

商事法における会計基準の受容(1)

——オーストラリア——

弥 永 真 生

- 1 会計専門職業人による会計基準の設定
- 2 1981年会社法制定前の会社法と会計基準
- 3 会計専門職業人の行動規範と会計基準
- 4 1981年会社法制定前の証券取引所の規制と会計基準
- 5 1981年会社法と会計基準
- 6 1983年会社法改正と会計基準再検討審議会
- 7 1989年会社法
- 8 1991年会社法改正
- 9 会社法経済改革プログラム(CLERP)とオーストラリア会計基準審議会

1 会計専門職業人による会計基準の設定

イングランド・ウェールズ勅許会計士協会が1942年に公表したものに基づいて、1946年にオーストラリア勅許会計士協会（Institute of Chartered Accountants in Australia, ICAA）は6つの会計原則勧告書（Recommendations on Accounting Principles）を公表し¹⁾、1948年には棚卸資産の評価に関する勧告書を公表した（Zeff [1973] p.4）²⁾。そして、1964年にはイングランド・ウェールズ勅許会計士協会が1958年から1960年の間に公表した勧告書に基づい

1) 5月に5つの会計原則勧告書が承認され、「固定資産の減価償却」は11月になってから承認された。

て3つの会計原則勧告書を公表した (Zeff [1973] p.9; Birkett and Walker [1971] p.110)³⁾。また、オーストラリア勅許会計士協会はオーストラリア勅許会計士研究・サービス財団 (Australian Chartered Accountants Research and Service Foundation, ACARSF) を設立し、ACARSFは1957年から1963年にかけて7つのテクニカル・ブリテンを公表した (Graham [1978] p.57)。さらに、1969年から1970年にかけて、会計原則委員会が5つの草案を公表し、いずれも、評議会の承認を得た (Zeff [1973] pp. 16-19; Graham [1978] p.58)。

他方、1952年にオーストラリア会計士協会 (Australian Society of Accountants, ASA)⁴⁾ が設立され、オーストラリア会計士協会は、1956年に、会計実務書 (Statements of Accounting Practice) 及びテクニカル・ブリテンの作成に着手し、1956年から1965年の間に9つの会計実務書を公表したが、いずれも、評議会の承認を得たものではなかった (Zeff [1973] p.35; Birkett and Walker [1971] p.117)。また、1965年から1968年にかけて、4つのテクニカル・ブリテンを公表したが (Zeff [1973] pp.35-36)、これも評議会の承認を得たものではなく、この段階までの公表物は会員の実務に影響を与えるという趣旨を有していなかったようである。もっとも、1967年になってはじめて、評議会の承認を得た権威を有する公式文書 (*The Valuation of Book Debts, Bad Debts, and Provision for Doubtful Accounts*) が公表されたが (cf. Zeff [1973] p.38)、オーストラリア会計士協会が単独で公表した会計原則に関する権威を有する公式文書はこれだけであった。

2) 他方、コモンウェルス会計士協会は会計原則委員会及び会計用語委員会を1938年に設置し (Zeff [1973] p.29)、会計原則委員会はイングランド・ウェールズ勅許会計士協会及びオーストラリア勅許会計士協会が公表した実務勧告書を検討し、1946年から1947年にかけて、いくつかの草案を作成したが、評議会ではいずれも承認を得ることができなかった (Zeff [1973] pp.31-32)。

3) 1965年には「会計原則書及び会計実務勧告書」と名称を変更した (Zeff [1973] p.11; Graham [1978] p.58)。

4) 1990年7月にオーストラリア公認会計士協会 (Australian Society of Certified Practicing Accountants, ASCPA) となった。

なお、オーストラリア勅許会計士協会及びオーストラリア会計士協会のいずれにおいても、公表した公式見解が会員を拘束するものとは考えられてはいなかったものの (Zeff [1973] p.4)、そのような文書があることを会社の取締役には気づかせる必要があるとは考えられていた (Zeff [1973] p.4; The Institute of Chartered Accountants in Australia [1948a] p. 606; The Institute of Chartered Accountants in Australia [1948b] p.448 [Heily, T.A.] ; Trigg [1950] p. 204)。ただし、「早くも1948年には、オーストラリア勅許会計士協会の勧告書が遵守されていない度合いが高いことについての懸念が表明されたが、何の方策もとられなかった」(Godfrey, Hodgson and Holmes [2000] p. 363)と指摘されており (See also Craig and Clarke [1993] p.51)、会計専門職業人が策定する会計原則の規範としての性質が弱かったことがうかがえる。

2 1981年会社法制定前の会社法と会計基準

1896年ビクトリア会社法 (Companies Act 1896 (60 Vict. No.1482)) は、会社の取引及び業務の状況を「真実かつ完全 (true and complete)」に描写するように、適切な会計帳簿及び計算書類を作成することを要求したが (24条(1)(A))、「真実かつ正確 (true and correct)」という表現が用いられたことを別とすれば、1930年代には、他の州も同様の規定を会社法に設けるに至った⁵⁾。その後、イギリスのコーエン委員会報告書の勧告 (Committee on Company Law Amendment [1945] p.68) をふまえて立法された1948年イギリス会社法を参考に制定された1958年ビクトリア会社法 (Companies Act 1958 (Act No.6455/1958)) をもとに作られた1961年統一会社法⁶⁾ が各州⁷⁾ 及び連邦

5) New South Wales: Companies Act 1936 (No.33, 1936), s. 115(1)(B); Queensland: Companies Act of 1931 (22 Geo. V. No.53), s. 144(1)(b); South Australia: Companies Act 1934-1935 (No. 2199 of 1935), s. 155(1)(b); Tasmania: Companies Act, 1920 (11 Geo. V. No.66), s. 122(3)II. なお、ウェスタン・オーストラリア州では、Companies Act, 1893 (56 Vic., No.8) の42条が真実な (true) 計算書類を作成する義務を取締役に課しており、1930年代には他の州と規定が若干異なっていた。

(首都特別地域, ノーザンテリトリー 及びパプア・ニューギニアのため)⁸⁾ で採択されたが、1961年統一会社法は損益計算書及び貸借対照表は会社の損益及び業務の状況について「真実かつ公正な概観」を提供するものでなければならぬと定めていた(162条)。

そして、「真実かつ公正な概観」の要求との関係では、「真実かつ公正」という表現が意味するところは、会計専門職業人によって設定された現在の会計基準を参照して判断せざるを得ない⁹⁾ というのがオーストラリアの裁判所の立場であった¹⁰⁾。会社の計算について生じた問題について判断を下す際に、裁判所が会計専門職業人団体による権威ある原則書に従うことはほとんど確実(virtually certain)であるという指摘もあった(Peterson and Ednie [1972-] p.2234.3 (10 April 1978))。

しかし、会計専門職業人団体が作成した会計実務勧告書あるいは会計原則書

6) これは、連邦といくつかの州の法務長官がカンファレンスを開催しつつ策定したモデル法であった。詳細については、Editorial [1961] pp.245-246, Rylah, Bowen and Fox [1961] pp.53-54 参照

7) New South Wales: Companies Act 1961 (1961 No. 71) ; Queensland: Companies Act 1961 (No. 55 of 1961); South Australia: Companies Act, 1962 (No. 56 of 1962); Tasmania: Companies Act 1962 (No. 66 of 1962); Victoria: Companies Act of 1961 (No.6839/1961); Western Australia: Companies Act 1961 (Act No. 82 of 1961)。

8) 首都特別地域についてはCompanies Ordinance 1962 (No. 7 of 1962) が、ノーザン・テリトリーについてはCompanies Ordinance 1963 (No.43 of 1963) が、パプア・ニューギニアについてはCompanies Ordinance 1963 (No. 1 of 1964) が、それぞれ定めていた。

9) たとえば、Slater [1986] p.109参照。とりわけ、「公正な表示と会計専門職業人によって採用されている現在の会計基準との間の関係を明示的に認識することは必ずしも望ましくないことではない。実際、基準が注意深く検討されて作成され明確に記述しているのであれば、かえって、かなり有力に (with no little force)、そのような承認は公正性を確保する最善の方法であるという余地はある」と述べている。また、たとえば、Johnston, Jager and Taylor [1979] pp.14-15は、何が会社の損益の真実かつ公正な概観なのかといった問題に対する答えを見出すにあたっては、通常、一般的な商業上及び会計上の用法と慣行に依拠せざるを得ないとし、商業上及び会計上の用法と慣行に関する証拠の源泉には、口頭で表明され、または記事やテキストとして出版された、経験を有する実務家の意見、一流の会計人団体の公式見解及び出版物が含まれるとしている。

は何が望ましいのか (desirable) を示し、年度計算書類の表示を改善しようとする取締役や役員に指針を提供するものかもしれないが¹¹⁾、1961年統一会社法の第9附則に定められた最低限の要求事項のみが多くの方にとっては権威を有するものであるという見解がむしろ有力であったようである (See Johnson, Jager and Taylor [1979] p. 15)¹²⁾。これは、たとえば、オーストラリア勅許会計士協会が1970年以前には、会計実務書が「適切な事案において、何が最善の実務であるかを助言する上で会員の助けとなること」を期待するとしていたにすぎなかったことなどを背景とする¹³⁾。

もっとも、ニュー・サウス・ウェールズ州の会社問題委員会は1976年にオーストラリア会計士協会及びオーストラリア勅許会計士協会によって公表された会計基準の会社による不遵守は計算書類が真実かつ公正な概観を示していな

10) たとえば、*Commissioner of Taxation (S.A.) v. Executor Trustee and Agency Co. of S.A. Ltd.* (1938) 63 C.L.R. 108において、Dixon 判事は、「裁判所の判断の傾向は、ますますビジネスの観念と企業会計の原則に依存するようになってきた」と述べ、「ビジネスまたは一般的な事柄において発展した原則と実務が裁判所に提出された問題の解決のために参考にされる過程は、必然的に、法そのものの発展につながる。先例に基づくわれわれのシステムの下では、いかなる会計原則または原則の適用を確立し、またはそれらに依拠した裁判は将来にわたって遵守されるべきルールをおおむね固定することになり、その結果、そのルールは法原則に非常に似たものに見えることになる」と述べた。

11) たとえば、Fitzgerald and Fitzgerald [1960] p.73は、法律によって詳細な基準を課すよりも、公表財務諸表の様式と内容の継続的かつ累積的な改善を模索するという道義上の義務を自主的に会計専門職業人及び会社の取締役が受け入れることの方がより成果を上げられる可能性が高いと述べていた。

12) オーストラリア勅許会計士協会などが公表した「会計実務勧告書や会計基準書はイギリスのジェンキンス委員会報告書や一部の会計士が示唆するほどの権威と影響力を有していないことは明らかである。それらは何が望ましいかを示し、そして、年度計算書類の表示を改善することを望む取締役や役員にとっての指針を提供するかもしれない。しかしながら、大多数の方にとっては、[1961年統一会社法の一筆者] 第9附則が定める最低限度の要求事項のみが権威を有してきたのである、年度計算書類は「真実かつ公正な概観」を示さなければならないという一般的な要求事項とその専門職業人団体によって推奨されているより高度な基準を強く主張する多くの監査人の努力にもかかわらず。」と指摘されている。

13) たとえば、会計実務基準書D1.1「貸借対照表の表示」のIntroduction。

いことの一応の (*prima facie*) 証拠となるの方針を示した¹⁴⁾。ただし、ニュー・サウス・ウェールズ州の会社の取締役の中には、会計専門職業人の作成した会計基準は一般に受け入れられているとはいえないし、法的効力を有しないとして、この方針を明示的に拒むものも少なくなかったと指摘されている (Morley [1978] pp.33-34)。

3 会計専門職業人の行動規範と会計基準

3.1 会員との関係での会計基準の位置づけ

オーストラリア勅許会計士協会は、1971年5月に、基準書K1「協会の専門的基準書の遵守 (Conformity with Institute Technical Statement)」を公表し、会員に対して会計基準を支持するよう求め、基準の不遵守を開示することを確保するため最大限の努力をするよう求めた。もっとも、1972年には改訂し、教育的なものであり、本来は規律的なものではないことを明らかにするなど、表現を和らげた。

その後、オーストラリア会計士協会も、1972年にはその評議会がオーストラリア勅許会計士協会の基準書の一部を指針として認め¹⁵⁾、1973年7月にK1と同様の内容の基準書を定めた (基準書300「協会の会計基準書の遵守

14) たとえば、「会社問題委員会の委員長は、会員に、オーストラリア勅許会計士協会及びオーストラリア会計士協会の公表した会計基準を遵守しないことは計算書類が真実かつ公正な概観を示していないことの一応の (*prima facie*) 証拠となるの方針を委員会は採用しているということへの注目を求めたい。委員会は、計算書類の点検から基準の不遵守が明らか場合には取締役に対して説明を求める。そのような場合に監査報告が限定付でない場合には会社の監査人に対しても同様の問い合わせを行う。真実かつ公正な概観を与えるために会計基準からの逸脱が必要であると取締役が考える場合には、計算書類の注記として示されていれば、委員会からの問い合わせを多くの場合は避けることができるであろう」と述べられていた (Newsletter No.9, inserted to *The Australian Accountant*, vol.47, no.9 (1977))。

15) 1972年4月には、評議会が2つのオーストラリア勅許会計士協会の会計基準書を「一般的な指針」として公式に受け入れた (Zeff [1973] p.40; Australian Society of Accountants [1973] p. 341)。

(Conformity with Society Statements of Accounting Standards) 』)。

そして、両団体は、1976年9月に共同して、K1/300「会計基準の遵守」を公表し、これが両団体の会員を拘束するものとなった。すなわち、オーストラリアの会計専門職業人は、どのような資格であれ財務諸表に関する責任を引き受ける会員に専門職業人によって公表された会計基準を支持することを求めるとされ（パラグラフ4）、財務諸表の作成にあたって、オーストラリアの会計専門職業人が公表した会計基準からの逸脱があり、それが重要な影響をもたらす場合には、そのような逸脱について財務諸表またはその注記において適切に開示しなければならないものとされた（パラグラフ5）。また、監査人は、適用されうる会計基準からの逸脱があり、それが重要な影響をもたらす場合には、その逸脱に同意するか否か、及びその逸脱が正しく計算書類に開示されているか否かについて監査報告書に記載しなければならず（パラグラフ8）、もし会計基準からの逸脱が正当化できず、計算書類が示すべき真実かつ公正な概観を損なっていると考えるときには、監査人は限定付意見を表明しなければならないものとされていた（パラグラフ9）。他方、会計基準に従うことが、取締役の意見によれば、真実かつ公正な概観を示さない結果になるというきわめてまれな場合（パラグラフ6）において、計算書類の作成にあたって、真実かつ公正な概観を示すためには会計基準からの逸脱が必然的に生ずると監査人が考える場合であっても、監査人は監査報告書においてその逸脱に言及し、それに賛成する旨を記載しなければならない（パラグラフ10）。また、監査人の意見によれば、計算書類の作成にあたって会計基準に従うことが真実かつ公正な概観を示さないことになるというきわめてまれな場合には、監査人は限定付意見を表明しなければならない（パラグラフ11）。そして、それぞれの評議会は、それぞれの会員が会計基準を遵守することまたは会計基準からの逸脱を開示することを明らかに怠った場合には調査をし、その明らかな懈怠についての会員の説明に納得しない場合には、適切と考える処分を行なうものとされていた（パラグラフ13）。

1979年には、両団体が共同して、「職業基準書第1号 会計基準書の遵守

(APS 1 Conformity with Statements of Accounting Standards)」¹⁶⁾ を定めた。APS1は、基準書K1/300と同様の規定を置くとともに、会計基準書に定められた基準は強制的であって (mandatory)、会員が従うべき原則を定めるものであるとした。また、会員は、計算書類の作成または監査にあたって、重要な影響を有する会計基準の不遵守を開示することを確保するため最大限の努力をしなければならないこと、監査人である会員はもし会計基準からの逸脱が真実かつ公正な概観を損なうようなものである場合には監査報告書において限定付意見を表明しなければならないこと、APS1が会員によって遵守されない場合には、オーストラリア会計士協会またはオーストラリア勅許会計士協会の評議会は調査し、その会員に対して懲戒処分を行なう権限を有することを定めていた¹⁷⁾。

もともと、会員は会計基準に従うことを強制されているのではなく、会計基準の不遵守を開示することを強制されているにすぎず、APS1に会員が従ってもそれは必ずしも会計基準を遵守することにはならないという欠点があった¹⁸⁾。しかも、現実には、1980年代前半まで、APS1の不遵守を理由として会員に対

16) その後、APS 1 は、改訂の上、1990年11月に「会計概念書及び会計基準書の遵守 (Conformity with Statements of Accounting Concepts and Accounting Standards)」とされ、1993年12月には「会計基準書の遵守 (Conformity with Accounting Standards)」、1995年6月30日以降は「会計基準書及び緊急問題グループによる合意見解の遵守 (Conformity with Accounting Standards and UIG Consensus Views)」とされた。

17) オーストラリア会計士協会及びオーストラリア勅許会計士協会の職業行動規程も会計基準の遵守について規定していた。まず、オーストラリア会計士協会の職業行動規程 (Code of Professional Conduct) B.5「会計基準及び監査基準の遵守」は会員は専門職業人の会計基準及び監査基準に従わなければならないと定めていた (専門職業人が作成した会計基準の遵守を要求するにとどまっていたAPS1とは異なり、1983年会社法をうけて、法令の下で承認された会計基準にも従わなければならない旨が定められた)。同様に、オーストラリア勅許会計士協会の倫理的行動規則 (Rules of Ethical Conduct (REC 1)) のパラグラフ54も会計のさまざまな側面に関連する専門的基準は全国評議会の承認によって会員に発せられる基準書に含まれ、これらの基準書は強制的に適用される (mandatory in application) と定めていた (こちらには、会計基準再検討審議会の承認した会計基準に対する明示的な言及がなかった)。

して懲戒処分がなされることはほとんどなかったようである¹⁹⁾。また、会計基準からの逸脱があった場合に、どのような開示を求めるかということについても議論が分かれていた (See Stokes [1982])。

3.2 会社との関係での会計基準の位置づけ

K1/300などの規定は、会員のみを拘束するため、取締役が非会員である場合には実効性がないことが指摘されていたが²⁰⁾、実務上は、会社法上の主任会計役員 (principal accounting officer) の規定を通じて、会計基準の会社に対する浸透が試みられていた。すなわち、1961年統一会社法の1971年改正により、主任会計役員制度が各州の会社法に導入されており²¹⁾、会社の主任会計役員は計算書類に含めるべき事項につき真実かつ公正な概観を計算書類は示しているかどうかについて意見を述べなければならないこととされていた(162条)。そして、主任会計役員であるオーストラリア勅許会計士協会やオーストラリア会計士協会の会員がK1/300などの下で、会計基準からの離脱がある場合にはそれを開示しなければならない義務を負うことを通じて、会計基準の遵守が実現されることが期待されていた。また、APS1のパラグラフ7では、「会社の主任会計役員または会社の計算書類を作成する責任を負う者は、その権限の範囲内で、重要な影響を与える会計基準書からの離脱、そのような離脱

18) Ryan [1977] p.560は、この点をとらえて、「まさに時宜にかなっていない」と評していた。

19) See Peirson and Ramsay [1983] p.296; Walker [1987] p.270. もっとも、会社法の1983年改正後は、わずかながら懲戒処分の事案が現れるようになった (See *The Chartered Accountant in Australia*, vol.58, no. 8, p.74 and vol. 59, no.3, p. 62; *Chartered Accountant*, vol. 60, no.5, p.73 など)。

20) そこで、会計専門職業人団体が開発した会計基準に自動的に法的裏づけを与えるべきであるという主張を行なった。たとえば、Bishop [1978] p.3; Professional Standards Review Committee, Institute of Chartered Accountants in Australia [1979] pp.66-67; Kelly [1982] p.1.

21) 1981年会社法においては、主任会計役員制度は廃止された。

の理由及びその財政的影響が計算書類またはその注記において開示されかつ説明されていることを（そのようにすることが実行可能でなくまたは真実かつ公正な概観に照らしてミスリーディングであるというまれな場合²²⁾を除き）確保しなければならない」と定めていた。

もっとも、主任会計役員制度が会計基準書の遵守との関係で十分な実効性を有していたかどうかについては疑問が残ると指摘されている（McKeon [1976] p.423; Rahman [1992] p.303）。

4 1981年会社法制定前の証券取引所の規制と会計基準

証券取引所の上場規則は上場している会社または上場しようとしている会社にとっては、制定法と同様に権威を有するものであるが、オーストラリアの証券取引所の上場規則は、通常の場合、公表計算書類はオーストラリア勅許会計士協会とオーストラリア会計士協会の公表した会計基準書に従って作成することが求められる（required）と勧告していた²³⁾。しかも、州際会社問題委員会（Interstate Corporate Affairs Commission）²⁴⁾に参加していたニュー・サウス・ウェールズ州、クイーンズランド州、ヴィクトリア州及びウェスタン・オーストラリア州の1975年証券業法（Securities Industry Act 1975）²⁵⁾の31条²⁶⁾は、

22) 「まれな場合」とはどのような場合なのかは明確ではないという指摘があった（Stokes [1982] p.9）。

23) Australian Associated Stock Exchanges, *Official List Requirements* (as of 1 July 1978), s. 8 (10)。

これは、1974年改正後公式上場規則の文言である。改正前には、オーストラリア勅許会計士協会とオーストラリア会計士協会が公表した勧告書及び会計実務基準書に「準拠して作成されるものとする（are to be prepared in conformity with）」というやや弱い表現であった（Balmford [1974] pp.6-7 参照）。

24) これは、1974年にニュー・サウス・ウェールズ州、ヴィクトリア州及びクイーンズランド州によって組織され、1975年にウェスタン・オーストラリア州が加入したというものである。Johnston, Jager and Taylor [1979] p.13; Redmond [1992] pp.57-58を参照。

25) New South Wales: 1976 No.3, 1975; Queensland: No.78 of 1975; Victoria: No.8788 /1975; Western Australia: No.99 of 1975.

証券取引所の業務規則または上場規則の遵守、実行または実施 (the observance or enforcement of, or the giving effect to, those business rules of listing rules) を裁判所が命ずることができるとしていた。

5 1981 年会社法と会計基準

1961年統一会社法と同様、1981年会社法269条1項及び2項も損益計算書は会社の損益について、貸借対照表は会社の業務の状況について「真実かつ公正な概観」を提供するものでなければならない旨を定めていた。

どのような場合に、「真実かつ公正な概観」を提供することになるのかについては、議論の対立があったが²⁷⁾、ニュー・サウス・ウェールズ州会社問題委員会の委員長であった Ryan は、適切な会計原則なしに真実かつ公正な概観を示す計算書類の作成を要求することは無意味であり、もし、そのような会計原則が会計専門職業人によって作成されなければ、政府がそれを導入するために立法をする必要があるかもしれないと示唆した (Ryan [1967])。また、「真実かつ公正な概観」の提供を要求することは、真実かつ公正な概観がそれによって確保されるような基準を専門的職業人に設定することを許すことによって、「立法的職務 (legislative function)」を誤って会計士に与えることになる²⁸⁾と論じた (Ryan [1967] [1974])。たしかに、裁判所は、何が「真実かつ公正」であるか、あるいは適切な企業会計の基準が何かを決定する権限を有するが、裁判所の判断は専門家である会計士の証言を評価し、その中から選択するという結果にならざるをえないからである²⁸⁾。

26) 1975年証券業法に代わるものとして制定された1980年証券業法42条1項も同様に規定した。

27) たとえば、Baxt [1970], Heazlewood [1971], Walker [1984], Chambers, Ramanathan and Rappaport [1978] など参照。

28) *Duple Motor Bodies Ltd. v. Ostime* [1961] 1 W.L.R. 739; *Odeon Associated Theatres Ltd. v. Jones* (1972) 48 T.C. 257; *Heather v. P E Consulting Group Ltd.* (1973) T.C. 293; *EEC Quarries v. Watkis* [1975] 3 All E.R. 843. See also *Pacific Acceptance Corporation Ltd. v. Forsyth* (1970) 92 W.N. (N.S.W.) 29.

6 1983年会社法改正と会計基準再検討審議会

1981年会社法は1982年7月1日に施行されたが、会計基準の会社法における位置づけとの関係では、1983年会社・証券法制（雑改正）法（Companies and Securities Legislation (Miscellaneous Amendments) Act 1983 (No. 108 of 1983)）の78条により1981年会社法266条が改正され、79条により266B条以下が、80条により269条に8A項及び8B項が新設されたことなどが重要な意義を有した。このような改正が行われたのは、財務報告の質を向上させ、より意味のある情報が投資者、債権者及び労働者に提供されるようにすることを目的としていた²⁹⁾。

6.1 審議会と承認された会計基準

266条1項に「承認された会計基準 (approved accounting standard)」及び「審議会 (Board)」の定義が追加された。「承認された会計基準」とは、266B条3項bの下でそれに関する通知の写しが公表されたものを除き、266B条1項の下で審議会によって承認された会計基準をいうものとされ、「審議会」とは会計基準再検討評議会 (Accounting Standards Review Board) として知られる関係閣僚評議会 (Ministerial Council for Companies and Securities)³⁰⁾ によって設立された主体をいうものとされた。

また、承認された会計基準は会社の計算書類または「他の会社の親会社である会社」(holding company) の連結計算書類を作成する時点で、承認された会計基準が(a)それらの計算書類または連結計算書類が関係する会社または「他の会社の親会社である会社」の会計年度との関連で適用される場合であって³¹⁾、

29) Commonwealth of Australia, *Parliamentary Debates*, 1983 Senate, Vol. S. 99, The Commonwealth Government Printer, 1983, p.1081 [Gareth Evans].

30) 関係閣僚評議会は「公式合意」によって設けられたものであり、連邦と6つの州（1986年7月1日からは、さらにノーザン・テリトリー）の会社法と証券業の規制についての行政について責任を負っている大臣によって構成されていた。

かつ、それらの計算書類または連結計算書類にとって有用である (relevant) 場合には、それらに適用されるものとされた (266条2項)。

266B条は、「審議会は、官報に公告することによって本節にいう会計基準を承認することができる。」とし (第1項)、「審議会は、第1項に基づく公告において、その公告が関連する会計基準の写しを購入できる場所を特定しなければならないが、審議会がそうしなかったことによっては公告の有効性は影響を受けない」(第2項)と定めた。

他方、第3項は、「関係閣僚評議会は、第1項に基づいて会計基準が承認された後60日以内に、その会計基準を許容しないことができ、関係閣僚評議会が会計基準を許容しないときは、(a)2営業日以内に審議会に対して会計基準が許容されなかった旨を書面で通知し、会計基準を許容しなかった後、実務上できるだけ速やかにパラグラフ(a)の下で審議会に対して行なった通知の写しを官報に掲載しなければならない」と定めた。

なお、審議会は、官報に公告することによって、承認した会計基準を撤回することができるが (第4項)、その場合には、関係閣僚評議会は、承認された会計基準が撤回された後60日以内に、その撤回を許容しないことができ、関係閣僚評議会が許容しないときは、(a)2営業日以内に審議会に対して撤回が許容されなかった旨を書面で通知し、撤回を許容しなかった後、実務上できるだけ速やかにパラグラフ(a)の下で審議会に対して行なった通知の写しを官報に掲載しなければならないものとされた (第5項)。

このように、関係閣僚評議会に許容しない権限を認めたのは、協働スキームを前提としたためであるが、連邦議会の審議においては、議会ではなく、関係閣僚評議会にそのような権限を認めることについて、野党側から疑義が表明された。すなわち、関係閣僚評議会にそのような権限を与えることは、この分野における議会の役割を完全に放棄することになる、この全体のスキームに対し

31) 266C条及び266D条として、承認された会計基準の適用時期について、会計基準の承認があった場合と承認が撤回された場合とに関して規定が設けられた。

て議会のコントロールのようなものは一切要求しないということでのよいのかという疑問を呈し³²⁾、このスキームの下で、とりわけ関係閣僚会議によって行われることについて緊密にかかわることこそが議会の責任であるとして、会計基準を許容しない権限を関係閣僚評議会ではなく議会有するものとする内容を内容とする修正案がDurack上院議員から提出された³³⁾。

これに対して、政府側からは、そのようなことはすでに証券取引所について妥当している³⁴⁾、というような反論がなされ、結局、法案の修正案は否決された³⁵⁾。

6.2 承認された会計基準と真実かつ公正なる概観

会社・証券全国委員会とニュー・サウス・ウェールズ州の会社問題委員会の報告書においてなされた会社法改正提案をふまえた³⁶⁾ NCSCの通牒405が示し

32) Commonwealth of Australia, *Parliamentary Debates*, 1983 Senate, Vol. S. 100, The Commonwealth Government Printer, 1983, p.2682 [Peter Drew Durack].

33) Commonwealth of Australia, *Parliamentary Debates*, 1983 Senate, Vol. S. 100, The Commonwealth Government Printer, 1983, pp.2683, 2699-2700 [Peter Drew Durack].

34) Commonwealth of Australia, *Parliamentary Debates*, 1983 Senate, Vol. S. 100, The Commonwealth Government Printer, 1983, p.2682 [Gareth Evans, Peter Rae].

35) Commonwealth of Australia, *Parliamentary Debates*, 1983 Senate, Vol. S. 100, The Commonwealth Government Printer, 1983, p.2703.

36) もっとも、会社・証券全国委員会及びニュー・サウス・ウェールズ州会社問題委員会の報告書では、承認された会計基準に従うことにより計算書類が真実かつ公正な概観を示さないことになることを取締役が立証しない限り、承認された会計基準に従わないことは違法である旨を会社法に定めるべきであるとしていたが、そのような明示的な規定は設けられなかった。すなわち、報告書では、取締役に立証責任があるとすべきであるとされ、現在の状況の下では複数の真実かつ公正な概観が存在しうるので、取締役としては、承認された会計基準と整合性を有する真実かつ公正な概観を選択する義務を負うことになると指摘されていた(パラグラフ42)。同様に、承認された会計基準に従わずに作成された計算書類につき限定付意見を付さない場合には、監査人が承認された会計基準に従うことにより計算書類が真実かつ公正な概観を示さないことになることを立証する責任を負うものとすることとされていた(パラグラフ49)。

た見解に沿って、1983年会社法改正はなされた。

すなわち、1983年会社・証券法制（雑改正）法80条による改正後269条8A項は、取締役は、計算書類、会社が連結計算書類を作成しなければならない「他の会社の親会社である会社」である場合には計算書類または連結計算書類を、適用されうる承認された会計基準に従って作成しなければならないと定め、同条8B項は、8A項にかかわらず、会社の計算書類または「他の会社の親会社である会社」の連結計算書類を特定の適用されうる承認された会計基準に従って作成すると計算書類または連結計算書類に含めることが要求されている事項の真実かつ公正なる概観を示さなくなるときには、会社または「他の会社の親会社である会社」の取締役は、その会計基準に従って計算書類または連結計算書類を作成することを要しないと定めた³⁷⁾。

さらに、85条による改正後1981年会社法285条3項(aa)は、監査人は、監査人の意見によれば、計算書類、会社が連結計算書類を作成しなければならない「他の会社の親会社である会社」である場合には計算書類または連結計算書類が、それぞれ、特定の適用されうる承認された会計基準に従って作成されていないときには、(i)その計算書類または連結計算書類が、従わなかった承認された会計基準に従って作成されたとすれば、監査人の意見によれば、計算書類または連結計算書類に含めることが要求されている事項の真実かつ公正な概観を示すことになったか否かを、(ii)監査人の意見によれば、従って作成しても、計算書類または連結計算書類がそれらの事項についての真実かつ公正な概観を示さなかったであろうときにはそのような意見をとる理由を、(iii)取締役が計算書類または連結計算書類に承認された会計基準に従うことによって真実かつ公正な概観を示すことができなくなるとして会計基準に従って作成しないことによる計算書類または連結計算書類に対する影響額を注記したときにはその事項に

37) 真実かつ公正な概観という概念の不確実性あるいは財務報告の概念の性質の把握の困難性のため、承認された会計基準を遵守しなかったことを理由として公訴を提起し、あるいは刑事罰を課すことは困難になったと認識されていた (Langfield-Smith [1990] p.25. See also National Companies and Securities Commission [1983] pp. 22-27)。

関する監査人の意見を、(iv)、(ii)にも(iii)にもあたらないときには、会計基準に従って作成しないことによる計算書類または連結計算書類に対する影響額を、それぞれ、監査報告書に記載しなければならないとした。

以上に加えて、85条による改正後1981年会社法285条11項は、会社または「他の会社の親会社である会社」の監査人は、会社の計算書類または「他の会社の親会社である会社」の連結計算書類が特定の適用されうる承認された会計基準に従って作成されていることが適当でないと考えられる場合または会社の計算書類または「他の会社の親会社である会社」の連結計算書類が特定の適用されうる承認された会計基準に従って作成されていない場合³⁸⁾には、会社または「他の会社の親会社である会社」の取締役は会社法の規定により監査報告を提供してから7日以内に、審議会に対して監査報告書の写しを郵便で送付しなければならないものと定めた。

この場合には、審議会は、書面によって、当該会社または当該「他の会社の親会社である会社」に対して、通知を受けた後7日以内に、その計算書類または連結計算書類の写しを審議会に対して提供することを求めることができるものとされた(79条により新設された266F条1項)。

しかし、不遵守に対する制裁は会社・証券全国委員会が担うことが予定されており(Parker, Peirson and Ramsay [1987] pp. 243-244; Langfield-Smith [1990] pp. 19-25)、会社・証券全国委員会は、承認された会計基準の不遵守が会社法に違反する場合には、公訴を提起し、または1980年証券業法40条または1981年会社法574条に基づき差止めを請求できることとされていた³⁹⁾。もっ

38) 承認された会計基準に従っていないにもかかわらず、真実かつ公正な概観を示しているという意見を監査人が有していても、この送付義務を監査人は負う。NCSC Media Release 47/87, *Auditors' Duties? Non-compliance with Approved Accounting Standards* (11 September 1987), reproduced in: *Butterworths Company Law Bulletin*, No.11, 1987, p.163.

39) 会計専門職業人団体による懲戒処分の対象となるだけでなく、会社・証券全国委員会またはその受任者の申立てにより、会社監査人・清算人懲戒審議会(CALDB)による監査人に対する懲戒処分の事由ともなった(Companies Code, s. 30D)。詳細については、たとえば、Langfield-Smith [1990] pp.19-21参照。

とも、会社・証券全国委員会は、まず、取締役に対して不遵守の事情についての説明を求め、その説明に満足しない場合であっても、会社の取締役が、これからは会社法の要求に従う旨を書面で約束し、会社法に従った計算書類を会社の株主に配布し、かつ、会社・証券全国委員会の受任者 (Delegate)⁴⁰⁾ にその計算書類を提出した場合には、刑事訴追を行わないという方針をとっていた⁴¹⁾。

6.3 「承認された会計基準」ではない会計基準

会計基準再検討審議会の求めに応じて、会社・証券全国委員会は、「承認された会計基準」ではない会計基準（会計専門職業人が公表した会計基準のうち、承認の手続きを経していないか、承認の手続きを経ている過程にあるもの）の法的位置づけを示した⁴²⁾。すなわち、契約上の義務としては、会計基準再検討審議会の承認を受けたものであるか否かにかかわらず、オーストラリア会計士協会またはオーストラリア勅許会計士協会の会員である会計士、監査人、取締役及び会社秘書役はオーストラリア会計基準に従うべきであるとされていた。

もっとも、会計専門職業人が遵守すべきであると考えている会計基準書に含まれるある会計基準を会計基準再検討審議会が承認しないと決定する場合があります。うるし (McGregor [1985] p.68)、また、会計基準再検討審議会が承認した会計基準が指示する会計処理方法が会計専門職業人団体によって会計専門職業人が従うことを要求されている基準が指示する会計処理方法と異なることがありうるという問題点が指摘されていた (Peirson and Ramsay [1987] p.243)。

6.4 会計基準再検討審議会

会社・証券全国委員会からの報告書（通牒 405）をうけて、関係閣僚評議会

40) 具体的には、各州の会社問題委員会。

41) See NCSC Media Release 66/87, *Non-compliance with Approved Accounting Standards* (7 December 1987), reproduced in: *Butterworths Company Law Bulletin*, No.1, 1988, pp.4-5.

42) NCSC Media Release 10/84, *Status of Accounting Standards* (4 April 1984). See Coombe [1984] p.55; Editorial [1984] p.15.

は、1983年7月14日の決議により、会計基準再検討審議会を1984年1月1日付で設立することとし⁴³⁾、審議会は、1人の非常勤の会長及び6人の非常勤の委員から成り、スタッフとしてのディレクターを1人置くものとされた(National Companies and Securities Commission [1985] p.58)。

オーストラリア会計士協会及びオーストラリア勅許会計士協会が推薦した名簿から、それぞれ、1人ずつ選任されることになっていたが、現実には、当初、選任された会長と6人の委員はすべてオーストラリア会計士協会またはオーストラリア勅許会計士協会の会員であり、会長として選任されたBottrill氏はオーストラリア会計士協会の会員であり、かつ、オーストラリア会計研究財団の役員であった⁴⁴⁾。会社役員である者が5人、監査人が1人⁴⁵⁾、学界関係者が1人という構成であったが、オーストラリア会計士協会のその時点での会長及び元会長及びオーストラリア勅許会計士協会の元会長(合わせて3名)含まれていた。学界は会計基準再検討審議会が政治的な影響を強く受けることを(Jager, Taylor and Craig [1982] p.2)、会計専門職業人は研究者が理想論を述べる場になることを、それぞれ、おそれていたため(cf. Walker [1987] p.272)、この構成を好意的に受け止めた(McKeon [1984] p.6)⁴⁶⁾。

そして、会社・証券全国委員会の通牒401で想定されていたよりもはるかに広い役割を会計基準再検討審議会に与えられた⁴⁷⁾。すなわち、会計基準再検

43) なお、1983年改正後1981年会社法は会計基準再検討審議会の存在を前提としてはいたものの、審議会の設立については定めていなかった。そこで、審議会を法律に基づいて設立すべきであったという批判も加えられた。Commonwealth of Australia, *Parliamentary Debates*, 1983 Senate, Vol. S. 100, The Commonwealth Government Printer, 1983, p.2682 [Peter Drew Durack]

44) 1987年1月1日以降の構成も同様のものであり、会長及び委員はすべてオーストラリア会計士協会またはオーストラリア勅許会計士協会の会員であり、会長のDroderはオーストラリア勅許会計士協会の会員であって、かつ、オーストラリア会計研究財団の役員であった。

45) 1986年1月1日以降は、監査人が2人、証券取引所関係者が1人、会社役員が3人、学界関係者が1人という構成になった。

討審議会には、会計基準の再検討及び承認の優先順位を決定する⁴⁸⁾、会計基準の開発を後援する、付託された会計基準を再検討する、専門家の助言を求め、提案されている会計基準を承認すべきか否かについて公聴会を開催する、パブリック・コメントを求める、及び、会計基準を承認するという権限が与えられた (Accounting Standards Review Board [1984] p.4; Accounting Standards Review Board [1985] p.4)。

7 1989年会社法

1989年会社法9条a号は、3.6節及び3.7節において「審議会」とは会計基準再検討審議会をいうものと定め、283条は、審議会は、会社法と整合しないものではない、3.6節及び3.7節にいう成文化された会計基準 (written accounting standard) を策定することができるものと定めていた (ただし、議会による不許容に服する。同条2項。後述8.3参照)。

297条により会社規則に従うことが要求されることに加え、1981年会社法と同様、1989年会社法298条1項が、会社の取締役は適用される会計基準に従って会社の年度財務諸表が作成されるようにしなければならないと定める一方で、2項では、第1項にかかわらず、会社の年度財務諸表が、特定の適用される会計基準に従って作成したとしたら、財務諸表が対象とすべき事項につき真実かつ公正な概観を示すことができない場合には、取締役はその会計基準に

46) 関係関係評議会が会計基準再検討審議会を創設するにあたっては、幅広い層を代表する者から構成されることを予定していたが (6.1参照)、結局、それは実現されなかったと評価されている (たとえば、Walker [1987] pp.269 and 284; Craig and Clarke [1993] pp.54 and 57)。

47) Walker [1987] p.271. なお、Walkerは「関係関係評議会の最終決定は初期の提案で示されていたよりもASRBのより行動家的な役割を想定していたように思われる。」と評している (Walker [1987] p.272)。

48) 会計専門職業人団体は、会計基準再検討審議会が会計基準設定の優先順位を定める権限を有すべきではなく、オーストラリア会計研究財団が合意した優先順位によるべきであると主張していた (Walker [1987] p.272)。

従って財務諸表を作成するようにする必要はないと定められていた。

これを前提として、301条6項は、取締役は財務諸表の添付書類に計算書類がすべての適用されうる会計原則に従って作成されたか否かを記載しなければならないとし、同条8項は、計算書類が特定の適用されうる会計原則に従って作成されなかった場合には、取締役は財務諸表の添付書類に、その会計基準に従って作成すると計算書類が対象とすべき事項につき真実かつ公正な概観を示さないことになる理由を記載し、かつ、その会計基準に従って作成しなかったことによる財務的影響額を示さなければならないと定めていた。

また、332条3項は、監査人は、監査人の意見によれば、計算書類、及び、会社が連結計算書類を作成しなければならない会社である場合には連結計算書類が、それぞれ、対象とすべき事項についての真実かつ公正な概観を示すように、会社法及び適用されうる会計原則に従って、計算書類・連結計算書類が正しく作成されているか否か（a号）、特定の適用されうる会計基準に従って作成されていないときには、(i)その計算書類または連結計算書類が、その会計基準に従って作成されたとすれば、監査人の意見によれば、計算書類または連結計算書類が対象とすべき事項につき真実かつ公正な概観を示すことになったか否かを、(ii)監査人の意見によれば、従って作成しても、計算書類または連結計算書類がそれらの事項についての真実かつ公正な概観を示さなかったであろうときにはそのような意見をとる理由を、(iii)取締役が計算書類または連結計算書類にその会計基準に従うことによって真実かつ公正な概観を示すことができなくなるとして会計基準に従って作成しないことによる計算書類または連結計算書類に対する財務的影響額を注記したときにはその財務的影響額に関する監査人の意見を、(iv)、(ii)にも(iii)にもあたらないときには、会計基準に従って作成しないことによる計算書類または連結計算書類に対する財務的影響額を、それぞれ、監査報告書に記載しなければならないとした（b号）。そして、正しく作成されていないあるいは特定の適用されうる会計基準に従って作成されていないと考える場合には、監査報告書にその理由を示さなければならないとされた（e号）。

以上に加えて、1983年改正後1981年会社法と同様、332条11項は、会社の監査人は、会社の計算書類または連結計算書類が特定の適用されうる会計基準に従って作成されていることが適当でないと考えられる場合または会社の計算書類または連結計算書類が特定の適用されうる会計基準に従って作成されていない場合には、会社の取締役が会社法の規定により監査報告を提供してから7日以内に、審議会に対して監査報告書の写しを郵便で送付しなければならないものと定めていた。また、この場合には、審議会は、書面によって、当該会社に対して、通知を受けた後7日以内に、その計算書類または連結計算書類の写しを審議会に対して提供することを求めることができるものとされていた（287条）。

8 1991年会社法改正

8.1 会計基準からの離脱の禁止

1991年会社法改正法（Corporations Legislation Amendment Act 1991）により、1989年会社法298条及び299条が改正され、真実かつ公正な概観を示すために承認された会計基準から離脱することは認められないものとされた⁴⁹⁾。すなわち、298条2項は削除され、299条1項は、297条及び298条にしたがって作成された、ある会計年度の会社の財務諸表がそれでは本節により対照とすることが求められる事項につき真実かつ公正な概観を示さない場合には、取締役はそれらの事項の真実かつ公正な概観を示すように、情報及び説明を追加しなければならないと定めるにいたった⁵⁰⁾。

また、改正前332条3項に相当する規定として、331B条が新設されたが、改正前332条3項(b)に相当する規定は設けられなかった。すなわち、監査報告書には、監査人の意見によれば、対象とすべき事項についての真実かつ公正な概

49) Soh [1989] p.1. *See also* Tweedie [1988]. なお、Walker [1993] p. 107によると、オーストラリア証券委員会は1992年に16の会社または信託を調査し、複数の取締役が真実かつ公正な概観の要求に違反したとされた。

50) これに伴って、301条6項及び8項によって要求されていた記載・説明は不要とされた。

観を示すように、会社法及び適用されうる会計原則に従って、財務諸表が正しく作成されているか否かを記載しなければならないとしていた（改正後331B条1項）。そして、監査人の意見によれば、財務諸表が特定の適用されうる会計基準に従って作成されていない場合には、監査報告書には、その会計基準に従って作成されていないことによる財務的影響額を示さなければならないとされ（同条2項）、正しく作成されていないあるいは特定の適用されうる会計基準に従って作成されていないと考える場合には、監査報告書にその理由を示さなければならないとされた（同条3項）。

これは、会計基準に従うことによって真実かつ公正な概観を示すことができなくなる場合には取締役は会計基準に従って財務諸表を作成することを要しない旨を定める改正前298条は、一部の会社に、適用されるべき適切な会計基準に従うより、より一般的でよりあいまいな「真実かつ公正」テストに依拠して、うさんくさい会計処理方法を適用する余地を与えていたという認識⁵¹⁾に基づくものである（趣旨説明書のパラグラフ32)⁵²⁾。

8.2 オーストラリア証券・投資委員会による適用除外の許可

1989年会社法313条1項は、会社の取締役は、オーストラリア証券委員会に対して、その取締役、その会社またはその会社の監査人について、計算書類もしくは連結計算書類またはその監査または会社法上要求されている報告書に関

51) See also Peirson and Ramsay [1987] p.243; McGregor [1992] pp.69-70 ; Deegan et. al [1994]. なお、会社・証券全国委員会の議長であった *Bosch* は、「会社の取締役会が、その見解によれば、ある会計処理が真実かつ公正な概観を示すという決定を行い、公認された監査人がその計算書類に署名するというのであれば、裁判所は取締役会のビジネス・ジャッジメントを覆すことには躊躇するであろう」と指摘していた (*Bosch* [1990] p.122)。

52) このような立法に対しては、離脱規定がスケープゴートとされたと評価する見解も有力である (*Craig and Clarke* [1993] p.59)。また、*Clarke and Craig* [1992] p.129 は、この改正により、「会社はいまや定められた会計基準に従わなければならない。そうすることが真実でも公正でもない、説明できるものでもなく役に立つものでもない結果を生じさせるとしても、いまや創造的会計が強制されているのだ！」と指摘している。

する会社法の特定の要求事項に従わないことを認める命令を発することを申請することができるものと定めていたし、2001年会社法340条1項も同様に定めている。したがって、オーストラリア証券委員会⁵³⁾の命令を得れば、会計基準再検討審議会（現在ではオーストラリア会計基準審議会）の公表した特定の承認された会計基準（現在では会計基準）に従わずに計算書類または連結計算書類を作成することができたし、できる。

会社の取締役がそのような申請をすることは少なくなく、たとえば、1991年及び1992年には、QBE 保険グループ及びNRMAが、それぞれ、それに従うと計算書類がかえってミスリーディングになることを理由に、AASB1023「一般保険事業の財務報告」のパラグラフ23⁵⁴⁾の適用除外を求めたという事案がある。もっとも、オーストラリア証券・投資委員会がそのような命令を発することはまれである⁵⁵⁾。

8.3 議会による会計基準の不許容

会計ルールに対する民主主義的統制という観点から（前述6.1と対照）、1989年会社法283条2項⁵⁶⁾は、会計基準再検討審議会がある会計基準を会社法と整合しないものではないとしたときは、その会計基準を1901年法律の解釈に関する法律46A条（当時）⁵⁷⁾にいう許容されないものとするのできる文書（disallowable instruments）であると定めた。すなわち、会計基準再検討審議会はその会計基準を連邦の官報で公告し、そのようにして発行された会計基準は公告の日または会計基準再検討審議会が定めた別な日から適用されるが、その会計基準は連邦議会の両院において15会議日にわたって検討の対象とされ、上院または下院はその期間内にその基準を許容されないものとする旨

53) 当然のことながら、オーストラリア証券委員会がオーストラリア証券・投資委員会とされた後は、オーストラリア証券・投資委員会に対して命令の申請をすることとされている。

54) 会社または会社グループの一般保険事業に不可欠な投資は貸借対照表日における純市場価値で測定しなければならない、そのような投資の測定額の変動はその変動が生じた会計年度の損益計算書に収益または費用として計上しなければならないとするものである。

の決議をすることができる」とされていた。

現実にも、2000年2月17日には上院はAASB1015「資産の取得」のうちの一部の条項（パラグラフ6.3及び6.4）の適用を認めないものとした⁵⁸⁾。すなわち、AASB1015は、内部的な再編による資産の取得の際に公正価値で記録しても、帳簿価額で記録してもよい⁵⁹⁾という選択肢を認めていたが、公正価値による記帳のみを認めるとしたものである⁶⁰⁾。

55) QBEの事案においては、オーストラリア証券委員会がそのような適用除外を認めなかったため、行政不服審査法（Administrative Appeals Tribunal Act）に基づいて、ASCの判断を再検討することを求めて連邦裁判所にQBE保険グループ等が訴えを提起したが、連邦裁判所はその請求を棄却した（*QBE Insurance Group Ltd. v. ASC* (1992) 110 A.L.R. 301）。その理由としては、AASB1023のパラグラフ23に従って作成された財務諸表は会社法との整合性を欠くものではなく、虚偽でもミスリーディングでもないこと、会社の取締役は真実かつ公正な概観を示すために説明あるいは注記をすることができること、裁判所としては、AASB1023に含まれている会計実務が最も広く受け入れられているかどうか、あるいは最も賢明な基準であるかどうかは検討しておらず、それが法において有効であるか否かのみを判断していること、未実現損益を認識する会計処理が望ましいか否かについては意見が分かれうるが、そのことから直ちに会計基準が会社法の要求に反するものであるということにならないこと、AASB1023はある者の目には急進的であると映るかもしれないが、そのことがこの会計基準を法において無効なものとする（vitate）ことにはならないこと、発展しつつある、それによって「利益」が決定される会計基準に会計上の概念やビジネスのニーズの変化は反映されること、QEBが主張する7年間で平準化するという方法自体も、未実現損益を操業損益に含めるという点では1年か7年かの差があっても違いがないこと、などが指摘されていた。

これは、裁判所も、会社法の下での財務報告の枠組みにおいては、会計基準を重視するという姿勢を採用していることの表れであると評価できる。

56) 1990年会社法改正法により、首都特別地域については1989年会社法32条2項、それ以外の法域については1989年会社法82条が定めるCorporations Lawの283条2項。

57) 2003年法律第140号により、46B条が許容されないものとしてすることができる「立法的でない（non-legislative）」文書（instruments）について定めるようになった。

58) See Commonwealth of Australia, *Parliamentary Debates*, 2000 Senate, Vol. S. 201, The Senate, 2000, pp.11967-11974. これは、会計基準との関係で、議会在初めて権限を行使したものである。

9 会社法経済改革プログラム (CLERP) とオーストラリア会計基準審議会

9.1 1999年会社法経済改革プログラム法

1999年会社法経済改革プログラム法 (Corporate Law Economic Reform Program Act 1999) では、オーストラリア会計基準委員会という表現が採用されなかったなど、ディスカッション・ペーパー第1号「会計基準—オーストラリア企業にとっての国際的機会の構築 (Accounting Standards ? Building International Opportunities for Australian Business)」(Commonwealth of Australia [1997]) とは若干異なる規定ぶりになったものの、財務報告評議会 (FRC) が創設され、オーストラリア会計基準審議会は政府の一機関という位置づけになった。すなわち、1999年会社法経済改革プログラム法によって、1989年オーストラリア証券・投資委員会法の Part 12 が改正された。

9.1.1 財務報告評議会

オーストラリアにおける会計基準の設定過程を監視し、国際的な会計基準設定においてオーストラリアが関与することを任務とする財務報告評議会 (FRC) が創設されるものとされた (225条1項)。すなわち、オーストラリア会計基準審議会は一般的に財務報告評議会の指示に従うものとされ、財務報告評議会は、オーストラリアにおける会計基準設定の過程を後半に監視し、設定過程について大臣に報告し、助言するほか、オーストラリア会計基準審議会の委員 (会長

59) 会計基準において、このような選択肢が認められた背景には、経済界からのロビイングと大会計事務所が帳簿価額法を支持していたことがある (Ravic [2000] p.17)。

60) もっとも、帳簿価額法を選択肢として認めることについては、公開草案の段階で、証券・投資委員会が反対していた。また、AASB1015は、会計基準審議会 (AASB) において、5対4で採択されたものであり、公表された詳細な反対意見 (このような詳細な反対意見が公表されたことは始めてであった) が理論的には妥当であると上院が判断したというかなり特殊なケースであった。

を除く)を選任すること、オーストラリア会計基準審議会の優先順位、事業計画、予算及びスタッフについての取決めを承認し、モニターすること、オーストラリア会計基準審議会の広範な戦略的方向を決定すること、オーストラリア会計基準審議会にその戦略的方向について指示を与え、オーストラリア会計基準審議会の一般的な方針及び手続きに関する事項について助言し、フィードバックすること、国際的な会計基準及び主要な国際的な金融センターにおいて適用される会計基準の発展をモニターし、国際的な発展に適切に考慮を払いつつ世界的に用いられる1組の会計基準の開発を促進すること、オーストラリア会計基準審議会のために資金調達の状態、資金調達の取決めをモニターし、定期的に再検討すること、コメントを得る適切な仕組みの実効性を確立することなどを任務とするものとされた(225条2項)。他方、会計基準の作成に関しては、オーストラリア会計基準審議会に対する財務報告評議会の権限は制約され、財務報告評議会は特定の会計基準の開発または策定に関してオーストラリア会計基準審議会に指示を与える権限を有しないし、オーストラリア会計基準審議会が策定または推奨した会計基準に対して拒否権は有しないものとされた(225条5項6項)。このような制約は、会計基準の設定過程におけるオーストラリア会計基準審議会の独立性を担保するためである⁶¹⁾。したがって、このような制約とオーストラリア会計基準審議会の広範な戦略的方向を設定する権限⁶²⁾との折り合いをどのように図るのかは問題として残っている(Brown and Terca [2001] p.286)。

9.1.2 オーストラリア会計基準審議会の改組

オーストラリア会計基準審議会は、「会計基準としての効力を有しない」概念フレームワークを提案された会計基準及び国際的基準を評価するために開発

61) See Financial Reporting Council and Australian Accounting Standards Board [2002] p.14.

62) この権限に基づいて、オーストラリアは2005年1月までに国際的な会計基準を採用するという方針を財務報告評議会は示した。

すること、全国スキームのために会社法334条の下で会計基準を作成し、また他の目的のために会計基準を策定すること⁶³⁾ ⁶⁴⁾、及び、世界中で用いられる1組の会計基準の開発に参加し、貢献することなどを任務とする⁶⁵⁾ 法人とされた(226条・227条1項)。これによって、オーストラリア会計研究財団は会計基準設定過程に直接的な影響を及ぼすことがなくなり、公会計基準審議会が廃止され、かつ、緊急問題検討グループは財務報告審議会・オーストラリア会計基準審議会がコントロールすることとなったため、会計基準設定過程における専門職業人の役割は大幅に減少した。

9.2 2001年会社法及び2001年オーストラリア証券・投資委員会法の下での会計基準の法的地位

高等法院の判決 (*Re Wakim; ex parte McNally* (1999) 163 A.L.R. 270; *The Queen v Hughes* (2000) 171 A.L.R.155) に対応するため、各州において、Corporations (Commonwealth Powers) Act⁶⁶⁾ が制定され⁶⁷⁾、この授権に基づ

63) 229条は、オーストラリア会計基準審議会によって作成されまたは策定される会計基準が一般的に適用されることも限定的にあるいは時と場所と状況によって異なって適用されることもあるとし、オーストラリア会計基準審議会は会計基準の作成及び策定にあたって異なったタイプの事業体へのその基準の適合性を考慮に入れなければならない、異なった事業体には異なった会計上の要求事項を適用することができると定めている。また、231条は、国際的な会計基準を公表する場合を除き、費用・便益分析をしなければならないと定めている。

64) 227条4項は、オーストラリア会計基準審議会は国際的な会計基準を公表することによって、会計基準を作成または策定することができると定めている。

65) 227条6項は、連邦の立法権を超えない範囲において、役割と権限を本節は付与すると定めている。

66) New South Wales: Corporations (Commonwealth Powers) Act 2001 (Act 1 of 2001); Queensland: Corporations (Commonwealth Powers) Act 2001 (No.43 of 2001); South Australia: Corporations (Commonwealth Powers) Act 2001 (No.21 of 2001); Tasmania: Corporations (Commonwealth Powers) Act 2001 (Act 39 of 2001); Victoria: Corporations (Commonwealth Powers) Act 2001 (No. 6 of 2001); Western Australia: Corporations (Commonwealth Powers) Act 2001 (7 of 2001).

いて、連邦法として2001年会社法が制定され、かつ、1989年オーストラリア証券・投資委員会法に代わるものとして2001年オーストラリア証券・投資委員会法が制定された。

1989年会社法と同様、2001年会社法のPart 2M.3は一定の事業体に対して財務報告を作成することを義務付け、一定の会社を除き、その財務報告は会計基準に従わなければならないものと定められている(296条1項)。財務諸表及びその注記は、会社等の財務状況及び業績、及び、連結財務諸表の作成が求められる場合には連結対象事業体の財務状況及び業績について会計年度における真実かつ公正な概観を示すものでなければならないとされているが(297条)、297条は、財務報告は会計基準を遵守してなされなければならないという296条の下での義務には影響を与えないとされている⁶⁸⁾。

そして、2001年会社法334条は、オーストラリア会計基準審議会が、立法的文書という形式で(後述9.3参照)、会社法にいう会計基準を作成する権限を有するものとしている。もっとも、335条は、Part 2M.5は会計基準に持分法会計(equity accounting)の原則を反映させることを妨げるものではないと明示的に規定している。また、会計基準が会社法と首尾一貫しないように解釈される場合であっても、それ以外の部分は有効であると規定されている(338条)。

9.3 議会による会計基準の不許容

議会の議決により、会計基準が法的な効力を有しないものとするのができるのは、1989年会社法の下と同じである。すなわち、1989年会社法283条2項に相当する条文は、2001年会社法の下でも維持されていたが、Financial Sector Legislation Amendment (Simplifying Regulation and Review) Act 2007(2007年法律第154号)のSchedule 4の18によって削除され、16及び17によ

67) 詳細については、たとえば、Williams [2002] p.166参照。

68) 会計基準に従って作成した財務諸表及びその注記が真実かつ公正な概観を示さない場合には、追加的情報を注記において開示しなければならないものとされていることも(295条3項c号)、1991年改正後1989年会社法と同じである。

って334条1項が、“The AASB may, *by legislative instrument*, make accounting standards for the purposes of this Act.”（斜体部分が変更箇所）と定めるにいたった。これは、趣旨説明書では、「改正は、「1901年法律の解釈に関する法律46A条にいう許容されないものとするのできる文書（instrument）」、「書面で行わなければならない」、「書面による決定」を「立法的文書（legislative instrument）」と置き換えるものであって、「立法的文書」には1901年法律の解釈に関する法律よりも2003年立法的文書法が定める要件が適用される。これらは、1901年法律の解釈に関する法律を2003年立法的文書法と置き換えるものである」と説明されている（para.4.3）。なお、2003年立法的文書法5条1項が「立法的文書」を定義しており、書面による文書であって、立法性格を有し、議会によって授権された権限の行使によって作成され、または作成されるものをいうとされている。そして、同条2項は、ある特定の事案における法の適用ではなく、法を決定しまたは法の内容を決定し、かつ、特権または利益に影響を与え、義務を課し、権利を創設し、権利義務を変更しまたは消滅させる直接または間接の効果をもつ場合には立法性格を有すると解されるとする⁶⁹⁾。この改正により、2005年1月1日以降、会社法334条に基づき、オーストラリア会計基準審議会が作成した会計基準は2003年立法的文書法の適用を受けることになり、会計基準は立法的文書の連邦登録簿に立法的文書として登録されなければならない（24条）、会計基準はあらかじめ定められた日（通常は登録日前の日ではない）または会計基準が登録された翌日から効力を有することになり（12条）、会計基準が登録された後6会議日にわたって上院と下院において検討の対象とされなければならない（38条）。そして、会計基準は上院または下院において許容されないものとされる可能性があり、会計基準の撤回、差し替えまたは修正が許容されないものとされたときには、以前の会計基準が法的効力を有することになる。

69) 詳細については、たとえば、Pearce and Argument [2005] pp.141-144（[13.34]-[13.39]）参照。

引用文献一覧

- Accounting Standards Review Board [1984] *Release 400: Accounting Standards Criteria*
- Accounting Standards Review Board [1985] *Release 200: Procedures for the Approval of Accounting Standards*
- Australian Society of Accountants [1973] Pronouncement of General Council, *The Australian Accountant*, vol. 43, no. 6: 341
- Balmford, J.D. [1974] Accounting Standards, *The Chartered Accountant in Australia*, vol. 44, no. 11: 4-10
- Baxt, R. [1970] True and Fair Accounts ? A Legal Anachronism, *Australian Law Journal*, vol.44, no. 11: 541-551
- Birkett, W.P. and R.G. Walker [1971] Response of the Australian Accounting Profession to Company Failure in the 1960s, *Abacus*, vol. 2, no.2: 97-136
- Bishop, J. [1978] "A Challenging Year", *The Chartered Accountant in Australia*, vol.46, no.6: 3
- Bosch, A. [1990] *The Workings of Watchdog*, William Heinemann Australia
- Brown, P. and A. Terca [2001] Politics, Processes and the Future of Australian Accounting Standards, *Abacus*, vol. 37, no.3: 267-296
- Chambers, R. J., T. Sri Ramanathan and H.H. Rappaport [1978] *Company Accounting Standards. Report of the Accounting Standards Review Committee*, NSW Government Printer.
- Clarke, F.L. and R.J. Craig [1992] Are Current Accounting Practices Ready for Workplace Bargaining?, in: Australian Centre for Industrial Relations Research and Teaching (ACIRRT), University of Sydney and Centre for Economic Policy Research (CEPR), Australian National University (eds.), *National Wages Policy and Workplace Wage Determination - the critical issues* (Proceedings from National Wages Policy and Workplace Wage Determination - the Critical Issues Conference, held in Melbourne, May 28th and 29th 1992, organised by ACIRRT & CEPR), University of Sydney, ACIRRT
- Commonwealth of Australia [1997] *Accounting Standards ? Building International Opportunities for Australian Business*
- < <http://www.treasury.gov.au/documents/281/PDF/full.pdf>>
- Coombe, B. [1984] NCSC Outlines Accountants' Obligations, *Australian Financial Review*, April 5: 1 and 6
- Craig, R.J. and F.L. Clarke [1993] Phases in Australian Accounting Standards Setting: Control, Capture, Co-existence and Coercion, *Australian Journal of Corporate Law*, vol. 3, no. 1: 50-66
- Deegan, C., P. Kent and C. J. Lin [1994] The True and Fair View: A study of Australian auditors' application of the concept, *Australian Accounting Review*, vol. 4, no. 1: 2-12
- Editorial [1961] Current Topics, Uniformity in Company Law, *Australian Law Journal*,

- vol.34, no. 9 :245-246
- Editorial [1984] Status of Accounting Standards, *The Chartered Accountant in Australia*, vol. 54, no. 10: 15
- Financial Reporting Council and Australian Accounting Standards Board [2002] *Annual Reports 2001-2002*
- Fitzgerald, A.A. and G.E. Fitzgerald [1960] *Form and Content of Published Financial Statements*, 2nd ed., Butterworths
- Godfrey, J., A. Hodgson, and S. Holmes [2000] *Accounting Theory*, 4th ed., John Wiley & Sons
- Graham, A.W. [1978] *Without fear or favour : a history of the Institute of Chartered Accountants in Australia, 1928-1978*, Butterworths
- Heazlewood, C.T. [1971] True and fair and the Companies (Amendment) Bill 1970, *The Chartered Accountant in Australia*, vol. 41, no.10: 12-14.
- The Institute of Chartered Accountants in Australia [1948a] Accounting Principles, *The Chartered Accountant in Australia*, vol. 18, no.9: 606
- The Institute of Chartered Accountants in Australia [1948b] Annual Meeting of Members, *The Chartered Accountant in Australia*, vol. 19, no.6: 447-452
- Johnston, T.R., M.O. Jager and R.B. Taylor [1979] *The Law and Practice of Company Accounting in Australia*, 4th ed., Butterworths
- Kelly, K. [1982] Accountants Hit Back against Govt Controls, *Australian Financial Review*, October 5: 1 and 6
- Langfield-Smith, I. [1990] Enforcing Accounting Standards in Australia, *Company and Securities Law Journal*, vol.8: 5-25
- McGregor, W.J. [1985] New ASRB approved accounting standards, Legal Backing for the Profession's Standards, *The Australian Accountant*, vol. 55, no. 11: 67
- McKeon, A. [1976] Communication in Annual Reports, *The Australian Accountant*, vol. 46, no. 7: 420-423
- Morley, B.A. [1979] Administering the Law on Company Accounts: Current Policy and Trend, *The Chartered Accountants in Australia*, vol. 50, no. 6: 29-36
- National Companies and Securities Commission (NCSC) [1983] *'A True and Fair View' and the Reporting Obligations of Directors and Auditors*, Australian Government Publishing Service
- National Companies and Securities Commission [1985] *Fifth Annual Report and Financial Statements, 1 July 1983 to 30 June 1984*, Australian Government Publishing Service
- Parker, R.H., C.G. Pierson and A.L. Ramsey [1987] Australian Accounting Standards and the Law, *Company and Securities Law Journal*, vol.5, 231-246
- Pearce, D.C. and S. Argument [2005] *Delegated Legislation in Australia*, 3rd ed.,

LexisNexis Butterworths

- Pierson, G. and A.L. Ramsey [1983] A Review of the Regulation of Financial Reporting in Australia, *Company and Securities Law Journal*, vol.1: 286-300
- Paterson, W.E. and H.H. Ednie [1972-] *Company Law*, 2nd ed., Butterworths
- Professional Standards Review Committee, Institute of Chartered Accountants in Australia [1979] Criticism, Independence and Discipline. The Report of the Professional Standards Review Committee, *The Chartered Accountant in Australia*, vol. 49, no. 9: 65-73
- Rahman, A. [1992] *The Australian Accounting Standards Review Board: The Establishment of Its Participative Review Process*, Garland Publishing
- Ravlic, T. [2000] When politicians step in, *Accounting & Business*, vol. 3, no.4 : 16-17
- Redmond, P. [1992] *Companies and Securities Law*, 2nd ed., Law Book Company
- Ryan, F.J.O. [1967] A True and Fair View, *Abacus*, vol. 3, no. 3: 95-108
- Ryan, F.J.O. [1974] A True and Fair View Revisited, *The Australian Accountant*, vol. 44, no. 1: 8-16
- Ryan, F.J.O. [1977] A Commentary on John D. Balmford's 'Accounting Standards - Developments and Prospects since 1972', *The Australian Accountant*, vol. 47, no. 9: 556-561
- Rylah, A.G., N.H. Bowen and R.W. Fox [1961] Correspondence, Uniform Company Law, *Australian Law Journal*, vol.35, no.2: 53-54
- Slater, A.H. [1986] The Accounts Provisions and Accounting Standards, in: Austin, R.P. and R.Vann (eds.), *Law of Public Company Finance*, Law Book Co.: 100-111
- Soh, D. [1989] AARF hits out at NCSC's 'veto power', *New Accountant*, 18 May 1989: 1
- Stokes, D.J. [1982] Ensuring Adherence to Accounting Standards in the Accounts, *Company and Securities Law Journal*, vol.1: 7-15
- Trigg, F.E. [1950] The Profession's Attitude to Disclosure, *The Chartered Accountant in Australia*, vol.21, no.4: 201-219
- Tweedie, D. [1988] True and Fair v. The Rule Book: Which is the Answer to Creative Accounting, *Pacific Accounting Review*, vol. 1, no. 1: 1-21
- Walker, L.R. [1984] *A 'True and Fair' View and the Reporting Obligations of Directors and Auditors*, Australian Government Publishing Service
- Walker, R.G. [1987] Australia's ASRB - a case study of political activity and regulatory 'capture'. *Accounting and Business Research*, vol.17, no. 67: 269-286
- Walker, R.G. [1993] A Feeling of Déjà Vu: Controversies in Accounting and Auditing Regulation in Australia, *Critical Perspectives on Accounting*, vol. 4, issue 1: 97-109
- Williams, G. [2002] Cooperative federalism and the revival of the Corporations Law: Wakim and beyond, *Company and Securities Law Journal*, vol. 20, no. 3: 160-171
- Zeff, S.A. [1973] *Forging Accounting Principles in Australia*, Society Bulletin No.14, Australian Society of Accountants

科学研究費補助金基盤研究(B)「商事法における会計基準の受容」(平成19年度～平成20年度)(課題番号19330019)による研究成果の一部である。なお、フル・ペーパーは<http://www.sakura.cc.tsukuba.ac.jp/~kigyoho/australia.pdf>において公開している。

