

商事法における会計基準の受容(18)

—スイス(2)／オーストリア—

弥 永 真 生

I スイス

8 2011年債務法典改正

- (1) 1998年専門家委員会報告書
- (2) 2005年予備草案
- (3) 2007年草案
- (4) 2011年債務法典改正

II オーストリア

- 1 会計規制の特徴—ドイツの影響
- 2 正規の簿記の諸原則
- 3 1990年財務報告法及び1996年EU会社法国内法化法
- 4 1999年コンツェルン決算法
- 5 オーストリア財務報告委員会
- 6 会計基準等の法的位置づけ
- 7 会計基準の法的拘束力—憲法・行政法的観点
 - (1) オーストリア標準
 - (2) 静的指示と動的指示
 - (3) 会計基準と憲法・行政法上の問題

I スイス¹⁾

8 2011年債務法典改正

(1) 1998年専門家委員会報告書

スイスの特徴のひとつは、会計法の制定に対して、立法当局が初めから一貫

1) 1から7は、「商事法における会計基準の受容(17)—スイス(1)」筑波法政53号(2012年9月)に掲載済み。

して消極的であることであったが (See e. g. Achleitner [1995a] p.255)、1998年には財務報告法専門委員会 (Expertenkommission “Rechnungslegungsrecht”) が財務報告及び監査に関する法律草案などを含む報告書を連邦司法・警察省に提出した (Expertenkommission “Rechnungslegungsrecht” [1998])。この報告書においては、債務法典中の財務報告及び簿記ならびに監査に関する規定の大半を削除し、単行法としての「財務報告及び監査に関する連邦法」(以下、財務報告・監査法という)を制定することが提案されていた。

そして、財務報告・監査法(案)36条は、大規模な組織は、スイス会計基準審議会の勧告(FER)、国際会計基準またはUSGAAPのような一般に受け入れられた財務報告のフレームワーク (allgemein anerkannte Regelwerk) に従うものとし、中小規模の組織もこれらのフレームワークに従うことができるものと(第1項)、フレームワークは全体として適用しなければならず、すべての財務報告に適用しなければならないものと(第2項)していた。大規模組織に、一般に受け入れられたフレームワークに従うことを求めるのは、大規模組織はより多くのデリバティブ取引を行い、その無形資産の重要性が高いなど高い複雑性を有することから、計算書類の利用者はより多くの情報を必要とするが、立法者は、新たな取引や急速な発展や出現に適時に対応することが困難であること、大規模な会社とりわけその負債証券や持分証券を上場している会社については、情報提供に対する要請が強く、実際に、スイス証券取引所の上場規則も、スイス会計基準審議会の勧告に従うことを求めていることに注目したものであった (Expertenkommission “Rechnungslegungsrecht” [1998] SS.135-136)。

もっとも、36条3項(案)は、連邦参事会は、命令によって、一般に受けられているものであっても、あるフレームワークを適用することを認められないものとする、及び、一般に受け入れられた原則に従って、適用されるべき規定を本法における大規模組織について定めることができると定めていた。これは、36条1項(案)は、受け入れられた財務報告のフレームワークを限定列举するものではなく、例示列举するものであり、カナダやオーストラリアにお

いて一般に認められた会計原則も受け入れられた財務報告のフレームワークにあたりうるし²⁾、スイス証券取引所も外国会社についてはその国内基準によることを認めているところ、濫用されるおそれがないわけではないので、連邦参事会が認めないものとするを可能としたと説明されている(Expertenkommission “Rechnungslegungsrecht” [1998] S.137)。

なお、37条は、フレームワークの適用によって、本法の本質的な規定が損なわれてはならず(第1項)、そのフレームワークが選択権を認めている場合には、本法に最も近いものを選択しなければならないとし(第2項)、そのフレームワークが本法からの離脱を認めている場合には、それが重要である限りにおいて、附属明細書において本法が求める注記をしなければならないと(第3項)定めていた。

36条と平行に、連結計算書類についても、41条が、その構成要素、様式及び評価は、スイス会計基準審議会の勧告(FER)、国際会計基準またはUSGAAPのような一般に受け入れられたフレームワークに従うものと(第1項)、フレームワークは全体として適用しなければならないと、すべての連結財務報告に適用しなければならないものと(第2項)、連邦参事会は、一般に受けられているものであっても、あるフレームワークを適用することを、命令によって、認められないものとする、及び一般に受け入れられた原則に従って、連結計算書類の作成に適用されるべき規定を定めることができると(第3項)、定めていた。

なお、会計法の発展のために、スイスにも、外国の例に倣って、公的な、セミ・パブリックのあるいは私的な会計基準委員会が必要なのではないかということが検討されたが、専門家委員会はそのような委員会の創設を提案することを控えることとした。これは、会計に関するすべての利害関係者が参加して、1984年に創設されたスイス会計基準審議会が会計基準委員会としての役割を

2) EU諸国の国内基準も認められようと指摘されていた(Expertenkommission “Rechnungslegungsrecht” [1998] S.136)。

果たすことができ、また、スイス会計基準審議会はすでに専門家によって受け入れられており³⁾、将来においてその専門的技量と十分な配慮をもってその任務を果たすことに疑いはないからであるとされていた (Expertenkommission “Rechnungslegungsrecht” [1998] S.76 (Ziff 8.3))。また、財務報告に関する規定の解釈について権威を有する公表物 (autoritativer Vorbescheid) が必要なのではないかということも検討された。すなわち、確立した実務が存在しない場合には、監査人と被監査会社の経営者とが法について異なった解釈をする可能性があり、そのような場合には監査報告が遅延し、そのような場合に損害が生じたときには、責任問題に発展するおそれがあり、重要な事案において、解釈上の問題について事前に明確化されていることについて利害が存在するからである。そこで、専門家委員会は、そのような場合に、権威をもって法を解釈する国の機関を創設すべきかを検討し、その必要性がありうることは認めたものの、この問題は、財務報告法の範囲を超える根本的な重要性を有するため、異なるコンテキストで検討されるべきであるという観点から、提案は行わないこととされた (Expertenkommission “Rechnungslegungsrecht” [1998] SS.76-77 (Ziff 8.4))。

(2) 2005年予備草案

2005年12月に、連邦参事会は、会社及び会計法制の改正予備草案を公表し、協議手続きを開始した。この予備草案では、財務報告との関連では、私法上の企業の法的形式にかかわらず、一体的な規律をすること (For details, see Bundesrat [2005] SS.98-99)、企業の経済的意義に従って異なる規律をすること、税中立性を図ること及び透明性の向上と少数株主保護の強化の観点から受

3) 上場会社及び小規模・閉鎖的会社を代表する者、会計士、財務アナリスト、ジャーナリスト、法律家、研究者・大学教員等のみならず、スイス証券取引所、銀行委員会、連邦財務省などがスイス会計基準審議会または財団に関与していることから、スイス会計基準審議会の勧告書の受容度は高いレベルにあると評価されていた (Expertenkommission “Rechnungslegungsrecht” [1998] S.135)。

け入れられた財務報告のフレームワークに従って決算を行うことを上場会社等に要求するということが目指されていた (Bundesrat [2005] SS.9-10)。

具体的には、株式会社の簿記及び財務報告を定める 662 条から 670 条を削除し、957 条以下を改正・新設し、商人の簿記と財務報告を定めることが提案されていた。まず、(新設する) 957a 条は、簿記は財務報告の基礎となり、企業の資産、負債・資本及び損益の状況 (経済状況) を評価するために必要な取引及び事象を記録しなければならないと定め (第 1 項)、それは正規の簿記の諸原則 (Grundsätze ordnungsmässiger Buchführung)、とりわけ、事業上の取引と事象 (Geschäftsfälle und Sachverhalte) の完全かつ体系的な記録、個々の記帳についての証拠となる文書、明瞭性、検証可能性に従って行わなければならないとしていた (第 2 項)。もっとも、簿記は企業のタイプと規模に合わせて行うものとされていた (第 4 項)。同様に、958 条 1 項は、財務報告は、企業の経済状態、とりわけ、財産、負債・資本及び損益の状況を、第三者が信頼性を有する判断を行うことができるように、表示しなければならないとしていた。なお、1991 年改正後債務法典 662a 条 1 項に相当する正規の財務報告の諸原則を 958b 条として規定することとされていた (See Bundesrat [2005] S.100)。

透明性の向上と少数株主保護の強化の観点から (Bundesrat [2005] SS.110-112)、962 条は、連結計算書類を私的な財務報告フレームワーク (private Regelwerk) のいずれに従って作成している場合を除き (第 3 項)、証券取引所が要求する場合には、上場会社は、私的な財務報告フレームワークのいずれかに従って年度計算書類を作成しなければならないとし (第 1 項第 1 号)、基本資本 (Grundkapital) の 10 % 以上を保有する社員が要求するときには、私的な財務報告フレームワークのいずれかに従って年度計算書類を作成することができるとしていた (第 2 項第 1 号)。そして、962a 条は、連邦参事会は適用すべきフレームワークを指定し、フレームワークの選択にあたって考慮すべき要求事項を定めるとし (第 1 項)、選択したフレームワークは完全に (in seiner Gesamtheit)、かつ、全ての計算書類に適用しなければならず、これを遵守していることは監査の専門家によって証明されなければならないとしていた (第

2項)⁴⁾。なお、連結計算書類に対するフレームワークの適用については、962a条が適用されるものとされていた（963c条）。

なお、私的な財務報告フレームワークとしては、少なくとも、スイス会計基準審議会の勧告書、USGAAP及び国際財務報告基準が想定されていたが（Bundesrat [2005] S.112）、それ以外のフレームワークも、当該企業の活動の地域的関連性が認められる限りにおいては許容される余地があるとされていた（Bundesrat [2005] S.112）。

（3）2007年草案

協議手続きの結果をふまえて、2007年に草案（Bundesrat [2007]）が公表された。この草案は、すべての企業について新たな記帳と財務報告の要求を含んでいたが、会計基準との関連では、受け入れられた会計基準（anerkannte Standard zur Rechnungslegung）に従って、連結計算書類（連結計算書類を作成していない場合には計算書類）⁵⁾を作成することを上場会社や大規模な会社に義務付けることとされていた。協議手続きにおいては、この点については、少数社員保護の観点から支持があったが、他方で、財務的影響（finanziellen Folgen）について懸念も表明されたと指摘されており、また、受け入れられた会計基準に従って計算書類を作成している場合には債務法典に従って計算書類を作成することは要求すべきではないという意見も表明されたとされている

4) なお、債権者保護との関連では、債権者は自ら債務者の信用状況を評価し、または格付けについての情報を第三者から得、担保を徴求し、あるいは代金の一部前払いを求めるという形で対応することができ、契約による対応が可能なので、受け入れられた財務報告フレームワークに従って計算書類を作成するとしても、重大な懸念はないと指摘されていた（Bundesrat [2005] S.112）。

5) 小規模な企業集団（直近2年間において、総資産1000万スイスフラン以下、純売上高2000万スイスフラン以下、従業員平均50人（常勤換算）以下という3つの規準の2つをみたく企業集団）などは連結計算書類の作成義務を負わないのが原則とされていたが、企業の財政状態及び損益の状況を信頼性をもって評価するために必要な場合、及び、社員が要求した場合には作成しなければならないものとするのが提案されていた。

(Bundesrat [2007] S.1604)。連結計算書類を受け入れられた会計基準に従って作成することを要求することについても賛意が表明されたが、コストの観点から小規模な企業集団に連結計算書類の作成を求めることには反対意見が表明され、コア FER (Kern-FER)⁶⁾ 及び FER30『連結会計 (Konzernrechnung)』のみに従うことも許容すべきであるという見解もあった (Bundesrat [2007] S.1605)。

税との関係では、債務法典の定めに従って作成された (単体の) の計算書類が用いられるが、受け入れられた会計基準に従って (単体の) 計算書類を作成するという選択肢を会社に認めるように債務法典を改正すること、及び、透明性と少数社員保護の観点から、基本資本の 10% 以上を保有する社員は受け入れられた会計基準に従って計算書類を作成することを要求できることとすることとされていた。二重に計算書類を作成することになる点については、透明性を高めるとともに税に影響を与えないという利点があり、債務法典に従って作成される計算書類に加えて、スイス会計基準審議会の勧告書または国際財務報告基準に従って計算書類を作成することは、すでに実務では広く行われていると指摘されていた (Bundesrat [2007] S.1627)。そして、何が受け入れられた会計基準にあたるかは連邦参事会が定めるものとされていた。

(4) 2011 年債務法典改正

2011 年 12 月 23 日に債務法典の改正が可決され、企業の計算に関しては、2007 年草案の提案がほぼ維持されたと評価できる。まず、株式会社の計算について規定していた改正前債務法典 662 条から 663b 条まで及び 663d 条から

6) 概念フレームワーク (Rahmenkonzept) とスイス会計基準審議会勧告書第 1 号から第 6 号まで (原則、評価、表示と様式、キャッシュフロー、オフバランス取引、附属明細書) から成る。コア FER という枠組みは 2007 年 1 月 1 日から採用されている。これは、上場会社は原則として国際財務報告基準 (または USGAAP) を用いるため、中小企業が FER の主要なユーザーとなることをふまえたものである。詳細については、たとえば、Meyer [2008] 参照。

669条までは削除され、商人の記帳を定めていた改正前957条以下は、企業(商人)の記帳と財務報告を定めることとなった⁷⁾。すなわち、改正後957a条は、記帳が財務報告の基礎となるとし、企業の財産、負債・資本及び損益の状況(経済状況 [wirtschaftliche Lage])を示すために必要な取引及び事象を記帳しなければならないと定め、同958条は、財務報告は、第三者が信頼性を有する判断を行うことができるように企業の経済状況を表示しなければならないと定めた。また、962条は、受け入れられた会計基準に従って連結計算書類を作成している場合を除き(第3項)、債務法典に従って作成する計算書類に加え、取引所が要求する場合には、上場会社は受け入れられた会計基準に従って計算書類を作成しなければならないとし(第1項第1号)、基本資本の20%以上を保有する社員は認められた会計基準に従って計算書類を作成することを要求できるとしている(第2項第1号)。そして、連邦参事会は、受け入れられた基準を指定するものとされ、また、基準の選択または基準の変更にあたってみなくてはならない条件を定めることができるとされている(第5項)⁸⁾。962a条は、受け入れられた会計基準に従って計算書類を作成した場合には、その会計基準を計算書類において示さなければならない、選択した受け入れられた会計基準は、完全に(in seiner Gesamtheit)⁹⁾、かつ、計算書類全部に適用しなければならない、基準への準拠性は、資格を有する監査専門家によって監査されなければならないとしている。連結計算書類¹⁰⁾については、963b条が、取引所が要求する場合には、上場会社は受け入れられた会計基準に従って作成しなければならないとし(第1項第1号)、株式資本の20%以上を保有する株主は受け入れら

7) この結果、財団や社団についても規定が適用されるが、本稿においては、会社に関する規制のみを取り上げる。

8) これは、たとえば、スイスでは用いられていない外国の基準を選択するときには、当該会社の活動の地域的関連性(territorialer Konnex)を条件とするというようなことである(Bundesrat [2007] S.1722)。

9) これは、チェリー・ピッキングを許さないという趣旨である(Bundesrat [2007] S.1721)。

れた会計基準に従って連結計算書類を作成することを要求できるとしている(第4項第1号)。なお、連結計算書類についても962a条の第1項から第3項まで及び第5項が準用される(963b条第2項)。

なお、連邦参事会がどの会計基準を「受け入れられた会計基準」として指定するかは、まだ正式には公表されていないが、「受け入れられた会計基準」として、少なくとも国際会計基準(国際財務報告基準)及びスイス会計基準審議会の勧告書を指定することが立法過程においては想定されていた(Bundesrat [2007] SS.1592 und 1719)¹¹⁾。いずれにせよ、複数の会計基準が認められるという点で、スイス私法のリベラルさという特徴は維持されている。

参考文献(後半)¹²⁾

- His, E. [1940] *Handelsregister, Geschäftsfirmer und kaufmännische Buchführung*, (Kommentar zum Schweizerischen Zivilgesetzbuch, Band VII, Obligationenrecht, 4 Abteilung), Stämpfli & Cie
- Homburger, E. [1991] *Leitfaden zum neuen Aktienrecht : mit den Ausführungsverordnungen des Bundesrates vom 9/15. Juni 1992*, Schulthess
- Horn, N. (hrsg.) [1980] *Legal Problems of Codes of Conduct for Multinational Enterprises*, Kluwer
- Hotz, B. [1979] *Politik zwischen Staat und Wirtschaft: verbandsmässige Bearbeitung wirtschaftspolitischer Probleme und die daraus resultierenden Konsequenzen für die Aktivitäten des Staates im Falle der Schweiz*, Rüegger

10) 改正法においては、直近2年間において、総資産2000万スイスフラン以下、純売上高4000万スイスフラン以下、従業員平均250人(常勤換算)以下という3つの規準の2つをみだす企業集団などは連結計算書類の作成義務を負わないのが原則とする一方で(草案に比べ適用除外の範囲が相当拡大されたのは、全州議会の2009年12月3日決議によるものである)、企業の経済状況を信頼性をもって評価するために必要な場合、及び、会社の場合は、基本資本の20%以上を有する社員が要求した場合には作成しなければならないものとされた(963a条)。

11) アメリカGAAPも例として挙げられていた(Bundesrat [2007] SS.1627 und 1722)。

12) 参考文献の前半は、「商事法における会計基準の受容(17)——スイス(1)」筑波法政53号。

- Hotz, B. [1980] Formen der gesellschaftlichen Problemlösung in der Wirtschaftspolitik der Schweiz, in: Ronge, V. (hrsg.), *Am Staat vorbei: Politik der Selbstregulierung von Kapital und Arbeit*, Campus : 170-194
- van Hulle, K. [1992] Die Angleichung der Vorschriften der Rechnungslegung in der EG: Perspektive und Konsequenzen für die Schweiz, *Der Schweizer Treuhänder*, 4/1992: 149-155
- Imbach, M. [1983] Stille Reserven nur noch bedingt «still», *Der Schweizer Treuhänder*, 6/7/1983 : 6-8
- Imboden, M. und R. A. Rhinow [1976] *Schweizerische Verwaltungsrechtsprechung*, 5.Aufl., Band I, Helbing & Lichtenhahn
- Käfer, K. [1978] Allgemein anerkannte kaufmännische Grundsätze (I), *Büro+Verkauf*, Nr.563: 264-266
- Käfer, K. [1979a] Allgemein anerkannte kaufmännische Grundsätze (II), *Büro+Verkauf*, Nr.564: 15-
- Käfer, K. [1979b] Allgemein anerkannte kaufmännische Grundsätze (III), *Büro+Verkauf*, Nr.565: 41-
- Käfer, K. [1981] *Die kaufmännische Buchführung*, 1.Teilband (Berner Kommentar: Kommentar zum schweizerischen Privatrecht, Das Obligationenrecht, Band VIII, 2.Abteilung), Stämpfli & Cie
- Karpen, H.-U. [1970] *Die Verweisung als Mittel der Gesetzgebungstechnik*, De Gruyter
- Kaufmann, O. K. [1986] Zum Thema "soft law", *2. Jahresbericht 1985 der Stiftung und Fachkommission für Empfehlungen zur Rechnungslegung (FER)*: 3-4
- Kleinewefers, H. [1995] "Verwesentlichung" der Politik durch Einschränkung der direkten Volksrechte?: eine Auslegeordnung der Probleme und ein Vorschlag aus ökonomischer Sicht, Seminar für Wirtschafts- und Sozialpolitik der Universität Freiburg
- Koberg, A.-K. [1993] Switzerland, *European Accounting Review*, vol.2, no.2: 366-369
- Koberg, A.-K. und Ch. Sommerhalder [1989] Gleichwertigkeit: Wegweiser der Rechnungslegung für Schweizer Konzerne, *Der Schweizer Treuhänder*, 1-2/1989: 6-11
- Lehner, F. [1992] Phänomen Schweiz: Aufstieg und kein Neidergang, in: Abromeit, H. und W. W. Pommerehne, *Staatstätigkeit in der Schweiz*, P. Haupt: 283-303
- Lienhard, A. [1999] Deregulierung staatlicher Marktregulierungen im schweizerischen Bundesverwaltungsrecht, in: Cottier, Th. und R. Arpagaus (hrsg.), *Schweizerisches Aussenwirtschafts- und Binnenmarktrecht (Schweizerisches Bundesverwaltungsrecht)*, Helbing & Lichtenhahn: 1-48
- Lienhard, A. [2002] Organisation und Steuerung der ausgelagerten Aufgabenerfüllung, *Zeitschrift für die Aktuelle Juristische Praxis*, Jahrgang 2002, Nr. 10: 1163-1174
- Lienhard, A. [2005] *Staats- und verwaltungsrechtliche Grundlagen für das New Public Management in der Schweiz*, Stämpfli

- Lienhard, A. et al. [2003] *Auslagerung der Aufgabenerfüllung im Kanton Luzern. Interdisziplinäre Grundlagenstudie*, KPM-Verlag
- Mandofia, M. et M. Bürgisser [1988] *Réflexions critiques sur le règlement genevois en matière de fécondation in vitro*, *Semaine judiciaire* 1988: 177-196
- Marti, A. [2000] *Selbstregulierung anstelle staatlicher Gesetzgebung?*, *Schweizerisches Zentralblatt für Staats- und Verwaltungsrecht*, Band 101, Nr. 11: 561-586
- Meier-Hayoz, A. [1989] *Ein JA zu selbstgeschaffenen Recht der Wirtschaft*, *Geschäftsbericht 1989 der Stiftung und Fachkommission für Empfehlungen zur Rechnungslegung (FER)*: 8
- Meier-Hayoz, A. und P. Forstmoser [1983] *Einführung in das Schweizerische Aktienrecht*, Stämpfli & Cie
- Meyer, C. [2008] *Grundlagen zu Swiss GAAP FER*, *Der Schweizer Treuhänder*, 5/2008: 289-294
- Moor, P. [1992] *Droit administratif, vol. III*, Stämpfli
- Müller, C. und A. Zünd [1990] *Hinweise auf Rechnungslegungs-Standards in Geschäftsberichten*, *Der Schweizer Treuhänder*, 4/1990: 141-144
- Müller, G. [1999] *Elemente einer Rechtssetzungslehre*, Schulthess
- Müller, H. [1979] *Allgemein anerkannte kaufmännische Grundsätze*, Schweizerische Treuhand- und Revisionskammer
- Müller, H. [1980] *Die allgemein anerkannten kaufmännische Grundsätze*, *Der Schweizer Treuhänder*, 5/1980: 16-20
- Müller, R. [1977] *Buchführung und EDV*, Schulthess
- Munzinger, W. [1865] *Motive zu dem Entwurfe eines schweizerischen Handelsrechts*, Stämpfli & Cie
- Niederbacher, J. [1991] *Das Recht der Technik in der europäischen Integration*, Schulthess
- Niederer, W. [1972] *Die stillen Reserven*, in: *Berner Tage für die juristische Praxis 1972: Probleme der Aktienrechtsreform. Zur Neugestaltung des schweizerischen Aktienrechts*, Stämpfli: 33-54
- o. V. [1985] *Aktienrechtsreform: Unter dem Messer. Entwurf des Bundesrates operiert-Transparenz gestorben*, *Schweizerische Handels Zeitung*, 26 September 1985: 7-9
- Oehry, W. [1975] *Das finanzielle Rechnungswesen in den USA*, Schweizerische Treuhand- und Revisionskammer
- Oser, H. und W. Schönenberger [1937] *Schweizerisches Obligationenrecht vom 30. März 1911-18. Dezember 1936: Textausgabe mit Einleitung, Anmerkungen, Ausführungserlassen und Sachregister*, 12. Aufl., Schulthess (オーゼル, シェーネンベルガー (共編), 佐藤莊一郎 (訳) [1939] スイス債務法 (私法資料261号) (司法省調査部))
- Pratt, J. [1984] *An American viewpoint on swiss financial reporting*, *Der Schweizer*

- Treuhänder*, 3/1984 (57. Jahrgang) : 89-90
- Pratt, J. und G. Behr [1983] Entwicklung von Grundsätzen der Rechnungslegung und Rechnungsprüfung: Ein Beitrag zur Aktienreform und zur internationalen Harmonisierung der Rechnungslegung, *Schweizerische Aktiengesellschaft*, 2/1983: 72-80
- Rhinow, R. [2003] *Grundzüge des schweizerischen Verfassungsrechts*, Helbing & Lichtenhahn
- Rotach, L. [1995] Die Verwendung von Anhängen in den Erlassen des Bundesrechts, *Législation d'aujourd'hui* 1995/3: 111-120
- Rüetschi, D. [2002] Ärztliches Standesrecht in der Schweiz-Die Bedeutung der medizinisch-ethischen Richtlinien der Schweizerischen Akademie der Medizinischen Wissenschaften, in: Witt, C.-H. et al. (Hrsg.), *Die Privatisierung des Privatrechts-rechtliche Gestaltung ohne staatlichen Zwang*, Boorberg: 231-255
- Scherrer, G. [1985] Offene Fragen der Rechnungslegung im Entwurf des schweizerischen Aktienrechts aus rechtsvergleichender Sicht, *Der Schweizer Treuhänder*, 10/1985: 300-307
- Schindler, R. [1967] *Die Publizitätsvorschriften bei der Rechnungslegung der AG*, Stämpfli
- Schmacher, J. [1940] *Bilanzprüfung der Aktiengesellschaft nach revidiertem Obligationenrecht und Bankengesetz*, Immensee: Druck- und Verlagsanstalt Calendaria A.G.
- Schöning, R. [1996] *Rechtliche Aspekte der Organtransplantation, unter besonderer Berücksichtigung des Strafrechts*, Schulthess
- Schubarth, A. [1997] *Die Regulierung der Rechnungslegung in der Schweiz und in Deutschland*, Schulthess
- Schürmann, L. [1973] Chancen und Grenzen einvernehmlicher Regelungen in der Marktwirtschaft, in: Gemper, B.B. (Hrsg.), *Marktwirtschaft und soziale Verantwortung*, Peter Hanstein: 488-497
- Schürmann, L. [1983] *Wirtschaftsverwaltungsrecht*, 2. Aufl., Stämpfli
- Schultz, G. [1994] Die künftige Regelung der Börsenzulassung, *Schweizer Treuhänder*, 5/1994 (68. Jahrgang) : 363-368
- Schweizerische Treuhand- und Revisionskammer [1976] Stellungnahme der Kammer vom 15. Juni 1976, in: Schweizerische Treuhand- und Revisionskammer, *Teilrevision des Aktienrechts*, Schweizerische Treuhand- und Revisionskammer: 53-91
- Schweizerische Treuhand- und Revisionskammer [1983] *Konzept zur Schaffung von "Empfehlungen zur Rechnungslegung" in der Schweiz* (Juni 1983)
- Schweizerische Zulassungsstelle [1993] *Vernehmlassung bei den kotierten Gesellschaften (März 1983) betreffend Änderung des Kotierungsreglementes im Bereich der Unternehmenspublizität*
- Stauder, B., J. Feldges und P. Mülbart [1984] Praxis und Perspektiven von

- Konsumentenschutz durch “soft law” in der Schweiz, *Zeitschrift für schweizerisches Recht*, Neue Folge, Band 103, 1. Halbband: 245-287
- Stenz, Th. [1995] FER Jahresrechnung mit erhöhter Aussagekraft, *Finanzen für Unternehmen und Unternehmer*, Nr.2: 10-11
- Stiftung für Fachempfehlungen zur Rechnungslegung [2005] *Swiss GAAP FER 2005/06: Fachempfehlungen zur Rechnungslegung*, Stiftung für Fachempfehlungen zur Rechnungslegung
- Thürer, D. [1985] “Soft Law”-eine neue Form von Völkerrecht?, *Zeitschrift für schweizerisches Recht*, Neue Folge, Band 104, 1. Halbband: 429-453
- Tonner, K. [1985] Verbraucherrecht und Selbstregulierungskonzepte, *Kritische Justiz*, 18. Jahrgang: 107-125
- Vischer, F. und F. Rapp [1968] *Zur Neugestaltung des schweizerischen Aktienrechts*, Stämpfli & Cie
- Weber, R. H. [1981] Mitbestimmung durch Kollektivverhandlungen? Betrachtungen zum Beispiel der Vereinigten Staaten, *Schweizerische Aktiengesellschaft*, 53. Jahrgang: 102-123
- Weber, R. H. [1986] *Wirtschaftsregulierung in wettbewerbspolitischen Ausnahmebereichen*, Nomos
- Weber, R. H. [1987] Bedeutung, Möglichkeiten und Grenzen der Selbstregulierung, in: Behr, G. et al., *Empfehlungen zur Rechnungslegung und zur Revision*, Schweizerische Treuhand- und Revisionskammer: 21-39
- Williams, S. W. [1995] Die Rechnungslegung kortierter Gesellschaften. Zum Umsetzung des neuen Kortierungsreglementes, *Der schweizer Treuhänder*, 11/1995: 973-978
- Witte, E. [1973] *Organisation für Innovationsentscheidungen-Das Promotoren-Modell*, Schwartz
- Wüest, H.-P. [1992] *Schweizerische Rechnungslegung für Kapitalgesellschaften: heute und morgen*, Schulthess
- Zogg, H. [1978] *Der Konzernabschluss in der Schweiz*, Schweizerische Treuhand- und Revisionskammer
- Zogg, H. [1978b] *Schweizerische Aktiengesellschaft*, 50. Jahrgang: 26-39
- Zünd, A. [1980a] Grundsätze der Konsolidierung: Ihre Existenz, Notwendigkeit und Ermittlung in der Schweiz, *Schweizerische Aktiengesellschaft*, 3-4/1980: 128-136
- Zünd, A. [1981] Weltweite Entwicklungstendenzen im Buchführungs- und Revisionswesen, in: Behr, G. et al., *Zukunftsaufgaben der Revision*, Schweizerische Treuhand- und Revisionskammer: 9-20
- Zünd, A. [1983] Eine schweizerische Rechnungslegungskommission? Zur Frage der institutionalisierten Setzung von Rechnungslegungsnormen, in: Böckli, P. et al. (hrsg.), *Festschrift für Frank Vischer zum 60. Geburtstag*, Schulthess: 685-697
- Zünd, A. [1984] Die Rechnungslegung im Entwurf zur schweizerischen

- Aktienrechtsrevision, *Die Betriebswirtschaft*, 1984: 253-260
- Zünd, A. [1985a] Fachempfehlungen zur Rechnungslegung: Ein wichtiger Schritt zur Harmonisierung der Rechnungsabschlüsse in der Schweiz, *Neue Züricher Zeitung*, 23. August 1985: 19
- Zünd, A. [1985b] Fachempfehlungen zur Rechnungslegung in der Schweiz (FER), *Der Schweizer Treuhänder*, 9/1985: 252-254
- Zünd, A. [1986a] The accounting standardization in Switzerland, in: OECD, *Harmonization of Accounting Standards: Achievements and Prospects*: 70-71
- Zünd, A. [1986b] Die "Fachempfehlungen zur Rechnungslegung in der Schweiz" (FER)-Mittel gegen Fremdbestimmung, *Finanz und Wirtschaft*, 59. Jahrgang, Nr.4: S. 7
- Zünd, A. [1987] Empfehlungen zur Rechnungslegung auf internationaler Ebene, in: Behr, G. et al., *Empfehlungen zur Rechnungslegung und zur Revision*, Schweizerische Treuhand- und Revisionskammer: 9-17
- Zünd, A. [1990a] Rechnungslegung, in: Schindler, D. et al. (hrsg.), *Die Europaverträglichkeit des schweizerischen Rechts*, Schulthess: 393-418
- Zünd, A. [1990b] Accounting and auditing in Switzerland, *Les cahiers internationaux de la comptabilité*, 1/1990, Editions Malesherbes: 23-48 (*reproduced in*: Walton, P. J. (ed.), *Country Studies in International Accounting-Europe*, Edward Elgar, 1996: 499-521)
- Zünd, A. [1990c] Selbstbestimmung statt Fremdbestimmung: Rechnungslegung Schweiz, *Schweizerische Arbeitgeber-Zeitung*, 18. Oktober 1990: 865-867
- Zünd, A. [1991a] Die Rechnungslegung in der Schweiz im Licht der internationalen Entwicklung: Über drei Stufen zur vollen EG-Kompatibilität?, *Der Schweizer Treuhänder*, 3/1991 (65.Jahrgang): 87-94
- Zünd, A. [1991b] Die EG-Rechnungslegung als Kompromißwerk: Eine Rahmenordnung mit breitem Ermessensspielraum zur Umsetzung in nationales Recht, *Neue Züricher Zeitung*, 20. August 1991: ohne Seite
- Zünd, A. [1992] Switzerland, in: Alexander, D. and S. Archer (eds.), *European Accounting Guide*, Academic Press: 826-851
- Zünd, A. [n.a.] *Die Rolle von Gesetzgeber, Treuhand-Kammer und FER bei der Normierung der Rechnungslegung in der Schweiz* <http://www.aca.unisg.ch/About/KauschPrize/~//media/Internet/Content/Dateien/InstituteUndCenters/ACA/KauschPreis/Publikation/Znd.ashx>
- Zünd, A. et al. [1980] Die europäische Entwicklung in der Rechnungslegung und ihr möglicher Einfluss auf die Schweiz, in: *Kammertagung 1979*, Schweizerische Treuhand- und Revisionskammer: 1-23

II オーストリア

1 会計規制の特徴—ドイツの影響

オーストリアの財務報告に関するルールは、基本的には、所得税法と強い結びつきを有する商法典に定められてきた。この結果、ドイツと同様、財務報告及び会計帳簿に関する規律については、解釈の余地が広く、「財務報告をめぐる多くの論点について広範かつ詳細で活発な議論が、弁護士、裁判官、監査人、会計研究者ならびにその他の企業や公的部門の専門家によってなされることによって、...会計法の解釈がしめされてきた」(ドイツについて、Ordelheid [1999] p.112)と指摘されている(Merkl-Davies [2004] p.200)。また、少なくとも、会計帳簿に関する商法典の規定は実質的にドイツ商法典の規定と同じであった。これは、歴史的及び経済的に、ドイツとオーストリアとの間には強い結びつきがあり、両国ともに、ヨーロッパ共同体の構成国として、EC会社法第4号指令及び同第7号指令を国内法化したことを背景としている。そして、商事法及び会社法の分野においては、ドイツの法令をオーストリアの立法者が活用するという傾向がみられた。このことから、たとえば、Nowotnyは、「会社法に関する限り、多くの解釈上の問題に対応するために用いることができる豊富な裁判例と文献が存在するため、ドイツ商法との歴史的類似性は有利に働いた。小規模な経済的地域においては、問題解決のための資源は漸進的にしか発展しなかったであろう」と指摘している(Nowotny [1987] p.184)¹³⁾。

2 正規の簿記の諸原則

ドイツと同様、正規の簿記の諸原則(Grundsätze ordnungsmäßiger

13) オーストリアは、自国の会計基準設定主体を2004年まで有していなかった(5参照)。これについて、Flowerは、これは、強力な隣国であるドイツの強い影響を受けてきたためであり、オーストリアは「フリー・ライダー」であると評していた(Flower [2004] p.85)。

Buchführung, GoB)¹⁴⁾ が重要な意義を有しており (企業法典 189 条・190 条・193 条・195 条・201 条、コンツェルン決算書との関係では 250 条 2 項)、これらは、特定の問題を解決するにあたって基礎となる¹⁵⁾。

歴史的にみると、正規の簿記の諸原則の法的性質の理解については大きな変遷が認められる (Seicht [1989])。すなわち、立法者は、どのように会計帳簿が記帳されるべきかは注意深い商人の慣習 (Gewohnheiten) に従って判断されるべきであり、商慣習が適用されるべきであり、それが発展させられるべきであるという考え方に拠っていた (Vgl. Lehmann [1930] S.407 (Anm. 15), Seicht [1989] D3)。そこで、当初は、立法者が自己の判断を慎重な商人

14) 正規の簿記の諸原則は、個々の法律上のルールには劣後すると解されているが (Fraberger/Petritz/Walter-Gruber [2010] S.114 (Rz 12))、企業法典 195 条及び 222 条 2 項が定める一般的規範 (Generalnorm) との優劣関係は法律の文言上は明らかではない (Vodrazka [1987] S.65-67 (Rz 14-21) も参照)。Tomberger 判決 (EuGH 27.6.1996, C-234/94)、DE & ES 判決 (EuGH 14.9.1999, C-275/97) 及び BIAO 判決 (EuGH 7.1.2003, C-306/99) などのヨーロッパ司法裁判所の一連の判決をふまえて、Fraberger/Petritz/Walter-Gruber は、企業法典 195 条及び 222 条 2 項が定める一般的規範が最上位の規範であり、少なくとも資本金会社及び EU 会社法第 4 号指令の下でそれと同様に扱われる人的会社については、正規の簿記の諸原則に優先するという見解を示している (Fraberger/Petritz/Walter-Gruber [2010] S.114-115 (Rz 12), S.122 (Rz 35) und S.118-119 (Rz 20-22))。しかし、—これらのヨーロッパ司法裁判所の判決以前において表明されていたものを含め—オーストリアにおいては、離脱原則は認められないというのが通説のようであり (e. g. Rückle [1987] S.314-316, Geist [1997] S.1536-1537 (Rz 12), Nowotny [2000b] S.91 und 94 (Rz 31 und 39), Marschner [2010] S.64 (Rz 29))、企業法典の第 3 編の規定の中には正規の簿記の諸原則に反するものが含まれていると指摘されている (Marschner [2010] S.64 (Rz 29), Schultz-Osterloh [1997] Rn 13)。なお、成文化されていない正規の簿記の諸原則 (See Gassner/Lahodny-Karner/Urtz [2000] S.206 (Rz 15), Nowotny [2000b] S.87 (Rz 14)) は、法律の規定の解釈及び欠缺を補充するためにのみ用いることができると解されている (Marschner [2010] S.64 (Rz 30))。

15) (1988 年草案 221 条 2 項では、明文の規定を設けることが提案されていたが、) 企業法典 222 条では、正規の簿記の諸原則に言及していない。これは、正規の簿記の諸原則は企業の法形式にかかわらず妥当するという理由に基づくものであって、正規の簿記の諸原則が資本金会社に適用されることに異論はない (Geist [1997b] S.1533 (Rz 3), Nowotny [2000b] S.84 (Rz 2), Fraberger/Petritz/Walter-Gruber [2010] S.113 (Rz 8))。

(sorgfältige Kaufleute) の実務 (Gepflogenheiten) を参照すること (Begründung zu dem Entwurf eines Handelsgesetzbuchs für das Deutsche Reich von 1895¹⁶⁾, S.40) によって手放すものであり (See Hüffer [1988] S.95 (Rz 39). See also Kastner [1967] S.299)、正規の簿記の原則は実務 (Praxis) から導かれる商慣習 (Handelsbrauch) であるとみられていた¹⁷⁾。

他方で、ドイツにおいては、拘束力を有する正規の簿記の諸原則であると解されるためには、一定の関係において統一的な商慣行 (kaufmännische Übung) が形成されたというのみでは不十分であり、その商慣行から離脱して作成されると貸借対照表は不適正 (ordnungswidrig) となるという見方が支配的になることが必要であるという見解 (e. g. Schlegelberger/Quassowski [1939] § 129 Rz 2)¹⁸⁾ が有力になり、また、オーストリアにおいても、拘束力を有する法規は慣行と正当性 (Richtigkeit) の確信—これは、慣習法の形成の条件であるが—によってもたらされると考えられてきた (e. g. Bydliniski [1991] S.215)。

たしかに、税務に関する裁判例が正規の簿記の諸原則に影響を与えるようになり、ドイツにおいて、Döllerer は、正規の簿記の諸原則を仮言的命令 (hypothetische Gebote)¹⁹⁾ であり、派生法 (abgeleitete Rechtsnormen) であるとして、一般的な法的確信の有無に依存しない客観的な命令であるという見解を示した。この立場からは、正規の簿記の諸原則は商慣習とも慣習法とも同視すべきではないことになる (Döllerer [1959] S.1217)。Leffson も、正規の簿記の諸原則は、派生法規 (abgeleitete Rechtssätze) であり、不確定法概念であるとし、商人の慣習や見解とは結び付けていない (Leffson [1964])。そして、こ

16) Denkschrift zu dem Entwurf eines Handelsgesetzbuches, reproduced in: Schubert, W., B. Schmiedel und Ch. Krampe (hrsg.), *Quellen zum Handelsgesetzbuch von 1897*, Band.2, 1. Halbband, Klostermann, 1987, S.1-257

17) 現在でも、判例 (VfSlg 13785/1994) は、法外の (außerrechtlich) 行動様式とルールが言及されるべきであるとしている。Vgl. Beisse [1997] S. 391-392.

18) See also Schmalenbach [1933] S.232.

19) 「一定の目的の達成のために準拠されるべき実践上の命令」をカントの仮言的命令 (hypothetische Imperativ) という表現に倣って、仮言的命令と呼んでいる。

のような経営経済学的アプローチをとるのがドイツにおいて支配的見解であるようであるが、オーストリアにおいては、たとえば、*Kastner*が、権威を有する集団による承認 (*Anerkennung*) が正規の簿記の諸原則としての適格性が認められるためには必要であるとの見解を示している (*Kastner* [1967] S.301)。

もともと、現在では、正規の簿記の諸原則を慣習法 (*Gewohnheitsrecht*) と位置付けることも商慣習 (*Handelsbräuche*) と位置づけることも適切ではないと考えられている (*Kastner* [1967] S.301, *Wünsch* [1981] S.99, *Vodrazka* [1987] S.59-60 (Rz 7), *Nowotny* [2000b] S.85 (Rz 7), *Fraberger/Petritz/Walter-Gruber* [2010] S.114 (Rz 10)。ただし、*Lechner/Egger/Schauer* [1999] S.601, *Bertl/Deusch/Hirschler* [1999] S.233-234)²⁰⁾。

他方、ドイツにおいては、正規の簿記の諸原則は不確定法概念と位置づけられることが一般的であり、オーストリアにおいてもそのように解するのが通説であるが (*VfSlg* 13785/1994, *Torggler/Torggler* [2000b] S.33 (Rz 11))、*Nowotny*は、正規の簿記の諸原則を参照することによって、立法者は、法的環境の中で、学界と実務が、具体化された、体系的に整理され、発展させられたルールの体系に取り組むべきことを規定したとの理解を示し、不確定法概念と位置付けることは適当ではないとしている (*Nowotny* [1987] S.21-23)。

そして、正規の簿記の諸原則ないし正規の会計の諸原則 (*Grundsätze ordnungsmäßiger Bilanzierung*) の下では、計算規定の原則 (*Prinzipien*) から導き出される規範は、定まった (*standardisiert*) 手続きによってではなく、むしろ、経済信託 (監査等) の専門家²¹⁾、会計実務家及び学界の間の機能的な協働に基づいて、具体化され、展開されると理解されている (*Fraberger/Petritz/Walter-Gruber* [2010] S.113 (Rz 8))。正規の簿記の諸原則の下では、

20) これに対して、連邦財務省の所得税法ガイドラインは、企業法典にいう正規の簿記の諸原則は、法律の規定、慣習法 (*Gewohnheitsrecht*) となった一般に受け入れられた企業の実務 (*Übung der unternehmerischen Praxis*) ならびに会計職業人会及び企業家の代表者の意見に基礎を置く」と指摘している (*Bundesministerium für Finanzen* [2000] Rz 419)。*Marschner* [2010] S.63 (Rz 28) はこれを引用している。

支配的見解によると、財務報告の究極の原則もすべての一般的な原則を具体化したルールも、会計にあたっての決定と尺度を規定するものである (Nowotny [2000b] S.85 (Rz 6), Fraberger/Petritz/Walter-Gruber [2010] S.113 (Rz 9). *See also* Marschner [2010] S.64 (Rz 30))。法的安定性の観点から、多くの個別問題について具体的なルールを定めることは許容されるが、新しい経済事象に対応するために、柔軟性も確保されなければならないと考えられており、正規の簿記の諸原則は法の規定から演繹的に導かれるものに限られるわけではないと解されている (Fraberger/Petritz/Walter-Gruber [2010] S.114 (Rz 10))。そして、正規の簿記の諸原則の導出方法としての演繹法と帰納法との非実際的な対照は批判にさらされ (*vgl.* Hüffer [1988] S.97 (Rdn 44))、法の目的と実務からのアプローチの両方を考慮に入れるというのが、オーストリアにおいて現在受け入れられている見解である (Schauer [1990-] A.IV.5, Geist [1997a] S.1488-1489 (Rz 23), Torggler/Torggler [2000b] S.34-35 (Rz 12), Nowotny [2000b] S.85-86 (Rz 8-10), Kalss [2001] S.716. *See also* Weilingner [1997] S.27 (Rz 37))。すなわち、正規の簿記の諸原則の同定にあたっては、誠実な (redlich) 企業者の実務 (tatsächlichen Übung) から導かれる帰納的要素と会計の目的から導かれる演繹的要素の両方に目を配らなければならないと考えられている (Seicht [1989], Fraberger/Petritz/Walter-Gruber [2010] S.114 (Rz 11))。

正規の簿記の諸原則は法律によって参照されているものであるから、法律の規定に明白に抵触するルールは正規の簿記の諸原則としては受け入れられないが (Nowotny [2000b] S.86 (Rz 9), Fraberger/Petritz/Walter-Gruber [2010]

21) なお、会計職業人会 (Kammer der Wirtschaftstreuhand) は、会計職業法 (Wirtschaftstreuhandberufsgesetz) を根拠法として設立された公法上の法人であり (145条)、経済監査士及び税務代理士 (Steuerberater) にとって強制加入団体とされている一方で、会計・財務報告に関する法律に対して助言を与え、また、法案などに対して意見を表明すること (146条2項6号参照) や会計・財務報告に関して報告書等を策定すること (146条2項8号参照) は、会計職業人会の任務とされており、法律の制定過程に直接関与することによって、会計職業人会は、会計規制に直接的な影響を与えることができる立場にある。

S.114 (Rz 11)²²⁾、新たな見解が次第に適用されるようになる場合や学問的には見解が分かれるルールが受け入れられる場合には、財務報告義務を負っている者の実務 (Praxis) によって受け入れられることが特に重要性を有する (Nowotny [2000b] S.86 (Rz 9))。Fraberger/Petritz/Walter-Gruberは、このような実務 (Übung) は会計職業人会の専門的報告 (Fachgutachten) に反映されるであろうと指摘している (Fraberger/Petritz/Walter-Gruber [2010] S.114 (Rz 11)。See also Nowotny [2000b] S.86 (Rz 9))。

他方、財務報告に関する問題につき民事裁判所に判断が求められることは少ないうえ、法律が正規の簿記の諸原則を参照していることは、それについて判例法を創出する特別な授權を意味するものではなく、法律の目的から導かれる解釈方法に反しないように、専門家の一致した見解を再宣言するのが裁判所の判断であり、拘束力を有しないから、民事裁判所の裁判例を参照することは、正規の簿記の諸原則の同定にあたっては、実務上の重要な意義を有しないといわれている (Nowotny [1987] S.42, Fraberger/Petritz/Walter-Gruber [2010] S.114 (Rz 11))。どの原則をどの程度重視するかによって、同じ問題に対して異なる答えが与えられることになり、さまざまな解釈が生じてくるので (See e. g. Eberhartinger [2000a] S.31)²³⁾、最終的には、裁判所が判断を示すことになる (Nowotny [2000b] S.85 (Rz 7))²⁴⁾。もっとも、民事裁判所の判断が示されるのは、株主・社員が利益の一定割合の支払を請求できることとされている場合において「正しい財務報告」がなされていないことを主張するときか倒産

22) ただし、Vodrazka [1987] S.65-67 (Rz 14-21)。

23) ただし、オーストリアの通説は、正規の簿記の諸原則間の序列を付すことには否定的な立場をとっている。Geist [1997b] S.1535 (Rz 8), Nowotny [2000b] S.88 (Rz 16), Fraberger/Petritz/Walter-Gruber [2010] S.114 (Rz 12)。

24) 正規の簿記の諸原則の発見は、事実問題ではなく法律問題であると解されている (Nowotny [1987] S.23, Torggler/Torggler [2000b] S.33-34 (Rz 11), Krejci [2001] S.128)。これは、正規の簿記の諸原則の発見は、法律の規定の解釈と評価と分かちがたく結びついているからである (Nowotny [1987] S.23。See auch Fasching [1971] S.249-250 (Vorbemerkungen vor den §§ 502 ff. ZPO, Anm. 11 und 12))。

手続きに入ったときにほぼ限られているため²⁵⁾、裁判所が財務報告ルールに関して判断を下すのは、ほとんどの場合、他の種類の紛争の副産物にすぎないという調査結果が示されている (Merkel-Davies [2004] p.208-212)。また、所得税法5条が参照する正規の簿記の諸原則について、行政裁判所が会計問題について判断を下すことはしばしばあるが、これも法創設的意義は有しないと解されている (Nowotny [2000b] S.86 (Rz 10), Fraberger/Petritz/Walter-Gruber [2010] S.114 (Rz 11))。

そして、*Eberhartinger*らが行った調査結果によると、正規の簿記の諸原則に最も強い影響を与えるのは、商事実務を通じた漸進的な会計実務の発展であり、法律が果たす役割は低いと考えられている (*Eberhartinger/Gowthorpe/Pilkington* [1999])。これは、法改正には時間と手間がかかるため、適時に対応することが難しいことによるものと推測される (*See Merkel-Davies* [2004] p.200 and 202)。

ところで、学説においては、正規の簿記の諸原則と技術規定 (*Technikklauseln*) との構造的類似性がしばしば指摘されてきた (*Nowotny* [1987] S. 22-23, *Krejci* [1986] S.434. *vgl.* *Straube* [1988] S.18)²⁶⁾。すなわち、法規が (一般に受け入れられた) 技術規格 ((*allgemein anerkannte*) *Regeln der Technik*) や、科学と技術の水準 (*Stand von Wissenschaft und Technik*) を参照することは少なくない。いずれの場合にも、一般的な法的なまたは単なる道徳的原則ではなく、一定の専門分野の構成員に特定の状況の下で適用される具体的ルールである。

25) もっとも、企業法典276条は、監査人と被監査会社との間で、会社の計算に関する法律の規定の解釈等について意見の相違がある場合には、裁判所に判断を求めることができることを前提として、裁判管轄を定めている。

26) 正規の簿記の諸原則を技術規定と類似したものとみる傾向は適切ではないという考え方に基づいて、たとえば、*Seicht* は、「忠実かつ誠実な財務報告の原則に従って (*nach den Grundsätzen einer getreuen und gewissenhaften Rechnungslegung*)」と規定することを提案したことがある (*Seicht* [1994] S.268)。

他方、正規の簿記の原則とは対照的に、技術規格は単なる事実であって、法規範ではない (OGH 29.5.1995, 1 Ob 564/95, RdW 1995, 422. Krejci [1986] S.438-489, Hartmann[1988]S.27, Löschnigg/Reissner[1991]S.481, Barfuß[2001] S.542)。そして、法における参照は、補充されなければならない不確定法概念を意味する (Vgl. Taschner/Frietsch [1990] S.143-144 (§ 1 ProdHaftG, Rz 90))。そして、立法者または行政庁の別段の行為がなければ、技術規格は独自の法令としての妥当規範性 (Geltungsanordnung) を有しない (Hartmann [1988] S.27, Krejci [1986] S.438-439. See also Herschel [1968] S.617, Marburger [1979] S.362)。受け入れられた技術規格の拘束力は法律によって参照されることによって認められる。これらの参照は、規範的に規定された目的と保護効を有する法規定の具体的適用を促進するものでなければならない (Nicklisch [1982] S.2635. vgl. Nowotny [1987] S.22-23)。したがって、参照された規格は補充的な性質を有するにとどまり、しばしばあいまいな (unpräzise) 法律の目的規定 (Ziel- und Zweckvorgaben) を補充し、完全なものとする法外的な現象にとどまる (vgl. Nicklisch [1982] S.2637, Nicklisch [1983a] S.261)。そして、本質的に静的で、改正が困難な法システム (Rechtsordnung) に技術の動的な発展を反映させることを可能にするものである (Straube [1988] S.14)。そこで、とりわけ、技術標準に含まれる判断的要素の観点では (Nicklisch [1983a] S.262)、事実問題²⁷⁾として実務者にとって確立された技術規格の暫定的な拘束力が、法律が設定した目的の観点からのコントロールに服しつつもみとめられることになる。オーストリア標準 (ÖNORMEN) ですら、要求される注意水準 (Sorgfaltsanforderungen) を示すものとして適切かどうか問われる (e. g. Reischauer [1992] S.469 (Rz 5))。しかし、このような「明白性コントロール (Evidenzkontrolle)」は、実務者によって実施された評価のステップの1つ1つを理解し、それを自ら行うことが裁判官には要求されないため、明白な欠陥及

27) 「予想される専門家の意見」(Nicklisch [1983b] S.842. See auch Breuer [1976] S.48-50) として技術規格 (Regelwerke) を利用しまたは考慮に入れる。

び解決不能な矛盾に限定されることになる (Nicklisch [1982] S.2642-2643. *vgl.* Herschel [1968] S.623, Hommelhoff/Schwab [1998] S.38)。

なお、*Nowotny* は、正規の簿記の諸原則は法律からのみ導き出せるものではなく、法律の規定に具現化することは、技術規定に比べてより難しく、正規の簿記の諸原則の決定は裁判所によって混合問題 (*quaestio mixta*) として評価されるべきであると指摘する (*Nowotny* [1987] S.21 ff., *Nowotny* [2000b] S.85 (Rz 7))²⁸⁾。「全ての法規範及び適用のために必要な前提となる経験則などの適用」(*Rechberger/Simotta* [2000] S.512-513 (Rz 859))、そして、正規性 (*Ordnungsmäßigkeit*) の概念の下での包摂も、事実問題と対照される法律問題に属する (*Gelter* [2001] S.89) (6も参照)。

3 1990年財務報告法及び1996年EU会社法国内法化法

1990年財務報告法 (*Rechnungslegungsgesetz*)²⁹⁾ 及び1996年EU会社法改正法 (*EU-Gesellschaftsrechtsänderungsgesetz*)³⁰⁾ によって、商法典中の会計帳簿及び財務報告に関する規定は大きく改正された。

1990年財務報告法は、EC会社法第4号指令に沿った内容の会計ルールに改めることを目的としたものであり、ドイツの1985年貸借対照表指令法 (*Bilanzrichtliniengesetz*) をほぼなぞったものであった。財務報告法により、商法典が改正され、商法典 (現在は企業法典) の195条は、企業の法的形式にかかわらず、年度決算書は、企業の資産及び損益の状況について忠実な写像 (*möglichst getreues Bild*) を提供しなければならないと定め、同222条2項は、会社の年度決算書は資産、負債・資本及び損益の状況 (*Vermögens-, Finanz- und Ertragslage*) について真実かつ公正な概観を提供しなければならず、特別な状況があるときは、附属明細書において追加的開示が要求される旨

28) 正規の簿記の諸原則のルールに基づくのか法律の解釈に基づくのかは、しばしば明確ではない (*vgl.* *Wala* [1998] S.30)。

29) *Bundesgesetzblatt* Nr. 475/1990, 31. Juli 1990.

30) *Bundesgesetzblatt* Nr. 304/1996, 28. Juni 1996.

を規定した。また、正規の簿記の諸原則を明文化し、明瞭性 (195条)、相殺禁止 (196条)、完全性と真実性 (196条1項、190条2項 [現在は3項])、継続性の原則 (201条2項、223条1項)、保守主義 (201条2項)、継続企業の前提 (201条2項)、個別評価の原則 (201条2項)、収益・費用の認識原則 (196条1項、198条5項6項)、費用収益対応の原則 (201条2項)、単一性の原則 (201条2項)などを規定した (*See e. g.* Nowotny [2000b] S.87 (Rz 13), Geist [1997b] S.1533-1534 (Rz 5), Fraberger/Petritz/Walter-Gruber [2010] S.115 (Rz 13))。

そして、1995年のEU加盟に伴い、1996年EU会社法改正法により、指令との残されていた相違点を解消するとともに、その他の改正も行った。

4 1999年コンツェルン決算法

その後、海外で上場している会社からの要望に応じて、1999年コンツェルン決算法 (Bundesgesetz über Änderungen des Handelsgesetzbuchs, des Bankwesengesetzes, des Wertpapieraufsichtsgesetzes und des Versicherungsaufsichtsgesetzes betreffend die Anwendung international anerkannter Rechnungslegungsgrundsätze bei Konzernabschlüssen-Konzernabschlußgesetz)³¹⁾により、国際的な会計基準、すなわち、国際会計基準またはUSGAAPによってコンツェルン決算書を作成している場合には、商法典に従ったコンツェルン決算書の作成を免除することとされた (改正後商法典 245a条)。また、ウィーン証券取引所も、オーストリア株式市場 (Austrian Equity Market) のA市場 (A-Markt) セグメント³²⁾ またはオーストリア成長市場 (Austrian Growth Market) に株式を上場している会社に対して、2001年4月から、コンツェルン決算書を国際会計基準またはUSGAAPによって作成することを要求するに至った。

31) Bundesgesetzblatt Nr. 49/1999, 26. März 1999.

5 オーストリア財務報告委員会

*Nowotny*は、1986年の論文(*Nowotny* [1986])の中で、会計の発展のための組織を創設することを提案し(*See also Nowotny* [1987] S.102-108)、その後も、会計基準設定主体の必要性は提唱されていた(*Wala* [1998] S.141, *Eberhartinger* [2000a] S.151-152 und 157-160, *Wagenhofer* [2001] S.181, *Gelter* [2001] S.311-356)。他方、1999年コンツェルン決算法の制定の過程において、連邦司法省は、1998年討議草案³²⁾において、ドイツと同様の会計諮問委員会(*Rechnungslegungsbeirat*)を設けることについて意見を照会したが、寄せられた意見は分かれ、会計諮問委員会の組織と財源についての議論を行うと、コンツェルン決算法による商法典の改正が遅延することをおそれて、会計諮問委員会の創設を政府草案に含めることは断念された(*Erläuternde Bemerkungen zur Regierungsvorlage zum KonzaG, 1576 der Beilagen zu den stenographischen Protokollen des Nationalrats XX. GP, S. 8-9*)。

ところが、その後、国民議会(*Nationalrat*)は、2004年1月29日に、全会一致で、連邦司法大臣に対して、より一層のコーポレートガバナンスの向上、計算書類監査の品質の向上、インサイダー取引への対処、財務情報の信頼性の確保のための検討を求め、そのための法案を国民議会に提出することを求める決議をした(*E 39-NR/XXII.GP*)。これを背景として、2005年に、利害関係者及び連邦政府(連邦司法省、連邦財務省及び連邦経済・労働省)の代表者によって、オーストリア財務報告委員会(*Österreichisches Rechnungslegungs-komitee*)が創設された。会計または監査の領域において利用者またはコンサルタントとして活発に関与しているか、その会員もしくは被用者が活発に関与して

32) 2002年からは、Prime Marketにその株式を上場している会社に対して要求することとされた。

33) 98/206 Bundesministerium für Justiz, GZ 10.075/8-I 3/98: Diskussionsentwurf, Bundesgesetz über Änderungen des Handelsgesetzbuchs, des Bankwesengesetzes und des Versicherungsgesetzes betreffend die Anwendung internationaler Rechtslegungsgrundsätze bei Konzernabschlüssen-Konzernabschlußgesetz (*KonzaG*).

いる、法的に認められた利害関係団体・組織のほか、オーストリア連邦またはオーストリアの州も、オーストリア財務報告委員会の正社員となることのできるものとされている定款4条2項)。実際、原始社員には、連邦司法省、連邦財務省及び連邦経済・労働省によってそれぞれ代表される連邦、会計職業人会、オーストリア経済監査士協会、オーストリア経済会議所 (Wirtschaftskammer Österreich), 経済連合 (Industriellenvereinigung)、オーストリア監査連盟連合会 (Vereinigung österreichischer Revisionsverbände)、貯蓄機関監査連盟 (Sparkassen-Prüfungsverband)、金融監督庁 (Finanzmarktaufsichtsbehörde)、オーストリア保険会社連盟 (Verband der Versicherungsunternehmen Österreichs)、オーストリア税務代理士協会 (Institut Österreichischer Steuerberater)、オーストリア国立銀行 (Österreichische Nationalbank) 及びオーストリア・アクチュアリー協会 (Aktuarvereinigung Österreichs) がなっていた (定款4条5項)³⁴⁾。オーストリア財務報告委員会の必要経費は、会費、専門的報告 (Fachgutachten) の提供及び出版からの収入、補助金 (Subventionen und Förderungen) 及び寄付によって賄うものとされている (定款3条3項)。

なお、内閣は、2005年会社法改正法 (Gesellschaftsrechtsänderungsgesetz 2005) 案を提出するにあたって、「国際的なモデルに従って、計算書類の作成者、監査人及び研究者の代表者ならびに投資家及び証券アナリストの代表者から成る諮問委員会 (Beirat) が創設されるべきであり、その委員会には中小企業からの代表が含まれることが確保されるべきである。」とし、その委員会は、能力と情報を有するセンターとしての主要な役割を果たすにあたって、ますます増加する国際的及びEUの組織においてオーストリアの立場を継続的に代表し、また、所管の省庁に対して独立し、かつ専門的な立場から最高のレベルの助言を与えるべきであるとした。そして、オーストリア財務報告委員会が、このような役割を果たすために創設されたことを指摘した (927 der Bilagen

34) なお、現在は、銀行協会 (Fachverband der Banken und Bankiers) も正会員となっている。

XXII.GP-Regierungsvorlage-Materialien, S.4)³⁵⁾。

オーストリア財務報告委員会には、その目的を実現するために、財務報告及び会計監査諮問委員会 (Beirat für Rechnungslegung und Abschlussprüfung) が設けられ (定款3条2項及び14条)、オーストリア、ヨーロッパその他における財務報告及び監査の分野における現況 (aktuelle Vorhaben) についての情報の収集、それについての専門的意見書 (fachkundigen Stellungnahmen) の提出、財務報告及び監査の分野におけるヨーロッパその他のワーキンググループへのオーストリアの代表に対する支援の提供、法案を作成する一とりわけ、EUの立法の国内法化に際しての選択権の行使に関して一管轄権を有する連邦省庁に対する専門的助言 (fachliche Beratung) の提供、国際的な基準設定組織へのオーストリアの利益を代表する者に対する専門的助言 (fachliche Beratung) の提供及びその代表者との連携、情報提供のための会合の開催、出版ならびに専門的報告 (Fachgutachten) の作成が、財務報告及び会計監査諮問委員会の任務とされている (定款3条2項)。

財務報告及び会計監査諮問委員会は、20人の委員と20人の補欠委員から成るものとされ、委員または補充委員となることができるのは、教育、監査、コンサルティング、規制・監督または分析などの活動を通じて、会計または監査についての資格を有する職業に従事している者に限られる (定款14条2項)。そして、委員のうち、財務諸表を作成する義務を負う組織を代表する者が4人、監査人ではない、大学レベルの教員が3人、会計及び監査の専門職業人を代表する者が4人 (うち、少なくとも3人は監査人として現に実務を行う資格を有する者)、オーストリアで認められた協同組合監査協会 (Österreich anerkannten Revisionsverbandes) のために協同組合の監査を行っている者が1人、貯蓄機関監査連盟の理事であるか、またはその理事によって指名された専門家が1人、財務アナリストを代表する者が1人、投資家を代表する者が1人、アク

35) See also Bericht des Justizausschusses, 347 der Beilagen zu den Stenographischen Protokollen des Nationalrates XXII. GP.

チュアリーを代表する者が1人、オーストリア保険会社連盟を代表する者が1人、監督当局を代表する者が2人、銀行協会を代表する者が1人とされている。ただし、2名以上は、中小企業に属するか中小企業のために働いている者でなければならない(定款14条3項)。委員長と2名の副委員長を選任しなければならないが、それらの者は、計算書類の作成義務を負う組織を代表する者、学界及び監査人から1人ずつ選任されなければならない(定款14条4項)。委員の任期は3年とされている(定款15条1項)。

財務報告及び会計監査諮問委員会は、最低、年に4回、会合を開催しなければならないが、会長または5人以上の委員は会合を招集することができる(定款14条5項)。定足数は、諮問委員会の委員の半数とされているが、異なるカテゴリーの委員または補充委員に委任することができる(定款14条7項)。

6 会計基準等の法的位置づけ

正規の簿記の諸原則の同定にあたっては、まず、学界及び経済信託の専門職業人における支配的見解、とりわけ、さまざまな専門委員会の意見(Gutachten)(たとえば、オーストリア財務報告委員会)において明らかにされたものを用いることになる³⁶⁾。すなわち、専門的意見は、何が正規の簿記の諸原則であるかを知るための本質的な情報源(wesentliche Erkenntnisquelle)である(Nowotny [1998] S.302, Nowotny [2000b] S.86 (Rz 9))。たとえば、Vanasも、会計職業人会の専門的意見、経済監査士会のガイドライン及びオーストリア財務報告委員会の意見書を正規の簿記の諸原則との関連で位置付けている(Vanas [2009] S.14-17)。また、USGAAPや国際財務報告基準のような国際的な基準及びそれについての学界による分析と評価は手掛かりを与えることがあると考えられている(Nowotny [2000b] S.86 (Rz 9), Fraberger/Petritz/

36) 多くの論者は、正規の簿記の諸原則は、実務と学界とが合意した意見の成果であって、絶えず発展させられていくものであるとしている(Rieger [1999] S.94-95, Torggler/Torggler [2000b] S.34 (Rz 12), Marschner [2010] S.63 (Rz 28)). See also VfSlg 13785/1994)。

Walter-Gruber [2010] S.114 (Rz 11))。

*Eberhartinger*らは、その調査結果に基づいて、会計職業人会あるいはオーストリア経済監査士協会 (Institut Österreichischer Wirtschaftsprüfer) などの専門職業人団体が正規の簿記の諸原則に与える影響についても、法律よりは重要な影響を与えると考えられているとはいえ、「オーストリアにおいては、専門職業人はどちらかといえば弱い立場にある」と指摘している (*Eberhartinger/Gowthorpe/Pilkington* [1999] p.24)。たしかに、正規の監査の諸原則と異なり、会社の計算については、立法者が比較的詳細な規定を法令に設けているため、専門的意見等の位置づけは低いように思われるが法的には監査に関する専門的意見と会計に関する専門的意見との間に差異はなく (*Gelter* [2001] S.95。ただし、*Kalss* [2001] S.715-716)、むしろ、実務においてどの程度受け入れられているかという点で差異があり、会計文献における多くの意見が専門的意見の権威を損なっているにすぎないという指摘もある (*Gelter* [2001] S.95-96)。

会計職業人会は、会計上の問題について、専門的報告 (Fachgutachten)、ガイドライン (Richtlinien) 及び意見書 (Stellungnahmen) を公表し、オーストリア経済監査士協会もガイドライン (Richtlinien) を公表するが、いずれも法的な拘束力は有しないし (*See also Merkl-Davies* [2004] p.201)、最高裁判所は、立法者意思に基づいて解釈し、判断を示すため、会計職業人会が専門的報告、ガイドラインまたは意見書の形で示した会計ルールは考慮に入れないと指摘もある (*Merkl-Davies* [2004] p.222, note 16)³⁷⁾。

また、前述したように、正規の簿記の諸原則にいう正規性 (Ordnungsmäßigkeit) が認められるか否かも法律問題に属するという理解 (*Gelter* [2001] S.89) は、ウィーン商業裁判所における、株式法 135 条 (現在の商法典 276 条) に基づく手続きにおいて、明示的に採用されている (HG Wien, 9.10.1978, ÖStZ 1979,

37) ただし、*Eberhartinger*は、研究者や実務家による著作は学界において用いられるだけではなく、実務家によっても、いくつかのケースでは、最高裁判所によっても用いられることがあると指摘している (*Eberhartinger* [2000a] p.33)。

116)。すなわち、会計職業人の多数が有する見解についての会計職業人会の意見書が求められたときに、意見書に示された見解は法律と整合的ではないとして退けられた³⁸⁾。

他方、専門委員会の活動には法的基盤が欠けており、その専門的意見の拘束力はそれ自体としては小さいとしても、監査において、一定の意義を有すると考えられている。たしかに、会計に関する事項についても監査に関する事項についても、会計職業人の判断は、いかなる場合においても、その者自身の責任においてなされる。そして、専門職業人団体が公表した専門的意見はいかなる場合においてもガイダンス (Orientierungshilfe) にすぎず (Nowotny/Sterl/Zehetner/Gelter [1999] S.143-144, Schauer [1999] S.294, Lechner [2000] S.1064-1065 (Rz 5). ただし, Haberl [2000] S.2)、監査人が自己の良心に従って個々の判断をなす責任を免れさせるものではない (Helmschrott/Buhleier [1998] S.115)。意見書に従わなければならないという法的義務は当然にはない (Mandl/Kleiner [1989] S.32, Pointner-Stadler/Hofians [1990] S.223, Schauer [1999] S.294)。

しかし、監査人は、個々の事案において具体化し、当該事案において特定の専門的意見を適用しなければならないかどうか (vgl. Lück [1993] S.25)、法律の要求事項に合致しているかどうかを確かめなければならない。そして、会計職業人会及びオーストリア経済監査士協会が公表した基準に従うことは、会社にとっても監査人にとっても義務ではないとしても、それらの基準は説得的影響力を有しており、会社や監査人は通常はそれに従うという指摘もある (Eberhartinger/Gowthorpe/Pilkington [1999] p.9. See also Merkl-Davies [2004] p.201)。Wagenhoferは、会計職業人には、これらの基準からの離脱には説明または正当化事由が黙示的に求められており、離脱した会計職業人には申し開き

38) 法律問題に密接に関する多くの事案における技術水準の調査もあり、したがって、純粋な事実問題 (*quaestio facti*) にとどまらないことが少なくない (vgl. Davy [1982] S. 357)。

が求められることがありうると指摘している (Wagenhofer [2001] p.245. *See also* Gelter [2001] S.97)。

すなわち、まず、会計職業人は、その業務を遂行するにあたって、注意義務を負っているが (会計職業人法³⁹⁾ 82条)、その内容は、会計職業人会の業務ガイドライン (Ausübungsrichtlinie) によって具体化されることが予定されている (会計職業人法 83条 1項・2項 1号)。そして、業務ガイドラインに定められた義務に違反することは、職業上の非行 (Berufsvergehen) であるとされ (会計職業人法 120条 25号)、戒告または過怠金の対象となる (会計職業人法 119条 1項)。憲法裁判所の判例によれば、業務ガイドラインは規則 (Verordnung) としての法的価値を有し (VfSlg 13128/1992)、一般的な拘束力を有する (*See e. g.* Krause/Albeseder/Herneth/Fraberger [2001] S.43)⁴⁰⁾。したがって、専門的意見は、法令としての価値が認められる限り、会計職業人会の規律委員会 (Disziplinarrats) または不服委員会 (Disziplinaroberrats) の判断において正当な注意を払ったか否かの基準として用いられ、これらの委員会には、その専門的意見が法令の要求と整合するか否かを検証することが求められる。これと平行に、職業上の注意義務に違反することは、顧客あるいは第三者に対して不法行為責任を負うことにつながる (*Nowotny/ Sterl/ Zehetner/Gelter* [1999] S.142-144)。そして、専門的意見から監査人が離脱する場合には、それを正当化する必要性が生ずる (*Mandl/Kleiner* [1989] S.33)。

専門的意見のように、法外での規範設定 (außergesetzliche Normsetzung) において重要なのは (*Bydlinski* [1990] S.358, *Schauer* [1999] S.294, *Nowotny/Sterl/Zehetner/Gelter* [1999] S.143)、すべての利害関係者が関与する透明性を有する決定過程⁴¹⁾ であり、同時に、専門的意見の正当化事由とし

39) Bundesgesetz über die Wirtschaftstreuhandberufe (WTBG), BGBl. I Nr. 58/1999.

40) 業務ガイドラインの制定・改正には連邦経済省による承認が必要とされている (会計職業人法 83条 3項)。

てしばしば強調されるのは、決定過程に関与する者の専門的適格性である。たとえば、*Pointner-Exinger/Hofians* は、企業評価に関する専門的意見について、法的拘束力を欠くにもかかわらず、実務及び教育ならびに研究によって受け入れられた、目的に適合する原則を示すものであることから、個々の事案において、それを適用しない特別な理由がない限り、とりわけ、会計職業人の注意義務に照らして、少なくとも専門的意見の遵守がもたらされると指摘する (*Pointner-Exinger/Hofians* [1990] S. 223)。すなわち、専門的意見の意義は、究極的にはその受容 (*Anerkennung*) にかかっており、関与する者の専門的権威が大きければ大きいほど、公開による継続的な吟味及びそれによって成果が高い品質を有するという外観をもたらす専門的意見の形成過程の透明性が高ければ高いほど、実務における強制可能性は高くなる (*Gelter* [2001] S.99)。

7 会計基準の法的拘束力—憲法・行政法的観点

(1) オーストリア標準

基準法 (*Bundesgesetz vom 16. Juni 1971 über das Normenwesen (Normengesetz 1971)*, BGBl. Nr. 240/1971) 1条に基づいて、オーストリア標準協会 (*Österreichisches Normungsinstitut*) は、その基準を「オーストリア標準 (*ÖNORMEN*)」と呼ぶことが認められている⁴²⁾。オーストリア標準は、法規範ではなく (*1 Ob 564/95, 29.5.1995. e. g. Hartmann* [1988] S. 27, *Krejci* [1986] S.438-439, *Löschnigg/Reissner* [1991] S.481, *Barfuß* [2001] S.542)、

41) なお、会計職業人会の専門委員会の意見書と経済監査士会のガイドラインとでは、経済監査士会は任意加入の団体であり、経済監査士会のガイドラインの設定手続きの透明性は会計職業人会の専門委員会の意見書の設定手続きに比べると劣ることから、事実上の拘束力に差があると考えらるべきなのではないかと指摘されている (*Nowotny* [1998] S.302. *See also Schauer* [1999] S.294 FN 51)。しかし、*Gelter* は、両者ともに、法的には拘束力を有しないことに鑑みるなら、両者の間に厳密な境界を設けることはできないことは明白であると指摘する (*Gelter* [2001] S.98)。

42) *Bescheid des Bundesministerium für Bauten und Technik betreffend Verleihung der Befugnis an das Österreichische Normungsinstitut vom 13. März 1972, ZI 550.753-III-20/72.*

原則として、強制力を有しないが、法令によってその全部または一部について拘束力を有する旨を定めることができる（基準法5条⁴³⁾。また、オーストリア標準協会がオーストリア標準を公表する、基準法が定める要件をみたしているか否かについて、経済大臣が検証を行うこととされており、要件をみたしていないと認めるときには、オーストリア標準を公表する権限を撤回することができるものとされている（基準法9条）。

最高裁判所は、1986年の判決で、特定のオーストリア標準がある分野の当事者によって反復的に用いられている場合には、その分野に属するすべての当事者は、とりわけ、疑義がある場合には、このオーストリア標準が「一般的慣行」であると裁判所によって解される可能性があることに留意すべきであると、取引（民法典863条⁴⁴⁾）または商取引（商法典346条）における黙示的意思表示に関する規定の下で、法的な強制なしに基準が適用されると考えられるとした（4 Ob 356/86, 17.6.1986. *See also* 5 Ob 662/82, 23.11.1982）。もっとも、最高裁判所は、法令により拘束力があるものとされていない場合には、オーストリア標準は法的には契約の定型書式にすぎず、契約当事者はその基準の適用または不適用を自由に定めることができ、適用することに合意した場合にのみ、オーストリア標準は契約の一部となると判示している（3 Ob 2327/96v, 10.9.1996. *See also* 8 Ob 151/71, 14.6.1971）。また、オーストリア標準は、用いられており、有効な関連する集団の工業規格（Regeln der Technik）を反映していることから⁴⁵⁾、一般的な合意に従い、安全上の要件を定めるのに特に適しているとも判示している（1 Ob 564/95, 29.5.1995^{46, 47)}。そして、オーストリア標準は商慣習に発展することがありうると解されている（4 Ob 356/86, 17.6.1986. *See also* Thienel [1990] S.15, Krejci [2001] S.14）。

43) *See e. g.* 7 Ob 45/82, 13.10.1983.

44) 863条2項は、行為と不作為の意味と効果を決定する上で、誠実な取引において支配的な慣行と慣習は考慮に入れられなければならないと定めている。

45) *See also* Löschnigg/Reissner [1991] S.483.

(2) 静的指示と動的指示

一般論として、他の法令の規定を参照すること (Bezugnehmen) は許容されると解されているが (e. g. Kindermann [1982] S.230, Strejcek [1986] S.550)、指示規定 (Verweisung)⁴⁸⁾ の許容性については、ドイツなどと同様、議論がある (Walter [1963] S.87, Mayer [1974] S.44, Koja [1979] S.86-87, Walter [1986] S.186-187, Strejcek [1986] S.550, Aichlreiter [1988] S.1027-1029, Thienel [1990] S.17, Thienel [1993] S.129-130)。まず、基準に対する静的指示は、その基準の内容を容易に知ることができる限り、法令の範囲内では認められると解されている。静的指示が認められるためには、法律の規定により明確に指示され、かつ、基準の内容が官報において公告されること (連邦憲法 49 条・97 条 1 項参照) に匹敵する方法で (e. g. Thienel [1993] S.131, Attlmayr [2000] S.98)、知ることができるようにされていることが必要であると考えられている (VfSlg 2750/1954, 3045/1956, 3130/1956, 3662/1959, 5023/1965, 5633/1967, 13.274/1992. Mayer [1974] S.45-47, Koja [1979] S.29-33, Thienel [1990] S.31, Thienel [1993] S.130, Walter/Mayer [2000] Rz 253. See also Bundeskanzleramt [1990] RL 54-60)⁴⁹⁾。したがって、包括的指示

46) 注意義務の水準を定めるために用いることができるものとして、たとえば、5 Ob 515/90, 30.1.1990 や 3 Ob 564/95, 11.10.1995 など。もともと、基準は最低限の要求事項を示しているにすぎず、それに従ったことのみで責任を免れるわけではないと、製造物責任法との関係で、判示する裁判例も存在する (Bezirksgericht Ried, 17.3.1992, R51/92)。他方、基準は、民法典 1311 条にいう保護効を有するものではないというのも最高裁判所のとる立場である (5 Ob 508/80, 6.5.1980; 5 Ob 662/82, 23.11.1982; 1 Ob 18/72, 16.2.1972; 5 Ob 662/82, 23.11.1982. See Reischauer [1992] Rz 5.)。

47) オーストリア標準の法的性質を検討したのものとして、たとえば、Geuder [1976], Hartmann [1978], Hartmann [1988], Thienel [1990] 参照。

48) See Bundeskanzleramt [1990] RL54-64.

49) なお、オーストリア標準はオーストリア標準協会の販売店及び全ての支部において無料で閲覧することができるが、オーストリア標準の公開は必ずしも、この要件をみたしていないのではないかという疑義があると指摘されている (e. g. Thienel [1993] S.131. See also Löschnigg/Reiser [1991] S.482. ただし、Korinek [1991] S.415, FN 64)。

(Pauschalverweisung) は許されず (Attlmayr [2000] S.99)、指示される規範は個々に特定され (individualisiert)、内容的に確定されたものでなければならぬ (Mayer [1974] S.52-53, Koja [1979] S.29, Thienel [1990] S.31, Thienel [1993] S.130-132)。

他方、動的指示は、連邦とラントとの権限の分配 (VfSlg 7241/1973, 6290/1970. Mayer [1974] S.51-52, Koja [1979] S.34)、立法府と執行府との権限の分配 (Mayer [1974] S.52)、立法権の所在という観点から憲法違反の問題をはらんでおり (e. g. Mayer [1974] S.51-53, Walter/Mayer [2000] Rz 253, Attlmayr [2000] S.98. *See also* Weilingner [2001] S. 365)、動的指示は、憲法上、許されないというのが、憲法裁判所のとる立場であり (e. g. VfSlg 3149/1957, 6290/1970, 7085/1973, 7241/1973, 10.311/1984, 14.606/1996)、通説 (Mayer [1974] S.51-52, Koja [1979] S.34, Aichreiter [1988] S.1030, Thienel [1990] S.69-71, Thienel [1993] S.132. *See also* Bundeskanzleramt [1990] RL63)⁵⁰⁾。そして、法規制定権限を有する他の者 (Rechtssetzungsautorität) が設定した規範 (Norm) を動的指示することも⁵¹⁾、権限を有しない者に対して自己の規範制定権限を委任によって移転することになるので、立法者が介入する余地がある場合であっても、憲法上許されないというのが通説的見解である

50) ただし、特定の法領域の規定を特定することなく参照する第2種動的指示 (dynamische Verweisung 2. Grades) という概念が認められており (See Bundeskanzleramt [1990] RL64)、規制領域が明確に識別可能であり、かつ、それゆえに、規範に服する者が自己の法的地位を法律の定めから理解することができ、公法について判断を下す裁判所がある行政行為が法律の定めに従ったものであるか否かを検証することができる場合には、このタイプの指示は、連邦憲法18条 (すべての行政庁は、所管する範囲内の法律に基づいて、命令を発することができる) の下で許容されると解されている (VfSlg 5923/1969, 8395/1978, 9226/1981, 10.158/1984, 11.499/1987, 13.785/1994)。また、例外的に許容される場合がある (e. g. VfSlg 13.880/1994)。

51) 他方、自己が設定した規範を動的指示することについては、その公示と明確な指示があれば (VfSlg 10.311/1984, 12.947/1991)、憲法上の問題はほとんど生じないと解されている。See VfSlg 10.311/1984, 12.947/1991, 14.606/1996. Wielinger [1977] S.362, Strejcek [1986] S.553-555.

(Walter/Mayer [2000] Rz 253, Koja [1979] S.33-34, Korinek [1991] S.415, Thienel [1990] S.80, Thienel [1993] S.132-133. *See also* Lang [1989] S.13)。

(3) 会計基準と憲法・行政法上の問題

立法論として、会計基準設定主体が設定する会計基準についても、オーストリア標準と同様、法律によって、承認すれば、憲法上の問題は生じないという見解も示され (Eberhartinger [2000a] S.151, FN 697)、オーストリア標準についての議論は会計基準設定主体を設けた場合の会計基準に与えられるべき法的な位置づけを考察するにあたって有用であると指摘されていた (*e. g.* Nowotny [1986] S.112-113, Nowotny [1987] S.105, Eberhartinger [2000a] S.145)。

他方、*Gelter*は、標準法は会計基準については適切なモデルとなる法律とはいえないと主張する (*Gelter* [2001] S.324)。これは、会計基準の拘束力を認めることと望ましい柔軟性を有する基準設定のプロセスとの間に衝突が生ずることを1つの理由とする。そして、法律の定めによって会計基準に法的拘束力を与える場合には、立法者の諮問に拘束され、また、会計基準設定主体の行動が制約されることになる。連邦司法省が命令によって会計基準設定主体の公表物に従うことを強制することも、会計法の下での責任の細分化をさらに進めることになるという問題があり、実務的ではないと指摘する。そして、*Gelter*は、私人間の訴訟または商法典 (現在は企業法典) 276条の下での手続きにおいて、計算書類あるいは連結計算書類が対象とされたときに、裁判所が判断を下すのが穏当であるとする。裁判所は、命令を適用し、その命令の法令適合性に疑いがある場合には、連邦憲法 139条1項に基づき、連邦憲法裁判所に判断を求めることが考えられるとする⁵²⁾。また、後述するように、他の法規制定権者が制定した規範を構成要件要素として連結することは、憲法上、認められると解

52) *Gelter*は、不確定法概念としての正規の簿記の諸原則を補充する (*Antoniolli/Koja* [1996] S.169)、施行のための命令 (*Durchführungsverordnung*) という考え方はとりえないとする。これは、補充するのは、エンフォースメントについての権限を有する当局によって採択されなければならない (*Walter/Mayer* [2000] Rz 590ff.) からであるとする。

されており、一般条項に基礎を置く実現可能な選択肢であるが、ある会計事象についての基準 (Verlautbarungen) を法律が指示することを正当化することができるものではないと指摘する (Gelter [2001] S.317)。

他方、Nowotnyは、憲法上の重大な問題は存在しないと論じていた (Nowotny [1998] SS.303-304)⁵³⁾。すなわち、EC指令の枠組みの下での財務報告の国際化に際して、この種の作業は行われ、財務報告の目的設定と本質的な規律はすでに規範化されているのであるから、立法者は、この枠組の中で、どの程度、具体化することが適切であるかを自由に決定することができるというのである。そして、もはや憲法上疑義が生ずる作業は残っておらず、国内での立法権の委任ということは生じないとする。Eberhartingerも、憲法上許されない動的指示という問題を回避するためには、2つの説明の仕方があると指摘する (Eberhartinger [2000a] S.145-146, FN 677)。

1つは、正規の簿記の諸原則への指示というものはなく、正規の簿記の諸原則は不確定法概念であると位置付けることである (Thienel [1990] S.28)⁵⁴⁾。

もう1つの説明は、連邦憲法の応答的性格 (Antwortcharakter) に基づき、連邦憲法による支持が見出され、「暗黙のうちに」認められている場合には、私人による原則の開発が認められ (For details, See e. g. Thienel [1990] S.77 ff., Thienel [1993] S.132)、憲法上、動的指示が認められると解する余地があるというものである (Eberhartinger [2000a] S.145-146, FN 677)。とりわけ、法規制定権能を有する他の者が設定した規範を構成要件要素として連結すること (Tatbestandsanknüpfungen)⁵⁵⁾ は、多くの場合に認められてきている (e. g.

53) ただし、オーストリアの会計基準設定主体の創設にあたっては、動的指示との関係の整理が必要であり (Nowotny [1986] S.111)、法的な規範設定権能を与えることはできないことは議論の前提とされていた。

54) たとえば、Langは、広範な参照概念と不確定法概念との境界をどのように設定するかという難問があるとする (Lang [1992] S.120)。

55) For details, See e. g. Aichreiter [1991] S.8-95., Eisenberger/Urbantschitsch [1999] S.76, Attlmayr [2000] S.100-101.

VfSlg 12.384/1990, 12.947/1991, 13.586/1993, 13.740/1994)⁵⁶⁾。憲法裁判所は、法規制定権能を有する他の者が設定した規範を構成要件要素として連結することは、憲法上許容されない動的指示と異なり、構成要件要素として参照された規範は憲法的意味においては完結しておらず、むしろ、単に、その暫定的な内容上の判断が、連結する法規制定権者自身の規範を完結するために用いられているにすぎないとする (VfSlg 12.384/1990)。すなわち、他の法規制定権者が前提とした「他の (fremde)」法的状況が存在し、かつ、まるで事実 (Faktum) のように参照された規範を受け入れている場合である (Attlmayr [2000] S.100)。

VfSlg *Sammlung der Erkenntnisse des Verfassungsgerichtshofes*

参考文献

- Achleitner, A.-K. [1996] Accounting Standard Setting im weltweiten Aufbruch, *Der Schweizer Treuhänder*, 4/1996: 265-276
- Adolphsen, J. [2004] Grenzen der internationalen Harmonisierung der Rechnungslegung durch Übernahme internationaler privater Standards, *Rabels Zeitschrift für ausländisches und internationales Privatrecht*, Band 68: 154-190
- Adamovich, L. K., B.-Ch. Funk und G. Holzinger [1997] *Österreichisches Staatsrecht, Band 1: Grundlagen*, Springer
- Adamovich, L. K., B.-Ch. Funk und G. Holzinger [1998] *Österreichisches Staatsrecht, Band 2: Staatliche Organisation*, Springer
- Aichreiter, J. W. [1988] *Österreichisches Verordnungsrecht*, Band II, Springer
- Aichreiter, J. [1991] Verweisung auf fremde Verbotsnormen im Gewerberecht, *Wirtschaftsrechtliche Blätter*, 1991: 89-95
- Altenberger, O. [1989] Vorschläge zu den Genarnormen des geplanten Rechnungslegungsgesetzes 1989, *Journal für Betriebswirtschaft*, 39. Jahrgang, Heft 1: 46-51
- Altenberger, O. [1995] Ausgewählte Unterschiede zwischen der neuen österreichischen

56) ただし、たとえば、Thienelはこのような見解に対して批判的である (Thienel [1993] S.130)。

- und der deutschen Rechnungslegung, in: Djanani, C., H. Kofter und R. Steckel (hrsg.), *Anpassungsprozesse in Wirtschaft und Recht: Festschrift für Hans Leza zum 60. Geburtstag*, Linde: 241-253
- Altenberger, O. A. [2004] Rechnungslegung von Universitäten: Österreich als Vorbild?, in: Göbel, S. und B. Heni (hrsg.), *Unternehmensrechnung : Konzeptionen und praktische Umsetzung: Festschrift zum 68. Geburtstag von Gerhard Scherrer*, Franz Vahlen: 3-39
- Altenberger, O. [2004] Soft Law am Beispiel von (internationalen) Rechnungslegungsregeln, in: Lang, M., J. Schuch und Cl. Staringer (hrsg.), *Soft Law in der Praxis*, Linde: 42-51
- Antoniolli, F. und W. Koja [1996] *Allgemeines Verwaltungsrecht*, 3. Aufl., Manz
- Atlmayr, M. [2000] Zur verfassungsrechtlichen Zulässigkeit des "Bezugnehmens" auf Normen anderer Rechtsetzungsautoritäten, *Österreichische Juristen-Zeitung*, 55. Jahrgang, Heft 3: 96-103
- Barfuß, W. [2001] Das Normenwesen-ein Phänomen zwischen Technik, Wirtschaft, Politik und Recht, in: Kramer, E.A. und W. Schuhmacher (hrsg.), *Beiträge zum Unternehmensrecht : Festschrift für Hans-Georg Koppensteiner zum 65. Geburtstag*, Orac: 541-548
- Beisse, H. [1997] Wandlungen der Grundsätze ordnungsmäßiger Bilanzierung, in: Schön, W. (hrsg.), *Gedächtnisschrift für Brigitte Knobbe-Keuk*, Otto Schmidt: 385-409
- Bertl, R., E. Deutsch und K. Hirschler [1999] *Buchhaltungs- und Bilanzierungshandbuch*, 2. Aufl., Manz
- Bertl, R. und D. Mandl (hrsg.) [1990-] *Handbuch zum Rechnungslegungsgesetz*, Orac
- Bertl, R., D. Mandl und G.Mandl (hrsg.) [1989] *Handbuch für Wirtschaftstreuhänder*, Orac
- Biener, H. [1996] Können die IAS als GoB in das deutsche Recht eingeführt werden?, in: Baetge, J. et al. (hrsg.), *Rechnungslegung Prüfung und Beratung: Herausforderungen für den Wirtschaftsprüfer: Festschrift zum 70. Geburtstag von Professor Dr. Rainer Ludewig*, IDW: 85-121
- Breuer, R. [1976] Direkte und indirekte Rezeption technischer Regeln durch die Rechtsordnung, *Archiv des öffentlichen Rechts*, Band 101: 46-88
- Bundeskanzleramt (hrsg.) [1990] *Handbuch der Rechtssetzungstechnik, Teil 1: Legistische Richtlinien 1990*
- Bundesministerium für Finanzen [2000] *Einkommensteuerrichtlinien 2000*
- Bydlinski, F. [1991] *Juristische Methodenlehre und Rechtsbegriff*, 2. Aufl., Springer
- Bydlinski, P. [1990] Gedanken zur Haftung der Abschlußprüfer, in: Aicher, J. und H.-G. Koppensteiner (hrsg.), *Beiträge zum Zivil- und Handelsrecht: Festschrift für Rolf Ostheim zum 65. Geburtstag*, Orac: 349-382
- Davy, B. [1982] Legalität durch Sachverstand? Zur Bestimmbarkeit von Technik-Klauseln

- im österreichischen Verwaltungsrecht, *Zeitschrift für Verwaltung*, 1982: 345-358
- Döllerer, G. [1959] Grundsätze ordnungsmäßiger Bilanzierung, deren Entstehung und Ermittlung, Betriebs-berater, 14. Jahrgang, Heft 34: 1217-1221
- Doralt, P., Ch. Nowotny und S. Kalss (hrsg.) [1995] *Privatstiftungsgesetz*, Linde
- Doralt, W. [1979] Der verwaltungsrechtliche Vertrag, in: Ermacora, F., G. Winkler, F. Koja, H.-P. Rill und B.-Ch. Funk (hrsg.), *Allgemeines Verwaltungsrecht: Festschrift Antonioli*, LexisNexis Österreich: 205-212
- Ebert, E. [2002] *Private Normsetzung für die Rechnungslegung: Möglichkeiten und Grenzen*, Wissenschaft & Praxis
- Eberhartinger, E. [1996] *Bilanzierung und Besteuerung von Genußrechten*, stillen Gesellschaften und Gesellschafterdarlehen, Orac
- Eberhartinger, E. [2000a] *Ertragssteuerliche Konsequenzen der Internationalisierung der Rechnungslegung*, Orac
- Eberhartinger, E. [2000b] Finanzierungswirkung des IFB bei einer Kapitalgesellschaft und dessen Abschaffung, *Österreichisches Zeitschrift für Rechnungswesen*, 2000: 367-370
- Eberhartinger, E., C. Gowthorpe and C. Pilkington [1999] *Accounting regulatory change in Austria: A weakening of tradition*, working paper presented at 22nd annual EAA Congress
- Egger, A. und H. G. Ruppe (hrsg.) [1987] *Reform der Rechnungslegung in Österreich*, Orac
- Egger, A. und H. Samer [1999] *Der Jahresabschluß nach dem Handelsgesetzbuch*, Band I, 7. Aufl., Linde
- Egger, A. und H. Samer [2000] *Der Jahresabschluß nach dem Handelsgesetzbuch*, Band II, 4. Aufl., Linde
- Egger, A., H. Samer und R. Bertl [2010] *Der Jahresabschluß nach dem Unternehmensgesetzbuch*, Band I, 13. Aufl., Linde
- Eisenberger, I. und W. Urbantschitsch [1999] Die Verweisung als Instrument zur Umsetzung von Gemeinschaftsrecht, *Österreichische Zeitschrift für Wirtschaftsrecht*, 26. Jahrgang, Heft 3: 74-78
- Fasching, H. W. [1971] *Kommentar zu den Zivilprozessgesetzen*, Band IV, Manz
- Flower, J. [2004] *European Financial Reporting*, Palgrave Macmillan
- Fraberger, F., M. Petritz, und Ch. Walter-Gruber [2010] Kommentierung zum § 195 UGB, in: Hirschler, K. (hrsg.), *Bilanzrecht, Kommentar, Einzelabschluss*, Linde: 110-126
- Funk, B.-Ch. [1976] Grundlegende Ordnungsprobleme im System der bundesstaatlichen Kompetenzverteilung, *Juristische Blätter*, 98. Jahrgang, Heft 17/18, 449-464
- Funk, B.-Ch. [1979] Verwaltungshandeln und Verwaltungsakt, in: Ermacora, F., G. Winkler, F. Koja, H.-P. Rill und B.-Ch. Funk (hrsg.), *Allgemeines Verwaltungsrecht: Festschrift Antonioli*, LexisNexis Österreich: 157-172
- Funk, B.-Ch. [1980] *Das System der bundesstaatlichen Kompetenzverteilung im Lichte der*

- Verfassungsrechtsprechung*, Braumüller
- Gassner, W. [2000] Internationalisierung der Rechnungslegung, Steuerbemessung und Rechtspolitik, *Österreichisches Zeitschrift für Recht und Rechnungswesen*, Heft 9/2000 : 270-273
- Gassner, W. und A. Lahodny-Karner [1997] Der Grundsatz der Bewertungsstetigkeit im Bilanzrecht, in: Bertl, R. und G. Mandl (hrsg.), *Rechnungswesen und Controlling: Festschrift für Anton Egger zum 65. Geburtstag*, Orac: 357-375
- Gassner, W., A. Lahodny-Karner und Ch. Urtz [2000] § 201 HGB, in: Straube, M. (hrsg.), *Kommentar zum Handelsgesetzbuch*, Band II, 2. Aufl., Manz: 197-224
- Geist, R. [1997a] § 189 HGB, in: Jabornegg, P. (hrsg.), *Kommentar zum HGB*, Springer Vienna: 1477-1494
- Geist, R. [1997b] § 195 HGB, in: Jabornegg, P. (hrsg.), *Kommentar zum HGB*, Springer Vienna: 1529-1539
- Geist, R. [1997c] § 201 HGB, in: Jabornegg, P. (hrsg.), *Kommentar zum HGB*, Springer Vienna: 1612-1626
- Gelter, M. [2001] *Neue Rechnungslegungsnormen im Handelsrecht*, Verlag Österreich
- Geuder, H. [1976] Normen und ihre Bedeutung im technischen Recht, *Österreichische Juristen-Zeitung*, 31. Jahrgang, Heft 24: 652-656
- Haberl, I. [2000] *Die Haftung des Wirtschaftsprüfers als gesetzlicher Abschlußprüfer*, Orac
- Hackl, W. [1979] Die Verordnung, in: Ermacora, F., G. Winkler, F. Koja, H.-P. Rill und B.-Ch. Funk (hrsg.), *Allgemeines Verwaltungsrecht: Festschrift Antonioli*, LexisNexis Österreich: 173-188
- Hartmann, G. [1978] ÖNORMEN-Rechtsgrundlagen, Rechtsnatur und ihre Bedeutung als allgemeine Geschäftsbedingungen, in: Kühne, J. (hrsg.), *Rechtsfragen des Bauvertrages*, Orac: 43-64
- Hartmann, G. [1988] ÖNormen, ihr Zustandekommen, ihre Rechtsnatur, ihre Anwendung im technischen Recht, in: Korinek, K. und H. Krejci (hrsg.), *Handbuch des Bau- und Wohnungsrechts*, V-Mon-1, Orac : 1-34
- Hassler, P. [1978] Die handelsrechtliche Passivierungspflicht von Pensionsrückstellungen, *Österreichische Steuerzeitung*, 32. Jahrgang: 114-119
- Helmschrott, H. und Cl. Buhleier [1998] *Der Beruf des Wirtschaftsprüfers*, Oldenbourg
- Herschel, W. [1968] Regeln der Technik, *Neue Juristische Wochenschrift*, 1968: 617-623
- Hommelhoff, P. and M. Schwab [1998] Gesellschaftliche Selbststeuerung im Bilanzrecht-Standard Setting Bodies und staatliche Regulierungsverantwortung nach deutschem Recht, *Betriebswirtschaftliche Forschung und Praxis*, 50. Jahrgang, Heft 1: 38-56
- Hüffer, U. [1988] § 238, in: Canaris, Cl.-W. W. Schilling und P. Ulmer (hrsg.), *GroßKommentar HGB*, 4.Aufl., Walter de Gruyter: 77-113

- Jabloner, Cl. und W. Okresek [1983] Theoretische und praktische Anmerkungen zu Phänomenen des "soft law", *Österreichische Zeitschrift für öffentliches Recht und Völkerrecht*, vol.34, Nr. 2/3: 217-241
- Jabornegg, P. (hrsg.) [1997] *Kommentar zum HGB*, Springer Vienna
- Jabornegg, P. (hrsg.) [1999] *Kommentar zum HGB*, Ergänzungsheft 1999, Springer Vienna
- Kalss, S. [2001] Das Interne Kontrollsystem (IKS) als Angelpunkt der Corporate Governance in Kapitalgesellschaften, in: *Festschrift Heinz Krejci zum 60. Geburtstag: Zum Recht der Wirtschaft*, Verlag Österreich: 699-720
- Kastner, W. [1967] Grundsätze ordnungsgemäßer Buchführung, *Juristische Blätter*, 89. Jahrgang, Heft 11/12: 298-303
- Kastner, W., P. Doralt und Ch. Nowotny [1990] *Grundriß des österreichischen Gesellschaftsrechts*, 5. Aufl., Manz
- Keppert, Th. [2001] Die Haftung des Wirtschaftstreuhanders im Lichte der neuesten OGHJudikatur, *Steuer- und Wirtschaftskartei*, 2001, T 71-T75
- Kindermann, H. [1982] Entwicklungsstand legistischer Richtlinien des deutschen Sprachraums, in: Öhlinger, Th. (hrsg.), *Methodik der Gesetzgebung*, Springer: 211-231
- Koja, F. [1978] Die Verordnung im österreichischen Verfassungsrecht, *Juristische Blätter*, 100. Jahrgang, Heft 19/20: 532-535
- Koja, F. [1979] Zur Frage der verfassungsrechtlichen Zulässigkeit statischer und dynamischer Verweizung, *Österreichische Juristen-Zeitung*, 34. Jahrgang, Heft 2: 29-35
- Korinek, K. [1991] Staatsrechtliche Ansätze für eine Deregulierung im Wirtschaftsrecht, *Juristische Blätter*, 113. Jahrgang, Heft 7: 409-420
- Korinek, K. und M. Holoubek [1993] *Grundlagen staatlicher Privatwirtschaftsverwaltung*, Leykam
- Kotrnoch, H. und W. Littich [1986] Rechnungslegung der Unternehmen in Österreich, *Recht der internationalen Wirtschaft*, 32. Jahrgang, Heft 2: 111-125
- Koziol, H. und R. Welser [2000] *Bürgerliches Recht*, Band I, 11. Aufl., Manz
- Krause, P., W. Albeseder, R. Herneth und F. Fraberger [2001] Unvereinbarkeit im Zusammenhang mit Abschlußprüfungen, in: Institut österreichischer Wirtschaftsprüfer (hrsg.), *Wirtschaftsprüfer-Jahrbuch 2001*, Linde: 35-8
- Krejci, H. [1986] Die Bedeutung der Regeln der Technik im Bauvertragsrecht, in: Rechberger, W.H. und R. Welser (hrsg.), *Festschrift für Winfried Kralik zum 65. Geburtstag: Verfahrensrecht-Privatrecht*, Manz: 435-450
- Krejci, H. [1995] *Handelsrechts*, Manz
- Krejci, H. [2001] *Handelsrechts*, 2. Aufl., Manz
- Kruse, H. W. [1976] Bilanzierungswahlrechte und Grundsätze ordnungsmäßiger

- Buchführung, in: Baetge, J., A. Moxter und D. Schneider (hrsg.), *Bilanzfragen, Festschrift zum 65. Geburtstag von Ulrich Leffson*, IDW-Verlag: 65-85
- Lang, M. [1989] Verfassungsrechtliche Bedenken gegen die Verweisungsnormen in Doppelbesteuerungsabkommen, *Österreichische Steuerzeitung*, 42. Jahrgang, Heft 1/2: 11-18
- Lechner, K., A. Egger und R. Schauer [1999] *Einführung in die Allgemeine Betriebswirtschaftslehre*, 18. Aufl., Linde
- Lechner, K. [2000] § 275 HGB, in: Straube, M. (hrsg.), *Kommentar zum Handelsgesetzbuch*, Band II, 2. Aufl., Manz: 1063-1067
- Leffson, U. [1964] *Die Grundsätze ordnungsmässiger Buchführung*, Verlagsbuchhandlung des Institutes der Wirtschaftsprüfer
- Lehmann, J. [1930] Erläuterung zu § 38, in: Düringer, A. und M. Hachenburg (hrsg.), *Das Handelsgesetzbuch vom 10. Mai 1897 (unter Ausschluss des Seerechts) auf der Grundlage des Bürgerlichen Gesetzbuchs*, Band 1, 3. Aufl., J. Bensheimer: 400-411
- Löschnigg, G. und G.-P. Reissner [1991] Zur rechtlichen Relevanz der ÖNORM über Bildschirmarbeitsplätze, *ecolex* 1991: 480-484
- Loy, A. [1970] Grundsätze und Regeln ordnungsmässiger Buchführung-ihre Rechtsnatur, *Betriebs-berater*, 25. Jahrgang, Heft 28: 1210-1213
- Lück, W. [1993] *Jahresabschlussprüfung*, Schäffer-Poeschel
- Lukas, W. und P. Zetter [1997] *Das Rechnungslegungsgesetz*, 2. Aufl., Manz
- Lukas, W. und P. Zetter [2001] *Das Rechnungslegungsgesetz*, 3. Aufl., Manz
- Mandl, D. [1993] The new Austrian Financial Reporting Act, *European Accounting Review*, vol.2, no.2: 397-402
- Mandl, G. und F. Kleiner [1989] Berufsgrundsätze der Wirtschaftstreuhänder, in: Bertl, R., D. Mandl und G. Mandl (hrsg.), *Handbuch für Wirtschaftstreuhänder*, Orac: 25-54
- Marburger, P. [1979] *Die Regeln der Technik im Recht*, Heymann
- Marschner, E. [2010] § 190 UGB, in: Hirschler, K. (hrsg.), *Bilanzrecht, Kommentar, Einzelabschluss*, Linde: 57-82
- Mayer, H. [1974] *Die Zuständigkeit der Verwaltungsbehörden im Vollstreckungsverfahren*, Springer
- Mayer, H. [1977] *Die Verordnung: eine dogmatische Untersuchung auf Grundlage des österreichischen Verfassungsrechts*, Manz
- Mayer, H. [1997] *Das österreichische Bundes-Verfassungsrecht*, 2. Aufl., Manz
- Mayer-Schönberger, V., M. Pils, Ch. Reiser und G. Schmörlzer [1999] *Signaturgesetz: Praxiskommentar*, Orac
- McLeay, S. And D. Merkl [2004] Drafting Accounting Law: An analysis of institutionalized interest representation, in: Leuz, Ch., D. Pfaff and A. Hopwood (eds.), *The Economics and Politics of Accounting*, Oxford University Press: 317-346

- Merkel-Davies, D. [2004] Regulation and Enforcement of Financial Reporting in Austria, *Journal of Management and Governance*, vol.8, No.2: 199-225
- Nicklisch, F. [1982] Wechselwirkungen zwischen Technologie und Recht, *Neue Juristische Wochenschrift*, 35. Jahrgang, Heft 47: 2633-2644
- Nicklisch, F. [1983a] Funktion und Bedeutung technischer Standards in der Rechtsordnung, *Betriebs-berater*, 38. Jahrgang, Heft 5: 261-269
- Nicklisch, F. [1983b] Technische Regelwerke-Sachverständigengutachten im Rechtssinne?, *Neue Juristische Wochenschrift*, 36. Jahrgang, Heft 16: 841-850
- Nowak, R. [1992] Das "differenzierte Legalitätsprinzip" in der verfassungsgerichtlichen Rechtsprechung, in: B.-Ch.Funk *et al.* (hrsg.), *Staatsrecht und Staatswissenschaften in Zeiten des Wandels: Festschrift für Ludwig Adamovich zum 60. Geburtstag*, Springer: 491-501
- Nowotny, Ch. [1986] Buchfrügs- und Bilanzierungsregeln nach Ö-Normen? *Steuer- und Wirtschaftskartei*, 1986: A¹ 103-114
- Nowotny, Ch. [1987] *Funktion der Rechnungslegung im Handels- und Gesellschaftsrecht*, Service Fachverlag, Fachverlag an der Wirtschaftsuniversität
- Nowotny, Ch. [1988] Kann in der Einbringungsbilanz der Firmenwert angesetzt werden?, *Österreichische Notariatszeitung*, 1988: 250-253
- Nowotny, Ch. [1989] Handels- und gesellschaftsrechtliche Probleme einer Unternehmensteilung, *Das Recht der Arbeit*, 39. Jahrgang, Nr.2 (199.Heft) : 93-104
- Nowotny, Ch. [1991] Kommanditistenhaftung auch bei Buchverlusten, *Österreichisches Recht der Wirtschaft*, 1991: 34-35
- Nowotny, Ch. [1993] Verlust des halben Stammkapitals, in: Bierich, M., P. Hommelhoff und B. Kropff (hrsg.), *Festschrift für Johannes Semler Zum 70. Geburtstag Am 28. April 1993: Unternehmen und Unternehmensführung im Recht*, de Gruyter: 231-260
- Nowotny, Ch. [1994a] Fragen des neuen Privatstiftungsgesetzes, *Der Gesellschafter: Zeitschrift für Gesellschafts- und Unternehmensrecht*, 1994/1 1-12
- Nowotny, Ch. [1994b] Die Organisation der Privatstiftung, in: Csoklich, P., M. Müller, B. Gröhs und F. D. Helbich (hrsg.), *Handbuch zum Privatstiftungsgesetz*, Orac: 145-174
- Nowotny, Ch. [1996] EuGH: Phasengleiche Gewinnrealisierung im Konzern erlaubt, *Österreichisches Recht der Wirtschaft*, 1996: 349
- Nowotny, Ch. [1996] Zu den Ausschüttungssperren des § 235 HGB, *Steuer- und Wirtschaftskartei*, 1996, D 35-D36
- Nowotny, Ch. [1998] Von den Grundsätzen ordnungsmäßiger Bilanzierung zu internationalen Standards als Normen der Rechnungslegung, *Österreichisches Zeitschrift für Rechnungswesen*, 1998: 301-305
- Nowotny, Ch. [1999] OGH anerkennt Niederlassungsfreiheit für EU-/EWR-Gesellschaften, *Österreichisches Recht der Wirtschaft*, 1999, 697-698

- Nowotny, Ch. [2000] Rechtsgrundlagen der Verlustvorsorgen des Handels- und Steuerrechts im Gemeinschaftsrecht, in: Bertl, R., A. Egger, W. Gassner und M. Lang (hrsg.), *Verlustvorsorgen im Bilanz- & Steuerrecht*, Linde: 33-55
- Nowotny, Ch. [2000b] § 195 HGB, in: Straube, M. (hrsg.), *Kommentar zum Handelsgesetzbuch*, Band II, 2. Aufl., Manz: 82-95
- Nowotny, Ch., R. Bertl, A. Brogyanyi und M. Gelter, [2000] Going Concern und Redepflicht, in: Institut österreichischer Wirtschaftsprüfer (hrsg.), *Wirtschaftsprüfer-Jahrbuch 2000*, Linde: 203-231
- Nowotny, Ch. und M. Gelter [2000] “Bilanzklausel” und Unternehmenserwerb, *Der Gesellschafter: Zeitschrift für Gesellschafts- und Unternehmensrecht*, 2000/2: 63-72
- Nowotny, Ch. und M. Gelter [2000b] § 245a HGB, in: Straube, M. (hrsg.), *Kommentar zum Handelsgesetzbuch*, Band II, 2. Aufl., Manz: 695-709
- Nowotny, Ch., Mayer L. und P. Hassler (hrsg.) [1997] *Rechnungslegung, Prüfung und Beratung: Festschrift aus Anlaß des 50-Jahr-Jubiläums der KPMG Alpen-Treuhand*, Orac
- Nowotny, Ch., R. Sterl, U. Zehetner und M. Gelter [1999] Verantwortung und Haftung des Abschlußprüfers, in: Institut österreichischer Wirtschaftsprüfer (hrsg.), *Wirtschaftsprüfer-Jahrbuch'98*, Linde: 129-161
- Nowotny, Ch. and M. Wagner [2001] Austria-Group Accounts, in: Ordelheide, D. and KPMG (eds.), *Transnational Accounting*, vol.1, 2. Aufl., Palgrave Macmillan: 315-378
- Nowotny, Ch. and E. Gruber [1995] The History of Financial Reporting in Austria, in: Walton, P. (ed.), *European Financial Reporting: A history*, Academic Press: 29-42
- Obenaus, G. [1999] Gemeinschaftsrechtliche Anforderungen an die österreichische Legistik, *Journal für Rechtspolitik*, 1999: 111-123
- Öhlinger, Th. [1997] *Verfassungsrecht*, 3. Aufl., WUV-Universitätsverlag
- Öhlinger, Th. und M. Potacs [1998] *Gemeinschaftsrecht und staatliches Recht*, Orac
- Ordelheid, D. [1999] Germany, in: McLeay, S. J. (ed.), *Accounting Regulation in Europe*, MacMillan: 99-146
- Pointner-Exinger, E. und R. Hofians [1990] Unternehmensbewertung durch den Wirtschaftstreuhänder, *ecolex* 1990: 222-226
- Potacs, M. [1991] *Devisenbewirtschaftung: eine verfassungs- und verwaltungsrechtliche Untersuchung unter Berücksichtigung des Völker- und Europarechts*, Springer
- Puck, E. [1979] Nichthoheitliche Verwaltung. Typen und Formen, in: Ermacora, F., G. Winkler, F. Koja, H.-P. Rill und B.-Ch. Funk (hrsg.), *Allgemeines Verwaltungsrecht: Festschrift Antonioli*, LexisNexis Österreich: 275-303
- Raschauer, B. [1998] *Allgemeines Verwaltungsrecht*, Springer
- Rechberger, W. H. und D.-A. Simotta [2000] *Zivilprozeßrecht*, 5.Aufl., Manz
- Riegler, G. [1999] IAS-konforme Bewertung von monetären Fremdwährungsposten im

- HGB-Einzelabschluß, *ecolex* 1998: 93-96
- Reischauer, R. [1992] § 1311, in: Rummel, P. (hrsg.), *Kommentar zum Allgemeinen bürgerlichen Gesetzbuch*, Band II, 2.Aufl., Manz: 466-483
- Rückle, D. [1987] Ausgestaltung und Bedeutung der Generalnormen im neuen Rechnungslegungsrecht, in: Loitsberger, E. und A. Egger (hrsg.), *Rechnungslegung und Gewinnermittlung. Gedenkschrift für Karl Lechner*, Linde: 307-325
- Rummel, P. (hrsg.) [2000] *Kommentar zum ABGB*, Band I, 3. Aufl., Manz
- Rummel, P. (hrsg.) [1992] *Kommentar zum ABGB*, Band II, 2. Aufl., Manz
- Ruppe, H.-G. [2005] Ursprung und Zukunft des Bilanzsteuerrechts, in: Lang, M., J. Schuch, und Cl. Staringer (hrsg.), *Handbuch der Bilanzsteuerrechts, Gedenkschrift für Wolfgang Gassner*, Linde: 1-20
- Saladin, P. [1981] Grundrechtsprobleme, in: Funk, B.-Ch. (hrsg.), *Die Besorgung öffentlicher Aufgaben durch Privatrechtssubjekte*, Orac: 59-84
- Schauer M. [1990] Die Haftung des Abschlußprüfers, *Österreichisches Recht der Wirtschaft*, 1999/4b: 290-300
- Schauer, R. [1990-] A.IV., in: Bertl, R. und D. Mandl (hrsg.), *Handbuch zum Rechnungslegungsgesetz*, Orac
- Schlegelberger, F. und L. Quassowski [1939] *Aktiengesetz: Gesetz über Aktiengesellschaften und Kommanditgesellschaften auf Aktien vom 30. Januar 1937: Kommentar*, 3. Aufl., Franz Vahlen
- Schmalenbach, E. [1933] Grundsätze ordnungsmäßiger Bilanzierung, *Zeitschrift für handelswissenschaftliche Forschung*, 27. Jahrgang: 225-233
- Schön, W. [1997] Entwicklung und Perspektiven des Handelsbilanzrechts: vom ADHGB zum IASC, *Zeitschrift für das gesamte Handelsrecht und Wirtschaftsrecht*, Band 161: 133-159
- Schultz-Osterloh, J. [1997] Rechtsgrundlagen des Jahres- und des Konzernabschlusses, in: von Wysocki, K. und J. Schultz-Osterloh (hrsg.), *Handbuch des Jahresabschlusses*, Abteilung I/1, Otto Schmidt
- Schwimmann, M. (hrsg.) [1997] *Praxiskommentar zum ABGB*, Band V, 2. Aufl., Orac
- Seicht, G. [1989] Über Grundsätze ordnungsmäßiger Bilanzierung österreichische Bilanzreform zwecks Insolvenzprophylaxe und Steigerung der Effizienz unserer Risikokapitalmärkte überfällig, *Steuer- und Wirtschaftskartei*, 1989: D1-16
- Seicht, G. [1994] Über die (neuerliche) Reformbedürftigkeit des kaufmännischen "Jahresabschlusses" (RLG), *Der Gesellschafter: Zeitschrift für Gesellschafts- und Unternehmensrecht*, 4/1994: 265-276
- Straube, M. [1988] *Technikklauseln im Recht*, Signum-Verlag
- Straube, M. (hrsg.) [1992] *Kommentar zum Handelsgesetzbuch*, Band II, Manz
- Straube, M. (hrsg.) [1995] *Kommentar zum Handelsgesetzbuch*, Band I, 2. Aufl., Manz

- Straube, M. (hrsg.) [2000] *Kommentar zum Handelsgesetzbuch*, Band II, 2. Aufl., Manz
- Straube, M. (hrsg.) [2011] *Kommentar zum Unternehmensgesetzbuch*, 3. Aufl., Band II, Manz
- Strejcek, G. [1986] Verweisungen im UOG, *Zeitschrift für Verwaltung* 1986: 550-555
- Taschner, H. Cl. und E. Frietsch [1990] *Produkthaftungsgesetz und EG-Produkthaftungsrichtlinie*, 2. Aufl., C. H. Beck
- Thienel, R. [1990] *Verweisungen auf ÖNORMEN*, Manz
- Thienel, R. [1993] Rechtsstaatliche Probleme der Verbindlicherklärung von ÖNORMEN, *ecolex* 1993: 129-
- Torggler, H. [2005] Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung, in: Lang, M., J. Schuch, und Cl. Staringer (hrsg.), *Handbuch des Bilanzsteuerrechts, Gedenkschrift für Wolfgang Gassner*, Linde: 57-80
- Torggler, H. und U. Torggler [2000a] Vor § 189 HGB, in: Straube, M. (hrsg.), *Kommentar zum Handelsgesetzbuch*, Band II, 2. Aufl., Manz: 1-21
- Torggler, H. und U. Torggler [2000b] § 189 HGB, in: Straube, M. (hrsg.), *Kommentar zum Handelsgesetzbuch*, Band II, 2. Aufl., Manz: 21-44
- Vanas, B. [2009] *Bilanzrecht*, Manz
- Vodrazka, K. [1987] § 129 AktG, in: Kofler, H. et al. (hrsg.), *Handbuch Bilanz und Abschlussprüfung*, 2. Aufl., Linde: 57-143
- Vodrazka, K. [1989] Kritische Anmerkungen zum Rechnungslegungsentwurf, *Journal für Betriebswirtschaft*, 39. Jahrgang, Heft 2: 66-79
- Wagenhofer, A. [1998] Internationale Rechnungslegung in Österreich, *Österreichisches Zeitschrift für Rechnungswesen*, 1998: 289-297
- Wagenhofer, A. [2001a] Austria-Individual Accounts, in: Ordelheide, D. and KPMG (eds.), *Transnational Accounting*, vol.1, 2. Aufl., Palgrave Macmillan: 231-313
- Wagenhofer, A. [2001b] IAS-Konzernabschlüsse für börsennotierte Unternehmen ab 2005, *Steuer und Wirtschaft International*, 2001: 180-184
- Wala, Th. [1998] *Die Zukunft des Maßgeblichkeitsprinzips gemäß § 5 Abs. 1 öEStG vor dem Hintergrund einer internationalen Harmonisierung der Rechnungslegung*, Linde
- Walter, R. [1963] Die Lehre von der Gesetzestechnik, *Österreichische Juristen-Zeitung*, 18. Jahrgang, Heft 4: 85-90
- Walter, R. [1972] *Österreichisches Bundesverfassungsrecht*, Manz
- Walter, R. [1986] Probleme der Legistik, in: Öhlinger, Th. (hrsg.), *Recht und Sprache*, Manz: 185-191
- Walter, R. [2005] Soft Law aus rechtstheoretischer und verfassungsrechtlicher Sicht, in: Lang, M., J. Schuch und Cl. Staringer (hrsg.), *Soft Law in der Praxis*, Linde: 21-28
- Walter, R. und H. Mayer [2000] *Bundesverfassungsrecht*, 9. Aufl., Manz

論説 (弥永)

- Weilinger, A. [1988] *Leasing in der Bilanz*, Orac
- Weilinger, A. [1997] *Die Aufstellung und Feststellung des Jahresabschlusses*, Manz
- Weilinger, A. [2001] Rechnungslegungsrecht quo vadis?, in: Bernat, E., E. Böhler und A. Weilinger (hrsg.), *Festschrift Heinz Krejci zum 60. Geburtstag: Zum Recht der Wirtschaft*, Verlag Österreich: 361-388
- Wielinger, G. K. [1977] Ungereimtes im UOG-Eine legistische Analyse, *Juristische Blätter*, 99. Jahrgang: 361-368
- Winkler, G. [1956] *Der Bescheid*, Manz

(やなが・まさお 筑波大学大学院ビジネス科学研究科企業法学専攻教授)