〈研究ノート〉

イギリスにおける会計規制

加　藤　正　浩

キーワード
イギリス会計規則
会計基準
固定資産の減損
子会社の連結
原則主義

目　次

1　はじめに
2　会計規制体制の現状
3　会計基準の制定に関する賛否両論
(1)　賛成派の根拠
(2)　反対派の根拠
4　固定資産の減損
(1)　減損の認識
(2)　減損の測定
(3)　減損の配分
(4)　減損の戻入
(5)　減損の表示
(6)　資産の減損にともなう開示
(7)　実施の時期
5　子会社の連結
(1)　子会社の範囲
(2)　グループ財務諸表の作成
(3)　連結財務諸表作成の免除
(4)　子会社としての免除
(5)　少数株主持分
(6)　連結上の調整
6　イギリスにおける会計規制の特徴
(1)　原則主義と規則主義
(2)　イギリスの特徴
7　むすび

1　はじめに

本稿ではイギリス（United Kingdom of Great Britain and Northern Ireland）の会計規制について述べる。また，アイルランド（Republic of Ireland）については，会社規制，会計規制に関わる法はイギリスとは別であっても，会計基準についてはイギリスと共有している。本稿ではイギリスの会計規制のみを説明しているが，アイルランドも含んでいると承知されたい。アイルランドとイギリスの関係は良好で，人材，物財，資金，情報の交流は盛んであり，区別すること自体，無意味であると判断した。

また，本稿は平成14年度日本学術振興会科学研究費（基盤研究（B）（1）），研究課題名「会計基準の国際的統一に向けた欧州・北米・アジア・オセアニア諸国の対応と諸問題」（研究代表者 武田安弘教授（愛知学院大学））の研究の一環であり，その研究は，国際会計基準理事会（IASB）が実施しようとしている会計基準の国際的統一（convergence）について，①世界各国が会計基準の統一にどのように対応し，どのように現在の会計基準および会社法における計算規定を改訂し，その際どのような問題が生ずるかについて，その過程を調査分析し，②会計基準の統一が各国の会計制度と会計実務（広く社会）にどのような影響を与えるかを調査分析し，③わが国における会計基準の国際的統一に対する対応に資することを目的とする。

研究の発端は，そもそもそのようなものであったが，筆者は研究の過程において異なる研究のスタンスを取るに至った。筆者は監査論の

立場から研究しているが，規制において設けられている規定の詳細の相違を比較しても，規制の相違，その根底にある文化の影響による相違は判別できないと感じたからである。会計規制の相違，文化的影響は，その規定の内容，質によりも，規制の方法に現れている。とくに，監査人の判断にどこまで依拠しているかが，規制の相違の生じる重要な鍵である。

また，規制の特徴は「固定資産の減損」と「子会社の連結」に現れるものと考える。まず，固定資産の減損については，取得原価主義会計の下における原価の修正ととらえられているか，将来キャッシュ・フロー会計の下における回収可能価額の修正ととらえられているかの違いが規制に現れる。監査人の判断に大きく依拠する場合は後者を取り，何らかの理由により監査人の判断に依拠することができない場合は，規制の容易な前者を取る。また，子会社の連結については，明確な数値基準で硬直的に規制するか，実質性を重んじて柔軟に規制するかで，監査人の判断の信頼性に規制上，どれだけ依拠しているかの違いが現れる。

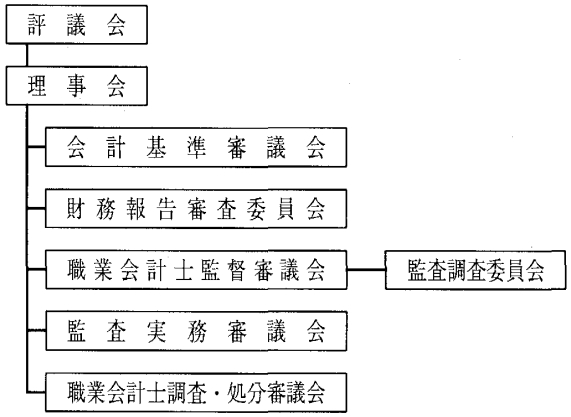
イギリスは，そもそも職業会計士を監査人とする文化の発祥地であり，会計規制においては監査人の判断に大きく依拠している。そのため固定資産の減損については，減損の戻入を義務づけていて，明らかに将来キャッシュ・フロー会計の下における回収可能価額の修正ととらえられている。また，子会社の連結に関しては，実質性を重んじて柔軟に規制し，監査人の判断を重んじ，結果的に，基準数値に準じていることを追認するだけでない，むしろ厳格な規制が行われていると言うことができる。

2 会計規制体制の現状

イギリスでは財務報告評議会（Financial Reporting Council）が1990年に設置され，独立的な立場から会計基準を制定し，遵守を義務づけている。とくに制定は会計基準審議会（Accounting Standards Board）が担い，併設されている財務報告審査委員会（Financial Reporting Review Panel）が会計基準の遵守に関して監視を行い，質の高い財務報告が行われるように推進している。イギリスの職業会計士団体は2003年に協同して会計士財団（Accountancy Foundation）を設立し，独立して存在していた監査実務審議会（Auditing Practices Board）を傘下におさめるとともに，職業会計士団体を横断的に管理する倫理基準審議会（Ethics Standards Board）と調査・処分審議会（Investigation and Discipline Board）を設置し，監査の品質管理体制を強化したが，2004年にこの会計士財団を吸収し，体制を充実させ，新たな財務報告評議会が発足した。

現在の財務報告評議会の仕組みは図1のようになっている。

図1 財務報告評議会の仕組み(注)



3 会計基準の制定に関する賛否両論

イギリスでは会計基準の制定に賛成，反対の両論があるが，両派の根拠は次の通りとなっている。

(1) 賛成派の根拠

① 比較可能性の確保

財務諸表はその利用者が将来キャッシュ・フローの予測を立てることができ，ある企業の業

(注) なお，会計基準審議会は，現在，会計実務基準書（Statements of Standard Accounting Practice; SSAP）と財務報告基準（Financial Reporting Standards; FRS）を制定し，公表している。

績を他の企業の業績と比較することができ，さらに経営者の業績を評価できるものでなければならない。

投資者が意思決定を行うことができるようにするためには，企業の業績とその傾向に関する企業間の比較が適切に行えるようでなければならず，基準によって標準化された，目的に適合し，信頼性のあるデータが提供されることが要求される。企業の会計方針の選択がその時々で異なることが許容され，あるいは業績や傾向の変動を偽装する意図で選択が行われるようならば，企業間の比較は歪められ，価値のないものとなるだろう。

② 信頼性の確保

もし企業が同一の事象に関して，単に異なる会計方針を選択できるということだけで，明らかに異なる結果を示した財務諸表を作成できるようであったら，職業会計士は，完全に信頼を失うだろう。財務諸表が真実かつ公正な概観を示すためのものである以上，統一化は不可欠である。ただし，会計基準審議会の前身である会計基準委員会（Accounting Standards Committee）は，会計基準は厳格な規定を包括的にまとめたものではないことを強調し，各々の状況に応じて真実かつ公正な概観を構成すると思われるところを決定するにあたって，意見を交換して判断することを排除するものではないことを示している。

③ 影響の派生

基準の制定の過程において，財務報告上の個々の問題に対して提示される会計方針が建設的な観点から評価され，概念的フレームワークの形成が促進される。例えば，リース資産に関する基準は，形式的な法の遵守でなく取引の経済的実態を考慮するという考え方をイギリスの会計基準にもたらした。

1970年代に会計基準委員会が設置されたときは，会計原則に関する明確な基準というものがなく，財務諸表は慎重性を満たし，発生主義の手続に基づき，企業は継続するという前提に基づくという程度の認識が存在しただけであった。

当面の課題は会計実務に何らかの秩序をもたらすことであった。この課題への取組みは，1981年に公表されたR．マクヴィ（R. Macve）による会計基準委員会の報告書『財務会計・報告のための概念的フレームワーク：構造的な合意形成の可能性』（“A Conceptual Framework for Financial Accounting and Reporting: The Possibility for an Agreed Structure”）にうかがい知ることができる。そこでは，合意の得られた体系的な会計原則の制定の可能性の見込みはないと考えられていた。

ところが，会計基準を制定しようとする手続を行うことによって，会計理論の形成や文献の刊行が促進され，1994年には会計基準審議会から会計基準の草案が公開されるに至り，1999年の12月には公式に公表されるに至った。

④ 市場の制裁

会計基準に従う必要性をないがしろにした企業は，結果として市場から制裁を受けることになる。たとえば，繰延資産を費用として誤った処理をしたところ，売上高が市場が期待したほど上がらなかったときに，結果として露呈した。基準の遵守の強制によって，規制がシステマティックに持続されることになり，企業そのものにとっても，また信用取引，融資，投資の意思決定をするときに年次財務諸表を利用する者にとっても，深刻な損害を被ることを防止するに至っている。

会計基準は厳格な規定を包括的にまとめたものである必要はないという要求と，自分たちが真実かつ公正な概観と思うもの（他の者は思わないもの）を創造しようとする経営者やそのアドバイザーによって都合の良いように行われる会計実務を規制したいという要求との間に緊張関係が存在する。経営者は企業の証券の市場価値を維持し，向上させなければならないという圧力を受け，市場の評価に影響のある財務的統計数値を左右しようとする。

財務報告評議会は，不正な財務報告を行った企業には，他の企業の財務報告の信頼性をそこなわせないようにするためにも，制裁を与える

べきであるという認識を示している。

(2) 反対派の根拠

① 分配の逆行性効果

もし基準制定機関が，その公表する基準の結果として生じる経済的効果を考慮に入れなければ，分配の逆行性効果が生じる可能性がある。たとえば，作成者に付随的なコストが生じ，利益や純資産の報告額の減少を避けるために次善の経営判断が行われ得る。さらに，実際に財務諸表を利用していない者にとって逆行性効果があると感じられることがあるかもしれない。たとえば，リース会計基準は，リース企業の利益の減少を生じ，結果として，リース産業を衰退させ，リース企業のもとで資産を製造して提供している企業の雇用の減退をもたらすかもしれない。

② 合意の追求

合意の追求が，基準制定者に容易に接近できる者の過剰な影響を受けた基準の制定をもたらしかねない。とくに，例えば金融商品のように，対象となる事象が複雑になれば，それだけ一層，その傾向は著しくなる。会計基準の制定機関が，会計原則としての基準であることを重視すれば，そのような影響を排除できるという主張もできれば，影響を排除することを十分に行うには，会計基準が普遍的なものでありすぎるという主張もできる。

③ 過重負担

基準によって負担が過重になる。しかも，双方向の影響が生じうる。

- 基準が多すぎる／少なすぎる
- 基準が詳細すぎる／十分に詳細でない
- 基準の目的が普遍的過ぎて大規模企業と小規模企業の相違点，中間財務諸表と年次財務諸表の相違点を認識し損ねる
- (ASB，FASB，IASB，証券取引所上場規定など) 基準制定機関が多すぎ，それぞれに規定が異なる

4 固定資産の減損

固定資産の減損については，1998年7月に，会計基準審議会から財務報告基準第11号「固定資産の減損とのれん」(FRS11, *Impairment of Fixed Assets and Goodwill*) が公表されている。そこでは，投資不動産，従業員株式オプション・プラン株 (Employee Share Option Plans shares)，開発費，金融派生商品を除く固定資産が対象とされている。

この基準が定められる前までは，会社法規制において，固定資産の価額においてその回収可能価額が恒久的な減失 (diminution) によって減少しているときは減額しなければならないことが定められていただけである。しかしながら，この基準が定められた現在では，一時的な減失と恒久的な減失の識別は廃止され，固定資産の価額の偶発的な減損 (impairment) は，すべて即座に認識しなければならないことになっている。

(1) 減損の認識

減損とは，通常の消耗や，減価償却による減少を越える固定資産の価額の偶発的な減失をいう。減損は，例として，次の状況をその兆候とする。

① 当期営業損失の発生，または過去数期にわたる営業損失の計上，または将来における営業損失の計上の見込み。

② 資産の陳腐化または物理的な損傷の証拠の存在。

③ 固定資産の市場価値の偶発的な暴落または重大な組織の改編。

④ 市場金利の重大な上昇。

上記の兆候の例は限定的なものでなく例示である。減損が生じていることの判断は，究極的には，経営者の主観的な意見に委ねられている。もし減損の兆候がないと判断された場合には，この基準は適用されない。ただし，減損が生じていない場合にでも，資産の耐用年数の確認は義務づけられている。

また，次の場合には資産の減損が生じていないかどうか確認することが義務づけられている。

① のれんの計上年数が財務報告基準第10号に定められている通常の上限年数20年を越えている場合。

② 建物の使用年数が50年を越えている場合。

③ 耐用年数が無限とされていて減価償却の行われていない建物がある場合。

(2) 減損の測定

資産は可能な限り個別に減損を測定する。まず，資産の純帳簿価額（net book value; NBV）を，その資産の純実現可能価額（net realizable value; NRV）と比較し，もし後者が前者の額を上回っている場合は，減損は生じていないことになる。もし，適切なNRVが把握できない場合は，純現在価値（net present value; NPV）が比較の対象となる。

もし，把握できたNRVがNBVよりも下回る場合は，NPVもともに計算し，資産の額を回収可能な額まで，すなわちNRVとNPVのいずれか高い方の額まで減額する。

① NRVの評価

NRVは，市場が実在し機能している固定資産の市場価値から直接売却費用を控除して計算される。

② NPVの評価

NPVは，原則として個別の資産ごとに評価するが，不可能な場合は，収益創出単位（income generating unit; IGU）ごとに評価する。

IGUは資産，負債，のれんのグループであり，他の収益の流れに対して独立的なものである。重要性が乏しいIGUについては，複数のIGUを1つのグループとして扱うこともある。

IGUは，ブランド名，個別の製品，サービスなどによって表すことができるものであり，経営者がそれとして他のものと識別できるものである。

全社資産については，合理的な方法によってIGUに配分する。

(3) 減損の配分

IGUに含まれる純資産のNBVが，回収可能価額（recoverable amount），すなわちNPVまたはNRVのいずれかの高い方の金額を上回るようであれば，減損を認識，測定し，のれん，無形資産，有形資産に一定の方法で配分しなければならない。ただし，その際，無形資産と有形資産については，減損の配分の結果求められた価額が，その資産の個別のNRVを下回ってはいけない。

(4) 減損の戻入

経済的状況の変化により，一度減損を行った資産の回収可能価額が増加した場合には，過去の減損の戻入れを行わなければならない。ただし，減損の戻入は，減損の原因となった企業外部の事象や後発の事象の影響が，当初の減損の測定において予測されなかった形で無効となったことが明確でありかつ証拠を明示できる場合にのみ行うことができる。

(5) 減損の表示

資産の減損は，事前に固定資産の再評価が行われていない場合，損益計算書に計上しなければならない。固定資産の再評価として減損を行う場合は，減損後のNBVが未償却残高よりも下回るまでは，資産を減額するとともに，総認識利得損失計算書に減損を計上し，下回った時点で，損益計算書に計上することになる。ただし，減損が経済的便益の消費にともなって生じた場合は，減損はすべて損益計算書に計上しなければならない。

(6) 資産の減損にともなう開示

① 減損損失は損益計算書上に特殊項目として単独で記載されなければならないが，営業損益の項目欄に記載しなければならない。

② 減損損失は減価償却累計額に含めるが，再評価の場合には評価損に含める。

③ 実際に使用している資産について減損が行われている場合には，減損率を開示しな

ければならない。

④ 減損の戻入れを行った場合には，その根拠を開示しなければならない。

⑤ 減損の計上期間または成長率の低下期間が5年を越える場合には，その期間を妥当とする根拠を示さなければならない。また成長率が国の成長率の長期平均よりも高い場合は，その成長率の詳細と，それを採用した根拠を開示しなければならない。

(7) 実施の時期

減損会計は，1998年12月23日以後に会計期間が終了する時点から開始されている。また，初めて減損会計を行ったときは，会計方針の変更として扱わないものとされている。固定資産は常に回収可能価額を上回らない金額で計上するという原則があり，そのうえでの会計上の見積りの変更に過ぎない。

5 子会社の連結

1989年の会社法改正が行われるまで，子会社(subsidiary)の定義は，次の2つの概念で大きく括られていた。もしある会社が他の会社の株式を50%超所有している場合，もしくはある会社が他の会社の取締役会の50%超の取締役を任命することができる場合，その会社は他の会社の親会社(parent)であり，他の会社は子会社となる。このような規制の仕方は，明らかに親子関係を有していながら，連結対象から外すための操作を可能にしていた。

このことは，親会社の支配する取締役に議決権を多く与えたり，親会社の保有する株式に対して議決権を多く与えたりすることによって可能であった。50対50という明確な基準の切り抜けが行われていたのである。あるいは，新設会社の株式を一切所有せずに会社を設立し，転換社債を発行させて(実質上の子会社が利益を生じるようになると株式に転換)，日常的な運転資金を供給する見返りに支配契約を結び，重要な案件についての意思決定は実質上の親会社の許可を得るという仕組みも存在した。したがって，連結の対象となる子会社の範囲は，ほとんど任意と同じ状況であった。

そのような状況のなか，1989年に会社法が改正されたうえ，1992年7月に財務報告基準第2号「子会社の会計」(FRS2, *Accounting for Subsidiary Undertakings*)が制定された。財務報告基準第2号では，子会社の定義が拡大され，上記の2例が子会社に含まれるようになっただけでなく，1994年4月に制定された財務報告基準第5号「取引の実態の報告」(FRS5, *Reporting the Substance of Transaction*)で「見なし子会社」(quasi-subsidiary)という概念が導入され，他の会社によって設立され，その会社の支配を受ける会社はすべて子会社とみなされるようになった。

(1) 子会社の範囲

現在，次の条件の1つに当てはまる場合は親子会社の関係があるとされる。

① 年次株主総会において決定を左右するだけの多数の議決権を有している。

② 取締役会において決定を左右するだけの多数の議決権を有する取締役を指名できる。

③ 基本定款や通常定款の定めにより支配力を行使できる。

④ 干渉に対して関心を有し，支配力を行使できるか，2つの会社を単一の企業として管理できる。

⑤ 子会社の子会社など，会社の関係を通じて子会社としての関係を持つ。

(2) グループ財務諸表の作成

グループ財務諸表として認められているのは，連結財務諸表だけである。

(3) 連結財務諸表作成の免除

次の条件に該当する場合，連結財務諸表の作成は免除される。

① 会社法の規定上，グループ(企業集団)として，中規模または小規模である。

② 100%子会社であり，その直近の親会社

がEU域内に存在する。

③　すべての子会社が免除子会社に該当する。

(4) 子会社としての免除

①　グループに対して重要性がない場合で，ただし，単に費用対効果において不均衡であるとか，連結財務諸表の作成に遅延をきたすとかいう場合は認められない。

②　支配力の行使を著しく長期間にわたり行使できない場合（例えば，国連の決議によりイラクの子会社との取引が禁じられている場合など）。

③　子会社としての所有が一時的で，その所有株をすぐに売却する意思があり，かつて一度も連結財務諸表に含めたことがない場合。

④　子会社が他のグループ会社と異質であり，連結財務諸表に含めることによってかえってその真実かつ公正な概観を歪める場合。ただし，単に異なっているというだけでは免除は適切ではなく，流通・小売企業グループや製造企業グループの連結財務諸表に金融子会社は概ね含まれることになる。

(5) 少数株主持分

少数株主持分は独立して表示する。少数株主との債権・債務は，損益と相殺する。

(6) 連結上の調整

①　内部取引による損益は，内部取引による債権債務と同様に，相殺する。

②　グループ内で会計方針は統一する。

③　会計期間も統一しなければならない。もし困難な場合でも，会計期間を統一するために，子会社については中間財務諸表を利用したりして，できるかぎり親会社の会計期間に合わせる。合わせることが不可能なときは，年次財務諸表を利用するが，その期間の相違は，3ヵ月以内でなければならない。

6　イギリスにおける会計規制の特徴

(1) 原則主義と規則主義

エンロン社事件に端を発する会計不信問題以降，アメリカでも規制を規則主義（rule-based approach）に拠らず原則主義（principles-based approach）で行うべきかどうかが問われている。規則主義対原則主義の議論については，一見，会計規制における規則，基準の置き方の議論のように見える。しかし，その真の論点は，外部監査人，内部監査人，経営者，監査委員会などの倫理的判断の能力を会計規制においてどれだけ信頼するかというところにある。

2002年当時，FASB委員長であったロバート・ハーツ（Robert Herz）は，原則主義を次のように定義している。

「作成者，監査人，監査委員会は職業的専門家としての判断（professional judgement）を働かせるよう心がけ，判断を要求されるすべての問題において特定の答え，特定の規制を強要されることを拒否し，財務会計や財務報告を単なる遵守の問題としてではなく，良い情報伝達を行うためのものとして見なすようにさせるものだ。」（James R. Peterson, 'FASB Issues Proposal for a Principles-based Approach (News)', *The Accountant*, November 2002, p. 5.）

原則主義は規制を詳細な規則，基準によって行わず，大まかな原則だけを置いて規制を行う方法であり，詳細な規則，基準を置かない点において，詳細な規則，基準によって規制を行う規則主義に対抗するものだと一般的には考えられている。しかしながら，この認識は誤っている。違いは規則，基準の質，量，内容ではない。規則や基準がない場合は当然のこと，規則，基準がある場合にでも，それぞれの具体的な状況においてその根底に存在する原則が侵害されていないかどうかについて，外部監査人など職業的専門家の判断に委ねるという規制方法が原則主義である。

(2) イギリスの特徴

イギリスの会計規制の場合は会社法によって規制が行われているが，経営者が財務諸表を企業の財政状態，損益状況について真実かつ公正な概観を表示するように作成しなければならないことと，作成に当たっては会社法を遵守しなければならないことを定める一方で，会社法を遵守するだけでは不十分な場合は情報を補足するべきこと，会社法の規定を遵守することによって情報が不適切となる場合には，その規定から逸脱するべきこと，逸脱した場合には，その旨と根拠と逸脱による影響とを注記するべきことを定めている（Companies Act 1985, s. 226)。法規による会計規制のなかに原則主義が組み込まれているのである。

なお，イギリスのこのような規制方式は「遵守するか，もしくは説明する」(comply or explain）方式の規制と言われ，「遵守するか，さもなくば制裁を受ける」(comply or else）方式の規制と対置され，コーポレート・ガバナンスの分野でも用いられている（Derek Higgs, *Review of the Role and Effectiveness of Non-executive Directors,* DTI, January 2003.)。これは単に，説明がつけば法規を遵守しなくて良いということを意味するのではなく，法規を遵守するべきでない妥当な根拠がある場合には，法規を遵守することは悪と見なされることを意味している。

一方，アメリカの会計規制も規則主義から原則主義に移行したと言われている。確かにFASBの諮問書（FASB, *Principles-based Approach to U.S. Standard Setting (Proposal),* No. 1125-001, October 21, 2002.）では職業的専門家としての判断について肯定的であり，その必要性が強調されている。ところが，SECの答申（SEC, *Study Pursuant to Section 108(d) of the Sarbanes-Oxley Act of 2002 on the Adoption by the United States Financial Reporting System of a Principles-Based Accounting System,* [http://www.sec.gov/news/studies/principlesbasedstand.htm] July 25, 2003.）では，会計基準の遵守強制を一層容易にするために職業的専門家としての判断の行使が求められるようなことは少なくするべきだと主張されている。外部監査人などの原則や良心に基づいた個々の判断に従うよりも，法規，基準などによる規制に従うべきだという社会の姿勢が鮮明である。したがって，アメリカの会計規制は規則主義的であると言える。アメリカ社会がこのような状態にとどまるのは，監査人の倫理的判断に対して確固とした信頼を置くことができないためであろう。

7 むすび

本年（2005年）3月の上旬に国際会計基準理事会とわが国の企業会計基準委員会の初会合が東京で開催されたが，日本経済新聞（2005年3月16日付朝刊）では，国際会計基準理事会議長のD. トウィーディー（D. Tweedie）が，国際会計基準とわが国の基準との隔たりが少なく，基準の共通化議論が加速すると楽観視しているように報じている。ところが，イギリスのフィナンシャル・タイムス（2005年3月9日付）では，同議長の思案に暮れた表情の写真とともに，悲観的な記事が掲載されている。国際会計基準理事会は「唯一の高質な国際的基準」を求めているのに対して，日本の企業会計基準委員会は「基準の相互承認」を求めているが，それは宗教の違いのように永遠に相容れない要求である。とくに日本の求めている基準の相互承認は，世界の196カ国を相手に行うとすれば，まったく基準を持たないことと同じになる，と報じている。また，フィナンシャル・タイムス（2005年3月10日付）は，会計基準には，少なくとも国際会計基準，アメリカ基準，日本基準の3つがあって，さらに現在はEUの基準も形成されつつあり，それらは調和化がどんどん困難になっていくと報じている。

国際会計基準は，いわばイギリスの基準を国際化したものだと言えるが，イギリスと日本では，そもそも基準に対して考え方が異なる。国際会計基準理事会が日本に国際会計基準を受け入れることを要求する背景には，日本が一旦，

国際会計基準を採用した後でも，基準を完全に遵守して違反を一切認めないという考え方は存在しない。基準に従わなくてもよいということは，基準の効力を薄めることにつながるので表立っては言うことができないでいるが，表立って言わないがゆえに，その真意がわが国では理解されないでいる。考えてみれば分かることだと思うが，それこそ196カ国が１つの基準で少しの違反もなく規制を行えるはずがないのである。国際会計基準が想定していることは，一旦，国際会計基準を採用すれば，それに反することを一切認めないわけではなく，説明がつく場合には，その説明と，異なる会計方針を採用したために生じた影響とを開示すれば違反を認めるということもありえるし，場合によっては安易に国際会計基準に従ったがために適切な情報開示が行われなかった場合には，むしろ制裁を与えることもありうるということである。だから，日本に求められていることは，国際会計基準を自国の会計基準と認めたうえで，もし国情から国際会計基準に定められた会計方針の形式的な遵守によって情報がゆがめられることになる場合は，監査人の判断によって財務諸表作成者が国際会計基準の規定とは異なる会計方針を採用することを認めるという体制を組むことである。

だが，日本がそのような国際会計基準理事会の思惑を理解できない背景には，脆弱な監査人規制ということがある。イギリスではアメリカに比べて会計規制は緩いが，監査人規制は厳格である。とくにイギリスではアメリカやわが国とは異なり，職業会計士団体が職業会計士の自主規制機関として機能して監査人規制の一翼を担っている。職業会計士団体が資格認可の権限を有し，不適切な監査や会計の業務を行った会計士には制裁を加える権限を有している。職業会計士を職業会計士の協会が監督し，職業会計士の協会を国の行政機関が監督するという体制を取っている。これも考えてみれば分かることだが，数多くいる（イギリスでは，およそ30万人の職業会計士がいる）職業会計士が予算も人員も限られた国が細部にわたり監督することは不可能である。国がその国に存在する職業会計士のすべてを監督するということになれば，監督は形式的なものに陥り，結果的に何ら監督が行われていない状態と等しくなる。そのような脆弱な監査人規制のもとでは，いわゆる「遵守するか，もしくは説明する」式の規制は不可能なのである。

「遵守するか，もしくは説明する」方式の規制ではなく「遵守するか，さもなくば制裁を受ける」方式の規制の方式を取る国の特徴は，遵守の容易さを重視するということである。そのために会計基準のうえでは固定資産の減損も取得原価主義の修正の域を出ることができず，連結子会社の範囲も数値による規制に偏りがちになる。このような基準の相違は，会計方針に対する考え方の相違によるというよりも，会計方針選択の判断の適否の裁定者としての監査人を信頼できる制度が確立できているかどうかの違いによって生じると見る方が妥当であろう。

もう１つイギリスと日本で異なる点は，会計に対する認識である。イギリスでは実質的に事業に対して会計が不可欠と考えられており，また，会計には監査が不可欠であると考えられている。日本では，形式的には事業者に対して会計を行うことを定めていても，実質的に会計を行わなくても制裁は加えられない。せいぜい上場会社に対して証券市場上の制裁が加えられるだけである。

会計基準の表層的な相違の分析に終始し，これらの部分の相違の認識，分析が欠如しては，何ら制度に資する研究は行いえないのではないかというのが筆者の到達している見解である。

本稿においては十分に反映させることができなかったが，中央青山監査法人大阪事務所，プライスウォーターハウス・クーパース（ロンドン・エンバンクメント事務所）の方々には情報提供やインタビューにご協力いただいた。ここに，略儀なら書面をもって感謝の意を表明する。

また，武田安弘先生は１月14日に病によりご逝去された。きちんとした成果をお見せすることもできず，かずかずのご恩に報いる間もなく

のご逝去，筆者としてはとても悔いが残るが，いまはただ，心よりご冥福をお祈りするばかりである。

なお，最初にも述べたが，本稿は平成14年度日本学術振興会科学研究費（基盤研究（B）（1））の研究成果の一環である。

参考文献

Barry Elliot and Jamie Elliot, *Financial Accounting and Reporting*, 9th Edition, Prentice Hall, 2005.

Robert J. Kirk, *UK Accounting Standards*, CIMA, 2005.

中央青山監査法人編『国際財務報告基準ハンドブック』中央経済社　2004年.

（受理　2005年4月12日）