

II 東日本部会・統一論題報告

統一論題

「財管一致」から国際会計基準の適用を考える」 ～報告の概要～

中 嶋 隆 一
明海大学

I 東日本部会の開催について

国際会計研究学会第 9 回東日本部会は、2018 年 7 月 7 日（土）に、日本大学経済学部で開催された。準備委員長の古庄 修先生、委員の挽直治先生を中心に万事滞りなく行われた。日程の関係上、他の会計関連学会との重複や天候上の理由等により、当日の参加者数が気がかりであったが、実際には多くの会員の方々にご参加いただけた。

今回の統一論題は「財管一致」から国際会計基準の適用を考える」である。これは、本部会の挨拶文で示されているように「日本基準と国際会計基準（IFRS）との統合に向けた道程における課題を解き明かすひとつの道筋^{プロセス}」として、「財管一致」を切り口とした議論に焦点を当てたものである。

そこで 3 人の先生方にそれぞれご専門の立場からご報告をお願いし、理論と実務の両面からこの問題を取り上げ、日本企業の「財管一致」の現状と課題を議論していただいた。

II 統一論題の趣旨と目的

統一論題の「財管一致」とは、財務会計および管理会計が一致ないし近似値となっている状態を指している。制度会計と管理会計という表現を用いた場合は「制管一致」とも称されている。近年、この「財管一致」の在り方が注目されるようになった背景には国際会計基準（IFRS）^①の設定と適用を巡る問題が存在しているといわれる。

前述したように、「日本基準と国際会計基準（IFRS）との統合に向けた道程における課題を解き明かすひとつの道筋^{プロセス}」として、「財管一致」を切り口とした議論の内容を再検討し、国際会計基準の導入に向きあう日本企業の実態を検証しながら、会計基準の設定とその適用を巡る今後の方向性を探ることを狙いとしている。

議論を深めるため、3 人の先生方には、予め本部会より幾つかの課題を提示させていただいた。具体的には、①先行研究で示されているマネジメント・アプローチが IFRS に適用され

ることの意義と課題の検討、②「財管一致」に関するこれまでの議論を整理した上で、IFRSと日本基準のコンバージェンスを通じた管理会計への影響を、実態調査等を踏まえながら分析していただく。さらには、とりわけ、③収益認識をめぐるIFRSおよび今年3月に公表された日本の新収益認識基準について、適用上で想定される様々な影響を検討し、実務上の課題を抽出していただく、といった諸点である。

統一論題は、上述の課題を予め提示させていただくことで、3つの研究報告を踏まえ、最終的には「財管一致」に絡めた会計基準の設定とその適用を巡る今後の方向性を検討することが目的である。

Ⅲ 統一論題「財管一致」の背景と現況

1. 「財管一致」の共通理解について

ここで、統一論題で切り口とした「財管一致」という用語の背景と現況について、これまでの先行研究を整理しておく。この用語が日本で使われ始めたのは2000年代以降であり、国際会計基準とのコンバージェンスによる会計ビックバンを契機として、連結会計が重視されるようになってからである。そもそも「財管一致」とはどのような状態をいい、その内容はどのようなことを指すのか？

先行研究としては、従来から、会計情報システム論の分野で財務会計と管理会計との関係を考察してきたものがあり、「会計情報システムは、会計固有の機能である財務諸表作成に役立つとともに、経営管理者の意思決定に役立つための管理会計情報も提供するものとして、財務会計と管理会計を統合したものとして捉えられてきた」（櫻井〔2018〕118頁）。

ただ、会計システム設計において「財管一致」

という場合、財務会計と管理会計の何を一致させるのかは明確でなく、用語の使い手によっても異なり^②、定義が確立しているわけではない。また、その中身についても十分な理解がなされているとはいえない状況とされる（高橋〔2017〕70頁）。

一般的には、「財管一致」とは、財務会計と管理会計の関係を意味し、財務会計および管理会計の数値（利益）が一致ないし近似値となっている状態と理解されているが、櫻井〔2018〕は、さらに、それを一致させていなくてもその差異が説明できる状態にすることと理解されるとし、「財管一致とは、必ず一致させらなければならないというよりは、両者の差異を明確にし、財務会計と管理会計との整合性（矛盾がなく一貫性がある状態）がとれている状態を目指すことだと捉えることができる」（櫻井〔同上〕120頁）としている。

2. 「財管一致」促進の背景

日本における、近年の「財管一致」に向けたアプローチの背景には

- (1) 会計ビックバンによる連結決算重視
- (2) マネジメント・アプローチの導入
- (3) IFRSの任意適用による影響

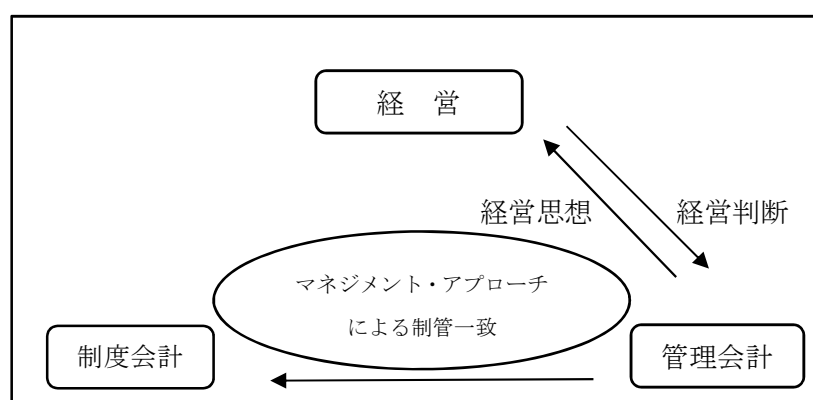
以上の3つが影響しているとされる。(1)の会計ビックバンによる影響とは、国際会計基準とのコンバージェンスにより、グループ経営による連結決算重視の結果、財務会計と管理会計で異なる結果に対して経営者が理解できないという「財管不一致」への対処等に係るものである。

(2)ではIFRSにおけるマネジメント・アプローチの導入により、セグメント情報の有用性が一層高まることが期待された^③。これは「財管一致」を促進した要因とされる。同時に、

今日の会計基準設定主体は「投資者やその他の情報利用者が「経営者の視点」から、企業の財務情報および非財務情報を読み取ることができるような形で、外部財務報告を整備拡充することを企業に要求するようになった」（島田〔2014〕47頁）といわれる。

そのため、マネジメント・アプローチの導入は、投資者が経営者の意思決定情報を共有するという、具体的には内部報告用セグメント情報をそのまま外部報告情報として受け取る

ことが可能となる点に特徴があり、投資者と経営者の情報の非対称性を解消することにつながる。この点について、正司〔2012〕はマネジメント・アプローチの影響により、「経営と会計の融合」という概念から「財管一致」を説明している⁽⁴⁾。日本企業における経営と会計の関係を4つのパターンに分類し、それぞれ具体例を提示しながら説明した上で、最終的に、下記に示すような図表を用い「経営と会計の融合」関係を示す。



(正司〔2012〕36頁を参照)

正司によれば、「経営と会計が思想を一にして有機的に融合した状況下では、経営者は、経営思想に基づいて管理会計を設計し、そこから算出された会計数値をもとに経営判断を行うという双方向の関係をもつこと」になり、「管理会計と同じ思想で、制度会計における管理会計処理および開示を行っていく」ことで、「制度会計と管理会計は一致している状態となり、投資家に対して、経営者と同じ目線での情報を開示することになる」（正司〔2012〕36頁）という。

IFRSへのマネジメント・アプローチの導入により「経営者の視点」を取り込むことの影響が「財管一致」を促進する一つの大きな要因とすれば、他の要因として情報コストの低下も指

摘される（高橋〔2017〕77頁）。これは、ERP（Enterprise Resource Planning：統合基幹システム）のようなIT技術の発展を契機に、昨今ではクラウドの活用等で、ERPシステムの導入と運用のコストが、かつてと比べ一段と減少しており、これも「財管一致」の促進となる大きな要因となりうるという指摘である。

(3)については、2010年3月期から日本で国際会計基準の任意適用が認められたことによる「財管一致」の促進への影響である⁽⁵⁾。企業のグローバル化に伴う在外子会社の会計処理の統一といった経営管理面の重視や、会計情報システムの見直し、同業他社との比較可能性、投資者への説明責任といった様々な面から「財管一致」の促進に向け多くの影響があった

と思われる。この点について、2011年から2012年にかけて日本企業の実態調査を実施した川野によれば、国際会計基準適用に伴い、財務会計の見直しが実施されることで、「日本企業は、管理会計の見直しも避けられない構造にあるといえよう」（川野〔2014a〕44頁）と指摘し、管理会計への影響を様々な視点から詳細に考察している。なお、IFRS適用企業数は、2010年を契機に、現在も着実に増加傾向にある⁶⁾。

3. 「財管一致」に関するこれまでの実態調査結果

日本企業の「財管一致」に関する会計実務上の動向調査としては、川野〔2014b〕と清松・渡辺〔2017〕の調査研究が参考になる。前者は、2011年～2012年度（2011年4月～2013年3月）に、日本の企業に対して実施された「管理会計・原価計算のデータベース化への調査研究2011-2012」と称される管理会計・原価計算実務のアンケート調査である。

調査対象となったのは、東京証券取引所第1部、第2部に上場している企業2,035社で、最終的に187社からの回収結果（回収率9.2%）を分析している。分析結果を見ると「83.2%の企業が、財務会計と管理会計の利益が一致あるいは近似値となるいわゆる「財管一致」（財務会計と管理会計の一致）あるいは「制管一致」（制度会計と管理会計の一致）といわれる会計制度を採用していた」とされる。その理由としては複数の会計制度を有する煩雑さから、日本企業がもともと「財管一致」ないしは「制管一致」への指向が強い傾向にあること、四半期報告の実施により、四半期単位で開示される財務諸表と月次決算による管理会計の財務諸表の数字が異なることで違和感を憶えた経営者が増えたこと、ERPパッケージソフトウェアの導入を機に「財管一致」「制管一致」の会計制

度に切り替えた企業があったこと等が指摘されている（川野〔2014b〕60頁）。

一方、清松・渡辺〔2017〕の調査報告は、2014年8月末現在で東京証券取引所に株式を上場している企業を調査対象として、2014年末から2015年はじめに実施したものである。川野〔2014b〕の調査対象との違いは、第1部、第2部のみならず、小規模の企業を含め規模の影響を把握するためマザーズ、JASDAQ、等を含めていることであり、当時の調査対象企業3,431社中、335社から得たアンケート調査結果を分析している。回答企業のうち、直近決算における売上高が300億円未満の企業が153社（100億円未満75社、100億円以上300億円未満78社）のため、売上高300億円未満の企業を「小規模企業」と定義して比較分析をしている（清松・渡辺〔2017〕4-5頁）。

この調査では最初に2つの目的すなわち①「財管一致」の必要性とその進捗の実態を把握すること、②「財管一致」のメリット・デメリットがどう考えられているかの実態を把握すること、を調査対象としている。

その結果、①は個別ベース・連結ベースとも70%超の企業が「必要あり」との認識結果を示したとされる。ただし、清松・渡辺〔2017〕は、先の川野〔2014b〕の調査と異なり、①については（視点1）個別ベースと連結ベースでの相違の有無、（視点2）規模による相違の有無、（視点3）管理会計情報の作成の仕方の影響、の3つの視点を追加し、（視点1）については、連結ベースの方が進捗は遅く、（視点2）については「財管一致」を不要と考える企業の多くは「小規模企業」の方であることが判明したが、（視点3）とあわせると、単に規模の影響とは言い切れず、管理会計情報の作成にあたり財務会計情報への依存度が高い方が「財管一致」を不要と考えていることにつながっていると思

われる、と指摘している。また、②については、「財管一致」のメリットとして正確性・整合性の確認や作業の効率化が、デメリットとしてはシステム投資に対する懸念や推測ではあるが作業方法の変更への懸念である可能性も指摘している（清松・渡辺〔2017〕15頁）。

IV 学会報告者のテーマ

IIIで概観した「財管一致」に関する議論の背景や現況を前提として、今回の統一論題で報告された先生方のテーマは以下のとおりである。

【第1報告】：中野 貴之先生（法政大学）
「財管一致」の意義と課題—セグメント情報の観点から—

【第2報告】：川野 克典先生（日本大学）
「財管一致」の現状と課題

【第3報告】：鈴木 理加先生（公認会計士・PwC あらた有限責任監査法人）
「IFRS 第15号および新収益認識基準（日本基準）の適用による企業実務への多面的な影響と課題」

座長：中嶋 隆一（明海大学）

第1報告の中野 貴之先生には、先行研究としてセグメント情報におけるマネジメント・アプローチ適用の意義と課題を、①セグメント報告制度、②セグメント報告の理論、③日本企業による適用、④「財管一致」をめぐる論点、という順で詳細に報告していただいた。

第2報告の川野 克典先生には、とりわけ、直近の日本企業の実態調査を踏まえ、主に管理会計の側面および会計実務の面からそれぞれ「財管一致」を考察し、「財管一致」の再定義と、課題を提示していただいた。

第3報告の鈴木 理加先生には、実務家の観

点から IFRS15号と新収益認識基準への移行に及ぼす影響等について、これまでの経緯と今後の予定、収益認識の5つのステップとその具体例の提示、企業実務への多面的影響、財務会計と管理会計の観点からの実務上の課題を報告していただいた。

これらの報告内容の詳細については、本誌の各先生方の論文を参照していただきたい。

V 学会討論

当日の各報告者に対しては、フロアから多くの質問が寄せられた。山口峰男先生（PwC あらた有限責任監査法人）、宗田健一先生（鹿児島県立短期大学）、林 健治先生（日本大学）、徳前 元信先生（福井県立大学）、杉本 徳栄先生（関西学院大学）の各先生方からの質問で、セグメント情報の注記による開示により、監査対象となることで、管理会計上の質の向上につながるのではないかと、管理会計の「レレバンス・ロスト」を契機として、結果として大企業・上場企業を中心とした「財管一致」が問われるようになったのではないかと、「管理会計の財務会計化」という観点というより、より大きな局面では「財務会計の管理会計化」と捉えることはできないかと、等々の質問に対し活発な議論が展開された。

今回の統一論題の議論を通じ、思いを強くしたのは1966年に公表されたASOBAT「会計は本質的に一つの情報システムである」（AAA〔1966〕p.64）以来、1982年アメリカ証券取引委員会のMD&A義務化、1990年代のジェンキンスレポートによる事業報告の変革（AICPA〔1994〕）、2006年1月のASB報告ステートメント（ASB〔2006〕）によるOFR（Operating and Financial Review）の公表、2010年のIFRSプラクティス・ステートメント〔IFRS〔2010〕〕

による MC (Management Commentary) の要求, といった各報告書に通じる一連の流れである⁽⁷⁾。同時に, 利用される会計情報の質の確保, ビジネスモデルとのかかわり等の問題の検討とともに, 実際の場合では「財管一致」を促進する際の財務会計と管理会計に関する共通なデータベースの運用と情報システムの活用が益々重要になってくることが理解された。

注

- (1) 正式には国際財務報告基準 (IFRS) を指すが, ここでは統一論題の表記にしたがい, 国際会計基準と称する。
- (2) 川野によれば「財管一致」とは, 「財務会計と管理会計の数値を一致あるいは近似値にすることをいい, 制管一致と呼ばれることもある。」(川野 [2010] 31 頁)。ただ, 高橋は「会計システムを開発・販売しているベンダーや, 実務家あるいは実務家に近い研究者からの発信はあるものの, その中身については十分に定義・理解されているとはいいがたい状況にある」(高橋 [2017] 70 頁) と指摘している。
- (3) 2011 年 3 月期決算より, 企業会計基準第 17 号「セグメント情報等の開示に関する会計基準」が適用されることとなった。この基準では国際的コンバージェンス促進を目的としてマネジメント・アプローチが採用されている。当時のマネジメント・アプローチ導入前と導入後の比較検証については中野 ([2012] 88 頁-97 頁) が分析している。
- (4) 正司は制度会計と管理会計の一致という意味で「制管一致」と表現しているが, 本稿では「財管一致」と同義語として扱っている。
- (5) 1996 年度から 2001 年度にかけて行われた大規模な金融制度改革の後, 2010 年に国際会計基準の任意適用が認められるようになった。
- (6) その後, 2012 年 7 月には企業会計審議会による「国際会計基準 (IFRS) への対応の在り方についてのこれまでの議論 (中間的論点整理)」、2013 年 6 月に「国際会計基準 (IFRS) への対応の在り方に関する当面の方針」を公表し, 2014 年 6 月 24 日には閣議決定により『「日本再興戦略」改訂 2014 年」が公表されてきた。これを受け, 当時の IFRS 適用企業の実態調査が実施され, 2015 年 4 月には金融庁から IFRS 任意適用企業の実態調査報告書 (金融庁 [2015]) が公表されている。

因みに, 東京証券取引所による 2018 年 10 月

時点での IFRS 適用済会社数は 179 社 IFRS 適用決定会社は 16 社で, 合計 195 社となり今年 5 月の時点での 192 社からも微増し着実に増加傾向にある。

- (7) FR⇒EBR⇒EFR (Enhanced Financial Reporting) という財務報告の変革を提唱した平成 19・20 年度) 日本会計研究学会・特別委員会研究成果で詳細に扱われている (広瀬義州編著 [2011]) 参照。

参考文献

- AAA [1966], “American Accounting Association, Committee to Prepare a Statement of Basic Accounting Theory”, AAA. (飯野利夫訳 [1969] 『アメリカ会計学会・基礎的会計理論』国本書房。)
- AICPA [1994], “Improving business Reporting – A Customer focus: Meeting the Information Needs of Investors and Creditors”, Comprehensive Report of the Special Committee on Financial Reporting AICPA. (八田進二・橋本尚共訳 [2002] 『事業報告革命: アメリカ公認会計士協会・ジェンキンス報告書』白桃書房。)
- ASB [2006], “Reporting Statement: Operating And Financial Review(OFR)”, ASB.
- IFRS [2010], “Practice Statement: Management Commentary – A Framework for Presentation”, IASB.
- 金融庁 [2015] 『IFRS 適用レポート』。
- 川野克典 [2014a] 「国際会計基準と管理会計—日本企業の実態調査を踏まえて—」『商学論纂』, 第 55 巻第 4 号。
- 川野克典 [2014b] 「日本企業の管理会計・原価計算の現状と課題」『商学研究』第 30 号。
- 島田美智子 [2014] 「財務報告の “Managerialisation” と会計変化の現代的方向—Zambon [2011] の所説を手がかりとして—」『産業経理』 Vol.74 No.2。
- 清松敏雄・渡辺智信 [2017] 「わが国上場企業における財管一致に関する調査」『経営情報研究』多摩大学研究紀要 No.21。
- 櫻井康弘 [2018] 「財管一致とは何か—会計情報システムの視点から—」『専修商学論集』第 106 号。
- 正司素子 [2012] 『IFRS と日本の経営—何が, 本当の課題なのか—』清文社。
- 高橋賢 [2017] 「財管一致の会計に関する一考察」『産業経理』 Vol.77 No.1。
- 中野貴之 [2012] 「セグメント情報開示の実態—マネジメント・アプローチ導入前と導入後の比較検証—」『企業会計』 Vol.64 No.11。
- 広瀬義州編著 [2011] 『財務報告の変革』中央経済社。