

財管一致の現状と課題－管理会計からの考察－

川 野 克 典

日本大学

要 旨

本論は、国際会計研究学会第 9 回東日本部会「『財管一致』から国際会計基準の適用を考える」での報告内容に基づいている。

日本企業、特に大規模企業において、財管一致の会計実務は定着している。財管一致（制管一致、財管融合）とは、財務会計目的で作成した財務諸表と、管理会計目的で作成した財務諸表の数字が合計値において一致あるいは近似値を目指すこととされるが、論者より財管一致の要件が異なっている。本論ではこの財管一致の再定義を試みる。

この財管一致の考え方は、企業会計原則、原価計算基準、法人税法にさかのぼることができるが、ERP パッケージソフトウェアの導入、四半期開示、国際会計基準適用により、財管一致採用企業が増加した。

日本企業において、財管一致の企業が多い背景には、財務会計の優位性があることは明らかである。しかし、利害関係者にも、経営者にも意義のある真の財管一致をはかるためには、数字の単なる整合性のみならず、セグメント開示単位の粒度も同じにして、内外の PDCA サイクルを同期化することが必要である。

はじめに

2018年7月7日に開催された国際会計研究学会第9回東日本部会では、『財管一致』から国際会計基準の適用を考える』を統一論題として、中嶋隆一先生に座長をお務め頂き、中野貴之先生が『財管一致』の意義と課題－セグメント情報の観点から－、筆者が『財管一致』の現状と課題、そして鈴木里加先生が「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」を個別テーマとして報告を行った後、討議が行われた。

第2報告であった筆者の報告の目的は、管理会計の側面から財管一致を考察すること、会計実務の側面から財管一致を考察することによって、財管一致を再定義して、課題を提示することであった。また、中野先生のセグメント情報からの考察と鈴木先生の新収益認識基準からの考察とのつなぎの役割を果たすことでもあった。本論もこれらの目的で財管一致について考察していく。

I 財管一致を再定義する上での検討課題

筆者(2009, p.126)は、財管一致(制管一致、財管融合)とは、財務会計目的で作成した財務諸表と、管理会計目的で作成した財務諸表の数字が合計値において一致あるいは近似値を目指すことと定義した。筆者の定義は、実務家、

特に会計コンサルタントやERPパッケージソフトウェアベンダーの間で使われて来た財管一致という用語の定義を試みたものであったが、簡潔に定義を試みた結果、財管一致の要件があいまいになってしまった。山田和延(2010, pp.28-29)は、財管一致とは、財務会計と管理会計の数値を一致させることをいうが、一致させなくても、その差異を明確にすることを含めて、財管一致ということもあると指摘した。あずさ監査法人・KPMG(2010, pp.110-116)は、財管一致の例として、株主や投資家などで説明した指標を内部管理に利用、管理連結の数値を財務連結に一致、管理連結で財務連結の基礎データを使用、月次連結の実施、財務連結と管理連結で同じ連結決算システムを使用という財管一致の5つの要件を具体的に提示した。

本論において、財管一致の要件を含めた再定義を試みるに当たり、検討すべき課題がある。これらについて考察していきたい。

(1) プロフォーマ利益開示と財管一致

プロフォーマ利益(pro forma earnings)は、GAAP(一般に認められた会計原則)には認められていない、投資家説明用の管理会計上の利益である。図1は出光興産株式会社の2016年度決算説明会資料に掲載されていた「在庫影響除き営業利益」である。プロフォーマ利益の公表は、ソフトバンクグループ株式会社でも、調整後EBITDAとして決算資料等で開示されている。本来は管理会計上の利益であるプロフォーマ利益の公表は、財務会計＝外部開示会計と解釈して、財管一致といえるのだろうか。

図 1 出光興産におけるプロフォーマ利益

出光興産株式会社2016年度決算説明会資料

連結損益計算書(概要)

(単位: 億円)

	15年度実績	16年度実績	増減	
売上高	35,702	31,903	▲ 3,799	▲10.6%
営業利益	▲196	1,352	+1,549	—
(在庫影響)	(▲1,222)	(331)	(+1,553)	—
(在庫影響除き)	(1,025)	(1,021)	(▲4)	(▲0.4%)
営業外損益	▲23	47	+70	—
経常利益	▲219	1,400	+1,619	—
特別損益	▲331	▲170	+161	—
親会社株主に帰属する 当期純利益	▲360	882	+1,242	—
(在庫影響除き)	(458)	(653)	(+195)	(+42.6%)

※「在庫影響」は、在庫評価及びたな卸資産簿価切下の影響を含む
※数字は億円未満を四捨五入で表示

(2) 四半期決算月の会計処理における財管一致

退職給付会計等の財務会計上の決算修正の会計処理を反映させる場合、それを財管一致と呼ぶことができるのであろうか。

図 2 の通り、四半期決算月の月次決算にのみ、

図 2 月次決算と四半期決算の会計処理の違い

	4月	5月	6月	決算
検収基準による売上高計上	×	×	○	○
棚卸資産在庫計上	×	×	○	○
減損損失計上	×	×	○	○
退職給付会計	×	×	○	○
税効果会計	×	×	○	○
収益性の低下による簿価切下げ	×	×	○	○

(3) 調整欄の設定による財管一致

管理会計上、直接原価計算を採用している企業が固定費調整欄を設けて、全部原価計算に修

正している場合等、財務諸表の合計額で「辻褄を合わせ」をしている場合にも、財管一致と呼んでよいのであろうか。

図 3 直接原価計算から全部原価計算への固定費調整

	合計	事業A	事業B
売上高			
変動費			
限界利益(貢献利益)			
固定費			
直接原価計算による営業利益			
在庫増減影響額(固定費調整)			
財務会計上の営業利益			

(4) セグメント開示と財管一致

セグメント開示は財管不一致を前提として

いるが，図 4 の通り，調整額欄で調整している

ので，セグメント開示企業は全て，財管一致とはいえないだろうか。

図 4 セグメント開示様式の例

	A事業	B事業	計	その他	合計	調整額	連結財務諸表計上額
売上高							
外部顧客への売上高							
セグメント間の内部売上又は振替高							
計							
セグメント利益							
セグメント資産							
セグメント負債							
その他の項目							
減価償却費							
有形固定資産及び無形固定資産の増加額							

(5) 一部の利益の財管一致

営業損益計算の区分しか一致していない場合にも，財管一致と呼んでよいのだろうか。

図 5 一部利益一致の例

売上総利益	一致
営業利益	一致
経常利益	不一致
税金等調整前当期純利益	不一致
当期純利益	不一致
親会社株主に帰属する当期純利益	不一致
包括利益	不一致

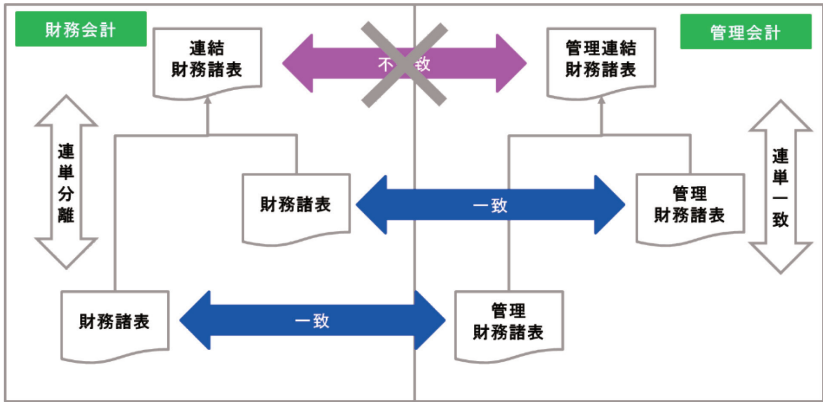


(6) 単体のみの財管一致

単体財務諸表は財務会計と管理会計で一致させているが，連結財務諸表では，財務会計が連単分離で連結決算のみ修正の会計処理を反映させているのに対して，管理会計上は単体の

会計処理を生かして，連単一致として管理連結財務諸表を作成する場合があります，財務会計上の連結財務諸表とは不一致になるケースがある。このように単体財務諸表のみの一致を財管一致と呼んでもよいのだろうか。

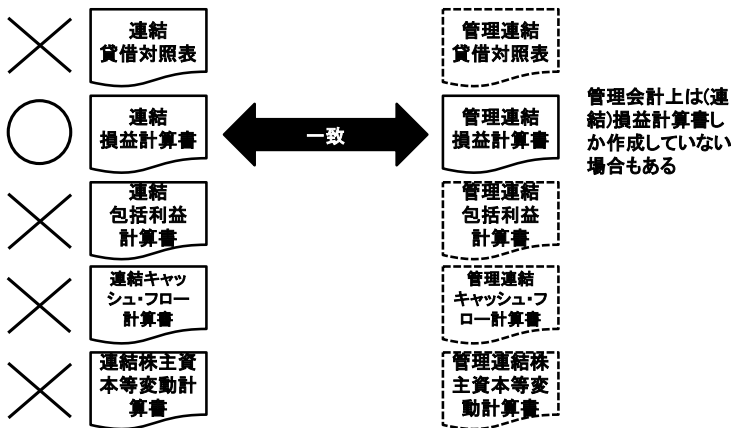
図 6 連結財務諸表不一致の例



(7) 連結損益計算書のみの財管一致
損益計算書の当期純利益は一致しているが、
他の財務諸表が不一致あるいは管理会計上の

財務諸表を別途作成していない場合、財管一致
といってよいのだろうか。

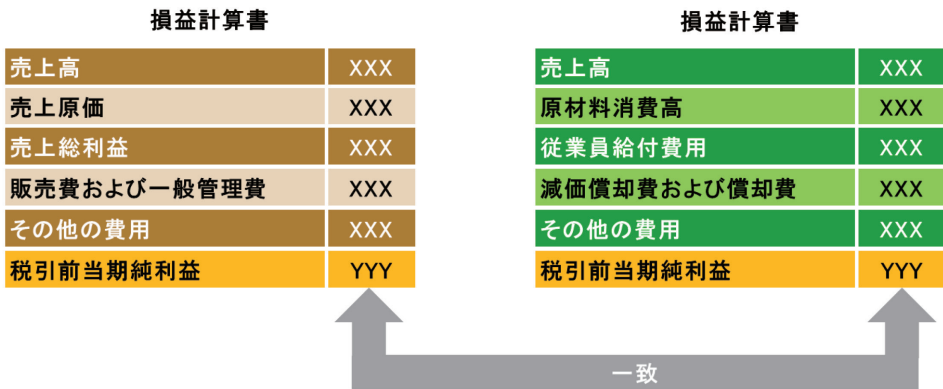
図 7 財務諸表の種類と財管一致



(8) 財務諸表の様式と財管一致
損益計算書の費用性質法と費用機能法のよ
うに財務諸表の様式が違ってても、利益や合計額

が一致していれば、財管一致と呼んでよいのだ
ろうか。

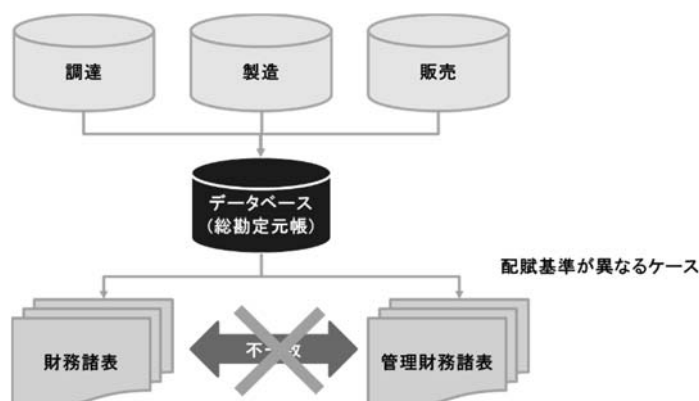
図 8 損益計算書様式の違い



(9) 元データと財管一致
元データあるいはデータベース（総勘定元
帳）が同じなら、間接費や本社費の共通費用の

配賦基準が異なり、セグメント別の利益が異な
っても、財管一致と呼んでよいのだろうか。

図9 元データ、データベースとセグメント別財務諸表



結局、財管一致は

- ・目的なのか、帳簿体系、データベースなのか、情報システムを指すのか
 - ・そもそも財務会計の何と管理会計の何を合わせるのか
 - ・単体決算と連結決算の関係、すなわち連単一致とはどのように違うのか
 - ・管理会計とはどの範囲までを指すのか
- という点等から、財管一致の再定義が必要であると考えられる。

II 財管一致に関する先行研究

筆者（2014, p.60）らは、2011～2012年に「管理会計・原価計算のデータベース化への調査研究 2011-2012」(Management Accounting Research Project 2011-2012: MARP2011-2012)と称して、東京証券取引所上場の2,035社等に対してアンケート調査票を送付して、187社（回収率9.2%）から回答を得た。この調査に財務会計と管理会計の関係を問う質問項目を設けている。この調査によると、83.2%の日本企業が、財務会計と管理会計の利益が一致するか、あるいは近似値になっており、日本企業の管理会計制度は、財管一致の会計制度を採用するため、

会計基準等、財務会計制度変更の影響を受けやすいと結論づけた。

筆者らの調査（財管一致83.2%）の回答企業は、東京証券取引所証券一部および二部上場企業で、かつ連結売上高の規模が大きい（平均連結売上高5,173億円）の企業が回答していたのに対して、清松敏雄・渡辺智信（2017, p.7）の調査では、マザーズ、JASDAQ等の相対的に小さな上場企業も調査の対象に加えた結果、連結決算ベースで財管一致対応済みが34.5%、単体決算ベースでは43.3%と、筆者らの調査結果を大きく下回る割合となった。なお、後述する筆者によるアンケート調査では、平均連結売上高4,258億円で、単体71%、連結76%の企業が財管一致と回答している。

これらの調査結果から、上場企業の中でも連結売上高が相対的に大きい（筆者らの区分では3,000億円以上の）企業は、ERPパッケージソフトウェアを導入し、財管一致を採用する企業が多く、連結売上高が相対的に大きくない（筆者らの区分では3,000億円未満の）上場企業の場合は管理会計を導入しているが、管理会計を帳簿組織には組み込まない、正確に言えば組み込まず、財管一致を志向しているものの、実現できていない。一方、上場していない、日本国内に

約 387 万社あるいわゆる中小企業は、大半の企業で財務会計のみで、管理会計が実施されておらず、結局、財管一致と同じこととなるという仮説が浮かび上がる。

財管一致は実務家の中でもコンサルタントあるいはコンサルティング会社、ERP パッケージソフトウェア会社が提唱してきたという背景があり、セールストークとしての意味合いを否定できない。ERP パッケージソフトウェアを活用できるのは、いわゆる大規模企業≒連結売上高の大きい企業であるため、筆者らと清松・渡辺の調査結果の間に差が生まれた可能性がある。

この他の財管一致に関する先行研究は少ないが、IFRS コンソーシアム (2010, pp.8-9) は、連結経営の 8 つの施策に財管一致を含め、アンケート調査を行った結果、業務の可視化・標準化、シェアードサービス、システム、人材開発のいずれかにおいてグループで統合した企業 (12 社) において 50%の企業が、非統合企業 (122 社) において 20%の企業が、財管一致を実現しており、調査当時国際会計基準 (IFRS) が強制適用されるといわれていた 3 年後にはそれぞれ 64%, 40%に高まるとしていた。

また、高橋賢 (2017, pp.70-78) は、財務会計と管理会計の機能を十分に果たした状態での財管一致になっていないと指摘し、櫻井康弘 (2017, p.131) は、財管一致は、本質的に会計は一つの情報システムであるとした ASOBAT 以降も続く財務会計と管理会計の関係に関する課題の現れと指摘している。

Ⅲ 財管一致が広まった背景

J.M.Clark により、1923 年に「異なる目的には、異なる原価を」という考えが提唱され、1966 年の「マックファーランド報告書」により、相

対的真實原価アプローチが管理会計・原価計算の体系として確立した (岡本他, 2003, pp.13-14)。岡本 (2000, pp.933-946) は、『異なる目的には異なる原価を』という相対的真實原価アプローチは、現在もいぜんとして続いていると思う。ただし 1950 年代から 60 年代にかけて確立したこの接近方法は、1970 年代以降、反省期にはいったと考えるのが妥当であると思われる。さらに筆者の考えでは、絶対的真實原価アプローチもまだ依然として生き続けていると思う。」としている。しかし、日本企業は、「異なる目的には、異なる原価を」ではなく、異なる目的であっても同一の原価に基づく、財管一致をなぜ指向したのだろうか。

筆者は、企業会計原則、法人税法、原価計算基準により、単一の会計が指向される基盤が築かれたと考える。

1947 年改正の法人税法第 18 条には、「納税義務ある法人は、・・・その確定した決算に基づき当該事業年度の普通所得金額、超過所得金額及び資本金額を記載した申告書を政府に提出しなければならない。」と記載され、いわゆる確定決算主義の採用が明文化された。1949 年制定の企業会計原則第一には、「七 単一性の原則 株主総会提出のため、信用目的のため、租税目的のため等種々の目的のために異なる形式の財務諸表を作成する必要がある場合、それらの内容は、信頼しうる会計記録に基づいて作成されたものであって、政策の考慮のために事実の真實な表示をゆがめてはならない。」と記載され、1962 年制定の原価計算基準第一章二には「原価計算制度は財務諸表の作成、原価管理、予算統制等の異なる目的が、重点の相違はあるが相ともに達成されるべき一定の計算秩序である。かかるものとして原価計算制度は、財務会計機構のらち外において随時断片的に行なわれる原価の統計的、技術的計算ないし調

査ではなくて、財務会計機構と有機的に結びつき常時継続的に行なわれる計算体系である。」とされ、これらにより日本企業の財管一致の考え方の基礎が築かれる。

また、財管一致が日本企業に定着したのは、国際会計基準の適用、ERP パッケージソフトウェアの導入、四半期開示も無縁ではない。1992 年に、後に ERP パッケージソフトウェア市場の占有率を拡大した SAP R/3 の発表が発表され、SAP ジャパンも設立される。この SAP R/3 は「大福帳型データベース」を特徴の 1 つとしていた。

その後、2000 年から会計ビッグバンが開始され、連結決算重視が次第に日本企業に定着し、2008 年から四半期報告、2010 年からセグメント開示へのマネジメントアプローチが採用されるに至る。

筆者は、企業会計原則、原価計算基準、法人税法が、目的別に複数帳簿を持つ発想がない財管一致の思想を作ってきたと述べたが、そこに ERP パッケージソフトウェアベンダーが、発生する取引データを集約せずに、明細仕訳のまま蓄積していくタイプのデータベース「大福帳型データベース」を提唱し、財管一致を日本企業に提案した。

ERP パッケージソフトウェアの昨今の日本企業への導入割合は、清水孝・小林啓孝・伊藤嘉博・山本浩二(2011, p.74)の調査では 54.5%、前述の筆者らの 2011～2012 年の調査では 58.0% (川野, 2014, p.81)、2017 年の調査では 77.0% (川野, 2018, p.36) であった。

また、国際会計基準とのコンバージェンスによる会計ビッグバン以降、連結決算重視となり、会計基準が高度化、複雑化すると、各部門の代表として経営者に昇格するケースの多い

日本企業の経営者は、財務会計と管理会計の数字が異なるとその差異理由を理解できなくなり、財管一致指向が強まっていく。さらには四半期開示が導入され、財務会計の数字が 3 カ月単位で発表されるようになったこと、ICT の発達により決算修正処理に要する手間が少なくなり、管理会計でも財務会計と同等の決算修正処理が可能となったことも加わった。過去の日本企業は在外子会社の経営管理を各国の会計基準により作成された財務諸表により行っていたが、国際会計基準の任意適用（一時期は強制適用）や在外子会社の会計処理統一により、単一会計処理による比較可能性への認識が高まったことも財管一致の理由の一つであろう。

IV 財管一致に関するアンケート調査

国際会計研究学会第 9 回東日本部会での報告が決定し、財管一致の研究を深化させるため、筆者はアンケート調査を実施することとし、任意抽出した企業に対して、財管一致に関するアンケートの回答を依頼した。原則、MS-Word を使って回答して頂き、メールにて送信頂いた。回答数は 42 社で、平均連結売上高 4,258 億円、平均国内連結子会社 11 社、平均海外連結子会社 16 社である。うち国際会計基準適用企業 5 社（12%）で、この時点での上場会社 3,624 社に占める適用済企業 151 社の割合は 4.2%であるので、国際会計基準適用済みの企業の回答数は少ないものの、割合としては多いといえよう。

最初にアンケートの質問内容と、その回答割合を紹介して、考察を進めたい。

表 1 質問 1(1) 「財管一致」という用語を知っていますか。(一部修正)

回答	回答数	割合
1. 財管一致という用語を知らない。	7	17%
2. 財管一致という用語を知っている。	35	83%

表 2 質問 1(2) 財管一致を知っていると回答した場合、回答者の解釈は、次の①～⑧のどの解釈が最も近いですか。複数回答可です。

回答	回答数	割合
① 財管一致は、財務会計上の連結利益と管理会計上の連結利益の一致を指す。	24	57%
② 財管一致は、財務会計上の単体利益と管理会計上の単体利益の一致を指す。	18	43%
③ 財管一致は、財務会計上の連結総資産と管理会計上の連結総資産の一致を指す。	5	12%
④ 財管一致は、財務会計上の単体総資産と管理会計上の単体総資産の一致を指す。	4	10%
⑤ 財管一致は、財務会計上の連結負債と管理会計上の連結負債の一致を指す。	4	10%
⑥ 財管一致は、財務会計上の単体負債と管理会計上の単体負債の一致を指す。	4	10%
⑦ 財管一致は、月次決算（管理会計）と四半期決算（財務会計）の数字が一致することを指す。	13	31%
⑧ 財管一致は、差異調整欄の設定により報告セグメント（管理会計）の利益と連結財務諸表の利益が一致していることを指す。	13	31%

注) 割合は「財管一致」を知らないと回答した者を分母に含む。

表 3 質問 2 【連結ベース】「報告セグメントの利益（又は損失）、資産及び負債に関する情報」（報告セグメント情報）と連結財務諸表の関係についてお聞きします。報告セグメント情報と連結財務諸表の会計処理が同じであるか否かという質問です。単一回答をお願い致します。

回答	回答数	%
1. 報告（事業）セグメント情報と連結財務諸表において、同一会計処理を採用し、かつ本社に関わる費用等も全額がセグメントに配分されている。調整欄はグループ内取引の消去、未実現利益の消去等、最低限の調整に止まる。	14	34%
2. 報告（事業）セグメント情報と連結財務諸表において、同一会計処理を採用しているが、本社に関わる費用の一部あるいは全額がセグメントに配分されておらず、調整欄で連結財務諸表に一致させている。	16	39%

3. 報告（事業）セグメント情報と連結財務諸表において、一部異なる会計処理を採用しており、また本社に関わる費用の一部あるいは全額もセグメントに配分されておらず、調整欄を用いて連結財務諸表に合わせている。	0	0%
4. 報告（事業）セグメント情報と連結財務諸表において、一部異なる会計処理を採用しているが、本社に関わる費用は全額がセグメントには配分されており、会計処理の違いによる差異額を、調整欄を用いて連結財務諸表に合わせている。	0	0%
5. 管理会計上のセグメント情報と財務会計上の連結財務諸表において、一部異なる会計処理を採用しているが、報告（事業）セグメント内の多段階利益（例えば管理会計上の利益に対して修正欄を設けて財務会計上の利益に修正する等）により、連結財務諸表と同一の会計処理に基づく利益も算出し、最高意思決定機関に報告している。また、本社に関わる費用も全額がセグメントに配分されている。	1	2%
6. 管理会計上のセグメント情報と財務会計上の連結財務諸表において、一部異なる会計処理を採用しているが、報告（事業）セグメント内の多段階利益（例えば管理会計上の利益に対して修正欄を設けて財務会計上の利益に修正する等）により、連結財務諸表と同一の会計処理に基づく利益も算出し、最高経営意思決定機関に報告している。なお、本社に関わる費用は一部あるいは全額がセグメントに配分されていない。	3	7%
7. その他	7	17%

表4 質問3【連結ベース】管理会計目的で実施している月次連結決算と財務会計目的で実施している四半期末連結決算の関係について、お聞きします。月次連結決算の合計が連結財務諸表となるか否かという質問です。単一回答でお願い致します。

回答	回答数	%
1. 月次連結決算においては、減損会計や退職給付会計等の財務会計上の会計処理の一部を省略し、四半期末連結決算修正としてこれらの会計処理を行っている。連結財務諸表＝ Σ 月次連結決算＋連結決算修正	14	34%
2. 1カ月目、2カ月目の月次連結決算においては、財務会計上の会計処理の一部を省略しているが、四半期決算月の月次連結決算においては、財務会計上の全ての連結決算修正の会計処理を反映している。連結財務諸表＝ Σ 月次決算	20	49%
3. 最高経営意思決定機関の戦略的意思決定用には財務会計上の会計処理に基づき月次連結決算を行い、四半期決算月も同様である。一方、業務的意思決定及び業績評価目的には別途、月次連結決算を行っている。後者には連結決算修正が反映されない。	2	5%
4. その他	5	12%

表 5 質問 4 【連結ベース】管理会計目的で作成している事業セグメント内部の製品群や部門別の連結利益と事業（報告）セグメントの連結利益との関係について、お聞きします。最高経営意思決定機関向資料と、事業セグメント内部向資料の会計処理、費用の配賦処理が異なるか否かという質問です。単一回答でお願い致します。

回答	回答数	%
1. 事業セグメント内で業務的意思決定や業績評価に用いられる細分化された単位（製品群や部門等）の連結利益を単純合計すると、事業（報告）セグメントの連結利益と一致する。	25	61%
2. 事業セグメント内で業務的意思決定や業績評価に用いられるより細分化された単位（製品群や部門等）の連結利益を合計しても、事業（報告）セグメントの連結利益と一致せず、事業（報告）セグメントの単位で調整を行っている。	7	17%
3. 事業セグメント内で業務的意思決定や業績評価に用いられる細分化された単位（製品群や部門等）の連結利益を合計しても、事業（報告）セグメントの連結利益と一致せず、最高経営意思決定機関に対しては事業（報告）セグメントの単位で、財務会計上の会計処理に基づく別の管理会計資料を作成している。	4	10%
4. その他	5	12%

表 6 質問 5 【単体ベース】単体決算において、財管一致している場合の財管一致の方法についてお聞きします。単一回答でお願い致します。

回答	回答数	%
1. 財管不一致である。（図表 10 D）	12	29%
2. 財務会計上の利益を確定させてから、その収益費用を配分（配賦）する方法で管理会計上の細分化された単位（製品群や部門等）の利益を確定している。（図表 10 A）	13	31%
3. 管理会計上の細分化された単位（製品群や部門等）で収益費用を確定させ、算出された利益を積み上げて、財務会計上の利益を確定させている。（図表 10 B）	4	10%
4. 直接原価計算採用時の固定費調整のように、管理会計上の利益を修正して、財務会計上の利益を確定させている。（図表 10 B'）	1	2%
5. 主として、調達、生産、在庫、販売の各データを明細仕訳データとして、総勘定元帳データベースに格納し、費用配賦も明細仕訳データを発生させている。元データが同一なので、財務会計と管理会計を集計別々に集計しても両会計の利益は一致する。（図表 10 C）	9	21%
6. その他	3	7%

注）回答項目の内容を図で示すと、図 10 のようになる。（アルファベットで対応させている）

図 10 単体の財管一致の業務プロセス

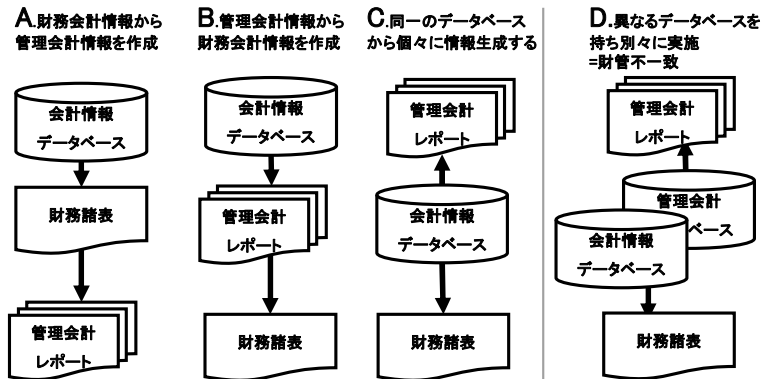


表 7 質問 6 【連結ベース】連結決算において、財管一致している場合の財管一致の方法についてお聞きします。単一回答をお願い致します。

回答	回答数	%
1. 財管不一致である。	10	24%
2. 単体決算から財管一致をさせて、連結決算も財管一致させている。	24	59%
3. 連結決算のみ財管一致させている。	3	7%
4. その他	4	10%

これらのアンケート調査の結果は以下のよう
にまとめることができる。

財管一致という用語は実務家に浸透しており、実務家のいう財管一致は主として利益が財務会計と管理会計で一致することを意味する。

単体ベースの財管不一致は 29%で、財管一致企業の場合、財務会計の利益を確定して、管理会計の利益を確定する企業が少なくない。なお、国際会計基準適用済企業 5 社中 2 社が単体決算財管不一致であった。

連結決算での財管不一致の企業は 24%で、財管一致の企業は単体決算から財管一致を行っている。なお、国際会計基準適用済企業の場合、5 社中 1 社が連結決算財管不一致であった。

報告（事業）セグメント情報と連結財務諸表において、同一の会計処理を採用しているが、本社費配分は異なっている。また、四半期決算月の月次連結決算において、財務会計上の全ての連結決算の修正仕訳を反映して四半期単位で財管一致を行っている企業が多い。なお、国際会計基準適用済企業の場合も同傾向であった。

事業（報告）セグメント内の連結修正仕訳の整合性は保たれており、国際会計基準適用済企業の場合も同様であった。

アンケート調査票の自由記入欄に記載されていた財管一致に対する主たる実務家の意見は以下の通りである。

肯定的意見

電気業界「財管不一致では財務諸表上の誤謬、不正の発見が遅れてしまうのではないか。」

外食業界「二重管理のデメリットや経営層の誤った判断を招かないようにするため、原則、財管一致すべきである。」

住宅業界「目的に応じた管理会計の必要性が議論にあがるが、財管不一致による分かりにくさがデメリットとなるため、その導入は慎重な考えを持っている。」

食品業界「月次では速報性を重視するため、一部手続きを省略するものの、基本的に経営者に提出する数値は外部報告用の数値と一致させるべきと考えます。」

否定的意見

繊維業界「財管一致が目指す決算であるが、勤務企業では制約要因がある。」

建設業界「財管一致は多角化や海外進出等が行われている企業においては処理が煩雑になることが予想される。財管一致については各企業が柔軟に対応すべきである。」

化学業界「財管一致が好ましいが、情報の早期提供の観点から断念している。」

このアンケート調査の結果を受けて、筆者は日本企業が財管一致を指向する理由は、3つあると考える。

(1) 財務会計上の利益の追求

経営者は株主に対して、究極的には利益の増大というアカウンタビリティを負っており、利益は会計基準に基づき、財務会計上で計算される以上、経営者の意思決定を支援する会計である管理会計は、財務会計の利益を導く会計でなければならないと経営者は考えている。

(2) 事務コスト低減

川野（2015, pp.371-386）により、日本企業が採用する原価計算の方法は、理論的な方法よりも、簡便的な方法が採用される傾向にあるこ

とが明らかになっている。すなわち、日本企業は経済合理性を重視して、会計の業務処理を行っているので、財務会計と管理会計の2つの計算システムを有することを、経済合理性の観点から肯定できない。

(3) 分かりやすい会計

欧米企業と異なり、日本の経営者はいわゆる経営者としての訓練を受けたプロ経営者ではない。また、全員参加の経営を目指しており、現場からの改善提案、戦略の創発を重視する。この結果、分かりやすい会計が必要であり、財務会計と管理会計の数値が乖離することは混乱を招く結果となる。

V 結局、財管一致とは何か

これまでの考察を受けて、財管一致と呼ぶための要件の再定義を行った。

財管一致とは、

- ・ 経営者の意思決定を誤らせないように
 - ・ 同一の会計方針に基づく同一の会計データ（仕訳）を基礎として
 - ・ 外部公表される連結財務諸表あるいは単体財務諸表の金額と内部管理目的で作成する諸資料記載の金額を可能な限り近似値とすること
 - ・ 月次決算が実施されている場合には、月次決算の四半期合計額と、外部公表される四半期（連結）財務諸表の合計額を可能な限り近似値とすること
 - ・ 近似値とする表示科目には、少なくとも損益計算書の営業利益、経常利益、税金等調整前当期純利益を含むこと
- をいうと考える。

しかし、財管一致を実現するための課題として、財務会計の正確性、客観性、検証可能性と、管理会計の細粒度（細かさ）、多頻度計算を両立

する必要があり、精緻な処理基準の設定と、会計情報システムを含めた投資が不可欠となり、財管一致を指向しても実現できていない企業もある。

VI 国際会計基準と財管一致

金融庁は、2015年4月に『IFRS適用レポート』をまとめた。このレポートによると、国際会計基準の任意適用を決定した理由又は移行前に想定していた主なメリットとして1位に順位付けした項目別の回答数は表8の通りである。

表8 IFRSの任意適用を決定した理由又は移行前に想定していた主なメリットとして1位に順位付けした項目別の回答数

項目	回答数
① 経営管理への寄与	29社
② 比較可能性の向上	15社
③ 海外投資家への説明の容易さ	6社
④ 業績の適切な反映	6社
⑤ 資金調達の円滑化	5社
⑥ その他	4社

出典 金融庁 [2015] 『IFRS適用レポート』, pp.27-28。

国際会計基準任意適用の理由として、最も多かったのが、経営管理＝管理会計への寄与であった。コメントにも、「IFRSに会計基準を統一することにより、管理会計上、事業別でも地域別でも同じ『モノサシ』で業績を測定できる。」「プロジェクトの目的は、会計基準の変更ではなく経営管理の強化であった。」「意思決定や予算の策定、経営目標の設定などにおいては、関係者全員が同一のルールに基づき理解し評価できるIFRSが適している。」との記述がある。

すなわち、国際会計基準適用という財務会計上の取り組みの目的が、経営管理＝管理会計への寄与であることは、日本企業が財管一致を指

向していることを示す一方で、財務会計に優位性があることを示していると考える。ある超大手企業では、国際会計基準で連結決算を開示しているが、単体財務諸表ならびに単体の管理会計は日本基準ベースで記帳しており、定率法から定額法への変更を含めて連結決算修正仕訳で組み替えている。すなわち、連結決算は国際会計基準を適用し、財管一致しているが、単体決算は日本基準を適用し、財管不一致となっている。この企業のプレスリリース（特定できないように一部文言を修正）には、「財務情報の国際的な比較可能性の向上や開示の拡充により、国内外の投資家等、様々な利害関係者に対して、より有用性の高い情報の提供を目的とし

て、国際会計基準を任意適用することにした。」と記載されているが、財務会計目的を優先して国際会計基準を適用した結果、大きな割合を占める親会社単体の管理会計が取り残されてしまった。

学会報告では、中野先生のセグメント情報からの考察と鈴木先生の新収益認識基準からの考察のつなぎ役が筆者の報告の役割でもあったので、セグメント情報開示、新収益認識基準と財管一致についても、筆者の問題意識を述べたいと思う。

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」によると、事業セグメントとは、次の要件のすべてに該当するものをいう。

- ①収益を稼得し、費用が発生する事業活動に関わるもの（同一企業内の他の構成単位との取引に関連する収益及び費用を含む）
- ②企業の最高経営意思決定機関が、当該構成単位に配分すべき資源に関する意思決定を行い、また、その業績を評価するために、その経営成績を定期的に検討するもの
- ③分離された財務情報を入手できるもの

しかし、③について、企業内の管理者が自らに与えられた使命、役割を果たすため、あるいは経営者に設定された目標を達成するために、当該構成単位の経営成績を検討、あるいは内在する問題点を明らかにする細分化されたセグメントの単位があり、企業内では事業セグメントよりも粒度の細かい単位で設定されていることが多い。従って、外部の利害関係者にとって、報告セグメントのように集約された情報は果たして有用なのだろうかという疑問を持たざるを得ない。真の財管一致を目指すならば、セグメント単位の粒度についても一致させるべきではないだろうか。

さて、ASBJ（企業会計基準委員会）は、2018

年 3 月 30 日に「収益認識に関する会計基準」「収益認識に会計基準の適用指針」（以下新基準）を発表した。新基準では、約束した財またはサービスの顧客への移転を、当該財またはサービスと交換に企業が得ると見込む対価の額で描写するように、収益の認識を行う。法人税法における収益の認識についても、2018 年税制改正により、収益の額に関する規定が設定され、法人税基本通達も改正された。

新基準により、契約実務が複雑化するのみならず、収益認識の会計処理も複雑化し、従来の売上高、利益と大きく金額が変動することも予想される。なお、新基準は IFRS15 号の適用とは異なり、会計帳簿の記帳から変更する必要がある。新基準より、収益の計上額、計上時期が異なることから、実務の変更は避けられない。

しかし、変更による混乱を避けるため、財務会計の売上高と、管理会計の売上高を別に計算する企業が増えるとは考えられず、財管一致は進むことはあっても、後退することはないだろう。その結果、財務会計上の対応を進めれば、管理会計上の新基準の対応は大きな変更は必要ないと思われる。

VII レレバンス・ロストと財管一致

ジョンソン（H. Thomas Johnson）とキョプラン（Robert S. Kaplan）は、1987 年に「レレバンス・ロストー管理会計の盛衰」（Relevance Lost : The rise and fall of management accounting）を出版し、実質的に 1925 年までに今日利用されている全ての管理会計実務は開発され、管理会計の停滞の原因の一部は、財務会計の優位性にあると指摘した [Johnson and Kaplan, 1987, pp.12-18]。

日本大学商学部会計学研究所では、1985 年から 8～10 年の間隔において、管理会計・原価

計算のアンケート調査を実施しているが、筆者らによる最新の2011～2012年の調査では、管理会計・原価計算も連結決算重視の傾向がみられた。しかし、その他の点について、日本企業の管理会計・原価計算の発展は見られなかった。ABC（活動基準原価計算）、バランス（ト）・スコアカード、EVA（経済的付加価値）も日本企業には定着していなかった。

その背景として、日本企業の経理部門は、相次ぐ会計基準の変更、金融商品取引法が規定する財務報告に係る内部統制対応、移転価格税制の文書化、人員削減（シェアードサービスの採用）、連結納税採用、ERPパッケージソフトウェア導入等により、新規の管理会計・原価計算を構築する工数面と精神面の余裕を失っていることがある。

そして、管理会計・原価計算が2000年以降、急速に連結決算重視となった理由には、管理会計・原価計算に対し、財務会計が優位性を持っていることが挙げられる。すなわち、財務会計が変われば、管理会計も変わるが、管理会計単独の変化に実務家は消極的であり、新しい管理会計を開発、導入することよりも、財管一致の維持・継続に投資、労力を投じて来た。日本企業においては、依然として「レレバンス・ロスト」が続いているのである。

おわりに

報告の目的は管理会計の側面から財管一致を考察すること、会計実務の側面から財管一致を考察すること、財管一致を再定義して課題を提示することであった。

日本企業、特に大規模企業において、財管一致の会計実務は定着している。日本企業において、財管一致の企業が多い背景には、財務会計の優位性があることは明らかであるが、利害関

係者にも、経営者にも意義のある真の財管一致をはかるためには、数字の単なる整合性のみならず、セグメント開示単位の粒度も同じにして、内外のPDCA（Plan・Do・Check・Action）サイクルを同期化することが必要ではないだろうか。財管一致が日本企業の負の特徴ではなく、正の特徴として発展することを期待したい。

参考文献

- あずさ監査法人・KPMG [2010]『戦略的IFRS経営』東洋経済新報社、110-116頁。
- IFRS コンソーシアム [2010]「日本企業におけるIFRSへの対応状況について」『アビタス通信』Vol.15, アビダス、8-9頁。
- 岡本清 [2000]『原価計算』六訂版、国元書房、933-946頁。
- 岡本清・廣本敏郎・尾畑裕・挽文子 [2003]『管理会計』中央経済社、13-14頁。
- 川野克典 [2009]「会計基準変更が管理会計に与える影響」『経理研究』No.52, 中央大学経理研究所、126頁。
- 川野克典 [2014]「日本企業の管理会計・原価計算の現状と課題」『商学研究』Vol.30, 日本大学商学部商学研究 所 日本大学商学部会計学研究所 日本大学商学部情報科学研究所、60頁、81頁。
- 川野克典 [2015]「管理会計の理論と実務の乖離」『経理研究』No.58, 中央大学経理研究所、371-386頁。
- 川野克典 [2018]「原価計算・管理会計教育の現状と将来 ―企業と商業高等学校の視点から―」『原価計算研究』Vol.42 No.1 日本原価計算研究学会、36頁。
- 清松敏雄・渡辺智信 [2017]「我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』No.21, 多摩大学経営情報学部、7頁。
- 金融庁 [2015]『IFRS適用レポート』、27-28頁。
- 櫻井康弘 [2018]「財管一致とは何か」『専修商学論集』Vol.106, 専修大学学会、131頁。
- 清水孝・小林啓孝・伊藤嘉博・山本浩二 [2011]「わが国原価計算実務に関する調査（第1回）原価計算総論と費目別原価計算」『企業会計』Vol.63 No.8: 74, 中央経済社、74頁。
- 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, 70-78頁。
- 山田和延 [2010]「IFRS適用時における財管一致の施策」『CFO FORUM』第32号, 日本CFO協会、28-29頁。

Johnson, H.T. and Kaplan, R.S. [1987] “*Relevance Lost -The Rise and Fall of Management Accounting*”, Harvard Business School Press, pp.12-18. (鳥居宏史訳 [1992] 『レレバンス・ロストー管理会計の盛衰』 白桃書房, 10-16 頁。)

(謝辞) 国際会計研究学会第9回東日本部会の座長をお務め頂いた中嶋隆一先生, 報告者の中野貴之先生, 鈴木理加先生, 国際

会計研究学会第9回東日本部会準備委員会準備委員長古庄修先生, 準備委員の挽直治先生, アンケートにご協力頂いた企業の皆様, 研究資金を拠出頂いた日本大学商学部, 事務を担当頂いた研究事務課に感謝致します。