

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——

川 野 克 典

目 次

1. はじめに
2. 国際会計基準の動向
3. 管理会計への影響
4. おわりに

1. はじめに

金融庁企業会計審議会が2013年6月に「国際会計基準（IFRS）への対応のあり方に関する当面の方針」（以下、「当面の方針」）を公表し、国際会計基準¹⁾の日本企業への適用が再び動き出した。

筆者は、2010年に「管理会計にIFRSが与える影響」²⁾を発表し、国際会計基準が管理会計に与える影響を検討している。その後、金子³⁾、清水⁴⁾、

1) 本論では、国際会計基準（International Accounting Standards）及び国際財務報告基準（International Financial Reporting Standards）の総称として、国際会計基準を用いている。なお、引用等の関係でIFRSと記載している箇所もあるが、本論では国際会計基準と同じである。

2) 川野（2010）24-31頁。本論は、変化のなかった一部の検討課題について、川野（2010）と同様の検討結果を記述している箇所がある。

3) 金子（2010）。

4) 清水（2011）102-109頁。

園田^{5),6)}、櫻井⁷⁾等が、国際会計基準の管理会計、原価計算への影響を論じた論文、書籍を発表しており、彼らの研究成果、国際会計基準の最新動向を踏まえ、さらに筆者らが実施した日本企業の管理会計・原価計算の実態調査の結果を加えて、製造業における国際会計基準の管理会計⁸⁾に与える影響を再検討する。

2. 国際会計基準の動向

企業会計審議会は、2009年6月に「我が国における国際会計基準の取扱いに関する意見書（中間報告）」を公表し、2015年又は2016年から上場企業の連結財務諸表に対して国際会計基準を強制適用する流れがほぼ形成され、日本企業は国際会計基準への対応を開始した。

一方で、国際会計基準の強制適用に関して慎重論者も多く、東日本大震災の発生や米国における国際会計基準適用判断の延期も加わって、2011年6月に当時の自見庄三郎金融担当大臣が「2015年3月期でのIFRS（国際会計基準）の強制適用は考えていない」「強制適用の決定から5～7年程度の準備期間を設定する」と発言し、国際会計基準の日本企業への適用は不透明な状況に陥る。その結果、新聞等でも報道されたように、国際会計基準の適用を目指してきたプロジェクトチームを解散あるいは休止した企業も少なくなかった。

その後、企業会計審議会は2013年6月に「当面の方針」を公表する。「当面の方針」では、国際会計基準の任意適用の積上げを図ることが重要であると考え、任意適用要件の緩和、日本版国際会計基準⁹⁾の制定及び単

5) 園田（2011）113-119頁。

6) 園田（2013）58-62頁。

7) 櫻井（2012）41-50頁。

8) 本論において、管理会計には原価計算を含むものとする。

体開示の簡素化を打ち出した。「当面の方針」によると、任意適用要件の緩和により、国際会計基準の任意適用が可能な企業は621社から3,550社（非上場の有価証券報告書提出会社も含めれば、4,061社）に大幅に増加するという¹⁰⁾。

また、日本経済団体連合会も、2013年6月に「今後のわが国の企業会計制度に関する基本的考え方～国際会計基準の現状とわが国の対応～」を公表しているが、その中で、2013年5月時点で任意適用済あるいは適用を公表済の企業は21社に止まるが、日本経済団体連合会事務局推計では約60社（2013年2月末時点）、時価総額に換算すると75兆円の企業が国際会計基準の任意適用を公表予定または検討中であることを明らかにしている¹¹⁾。さらに2013年6月に自由民主党政務調査会金融調査会企業会計に関する小委員会から「国際会計基準への対応についての提言」が公表されており、「2016年末までに、国際的に事業展開をする企業など、300社程度の企業がIFRSを適用する状態になるよう明確な中期目標を立て、その実現に向けてあらゆる対策の検討とともに、積極的に環境を整備すべきである」¹²⁾として、300社という国際会計基準の適用企業の具体的目標を打ち出している。

このように2013年になって、国際会計基準の（任意）適用会社の増加に向けての動きが活発化しており、企業会計基準委員会（以下ASBJ）により、日本版国際会計基準の制定が具体化すれば、国際会計基準の日本企業への

9) 日本版国際会計基準とは、「当面の方針」では「エンドースメントされたIFRS」と記載されているが、オリジナルの（ピュアな）国際会計基準の他に、国際会計基準の一部を削除又は修正して採択するエンドースメントの仕組みを設けて、日本企業向けに修正された国際会計基準を意味する。

10) 金融庁（2013）3頁。

11) 経団連（2013）1頁。

12) 自由民主党（2013）6頁。

適用が加速する可能性がある。

3. 管理会計への影響

日本基準¹³⁾は、国際会計基準との間でコンバージェンス（収斂）が図られてきたが、未だ多くの差異が残されている。

筆者らは、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」（以下「研究調査2011-2012」）として、日本企業187社に対するアンケート調査を実施した。このアンケート調査によると、日本企業の83.2%は、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」「制管一致」の会計制度を採用しており、財務会計の変更の影響を受けやすい管理会計を採用している。すなわち、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と、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。そこで、本論では、製造業を中心に財務諸表作成工程数、財務諸表上の影響額の観点から財務会計に与える影響が大きい差異項目を明らかにして、その差異項目から、管理会計に与える影響を考察することにした。

(1) 収益管理に与える影響

国際会計基準の収益認識基準は、改訂を控えており、現行のリスク・経済価値移転アプローチから新しい履行義務アプローチという収益認識の方法に変更、統合される予定である¹⁴⁾。

13) 日本基準とは、企業会計原則や会社法、金融商品取引法の計算規定、ASBJが公表した企業会計の基準及びその実務上の取扱いに関する指針に代表される日本において一般に公正妥当と認められる会計処理の慣行、基準、法令等の総称をいう。

14) 2013年8月現在。

日本企業において、国際会計基準の収益認識に関する最大の関心事は、多くの企業で採用されている出荷基準による売上高計上が認められるかという点である。新しいアプローチでも、多くの取引では、出荷時点ではなく、顧客に着荷した時点あるいは検収された時点で履行義務が果たされたと解釈されるので、出荷基準での売上高計上は難しいと予想される。しかし、国際会計基準は原則主義を採り、個々の企業が商慣習や契約等により実質的な判断をすることになっているため、常に出荷基準が認められないと断定することはできない。もし出荷基準が認められなくなると、売上高が出荷基準よりも遅れて計上されることになり、毎期の売上高の計上額が異なってくる。

また、国際会計基準では、仲介業務や代理人業務に相当する取引は純額での収益しか認められないため、商社や百貨店の消化仕入の場合には、手数料のみの収益しか認められなくなって、売上高が大幅に減少する。

さらに、カスタマーロイヤルティ・プログラムの会計処理も異なる。ポイントは、契約を結ばなければ受け取れない重要な権利を顧客に与えるため、別個の履行義務であると判断され、交換比率を考慮して、収益から控除することとなり、日本企業が採用しているポイント引当金は認められなくなる。

日本において、売上高は業績評価会計上の重要な指標となっている。「研究調査2011-2012」においても、69.1%の日本企業が売上高を主要な業績評価指標として採用しており、その売上高が増減することは業績評価会計において無視することができない問題である。また、国際会計基準により売上高が減少する商社、百貨店、ビール会社、ポイント制度を採用している家電量販店等においては、売上高利益率が上昇する結果となり、売上高規模が小さくなる反面、収益性が高い企業という評価に変わり、業績評価の結果にも影響は避けられない。

一方で、国際会計基準により日本企業の売上高指向の経営が弱まり、売上高は利益を生み出す手段との理解が深まって、一層、利益指向の経営が強まる可能性もある。

(2) 固定資産管理、減価償却費計算に与える影響

国際会計基準を適用する際に、実務上の負担や金額的影響が最も大きいのは、固定資産管理や減価償却費計算に関する差異であろう。

〈取得価額〉

国際会計基準によると、一定の要件を満たし、適格資産¹⁵⁾に該当する有形固定資産の取得のために要した利子等の借入費用は、取得価額に算入しなくてはならない。借入金、社債等と固定資産の取得を関連付けする実務の必要が生じ、また、有形固定資産の取得価額が増加して、費用化も遅れることとなる。

〈減価償却〉

国際会計基準の減価償却の耐用年数は予想使用期間もしくは当該有形固定資産から獲得される生産高もしくは類似の単位としており、かつ少なくとも毎期末には耐用年数を見直す必要がある。日本では法人税法の規定する減価償却方法、単位及び法定耐用年数を採用して減価償却を行っている企業が多いため、国際会計基準の適用により減価償却費の増減が発生することがある。なお、国際会計基準において、法定耐用年数の採用は、法人税法に基づくという理由だけでは認められず、法定耐用年数を継続して採用する場合にも、企業の経験等に基づき検討、判断が必要である。また、有形固定資産の管理は、取得した単位ではなく、耐用年数の差異等、重要な構成の単位で管理（コンポーネント・アカウンティング）する必要がある。

15) 適格資産とは、意図した使用または販売が可能になるまでに相当の期間を必要とする資産をいう。

しかし、減価償却に関する最も大きな課題は、親会社及び国内子会社と在外子会社の減価償却方法が異なる点である。日本企業は、法人税法上の損金算入額を増やすために、親会社及び国内子会社は建物（建物附属設備を除く）を除き定率法（250%定率法や200%定率法を含む）を採用し、在外子会社は定額法を採用していることが多いが、国際会計基準では減価償却方法の統一が必要である。また、国際会計基準では、減価償却方法は、将来の経済的便益が企業により消費されるパターンを反映しなければならないと規定されているので、耐用年数同様に、法人税法に基づくという理由だけでは定率法を採用することは難しい。

このように国際会計基準は、会計方針、会計処理方法の選択の原点に立ち戻って、減価償却費計算の見直しと統一化を要求することとなる。減価償却費計算が見直しされ、統一されると、国内外の事業、子会社等間の比較可能性が高まり、適正な業績評価が可能となるので、管理会計の観点からは、大いに歓迎すべきである。一方で、毎期、耐用年数を見直す必要があり、頻繁に起きることはないと予想されるが、見直しにより耐用年数に変更されることとなると、減価償却費が増減するため、予算差異や原価差異が発生し、適正な業績評価や原価統制が容易に実施できなくなる可能性もある。

〈減損会計〉

「固定資産の減損に係る会計基準」等に基づき、日本基準にも既に減損会計は導入されているが、国際会計基準では、減損の兆候の判定がなく、帳簿価額と回収可能価額を比較して、減損損失の計上を検討しなければならない。減損損失を計上する可能性が高まり、かつ減損損失を計上しなければならない時期も早期化する可能性がある。また、国際会計基準では、日本基準では禁止されている減損の戻入れが必要なので、業績が回復すると、減損の戻入れにより、業績が大きく変化し、適正な業績評価が難しく

なるため、管理会計上の工夫も必要となる。このように、国際会計基準が適用されると、日本基準に比べて、回収可能価額を算定し、減損損失の計上を検討しなければならない回数が増え、その事務負担は大きくなる。

一般に減損会計は、経理・財務部門が中心となって、「固定資産の減損に係る会計基準」等の手続きに従い、判定を行った上で、減損損失を計上することが多い。すなわち、日本企業の多くは、減損会計を財務会計の処理として考えているが、財務会計と管理会計を統合化した処理として減損会計を考えるべきである。

そもそも、国際会計基準は、事業投資活動におけるPDCAサイクルに関連する会計基準が統一した視点により設定されている¹⁶⁾という。まず計画(Plan)時の投資回収パターン、回収期間等の投資意思決定要因が減価償却方法等の会計方針等に反映され、会計方針等に従った業績評価と事業単位の投下資本管理で評価(Check)を行い、投資計画の是正(Act)の一環として、減損会計が適用されるべきで、投資管理を担う管理会計と一体化して減損会計の適用を考えて行く必要がある。減損会計のために投資計画を再作成するのではなく、管理会計として見直した投資計画を減損会計に流用する仕組みに転換していく必要がある。

「研究調査2011-2012」によると、設備投資の経済性評価において、減損会計でも採用されている正味現在価値法を採用する企業の割合が24.4%と、2001-2002年度に実施した前回の調査の9.1%から増加していた。設備投資の計画段階(Plan)から計画の是正(Act)である減損会計に至る一環したPDCAサイクルが徐々に浸透しつつあると共に、多くの日本企業が採用する回収期間法による安全性評価に加えて、設備のライフサイクルにおける収益性評価も重視しようとする傾向の表れであると思われ、今後、さらに

16) 正司(2012)110-133頁。

国際会計基準の適用企業が増加すると、正味現在価値法が日本企業に定着化していく可能性がある。

〈修繕引当金〉

国際会計基準では、引当金認識の要件として、過去の事象の結果として現在の義務を有していること、当該債務の決済のために経済的便益を持つ資源が流出する可能性が高いこと、当該債務の額について信頼性の高い見積もりができることを掲げている。従って、大規模な修繕は、現在の義務ではなく、企業の将来の義務と関連するものであるため、引当金計上は認められない可能性が高い。引当金が認められないと、修繕時に多額の費用が計上される結果となり、業績の変動要因となるため、業績評価において過年度対比等が困難になる。

〈リース〉

2013年5月、IASB（国際会計基準審議会）とFASB（米国財務会計基準審議会）は、公開草案「リース」を公表した¹⁷⁾。両審議会は、2010年8月に最初の公開草案を公表しており、今回は最初の公開草案に対するコメントを反映して公表された。今回の公開草案では、ほとんどのリースをオンバランスすることを求める使用权モデルが提案されており、外注先が保有している専用金型、専用設備がリース資産と判断される可能性もある。

また、日本基準では、リース料の総額が300万円以下のリース取引等について、通常の賃貸借取引に準じた会計処理の方法が容認されているが、国際会計基準にはこれらの例外規定はない。

このようにオペレーティング・リースや少額リースも資産計上となると、貸借対照表の資産、負債の計上額が増加し、ROA（総資産利益率）、自己資本比率等が悪化する。これまでは簿外資産となる、早期償却が可能で

17) 2013年8月現在。

あることからリースを採用する企業が多かったが、リースは資金調達方法の1つであると再認識する必要がある、リースの意義を見直し、管理会計としてのリース資産管理の方法も変えていく必要がある。

(3) 原価計算・原価管理に与える影響

国際会計基準において、原価計算に関わる規定は少ない。IAS 2号において、棚卸資産の会計処理が規定されているが、ASBJが2008年に改正企業会計基準第9号「棚卸資産の評価に関する会計基準」を公表したことにより、国際会計基準と日本基準との差異は少なくなった。

国際会計基準においても、標準原価計算を採用することは、標準原価が実際原価に近似する限りにおいて、簡便法として認められている。しかし、標準原価は、正常な材料費及び消耗品費、労務費、能率水準及び生産水準を前提として、標準原価は定期的に見直され、必要に応じてその時々
の状態を勘案して改訂されなければならないとされ、多額の原価差異を発生させている企業においては、標準原価が簡便法として認められない可能性もある。「研究調査2011-2012」によると、日本企業の50.3%が標準原価計算を採用しており、標準原価計算が認められない事態となると、原価計算制度の見直しには時間を要するので、企業は早めに点検、会計監査人等への確認が必要だろう。

また、国際会計基準には、固定製造間接費の配賦と変動製造間接費に分けて製造間接費の配賦に関する規定がある。この背景には、欧米では直接原価計算を採用する企業が多いためといわれている。「調査研究2011-2012」によると、日本企業での直接原価計算の実施率は37.1%に止まっており、製造間接費を固定費と変動費に区分していない企業もあると思われる。

固定製造間接費の加工費への配賦は、生産設備の正常生産能力に基づい

て行われなければならないとしており、ここで、正常生産能力とは、計画的なメンテナンスをした上で生じる能力の低下を考慮して、正常な状況で期間又は季節を通して平均的に達成されると期待される生産量をいう。生産水準が低下したり遊休設備が存在したりしたとしても、生産単位当たりの固定製造間接費の配賦額は増加させず、配賦されなかった固定製造間接費は、発生した期間の費用として処理されねばならない。一方、生産水準が異常に高い期間にあっては、生産単位当たりの固定製造間接費の配賦額を減少させ、棚卸資産の評価が原価を上回らないようにしなければならない。また、変動製造間接費は、生産設備の実際使用量に基づいて、各生産単位に配賦されるとしている。

これに対して、原価計算基準では、予定配賦を原則として、予定価格等が不適当なため、比較的多額の原価差異が生じる場合、当年度の売上原価と期末における棚卸資産に科目別あるいは指図書別に配賦するとされている。「調査研究2011-2012」で、製造間接費の予定配賦の基準操業度の水準について調査を行っているが、予定操業度水準¹⁸⁾が63.9%と最も多く、正常操業度¹⁹⁾は25.0%に止まっている。

また、購入材料の割引や事務用消耗品費の処理にも差異がある。日本の会計慣行では、仕入割引を営業外収益で処理しているが、国際会計基準では、値引きと同様に購入原価から控除することが要求されている。また、事務用消耗品について、企業会計基準第9号「棚卸資産の評価に関する会計基準」は棚卸資産に含め、事務用消耗品費について、原価算入としているが、国際会計基準では棚卸資産とせず、原価不算入とされており、両者

18) 「調査研究2011-2012」では、1年間に予想される操業水準と定義した。

19) 「調査研究2011-2012」では、異常な状態を排除し、比較的に長期にわたる過去の実績数字を統計的に平準化し、これに将来の趨勢を加味した水準と定義した。

には差異が生じている。

このように、日本基準と国際会計基準のいくつか差異はあるものの、原価計算に関しては、日本企業の業務処理や財務諸表に大きな影響を与えることは少ないだろうと予想されている。しかし、製造業における原価計算に大きく影響し、コスト形成、価格形成にも影響を及ぼすことが懸念されているのは、減価償却費等、原価算入される差異の影響額が多額であるためである。

国際会計基準を適用すると、日本基準に比べて、原価の変動が大きくなる可能性がある。期中に耐用年数の見直しを実施した場合、減価償却費が変動してしまうし、減損会計により減損損失が計上されると、同じく減価償却費の額が大きく減少する。国際会計基準の場合、減損損失の戻入れが実施されるケースもあり、製造現場等の努力とは別に原価が増減するので、現場のモチベーション維持や適切な意思決定の観点から管理会計上の工夫が不可欠である。

また、管理会計上の連結原価計算にも影響を与える可能性がある。連結原価計算は、国際会計基準においても要求されていないが、「調査研究2011-2012」によると、半期、年次、必要に応じて実施している企業を含めて、40.3%の企業が実施している。国際会計基準の適用は連結先行となるため、管理会計上の連結原価計算を国際会計基準に基づき実施するのか、日本基準（現地基準を含む）により実施するのか、選択が必要であろう。前者の場合、単体の原価計算と連結の原価計算に会計処理上の差異が生じるし、後者の場合、連結損益計算書（包括利益計算書）上の原価と連結原価計算上の原価に差異が生じてしまう。

(4) 研究開発費管理に与える影響

現在の日本基準では、「研究開発費等に係る会計基準」等により、研究

開発費は、全て発生時に費用として処理しなければならない。しかし、国際会計基準では、一定の要件を満たす開発費について、無形固定資産に計上し、減価償却を行い、また減損会計も適用される。

国際会計基準は、開発を、事業上の生産または使用の開始以前における新規または大幅に改良された材料、装置、製品、工程、システムまたはサービスによる生産のための計画または設計の研究成果または他の知識の応用と定義している。そして、一定の要件とは、① 開発を完成させる技術的な実行可能性、② 企業の使用または販売する意思、③ 使用または販売できる能力、④ 蓋然性の高い将来の経済的便益を創出する可能性、⑤ 開発を完了させ、使用または販売するために必要となる、適切な技術上、財務上及びその他の資源の利用可能性、⑥ 支出を、信頼性を持って測定できる能力の6つの要件を指し、これらの要件が立証される開発費を無形固定資産に計上することを要求している。

開発費が無形固定資産に計上されるようになると、費用の計上時期が遅れるようになるため、国際会計基準の適用時点では一時的に利益が増加するが、後に減価償却費の負担が重くなる。なお、日本経済団体連合会IFRS実務対応検討会「IFRS任意適用に関する実務対応参考事例」²⁰⁾によると、一部の開発費について無形固定資産計上の判断を行った日本企業もあるが、ほとんどの国際会計基準任意適用の日本企業では、現状においては、無形固定資産に計上する開発費はないとの判断に至っているという。

「研究調査2011-2012」によると、開発プロジェクト別に計画書を提出させて、ゼロベース予算で管理を行っている企業は全体の約半数の50.9%であった。開発プロジェクト別に開発費の実績集計を行っていない企業においては、新たにABC（Activity-Based Costing；活動基準原価計算）等を活用し

20) 経団連IFRS実務対応検討会（2013）39-55頁。

て、開発プロジェクト（テーマ）あるいは研究開発フェーズ（段階）別の開発費の実績把握が必要となるだろう。「研究調査2011-2012」によると、ABCの日本企業での実施率は必要な都度、実施、一部で実施を加えても12.8%の実施に止まり、ABCは日本企業に定着しているとはいいがたい状況であるが、開発費の管理を切欠にして、日本の企業に導入が進む可能性もある。

(5) 人件費管理に与える影響

人件費については、ASBJが企業会計基準第26号「退職給付に関する会計基準」を2012年に公表し、国際会計基準にコンバージェンスしたことにより、退職給付会計について期間配分方式、期待運用収益率、数理計算上の差異の会計処理、過去勤務債務の会計処理等を除き、国際会計基準との差異は少なくなった。しかし、日本基準で従業員が300名未満の企業に認められている簡便法の規定が国際会計基準にはないため、事務負担の増加は避けられないだろう。

また、未消化の有給休暇について、国際会計基準では負債に計上する必要がある。有給休暇に類する制度が充実しているものの、実際には活用されていない日本企業ほど影響が大きくなる。今後、働きやすい職場の尺度として、有給休暇引当金の額が外部から評価される可能性もあり、管理会計として有給休暇引当金の管理も必要になるだろう。

(6) グループ経営管理に対する影響

国際会計基準では、のれんは日本基準の減価償却（20年以内の均等償却）を行わず、減損会計が適用される。国際会計基準では、企業買収後にのれんの減価償却費負担が増えることがないので、優良企業等の企業買収が容易になるが、買収した企業の業績が悪化し、回収可能価額が帳簿価額を下

回った場合には、一挙に減損損失を計上しなければならなくなる。国際会計基準に基づく経営を「波乗り経営」と悪口をいう論者もいるが、日本基準より利益の変動額が大きくなることは避けられないだろう。なお、国際会計基準ののれんの減損会計適用の規定は、日本版国際会計基準では、除外されるとの報道²¹⁾もある。

また、広義での企業グループを形成し、取引関係の維持、強化等のために保有する持ち合い株式の処理も日本基準と国際会計基準²²⁾では異なる。日本基準では、持ち合い株式の時価評価差額は、当期純利益に計上せず、純資産に直接計上する方法が採られているが、国際会計基準では、①持ち合い株式の時価評価差額、売却損益及び受取配当金の全てを当期純利益（純損益）に含める方法、②持ち合い株式の時価評価差額、売却損益をその他の包括利益に表示し、当期純利益に含めない方法のいずれかを選択することになっている。すなわち、①の場合、時価評価差額が当期純利益に影響を与え、②の場合、株式の売却損益がその他の包括利益に計上され、当期純利益に計上する（リサイクルする）ことが認められない。その結果、多額の持ち合い株式の株式売却益を計上していた日本企業の当期純利益に大きな影響があり、国際会計基準の導入により持ち合い株式が解消に向かうとの観測もあった。しかし、国際会計基準の処理について反対論も多く、日本版国際会計基準では、持ち合い株式の売却損益が当期純利益に反映されるとの報道²³⁾がなされている。

この他、グループ経営管理の業務面から影響が少なくないのが、連結範囲と決算期統一の問題である。国際会計基準では、日本基準のような例外

21) 日本経済新聞2013年6月19日朝刊5面。

22) 国際財務報告基準第9号「金融商品」分類及び測定に関する新基準に基づく。

23) 日本経済新聞2013年6月19日朝刊1面。

の規定がないので、全ての子会社を連結し、また決算日を統一しなくてはならない。国際会計基準では、親会社と子会社の報告日（決算日）が異なる場合の取り扱いについて、親会社とその子会社の財務諸表は、同一の報告日で作成しなくてはならず、報告日が異なる場合には、実務上不可能でない限り、親会社の財務諸表と同じ日付の財務諸表を追加作成しなければならない。従って、支配が一時的であると認められる、利害関係者の判断を著しく誤らせる恐れがあるとの理由から連結対象外としている子会社も国際会計基準では連結対象に加えて、かつ同じ決算日で決算を実施する必要がある。江村他²⁴⁾が東証一部上場の連結財務諸表作成会社1,294社について、2013年3月期における有価証券報告書提出会社の子会社の決算日変更を調査したところ、65社が決算日を変更、26社が連結決算日に仮決算を行う方法に変更したという。この多くの変更が国際会計基準の影響と考えてよいだろう。

この結果、管理会計として実施している月次連結決算への影響も避けられない。前述の通り、日本の管理会計は財務会計と強く結び付いているため、月次決算も連結対象を拡大し、決算日を同じにして実施する必要が生じる。しかし、これらにより、月次決算が企業グループの財政状態、経営成績をより適切に反映することとなるため、管理会計としての有用性は向上するだろう。

(7) 業績評価指標と与える影響

国際会計基準では、包括利益が最終利益とされ、当期純利益は中間利益という位置付けに過ぎない。しかし、包括利益については、2010年に企業会計基準第25号「包括利益の表示に関する会計基準」が公表され、日本企

24) 江村他（2013）39-40頁。

業の財務諸表にも取り入れられている。また、欧米においても、必ずしも包括利益が重要視されているわけではない。従って、日本において、少なくとも当面は、包括利益が主要な業績評価指標になることはないだろう。「研究調査2011-2012」でも、包括利益を主要な業績評価指標として掲げた企業は、3.1%に過ぎなかった。

一方で、日本では従来から重視されてきた経常利益の表示が、国際会計基準では認められない。日本で経常利益が重視されてきたのは、1974年の企業会計原則の改正まで、損益計算書が当期業績主義で作成されていたことや日本企業の資金調達が銀行からの借入が中心であったため、支払利息を差し引いた利益である経常利益の採用に納得感があったことが大きい。しかし、最近では、営業利益や当期純利益を重視した新聞報道が増えた結果、経常利益よりも特に営業利益を重視する企業が増加しつつある。「調査研究2011-2012」では、72.8%の企業が営業利益を主要業績評価指標として採用しており、経常利益の51.2%を上回っていた。園田のアンケート調査²⁵⁾でも、国際会計基準導入後も営業利益が重視され、包括利益は重視しないとの結果が出ている。

たとえ財務会計として包括利益が重視されるようになったとしても、包括利益は企業グループ全体（コーポレートレベル）の業績評価指標となるに過ぎない。すなわち、管理会計で取り扱う事業や組織レベルになると、その他の包括利益を事業に分割して管理することは困難なために、包括利益が事業部長やカンパニー等の責任者の意思決定に影響を与えることなく、事業や組織レベルでは営業利益等が継続して活用されるだろう。

さらに、国際会計基準により、営業利益、当期純利益等の利益の額が変動することとなるため、ROE（自己資本利益率）、ROA等の主要業績評価指

25) 園田（2013）60-61頁。

標の比率も変動することになる。また、金子²⁶⁾が指摘するように、国際会計基準により ROE、ROA 及びそれらの派生、類似指標の計算式の変更も必要となる可能性がある。ROE は当期純利益を（純資産－新株予約権－少数株主持分）の期首、期末の平均値で除して求められるが、純資産にはその他の包括利益累計額が含まれているため、分子と分母の関係が整合していない。分子を当期純利益とするなら、分母は、（純資産－その他包括利益累計額－新株予約権－少数株主持分）とする必要があるし、分母を現行のままとするなら、分子を包括利益とするのが理論的である。このように国際会計基準の適用企業が増えてくると、経営目標としての業績評価指標の計算式も変わってくる可能性がある。

このような中で、EBITDA（Earning Before Interest, Taxes, Depreciation and Amortization）の活用が増える可能性がある。一般に EBITDA は、 $EBITDA = \text{売上高} - \text{売上原価} - \text{販売費} \cdot \text{一般管理費} + \text{減価償却費}$ 、あるいは、 $\text{税引前当期純利益} + \text{減価償却費} + \text{支払利息等}$ の計算式で算出される。「調査研究2011-2012」によると、5.6%の日本企業で EBITDA が業績評価指標として採用されているに過ぎないが、EBITDA は、減価償却費の影響を排除できるため、電気通信業等の設備型企業において、管理会計上の業績評価指標として用いられている。今後、減価償却費の変動やのれんの減損を嫌う国際会計基準適用企業において、EBITDA の採用が増える可能性がある。実際、国際会計基準を2012年3月期から適用している日本たばこ産業（以下 JT）では、JT グループの持続的な業績を示すため、調整後 EBITDA という指標を用いて管理していくことを公表して、有価証券報告書等でも開示している。JT における調整後 EBITDA は、 $\text{国際会計基準による営業利益} + \text{減価償却費} + \text{無形資産の償却費} + \text{のれんの減損損失} - \text{リストラクチャ}$

26) 金子（2010）154-158頁。

リングに係る収益+リストラクチャリングに係る費用で求めるとしており²⁷⁾、まさに固定資産の減価償却費の変動、のれんの減損損失を除外することを意図している。

(8) 月次決算に与える影響

国際会計基準の財務諸表は、連結財政状態計算書、連結包括利益計算書、連結キャッシュ・フロー計算書、連結所有者持分変動計算書となり、様式も異なるので、管理会計上の財務諸表も国際会計基準に合わせて、変わっていく可能性が高い。

「調査研究2011-2012」によると、月次決算にて、連結ベースの予算管理を実施している企業のうち全社合計の連結損益計算書を作成し、予算実績対比を行っている企業は97.9%、事業別の連結損益計算書でも44.4%であるのに対して、全社合計の連結貸借対照表は26.8%、事業別の連結貸借対照表に至っては10.6%と、連結損益計算書に比べ、連結貸借対照表を月次で予算実績対比している企業が少ないのが実状である。国際会計基準は、資産負債アプローチを採っているので、財政状態計算書（貸借対照表）を重視しており、貸借対照表重視の管理会計を確立していく必要がある。園田²⁸⁾が指摘するように、特に現預金や売掛債権などの資産項目については、重要性が高いにもかかわらず、これまで管理会計上の研究対象とはなっていないかった。国際会計基準適用後においては、貸借対照表の各勘定科目の管理手法を確立して、月次決算を通じて統制していく必要がある。

また、管理会計上、財務諸表で問題となるのは、管理会計として実施する月次決算における単体の財務諸表と連結の財務諸表の関係である。月次連結決算の場合、事業（部）別、カンパニー別等の細分化された単位で連

27) 日本たばこ（2012）13頁。

28) 園田（2011）116-117頁。

結修正処理を実施する場合も多く、業務上の負荷を無視することができない。月次決算の方法には、以下のパターンが考えられる。(図1)

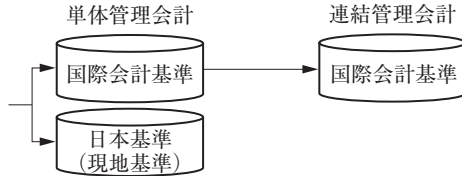
- | | |
|---------------------------------|-------------|
| ① (単体) 国際会計基準と日本基準 (現地基準) の二重帳簿 | (連結) 国際会計基準 |
| ② (単体) 国際会計基準 | (連結) 国際会計基準 |
| ③ (単体) 日本基準 (現地基準) | (連結) 国際会計基準 |
| ④ (単体) 日本基準 (現地基準) | (連結) 日本基準 |

上記①の場合、国際会計基準への組み替えが不要のため、月次連結決算を行うことは容易であるが、国際会計基準と日本基準 (現地基準) で二重の総勘定元帳を持つ必要があり、子会社における難易度が非常に高い。②の場合、①に比べると負荷は軽減されるが、子会社において日本基準 (現地基準) に修正した財務諸表を別途、作成する必要がある。③の場合、毎月、子会社に国際会計基準への組み替えデータを要求することとなる。④の場合は、国際会計基準適用前と変化がない。業務上の負荷を考慮すると④の日本基準による月次連結決算が容易ではあるが、その場合、日本企業が指向している「財管一致」、すなわち月次の管理連結の累計額と四半期、年次の財務会計上の連結決算の数字が一致あるいは近似値となることが困難となる。日本経済団体連合会 IFRS 実務対応検討会「IFRS 任意適用に関する実務対応参考事例」²⁹⁾において、事例に掲載されている全ての日本企業が国際会計基準を内部管理 (管理会計) にも活用しており (あるいはする予定であり)、国際会計基準による経営を目指すことを考えると、月次連結決算を日本基準で行う選択肢④は考えられず、国際会計基準で月次連結決算を行う①～③のいずれかを選択しなければならないだろう。

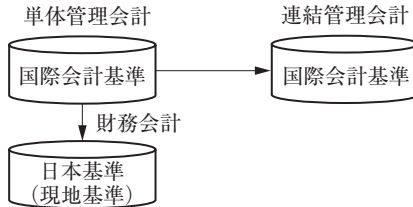
29) 経団連 IFRS 実務対応検討会 (2013) 6-7頁。

図1 単体管理会計と連結管理会計の関係

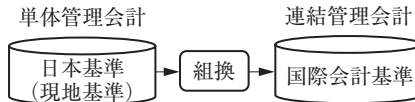
- ① 単体は国際会計基準と日本基準（現地基準）の2つの管理会計を実施する場合



- ② 国際会計基準で単体管理会計を実施し、単体の財務会計は日本基準（現地基準）に組み替えを行う場合



- ③ 単体は日本基準（現地基準）で管理会計を実施し、連結は国際会計基準で行うため、組み替えを行う場合



- ④ 単体は日本基準（現地基準）で管理会計を実施し、連結も管理会計は日本基準で行う場合



（出所） 筆者作成。

(9) 予算管理に与える影響

日本企業の管理会計の中核が予算管理であることは疑う余地がない。し

かし、国際会計基準が適用されると、予算編成、予算統制に影響を及ぼす可能性がある。

日本企業における予算編成は、予算編成方針に基づき、部門別予算を積み上げて先に予算損益計算書を編成し、最後に予算貸借対照表、予算キャッシュ・フロー計算書を編成することが多い。また、そもそも予算貸借対照表、予算キャッシュ・フロー計算書を作成している企業自体が少なく、その結果が(8)で指摘した月次決算で貸借対照表やキャッシュ・フロー計算書の予算実績対比を行っている企業が少ない点に結び付く。資産負債アプローチの考え方からすると、予算編成も、予算貸借対照表(予算財政状態計算書)を作成し、その後、予算損益計算書(予算包括利益計算書)を作成する方法が望ましいが、技術論として、予算貸借対照表を先に編成するのは困難を伴うので、予算損益計算書と予算貸借対照表を同時に編成するプロセスに変えていく必要がある。

一方で、国際会計基準による予算編成は、編成プロセスの長期化を避けることができないだろう。「調査研究2011-2012」によると、予算編成に要する期間としては、2カ月超3カ月以内で予算を編成する企業が33.9%と最も多かった。しかし、1カ月超2カ月以内の企業も30.6%、また1カ月以内で予算編成ができている企業が15.1%もある。国際会計基準では、借入費用の固定資産計上、開発費の無形固定資産計上等、新たな予算編成のサブプロセスを追加することが必要となる。一般に最も予算編成期間が長いのが、設備投資予算等の固定資産に関連する予算編成であり、このプロセスが長期化することにより、全体の予算編成期間が長期化することが避けられない。これを防ぐには、ICT(情報通信技術)を用いた情報システムの活用が不可欠だろう。

また、前述の通り、期中で耐用年数の見積もり変更、期末で減損会計、棚卸資産の低価法(収益性の低下による帳簿価額の引き下げを含む)等が行わ

れると、多額の予算差異が発生することもあり、予算統制が困難となる。これは、予算統制のみならず、原価維持における標準原価と実際原価の対比、原価企画における目標原価と実際原価の対比においても同様であろう。

4. おわりに

1987年に発表された「レレバンス・ロスト—管理会計の盛衰」(Relevance Lost—The Rise and Fall of Management Accounting) の中で、ジョンソン (Johnson, H. T.) とキャプラン (Kaplan, R. S.) は、管理会計の歴史を振り返り、財務会計優位が続く中で、管理会計が実務との適合性を喪失していることを指摘した³⁰⁾。日本企業の国際会計基準の適用の議論は、まだまだ財務会計が中心で、いかにして国際会計基準に適合した財務諸表を作成するか否かに終始している。しかし、本来は、財務会計に基づき、管理会計を考えるのではなく、管理会計のあるべき姿を考え、管理会計を組み替えて、財務会計としての財務諸表をまとめ、開示すべきである。国際会計基準や日本基準で採用されているマネジメント・アプローチは本来、この考え方に立脚しているはずである。しかし、国際会計基準に限らず、これまでの日本企業の実務は、財務会計の変更を管理会計に反映させることが行われてきている。国際会計基準に基づく真の経営を目指すのであれば、国際会計基準に適合した管理会計を設計し、管理会計から財務会計に結び付ける進め方が必要であろう。

国際会計基準が管理会計に与える影響については、まだまだ我々研究者の研究が不足している。また、企業側の検討も財務会計の論点が中心で、既に国際会計基準で開示を行っている企業 (2013年5月現在で14社)、開示

30) Johnson & Kaplan (1987) pp. 12-18.

を公表している企業等を除いて、管理会計の検討に至っていないのが現状である。

日本版国際会計基準の制定により、国際会計基準の任意適用が加速し、国際会計基準は日本企業の経営に大きな影響を与える可能性がある。管理会計は、極論すれば、企業の経営成績と財政状態を向上させる会計であり、我々研究者も実務家と共にそれらに寄与する管理会計のあり方の研究、検討を急がねばならない。

〈謝辞〉

木島淑孝先生の古稀をお祝いすると共に、本論文の発表の機会を頂いた木島先生に感謝の意を表したい。

また、本研究は、日本大学商学部の研究費（個人研究）の成果であり、研究費を拠出頂いた日本大学商学部及び事務を担当して頂いた研究事務課にも深く感謝申し上げます。

参考文献

- 一般社団法人日本経済団体連合会（2013）『今後のわが国の企業会計制度に関する基本的考え方～国際会計基準の現状とわが国の対応～』。
- 一般社団法人日本経済団体連合会 IFRS 実務対応検討会（2013）『IFRS 任意適用に関する実務対応参考事例』。
- 江村羊奈子，増田直，織田裕美，太田純江，直原知佳（2013）「未適用基準の注記から会社法開示との比較まで 平成25年3月期「有報」分析」『経理情報』No. 1356, 32-43頁。
- 金子智朗（2010）『図解！IFRS時代の管理会計』秀和システム。
- 川野克典（2010）「管理会計にIFRSが与える影響」『企業会計』第62巻第6号，24-31頁。
- 金融庁企業会計審議会（2013）2013年5月28日企業会計審議会総会・企画調整部会合同会議 資料1『IFRS任意適用要件の緩和について』。
- 櫻井通晴（2012）「IFRSが及ぼす日本企業の原価計算への影響—「原価計算基準」との関係で—」『専修マネジメント・ジャーナル』Vol. 1 No. 1 & 2, 41-50頁。
- 清水孝（2011）「IFRS導入による管理会計の視点の変化」『企業会計』第63巻第1号，103-109頁。

自由民主党政務調査会金融調査会企業会計に関する小委員会（2013）『国際会計基準への対応についての提言』。

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。

園田智昭（2011）「IFRS アドプションによる原価計算・管理会計への影響」『企業会計』第63巻10号，113-119頁。

園田智昭（2013）「これからの管理会計戦略—原価管理の拡張とIFRSへの対応」『企業会計』第65巻第2号，58-62頁。

日本経済新聞2013年6月19日朝刊，1面&5面。

日本たばこ産業株式会社（2012）『（参考資料）国際会計基準（IFRS）の2012年3月期からの任意適用について』2012年4月26日。

Johnson, H. Thomas & Kaplan, Robert S. (1987) *Relevance Lost: The Rise and Fall of Management Accounting*, Boston, MA: Harvard Business School Press（鳥居宏史訳（1992）『レレバンス・ロスト—管理会計の盛衰』白桃書房）。

