

ものづくり経営から観た棚卸資産会計と減損会計に関する一試論

—— IFRS 導入を見据えて ——

田代樹彦

目次

- 1 はじめに
- 2 ものづくり経営と財務報告の関係性
- 3 オペレーションの進化と棚卸資産会計
- 4 オペレーションの進化と減損会計
- 5 むすびにかえて

1 はじめに

わが国の財務報告制度に関して、本稿執筆時点である2013年現在、その善し悪しはさておき、大きなトピックが国際会計基準（International Accounting Standards: IAS）ないし国際財務報告基準（International Financial Reporting Standards: IFRS）にあることはいうまでもないだろう（以下、両者を区別せず、単にIFRSという）。

もちろん、IFRSをまったく顧みずにわが国の財務報告制度を構築していくという選択肢を選ぶということがあれば別であるが、2013年6月19日に金融庁企業会計審議会から公表された「国際会計基準（IFRS）への対応のあり方に関する当面の方針」をはじめ、これまで公表されてきた企業会計審議会の一連のステートメントをみる限り、IFRSを一顧だにしないこ

とはないと思われる。それゆえ、IFRS への対応がコンバージェンスであれアドプションであれば、IFRS とわが国の現行会計基準等との差異が議論の焦点になるだろう。

その一方で、議論の余地はあるものの、岩井・佐藤（2011）や、2012年に当時の自見金融担当大臣がIFRSの強制適用の可否の決定を延期する旨を表明した際に考慮に入れたといわれる産業界からの要望書¹⁾などでは、わが国が得意とする製造業にはIFRSは適さないというような主張もみられている。

他方、わが国の企業会計基準委員会（以下、ASBJという。）が2007年8月8日に、国際会計基準審議会（International Accounting Standards Board: IASB. 以下、IASBという。）とコンバージェンス作業の加速について合意した、いわゆる東京合意²⁾に基づき、2011年6月10日に公表されたプレスリリースに基づく、その作業は概ね達成されているとのことである³⁾。また、当時のIASB議長であったDavid Tweedieは、このプレスリリースの直前に、日本経済新聞のインタビューに応じて、日本の基準とIFRSはほぼ同じような基準になったとの認識を示している⁴⁾。

もしこの認識がその通りであるならば、IFRSがものづくり経営に適さ

1) 「我が国のIFRS対応に関する要望書」(https://www.fsa.go.jp/singi/singi_kigyou/siryou/soukai/20110630/07.pdf)。

2) ASBJプレスリリース「企業会計基準委員会と国際会計基準審議会は2011年までに会計基準のコンバージェンスを達成する『東京合意』を公表」(https://www.asb.or.jp/asb/asb_j/press_release/overseas/pressrelease_20070808.jsp)。

3) ASBJプレスリリース「企業会計基準委員会と国際会計基準審議会が、東京合意における達成状況とより緊密な協力のための計画を発表（第13回合合）」(https://www.asb.or.jp/asb/asb_j/press_release/overseas/pressrelease_20110610.pdf)。

4) 『日本経済新聞』2011年6月8日。

ないという主張は、IFRS だけの問題ではなく、日本基準の問題ともなるはずである。しかし、そのような主張のうち、とりわけ「財務報告」という観点からの主張については、筆者は寡聞にして接したことはあまりない。その一方で、ものづくり経営において、会計の要である原価計算については、現行の「原価計算基準」(以下、「原価基準」という。)が採用している全部原価計算の弊害を指摘するものは多くみられる⁵⁾。

このような認識に基づき、田代・河田(2013)では、JIT 経営を前提にしつつも、ものづくり経営に対してIFRSを頭から否定するのではなく、その両立する手立てや、IFRSの適用を視野に入れつつも、ものづくり経営のオペレーションの進化を反映するような会計システムの方向性について検討を試みた。その際、そこでの焦点は、どちらかという、IFRSにも対応でき、かつ、管理会計的な面にも対応できる、Sorter(1969)による事象アプローチを援用したデータベースの構築と、四半期決算をいわゆる転がし計算で行うローリング四半期決算の提唱であった。

前者に関しては、財務報告をものづくり経営に、より適合するように変容を求めるものではなく、IFRSないし日本基準において、ものづくり経営のオペレーションの進化の結果を反映させるという目的と相容れない点を指摘し、そのような場合にはものづくり経営の視点から必要なデータと財務報告に必要なデータをデータ・ベースとして構築することを説いたに過ぎない。そして、後者に関しては、全部原価計算の問題の一つである季節的な景気変動の影響を緩和する方策として、四半期ごとに会計期間を1年として、常に3ヵ月分のデータを更新する財務報告が有効であるとの見解を示した⁶⁾。

5) 例えば、河田編著(2009)、とりわけ第4章を参照のこと。

6) 四半期報告においては、情報開示の対象とする会計期間としては、このほかに、(1)四半期(3ヵ月)を対象とする方法、(2)四半期ごとの情報を毎四

そこで、本稿では、棚卸資産会計と減損会計という具体的な会計基準を素材に、ものづくり経営と財務報告に関して検討する。

本稿の構成は以下の通りである。次節ではまず、本稿における考察の立脚点であるものづくり経営について明らかにし、ものづくり経営の観点から財務報告に期待される役割について述べる。次いで、棚卸資産会計と減損会計について、IFRSと日本基準の比較も交えながら、ものづくり経営の観点からの考察を行う。

2 ものづくり経営と財務報告の関係性

(1) ものづくり経営の特徴

ものづくり経営の視点から財務報告を考えるにあたって、まず、本稿の分析視点であるものづくり経営とは何かを明確にする。

ものづくり経営については、基本的に田代・河田(2013)の立脚点と同じである。すなわち、すべてのタイプの製造業を対象としているのではなく、藤本(2009)の「製品アーキテクチャー」の枠組みを援用し、「インテグラル(摺り合わせ)型」製品を製造する企業を、本稿での考察の前提におくものづくり経営と捉えることとする。これらのものづくり経営については、いわゆる重厚長大産業で、生産リードタイムが長く、かつ不断の改善を通じて生産プロセスを進化させる「現場力」に大きく依存するという特徴を指摘できる。そのため、固定資産が投下資本において占めるウエイトが高く、生産プロセスの流れやリードタイムのばらつきを制御するために、製造ラインの現場力に大きく依存するだけでなく、生産リードタ

半期分を累積していく(第1四半期は3ヵ月、第2四半期は6ヵ月、第3四半期は9ヵ月、第4四半期は12ヵ月)方法が考えられる。なお、現在の企業会計基準第12号「四半期財務諸表に関する会計基準」(2012年最終改正)では、これらの折衷的な方法を採用している(第7項)。

イムの長さからも、運転資金の負担の程度も高くなるのである。それゆえ、このタイプのものづくり経営では、オペレーションの実力を不断に進化させていくことが重要であり、オペレーションの実力や進化の程度をどのように把握するのかという点が重要になる。なお、田代・河田(2013)では、このようなものづくり経営をいわゆるJIT経営としたが、本稿では、必ずしもものづくり経営イコールJIT経営と捉えているわけではない。しかし、JIT経営は、まさにオペレーションの進化を追求するものであるゆえに、ニア・イコールといってよいだろう。

(2) 財務報告との関係——棚卸資産会計と減損会計に着目する意味

前述のものづくり経営の視点から、財務報告との関連で、本稿で棚卸資産会計と減損会計に着目する意義を明確にしたい。

ものづくり経営において重要なのは、やはり原価計算だろう。もちろん、原価計算自体が目的ではなく、生産された製品が販売されなければ意味がない。すなわち、生産に投入・利用された資源をいかに測定するのが原価計算であり、その測定された原価以上で販売することによって利益を得ることになる。

一般に、企業の業績が改善した、もしくは向上したと評するさい、それは利益が過去に比較して増加していることを意味している。しかし、利益が収益から費用を差し引いて計算されることから、利益の増加は、収益の増加、費用の減少のいずれかもしくはその両方の影響をうけることになる。また、増加ないし減少の要因は、価格(単価)の増減と数量の増減の組み合わせとなる。したがって、利益の増減が価格、数量のいずれの増減に起因するものなのかを識別できることが望ましいといえよう。

おそらく、内部管理目的においては、個々の製品種類ごとにこのようなデータを利用していると思われるが、財務報告においてはそれらは合算さ

れて開示されるので、そのような分析は簡単ではない。しかし、その増減は、たとえば「販売数量の減少の要因が景気後退に起因するものである」という定性的な開示情報によって補足できるだろう。

さて、このように考えると、本稿におけるものづくり経営の特徴からは、固定資産原価の配分が重要なカギになりそうである。なぜならば、一般に段取り回数を減らし、一回の生産数量を増やすことで固定資産原価がその大半を占めるであろう製造間接費の製品一単位当たりの配賦額を小さくしようという通念に対し、JIT経営では、小ロット生産であり、かつ小ロット生産ゆえに増えるであろう段取り回数の増加もリードタイム等の削減で原価増にならないように常にオペレーションの進化を追求するからである。

川野(2010)は、管理会計を経営者のための支援ツールと捉えつつも、「究極的には財務会計上の業績向上を目的としており、会計基準の制約を受けざるを得ない。いくら管理会計上の利益が向上しても、会計基準に基づき作成された財務諸表により外部の利害関係者の評価が得られなければ、企業は存続することすらできなくなるからである。」という(28-29頁)。このように考えるならば、オペレーションの進化が内部管理上重要な意味を持つものづくり経営においては、その進化が財務報告に反映されなければ意味がないことになる。

確かに、会計基準は強制的なものであるため、その制約を受けることは避けられない。したがって、その情報を経営管理上の管理ツールとして用いることは、否定されるものではない。しかし、財務会計に引っ張られすぎて、本来当該企業が持つ効率性やオペレーションの進化が伝えられないのであれば、そのような財務報告制度を甘受する必要もなく、財務会計側に何らかの働きかけをする必要もあるだろう。

次節以降では、製造間接費の配賦という側面から、その配賦方法与配賦

差異の処理に関わる棚卸資産会計と、製造間接費の総額に影響を及ぼす減損会計について、IFRSとのコンバージェンスを視野に入れて、ものづくり経営の観点から検討する。

3 オペレーションの進化と棚卸資産会計

(1) 日本基準とIAS2の主たる相違点とわが国企業の実態

本節では、IFRSの導入によるわが国の棚卸資産会計、とりわけ固定資産の原価の配賦ともなう製品原価計算への影響について、オペレーションの進化の観点から考察する。

IFRS、具体的にはIAS2の導入に関しては、周知のように、冒頭に触れた東京合意によってコンバージェンスが進められた。企業会計基準第9号「棚卸資産の評価に関する会計基準」(以下、「棚卸資産会計基準」という)は、2006年設定当初より期末評価として低価法を強制し、また、2008年に後入先出法を除外する、といった改訂を経ている。その結果、2013年9月現在、IAS2との相違はかなり少なくなっているといわれており、とりわけ、いわゆる小売り・卸売りなどの商業においてはその影響は少ないと思われる。

その一方で、製造業においては、まさに、製品の製造原価の算定との関連で、標準原価、製造間接費の配賦、購入材料の割引の処理などにおいて、わが国の「原価基準」との相違が指摘されている⁷⁾。

その中でも、一番大きな問題と考えられるのは、製造間接費、とりわけ固定製造間接費の配賦と標準原価についてであろう。

まず、製造間接費の配賦について取り上げる。

「原価基準」では、製造間接費は予定配賦が原則である(33(二))。その

7) 例えば、櫻井(2013)130-135頁、川野(2010)24-25頁。

際に問題となるのは、予定配賦率を算定する際に用いる操業度であろう。「原価基準」では、期待実際操業度、すなわち、「1年又は一会計期間において予期される操業度であり、それは、技術的に達成可能な最大操業度ではなく、この期間における生産ならびに販売事情を考慮して定めた操業度」(33(五))であることが原則とされる。そして、原価差異については、当年度の売上原価に賦課するものの、予定価格等が不適當で比較的多額の原価差異が生じた場合には、売上原価と棚卸資産に配賦されることになる(47)。

それに対し、IAS2では、生産設備の正常生産能力に基づいて配賦する(par. 13)。この正常生産能力とは、「計画的なメンテナンスをしたうえ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」(par. 13)を意味しており、実際の生産水準がこれに近似する場合には実際生産水準を用いて配賦することも認められている(par. 13)。このような相違に加え、より重要なのは、配賦差異の処理方法の相違であろう。IAS2では、操業度の低下ないし遊休設備が存在しても、それによって配賦額を増額するのではなく、期間費用として処理される。また、異常に生産水準が高くなった場合には、配賦差異を製品原価から控除する。これは、もし控除しなければ、正常生産能力によって計算された期末棚卸資産の価額が原価以上の価額になって貸借対照表に計上されてしまうことを避けるためである(par. 13)。

清水他(2011a, 2011b, 2011c)によるわが国製造業に対する実態調査(質問票送付1,283社、回答数200社)によると、製造間接費配賦差異の処理方法としては、常に売上原価と期末棚卸資産に配賦するとした企業が70.7%にのぼり、このIAS2の処理とは異なる処理方法が多く用いられていることが推測できる。

次に、標準原価について取り上げよう。「原価基準」では、標準原価は

真実の原価として、売上原価や棚卸資産価額の基礎として用いられる (40 (二))。それに対して、IAS2は、原則は実際原価計算が用いられることが想定されており、標準原価が実際原価に近似する限り、便宜的に標準原価が許容されているに過ぎない (par. 21.)。

清水他 (2011c) によると、117社、58.5%が標準原価計算制度を採用しているという。なお、原価標準の決定方法としては、前年度実績19.7%、直前の半期実績10.3%、直前の四半期実績6.8%と実績を踏まえたものの合計よりも、原価低減目標を織り込んだものが41.9%と上回っている (2011c)。

また、標準原価差異の処理方法としては、IAS2では特段の規定がないものの、原則主義という点と実際原価に近似する場合にのみ標準原価を許容するという規定からは、前述の製造間接費の配賦差異と同様に処理することが妥当するものと思われる。

清水他 (2011c) によれば、わが国企業の標準原価差異の処理は、常に売上原価と期末棚卸高に配賦する会社が一番多く71.8%となっており、常に売上原価に配賦が12.0%、税法規定に従った処理が11.1%となっている。よって、IAS2が導入されると、日本企業はそれに対応することが求められることになる。

(2) 財務報告への影響

このように、IAS2が「原価基準」と異なる点を強調して、その導入がわが国企業に与える影響についてはネガティブな評価もある一方、「原価基準」の制約から解放されるならば、活動基準原価計算の導入も可能になり、原価計算だけでなく、原価管理目的の活用に自由度が増すという期待もみられる⁸⁾。

8) 櫻井 (2013) 135頁。

ものづくり経営の観点からも、IAS2の会計処理方法には、一部、積極的に評価できる面がある。それは、製造間接費の配賦差異の期間費用処理方式である。

実際原価計算・全部原価計算の弊害は、製品の単位製造原価に、とりわけ固定製造間接費の配賦計算を通じて、製造量の変動の影響がそのままダイレクトに及ぶ面にある。また、仮に予定配賦等を行ったとしても、それを売上原価と期末棚卸高に配賦すれば、同じ結果となる。しかも、最大の問題は、生産量を一時的に増加させることにより、製品1単位あたりに配賦される固定製造間接費を低下させ、原価低減が生じたかのようにみせてしまう点にある。

清水他(2011b)によれば、製造原価に対する製造原価の割合は、30%未満が50.5%、30-50%未満が28.5%とのことである。仮に、例年の製造量において、製造原価に含まれる製造間接費の割合が30%であり、かつ、製造間接費がすべて固定費と仮定しよう。もし、ここで、例年よりも生産量を10%増加させたならば、製造原価に含まれる製造間接費の割合を約2.7%少なくすることができ、5%増でも1.4%少なくすることができる。極端な仮定かもしれないが、期首棚卸高もなく、かつこの増産分がすべて次期に繰り越されるとするならば、売上高売上総利益率をこの低減分だけ改善できることを意味している。

このようなオペレーションの進化を伴わないこのような計算上の原価の低減は、確かに財務報告上は増益情報となるために、企業の置かれている状況によっては、このような実体的な利益操作が行われるだろう⁹⁾。しかし、ものづくり経営の観点からは、原価の低減はオペレーションの進化に

9) 生産量の増減を通じた実体的利益操作については Roychowdhury (2006) が先駆的研究である。日本企業を対象に分析したものには、例えば、田澤(2010)がある。

よって生じたものであることが望ましく、このような増益だけを目的とした増産は、そもそも販売見込がない状況で増産しているという意味で長期的には無駄な滞留在庫を生じさせる可能性があるだけでなく、在庫の増加に伴ってそれだけ資金を寝かせてしまうという弊害を生じさせる。

もし、配賦差異をすべて期間損益として処理するならば、少なくとも生産量の増減による製造原価の変動による利益操作は不可能になるだろう。また、配賦差異が純損益に与える影響が同じだとしても、売上原価等に埋没させるのではなく、期間損益として別建て処理されれば、当該配賦差異情報が期間純損益の増減要因の分析に資するし、企業の正常生産量に対する増減産のシグナルとしても利用できる可能性がある。

さらに、製造原価に固定費を含めているという意味では異なるものの、配賦差違を棚卸資産原価に配賦せずに売上原価を計算すれば、直接原価計算に近似した結果をもたらすだろう。なぜならば、予定配賦率等の改訂が予定されていない一定の期間内では売上原価が一定となるからであり、その結果、利益計画等に資する要素も持ち合わせることになる。

前述のように、IAS2では、異常な増産が行われた場合には期間損益処理を認めていない。IAS2が想定している「異常な」増産分がどれだけの増産を意味しているのかは分からないが、この総利益率への影響という面を考えれば、配賦額の修正で対応するのは適切ではないと思われる。また、IFRSのいう原則主義であれ、規則主義であれ、会計基準の目的の一つには、経営者による恣意的な利益操作を防止する期待が含まれていると思われる。そのように考えれば、生産量の増減による実体的な利益操作の余地を減少させることにつながる配賦差異の期間損益処理を全面的に採用することも一考に値するものと思われる。

最後に、材料の購入原価に関わる現金割引についても少し言及しておこう。IAS2では、割引は購入原価の算定上、控除しなければならないとさ

れている (par. 11)。それに対し、日本の会計慣行では、割引を営業外収益として処理しており、この相違がIAS2導入によって影響を受けるとの指摘もある。確かに、この点は両者で異なるが、このような購入原価から控除しない方法が採用されている根拠は、企業会計審議会『企業会計原則と関係諸法令との調整に関する連続意見書 第四 棚卸資産の評価について』によるものと思われる。すなわち、同意見書では、現金割引は本来送り状価額から控除すべきものであるが、わが国の商取引上広く行われていないので、控除しなくてもよいとしているに過ぎない (五・一)。したがって、他の会計処理でも割引計算が導入されつつあることを鑑みるならば、これを機に、割引は購入原価の控除項目として処理することを原則としてもよい時期かと思われる。

4 オペレーションの進化と減損会計

本節では、減損会計の影響についてオペレーションの進化の観点から考察する。

周知のように、減損会計とは、固定資産の収益力等の低下によって投資額が回収できなくなった場合に、帳簿価額を減額する手続きである。

ただし、本稿が、ものづくり経営の視点からの分析を主たる目的としているので、ここでの考察の対象は、工場、機械装置といった製造プロセスで用いられる固定資産に限定する。すなわち、製造原価に関連する資産が対象なので、工場用土地なども対象外であり、また製造拠点を買収した場合などには生じているであろう買入のれんの減損についても対象外とする。さらには、いわゆる減損テストのあり方、すなわち日本基準で採用されているいわゆる蓋然性基準の是非については取り上げない。そのため、日本基準である「固定資産の減損に係る会計基準」(以下、減損会計基準という。)とIAS36の減損に関する会計処理は、ほぼ同じ処理とみなすことが

できる。

その結果、以下では、(1) 減損損失の測定方法の比較、(2) 減損損失計上後の期間損益計算の意義、に議論を限定して検討する。

(1) 減損損失の測定方法

減損損失の測定に関しては、米国基準のように帳簿価額と公正価値の差額として減損損失を測定する方法 (ASC360-10-35-17)¹⁰⁾と、減損会計基準(二・三)ないしIAS36 (par. 59) のように帳簿価額と回収可能価額との差額で測定する方法に大別される。そして、この回収可能価額を使用価値ないし正味売却可能価額のいずれか大きい価額とする点でも減損会計基準とIAS36は同じである。ただし、IAS36はのれんの減損損失を除き、減損損失の戻し入れを認めている点 (par. 117) が減損会計基準と大きく異なる点である。

このような違いは、固定資産に対する投資の回収可能性が低下しているという点から帳簿価額の過大部分を早期に損失として処理するという基本スタンスは同じであっても、その根本において大きな相違がある。

米国基準においては、もし、当該資産を保有し続けるという外形的に以前と変わらない状況が維持されていても、それまでの投資を一旦清算し、新たに投資を行ったとみる。そのため、その時点で当該資産を取得する場合には、その時点での公正価値によって取得することになるので、その公正価値を次期以降の新たな原価とみなすのである (SFAS121, par. 69)。それ

10) 米国において、減損会計に関する会計基準は、当初、SFAS121として公表された。しかし、周知のように、現在はテーマ別の基準書を公表する方法から法典化 (codification) が進められており、既存の基準書もこの中に再編されている。以下では、基準自体についてはこの codification の項数を示している。

に対し、減損会計基準等においては、回収可能価額を算定する際に使用価値と正味売却可能価額を比較するのであるが、当該資産を保有し続ける決定を行う以上、経済的合理性を考えれば、現時点で売却するよりも継続して使用し続ける方が有利であるとの判断がなされることになる。それゆえ、本来であれば、使用し続けるという意思決定と整合するのは、使用価値である¹¹⁾。

ここで議論の対象としたい点は、この使用価値による測定である。この使用価値とは、例えば製造業の機械装置であれば、この機械装置を使用して製品を製造し、販売することによってもたらされる将来キャッシュ・フローの現在価値であり、その機械装置を使用する企業特有の状況を反映したものとなる。それゆえ、そこには、いわゆる主観のれんないし自己創設のれんが含まれることになる。一方、米国基準の場合には市場価格などの公正価値によるため、原則として、主観のれんが含まれることはない¹²⁾。

このように主観のれんを含んだ使用価値まで評価減された固定資産は、次期以後も規則的な減価償却が継続されることになる。

なお、現行の多くの各国の会計制度において、主観のれんの認識・計上

11) 同じ使用価値を用いて減損損失を測定する場合でも、減損会計基準では割引前将来キャッシュフローを用いて回収可能性の判断するのに対し（二・1(1)）、IAS36では回収可能価額を用いて判断するというように、認識基準が異なるので、その意味が異なるという相違点もある。ただし、この点については本稿では検討対象としていない。これら様々な認識基準や測定規準等の詳細な比較・検討については、例えば、梅原（2001）第3章、米山（2008）第6章、石川（2010）等を参照のこと。

12) 原則として、としたのは、米国基準における公正価値は、必ずしも市場価格のみではなく、将来キャッシュフローの現在価値が用いられる場合もある（ASC360-10-35-36）。それゆえ、この現在価値の見積りにあたって主観のれんが含まれる場合があるからである。

は行われていない¹³⁾。しかし、仮に、このように主観のれんが計上されるとした場合、会計基準間の整合性を問う必要がある。もちろん、このケースでは、主観のれんを明示的に認識している訳ではないが、のれんという観点から、買入のれんの処理との整合性が問われなければならないであろう。周知のように、本稿執筆時点の2013年9月現在、日本基準とIFRSでは、この買入のれんの会計処理方法が異なっている。すなわち、日本基準では20年以内の償却期間内に規則的な償却を行うことを原則とし¹⁴⁾、それに減損処理を組み合わせるのに対し、IAS38ではのれんのような耐用年数が確定できない無形固定資産の償却は禁止されており、IAS36に従って減損処理だけが適用される (pars. 107 & 111)¹⁵⁾。

減損損失を計上し、主観のれんが含まれている使用価値で測定された固定資産の規則的償却は主観のれんの規則的償却を行っているものと実質的には等しいとみなせるだろう。となると、日本基準は、減損会計適用時のみ主観のれんが計上される可能性の是非をのぞけば、のれんの処理という意味では首尾一貫していることになるが、IFRSでは首尾一貫していないといえるだろう。

(2) 期間損益計算に与える影響

減損損失を計上した場合、固定資産の帳簿価額が引き下げられるため、以後の減価償却費が少なくなり、結果として収益性が向上することになる。投資の回収可能性の低下は収益性の低下を意味しているので、このよ

13) IAS38では、明確に自己創設のれんの計上を禁止する旨の規定がある (par. 48)。

14) 「企業結合に関する会計基準」(2013年9月改正) 第32項。

15) 米国基準でも買入のれんの会計処理は、規則的償却を行わず減損テストのみによって評価減を行うが、米国の減損会計では主観のれんが計上されないため、このような問題は生じないと考えられる。

うな収益性の回復を図ることも減損会計の目的のひとつといえるかもしれない。この点はものづくり経営に限ったことではないが、本稿の立脚点でもあるように、ものづくり経営におけるオペレーションの進化の測定が財務業績に反映されるべきとの視点に立つならば、このようなオペレーションの進化とは無関係の業績の向上がかえってもものづくり経営の進化と混同されて、誤った意思決定を導きかねない。実際、川野（2010, p. 26）が指摘するように、それが製造原価の低下とみなされ、さらなる値下げ圧力になり、さらなる減損へとつながるようになってきたら意味がない。そのため、後述のように減損会計を否定するのではなく、財務報告にあたって、減損会計の処理方法を再考することも必要と思われる。

そこで、この減損損失の計上の影響と、ものづくり経営のオペレーションの進化の財務業績への反映について検討する。

田代・河田（2013）でも示したような、事象アプローチないしはデータベース・ディスクロージャーに基づいてものづくり経営とIFRSの両立をはかる方法は、いかなればまずは管理会計レベルでの両立を目指したものにすぎない。ただし、現在の制度において日本基準とIFRSとの差異を識別し、例えば取得原価情報と公正価値情報といった異なる測定属性のデータを整備するだけでなく、将来の制度変化に対応できるようにデータを整備できる体制を構築することであった¹⁶⁾。

しかし、減損会計の主たる目的は、そもそも収益性の低下した資産の「見かけの」収益性を回復させるだけではなく、資産の貸借対照表価額の過大投資分を減額することにもあるはずなので、貸借対照表情報と製造原価計算を一致させなくてはならないという必然性は乏しいだろう。

16) 例えば、田代（2009, 2010）も参照のこと。田代（2009, 2010）では、複数の測定属性に関するデータの整備方法について、XBRLと複式簿記の仕訳に依拠して検討している。

投資の回収をはかって、その回収余剰を持って利益を計上するという、もっとも単純な資金循環を想定するならば、過大投資は過大投資として、マイナスの回収余剰をもって各期の期間損益を算定することも、ものづくり経営の実態を開示することにつながると思われる。また、前述のように見かけ上の収益性の回復を受けた値下げ要請に対応するために、管理会計的には減損損失計上前の帳簿価額で減価償却費計算を行っているケースも存在するという¹⁷⁾。そのような実態を考慮に入れるならば、財務報告上、一旦、減損損失計上前の帳簿価額に基づいて製造原価を計算し、かつ、減損損失による調整を別建てで処理して最終的な期間損益を計算するという方法も一考に値するだろう。

しかし、貸借対照表に計上されている資産の測定属性として取得原価か公正価値かというような議論を想定しなくても、将来の経済的便益ないし収益への貢献が期待されているものが資産であるならば、経済的便益も生じさせず、収益の獲得にも貢献しない部分を資産として計上しつづける意味は見いだせない。そのため、包括利益計算といわゆるリサイクルを利用する方法を考えてみたい。

現行の会計基準では、減損損失は特別損失として純損益計算に含まれている。それを包括利益計算におけるその他包括利益で処理する方法を考えてみたい。包括利益計算こそ、まさに資産・負債の時価評価差額が計上されるために、オペレーションの進化とは無関係だとの批判もあるだろう。しかし、連結上とはいえ、すでに包括利益計算書が導入されている以上、これを積極的に活用するのも一つの方策である。

まず、その他包括利益として減損損失を計上することで当該資産の貸借対照表価額を切り下げる。そして次期以降の製造原価計算においては、切

17) 川野(2010)26頁。

り下げ後の帳簿価額による減価償却費に加え、このその他包括利益で処理された減損損失をリサイクルし、製造原価に加えるのである。その結果、損益計算書の段階では、まさに当初の投資に基づいた回収計算としての期間損益計算が継続されることになる。そのため、純損益計算段階ではマイナスの業績が報告されるかもしれないが、減損損失を計上した期の翌期以後は、減損損失というマイナスのその他包括利益の累計額が減額されていくため、包括利益計算段階では、減損損失を期間損益として処理して製造原価を減少させた場合の利益額と同じになる。

損益の表示区分の変更も利益操作の一つとの見解もあるが、特に日本の減損会計基準では減損損失の戻入を認めていないため、仮にオペレーションの進化によって当初の投資額が充分回収可能になったとしても、それは財務業績に反映されない。言い換えれば、過大な進化と捉えられる可能性もある。しかし、減損損失のその他包括利益計上・リサイクル方式であれば、ものづくり経営の観点から望ましいオペレーションの進化を反映させた損益計算が可能になるのである。

5 むすびにかえて

本稿では、ものづくり経営の観点から、オペレーションの進化が反映されるような財務業績が報告されることが望ましいとのことから、見かけ上の増益をもたらす現在の会計処理方法について、棚卸資産会計と減損会計についての問題点と改善方法の可能性を検討した。ただし、減損会計と同じく、次期以降に見かけ上の増益をもたらす可能性のある棚卸資産会計における低価法は本稿では検討していない。現行の棚卸資産会計基準では、低価法評価損については洗替法が認められている。それゆえ、洗替法によれば、このような増益効果は減殺されるためである。

考察の結果、(1) 棚卸資産会計については、特に固定製造間接費の配賦

に関し、配賦差異を一括して期間損益として処理する方法、(2) 減損会計については、減損損失をその他包括利益に計上し、当該資産の帳簿価額を切り下げる一方、減損損失をリサイクルすることによって製造原価計算に反映する方法が、ものづくり経営の観点からはよりよい財務報告に結びつく可能性があることを指摘した。

しかし、これらはいずれも一つの試論に過ぎない。実際、企業は単一の製品を製造していることはなく、また、複数の有形固定資産を有している。したがって、財務報告レベルでは、これらの会計処理によってもたらされる情報が、他の情報と相殺される可能性も否定できない¹⁸⁾。しかし、企業経営上、財務会計が経営管理上の制約要因として、とりわけ大きなマイナスとなって影響を及ぼすのであれば、それを甘受するのではなく、何らかの対応をすべきであろう。その意味で、本稿で示した方法を含め、さらなる検討が必要であろう。この点は今後の課題としたい。

参考文献

- 石川純治 (2001) 「減損会計と利益計算の構造」『企業会計』第53巻第11号、4-14頁。
- 岩井克人・佐藤孝弘 (2011) 『IFRSに異議あり』日本経済新聞出版社。
- 梅原秀継 (2001) 『減損会計と公正価値会計』中央経済社。
- 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。
- 櫻井通晴 (2013) 『管理会計 (第5版)』同文館。
- 清水孝・小林啓孝・伊藤嘉博・山本浩二 (2011a) 「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』第63巻第8号、72-81頁。
- 清水孝・小林啓孝・伊藤嘉博・山本浩二 (2011b) 「わが国原価計算実務に関する調査 (第2回) 部門別原価計算と個別原価計算」『企業会計』第63巻第9号、

18) 例えば、米山 (2008) は、この点について、減損が生じた有形固定資産に係る収益を区分表示する方法を示している (210-213頁)。

80-87頁。

- 清水孝・小林啓孝・伊藤嘉博・山本浩二（2011c）「わが国原価計算実務に関する調査（第3回）総合原価計算と標準原価計算」『企業会計』第63巻第10号，65-77頁。
- 田代樹彦（2009）「公正価値測定と複式簿記～受託責任の観点から踏まえて～」『日本簿記学会年報』第24号，111-117頁。
- 田代樹彦（2010）「情報技術の発展と簿記の意義」『情報技術の発展と簿記理論の変容』（日本簿記学会・簿記理論研究部会・最終報告書），29-38頁。
- 田代樹彦・河田信（2013）「IFRSとジャスト・イン・タイム経営」河田信・田中武憲編著『ジャスト・イン・タイム経営と社会との調和』税務経理協会，49-81頁。
- 田澤宗裕（2010）「棚卸資産を通じた報告利益管理—実体的操作と会計的操作の識別—」『現代ディスクロージャー研究』第10号，21-44頁。
- 藤本隆宏（2009）「アーキテクチャーとコーディネーションの経済分析に関する試論」『経済学論集』第75巻第3号，2-39頁。
- 米山正樹（2008）『会計基準の整合性分析』中央経済社。
- FASB（1995），SFAS121，*Accounting for the Impairment of Long-Lived Assets and for Long-Lived Assets to Be Disposed Of*.
- IASB（2009），IAS38，*Intangible Assets*, (revised). (IFRS財団編，企業会計基準委員会・公益財団法人 財務会計基準機構監訳『国際財務報告基準 2012』中央経済社，2012年)
- IASB（2010a），IAS2，*Inventories* (revised). (IFRS財団編，企業会計基準委員会・公益財団法人 財務会計基準機構監訳『国際財務報告基準 2012』中央経済社，2012年)
- IASB（2010b），IAS36，*Impairment of Assets* (revised). (IFRS財団編，企業会計基準委員会・公益財団法人 財務会計基準機構監訳『国際財務報告基準 2012』中央経済社，2012年)
- Roychowdhury, Sugata (2006), "Earnings management through real activities manipulation," *Journal of Accounting and Economics*, Vol. 42, pp. 335-370.
- Sorter, George H. (1969), "An 'Events' Approach to Basic Accounting Theory," *The Accounting Review*, Vol. 44, No. 1, pp. 12-19.