

IFRS が管理会計に与える影響



横河電機株式会社取締役 八木和則



日本大学商学部准教授 川野克典

はじめに

2010年3月期よりIFRSの任意適用が開始された。その後、IFRSに関する議論は会計に止まらず、広く社会を巻き込むものとなっている。我が国ではIFRSの適用に向けて様々な意見が示されているが、製造業から示される意見は否定的なものが多い。何故ならIFRSは製造業の経営、管理会計に役立たないからである。管理会計の視点では、マネジメントに有用な原価計算が行えないことが最大の問題と言える。これはIFRSが伝統的な会計の考え方、投下資本の回収剰余計算と異なる性質を有しているからに他ならない。

今回の研究報告会は、IFRSが製造業の管理会計にどのような影響を与えるのかを主要なテーマとして2010年9月2日に開催された。報告会

では理論的・技術的にどのような影響が予想されるかということ、研究者の視点と実務家の視点から報告いただいた。はじめに日本大学商学部准教授の川野克典先生から、次に経営トップとして最前線で活躍されている横河電機株式会社取締役八木和則先生からという順番である。ここではその要旨を紹介する。

報告の後は、報告会参加者とのディスカッションが予定時間をはるかに超え、原価計算基準の在り方にまで話が及ぶに至った。原価計算基準は世界的に見ても貴重な存在であり、我が国は原価計算基準をもっと世界にアピールしていく必要があるのではないか、基準の解釈も現代的な内容にアップデートする必要があるのではないかといったことが話題となった。

日本大学商学部准教授 川野克典

管理会計の観点からIFRS適用の影響について、川野克典先生よりお話いただいた。

川野先生は、2009年6月に企業会計審議会から公表された「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）」を受けて、多くの子会社を抱えている日本企業が既にIFRS適用の準備を開始し、IFRSの連結財務諸表に与える影響度分析や適用のための課題抽出等の作業を進めている中で、現時点（2010年3月）では、IFRSに基づいた財務会計としての準備作業に止まり、IFRSに準拠した管理会計制度や経営管理制度の検討には至っていない、とのお考えを示されている。

（報告要旨）

IFRS適用の影響度の測り方を管理会計の観点から考える場合、①管理や統制の難易度、そして②管理会計業務としての増加工数の観点から評価する。この両方の観点から影響度の大きい項目は、減価償却費計算や減損会計、開発費の無形固定資産計上、そして収益認識の厳格化等である。そのなかで、比較的重要度の高い次の6つの項目について順に報告する。

まず1点目は、棚卸資産評価、原価計算に与える影響についてである。IFRSにおいて、原価計算に関わる規定は少なく、コンバージェンスも進む中でその差異は少なくなっているというところで、ここでの問題は、標準原価の扱い方となる。IFRSでは、標準原価のような棚卸資産の測定方法は、その結果が原価と近似する場合には限って簡便法として認められる。したがって、多額の原価差異が発生するような場合には簡便法としては認められない。加えて、棚卸資産の低価法については、日本基準では切放し法と洗替え法の方法を認めているのに対し、IFRSでは

洗替え法のみを認めている。

2点目は、固定資産管理に与える影響ということで減価償却費計算と耐用年数についてである。IFRSでは、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ければならないし、耐用年数については、日本企業で一般に用いられている法定耐用年数は税法の規定であるという理由だけでは適用できない。このような差異により、減価償却費計算が複雑化し、作業工数が増加することは避けられない。しかし一方で、減価償却費計算が国内と海外の子会社で統一されると適正な業績評価および比較が可能となるため、管理会計の観点から、減価償却費計算の見直し、統一化を進めるべきであると考えられる。

3点目は、研究開発費管理に与える影響についてである。現在の日本基準では、研究開発費はすべて発生時に費用として処理しなければならないが、IFRSでは一定の要件が満たされる開発費について無形固定資産に計上される。このように開発費を無形固定資産に計上するためには、研究開発のテーマ別の費用管理を徹底する必要があるため、管理会計上は良い方向に向いていると考える。

4点目は、販売管理に与える影響についてである。日本基準とIFRSの差異として収益認識基準の問題を指摘する。IFRSが適用されると、日本企業の多くが採用している出荷基準による収益認識が認められない場合も想定される。

5点目は、経営目標に与える影響について、利益面の問題をあげる。IFRSが適用された場合の最終利益は、当期純利益ではなく、包括利益となる。この点に関しては、すでに区分利益の概念があるため、すべてが包括利益で評価されることにはならず、包括利益が既に開示されている米国やEUでも、経営目標として当期純利益が重視されている。一方で、営業利益、経常利

益、当期純利益、ROE、ROA、EVA、EBITDA のいずれも IFRS と日本基準との会計処理の差異による影響は避けられない。

6 点目は、グループ経営管理に与える影響ということで、のれんの問題をあげる。日本基準では、M&A により生じたのれんは 20 年以内の均等償却を行うよう規定されているが、IFRS ではのれんの償却は行わず、減損会計が適用される。そのため、減価償却を行う日本基準と比べて、業績の変動が大きくなる可能性を指摘する。また、グループ経営管理という観点では子会社株式を売却した場合の扱いについて取り上げる。50%超の議決権を有している場合には子会社株式の売却損失が認識されないため、この子会社株式売却の問題というのは大きく影響を与えるのではないかと。

このような影響が考えられるなかで、IFRS に対応した管理会計の変革として次の 3 つの提案を行う。

まず 1 点目は、貸借対照表重視の管理会計である。IFRS は資産負債アプローチに基づいており、月次決算においても、決算修正仕訳を行って四半期決算と同等の貸借対照表を作成し、貸借対照表の予算管理を行うべきである。また、事業部や工場等、会社内の内部組織単位で貸借対照表を作成し、その予算管理を行うことや、簡便的な貸借対照表を企業内部組織単位で作成し、業績評価を行うことの必要性を指摘したい。

2 点目は、将来予測重視の管理会計を提案する。減損会計や工事進行基準においては経営計画などに基づいた将来キャッシュフローの見積が必要となるなど、IFRS では見積の要素が少ない。日本企業はこれまで、実績主義の管理会計を志向してきたが、IFRS の定着化とともに、将来予測重視の管理会計に転換することが必要である。

最後に、財管一致（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）の管理会計を提案する。四半期決算の開示により、3 ヶ月単位で財務会計の数字が公表されるので、財務会計と管理会計の数字が異なると、経営者は業績を管理することが困難となる。また、限られた期間内で決算を行い、外部発表することも合わせて考えると、業務負荷の増大や決算早期化の観点からも、この財管一致を提案したい。

横河電機株式会社取締役 八木和則

企業会計審議会のメンバーである八木和則先生より、2010 年 6 月 20 日から 8 月 3 日まで 3 回にわたり開催された IFRS に関する総会の内容についてご報告いただき、また前述の川野先生の報告内容を受け、IFRS が実務の管理会計にどのようにかかわってくるのかという観点からのお話をいただいた。

（報告要旨）

企業会計審議会では 6 月 8 日から 8 月 3 日まで 3 回にわたり開催され、企業側から参考人が意見を述べた。

そして 8 月 3 日の 3 度目の総会では、これまでの総会での議論のまとめとして、安藤会長による総括が行なわれ、連結の会計基準については EU の同等性評価を踏まえ東京合意に沿いコンバージェンスを着実に実行すること、連結と単体の関係については連結先行のアプローチ、ダイナミック・アプローチをとること、単体への任意適用を認めるという方向性を示すことができると考えていること、などが示された。

IFRS については、”2012 年を目途にアドプション（強制適用）するか否かを判断し、適用するのであれば、2015 年～16 年いて適用開始” だけが語られているが、任意適用と強

制適用の範囲及び時期に関する規範を確定させる作業を地道に進めていく事が重要と考えている。一律的な適用は、企業のコスト（混乱）と財務報告の品質問題を起こすリスクがある。この問題が整理されないまま、2012年問題だけが一人歩きしていることが、実務家の不安と誤解を醸成している。

前述の川野先生の報告を受けて、IFRSが与える影響についてを実務家の立場から申し上げますと、①棚卸資産については当社の場合、IFR

Sがこれ以上変更されなければ大きな影響はないと考えていること、②減価償却費については税との関係が一番大きな課題になること（連単分離の主張の根拠の一つ）、③開発費を棚に積むのは、経営の健全性から疑問がある、また恣意性のリスクがあり、本当に投資家にメリットがあるのか懸念がある。いずれにしても貸借対照表、キャッシュフローを重視していくことが重要になると考えている。