

# 財管一致とは何か

## —会計情報システムの視点から—

櫻井 康弘\*

### 目次

1. はじめに
2. 財管一致
3. 財管一致が必要な背景
4. 財管一致の実態
5. 財務会計と管理会計の整合性
6. おわりに

#### 1. はじめに

本稿は、近年、実務上で頻繁に取り上げられるようになった「財管一致」とはどのようなことを指すのか、その具体的な内容について検討することを目的とする。この財管一致という用語は、2000年代以降、とくに国際会計基準（以下、IFRS）の適用がわが国で検討され始めたころより出現した会計情報システム（再）構築の一つの論点であると考えられる。とりわけ、会計情報システムのベンダーやコンサルティング会社などの実務家が、「財管一致」、「制管一致」あるいは「財管融合」といったキーワードを使った会計情報システム構築の必要性を説明する。財管一致における“財管”とは財務会計と管理会計のことであり、“制管”とは制度会計と管理会計のことである。このように財管一致は財務会計と管理会計の関係について

の論点であるが、会計情報システム論の分野においては従来から財務会計と管理会計の関係について考察しているものがある。会計情報システムにおける財務会計と管理会計の関係について、日本生産性本部[1979]は「企業の存続に奉仕するところの企業会計は利害関係者の調整、財産保全、持分保護の役割を担う財務会計とともにより多くの利益を獲得するための経営管理活動に有用な情報を提供することを任務とする管理会計とは同時的かつ不可分の関係にあり、これを一つの情報システムとして理解しなければならない」（日本生産性本部[1979]4頁）として、会計情報システムは財務会計と管理会計とを統合した一つの情報システムとして認識されている。さらに、「近代的企業経営に照応する会計はその職能をいちじるしく拡大し、マネジメントの要請に応えるべき会計システムを考えられねばならず、ここに従来の会計システムを内包しつつマネジメントの視点にたって、会計と情報システム、マネジメントと情報システムといった諸概念を基盤として、業務運営に関する会計システム、管理統制に関する会計システム、意思決定に関する会計システムが、統合されたところの会計情報システムの構築が考えられなければならない。」（日本生産性本部[1979]17頁）として、財務会計への対応はもちろんのこと管理会計への対応が重要になることについて述べており、財務会計と管理会計の双方からの要請に応えられるものを会計情報システムあるいは統合的な会

\*専修大学商学部准教授

計情報システムとして認識している。

財務会計目的と管理会計目的を同時に充足するようなデータベース環境を想定した会計情報システム構築に関する先行研究には、Godfrey & Prince [1971] や日本生産性本部 [1979] がある。技術的にみれば、「管理的情報要求や計画的情報要求に適合するためには、データの収集段階でデータに標準値、固定費、変動費、部門、工程などの詳細な内容をもたせ、処理機構を通じて、それぞれの情報要求に合致する情報に変換しうるように工夫されなければならない」（日本生産性本部 [1979] 9頁）として、財務会計と管理会計とを同時に充足する会計データを一元管理して共用するような、システムのデータ格納局面がとくに重要となる。

このように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。その点で、近年言われるようになった財管一致とは、財務会計と管理会計の関係において何を一致させるのか、どのように一致させるのかは必ずしも明確ではない。もちろん明確な定義はないので、それを使う人によって意味する内容は異なる場合が多く統一した用いられ方はしていない。そこで、本稿では財管一致の意味する内容について会計情報システムの視点から考察することを目的とする。

## 2. 財管一致

### (1) 財管不一致の状態

先行研究のように会計情報システムは従来から財務会計と管理会計とを統合するシステムであると認識され、会計情報システム構築においては財務会計と管理会計のデータを共用するデータベースを介して統合されるシステム構築のアプローチの必要性が言われている。実務書においても同様に、「基礎データは同一としても、ある時点から分離して別個のシステムとして構築することが一般的である。システムは別個であるとしても、データ自体を別に分けて記録、収集する必要はない。アウトプットされる情報は違っても、情報

の素材となるデータが同じであることは多く、両システム全体の立場から、共通に使用されるデータについては統合して、効率的なデータベースにすることが望ましい」（中央新光監査法人 [1989] 440頁）とする財務会計と管理会計を統合した会計情報システム構築のアプローチが説明されている。このような財務会計と管理会計を統合する会計情報システム構築は、データは両会計で共用されるけれども、アウトプットされる会計情報は異なることがあることは従来から認識されている。例えば、「原始データから企業レベルのB/S・P/Lが直結するとしても、企業が組織で管理されている以上、事業部あるいは工場など部門レベルのシステムとの調整を十分配慮しなければならないので、実務的には複雑な配慮を必要とすることになる。とくに経理単位と事業部門単位との不一致がみられるような場合には、問題はいっそう複雑にならざるをえない。」（日本生産性本部 [1979] 227頁）といったような、外部報告目的の情報と経営管理目的の情報での不一致がシステム構築上の課題であることが示唆されている。財務会計と管理会計では報告のタイミングや情報の作成スピードの相違があり、管理会計情報は財務会計情報よりも詳細な情報を取り扱い、集計の範囲や方法も異なる。従来から財務会計と管理会計の数値が一致しない“財管不一致”という状態はあったという（坂尾他 [2011] 84頁）が、財管不一致の状態は財務会計と管理会計の目的が異なることに起因する。周知のとおり財務会計は外部の情報利用者である利害関係者に財務諸表を報告し、一方で、管理会計は内部の情報利用者である経営管理者に報告する。そのような報告目的の相違ないしは情報の提供先の相違によって、財務会計と管理会計は、会計基準との関係、要求される情報の特性、情報の時制、測定方法などいくつかの相違がみられる。ゆえに、財務会計と管理会計は異なる機能をもつシステムなのだから連携させることに否定的な見方もある（川野 [2010]、後藤 [2013]）<sup>1)</sup>。安井 [2015] は、「財務会計はあくまで外部報告用（金融商品取引法や税法に基づく）で必要なレベルで作成されればよく、管理会計は自社で必要と判断されるレベルの会計処理（配賦を含む）を行わなくてはならないため、両社の間の差異はあって当たり前であ

る」(安井 [2015] 132頁)と、財務会計と管理会計は目的が異なるのだからそもそも差異は当たり前という。しかし実務上は、財務会計上の数値と管理会計上の数値が一致しない財管不一致を解消した状態である財管一致の必要性が言われている。その点で、山田 [2010] は目的が異なるゆえに両会計を完全に同一させることは難しいと指摘し、金子 [2014] は財務会計と管理会計は“常に”一致していなければならないという意味では財管一致はすべきでないという(金子 [2014] 210頁)。配当計算と税額計算という制度上過去の利益の確定を主目的とする財務会計の情報が、そのまま内部の経営管理者の意思決定に使えるわけではなく、財務会計と管理会計は目的が異なるのだから両者が“常に”一致していることはあり得ないという(金子 [2014] 211頁)。ではどのような数値が一致していなくて、それをどのように一致させる必要があるのだろうか。それを明らかにする前に、具体的に財管不一致の状態について以下で検討する。

川野 [2010] では「四半期決算の開示により、3ヵ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っていると、経営者は業績を管理することが困難となる。」(川野 [2010] 31頁)と、決算に関係して外部報告と内部報告の数値に齟齬が生じることを明らかにしている。この点について金子 [2014] は、ある企業を例に財管不一致を説明している。月次の経営会議で事業部ごとの損益を経営企画室が作成した月次損益計算書でチェックしている場合に、経理部が外部報告用に作成した決算書と、経営企画室が作成した経営会議用の月次損益計算書とが最終的につじつまが合わなくなることがあるという。年度末の決算承認のために経理部から取締役会に提出された決算書と、それまでに月次で経営会議に提出されてきた月次損益計算書との内容に乖離があり、両者の差異を明確に説明できないことがあるという(金子 [2014] 209頁)。トーマツ [2010] では、例えば、財管不一致は「製品別の損益管理を行う際等、より実態に近い計数把握を目的に各種資産の償却等を、財務会計で採用している税法基準ではなく経済的耐用年数を利用すること等によって生じる」(トーマツ [2010] 89頁)と、財務会計と管理会計において会計処理基準

が異なることによる差異であることが説明されている。また別の例としては、企業によっては、一つの案件に複数の事業部が関与した場合に、関与したすべての事業部に同額の売上高を重複計上しているケースがあるという。一般には関与した事業部に売上高を按分計上するのであれば、財務会計上の売上高とも一致するが、それだと売上高をめぐってもめぐともなりかねないので、あえて売上高を重複計上することもあるという(金子 [2014] 211頁)。このように金子 [2014, 212頁] によれば、直接原価計算による利益管理を行っていて固定費調整を行っているような場合であっても、それ以外にどうしても説明がつかない財務会計と管理会計による数値に差異が残ることがあるという。

## (2) 財管一致の定義

上述のとおり財務会計と管理会計との関係において財管不一致の状態は、様々な形で存在していて、会計情報システム構築のうえでも課題となっていた。なぜ近年、財管一致ということがとくに実務において言われるようになったのであろうか。もともと財務会計と管理会計の関係に関する研究は従来から行われてきたが<sup>2)</sup>、財管一致という用語は従来の研究のものとは異なるのか否かは定かではない。2000年代から会計情報システムのベンダーなどの実務家が「財管一致」や「制管一致」を謳い文句に会計情報システムの(再)構築に際して財管一致を目指すべきであると主張した<sup>3)</sup>。一方で学術面においては実務に近い研究者が取り扱ったものがあるものの全体としては財管一致に関する研究は非常に限られている(高橋 [2017])<sup>4)</sup>。このような現状において、財管一致は財務会計と管理会計の何を一致させるのかどのように一致させるのかは、その用語を使う人によって異なる。例えば、企業内でも担当者によっても財管一致の捉え方が違うという。経理担当者は費用配賦についても仕訳処理がなされているような会計データから一致しているような状態を目指している発言が多く、経営者や経営企画部門担当者は外部公表数値と管理会計の数値の乖離を解消して、セグメント別の数値に関しては一致させているという状態を目指している発言が多いという(安井

[2015] 130頁)。このように、財管一致とは財務会計と管理会計の営業利益等の数値を極力一致させることなのか、またはその差を小さく近似値とすることを指しているのか、さらにはデータを一致させることなのかその具体的な内容は明確ではない（清松・渡辺 [2015] 128頁）。現状では、財管一致の内容については十分な定義はされていないし、その内容についても共通の理解がなされているとはいいがたい状況である（高橋 [2017]）。そこで、ここではまず財管一致に関する数少ないなかでの定義を確認しておきたい。

川野 [2009] は、「財管一致とは、外部に公表する財務会計としての財務諸表の数字と月次決算等の管理会計として作成する財務諸表を一致あるいは近似値にすること」（川野 [2009] 126頁）と、さらに川野 [2010] では「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）と財管一致を定義している。また、山田 [2010] では「財管一致あるいは制管一致とは、財務会計（制度会計と同意）と管理会計の数値を一致させることを言う。また、一致させていなくとも、その差異を明確にすることも含めて財管一致ということもある。」（山田 [2010] 28頁）と定義する。トーマツ [2010] では、IFRS 導入に伴って業績管理上の具体的な改善目標として財管一致という課題があるとしたうえで、財管一致とは「財務会計と管理会計で利益に乖離が生じる“財管不一致”を解消すること」（トーマツ [2010] 89頁）と説明する。

このような財管一致の定義から、財管不一致という状態は一つには会計基準の変更や IFRS 任意適用によって生じた業績管理上の課題として認識されている。財管一致とは、財務会計と管理会計の数値（利益）を一致させることまたは近似値にすること、さらにそれを一致させていなくともその差異が説明できる状態にすることと理解される。したがって、財管一致とは、必ず一致させ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。財管一致には先に財管不一致の例でみたような単体企業における伝

統的な財務会計と管理会計の関係についての財管一致という課題と、近年の IFRS 適用に代表されるような会計基準の変更に伴うグローバルにグループ経営を進めるうえでの新たな財務会計と管理会計の関係についての財管一致といった課題がありそうである。そこで、まずは連結経営、マネジメント・アプローチの導入、ここ数年で IFRS 任意適用の企業が増加している点から財管一致との関係について考察する。

### 3. 財管一致が必要な背景

#### (1) グループ経営

あずさ監査法人他 [2010, 110-111頁] は、日本企業のグループ経営管理を象徴する言葉として「財管一致経営」、「制管一致経営」があると言う。2000年代初め以降、いわゆる会計ビックバン以降に連結重視の経営が言われるなかで使われ始めたと指摘する。連結重視の経営においては、制度連結と管理連結といった言葉も使用されている。管理連結とは、グループ経営において、外部公表用の制度連結とは別に経営者の意思決定に必要な情報を迅速に作成することを目的に、連結範囲、連結方法などに関して重要性に応じた内部用ルールにもとづいて連結ベースの管理会計情報を作成することをいう（あずさ監査法人他 [2010] 112頁）。グループ経営における財管一致は、例えば、月次単位で行われている管理連結の結果を、四半期単位で行われている制度連結の結果と一致させることである。その目的の一つには、財務会計と管理会計で異なる結果となることに違和感を覚える経営者に対応するものでもある（山田 [2010]）。あずさ監査法人他 [2010] は財管一致の例として、とくにグループ経営における以下の五つの例を挙げている（あずさ監査法人他 [2010] 113-115頁）。

- ①株主や投資家向け説明会などで説明した ROE などの指標を内部管理にも利用していること。
- ②管理連結の数値を制度連結の数値（外部公表数値）に一致させること<sup>5)</sup>。
- ③制度連結で使用する基礎データを管理連結で使用する

- ④月次連結を実施していること。
- ⑤制度連結と管理連結で同じ連結システムを使用していること。

以上のようなグループ経営における財管一致の意味するところは、会計情報の内容に関するものであったりその作成方法であったりと様々な意味内容で使われていることが分かる。これらの財管一致の例は、連結重視の経営における連結ベースの会計情報に関係しており、株主や投資家と同じ視点でのグループ経営を進めているという考え方にもとづいた財務会計と管理会計の関係に関する論点の一つである。実際には日本企業は財務会計をベースに管理会計を行うという発想が根強く連結ベースでの管理会計情報は十分に提供できていないという指摘がある（あずさ監査法人他 [2010] 115-116頁）。このような指摘のように連結ベースでの管理会計システムの見直しを課題として財管一致というキーワードが使われているようである。

(2) マネジメント・アプローチ

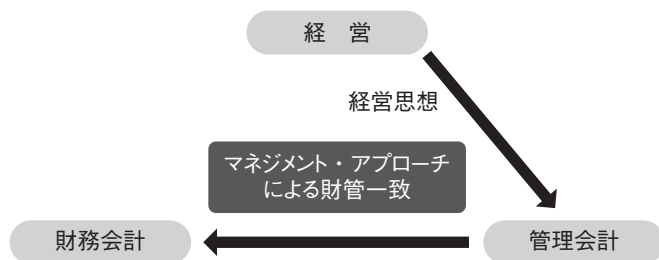
挽 [2015a] は、「企業外部の利用者の意思決定に役立つ情報提供という観点から設定された会計基準と経営管理とは無縁ではない」（挽 [2016] 4頁）と指摘する。近年、セグメント情報の重要性が認識されるようになり、米国では1997年に米国財務会計基準審議会（FASB）が米国財務会計基準書第131号『企業のセグメントおよび関連情報に関する開示』（SFAS 131）を公表し、2006年には国際会計基準審議会（IASB）が国際財務報告基準第8号『事業セグメント』（IFRS 8）を公表し、わが国では2008年に企業会計基準委員会（ASBJ）が企業会計基準第17号『セグメント情報の開示に関する会計基準』（ASBJ 2008）を公表している。上述の米国基準、IFRS およびわが国の会計基準は事業セグメントの識別方法であるいわゆるマネジメント・アプローチ「経営上の意思決定を行い、業績を評価するために、経営者が企業を事業の構成単位に分別した方法を基礎とする」（ASBJ 2008, 第45項）を導入して、内部報告用のセグメントの定義を外部公表用にも適用してセグメント情報の開示の充実を図った。これによって、企業外部の情報利用者は内部報告

のセグメント区分と一致した情報を受け取ることが可能になった。

また、山田 [2010] は、マネジメント・アプローチは経営者の視点を取り込まれているので、財務会計に管理会計の概念を取り入れたものと捉えることができ管理会計との違いを生む要因が少なくなってきていると指摘し、財務会計と管理会計で異なる結果に違和感を覚える経営者に対する説明といった課題としての財管不一致の状態が解消されるという。その点で、管理会計用のセグメントをベースに外部報告用のセグメントを決定することで、開示されるセグメント情報はより事業管理の視点を持った開示ができるようになり、財管一致を目指すことができるという（坂尾他 [2011] 84頁, 176頁）。正司 [2012] は、マネジメント・アプローチによって経営者が経営判断に用いる情報と、投資家へ開示される財務会計の情報を整合させるような会計処理が要請されているとして、図表1のように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。

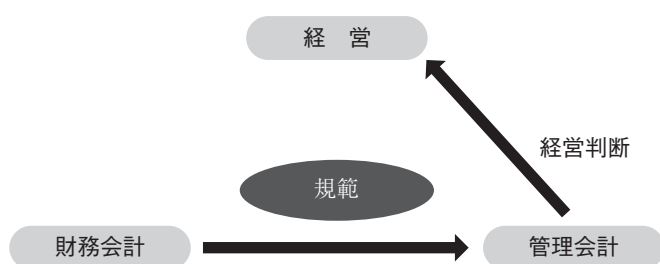
ただ一方で、マネジメント・アプローチでは管理会計情報が制約をうけるのではないかという懸念も示されている。川野 [2010] は、「報告セグメントの決定においては、経営者が何を重視して管理会計を行っているかを表明することになること、セグメント別報告も監査の対象となり、セグメントに配賦している共通費用や共通資産、共通負債の配賦（配分）基準が合理的な基準であることが求められるため、結局はセグメント別報告という財務会計が管理会計を制約することになる。」（川野 [2010] 31頁）と指摘し、財務会計の処理基準を管理会計の処理にも適用することによる財管一致となるために、管理会計をあまり重視しない対

図表1 マネジメント・アプローチによる財管一致



出所：正司 [2012, 32頁]（一部修正）

図表2 財務会計をベースにした財管一致



出所：正司 [2012, 34頁] (一部修正)

応になってしまうと指摘する。さらに「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、連結財務諸表とセグメント別報告に計算や集計が異なることは業務負担を増大させるので、両者の差異を最小限にした財管一致とならざるを得ないだろう。」(川野 [2010] 31頁)として、管理会計の機能が十分に果たせないのではないのかといった指摘をしている。このような指摘と同様に、マネジメント・アプローチでの対応においては、制度会計では開示されるセグメント数が限られているために、内部管理をベースにした制度開示を考えていくことが重要であり、制度開示用の項目が先に決定されると内部管理のためのセグメントにどのように対応するのかという課題が生じやすくなるという(坂尾他 [2011])。このことは図表2のように、管理会計情報の産出において、その産出の規範を財務会計の基準に委ねているような状態を説明している。

### (3) わが国における IFRS の任意適用

2010年3月期から IFRS に準拠した連結財務諸表を金融商品取引法による連結財務諸表として提出することが認められた。東京証券取引所 [2017] によれば2017年6月末までに IFRS により連結財務諸表または四半期連結財務諸表を提出済みの IFRS 適用済企業は125社、2017年6月末日までに業務執行を決定する機関が IFRS の適用を決定して開示した IFRS 適用決定企業は27社で合計152社となっている<sup>6)</sup>。IFRS 適用済企業と適用決定企業は、2014年6月末時点で42社、2016年6月末で115社と毎年確実に増加している。また、2017年6月末日までに業務執行を決定する機関が IFRS 適用を決定していないが、決算短信の「会計基準の選

択に関する基本的な考え方」において IFRS 適用を予定している旨を記載した IFRS 適用予定企業19社、IFRS 適用に関する検討を実施している企業214社となっている。

金融庁 [2015] では、IFRS 任意適用企業40社と IFRS 任意適用を予定している旨を公表した企業29社に対して質問調査票とヒアリングによる調査を実施している。そのうち、図表3は、IFRS の任意適用を決定した理由または適用前に想定していたメリット、あるいは IFRS 適用による主な実際のメリットについて、1位に順位付けした項目別の回答結果である。IFRS 適用理由ないし想定していたメリットとして回答企業65社のうち29社が、また IFRS 適用後に実際に得られたメリットとして回答企業60社のうち27社が、もっとも優先度が高かったメリットとして企業のグローバル化の進展に伴う「海外子会社等が多いことから経営管理に役立つ」という項目を回答している。金融庁 [2015] は、この結果について「単に海外子会社を通じた会計基準の統一というメリット、導入理由を越えて、IFRS を用いてグローバルベースの統一した業績の測定・管理、財務の透明性の高度化等を目指すという、高い理念を有していることが明らかになった。」(金融庁 [2015] 5頁)と分析している。

そのうえで、金融庁 [2015] は、グローバル展開するわが国の企業において、会計基準の変更という財務会計上の対応に限らず、管理会計の高度化を図るために IFRS を有効活用することの重要性を多くの企業が認識していると解釈している(金融庁 [2015] 6頁)。榊 [2011, 27-28頁] は、グローバルでの対応は、各国の現地会計基準で作成された個別財務諸表をもとに連結財務諸表を作成する従来の手法から、IFRS で個別財務諸表を作成する段階に転換し、それを契機に財務数値の統合的な管理を行うという方向性に向かうことは企業にとっても一つの発展の道筋の一つになるという。具体的に子会社を多数有する任意適用企業の場合、円滑に IFRS を適用するため、子会社を含めた会計方針の徹底を行い、グループ会計方針書を作成している(金融庁 [2015] 8頁)。この点について、挽 [2015b, 5頁] は、IFRS 適用を機にグローバルな連結ベースでの経理規程が新たに作成され、これには財務

図表3 IFRS 任意適用のメリット<sup>7)</sup>

項目	回答数 (割合)	
	導入前	導入後
① 経営管理への寄与 (海外子会社等が多いことから、経営管理に役立つ)	29社 (44.6%)	27社 (45.0%)
② 比較可能性の向上 (同業他社との比較可能性の向上に資する)	15社 (23.1%)	12社 (20.0%)
③ 業績の適切な反映 (他の会計基準に比べて、IFRSの方が自社の業績を適切に反映する)	6社 (9.2%)	9社 (15.0%)
④ 海外投資家への説明の容易さ (海外投資家に説明がしやすい)	6社 (9.2%)	7社 (11.7%)
⑤ 資金調達の円滑化 (海外における資金調達の円滑化に資する)	5社 (7.7%)	2社 (3.3%)
⑥ その他	4社 (6.2%)	3社 (5.0%)
合計	65社	60社

出所：金融庁 [2015] の表2と表4から筆者が作成

会計だけでなく管理会計のルールも含まれ、見直しに際しては両者の整合性の確保が企図されていると指摘し、多くの企業においてIFRS適用を契機に管理会計も含めた会計情報システムの見直しにおける課題として財管一致を認識しているようである。

ただし、図表3のとおり財務諸表作成や資金調達活動に直接的に関わる「比較可能性の向上」、「海外投資家への説明の容易さ」および「資金調達の円滑化」への回答社数の合計は、「経営管理への寄与」への回答社数と同程度となるという指摘もある(加井 [2016] 135頁)。そのような観点からみるとIFRS任意適用のメリットには二つの傾向があり、それに応じた対応がなされる。一つは、IFRS適用の目的・メリットで「経営管理の高度化」に重点を置いている企業ではIFRS適用を契機に、会計情報システムの全面改修まで行われるケースもあつたり、グループ各社で会計情報システムが異なっている場合にIFRS適用によって統一した会計情報システムの構築を進めるケースが多いという(金融庁 [2015] 11頁)<sup>8)</sup>。一方で、「同業他社との比較可能性」や「投資家への説明の容易さ」等に重点が置かれる企業の場合には、会計情報システ

ムでの対応においては連結仕訳の調整のみ、または連結仕訳の調整中心の対応によることが考えられると指摘されている(金融庁 [2015] 11頁)。このことは、すべての企業にとってIFRS任意適用のメリットとしての「経営管理への寄与」は共通な事柄ではないことを示している。これは当然であり、「一般論として財務会計と管理会計の関係や管理会計の具体的内容は個々の企業の置かれた環境や組織構造に依存するであろう」(加井 [2016] 134頁)という指摘のとおり、すべての企業がIFRS適用理由において同じであるわけではないから、IFRS任意適用のメリットの結果と同様に財管一致についても図表1と2のようにその対応には相違があるものと思われる。

#### 4. 財管一致の実態

##### (1) 川野 [2014] の実態調査

川野 [2014] では、2011年9月から2012年8月に東京証券取引所の第1部と第2部に上場する企業に対して、管理会計・原価計算実務の動向を把握することを目的に質問調査票による実態調査を行っている。その中に

財管一致に関する実態調査結果が示されている。財務会計と管理会計についての調査結果では、「財務会計と管理会計の利益は異なる」と回答した企業は16.2%（185社中30社）で、「財務会計と管理会計の利益は一致するか、あるいは近似値になる」と回答した企業は83.2%（185社中154社）となり、調査結果から約8割の企業においてすでに財管一致が実現していることを明らかにしている。財管一致となっていると回答した企業が多い理由として、川野 [2014] は複数の会計制度に対応した会計情報システムを有する煩雑さからともともと財管一致の傾向が強かったこと、四半期決算報告の実施により四半期で開示される財務諸表と内部管理目的の月次決算による財務諸表の数値が異なることに違和感を持つ経営者が増えたこと、さらに財管一致に対応したERP（Enterprise Resource Planning）パッケージソフトの導入が進んだことであると説明している（川野 [2014] 60頁）。この結果から、少なくとも、多くの企業が財管一致の状態にあることはその対応が済んだからなのか、もともと財管一致の状態であったのかは分からないが、近年、財管一致ということが言われているということは、少なくともそのような課題がまだ企業内には存在しているのではないであろうか。

川野 [2014] では、先の質問項目に関連した管理会計レポートの作成方法に関する質問をしている<sup>9)</sup>。その調査結果では、「財務会計の数字を細分化して、管理会計の数字としている」と回答した企業が52.2%（184社中96社）であった、次いで「財務会計と管理会計の数字は別々に作成している」と回答した企業が23.4%（184社中43社）、「管理会計の数字を積み上げ（集計）し、財務会計の数字としている」と回答した企業が22.3%（184社中41社）であったとしている（川野 [2014] 60頁）。川野 [2014] によれば、この傾向は財管一致を実現している企業であっても財務会計の数字を細分化して、管理会計の数字としている企業が多く、図表2のような対応をとる企業が多いことを裏付けている。この理由は、四半期決算等の早期開示が社会的に要請されており、財務会計を優先せざるを得ない事情があると説明している（川野 [2014] 60頁）。

以上の調査結果を見ると、財管一致と言われているものは、図表2のような制度会計を優先した対応をとっている結果であると言える。この点について、高橋 [2017, 73頁] は、外形上は財管一致の状態にある企業が多いが、財務会計と管理会計の両機能を十分に果たしている状態での財管一致になっているのかという疑問を持たざるを得ないと指摘している。わが国の企業では財務会計目的で収集されたデータをベースに管理会計情報が作成されており財務会計の機能が優先されていて、管理会計が十分に機能していない可能性がある<sup>10)</sup>と指摘している。この点について、川野 [2014] は、「日本企業では「財管一致」、「制管一致」を採るので、これら財務会計制度が変更になると、管理会計・原価計算上の取り扱いもその都度、検討する必要がある」（川野 [2014] 83頁）と指摘していることから、財管一致の傾向が強かったわが国の企業において、なぜ近年、財管一致の必要性が盛んに言われるようになったのかは、一つには、近年のIFRSの任意適用による新たな会計基準の導入によって管理会計システムも変更が必要になっていること、加えて財務会計をベースにした管理会計システムが構築されていることに管理会計上の課題があると推測される。

## (2) 清松・渡辺 [2017] の財管一致に関する調査

以上の実態調査について清松・渡辺 [2015] は、調査結果は非常に意義深いとしながらも、何をもって「財管一致」というのかについては依然として明確とはなっていない点が残ると指摘している（清松・渡辺 [2015] 128-129頁）。すなわち、財務会計と管理会計で結果としての利益をはじめとする数値が一致または整合することをもって「財管一致」というのか、それともそれらの「情報源」となるデータベースが融合されていることをもって「財管一致」というのか、明確ではないという（清松・渡辺 [2015] 129頁）。

そこで、清松・渡辺 [2017] では、2014年末から2015年初めにかけて東京証券取引所第1部と第2部、マザーズ、JASDAQ、PRO に上場している企業に対して、企業において財管一致の必要性がどの程度認識されているのか、その場合どの程度財管一致を推進しているのか、また財管一致のメリットとデメリットがど



のように認識されているのかについての実態を把握する目的で質問票調査を行っている。この調査目的には、三つの視点から質問しているという。一つは単体ベースと連結ベースでの相違の有無、二つ目は企業規模（売上高）による相違の有無、三つ目は管理会計情報の作成方法の相違である。

まず、財管一致の必要性に関する認識と取り組み状況については、連結ベースでは財管一致の必要性がないと考えている企業は29.2%（261社中77社）、必要性があると考えている企業は70.8%（261社中187社）でその中ですでに対応済みとする企業は34.5%（261社中91社）であった。さらに単体ベースでは、財管一致の必要性がないと考えている企業は26.2%（321社中84社）、必要性があると考えている企業は73.8%（321社中237社）でその中ですでに対応済みとする企業は43.3%（321社中139社）であった。この結果で注目すべき点は、連結ベースで財管一致に対応している企業の割合は単体ベースの割合よりも低く、さらに単体ベースでは財管一致に対応しているが連結ベースではこれから対応するという企業が14社、単体では必要と考えているが連結では不要と考えている企業が14社あり、連結ベースよりは単体ベースでの対応を進める企業が一定程度存在している<sup>11)</sup>。

川野〔2014〕の調査結果では約8割の企業が財管一致に対応していたが、清松・渡辺〔2017〕の調査結果は約3~4割程度である点が大きく異なる。これは両調査の対象企業の規模の違いが影響しているものと思われる。清松・渡辺〔2017〕では、売上高300億円未満の企業を小規模企業と定義して同様に集計しており、結果、小規模企業では財管一致の必要性を認識していない企業は5割程度であり全体の回答結果の3割程度と比較すると、小規模企業については財管一致の必要性の認識が低いことが明らかにされている。

次に、清松・渡辺〔2017〕は、財務会計情報と管理会計情報とはまったく別に作成されている可能性は低く、管理会計情報の作成方法と財管一致の必要性の認識との間に関連性があるのではないかとすることで、川野〔2014〕の調査と同様に管理会計情報の作成方法について質問している<sup>12)</sup>。調査結果によれば、単体ベースでの管理会計情報は、「ほぼすべてを財務会計

情報から作成している」と回答した企業と「主に財務会計情報から作成しているが部分的に管理会計用に情報収集して作成している」と回答した企業は約90.0%（332社中299社）である。その中で、「ほぼすべてを財務会計情報から作成している」と回答した企業は36.6%（332社中121社）で、さらに売上高300億円未満の企業では45.8%（153社中70社）で規模が小さい企業では財務会計情報への依存度が高い。調査結果では、連結ベースでも同様の傾向であるが、連結ベースのほうが財務会計情報への依存度が高いという。この点について、清松・渡辺〔2017, 10頁〕は、財管一致の進捗について連結ベースのほうが管理会計情報の作成の難易度が高い可能性があると分析している<sup>13)</sup>。以上の結果から、多くの企業において図表2のような財務会計をベースにした財管一致となっている状況があることが明らかにされている。

さらに、清松・渡辺〔2017〕は、財管一致の認識程度と管理会計情報の作成方法との回答をクロス集計している。その結果から、次のような分析をしている。財務会計情報への依存度が低下するほど、財管一致の必要性が強く認識されるようになるが、現時点で財管一致を十分に進められていない。管理会計情報を財務会計情報とは異なる情報源から作成しているために、正確性等の確認のためにも財管一致を必要と感じるものの調整作業が困難となり、財管一致を十分に進めることができていないと推測される（清松・渡辺〔2017〕11頁）。

また連結ベースでは、財管一致の必要性を認識している場合に、管理会計情報の作成を財務会計情報に依存していても財管一致を十分に進められている企業が少ない。このことは、管理会計情報を財務会計情報に大きく依存していても、連結ベースでの財管一致には何らかの困難が伴うために十分に進めることができていない企業が多く存在していると分析している（清松・渡辺〔2017〕13頁）。小規模企業では、財管一致の認識の程度が低くかつ管理会計情報を財務会計情報に依存している企業は全体からみてもその割合は高いことが明らかにされている。

最後に、図表4のとおり財管一致のメリットとデメリットに関する質問項目では、財務会計と管理会計の

ためのデータをデータベースによって共用することによって、それぞれの会計情報の正確性や整合性の確認がしやすくなり、情報作成の作業も効率的になるというメリットを多くの企業が認識しているようである。安井 [2015, 132頁] は、両会計でデータベースの共用するシステム構築を行うことにより、管理会計情報を得るための管理項目をすべて仕訳に反映させることによって、外部に発表されている数値と内部管理で使用する数値を一致させ、日々の業務で混乱を招くことがなくなるというメリットや、レポート・システムの開発が容易になるというメリットもあると指摘している。

以上の清松・渡辺 [2017] の実態調査結果で注目すべき点が三つある。一つは、財管一致を十分に進めた企業の割合は連結ベースよりも単体ベースのほうが高いことである。欧米では管理体制を整備してからそのうえで財務報告を考え、一方、日本では財務報告制度を利用して管理を行うといった傾向があると言う（あずさ監査法人 [2010] 116頁）。そのうえで、日本では親企業単体での財管一致は実現できても、連結ベースではそれを実現できずに、財務会計の延長線上に管理会計を行うといったような連結ベースでの管理会計が十分に実施されてこなかったと言う。

次に、川野 [2014] の調査結果と同様に、図表2のような管理会計情報の産出において、その産出を財務

会計の基準に委ねている財管一致の対応をする企業が多いことである。

最後に、小規模企業では財管一致を「進める必要なし」との認識が高いこと、管理会計情報の作成は財務会計情報への依存度が高いことが明らかにされたことである。とくに小規模企業だと管理会計情報の作成にあたっては、財務会計情報への依存度が高く、依存度が高いと財管一致は必要ないと考えている企業が多い。このことは、小規模企業ではグローバルに展開するような大企業と比べて経営管理があまり複雑ではないので、高度な管理会計情報を利用しなくても良く、単純な財務会計情報の細分化で対応できるので、財管一致という課題は生じないのかもしれない。

## 5. 財務会計と管理会計の整合性

### (1) 会計情報システムのフレームワーク

会計情報システムは、財務会計と管理会計の情報要求を同時に満たすことを要請されているが、多くの指摘のとおり、異なる機能をもつ二つの会計領域に関連するあらゆる会計情報を包括的に産出することは困難を伴うのかもしれない。しかし、取引処理を中心とする会計サブシステムに着目すると、会計情報システムから産出される三つのタイプの会計情報が相互に関連し合い、会計情報システムがマネジメント・サイクル

図表4 財管一致のメリットとデメリット

質問項目	回答社数
① 少数のデータベース（ソフトウェア）から財務会計・管理会計情報を入手することができ正確性や整合性の確認がしやすく有用である。	147社
② 財務会計情報と管理会計情報の調整は、開示上の要否にかかわらず、正確性や整合性の確認のために有用である。	113社
③ 少数のデータベース（ソフトウェア）になれば入力作業が効率化される。	68社
④ 財務会計情報に管理会計情報が組み込まれていけば、実質的に作成作業が減少するため効率的である。	117社
⑤ 財務会計情報に管理会計情報が組み込まれていけば、上場企業の内部管理情報が開示対象となるため、競合企業に管理会計情報を知られることになり不利になる。	13社
⑥ データベース（ソフトウェア）を現状から変更しなければならず、投資に見合うメリットがあるか疑問である。	32社
⑦ 現在の方法に満足しておりデータベース（ソフトウェア）の変更は不要である。	66社

出所：清松・渡辺 [2017, 14頁] の表18をもとに筆者作成。

における重要な機能を果たす側面を見出すことができる。

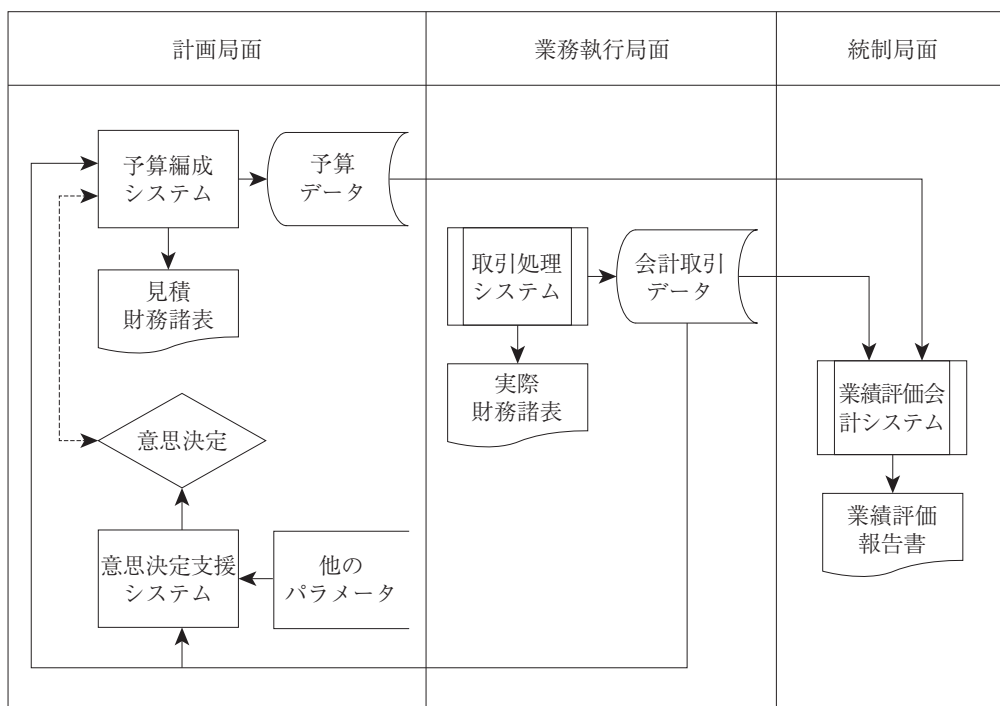
図表5は、この認識にもとづいた会計情報システムのフレームワークを示している。会計情報システムは、意思決定支援システム、予算編成システム、取引処理システムおよび業績評価会計システムからなる会計サブシステムで構成されている<sup>14)</sup>。会計サブシステムの間にはデータが相互に利用されるサイクルが形成されていることが分かる。したがって、マネジメント・サイクルの各局面に対応した計画情報、実績情報および統制情報を産出する目的のもとで構築される会計サブシステム間においてデータが相互に活用されるような一つのトータル・システムを会計情報システムと認識する。伝統的に会計情報システムは、外部報告を目的とする財務諸表の他にも、経営管理者への提供を目的とする貨幣尺度で表現される情報は、会計固有の処理機構を通過していれば会計情報と認識されている(河合 [2000] 26-27頁)。会計情報は、マネジメント・サイクルに応じて計画局面に関連する計画情報、業務執行局面に関連する実績情報および統制局面に関連する統制情報の三つのタイプからなる。各局面で産

出される三つのタイプの会計情報は、財務会計情報であり管理会計情報でもある。マネジメント・サイクルでの各活動は有機的な関係をもつ必要があるから、各局面に対応する会計情報には整合性がなければならない。この会計情報の整合性は、これらの会計情報を産出する会計サブシステム間においてデータを直接的または間接的に相互に活用することによって維持される(河合 [2000] 28頁)。

(2) 財務会計と管理会計の整合性

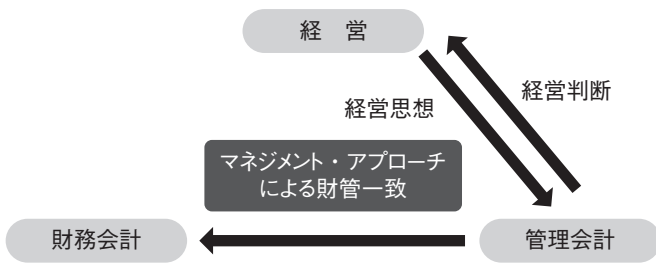
高橋 [2017] は、「管理会計を活用して行われた利益最大化のための最適資源配分の成果が、財務会計で表示される利益に反映されていなければならない」(高橋 [2017] 71頁)と説明するように、財務会計と管理会計の二つの会計が連動・連結することが必要だという。そのうえで、企業活動の成果を適正に示す財務会計機能と、経営管理に役立つ管理会計機能とが同時に果たされる状態が財管一致の本質だと説明する。図表6は、本質的な財管一致の考え方を示している。正司 [2012] は、「経営と会計が思想を一にして有機的に融合した状況下では、経営者は、経営思想に基づ

図表5 会計情報システムのフレームワーク



出所：河合 [2000, 29頁] を一部修正

図表6 管理会計をベースにした財管一致



出所：正司 [2012, 36頁] (一部修正)

き管理会計を設計し、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持つことになります。」(正司 [2012] 36頁)と経営と会計の融合の関係を示し、管理会計をベースにした財管一致を示している。

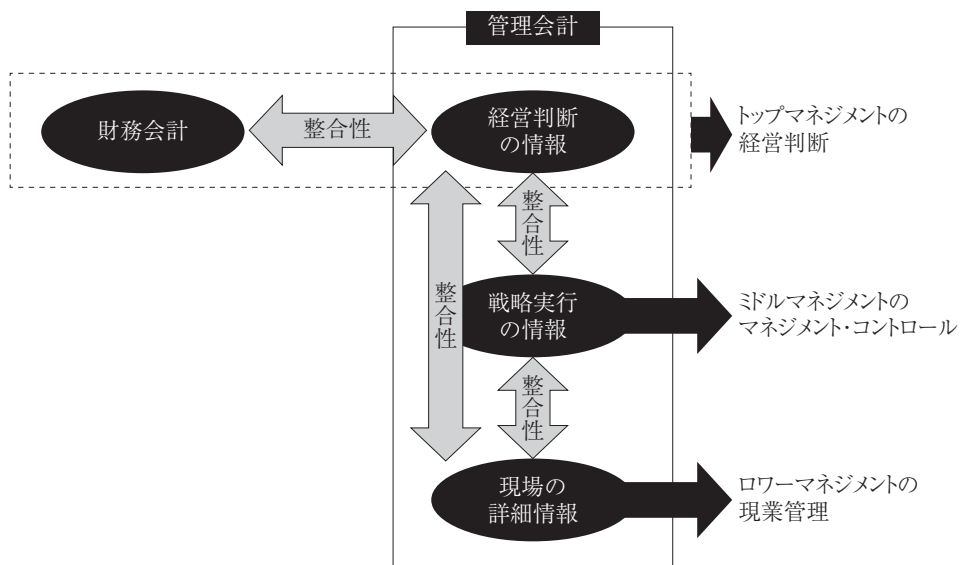
単に財務会計と管理会計の数値が一致しているだけでは真の意味での財管一致とは言わず、「財務会計情報としても、管理会計情報としても有用である上で、数値が一致（あるいは説明のつく状態で近似）している必要がある。」(高橋 [2017] 71頁)という主張には同意できる<sup>15)</sup>。その上で、高橋 [2017] は、「財管一致した会計数字が、管理会計用の数字としても十分に機能するためには、要約されたトップの経営判断に用いられる情報（財務会計情報・管理会計情報）と、ミドルマネジメント層が戦略の実行に用いられる情報

(管理会計情報) および実際に現場で現業管理（タスク・コントロール）するための数字（管理会計情報）との間にも整合性がとれていなければならない。」(高橋 [2017] 74頁)と主張する<sup>16)</sup>。

図表7のとおり、「管理会計システムとして重要なことは、ローマネジメントのレベルの情報の積み重ね（集計）がミドルマネジメントの戦略実行のための情報と整合性がとれており、それがさらにトップが見る経営判断のための情報と整合性がとれていることである。そしてそのトップが見る経営判断の情報（管理会計）の利益が財務会計の利益と整合性がとれていれば、財管一致の状態になる。」(高橋 [2017] 75頁)と指摘し、タテとヨコの整合性がとれていれば、現業のための現場の詳細情報も財務会計の利益と整合性が取れている状態となるという (高橋 [2017] 75頁)。同様に、挽 [2015a, 5頁] は、財務会計情報と管理会計情報とは全く別物であってはならず、両会計の報告内容の間には整合性がなければならないと主張し、従来から日本企業は管理会計システムの構築において財務会計との整合性を重視してきたという<sup>17)</sup>。

会計情報システムの先行研究では、会計情報システム構築において微視的多元化と巨視的統合化の二つが要請されるという。一つは、財務会計と管理会計の両会計目的を充足するような多様な情報利用者の要求に

図表7 財務会計と管理会計の整合性の視点



出所：高橋 [2017, 75頁]

応えるためには、会計情報システムのデータ格納局面において会計データの多角的な捕捉が必要となる。津曲 [1970, 16-17頁] は、会計情報システムの必要条件として意思決定への適合的関連を主張し、多角的な情報を迅速かつ正確に提供するためには会計情報システム構築に会計データの微視的多元化が要請されると述べている。一方で、会計情報システムが提供する会計情報は、各業務、経営管理活動を企業全体として統合する機能を期待されている。津曲 [1970, 16-23頁] は、経営組織における組織構成員を連鎖的かつ階層的な目標に一致させ、それらの意思決定を当該目標に適応させることが要請されるが、複合的な意思決定を企業の共通目標のもとに統合する役割を担うのが会計情報であるから、会計情報システム構築においては会計情報の巨視的統合化が要請されると述べている。このように、会計情報システムの先行研究では高橋 [2017] で言われるタテとヨコの整合性について述べられている。企業にコンピュータが導入された1960年代から50年以上の時が経過しているが、今日においても財務会計と管理会計の整合性を確保する財管一致が叫ばれていることは、財務会計と管理会計の整合性の課題は企業環境の変化に応じて現在においても継続的な課題であると考えられる。

### (3) 財務会計と管理会計の整合性の確保

#### ①財管一致を目指した会計情報システム構築例

後藤 [2013] は、財管一致を指向した ERP パッケージのような統合的な会計システムを安易に導入すべきではないと主張し、様々なシステムを連携できるようなシステム基盤を準備し、柔軟なシステムにすべきであるという。金子 [2014] は、会計情報システム構築において重要なことは、財務会計と管理会計を必要に応じて両者を組み替えられることで「財務会計と管理会計の有機的な連携」という意味での“財管一致”が担保されている前提であれば、重要なことは“財管一致”ではなく“財管組替”（金子 [2014] 213頁）だと説明する。目的が異なる財務会計と管理会計を無理に一致させず、必要に応じていつでも両者が行き来できるシステムを構築することが重要であると主張する（金子 [2014] 213頁）。経営管理において日常的に

使うのは管理会計だから、“財管組替”ではなく“管財組替”が本当のあるべき姿ではないかと言う<sup>18)</sup>。これは管理会計を重視して管理会計から財務会計への変換をいう。具体的には、例えば、管理会計のシステムを基盤として日々の経営管理を行い、制度の求めに応じて3カ月に1度、あるいは1年に1度、管理会計データから財務会計データに組み替えることを言う（金子 [2014] 214頁）。

中野 [2008] では、クレジット会社における財管一致を目的とした会計情報システム導入について、導入プロジェクトに携わった経験にもとづきながら論じている。中野 [2008] によれば、クレジット企業 A 社の管理会計における損益は、日々の営業活動に直結した指標をもとに構成されており、財務会計に比べて、収益や貸し倒れの費用の計上のタイミングが早く<sup>19)</sup>、さらに管理会計用の粗利益（利ざや）という考え方を取り入れて財務会計の損益計算を組み替えて行っているという<sup>20)</sup>。それによれば、旧会計情報システムでは、財務会計と管理会計のシステムが別々に運用されていて、業務システム上から財務会計用と管理会計用のために必要となるデータを別々に抽出していたという。財務会計情報と管理会計情報が別々のシステムで作成されているために、例えばある損益項目が一致していないことによって、その差異を説明する必要性があり、経営意思決定において数値の意味よりも、その差異の発生原因の確認に時間をとられていたという（中野 [2008] 82頁）。

一方で、新会計情報システムは「業務システムから、取引の最小単位のデータを蓄積するデータウェアハウス（Data Warehouse, 以下 DWH）を経由して、財務会計と管理会計へ同一方向にデータが流れる構成とした。」（中野 [2008] 82頁）。この新会計情報システムでは、業務システムと会計サブシステムとの間に個別取引単位のデータを蓄積する DWH を配置し、自動仕訳の生成や収益の期間按分などの計算を行う機能を有しているという（中野 [2008]）。統合的なデータベースの構築や組み替えといった方法により財務会計と管理会計の整合性を確保した会計情報システムが構築されている。

## ②財務会計と管理会計の整合性確保のための課題

挽 [2015b] は、財務会計情報と管理会計情報の整合性を確保するために次の三つの課題を指摘している。一つ目は親会社と子会社で決算日を統一すること、二つ目は社内あるいはグループ企業内で統一した業績の測定・管理を行いさらに財務の透明性を確保するために経理規程の充実度と実践度を高めること、三つ目は経営理念を反映した経理規程の作成や会計行動をとることを挙げている。同様に、山田 [2010] は、勘定科目の統一<sup>21)</sup>、財務会計と管理会計でシステムを分離している場合は可能な限り同一システムとすること、財務会計と管理会計の連結の処理や連結範囲を同一にすること、決算日の統一などを挙げている。また、川野 [2016] や高橋 [2017] は、財管一致にとって財務会計と管理会計でデータベースを共用することが不可欠であると指摘する (高橋 [2017] 75頁)。金子 [2014] もまた、原始データが同じであることが財務会計と管理会計の整合性の確保にとって大原則だとして原始データが共通で、財務会計と管理会計の有機的な連携が保たれている状態が必要だと説明する (金子 [2014] 213頁)。

IFRS 適用は、金融庁 [2015] でも明らかなように海外子会社を含めたグローバルでのグループ経営を進めるための基盤となりうる可能性がある。その点で、グローバル経営を進めるうえで、IFRS を考慮した管理会計の枠組みを見直す好機となっている。清松・渡辺 [2017] でも明らかにされたように、わが国では単体ベースでの財管一致は進められているのだが、連結ベースでのあるいは海外をも含めたグローバルでの管理会計の枠組みはまだこれから構築される状況である。海外子会社は現地会計基準、税法、法規制、商慣習さらには文化などの違いもあり、国内子会社とは別に管理されることが多く、統一された管理がなされていない。グローバルでの財管一致の対応では、各国の会計基準に対応する必要もあり困難が伴う。しかし、管理会計上はグローバルで統一されたルールに基づいた管理会計情報を提供できなければ経営意思決定には使うことはできないので、財務会計と管理会計の一致しない部分を明確にすることが重要であるとともに、その数値を一定の範囲内に納めるような制度設計

が必要であるという指摘もある (安井 [2015] 132-133頁)。

従来日本企業は、図表2のとおり財務会計情報を管理会計情報に変換するような、管理会計が財務会計情報に依存するような財管一致のアプローチであった。しかし、連結重視の経営やグローバル化が進展し経営管理が複雑化するなかで、図表6のように経営思想にもとづいた管理会計を設計したうえで、管理会計情報から財務会計情報に組み替えるような真の意味での財管一致アプローチが求められている。

## 6. おわりに

これまでに検討してきたように財管一致という財務会計と管理会計の整合性を確保する取り組みは、従来から会計情報システムの構築思想の中にあった。しかし、企業のグローバル化の進展などにより経営管理活動がますます複雑化するなかで、財務会計と管理会計の整合性を確保する必要性があり実務においてそれを端的に表現するものとして“財管一致”という表現が使われたものと推測できる。とりわけ、IFRS 適用は、グループ経営管理を見直す機会となっているように、会計情報システムを再構築する契機となる。IFRS 任意適用を活用して海外を含めたグループ経営の基盤の整備を目指し、IFRS を考慮した管理会計の枠組みが新たに必要となるなかで、財務会計と管理会計の整合性を確保する取り組みが行われている (山田 [2010] 29頁)。財管一致という財務会計と管理会計との整合性を目指した会計情報システムの構築はこれからも必要とされるであろう。

ところで、企業の会計情報システム構築は情報技術の適用水準の相違のみで説明されるものではなく、企業固有の組織特性に応じて適合的かつ選択的に構築されると捉えられている (河合 [2009])。その点で、管理会計システムもまた同様に企業の独自の経営管理スタイルなどの組織特性に応じて適合的かつ選択的に構築される。管理会計上の数値はその企業の経営管理思想から決まってくる。管理会計は企業により、内容や考え方が異なるので、財務会計情報と管理会計情報とをどこまで一致させるか、選択の幅は広い (日本オラ

クル [2011] 114頁)。事業の多角化, 子会社数, グローバル展開などの相違によって経営管理活動は異なるであろうから, 経営管理活動が複雑ではない企業にとっては財務会計と管理会計の整合性を確保することは困難ではないのかもしれない。また, 管理会計情報の作成に積極的ではない企業にとってはそもそも財管一致の必要性はないのかもしれない。財管一致を指向した会計情報システムを構築するの可否か, あるいはその構築においても異なるアプローチが採用されるが, それらは企業固有の組織特性に応じて適合的かつ選択的に行われるものと思われる。その点を解明することは今後の課題としたい。

ASOBAT は, 「本質的に会計は一つの情報システムである」(Committee to prepare a Statement of Basic Accounting Theory [1966] p.64) として, 会計を情報システムとして捉えた点に大きな貢献がある。その報告書は, コンピュータの発展が会計の分野に大きな影響を与えることになるという認識から, 会計が情報システムの中核を担うことを期待して検討がなされたと思われる。報告書では, 財務会計と管理会計とを包含した会計理論の発展を意識した点でその後の会計研究に大きな影響を与えたことは間違いない。その点で, 財管一致は ASOBAT 以降も続く現代の企業環境の中での財務会計と管理会計の関係に関する課題の現れである。その意味でも財務会計と管理会計の関係について財管一致の課題も含めて今後も検討をすることが必要であると考えられる。

本稿は平成29年度 専修大学研究助成・個別研究「会計情報システム構築の実態とその影響要因に関する実証的研究」の研究成果の一部である。

## 注

1) その理由としては, 財務会計システムは制度からの要請により長期間の運用に耐えうる安定性と継続性が求められ, 管理会計システムは経営管理者からの要請によって即応性や柔軟性が求められるので, 財務会計システムを長期に渡り使用することによって経営環境の変化に対応できない管理会計システムを継続して利用することになり経営管理者の意思決定に支障をきたすという(後藤 [2013] 44頁)。一方で, 川野 [2010] は両会計システムの連携に否定的であるが, 「多くの

企業にとって, 業務的な効率性のみならず, 経営者にとって分かりやすさの点からも, (完全一致は難しいとしても,) 財管一致を指向することが現実解であろう。」(川野 [2010] 31頁) と述べている。

- 2) 例えば, AAA [1966], 島田 [2012], 中村 [2015] などを参照されたい。
- 3) 会計システム・ベンダーの中には「財管一致を実現するために, 財務会計と管理会計のデータを一元管理できます」ということを謳い文句にしている(金子 [2014] 210頁) という。
- 4) 財管一致に関する研究については, 例えば, 中野 [2008], 川野 [2009], 川野 [2010], 川野 [2016], 清松・渡辺 [2015], 清松・渡辺 [2017], 高橋 [2017] を参照されたい。
- 5) 制度連結と管理連結の数値を一致させる手順は, ①制度連結と管理連結は別々に実施, ②制度連結数値公表後, 管理連結数値を制度連結数値に一致させ, 両者の差額を制管差額として認識する, ③制管差額を分析し, 正常差分と異常差分を明確にするという(あずさ監査法人他 [2010] 114頁)。これらの制管差額が生じる原因は, 連結範囲の相違, 連結方法の相違, 決算日の相違, 連結処理方法の四つであるという(あずさ監査法人他 [2010] 114頁)。
- 6) 2017年8月現在において IFRS 適用企業は138社, IFRS 適用決定企業は16社である。
- 7) 図表中の「項目」カッコ内は質問調査票の質問項目である。図表中の「導入前」は IFRS 任意適用を決定した理由または想定していたメリットとして1位に順位付けした項目別の65社の回答であり(金融庁 [2015] 4頁), 「導入後」は IFRS 適用による主な実際のメリットとして1位に順位付けした項目別の60社の回答である(金融庁 [2015] 66頁)。
- 8) 日本企業では, 事業部などの単位で独自に会計システムを導入したり, あるいは同じ事業部であっても海外子会社では別の会計システムが導入されているなど統一された会計システムを導入しているケースは多くはない(櫻井 [2014], 安井 [2015])。
- 9) 中村 [2015] では財務会計と管理会計の関係について三つに分類して説明しているが, それは管理会計情報の作成のタイプあるいは会計システムのタイプとして見ることができる。一つ目は, 財務会計システムと管理会計システムは同一で, 財務会計情報を内部管理用に活用するという中小企業に多いタイプ。二つ目は, 財務会計システムと管理会計システムは完全に別物で, インプットもアウトプットも別で管理会計を重視する企業で, 企業規模が大きく事業内容が複雑な大企業がこのタイプに該当する。三つ目は, インプットを共用

して両会計に利用できるようなシステムで、業務処理情報と会計情報が一体化が可能になったシステムを有しているような大企業がこのタイプに該当するという。

- 10) 後藤 [2013, 44頁] によれば、ERP パッケージを導入した多くの日本企業が財管一致という会計システム・ベンダーのセールストークにのり、導入目的が明確でないにも拘らず ERP パッケージを導入したために、管理会計には対応できない財務会計システムとしてしか使えない会計システムになってしまっているケースも少なくない指摘する。また、川野 [2013] は、日本企業では管理会計よりも財務会計の優位性が高く、その結果、管理会計・原価計算は進化を止めてしまい停滞が続いていると主張している。ただし、実際に進化がされていないのか、あるいはすべての企業において進化が必要かは定かではない。
- 11) 清松・渡辺 [2017] は、この点について財管一致を進めるにあたり単体ベースを優先している可能性があり、連結ベースでの対応には困難を伴う可能性があるのではないかと分析している。
- 12) 具体的な質問項目は、「管理会計情報は、ほぼすべてを財務会計情報から作成している」、「管理会計情報は、主に財務会計情報から作成しているが部分的に管理会計用に情報収集して作成している」、「管理会計情報は、部分的に財務会計情報から作成しているが多くを管理会計用に情報収集して作成している」および「管理会計情報は、ほぼすべてを管理会計用に情報収集して作成している」の五つである。
- 13) ただし、「連結ベースでは各子会社で月次決算を行った試算表レベルの管理で十分と考えている可能性も考えられる」（清松・渡辺 [2017] 10頁）と指摘している。
- 14) この会計情報システムのフレームワークでは、会計情報システムの範囲は取引処理システムとの間に直接または間接にデータを連携する会計サブシステムの範囲に限定されており、勘定機構と有機的に関連したデータを取り扱うものに限られる。このような認識にもとづくものは他には日本生産性本部 [1979]、Bookholdt [1999] がある。
- 15) 後藤 [2013] は、「90年代以降、多くの日本企業で ERP パッケージに多額な投資をしたにも関わらず、管理会計には程遠い歪な財務会計システムを構築してしまっている」（後藤 [2013] 49頁）と指摘し、多くの経営者は経営管理で利用する管理会計情報に「情報が正しくない」、「情報が遅い」、「情報がわかりにくい（情報が比較できない）」、「将来予測の情報が乏しい」といった不満をもっているという（後藤 [2013] 48頁）。
- 16) 日本生産性本部 [1979, 17-18頁] は、会計情報システム

は、各経営管理者層に提供する実績情報、計画情報、統制情報を体系的にアウトプットしうるシステムでなければならないという。その情報は会計情報はもとより、会計的情報をトップ・マネジメントから現場管理者に至るまでの情報利用者に情報要求に応じて日別、週別、月別、期別等に提供しうるシステムでなければならないと指摘しており、現場の詳細な会計情報が全社の財務諸表に集計されるような会計情報システムの構築の必要性について述べている。

- 17) 詳細は挽 [2007] を参照されたい。また、財務会計と管理会計の整合性について稲盛 [1998] は、管理会計と財務会計は異なった性格を有しているため相互に独立したものだと考えられているが、「双方とも経営の実態を正確に認識するためのものである以上、両者の報告内容の間には整合性がなければならない。実際、京セラにおいても、「管理会計」報告である「時間当たり採算」と社外に公表する「決算」との間には明瞭な整合性が保たれている。」（稲盛 [1998] 135頁）と説明する。
- 18) 組み替えについて次のような説明もある。「財務会計とは異なる管理会計の会計処理を採用している企業が多いが、それら企業では管理会計のための元帳（データベース）あるいは管理会計のための修正仕訳（データ）を必要としている。」（川野 [2010] 30-31頁）。
- 19) 収益の計上に関しては、財務会計では回収期限到来基準により期間按分で計上し、管理会計では販売基準により当期取扱い債権から得られる受入収益を取扱い時に一括計上しているという。これにより受入収益は営業収益に対して先行指標として経営管理者に利用されているという。貸倒費用に関しては、財務会計では過去の貸倒実績率から貸倒引当金を算出し、クレジット債権の経済的価値を見積もって求めていて、管理会計では遅延債権の当期発生額から遅延債権（過年度分を含む）の当期回収額を差引いた遅延債権の未回収額を貸倒費用としているという（中野 [2008] 80頁）。
- 20) A社の管理会計システムでは、①クレジット債権の取扱金額、②加盟店手数料と顧客手数料の合計金額、③遅延債権の未回収金額、④加盟店の売上債権買取りに要する資金コスト、⑤人件費・物件費・税金から構成されているという。A社では、日々の営業活動は①から③によって管理しており、管理会計上の損益は②から⑤を組み合わせて算出している（中野 [2008] 80-81頁）。詳細は中野 [2008] を参照されたい。
- 21) 日本オラクル [2011, 65頁] は、勘定科目に管理会計上必要となる管理項目を付帯して取引データを格納するような勘定科目体系を「財管一致勘定科目体系」と呼んでいる。例え



ば、売上勘定には企業、事業、部門、地域、商品、チャンネル、顧客といった項目を付帯することになるという。

### 参考文献

- Boockholdt, J.L. [1999], *Accounting Information Systems : Transaction Processing and Control*, fifth Edition, IRWIN.
- Committee to prepare a Statement of Basic Accounting Theory [1966], *A Statement of Basic Accounting Theory*, American Accounting Association. (飯野利夫訳 [1969]『アメリカ会計学会・基礎的会計理論』国元書房)。
- FASB [1997], *Disclosures about Segment of an Enterprise and Related Information*. Statement of Financial Accounting Standards No. 131. Norwalk, CT : FASB.
- International Accounting Standards Board (IASB) [2006], *Operating Segments*. International Reporting Standard 8. London, U.K. : IASCF.
- Godfrey J.T. and Prince.T.R [1971], "The Accounting Model from an Information Systems Perspective", *The Accounting Review*, January.
- Jonson, 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『レバンスト・ロスト—管理会計の盛衰—』白桃書房)。
- あずさ監査法人・KPMG 編著 [2010]『戦略的 IFRS 経営』東洋経済新報社。
- 稲盛和夫 [1998]『稲盛和夫の実学—経営と会計』日本経済新聞社。
- 加井久雄 [2016]「IFRS 適用が財務会計と管理会計の関係に与える影響の検討」『産業経理』第76号第1号 : 134-141頁。
- 金子智郎 [2014]『ケースで学ぶ管理会計—ビジネスの成功と失敗の裏には管理会計の優劣がある—』同文館出版。
- 河合久 [2009]「会計情報の活用性に影響を及ぼす諸要因の因果モデル：会計情報システムの組織適合性と情報技術水準の視点から」『商学論纂』第50巻第3・4号 : 53-87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』第52号 : 116-129頁。
- 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。
- 川野克典 [2013]「進化を止めた日本企業の管理会計」『商学研究』第65巻第4号 : 18-26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』第30号 : 55-86頁。
- 川野克典 [2016]『管理会計の理論と実務 (第2版)』中央経済社。
- 企業会計基準委員会 [2008]「企業会計基準第17号」『セグメント情報の開示に関する会計基準』企業会計基準委員会。
- 清松敏雄・渡辺智信 [2015]「わが国上場企業における財管一致に関する調査に向けて」『経営・情報研究：多摩大学研究紀要』第19号 : 127-134頁。
- 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』第21号 : 1-16頁。
- 金融庁 [2015]『IFRS 適用レポート』金融庁。
- 後藤光正 [2013]「日本企業における会計システム導入の3つの失敗」『企業会計』第65巻第4号 : 42-49頁。
- 坂尾栄治・原幹・青木幹雄・高見亮・竹政昭利 [2011]『会計士さんの書いた情シスのための IFRS』翔泳社。
- 榎正壽 [2011]「IFRS が IT システムに与えるインパクト」『企業会計』第63巻第8号 : 24-31頁。
- 櫻井康弘 [2014]「素材型企業 A 社の国際化戦略と会計情報システム」『商学論纂』第55巻第4号 : 91-114頁。
- 島田美智子 [2012]「会計制度設計における財務会計と管理会計の関係性—意思決定有用性アプローチの展開に寄せて—」『下関市立大学論集』第56巻第2号 : 31-42頁。
- 正司素子 [2012]『IFRS と日本的経営 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』第77巻第1号 : 70-78頁。
- 中央新光監査法人編 [1989]『会計システム』税務経理協会。
- 津曲直躬 [1970]「会計情報システムの課題」『会計情報システム講座2』日本経営出版会。
- 東京証券取引所 [2017]『「会計基準の選択に関する基本的な考え方」の開示内容の分析』東京証券取引所。
- 中野晴之 [2008]「財管一致の会計情報システムの構築—クレジット企業における会計情報システムの導入研究」『会計ブロードキャスト』第9号 : 79-90頁。
- 中村輝夫 [2015]「経営トップと管理会計」『経理研究』第58号 : 45-57頁。
- 日本オラクル IFRS システム研究会 [2011]『最適なソリューションがわかる IFRS システム対応の実務』日本実業出版社。
- 日本生産性本部会計情報システム研究会 [1979]『会計情報システム—統合化への理論とアプローチ—』日本生産性本部。
- 挽文子 [2007]『管理会計の進化—日本企業にみる進化の過程』森山書店。
- 挽文子 [2015a]「管理会計と企業会計基準 (1)」『企業会計』Vol.67 (7) : 4-5頁。

挽文子 [2015b] 「管理会計と企業会計基準 (2)」『企業会計』  
Vol.67 (8) : 4-5頁。

有限責任監査法人トーマツ IFRS サービスセンター [2010]  
「グループ業績管理」『企業会計』第62巻第5号 : 88-89頁。

安井望編著 [2015] 『グローバル情報システムの再構築・1 会  
計関連業務／システム』中央経済社。

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 : 28-29頁。