

[研究ノート]

A社造船所における競争と会計のグローバル化への対応と地場経済に与える影響

韓国造船業の動向も含めて

宮 地 晃 輔
竹 田 範 義
小 形 健 介
柊 紫 乃

1. 本稿における研究の目的・背景・方法

1-1 研究の目的

本稿では2008年9月リーマンショック以降、船会社の需要低下による極端な「買い手市場」⁽¹⁾を主な原因とする造船市場の競争激化及び国際財務報告基準（International Financial Reporting Standards：IFRS）導入への造船企業の対応が、地場経済に与える影響について論究を行うことを目的とする。

本稿における研究の推進にあたっては、国内造船準大手であるA社造船所（以下、A社と称する）を調査・分析の対象とし、かつ、同社の競合他社を有する韓国造船業の動向も含めて論究を展開する。A社は1946年に設立され、1961年には東証1部に上場している。セグメントには船舶、機械、給食事業等があり、子会社を8社有している。従業員数は2012年3月31日現在1,216名となっている。A社は、同社の造船事業が所在する地域の基幹産業として位置づけられる。

現在、国内造船業の経営が苦境に立たされている。造船業に限らず、わが国製造業を取り巻く環境は厳しい経営環境に晒されているが、これまで製造業つまり、ものづくりの拠点が国内の各地方に展開されそれによって地場経済が形成されてきた。地域社会での雇用の場であると共に、製造業が存在することで周辺の製造業・サービス業が育ち、そこにも雇用が生まれ、地方財政の歳入面に貢献し地場経済が形成される構図が各地で見られた。現在この構図が、崩壊するのではないかとの危機感もたれている。

本稿で取り扱うA社もある地方都市及びその周辺地域の基幹産業として圧倒的な存在感をもってきた。A社の衰退は当該地場経済の衰退にもつながり、A社の収益・利益の安定化は喫緊の課題となっている。A社がコミットしなければならない造船市場は完全なグローバル競争のもとにあり、受注競争・価格競争の激しさはもとより海運需要が活況時には見られた円建て受注も現在ではほとんど困難となり、ドル建て受注のもと常に為替リスクを背負いながらの事業活動を展開しなければならない⁽²⁾。船舶受注は、契約から完成引き渡しまで1年から3年程度を要することが多いが船主からの請負代金は、A社の場合には、契約時10%・起工時10%・進水時10%・引渡し時70%の割合で受領することが多い。このことで契約から完成引渡しまでの間、為替リスクを背負いながらの事業活動を行わなければならない。また、A社がその生き残りに活路を見出そうとしている中型バルクキャリアー(中型貨物船)はその性質上受注をめぐって韓国や中国の造船企業と熾烈な競争をしなければならない。具体的競争としては、製品としての船舶がもつ品質・機能・特性に対する競争があり、受注価格競争がある。A社はこれらの競争環境に適応するための戦略を実行しなければならない状況にある。さらに、A社の仕入れ原価についてみれば、為替有利性を持つはずの海外仕入れは原材料高騰により相殺、あるいは逆転されかねず、また、A社を頂点とするサプライチェーンの協力先各社は、ほとんどが地元企業であることから、為替の影響は受けない代わりに、これを直ちに海外調達に置き換えて為替差益を求めるのは、現在のA社のものづくり構造

的にも、また、地域の基幹産業としてのA社の位置づけから言っても、なかなか困難である。これらの当該対応如何によっては地場経済に正負いずれの影響も考えられるのであるが、現状で言えば、相対的に負の影響可能性が高いと言わざるを得ない。この点についてはA社が造船市場を勝ち抜くための対応であることから、いかなる道具立てでもってこれを行うかが注目されるところである。

結論を先に言えば、A社は原価企画(target costing)の導入によりその活路を見出そうとした。櫻井が主張するように原価企画は、源流管理であり製品の企画段階つまり生産の上流段階で実施される⁽³⁾。さらに櫻井によれば、原価企画は原価低減として位置づけられ、「製品の企画段階から製品の機能そのものを見直して市場との関係で戦略的に大幅に原価を引き下げる。原価企画では、まさにその原価低減が行われる」⁽⁴⁾と主張している。また、櫻井のこの主張に共通するものとして、「原価企画は、製品の企画・設計の初期段階からのコスト削減のための戦略的マネジメントのプロセスである」⁽⁵⁾というものもある。これらは狭義の原価企画の定義というべきものである。

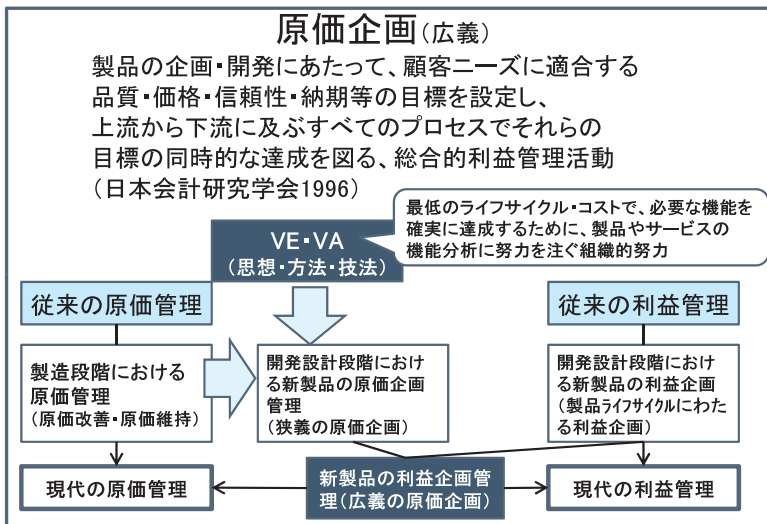
他方、広義の原価企画の定義は、「製品の企画・開発にあたって、顧客ニーズに適合する品質・価格・信頼性・納期等の目標を設定し、上流から下流に及ぶすべてのプロセスでそれらの目標の同時的な達成を図る、総合的利益管理活動」⁽⁶⁾と定義される。造船業の性質及び昨今の経営環境を考慮した場合、A社の原価企画では、広義の原価企画の考え方を基礎にその方向性を考えるべきである。さらにこれに加えて、時間軸までも考慮した利益・予算・キャッシュ管理を含むトータルコスト企画がA社には必要であると考える。

その理由を、A社有価証券報告書第90期(平成23年4月1日-平成24年3月31日)の事業等のリスクに対する記述に見出すことができる。それは、A社の為替リスクに関する記述であり、「当社グループの売上高における輸出割合は全体の8割程度と高い割合を占めております。特に新造船事業

においては、外貨建ての契約割合が多く商習慣上分割して入金されることや、契約時から引渡しまでの期間が1年を超える契約が多く、為替の影響により業績は大きく変動する可能性があります。そのため、為替レートの大幅な変動がある場合には、当社グループの受注状況、業績及び財務状況に影響を及ぼす可能性があります。」の内容である。この記述からA社は、受注船の契約から引渡しまで1年を超える契約と外貨建て受注を主なリスク要因として、当該リスク管理のためには時間軸を意識した利益・予算・キャッシュ管理を含むトータルコスト企画の必要性が高まってくる。このことは、A社のみならず造船企業に共通する課題であろう。

後述するが、A社が現在行っている原価企画への取組は、【図表1】に示す広義の原価企画に通じる取組が行われている。これに加えて、時間軸までも考慮した利益・予算・キャッシュ管理を含むトータルコスト企画が

【図表1】広義の原価企画概念



(出所) 日本会計研究学会、『原価企画研究の課題』森山書店，1996年，110頁および田中雅康『利益戦略とVE - 実践原価企画の進め方』産能大学出版部，2002年，3-5頁より筆者作成。

A社によって取組まれる必要があることを重ねて問題提起しておきたい。

また、今日、企業価値評価の軸としての会計が、グローバル化の流れの中にあり、これもA社の重要な対応課題となっている。会計のグローバル化が、設備投資計画、従業員雇用、技術温存・技能伝承に影響を及ぼす可能性があり、場合によっては地場経済にも影響を及ぼす可能性がある。本研究ではこの点も重視して論究を行う。

1-2 本研究の背景

A社造船事業部の所在する地方都市B（以下、B市と称する）では、同社の展開する造船事業が基幹産業に位置し、B市での雇用、協力先企業の業績、地方財政に強い影響力を有してきた。それはまさにB市及びその周辺の地場経済に甚大な影響力をA社が及ぼしてきたことを意味し、今後もそれが継続していくことが確実である。例えば溶接や組立てに関してはA社の協力先企業は約50社あり、A社の経営動向が必然的に当該協力先企業の業績を左右することになり、B市での雇用や域内での消費動向にも影響を与えることになる。

B市の基幹産業としてA社が展開する造船事業は2012年12月現在極めて厳しい経営環境のもとに置かれている。A社が2012年10月25日に公表した、「向こう3カ年の経営方針（事業再構築について）」（以下、3カ年計画と称する）の中で示している経営環境の現状認識は主に以下の内容になっている⁽⁷⁾。第一に、中国経済の成長減速による海上輸送量の伸び悩みが、新造船の発注量を低下させ、造船市況の悪化につながっている。第二に、新造船の場合、契約から引渡まで1年から3年程度を要するものが多いが、リーマンショック前に発注された新造船が大量竣工していて船腹余剰となっている。第三に、世界経済減速の波を船主（船会社、発注者）も受けて経営環境が悪化しその結果、新造船へのニーズが出てこない状況と船価の下落を引き起こしている。しかもこのようなA社を取り巻く経営環境が中長期的に継続すると同社は捉えている。これらの要素等によって日本の造

船業界の2014年問題が強調されるようになった。つまり前述した日本の造船業を取り巻く経営環境が原因となって新造船の受注難が生じ、2014年には手持ち受注がゼロに近い造船企業が発生するのではないかという問題である。A社によれば、受注が1年分はないと目の前の船舶建造に必要な購入品の調達に支障をきたすとされている。まさに日本の造船業の危機と言えよう。

A社を取り巻く経営環境も同様で、海上輸送量の低下及び船腹余剰が主な原因で造船市場において極端な買い手市場を生みだし、継続的な円高も重なって造船業の経営は厳しい競争環境に置かれている。さらに製造業経営者から経営に与える影響が大きいのではないかと考えられているIFRS（国際財務報告基準）導入問題、すなわち会計のグローバル化問題もA社経営に対して何らかの影響を与える可能性がある。また、今回の3カ年計画によればコストダウンも重要な柱となっていて人件費を中心とした固定費の圧縮が具体的に掲げられている。さらに低燃費に優れた中型バルクキャリアー（中型貨物船）つまり環境配慮型中型貨物船としてのエコシップの受注、新船型開発による競争力強化を掲げている。この点は、原価企画が直接に関わる部分であり、新造船の競争力強化と変動費削減の双方を実現する狙いがある。A社における原価企画への取組は、リーマンショック以降に極端な買い手市場に陥ってしまった造船市場で生き残るために、採算性に適う新造船実現が早急に必要になり当該目的のために導入され、かつ、新造船の製造原価の約70%～80%⁽⁸⁾を占める原材料費について鋼材調達と消費の観点から変動費削減にも資することが目的となっている。このことは、今回3カ年計画でも鮮明になっているがそれ以前からも課題とされてきた問題である。

中国の成長鈍化による海上輸送量の伸び悩み、円高による日本製造業の競争力低下、リーマンショック前に発注された新造船の大量竣工による船腹余剰、船主（船会社、発注者）の経営環境の悪化、船価下落を要因として、A社の受注価格は市場で相当に叩かれて採算性の点から新造船の建造を制限する動きが3カ年計画で出てきている。

1-3 本研究の方法

本研究を推進するにあたって、地場基幹産業としての位置付けを有するA社を調査対象に同社の経営者階層、管理者階層、会計実務管理者への訪問調査を行っている。A社に対する調査は管理会計と財務会計の双方の視点から行われているが、その主な内容は次のようになっている。A社の「原価計算の手法、活動基準原価計算(Activity Based Costing: ABC)への取組、コストダウンの方策について」、「IFRS準備状況と推進体制、経営者層の立場から見るIFRSへの考え方」、「IFRS準備に対する本社の役割、造船業界団体の反応、IFRS導入がA社に与える影響」、「IFRS担当部署管理者の立場からのIFRS準備の経過と問題点、IFRS準備にあたっての監査法人の役割」、「向こう3カ年の経営方針(事業再構築について)の狙い、原価企画への取組の経過と現時点の評価」に対して、合計5回の訪問調査を行っている。

さらに、日本の造船企業の競合他社を抱える韓国造船業の現状と問題点を本研究の視点から捉えるために、造船における主要原材料の鉄鋼製品の国内取引・輸出入取引を行っている日本企業C商事株式会社⁽⁹⁾の一組織である韓国C商事会社(以下、韓国C社と称する)の理事副社長釜山支店長D氏に対して訪問調査を行っている。D氏に対する訪問調査は、リーマンショック以降、船価下落が続くなかにおいて、変動費管理上の鋼材調達の見点から、韓国と日本の造船企業における鋼材調達の現状と問題点について調査を行っている。

以上のA社及び韓国C社への訪問調査の概要をまとめると以下の【図表2】のようになる。

本研究は【図表2】における訪問調査の結果を基礎に置きながら、B市の基幹産業である造船企業A社の競争と会計のグローバル化が、地場経済に与える影響について、韓国造船業の動向を一部交えながら論究を行うものである。

【図表 2】本研究における B 市基幹産業造船企業 A 社及び韓国 C 社への訪問調査の概要

調査対象企業	訪問調査日時・対応者	主な調査内容
B 市基幹産業 造船企業 A 社	(1) 2010年12月22日 経理部経理課長 F 氏	(1) 原価計算の手法，活動基準原価計算について，コストダウンの方策について
	(2) 2012年 3月12日 常務執行役員コーポレート部門長 M 氏	(2) IFRS 準備状況，IFRS の推進体制，A 社経営者層の立場から見る IFRS への考え方
	(3) 2012年 6月12日 執行役員総務部長 S 氏	(3) IFRS 準備に対する本社の役割，造船業界団体の反応，IFRS 導入が A 社に与える影響
	(4) 2012年 9月12日 経理部経理課長 F 氏	(4) IFRS 担当部署管理者の立場からの IFRS 準備の経過と問題点，IFRS 準備にあたっての監査法人の役割
	(5) 2012年12月 6日 経理部経理課長 F 氏	(5) 2012年10月25日公表「向こう 3 力年の経営方針（事業再構築について）」の狙い，原価企画取組の経過と現時点の評価
日本企業 C 商事株式会社の一組織である韓国 C 社	2012年12月 3日 理事副社長釜山支店長 D 氏	造船業に対して造船の主要原材料を供給する日韓鉄鋼業界の現状と問題点，韓国と日本の造船企業の鋼材調達の現状と問題点

(出所) 著者作成。

2 . A 社 3 力年計画の主要部分と特徴

2012年12月 6日 A 社訪問調査を行った際，同社経理部経理課長 F 氏から 3 力年計画の主要部分について示唆を受けた。ここでは当該計画をこれまで述べた内容からさらに踏み込んでその主たる内容と特徴を述べ，また本

稿との関係において重要な点について整理する。同社の企業理念の支柱をなすものとして、今後もものづくり企業としての存続・発展を目指しステークホルダーに対しての責任を果たしていく趣旨の説明があった。当該理念を経営の中で実現していくために、A社では前述した直近の3年間を対象とした3カ年計画を策定しその実現を図ることを重視している。

今回の3カ年計画は、新造船の縮小、固定費削減、新規設備投資の抑制といったいわば縮小路線が目立つものになっている。新造船の縮小については、低船価受注を排除していく結果として生じるものである。固定費削減の中心は人件費削減と減価償却費負担の圧縮である。人件費については2012年3月31日現在の従業員数をベースに考えると約400人規模の削減を、外部出向等を用いて行い、3カ年計画期間中は新規採用が行われる可能性は低い。従業員400人規模の削減を、60歳以降再雇用をした従業員を中心に行うことが予定されているが、当該従業員世代は熟練工や技能伝承・技術伝承上の重要な従業員も含まれていて、いわば、「この人がいないと船が造れないという場面もある」⁽¹⁰⁾という点に配慮しながらの人員削減を実行する予定となっている。この点は本研究の目的との関係から重要な点であり、それはA社の地場経済での雇用機会の提供に果たす役割及び同社の次代の技術現場・成長を支える人材確保・育成の観点から今後非常に大きな問題を抱える可能性がある。また、IFRS導入も今後の人材確保・育成に影響を与える可能性がある。本稿ではこの点にも注目をしてこの後論究を行っている。減価償却費負担の圧縮は、戦略投資以外の新規設備投資の抑制を図ることが計画されていて、これにより実現しようと考えられている。全体的に見れば3カ年計画のもとでは設備投資は抑制の方向である。

一方、縮小路線に対して取組推進を強化していくものもある。艦艇船への対応能力をあげていくこと、そして既存船へのBWTS (Ballast Water Treatment System) 搭載工事の受注拡大を図っていくことがある。BWTSとは2011年7月28日のA社説明によれば、船舶が他の海域にて注水したバラスト水(海水)を積地にて排水した場合に、バラスト水内の微

生物等によって起こる当該海域内の生態系変化等を抑制する目的のために、バラスト水に生息する微生物や残渣物などの移送を制御するためのシステムである⁽¹¹⁾。また、先に触れているが新造船の採算性改善のために新船型開発による競争力強化を図ることになっている。この点は前述したとおり原価企画がその推進のために取組まれている。本稿では、この点にも注目してこの後論究を展開している。

以上に述べたとおり造船市場はグローバル競争が激化の一途であり、また国内造船企業間でも熾烈な受注競争が展開されている。このような競争環境が採算割れ受注を生み出し、現在の日本の造船企業を苦境に追い込んでいる状況であり、A社の3カ年計画でもそのことが読み取れる状況となっている。

そこで次に、A社の競合造船企業を抱える韓国造船業を含めて、造船の製造原価に占める原材料費の割合が70%～80%である点に着目して、鋼材調達の見点から韓国・日本の造船業の現状と問題点について論究を行うこととする。

3．鋼材調達の観点からの韓国・日本の造船企業の現状と問題点

3-1 韓国C社への訪問調査

造船企業が完全なグローバル競争下に置かれていて、かつ現在における船舶余剰の状況の中で新造船の船価が叩かれる状況にあっては、それぞれの造船企業では固定費・変動費の双方のコストダウンを目指す動きが活発化してくるが、ここでは主要原材料の鋼材調達において変動費低減・高騰化防止の観点から、日韓造船企業における現状と問題点を論究する。

韓国及び日本の造船企業の鋼材調達の現状を把握するにあたって、次の調査を行っている。造船における主要材料である鉄鋼製品の国内取引・輸出入取引を行っている韓国C社の理事副社長釜山支店長D氏に対して、2012年12月3日に訪問調査を行い、国内外の造船企業に造船主要材料の鋼

材を販売する立場からの次の意見聴取を行う形でインタビュー調査を行った。今回の調査対象先である韓国C社は、韓国の代表的な造船企業5社（現代重工業、三星重工業、大宇造船、STX造船、韓進重工業）のうち、STX造船を除く4社と取引関係にある。STX造船は韓国内鉄鋼メーカーから全ての鋼材調達を行っている。韓国C社が韓国造船4社と鋼材売買取引を行っていることから、まずは鋼材調達における韓国造船企業の現状の認識と問題点に対する意見聴取を行った。その内容は以下のとおりである。

3-2 鋼材調達における韓国造船企業の現状と問題点

韓国造船企業が韓国内鉄鋼メーカーから鋼材を購入する場合、購入先としてPOSCO製鉄、現代製鉄、東国製鉄がある。海外購入先は、韓国C社のような日本の鉄鋼関連会社が存在している。結論を言えば、現在、韓国造船企業は鋼材購入先の多元化を行い、購入コストの高騰を回避する動きを採っている。つまり購入先の多元化は鉄鋼メーカー間による価格競争を引き起こす余地を保つことで、鋼材の購入コスト高騰を回避する狙いがある。つまり変動費管理としての鋼材購入コストの安定化を図る狙いがそこにある。

一方、韓国造船企業の鋼材調達上の問題点は、船主から鋼材の品質を指定されることがあり、その結果日本の鋼材を購入しなければならない場面がある。具体的には日本の鉄鋼メーカーの鋼材品質が高いことから船主の材料指定が日本メーカーのもので行われることがある。韓国造船企業の船主の多くは、韓国国外の船主であり、その結果使用原材料にも日本の鉄鋼メーカーの鋼材品質が優れていると判断した場合は材料指定が行われる場合がある。このことが生じれば韓国造船企業が現在採っている鋼材調達における多元化戦略とは逆のパターンが生じて購入先が狭まることもある。日本の鋼材には15年から20年といった長期使用の段階でも劣化しにくいという特徴があり、日本の鉄鋼メーカーの製造する鋼材の方が品質的に優れているとされている。また現在では日本の鉄鋼メーカーしか造れないとい

う鋼材もある。例えば、溶接性に優れている大入熱材や、マイナス20度～30度でも用途に支障をきたさない低温材は現在、日本の鉄鋼メーカーにしか造れないものである。したがって、韓国造船企業は船主からの指定や日本の鉄鋼メーカーの鋼材を使用せざるを得ない場面では、購入先の多元化が狭まる場面もあるという問題点がある。韓国造船企業において日本の鉄鋼メーカーの鋼材を使用せざるをえない場面が生じ、仕入れ時においてウォン安円高の状況下であれば仕入れ原価は上昇するが、本来は当該企業によって為替有利性の追求を仕入れに求めるはずのものが、現実的にこれを制約してしまう状況が生じる。逆に言えば、日本の鉄鋼メーカーが、韓国の鉄鋼製品市場で販売を確保できる部分でもある。

韓国C社D氏から韓国主要造船5社は現在、資源開発船であるFPSO（Floating Production Storage and Offloading）、船底にガスを貯蔵して運ぶLNG（Liquefied Natural Gas）船、掘削船、18,000トンTEU（Twenty feet Equivalent Unit）大型コンテナ船をターゲット船として強化しようとしているとの見解が示された。韓国造船企業の動きの中には18,000トンTEU大型コンテナ船のような日本の造船企業では造れないものをターゲット船にする動きもある。一方、日本では、A社のように中型バルクキャリアー（中型貨物船）に活路を見出そうとしている造船企業もある。日本の造船企業が瀬戸際に近い状況に置かれている現在、自社の強みをどこに見出すのか、船主の価格引下げ要求に耐えられる船舶造りをいかに実現するのか、喫緊の課題となっている。

3-3 鋼材調達における日本の造船企業の現状と問題点

日本の造船企業の鋼材調達における現状と問題点を論究するにあたっても2012年12月3日に行った韓国C社D氏への調査結果を基礎におきながら進める。

日本の造船企業の鋼材調達の問題を考えるにあたっては、鉄鋼業界との取引慣習を抑えておく必要がある。鉄鋼業界が鋼材の販売契約を行うにあ

たっては、「ひも付き契約」と「スポット契約」の2種類がある。これまで国内における造船企業と鉄鋼業界の鋼材売買における取引慣行は、ひも付き契約とよばれるものである。当該契約は、定期的に定量的な数量と価格をもって鋼材の売買取引を行うところに特徴がある。日本の造船企業は通常このひも付き契約によって鋼材の調達を図っている。ひも付き契約による鋼材調達が主になる理由としては、鋼材の供給企業が限定される中で、安定した原材料調達を行うためである。鋼材売買におけるひも付き契約には「保守的」な側面もあり、A社の場合は、鋼材価格交渉の余地がほとんどない状況である。これはA社の筆頭株主がある国内鉄鋼メーカーであるという資本関係にもとづいている。当該契約の性質が業界間において一種のムラ社会的な性質を形成したことも否定できない。この部分を指して保守的と評される。本稿では後にA社における原価企画の取組を論究するが、造船の主要原材料に対して鉄鋼業界への価格交渉の余地がないA社にすれば、残された方法は少ない鋼材の原材料で船舶造りをするということになる。つまり船舶の企画・開発・設計段階が重要性を増してくることになり、原価企画の取組につながっていくことになる。

鉄鋼業界が鋼材の売買を行うにあたって、もう一つの形態にスポット契約がある。スポット契約は、その時々都度契約という性質の契約である。当該契約は、その時々における鋼材の市場価格で最も低価の鋼材を選択して調達する方法である。したがって当該契約による鋼材仕入れを行うことで、為替有利性を実現して購入コストの低減を図ることも可能である。これに対する日本の造船企業の実態はどうであろうか。

韓国C社D氏によれば、国内造船企業がスポット契約で鋼材を調達することは現実的にはあまり例がない状況である。その理由としては、鋼材売買取引の主であるひも付き契約は、一種のムラ社会的状況を生み出し、国内造船企業がスポット契約での鋼材調達に踏み出すことは当該ムラ社会から逸脱することにつながる場合がありその結果、以後ひも付き契約のメリットを享受できなくなる可能性があるためである。当該理由により、スポ

ット契約は鋼材売買取引における主たる契約方法にはなりえていないのが現状である。したがって、当該契約による為替有利性の追求を行うウエートは、日本の造船企業では現状、あまり高くはないと言える。

それでは、日本の造船企業はスポット契約での鋼材調達の一の必要性を全く感じていないのであろうか。A社では、韓国製の鋼材が品質的に日本の鉄鋼メーカーのものに近づいているため、購入コストが廉価な韓国の鉄鋼メーカーの鋼材の調達を検討したいという意識をもっていることは、2011年12月22日の訪問調査で明らかになっている。しかしながら2012年12月現在そのことは実現していない。A社は、ひも付き契約のメリットや自社筆頭株主が鋼材の調達先であることを理由に、変動費低減のためのスポット契約には踏み出せない状況である。このことはA社のみならず日本の多くの造船企業に共通した事項であると考えられる。韓国の鉄鋼メーカーの品質的に日本の鉄鋼メーカーの鋼材と遜色ないものをいかに投入できるかは、現状困難を極めるが今後の日本造船企業の課題の一つと言えよう。

これまでの韓国・日本の造船企業の鋼材調達の現状と問題点のポイントを整理すると【図表3】のとおりとなる。

【図表3】韓国・日本の造船企業の鋼材調達の現状の問題点

	鋼材調達に対するスタンス	問題点
韓国	(1) 鋼材購入先の多元化を行い購入コストの高騰を回避する動きを採っている。 (2) 購入先の多元化は鉄鋼メーカー間による価格競争を引き起こす余地を保つことで、鋼材の購入コスト高騰を回避する狙いがある。	(1) 船主（船会社、発注者）から鋼材の品質を指定されることがあり、その結果日本の鉄鋼メーカーの鋼材を購入しなければならない場面がある。 (2) 日本の鉄鋼メーカーの鋼材品質が高い場合、船主の材料指定が日本の当該メーカーで行われることがある。

	<p>(3) 上記(1), (2)により変動費管理としての鋼材購入コストの安定化を図る狙いがある。</p>	<p>(3) 韓国造船企業の船主の多くは、韓国国外の船主であり、その結果使用原材料にも日本の鉄鋼メーカーの鋼材品質が優れていると判断した場合は材料指定が行われる場合がある。仕入れ時においてウォン安円高の状況下であれば仕入れ原価は上昇するが、本来は当該企業によって為替有利性の追求を仕入れに求めるはずのものが、現実的にこれを制約してしまう状況が生じる。</p> <p>(4) 上記(1), (2), (3)により現在採っている鋼材調達における多元化戦略とは逆のパターンが生じて購入先が狭まることがある。</p>
<p>日 本</p>	<p>国内鉄鋼メーカーからの鋼材購入にあたっては、「ひも付き契約」と「スポット契約」がある。</p> <p>鋼材の供給企業が限定される中で、安定した原材料調達を行うため、ひも付き契約で鋼材調達が行われている。</p>	<p>ひも付き契約は、定期的に定量的な数量と価格でもって鋼材の売買取引を行うところに特徴がある。当該契約は、保守的なところがあって、A社のように鉄鋼メーカーとの力関係によっては、価格交渉の余地がほとんどないケースもある。</p> <p>一方で、鉄鋼業界と造船業界の鋼材取引における旧来からの保守的な関係からスポット契約による鋼材調達も行いにくい状況にある。当該契約による鋼材仕入れを行うことで、為替有利性を実現して購入コストの低減を図ることも可能ではあるが、現状はあまり実現していない。</p>

(出所) 著者作成。

4．A社における原価企画への取組

4-1 ターゲット船の見定めと原価企画の導入

A社は、2010年6月24日に機構改革の一環として同社営業企画室の中に原価企画室を新設した。A社は原価企画に対する取組を行うにあたって外部講師を招いて社内研修も行っている。A社経理部経理課長F氏によれば当該研修の際の外部講師から原価企画をイメージさせる説明として製造原価のコストダウンの余地は、設計段階ではショベルカーであり、計画段階ではスコープ、製造段階では耳かきであるという例え話で行われたということで、当該イメージを手掛かりに原価企画に対する社内の理解を深めていく努力が行われた。

原価企画への取組は、売れる製品造りのための方向性決定やそのための顧客ニーズの把握と不可分である。A社も原価企画に取組むにあたって、自社のターゲット船に何を据えるのか、それを定めるための活動を事前に行っている。

A社のターゲット船を決定するにあたっては、国内外の船主に対してリサーチを行い、基本的にニッチ（少数）ではあるが、10隻～20隻の受注が見込める船型開発を目指した。つまり原価企画への取組を通じて、採算性を確保しつつ目標利益を確保できる新船型は何かを見定めるリサーチを行った。その結果84,000tタイプの中型貨物船で、特徴としては船の幅が広くて高さが低い貨物船、すなわち浅い港にも入港・接岸できる中型貨物船の需要が船主にあると判断をした。当該ターゲット船は船主のニーズが確認でき、かつニッチであり、企画・開発・設計のスピードを高めればコストダウンの成功と船価も十分にA社が許容できる範囲で実現できると見定められた。つまり、船主のニッチなニーズに応え、10隻～20隻の受注隻数に成功することでコストダウンを図り、設計費用とイニシャルコストを回収しようという戦略でもある。いかに船価が市場価格で決定されようとも採算性に適わない受注は、操業はあるが財務は悪化の状態を生み出すこと

になる。したがってA社から見れば、「市場価格は、目標価格によって始まる」⁽¹²⁾という視点を重視して、受注船価としての目標価格を常に上回るような受注戦略を展開しなければならない。これを原価企画で実現しようとしている。この点については、次の【図表4】トヨタ自動車における原価企画の変遷に参考となる点がある。【図表4】における<原価企画>1959年末頃、パブリカ試作に目標販売価格「1000ドルカー」というのがあがるが、当該企業の目標販売価格が市場価格と整合性をもてるような製品の企画・開発を行うことが今日のA社でも必要なことになっている。これを実現するためには、全社的な原価企画への取組が必要になり、【図表4】は、まさにそれを示している。役員、設計・購買・経理・生産技術の各部門をはじめ全社的な原価企画への取組があつて、はじめて時間軸までも考

【図表4】トヨタ自動車の原価企画の変遷

原価企画ルーツ:トヨタ自動車における創設以来の主な変遷

<原価企画以前の標準原価管理、予算管理＝原価維持>

1927年:基準原価 1950年:間接経費予算管理制度 1956年:製造部門費予算管理(差異分析)

<原価改善>

1961年:不良半減運動⇒原価低減目標値 1962年:VA(原価分析)、仕入先との部品検討会 1974年(オイルショック):カローラ原価改善委員会⇒発展

<原価企画>

1959年末頃:パブリカ試作に目標販売価格「1000ドルカー」

1962年VA導入＝原価企画 1963年:原価管理の3本柱確立(トヨタマネジメント1970)

1963年:機能別管理体制(TQC推進機関、全社監査、役員部別担当⇒機能別分担)

1965年頃:カローラ計画段階、車両担当主査の強いリーダーシップで関連部署協力、

設計・試作で価格引下げ 1966年:VA(製造段階)VE(開発段階)組織的積極導入

1967年:「原価企画実施規則」制定(手順、担当部門明確化)、VE技法採用⇒成果

1969年:カローラモデルチェンジ、協力企業と一体「外注部品原価企画委員会」

1974年(オイルショック):原価企画委員会

1975年:技術管理部原価企画課 設計、購買、経理、生産技術部門の関係者によるVE検討⇒工場技術員、技術部内、実験部門/材料部門の技術者も参加

⇒1979年:設備投資企画 ⇒21世紀:工場総費用管理

(出所) 門田安弘「原価企画・原価改善・原価維持の起源と発展」『企業会計』Vol. 45, No. 12, 42-46頁, 1993年, トヨタ自動車株式会社編『創造限りなく: トヨタ自動車50年史』トヨタ自動車, 1987年および田中雅康『利益戦略とVE - 実践原価企画の進め方』産能大学出版部, 3-5頁, 2002年より筆者作成。

である。

前述したとおり、A社はターゲット船として84,000 t タイプの中型貨物船で特徴としては船の幅が広くて高さが低い貨物船、すなわち浅い港にも入港・接岸できる中型貨物船に定めて、原価企画への取組を行ってきた。そこで、当該取組に対してA社が現状どのような自己評価を行っているのかを次に論じる。

4-2 原価企画取組に対するA社の自己評価とそれに対する分析

船主のニーズに沿ってニッチな市場での新船型開発を行い、採算性を改善するための84,000 t タイプの中型貨物船の開発のために原価企画への取組を行ってきたA社は、当該取組に対する自己評価として、以下のように評価を行っている。この点については、2012年12月6日A社F氏に対する訪問調査の結果から論じている。

受注する船価の採算性の改善のために原価企画に取組んできたが、この間にもターゲット船の船価は下落を続けている状況である。また、ターゲット船に興味を示している船主も最近の海運需要の低下を主な原因として資金調達上の問題から直ちにA社への発注に結びかない状況も見られる。A社への訪問調査時点での原価企画取組に対する自己評価としては、当初の目論見どおりにはその効果を発揮していないという評価になっていると言わざるをえない。

当該調査時点においてA社は、「原価企画は売り手市場の状況下で、その機能が発揮されるのではないか」という認識があることを示しているが、これはA社が自己矛盾を起こしている場面でもある。そもそも現在の造船市場における極端な買い手市場の下での船価下落及び新造船の採算性悪化から抜け出すために、A社は原価企画に取組んだのである。現時点でA社の原価企画への取組は道半ばであると考えられるので、海運需要が好転した際に、受注増加につなげられるように原価企画への取組による新船型開発への手綱を緩めないことが肝要ではないかと考える。むしろ、すでに取

組んでいる「設計検討段階における原価企画」への取組に留まることなく、さらに今後は、契約時の支払額交渉による売上計上時期の計画的前倒し、あるいは、生産計画と綿密に連動した原材料仕入れ時期の後倒し等の、時期（時間）も考慮した、広義の予算・利益管理を含む原価企画に発展させることを提唱する。さらに、資金回収時期の再検討も加え、いわば、A社トータルでのコスト・キャッシュフロー管理への独自の進化が求められる。

このことは、海運需要が好転し、再び造船需要が出てきたときに、国内外の競合他社との受注競争を制してA社の受注を増やしていくことは、A社の業績の安定化はもとより、製造拠点の所在するB市およびその周辺の地場経済を安定化させるために必要なことである。また、A社の企業理念の支柱をなしている「今後もものづくり企業としての存続・発展を目指しステークホルダーに対しての責任を果たしていく」方針の実現のためにも必要なことではないかと考える。

5．IFRS 導入によるA社と地場経済への影響の可能性

5-1 IFRS 導入に対する製造業の反応と国内制度に対する議論

造船業界の競争のグローバル化と同様に、会計のグローバル化も現在進行している。この背景には、会計ルールとしての会計基準が各国間で異なると、投資家の投資判断や上場企業の資金調達に支障をきたす、との考えがある。つまり、投資家のために財務諸表の比較可能性を高めること、およびグローバルな活動をしている企業の財務諸表作成コストを低減させることを主たるメリットとして、IFRSの導入が議論されているのである。

現在、わが国における会計のグローバル化問題の関心は、IFRSへの対応を最終的にどのようなところで着地するかという点にある。IFRSへの対応に関しては、ステークホルダーごとに異なる見解を持っている。大企業の意見を取りまとめ、意見を発信してきた経団連は、2008年10月に公表

した意見書「会計基準の国際的な統一化へのわが国の対応」において、次のような見解を表明する。すなわち、国際的な市場間競争にさらされる中で日本の金融・資本市場に対して内外からの資金流入を図るために、国際的に整合性のある市場インフラを整備する必要があるとの認識の下、会計基準の国際化を推進しなければならず、IFRSは、多国籍企業の資金調達コストを低減させ、さらにはグローバルな事業展開を行う際のグループ全体での経営管理にとっても有効であるとする。そして将来的には国際基準への一本化（強制適用）が望ましいものの、当面は日本基準との選択制（任意適用）にするべきであり、仮に強制適用にするにしてもその決定後、少なくとも3年間の準備期間が必要であるとしている⁽¹³⁾。しかしながら経団連において加盟企業の経営者が全てIFRSに対して同じ方向を有していた訳ではない。

経団連の加盟企業の中でも製造業はIFRSに対して慎重な姿勢を見せていた。これは経済産業省や連合においても同様であった。その内容は、会計における国際的な基準の統一を目指す方向性を否定している訳ではないが、日本の産業界の中でも特に製造業は、投資判断となる一時点の企業価値よりも、ゴーイング・コンサーン（Going Concern：継続企業の原則）に重きを置いており、また、IFRS導入に対する米国のスタンスも変化してきている状況も鑑みて、わが国でも時間をかけて検討していく方向が望ましいのではないかという内容であった。

これまで述べてきた経団連や製造業などの経済界からの意見をもとに企業財務委員会企業会計ワーキンググループは、2010年4月19日に中間報告書として「会計基準の国際調和を踏まえた我が国経済および企業の持続的な成長に向けた会計・開示制度のあり方について」を公表している。この報告書は、「グローバルに活動する企業を多く抱えるわが国において会計制度の国際化は不可避であるものの、IASB（International Accounting Standards Board：国際会計基準審議会）が将来採用を予定している項目の中には『技術立国』を支えるわが国企業の経営や国際競争力、ひいては

実体経済に大きな影響を及ぼす可能性があるものが含まれて」⁽¹⁴⁾いるとの認識にもとづき、「我が国経済を支える産業界の立場から」⁽¹⁵⁾、会計制度の国際化に向けた「企業の経営・国際競争力に与える影響、国内制度のあり方」⁽¹⁶⁾などを検討したものである。

国内制度のあり方について当該報告書は、議論の前提として、会計の国際化によって直接的なメリットを享受するのは、「特定のグローバル企業に限定される可能性」がある一方、「その他大多数の企業」にとっては間接的なメリットしか得られないことを指摘している⁽¹⁷⁾。そのうえで、「技術立国」を目指す日本にとって望ましい会計制度が、国内制度の基軸となる重要な会計思想、情報開示のあり方、企業負担、そして確定決算主義、といった観点から検討される。本稿の関心からしてもっとも興味深いのは、重要な会計思想についてである。そこでは、「財務体質の健全性を担保し、国際競争力・収益力の持続的強化を促すとともに、…投資家、経営者、その他の幅広いステークホルダーにも企業価値や業績の評価指標として共有しやすい財務情報である」⁽¹⁸⁾として、実現利益、保守主義、確定決算主義といったわが国の伝統的な概念が維持されるべきであるとする⁽¹⁹⁾。さらに当該報告書によれば、これらの概念は日本の企業競争力に直結しているため、国内制度においてこれらの概念を整理したうえで、会計の国際化やその背景にある考え方を日本企業の競争力向上のために、いかに結び付けていくべきかを検討し、戦略的・効果的に受け入れるべきことが提案されている⁽²⁰⁾。

以上に述べてきた企業財務委員会企業会計ワーキンググループ中間報告書では、技術立国日本に配慮を必要とすること、およびIFRS導入のメリットが、「特定のグローバル企業に限定される可能性」がある一方、「その他大多数の企業」にとっては間接的なメリットしか得られないことなどの主張が見られたが、A社においても当該2点の議論は密接に関わってくるものである。

ゴーイング・コンサーンとは、企業は永続的発展を目指すことを前提に

事業活動を展開していくという考え方で、製造業はこの前提に重きを置いている。すなわち、「企業活動が将来にわたって継続するという前提」⁽²¹⁾を意味している。A社においてもゴーイング・コンサーンに重きを置いていることは、同社の企業理念の支柱である「今後もものづくり企業としての存続・発展を目指しステークホルダーに対する責任を果たしていく」という点から明らかである。また、A社は前述した3カ年計画において艦艇船修理も増強していくと表明しているが、当該船修理事業の特徴である国防に関わる部分が包含されていることが、IFRS導入の目的であるグローバルな資金調達の観点を必ずしも歓迎するわけではないということを生み出している。この点からA社は、ある一定時点での投資判断としての企業価値である資産負債アプローチの考え方に積極的に同意していない可能性がある。

そこで次にA社における当該2点の議論およびそのことがB市の地場経済にいかなる影響を与えるのかについて論究を行う。

5-2 A社のIFRS導入メリットに対する意識

本研究では、A社のIFRS対応動向を把握するために、【図表6】の訪問調査を行っている。A社に対する合計3回の訪問調査を行ったことで、A社のIFRS導入メリットに対する訪問調査時点での意識を把握している。結論を言えば、A社は前述した当該報告書が示している「その他大多数の企業」の範疇に入り、IFRS導入によって直接的な経営上のメリットがあるとは考えていない。むしろその姿勢は消極的な側面があり、自社経営上のメリットは感じていないが、法的対応と同様に会計の国際化の流れのなかで制度変更が生じるのであれば義務的行動としてそれに対応するという意識でIFRSに対応している傾向が感じられる。したがって、IFRS対応のための人的資源の投入やシステム変更に係るコストを自社経営上のメリットにいかにつなげていくかがA社の今後の課題と言える。A社がIFRSへの対応に積極的になれない1つの理由としては、艦艇船修理や当

該船への対応能力の向上など国防に関わる事業を抱えているため、上場企業ではあるが外国人投資家による投資を積極的に呼び込もうという考えがそれ程強くないことが予想される。

【図表 6】 A社に対する IFRS 対応状況に対する調査内容

調 査 先	調 査 内 容
(1) 2012年 3月12日 常務執行役員コーポレート 部門長M氏	(1) IFRS 準備状況, IFRS の推進体制, A社 経営者層の立場から見る IFRS への考え方
(2) 2012年 6月12日 執行役員総務部長 S 氏	(2) IFRS 準備に対する本社の役割, 造船業界 団体の反応, IFRS 導入がA社に与える影響
(3) 2012年 9月12日 経理部経理課長 F 氏	(3) IFRS 担当部署管理者の立場からの IFRS 準備の経過と問題点, IFRS 準備にあたって の監査法人の役割

(出所) 著者作成。

6 . A社 IFRS 導入における B市地場経済に与える影響

6-1 前提条件

上場企業への IFRS の強制適用について、2011年 6月に当時の自見庄三郎金融相がその判断の延期を表明した。当該判断については、2012年を目途に行われる予定であったが年明けの2013年 1月時点で決定的な判断は行われていない。ここでは上場企業に対する IFRS が強制適用されたと仮定して、A社における IFRS 導入が実現した場合に、B市地場経済に与える影響について考察を行うことにする。IFRS の強制適用が決定されれば、わが国上場企業に会計制度の変更を迫ることになるが、当該変更は企業の資金調達、資材の調達、製造プロセス、販売活動、各種契約、報酬・雇用に影響を与えと考えられる。この点については、【図表 7】でその内容を整理している。

【図表 7】の中でもA社にとっては製造プロセスと報酬・雇用の2点に

与える影響は気になるところである。なぜならば、前者は、A社の競争市場に対応・適応するための生産工程の改善やターゲット船への対応に直接関わるものであり、後者は技術・技能蓄積及び温存に直接関わることで、さらに地場経済への貢献に関わることであるからである。

製造プロセスについては、IFRS導入がA社の設備投資計画に対する影響が考えられ、報酬・雇用については、人件費政策や雇用計画に影響を与える可能性がある。

【図表7】IFRS導入に伴う企業内各システムへ予想される影響

会計を取り巻くシステム

会計制度の変更は...

- ・ 資金調達
- ・ 資材の調達
- ・ 製造プロセス
- ・ 販売活動
- ・ 各種契約
- ・ 報酬・雇用 etc...

各種システムに影響を及ぼす可能性がある

(出所) 著者作成。

以下では、前述した前提条件や観点からA社のIFRS導入による会計処理への影響と、同社における会計処理の変更がいかなる経営上の影響を生ずるのか、そしてその結果、地場経済にいかなる影響を与えることが予想されるのか問題点の整理を行うことにする。

6-2 IFRS 導入によるA社の会計処理への影響と問題点

IFRS 導入によりA社の会計処理に影響が生じる代表的なものとして、「固定資産」、「工事契約」、「開発費」、「人件費」に対する影響がある。その詳細な内容については、【図表8】のとおりである。A社におけるIFRS 導入による会計処理の変更が、B市地場経済にいかなる影響を与えるのかを考察するにあたって、ここでは固定資産と人件費の会計処理の変更に伴って生じる影響の可能性について注目をしたい。その理由としては、以下のことがあげられる。

まず、固定資産に関する会計処理の変更からは次のことが考えられる。減価償却費に対する会計処理の変更が、A社での費用増加や減価償却政策の見直しを迫ることになり、その結果、設備投資計画に影響を及ぼす可能性がある。A社は自社の関わる造船市場での競争に対応・適応するためには、今後も生産工程の短縮やターゲット船への対応能力を高めるための設備投資を計画的・継続的に行う必要があるが、IFRS 導入による減価償却費の会計処理の変更が設備投資計画の策定に影響を与える可能性がある。仮に費用増加による設備投資の抑制の方向が出てくれば、A社の生産性改善や競争力向上に影響を及ぼしその結果として、B市地場経済に対して負の影響を与える可能性がある。その反面で、減価償却費の増大はキャッシュ・フローの増大を意味し、投資家からの短期利益追求のプレッシャーが弱い場合には、投資機会の拡大につながる可能性もある。

IFRS 導入による減価償却費の会計処理の変更が費用増加をもたらす可能性がある理由として、コンポーネント・アカウントィング(コンポーネント・アプローチ)が採用されていることがある。この点については、上野による詳細な説明が以下のようになされている。「IAS16では、取得原価の重要な構成部分を識別し、分割して減価償却するコンポーネント・アカウントィングが採用されている。企業は選択した減価償却の方法について、説明責任を負い、残存価格、耐用年数、減価償却の方法を、各年度末に見直さなければならない。もし予測に重要な変更があった場合、当該変

更にはIAS（国際会計基準）におけるIAS 8『会計方針，会計上の見積りの変更及び誤謬』に沿って変更が行われる。」⁽²²⁾とされている。続いて上野はコンポーネント・アカウンティングのイメージを航空機に例え，「航空機の10億円の取得原価は，エンジン部分5億円（耐用年数5年，定率法）と座席1億円（耐用年数3年，定額法），それらを除く本体4億円（耐用年数10年）に分割できる。さらに分割した資産ごとに耐用年数，減価償却の方法を決定する。」⁽²³⁾と説明している。

上野が説明するように，IFRSにおける減価償却は，当該資産の重要な構成単位毎に償却を行わなければならない。従来の日本基準ではこのようなことは行われてこなかったが，その理由としては税法がそれを要求していなかったからである。減価償却対象資産においてその重要な構成単位毎の償却ということに会計処理が変更になれば，同じ航空機でも毎期計上される減価償却費が増加する可能性もある。また期末に資産の使用実態に沿

【図表8】A社のIFRS導入における論点

	A社の会計方針	IAS/IFRS	予想されるパフォーマンスへの影響	予想されるシナリオ
固定資産	定率法 建物・構築物:2~60年 ドック船台:20~45年 機械装置等:2~12年	定率法は適用可能 ただし，資産の費消パターンを考慮して，耐用年数を決定	・費用の増加 ・キャッシュ・フローの増加	減価償却政策の見直し
工事契約	進捗状況が把握できる工事に関しては，工事進行基準適用 それ以外は工事完成基準	現時点では，同様の規定 ただし，現在，工事進行基準の適用条件に関して検討中	・売上が一層低下する可能性？	受注契約および受注計画の見直し
開発費	研究開発費は全額費用計上	研究費は全額費用計上 開発費のうちある条件を満たした場合は，資産計上	・資産の増加 ・費用認識の遅れ	技術戦略・研究開発投資計画の見直し
人件費	退職給付債務のうち数理計算上の差異を5年間で費用処理	数理計算上の差異が一定の範囲内で収まっている場合は費用認識しない(コリドー・アプローチ；わが国も2014年4月より適用) ただし，現在，数理計算上の差異が発生した際に全額費用計上する方法を検討中	・費用増加の可能性が高い ・利益のボラティリティ拡大	退職給付等の見直しを含めた人件費の抑制

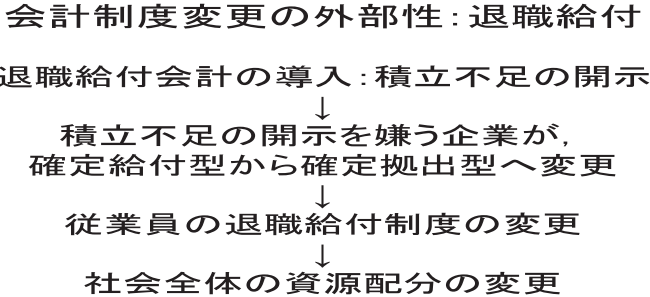
(出所) 著者作成。

った耐用年数の見直しが必要になるが、これが原因で減価償却費負担が増加する可能性もある。

次に人件費については、これまで遅延認識がなされていた数理計算上の差異等を即時認識する退職給付会計が導入されるようになると積立不足の開示が要求されるようになり、積立不足の開示を嫌う企業が、確定給付型年金から確定拠出型年金へ変更する動きが活発化するのではないかと一般に言われているが、当該の動向は注意を要するところである。確定拠出型年金は雇用の流動化に対応することが根底にあるため、従業員に対する長期雇用を前提とした技術者人材育成、技術・技能伝承、組織内での技術温存や技能蓄積にはマッチングしない可能性が高い。そうであればA社のような製造業は、技術現場を担う中核人材の育成と確保を目的として確定給付型年金を維持しようとするが、年金資産運用状況によっては費用増加を発生させることになる。仮に確定給付型年金を維持することで費用増加や利益の変動幅が高くなれば、新規雇用等にも場合によっては負の影響をもたらす可能性がある。A社は、B市における基幹産業として雇用の受け皿としての期待も大きく、IFRSによる会計処理の変更が地場経済における雇用吸収にも影響を与える可能性があることを指摘しておきたい。

確定給付型年金制度は企業側に資産運用リスクがあり、逆に確定拠出型年金制度は従業員側に当該リスクがある。確定拠出型年金制度への移行は、企業側の資産運用リスクを解消する一方で、従業員としての製造業人材の雇用の流動化を促進する可能性もあり、蓄積された技術・技能の流出が危惧される。この点から製造業の中核人材を長期に渡って自社内で育成・温存する目的の観点からは確定拠出型年金制度は製造業にはマッチングしていないと言える。一方でIFRS導入後、確定給付型年金制度の維持が製造業の競争力を低下させる場面が目立つようになれば、その対応に窮する場面が予想される。この点は、日本の製造業現場の今後のあり方に関わる問題であり、その動向には細心の注意をはらう必要がある。当該の内容については【図表9】でその内容を整理している。

【図表9】IFRSにおける退職給付会計導入による影響



(出所) 著者作成。

A社についていえば、2012年6月12日同社執行役員総務部長S氏への調査時点では、現行システムに対する重大な影響が生じるとの認識は示されなかった。しかしながら造船企業を取り巻く経営環境の厳しさ、韓国・中国造船企業との競争下のもと予断を許さない状況であることには間違いがなく、また、3カ年計画でも、人件費の圧縮は喫緊の課題とされていることも併せて、本稿が提示する負の影響の可能性を回避するための経営努力がA社には絶えず求められることになる。

7. 結びにかえて

本稿では2008年9月リーマンショック以降、船会社の需要低下による極端な「買い手市場」による造船市場の競争激化及びIFRS導入への造船企業の対応が、地場経済に与える影響について論究を展開してきた。

中国经济減速による海運市場の需要の低下は、船価下落を引き起こし採算性に問題のある受注が行われ、操業はあるが財務は悪化の状況が生み出された。これを解消すべくA社でも採算性に問題がある受注を無理に行わない方針が打ち出され、その結果新造船の受注隻数を減少させる計画であ

る。これに関連して、設備投資も全体としては縮小傾向がしばらく続くことになる。一方、韓国・中国の造船企業との受注競争を勝ち抜くための新船型開発は原価企画の導入を図り、現在、取組が行われているが、現時点では船価下落のスピードに追いついていないのが現状である。しかしながらA社が満足できる船価での受注を可能とするために、また、競争力ある船舶造りを回復・実現していくために原価企画による新船型開発を継続して行うとともに、さらにこの考え方を応用した、利益管理、予算管理、資金管理への展開を行い、A社の将来に備えるべきである。

また、IFRS 導入は、企業価値評価に対する新しい枠組みをもたらすものであり、A社の経営およびA社を基幹産業とする地場経済に何らかの影響を与えることが予想される。本稿では、A社の設備投資計画や人件費政策・雇用計画への影響の面からそれらを論じてきた。その内容は、負の影響を中心とした論究となっているが、その趣旨は、当該負の影響が、A社にとってもB市にとってもリスクであるのであれば、当該リスクに備えるための知恵を出していくことの必要性を主張することであった。

現時点においては、A社はIFRS 導入が行われることで、経営上のメリットが生じるとは考えていない。制度変更に対して上場企業としての義務的取組と捉えている側面が強い。これを経営上のプラスの方向に転換できないかというのがA社にとっての重要な課題である。このことはA社の課題であると同時に、本研究の課題でもある。今後、本研究をさらに進捗させて、A社におけるIFRS 導入が、同社の経営改善にも資するものにするための具体的提案を行うことが残された課題である。

[注]

- (1) 2012年12月時点において造船市場は、「極端な買い手市場」であると表現したのは、2012年12月6日A社訪問調査時の同社財經部経理課長F氏である。当該時点での日本の造船業が置かれている状況を示した言葉として筆者は強いインパクトを受けた。これを理由に本稿の中で度々使用している。

- (2) 最近では逆に円安メリットが出てきているが、これがまた、いつ逆になるかは読みきれない。このような変化こそが安定経営にとってはリスクの増大につながる、とも考えられる。
- (3) 櫻井通晴『管理会計〔第五版〕』同文館出版、2012年、293頁。
- (4) 同上書、295頁。
- (5) Cheryl S. McWatters, Dale C. Morse and Jerold L. Zimmerman, *Management Accounting Analysis and Interpretation*, 2th ed, McGraw-Hill, 2001, p.113.
- (6) 日本会計研究学会『原価企画研究の課題』, 森山書店, 1996年, 110頁。
- (7) A社は、2012(平成24)年10月25日に主力事業である新造船事業を取り巻く業界環境の悪化に対応するために、「向こう3カ年の経営方針(事業再構築について)」を公表した。この中でA社を取り巻く経営環境について、世界経済の動向、為替動向、造船・海運市況の観点からの現状認識を述べている。本文中ではその主な内容を筆者の理解を加えながら整理を行っている。
- (8) 新造船の製造原価に占める原材料費の割合が70%~80%を占めるという記述の根拠になっているのは、2010年12月22日A社訪問調査時における同社経部経理課長F氏の回答結果である。
- (9) 鋼材調達の観点からの韓国造船業の現状について、2012年12月3日に日本企業C商事株式会社の一組織である韓国C商事会社の理事副社長釜山支店長D氏に訪問調査を行っている。当該調査では、D氏の会社が国内外の造船会社に造船主要材料の鋼材を販売する立場にあることから、本件調査では、鋼材調達の観点から韓国造船業及び日本造船業の現状についてその把握に努めた。
- (10) この点についても2012年12月6日A社調査時における同社経部経理課長F氏の言葉をそのまま使用している。筆者にとってはこの言葉も非常にインパクトをもって捉えた。その理由は、A社は人から人への技術・技能伝承を現在も必要としており、これは経営上のリスクにもなりえるからである。
- (11) この点については、A社執行役員総務部長S氏に行った訪問調査でも明らかになっている。
- (12) Charles T. Horngren, Srikant M. Datar, and George Foster, *Cost Accounting A Managerial Emphasis*, 12th ed, Pearson Education International, 2006, p. 403.
- (13) 経団連「会計基準の国際的な統一化へのわが国の対応」2008年10月。
- (14) 企業財務委員会企業会計ワーキンググループ中間報告書「会計基準の国際的

調和を踏まえた我が国経済および企業の持続的な成長に向けた会計・開示制度のあり方について」2010年4月19日, 2頁。

- (15) 同報告書, 2頁。
- (16) 同報告書, 2頁。
- (17) 同報告書, 5頁。
- (18) 同報告書, 9頁。
- (19) 同報告書, 9-11頁。
- (20) 同報告書, 19頁。
- (21) 新井清光[著]・川村義則[補訂]『現代会計学〔第12版〕』中央経済社, 2012年, 28頁。
- (22) 上野雄史「有形固定資産」平松一夫[監修]齊藤真哉・阪智香[編著]『IFRS 国際会計基準の基礎[第2版]』中央経済社, 2012年, 90頁。
- (23) 同上書, 91-92頁。

参考文献

Charles T. Horngren, Srikant M. Datar, and George Foster, *Cost Accounting A Managerial Emphasis*, 12th ed, Pearson Education International, 2006.

Cheryl S. McWatters, Dale C. Morse and Jerold L. Zimmerman, *Management Accounting Analysis and Interpretation*, 2th ed, McGraw-Hill, 2001.

新井清光[著]・川村義則[補訂]『現代会計学〔第12版〕』中央経済社, 2012年。

企業財務委員会企業会計ワーキンググループ中間報告書「会計基準の国際的調和を踏まえた我が国経済および企業の持続的な成長に向けた会計・開示制度のあり方について」2010年4月19日。

高栢真一[編著]『管理会計入門ゼミナール[改訂版]』創成社, 2012年。

経団連「会計基準の国際的な統一化へのわが国の対応」2008年10月。

櫻井通晴『管理会計〔第五版〕』同文館出版, 2012年。

田中雅康『利益戦略とVE - 実践原価企画の進め方』, 産能大学出版部, 2002年。

トヨタ自動車株式会社編『創造限りなく: トヨタ自動車50年史』トヨタ自動車, 1987年。

平松一夫[監修]齊藤真哉・阪智香[編著]『IFRS 国際会計基準の基礎[第2版]』中央経済社, 2012年。

日本会計研究学会『原価企画研究の課題』森山書店，1996年。

門田安弘「原価企画・原価改善・原価維持の起源と発展」『企業会計』Vol.45, No.12, 1993年。

[付記] 本稿は平成24年度長崎県立大学学長裁量研究経費における成果の一部である。本研究の趣旨に理解を頂き、多大な支援を頂いた同大学太田博道学長にはこの場を借りて研究グループ一同厚く御礼を申し上げる次第である。

また、本稿は、著者の一人である宮地晃輔の長期在外研究（韓国釜山）での前半の成果の一部を加えた執筆となっている。1年間（2012年10月～2013年9月）の長期在外研究の機会を与えて頂いた長崎県立大学関係者の皆様に厚く御礼を申し上げる。

謝 辞

本稿における研究対象となったA社造船所における常務執行役員，執行役員総務部長，経理部長，経理部経理課長の皆様に多大な協力と示唆を頂いた。A社の皆様の献身的な協力がなければ本研究は成り立たなかった。研究グループ一同厚く御礼を申し上げる次第である。

また、韓国国内造船業の現状について、韓国造船企業に対して鋼材販売を行っている韓国C商事会社理事副社長釜山支店長には、日韓鉄鋼業界の現状や日韓造船業への現状認識も交えて多大なる示唆を頂いた。同社に対する調査は今後も引き続き行われるが、同氏の献身的な協力に厚く御礼を申し上げる次第である。

また、本研究の進捗段階において発表・議論の場を頂いた東京大学大学院経済学研究科ものづくり経営研究センター MMRC ものづくり管理会計研究会では藤本隆宏先生、河田信先生、田中正知先生はじめ多数の先生方及び企業実務家の方々から議論・意見・示唆を頂いた。ここに厚く御礼を申し上げる。

最後に、本研究の進捗途中において、2012年8月8日会計学サマーセミナー in 九州2012（於 西南学院大学）で発表・議論の場を頂いた。九州大学大学院経済学研究科大石柱一先生をはじめ議論・意見・示唆を頂いた多くの先生方に厚く御礼を申し上げる。