

# 関係会社管理会計の前提条件

木村 幾也

## 目 次

1. 関係会社管理会計の組織的条件
2. 関係会社管理会計の方法的条件
3. 関係会社管理会計の人的条件

## 1 関係会社管理計の組織的条件

### (1) 関係会社の範囲の明確化

関係会社管理会計を実施する組織的条件の第1は、関係会社相互間においても、また関係会社内部においても管理対象・集計対象・分析対象となる関係会社の範囲を明確にすることの必要性である。

このため、関係会社管理規程、または関係会社経理規定などにおいて、関係会社（関連会社）等の明確な基準を設け、その概念、範囲などを明らかにすべきである。

狭義においては、関係会社を資本的結合に重点を置いて形式的に考える。財務会計においては主としてこの立場をとる。即ち、商法・証券取引法・監査基準などにその考え方を見ることができる。

しかしながら、別稿で既に述べたごとく<sup>1)</sup>、今日、関係会社群を、どのように管理し、企業集団全体としての業績を考慮して行くのかを検討するためには、各個別企業の問題ではなく、企業集団全体としての経営管理情報の必要性があるの

## 関係会社管理会計の前提条件

で、企業活動の根源となる財貨用役の変動関係、又は取引関係を無視しては関係会社の管理を合理的に行なうことができない。これをいわば資本等の形式的関係に対する実質的關係と言うことができる。広義には関係会社として実質的關係をも含めた場合、これを単に「関係会社」と呼んでよいものかという疑問が生ずる。試みに広義の關係会社を、関連会社あるいは系列会社とよび、狭義の關係会社を關係会社と呼ぶ場合があるのは、かかる立場である。

關係会社管理会計においては、この広義の關係会社とする必要がある。

連結財務諸表作成に際しての連結子会社の範囲、または有価証券報告書に記載する關係会社の範囲も考慮に入れる問題となろうが、経営管理対象会社は、50%基準とか、支配従属關係の基準よりも、これら以外の關係、即ち人事上の関連や、営業上・契約上の関連などの経営管理關係を判定基準として重視せねばならない。

経営管理關係は、ある会社が他を支配するという一方的關係ではなく、複数の会社の相對關係であるといえる。それは企業集團の全体に対するこれを構成する一会社の関連性、あるいはその逆であるから、寧ろ資本的結合の度合による形式基準よりは、販売高・仕入高その他の取引量によって計量しうる事業的結合の度合、あるいは人的結合の度合などの実質基準も考慮に入れねばならない。それ故、経営政策、経営方針などに左右される問題である。

実質的關係会社を決定する際の基準としては、次のものが考えられる。

### (イ) 取引の継続性

販売高、仕入高、役務提供高その他取引高の実績

### (ロ) 取引割合

対象となるべき会社の取引総額に占める当社の取引額の割合。この場合、取引割合は次式によるのが一般的である。

$$\text{取引割合} = \frac{\text{一定期間における当社との取引額}}{\text{判定会社の同上期間における取引高合計 (売上高, 生産高, 仕入高, 納入高など)}}$$

## 関係会社管理会計の前提条件

### (イ) 信用供与額

これは、判定会社に対する当社の売掛金額、貸付金額、その他経済的利益の供与の額が問題となる。判定会社の期末総債務額に占める当社債権額の割合によって判定する。

我が国の監査実施準則に関する申合事項では、「売掛金・貸付金等の経済的供与額が、常時子会社の負債および資本の額の1/2を超えている関係」<sup>2)</sup>を提示しており参考となろう。

### (ロ) 将来性

(イ)(ロ)は主として過去の実績額にもとづくものであるが、これに今後の見通し、たとえば、長期的な販売高の予測、仕入高の予測などを考慮に入れることが肝要である。

尚、経営管理関係会社とすべき会社と、何らかの関連はあっても、計算から除外する会社とを区別する権限の所在も明らかにすべきである。

このことは、関係会社の新設や移動について、どの部署で、誰がこれを検討し、決定し、あるいは否決するのか、誰がこれを承認するのかを、併せて明確に規定しておくことも必要である。

たとえば、

- a 担当事業部長の決定にもとづき常務会が承認
- b 関連事業部長の決定にもとづき常務会が承認
- c 関係会社担当取締役の決定にもとづき常務会が承認
- d 関係会社社長会議の決定にもとづき常務会が承認
- e 担当課長から担当部長へ書類が回送され担当部長が決定するのみで、他の部署や全社への報告は別途行なわれる方法

以上のごとき幾つかの方法があると思われるが、自社の実情に則した方法とルートを確立しておくことが望ましい。

### (2) 関係会社会議の主催

## 関係会社管理会計の前提条件

ある会社が、前述の実質的關係会社たるためには、中心企業の一方的決定ばかりでなく、關係会社子会社たる企業の側にもこれを受け容れる意思のあるべきことは言うまでもない。このために、關係会社會議の開催が必要とされる。

一般に關係会社會議の目的は次の通りである。

- (イ) 關係会社集團の中心となる会社、他の關係会社との連帯感、グループ構成員たるプライドを持つようにすること。
- (ロ) 企業集團の中心企業たる会社の意思決定などが、執行機關たる關係会社に円滑に受け入れられるようになること。
- (ハ) 企業集團全体の戦略目標や、業績評価、競争グループの動向などの情報連絡機關となること。

關係会社會議は、特定の名称を付して、關係会社の社長会として開催する場合が一般的であり、この會議への出席権の承認をもって關係を明らかにすることが行なわれている。

社長会の他、必要に応じて、關係会社担当常務会、關係会社經理部長会などを開催すれば、より一層、経営管理情報の迅速化、統一化、集中化などに役立つと考えられる。

### (3) 中心企業における管理部門の確立

關係会社の管理組織の方式には、通常次のごとき3通りが考えられる。

- a 分散型 (decentralized organization)
- b 集中型 (centralized organization)
- c 折衷型 (In-between organization)

#### a 分散型

關係会社は一般に、中心企業の事業部のうち特定の一事業部にのみ専属する性格を有する場合と、中心企業の各事業部に共通的に関連する場合とがある。

關係会社の規模等その他の条件にもよるけれども、各事業部分散管理型の場合には、各事業部長の責任と権限の範囲内で關係会社を管理する方式である。この場

## 関係会社管理会計の前提条件

合は、関係会社に対する意思決定・業績評価ともにその事業部の計算に属する。ということは、中心企業の本部機構としては、関係会社群の経理数字に直接には接触せず、各事業部長を通じての間接的管理の対象とすることとなる。各事業部長は、自己の責任と権限の範囲内で関係会社を管理し、その業績を自己の事業部の経営成績に反映せしめることに専念することとなる。

### b 集中型

これに対して、特にある特定の事業部にのみ関連せず、中心企業の本社機構に直接に関連し、あるいは、複数の事業部に共通的に関連するような場合における関係会社は、それぞれの事業部で別個に管理しようとする、事業部間に重複が生じたり、間隙があったり、あるいは、各事業部間の利害対立の間に立ったりする場合があります。このため『関連事業部』、『投資管理室』を設けてこれが窓口となって総合的に管理する方式がとられる。

ところが、関連事業部が関係会社の事業のうち、中心企業の各事業部の業務に関連した執行的な問題にまで立ち入ると、各事業部の独立性に介入してしまう場合があります。

### c 折衷型

果して関連事業部集中型が良いか、各事業部分散型が良いか、企業集団の実状にもよろうが、両者の長所を助長し、短所を少なくするためには、この両方法の併用を行なう組織体制の確立が望まれる。

すなわち、関係会社管理のうち、執行面の指導などは各事業部が行ない、計画設定、業績評価、業務監査、会計監査など関連事業部が行なうのが良いと考えられるからである。

これを折衷型と呼ぶ。この場合、計画設定とか、これにもとづく予算編成などに際しては、関連事業部と当該関係会社とが協議することとなる。

## 2 関係会社管理会計の方法的条件

### (1) 関係会社管理政策の設定

## 関係会社管理会計の前提条件

関係会社管理会計の方法的条件の第1は、企業集団としての目標の明確化と具体的方針の決定である。換言すれば、グループ全体の目標と各個別関係会社の目標との関連性を明らかにし、目標達成のための具体的方針をたてることが重要である。こうして、中心企業の関係会社管理政策は具体化され、周知徹底されて実施されるのである。

### (イ) 企業集団全体としての目標の明確化

関係会社が同一業種目の場合は比較的全体目標を設定しやすいが、グループの中に異業種を含む場合は、全体と個別企業との関連性とか、目標水準の比較に困難を伴うことが多い。この場合は、業種別に目標を設定することとなる。

### (ロ) 個別方針の決定と協力の要請

企業集団全体の目標と同様に重要な問題は、関係会社別の戦術目標である。この場合の要点は

- a 各関係会社間の重複を避けること。
- b 或は故意に重複させること。
- c 他の競合グループとの競争への挑戦。

などの問題であり、(イ)(ロ)は相互に関連するので、よく比較・検討することが必要である。

## (2) 会計情報の統一性と比較性

関係会社会計において、伝達すべき情報の意図するところは、関係会社集団全体の計数と部分（ある特定の関係会社）の計数との関連性にあるから、そのためには、関係会社経理規定を定めて、会計諸基準を統一することが必要である。この場合、最も考慮せねばならぬことは、各個別企業の会計数値が、統一性、比較性を持ったものとなるようにすることである。

このためには、

### (イ) 会計期間の調整

関係会社集団の会計期間を、できる限り統一すること<sup>3)</sup>。このことは非連結

## 関係会社管理会計の前提条件

の関係会社で、経営管理対象となる会社に対して特に必要となる。何等かの事情で、財務会計期間を一致させる事が困難な場合でも、内部の会計情報に関する期間（原価計算期間、賃金・給料・賞与などの計算期間、支給対象期間、資材・外注費などの締切日、計算期間）などは、できる限り統一する。

そうすることによって情報の合計が可能となり、また比較も可能となる。

### (ロ) 費用・収益の認識・測定基準の統一

費用・収益の認識基準、測定基準が各関係会社によって異っている場合は、これらを合計しても、またこれらを相互に比較しても意味はすくない。期間の統一と同様、関係会社経理規定などによって、関係各社の費用認識の基準、収益認識の基準を定めることが必要である。

例えば、長期の請負工事について、親会社が工事進行基準をとっている場合を想定してみよう。

その工事の一部を請負っている子会社が工事完成基準をとっていた場合、これら両社の計数は当然合計可能ではない。子会社の計上した未成工事支出金に対応する未成工事受入金があるが、親会社によっては完成工事原価を構成する場合は生ずるからである。

### (ハ) 用語・様式の統一

ある経済事象を表わす用語が、関係会社相互間で異ならぬことの必要性は勿論である。一般に言う継続性（“consistency”）の概念は更に二つのものに分類される。すなわち期間継続性（“time series consistency”）と部門内統一性（“cross sectional consistency”）である。これら双方ともに重要であるが、特に関係会社間の会計用語等の首尾一貫性がなければ、合計した数値に何の意もなく、また異なる内容の計数を比較することとなるから、この点からも検討されねばならない。

報告様式の統一もまた同じである。

### (ニ) コンピュータ・プログラムの共同利用

各関係会社の本社に端末機を置き、これと中心企業の中央処理装置を直結

## 関係会社管理会計の前提条件

するのが理想的であるかも知れない。特に多数の販売関連会社を擁しているような場合は、生産と市場の関連を密にするためには迅速性こそが重要である。

しかしながら、計算の経済性、各関係会社との関連性の度合、また関係会社の独自性も十分に考慮せねばならぬため、次善の策としては、中心企業で開発したプログラムを各社が使用して、これをもとに各種の計数を生み出して行くことが考えられる。あるいは、共同の計算センターの利用も促進すべきことである。

### (b) 帳票・伝票の統一化

既に述べた(ロ)(イ)を円滑に推進するためには関係会社間の帳票、伝票（納品伝票、売上伝票、仕入伝票、請求伝票、支払・入金伝票）などを統一することが基礎となる。これは、関係会社の業務監査、会計監査・指導などを行なう場合に、極めて役立つ問題点である。

### (c) 業績評価方法の統一性

業績評価会計においては、関係会社の業績評価に際して関係会社ごとに異なる基準を適用することは、比較性を損なうので避けねばならない。

- ① 各個別関係会社の全社的計数についての業績評価方法の統一性
- ② 特定関係会社内部の業務区分別業績評価方法の統一性

とが考えられる。

第1は関係会社の業績評価方法が、一定の基準で統一的行なわれるべきことである。資本利益率として総資本利益率をとるのか経営資本利益率をとるのか自己資本利益率をとるのか。中心企業または企業集団全体への貢献度は、どのように測定するのかなどの問題である。これを検討し、あらかじめ周知せしめることが必要である。

第2は、ある特定の関係会社内部での業績評価会計の問題である。例えば、業務区分別業績評価方法において、貢献差益法（contribution margin approach）をとるのか、純利益法（Net profit approach）<sup>4)</sup>をとるのかの問題、あるいは、社内金利制度を採用する場合の資本コスト算定の基準に、積数主義をと



## 関係会社管理会計の前提条件

るのか、残高主義によるのか、また資本コストの適用に際して、資産基準によるのか、負債・資本基準によるのかの統一なども問題となろう<sup>5)</sup>。

### (3) 会計情報の迅速性

関係会社と中心企業の間、および関係会社相互間の情報流通については、単一企業内の本社事業部間や、事業部相互間におけるよりも、一般に迅速性を欠くから注意を要する。

情報の価値は、その情報にもとづいて行なわれる経営者の改善の行動の結果を予測することによって測定されるが、その際、情報の価値測定の要素には、次のようなものを考慮せねばならない。

- ① 情報受信者の思慮品質
- ② 情報の排他性
- ③ 情報の優越性
- ④ 情報の迅速性

などがこれである。

かかる情報を得るためには、

- ① 情報基礎施設の共同利用
- ② フォーム・帳票の統一化
- ③ プログラムの共同開発・共同利用
- ④ 情報流通のシステム化

などの諸点が十分に検討されねばならない。

## 3 関係会社管理会計の人的条件

関係会社管理会計の人的側面における前提条件としては、次のような諸事項が考えられる。

### (1) 関係会社相互間の理解と協力

“企業は人なり”と言われるように、現代企業経営において人的側面を軽視す

## 関係会社管理会計の前提条件

ることは許されない。商法等の関係諸法令において、関係会社等を規定する際に、発行済株式の  $\frac{1}{2}$  以上の株式所有を基準とするのも、究極的には人事支配を重視するからに他ならない。この場合、一方が支配し、他方が被支配または従属の関係と考えるのでなく、関係会社が相互に連帯感を持つように心掛けることが大切である。例えば、～グループとか～会といった名称からも連帯感が生れる。すなわち、支配従属関係、支配隷属関係でなく、親密関係、協力関係の強調を重視せねばならない。このためには、トップ・マネジメントの理解は勿論のこと、親子関係等にある役員や担当者相互間ばかりか、従業員相互間にも親密感、連帯感を育成することが推奨される。

かつてのような『うば捨山』とか、余剰人員のはけ口といった考え方が表面化している場合には、共存共栄は達成困難である。

このような協力関係、連帯感は業務の連携によっても培われる。

そのためには、資本の関係よりも、販売・購買・生産面での協同のほか、次のようなことがらを通じても経済的利益と同時に連携を強めることができる。

- ① 役員・従業員の派遣関係
- ② 共同の人事教育
- ③ 研究開発での協同、分業
- ④ 流通費削減面での協力（共同倉庫・共同配送）
- ⑤ 計算センター（コンピューター）の共同利用
- ⑥ 福利厚生施設の協同利用

## (2) 人事権の問題

### a 取締役の人事

原則として役員人事は本社機構、中心企業などが参与して決定されるのが普通である。株式の保有割合にもよるが、関係会社の役員の数以上の決定権限は、特に親子関係と言われるような場合には親会社を持つ事が原則である。その他の関連度を含めて、関連度の濃い場合は、当然代表権を持つ取締役の任免も同様に考

## 関係会社管理会計の前提条件

えられるし、またこれらの役員の派遣も含まれる。

### b 経理部長、監査役の人事

関係会社の経理担当常務、取締役経理部長、監査役、あるいは取締役でない経理部長などの人事は、重要であるから、中心企業などで決定権限をもつか、または参画の権限は持つべきである。

### c 出向社員、転籍社員の選定と積極的人事交流

出向社員や転籍社員の選定にあたっては、慎重を期する。

通例、終身雇傭制をとっている我が国企業にあっては出向や転籍にも二通りのタイプが考えられる。その第一はいわゆる左遷型（または整理型）であり、第二は期待型である。左遷型はその字の示す通り、中心企業にあって能力を充分に発揮出来ない人を収容する場として考えられるもので、消極的人材活用と言える。これには、定年後の人材を他の企業へ出してしまうよりも、自社グループにとどめて活用する場合も含まれるから進路提供型と言うこともできよう。

これに対して、全く反対の場合とも言えるのが期待型で、特に能力の優れた者を、関係会社に派遣することによって、中心企業への関係会社の貢献度を高めることを期待して行なわれる人事である。これには、関係会社を総合的経営能力養成の場と考える場合も含まれよう。

これからの関係会社人事は、期待型で行なわれなければならぬし、また受け入れた関係会社側も、暫定的な、いわゆる“腰掛け人事”となれば業務が円滑に進展するわけがない。

しかしながら、終身雇傭制に対する言葉を流動雇傭制と仮に称するとすれば、流動雇傭制が企業にもたらすメリットは、優秀な人材の発掘にあるのであって、優秀な人材の長期勤続を望むところは、終身雇傭制でも、流動雇傭制でも同じである。むしろ終身雇傭制が長期勤続を結果としてもたらすところに、企業にとっては、流動雇傭制のみによる場合よりもすぐれて有利であることを見逃してはならない。かかる観点からは、終身雇傭制の長所と、関係会社人事とをどのように結びつけるかが問題点となろう。

## 関係会社管理会計の前提条件

またこれからは、従来とは逆に子会社から親会社への転籍、子会社相互間の人材交流も研究がなされるべきであろう。

### (3) 会計担当者の教育・訓練

関係会社の会計担当者の教育・訓練は随時、中心企業等によって行なうことが望ましい。関係会社経理規定などの周知徹底の点からも推奨される。このことは関係会社の監査、業務指導などを通じても行なわれる。

管理会計、とくに関係会社管理会計において、会計担当者の資質として特に求められるべきは能力 (ability) よりも品性 (personality) であると考えられる。一定の能力水準にあれば、パーソナリティをこそ採らねばならない。それは、会計担当者が企業機密を取り扱う場合が多いからであり、経営意思決定そのものを左右する情報を作成し提供するからである。

関係会社会計の担当者に必要な資質は、コントローラー (controller) としての資質であると考えられよう<sup>6)</sup>。

- ① 客観性を重視する態度。
- ② 機転がきき、協力的であること。
- ③ 健全な判断力を有すること。
- ④ 確固たる性格の持主であること。

### 注

- 1) 拙稿「管理会計における関係会社概念」, 中央学院大学論叢 第8巻第1号
- 2) 申合事項(経団連, 公認会計士協会, 大蔵省, 昭和40年9月30日)
- 3) S. E. C. Regulation S-X, Rule 4-02, (b)項参照
- 4) 西沢脩稿「営業費分析における貢献差益法と純利益法」早稲田商学 第147号
- 5) 拙稿「事業部業績評価のための社内金利制度」雑誌 経営実務 昭和47年6月号
- 6) J. H. Jackson, "Comptroller-his functions and organization," 1948. p. 50