

連結情報による会計システム

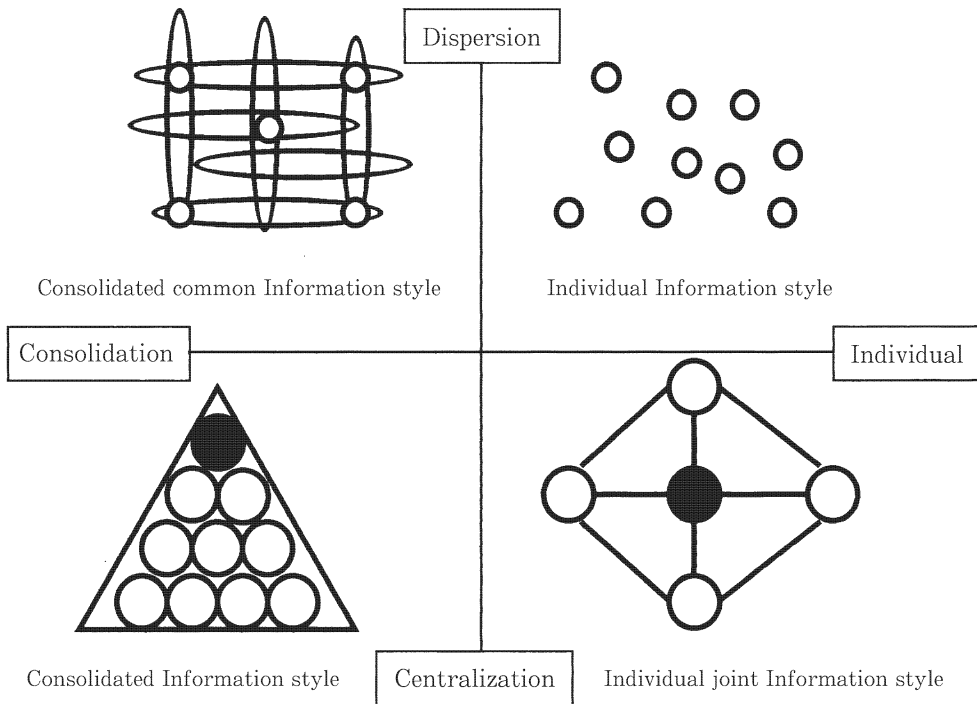
— 国際会計基準のプラットフォーム —

田端 哲夫

An Accounting System in the Consolidated Information — A Platform of the International Accounting Standard —

The consolidated accounting starts new revolutionary information not by the computer. The System of Consolidated Accounting Information have to consolidate as a system, not made by Individual Information. This System disperse independently. We called this system Consolidated common Information style.

The correspondence to the international accounting standard is requesting the repair to the system that is independence dispersion style and was connected.



American Production and Inventory Control Society

“enterprise resource planning (ERP) system — An accounting oriented information system for identifying and planning the enterprise-wide resources needed to take.

make. ship. and account for customer orders. An ERP system differs from the typical MRP II system in technical requirement such as graphical user interface, relational database, use of fourth-generation language, and computer-aided software, engineering tools in development, client/server architecture, and open-system portability, and open-system portability. Syn : customer-oriented manufacturing management system.”

目次

はじめに

第一章 国際会計基準について

第二章 連結情報計算例（未実現利益の相殺消去）

第三章 グループ会計情報システム

第四章 連結情報システムのプラットフォーム

まとめ

はじめに

P・F・ドラッカーは、「明日を支配するもの」（ダイヤモンド社1999年）という著書の「第四章、情報が仕事を変える」の中で、「いよいよ新しい情報革命が始まった。企業で始まり、企業情報をめぐって始まった。これらは、あらゆる組織をまきこんでいく。それは、組織だけではなく、個々の人間にとっての情報の意味を変える。技術、機械、手法、ソフトウェア、あるいはスピードを争う革命ではない。情報のコンセプトにかかわる革命である。」^(注1)と指摘し、コンピュータを中心にしたハードによる第1次の情報革命から情報のコンセプトを中心としたソフトによる第2次情報革命が始まろうとしていることを述べている。

「それは、情報技術（インフォメーション・テクノロジー：IT）や、経営情報システム（マネジメント・インフォメーション・システム：MIS）における革命ではない。最高情報責任者（チーフ・インフォメーション・オフィサー：CIO）主導によるものでもない。これまで情報産業が、どちらかといえば重視してこなかった分野、会計の主導によるものである。」^(注2)と述べ、会計にスポットをあてている。「これまでの50年間、ITの中心はデータだった。データの収集、蓄積、送信、ディスプレイが中心だった。ITのT、すなわち技術を中心としていた。これからの情報革命は、ITのIすなわち情報に焦点を合わせたものとなる。」^(注3)と述べ、情報が意思決定と行動のために必要であるということを述べている。

情報社会が新しい段階に入り、情報そのものによる革命が始まり、ビジネスの世界では会計の情報による主導となるであろうと述べている。ただし、その会計は、今までの複式簿記によ

る記帳技術を中心とする会計技術ではなく、経営の意思決定と行動に影響を与える会計情報であり、コンテンツを重視した情報システムであろう。田坂広志は「なぜ日本企業では情報共有が進まないのか」の著書の中で「ソロバン片手に奮闘するマネジャー」として「一昔前は、予算の時期や決算の時期になるとソロバンや電卓を片手に予算書類や決算書類を作るのにおおわらわというマネジャーを見かけました。……このマネジャーが行っていた仕事の大半が、財務数値という単純な「データ」のレベルの情報処理であったためです。もちろん、これまでは、財務諸表を作るのにも若干の専門知識は必要でした。すなわち、高度な「ナレッジ」レベルの情報処理も必要であったわけであり、そのことが、このマネジャーの「レゾンデートル」（存在意義）でもあったのですが、これも、最近の財務管理ソフトウェアの急速な発展によって不要になってしまいました。」^(注4) といい、会計に対する能力は、ただ単なる簿記の記帳技術だけではなく、管理会計を主にした意思決定に関わる情報が提供できる能力が重要であり、解釈できる情報リテラシーが重要視されていることを指摘している。

この新しい情報革命の主導的立場になってくるであろう会計と情報とに大きな変化をもたらしているのが、国際会計基準づくりで進められている連結会計制度である。しかし、連結会計などは1940年代にはムーニッツなどによる研究は進められていた内容であるが、今回の変化は、世界標準化づくりの中でデファクトスタンダードとして影響を与え出したこととコンピュータによる情報社会が転換期を向かえていることが大きな変化となっている。

元々の会計における財務諸表の果たす役割は、配当可能利益の計算であり、もう一つが利害関係者の意思決定に役立つ情報提供である。現在のところ、日本の商法は配当可能利益に重きを置いて財務諸表を作成させている。連結財務諸表の機能は、意思決定情報の提供であるといえる。特に、連結だけでいろいろな会計処理を認めることや、会計基準の国際化の流れを反映していくことなどの、「連結」にかかわる動きは、統計的な動きである。これは連結財務諸表は情報提供の数値という意味合いが非常に強くなっているということが出来る。そこで、ここでは連結財務諸表論として述べるのではなく、連結情報の提供という視点により新会計基準を考えてみることにする。

第一章 国際会計基準について

国際会計基準（IAS）は、職業会計士団体である国際会計基準委員会（IASB）が設定、発表してきたものである。IASBは、1973年6月にオーストラリア、カナダ、フランス、ドイツ、日本、メキシコ、オランダ、英国、アイルランド、米国により設立された。IASが世界各国の証券市場で適正な会計基準として認められるには、各国の証券規制当局の国際組織である証券監督者国際機構（IOSCO）が、国際市場での統一的な会計基準として承認される

ことが重要であった。I O S C Oには、米国の証券取引委員会（S E C）や日本の大蔵省も加盟している。

国際会計基準委員会（I A S C）の歩み

- 1973年 ・ I A S C 設立
- 1987年 ・ 26の基準書を公表
 - ・ 財務諸表の比較可能性のプロジェクト開始
- 1988年 ・ I O S C Oがプロジェクトへの期待を表明
- 1989年 ・ E 32「財務諸表の比較可能性」公表
- 1990年 ・ 趣旨書「財務諸表の比較可能性」公表
- 1993年 ・ 趣旨書の方針に基づき、10件の I A S 改定を完了
- 1995年 ・ I O S C Oはコア基準完成を条件に I A S を承認する方針を表明
- 1996年 ・ コア基準完成目標の繰り上げ（98年3月）を決定
- 1998年12月 ・ 金融商品へ時価評価導入を決定、I A S の主要項目が完成
- 1999年5月 ・ I O S C Oが I A S 主要項目の内容検証に着手
 - 7月 ・ 投資不動産の時価評価案を決定
 - 12月 ・ 投資不動産の会計基準を正式決定
- 2000年2月 ・ I O S C O 専門委員会が I A S 承認に向け討議
 - 5月 ・ 国際会計基準委員会で組織改正を正式決定、委員会が“世界機関”に脱皮
 - 夏 ・ 金融商品を全面時価評価する会計基準案を決定予定
(借入金の時価評価、持ち合い株式の評価損益を損益計算書に計上)
- 2001年 夏 ・ 金融商品の全面時価会計を決定予定。

1996年4月のG7終了後にルービン米財務長官が発表した議長総括の冒頭で「国際金融資本市場の危機の回避の予防を進めると宣言。そのうえで証券監督者国際機構（I O S C O）と国際会計基準委員会（I A S C）が99年6月をめどに創設準備を進めている「国際会計基準」（I A S）や銀行デリバティブ（金融派生商品）取引の監督強化の協力拡大を「期待する」とした。」^(注5) そのために、I O S C Oは、I A S 支持の姿勢を強めていった。その後、米証券取引委員会（S E C）も、これに賛成の意を表明した。

日本では、国際的な連結会計基準として具体的に念頭におかれたのは、昭和49（1974）年12月に公表された国際会計基準公開草案第3号「連結財務諸表および持分法（案）」であった。昭和50（1975）年6月公表の「連結財務諸表の制度化に関する意見書」及び「連結財務諸表原則」により、昭和52（1977）年4月1日以降に開始される事業年度から制度として導入された。この企業会計原則の中の連結財務諸表原則は、昭和40年前後に生じた粉飾・倒産事件を背景と

して昭和42年（1967）年5月に公表された「連結財務諸表に関する意見書」を基礎として、これに制度化という観点から検討を加え、国際会計基準（IAS）の草案の動向を見て設定されたものである。

平成8（1995）年11月に企業会計審議会・第一部会で始まった連結決算制度の改革論議や平成9（1996）年7月に企業会計審議会・特別部会で時価会計導入を含む金融商品全般の会計基準の見直しや、企業年金の会計処理、研究開発費の会計処理も検討。大蔵省証券局企業財務課長の私的勉強会である企業財務懇談会では、特別部会の作業をサポートとして年金会計に関する論点整理をしていた。これらの動きは、日本の会計基準を国際会計基準に近づけようとする一連の行動である。平成9（1997）年2月7日付けで、企業会計審議会から「連結財務諸表制度の見直しに関する意見書（公開草案）」が公表され、正式な「意見書」として平成9（1997）年6月6日に公表された。この意見書により、「連結主・単独従」の転換を図る重要な改定案であった。

日本の制度会計は、商法、証券取引法、法人税法の三法としている。制度会計といえども、それぞれに目的が異なるために会計処理の考え方も法律によって違っている。債権者保護の立場にある商法は、配当可能額計算規定（290条）は昭和37年から、単独貸借対照表上の剰余金さえあれば配当可能であるという見方だけをしている。子会社の財務内容は全く配当規制には反映されない仕組みである。

ただし、会計基準は財務諸表を作成する目的に応じて定められているものである。すなわち、日本や欧州大陸系の会計基準は、銀行などの債権者が金利の支払い能力を判断するためや、税務当局が納税額を把握するために財務諸表による情報を用いる要素が大きい。日本の商法は、債権者保護に重きを置く利益で、株主に分配しても債権者の利害が守られ、元本・利子回収リスクが危険にされされないような分配尺度性を備えようとしている。債権者保護の立場にある商法は、時価会計導入時に、評価時点以降の値下がりリスクに対する不確実性を内在する会計利益は債権者保護には不向きであるという見方もある。

一方、英米やオランダなどが用いているアングロサクソン系の基準は、株主が投資対象の企業価値を判断するために利用する。時価会計の潮流の根底は、投資家の企業業績判断尺度を満たす利益を提供しようとするねらいがある。今までの、日本では税引き後利益ではなく、経常利益が重要な会計情報になっていたことを見れば本来の目的がうかがえる。投資家向けの業績尺度性の会計基準は、時価で評価し、認識した保有利益を当期利益に含める。他方、債権者保護からの分配尺度性の会計基準は、配当可能利益の算定にあたっては、時価評価で認識した保有利益は未実現利益として解釈される。それぞれの立場からの会計基準には、優劣はなく、目的が違っているに過ぎない。

しかし、2000年5月に国際会計基準委員会で組織改正を正式決定、委員会が“世界機関”に

脱皮する予定であるが、その新組織への改組案を1999年12月に正式承認した。「十四人で構成し、会計基準の決定権限を握る強力な理事会を設置する。理事会の選任権を持つ評議会メンバーを選ぶための指名委員会も決めたが、七人の委員に日本は選ばれなかった。理事の選任などに影響するのは必至で、世界基準づくりに日本が影響力を持てなくなる可能性も出てきた。」^(注5)と日経新聞は伝えている。日本代表として会議に出席した日本公認会計士協会常務理事は「目に見える形で会計基準づくりを担う国内組織を整備しなければ今後、日本は基準づくりにまったく参画できなくなる恐れがある。」というコメントを寄せている。今回の人選は、アメリカのSECが主導権を握った模様で、今後の世界基準づくりにアメリカが大きな影響力を持つ可能性が強まっているという見方ができる。アメリカ流の会計情報の開示は、税務当局や銀行ではなく投資家に向けられた考え方であるということが出来る。時価会計の導入、年金負債の評価、連結情報などは、どれも投資家が株価を判断するうえで欠くことが出来ない情報である。半面、債権者が配当可能利益を分析したり、税務当局が納税額を計算したりするには必ずしも必要ではない。会計基準を国際的に統一するならば、ただ単に技術論に終わってはならない。今回の会計基準を国際的に統一しようとする底流には、会計をそれぞれの立場にある人たちに提供できる情報として捉え直さねばならない。利用者を投資家だけにスポットを当てるのではなく、債権者や税務当局への情報としての価値に重きを置いた変革期であると捉えるべきであろう。会計が会計学の重要性を認識しながら会計情報学へと転換される方向性を意味している。

日本では、証券取引法が2000年3月期から連結情報を主とした連結決算制度としてスタートした。証券取引法は、次のようなスケジュールで日本に連結情報が提供されるようになる。

2000年3月期	連結決算主体・連結対象範囲の拡大 連結キャッシュフロー計算書の開示
2001年3月期	金融商品への時価評価 退職給付（企業年金・退職金）会計の導入
2002年3月期	持ち合い株式への時価評価の適用

今後、商法や税法も連結情報の必要性を取り入れた改革がなされるであろうが、ここでは、連結情報についてのみ言及する。

第二章 連結情報計算例（未実現利益の相殺消去）

ここで、連結情報は、ただ単に単独情報の寄せ集めだけではなく単独情報を連結するときに単独情報同士の相殺消去の作業について見てみることにする。

たとえば、あるA社の事例で示すならば、A社がメーカーで親会社である。そしてB社が販

社で子会社となっている。商品は、A社が作ったものをB社が販売している。

A社は、B社への単価100円の製品を400個で40,000円売上げをしている。その製品の売上原価は、単価50円で400個分であるから20,000円である。B社は、外部への売上げが単価150円で200個分を30,000円売り上げている。その商品の売上原価は、単価100円で200個分であるから20,000円である。

A社	B社への売上	@¥100×400個=¥40,000
	売上原価	@¥50×400個=¥20,000
B社	外部への売上	@¥150×200個=¥30,000
	売上原価	@¥100×200個=¥20,000

このような取り引きのみとすると、A社の損益計算書とB社の損益計算書は次のようになる。

親会社・A社P/L		子会社・B社P/L	
売上高	40,000	売上高	30,000
売上原価	20,000	売上原価	20,000
その他の費用	<u>12,000</u>	その他の費用	<u>8,000</u>
利益	<u><u>8,000</u></u>	利益	<u><u>2,000</u></u>

次に親会社A社と子会社B社の損益計算書を、そのまま合計すると次のようになる。

合計P/L	
売上高	70,000
売上原価	40,000
その他の費用	<u>20,000</u>
利益	<u><u>10,000</u></u>

しかし、連結でグループを一体として見たときには、売上と売上原価に対して親子間の取り引きは相殺・消去して示さねばならない。まずは、売上についてはA社からB社への売上は、グループ内の取り引きとなるから売上高はマイナスで¥40,000となる。そして、売上原価は、A社がB社に売った分の原価¥20,000を消去せねばならない。その他に子会社であるB社に棚卸分として200個は残っている。グループとしての棚卸の単価は、最初に仕入れた時のA社の単価で@¥50となり、在庫は¥50×200個の¥10,000となる。そこで、A社とB社の合計損益

計算書の中からは、B社が抱えている在庫の中に含まれている未実現利益を減らさねばならない。

相殺・消去	売上高	△¥40,000
	売上原価	△¥20,000+¥10,000
		(¥10,000は在庫に含まれる未実現利益)

このような相殺消去の作業を行なうことにより、前に示した合計損益計算書は、下に示すような連結の損益計算書となる。

連結P/L		
売上高	30,000	(150×200)
売上原価	10,000	(50×200)
その他の費用	<u>20,000</u>	
利益	<u><u>0</u></u>	

合計損益計算書では、¥10,000の利益があったものが連結になると利益が¥0ということになってくる。

従来の企業グループ運営は、単独決算中心主義であったため親会社中心であった。親会社の利益を優先して、子会社や関連会社の利益を犠牲にしてヒト・モノ・カネ・情報の管理を行うスタイルが多かった。上場1,602社の1999年3月期決算では、連結最終損益が単独を下回る企業が855社と過半数を占めている。親会社の土地を関係会社に高値で売却したり、関係会社を親会社の余剰人員の受け皿にしたり、親会社の利益のカサ上げのために関係会社からの配当を強要したり、親会社の利益操作まがいで利己的な行動がよく見受けられた。たとえば、金融期間から1,200億円の債務免除を受けたフジタの1999年3月期の有価証券報告書にグループ会社の隠れ損失が並んでいる。不動産事業の失敗で債務超過に陥った再開発会社はフジタの別動隊。出資比率を20%未満にとどめて連結対象から外していたが、今期から経営支配の実態があれば出資比率が低くても連結対象になる。結局、フジタは、連結対象外のグループ会社向けに1,000億円強の損失を計上している。このような行動は、市場評価が連結ベースになり、情報開示が連結中心主義になってくると連結決算上、相殺されてしまうから親会社中心主義のグループ管理は無意味となってくる。

第三章 グループ会計情報システム

国際会計基準がいう連結主・単独従という会計行動は、IT（情報技術）を使って業務プロセスを改善し、経営の効率化と意思決定のスピードアップを図ろうとすることである。この会計行動には、グループ会計情報システムがなくてはならない。このシステムは、単なる制度連結の会計システムではなく、グループ傘下にあるヒト・モノ・カネ・情報やナレッジ（智慧）などの経営資源を、グループ全体で共有し、有効活用できるように経営する会計情報システムである。これは、汎用コンピュータシステムからクライアント・サーバーシステムに代えたとか、手づくりのシステムからパッケージ製品のシステムに代えたといった、単なるシステムを置き換えているだけではダメであり、業務改善につながっている、BPR（ビジネス・プロセス・リエンジニアリング: Business Process Reengineering）の実現を図っていく方法が重要になってくる。

このグループ会計情報システム構築を推進する課題は、子会社の情報化であろう。親会社は決して情報を独占してはならない。たとえ子会社同士でも情報共有できるシステムづくりが重要となる。そのためにも、親会社と子会社の会計処理は統一されなければならない。そして、このグループ会計情報システムは、経営の根幹にかかわることはもちろん、経営決断をサポートする重要な戦略的役割を担うことになる。グループ会計情報システムの構築は、財務・会計をどのように経営戦略立案に役立つデータとして取りこむかが鍵になる。

アメリカでBPRが流行した1980年代に、アメリカ企業は徹底的な無駄を排除した業務改善を行なった。モノの生産をビジネスにしていた社会からサービスを中心としたビジネス社会へと転換していった。この時にアメリカ企業は、ERP（Enterprise Resource Planning）を活用してBPRを実践し競争力を高めていった。

アメリカ生産管理協会（APIC: American Production and Inventory Control Society）のERPの定義は「ERPシステムとは、最新のITを活用した、受注から出荷までの一連のサプライチェーンと管理会計、財務会計、人事管理を含めた企業の基幹業務を支援する統合情報システムである。」^(注7)としている。一般的には、ERPとは、販売・生産・会計といった企業活動全般にわたって、企業全体の経営資源の計画的かつ最適な活用を目指すことである。

このERPシステムの主な機能は、親会社が連結経営に必要な会社基本情報、月次決算情報、事業計画などを連結関係会社が連結を意識せずに親会社へ送信できることや取引先情報、信用リスク情報なども送信できる。親会社・連結関係会社共通の取引先コードを裏コードとして持たせるなどグループ全体の債権リスクを親会社で一括管理できるなどの特徴がグループ会計情報システムを支えるのである。

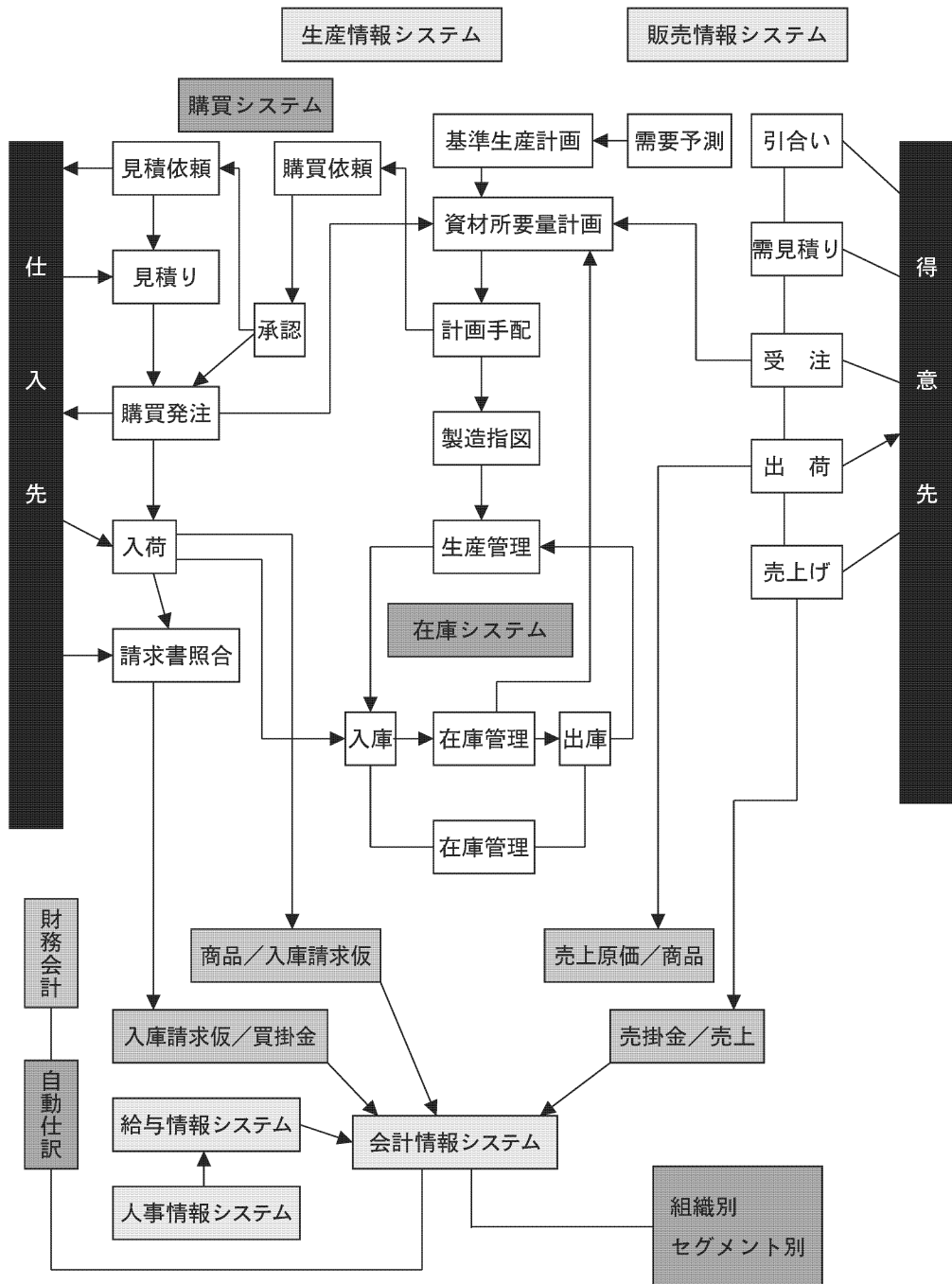


図1 ERP論理回路

しかし、情報戦略というのは、今まではMISやSIS・CIMなどのコンピュータのハードの道具立てに関心が向きすぎていた。従来の情報システム部門の主要機能は、アプリケーションシステムの設計であった。具体的には、システムの詳細機能設計、プログラム設計、データ

ベース設計、画面設計、プログラム開発などのシステム開発であった。ところが、ERP導入に求められるのは、自社の経営戦略に則った親会社と子会社や関連会社の連結にかかわるBPRのコンセプトやデザインなのである。ゆえに、ハード面では情報システム開発の革命であり、ソフト面では情報システム部門の革命である。情報システム部門が変革できなければ、ERP導入にあたって、BPRのコンセプトやデザインの役割が担えなければ、アプリケーションソフトの中身が分からないまま、ハードウェアやネットワーク、O/Sなどの単なる、システム環境提供者にならざるを得なくなるであろう。情報システム部門の役割は、今までの単なるテクノクラート集団であってはならない。

ERPを導入した情報システム部門の機能は、自社のコア・コンピタンスを理解し、コア・プロセスを再定義し直し、各事業部や子会社・関連会社を含めた業務プロセスをデザインし直すことが重要な役割となってくる。「ERPやグループウェアなどのITを活用して、タイムリーにシステム構築することが求められ、構築した情報システムの保守・運用であり、BPRの推進部門であるということができる。」^(注8)

ERPのコンセプトは、1991年米国の市場調査コンサルティング会社が提唱したものである。ERPとは、全社ベースでのデータ共有である。今までは、部門毎にデータベースを持っており情報が共有されていなかったし、数字も月末に一気に反映されるからリアルタイムに実態がつかめていなかった。ERP導入後は、データベースを一元化し全社的に情報を共有化し、日々決算することでリアルタイムに実態をつかむことが可能になる。

連結経営を可能にするには、情報システム部門がグループ全体の情報システムを一括して運用・管理するシステム形態である必要がある。傘下の各社は、ネットワーク経由で接続し情報システム機能だけを利用する。1つの情報システムをお互いに共有するために、ハードやソフトを傘下の各社に導入する必要がなく、運用担当者もいらない。自前の情報通信システムを構築しなくとも、自前のシステムと同様の機能を提供してくれるサービスである。このようなサーバー・ホスティング・サービスを行う業者をASP（アプリケーション・サービス・プロバイダー）^(注9)と呼ぶ。これを、グループ企業に向けた社内ASPという位置付けで利用できる。親会社に1セットを導入しWeb対応で関連会社からの仕訳データを構築する方式である。その他には、各関連会社が、新規導入の際にシステムをそれぞれの企業にセットして、その後決算時にバッチで親会社のシステムにデータのみを受け入れる方式である。

連結主・単独従の連結経営を可能にするには、ERPなどのシステムを利用しなければ、単独の財務諸表をつなぎ合わせて連結財務諸表をつくりあげるという単独主・連結従という仕組みから脱却できない。各拠点の経営データは、エクストラネット経由で収集され、本社が構築したERPの連結モジュール^(注10)に送信して連結情報を作成していく。

EAI（エンタープライズ・アプリケーション・インテグレーション）ソフトは、基幹業務

システムやERPパッケージなどアプリケーションが異なる別々の情報システムを簡単にデータを連結させる機能を持つソフトである。(注11) 様々なソフトに対応するインターフェース部分をパッケージ化した「アダプター」と呼ぶ機能を備えており、異なる情報システムのデータを交換することで簡単に統合できる。関連会社が、他の会計システムを導入している場合は親会社に1セット導入し、フォーマットに合わせて関連会社ごとに汎用受入のインターフェースを利用する。

連結会計パッケージという、制度会計に必要な財務諸表を算出するソフトもあるが、これらに求められるシステムは、一般の財務・会計データとは異なり、顧客満足度やグループ全体の業務プロセス、技術といった企業の成功要因を基に算出する指標で、各事業の動きを多面的に評価できることである。グループ会計情報システムの特徴は、グループ全体の経営効率がどの事業部、どの子会社、どの関連会社に起因しているか、企業価値の源泉がどこにあるのかが、一目瞭然となることである。

第四章 連結情報システムのプラットフォーム

連結情報は、国際化、多角化、情報化の進む企業グループの業績を迅速かつ的確に知るために、投資家のニーズを捉えた。特に、海外生産の増加や分社化によって、親会社単独の決算書では企業グループの正しい業績や資本の効率化の状況や投資リスクを把握することが困難になっている。バブル崩壊後、住宅専門会社やノンバンクの破綻、銀行の不良債権が次々と明らかになった企業不祥事は、時価会計の導入が遅れたことや連結情報による実態の把握ができなかったことが背景になっている。外国人投資家の増加や資金調達国際化など企業を取り巻く環境変化によって、親会社の単独情報が主で連結情報が従という日本の仕組みが国際的に受け入れられなくなった。今や、連結情報が主で単独情報が従になるような仕組みが必要となっている。

「連結主・単独従」であるという事は、「単独主・連結従」で



図2 昼と夜 (注12)

あるという見方とは、全くパラダイムが違ってくる。ウッドカットの図のように白い鳥に注目していると右の方向に進んでいるが、黒っぽい鳥に注目していると左の方向に進んでいる。このように、同じものを見ているのだが、全く逆の方向性を示していることを表している。

たとえば、実務的に連結情報を作成する場合、単独情報を寄せ集めて連結情報を作成するのは、単独情報が主で連結が従であるということになる。「単独主・連結従」であるということは、以前のパラダイムのままである。連結情報が発信できれば良いというものではない。「単独」情報は、配当可能利益の算定としての情報が主であるのに対して、「連結」情報は、意思決定情報の提供としての意味がある。

【個別情報型】

単独情報のみを重視する見方は、従来型日本の商法の考え方がこの考え方である。債権者保護の立場にある商法は、配当可能額計算規定（290条）により、単独貸借対照表上の剰余金さえあれば配当可能であるという見方をしている。子会社の財務内容は全く配当規制には反映されない仕組みである。

情報システムでいうと、それぞれの部門の情報システムで、会計パッケージであったり、給与計算パッケージであり、自前の情報通信システムだったりする。それぞれのシステムが全く関連しない状態で、それぞれの部門で独自に使われている。

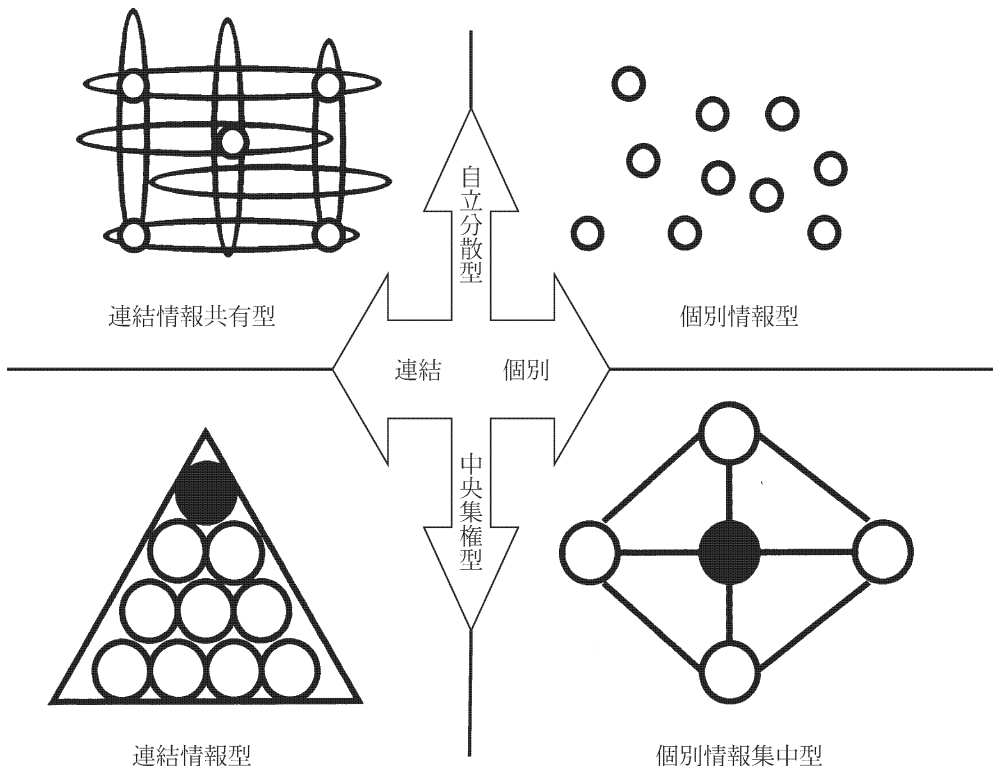


図3 連結情報システムのプラットフォーム

【連結情報型】

アメリカの場合は、通常連結財務諸表のみ開示され、個別財務諸表は特別な意味を持たないとされている。連結が主で単独が従という考え方から両方を公表したのでは誤解を招くということで「単独」を公表しなくなった。「単独」については、監査費用がかかるからという理由で費用節約であるのではないかということも言われている。しかし、アメリカの企業では100%子会社が非常に多いので、親会社のコントロールが強いケースが多い。監査費用なども、実際には親会社が承認しなければ決まらないことが多い。

このプラットフォームの情報システムとしては、汎用コンピュータにより親会社の情報システム部の専門家が取り仕切っているような、ハードを中心としたシステムの世界を指している。現在のアメリカの連結財務諸表の作成システムがこのプラットフォームに在るということを描しているのではなく、アメリカは元々独立的で個人主義的な文化を持ち合わせている国においては連結だけを公表するといっても個別があつての事である。ここでは、連結情報だけを公表するという仕組みから情報作成を考えると、昔の汎用コンピュータでも出来たことであることを指摘している。それぞれの部門や子会社などの独立性を否定したシステムであり、情報が中央に集約することだけを考えたものであり、意思決定と命令は中央のトップが行うというシステムである。日本でいう村社会的な関係性をつくっており、集団主義的で一致団結した会社システムを構築している。

【個別情報集中型】

親会社説というのは、昔、資本主説といわれていた説で、連結財務諸表を親会社の財務諸表の延長線上に位置付けて、親会社の株主持分のみで反映させるのである。この親会社持分を反映させる考え方として、その他に、比例連結 (proportional consolidation) というのがある。これは、例えば、7割の持分割合の投資をしているのであるならば、資産も負債も、売上も費用も全て7割だけを合算させる方法である。この比例連結は、全部連結 (full consolidation) と対比される分類方法があり、この分類方法では、親会社説もエンティティー説もともに全部連結とすることができる。しかし、親会社の持分という情報提供しようとするための分類方法をとるならば、部分連結の比例連結と全部連結の親会社説とは同じフェーズにあることになる。

単独が主であり連結が従であるという考え方は、親会社の中央集権的組織形態が見える。その会社が、親会社説的な組織形態をとると資本連結情報では、投資と資本の相殺消去した時に発生する少数株主持分という勘定科目^(注13)の位置付けが負債のところに記載される。すなわち、少数株主持分を債務だと考えるのである。

情報システムとしては、日本でつくられているERPは、生産情報システムや販売情報システム・人事情報システム・会計情報システムをつなぎ合わせた統合システムとなっている。自前でつくられた情報通信システムをつなぎあわせている。現在、ERPの利用のされ方は、事

業部門同士のつながりが強調されている状態であって、まだ個別情報集中型でしかない。ASPでつながれインターネットの最新の技術を提供することが目的になっている、個別情報集中型の情報システムは、親会社の方に情報は集中するようになって、連結の財務諸表は作成できるが、連結の情報を共有化して活用されていない状況をさしている。

【連結情報共有型】

経済的単一体説はエンティティー説（entity theory）と呼ばれ、1940年代にアメリカのムーニッツという会計学者が言い出した説である。^(注14) 経済的単一体説とは、連結財務諸表を親会社とは区別される企業集団全体の財務諸表と位置付けて企業集団を構成する全ての会社の株主持分を反映させたものである。要するに、子会社の少数株主を企業集団への出資者とみるのである。

連結が主であり単独従であるという考え方は、親会社も子会社もそれぞれ自立分散的組織形態だが、連結でつながれているグループ経営がなされている。その会社が、エンティティー説の組織形態をとると資本連結情報では、少数株主持分は資本のところに記載される。すなわち、少数株主持分はグループ経営としての資本だと考えるのである。米国のFASB（財務会計基準審議会基準書）の「連結財務諸表——方針と手続」と題する公開草案では、少数株主持分は「子会社に対する非支配持分」として資本の部に表示することを求めている。FASBは、資産を転移したりサービスを提供する義務を負わないという意味で非支配持分は、「負債」に該当せず、資本の部に明確に区分して表示することになっている。

グループ会計情報システムが、「連結主・単独従」になっているということは、親会社にだけ情報が集中しているのではなく、子会社や関連会社も親会社と同等に情報共有ができて、情報活用が可能になっているシステムのことである。グループ会計情報システムが、トータルシステムとして機能している状態をいう。現在のERPは、一つの会社のトータルシステムであるが、このトータルシステムの発想を拡大して連結ERPとして連結決算システムを開発および構築せねばならない。

まとめ

今後、新しい情報革命の主導的立場になってくるであろう会計と情報とに大きな変化をもたらしているのが、国際会計基準づくりで進められている連結会計制度である。連結財務諸表の機能は、意思決定情報の提供である。この情報を産み出すには、グループ会計情報システムがなくてはならない。このグループ会計情報システム構築を推進する課題は、子会社の情報化であろう。そのためには、ERPシステムの機能が重要な働きをする。ERPシステムの主な機能は、親会社が連結経営に必要な会社基本情報、月次決算情報、事業計画などを連結関係会社

が連結を意識せずに親会社へ送信できることや取引先情報、信用リスク情報なども送信できる。連結経営を可能にするには、連結情報が主で単独情報が従になるような仕組みが必要となる。たとえば、実務的に連結情報を作成する場合、単独情報を寄せ集めて連結情報を作成するのは、単独情報が主で連結が従であるということになる。連結情報が発信できれば良いというものではない。「単独」情報は、配当可能利益の算定としての情報が主としてあるのに対して、「連結」情報は、意思決定情報の提供としての意味がある。

情報システムとしては、日本でつくられているERPは、生産情報システムや販売情報システム・人事情報システム・会計情報システムをつなぎ合わせた統合システムとなっている。個別情報集中型の情報システムは、親会社に情報は集中するようになっていて、連結の財務諸表は作成できるが、連結の情報を共有化して活用されていない状況をさしている。

グループ会計情報システムが、「連結主・単独従」になっているということは、親会社にだけ情報が集中しているのではなく、子会社や関連会社も親会社と同等に情報共有ができて、情報活用が可能になっているシステムのことである。グループ会計情報システムが、トータルシステムとして機能している状態をいう。

国際会計基準では、連結した情報開示が求められるため、財務・会計システムの効率的な運用とコストの削減がテーマとなる。しかし、個別情報集中型システムでは、業務部門ごとに異なるニーズへの対応を主眼としているために、各システム間のインタフェースが複雑化し、シームレスな情報交換が阻害される。データ更新もバッチ処理で行われるために、現状把握に困難が伴いデータが古くなっていく。そこで、企業行動全般を統合する会計情報システムを利用することにより克服する事が可能となる。グループ会計情報システムは、独立した存在ではなく、他の部門のシステムとも関連している。すなわち、企業行動の結果を集大成しているのがグループ会計情報システムである。グループ企業はもちろん取引先まで含めたデータの共有化とシームレスな交換がグループ会計情報システムの効率を高める。国際会計基準への対応は、自立分散型であり連結されたシステムへの改修を求めているのである。

【引用文献】

注1. P・F・ドラッカー著『明日を支配するもの』ダイヤモンド社（1999年）

注2. 同上

注3. 同上

注4. 田坂広志著『なぜ日本企業では情報共有が進まないのか』P26

注5. 日本経済新聞1996年；平成8年4月22日付

注6. 日本経済新聞1999年；平成11年12月17日付

注7. 同期ERP研究所編『ERP入門』工業調査会出版 P25参照

注8. 同上P42

注9. 日本経済新聞2000年；平成12年1月15日付

注10. モジュール (module) とは、大きなプログラムの中で、論理的にそれだけで完結した部分をいう。

注11. 『日経情報ストラテジー』「連結時代を勝ち抜く、グループ情報戦略」2000・2・NO94・P34

注12. ウッド・カット作 1938年(昼と夜)の基礎となる面の正則分割スケッチ

注13. 投資と資本の相殺消去(資本連結)

親会社B/S		子会社B/S	
資産 800	負債 400	資産 100	資本 100
子会社株式 80	資本 480		

単純合算B/S

資産 900	負債 400
子会社 80	資本 580

連結修正後B/S

資産 900	負債 400
	少数株主持分 40
連結調整勘定20	資本 480

注14. Maurice Moonitz

“THE ENTITY THEORY OF CONSOLIDATED STATEMENT”

The Foundation Press, Inc (1951)

モーリス・ムーニッツ著 片野一郎監訳 白鳥庄之助訳注

『ムーニッツ 連結財務諸表論』 同文館 (1964年)