

〔書評〕

園田智昭著「シェアードサービスの管理会計」 (中央経済社 2006年)

佐藤康男

(1)

わが国における管理会計の研究テーマは最近10数年の傾向をみると、つねに欧米の研究を追従する形で行われてきた。とくにアメリカの研究テーマが関心の中心となってきた。これは会計学だけでなく、わが国の社会科学の一般的傾向といってもよいが、やはりその学問の先進国の研究に焦点が当てられるのは自然の成り行きである。

管理会計の場合にはそれ以外の要因もあった。1980年代はわが国の経済は世界一の競争力を誇っており、その源泉を日本的経営に求め欧米の管理会計研究者が注目し、来日した。そして、日本発の管理会計手法としてトヨタ・カンバンシステムや原価企画が注目をあびたのは周知の通りである。

しかし、バブルが崩壊すると日本的経営をすべて否定するような発言が支配的となり、一方でアメリカ企業の復活が叫ばれ、コンサルタントの巧みな宣伝によって新しい管理会計手法が次々と紹介されるようになったのである。

その代表的なものをあげれば BPR (business process reengineering), ABC (活動基準原価計算), ABM, TOC, BSC, SCM などがそうである。管理会計の歴史をみると、新しい管理会計手法の開発は先進的な企業によって行われてきたが80年代からはコンサルタント会社によってなされているのが特徴である。

このような手法を研究テーマにすれば、まさにコンサルタントと同じ土俵で行うことになるので現実の事例にふれることが少ない研究者が不利になることは否めない。しかし、わが国にも日本企業の実務を丹念に調査し、これまで行われてこなかった管理会計の領域に目を向けるような研究がいくつかなされている。

本稿で紹介する園田智昭氏の著書「シェアード

サービスの管理会計」はまさにわが国の管理会計の領域に新しい1ページをもたらした注目の書である。著者はまだ若い研究者であるが、このテーマでこの数年間驚くほどの業績をあげている。本書はその集大成であるが、広く読まれることを期待する。本書をとりあげるゆえんである。

シェアードサービス (Shared Services) とは経理や人事などの本社部門の間接業務を子会社などに集めて効率化を図ることであるが、わが国では1990年代の半ばから導入されてきた。これにはさまざまな形態があり、多くの企業で採用されているという実態が本書で示されているが、評者はこれについてあまり知識がなかったので非常に新鮮な印象をもった。

これは新しいマネジメント・スタイルの問題なので管理会計の研究テーマであるかどうかについては議論の余地があると思うが、仕事の内容が経理事務なので著者はその現状を明らかにし、問題点を分析しているので管理会計の領域とすることには不自然さはない。

(2)

著者は序文で本書の特徴を二つあげている。ひとつはシェアードサービスを実施する現実の組織であるシェアードサービスセンター (SSC: Shared Service Center) に対して管理会計の視点から分析していることである。そして、第2の特徴は管理会計の重要な概念である責任センターの視点から SSC を7種類に分類し、かつ ABC, BSC などの最近の手法にも言及していることである。

本書は豊富な文献調査に加えて45社という多くの企業にインタビュー調査を実施した労作であるが、全体像を明らかにするために目次の内容を掲

げることしよう。

第1章 日本企業におけるシェアードサービスの導入

1. シェアードサービスを必要とする企業環境
2. 間接部門に関する研究
3. 間接部門の組織化
4. シェアードサービスの現状
5. 本書の特徴と研究方法

第2章 シェアードサービスの意義と目的

第3章 シェアードサービスの組織形態

第4章 業務の集中化

第5章 業務の見直しと標準化

第6章 本社部門方式のシェアードサービスセンター

第7章 本社部門方式のシェアードサービスセンターへのチャージバック・システムの適用

第8章 シェアードサービス子会社

第9章 機能子会社としてのシェアードサービス子会社

第10章 コストセンターとしてのシェアードサービス子会社

第11章 シェアードサービス子会社による業務の外販

第12章 企業グループが異なる数社によるシェアードサービス

第13章 シェアードサービスセンターのコスト計算

第14章 シェアードサービスセンターのコスト計算の事例と契約形態

第15章 シェアードサービス子会社へのバランス・スコアカードの適用
補論：バイオニアシェアードサービスのBSC

本書は大きく分けると三つの部分から構成されている。第1章から第5章ではシェアードサービスの基礎概念について述べている。そして第6章から第12章にかけては、SSCの分類を行っており、最終的に責任センターの観点から7種類に区分している。第13章から第15章では最近の数年間、管理会計の分野で注目をあびてきたABCとBSCをSSCへ応用した場合の試論を展開している。

本書は多くの章別構成をとっているために、各章のページ数は多くないのでとても読みやすくなっている。また、本文とは別に多くの注釈が示されているので内容を理解するのに便利である。

(3)

シェアードサービスは経理や人事部門などの間接部門が対象である。著者はこれまで原価計算や管理会計の領域でのコストダウンは製造部門が中心であったが、90年代になって間接部門の非効率性が問題になってきたという企業環境の変化を最初にあげている。

また、会計の分野では2000年3月期より連結財務諸表が主要財務諸表になり、その結果として親会社の業績だけでなくグループ全体の営業成績が重視されるようになったことも背景にあるとしている。

シェアードサービスの起源については、1980年代のアメリカで始まったものであり、その導入はジェネラル・エレクトリックが最初であるという。その後アメリカにおける導入企業としてアメリカンエクスプレス、ヒューレット・パッカード、AT&T、アライドシグナル、テキサス・インスツルメンツなどがあげられている。

シェアードサービスを実施する組織をシェアードサービスセンター(SSC)と呼ぶが、その形態は大きく分けると二つになる。ひとつは事業部制を採用している場合、経理部は本社経理部と事業部経理の二つが存在するのが一般的である。その場合、本社にSSCを設けて経理業務を集中して効率化を図るケースが考えられる。

もちろん、子会社の経理部門からも参加することもあるが、本社経理部門がすべてSSCに移行するわけではない。本社経理部門では出納、財務、予算、税務、為替、連結財務諸表の作成などの業務を遂行しているが、そのなかではSSCにはなじまないものが含んでいる。

SSCのもうひとつの形態は、子会社化することである。すなわち、本社内にひとつの組織として位置づけるのではなく、独立した会社として設立するケースである。この場合にはグループ企業が対象となる。

第2章ではシェアードサービス（以下ではSSと省略）の基礎概念について述べているが、SSをつぎのように定義している。「SSとはグループ経営の視点から、社内または企業グループ内で分散して行われている業務（経理や人事などの間接業務である場合が多い）を、①ある本社部門または子会社に集中し、②それが本当に必要な業務であるのか、または効率的なプロセスで行われているのか、という視点から業務の見直しを行い、さらに③業務を標準化して処理を行う、というマネジメントの手法である」（18頁）。

ただ、この定義の最後の二つの要件は外部の人間からは判断できないので、著者が本書で取り上げたSSを実施している企業すべてがこれらの要件を満たしているかどうかはわからないのではないだろうか。

企業がSSを採用する目的としては、会計的にはコスト削減と利益獲得であり、それ以外の目的として顧客満足の向上、教育研修の効率化、間接業務の品質向上、内部統制の強化などをあげている。

そして、SSCの基本的な形態を①タイプA（本社の一部門に業務を集中する形態）、②タイプB（子会社に業務を集中する形態）、③タイプC（企業グループの異なる数社が業務を集中する形態）の三つに分類している。

第3章では上記で示したSSCの三つのタイプについて日本企業の事例をあげて、その特徴を述べている。タイプAの事例としてサントリーのグループ業務推進部を述べている。

ここでは人事・給与業務と総務・経理を対象としたSS化が実施されている。

タイプBの事例としてはNTTビジネスアソシエが紹介されている。SSCが子会社の場合にはグループ企業のコスト削減だけでなく、グループ会社以外の企業からも業務の受託を視野に入れている。実際、このSSCは業務の外販を行っている数少ない事例のひとつである。

タイプCの事例としては日立トリプルウインが紹介されている。このSSCは日立グループに属する日立製作所、日立キャピタル、日立電線など7社によって設立されたものであり、厳密に言えば上記の定義とは異なるものである。しかし、

いずれも上場企業であり、グループ外企業からの業務受託を積極的に展開しているのでタイプCに分類している。この日立グループのSSCの業務内容が示されていないので、その内容がもうひとつイメージがわからない。というのは、これらの企業は上場企業であるから、経理あるいは人事業務をSSCに委託することは考えられない。多分、本書で述べられている一般的なSSCとは異なった特殊な内容をもっていると思われる。

さらに本章では責任センター概念を加味することによって、タイプAを二つに、タイプBを三つに、タイプCを二つに分類している。Aはコストセンター(CC)・タイプ(A-1)とプロフィットセンター(PC)・タイプ(A-2)、BはPCタイプ(B-1)、CCタイプ(B-2)、PCタイプ(B-3)、CはCCタイプまたはPCタイプ(C-1)、PCタイプ(C-2)に分類しているが、これについては以下の章で詳細に説明されている。

第4章ではシェアードサービス(SS)の基本的な特徴である「業務の集中化」について述べているが、そのプロセスは3段階で行われるという。第1段階はグループ本社の業務をSSCに移行、第2段階は特定のグループ会社の業務をSSCに移行、第3段階は残ったグループ会社の業務を順次SSCに移行するというプロセスである。

業務の集中化による効果として固定費の削減、業務1単位当たりの固定費の低下、大量購買による単価の低下、教育研修効果の向上、内部統制の強化などがあげられている。その一方で、組織を統括する管理コストが増大し、新たな間接コストの発生や異なる組織文化の集合体なので求心力の欠如などの問題も生じるとしている。

第5章ではシェアードサービス(SS)の第2の特徴である「業務の見直し」と第3の特徴である「業務の標準化」について述べている。前者については本当に必要な業務かどうか、さらにそのプロセスは効率的であるかどうかの二つの視点からなされるべきであるとしている。そして、この業務の見直しに用いられる手法としてABM（活動基準管理）、リエンジニアリング、ベンチマーキングの三つをあげている。

業務の標準化とは勘定科目の標準化があげられているが、それ以外の事例としては書類の統一、

科目・細目コードの統一、社会保険の一括適用、給与支給日の統一などがあげられている。業務の見直しと標準化の事例としてJ-Power(電源開発)、大阪ガスの人事SS子会社であるアイさぼと、そして宇部興産の総合事務センターがあげられている。宇部興産については次章で詳細に述べられている。

重要な会計方針の変更の内容が掲げられており(82頁、図表5・4)、それぞれのグループ企業が異なった会計方法をとっている場合、それらを統一したと述べているが、「継続性の原則」との関連はどのようになったのであろうか。

(4)

第6章では本社部門にSSCを設けて社内の事業部(または部門)やグループ会社の間接業務を集約する形態が対象となっている。これはタイプAと分類されているが、コストセンター・タイプ(A-1)とプロフィットセンター・タイプ(A-2)の二つになる。

前者のケースが一般的であるが、後者は顧客からチャージバックされるような場合であり、次章で述べられる。前者のケースとして宇部興産があげられている。宇部興産は周知のように一部上場の化学会社であるが、1999年に経理事務センター、200年に人事事務センター、そして2001年にそれらを統合した総合事務センターを立ち上げている。

そのなかの経理グループをみると、経理第一チームではSAPのR/3を用いて宇部興産本体の経理を担当している。このソフトはERPを実行するのに有名であるが、どの程度カバーしているのか不明である。というのは経営全般に使用している企業は少ないからである。

経理第二チームではSuper Streamというソフトでグループ会社の経理処理を行っているが、これ以上の説明はなされていない。このソフトはSSJという会社が販売しているものであるが、財務会計と人事・給与の二つの分野の業務効率を向上させるソフトである。

また、総務・人事グループ内の人事第一チームでは宇部興産本体の給与計算を行い、人事第二チームではStaffBrainというソフトでグループ会社

の給与計算を行っている。このソフトはブレインワークスという会社から発売されているもので、人事・給与業務管理に必要なパッケージである。

この本社部門方式のSSCの課題としては、過去の業務の継続になるので徹底的な業務改善が困難であること、SSCの業績測定が困難であること、グループ企業がSSCに業務依頼を拒絶する可能性があることなどがあげられている。

第7章では本社部門のSSCがプロフィットセンターの場合について述べているが、これが可能になるのはチャージバックの価格決定が市場価格をベースにして行われていることが前提である。この事例として大阪ガス経理税務センターのケースが取り上げられているが非常に少ないようである。

第8章では子会社方式をとるSSCの形態について述べられているが、わが国ではかなり多くの事例がある。これは独立した組織であり、受託する顧客は本社部門、子会社およびグループ会社である。グループ内の企業だけを対象としたSSCは機能子会社と呼ばれているが、これにはコストセンターとみるか、プロフィットセンターとみるかによって二つに区分される。グループ外の企業も対象とする場合は事業子会社と呼んでいる。

第9章では前章の分類を引き続き問題にしている。機能子会社について述べられているが、SS子会社の条件として業務コストの削減、業務品質の向上および間接業務のSS子会社への集約の三つをあげている。また機能子会社の独自の課題として独立した法人として成長性が得られないこと、連結会計上は連結収益の増加には貢献できないことの二つをあげている。前者は取引価格の設定に限界があることから生じるし、後者は同一グループであるから当然である。

第10章では機能子会社がコストセンターの場合について述べているが、帝人グループの実例が示されている。帝人クリエイティブスタッフには、経理財務部門、人事総務部門、購買物流部門があり、戦略企画から実務に至る機能を請け負っているが、帝人内にも同じ名前のバーチャル組織が残っているなど完全に独立しているとはいえない。ここでも価格はコストを回収する水準に設定されている。

「SS子会社がコストセンターとして管理されるのであれば、業績評価もコストをベースとしたものとなり、親会社の行動と整合性が保たれるために、モラルダウンを防ぐ効果がある」(156頁)と述べているが、逆なのではないだろうか。コストダウンを絶え間なく要求され、その業績評価に対する見返りは期待できないので(コストアップになるので)、従業員は疲弊するのではないだろうか。

第11章は事業子会社としてのSSCを取り上げているが、業務の外販を前提としたビジネスモデルの追加、業務1単位当たりのコストの低下、業務改善の一層の促進という三つの特徴があげられている。ただ、まだわが国ではこのようなSSCは少ないようである。

第12章は企業グループが異なる数社によるSSCを取り上げているが、これは子会社を設立する場合としない場合の二つのケースに区分される。前者の事例としては日立グループ、後者ではホテルなどが示されているが、これまで述べたSSCとはかなり性格が異なっている。このようなケースはわが国では稀なのは業務の性質から当然である。

(5)

第13章ではSSCのコスト計算が取り上げられているが、活動基準計算の導入を推奨しているようである。また、SSCの業績評価をするためにコスト計算を正確に行うことを主張しているようである。

第14章でも活動基準計算の導入を主張しているが、その場合の配賦基準は作業工数であっていくつかの事例も紹介されている。本書の終章である第14章ではSS子会社へのBSC(バランス・スコアカード)の適用について述べているが、これまでの本書の研究対象とは内容が異なっており、紙幅の関係もあるので省略する。

さて、最後に本書の全体的な印象を述べたいと思う。まずシェアードサービスについての総合的な研究書は、わが国では初めてであり、しかも欧米の研究者に追随したものではないことがあげられよう。先行研究も少ないために日本企業へのアンケート調査および訪問調査によって実際の企業

の現場を把握したことは本書の最大の貢献である。

シェアードサービス・センターの分類にさいして、機能子会社や責任会計という概念を用いて最終的に7種類に分類したことも、読者にはきわめて明確なイメージを提供している。正直なところ評者は本書を読む前には、日本企業でSSCがこれほど採用されているとは思わなかった。著者の研究テーマ選択の着眼点のすばらしさには恐れ入るばかりである。

著者はシェアードサービスの要件として第2章で三つを掲げているが、これら3要件を満たさなければSSとはいえないのであろうか。3要件をあげるとは論理的になら問題はないが、それらを満たしているかどうかの検証はなされているのであろうか。とくにアンケート調査で実施していると回答した企業は満たしているのであろうか。本当に必要な業務であるのか、効率的なプロセスで行われているのか、業務の標準化がなされているのかの要件のことである。

評者の知る限りシェアードサービスを導入した先駆的な企業は横河電機であり、本書の分類でいえば機能子会社のタイプB-2であったと思う。当時としてはかなり注目をあびており、プレスリリースもあったと思う。しかし、あまりながく続かず廃止されたはずである。そのときの理由は、本書にも書いてあるように経理社員教育の問題、受託業務があまり伸びなかった点があげられたと思う。

SSCの問題点はむしろこのように撤退した企業へのインタビューが効果的ではなかったかと思う。そして、SSCがこのようになり採用されているのは、つぎの2点にあると思う。第1は経理および人事業務に使用されるソフトの高価格化である。そのために本社業務だけではペイしなくなっているのが現状なのではないだろうか。

もう一つの原因は、このような間接業務にかかる人件費の削減である。それは業務の改善とか、見直しというようなプラスの側面よりも子会社化による給料ベースの高騰化を避けるねらいがあるのではないだろうか。

SSCをプロフィットセンターとして分類するのは理論的には当然であるが、そのようにみなしている企業は非常に少ない。これは受託価格の決

定という問題もあるが、グループ外から業務を受託する困難があると思われる。経理・人事業務はその企業の間接業務の根幹をなすものであるから、やはり社外に委託するのは躊躇するのは当然である。

また、経理業務をSSCに委託する場合でも連結決算とか原価計算などは本社で行うケースが多いようであるが、これもやはりSSCの従業員にはそれをこなす人材が集められていないからであろう。このことは社員教育にも関係する問題である。SS子会社に転属された従業員はモラルの低下は避けられないであろう。

今後、SSCがどのような経過をたどるかは予測ができないが、このような組織変革は日本企業が長い不況のトンネルのなかに入った時期に生まれたものである。景気が上向き企業の業績が拡大した場合、撤退する企業が多く出るかもしれない。それからSSCとは異なる経過で同じサービスをする専門職の企業も生まれている。本書は今後の動向をみるうえでも欠かせない好著であることは間違いない。