

間接費の管理手法の比較

—チャージバック・システムとシェアードサービスと—

井手吉 成 佳

論文要旨

本研究では情報処理サービスなどの間接業務によって発生するコストを、サービスを利用した部門へ効率的に配賦することで正確な原価情報を測定するための、間接費の管理手法を検討している。そのための具体的な手法として、チャージバック・システムとシェアードサービスとを取り上げている。これらの手法では、間接業務のサービスに価格をつける形で、受益量に応じてサービス利用部門の負担額が決定される。その結果として、売上高や人件費などの配賦基準よりもユーザ部門の資源利用量との因果関係が強い配賦が可能となる。これらの手法にはコスト・センターやプロフィット・センターといった共通点も見られるが、普及度や対象とする間接部門の体系など異なる部分も多く見られる。双方の手法の定義からこれらの共通点や差異を検討すると、双方の手法は密接に関連することがわかった。

キーワード: 間接費の管理、チャージバック・システム、シェアードサービス、コスト・センター、プロフィット・センター

1. はじめに

ソフトウェアを自社で開発し、販売することで利益を獲得するような企業はソフトウェア原価計算を導入することで、その開発原価を管理する。しかしながら、自社内に情報システム部門をもち、自社の他部門や他事業部へ情報処理サービスを提供する企業は、提供される情報処理サービスの費用がソフトウェア開発だけでなく、システムの運用など総合的な費用であり、提供される情報処理サービスに適した費用管理が必要となる。

情報システム部門は本社機能の一部として、または工場の一部門としてもたれるため、最も簡単な処理方法は間接費として処理する方法である。前者の場合は本社間接費（一般管理費）、後者の場合は製造間接費としてそれぞれ会計処理することになる。

本社間接費や製造間接費として扱われるコストの会計処理としては、配賦が最初に考えられる。情報処理費用だけに限らずさまざまな間接業務によって発生した間接費の配賦では一般的に、受益部門の人件費や売上高などの配賦基準を用いて配賦額が計算される。しかしながら、このよう

な配賦基準は情報処理資源の実際使用量などの間接費発生作用因との関係が強くないため、若干恣意的な配賦基準と考えられる。それに対して、例えば情報処理サービスであれば、受益部門がそのサービスを利用する程度に応じて配賦額を計算する手法がある。これは、情報システム部門などの間接業務を提供する部門をサービス・センターとして扱い、サービスの利用部門から料金を徴収するような形にすることで、使用量を基準として配賦する方法である¹。

本研究では、ソフトウェアの開発や情報処理サービスを自社内での利用を目的として行う場合だけでなく、このような間接業務全般にわたって間接費をサービス利用部門へ配賦する手法について検討する。その手法としてチャージバック・システムとシェアードサービスとを取り上げ、それぞれの先行研究から比較検討を行う。

2. チャージバック・システム

2.1. チャージバック・システムの意義

チャージバック・システム (chargeback system) とは、本社管理部門の提供するサービスを有料化して、組織内のサービス利用部門に課金することで部門間の利害を調整する管理会計上の手法である。情報処理費用をこの手法によって管理するならば、情報処理サービスの利用量に応じてサービスを利用した部門に情報システム部門からの料金が課金される。

このようなチャージバック・システムでは情報処理サービスを利用するユーザ部門のサービス利用量を測定可能であれば、ユーザ部門の原価は使用した情報処理資源との因果関係が強くなる。その結果として、原価情報の説得力は向上する。

また、間接業務を提供する部門と利用する部門との双方が、情報処理サービスに対して料金が発生するならば、不要不急の情報処理サービスは利用しないといった削減効果が期待される。

しかしながら、ユーザ部門が短期的に自部門の業績悪化を避けるため、情報処理費用などを削減した結果、全社的な経営改善のために必要なシステム開発などの情報処理の活用が阻害される可能性もある。そのため、部門の自律性や業績評価だけではなく、本社と部門との目標整合性といった要因にも密接な関連をもたせてシステムを設計していく必要がある。

2.2. 間接部門としての情報システム部門

チャージバック・システムでは、情報処理サービスを提供する情報システム部門などの間接業務を行う部門とサービスを利用するユーザ部門の間でサービスの利用に応じた費用の計算が行われるため、それぞれの間接業務を行う組織が提供するサービスのコストを一度集約できる組織として確立している必要がある。

¹ 間接費のこのような取り扱いについては配賦というよりも、費用の付け替えや振り替えであるとも言われる。

ユーザ部門に対して提供したサービスの料金を課金する部門は、課金する料金の設定によってコスト・センターとプロフィット・センターとに分類される。コスト・センターは原価中心点とも呼ばれ、管理下にある組織²において発生する原価についての責任を負う。それに対してプロフィット・センターは、利益中心点とも呼ばれ、評価対象として原価責任だけでなく利益責任も含められる³。

コスト・センターとプロフィット・センターとの双方において、サービスに料金が課金されることによって、ユーザ部門の情報処理など間接業務のコストへの関心が高まる。しかしながら、個々の部門の利益を優先させ、全社的に必要な情報処理などを利用しないだけでなく、予算の少ない部門では必要性の高いサービスを利用できない可能性もある。

また、コスト・センターではコストについての責任をもつため、その評価はコストに関する予算と実績との比較を基準に検討される。それに対して、プロフィット・センターは利益について責任をもち、部門利益などを基準に評価される。

そのためコスト・センターにおいて、予算に対してコストが小さければ次期の予算が削減されるならば、コスト削減意欲を阻害する可能性がある。このような問題を回避するためには、予算に対するコストの割合が低いほどより高い評価を得られるようにするなど、制度を整えることで、コスト削減への意欲を高める必要がある。

プロフィット・センターでは、より多くの利益を獲得するために原価を引き下げる意識が強まり、コスト削減がより促進されると考えられる。しかしながら、間接部門が全社利益よりも部門利益を優先させてしまうと、情報処理資源などの効率的な活用を阻害してしまう。

2.3. チャージバック・システムに関する先行調査

情報処理費用に関して、チャージバック・システムはまずアメリカにおいて普及していった。Robert (1987) の調査によれば、84%の企業がチャージバック・システムをもっており、情報システム部門費を間接費として配賦している企業は16%と少数であった。さらにチャージバック・システムをもつ企業の中でも、情報システム部門をコスト・センターとしている企業が大多数を占めており、プロフィット・センターとしている企業は全体に対するソフトウェア開発費の割合で7%、運用費の割合で8%と小数に留まっていた。Lanny and Jeffrey (1985) の調査では同様の結果⁴が得られていることに加えて、分権化が進み、意思決定の権限が下部にあり、事業単位をプロフィット・センターとしている企業ほどチャージバック・システムをもつ可能性が

² 一般的には部門であるとされる。ここで、情報処理サービスを提供する情報システム部門として考えるならば、情報処理費用についての責任を負うことになる。

³ 利益責任も評価対象とするならば、部門だけではなく事業部や子会社などの別組織も考えられる。しかしながら、間接業務などの内部利用によって発生するコストを検討しているため、組織内の部門として考える。

⁴ この調査でもチャージバック・システムをもっていると回答した企業は78%に上っている。

高いことが示唆されている。コスト・センターとプロフィット・センターとの関連については Nandan et al. (1986) の調査で、80%以上のアメリカ企業がプロフィット・センターによるチャージバック・システムを望ましくないと回答している。Nandan らはその理由として、当時の情報システム部門の発展段階が形式的にでも独立した採算や利益を計算することができる段階に至っていないためと推論していた。

アメリカに対して日本企業におけるチャージバック・システムに関する実態調査も発表されている。西澤 (1991) の調査によると約4分の3に当たる企業は情報処理費用を本社費の一部として配賦しており、チャージバック・システムの普及は進んでいなかった。櫻井 (1992) の調査においても、チャージバック・システムを導入していると回答した企業は20%に留まっていた。

さらに櫻井はチャージバック・システムを導入している企業の導入実体についても調査を行っており、チャージバック・システムを導入している日本企業の90%程度がコスト・センターとしてチャージバック・システムを導入していた。これらのことから、当時の企業における情報処理が本社機能として行われる間接部門の活動であり、独立して採算や利益を計算することができる部門として確率していなかったと考えられる。

日米におけるチャージバック・システムの普及度においては差が見られるものの、導入している企業に限定するならば、日米において導入手法に顕著な差異が見られないことを意味している。

3. シェアードサービス

3.1. シェアードサービスの意義

日本企業の間にはチャージバック・システムが普及していないことによって、日本において情報処理費用などの間接費の管理が軽視されていたとは断言することはできない。それは、チャージバック・システムにいくつか類似しており、間接費の管理に役立つ管理会計的手法であるシェアードサービスが日本において普及し始めていたためである。チャージバック・システムでは情報システム部門の提供する情報処理サービスを利用した量に応じてユーザ部門にそのコストを負担させるというものであり、情報処理を行う部門として情報処理機能が情報システム部門に集約されていることも意味している。同様に間接業務を特定の部門に集中し、その管理を行う手法としてシェアードサービスの普及が進んでいる⁵。

シェアードサービスとは園田の定義によれば、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

⁵ 小畑 (2004) の調査によると、回答企業のうち42%の企業がシェアードサービスを導入しており、39%の企業が導入準備中または検討中であった。

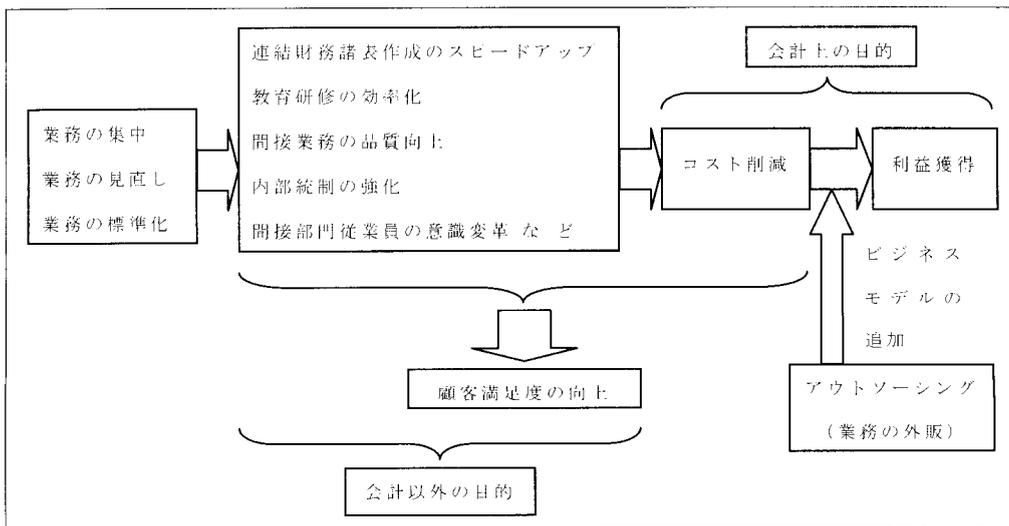
うというマネジメントの手法である（園田 2006、18）。園田はシェアードサービスを以上のように定義した上で、①業務の集中化、②業務の見直し、③業務の標準化という3つの要件全てを満たしていない場合でも、それを実行途中であるか、実施する意図があるならば、シェアードサービスとして考えるとも述べている。

また、シェアードサービスが対象とする範囲は間接業務であるため、製造機能は当然除外されるが、間接業務においては厳密な制約は考えられていない。そのため、経理、人事、総務に関係した業務に適用される場合が多いが、資金管理機能、共同配送や共同購買などによる物流や購買といった機能などもその対象となり、社内へ情報処理サービスを提供する情報システム部門や研究開発部門も同様にその対象となると考えられる。

3.2. シェアードサービスの目的の体系

シェアードサービスの目的は会計上の目的とその他の目的とに大別される。その上で、業務の集中、見直し、標準化というシェアードサービスのプロセスによって、会計以外の目的である間接業務の改善が達成されることで、その結果としてコスト削減や利益獲得といった会計上の目的が達成される。会計以外の目的やコスト削減が達成されることで、シェアードサービスを実施する組織であるシェアードサービスセンター（Shared Service Center：SSC）の顧客（グループ内部の他部門などユーザ部門）の満足度が向上する。この関係を園田は次のように図示している。

図1 シェアードサービスの目的間の関係



出所：園田（2006、30）より引用したものに筆者が加筆、修正した。

3.3. 会計以外の目的

図1では会計以外の目的として、顧客満足度を向上させることを挙げている。これは、連結財務諸表作成のスピードアップ、教育研修の効率化が図られることでSSC従業員のスキルアップが実現する。その結果として、間接業務の品質向上が実現する。間接業務の品質向上は、内部統制の強化や間接部門従業員の意識変革へと繋がる。

SSC従業員のスキルアップは間接業務の品質向上だけでなく、間接業務のコスト削減も実現することになる。このような間接業務の品質向上やコスト削減によって顧客満足度が向上する。ここでSSCの顧客満足度というときの顧客とは、組織外部の顧客だけでなく、グループ会社や本社の他事業部といった内部顧客を含む。

しかしながら、シェアードサービスの導入目的として顧客満足度を考えるならば、その顧客は内部顧客が想定される。なぜなら、シェアードサービスを導入する組織がサービスを外販する場合、そのサービスを提供する目的は最終的にはサービスの外販による利益獲得になるためである。

内部統制の強化や間接部門従業員の意識変革にも顧客満足度を向上させるための目的がある。第1に内部統制の強化とは、間接業務に関するシステムを一元化することで効率的に維持・管理することである。例えば、グループ子会社が人事システムを個別にパッケージ・ソフトウェア購入して運用しているような場合では、法改正などへの対応に課題がある。このような場合は、給与計算などの人事関連の事務をSSCが一括して受託することで、法改正に伴うシステムのメンテナンスなども一元化して対応することができる。第2に間接部門従業員の意識変革では、SSC従業員が自らをサービス業と受け止めることである。同じグループ組織に属している内部顧客に対しても、外部の顧客に対するときと同様に、顧客を意識した丁寧な対応をすることを目指す。

3.4. 会計上の目的

シェアードサービスを導入する会計上の目的として最初に挙げられるのはコスト削減である。シェアードサービスは、間接業務を効率的に管理するための手法であるため、その成果はまずコスト面に反映されると考えられる。またコスト削減効果を考えるとき、その効果とは実際にコストが削減された額だけではなく、同水準のコストを維持している場合でも、担当者の減少、作業時間（作業工数）の短縮が見られるならばコストの削減効果が測定される。

シェアードサービスを導入する会計上の目的としては、利益の獲得も挙げられる。この利益獲得とは、コストを削減した結果として利益を増大させることなく、外部の組織にサービスを提供することで追加的な収益を獲得し、その結果としてSSCが利益を獲得することを意味する。これは、シェアードサービスが間接部門で発生するコストを削減するとともに間接業務の品質を向上させるための内部的なマネジメント手法であるのに対し、外部組織にサービスを販売するアウトソーシングというビジネスモデルを追加することで、追加的な収益を得ることを意味する。

そのため、SSC を子会社として設立した場合においても、その取引関係がグループ内部に限定されているならば、その収益は連結上では内部取引とされるため、SSC の目的はコスト削減であると考えられることとなる。これは、SSC の組織類型がシェアードサービス導入の会計上の目的に影響を与えることを意味する。

3.5. SSC の組織類型

SSC はそのサービスをグループ組織内のみ提供するのか、サービスを外部販売するののかといったことや、本社部門方式として設立されるのか子会社として設立されるのかといった、さまざまな状況によって分類される。櫻井（2006、44）によると、コスト・センター方式の SSC が本社部門方式で、プロフィット・センター方式の SSC が子会社方式として分類している。それに対して園田は SSC をより詳細に分類した上で、SSC の組織類型を次のように図示している。

図 2 SSC の組織類型

グループ内ト サービスの外販	グループ内組織のみへサービスの提供		
シェアードサービス子会社		本社部門方式の SSC	
P	C	P	C
独立採算①	独立採算②	独立採算方式ではない	

P：プロフィット・センター、C：コスト・センター

出所：園田（2006、21）より引用したものに筆者が加筆、修正した。

業務の外販とは、SSC による収益の獲得を目的としており、シェアードサービス子会社が外部の組織にサービスを提供することを意味している。収益の獲得を目的とするため、SSC は収益に対する責任をもつプロフィット・センターであり、独立採算方式が採用される。逆に、SSC がシェアードサービス子会社として設立されているからといって、必ずしもプロフィット・センターであり独立採算方式が採用されているとは限らない。つまり、シェアードサービス子会社は通常、プロフィット・センターとして運営されるが、コスト・センターとして管理されているシェアードサービス子会社も存在する。

また、シェアードサービス子会社がプロフィット・センターとして運営されている場合は独立採算方式であると考えられるが、その収益源がグループ内の組織に限定されている状況（図 2 における独立採算②の部分）では、独立採算方式であると言い切るには疑問が残る。これは、グルー

プ内の組織との取引価格は、コストを前提として損失が出ないように配慮されており、逆に多くの利益が出た場合には翌期の価格引下げの源泉とされるなど、シェアードサービス子会社の自立性があまり高くないことが多いためである。取引そのものもグループ内組織から断られることもほぼ無いものと考えられる。完全な独立採算であるとするには、グループ内組織からの自立性を確保するためにも、ある程度は業務の外販を実施する（図2における独立採算①の部分）必要があると考えられる。

4. シェアードサービスへのチャージバック・システムの適用

チャージバック・システムとシェアードサービスとは双方とも間接費の効率的な管理を目指すものである。しかしながら、これらは同義のシステムではない。また、普及度の差によってシェアードサービスがチャージバック・システムと比べて優れたシステムであるというわけでもない。これは、双方の定義から対象とする間接部門の状況が異なるために、多様な状況において導入されているシェアードサービスの普及が進んでいるということである。双方の定義を比較すると表1のようになる。

表1 チャージバック・システムとシェアードサービスの定義の比較

チャージバック・システム	シェアードサービス
本社管理部門の提供するサービスを有料化して、組織内のサービス利用部門に課す管理会計上の手法。	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を、ある本社部門または子会社に集中し、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。

表1による比較から、チャージバック・システムが間接部門で発生した費用をサービスの利用部門に負担させる手法なのに対し、シェアードサービスは間接部門の業務を改善するための手法であることがわかる。つまり本質的な対象が、チャージバック・システムでは間接部門で発生するコストであるのに対し、シェアードサービスでは間接業務そのものである。

また、チャージバック・システムではサービスを提供する間接部門が、独立して形式的にでもコストを集約できる部門に至っていないと導入することができない。それに対し、シェアードサービスは分散して行われている間接業務を集中化するため、サービス利用部門の利用量に応じた負担額を計算することが可能になる。これは、シェアードサービスの導入プロセスによって、それ

まではチャージバック・システムの導入が不可能だった組織にチャージバック・システムを導入することが可能になることを意味する。その結果として、シェアードサービスにおいて提供するサービスごとのコストや利益を計算することが可能になり、コスト削減や利益獲得といったシェアードサービスの会計上の目的を測定することが可能となる。

チャージバック・システムとシェアードサービスとは大きく異なるシステムであるが、共通点もある。その共通点は、それぞれが導入されている状況に見ることができる。双方とも、間接業務を行う部門をコスト・センターまたはプロフィット・センターとして位置づけ、間接業務のコストをその部門に集約し、可能であれば利益を計算する。このようなコスト・センターやプロフィット・センターとしての部門の在り方は双方のシステムにおいて、同様のものである。そのため、ユーザ部門への課金の内容がコストのみを課金するのか、間接業務を行う部門の部門利益を加算したものを課金するのかといった、コスト・センターとプロフィット・センターとの定義は同様のものとなる。その結果として、チャージバック・システムをシェアードサービスの一環として導入する場合には、対象とする間接部門にはコスト・センターとプロフィット・センターとによって、導入に制限などが加わることはない。

特に、シェアードサービスを導入している企業が、チャージバック・システムを導入していない場合は、間接部門内で間接業務の改善や削減が進んでいるにもかかわらず、ユーザ部門は間接業務の利用に対するコスト意識が高まらないために、不要不急の間接業務を依頼するなどして全社的な間接費の削減を阻害する可能性もある。このような問題を回避するためには、ユーザ部門が間接業務のサービスを受けた場合には、それに伴って間接費が発生するというコスト意識を高める必要がある。そのためには、ユーザ部門が利用した間接業務サービスに応じて課金が行われるチャージバック・システムの導入が効果的である。しかしながら、チャージバック・システムの説明でも触れているが、ユーザ部門や間接部門が個々の部門利益を優先してしまうと、全社的な経営には必要な業務を抑制してしまう可能性があるため、本社と事業部との目標整合性といった要因にも密接な関連をもたせ、全社的な意思決定を反映することのできるシステムを設計・導入していく必要がある。

これらのことから考えると、チャージバック・システムとシェアードサービスとは同義ではないが、シェアードサービスの導入において、チャージバック・システムは有用なツールであると考えられる。

5. おわりに

本研究を通して、チャージバック・システムとシェアードサービスとは本質的には異なるものの、密接な関連があることがわかった。特に、シェアードサービスを導入している部門にチャージバック・システムを適用することで、SSCで発生したコストをユーザ部門に負担させる際の金額の説

得力が増すなど、シェアードサービスの導入においてチャージバック・システムを有効に活用することでより効率的に間接費が管理される。そのため、チャージバック・システムを導入していない企業であっても、シェアードサービスを導入して間接業務を管理している場合、シェアードサービスの一環としてチャージバック・システムの機能を導入していることも考えられる。このような潜在的な導入企業も含めると、チャージバック・システムの普及はかなり進んでいる可能性もある。

チャージバック・システムを潜在的に利用しているのかといったことを確認するには、実際の調査が必要である。またシェアードサービスの研究も進み、チャージバック・システムのようなコスト管理の側面も内包する可能性もある。これらの調査が今後は重要な課題となる。

参考文献

- アーサーアンダーセンビジネスコンサルティング. 1999. 『シェアードサービス』 東洋経済新報社.
- 小畑哲哉. 2004. 「シェアードサービス活用戦略」『CFO FORUM』 8: 6-10
- 川島正夫・井上久弥・櫻井通晴・根岸邦彦. 1997. 『パソコンソフトウェアの会計と管理』(日本パーソナルコンピュータソフトウェア協会編集) 中央経済社.
- 古賀智敏. 2005. 『知的資産の会計』 東洋経済新報社.
- 小林哲孝・園田智昭. 1992. 「自社利用目的のソフトウェアの開発・管理についての実態調査 (1)」『三田商学研究』 35(2): 88-97.
- 小林哲孝・園田智昭. 1992. 「自社利用目的のソフトウェアの開発・管理についての実態調査 (2)」『三田商学研究』 35(3): 70-84.
- 櫻井通晴. 1992. 「企業の情報処理部門費の管理」『専修大学論集』 53:109-137.
- 櫻井通晴. 1995. 『間接費の管理』 中央経済社.
- 櫻井通晴. 2006. 『ソフトウェア管理会計 -IT 戦略マネジメントの構築- (第2版)』 白桃書房.
- 園田智昭. 2006. 『シェアードサービスの管理会計』 中央経済社.
- 西澤脩. 1980. 『研究開発費の会計と管理』 白桃書房.
- 西澤脩. 1991. 「情報システム部門費の利用部門への配賦」『早稲田商学』 344:49-67.
- 程近智・小平忠. 1998. 「間接部門を甦らせるシェアード・サービスの導入」『DIAMOND ハーバード・ビジネス』 23(5): .
- Lanny M. Solomon and Jeffrey Tsay. 1985. Pricing of Computer Service: A Survey of Industry Practices. *Cost and Management* 59(2): 5-9.
- Nandan Choudhury, Sumit Sircar, and Venkata Rao. 1986. Chargeout of Information Systems Services. *Journal of Systems Management* 37(9): 16-21.
- Robert W. McGee. 1987. Accounting for Data Processing Costs. *Journal of Accounting and EDP* 2 (4): 43-49.
- William E. Perry. 1988. Implementing DP User Chargeback Systems. *Journal of Accounting and EDP* 4(3): 8-18.

Comparison between Management Methods of Indirect Cost

—Chargeback System and Shared Service—

Masayoshi Ideyoshi

Abstract

The purpose of this study is the comparison between chargeback system and shared service. The two have some common points and some different points. For example, the former is that the two have cost center and profit center. And the latter is the difference of system of back-office sections. This comparative study between the two shows the possibility that chargeback system is effectively used in shared service.

Keywords: management method of indirect cost, chargeback system, shared service, cost center, profit center