

# 機能子会社に対するバランスト・スコアカードの適用

—パイオニアシェアードサービス(株)のケースにもとづいて—\*

園 田 智 昭

## <要 約>

本稿では機能子会社に対するバランスト・スコアカードの適用について、パイオニアシェアードサービス(株)のケースを検討しつつ考察している。企業グループを構成する子会社はその役割から事業子会社と機能子会社に大別できるが、機能子会社はグループ外部の企業から収益を獲得することよりは、グループ内部の企業に経理や人事、総務などの本社管理部門が提供するのと同様のサービスを提供することを主たる目的とする会社である。機能子会社は単体では通常プロフィットセンターとされるが、グループ連結管理ではその役割からコストセンターとして位置づけるのが妥当である点にマネジメント上の難しさが存在する。さらに、機能子会社はコスト削減と業務品質の向上というトレード・オフの関係にある目標を同時に達成することを求められるが、その達成には、財務の視点だけでなく、顧客、業務プロセス、学習と成長という複合的な視点について評価指標を持つバランスト・スコアカードによるマネジメントが有用である。また、パイオニアシェアードサービスのように、通常設けられる4つの視点のほかに連結本社の視点を設けることで、機能子会社のグループ経営における位置づけを、グループ会社、特にグループ本社にアピールすることができる。

## <キーワード>

機能子会社、バランスト・スコアカード、シェアードサービス、パイオニアシェアードサービス(株)、連結本社の視点、コスト削減、業務品質の向上

## I. 問題の所在

近年、バランスト・スコアカードを導入する日本企業が増加しており、リコー、宝酒造、日本フィリップス、両毛システムズ、富士ゼロックス、関西電力などの事例が報告されている(伊藤・清水・長谷川 [2001], 櫻井 [2003])。バランスト・スコアカードを導入することで戦略を具体的な実

\* 本報告は慶應義塾学事振興資金(2002年度)の補助を受けた研究成果であり、同資金に感謝致します。

行活動に展開することが期待されることや、日本経営品質賞にもとづいた業務評価・改善活動との整合性が高く、そのような会社では導入が比較的容易であることなどが、バランスト・スコアカードの日本企業への導入を促進していると思われる。

バランスト・スコアカードは、通常、事業部レベルで導入されることが考えられている。この場合、経理部や人事部などのいわゆる本社管理部門へもバランスト・スコアカードを導入するか否か、導入するならばどのようなものとするかが問題となる。また、グループ経営の重要性を考えると、子会社などのグループ企業も、当然バランスト・スコアカードを用いた管理の対象として考えられるべきである。

子会社は、大きく事業子会社と機能子会社に分けることができる。機能子会社は、企業グループの中で本社管理部門と同等の役割を担うことを期待された、同一企業グループに属する独立子会社である。機能子会社の目的は、グループ外部の企業から収益を獲得することではなく、グループ内部の会社に良質で安価なサービスを提供することである。本稿では、バランスト・スコアカードを用いたグループ経営管理の試みの一つとして、機能子会社へのバランスト・スコアカードの適用について、パイオニアシェアードサービス(株)のケースを検討しつつ考察する。

## II. 機能子会社とは

### (1) 事業子会社と機能子会社

ここで、機能子会社について簡単に説明しておくことにする。本稿では、企業グループを構成する子会社を、その役割から事業子会社と機能子会社に大別している。このうち、事業子会社は収益事業を主たる目的とする会社であり、分社化されなければグループ本社の事業部（またはその一部）を構成する組織として位置づけることができるような会社であると定義する。製造業であれば製造機能と販売機能を持ち自社で製造した製品をグループ外部の企業に販売する、サービス業であれば自社のサービス業務をグループ外部の企業に提供（販売）するのが、事業子会社の役割である。事業子会社はグループ外部の企業と取引を行う割合が比較的高く、その場合にはグループ連結収益は増加することになる。

それに対して、機能子会社を、グループ外部の企業から収益を獲得することよりは、グループ内部の企業に本社管理部門が提供するのと同様のサービスを提供することを主たる目的とする会社であると本稿では定義する。たとえば、経理や人事、総務などの機能をグループ本社から切り出して分社化したケースが相当する。本社から分社した機能子会社は、グループ本社の業務だけではなく、グループに属するその他の会社の管理業務も徐々に請負うようになるのが一般的である。

このような機能子会社の設立は、グループ内の間接業務を一ヶ所に集めて規模の経済によるコスト低減を追求する、分社化することで従業員のコスト意識を高める、分社に転籍させることで賃金

水準を低下させる<sup>1)</sup>、提供するサービスを対価を伴う取引とすることで業務品質の向上を従業員に意識させる、などのさまざまな目的を持ち、個々のケースによりこのうちのいくつかの目的が選択されている。

本稿で定義した事業子会社と機能子会社の会計上の違いは、事業子会社がグループ外の企業とも取引をすることで連結収益に追加的な収益をプラスすることが多いのに対して、機能子会社はグループ内部の企業を主な取引先とするために連結収益にはほとんど影響を与えないことである。もちろん機能子会社も余剰能力を持つ場合にはサービスをグループ会社の外部に提供することもできる。しかし、余剰能力の欠如や価格競争力の関係からグループ外部との取引を獲得することは困難を伴い、多くの機能子会社ではその売上の大部分がグループ内部に向けたものである。本論文では機能子会社がグループ外部へのサービスの提供（販売）をほとんどしていない状況を前提として、これ以降の論旨を展開する。<sup>2)</sup>

## (2) シェアードサービスと機能子会社

近年、シェアードサービスを分社化により導入する企業が増えたことで、機能子会社の管理が注目されている。シェアードサービスとは、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（間接業務であることが多い）を、①ある社内部門または子会社に集中し、②業務の見直しを行って、③標準化し、処理を行うというマネジメントの手法である。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）と言うが、本社の一部門をSSCとするタイプA)と、子会社をSSCとするタイプB)が基本的な形態である。シェアードサービスが対象とする業務は、経理、人事などの間接業務であり、したがってタイプB)の形態であるシェアードサービス子会社は機能子会社として位置づけることができる。ただし機能子会社であったとしても、シェアードサービスの定義で示した①～③を満たさないものは、シェアードサービス子会社とは言えない点に注意を要する。

---

1) 社員の身分に関しては、出向のまま転籍させない会社も当然存在する。

2) 機能子会社の一種であるシェアードサービス会社では、最終的な目標をサービスの外販に向けている場合もあるが、それに成功している企業は少ない。グループ内部への業務の提供はシェアードサービスをマネジメントの手法として用いるのに対して、グループ外部への業務の提供はシェアードサービスをビジネスモデルとして用いるものであり、この違いを設立時にきちんと認識しておかないと、後でシェアードサービス子会社が苦勞することになる。園田（[2003d] pp.46-47）で指摘したように、応用的な形態であるタイプC)（グループが異なる数社によるシェアードサービス）の形態は、より大きな規模の経済が働くために、ビジネスモデルとして利用するのに望ましいシェアードサービスセンターの形態である。

### III. 機能子会社に対するバランスト・スコアカードの適用

#### (1) 機能子会社のマネジメント

このような機能子会社は、グループ本社の管理部門が行う業務と同じサービスをグループ会社に提供しており、グループ連結管理の観点からは、それをグループ各社が独自に行うのか、機能子会社で行うのかという実施場所の違いに過ぎない。また、本稿では、グループ外部の企業にほとんどサービスの提供をしていない機能子会社を議論の前提としている。このような場合には、子会社という形態ではあるが、コストセンターとして機能子会社を位置づけることがグループ連結管理上は妥当である。

連結会計上は、グループ間の取引は相殺消去される。つまり、機能子会社の売上高（収益）と、グループ会社の業務委託手数料（費用）は同額であり、同じ企業グループ内の内部取引として認識されるために、連結会計上は取引がなかったものとして相殺消去されるのである。したがって、機能子会社へ与えられる会計的なミッションは、いかに業務コストを低減させ、取引価格を引き下げののかという点に集約されることになる。

また、グループ外の企業がグループ会社よりも有利な条件で取引を申し込んだとしても、機能子会社はグループ会社に対する業務に優先してそれらの業務を受託することは原則としてできない。それは、グループ外部の企業と取引をすることで追加的な連結利益を獲得することよりは、グループ内部の企業に対して各企業の本社部門が提供していたのと同じサービスを提供するという役割が、機能子会社にミッションとして与えられているからである。

このように、子会社という形態から単独で見ればプロフィットセンターなのであるが、グループ連結管理という観点から見るとコストセンターとして位置づけることが妥当である点に、機能子会社をマネジメントする難しさが存在する。すなわち、子会社という独立した法人ではありながら、機能子会社にはグループの全体最適の視点での行動が求められ、部分最適化を目指した機会主義的な行動は許されない。しかし、そのことはまた、機能子会社の飛躍的な成長を許さないメカニズムを内包していることをも意味している。たとえば、機能子会社が行ったコスト削減の成果が、取引価格の引下げとしてグループ会社にすべて還元されてしまうと、機能子会社はコストを下げた分売上高も小さくなり、努力すればするほど売上高が減るといふ奇妙な現象が生じてしまう。したがって、成長性以外の指標を用いて機能子会社の従業員のヤル気をいかにして維持するかが大きな課題となるが、貢献がある従業員の給与アップは同時にコストアップを意味するために、業績給の導入も難しいなど、対応には機能子会社各社が苦慮しているのが現状である。

また、機能子会社だけではなくサービスを受用するグループ会社も部分最適化を目指した機会主義的な行動を取りうるが、それも阻止しなくてはならない。たとえば、機能子会社のコストには埋

没原価が含まれているために、グループ会社が機能子会社に対して、グループ外部のアウトソーシング会社と同様のレベルにまで価格の引下げを求めることは好ましいことではない。また、機能子会社との取引価格を小さくすればするほど、グループ各社の利益は増加するが、機能子会社の利益が同額だけ縮小するので、グループ連結会計上はプラスマイナスがゼロになり意味がない行為である。そればかりか、先に述べたようなモチベーションの問題や、コスト割れに伴う業務品質の低下など、会計以外の面で全体最適を損なう結果となる。

## (2) 機能子会社に対するバランスト・スコアカードの適用

機能子会社には、コスト削減だけではなく、業務品質の向上も当然求められる。分社化することで従業員のコスト意識を高めるだけではなく、業務を他社に販売することで業務品質に対する甘えをなくすことは、機能子会社を設立する目的のうちの1つとされることが多い。しかし、業務品質の向上とコスト削減はしばしばトレード・オフの関係にあり、どちらかを達成するとどちらかが悪化するという状態に陥りやすい。たとえば、業務品質を向上させるために作業時間を増加すると、残業や新規雇用によりコストが増加してしまう。逆にコストを削減するために業務一単位あたりの作業時間を短縮すると、疲れや不注意によるミスなどで業務品質が低下する恐れがある。このように、機能子会社ではグループ本社の管理部門と同様に、コストと業務品質を同時に効果的にマネジメントしなくてはならないという課題が存在する。もちろん製造部門でも同様な課題は存在するし、それに対してさまざまな手法がすでに対応策として取り入れられている。しかし、機能子会社で行われている活動の性質が製造部門とは異なることから、単純に製造部門で行われているマネジメント手法を適用することもできず、この課題に対して有効なマネジメント手法の導入が機能子会社では望まれているのである。

このような問題を解決する1つの方策として、本稿では機能子会社へのバランスト・スコアカードの導入を検討する。バランスト・スコアカードは、戦略を具体的な実行活動に展開するための戦略的マネジメントの手法である。そのために、財務、顧客、業務プロセス、学習と成長という4つの視点に戦略を転換し、個々の視点ごとに目標、先行指標、事後指標などを設定する。バランスト・スコアカードでは、視点間の相関関係だけではなく、視点ごとに設定された指標間の相関関係を十分に検討する必要がある。このようにバランスト・スコアカードでは、財務的視点だけではなく、顧客、社内業務プロセス、学習と成長という複合的な視点から総合的なマネジメントを実施することが可能である。

#### IV. BSCの適用事例——パイオニアシェアードサービス(株)のケース——<sup>3)</sup>

##### (1) パイオニアシェアードサービス(株)の概要

本論文では、機能子会社にバランスト・スコアカードを適用した事例として、パイオニアシェアードサービス(株)を取り上げることとする。パイオニアシェアードサービス(株)は、パイオニア(株)の100%子会社であり、1994年4月にパイオニアロジスティクス(株)として設立され、2000年4月にパイオニアシェアードサービス(株)に社名変更した。<sup>4)</sup>

同社のミッションは、「パイオニアグループの間接業務を集約・共通化し、卓越した業務プロセスによる質の高いサービスを継続して提供することである。すなわちシェアードサービスの確立により連結業績へ貢献することである。」(丹野 [2003] p.376) と説明される。このように同社は「専門的知識を駆使し、各カンパニー、間接部門および一部関係会社の支援を行う」と定義される、パイオニアグループ内の業務支援機能を担っており(同社資料より)、4つの事業組織のうち、経理業務部、情報システム部、人事・給与チームの3つの組織では戦術的なプランニングとオペレーションを担当している。ただし、ロジスティクス事業部に関しては、これらの機能だけではなく戦略的なプランニングに関する上位機能も保有しており、この点が同社の強みとなっている。

なお、外販は行っていないが、グループ連結管理上の位置づけはともかくとして、パイオニアシェアードサービス単体としてはプロフィットセンターとして管理を行っている。プロフィットセンターとすることで、社員のコスト削減に向けた努力を利益額という尺度で測定し、社員のモチベーションを向上させることができるというメリットがある。さらに、獲得した利益はすべて取引価格の引き下げの原資とされるのではなく、グループ内のシェアードサービス化推進のための再投資にも向けられている。

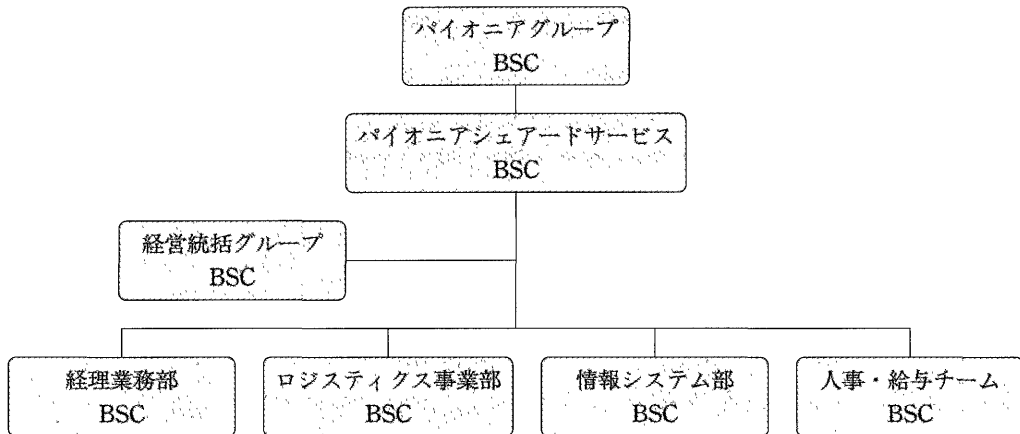
##### (2) パイオニアグループ各組織のバランスト・スコアカード間の関係

パイオニアシェアードサービス(株)ではバランスト・スコアカードを2001年4月より導入しているが(丹野 [2003] p.387)、大きな抵抗がなくスムーズに導入され、今日まで改良を加えながら着実な運営を行っており、バランスト・スコアカードの導入に成功した事例として考えることができる。

3) パイオニアシェアードサービス(株)の事例に関しては、2003年11月26日に同社で行ったインタビュー調査および同社作成資料にもとづいている。経営統括グループゼネラルマネージャー方京裕樹氏および経理業務部ゼネラルマネージャー兼SSC推進室長の丹野和明氏を始めとしてインタビューに協力して頂いた同社の方々に感謝致します。

4) シェアードサービス子会社の設立経緯は、①シェアードサービス導入時に新設会社としてシェアードサービス子会社を設立するケース、②すでに存在する子会社をシェアードサービス子会社に移行するケース、③タイプA)の形態を経てタイプB)の形態に移行するケースの3種類があるが(園田 [2003b] p.8)、同社はこのうち②のケースにあてはまる。

図表1 パイオニアグループのバランスト・スコアカード（BSC）の階層関係



同社では、企業全体のバランスト・スコアカードのほかに、経理業務部、ロジスティクス事業部、情報システム部、人事・給与チームの4つの事業組織と経営統括グループでバランスト・スコアカードを作成している。グループ本社であるパイオニア(株)では、パイオニアグループ全体のバランスト・スコアカードに基づいて各カンパニーのバランスト・スコアカードを作成している。パイオニアシェアードサービスが作成する各種のバランスト・スコアカードも、このパイオニアグループ全体のバランスト・スコアカードを前提として作成されており、その関係を図示したものが図表1である。

パイオニアグループでは、グループ本社がグループ戦略を策定し、それにもとづいてグループ会社がそれぞれの戦略を策定する。グループ会社の各部門は、各社の戦略にもとづいて部門内活動計画を策定する。このように、バランスト・スコアカードが前提とする戦略は、組織の階層に応じて関連性をもって設定されている。さらに、各組織は上位組織とNIGIRIと称する契約を設定する。NIGIRIとは、下位組織が上位組織に対して目標とする指標の達成を約束することであり、パイオニアシェアードサービスではバランスト・スコアカードの指標から2項目を選択してNIGIRIを実施している。

### (3) パイオニアシェアードサービスのバランスト・スコアカード

#### ① 運用方法の特徴

図表2はパイオニアシェアードサービスの全社的なバランスト・スコアカードである。各視点を、戦略目標、重要成功要因、評価指標（実績値と目標値）に展開しているのがわかる。パイオニアシェアードサービスのバランスト・スコアカードの運用の仕方には以下のような特徴がある。

1) 月次のマネージャー会議で各部門の実績値を報告している。さらに毎年5月に前年度の実績

図表2 パイオニアシェアードサービスの全社的なバランス・スコアカード

| 視点                | 戦略目標  | 重要成功要因                | 評価指標                       | 実績値            |      | 目標値  |      |
|-------------------|---|-----------------------|----------------------------|----------------|------|------|------|
|                   |   |                       |                            | FY03           | FY04 | FY05 | FY06 |
| 連結<br>本社          | 顧客価値の最大化と<br>連結業績への貢献                                     | 連結業績への貢献              | 連結評価点数                     | ××点            |      |      |      |
|                   |   | 経営品質向上                | PQAセルフアセスメント評価点数           | ××点            |      |      |      |
| 財務                | 適正利潤確保・<br>キャッシュフローの<br>適正化                               | キャッシュフロー適正化           | 大型投資案件の3年内回収率              | ××%            |      |      |      |
|                   |   | 売上・利益確保               | 営業利益率                      | ××%            |      |      |      |
|                   |   |                       | 新規サービス・新規顧客売上高             | ×億円            |      |      |      |
| 顧客                | 顧客の利益向上へ貢<br>献する  | 顧客の利益向上へ<br>貢献する      | 提供サービスに対する<br>顧客の満足度       | 満足：×%<br>不満：×% |      |      |      |
| 業務<br>プロセス        | 卓越した業務プロセ<br>スを確立し、市場競<br>争力のあるサービス<br>を提供する              | QCDの向上<br>(コスト低減)     | 生産性向上率                     | 前年×%<br>UP     |      |      |      |
|                   |   |                       | 請求金額削減額(金額)                | ××億円           |      |      |      |
|                   |   | QCDの向上<br>(品質向上)      | 各部主要業務ミス率(%)－<br>各部門の計画達成率 | ××%            |      |      |      |
|                   |   |                       | リスク未然防止策カバー率(%)            | ××%            |      |      |      |
|                   |   |                       | QCDの向上(スピード向上)             | 各部の計画達成率       | ××%  |      |      |
|                   |   | 業務基盤の強化               | 各部の計画達成率                   | ××%            |      |      |      |
|                   |   | 業務標準化                 | 各部の計画達成率                   | ××%            |      |      |      |
|                   |   | Pグループ内の業務集中化          | 各部の計画達成率                   | ××%            |      |      |      |
|                   |   | 新規サービスの<br>創造・提供      | 新規サービス提供件数*1               | ××%            |      |      |      |
|                   |   |                       | 新規顧客獲得件数*1                 | ××%            |      |      |      |
|                   |   | 顧客の意見・要望の<br>分析と解決策策定 | 顧客の意見・要望への対応率*1            | ××%            |      |      |      |
|                   |   |                       | 解決策策定件数*1                  | ××%            |      |      |      |
| パートナーとの協力関係<br>強化 | 改善提案件数*1  | ××%                   |                            |                |      |      |      |
|                   | 要求要件達成率*1   | ××%                   |                            |                |      |      |      |
| 学習<br>と成長         | やる気のある有能な<br>スタッフ(考え、工<br>夫し、行動する社<br>員)を増やし、活躍<br>の場を与える | 活力ある組織風土の醸成           | ES調査による満足度                 | ポジ：×%<br>ネガ：×% |      |      |      |
|                   |   |                       | 改善実績報告数(件数)                | ××件            |      |      |      |
|                   |   |                       | スキルインベントリー能力UP率            | ××%            |      |      |      |
|                   |   |                       | 教育制度利用者数*1                 | ××%            |      |      |      |
|                   |   |                       | 個人別教育計画実施率*1               | ××%            |      |      |      |
|                   |   | 顧客との戦略・情報共有           | 既存顧客との会議計画達成率*1            | ×回/×%          |      |      |      |
|                   |   |                       | 潜在顧客訪問計画達成率*1              | ××%            |      |      |      |
|                   |   | ビジョン・経営目標の<br>理解・浸透   | 社員のビジョン・経営目標<br>の理解浸透度(%)  | ポジ：×%<br>ネガ：×% |      |      |      |
|                   |   |                       | 幹部社員の現場訪問回数*1              | ××%            |      |      |      |
|                   |   |                       | ランチョンミーティング出席人員数*1         | ××%            |      |      |      |
|                   |   |                       | 経営方針説明パートナー数*1             | ×社/×%          |      |      |      |
|                   |   | 経営方針への共感度*1           | ××%                        |                |      |      |      |

\*1 各部の計画達成率を評価指標としている

(出所：同社資料)



値について報告と総括を行っている。

- 2) バランスト・スコアカードで設定した目標値を、各事業組織内のチームに目標展開しており、さらにそのうちの一部については個人目標にまで落とし込んでいる。個人目標のうちの5～6個については給与に反映されるが、その中の1つはバランスト・スコアカードの指標を選択するようにしている。

## ② 導入が成功した理由

パイオニアシェアードサービスでバランスト・スコアカードの導入が成功した理由として以下の3点を示すことができる。

- 1) グループ本社のトップマネジメントがグループでバランスト・スコアカードを導入するという強い意思を持っていた。
- 2) 日本経営品質賞のアセスメント基準とバランスト・スコアカードの4つの視点の類似性は指摘されているが（伊藤 [2003] p.40）、パイオニアグループでは4年間にわたりパイオニア経営品質報告書を作成している<sup>5)</sup>ので、それと類似したバランスト・スコアカードの作成と導入に抵抗が少なく、また評価の仕組ができていた。
- 3) グループ会社に対する社内CS調査、従業員満足度調査、顧客満足度調査などを実施していたことから、顧客の視点の導入に抵抗がなかった。

## ③ バランスト・スコアカード導入に伴う課題

その一方で、バランスト・スコアカードによるマネジメントに関して、以下の課題が社内的に指摘されている（同社資料より）。

- 1) 一部の社員だけでバランスト・スコアカードを作成している<sup>5)</sup>ので、幅広い社員の参画が望ましい。
- 2) 重要成功要因間の因果関係の確認と絞込みが必要である。
- 3) 予算との連動性の確保。
- 4) 活動計画や目標値を月次で設定する。
- 5) 適切な業績評価指標の設定と、その定義と算出方法の明確化。

重要成功要因の絞込みに関しては、確かに業務プロセスと学習と成長の2つの視点で設置された指標の数が、それぞれ14個と12個で若干数が多くなっている。その一方で、顧客の視点に関する指標が顧客満足度しかなく、他の視点との因果関係をうまく説明しきれているか疑問が残る。さらに、経営統括グループのバランスト・スコアカードを除き、先行指標（パフォーマンスドライバー）と事後指標が混在しており整理されていないことなども今後の課題として指摘することができるであろう。

---

5) CS経営の重視を明確に意識したのは1997年10月以降である（丹野 [2003] p.377）。パイオニアシェアードサービスでは、2002年度のパイオニア経営品質賞の評価でCS賞を受賞している（同書、p.387）。

## V. 機能子会社へのBSC適用に関する考察

### (1) コスト低減と業務品質の向上の達成

ここで、パイオニアシェアードサービスのバランスト・スコアカードを、機能子会社への適用という観点から改めて検討してみよう。先に、機能子会社のマネジメントの特徴のうちの1つとして、コスト低減が会計上の目的とされる一方で業務品質を向上させなくてはならず、両者を同時に効果的にマネジメントすることが難しい、という点を指摘した。バランスト・スコアカードは、財務の視点だけではなく、その他に3つの視点に関して評価指標を設定する。特に、顧客と内部業務プロセスの視点からは、コストだけではなく業務品質の向上が目標とされるので、それらに適切な指標を設定することで、コスト低減と業務品質の効果的な管理を同時に達成することが期待できる。パイオニアシェアードサービスでは、請求金額削減額というコスト低減に関する指標に加えて、これらの指標として生産性向上率や各部主要業務ミス率などを指標として設定しており、両者の同時的達成を意識していることがわかる。

### (2) 顧客の明確化

機能子会社や本社部門にとっては、外部顧客が直接の顧客ではないために、誰が顧客であるのかを定義するのが難しい。企業全体の顧客を考えると、当然のように外部顧客を考えるが、機能子会社や本社部門がサービスを提供するのは通常は企業グループ内部に対してである。そのため、内部顧客へのサービスを向上させることで、その内部顧客が外部の顧客に提供するサービスを間接的に向上させるとか、機能子会社や本社部門も内部にばかり意識を向けないで、直接の顧客ではないが外部顧客を意識した行動をとるべきであるなど、外部顧客と関連づけるために回りくどい説明がされることが常であった。

それに対して、パイオニア経営品質報告書に加えてバランスト・スコアカードを作成することにより、パイオニアシェアードサービスの顧客が、外部顧客ではなく内部顧客であることを再認識し、活動の焦点を明確にすることができた点は、機能子会社の運営を考えるときに大きな意味があると考える。

### (3) 連結本社の視点の設定

パイオニアシェアードサービスのバランスト・スコアカードには、通常設定される、財務、顧客、業務プロセス、学習と成長という4つの視点に加えて「連結本社の視点」が設定されている。パイオニア本社との関係性を重視する姿勢は、バランスト・スコアカードだけではなく、その前提となる戦略マップでも連結本社の視点が最上位に置かれ、その達成に至る道筋が示されていることから

も明らかである。

この連結本社の視点をおくことは、パイオニアグループ本社の方針ではなく、パイオニアシェアードサービスのオリジナルの工夫である。このバランスト・スコアカードはグループ本社に提出されるので、グループ本社もこれらの数値を見ることで、パイオニアシェアードサービスの連結グループに対する貢献度を知ることができる。

連結本社の視点では、①連結評価点数（100点満点）と②PQAセルフアセスメント評価点数（1,000点満点）<sup>6)</sup>という総合的な指標が事後指標として用いられているが、連結評価点数の内訳にはコスト削減効果に関する項目も含まれており、同社のグループ経営における役割を測定するには適した指標であると考えられる。今後は、上記の2つの指標のほかにも、グループ会社へのシェアードサービス導入割合<sup>7)</sup>を指標として加えるなど、同社のグループ経営における使命をより鮮明にすることも必要であると思われる。

## VI. 連結本社の視点の重要性とその拡張

### (1) 連結本社の視点の重要性

機能子会社のバランスト・スコアカードに連結本社の視点を加えることは、会計上の目的の相違からグループ本社と機能子会社の間を生じるコンフリクトを解消するのに役立つという重要なメリットがある。

もし機能子会社が利益獲得を目指して行動したとすると、グループ各社は自社でその管理業務を実施していたときよりもより多くのコストを支払わなければならない可能性があるが、その場合にはグループ各社は自社内に管理機能を持っていたほうがよい。このため、機能子会社はグループ会社との取引から多大な利益を計上するように価格を設定することはできないし、もともとあるレベル以上の利益を獲得することは機能子会社には求められていない。さらに取引先のグループ各社は、機能子会社に対して取引価格の引き下げを求める傾向にある。その一方で、社員のモチベーションの観点からは、最低限の利益の獲得で満足するのではなく、より多くの利益の獲得を目標とするほうが自然である。また、コスト削減だけではなく業務品質の向上も目指さなくてはならないが、そのための原資も確保しなくてはならない。

6) PQA とは Pioneer Quality Award（パイオニア経営品質賞）の略語である。

7) 同社資料によると以下のようにミッションが定められており、(1) よりグループ企業のシェアードサービスへの参加が同社の重要なミッションであることがわかる。

シェアードサービスの確立により、連結業績の向上に貢献します。

- (1) パイオニアグループの間接業務を集約・共通化し、卓越した業務プロセスを確立する。
- (2) 顧客の視点で質の高いサービスを継続して提供する。

ここで述べたことは、機能子会社として分類されるシェアードサービス子会社に関して園田 ([2003a] pp.186-187) で指摘したが、そこでは、この問題を解決する1つの方法として非財務的尺度の利用を提示した<sup>8)</sup>。非財務的尺度を利用することで、コストに関する指標の達成度だけでなく、業務品質に関連した非財務的指標の達成度をグループ会社にアピールし、サービスを利用するグループ会社の意識を取引価格以外に向けることで、ある程度この問題に対応することが可能である。バランスト・スコアカードには非財務的指標が多く含まれており、バランスト・スコアカードを利用することがこの問題の解決に有用であることは明らかである。

それに加えて、機能子会社のバランスト・スコアカードに連結本社の視点を置くパイオニアシェアードサービスの工夫は大きな参考になる。確かに連結本社の視点の評価指標である連結評価点数の内訳にはコスト削減効果が含まれているが、同時にPQAセルフアセスメント評価点数を業績指標として加えることで、パイオニアシェアードサービスの業務品質の向上がパイオニアグループ全体に貢献していることを、具体的な数値でアピールできることは大きな意味を持っている。

## (2) 連結本社の視点の拡張

このように、連結本社の視点をバランスト・スコアカードに設けることで、機能子会社は自らの存在価値を、グループ全体に対してより明示的に示すことができる。ここでは、それと同様の効果を表すことができる類似した2つの方法について述べることにする。

第1は、リンケージ・スコアカードの作成である。ここまで述べてきたバランスト・スコアカードは機能子会社自体のバランスト・スコアカードについてであったが、Kaplan = Norton ([2001] pp.191-196) ではそれとは別にリンケージ・スコアカードという概念を提示している<sup>9)</sup>。機能子会社がそれ自身のバランスト・スコアカードのほかに、親会社との関連性を示すリンケージ・スコアカードを作成することで、親会社の戦略とニーズに機能子会社の戦略を方向づけることができる。リンケージ・スコアカードでは、親会社のバランスト・スコアカードで選択された尺度のうち、機能子会社と関連性がある尺度が選択されるので、機能子会社は自社の業務が親会社の業績に与える影響を知ることができ、機能子会社はグループ本社の戦略達成への貢献度を明らかにし、自らの存在価値をアピールすることができる。

第2は、リンケージ・スコアカードなどのバランスト・スコアカードに関連した付表を作成せず

- 
- 8) シェアードサービス子会社について、この問題を解決するために以下の諸案をこの他にも指摘してきた。
- 1) トップマネジメントの積極的な関与の必要性 (園田 [2003a] p.187)。
  - 2) シェアードサービス子会社を、プロフィットセンターとせずにコストセンターとして管理会計上位置づける (園田 [2003c] p.196)。
  - 9) Kaplan = Norton ([2001] pp.191-196) で述べているのは、シェアードサービス・ユニットに対するリンケージ・スコアカードの適用についてであるが、ここではそれを機能子会社に置き換えて述べている。

に、企業グループに対する貢献度を示す方法である。帝人クリエイティブスタッフでは、バランスト・スコアカードの作成こそしていないものの、帝人グループ全体への貢献度を非財務的尺度による測定値ではなく貨幣額により測定している。すなわち、帝人クリエイティブスタッフでのコスト削減額だけではなく、帝人クリエイティブスタッフの活動の結果減少した帝人グループ各社のコストも、シェアードサービス導入の効果に含めている。たとえば、帝人クリエイティブスタッフが帝人グループの社宅やオフィスを効率的に管理することでそのコストが削減されれば、どのグループ会社がこのコストを負担するのかに関係なく、帝人クリエイティブスタッフの活動の成果として考えるのである（園田 [2003c] p.194）。

## VII. まとめと残された課題

本稿では、パイオニアシェアードサービス(株)のケースを検討することで、機能子会社にバランスト・スコアカードを導入することがマネジメント上有用であることを述べた。機能子会社は単体では通常プロフィットセンターとされるが、グループ連結管理ではその役割からコストセンターとして位置づけるのが妥当である。機能子会社がコスト削減と業務品質の向上というトレード・オフの関係にある目標を同時に達成するためには、財務の視点だけではなく、顧客、業務プロセス、学習と成長という複合的な視点について評価指標を持つバランスト・スコアカードによるマネジメントが有用である。さらに、バランスト・スコアカードを導入することで、それまで曖昧なままにされていた機能子会社にとっての顧客を、内部顧客として明確に位置づけることが可能になる。また、パイオニアシェアードサービスのように、通常設けられる4つの視点のほかに連結本社の視点を設けることで、機能子会社のグループ経営における位置づけを、グループ会社、特にグループ本社にアピールすることができる。

このように、機能子会社にバランスト・スコアカードを導入すると、さまざまなメリットを期待できるが、課題がないわけではない。そのうちの1つは、機能子会社の存在はグループ戦略との関連性が薄いことが多いために、バランスト・スコアカード作成の前提である戦略を、各視点にどのようにして展開していくのかを見定めるのが難しいことである。企業グループの目的として、通常は利益額や資本利益率などの利益に関係した指標が選択されるために、企業グループの戦略もそれらの目標を達成することを目指して策定される。そのような戦略を実行するときには、コスト削減よりは目標売上高の達成のほうが重視される傾向にある。ここで目標となる売上高は連結上の売上高であるので、グループ戦略と密接な関係を持つのは事業子会社であり、機能子会社ではないことになる。コストを削減することで利益も増加するので、機能子会社もグループ目標の達成とは無関係ではないが、戦略との関係性は事業子会社のほうが大きい。この結果、機能子会社では、戦略との関連性がない単なるスコアカードが作成される恐れがある。

今後の課題として、機能子会社のバランスト・スコアカード導入事例をより多く検討することで、上記で述べたような導入のメリットや戦略との関係性についてさらなる検討を加える必要がある。さらにその結果にもとづいて、機能子会社に移行する前の組織である本社管理部門に対するバランスト・スコアカードの適用についても検討することを考えている。

#### 参 考 文 献

- 伊藤嘉博, 2003, 「経営品質と BSC」『企業会計』55巻5号.
- 伊藤嘉博・清水孝・長谷川恵一, 2001, 『バランスト・スコアカード 理論と導入』ダイヤモンド社.
- 伊藤嘉博・小林啓孝, 2001, 『ネオ・バランスト・スコアカード経営』中央経済社.
- 小林啓孝, 2003, 「BSCと業績評価」『企業会計』55巻5号.
- 櫻井通晴編著, 2002, 『企業価値を創造する3つのツール EVA®・ABC・BSC』中央経済社.
- 櫻井通晴, 2003, 『バランスト・スコアカード——理論とケース・スタディ——』同文館出版.
- 末吉進, 2003, 「パイオニアにおける経営品質向上と BSC」『企業会計』55巻5号.
- 園田智昭, 2001a, 「子会社方式によるシェアードサービスの導入」『三田商学研究』44巻3号.
- 園田智昭, 2001b, 「本社の一部門に業務を集中する形態でのシェアードサービスの導入——コストセンターとしての管理とその問題点——」『三田商学研究』44巻5号.
- 園田智昭, 2002, 「シェアードサービスによる間接業務の再編」『事業再編支援の管理会計の研究（日本会計研究学会第61回全国大会スタディ・グループ中間報告書）』所収.
- 園田智昭, 2003a, 「シェアードサービス子会社の業績評価」門田安弘編著『組織構造と管理会計』所収, 税務経理協会.
- 園田智昭, 2003b, 「シェアードサービスの考え方と間接部門の評価方法」企業研究会編『シェアードサービス実践事例集』所収, 企業研究会.
- 園田智昭, 2003c, 「コストセンターとしての子会社の管理——シェアードサービスの一形態として——」『企業価値と組織再編の管理会計に関する研究（日本会計研究学会第62回全国大会特別委員会 中間報告書）』所収.
- 園田智昭, 2003d, 「グループが異なる数社によるシェアードサービスの導入とその可能性」『事業再編支援の管理会計の研究（日本会計研究学会第62回全国大会スタディ・グループ最終報告書）』所収.
- 園田智昭, 2003e, 「シェアードサービス導入によるコスト削減効果」『旬刊経理情報』No.1031.
- 丹野和明, 2003, 「パイオニアにおけるシェアードサービスの取り組みと業務品質向上活動」企業研究会編『シェアードサービス実践事例集』所収, 企業研究会.
- 濱田和樹, 2002, 「企業間管理と管理会計——SCMを対象として——」『西南学院大学商学論集』48巻3・4号.
- Kaplan, R. S and D. P. Norton, 1996, *Balanced Scorecard*, Boston, Harvard Business School Press. (ロバート・S・キャプラン, デビッド・P・ノートン著, 吉川武男訳, 1997, 『バランスト・スコアカード』生産性出版)
- Kaplan, R. S and D. P. Norton, 2001, *The Strategy-Focused Organization*, Boston, Harvard Business School Press. (ロバート・S・キャプラン, デビッド・P・ノートン著, 櫻井通晴監訳, 2001, 『キャプランとノートンの戦略バランスト・スコアカード』東洋経済新報社)