

目標管理制度による責任会計の徹底

足 立 洋

I は じ め に

企業目標の達成に向けて組織構成員を動機づけるため、部門予算などの会計数値目標を利益計画から展開し、これを個人の達成責任として、目標達成度をその個人の業績評価に結びつけるという仕組みは、かねてから責任会計論において議論されてきた。一方で、企業目標を組織構成員の達成責任として展開し、その達成度に応じて業績評価を行う仕組みとして、目標管理制度があげられる。目標管理制度は、日本企業では1960年代に導入されて、今も多くの企業で重用されている（澤邊・澤邊ゼミナール [2008] 89ページ）。

このように、目標管理制度と責任会計システムは、一見極めて類似したプロセスを持っており、その意味において考え方の類似した仕組みであるように思われる。にもかかわらず、筆者が聞取調査を実施したセーレン株式会社（以下、セーレン）では、目標管理制度と責任会計システムを連携させていたし、先行研究においても後述のように両者を連携させることのメリットに関する議論（青木 [1967]；吉田 [1970]；中野 [1977]；門田 [1988, 1995]）や両者の親和性に関する議論（De Woolfson [1975]；Williams et al. [1985]）がなされてきた。このように一見同じ機能を持っている目標管理制度と責任会計システムであるが、両者を連携させることはどのような意義を持つものであろうか。本稿では、責任会計論の観点からセーレンのケースに考察を加えることによって、この点を検討したい。

II 先行研究の整理

1 責任会計論をめぐる先行研究の整理

一般に、「エイルマンの主張をもって、責任会計論の生成とみなされている」(上總 [1989] 450ページ)。Ailman によれば「責任会計は、会計コントロールシステムを組織と結びつけ、部門の管理者及び監督者の責任と結びつけることを意味する」(Ailman [1950] p. 99)。Higgins [1952] は責任会計を具現化する計算構造の例を示し、その中で「組織の各監督者の職務領域には、その職務領域が責任を負っていて統制を行っている原価のみが課される」(Higgins [1952] p. 102) と述べ、管理可能性原則のもとで責任会計を行う必要を提唱した。この考え方は1960年代にも受け継がれ、Ferrara [1964] では「責任会計の本質は、標準原価や予算からの差異が責任を有する個人やグループに結び付けられるように、責任の領域に応じて原価や収益を集計することである」(Ferrara [1964] p. 60) とされた。このように、初期の責任会計論では、ある個人の「職務領域」とその領域に応じた会計数値を対応させる、管理可能性原則を前提とした議論がなされてきた。

ただし Ferrara [1964] は、この管理可能性原則のみによる責任会計システムの問題点についても指摘を行っていた。例えば、ある部門の原価が他の部門から影響を受ける場合、「原価の二重責任」(Ferrara [1964] p. 68) が発生する。Ferrara [1964] は、この問題は責任を「両方のグループに課すこと」(Ferrara [1964] p. 69) によって解決されるとした。こうした相互依存性の問題は Miller [1982] においては、管理可能性原則に基づく責任会計の限界として指摘された。すなわち彼は、「組織内で形成される相互依存性は責任会計の論理を無効にし、通常管理者や部門の評価を歪めることとなる」(Miller [1982] p. 35) と指摘し、その歪みが大きい場合には組織構造を検討しなおす必要があるとした。また、小林 [1993] は、設備の減価償却費などを例にとり、「責任会計においては、管理可能性原則のみが唯一の基本的な原則とはなっ

いないのではないか」(小林 [1993] 6 ページ) と指摘した。

責任会計システムについては、その構成要素としての管理可能性原則の限界が指摘されるだけでなく、それ自体が組織構成員に与える影響の考察も行われた。Roberts によれば、会計情報は「必然的に孤独で単独の、自分がどう見られるかに過敏になるような自我の感覚」(Roberts [1991] p. 355) を生むことに寄与しており、これは「階層的な形態のアカウンタビリティ」¹⁾ と呼ばれた。それは、「集団的な行為者としての可能性を個人主義のもとに分解するという影響」(Roberts [1991] p. 367) を持つとされた。その一方で、「相互の理解と、友情や忠誠心や相互への義務のつながりを構築する」(Roberts [1991] p. 363) 「社会化を行う形態のアカウンタビリティ」の存在が指摘された。そして、2つのアカウンタビリティが「人々の業務上の経験においてだけでなく、戦略目標を実現する組織能力においても分離されていること」(Roberts [1991] p. 367) が問題点として指摘された。小林 [2001] は、この「社会化を行う形態のアカウンタビリティ」の存在を踏まえ、「顧客のニーズに適合するオフリングを組織の個々のメンバーが自律的に相互に連携を取りながら提供するという状況を実現するには、……当事者間のインターアクションを強めるような会計情報の用い方を検討する必要がでてくる」(小林 [2001] 7 ページ) とした。

一方で、Simons [2005] は、相互依存性の存在を肯定的に捉えた。彼は「ある管理者が自らの業務を達成するうえで利用可能な資源」(Simons [2005] p. 88) を「管理の範囲」とし、これと「責任の範囲」、すなわち「管理者の達成度の評価に用いられる業績指標へ影響を及ぼすトレードオフの範囲」(Simons [2005] pp. 88-89) を区分した。そして、管理者に柔軟性やイノベーションを求める場合には、「責任の範囲」を「管理の範囲」よりも大きくし、「組織における他者の援助と資源を要請する」(Simons [2005] p. 94) よう促すことが可

1) ここでいうアカウンタビリティは、Roberts and Scapens [1985] で定義されている。その定義によると、これは Garfinkel [1967] などに依拠した概念であり、「行動に理由を与えることや求めること」(Roberts and Scapens [1985] p. 447) とされている。

能であるとした。

このように、責任会計は、会計目標を管理者などの個人の責任として付与し、その達成度を個人の業績評価に結び付けることによって、その個人を目標の達成に向け動機づけることを念頭に置いてきた。それは、当初は管理可能性原則のもとで議論されていたが、近年では相互依存性の存在を積極的に活用することが議論されるようになってきた。

一方、個人に目標を課しその達成度を業績評価を結びつけるという考え方は、責任会計の議論だけでなく、以下で見る目標管理制度においてもみられる。そこで、次節では目標管理制度に関する先行研究を整理したい。

2 目標管理制度の運営方法を論じた先行研究の整理

目標管理は一般には「Drucker……が『目標と自己統制による管理』を提示したことに始まるとされている」（奥野 [1996] 92ページ）。Drucker によれば、経営管理が階層的に行なわれている状況では「現業管理者は、物事を機能部門の視点から見る傾向にある」（Drucker [1954] p. 126）。そこで、「企業が必要としているものは、個人の強みと責任を最大限に発揮させ、同時にその視野と努力に共通の方向を与え、チームワークを確立して個人目標と共同の幸福とを調和させるような経営管理の原理である。これを実行できる唯一の原理が、目標と自己統制による管理である」（Drucker [1954] pp. 135-136）とされた。

McGregor [1960] はこれを Y 理論の立場から捉え、個人を企業目標の達成に向けて動機づけるためには、個人の強みと責任を最大限に発揮させるべく、目標管理の実施により企業目標と各人の目標の「統合の促進」（McGregor [1960] p. 61）をはかる必要を提唱した。

この企業目標の達成に向けた個々人の動機付けの目的で、目標管理と業績評価との関わりを強調したのが Schleh [1961] であった。彼は、目標管理を「結果の割り付けによる経営」と称し、「期待される結果は全ての個人に対して定義されるべきである。それにより、各人は自分の立ち位置を知り、企業目標の

方向へ導かれる」(Schleh [1961] p. 248) とした。また, Schleh によれば, 「アカウントビリティ²⁾の複雑な網が張り巡らされなければならない。それによって, 各個人は企業の成果全体のうち自分の担う部分の成果について, 個人的な義務感を抱くようになる」(Schleh [1961] p. 249)。そして彼は, 「給与はアカウントビリティを課すうえで有効な領域である」(Schleh [1961] p. 64) と, 目標達成度と業績評価とを結びつける必要を論じた。目標と業績評価の結合は Odiorne [1965] でも言及され, 彼は「目標管理システムは, 組織の上位と下位の管理者が一緒になって共通の目標を明確化し, 各人に期待される結果の観点からその人の主要な責任領域を規定し, こうした尺度を組織単位を運営し各構成員の貢献度を評価するための指針として用いるプロセスとして描写することができる」(Odiorne [1965] pp. 55-56) と定義した。

その後, Migliore [1983] は「我々の時代は, 長期的な思考を求めている」(Migliore [1983] p. 6) との立場から, 組織の目標と存在理由の定義づけをプロセスの始点とする「戦略的長期経営計画/目標管理」(Migliore [1983] p. 1) を連携させる必要を論じた。1990年代に入ると, 日本企業では実態として「組織目標が強調されず, 個人目標に向けての自己統制のみが前面に出された目標管理」(奥野 [1996] 111ページ) が多くなされてきた点が指摘され, Migliore [1983] の提示した長期志向の目標管理制度が「組織目標の達成に焦点を当てた全般管理システム」(奥野 [1998] 79ページ) の好例として評価された。

近年では, 日本企業における成果主義の導入とともに目標管理制度が再度注目されるようになり, これを「何が成果なのかを, 本人も混えて目標設定することで個人を組織の中に巻き込み, かつ報酬とつなげることで, 納得感が増すという論理を持っている」(横田 [2000] 498ページ) と評価する見解が出されている。一方, 「多くの企業で導入されているのは, 社内序列の形成をねらい

2) Schleh はアカウントビリティを, 「ある人に目標が委任された場合に, その人がその目標の達成に対する義務感を感じなければならない」(Schleh [1961] p. 63) ことと定義した。

とした評価のしくみとしての目標管理である。にもかかわらず、交渉の性格をより強めようとするような制度改正を行っている」(奥野 [2006] 128ページ)と、現状における問題点を指摘する見解も出されている。

このように、目標管理制度は当初は、企業目標と各人の目標を統合し、一方でその統合によって動機づけを行う仕組みとして捉えられていたが、Schleh [1961]以降、目標の達成度と業績評価の連携が強調されるようになり、現在では成果主義とのかかわりの中で議論が行われるに至っている。その意味では、Schleh [1961]以降の考え方においては、前述の責任会計の思考が目標管理制度においても見られるといえよう。

3 目標管理制度による責任会計の支援に関する議論の整理

目標管理制度と責任会計システムは発想が類似しているため、両者を併用することの必要性は必ずしも感じられない。しかし実際には、目標管理制度によって責任会計を支援し利益管理を支援することのメリットについて研究がなされてきた。そのような研究の始まりは1960年代後半にさかのぼる。当時の国内研究では、「予算……は実績の上に形式的につくられてきたきらいがある」(青木 [1967] 10ページ)、「予算制度の運用はやはり消極的・抑制的な性格を脱することはできなかった」(吉田 [1970] 40ページ)など、参加型の予算管理による従業員の動機づけが十分に機能していないことが指摘され、この点を補う仕組みとして目標管理制度の導入の必要性が提唱された。青木 [1967]は、部門予算による管理をさらに下層の管理レベルまで徹底する仕組みとして目標管理制度を捉えた。彼によれば「予算制度を内容とするところのマネジメント・コントロールは、……それによって表現されているところのものが内包する諸業務分野における直接的管理が整備されていることが要請される」(青木 [1967] 10ページ)のであり、この直接的管理が目標管理によって担われるべきだとされた。これに対して、吉田 [1970]は、目標管理制度そのものを導入するというよりも、「目標管理の基本的理念を摂取して予算の計画機能を強化

すべき」(吉田 [1970] 43ページ, 傍点は引用者)とした。この点の中野 [1977] によっても、「責任会計を……より有効ならしめるには、(目標管理の理念にしたがって)自己管理に基づくコントロール概念を採用する必要性が生ずる」(中野 [1977] 105ページ;カッコ内は引用者)とした。

一方,中野 [1977] は,管理者の業績には本来は「非貨幣的な測度に基づいて測定されるものもある」(中野 [1977] 105ページ)として,その測定のために目標管理制度を導入する必要をも論じた。目標管理制度によって非貨幣的な指標による業績評価を行う点は,門田 [1988] によっても論じられた。門田 [1988] では,ダイハツ工業㈱において工場の直接労務費予算を「現場の監督者や作業者が分りやすい」(門田 [1988] 29ページ)ように工数目標として下位に展開し,目標管理を行っている点を,「原価管理目的からする標準原価管理方式が後退し」(門田 [1988] 31ページ)たとした。門田 [1995] も,会計数値によって事務部門の生産性を管理することは難しいとの観点から,「中期利益計画や予算編成・予算統制と,目標管理制度とのドッキング」(門田 [1995] 31ページ)を提唱した。

また,1970年代から80年代にかけては,海外を中心として,目標管理制度とPPB (Planning-Programming-Budgeting) やZBB (ゼロベース予算) との親和性に関する研究がなされるようになった。De Woolfson [1975] は,PPBが組織全体の意思決定プロセスを担うのに対し,目標管理制度が諸部門の業務活動の管理プロセスを担うという観点から,両者の相互補完性を主張した。一方,ZBBと目標管理制度の親和性はWilliams et al. [1985] において議論された。彼らは「目標管理は下層管理者に自身の目標と支出プログラム決定において意見を持たせているため,組織の権力構造の重要な部分を占めていた。……一方,ゼロベース予算の実施は,影響と統制を組織階層の上部に集約する合理化システムを提供した」(Williams et al. [1985] p. 473)とし,この点からMBO採用企業ではZBBの導入が進まないという調査結果を説明した。

なお,以上の他には,目標管理制度とバランスト・スコアカード (BSC)

を比較し、両者の共通点を論じた研究（Dinesh and Palmer [1998]）や、戦略マネジメントの機能においてBSCが目標管理制度より優れているとした研究（Kaplan and Norton [2001]）も存在するが、本稿ではこれらを考察対象とはしない。

4 先行研究の問題点と本稿の目的

前述のように、目標管理制度は、個人の目標の達成に責任を課し、その結果を測定して業績評価に反映させる点においては、責任会計システムの思考と共通点を持っている。もし両者の思考が全く同じならば、目標管理制度によって責任会計を支援するという発想はなぜ出てくるのであろうか。

実は、先行研究の整理を振り返ってみると、目標管理制度と責任会計システムの思考は全く同じものではなかった。目標管理制度の議論の中では、目標は「全ての個人に対して定義されるべき」（Schleh [1961] p. 248；傍点は引用者）という指摘がなされた。目標管理制度自体は、目標が会計数値であることを前提としているわけではないが、その目標が会計目標とされ、「全ての個人」に会計目標が割り付けられ、その達成度が業績評価に結び付けられたとすれば、それは全従業員を対象とした責任会計が実施されるということを指す。

しかし、目標管理制度による責任会計の支援を論じた研究においては、末端従業員の一人ひとりにまで会計責任を展開することの意義が明確に論じられてきたわけではなかった。吉田 [1970] は「個々人に目標を設定することが本来のあり方である」（吉田 [1970] 43ページ）と述べているが、その「個々人」がどの階層の個人を指すのかについては明確には言及されておらず、末端従業員の一人ひとりにまで目標を設定することが意図されていたかどうかは明らかではない。

こうした問題意識から、本稿では、目標管理制度のもとで末端の従業員まで会計目標を展開して工場の改善活動を促進し、業績の飛躍的向上に成功した総合繊維メーカー・セーレン株式会社の事例を検討したい。

III セーレン株式会社概要および研究方法

セーレン株式会社（本社：東京都と福井市，東証一部上場，以下，セーレンと略記する）は，製糸から縫製，販売までを一貫して取り扱う総合繊維メーカーである。連結ベースでの売上高は1129億2200万円，資本金は175億1400万円，従業員数は5030名（セーレン [2008] 2 ページ）である。

セーレンは，カネボウの倒産に象徴されるような日本の繊維業界低迷の中，後述の目標管理制度を導入・開発し，行動指針「五ゲン主義」を実践することなどにより，近年増収増益を続けてきた。セーレンの連結ベースの売上高・経常利益は，「五ゲン主義」が提唱された1995年度は633億1800万円・4億7500万円（損失）（セーレン [1996] 2 ページ）であったが，目標管理制度が全社員対象となった2004年度には715億3700万円・50億3900万円（セーレン [2008] 2 ページ），直近の2007年度には1129億2200万円・73億2500万円（セーレン [2008] 2 ページ）となっている。同社への実地調査は主に次の4つの方法で行われた。

1. 聞取調査：主な聞取対象者は，セーレン株式会社経営企画部企業情報担当常勤顧問の北川修一氏，同社同部チームリーダーの末本敦子氏など5名，総時間は約16時間30分であった。聞取は半構造的インタビューの形をとり，あらかじめテーマを設定したうえでそのテーマに関する先方の説明を受け，質疑に応答をいただくという形で進められた（表1）。
2. 参与観察：観察対象は，セーレン株式会社 TPF 事業所（研究開発部門や IT 技術によるデジタルな製造工程などが集まる事業所）で，主に衣料品の染色工程などを観察した。総時間は約2時間であった（表1）。
3. 公開講座への参加：福井県立大学において行われた特別企画講座「M&A 時代の経営改革～地域経済の飛躍をめざして～」の一環として，2008年5月23日にセーレン株式会社常務執行役員経営企画室長の結川孝一氏による講演「カネボウ買収による成長戦略と経営改革」が行われた。総

表1 聞取調査・参与観察・参加公開講座一覧表

【聞取調査】

日時	主な内容	回答者(敬称略)	時間
2007年 7月4日	*企業概要と経営戦略	結川孝一(セーレン株式会社取締役常務執行役員) 北川修一(セーレン株式会社常勤顧問) 林 照健(セーレン株式会社経理部部長)	3
2007年 7月17日	*企業概要と経営戦略 *「五ゲン主義」とその具現化システム	北川修一(セーレン株式会社常勤顧問)	2.5
2007年 8月21日	*会計システムと工場利益管理	北川修一(セーレン株式会社常勤顧問) 末本敦子(セーレン株式会社経営企画部チームリーダー)	3
2007年 9月11日	*経営計画と目標管理制度 *目標管理制度と人事制度	北川修一(セーレン株式会社常勤顧問) 高橋康行(セーレン株式会社人事部チームリーダー)	3
2007年 11月23日	*経営システムの体系と整流生産管理の位置づけ *目標管理制度における経営計画の策定プロセスと統制プロセス *原価管理プロセスと原価計算	北川修一(セーレン株式会社常勤顧問) 末本敦子(セーレン株式会社経営企画部チームリーダー)	2.5
2008年 6月4日	*セーレンの経営改革とその背景	北川修一(セーレン株式会社常勤顧問) 末本敦子(セーレン株式会社経営企画部チームリーダー)	2.5

【参与観察】

日時	場所	観察対象	時間
2007年 7月17日	セーレン株式会社 TPF 事業所	生活科学総合ステーション(製品等の展示館), 衣料品デザイン工程・染色工程, Viscotecs デモンストレーション	2

【参加公開講座】

日時	場所	観察対象	時間
2008年 5月23日	福井県立大学特別企画講座	カネボウ買収による成長戦略と経営改革	1.5

(出所) 筆者作成。

時間は約1.5時間であった(表1)。

4. 内部資料等の検討: 聞取調査で得られた事実についての理解を確認しさらなる分析を行なうため, 社内教育向けの社長の著書(川田 [2007])や聞取調査配布資料(セーレン [2007a,b,c,d])の文献調査を行った。

IV セーレンの目標管理制度と改善活動

1 セーレンの経営戦略と行動指針「五ゲン主義」

1971年のニクソンショックに伴う繊維製品の対米輸出規制、2度のオイルショック、ブラザ合意に伴う円高などの影響を受け、1970～80年代には日本の繊維産業の斜陽化が進んだ（セーレン [2007a] 2 ページ）。そこでセーレン自ら「企業存亡の危機」（セーレン [2007a] 2 ページ）と位置づけた1980年代後半、「IT化・流通ダイレクト化」「非衣料・非繊維化」「グローバル化」という3つの戦略を策定して、これに即した事業構造の改革を進めた（2007年7月4日聞取調査）。しかし、バブル崩壊により業績が再び行き詰まったため、次にはかつて賃加工を専業とした時代の受身の企業体質が社内に残っていることを問題視した（川田 [2007] 1 ページ）。そして、これを改革すべく1993年に「企業体質の変革」を新たな経営戦略として追加し、さらにその実現のための行動指針として「五ゲン主義」の全社的な徹底をはかった（2007年11月23日聞取調査）。「五ゲン主義」とは、(i) 原理：会社の中での各人の使命、役割、責任の明確化、(ii) 原則：社会倫理・法律・会社方針や業務上の計画・指示など各種のルールの遵守、(iii) 現場：担当者が仕事をすると、(iv) 現物：顧客に提供するモノやサービス、(v) 現実：現場で担当者がやっていること、を指す（川田 [2007] 46-47ページ）。

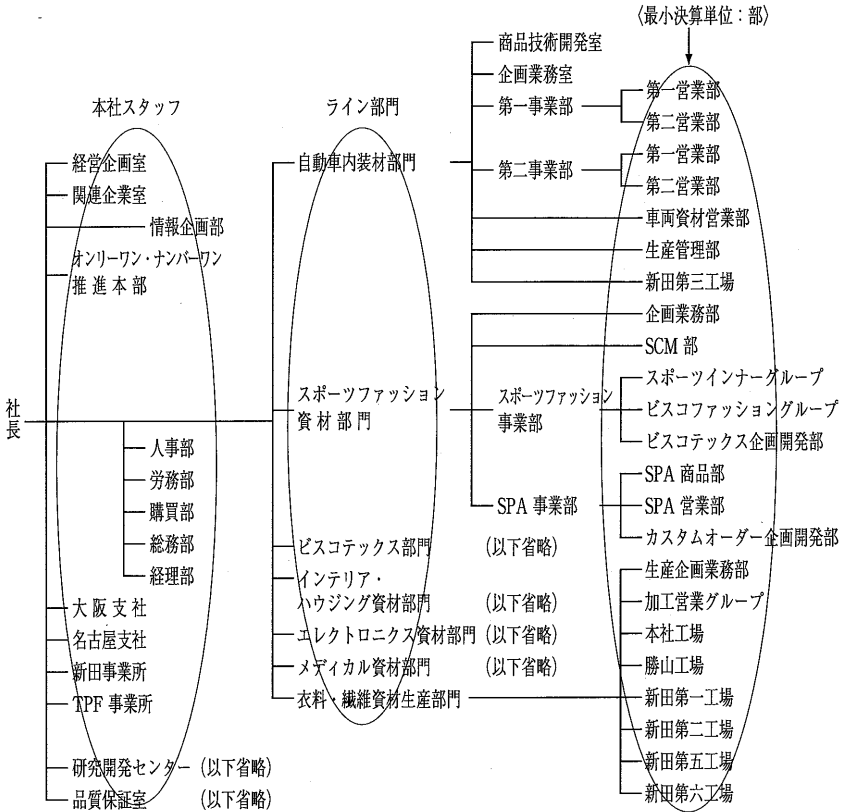
ところが、1995年に設定された「五ゲン主義」は、頭では理解されても、なかなか従業員の行動に反映されることがなかった（川田 [2007] 47ページ）。そこで、セーレンでは「五ゲン主義」を全社員の行動に具現化させる仕組みを導入した。その仕組みの一つが、以下で考察する目標管理制度である。

2 セーレンの目標管理制度

(1) 目標管理制度の対象者の拡張

セーレンでは2002年、「成果主義賃金・評価制度」を導入するとともに、そ

図1 セーレンの組織図



(出所) セーレン [2007c] 9 ページより引用。

の業績評価の仕組みとして、目標管理制度の対象者を全社員へ拡張した（セーレン [2007d] 5 ページ）。その目的は「1.役割・責任の明確化 2.成果の正確な測定 3.評価の透明性・公平性・納得性の確保 4.評価結果に応じた公平な処遇」（セーレン [2007d] 7 ページ）であった。

(2) 目標の設定プロセス

目標設定のプロセスを説明する前に、セーレンの組織体系を確認しておこう。

図1のように、セーレンでは「自動車内装材部門」、「スポーツファッション資材部門」など、製品ごとの事業部制組織がしかれており、各事業部の中に営業や工場といった各職能組織が存在している。セーレンでは一般に事業部と呼ばれる組織を「部門」、その下位にある各職能組織を「事業部」と呼んでいる。なお、組織階層上、工場は基本的には「事業部」に相当する。

次に、セーレンの目標管理制度における目標設定のプロセスを図示すると、図2のようになる。それは、[1]「マクロ経済・各事業見通し予測」（図2の最上部左）から開始され、順次上から下へと番号順にプロセスが展開され、最終的には、最下位の[16]「決算取締役会にて最終承認・開示」で終了する。「中期目標」は1年ごと、「年次経営目標」は半期ごとに設定される。

大まかな流れを概説しよう。まず、本社「経営企画部」は、経済動向等に基づいて、全社レベルでの「中期計画」と「年次計画」の案を設定するが、この案では、「部門」および「事業部」の目標の編成方針として、「中期経営目標」および「年次経営目標」が設定される（2007年9月11日聞取調査）。「中期経営目標」としては、先行き3ヵ年の各年の売上高および経常利益が設定され、「年次経営目標」は、その初年度分の目標である（2007年9月11日聞取調査）。次に、計画案が各「部門」および「事業部」に提示されると、各「部門」は、「部門」および「事業部」の計画案を取りまとめ、トップ・マネジメントとの調整を経たうえでこれを「全社経営会議」に付す。これらの計画はそこで承認を受けて最終的に確定される（2007年9月11日聞取調査）。確定された目標は、その「部門」ないし「事業部」の長の達成責任として設定され、期末の業績評価の基準とされる（2007年9月11日聞取調査）。「部門目標」としては売上高と営業利益が設定され、「事業部目標」は、営業部署や工場の場合は利益目標が設定される（2007年8月21日聞取調査）。

次に、確定された「事業部目標」は、さらにそれ以下の階層に展開され、最終的には、末端の従業員の「個人目標」にまで展開される（2007年9月11日聞取調査）。工場の作業を担当する従業員目標の場合、職務の等級により例外は

あるが、後述の「革命的 VA 活動」などの改善活動における原価低減額の目標が設定される（2007年9月11日聞取調査）。

なお、セーレンの目標管理制度では、目標設定の際、どの階層においても「上司から部下への方針の説明→部下による目標の自主設定→上司と部下の調整→目標確定」というプロセスがとられる（2007年9月11日聞取調査）。具体的には、上司から部下へ方針の説明が行われると、各人が「目標管理計画書」を記述する。これは、各人が自己の目標と、その目標を達成するための個人別の計画を記述する様式であり、この様式をたたき台として、各人は上司と面談を行い、この面談において目標および計画の調整が行われる（2007年9月11日聞取調査）。

(3) 業績の測定と評価

目標の達成に向けて日々の業務活動が実施されると、実績が測定・報告される。そのプロセスの具体的内容は以下のとおりである。

(i) 実績の測定と報告

毎月上旬、「部門」および「事業部」の前月の会計実績が測定されると、それは先行き数か月分の推定実績値とあわせて月次全社経営会議の場で報告され、翌月および翌月以降の計画が検討される（2007年8月21日聞取調査）。

工場の場合は月次実績に加えて、日次単位でも前日までの会計実績が測定される（2007年8月21日聞取調査）。また、工場ごとに実施された改善活動の原価低減効果額の実績も全社的な会議の場で月単位で報告される（2007年11月23日聞取調査）。そこでは、総額の報告だけがなされるのではなく、工場毎にどのような実施項目によってどの費目の金額がいくら削減されたかまで報告される（2007年11月23日聞取調査）。

(ii) 目標の達成度による業績評価

目標の達成度は、業績評価に反映される。ただし、セーレンの目標管理制度では、達成度だけでなく、期首に設定された目標の難易度も評価され

るが、これは、従業員が目標達成度評価を高めるために安易に低い目標を設定することを防ぐことを目的としている（2007年7月17日聞取調査）。

目標の達成度や目標の難易度は、これに「職責」や「勤怠」³⁾などを加味したうえで、賞与査定と人事考課に反映される。賞与査定は年に2度実施されるが、その評価ポイントの大きな部分を占めるのが、目標管理制度における目標の達成度である。評価の決定は、透明性・公平性の確保のため、上司と本人の面談によって双方が納得するまで話し合ったうえで実施される（2007年9月11日聞取調査）。また、人事考課は年に1度実施され、以下の評価項目に基づいて昇給・昇格・昇進などが査定される。その評価項目は、人事考課表の評価（直近3回の業績評価ポイントに加え、能力要件による資格等級（1～8級）別の評価が含まれる）と、自己申告書の評価（自己キャリアプラン（資格取得、留学など）や、職場異動希望などが含まれる）から構成される（2007年9月11日聞取調査）。

以上のような形で、セーレンの目標管理制度は、業績評価の仕組みとして機能している。また、このように全社員に定量的で具体的な目標を設定することを通じて、全従業員の「使命・役割・責任の明確化」がはかられるようになった。この意味で、セーレンの目標管理制度は「五ゲン主義」具現化システムの一翼を担うものとされている。

3 セーレンの改善活動

セーレンの工場の末端従業員においては、「個人目標」として原価低減額目標が設定されるが、この原価低減額目標を達成するため、各従業員は改善活動を行う。セーレンの改善活動には様々な形態のものが存在しているが、改善活動による原価低減効果額が各従業員の各改善活動について計算される。そして、

3) 「職責」とは、指示やマニュアルの遵守や事故防止やモラルの遵守など、「セーレンの社員として、『やらなければならないこと』『守らなければならないこと』がきちんとやられているかを評価」（セーレン [2007d] 14ページ）する項目である。

それらの実績値は、月次単位で工場別・勘定科目別に全社的な「VA 推進会議」で報告される。セーレンの改善活動のうち、主なものは以下の通りである。

(1) 「革命的 VA 活動」

「革命的 VA 活動」では、期首に工場長・課長・係長・末端従業員という各管理階層に対して原価低減額目標が設定される。したがって、目標管理制度上、「革命的 VA 活動」については、改善金額目標が末端の従業員の各個人に対して設定される。したがって工場では、各従業員によって、改善金額目標の達成に向けて日常的に原価低減施策が実施される（2008年6月4日聞取調査）。工場の工程で実施される場合には、作業方法の改良や原料の歩留まり向上などの施策がうたれる（2007年9月11日聞取調査）が、セーレンのVAの対象は製品そのものには限定されず、各部門の総原価が対象とされる（2007年7月17日聞取調査）。

(2) 「見つけましたね運動」

「見つけましたね運動」は「現場から遠慮なく問題を提起し、指摘し合う風土を作る」（川田 [2007] 52ページ）ことを目的に2000年に導入された（セーレン [2007b] 2ページ）。これは、「全員が目星光らせてエラーなどの問題を事前に発見して不良の大量発生を防止しようという活動」（川田 [2007] 55ページ）である。この運動では、問題が発見されると、即座に原因究明がなされ、再発防止策がうたれる。

目標管理制度上、「見つけましたね運動」は、主に提案件数などが各従業員の目標として設定される。そして、品質不良などの問題を発見した従業員に対しては、その発見による原価低減効果額が計算され、その額に応じて報奨金が支払われる仕組みになっている。

なお、「見つけましたね運動」は、「現場で現物・現実を見ながら、問題対策を検討する」運動である点で、「五ゲン主義」の具現化システムの一つとされている（川田 [2007] 56ページ）。

4 セーレンの経営システムがもたらした成果

以上のように、セーレンでは、目標管理の対象が全社員へと拡張され、業績評価制度と結び付けられた。これにより、全従業員の「使命・役割・責任の明確化」がなされた。この仕組みのもとで実践されたセーレンの改善活動の原価低減効果は、本稿で触れなかった改善活動と合わせて、「『革命的 VA 活動』『整流活動』『見つけましたね運動』『改革小集団活動』『ワンランクアップ運動』などの活動を徹底し、……ほぼ計画通りの成果（単体：11億72百万円，連結：25億84百万円）を得ることができた」（セーレン [2008] 11ページ）とされている。

V セーレンの目標管理制度の考察

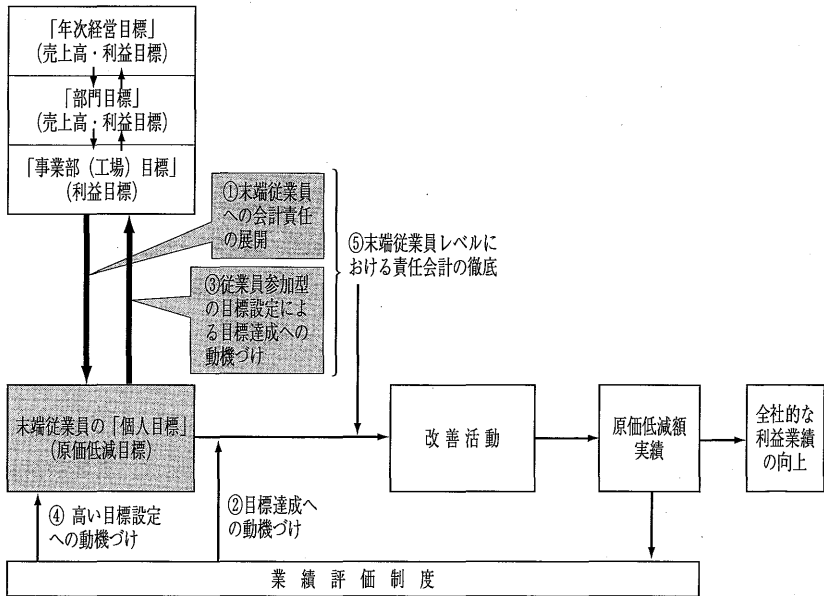
以上のようにして業績を上げてきたセーレンの目標管理制度は、責任会計においてどのような意義を持つものであろうか。セーレンの目標管理制度と責任会計の関係を図示すると、図3のようになる。以下では、この図にしたがって、セーレンの目標管理制度の責任会計上の意義を考察したい。

1 末端従業員における責任会計の適用

前述のように、従来の責任会計論においては、どの階層の個人に会計目標を割り付けるかについては特に議論されてこなかった。しかし、「管理会計の財務管理機能をより合理的に遂行しようとするならば、企業内の組織構成員に積極的に対応し、管理者集団や一般従業員の好意的な納得と自発的な行動を引き出さなければならない」（上總 [1993] 19ページ、傍点は引用者）という点からすれば、部門管理者に責任会計を適用することによって管理者の「好意的な納得と自発的な行動」を引き出せたとしても、一般従業員がそれと同様に納得し行動するとは限らない。

この点に関して、セーレンの目標管理制度を考察してみよう。セーレンの目標管理制度は、「五ゲン主義」における「原理」すなわち各従業員の使命、役

図3 セーレンの「目標管理制度」による責任会計の徹底



(出所) セーレン開取調査に基づいて筆者作成。

割、責任の明確化を徹底することを目的として導入された。そこでは、図3の①に示すように、全社的な「中期経営目標」の初年度目標である「年次経営目標」が、「部門目標」→「事業部目標」→「課目標」→「係目標」→末端従業員の「個人目標」へと順次展開される。ここで、「年次経営目標」は全社的な売上高目標および経常利益目標であり、それが末端従業員の「個人目標」へと展開されていく。この「個人目標」は、「革命的VA活動」における原価低減額目標や、「見つけましたね運動」の提案件数など、従業員の一人ひとりによって担われる改善活動の目標である。さらに、この原価低減額は、一定の基準に従って改善活動ごとに測定され、この成果が期首に設定された「個人目標」に対しての達成度となる。そしてこの達成度に応じて業績評価が行われ、この評価は従業員の賞与や昇進・昇給・昇格に反映される。

すなわち、セーレンの目標管理制度では、その改善活動の原価低減額目標を工場の末端従業員の一人ひとりに至るまで達成責任として展開し、それを業績評価に結びつけることによって、この改善活動を担う従業員の一人ひとりに対し、原価低減を実現するように促しているのである。そして実際、工場の従業員によって実施された改善活動によって前述のような原価低減効果が生み出され、これが結果として企業全体の利益業績の改善に貢献している。

2 従業員参加型の目標設定による責任会計の徹底

ただし、末端従業員に会計目標の達成責任を付与しただけでは、各人がその目標の達成に向けて動機づけられるとは限らない。この点に関しては、従来から責任会計論において指摘がなされていた。Higgins [1952]によれば、「組織において責任を負った各個人が、予算を『自分の』予算として受け止める必要がある」(Higgins [1952] p. 102)。この見地から彼は、責任会計システムの設例の中で「これらの原価は職長によって事前に予算化される」(Higgins [1952] pp. 105-109)とし、予算編成への管理者の参加の必要性を説いた。

この点について、セーレンの目標管理制度では、どのような方法で対処しているのだろうか。前述のように、セーレンの目標管理制度では、目標設定の際、どの階層においても「上司から部下への方針の説明→部下による目標の自己設定→上司と部下の調整→目標確定」というプロセスがとられるため、目標の設定は基本的にはまず部下自身によって実施されることになる。この点について、「目標の自己設定は達成への動機付けを意図したものか」という質問に対して、セーレンの北川常勤顧問は「部門からも考えさせて自分で設定させるのはそういうことですよ。自分で作ったんだらうっていうことで」(2007年11月23日聞取調査)と回答した。

Schleh [1961]は、目標管理の実施にあたって上司が部下の目標を設定して部下にその実行のみを課す場合には「部下が成果全体に対して責任を感じるものがなくなる」(Schleh [1961] p. 12)と述べた。これに対して、セーレンの

目標管理制度では、まず末端従業員自身に会計的な「個人目標」を設定させるプロセスをもつことによって、目標の達成に「責任を感じる」ように促している。すなわち、図3の③に示されるように、末端従業員までの全ての階層の個人に対し、各人の会計目標の達成への「責任感」を与えることで、組織の全階層にわたって責任会計の徹底がはかられているのである。

このように、従業員参加型の目標設定プロセスをとることによって、セーレンの目標管理制度では、原価低減額目標の達成への動機づけを行い、末端従業員レベルでの責任会計を徹底している（図3の②）。なお、この制度では設定される目標の難易度も評価の対象となるので、期首の目標設定時には従業員はより難度の高い目標を設定するようにも動機づけられる（図3の④）。

VI 結論と今後の課題

1 結論

以上のように、セーレンでは、全社的な会計目標である「年次経営目標」を、改善活動に対応した会計的な「個人目標」として末端従業員の階層まで展開して各人の業績評価に結び付けている。また、「個人目標」の達成への責任感を高めるため、目標設定プロセスに従業員を参加させている。こうした仕組みによって、セーレンの目標管理制度では、責任会計を末端従業員の階層まで徹底している（図3の⑤）。

セーレンでは、このことが全社的な利益業績の向上に結びついている。というのは、会計的な「個人目標」は各末端従業員によって担われる改善活動の目標である。そのため、目標管理制度による責任会計システムのもとで、各末端従業員は「個人目標」の達成に向けて改善活動を行い原価を低減するよう動機づけられる。したがって、図3のように、セーレンの目標管理制度においては、責任会計を末端の従業員まで含めて全社的に徹底することによって、従業員の改善活動による原価低減が促された。そして結果として、全社的な利益業績の向上が促された。

2 今後の課題

本稿の主旨は、目標管理制度による責任会計の徹底を論じることであった。一方、セーレンの工場は前述したように利益中心点であるが、この点について本稿ではほとんど考察が行われなかった。近年、株式会社京セラなど、いくつかの日本企業では、工場内の工程などの小集団をミニ・プロフィットセンター制とする事例がみられ、上總・澤邊 [2006] などにおいてそれに関する理論的考察がなされている。一方、本稿で扱ったセーレンでは、工場全体としては利益中心点であったが、それより下層の課や係といった組織単位は原価中心点であった。これは、製造部門の原価管理の仕組みに関する従来の議論に何らかのインプリケーションを与えるものとなるであろうか。この点を次の研究課題としたい。

参考文献

- Ailman, H. B. [1950] "Basic Organizational Planning to Tie in with Responsibility Accounting," *N.A.C.A. Bulletin*, May 1950, reprinted in *Readings in Cost Accounting, Budgeting and Control*, ed. by Thomas, W. E., Jr., South-Western Publishing Company, Cincinnati, 1955, pp. 90-100.
- De Woolfson, B. J., Jr. [1975] "Public Sector MBO and PBB: Cross Fertilization in Management Systems," *Public Administration Review*, No. 35, Vol. 4, pp. 387-395.
- Dinesh, D. and E. Palmer [1998] "Management by Objectives and the Balanced Scorecard: Will Rome Fall Again?," *Management Decision*, Vol. 36, No. 6, pp. 363-369.
- Drucker, P. F. [1954] *The Practice of Management*, New York: Harper & Brothers. (野田一夫監修, 現代経営研究会訳『現代の経営』(上)(下)自由国民社, 1956年; 上田惇生訳『新訳 現代の経営』(上)(下)ダイヤモンド社, 1996年)。
- Ferrara, W. L. [1964] "Responsibility Accounting - A Basic Control Concepts," *N.A.A. Bulletin*, September 1964, pp. 11-19.
- Garfinkel, H. [1967] *Studies in Ethnomethodology*, Prentice-Hall.
- Higgins, J. A. [1952] "Responsibility Accounting," *The Arthur Anderson Chronicle*,

- April 1952, reprinted in *Readings in Cost Accounting, Budgeting and Control*, ed. by Thomas, W. E., Jr., South-Western Publishing Company, Cincinnati, 1955, pp. 101-128.
- Kaplan, R. S. and D. P. Norton [2001] *The Strategy-focused Organization: How Balanced Scorecard Companies Thrive in the New Business Environment*, Harvard Business School Press. (櫻井通晴監訳『キャプランとノートの戦略バランスト・スコアカード』東洋経済新報社, 2001年)。
- McGregor, D. [1960] *The Human Side of Enterprise*, McGraw-Hill. (高橋達男訳『企業の人間的側面』産業能率短期大学出版部, 1966年)。
- Migliore, R. H. [1983] *An MBO Approach to Long-Range Planning*, Prentice-Hall. (小林薫訳『戦略経営と目標管理』産業能率大学出版部, 1986年)。
- Miller, E. L. [1982] *Responsibility Accounting and Performance Evaluations*, Van Nostrand Reinhold Company, New York.
- Odiome, G. S. [1965] *Management by Objectives*, Pitman Pub. Corp. (広田寿亮訳『目標管理システム』産業能率大学短期大学出版部, 1967年)。
- Roberts, J. [1991] "The Possibility of Accountability," *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 16, No. 4, pp. 355-368.
- Roberts, J. and R. Scapens [1985] "Accounting Systems and Systems of Accountability," *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 10, No. 4, pp. 443-456.
- Schleh, E. C. [1961] *Management by Results: the Dynamics of Profitable Management*, McGraw-Hill. (上野一郎訳『結果のわりつけによる経営——リザルツマネジメント』池田書店, 1963年)。
- Simons, R. [2005] *Levers of Organization Design: How Managers Use Accountability Systems for Greater Performance and Commitment*, Boston, Massachusetts: Harvard Business School Press. (谷武幸・松尾貴巳・窪田祐一・近藤隆史訳『戦略実現の組織デザイン』中央経済社, 2008年)。
- Williams, J. J., J. D. Newton, and E. A. Morgan [1985] "The Integration of Zero-base Budgeting with Management-by-objectives: An Empirical Inquiry," *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 10, No. 4, pp. 457-476.
- 青木茂男 [1967] 「目標管理と予算統制」『産業経理』第27巻第8号, 6-10ページ。
- 奥野明子 [1996] 「日本における目標管理の現状と課題」『経営研究』第47巻第1号, 91-116ページ。
- [1998] 「全般管理システムとしての目標管理」『経営研究』第48巻第4号, 79-97ページ。
- [2006] 「目標管理とエンプロイアビリティ」『帝塚山経済・経営論集』第

16巻, 121-131ページ。

上總康行 [1989] 『アメリカ管理会計史 (下巻) 成立期—展開期』 同文館。

上總康行 [1993] 『管理会計論』 新世社。

上總康行・澤邊紀生 [2006] 「京セラのアメーバ経営と管理会計システム」 上總康行・澤邊紀生編著『次世代管理会計の構想』 中央経済社, 165-191ページ。

川田達男 [2007] 『社長が語る「整流」と「五ゲン主義」』 セーレン株式会社。

小林哲夫 [1993] 「管理可能性原則と『会計責任』」 『會計』 第144巻第4号, 1-13ページ。

—— [2001] 「相互依存関係のマネジメントと管理会計の変革」 『企業会計』 第53巻第3号, 4-11ページ。

澤邊紀生・澤邊ゼミナール [2008] 「日本企業のマネジメント・コントロール実態調査——東証一部上場企業と関西非上場企業の比較——」 『メルコ管理会計研究』 第1号, 81-93ページ。

セーレン [1996] 『第124期有価証券報告書』 1996年6月28日。

—— [2007a] 聞取調査配布資料, 2007年7月4日。

—— [2007b] 聞取調査配布資料, 2007年7月17日。

—— [2007c] 聞取調査配布資料, 2007年8月21日。

—— [2007d] 聞取調査配布資料, 2007年9月11日。

—— [2008] 『第136期有価証券報告書』 2008年6月26日。

中野淑夫 [1977] 「責任会計と目標管理」 『企業会計』 第29巻第3号, 100-105ページ。

門田安弘 [1988] 「JIT生産方式と原価計算・原価管理」 『企業会計』 第40巻第5号, 24-32ページ。

—— [1995] 「事務間接部門の生産性向上のための管理会計システム」 『企業会計』 第47巻4号, 31-38ページ。

横田絵理 [2000] 「目標による管理と成果主義～スピードと柔軟性の追求～」 『武蔵大学論集』 第47巻第3・4号, 473-501ページ。

吉田弥雄 [1970] 「目標管理と予算管理——伝統的予算管理への反省」 『企業会計』 第22巻第11号, 38-43ページ。

謝 辞

本稿の作成にあたっては、セーレン株式会社川田達男社長、北川修一経営企画部企業情報担当常勤顧問、結川孝一常務執行役員経営企画室室長、藤坪憲雄執行役員研究開発センター副センター長、林照健経理部部长、芦田公一衣料・繊維資材販売部門営業企画業務部部长、末本敦子経営企画部チームリーダー、高橋康行人事部チームリーダー、水野義幸革命的VA推進室主管、岸本武衣料・繊維資材販売部門管

業企画業務室主任には、聞取調査や資料提供等を通じ、多大なるご理解とご協力を賜った。記して深甚の謝意を表する次第である。

(2009年4月17日受付, 2009年8月10日受理, シニアエディタ: 徳賀芳弘)