

研究論文

セーレンの工場利益管理システム

—製造部門の利益中心点化の意義—

The Profit Management Systems for the Factories in SEIREN CO., LTD.
—The Meanings of Making a Manufacturing Department a Profit Center—

足立 洋*

- I. 問題意識
- II. 先行研究の整理と本稿の目的
- III. 研究方法
- IV. セーレンの利益管理システム
- V. 考察
- VI. 結論と今後の課題

従来の管理会計の議論では、一般に、組織は少なくとも製造と販売の両職能を内包していない限り、利益中心点となることは不可能であるという理解がなされてきた。ところが、福井県の総合繊維メーカー・セーレン株式会社(以下、セーレンと略記)では、各工場および営業部がそれぞれ利益中心点化され、両者の間で振替価格交渉がもたれていた。本稿では、セーレンの工場の利益管理システムを考察することによって、次の2点を指摘する。(1)利益中心点化されたセーレンの工場は、振替価格交渉を通じて、市況に応じた利益創出を行っていた。(2)セーレンの工場利益管理システムは、職能部門別組織を前提とする仕組みであり、職能別事業部制組織における製造事業部の利益管理システムも、振替価格による販売事業部との取引によって成立している点では、セーレンの工場利益管理システムと同じである。工場利益管理システムの活用により、セーレンは変化の激しい競争環境の中で福井県および繊維業界を代表するエクセレント・カンパニーとしての地位を獲得するに至った。

キーワード：セーレン，工場，利益中心点，振替価格交渉

I. 問題意識

近年の経済環境は、急激な原油高騰やハーフ・エコノミーと称される急速な需要低迷など、この上なく不確実かつ不安定な様相を呈している。世界を代表する自動車メーカーで

あったGMは倒産に追い込まれ、日本経済の牽引役として注目されてきたトヨタ自動車ですら営業赤字の計上を余儀なくされた。

このように急激な変化のもとで目標利益を追求するには、その状況に臨機応変に対応した利益管理の体制が必要であろう。し

* 福井県立大学地域経済研究所 客員研究員

かし、伝統的な事業部制会計の議論では、利益責任を負うためには製造と営業の両職能を包括している必要があると考えられ、製造部門や営業部門のような単一職能組織は原価中心点ないし収益中心点として理解されてきた。

ところが、福井県に本社を置くセーレンでは、工場と営業部がともに利益中心点とされており、このシステムのもとで工場利益目標を工場長の「必達目標」として徹底的な利益管理が行われていた。そこで本稿では、セーレンの利益管理システム、その中でも特に工場の利益管理システムを考察し、製造部門の利益中心点化がもつ理論的意義を考察する。

Ⅱ. 先行研究の整理と本稿の目的

1. 従来の製造部門の位置づけ

伝統的には、製造部門や販売部門といった単一職能部門の会計責任については、次のように捉えられてきた。すなわち、「職能部門組織においては、管理単位の長は原価責任あるいは収益責任を負うに対し、事業部制においては、管理単位の長は、利益責任をになうものである」(通商産業省企業局編1960,p.8)と考えられていた。より具体的には、「営業部門は売上高責任をもち、生産部門や管理スタッフ部門などは、原価責任を負っている」(占部1969, p.183)と見なされていた。この考え方は海外文献でも同様にみられ、「ある事業のセグメントが製品あるいは製品群の生産(あるいは購買)とその販売の両方について責任を遂行する場合に事業部と認識する。これより

も小さな程度の責任しか持っていない場合には、管理する事業セグメントの収益性をまかなうための事業部管理は不可能である」(Solomons 1965, p.4)とされた。すなわち、近年ミニ・プロフィットセンター (micro-profit center, 以下MPCと略記) 制の研究において指摘されているように、「これまでの管理会計の知識では、……組織単位が特定の市場について生産・販売のライン職能を両方もたないと、利益責任を果たせないと理解されてきた」(谷 1999, p.47)。

それでは、職能部門を利益中心点化することの議論はなかったのかということではない。古くは「生産事業本部から営業事業本部に製品が引き渡されるばあい、社内振替価格で仕切られており、それぞれが分権的利益管理単位をなしている」(占部1969, p.149) ケースが紹介されているし、近年の研究でも日本では「プロフィット・センターは、製販一体型の事業部制組織のみならず、職能別組織においては、販売部門、製造部門、さらには製造部門内の各工程にも設定されてきた」(廣本・挽 2006, p.122) ことが認識されている。ただし、職能別事業部の場合、「製品別事業部にくらべて、経営の自立性が不完全であり、他の職能部門とのあいだに調整を必要とする決定問題がそれだけ多い」(占部 1969, p.149) という問題点が指摘されており、「振替価格を通じて職能別事業部を利益計算のための組織単位とするだけでは十分ではなく、大幅な権限委譲を通じて、事業部管理者の利益責任を実質的なものにする必要がある」(谷 1983, p.22) とされてきた。そのため、近年においても、「職能部門別組織では通常、部

門は原価センターもしくは収益センターとしての位置づけしかできない」（鳥居 2007, p.7）という認識がもたれてきたのである。

2. 利益中心点化された製造部門としてのMPC制

実は、職能部門の利益中心点化に関する考察は、職能別事業部制の議論以外でもなされてきた。その代表が、職能部門をさらに細分化し利益中心点化したMPC制に関する研究である。これは、Cooper(1995)のケース研究を発端として近年注目を浴びるようになってきた。

「MPCとは、通常であればコスト（あるいはレベニュー）センターとして扱われるような5～50人程度の小規模組織をプロフィットセンター化するユニークな分権型経営の方法」（三矢 2003, p.5）と定義されている。この定義にみられるように、MPCでは、従来は原価中心点ないし収益中心点と捉えられてきた「事業部よりさらに下位の現場」（谷 1999, p.47）に利益責任を設定する点が大きな特徴の一つとなっている。

それではこの点の意義については、これまでどのように捉えられてきたのだろうか。MPC研究隆盛の発端となったCooper (1995) では、「小さな利益中心点を形成することによって、組織における官僚性の増長を抑えることが可能になり、企業は競争環境の変化に迅速に対応することが可能になる。……効率的な企業の規模を小さいままにしておくことで、『官僚帝国 (empire building)』はほぼ不可能になる」（Cooper (1995) pp.279-280）とされた。

一方、組織の活性化という側面から利益中心点化を捉えた研究もある。谷 (1996) では、「ミニ・プロフィット・センターには現場に権限を委譲して現場を活性化しようとする狙いがある」（谷 1996, p.18）とされた。谷教授によれば、「細かくプロフィットセンターを設定すると、……自律的な利益責任単位として機能するに足る自己充足性に欠ける」（谷 1997, p.29）。そこで、この点を補うための要素として、MPC制では、組織の要件（全員参加の経営、組織のカルチャー、成功体験の蓄積）と、管理会計上の要件（理解の容易性、成果の確認、共通言語としての管理会計、水平的インターアクションの促進、マーケット情報の共有、垂直的インターアクションの仕組み）が提示された（谷 1997, pp.29-35）。これらの要素はこれ以降のMPC制の事例研究において検証されており、NEC埼玉の事例（谷・三矢 1998）や京セラの事例（谷 1999）、さらには住友電工の事例（吉田・松木 2001）でもほぼ同様の結果が得られたとされている。

また、京セラのアメーバ経営に特に焦点を当てた研究もなされた。アメーバ経営の代表的な研究である三矢 (2003) では、MPCとしてのアメーバ同士の間で振替価格交渉が行われることによって、「マーケットと接していないアメーバにまでも、市場の動きが伝わっていく」（三矢 2003, p.131）とされた。

しかし、これらの研究で対象とされているMPCは、いずれも職能部門を「さらに」細分化した小組織として位置づけられている。そのため、職能部門が利益中心点化されている点よりも、「小規模組織」（三矢

2003, p.5) である点に焦点が当てられていた。これに対して上總 (2008) によれば、アメーバ組織の場合、第一原理として「基軸ライン部門である製造部と営業部がそれぞれ採算部門として編成され」(上總 2008, p.9), それから第二原理として各ライン部門が「連続プロフィットセンターとして分割または統合される」(上總 2008, p.9)。上總 (2008) の指摘に即して考えるならば、これまでのMPCの機能に関する考察は、概して第二原理によって分割された「小さな」連続プロフィットセンターが対象とされていたわけである。

しかし、従来は組織内に製造と販売の両方の職能がそろっていることこそが、その組織が利益中心点たりうる要件として認識されてきたのである。このことを考えれば、まず第一原理によって編成されたライン部門、すなわち「小さな」プロフィットセンターに分割される前の段階のライン部門がいかに利益中心点化されるかを考察する必要がある。すなわち、アメーバ経営の例でいえば、上總 (2008) の指摘する第一原理に基づく組織編成を考察することが喫緊の課題と思われる。

そこで本稿では、工場および営業部を利益中心点化し、両者間で振替価格交渉を行わせることによって市況に応じた利益の獲得に役立っているセーレンの事例を考察することにしたい。前述のように、事業部制会計の議論においては、製造と販売の両方の職能に責任を持っていることが利益責任を担うことの要件とされてきた。これに対して、セーレンでは、工場や営業部のような単一職能の組織に利益責任が課されてい

た。本稿では特にセーレンの工場における利益管理システムに焦点を当て、これを考察することによって、従来は原価中心点として位置づけられてきた製造部門が利益中心点とされることの意義を検討したい。

なお、近年では、「業績の測定は利益によっておこなわれているが、経営管理者の権限は原価 (あるいは収益) の発生額に関する意思決定権限に限定されている」(伊藤 1998, p.87) 擬似MPCについての研究も盛んである。擬似MPCの意義としては、原価改善活動に対する従業員のモラルの向上 (Kaplan and Cooper 1998; 伊藤 1998; 松木 2005; 松木 2006; 渡辺 2004; 渡辺 2008; 渡辺・菅本 2004) などが指摘されている。このように製造部門の利益中心点化の意義については動機づけの側面からも研究がなされてきているが、本稿では、製造部門の利益中心点化の意義を計算構造の観点から考察するため、こうした先行研究は検討対象としない。

Ⅲ. 研究方法

セーレン (本社: 東京都と福井市, 東証一部上場) 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。2009年3月期決算では、連結ベースでの売上高は981億9000万円 (セーレン 2009a, p.2), 資本金は175億2000万円 (セーレン 2009a, p.42), 従業員数は5007名 (セーレン 2009a, p.2) 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、そのカネボウの工場を買収するなどの経営戦略を

表-1 聞取調査一覧表

リスクの分類	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
2009年2月12日	*工場における目標管理制度の実践 *工場および販売部門の利益管理システム *販売部門による在庫管理システム *工場の改善・提案制度	北川修一(セーレン株式会社常勤顧問) 芦田公一(セーレン株式会社衣料・繊維資材販売部門営業企画業務部長) 水野義幸(セーレン株式会社革命的VA推進室主管) 岸本武(セーレン株式会社衣料・繊維資材販売部門営業企画業務室主任)	3
2009年2月19日	*戦略の実行システム *特命プロジェクトにおける目標管理 *工場の労務費振替システム	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
2009年2月20日	*経営戦略策定とそこで利用される会計情報 *研究開発プロセスとそこで利用される管理会計情報 *研究開発プロセスと目標管理制度	北川修一(セーレン株式会社常勤顧問) 藤坪憲雄(セーレン株式会社執行役員研究開発センター副センター長)	3

(出所)筆者作成。

表-2 参与観察一覧表

場所	日時	観察対象	時間
セーレン株式会社TPF事業所	2007年7月17日	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

(出所)筆者作成。

表-3 参加公開講座一覧表

場所	日時	観察対象	時間
福井県立大学特別企画講座	2008年5月23日	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。

展開し、後述のように目標管理や行動指針「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, p.2）であったが、その後順調に業績を伸ばし、2007年度には1129億2200万円・73億2500万円（セーレン 2008, p.1）となった。直近の2008年度も、原油・原材料価格の高騰や景気悪化の影響により多くの企業で赤字決算が報告される中、売上高981億9000万円、経常利益29億2500万円が達成されている（セーレン 2009a, p.2）。こうしたセーレンの経営システムに関して、筆者たちは実地調査を行うこととした。実地調査の方法は主に以下の4つである。

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、同社同部主管の末本敦子氏など9名、総時間は約25時間であった（表1）。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、質疑に対して回答をもらうという形で進められた。
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2）。

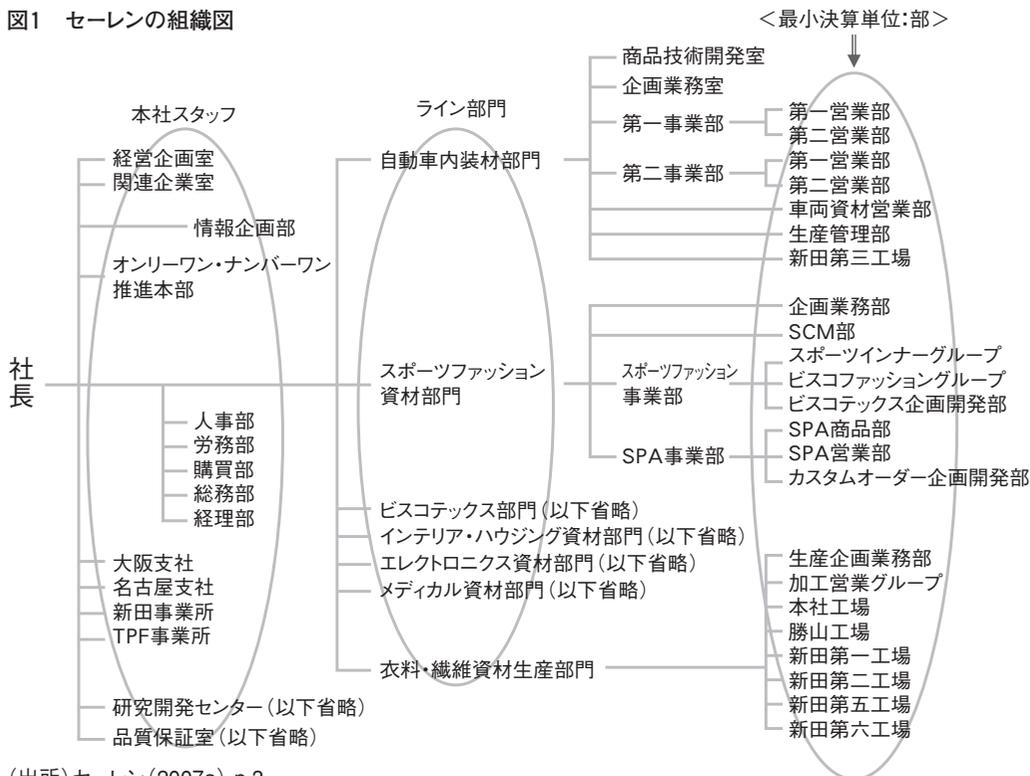
3. **公開講座への参加**：福井県立大学において行われた特別企画講座「M&A時代の経営改革～地域経済の飛躍をめざして～」の一環として、2008年5月23日にセーレン株式会社常務執行役員経営企画室長の結川孝一氏による講演「カネボウ買収による成長戦略と経営改革」が行われた。総時間は約1.5時間であった（表3）。
4. **内部資料等の検討**：聞取調査で得られた事実についての理解を確認するため、社内教育向けの社長の著書（川田 2007）や聞取調査配布資料（セーレン 2007a,b; 2009b）の文献調査を行った。

IV. セーレンの利益管理システム

1. セーレンの組織図

図1のように、セーレンでは製品ごとの事業部制組織がしかれており、いわゆる事業部が「部門」、その下位にある各職能組織が「事業部」と呼ばれている。ただし、「自動車内装材部門」のように「部門」の中に営業部と工場がともに含まれている場合と、「スポーツファッション資材部門」のように工場が「衣料・繊維資材生産部門」の傘下にある場合とがある。いずれにせよ、組織階層上、工場や営業部は「部門」の下位組織である「事業部」に相当する。セーレンでは、管理部門など一部の例外を除き、これ

図1 セーレンの組織図



(出所)セーレン(2007a) p.3.

らの各工場・各営業部までの組織単位を利益中心点として利益管理が行われている(2007年8月21日聞取調査)。

2. 目標管理制度と工場・営業部の利益目標

セーレンでは全社的に目標管理制度が実施されており、この制度の中で各管理階層の会計目標が管理されている。この制度は、1993年から管理職を対象に導入されていたが、行動指針「五ゲン主義」の徹底という目的のもとに、2002年、全社員が対象とされるようになった(2007年9月11日聞取調査)。ここで「五ゲン主義」とは、①原理：会社の中での各人の使命、役割、責任の明確化、②原則：社会倫理・法律・会社方針や業務上の計

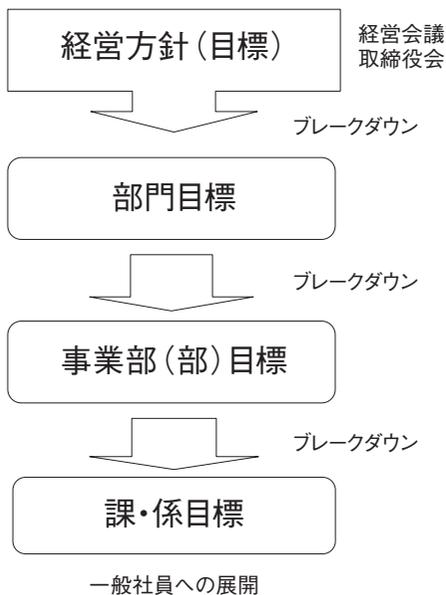
画・指示など各種のルールの遵守、③現場：担当者が仕事をするとところ、④現物：顧客に提供するモノやサービス、⑤現実：現場で担当者がやっていること、を指す(川田 2007, p.46-47)。このうち特に①の徹底を行うべく、目標管理制度が導入された。

目標管理制度における会計目標は、具体的には図2のように、単年度経営計画の策定において、全社レベルの経営目標(「経営方針」の中に含まれ、売上高目標と経常利益目標から成る)が設定されるが、この数値は垂直的・水平的な調整を経て各階層へとブレイクダウンされる。「部門」の階層では売上高目標と営業利益目標が設定され、工場や営業部など「事業部」の層では利益目標が設定される。なお、これらの目標は、

さらにその下位組織である「課」や「係」、最終的には一般従業員の一人ひとりにまで展開される（2007年9月11日聞取調査）。最終的には「全社経営会議」および「決算取締役会」にて承認の上確定される（2007年9月11日聞取調査）。

ブレイクダウンされた各階層の目標は、例えば「部門目標」なら「部門長」の、「事業部目標」なら「事業部長」の目標というように、管理者個人の目標として設定される。そして、目標の達成度はその人の賞与や昇進等に反映されるようになっていく（2007年9月11日聞取調査）。目標達成度の評価については、年に2度、上半期末と年度末に上司面談等で決定される（2007年9月11日聞取調査）。

図2 目標管理制度における目標展開図



(出所)セーレン(2007b) p.9.

3. 工場利益と営業部利益の計算構造

セーレンにおいて工場が利益中心点とされている理由の一つに、「期中、生産が計画

を下回った場合、経費もどれだけ減らさねばならないか利益を物差しにすると、現場にまでわかりやすい」（セーレン 2007a, p.8）という点が挙げられている。工場利益は、以下のように計算される。

$$\text{工場利益} = \text{生産高} - \text{加工費}$$

ここで、生産高とは、工場から営業部への売上（ただし、一部は社外売上）を指す。また、セーレンでは工場で発生する総原価が製品の加工費に相当し、生産高から加工費を差し引いた残余が工場利益となる。

また、営業部も工場と同様に利益中心点とされている。これは、セーレンでは営業部が直接材料である生機の納入から商品の提案・企画までを行う提案営業のスタイルをとっており、営業部がいかに付加価値の高い商品を市場に送り出すかが利益創出活動の基本とされているためであるとされる（2009年2月12日聞取調査）。この意味から、セーレンの営業部では販管費だけでなく製造原価も含めた原価責任を課され、そのうえで利益管理を行うことを求められている。営業部利益は、以下のように計算される。

$$\text{営業部利益} = \text{売上} - \text{直接材料費} - \text{生産高} - \text{販管費} - \text{事業部間接費}$$

ここで、売上は顧客への売上額であり、直接材料費は生機の購入原価、すなわち直接材料費である。また、生産高は工場の生産高と同一のものである。そして、事業部間接費は、営業部を統括する製品別事業部（セーレンでは「部門」と呼ばれる）の管理部門のコストである。

4. 工場と営業部の振替価格交渉

セーレンの工場と営業部との間では、基本的には営業部と顧客の間で売買価格と販売数量が確定する前に、製品ごとにその振替価格が設定される。この振替価格は、製品ごとに市価も参考としながら営業部担当者と工場担当者との間での交渉によって設定される(2007年8月21日聞取調査)。すなわち、いわゆる事業部制会計という市価基準の振替価格が、交渉によって設定される。交渉によって振替価格を設定されるのには理由がある。すなわち、この交渉によって、工場は改善活動(セーレンでは「VA活動」とよばれる)によるさらなる原価低減を行うように営業部からの働きかけを受ける(2007年11月23日聞取調査)。また同時に、この交渉は、営業部が工場のコストダウン努力を考慮せずに安易に顧客への販売価格を下げるということを極力防ぎ、営業部の営業努力を促すねらいがある(2007年8月21日聞取調査)。

セーレンでは営業部が製品の設計を行い、主要材料である生機を原布業者から購入し、その生機を工場に渡して染色などの加工を委託するという仕組みになっている(2009年2月12日聞取調査)。そこで振替価格の交渉にあたっては、工場は、営業部の設計情報に基づいて表4のような製品当たりの加工費の見積表を作成する(2007年11月23日聞取調査)。ここで工程原価とは、製品に対して各工程での加工作業が施されることによって発生するメートルあたりの加工費であり、労務費のほか、減価償却費、租税公課などの固定費も含まれている。品番固有原価とは、製品の品番によって必要とされる染料などの補助材料費

である。工程原価と品番固有原価の和に工場利益分を加算したものが加工賃になり、これが製品単位あたりの振替価格である。

これに対して、営業部は表5のように工場のVA活動の効果の見積値を加味した製品当たり原価見積表を作成する(2007年11月23日聞取調査)。営業部が原布業者から購入する生機の価格に加工賃と営業部の販売経費を加算すると、総コストになる。ここで生機の価格は前述の営業部の「仕入」額、販売経費は「販管費」に対応している。

表一4 期待損失と非期待損失

工程原価(円/m)		品番固有原価(円/m)	
工程A		染料	
工程B		原料	
⋮		包装	
工程N		その他	
		工場利益分	
		加工賃	

(出所)セーレン(2009b) p.1.

表一5 営業部作成の原価見積表

	現行(円/m)	VA案(円/m)
生機(糸)		
生機(織・編質)		
加工賃		
販売経費		
総コスト		

(出所)セーレン(2009b) p.1.

工場と営業部は、双方が作成した加工費見積書をたたき台として、振替価格の交渉を行う(2007年11月23日聞取調査)。なお、製品によっては、交渉が成立しない場合、ごく一部ではあるが、営業部が他社の工場に発注したり工場が他社から受注したりする場合があります(2009年2月12日聞取調査)。すなわち、工場にも営業部にも忌避宣言権がある。

V. 考察

1. 振替価格交渉を介した工場利益管理のメカニズム

高寺(1992)は、DR Scottに依拠しながら、会計と市場との関係について深く言及していた。Scottによれば、「会計は市場を補い、対立する経済的利害を解決する完全なシステムを完成させるために引き出されるにいたった」(Scott 1931, p.199)。セーレンでは、振替価格交渉の仕組みが、営業部と工場の間において市場を補う調整システムとして機能している。この調整システムを通じて、工場では製品の販売価格や受注状況に応じて利益管理が行われている。

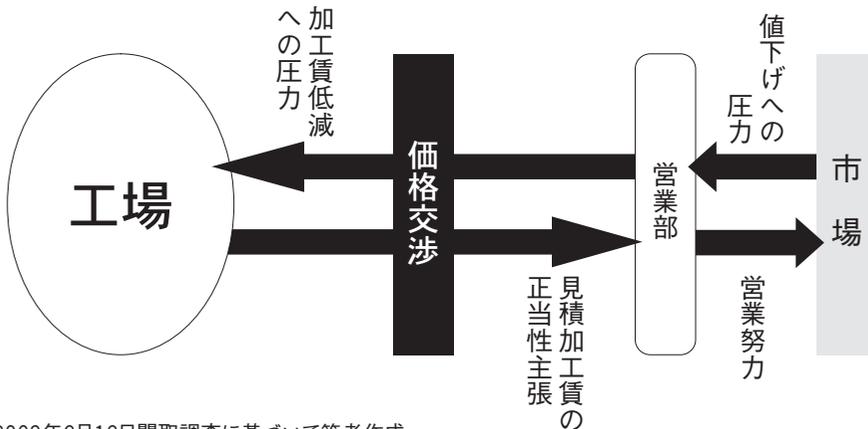
この調整システムをセーレンのケースで具体的に見てみよう。営業部は、顧客への製品の販売価格や受注量などの市況に応じて売上見積額から営業利益分を差し引き、総コストをその残余の範囲内に収めるため、振替価格交渉を通じて工場に原価低減への圧力をかける。セーレンの場合、工場は利益中心点であ

るので、もし交渉が成立しなかった場合には、工場はその分の生産高を失うことになるが、それは利益目標の達成にとってマイナス要素となる。そのため、工場長は、その価格の範囲内で利益目標を達成するべく、原価低減を行うように促される。

一方、工場側も工場利益目標の達成のためには相応の生産高を確保しておく必要があるため、見積原価表を作成して交渉に持ち込む。これが工場から営業部へ見積加工賃の正当性を主張する場となる。具体的には、営業部から加工賃の低減を要求された工場は、市価を参照しながら、営業部の費用である生機の納入価格や販売経費からもさらなる原価低減を行うよう要求することが可能となっていた。この圧力を受けると、営業部側はそれらの費目の原価低減を行うか、営業努力による売上の確保を行うよう促される。

以上を整理すると、図3のようになる。すなわち、セーレンでは、工場と営業部との間に振替価格交渉がもたれることによって、工場長は、顧客からの受注状況に応じた原価低減努力をするように促されていた。また同時に、振

図3 セーレンの利益管理システム



(出所) 2009年2月12日聞取調査に基づいて筆者作成。

替価格交渉を通じて、工場には、営業部へ加工賃の所要額を主張する場が提供されていた。

まさに、セーレンの振替価格交渉は、市況に応じて工場長および営業部長がいかにして各々の利益目標を確保するかという、両者の利益の調整メカニズムとして機能していた。工場長は、工場が直接顧客との取引を行わないにもかかわらず、この調整メカニズムを通じて、市況に対応した原価管理・収益管理を行うことが可能となっていたのである。

2. 職能部門間の相互作用を前提とした工場利益管理システム

セーレンの工場と営業部は、前述のように一つの事業部の中に包含されている場合と、営業部が製品別事業部の内部にあるのに対して工場が製造事業部(「衣料・繊維資材生産部門」)の内部にある場合とがある。しかし、いずれの場合であっても、セーレンの工場利益管理システムは、工場と営業部という職能部門間の振替価格交渉を基調として成り立つものである。したがって、このシステムの前提にあるのは事業部制組織ではなく、むしろ職能部門別組織であるといえる。セーレンでは各工場において振替価格交渉を基調とした利益管理システムがしかれており、それによってセーレンの製造部門全体で市況に応じた利益の創出が可能となっていた。

なお、廣本・挽(2006)の指摘のように、日本ではかねてから職能部門別組織という職能部門を事業部として利益責任を付与する「職能別事業部制」が存在していた。これは「製造事業部は複数の販売事業部と取引をし、この販売事業部もそれぞれ複数の製造事業部

と取り引きしている」(加護野 1993, p.40)という構造を特徴としている。そして、職能別事業部制では、複数の販売部門間および製造部門間での競争によって「内部市場」が形成される(加護野 1993, pp.41-44)とされる。

ただし、それらの議論では、なぜ職能別事業部が利益中心点化されることがどのような意義を持っているのかについては、理論的考察がなされていなかった。複数の製造事業部および販売事業部で構成されるとはいえ、職能別事業部制における製造事業部の利益管理システムは、営業部との間の取引の存在によって市況に応じた利益の創出が可能になっているという意味では、一つの工場と一つの営業部という一対一の関係のうえに成り立つセーレンの工場利益管理システムと同じである。

VI. 結論と今後の課題

1. 結論

本稿で明らかになった点は、以下の2点である。

(1) セーレンの工場は利益中心点であり、工場と営業部の間では振替価格交渉がなされていた。この交渉は市場を補う調整システムであって、これにより工場は市況に応じた収益管理および原価管理を行って利益を創出していた。

(2) セーレンの工場利益管理システムは、工場と営業部の一対一の関係の中で成立するものであり、その意味において職能部門別組織を前提とする仕組みである。職能別事業部制組織における製造事業部の利益管理システムも、振替価格による販売事業部との取引に

よって成立している点ではセーレンの工場利益管理システムと同じである。

セーレンの売上の多くの部分を占める自動車内装材やスポーツファッション衣料品などでは、生産の何ヶ月も前から顧客企業側の販売計画について随時情報提供を受けるなどしている（2007年11月23日聞取調査）。しかしそれでも、その計画は常に状況に応じて修正され続け、実際に生産を行う際の前日となる最終的な生産計画が固まるのは前日となる（2007年11月23日聞取調査）。セーレンでは、本稿で考察した工場利益管理システムを活用することによって、このような変化の激しい競争環境の中で高い利益業績を誇り、福井県および繊維業界を代表するエクセレント・カンパニーとしての地位を獲得するに至ったのである。

2. 今後の課題

本稿では、セーレンの工場のケースに基づいて、製造部門がどのようなメカニズムに基づいて利益中心点化されるのか、またその意義はどのような点にあるのかを考察してきた。しかし、前述のように、従来から製造部門が原価中心点として位置づけられてきた背景には、職能部門は製品別事業部に比べて経営の自立性が不完全な点（占部 1969, p.149）が指摘されてきた。このような職能部門の利益中心点化に伴って発生しうるマイナス面に対し、セーレンの工場ではどのような対応がなされていたのかについては本稿では触れなかった。この点を今後の検討課題としたい。

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主管、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・繊維資材販売部門営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。

【引用文献】

Cooper, R.(1995) When lean enterprises collide: competing through confrontation, Harvard Business School Press.

Kaplan, R. S. and R. Cooper(1998) Cost & effect: using integrated cost systems to drive profitability and performance, Harvard Business School Press.(櫻井通晴監訳『コスト戦略と業績管理の統合システム』ダイヤモンド社, 1998年)。

Scott, DR(1931) The cultural significance of accounts, New York : H. Holt.

Solomons, D.(1965) Divisional Performance: Measurement and Control, Financial Executives Research Foundation, New York.(櫻井通晴・鳥居宏史監訳『事業部制の業績評価』東洋経済新報社, 2005年)。

伊藤克容(1998)「擬似プロフィットセンターに関する考察」『産業経理』第58巻第3号, pp.85-92。

占部都美(1969)『事業部制と利益管理』白桃書房。

- 加護野忠男(1993)「職能別事業部制と内部市場」『国民経済雑誌』第167巻第2号, pp.35-52。
- 上總康行(2008)「GMと京セラの管理会計比較研究」『立教経済学研究』第61巻第4号, pp.1-25。
- 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。
- セーレン(2007a)聞取調査配布資料, 2007年8月21日。
- セーレン(2007b)聞取調査配布資料, 2007年9月11日。
- セーレン(2008)『第136期有価証券報告書』2008年6月26日。
- セーレン(2009a)『第137期有価証券報告書』2009年6月24日。
- セーレン(2009b)聞取調査配布資料, 2009年7月29日(2007年11月23日聞取調査時に提示されたが配布されていなかった資料について, 2009年7月29日に受領した)。
- 高寺貞男(1992)『会計と組織と社会—会計の内と外—』三嶺書房。
- 谷武幸(1983)『事業部制業績管理会計の基礎』国元書房。
- 谷武幸(1996)「ミニ・プロフィット・センターの管理会計：エンパワメントを求めて」『税経通信』第51巻第15号, pp.17-23。
- 谷武幸(1997)「エンパワメントの管理会計：ミニ・プロフィットセンター」『ビジネスインサイト』第20号, pp.28-35。
- 谷武幸(1999)「ミニプロフィットセンターによるエンパワメント—アメーバ経営の場合—」『国民経済雑誌』第180巻第5号, pp.47-59。
- 谷武幸・三矢裕(1998)「NEC埼玉におけるラインカンパニー制：ミニ・プロフィットセンターの管理会計の構築に向けて」『国民経済雑誌』第177巻第3号, pp.17-34。
- 通商産業省企業局編(1960)『事業部制による利益管理』日本内部監査協会。
- 鳥居宏史(2007)「日本における事業部制会計の発展に関する一考察」『経済研究』第138号, pp.1-11。
- 廣本敏郎・挽文子(2006)「プロフィット・センター概念再考：日本企業の実務の歴史から学ぶ」一橋大学日本企業研究センター編『日本企業研究のフロンティア』, 有斐閣, pp.111-133。
- 松木智子(2005)「擬似的ミニ・プロフィットセンター制におけるアカウントビリティ構築に果たす管理会計情報の役割」『青森公立大学経営経済学研究』第11巻第1号, pp.17-28。
- 松木智子(2006)「ミニ・プロフィットセンター制における管理会計情報の役割—上司とミニ・プロフィットセンター長とのアカウントビリティ関係—」『原価計算研究』第30巻第1号, pp.20-34。
- 三矢裕(2003)『アメーバ経営論』東洋経済新報社。
- 吉田栄介・松木智子(2001)「擬似ミニ・プロフィットセンターのエンパワメント：住友電気工業株のケースを通じて」『商経学叢』第47巻第3号, pp.171-190。
- 渡辺岳夫(2004)「ラインカンパニー制がカンパニー・リーダーの内発的動機づけに及ぼす効果：住友電工(株)グループにおけるラインカンパニー制の実証的研究」『原価計算研究』第28巻第2号, pp.12-26。
- 渡辺岳夫(2008)「ミニ・プロフィットセンター・システムの情報特性と人間心理」『会計』第174巻第1号, pp.31-46。
- 渡辺岳夫・菅本栄造(2004)「住友電気工業グループのラインカンパニー制—内発的動機づけに対する効果の分析」『企業会計』第56巻第5号, pp.72-81。