

東京特殊鋼（B） —参加型予算—

東京特殊鋼株式会社社長室企画部長の田中良介氏は、昭和60年の上半期の利益計画の実績をかえりみて、この計画はその作成制度上の問題から、未達になるべくして未達になったと分析していた。そして、今後はこの種の制度上の問題を解決する必要があるのかもしれないと思っていた。しかし、各計画を責任をもって提出してくる販売部と工場の立場、特にそれを指揮し・承認する販売担当役員と生産担当役員の立場を考えると、実績が計画どおりにいかないことが最初から分かっている場合でも、計画の再作成を命じることはかなり難しく、この解決は、「現場からの積み上げ」型という現在の利益計画作成手順の根本に修正を加えなければできないのかもしれないと感じていた。

特殊鋼鋼材の出荷形態

東京特殊鋼の売上の約7割を占める特殊鋼鋼材の製品出荷形態には、3種類ある。工場からの直接出荷品（国内一般品と輸出品）、工場外の製品倉庫からの出荷品（計画在庫）、鋼材問屋への委託販売品（積送品）の3つである。

国内一般品は、特殊鋼鋼材売上の約60%を占め、ユーザーとの受注契約にもとづいて生産・出荷される製品である。業界慣習として、納入日の明確な設定は契約時点では行われず、N月圧延分として発注される（圧延とは、半製品を受注寸法に変形加工すること）。ただし、常に受注残のある運営が行われているので、N月圧延分の圧延は必ず暦上のN月に実施されるのではなく、N月15日ごろから(N+1)月15日ごろの間に行われる。また、圧延は一般に寸法順に行われるが、当月分の圧延スタートの日には、受注残の状況で変化するので、毎月同じ寸法の製品が同じ日にちに圧延されるということはない。国内一般品のユーザーは、メーカー販売部と相談しながら自分の注文の圧延日を大まかに想定して、必要な発注を行うのである。そして、現実には材料消費が速く手配が遅れそうになった時には、メーカー販売部と相談して納入必要日の指定を行い、2次加工等の特急化をはかってもらう。しかし、多くの場合は、材料手配が遅れそうになることはなく、具体的納入日は2週間ぐらいの幅でメーカー側の都合による融通がきく形になっている。

輸出品は、約10%を占める。工場への発注は、受注契約にもとづいて行われ、出荷は

このケースは、クラス討議の資料として慶應義塾大学ビジネス・スクール助教授柴田典男と徳山大学助手根来龍之とが作成した。ケースは経営管理に関する適切または不適切な処理を例示することを意図したものではない。数字は事実を歪曲しない程度に仮装してある。(昭和61年11月)

ユーザと協議の上輸出（販売）部が設定する配船計画にもとづき行われる。したがって、出荷日について原則として工場事情による融通はきかない。

計画在庫は、自動車メーカー向等の見込み生産品であり、約25%を占める。自動車メーカー等は、いわゆるカンバン方式を採用し、日単位に納入指示を行ってくる。これに対応するため、ユーザーの月単位の発注内示（実際の納入指示とはかなり食い違う時もある）も参考にしながら、販売部の判断で工場へ発注して見込み生産を行い、製品在庫を持つのである。

積送品は、ステンレス棒鋼や工具鋼の販売形態であり、約5%を占める。販売部は、委託販売先の間屋と相談しながら工場への発注を行う。間屋は、ユーザーから注文を受けて、手持ち在庫を出荷する。売上計上は、この間屋から最終ユーザーへの出荷時点で行う。以上の内容をまとめると、図表1のようになる。

図表1 工場生産後の鋼材製品の流れと納入指示

	工場への オーダー発注	工場 製品在庫 出門	販売倉庫 受入・在庫 出荷
積送品 ステンレス 工具鋼 (約5%)	販売部の判断 による発注	◇ 出門は 工場の 自由	問屋在庫 問屋の報告 ◎ ★
計画在庫 (自動車メーカー向等) (約25%)	販売部の判断 による発注 (但し、内示あり)	◎ 出門は 工場の 自由	ユーザーの指示 ◎ (カンバン納入) ★
国内一般品 (約60%)	受注契約による 発注	◇ 出荷制約なし (厳密な納入日 契約なし)★	注◇:工場管理在庫 ◎:販売管理在庫 ★:売上計上
輸出品 (約10%)	受注契約による 発注	◇ 輸出部から の配船連絡 による ★	

売上計画の作成手順

半期利益計画の売上計画は、以下の3つの方針にもとづいて作成される。

- ① 各部門が、自己の責任範囲の項目についての計画作成に参加する。 30
- ② 各部門は、計画期間中は、計画値を行動の規範（ノルマ）とする。
- ③ 3ヶ月（半期計画を3ヶ月毎に見直す）という短期計画である以上、計画は経営幹部への「業績予測」の提供という意味も持つ。

特殊鋼鋼材の売上計画は、出荷形態に対応した四区分で作成される。各区分の売上計画の第1責任部門と責任内容は図表2のように整理できる。発注がN月庄延分の形で行われ、 35

具体的納入日に融通のきく「国内一般品」の売上計画達成責任は、販売部ではなく工場にあるとみなされている。

図表 2 売上計画の区分と第 1 責任部門

計画区分	第 1 責任部門	左記部門の責任内容	左記部門の非責任内容
積送品	販売	販売見込みへの責任	前提としての生産計画達成
計画在庫	”	”	”
国内一般	工場	生産計画達成責任 * 1	受注規模、売価変化
輸出	輸出部	船積計画への責任	前提としての生産計画達成

(*) 受注残の存在が、短期的には受注変化と相対的に独立に生産計画を達成することを可能とする。

売上計画の作成方法は、図表 1 の各計画区分の売上計上時点に対応して、図表 3 のように行われる。国内一般品の売上規模は、受注規模と相関はするが同一ではない「工場作成の外売り出門計画」によっていることに注意してほしい。(この工場出門計画は、受注計画と受注残の状況から、工場が作成する。)

図表 3 売上計画の作成テクニック

計画区分	作成のテクニック
積送品	販売作成のユーザーの引取り予想 = 売上計画
計画在庫	”
国内一般	規模 = 工場作成の出門計画、売価 = 受注計画を基礎に作成
輸出	輸出部作成の船積計画 = 売上計画

利益計画の構造的未達

景気循環と受注実績の計画差との関連

受注計画について、過去の年間計画と実績のかい離状況について社長室は調査してみた。その結果、図表 4 のように、景気の上昇期と下降期で、実績と計画のかい離について一定のパターンがあることに気がついた。すなわち、景気上昇期には、実績が計画を上回り、景気下降期には、実績が計画を必ず下回るという傾向である。

企画部長の田中良介氏は、この理由は 2 つありうると考えていた。

①受注計画に、ノルマとしての意味も持たしているため、各販売部は自己の前期及び前前期受注実績などを参考にしながら今期の受注計画を設定する際に、責任感から「達成で

きる」「できるだけ見苦しくない量」の計画を設定しようとする。そして、景気上昇期には、受注計画も上昇傾向に設定しやすい（量を「見苦しくない」ものにするのはたやすい）ので、結果として「達成できる」という基準のみが強く働き、必要以上に安全を見すぎてしまい、実績が必ず計画を上回ってしまう。逆に、景気下降期には、「達成できる」かどうかをまったく考慮しないわけではないが、「できるだけ見苦しくない量」という基準の方が強く働き、結果として意欲的すぎることになり、実績が必ず計画を下回ってしまう。

②景気上昇期には、受注が毎月増えていくので受注残も増えていく傾向がある。この結果、納入日が前月よりも遅れていくことになる。それが、ユーザーでの手持ち材料在庫を予想以上に減らし、各ユーザーは販売部が計画時に想定していた以上の注文を結果としてしてくる。従って、実績が必ず計画を上回ってしまう。逆に、景気下降期には、受注残が減っていく傾向があるので、これと反対の状況となる。

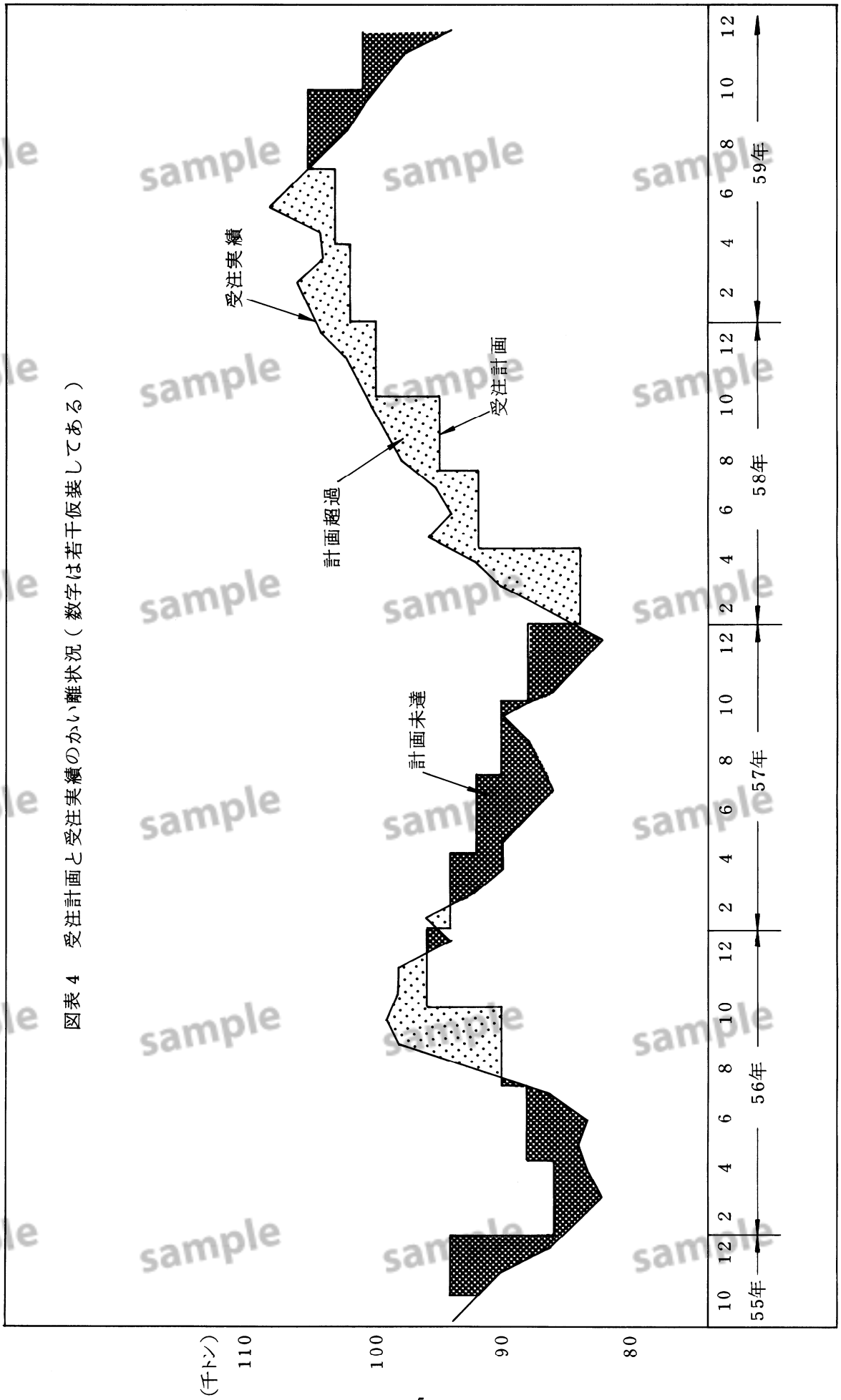
田中良介氏は、①と②のどちらがより有力な理由なのかは判断できなかった。しかし、とにかく景気循環と受注実績の計画差にはパターン化された関連があることは確かだった。そして、今回の60年上期は、どうやら景気下降期にあたるようであり、販売部門が提出してきた受注計画は未達になる可能性は最初から高かったのだと思った。

田中良介氏は、この分析を販売各部の部長に示し、今後はこのパターンの自主的な修正を求めようと思った。しかし、田中氏は、この分析を提示したところで、実績と計画のかい離の幅がやや狭まることはあっても、このパターンがなくなることはないとも考えていた。その理由は、第1に、この分析はいわゆる「後知恵」によるものであり、現実には、各販売部が計画を作成する時には、景気のピークとボトムがどこにくるかは分からないし、また上昇と下降の程度はなおさら分からないからであり、景気循環を明示的に織り込んだ計画作成は、「現在」の時点にある当事者にとってはかなり困難であるからである。第2に、販売部門の責任者にとってみれば、上司と工場から景気下降時には「もっと注文をとらなければ利益が確保できない」といわれ、景気上昇時には「本当にそんなに注文が増えるのか」といわれる以上、前者においてはやや意欲的な計画、後者においてはやや安全をみた計画になるのは人間心理の自然だと思ったからである。

景気下降期の売上計画・資金繰り計画の構造的未達

、上記でみたように、景気下降期には、販売部門の受注計画は未達になり易い。しかし、受注残の存在は、工場が生産計画をある程度独立に達成しようとすることを可能にする。工場は、計画操業度を確保しなければ、比例費差額計画が達成しにくくなるからであり、また国内一般品については納入日の融通がきくため先行ぎみの生産・出荷を行うからである。

図表 4 受注計画と受注実績のかい離状況（数字は若干仮装してある）



一方、計画在庫・積送品・輸出品と国内一般品を選別して生産することは、基本的には難しい。なぜなら、圧延工程においては、同一サイズの製品は月に1～2回しか生産できず、あるサイズチャンスで国内一般品だけを圧延し計画在庫等を圧延しなければ、それは半月から1ヶ月の生産遅れを意味するからである。すなわち、計画操業度の確保のために受注量以上の生産を行う場合は、国内一般品の先行生産だけではなく計画在庫等の在庫積み増しも自動的に行わざるをえない。

計画在庫の在庫増は、必要資金の増加となって現れる。また、受注量の減少のうち、計画在庫等の引き取り見込みの減少に対応する部分は、ダイレクトに売上減少となって現れる。

国内一般品の受注減は、先行生産・先行出荷によってすぐには同規模の売上減にはつながらないが、先行生産・先行出荷はユーザーの手持ち在庫を除々に増やし、2～3月後にはユーザーは更に発注量を減らす。これが、受注計画未達を加速する。

こうして、景気下降期には、売上計画・資金繰り計画は構造的に未達になる。

このメカニズムを図示すると図表5（輸出品は捨象してある）のようになる。

逆に、景気上昇期には、売上計画・資金繰り計画が構造的に超過する傾向がある。

以上の分析の結果、当社の利益計画はその作成の1つである「業績予測」としての機能を十分に果たしていない、と田中良介企画部長は思い始めていた。

60年1～3月期の状況

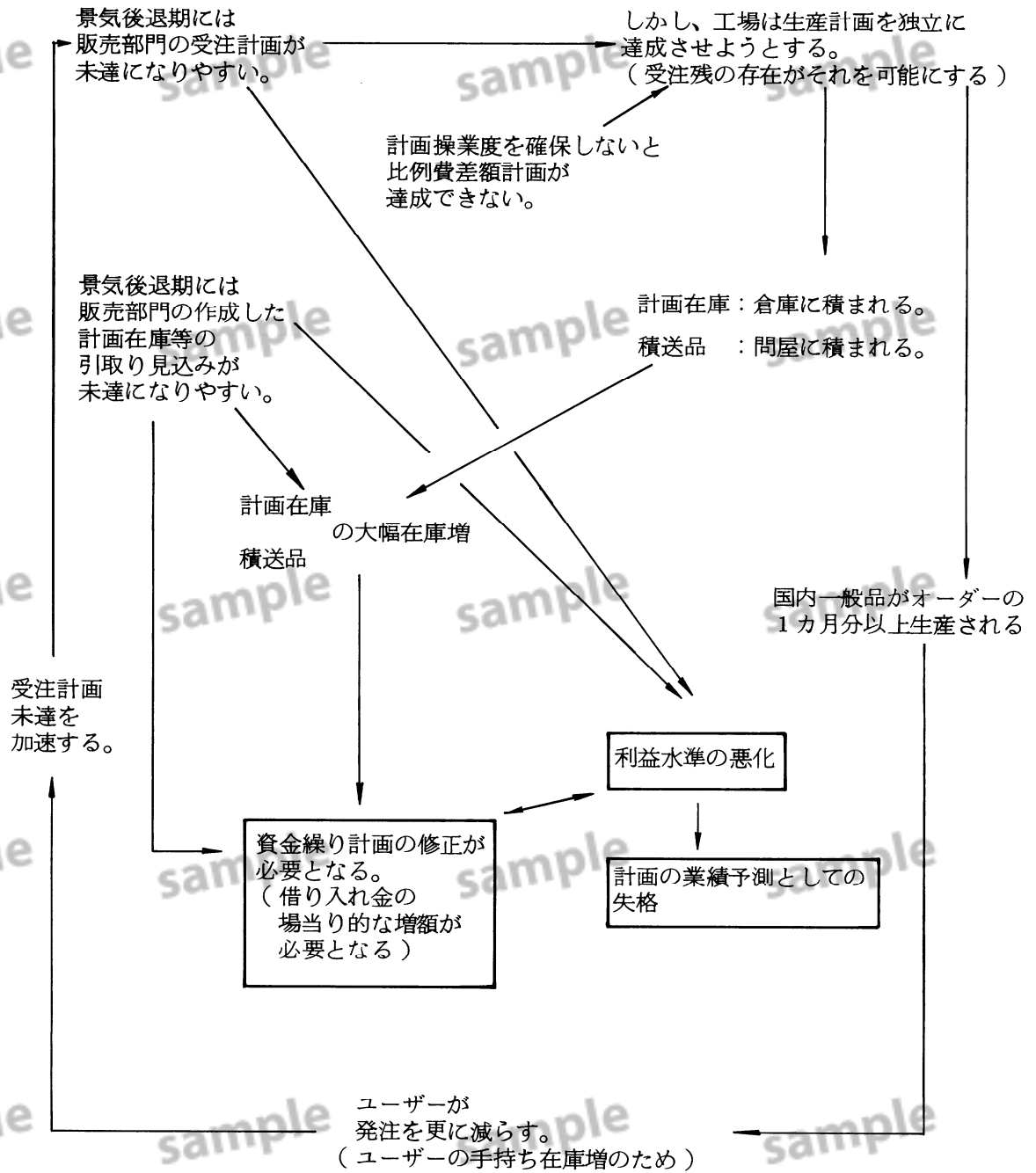
60年1～3月期も、この「景気下降期の売上計画・資金繰り計画の構造的未達メカニズム」が働いたと田中良介氏は分析していた。

60年1～3月期の具体的状況は、図表6を参照してほしい。実に、売上未達は30億円/月。そして、売上減にともなう利益減による借り入れ以外に、在庫増のための借り入れ増加を毎月10億円ずつ行わなければならなかった。（借り入れは、実行計画としての月次計画を参照しながらすすめられる。）（この場合は、国内一般の受注残を消化しなければ更に売上高が落ち、資金繰りが狂しくなるので、在庫増のための借り入れは資金繰り計画の狂いととらえるべきであり、更に借り入れを増やさなければいけない事態を若干軽減している側面もある。）

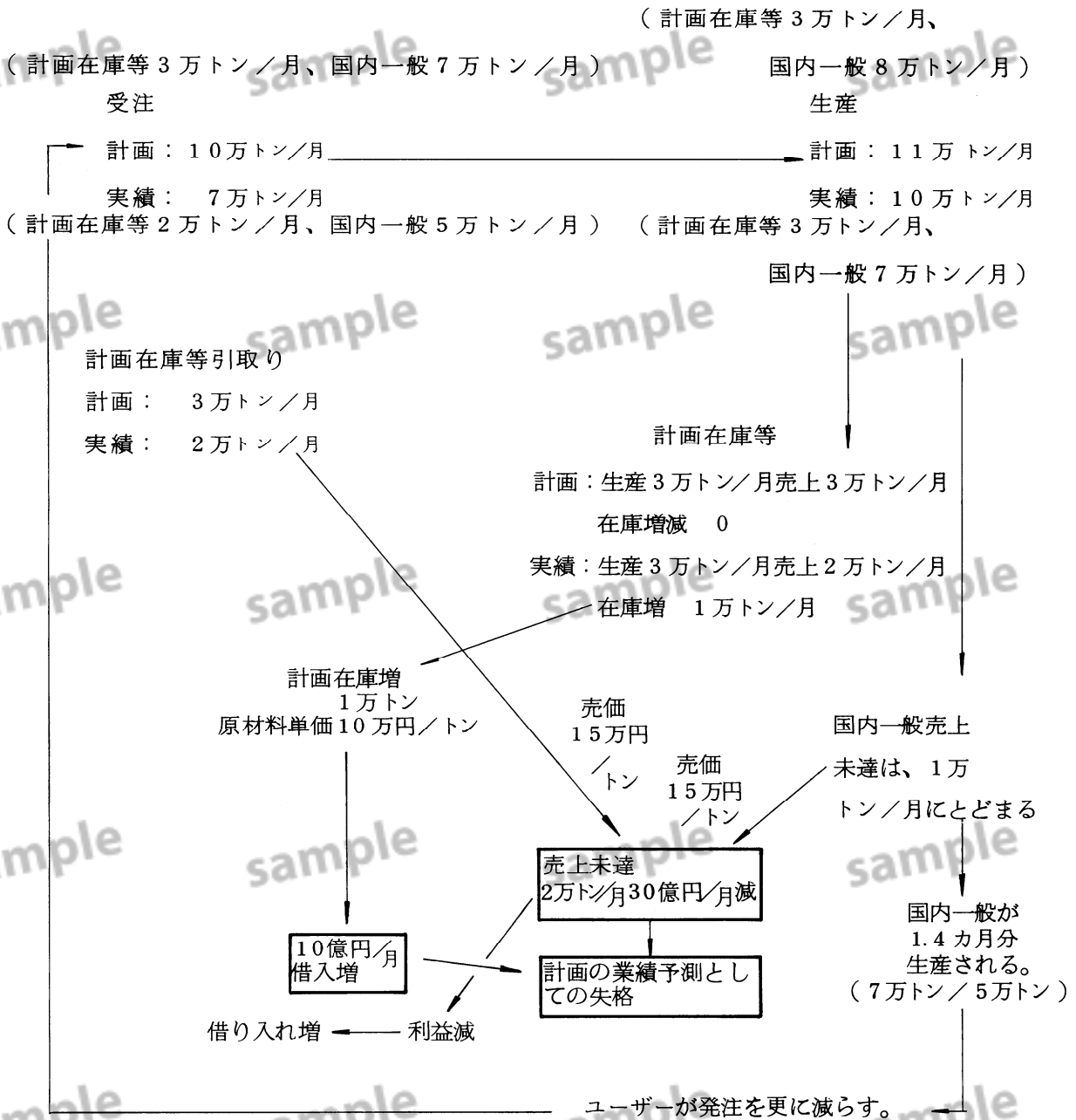
各責任者の立場

販売部長達は、このような事態に対してあまり責任感を感じていないと田中良介氏は思っていた。彼らは、受注計画の未達や達成自体ではなく、計画差に説明がつくかどうかに関心を集中する傾向があった。ある販売部長は、田中氏に次のように言ったことがある「毎月の会議では常に言いわけばかり求められるんだから絶対水準ではなく計画との差が気になるのは人情だよ。それに販売部門は、受注量と金額だけを管理していて、利益

図表5 景気下降期の売上計画・資金繰り計画の構造的未達のメカニズム



図表6 60年1～3月期の状況（数字は若干仮装してある）



管理はないのだから、赤字か黒字かとか利益率とかの絶対水準的目標意識が希薄にどうしてもなってしまうんだ。」

工場長達は、非公式の席で田中氏に以下のようにこぼすことがあった。「いかに、損益は計算しているだけで工場長に直接責任がないといっても、工場別損益が計算されている以上、その数字が悪いのは、どうしても自分がいたらないからだという気持ちが出てきまう。」「損益計画をできるだけ達成するために、少なくとも比例費差額計画を達成するために、受注計画の達成は強い義務としてやってほしいものだ。われわれとしても、売上計画達成のために、受注残の圧縮を強力に進めることもある。」

社長は、田中氏を叱ることがあった。「たった3ヶ月間の数字が当たらないのは怪しい。計画と実績がこうも違うのでは経営判断ができないではないか!？」

田中氏の上司の社長室長は、会社全体にとってこのような事態を解決すべきなのかどうかを考えると同時、自分の計画調整責任者としての立場上、「計画が構造的に狂う」というのは困ると思っていた。また、資金繰り計画に信頼性がないのも、資金調達の計画性を高めるためには、困ったことだと感じていた。社長室長は、このような見解を田中氏に最近になって特に強く示し始めていた。

「参加型予算」のメリットとデメリット

当社の利益計画は、各責任現場からの積み上げでつくられるいわば「参加型」の予算である。

田中企画部長は、この「参加型予算」は一般に次のメリットを持つと考えていた。

①組織として整合性ある目標の形成

②組織構成員の動機づけ

しかし、先の「景気下降期の利益計画」において分析したように、以下のデメリットも持っていると思っていた。

①売上計画・資金繰り計画の構造的未達

②計画の業績予測としての失格

田中氏は、今後の計画作成方法を変えるべきなのか、そして変えるとするならばどう変えるべきなのか、早急に試案を作成し、常務会に提案したいと思っていた。

質 問

ケース中の「利益計画の構造的未達のメカニズム」は、どう解決されるべきなのでしょう。田中企画部長の立場から考えてみて下さい。

sample

sample

sample

sample

sample

sample

sample

sample

sample

sample

sample

sample

sample

sample

sample

sample

sample

sample

sample

sample

sample

sample

sample

sample

sample

sample

sample

sample

sample

sample

sample

sample

sample

sample

sample

不 許 複 製

慶應義塾大学ビジネス・スクール

Contents Works Inc.