

〔査読付き論文〕

企業の危機管理に貢献する業績管理会計の考察

A Study on Performance Management Accounting  
Contributing to Corporate Crisis Management

今井 範行

Noriyuki IMAI

産業経済研究

Journal of Industry and Economy

第23号

# 企業の危機管理に貢献する業績管理会計の考察

## A Study on Performance Management Accounting Contributing to Corporate Crisis Management

今井 範行  
Noriyuki IMAI

### Abstract

近年、事前の想定をはるかに超える危機事象の発生に対し、企業は抜本的な対応体制の強化を迫られている。トヨタでは、急激な円高の進行という危機事象に遭遇し、利益管理の「デュアルスタンダードメソッド」という、危機管理に貢献する業績管理会計が構築された。このメソッドは、従来は利益計画の「想定外」にあった急激な円高の進行という危機事象を期初時点で「想定内」におき、売上関連の標準値を保守的に設定することによって、原価低減の上積みと費用削減を進め、目標利益の過達を会社全体で目指す利益管理の方式である。これからの企業には、「想定外」の危機事象を事前に察知して「想定内」に転換することにより、危機事象に対して事前に対応する「危機境界管理」が、より高い実効性をもたらす可能性が大きいと考えられる。

### Keyword

危機管理, トヨタ, 業績管理会計, デュアルスタンダードメソッド, 危機境界管理

### 1. はじめに

近年、多くの企業が、事前の想定をはるかに超える危機事象の発生と到来に幾度となく直面している。たとえば、リーマン・ショックなどの金融危機、アジア通貨危機や欧州債務危機などの経済危機、為替・金融・資本市場の急激な変動、地球温暖化と激甚化・多頻度化する自然災害、新型コロナウイルスなどの感染症の感染拡大、大規模地震災害、地政学リスクの顕在化、大規模サイバー攻撃や情報漏洩といった危機事象が、企業の業績に多大な影響を及ぼすだけでなく、その存続さえも脅かすケースが見受けられる。

これに対し、大企業や中堅企業を中心に、危機事象に対する対応体制の強化やマニュアルの整備などが進められてきたが、事前の想定をはるかに上回る様々な危機事象に対し、実効性のある対応体制を整備できている企業は必ずしも多いとはいえない。

このような認識のもと、本稿では、トヨタの利益管理の事例を取りあげ、これからの企業に求められる危機対応体制の一つの類型として、企業の危機管理に貢献する業績管理会計について考察する。

### 2. 企業の危機管理の必要性

経済産業省（2005）によれば、危機管理とは、「いかなる危機にさらされても組織が生き残

り、被害を極小化するために、危機を予測し、対応策をリスク・コントロールを中心に計画・指導・調整・統制するプロセス」のことである。危機管理の概念は、第一次大戦後のドイツで萌芽し、第二次大戦後にアメリカから日本へ導入され、1980年代以降、企業内部での非日常的な危機事象への対応の必要性から、大企業を中心に企業経営のなかに定着した。

大泉（2012）によれば、危機とは突発的な脅威が発生し、その状況が顕在化して企業活動の継続を脅かすようなパニック（恐怖）状態のことである。また、世界経済フォーラム（World Economic Forum）の「グローバルリスク報告書 2022年版（Global Risks Report 2022）」によれば、発生した場合にいくつかの国または業界に重大な悪影響を及ぼす可能性がある事象もしくは条件（因子）をグローバルリスクと定義し、グローバルリスクを経済リスク、環境リスク、地政学リスク、社会リスク、テクノロジーリスクの5つに分類・整理したうえで公表している。なかでも、同報告書は、今後10年間を対象とした経済リスクとして、主要経済国の資産バブルの崩壊、国際的に重要な産業や企業の崩壊、主要経済国の累積債務危機、物価の不安定化、不法な取引や経済活動の蔓延、長期化する経済停滞、極端なコモディティ・ショックの7項目を指摘している。

近年、情報技術の発達や国際情勢の複雑化などを背景に、事前の想定をはるかに超える危機事象が企業に巨額の経済的損失を与える事例が後を絶たず、企業はそのような危機事象への抜本的な対応体制の強化を迫られているといえる。

一般に、危機管理は、危機事象の発生を未然に防ぐ予防と、発生後の危機事象を収束させる対応（状況の把握・評価と行動の検討・発動）の二つの段階から成る。しかしながら、近年の危機事象の属性からは、企業の自助努力のみで危機事象の発生を防止することは、現実的には困難な場合が大半であると考えられる。したがって、危機事象は将来必ず発生するとの前提に立ち、その発生・到来時の事態に備え、企業の存続を確かなものにするための危機管理が、これからの企業には求められているといえる。

以下では、トヨタの利益管理の事例を取りあげ、企業の危機管理に貢献する業績管理会計について考察する。

### 3. トヨタにおける危機事象

トヨタは、1937年の創業以来これまで、1950年の戦後混乱の経営危機をはじめとして、幾度となく様々な危機事象に直面してきた。そのなかでも最大の事象は、為替相場の急激な変動、とりわけ、ドル円相場における急激な円高の進行という危機事象であった。

ドル円相場における急激な円高の進行がトヨタに危機をもたらす背景には、自動車事業のグローバル化の進展にともなう多額の為替エクスポージャーの存在がある。たとえば、トヨタ自動車株式会社の公表資料によれば、2021年にトヨタは国内で288万台の自動車を生産したが、このうち国内で販売されたのは148万台であり、残りの140万台は国内から海外へ輸出された。また、2021年にトヨタは海外で571万台の自動車を生産したが、これに必要な部品の一定割合は国内から海外の生産拠点へ供給されている。このように、国内で生産された自動車（完成車）の海外への輸出にくわえ、海外での自動車生産に必要な部品の国内からの供給量の増加により、トヨタの為替エクスポージャーは一貫して増大する傾向にある。

このような背景のもとで、トヨタは、ドル円相場における急激な円高の進行により、2度の

大きな危機に遭遇した。

1度目の危機は、いわゆるプラザ合意にもとづく為替レート調整の実施にともなった、1985年から1988年にかけての円相場の急上昇である。この危機事象に際して、トヨタでは、円高緊急対策のための委員会が組成され、グループ横断的な協力体制のもと、徹底的な経費削減、部品とユニットの共通化を主軸とした原価企画の強化、ならびに、海外での生産拠点の拡充と生産能力の増強などの対策が策定・実施され、期間利益の赤字転落が何とか回避された。

次いで、2度目の危機は、日本におけるバブル景気とその崩壊の影響などによる、1990年から1995年にかけての1ドル=80円近辺にまでの急激な円高の進行である。この危機事象に際しても、トヨタでは、再び円高緊急対策のための委員会が組成され、グループ横断的な協力体制のもと、経費と設備投資の大幅な削減、自動車の販売価格の一定の改訂（値上げ）、サプライヤーからの部品調達価格の一定の改訂（値下げ）などの対策が策定・実施され、再び期間利益の赤字転落が何とか回避された。

しかしながら、ドル円相場が中長期的にドル安円高の基調を辿っている以上、トヨタとしては、将来的に同様の危機事象に遭遇する可能性が高い。コスト競争力や経営体質の強化がそのための対策の基本であることに変わりはないが、このような為替相場の急激な変動、とりわけ、ドル円相場における急激な円高の進行という危機事象に対しては、企業としての持続可能性の保持という視点からも、何らかのマネジメントシステムの変革が必要であるとの認識が、この時点のトヨタ内部で萌芽した。このような視点から生成したマネジメントシステムの一つが、下記に述べる利益管理の「デュアルスタンダードメソッド (Dual Standard Method)」である。

#### 4. 利益管理のデュアルスタンダードメソッド

トヨタでは、急激な円高の進行という危機事象に遭遇したことを契機に、1990年代末に利益管理の「デュアルスタンダードメソッド」が構築された。

このメソッドは、期初に本社の企画部門が、平均的な標準値にもとづく利益計画と保守的な標準値にもとづく利益計画の2種類の利益計画を策定し、そのうち保守的な標準値にもとづく利益計画を本社の企画部門から全社に展開して共有化をはかり、その目標利益の過達（超過達成）を会社全体で目指す利益管理の方式である。

一般に、自動車事業の期間利益のドライバーは、①自動車の販売台数、②自動車販売のモデルミックス（車種・車型・仕様の構成比率）、③期間平均為替レート、④原価低減（原価企画／VE (Value Engineering)、原価改善／VA (Value Analysis)、サプライヤーからの部品調達価格）、⑤自動車の販売価格、⑥固定費（労務費、減価償却費、研究開発費、販売費、物流費）と経費、の6つで構成される。

そこで、一般的な利益計画の策定方法では、期初に本社の企画部門と各事業部門および各職能部門との間で、上記の6つの期間利益のドライバーについて標準値に関する協議がおこなわれ、その合意された平均的な標準値にもとづいて本社の企画部門が利益計画を策定し、それを全社に展開して共有化をはかり、その目標利益の必達が会社全体で目指される。

しかしながら、このような平均的な標準値にもとづく利益計画では、前述のような為替相場の急激な変動、とりわけ、ドル円相場における急激な円高の進行という危機事象に対して、経営管理上の十分な対応をはかることは不可能である。

すなわち、期中において「想定外」の急激な円高が進行した場合、期間平均為替レートの変動幅と為替エクスポージャーの積に相当する金額が、平均的な標準値にもとづく利益計画（目標利益）からの減益額として生起する。これに対し、この減益額の期間利益への実際の影響を軽減するため、国内から海外へ輸出する自動車の販売価格が改訂（値上げ）される。

しかしながら、この自動車の販売価格の改訂（値上げ）は、価格競争力の相対的な低下から、輸出先である海外での自動車の需要減退（販売台数の減少）や自動車販売のモデルミックス（車種・車型・仕様の構成比率）の悪化を招く。

そこで、これらの減益額の期間利益への実際の影響を少しでも軽減するために、原価低減の上積みや固定費の削減が志向される。しかしながら、原価低減の主たる源泉である、原価企画による VE の効果額の多くは、自動車を構成する部品やユニットの設計変更をとまなびはじめて実現する性格の金額であるため、一般にその実現までには一定の期間を要する場合が多い。また、サプライヤーからの部品調達価格についても、短期的な価格調整を除けば、サプライヤーとの協業による本質的な改善策が実施されてはじめて実現する性格の金額が大きいため、一般にその実現までには一定の期間を要する場合が多い。さらに、労務費、減価償却費、研究開発費、販売費、物流費などの固定費の削減については、その本来的な下方硬直性から一定の限界がある。

以上のような、平均的な標準値にもとづく利益計画の限界を克服するために、トヨタでは、利益管理の「デュアルスタンダードメソッド」が構築された。

このメソッドのもとでは、まず、一般的な利益計画の策定方法と同様に、期初に本社の企画部門と各事業部門および各機能部門との間で、前述の 6 つの期間利益のドライバーについて標準値に関する協議がおこなわれ、その合意された平均的な標準値にもとづいて本社の企画部門が一旦利益計画を策定する。

次に、合意された標準値のうち、期間平均為替レートについて、本社の企画部門が期初時点においてリスクとして想定し得る、最も保守的なレベル（円高レベル）への修正をおこない、それにとまなび自動車の販売価格の改訂（値上げ）、自動車の販売台数の減少、自動車販売のモデルミックス（車種・車型・仕様の構成比率）の悪化を想定して、各々について保守的な標準値として再設定するとともに、これらによる期間利益の減益額を算出する。

そのうえで、この期間利益の減益額に相当する金額を、原価低減（原価改善による VA の効果額）の上積みと経費の削減に振り分け、各々について保守的な標準値として再設定する。

このようなプロセスを経て策定された、保守的な標準値にもとづく利益計画を、本社の企画部門から全社に展開して共有化をはかり、その目標利益の過達（超過達成）を会社全体で目指す。

つまり、保守的な標準値のうち、期間平均為替レート（円高レベル）、自動車の販売価格の改訂（値上げ）、自動車の販売台数の減少、自動車販売のモデルミックス（車種・車型・仕様の構成比率）の悪化については、期初時点においてリスクとして想定したものであり、これらのリスクが期中において顕在化しなければ、同時にこれらによる期間利益の減益額も顕在化しない。したがって、その場合は、残りの保守的な標準値、すなわち、原価低減（原価改善による VA の効果額）の上積みと経費の削減による増益額だけが顕在化し、保守的な標準値にもとづく利益計画（目標利益）は過達（超過達成）されることになるのである。

この利益管理の「デュアルスタンダードメソッド」の狙いは、従来は利益計画の「想定外」

にあった、為替相場の急激な変動による期間利益へのマイナスインパクトを、事前に察知して「想定内」に転換し、期初の利益計画に予め織り込むことによって、為替相場の急激な変動という危機事象にも耐え得る組織能力を保持する企業体へ進化することにある。

すなわち、為替相場の急激な変動、とりわけ、ドル円相場における急激な円高の進行という危機事象を期初時点において「想定内」におき、自動車の販売台数、自動車販売のモデルミックス（車種・車型・仕様の構成比率）、期間平均為替レート、自動車の販売価格といった売上関連の標準値をつねに保守的な標準値に設定して維持し、全社的に共有化することによって、原価低減や費用削減によるコスト競争力が累積的に練磨され、強化される性格の組織体が構築される点にこそ、利益管理の「デュアルスタンダードメソッド」の本質的意義があるといえよう。

この利益管理の「デュアルスタンダードメソッド」の数値例を表1に示す。

表1 利益管理のデュアルスタンダードメソッドの数値例

時点	期初	→	期初	→	期末	→	期末
標準値／リスク	平均的 標準値		保守的 標準値		リスク 顕在化		リスク 未実現
売上	10,000		8,500		8,500		10,000
増減			▲ 500 ▲ 500 ▲ 2,000 1,500				
販売台数 モデルミックス 為替レート 販売価格							
原価＋費用	7,000		5,500		5,500		5,500
増減			▲ 1,000 ▲ 500				
原価低減 固定費・経費							
利益	3,000		3,000		3,000		4,500

（出所）筆者作成

## 5. 危機境界管理の概念

本稿ではここまで、企業の危機管理に貢献する業績管理会計として、利益管理の「デュアルスタンダードメソッド」について述べた。

以下では、このメソッドを企業危機のマネジメントという視点から一般化し、「想定外」の危機事象を事前に「想定内」に転換することを意味する「危機境界管理（Crisis Boundary

Management)」の概念を提唱する。

前述のとおり、利益管理の「デュアルスタンダードメソッド」の狙いは、従来は利益計画の「想定外」にあった、為替相場の急激な変動による期間利益へのマイナスインパクトを、事前に察知して「想定内」に転換し、期初の利益計画に予め織り込むことによって、為替相場の急激な変動という危機事象にも耐え得る組織能力を保持する企業体へ進化することにある。

ここでの重要な視点の一つは、「想定外」の危機事象を事前に察知して「想定内」に転換するという視点である。それでは、危機事象を事前に察知するとは、一体どのようなことなのだろうか。

一般に、制御理論においては、フィードバック制御とフィードフォワード制御という二つの制御方式が認識されている。

伝統的なフィードバック制御とは、制御した出力の結果を入力側に戻し、目標値と比較して次の制御へ役立てようとする制御方式である。このフィードバック制御では、与えた操作量の結果を見てから修正しているため、制御を乱す外的要因（外乱）が突然発生しても、その影響が現れてからでなければ修正をおこなうことができない。

そこで考案されたのが、フィードフォワード制御である。フィードフォワード制御とは、出力に影響を及ぼす外的要因（外乱）が発生した場合、前もってその影響を極力なくすように必要な修正動作をおこなう制御方式である。フィードフォワード制御は、外的要因（外乱）による影響が現れる前に修正動作をおこなう制御方式であるため、外的要因（外乱）を検知する手段と外的要因（外乱）検知時の操作量の決定が必要となる。

企業危機のマネジメントという視点からは、フィードバック制御との比較において、フィードフォワード制御に制御方式としての優位性があることは、改めて指摘するまでもない。前述の利益管理の「デュアルスタンダードメソッド」も、基本的にはフィードフォワード制御の思考法に立脚したマネジメントシステムの一つである。ただ、ここでのポイントは、企業の危機事象のような外的要因（外乱）を検知する手段をいかにして保持するか、ということである。

企業の危機事象のような外的要因（外乱）を検知する、換言すれば、「想定外」の危機事象を事前に察知して「想定内」に転換するためには、企業の持続可能性の保持という視点から事前に対応すべき危機事象を特定するための枠組みが必要である。

この点に関しては、Simons (1994) が、一つの有益な示唆を与えている。すなわち、Simons (1994) は、戦略を成功裏に実行するために分析と理解の対象として4つのキーとなる構成要素（中核的な価値、回避すべきリスク、重要なパフォーマンス変数、戦略面での不確実性）があり、これら各々の構成要素は使用目的が異なるシステムである4つの「コントロール・レバー（Levers of Control）」（下記）の操作によってコントロールされている、としている。

- ①信条のシステム（Beliefs Systems）：新たな機会探索を鼓舞し、方向づけるために活用されるシステム
- ②境界のシステム（Boundary Systems）：機会探索の行動に境界を設定するために活用されるシステム
- ③診断型のコントロール・システム（Diagnostic Control Systems）：特定の到達目標達成に向けて動機づけ、達成状況を監視し、それに応じて報酬を与えるために活用されるシステム

④双方向型のコントロール・システム (Interactive Control Systems) : 組織における学習を奨励し、新たな発想や戦略の創出につなげるために活用されるシステム

これら4つの「コントロール・レバー」の一つである境界のシステムに関して、Simons (1994) は、明確に認識された事業リスクにもとづいて機会探索に制限を与えるものであり、組織の参加者に許容される行動の領域を描き出すものである、としている。ここでの Simons (1994) による示唆の一つは、企業経営におけるリスクマネジメントにおいては、境界の概念、ならびに、その設定とコントロールが重要である、という点であろう。

以上の考察を経て、「想定外」の危機事象を事前に察知して「想定内」に転換するための要諦の一つは、企業の持続可能性の保持という視点から許容される事業リスクの境界を認識し、その境界から外れる危機事象に対する事前の対応をはかるために企業のマネジメントシステムを変革することである、と考えられる。

このような含意をもって、「想定外」の危機事象を事前に「想定内」に転換する企業危機のマネジメントを、本稿では「危機境界管理」の概念として提唱する。

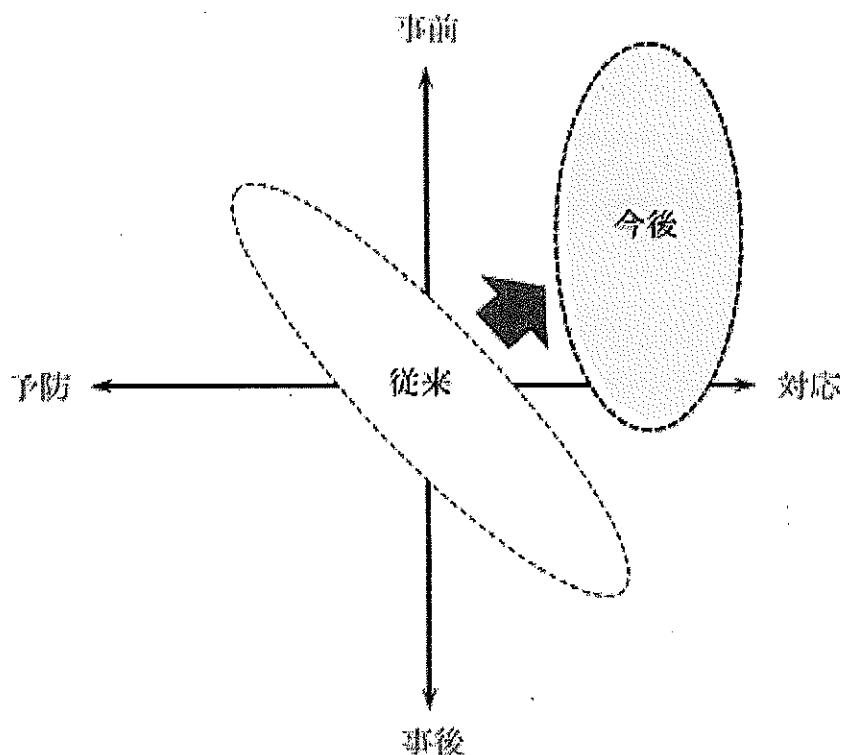


図1 企業の危機管理の概念図

(出所) 筆者作成

## 6. おわりに

近年、世界的な金融危機や経済危機の勃発、地政学リスクの顕在化と急激な相場変動、大規模な自然災害の発生、新型コロナウイルスの世界的な流行などの危機事象が、企業経営に対して甚大な



影響を与えるケースが増えている。多くの企業が、危機事象に対する対応体制の強化をはかっているが、事前の想定をはるかに超える危機事象の発生と到来に対し、十分な実効性を保持できている状況にあるとはいえない。

このような認識のもと、本稿では、企業の危機管理に貢献する業績管理会計として、利益管理の「デュアルスタンダードメソッド」について述べた。さらに、本稿では、このメソッドを企業危機のマネジメントという視点から一般化し、「想定外」の危機事象を事前に「想定内」に転換することを意味する「危機境界管理」の概念を提唱した。

これら一連の考察から得られた知見の一つは、図1の概念図に示すとおり、危機事象の事前の予防と事後の対応を組み合わせるとの従来の危機管理の思考法には一定の限界があり、今後は危機事象の事前の対応が企業の危機管理に対してより高い実効性をもたらす可能性が大きい、ということである。

#### 参考文献

- 経済産業省. 2005. 『先進企業から学ぶ事業リスクマネジメント実践テキスト—企業価値の向上を目指して—』 東京: 経済産業省.
- 大泉光一. 2012. 『危機管理学総論 [改訂版] —理論から実践的対応へ—』 東京: ミネルヴァ書房.
- Simons, R. 1994. *Levers of Control: How Managers Use Innovative Control Systems to Drive Strategic Renewal*. Boston, MA: Harvard Business School Press.
- トヨタ自動車株式会社 公式企業サイト. <https://global.toyota/> as of 2022/10/14.
- World Economic Forum. 2022. *Global Risks Report 2022*. Cologne: World Economic Forum.