

ACI Packaging NZ における 戦略的管理会計

相 川 奈 美

キーワード

意思決定 decision making

価値連鎖 value chain

活動基準マネジメント activity-based management

管理会計システム management accounting system

競争優位 competitive advance

戦略的管理会計 strategic management accounting

I. 序

企業戦略は、上級経営者の権限と責任に関わる戦略意思決定であるが、最近では「従業員への権限付与」に関連させて議論されつつある¹⁾。つまり、基本的には、従来の上級経営者がいかに戦略意思決定を行うかという視点から、組織全体に戦略をどのように根付かせるか、組織全体から戦略をどのようにボトムアップさせ、引き出すかという視点へ移行してきている。したが

って、現代企業において、上級管理者の戦略意思決定を組織の下位部門における戦略形成といかに統合させるかということが、最大の問題になってきているのである。日本企業にとっては、企業創立者ではない上級管理者層において、科学的戦略意思決定システムの確立が不可欠となっている。欧米企業にとっては、組織の下位部門で戦略思考が自発的に形成されるような、相互作用的な組織の確立が不可欠となっている²⁾。今日、企業が、変化が激しく競争的な市場に適応するためには、弾力的かつ相互作用的な組織の確立が重要となってきているのである。このように戦略管理思考が変化してきているため、管理会計も戦略的意思決定とオペレーショナルな管理の統合に寄与しなければならない。

そのため、現在、価値連鎖分析を基礎とする価値連鎖経営における管理会計の役割が重要となってきている。その基本的思考は会計的管理と経営管理の統合にあり、活動基準原価計算、活動基準マネジメント (Activity-based management:以下, ABM)、原価企画、バランス・スコアカードなどの手法と方法論を共有するものである。

価値連鎖を定義するには、Michel. E. Porter の価値連鎖フレームワークで述べられたような、戦略的分析の指示に焦点を当てなければならない。競争優位は、市場において金銭的価値が提供されることで、達成されるものである。言い換えれば、競争優位は、ある企業が競争相手よりも原価を有効的に利用した (cost-effectively) 価値創造活動を遂行した結果として、起こるものである。M. E. Porter によると、価値連鎖は、コストビヘイビアや差別化の既存および潜在的源泉を理解するために、戦略的に適切な活動を企業内で統合するものである³⁾。企業は、自社の競争相手よりもこれらの活動を安価で円滑に遂行することで、競争優位を獲得する。

M. E. Porter は、競争優位が、2つの方法、つまりコストリーダーシップおよび差別化を通して構築されるものであるという見解を持っている⁴⁾。コストリーダーシップ戦略は、同じ市場シェアを争っている競争相手のもとで、1つの原価構造を達成するために、組織を動かすというものである。差別化戦

略は、市場独自の財またはサービスを創造することである。つまり、あらゆる物的製品特性の開発の範囲をはるかに超えており、販売後のサービスまたは保証提供を改善することでも、達成され得るものである。企業は、競争優位を保持する上での外部環境状況やその影響を分析することで、戦略に関する意思決定を行う必要がある。

M. E. Porter の価値連鎖分析は、いくつかの異なる価値創造性質を有している。例えば、価値連鎖分析の特徴の1つとして、企業内外関わらず、戦略ビジネスユニット、その顧客およびサプライヤー間の複雑な連鎖状態や相関関係の強調が挙げられる。これらの連鎖を利用する企業は、競争優位を他社より安易に獲得できる傾向がある。これらの連鎖状態を確立するためには、経営者は、企業内外の活動における調査に、再度注意を向けなければならない。さらに、価値連鎖分析は、内部活動が独立しているというよりもむしろ、相互依存の関係であると認識すべきである。

M. E. Porter 以後、J. K. Shank および V. Govindarajan⁵⁾、R. S. Kaplan および D. P. Norton⁶⁾、N. Ansoy⁷⁾ など国内外で価値連鎖に関する研究は、散見できるが、そのほとんどが別の管理会計システムとの関連を述べたもので、価値連鎖自体を研究し、その会計情報の役割を分析したものは皆無である。そこで、本稿は、価値連鎖経営の成功例⁸⁾ である ACI Packaging New Zealand (以下、ACI Packaging NZ) が構築した新しい管理会計システムの影響を分析し、同社の価値連鎖を基礎とした価値連鎖経営における管理会計の役割を考察することとする。

II. ACI Packaging NZ

ACI Packaging NZ は、大規模多国籍企業 Owens-Illinois Inc. の海外子会社である、ACI (Australia Consolidated Industries) Packaging のニュージーランド子会社である。ACI Packaging NZ では、プラスチック・パッカー

ジングの製造、販売を行っている。

1888年に、Michael Joseph Owens という若いガラス吹き職工が、Toledo (Ohio) の工場で行修を始め、15年後の1903年に、彼は自動ボトル製造機械(2,000年以上前の吹管発明以来、ガラス器具製造業で最も重要な発明であった)の第1号を発明した。M. J. Owens が発明した機械は、文字通り、ガラス産業に革新をもたらした。この発明によって、同年、Owens Bottle Company の原型が形成された。さらに、その発明は、同社の将来にわたる技術革新の基礎を築いたものであった。1929年、M. J. Owens は、Owens-Illinois Glass Company を組織するために Illinois Glass Company と合併を行った。1965年には、プラスチック・パッケージングの製造に着手するため、商号を Owens-Illinois Inc. に変更した。その後、Owens-Illinois Inc. は、世界的大手のガラスおよびプラスチック・パッケージング製品の製造および販売業者となったのであった⁹⁾。

最初のオーエンス・イリノイプラスチック・ボトルが1958年に生産されて以来、Owens-Illinois Inc. のプラスチック・パッケージング・オペレーションは劇的に成長しており、会社全体に渡る正味売上高の3分の1を占めるほどにまでなっている。

Owens-Illinois Inc. は、広範囲のパッケージング・システム、特許技術および製造工程に関する専門知識を保持しているため、同社のプラスチック・パッケージング・ビジネスは、大半の市場において主要なサプライヤーとなっている。

これらの市場へ技術的な強さを導入することによって、Owens-Illinois Inc. は競争優位を獲得し、有益な成長を遂げている。同社は、技術を通して価値を付加することができる製品に注目することを戦略の1つとして挙げている。

Owens-Illinois Inc. は、プラスチックを製造する68の設備を世界的各地に持っている。その1つがACI Packagingである。さらに、同社は、プラスチック・パッケージング部門が、世界的成長を果たすのに必要な12ヶ国、24

社とプラスチック技術に関する技術的援助協定あるいはクロス・ライセンスを結んでいる。

ACI Packaging は、Melbourne に本社があり、グラス・パッケージングとプラスチック・パッケージングの2部門に分かれている。同社は、Victoria州、South Australia, NSW, Queensland および West Australia で飲料容器に関する事業を展開している。プラスチック・パッケージング部門では、ソフトドリンク、ジュースおよびスポーツ飲料用の PET (ポリエチレン・テレフタル酸塩) 容器の製造、販売が主な事業内容で、代表的な顧客であるコカ・コーラ、キャドバリー・シュウェップスおよびベリに、製品を供給している。ACI Packaging は、オーストラリアとニュージーランドにプラスチックの原料から最終製品まで一連に製造する工場を所有しており、本稿で取り扱うのは、ニュージーランドの工場である ACI Packaging NZ である¹⁰⁾。

ACI Packaging NZ は、卵やアイスクリームのプラスチック容器、使い捨ての容器の製造および販売、さらに、ペットフード市場において製造販売などを手がけている海外部門である。ACI Packaging NZ は、4つの主要な職務上の部門である会計部門、販売およびマーケティング部門、製造部門、技術部門に分かれている。同社の製造部門は、4つの部署である人的資源、品質、購入、加工処理 (process engineering) で構成されている。会社の管理チームは、会計部門、販売およびマーケティング部門、製造部門、技術部門の管理者たちで構成されており、さらに彼らは、戦略意思決定に責任を有している。

ACI Packaging NZ は、顧客の範囲が制限されているため、激しい競争環境下で事業を行っている。同社は、マーガリンやアイスクリームそしてニュージーランドで大量に消費されているバターの製造業者への製品販売を主に取り扱っている。ACI Packaging NZ のターゲット顧客に対する最優先事項は、時間通りに上質の容器を提供することである。

価格は、顧客の最優先の問題ではないため、ACI Packaging NZ は、自社の製品にプレミアムを課すことができる。ACI Packaging NZ の代表取締役は、

同社の競争優位の源は、自社が保持する衛生的な製造状況であり、その製造状況はニュージーランド国内の競争相手となる企業がまだどこも実践できていないものであると述べている。

オーストラリアの製造業者は、常に新しいビジネスを探しており、ACI Packaging NZ の顧客にアプローチを行っている。2000 年当時ニュージーランドの為替レートは良好で、ACI Packaging NZ は、国外（特にオーストラリア）の顧客を保持できうるほどであったが、オーストラリアの食品プラスチック容器会社の脅威にいつもさらされていたのである。リスクと不確実性は、ACI Packaging NZ の組織環境を通して広く行き渡っているのである。

ACI Packaging NZ の最高経営責任者は、いくつかのニュージーランドの食品生産者が、オーストラリアに建築用地を考慮していると報告している。これらの構想中の工場は、オーストラリアの市場全体にサービスを提供できうるほど、十分大規模なものである。財は、オーストラリアで製造され、さらにパッケージングされ、それからニュージーランドに供給される。もしこれが、ニュージーランドで主要な傾向となるならば、ACI Packaging NZ は、その操業に関する主要な戦略意思決定を行う必要性が生じてくる。同社が直面する主要なリスクは、製造環境下に存在する。そのリスクとは、プラスチック部門において、大規模な技術的運営が行われている莫大な資源を持った多国籍企業組織が、ACI Packaging NZ から入手する最終消費者製品よりも上質で安価な製品の開発を行うことである。また、このリスクは、一過性のものでなく、継続的なリスクであるといえる。

ACI Packaging NZ の売上高および利益性は、急激に成長しており、90 年代後半から 2000 年にかけての 3 年間で売上高は、37% 増となった。2000 年頃には、同社の総取引高（総売上高）は、3,000 万ドルに上った。同社は、販売高および市場シェアの増加に関する戦略を重要視した。保証や全社的品質管理といった ISO9000 を通した品質に関する重要視は、利益性の増加に繋がった。顧客市場との連絡係を形成するために必要な ACI Packaging NZ の技術スタッフの能力は、同社の成功の鍵を握るものとなったのである。

Ⅲ. ACI Packaging NZ の管理会計システム

ACI Packaging NZ の戦略は、国内外のパッケージング市場の問題を解決する「最上の価値提供者」となるよう努力することで、同社の食品パッケージングを行う従業員や株主に長期的利益をもたらす将来性を構築することであった。ACI Packaging NZ の競争戦略の重要テーマは、次の3つである。第一に、抜群の顧客サービスや継続的な品質改善の提供といった誠実な努力することで、顧客に楽しみを与えることである。第二に、会社顧客とサプライヤーの長期的提携に焦点を当てることである。最後に、顧客ニーズとだけでなく環境問題や地域問題にも取り組む場合に、プロアクティブ¹¹⁾となる努力をすることである。

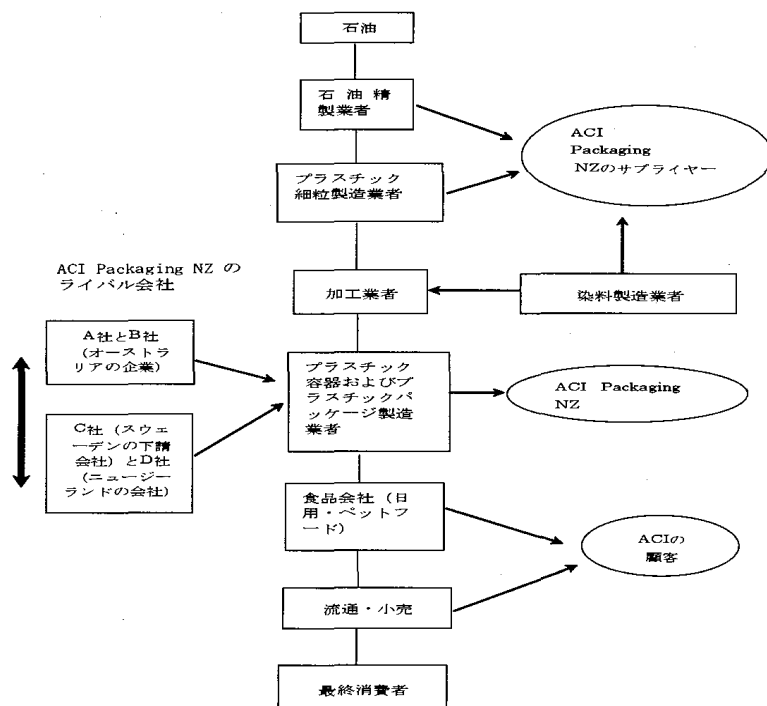
ACI Packaging NZ は、自社の競争優位を改善するために、特殊な価値連鎖戦略を採用した。同社は、可能な限り新しい傾向や製品開発にともなった、市場機会の調査および定期的な実験を行った。図1は、食品のプラスチック容器産業の価値連鎖に関する、ACI Packaging NZ の全般的な位置を示したものである。

石油精製業、プラスチックの細粒製造業者および染料製造業者は、基本的に原材料を供給する。ACI Packaging NZ は、2つの異なる顧客グループ、食品会社および流通小売業者を所有している。その戦略は、高品質の製品製造に焦点を当てている。この戦略目標を達成するために、ACI Packaging NZ は、製品の新たな新考案に焦点を当て、「顧客は、何を求めているのか？」という基本的な問題に基づいた、製品開発に関する実験を定期的に行ったのであった。このことは、ACI Packaging NZ が、自社のサプライヤーおよび顧客の両方の連鎖を利用する方法、さらに、差別化を促進する方法を確立するのに役立つものとなった。

さらに、競争優位を達成するために、ACI Packaging NZ は、1993年後半に顧客とのパートナーシップ計画を導入した。ACI Packaging NZ は、顧客グループのニーズをより完全に理解するために彼らとともに業務を行い、また、そ

の顧客グループと顧客の要求に関する交渉を行った。顧客は、生産工程を吟味するため、工場サイトの見学に招待された。技術および企画スタッフは、顧客に生産工程の様々な見方についてのアドバイスを行った。ACI Packaging NZの経営者は、そのような顧客とのパートナーシップ政策が、自社のビジネスの中へ顧客を取り込むのに役立つと信じていたため、このような政策が行われた。ACI Packaging NZのマネジメントは、継続的な改善計画および組織を通じたTQMの原理に重点を置いている。ACI Packaging NZの顧客ニーズを満たす能力、さらに顧客ニーズ以上のものを提供できる能力によって、同社は、企業内外の両方の活動に焦点を当てることが可能となる。このことにより、同社が、サプライヤーおよび最終顧客とともに業務を行う機会を強調することになる。その結果、ACI Packaging NZは、競争優位を増加させることに繋がったのであった。

図1 ACI Packaging NZの食品パッケージング産業における価値連鎖



(J. K. Sank and V. Govindarajan, “Strategic Cost Management :The Value Chain Perspective” , Journal of Management Accounting Research, 1992, No. 4, pp.179-197. より作成)

一般的に、大半の経営者は、サプライヤーとの関係を重視することが、企業の利益性を増加させる機会を自社に与えてくれると認識している¹²⁾。したがって、ACI Packaging NZは、購買者の価値連鎖と同社の価値連鎖間の連鎖状態同様に、サプライヤーの価値連鎖と同社の価値連鎖間の連鎖状態を理解することによって、競争優位を高めることが可能となる。

ACI Packaging NZにおける付加価値活動は、図2に要約されている。これらの活動は、同社の戦略的選択および顧客の主眼や継続的な改善、管理および組織的文化における変化といったビジネスライクな原則、さらに顧客とサプライヤーとのパートナーシップをともなったラインで管理かつ組織されている。

ACI Packaging NZが、以前使用していた管理会計システムは、効果的な意思決定や行動に必要な企業全体の関連コスト、正確なコストおよび業績情報を経営者に提供することが第一の目的であった。ACI Packaging NZの従来の管理会計システム（例えば、標準原価計算や予算編成など）は、幅広い情報やライバル会社の情報といった自社以外の情報を収集することに関して効率的でなかったのである。

また、原材料の価格動向の傾向を分析するために、会計数値は必要とされていた。財務担当重役は、古い送付書を再吟味したりサプライヤーに支払った価格を書き留めたりすることによって、この情報を得ていた。この時間を浪費する手順は、コンピューターによる製造システム（過去十年間のデータをわずかに修正した財務データベースを含んだ）を利用した会社のみが、利用した方法であった。戦略的意思決定を必要とする会計情報システムは、従来の管理会計システムが対処できないものであった。そのため経営者は、会計データが、あまりにも時代遅れのデータであったと感じた。

戦略と会計の明白な結びつきを作り上げるために、ACI Packaging NZは、1994年後半に自社の管理会計システムを再構築することを決定した。新しい管理会計システムの目的は、組織的な活動の主要な分野における戦略的活動の中心と管理会計システムとを関連づけることであった。同時に、同社は、

企業内外の付加価値活動にかかるコストの種類を説明するための活動に関するコストドライバーを究明することによって、活動間の連鎖を明確にした。

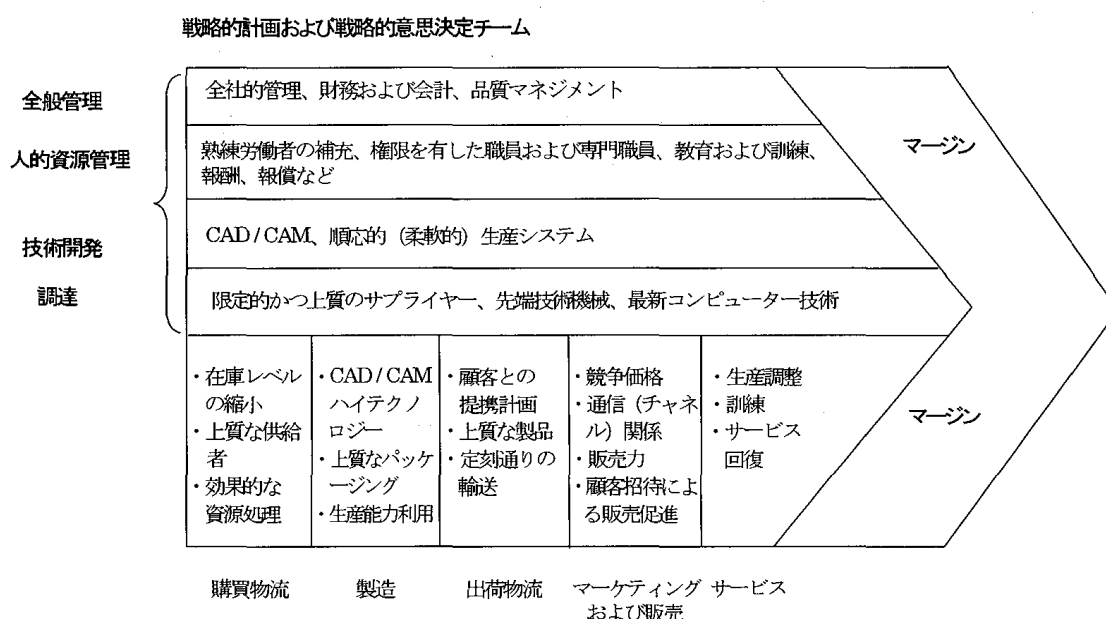
ACI Packaging NZにおける別の重要な発展は、ABMモデルの導入であった。ACI Packaging NZのABMモデルは、付加価値活動を効果的かつタイミングの良い方法で確実に実行できるように、付加価値活動の内容の決定に管理上の注意を促すことを目的として構築された。同社のABMシステムで行われている原価計算に関する報告書は、①重複する活動の排除②価値を全く付加しない活動の排除③ベンチマーキングから得た標準値の適用④悪質なドライバーの排除⑤顧客に対するサービス水準の改善⑥欠陥品の予防および複雑な工程の再構築といった項目を達成するのに必要な情報を提供するため、作成されたものである。ACI Packaging NZの会計担当者によると、ABMは、継続中の管理や改善の基礎となつたとされている。同社の新しい戦略志向の管理会計システムは、競争優位を保持するため、コストの影響や改良を重ねたサービスおよび高品質の製品を、どうすれば提供できるのかを従業員に意識させた。ABMシステムの導入は、会社の財務に関する意識および経営上のユニットと事業活動間に存在する相関関係の両方に関する管理を実現した。

管理会計システムとABMシステムは、ACI Packaging NZと同社の従業員の非財務業績測定値で統合された。ACI Packaging NZの業績報告書を調査することで、様々な種類の業績指針、例えば、ROI、RI、販売成長、EPS、顧客満足調査、時間通りにプロジェクトが完成したか、欠陥率、新製品開発などの利用が明らかになった。財務業績測定と非財務業績測定を統合することで、ACI Packaging NZは、決定的な各成功要因における相対的な重要性の評価が可能となった。

ベンチマーキングもまた、ACI Packaging NZの業績評価システムの日常的要素となった。ACI Packaging NZは、同社がどの活動を最も有効に実行するか、また、どの活動が同社のライバル会社によって一層よく実行されるか決めるために、市場に対するその活動を系統的に調査し吟味する。内部ベンチマークに加えて、外部ベンチマークは、ACI Packaging NZの業績測定のため

の比較項目として使用された。1994 年後半，管理会計に戦略的焦点が導入されて以来，ACI Packaging NZ は，ライバル会社の行動や生産，製造技術，人事，販売量に関する戦略および顧客やサプライヤーなどの間接的な情報源からの価格などを含む，ライバル会社の情報収集にますます力を入れるようになった。

図 2 ACI Packaging NZ における価値連鎖活動要素



(M.E.Porter, Competitive Advantage :Creating and Sustaining Superior Performance, New York, 1985, p.47. and p.122. より作成)

IV. 総括

ACI Packaging NZ は，競争が激化した市場において業績を伸ばさなければならなかった。その決め手となるのが競争優位であり，同社はこの競争優位を創造し，持続させていかなければならなかった。競争優位は，基本的に買い手のために創造できる価値から得られるものであり，金銭的価値が提供されることで，市場において達成されなければならないものである。そこで，戦略的な経営あるいは会計の基盤となるキー概念，「価値連鎖概念」が必要と

なってきた。価値連鎖は、競争優位の具体的な源泉であり、競争優位が買い手の価値といかに関係するかを分析し得る概念であるからである。そこで ACI Packaging NZ は、価値連鎖概念を基盤とした新しい管理会計システムを導入することで、他社よりも優位な立場に立ち、競争優位性を保持しようとしたのであった。

ACI Packaging NZ の新しい管理会計システムは、そのシステムが意思決定者に対して、企業内のコストや活動と業績を関連づける情報を蓄積したり提供したりするような方法に関して再設計された。新しい管理会計システムの焦点は、簿記から経営者に戦略問題における情報を提供したり、戦略的コストマネジメントへ専念するような指示を与えたりすることへ移行したのである。したがって、ACI Packaging NZ の管理会計担当者は、戦略意思決定において、中心の役割を担うようになり、彼らの役割は同社においてますます重要となったのであった。

ACI Packaging NZ の管理会計システムが変化した後、最も重要な関心は、戦略の統合となった。ACI Packaging NZ は、すでに金額と品質を重んじており、高水準の顧客満足度を提供していたため、同社の価値連鎖アプローチによる差別化戦略の選択は、競争優位を獲得する機会を提供したのである。つまり、管理会計システムを発展させたとしても、高水準の顧客満足度を維持かつ改善することが、同社のイニシアティブにおいて中心的な主題のままであるということを示唆している。

ACI Packaging NZ における顧客第一主義、ABM 実践に戦略的に基づいた原価を有効的に利用した方法を利用した資源管理、チームワークなどにおける焦点および業績責任は、同社の価値連鎖利用の成功要素であった。

ACI Packaging NZ が、以前利用していた管理会計システムは、ライバル会社や原材料価格、為替レートに関する情報を経営者に提供しなかった。しかしながら、会計担当者が重要な意思決定情報を提供することで、彼らの役割がますます重要になって、管理会計システムが、業績測定や業績統制の組織構築において、重要な役割を担っているということが初めて認識されたので

ある。重役は、コストマネジメントの潜在的便益と非財務的組織の業績測定を統合し続けるため、彼らは、自社の戦略的活動を支援するのに必要な経営者情報を、うまく処理できるような管理会計システムを再設計しなければならない。

企業の会計担当者は、専門知識を有しているため、組織の財務的処理における測定と報告の責任を負っている。企業は、日々の非財務的活動が活発に行われている場合は、コストを戦略的に管理し、価値連鎖を最大限に活用すべきである。つまり、管理会計担当者が、管理チームの効果的メンバーとなるためには、財務会計や監査の処理を短時間で行わなければならない、なぜならば、管理会計担当者は、製品や加工技術、オペレーティングシステム、新しいシステムや工程の施行に関係する戦略および行動問題や組織問題についての学習に、より時間を費やさなければならないからである。

注 記

- 1) M. D. Shields, "Research in Management Accounting by North American in the 1990s", *Journal of Management Accounting Research*, 1988, pp. 144-145.
- 2) 西村明教授は、日本企業と欧米企業を比較し、それぞれの企業内組織におけるシステムの確立に関する課題について述べている(西村明、『会計の統制機能と管理会計』, 2000年, 265頁)。
- 3) M. E. Porter, *Competitive Advantage : Creating and Sustaining Superior Performance*, New York, 1985, pp. 33-39. 土岐坤・中辻萬治・小野寺武夫訳, 『競争優位の戦略』, ダイヤモンド社, 1985年, 45-51頁。
- 4) Ibid, pp. 12-14. 同上書, 17-20頁。
- 5) J. K. Shank and V. Govindarajan, *Strategic cost management: the new tool For competitive advantage*, New York, 1993.
- 6) R. S. Kaplan and D. P. Norton, "How Strategy Maps Frame an Organization's

- Objectives”, *Financial Executive*, Mar/Apr2004, Vol.20 Issue 2, pp.6-40.
- 7) R.N.Anthony and V.Govindarajan, *Management control systems*, Boston, 2004.
 - 8) Z.Hoque, ”Strategic Managemant Accounting in the Value-Chain Frame work:A Case Study”, *Journal of Cost Managemant*, March-April, 2001, pp. 21-27.
 - 9) Owens-Illinois Inc., ACI Packaging , ACI Packaging NZ に関する社史や概要は、同社が発行しているパンフレットおよび年次報告書より参照している。
 - 10) ACI Packaging NZ は、2004年6月18日に Visy Industrial Plastics Pty 株式会社に売却されたため、本稿で取り扱うのは、売却される以前の管理会計システムである。しかしながら、同社が売却されたのは、管理会計システムの失敗によるものではなく、むしろ成功し、企業価値が高い状況で売却されたのである。
 - 11) 誰かに言われたままに、何かを表面的に見たまま、流されたり、諦めたり、喜んだり、怒ったり、悲しんだりするのが、リアクティブで、自らイニシアティブをとって、行動を起こし、人の行動を変えたり、状況を改善したりするのが、プロアクティブである。「環境」(会社、顧客、取引先、上司、他部署、同僚、部下等)に対して、「行動」=自分の行動で環境に影響を与えられる範囲がどのくらい広いかが、プロアクティブさの尺度となり、行動の輪が広ければ広いほどプロアクティブが高くなっていく。
 - 12) Z.Hoque, *op.cit* p.26.