

ベンチマーキングによる コスト・マネジメント

飯 塚 勲

要 約：コスト・マネジメントは、継続的に原価を管理し低減すると共に、顧客を満足させる経営者・管理者の行動である。ベンチマーキングは最善の業績水準と比較して製品・サービス・活動を測定する継続的プロセスである。本稿では3つのケース・スタディによってベンチマーキングによるコスト・マネジメントを具体的に示す。

キーワード：コスト・マネジメント、ベンチマーキング、活動別原価、指標当り原価

はじめに

ベンチマーキングは顧客満足を中心とする新しい経営方式に適合した管理会計の技法であり、コスト・マネジメントの手段である。

本稿では(1)ベンチマーキングの技法を新しい経営方式全体の中に位置づけ、かつ(2)ベンチマーキングのケース・スタディによって、そのコスト・マネジメントへの有用性を具体的に明らかにする。ベンチマーキングの目的と関連して、コスト・マネジメントの概念を最初に限定することが必要になるが、ここではホーングレン他の見解を参考にしておく。ホーングレン他によれば、コスト・マネジメントの用語は近年、広く用いられているが、統一的な定義は存在しない。ホーングレン他はコスト・マネジメントを「継続的に原価を低減しかつコ

ントロールしながら、顧客を満足させるためのマネジャーの行動⁽¹⁾』としている。本稿ではコスト・マネジメントの原価低減の側面に注目し、ABCから提供されるデータとベンチマークとの比較が改善の促進を通じて原価低減に資することを示してみた。

ABCは改善を支援する情報を提供し、改善によって原価低減が実現する。後述するベンチマーキングのケース1によって示されるように、たとえば、ABCの提供する各プロセス別原価および各プロセスに属する各活動の指標別原価をベンチマーク（目標値）と比較することにより、また活動別原価をタスク別原価と報告書種別原価に細分して改善機会を探求することによって、原価低減が実現する。

1. 新しい経営方式とベンチマーキング

(1) ベンチマーキングの概念

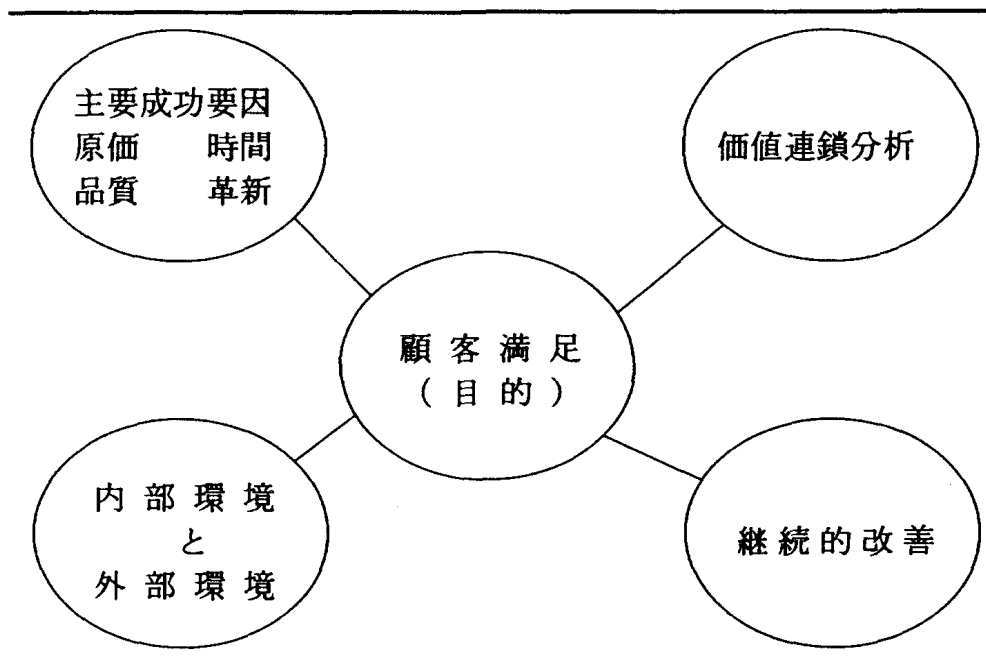
次にベンチマーキングの概念を限定しなければならないが、ホーングレン他によれば、「ベンチマーキングは最良の業績と比較して、製品、サービス、および活動を測定する継続的なプロセス⁽²⁾」である。ベンチマーキングは組織のどこに原価効率を改善する機会があるかを明らかにする。

(2) 新しい経営方式とベンチマーキングの関係

ホーングレン他は新しい経営方式（management themes; approach to management）として5つの主題（theme）をあげ、5つの主題に適合した管理会計を探求している。

それらの5つの主題は顧客満足、主要成功要因（主要な業績指標）、価値連鎖分析、内部環境と外部環境、および継続的改善であるが、最後の継続的改善でベンチマーキングが取り上げられている⁽³⁾。

新しい経営方式の5つの主題は顧客（目的ないしパラダイム）を中心にして、次図のように結びついている。



1) 顧客満足（目的ないしパラダイム）

顧客は組織の成功にとって軸である。顧客指向（customer-driven）を目指す組織の数は多く、増加している。

2) 主要成功要因

主要成功要因（key success factors）とは原価、品質、時間、および革新的製品とサービスのような、顧客満足に直接的に影響する諸要因のことである。顧客はこれら諸要因の業績が断えず改善されることを望んでいる。

- ① 原価——組織は販売する製品・サービスの原価を低減する圧力を断えずうけている。
- ② 品質——製品・サービスの質は既定の標準との一致である。顧客はより高い水準の品質を期待し、過去よりも質の低さに寛大でなくなっている。
- ③ 時間——時間は製品を開発し市場へ販売する時間、組織が顧客の要求に対

応する速度、約定した納期を守る信頼性などの要素を含む。組織は顧客満足を高めるために、過去よりもより早く活動を完了し、約定した納期をより良く守る圧力をうけている。

④ 革新——多くの組織の継続的成功には革新的な製品・サービスの継続的供給が不可欠であるという認識が高まっている。

3) 価値連鎖分析

製品の価値を創り出すことに貢献する経営機能の価値連鎖（製品・サービスに有用性を付加する連続した経営機能）は次の2つの関連する側面からなる。

①各経営機能（研究開発、製品・サービス・工程の設計、生産、マーケティング、流通、顧客サービス、戦略と管理）を不可欠な価値貢献要素と考える。

②各経営機能の能力を開発するだけでなく、すべての経営機能の努力を調整し統合する。

4) 内部環境と外部環境

組織が成功するには内部環境と外部環境の変化に機敏に対応しなければならない。

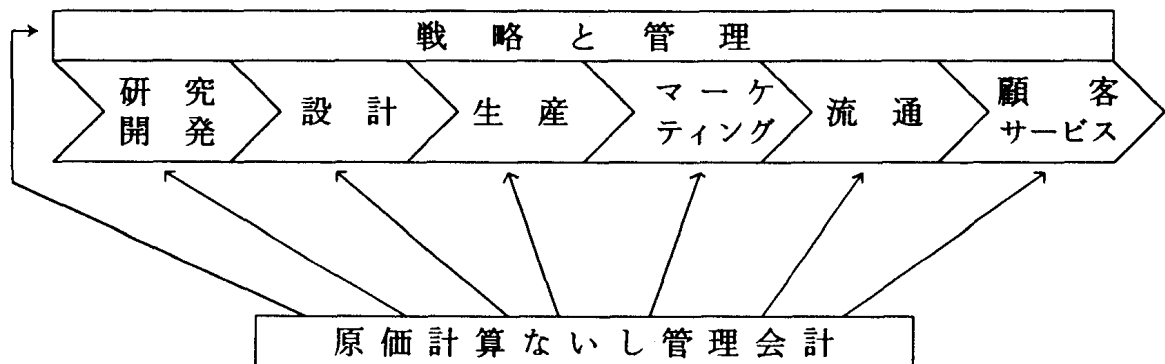
①内部環境は各経営機能に関連した物、人、情報を含み、またこれら3要素の調整を含む。

②外部環境は顧客、競争者、供給者、監督機関を含む。

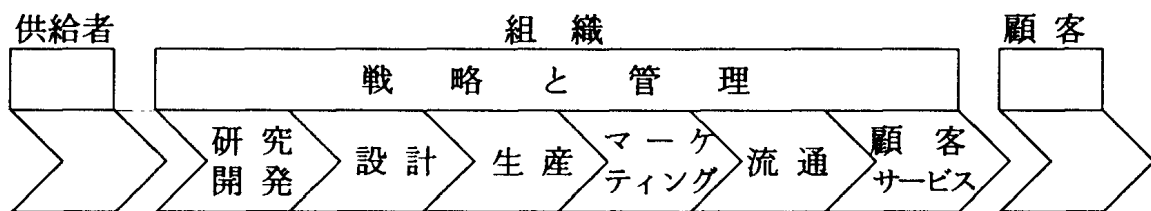
5) 原価低減のための継続的改善

競争者による継続的改善は、多くの組織により高い水準の業績をたえず探求させている。管理者がベンチマーキングに寄せる高い関心も継続的改善の具体的な1例である。ベンチマーキングは、組織の内外に見い出される最良の業績と比較して、製品、サービス、または活動を測定する継続的プロセスである。

ホーングレン他は経営機能の価値連鎖における各機能と原価計算ないし管理会計との関連を次図の⁽⁴⁾ように示している。



またホーングレン他は拡大価値連鎖 (extended value-chain; 供給者と顧客を含めた価値連鎖) を次図のように示しているが、この拡大価値連鎖は供給者関係と顧客関係を強調したものである。⁽⁵⁾



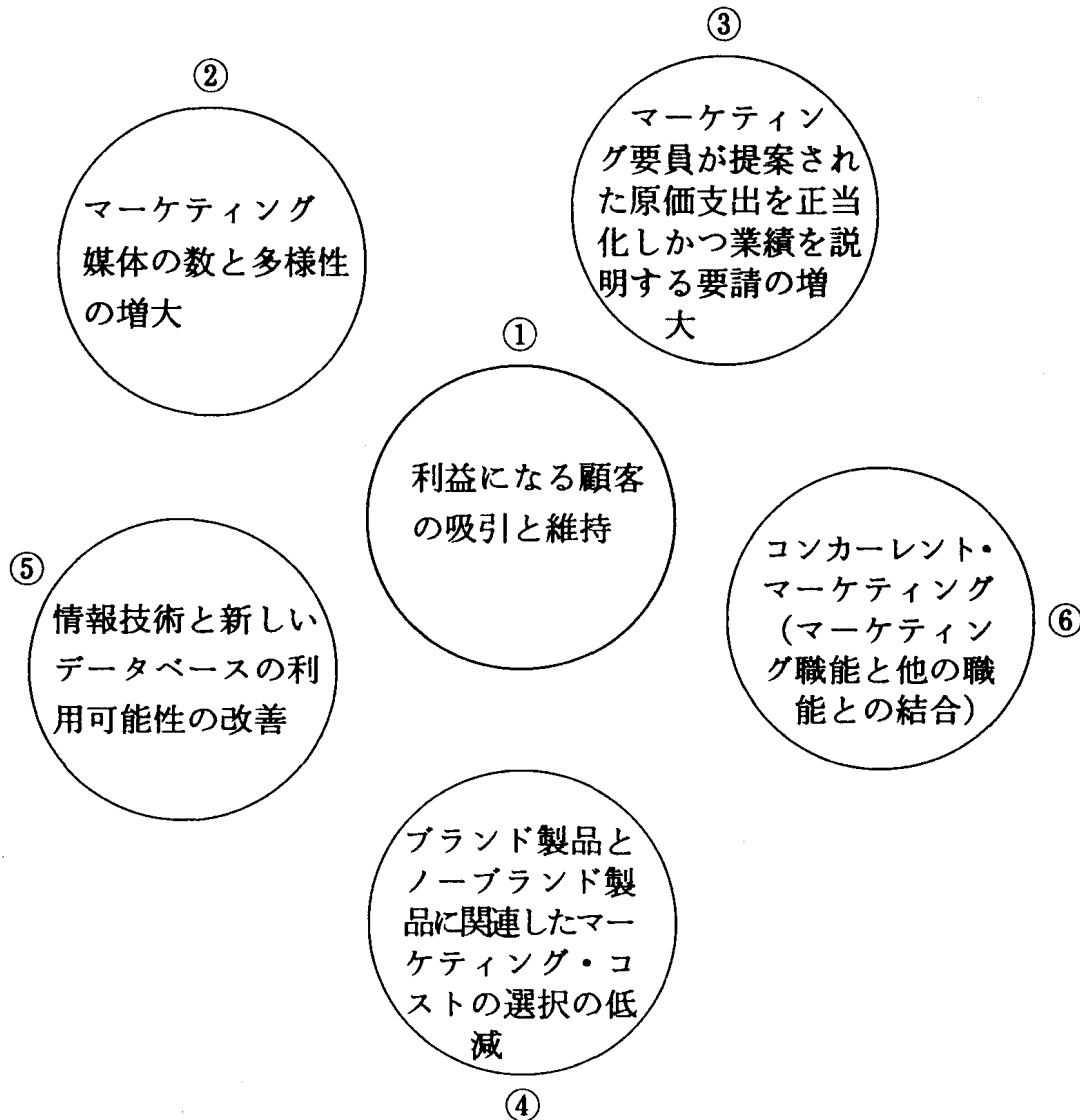
フォスター＝グプタはコスト・マネジメントおよび管理会計に係わりのあるマーケティング環境の変化を次頁の図の如くまとめている。中心におかれているのは顧客の吸引と維持であり、顧客満足の目的に等しい。⁽⁶⁾

2. ベンチマーキングのケース・スタディ

(1) ケース1 (会計部門)

コバーン＝グローブ＝フカミはUS WEST社のマーケティング・リソース・グループ (MRG; 諸営業部門のグループ) に属する会計部門のベンチマーキングを以下のように紹介している。⁽⁷⁾

US WEST社は地方電話会社で、合衆国の大手30社の1つである。MRGは職業別電話番号簿を作成している。MRGは1990年代の会計生産性戦略を評価するためにABCM (Activity-Based Cost Management) のベンチマークを用



なお、番号①から⑥はフォスター＝グプタが列挙しているマーケ
ティング環境の変化

いた。ABCMはABCモデルから経営者の意思決定のための経営情報を提供するアプローチである。このようなABCMの概念はキャプラン、ターニー、およびクーパー他の以下の論文に依拠している。

- ① Robert Kaplan, In Defense of Activity-Based Cost Management, Management Accounting, November 1992, pp.58-63。
- ② Peter Turney, Beyond TQM With Workforce Activity-Based Management, Management Accounting, September 1993, pp.28-31。

- ③ Robin Cooper et.al., From ABC to ABM, Management Accounting, November 1992, pp.54-57。

この研究はMRG部長の指導の下に、MRGの会計係チームによって行なわれた。最初に、種々の会計データ（財務会計と管理会計の報告書）の用途とニーズを決定するために、顧客（利用者）が調査された。顧客は種々の会計データの内部利用者であるMRGの管理者と従業員であった。外部顧客である職業別電話番号簿の広告主は調査されなかった。

内部顧客の調査から、種々の会計データの用途について、利用状況が明らかにされた。この研究の結果、会計データの最大の利用者は会計係自身であることが発見された。また、ある種の会計データは稀にしか内部顧客によっては利用されていなかった。この研究以前には、会計データの追加ないし削除に関する正式な分析はなされていなかった。会計データのいかなるものも削除することは考えられたことがなかった。

既存および追加されるべき会計データの価値の顧客発生源が調査から識別された。したがって、MRGの会計係によって開発された主要顧客戦略は経常的な取引処理から経営者の意思決定支援データへ会計資源を再配置することになった。さらに、このようなMRGの戦略は会計部門の予算増額なしという全社的制約のなかで開発されねばならなかった。

この研究は、会計資源の再配置を含め、MRGの種々の会計生産性戦略を評価するための最初の試みであった。

1990年代初頭には以下の6つの主要な会計生産性戦略が実施されていた。

- ① 共通の勘定科目表
- ② 共通の財務諸表
- ③ 会計スタッフの再編成
- ④ 会計サービスの共用
- ⑤ 会計データへハードとソフトの技術発展を利用する。

⑥経営者意思決定支援データへの優先的な資源再配置

⑤と⑥の戦略は会計業務を改善する機会が生じたために継続されている。

< 5段階ABCМのベンチマーキング >

上記の6つの会計生産性戦略の効果を評価するために、MRG研究チームは活動ベース原価とベンチマーキング情報を過去5年間（1989-93年）にわたり収集し分析した。これはまた新しい会計生産性の改善機会を識別した。ABCМによるベンチマーキング方式は次の5段階で行なわれた。

段階1 主要活動の識別

主要会計活動を識別するために、MRGの各会計ワーク・グループとのグループ面接が行なわれた。また会計要員はフル・タイム換算の職務の分析を行なうことを要求された。

100%の正確性ではなく、活動の約20%がタスクの80%を占めるパーレト方式が採用された。この研究で識別された13の主要会計活動（請求、受取勘定、財務管理、管理者報告、システム開発、部門管理、総勘定元帳、支払勘定、給与、与信・回収、原価計算、予算編成、および内部監査）が活動表（bill of activities）にまとめられた。

段階2 主要資源プールの確定

MRG会計部門の総勘定元帳諸勘定（管理者給料、従業員賃金、データ処理費、プリンティング費、郵便料、および訓練費）が類似資源の主要コスト・プールへ再分類された。4つの主要プール（人的資源、技術、直課、およびその他）が確定された。5つ目のプール（平方フィートをコスト・ドライバーとする工場）は、MRGには1つの中央会計部門があるのみなので、採用されなかった。

人的資源は部門の会計従業員を含む。技術はMRGの会計部門によるコンピュータ利用を意味する。直課はUS WEST社の他事業部に対する請求活動である。

その他はプリンティング、郵便、消耗品、および訓練である。

会計資源の全社的凍結に合わせ、総会計費は過去5年間、表1の如く、約2,000万ドルに維持されていた。大きな資源プールである直課は外部(他事業部)請求の会計共用戦略であるが、過去5年間に約700万ドルであった。

表1 会計資源プールのコスト 1989-93年(単位 百万)

資源プール	1989	1990	1991	1992	1993
人的資源	6.6ドル	6.7ドル	7.7ドル	7.7ドル	9.0ドル
技術	6.5	4.0	5.8	5.8	4.1
直課	7.1	7.6	7.6	6.9	7.0
その他	1.0	1.4	1.1	1.8	1.7
総会計費	21.2ドル	19.7ドル	22.2ドル	22.2ドル	21.8ドル

しかし、その他の3つの資源プールの組合せは変化している。技術費は、技術発展(メインフレーム・システムからデスクトップ・コンピュータ・システムへの変更)を利用するMRGの会計戦略によって、200万ドル以上も減少している。この減少はハードウェアの価格低下によって助長された。技術費の節約額は200万ドル以上が人的資源への追加投資にまわされている。会計資源再配置戦略と合わせて、MRGの会計係は経営者意思決定支援の努力を増加している。したがって、会計要員が新たに雇用され、この者達の訓練費がその他という資源プールに含まれている。

段階3 コスト・ドライバー情報を収集し、原価を各活動へ割り当て、指標当り原価を計算する。

広義のコスト・ドライバーは資源プールないしコスト・プールの変化を消費ないし発生させる活動であると定義される。4つの資源プールは主要活動コスト・ドライバーと次の如く対応している。

- ①人的資源—フル・タイム換算(FTE)人数を原因とする
- ②技術—中央演算処理装置(CPU)の時間を原因とする
- ③直課—直接利用を原因とする

④その他—FTE人数を原因とする

これらのコスト・ドライバーは、13の主要会計活動が行なわれると、資源消費を発生させる。したがって、原価は活動へ発生原因によって割り当てられる。1993年度の総会計費2,180万ドル（表1）は表2の如く13の主要活動別に再分類される。この再分類によって、1つの主要活動である外部請求の700万ドルは、過去5年間にわたり、総会計費2,200万ドルの1/3を占めていることがわかる。この外部請求活動は直課の資源プールである。

表2 会計生産性分析のためのABCM情報 1989-93年 *単位 千

プロセスおよび主要活動	1993年 原 価	原価の指標	MRGの指標当たり原価				
			1989	1990	1991	1992	1993
取引処理:	百万		ドル	ドル	ドル	ドル	ドル
外部請求	7.0ドル	インボイス	1	1	1	1	1
受取請求	2.6	インボイス	4	3	2	2	2
総勘定元帳	1.2	締 切 り	135	109	79	68	70*
支払勘定	1.5	インボイス	14	13	7	9	9
給与	1.0	小 切 手	13	11	9	7	7
与信と回収	0.9	勘 定	-	-	13	13	12
プロセス計	14.2ドル						
財務管理:							
財務管理	1.9	月	-	-	32	143	155*
システム開発	1.6	月	194	75	226	217	131*
部門管理	1.3	月	104	156	74	90	107*
プロセス計	4.8ドル						
意思決定支援:							
管理者支援	1.6	月	52	64	77	92	135*
原価計算	0.4	製 品	738	422	421	362	419
プロセス計	2.0ドル						
コントロール・マネジメント:							
予算	0.6	予 算	280	275	308	337	404*
内部監査	0.2	月	11	16	21	28	21*
プロセス計	0.8ドル						
計 会計部門および活動原価	21.8百万						*印 単位千

原価が主要活動へ割り当てられると、各活動について原価実績が識別される。原価実績の指標の選択はケアニーによるデータベースの会計ベンチマークにも

とづいている（会計ベンチマークのA. T. Kearneyによるデータベースについては、John Shank, How safe is your job?, Journal of Accountancy, AICPA, October 1993, pp. 72-80に詳しい紹介がなされている）。指標当り原価は表2の如くである。

段階4 原価、指標、およびベンチマークによってプロセスを分析する

表2において、13の主要活動は、活動と目的の類似性にもとづいて、直観的に会計プロセスの全体へグループ分けされている。また利用可能なベンチマークの分類は会計プロセスの選択の指針になっている。4つの会計プロセス（取引処理、財務管理、意思決定支援、およびコントロール・マネジメント）が識別されている。表2の原価情報は趨勢分析とベンチマーク比較のために利用される。ベンチマーキング・データベースは、フォーチュン100社および世界クラス会社からの25社についてのケアニーの研究から入手されている。比較はこれらのベンチマークとMRGについてなされる。表3では、このベンチマークとABCM情報がMRGの会計生産性戦略を評価するために利用されている。MRGは受取勘定では世界クラス企業よりもすぐれている。会社内の他事業部への請求に要する費用が低いためである。インボイス当り3.8ドルは世界クラス企業のベンチマーク4.6ドルよりも低く、フォーチュン100社のベンチマーク15ドルよりもずっと低い。したがって、MRGの共用会計サービス戦略は極めてうまくいっており、フォード・モーター社、デジタル・エクイプメント社、およびその他の会計研究からの結果（これについては前記シャック論文に記述されている）と一致している。

各取引処理すなわち支払勘定（インボイス当り8.90ドル）、給与（小切手当り7.30ドル）、および与信・回収（勘定当り12ドル）において、MRGはフォーチュン100社や世界クラス企業の実務と並んではない（与信・回収のみがフォーチュン100社より良い）。またMRGはフォーチュン100社よりも取引処理に会計資源を支出している（61%対65%）。しかし、表2のABCMデータから考

えると、1989年から1993年にわたり、取引処理に関する種々の指標当り実績原価は減少を続けている。したがって、MRGの会計生産性戦略（共通勘定科目表、共通財務諸表、会計スタッフの再編成、および技術発展の利用）は、取引処理を改善している。しかし、世界クラス企業やフォーチュン100社に到達するには、一層の改善が必要である。

表3 会計生産性分析のためにABC/Mおよびベンチマーク情報 1993年度

会計プロセスおよび主要活動	原 価		MRGの指 標当り原価	利用可能なベンチマーク	
	(単位 百万)	%		フォーチュン100社	世界クラス企業
取引処理:			ドル		
外部請求	7.0ドル		1.40		
受取勘定	2.6		2.40		
受取小計	9.6	44%	3.80	15.00ドル	4.60ドル
総勘定元帳	1.2		70,336		
支払勘定	1.5		8.90	7.00	1.80
給与	1.0		7.30	5.00	1.72
与信・回収	0.9	21	12.00	16.00	5.60
プロセス小計	14.2ドル	65%		61%	
財務管理:					
財務管理	1.9		154,595		
システム開発	1.6		130,879		
部門管理	1.3		107,294		
プロセス小計	4.8ドル	22%		16%	
意思決定支援:					
管理者報告	1.6		134,747		
原価計算	0.4		419		
プロセス小計	2.0ドル	9%		16%	
コントロール・マネジメント:					
予算	0.6		403,873		
内部統制	0.2		20,828		
プロセス小計	0.8ドル	4%		7%	
総会計費	21.8ドル	100%		100%	
会計従業員の%			4.2%	6.0%	2.5%
対売上会計費の%			2.1%	3.1%	1.7%

表2によれば、MRGの内部顧客に対する会計資源再配置戦略は、財務管理と意思決定支援では指標当り原価を増大されている。表3のフォーチュン100社とのベンチマークの比較から考えれば、MRGは財務管理により多く（22%対16%）、意思決定支援により少なく（9%対16%）支出しているが、両者の会計ではほぼ同一（31%対32%）である。かくして、MRGの資源再配置戦略

はフォーチュン100社の実践と類似している。

MRGの会計生産性戦略の全般的評価は、全従業員に対する会計従業員の比率および売上高に対する会計費の比率に関するベンチマークの比較によってできる。MRGはフォーチュン100社よりもずっと良い（従業員比率で4.2%対6.0%、会計費比率で2.1%対3.1%）。しかし、MRGは世界クラス企業の実践より悪い（従業員比率で4.2%対2.5%、会計費比率で2.1%対1.7%）。要約すれば、MRGの生産性戦略は2つのベンチマークでフォーチュン100社を上回るほど会計業務を改善しているが、世界クラス企業を上回っていない。

段階5 新しい改善機会を識別する

表3に要約されている如く、段階4まではベンチマークとABCM情報を入手するために、会計プロセス、活動、コスト・プール、および実績原価を分析している。この情報は新しい改善機会を識別するために用いられる。ベンチマークによれば、特定の改善プロジェクトは費用が最大のものから始めるのではない。受取勘定活動は総会計費の44%を占めるが、インボイス当り原価ではフォーチュン100社と世界クラス企業のベンチマークより低い。外部請求は、MRGの共用会計資源戦略であるが、極めて効率的であることが証明されている。この効率性は全従業員に対する会計従業員比率でも売上高に対する会計費用の比率でも、フォーチュン100社のベンチマークより低いことにも反映されている。

財務管理プロセスは総会計費の22%を占めるが、新しい改善機会が調査できるであろう。しかし、MRGの会計生産性戦略の1つは、会計資源を顧客のニーズに合わせて、より管理者報告へ再配置することにある。財務管理と意思決定支援プロセスに当てられた総会計費の比率はフォーチュン100社の実績と一致しているので、財務管理プロセスはこれ以上調査されなかった。

支払勘定、給与、および与信・回収活動は表2の如く5年間にわたり改善されているが、表3の如くまだ世界クラス企業のベンチマークよりも高い。これらの活動は新しい改善機会を知るために分析することができる。取引処理に当

てられた総会計費は65%で、61%のベンチマークより高いので、取引処理にはまだ改善機会が残されている。

総勘定元帳活動は5年間にわたり改善されているが、指標当り原価は取引プロセス活動のなかで最大である。したがって、MRGのチームはこの活動をさらに分析することにした。1993年の総勘定元帳主要活動120万ドルの情報関係（要約と明細の関係）は表4の如くである。

表4 ABCM情報の要約と明細の関係 1993年度

主要活動：	金額	パーセント	各月次締切りについて	
総勘定元帳	1,200,000ドル	100%	70,336ドル	
資源プール：			コスト・ドライバー	
人的資源	590,000ドル	0.49	FTE人数	
技術	560,000	0.47	CPU時間	
直課	20,000	0.02	直接消費	
その他	30,000	0.02	FTE人数	
計 活動原価	1,200,000ドル	100%		
技術タスク：				
報告	252,000ドル	0.45		
通信	185,000	0.33		
処理	73,000	0.13		
その他	50,000	0.09		
計 技術費	560,000ドル	100%		
報告書の種類：			月次頻度	仕事当り原価
試算表	96,000ドル	0.38	17	5,600ドル
総勘定元帳	71,000	0.28	12	5,900
管理者報告書	56,000	0.23	14	4,100
その他	27,000	0.11	7	3,900
計 報告費	252,000ドル	100%		

総勘定元帳活動を改善するには、2つの最大の資源プール、すなわち59万ドルの人的資源と56万ドルの技術資源のいずれか一方が分析される。MRGの会計生産性戦略に従って技術改善を利用するために、技術プールが分析された。人的資源プールは分析されなかったが、これはMRGのチームが従業員をレイオフする別の方法としてベンチマーキングとABCMを望まなかったためであ

る。

表4のABCM情報関係は、情報が活動レベルで要約され、タスク・レベルで明細化されることを示している。たとえば、総勘定元帳活動では、56万ドルの技術資源プールが4つの主要なタスクへ明細化され、最大のタスクである報告の252,000ドルは主な報告書の種類へ明細化されている。

MRGの顧客発生会計戦略に従い、管理者報告書を増加して取引処理報告書を減少するために、試算表と総勘定元帳報告書が改善機会を求められた。またこれら2種の報告書は総報告書の66%を占め、仕事当り原価が最大であった。このABCM情報を利用してMRGのチームは月次決算の日数を12日から6日へ減らして改善した。試算表と総勘定元帳報告書の月次頻度、仕事当り原価、および総原価も低減された。これらのすべての改善は、MRG会計部門をメインフレーム・システムからデスクトップ・コンピュータ・システムへ変更する、技術改善を利用する戦略から生じている。

<MRGのベンチマーキングの成功>

5段階ABCMのベンチマーキングはMRGの種々の会計生産性戦略を評価するためのオペレーショナル・アプローチを提供した。共用会計資源戦略は特に受取勘定実績に効果的であり、世界クラス企業とフォーチュン100社の基準よりも良かった。MRGの種々の戦略は指標当り取引処理費低減に成功している。

取引処理費の低減は会計資源を会計データの内部顧客によって必要とされる管理および意思決定支援プロセスへ再配置することを可能にした。一般に、ABCMによるベンチマーキングは、MRGの会計生産性の一層の改善を提供する活動を狙いに行っていた。特に、試算表と総勘定元帳報告書に関連した頻度と原価は技術発展を利用することによって低減された。その結果、会計生産性戦略とABCMによるベンチマーキングは全社的に採用されるプロセスにある。

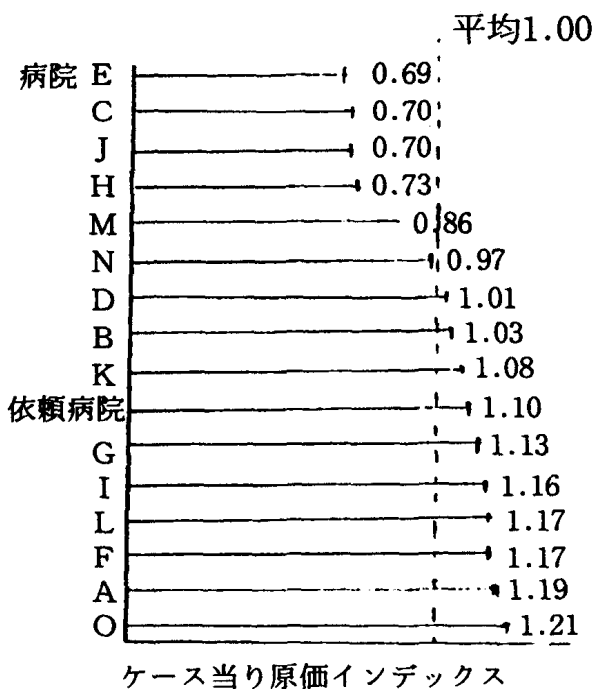
(2) ケース2 (病院)

マーケット・インサイト社 (Market Insights; MI社、カリフォルニア州サ

ソフランシスコ市)は病院が監督機関へ提出する原価情報を分析している。MI社はある病院の原価水準が他の多数の病院とどのように比較できるかを示したベンチマーク報告書を開発している。⁽⁸⁾この報告書は全病院レベル(患者日当り原価など)でも、特定の診断グループ・レベル(心臓病、整形外科、婦人科など)でも作成できる。

依頼病院に対するMI社のコスト・ベンチマーク報告書(A表とB表からなる)の1例を示せば次の如くである。

A表 全病院の原価比較



(読み方)

この表は依頼病院の比較諸病院に対する相対的なケース当り原価業績を示している。ベンチマークはDRG(診断された病院に応じて病院へ保険料が支払われる老人健康保険制度; Diagnosis Related Group)の全病院の平均ケース当り原価である。この分析からの以下のような発見事項は原価低減に役立つ。

(発見事項の例)

- ① ケース・ミックスを調整しても、依頼病院はケース当り総原価が平均より10%高い。
- ② 依頼病院よりケース当り総原価の低い病院が9病院ある。

B表 診断グループ別原価比較

診断グループ	依頼病院	全病院平均	第25百分位数	最低原価四分位数(0から第25百分位数)の平均
脳卒中	33,700ドル	31,300ドル	21,900ドル	20,500ドル
呼吸器不全	66,800	53,700	44,400	38,400
肺炎	37,100	29,500	23,300	22,000
心臓カテーテル	24,800	21,200	20,100	17,100

A表によれば、依頼病院（調査を依頼した病院）のケース当り原価は比較可能な全病院の平均より10%高い。B表は診断グループ別報告書の抜粋である。たとえば、依頼病院の脳卒中患者当り原価は33,700ドルであり、全病院の平均は31,300ドルである。すなわち、第25百分位数は21,900ドルであり、0から第25百分位数の最低原価（最良四分位数）の平均は20,500ドルである。原価額は保険料支払者から病院へ支払われる月当り保険プレミアム（医療費の実費相当額）である。

この依頼病院の原価は心臓病患者の診断グループの最低四分位数より高い。

原価ベンチマーク報告書は注意喚起メカニズムである。各病院の管理者は平均以上の品質や収益によって平均以上の原価を正当化することもできる。しかし、多くの場合、平均原価以上の病院はサービスの質や手術の成功で卓越していることを証明できない。

このような報告書は各病院の原価がどのように異なるかを示している。平均原価以上の病院の管理者は平均原価以下の病院の管理者から多くを学ばなければならない。しかし、このようなベンチマーク報告書を利用するに際しては、注意することも必要である。ベンチマーク報告書で用いられている各病院の原価データは極めて流動的である。多くの病院は原価計算システムの改革に投資していない。また各診断グループの原価数値は多数の原価配賦後の数値であり、信頼性も異なっている。

このような原価報告書は、病院の管理者がなぜ原価は各病院のあいだで異なり、最善の実務はより効率的な病院からより効率的でない病院へ移植できるか否かを考えさせる、外部ベンチマークを提供している。このような報告書はインプットとアウトプットの関係が十分に明確にされていない医療分野で特に有用である。

ある病院ないし病院従業員の全般的業績の評価には、原価だけでなく、他の諸要因の分析も必要である。たとえば、患者に対するサービスの質、手術の成

効率（たとえば脳卒中患者の何人が生存したか）、医者・看護婦・その他要員の士気などを考慮しなければならない。しかし、多くの場合に、原価の要因は過去にほとんど考慮されていなかった。その原因の一部は、原価関係に関する信頼できる情報が欠けていたことにある。

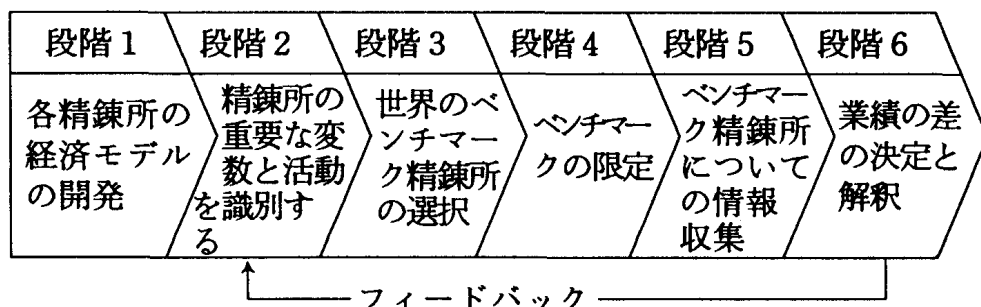
(3) ケース 3 (精錬所)

継続的改善の手段としてのベンチマーキングの製錬所における実例は次の如くである。⁽⁹⁾

スメルトコ社 (Smeltco) は実在するオーストラリアの会社の偽名である (以下 S 社とする)。

S 社は、オーストラリアに本社をおく天然資源会社であり、製錬所における過去の原価指標と生産性指標を比較したときの、1980年代に達成した原価の大幅な減少と生産性の向上を誇りにしていた。しかし、経営者はまだ継続的な改善の余地が大きいと信じていた。S 社はコンサルティング会社のマッキンゼ社と協同してベンチマーキングの研究に取り組んだ。計画は各精錬所の重要な経済変数を識別し、各精錬所の業績と世界の最良実務との差を決定することであった。

このベンチマーキング研究は次の 6 段階からなっていた。



段階 2 で識別した重要な活動は材料購入、キャパシティ利用、労働生産性、および間接費管理を含む。段階 5 で訪問したベンチマーク精錬所は合衆国、日本、ベルギー、フランス、およびドイツを含む。焦点は世界クラスの標準が観

察できる特定の活動（材料購入など）におかれた。すべての会社がS社の求める情報の提供に快く応じたわけではなく、S社が訪問することすら快く引き受けたわけではなかった。しかし十分な企業がS社に応じ、ベンチマーキングに必要な情報の収集を可能にした。

ベンチマーキングの研究は3カ月を要した。S社は労働の利用、エネルギーの利用、および間接費などの重要な領域で業績の差をもっていることを学んだ。S社は現在、これらの業績の差を、組織の全構成員が世界クラスの作業を達成するための改善の必要性に焦点をおくことを援助するために利用している。

結 び

本稿の目的なケース・スタディによって、ベンチマーキングによるコスト・マネジメントの内容を具体化することにある。

ケース1（会計部門）のベンチマーキングでは、当初の目的は会計部門の生産性を高める戦略の効果を評価することにあつたが、分析を実施することによって、生産性を向上させるための新しい改善の機会が発見されている。

ケース2の病院を対象としたベンチマーク報告書は特定の病院の原価を比較可能な諸病院の平均原価と比較して改善の機会を考えることに役立っている。

ケース3の精錬所を対象としたベンチマーキングでは、世界の最良の実務を探求し、これを目標とした継続的な改善活動を推進することに役立っている。

ベンチマーキングは自社の時系列分析でも、優良な他社や世界一流の他社との比較でも、改善すべき対象の発見と改善の促進によって、原価低減に役立っていることが窺われる。

注

- (1) Charles T. Horngren, George Foster, and Srikant Datar, *Cost Accounting: A Managerial Emphasis*, 8th ed., Prentice-Hall International, Inc., 1994, p.5。
- (2) Ibid., p.481。
- (3) Ibid., pp.5-7。
- (4) Ibid., p.3。
- (5) Ibid., p.7。
- (6) George Foster and Mahendra Gupta, Marketing, Cost Management and Management Accounting, *Journal of Management Accounting Research*, AAA, Vol.6, Fall 1994, p.48。
- (7) Steve Coburn, Hugh Grove, and Cynthia Fukami, Benchmarking with ABCM, *Management Accounting*, January 1995, pp.56-60。
- (8) Horngren, et. al., pp. 481-483。
- (9) Ibid., p. 250。

(本稿は日本管理会計学会第5回全国大会における報告原稿に補筆したものである)

Cost Management through the Use of Benchmarking

Isao Iizuka

Abstract : Cost Management means the actions by managers to satisfy customers while continuously reducing and controlling costs.

Benchmarking is the continuous process of measuring products, services, and activities against the best levels of performance.

This article makes clear cost management through the use of benchmarking by three kinds of case studies.

Key Words : Cost Management, Benchmarking, Activity-Based Cost, Cost Per Outcome.