

病院の原価計算に関する調査結果

- DPCの採用は原価計算の導入・発展に影響を及ぼしたか -

中 田 範 夫

Summary

By my 6 times surveys from 2004 to 2013, I concluded that in Japan, an adoption of DPC (Diagnosis Procedure Combination) didn't have an influence on introduction and development of cost accounting. In these surveys, the scale of a hospital was a hospital holding 150 or more beds. At the same time, in Japan's hospitals, it was recognized that Activity-Based Costing is scarcely used.

I はじめに

まず、本稿の課題について明らかにしておく。

米国では1983年にメディケアに対して DRG/PPS が導入された（総ての州で導入されたのは1986年である）¹⁾。そして、この DRG/PPS の導入が、原価計算の精緻化・発展に大きな影響を及ぼしたという研究が見られる。

我が国においても2003年以来²⁾ DPC が適用され、最近の調査では一般病床約90万床のうち約49万床（約55%）の病院が DPC を適用しているといわれている³⁾。それでは、我が国においても米国と同様に DPC の導入が、原価計算の精緻化や発展に対して影響を及ぼしてきたのか、このことを検証することが本稿の課題である。

次に、原価計算の種類の中でも、ABC が我が国では米国ほど広く普及していないと言われているが、その理由についても副次的課題として扱うことにする。

- 1) この事情については迫井正深稿「DPCはいかに誕生したかー DRG と DPC の違いー」 p.491を参照のこと。
- 2) 我が国では最初に1998年に8つの国立病院と2つの社会保険病院において DPC の試行が行われている。「病院における原価計算の必要性ー DRG・PPS の観点からー」山口経済学雑誌, pp.59-60。
- 3) 迫井正深氏の前掲稿, p.488を参照した。

II 先行研究

ここでは、米国の病院において DRG/PPS の導入・利用が原価計算の利用状況・原価計算の精緻化に影響を及ぼしているという先行研究を紹介する。

(1) 米国における医療環境

ここでは、米国と日本における医療環境の違いとして、まず医療保障について、次に診療報酬支払い方式について取り上げる。

医療保障については、日本では国民皆保険として公的医療保険が適用されているが、一方米国では公的医療保障と私的医療保障が併存する。米国では、公的保険としてはメディケア、メディケイド及び軍人保険が存在し、民間保険としては出来高払が原則の保険と定額型支払いが原則のマネジドケア型保険が存在する。

診療報酬支払方式の違いは次のようである。すなわち、米国では DRG/PPS が全米で適用されるようになったのは1986年であるが、それに先駆けて多くの州において1983年から適用されている。また、ニュージャージー州では DRG/PPS の原型が1980年から採用されている⁴⁾。

A. マネジドケア⁵⁾

前述のように米国における民間医療保険は、伝統的な出来高支払方式に基づく保険とマネジドケア型と呼ばれる保険とに区分される。前者のタイプにはインデムニティ保険があり、後者には HMO (Health Maintenance Organization) や PPO (Preferred Provider Organization) などがある。後者のタイプの保険には、次のような特徴がある。すなわち、「マネジドケアは、保険者が医療機関のネットワークと提携し、加入者にそのネットワーク

4) ニュージャージー州の DRG 償還システムは、入院患者ケアの総ての支払いをカバーしており、したがってメディケア DRG システムにおけるそれと異なる要素を含んでいる。Zuckermann, p.42, 厚生省保険局企画課監修, 『欧米諸国の医療保障』株式会社法研, 平成9年6月, p.249を参照のこと。さらにニュージャージー州の DRG の採用目的、効果についての詳しい説明は次の拙稿を参照のこと。「病院における原価計算の必要性 - DRG/PPS の観点から -」 pp.60-61。

5) マネジドケアの統一的な定義は存在しないとされている。広井良典編著『医療改革とマネジドケア - 選択と競争原理の導入 -』 P.7。

内の医療機関の利用を動機づける一方、医療機関に対しても費用効率の高い医療を行うよう働きかけるもので、こうした仕組みを通じて、コスト、ケア、アクセスの適正化を図っている」⁶⁾と。

それでは、米国においてなぜマネジドケアといった考え方が現れたのであろうか。一口で言ってしまうと、それは医療費の増大が背景にあり、その増大に対して何とかして歯止めをかけたいという願望の現れがマネジドケアの出現理由である。この医療費の高騰は医療保険料等の医療保障費用の高騰化を引き起こしたが、この医療保障費用の高騰化の原因としてLOMA (Life Office Management Association) は次のものを挙げている。すなわち、『インフレーション』、『医療費高騰』、『消費者の期待』、『コスト・シフティング』、『人口高齢化』、『医療過誤訴訟の増加』、『医療費についての消費者意識の欠落』、『破局的・終末期医療』⁷⁾である。

さらに、広井良典編著のテキストによればマネジドケアによる医療費抑制方法は5つに分類されるという。①マネジドケア組織による診療報酬支払方式の定額化。②マネジドケア組織による診療内容のモニタリング。③マネジドケア組織による医師・病院の選別。④マネジドケア組織による医療サービスへのアクセス制限。⑤健康増進・予防医療の重視⁸⁾。

B. DRG/PPS の影響

ここでは、アメリカの医療改革において大きな影響を及ぼしていると言われているDRG/PPS方式⁹⁾の導入が原価計算システムに対して与えている影

-
- 6) 江川寛監修、鈴木信、信川益明編集、『医療科学』第2版、医学書院、2000年6月、p.96。
 - 7) (社)生命保険協会、企画開発室『米国におけるマネジドケア—その概要と民間医療保険会社の対応—』pp.1-2。
 - 8) 詳しくは、次の文献を参照のこと。広井良典編著『医療改革とマネジドケア—選択と競争原理の導入—』東洋経済新報社、1999年6月、pp.13-24。以上については、拙稿を参照のこと。「病院における原価計算の利用状況について—日米比較—」pp.26-28。
 - 9) DRG/PPSはDiagnosis Related Groups/Prospective Payment Systemの略である。DRG/PPSは、診断群別包括支払方式などと和訳されている。すなわち、「DRG/PPSは、1986年からメディケアにおける一般病院の入院経常費用等の支払に適用され、現在はメディケアのパートA(入院保険)およびメディケイド(Medicaid)の一部のほか、マネジドケア・プランの一部でも使用されている。DRG/PPSは、入院患者をDRGと呼ばれる195の診断群のいずれか1つに分類し、DRG分類ごとに定められた定額を病

響についてその原理について述べる。

このPPSは入院患者をDRGと呼ばれる診断群に分類しているが、その過程では各診断群ごとに標準化が行われ、結果として同一の診断群に対しては同じ診療報酬が支払われる。従来は出来高払診療報酬であったものをDRG-PPSという定額(標準)診療報酬へと変えることによって、医療供給者に医療費抑制のインセンティブが生じることになる。つまり、DRG/PPSは、これまで患者や保険機関(連邦)が有していた医療・経済的リスクの多くを病院へと移行させ、結果として、病院が患者医療サービスを提供することに関連して発生する原価を理解し統制する必要があるという強いインセンティブが生じた。すなわち、DRG/PPS制度下では、これに基づいて算定された償還額よりも実際の入院医療費が多かった場合には、その差額分を病院が負担することになる¹⁰⁾。

それでは、次の「米国の原価計算に対するDRG/PPSの影響」において、米国の文献研究より原価計算に対するDRG/PPSの影響について明らかにしよう。

(2) 米国の原価計算に対するDRG/PPSの影響

米国の病院における原価計算の発展状況をDRG/PPSとの関連で調査・研

院に償還する支払方法である。具体的な償還額の算定は、DRG係数に、連邦償還価格(Federal rate)を乗じることによって求められる。このDRG係数は、患者の傷病名・手術内容・年齢・性別・転帰(生存・転院・死亡)の要素によって分類される。連邦償還価格の内訳は、人件費部分と非人件費部分に分けられる。このうち人件費部分については地域差を考慮し、地域別の病院賃金指標(Hospital Wage Index)に基づいて算定される」と。広井良典編著『医療改革とマネジドケア—選択と競争原理の導入—』p.16より引用した。また、別の文献では、「DRG-PPS診療報酬の下では、実際に要した入院医療費がDRG-PPSにより算定される償還額を上回った場合、差額部分は病院側の負担となる(償還額を下回った場合の差額は病院の収益となる)ため、病院は診療を効率化し、在院日数の短縮を計るための経済的インセンティブが与えられている。保険者(連邦政府)側にあった経済的リスクの一部は病院が負担する結果となっている」として、DRG-PPSの効果について説明している。『米国におけるマネジドケア—その概要と民間医療保険会社の対応—』p.8より引用した。拙稿「病院に対するABCシステムの適用」pp.43-44参照のこと。

10) 生命保険協会 企画開発室「米国におけるマネジドケア—その概要と民間医療保険会社の対応—」p.8を参照した。

究している文献は Zuckerman (Zuckerman, Alan. M., 1984), Fink 等 (Fink, F.S. Rossiter, D & Wall, M.S. 1984), Counte 等 (Counte, Michael A & G.L. Glando, 1988), Orloff 等 (Orloff, T.M. & Littell, C.L. etc. 1990) など複数見られるが、ここでは最初に Counte 等の論文¹¹⁾ のものを紹介する¹²⁾。その理由は、メディケアに対して全米で DRG/PPS が導入された1986年と導入から数年経過した時点のものを選択することによってこの間の推移も見る事が出来るのではないかとということである。

A. Counte 等の調査 (1988年論文)¹³⁾

まず、Counte 等の調査結果を紹介する。彼らの論文は1988年に出版されているが、調査自体は1986年に実施されたものである。

種類	直接サービス・センター	補助サービス・センタ	間接センター
Microcosting/work study	37%	36%	20%
input/output costing	4%	7%	13%
Allocation/RVU costing	39%	36%	33%
CCR	13%	21%	20%
Other methods	7%	0%	14%

図表1 標準原価を決定する方法 (引用文献(14), p378. 引用文献(8), p64)

上記の調査結果は、病院全体に対して行われたのもでなく、病院の中の3つのセンターについてそのパーセンテージが示されている。これを、病院単位でまとめると次のようなパーセンテージに集計されたと表示され

- 11) Counte, Michael A. and G.L.Grandon, Managerial Innovation in the Hospital: An Analysis of the Diffusion of Hospital Cost-Accounting Systems, *Hospital & Health Services Administration*, 33: 3 Fall, 1988 及び Rezaee, Zabihoflad, Examining the effect of PPS on cost accounting systems, *HEALTHCARE FINANCIAL MANAGEMENT*, March 1993.
- 12) 他の研究者の文献については拙稿で紹介しているので以下の文献を参照のこと。Zuckerman, Harlow, Fink 等, Orloff 等については「病院における原価計算の必要性 - DRG/PPSの観点から -」を参照のこと。McSweeney 等については「DRG/PPSの下での病院原価計算システムの課題 - 『メトロポリタン・シカゴ地区病院の調査』を中心に -」を参照のこと。
- 13) サンプリングは、メトロポリタン・シカゴ地区の113箇所の病院が選ばれている。原則として総ての病院が含まれているが、精神病を治療する病院は排除されている。また、質問票は病院の財務管理者へ送付されている。なお、詳しくは下記の拙稿を参照のこと。「DRG/PPSの下での病院原価計算システムの課題 - 『メトロポリタン・シカゴ地区病院の調査』を中心に -」 pp.59-70。

ている。すなわち、各方法を使用している病院の割合は、マイクロ・コストリング/作業研究73%、インプット/アウトプット原価計算15%、配賦/RVU82%、CCR35%、そしてその他の方法15%である。

このように、標準原価を決定する方法としてはマイクロ・コストリング/作業研究（伝統的インダストリアル・エンジニアリング技術）、インプット/アウトプット原価計算（アウトプット単位当たりで期待される原価の観点から個々の業務を測定する）、配賦/RVU;relative value unit costing（重症度ベースの看護コストのための個別の調整を含む原価計算タイプ）並びにCCR;cost to charge ratios（サービスユニットの価格に対する費用の比率に基づく方法）が上げられている。

次に標準原価計算システムの経営管理者に対する支援機能について調査が行われた。あらかじめ7つの機能が提示され、回答者は最も重要な機能と思われるものに1を、そして最も重要でないと思われるものに7を付けることが要請された。

機 能	回答者の分布			
	平均 (標準偏差)	(1-2)	(3-5)	(6-7)
競争的入札	2.7 (1.5)	57%	40%	3%
原価管理	2.8 (1.5)	41%	56%	3%
DRG 管理・ケースミックス管理	3.1 (1.8)	40%	57%	3%
価格設定	3.8 (1.7)	39%	55%	6%
収益性評価	3.9 (2.1)	50%	38%	12%
生産性評価	4.8 (1.9)	23%	54%	23%
弾力的予算編成	5.3 (1.6)	19%	48%	33%

図表2 原価計算システムの主要機能についての重要度（引用文献（14），p.380，引用文献（8），p.66）

（パーセントは、1-2は高い、3-5は中間、そして6-7は低いという選好レベルを示す。）

7種類の主要機能に対する回答者の回答が、平均、標準偏差、及び得点分布として表示されている。主要機能の平均値の順番は、表の下のモノほど平均値が高くなっている。このアンケートでは、最も重要な機能に1が、そして

最も重要で無い機能に7が付けられているので、「競争的入札」が最も有用な機能であり、「弾力的予算編成」が最も重要でない機能を表していることになる。

ベネフィット	回答の比率
診療原価計算	30%
DRG 原価計算	26%
契約交渉	15%
意思決定のためのデータベースの改善	15%
生産性の監視	11%
収益性分析	3%

図表3 現在の原価計算システムの主要なベネフィット (引用文献 (14), p.381. 引用文献 (8), p.67)

(パーセンテージは、主要なベネフィットを主張する原価計算システムを有する病院27に対する割合である。)

図表3は原価計算の主要な役立ちについての回答である。この時点で、診療科別原価計算 (30%)、DRG 原価計算 (26%) がかなり高い。また、米国の病院はメディケアやメディケイドなどの公的医療保険以外に民間医療保険による医療サービスを取り扱っているため、契約交渉 (15%) という役立ちについてもある程度の数値が上がっている。

以上、Counte 等の調査では、標準原価計算システムについての調査が目的にされており、この調査による発見について次のようにまとめられている。¹⁴⁾

- ①病院は非常に速い速度で原価計算という管理技術を採用しつつある。すでに、調査時点で約半数が原価計算システムを導入しており、そして残りのほとんども数年以内に導入を計画していること。
- ②原価計算システムは、病院内ではケースミックス、総勘定元帳、そして収益システムのような他のアプリケーション・ソフトウェアとしばしば連動していること。

14) Counte, p.382, 拙稿, 「DRG/PPS の下での病院原価計算システムの課題 - 『メトロポリタン・シカゴ地区病院の調査』を中心にして -」 pp.68-69.

- ③原価計算システムが作動するハードウェアの環境は様々であること。
- ④原価計算システムの導入に関する意思決定は、財務的管理スタッフや役員である経営管理スタッフに大きく依存していること。
- ⑤いまだに原価計算システムを導入していない病院があるが、その理由は次のようであった。必要な資源を関連づける能力がないこと、ベネフィットがコストを上回らないこと、及びどれが適切なシステムであるかを知覚する能力がないこと。それにも関わらず、現在、原価計算システムを導入していない大多数の病院は、数年間の中にシステムを導入することを計画していること。

B. Rezaee の調査 (1993年論文)

次に Rezaee の調査結果を紹介する。

PPS 実施前と実施後に原価計算情報が意思決定と業績評価において利用された程度と領域		
領域	PPS 以前 (%) ☆	PPS 以後 (%) ☆
価格意思決定	30.60	95.92
新しいサービスの導入	15.30	37.75
業績評価	21.42	86.73
CVP 分析	11.22	57.14
租税計画設定	82.26	100.00
全体の財務計画設定	59.18	97.95
予算編成と予測	12.24	87.75

☆回答者は意思決定と業績評価の1つ以上の領域を選択することができるので、質問に対する合計パーセンテージは100以上になる。

図表 4 原価情報の有用性 (引用文献 (22), p.59, 引用文献 (5), p.29)

図表 4 から、原価情報の有用性についての DRG/PPS 導入前後の比率が分かる。ここに挙げられている総ての項目について、「以前」よりも「以後」の比率が大きく増大していることが分かる。「新しいサービスの導入」と「CVP 分析」以外の項目については、90%に近いが、それ以上の比率である。

影響	解答の% ☆
病院原価計算システムの精度の増大	96.93
病院が原価と営業量へより注意を払うようになる	93.87
医療サービスを提供することの能率、効率、経済性の強化	93.87
原価構成要素と測定についての認知と理解の増大	87.75
特定のサービスを提供する「真実の」原価の確定	77.55
業績評価と差異分析のために標準原価システムの利用を促進	51.02
源泉と消費レベルで原価データの精度の増大	20.40
原価計算システムに対する最小の影響	3.06

☆1つ以上の影響領域が選択されうるので、合計パーセンテージは100以上となる。

図表5 原価計算システムに対する PPS 実施の影響 (引用文献 (22), p.59. 引用文献 (5), p.29)

図表5は、原価計算システムに対する DRG/PPS の影響を示している。回答率の割合が高い順に上から上げられている、このうちでも、1番目から3番目の項目については90%超の回答割合である。したがって、「病院原価計算システムの精度の増大」・「病院が原価と営業量へより注意を払うようになる」・「医療サービスを提供することの能率、効率、経済性の強化」という3つの項目については DRG/PPS の影響が強く認められている。

方法	PPS 以前 (%)	PPS 以後 (%)
伝統的 RCC 法	64.28	33.67
Microcosting	4.08	11.22
Patient-acuity costing	5.10	16.32
Relative-value unit	14.28	19.38
Enhanced relative-value unit	5.10	10.20
Relative-cost estimation	7.14	9.18
	100.00	100.00

図表6 PPS 実施前後の原価決定において使用される方法 (引用文献(22), p.60. 引用文献 (5), p.30)

図表6は、DRG/PPS 実施前後において原価決定のためにどのような原価計算方法が使用されているかを示している。DRG/PPS 導入前には最も利用されていた「伝統的 RCC 法」が「以後」には半減しており、逆にそれ以外により精緻だと思われる諸方法が軒並み増大していることが分かる。

以上、Rezaee の調査結果より次の点が指摘できる。¹⁵⁾

1. 「PPS の実施は、原価計算システムに対してどのような主要な影響をもたらしたか？」に対して：

原価計算による情報が病院経営にとって重要になってきたということ。換言すれば、それだけ原価計算システムの病院経営に対して果たす役割が重要になってきたと言える (図表5より)。

15) Rezaee, pp.42-43.

2. 「PPSの実施に応じて病院は彼らの原価計算システムに重大な変更を行ったか?」に対して:

1993年の時点では減少したとはいえ33.67%もの病院が伝統的 RCC 法を利用している。しかし、その一方で、RCC 法よりもより正確な諸方法の採用が増大してきている(図表6より)。

3. 「病院原価計算システムはより精巧になったか?」に対して:

伝統的 RCC 法から、他のより正確な計算方法へと原価計算方法が移行しつつある。したがって、PPS 実施前に比較して実施後には病院原価計算システムは、より精巧になりつつあるといえる(図表6より)。

4. 「病院は意思決定や業績評価に原価情報をいかに効果的かつ能率的に使用しているか?」に対して:

PPS 実施後には PPS 実施以前に比較して原価計算情報が意思決定や業績評価のためにより高い程度で利用されている(図表4より)。さらに、別の表(掲載していない)から読みとることができるのは、業績評価と意思決定のために標準原価計算システムの利用が促進されてきたということである¹⁶⁾。

以上、ここまでは Counte 等の論文と Rezaee の論文を紹介することによって、米国の病院では、メディケアに対する DRG/PPS の導入が原価計算の発展に対して大きな影響を及ぼしていたことを証明した。

C. Lawson の調査(1994年論文)¹⁷⁾

Lawson (Raef A. Lawson) は、ABC 管理システムは、病院が原価を統制するのを支援し、病院が提供するケアの品質と能率を改善し、そして病院

16) Rezaee の調査は500あるいはそれ以上のベッド数を有する250のアメリカ合衆国の病院に対して行われた。その質問は、DRG/PPS 実施の結果として彼らの原価計算システムの中に生じた変化に関するものである。回答率は39.2% (98の病院)であった。Rezaee, pp.58-60, 拙稿「病院に対する ABC システムの適用」pp.42-43。

17) 以下については、拙稿「病院に対する ABC システムの適用」pp.45-49を利用した。

の諸資源を管理するのを支援するとして、ABCシステムの能力を高く評価している。

病院の置かれている環境条件を彼は次のように認識している。多くの医療組織と同様に病院は挑戦的かつ競争的環境に直面している。競争の増大、患者ケアの品質への焦点増大、並びに新技術による高コストは、病院が患者に対してサービスを提供する方法および病院のサービスの原価を再検討させるようになってきた。

原価を統制するためには、その意思決定要求のために適切な原価情報を必要とする。しかし、伝統的原価計算システムは、遂行される活動の原価に関しての情報を提供できない。これに対して、ABCシステムは病院や他の医療組織において、このような情報要求に応えることができる。なぜならば、ABCシステムの適用は、こうした組織が彼らのビジネス・プロセスを改善すること、正確には、彼らの原価を知覚し統制し、そして管理者に次のような情報を提供することを可能にしてきた。すなわち、その情報は、管理者達に業務的・戦略的意思決定プロセスを改善することを可能にさせるものである。

Lawsonによると、伝統的原価計算システムは次の理由からコスト・コントロールを遂行することが困難であると主張する。まず最初に、伝統的原価計算は、患者のニーズに応えるために遂行される活動に対して焦点を置くことができないので、コスト・コントロールが困難である。たとえば、患者日数基準に基づいて看護費用を配賦することは、看護スタッフによって遂行される異なった活動や患者間での看護サービスの異なったニーズを考慮することを不可能にする。従って、ある種の間接費を伝統的原価計算システムでコントロールすることは困難である。

次に第二番目の理由は、部門ごとにコストを分析する伝統的原価計算システムでは、作業が複数の部門に渡って行われるという事実を反映することができない。組織の各部門はお互いに関連している（たとえば、請求書作成部門はその前に位置している患者記録部門の影響を受けている）ので、原価を

統制するためには、これらの部門によって遂行される活動間の相互依存関係を理解する必要がある。

以下、ニューヨーク北地区における医療機関に対して行われた原価計算情報に関する調査結果を提示し、医療機関が原価計算にシステムに対してどのようなニーズを持っているかを明らかにする。

伝統的会計システムの欠点	賛成 or 強い賛成	賛成でも反対でもない	反対 or 強い反対
現在の（非 ABC）会計システムは管理的意思決定のために必要とされるすべての情報を提供しない	55%	27%	18%
管理的意思決定を支援するためには新しい改善された原価システムが必要である	59%	23%	18%
あなたの部門は、あなたの現在の財務諸表の中では反映されていないような相当な業務的な改善を達成してきている	38%	38%	24%
伝統的会計システムによって提供される情報を利用しては遂行される活動の原価を決定することは困難である	50%	14%	36%
サービスあるいは製品原価計算情報の改善は、あなたの組織に競争的優位性を提供するであろう	82%	9%	9%
各ビジネス・プロセスの中で遂行される活動の原価を跡付けることの改善は、あなたのプロセスの改善努力をより助けるであろう	84%	16%	0%
ABC の知覚された便益			
ABC システムの利用は、伝統的原価計算システムよりもあなたが業務を理解するのをより助けるであろう	73%	9%	18%
ABC システムは、伝統的原価計算よりもより有用な製品原価情報を提供する	64%	27%	9%
ABC システムは、伝統的原価計算システムよりも工程改善プログラムのためにより有用な情報を提供するであろう	64%	27%	9%
ABC システムの主要なベネフィットは、コストを統制することである	18%	46%	36%

図表7 ABC 調査の結果（引用文献（20），p.32，引用文献（5），p.46-47）

まず、「各ビジネス・プロセスの中で遂行される活動の原価を跡付けることの改善は、あなたのプロセスの改善努力をより助けるであろう」という項目に対する賛同が84%で最も多い。次に多いのが、「サービスあるいは製品原価計算情報の改善は、あなたの組織に競争的優位性を提供するであろう」という項目であり、これには82%の回答者が賛同している。

次に下半分に上げられている ABC システムの長所についてである。上位の3項目、すなわち、「ABC システムの利用は、伝統的原価計算システムよ

りもあなたが業務を理解するのをより助けるであろう」(73%)、「ABC システムは、伝統的原価計算よりもより有用な製品原価情報を提供する」(64%)、そして「ABC システムは、伝統的原価計算システムよりも工程改善プログラムのためにより有用な情報を提供するであろう」(64%) という項目については、1994年の段階で病院関係者が ABC システムの価値を良く把握しているという感想を抱く。

これに対して、「ABC システムの主要なベネフィットは、コストを統制することである」という項目に対する賛同はほんの僅かである (18%)。Lawson は、このことについて次のような解釈をしている。すなわち、このことは、部分的にはその産業における多くのセグメントにおいて伝統的な利益志向の欠落並びに政府規制が大きいことを反映しているのかもしれない。

- | |
|---|
| <ul style="list-style-type: none"> ・患者の治療コスト ・異なった医療センターの能率比較の能力 ・管理的コストの製品に対する正確な配賦 ・新たなロケーションを開始するコスト ・品質のコスト ・ネットワークのコストとスタッフ人員のコストを比較する情報 ・時間経過に渡ったコスト（およびその原因）の比較 ・他の部門を支援するためのコストの知覚 ・組織内外の専門医療のコストに関する情報 ・訴訟を処理したり、あるいは購入要求を処理するような種々の活動のコストに関する情報 |
|---|

図表 8 伝統的会計システムを使用している医療管理者のいくつかの情報要求 (引用文献 (20), p.34. ただし出典は K.Ho と R.Lawson の次の文献である。An Exploratory Study of the Application of Activity-based Costing Systems to the Health Care Industry, Proceedings of the ACME III/ICCM VI Joint International Conference, August 1993. 引用文献 (5), p.48)

図表 8 は伝統的原価計算システムを使用している医療管理者が、どのようなコスト情報を必要としているかを表している。これらの情報要求のうち果たしてどれだけのものが、ABC システムによって提供可能かは即断できないが、少なくとも伝統的原価計算システムによってはこれらの要求は適えられていないと、考えられているようである。この点について Lawson は、次のように指摘している。すなわち、その回答のおのおのが活動やプロセスの原価に関連している—ABC システムはそれらを生み出すよう考案されてい

る—ことを発見することは興味深い。このように、彼はここで上げられている情報要求に対して ABC システムが対応できると考えているようである。

	カナダ	アメリカ	医療組織
ABC を考慮したことのない組織	67%	70%	67%
現在 ABC を評価している組織	15%	19%	11%
かつて ABC を評価し、ABC を拒絶した組織	4%	—	—
既に ABC を実施していた組織	14%	11%	22%

図表 9 ABC 実施の比較

(引用文献(20), p.34. ただし出典は次の文献である。U.S. and Canadian percentages from H.Arnitage and R.Nicholson, Activity-based costing: a survey of Canadian practice in P.Sharman, Activity-based management: A growing practice, *CMA Magazine*, March 1993.)

最後に、図表 9 はアメリカ合衆国の企業、カナダの企業および医療組織(今回の調査対象)についての ABC 実施に関する比較データである。

図表 7 の上半分並びに図表 9 の調査結果から伝統的原価計算システムには欠点があり、そしてどのような情報要求が存在するかが明らかとなっている。そして、図表 7 の下半分において、ABC システムの長所(組織業務についてのよりよい理解、プロセス改善プログラムへの貢献、および患者に対して提供されるサービスについてのより正確な原価計算)が、表わされていた。

従って、図表 9 において回答者のうちの 22% が医療組織において ABC システムを使用していたということは、伝統的原価計算システムの無能力さを感じていた医療管理者が、その代替的原価計算システムとして ABC システムを選択していたというように解釈できる。

以上、Lawson の調査により次のことが明らかになった。すなわち、病院で必要とされる原価情報要求に対して、伝統的原価計算が応えられないこと、ABC はこれらの情報要求に応える可能性を有していること、そして ABC を採用している病院が 1994 年時点において増加しつつあること (22%) が、明らかにされている。

以上、米国ではメディケアに対する DRG/PPS の導入が原価計算の利用状

況及び原価計算の精緻化に影響を及ぼしているという研究が多い。これに対して、この論文の課題ではないが、DRG/PPSが公的医療費の削減に役立ったかどうかという課題については、イエスという意見とノーという意見が見られる。しかし、DRGという制度が米国のみならず多くの国々(各国で用いられている定額制にはそれぞれ特徴があり、例えば米国のDRGと日本のDPCはそれぞれ特徴を持っている。ただし、医療サービスの量にかかわらず診療報酬を定額で提供するという部分は共通している)で用いられていることを見ると、一応の成果が出ているのではないかと推測できる。

(3) 日本におけるDPCの導入と採用状況

まず、医療保障制度については我が国では国民皆保険として公的に実施されている。その仕組みについて詳しくは述べないが、日本国民は制度的には総て公的医療保険に加入することになっている。ただし、保険料を支払わないという理由で現実的には公的医療保険に加入していない者も存在する。

次に、診療報酬支払い方式としては、近年までは原則として出来高支払い方式が採用されていた。1998年11月に国立病院8病院と社会保険病院2病院において「急性期入院医療定額払いの試行」が行われたのが最初で、2003年には82の特定機能病院の急性期入院医療に対してDPCが適用されるようになった。その後その適用は拡大し、2014年現在の推計で病院数1,585、ベッド数492,206(全一般病床の約55%を占めている)がDPC対象となっている。米国で開発されたDRG/PPSが1入院当たり包括評価であったのに対して、我が国のDPC/PDPS(Diagnosis Procedure Combination/Per-Diem Payment System)は入院一日当たりの定額である¹⁸⁾。

18) 迫井正深稿「DPCはいかに誕生したか DRGとDPCの違い」保健医療科学, Vol. 63, No. 6, 2014, p.488及びp.492を参照した。この論文の題名のように、この論文ではDRGとDPCの違いについてその発展の歴史と共に詳しく説明されている。pp.488-501。

	病院数		ベッド数	
	DPC 対象	DPC 準備	DPC 対象	DPC 準備
平成15	82	—	66,497	—
平成16	144	—	89,330	—
平成18	359	371	176,395	114,057
平成20	713	843	286,088	192,242
平成21	1,278	331	430,224	57,965
平成22	1,388	266	455,148	41,407
平成23	1,447	201	468,362	27,751
平成24	1,505	248	479,539	34,502
平成25	1,496	244	474,981	34,501
平成26	1,585	278	492,206	36,458

図表10 DPC 導入状況 (Wikipedia より引用した) <https://ja.wikipedia.org/wiki/E8%A8%BA%E6%96%AD%E7%BE%A4%E5> 2015年10月19日付。

このように我が国でも定額支払い方式は普及していったのであるが、2003年の特定機能病院でのDPC導入前に行われた調査研究の研究班は見直し後の診断群分類についての活用のあり方についての前提を次のように確認しているという。すなわち、「新たな診断群分類は本邦の医療サービス提供者、医療の受療者（患者・家族）や国民、医療保険者、政府、関係学会・団体などの様々な関係者が医療サービスに関する情報を共有するための『共通言語』あるいは『共通スケール』として活用するという目的を明確にしている。その上で、研究班の多角的な検討と分析を通じて、診断群分類の活用を通じた医療の質や病院管理・医療経済に関する基礎的な分析方法等、様々な角度から診断群分類の可能性についての知見を蓄積していったのである」¹⁹⁾と述べられている。筆者の研究は、DPCと原価計算の採用・発展の関係についてのものなので、それを中心に行っている。しかし、この調査研究の研究班によると、DPCの目的には上記のような広範なモノが含まれている。これらの目的に対してDPCがどの程度役立っているかについては、それぞれの領域の専門家に任せたい。

19) 迫井正深稿「DPCはいかに誕生したか－DRGとDPCの違い－」p.495より引用した。

Ⅲ 設問項目、回答及び若干の解釈

	16年	17年	18年	21年	22年	25年
設問11-25	○	○	○	○	○	○
設問19-2, 設問25-2	×	×	○	○	○	○
設問23-2, 25-3, 設問I-N	×	×	×	○	○	○
発送数	847	1,267	1,821	440	1,781	1,795
有効回収数	205	294	442	133	317	303
回収比率 (%)	24.2	23.2	24.3	30.2	17.8	16.9

図表11 発送数と有効回収数

筆者は、原価計算に関する調査を平成16年から平成25年にかけて6回実施している。このうち、「設問11-25」の項目は、平成16年から25年までの調査の総てにおいて実施されていることを表している。これに対して、「設問19-2, 設問25-2」の項目は、平成18年から25年までの調査において実施されている。平成16年の調査では発送数が少ないが、これは300以上のベッド数を有する一般病床病院を対象にしている。これに対して、平成17年調査では、150床以上299床までの一般病床病院を調査対象にしている。平成21年調査における発送先は、平成16年から平成18年までの3回の調査において回答していただいた病院の中から病院名が判明している病院のみを対象として選定している。平成21年の回収比率が高いのはそのような形で病院を選定しているからである。

Ⅳ 調査結果

平成16年から平成25年にかけて全国の病院に対して経営管理機能についての郵送調査を行った（平成16・17・18・21・22・25年）。

対象病院種類

A：国立（独立行政法人）病院，国その他の病院，B：都道府県立病院，C：市町村立病院，D：日本赤十字病院，E：厚生連・厚生団・社会事業協会・全社連病院，F：共済組合病院，G：公益法人病院，H：医療法人病院，I：会社病院，J：健康保険組合病院及びその他の法人病院，K：済生会病院，L：個人病院及びその他の病院（その他の場合；）

設問11 ここからは貴病院において原価計算システムが採用されているかど

うかに関する質問を行います。原価計算システム（少なくとも、診療科や病棟ごとに原価の集計を毎月行っている状態）を導入されていますか。

	16年	17年	18年	21年	22年	25年
大規模病院	○	×	○	×	○	○
中規模病院	×	○	○	×	○	○
全体	30.2 (62/205)	20.4 (60/294)	28.3 (125/442)	21.1 (28/133)	20.2 (64/317)	21.1 (64/303)

図表12 調査年ごとの原価計算の採用率（○印はその単位での集計データのあること、そして×印は集計データの無いことを表している。例えば、平成21年では、大規模・中規模病院についての区分されたデータは無いが、病院全体としてのデータがあることを表している）

平成16年の原価計算システムの採用率は他の5回の調査に比較して高い。その理由は、次のことにあると考えられる。平成16年調査では、原価の集計を年間に1回以上行っているケースを原価計算システムの採用として算入している。それに対して、平成17年以降の調査では、少なくとも原価の集計を毎月行っているケースを条件としている。平成16年調査を除くと平成18年の調査で採用率が28.3%と最も高い。他の調査では20~21%程度の採用率である。

	14年以前	15	16	17	18	19	20	21	22	23	24	25
25年調査	9	6	7	1	1	2	2	5	5	2	8	4
22年調査	21	3	10	6	7	8	5	4	-	-	-	-
21年調査	5	2	4	3	5	1	4	-	-	-	-	-

図表13 原価計算の採用年度

設問12 設問11で「はい」と回答された病院にお聞きます。貴病院で採用されている原価計算システムは制度的原価計算（簿記の機構と結合している状態）として実施されていますか、それとも特殊原価調査（簿記の主要簿とは切り離れた状態）として実施されていますか。

1. 制度的原価計算として実施 2. 特殊原価調査として実施

	16年	17年	18年	21年	22年	25年
1	56.5	53.3	68.8	46.4	51.6	56.9
2	40.3	45.0	31.2	50.0	46.9	36.9
無回答	3.2	1.7	0.0	3.6	1.5	6.2
全体	100.0	100.0	100.0	100.0	100.0	100.0

図表14 制度的原価計算か、又は特殊原価調査か

平成21年調査を除く5回の調査では、「制度的原価計算として実施」の方が「特殊原価調査として実施」よりも比率が高い。このうち、平成18年調査では、68.8%と最も高い比率で制度的原価計算が実施されている。

設問13 その原価計算システムは病院内で開発されましたか、それとも外部から購入されましたか。

1. 内部開発
2. 外部から購入
3. 外部購入したものを内部で加工している
4. その他 ()

	16年	17年	18年	21年	22年	25年
1	59.7	51.7	44.0	32.2	35.4	43.8
2	12.9	28.3	26.4	46.4	41.5	23.4
3	19.4	13.3	12.0	10.7	13.9	15.6
4	8.1	6.7	16.0	10.7	9.2	9.4
無回答	0.0	0.0	1.6	0.0	0.0	7.8
全体	100.0	100.0	100.0	100.0	100.0	100.0

図表15 内部開発か否か

総ての調査において「内部開発」の比率が相対的に高い。ただし、平成21年と22年においては「内部開発」よりも「外部から購入」の比率の方が高い。「外部購入したものを内部で加工している」比率は、平成16年の調査においてやや高率であるが、それ以外の調査では10-16%の範囲でそれほど高率でない。我が国では、いわゆるソフトウェアについて自社開発の割合が多いと言われてきたが、原価計算についても同じ傾向が確認できる。

設問14 その原価計算システムは実際原価計算システムですか、それとも標準原価計算システムですか（ちなみに、一般の産業では、実際原価計算システムは主に原価の集計目的のために採用され、一方、標準原価計算システムは原価管理「計画や統制」目的のために利用されています）。

1. 実際原価計算システム
2. 標準原価計算システム
3. 上記の2種類のシステムを同時に採用している。

	16年	17年	18年	21年	22年	25年
1	51.6	38.3	55.2	28.6	48.4	56.3
2	48.4	56.7	36.0	64.3	45.3	32.8
3	-	-	5.6	7.1	4.7	6.2
無回答	0.0	5.0	3.2	0.0	1.6	4.7
全体	100.0	100.0	100.0	100.0	100.0	100.0

図表16 実際原価計算か標準原価計算か

実際原価計算の方が標準原価計算よりも採用率が高いのは、平成16年、18年、22年、及び25年であり、逆のケースは平成17年と平成21年である。また、2種類の原価計算システムを同時に採用しているケースは4%後半から7%超の範囲であり、調査年によって大きな差は見られない。

設問15 採用されている原価計算システムによって算出される原価の集計単位についてお聞きします。該当する項目にすべて丸印を付けてください。複数回答可能

- 1. 診療科や病棟
- 2. 疾患分類ごと（貴病院独自の分類）
- 3. 診断群分類ごと（厚生労働省の分類）
- 4. 医師ごと
- 5. その他（ ）

	16年	17年	18年	21年	22年	25年
1	98.4	90.0	97.6	100.0	96.9	92.2
2	12.9	11.7	1.6	7.1	10.9	6.3
3	6.5	6.7	5.6	14.3	10.9	14.1
4	14.5	16.7	9.6	25.0	17.2	14.1
5	6.5	1.7	3.2	3.6	6.3	3.1

図表17 原価の集計単位

「診療科や病棟」に対して原価を集計している割合はどの調査年においても90%を超えており、一貫して高率である。次に高いのは「医師ごと」であり、9.6%から25%の範囲であることが分かる。疾患種類ごとの集計については、病院独自の分類と厚生労働省の分類が見られるが、最初の平成16年と17年では前者の割合が高いが、それ以降では後者の方が高い傾向がある。

設問16 原価計算によって得られる情報をどのような目的のために利用していますか。該当する項目にすべて丸印を付けてください。複数回答可能

- 1. 戦略的計画策定（たとえば新しいサービスを提供するなどの長期の目的）
- 2. 予算編成（短期の目的）
- 3. 診療科の収益性分析
- 4. 疾患分類ごとの収益性分析
- 5. 医師ごとの収益性分析
- 6. CVP（損益分岐分析）
- 7. その他（ ）

	16年	17年	18年	21年	22年	25年
1	45.2	41.7	28.0	28.6	17.2	15.6
2	43.5	41.7	36.8	32.1	35.9	29.7
3	90.3	81.7	84.8	89.3	84.4	81.3
4	14.5	10.0	7.2	17.9	12.5	12.5

5	16.1	21.7	8.8	10.7	17.2	10.9
6	24.2	36.7	29.6	25.0	20.3	26.6
7	4.8	5.0	5.6	3.6	7.8	3.1

図表18 原価計算を実施する目的

総ての調査年において最も高いのは「診療科の収益性分析」目的であり、常に80%を超過している。次に高いのは「予算編成」目的である。3番目に高いのは「戦略的計画策定」と「CVP」である。前者は平成16年と17年では40%超であったが、25年では15.6%であり、この項目はだんだんと減少している。これに対して、後者は調査年ごとにそれほど大きな変化はなく20.3%から36.7%の範囲に収まっている。「疾患分類ごとの収益性分析」と「医師ごとの収益性分析」は、どちらも調査年ごとに若干の採用割合の違いはあるが、過去の割合よりも最近の割合が増加しているとか、あるいは逆の傾向が見られると言ったことはない。

戦略的計画策定の比率が減少している理由は、戦略的計画策定の必要性を認識していないのではなく、戦略的計画を立てても、あるいは戦略的計画を立てたくても、余りに高い不確実性のために、それが役に立たなくなっているのではないかと推測する。すなわち、2年に1回の診療報酬改定、少子高齢化に対応して医療ニーズが変化すること、更に TPP 交渉の行方などの不確実性である。

設問17 原価計算システムは下記のソフトウェアと関連づけられていますか。該当する項目にすべて丸印を付けてください。複数回答可能

1. 簿記のシステム 2. オーダリング・システム
3. 電子カルテ 4. その他 ()

	16年	17年	18年	21年	22年	25年
1	51.6	48.3	52.8	53.6	56.3	51.6
2	29.0	26.7	26.4	35.7	25.0	17.2
3	6.5	8.3	8.0	17.9	15.6	25.0
4	24.2	11.7	13.6	21.4	21.9	20.3

図表19 ソフトウェアとの関連付け

総ての調査年において一貫して高いのは「簿記のシステム」である。これは、原価計算のデータと簿記のデータとは授受の関係にあることから当

然である（特に制度的原価計算の場合には強い関係にある）。次に高いのは「オーダリング・システム」の採用率である。この採用率は、調査年において余り大きな変化は見られない。これに対して、「電子カルテ」の比率はそれほど高くないが、過去に比較して最近の割合が劇的に増加している。

設問18 設問14で採用している原価計算システムが「標準原価計算システム」であると回答された病院にお聞きします。原価差異分析は次の中のどのレベルで実施されていますか。該当する項目にすべて丸印を付けてください。複数回答可能

- 1. 部門レベル（事務部門や検査部門などを含むすべての部門）
- 2. 診療部門レベル（実際に患者を処置する部門）
- 3. 病棟レベル
- 4. 疾患分類レベル
- 5. 診断群分類レベル
- 6. 医師レベル
- 7. その他（ ）

	16年	17年	18年	21年	22年	25年
1	40.3	33.3	32.0	77.8	58.6	81.0
2	48.4	36.7	33.6	72.2	82.8	95.2
3	24.2	23.3	20.8	33.3	51.7	42.9
4	8.1	1.7	1.6	5.6	6.9	19.0
5	1.6	1.7	0.8	11.1	6.9	9.5
6	6.5	3.3	7.2	11.1	10.3	23.8
7	1.6	13.3	2.4	16.7	3.4	9.5

図表20 原価差異分析の実施レベル

「診療部門レベル」が一貫して高いが、特に平成21年から25年の3回では急激に採用率が增大している。次に高いのは「部門レベル」であり、これも最近の3回の調査において増加傾向にある。3番目に高いのは「病棟レベル」であり、上記の2つのレベルと同様最近の調査で増加傾向にある。最後に「疾患分類レベル」、「診断群分類レベル」及び「医師レベル」については過去に比較して最近の比率が相対的に高いが、その中でも「疾患分類レベル」と「医師レベル」については平成25年調査の比率がそれまでのものと比較して著しく高い。

設問19 原価計算システムの導入意思決定と導入後のスタッフの関与についてお聞きします。導入意思決定（内部開発の場合と購入の場合の両方を含

む)には、主に誰が関与しましたか。複数回答可能

1. 病院長 2. 事務長 3. 導入を検討するための特別の組織
4. 経理部門など常設の組織 5. その他 ()

	16年	17年	18年	21年	22年	25年
1	41.9	25.0	26.4	35.7	42.2	35.9
2	29.0	43.3	33.6	39.3	45.3	39.1
3	9.7	16.7	16.8	32.1	10.9	10.9
4	35.5	38.3	36.8	32.1	29.7	54.7
5	17.7	15.0	19.2	25.0	21.9	3.1

図表21 導入意思決定への関与

平成16年では「病院長」が最も高いが、それ以外は相対的に「事務長」が高い。ただし、「経理部などの常設の組織」の比率が平成18年と25年において他のものよりも高率である。このことから、原価計算システムの導入意思決定には「病院長」よりも「事務長」が責任者として関与していること、そして、「常設の組織」が平成25年調査において急激に増加していることが分かる。

設問19-2 原価計算システム導入後のスタッフの関与についてお聞きします。主に誰が関与していますか。複数回答可能

1. 病院長 2. 事務長 3. 導入を検討するための特別の組織
4. 経理部門など常設の組織 5. その他 ()

	16年	17年	18年	21年	22年	25年
1			16.0	17.9	25.0	14.1
2			28.0	25.0	34.4	34.4
3			16.8	21.4	10.9	4.7
4			67.2	64.3	68.8	79.7
無回答			8.0	7.1	6.3	0.0

図表22 導入後への関与

一度導入された原価計算システムの維持・管理については、「経理部などの常設の組織」が関与しているという結果が出ている。2番目には「事務長」、そして3番目には「病院長」の比率が高い。

設問20 原価計算システムを導入されていますが、現段階では導入されているシステムは成功していると思いますか。

1. 成功している 2. 成功していない 3. どちらとも言えない

	16年	17年	18年	21年	22年	25年
1	27.4	21.7	25.6	14.3	29.7	15.6
2	8.1	6.7	18.4	18.4	25.0	20.3
3	64.5	68.3	54.4	64.3	42.2	62.5
無回答	0.0	3.3	1.6	3.6	3.1	1.6
全体	100.0	100.0	100.0	100.0	100.0	100.0

図表23 成功か否か

最も回答率の高いのは「どちらとも言えない」である。2番目に高いのは「成功している」であり、3番目は「成功していない」である。「成功している」という回答は、むしろ最近において減少傾向にある。それに対して「成功していない」という回答は、平成17年までの調査よりも18年以降の調査の方が増加している。また、「どちらとも言えない」という回答については、原価計算を導入して数年後になってもこのように回答している病院が比較的多く見られる。BSCと同様に病院では様々な管理手法が利用されているので、ある結果に対してどの管理手法がどのくらい貢献しているかを判断することが難しいのかもしれない。

設問21 設問20で「成功していない」と回答された病院にお聞きします。より良いシステムとするには何が必要だと思いますか。重要だと考えられるものを3つ以内で挙げてください。

ここでは、平成25年調査の内容を分類すると、次のようになる。まず①原価計算の機能に関するもの（8件）が挙げられる。このうち最も多いのは「共通費の配賦基準」（4件）の改善である。残りは「多様で弾力的な分析機能」・「標準原価の導入」・「分析後のフィードバックの仕方」などである。次に②原価計算の利用目的の明確化が3件挙げられている。さらに③スタッフに関するものが2件挙げられている。それ以外（2件）を④その他としている（たとえば、「システム設定やインターフェイス入力などの容易性」・「原価計算のどの資料を経営状況判断のための指標として利用するかを決めること」）。

設問22 設問20で「成功している」と回答された病院にお聞きします。原価計算システムの提供する情報の中重要なものはどれですか。該当する項目に

すべて丸印を付けてください。複数回答可能

1. 診療科別原価情報
2. 疾患別（診断群別を含む）原価情報
3. 意思決定（計画）のための原価情報
4. 業績評価（統制）のための原価情報
5. その他（

	16年	17年	18年	21年	22年	25年
1	94.1	69.2	87.5	100.0	78.9	80.0
2	29.4	23.1	9.4	25.0	15.8	10.0
3	82.4	46.2	53.1	50.0	63.2	40.0
4	76.5	61.5	56.3	50.0	73.7	40.0
5	0.0	0.0	3.1	25.0	0.0	0.0

図表24 何が重要な情報か

原価計算システムが提供する情報のうち最も重要なのは「診療科別原価情報」であるということは明確である。「意思決定のための原価情報」と「業績評価のための原価情報」は後者がやや高率であるものの、ほぼ同じ回答割合である。設問16の解答を合わせて分析すると、我が国の病院では診療科単位の管理に焦点が当てられていることが分かる。すなわち、設問22における結果から「意思決定のための原価情報」と「業績評価のための原価情報」はほぼ同じ回答割合であることが分かるが、設問16の回答から「診療科の収益性分析」が非常に高率であることから、業績評価に対する関心が高いことが分かる。

設問23 現在、原価計算システムを導入していない病院にお聞きます。過去において導入した経験がありますか。

1. ある
2. ない

	16年	17年	18年	21年	22年	25年
1	9.8	5.1	8.5	13.3	8.7	13.0
2	87.4	92.7	87.7	83.8	88.1	81.8
無回答	2.8	2.2	3.8	2.9	3.2	5.2
全体	100.0	100.0	100.0	100.0	100.0	100.0

図表25 導入経験の有無

平成17年調査は中規模病院のみの回答であり、他の調査年の回答よりもやや極端である。それ以外は過去に導入経験の「ある」のは8.5%から13.3%の範囲である。これに対応して導入経験の「ない」のは81.8%から88.1%であ

る。このことから、現在、原価計算を導入していない病院の大部分は過去においても導入経験を持たないことが分かる。

設問23-2 設問23で「1. ある」と回答された病院にお聞きします。導入を中止した理由を3つ以内で上げてください。

図表26の集計結果は平成25年調査分だけを表示している。

導入中止の理由	回答数
原価計算の機能についてのもの	18
スタッフに関わるもの	5
負担に関わるもの	8
効果に関わるもの	6
その他	2

図表26 導入を中止した理由

設問24 現在、原価計算システムを導入していない病院にお聞きします。近い将来（2-3年以内）において導入の予定がありますか。

1. ある 2. ない

	16年	17年	18年	21年	22年	25年
1	72.0	42.3	48.9	36.2	33.6	23.0
2	25.9	56.4	46.7	59.0	61.7	66.2
無回答	2.1	1.3	4.4	4.8	4.7	10.8
全体	100.0	100.0	100.0	100.0	100.0	100.0

図表27 導入の予定

近い将来導入の予定が「ある」という回答はだんだんと減少傾向にあることが分かる。それに対応して、導入予定が「ない」という回答は増大傾向にある。このことから、我が国の病院では、このままの大きな環境変化が生じない限り、原価計算の採用が進展しないことが予測される。

設問25 現在導入しておらず、さらに近い将来においても導入予定がない病院に対してお聞きします。導入しない理由は次の中どれですか。該当するもの全てに丸印を付けてください。複数回答可能

1. 原価計算情報は重要でない
2. 原価計算に関わるコストがベネフィットを上回る
3. 現在の病院の情報（財務）システムが、原価計算システムと両立できない
4. 原価計算システムの導入は優先的事項でない
5. 原価計算システムには余りに多くのコストがかかる

- 6. 信頼できる原価計算システムが手に入らない
- 7. 原価計算システムを使いこなせる優秀なスタッフがいない
- 8. 原価計算システムを導入することに対するスタッフ（医師，看護師，検査技師など）の理解が得られない
- 9. どのようなシステムが適切であるか判断がつかない
- 10. その他（ ）

	16年	17年	18年	21年	22年	25年
1	2.7	3.8	3.4	1.6	2.6	4.6
2	8.1	6.8	7.4	4.8	9.6	17.6
3	43.2	32.6	35.8	33.9	28.2	26.1
4	32.4	32.6	36.5	35.5	39.1	32.7
5	24.3	22.7	30.4	30.6	28.8	32.7
6	16.2	9.1	12.8	22.6	17.9	22.2
7	16.2	15.2	18.2	17.7	17.3	24.8
8	0.0	6.1	4.1	11.3	14.7	12.4
9	32.4	36.4	33.1	29.0	29.5	27.5
10	13.5	11.4	8.1	9.7	13.5	9.2

図表28 導入しない理由

設問25-2 貴病院ではABC（活動基準原価計算）を利用していますか。

- 1. 利用している
- 2. 利用していない

	16年	17年	18年	21年	22年	25年
1			1.8	3.8	0.6	4.3
2			89.6	88.7	82.0	90.1
無回答			8.6	7.5	17.4	5.6
全体			100.0	100.0	100.0	100.0

図表29 ABCを利用しているか

ABCを用いている病院は少なく0.6%から4.3%の範囲に止まっている。

設問25-3 設問25-2で「利用していない」と回答された病院にお聞きします。ABCについてご存じですか。

- 1. 知っている
- 2. 知らない

	16年	17年	18年	21年	22年	25年
1			23.7	28.0	24.2	23.4
2			75.0	63.5	72.7	71.8
無回答			1.3	8.5	3.1	4.8
全体			100.0	100.0	100.0	100.0

図表30 ABCの認知度

ABCを採用していない病院にABCを知っているかどうかを聞いているが、「知っている」という回答は23.4%から28.0%の範囲に止まっている。こ

れに対して、「知らない」という回答は63.5%から75.0%に及んでいる。

設問 I 貴病院が原価計算を採用された契機についてお聞きます。以下のうちのどれに該当しますか？複数回答可能

1. 他病院で採用されていた
2. コンサルタントに勧められた
3. 日本や欧米の文献を通じて必要性に関する知識を得た
4. 厚生労働省、医師会、県庁などの開催する講演会や研修会で必要性を感じた
5. その他（具体的に：)

	16年	17年	18年	21年	22年	25年
1				17.9	14.1	21.9
2				10.9	7.8	21.9
3				7.1	6.3	9.4
4				17.9	12.5	20.3
5				50.0	48.4	25.0
無回答				7.1	20.3	20.3

図表31 原価計算導入の契機

回答の最も多いのは「その他」であるが、そのほとんどは、系列病院の方針である。次に高いのは「他病院で採用されていた」と「厚生労働省、医師会、県庁などの開催する講演会や研修会で必要性を感じた」という回答である。「その他」については25年調査では半減している。これに対して「他病院で採用されていた」と「厚生労働省、医師会、県庁などの開催する講演会や研修会で必要性を感じた」という回答は増加傾向にある。「日本や欧米の文献を通じて必要性に関する知識を得た」という回答は10%以下と低い。病院のマネジメントを担っている方々に文献を通じて情報を収集していただきたい。正確で正しい情報というのは、口頭のものでなく文章になったモノが一番であると考え。それは、論文などの形になった情報は、それだけ信頼性が高いからである。疑問に思ったら著者に問い合わせることも可能ということもあり、口頭のものよりも信頼性が高いと思われる。

設問 J 以下では DPC（診断群分類別包括支払制度）を採用されている病院に質問いたします。DPC を採用された理由は次のうちどれですか？（DPC を採用されていない場合は、これで終了です）2つ以内で選択ください。

1. 経営（財務）にとって有利だから（収益が増加するから）
2. DPCの採用を契機として、クリティカルパスの作成などの業務改善効果が期待されたから
3. 他の病院が採用していたから、あるいは採用しそうであったから
4. 政府（厚生労働省）の方針だったから
5. その他（具体的に：)

	16年	17年	18年	21年	22年	25年
1				33.3	59.5	77.1
2				38.9	40.0	41.7
3				0.0	2.7	10.4
4				33.3	45.9	62.5
5				11.1	10.8	0.0

図表32 DPC採用の理由

最も高い回答は「経営（財務）にとって有利だから（収益が増加するから）」である。次に高いのは「政府（厚生労働省）の方針だったから」であり、そして、3番目に「DPCの採用を契機として、クリティカルパスの作成などの業務改善効果が期待されたから」である。DPCは我が国において規模の大きい病院を中心にしてその採用が進んでいるが、その導入目的は、同じ入院患者でも出来高で計算するよりもDPCを採用した方が収益が大きいという理由で採用されていることが分かる。²⁰⁾

設問K 原価計算の導入時期とDPCの採用時期との関連性についてお聞きします。

1. 原価計算の導入時期の方がDPCの採用時期よりも早かった
2. DPCの採用時期の方が原価計算の導入時期よりも早かった
3. 両者をほぼ同時期に採用した

20) 病院収益増大に対する影響要因を調査したところ、個別要因としてはDPCと看護配置7対1の影響力が大きいことが分かっている。DPCが収益増大要因と回答した病院は次のようである。29.8%（平成21年）、36.5%（平成22年）、そして38.0%（平成25年）である。次に看護配置が収益増大要因と回答した病院は、55.3%（平成21年）、39.6%（平成22年）、そして37.4%（平成25年）という数字である。拙稿の第4回調査、p.114、第5回調査、p.62、第6回調査、p.19を参照のこと。

	16年	17年	18年	21年	22年	25年
1				44.5	73.0	45.8
2				22.2	21.6	39.6
3				22.2	5.4	14.6
無回答				11.1	0.0	0.0
全体				100.0	100.0	100.0

図表33 原価計算の導入時期と DPC の採用時期との関連性

「原価計算の導入時期の方が DPC の採用時期よりも早かった」とする回答が一貫して高率である。次に多いのは「DPC の採用時期の方が原価計算の導入時期よりも早かった」とする回答である。以上の回答傾向から次のことが推測される。すなわち、日本の病院では、DPC の採用に際して原価計算情報が影響を及ぼしたのではないかとということである。

設問 L 設問 K で「1」と回答された病院にお聞きします。DPC を採用する際に診断群分類別原価計算を実施し、診断群分類別損益を算出するなど、原価計算に基づく情報を利用されましたか？

1. 利用した 2. 利用しなかった

	16年	17年	18年	21年	22年	25年
1				12.5	11.1	4.5
2				87.5	88.9	95.5
無回答				0.0	0.0	0.0
全体				100.0	100.0	100.0

図表34 DPC 採用時に DPC 原価計算情報を利用したか

設問 K において、日本の病院では、DPC の採用に際して原価計算情報が影響を及ぼしたのではないかと推測をしたのであるが、この設問 L の回答から、そのような推測は可能性が少ないことが判明した。すなわち、DPC よりも原価計算を先に採用した病院が、DPC を採用する際に「原価計算に基づく情報を利用しなかった」と回答しているのである（87.5%から95.5%の範囲）。

以上、設問 I から設問 L までの回答から、我が国においては、DPC の採用時に原価計算情報が利用されなかったことが分かる。

設問 M DPC を採用した後の診断群分類別原価計算の利用についてお聞きします。継続的に（毎月）診断群分類別原価計算を実施していますか？

1. 実施している 2. 実施していない 3. 必要な場合に実施している

	16年	17年	18年	21年	22年	25年
1				27.8	24.3	20.8
2				33.3	54.1	58.3
3				16.7	10.8	18.8
無回答				22.2	10.8	2.1
全体				100.0	100.0	100.0

図表35 継続的にDPC原価計算を実施しているか

診断群分類別原価計算の利用について質問しているが、一貫して最も高い回答は「実施していない」というものである。平成21年調査を除いて残りの2回調査では「実施している」と「必要な場合に実施している」の合計をしても「実施していない」に遠く及ばない。

設問N 診断群分類別原価計算（あるいは診断群分類別損益計算）を経営者会議・部門長会議などの重要な会議の資料として利用していますか？

1. 利用している
2. 利用していない（たとえば、院長が手持ち資料として持っているが、会議の資料としては提示しない。あるいは、会議の資料としては提示しないが、診療科や部門の責任者にはその資料を提供するなど）

	16年	17年	18年	21年	22年	25年
1				22.2	27.0	18.7
2				55.6	51.4	77.1
無回答				22.2	21.6	4.2
全体				100.0	100.0	100.0

図表36 DPC原価計算情報を重要な会議の資料として利用しているか

診断群分類別原価計算の情報を重要な会議の資料として「利用している」という回答は18.7%から27.0%の範囲であり、これは「利用していない」という回答に比較して著しく低いことが分かる。このことから、DPCを採用後もDPCに基づく原価計算情報が重要な会議の資料として利用されていないことが分かる。

V おわりに

最後に、本稿によって判明した事実から、最初に設定しておいた課題を含めてその結論について記述する。

(1) 我が国の病院では、米国の病院ほどには原価計算が採用されていない(図表12, 13)。採用されている原価計算は、ほとんど診療科や病棟へ原価を集計することを意図している(図表17, 18, 24)。

(2) 我が国では、DPCの採用が原価計算の普及および精緻化に影響を及ぼしていないと結論づけることが出来ると考える(図表32, 33, 34)。また、DPC原価計算がDPC採用後もほとんど実施されていないこと、及びその原価情報が重要な会議の資料として利用されていないこと、などが明らかである(図表35, 36)。

また、米国ではDRG/PPSが医療費の高騰を抑えるために導入されたという経緯があるが、我が国ではそのような目的のために導入されたものではないこと、事実、アンケートによってDPCの採用理由の1つは、収益(診療報酬)増大のためであることが、明らかになっている²¹⁾。

(3) また、ABCについても我が国では米国ほど利用が普及していないことが判明した(図表29, 30)²²⁾。その理由としては次のことが言えるのでは

21) 平成25年の調査から次のことが判明している。すなわち、平成15年と比較して平成23年度の決算利益が増大したと回答した病院のうち、その原因が「医業収益増大」あるいは「医業収益増大および医業費用の減少」にあると答えた病院に対して、「収益増大に貢献した主な要因」を聞いている。それに対して、「DPCの導入」(38.0%)、「看護配置7対1の導入」(37.4%)そして「診療報酬改定の影響」(56.4%)と回答している。また、DPCの採用理由を質問したところ次のような回答を得ている。「経営(財務)にとって有利だから(収益が増大するから)」(77.1%)、「政府(厚生労働省)の方針だったから」(62.5%)、「DPCの採用を契機として、クリティカルパスの作成などの業務改善効果が期待されたから」(41.7%)等という回答であった。拙稿「病院の経営管理機能についての第6回調査-電子カルテ、原価計算、BSC及び財務を中心として-」p.19およびp.27を参照のこと。また、同様の調査は平成21年と22年にも実施しているので興味のある方はそれらを参照のこと。結論的には、3回の調査のうち「DPCの導入」と「経営(財務)にとって有利だから(収益が増大するから)」という回答の比率は平成25年のモノが最も高率である。

22) Udpaは病院にABCシステムを導入することには次の2つの障害があることを指摘している。すなわち、1つはABCが伝統的原価計算に比較して必要とされるデータが多く必要であり、そのために費用がかかるということである。もう1つは、ABCシステムの成功のためには、経営管理上の包括的なパラダイムシフトを必要とすること。すなわち、現行の職能部門的な管理構造をクロスファンクショナルな構造へと移行させる必要があることである。このためには、医師、看護師間はもちろん管理的スタッフを含む全組織構成員に対する再教育を必要とすること。Udpa.p.96を参照のこと。詳しくは、拙稿「病院におけるABC適用に関する研究-マネジドケアの環境の下で-」pp.53-54。

ないかと思う。

A. そもそも原価計算そのものが日本では米国ほど利用されていない。その理由は、過去においては（1990年代初頭のバブル崩壊まで）診療報酬の増額改定が十分であったために、原価を意識する必要が無かったこと、日本の病院は公益性についての観念が強く、仮に原価計算の結果、ある診療科や疾患種類の採算性が悪いことが判明しても、それをすぐに具体的な経営に生かす（例えば、診療科の廃止など）ことが出来ないこと、これらが考えられる。

B. ABCの主要な目的は製品別原価計算の精緻化であるが、日本の病院では製品別原価計算に相当する疾患種類別計算（DPC別原価計算）や医師別計算がほとんど実施されておらず、一方、診療科別原価計算はほとんどの病院で実施されている。これに対して、米国の病院ではDRGごとの原価計算は常識になっており、製品別原価計算の精緻化を目的にしたABCを採用する基本条件が整っていること。

C. そもそも一般産業においても日本と米国ではコスト・マネジメントに関する考えが異なっていること。我が国の間接費管理の特徴は米国のように正確な製品別原価計算にあるのではなく、原価削減指向原価計算システムであることにある。つまり、間接費配賦を最小にするということが日本と米国の経営管理スタイルの違いである²³⁾。すなわち、伝統的原価計算の製造間接費配賦に対する不満を3つの方法（直接原価計算、間接費配賦の改善、活動基準原価計算）のうちのどれかで解消するのであるが、その解消の仕方が両国では異なる。米国では伝統的原価計算の欠点をABCという新しい原価計算方法によって解消する。これに対して、日本では、間接費配賦の改善で対応する。その中でも我が国の特徴は、製品ライン別計算を実施することである²⁴⁾。すなわち、各製品種類別に計算を実施するのでなく、製品ライン別に計算を実施する。そのことによって、間接費として認識・配賦される種類と

23) SAKURAI, Michiharu, Integrated Cost Management-A Companywide Prescription For Higher Profits and Lower Costs-, pp.81-84を参照した。

24) SAKURAI, Michiharu, Integrated Cost Management-A Companywide Prescription For Higher Profits and Lower Costs-, pp.88-109を参照した。

金額が大きく減少する。なぜならば、例えば、2種類の製品が製造される際に、それら2種類の製品原価を別々に算定する際には、各製品を製造するために共通に消費された製造間接費は2種類の製品に按分されることになる。これに対して、これら2種類の製品が同一製品ラインの製品であるならば、各製品種類にとっての間接費は製品ラインの直接費となり、製品ラインに直課される。

最後に ABC についての課題を指摘しておきたい。周知のように米国では 1980年代の後半にカプランやクーパーによって ABC が提起された。伝統的原価計算の製造間接費配賦に不満を持っていたことがその提案の端緒だと言われている。しかし、ABC が提案され、それが実務に適用されてしばらく経過したとき、その欠点が指摘されるようになり、カプラン自身もそれを認識するようになった。そして、その欠点を解消する形で、Time-Driven ABC が提案されている。我が国ではこの TDABC の理論面での検討・評価は行われているものの、その実務的な適用についてはまだそれほど多くない。特に病院への適用については皆無であろう。カプランは単著及びポーターとの共著で病院に対して TDABC の導入を提案している。しかし、今回は TDABC については紙数の関係で触れないでおく²⁵⁾。

引用文献

- (1) 江川寛監修、鈴木信、信川益明編集、『医療科学』第2版、医学書院、2000年6月。
 - (2) 厚生省保険局企画課監修、『欧米諸国の医療保障』株式会社法研、平成9年6月。
 - (3) 迫井正深稿「DPC はいかに誕生したか— DRG と DPC の違い—」保健医療科学, Vol. 63, No.6, 2014, pp.488-501。
-
- 25) Kaplan, R. S., Improving value with TDABC, *healthcare financial management*, JUNE, 2014, pp.77-83. Kaplan, R. S., Using Time-Driven Activity-Based Costing to Identify Value Improvement Opportunities in Healthcare, *Journal of Healthcare Management* 59:6 November/December, 2014, pp.399-412. Kaplan, R. S., & Porter, Michael E., How to Solve The Cost Crisis In Health Care, *Harvard Business Review*, September, 2011, pp.47-64. これらの論文をご覧いただきたい。

- (4) 生命保険協会 企画開発室『米国におけるマネジドケア—その概要と民間医療保険会社の対応—』1998年3月。
- (5) 中田範夫稿「病院に対する ABC システムの適用」山口経済学雑誌, 第48巻第3号, 平成12年5月, pp.25-55。
- (6) 中田範夫稿「病院における原価計算の必要性—DRG/PPS の観点から—」山口経済学雑誌, 第49巻第2号, pp.57-87。
- (7) 中田範夫稿「病院における ABC 適用に関する研究—マネジドケアの環境の下で—」山口経済学雑誌, 第50巻第3号, 平成14年5月, pp.31-56。
- (8) 中田範夫稿「DRG/PPS の下での病院原価計算システムの課題—『メトロポリタン・シカゴ地区病院の調査』を中心にして—」, 山口経済学雑誌, 第50巻第6号, 平成14年11月, pp.45-76。
- (9) 中田範夫稿「病院における原価計算の利用状況について—日米比較—」山口経済学雑誌, 第53巻第5号, 平成17年1月, pp.25-48。
- (10) 中田範夫稿「病院の経営管理機能についての第4回調査—財務状況, BSC および原価計算を中心として—」山口老年総合研究所, 年報22, 2009年8月, pp.95-128。
- (11) 中田範夫稿「病院の経営管理機能についての第5回調査—電子カルテ, 目標管理, BSC および原価計算を中心にして—」山口経済学雑誌, 第59巻第1・2号, 平成22年7月, pp.45-81。
- (12) 中田範夫稿「病院の経営管理機能についての第6回調査—電子カルテ, 原価計算, BSC 及び財務を中心として—」山口経済学雑誌, 第62巻第5・6号, 平成26年3月, pp.1-34。
- (13) 広井良典編著『医療改革とマネジドケア—選択と競争原理の導入—』東洋経済, 1999。
- (14) Counte, Michael A. and G.L. Grandon, *Managerial Innovation in the Hospital: An Analysis of the Diffusion of Hospital Cost-Accounting Systems*, *Hospital & Health Services Administration*, 33: 3, Fall, 1988., pp.372-383.
- (15) Fink, F.S., Rossiter, D. and M.S. Wall, *Hospitals looking to standard costing systems*, *Hospitals*, October 1, 1984, pp.88-92.

- (16) Harlow, P.E., Do You Need A Cost Accounting System Now ? *Computers in Healthcare*, July, 1985, pp.47-48.
- (17) Kaplan, R.S., & Porter, Michael E., How to Solve The Cost Crisis In Health Care, *Harvard Business Review*, September, 2011, pp.47-64.
- (18) Kaplan, R.S., Improving value with TDABC, *healthcare financial management*, JUNE, 2014, pp.77-83.
- (19) Kaplan, R.S., Using Time-Driven Activity-Based Costing to Identify Value Improvement Opportunities in Healthcare, *Journal of Healthcare Management* 59: 6 November/December, 2014, pp.399-412.
- (20) Lawson, R.A., Activity-based costing systems for HOSPITAL MANAGEMENT, *CMA MAGAZIN*, June 1994.
- (21) Orloff, T.M., Littell, C.L., Clune, C., Klingman, D. and B. Preston, Hospital cost accounting: Who's doing what and why, *Health Care Management Review*, 15 (4), 1990., pp.73-78.
- (22) Rezaee, Zabihoflad, Examining the effect of PPS on cost accounting systems, *HEALTH-CARE FINANCIAL MANAGEMENT*, March 1993., pp.58-61.
- (23) SAKURAI, Michiharu, *Integrated Cost Management-A Companywide Prescription For Higher Profits and Lower Costs*-, Productivity Press, Portland, Oregon, 1996.
- (24) Udpa, Suneel, Activity-Based Costing for Hospitals, *Health Care Manage Rev.*, 21 (3), 1996., pp.83-96.
- (25) Zuckermann, A.M., The Impact of DRG Reimbursement on Strategic Planning, *Hospital & Health Services Administration*, July/August, 1984., pp.40-49.