

# 病院に対するABCシステムの適用

中 田 範 夫

第1節 はじめに

第2節 複雑な原価構造を持ったサービス会社

第3節 原価情報の利用に関する調査

(1) 包括的原価計算システムの属性

(2) 調査結果

第4節 DRG/PPSの病院原価計算システムへの影響

第5節 ABCシステムの適用

(1) 病院に対するABCシステム適用の必要性

(2) ABCシステム導入プロセスと事例

第6節 おわりに

第1節 はじめに

本稿の課題は、アメリカの病院の原価計算の利用状況を説明することにある。我が国においても医療費の増加傾向が続いているが、アメリカにおいてもその状況は同様である。医療サービスを受ける消費者の立場からは医療費負担は少ないことが望ましいが、一方で、医療サービスを提供する病医院の立場からは売上としての収入は多いことが望ましい。従って、結論的には「適正な」医療サービスの価格（患者の側からは、支払金額）を追求することが必要である。その場合、一般の商品と同じく、価格は原価に応分の利益を加えた金額から成り立つ。価格については、診療点数に基づき計算されていると推察されるが、ここでは直接の研究対象にしない。なぜならば、

問題が拡散し、複雑になるからである。

このような理由から、本稿の対象は原価に限定される。「適切」な医療サービスの価格に興味はあるのであるが、とりあえずは価格を構成する重要な要素である原価に焦点を当て、アメリカの病医院においてどのような原価計算が実施されているかを、検討することにする。

ところで、病医院も一種のサービス会社であると考えられる。従って、まず最初にサービス会社全般における「活動」と「プロダクト」について説明する。このことを通じて、製造業における原価計算とサービス業における原価計算の焦点の相違も明らかになるであろう。

## 第2節 複雑な原価構造を持ったサービス会社

病医院をサービス会社の範疇で捉えるならば、病医院への原価計算の導入を検討する場合に「活動」と「プロダクト」の問題を考慮しておく必要がある。

「活動」と「プロダクト」は、サービス会社にとって特徴的な問題の1つである。製造会社の場合には「活動」も「プロダクト」も比較的捉えやすい。たとえば、「活動」については、製造業では部品の製造、組み立て、検査、段取りといったものであり、そのほとんどは定型的なものであり、また、それらの「活動」と活動の結果生じるアウトプット（プロダクト）との因果関係も識別しやすい。<sup>1)</sup>

さらに「プロダクト」については、製造会社では生産物が可視化され、そして計量化可能であるのに対して、サービス会社の場合には視覚的に確認することもできず、従って計量化することはできない場合が多い。

さて、前稿で指摘したように、それぞれの「活動」について平均費用が決定できれば、ABCを適用可能である。すなわち各活動についてそれに従事する人員、使用される設備・道具などの諸資源が同一であることがABC適用上の条件である。病医院では、この「活動」についての条件がどの程度満たさ

れているかを検討する必要がある。

次に「プロダクト」についてであるが、病医院における「プロダクト」を捉えることは非常に困難である。「ある医者が1日に何人の患者を診察したか」を算出することは容易であろうが、その医者サービスの「プロダクト」そのものを把握することは困難である。そこには品質の問題、換言すれば評価の問題が介在するからである。

そこで、本稿ではこの品質の問題は扱わない。品質の問題を直接的に扱うことは困難なので、離反率の考え方を利用し、間接的に品質を評価すればよいのではないかと考える。<sup>2)</sup>

以上のような問題と同時に実際に原価計算を適用する場合に考慮しなければならない問題は、その会社の原価構造がどの程度複雑であるかということである。

Kock (Soren Kock) によると、サービス会社は、「単純な原価構造を持った会社」と「複雑な原価構造を持った会社」とに区別されるという。前者の例としては、銀行、コンサルティング会社、会計会社などが上げられている。これに対して後者の例としては、レストランや病院が上げられている。ある会社が具体的にどちらの種類に属するかは時間研究によって明らかにされる。<sup>3)</sup>

こうして、病医院は「複雑な原価構造を持った会社」に分類されるが、そのことにより病医院に対して全面的にABCシステムを導入することは困難であることがわかる。なぜならば、サービスを生み出すために使用される活動をそのプロダクトに対して容易に跡付けることができないからである。

Kockは、病医院のような「複雑な原価構造を持った会社」の場合には、伝統的原価計算システムとABCシステムのミックスを考慮すべきだという。すなわち、仮に使用される活動のコストがあまりに小さいか、あるいはその活動があまりにも複雑であるならば、ABC分析を使用することはあまり意味のないことである。このような場合には、ABC分析を遂行するためのコストが、それから得られるであろうベネフィットよりも大きい。従って、このような

場合には伝統的原価計算が使用されるべきである。すなわち、ABCの階層の中でユニット・レベルの原価のみにABCを適用し、残りの原価配分に対しては伝統的原価計算を使用すべきであると、主張する。<sup>4)</sup>

誤解をさけるために指摘しておかなければならないことは、このような両原価計算の棲み分けの主張がコスト・ベネフィットの観点のみからのものではない、ということである。すなわち、伝統的原価計算に対するABCの優位性は原価配分の結果得られる製品原価情報の正確性である。しかし、病院の活動の中には相当なコストと時間をかけても正確な配賦を行うことが困難な部分が存在する。たとえば、医者が患者を診察する場合を想定しよう。医者が一人当たりの患者の診察に使用する時間は患者によって相当に異なることが予想される。さらに、病院へ外来としてやってくる患者の人数も毎日異なる。このように医者の診察行為は本来的に標準化することが困難である。このような状況では医者の人件費を個々の患者に対して負担させることは難しい。つまり、ABCを使用するときにはそこから得られる情報は正確であるべきであるが、そのような正確性が獲得できないような状況が生じているのである。従って、そのような状況に対してはむしろABCを使用すべきでなく、伝統的原価計算を使用すべきであるというのである。

もちろん、病院業務の中にも比較的標準化の容易な活動も存在する。すなわち、受付業務、診察代金計算業務、レセプト作成業務などの事務系の活動、レントゲンや血液などの検査業務は比較的判断活動が少ないという理由で標準化が容易であろう。すなわち、それぞれの活動の単位当たり時間が比較的安定している。また、外来患者と入院患者に対して施される処置の種類も同一の疾患の場合には、同一性が見られるのでこのような場合にも標準化が比較的容易であろう。たとえば、盲腸の手術の場合には、そのために使用される器具や道具、そして薬品や消耗品はその種類においても量においてもおおよそ均一であろう。<sup>5)</sup>こうした標準化が容易な活動についてはABCを適用することが意味を持つであろう。

注

- 1) 櫻井道晴著、『間接費の管理—ABC/ABMによる効果性重視の経営—』pp. 160-161参照のこと。
- 2) 「活動」、「プロダクト」および「離反率」については次の拙稿を参照のこと。サービス会社へのABCシステムの適用, 山口経済学雑誌, Vol. 48, No. 2。
- 3) Kock, Soren, Implementation considerations for activity-based cost systems in service firms: the unavoidable challenge, *Management Decision*, Vol. 33, No. 6, 1995, pp. 61-62.
- 4) Kock, p. 62.
- 5) メディケアはすべての疾病と施設に対してDRGを適用するのではなく、標準化のしにくいものについてはDRGの対象外としている。すなわち、「メディケアは、専らがんの治療と研究にあたっている病院, 精神治療施設, 児童専門病院, およびその他の特殊治療の提供施設をDRGの対象から除外している。これらの施設は従来通り実費支給によるメディケア制度を維持している。『アメリカ企業福祉のすべて』生命保険文化研究所訳, EBRI (企業福祉研究所) 編, 千倉書房, 1987, p. 239。

### 第3節 原価情報の利用に関する調査

病院における原価計算情報の利用に関する調査によれば、病院がだんだんと原価計算方法を採用しつつあることを報告しているものもあれば、また病院では原価計算システムや原価計算方法が広く実施されていないことを報告しているものも見られる。

詳細な原価計算情報は、コスト・ビヘイビアについての詳細な情報を提供し、そしてこのコスト・ビヘイビアについての情報はより正確な原価削減と改善された財務的管理を容易にする。しかしながら、Hill & Johns (Nancy Thorley Hill and Edith Loper Johns) によると、これまでの研究は、原価計算手続きが広く採用されてこなかったこと、並びに個別の原価計算技術がそれに基づいて使用されるところの詳細さを提供できないことを、明らかにしている。<sup>1)</sup>

#### (1) 包括的原価計算システムの属性

病院環境における最近の変化（たとえば、入院率の減少、競争の激化、マネジドケア組織とのより頻繁な交渉、および原価削減への継続的なプレッシ

ヤー) は、原価計算情報が効果的な病院経営のためにますます必要になってきていることを、明らかにしている。ただし、これまでの調査においては、原価計算システムが必ずしも明確に定義されていたわけではなかった。従って、表面的に現れた回答率が必ずしも同じ意味合いを持っていなかったかもしれない、という恐れがある。<sup>2)</sup>

そこで、Hill & Johnsの調査においては原価計算システムを次のように定義する。すなわち、そのシステムに対して病院が付けた名称に関わらず、処置プロセスで原価を規定ないし定義するもの、並びに規則的なペースに基づいてこうした原価を集計するもの、として定義される。そして、具体的には、ここで言う原価計算システムとしては、以下の4つの属性を有するものを想定している。このような属性を備えた原価計算システム(包括的原価計算システム)は、毎日の経営管理と長期的な意思決定に対して適切な情報を提供するのである。<sup>3)</sup>

#### ①データの詳細さ<sup>4)</sup>

まず、データは処置レベルにおいて詳細でなければならない。原価が処置レベルで詳細に集計されていれば、後にまた診療関連群ごとに集計することができるし診療関連群償還額と比較することもできる。さらに将来の経営分析のために必要とされる医者ごとのコストの集計や製品ラインごと(癌、心臓血管サーヴィス、老人など)のコストの集計も可能になる。逆に、スタートの段階で、データが粗いならば、それ以降の原価の集計計算を精緻に行うことができなかつたり、また、余分のコストがかかることになる。

#### ②固定費と変動費<sup>5)</sup>

総原価を営業量に対するビヘイビアに応じて固定費と変動費に区分すべきである。なぜならば、意思決定のためには、限界原価(もう一人分の患者に対するサーヴィスを提供するためのコスト)が、容易に知覚される必要があるからである。

さらに、固定費と変動費の区分に基づいて、部門管理者は弾力的予算編成技術を通じて原価を管理することができる。

### ③情報の正確性<sup>6)</sup>

ここで言う情報の正確性は、次の2つの段階における配賦によって影響される。すなわち、最初の段階は、部門別原価計算の段階であり、次の段階は部門別に集計された原価を処理レベルに集計する段階である。

最初の段階は、支援間接費と一般管理費を、収益を生み出す部門へ配賦するときの配賦基準に関連している。調査では、マネジメント・ステップダウン (management stepdown)、メディケア・ステップダウン (Medicare stepdown)、そして直接費の比率という3つの方法が上げられている。このうち直接費の比率に基づく配賦は、原価情報の正確性の観点からは好ましくない。

次の段階は、最初の段階で収益部門に集計されたすべての原価を処置レベルの原価を計算するために、どのような方法に基づいて配賦するかに関連している。調査では標準原価、RVUs、そしてRCCsという3つの方法が上げられている。このうち、RCCsは、他の2つの方法に比較して不正確な原価を導く。

### ④意思決定における情報の利用<sup>7)</sup>

原価計算システムに基づく原価情報が正確であったにしても、仮に病院の管理者がそれに基づく意思決定を実施しないならば、その情報には価値がないこととなる。原価情報の重要性は、短期・長期の計画設定、業績評価、並びにメディケア交渉を含む意思決定におけるその潜在的な役割から生じる。

## (2) 調査結果

まず、アメリカ合衆国における116の病院のランダムなサンプルは、医療領域へのガイドから選択された(アメリカ病院協会1992年)。サンプルの選択基準は、その病院が非連邦政府で、短期の総合医療病院・軍人病院(short-term

general medical and surgical hospitals) であることを必要とした (次の2つの例外がある。すなわち, 50よりも少ないベッド数しか持たない病院, 並びに医療組織の資格認定に関するジョイント・コミッションあるいはアメリカ整骨療法協会 [the American Osteopathic Association] によって認定されていない病院)。そして, これらのサンプル病院は, 地理的条件, 規模(ベッド数)および田舎か都会であるか, という点を配慮して選択された。<sup>9)</sup>まず, サンプル病院のうち「包括的原価計算システム」を有している病院がどのくらいあるかを明らかにするために, 上述の4つの属性を測定するための変数が定義された。これが表1で表されている。

原価計算の属性	測定される変数
詳細さ	処置ごとの報告コスト DRGごとの報告コスト 医者ごとの報告コスト
固定費と変動費	固定費と変動費を次のレベルで別々に知覚する： 病院レベル 部門レベル 次の比較をすることによって差異分析を行う： 実際原価に対して予定固定費・変動費 実際原価に対して弾力的予定固定費・変動費
正確性	支援間接費と一般管理費を次の基準で配賦する： メディケア・ステップダウン マネジメント・ステップダウン 直接費の比率 次の方法によって原価を誘導する： RCCs RVUs マイクロコストイットド・スタンダード 原価情報は次のようだとされている： 非常に正確でない かなり正確である 非常に正確である 原価計算システムは次のように更新される： 1年に1回よりも少ない 毎年 (あるいは新しいシステムである)



意思決定	原価計算情報は次のことに利用される： 戦略的計画設定と予測設定 製品ラインの収益性分析 予算編成 業績評価
------	-------------------------------------------------------------------

**表1 原価計算システムの属性と測定される変数**

(Nancy Thorley Hill and Edith Loper Johns, Adoption of Costing Systems by U. S. Hospitals, *Hospital & Health Services Administration*, 39, 4, Winter 1994, p. 528)

このような4つの属性を持っているかどうかで分類したところ、94のサンプル病院のうち24 (26%) のみが処置レベルの原価を定期的に提供する原価計算システムを持っていることが、判明した。そして原価計算システムを持たない病院のうち9の病院が、原価計算情報が特別な基準に基づいてのみ集計されること、並びに61の病院が全く処置レベルの原価情報を持たないことが、分かった。61の病院のうち12の病院が、将来、原価計算システムを実施することを計画していることが、報告された。<sup>9)</sup>

次に、包括的な原価計算システムを有する24の病院についてより詳細なデータを紹介します。以下の表2から表5は、それぞれ包括的原価計算システムの属性に関してのものであり、いずれも原価計算システムを有する24の病院の回答を示している。

88% (24のうち21) がDRGsごとに報告可能 75% (24のうち18) が医者ごとに報告可能
--------------------------------------------------------

**表2 データを報告する詳細さ**

(Nancy Thorley Hill and Edith Loper Johns, Adoption of Costing Systems by U. S. Hospitals, *Hospital & Health Services Administration*, 39, 4, Winter 1994, p. 531)

原価計算システムは次のレベルで固定費と変動費を知覚可能： 88% (24のうち20) が病院レベル 79% (24のうち19) が部門レベル 予算原価に対して実際原価を比較する差異は、次のレベルで行われる： 83% (24のうち20) が病院レベル 79% (24のうち19) が部門レベル
------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------

<p>17% (24のうち4) がDRGレベル  弾力的予算原価に対して実際原価を比較する差異は、次のレベルで行われる：</p> <p>25% (24のうち6) が病院レベル  21% (24のうち5) が部門レベル</p>
--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------

**表3 固定費対変動費**

(Nancy Thorley Hill and Edith Loper Johns, Adoption of Costing Systems by U. S. Hospitals, *Hospital & Health Services Administration*, 39, 4, Winter 1994, p. 531)

<p>支援間接費と一般管理費の配賦のために一般的に使用される方法：</p> <p>58% (14) マネジメント・ステップダウン  29% (7) メディケア・ステップダウン  13% (3) 直接費の比率  100% (24) 合計</p> <p>原価を跡付けるために一般的に使用される方法</p> <p>50% (12) マイクロコストィッド・スタンダード  33% (8) RVUs  17% (4) RCCs  100% (24) 合計</p> <p>病院の原価計算情報の正確性：</p> <p>17% (4) 非常に正確  79% (19) かなり正確  4% (1) 全く正確でない</p>
-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------

**表4 原価計算情報の正確性**

(Nancy Thorley Hill and Edith Loper Johns, Adoption of Costing Systems by U. S. Hospitals, *Hospital & Health Services Administration*, 39, 4, Winter 1994, p. 531)

<p>RVUsないしマイクロコストィング・スタンダードは次のものを反映している：</p> <p>40% (8) 標準原価  20% (4) 実際原価  35% (7) 両方  5% (1) 確かでない</p> <p>RVUsないしマイクロコストィング・スタンダードは次のものを通じて達成される：</p> <p>40% (8) 時間研究, 材料研究  35% (7) 部門管理者の見積もり  25% (5) 産業標準  100% (20) 合計</p>
-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------

RVUsないしマイクロコストイング・スタンダードは次のように更新される（システムは1年以上）：

- 71% (10) 規則的
- 29% (4) 規則的でない
- 100% (14) 合計

原価計算情報は以下のために使用される：

- 75% (24のうち18) 戦略的計画設定と予測設定
- 58% (24のうち14) 製品ラインの収益性
- 53% (24のうち13) 予算編成
- 38% (24のうち9) 業績評価

**表 5 意思決定における原価計算情報の利用**

(Nancy Thorley Hill and Edith Loper Johns, Adoption of Costing Systems by U. S. Hospitals, *Hospital&Health Services Administration*, 39, 4, Winter 1994, p. 531)

表 2 は、報告されるデータの詳細さを表している。すなわち、88%の病院がDRGsごとに原価報告書を作成しており、そして75%の病院が医者ごとに原価報告書を作成している。

次に、表 3 では病院レベルでは88%、そして部門レベルでは79%が、固定費と変動費の区分を行っていることが示されている。さらに、予算原価に対して実際原価を対比することによって差異を算出するレベルとしては、最も大きな単位である病院レベルが83%、次に大きな単位である部門レベルが79%、そしてDRGレベルが17%という数字である。これに対して、変動予算による方法は、病院レベルで25%、そして部門レベルで21%であり、そしてDRGレベルでは0%である。もちろんコスト・コントロールの機能としては変動予算による方法に優位性があるのであるが、他のいろいろな報告でも明らかにされているように、病院での原価計算に対する役割としては意思決定の方が業績評価に比べて優先されているのかもしれない。

表 4 は原価計算情報の正確性を、支援間接費と一般管理費を収益部門に配賦する方法、並びに収益部門に集計された原価を処置レベルへ帰属させるための方法、という2つの観点から調査した結果である。

まず、前者については、直接費の比率に応じて配賦する方法が最も低く(13

%),そしてマネジメント・ステップダウン技術を使用する配賦が最も多い(58%)。さらに後者の方法についてはマイクロ原価計算基準 (microcosted standards) を使用する場合が最も多く(50%),RVUsを使用する場合が次に多く(33%),最後にRCCsを使用する方法が17%となっている。RCCsは、原価計算的には最も不適切な方法なので、この方法の利用が少ないことは好ましい。次にマイクロ原価計算基準ないしRVUsは、標準原価(40%)と実際原価(20%)を反映しているが、このことから標準化が相当に浸透していることが分かる。さらに、マイクロ原価計算基準ないしRVUsの更新について、71%が規則的に実施しており、規則的に実施していない29%を大きく上回っている。更新の頻度がかかり頻繁である理由は、1つには全般的に条件変化が著しいということ、特に標準原価を反映している場合には数量要素も価格要素もその変化を反映する必要がある。

最後に、表5は意思決定における原価計算情報の利用を表している。38%を示している業績評価以外は意思決定の範疇に含まれる。ここでも他の調査で明らかにされているように、病院における原価計算情報の利用は意思決定に優位性があることを示している。<sup>10)</sup>

この節の最後に、原価計算を実施しない病院が、なぜ原価計算あるいは原価情報を病院の中で利用していないか、についての理由を上げておこう。<sup>11)</sup>

1. 原価計算情報は必要でない (11)
2. 全体的資源節約 (9)
3. 現在の病院の情報システムが、利用できる原価計算システムと両立できない (8)
4. そのコストにはベネフィットを得るだけの価値がない (7)
5. 原価計算システムは優先的でない (6)
6. 原価計算システムはあまりに費用がかかる (5)
7. 信頼できるシステムがまだ手に入らない (2)
8. 十分なスタッフがいない (1)

## 9. 依然として原価情報に対する医師のニーズを評価している (1)

このうち1に対する理由をそのまま引用すると次のようである。「我々は、原価計算情報を使用することについて考え始めた、そして次にそれに関して迷っていた。原価情報はこの時代に必要であろうか？ 市場のレートは固定的である。我々の病院でのマネジドケアは、総収益の30%であり、マネジドケアの償還額は、原価ではなく市場のレートと競争に基づいている。つまり、我々のメディケアとメディケイド患者は、患者収益の50%を作り出している。だからここでもまた、所得が固定的である。」<sup>12)</sup>

別の管理者は、類似の不満を表明し、そして意思決定に関して原価情報がほんのわずかしかな影響を持たないことについて話していた。「原価計算は、マネジドケアにとっての交渉において主要な問題ではない。HMOsは、『我々はこのことをあなたに支払うでしょう』と言っている。だから、原価がどれだけであるかは問題ではない。我々は、市場のリーダーではない、そして我々は価格を設定しない。我々は従う。」<sup>13)</sup>

これらの見解は、病院の医療収益に対しては原価が直接的な影響を持たないことを指摘している。しかしながら、病院でも最終的に重要なのは利益であり、この利益に対しては収益と同様に原価も大きな役割を果たすのである。

## 注

- 1) Nancy Thorley Hill and Edith Loper Johns, Adoption of Costing Systems by U. S. Hospitals, *Hospital & Health Services Administration*, 39, 4, Winter 1994, p. 522.
- 2) Hill & Johns, p. 523. たとえば, Lawrence (1989年) の調査では499の回答者のうちの33%が原価計算システムを使用していることが示されていたり, またHill (1990年) の調査では589の全国の回答者のうちの37.7%が原価計算システムをかつて採用したことが示されている。また, Counte & Glandon (1988年) の調査では, シカゴ地区の病院のうち43%が標準原価計算原理に基づいた原価計算システムを購入あるいは開発していることを明らかにしている。しかし, それぞれの調査で使用されている「原価計算システム」の意味合いは厳密に定義されたものではなかった, というのである。Hill & Johns, pp. 522-523. 及びMichael A. Counte & Gerald L. Glandon, Managerial Innovation in the Hospital: An Analysis of the Diffusion of Hospital Cost-Accounting Systems, *Hospital & Health Services Administration*, 33:3 Fall 1988,

- p. 376を参照のこと。
- 3) Hill & Johns, p. 523.
  - 4) Hill & Johns, pp. 523-524.
  - 5) Hill & Johns, p. 524.
  - 6) Hill & Johns, p. 525.
  - 7) Hill & Johns, p. 525.
  - 8) Hill & Johns, p. 526. 調査は、まず15分から30分の電話インタビューによって行われた。その前に、各病院の財務担当副社長あるいは財務担当役員に対して手紙が送付され、この手紙によって調査プロジェクトが説明され、そして2週間以内に電話調査に応じることを要求している。結果として、114の財務担当副社長あるいは財務担当役員と電話による交渉が行われ、そのうち20の管理者が研究への参加を拒否した。Hill & Johns, p. 526.
  - 9) Hill & Johns, p. 527.
  - 10) Gardner & Lammersは、財務的組織では業績評価や原価比較という目標よりも製品開発と価格設定そして原価削減の達成という目標に対してより高い優先性が与えられていることを明らかにしている。Gardner, M. J. and L. E. Lammers, Cost Accounting in Large Banks, *Management Accounting*, April 1988, pp. 35-36. 中田範夫稿, サービス会社へのABCシステムの適用, 山口経済学雑誌, 第48巻第2号, p. 85を参照のこと。また, 本稿の第4節においても, Rezaeeが明らかにしているように, 表6から原価情報が意思決定目的のためにより頻繁に利用されていることが分かる。
  - 11) Hill & Johns, p. 532-533.
  - 12) Hill & Johns, p. 533.
  - 13) Hill & Johns, p. 533.

#### 第4節 DRG/PPSの病院原価計算システムへの影響

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方式の導入が原価計算システムに対して与えている影響を明らかにする。<sup>1)</sup>

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金額が支払われる。従来は出来高払い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、医療供給者には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、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という強いインセンティブが生じたのである。<sup>2)</sup>

Rezaee (Zabihollah Rezaee) は次のような疑問を表明し、その疑問を解明するために調査を行っている。すなわち、<sup>3)</sup>

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？
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？
3. 病院原価計算システムはより精巧になったか？
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？

彼の調査は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、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してのものである。回答率は39.2% (98の病院) であった。彼らの質問調査は4つのセクションに区分される。<sup>4)</sup>

第1セクション；病院のための原価計算システムの有用性と適合性並びに彼らの病院の原価計算システムに対するPPS実施の影響についての質問。

第2セクション；PPSの実施前後における彼らの病院における原価構造と原価規定要因に関する実際データについての質問。

第3セクション；PPS実施以降の患者サービス・センターにとっての標準原価の展開に関する質問。

第4セクション；分類目的のために使用されるべき統計的データについての質問。

以下、Rezaeeの調査結果を示し、説明を行う。

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。

#### 表6 原価情報の有用性

(Z. Rezaee, Examining the effect of PPS on cost accounting systems, *HEALTHCARE FINANCIAL MANAGEMENT*, March 1993, p. 59)

この表6から全体的にPPS実施以前に比較して実施以後において原価計算情報が、より多く用いられるようになっていくことがわかる。PPS導入以後における利用程度は、租税計画設定(100.00%)、全体の財務計画設定(97.95%)、価格意思決定(95.92%)、予算編成と予測(87.75%)、業績評価(86.73%)といった順に高い。従って、これらの領域において原価情報の有用性は高いことになる。

これをPPS導入以前の利用程度と比較しその利用度の上昇した順で並べると次のようになる。予算編成と予測、価格意思決定、業績評価、CVP分析、全体の財務計画設定、新しいサービスの導入、租税計画設定。租税計画設定の利用度の上昇が少なかったのは、この領域では元々PPS実施以前でも利用程度が飛び抜けて高かったからである。<sup>5)</sup>

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, 経済性の増大	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。

**表7 原価計算システムに対するPPS実施の影響**

(Z. Rezaee, Examining the effect of PPS on cost accounting systems, *HEALTHCARE FINANCIAL MANAGEMENT*, March 1993, p. 59)

この表7は、PPSの実施が病院の原価計算システムに対してどのような影響をもたらしているかを表している。この表7は上から回答率の高い順に並んでいるので特に説明を必要としないであろう。特に、上位の4項目（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、経済性の増大、原価構成要素と測定についての認知と理解の増大）への影響に対する回答率が高い。

以上の表6および表7から、アメリカの病院ではPPS実施後に適切な原価計算システムを準備することの重要性が高まっていると、評価することができよう。すなわち、PPSの下では改善された原価計算システムが不可避的であり、そして能率的かつ効率的な病院経営のためには有用な原価情報が必要不可欠なのである。<sup>6)</sup>

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

**表8 PPS実施前後の原価決定において使用される方法**

(Z. Rezaee, Examining the effect of PPS on cost accounting systems, *HEALTHCARE FINANCIAL MANAGEMENT*, March 1993, p 60)

\*(端数処理のためであろうか、PPS実施以前の場合も以後の場合もちょうど100%にはならない<筆者>。)\*

表8は、PPS実施前後で病院において使用されていた原価計算方法がどのように変化したかを示している。この表から、伝統的RCC法の利用程度が著しく減少し(64.28%→33.67%)、それと逆にそれ以外の諸方法の利用程度が少しずつ増大していることが読みとれる。しかしながら、この調査時点では、伝統的RCC法が依然として原価決定と原価配賦のために最も頻繁に利用される方法であることが分る。しかし、この方法は原価計算の方法としてはその正確性において不十分である。従って、今後はそれ以外のより正確な諸方法(Microcosting, Patient-acuity costing, Relative-value unit, Enhanced relative-value unit等)が普及することが予想される。<sup>7)</sup>

以上の調査結果を先に上げておいたRezaeeの疑問に関連づけて整理すると次のようになるであろう。

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

詳しくは表7に示されているが、簡単に述べれば、次のように言えよう。すなわち、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よう。

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

表8からわかるように、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。

### 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

これも表8からわかるように、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実施以前に比較して実施以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よう。

### 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

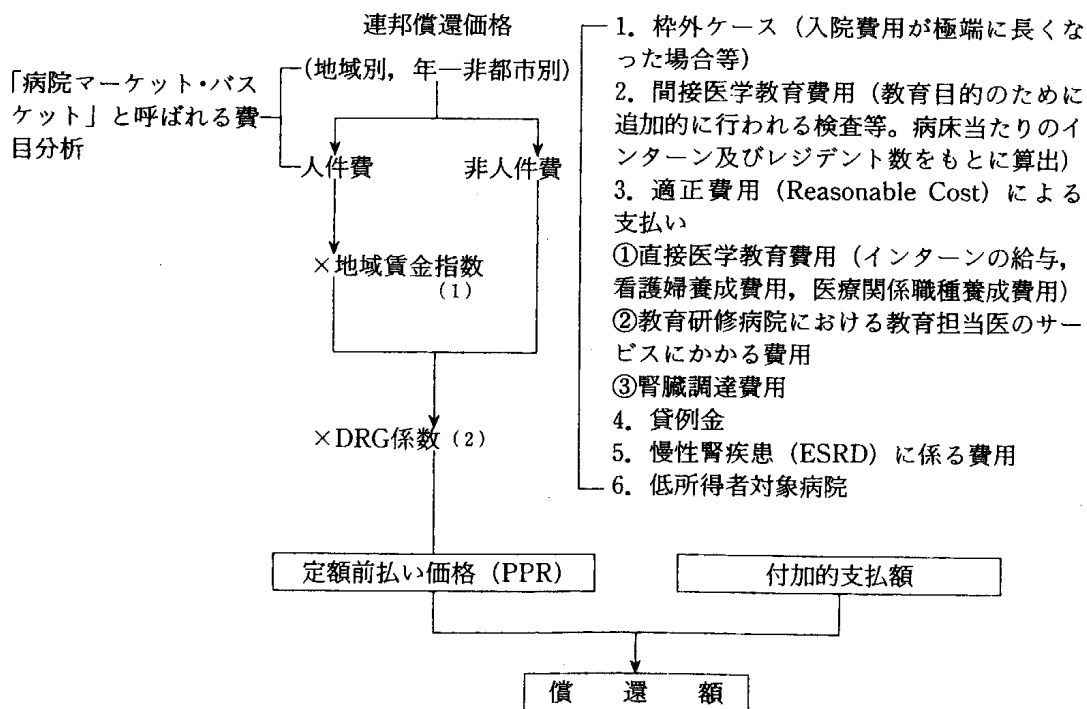
表6からわかるように、PPS実施以後にはPPS実施以前に比較して原価計算情報が意思決定や業績評価のためにより高い程度で利用されている。さらに、表7から読みとることができるのは、業績評価と意思決定のために標準原価計算システムの利用が促進されてきたということである。

#### 注

- 1) DRG/PPSはDiagnosis Related Groups/Prospective Payment Systemの訳である。DRG/PPSは、診断群別包括支払方式などと和訳されている。「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495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」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、p. 16より引用した。「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。」「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—」（社）生命保険協会 企画開発室、1998年3月、p. 8より引用した。なお、「メディケア・パートAの償還の仕組み」は、次に示されるとおりである。

### メディケア・パートA（ホスピタル・フィー）の償還の仕組み

（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〈第6版〉，p. 228より引用）



(注) 1. HCFA調査による。

2. 主たる傷病名，手術内容，年数，性別及び転帰による疾病分類(1992年度は492)。

2) Rezaee, Zabihollah, Examining the effect of PPS on cost accounting systems, *HEALTH-CARE FINANCIAL MANAGEMENT*, March 1993, p. 58.

3) Rezaee, p. 58.

4) Rezaee, p. 58.

5) この表の結果は最初のセクションに対する解答となっている。

6) Rezaee, p. 59-60.

7) Rezaeeもまた次のように主張する。より精巧で体系的な標準原価システムの使用は，病院がより正確に各DRGにおける患者のための医療の実際原価を決定するのを可能にする。このことは，結果として，全体の患者医療コストのより正確な決定を引き起こし，並びに発生する原価と償還額との間のより密接な対応を引き起こすのである。Rezaee, p. 62。また，表8における各原価計算方法についての説明は次の文献を参照のこと。荒井 耕稿，アメリカにおける病院部門内各種サービス別原価計算の展開—計算法選択基準の相対的重要性の変化の視点から—，一橋論叢，第121巻第5号（1999年5月），pp. 95-103。

## 第5節 ABCシステムの適用

ここでは、まず(1)病院に対するABCシステム適用の必要性を調査データから明らかにし、次に(2)ABCシステム導入プロセスと簡単な事例を示すことにする。

### (1) 病院に対するABCシステム適用の必要性

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、並びに新技術の高コストは、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、病院管理者は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、管理者達に業務的および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。<sup>1)</sup>

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。<sup>2)</sup>

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。<sup>3)</sup>

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	82%	9%	9%

を提供するであろう 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%

表 9 ABC調査の結果

(R. A. Lawson, Activity-based costing systems for HOSPITAL MANAGEMENT, CMA MAGAZIN, June 1994, p. 32)

この表9の上半分は、伝統的原価計算システムの欠点が上げられている。そして、表9の下半分にはABCシステムの伝統的原価計算システムに対する長所が上げられている。いずれの項目についても、表を見れば一目瞭然なので詳しい説明を要しないであろう。

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利益志向の伝統的な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。<sup>4)</sup>

- ・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

**表10 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**

(R. A. Lawson, Activity-based costing systems for HOSPITAL MANAGEMENT, *CMA MAGAZINE*, June 1994, 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 Joint International Conference, August 1993.)

表10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、その解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。

## (2) ABCシステム導入プロセスと事例

病院に対してABCシステムを適用する場合に、原理的には製造業に対するABCシステムの適用の場合と同じ導入ステップを踏む。すなわち、すべてのコスト（医療組織の管理コストとサービス・コスト）は、個々の患者に対して直接的に跡付けられるコスト（直接費）と跡付けられないコスト（間接費）とに区別される。

次に間接費部分はまず部門へと集計される。この部門に集計された原価がいわゆるABCの対象となるのである。そのステップは次のようである。<sup>5)</sup>

ステップ1：その部門のすべての重要な活動を知覚する。

ステップ2：どの活動が価値付加的サービスを提供するかどうかを知覚するために主要な活動のフロー・チャートを作成する。非価値付加的活動は削除されるべきであり、あるいは少なくとも著しく削減されるべきである。非価値付加的活動をモニターすることが必要であるならば、そのために非財務的尺度を展開する。

ステップ3：ステップ1において知覚された活動にコストを配賦するためにコスト・カテゴリーを決定する。幾つかのコストは、直接的に活動に対して跡付け可能であり、一方で、他のコストは適切な配賦基準を利用して配賦される。結果として、その部門の各活動についてのコストが明らかになる。

ステップ4：その部門の諸活動のコストを、患者に対して跡付ける。たとえば、呼吸器具療法コストは、接続回数を利用して患者へ跡付けることができる。また、医療記録維持コストは、処置の回数を利用して患者へ跡付けることができる。

ステップ5：患者に対して直接的には跡付けることのできない活動原価を配

賦すること。たとえば、監督者給料は受入処置時間、患者日数、あるいは直接費の%のような最も論理的な基準に基づいて配賦されなければならない。

上述のようなステップを踏みながら原価を患者に対して合理的に配賦する。

次に、簡単な事例でもって伝統的原価計算の結果とABCシステムの結果を比較しているHelmi & Tanju (Helmi, Medhat A. and Murat N. Tanju) の事例を説明しよう。<sup>6)</sup>

ナースステーションでは、合計で年間166,000ドルのコスト(主に人的費用)が発生している。このステーションでは、1,850患者日数に対してケアを提供している。

この例に対して伝統的原価計算システムを適用すると、患者1日当たり89.73ドルと計算される。

$$166,000 \$ \div 1,850 \doteq 89.73 \text{ドル}$$

これに対して、ABCシステムを適用すると次のようになる。上述のナースステーションの仕事を調査すると、3種類の活動(監督、看護ケアの配送、シーツと衣服の取替)が行われており、表11に示されるようにそれぞれの活動において発生するコストが区分された。

活動	人員	総原価
監督	1	50,000 \$
看護ケアの配送	5	80,000
シーツと衣服の取替	3	36,000
合計		166,000 \$

表11 原価を活動へ跡付ける

(MEDHAT A. HELMI, AND MURAT N. TANJU, Activity-based costing may reduce costs, aid planning, *HEALTHCARE FINANCIAL MANAGEMENT*, November 1991, p. 96)

上述の伝統的原価計算システムの結果算出された患者1日当たり89.73ドルは、このステーションにおける平均原価であるが、これは原価の発生額(活動原価)と発生原因(コスト・ドライバー)との関係の厳密な調査に基づいたものではない。そこで、上記の3種類の活動に対してそれぞれの活動を反映するのにふさわしいコスト・ドライバーを調査し、並びに患者の介護の頻度(高い、平均以上、平均)に3種類の区別をすると表12が作成される。

介護の頻度	収容患者数	患者日数	ウェイト	ウェイト付けされた患者日数
高い	100	500	3	1,500
平均以上	250	750	2	1,500
平均	300	600	1	600
合計	650	1,850		3,600

**表12 患者の分類**

(MEDHAT A. HELMI, AND MURAT N. TANJU, Activity-based costing may reduce costs, aid planning, *HEALTHCARE FINANCIAL MANAGEMENT*, November 1991, p. 96)

この表12で表わされた、収容患者数、患者日数、そしてウェイト付けされた患者日数をコスト・ドライバーとして監督コスト、シーツと衣服の取替コストそして介護ケアの配送コスト、を配分するならば、表13で表わされるように活動と介護の頻度を考慮した年間の総原価を計算することができる。さらに、1日当たりの患者コストを計算することができる。

	監督原価	介護ケアの配送原価	シーツと衣服の取替原価	総原価
高い	7,692 \$	33,333 \$	9,730 \$	50,755 \$
平均以上	19,231	33,333	14,595	67,159
平均	23,077	13,334	11,675	48,086
合計	50,000 \$	80,000 \$	36,000 \$	166,000 \$

**表13 活動ごとの総原価**

(MEDHAT A. HELMI, AND MURAT N. TANJU, Activity-based costing may reduce costs, aid planning, *HEALTHCARE FINANCIAL MANAGEMENT*, November 1991, p. 96)

この表13の患者のケアの頻度ごとの総原価を表12の患者日数で割ることによって、患者のケアの頻度を勘案した1日当たりの患者コストを計算することができる。すなわち、頻度の高い患者101.51ドル、平均以上の患者89.55ドル、そして平均的患者80.14ドルとなる。

以上の例でわかるように、ABCは、管理者の焦点を89.73ドルという単なる平均的な部門原価数字から、より意味を持った活動原価へと移行させている。この数字は部門予算の編成とスタッフ必要人員を分析するときに役立つという。そして、ABCは、病院の計画設定プロセスと統制プロセスの改善へのステップとなりうると評価している。<sup>7)</sup>

注

- 1) R. A. Lawson, Activity-based costing systems for HOSPITAL MANAGEMENT, *CMA MAGAZINE*, June 1994, p. 31.
- 2) Lawson, p. 31. 事例については本節の(2)で示されている。
- 3) Lawson, p. 31.
- 4) Lawson, p. 33.
- 5) MEDHAT A. HELMI AND MURAT N. TANJU, Activity-based costing may reduce costs, aid planning, *HEALTHCARE FINANCIAL MANAGEMENT*, November 1991, p. 95.
- 6) 以下の事例の説明はMEDHAT A. HELMI AND MURAT N. TANJU, Activity-based costing may reduce costs, aid planning, *HEALTHCARE FINANCIAL MANAGEMENT*, November 1991 pp. 95-96. を参照した。
- 7) MEDHAT A. HELMI AND MURAT N. TANJU, p. 96.

## 第6節 おわりに

本稿では、我が国における増加傾向にある医療費の削減のための方法を探索するために、アメリカにおける状況を検討してきた。

第2節「複雑な原価構造を持ったサービス会社」では、病医院の原価構

造は複雑であり、そのためにサービスを生み出すために消費される活動をそのプロダクトに対して跡付けることが困難であること、従ってABCを適用する場合にも標準化の容易な活動について優先的に実施すべきことを主張した。

第3節「原価情報の利用に関する調査」では、過去に行われた病院の原価計算の利用状況についての調査には欠陥（原価計算の内容が明確に定義されていないというもの）があったこと、従って、Hill & Johnsの調査では4つの属性を備えた原価計算システムを「包括的原価計算システム」として定義し、その定義に基づいて行われた調査を紹介した。

第4節「DRG/PPSの病院原価計算システムへの影響」では、アメリカにおいて実施されているDRG/PPSの病院原価計算システムに対する影響を明らかにした。Rezaeeの調査によると、少なくともPPS実施以前に比較して実施以後の方が、病院経営において原価計算システムが果たす役割が重要になってきたといえる。

最後に、第5節「ABCシステムの適用」では、まず、(1)「病院に対するABCシステム適用の必要性」では、病院に対するABCシステム適用の必要性を調査データから明らかにした。ここでは、Lawsonによって実施された調査結果を提示することにより、医療機関において伝統的会計システムの欠点がいかに知覚され、そしてABCシステムの便益がいかに知覚されているかを明らかにした。また、伝統的会計システムを使用している医療管理者達の情報要求が、もはや伝統的な原価計算システムからは獲得できないものであることを明らかにした。

次に、(2)「ABCシステム導入プロセスと事例」では、病院に対するABCシステム導入プロセスと事例を示した。

我が国においても医療費の高騰が続いており、それを押さえるための諸方が検討されている。アメリカにおける公的医療保険であるメディケア・パートAおよびメディケイドの一部、並びにマネジド・プランの一部でも採用されているDRG/PPSは、保険者（連邦政府）が支払う金額（連邦償還価格）を

定額化する事により医療コストの増加傾向をストップさせるための方法である。この方法に対する評価は必ずしも肯定的なものばかりではない。しかし、とりあえず医療費の高騰化にストップを掛ける、という機能を認めることはできそうである。

我が国のいくつかの国立病院においてもDRG/PPSの適用が試行されているようであるが、それと同時に重要なことは病院にとっての原価を明らかにすることであると考えられる。なぜならば、これからのより積極的な病院経営にとっては意思決定並びに業績評価の両面において原価情報が必要不可欠だからである。

#### 引用文献

- Counte, Michael A. & Gerald L. Glandon, Managerial Innovation in the Hospital: An Analysis of the Diffusion of Hospital Cost-Accounting Systems, *Hospital & Health Services Administration*, 33:3 Fall 1988.
- Gardner, M. J. and L. E. Lammers, Cost Accounting in Large Banks, *Management Accounting*, April 1988.
- HELMI, MEDHAT A. AND MURAT N. TANJU, Activity-based costing may reduce costs, aid planning, *HEALTHCARE FINANCIAL MANAGEMENT*, November 1991.
- Hill, Nancy Thorley and Edith Loper Johns, Adoption of Costing Systems by U. S. Hospitals, *Hospital & Health Services Administration*, 39, 4, Winter 1994.
- Kock, Soren, Implementation considerations for activity-based cost systems in service firms: the unavoidable challenge, *Management Decision*, Vol. 33, No. 6, 1995.
- Lawson, R. A. , Activity-based costing systems for HOSPITAL MANAGEMENT, *CMA MAGAZINE*, June 1994.
- Rezaee, Zabihollah, Examining the effect of PPS on cost accounting systems, *HEALTHCARE FINANCIAL MANAGEMENT*, March 1993.
- 荒井 耕稿, アメリカにおける病院部門内各種サービス別原価計算の展開一計

算法選択基準の相対的重要性の変化の視点から一，一橋論叢，第121巻第5号（1999年5月）。

- ・中田範夫稿，サーヴィス会社へのABCシステムの適用，山口経済学雑誌，Vol. 48, No. 2（平成12年3月）。
- ・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。
- ・櫻井道晴著，『間接費の管理—ABC/ABMによる効果性重視の経営—』中央経済社，平成7年。
- ・生命保険文化研究所訳，『アメリカ企業福祉のすべて』EBRI（企業福祉研究所）編，千倉書房，1987。
- ・（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—』1998年3月。
- ・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（第6版）。