

# 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—

中 田 範 夫

## 第1節 はじめに

## 第2節 DRG/PPSの下での原価計算システムの課題

- (1) 能率
- (2) 効果性
- (3) マーケティング

## 第3節 メトロポリタン・シカゴ地区病院の調査

- (1) 調査の概要
- (2) 調査結果

## 第4節 簡単な比較

## 第5節 おわりに

## 第1節 はじめに

1999年の国民医療費は30兆円を越えた。今後数十年間にわたって予想される人口の高齢化、そして医療技術の高度化などの条件を考えると医療費は今後とも上昇し続けるであろう。これに対して、医療費を支える財源を考えると、経済の長期低迷状況から政府の医療予算を増やすことは不可能、国民の公的保険に対する保険料や病医院の窓口負担を増やすことも困難な状況(2003年度よりサラリーマン本人の窓口負担は3割になることが決定されている。)なので、必要な費用を我々国民が負担することが難しい状況になりつつある。

このような状況に対する代替案(決してすべての国民が満足できるという意味の解決策ではない)は一般的には2つであろう。1つの案は、医療のサー

ビスを所与として、税負担及び保険料・窓口負担の増加を受け入れるというものである（高福祉高負担の考え方）。他の案は、現行の医療サービスの低下を承認し、それでもって負担を軽減するというものである（低福祉低負担の考え方）。これら2つの案はいずれにも長所・短所があるので、どちらを選択すべきかを軽々に論じることはできない。そのどちらを選択するかの基準は個人的には自分にとってどちらが都合の良いものであるかということに帰着する。ただし、人間の中には社会（組織と言い換えても良い。自分の属している市町村、県、あるいは国という単位）を重視する人達もいるので、その基準は個人の都合ではなく「社会にとって」の都合を考えるべきだということも考えられる。いずれにしても、我々国民は単に医療費の問題のみではなく、広く医療・福祉・健康という観点から50年くらいの長期を見据えてわが国の向かうべき方向を模索すべきであろう。

本稿において筆者のとる立場は、第3の立場である。すなわち、治療に対して医療費をかけるのではなく、予防医療や疾患管理に対して医療費を投じるべきだと考える。しかし、長期的な医療費の使い方についての変更を必要とするこの考え方を重視したとしても、当面の疾患を無視ことはできない。従って、ここではいずれの案を採用する場合にも通用するであろう医療費の削減を可能にする病院におけるマネジメント手法の採用を推奨するものである。

ご承知のように、政府は医療費の削減の可能性を探るために DRG/PPS の実験を行っている（わが国の場合には急性期の入院医療のみを対象）。1998年から全国で10病院（国立病院8，社会保険病院2）の実験（DRG/PPS）を経て、さらに定額支払方式を伴わない形（DRGのみ）で、2001年4月より全国で56の病院での実験（国立等5病院，民間病院等50病院および1大学病院）に入っている。DRG/PPS はアメリカでメディケアに対して1983年より適用されて、医療費の削減に効果のあったとされる方法である<sup>1)</sup>。DRG/PPS に対する評価は、アメリカでもまたわが国でも様々である。しかし、この制度の導入によってメディケアの医療費上昇率が減少したとい

う事実には間違いがない。筆者はこれまでの研究で、DRG/PPS の導入がアメリカの病院における原価計算システムの導入・発展に対して大きな影響を及ぼしたということを指摘してきた<sup>2)</sup>。アメリカの病院では現在最も進歩した原価計算であると評価されている活動基準原価計算（以後、ABC と略称）が利用されるような状況になってきている。このような利用状況から推測するに、アメリカでは、他の製造業やサービス業と同様に厳しい環境の中で病院が運営されていることが推測できる。

そこで、本稿では、まず最初に、DRG/PPS の導入当時にアメリカの病院でどのような原価計算の属性が期待されていたのかを検討する。つぎに、メトロポリタン・シカゴ地区で行われた1986年当時の原価計算に関する調査を紹介し、原価計算に対して期待されていた属性と実際に導入されていた原価計算との乖離を確認する。最後に、シカゴ地区で行われた調査と別の調査との簡単な比較を行う。

もちろん、アメリカとわが国とでは医療保障についての仕組みが異なる。わが国が公的保障で国民皆保険であるのに対して、一方、アメリカでは公的保険はメディケア、メディケイデイド、及び現役・退役軍人関連保険を含み約25%の国民が加入しているに過ぎない（残りの60%は民間医療保険に加入、そして残りの約15%は無保険者だと言われている）。

## 第2節 DRG/PPS の下での原価計算システムの課題

ここでは、1983年に DRG/PPS が導入された直後の病院原価計算に対して期待された課題や属性について、文献に従いながら説明する。

ここで中心的に利用する文献はMcSweeney (James M. McSweeney), Hebert

---

1) DRG/PPS については拙稿を参照のこと。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.43-44。なお、詳しくは次の文献を参照されたい。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。

2) 次の拙稿を参照のこと。引用文献⑨。

(Marc B. Hebert) 及び Holroyd (Ronald B. Holroyd) によるものである<sup>3)</sup>。この文献は1985年の春に出版されたもので、メディケアに対してDRG/PPSが適用された直後のものである。この文献に記されている原価計算システムに対して要請される課題は、この当時の一般的な認識に近いのではないかと考えている。

まず、PPSが導入される以前には、病院の原価計算の関心事は一般的にメディケアを含むコストベースの償還システムに対応することにあつた。そして、その内部的なデータは、部門ラインに沿って報告されていた。それに対して、PPSが導入された後には、メディケアでは診断時に診断群が確定され、それによって報酬が決定されてしまうので、発生するコストとその報酬額との関係を明らかにする必要性が生じた。つまり、病院の財務管理者達は、他の産業と同様に製品別原価計算に興味を持たざるを得なくなったのである。このことから、「効果的な財務管理のためにはどのような原価計算情報が必要であるか？」そして「新しい原価情報を提供するためにはどのようなシステムが必要とされるか？」に関心が持たれた。著者達は、こうした課題に対して、(1) PPSの下にある病院における収益性管理の異なった次元を定義し、次に(2) こうした各次元を描写するために適切なアプローチを定義することからスタートしている。

まず、基本的な認識として製品ライン原価計算と収益性分析は、具体的に取り扱われる課題に依存して多くの形態をとりうると主張する。たとえば、価格意思決定のために適切である解答は、プログラムを導入したりあるいは終了したりといった戦略的意思決定にとっては不適切かもしれない。しかし、著者達によれば、現在の病院における原価計算は原価の多様な観点を含んでいないと言う<sup>4)</sup>。

著者達は、病院の原価計算システムを考慮する場合、短期を前提とするシ

3) Cost accounting strategies under prospective payment system, *Topics in Health Care Financing*, Spring 1985, by James M. McSweeney, Marc B. Hebert and Ronald B. Holroyd.

4) McSweeney, Hebert & Holroyd, p.28.

システムと長期を前提とするシステムとを区別すべきであるとする。すなわち、短期的には、病院の財務管理者は原価の単次元の観点を持ったシステムに関与することは避けるべきである。そうではなくて、病院の原価構造における原価の変動可能性についての理解を深め、次に病院の全体的な収益性を改善するためにこうした原価を管理するための戦略を展開し始めるべきである。

これに対して、長期的には、病院の財務システムは意思決定支援能力を持つように構築されるべきである。そのようなシステムが出来上がれば、どのような視点が現在の意思決定に対して適合するかという観点から、原価の分析ができるようになる<sup>5)</sup>。

PPS の導入により、それ以前には曖昧にされていた原価計算対象、すなわち病院にとってのプロダクトが明確にされてきた。すなわち、病院にとって

収益性の次元	生産の段階	事例
能率	基本的インプット	労働力 消耗品 設備 租税公課
	中間生産物	看護ケアの日数 X線検査 検体検査 食事
効果性	最終製品	個々のケース
マーケティング	意思決定グループ	プログラムないしサービス
	病院の全プログラム	全てのプログラムないしサービス

図表1 病院における生産サイクル：収益性の3つの次元  
(McSweeney, Hebert & Holroyd, p.30)

5) McSweeney, Hebert & Holroyd, p.29. 長期的視点については本稿では扱わない。

のプロダクトとは患者であるが、特にメディケアの下では DRG と呼ばれる種々の診断カテゴリーの中で完成される診療行為の結果である。この最終プロダクトのために行われる支払は予測に基づいているので、病院にはこれまでの出来高に基づく償還システムの場合に比較して財務的により大きなリスクが発生する。

図表 1 は病院にとっての生産サイクルを示している。まず、労働力、消耗品、設備などの基本的なインプットが行われ、これらが中間生産物へと転換される。そして、これらの中間生産物（看護ケア、X線検査、検体検査、食事など）が結合されて最終プロダクトが完成するのである。PPS の下では、最終プロダクトは DRGs の観点から定義される。しかし、この DRG はプログラム計画設定やマーケティング目的のためには、製品ラインを表すための有用な方法ではない可能性がある。上記のように生産サイクルの概念を使用することによって、病院は収益性についての次のような 3 つの別々の独立した構成要素へと細分される<sup>6)</sup>。

- (1) 能率
- (2) 効果性
- (3) マーケティング

これらを順に説明する。

- (1) 能率

：この場合には中間プロダクトを生産するために基本的インプットをいかにして原価のかからないように組み合わせるかが課題になる。たとえば、X線検査、検体検査、食事といったサービスを提供する場合に、病院はいかにして原価を抑えることができるかが問われる。こうした課題のためには、次のような古典的な管理統制技術が適用される<sup>7)</sup>。

・原価を計画し、予算化する、

6) McSweeney, Hebert & Holroyd, p.29.

7) McSweeney, Hebert & Holroyd, p.30.

- ・資源のスケジューリング,
- ・部門レベルでの計画に対する実際の統制可能原価をモニターすること,
- ・原価差異を改善するために管理的活動を行うこと, そして
- ・よりすぐれた処置, 新しい設備あるいは資源代替案を通じて生産性を改善するための方法を評価すること。

上述の管理技術は特に新しいものではない。しかし、病院の経営管理者はできるだけ能率的に中間生産物を配送することに関心を持っている。なぜならば、コストの削減は直接的に収益性の向上に影響を及ぼすからである。仮に他の病院に比較してより低い単位原価を達成できれば、その病院は戦略的に大きな優位性を持つことになる。その理由は、価格決定や数量について保険機関と契約を行うときに、より積極的な政策を可能にするからである。契約価格が同一ならば、より低い単位原価を有する病院の方がより多くの利益を獲得できることは自明の理である。

病院が伝統的コスト・センター・ラインに従って組織化され、そしてコスト・センター管理者が命令されるサービス数量に対してほとんど統制できない場合には、コスト・マネジメント・アプローチは、有用なコスト・センター予算を編成すること並びに実際原価からの差異を報告することに依存する。

このような場合、経営管理者は、病院の総固定費を削減する手段としてコスト・センターの生産性に焦点を置くべきである。固定費は営業量とは無関係に発生するので、なにがしかの生産性の獲得は、提供されるサービス数量の削減無しに達成される。この場合に重要なことは、各部門におけるコスト・ジェネレーターとでもいうべきコストの発生原因を知覚することである。たとえば、資源利用を引き起こしているもの、あるいはマネジメント・コントロールの下にあるサービスの期待レベルや品質に関しての方針について知ることが重要である<sup>8)</sup>。

---

8) McSweeney, Hebert & Holroyd, p.31.

## (2) 効果性

：所与の条件を処理するためにどのようなサービス（中間生産物）の組み合わせにしたら良いかを課題とする。そのようなサービスを提供することがコスト的に正当化されないような場合が存在したり，あるいはコスト的に安い処置アプローチであっても，より費用のかかる処置と同様な効果性を持つような状況が存在するかもしれない<sup>9)</sup>。

病院において効果性を追求することは，病院サービスのコスト効率的利用を行うことによって全体の処置コストを削減することを導く。病院経営に特徴的なことは，そのような処置の原価効率を改善しようとする場合に意思決定の多くに医師が関わってくることである。従って，多くのサービス量の提供が医師の統制下にあるようなコスト・センターと他方でマネジメントの統制下にあるようなコスト・センターとでは，異なったコスト・コントロール戦略を必要とする。前者のようなコスト・センターでは経営管理者は，命令パターンを変更するためには医療スタッフと協力する必要がある<sup>10)</sup>。

たとえば，補助的なサービスを提供するコスト・センターでは，これまで出来高ベースの診療報酬を得ることができたのだが，メディケアについて定額報酬となったことにより，その部門のサービス量を削減することが目標とされるようになる。しかし，必要なサービスを削減することはできないので，現実的には個々の診断群ごとに必要なサービスには何がどの程度含まれるかということを決定する必要がある。保険者側が支払を行うときには診断群別の包括支払が行われているので，それを受け取る病院の側でもその支払の前提となっているはずの診療行為の標準化に取り組む必要があるということである。いずれにしても，出来高に基づく診療報酬の場合には提供されるサービスの削減は考慮されることがなかったと思われるが，しかし，DRG/PPSの下では不必要なサービスを提供することは病院のコストのみを増加させることになり，それは収益の増加に結びつかなくなったのである。

9) McSweeney, Hebert & Holroyd, p.29.

10) McSweeney, Hebert & Holroyd, pp.31-32.

DRG/PPS の導入によって「ケース・ミックス・システム」を持つことが必要になってきた。すなわち、病院の提供するサービスに関するデータを収集し、どの DRG がより多く病院の全体利益に貢献し、そしてどのような DRG の組み合わせがより利益をもたらすかを明らかにするためのシステムである。そして、そのようなデータ処理システムは、病院によって提供されるケアのデータベースを形成する可能性を提供し、そしてこれによってほとんどの病院は DRG ごとのパターンを分析する能力を持つようになっていたり、あるいは近い将来において持つようになるという。

ただし、この当時においても DRG ベースのケース・ミックス・データの利用に関して 2 つの注意点が指摘されている。まず最初に、DRGs は製品ラインを定義するための理想的な方法ではないということである。なぜならば、所与の DRG の中の諸々のコストには多くのバリエーションが存在する。すなわち、それぞれの DRG は診療行為の標準化（そこで消費されるコストの標準化を含む）を前提にしているわけだが、その標準化への疑問が生じている。そして、その疑問を解消する手段として、厳しさの尺度を DRGs の中に含めることが提案されている。すなわち、「病院は、何らかの厳しさについての判定機構を利用して、ケースの厳しさをコード化し始めるかもしれない。次に、製品ラインについての DRG ベースの定義を新しくし、そして資源利用の観点からより同質的であるような最終 DRG を完成させるかもしれない」と<sup>11)</sup>。

もう一つの注意点は、DRG ベースのこのデータをいかに利用すべきかについてのものである。すなわち、ケース・ミックス・システムからのデータは、病院のサービス利用についての分析の出発点であり、したがって、このデータのみが単独で意味を持つのではなく、病院が伝統的に利用問題を処理するために使用してきた組織的メカニズムを利用して、関連するケースのより完全な検討を行うことによって、このデータがフォローされるべきだとい

11) McSweeney, Hebert & Holroyd, p.32.

うものである。すなわち、病院経営者は、現在のサービス利用検討活動、医療スタッフ責任、及び医療スタッフ・リーダーシップの中にこのサービス利用検討についての新しい観点をいかに含めていくかを決定しなければならない<sup>12)</sup>。

DRG ごとに消費されるコストと報酬についてのデータが必要なわけだが、このコスト計算をする場合に RCC 法 (ratios of cost-to-charge) が使用されているのが通常である。もちろん、この方法が原価計算の方法として不適當であることは認識されていたのであるが、この時期には原価計算における高度な正確性は、有用な経営管理情報を提供するためには必ずしも必要としないという認識があったのである。すなわち、異常な病院サービスの利用パターンを調査するとき情報として重要なのは、サービス原価の絶対的な大きさではなく、一層の調査を指摘するような相対的な大きさ *relative amounts* (たとえば、医師間の比較、異なった患者パターンの比較など) が重要と考えられたのである。

しかし、予想としてはやや長期的には種々のサービス・コストの見積もりを詳細なレベルで達成できるような原価計算を開発することもまた予想されている。つまり、トップダウン方法と部門 RCC 法を利用して原価計算情報を展開するのは短期的な視野であって、長期的には病院はボトムアップ方法に基づくコスト標準を展開し、診療行為レベルの原価計算システムが展開されることが期待されていたのである<sup>13)</sup>。

次に、標準原価を含む原価計算システムが利用されるとき、そこでどのような情報が利用されるべきかという問題である<sup>14)</sup>。これに対して、McSweeney 達は、病院では原価情報について多様な要求があるので原価情報もその利用

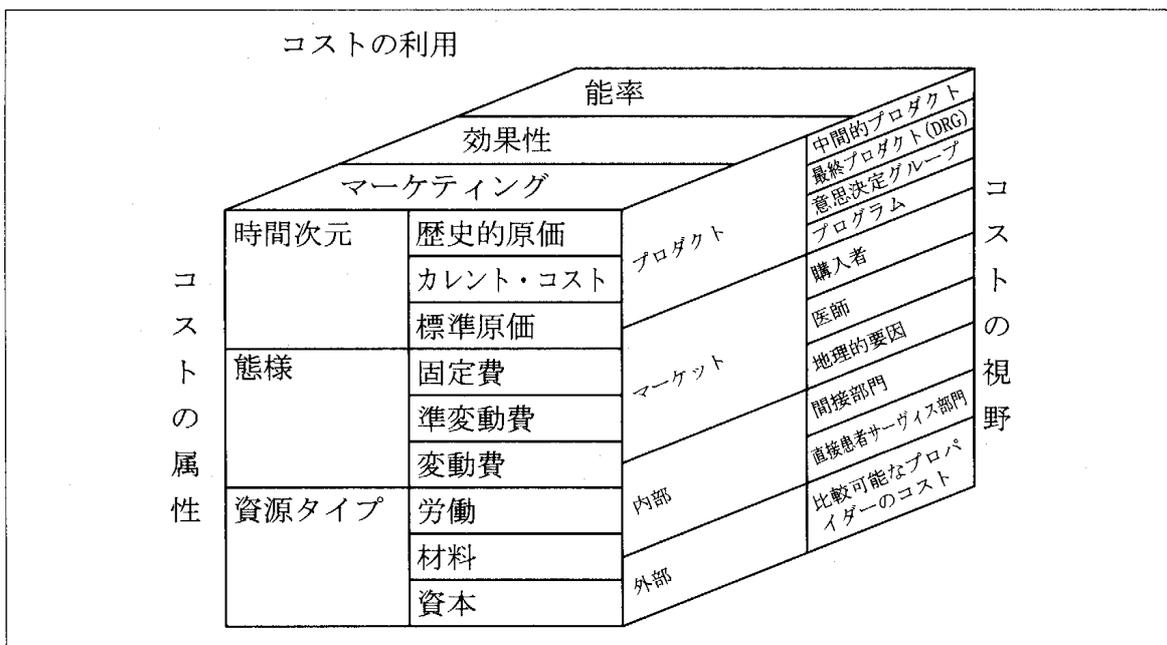
12) McSweeney, Hebert & Holroyd, p.32.

13) McSweeney, Hebert & Holroyd, p.33. もちろん RCC 法は原価計算的には適切な方法ではないと考えられていた。Rezaee の調査では伝統的 RCC 法の利用について PPS 以前には 64.28%, そして PPS 以後には 33.67% であったという。Rezaee, Z. Examining the effect of PPS on cost accounting systems, *HEALTHCARE FINANCIAL MANAGEMENT*, March, 1993, p.60. この点については拙稿参照。引用文献⑨, pp.41—42.

目的に応じて異なった情報が利用されるべきであると考えている。次の情報が  
 必要な種類の原価情報だとしている<sup>15)</sup>。

- ・製品ライン原価計算情報（インプットから中間コストを経て、最終生産物  
 コストや意思決定グループ・コストへと積み上げを示すようなデータ）
- ・部門原価計算情報（責任センターごとの伝統的コスト・データ）
- ・競争的原価計算情報（中間生産物の単位原価や最終生産物の単位原価の観  
 点から、競争者の原価に関するデータ）
- ・変動原価計算情報（変動原価と平均原価とを区分するようなデータ）

図表 2 はコストの視野、コストの利用、およびコストの属性との関係を表



図表 2 コスト・キューブ（多様な利用は多様な視点と属性を必要とする）  
 (McSweeney, Hebert & Holroyd, p.34)  
 {製品ライン/医師ごとのメディケア・ケースについての貢献利益の分析である。利用：能率と効果性（利益にならない DRGs ないし医師を識別するため）、  
 視野：製品（サービスユニットへ細分）および市場（購入者と医師）、  
 属性：時価、これは変動可能性を認識できる。}

14) 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適用は、  
 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.

15) McSweeney, Hebert & Holroyd, p.33.

している。

上記のキュービックから分かるように、コストの属性の中でも態様に基づく分類が重視されている。もちろんここでの態様というのは営業量に対するコストの動きである。この観点が重要になるのは看護部門であるという。なぜなら、看護部門のコストは変動的で、しかも他のほとんどのコスト・センターよりも金額が多いからである。看護師の配置は、患者の重症度に基づいて行われているが、このことは、営業量のわずかな変動あるいはスタッフ配置のガイドラインのわずかな調整がコスト節約へとつながることを意味している。このような属性であるために、看護部門においては一般的に補助部門に比較してコスト削減を達成することが容易である<sup>16)</sup>。

ただし、看護コストを処理するときの1つの困難性は作業負荷単位についての良い尺度が無いことである。なぜならば、患者日数には重症度が勘案されていないので、患者日数は、尺度として不十分だからである。結果として、患者日数当たりの平均コストに基づいたDRGコスト情報は不正確になる可能性がある。これに対して、スタッフ配置システムは、スタッフ配置要求を決定するために個々の患者の要求についての構造化されたアセスメントを使用していることがある。一人の患者ごとに消費される資源の真実の見積もりを反映するような病院の原価計算システムにとっては、スタッフ配置システムから引き出される患者アセスメントこそが、平均患者日数の代わりに作業負荷尺度として使用されるべきである。このことによって、患者処置の実際原価を計算する場合により正確な計算ができる可能性を与える<sup>17)</sup>。

最後に、上記のキュービック上では示されていないが、製造間接費と直接費という区別も重要である。まず、製造間接費とは間接部門、すなわち管理部門・支援部門で発生するコストであり、一方で直接費（患者直接サービス・コスト）とは彼等のサービスに対して伝統的に請求書を作成してきたような部門におけるコストである<sup>18)</sup>。この区分が重要であるのは、病院では幾つか

16) McSweeney, Hebert & Holroyd, p.36.

17) McSweeney, Hebert & Holroyd, p.36.

の製造業務と比較して次のような特徴を有するからである。すなわち、病院では間接部門において多額のコストが発生し、それゆえに直接費よりも遙かに多額の配賦原価が発生することになる。それ故に、製造間接費を配賦する方法が重要になってくるのである<sup>19)</sup>。

### (3) マーケティング

：次の事柄がマーケティングの対象である。すなわち、病院によって処置される患者の量とミックスは病院の総収益性を改善するために管理できるか？大きな収益性をもたらすような新しいプログラムやサービスが存在するか？そうした収益性に基づいて、あるサービスは増加あるいは削減のために選択的に目標とされるか？<sup>20)</sup>

病院は、短期的には医師やコミュニティに対するマーケティング努力、価格設定戦略、および個々の保険会社との契約によって患者の量とミックスに対して影響を及ぼすことができる。また、長期的には、経営管理者はより大きな自由裁量を持っている。たとえば、彼はサービスを追加したりあるいは中止することもできる。現有設備に対してキャパシティを追加することもできるし、あるいは幾つかの方法でその業務を再構築することもできる。こうした、短期及び長期の意思決定のために必要とされる情報は、DRG や他の最終プロダクトに関する営業量、収益および原価情報である。

多くの病院において考慮されているアプローチは、各 DRG の中で提示される典型的なサービス利用パターンについてのプロフィールを累計するために、処置レベルで標準原価を展開しケース・ミックス・システムを利用することである。ここで利用される原価の内容は変動費かそれとも全部原価か、そして純利益かそれとも貢献利益概念が利用されるべきか、という問いに対

18) ただし、患者直接サービス部門をより広く解釈して、従来は間接部門として考えられてきた食事・家政・社会的サービス部門を直接サービス部門と解釈することもあるという。McSweeney, Hebert & Holroyd, p.35.

19) McSweeney, Hebert & Holroyd, p.35.

20) McSweeney, Hebert & Holroyd, pp.29-30.

しては、その回答は質問のタイプに依存するという<sup>21)</sup>。

たとえば、民間保険会社と保険契約を行う場合にも、保険会社（HMO や PPO の場合）<sup>22)</sup> は事前に決められた価額で病院と契約することを要求するので、病院の方でもそれに対応していく必要がある。短期的には、変動費を上回るような価格であれば病院にプラスの貢献利益をもたらす。従って、病院にとっての変動費がいかほどであるかを知る必要があるが、当時においてはそのような情報を算出できるような病院はほとんど見られないという。しかし、理想的には、ある患者を処置するために費やされる変動費の見積もりは、次のような詳細なレベルで計算されるべきである。すなわち、サービス利用についての典型的なパターンに対してこうしたサービスのおのおのの変動費を乗じることによって計算されるべきである<sup>23)</sup>。

このような正確な原価計算の方法を採用することができない場合には、先に説明した RCC 法を利用して変動費標準を見積もる方法を採用するしかない。しかし、このような方法で獲得される変動費情報は、正確性において問題があるので、その利用価値も制限されることとなる<sup>24)</sup>。

以上、収益性に影響を及ぼす3つの次元、すなわち能率、効果性及びマーケティングの観点からそれぞれどのような原価計算情報が必要であるかにつ

---

21) McSweeney, Hebert & Holroyd, pp.36-37.

22) HMO や PPO については次の拙稿を参照のこと。「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.33-38.

23) McSweeney, Hebert & Holroyd, p.37. さらに、病院のあらゆる処置についての標準原価を展開するには相当な開発努力と維持努力が必要とされる。その展開は、主要な処置に対してのみ適用されるにしても、その標準は使用される処置に依存しているので、たとえば医療技術が進歩したり、処置方法が変化するならば、当然のことながらその標準は改訂される必要がある。McSweeney, Hebert & Holroyd, p.37.

24) RCC 法の具体的適用例については p.38 を参照のこと。さらに、マーケティングに関する意思決定においてもこれまで説明してきたと同様に間接費の配賦の問題が生じる。つまり、DRG が必ずしも適切な集計単位でないかもしれないという疑問、及び配賦基準の選択によっては算出されるデータの中にバイアスが入ってくるというものである。McSweeney, Hebert & Holroyd, p.39.

いて McSweeney 等の論文に従いながら説明してきた。そこでは DRG/PPS が導入された直後の病院原価計算における一般的な課題が明らかにされていると考える。

しかし、ここでは意図的に避けてきた長期の問題や原価計算以外の他のシステム、たとえば診療報酬システムや診療情報システムとの関係については説明していない。今後の課題である。

また、McSweeney 等の論文は1985年に発表されているので、伝統的原価計算を批判して登場した ABC についてはこの中では触れられていない<sup>25)</sup>。

### 第3節 メトロポリタン・シカゴ地区病院の調査

ここでは DRG/PPS が1983年に実施され、病院において様々な目的のために原価計算の必要性が強く意識され始めた時期に行われた調査を紹介し、当時の病院における原価計算の普及程度を確認する。

以下で紹介する内容は、1988年に Counte (Michael A.Counte) & Glandon (Gerald L.Glandon) によって書かれた論文に依拠している<sup>26)</sup>。

#### (1) 調査の概要

##### 「調査目的」

彼らの調査の主要な目的は、ある主要な市場における原価計算システムの普及度を包括的に評価すること、並びに、そうした原価計算システムの諸機能を明らかにすることであった。すなわち、個別的には以下のような目的が追求された<sup>27)</sup>、

25) 病院マネジメントのために ABC を利用すべきとする主張および実態調査については次の Lawson の文献を参照のこと。Lawson, R.A., Activity-based costing systems for HOSPITAL MANAGEMENT, *CMA MAGAZINE*, June 1994, p.32. なお, Lawson については拙稿で取り扱っている。引用文献⑨, pp.45-50。

26) Michael A.Counte and Glandon, G.L., Managerial Innovation in the Hospital: An Analysis of the Diffusion of Hospital Cost-Accounting Systems, *Hospital & Health Services Administration* 33:3 Fall 1988.

27) Counte & Glandon, p.374.

- ・どのようなタイプの原価計算技術が、現在、シカゴ地域の病院において使用されているかを、明らかにする。
- ・どの種の病院（たとえば、規模、立地、サービスの範囲など）が、そのような原価計算システムを採用し、並びに、どの種の病院が、こうしたシステムを購入したりあるいは内部的に開発するかのチャンネルを採用してきたかを、検討する。
- ・原価計算システムの現在の利用と将来の利用を明らかにする。
- ・原価計算システムのオリジナルな期待を記述し、そして、その実際のベネフィットと原価についての報告書を獲得する。
- ・ある病院は、なぜ原価計算システムを購入、あるいは内部開発しないのかを検討する。

#### 「調査設計」

調査をタイムリーな形で行うために、クロスセクショナル調査が設計された。1986年7月から9月の間にデータが集計された。

#### 「サンプリング」

サンプリングは、メトロポリタン・シカゴ地区の113の病院が選ばれた。原則としてすべての病院が選ばれたが、精神病を治療する病院は除外された。質問票は病院の財務管理者へ送付された。調査結果は次の通りであった。

	シカゴ市内	郊外
調査総数	57 (51%)	56 (49%)
回答	47 (82%)	47 (84%)
非回答	6 (11%)	3 (5%)
拒否	4 (7%)	6 (11%)

図表3 シカゴ市内の病院対郊外病院の回答率 (Counte & Glandon, p.375より引用)  
 (第1行の%は、オリジナルな総サンプル数の比率である。これに対して、  
 第2行、第3行及び第4行の%は、個々の総サンプル数に対する比率である。)

### 「測定」

作成された質問票は段階を経て慎重に作成されたが、その最終バージョンは次の2つからなる。パート1は、標準原価計算原理に基づいた原価計算システムが実施されている病院か、あるいは過去にそのような原価計算システムを実施した経験のある病院によって回答された。これに対して、パート2は、そのような原価計算システムを実施した経験のない病院によって回答された。パート1では22の質問項目が、そしてパート2では12の質問項目が用意された。後者では、「病院は何故原価計算システムを購入あるいは開発しないのか、もしも、近い将来にそのようなシステムを購入あるいは開発を計画しているならば、どの種のシステムが予定されているか」ということが質問された。

このような郵送調査を通じて獲得されたデータに加えて、調査病院についての記述的情報がアメリカ病院協会の1985年度調査報告書から獲得された。このデータを併用することによって各病院の財務管理者達が質問票を完成する時間を短縮することができた。さらに、このデータは調査病院の組織属性についての容易なアクセスを可能にした<sup>28)</sup>。

### 「データ集計」

調査票は、1986年7月11日から14日までの間にすべてのメトロポリタン・シカゴ地区にある病院の財務担当役員 (chief financial officer) に対して郵送された<sup>29)</sup>。調査票は最初に配送されてからおおよそ2週間後に、参加への最初の要請に応えなかった各病院には、電話による要請を行った。そのとき、

28) Counte & Glandon, p.375.

29) 調査票を含む手紙の表書きには、そのプロジェクトの目的、その情報が調査担当者によっていかに利用されるか、並びにパート1かパート2のどちらに回答すべきかの指導が示されていた。さらに、その調査プロジェクトは医療財務管理協会 First Illinois 分会によって検討され、承認されたものであることが明らかにされていた。調査票を回収するために、スタンプが押され、プロジェクト事務所の住所の書かれた封筒が同封された。Counte & Glandon, pp.375-376.

調査スタッフのメンバーは、調査票が届いているかどうかを質問し、そのプロジェクトの目的を再度説明し、同時に当該病院が別の調査パッケージを愛好するかどうかを質問した。回答のほとんどは4-6週間以内にプロジェクト事務所へ回収されたが、幾つかの回答はデータ収集期間末（1986年9月）まで届かなかった。ほとんどのケースでは、回答の遅れは担当者のバケーションあるいは移動のうちのどちらかによるものであった。たとえば、病院によっては調査票がもはやその病院にいない財務担当役員に対して送付されていたのかもしれない<sup>30)</sup>。

### 「分析」

上記のような形で行われた調査は、メトロポリタン地区の病院についての一般的なデータを獲得できたとする。それは、次の2つの理由からである。1つには、先に示したように83.2%という高い回収率、そしてもう1つは調査を拒否した病院及び回答をしなかった病院を調査参加病院と比較したとき、両者の間に重大な差がなかった（規模、所有、立地）、という理由である<sup>31)</sup>。

### (2) 調査結果

#### {原価計算システムの普及度}

回答病院の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と答えている。そのうちの49%が、ベンダーからシステムを購入しており、一方、44%はシステムを内部開発している。原価計算システムを有している病院の74%が、1984年から1985年までの間に彼らのシステムを購入あるいは開発することを決定していた。それらの決定によって獲得された原価計算システムのうち31%が1985年までに完全に操作可能になっており、51%が1986年末までに操作可能になることが期待され、そして残りの19%が1987年あるいは1988年には操作可能になることが期待されていた<sup>32)</sup>。

30) Counte & Glandon, p.376.

31) Counte & Glandon, p.376.

### {原価計算システムのタイプ}

ここでは、原価計算のシステム環境が調査されている。マイクロベースのシステムを53%が持っており、メインフレーム・システムを28%が持っている。他には、14%がタイムシェア・オペレーションであり、マイクロコンピュータ・システムとメインフレーム・システムとの混合形態が5%であった。

さらに、半数以上の病院がマイクロコンピュータ・システムを有するので、これらの病院に対しては次のような一連の質問が行われた。まず、病院が将来メインフレーム・システムへと移行させる計画を持っているかどうかに対して、61%がその移行計画があると回答した。さらに、現在の原価計算システムのためにどの種のコンピュータ・ソフトウェアが利用されているかに対して、70%がロータスを利用していると回答した<sup>33)</sup>。

### {原価計算システムの主要な属性}

#### ①原価計算システムが病院の別のソフトウェアと関連するか？

この質問に対して、73%が肯定している。その中でも次のような個別のアプリケーション・ソフトウェアと関連するという。すなわち、ケースミックス・ソフトウェア (75%)、総勘定元帳 (54%)、収益 (54%) そして統計 (50%) という順番でこれらのソフトウェアが原価計算システムと関連するという。

#### ②標準原価を決定するために、どのような方法が使用されるか？

これは、患者に対してケア・サービスを提供するために使用される諸資源の標準原価を決定するためにどのような方法が使用されているかを質問したものである。質問は、病院全体ではなく、3つの異なったコスト・センターへ対して行われた。すなわち、ルーティーンサービス・コスト・センター (患者サービスの直接的提供)、補助的サービス・コスト・センター (支援的

32) Counte & Glandon, p.376. 調査が1986年7月から9月の間に行われていたため、1986年末以降は予測である。

33) Counte & Glandon, p.377.

サービス提供)そして間接的コスト・センター(管理サービス提供)である。

標準原価を決定する方法としてはマイクロ・コストイング/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)が挙げられている。

種類	直接サービス・センター	補助サービス・センター	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4 標準原価を決定する方法(Counte & Glandon, p.378)  
(パーセンテージは、上記の諸方法を報告している病院の割合である。各方法を使用している病院の割合は、マイクロ・コストイング/作業研究73%、インプット/アウトプット原価計算15%、配賦/RVU 82%、CCR 35%、そしてその他の方法15%である。)

### ③原価差異分析が実施されるレベル

原価差異分析が実施されるレベルとしては、部門レベル65%、DRGレベル56%、診療行為レベル46%、診療プログラム・レベル24%、そして医師レベル21%という結果である。この数字から予想されるように、複数のレベルで原価差異分析を実施している病院も半数に上った。

### ④原価配分アプローチ

原価計算システムを持っている回答者の大多数60%は、自分たちの原価配分アプローチについてRVU統計学および原価要素についての詳細な定義をした2つの配賦計算であることを回答している。

## ⑤認識される原価要素の数

標準原価計算システムの中で知覚される個別の原価要素の数は、6—10個が41%、そして1—5個が30%である。

## ⑥フルタイム従業員の数

原価計算システムを支援するために必要とされるフルタイム従業員の数についての質問に対して、ほとんどの病院は1人(58%)、あるいは2人(22%)のフルタイム従業員を必要とする<sup>34)</sup>。

## {採用病院と非採用病院}

原価計算システムを購入あるいは開発しようとしている病院のタイプを確認するために、原価計算システムを採用した経験のある(採用者)40の病院と採用したことのない(非採用者)54の病院との間で一連の比較が行われた。比較基準としては、占有率、ベッド数、所有、立地、並びに教育病院の評議会のメンバーであるかどうかである。その結果、所有と立地という属性では、採用者と非採用者との間には重大な差異は存在しないことが判明した。それに対して、他の3つの基準では次の様な相違が見られた。まず、採用者は非採用者に対してより高い占有率(69%対62%)を示した。また、採用者はベッド数が300以上から構成されること、そして、採用者は教育病院の評議会のメンバーである確率が高かった(採用病院の75%は現在のメンバーであり、他方で、非採用病院では34%のみが現在のメンバーであった)。結論的には、より高い占有率を有する、より大きな病院でしかもその病院が教育病院の評議会のメンバーである場合に、その病院が、彼らの仲間の病院と比較して原価計算システムを実施する可能性が高い<sup>35)</sup>。

## {原価計算システムの現在の利用}

ここでは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

34) 以上, Counte & Glandon, pp.377—378.

35) Counte & Glandon, pp.378—379.

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5 原価計算システムの主要機能についての重要度 (Counte & Glandon, p.380)  
(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。)

#### {購入意思決定と実施後のスタッフの関与}

まず、原価計算システムを購入あるいは開発する意思決定に関わるのは誰かが質問された。それに対して、役員レベルの管理者 (93%) と役員レベルの財務スタッフ (90%) が深く関与しており、他方で、データ処理スタッフ (53%)、取締役会のメンバー (40%) および中間管理者 (35%) はあまり関与していなかった。さらに、看護スタッフ (8%)、医療スタッフ (5%) あるいは管理的エンジニア (3%) 達はこうした決定に対してほとんど関与していなかった。

次に、原価計算システムが一度導入された後、原価配賦のためにデータを累計し、正確性を保証し、データを保持することに誰が責任を持っているかが質問された。これに対して、病院の77%が、原価会計担当者達がRVUや作業標準及び材料標準に関連するデータに責任があると回答した。さらに、病院の95%が、原価会計担当者達は原価計算システムにおけるデータの正確性と保持を保証することに責任があると回答した。残りの病院では、こうし

た機能は管理的エンジニアによって遂行される<sup>36)</sup>。

#### {実施上の問題}

ここでは、原価計算システムを実施している病院の回答者達に対して質問が行われている。まず、導入されたシステムが成功であるか否か、そしてもしも成功していなければその理由を要求された。さらに、より良いシステムのためには何が必要かが質問された。

最初に、53%がシステムが有効に作動していると回答した。この質問に対して「no」と回答した回答者達は、そのほとんどが原価計算システムの実施が未だ途上にあることを指摘している。最後に、最も共通的に提示された修正は、現在のインターフェイスを改善し拡張する (44%)、原価インプットを改善する (32%)、システムの範囲を拡張する (19%)、並びにメインフレーム・システムへと移行すること (5%) であった<sup>37)</sup>。

#### {原価計算システムの主要なベネフィット}

ここでは、原価計算システムの実施によって得られる主要なベネフィットが質問されている。結果は次の表に示されているとおりである。

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 6 現在の原価計算システムの主要なベネフィット (Counte & Glandon, p.381)  
(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。)

36) Counte & Glandon, pp.379—380.

37) Counte & Glandon, p.380.

「病院はなぜ原価計算システムを購入あるいは開発しないのか」

「原価計算システムの普及度」の項で明らかにしたように、シカゴ・メトロポリタン地区の病院の大多数は（57%）、1986年頃には標準原価計算原理に基づいた原価計算システムを持っていないことを回答している。しかしながら、その中の多く（76%）は数年間の中にそのような原価計算システムを購入あるいは開発すると回答している。現在原価計算システムを有していないが、過去において原価計算システムを実施した経験のある病院もわずかではあるが存在している（11%）。

それでは、何故病院は原価計算システムを導入しないのであろうか。その理由としては次のものが挙げられる。必要な資源を関連づける能力がないこと（53%）、ベネフィットがコストを上回らない（38%）、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（35%）が、主な理由である。さらに、8%の病院は、自分たちは原価計算システムを導入する権限を持っていない、あるいは自分たちの病院はそのようなシステムを以前経験したが、失敗してしまったことを指摘している<sup>38)</sup>。

### 「議論」

以上、標準原価計算原理に基づいた原価計算システムについての調査を見つけた。ここで、この調査による発見について記述する<sup>39)</sup>。

- (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。
- (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。

38) Counte & Glandon, p.381.

39) Counte & Glandon, p.382.

- (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。

以上の調査では標準原価計算システムについての区別を行っていない。しかし、標準原価計算には様々なタイプが考えられる。たとえば、標準原価の厳格度、標準値を適用する時点、標準原価の範囲などによって異なったバリエーションが存在する。しかし、調査ではそれらの違いを無視してすべてを標準原価計算として扱ったのである。

また、病院の管理者が原価計算システムを導入する場合には、次のことに注意すべきであることを指摘している。すなわち、システムを購入あるいは開発する前にその病院にとってのニーズを明らかにし、そのニーズに基づいた導入を図るべきであるということである。具体的にどのような機能を重視するかによって原価計算システムの設計が影響を受けるのは当然の話であろう。

さらに、この調査は原価計算に関する調査であったが、それ以外の管理的手段についての調査も行う必要がある。たとえば、原価計算システム以外にも、生産性強化戦略（品質サークル並びに他のタイプの参加的管理プログラム）、包括的・統合的患者ケア情報システム、およびポートフォリオ戦略といった管理手段が導入されている可能性もあったわけだが、それらについての調査は行われなかった<sup>40)</sup>。これらの管理的手段は、場合によっては相互補

---

40) Counte & Glandon, pp.382—383.

完的であったり、競合的であったりする。たとえば、現場での物量的管理を重視する場合には、品質管理活動にウェートを置き、計算的手段（原価計算）を軽視していることも予想される。したがって、病院が採用している多様な管理的手段を含めた調査を行わなければ、病院の管理方法に関する全体像を把握することができない可能性が存在する。

#### 第4節 簡単な比較

ここでは前節において行われたシカゴ地区の調査と比較するために Fink 等 (Fink, F.S., Rossiter, D.& Wall, M.S.) によって書かれた論文の中で取り上げられた調査<sup>41)</sup>を紹介する。また、Orloff 等 (Orloff, T.M., Littell, C.L., Clune, C., Klingman, D. and Preston, B.) によって行われた調査<sup>42)</sup>の一部も紹介する。それぞれの論文において紹介された調査は、年代順に Fink 等 1984年, Counte 等 1986年, そして Orloff 等 1988年の順番である。これら3つの論文の中で紹介されている調査は、実施された時期が異なるだけでなく、対象病院, 対象地区, 質問項目, および調査実施機関などが違っている。従って、厳密な意味での比較は不可能である。それ故に、ここでの比較は1983年に DRG/PPS が導入され、そしてそれが1986年に全米で実施されるようになった時代におけるおおよその病院原価計算の状況を描き出すことにその目的がある<sup>43)</sup>。

さて、Fink 等の論文で紹介されている調査は、1984年に経営コンサルタント会社によって実施されたものである。この調査では、郵送によって質問

41) Fink 等の論文の紹介について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—」山口経済学雑誌, 第49巻第2号, 平成13年3月, pp.71—76。

42) Orloff 等の論文 (Orloff, T.M., Littell, C.L., Clune, C., Klingman, D. and Preston, B., *Hospital cost accounting: Who's doing what and why*, *Health Care Management Review*, 15 (4), 1990) の紹介については次の拙稿を参照のこと。引用文献⑩, pp.76—83。

43) なお、DRG/PPS の導入が原価計算システムに対して与えた影響については、Rezaee (Zabihollah Rezaee) の1993年の論文 (引用文献⑦) に詳しい。拙稿, 引用文献⑨, pp. 38—44。

票が500人へ送られた。そのうち172人が回答したが、その中の135人が財務担当役員であり、15人はコントローラーであった。残りは執行担当役員、予算担当重役あるいは財務アナリストであった<sup>44)</sup>。

Orloff等の調査は、1988年の春に89の急性期ケア病院の国家的代表サンプルに対して行われた。病院のCEOsあるいはCFOsに対して電話インタビューという形が採用された。この調査では標準原価計算だけでなく原価計算方法全般にわたって調査が行われた。

#### ・原価計算システムの普及度

Fink等の調査では、回答者の6%のみが適切な原価計算システムを持っていると回答した。しかし、70%の回答者が1986年までにはそのようなシステムを導入することを計画していた。さらに、90%以上の回答者が彼らの組織にとって標準原価計算が「将来」重要になるだろうと回答した。

これに対して、Counte等の調査では、回答病院の43%が標準原価計算システムを導入していると回答していた。このことから、1986年のDRG/PPSの全米的实施を契機に病院における標準原価計算システムが急速に普及していったことが予想される。

Orloff等の調査では、調査された病院の中72%が、自動化された原価計算システムあるいはケース・ミックス・システムを持っていた。そして、自動化された原価計算システムを有する病院の80%は、PPS導入以降にシステムを設置しているが、PPSのみがシステムの導入に影響を及ぼしたのではないとしている<sup>45)</sup>。

#### ・内部開発か、それとも購入か

Fink等の調査結果は、病院の規模別にデータが採られているが、病院が将来標準原価計算システムを導入するときに、全体的には54%が内部開発、そして残りの46%が外部から購入する予定だと回答している。

44) Fink, F.S., Rossiter, D. & Wall, M.S. Hospitals looking to standard costing systems, *Hospitals*, October 1, 1984, p.88.

45) Orloff, etc., p.74.

これに対して、Counte 等の調査では、現在、標準原価計算システムを導入している病院のうち49%が外部購入であり、そして44%が内部開発である。このことから、1984年時点での将来見通しが、ほぼその通りに実現されていたのではないかと推論する。

・原価計算システムの主要ベネフィット

Fink等の論文では次のような回答結果が示されている。

(%)

	高い価値	中程度の価値	低い価値
DRG 原価計算と収益性分析	86	14	0
マーケティング、価格設定、及び契約	71	18	11
生産性の監視	64	22	14
固定費対変動費の分析	57	39	4
競争者コスト分析	26	44	30
医師の資源利用削減	22	59	19

図表7 標準原価計算情報の知覚される利用価値 (回答の比率)  
(Fink, F.S., Rossiter, D.& Wall, M.S., p.88)

これに対して、Counte 等の調査結果は図表6として示されている。両者の主要機能のグルーピングは必ずしも同じでないので厳格なことは言えない。いずれのデータにおいても標準原価計算情報が DRG 原価計算やマーケティングのために重視されていることが分かる。

・標準原価を設定する方法

Fink 等の場合には、今だ回答者の6%しか標準原価計算システムを持っていないということもあって、標準原価計算を実施する場合に前提となる作業標準がほとんどの病院で存在しなかった。

これに対して、Counte 等の場合には、図表4で示しているようにマイクロ・コストイングやRVU原価計算がかなりのパーセントで用いられている。これは標準原価計算システムの普及度が43%という数字から判断して当然であろう。

・原価の集計レベル

Orloff 等の場合には、次のような結果が示されている。

集計単位	%
部門あるいはコスト・センター	70
診療行為レベル	17
DRG あるいはケース・レベル	8
上記の方法の組合せ	5
合計	100

図表 8 原価の集計単位 (Orloff, T.M., Littell, C.L., Clune, C., Klingman, D.& Preston, B., p.75)

この図表 8 からは1988年の時点においても、一般的な原価の集計単位は部門あるいはコスト・センターであることが分かる。そして、DRG やケース・レベルでの集計が未だ少ないことが分かる。

これに対して、Counte 等の場合には、すでに記してきたように原価差異分析が実施されるレベルとして、部門レベル65%、DRG レベル56%、診療行為レベル46%…という結果が示されている。Orloff 等の調査結果と比較して DRG レベルの数値が非常に高くなっている。

・病院が原価計算システムを導入しない理由

Counte 等の調査結果についてはすでに明らかにしている。これと比較されるべき調査結果は Fink 等や Orloff 等の論文の中には見られないので、その代わりに Hill 等 (Hill, Nancy Thorley & Johns, E.L.) の論文の中から原価計算あるいは原価情報を利用しない理由を挙げておく<sup>46)</sup>。

1. 原価計算情報は必要でない
2. 全体的資源節約

46) Hill, Nancy Thorley and Edith Loper Johns, Adoption of Costing Systems by U.S.Hospitals, *Hospital & Health Services Administration*, 39, 4, Winter 1994, pp.532-533. なお、順番は回答数の多い順である。なお、Hill 等の論文については下記の拙稿を参照のこと。引用文献⑨, pp.29-38。

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
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
5. 原価計算システムは優先的でない
6. 原価計算システムはあまりに費用がかかる
7. 信頼できるシステムがまだ手に入らない
8. 十分なスタッフがいらない
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

#### 第5節 おわりに

現在、医療費の増加が問題になっているわが国においてその削減の可能性を探る方法の1つとして急性期の入院に対して DRG/PPS の可能性が探られている。そこで、本稿ではアメリカにおいて DRG/PPS が採用された1983年直後の文献を利用しながら、病院における原価計算の利用状況を明らかにしてきた。調査によっていくらかの違いが見られるものの、病院においてより正確な原価計算方法が採用され始めていることが分かる。そして、原価計算システムから得られるデータは、単に DRG にのみ対応しているのではなく、多目的に利用されていることも分かる。

確かに DRG は医療費の削減手段であるので、医療収益を減少させるという影響によって病院経営を困難にするという側面があるのは理解できる。しかし、国と地方自治体の債務残高が合計で1,000兆円を超えるわが国である。バブル崩壊までの時期には高い経済成長率に支えられて医療費の増加を気にする必要もなかったが、今後は少なくとも10—20年という期間には1970年代から1980年代にかけての経済成長率を達成することは不可能であろう。そうであるならば、これまでの十分すぎるほどの豊かな医療サービスではなく、身の丈にあったサービスを享受できるような制度へと転換せざるを得ない。

そのような制度の転換に対して病院も対応していかなければならない。これまでは病院では経営という観点が重視されてきたとは言えない。経営的に

先進的だといわれている病院でも、その中心的な役割を担っているのは経営者ではなく医師である。今後は経営についての専門的な知識を身につけた経営者が経営の一翼を担うようになるべきだと考える（もっとも、アメリカでも CEO が医師である場合もあるが、その場合には医師として働くのではなく、病院ビジネスのために働くことを任務としている）。現在では製造業ではもちろん、多くのサービス業において種々の管理手法が用いられている。その中でも原価計算はその基本的・中心的な役割を果たしている。医療経営環境が厳しくなってきたこの時期にこそ病院が原価計算システムを導入する絶好の時期であると考えられる。

引用文献

- ① Counte, Michael A. and G.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.
- ② Fink, F.S., Rossiter, D.and M.S.Wall, Hospitals looking to standard costing systems, *Hospitals*, October 1, 1984, p.88.
- ③ Hill, Nancy Thorley and Edith Loper Johns, Adoption of Costing Systems by U.S.Hospitals, *Hospital & Health Services Administration*, 39, 4, Winter 1994.
- ④ Lawson, R.A., Activity-based costing systems for HOSPITAL MANAGEMENT, *CMA MAGAZINE*, June 1994.
- ⑤ McSweeney, James M., Hebert, Marc B. and Ronald B. Holroyd., Cost accounting strategies under prospective payment system, *Topics in Health Care Financing*, Spring 1985.
- ⑥ 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.
- ⑦ Rezaee, Zabihollah, Examining the effect of PPS on cost accounting systems, *HEALTHCARE FINANCIAL MANAGEMENT*, March, 1993.
- ⑧ 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。
- ⑨ 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。
- ⑩ 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, 平成13年3月。
- ⑪ 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。