

# 病院における原価計算の利用度調査

## —急性期病院に対する郵送調査から—

中 田 範 夫

DRG/PPS was applied to Medicare in the United States in 1983. The hospital that introduces cost accounting system has increased in the United States with this.

The mail survey concerning the management function of the hospital was done to the hospitals in Japan from February through March of this year. The object hospitals are acute period hospitals that have 50 standing doctors or more numbers of sickbeds of 500 or more.

第1節 はじめに

第2節 設問項目と集計結果

第3節 聞き取り調査による知見

第4節 おわりに

### 第1節 はじめに

「日本の病院では原価計算がどの程度採用されているのであろうか？」という問題意識の下に平成16年2月中旬から3月初旬にかけて郵送による質問調査を行った。対象は、比較的規模の大きい（原則的に50人以上の常勤医師あるいは500床以上のベッド数を有する病院を対象とした。しかし、病院の種類や地域によってはこの基準を満たさない場合があったので、そのような場合には常勤医師30人以上あるいは300床以上のベッド数を有する病院を対象とした）急性期病院を選んだ。そのような病院を調査の対象にしたのは次のような理由からである。平成15年4月より特定機能病院の急性期入院医

療に対してDPC（日本版DRGともいわれている）が導入されているが、国立大学付属病院などの特定機能病院においてこのDPCを契機として経営管理方法（これまでは、ほとんどの病院において企業で利用されているような経営管理技法が適用されていないと考えられていた）が採用され始めているのではないかと推測したからである。そして、DPCは早晚一般の急性期入院医療に対して適用されることが予想されるので、これに対して病院側は対策を整えているであろうかという疑問が生じたからである。

急性期入院医療に対して定額診療報酬であるDPCが適用されると、病院経営はこれまでと比べて苦しくなるというのが通常の予測である（米国でもDRG/PPSを採用した理由がメディケア医療費の増大に歯止めをかけたい、ということであったので、これを病院側から見れば病院収入が減少することに繋がる）。すなわち、これまでは必要なだけ医療を提供し、この提供された医療に応じて診療報酬は提供されていた（出来高診療報酬）。これに対して、DPCでは診断病名に対して定額の診療報酬しか提供されない。たとえば、同じ疾病名でも重症である場合には定額診療報酬では採算が合わなくなる可能性がある。

米国では1983年にメディケアの急性期入院医療に対してDRG/PPSが適用されたが、この定額診療報酬の導入を契機として病院における原価計算の利用度に大きな変化が見られる。詳しくは別稿に譲るが、要するに原価計算の利用度が増大し、そしてより精度の高い原価計算が利用された、ということである（注1）。

今回の調査では原価計算だけでなく、経営管理組織、目標管理、BSC、などについても質問している。

第2節で示しているようにまず、郵送調査を行い、その中から聞き取り調査に協力していただける病院を選んで3月初旬から4月はじめにかけて聞き取り調査を行った。聞き取り調査に協力すると回答いただいた病院は約40カ所あったが、時間との関係で9カ所のみを訪問させていただいた。この聞き取り調査に関しては今回はほとんど報告していない。別の機会に取り上げた

い。

郵送調査にご協力いただきました病院，なかんずく訪問調査にもご協力いただきました病院につきましては深く感謝いたします。

## 第2節 設問事項と集計結果

本節では郵送調査の設問項目を上げながら，集計結果を表示していく。

まず，調査にあたって，回答にご協力いただいた病院の種類を明らかにしていただいた。

貴病院のお名前（ ）

病院の名前を出すことが出来ない場合は，次の種類の中どれかに印を付けてください。

国立，国その他，都道府県立，日赤，済生会，厚生連，厚生団，全社連，共済組合及びその連合会，国民健康保険，公益法人，医療法人，会社，その他の法人，個人，その他

次の表は病院の種類ごとに郵送によりアンケートの発送数と回収数・回収率を表したものである。

	A	B	C	D	E	F	G	H	I	J	合計
発送数	139	107	62	47	145	27	145	121	47	7	847
回収数	40	40	12	20	13	11	33	24	10	2	205
回収率(%)	28.8	37.4	19.4	42.6	9.0	40.7	22.8	19.8	21.3	28.6	24.2

病院の種別については次のような区分をしている。なお，この分類については2002年度版の「全国病院名鑑（厚生問題研究会）」を利用した。

- A：国立，国その他
- B：都道府県立
- C：日本赤十字病院
- D：済生会病院

E：厚生連・厚生団・社会事業協会・全社連病院

F：共済組合

G：公益法人

H：医療法人

I：会社

J：国民健康保険組合及びその他の法人

設問1 貴病院における経営管理を担当する部署についてお聞きします。病院の内部に経営管理を担当する部署が設けられていますか。

1. はい (担当組織・部局の名称： )
2. いいえ (病院長や事務長のみの場合)

	A	B	C	D	E	F	G	H	I	J	総計
1	33	34	8	14	10	6	17	14	8	1	145 (70.7%)
2	6	6	3	6	3	5	16	10	1	1	57 (27.8%)
無記入	1	0	1	0	0	0	0	0	1	0	3 (1.5%)
合計	40	40	12	20	13	11	33	24	10	2	205 (100.0%)

ここでは経営管理を常設の部署が組織的に行っているか、それとも病院長や事務長という責任者が個人的に行っているかを質問している。ほとんどの病院形態について組織的に対応しているケースが多い (70.7%) が、FとGでは個人的な対応も多いことがわかる。

設問2 経営管理を担当している部署や組織は医師のみで構成されていますか、それとも事務系の職員も含まれていますか。

1. 医師のみ
2. 医師と事務系職員
3. 事務系職員のみ

	A	B	C	D	E	F	G	H	I	J	総 計
1	0	0	0	0	0	0	1	0	0	0	1 ( 0.5%)
2	20	13	5	12	6	5	13	10	2	1	87 ( 42.4%)
3	15	22	3	3	5	2	12	9	7	0	78 ( 38.0%)
未記入	5	5	4	5	2	4	7	5	1	1	39 ( 19.0%)
合計	40	40	12	20	13	11	33	24	10	2	205 (100.0%)

経営管理を担当する構成員について質問している。医師のみとしているケースはほとんど見られない (0.5%)。「2」の「医師と事務系職員」が最も多く (42.4%)、そして「3」の「事務系職員のみ」は38%であった。なお、回答項目には入れていなかったのであるが、検査技師や薬剤師などのコメディカル職員を経営管理組織の中に入れていている病院で、回答にその旨書き添えてある場合には、「2」あるいは「3」の中に入れて表示しておいた。「医師とコメディカル職員」からなる経営管理組織を持っているという回答はなかった。

設問3 経営管理について外部コンサルなどを利用していますか。

1. はい
2. いいえ

	A	B	C	D	E	F	G	H	I	J	総 計
1	6	8	2	3	1	3	14	8	2	1	48 ( 23.4%)
2	34	32	9	17	12	7	19	16	7	1	154 ( 75.1%)
未記入	0	0	1	0	0	1	0	0	1	0	3 ( 1.5%)
合計	40	40	12	20	13	11	33	24	10	2	205 (100.0%)

病院の経営管理のために外部資源を利用しているかどうかを質問している。回答によれば、「利用している」ケースは23.4%であり、回答数の4分の1にも満たない。

郵送調査後に行った訪問調査で判明したことがある。経営管理機能の中心的役割を果たす人材(たとえば事務長)を一般企業の中からスカウトしている

ケースや経営管理を担当する人材（新規学部卒業者ではない）を採用しているケースが多く見られるということである。このような形で経営管理の中核を担う優秀な人材を確保しているケースが「いいえ」のなかにも含まれていると思われる。

設問4 電子カルテの導入についてお聞きします。貴病院ではすでに電子カルテが導入されていますか。

1. 病院全体で導入済み
2. 一部の診療科で導入済み
3. 導入されていない

	A	B	C	D	E	F	G	H	I	J	総 計
1	5	1	1	4	0	1	5	5	2	0	24 ( 11.7%)
2	3	1	0	2	0	0	2	3	1	0	12 ( 5.9%)
3	32	38	11	14	13	10	26	16	7	2	169 ( 82.4%)
合計	40	40	12	20	13	11	33	24	10	2	205 (100.0%)

電子カルテの導入状況を質問している。「1」と「2」を合わせても17.6%に過ぎない。ただし、聞き取り調査をして気づいたことだが、「電子カルテ」の定義が明確でなかったことから、調査結果にゆがみが生じている可能性がある。それは、「電子カルテ」として目指すべきことを、単に「ペーパーレス」であるのか、それとも「医師同士が自由に他の医師のカルテを見れたり、患者に見せたり、さらには、病一病連携や病一診連携への利用を考慮している」場合とでは想定している「電子カルテ」の中身が異なるということである。事実、訪問調査した病院のケースでは、この項目に「3」としていたのであるが、カルテを電子的に記入するという意味での「電子カルテ」はすでに導入されていた。したがって、このような電子カルテについての定義の不明確さのために、「3」とされたケースがあるかもしれないということを申し述べておきたい。

設問5 設問4で電子カルテを導入していると回答された病院にお聞きします。その導入のための資金は、次の中どれでしたか。

1. 自己資金
2. 補助金
3. その他（具体的に御記入ください： )

	A	B	C	D	E	F	G	H	I	J	総 計
1	0	0	0	0	0	1	2	5	1	0	9 ( 25.0%)
2	0	0	0	1	0	0	2	0	0	0	3 ( 8.3%)
3	8	1	1	5	0	0	3	3	2	0	23 ( 63.9%)
未記入	0	1	0	0	0	0	0	0	0	0	1 ( 2.8%)
合計	8	2	1	6	0	1	7	8	3	0	36 (100.0%)

設問4に対して「1」あるいは「2」と回答された病院が、その原資をどこに求めたのかを質問している。「3」の「その他」が多いが、そのほとんどは「自己資金プラス補助金」という内容であった。したがって、たとえば、次のように回答されていた場合には「3」に分類している。すなわち、「1」と「2」に同時に印しを付けられている場合である。

設問6 目標管理の実施についてお聞きします。目標管理とは事前に責任単位（部署や担当者）ごとに目標を設定し（plan）、一定の時間経過（do）後にその目標がどの程度達成されているかを事後的に評価し（see）、その結果を次期の計画に役立たせるための仕組みです。このような仕組みを採用していますか。

1. 採用している
2. 採用していない

	A	B	C	D	E	F	G	H	I	J	総 計
1	23	24	5	9	8	9	18	13	8	1	118 ( 57.6%)
2	17	16	7	11	5	2	15	11	2	1	87 ( 42.4%)
合 計	40	40	12	20	13	11	33	24	10	2	205 (100.0%)

目標管理システムが回答病院の約57.6%において採用されていた。特に、F、Iでは採用率が高く、続いてE、B、A、G、Hにおいても高い採用率を示している。

設問7 設問6で「採用している」と回答された病院に質問します。その場合の目標としては財務的指標（医業収益、医業費用、利益など）と非財務的指標（在院日数、病床稼働率、患者紹介率、患者の満足度など）が考えられますが、どちらを利用していますか。

1. 財務的指標のみ
2. 非財務的指標のみ
3. 財務的指標と非財務的指標の両方

	A	B	C	D	E	F	G	H	I	J	総計
1	0	1	0	0	0	2	2	0	0	0	5 ( 4.2%)
2	6	3	3	2	0	1	1	1	0	0	17 ( 14.4%)
3	17	20	2	7	8	6	15	12	8	1	96 ( 81.4%)
合計	23	24	5	9	8	9	18	13	8	1	118 (100.0%)

元来、病院では一般企業と異なって、非財務的指標が重視されてきたという歴史がある。この回答率を見ると「3」の指標を利用している病院が81.4%にも及んでいる。ここから、病院においても財務的指標が重視されてきていることが判る。

設問8 設問6で「採用している」と回答された病院に質問します。目標管理を実施している場合、その対象は次のどれに該当しますか。該当するものにすべて丸印を付けてください。

1. 診療科や病棟などの単位
2. 個人単位（たとえば、医師、看護師、検査技師、職員個々人）
3. その他（ ）

[複数回答可能]



	A	B	C	D	E	F	G	H	I	J	総計
1	20	14	5	7	8	9	16	12	7	1	99
2	0	3	0	2	1	1	5	4	5	0	21
3	3	9	0	1	0	0	1	0	0	0	14

回答より、現状では目標管理の対象は「1」の「診療科や病棟などの単位」が大部分であることがわかる。

設問9 設問6で「採用している」と回答された病院に質問します。目標管理を実施した結果をどのように利用しているかをお聞きします。たとえば、事前に設定した目標よりも実績が良かった場合あるいは悪かった場合のことです。

1. 何らかのインセンティブが与えられる（金銭的および非金銭的なもの）
2. インセンティブは無い
3. 短期的には無いが、長期的には考慮している

	A	B	C	D	E	F	G	H	I	J	総計
1	3	9	1	1	4	7	4	5	5	0	39 (33.1%)
2	12	12	3	7	2	1	6	4	1	1	49 (41.5%)
3	8	3	1	1	2	1	8	4	2	0	30 (25.4%)
合計	23	24	5	9	8	9	18	13	8	1	118 (100.0%)

目標管理を実施していても「2」と回答された病院が41.5%ある。このような状況は目標管理の導入初期に見られるのであろうが、こうした状況を経て「1」へ向かうものと予想される。聞き取りによれば「1」の場合には、金銭的なインセンティブを与えているケースは少なく、成績の良かった診療科では優先的に設備を導入したり、個人に対しては研修や休暇を優先的に与えるなどの処置が採られていた。

設問10 貴病院ではBSC（バランスト・スコア・カード）が導入されていますか。

1. 導入している
2. 導入していない
3. 導入を検討している

	A	B	C	D	E	F	G	H	I	J	総計
1	0	2	0	3	1	1	4	1	1	0	13 ( 6.3%)
2	30	33	11	15	11	8	24	16	7	1	156 ( 76.1%)
3	9	5	1	2	1	1	4	6	2	1	32 ( 15.6%)
未記入	1	0	0	0	0	1	1	1	0	0	4 ( 2.0%)
合計	40	40	12	20	13	11	33	24	10	2	205 (100.0%)

回答によれば、BSCを導入している病院は今だ少ない (6.3%) といえる。

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年あるいは毎月行っている状態) を導入されていますか。

1. はい
2. いいえ (いいえと回答された場合は設問23へとお進みください)

	A	B	C	D	E	F	G	H	I	J	総計
1	7	10	4	7	3	9	9	9	4	0	62 ( 30.2%)
2	33	30	8	13	10	2	24	15	6	2	143 ( 69.8%)
合計	40	40	12	20	13	11	33	24	10	2	205 (100.0%)

わが国では病院会計準則において、病院において原価計算を実施することは強制されていない。それにもかかわらず、回答数の30.2%の病院が原価計算を実施しているという事実が判明した。

設問12 設問11で「はい」と回答された病院にお聞きします。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

は切り離した状態)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

	A	B	C	D	E	F	G	H	I	J	総 計
1	3	6	3	4	0	7	4	6	2	0	35 ( 56.5%)
2	3	4	1	2	3	2	5	3	2	0	25 ( 40.3%)
未記入	1	0	0	1	0	0	0	0	0	0	2 ( 3.2%)
合計	7	10	4	7	3	9	9	9	4	0	62 (100.0%)

原価計算システムを簿記のシステムと結合して実施している病院が56.5%も見られる。経営管理に対する原価計算の果たす役割がだんだんと理解されるようになってきていることが推察される。

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 ( )

	A	B	C	D	E	F	G	H	I	J	総 計
1	3	6	0	4	2	6	6	6	4	0	37 ( 59.7%)
2	2	1	1	2	0	0	2	0	0	0	8 ( 12.9%)
3	1	2	3	0	1	1	1	3	0	0	12 ( 19.4%)
4	1	1	0	1	0	2	0	0	0	0	5 ( 8.1%)
合計	7	10	4	7	3	9	9	9	4	0	62 (100.0%)

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

	A	B	C	D	E	F	G	H	I	J	総計
1	4	4	2	4	2	4	2	6	4	0	32 (51.6%)
2	3	6	2	3	1	5	7	3	0	0	30 (48.4%)
合計	7	10	4	7	3	9	9	9	4	0	62 (100.0%)

ここでは「2」の「標準原価計算システム」と回答されている病院が48.4%にも及んでいる。

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。

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 ( )

[複数回答可能]

	A	B	C	D	E	F	G	H	I	J	総計
1	6	10	4	7	3	9	9	9	4	0	61
2	1	0	0	3	1	1	0	1	1	0	8
3	1	0	0	1	0	1	0	1	0	0	4
4	1	0	0	1	1	2	1	2	1	0	9
5	1	2	0	0	0	0	0	1	0	0	4

ただし、回答「5：その他」は「各部門ごと」という回答である。

原価の集計単位としては「1」の「診療科や病棟」が圧倒的な数字に登っている。その他では「4」の「医師ごと」や「2」の「疾患分類ごと (貴病院独自の分類)」に少数の印が付けられていた。2003年4月より特定機能病院においてDPCが適用されているが、これへの対応が遅れていることが判

る。とくに、A群においてもそれほど目立った数字が現れていないことが気になっている。

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。

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 ( )

[複数回答可能]

	A	B	C	D	E	F	G	H	I	J	総計
1	3	6	0	3	1	4	7	2	2	0	28
2	4	3	0	3	0	5	7	4	1	0	27
3	7	9	4	6	3	8	9	7	3	0	56
4	2	1	0	3	1	1	0	1	0	0	9
5	1	0	0	1	1	3	1	3	0	0	10
6	1	2	0	3	0	3	5	0	1	0	15
7	0	0	0	2	0	0	0	0	1	0	3

最も回答が多かったのは「3」の「診療科の収益性分析」であった。続いて、「1」や「2」といった目的のために原価計算から得られる情報を利用しようとしている。

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。

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 ( )

[複数回答可能]

	A	B	C	D	E	F	G	H	I	J	総計
1	3	4	1	3	1	7	3	7	3	0	32
2	1	3	1	2	0	5	3	2	1	0	18
3	1	0	0	1	0	0	1	1	0	0	4
4	5	3	1	2	1	0	1	1	1	0	15

原価計算の属性からして財務会計との関連性が強いので、「1」の「簿記のシステム」との関連性が強いことは当然であろう。

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。

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 ( )

[複数回答可能]

	A	B	C	D	E	F	G	H	I	J	総計
1	3	3	0	1	2	6	4	3	3	0	25
2	2	6	2	2	2	5	7	2	2	0	30
3	1	1	0	0	2	4	3	2	2	0	15
4	1	0	0	1	1	1	1	0	0	0	5

5	0	0	0	0	0	1	0	0	0	0	1
6	0	0	0	1	1	1	1	0	0	0	4
7	0	1	0	0	0	0	0	0	0	0	1

回答によれば、「1」や「2」のレベルで差異分析が行われるということである。

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。

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（ ）

[複数回答可能]

	A	B	C	D	E	F	G	H	I	J	総計
1	1	4	1	5	3	3	5	3	1	0	26
2	1	5	1	3	0	2	2	2	2	0	18
3	1	1	0	0	0	1	2	1	0	0	6
4	5	2	1	2	1	4	3	3	1	0	22
5	1	2	1	0	0	2	2	2	1	0	11

回答より、原価計算システムの導入に当たって、「病院長」や「事務長」といった権限を持った個人が関わっているケースが多いことが判る。組織的に対応している場合には、そのとき限りのプロジェクト組織としてではなく、常設の組織として対応しているケースが多いことが判る。

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

	A	B	C	D	E	F	G	H	I	J	総 計
1	3	1	0	2	0	5	4	1	1	0	17 ( 27.4%)
2	0	1	0	1	0	0	1	2	0	0	5 ( 8.1%)
3	4	8	4	4	3	4	4	6	3	0	40 ( 64.5%)
合計	7	10	4	7	3	9	9	9	4	0	62 (100.0%)

原価計算システムを導入した結果、そのシステムをどのように評価しているかを質問したものである。「3」の「どちらとも言えない」が64.5%で最も多く、次に「1」の「成功している」が27.4%、最後に「2」の「成功していない」が8.1%である。「3」と回答された病院の中には、その理由として「導入して年数が経っていないので評価が出来ない」というものが多かった。

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つ挙げてください。

( )

導入した原価計算システムに対して、「成功していない」と評価されている病院に回答いただいたものである。「成功していない」と評価されている病院から見て、成功に近づけるためにはどのようなことが必要かを記入していただいた。その主なものを上げると次のようである。

- ・ 間接費配賦の按分ルールを作る必要がある (4)
- ・ 職員のコスト意識を高める必要がある (2)
- ・ 医師を含めた原価計算の必要性に関する合意を形成する必要がある (2)
- ・ 原価計算を実施するために必要な精緻なデータ入手とシステムの使いやすさ (2)



- ・長期的経営プランの策定
- ・定期的改善活動の組織化
- ・原価計算システムからアウトプットされたデータを基にフィードバックすることへのコンセンサスを得る必要がある
- ・医師のタイムスケジュールを採るのが困難
- ・おのこの部署の業績と責任，権利が旨くかみ合わない

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。

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（ ）

[複数回答可能]

	A	B	C	D	E	F	G	H	I	J	総計
1	3	1	0	1	0	5	4	1	1	0	16
2	3	0	0	1	0	0	1	0	0	0	5
3	3	1	0	1	0	4	4	1	0	0	14
4	2	1	0	0	0	4	4	1	1	0	13
5	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0

「1」の「診療科別原価情報」が最も多いのであるが、それとほぼ同数で「3」の「意思決定（計画）のための原価情報」や「4」の「業績評価（統制）のための原価情報」が重視されていることが判る。

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します。過去において導入した経験がありますか。

- 1. ある
- 2. ない

	A	B	C	D	E	F	G	H	I	J	総 計
1	0	2	7	2	0	0	2	0	1	0	14 ( 9.8%)
2	33	27	1	11	8	2	21	15	5	2	125 ( 87.4%)
未記入	0	1	0	0	2	0	1	0	0	0	4 ( 2.8%)
合計	33	30	8	13	10	2	24	15	6	2	143 (100.0%)

現在、原価計算システムを導入していない病院の中、過去においても導入の経験を持っていないものが87.4%と圧倒的である。

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

	A	B	C	D	E	F	G	H	I	J	総 計
1	31	17	7	9	7	2	12	12	5	1	103 ( 72.0%)
2	2	13	1	3	3	0	11	3	1	0	37 ( 25.9%)
未記入	0	0	0	1	0	0	1	0	0	1	3 ( 2.1%)
合計	33	30	8	13	10	2	24	15	6	2	143 (100.0%)

72.0%の病院が近い将来において原価計算システムを導入することを予定していることが判る。しかし、一方で、25.9%の病院ではその予定がないということである。

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。

- 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らない
- 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（ ）

[複数回答可能]

	A	B	C	D	E	F	G	H	I	J	総計
1	0	0	1	0	0	0	0	0	0	0	1
2	0	0	1	1	1	0	0	0	0	0	3
3	1	4	1	0	3	0	5	0	1	1	16
4	0	3	1	1	1	0	4	1	0	1	12
5	0	3	1	1	1	0	3	0	0	0	9
6	0	1	1	0	1	0	1	1	0	1	6
7	0	2	0	1	0	0	2	1	0	0	6
8	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
9	0	5	0	2	0	0	3	2	0	0	12
10	0	2	0	1	1	0	1	0	0	0	5
未記入	1	0	0	0	0	0	0	0	0	0	1

「3」の「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」という回答が最も多い。これは，現在の財務会計システムに原価計算を制度的なシステムとして導入する場合に生じる問題である。この問題を回避するためには，原価計算を特殊原価調査として簿記の機構から切り離した形で実施することが考えられよう。次に多かったのは「4」の「原価計算システムの導入は優先的事項でない」と「9」の「どのようなシステムが適切であるか判断がつかない」である。

なお、⑩については次のような意見が見られた。

- ・本部の指導があるので単独で導入を決めることは出来ない
- ・採用しているシステムが原価計算に対応していない
- ・診療科ごとの材料費算出のシステムが整っていないこと

### 第3節 聞き取り調査による知見

ここでは、第2節で郵送調査を実施した後に、9カ所の病院を訪問調査したが、そこから得られた知見のうち郵送調査に関連する部分について簡単に説明することにする。

#### 1. 電子カルテについて

電子カルテの導入については、アンケート結果からも分かるように厚生労働省の意図したようなスピードで導入が進んでいないと思われる。この原因の大きなものは「電子カルテの導入は診療報酬の増大に結びつかない」ということである。もしもそうであるならば、行政機関は、なぜ電子カルテを導入しなければならないのかを病院の立場から説明する必要があるだろう。

加えて、電子カルテの普及については根強い不信感があると感じている。それは、現在、各病院で導入されている電子カルテのソフトならびにそれを支えるハード面についてのものである。現在の状況ではこれらのソフトやハード面について標準化ということは考慮されていない。しかし、いずれは病-病連携や病-診連携で電子カルテの交換が行われるようになることを想定すると、すでに導入しているもの及びこれから導入しようとしているものが、標準化を必要とする時期に全面改定する必要性に迫られるのではないか、という不安がある。

特に国や県の税金・補助金をもってその資金にしているような場合には、行政機関は国民の税金を使っているという意識を強く持っていただく必要がある。現在電子カルテに対して投下された資金が将来全く無駄になるような

ことがないように、ソフトとハードについて最低限の標準化を推進していただきたい。

電子カルテについては技術的な観点からの不安もある。すなわち、電子カルテを周辺の診療所や病院と接続すると、ハッカーの問題が生じる。いくらお金をかけてもハッカーの問題は解決することはできない。そのために、院内ランで止めていたり、あるいは外部との接続は専用回路のみを使っているという病院がある。

## 2. 診療科別原価計算について

### ①「成功」させるためには

今回の調査により、回答数の30.2%の病院において原価計算が実施されていることが判明した。この数字だけから判断すると、著者が想像していた以上に導入が進んでいるように思う。しかし、導入の結果をどのように評価しているかを質問すると、27.4%のみが「成功している」としており、他は64.5%「どちらとも言えない」や8.1%「成功していない」という回答であった。

「成功していない」理由は設問21において表示しておいたのでくどくどと述べない。しかし、訪問調査によって感じたことは、原価計算や財務会計システムによって獲得された数値が経営管理のために十分には生かされていない、という思いである。数字は算出できても、その結果を医師・看護師・検査技師などの方々の指標になっていないのである。もちろん、訪問調査させていただいた病院の中には、このような領域がすでにクリアされているところもあり、たとえば、毎月開催される診療科別の部長会議で正式の資料とされている。さらに、各診療科の部長はこの資料が部長会議に出る前に事前に資料を要求する段階にまで来ている病院もある。このように、経営管理のために会計数値（特に、原価計算数値）が利用されるようになるまでには、越えなければならないハードルがあると感じる。

### ②損益計算書の様式と利益概念の使い分け

診療科別原価計算を実施すると、その延長線上に診療科別損益計算書を作

成することが出来る。この診療科別損益計算書で示される利益には幾つかのものがある。その計算書を全部原価計算ベースで作成するのか、それとも直接原価計算ベースで作成するのかによっても表示される利益概念は異なる。診療科別損益計算書をどのような目的のために作成するのか、ということを実前に検討した上で、その目的に合わせた損益計算書様式を作成する必要があるし、さらに選択された様式の中でどの利益概念が利用されるのかということを確認する必要がある。たとえば、診療科そのものの採算評価を行うのか、それとも診療科の責任者の評価を行うのかによっても利用される利益概念が異なる。また、診療科の責任者がどの程度の意思決定権限を持っているのかとか、あるいは、新任でこれまでの環境条件については全く口を挟む機会がなかった医師と長年在職しており、診療科で使っている機器についても自らが購入意思決定を行った医師とでは、世間的な常識から判断しても責任の範囲が異なる可能性がある。このような場合には、貢献利益概念や管理可能性概念を旨く取り入れる必要があろう。

### ③病院の社会性

診療科別損益計算書を作成している病院でも、その最終的な損益の結果をそのままの形で経営管理に直結させているということはない。たとえば、現在の診療報酬体系（出来高をベースに考えている）では手術を行うような診療科の利益が高くなり、逆に小児科・精神科・内科などのように手術を行わないところでは損失が出やすい。このような場合に、損失が出るからといって直ちにそのような診療科を縮小・閉鎖することにはならないということである。病院には地域社会への貢献という社会的な側面もあるのだから、単純に赤字だから止めるということとはしない。しかし、このような場合でも、時系列的にデータをとることによって収益や原価に何らかの変化・改善を読み取る必要があるので、原価計算を行う必要性は存在する。

### ④病棟別原価計算について

診療科別原価計算を病棟にまで拡張すると次のような問題が生じる危険性がある。病棟別に原価計算を行い病棟ごとに収入を把握すれば病棟別損益計

算書を作成することが出来る。このような損益計算書を作成すれば、その責任者は病棟ごとに作成される損益計算書の利益を大きくしようと動機付けられる。③でも述べたように手術を受けた患者の診療報酬は慢性疾患で入院している患者の診療報酬よりも相対的に高い。病棟ごとの損益が重視されると、入院患者の選別が行われる可能性が生じる。

### 3. 標準原価計算システムについて

本調査の「設問14」において採用している原価計算システムが「実際原価計算システム」であるか、それとも「標準原価計算システム」であるかを質問している。これに対して、「標準原価計算システム」であるとする回答が48.4%あった。これについては一言説明しておく必要がある。

聞き取り調査によれば、この「標準原価計算システム」とは製造業で一般に使用されているいわゆる標準原価計算とは性質の異なるものであることが判明した。周知のように製造業で使用されている標準原価計算は、統計的・科学的に設定された規範性を有するものであり、それゆえに原価管理のために基準として使用される。これに対して、病院における「標準原価計算システム」とは予定計算的なものである。それは、病院における「標準原価」なるものは、たとえそれがクリティカルパスを前提に作成されたものであっても、標準原価を構成する数量面において統計的・科学的に設定できるだけの正確性は現状では達成されていないからである。標準原価の設定には、単に入院から退院までの処置のフローが出来ているだけでは不足である。治療のために消費される資源（医師や看護師・検査技師の時間、並びに利用される設備の利用時間や医療用材料の消費量など）の標準化が行われる必要がある。もちろん、これらの数値を過去のデータから統計的に作成することは可能であろう。しかし、そもそも医療行為は患者の重症度や様態に合わせて提供されるものであるので、たとえ同じ疾病種類といえども提供される医療資源が種類・数量にわたって異なっているのが現状である。

以上の理由から、少なくとも病院において「標準原価計算システム」だと

考えられているのもは一般に製造業で用いられているそれと同じものではないと判断せざるを得ない。

なお、ここでいう「標準原価計算システム」とは、必ずしも簿記との結合性を条件としないが、少なくとも診療科別勘定において標準原価（本当は予定原価）が採用される場合を想定している。

#### 4. 認証について

病院でも日本医療機能評価機構やISOの認証を受けることが進んでいる。一般の業種の場合にはISOを獲得していることが業者選別に使われる機会が増えてきている。病院の場合には、我々患者がこれらの認証を獲得しているかどうかで病院を選別するということは現在までのところ見られない。しかし、この認証取得については病院側は肯定的に捉えているようである。この取得のために人員・業務を見直したり、設備や建物といった環境を整備する良い機会になると考えているからである。

#### 第4節 おわりに

本稿では、郵送調査を中心にして行った結果を提示するとともに、その後に行った訪問調査の結果を踏まえて病院における経営管理機能の一端を明らかにしている。もちろん、データは急性期病院でしかも500床以上あるいは常勤医師50名以上という大病院を中心にしたものなので、その意味でその結果には制限がある。

しかし、アメリカの病院において1983年にメディケアの入院医療に対してDRG/PPSが導入された時期を契機として病院における原価計算の採用状況や精度に変化が生じたように、日本でも医療保険財政の悪化を背景として病院経営のために各種経営管理方法が採用され始めていると感じた。比較的進んだ経営管理技法を適用しているある病院事務長の次の言葉が印象的であった。「病院経営はある意味では非常に楽である。なぜならば、一般の企業に



において用いられてきた経営管理技法を応用すれば済むからである」と。

今後は比較的小規模の急性期病院並びに療養型の病院に対しても調査を拡大してみたいと考えている。また、本稿では訪問調査の成果を十分には反映することは出来なかった。訪問調査にご協力していただいた病院に感謝の念を表明するとともに、別の機会にその成果を報告してみたいと考えている。

なお、本稿は東アジア研究科「5年プロジェクト」予算の支援を受けて作成されたのもである。そのことを記して感謝としたい。

注1. 次の論文を参照のこと。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）。「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）。「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）。