

論文審査の結果の要旨

報告番号	博（経）甲第12号	氏名	立石 雅俊
学位審査委員	主査	丸山 幸宏	
	副査	林 徹	
	副査	村田 省三	
<p>題名： 病院部門別原価計算 —間接費の配賦を中心に—</p> <p>論文審査の結果の要旨</p> <p>従来の出来高払い方式から脱却して、診療群分類別(DPC)包括評価制度へ移行しようとするなかで、従来型の出来高払い方式と公認会計士等の裁量に基づく配賦率決定ではなく、より科学的根拠をもつ配賦方法の検討が急務となっている。本研究は、この課題に対する新しい見識を与えるものである。その新しい配賦方法の実施例は、本論文の第4章に示されている。この配賦方法は、従来型の階梯式配賦法との整合性も意識されて、第1次配賦と第2次配賦という2段階の構造になっている。これに対応して、本論文では、第1次配賦についてはAHPを適用する方法が第2章で検討されている。第2次配賦については、連立方程式による新しい相互配賦法が第3章で検討されている。第2次配賦における相互配賦法は、従来、その方式が望まれていたにもかかわらず、それによって会計学的に有意義な非負一意解が常に存在するかどうかといった理論的な研究が少なく、その研究が待たれていたところである。また、第1次配賦については、従来の主観的意思決定の方式をAHPの適用により引き継いでいる。従来型配賦方法との対比も行われ、先行研究における本研究の位置づけが再確認されている。</p> <p>本論文は以下に示す章構成である。</p> <p>序章 病院原価計算の先行研究と調査</p> <p>第1章 病院の原価計算をめぐる状況 —DPC制度の導入—</p> <p>第2章 部門個別費の直課と部門共通費の配賦</p> <p>第3章 連立方程式による相互配賦法</p> <p>第4章 部門間原価配賦</p> <p>終章 部門内各種原価計算への展望</p>			

序章および第 1 章では、米国で開発採用された DRG 単位での病院間比較方法が、平成 13 年度からの(日本の)DPC 開発につながった経緯と、現状の原価計算方法の改善必要性に言及しており、わが国の病院原価計算が抱える問題点のなかで、人件費の各部門への割振りが特に重要であることを、従来学説に言及しながら、指摘している。

第 2 章では、第 1 次集計の問題を検討し、廣本(1997)や岡本(2000)を参考として、管理可能費と管理不能費に区分することの重要性を指摘したうえで、部門共通費を適切な配賦率によって各部門に配賦するさい、中医協(2011)の調査報告書や 1 次計上基準(科目別)の一覧表を示して、医師給与などが、時間を配賦基準としている現状を確認し、これらは、それぞれの部門用役に応じた対価として割り振られるべきであるという認識から、部門管理者による主観的なウェイト付けによる AHP 分析手法が有効という結論を得ている。さらに、AHP による医療難易度の推定事例を、外来部門等の 4 部門設定と各部門管理者(4 名)による意思決定モデルにより示している。

第 3 章では、組織内の部門が相互にサービス等を提供しあう相互依存関係にある場合に、補助部門から製造部門に配賦される原価については、相互配賦法(連立方程式法)が適用されていない現状を、Johnson and Kaplan(1987)や小林(1993)の先行研究を検討しつつ、指摘している。この連立方程式法には、1 次集計後の補助部門費合計額と相互配賦後の補助部門費合計額が一致しない点をめぐる論争がある。この論争をめぐる主要 5 論文(William and Griffin(1964)、Churchill(1964)、Manes(1965)、Livingstone(1968)、Minch and Petri(1972)、Kaplan(1973))を詳細に検討し、また、国内での関連研究(門田(1974)、片岡・井岡(1983))を考察して、ここでいう不一致が、補助部門で創造されたサービスの対価であって、むしろ実際に消費された額を正当に反映したものであることを明らかにしている。また、この連立方程式法による原価計算においては、非負配賦率が一意に存在することを数学的に論証している。

第 4 章では、AHP によるウェイトと、相互配賦法による原価計算をおこなう事例を示して、現行の階梯式配賦方法との対比を試みている。相互配賦法によれば、外部委託が適当かどうかの判断が可能となる利点があることを指摘している。終章では、本論文で検討された部門別原価計算は、最終的には、診療行為別原価計算へとつながっていくべきであるという残された論点が示されており、それによって本論文の研究の位置づけが明確に再確認されている。

本論文の貢献は以下の通りである。

本研究は、現在導入されようとしている診療群分類別(DPC)包括評価制度への移行のなかで急務となっている、現行の原価計算に代わる新規方法の提案を行っている。主観的な判断が配賦率に一定の影響を与えることを可能とする AHP を導入した第 1 次配賦のあり方を提示するとともに、相互配賦法による第 2 次配賦の配賦率決定に関わる数学的な論証を伴う本研究は新規性を持つものである。また、1 次集計後の補助部門費合計額と相互配賦

後の補助部門費合計額が一致しない点をめぐる、相互配賦法に関わる従来学説における論争に対して、ひとつの見識を示した点も、本研究の貢献である。さらに、H/S条件を通じた非負配賦率の存在証明および一意性証明についても、一般のn部門ケースについての数学的な存在証明に成功しており、同時に、その会計学的な解釈を与えている点は、従来研究にはないものであり、独創的なものである。

他方、部門担当者間の説得という実際の意思決定において、この新しい配賦法が従来よりも寄与するかどうかは明らかでない。今後、別途、検証される必要がある。また、医療難易度という本研究独自の概念の実際の適用可能性についても同様の問題が残ったままである。しかし、こういった懸念材料は、本研究においては注意深く回避されているため、論旨の首尾一貫性は確保されており、したがって、必ずしも本研究の学術上の貢献を損ねるものではない。

中心を構成する各章には、それぞれ、学会発表および審査制論文（参考論文）が対応しており、また、国際研究会での報告も経ており、第三者からの評価も受けていることなどから、博士論文としての評価には十分に対応できるものと考えられる。

以上から、本論文は、本研究科の博士学位論文の審査基準（独創性・新規性、貢献度、論証可能性、完成度）を満たすものと判断され、本学位審査委員会は全員一致で博士（経営学）の学位に値するものと判断する。