

論文内容の要旨

専攻名	経営意思決定 専攻	氏名	立石雅俊
題名	病院部門別原価計算 -間接費の配賦を中心に-		
<p>論文内容の要旨</p> <p>病院原価計算における既存研究の多くが DPC に関するものと ABC に関するものが主流であるのに対し、本論文は、病院の部門別原価計算に関して間接費の配賦基準、配賦率、配賦方法に焦点を当て、具体的数値例を基に数学的に分析し考察を行った。</p> <p>第 1 章では、我が国における病院原価計算の環境・現状を俯瞰し、病院においては部門別原価計算が他の各種原価計算の基礎資料となると論じている。診療報酬が包括となる DPC 対象病院は、診療に要する費用を所定の診療報酬でまかなえるようにマネジメントしていかなければならないことから、原価管理こそが病院における原価計算の第一義的な目的となる。また、病院においては原価計算対象として様々なものが考えられる。このうち病院原価計算の根源ともいえる診療行為別原価計算が仮に精緻に算出可能であれば、この算出結果を基に患者別原価計算が可能となり、以下、診療科別原価計算、医師別原価計算、疾病別原価計算、病棟別原価計算、DPC 別原価計算と次々に目的の違った原価計算が算出可能である。しかし、病院内で行われる診療行為を全て掌握している人物、あるいは部署は皆無と思われることから、直接的な診療行為別原価計算の実施は困難である。病院においては、部門別原価計算の結果の先に部門内各種原価計算は算出可能となる。そこで、部門内各種原価計算の一つとして診療行為別原価計算を位置づけ、部門別原価計算の結果を基に診療行為別原価計算を行うことで部門内各種原価計算が算出可能となり、実態に即したより精緻な原価計算システムとなると論じている。</p> <p>第 2 章では、病院部門別原価計算の第 1 次集計における部門個別費と部門共通費の各部門への割振りについて考察を行っている。部門個別費と部門共通費の性格に着目した結果、医師の給与額は、定義に基づくと部門共通費となるが、性格的に分類すると部門個別費となることが判明した。医師給与額は一般的には部門共通費とされているが、各部門における医師の活動内容に同質性・均一性がないことから、総勘定元帳に記載された医師給与額は各部門個別費の合計額であると指摘した。そしてそれぞれの部門用役に応じた対価として給与額を割振ることが合理的であるとし、具体的割振りの方法を考案している。</p> <p>部門共通費の配賦には、最も因果関係のあるもの 1 つだけが「適切な配賦基準」として選択されてきた。しかし資源消費と因果関係を持つ配賦基準が複数存在する場合、配賦基準の選択しだいで各部門への配賦額は異なる。そこで複数の配賦基準を適用する配賦方法</p>			

氏名	立石雅俊
<p>を考案している。これは各配賦基準にウェイトを付け、加重総和により配賦率を算出するもので、これによりある特定の配賦基準に偏らない多元的配賦が可能となった。</p> <p>第3章では、第2次集計における補助部門間の相互配賦法について行列代数による連立方程式の解法を具体的数値例で考察を行っている。W&G/Cモデルから Minch and Petriモデルまでの4つのモデルについて検討を行い、その結果、Manesモデルと Minch & Petriモデルは、設定する未知数に対して適用する配賦率が適切ではないことが判明した。W&G/Cモデルと Livingstoneモデルは基本的に同じ配賦率を用い未知数は異なるが同じ解法であることを指摘している。両方を比較した場合、W&G/Cモデルで適用している配賦率が基準を100とするなど単純で明快であることからW&G/Cモデルが優れているといえる。また、Manes(1965)が批判した「第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こと」について数値例に基づく検討を通じてこの「一致しない額の意味」を考察した結果、この一致しない額は、「その部門で実際に消費された費用の額(相互配賦後)」と「組織外に実際に支払われた費用の割当額(第1次集計後)」との差額であり、その具体的数値は第1次集計額との相対的数値として算出されることが判明した。この差額は、補助部門間の相互サービスの授受を表わすものである。相互のサービス等の授受を数値で認識することで、部門間のサービス等の流れを跡付けでき、各部門が協働することによる利得を具体的数値で把握することが可能となる。協働による利得を部門管理者が互いに認識することで部門間の意思の疎通、協力が得られると同時に原価計算に対する理解が深まるものと思える。このW&G/Cモデルにより算出される他の補助部門からのサービス等の対価としての額を、本稿においては「利得値」とよんでいる。</p> <p>第4章では、前半、第2次集計の際の配賦基準、配賦率についての考察を行い、後半、これまでの考察を基にして、本稿の最終目的である「病院部門別原価計算に『W&G/Cモデルによる相互配賦法』を適用すること」の検討を行った。中医協(2011)の調査によると病院独自の等価係数を配賦基準として算出することはコストの面から困難であると思われる。そこでこのような場合、サービス等を提供する側の部門管理者の意思の存在(原価送り手側の意思決定)に着目し、部門管理者による一対比較により、提供されるサービスの量の部門間比較を行い、その割合に応じて配賦率を決めることが合理的であるとして、適切な配賦基準が存在しない場合の理論上の配賦率の算定方法を考案している。</p> <p>相互配賦法は、計算構造が複雑であること、必要とする原価情報が多いことなどの理由で、実施は困難であるとして、これまで十分に議論されてきたとはいえない。しかし、相互配賦法の計算構造は複雑であるが、サービス等の授受関係のすべてを原価計算に反映する方法であるため理論的正当性があり、部門管理者の理解を得やすい。コンピュータによる計算を前提とする今日の病院原価計算環境下では、計算そのものはコンピュータに依存することで容易となる。また、今後、病院情報システムの構築が進展するにつれ、原価計算に必要なデータの収集は容易となると考えられる。</p>	