

日本と中国の医療機関における原価情報の利用に関する一考察

A Study on the Use of Cost Information in Chinese and Japanese Medical Institution

王 志

1. はじめに

日本においては、少子高齢化に伴う医療費抑制政策を背景に、病院や医院を中心とする医療機関における経営の効率化が問題視とされている。他方、中国の医療機関のほとんどは、政府からわずかな補助金しかもらっておらず¹、自ら病院の存続を図っているため、経営の効率化が重要な課題となる。このように日本と中国の医療機関は多少異なる理由からではあるが、今やどう生き残るかを真剣に考える時代に来ており、効率的な経営が求められている。なお、ここでいう効率的な経営とは、医療サービスの質を保ちながら、健全な経営を行なうという意味である。

経営の効率を上げるために、日本の医療機関は原価計算をはじめとする管理会計手法に関心を寄せている(荒井, 2007, p. 228)。また、中国においても同じ状況であり、どのような管理会計手法が両国の医療機関で活用されているか、またどのような効果が上げられているかが関心を集めている。

管理会計といってもその範囲が広範にわたるため、本稿はとりわけ管理会計の中心的な手法である原価計算システムを取り上げて、原価計算システムの提供する原価情報の利用に焦点を当て日中間の比較研究を行う。原価情報は、意思決定や業績評価のさいに使うもので、効率的な経営を行なうには不可欠な要素である。本研究は、日中間の医療機関における原価計算システムの比較を通して、両国の医療機関における管理会計の発展につなげていくことを企図している。

本稿は、原価情報を使いある診療科が赤字か黒字かを判断して、赤字であればその診療科を閉鎖ないし縮小するような趣旨では決してない。医療機関の社会性からよりよい医療サービスの提供を重視すると同時に、原価情報を用いて業務プロセスを見える化し、施設の持続的成長に必要な利益の確保を目指すことを目的としている。

2. 医療機関における原価計算システムの応用

製造業に比べて、医療などのサービス業においては、原価計算システムの普及が遅れる傾向が見られる。荒井(2010)によれば、サービス業、とりわけ医療などの「人対人」サービス業

¹ 医療費の高騰で政府の財政負担が増え、1980年代後半から中国政府は医療機関への補助金を段階的に削減してきた。そのため、各医療機関は、患者から医療費を徴収して病院運営を行なうような政策を打ち出している。これにより、医療機関は、実質的には公的なものから私的なものに変化している。閻・荒井(2007)は中国の遼寧省にある12公的病院をインタビューして、国や地方政府からの経済的な支援が少ないか、あるいは、皆無という現状を明らかにしたが、ほとんどの病院がその年の総収益の5%を超えない範囲であったという。

では、強い無形性（無形部分割合の高さ）、アウトプットの高い定型化困難度、高い個別性要求度、生産提供プロセスの低い管理可能度、生産提供の時空共有の必要性という医療サービスの特徴から、原価計算システムの普及が阻害されてきた。

また、医療界においては、高い公共度²のゆえに価格規制や参入規制が適用され、このことが原価計算システムが普及しないことを助長したという（荒井，2010）。類似した内容が、監査法人トーマツ（2008）にも指摘されている。監査法人トーマツ（2008）によれば、診療報酬単価が公的に決められる医療保険制度のもと、多くの医療機関は収入に対して比較的敏感であるが、コストへの意識が総じて低いのである。

医療サービスの特徴が原価計算システムの普及を阻害し、また、コスト意識が薄いため、原価計算システムの導入になかなか関心を示さなかったのである。しかし、今日のような経営資源の限られている時代に効率的経営を求めるには、営利か非営利に関係なく原価計算システムが不可欠な管理ツールとなる。原価計算システムとは、単なるコストの計算にとどまらない。原価管理の道具として原価の引下げや戦略に適した原価情報の提供など、稀少な経営資源の最適配分につながる戦略的コスト・マネジメント³としての役割が期待されている。

近年、日本の医療界が原価計算に関心をもち始めたのは90年代以降のことであり、まだ十分普及していないものの、比較的多くの病院で部門別原価計算が実際に実施されるようになったのは2000年代のことである（荒井，2007，p.230）。一方、中国の医療界においては、中田・高（2006）⁴のアンケート調査によると、導入の期間が1995年～1999年に集中しているという（p.45）。つまり、中国のほうが原価計算の普及が日本よりやや早いのである。

3. 両国の医療機関における原価情報の利用

医療機関において、原価計算を実施する目的は、大きく分ければ償還目的と経営管理目的に分類することができる（荒井，2007，p.2）。償還目的とは、医療原価の償還に関わる目的であり、①原価償還のための保険機関との契約交渉目的、②無保険者に対するサービス価格設定目的、③契約交渉及び価格設定の前提としての償還対象別採算分析目的、④保険機関への提出が義務づけられている原価報告書作成目的、が含まれる。一方、経営管理目的とは、病院内での経営管理にかかわる目的であり、①原価管理目的、②品質改善目的、③短期的な遊休資源利用代替案比較目的、④長期的意思決定目的、⑤業績評価目的、⑥利益計画（CVP分析）目的、⑦予算目的、が含まれるという（荒井，2007，p.2）。

日本の医療機関においては、政府や保険者に対する原価計算報告義務はなく、また診療価格は政府により設定されるため契約価格交渉から実施することもないので、償還志向原価計算は

² 公共度が高いというのは、生産提供のし易さや採算性の良さといった観点から、提供対象顧客セグメントを限定することができない（荒井，2010）。

³ 岡本ほか（2008）によれば、「戦略的コスト・マネジメントとは、望ましい姿、あるべき姿を想定し、その状況を実現する原価管理、コスト・マネジメントを意味する」（p.225）。戦略的コスト・マネジメントを支援するためには、現在、どこに、どれだけのコストがかかっているのか、或は、いくらであるべきなのかということを経算するだけでは不十分である。競争に生き残るために、どこに、どれだけのコストをかけるべきか、コストはいくらでなければならないかといった計算と分析が必要とされる。

⁴ 中田・高（2006）は、中国山東省の大病院（500床以上）における原価管理の実態について、アンケート調査を行なった。その結果、32病院（回収率76.2%）から回答を得たという。

基本的にはないという（荒井，2007，p.268）。また，中国の医療機関においても，政府からの補助金がほとんど期待できない状況にあり（注1），償還志向原価計算のニーズがそれほど高くない。このことを踏まえて，本研究は，医療機関における経営の効率化を目指して，経営管理目的を重視する立場をとる。以下では，両国の医療機関における原価計算システムの普及や原価情報の利用をみていく。

3.1 原価計算システムの普及

日本の医療機関においては，医療経済研究機構が2002年に行なった「医療機関の部門収支に関する基礎研究」のアンケート調査⁵によると，部門別原価計算を実施している施設がその時点では38.2%であるという。また，中田（2004）⁶のアンケート調査は，原価計算を実施している施設が30.2%であると示している。この2つのアンケート調査の結果は多少異なるが，日本の医療機関において原価計算システムの普及がやや低い状況にあることがいえるのである。さらに，荒井（2007）は，日本においては，ごく一部の先進的な医療機関を除いて，部門別原価計算の普及がようやく始まったところであると指摘している（p.235）。

一方，中国の医療機関においては，中田・高（2006）のアンケート調査によると，87.5%の病院がすでに原価計算を実施した。また，荒井・閻（2007）によると，インタビューした12病院において，全てが原価計算を実施しているという。中田・高（2006）は規模の大きい病院を対象としているが，病院の規模にこだわらずに実施された閻（2008）⁷のアンケート調査でも，98.5%の病院が原価計算を実施しており，残りの病院も近い将来に実施する予定であるという。

これらを総合してみても，中国の医療機関における原価計算システムの普及が，日本のそれと比較してかなり高い状況である。

3.2 原価計算システムの実施頻度

荒井（2002）は，日本における31病院の病院勤務者及びその他諸病院関係者（約100人）へのインタビュー等調査を行なって，定期的・継続的に原価計算を実施している病院が少ないようであると指摘している（p.41）。その後，中田（2004）は，回答を得られた日本の205病院のうち，原価計算を実施している62病院（ $62/205=30.2\%$ ）において，制度的原価計算（簿記のシステムと結合している状態）として実施しているのが35施設（ $35/62=56.5\%$ ）であり，特殊原価調査（簿記の主要簿とは切り離れた状態）として実施しているのが25施設（ $25/62=40.3\%$ ）であると示して（p.25），制度的原価計算が増えてきている。

中田・高（2006）では，回答を得られた中国の32病院のうち，原価計算を実施している28施設において，制度的原価計算かそれとも特殊原価調査かを調査したところ，制度的原価計算と

⁵ 医療経済研究機構は2002年に，同機構の会員である75病院を対象にアンケート調査を実施し，その結果，34病院（回収率45.3%）から回答を得たという。

⁶ 中田（2004）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ため，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）急性期病院を選び，アンケート調査を行った。その結果，205病院（回収率24.2%）から回答を得たという。

⁷ 閻（2008）は，中国遼寧省の病院に対して，アンケート調査を行なった。その結果，202病院（回収率19.7%）から回答を得たという。

して実施しているのが21施設 (21/28=75%)、特殊原価調査として実施しているのが7施設 (7/28=25%) 見られたと指摘している。また、閻 (2008) は中国の医療機関において、月次と年次で原価計算を実施するところが全体の7割程度であることを示した。

日本の医療機関において制度的原価計算の実施頻度は確実に増えてきているのであるが、それでも中国の医療機関と比較してやや低い水準にある。

3.3 原価情報の利用目的

日本の医療機関において、原価計算によって得られた情報をどのような目的のために利用しているかについて、中田 (2004) は、診療科の収益性分析がもっとも多く、続いて戦略的計画策定 (例えば新しいサービスを提供するなどの長期の目的)、そして予算編成 (短期の目的) が上位を占めていると述べている。

中国の医療機関において、日本と同じく、まず診療科の収益性分析をもっとも重視しており、続いて戦略的計画策定のために原価情報を利用しようとしているという (中田・高, 2006)。そして予算編成、疾患分類ごとの収益性分析、医師ごとの収益性分析、CVP (損益分岐分析) を選択した病院の割合がその次で同じくらいである。また、閻 (2008) のアンケート調査の結果によると、原価計算を利用する目的については、175病院 (87.9%) が「CVP分析」、続いて159病院 (79.9%) が「診療科の収益分析」、118病院 (59.3%) が「戦略的計画策定 (例えば新しいサービスを提供したり、採算が取れないサービスを削ったりする目的)」、そして113病院 (56.8%) が「予算編成」と答えた。閻 (2008) における「CVP分析」については、総収益から総費用の差しか計算しない病院の割合が大きいという。

これらの結果によると、原価情報の利用目的に関して、日中間の医療機関においては大きな相違が見られないことになる。

3.4 原価情報の利用者

日本の医療機関においては、経営トップのほとんどが専門的な経営教育を受けていない医師からなっており、管理会計の専門家等経営管理能力の高い人材があまり医療機関に流入していなかった (荒井, 2001)。また、中国の医療界においても同じ状況である。閻・荒井 (2007) は、中国の遼寧省にある12病院をインタビューしたが、この12病院の経営管理者が、ほとんど医師の出身で経営管理の知識が十分ではなく、彼らは仕事が忙しく経営管理について勉強する時間がない、または、勉強する意欲が強くないという。両国の医療機関においては、経営管理に詳しい人材が十分でないため、原価計算ないし原価情報の高度な利用が期待できる状況ではないと思われる。

日本の医療機関において、医療経済研究機構が2002年に行なった「医療機関の部門収支に関する基礎研究」のアンケート調査では、原価情報の利用に関して、「少数の幹部 (理事長、院長、事務部長等) が経営情報の1つとして活用している」と答えた病院が84.6%であるのに対して、「診療部長に配布している」「全ての職員に開示している」とした病院の割合がともに7.7%に過ぎなかったという。また、中田 (2004) も、原価数値を算出することができたにしても、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ことを指摘している (p. 35)。

中国の医療機関において、閻・荒井 (2007) は12病院に対してインタビュー調査を実施し、

そのうち1病院の原価計算の結果を経営幹部レベルで利用しているのみであると指摘している。このことを裏返せば、その他の11病院においては、経営幹部レベル以外でも原価計算の結果を利用してると推測することができる。しかし、現場管理者が原価情報をどの程度利用しているかについては言及されていないため、この点については今後の研究で明らかにしたい。

これらの検討の結果、日本の医療機関において、原価情報の利用者がまだ経営幹部に限定されている部分が多いことが推測される。また、中国のほうでは、多少中間管理者と現場管理者の原価情報の利用が進んでいると推測することができる。

4. まとめと今後の課題

本稿は、医療機関における原価情報の活用について、日中間の比較検討を通じて、ある程度、両国の状況を明確にした。原価計算システムの普及についていえば、中国のほうの方がより高い普及率である。原価計算システムの実施頻度には、中国のほうの方がより制度的原価計算を用いている。原価情報の利用目的については、両国の間に大きな違いが無く、診療科の収益性分析や戦略的計画策定といったことが重視されている。最後に原価情報の利用者であるが、両国の医療機関において共に専門的な管理会計知識をもつ人材が不足しており、高度な利用がまだ期待できない状況にある。

しかし、本稿は日中間との比較検討をしたが、なぜこのような相違点・共通点が生じたのかについては分析を行っていない。これを今後の課題としたい。また、本稿で利用したアンケート調査の多くはやや古いものである。現時点で両国の医療機関において、原価計算システムの普及や原価情報の利用などがどのような状況なのか、今後の研究で明らかにしたいと考えている。

参考文献

- 荒井耕 (2002) 「病院における部門別原価計算の現状」『原価計算研究』Vol. 26, No. 2, pp.
- 荒井耕 (2007) 『医療原価計算—先駆的な英米医療界からの示唆—』中央経済社。
- 荒井耕 (2010) 「サービス業における原価計算の普及阻害メカニズムとその可変性—医療を中心とした「人対人」サービス業に焦点を当てて—」『原価計算研究』Vol. 34, No. 1, pp. 1-10.
- 岡本清・廣本敏郎・尾畑裕・挽文子 (2008) 『管理会計 (第2版)』中央経済社。
- 監査法人トーマツ (2008) 「原価計算が病院を変える—これからの病院経営のための理論と実践事例—」清文社。
- 中田範夫 (2004) 「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—」『山口経済学雑誌』Vol. 53, No. 1, pp. .
- 中田範夫・高星 (2006) 「中国の病院におけるコスト・マネジメント—実態調査を中心として—」『山口経済学雑誌』Vol. 55, No. 1, pp. .
- 閻素龍・荒井耕 (2007) 「中国における病院の経営管理の現状と課題：遼寧省の12病院に対するインタビュー調査から」『経営研究』Vol. 58, No. 2, pp. 105-128.
- 閻素龍 (2008) 「中国の病院における原価計算の現状：遼寧省の病院に対するアンケート調査から」『経営研究』Vol. 59, No. 2, pp. 75-95.

