

ドイツにおける病院原価計算論の展開-Amelung・Möllerの所説によせて-

メタデータ	言語: Japanese 出版者: 明治大学大学院 公開日: 2010-03-09 キーワード (Ja): キーワード (En): 作成者: 坂本, 尚子 メールアドレス: 所属:
URL	<a href="http://hdl.handle.net/10291/8560">http://hdl.handle.net/10291/8560</a>

# ドイツにおける病院原価計算論の展開 ——Amelung・Möllerの所説によせて——

## Entwicklungsperspektiven der Krankenhaus-Kostenrechnungstheorie in Deutschland

博士後期課程 商学専攻 2000年度入学

坂 本 尚 子

Naoko Sakamoto

### 目 次

- I はしがき
- II プロセス原価計算の理論的基礎
- III 実務への適応
- IV 病院原価計算の展開
- V むすび

### I はしがき

現在、原価計算は、製造業に限定されず、いわゆるサービス業の領域にまで、その適用が拡大されている。こうした領域の中で、とりわけ人件費がその中心となる病院原価計算の特異性を考察することは、原価計算の研究視角の獲得に資するものと考えられる。さらに、原価計算研究に際して、原価計算とは情報システムとしてのみ存在するのではないことに鑑みれば、この点を直截に示しているドイツの病院原価計算が研究対象として位置付けられることになる。

前稿<sup>1</sup>では、ドイツの病院原価計算に関して、「病院原価計算へのプロセス原価計算導入」論と病院原価計算に関する法律および命令を研究対象として考察を行い、「病院原価計算へのプロセス原価計算導入」論に至る契機が法律および命令の改正である点ならびにドイツの病院原価計算の制度構造が解明された。しかし、当該法律および命令の文言自体の研究ならびに病院原価計算へのプロセス原価計算導入の理由付けの研究が課題として残されていた。

---

論文受付日 2003年5月8日 掲載決定日 2003年6月12日

そこで、本稿では、上記の課題のうち、病院原価計算へのプロセス原価計算導入の理由付けに焦点を当てて論究する。このアプローチにより、法律および命令から直接具体的に規定されていない病院原価計算へのプロセス原価計算導入の背後にある思考様式が明確になるものと考えられるからである。かかる研究に際しては、ここでは、Volker Amelung および Carsten Möller（以下、Amelung・Möller と記す）の共同論攻“病院におけるプロセス原価計算”<sup>2</sup>を具体的な研究対象として設定した。彼らの論攻については、次の記述に病院へのプロセス原価計算の導入論に関して注目すべき点が認められる。すなわち、Amelung・Möller は、プロセス原価計算の全般にわたる記述と共に、「プロセス原価計算が、原価の、給付に応じた関係付けに基づく連邦看護料金命令からの要求に応じることに關して、どの程度まで適切であるのか、あるいは当該原価計算は、症例一括概算額および特別診療報酬の給付単位原価計算に対して関係付けられるべきであろうか。」<sup>3</sup>と述べ、病院原価計算（会計）に関する法律および命令の改正とプロセス原価計算導入との関係付けを試みているのである。

以下、この点に着目した上で、Amelung・Möller の見解をその論理展開に則して析出し、病院原価計算へのプロセス原価計算導入の背後にある思考様式を解明するものである。

## II プロセス原価計算の理論的基礎

### 1 プロセス原価計算の展開

病院原価計算へのプロセス原価計算の導入を取り上げる前に、Amelung・Möller はプロセス原価計算がドイツにおいて展開された経緯を述べている。

その記述によると、今日、活動基準原価計算、活動基準マネジメント、活動会計ないしは取引基準原価計算と呼ばれている会計の種類は、1985年にアメリカにおいて Miller および Vollman によって最初に発表された。このテーマの特徴とは、ある企業内で経過している異種の取引の数が、共通費の高さに関する原因になることを述べている点が指摘されている<sup>4</sup>。とはいえ、このテーマが初めて取り上げられているものの、この段階では取引と共通費との関係という記述がなされたのみであり、まだ新たな原価計算システムが口にされたのではないことが強調されている。その後の展開として、1986年に行動に基づく共通費の配分計算および国際的なコンピュータ支援生産というコストマネジメントプロジェクトの枠組みにおける（im Rahmen des Cost Management Systems-Projektes der Computer Added Manufacturing-International）異なった給付単位原価計算対象に基づく共通費の配分計算が開始されたことが挙げられている<sup>5</sup>。さらに、1987年に Jhonson および Kaplan が公表した文献『レバンス・ロスト：管理会計の盛衰』によって、プロセス指向型原価配分計算の原則的な方法へとさらに展開した点が記述されている<sup>6</sup>。

このような伝統的な原価計算システムに対する批判から生じた原価計算システムが、ドイツにおいてはプロセス原価計算という名称で普及したと述べられている。その記述によると、プロセス原価計算というものは、1987年に Wäscher が初めて取り上げている<sup>7</sup>。1989年には、Horváth および Mayer によって発表された論攻「プロセス原価計算－多くの原価透明性およびより有効な企業戦略の新

たな方法」をもって、プロセス原価計算という思想が多くの注目（Beachtung）を集めたと指摘している<sup>8</sup>。Amelung・Möllerが強調していることは、「この著者はアメリカの見解を模倣したのではなく、それをドイツの条件に適合させた」という点である<sup>9</sup>。

ここで、Amelung・Möllerによるプロセス原価計算の定義をみておきたい。それによると、プロセス原価計算が普及する際、完全に新しい構想が問題なのではなく、むしろ原価種類別計算および原価場所別計算を用いた既存のシステムの、共通費に対して一層明確な調節（positivere Einstellung）に到達させるために用いられる、首尾一貫した更なる展開が問題であるということである。共通費を、厄介な付随現象としてではなく、むしろ価値の高まっている活動の表現として見るべきものであるとみなされている<sup>10</sup>。かくして、プロセス原価計算の導入とは根本的に、既存の原価計算システムに対して対立的にではなく、これを補完するものとして実施され<sup>11</sup>、プロセス原価計算は全部原価計算の一システム（ein System）であると認識されているのである<sup>12</sup>。さらにAmelung・Möllerは、配分計算の基準（Verrechnungsbasis）として全部原価を選択することは、戦略上の意思決定が根本的にこの考察方法を必要としていることに理由付けられると述べている。プロセス原価計算が、原価の透明性の上昇を介してコスト・マインド（Kostenbewußtsein）を促し、システムティックな当為と実際の比較が可能になり、したがってまた能率が上がることを要求するとみなしているのである<sup>13</sup>。

## 2 プロセス原価計算の経過

### (1) 活動分析およびプロセス分析の実施

上掲のプロセス原価計算の展開を確認した後、Amelung・Möllerは病院におけるプロセスを取扱っている<sup>14</sup>。

特定の判断基準にしたがって実施された、作業（Tätigkeiten）もしくは活動（Aktivitäten）の統合が、プロセスによって特徴付けられなければならないと述べられている。作業ないしは活動という場合には、病院における最も小さく、まとまりがあり、もはやそれ以上細分されずに行われる行動単位（ablaufende Handlungseinheiten）であると定義している。さらに、プロセス原価計算を実施するために、プロセスの知識およびプロセスに基づく原価の配分計算に必要な関係値（コスト・ドライバー（cost driver））が不可欠なものとして挙げられている。当該知識および関係値は、プロセス原価計算の前に実施される活動分析ないしはプロセス分析が提供すると示されている。プロセス分析とは、原価場所横断的および領域横断的な関係の分析であると定義付けられている<sup>15</sup>。他方、活動分析を行う場合には、特定の原価場所ないしは病院という単位の中でのプロセス研究が問題であると位置付けられている<sup>16</sup>。

こうした定義および問題を確認した後、病院プロセスが意味付けられている。すなわち、病院プロセスとは、階層上、異なる行動レベルで構成されており、異なる部分行動の数（量的行動範囲）および部分行動の難易度（質的行動範囲）にしたがって区別されるのである。プロセス原価計算を実施す

る場合には、病院全体もしくは部分領域に対する、その行動の絡み合った状態（diese Handlungsgeflecht）が、プロセス分析を用いて、新たな行動単位の方向にまとめるために、公表され、細分され、順序立てられなければならないと明示されている<sup>17</sup>。

そのためには、まず原価場所レベルに基づく出来事（Geschehen）が、活動分析を用いて正確に調査されなければならないとみなされる点が挙げられている。この調査によって、算定された部分行動を、特定の判断基準にしたがって原価場所横断的な単位へ向けてまとめるというのである<sup>18</sup>。

問題点として挙げられているのは、階層段階の形成および活動とプロセスの明瞭な区分がどのような判断基準にしたがって実施しなければならないのかである。プロセス段階の構造に関しては、基本的な意味から分析すべき出来事の種類（Gliederungstiefe）が指摘されている。当該程度とは、行動によって関係付けられる原価情報の正確性、出来事の複雑性およびサービスの区別の正確性という要素を通じて決定されると説明されている。これらの要素は、次のように示されている<sup>19</sup>。

- 正確性は、コストドライバー（Kostentreiber）というものを通じて、行動の実施と資源消費の実施との一定の関係が明らかになるような部分行動が生じるに違いないことを意味する。すなわち、原価情報の言明能力が重要である。
- 多層性（Vielschichtigkeit）が意味するのは、異なる活動の多数および密に関連の絡み合った状態（dichtes Beziehungsgeflecht）を通じて特徴付けられる行動に関して、より強力な分類の細分の程度というもの（eine stärkere Gliederungstiefe）が必要であることである。
- サービスの特性における区分が、行動と資源消費との、コストドライバーを経由してつくられた関係を変化させる場合に、その行動はさらに細分されなければならないのである。

行動の絡み合った状態を最適に分類することに関して、Amelung・Möllerは、実務において分析能力が限られていること、さらに時間と作業とが高度に消費されることによって、しばしば失敗することになると述べている。これに対処するためには、現有の分析能力を、完全な行動に対して特に重要である部分行動へ強化して向けることが必要であると説明している。しかしながら、これにより、個々の行動構成要素の意味を明らかにするというプロセス分析の最も重要な任務が制限される点にも言及している。制限される理由として、分析の前に選択するということで、本来の結果が先取りされていることが示されている。とはいえ、この制限は、分析者が調査すべき病院領域に対する知識が豊富でない場合に限定されている<sup>20</sup>。

また、Amelung・Möllerは、他の論者によってなされた、分類の細分の程度を一括して6つの階層段階に設定するという主張に対して、否定的な見解を示している。その理由として、個々の行動の特質が考慮されず、個々の事例における6つの段階の一括した設定が十分に深くできない点が挙げられている<sup>21</sup>。

プロセス分析の実施には、多数の情報が必要であると指摘されている。多数の情報は、特殊調査（Sonderuntersuchung）を通じて、もしくは既存の情報源（vorhandener Informationsquellen）を通じて（例えば経過組織（Ablauforganisation）もしくは場所の描写（Stellenbeschreibungen））に關す

る計画) 入手可能であると述べられている。とはいえ、この二次的情報源は、プロセス分析の問題提起に十分には応えていないので、当該情報源は、特殊調査の補完としてのみに当てられなければならないとみなされている。特殊調査としては、具体的にはアンケートもしくはインタビューという形式が挙げられている<sup>22</sup>。

以上から、Amelung・Möllerは、細分化されたプロセス分析が、プロセス原価計算の本来的な開始の前に、不経済性ないしはその最適化が既に相当の能率の向上をもたらす不必要なプロセスを明確化することへと導くことを強調しているのである<sup>23</sup>。

## (2) コストドライバーの決定

Amelung・Möllerは、コストドライバーを次のように定義付けている<sup>24</sup>。すなわち、

- プロセス原価計算の基本的構成要素
- 原価、プロセスおよび給付単位原価計算対象の間の関係をつくる基準値であるとみなされるもの
- 原価発生の原因<sup>25</sup>
- 資源の数量的および価値的消費 (mengen- und wertmäßiger Verbrauch) を示し、さらに原価負担者への原価の配分を可能にするもの<sup>26</sup>

Amelung・Möllerはコストドライバーとして適している基準値を、次のように限定している<sup>27</sup>。

- 数量的に把握可能であるもの
- 基準値と事態との間に、検証可能にして没恣意的な関係を確保するもの

これを満たすならば、コストドライバー単位の数と原価の高さとの間に、高度な相互関係が生じるはずであると述べている<sup>28</sup>。各プロセスが反復する場合にのみ、同じ高さの原価が発生することから、Amelung・Möllerは、プロセス原価計算の適用が一義的に同質のプロセスを示している経営において有意義にすぎないと示している<sup>29</sup>。

以上のコストドライバーに関する記述の後に、病院におけるコストドライバーが取り上げられている。

コストドライバーの選択とは、プロセス原価計算を導入する場合又は行動内容の構造に重大な変化がある場合に実施されるものであると位置付けられている。さらに、病院においては、前者が関心を引くと主張されている。その理由として、プロセス原価計算が、ここではさらに完全なニューフロンティアを意味することが挙げられている。Amelung・Möllerは、従来、工業経営でさえ、一般的に拘束する (allgemeinverbindlich) コストドライバーリストの作成に失敗している点を強調している。その点に鑑みて、病院に関してもまた、個々別々に選択することの必要性を掲げている。こうした病院のコストドライバーを決定するために必要な情報を入手するためには、プロセス経過を観察することで十分であると説明されている。当該観察以外に実施するものとしては、自己観察もしくは他者観察 (Selbst- oder Fremdbeobachtung) として実施されうる詳細な時間研究と結合する、医師、看護

者（Pflegerkräfte）および場合によっては患者への文書化された質問が、可能なものとして挙げられている<sup>30</sup>。

コストドライバーの数に関して、次のように述べている。すなわち、設置すべき（einzusetzend）コストドライバーの数は、追求される精密度ならびに給付単位原価計算対象の相違に左右される<sup>31</sup>。この相違によって意味されることとして挙げられているのは、構成要素においてもたらされたプロセスの種類が給付単位原価計算対象にしたがえば相互に乖離する可能性があることである。実際の与件（Gegebenheiten）が正確に記述されなければならないほど、ないしは給付単位原価計算対象が様々であればあるほど、多くのコストドライバーが必要になると指摘されている。この点に関して、Amelung・Möllerは、コストドライバーがわずかな数のみで十分であるという他の論者の主張に対して、同意してはいないのである<sup>32</sup>。

プロセス原価計算の使用領域全体（Gesamteinsatzgebiet）に対してどれほどのコストドライバーが必要になるのかという問題のほか、Amelung・Möllerは、個々の主要プロセスないしは全プロセスに関するコスト・ドライバー（cost driver）の数が明らかにされなければならないと述べている<sup>33</sup>。

最下位の階層段階（die unterste Hierarchiestufe）による行動単位のために、ある単一のコストドライバー（Kostentreiber）が存在しなければならない点が挙げられている。最下位の水準（die unterste Ebene）はすぐ上の段階へ統合される。その結果として、多くのコスト・ドライバー（cost driver）が見られるというのである。その際、各個々の関係値のために、実務において多大な困難を呈しているプロセス規模（Prozeßvolumen）への正確な影響が確定されなければならないことを指摘している。Amelung・Möllerは、ここで統計的方法、査定（Schätzungen）ないしは主観的評価（subjektive Einschätzung）が排除可能であると位置付けているのである<sup>34</sup>。

かかる関係値は、規模依存的な（volumenabhängig）関係値およびプロセス指向的な関係値にしたがった様々なものになると指摘されている。前者に属しているのは、個別労務費と材料個別費、行動時間と機械経過時間のような共通費配賦に関する、伝統的な全部原価計算システムから入手される数値であると示されている<sup>35</sup>。後者すなわちプロセス指向的な関係値に属しているものとして、次の2点が挙げられている<sup>36</sup>。

- 患者数
- 検査時間（Untersuchungsminuten）

プロセス原価計算における関係値に関して、Amelung・Möllerは次のように述べている。

「プロセス原価計算は、伝統的な原価計算によって無視されている（vernachlässigt）間接的な領域にのみ投入されなければならないといわれ、さらにその限りにおいてMayerによれば、従来利用されている規模依存的な関係値がプロセス指向的な関係値に替えられなければならないのである。」<sup>37</sup>

以上、コストドライバーの決定に関するAmelung・Möllerの見解をみてきた。次には、プロセス

原価率の算定に関する記述をみていくことにする。

### (3) プロセス原価率の算定

Amelung・Möllerは、プロセス原価率の算定に関して、ヴァリエーション1とヴァリエーション2という、2つの可能性を挙げて、論理を展開している<sup>38</sup>。

ヴァリエーション1の場合、部分プロセス（プロセス規模）の反復の数および部分プロセスの資源の要求が必要になると指摘されている。このデータは、個々の部分プロセスの活動実施時間を算定するアンケートにより算定可能と位置付けられている。

その分析によると、まず、部分プロセス原価率は人件費率と物的原価率（Personal- und Sachkostensatz）にしたがって区分され、決定される。人件費率は、原価計算表（Kostenbogen）において示され、原価場所の人件費（Kostenstellen—Personalkosten）の指数およびその原価場所固有の年間労働時間（Jahresarbeitszeit）の指数として生じる点が明らかにされている。病院において、看護職員（Pflegepersonal）と医師との間の区別は有意味であるという見解が表明されている。物的原価率に関しても同様に、当該原価場所において発生した労働時間に関係付けられている。

次に、部分プロセスを形成する全ての活動の実施時間が部分プロセスの加工時間に加算される点が挙げられている。この加工時間は、人件費率と物的原価率に乘じられ、そして、合計において部分プロセス原価率を明らかにすると強調されている。主要プロセス原価率は、属している部分プロセス原価率の加算を通じて得られるというのである。

しかしながら、Amelung・Möllerは、プロセス原価率を算定するためのこの第一の方法に関して、加工時間に基づいて研究し、そしてプロセス数量を完全に放棄している点を指摘している。そして、プロセス原価計算が、共通費にも使用されなければならないならば、その時計画された価値（計画プロセス数量）の形式におけるプロセス数量を放棄することはできないと主張しているのである。

プロセス原価率の算定に関するヴァリエーション2が取り上げられている。Amelung・Möllerは、むしろ、プロセス原価率を算定するためのこのヴァリエーション2の場合、計画プロセス数量（プロセス種類の計画された反復の数）の知識が必要である点を示している。ある原価場所において、ある単一のプロセス種類のみが詳述されるという最も簡単な事例に関して、原価場所とプロセス数量との原価規模からの指数としてのプロセス原価率が生じるというのである。ある原価場所において、多くの異なるプロセスが実施されるならば、配分すべき原価場所別原価は、評価すべきプロセスがプロセス全体に占めている割当分に対応して配分されることになる。この場合には、プロセス数量を決定することは困難であり、過去の価値に基づいた見積りの可能性のみが残るに過ぎないと結論付けられているのである。

### (4) プロセス原価計算の導入可能性

Amelung・Möllerは、プロセス原価計算を導入するための最も重要な適用可能性として、次の2



点を挙げている<sup>39</sup>。

- 給付単位原価計算（プロセス類似型もしくはプロセス指向型（prozeßanalog oder prozeßorientiert））
- 共通費マネジメント

この2点に関して、以下のように概略が簡潔に示されている。

①プロセス原価計算を用いた給付単位原価計算

プロセス原価計算とは、原価ブロック全体から共通費のみを把握するにすぎないと指摘されている。個別費は、プロセス原価計算を迂回し（unter Umgehung der Prozeßkostenrechnung）、伝統的な全部原価計算に類似させ、給付単位原価計算対象に直接割当計算されるのである。しかしながら、プロセス原価計算の場合、共通費はさらに細分されなければならないと説明されている。関係値が算定可能である共通費のみが、給付単位原価計算対象に割当計算されなければならないとみなされているのである。共通費のさらなる細分の基準として、次のことが示されている。すなわち、経過している行動の反復回数に依存する（給付数量に誘導された原価<sup>40</sup>）のか、それとも依存していないのか（給付数量非依存的原価）である。その理由として、ここに直接的関係というものが生じる場合にのみ、原価配分がプロセス類似型給付単位原価計算にしたがって実施可能になる点が提示されている<sup>41</sup>。

共通費部分の分離は、発生するもしくは発生した全ての原価を原価負担者へ配分する全部原価計算の根本思想に反するといわれることになることが問題として掲げられている。この点に関して、Horváth および Mayer による弁明が示されている。すなわち、給付数量非依存的原価を、プロセスに基づき給付数量に誘導された原価に対して相対的に配分計算することである<sup>42</sup>。この計算方法の場合、原価の一部が給付単位原価計算対象に基づく間接的かつ価値依存的関係値を経由して配分計算されるとみなされ<sup>43</sup>、結果としてゆがんだ原価情報になることが指摘されているのである<sup>44</sup>。

Amelung・Möller は、プロセス類似型給付単位原価計算とはプロセス原価計算の枠組みにおける給付単位原価計算の理想的形式であると主張している。その理由として、全ての共通費が給付単位原価計算対象に基づくプロセスの介在（Zwischenschaltung）を経由して配分計算される点が提示されている。その記述によると、プロセス類似型給付単位原価計算は、直接的なヴァリエーションというものおよび間接的なヴァリエーションというものに区分される。前者においては、原価はプロセスに基づく関係値（コストドライバー）を用いて配分計算される。この段階の成果としてのプロセス原価率は、プロセスの実施という点から、経営上の資源の消費を価値的に表現していると意味付けられている。これにしたがい、給付単位原価計算対象に基づく共通費の再配賦計算が実施されることが明示されている。この実施は、個々のプロセス利用を決定するための測定基準として使用する関係値を介して、再び行われると述べられている。給付単位原価計算対象（例えば特別診療報酬）に割当計算された原価は、個別費と、給付単位原価計算対象の提供（Erbringung）のために必要であったプロセスの蓄積された共通費とから構成されている点が明らかにされている<sup>45</sup>。

Amelung・Möller は、後者すなわちプロセス類似型給付単位原価計算の区分された間接的なヴァ

リエーションというものを取り上げている。前提として述べられていることは、あるプロセス種類の原価 (die Kosten einer Prozeßart) が、当該プロセス原価率をある給付単位原価計算単位の製作のために必要であるプロセスの反復数で乗じることで達成されることである。あるプロセスにより、同時により多くの給付単位原価計算対象を得るのならば、その場合は間接的にプロセス類似型給付単位原価計算されなければならないと強調されている。その際、給付単位原価計算対象にプロセス原価が均等に負担せしめられる点に注目している。つまり、間接的なプロセス類似型給付単位原価計算の場合の個別製品原価 (Stückkosten) は、個別費および割当てられたプロセス原価から構成されると結論付けられているのである<sup>46</sup>。

なお、プロセス指向的給付単位原価計算に関しては、詳細には取扱われていない。これは、伝統的な全部原価計算の細分化された付加給付単位原価計算に似ている。付加率を決定する場合にのみ、これは相違を示す点が述べられている<sup>47</sup>。

#### ②プロセス原価計算を用いた共通費マネジメント

Amelung・Möller は、プロセス原価計算による給付単位原価計算の成果と従来の (herkömmlich) 原価計算による給付単位原価計算の成果が、一部では少なからず重要な差異を示している点を明らかにしている。その原因として提示されているのが、Coenenberg と Fischer によって挙げられている配分効果、引下効果および複合性効果である<sup>48</sup>。ここで、Amelung・Möller は、制限された言明力とは、とりわけプロセスと給付単位原価計算対象との疑わしい関係に基づくものであると位置付けている。それに対して、共通費とプロセスとのプロセス原価計算を想定した場合の関係は、一層問題がないという見解を表明しているのである。かくして、「給付単位原価計算に基づくプロセス原価の、給付単位原価計算目的のために必要である、問題を負う再配分計算を放棄されうるのであり、その代わりに共通費マネジメントのためのプロセス原価計算が導入されうる」と強調している。共通費マネジメントの基礎として、プロセス原価およびプロセス原価率が提示されている<sup>49</sup>。

プロセス原価およびプロセス原価率は、共通費に関して原因となる活動およびコストドライバーを明らかにすることを可能にし、さらに合理化処置に関する最初の諸 (Ansatzpunkt) であると意味付けられている。共通費領域においてはまさに、合理化潜在能力がなおも隠されていると述べられている。とりわけ病院においては、新たな競争状態 (neuen Konkurrenz- und Wettbewerbssituation) に、価値引上をしない共通費の削減がますます重要になると位置付けられているのである。経過するプロセスの分析が示すこととして、価値引上をするようには行わないことが挙げられている。この無価値活動 (non-value activities) とも称される活動は、給付を低下させることなく、回避もしくは少なくとも制限されなければならないと方向付けられている。病院領域においては、不必要な待機時間 (Wartezeiten) という点から生じる原価が例示されている。価値引上をしないプロセスを削除することに関する処置は、大抵コストドライバーで評価されると述べられている。処置というものは、とりわけプロセス構成を最適化すると示されているのである。また、プロセスを自家製造するか購入するかに関する意思決定も、共通費の枠組みにおいて解答可能とみなされる。自家製造のプロセス原価以

下の仕入価格 (Bezugspreis) が存在する場合、プロセスは追加購入されるというのである。しかしながら、その場合には、自社プロセス原価が、しばしば十分には節約できない点も考慮に入れる必要があると注意を喚起しているのである<sup>50</sup>。

### III 実務への適用

以上、Amelung・Möllerによるプロセス原価計算の理論上の基礎を検討してきた。その論理展開において、理論上の基礎を記述した後に、実務への適用が取り上げられている。すなわち、内視鏡検査部門におけるプロセス原価計算が給付単位原価計算目的へ、いかに導入されるのかを述べているのである。広範囲のプロセス分析および活動分析というもの (eine umfassende Prozeß- und Aktivitätenanalyse) の枠組みでは、まず最初に必要なデータが出されたと示されている。この算出を内視鏡的逆行性胆管膵管造影法 (ERCP)<sup>51</sup> という主要プロセスで範例的に表しているのである<sup>52</sup>。

<b>主要プロセス</b> 内視鏡的逆行性胆管膵管造影法		
前処置 (Vorbereitung)  患者数	部分プロセス <b>検 査</b> コスト・ドライバー 検査時間	後処置 (Nachbereitung)  患者数
<b>活 動</b>		
内 部 下 請 け — 管理部門  看 護 行 為 — 器具/病床 — 患者  医師としての行為 — 文書研究 — 予備的討議	看 護 行 為 — 介助  医師としての行為 — 検査	内 部 下 請 け — 管理部門 — 例えば病理学  看 護 行 為 — 患者 — 器具  医師としての行為 — 記録

出典：Amelung, Volker/Möller, Carsten, “Prozeßkostenrechnung im Krankenhaus”, in: Fischer et al.: *Management Handbuch Krankenhaus*, Loseblattsammlung 7. Ergänzungslieferung, Juni 1997, Nr. 2195. S. 11.

その際、Amelung・Möllerは次のように述べている。

「批判的に、次のことを書きとめておかなければならない。すなわち、検査時間 (Uner-suchungsminuten) の定義が、検査という部分プロセスに関するコスト・ドライバー (cost-driver) として、問題がない訳ではないことである。同様に、活動の決定が議論に値する。両方の批判点とも、次のことを示している。すなわち、プロセス原価計算を実用的に (prak-

tisch) 転換する際に、この計算システムの構造および要求が首尾一貫して考慮されることに著しい問題があるのである。」<sup>53</sup>

上掲の図により、コスト・ドライバーが決定されている。次に Amelung・Möller は、対応するプロセス原価率の算定を試みている。人件費率は次のように算定されている<sup>54</sup>。

	医師としての行為	看護行為
実際の年間作業時間	1650	1600
平均賃金総額	130,000 DM	75,000 DM
人件費/分	1.31 DM	0.78 DM

出典：Amelung, Volker/Möller, Carsten, a.a.O., S. 11.

物的原価率 (Sachkostensätze) の算定が次のように示されている。すなわち、薬物、消費材料、レントゲンの需要、麻酔/手術の需要ないしは維持保守および点検にしたがい、細分化されて実施されるのである。その際、数値の決定 (Gewichtung) が行われたならば、コスト・ドライバー (cost driver) は患者であると指摘されている。事例ごとの原価に至るために、それ以上に出て、内部の給付配分 (たいてい、目下のところこれはまだ詳細に配分されていない) および直接的なプロセス依存的減価償却 (とりわけ、100万 DM 以上であることが明らかな投資規模を持つレントゲン機器) が考慮されなければならないと述べられている<sup>55</sup>。

さらに Amelung・Möller は、第二段階において、全てのプロセスにあてはまる、直接割当計算不可能な原価の算定を試みている。その記述によると、給付原価、病院 (Haus) の一般的減価償却費、機能地帯 (Funktionstrakt) および病院全体の管理費ならびに医師としての行為および看護行為という他の活動に関する付加率が問題なのである<sup>56</sup>。

また、固有の病院 (das eigene Haus) から来ている患者の場合、それが基礎看護率に対応する病院全体の (das gesamte Haus) 管理費は考慮されなくてよいことに言及されている。その理由として、そうしなければこれが二重に計算されることになってしまう点が提示されている<sup>57</sup>。

次頁の表は、Amelung・Möller によって表された、全てのプロセス指向的な給付単位原価計算である。

下掲の表に示されている総額に関して、次のように注意が喚起されている。すなわち、外部の患者 (外来/他の病院に入院) の場合には、基礎看護率の高さでの付加というものが算出されたことから、異なる総額が結果として出てくる点である。さらに、こうした算定に関して、次のように述べている。「目下のところ、直接割当計算可能な原価は、診断のための内視鏡的逆行性胆管膵管造影法の場合、ほとんど考慮されていない。しかし、とりわけ治療のための内視鏡的逆行性胆管膵管造影法の場合、これ (=直接割当計算可能な原価——注) は有意味であるといわれる。というのも、材料個別費が極端に高くなることが可能だからである (例えば、ある物品 (Stent) は 3,000 DM まで費やす可

検査：診断のための内視鏡的逆行性胆管膵管造影法

症例の全てには当てはまらない、直接割当計算可能な原価

医師人件費\*

前処置	8	医師行為時間	× 人件費率 (1.31 DM)	10.51 DM
検査	37	医師行為時間	× 人件費率 (1.31 DM)	48.59 DM
後処置	17	医師行為時間	× 人件費率 (1.31 DM)	22.32 DM

看護人件費\*

前処置	11	看護行為時間	× 人件費率 (0.78 DM)	8.59 DM
検査	25	看護行為時間	× 人件費率 (0.78 DM)	19.53 DM
後処置	15	看護行為時間	× 人件費率 (0.78 DM)	11.72 DM

物的原価率

薬物	9.50 DM
消費材料	20.81 DM
レントゲン	12.11 DM
麻酔/手術の需要	21.53 DM
機器原価 (維持保守および点検)	25.11 DM
合計	89.05 DM

給付配分計算

1) 院内検査行為 (例えば病理学)	0 DM
2) 院外検査行為	0 DM

減価償却費

機器減価償却費	152.78 DM
---------	-----------

症例ごとの合計

363.09 DM

症例の全てに当てはまる、直接割当計算不可能な原価

給付原価	医長/看護行為	5.81 DM
------	---------	---------

一般的減価償却費	患者 1 人あたりの減価償却費	4.65 DM
----------	-----------------	---------

管理費	1) 管理費 19 c	9.30 DM
	2) 管理費 Barmbek 一般病院	
	外来者もしくは他の病院からの入院 基礎看護率	120 DM

医師付加率	70% (他の活動に関する按分)	58.99 DM
-------	------------------	----------

看護付加率	60% (他の活動に関する按分)	23.91 DM
-------	------------------	----------

症例非依存		100.55 DM
-------	--	-----------

外来/他の病院に入院の総額		583.76 DM
---------------	--	-----------

Barmbek 一般病院に入院の場合の総額		463.76 DM
-----------------------	--	-----------

\* = 1996年 Barmbek 一般病院において経験的に出された平均値

出典：Amelung, Volker/Möller, Carsten, a.a.O., S. 13<sup>58</sup>.

能性があり、しかしまた、定期的に必要な一式 (Körbchen) が1単位あたり 400 DM を費やすのである。)。」<sup>59</sup>

#### IV 病院原価計算の展開

ここまで、Amelung・Möller の論理をその展開に則してみてきた。かかる論述の結果、どのような結論を導出しているのか、その点を確認しておきたい。

まず、前提事項として掲げられているのが、プロセス原価計算と全部原価計算に基づく伝統的原価計算システムとは、相互に本質的には区別されないということである。かくして、原価計画ならびに原価制御という周知の方法を用いる原価場所別計算というものと、慣例の原価配分方法と合致する給付単位原価計算法を用いる原価負担者別計算とは、同じようによくプロセス原価計算に属すると位置付けられている。つまり、プロセス原価計算とは革命的な原価計算システムではないと概念規定されている。プロセス原価計算を導入する理由付けとして、極めて上昇した共通費およびそれに対応する、通常のシステムでは解決できない問題と困難が挙げられているのである<sup>60</sup>。

プロセス原価計算の利点として、次の点が提示されている。すなわち、発生原因に応じた給付単位原価計算とは別に、原価場所における共通費の効率のよい計画および制御ならびに間接的な領域における改善された原価透明性である<sup>61</sup>。

このように、プロセス原価計算の利点を表しているが、Amelung・Möller は、関係値を経由する給付単位原価計算が正当化される場合を、次のように限定している。すなわち、間接的な共通費とプロセス数量との間ならびにプロセス数量と当該製造規模との間に、直接関係が存在するという場合である。しかしながら、後者の症例が無いと述べ、プロセス原価計算を用いて表示された個別製品原価 (Stückkosten) の意思決定重要性における Glaser の疑念を示している。とりわけ、型にはまった適用の場合には、発生原因に応じたものに替えて、サービスの歪んだ原価が予見されると述べているのである<sup>62</sup>。

その他の利点ないしは目標設定に関しては、「プロセス原価計算を用いて確かに達成される」と主張している。プロセス原価計算に対して、「全ての全部原価計算のごときものは、短期の販売意思決定および製造意思決定に関して適切ではない」という見解を表明しているのである<sup>63</sup>。

Amelung・Möller は以上の論述から、病院においてもプロセス原価計算は目標を達成することになると強調している。しかしながら、病院ごとに修正が必要と示されている。その理由として、全ての願いがかない、全ての問題に答えることができ、さらに同時的な戦略上と手術上との目標に役立つ理想的な原価計算システムはないことが提示される。かかる準備段階ならびに導入段階および転換段階は、非常に多くの忍耐と根気が要求され、さらにそれ以上に出て、時間とコストが集約される点の考慮が必要と述べているのである<sup>64</sup>。

## V むすび

以上、Amelung・Möllerによる病院原価計算へのプロセス原価計算導入の論理を検討してきた。ここで、その論理展開の意味を考察することにする。

はしがきで示したように、Amelung・Möllerはプロセス原価計算と「症例一括概算額」および「特別診療報酬」との関係付けを掲げている。しかし、それにもかかわらず、それに関する言及はなされていない。彼らの論攻において、当該関係付けならびにプロセス原価計算が「連邦看護料金命令」からの要請に応じるのかという問題点は、論述対象にはなっていないのである。その論理展開を重視して考察するためには、思考様式を検討する必要がある。

Amelung・Möllerによるプロセス原価計算の位置付けの前提にある思考は、プロセス原価計算が全部原価計算の一システムとして認識できると概念規定していることである。決して、新たな原価計算手法としてではなく、原価種類別計算、原価場所別計算および原価負担者別計算という既存のシステムを補完するものとして、意味付けられているのである。

こうした前提におけるプロセス原価計算が、病院原価計算に導入されることを正当化しているAmelung・Möllerの見解から、次のことを看取できる。すなわち、第1に、ドイツ商法典第255条による製作原価規定に鑑みれば、彼らの見解においては部分原価計算が否定され、全部原価計算が擁護されているという点である<sup>65</sup>。第2に、プロセス原価計算が全部原価計算を補完する機能を持つとみなされていることから、プロセス原価計算が上述のドイツ商法典第255条に違反していないことを論証しようとしているのである。病院原価計算へのプロセス原価計算の導入論の背後に、こうした「プロセス原価計算の制度化」に向けた思考様式が存在している点に留意しなければならない。この点は、プロセス原価およびプロセス原価率を用いた共通費マネジメントが有効であるという主張に基づき、病院におけるマネジメントの必要性が高まっている点からも看過してはならないといえよう。

### 注記)

<sup>1</sup> 拙稿、「ドイツの病院原価計算の制度構造 —病院原価計算制度論序説—」、『商学研究論集』第18号、2003年2月、251-269頁。

<sup>2</sup> Amelung, Volker/Möller, Carsten, “Prozeßkostenrechnung im Krankenhaus”, in: Fischer et al.: *Management-Handbuch Krankenhaus*, Loseblattsammlung 7. Ergänzungslieferung, Juni 1997, Nr. 2195. S. 1-16.

<sup>3</sup> Ebd., S. 2. なお、一部修正の上、引用。

<sup>4</sup> Ebd., S. 1-2 (Vgl. Miller, J.G./Vollmann, T. E.: “The hidden factory”, in: *Harvard Business Review*, Vol. 63, September/October 1985, S. 142ff.).

<sup>5</sup> Ebd., 2-3 (Vgl. Flöhling, O., “Prozeßkostenrechnung-Verfahren zur Gemeinkostensteuerung”, in: *Die Betriebswirtschaft* 4/1990, 50. Jahrgang, S. 553.).

<sup>6</sup> Ebd., S. 2 (Vgl. Jonson, T. H. /Kaplan, R. S., *Relevance Lost—The Rise and Fall of Management Accounting*, Boston 1987.).

<sup>7</sup> Ebd., S. 3 (Vgl. Wäscher, D., “Gemeinkosten-Management im Material- und Logistik-Bereich”, in: *Zeitschrift für Betriebswirtschaft* 3/1987, 57. Jahrgang, S. 297-315.).

- <sup>8</sup> Ebd., S. 3 (Horváth, P. /Mayer, R., “Prozeßkostenrechnung—Der neue Weg zu mehr Kostentransparenz und wirkungsvolleren Unternehmensstrategien”, in: *Controlling* 4/1989, 1. Jahrgang, S. 214–219.).
- <sup>9</sup> Ebd., S. 3.
- <sup>10</sup> Ebd., S. 2 (Vgl. Ewert, R./Wagenhofer, A., *Interne Unternehmensrechnung*, Heidelberg 1993, S. 271.).
- <sup>11</sup> Ebd., S. 2 (Vgl. Renner, A., *Kostenorientierte Produktionssteuerung*, München 1991, S. 102.).
- <sup>12</sup> Ebd., S. 2 (Vgl. Pfohl, H.-Ch. /Stölzle, W., “Anwendungsbedingungen, Verfahren und Beurteilung der Prozeßkostenrechnung”, in: *Zeitschrift für Betriebswirtschaft* 11/1991, 61. Jahrgang, S. 1292.).
- <sup>13</sup> Ebd., S. 2.
- <sup>14</sup> Ebd., S. 3.
- <sup>15</sup> Ebd., S. 3 (Vgl. bspw. Striening, H. D., “Prozeß-Management—Ein Weg zur Hebung der Produktivitätsreserven im indirekten Bereich”, in: *Technologie & Management* 3/1988, 37. Jahrgang, S. 20f.).
- <sup>16</sup> Ebd., S. 3 (Vgl. bspw. Flöhling, O., a. a. O., S. 553.).
- <sup>17</sup> Ebd., S. 3–4.
- <sup>18</sup> Ebd., S. 4.
- <sup>19</sup> Ebd., S. 4.
- <sup>20</sup> Ebd., S. 4.
- <sup>21</sup> Ebd., S. 4–5 (Vgl. bspw. Striening, H. D., a. a. O., S. 195.).
- <sup>22</sup> Ebd., S. 5.
- <sup>23</sup> Ebd., S. 5 (Vgl. Renner, A., a. a. O., S. 102.).
- <sup>24</sup> Ebd., S. 5.
- <sup>25</sup> Ebd., S. 5 (Vgl. Ostrenga, M. R., “Activities: The Focal Point of Total Cost Management”, in: *Management Accounting*, Vol. 71, February 1990, S. 43.).
- <sup>26</sup> Ebd., S. 5 (Vgl. Cooper, R., “Activity-Based Costing—Einführung von Systemen des Activity-Based Costing”, in: *Kostenrechnungspraxis* 6/1990, S. 345.).
- <sup>27</sup> Ebd., S. 5 (Vgl. Ran, K. H./Rüd, M., “Erfahrungen mit der Prozeßkostenrechnung”, in: *Kostenrechnungspraxis* 1/1991, S. 15.).
- <sup>28</sup> Ebd., S. 5 (Vgl. Cooper, R., “Activity-Based Costing—Wann brauche ich, Activity-Based Cost-System und welche Kostentreiber sind notwendig?”, in: *Kostenrechnungspraxis* 5/1990, S. 227f.).
- <sup>29</sup> Ebd., S. 6.
- <sup>30</sup> Ebd., S. 6.
- <sup>31</sup> Ebd., S. 6 (Vgl. Cooper, R., “Activity-Based Costing—Wann brauche ich...”, a. a. O., S. 277.).
- <sup>32</sup> Ebd., S. 6 (Vgl. Mayer, R./Glaser, H., “Die Prozeßkostenrechnung als Controllinginstrument”, in: *Controlling* 6/1991, 3. Jahrgang, S. 297.).
- <sup>33</sup> Ebd., S. 6.
- <sup>34</sup> Ebd., S. 6–7.
- <sup>35</sup> Ebd., S. 7 (Vgl. Mayer, R./Glaser, H., a. a. O., S. 299.).
- <sup>36</sup> Ebd., S. 7.
- <sup>37</sup> Ebd., S. 7 (Vgl. Mayer, R., “Prozeßkostenrechnung—Rückschritt oder neuer Weg?”, in: *Controlling* 5/1990, 2. Jahrgang, S. 275.).
- <sup>38</sup> Ebd., S. 7–8.
- <sup>39</sup> Ebd., S. 8.
- <sup>40</sup> Ebd., S. 8 (Horváth, P./Mayer, R., a. a. O., S. 217.).
- <sup>41</sup> Ebd., S. 8.
- <sup>42</sup> Ebd., S. 8 (Vgl. Horváth, P./Mayer, R., a. a. O., S. 217.).



- 43 Ebd., S. 9 (Vgl. Kloock, J., Prozeßkosten als Rückschritt und Fortschritt der Kostenrechnung, in: *Kostenrechnungspraxis* 4/1992, S. 188.).
- 44 Ebd., S. 8-9.
- 45 Ebd., S. 9.
- 46 Ebd., S. 9.
- 47 Ebd., S. 9.
- 48 Ebd., S. 9-10 (Vgl. Coenenberg, A. G./Fischer, T. M., “Prozeßkostenrechnung—Strategische Neuorientierung in der Kostenrechnung”, in: *Die Betriebswirtschaft* 1/1991, 51. Jahrgang, S. 31ff.).
- 49 Ebd., S. 10.
- 50 Ebd., S. 10.
- 51 内視鏡的逆行性胆管膵管造影法は「十二指腸ファイバースコープを使用し、ファーター（Vater）乳頭から逆行性に造影剤を注入して胆管や膵管を直接造影する X 線検査。同時に、内視鏡的に、ファーター乳頭部の異常を観察することもでき、病変部位の生検による組織診断も行える。」と定義されている。訳出および定義に関しては、中西睦子・大石実編集、『看護・医学辞典』第 6 版，医学書院，669頁より引用した。この「病変部位の生検による組織診断」をする際，病理学をも必要とすることから，後述する Amelung・Möller の例示におけるプロセスに病理学が挙げられていると考える。
- 52 Amelung/Möller, a. a. O., S. 10.
- 53 Ebd., S. 11.
- 54 Ebd., S. 11.
- 55 Ebd., S. 12.
- 56 Ebd., S. 12.
- 57 Ebd., S. 12.
- 58 Ebd., S. 13. なお，この図表中の「19c」という用語であるが，現時点において何を示しているのか不明である。そのため，原典のまま「19c」と示した。
- 59 Ebd., S. 14.
- 60 Ebd., S. 14.
- 61 Ebd., S. 14 (Vgl. Pfohl, H. C./Stölzle, W., “Anwendungsbedingungen, Verfahren und Beurteilung der Prozeßkostenrechnung”, in: *Zeitschrift für Betriebswirtschaft* 11/1991, 61. Jahrgang, S. 1291.).
- 62 Ebd., S. 14 (Glaser, H., “Prozeßkostenrechnung—Darstellung und Kritik”, in: *Zeitschrift für betriebswirtschaftliche Forschung* 3/1992, 44. Jahrgang, S. 287f.).
- 63 Ebd., S. 14.
- 64 Ebd., S. 14-15.
- 65 ドイツ商法典第255条の製作原価規定に関連する全部原価計算擁護論に関しては，千葉修身著，『現代ドイツ原価計算制度論』，1996年，森山書店，第 8 章，第 9 章，第10章を参照されたい。