

ヘルスケアにおける「競争戦略」と原価計算： TDABCとUVA法の比較考察をめぐって

大下, 丈平
九州大学大学院経済学研究院 : 教授

<https://doi.org/10.15017/1445938>

出版情報 : 経済学研究. 80 (5/6), pp.113-135, 2014-03-31. 九州大学経済学会
バージョン :
権利関係 :

ヘルスケアにおける「競争戦略」と原価計算

— TDABC と UVA 法の比較考察をめぐって —

大 下 丈 平

- 1 はじめに
- 2 Kaplan R.S. & M. E. Porter (2011) の問題意識：TDABC への期待
 - 2.1 ヘルスケアに対する彼らの現状認識：「価値」の破壊
 - 2.2 ヘルスケアにおける「価値」の定義と TDABC への期待
- 3 伝統的原価計算から TDABC への展開の意味
 - 3.1 伝統的原価計算ではできない TDABC による原価測定の手続き
 - 3.2 ヘルスケアにおける TDABC の簡単な計算例
 - 3.3 TDABC との比較の視点からみた UVA 法の計算構造とその理念
- 4 TDABC ベースの「共通情報基盤」が競争戦略を支える
- 5 結び

1 はじめに

画期的な論考が出てきた。それは M.E. ポーターと R.S. キャプランの共著論文 (Kaplan R.S. & M. E. Porter (2011)) である。これは、競争戦略論の雄であるポーターが、管理会計論の雄である R.S. キャプランとともに、ヘルスケア (医療) における原価危機 (Cost crisis) に正面から立ち向かい、その解決策を大胆に構想した論考である。筆者は、これまでに両雄がこうした形で、共著論文を執筆したことがあるのかどうかについては寡聞にして知らないが、管理会計研究に関心をもち、長く R.S. キャプランの研究業績をフォローしてきた者としては、このことは注目に値する。そうした点に加えて、それ以上

に筆者の興味を引きつけた事情がある。それは、最近話題の時間主導型活動基準原価計算 (以下 TDABC と略) がヘルスケア領域における原価危機解決の処方箋を書くための重要な手段として位置づけられている点である。

彼らの共著論文にみられる「競争戦略¹⁾」と原価計算との出会いが、伝統的な原価計算ではなく、活動基準原価計算 (以下 ABC と略) を契機としており、そのなかでもとりわけ上述した

1) 「競争戦略」に括弧を付けたのには理由がある。彼らの論考 Kaplan R.S. & M. E. Porter (2011) には競争戦略という言葉は一度も利用されていないのであるが、ポーターは早くから医療の場面での競争戦略論を展開しており、そこから、後述するように医療提供者間の診療成果に基づく競争が医療場面での価値創造に結びつくという意味で、括弧を付けて表現した。

TDABC と呼ばれる時間をベースとした原価計算を通してなされていること、そしてそれがヘルスケア領域において見出されたことに、筆者は特別な思いをもっている。筆者のこの思いについては考察の中で縷々述べることになるが、本稿はともかく、米国におけるヘルスケア領域での原価危機を解決する手段の一つとして TDABC が取り上げられた意味合いを問うという問題意識から出発している。

これまでもポーターは、ヘルスケア領域において患者「成果 (outcome)」を中心に多くの優れた業績を残してきたことはよく知られているが²⁾、こと原価計算に関しては、それほど強い関心をもっていたということはなかったであろう。むしろ彼の競争戦略論からすれば、伝統的な原価計算に対してはほとんど消極的な位置づけでしかなかったのではなからうか。例えば、彼の競争戦略論の一つの機軸をなすバリュー・チェーン (価値連鎖) のフレームワークにおいては、伝統的な原価概念とは異なる何らかの独自の原価概念がそこで創造され、組み入れられるといったことは想定されていないからである。当然のことながら、原価概念よりも「価値」概念に焦点があてられており、その「価値連鎖」という視点を軸に企業の戦略分析の枠組みが構想されていることは周知のことから属するからである。

それでは、R.S. キャプランとの共著論文にみ

られるような「競争戦略」と原価計算との出会いはいかにして達成されたのか。前述したように、その出会いを媒介するものは TDABC という時間をベースとした原価計算であった。それでは、なぜ TDABC が両者の出会いを可能としたのか。さらに、その出会いが製造業一般ではなく、ヘルスケア領域という原価計算論からみれば極めて特殊な場においてであったのはなぜか。こうしたいくつかの疑問が生まれてくる。

本稿は、M.E. ポーターと R.S. キャプランの共著論文を主要な素材としながら、こうした疑問を一つひとつ解きほぐしていくなかで、ポーターが「競争戦略」に有効と考えた原価計算とはいったいどのようなものなのか、そうしたヘルスケア領域で考えられているような「競争戦略」に有効な原価計算は原価計算論の視点から言えば発展となっているのかといったことがらを改めて考えてみることを目的としている³⁾。そこからさらに、そもそも原価計算が発展するとはどのようなことをいうのかといった基本的な問題を、それもヘルスケアという特殊な、しかしながら「安定した場」で考えてみることを意図している⁴⁾。

3) こうした目的は、拙稿 (2011a), (2011b) での問題意識とつながっているので参考とされたい。さらに足立 (2013) では、米国における病院原価計算の発展過程の歴史的な分析、そのなかで明らかにされたヘルスケアの経営と会計 (原価計算) のレベルでの2重のバランス構造の提示、そこでの TDABC の位置づけなどが興味深い。本稿はそこでの研究成果に負うところが大きい。

4) 原価計算の発展に関する先行研究の整理は、英米関係については拙稿 (1992) を参照されたい。他方、フランスのケースに関しては拙著 (1996) に詳しい展開がなされている。ちなみに、フランスの先行研究を紐解く場合、多くの場合、そこには英米の先行研究に基づく原価計算発展論についての言及がなされていることに注目しておきたい。管理会計論やコントロール論に関して、英米の研究成果を無視してはフランスの研究は理解が難しくなることは言うまでもない。

2) たとえば、浩瀚な Porter M.E. & E.O. Teisberg (2006) は、文字通り、医療場面での競争戦略を論じ、その競争を通じた価値創造を構想している。後述する価値定式の最初の要素である“医療成果”とは、任意の病状あるいは患者集団に対する成果であり、例えば生存、機能能力、治療期間、不快感や合併症、それに回復の持続性などを含む多数の次元に沿って測定されるべきであると考えられている (Kaplan R.S. & M. E. Porter (2011), p.49)。

以上の目的を達成するために、本稿は以下のような構成をとっている。米国の医療場面での原価危機を解決する一つの重要な方策として TDABC が取り上げられているが、第2節では TDABC がどのようなもので、その計算システムへどのような期待が寄せられているかを検討することで、ポーターらの問題意識のありかを探る。第3節では、TDABC を大胆に提案した Kaplan R. S. & S. R. Anderson (2007) を素材に、改めて ABC から TDABC への展開に込められていた意図を探ると同時に、ポーターらのいう TDABC に基づく原価の測定プロセスを紹介する。またこれとの関連で、フランスの同質セクション法 (以下 MSH と略) と付加価値単位 (以下 UVA と略) 法の論争から原価計算の一般理論の解明に資すると考えられる「換算手法 (Méthodes d'équivalence)」のもつ意義を、分析に必要な限りで簡単に示し、ABC から TDABC への展開に込められていた意図を少し別の観点から捉えてみたい。そして、両者 (TDABC と換算手法) には通底する論理があることを提示する。この第3節の終わりに、フランスの論者の原価計算のフレームワークによって ABC、TDABC さらに UVA 法や換算手法のそれぞれを全部原価評価手法 (Méthodes d'évaluation en coûts complets) の部類の一つとして認識することで、本稿の問題意識である、「原価計算が発展するとはどのようなことをいうのか」といった課題に応える手掛かりを得たいと思う。

以上の議論を踏まえ、第4節では、TDABC を介した「競争戦略」と原価計算との出会いを管理会計の二重性 (原価の測定と制御) の視点から捉え直し、「共通情報基盤」としての原価計算が医療提供者間に競争環境を醸成し、患者レベルでの資源の有効利用による原価の引き下げ

と診療成果の引き上げを促進していくことでヘルスケアにおける価値を増進するメカニズムを明らかにしていく。そして最後の第5節の結びにおいて、論点を整理し全体を総括する。

2 Kaplan R.S. & M. E. Porter (2011) の問題意識：TDABC への期待

ポーターらは、まず米国の医療場面での原価危機を強く認識するとともに、その原因の一つと考える従来型の原価計算、特に診療報酬を配賦基準とした償還 (reimbursement) 志向の原価計算システムに対して強い否定的な態度をとっている。他方、彼らは従来型に代わる新しい原価計算システムとしての TDABC に対して強い期待を寄せていることが窺われる。それでは、そもそもその TDABC にかけている期待とはどのようなものなのであろうか。次節でヘルスケア領域での TDABC の役割を設例によって説明する前に、本節では、TDABC にかけている期待の内実について整理しておくことにしたい。

2.1 ヘルスケアに対する彼らの現状認識：「価値」の破壊

まず、彼らの現状認識をみてみたい。米国の医療場面での原価危機の背景は高齢化と医療における技術革新にあるが、彼らによれば次のような誤ったインセンティブにも原因があるという。つまり、保険会社や政府は達成された成果よりも実行された医療手続きに対して償還支払いをしているし、患者は自らが要求するヘルスケア・サービスのコストの責任をほとんどもたない。さらに、ほとんどの人はコスト増加の根本的な理由やコスト測定のシステムのことを知

らないという。つまり、患者にヘルスケアを届けるコストがどれほどなのかについての理解が欠落しているだけでなく、これらのコストが達成された成果とどのように比較されるのかについてはほとんど知られていないのである⁵⁾。そしてさらに、コスト計算の仕組みに関わらせて言えば、現状は「すべてのケアサイクルにわたる特定の病態の個々の患者を処置するコストに焦点をあてることなく、医療提供者は診療科もしくは診療サービス部門のレベルでコストを集計し、分析しているだけである⁶⁾」として強く非難することになっているのである。

さらに悪いことに、ヘルスケア・システムへの参加者が、何をコストにするのかについての同意さえないし、すべての参加者が医療のコストに関心がないし、医療提供者はまた、診療成果についてのデータをもっていない。したがって、自らの診療がどのような成果を生んだのか、その成果がそれほどのものなのかを知りえない。彼らは「医療提供者は、自らのコストを処置行為や部門・サービスに割り振るとき、ケアのために消費した実際の資源にも基づいて行うのではなく、もっぱらそれがどれほど償還されることになるのかという点に基づいている。しかし、その償還自体はケアの強度について任意でかつ不正確な仮定に基づいている⁷⁾」と考えている。つまり、医療システムが償還制度にがっかりと嵌まり込んでおり、そこから逸脱する行動がとれないのである。

要するに、原価や成果の測定が十分に行われていないのである。そのために、効率的でかつ効果的な医師が報われず、非効率的な医師にお

いては医療改善へのインセンティブは生じないことになる。つまり「最も高い価値を生み出す医師が増加していくような健全な競争のダイナミズム (the healthy dynamic of competition) は破綻してしまう⁸⁾」ことになっているのである。まさに、ヘルスケアの現状は「ゼロサム競争」の世界にあると捉えられている⁹⁾。そうした意味で、ヘルスケアにおいては「価値」が生み出されどころか、「価値」の破壊が進行していると認識されているのである。以上が彼らの現状認識である。

2.2 ヘルスケアにおける「価値」の定義とTDABCへの期待

前節ではヘルスケアにおける現状認識とそこでの「価値」破壊の様子を見てきたが、ここでは、改めて彼らの「価値」の定義を確認しておきたい。そしてそのあと、その価値を増加させるための方策の一つとしてTDABCが新しい原価計算として認識されるようになってきた事情を整理して提示しておきたい。

まず、ヘルスケアにおける「価値」は、次の第(1)式のように定義されている¹⁰⁾。

$$\text{価値} = \frac{\text{達成された患者成果}}{\text{支出されたドル値}} \quad \dots\dots(1)$$

第(1)式の分母はヘルスケアに支出されたドル値であり、分子は前述した達成された患者成果である。ここで重要なことは、単に多くのケアがあればいいとか、また高額のコストが安いとかいうわけではなく、正確なコスト測定に基づく

5) Kaplan R.S. & M. E. Porter (2011), p.48.

6) Kaplan R.S. & M. E. Porter (2011), p.48.

7) Kaplan R.S. & M. E. Porter (2011), p.48.

8) Kaplan R.S. & M. E. Porter (2011), p.48.

9) Kaplan R.S. & M. E. Porter (2011), p.48.

10) Kaplan R.S. & M. E. Porter (2011), p.49.

ドル支出と成果との対比が価値を高める重要な要素になっている点である。正確なコスト測定と価値測定の実践をヘルスケアに持ち込むことによって、そこに大変革が起こるとの期待が込められているのである。その場合に注意しておかねばならないことは、価値の測定は成果とコストの両方を患者のレベルで測定する必要があるということに彼らが拘っている点である。つまり、患者の「特定の病態 (medical condition)」について、そのケアサイクル全体を含むものでなければならないのである。したがって、そうしたケアサイクル全体を含むものとなれば、そこに多様な医療の専門家を含むチームが関わることになる¹¹⁾。そして、価値測定の単位も、例えば健康な子供達や高齢者や多様な慢性のケアニーズをもつ集団などに分かれることになる¹²⁾。

周知のように、これまでヘルスケアの成果測定の方は多くの注目を集めてきたのであるが、コストの方はほとんど注目されることがなかった。しかしながら、いまこのコストに注目が集まっているのである。けだし、コストを引き下げながら成果を改善する潜在力は、他のいかなる領域よりも、ここで取り上げるヘルスケアの領域においてきわめて大きいと予想されているからである¹³⁾。そのためのツールに要求される機能としては、正確なコスト測定と成果の体系的な測定を結び合わせる事が可能な機能であろう¹⁴⁾。そして、まさにその一翼を担うことのできる新しい原価計算として TDABC が注目さ

れているのである。

まず確認しておきたいことは、ヘルスケアにおける原価計算は、「患者がシステム内を通過するとき、そこで消費される全資源のトータル・コストを説明できなければならない¹⁵⁾」のである。そして、それは実質的に「個々の患者が消費した医療・管理プロセスの一連の連続とその持続時間を追跡することである¹⁶⁾。」そして、今日ほとんどの病院情報システムはこれを実行できていないというのが、彼らの認識である。そこで、医療提供者は TDABC を活用することによって、個々の患者がある病態のためにとる典型的なパスの優れた見積もりによって、コストを正確にかつ比較的容易にパスに沿ったそれぞれのステップに配賦することができるようになるのである¹⁷⁾。そこでは、すべての医療提供者や医療組織の行動が統合・連携される可能性が見出されている。ここにヘルスケアで競争が行えない状況を打破し、健全な競争戦略をとる試みが構想されているのである。

節を改め、次節ではヘルスケア領域での伝統的原価計算と TDABC の役割の違いを比較検討してみたい。そして、第4節では、彼らが構想しているような、TDABC ベースの「共通報基盤」がヘルスケアの領域で競争戦略を支えるメカニズムを提示したい。

3 伝統的原価計算から TDABC への展開の意味

3.1 伝統的原価計算ではできない TDABC による原価測定のステップ

ポーターらによれば、ヘルスケアで現在利用

11) 例えば、患者の特定の病態として糖尿病を考えてみるならば、コストとして内分泌のケアに関するコストを始め、血管の疾患、網膜の疾患さらには腎臓疾患のコストまでも含むことになる (Kaplan R.S. & M. E. Porter (2011), p.49)。

12) Kaplan R.S. & M. E. Porter (2011), p.49.

13) Kaplan R.S. & M. E. Porter (2011), p.49.

14) Kaplan R.S. & M. E. Porter (2011), p.50.

15) Kaplan R.S. & M. E. Porter (2011), p.51.

16) Kaplan R.S. & M. E. Porter (2011), p.51.

17) Kaplan R.S. & M. E. Porter (2011), p.51.

されている伝統的原価計算には、大きく3つの特徴があるという¹⁸⁾。1つ目は、伝統的原価計算は個々の部門・サービス・支援部門のコストを測定するものであり、そのシステムはあるタイプのサービスまたは医療提供者から、一方は他のタイプのものへコストを移転させるものであったり、他方は支払者（保険者）や患者に移転させるものであったりすることが多いことである。こうした事情は、医療部門間での単なるコストの付け替えを行っているに過ぎず、言うならば先の「ゼロサム競争」の世界の一端を示すものであろう。2つ目は、伝統的原価計算が前提とするような個々の組織単位レベルでのコストのマイクロ管理では、全体コストの引き下げや価値改善はできないであろうという点である。こうした彼らの批判的な視点は、個々の医療組織に焦点を当てながらも、それを基にしてマクロ経済レベルでの社会保障費の引き下げにまで広がっていることを窺わせる¹⁹⁾。最後の3つ目は、現在利用されている伝統的原価計算では、「価値」は引き下げられる（要するに、先の「価値」破壊が起こっている）ことになっている点である²⁰⁾。

18) このほかに、伝統的原価計算には3つの神話があるという。3つの神話とは、①償還費用は、医療提供者のコストのサロゲイトになっている点、②病院の間接費は複雑すぎて正確には配賦することは困難であるという点、③ほとんどのヘルスケアのコストは固定費であるという点、以上の3点である（Kaplan R.S. & M. E. Porter (2011), p.50, p.57, p.60）。

19) ここでいう彼らの批判的な視点とは、まさにポーターのものであろう。キャプランはあくまでも個々の医療機関でのコスト・原価計算問題に力点をおいてきたと思われる。例えば、キャプランによるABCからバランスド・スコアカードへの展開は、あくまでも個別企業レベルでの原価の認識問題からコストによる制御問題への展開として捉えることができよう。その点が、広くマクロ経済レベルで医療問題を考えていこうとするポーターとの違いであろう。

20) Kaplan R.S. & M. E. Porter (2011), p.51.

こうしたなかで、最近では医療技術の進歩によって、医療提供者は個々の患者が消費した資源のタイプと量を跡づける能力を促進することができるようになってきたのである。こうした医療技術の進歩を前提にして、上述したように、TDABCによって、それほど費用をかけずにそのことが容易に進められようになってきたのである。その場合、TDABCに特徴的なことは、この原価計算システムがほんの2つだけのパラメーターを要求するだけだという点にある。そのパラメーターとは、①そのプロセス内で消費された資源のそれぞれのコストと、②患者が各資源について消費した時間、の2つである²¹⁾。このTDABCの運用は、初めのうちは複雑に思われるが、医療提供者が患者の病態へ焦点を当てるようになるにつれ、次第に運用は容易になってくると考えられている。

さて、そこで、次に彼らが考えている原価測定²²⁾の7つのステップを取り上げてみよう²²⁾。

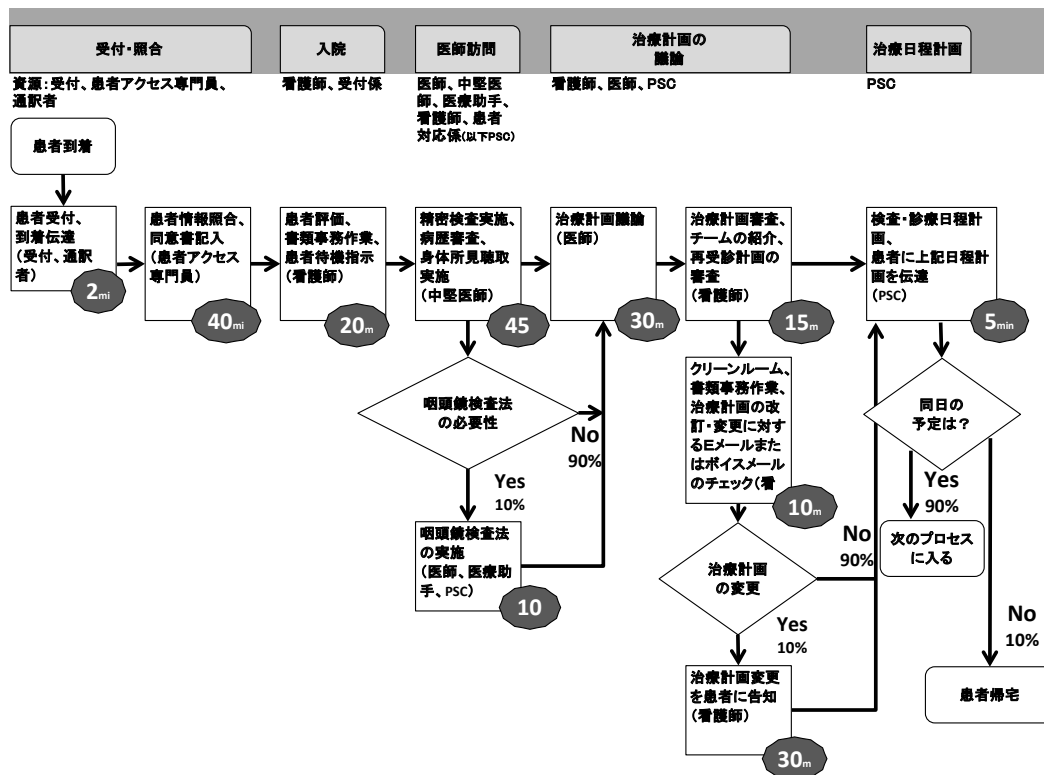
- ① 病態の選択
- ② ケア配送のバリューチェーンの定義
- ③ 患者のケア提供における各活動のプロセスマップの展開
- ④ 各プロセスの時間見積もりの実施
- ⑤ 患者ケアのための資源の提供に関わるコストの見積もり
- ⑥ キャパシティコスト率の算定
- ⑦ 患者ケアの総コストの計算

紙幅の関係で、以上の7つのステップの詳細は省略するが、要するに、ある病態が選択され

21) Kaplan R.S. & M. E. Porter (2011), p.51.

22) Kaplan R.S. & M. E. Porter (2011), pp.52-58.

図表1 新規患者のプロセスマップ



(出所) Kaplan R.S. & M. E. Porter (2011) から一部修正して作成した。

た患者へ提供される各ケア活動について、一つのプロセスマップを描き出し、次いでその各プロセスの時間と資源のコストを見積もったあと、キャパシティコスト率を算定することによって、患者ごとのケアの総コストを計算することになっているのである。この原価測定の手続きの焦点は、資源ごとのキャパシティコスト率の算定に基づいて、患者コストを算定するところにある。

これらのステップを経て患者ケアの総コストが計算されるが、以下にその計算の過程を描き出している新規患者のための「プロセスマップ」を掲げておきたい。この図表1からは、患者が初めて病院を訪れた場合、一般的に行われ

ることになる患者の登録・照合、入院、臨床医訪問、治療計画ディスカッションおよび治療計画の策定までの一連のプロセスと、それに関わる医療スタッフの種々の作業とその時間が詳細に書き込まれていることが理解されるよう。

次項では、こうしたプロセスマップを手掛かりに、彼らの例示にしたがって、原価測定の簡単なケースを取り上げてみたい。

3.2 ヘルスケアにおける TDABC の簡単な計算例²³⁾

いま、ある診療所の外来患者 A 氏を想定し、

23) 以下の計算例は Kaplan R.S. & M. E. Porter (2011), pp.50-52に基づいている。

治療にかかる総コストを見積もるケースを取り上げてみよう。A氏については、受付、登録およびレセプト作成が管理プロセスとして想定されており、また治療が臨床プロセスとして想定されている。そこでは、管理者S氏、看護師T氏、そして医師U氏という3つの臨床上の資源が関わる。

前述したキャパシティコスト率の算定に必要な2つのパラメーターの1つである、プロセス内で消費された資源のそれぞれの大きさをまず算定する。つまり、各プロセスで患者が消費した時間（キャパシティ）の大きさである。3人から提供された情報によれば、A氏に対して、管理者S氏は18分（0.3時間）を消費し、看護師T氏は予備検査のために24分（0.4時間）を消費し、一方、医師U氏は検査と診断のために9分（0.15時間）だけ消費していることが判明した。

次に、もう一つのパラメーターである医療資源の供給に関連したすべてのコストを測定し、各資源に対するキャパシティコスト率を計算することになる。患者関連業務に用いられる資源に対し、1時間当たり（または1分当たり）どれだけコストがかかっているかを計算するのである。キャパシティコスト率は、次の第(2)式のように計算される。

$$\text{キャパシティコスト率} = \frac{\text{資源に帰属する費用}}{\text{資源の利用可能なキャパシティ}} \dots(2)$$

この方程式の分子が先の第2番目のパラメーターであり、S、T、およびU氏のようなそれぞれの医療資源の供給に関連したすべてのコストを対象とすることになる。それは給料、税金のほか、健康保険や年金のような福利厚生を含む個人への対価のすべてが対象となる。そのために、彼ら3人が患者治療に利用する他の関連す

る資源のすべてのコストを加えることになる。これらには、通常、従業員監督や（医療スタッフが使う職場の）スペース、医療設備、情報技術、それに日常業務で用いられる電気通信に関連するコストを比例配分することが含まれる。このように、組織が共有する資源もしくは補助的な資源のコストの多くは患者に直接関わる医療資源に割り当てられる。

例えば監督コストは、経営者が監督している人数を基準に計算される。一方、占有コストは、専有面積やレンタル料の関数となり、またITコストは、個人のコンピュータの利用や製品・サービスに関する伝達が基準とされる。仮に看護師T氏の総コストを対象とした場合、以下のように仮定することができる。

年間給与総額（福利厚生を含む）	(+)	65,000ドル
監督コスト（看護監督に関わる総コストの10%）	(+)	9,000ドル
占有面積（9m ² ×1,200ドル/m ² /年間）	(+)	10,800ドル
技術サポート	(+)	2,560ドル
年間総コスト（看護師T氏）		87,360ドル
月次総コスト（看護師T氏）		7,280ドル

次に、看護師T氏のキャパシティコスト率の方程式の分母である、患者治療に対する利用可能度を計算する。この計算はまず、1年365日として、そこから利用不能時間を控除することになる（次頁参照）。看護師T氏に対するキャパシティコスト率の計算は、以下の通りである。

資源の月次コスト7,280ドルを月次キャパシティ112時間²⁴⁾で除することで、看護師T氏のキャパシティコスト率は、1時間当たり65ドル

24) ここでは月次キャパシティは112時間となっているが、正確には6時間×18.7日で112.2時間となる。

1年を365日とする	
(-) 104日	週末休日
(-) 20日	有給休暇
(-) 12日	祝日
(-) 5日	病欠
224日	年間利用可能日数
(1ヶ月当たり18.7日)	
1日当たり利用可能時間	7.5時間
(-) 定時休憩	0.5時間
(-) 会議・研修・教育	1.0時間
1日当たり利用可能な臨床時間	6.0時間

と計算することができる。

同様の計算で、管理者S氏および医師U氏のキャパシティコスト率を算出した場合、S氏は時間当たり45ドル、U氏は時間当たり300ドルと計算することができる。A氏の外来にかかる総コストの計算は、以下の第(3)式のように、各臨床資源のキャパシティコスト率に、A氏がその資源を利用した時間(h)を単純に乘じ、各要素を合計すればよい。そうすると、A氏が外来によってこの診療所を訪問することによる総コストは84.5ドルになることがわかる。

$$\begin{aligned} & (0.3\text{時間} \times 45\text{ドル}) + (0.4\text{時間} \times 65\text{ドル}) \\ & + (0.15\text{時間} \times 300\text{ドル}) \\ & = \text{外来にかかる総コスト} : 84.5\text{ドル} \dots\dots(3) \end{aligned}$$

以上がTDABCシステムによる医療提供に関わるコストの計算である。これにより理解されるように、TDABCによってこの組織で行われるヘルスケアの様々な活動が時間ベースで統合・連携されることになっているのである。

ここで、次節で取り上げる「競争戦略」と原価計算との議論との関わりで、管理会計の二重性 (la dualité de la comptabilité de gestion) の視点を取り上げておこう²⁵⁾。ここでいう管理会計

の二重性とは、一つは原価の認識 (connaissance) であり、もう一つは原価の制御 (maîtrise) である。ここでまず確認しておきたいことは、管理会計の二重性とは、原価を認識することと行為者の行動へ影響力を行使することによって原価に影響を与えることとは、明確に区別しなければならないことを教えるものである。この管理会計の二重性の視点から捉えれば、この計算例はまさに原価の測定による原価の認識の側面であろう。ここでは言わば、時間をベースとすることで経済合理性を維持しながら、患者レベルでのヘルスケアのコストを正確に計算することが意図されているのである。

一方、原価の制御は、原価消費の特徴と原因を認識し、その原価が貢献できる業績を明らかにし、そして目指す目的に沿う成果を得るために、[原価-業績]の組み合わせに働きかけることのできる行為者に、それを実行させるように促すことになるのである²⁶⁾。この側面は次節で検討することになるが、ヘルスケアにおいては、[原価-業績]の組み合わせに働きかけることのできる医療提供者間に競争を生み出すことによって、患者価値を増進する側面に相当する。

次節でこの制御の側面については取り上げるとして、その前に、次項では原価の認識の側面に関わって、TDABCとの比較の視点からUVA法を素材にして、フランスで構想されている「換算法」という計算構造とその理念について

25) Bouquin H. (1993), pp. 107-109. ここでの管理会計の二重性 (原価の認識と原価の制御) は、管理会計のもう一組の機能属性である経済計算機能とシグナル機能とそれぞれ深く関わっている。ブッカンは後者のこの組み合わせを「管理会計の二つの合理性」と呼んでいる。これに関しては、拙著 (2009)、37-42頁を参照されたい。

26) 拙著 (1996)、224頁、228頁、拙著 (2009)、10頁。

て検討しておきたい。それによって、TDABCとUVA法の類似点と相違点を明らかにできるからである。

3.3 TDABC との比較の視点からみたUVA法の計算構造とその理念

本項では、TDABCとの比較の視点から、UVA法を取り上げることになるが、まずその理由を簡単に述べておきたい。まず一般的に言って、2つの方法を比較する場合、全く異なるものを比較することはほとんど意味をもたないことは言を俟たないであろう。従って、2つの方法を何らかの共通の土俵の上に乗せることができれば、そこに逆に相違性を見出す契機となることがあろう。いまここでは、TDABCとUVA法をフランスの論者の方法に従って、換算法という計算の共通の基盤の上に乗せる試みをやってみることにしよう。ここで類似性とは両手法の換算法としての類似性である。そのうえで、両者の違いを明らかにする方法をとる。

まず、「換算法」という計算手法を簡単に説明すれば、次のようになろう。つまり多様な製品・活動をもつ企業を、唯一の製品もしくは極めて限られた製品群を製造している企業へと擬制的に転換することによって、計算の単純化を図る方法である。この方法は、生産の全体をある「基本的単位 (étalon)」の製品の倍数に換算することができることを前提としている。その意味で「換算法」とは、まさに同質的な原価集計単位を尺度にして、製造全体を統合する手法であるということが出来る。フランスの同質セクション法 (MSH) とUVA法の論争の中から提起された、この「換算法」のもつ意義を探索するなかで明らかになったことであるが、それがTDABCと同様に時間をベースとするこ

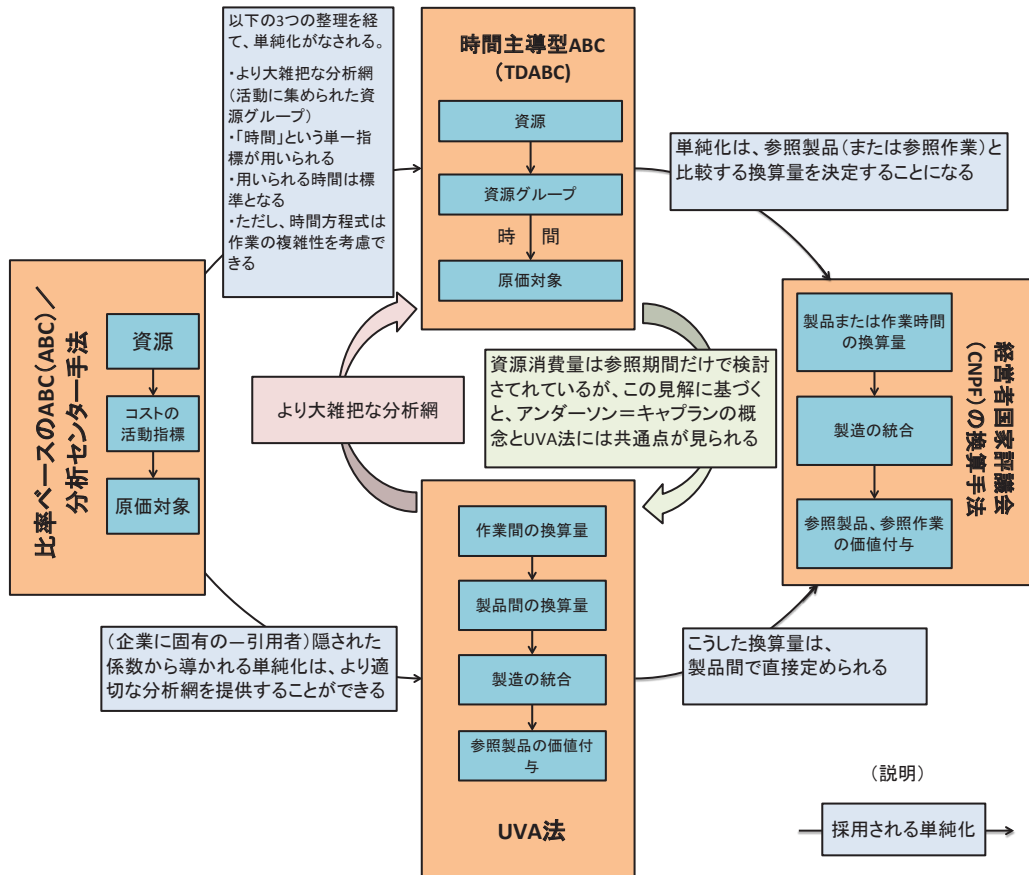
とで、経済合理性を確保しながら、なおかつきわめて困難な作業である製造場面を統合化する仕組みを構築する試みであったことを、ここでは確認しておきたい²⁷⁾。

こうした全部原価評価法 (Méthodes d'évaluation en coûts complets) の一般モデルとしての「換算法」を基盤として、ABCとTDABC、MSHとUVA法の4つの計算の仕組みを整理したものが次頁の図表2である²⁸⁾。この図表から理解できるように、すべて手法が「換算法」の一種と認識され、そのなかで左から右へと進むことで手続きの単純化が意図されているのである。例えば、ABCからTDABCへの流れを見た場合、TDABCの場合、ABCでの活動よりも少し大括りの「資源グループ」といった原価集計単位 (このなかにかくつかの活動を内包している) を設定し、単純化した枠組みを用意する。この単純化によって当然に「資源グループ」内では同質性が失われることになる。その失われた同質性を時間という指標を加味することによって回復しようとするのである。そこには意識的、戦略的に、時間という指標を持ちこむことによって「資源グループ」内での原価の同質性レベルを引き上げることを意図しているのである。このことは、ここで示した La Villarmois O. (de), et Y. Levant, [2007] の例示はもとより、Kaplan R. S. & S. R. Anderson [2007] や Kaplan

27) 詳細は、拙稿 (2011a) (2011b) を参照。さらに、フランスの同質セクション法 (MSH) とUVA法に関しては、Fievez J. (2003), La Villarmois O. (de), et Y. Levant, (2007), Everaert P. et al. (2008), Levant Y. et H. Zimnovitch (2010) などを参照されたい。

28) 図表2では、同質セクション法 (MSH) はABCと同じ位置を取ると考えている。また、ABCやMSHに加えられる単純化の仕組みが最終的にはフランスの経営者国家評議会 (CNPF) の「換算法」に行きつくことを示している。

図表2 種々の全部原価評価法の位置づけ



(出所) La Villarmois O.(de). et Y. Levant, (2007), p. 176.

R.S. & M. E. Porter (2011) で示されている例示においても明確に確認することができる。

例えば、先で見た Kaplan R.S. & M. E. Porter (2011) のケースを取り上げてみれば、管理者、看護師および医師のそれぞれが一つの資源の塊に相当し、その資源がいくつかの活動を内包している。単純化を進めたことで、同然にその資源内での同質性は失われるが、その活動の多様性を今度はただ一つのドライバーである時間によって積極的に同質性を作り出し、かつ時間方程式²⁹⁾によって時間基準の内部で活動の多様性・複雑性を表現しようとするのである。

他方、UVA 法の方の仕組みは、TDABC に比べて少々複雑である。以下、TDABC との比較の視点から、考察に必要な限りで、UVA 法について

29) 先のキャパシティコスト率によって、資源グループから活動への原価の配賦を簡便化するだけでなく、資源グループの活用によってキャパシティの未利用部分を測定できる尺度を獲得できる。これに加えて、時間方程式によって各作業に費やされる単位時間を計算するが、時間方程式では、以下に示す if 関数などを用いる。ちなみに、if から始まる項はその条件が満たされれば 1、満たされなければ 0 が入ることを示す。(例) 包装時間 = 0.5 + 6.5 [if 特別包装要請品] + 0.2 [if 航空便配送品] この点については、Kaplan R. S. & S. R. Anderson [2007], chap. 1. (邦訳第 1 章) を参照されたい。

てその構造と機能について解説を加えておきたい。

すぐに計算例³⁰⁾を使い詳しく解説するが、UVA法では、まず資源の同質的集合としてのUVAポストを決定し、次にそのUVAポストによって資源消費を描き出すのである。その描き出されたものを「操作範囲」と呼ぶ。フランスに特有の考え方である同質セクション法(MSH)の示唆する同質原理を遵守しつつ、なおシステムが複雑にならないようにする工夫にUVA法の特徴がある。その工夫とは、相対的価値を採用するところにある。仮にt時点において、あるUVAポストが100を消費し、別のUVAポストが200を消費するならば、2つのUVAポスト間での資源の配置が変化しない限り、1:2の比率はその期間内では安定しているというものである³¹⁾。そこで、ある一つの基礎項目の業務様式である「操作範囲」を決定し、そこからUVA値(これを基礎比率という)を算出する。そして、そのUVA値をベースとして諸UVAポストの価値を計算する。それを前提に、計算対象となっている製品・サービスの「操作範囲」の価値をUVA値によって計算(表現)するのである。それは、まさにUVAという単一の製品を製造・販売している企業を想定することを意味する。同質性原則を遵守しながら、なおシステムを複雑にしないというUVA法の計算の仕組みは、以上のようなものである。

さてUVA法の構築と運用の手続きを具体的な計算例によって示そう(Fievez J. (2003))。その前提として、UVA法で利用される用語につい

て、UVA法の構築と運用の場面とを分けて提示しておきたい。

UVA法の構築の場面

- ① UVAポストの認識
- ② 基礎項目(製品・サービス)の業務様式(操作範囲)
- ③ UVAポスト率
- ④ 基礎比率
- ⑤ UVAポスト指標
- ⑥ 製品・サービスのUVA換算値
- ⑦ 販売のUVA換算値

UVA法の運用の場面

- ① 生み出された付加価値の測定
- ② UVA原価の計算
- ③ 1販売の原価とその成果の計算
- ④ 販売の収益性の分析
- ⑤ 1つの管理システムの創造

まず初めに、計算例はUVAポストの認識から始まる。図表3は1つのポスト(ここでは例えばUVAポスト10)の様子を示している。図表中の×は、そこに何らかの数値が入ることを示している(以下、同様である)。

図表3 1つのUVAポストの認識

	UVAポスト 10
直接労務	×
間接労務	
監督者作業	×
電力料	×
水道料	
圧縮空気料	×
ガス料	
維持費	
道具消費額	×
床面積費用	×
資産費用	×
技術的減価償却費	×

(出所) Fievez J. (2003), p.6.

30) UVA法の計算例は拙稿(2006)から引用したが、ここではUVA法の生成過程や歴史的意義についても解説している。参照されたい。

31) Fievez J. et D.Staykov (2006), p.20.

さて、図表4は、基礎項目となる操作範囲である。操作範囲とは、「所与の時間でUVAポストにおいて実現される一連の操作」であるということについては前述した。ここでは、図表4は、さらにUVA計算の基礎となる項目の操作範囲なのである。操作範囲は、4つのUVAポストから構成されていることが分かる。この基礎比率に基づいて、様々な製品・サービスが表現されていくのである。

図表5では、存在するUVAポストの時間当たり€の計算（これをUVAポスト率という）が行われている。図表6では、ポストごとに、UVAポスト率に時間を掛け合わせることで操作の価値を計算し、それらを合計している。このUVAポスト率を使って基礎項目のプロセスを経済的に評価しているのである。その

図表4 UVA（基礎項目）の業務様式（操作範囲）

基礎項目のプロセス	時間 (h)
UVA ポスト10	0.25
UVA ポスト30	0.20
UVA ポスト40	0.15
UVA ポスト60	0.10

(出所) Fievez J. (2003), p.7.

結果、基礎項目の比率（基礎比率）が1 UVA = 24€と計算されている。

さらに図表7では、基礎比率を用いて各UVAポストのUVAポスト率（€/h）をUVA指標（UVA/h）に転換している。UVAポスト率（€/h）

図表6 基礎比率

基礎項目のプロセス	時間 (h)	UVAポスト率 (€/h)	操作の価値 (€)
UVA ポスト10	0.25	35	8.75
UVA ポスト30	0.20	50	10.00
UVA ポスト40	0.15	15	2.25
UVA ポスト60	0.10	30	3.00
基礎比率：			1 UVA = 24.00

(出所) Fievez J. (2003), p.9.

図表7 UVAポスト指標

ポストの例	UVAポスト率 (€/h)	基礎比率	UVA指標 (UVA/h)
UVA ポスト10	35	24.00	1.46
UVA ポスト20	20	24.00	0.83
UVA ポスト30	50	24.00	2.08
UVA ポスト40	15	24.00	0.63
UVA ポスト50	40	24.00	1.57
UVA ポスト60	30	24.00	1.25

(出所) Fievez J. (2003), p.12.

図表5 UVAポスト率の計算（€/h）

	UVA ポスト10	UVA ポスト20	UVA ポスト30	UVA ポスト40	UVA ポスト50	UVA ポスト60
直接労務	×		×	×		×
間接労務		×	×		×	
監督者作業	×	×	×	×	×	×
電力料	×	×	×	×		×
水道料		×		×		
圧縮空気料	×					×
ガス料			×			
維持費			×	×		×
道具消費額	×					×
床面積費用	×	×	×	×	×	×
資産費用	×	×	×	×	×	×
技術的減価償却費	×	×	×	×	×	×
UVA ポスト率	35€/h	20€/h	50€/h	15€/h	40€/h	30€/h

(出所) Fievez J. (2003), p.9.

h) から UVA 指標 (UVA/h) への転換が示すように、UVA ポストごとに時間当たりの€から時間当たりの UVA 量 (これを UVA 指標という) へと転換していることが理解されよう。

そして、ここにきてようやく、図表8、図表9、図表10において製品・サービスごとの UVA ポスト換算値の計算が行われている。つまり、ポストごとに UVA 指標と時間とを掛け合わせて UVA 換算値を算出し、それらを合計して製品ごとの UVA 換算値が計算されているのである。ここで換算値とは UVA による評価値を意味している。

図表8 製品の UVA 換算値

製品 A	時間 (h)	UVA 指標 (UVA/h)	UVA 換算値
UVA ポスト10	0.10	1.46	0.146
UVA ポスト40	0.05	0.63	0.031
UVA ポスト50	0.15	1.67	0.250
製品Aの UVA 換算値 :			0.427

(出所) Fievez J. (2003), p.12.

図表9 製品の UVA 換算値

製品 B	時間 (h)	UVA 指標 (UVA/h)	UVA 換算値
UVA ポスト20	1.00	0.83	0.833
UVA ポスト40	0.20	0.63	0.125
UVA ポスト60	1.00	1.25	1.250
製品Bの UVA 換算値 :			2.208

(出所) Fievez J. (2003), p.12.

図表10 サービスの UVA 換算値

サービス C	時間 (h)	UVA 指標 (UVA/h)	UVA 換算値
UVA ポスト10	1.00	1.46	1.458
UVA ポスト30	2.00	2.08	4.167
UVA ポスト60	2.00	1.25	2.500
サービスCの UVA 換算値 :			8.125

(出所) Fievez J. (2003), p.12.

以上の計算を踏まえ、図表11に見るように、1 販売の UVA 換算値の計算が可能となった。ここでの数値は、製品 A が120個、製品 B が5個販売され、それに伴ってサービス C が必要となった場合のものである。その結果、製品 A が 51.250、製品 B が11.042、サービス C が8.125となる。そして、それらを合わせた1 販売の UVA 換算値は、70.417となっている。

さて、1 販売の UVA 換算値が計算されたあとは、UVA 法の運用の場面に入る。前述したように、UVA の運用の場面では、まず、製造数量が製品 A が1200個、製品 B が2200個、製品 P が537個とすれば、(ここでは月間に) 生み出された付加価値 (製造 UVA 総計) の測定がなされる (図表12)。また月間に発行された送り状数が、管理 UVA については70、商業 UVA が800、ロジスティック UVA が380とすれば (図表13)、それに基づいて UVA 原価の計算が行われる。

さて、その UVA 原価の計算は、次のように進められる。まず UVA 原価を計算するために月次

図表11 一つの販売の UVA 換算値

	UVA 換算値 (UVA)	数量	総計 (UVA)
製品 A	0.427	120	51.250
製品 B	2.208	5	11.042
サービス C	8.125	-	8.125
販売の UVA 換算値 :			70.417

(出所) Fievez J. (2003), p.12.

図表12 付加価値の測定 (月間の製造製品)

	UVA 換算値 (UVA)	製造数量	製造 UVA (UVA)
製品 A	0.427	1200	512.40
製品 B	2.208	2200	4857.60
製品 P	9.080	537	4875.96
製造 UVA 総計			10246.00

(出所) Fievez J. (2003), p.16.

の費用（間接費用：原材料と原価対象に賦課可能な費用以外のもの）を、いま仮に297,970€としよう。

$$\begin{aligned} \text{UVA の原価 (€/UVA)} &= \text{UVA の計算のため} \\ &\text{に準備された費用 (€)} \div \text{UVA の総生産量 (月} \\ &\text{間) (UVA)} \\ &= 297,970 \div (10,246 + 1,250) = 25.92 \text{ (€/UVA)} \end{aligned}$$

したがって、UVA 原価は、1 UVA 当り25.92 €となる。

次に、販売の UVA 換算値70.417と UVA 原価25.92 €/UVA を獲得したところで、図表13に見るように1販売の原価を計算できる。これまで付加価値計算ということから、計算から排除されていた参入可能な仕入部分 (d) と顧客に特定の支出部分 (e) を加えて、図表14において、売上原価が算出されている。

そして、最後に、販売の成果が次のように計

図表13 月間に発行された送り状数

	製造 UVA (UVA)
管理 UVA	70
商業 UVA	800
ロジスティック UVA	380
サービス UVA 総計	1250

(出所) Fievez J. (2003), p.16.

算される。いま、製品 A120個が1個当たり17€で勘定計算され、製品 B 5個が1個当たり95€で勘定計算されるとすると、総計は2,515€となる。したがって、販売成果は

$$\begin{aligned} \text{販売成果(€)} &= \text{送り状金額(€)} - \text{売上原価(€)} \\ &= 2,515 - 2,339.19 = 175.81 \text{ となる。} \end{aligned}$$

この金額は送り状金額の6.99% ($= \frac{175.81}{2,515}$) となり、販売の収益性が析出されることになる。

以上が UVA 法の簡単な計算例である。

参考までに、UVA 法の計算の仕組み（ここでは売上原価の計算の仕組み）を一般化すれば、次頁の(4)式のようになる³²⁾。ちなみに、 t は期間、 i は製品、 j は費用、 p はポストを指し、 m が原材料数を意味している。

そこで(4)式は、まさに UVA 法による原価（期間 t における製品 i の原価： CP_{it} ）を示している。つまり、(4)式の右辺の前項が付加価値部分の原価であり、右辺の後項が原材料の原価部分である。注目すべきは、諸ポストの UVA 指標 ($iUVA_{pt_0}$) と期間 t における UVA の原価 ($cUVA_{pt}$) にみられるように、基礎項目の UVA 値が計算の要素をなしていることである。ちなみに、 $iUVA_{pt_0}$ の値は(5)式の値（つまり UVA 指標）として計算されるが、言うまでもなく分子

図表14 1販売の原価

1販売の UVA 換算値 (UVA) a	UVA の原価 (€/UVA) b	販売による付加価値額 (€) c=a× b	参入可能な仕入 (€) d	顧客に特定の支出 (€) e	売上原価 (€) f = c + d + e
70.417	25.92	1825.18	450.23	63.78	2339.19

(出所) Fievez J. (2003), p.16.

32) La Villarmois O.(de)(2004), p.41.

$$CP_{it} = \left(\sum_p nbUO_{ipt} \times iUVA_{pt_0} \right) \times cUVA_t + \sum_m (QMP_{imt} \times cMP_{mt}) \quad (4)$$

$$\frac{\left(\sum_j ch_{jpt_0} \right) / nbUO_{pt_0}}{\sum_p \left[\left(\sum_j ch_{jpt_0} \right) / nbUO_{pt_0} \times nbUO_{i_0pt_0} \right]} \quad (5) \quad \frac{\sum_j ch_{jt}}{nbUVA_t} \quad (6)$$

がUVA ポスト率、分母が基礎比率である。ちなみに、(4)、(5)式で記号に0の添え字の付いたものは、基準となる期間にもっぱら収集される情報であることを意味している。例えば、 $\sum_p nbUO_{i_0pt_0}$ は基準となる期間 (t_0) において、基礎項目 i が消費した諸ポストにおける作業単位数（ここでは時間、以下同様）の合計である。

ちなみに、 $nbUO_{ipt}$ は期間 t において製品 i によって消費されたポスト p の作業単位数（時間）を指し、 $nbUO_{pt_0}$ は基準となる期間 t_0 におけるポスト p の作業単位数（時間）を指す。また、 $\sum_j ch_{jt}$ は期間 t での“間接費用（原材料と原価対象に賦課可能な費用以外のもの）”の合計を指す。(6)式は、これを $nbUVA_t$ （期間 t におけるUVA 総生産量）で除したものである。他方、原材料に関しては、 QMP_{imt} が期間 t において製品 i によって消費された原材料数を表わし、 cMP_{mt} が期間 t における原材料 m の原価を表わす。

上述したように、時間をベースに作業間の換算量と製品間での換算量の計算を連続して行う仕組みを組み込んでいるところに特徴を持っている。さらに注目しておきたいことは、繰り返しになるが、この2段階の換算量の計算を通して製造全体の統合を図ろうとしていることである。この特性は、本来の換算手法の目指す方向、言うならば原価計算一般が本来もっている本質

的な役割である。なぜかと言えば、フランスの換算量計算に見るように、その計算の基盤には常に同質性原則が存在し、それを活用するところにこの計算方法の核心があるからである。同質性原則を無視して原価計算は行うことはできないし、当然ながら「換算手法」が目指す同質的な原価集計単位を媒介とした製造全体の統合も不可能になってしまうからである。

先の図表2の左から右へと進むことで手続きの単純化が意図されていることは述べたが、その単純化の仕組みはABCからTDABCへの流れとABCからUVA法への流れでは少々異なっていることは理解されよう。つまり、時間をベースとして単純化を進めるところは変わらないが、TDABCへの流れでは、計算の方法・手続き段階から換算計算を積み上げていく仕組みとなっているとしても、UVA法への流れでは、その企業独自の作業や製品のレベルでの換算計算を前提にして、つまり参照作業や参照製品を企業独自に選定し、そこを骨組として全体の換算計算が構成されているからである。

ともかく原価計算という手続きは、当然のことながら、単純化を図りながらもなお正確性を維持するために、先に見た同質性原理を指標とすることによって、両者のバランスを取っていくことが求められる計算手続きということになるのである。したがって、同質性原理に基づか

ない原価計算の仕組みは存在しないことになり、例えば直接原価計算のように本質的に同質性原則とは何の関わりももたず、従って換算計算とは縁も所縁もなく、ただ製品やサービス、セグメントなどの収益性に重点を置いた計算手法であるという場合、それがいくら原価計算と名がつけられているとはいえ、それは本来的には原価計算と呼ぶべきでないということになる。

以上、TDABCとUVA法の比較考察を素材に原価認識の議論を進めてきたが、次節では、原価の制御の側面、つまりそこから医療へのすべての参加者が原価の実態を理解し、それを通して医療提供者間の競争戦略を実質化し、患者レベルでの価値改善を達成しようとするポーターらの仕組みを取り上げることにしよう。

4 TDABCベースの「共通情報基盤」が競争戦略を支える

前節までに、本稿の課題であるポーターらの「競争戦略」と原価計算との出会いが、単なるABCではなく時間ベースのTDABCを通して医療において見出されたことの意味を明らかにしてきた。また、TDABCとUVA法との比較考察の視点から原価認識の側面を取り上げ、最終的に、全部原価評価法の原価計算方法のそれぞれを換算手法の類型の一つと認識するに至った。

本節では、視点を原価の制御側面に移し、時間ベースの原価計算システムであるTDABCが「共通情報基盤」を生み出すことによって「競争戦略」を促進することになっている点を明らかにしてみたい。

そのプロセスを簡単に整理しておけば、まず人や組織の行動が時間ベースの原価計算システ

ムによって統合・連携される。こうした原価計算によってプラットフォームを形成することによって、医療提供者間の競争のダイナミズムが起動すると考えられているのである。時間ベースの原価計算システムに基づいて構築された「共通情報基盤」に支えられた医療提供者達は、明らかにされたヘルスケアの実態を踏まえた競争を通して、患者レベルでの価値改善の達成に立ち向かうことになる想定されているのである。

ここにおいて、ポーターらは、以下のような価値改善の機会を6つほど例示している³³⁾。

- ① 不必要なプロセスと価値を付け加えることがないプロセスの排除
- ② 資源キャパシティ利用の改善
- ③ 正しい場所で正しいプロセスを行う
- ④ プロセスに医療スキルをマッチさせる
- ⑤ サイクルタイムのスピードアップ
- ⑥ ケアのフルサイクルの最適化

これらについてはそれぞれに重要な論点が含まれているので、個々の内容について少々長くなるが、煩を厭わずに引用しておきたい。

① 不必要なプロセスと価値を付け加えることがないプロセスの排除

ポーターらのパイロット・サイトでは、同一施設の同じユニット内で、同じサービスを行っている医師が用いるプロセスやツール、設備や材料に関する重要な相違が書き留められてきた。例えば、人工膝関節置換術では、外科医は異なるインプラントを始め、異なる手術キット、外科医が使う頭巾や医療消耗品を利用していたため、病状が同じ患者を同じ場所で診察す

33) Kaplan R.S. & M. E. Porter (2011), pp.58-61.

る際にも相当な原価の変動が示されていた。現在では外科部門は、外科医ごとに原価とアウトカムを測定するようになった結果、臨床診療リーダーは、ばらつきのある原価をなくし、アウトカム改善に明らかに結びつかない高額な治療方法や医療材料の使用を制限し、治療や処置の標準化について、建設的な議論を展開することができるようになったという³⁴⁾。

② 資源キャパシティ利用を改善する

言うまでもなく、資源キャパシティ利用問題はTDABCアプローチの核心をなしている。このアプローチは、各資源のキャパシティが、実際にプロセスを実行し、また患者を治療するのに用いられているか、もしくは未使用か遊休しているかを明らかにする。管理者はこのTDABCアプローチにより、個々の医師、看護婦、技術者、設備の一部、管理者、または組織単位のレベルで、未使用の資源キャパシティの量と原価を明示的に確認することができるのである³⁵⁾。

③ 正しい場所で正しいプロセスを提供する

この項目については、正確を期すためにそのまま引用しておきたい。「今日、多くの医療サービスは、資源を過剰に有する施設や設備において提供されており、そこでは通常想定される患者というよりも、むしろ最も複雑な治療が必要とされる患者のために設計されたものとなっている。医師は、異なる医療施設で同じ医療サービスを提供する場合の原価を正確に測定することで、平均的な直接費や不正確な間接費配賦に

基づいた数値を用いるのではなく、医療資源が適切であり原価のかからない場所で医療サービスを提供する機会を発見することができるのである³⁶⁾。」ここでは、異なる医療施設で同じ医療を提供する場合にその原価測定を正確に行うことによって、適切な医療資源の利用を確実に遂行しようとする意図が見て取れる。

④ 診療プロセスに臨床スキルを適合させる

この点は、資源利用についてもまた、医師や他の熟練スタッフメンバーが現在行っているプロセスがほんとうに専門知識や訓練の当該水準を要求しているかどうかを分析することで改善される場合があることに関わっている。TDABCによるプロセスマップは、現在では医師が行っているプロセスのうちの幾つかが、アウトカムに悪影響を及ぼさない限りにおいて、原価を抑えることのできる適切に熟練した専門スタッフによって遂行できることを示す場合がある、と考えられている³⁷⁾。

⑤ サイクルタイムのスピードを上げる

医療従事者は、患者を治療するためにサイクルタイムを縮小することが多く、それは結果として資源キャパシティの需要を減らすことにつながるのである。例えば、患者待ち時間の短縮は、患者の管理や面積に対する需要を減らすことになるし、また、患者の不確実性と不快な時間の最小化や、さらに合併症リスクの減少や病気の進行の最小化などを実行することで、サイクルタイムのスピードを上げ、アウトカムを改善することができるのである³⁸⁾。

34) Kaplan R.S. & M. E. Porter (2011), p.58.

35) Kaplan R.S. & M. E. Porter (2011), p.59.

36) Kaplan R.S. & M. E. Porter (2011), p.60.

37) Kaplan R.S. & M. E. Porter (2011), p.60.

⑥ ケアの全体サイクルを最適化する

医療従事者は今日、基本的に専門性や医療サービスを中心に組織されており、患者をあるプロセスから次のプロセスに統合するフローが構成できず、プロセスの多くが重複しているのが現状である。これは資源浪費につながり、治療を遅らせることになる³⁹⁾。

TDABC モデルは、これらの余剰となっている管理／臨床プロセスが原価高であることを示し、専門の異なるスタッフを、その部門や専門性に関係なく治療を統合するように共同で作業を行わせる動機を与えることになる。不必要な管理／臨床プロセスを取り除くことは、原価を低減させる最大機会の一つである。その意味で、関連する時間や資源の全体像を示すことができれば、医師は部分的ではなく、ケアサイクル全体を通じて最適化を実施することができる⁴⁰⁾。

加えて、TDABC による資源ベースアプローチは、医師にケアサイクルで価値があるものの価格がつけられない事項に目を向けさせる。例えば、看護師の相談時間、医師の患者への電話、そして様々な専門性をもつ治療チームの会議といった活動は、効率的かつ良好なアウトカムに多大な貢献を示すことが多いと考えられている⁴¹⁾。

以上、6つにまとめられている価値改善の機会を実行に移すうえで、その推進力となっているものが、彼らのいう「共通情報基盤」に基づく「競争戦略」なのである。経済合理的な時間

ベースの原価測定は、前節でみたように、人や組織の行動を統合・連携させる側面とともに、その基盤の上に競争を促し、原価を引き下げることによって、価値改善を達成することを意図しているのである。この価値改善の側面は、まさに先の管理会計の二重性の一側面である「原価の制御」の側面に対応していることは言うまでもない。

さて、ここで改めて、先の第(1)式（価値定式）に注目していただきたい。そうすれば、読者はこれまで議論してきたほぼすべての論点が、この第(1)式に集約されていることに気が付かれるであろう。なかでも、本稿はこの価値定式のうち、分母の「支出されたドル値」、要するに原価の測定値に焦点を当ててきた。TDABC のように時間をベースとすることで、経済合理的に人・組織の活動の統合を図り、連携させることを可能とする。これは同時に原価の測定を可能とすることを意味する。これは管理会計の二重性のうち、原価の認識の側面であり、逆に言えば、この原価の認識の側面がなければ、人・組織の活動の統合・連携は不可能となるのである。

他方、価値改善の側面は、上記の原価の低減を通して可能となるものであり、とりわけ人に影響力を行使して競争状態を生み出そうとする。つまり、ヘルスケアのすべての参加者が患者の原価測定データをもとに競争状態に入ることによって、価値改善のモチベーションが作動する仕組みとなっているのである。上述したように、これが管理会計の二重性のうち、原価の制御の側面である。

以上見てきたように、本稿の課題であるポーターらの「競争戦略」と原価計算との出会いは、次のようなプロセスを経て達成されているので

38) Kaplan R.S. & M. E. Porter (2011), p.60.

39) Kaplan R.S. & M. E. Porter (2011), p.61.

40) Kaplan R.S. & M. E. Porter (2011), p.61.

41) Kaplan R.S. & M. E. Porter (2011), p.61.

ある。要するに、原価の測定を基礎に、医療提供者にそのデータをヘルスケア場面で活用することを促すことで競争状況を生み出し、その競争状況のなかで原価を引き下げることによって患者の価値を高めるといったプロセスになっているのである。そして、その基軸に TDABC という時間ベースの新しい原価計算が据えられていることは言うまでもないであろう。

5 結び

以上の考察の結果を次のようにまとめることができよう。ポーターらにおいては、TDABC のようなツールを活用することによって、活動基準を採用しながら時間をベースとすることで経済合理的に「共通情報基盤」を構築し、医療へのすべての参加者が原価に関する仕組みを理解し、それを通して事態のありのままを理解することができるようになると期待されている。そして、そのプロセスを経てヘルスケアにおける「競争戦略」を実質化し、患者にとっての「成果」を生み出すと同時に、原価を引き下げ、最終的に価値改善を達成することが意図されているのである。TDABC をベースにすることで、将来的には、いままで実現が不可能と考えられていたような、医療に従事するすべての人や組織の行動が統合・連携される可能性がそこに見

出されているのである⁴²⁾。

こうした議論を、本論では管理会計の二重性（原価の認識と制御）の視点から捉え直してみた。まず医療提供者の原価の測定が前提として可能であるならば、そこから医療提供者間に競争が生み出され、それによって患者レベルでの価値改善が達成されるというシナリオである。そこでの価値改善は、当然に患者成果の増進と原価低減（原価の制御）によるものである。管理会計の二重性に関して、このケースで患者成果の増進と原価低減の両者を結びつけるものは何かと言えば、それは医療提供者間の競争であろう。原価の認識をベースに、医療提供者が競争状況に入ることにより原価を引き下げ、結果として価値を増加させるのである。日本においてもヘルスケアにおける質と採算性との相関関係、とりわけ医療界に伝統的な二律背反観⁴³⁾が議論されているが、本稿で見出された論理からすれば医療提供者間の競争を通してそうした観点は緩和され、さらに一定の解決の道が提示されることになっているのである。

したがって、問題の核心は、時間をベースとした TDABC が医療提供者間の競争を生み出すことのできるツールとして位置づけられていることにある。まさに TDABC が時間という伝統的なコンセプトを軸に、きわめて経済合理的に（つまり、できる限りコストを抑えて）人や設備などの資源を統合・連携させることによって、医療提供者間の患者成果や原価への意識を高めることが期待されているのである⁴⁴⁾。

42) こうしたヘルスケアにおける時間を巡る議論は、原価の側面だけでなく、患者「成果」の側面を併せもつ。その意味では、広井（2011）にみられる時間に関する興味深い議論とのつながりが見えてくる。つまり、医療・ケアにおける時間の特殊な意味あい、特に時間のもつ現在充足的でコンサマトリな意味合いは、医療場面での TDABC の有用性と結びつけることができるのではないかと、この筆者の思いがあるからである。本稿の冒頭で触れた筆者の特別な思いとはこのことである。

43) 荒井（2013）は、日本の公立 DPC 関連病院における質と採算性との相関関係の分析を通して、この問題へ接近している。ここで DPC とは「診断群分類」を意味し、急性期入院医療を対象とした診療報酬の包括評価制度のことである。

確かに米国におけるヘルスケアの原価危機に直面したなかで提示されてきた彼らの大胆な提案は、原価計算の一つの本質的なあり方を見事に闡明していることは了解できる。本稿の冒頭に、画期的な論稿が出てきたと述べたのは、まさに、彼らの TDABC への視点が、(彼らが意図していないにしろ) 原価計算の本質的なあり方、発展の方向性を見事に示唆しているように筆者には思えたからである。さらに、ABC から TDABC への流れと、ABC から UVA 法への流れを比較対照したフランスの論者の分析視点は、原価計算というものが、一端 ABC のような純粋な理念モデルを得た後は、ひたすらそのモデルからの「単純化(経済的な合理化)」を志向するものであることを教えているように、筆者には見えるのである。もっとも、その場合に再度確認しておかねばならないことは、「単純化(経済的合理化)」を図ることによって失われる原価計算上の計算の正確さを担保するための仕組みを組み込んでいることである。その仕組みが TDABC の場合も UVA 法の場合も時間による換算計算における同質性の意識的な創造にあることは言うまでもないであろう。このことはもっと注目されてよいように思われる。こうした原

価計算の進展のあり方を企業組織の経済的モデル化の進展の一つとして考えるならば、これこそ原価計算の発展と言えるのではなかろうか⁴⁵⁾。換算計算における同質性の意識的な創造のプロセスこそ、原価計算の一般的なあり方であるとすれば、ここでも原価の同質性原則こそ原価計算の一般理論の核心をなすものと考えることができよう。

さて、管理会計の二重性のうち、以上で整理した原価の認識に関わる側面はさておいて、原価の制御にかかわる価値改善の側面は、当然に患者成果の増進と原価低減の両方を目指すことになる。ともかく、こうした原価計算に基づく制御モデルが提案するような医療提供者間の競争戦略が、米国の現実のヘルスケアの現場でどのような形で進められ、そのような帰結をもたらすことになるのかについては、もう少し冷静に時間をかけてその経過を見守っていかねばならないであろう。なぜならば、仮に、医療においても米国と異なった歴史や文化をもつ我が国において、ヘルスケア領域にこうした競争モデルを導入する場合、多くの課題・条件をクリア

44) キャブランらによれば、TDABC から見れば ABC には次のような欠点があるという。①ABC に関するインタビューと調査には多くの時間と費用がかかり、そのデータは主観的で有効性に疑問があり、保存・処理・報告には多額の経費がかかる。②ほとんどの ABC モデルは独立的であり、全社的な収益性状況を統合的情報として提供できないし、変化する状況に簡単に対応できない。③未利用のキャパシティが存在する可能性を無視するとき、理論的正確性を欠く (Kaplan R. S. & S. R. Anderson [2007], p.7 (邦訳9頁))。そして、TDABC をヘルスケア領域で運用する場合、こうした活動基準 ABC の欠点はすべてクリアされ、逆に、TDABC は経済的に、かつ未利用のキャパシティ情報を含めた統合的情報を提示できるということになっているのである。

45) もっともわが国では、この TDABC を原価計算の発展として積極的に理解する論者は少数であろう。この点に関しては拙稿 (2011b) を参照されたい。ちなみに、本稿は、筆者が考える「管理会計・コントロールの基本原則と発展の行方」について、その骨格をなす以下の4つの論点のうちの最初の論点①に関する研究領域に関わっている。その4つの論点とは、①管理会計の発展は企業組織の経済モデル化の次元で考えるべき、②マネジメントの主たる領域が技術・生産志向性から組織・市場志向性へと移行：そのことがコントロールのパラドックス性を認識させた、③マネジメント・コントロールはそのパラドックス性を緩和するための方法論の体系として再編されるべし、④企業不祥事、会計不正を背景とした内部統制論議はガバナンスをコントロールする方策を考えさせている (ガバナンス・コントロールの構想)、の4つである。ここで、コントロールのパラドックスについては Bouquin H. (2008) を参照されたい。

しておかねばならないことは当然のことからに属するからである。

繰り返しになるが、本稿の冒頭に、画期的な論考と述べたのは、まさに、次のような理由からである。つまり、彼らがヘルスケア領域において投げかけた提案が、なお大きな問題点・実行上の課題を抱えていると思われるものの、一方で原価計算と競争の問題や、他方での原価計算と患者（広く人間）の厚生・健康・幸せなどといった問題との関わりを考えると、それが筆者には原価計算を始め、コントロールのツールのもつパラドックス的属性を鮮明に浮き彫りにしているように思えたからなのである。その意味で、原価計算の本質的属性を追究していくという課題は、依然として残されたままであるということは言うまでもない。引き続き、今後の課題としたい。

(参考文献)

- ・ 足立俊輔 (2013) 『米国における病院原価計算の発展と価値重視の病院経営』九州大学大学院経済学府博士論文。
- ・ 荒井 耕 (2013) 「公立 DPC 関連病院における質と採算性との相関関係の分析：医療界の伝統的二律背反観の検証」『会計検査研究』No.47、181-228頁。
- ・ 大下丈平 (1992) 「原価計算・管理会計史論についての一考察—ジョンソン=キャプラン『失われた関連性』における問題提起を受けて—」『経済学研究』（九州大学経済学会）第56巻第3・4合併号、145-188頁。
- ・ 大下丈平 (1996) 『フランス管理会計論：工業会計・分析会計・管理会計』同文館。
- ・ 大下丈平 (2006) 「フランス付加価値単位 (UVA) 手法の構造とその歴史的意義—活動基準原価計算 (ABC) との比較の視点から—」『経済論叢』（京都大学経済学会）第178巻第4号（上総康行教授記念号）、29-49頁。
- ・ 大下丈平 (2009) 『現代フランス管理会計：会計、コントロール、ガバナンス』中央経済社。
- ・ 大下丈平 (2011a) 「論壇 原価計算が発展するとはどういうことか—フランス的視点—」『企業会計』中央経済社、第63巻第8号、4-12頁。
- ・ 大下丈平 (2011b) 「時間主導型ABCは原価計算の発展か？—フランス管理会計論の視点から—」『会計』第180巻第6号、125-139頁。
- ・ 広井良典 (2011) 『創造的福祉社会』ちくま新書。
- ・ Bouquin H. (1993), *Comptabilité de gestion*, Sirey.
- ・ Bouquin H. (2008), *Contrôle de gestion*, Presses Universitaires de France, 8^e édition.
- ・ Everaert P., W. Bruggeman, G. Sarens, S. R. Anderson, Y. Levant (2008), Cost modeling in logistics using time-driven ABC: Experiences from a wholesaler, *International Journal of Physical Distribution & Logistics Management*, Vol. 38, No. 3, pp. 172-191.
- ・ Fievez J. (2003), Présentation de la Méthode UVA, *Journée Pédagogique "L'actualité comptable en débat,"* Cachan, jeudi 18 septembre.
- ・ Fievez J. et D. Staykov (2006), *Les concepts de la Méthode UVA*, Présentation de la Méthodes Unité de Valeur Ajoutée, http://odlv.free.fr/documents/recherche/photos_GP.htm
- ・ Kaplan R.S. & M. E. Porter (2011), How to Solve the Cost Crisis in Health Care, *Harvard Business Review*, 89(9), September, pp, 47-64.
- ・ Kaplan R. S. & S. R. Anderson (2007), *Time-*

- Driven Activity-Based Costing : A Simple & More Powerful Path to Higher Profits*, HBSP. 邦訳 (2009) 『戦略的収益費用マネジメント 新時間主導型ABCの有効利用』(前田貞芳、久保田敬一、海老原崇訳) マグロウヒル・ビジネス・プロフェッショナル・シリーズ。
- ・ Levant Y. et H. Zimnovitch (2010), L'histoire contemporaine des méthodes d'équivalence en France, M.Gervais(éd.), *La Comptabilité de Gestion par les Méthodes d' Equivalence*, Economica.
 - ・ La Villarmois O.(de) (2004), La Méthode GP / UVA : une méthode d'évaluation des coûts des petites organisations et les structures atypiques de grandes groupes, *Mémoire* présenté en vue de l'obtention du diplôme d'expertise comptable, Session de Mai.
 - ・ La Villarmois O.(de) et Y. Levant (2007), Le Time-Driven ABC : la simplification de l'évaluation des coûts par le recours aux équivalents—un essai de positionnement, *Finance-Contrôle-stratégie*, Vol.10, No.1, Mars, pp.149-182.
 - ・ Porter M.E & E. O. Teisberg (2006), *Refining Health Care : Creating Value-Vased Competition on Results*, HBP. 邦訳 (2009) 『医療戦略の本質：価値を向上させる競争』(山本雄士訳) 日経BP社。
- (本稿は日本会計研究学会第72回全国大会での自由論題報告内容に加筆・修正したものである。また、日本学術振興会平成25年度科学研究費補助金(基盤研究(C))の研究成果の一部である。)
- [九州大学大学院経済学研究院 教授]