

## 第II編 看護活動の原価管理思案

吉田 康久

### はじめに

医療機関におけるABC (activity-based costing: ABC) アプローチは、そのサービスが人的活動を主体としていることから、適しているものと考えられる。最近では、医療機関において、これらを導入しようとする動きが数多く見受けられる。医療機関でこのような動きが見られるのは、医業収益によって収支均衡を図らなければならないという環境変化にさらされていることが背景にあると思われる。医療機関がコスト意識を持つことは必然であり、経営責任を当該医療機関に帰属させることが重要である。また、同時に医療行為の品質向上が望まれ、利用者への利益還元が行われるならば幸いである。しかし、医療機関において原価情報を獲得することは容易ではないであろう。なぜなら、医療や看護には医師による診断や治療、看護活動及びそれに付帯する活動が複合的に行われるため、個別にアウトプットを識別することが困難であり、同時にそれらを消費する患者（利用者）との関係において、明確な生産（提供）と消費の識別及び原価対象とすべき客体の選定問題において難を有するからである。本稿では、看護活動における標準原価管理における導入的思案を考察する。

### 1. 看護活動の活動管理

看護活動の活動コストを管理統制することを仕様要求するならば、システムデザイン上

で看護活動の活動水準を評価分析しなければならない。いわゆるABCアプローチでいう活動のキャパシティー管理概念の導入である。看護活動は、サービス業におけるそれと同様で、提供の形態や場所、それに関わる環境要因<sup>1)</sup>によって消費による効用水準は異なってくる。このような特質が看護活動には付帯するため、明確なサービス提供の履行確定が難しい。看護活動のキャパシティー水準という場合、それを評価し予め測定するのは難しい。なぜなら、看護活動の提供と消費時点を勘案して、消費する主体である患者の実態が一樣に予測されるわけではなく、予定された看護活動の活動量が予定にあわせて消費されるといふ確定要因の不確実性はあまりにも高い。可能であるのは、時間基準にもとづいた看護活動の履行時間評価である。しかし、時間基準に加え看護活動の量的履行数の評価は困難である。

看護活動は、厳格度の高いキャパシティー水準を設定することは管理実態に照らして現実的ではない。看護活動は、人的要素によって提供されるものでありかつ非定型的活動であるといえる。患者の実態に柔軟的に対応する必要があることを考えれば、強固な管理統制は看護活動の品質を低下させる懸念がある。ABCでいうキャパシティー管理概念を導入して、未消費資源のコストや未利用の看護活動の活動コスト<sup>2)</sup>を管理しようとすることは、現実的な医療実体に受け入れへの葛藤を生じせしめるであろう。システムデザインとして可能範囲にあるのは、プロダクトにおいて用いられている標準工数（標準原価カード）概

念の適用である。これは、看護活動の活動として定義されたものが、標準工数で定められた許容範囲内で履行されたかどうかを評価することである。しかしこの場合は、1活動の1履行を評価対象としなければならない。いわば、活動のパス (path) を考慮することである。これであれば、看護活動の量的履行数とは直接的に有機しないため実現可能であろう。

また、標準工数を用いる場合でも、効用の高い看護活動を提供しようとする動機付けになることもあるが、逆に看護活動の履行に大きなストレスを与えてしまうことも同時に考慮しなければならない。プロダクトでいうタイトネスな標準値であってはならず、多分にスラックが必要である。

## 2. 活動標準の設定において

医療機関において、ABCシステムを構築し、基礎データが確保されていれば多様な情報がシステムから得られる。看護活動への導入において、重視されなければならない情報とは何かであるかを問うとき、それは看護活動の活動個々におけるコスト総額から算定される単位あたりの活動コストといえる。単位あたりの活動コストとは、看護活動1回のコストをいう。看護活動の相対的成本が高くとも、看護活動の履行量が多ければ、単位あたりのコストは低くなる。単位あたりの活動コストが低いということは、最も能率的に活動が遂行されたことを意味する。この最も能率的に看護活動が行われるためには、看護活動に関わる活動標準が指標として必要である。昨今、日本の医療におけるクリニカルパス (clinical path: critical pathの医療への適用である) が注目されているが、これは疾患患者の治療において、能率的かつ効果的に治療を行うための治療工数表のようなものとして捉えられている。元来、クリティカルパスはネットワーク分析のツールとして用いられて

いたが、それに時系列を採り入れることでCPM (critical path method)<sup>3)</sup>として幅広い応用が見受けられている。アメリカでの医療におけるクリニカルパスを見てみると、それぞれのパス (path) の時間分析に重点が置かれている。これをみれば、日本のクリニカルパスは時間軸の観点からみて、アメリカのものとは異なるものである。だが、能率的かつ効果的な治療の実現に向けた狙いは同じである。よって、日本の医療におけるクリニカルパスは、治療の作業標準として認識可能であるが、ABCでいうところの活動標準とは一致しない。なぜなら、医療のクリニカルパスは、治療プロセス全体を可視することが主眼であり、ABCでいう活動標準とは、クリニカルパスに記載されるべき活動そのものの標準化であることから双方は異なる意図を有しているのである。しかし、活動標準を作成するためには欠くことができない手掛かりであることは確かである。

看護活動は複雑・多岐にわたっているため、看護活動1つ1つの活動標準を作成することは容易ではない。しかし、ABCシステムを実現させるためには、作成しなければならないのである。精度の高い看護活動の活動標準を作成するためには、看護活動が消費する資源明細がいかに洗い出せるかにかかっている。だが、ABCシステムの運用からみれば、例え活動標準として精度が高くとも運用上の実現可能性がなければならぬ。これは、医療機関に関わらずシステムにおける精緻化と運用可能性とのトレードオフ関係の問題として常に惹起する課題なのである。

## 3. 原価カードに記載される資源

ABCアプローチにおける看護活動の原価カードと病気疾患あるいは患者などの原価カードには、直接コスト (薬剤や部材など) や間接コストなどの消費対象となるすべての資源明細が記されるが、従来の原価計算概念

でいう直接コストと間接コストという一義的な対象とは異なっただけである。アプローチでは、病気疾患あるいは患者などに対する消費資源の測定と集計という視点からみた直接費や間接コストという認識だけでなく、看護活動に対する消費資源の測定と集計という視点からみた直接コストと間接費コストの認識が必要となる。

看護活動は、資源を消費する1次的なものであり、消費した資源のコストが測定され集計される。看護活動の活動に対する直接コストとは、使用薬剤や部材、看護労務費などが認識される。使用薬剤や部材の消費は、病気疾患あるいは患者ごとに測定が可能であるが、活動資源を消費し、病気疾患あるいは患者などが看護活動を消費するというABCの理念に立脚するならば、看護活動が直接に薬剤や部材を消費するものと捉え、そのコストを測定し看護活動活動へ集計し得ることも考えられよう。

看護労務費についても、看護活動が人的作業を主体としているため、労務費を看護活動の直接コストとして測定し集計することが考えうる。間接コストについても、消耗品費や電話代、設備使用料など看護活動が履行される場合に消費することが直接に認識でき測定が可能であれば、たとえ病気疾患あるいは患者などからみて間接コストであっても、看護活動に対しては直接コストとなり集計することが可能となる。病名疾患あるいは患者などに対する直接費と間接コストの認識の視点を変更し、看護活動へ準用することは、活動が消費する資源の内訳を明確化する意味において重要な手掛かりとなろう。

看護活動の原価標準と病気疾患あるいは患者などの原価標準のいずれをも設定するならば、原価差異の発生が病気疾患あるいは患者への割当段階で認識されるだけでなく、資源から看護活動への割当段階でも認識されることは上述の通りである。しかし、管理の重点は消費資源のコストを看護活動へ割当てる第

1段階の割当で認識される原価差異の分析に重点を置く必要がある。

#### 4. 原価差異の認識

ABCアプローチにおいて、看護活動の活動管理を前節に従って行うならば、看護活動が消費したコストを活動に割当てる際に原価差異が生じる。これは、看護活動の活動標準を設定することにおいて、標準活動値と実際活動値との間に差異が生じることに起因する。これは、計算プロセスにおいて、消費された資源のコストを、看護活動の活動へ割当てる段階で生じる原価差異と、看護活動の活動コストを病気疾患ごとあるいは患者ごとへ割当てる段階で生じる原価差異の2つを発生させる。活動標準は、「指定された作業条件の下で、現有の設備と使用可能な最善の作業方法とによって達成できる、ということが工学技術的な分析、研究、比較でわかる水準である」<sup>4)</sup>ことが認識されていなければならない。また、活動標準を示す原価カードは、看護活動の活動が消費する資源の明細が記され、病気疾患あるいは患者などの活動消費主体には、資源の消費明細と看護活動の消費明細とが記される。ABCアプローチによって、活動標準を示す原価カードを作成するならば、従来の原価計算思考にはない特質を有する原価差異を認識することが可能となる。

原価差異の認識にあたっては、次の4つがある。

- ① 原価差異の金額、
- ② 原価差異の発生場所、
- ③ 原価差異の責任の所属、
- ④ 原価差異の発生原因

以上のものを把握すべきであるとNAAの調査報告書NO.22には記載されているが<sup>5)</sup>、看護活動に係るABCアプローチのみならず、他の適用においても上記に5つめの⑤原価差異の尺度基準を付加すべきと考えられる。例えば、原価差異の尺度基準が看護作業時間で

あったものを、機械利用時間に変更すれば、配賦率が異なるために当然に原価差異の絶対額が異なる。また、原価差異の発生場所が、看護作業のセグメントから機械利用のセグメントへと地理的に異なってくる。そして、原価差異の責任の所属についても、看護作業のセグメントから機械利用のセグメントへと移転されることによって、責任の範囲と所属先が異なることになる。同様に、原価差異の発生原因についても、看護作業の非能率から機械利用の非能率へと分析視点が異なろう。原価差異の起因に、尺度基準の選定如何が大きく影響することは避けえないものと思われるのである。NAAがいう原価管理を改善する機会を実現させ効果的な措置を講ずるために挙げた基礎データは4つであるが、基礎データとなるものがどのような手続きを経て明らかにされたのかを識別したうえで、基礎データを活用することに意義があるものと考えられるからである。

システムデザイン上において、原価差異分析は技術的には容易である。だが、原価差異分析のシステム実現において運用障害としてデータ収集の遅延やその不確実性がある。ABCアプローチによってシステムデザインを敢行する場合には、看護活動の活動が医療機関における病気疾患の治療行為と患者との関係においてどのような役割を果し、コスト的にいかに消費されるのかを明確に理解しなければならない。今後、時代的趨勢を鑑みれば、看護活動の活動コストの情報的有用性が非常に高まってくるものと思われ、コストシステムの構築は不可欠のものなる。医療機関の自らが、医療経営に目を向ける時が到来したといえよう。

## 5. 活動標準の対外的不一致性の問題

看護活動の活動標準は、それが1つの医療機関内においてのみ議論され活用されるのであればその妥当性は問題視されない。しかし、

看護活動の活動標準を社会的に活用し、ある規範性を持たせようとするならば解決しなければならない問題が惹起する。看護活動は、社会的にみて普遍的共通活動であるが、活動標準の設定対象となる医療機関は数多くあるため、その内容も完全一致はしない。よって、看護活動の活動標準を作成して、単位あたりの活動コストを算定したとしても、特定の医療内で有効であっても他の医療機関ではあまり有効ではないことが考えられる。もはや明白のことであるが、次のような医療機関における要素的差異によって、これらのことを認めなければならない。当該要素的差異には、5つが挙げられている。

- (1) 疾患患者差異 (patient variances)
- (2) 看護者差異 (caregiver variances)
- (3) 環境差異 (environmental variances)
- (4) 価格差異 (price variances)
- (5) 能率差異 (efficiency variances)

の5つである<sup>9)</sup>。これは、1つの医療機関内に止まらず、医療機関全体の事項としても考慮されなければならない。疾患患者差異は、患者個別の複雑性や変容性にある。それは、体質など患者ごとで一様ではない治療で見受けられる反応や回復度の差異として考えられる。看護者差異は、患者への看護にあたる看護者の能力的な個人差にある。看護者によって、医療器械の操作習熟度が異なるであろうし器用・不器用という問題もある。また、患者との対応において、患者を治療するためのコミュニケーション能力の差など資質の差異としても考えられる。環境差異は、治療にあたるための医療設備の不稼働や設備内容にある。医療器械の能力差や故障の頻度、また待機ベッドの留保、そして検査上の問題など施設の物理的な差異である。価格差異は、予算と実績との乖離にある。予算よりも、医療資材や部材、そして人件費などにおいて、実際の支出が上回ったことによる差異である。能率差異は、医療行為そのもののプロセスにおける非能率にある。予定資材の消費量が多く、

また検査手続きに余分な時間を人員を費やしたり、薬剤の不整合調合などによる差異として認知される。

しかし、上記のように5つの差異が認識されるとしても看護活動の活動標準を社会的に活用し、ある規範性を持たせようとするならば解決しなければならない問題である。5つの差異を所与とし、一医療機関内での分析だけでなく、特定医療機関で通用する活動標準が他の医療機関の活動標準として適用できるかどうかの十分な分析と評価を行わなければならない。なぜなら、これらの議論は、1つの医療機関における医療経営の業績評価において重要だけでなく、看護活動を社会的活動として普遍性を持たせ、医療機関の社会的評価を行うために活用することも考えなければならないからである。看護活動の普遍的活動標準の作成は困難ではあるが、看護活動を特定医療機関内の閉ざされた活動として認識するのではなく、社会的認知を意図した開かれた活動として具現するためには、全医療機関に対して普遍的な活動規範となる活動標準の設定を敢行しなければならない。医療機関における看護活動は、公共利益を実現するための一義的な活動なのである。本来、個々の医療機関ごとでその看護活動の程度にバラツキがあってならないのである。公共サービスの理念は、そのことに置かれているはずだからである。

## 6. 規範的活動標準の必要性

看護活動の活動標準に、なぜ規範的資質を持たせる必要があるのであろうか。理由は、医療機関における医療行為は公益事業であり医療外収益いわば医療報酬や補助金等を受け取る立場にあるからである。医療機関の業績評価が、完全自由競争が確立されている市場原理に委ねられるのであれば、道徳的な感を排せば看護活動の活動標準は個々の医療機関ごとで異なるものとなっても容認されうるで

あろう。しかし、医療報酬を受ける立場にあっては、医療機関の規模的相違はあっても公的利益に地理的な差があってはならないはずである。一定の看護というサービスを受ける権利を疾患患者は有しているのである。DRC/PPSなる制度が施行されようとも、当該スタンスに変わりはない。

ここで、今一度ABCシステムを看護活動に適用する意義を確認する必要がある。ABCという活動標準とは、行動の規範であり最良の医療行為を示すべきものであり、単なる原価逡減目的や収益分析用のコストデータではないことを認識することである。看護活動の活動標準を規範として設定することの狙いは、看護活動の内容的な普遍的標準化と品質の向上・維持にある。看護活動の活動標準作成のフィードフォワードといった場合、看護活動のサービス品質を社会品質として構築することである。

## 7. 規範的活動標準設定の効果

看護活動の社会品質としての活動標準の設定は、医療機関に対して看護活動のプロセスを改善させるための誘発要因となる。現状において、設定された活動標準を実現できない医療機関は、自ら医療環境を整備し実現に努力することが予想される。しかし、自浄努力では設定された活動標準の実現が困難と判断される場合には、財政的補助金などの経過的措置が考慮される必要はあろう。多くの医療機関において、規範的活動標準が有機的なものとして浸透するならば、DRC/PPS制度施行の適性が認められよう。

看護活動の活動標準が設定されることにより、医療機関における業務改善努力は医療規模の拡大や診療科の新設ならびに入院施設の拡充という志向を得、そして業績評価においては看護活動の効果的な履行による非付加価値を排除した適正な提供を目指すものとなるであろう。前述したクリニカルパスなるもの

は、治療プロセスを標準化するものであるがABCシステムでいう活動標準は、治療プロセスにみならずそれにコスト情報を付加することで、評価に関わる客観性を持たせることができる。もはや、医療機関へのABCシステムの導入は、社会的観点から捉えなければならないであろう。

## おわりに

医療機関にABCシステムを導入することは適切であると考えて問題はない。疑問視されるとすれば、サービスの消費主体となる患者の多様性が内在することにおける表層的な看護活動の非定型性とそのキャパシティー測定が客観的に可能かどうかということであろう。従来から、看護活動の重要性は認知されていたとしても、その労働としての価値評価は高いとは言い難い。

ABCシステムを導入する医療機関においてはその価値評価は何の意味もない。医師行為において看護活動の重要度は非常に高いものであると捉えなければならない。それは、医療機関における看護活動の消費効用の善し悪しはその医療機関の社会的認知度を高低させるからである。また、会計学的にみても看護活動のコストは業績評価に直接的に影響す

る。独立採算性を求められる医療機関においては、医業収益を高めるためにも看護活動の重要性を認識し、管理対象として識別しなければならない。ABCシステムの導入に際して、医師治療と並んでどこまで看護活動の重要度が認識できるかが鍵となってこよう。

## 注

- 1) King, M., Lapsley, I., Mitchell, F., Moyes, J., "Activity Based Costing in Hospitals -A Case Study Investigation", *Chartered Institute of Management Accountants*, 1994, p.11.
- 2) Cooper, Robin and Kaplan, Robert S., "Activity-Based System: Measuring the Costs of Resource Usage", *Accounting Horizons*, Vol.6, No.3 (September 1992), pp.1-13.
- 3) Cooper, B., Joseph, "Accounting by Causes vs Accounting by Accounts", *N.A.A Bulletin*, December 15, 1945, pp.315-344. p.328.
- 4) NAA Research Report, No.22., *The Analysis of Manufacturing variances*, 1952. p.1548.
- 5) Finkler, Steven A., Ward, David M., *Cost Accounting for Health Care Organizations: Concepts and Applications*, 2ed, AN ASPEN PUBLICATION, 1999, p.608.
- 6) *ibid.*, pp.731-732. 原書論文において5つの差異は、1つの医療機関における業績評価項目だけではなく、看護活動を社会全体として捉える場合に、医療機関相互間の差異としても認識することができる。