

イギリス医療界の新しい資金供給制度を支える原価計算の現状と新展開： 手法統一性と原価計算監査の強化

荒 井 耕*

(大阪市立大学大学院経営学研究科助教授)

1. はじめに

イギリス医療界（NHS）では、政府の主導により古くから原価計算活動が取り込まれ、90年代には原価計算が急速に普及していった。また診断群分類（HRG）別原価計算に関しても、97年の参照原価制度導入以降、急速に普及・洗練化されてきている。こうした長年のNHS原価計算の取組みが、固定価格による活動量に応じた実績払い制度（PbR: Payment by Results）という新しい資金供給システムの導入を可能な状況にしている。なぜならPbRでは、HRGごとの全国平均原価をベースに各HRGの固定価格及び相対ウエイトが設定され、それを用いて支払いがなされる仕組みであるため、各病院でのHRG別原価計算の実施が前提となるからである。

一方、この新しい資金供給制度の導入が原価計算方法等に少なくない影響を与えつつある。PbR制度の本格運用に向けて、原価計算対象としてのHRGの再設計や、原価計算対象であるHRGの単位数測定法の変更、原価計算プロセスの改善と病院間の手法統一の強化が進められている他、代替的な原価計算制度の可能性の検討や原価計算監査の本格化も検討されている。

本論文では、NHS原価計算とこのように密接な関係にあるPbR制度についてまず紹介する。その上で、PbRの本格運用に不可欠なNHS原価計算の現状について、当事者である保健省の認識と第三者であるAudit Commissionの調査結果・見解という2面から議論する。そしてPbRに対応するためのNHS原価計算の新展開・提案について検討する。具体的には、原価計算対象であるHRGの再設計とその単位数測定法の変更、統一性強化を狙った標準化された国家原価計算ソフト及び負担軽減を狙った代替的原価計算制度の検討、原価計算監査の強化・公式化について論述する。

2. Payment by Results 制度導入の背景と制度概要

2.1. PbR 制度導入の背景

患者がより個別的で機動的な医療サービスを受けられるように、医療提供システムを変更する必要があるため、そのために10年計画であるNHSプランとそのビジョンの達成のための一連の改革プログラムが策定

* 1971年生まれ。1994年一橋大学商学部卒業。富士総合研究所を経て、一橋大学大学院修了（商学博士）。大阪市立大学大学院経営学研究科専任講師を経て、2002年より現職。医療施設経営安定化推進事業研究会、国立病院等財務会計・管理会計システム等検討会、「急性期入院医療試行診断群分類を活用した調査研究」医療経済班、「開設主体別病院会計準則適用に関する調査・研究」研究協力者会議・専門家会議、「医療機関の部門別収支に関する調査研究」検討委員会など、多数の厚生労働省の検討会等の委員を務めてきた。また、慶應義塾大学医学部、東京医科歯科大学大学院で講師を務めてきた。主な論文・著書に、「医療分野における管理会計の展開—私企業管理会計の活用—」『会計』163(5)、『医療バランス・スコアカード』（中央経済社、2005年）などがある。連絡先：arai@bus.osaka-cu.ac.jp

された。NHS は、中央政府により運営された医療サービスの独占的提供者から、独立機関により透明で共通の基準に照らして検査・規制を受けつつ、患者に対してより多様で多面的なサービスを提供する主体へと変革される。NHS プランのビジョンは、患者をパートナーとして扱い、迅速かつ便利で高品質なサービスを提供することであるが、それは次の4点の公的セクター改革における政府の原則枠組みに基づいている (DH, 2003b)。

- ① 国家レベルの高い水準と明確なアカウンタビリティ
- ② 拡大された地方レベルでの主導とイノベーション
- ③ 現場スタッフへの拡大された柔軟性
- ④ より多様な提供方法に支えられた患者の選択肢の拡大

一次診療機関や病院は、地域住民に対して医療を提供する最良の方法を模索する自由が与えられ、これを支えるための基準及びアカウンタビリティの国家枠組みも構築される。国家基準は NSF (National Service Frameworks) と NICE (National Institute for Clinical Excellence) により設定され、より多くの情報とより拡大されたアカウンタビリティが患者及び国民に対してなされる。医療の柔軟な委託システムは、医療ニーズ評価と、統合されたケアパスに基づいた臨床ネットワークによる情報に支えられた、患者選択に基づく全体的計画によって主導される必要がある (DH, 2002)。そしてこうした計画・委託活動は、委託者である一次診療機関と受託者である医療提供者(病院他)との効果的・開放的・協力的・長期的な関係のもとでなされる必要があり、サービス再構築の協働、ケアパスや紹介・リスク管理についての共有された取り決めが非常に重要になる (DH, 2002)。

こうした改革は2003年度から5年間にわたる NHS への年次平均7.4%もの資金増加を伴いつつ実行されており、すでに質改善や待機期間の縮小などの一定の進展を生み出しつつある (DH, 2003b)。と同時にこの資金増加は、患者及び国民に対して証明可能な形で結果を実現する責任を NHS に対してもたらしめている (DH, 2002)。

また患者のためにより個別的なサービスを提供できるためには、共通の国家標準に見合ったサービスを提供するより広範囲の提供機関¹⁾の支援の下で、患者に対してより機動的で効果的なサービスを一次診療機関が委託するとともに、こうした目的を支えるための資金供給システムの変革が必要である。そのシステムは、NHS への資金増加による患者への便益を最大化させるものでなければならず、次のような要件が必要とされる (DH, 2002)。

- ① 需要とリスクを管理しつつ、提供サービスに対して公正かつ透明に支払われる²⁾
- ② 患者が選択した施設に確実に資金が供給されるようにし、患者選択制度を支援する
- ③ サービス提供の効率性と質に報いる
- ④ 受入態勢を需要に見合ったレベルにすることを支援する
- ⑤ 価格を巡る論争から、地域住民のニーズ及び患者へのケアパスに対応したサービスの量と種類についての議論へ、焦点の再転換を促す³⁾

¹⁾ これらの提供機関は、基準に見合っているかどうかについて、CHAI (Commission for Healthcare Audit and Inspection) による独立監査を受ける。

²⁾ 過年度予算に主として依存し、また各経営管理者の交渉技術に依存した病院への資金供給ではなく、公正で一貫性のある資金供給を確実にするシステムとも述べられている (Website of DH: Introduction to Payment by Results)。

³⁾ この要件の背景には、90年代の内部市場の導入による一次診療機関と病院との価格を巡る論争が、統合的ケア・臨床アウトカム・原価効率性・患者体験・提供公平性の向上にとって重要な医療機関の枠を超えた臨床ネットワーク (DH, 2002) を悪化させたという批判・反省がある。また政府は、「救急患者は選択の余地なく最も近い急性期病院を利用するし、非救急の場合もたいいていの患者は近くの病院を利用することを好むので、価格競争は病院サービスにおいては一般的に有効ではないと認識している (DH, 2002, p.13)」と述べ、価格での論争は有効でないので、価格については一律の国定価格を適用するとしている。

2.2. PbR 制度の概要

以上のような要件を満たす資金供給システムとして、参照原価制度上の HRG 平均原価をベースとした HRG 国定価格を活用して、実際の提供活動量に応じて支払う資金供給制度である PbR が、段階的に導入されることとなった。時間をかけて段階的に導入するのは、効率性の違いだけでなく、HRG 分類の不完全さや参照原価制度上のデータの問題（非統一的手法による原価計算など）から、まだ病院間の原価のバラツキが著しく大きい領域があるからである。また病院間の原価の違いが著しく大きいため、すぐに導入すると病院と委託者の財務状況が急に不安定になるリスクがあることや、平均原価以下で現在提供している地域（病院）における委託者の便益と提供者の便益とのバランスを考慮する必要があることなどからである（DH, 2002）。

2003 年度には、まず、国家目標の達成にとって非常に重要な 15 種類の HRG については、2002 年度提供量⁴⁾を超える活動量に対して参照原価制度による平均原価をベースとした国定単価価格で資金供給（下回る活動量に対して国定単価価格で資金回収）がなされる。またその他の HRG のうち、6 つの外科系診療科に関係する部分については、参照原価制度の平均原価をベースとした相対価値単位（等価係数）によるケースミックス調整をした活動量に対して、予定提供量を超える活動量分に地域独自の単価価格を適用して追加の資金供給（予定提供量を下回る活動量分に独自単価価格を適用して資金回収）がなされる。予定提供量や、診療科ベースでのケースミックス調整後活動量に対する当面の独自単価価格については、提供水準合意書（Service Level Agreement）により各地域の主体間で決定する。また国定単価価格の設定に際しては、地域による人件費等の違いを反映させた調整や新技術導入コストやインフレの調整などがなされる他、極端に高いか低い原価の例外扱いなどもなされる。なお提供水準合意書に基づくこの資金供給システムにより、提供活動量に関係なく一定額が支払われる従来の Block 契約⁵⁾から、提供活動量とケースミックスを反映した（リスク管理をした）Cost and Volume 契約に移行することになる。

2004 年度には、さらに 33 種類の HRG（合計 48 種類）が国定単価価格により個別に資金供給されることになり、またケースミックス調整後 Cost and Volume 契約による診療科レベルの資金供給方法も全ての外科系診療科と大部分の内科系診療科に適用される。さらに 2005 年度からは、すべての診療科がケースミックス調整後 Cost and Volume 契約で資金供給されるとともに、3 年間かけて独自単価価格から国定単価価格による償還に段階的に移行する。なお本格的な移行が始まる 2005 年度の仕組みが Foundation 病院⁶⁾に対しては最初から適用され、Foundation 病院の第一陣が誕生したのは 2004 年 4 月であるため、これらの病院に対しては 2004 年度から本格移行が始まっている。

この PbR 制度はすべての入院・日帰治療、外来、事故・救急、精神医療、一次診療などを対象としたものへと範囲を拡大していく予定である⁷⁾。しかし既に詳細な活動量・原価計算情報を収集している領域に当面は限定せざるを得ないため、まず 2005 年度は、外来、重篤、事故・救急を含めるように拡大することとされた（DH, 2003b）。しかし、PbR 移行への財務的安定性を確保するために、地域で合意された価格と国定価格との差異を調査したところ、緊急入院患者や外来患者では国定価格の信頼性が低いことが判明したため、実際には、すでに適用されている Foundation 病院以外では、2005 年度は選択入院患者のみ

⁴⁾ 2002 年度提供量分は各地域の主体間で定めた独自単価価格で資金供給される。

⁵⁾ 主として過去の資金供給方法・量と各地域主体間で交渉された年次増加額に基づく契約である。ここでは予定されていた活動量と異なる場合のリスク管理方法が明確にされていない。

⁶⁾ 参照原価制度で高い効率性と有効性を達成した優良病院に対して与えられる地位であり、各病院独自の裁量権が幅広く与えられている。

⁷⁾ その際、当面は外来用の国定価格が設定されるが、長期的には、入院・日帰治療・外来といった提供場所の違いではなく、どのような診療がなされたかのみに基づいた単一の国定価格を設定することが目標とされており、現時点でも入院と日帰治療は同じ国定価格である。ただし緊急入院と選択入院とでは資源消費量が異なるため、別々の国定価格が設定されている。

を対象とすることになった (DH, 2005a)。このように移行プロセスは遅れつつあるが、2008年度までに病院医療の大部分を固定価格に基づく PbR で償還するという全体のタイムテーブルは変更されておらず (DH, 2005a), 病院では 2005 年度以降 25%, 50%, 75%と固定価格の割合を高めていき、2008 年度からは 100%固定価格を適用する予定である (DH, 2005b)。

なお Foundation 病院では 2004 年度からいくつかの診療科の外来も PbR の対象としたが、対象とした外来診療科は原価計算情報の質に保健省が最も自信のある診療科であり、病院間で原価のバラツキが少ない診療科である (DH, 2004)。ここにも PbR 制度がいかに原価計算に深く依存しているかが表れている。そのため保健省も、「NHS 全体として原価計算の質と統一性のある程度の改善は見られてきたが、全活動領域にわたる PbR を支えるほど十分な質はまだないと広く認識されている (DH, 2003b, p.5)」と認め、「病院間で同一の経営条件を確保するため、原価計算・分類方法のよりしっかりとした規定を導入することを提案する (p.5)」と述べ、原価計算方法のさらなる統一化を主張している。

PbR 制度下では原価計算結果が資金供給制度に使われるために、いままで以上に手法の統一化が必要と主張されている (DH, 2003b)。しかし本来、手法の統一化は従来のベンチマーク中心時代においても強く必要とされるものであり (荒井, 2006a,b), 固定価格設定目的中心時代だからこそということはない。確かに、原価計算の償還目的での使用は収入に直結するため、各病院が原価計算に対して非常に敏感になり、それゆえ病院間の方法の統一性が強く求められるのは理解できる。しかし、本来であれば、いままでの複数病院間の原価比較・ベンチマークの方がもっと手法間の統一性が重要である。全病院の平均原価をベースとした固定価格設定の場合、統一性の多少の欠如を原因とする病院間の原価の多少の違いは、平均化するためにそれほど大きな影響を及ぼさないはずであるからである。

また PbR 以前にも、平均原価をベースとした病院間の比較・業績評価とその優秀性と結びついた裁量権の大幅な移譲という政策は取られてきており、「平均原価」の政策上の活用という観点からも、十分に統一性の重要性はいままでもあった。さらなる統一化の必要性は、今まで統一性が不十分だったことの表れである。むしろこの時代になって特に重要になってきたのは、本当に活動及び原価データが適切に処理され、統一的な方法に準拠して原価計算が実施されているのか、に関する準拠信頼性の確保であり、それゆえ原価計算監査の本格化・強化であろう。

こうした資金供給システムの改革により、提供サービスに対する一貫した透明な支払いを通じて⁸⁾提供量拡大の動機を与えつつ、平均原価を用いることで⁹⁾病院間の原価・効率性のバラツキを少なくし、また新たな代替的提供主体あるいは方法への資金循環を容易にすることができるとしている。またこの改革により、価格への確信が高まるために中期計画が立てやすくなるし、資金の使い道を国民に説明し、「資金に見合った価値」を提供しているかとの問いに答えることを容易にする (DH, 2002)。

なお教育・研究開発費用についても、PbR の導入に沿う形で、教育・研究開発予算が配分されるように、予算制度を見直す必要があるとしている。時の経過による状況の変化の結果として、教育活動や研究開発活動から生じる追加的費用に対する教育予算や研究開発資金が個々の病院に適切に補償されていない、と

⁸⁾ PbR の下では一貫した透明な支払い(価格付け)が可能になるが、購入者による病院の質を考慮した価格交渉という従来あった柔軟性が失われることになるため、何らかの方法で提供量を質あるいはアクセスに応じて調整するか、質向上に関連する原価の区分把握と参照原価計算からの除外、が必要であるとの指摘が見られる (Street and AbdualHussain, 2004, p.306)。

⁹⁾ いくつかの HRG については、平均原価が中間値(順番がちょうど真ん中の病院の原価)よりもしばしばかなり大きく、参照原価データの分布が歪んでいるため、平均原価に基づいて固定価格を設定することは不適切であるとの批判も見られる (Street and AbdualHussain, 2004, p.305)。また一次診療やコミュニケーション支援の整備が不十分な地域の病院は、より長い期間患者を入院させておく必要があるために原価が高くつくかもしれない、地域事情を考慮した調整が平均原価に基づく固定価格に必要であるとも指摘されている (p.306)。さらに病床規模の違いや提供サービスミックスの違いに関連する原価は、少なくとも短期的には病院にとっては限定された管理しかできないため、その影響も調整すべきとも指摘されている (p.306)。

いう懸念が見られることを保健省は認識している。教育・研究開発予算の変革は容易なプロセスではないことと、作業量と正確性の観点から、詳細なボトムアップ原価計算アプローチ¹⁰⁾とトップダウン原価計算アプローチの間のバランスが必要になると認識していると述べているように (DH, 2003a), 教育費・研究開発費の各病院への適切な配分にも原価計算を活用することを明確にしている。

3. NHS 原価計算の現状

3.1. 保健省の認識

参照原価計算データの質はある程度の改善がなされてきたため、急性期病院の原価のバラツキは減少してきた。より一貫性のある厳格な原価配賦方法が利用されれば、この傾向が続くと期待されるし、非急性期領域においても同様の改善が期待される。ただ多くの診療サービスにおいて、報告された原価になお説明のつかないバラツキがあるため、原価計算と活動記録が改善されなければならないと認識している。とりわけ、いくつかの病院において、診療科の特定の診療サービスに配分されない活動量 (原価) が存在することが気がかりであり、配分されなかった活動の原価は他の報告された活動へと割り当てられていることになるが、こうした状況は国定価格設定のための持続可能な長期的状況ではないと指摘している (DH, 2003b)。

また「Payment by Results は、原価計算システムと原価計算情報の質をしばしば劇的に改善する正かつ真のインセンティブをもたらすであろう (DH, 2003b, p.41)」とも述べている。たしかに PbR 制度の導入により、原価計算の質を改善しなければ各病院は適切に財務・原価管理に取り組むことができず、財務的なリスクが高まる。そのため各病院は自らの経営管理目的のために原価計算の質を高める動機がある。政府による強制的な報告のための原価計算 (以下、報告原価計算と呼ぶ) の導入・質向上策が即効的な効果をもたらすのに対して、経営管理目的を背景とした原価計算の導入・質向上動機はじわじわと長期的に効果をもたらすので、長期的には原価計算の質向上へとつながっていく可能性は高い。しかも報告原価計算が各病院による操作の対象となりやすいのに対して、経営管理目的を主たる背景とした原価計算はそうした操作のインセンティブが低い。ただし経営管理目的から質の高い原価情報のニーズが各病院にとって生じて、すくなくとも短中期的には、特殊原価調査で済ませ、煩雑な原価計算制度の質向上までは取り組まない可能性もある (荒井, 2006b,c)。

実際、日本では 90 年代以降、経営管理目的からの原価計算のニーズは高まってきたが、当初は特殊原価調査としての原価計算の実施がほとんどであった (Arai, 2005)。2000 年 1 月のアンケート調査では 6 割強が部門別原価計算を実施しているとしていたが (荒井, 2001a,b), 同時期に実施したインタビュー調査と合わせると、その大部分は特殊原価調査としていままでに数回実施したことがあるという程度のものであるようであった。その後 2002 年に大規模で相対的に経営管理に関心の高い病院群 (医療経済研究機構の会員病院) に対して実施した調査でも、本来、原価計算に対する関心が高く規模の大きさからいっても導入メリットが大きい病院群にあっても、4 割弱の病院のみが経常的な原価計算システムを構築していた (Arai, 2004)。各病院の経営管理目的を背景としたよりよい原価情報ニーズの高まりは、このように少なくともすぐには原価計算システムの構築・改善とは結びついていかない可能性が高いと思われる。

また、償還目的や国定価格設定目的のための報告原価計算という観点からは、原価計算の質向上のインセンティブは必ずしも働かず、むしろ活動量を多く報告し国定価格よりも低い原価の実現を図るといった

¹⁰⁾ ただし連産品の原価計算の問題のために、このアプローチでも、強固で許容できる結果が算出されないかもしれない場合もあると注意書きしている (DH, 2003a)。

Game Playing の可能性を高め、原価計算情報を歪めるかもしれない。つまり報告原価計算という側面が重視されるあまり、原価計算の質向上よりも自病院にとって有利になるような原価計算方法の選択・変更を試みるかもしれない。実際、こうした償還額最大化という観点からの原価計算の構築は、内部市場制度下の NHS 原価計算において多く見られてきた (Ellwood, 1996a,b)。

さらに、各病院は、経営管理目的から原価計算の質を向上させても、報告原価上は従来のままの簡易な方法に基づいて算出するかもしれず、原価計算の質の向上が報告原価に反映されない可能性もある (荒井, 2006b)。企業会計に外部報告会計と経営管理のための管理会計があるように、病院原価計算が報告原価計算と経営管理原価計算の二本立てで発達していく可能性がある。こうした発展は、そもそも報告制度で要求される原価情報と経営管理で要求される原価情報が異なる (Ellwood, 1996a, pp.45-46) ことが大きく影響している。実際、報告原価計算を主眼とした原価計算マニュアルにおいて手法の統一化が十分なされない理由の一つは、個々の病院の経営管理ニーズにあった原価計算方法は多様であり、保健省としては各病院の協力を得るために、こうした各病院のニーズに一定の配慮をせざるを得ないからである (荒井, 2006a)。

もっとも保健省の参照原価担当官は、将来的な分化の可能性を完全には否定できないとしつつも、報告原価計算と経営管理原価計算の分化は当面は起こらないのではないかとしていた。まだ NHS の情報システムの整備度は低く、分化させるだけの情報収集ができないし余裕もないだろうという。また監査を今後しっかりしていけば問題はないとも述べていた。しかし病院へのインタビュー調査に基づけば、経営管理に積極的に原価計算を活用しているある病院では報告原価計算と経営管理原価計算の分離の兆候が見られ (荒井, 2006b)、保健省の認識と現場病院の現実との乖離が見られる。

こうしたことから、PbR にとって不可欠な正確な報告原価計算制度という観点からすると、PbR の導入により原価計算の質が劇的に改善するだろうという認識は、保健省側の希望的観測にすぎないといえる。ただ参照原価計算担当官によれば、保健省も原価計算の質向上をただ期待しているだけではなく、国家原価計算戦略グループを再結成し、現在、原価計算プロセスにおけるデータの検査・監査やよりしっかりとした方法の記述などを含む原価計算改善の提案を検討している。これにより原価計算手法の病院間での一貫性のないやり方に関する懸念に対応し、原価の諸要素のより意味のある比較を可能にするとしている。

3.2. Audit Commission による NHS 原価計算調査と PbR 時代へ向けた改善意見

Audit Commission は、保健省と連携して 2003 年度にすべての NHS 機関において参照原価の正確性についての外部監査を実施し、2008 年度から本格運用する PbR 制度のリスクなどを指摘している。その中で、現行の参照原価計算の問題点を指摘し、PbR 時代に対応した原価計算の改善の必要性を報告している。

PbR 制度下では、政府の価格設定、病院及び一次診療機関 (提供者) の節約・投資意思決定、一次診療機関 (委託者) の支払いのために、原価及び活動量についての質の高いデータが不可欠であるが、ここに大きなリスクがあるとしている。まず全体として、過半の医療機関において参照原価の正確性に 5%以上の不一致があることが判明した (AC, 2004, p. 20)。一次診療機関では 8 割、精神病院では 7 割の機関における参照原価が 5%以上の不正確性を有しており、相対的に良い急性期病院でも 5 割を超える機関で 5%以上の不正確性を抱えている (p. 21)。不正確さのレベルは一次診療機関や精神病院の方が急性期病院よりも大きい、これらの機関は 2008 年までは PbR の適用がほとんどなされないためまだ時間がある一方、急性期及び専門病院では PbR の適用がもう始まっているのもっと深刻であるとしている (p. 20)。

次に、各医療機関を調査した外部監査人が参照原価データの正確性に問題を引き起こしていると考え

主要領域（原価データ、活動データ、配賦方法、コード化、医師関与、その他）を区分し、領域別に調査している。急性期病院では、活動データの正確性に約3分の1の病院が問題を抱えている他、原価データ、配賦方法、コード化、医師関与の各領域でもそれぞれ15%前後の病院が問題を抱えている(AC, 2004, p. 21)。一次診療機関でも同様に活動データの問題を約3分の1が持っているが、急性期病院と比べて、原価データ及び配賦方法により多くの機関が問題を抱えている一方でコード化の問題は少ない。なお救急病院では、他の機関と比較して、原価配賦方法と原価データに突出して大きな問題を抱えており、配賦方法に6割弱、原価データに4割強の正確性上の問題を抱えている。

原価データ領域の正確性については、まず参照原価計算上の原価データが財務会計上の勘定データや外部財務報告書データと調和・一致するかどうか（整合性）を調査し、全医療機関の3分の1以上において調和しないことが判明した（AC, 2004, p. 22）。急性期病院では3割以上、一次診療機関では4割以上で原価データに問題を抱えている。原価計算マニュアルではこの整合性を重視しているが、実際には多くの機関で整合性は確保されていない。またすべての含めるべき関連原価が参照原価に含まれているかという点も調査し、急性期病院では2割以上、一次診療機関や精神病院では3割以上の機関で関連原価が含められていないことが明らかになった（p. 23）。さらに直接費・間接費・管理費の分析を原価計算マニュアルに従って実施したかという観点からも、原価データの正確性を調査しており、急性期病院及び精神病院では3分の1以上、一次診療機関では5割近くの機関がマニュアルに従っていないことが判明した（p. 23）。こうした実態は、当調査後2年たった2005年度に筆者がインタビューしたある急性期病院における参照原価計算実務とも一致しており（荒井, 2006c）、その後もあまり変化していないようである。

こうした原価データの不正確性は、200以上の機関からの参照原価の合計を使うために、固定価格の設定においては大きな問題とはならないかもしれないが、PbR制度下で生き残るために各医療機関がサービスの変更や節約領域の明確化や追加資源の配分などの意思決定をする際には、各医療機関にとって非常に問題となるかもしれない（AC, 2004, p. 24）。各機関のHRG参照原価の違いは、効率性を真に反映しているためよりも、不正確な原価計算のためであるかもしれないとしている。

次に活動データの正確性について、参照原価制度上の活動データが他の活動データ報告書と調和・一致するか、また活動報告がしばしば依拠する患者受入システムの現状、コード化されない活動量のレベル、を調査している。参照原価上の活動量はしばしばその他の報告活動データと一致せず、各医療機関はその差異の理由を説明できないことが判明した（AC, 2004, p. 24）。特に17%の機関の活動データはかなり不正確であると判明した。また急性期・専門病院よりも一次診療機関・精神病院の方が活動データに多くの問題を抱えている。

患者受入システムはPbRの導入により重要性が高まり、最も基礎的な情報・財務（事実上の請求）システムとなりつつあるが、次のような問題点が判明した（AC, 2004, p. 25）。

- ① しばしば10年以上使われている古いシステムで、現在必要なデータ範囲をすべて処理できるようには設計されていない
- ② そのシステムから主要な業績データを抽出することに各機関は困難を感じている
- ③ 情報技術上の問題は報告上の誤りの潜在的な要因となっている

コード化されない活動量レベルについては、14%の医療機関が3%以上の活動を分類していないことが判明した（AC, 2004, p. 26）。ただしコード化されない活動に対しては支払いをしないことを保健省が明確にしているため、積極的なコード化の強い動機が今後働くため、これは大きな問題ではなくなり、むしろ不正確なコード化（場合によっては悪意による）が今後問題になるとしている。正確なコード化には医師

の関与（コード化担当者との協力）が重要だが、たったの 8%の医療スタッフのみがコード化に関与している現状である（p. 27）。Northcott らの調査でも、会計担当者が HRG 原価を計算するためには診療実務に密接に関係している医師からの活動関連情報が重要であるが、参照原価にほとんど関心を持っていない医師から情報を得ることに困難している状況が明らかにされている（Northcott and Llewellyn, 2002a, p.41）。医師によっては参照原価活動で要求されている情報収集への参加を拒否さえし、会計担当者らとの緊張した関係を生んできたという（p.41）。

さらに原価配賦の正確性については、まず診療科等への直接費の適切な直課に関しては、どの種類の医療機関においても 9 割以上において実現していることが判明した（AC, 2004, p. 28）。また間接費及び管理費の配賦が原価計算マニュアルに従ってなされているかという観点からの配賦の正確性については、マニュアルに従っていない機関は、急性期病院では 1 割以下であるものの、一次診療機関では約 3 分の 1、精神病院では約 4 分の 1 にのぼり、改善の余地が大きいことが明らかになった（p. 28）。

また、PbR 制度に対応してサービス変更をする予算管理担当者が、原価計算が正確で有効であると確実に認識するためには、原価及び活動データに対する医師の支援を得ることが重要であるが、ここには大きな改善の余地がある。医師や管理者が原価計算プロセスに「しっかりと関与してきた」とする機関は、急性期病院では 3 割未満、一次診療機関・精神病院では 2 割前後であり、一次診療機関・精神病院では「全く関与していない」機関も多い（AC, 2004, p. 29）。

加えて、病院全体としての参照原価上の他病院と比較した位置に関しては、多少の懸念があるもののおおむね「公正」であるかもしれないが、各診療科等レベルの業績を示すものとしては、参照原価は信頼性が低いと考えるべきであるとしている（AC, 2004, p. 29）。病院間の同一 HRG の原価の違いよりも、院内各診療科等の業績を示唆する関連 HRG 原価の全国平均値からの乖離度の同一病院内各診療科等間の違いの方が大きく、ある典型的な病院では、各診療科等を代表する主要 HRG 原価の全国平均からの乖離度が診療科等間で 6 倍も異なっているという（pp. 29-30）。つまり既存の参照原価データによれば、参照原価が効率性の違いを反映しているとするならば、病院間の効率性の違いよりも、同一病院内の診療科等間の効率性の違いの方が大きいことになる。そうした状況は不自然であるため¹¹⁾、参照原価は、病院内に効率性の重要性に関する認識を与えるが、経営意思決定の基礎を形成するに十分なほどまだ信頼できるものではないと警告されている（p. 29）¹²⁾。

Audit Commission は参照原価計算に関するこうした全病院調査結果を基に、急性期病院の原価情報は国定価格設定のためには十分正確であるかもしれないが、各病院レベル、特に各診療科等レベルでは、業績（原価）の違いは効率性の違いではなく原価の把握及び配賦方法の違いにより説明されるかもしれない、相対的に信頼性が低い（p. 31）、と結論づけている。そしてこの状況を解決するために、次のような推奨をしている（AC, 2004, pp. 31-32）。

- ① 各病院は患者活動を正確に記録しコード化する能力に直ちに投資し高めるべき
- ② 各病院の活動及び参照原価データは独立機関による定期的な検査にさらされるべき
- ③ 病院は原価計算及びコード化への医師の関与を確実に高めるべき
- ④ 病院は原価節約意思決定や投資意思決定の基礎として各診療科等レベルの参照原価を利用することに注意すべき

¹¹⁾ 病院全体として他病院よりも効率性のよい病院では、基本的にどのような主要 HRG（関連診療科等）に関しても相対的な効率性がよいはずであるという考え方がこの主張の前提となっている。こうした前提に立たなければ、全国平均値からの乖離度が主要 HRG 間で大きく異なっていたとしても、それは必ずしも原価配賦上の問題とはいえず、参照原価が関連診療科等の業績(効率性)を示唆していないとは言えない。

¹²⁾ この他に、現場での意思決定の必要がある医師や管理者は、必ずしも参照原価活動に関与していないという問題も指摘されている。

- ⑤ 一次診療機関（委託者）は病院の活動情報を積極的に監視すべき
- ⑥ 一次診療機関（提供者）及び精神病院は、原価計算及び活動情報を改善するための行動プログラムを直ちに導入すべき
- ⑦ 保健省は病院データの監査・精査のための有効なシステムを導入すべき
- ⑧ 保健省はコード化ガイドラインを PbR 向けに完全に修正・更新し、適切な研修を提供すべき

この他にも原価計算関連事項として、NHS 原価のかなりの部分は短期的には管理不能な固定費であるため、全部平均原価に基づく資金供給の程度を和らげて病院の財務リスクを低くするために、他のヨーロッパ諸国のように固定費と変動費を反映した資金供給を考慮する必要がある、そのためには非常に明確な固定費と変動費の区分定義と、厳密な原価計算ガイダンス及び監視が必要になると主張している（AC, 2004, p. 35）。また医療技術の進歩に合わせて HRG 及びその原価計算を更新していかなないと、病院に技術進歩へのマイナスの動機を与えることになるので注意すべきことも指摘されている（p. 38）。

4. NHS 原価計算の新展開

2008 年度からの PbR の本格運用に向けて、NHS の原価計算は現在新しい展開を模索中である。PbR に対応した原価計算対象の再設計や、病院間の統一性を強化するための原価計算対象単位数測定法の変更、原価配賦法の統一性を強化するための標準化された国家原価計算ソフトの可能性の検討、原価計算負担軽減のための代替的原価計算制度の検討、統一性・信頼性・納得性確保のためのマニュアル準拠性強化策としての原価計算監査の本格化、などが見られる。

4.1. 原価計算対象としての診断群分類の再設計

90 年代より原価計算対象となる診断群分類として HRG が開発されてきたが、同一 HRG 内での資源消費額のバラツキのより少ない分類へと洗練化が継続的に進められてきた。最近でも、従来 3.0 版に代えて、小さな修正をした 3.5 版へと HRG が洗練化され、2005 年度からは、この版が原価計算対象として用いられている。また 2008 年度からは、PbR 制度の本格運用に対応するために、従来 3.0 版の HRG 分類を諸要素へ分解した 4.0 版の HRG が原価計算対象となる予定であり、現在開発が始まっている。HRG4.0 版は、①在院日数のような代理尺度ではなく全部資源原価に基づく分類、②OPCS4 に代えて新しい National Intervention Classification を用いて開発、③治療場所に関わらない患者分類、④多様な提供主体により提供されている（されうる）諸ケア要素への一連診療ケアの分解、という主要な特徴を有する（DH, 2003b）。

①については、HRG が効率性ベンチマーク目的中心の単位から支払い単位となったために、効率性の代理変数である在院日数での分類では不十分で、金額ベースでの違いをより直接かつ正確に反映した分類にする必要があるための変更であるといえる。このためには HRG 分類設定のための本格的な特殊原価調査が必要となるだろう。また④については、いままでの HRG よりも細かく分解された単位が原価計算対象となることを意味しており、このことにより、多様なケアパスの総原価の算出やケアパスのいろいろな段階の組み合わせの合計原価の算出が可能となり、患者の選択に基づく多様な提供者による多様な医療提供方法を支える資金供給システムが可能となる。

また HRG4.0 版では、定義されるサービスの数や範囲が著しく拡大し、現在コードを有していない諸サービスのグループ化もなされるため、原価計算及び活動・経営情報プロセスに著しい影響をもちうる。そこで HRG 見直しによる潜在的な影響を予測し、原価計算及び活動のプロセス及びシステムへの影響に関する見解を評価するとしている（DH, 2003b）。これは原価計算対象としての HRG の変更がいかに原価計

算のプロセス及びシステムに大きな影響をもたらすかを示している。

医療界においては、製造業界と異なり、原価計算対象とすべき医療サービス（製品）単位の設定が非常に困難であるという問題がある。そのこともあり、伝統的に医療界においては、部門別原価計算はともかくとして、患者への包括的な提供医療サービスを対象とした原価計算は発達してこなかった。しかしアメリカにおける DRG を初めとして、臨床的類似性と資源消費類似性による診断群（患者）分類法の急速な発達により、アメリカでは 80 年代以降、イギリスでは 90 年代以降、患者への包括的な提供医療サービスを対象とした原価計算が可能となってきた。ただ少なくともイギリスでは、まだ資源消費のバラツキが大きい領域もあり、HRG の洗練化がなされている他、まだ HRG 分類がなされていない医療分野もある。また本節で述べたように、新しい資金供給制度に対応した HRG 分類の大きな変革も課題となっている。

4.2. 原価計算対象の単位数測定法の変更

2005 年度から、原価計算対象としての診断群分類（HRG）の単位数測定法が、従来の FCE（Finished Consultant Episode：一人の主治医による診療の完了）による測定から、Spell（一入院の完了）による測定に変更された。各病院によって、入院受入病棟の設置の有無や患者の主治医間の移転頻度がかかなり異なるため、同一の医療内容であっても病院によって FCE 数が異なり、またこうした違いはすでに各病院に根付いているため変更は困難である。また一回の Spell において複数の FCE が複数ある FCE が同一の HRG に分類される場合（こういうケースが過半である）、病院によって各 FCE を別々の活動として数えるところと、まとめて一回の活動として数えるところがある（DH, 2004）¹³⁾。したがって FCE のままでは、各病院の各 HRG 原価が統一の単位数測定法により計算されないため、HRG 別平均原価は国定価格算定の基礎として著しく信頼性に欠けるものになってしまう。

実際、同一 Spell 内の後継 FCE が前の FCE と同一の HRG コードである FCE をより多く有する病院は、他病院よりも低い参照原価インデックスを示す傾向があり、特定の病院が FCE を分けて計測することにより、不当に便益を得ている可能性が示唆されている（DH, 2004）。またインタビューした保健省の参照原価担当官は、最大の課題は、原価計算手法そのものよりも、むしろ単位数を算定するための単位数の測定法の一貫性・比較可能性の確保であるとしていた。ガイダンスは多様に解釈されうるし、現場での非常に多様なサービス提供方法が単位数測定法の混乱へと導きうると述べていた。そこで単位数の測定方法に病院間の違いが見られない Spell による測定に変更されることとなった。

こうした単位数測定法の変更は、外来領域でも見られる。従来は Episode 単位であったが、専門医療病院のより複雑なケースを適切に反映していないことや、一つの Episode を分割して適切な部分を適切な提供主体に任せるといった医療提供方法の再構築を促進するという PbR の狙いと一貫性を欠くことから、2005 年度から来院（Attendance）単位へ変更された（DH, 2004）。

こうした変更には、原価計算目的の違いによる計算方法の変更の必要性という原価計算上の基本原理が見られる。すなわち 80 年代以降の各病院での内部経営管理目的や 90 年代の内部市場における各地域での契約主体間での契約価格交渉目的においては、各病院において HRG 活動量の測定法が FCE であれ Spell であれ、また FCE の数え方が異なっていようと、各病院内及び契約主体間でどう測定するかの定義が共

¹³⁾ 一方、同一 Spell 内の複数の FCE が異なる HRG である場合には、支配的（dominant）HRG を決定する。2005 年度からは最も高い価格を得られる HRG が支配的 HRG とされる。ただし長期的には Spell とケアバスに対応した HRG4.0 版が開発されるため、支配的 HRG を用いることによる不正確性の問題は解決されることになる（DH, 2004）。

有されていけば問題はない。しかし 97 年度以降の参照原価制度によるベンチマーク目的や 2003 年度以降の PbR 下における国定価格設定目的のためには、病院間で異なる計算方法（HRG 単位量の測定法）が取られると、HRG 原価の病院間比較や HRG の全病院平均原価の算出が信頼性の薄いものになってしまう。そこで原価計算目的の変化に合わせて原価計算対象の単位数の測定法を病院間の統一がとりやすいものへと変更したのである。

4.3. 標準化された国家原価計算ソフトの可能性の検討

保健省は、原価配賦法の統一性を強化するため、標準化された国家原価計算モデルの構築・利用の検討を提案している。インタビューした保健省参照原価担当官によれば、より具体的には、手法が統一された単一の原価計算コンピュータソフトウェアのことである。多様な解釈や病院裁量の余地のある原価計算マニュアルとは異なり（荒井, 2006a,b,c）、この標準ソフトによれば費目別直課・配賦ルールやコストプール設定、配賦基準ベース、部門間原価配賦方法など原価配賦方法を完全に統一化することが可能になる。こうした標準化された国家原価計算ソフトは、保健省にとってその開発・維持は高くやっかいなものになりうるが、原価計算方法の統一性を保障し、データの質へのしっかりとしたアプローチが取れるため、標準化原価計算ソフトの適否についての見解を探しているという（DH, 2003b）。

保健省の参照原価担当官によれば、現在は、原価計算のために利用すべきソフトについての記述はまったくなく、各社が提供しているソフトの中から各病院が自由に選択して利用している。保健省としてはどの会社のソフトに対しても認証は出しておらず、その原価計算手法も調査していないという。保健省としては、各ソフトの調査とソフト会社への改善依頼やソフトへの認証などをすると非常に大きな責任を有することになり、それだけの介入をするからには追加的な資源が必要になるため、そこまではしていないとしていた。また保健省としては、実態はともかく、あくまでも参照原価制度は NHS 各機関のための各機関による取組みであり、保健省は各機関が自ら収集計算したデータを取りまとめて情報提供する支援活動をしているにすぎないという基本スタンスであるため、過度の原価計算方法への介入は意図的に避けているとしていた。

もっともソフト会社の NHS 向け参照原価計算用ソフトを使っているといっても、各費目の直接・間接・管理費区分や変動・準固定・固定費区分、コストプール設定、配賦基準ベース選択、資源プロファイル上の高価項目選択などは各病院で実施されているため（荒井, 2006c）、ソフト会社の提供しているのは原価計算の大枠に過ぎない。そのため仮に一つの NHS 向け原価計算ソフトに認証を与えたとしても、それは、保健省がその可能性を検討している、費目分類や配賦方法をしっかりと標準化した国家原価計算ソフトとは性格が異なる。

保健省は、標準化された国家原価計算ソフトの可能性を検討したが、結局のところ、その将来的可能性を排除してはいないものの、当面はこのような仕組みの導入を見送った。

4.4. 負担軽減のための代替的原価計算制度の検討

保健省は、現在の国定価格設定方式は全病院の完全な原価データ把握に基づいているため高くつくので、将来的には原価計算負担を軽くする次のような代替案を検討すべきとしている（DH, 2003b）。

- ① すべてのサービス分類グループを網羅するための交代方式でのサンプル手法の活用
- ② 質の高い原価計算システムを有するいくつかの病院で算出された原価に依存
- ③ 原価計算へ規範的アプローチを導入し、最良の診療方法と上記の①及び②の方法によるデータ

をもとに国家標準原価計算を利用

また保健省参照原価担当官へのインタビュー調査によれば、①のサンプル手法としては次の3つの方法が想定されるという。

- ① 全データ提出のために、病院をサンプルする方法
- ② 全病院を対象に、サンプルした診療科サービスの全データを提出する方法
- ③ サンプル病院を対象に、サンプルした診療科サービスの全データを提出する方法

病院をサンプルする方法と原価計算対象サービスをサンプルする方法とその両者をサンプルする方法の3通りが想定されているが、対象サービスの関連データをサンプルする方法（日本の調査に見られる特定月のデータのみの活用など）は想定されていない。

しかし保健省は、強固な国定価格設定を満たすために必要な要請と各病院での経営管理に適切な情報を提供するために必要な要請とのバランスを考えて、代替案の将来的な採用を今後も検討するとしつつも、当面は全病院・全サービスの全データに基づく原価計算制度を維持するとした。

5. 原価計算監査の強化・公式化

従来のベンチマーク目的中心の参照原価制度においても、原価計算方法の統一性は比較可能性の点から重要であり、それゆえ原価計算監査もある程度は実施されてきた。しかし PbR 制度下では原価計算結果が資金供給とリンクするために、現場病院が原価計算方法に対して今まで以上に敏感になっており、原価計算方法の統一化が現場関係者の納得性という観点から極めて重要になってきた。また平均原価をベースに国定価格が決定されるために、手法の統一性確保という点からはもちろんのこと、原価情報の信頼性確保/操作防止のためにも原価計算のマニュアル準拠性を監査することの重要性が高まってきた。

そこで保健省は、既存の定義やガイドラインが病院間で一貫性をもって適用されるようにするため、病院間の不一致を避けるためによりしっかりと記述すべき定義/ガイドライン領域を明確にするために、外部監査人たる Audit Commission に依頼して、データ監査や参照原価の詳細な監査を含む一連の取り組みをしてきた (DH, 2003a)。また 2003 年度の本格的な原価計算監査以降も、相対的に簡易なものであるものの、2004 年度及び 2005 年度も原価計算に関わる監査を Audit Commission に依頼し続けてきた。さらにインタビューした保健省参照原価担当官によれば、2005 年 5 月現在、原価計算監査の公式化を Audit Commission と協議中で、将来的には継続的なものになるのではないかとしていた。

こうした原価計算監査の本格化の流れは、参照原価 2005 収集ガイダンス (DH, 2004) における再三にわたる原価計算監査重視の記述からも明らかである。DH (2004) には、「データの質と認証のプログラムが取り込まれており、これはさらなる中央によるデータ質チェックと Audit Commission の監査プログラムへの参照原価の組み込みにより補完され続ける。(p.5)」「2005 年も監査活動を継続するので、原価配賦においてなされた意思決定及びプロセスは防御可能であることが決定的に重要である。(p.66)」「監査目的のために、参照原価から最終的な財務勘定への調和プロセスの詳細を提供する必要がある。(p.66)」「特に既存のガイダンスと異なることを伴う場合には、なされた意思決定のすべてを監査目的のために文書化すべきであることを推奨する (p.66)」といった参照原価計算監査重視の記述が見られる。またガイダンス (DH, 2004) の冒頭においても、PbR 下での国定価格設定に使うために参照原価データは質が高く正確であることが重要であり、参照原価データの質と正確性への外部監査人及び Audit Commission による強い関心は継続すると予測される、と監査の視点を強調している (p.4)。

なお Audit Commission による原価計算監査はまだ年次のものとして確立していないが、参照原価担当

官によれば、一回本格的にしたのでしばらくは各機関への牽制機能は働くであろうとしていた。ただしこのあたりにはインタビューした現場病院の参照原価担当者の監査に対する考え方とのギャップが感じられる。病院の参照原価担当者は、現状の参照原価監査は、表面的、部分的であり、また病院によって異なる原価配賦方法の適切性はその病院の人でないとよくはわからず、既存の方法が現状の情報システム環境下ではマニュアルの方法よりもよい方法であると現場の原価計算担当者がいえば、なかなか反論できないであろうとしていた（荒井, 2006c）。原価計算マニュアル上の方法は参考としての最小限従うべき標準に過ぎないと現場担当者は認識しており、本当によりよい方法であるかどうかわからない状況で、現実には、各病院の都合に合わせてかなり自由に独自の方法で原価計算がなされている。

以上のような保健省による原価計算監査の本格化・公式化提案に対しては、ほとんどの現場関係者が肯定的である。原価計算監査はすでに外部監査人への付託事項であり、全般に外部監査費用も既に増加しているのであるから、PbR 導入による財務リスクの増加に合わせて監査規模を拡大すべきであるとの指摘が見られる。監査人が適切な研修を受けるならば¹⁴、現在以上に監査に大きな優先を与えることはよいことであるとする現場関係者もいる。また同僚審査に基づいた公式な監査に対する代替案や、研修や経験の共有で支援するために職員を短期間配置換えする案を示唆する者もいた。さらに医療分野の監査には、NHS 各機関内における内部監査と Audit Commission 主導の外部監査、Healthcare Commission¹⁵による準外部的な監査的調査があるが、これら各種監査それぞれの役割をより明確にすることによって、監査の公式化が進むと考える関係者もいる。

外部監査については、自ら監査人を指名できる Foundation 病院を除く全ての病院に対して、Audit Commission が監査人を指名し、Audit Commission 自身か外部の会計監査法人によりなされる。NHS の財務管理に詳しい Ellwood によれば、現状では、3分の2は Audit Commission 自身の医療分野の監査人によりなされ、残り3分の1は民間の会計監査法人によりなされているという。また保健省参照原価担当官によれば、外部監査報告書など外部監査業務のすべてはその外部監査人の名の下で実施・作成されるが、その外部監査は Audit Commission により設定された枠組みのもとですべてなされる。また Audit Commission は NHS 各機関の財務管理と会計監査に責任があり、単に監査をするだけでなく財務管理全般にも責任を有しているとしていた。

一方、準外部的な監査的調査業務に関しては、NHS の各種規制機関が関係してきたが、保健省参照原価担当官によれば、現在では規制機関の間で協定が結ばれ、Healthcare Commission (HC) が主要な NHS 規制機関として規制の整理がなされているという。この HC による監査は簡単なもので、本格的な監査は Audit Commission によるものだけであるという。

原価計算監査体制の公式化に対する現場関係者からの肯定的な反応に対して、保健省は、原価計算規定への遵守を含む諸課題について Audit Commission と協議中であり、原価計算監査に関するより公式的な構造を持つことはメリットがあると考えていると回答している（DH, 2003a）。PbR の本格運用に向けて原価計算監査の重要性は高まっているため、2004 年度の監査用資源（予算）は前進するための最小限の許容レベルと考えていると述べ、今後さらに監査用に資源を割り当てていくことを示唆している。また同僚

¹⁴ こうした条件がつけられる背景には、原価計算監査に関する外部監査人の能力に対する現場医療機関の疑念がある。少なくとも原価計算監査に関する限り、まだ外部監査人の経験は浅く、改善の余地が大きいと考えられている（荒井, 2006c）。日本ではまだ報告原価計算制度が事実上ない状況であるため、病院原価計算の監査人の質・能力に関する議論は当然ないが、報告原価計算を導入する場合には、監査制度を合わせて導入する必要があるとともに、その監査人の育成も大切になってくる。

¹⁵ 参照原価担当官によれば、当監査的調査業務担当組織に関しては、CHI (Commission of Health Improvement) から CHAI (Commission for Healthcare Audit and Inspection)、CHAI から Healthcare Commission へと組織変更されている。

審査による代替という現場関係者からの案に対しては、原価計算の同僚審査を義務化するつもりはないが、各病院がコード化水準を向上させたり質を保証したりしようとするための一つの選択肢として同僚審査に期待を持っているとともに、同僚審査を監査の代替策とは考えないと明確に述べている。

また情報の質に関しては、NHS の情報関連の管理機関である Health and Social Care Information Centre による情報の質保証プロセスも、病院が自らのデータの質を一貫性・適時性・包括性の観点から測定することを可能にしており、この情報は保健省、HC、Audit Commission と共有されているという。この他に、保健省参照原価担当官によれば、参照原価収集プロセスの最終段階である提出段階では、提出データをチェックするために設定されたパラメータセットにより、提出された参照原価報告書のデータの質が自動的に調査され、データの質報告書が作成されて、各病院の各提出に対してオンラインでその質報告書を見ることができる仕組みが保健省により提供されている。

6. おわりに

イギリス医療界では、患者へのより柔軟で多様な医療提供を実現するための新しい資金供給制度が段階的導入中であり、原価計算制度がこの制度を支えている。そのため各病院での原価計算方法の統一性や精度の向上が課題となっている。保健省は原価計算の統一性・精度が向上しつつあると楽観視しているが、Audit Commission の調査によればまだまだ改善の余地が大きいことが判明している。保健省は、PbR の本格運用に向けて、さらなる統一性強化を図るために、原価計算対象単位数測定法の変更や標準化された国家原価計算ソフトの検討をしてきた。また統一性確保や信頼性・納得性確保のために、原価計算マニュアルへの準拠性を中心とした原価計算監査の強化・公式化に取り組んでいる。

この原価計算監査に際して重要な役割を果たしているのは、National Audit Office の下で、特に地方政府及び医療分野等の監査に中心的役割を有する Audit Commission である。保健省自身の外部機関ではなく、保健省と独立した National Audit Office 下の外部機関にこの重要な監査機能を任せている点が重要で、監査の信頼性を高めている。

昨今、日本医療界においても、厚生労働省関連の研究班や調査研究委員会主導の下、原価証拠に基づいた診療報酬設定を一つの中心的な目的とした、病院間で共通の原価計算（いわば一国医療提供システム共通原価計算システム（荒井, 2005））の導入実験がなされつつある。イギリス医療界における平均原価に基づく国定価格を用いた支払制度下の、原価計算の現状とこの制度に対応した原価計算の模索から、日本医療界が学ぶ点は多い（荒井, 2006d）。

付記：本調査研究に際しては、ファイザーヘルスリサーチ振興財団から助成を受けた。

参考文献

- 荒井耕 (2001a) 「病院会計管理実務の病院属性別実態」 産業経理 61 (3) pp.80-88.
- 荒井耕 (2001b) 「民間病院における会計管理実務の現状 2. 診療科別採算管理」 病院 60 (11) pp.975-978.
- 荒井耕 (2005) 『医療バランスト・スコアカード：英米の展開と日本の挑戦』 中央経済社.
- 荒井耕 (2006a) 「イギリス医療界における原価計算マニュアル改訂による手法統一性強化の検証」 企業会計 58(5).
- 荒井耕 (2006b) 「イギリス医療界における参照原価制度下の原価計算の実態：病院原価計算実務の多様性」 会計 169 (5).
- 荒井耕 (2006c) 「イギリスにおける参照原価制度下の病院原価計算の実態：事例研究」 産業経理 66(1).
- 荒井耕 (2006d) 「イギリス医療界における参照原価制度下の原価計算制度の展開(下)：参照原価制度の評価と新たな原価計算制度の模索」 経営研究 57(2).
- Arai, K. (2004) 'Reforming Hospital Costing Practices in Japan: An Implementation Study', Paper presented at *CIMA New Public Sector Seminar*, The University of Edinburgh (28-29th October).
- Arai, K. (2005), 'Hospital Costing in Japan—The Current Development and the Constraints on Further Development—' Paper presented at *European Accounting Association 28th annual congress*, Gothenburg University, Sweden (18-20th May).
- Audit Commission (2004), *Introducing Payment by Results: Getting the Balance Right for the NHS and Taxpayers* (London: Audit Commission).
- DH (2002), *Reforming NHS Financial Flows: Introducing Payment by Results* (London: Department of Health).
- DH (2003a), *Response to Reforming NHS Financial Flows* (London: Department of Health).
- DH (2003b), *Payment by Results Consultation: Preparing for 2005* (London: Department of Health).
- DH (2004), *Payment by Results-Preparing for 2005: DOH Response to Consultation* (London: Department of Health).
- DH (2005a), *A letter from Director of Finance & Investment of DH in 10 Jan 2005: Scope of Payment by Results in 2005/2006* (London: Department of Health).
- DH (2005b), *A letter from Director of Finance & Investment of DH in 17 Feb 2005: Payment by Results 2005/06* (London: Department of Health).
- Ellwood, S.M. (1996a), 'Full Cost Pricing in the NHS Internal Market: Accounting Choices and the Achievement of Productive Efficiency', *Management Accounting Research*, Vol. 7, pp. 25-51.
- Ellwood, S.M. (1996b), 'Pricing Services in the UK National Health Service', *Financial Accountability & Management*, Vol. 12, No. 4, pp. 281-301.
- Northcott, D. and S. Llewellyn (2002a), *Decision Making in Health Care: Cost Variability and Cost Control*, CIMA Report (London).
- Street, A. and S. AbdualHussain (2004), 'Would Roman Soldiers Fight for the Financial Flows Regime? The Re-issue of Diocletian's Edict in the English NHS', *Public Money & Management*, October, pp.301-308.

