

学籍番号:CD122002

論 文 題 目

医療機関における原価計算データの活用に関する考察

大学院商学研究科

博士後期課程 会計・金融専攻

阪 口 博 政

謝辞

本研究の遂行は、多くの方からのご協力・ご助言に加えて、ご指導・ご示唆を賜ることで可能となりました。

研究ではインタビュー調査が中心の1つとなりましたが、多くの医療機関関係者や仲介して頂いた方のお力添えにより実施することができました。また、こうした調査の背景として、いくつかの勉強会や実務家・専門家の方にお話を伺う機会を頂いたことで、実務に対する理解の土壌を築けたことがあります。

また、ご指導を頂いた先生方や励まして下さった仲間の方々にも、改めて感謝申し上げます。荒井耕教授(一橋大学大学院)には、指導教授として論文全体に対する直接的な指導だけでなく、研究機会の提供や実務を踏まえた研究に対する姿勢を通じて励まして頂きました。挽文子教授(一橋大学大学院)には、副指導教授として直接ご指導頂くとともにゼミやインタビュー調査への参加機会をも与えて頂き、様々な領域における管理会計の適用状況をはじめとする多角的な研究観点をご教示して頂きました。尾畑裕教授(一橋大学大学院)には、インタビュー調査やシンポジウムといった機会を通じて、筆者の研究を導いて頂きました。そして、高瀬浩造教授(東京医科歯科大学大学院)には、修士課程時代から長きに渡って筆者の研究をご指導頂き、医療管理学に関する最新の知識・知見をご教示下さいました。

荒井研究室の演習では、渡邊亮氏(一橋大学博士課程)・古井健太郎氏(一橋大学修士課程)・金艶氏(当時:一橋大学修士課程)や、参加しておられた尻無濱芳崇氏(山形大学人文学部)・高間沙織氏(一橋大学博士課程)・吉光宏樹氏(一橋大学修士課程)との議論を通じ、研究遂行に関して多くのご助言や励ましを得ることができました。また、挽研究室・高瀬研究室での毎週の議論を通じて、会計学・医療管理学の観点からも、筆者の研究へ多くの示唆を得ることができました。

最後になりますが、こうした方々や支えて下さった家族への感謝を記し、今後の研究への一層の精力を誓い、謝辞とさせていただきます。

目次

謝辞	2
第1章 研究背景・問題意識・論文構成	11
第1節 研究背景	12
1 国民皆保険制度	12
2 フリーアクセス	12
3 自由開業医制度	13
第2節 問題意識	14
第3節 論文構成	15
第4節 本章のまとめ	17
第2章 医療政策・管理学における病院マネジメントの現状	18
第1節 医療政策学における政策動向の病院マネジメントへの影響	19
1 医療費の高騰による診療報酬の抑制傾向	19
(1) 政治的解決に依存してきた診療報酬	19
(2) 福祉レジーム選択の時代	20
(3) 医療費の計算	21
2 サービス提供内容の変化	23
(1) 医療紛争	23
(2) サービス価値	25
(3) ホスピタリティ価値	26
3 医療機関の未成熟なガバナンス	28
(1) 専門職としての医師意識	28
(2) 脆弱な経営管理体制	29
4 本節のまとめ	29
第2節 医療管理学における会計・管理会計の位置付け	31
1 医療管理学の研究進展	31
(1) 終戦から国民皆保険達成までの時代(1945～1961年)	32
(2) 国民皆保険達成後の高度経済成長の時代(1961～1973年)	32
(3) 石油危機から昭和の終わりまでの保険制度の調整と抑制の時代(1973～1988年)	33

(4)平成以降の保険制度の構造改革の時代(1988年～).....	34
2 2000年代の医療管理学分野の代表的書籍と論述内容.....	35
(1)分析対象・分析フレームワーク.....	35
① 分析対象.....	35
② 分析フレームワーク.....	36
(2)対象文献.....	37
(3)分析内容.....	42
3 2000年代の医療管理学分野の会計・管理会計テーマの研究・教育概況.....	43
(1)対象文献.....	44
(2)分析内容(会計).....	47
(3)分析内容(管理会計).....	47
4 本節のまとめ.....	48
第3節 本章のまとめ	49
第3章 医療機関の原価計算に関する先行研究	51
第1節 医療機関マネジメントにおける会計データ	52
1 医療機関マネジメントで利用されてきた会計データ.....	52
2 現在の原価計算の普及状況(定量研究のまとめ).....	55
(1)先行研究による導入状況調査.....	55
(2)医療機関での原価計算導入状況の背景.....	56
3 本節のまとめ.....	57
第2節 現在の原価計算の活用状況(事例研究のまとめ)	58
1 本節研究の位置付け.....	58
2 分析対象・分析フレームワーク.....	58
(1)分析対象.....	58
(2)分析フレームワーク.....	61
3 対象文献の全体像.....	63
(1)文献数からの分析.....	63
(2)文献内容・傾向からの分析.....	64
4 実務事例報告の全体像.....	65
5 原価計算制度に関する事例群.....	66
(1)計算範囲・計算対象.....	67

(2)期待される目的・運用している目的	67
(3)事例内容.....	69
① 計算手法・算出過程に中心がある事例報告.....	69
② 計算手法・期待される目的が報告されている事例報告.....	70
③ 計算手法・運用している目的が報告されている事例報告	71
④ 計算手法・期待される目的・運用している目的が経時的に報告されている事例報告.....	73
(4)原価計算制度における事例群に関する考察	73
6 特殊原価調査に関する事例群.....	74
(1)計算範囲・計算対象.....	75
(2)事例内容.....	75
① 機関全体を対象とした事例報告.....	75
② 機関の一部を対象とした事例報告.....	76
③ 患者・疾病を対象とした事例報告	77
④ 診察・治療行為を対象とした事例報告.....	78
⑤ 部門別や患者・疾病別を並行した事例報告.....	78
(3)特殊原価調査における事例群に関する考察	79
7 原価計算制度・特殊原価調査を併用した算出	79
8 多様化の形態.....	81
(1)目的適合性.....	81
① 患者・疾病別や診察・治療行為別計算の進展.....	82
② 部門間取引の形態.....	82
(2)正確性(精緻度)向上の動き.....	83
(3)部門内計算の動向	84
(4)多様化の形態に関する考察.....	85
9 本節のまとめ.....	85
第3節 本章のまとめ	87
第4章 医療機関における原価計算システムの構築.....	88
第1節 医療機関における原価計算システムデザイン	89
1 標準的手法に関するシステムデザイン.....	89
2 標準的手法	89
(1)計算方針.....	90

(2) 部署設定と原価計算方法.....	91
① 部署設定.....	91
② 原価計算方法.....	92
(3) 間接部門費の直接部門への配賦.....	94
(4) 患者への直課と配賦.....	95
3 本節のまとめ.....	97
第2節 医療機関での導入・運用における促進・留意事項.....	98
1 管理会計システムの導入研究.....	98
2 医療機関の原価計算システム導入・運用の促進・留意事項.....	99
(1) 分析対象・方法.....	99
(2) 分析結果.....	99
① 文献抽出結果.....	99
② 導入研究の枠組みによる分析.....	102
(3) 分析結果に対する考察.....	105
① 導入環境・タスク特性・組織構造.....	105
② 個人属性.....	106
③ システム設計.....	106
④ 導入プロセス.....	108
⑤ 導入成果.....	108
3 本節のまとめ.....	109
第3節 導入が進んだ標準的手法の効果と限界.....	110
1 原価計算システムの導入に関する評価.....	110
2 標準的手法の効果と限界.....	112
(1) システムデザインに関する側面.....	112
① システムデザインに関する標準的手法の効果.....	112
② システムデザインに関する標準的手法の限界.....	113
(2) 促進・留意事項に関する側面.....	114
① 促進・留意事項に関する効果.....	114
② 促進・留意事項に関する限界.....	114
3 本節のまとめ.....	115
第4節 本章のまとめ.....	116

第5章 原価計算システム導入事例－大学病院に対するケースリサーチ	117
第1節 大学病院における原価計算研究の意義・先行研究	118
1 調査対象としての大学病院	118
2 大学病院の経営状況	119
(1) 私立大学	119
(2) 国公立大学	120
3 大学病院の原価計算システム導入状況	122
4 本節のまとめ	123
第2節 大学病院における原価計算システムデザイン・データ活用状況	124
1 研究目的・研究方法	124
(1) 研究目的	124
(2) 研究方法	124
2 大学病院における原価計算システムデザイン	125
(1) 分析フレームワーク	125
(2) 結果	125
① 計算対象	125
② 算出規格	126
③ 算出作業	126
④ 関連システム	126
(3) 考察	130
① 情報システム設計	130
② 運用システム設計	130
(4) 本項のまとめ	131
3 大学病院における原価計算システムの活用状況	132
(1) 分析フレームワーク	132
(2) 結果	132
① データ活用状況(算出回数)	132
② データ活用状況(開示範囲)	133
③ データ活用状況(算出目的:活用実態)	133
④ データ活用状況(提示資料)	133
⑤ 運用体制(算出・資料作成体制)	134
⑥ 運用体制(企画部門)	134

(3) 考察.....	136
① データ活用に対するアプローチ	136
② 活用サポートに対するアプローチ	137
(4) 本項のまとめ.....	138
第3節 大学病院における原価計算システム導入・運用における事例考察.....	139
1 研究目的・研究方法	139
(1) 研究目的.....	139
(2) 研究方法.....	139
(3) 分析フレームワーク.....	140
2 事例紹介	141
(1) 再構築までの経緯	141
① 原価計算システムの構築段階.....	141
② 原価計算システムの運用推進段階.....	142
③ 原価計算システムの再構築模索段階	144
(2) 再構築におけるデータ精査.....	145
① 収益.....	147
② 費用(人件費)	147
③ 費用(医薬品費・診療材料費).....	149
④ 費用(委託費・設備関係費).....	151
3 事例考察	154
(1) データ利用方法の観点からのインプリケーション.....	154
① 利用者.....	154
② 制度運用.....	154
(2) データ・メンテナンスの観点からのインプリケーション	155
① 数値算出.....	155
② 運用管理.....	156
4 本節のまとめ	157
第4節 本章のまとめ	158
第6章 原価計算データ活用事例ー予算管理におけるケースリサーチ	160
第1節 医療分野における予算管理の先行文献.....	161
1 医療機関における部門別予算管理の展開状況.....	161

2	海外の医療分野の予算管理に関する先行文献	161
3	日本の医療分野の予算管理に関する先行文献	162
4	本節のまとめ	163
第2節 病院における部門別原価計算と結びついた予算管理の現状		164
1	研究目的・研究方法	164
	(1)研究目的	164
	(2)研究方法	164
	(3)分析フレームワーク	165
2	結果	165
	(1)各病院の原価計算システム・予算管理システム概況	165
	(2)原価計算の実施状況	166
	① 計算対象	166
	② 算出頻度・算出時期	167
	③ 開示形式	167
	(3)予算管理の実施状況	167
	① 予算編成	167
	② 予算統制	168
3	考察	171
	(1)計画機能	171
	(2)統制機能	172
	(3)調整機能	172
	(4)予算管理に関する内部要因と今後の課題	173
	① 内部要因	173
	② 今後の課題	174
4	本節のまとめ	176
第3節 医療法人における事業別原価計算に基づいた予算管理の事例考察		177
1	研究目的・研究方法	177
	(1)研究目的	177
	(2)研究方法	177
	(3)分析フレームワーク	180
2	事例報告	181
	(1)予算編成	181

① 各事業単位による予算申請まで.....	181
② 予算申請から予算案承認まで.....	182
(2) 予算統制.....	183
① 毎月の予算管理プロセス.....	183
② 予算統制に対する意識醸成.....	184
3 考察.....	185
(1) 予算・業績管理の類型化.....	185
(2) 調整機能の重視.....	186
(3) プロフェッショナルの自律性とキャリアへの配慮.....	187
(4) 会計数値に抱く嫌悪感の減退によるコミットメントの形成.....	187
4 本節のまとめ.....	188
第4節 本章のまとめ.....	189
第7章 結論と今後の課題.....	190
第1節 結論(本研究の貢献と要約).....	191
1 第1章 研究背景・問題意識・論文構成(要約).....	192
2 第2章 医療政策・管理学におけるマネジメントの現状(要約).....	192
3 第3章 医療機関の原価計算に関する先行研究(要約).....	193
4 第4章 医療機関における原価計算システムの構築(要約).....	194
5 第5章 原価計算システム導入事例－大学病院に対するケースリサーチ(要約).....	195
6 第6章 原価計算データ活用事例－予算管理におけるケースリサーチ(要約).....	196
第2節 今後の課題.....	198
参考文献.....	199
英語文献.....	199
日本語文献.....	201

第1章 研究背景・問題意識・論文構成

本論文は、日本の医療機関を対象とした、原価計算データの活用に関する考察を行うことを目的としている。具体的な研究内容に入る前に、日本の医療提供の制度的特徴、なかでも特に医療機関のマネジメントに関して本目的に即した問題意識について纏め、そのうえで本論文の構成について記述する。

第1節 研究背景

医療提供そのものは、古来より世界各地で行われてきているものの、医療提供制度については、その国の歴史や文化的背景により様々な特徴を持つものとなっている。そもその疾病構造の相違や医療サービスの定義(範囲)が異なるとともに、医療財源として税・社会保険・民間保険といった違いがあり、さらに医療提供(デリバリー)の問題として、医療サービスへのアクセシビリティや医療提供施設の開設主体(公・民)に関しても多くの点で相違が生じている。

そこで本節では、日本における医療提供制度の特徴について、3つのステークホルダーの観点から纏めたい。つまり、政府・保険者としてのファイナンスの観点、国民(患者)としてのアクセシビリティの観点、医療機関としての開設主体の観点となる。

1 国民皆保険制度

日本の医療提供制度の特徴の1つとして、政府・保険者による「国民皆保険制度」をあげることができる(Ikegami, et al., 2011)。国民皆保険制度は、1961年に成立した制度であり、日本国民すべてが保険に加入し、医療提供を享受できる制度となっている。つまり、国民すべてが加入していることと、「税」負担ではなく「保険料」負担により運営されている¹ことが特徴である。

この制度のもとでは、各医療サービスに対して政府が「診療報酬点数」として金額を定めて、医療機関に支払いを行うものとなっている。医療機関は受療した患者に対して一部を請求するとともに、残りの部分を請求対象となるサービス明細(レセプト=診療報酬明細書)を社会保険支払基金あるいは国民健康保険連合会と呼ばれる機関に提出し、その審査を経て各保険者から支払われるものとなっている。この保険者からの支払い財源については、原則的に職域団体あるいは地域自治体に加入している国民の保険料並びに保険者による負担金が充当され、高齢者や中小企業などで構成される財源が乏しい団体については保険者間の負担金や政府からの補填によって補完される形となっている。

2 フリーアクセス

また、日本の医療提供制度の特徴の1つとして、国民による「フリーアクセス」をあげることがで

¹ ただし、実質的には国民健康保険に対する税からの負担補助が行われている。そのため、加入者による相互扶助という保険制度の趣旨が、運営での反映というよりも制度理念としての強調といった形となっている。この点は、2000年に施行された介護保険制度が同じ保険制度という枠組みであるものの、税負担ではなく保険制度のみで運営されている点と比較できる(菊池他2005)。つまり、財源の不足は保険者(地方自治体)による保険料の値上げ=加入者による支払額増額の形となっており、実質的にも理念的にも運営されている点と比較することで再認識できる。

きる(田中 2006)。フリーアクセスは、罹患した国民(患者)がどの医療機関に対しても受診を希望することができる権利を指しており、保険者による指定機関のみの受診や規定された医療機関での診察といった、受診に対する制限がなく医療機関にアクセスできることを指している。

この制度のもとでは、患者は診察・治療内容や評判をもとに自由に医療機関を選択すること(真野 2006)ができ、医療機関の選別化に繋がるとともに、患者にとっては医学的見地から必要とされる医療をどの機関でも享受できるものとなっている。つまり、各医療機関の開設診療科並びに規模や特性といった病院機能から、患者が自分にとって適していると判断した医療機関を受診することが可能であり、保険種別や疾病の程度によらず自由に医療サービスを受けることができる。

3 自由開業医制度

さらに、日本の医療提供制度の特徴の1つとして、医師による「自由開業医制度」をあげることができる(池上他 1996, 第2章)。「自由開業医制度」とは、原則的に「医師」であれば場所や診療科を問わず自由に医療機関を開設し、自身の裁量で医療提供できる制度を指している。

現在の自由開業医制度の基礎は、明治期に定められた近代西洋医学に基づく医療提供制度に基づいて設計されている。当時、西洋医学に基づいた医師免許制度にソフトランディングさせるために、江戸時代からの自由開業医制度を継承することで施行されることとなった。そのため施行時には、制度の趣旨である西洋医学の国家試験合格者のみを対象として免許付与としたのではなく、当時の医業で生計を立てていたものとその25歳以上の男子子息にも免許を交付した。また、政府が医療機関を開設する資金が十分ではなかったことから、民間医療機関の発達により医療提供体制の構築をも図ったことも背景になっている。

第2節 問題意識

前節で検討した研究背景は、日本の医療制度の特徴であり、そして制度の変革期として今後の動静が議論されているものでもある(Shibuya., et al. 2011, 池上 2014)。つまり、国民皆保険制度については、度重なる混合診療、患者の費用負担増加といった医療提供の制度変更に関する議論が行われている。フリーアクセスについては、地域の診療所から病院に対する紹介や入院した病院から地域の医療機関に対する逆紹介が推奨され、患者の状況に適した地域による医療提供の完結を模索する動きが進んできている。自由開業医制度についても、地域医療計画のなかで入院病床の規制が行われていたものの、入院病棟の機能(患者に対する医療提供の密度)の届出制度が始まっており、厚生労働省が将来的に示唆している入院機能体制の整備が始まった段階となっている。

このような医療制度の変革に当って、2000年代以降の医療費抑制政策や包括支払い制度の導入などを直接的な契機として、医療機関もマネジメント体制の変更や管理手法の導入が進んできた。そのひとつとして管理会計手法、なかでも部門別原価計算の導入・運用が進みつつあるが、データの利用に課題を抱えている医療機関は少なくない。そのため効果的なデータ活用に向けた現状分析、並びに促進・阻害に関する要因を探る問題意識が本研究の起点となっている。

そこで本研究は、日本の医療機関における原価計算データの有効な活用について考察することを目的とする。文献研究・事例研究を通じて、日本の医療機関に関する原価計算のシステム設計や運用状況の現状を分析するとともに、データ活用のひとつの領域として予算管理を取上げ、実務へ寄与する知見を得ること並びに医療機関の原価計算研究へ貢献することを目指しているものである。

第3節 論文構成

本論文は、全7章で構成されている。

第1章は、「研究背景・問題意識・論文構成」である。日本の医療の特徴とともに、「医療機関における原価計算データの活用に関する考察」という本研究の目的についてまとめた。そして本論文の論文構成を叙述するものとなる。

第2章は、「医療政策・管理学における病院マネジメントの現状」である。医療政策学における政策動向の病院経営への影響を整理し、①医療費増大による診療報酬抑制、②患者ニーズの変化、③医療機関のガバナンスの未成熟がみられたこと、の3点からマネジメントに新たな課題が生まれたことを指摘する。また、医療管理学における会計・管理会計の位置付けを整理し、2000年代以降の病院管理学全般を取り扱う文献を参照して、会計・管理会計がどのように捉えられてきたかを明らかにする。

第3章は、「医療機関の原価計算に関する先行研究」である。医療機関マネジメント利用されてきた会計データを参照するとともに、全国的な普及状況について質問票調査を行った複数の先行研究を参照し、日本の医療機関における原価計算システムの普及状況について整理する。また、現在の原価計算の活用状況について、「Cinii Articles」「医中誌 Web」のデータベースに基づいて調査し、1990年代半ば以降の事例報告を中心に、算出動向並びに計算目的別の展開を整理し、現状について質的に明らかにする。

第4章は、「医療機関における原価計算システムの構築」である。医療機関での原価計算システムデザインとして、医療分野では、階梯式配賦法に基づいた段階的算出(費目別→部門別→患者別)が目指されてきた。そのなかで医療分野にて広まった手法の特徴に着目しながら紹介する。また、医療機関での導入・運用段階の促進・阻害事項として、導入・普及に関する促進・阻害事項に関する記述も散見されていることから、そうした論考の要因を原価計算システムの導入研究の視点から一覧する。さらに、検討したシステムデザインや促進・阻害事項を踏まえて、導入が進んだ標準的手法の効果と限界として明らかにする。

第5章は、「原価計算システム導入事例－大学病院に対するケースリサーチ」である。最初に、大学病院の置かれた環境や大学病院を取上げる理由を明らかにし、大学病院の原価計算システムに関する先行研究を整理する。次いで、大学病院における原価計算システムデザインとして、10大学に対するマルチケースにて、大学病院におけるシステムデザインの状況を、情報システム設計と運用システム設計の観点から報告する。そして、大学病院における原価計算データ利用として、同じく10大学に対するマルチケースにて、大学病院におけるデータ活用状況を、データ活用に対するアプローチとデータサポートに対するアプローチの観点から報告する。最後に、大学病院における原価計算システム導入・運用における事例考察として、シングルケースにて実

際に構築・運用したものの再構築が求められるようになった状況となった病院の事例について、構築・運用・再構築模索段階別の推進過程とデータ・メンテナンスの観点から考察する。

第6章は、「原価計算データ活用事例－予算管理におけるケースリサーチ」である。医療分野における予算管理の先行研究として整理し、医療分野における予算管理の先行研究を整理する。海外では行動管理会計領域の定量報告が多い一方で、国内では部門や事業計画といった限定した報告が中心で、オペレーションについては限られていることを整理する。そして、病院における部門別原価計算と結びついた予算管理の現状として、6病院に対するマルチケースにて、計画・統制・調整機能に基づいた原価計算データと予算管理の関係について整理を行う。さらに、医療法人における事業別原価計算に基づいた予算管理の事例考察として、医療法人を対象としたシングルケースにて、事業別原価計算をもとにした予算管理について報告する。本部で集中的な管理を行いながら、現場管理者(事業責任者)に対して収益(患者・利用者数)や設備投資の面で参画させながら管理を行っている事例に関する考察となる。

最後の第7章は、「結論と今後の課題」である。結論としては、本研究では医療政策・管理学の研究蓄積をもとに、日本の医療分野の原価計算の活用に関する要因について、文献・事例に基づいて考察する。また原価計算について、1990年代半ばからの実践が盛んとなってきたが目的別活用に課題を抱えている点を分析し、大学病院を対象として具体的な状況を明らかにする。さらに、原価計算と組織マネジメントが緊密に結びつく予算管理を取上げ、医療分野では研究が希薄だった領域に対して事例を通じて実務実態を明らかにしたことが貢献となる。今後の課題としては、本研究は国内研究・国内事例が中心となり、会計理論に沿って医療分野を考察したに留まっている。そのため、諸外国の先進的な報告からの示唆が不十分なこと、定量的な検証までは行われていないことから、事例の一般化・理論化までには踏み込めていない点がある。

第4節 本章のまとめ

本章では、「研究背景・問題意識・論文構成」について整理した。最初に「研究背景」として、日本の医療提供制度の特徴である、国民皆保険制度・フリーアクセス・自由開業医制度について概観した。そして「問題意識」として、制度の変革期に当ることから医療機関についてもマネジメント体制の強化が進みつつある。こうした背景をもとに、管理手法の1つである「原価計算」についても導入・運用が進みつつあるなかで、現状分析並びに促進・留意事項を踏まえて、効果的なデータ活用について探る意識が本論文の起点となっている。さらに「論文構成」として、全7章として文献研究と事例研究で構成されることを明示した。

第2章 医療政策・管理学における病院マネジメントの現状

本章では、医療政策学を背景とした病院マネジメントの現状、医療管理学を背景とした病院マネジメントの現状について明らかにする。

医療政策学は医療に関する制度や法といった政策動向に関する学問であるが、多くの規定のもとで経営を行っている医療機関にとって動向を無視できないものでもある。そのため、第1章で検討した日本の医療制度の特徴に沿って、病院マネジメントへの影響について考察する。

医療管理学は医療機関のマネジメントに関する学問であるが、その学術的な生成と実務的な反映を結び付けて検討しなければならない。そのため、医療管理学の研究の進展を明らかにするとともに、近年の医療管理学を背景に刊行された書籍を通じて学問体系や会計マネジメントに対する啓蒙状態について考察する。

第1節 医療政策学における政策動向の病院マネジメントへの影響

本節では、医療政策学の枠組みから病院経営への近年の動向による影響を見ることを目的とする。日本の医療制度の特徴の観点から鑑みると、政府・保険者による国民皆保険の観点からは医療費増大による診療報酬抑制状況があること、国民によるフリーアクセスの観点からは患者ニーズの変化が生じていること、医療機関の観点からは医療機関の未成熟なガバナンスが露呈してきたことがあり、マネジメントに新たな課題が生まれていることを知ることができる。

1 医療費の高騰による診療報酬の抑制傾向

日本の医療制度の特徴である「国民皆保険」の観点からは、医療政策学の動向として医療費増大による診療報酬抑制状況があることを指摘することができる。医療費つまり医療機関にとっての収益となる診療報酬であるが、政治主導での価格決定の性格が強いものとなっている。そして、その価格決定のパラダイムが転換してきたことと、医療費の厳密な定義が必ずしも明確でないことが混乱に拍車をかけるものともなっている。

(1) 政治的解決に依存してきた診療報酬

日本の多くの医療機関は保険指定機関となっており、保険加入者(≒国民)が受診することができる。同時に、この仕組みは医療機関が保険者に対してサービス提供費用を請求することができることをも指しており、このサービス提供費用を決定しているものが診療報酬である。診療報酬は2年に1回の割合で改定されており、政府の総額改定率の枠内で、厚生労働大臣の諮問機関である中央社会保険医療協議会²⁾にて価格設定が行われている。遠藤(2005)によれば、この診療報酬は価格メカニズムの補完として定められた枠内での医療機関の自助努力を求める役割とともに、政策誘導の方策としても機能しているという実態がある。

診療報酬制度創設当初はこの価格設定において、実際にサービス提供に要する費用つまり原価をもとに算定することが構想されていた。西村(1996)が纏めた通り、1955年から実施される医薬分業による薬治料に統合されていた技術料と診察料の分離の観点から原価計算方式の必要性が計画され、1950年から開催された調査会でも診療側・厚生省側で問題点³⁾の指摘はあるものの合意がされていた。しかし、1951年中頃から医師会が原価計算方式に反対するようになり、最終的には合意がされないまま原価計算によらない従来方式が作成されるようになった経緯

²⁾ 現在の中央社会保険医療協議会は支払側委員(7人)・診療側委員(7人)・公益委員(6人)で構成されているが、新井(2010)では各委員の所属する団体などの政治的駆け引きについても記されている。

³⁾ 算出方式についての意見の相違などがあり、厚生省側では所要時間等の調査平均値のバラつきや賃金の適正水準に関する指摘を行っていた。

がある。

この後は、「医療費総額に関する議論」と「医療費の枠内に関する配分」について政治的な解決(高木 1996; 2005)が繰り返されるようになる。そうしたなかで、1961 年の国民皆保険や 1970 年代の老人医療費の無償化などと相俟って、医療費の増大傾向が顕著になるようになった。そのため、1970 年代後半から医療費適正化対策が行われることとなり、改定率の GNP との連動といった総額抑制策の推進や、1984 年の特定療養費制度に代表される特殊医療技術(治療)やアメニティ等の自費負担制度との併用が行われるようになった。

こうした傾向は 2000 年代に入っても続いている。国家の財政赤字の主因は社会保障費用とされており、2014 年の消費税増税も「社会保障と税の一体改革」に端を発したものとなっている。原価に基づかない政治的解決による診療費抑制傾向は強まっており⁴、2002 年には診療報酬のマイナス改定が初めて行われ、また 2003 年には DPC/PDPS⁵による支払上限額の設定といった、医療機関に対して継続したマネジメントの改善をより強く求めているということがわかる。

(2) 福祉レジーム選択の時代

このように、診療費の抑制については近年はじめて課題となったテーマではない。医療保険制度の変遷を精緻に纏めた吉原・和田(2008)を紐解いてみても、制度創設当初から対象者の拡大・自己負担範囲の設定を巡っての議論が繰り返されていることが確認できる。そのため「近年」の課題として喧伝される背景について確認する必要がある。その観点として、政府刊行物である厚生労働省編(2012)『平成 24 年度版厚生労働白書—社会保障を考える』(全国官報販売協同組合)では、『「福祉レジーム」から社会保障・福祉国家を考える』とする 1 章が設けられており、政府見解の一端を窺えるものともなっている。

ここでは、Esping-Andersen(1990)を参照しながら、国家・家族・市場の関係から福祉レジームとして、①自由主義レジーム、②社会民主主義レジーム、③保守主義レジームが類型化され紹介されている。①自由主義レジームは、アメリカ・カナダ・オーストラリアなどのアングロ・サクソン諸国があげられており、小さな国家・リスク管理に対する個人的責任・市場中心の問題解決を

⁴ ただし 2010 年の診療報酬改定では、外科系学会社会保険連合による手術に関するコスト試算が手術間の相対係数として参照されており、医療費の枠内の配分については原価計算に基づく動きも出てきている。

⁵ DPC/PDPS(Diagnosis Procedure Combination / Per-Diem Payment System)とは、対象となる病院に入院した患者に対する支払制度のことである。DPC と呼ばれる診断名と行われた医療行為に基づいた分類に沿って、1日当たりの定額で医療費を支払うものである。従来の支払方法は、行われた医療行為ごとの点数の積算つまり出来高による支払制度であったため、DPC/PDPS という包括支払い制度となったことで、過剰な医療行為に対する金銭的なリスクを医療機関側が負うこととなった。

志向しているとするものである。②社会民主主義レジームはスウェーデン・デンマーク・ノルウェーなどの北欧諸国があげられており、普遍主義・リスクの包括的な社会科を志向しているとするものである。③保守主義レジームは、ドイツ・フランス・イタリアなどの大陸ヨーロッパ諸国があげられており、リスクの共同負担(連帯)と家族主義を志向しているとするものである。

図表 1 3つの福祉レジームの比較(概要)

類型	主な特徴	所得再分配の規模	給付の対象・性格	福祉と就労支援の連携
自由主義レジーム (アングロ・サクソン諸国)	市場の役割大	小規模 (小さな政府)	生活困窮者向け給付が多い。 選別主義	強 ワークフェア (就労が給付の条件)
社会民主主義レジーム (北欧諸国)	国家の役割大	大規模 (大きな政府)	現役世代向け、高齢世代向けともに充実。 普遍主義	中 アクティベーション (雇用可能性を高める)
保守主義レジーム (大陸ヨーロッパ諸国)	家族・職域の役割大	中～大規模	高齢世代向け給付が多い。 社会保険は普遍主義 公的扶助は選別主義	中～強 (強化傾向)

出典:厚生労働省編(2012)84 頁

日本の現状としては、雇用保障に力点をおいた生活保障は社会民主主義レジーム諸国と同様の低失業率となっており、性別役割分業⁶においては家族主義の性格が強いものとされ、社会給付規模が小さい点では自由主義レジームの要素も持っているもの理解されている。そのため、今後の日本がどのようなレジームを形成するかはまだ留保された状態であるとともに、高齢化社会が進展するなかで早急に決定しなければならない状態になったともいえる。その選択が近年になって迫られているということであり、権丈(2009, 第 12 話)の言葉でいうならば「低負担・低福祉国家」を選ぶのか「中負担・中福祉国家」を選ぶのかという境目にきてしまった時代ということである。

(3)医療費の計算

さらに、「医療費」をどのように定義するのかという問題が混乱に拍車をかけるものとなっている。

本論文においてこれまで使用してきた「医療費」という用語は、厳密には定めていないものの概ね「国民医療費」を指してきた。「国民医療費」は「医療機関等における保険診療の対象となり得る傷病の治療に要した費用を推計したもの」(厚生労働省 2014)、つまり公的医療保険制度のも

⁶ 「男性正規労働者(夫)と専業主婦(妻)というモデル」(厚生労働省 2012, 85 頁)といった、性別により社会的役割を規定され生活を維持しているというパラダイムのこと。

とでの支出である。そのため、保険診療の対象とならない評価療養⁷や選定療養⁸及び不妊治療における生殖補助医療などに要した費用は含まず、さらに正常な妊娠・分娩に要する費用、健康の維持・増進を目的とした健康診断・予防接種等に要する費用、固定した身体障害のために必要とする義眼や義肢等の費用も含まれていない。しかし第 1 章でも触れた通り、医療サービスをどのように定義するかはその国の文化に依存しており、医療と認識されるサービス提供は多岐に渡っている。

この点は、医療費用の国際比較の観点で問題となり、満武他(2009)や井伊(2011)が議論の整理を行っている。国の保健医療支出に関する推計方法は国民経済計算(System of National Accounts)に準拠した国民保健計算と呼ばれ、経済開発協力機構(Organization for Economic Cooperation and Development: OECD)から毎年公表されている総保健医療支出(System of Health Accounts: SHA)が広く使用されている。OECD 加盟国は 2001 年から推計結果を提出しているが、日本は厚生労働省統計情報部から公表される「国民医療費」を利用しているため、推計範囲が諸外国とは異なる⁹ものとなっている。

こうした国民医療費と SHA との差額は多額に上っている。医療経済研究機構(2012)による 2008 年推計値では、SHA42 兆 9348 億円、国民医療費 34 兆 8084 億円(うち社会保障給付費 29 兆 8943 億円)とされている。この数字のずれは実際に医療・保健に関わる費用とその財源の問題とも受け取ることができるため、経済統計をもとにした医療提供・ファイナンスのあり方に関する議論の遡上として認識する必要がある。つまり、「SHA」の抑制として高齢患者への透析治療の適用要件設定といった医療サービスそのものの提供制限を図るのか、「国民医療費」の抑制として公的医療保険制度による診療報酬の低減を図るのか、「社会保障給付」の抑制として混

⁷ 自費負担として保険医療外で適用される医療サービスのうち、厚生労働大臣が定めた保険導入のための評価を行う医療サービスで、先進医療や治験に係る診療などが該当する。ただし、評価療養として認められている場合には、一連の保険診療に関する医療サービス提供が混合診療として全額自費負担となるのではなく、該当する評価療養分のみが自費負担となる。

⁸ 自費負担として保健医療外で適用される医療サービスのうち、患者が選定する追加的な医療サービスで、差額ベッド代・歯科の金属材料差額・指定された医療機関での初診診療(紹介状がない場合の追加費用)などが該当する。

⁹ SHA の具体的な構成は、①医療サービス部分、②医療関連サービス部分、③間接サービス部分、④保健医療関連部分となっている。このうち、①については国民医療費が占める部分である。②については、予防・健康管理サービス、医療サービスにおける妊娠・分娩に関する費用や高度先進医療における自費負担分など、医療周辺サービスとしての歯科自由診療や美容整形費など、介護保険における保険医療に関連するサービス部分を指している。また③については、医療保障制度の実務に要する費用で社会保険庁や健康保険組合などの費用や、民間保険の管理業務費用を指している。そして④については、保健医療機関の資本形成として補助金を除く投資・補助金・負担金など、民間部門からの投資・補助金、保健医療従事者の教育および訓練費、保健医療における開発費、環境衛生費、介護保険における訪問介護費を指している。

合診療の導入といった保険外財源の拡大を図るのかという、政策・制度立案の立脚点¹⁰として認識する必要があるということである。

2 サービス提供内容の変化

日本の医療制度の特徴である「フリーアクセス」の観点からは、医療政策学の動向としてサービス提供内容の変化が生じていることを指摘することができる。2000年代に入って医療紛争が激増しており、そこにはサービス価値である医療安全に関する注視と、ホスピタリティ価値であるインフォームド・コンセントやアメニティに関する患者意識の高揚が生じている。こうした新たなニーズについては肯定すべき側面が多々ある一方で、医療機関にとってはマネジメントの新たな取り組みが生じることとなっている。

(1) 医療紛争

医療サービス提供は、医師－患者間の専門情報の非対称性が伴うことと、医療サービス提供そのものが患者や環境による不確実性を伴うものであることから、しばしば医療紛争を生じるものとなる。この場合の医療紛争とは、医療機関(医師)－患者間のトラブルの総称であり、このうち医療提供の過程で生じた有害事象は医療事故と呼ばれる。さらに、医療事故のうち合併症などの受療者に起因するものではない、医療提供者側の過失に当るものが医療過誤と呼ばれている。

近年この医療紛争が増えており、紛争の結果訴訟となるものも2000年以降激増している状況にある。この背景には、医療機関・医療提供者側への医療サービス提供の期待が増加していることがあげられる。この医療サービス提供は厳密に検討すると、「サービス」と「ホスピタリティ」という2つの側面で構成されている。吉原(2014, 第1章)によると、「サービス」とは「対価を伴う活動・機能の効率的な提供」として捉えることができ、「ホスピタリティ」は「主体が自律的にアイデンティティの獲得を目指して自己を鍛え自己を発信しながら、他者を受け容れて交流して、信頼関係づくりを行い互いに補完し合って社会の発展に貢献する価値を共創する活動」とされる。つまり、サービスは一方的な対価に値する役務提供を指しており、ホスピタリティは双方向的な対

¹⁰ もう1つの立脚点である将来推計についても補足すると、現在の将来推計については、2008年に報告されたシミュレーション(社会保障国民会議 2008)が前提となっている。そこでは現状投影のAシナリオと、改革を前提とするBシナリオ(改革急進度別3タイプ)という4パターンで医療費推計が行われ、現状の約34兆円から2025年にはどのシナリオでも約70兆円に推移することが予測されている。この試算については、従来の医療費試算がマクロからの推計(対国民所得比による試算)であったものの、ミクロからの積み上げとして計算された点が画期的な点となっている(権丈 2007, 勿凝学問 60・70)。

価には含まれきれないプロセス創造までも視野に入れたものである。医療においても、医療サービス提供の価値をサービス価値とホスピタリティ価値として区分することができる。

図表 2 医療におけるサービス価値とホスピタリティ価値

サービス価値	<ul style="list-style-type: none"> ① 安全性価値の確保と向上 ② 医学知の提供と医療技術水準の確保 ③ 医療行為全般における効率性の向上 ④ 患者対象のクリニカルパスがカバーする範囲のシステム化の推進 ⑤ 医療提供体制(アクセシビリティ, 時間, コスト, システム等)の整備
ホスピタリティ価値	<ul style="list-style-type: none"> ① 患者の不安感の除去 ② 安心感に基づく患者と医師の信頼関係の形成, 医療への信頼感の醸成 ③ マニュアル的でない働きかけの実践(適応範囲, 治療内容の柔軟性) ④ 共感性を高めるための気遣い・心遣い ⑤ 患者と医療側双方による喜び・歓喜の場の創造 ⑥ 予防医学の観点から病院機能の再検討と実施 ⑦ 心理面のケアに重点を置いた病院の運営と医療行為の実践

出典:野澤(2014)144 頁

医療に関するトラブルの背景として、従来の医療サービス提供では「サービス価値」のみが期待されていたものが、「ホスピタリティ価値」に対しても期待が高まったことが潜在的な理由となっている。そのため、ホスピタリティ価値面での受療者の不満が高じ、サービス価値面での提供者に対する追求といった形で紛争が発生することがある。つまり、もともとは医療者からの診察・治療行為の提供に期待があつてサービス価値の充足のみが求められていたものの、医療提供体制の整備や一般的なサービス業の進展によりホスピタリティ価値の展開をも求められるようになったということである。そこで、ホスピタリティの不満により患者側の期待が満たされない状況が続くならば、サービス価値の不備が生じた際にこの点をきっかけにトラブルが表面化するということが起こってくる。

こうした医療者－患者間の紛争については、双方において生産性が低いことや訴訟コストが高むこともあり、紛争処理に関する手法が整えられつつある。例えば、宮澤(2010)は訴訟外の紛争処理として、ADR(Alternative Dispute Resolution: 裁判外紛争解決手続き)や産科保証制度を紹介している。ADRは、当事者間の話し合いで解決しないが、訴訟はしないで第三者によりあっせん・調停・仲裁による解決を望む運用機関が設けることで、医療におけるADRは弁護士会などが対応している。また、産科保証制度は、2009年度から産科で行われている医療事故で医師に過失がなくても患者に補償がされる制度(無過失補償制度)として、日本医療機能評価機

構が運営し原因分析・情報公開などを行っている状況がある。

(2) サービス価値

医療紛争のうち、医療サービスのミスについては、医療安全の問題と捉えることができる。つまり、該当する医療技術の適応がない患者へ診察・治療行為の実施や、該当する医療技術の適応があるものの要求・期待される医療水準に到達しない実施であり、医療過誤とされているものである。

日本の医療安全に対する意識の高まりに関する直接的なきっかけは、1999年の2つの医療事故に依っている。横浜市立大学医学部附属病院における手術患者取り違え事件と、都立広尾病院における薬剤誤投与による死亡事件である。この2つの事件をきっかけに医療機関に対する事故発生や安全管理に対する注目が高まり、新聞などによる報道件数の増加や、医療機関における管理体制の強化¹¹の動きに繋がることとなった。

こうした医療安全については、患者に対して医療提供として当然要求されるサービス提供が行えなかった事例であり、かつそれ以前にも潜在的に発生していたと見做せるものである。そのため、伏流していた問題が顕在化したというのが妥当な見方であり、それゆえにこそ問題の改善策が強く求められるようになったものである。

問題の改善策として、2種類の方法が考えられることとなった。1つめは組織的な体制づくりを行うことで、問題が起きないような仕組みを作ること・問題が起きた際に迅速に対応し被害を最小化することが行われるようになった。2つめは事故を防止するような医薬品・医療材料・医療機器の導入を図り、そもそも人的ミスに起因する問題の発生を減らそうとするものである。

1つめの組織的な体制づくり(安川 2010)については、ヒヤリ・ハット・レポートの積極的な推奨や、安全管理体制の強化などがあげられる。ヒヤリ・ハット・レポート¹²は労働災害におけるハイインリッヒの法則(重大事故の陰に 29 倍の軽度事故と 300 倍のニアミスが存在する)をもとに、事故防止を目的に積極的なヒヤリ・ハット(ニアミス)事例報告を行うものである。そして、この報告をミス・失敗として受け取るのではなく、分析・共有することで重大事故の発生を防ごうとするものである。また、安全管理体制の強化については、2002年に医療法施行規則が改定され、有床診療所と病院に安全管理体制の整備が義務付けられた。診療報酬上でも、対策不備の場合は減

¹¹ 橋口(2011)は 11 病院のデータを利用して、医療安全に関する予防的投入コストは、600 床以上の病院では年間 6～10 億円程度と推計している。

¹² どのようなニアミスを報告対象とするかは医療機関での差が生じているが、厚生労働省が日本医療機能評価機構を通じて「医療事故情報等収集事業」(日本医療機能評価機構 2014)を実施していることから、データ収集に意義を見出していることが確認できる。

算対象¹³となるなどより対策が促されるものとなっている。

2つめの医薬品・医療材料・医療機器の導入については、事故防止対応製品のメーカーなどによる開発と、医療機関による事故防止製品の導入を考えることができる。製品開発については、従来のメーカー主導だけでなく医師主導型の開発も進められており、医工連携による臨床現場からの安全重視の医療機器開発や、医療機器操作の教育体制の重要性の認識・訓練実施などが行われている(橋爪 2007)。事故防止製品の導入については、DPC/PDPS 体制のなかで原価低減の要請が強いものの、注射器・中心静脈カテーテル・膀胱留置カテーテル・輸液ポンプ・人工呼吸器などを中心に、事故防止対策商品が医療機関に導入されるようになった(武藤 2010)。

(3)ホスピタリティ価値

患者の権利意識の高揚については、インフォームド・コンセントやアメニティといった、直接的な医療サービスに付随した間接的なサービス提供の要求が高まったというといことである。そのため、人的・物的にも準備する必要が生じ、医療機関のマネジメントにおいても新たな対応が発生することとなった。

まず、インフォームド・コンセントであるが、金川(2005)によると、医師が患者に対してこれから行う医療行為について説明し、患者がこれに納得して同意しながら利用が進められていく医療のあり方を指している。従来は、医療の専門家である医師が、パターンリズムのもとで最善と考えられる医療内容を決定しサービス提供を実施してきた。それに対し、患者の権利を尊重し患者が自覚的に医療に参加するという、相互尊重と共同意思決定が重視されるようになったものである。

このインフォームド・コンセントについては、手嶋(2005, 第 9 章)が整理した通り、①患者の情報評価能力、②患者による不合理な決定、③同じ情報でも情報提供のやり方により患者の選択が異なる可能性、④免責が優先され患者の理解が不十分な可能性、⑤自己決定したくない患者への決定強制といった懐疑論も指摘されている。しかしながら、乳がんに対する乳房温存療法の説明義務違反¹⁴が最高裁にて認められるなど、患者が強い関心を持ち治療方法に対して熟慮の機会を与える必要性が指摘されていることから、セカンドオピニオンをはじめとする患者の意思決定の機会が実務的にも開かれたことは評価に値するものである(山口 2006)。

その反面、医療従事者の業務量に関しては増大することとなり、同意書の準備・説明・署名・保

¹³ 安全管理委員会設置や職員研修が不備の場合は、入院基本料が1人1日あたり10点減算というペナルティーが科されることとなった。

¹⁴ 2001年に最高裁が下した判決である。乳がんの患者が乳房温存療法の適応可能性や実施可能性に強い関心を持っていたものの、医師が十分な説明を行わず切除したことに対して、未確立の治療法であった場合でも医師が説明義務を負うと解される場合があったとした。

管等の新たな用務が発生することになる。例えば、入院し手術する患者を想定し関連する文書(伊藤 2014)を確認することができる。このケースでいうならば、「入院診療計画書」「検査に係る説明および同意書」「手術説明書」「手術同意書」「麻酔に係る説明および同意書」「輸血に係る説明および同意書」「退院療養計画書」が必要となる。さらに状況によっては、「診断書」「診療情報提供書」「生命保険に係る診断書」「リハビリテーション指示書」「退院証明書」「傷病手当金支給申請書」「主治医意見書」「栄養管理計画書」「訪問看護師書」「医療要否意見書」「出席停止証明書・治癒証明書」「出生証明書」「出産手当金支給申請書」「出産育児一時金支給申請書」「自動車損害賠償後遺障害診断書」「死亡診断書」を準備する必要がある。これらは、患者に提供する必要がある書類であり、「診療録(カルテ)」「手術記録」「退院時サマリー(要約)」といった医療従事者のみに共有される書類を含まないものの、新たにニーズとともに増えた業務といえることができる。

また、アメニティであるが、文字通り医療サービス提供に付随する物理的な環境を向上させるということを目指している。入院患者に対する個室提供や共用空間の整備、特別食の提供をはじめとする給食の改善、さらに各種院内サービスの向上・実施などが行われるようになってきた。

こうしたサービス提供については、選定療養を始めとした自費負担による対価の支払いがされてきた経緯がある。しかし、対価の支払いに値するサービス提供環境を整えなくては自費負担を要請することもできない。院内環境の整備について、岩堀(2009, 第5章)は、全室個室化(聖路加国際病院・榊原記念病院)だけでなく、インテリアデザインに配慮したコーディネート(聖路加国際病院・白河厚生総合病院)や、草花や樹木を配する病院緑化(聖路加国際病院・徳島赤十字病院。南高井病院)の事例を紹介している。給食の改善については、栄養サポートチーム(NST: Nutrition Support Team)による栄養管理に配慮した食事(宮澤 2014)や、高齢者の嚥下食¹⁵(金谷 2014)があげられる。さらに、委託による外部セントラルキッチン¹⁶方式による衛生管理(東條 2014)や、食物アレルギー対応といった多機能食(西脇 2014)といった配慮も進んでいる。そして、院内サービスの向上といった点でも、深津(2010)は待ち時間対策・トリアージ¹⁷といった対応だけでなく、院内コンサルジュとして患者のエスコートやアテンドといった業務を中心に患者対応の一元的役割を担っている事例(医療法人大雄会総合大雄会病院・亀田メディカルセンター・社会医療法人大道会・名鉄病院・川崎市立多摩病院・東大病院 22世紀医療センター)を紹介

¹⁵ 摂食・嚥下障がい者を対象とする物性や食形態を重視した食事の総称で、経口や咀嚼が困難な患者に対してゼリー食やペースト食のような形で提供される。

¹⁶ 大量の料理を提供する必要のある外食産業や複数施設の調理を一手に引き受ける提供施設のことを指す。

¹⁷ もととは災害医療における重症度・緊急度による患者の振り分けのことを指していたが、最近では日常的な患者の振り分けにも用いられている。

介している。

3 医療機関の未成熟なガバナンス

日本の医療制度の特徴である「自由開業医制」の観点からは、医療政策学の動向として医療機関の未成熟なガバナンスが露呈してきたことを指摘することができる。専門職としての医師の意識は医局制度などに依拠しており、医療機関への帰属意識は必ずしも高いものではない。また、医療機関そのものも、経営管理体制としては脆弱なものとなっており、ガバナンスが欠ける状況となっている。

(1) 専門職としての医師意識

日本において医師はプロフェッションとして養成されている。そのため意識・関心はプロフェッションとしてのキャリアパスに影響する医学部卒業後の「医局制度」に依存している面が多く、また専門職としての医療技術への関心が高いものの、経営マネジメントに対しては後ろ向きな側面がある。

「医局制度」とは、猪飼(2010, 第8章)・池上(2014, 第2章)が纏めている通り、大学講座制を背景にした大学－関連病院間の医師派遣・キャリアパスを整備した制度となっている。優良な勤務先を望む医師と高い技能を持つ医師を望む病院のマッチングを行う機能を持っており、ローテーションによる研修や大学に関連する病院に勤務する体制のことである。ここでは大学教授を頂点にしたヒエラルキーが構成されているが、医師にとっては自分の技量を適切に伸ばす施設・設備が整った病院勤務の機会が与えられており、病院にとってはポストに応じた能力をもった医師を確保するシステムとなっている。そのため、医局に在籍する医師にとっては、帰属意識は医療機関ではなく医局に向けられることとなる。その結果、医師の主たる関心は医局の意向・評価に沿った医療技能の研鑽や医学研究に向かうこととなる。

また、この点は経営に対する意識の希薄へも影響している。そもそも医師は、ヒポクラテスの誓いに代表される患者の利益＝患者の身体的機能の回復に医療倫理の焦点をあてて教育されている。そのため、森・後藤(2012, 第6章)が実証している通り、医療サービス提供の効率性・効果性といった医療資源配分については十分な関心を寄せていない。この点は、医師であり医療経済学者である柿原もその意識を説明して、「医師は職人的意識が強いため、院長の管理指導はあまり効果がない。診療科ごとの収益構造も異なるため、単純に売上高目標を掲げるわけにもいかない。...そういう目標にもっとも嫌悪感を示す集団が医療集団であるといってもよい」(柿原2004, 183頁)と述べていることから理解できる。

(2) 脆弱な経営管理体制

一方の医療機関そのものにおいても経営管理体制は脆弱なものとなっており、それを補完する外部における視点(外部監査)も不十分な状況にある。

医療機関の経営管理体制について、小島(2008, 第10章)は、今日の代表的な病院経営機構を整理して5つの問題を指摘している。すなわち、①社員総会が活発でなく出資せずとも社員となれること、②理事の人数が多く開催数にばらつきがあること、③診療科の権限が強いこと、④「経営と医療の分離」ゆえにトップマネジメントの意思決定が軽視される懸念があること、⑤病院長の権限が曖昧なことである。

また、外部監査について、藤岡(2013, 第3章)は、医療法人・公益法人・社会福祉法人の監査について纏めている。医療法人については、任意監査が導入されているものの、強制適用については医療機関債(私募債)・社会医療法人債(公募債)を発行する法人に限られている。公益法人は、負債額200億円以上の大規模法人に対して会計監査人の設置が強制されており、社会福祉法人は外部監査の活用が望ましくかつ監査上の留意点を示す公表物がない状態である。外部監査以外の監督・指導については、監督官庁による指導・監査があるものの、内部統制の整備状況にまで連携しておらず課題を抱えている。

こうした状況に対して、営利企業のコーポレート・ガバナンスの枠組みから、医療機関ガバナンスの強化に向けた提言が行われている。小島(2008, 第10章)は、メディカルガバナンスの向上として、病院経営機構改革・利害関係者のための経営・情報開示と透明性の向上を指摘している。また、藤岡(2013)は、米国のトレッドウェイ委員会支援組織委員会(Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission: COSO)が2013年5月に公表した「内部統制—統合的枠組み(Internal Control-Integrated Framework)」、並びに2004年9月に公表された「全社的リスクマネジメント—統合的枠組み(Enterprise Risk Management-Integrated Framework)」を参照して、外部統治機構の確立と内部統治機構の確立による医療機関ガバナンスの全体像を提示している。さらにより具体的な提言として、内田(2010, 第4章)は医療情報データベースとの連携によって、経営理念・組織・管理・情報開示と説明責任・人材育成・情報システム・コミュニケーション・モニタリングの8つの視点と36の点検事項で構成されるマニュアルを提案している状況である。

4 本節のまとめ

本節では、医療政策学の枠組みから、病院マネジメントに対して影響を与えてきた近年の動向について、日本の医療制度の特徴の観点から考察した。まず、政府・保険者による「国民皆保険」の観点からは、医療費増大による診療報酬抑制状況があり、診療報酬が政治的な解決によ

り図られ原価に対する依存が軽微なこと、福祉レジームの選択そのものが問われる時代となっていること、医療費として計算される対象そのものの定義が曖昧なことが明らかになった。また、国民による「フリーアクセス」の観点からは、サービス提供内容に変化が及んでおり、医療紛争の増加に見られるようにサービス価値(医療安全)に対する更なる向上が求められているとともに、ホスピタリティ価値に対する注視が起きていることが分かる。そして、医療機関の「自由開業医制」の観点からは、医療機関の未成熟なガバナンスが露呈してきたことがあり、専門職としての医師意識はマネジメントに対して希薄なものとなっており、医療機関も希薄さを補う経営管理体制が脆弱なことが課題となっている。このように、近年の医療政策学上の動向でも、医療機関に対するマネジメントに新たな課題がもたらしていることが確認できた。

第2節 医療管理学における会計・管理会計の位置付け

本節は、2000年以降の医療機関を取り巻く経営環境のなかで、医療管理学分野における会計及び管理会計の位置付けについて俯瞰するものである。医療管理学¹⁸は、病院の組織・経営から医療の制度・評価、さらには社会保障全体のあり方に至るまで、広く医学医療の社会経済面を研究する学問分野となっている。最初に、日本において医療管理学がどのように発展してきたかを纏める。次いで、2000年代の医療管理学の代表的書籍を概観し、どのような領域で議論が行われてきたかを整理する。そして、そのなかで管理会計に関する具体的な対象項目を調べること、教育・研究の詳細について把握することとしたい。

1 医療管理学の研究進展

日本の医療管理学の研究進展にあたり、戦後の医療政策・医療提供施設の変遷に沿った区分で整理することが可能である。

医療政策の変遷に沿った時代区分について、島崎(2005)は、①(戦前の制度発端を含む)医療保険制度の創設過程、②国民皆保険の達成と発展、③医療保険制度の変容、④人口高齢化および経済基調の変化と医療保険制度改革と区分している。また、吉原・和田(2008)は、①制度の再建と発展(終戦から高度成長の時代)、②制度の調整と抑制(石油危機から昭和の終わりまでの時代)、③制度の構造改革(平成の時代)と区分している。

そして、医療提供施設の変遷に沿った時代区分について、福永(2014)は、①戦後～昭和60年(1985年)の病院拡張時代、②老人病院の増加¹⁹、③昭和60年(1985年)「医療計画」導入を区分している。また、伊関(2014)は自治体病院の歴史として、①戦後の復興と医療再建の時代(昭和戦後復興期)、②国民皆保険の達成と自治体病院の試練(昭和高度成長期)、③医大新設ブームと医療費抑制政策(昭和安定成長期～平成バブル期前後)、④新自由主義的行政改革の時代(平成期・橋本行革以降)と区分している。

これらの区分のいずれの場合も、1961年の国民皆保険制度、1973年の老人医療費無料化、1985年の医療法改正といった医療提供体制の変化をもたらした制度変更は大きなメルクマーク

¹⁸ 「医療管理学」の名称は、当初は後述の厚生労働省の研修施設を始めとする「病院管理(学)」として呼称されてきた。しかし、近年の病院マネジメントが、DPC/PDPSなどに代表される医療機関外の制度・政策の大幅な変更にも依拠する側面が強くなってきていることや、患者の紹介・逆紹介制度などで示される地域の医療機関連携を前提とした運営を求められてきたことから、「医療管理学」の名称が用いられるようになってきた。本論文ではこうした背景をもとに「医療管理学」として表記していく。

¹⁹ 「老人病院の増加」については、医療提供施設の変遷としての特色(区分)といえ、正確な時代推移としては、①戦後～昭和60年(1985年)の病院拡張と③昭和60年(1985年)「医療計画」導入という区分に重複するものといえる。

となっている。そこで、本稿ではこれらを包摂し、医療管理学の展開をフォローした濱井他(2004)、草刈(2011)、河口(2013)、高木(2013)、小宮(2014)を概観しながら、濱井他(2004)に沿って①終戦から国民皆保険達成までの時代、②国民皆保険達成後の高度背経済成長時代、③石油危機から昭和の終わりまでの保険制度の調整と抑制の時代、④平成以降の保険制度の構造改革の時代という区分を採用したい。

(1) 終戦から国民皆保険達成までの時代(1945～1961年)

この時代は、医療政策のうえでは終戦により1948年の新しく医療法が制定され、医療提供体制のうえでは陸海空軍病院の国立病院への移管が見られた時代である。医療法制定により(診療所と区別した)病院の性格を明確にすること、公的医療機関制度を設けたこと、各種審議会を設けることとなった。

医療管理学の体制整備としては、当時は医療管理学という学問の基礎が築かれた時代でもある。連合軍最高司令官総司令部(GHQ)のもとで公衆衛生福祉局が社会保障を担当し、厚生省の機構改革などとともに、病院管理者に対しての経営知識・管理能力・管理運営の研修が必要と判断した。その結果、1949年には国立第一病院に「厚生省病院管理研修所」が開設され、先進国の病院管理思想と病院運営方法が2つのコースで教示されることとなった。また1949年には学術書院(のちの医学書院)より雑誌『病院』が刊行され、編集主幹として研修所が関与することで教育内容を掲載していくこととなる。さらに1953年の東北大学医学部に開設された病院管理学講座を嚆矢として、全国の大学医学部に少しずつ医療管理学教室が設置されることとなった。

この頃の教育・研究内容としては、病院の近代化として「人的組織」の組織化や「物的組織」の整理化並びにその両方の計画化が中心となっていた。つまり、「人的組織」を上下関係・水平関係・集中化・分離化の原則に基づいて整理し、構造的には「職能別ライン組織」、あるいは診療部＝ライン／その他部門＝スタッフとする「ライン・スタッフ組織」としたのである。また、「物的組織」を中央化することで、医局・図書室・手術室などを活動しやすいように共有化することなどがある。さらに「人的組織」「物的組織」の計画化として、総合的な計画として計画表による明示などがあり、投薬予定表・手術時間表などの過程図表なども示されていた。

(2) 国民皆保険達成後の高度経済成長の時代(1961～1973年)

この時代は、医療政策のうえでは1961年の国民皆保険の達成があり、医療提供体制のうえでは医療提供の主体が官から民へ移った時代でもある。国民皆保険の達成は対象者の増加とともに対価の診療報酬による保証という側面があり、高コスト体質の公的病院の増床規制などによって民間病院増加を促した時代でもあった。

医療管理学の体制整備としては、当時は病院マネジメントに関する研究が整備される時代となっている。1961年には病院管理研修所が病院管理研究所と変更され、1963年には日本病院管理学会が創設されることとなった時代である。そして病院管理研究所の研究成果として、1970年から1974年にかけて「病院管理体系」全6巻が出版され、日本における医療管理学の体系化が進められた時代ともなっている。この「病院管理体系」では、第1巻が病院史・医療制度・管理・倫理となっており、第2・3巻が業務（Ⅰ・Ⅱ）とされ、第4巻は経営、第5巻は公衆衛生・社会福祉・社会保障・特殊病院管理、第6巻は建築・設備・医療機器（Ⅰ・Ⅱ）と区分され論じられている。

この頃の教育・研究内容としては、病院ストの多発をうけた病院の労務管理を中心に多く論じられることとなった。労使関係では、労働組合を必要以上に敵視しないこと、団体交渉を尊重すること、労働協約の内容について整理されることなど、3点が行われた。また人間関係管理では、メイヨーの人間関係論を基盤とし、専門職的権限の優位性の承認、専門職代表者の意思決定参加の制度化、手段的活動の管理方式の制度化、委員会方式の最大限の活動などが有効な管理方式として提唱されていた。

(3) 石油危機から昭和の終わりまでの保険制度の調整と抑制の時代(1973～1988年)

この時代は、医療政策のうえでは1973年の老人医療費の無料化があり、医療提供体制のうえでは技術革新による検査・治療機器の普及が見られるようになった時代である。老人医療費の無料化は高齢者の受診率上昇を招き、技術革新はCTスキャン・超音波診断装置・集中治療監視装置といった高額・高コストの設備投資をもたらし、結果的に医療費抑制政策をもたらすことになった。

医療管理学の体制整備としては、当時は時代背景を受けて医療管理学の見直し、つまり医療管理学が深化していく時代ともなっていた。1976年には国立大学病院での「看護部」設置に伴って「看護部長」が正式に誕生するとともに、1970年から79年まで続く1県1医大構想に基づき医科大学の創設が続いた。さらに、病院設置に伴って筑波大学医学部附属病院にPPC²⁰構想が採用されるなど、業務の拡大・複雑化や療養環境の向上とのバランスが図れるようになった時代でもあった。

この頃の教育・研究内容としては、具体的な経営危機の問題から脱却するために設備投資に関するテーマ設定や、外注・シェアードサービスといった概念が病院に入ってくることとなった。設

²⁰ PPCとは、Progressive Patient Care(段階的 patient 管理)として患者の重症度にかかるケアの程度に応じた看護提供区分のことである。PPC方式では、患者の治療内容や看護必要量に応じて看護単位を設けて適切な人員を配置し、患者の医療ニーズに適したケアを提供する看護体制が目指される。

備投資では病院の能力(規模・対象患者)やステータスといった観点から、設備の適応を増大させる方策が検討されるとともに、売却ロスや採算分析による最適化が議論されるようになったといえる。

(4)平成以降の保険制度の構造改革の時代(1988年～)

この時代は、医療政策のうえでは 1998 年の試行から始まる包括支払制度の導入があり、医療提供体制のうえでは 1985 年の医療法改正による医療計画による病床に関する制約(規制)の時代である。社会保障領域を超えて医療費の抑制が社会的問題として議論されるようになり、併せて包括支払制度による支払額におけるキャップをかけることや、病床規制による医療費の発生源の拡張を防ぐということが考えられるようになった。

医療管理学の体制整備としては、学術成果の提供対象が従来の病院経営者層を焦点に当てたものから、より対象を広く普及させるようになった時代である。病院管理研究所は、1990 年に国立医療・病院管理研究所へ、1997 年には国立公衆衛生院と合併して国立保健医療科学院と組織変更された。また、社団法人日本病院会による事務長職養成通信教育、社団法人全日本病院協会が主催する理事長・院長・事務長等の研修コース、社団法人日本医業経営コンサルタント協会が主催する認定講座などが開講されるようになった。そして、1997 年に発足したクリティカルパス研究会が 1999 年に医療マネジメント学会へと展開し、2008 年には病院管理学会が日本医療・病院管理学会へと名称変更している。さらに、1997 年には国際医療福祉大学で医療経営管理学科が開設され、広島国際大学・秀明大学にも設けられることとなる。この動きは広がり、藤田保健衛生大学・保健医療経営大学・東北福祉大学・新潟医療福祉大学などでも同様に教育が広まることとなった。また大学院レベル²¹でも、東京医科歯科大学・慶應義塾大学・多摩大学でも教育・研究が行われている。

この時期の教育・研究内容としては、急速な制度環境の変化を背景として、濱井他(2004)の指摘の通り「原価管理」「経営戦略」「医療の質」への注目がなされるようになる。「原価管理」への注目では、荒井(2001a→2009)による聖路加国際病院での原価計算システムの紹介など、コスト管理に必要なデータ計算・分析の紹介が行われるようになった。「経営戦略」への注目では、戦略分析(環境分析)・戦略選択・戦略管理が行われるようになり、計画・執行・評価・計画の見直しという PDCA サイクルの確立が唱えられるようになった。そして「医療の質」への注目では、クリニカルパス・リスクマネジメント・患者満足といった観点から着目があり、提供プロセスや受療者主体のマネジメントが徐々に確立されることとなった。

²¹ 山下(2007)は、公衆衛生学系大学院プログラム、経営学系大学院プログラム、医療福祉・看護学系大学院プログラムとして 10 校を紹介している。

2 2000年代の医療管理学分野の代表的書籍と論述内容

本項では、2000年代の医療管理学分野の代表的な書籍の内容を確認することで、医療管理学において語られる経営者層並びに経営者に準じる層に求められる知識体系を整理することが目的である。医療管理学教育が普及されてきているものの、通勤・通学コストや社会人教育が主体となるゆえの教育機会が少ないという問題があり、書籍を通じた教育・習熟が現在も中心的な手法の1つと考えられる²²。

(1) 分析対象・分析フレームワーク

① 分析対象

本研究は、国立国会図書館の情報探索ポータルである「国立国会図書館サーチ」を利用した文献分析である。「国立国会図書館サーチ」を利用して、対象を書籍に絞り、さらにキーワード検索により{ 医療 or 病院 or ヘルスケア } and { 管理 or 経営 or マネジメント }により抽出し、2000年から2013年までの文献を検索した。

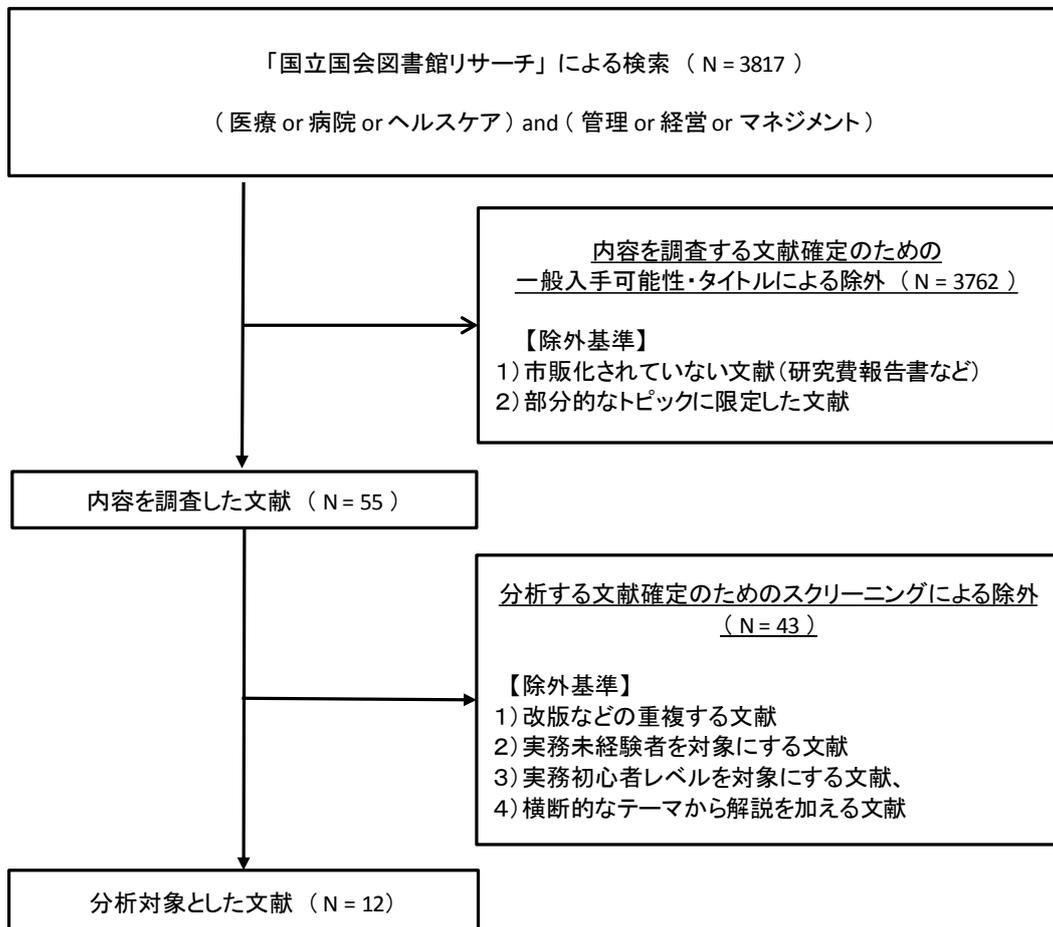
検索結果は、2014年11月21日現在で3817件であり、さらにタイトル・一般入手可能性²³により調査対象を選択し、さらに医療管理学の部分的なピックに限定されていない書籍55文献を具体的に調査した。その結果、本研究の趣旨から経営者層並びに経営者層に準じた教育機会を望む層を対象とすることから、改版などの重複する文献、(医療秘書など)実務未経験者を対象にする文献、(用語解説などから始める)実務初心者レベルを対象にする文献、1つの事象に対して横断的なテーマから解説を加える文献、実務家・コンサルタントなど学術的な背景とは異なる観点から纏めた文献を除外²⁴し、最終的に11文献(12分冊)と参考として翻訳1文献の内容を詳細に分析した。

²² この教育手法については、様々な団体や個人並びに病院間ネットワークによる講習も大きな位置を占めていると考えられる。しかし主催情報の入手や教育プログラムの確認など、カリキュラム(提供内容)のアクセシビリティが必ずしも容易でない側面があり、代表して書籍による分析を行うこととする。

²³ 教育面における利用実態への反映を重視するため、文部科学省科学研究費をはじめとする「調査研究事業報告書」といった実務担当者の利用が乏しいと思われる文献を除外した。

²⁴ 対象書籍の選定にあたり、該当する可能性が高い「医療経営士テキストシリーズ」(日本医療企画)は除外した。同書籍は市販化されかつ川淵孝一・東京医科歯科大学教授が監修していることから検討に値するが、全40巻となることで網羅性の重視が本研究と異なる可能性があるとともに、実務への活用の観点から横断的なテーマ設定が多く見られたためである。

図表 3 文献抽出ステップ



出典:筆者作成

② 分析フレームワーク

分析フレームワークとして、先行研究では日本医療・病院管理学会教育委員会(2013a; 2013b; 2014)が存在する。同研究では医療マネジメントに対する大学院・大学教育のプログラムを分析し、18教育内容²⁵・6教育方法に分類した報告のサマリーとなっている。しかしページ数の制約から具体的な18分類については触れられておらず、ヘルス領域とビジネス領域の単位数比較結果や、大学院・大学・看護系大学院などの比較の紹介になっており、本研究の目的とは必ずしも整合しない。

²⁵ 大学教育では分類は18項目で行われているもの、分析は基礎科目及び卒論・課題研究といった統合実践科目を除いた16領域を対象としている。

そこで、2005 年度通商産業省による医療経営人材育成事業として編纂され、黒川清・日本学術会議会長を委員長とし、尾形裕也・九州大学大学院医学研究科教授、田中滋・慶應義塾大学大学院経営管理研究科教授、永井良三・東京大学医学部附属病院長、西澤寛俊・社団法人全日本病院協会副会長、三上裕司・社団法人日本医師会常任理事を委員としたワーキンググループで編集された書籍『医療経営の基本と実務(上・下)』(日経メディカル開発)の枠組みで分析することとした。同書籍は、公的な枠組みのもとで作成されており、かつ医療マネジメントに関する学術的背景をもとに構成されているからである。書籍の構成としては 2 部(2 分冊)構成となっており、戦略編として、①医療経営概論、②経営戦略、③マーケティング、④技術戦略、⑤制度・政策となっている。また管理編として、⑥組織管理、⑦人材管理、⑧オペレーション管理、⑨会計管理、⑩資金管理、⑪リスク管理が取り上げられている。

(2)対象文献

対象文献 11 文献(12 分冊)について、その概要について確認していきたい。なお、取り上げる対象順序は、最初に分析フレームワークとして採用した書籍として、次いで出版年の古いものから解説を加える。

1 番目(2 分冊)は、分析フレームワークとして取り上げた黒川清・尾形裕也監修(2006a; 2006b)『医療経営の基本と実務(上・下)』(日経メディカル開発)である。同書籍は、通商産業省が日本経済において市場規模や雇用の受け皿となっている医療サービス業の活性化を図るべく立ち上げた事業成果となっている。医療界や学会の有識者に加えて厚生労働省をオブザーバーとして構成される委員会のもとで開発され、標準テキストとして作成されている²⁶。分析フレームワークで取り上げた 11 領域で構成されており、その各領域内は、一般論として概念理解、医療機関経営における概念適応の実際、医療機関経営における概念適用の課題、事例という四部構成で理解が進むよう配慮されている。

2 番目は、高橋政祺(2000)『病院管理学入門』(医学書院)である。高橋は日本大学医学部に産婦人科学・公衆衛生学を修め、日本大学・杏林大学で病院管理学を講じている。また『病院管理体系』執筆にも携わっており、同書籍の初版の 1967 年から増刷・改版を重ねているものである。初版から、医療制度や院内感染などのトピックが付け加えられる形で改版されており、167 ページながら、①医療経営概論、④医療技術と医療経営、⑤医療制度・政策、⑥組織管理、⑦

²⁶ 詳細に述べるなら、開発された標準テキストに対して、翌年の診療報酬改定・改正医療法の反映に加えて、趣旨を損なわないようコンパクトに再編集された要約版となっている。本研究趣旨の観点からは、出版(市販化)により入手可能性が高まったバージョンが適していると考え、この要約版を研究対象とした。

人材管理、⑧オペレーション管理、⑨会計管理、⑪リスク管理の 8 領域を網羅している。しかし、著者自身が「旧版の尾を引き摺っている」(はしがき iii 頁)としているように、従来に医療管理学の枠組みがもととなっているため、②経営戦略、③医療マーケティングといった論点は取り上げられていない。

3番目は、長谷川敏彦編集(2002)『病院経営戦略』(医学書院)である。同書籍は国立保健医療科学院政策科学部長である長谷川を中心に纏められたものであり、病院関係者・会計士やコンサルタントといった病院外部にいる医療関係者・医療管理学分野の学術研究者で執筆されたものである。〈戦略策定過程〉を基軸に編纂されており、最初に〈分析の背景〉〈管理の実践〉として外部情報としての制度・政策や内部情報としての院内組織が取上げられている。そして〈管理の方向性〉として課題として「リーダーシップ」「マーケティング」「クリニカルパス」といったテーマが取り上げられ、それらを解決する〈分析の証拠〉〈具体的手法〉として資源である「情報」「財務」「人材」「物品」について纏められているという、①医療経営概論、⑩資金管理を除く 9 領域を網羅した構成となっている。

4番目は、日経メディカル開発編集(2003)『医療施設経営ハンドブック』(日経メディカル開発)である。同書籍は日経メディカル開発の編集であるが、厚生労働省医政局による医療施設経営安定化推進事業から医療機関経営に必要なテーマが取り上げられており、西田在賢・国際医療福祉大学教授(当時)を検討会主任とし、病院関係者やシンクタンク研究員を中心に纏められたものである。院長・理事長を対象としているため、冒頭にトップマネジメントの基本的役割・実践が述べられ、続いて 7 つのテーマ(患者の視点を尊重した医療サービス/事業の展開/人材管理・育成/財務諸表とその分析/コストマネジメント/第三者評価/安全対策・事故対策)のもとで、②経営戦略、③医療マーケティング、⑥組織管理、⑦人材管理、⑧オペレーション管理、⑨会計管理、⑪リスク管理という7領域に対する解説が加えられている。さらに後半は複数のテーマからなる 12 の事例が取り上げられ紹介されている。

5番目は、川淵孝一(2004)『進化する病院マネジメント』(医学書院)である。川淵は東京医科歯科大学教授として、医療経済・医療経営・診療報酬政策を専門とする研究者であり、同書籍は 1990 年代半ばに刊行された書籍の改訂版として書き直されたものである。序章として、組織マネジメントの観点からリーダーシップが取上げられ、その後外部環境の変化として制度・政策が取上げられている。そして、バランスト・スコアカードをはじめとする各論へ繋げるという章構成となっており、①医療経営概論、④医療技術と医療経営を除く 9 領域が取りあげられている。

6番目は、国際医療福祉大学医療経営管理学科編集(2004)『医療・福祉経営管理入門(四訂版)』(国際医療福祉大学出版会)である。大学における医療・福祉施設の経営管理者の養成を目的にしたテキストとして編纂されており、病院・施設における教科書としての採用実績について

も触れられている。前半は総論として制度・政策を中心に医療分野の動向について解説されており、後半は各論として<医事管理と診療情報管理><医療・福祉施設の経営管理><福祉施設の経営><医療・福祉におけるIT>の枠組みのもとでテーマ別に解説が加えられ、12のすべての領域が網羅されている。

7番目は、医療経営教育協議会「医療マネジメント」企画編集委員会編集(2008)『医療マネジメント』(日経メディカル開発)である。同書籍は、経済産業省の医療経営人材育成事業の実施のために形成された高度医療教育コンソーシアムが編纂したテキストになっている。浅田孝幸・大阪大学教授、紀ノ定保臣・岐阜大学教授、堤修三・大阪大学教授、山本眞由美・岐阜大学教授、山本容正・大阪大学教授が中心となって纏められており、冒頭の専門職種としての役割を踏まえて、①医療経営概論、③医療マーケティングを除く9領域が、8章に渡り解説されている。

8番目は、田中滋・古川俊治編集(2009)『MBAの医療・介護経営』(医学書院)である。同書籍は、MBA教育に携わる立場・MBA教育を受けた立場である、慶應義塾大学に在籍する2人の教授(田中滋・大学院経営管理研究科教授、古川俊治・大学院法務研究科教授・医学部教授(兼担))を中心に編纂されている。10章に分かれて8領域(②経営戦略③医療マーケティング④医療技術と医療経営⑤医療制度・政策⑥組織管理⑦人材管理⑧会計管理⑨資金管理)が解説されている。さらに「介護」に関しては1章を取上げて解説が加えられており、介護保険制度の動向として制度実施状況やサービスモデルについても説明されている点は類書にないものである。

9番目は、今村知明・康永秀生・井出博生(2011)『医療経営学(第2版)』(医学書院)である。東京大学医学部附属病院企画情報運営部(初版時)に所属した3人の研究者により執筆されており、2006年の出版から5年を経て改版されたものである。<現代の医療経済・政策と医療経営><病院管理><医療安全管理と医療経営><日本の医療の論点>をテーマに各論が展開されており、医療システムに関する現状分析とあるべき将来像を示すものとなっている。分析フレームワークに沿った①医療経営概論を除く10領域以外にも取り上げており、さらに解説のある「医療経済」に関する観点は少しずつニーズが増えており、医療経営者層にとっても政策理解のうえで求められてきているものである。

10番目は、西田在賢(2011)『ソーシャルビジネスとしての医療経営学』(薬事日報社)である。西田は静岡県立大学大学院教授であり、同書籍は「医療・介護機関は存在することそのものが重要である」との視点に立っている。そのため(過度の利益追求ではなく)「遣り繰り」のための科学という観点から、<医療介護の経営原理>としての制度・政策に関する説明(⑤医療制度・政策)と、<医療・介護の事業経営論>としての事業運営の手法(①医療経営概論②経営戦略⑨会計管理)に関する説明から構成されている。西田の問題意識を反映して、経営持続性に関する指標に特化した分析も<医療・介護事業の経営持続性の研究>として扱われており独自のもの

のといえる。

11番目は、柳在相編著(2013)『医療福祉の経営戦略』(中央経済社)である。柳は日本福祉大学教授として経営戦略論・組織論・ベンチャー経営論を専門としており、同書籍は医療福祉における非効率性を経営学の視点で検討し、経営戦略を提示することを目的としている。経営戦略を主眼において構成され、その枠組みでの政策解説(⑤医療制度・政策)や概念紹介(②経営戦略⑥組織管理⑦人材管理)や6組織の事例に加えて、マーケティング(③医療マーケティング)や財務管理(⑩資金管理)やイノベーション(④医療技術と医療経営)に関する解説を加えた内容となっている。

また、参考として、サンフィリポ, ノートン, ホワイトサイド編著(2006)『MBA式医療経営戦略ハンドブック』(日本医療企画)を取上げた。同書籍は、海外の医療経営に関する研究者が執筆した医療経営者を対象にした書籍となっており、真野俊樹・多摩大学教授が監訳者となっている。17章立ての構成となっており、海外事例に即しているが医療マネジメントに必要な8領域(②経営戦略③医療マーケティング④医療技術と医療経営⑥組織管理⑦人材管理⑧オペレーション管理⑨会計管理⑩リスク管理)が学べる内容である。そのなかで医療処置内容に関する<コーディング>や経営者自身の保険・資産管理に焦点を当てた<財政プラン>については、日本の書籍ではほとんど触れられていない²⁷内容となっている。

²⁷ アメリカでは医療機関の経営層は、医師資格に加えてさらにMBAやMPHを取得するなど施設マネジメントを志向した層が担っている。そのため、病院全体のマネジメントそのものを対象とする学術内容(施設経営)提供と、そうした学術内容を求める人物に対する知識(施設経営+個人キャリア形成)提供といった、書籍が想定する内容範囲の相違がある可能性がある。日本でも、個人キャリア形成の観点で自発的な志向を出発点とする個人開業の形をとる診療所に関しては、例えば緒方(1996)で「開業医の資産形成」に関する章で預貯金・株式投資・不動産投資に関するメリット・デメリットの説明がされており、経営施設(診療所)と経営者のキャリア形成の双方の側面を対象とした書籍が刊行されている。

図表 4 2000年代の医療管理学における代表的文献の内容分析

書籍名	著者	発行年	出版社	内容区分	① 医療経営理論	② 経営戦略	③ 医療マネジメント	④ 医療技術と医療経営	⑤ 医療制度と政策	⑥ 組織管理	⑦ 人材管理	⑧ オペレーション管理	⑨ 会計管理	⑩ 資金管理	⑪ リスク管理	⑫ はしがき、文献など	⑬ その他	合計
医療経営の基本と実務(上・下)	黒川清・尾形裕也監修	2006	日経メディカル開発	ページ数	16	74	64	64	28	44	58	54	62	4	44	16		568
				割合	2.8%	13.0%	11.3%	11.3%	4.8%	7.7%	10.2%	9.5%	10.8%	7.7%	7.7%	2.8%		
病院管理入門(第5版)	高橋政謙	2000	医学書院	ページ数	22		7	7	10	20	16	50	8		7	11	12	163
				割合	13.5%		4.3%	6.1%	12.3%	9.8%	30.7%	4.9%	4.3%	6.7%			7.4%	
病院経営戦略	長谷川敏彦編	2002	医学書院	ページ数		48	31	34	37	31	26	79	30		18	15	45	394
				割合		12.2%	7.9%	8.6%	9.4%	7.9%	6.6%	20.1%	7.6%	4.6%	3.8%		11.4%	
医療施設経営	日経メディカル開発編	2003	日経メディカル開発	ページ数		22	13			7	13	10	36		14	10	102	227
				割合		9.7%	5.7%			3.1%	5.7%	4.4%	15.9%	6.2%	4.4%		44.9%	
進化する病院マネジメント	川瀬孝一	2004	医学書院	ページ数		46	36		38	68	32	40	47	10	32	11		362
				割合		12.7%	10.5%		10.5%	18.8%	8.8%	13.0%	2.8%	8.8%	3.0%			
医療・福祉経営入門(四訂版)	国際医療福祉大学医療経営管理学科編	2004	国際医療福祉大学出版会	ページ数	20	10	16	51	83	44	25	85	57	3	18	73		515
				割合	3.9%	1.9%	3.5%	9.9%	16.1%	8.5%	4.9%	16.5%	11.1%	6.0%	3.5%	14.2%		
医療マネジメント	医療経営教育協議会「医療マネジメント企画編集委員会」編	2008	日経メディカル開発	ページ数		22		20	40	35	19	24	18	16	18	8	32	255
				割合		8.0%		7.8%	15.7%	13.7%	7.5%	9.4%	7.1%	7.1%	7.5%	3.1%	12.5%	
MBAの医療・介護経営	田中浩・古川浩治編	2009	医学書院	ページ数		44	82	26	65	17	24	70	16		9	42	397	
				割合		11.1%	20.7%	6.5%	16.4%	4.3%	6.0%	17.6%	4.5%		2.3%		10.6%	
医療経営学(第2版)	今村知明・康永秀生・井出博生	2011	医学書院	ページ数		23	13	12	27	6	36	19	27	4	42	25	22	256
				割合		9.0%	5.1%	4.7%	10.5%	2.3%	14.1%	7.4%	10.5%	1.6%	16.4%	9.8%	8.6%	
ソーシャルビジネスとしての医療経営学	西田在賢	2011	薬事日報社	ページ数	26	14			124				44			21	98	327
				割合	8.0%	4.3%			37.8%			13.5%			6.4%		30.0%	
医療福祉の経営戦略	柳在相 編著	2013	中央経済社	ページ数		106	54	12	60	20	27			48		0	7	334
				割合		31.7%	16.2%	3.6%	18.0%	6.0%	8.1%	14.4%			0.0%	2.1%		
合計				割合(※)	2.0%	11.1%	7.8%	5.2%	13.2%	7.9%	7.9%	10.2%	11.4%	4.0%	5.8%	5.5%	7.5%	100.0%
(参考) MBA式医療経営戦略ハンドブック	ジセフ・サンフスカ・ポーター・マズ・ローラン・ベイン・ホール・ウイザード 編著	2006	日本医療企画	ページ数		20	96	92		12	14	50	32		19	15	26	271
				割合		7.4%	21.4%	4.4%		4.4%	5.2%	18.5%	11.8%		3.7%	5.5%	9.6%	100.0%

※ 「医療施設経営」では、事例編が約半数のページを占めているが、掲載の内容項目に跨った考察となっている。そのため事例を除いたページ数の割合で算出した。

※ 「合計」では、各書籍の全体のページ数を反映すると一部の書籍の影響を受けるため、割合のみを集計・算出した。

出典：筆者作成

(3)分析内容

ここで全体の内容について、各書籍で取り扱われた領域、並びに各書籍のページ数の割合(構成割合)をもとに計算した、領域全体の構成比率から分析したい。

まず 11 文献(12 分冊)の概観を参照すると、分析フレームワークで対象としたテーマについては、多くの文献で万遍なく取り上げられていることが確認できる。西田(2011)は<存続可能性>という着眼点に特殊性があることで該当部分の詳述という特徴があるものの、それ以外の書籍では数領域を除いてほぼ網羅した内容となっている。

そして全般の傾向についてより詳しく見ると、とりわけ⑤医療制度・政策に関する論述が13.3%と最も多くなっていることが分かる。医療機関の経営が医療制度の許可の上で成り立っており、かつ診療報酬に左右される局面も極めて多いものとなっている。そのため現状の経営に関する理解や、今後の方向性に対する洞察を得るうえで、医療制度・政策に関する理解は必須のものとして裏付けているともいえる。

また、⑥組織管理(7.9%)と⑦人材管理(7.9%)と合わせると15%を越している。医療管理学の草創期以降でも組織・人材に関しては、実務面での調整の場面が非常に多くなっていた。これは医療におけるサービス提供が、他職種・多人数からなる人的サービスとされていることから理解でき、医療機関マネジメントを研究対象とする医療管理学の長年の研究の蓄積が大きかったと推察することができる。

さらに、②経営戦略(11.1%)、⑨会計管理(11.4%)と続くことを見るならば、近年の動向を反映しているともいえる。②経営戦略は、高橋(2000)を除くすべての書籍で取り上げられており、同書籍が改訂版であることを考えると近年になって重視されてきたことを裏付けているともいえる。また⑨会計管理についても柳(2013)を除くすべてで取り上げられており、その柳(2013)については⑩資金管理で多くのページを割いていることから、やはり近年の重視を看取することができる。

そして医療の質については、⑧オペレーション管理(10.2%)の一部と、⑩リスク管理(5.8%)と分かれているものの、やはりある程度配慮されていることを観察することができる。とくにリスク管理は、受療者側から考えると医療の質の担保は最低限の前提であり、医療安全はマネジメントの重要性が増しているテーマともいえる。

これらのテーマを総括すると、従来から必要とされてきた実務テーマに加えて、近年要求・要望の高まっているテーマに焦点が当てられており、実務の必要性和学術的な整理が組み合わせりながら体系化されていったことが分かる。

そしてその視点でいうならば、本来の医療管理学でより求められる可能性があること・潜在的により必要性が高まる可能性があるテーマについては十分に論じられていない可能性があるともいえる。具体的にいうならば、医療経済学に関するテーマは「その他」に分類されるが数件の

文献に留まっており、十分には体系化されていない(体系に組み込まれていない)ともいえる。また、サービス・プロセスの連鎖という提供関係を考えると、情報化の進展によりオペレーション・リサーチをはじめとする経営工学の研究知見とさらに結びつく方向性もあるといえるが、オペレーション管理の一部で触れられているに過ぎない。高木(2013)では、日本医療・病院管理学会の例会演題数の推移に関する考察が施されているが、近年の医療経済や IT・医療情報による地域医療の視点の増加を指摘している。学術的な背景に基づく観点から考えるならば、医療管理学としてこれらの分野も踏まえた今後の進むべき道をも示す役割があると期待することができる。

そしてこの重視領域の観点については、日本医療・病院管理学会教育委員会(2013a; 2013b; 2014)による医療マネジメント教育プログラムと比較することができる。大学院では「制度・政策・法」が最も多く「財務・会計」「起業と企業」が続くプログラムとなっており、学部では(医療福祉等基礎科目を除くと)「財務・会計」「制度・政策・法」「経営学・管理学概論」が続くプログラムとなっており、看護管理系大学院では(看護医療等基礎科目と統合実践科目を除くと)「経営学・管理学概論」「制度・政策・法」「医療の質・安全管理」と続くプログラムとなっていて、調査文献の重視領域とある程度近接していることが分かる。教育プログラムでも「制度・政策」や「会計管理」や「財務管理」といった領域を重視している点は同様であり、その一方で「経営学・管理学概論」「組織管理」「人材管理」といった領域が比較的手薄なことや、「起業と企業」「医療の質・安全管理」といった領域などが重視されていることは異なっている。また教育プログラムのなかでは、ビジネス領域に関する科目の重視や「財務・会計」に関する単位数の相対的な多さから、医学科を有さない大学に設けられた大学院プログラムとの類似性²⁸が伺えるものとなっている。

3 2000年代の医療管理学分野の会計・管理会計テーマの研究・教育概況

本項では、本論文の問題意識に即し、前項の文献における<会計>テーマ、とりわけ<管理会計>に関する論点について分析・考察することとしたい。先述の文献レビューでは「会計管理」「資金管理」に関する領域となるが、その詳細を分析するならば会計分野でも論じられ方・トピックの詳細に違いがあることが分かる。

²⁸ ほかのプログラムに関して言えば、医学科を有する大学に設けられた大学院プログラムでは、ヘルス領域(「制度・政策・法」「医療の質・安全管理」「統計学・疫学」など)が相対的に重視されているのが特徴とされている。また、学部におけるプログラムでは医療福祉等基礎科目が半数近くの単位数を占めている。看護管理系大学院におけるプログラムでは、認定看護管理者養成を視野に入れた演習・実習が多いという特徴とともに、「経営学・管理学概論」「医療の質・安全管理」「マネジメントシステム」に関する割合が高く、医療・看護の質のマネジメントに重点が置かれていることが指摘されている。

分析フレームワークとしては、引き続き黒川・尾形(2006b)『医療経営の基本と実務(下)』(日経メディカル開発)を利用し、〈会計〉については(A)会計基礎、(B)財務管理、(C)税務会計、(D)財務分析、(E)会計基準、(F)資金管理、(G)資金調達、(H)金融機関とのコミュニケーション、(I)管理会計を枠組みとする。そして〈管理会計〉については、さらに(a)管理会計概要(b)予算管理(c)原価計算(d)損益分岐点分析(e)意思決定会計という具体的なトピックについても分析し、重視されている項目や医療管理学に特有の特徴について考察したい。

(1)対象文献

1番目は、分析フレームワークとして取り上げた黒川清・尾形裕也監修(2006b)『医療経営の基本と実務(下)』(日経メディカル開発)である。同書籍では、「会計管理」として財務会計と管理会計が取上げられており、さらに「資金管理」の章も設けられている。最初に会計の基本的な概念解説から始め、そして財務会計に関する概要説明や財務分析と続き、さらに管理会計に関する概要説明や各トピックについて解説されている。資金管理については、その必要性から始まり資金調達手法や金融機関とのコミュニケーションの取り方について解説が加えられている。

2番目は、高橋政祺(2000)『病院管理学入門』(医学書院)である。同書籍では、会計に関する記述が乏しいものとなっており、会計については(B)財務会計(I)管理会計という2項目が扱われているのみである。また、管理会計については(d)損益分岐点分析に触れられているのみとなっている。

3番目は、長谷川敏彦編集(2002)『病院経営戦略』(医学書院)である。同書籍では、会計については(A)会計基礎(B)財務会計(D)財務分析(F)資金管理(I)管理会計について扱われている。管理会計については、(a)管理会計基礎(b)予算管理(c)原価計算(d)損益分岐点分析(e)意思決定会計という5トピックすべて網羅されている。またこれ以外にもアウトカムマネジメントとして「政策評価」に関する視点や「病院経営管理指標」(後述)についても取り扱われている。

4番目は、日経メディカル開発編集(2003)『医療施設経営ハンドブック』(日経メディカル開発)である。同書籍では、会計については(A)会計基礎(B)財務会計(D)財務分析(F)資金管理(H)金融機関(I)管理会計について扱われており、さらに管理会計については(c)原価計算(d)損益分岐点分析についても説明されている。

5番目は、川渕孝一(2004)『進化する病院マネジメント』(医学書院)である。同書籍では、〈お金のマネジメント〉のテーマで会計について(B)財務会計(C)税務会計(D)財務分析(E)会計基準(F)資金管理(I)管理会計について扱われており、管理会計のなかでも(b)予算管理(c)原価計算(d)損益分岐点分析(e)意思決定会計についても説明されている。数値を使った事例や多くの図表を使って理解を進めるよう配慮され、さらに実務で利用される経営管理指標について

も扱われている。

6番目は、国際医療福祉大学医療経営管理学科編集(2004)『医療・福祉経営管理入門(四訂版)』(国際医療福祉大学出版会)である。同書籍では、会計については9項目すべてについて取扱われており、管理会計についても(a)管理会計概要(c)原価計算(d)損益分岐点分析にページが割かれている。また「病院経営管理指標」についても1章を割いて説明が加えられている。

7番目は、医療経営教育協議会「医療マネジメント」企画編集委員会編集(2008)『医療マネジメント』(日経メディカル開発)である。同書籍では、会計については項目が絞られており、(D)財務分析(F)資金管理(I)管理会計となっている。管理会計については(c)原価計算(e)意思決定会計について扱われている。

8番目は、田中滋・古川俊治編集(2009)『MBAの医療・介護経営』(医学書院)である。同書籍では、会計について(A)会計基礎(B)財務会計(D)財務分析(E)会計基準(G)資金調達(I)管理会計という6項目について説明されており、また管理会計については(a)管理会計概要(b)予算管理(c)原価計算(d)損益分岐点分析(e)意思決定会計という5トピックすべてが解説されている。さらに「病院経営管理指標」についても触れられている。

9番目は、今村知明・康永秀生・井出博生(2011)『医療経営学(第2版)』(医学書院)である。同書籍でも、会計については田中・古川(2009)と同じ6項目となっている。しかし管理会計については(c)原価計算(d)損益分岐点分析(e)意思決定会計の3トピックとなっており、「病院経営管理指標」については述べられていない。

10番目は、西田在賢(2011)『ソーシャルビジネスとしての医療経営学』(薬事日報社)である。同書籍では、西田の問題意識を反映して会計テーマでも限定して取り上げられており、(A)会計基礎(B)財務会計(D)財務分析(I)管理会計となっている。管理会計については、(a)管理会計概要と(d)損益分岐点分析にのみ触れられているが、経営持続性に関する指標の観点から「病院経営管理指標」については取上げられている。

11番目は、柳在相編著(2013)『医療福祉の経営戦略』(中央経済社)である。同書籍では「資金管理」の側面が強くなっているが、そのテーマのもとで会計については(B)財務管理(D)財務分析(F)資金管理(G)資金調達(I)管理会計が説明されており、管理会計については(a)管理会計概要(d)損益分岐点分析(e)意思決定会計が取上げられている。

また、参考として、サンフィリポ、ノートン、ホワイトサイド編著(2006)『MBA式医療経営戦略ハンドブック』(日本医療企画)も確認できる。同書籍では会計については(A)会計基礎(B)財務会計(C)税務会計(F)資金管理(I)管理会計という5項目となっているが、管理会計については(e)意思決定会計だけでなく、海外におけるマネジメントの視点を知ることができるものである。

図表 5 2000年代の医療管理学における代表的文献の「管理会計」内容分析

書籍名	著者	(A)	(B)	(C)	(D)	(E)	(F)	(G)	(H)	(I)管理会計					(J)その他	
		会計基礎	財務会計	財務会計	財務分析	会計基準	資金管理	資金調達	金融機関	(a) 管理会計 概要	(b) 予算管理	(c) 原価計算	(d) 損益分岐 点分析	(e) 意思決定 会計	政策評価	経営管理 指標
医療経営の基本と業務(上・下)	黒川清・尾形裕也監修	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
病院管理入門(第5版)	高橋政祺		0								0					
病院経営戦略	長谷川敏彦編	0	0	0	0	0	0			0	0	0	0	0	0	0
医療施設経営	日経メディカル開発編	0	0	0	0	0	0		0	0	0	0	0	0	0	0
進化する病院マネジメント	川淵孝一編		0	0	0	0	0			0	0	0	0	0	0	0
医療・福祉・経営管理入門(四訂版)	国際医療福祉大学 医療経営管理学科 編	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
医療マネジメント	医療経営者協議会「医療マネジメント」企 画編集委員会 編				0		0				0		0			
MBAの医療・介護経営	田中滋・古川俊治編	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
医療経営学(第2版)	今村知明・康永秀生・井出博生	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
ソーシャルビジネスとしての医療経営学	西田在賢	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
医療福祉の経営戦略	柳在相 編者		0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
合計		7	10	3	10	5	7	5	3	6	4	8	10	7	1	5
(参考) MBA式 医療経営戦略ハンドブック	ジョセフ・S・サンフランシスコ・トーマス・E・ノーラ ン・ペイツ・H.ホワイトサイド 編著	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0

出典：筆者作成

(2)分析内容(会計)

分析フレームワークのうち、最初に〈会計〉テーマの9項目の内容について分析したい。

(B)財務会計(D)財務分析についてはほぼすべての文献で説明されている。財務諸表に関する説明があり、その数値を使った分析をすることで、自身の医療機関の現状について会計データを用いて理解する手法を提供しているものである。そしてこの際に、医療機関の経営者層をターゲットとすることから、キャッシュフローに関して把握する必要があり、(F)資金管理(G)資金調達(H)金融機関についての項目も述べられている。とくに資金調達については2000年代に入って医療機関債の発行が可能となったことなど、直接金融の多様化について触れられていることが背景にあると考えられる。また(C)税務会計については3文献で取り上げられているのみであり、会計士・税理士などの医療機関外の専門家との協調によるマネジメント実態を伺わせるものもなっている。

特徴的な点として、「病院経営管理指標」について5文献で触れられていることがある。この病院経営管理指標については厚生労働省の調査指標²⁹となって公表されているものであり、医療機関全体の〈収益性〉〈安全性〉〈機能性〉についてのベンチマーク指標となっている。〈収益性〉については、一般企業と対比できる医業利益率や経常利益率に加えて、人件費比率や材料費比率などの生産性に関するベンチマーク指標を提示するものとなっている。〈安全性〉については、自己資本比率・流動性比率といった組織の継続性に関する指標が提示されている。さらに〈機能性〉については、平均在院日数や患者の外来:入院比率など、会計データを越えた管理指標となっている。これらの数値は通常の財務諸表分析に加えて、医療機関という業界のベンチマークを提供するものともいえ、さらに会計データ以外の指標を提示することで医療機関経営における注意指標や留意項目を提供するものとなっている。

(3)分析内容(管理会計)

(I)管理会計については、さらに分析フレームワークに沿って(a)管理会計概要(b)予算管理(c)原価計算(d)損益分岐点分析(e)意思決定会計に分けて考察する。(d)損益分岐点分析については10文献で取り上げられており、医療機関あるいは機関の一部を対象とした分析としてマネジメントに直結する有効な手法であること、またマネジメントに携わる人間に求められる手法であると位置付けられている。さらに(c)原価計算も8文献で取り上げられており、近年の医療管理学におけるコスト管理の文脈から紹介がされてきていると考えられる。また、ほぼ同じ7文献

²⁹「病院経営管理指標」は、医療機関の経営維持や改善のうえで、経営状況を計数的に把握するための参考資料として厚生労働省が開示しているものである。詳細については、第3章第1節を参照のこと。

で(e)意思決定会計が触れられている。診療科存続や医療機器導入に関する会計データ面での意思決定について取り上げたものである。これらとは対照的に、(c)予算管理については4文献に過ぎない。予算管理は予算編成だけでなく予算統制についても実務上は不可欠である。つまり、予算統制は統制する側としての経営者層だけでなく、統制される側としての現場管理者の視点も不可欠である。しかし、公的病院を中心として、予算管理の実態が経営層による予算編成という実務状況を反映してか、取り上げる書籍は半数以下となっている。

こうした医療機関における「管理会計」の現況は、経営者層を中心に考えられてきたこと、経営者を中心に取組まれていることともいうことができるかもしれない。管理会計は、会計データや会計以外のデータを利用した経営管理手法ということができるが、医療機関ではマネジメントに対する意識や手法の浸透が不十分ではないこと、それに患者に対する医療サービス提供が最重視されることから、マネジメントに対する理解が遅れてきた側面がある。そのため、マネジメント技法に関しても経営者層を中心に考えられる・取り組めることが先行してきたため、現場管理者や現場スタッフに対しての働きかけは不十分な状況ということがいえる。そこで医療管理学においても主要なターゲットをまずは経営者層に置く必要があり、その結果がこうした手法の紹介状況に繋がっていると考えられる。

4 本節のまとめ

本節では、医療管理学における会計・管理会計の位置付けを探ることを目的とし、既存文献から整理した。医療管理学の研究進展は、①学問の基礎確立、②研究・教育体制の整備、③実務展開を受けた研究内容の深化、④啓蒙対象の拡張といった、戦後の4期に分かれて展開していった。また、その啓蒙に当たった近年の書籍を分析すると、「医療制度・政策」が最も重視されており、「組織管理」「人材管理」といった伝統的に研究されてきた内容がそれに続くとともに、「経営戦略」「会計管理」といった最近重視されている領域についても多く記載されていることが分かった。さらに、「会計」については「財務会計」「財務分析」を理解するための内容が提供されている。「管理会計」については、「損益分岐点分析」「原価計算」「意思決定会計」といった経営トップ層が必要とし最初に実践に向かうと考えられる手法紹介が重視されていることが明らかになった。

第3節 本章のまとめ

本章では、「医療政策学」と「医療管理学」の近年の成果に沿って、医療政策からの医療機関のマネジメントに対する影響と、医療管理における医療機関マネジメントの会計・管理会計に関する構成内容を分析した。

「医療政策学」に関しては、病院マネジメントに対して影響を与えてきた近年の動向について、日本の医療制度の特徴の観点から具体的な検討を深めた。まず、政府・保険者による「国民皆保険」の観点からは、医療費増大による診療報酬抑制状況がある。この抑制状況は、診療報酬の政治的な解決によって図られて実態(原価)に対する依存が軽微なこと、福祉レジームの選択そのものが問われる時代となってパラダイムの転換として既存政策の延長では対応できないこと、医療費として計算される対象そのものの定義が曖昧なことを明らかにした。また、国民による「フリーアクセス」の観点からは、サービス提供内容に変化が及んできていることがある。患者－医師間のトラブルである医療紛争の増加が生じており、その背景にはサービス価値(医療安全)に対する更なる向上が求められているとともに、ホスピタリティ価値に対する注視が起こり医療機関に対する要求が増加してきていることが分かる。そして、医療機関の「自由開業医制」の観点からは、医療機関の未成熟なガバナンスが露呈してきたことも挙げられる。専門職としての医師意識の意識は医局制度に代表されるように組織マネジメントに対して希薄なものとなっており、医療機関もその希薄さを補う経営管理体制が脆弱なことが課題となっている。このように、近年の医療政策学上の動向でも、医療機関に対するマネジメントに新たな課題がもたらしていることが確認できた。

「医療管理学」に関しては、医療管理学における学問体系のなかから会計・管理会計の位置付けを探ることを目的とし、既存文献から整理を行った。医療管理学の研究進展は、①学問の基礎確立、②研究・教育体制の整備、③実務展開を受けた研究内容の深化、④啓蒙対象の拡張といった、戦後の4期に分かれて展開していった。そこでは、学術拠点としての研究施設・学会・学術誌の整備から、体系化によって労務管理を中心とした研究内容の充実、学問内容の深化による医療施設の最適化の視点ももたらされてきたこと、そして研究内容の享受者が拡大し「原価管理」「経営戦略」「医療の質」への認識が強まっていったことが明らかになった。また、その啓蒙に当たった 2000 年代の代表的な書籍を分析すると、「医療制度・政策」が最も重視されており、「組織管理」「人材管理」といった伝統的に研究されてきた内容がそれに続くとともに、「経営戦略」「会計管理」といった近年の動向で重視されている領域についても記載が多くなってきていることが明らかになった。さらに、「会計」については「財務会計」「財務分析」を理解するための内容が提供されている。「管理会計」については、「損益分岐点分析」「原価計算」「意思決定会計」といった経営トップ層が必要とし最初に実践に適用すると考えられる手法の紹介が重視されているこ

とが確認できた。

第3章 医療機関の原価計算に関する先行研究

本章では、医療機関の原価計算に関する先行研究を概観する。

最初に、原価計算に関するものとして、医療機関を巡る会計データの取扱いである。部門別原価計算の実施に関わらず病院運営を継続しなければならないことから、会計面をまったく無視して医療機関のマネジメントがされているわけではない。そのためどのような会計データが利用されていたか、どのように会計データを利用していたかを調べることにする。次いで、施設レベルの調査をもとにした部門別原価計算の普及状況を把握する。2人の研究者を中心に複数回の普及調査がされており、この原価計算の実施状況について確認する。

そして、既存文献のレビューを実施する。レビューでは、事例報告を中心にどのような計算が行われてきたかを、原価計算の「実践期」と呼ばれる期間を調査する。特に手法(原価計算制度・特殊原価調査)に焦点を当てるとともに、その目的や計算対象の観点から分析することで、原価計算データの活用に向けた着眼点の観点から考察を行うものとなる。そして、「多様化期」と呼ばれる期間を概観することで、今後の方向性や動向についても示唆を得るものとする。

第1節 医療機関マネジメントにおける会計データ

本節では、医療機関の原価計算に関する詳細な実態を調べる前段階として、まず医療機関で利用されてきた会計データの特徴について確認する。次いで、医療機関の原価計算に関する動向を確認するため、過去に実施された全国調査の結果を纏めることで、現状の普及状況について把握する。

1 医療機関マネジメントで利用されてきた会計データ

本項では、医療機関マネジメントで利用されてきた会計データの種類・特徴について確認する。医療機関のマネジメントにおいては、従来からも会計データを利用した経営管理は全くされていないわけではない。厚生労働省や公的団体を通じてデータ公表がされており、そのデータは医療行政に資する資料となるだけでなく、医療機関の経営管理の指標となるよう意図されていた。

医療機関を対象にした会計並びに会計関連データとして、一般的に開示されているデータとして6種類のデータがよく知られている。これらのデータは病院のマネジメントに関するデータ分析に関する書籍³⁰でも所収され、またコンサルテーションのなかでの参照³¹といった実務での利用が行われている。そこでまずはこれらのデータの特徴を確認することから行いたい。

図表 6 病院マネジメントに利用できる公開された会計データ

	データ	公表主体	公表内容
ベンチマーク指標	医療経済実態調査	厚生労働省 中央社会保険医療協議会	開設主体・病院機能別などで、属性別平均財務データが公開されている。
ベンチマーク指標	病院経営管理指標	厚生労働省医政局	開設主体・病院規模別などえ、財務並びに病院機能(患者数等)に関する指標が公開されている。
ベンチマーク指標	病院運営実態分析調査	公私病院連盟・日本病院会	100床当りの財務指標や病院機能(患者数等)に関する指標が刊行されている。
財務諸表	地方公営企業年鑑(病院事業)	総務省自治財政局	各自治体病院の財務諸表が公開されている。
財務諸表	医療法人財務諸表	都道府県・政令指定都市	公文書開示請求により管轄する自治体から各医療法人の財務諸表を入手することができる。
(参考) ベンチマーク指標	病院経営収支調査年報	厚生労働省医政局	2005年まで、公的医療機関及び社会保険関係団体の開設する病院の財務指標が公開されていた。

出典:筆者作成

³⁰ 例えば、廣瀬輝夫監修(2009)『医療・医療経営統計データ集』(三冬社)や日本政策投資銀行ヘルスケア室・日本経済研究所医療福祉部監修・編集(2014)『医療経営データ集 2014』(日本医療企画)などで取り上げられている。

³¹ 自治体病院経営研究会編集(2012)では主要指標として不良債務比率・他会計繰入金比率・病床利用率・職員給与費率・医業収支比率・経常収支比率を取り上げ、指標算出や比較による分析手法の紹介が行われている。

最初に、「医療経済実態調査」(厚生労働省中央社会保険医療協議会)を取上げることができ
る。調査目的は、病院・一般診療所・歯科診療所・保険薬局を対象とした医療経営の実態を明ら
かにし、診療報酬改定の基礎資料とするため実施されている。対象施設は、地域別に層化され
た施設群のなかから、病院(1/3 施設)・一般診療所(1/20 施設)・歯科診療所(1/50 施設)・保険
薬局(1/25 施設)を無作為に抽出して送付され、回答が得られたデータを集計したものとなっ
ている。内容は、施設概要、損益状況、資産・負債、従業員数・給与状況となっており、開設主体・
病院機能別の属性別財務データを中心に公開されている。

次いで、「病院経営管理指標」(厚生労働省医政局)³²である。調査目的は、病院の機能や規模、
地域性に密着した経営状況の実態を係数的に把握し、病院の健全な運営に資するための一つ
の参考資料とするために実施されている。対象施設は、医療法人が開設する病院・医療法 31 条
に規定する者の開設する病院³³・社会保険関係団体の開設する病院³⁴全数であり、回答が得ら
れたデータを集計したものとなっている。内容は、【財務票】として病院会計準則に則った貸借対
照表及び損益計算書と、【概況票】として施設概況・従業者状況・患者数状況・医薬分業状況・病
院経営の取組み・連携状況・未収金状況についてとなっている。この結果は、<収益性><安
全性><機能性>の3つの観点から設定された指標として、グルーピングされた施設群ごとの
実数・比率となっている。

この<収益性>については、一般的な企業財務分析に準じた「医業利益率」「総資本医業利益
率」「経常利益率」といった指標に、医療機関間の比較分析によく用いられる「固定費比率」「材
料費比率」「人件費比率」といった指標があり、さらに人件費比率の高い医療機関の生産性³⁵に着

³² 平成 15 年度までは「病院経営収支調査年報」(厚生労働省医政局)として公的病院群を対象
とした同様の調査が行われていた。しかし、開設主体を越えて比較することも目的に病院会計準
則が改定され、同調査年報は病院経営管理指標に統合された。この背景には、公的病院群・私
的病院群の管理対象の違い、つまり収支計算重視と損益計算重視の違いがある。公的病院群
では現金歳入歳出の重視から、収支差額をベースにした予算・決算管理に関する指標構成とな
っていた。しかし、私的病院群では、経営マネジメントの観点からも 1950 年代から複式簿記が導
入され、1965 年制定の病院会計準則に則った整備が進められてきた(染谷 1997, 第 4 章)。こ
の比較対象を埋めることも目的に、2004 年に病院会計準則が改正され、管理指標が統合され
ることとなった経緯がある。ただし、その用語の定義や強制力の関係もあり、厳密な意味での比
較可能性の担保にまでは至っていない。

³³ 公的医療機関に関する協力内容を定めた条文である。具体的には、「自治体」としては、都道
府県・地方独立行政法人・市町村・特別地方公共団体で構成される。また、「その他公的医療機
関」としては、日本赤十字社・社会福祉法人恩賜会済生会・社会福祉法人北海道社会事業協
会・厚生(医療)農業協同組合連合会・国民健康保険団体連合会で構成される。

³⁴ 具体的には、全国社会保険協会連合会・厚生年金事業振興団・船員保険会・健康保険組合
およびその連合会・共済組合およびその連合会・国民健康保険組合で構成される。

³⁵ ただし、井出(2008)は指標算出の方向性について、①収益性が第一でよいのか、②生産性

目した「常勤(非常勤)医師人件費比率」「職員1人あたり人件費」といった指標で構成されている。また、＜安全性＞については、一般的な企業分析に準じた「自己資本比率」「借入金比率」「流動比率」といった機関経営の継続性に注視した指標となっている。＜機能性＞については、医療機関独自の指標で構成されており、＜収益性＞で財務指標に結びつけて指標化された生産性を、運営プロセスに落とし込んだ指標となっている。つまり、「平均在院日数」「外来／入院患者比」「1床1日平均入院患者数」「救急車受入率」「ケアカンファレンス実施率」といったものとなっている。

そして、「病院運営実態分析調査」(一般社団法人全国公私病院連盟・一般社団法人日本病院会)である。調査目的は、病院運営の実態を把握して病院の運営管理改善の資料とするとともに、診療報酬体系の改善のために実施されている。対象施設は、両団体に属する病院群から回答が得られたデータを集計したものとなっている。内容は、平均在院日数・病床利用率といった病院運営に関する指標と、100床当りの収支金額といった指標で構成されている。特に、医師・職員1人1日当たりの指標といった生産性に関する指標が多いこと、病院の属性別・規模別の収支金額が開示されていることが特徴である。

加えて、個別病院・法人の財務諸表についてもデータを入手することができる。自治体病院が対象となる「地方公営企業年鑑(病院事業)」(総務省自治財政局)や、民間病院が対象となる「医療法人財務諸表」(都道府県・政令指定都市)では、対象となる個別病院・法人の財務諸表を入手することができる。複数年度を入手することができることから、個別病院・法人に関しては経年変化を把握することができ、診療報酬改定をはじめとする外部環境の変化や内部対応の財務面での結果を把握することができるものとなっている。

これらの病院指標の特徴としては、すべて病院単位の指標となっていることであり、病院間のベンチマークや病院単位の財務・機能分析として活用できるということである。荒井(2009, 第3章)の整理を参照すれば、①患者数及び入院日数と関連づける指標(患者一日あたりの診療報酬額・一日平均患者数・平均在任日数など)②医師・職員数と結びつけた指標(医師・職員一日あたりの診療報酬額・年間給与費など)③病床数から判断する指標(一床あたりの診療報酬額・総資産額など)④その他の財務指標(医業収支率・経常収支率・自己資本利率など)として分類することができる。そしてこれらの指標を各医療機関内での時系列、同一の病院類型(開設者別・病床規模別など)間、全国平均と比較することで、運営・経営状況の基準として使用していることが分かる。しかし、経営管理に資するデータ³⁶として用意されているものの、あくまでも施設全

は収益性に落とし込んでよいのかという点を課題としてあげている。

³⁶ また、小笠原(2001)・針谷(2000)・福永(2005)などを参照すると、内部における経営管理指標としてだけでなく、外部の指標として資金調達(与信)に関する指標として利用されていたことも記

体としての基準であり各部門・施策レベルでは比較をすることはできないものとなっている。

2 現在の原価計算の普及状況(定量研究のまとめ)

本項では、過去の複数の調査研究から把握できる医療機関における原価計算システムの導入状況について紹介する。また、原価計算の導入が2000年代以降に展開してきた理由と、従来用いられてきた各種経営指標との相違について補足することとする。

(1) 先行研究による導入状況調査

医療機関の原価計算は、そもそも本格的な研究の進展が1990年代後半からであることと、医療機関における展開も2000年代であることから、実施状況についての国家レベルの網羅的な状況調査は行われていない。また各種病院団体などにおいて部分的に行われている可能性が伺えるが、会員病院以外への公開性などから十分に把握することもできていない。そのため2000年代に行われてきた2人の研究者を中心とした複数の調査研究が参考になるという状況であり、その研究も対象病院群や実施の定義(対象部門・頻度など)が異なることから一概には普及・進展状況については説明しることができない。

それでもこれらの過去の研究から概況について把握することは有益であり、そのなかでも診療における医師の指示命令システムを統括する、「診療科」を中心とした「部門別原価計算」の実施状況について纏めることとする。

表1 先行研究による医療機関における原価計算の実施状況

調査時期	分類	実施率	出典	調査対象	送付数	回収数	回収率	留意点
2000年	診療科別原価計算	64.9%	荒井(2009)	全民間病院	7,430	1,497	20.2%	実施の有無であり、経常的かどうかは不明。
2002年	部門別原価計算	38.2%	荒井(2009)	医療経済研究機構会員病院	75	34	45.3%	経常的な実施病院であるが、経営管理に熱心な病院群で構成されている。
2004年	診療科別／病棟別原価計算	30.2%	中田(2004)	比較的規模の大きい急性期病院	847	205	24.2%	500床以上あるいは常勤医師50名以上の病院群に送付。
2006年	診療科別／病棟別原価計算	39.7%	中田(2007a)	150床以上の病院を調査し、300床以上の大規模病院を対象に分析。	1,821	442	24.3%	442病院のうち184病院を大規模病院として分析。
2009年	診療科別原価計算	62.0%	荒井(2010)	公的病院グループ	52	50	96.2%	
2009年	診療科別原価計算	57.3%	荒井・栗栖(2010)	2008年度DPC対象病院	718	77	10.7%	診療科別原価計算以外の何らかの実践については実施率61.3%。
2010年	診療科／病棟別原価計算	28.8%	中田(2011)	150床以上の病院を調査し、300床以上の大規模病院を対象に分析。	1,781	317	17.8%	317病院のうち125病院を大規模病院として分析。計算を毎月実施しているに絞って集計。
2010年	部門別原価計算	44.9%	荒井・尻無濱(2010)	医療法人財務諸表データベースから抽出した医療収益10億円以上の医療法人	2,271	200	8.8%	対象法人の詳細については荒井(2011a:補論3)参照。
2012年	部門別原価計算	46.8%	荒井他(2013)	2012年度DPC関連病院	1,619	221	13.7%	

出典:筆者作成

されている。

荒井耕・一橋大学大学院商学研究科教授(荒井・栗栖／荒井・尻無濱／荒井・渡邊・阪口)と、中田範夫・山口大学経済学部教授³⁷が複数回に渡って研究を実施しているが、全民間病院群への調査や公的病院グループに絞っての調査、あるいは病床規模による抽出などの対象病院群が異なっている。また中田(2011)による毎月(経常的)の診療科別原価計算の実施に対し、荒井(2009)による2000年実施調査の実施の有無のみを問うた調査など実施の定義そのものも異なっている。これらの調査については医療管理会計・医療原価計算の研究そのものの展開時期や研究者による対象関心事により施されるため単純な比較を行うことはできない。

それでもこの9回の概況を窺うならば、現在では3割程度の医療機関では毎月という頻度で、診療科別といった粒度で原価計算を行っていると推察される。また荒井(2009)や荒井・栗栖(2010)においては大規模病院・私的病院においてに有意に実施率が高いことを検証している。大規模医療機関ではマネジメントが複雑化するため経営管理ツールが必要となり、私的病院ではより自律的経営が要請されることが理由として考えられる。そのため、人的余力があり経営の自由度もある医療機関が、活用効率性(規模の経済)や分析者・システムを導入して、管理会計の活用に向けたデータ収集を進めてきている状況と理解することができる。

(2) 医療機関での原価計算導入状況の背景

これら医療機関における導入状況が、決して高くない状況として2つの理由が考えられる。まず医療界では経営管理をする土壌がなくても病院運営に支障をきたす状況ではなかったことが考えられる。荒井(2009)では1950年代からの医療界における原価計算研究の展開が述べられているが、1970年代に入って関心が薄れる停滞期が訪れたことが記されている。1960年代以降の国民皆保険の達成と順調な経済成長に伴って医療需要が着実に伸び続けて病院経営が安定したこと、病院団体等による特殊原価調査が一定の普及を見たこと、調査において経営管理目的³⁸が意識されなかったことによる個々の病院での実施意義が薄くなったことが原因である。

また制度の問題における会計情報での原価計算の実施の必要性もあげることできる。相田他(2010)・佐藤(2006)などが指摘する通り、報告義務のある財務諸表作成において、医療機関は原価計算を実施する必要がない。製品・仕掛品などの概念がないことから、医療機関では

³⁷ 中田は上掲以外にも中規模病院を対象とした調査(中田 2005; 2007b)や、150床以上の病院を対象とした調査(中田 2010a; 2010b; 2014)についての論考もある。しかし本表や本稿における以降の中田を参照した図表作成においても、他研究との比較可能性なども考慮して、中田が大規模病院と定義した300床以上の病院群の数値を対象とする。

³⁸ それと同時に「医療」における「経営管理」という側面が、医療者から忌避されていたということも無視できないかもしれない。なお医療の質と業績に関する相関関係については荒井(2011a; 2012b; 2012c; 2013d)などで、(定義には留意する必要があるが)質に影響することなく採算性が向上できる可能性について定量的に論じられている。

財務諸表に計上する原価計算情報が存在せず、実施状況が低い状況に繋がっているといえる。またアメリカのような保険者に対するコスト情報の報告義務がないことも実施してこなかった理由としてあげることができる。荒井(1998)において述べられている通り原価計算実施については制度により左右される局面も多いため、こうした状況が影響していると考えerことは難くない。

3 本節のまとめ

本節では、医療機関のマネジメントに利用されてきた会計データと、医療機関の部門別原価計算の普及状況について確認した。

最初に医療機関で利用されてきた会計データについて確認した。「医療経済実態調査」「病院経営管理指標」「病院運営実態分析調査」などを中心に、個別病院・法人の財務諸表データが利用されてきている。しかしこれらのデータは病院単位の指標となっているため、各部門・施策レベルまでは用いることができるものではなかった。

次に医療機関の部門別原価計算の普及状況について確認した。2人の研究者を中心に複数の調査が行われており、3割程度の病院で毎月・診療科別の原価計算が行われていると推測できる状況である。医療機関において原価計算に対する実施意識が薄くなった状況が続いたことと、原価計算の報告義務がないことが影響していると考えられる。

第2節 現在の原価計算の活用状況(事例研究のまとめ)

本節は、近年の原価計算の活用状況を事例研究に即して纏めるものである。最初に、本節の研究の位置付けを行った後、分析対象・分析フレームワークを示す。次いで、原価計算制度に関する事例動向を年次事例数とその内容で、また特殊原価計算に関する事例動向を年次事例数とその内容で整理し、両者を併用した事例についても報告する。そのうえで多様化とされる形態の事例について分析する。

1 本節研究の位置付け

日本の医療機関の原価計算に関する関心は徐々に高まってきたといえる。

荒井(2009, 第1章)は、医療分野の原価計算の史的展開を、病院の経営管理に関する主要雑誌における論文を参照する形で体系的に調査している。その結果、「提唱期」として終戦直後から原価計算に関する取組みを位置付け、「発達期」として1954年の病院原価計算要綱公表以降の様子を描写し、「停滞期」として1960年代以降の医療需要増加と病院団体による調査定着によって関心が薄れた時期を調査し、「再燃期」として1980年代以降の実務界における関心が再び高まった状況について纏めている。その後については、荒井(2009)は先進事例(第5章)や多数のインタビュー(第6章;第9章)に基づいて、「実践期」として1990年代半ば以降を区分し、「多様化期」として2000年代後半以降を捉えることができるかもしれないとしている。

本節の研究は、荒井(2009, 第1章)によって「実践期」「多様化期」とされた、1990年代半ば以降についての実務展開を文献研究、とくに事例研究を分析することで明らかにすることを目的とする。「実践期」とされた1990年代半ば以降に具体的にどのような形態で進められていたのかを、また「多様化期」とされた2000年代半ば以降の状況が具体的にどのような様態として展開していったのかを、実務事例の年次推移並びに事例内容に即して示すものとなる。

2 分析対象・分析フレームワーク

(1)分析対象

本節の研究では、日本の主要な学術誌並びに医療分野の実務者向け雑誌に掲載された、医療機関の原価計算に関する文献をレビューする。学術誌では会計分野を始めとする研究者による報告が行われているが、実務者向け雑誌においても実務家による実践報告が行われており、本研究が実務展開に関する文献レビューを目的としていることから対象に含めてレビューすることとした。

対象となる期間は、荒井(2009, 第1章)による文献研究以降の展開を明らかにすることを目的とするため1996年以降とし、国立情報学研究所により運営されている文献データベース

「Cinii Articles」については2013年10月16日現在、特定非営利活動法人医学中央雑誌刊行会により運営されている文献データベース「医中誌 Web」については2013年10月18日現在までに掲載された文献とした。「Cinii Articles」は学協会刊行物・大学研究紀要・国立国会図書館の雑誌記事索引データベースなどの学術論文情報を検索できる、国内論文に関する定評ある検索サービスである。「医中誌 Web」は国内医療文献を対象とした、医療系大学を始め主要病院等でも幅広く利用されている検索サービスとなっている。

対象となる文献については、キーワード検索により抽出した。キーワードは、「Cinii Articles」については{(病院 or 医療)&(原価計算 or 管理会計)}とし、「医中誌 Web」については(原価計算 or 管理会計)で行った。医療分野では、管理会計手法のひとつである原価計算を以て管理会計と名指して用いていることも多くあるため、原価計算をキーワードとするだけでは抽出漏れが起きることから両者を対象ワードとした。

この期間を限定した2サイトを利用した複数のキーワード検索により、6件の文献リストを作成した。「Cinii Articles」においては、病院あるいは医療と、原価計算あるいは管理会計とした組合せの4件である。また、「医中誌 Web」においては、原価計算と管理会計による2件となる。検索結果をもとにした文献は総数で542本となった。

図表 7 キーワード検索結果

検索サイト	キーワード	文献数
Cinii	医療&原価計算	88
Cinii	病院&原価計算	48
Cinii	医療&管理会計	158
Cinii	病院&管理会計	54
医中誌Web	原価計算	156
医中誌Web	管理会計	38
合計		542

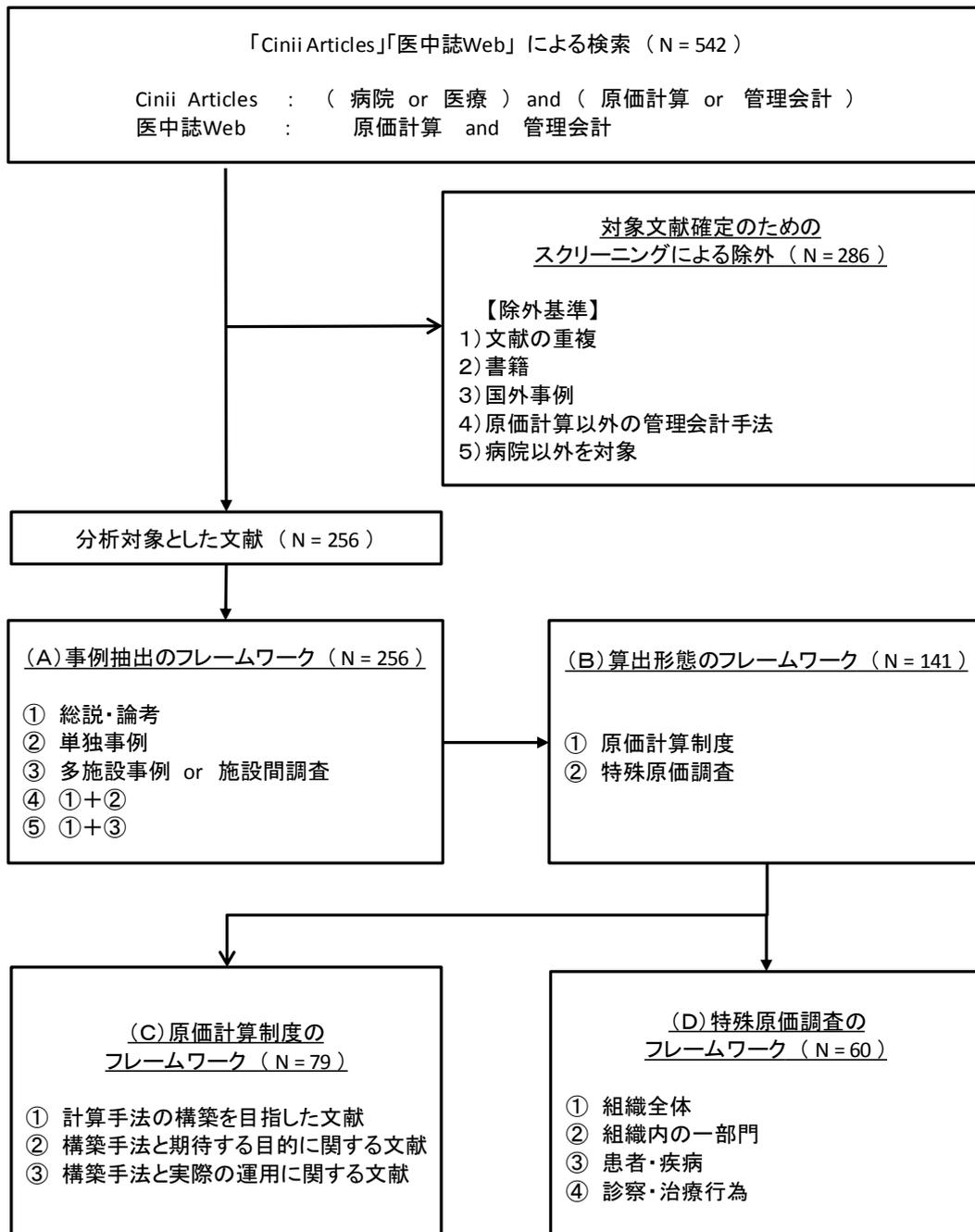
出典:筆者作成

このうち、2つのサイトともに抽出されたものや、同一サイトでも複数のキーワード登録により抽出されたものではリスト間で重複が生じている。そのためタイトル・出典から整理し、重複を除いた349本のリストを作成した。さらにこの文献リストのタイトルや必要に応じて内容を参照し、書籍2文献、外国に関する31文献、原価計算以外の管理会計手法に関する34文献、病院以

外を対象とするなど本研究対象と合致しない 27 文献³⁹を除外し、最終的に得られた 256 文献を対象とした。

³⁹ 具体的には、医薬品(業界)に関する文献や、医療機関の(原価計算を焦点とするのではなく)経営全般に対する示唆について検討した文献などを除外対象とした。

図表 8 文献抽出ステップ



出典:筆者作成

(2)分析フレームワーク

本節の研究では、対象となる文献を4つのフレームワーク、(A)事例抽出のフレームワーク、(B)算出形態のフレームワーク、(C)原価計算制度の進展のフレームワーク、(D)特殊原価調

査の計算対象のフレームワークで分析するものとする。

まず、(A)事例研究のフレームワークである。文献には、理論研究や実務手法の紹介から、事例研究、さらに事例を補完する複数機関を対象とした調査研究も含まれており、またこれらの論考の組合せも生じるものとなる。そのため、分類は、法人・病院などの実践について触れられているかどうかという視点で行い、5つのパターンに分類する。すなわち、第1に、総説に相当する原価計算普及に関する紹介文献や理論的論考として分析や考察を行った文献であり、この文献群では実務事例については触れられていない。第2に、1病院といった単独事例を扱いその事例に主たる焦点が当たった文献であり、本節の研究趣旨に即して実務展開を分析対象とするものである。第3に、複数機関による研究あるいは多施設調査などによる施設間比較をもとにした考察に焦点が当てられた文献であり、間接的には実務での展開を示しているといえるが、一般化を目的としてその実務実態が捨象されているため事例分析としては言及しない。第4に、第1と第2の組合せとして総説あるいは論考の形式に単独事例による補完として構成されたもので、実務展開の分析に際して対象とするものである。第5に、第1と第3の組合せとして総説あるいは論考の形式に調査による補完として構成されたもので、やはり間接的には影響について示唆を得ることができるものの、本稿の趣旨から事例分析としては言及しない。

また、(B)算出形態のフレームワークについては、経常的な算出を前提としているかによって分別される、①原価計算制度と②特殊原価調査によって分類⁴⁰した。本研究が対象としている前段階、つまり1990年代半ばまでの「再燃期」(荒井2009, 第1章)において、経営管理を目的とした経常的な原価計算が見られる病院事例や特殊原価調査に関する指摘が行われており、本項においてもこの分類を踏襲して分析することとした。さらに、原価計算制度と特殊原価調査を分類するなかで、それぞれの分類範囲内でさらに機関全体を対象としたものと、機関の一部を対象としたものに区分した。荒井(2009, 第1章)の史的展開では、統合的な病院情報システムの発展が原価計算への関心を再燃させた点も論点として取り上げている。病院の部門別原価計算システムと各部門の業務システムとの連携・統合化の必要性についてであるが、裏返すならば先行した各業務システムを主たるデータとした特定部門に関する区分についても考察することができるためである。

そして、(C)原価計算制度の進展のフレームワークとなる。原価計算の進展について、飯島(2005)は執筆当時の病院における原価計算の状況について、「個別に仔細な計算方法を検討する以前に、目的やそれに対応した計算方法、及びその結果の活用方法について、未だ体系付けられていないという問題がある」(8頁)としている。つまり、原価計算はその目的(活用)に応じ

⁴⁰ 医療機関の原価計算制度では、必ずしも財務会計との連動図られているわけではない。その場合は、財務数値を参照する形で経常的に算出することで制度運用となっている。

て構築されるべきものであるはずのものの、2005 年当時の状況では計算方法が必ずしも目的並びに活用を十分に視野にいれて構築されたものではなかったといえる。そこで経常的な原価計算制度として計算範囲・計算対象について確認したのちに、期待される目的・運用している目的を運用事例の分析フレームワークとした。そのうえで、事例内容の確認として、①計算手法・算出過程に中心がある事例報告、②期待される目的を伴った事例報告、③運用している目的を伴った事例報告、④計算手法・期待される目的・運用している目的が経時的に報告されている事例報告の観点から分類するものとする。

さらに、経常的な原価計算制度としての運用に対する分類として、(D)特殊原価調査の計算対象のフレームワークである。経常的な原価計算制度については目的に関する議論が行われたものの、特殊原価調査はそもそも損益分析を目的として行われるものであり、そしてその損益分析をもとに付随的な活用も行われることがあるものである。そのため、本節では損益分析などを行う計算範囲・計算対象を分析のフレームワークとした。つまり①機関全体を対象とした事例報告、②機関の一部を対象とした事例報告、③患者・疾病を対象とした事例報告、④診察・治療行為を対象とした事例報告の観点から分類するものとする。

3 対象文献の全体像

(1)文献数からの分析

対象となった 256 文献について調査した結果、①総説あるいは論考となった文献は 82 本を数えることができた。②単独事例を扱った文献は 120 本を数えることができた。③施設間比較をもとにした文献は 29 本を数えることができた。④第1と第2の組合せとしてとなる文献は 21 本を数えることができた。⑤第1と第3の組合せとなる文献は 4 本を数えることができた。これらを鑑みると、実践事例が中心となるものの、総説・論考における普及へ向けた手法紹介や理論構築が並行して進められていることが分かり、さらにこうした展開を補完する形で施設間調査も一定の数量が行われていることが確認できる。また、この5パターンを 1997 年⁴¹以降で年別に整理した。総計で見ると、2000 年以降に文献数が急増し、2002 年から 2003 年にかけていちど少なくなるものの、2004 年以降に再び増加して安定的に報告されている。

⁴¹ 1996 年以降を調査期間としたが、1996 年については対象文献が存在しなかった。

図表 9 年別・対象文献内容による分類

	1997	1998	1999	2000	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	総計
総説・論考			1	11	3	2	4	6	5	7	6	8	3	14	6	5	1	82
単独事例			3	10	14	10	3	11	7	13	6	7	11	6	10	4	5	120
施設間調査					2			2	3	1	2	4	4	8	1	1	1	29
総説・論考＋事例	3						1	2	3	6	1	1		2		2		21
総説・論考＋調査	1					1											2	4
総計	4		4	21	19	13	8	21	18	27	15	20	18	30	17	12	9	256

出典：筆者作成

この背景として、医療機関の経営環境についての2点の要因が関係していると考えられる。まず、診療報酬改定の基調についてである。診療報酬改定は医療機関が施す診断・治療行為に対する点数(収益単価)として提供した医療に対応した出来高報酬額を決めるものであるが、1990年代後半から以前に比べて伸び率が低下しており、さらに2002年には初めてのマイナス改定となっている。また、DPC/PDPS 制度導入についても触れることができる。DPC/PDPS 制度の原型は1998年に全国10病院に対して試行的に導入⁴²されており、2003年の大学病院本院などの特定機能病院を皮切りに、全国の急性期病院に順じ手上げ方式で導入されている。

1990年代後半には、医療機関の経営環境が徐々に悪化していると同時に、入院患者に対する定額支払制度導入に関する議論が行われていた。つまり、もともとの収益(出来高単価)に対する抑制傾向があったうえに、定額報酬制度の導入により出来高収益そのものが担保されなくなる状況＝一定の報酬しか保証されなくなる制度が現実味を帯びてきたことがある。そのため医療機関内の経営管理に対する関心が高まり、原価計算の実践やそれを受けた総説・論考が増えていったと考えられる。そして、2000年代に入り、実際に診療報酬のマイナス改定実施やDPC/PDPS 制度の導入により、一層の経営管理に対する認識が広まったことから実践が盛んに行われ、総説・論考による紹介・分析とともに、実践報告が多くなっていったと考えられる。

(2) 文献内容・傾向からの分析

本節研究では、「実践期」「多様化期」の実態把握という趣旨のため実務事例報告に関する考察が中心となる。しかしながら、こうした実務事例の背景として①総説・論考、③施設間調査、⑤総説・論考＋調査に関する文献も参考するに値する。そのため、これらの文献について簡単に整理し、論考として理論研究が中心となるもの、論考として定量研究を含んでいるもの、総説として原価計算に関する普及を主目的にしているものについて纏めたい。

⁴² この試行期にはアメリカのDRG/PPS制度に倣い、1入院当りの定額支払制度が想定されていた。

最初に、論考として理論研究が中心となるものである。この研究については会計学者を中心に整理されている。原価計算における直課・配賦に関する手法の検討について、ABC の適用の可能性(荒井 2002a, 小田切 2000, 山浦 1999)や、時間ベースの計算に関する考察(足立 2012)や、配賦における配賦基準や配賦率に関する考察(立石 2012)として行われている。また、この計算対象を看護部門に絞って考察した文献(飯島 2003, 梅津 2001, 栗栖 2008)がある一方で、計算そのものを、価値という観点に昇華する研究(足立 2009;2010)やサービス業という観点で捉えなおす研究(荒井 2007a;2010b)も行われている。

次に、論考として定量研究を含んでいるもので、この研究では会計学者だけでなく医療管理学者も関与し、実証研究が多く行われている。部門に関するレベルでは、手術部門に関する研究(荒井 2008a;2008c)や、検査部門に関する研究(荒井 2007a;2008b)があり、院内保育所に関する研究(江口 2009)や、看護部門に関する研究(星野 1997)や、ICU に関する考察(林田 2013)などが行われている。疾病などのレベルでは、白内障に関する研究(小林他 2005)、HIV に関する研究(井出他 2010)、核医学検査に関する研究(増田他 2006)が行われ、複数の疾病を対象にした考察(秦 2007;2010a;2010b)も行われている。さらに医療機関を越えた国家レベルでの部門別収支把握の試み(荒井 2011b;2011c;2011d, 医療経済研究機構 2010, 服部他 2008)についても紹介されている。

さらに、総説として原価計算に関する普及を主目的にしているものがあり、実務家向けの医療系雑誌に記事が載せられている。例えば、連載シリーズとして取り上げられたものとして、「部門別原価計算の必要性」(谷田 2000a;2000b;2000c;2000d;2000e;2000f)や、「病院原価計算の基本と実務」(渡辺 2010a;2010b;2010c;2010d;2010e;2010f;2010g;2010h;2010i)や、「病院原価計算の手法再考」(渡辺 2012a;2012b;2012c)、そして「医療管理会計学入門」(荒井 2013a;2013b;2013c)のなかでも主要なテーマとして取上げられている。また、それ以外には病院マネジメントとしてのコンサルタントを中心とする部門・患者別原価計算の啓蒙に関する文献(池田他 2007, 今中 2003a;2004;2005, 北浦 2008, 木村 2010, 小林 2006, 鈴木 2005, 長谷川他 2007a; 2007b, 山本他 2008)や、部門を対象として紹介する文献(今中 2000, 山本 勇一郎 2008;2009)クリニカルパスとの関連から紹介する文献(池田他 2001;上塚 2000;武藤 2000;渡辺 2003)を取上げることができる。

4 実務事例報告の全体像

本項では、前項で検討した5つの分類のうち、単独事例について考察した 120 文献と総説あるいは論考に単独事例を補完した 21 文献を対象として、その算出動向を算出形態に焦点を当てて分析する。

算出形態は、分析フレームワークで示した通り、原価計算制度として原価計算が経常的に制度運用されているものか、特殊原価調査として一時的に計算されたものかを指し、それぞれが機関全体を対象としたものか、機関の一部を対象とされたものかを指している。

図表 10 算出動向(算出形態)

	1997	1998	1999	2000	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	総計
原価計算制度	2		3	9	10	2	1	8	4	5	4	6	5	6	6	3	5	79
機関全体	2		3	9	9	2	1	7	4	5	4	6	5	5	6	2	3	73
機関一部					1			1						1		1	2	6
特殊原価調査	1			1	4	8	3	5	5	14	3	2	6	2	3	3		60
機関全体							1						1					2
機関一部	1			1	4	8	2	5	5	14	3	2	5	2	3	3		58
制度／特殊不明									1						1			2
総計	3		3	10	14	10	4	13	10	19	7	8	11	8	10	6	5	141

主典:筆者作成

結果として、①原価計算制度に関しては 79 文献であり、②特殊原価調査に関しては 60 文献となり、③どちらか不明なものについては 2 文献となった。全体に占める割合として、原価計算制度は 5 割強、特殊原価調査に関しては 4 割強となっており、極めて強い傾向などは見ることができない。また報告時期についても、全体の動向と同じく 2000 年以降に断続的に報告されているが、どちらの分類についても大きな傾向などは把握することはできない。しかし、分類内の区分については異なった傾向が示された。原価計算制度については、そのほとんどすべてが機関全体を対象に計算されたものである。一方で特殊原価調査については、そのほとんどが機関の一部を対象としたものである。

つまり、算出形態については、原価計算制度としての運用が特別調査としての計算よりやや多い報告が行われているが、年次的に特別な傾向を見ることはできない。しかし、原価計算制度は機関全体を対象として実施されてきており、特殊原価調査は対象を絞って実施されてきたことが明らかとなった。

5 原価計算制度に関する事例群

本項では、前項で抽出された原価計算制度に関する 79 文献について、さらに2つの視点から分析を進める。

(1) 計算範囲・計算対象

まず計算範囲・計算対象がどのようなものであるかを分析する。原価計算では、費目別・部門別・製品別原価計算が目指されるが、機関全体を対象としている点で何らかの部門別原価計算が志向されていることが分かる。その上で、医療分野ではDPC/PDPS制度の導入により疾病に関する標準的分類が確立されたことから、製品別に相当する患者別計算が望まれるようになり、さらに患者別を構成する各医療行為別の計算も散見されている。なおこれらの部門別、患者・疾病別、診察・治療行為別計算は互いに重複して算出されることも生じている。

図表 11 原価計算制度に関する事例分類(計算範囲・計算対象)

	1997	1998	1999	2000	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	総計
【 計算範囲 】																		
機関全体(再掲)	2		3	9	9	2	1	7	4	5	4	6	5	5	6	2	3	73
機関一部(再掲)					1			1						1		1	2	6
【 計算対象 】																		
部門別	2		3	9	10	2		7	3	5	2	5	4	4	4	2	3	65
患者・疾病別				3	1		1	1	3	3	1	2	1	4	1		2	23
診察・治療行為別	1			2	1				1		1	1	1	1	2	1	2	14

出典:筆者作成

計算対象に関する結果として、部門を対象としたものが 65 文献、患者を対象としたものが 23 文献、行為を対象としたものが 14 文献となっている。そのため、原価計算制度として算出された対象のうち、半数は部門だけでなく患者・疾病別あるいは診察・医療行為別といったより粒度の高い算出まで行われていたことが分かる。とくにこの傾向は2000年代中頃から強まっており、部門別と同時に患者・疾病別にも算出が行われていることが確認できる。なお診察・治療行為別については文献数が少ないことから傾向を読み取ることができないものの、断続的に関心がもたれてきたことが分かる。

(2) 期待される目的・運用している目的

次いで、想定運用・実務運用における具体的な目的についても分類する。飯島(2005)では、原価計算基準、病院原価計算要綱、並びに当時の原価計算に関して実施目的が記された文献⁴³を参照しながら、「原価管理」「予算編成」「損益分析」「基本計画・経営意思決定」「価格設定」「財

⁴³ 研究時に参照できる文献として、新日本監査法人(2001)、朝日監査法人・アーサーアンダーセン(2000)、荒井(1998)、Toso(1999)を取上げている。

務会計目的、その他」を分類している。また、荒井(2009:補論1)では、病院原価計算要綱(案)⁴⁴に示された原価計算の一般的な基準に加えて、「業績評価」「影響機能」を取上げている。これらに基づき、本稿では「原価管理」「損益分析」「予算管理」「基本計画・意思決定」「診療報酬算定」「業績評価」「(経営に対する)動機付け」「その他」として分類した。

図表 12 原価計算制度における期待される目的

	1997	1998	1999	2000	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	総計
期待される目的	2				1	1		2	2	1	1	1				1	1	13
【内訳(重複あり)】																		
原価管理	1				1			1				1				1	1	6
損益分析	1				1	1		2	1	1								7
予算																		
経営計画	1				1			1										3
診療報酬									1		1							2
業績評価	1					1		1	1									4
動機付け	1				1	1				1								4
その他								1	1									2

出典:筆者作成

原価計算制度に対する期待される目的に関する結果として、合計で 13 文献を確認することができた。文献数が少ないことから明確な確認ができないものの、「損益分析」「原価管理」についてはやや期待をもたれながら構築されていたことが分かる。また、時期については、2000 年代初めから中頃までの言及が多くなっており、直近数年は言及が乏しくなっている。

⁴⁴ 「病院原価計算要綱(案)」は 1954 年に定められたものであるが、目的として「原価管理に必要な原価資料を提供すること」「損益の内容を明確にすること」「予算の編成ならびに統制のために必要な原価資料を提供すること」「基本計画を設定するに当たり必要な資料を提供すること」「診療報酬算定に必要な原価資料を提供すること」をあげている。

図表 13 原価計算制度における運用している目的

	1997	1998	1999	2000	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	総計
運用している目的				3	4	2		4	2	3	2	6	4	5	5	2	3	45
【内訳(重複あり)】																		
原価管理				2	3			2	1		1	5	2	3	2		1	22
損益分析				1	3	1		3	1	1		4	2	2	4	1	1	24
予算					1						1				1	1		4
経営計画					2	1		2		2		1	1			1	1	11
診療報酬																		
業績評価					2				1	1		1		1	1	2		9
動機付け				1	2	1		1			1	2		1	1	1		11
その他					1			1					1	1	3			7

出典:筆者作成

原価計算制度における運用目的に関する結果として、合計で 45 文献を確認することができた。「損益分析」「原価管理」がもっとも多く半数の事例で行われており、次いで「基本計画・意思決定」「動機付け」に活用されていることが分かる。また、時期については、全体の動向と同じく 2000 年以降から増えており、いちど減少するものの 2000 年代半ばからも一定の言及が行われていることが分かる。

(3) 事例内容

ここで、原価計算制度における報告事例に沿って、その報告内容を具体的に検討してみたい。

① 計算手法・算出過程に中心がある事例報告

まず、計算そのもの、算出そのものに焦点が当てられたものについてである。どのような計算構造となっているか、どのような協力体制で作られたのか、どのようなシステムと連携しているか、どのような工数を経ているかの報告になる。

計算構造については、藤枝市立病院(阿曾 1999, 仙島 2001)では、①入院部門／外来・特設部門／中央診療部門／管理部門の収益・費用を集計し、②管理部門の費用を配賦して入院部門／外来・特設部門／中央診療部門を計算し、③中央診療部門の収益・費用を配賦して入院部門／外来・特設部門別原価計算を行ったことが報告されている。また、能登総合病院(村本 2008)では、診療科別原価計算の実施に際し、①収益を診療報酬稼働額で、②他会計負担金は患者割で、③給与は関連部門で、④材料費は科別稼働額・患者割で、⑤経費及び教育研修費は患者割で、⑥減価償却費は機器備品のみを各科に按分して算出したことが報告されている。

さらに、秀和会春日部秀和病院(浅子他 2000; 當銘他 2000)では、経営分析を指向した病院情報システムを構築し、ABC に着目して設計し、①立案設計、②財務データ収集、③リソース・ドライバーの設定、④アクティビティ・ドライバーの設定、⑤ABC ソフトの開発、⑥収益部門別原価計算、⑦診療科別原価計算を実践したことが報告されている。

算出に当たっての協力体制については、総合病院国保旭中央病院(高埜他 2004)では、医師の協力を得るために、中堅クラスのリーダー的医師に原価計算の必要性和タイムスタディの意義を直接説明し、病院長宛の提出とすることで協力を得やすい方法としたことが報告されている。またアウトプットとしても、診療科別に収支明細を出すとともに損益分岐点を算出してグラフ・数字の両方で表示し、患者が1日平均何人増えると黒字化するなどの視覚化を図ったことが述べられている。

システム連携については、鹿児島大学医学部附属病院(宇都 2004; 2007, 宇都他 2003)では、鹿児島大学総合病院情報システム(Total Hospital Information System of Kagoshima University)を構築し、看護システム、物流・医事請求システム、手術オーダーリング・システムとの連携を図ることで、病院DWHによる1患者1入院1日ごとの収支比較を行っていることが報告されている。また、浜の町病院(大石 2010, 岡本他 2010)では、オーダーリング・システムに付随したオーダー情報・医事会計・物流・栄養管理情報と、人事給与・財務会計システムを連動させてシステム構築を行ったことが報告されている。そこでは経営分析が可能な包括対応を模索して、1000 円以上の未保険材料にもチャージラベルを添付して患者別原価計算を可能にしており、医療材料費の約 85%を患者へ直課したことが述べられている。

作業工数については、済生会吹田病院(佐藤 2006)では、市販ソフト(MOM-HAT)を利用して疾病別・患者別・病棟別・医師別原価計算へも展開し、各科統括部長に原価構造を理解してもらうことを主眼に実践していることが報告されている。計算には、毎月 10 日～2週間程度／人工を要して、とくに臨時購入材料の直課作業や医薬品の使用単位価格への紐付けに困難があり時間を要したことが報告されている。

② 計算手法・期待される目的が報告されている事例報告

期待される目的については、実際に計算を行っていることが確認され、かつそうした計算・算出がどのような目的(効果)を期待しているかについて結びつけている事例についてである。

金沢医科大学病院(大石他 1997)では、計算構造を示すとともに、「原価管理」として経営管理に利用できるかを述べている。計算では、①学校法人会計に準拠し、②収益は診療科に計上し、③病棟・中央診療部門は科別部門別実績で評価し、④人件費は各部門へ直課し、⑤簡単(合理的)な基準で配賦を行い、⑥管理部門を一次配賦し、⑦診療科への二次配賦(④⑥)を行い、⑧

科別配賦済み原価を算出し、⑨診療科別損益を差額(②－⑦)として中央(管理課)で把握し、⑩表計算で2次元・3次元テーブルを表示し、⑪1万円単位の計算とする手法としている。この結果では、科別・部門別に、収益・原価・実績が組合せ表の形式として評価することができるため、必要な実績管理表の作成や、係数の明細を追跡管理することができ、原価管理に対して活用することを可能にするものとしている。

また、名古屋記念財団・名古屋記念病院(中島 1997)では、「損益分析」「基本計画・意思決定」「業績管理」「動機付け」を期待する目的として原価計算システムを構築している。そのため計算構造では、医師別の純診療収入の計算式をベースに計算されている。

$$X_{D1}(\text{医師D1の純診療収入}) = Y_{D1}(\text{主治医収入}) + \sum A_{D1}(\text{他医師からの配分}) - \sum D_{b-d}(\text{他医師への配分}) - \sum \{C(\text{医療技術職への配分}) + F(\text{施設・システムへの控除})\} - \sum M(\text{外部コスト控除})$$

この計算式を成り立たせるためには、医師や資料技術職の提供サービス(診療・治療行為)別の計算が必要となるが、すべての行為に対して配賦比率をチェック・決定することで可能にしている。

さらに、財団法人結核予防会複十字病院(笹澤 2004)では、「原価管理」「損益分析」「基本計画・意思決定」「業績管理」「情報共有化」を期待する目的として原価やシステム構築した。具体的に利用したデータは、①外来・入院病棟・診療科別収入、1日当たり平均診療単価、部も別診療行為別収入一覧に加え、②月次別決算を適切に実施した損益計算書、支払先別委託費明細書、買掛金内訳、リース料内訳、③個人別職種別給与一覧、賃金台帳等となっている。これらのデータを、収益は医師の指示が基本となって発生することから診療行為別収益として計算し、費用は部門別に集計して直課するもの・配賦するものにと分類した。経費は項目内容により各部門へ配賦して計算している。

③ 計算手法・運用している目的が報告されている事例報告

運用している目的は、計算後に実際にどのような目的で利用されているかまで叙述されている事例となっている。

杏林大学医学部付属病院(奥田 2009)では、「損益分析」「原価管理」の観点から原価計算を実施し利用している。毎月10日に医事請求が確定し、11日は経理課集計データ・財務システム集計データが確定することを受けてエクセルで計算し、診療科・病棟を収支のよい順番に並べて各種会議に資料提供をしている。入院患者・手術における損益分岐点を示すことで、人員・物流管

理や改善点の明確化を図ることにも繋がり、2007年には7期ぶりの黒字達成へと至っている。

市立島田市民病院(坂部他 2000)では、「損益分析」「動機付け」の観点から原価計算を実践している。診療科別原価計算を行っており、収益データを医事システムから、費用データを給与・維持・財務管理・診療材料管理システムから取得しており、間接部門の費用を各診療科によって配賦することで計算している。結果として、診療科実績やその要因に対する問合せが相次ぐようになるなど、経営への関心が高まってきていることが方向付けられている。

平塚共済病院(松井他 2001)では、「原価管理」「損益分析」「動機付け」の観点から原価計算を実践している。毎月、診療科別原価計算を実施するため簡易な形式で行えるよう工夫し、黒字のために必要な1日入院患者数・費用の対患者収入比・赤字診療科に対する院長からのコメントなどを記載することで、経営改善に大きな効果があったことが報告されている。

伯鳳会赤穂中央病院(古城 2005)でも、「原価管理」「損益分析」の観点から原価計算を実践している。同病院では、DPC 制度化での病院運営の観点から原価計算データを利用しており、疾病別原価計算を行うことで出来高算定の診療報酬と原価が大きく乖離していることを確認し、クリニカルパスの見直しに結びつけることで、入院前検査の外来シフト・退院前検査の外来シフト・入院予定患者の外来長期投薬を活用するなどの対応をとることで病院の運営方針の見直しに寄与する改善へと繋げている。

東京医科歯科大学医学部附属病院(亀田他 2006)では、「基本計画・意思決定」に原価計算データを活用したことを報告している。本部・医学部・医学部附属病院・歯学部・歯学部附属病院が相互に関係を持つなかで、病院セグメントの損益を明確にし、さらにそのデータを外部病院とのベンチマークに利用することで、看護師不足の問題点を明らかにしている。その結果を受けて看護師増員を行い、常勤看護師を2004年度361名から2006年度517名まで増やすことで、病床稼働率を81.3%から83.5%まで引き上げ増収となったことを報告している。

300床規模・総合病院(中屋 2009)では、「基本計画・意思決定」を目的に、手作業の集計作業を簡便化・タイムリー化・詳細化するためのシステム化について述べられており、人件費のタイムスタディや減価償却費の特定診療科への結びつけなどを行うことで、人員配置の適正化や診療科存続等の経営意思決定資料となったことが報告されている。

大阪大学医学部附属病院(吉本・松村 2006)では、「原価管理」「損益分析」に加えて「業績評価」の観点からも重視して原価計算を行っている。配賦の必要性については過去の実績から標準原価を設定するなどし、一般企業向け会計パッケージをカスタマイズすることで、業務の流れつまり患者単位でのコストを把握することを可能にしたものである。そして算出結果がコスト削減だけに偏らないように配慮するため、バランスト・スコアカードを導入し多面的な評価軸のもとの1つの指標として機能させていることを報告している。

さらに、企業立K病院(衣笠 2012)では、「予算」「業績評価」に利用した報告が行われている。同病院では、株式会社の1事業所としての性格を持つことから、予算等の事業計画設定やそれに基づく業績評価も会社としての仕組みの一部となっており、その設定に原価計算データが利用されている。部門毎に損益が算出されており、部門目標を踏まえたうえで個人目標を作成することで業績評価の一部にも繋げているものである。

④ 計算手法・期待される目的・運用している目的が経時的に報告されている事例報告

こうした事例群では一定の期間に複数の報告が重ねられることで、計算方法の紹介から目的に合わせた運用を行っている事例も観察することができる。

公立八女総合病院(梶原・平山 2000a; 2000b, 角他 2000, 平山他 2001a; 2001b, 吉田・平山 2004)では、当初のシステム構築から徐々に経営資料として活用されていったことを窺うことができる。システム構築としては、患者に対する各診療行為を計算単位として収益・費用を結び付けてポイント設定をマスター化し、収益は診療報酬点数を相対ポイントとし、費用はポイント合計から支出金額を除する形で算出している。この形式を用いることで医療行為から積み上げ式で上位単位対象の損益計算をすることが可能となり、例えば慢性C型肝炎や急性虫垂炎の収益・費用構造を分析することが可能となったことが報告されている。また、これらのデータを用いることで、原価管理の観点で腹腔鏡下胆のう摘出術でのクリティカルパスを見直すことや、病院計画への反映として透析部門の医師増員・白内障手術機器購入の意思決定資料として用いられたことが報告されている。

また、松山赤十字病院(成川他 2002, 古瀬他 2008)でも、当初は職員の経営参画意識の向上・コスト構造の把握・各部門の損益評価を期待する目的として 23 診療科の原価計算を行ったことが報告された。実施後はトップの現況把握(損益分析)資料となっていたが、院長ヒアリングを実施して各診療科にフィードバックを行うことで活用されることとなった。病院全体と当該診療科の結果のみを前年度と比較し、損益分析することで赤字診療科に対しては黒字化に必要な収益を示す方法を行うことで、経営参画意識が高揚するとともに、コスト削減(原価管理)・増収にも繋がることとなり、バランスト・スコアカードによる目標設定(業績評価)にも活用されるものとなっている。

(4)原価計算制度における事例群に関する考察

これらの事例群から、①計算対象、②計算志向、③運用目的という、3点について掘り下げて考えることができる。

まず、①計算対象であるが、原価計算制度のもとでは、部門別計算が基本となったうえで、患

者別・行為別についても「実践期」当初から行われてきたということである。これは経常的な原価計算に当って、部門別よりも患者・疾病別や診療・治療行為といった具体的なサービス提供に即する実践場面でのニーズを潜在的に感じていたとも考えられる。つまり、部門だけでは経営マネジメント上の必要性は一定程度満たすものの、現場での活用には結びつかないと考えられていたとも思われる。そのため、サービス提供の計測単位でもある患者・疾病別、診療・治療行為別といった単位での計算も求められていたことを裏付けるものとなる。

次に、②計算志向であるが、これは計算手法そのものの確立が目指された事例、期待される目的をも思い描きながら計算を試みた事例、そして実際の計算と運用が一体となって報告された事例があるということである。管理会計手法の確立に向けては医療分野あるいは自身の医療機関へと適合させる必要があるが、当初は計算手法そのものに強い関心があったと考えられる。そして直近では期待される目的に関する文献が少なくなってきたことから、手法の導入までは行われるようになり、実際の計算結果をどのように活用するのかという段階に達したものということができる。手法論の確立が進むにつれて、計算システムのベンダーによる市販化(瀧中2001)や、文献や近隣の医療機関の導入などを通じた啓蒙・学習により、導入までのハードルが下がってきたことが考えられる。そのため実際の目的に沿った計算・活用が主要なテーマとなり、徐々に議論が行われている段階に達しつつあると解釈できる。

最後に、③運用目的であるが、期待される目的と実際の実務運用の段階で着眼点が少し異なっていることが確認できる。想定運用の段階では文献数が少ないものの、「原価管理」「損益分析」が中心ではあるものの、少数ではあるものの他目的に対しても言及されていたことが確認できる。それに対し、実務運用の段階では、「原価管理」「損益分析」「基本計画・意思決定」など明らかに偏りがあるものとなっている。これは期待していた目的の段階では原価計算データに多くの面で活用を望んでいたものの、実際の運用ではある種の阻害となる要因があり、一部の目的に特化した運用を余儀なくされているともいえる。実際に「損益分析」「基本計画・意思決定」はトップ経営層・事務職員が中心となる面が強く、実務に携わる医療職の関与は相対的に低いものともいえる。効果的な活用に関しては医療職をより巻き込めるような仕組み作りが求められるのかもしれない。また、③運用目的では、荒井(2009, 補論1)が指摘した「業績評価」「影響機能」についても、一定の活用が行われていたことが確認できた。原価計算基準では目的として示されていないが、組織マネジメントが未成熟な医療機関では、経営管理そのものに関する意識づけとして期待されている面が大きいということが窺える。

6 特殊原価調査に関する事例群

本項では、前項で抽出された特殊原価調査に関する60文献について分析を進める。

(1) 計算範囲・計算対象

分析の視点は前項と同じく、計算対象がどのようなものであるかであり、部門別、患者・疾病別、診察・治療行為別を指している。

図表 14 特殊原価調査に関する事例分類(計算範囲・計算対象)

	1997	1998	1999	2000	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	総計
【 計算範囲 】																		
機関全体(再掲)							1						1					2
機関一部(再掲)	1			1	4	8	2	5	5	14	3	2	5	2	3	3		58
【 計算対象 】																		
部門別					1	4		2	5	9	2	1	3		1	1		29
患者・疾病別				1	2	2	1	2		5			3	2	2	1		21
診察・治療行為別	1				1	2	1	2		2	1	1				1		12

出典:筆者作成

計算範囲については、機関全体を対象としたものが2文献、機関の一部を対象としたものが58文献となっており、ほとんどすべての事例が機関の一部を対象として行われていることが確認できる。

また計算対象に関する結果として、部門を対象としたものが29文献、患者・疾病を対象としたものが21文献、診察・治療行為を対象としたものが12文献となっている。特殊原価調査では、部門対象のものと患者対象のものがほぼ同じ文献数となっており、その特別調査の性質から原価計算制度と異なりどちらかを対象としたものが極めて多くなっている。また最近になるにつれて患者別のほうがやや多くなる傾向を読み取ることができる。

(2) 事例内容

具体的な特殊原価調査について、代表的な事例に沿って検討してみたい。特殊原価調査は、そもその目的として何らかの損益分析となることが期待されているものである。そしてその損益分析が手法確立に結びつくもの、計算対象の損益を明らかにするもの、その損益結果をその他の目的にも反映するものの3種類に分類することができる。そこで計算対象別に概況を把握する形で進めたい。

① 機関全体を対象とした事例報告

1番目に、機関全体を対象としたものとして、諏訪赤十字病院(原 2009)では、診療科別原価計

算を行い、分析データをもとに診療科別ヒアリングを実施し、DPC 分析ツールによるベンチマーク情報をも併せて使うことで、コスト意識の高揚や将来の投資計画への反映に繋がったことが報告されている。また、公的病院(大西 2003)を取上げることができる。具体的な計算対象・内容までは知ることができないものの、公的病院が補助金を受ける根拠を政策医療とし、原価計算によってその必要性を明らかにするという損益分析に関するものである。結果としては高度・専門的医療を行うと医療資源を多く必要とし、採算面で悪化が見られるとしている。

② 機関の一部を対象とした事例報告

2番目に、機関の一部を対象としたものである。

最初に、機関の一部を対象とした計算手法の確立を目指したものとして、いとう整形外科病院・放射線部門(谷他2012)がある。同事例では、医療情報システムから得られるデータを利用し、原価計算の適応を放射線部門全体へ拡大して利用できるかを検証したのとなっている。また、聖路加国際病院・中央滅菌室(吉田他 2002)では、1手術1カート方式で物品供給しているが、医療メーカーの工場原価計算の考え方を背景に Access 上で術式別に計算する手法について報告している。さらに、生理検査部門(Cao et al., 2006)では、伝統的な原価計算と単純化した ABC を比較し、正確性や計算簡略化の観点から計算結果について報告している。

そして機関の一部を対象として、「損益分析」を主にについて考察している事例である。沖縄県立南部医療センター・こども医療センター・救急部門(高岡他 2009)では、救急部門単体の特殊原価調査を行っている。結果として費用は収益の 85%となっており黒字となったことを示し、補助金が高額であること・人件費以外の支出が極めて少ないという特徴があるものの、病院全体の総収益・総費用に占める影響が少ないことを報告している。また、S病院訪問看護科(山本他 2002)では、5年間かけて黒字経営に転換した部門を分析し、患者数の増加・1訪問あたりの原価の低下により好転した状況を分析する一方で、訪問長時間・交通長時間のケースも採算に寄与していることも明らかにしている。

さらに機関の一部を対象として、「損益分析」に加えて具体的に期待する目的をも想定した事例についても観察できる。京都大学医学部付属病院・日帰り手術部門(中川他 2006, 中川他 2007)では、同部門の原価計算を実施することで患者数増加による稼働率・損益分岐点の推移や、取得可能な基本診療料を加味した場合並びに人的投資を加味したシミュレーションを行っており、「基本計画・意思決定」に寄与する検討を行ったことが報告されている。A病棟(大下 2011)では、ABC による看護活動の資源消費を測定・評価して業務改善の考察を行っているが、付加価値行動を確保することで品質が保証されるため、「基本計画・意思決定」といえる事務業務の「医師事務作業補助体制加算」の新設により協働・移譲することが可能となることを報告している。

宮崎大学医学部附属病院・救急部(岡本 2007, 岡本他2名 2006, 岡本他3名 2006)では、救急部の損益分析を行って設備関係費負担が大きいことを確認し、採算性を向上させるために患者数を増やす必要があることから救急搬送体制の見直しを行っていることを報告している。さらに、長野赤十字病院精神科(高橋他 2001)では、平均在院日数を短縮化させた際の病棟収支について報告しており、改善しているが不採算であることとともに、「原価管理」といえるリスクマネジメントや短期入院化を進める条件を整理することで運営改善の繋げるための方策を纏めている。加えて、長崎大学医学部附属病院検査部(山下 2004)では、免疫(血清)検査室と微生物検査室のコスト計算を実施し、「原価管理」に繋げる可能性について議論を行っている。そして、歯科技工所(睦地他 2005)では、製作技工に要する費用は歯冠修復及び欠損補綴料の 70%とされているものの、現行の歯科技工料と大きくかけ離れており、量産・長時間労働・低賃金・手抜き技工作物によって補填されていると「診療報酬算定」について考察している。

③ 患者・疾病を対象とした事例報告

3番目として、患者・疾病を対象としたものがあげられる。

まず、患者・疾病別の原価計算では、実践そのものについての報告がある。JA山口厚生連長門総合病院(来島他 2010)では、前立腺癌(生検)・前立腺癌(前立腺悪性腫瘍手術)・閉塞性動脈硬化症・非破裂腹部大動脈瘤に関する DPC 導入前後の純利益を比較し、診療行為の見直しの成果や出来高差はマイナスとなったが純利益は発生したことを報告している。また、地方大都市 300 床規模の急性期病院(桜澤他 2006)では、乳がん手術患者 39 例を対象に、手術処置等 2・副傷病名の有無によるケース分けでの原価計算を行っている。加えて、国立A病院(飯島 2003, 飯島他 2002)では、胃がん患者を対象にした診療行為別原価計算方法の比較、さらに在院日数・診療報酬との比較に関する報告が行われている。

患者・疾病別の原価計算では、クリティカルパスとの結びつきについても多く報告されている。福井総合病院(酒井・小林 2004)では、院内で利用された脳梗塞A・ラパコレ⁴⁵・鼠径ヘルニア根治術・坐骨神経痛・前立腺生検の原価計算結果を報告している。また、聖路加国際病院(渡辺他 2001)では、白内障に関する分析を行い、パス上ですべてのタスクが網羅されているわけではなく、ヒアリングを行うことで当初の 21 工程から 73 タスクがあることを補完して分析している報告がある。

⁴⁵ 腹腔鏡下胆嚢摘出術(Laparoscopic cholecystectomy)のことで、1990 年代に徐々に普及した切開部を小さくして特殊な器具を利用しながら胆嚢を切除するという、侵襲性を減らして回復を早める手術である。

④ 診察・治療行為を対象とした事例報告

4番目に診察・治療行為を対象とした原価計算をあげることができる。

信州大学医学部附属病院・手術部(西村 2007, 西村・西原 2002)では、収益(手術料・麻酔料・麻酔管理料・特定医療材料・薬剤料)と費用(手術材料費・人件費・施設費・特定医療材料費・医薬品費)を計算して時間単価などを示し、腹腔鏡下胆のう摘出術での事例を報告している。また、都内大学付属病院(安田他 2001)では、手術に関する研究として2年間に50例以上あった48疾患から件数の多い10疾患を抽出し、さらに各疾患30症例を無作為に抽出して分析を行っている。そして日鋼記念病院・手術部(林他 2004)では、手術実績から標準工数単価を求め手術手技ごとに原価を算出する方法について報告している。

また、函館五稜郭病院(池田 2008)では、免疫抗体法としての免疫組織化学について原価計算を行い、原価の違いが希釈倍率によって決定されていることを明らかにしている。そして、都内619床病院(大坪 1997)では、画像診断について原価計算を行い、年齢層・移動方法・移行ADL⁴⁶・入院外来別・撮影種別別の原価を算出している。さらに、整形外科無床診療所(武藤他 2012)を想定した計算では、X線撮影の計算原価を算出しており、フィルム運用・フィルムレス運用での原価とともに、感度分析により最も影響を与える要因が検査数であることを報告している。

⑤ 部門別や患者・疾病別を並行した事例報告

これらに加えて、部門と患者・疾病別に跨る事例も報告されている。

熊本大学医学部附属病院(田中他 2004)では、1年半の間に入院した患者別の原価計算をもとに、院内20診療科とヒアリングを行い、半年後に収支分析をもとに取組みの評価を行った報告がある。診療科別収支に加えて患者別日別収支まで計算し、1科当たり3件ずつ疾患を選択し、モデルに適した10件ずつの症例を選択して示したものである。結果を棒グラフ・散布図等で視覚化し、黒字であった疾患の診療体制強化や手術疾患の入院期間短縮化(病院間連携強化・パス導入など)で、入院期間6.1%短縮・入退院件数6.2%増加・赤字約10%削減の効果を与えることができたものとなっている。

さらに、美原記念病院(内田 2005a; 2005b; 2005c; 2006a; 2006b; 2006c; 2006d, 美原・内田 2009, 美原他 2006)では、必要に応じて部門別原価計算・診療科別原価計算・行為別原価計算・患者別原価計算・プロジェクト別原価計算を行っていることを報告している。部門別原価計算では病棟別に行うことで医薬品の適正化・医療材料の一元管理などを実践するとともに看護記

⁴⁶ 日常生活動作(Activities of Daily Living)のことで、ここではADLの状況によって介助等の必要性が生じることを指している。

録の短縮による看護業務の効率化を行っている。診療科別原価計算では、診療科別特性の把握が行われ、外来では専門性に特化した外来開設・各種指導料算定が行われ、入院では救急体制の充実が図られている。行為別では手術行為別の採算性の評価が行われ、ガンナイフ治療の目標件数設定や脳動脈瘤頸部クリッピングの手術時間別評価などが行われた。患者別ではパスと乖離した要素を分析することで効率化やパスの見直しを行っている。さらにプロジェクト別では中長期計画策定において利用され、病棟の施設基準取得に関する評価に用いられていることが報告されている。

(3) 特殊原価調査における事例群に関する考察

これらの事例群から、①計算対象、②計算志向、③運用目的という、3点について掘り下げて考えることができる。

まず、①計算対象であるが、特殊原価調査のもとでは、部門別計算と患者・疾病別計算あるいは診察・治療行為別計算がそれぞれ同一の調査のもとで複数の計算が行われた事例が極めて少ないことを注視することができる。つまり対象を明確に定めて行われており、範囲を絞って計算することで対象についての妥当性の高い損益結果を求めたということができる。そのため原価計算制度に比べてより精度が高く、アウトプットに対する信頼も期待することができたと考えられる。

次に、②計算志向であるが、対象を明確にした計算であるにも関わらず、計算手法の確立に関する文献も多く見られていることである。つまり、特殊原価調査にしても計算手法の確立を目指すためのステップと位置付けられたものがあるということである。その場合、損益分析は「手法評価」の一環に留まっており、部門別あるいは患者・疾病別計算を行う「目的適合性」までは十分に議論されていない事例も見られることとなる。言い換えるならば、特殊原価調査を実施について「算出意図」に関する議論が不十分な事例が多く見られており、算出以降の具体的な「活用」に関して必ずしも議論が整えられていない状況も生じている。そのために実践的な活用に至らないという、活用の阻害状況が潜在的に生じている可能性をも示唆するものとなっている。

最後に、③運用目的であるが、「損益分析」「基本計画・意思決定」に特化した形が多く見られたことが確認できる。特殊原価調査として計算されているため、組織全体に対する継続的な働きかけの起点とすることは難しい。しかし、対象となった単位の現状が把握できることもあり、損益分析として機能するとともに、基本計画・意思決定の資料となっていたことが理解できる。

7 原価計算制度・特殊原価調査を併用した算出

経常的な算出となる原価計算制度の算出・運用状況、並びに臨時的算出となる特殊原価調

査の算出・運用状況について概観してきたが、両者を併用している事例についても散見することができる。特徴的な3つの事例について整理したい。

済生会熊本病院(金崎 2004; 2007, 瀬地山 2010, 町田二郎他 2002)では、制度的に部門(センター)別原価計算⁴⁷を実施しており、また特殊原価調査としての患者別原価計算が行われている。制度的計算としては、毎年4月の会議で間接費の配賦基準について諮られた後に、毎月の部長会議で報告されている。この結果から改善策を見出すとともに、作成過程で現場スタッフへヒアリングすることで部門間コミュニケーションが増加して経営意識の醸成が図られており、医療機器導入に当たっての行動計画や人員配置等といった経営意思決定の資料としても機能している。そして、特殊原価調査としては、経皮的冠動脈ステント術といった救急搬送が多い疾病や、腎摘出術といったクリニカルパス導入後の評価について実施されている。その結果として、救急患者の採算面や、標準化による看護師の労働生産性の向上などが確認されている。

関中央病院(木村他 2008, 木村他 2011)では、最初は制度的原価計算を実施したものの、特殊原価調査に切り替えたことが報告されている。当初は診療科別原価計算を実施することで業務プロセスの改善を目指していたものの、「病院の多くの職員に理解され、活用されるまでには至っていない」(木村他 2011)状況となっていた。そのため、特殊原価調査として個別症例を1つずつ計算することで、算出所要時間を短縮するとともに、可視化されることで患者に対して「すべきだったこと」「すべきでなかったこと」をテーマに検討・議論することが可能になったと報告している。

小倉記念病院(野坂・當間 2013, 野坂他 2013)では、経常的な原価計算システムを構築して診療科別部門部署別原価計算を実施するとともに、必要に応じて特殊原価調査としての分析も行っている。システム構成は、医事会計システムの日別レセプト情報(収益情報)に対して費用情報(物品・人件費等)を結びつけることで構成されており、経常的には算出する単位(診療科別部門部署別・疾患別)ごとに積算する形で算出されるものである。同病院では新築移転があったため、事後的に特殊原価調査として状況分析を行い、対象年度の経営的な影響を分析している。分析では管理費用が分析後に倍増しており、引越費用・スポット費用(固定資産税・償却資産税)だけでなく、減価償却費が増大したことがその要因と報告している。

これらの事例群からは、原価計算制度と特殊原価調査を使い分ける運用について示唆を得ることができる。原価計算はそもそも経常的に行うならば人的労力や時間を要するものとなる。そのため、定常的な運用としては例外管理の手法として、計算対象の収益・費用の推移を把握し、何らかの介入を行う単位を見つけるために運用されていることが分かる。その一方で、特殊調査

⁴⁷ 同病院では、診察・治療提供体制が臓器別に編成されていることから、部門・診療科ではなく「センター」の表記を用いて運用を行っている。

は対象を絞って実務プロセスに沿って深く探索することが可能となる。そのため、何らかの事象が生じた場合やその必要性が生じた際に実施することで、その人的労力・時間を省力化して行うことができ、そしてその調査結果を実務にフィードバックして改善を行うことが可能になるものである。こうした両計算を行っている病院は、計算単位・目的を分別して実践することで有益な活用を実践しているということができる。

8 多様化の形態

本項では、荒井(2009)が指摘した「多様化期」について分析を行う。荒井(2009:第6章)では、多様化期の形態について①全DPCを対象にした経常的な全部原価計算、②部門各種サービス原価の登場を上げている。また、洗練化の方向性と必要性として、①正確性、②目的適合性、③影響機能の考慮をあげている。これらの観点を整理して、「目的適合性」として全DPC対象あるいは診察・治療行為別に計算するという計算粒度の向上、あるいは診察・治療行為に関与する各部門の損益把握による動機付けに考慮した部門間取引を取上げる。また、「算出結果の正確性(精緻度)の向上」を目的とした事例についても取り上げる。さらに、「部門内原価把握」として部門各種サービス原価把握の実践についても取り上げるものとする。これらの事例はすべて原価計算制度のもとでの実践であり、患者・疾病別や診察・治療行為別は再掲となり、その他の事例についてもすべて第5項で論じられた事例群に属するものとなっている。

図表 15 原価計算の多様化の形態

	1997	1998	1999	2000	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	総計
目的適合性	1			7	4	1	1	1	4	3	2	4	2	6	6	2	4	48
患者・疾病別(再掲)				3	1		1	1	3	3	1	2	1	4	1		2	23
診察・治療行為別(再掲)	1			2	1				1		1	1	1	1	2	1	2	14
部門間取引				2	2	1						1		1	3	1		11
正確性・精緻度					1			1	1		1	2	3	3	5	1	3	21
部門内原価把握			2	1	1			1			1	1	1	1	2	1	2	14

出典:筆者作成

(1) 目的適合性

目的適合性として、ひとつの方向性として患者・疾病別や診察・治療行為別計算というより細かな粒度を求めるものがある。またもうひとつの方向性として、部門間取引を行うことで部門間のサービス提供の協調関係を可視化しようとするものも生じている。この部門間取引については、医療サービス提供は医師あるいは医師の指示で行われることから、従来は診療科を計算単位とすることが多かったものの、関連する諸部門についても収益・費用を把握することで現況の可視化

やモチベーションの向上を狙うものである。

① 患者・疾病別や診察・治療行為別計算の進展

患者・行為別計算に関しては、DPC 導入を契機として盛んに模索されるようになってきている。

そのなかで、済生会宇都宮病院(菅田 2008)では、診療科別原価計算・部門別原価計算・患者疾病別原価計算に加えて、DPC コード別原価計算をも可能にするシステムを開発している。同システムでは消費される医療材料を発生源部署の職員がバーコードで読み取り、また医薬品をオーダー発生データに原価を掛け合わせるなどして患者別原価計算を行っている。そして患者群を束ねることで DPC コード別に原価計算を行い、DPC 群別の症例分析を行っている。

また、香川労災病院(藤本他 2009a;2009b, 藤本・大橋 2009, 藤本他 2011)では、クリニカルパスと連動させた原価計算について述べている。HIS 内の医事会計システム・DPC ソフト・電子クリニカルパスソフトからの患者別情報を一元的に原価計算システムに集積し、さらに HIS 外の人事給与データを活用することで、診療科別に加えて患者別・パス別原価計算を実現させている。自病院の代表的な症例に対して原価計算を行い、さらに検証する必要がある疾病については DPC ソフトを利用することで診療内容について他病院とのベンチマークを行い原価管理(入院期間・材料標準化・購買価格交渉)に努めていることが報告されている。

静岡市立静岡病院(新村他 1999, 和田他 1999;2000, 和田他 2001, 和田他 2005)では、臨床検査技術科から始まった検査項目別原価計算が病院全体に拡張され、医療行為別原価計算へと発展したことが述べられている。医療行為別では、レセプト請求が確定した明細項目に対し、その費用をオーダーに対応する原価として積み上げることで計算するものとなっている。その結果として診療科別・患者単位別・診療報酬区分別計算として算出することができ、機器購入の費用対効果予測や医師別使用データ並びに患者マーケティングの観点から使用されているとの報告である。

② 部門間取引の形態

部門間取引については、「実践期」の早々からも観察することができる。

花巻総合病院(佐藤 2000a;2000b;2001;2002)では、診療部門・診療協力部門・管理部門・経営部門を設定している。収益は診療報酬請求額に基づいて計上したうえで、管理部門・経営部門には診療部門収益の一定割合を当て、診療協力部門は一定の割合を取り分とするように定めている。費用は直接費を各部門に、間接費を経営部門に賦課している。この計算をエクセルによってフォーマットとして作成することで、簡易に原価計算を行うことを可能としている。

また、坂出市立病院(塩谷 2001)でも部門間取引について触れられている。一定のルールに

基づいて各職種に収益を配賦し、費用もそれぞれに課するという設定をとり、その差額で病院全体の共通費を回収していく仕組みとなっている。この按分は院長が調整役となる会議を開くことで、お互いが納得したうえで決めることができ、組織としての一体感が醸成され円滑な予算編成へと繋がったことが報告されている。

九州の健康保険病院(佐藤他 2008)では、診療報酬の診療区分を利用した収益・費用を配分するシェアリングに関する手法を導入している。職員 10 名程度による実感レベルの各費目別価値貢献率算出のワークショップを開くことで、各部門の納得度を高めた部門別損益計算を行っている。その結果、病棟や補助部門でも損益計算を行うことができるものとなっている。

公立甲賀病院(森田・西村 2010)では、京セラ式病院原価管理手法を導入したマネジメントが行われている。①役割・責任を明確にした小単位毎に計算を行い、②院内協力対価を行うとともに時間当たりの付加価値に注目した収支計算を行い、③リーダーにタイムリーに経営情報を提供するというものである。この院内協力対価は、いちど各診療科に計上された収入を、協力部門との間で協力収入・費用として捉え、行為別診療報酬単価を勘案して適切な配分であるか検討するというものとなっている。

さらに、佐賀大学医学部附属病院(荒井 2011e;2012d, 藤井他 2011)では、部門間取引に基づく収益・費用配賦を行っている。診療科に加えて、中央診療部門・看護部門・管理部門までが対象部門となっており、1稼働病床1日当たりの費用を重要業績指標とすることで、貢献利益による該当診療科負担固定費の回収で利益が出る仕組みとし、現場に対して自律性を促進するものとなっている。

(2) 正確性(精緻度)向上の動き

また、正確性(精緻度)を向上させようとする動きがある。原価計算は計算対象に収益・費用を賦課する形となるが、とくに費用については直接費用の捕捉が難しい側面があった。この状況に対して周辺システムの機能向上により正確性(精緻度)が向上してきている。

最初に電子カルテとの連動についての報告がある。旭川赤十字病院(牧野 2010, 牧野他 2008)では、電子カルテ情報を医師人件費の配賦にカルテ開示時間や救急外来患者の滞在時間を利用したり、看護師及び技師の人件費に手術やカテーテル手術のマスターを利用したり、材料費の直課を可能にしたとの報告がある。山形市立病院済生館(岩淵 2010, 岩淵他 2011, 岩淵・平川 2009)では、電子カルテを利用して、医師人件費の業務従事部署別割合を明確にし、また病棟・外来・救急についてはアクセスログを利用することで、院内労働力の定量的な評価を可能にすることで原価計算の正確性(精緻度)を向上させている。さらに聖路加国際病院(荒井 2001a, 中島他 2004)や安曇総合病院(小泉・谷川 2011)や済生会横浜市東部病院・心臓血管

外科(三角 2013)でも、電子カルテによる配賦基準データ取得や利用者ログなどによるデータ精度の向上により原価計算への利用が向上した報告が行われている。

続いて手術システムとの連動の報告もある。旭川医科大学病院(平田・柴山 2009, 平田他2名 2011, 平田他 2007, 平田他5名 2011, 山上他 2006)では、手術部患者情報管理システム・内視鏡外科統合システム・手術物品搬送システム・手術物品管理システム・術中迅速病理診断システムを導入して運営効率を図り、診療科別収支分析や手術別収支分析に寄与していることを報告している。遠賀中間医師会おんが病院(末廣他 2012, 末廣他4名 2013, 末廣他3名 2013)では、手術室における器材薬剤自動読取装置を利用しており、手術後の薬剤・器材を機器に投入・バーコード読取することで自動的に手術コスト表が作成されるシステムについて報告している。富山大学医学部附属病院(畠山他 2008)でも SPD システムやオペラマスター⁴⁸を導入し、外注化やキット化に基づいた原価計算の実践等により収支改善に繋がったことを報告している。横須賀共済病院(長堀・岸 2009, 長堀他 2012)では、オペラマスターによるキット化等を利用した患者別原価計算において、バリエーションなくクリニカルパスを完遂した外科癌患者 141 例の報告を行っている。

そして院内の処置記録実施入力システム・物流管理システムとの連動の報告がある。国立国際医療センター(秋山 2005)では、医療行為発生時点管理システム(POAS: Point of Act System)の導入について記されている。医療行為の実施が入力され、その際に「誰が、誰に対して、どこで、いつ、何を使って、どうした理由で、何をしたか(5W1H+1W(to whom))」の記録活用としてであり、リスクマネジメントや物流管理に加えて、正確な患者別原価計算が可能となることが報告されている。

(3) 部門内計算の動向

そして、部門別の原価計算の進展についても補足することができる。本研究対象からは特徴的な事例群としては抽出できなかったものの、一定の記録・報告が行われている。

検査部門として、前橋赤十字病院・検査部(林他 2001)では、1995 年より原価計算を実施していると述べられており、検査部収支計算表・検体検査収支分析表(損益分岐点計算)を行うことで、稼働状況や問題点の把握や、外注化に対する適切な判断、さらに在庫管理や経営意識の高揚に寄与していることが報告されている。また、静岡赤十字病院・検査部(井上 2004)では、検査部のコスト削減の取組みについて述べられており、その一環において月別・項目別の原価計

⁴⁸ 株式会社ホギメディカルによる手術物品管理の仕組みであり、標準化された手術材料の滅菌パッケージによるセット販売とバーコードを利用した物品管理情報システムを組み合わせ提案を行い、業務簡素化と消費データの収集が行えるものとなっている。

算が行われて、(検査部門内)部門別原価や損益分岐点分析も行っていることが報告されている。さらに手術部門として、A病院(高橋 2010)では、従来の手術件数・手術室稼働率・看護職員超過勤務時間・材料費購買費用ではなく、原価計算による術式1回当たりの平均原価を算出する必要性を述べている。件数が多い手術や診療材料品目が多い手術から算出することを提案し、自病院の強みを導き出し業務改善に繋げることを考察している。

(4)多様化の形態に関する考察

本項では、多様化に関する事例について考察した。

まず、目的適合性として患者・疾病別や診察・治療行為別の計算、また部門間取引に関する事例が多くなってきていることが確認できた。計算手法が確立されるにつれ、その計算結果の活用が主要なテーマとなるが、計算対象を、製品＝患者・疾病や診察・治療行為とすることで、具体的なサービス提供の現場に即した改善に繋げようという動きと解釈できる。また、医療サービス提供はそもそも多職種・多人数の関与で成り立つものである。そのため、依頼者である医師からオーダーを受けた実施者が、損益計算結果を求めることも生じてくる。その目的に対応したのが部門間取引であり、相互の納得性に配慮した計算が行われていることが確認できた。

そして、正確性(精緻度)の向上に向けた事例である。医療機関では正確性(精緻度)の向上に対しては、情報インフラの整備により果たされていたことが確認できた。原価計算システムは周辺システムとの連動により計算するものであるが、周辺システムのデータ収集量の向上により、そのデータをより反映させることで正確性(精緻度)の向上を図っていたということが出来る。そしてそのシステムは電子カルテや手術システムを対象としたケースが多く、運用改善の必要性に合わせて原価計算にも寄与する形で導入されたことを窺うことができる。

さらに部門内サービス原価に関してである。他の事例ほど報告されておらず、部門内サービス原価の把握が進まない可能性、報告が行われえない可能性の2つを考えることができる。まず、部門内サービス原価の把握については、部門内でのサービス提供の標準化を想定していることが前提となるため、その提供プロセスの複雑性や提供プロセスの把握コストを勘案すると進みがたいたという可能性である。また、部門内で完結していることが前提であり、部門内という狭い範囲と考えられ対外的な報告が多くなかったことが考えられる。いずれにせよ、サービス提供の採算性把握の段階で必要性が高まるものとであり、部門別や患者・疾病別といった単位から徐々に細分化される段階で増加することが予想される。

9 本節のまとめ

本節では、医療機関の原価計算に関する先行研究のうち、原価計算実践に関する事例報告を

中心に 1990 年代半ば以降の動向を明らかにした。原価計算制度としては、計算手法の確立を目指す段階が先行し、徐々に運用目的を想定し実際の運用を伴った報告が増えたことが確認できた。特殊原価調査についても、機関全体を対象とした調査・機関の一部を対象とした調査に区分でき、機関の一部を対象とした調査については患者レベル・行為レベルまで行っているものが確認できた。また多様化の形態では、目的適合性や正確性(精緻度)の向上に関する報告は多く見られるものの、部門内計算についてはまだ発展段階であることが窺われた。

第3節 本章のまとめ

本章では、医療機関の原価計算に関する先行研究について、医療機関のマネジメントに利用されてきた会計データと医療機関の部門別原価計算の普及状況について、原価計算実践に関する事例報告とした1990年代半ば以降の動向について明らかにした。

医療機関で利用されてきた会計データについては、「医療経済実態調査」「病院経営管理指標」「病院運営実態分析調査」などを中心に、個別病院・法人の財務諸表データが利用されている。しかしこれらのデータは病院単位の指標となっているため、病院内の各部門・施策レベルまでは用いることができるものではないことが明らかになった。そこで、医療機関の部門別原価計算の普及状況について確認したところ、2人の研究者を中心に複数の調査が行われており、現在では3割程度の病院で毎月・診療科別の原価計算が行われていると推測できる状況であることが明らかになった。この実施状況は医療機関において原価計算に対する実施意識が薄い環境が続いたことと、原価計算の報告義務がないことが影響していると考えられた。

そして、医療機関の原価計算に関する体系的な文献レビューを実施し、256本の文献について分析を行った。「事例抽出」のフレームワークからは、①総説・論考、②単独事例、③多施設事例・施設間調査、④総説・論考＋単独事例、⑤総説・論考＋多施設事例・施設間調査に分類できた。そして総説・論考については、論考として理論研究が中心となるもの・論考として定量研究を含んでいるもの・総説として原価計算に関する普及を主目的にしているものとして区分することができた。「算出形態」のフレームワークからは、①原価計算制度、②特殊原価調査に分類でき、141文献のうち原価計算制度は5割強、特殊原価調査に関しては4割強と区分することができた。「原価計算制度」のフレームワークからは、①計算手法の構築を目指した文献、②構築手法と期待する目的に関する文献、③構築手法と実際の運用に関する文献に分類でき、計算手法の確立を目指す段階が先行し、徐々に運用目的を想定し実際の運用を伴った報告が増えたことが確認できた。「特殊原価調査」のフレームワークからは、①組織全体、②組織内の一部、③患者・疾病、④診察・治療行為に分類でき、対象を明確に絞り込んだ分析が多くなっており、目的としては手法確立のほかに損益分析や基本計画・意思決定に利用した事例が多くなっていることが確認できた。また多様化の形態では、「目的適合性」として患者・疾病別や診察・治療行為別の原価計算が進行しており、「正確性(精緻度)の向上」として電子カルテや手術システムと結びついた運用が進みつつあるものの、「部門内計算」についてはまだ発展段階であることが窺われた。

第4章 医療機関における原価計算システムの構築

本章では、医療機関で普及してきた原価計算システムについて詳細に検討する。最初に、標準的手法として広まってきたシステムデザインについて検討する。次いで、管理会計システムの導入研究の観点から、医療機関の原価計算システム導入における促進・留意事項について考察する。さらに、現在のシステム運用状況に対する評価の観点から、客観的評価・主観的評価について纏め、システムデザインと促進・留意事項の観点から標準的手法の効果と限界について分析を行う。

第1節 医療機関における原価計算システムデザイン

本節では、医療機関で普及した原価計算システムのシステムデザインについて概観する。前章で検討した通り、医療機関では1990年代後半から原価計算手法の普及が始まるが、1990年代後半から刊行される医療機関を対象とした原価計算に関する書籍や、日本病院会などによる原価計算セミナーを通じて、標準的ともいえる原価計算手法が広まっていった。そこで、このシステムデザインを調べることで、その特徴を明らかにする。

1 標準的手法に関するシステムデザイン

本節では、医療機関における標準化された手法によるシステムデザインを、その構築手法を調べることで、特徴を明らかにすることを目的とする。

前章の通り、論文による蓄積で手法開発・確立が進められたが、医療機関全体を対象にした原価計算制度については書籍やセミナーを通じても広まっていった。中村・渡辺(2000)をはじめとして、朝日監査法人・アーサーアンダーセン(2000)、新日本監査法人医療福祉部(2001)、産労総合研究所(2002)などと続き、今中(2003b)や国立大学病院管理会計システム開発部会(2005)といったマニュアルとしての作成・出版があり、新日本監査法人(2005; 2007)や監査法人トーマツヘルスケアグループ編著(2008)や有限責任あずさ監査法人・KPMGヘルスケアジャパン(2011)といった形でも紹介されている。

これらの書籍は、先行する書籍やその書籍をもとに構築された実務事例を反映してか、基本的な構築理念を同じくしており、その計算対象や焦点の当て方に差が見られるものの、類似した手法の紹介が行われている。つまり、基本理念として、実際原価計算による手法であること、診療提供プロセスを考慮して「患者」あるいはプロセス提供の起点となる「医師」を中心に計算を組み立てていること、診療科部門・中央診療部門・管理部門・共通部門などからの段階的な費用配賦を行う「階梯式原価計算」として医療関係者に認知された手法を利用していることなどが共通している。その一方で、計算対象として診療科あるいは粒度を小さくした患者・疾病(あるいは類似した患者・疾病を束ねた患者・疾患群)までという対象の幅や、関連する管理会計手法と結びつけて紹介するもの(産労総合研究所 2002, 有限責任あずさ監査法人・KPMGヘルスケアジャパン 2011)という紹介の違いが生じている。しかしながら、その場合でも基本となる算出手法については同様の考え方が取られており、標準的手法といえる方法が紹介されてきたということが分かる。

2 標準的手法

本節では、このうちの今中(2003b)をもとに検証することとし、必要に応じて先行・並行する文献

を参照することで概念・背景を補いながら標準的手法を検討する。今中(2003b)を選択する理由は、平成13-15年度厚生労働科学研究費補助金(政策科学推進研究事業)「急性期入院医療試行診断群分類を活用した調査研究」(主任研究者松田晋哉)の「原価計算に関する分担研究」の成果物であり、松田(2005)によると当時30以上の施設でのデータ収集という実践への応用がされてからである。そのため、マニュアル化され適用しやすい形で公表されていること、診断群分類に関する研究成果物であるため原価計算データを利用した包括的な医療政策・管理学研究への展開も期待できるものとなっている。

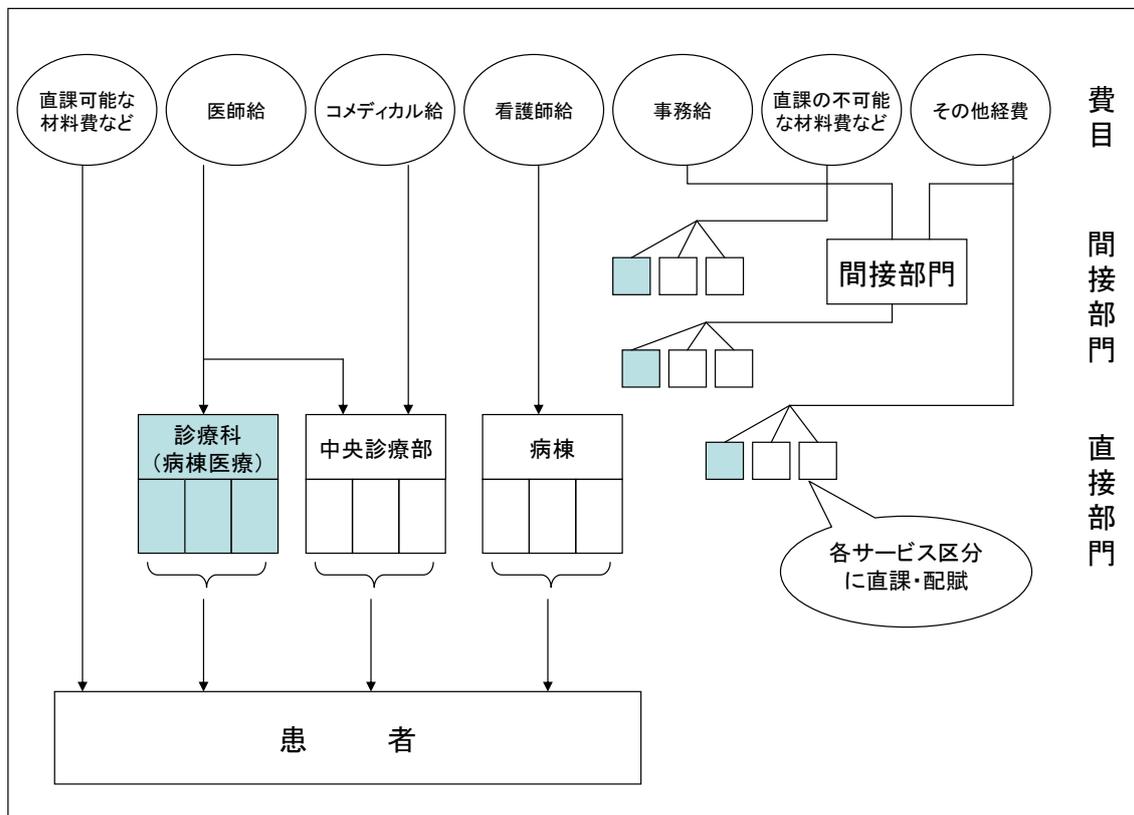
この今中によるマニュアルを、①計算方針、②部署設定とその原価の計算、③間接部門費の直接部門への配賦、④患者への直課と配賦といった観点から、医療機関における原価計算構築に関する開発要件として検討することとしたい。

(1) 計算方針

最初に計算方針についてであるが、原価の金額としては財務会計における費用計算(給与費・材料費・費用)の数値を利用している。そして科目としては病院会計準則の適用を基本原則とした会計処理がなされていることを前提として、患者に直接関連付けられる原価を直課したうえで、関連付けられない費用を部門別に集計して配賦するものとしている。この病院会計準則に従うことは他施設との比較可能性を持つため、国立大学法人会計基準及び国立大学法人会計基準注解に従う、国立大学病院管理会計システム(国立大学病院管理会計システム開発部会2005)でも注視されているところである。

また、医療サービス原価の算定に当たっては、財務会計以外のデータを用いる余地が生じるため、サービス提供に関わる様々な数値情報(診療・看護時間、入院日数、投薬品・投薬量、人数、件数、面積、時間など)の取得が求められている。こうしたデータ収集により、活動基準を通じた原価測定(間接部門への配賦)を行うことが可能となり、より適切で正確な数値を導くことが意図されている。

図表 16 原価計算基本方針



出典：今中(2003b)36 頁

(2) 部署設定と原価計算方法

次いで、サービス提供の機能区分から構成される部署設定と、原価の計算方法の具体化について確認する。

① 部署設定

部署設定については、大まかにはサービスの提供が直接認識される部門を直接部門とし、直接認識されない部門を間接部門というように区分している。患者へのサービス提供という側面から見て、実際の治療・検査サービスを提供する部門と、その目的を間接的にサポートする部門と説明することもできる。

この「直接部門」としては病棟・外来・特設診療(健診センター・人間ドック・訪問看護ステーションなど)を行う箇所を「診療部門」、そして画像関連(X線室・CT室・MRI室など)・検査関連(一般検体検査室・細菌検査室・生理検査室など)・手術室・薬剤部・リハビリ室・給食栄養科などを「中央診療部門」として分類している。また「間接部門」としては医療相談室・病歴管理室・洗濯室などの患者に関連しつつも直接サービスを提供しない部門を「補助部門」とし、さらに医事課・安全

管理室・幹部室・経理課などのそれら補助部門までも含んで運営に参加する部門を「管理部門」としている。

「直接部門」と「間接部門」に関しては、利益を管理するプロフィットセンターとしての側面をみる「直接部門」と、費用のみの管理領域となるコストセンターとしての「間接部門」という分類も可能かもしれない⁴⁹。「直接部門」での患者に直接サービスを提供することは診療報酬点数に反映された収益に直結するということであり、その原価に相当する費用も含めて責任者にマネジメントが求められるということでもある。それに対して「間接部門」は患者に直接サービスを提供することはないため、適切な維持・運営に当たっては主にコストをコントロールすることに責任が要求されるものと解釈することができる。加えてこの直接部門・間接部門内の階層化は各部門内でのサービスの「依頼→供給」という関係に基づいており、上位単位に位置するほど収益・費用への直接的な影響度が高いものとなっている。

この「部署」単位の細分化は原価計算の質を考慮する上で、どこまで(精度)・どれだけ(効率)を勘案するのかという視点により設定されなければならない。情報収集の可能なレベルや経営的観点から判断を下さなければならない趣旨のものであり、各医療機関にとって最も効果的に計算(結果)が活用されるような単位とする必要がある。この今中マニュアルでは2階層(直接・間接)／4部門(診療・中央診療・補助・管理)を提唱しているものの、中村・渡辺(2000)では2階層7部門(主階層:病棟・外来・特設・中央診療部門／補助階層:補助・管理・研究部門)や、新日本監査法人医療福祉部編(2001)による2階層4部門(直接:外来・入院部門／間接:診療補助・管理部門)という分類による設定も可能となる。重要なことはこの部門の設定が各々の部門にとっての管理可能な範囲を示すこと＝経営管理上の責任範囲とクロスさせることである。そのため組織図や業務分担と対照して定めることに力点が置かれるべきであり、最終的には原価計算の成果が有効に作用すれば問題ないものともいえる。

② 原価計算方法

そして原価計算の方法について詳細に検討したい。部署別原価は給与費・材料費・経費(委託費・研究研修費・減価償却費など)といった構成要素を算出することから計算される。そして発生部署(患者)が特定できる部分はそのに直課し、それが難しいものは適切な基準(主として活動基準)に即した配賦という作業となる。その要素は病院会計準則(勘定科目)に従った財務デー

⁴⁹ ただし、実務的には標準的手法でコストセンターとされている中央診療部門をプロフィットセンターとして取扱う事例も、例えば荒井(2011e)や挽(2014)の紹介をはじめとして多く見られる。そうした背景をもとに、実務書として執筆された中村・渡辺(2000)の改版である渡辺(2014)では、「病院原価計算の多様化」の章で中央診療部門への収益のシェアに関する記述が追記されている。

夕を背景に再構成されるものとし、その粒度によってステップバイステップによる精度の段階的向上を図るものとなっている。

大きな要素を占める「給与費」については概念的には「直接作業時間×賃率」となるが、当月の個人給与データ(交通費・法定福利費を含む)を用いて執務内容別の区分をすることで計算される。また賞与(賞与引当金繰入額・退職給与引当金)は個人別給与に比例して配分されることとなる。執務内容は部署と関連させることは前提であり、理想的には個々人のタイムスタディによって算出されることが望まれる。これは医師のみならず複数の部署(執務内容)で実働するものが多数いることが想像され、医療機関における支出の半分を占めるといわれる人件費の配分が原価計算の精度をも決定するからでもある。現状では忙殺された日常業務ゆえの困難が予想されるものの、入力方法のテンプレート化や数種類の調査方法といった省力化した方法を検討することにより把握が望まれるものである。次善策としてある一定期間における特定の人間の行動を調査・測定することでパターン化し、それを同一パターンが見込まれるグループの(年間などの)算出期間の行動特性として適用するものが考えられる。代表者や母集団の人数・対象期間なども考慮する必要があるが、部署単位での活動基準を反映させるには要求されるものである。さらには取扱患者数などによる各部署への配賦も考えることは可能である。

「材料費」については資産である原材料から費用である材料費となった時点で原価計算に組み入れることが考えられる。保管場所から払出された時点での記録を参照することにより、各部署を特定して費用計上(消費単価×消費数量)することで部署別原価計算には対応できることとなる。より正確な情報としては患者別への使用状況を加味した運用となることが望まれるが、ごく一部の医療機関を除いては困難であることが予想されるためレセプトなどの二次情報により加工しなければならない。その点では検査や薬剤(投薬)などで先行するオーダーリング・システムは有用な情報を得られる可能性がある。個人を同定しその該当部署(特定病棟・特定外来)に計上することでより正確な賦課が見込まれる。ただ医用材料であれ医薬品であれ、患者へ直課可能な品目と部署毎に一括して管理する品目を区別して把握することが必要であり、对患者に分別して直接使用する診療材料／部署単位に払出して消耗的な扱いをする衛生材料という区分や、一患者に対してオーダーされる処方薬／診察室・病棟で払出される処方外薬といった分類のもとで管理しなければならない。ともに第一推奨としては物流やオーダーリング・システムによる患者別消費データの利用であり、システム整備状況によっては払出数量と定数管理などによる消費量の部署別把握、そして払出量による消費量の推定や原価総額の収益比率による部署配分などが考えられる。なお払出しデータによる単価設定には調達(購入)・消費(使用)のタイムラグが生じるため、先入先出法や移動平均法などにより計算期間による購入単価を基礎とした定量化しやすい価格単位(推奨順位:購入価格→診療報酬の一律割引金額→診療点数価格)が必須の要

件ともなる。加えて同一時期による実地棚卸による誤差調整も必要となり、最終的には棚卸減耗を把握して実数を掴まえないといけない。

「経費」については財務データの部署への直課可能なものと不可能なものに分けられる。直課可能なものとしては福利厚生費・旅費交通費から賃借料・修繕費といったものがあげられる。直課不可能なものとしては水道光熱費・賃借料・保険料・租税公課などが考えられる。また委託費・研究研修費・減価償却費なども同様の考え方で直課可能な部分と不可能な部分に切り分けて処理することで対応可能となる。検査や歯科技工の委託などは直課可能であるのに対して、清掃や廃棄物処理などは配賦による処理が必要となってくる。原則的に部署単位が特定できるものは発生(消費)した部署へ賦課できるものと扱うことで計算すべきであり、それは経費伝票(支払請求)の起票段階で記入された部署が該当する。特に委託費や研究研修費についてはそれが顕著に示される。外部へ業務を委ねることとなった部署の経費であり、研究研修に携わった者が所属する部署に費用計上することが妥当である。その一方で業務を主管する部署がないものは按分することが必要であり、患者数・職員数・面積・発生量に応じた適切な配賦基準のもとで処理されることが望まれる。

なお、直課可能なもの／直課不可能なものについては、給与費・材料費・経費に及ぶ問題といえる。給与費については複属する部門での勤務の問題があり、材料費については消費データの捕捉範囲(直課可能な対象データ数)の問題があり、経費についてもその費目の性質により可能／不可能なものがある。こうしたデータについては、取得コストを勘案すれば直課可能な仮の間接費と考えられるものもあるが、その対象(範囲)は各施設の現状や経緯によるものとなる。そのため、今中(2003b)では3段階に渡る推奨方法を用いることで、各施設の運用に適したデータ取得を提案している。

(3) 間接部門費の直接部門への配賦

患者への医療サービスが直接提供されない間接部門の費用については、最終的な原価単位である直接部門へ配賦することとなる。間接部門はいわば直接部門への役務提供を行う部門であり、直接部門への提供度合いに応じて配分することが求められる。配賦基準によっては異なる結果が導かれるため、精度を向上させるためには費目ごとに設ける複数配賦基準を採用し直接部門へ賦課することが望ましい。取扱方法としては費目区別に集計する方法と部門別に集計する手法が考えられるが、前者に従うことにより次の段階での費目別の構成内訳を維持することができることから妥当な適用と見做すことができる。ただ費目ごとの配賦基準がデータ計測上困難な場合や運用の実務性などから、今中マニュアルでは単一の配賦基準によって設定する場合も例示している。また配賦する順序によっても結果は異なるものとなるが、このマニュアルでも間

接部門(補助部門・管理部門)内での相互に配賦を行うケースと直接部門だけに配賦する直接配賦法を用いているケースがあり、前述の単一配賦基準の使用例を見るならば実運用上の適応性から双方とも採用可能なものと考えることができる。

この配賦方法については、すべて階梯式配賦方法⁵⁰が用いられており、各部門原価のうち管理部門コストを最終原価対象部門である入院部門・外来部門・特設部門のみならず中央診療部門や補助部門へも配賦し、その後補助部門の費用を主部門である入院・外来・特設・中央診療部門へと配賦している。そして集計された中央診療部門の費用を診療部門である入院・外来・特設部門に配賦することで最終的に算出している。このケースでは従来見られた収益比率を採用するのではなく、各業務量を活動要因で分類した活動基準による適用は今中マニュアルと同様となっている。ABC を利用することにより相対的な意思決定有用性や信頼性の面で有益な情報が供給されることによる。

なお、厚生労働省中央社会保健医療協議会診療報酬調査専門組織・医療機関のコスト調査分科会(2005)において調査されている「医療機関の部門別収支に関する調査研究 平成16年度調査研究結果報告」では、この診療科別の配賦にあたって等価係数を用いた費用配賦を行っている。手術・検査などの特殊原価調査に加えてレセプト・データ集計の数値や委託検査費の単価表データを組み合わせて係数を算出している。その係数に実施件数を乗じることで重み付けを施された配賦基準が設定でき、簡便性を持ちつつも実態に近い割合を適応することを試みている。

こうした直接部門・間接部門の関係は最終的には直接部門内の最終原価対象部門に還元され、医療機関内での活動基準を原則とした単位に収斂していくこと、つまり医療機関のマネジメントの観点から医療サービス提供における指示・命令系統に結び付けられていくことを意味している。間接部門から直接部門へと段階的に計算が行われ、そして中央診療部門から診療科部門に従って最終単位へ纏められていくのである。煩雑で結果を見るならば計算過程の多層化ともいえるが、この分別を行うことによって自ら制御・管理することが可能な部分と制御・管理不可能な部分を明らかにすることができ、認識を明確にした原価情報として活用するインセンティブを保つことにもなる。

(4) 患者への直課と配賦

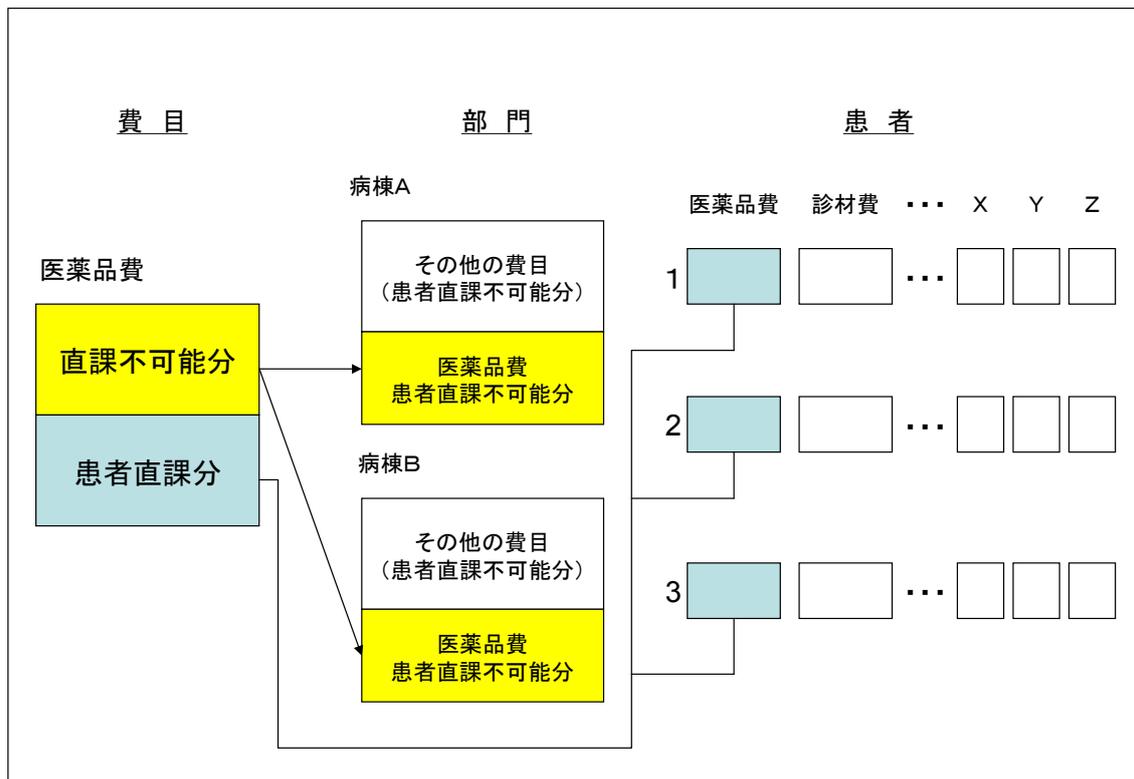
現在では部門別原価計算の実施状況も十分ではないものの、到達点としては患者別原価計

⁵⁰ 厳密には、各部門間は階梯式手法が取られているものの、部門内の配賦は直接配賦法となっているという折衷的方法(荒井 2013a)となっている。

算を志向するシステム体系に照準を合わせておくことが望まれている。DPC をはじめとする患者＝疾病＝医師別原価計算⁵¹は品質管理といった内部経営管理の適用目的を応用した運用への視野を広げるものであり、クリニカルパスとの連動性や地域別の疾患患者を考慮したマーケティング、さらには患者へのアカウントビリティーにも結びついていくことが予想される。

物流やオーダーリング・システムなどの情報システムにより患者別単位の情報が把握できる場合には、該当する項目全てに関して患者に直課すべきである。それが困難な場合には医事情報システムとリンクできる部分から消費情報を結び付け、それを購入価格に置換して再利用することができる。これら診療材料費・医薬品費・委託検査費などは比較的直課可能となりうるものであり、それ以外についてはサービス区分において患者別に配賦されるという関係になる。

図表 17 患者別原価計算への費用直課・配賦イメージ(医薬品費)



出典: 今中(2003b)107 頁

サービス区分による配賦は提供サービス量に応じて按分されるということであり、類似性など

⁵¹ DPC は入院患者に疾患群の分類を指しているが、(合併症などの複数の病態などがある場合も)入院中の主たる疾病を軸にコーディングされる。そのため、1つの DPC コーディングは1患者に対応し、さらに主治医が決められていることから医師別の集計も可能となっている。

によってグルーピングされたサービスを処置時間・材料・消耗品などを考慮した重み付け係数を設定して処理されることとなる。主要費目は配賦基準を設定し、それ以外で重要性がない場合は同一配賦基準を採用することで実務運用が可能となる。この配賦については放射線・検査・給食などが係数処理を利用したものの具体例として理解しやすいものであるが、将来的には看護に関するケアの妥当な指標を採用することや医師の処置情報における標準原価の適用なども可能となるかもしれない。

また、算出期間については財務会計データとの整合性の上で1ヶ月単位に集約されることが多いが、入院患者については月を跨ってデータを接合できる入力体制や、転科などによる日別の分別を可能とする処置も要求されることとなる。こうして直課材料と配賦材料を患者別に縦軸に集計して、それを横軸の各処置別に展開したものが患者別原価集計表となる。そのデータをもとにすればDPC別・医師処置別と展開することも可能であり、新たに応用の可能性を開くものとなる。

最後に付け加えるならば精度をどこに保つのかということも非常に重要な点と指摘されている。例えばコンサルテーション(池田 2005)においても、経験則的に70~80%程度をひとつの目安とし100%でなくても悪戯に精度を追求する必要がなく大勢に影響を与えないこと、部門別・患者別損益の「絶対額」に焦点をあてるのではなく、改善プロセスを注視するのであれば現実的には十分活用可能であることが指摘されている。直課比率を高めたコストの把握は病院にも患者にも必要なものであるが、その過程を透明化して質の高い医療の担保とすることによって有用なものとするのできるのである。

3 本節のまとめ

本節では、医療機関で広まってきた原価計算の標準的手法について、今中(2003b)を中心に概略を把握した。計算方針としては、財務会計における費用計算を利用し、関連する費用をサービス提供に関わる数値情報から配賦するというものであった。部署設定については直接部門・間接部門を区分して、原価計算方法については可能な限り直課し不可能なものは配賦するというものである。間接部門の配賦については階梯式配賦方法に沿って実施し、到達点としては患者別を志向するというものであった。

第2節 医療機関での導入・運用における促進・留意事項

本節では、前節のシステムそのものの検討に付随して、システム導入・運用の促進・留意事項について検討していきたい。管理会計システムの導入・運用においては、システム・技法の洗練性や先進性が必ずしも円滑で安定した導入・運用に結びつくとは限らない。そこで、本節では管理会計システムの導入研究のアプローチを参照し、医療機関における原価計算システム普及過程で散見される促進・留意事項に関する記述を瞥見することで、そうした要因について検討することとしたい。

1 管理会計システムの導入研究

管理会計には、管理会計システム自体の技術・特徴や有効性といったシステムそのものの問題があるとともに、導入プロセスにおける行動的・組織的問題といった実務での浸透の側面がある。こうした問題は「導入研究」として、特にそうした視座が考察されるようになったABCや、その後普及したBSCで実証研究・経験的研究として蓄積が重ねられるようになってきた。この点について、1995年のJournal of Management Accounting Researchの3本の論文(Anderson1995, Shields1995, Swenson1995)の貢献に代表されるように、梶原・窪田(2004)は「促進・阻害要因の探求」<「導入プロセスの解明」>「導入成果の評価」という切り口から整理を行っている。

このうち<導入プロセス>に関する議論としては、Anderson(1995)はその導入プロセスを「開始」「採用」「適応」「受容期」と分類し、Krumwiede(1998)は「開始」「採用」「分析」「受容」「制度化」「統合システム化」とステージ設定し、段階別の区分を行っている。また、Gosselin(1997)も、「採用」「実施」と切り分けることで、導入プロセスにステップがあることを明確に識別している。

また、<促進・阻害要因の探求>の議論としては、Anderson(1995)は、「個人属性」「組織的要因」「技術的要因」「タスク属性」「外部環境」を抽出している。Gosselin(1997)は採用時の「プロスペクター戦略」、実施時の「組織構造」「意思決定の集中化」「作業手順編成」を変数に分析を加え、Shields(1995)は「トップマネジメントのサポート」などに加えて「ソフトウェア」や「訓練」などの17要因を分析している。さらにKrumwiede(1998)は「コンテキスト」「組織」「コントロール」を変数にABCの導入・非導入企業に対して分析を行い、Anderson and Young(1999)も「コンテキスト要因」と「プロセス要因」とに整理し、多角的な観点で実証分析を行っている。

そして、<導入成果の評価>については、ABCと伝統的な原価計算による原価情報との対比の観点から、Andersen and Young(1999)は「情報の正確性」や「意思決定への有用性」を取上げており、Shields(1995)は実証研究の形で「総合的評価」や「金銭的改善」について分析している。また、Swenson(1995)も、財務マネージャー・業務マネージャーへ(ABC使用に対する)

「満足度」や「意思決定への有用性」を定量的に評価している。

こうした側面は、管理会計システムの「導入」について検討するうえで、必要となる観点や評価すべき枠組みを提供するものといえる。そのため、本研究で検討する、医療機関における原価計算システムの導入における促進・留意事項に関する特徴や特殊性を抽出する点からも大きな示唆を与えるものとなっている。

2 医療機関の原価計算システム導入・運用の促進・留意事項

本項では、医療機関の原価計算システムに関して叙述されてきた、導入・運用に関する促進・留意事項を検討することとする。日本の医療機関を対象とした原価計算研究では、導入に関する研究とまでいえるものは荒井(2001)しかない状況であり、そこではインタビュー調査などを通じた定性的な促進・留意事項を段階別に整理されている。しかしながら、実務展開へのサジェスションの形での言及は散見されており、それを一覧することは導入研究への道筋を提供するものといえる。

(1) 分析対象・方法

本項の研究では、第3章第2節で取り上げた原価計算に関する文献研究を踏襲して行うものとする。すなわち、「Cinii Articles」(2013年10月16日現在)と「医中誌 Web」(2013年10月18日現在)を利用して、1996年以降のCinii Articlesによる(病院 or 医療)&(原価計算 or 管理会計)あるいは医中誌 Webによる(原価計算 or 管理会計)キーワード検索から抽出文献を利用した文献レビューである。

検索結果をもとにした文献は総数で542本、そこからタイトル・出典から整理し重複を除いた349本のリストを作成した。さらにこの文献リストのタイトルや必要に応じて内容を参照し、書籍・外国に関する文献・原価計算以外の管理会計手法に関する文献、病院以外を対象とするなど本研究対象と合致しない文献を除外し、最終的に得られた256文献を対象とした。

分析方法として、①タイトル・内容から促進・留意事項に適合する文献を抽出する。内容については、文献内の節(項)タイトルに促進・留意に準じる点が明記されているかで分別した。そして、②前項における管理会計システムの導入研究の枠組みを援用し分析した。

(2) 分析結果

① 文献抽出結果

検討対象とした256文献のうち、タイトル・内容から促進・留意事項に適合する文献を抽出したところ、最終的に25文献が該当した。タイトルでは注意点・留意点といった形でサジェスションを

与える文献を抽出し、内容については、文献内の節・項タイトルで成功要因・活用ポイントといった形で表記されている文献を抽出した。

25文献のうち、研究アプローチをもって昇華されているものは4文献(文献01;14;15;22)となり、他の21文献については実務誌を中心に紹介された総説・論考の形式となっている。これらの文献を確認すると、研究のアプローチをとっている文献についても実務家に対する示唆を与える側面が強くなっており、研究アプローチ以外の文献数を考慮しても実務運営の支援を主目的にしているという性格が強いものとなっている。

図表 18 医療機関の原価計算システムの促進・留意事項に関する記載文献

番号	名前	出版年	文献名	雑誌	巻号	ページ
01	荒井耕	2001	病院原価計算の普及阻害要因と実施成功要因	経営研究	52 3	85-100
02	荒井耕	2006	医療分野における原価計算導入の背景・目的と重要点	月刊福祉	89 6	28-31
03	荒井耕	2013	病院原価計算の現状・課題と共通原価計算制度の必要性(医療管理会計学入門⑩)	病院	72 3	230-233
04	五十嵐新彦	2004	原価計算導入のメリットと導入時の注意点について	全国自治体病院協議会雑誌	43 11	42-46
05	池上直己	2010	病院における管理会計と活用する際の留意点	病院	69 2	94-98
06	池田美智雄, 佐藤一尊	2007	財務諸表を理解する病院経営分析の基礎知識—診療科別原価計算等による病院経営分析(応用編②)	看護部長通信	4 6	76-83
07	池田吉成	2005	診療科別・部門別損益計算(原価計算)の活用方法	病院	64 1	57-60
08	金崎光顕	2007	病院の原価計算を機能させる	医事業務	14 301	16-22
09	末永春秀	2006	民間中小病院の部門別原価計算活用の研究	月刊マーク	17 7	124-128
10	高橋淑郎	2011	BSCにおける予算管理と原価計算	病院	70 10	792-795
11	谷田一久	2000	部門別原価計算の必要性②	病院	59 3	244-245
12	谷田一久	2000	部門別原価計算の必要性③	病院	59 4	328-329
13	谷田一久	2000	部門別原価計算の必要性④	病院	59 5	428-429
14	中田範夫	2004	病院における原価計算の利用度調査—急性期病院に対する郵送調査から	山口経済学雑誌	53 1	15-39
15	中田範夫	2010	病院の経営管理機能についての第5回調査—電子カルテ, 日標管理BSOおよび原価計算を中心として	山口経済学雑誌	59 1	45-81
16	村本信吾	2004	公立能登総合病院における原価計算について	全国自治体病院協議会雑誌	43 11	61-65
17	吉田博, 平山謙司	2004	病院独自のシステム構築と実際の運用について	全国自治体病院協議会雑誌	43 11	55-60
18	渡辺明良	2010	病院原価計算の基本と実務(第2回)—病院における原価計算の目的に対応した原価とは	医療アトミニストレーター	1 2	74-77
19	渡辺明良	2010	病院原価計算の基本と実務(第5回)—部門別原価計算の情報を活用する	医療アトミニストレーター	1 5	72-75
20	渡辺明良	2010	病院原価計算の基本と実務(第6回)—原価計算の情報を活用する②	医療アトミニストレーター	1 6	69-72
21	渡辺明良	2011	病院原価計算の基本と実務(第9回)—原価計算を病院経営管理ツールとして活用するポイント	医療アトミニストレーター	1 9	78-81
22	渡辺明良	2011	病院原価計算手法の今日的課題	日本医療マネジメント学会雑誌	12 3	186-189
23	渡辺明良	2012	原価の定義とその範囲の再考(病院原価計算手法の再考—手法論から活用論へ①)	病院	71 1	72-75
24	渡辺明良	2012	多様化する原価計算手法(病院原価計算手法の再考—手法論から活用論へ②)	病院	71 2	156-159
25	渡辺明良	2012	原価情報の活用(病院原価計算手法の再考—手法論から活用論へ③)	病院	71 3	217-221

作成: 株式会社 経理

② 導入研究の枠組みによる分析

引き続き、管理会計システムの導入研究の枠組みを援用し、抽出した文献について分析する。この枠組みのうち<導入プロセス><促進・阻害要因の探求>を主たる点とし、<導入成果の評価>については直接的には言及しない。

<導入プロセス>については、25 文献という対象数を考慮し、基本的に「導入時」「運用時」という2分類で行い、「その他」として今後や方向性といった分類し難いものを区分した。<促進・阻害要因の探求>については、梶原・窪田(2004)を参照して「導入環境」「タスク特性」「組織構造」「個人属性」「システム設計」「導入プロセス」「導入成果」並びにその下位項目に沿って区分した。<導入成果の評価>については、自治体の業績管理システムの導入研究を扱った松尾(2009)が述べる通り、(システムではなく)システムを通じた活動成果の評価が主要な判断機軸となるが、医療提供の活動成果という定義そのものが課題であることと、対象文献において導入成果の定量研究がないことから直接的には言及していない。しかし、<促進・阻害要因の探求>において導入成果に関する項目があり、原価計算システムの導入・運用に影響するものでもあるため、この枠内で間接的に触れることとする。

図表 19 医療機関の原価計算システムの導入に関する促進・留意事項①

構成概念	管理会計システムの導入研究 説明(具体的変数)	医療機関の原価計算システムに関する文献レビューの分類					
		導入時		運用時		その他	
		文献	説明	文献	説明	文献	説明
導入環境	○一般環境						
	規模	売上高, 従業員数	01	DPC病院			
	業種	導入企業の業種, サイト					
	導入経過期間	導入経過期間, 導入年数					
	その他		01,04	他病院の導入, 病院会計準則の適用			
	○意思決定環境						
	不確実性	競争, 製品ライフサイクルのステージ, マーケットポジジョン, 潜在的なコストの歪み, コスト情報の有用性, 変革の必要性, 労使関係, レイオフ	14	長期経営プラン			
	その他		02,14	経営管理意識の醸成, コスト意識			
タスク特性	○目標明確化	目標設定と目標達成の明確性, 測定尺度に対する理解の容易度					
	○多様性	タスクの多様性, プロセスの多様性					
	○自律性	ワーカーのタスクに対する自律性					
	○責任	ワーカーのタスクに対する責任					
	○技術	TQM, リン生産システムなどの実施の程度ないし経験					
	○ソフトウェア	ソフトウェアの利用可能性	01,15	ソフトウェア			
組織構造	○組織構造						
	公式化/標準化	組織手順の編成の程度					
	分化	職能専門化, 垂直分化	11	組織構造の利用			
	集権化	意思決定の集中化の程度	01,02	リーダーシップ			
	○組織文化	導入に影響を与える組織文化・組織風土					
個人属性	○モチベーション	参画, コミットメントの程度					
	○価値観	変化を望む傾向					
	○プロセス知識	生産プロセスに対する知識	15,17	現場理解			
	○システム知識	導入するシステムに対する知識, 過去における教育・訓練の有無	18	原価範囲の理解	22,23	原価範囲の理解	
	○その他		02,15	能力の高い事務職員, 人材			

主典: 筆者作成

図表 20 医療機関の原価計算システムの導入に関する促進・留意事項②

構成概念	管理会計システムの導入研究 説明(具体的変数)	医療機関の原価計算システムに関する文献レビューの分類						
		導入時		運用時		その他		
		文献	説明	文献	説明	文献	説明	
システム設計	○技術的要因							
	既存システム以上の合理性	正確性と適時性における改善、情報の質、測定尺度の正確性と客観性	14.15	タイムステイ、計算精度、直課率	05.08.15.21	配賦基準、迅速な算出、正確性	02	正確性
	既存システムとの調和	複数システムの併用による非効率性	04.10	予定・標準仕様の場合の整合性	15	メンテナンス		
	導入システムの複雑性	ユーザーにとってのシステムの複雑性	04.14	周辺システム整備、計算期間設定	15.16.17	透明性、作業の煩雑性	24	複雑性
	導入システムの妥当性	意思決定へのインパクトと妥当性、システムの導入目的の数、戦略との調和	01.04.09.15	実施目的明確化、組織とシステムの整合性	05.09.19.22.23	不採算要因把握、活用目的の確認、目的別	02	目的適合性
導入プロセス	○コンフリクト	コンセンサス、テンション、コンフリクトの解消	01.13.14	実施者のコンセンサス、按分ルール				
	○統合・調整							
	内部コミュニケーション	個人間のコミュニケーションの程度、部門間のコミュニケーションの程度、対話	01.02.09	病院職員の参画、病院職員の協力、医師職員の理解	08.15	全職員の理解、部門間継続協力		
	外部コミュニケーション	親会社・本社のアドバイス、コンサルタントのアドバイス、コンサルタントの参画						
	サポート	トップマネジメントのサポート、労働組合のサポート、現場マネージャーのサポート	01	経営企画部門	08	企画部門の参加		
	教育・訓練	導入システムに対する教育・訓練の提供						
	報酬システム	導入システムに付帯する業績評価後の報酬						
	資源充足性	システムを導入するのに十分な資源の付与	15	費用対効果				
	オーナーシップ	導入システムに対する各部門のオーナーシップの程度	09	病院全体での取組み				
	○システムのカスタマイズ	導入システムの設計変更、測定尺度の変更	01.10	最善提案への対応、精緻化	08.15	計算方法の修正、改善ルール		
○パワー	組織間・組織内のパワー関係と政策の変化							
導入成果	○使用・採用	導入システムの採用、適応、パターンの維持・普及	04	継続的な運用	15	利用方法の確認		
	公開範囲				05.14	開示範囲、フィードバック		
	分析単位		15	分析粒度	07.12.19.20.21.25	損益構造把握、改善点見極め、貢献部門の確認		
	評価との連動		14	責任と権限の関係整理	09	評価との慎重な連動	08.16	チーム医療と計算対象
	○製造業績	業務改善、品質、サイクルタイム	14	改善活動	07.09.10.14	改善プロセス評価、経営改善、時系列比較、PDCA		
	○財務業績							
	財務業績に対する知覚	財務業績の改善、ABCへの投資を上回る財務的なリターン						
	財務業績	ROA、株式リターン						
	○総合的評価	評価者による概括的な成功判断			08	医療の質とのバランス		
	満足	現場マネージャーの満足度、従業員の満足度、導入への抵抗					02	現場職員の納得

出典:筆者作成

管理会計システムの導入研究の枠組みに沿い、本研究での抽出文献に示された項目を分類した。「管理会計の導入研究」に記載がないものに関しては、フレームワークには直接的な言及がないものとなっている。すなわち、〈導入環境〉については、会計準則の適用などの外部環境の促進度合いや、経営管理・コスト管理の必要性に関する認識が低いという状況となっている点である。〈個人属性〉については、抽出文献では包括的な表現で具体的に多くは記されていない点である。〈導入成果〉については、医療機関・原価計算に関する具体的な留意事項にまで踏み込んでいる点が異なるものとなっている。

(3) 分析結果に対する考察

① 導入環境・タスク特性・組織構造

〈導入環境〉〈タスク特性〉〈組織構造〉については、指摘が多くされているわけではない。そこで、状況やその背景について簡単に確認したい。

〈導入環境〉については、近年の必要性が重視されてきた動向もあり、そこまで多くの言及はないものとなっている。導入の前段階つまり必要性の認識に至るまでの段階での留意事項についても触れられている(文献 1)が、近年の病院経営の財務動向や DPC/PDPS 病院への参加を希望する段階で病院のマネジメント体制整備の段階での認識が行われるようである。すなわち、DPC/PDPS 病院への参加はあくまで任意であり、医療政策の動向をフォローして初めて認知されるものである。その際に、制度特性から収益重視ではなく利益重視(コスト重視)の方向性に切り替えざるを得ないこと、そのために平均在院日数の短縮や病床利用率(稼働率)の向上といった運営フローの改善を行う必要があること、要求されるデータを提出できる体制整備を図ることが必要となる。その一環として、部門別原価計算の必要性も意識されることがあるが、必須の条件ではなく意識する機会の提示という状況と考えられる。

〈タスク特性〉についても、特別な取り扱いではなくプロジェクトの一端として理解されているのか、「ソフトウェア」に関する言及に留まっている(文献 01;15)。タスクそのものの目標の明瞭性や多様性、またワーカーの自律性や責任、そして類似した手法の経験といった技術については触れられていない。こうした状況は、医療機関におけるプロジェクトが制度・政策に沿った通常の修正対応として特別な推進が求められていないといえる。また、現在までの原価計算手法そのものが高度に洗練されていないことも、タスク特性に関する言及がほとんどない理由とも考えられる。

〈組織構造〉についても、組織構造の利用といった分化(文献 11)や、意思決定の集中化としてのリーダーシップ(文献 01;02)に留まっている。この点は、医療機関が医師・看護師・薬剤師・

検査技師・レントゲン技師・リハビリ技師などといった国家資格を保有し、かつ資格所有者に限定した業務を行っていることから、組織形態はどうしても職能別として組織されるためと考えられる。そのため、多くの医療機関が類似した組織形態となるため、組織構造に特有の要因が乏しいということもできる。また、医療サービス提供は医師が起点となり、その指示をもとに医師や関連職種によって実施される。そうした専門職中心の組織文化といった特性も医療機関間では共有されており、大きな促進事項としては認知されることが少なくなっているのかもしれない。ただし、プロジェクト推進に当ってリーダーシップの必要性(文献 01;02)については指摘されていることから、職能別・専門職組織ゆえの推進・調整に当っての組織決定については期待されていることは分かる。

② 個人属性

<個人属性>については数点の事項があげられている。能力の高い事務職員・人材については明確な定義がされていないものの、文献 01 を参照するならば、経営管理・管理会計に関する知識を有し、帰属意識が高いことで医療職に論理的で納得させるまでの説明を行えるような人材を指していることが分かる。この点は、「システム知識」における原価範囲の理解や、「プロセス知識」における現場理解の側面とも符合する。

「システム知識」における原価範囲の理解(文献 18;22;23)とは、「原価とは何を指しているのか」「どこまでを原価として算出するのか」ということであり、算出目的を踏まえた原価の設定ができるということである。これにはマネジメントの観点から算出目的に関する理解並びにそれに伴う原価に関する知識といった経営管理・管理会計に関する知識を十分に有していることが前提となる。

「プロセス知識」における現場理解(文献 15;17)とは、原価計算のシステム設計において背後にある実務フローを理解しているかということと、実務フローに携わっている医療職とのコミュニケーションを十分にとることができるかということである。システム設計には部分的には配賦基準を始めとして複数の選択肢がある場合が少なくない。その場合にどの選択肢が相応しいと考えられるか、実務上より適したデータ収集を行っていると考えられるかなど、より現場に精通した人材であるかを指している。また、コミュニケーションについては、医療職の実態(専門用語・実作業)を深く把握しているという前提で、その業務に対する理解と経営管理上の必要性を摺合せできるということであり、双方で合意できるシステム作りを進められるということも指している。

③ システム設計

<システム設計>の技術的要因として、「既存システム以上の合理性」「既存システムとの調

和」「導入システムの複雑性」「導入システムの妥当性」と、すべての点で促進・留意事項について触れられており、極めて重要な要因であることが理解できる。

「既存システム以上の合理性」については、導入段階ではタイムスタディ・計算精度・直課率といった、データ利用者にとっての信頼度を高めるための正確性に関する言及が行われている(文献 14;15)。また運用段階でも配賦基準・正確性・迅速な算出といった正確性や算出速度についての言及が行われている(文献 05;08;15;21)。原価計算システムの導入以前でも経営管理に関する取組みは行われており、そうした取組みをより合理的な形に変更することが要因となるということである。

「既存システムとの調和」については、複数システム利用の場合の効率性についてであり、ABC の場合が伝統的な原価計算手法との併用を想定しているため、厳密には適応が難しい項目となっている。それでも、導入時の標準原価と実際原価を使用する場合の調和についての事項(文献 04;10)があり、さらに運用時の関連する諸システムのメンテナンス(文献 15)については注意を促されている。原価計算システムそのものは通常は算出システム・計算システムであるため、関連するデータ収集や原価計算システムへ適合した形式へのコンバージョンは周辺システムとの兼ね合いで行われている。そのため既存システム＝周辺システムと解釈するならば、相応のメンテナンスを施す必要性を理解することができる。

「導入システムの複雑性」については、ユーザーにとっての複雑性を指している。導入時には、原価計算システムに適合した形式に周辺システムを整備する必要があること(文献 04)、計算期間の設定を財務データと揃えるといった配慮が必要なこと(文献 14)が示されている。運用時でも、透明性の確保つまり理解しやすい計算手法であること(文献 15)が求められており、そしてそうした手法が煩雑になり過ぎないで維持できること(文献 16;17)が求められている。その他で指摘されている複雑性(文献 24)とは、利用する対象であり経営管理に関して豊富な知識を有するわけでもない医療職でも納得できる手法であることを指している。

「導入システムの妥当性」については、多くの文献で指摘がされており、かつ「目的」という観点で整理できるものである。導入時については、実施目的を明確にして組織とシステムの整合性を取ることで、過剰な会計データを通じた管理という疑念を払拭するとともに、現状の組織における問題点・改善点の浮き彫りにすることに意識を向けることが要因になるというものである(文献 01;04;06;09;15)。運用時については、不採算要因把握に利用するなど活用目的の確認や目的別の算出を行うというものである(文献 05;09;19;22;23)。その他については、今後の原価計算システムの発展の方向性としてより目的適合性の重視が指摘されている(文献 02)。いずれの段階においても、算出する目的を考慮しているか、目的に相応しい算出となっているかということを重視しており、原価計算システムの導入・運用において重要な役割を示唆しているといえる。

④ 導入プロセス

＜導入プロセス＞においては、「コンフリクト」「統合（調整）」「システムのカスタマイズ」といった点に重点を置く必要が指摘されている。

「コンフリクト」については、実施者のコンセンサスや按分ルールについてである(文献 01;13;14)。医療サービス提供において、分業・協業がある場合にこうした点の合意が必要となる。例えば、放射線画像撮影の指示・読影といった場合や、検査における指示・実施といった場合など、その分業・協業の対価（報酬）が必ずしも明確になっていないケースが生じている。こうしたその組織の方針や考え方に基づく決定が下される場合には、発生するコンフリクトに関して留意する必要が生じてくる。

「統合（調整）」については、内部コミュニケーション・サポート・資源充足性・オーナーシップが取上げられており、外部コミュニケーション・教育訓練・報酬システムについては触れられていない。内部コミュニケーションについては、病院職員の参画・協力・理解があげられており、タスク達成のためのプロジェクト当事者だけでなく、導入・運用に関与する多くの人々の協調が不可欠であることが示唆されている(文献 01;02;06;08;09;15)。この一環として、サポートとして中心となることが想定される経理部門だけでなく企画部門が加わること(文献 01;08)や、導入システムに関して各部門のオーナーシップが過度に強調されることがないように病院全体での取組み(全体資源の制約に関する理解＝資源充足性としての費用対効果)となること(文献 09)が求められている。その一方で、外部コミュニケーションとしてのコンサルタントの存在やシステムの教育訓練機会や報酬については取上げられていない。組織運営(医療サービス提供)の細部にまで影響するような計算を想定していないことや、著しく高度で複雑なオペレーションまでは要求されていないことが要因と考えられる。

「システムのカスタマイズ」については、導入時の最善提案への対応や精緻化(文献 01;10)について、また運用時の計算方法の修正や改善ルールの明確化(文献 08;15)に関して触れられている。導入システムの設計変更に関する側面であり、導入チームで当初検討した案からの変更や、より納得性を高める形への変更について、要望に対応することや改定方針を共有することで円滑な導入・運用を図れることが指摘されている。

⑤ 導入成果

＜導入成果＞については、「使用・採用」における詳細な言及、「製造業績」における運用改善プロセスに関する留意と「総合的評価」における簡単な補足、そして「財務業績」における記述が皆無なことが特徴となっている。

「使用・採用」については、導入時の継続的な運用を前提とした導入を図ること(文献 04)と、運用時における利用方法の確認(文献 15)といった一般的な注意事項を把握することができる。そのうえで、開示範囲・分析単位・評価との連動について多くの言及がされている。開示範囲については運営の際に経営トップ層のみと限定するということ(文献 05)と、現場管理者層へのフィードバックの仕方に注意すること(文献 14)が述べられている。いずれの言及についても安易な開示とするのではなく、方針・方法を考慮したうえで情報提供する必要性を述べたものである。その方針・方法については、分析単位との兼合いが述べられている。導入時点では分析粒度を考慮しておくこと(文献 15)、運用時点では損益構造把握・改善点見極め・貢献部門の確認に用いること(文献 07; 12; 19; 20; 21; 25)などである。また評価との連動についても、導入時に責任と権限の関係を整理しておくこと(文献 14)と、運用時にも慎重に行うこと(文献 09)が述べられ、特にチーム医療が促進される状況においては注意が必要なこと(文献 16)が指摘されている。

これに伴い、「製造業績」ともいえるサービス提供プロセスと連携し、導入時に改善活動との関係を整理すること(文献 14)と、運用時には改善プロセスの評価(文献 07)、つまり経営改善(文献 14)を時系列(文献 09)で比較し、PDCA サイクルを確立すること(文献 10)を取上げている。

つまり、「導入成果」については開示範囲・分析単位を見定めただけで、改善プロセスの評価を行うことを主に運用することが促進事項となり、「財務業績」と結びつけて判断することは阻害となる可能性が高いということである。さらに「総合的評価」として医療の質とのバランスを考慮すること(文献 08)や現場職員の満足を伴ったものとするということ(文献 02)もこの観点を補完するものといえ、活動評価に関する多様な視点を原価計算の導入・運用上も明確にすることに寄与することができる。

3 本節のまとめ

本節では、管理会計システムの導入研究の枠組みを参照し、医療機関での導入・運用における促進・留意事項を分析した。〈導入環境〉は自明になりつつあるなかで、〈タスク特性〉〈組織構造〉については多くは言及されていなかった。そのなかで〈個人属性〉としてシステム知識・プロセス知識を持つ人材の必要性は言及されており、〈システム設計〉については実施目的との明確化の観点を中心に正確性や透明性について強調されていた。また、〈導入プロセス〉についても、内部コミュニケーションは繰り返し言及されており、コンフリクトの解消や企画部門の参与についても触れられている。さらに、〈導入成果〉として財務業績に関する言及がなく、使用・採用における分析単位に関する留意や改善プロセスの評価を特に重視することは特徴的といえる。

第3節 導入が進んだ標準的手法の効果と限界

本節では、導入された原価計算システムの評価について確認する。また、本章第1節・第2節で検討した標準的手法のシステムデザイン並びに促進・留意事項の観点から、標準的手法の効果と限界について考察する。

1 原価計算システムの導入に関する評価

医療機関における原価計算システムの導入は進んでおり、とくに大規模病院やDPC対象病院ではマネジメントにおける必要性とも相まって徐々に広まってきていると判断できる。それと同時に、原価計算システムの導入に関する客観的評価・主観的評価についても報告され始めており、その状況について考察する。

まず、導入に関する客観的に評価については、荒井(2011a)・荒井他(2014)において報告されている。

荒井(2011a)では、2008年度DPC対象病院を対象としたアンケート調査となっており、診療科別原価計算・診療科別利益管理目標管理制度・診療科長業績評価制度と、病院業績指標としてのプロセス効率性(在院日数)・質(再入院率に関する指標)・採算性(医業利益率)との関係を、統計的に検証している。結果としては、部門別損益目標の有無によりプロセス効率性及び質には有意な差が見られないが採算性には有意な差が見られ、部門別損益目標管理実施群の方が採算性がよいことを明らかにしている。

また、荒井他(2014)では、医業収益10億円以上の病院を運営する医療法人を対象としたアンケート調査と公表された財務諸表データを用いて分析を行っている。ここでは、損益管理の観点から管理会計の実践度水準を4段階(法人全体管理／責任センター別採算把握／施設別採算管理＋施設長業績評価活用／施設内部門別採算管理＋施設長・部門長業績評価活用)に分け、医業利益率・病床当たり医業利益額・総資産医業利益率の採算性指標について検証を行っている。結果としては、管理会計実践度が高い方が医業利益率の平均値が高くそのバラつきも小さい傾向が見られ、また管理会計実践度と医業利益率には有意な関係性が確認されるとともに、管理会計の実践は医業利益率を高めている可能性が高いことを明らかにしている。

次いで、導入に関する主観的評価については、中田(2004; 2007; 2011)による断続的な調査結果として報告されている。このアンケート調査では「導入されているシステムは成功していますか」というシンプルな問いであるため、何ををもって成功とするかはすべて主観的となっており、第三者として客観的に判断することはできないものである。ただその一方で対象となる医療機関での自院での利用(導入結果)に対する「主観的満足度」とも捉えることができるため、その結果については注目に値する。

図表 21 原価計算システム導入の成功・不成功の認識

調査	調査 病院数	調査 回収数	設問 回答数	成功		どちらともいえない		不成功		未記入		出典
				病院数	割合	病院数	割合	病院数	割合	病院数	割合	
2004年	847	205	62	17	27.4%	40	64.5%	5	8.1%	0	0.0%	中田(2004)
2006年	442	442	73	18	24.7%	40	54.8%	14	19.2%	1	1.4%	中田(2007a)
2010年	1,781	125	36	9	25.0%	18	50.0%	8	22.2%	1	2.8%	中田(2011)

※ 2006年調査・2007年調査については、150床以上を対象とした調査病院のうち、300床以上を対象とした184病院(2006年)・125病院(2010年)を分析対象として、設問回答数として用いている。

出典：中田(2004;2007a;2011)より筆者作成

2004年からの3回の調査(対象病院・原価計算システムの定義には変化があり)となっているが、「成功」という評価を下している病院群は約25～30%、「不成功」については約10～25%、そして「どちらともいえない」病院群が約50～65%という結果になっている。

この結果で最も興味を引くのは「どちらともいえない」という病院群である。この導入の成功に関する定義が十分でないことはすでに述べたが、各病院では成功しているか・不成功であったかの「判断ができない状態」であったことを示唆している。つまり算出されている数値あるいは算出されている数値の運用について、導入前に想定していたであろう状態からどの程度乖離があるのかについても、判然としていない状況であることが推測される。

ここで若干の考察を加える。この「判然としない」という状況については2つの解釈が可能であるかもしれない。まずは判然としない理由が「数値の妥当性」についてである。算出された数値に対しての算出根拠＝説明可能性に対して十分な裏付けが乏しいことがあげられる。数値そのものは既定の(おそらくは蓋然性のある)ロジックに則って算出されており、その根拠そのものについて説明することができる状況ではある。ただし、この根拠に対して妥当性があるかが十分に判断できない場合である。例えば過剰に収益比率によって按分された費用配分は、こうした妥当性に疑問を投げかけるものである。配分そのもののルールについて説明はできるが、配分ルールそのものが妥当であるかは判断できず「成功」とはいえない状況を生む可能性がある。

もうひとつの判然としない理由は「数値」の利用についてである。ここで考慮できるのは事前に想定していた目的に合致しない状況を生んでいること、あるいは目的そのものを明確に意識していなかったため、数値が利用されない状況となっていることである。目的に合致していない状況そのものは不成功という判断を下せるのかもしれないが、多様な目的を想定していた場合は、一部は目的に適い一部は適っていない場合に、どちらともいえないということが考えられる。そして

もうひとつの目的そのものが不明確であった場合は、利用されないという状況に目が向いて、成功・不成功についてどちらともいえないという状況となっている可能性がある。書籍・講演等で想定される活用事例などを仄聞して導入し、自院の断片的な損益状況は若干でも可視化されたものの（導入効果はあったものの）、対外の成功事例に比べると可視化のみで留まりそれ以上には活用されていない状況である。実際にはこの段階になっている医療機関は多いと推測される。

こうした「どちらともいえない」状況については、例えば渡辺(2011)は日本医療マネジメント学会原価計算委員会において、病院原価計算の今日的課題として議論が行われたことを紹介している。そのなかでは原価計算を必要としているが実施できない事例、実施しても利用しきれない事例が委員会にて報告されたことが紹介されており、その理由としては「目的が不明確」であること、そして(目的に由来する)「原価の定義や範囲が曖昧なこと」が理由の一部として考察されている。

これら評価に関する研究、つまり部門別原価計算データを利用した管理会計手法実践の「客観的評価」並びに原価計算システムの「主観的評価」を見ると、実践状況が高まるならば運用効果を確認できる状況になっているものの、そうまで至っていない医療機関では評価を「判断できない」状況といえることができる。そのため、標準的手法に関して再考することで、その効果を及ぼしている要因と限界を示している要因について考察することは有益と考えられる。

2 標準的手法の効果と限界

本項では、前項における成功・不成功が判然としない状況を受けて、システムデザインに関する側面と促進・留意事項に関する側面から、標準的手法に関する効果と限界について検討する。

(1) システムデザインに関する側面

① システムデザインに関する標準的手法の効果

システムデザインに関する標準的手法の効果の側面では、外的資源としてのマニュアルの確立を指摘することができる。

医療機関が、その業務独占の観点から専門職で医療提供され、かつ起点として医師が指示・実施することが定められている。そのため、組織構造の点では多くが類似した構造となっており、職種別に構成されているという特徴を持っている。また、計算対象についていうならば、複数施設・事業をもつ団体のなかでの単独施設としての計算(費目別計算)から、診療科を基軸とした計算(部門別計算)という過程を経て、医療サービス提供先の患者・疾病(製品別計算)という一連の流れが望まれている。

また、医療機関の多くには、レセプト・コンピュータと呼ばれる保険者に対する患者別診療報酬請求明細書を作成するシステムや、オーダーリング・システムと呼ばれる検査などの指示システムが整っていることから、既存の周辺システムから原価計算システムに関連するデータ収集を行える可能性があるという遡上がある。医療サービス提供は、多くの多様な形態でのサービス提供の複合性のもとで成り立っており、適切な配賦基準に沿った形態での計算対象への収斂となるが、この配賦基準に周辺システムのデータを利用できる可能性があるということである。

こうした共通する期間構造や計算志向性並びにシステム環境が、マニュアル化の作成を促したと考えられるとともに、マニュアル化を利用した原価計算をも可能にするともいえる。原価計算に関して新たに取組む場合でも、標準的手法を適用することでシステム設計に関する労力を省くことができ、算出までの道筋を整えやすくするものとなっている。

② システムデザインに関する標準的手法の限界

システムデザインに関する標準的手法の限界の側面では、数値の妥当性つまり標準化されているゆえの想定していた計算と実際の計算との乖離をあげることができる。

想定していた計算・作業では、検討していた計算対象(施設・診療科・患者など)の真の消費資源額といえる実際消費資源原価を算出しようと考えていることが多い。しかしその算出は、各医療機関で微調整された計算対象、とくに配賦途中でのプール単位の設定や、特別・臨時支出といった特殊な要因をも含んだ実際原価計算となっている。加えて、計算対象は医療機関間ではサービス提供内容については整合が取れておらず、単純にベンチマークとして用いるのは難しいものとなっている。

また、配賦基準についても同様の問題を抱えている。標準的手法により整備されてきた手法であるものの、人件費の多くが配賦される形で計算されるため、分析粒度を細かくするほどその直課比率は低いものとなり、その信憑性については疑問符を投げかけられるものとなる。つまり、計算対象が大きな枠組みである場合は直課されたデータへの信頼性があるものの、患者さらには医療行為といった対象となる場合には、配賦・按分が重なったものであるため、厳密な分析に利用するには相応しくないデータとなってしまっている。

そのため、実際原価計算であること・計算対象の定義に留意することは、標準的手法の限界を示したものといえる。すなわち、特殊な要因を含んだ自医療機関の単独データでありベンチマークには困難が伴うこと、そして自病院でのプロセス改善に取り組むための分析粒度の細かいデータについては配賦するデータの比率には注意して取り扱う必要があるといえる。

(2) 促進・留意事項に関する側面

① 促進・留意事項に関する効果

促進・留意事項に関する効果の側面では、プロジェクト遂行体制の確立を取上げることができる。

このプロジェクト遂行に関しては、内部コミュニケーションにおける、病院職員の参画・協力や理解について指摘されていた。医療提供そのものは高度な知識・判断を必要としており、必然的に分業体制が進んでいることで俯瞰した視点では見えにくいものとなっている。そこで、多くの関連職種との参画・協力を促すことで、経営の視点でのプロジェクトを推進することが可能となる。

また、データ整備についても言及できる。データの整備については、もともとは各部門システムの業務運営フローの効率化や必要性から行われたものであった。つまり、各部門の担当者の経験や知識をもとに導入されたものであり、既存の運用フローを展開させる形で構築されたものであった。しかし、原価計算システムの導入をプロジェクト・マネジメントの視点で共有する際に、既存データが応用して利用できる可能性や追加的に取得できるデータによりマネジメントに大きく貢献する可能性が考えられることとなった。そのため、データのマネジメントが病院の経営管理に通じる可能性を開くこととなり、プロジェクト推進の視点を獲得できるものとなったのである。

この内部コミュニケーションやデータ整備は、ともに現在の病院のマネジメントの視点から求められるとともに、今後の病院マネジメントの視点からも求められるものとなっている。原価計算システムの導入・運用に当たっての定性的要因となっているだけでなく、システムデータの活用の局面でも必然性を増していくと考えられる。

② 促進・留意事項に関する限界

促進・留意事項に関する標準的手法の限界の側面では、度重なる目的適合性への指摘が行われており、大きな問題を抱えていることが理解できる。

まずは、管理会計手法のなかでの位置付けである。原価計算データをどのように用いるのかという視点であり、診療報酬金額の設定が必ずしも原価に基づいたものではないことから、単純な原価計算データによる部門間損益比較や損益による解釈を行えないということである。そのため、経営情報に資するデータ提供という視点から、荒井(2013f: 第1章)の通り戦略遂行のマネジメント・責任センターマネジメント・提供プロセスマネジメントといった管理会計手法との結びついた活用を見定める必要が出てくる。しかし、そのためそうした活用目的に沿った算出となっているか、またそうした活用目的に沿った算出を利用できるマネジメント体制になっているかを見定めなければ不十分な状態ともいえる。

また、業務改善との結びつきである。原価計算データを利用したマネジメントにおいて、業務改

善への利用について指摘されている。直接的な財務業績の改善ではなく、製造業績にあたる提供業務の改善ということである。業務遂行そのものは運営のオペレーションでされているということと理解できるが、この業務遂行に損益に関する管理・観点が必ずしも十分ではないことを裏付けているともいえる。そのため業務プロセスと結びついた計算となっているかという観点を確認するとともに、責任会計(管理可能性)についても意識する必要が生じている。

この管理会計手法のなかでの位置付けや業務改善との結びつきは、原価計算データを活用するうえでの原価計算そのものを取り巻くマネジメント体制の問題と認識することができる。

3 本節のまとめ

本節では、医療機関で進んだ標準的手法の評価について検討した。客観的評価としては一定の成果が出ているものの、主観的評価としては成功・不成功の判断が一概にはつかない状況となっており、目的の不明確さや原価に対する定義の混乱に要因一端があることが明らかになった。また、システムデザインの観点からはマニュアル化の確立がされ普及が広まった反面、ベンチマーク・プロセス分析には十分には利用し難い側面が生じている。そして、促進・留意事項の観点からは、プロジェクト遂行体制が確立された反面、システム外の管理会計手法との連動や管理可能性に起因する業務改善との結びつきに課題が残されていることが考察された。

第4節 本章のまとめ

本章では、医療機関で利用されている原価計算の標準的手法について検討し、そして原価計算システムの促進・留意事項を分析し、その両者の観点から標準的手法の効果と限界について考察した。

医療機関で広まってきた原価計算の標準的手法については、今中(2003b)を中心に概略を把握した。「計算方針」としては、財務会計における費用計算を利用し、関連する費用をサービス提供に関わる数値情報から配賦するというものであった。「部署設定と原価計算手法」としては、部署設定はサービス提供が直接認識される直接部門と直接認識されない間接部門とに区分するというものであり、原価計算方法は可能な限り直課し不可能なものは配賦するというもので、給与費・材料費・経費のデータ取得コストを勘案して実行する者であった。「間接部門費の直接部門への配賦」としては階梯式配賦方法に沿って実施するというものであり、「患者への直課と配賦」としては最終的に患者別を志向するというものであった。

また、医療機関での導入・運用における促進・留意事項については、管理会計システムの導入研究の枠組みを参照し分析した。〈導入環境〉は自明になりつつあるなかで、〈タスク特性〉〈組織構造〉については多くは言及されていなかった。そのなかで〈個人属性〉としてシステム知識・プロセス知識を持つ人材の必要性は言及されており、〈システム設計〉については実施目的との明確化の観点を中心に正確性や透明性について強調されていた。また、〈導入プロセス〉についても、内部コミュニケーションは繰り返し言及されており、コンフリクトの解消や企画部門の参与についても触れられている。さらに、〈導入成果〉として財務業績に関する言及がなく、使用・採用における分析単位に関する留意や改善プロセスの評価を特に重視することは特徴的といえる。

そして、標準的手法の効果と限界については、医療機関で進んだ標準的手法の評価について検討した。客観的評価としては財務業績を始めとして一定の成果が出ているものの、主観的評価としては導入・運用については成功・不成功の判断は一概にはつかない状況となっており、目的の不明確さや原価に対する定義の混乱に一端があることが明らかになった。また、システムデザインの観点からはマニュアル化の確立がされ普及が広まった反面、ベンチマーク・プロセス分析には十分には利用し難い側面が生じている。そして、促進・留意事項の観点からは、プロジェクト遂行体制が確立された反面、システム外の管理会計手法との連動や管理可能性に起因する業務改善との結びつきに課題が残されていることが明らかになった。

第5章 原価計算システム導入事例－大学病院に対するケースリサーチ

本章では、医療機関の部門別原価計算システムの導入事例として、大学病院に関するケースリサーチを報告する。最初に、大学病院の経営環境について記すとともに先行研究について紹介する。次いで、マルチケースとして10大学病院に関するリサーチ結果を報告し、システムデザイン・データ活用状況について分析する。さらに、1大学病院に対する聞き取り調査・原価計算データ分析を通じて、経時的な利用目的の変遷とデータ・メンテナンスの留意点について纏める。

第1節 大学病院における原価計算研究の意義・先行研究

本節では、大学病院を取上げる理由、並びに大学病院の置かれた経営環境について環境について整理する。そして、大学病院を対象とした部門別原価計算システムに関する先行研究を概観し、普及状況と個別事例について確認する。

1 調査対象としての大学病院

日本の大学病院本院⁵²は 80 病院存在しており、地域医療計画⁵³等でも主要な役割を担うとともに、その医局制度を通じて関連病院をはじめとする地域の病院に対しても影響力を持っている組織でもある。

また、大学病院は、部門別原価計算についての分析対象とするにも値する組織でもある。つまり、大学病院が複雑で多面的な機能を持っていること、大規模病院ゆえのスタッフを抱えていることは、多角化するマネジメントや分権化した組織(部門)を持っていることを指している。そして、大学・大学病院における医療機関マネジメントの進展は、地域の病院に対しても医師の交流やプレゼンスの観点から影響度が高いものとなる。さらに、国立大学病院での共通管理会計システムの導入が進められていること(後述)も、目的・運用を考察するうえで分析対象に相応しいといえる。制度的にも、先進技術が期待される医療機関であることは多面的な配慮が必要なマネジメントが期待され、医局制度は大学教授を頂点とすることで病院長のガバナンスが効きにくい側面も併せ持つこととなる。このように、大学病院を通じた調査・分析を行うことは、「管理会計」として大学病院そのものの調査・分析対象としての重要性だけでなく、一般的な医療機関に対する示唆を得るものと言える。

大学病院の実態としては、DPC/PDPS における基礎係数も高く設定されている⁵⁴が、経営成績は必ずしも十分に明らかにされているわけではない。こうした実態把握・経営概況は、大学病院の「機能」の混交と、マネジメントにおける不十分なサポートにも一因があると考えられる。

まず大学病院機能とは、臨床・教育・研究をも担う機能である。大学病院は先端・高度医療をも提供する幅広い臨床機能を果たしている。その上に医学生・研修医・専門医を目指す医師に対する教育機能があり、Sato and Fushimi(2012)は大学病院では一般的な教育病院に比べ10%超の医療資源の投入がみられると報告している。さらに新しい医療技術開発を目指す研究

⁵² 大学設置基準にて、医学教育・研究に必要な施設として設置が求められている病院のこと。

⁵³ 日常生活圏で医療提供体制が確保されるよう、都道府県が5年ごとに定める計画のこと。

⁵⁴ DPC/PDPS では、支払金額は患者の診断群分類の金額に、各病院の係数を乗じて決定されている。この係数は基礎係数+機能評価計数Ⅰ(医療機関の人員等の機能評価)+機能評価計数Ⅱ(効率改善のインセンティブを評価)として公示され、大学病院本院は基礎係数の分類が3段階のうち最上位(Ⅰ群)と高く設定されている。

機能があり、豊田(2008)は、診療活動へのシフトにより地方国立大学で研究論文数が減少していることを危惧している。

次にマネジメントにおけるサポートとは、大学病院の経営管理面におけるサポート機能についてである。2000年以降の大学病院は、医療政策や医療提供のあり方(技術変化等)などの環境変化に適合するためマネジメントが急激に重視され、国立大学医学部附属病院長会議常置委員会(2002)は病院長のリーダーシップを支援するための戦略的企画部門の設置を提案していた。

2 大学病院の経営状況

本項では大学病院の現状の確認を行う。結論として、私立大学については開示データレベルでは十分な把握ができず、説明については国立大学が中心となる。さらに国立大学は2004年度からの国立大学法人⁵⁵化を機会に運用が大きく変化していることから、経営の現状については法人化以降の複数の文献を中心に述べることとなる。

(1)私立大学

まず私立大学の会計情報の開示について簡単に触れておきたい。私立大学は学校法人会計に基づいて会計処理が行われている。そして、学校運営に対する経常的経費の補助金を受給する要件として、私立学校振興助成法に基づく監査を経たうえで、文部科学省に対して財務諸表の提出義務を負っている。この補助金は、学生数・教員数・施設設備などを始めとした多くの指標をもとに算定されているが、多額であるため私立大学側の依存度も高いものとなっている。

このように私立大学は学校法人会計に即した会計処理が施されているが、大学病院の実態把握という観点からは、学校法人会計は十分な機能⁵⁶を果たしていない。学校法人会計ではセグメント別の会計が求められていないため、大学病院については会計基準に基づいた勘定科目での明細で一部を確認できるにすぎない。具体的には、医療収入に関しては大学病院に関してのみ発生するものであり、付帯する医療経費支出(医薬品費・医療材料費等)についても同様で

⁵⁵ 詳しくは佐藤(2005)を参照することができる。国立大学法人とは、国立大学法人法の定めるところにより設置することを目的として設置される法人である(国立大学法人法第2条)。独立行政法人通則法が規定する独立行政法人ではないものの、行政改革の一環として設置されて事務・業務の減量化・効率化を図ることを目的としている(独立行政法人通則法第2条第項)といった独立行政法人の法的スキームを基盤にもっている(国立大学法人法第35条)ことから、広義の独立行政法人と位置付けることもできる。なお独立行政法人との一定の区画については、教育研究の配慮義務が生じること(国立法人法第3条)で担保されている。

⁵⁶ なお学校法人会計基準そのものについても、比較可能性の点から議論が始まっている(千葉2012)。とくに持続性を担保するための基本金の概念等に対しては、近年定められた国立大学法人会計基準などで企業会計の理念が積極的に導入されていることから、今後どのように取り扱うかについて検討の余地が生じている。

あるため、病院セグメントのある程度は実績として確認できる。しかしながら、この医療収入は「病院」セグメントであるため、多くの私立大学で複数の医療機関を持っている状況(大学病院本院・分院・附属医療施設(クリニック)など)に対して、すべての医療機関別の数値が合算された形で記載されている。また、病院費用の50%を占めるといわれる人件費に関しては、セグメント別の開示がされていないため、他学部・他組織と一括して表記され医療機関としての会計情報を入手することはできない。さらに医学部というカテゴリーをみても、臨床業務に携わる教員は医学教育・医学研究をも同時に行っている。この状況に対して臨床業務と教育・研究業務の財務会計上の分別表記の必要がないことから指針もなく、原価計算への利用を考慮する場合でも各大学で独自に行われている。その上、学校法人によってはweb上で財務諸表を開示していないケースもあり、外部からのデータ入手による分析がスムーズに行えないケースも生じている。

(2) 国公立大学

一方の国公立大学では、とくに国立大学⁵⁷では国立大学法人化⁵⁸が進められたことにより、国立大学法人会計基準による会計情報の開示が行われている。そこではセグメント別の開示情報が定められていることから、原則として医学部・病院⁵⁹とも各々のセグメントでの経営情報は作成されており、なおかつ運営費交付金等に対するアカウンタビリティ⁶⁰の観点から開示も行われている。これらの点から、開示データにより分析される情報は国立大学のものが中心となり、私立大学や公立大学⁶¹では国立大学ほど十分な分析が行われているわけではない。

国立大学病院の分析では、まず川淵(2005)を取り上げることができる。川淵は2001年度の貸借対照表と損益計算書、2002年度の国立大学附属病院経営管理指標を用いて、独立行政法人化前の国立大学医学部附属病院⁶²に対していくつかの分析を行っている。そこでは42大学病院すべてで医業収支率が100%を下回っていること、医業収支率と経常収益に占める補助金

⁵⁷ 公立大学も、地方独立行政法人法に基づいて公立大学法人化されている。

⁵⁸ 法人化の特徴としては、中長期的な目標管理・企業会計原則の適用・自主的自律的な業務運営・業務運営の透明性をあげることができる(東2012)。

⁵⁹ なお医学部附属病院と歯学部附属病院を開設しているケースなど、複数の病院がある大学が国立大学でも数大学あるが、分院ごとの明細を把握することはできない。

⁶⁰ 国立大学法人会計ではアカウンタビリティの観点から、財務諸表において法人単位として「業務実施コスト計算書」が作成されている。業務運営に関しての国民が負担するコストを集約したものであり、国民負担に見合う成果をあげているかを判断するために算出されている。計算書では損益計算書における費用から自己収入に伴う収益が業務費用とされているが、損益計算外の機会費用(国有財産無償使用や政府出資等)についても注記されている。

⁶¹ 医学部(附属病院)を持つ公立大学は8大学しかないことから、公立大学病院を対象として分析実績は十分ではない。

⁶² なお歯学部附属病院については、川淵他(2003)で簡単に触れられている。

収入の割合が総じて高いことを示している。国立大学病院では大学病院特有の研究・治療⁶³が行われており、川淵(2005)は①医師育成、②不採算医療、③高度先進医療、④臓器移植や遺伝子治療の中心的役割、⑤ゲノム医療や再生医療の開発・導入、⑥ロボットを活用した先端的医療、⑦医療事故防止や安全管理に有効な医療機器や材料の開発研究、⑧卒前卒後教育や生涯学習事業、⑨治験・臨床試験といった収益に馴染まない医療提供が行われているとしている。こうした前提から医業収支率をもって病院運営の巧拙を論じることはできないものの、医局制度を始めとする複雑な人事権(ガバナンス)や公的組織として求められる組織運営の規則遵守・分業制の観点について問題の指摘は行っている。それゆえ、改善・効率化の余地はあると考えられるとし、少なくとも適切な説明責任をもって不採算部分の説明を行ってこなかったと論じている。

法人化以降の動きでは、文部科学省は国立大学法人に対して経営の効率化を求めている。具体的には、附属病院運営費交付金を受ける大学病院に対して、2005年度以降「経営改善係数2%」を課すというものである。2005年度以降に2004年度収益予算額に運営費交付金が措置される期間の毎年度、累積した額を目標病院収益額とするものである。実際には増収に対して変動費という費用があること、診療報酬のマイナス改定が行われたことから、2%以上の経営改善努力が求められることとなり、国立大学医学部附属病院長会議でもマネジメント改革についての提言(国立大学医学部附属病院長会議常置委員会2002)を出すなどの経営改革に向けた対策を講じることとなった。この過程については、例えば高崎(2010)は、宮崎大学医学部附属病院長としての経営改善にあたり、病院長の財源面での大学病院の実態や病院長としての人事権の確立、医療提供体制に対する考察として綴っている。

前田(2011)は特定機能病院としての国立大学病院の状況について報告している。病院会計準則に近い形で組み替えると、医業収益(附属病院収益・受託研究等収益・受託事業等収益・補助金等収益・施設費収益・寄附金収益)は法人化以降年平均5%近い伸びを示し、上位の大学病院の伸びがやや大きいとしている。ただ医業利益率は2009年度ではマイナス12.4%と大幅な赤字となっており、ほとんど改善しないままとしている。また、費用構成では人件費の比率が増加した後で微減していることから、内部コストである人件費の削減が困難であった可能性があるとして述べている。そして、特定機能病院としての認定要件は「大学病院だからこそ」ということで規定されている訳ではないため、地方の大学病院のなかには達成が容易ではないところもあることから、財源面で安定的に支援すれば大学病院は教育・研究に集中できるようになると結論付けている。

⁶³ 黒川(2007;2010)は、大学病院の機能性を高めるために新しい仕組み(一般外来の閉鎖・地域医療ネットワークのハブ化など)を構築する必要について、概括的に議論している。

さらに、豊田・村山(2012)では国立大学の病院単体では収支差額⁶⁴をみると半数程度が赤字であると指摘し、加えて大学病院が教育・研究という公的使命を持つという観点からみると、地方の中堅国立大学で論文数が顕著に減少していると指摘している。要因としては、運営費交付金の削減や病院再開発時の過大な借金による償還負担から、教育・研究活動から診療活動へのウェイトのシフトがあるとしている。再開発にあたって高コストとなる点などから、国立大学病院データベースセンター⁶⁵を通じたベンチマークデータの活用や管理会計システムによる経営改善について可能性を見出しているが、やはり借金の自己償還の負担率が高い大学で論文数の落ち込みが見られることに危惧を示したものである。

3 大学病院の原価計算システム導入状況

大学病院本院は、こうした近年の医療費だけでなく大学運営に関する交付金・補助金の抑制により、大学病院でも経営管理の必要性が増している。そのため、組織並びに組織を構成する部門別の損益構造の分析や、コストマネジメントの一環として部門別原価計算も実施されている。

大学病院群としての導入状況については、私立大学については荒井(2009, 第2章)の開設者群別属性についても分析した医療機関での原価計算システムの普及状況の調査を参照できる。2000年1月実施の全民間病院(7,430病院)を対象としたアンケート調査となっており、このなかで「私立大学」にあたる「学校法人で実施率が極めて高い(81.8%)」と紹介している。荒井(2009, 第3章)の示す原価計算の普及阻害要因・実施促進要因では経営管理能力の高い職員が存在をあげており、学校法人では監査の関係から会計実務に精通した職員が存在していることなどが、実施率が高い理由と考えられるとしている。また、国立大学については十分な調査結果がないものの、塩崎(2012)は国立大学病院で導入が進められている共通管理会計システム(国立大学病院管理会計システム開発部会編 2005)の「安定稼働に入った大学が二桁に入った」と報告している。

そして、個別事例⁶⁶としては、金沢医科大学病院(大石他 1997)の事例紹介や、宮崎大学医学部附属病院(荒木 2003)で1997年から取り組みが行われた計算方法が報告されている。また、鹿児島大学医学部附属病院(宇都 2003;2002004;2007)における原価計算の取り組みや、熊本大

⁶⁴ 運営費交付金を含んだ数値となっている。

⁶⁵ 佐藤・今井(2013)によれば、国立大学の大学附属病院、医学部附属病院、歯学部附属病院および研究所附属病院など48施設についての診療・教育・財務・組織等のさまざまなデータを整理・収集・分析し、病院経営のための報告資料として還元している組織である。

⁶⁶ 直接の言及ではないものの、大西(2009, 第8章)では「信州大学医学部附属病院」での原価計算に向けた現状とアクションリサーチ案について紹介している。

学医学部附属病院(Tanaka et al.2004, 田中 2004)での分析結果の利用や、東京医科歯科大学医学部附属病院(亀田他 2006)での導入や、慈恵医科大学医学部附属病院(櫻井 2008)でのABCを利用した診療科別原価計算の実践について報告されている。さらに、杏林大学医学部附属病院(奥田 2009)における、原価計算稼働までの経緯と具体的な処理方法や算出スケジュール、収益・費用の明確化という観点から導入効果が示されている。加えて、佐賀大学医学部附属病院(荒井 2011e; 2012d, 藤井他 2011)の事例では、より現場管理者への動機づけを考慮した原価計算システムが登場したことが報告されている。

次いで部門内という取組みの紹介⁶⁷としては、旭川医科大学病院(平田・柴山 2009, 平田他2名 2011, 平田他 2007, 平田他5名 2011, 山上他 2006)における手術部物品管理システムの一環によって術式ごとの手術収支の解析が可能となったこと、富山大学医学部附属病院(畠山他 2008)でも手術物品の管理の一環から原価計算を実施し収支改善に繋がったこと、信州大学医学部附属病院(西村 2007)⁶⁸での手術部門での原価計算⁶⁹について論じられている。さらに、鳥取大学医学部附属病院(桑田他 2007)では、過去の原価調査の結果を利用したクリニカルパス適用事例の収支状況について記されている。また、やや特殊な取組みであるが日本医科大学千葉北総病院(町田幸雄他 2002)では、中央検査室で情報システムの運用に当たって購買から人材を含めた運用までのトータルコストについて算出を試みたことが報告されている。

4 本節のまとめ

本節では、大学病院における原価計算研究の意義と先行研究について検討した。大学病院はその公共性や規模の面だけでなく、地域におけるプレゼンスや影響度からも原価計算の実態を検討すべき存在であることが確認できた。また、近年の交付金・補助金の減少といった点からもマネジメントの深化が要求されている組織である。先行研究では、私立大学で部門別原価計算が進展している状況が伺え、国立大学でも徐々に導入されていることが報告されていた。

⁶⁷ また、山下(2008)は、匿名化したA大学附属病院の事例として検査部(第2章)・放射線部(第3章)として原価計算を行ったことを報告している。

⁶⁸ 算出方法の詳細については西村・西原(2002)に依拠しており、腹腔鏡下胆嚢摘出術を例に具体的に説明されている。

⁶⁹ なお手術部門における事例としては、北海道大学病院(伊藤 1996)・東京大学医学部附属病院(齊藤他 1996)もある。この2病院で興味深い点として、収益計上において「手技料×21.7%＋薬剤料×89%」としている点と、費用において人件費・光熱水費が計上されていない点にある。この根拠としては、収益は大学予算では診療報酬の21.7%と薬剤購入額の89%となっていたことであり、人件費・光熱水費は別予算とされていることによる。当時の国立大学病院では収益・費用は独立して管理されており、収益は大学運営に影響を与えず、費用は予算元別に管理されていたことを知ることができ、さらにその意識が医療従事者に対しても強く表れていたことが理解できる。

第2節 大学病院における原価計算システムデザイン・データ活用状況

本節では、事例研究として10大学に対するマルチケースの形で大学病院の原価計算システムについて検討する。最初に、システムデザインの状況を「情報システム設計」と「運用システム設計」の観点から考察し、次いでデータ活用状況を、「データ活用に対するアプローチ」と「データサポートに対するアプローチ」の観点から考察する。

1 研究目的・研究方法

(1) 研究目的

本節研究の目的は、大学病院における原価計算システムに関する共通な性質と多様な特性について、システムデザインとデータ活用の点から調査・分析することである。

システムデザインについては、原価計算システムがどのように設計されているかという実態・特性を明らかにすることである。情報システム設計として計算対象・算出規格について整理し、運用システム設計として算出作業・関連システムについて捕捉する。

データ活用状況については、原価計算システムがどのように活用されているか・どのような課題を抱えているかを明らかにすることである。データ活用に対するアプローチ活用並びにサポートに対するアプローチとして整理し、分析的利用・働きかけの利用の観点から考察し、その評価すべき点と今後の課題を導くものである。

(2) 研究方法

2012年2月～7月にかけて、質問票による半構造化されたインタビュー(メール)として実施した。原則的に担当者へのインタビューとなっているが、2大学については複数回のメールを通じた調査となっている。メール調査は意思疎通の点でインタビューに及ばないものの、書面調査を複数回実施することで状況を特定した。調査対象病院は、過去の研究において面識のある担当者や担当組織への紹介者を通じて14大学に依頼し、最終的に80大学病院本院のうち10大学病院(5私立大学・4国立大学・1公立大学)で調査を実施した。

図表 22 調査実施記録

属性	大学病院	日時	インタビュー対象	備考
私立	A大学	2012年2月17日 10:00～11:45	会計課長・会計職員・システム課長	
	B大学	2012年2月29日 13:30～15:30	企画部長・企画職員2名	
	C大学	2012年3月19日 14:15～16:00	医事課長・大学講師1名	
	D大学	2012年6月3日-6月8日	企画部長	メール
	E大学	2012年5月20日-6月8日	企画職員	メール
国立	F大学	2012年2月23日 10:30～12:00	会計職員2名	
	G大学	2012年5月21日 10:00～11:45	企画職員2名	
	H大学	2012年6月5日 13:30～15:15	企画課長・企画職員	
	I大学	2012年7月2日 13:30～15:30	企画職員2名	
公立	J大学	2012年6月13日 13:00～15:00	企画課長・企画職員	

出典:筆者作成

2 大学病院における原価計算システムデザイン

(1)分析フレームワーク

システムデザインについては、第4章で検討した標準的原価計算手法の観点から、システム構築に向けた重要性の高い関連要素の視点から分析した。情報システム設計として計算対象・算出規格について整理し、運用システム設計として算出作業・関連システムについて捕捉するものである。情報システム設計は、アウトプットの算出単位と、取得データの単位に関する設計を指している。また運用システム設計は、情報システム設計に供出するデータを取得するための作業と、関連システムとの連動に関する設計を指している。

(2)結果

① 計算対象

まず試行中・新システム導入予定もあるものの、10 大学全てで診療科別原価計算がされていた。その上で粒度の点から、患者別計算(B(特殊原価調査)・D・F・G・H)や行為別計算(D)が展開可能なシステムも利用されている。他の観点からの分析としては、診療科間比較を避ける目的で患者別を再集計して DPC 別データを提示している大学(H)や、配賦過程のデータにより中央診療部門についても把握している大学(G・I)もある。さらに診療科と複属した形で組織構成されるマトリクス状(診療科別原価計算×センター別原価計算)の算出(C)も行われ、センター別では部位(循環器・消化器など)・機能(手術・検査・放射線など)等に収斂される単位で算出され

ている。

② 算出規格

収益については、10 大学全てで患者単位での計算となり、入院患者は1日単位で集計され転棟・転科も反映されている。また、査定減(C・D・E・G・H)・補助金(A・C・D・E・J)は半数の病院で計算に組み込まれていた。

人件費については、人件費(診療科分)を診療科別に直課する大学(A・B(制度的)・C・E・H(患者別へも按分して算出)・I・J)と、診療科内でさらに部署別に集計してから患者別に直課する大学(B(特殊原価調査)・D・F・G)に二分できる。なお大学病院特有となる「教育・研究業務」と「臨床業務」の按分割合は、原価計算上は 100%を臨床業務へ計上する大学(A・H)から、本院と分院で割合を変えて一定の比率を設けている大学(B)、医学部所属・病院所属という医師の属性で異なる大学(E・I)など大学によって異なっていた。

材料費については、レセプトに反映された物品から使用金額を推計・配賦する大学(A・I・J)、医事システムに加えて関連システムのデータを加味して算出している大学(B・C・E・G・H)、保険請求外の物品を含む実績記録をもとに把握する大学(D・F)に分かれている。

③ 算出作業

人件費に関連するタイムスタディについて、2 大学(G・I)では毎年1回の調査が軌道に乗っており、3 大学(B・D・F)では過去データを利用していた。

材料費における算出作業として、購買単位(箱など)と使用単位(本など)の相違によるデータ上の単価相違の問題も生じうるが、一律の割引率適用(A・B)の利用や物品単価マスターの整備(C・F・G・H・I)といった処理を行っている。

経費のうち契約関連費用(委託・保守費等)は、支払時期が業務発生に対応していない場合は、支払額を計上している場合(C・F・G)と、契約額(予算額)などを均等処理して計上するケース(A・B・D・H)が出てきている。

④ 関連システム

まず 10 大学全てで、収益データを保持している医事会計システムと、人件費データを供出する給与管理システムは利用されている。それに対し医療行為の確実かつ電磁的な実施記録である電子カルテ(D・I)と手術部システム(C・D・H)との連動は一部の大学のみである。また、材料費(医療材料費・医薬品費)に関して、財務会計データに比べて詳細なデータをもつ物品管理システムは7大学(A・B・C・F・G・H・J)、医薬品管理システムは4大学(B・C・F・G)となっている。

ただし、より精緻な計算を目指して給食管理システム(D・I)や滅菌管理システム(A(物品管理システムで統一管理)・D)とデータの接合を行っている大学も確認できる。

図表 23 原価計算システム設計(情報システム設計)

大学数	私立大学					国立大学					公立大学
	A	B	C	D	E	F	G	H	I	J	
計算対象	診療科別	10	算出	算出	算出	算出	算出	算出	算出(試行中)	算出(試行中)	算出(試行中)
	患者別(DPC別)	5	(特許原価簿)算出		算出	算出	算出	算出	算出		
	行為別	1			算出						
	その他	-	新システム導入予定。	診療科とリンク状に構成されるセンター制でも算出している。	診療科以外のセグメント別(入院・外来・中央診療新システム導入予定。随時)も算出可能である。	診療科内部要別直課を精度向上作業実施中。	中央診療部門を収益の面で評価する場合がある。	患者別を再集計し、診療科を除くDPC別として集計している。	種別通過の観点によって中央診療部門を評価する場合もある。		
	算出方針	-	レセプトデータ反映	レセプトデータ反映	レセプトデータ反映	レセプトデータ反映	レセプトデータ反映	レセプトデータ反映	レセプトデータ反映	レセプトデータ反映	レセプトデータ反映
	転帳・転科患者反映	10	反映	反映	反映	反映	反映	反映	反映	反映	反映
	査定賦	5	反映	反映	反映	反映	反映	反映	反映	反映	反映
	補助金	5	反映	反映	反映	反映	反映	反映	反映	反映	反映
	算出方針(診療科別)	-	診療科別直課	診療科別直課(高度的)診療科別直課(特許原価簿)診療科外部要別直課をむとじした患者別区分	診療科内部要別直課をむとじした患者別区分	診療科別直課	診療科内部要別直課をむとじした患者別区分	診療科内部要別直課をむとじした患者別区分	診療科別直課(診療科別直課をむとじした患者別区分)	診療科別直課	診療科別直課
	算出方針(診療科以外)	-	階梯式配賦	階梯式配賦	階梯式配賦	階梯式配賦	階梯式配賦	階梯式配賦	階梯式配賦	階梯式配賦	階梯式配賦
算出原価	教育・研究・診療割合	-	0:100	患者数など各よとした抜分ルール	7.5:25	講師以上は診療手当のみ反映。病棟医・研修医はすべて病院員出。	50:50	65:35	0:100	学部所属 60:40 病院所属 20:80	約50:50
	退職給付引当金	6	反映	反映(予算額利用)	反映	反映	反映	反映	反映	反映	(退職金を抜分)
	算出方針	-	レセプトデータ反映	レセプトデータ反映	実績記録データ反映	レセプトデータ反映	実績記録データ反映	レセプトデータ反映	レセプトデータ反映	レセプトデータ反映	レセプトデータ反映
	材料費	-	一律割引率による算出(医薬品費)	一律割引率による算出	一律割引率による算出	一律割引率による算出	一律割引率による算出	一律割引率による算出	一律割引率による算出	一律割引率による算出	一律割引率による算出
益費	算出方針	-	階梯式配賦	階梯式配賦	階梯式配賦	階梯式配賦	階梯式配賦	階梯式配賦	階梯式配賦	階梯式配賦	階梯式配賦
	減価償却費(建物)	9	反映	反映	反映	反映	反映	反映	反映	反映	反映
	減価償却費(機器)	8	反映	反映	反映	反映	反映	反映	反映	反映	反映
	徴収不能引当金	3			反映	反映	反映	反映	反映	反映	反映

情報システム設計

出典:筆者作成

図表 24 原価計算システム設計(運用システム設計)

	大学数	私立大学						国立大学				公立大学				
		A	B	C	D	E	F	G	H	I	J					
算出運用	人件費	タイムスタディ	5				過去データ利用				年1回実施		年1回実施			
	材料費	使用単価把握方法	-	一律割引率による算出(医薬品費)	一律割引率による算出	一律割引率による算出	-				単価マスター	単価マスター	単価マスター	-		
	経費	契約関連	-	予算額	予算額	支払額	平均額	(年1回算出)			支払額	支払額	平均額	(年1回算出)	(年1回算出)	
	その他		-	予算額	予算額	支払額	平均額	保険収支をいれ、眼科レシートの直送算出し配している。								
運用システム設計	医療システム	10	利用	利用	利用	利用	利用	利用	利用	利用	利用	利用	利用	利用	利用	
	絵画管理システム	10	利用	利用	利用	利用	利用	利用	利用	利用	利用	利用	利用	利用	利用	
	オーガニクスシステム	2	利用													
	電子カルテ	2														
	手帳部システム	3														
	物品管理システム	7	一部利用	利用	利用	利用	利用	利用	利用	利用	利用	一部利用	一部利用	一部利用	一部利用	
	医薬品管理システム	4		利用	利用	利用	利用	利用	利用	利用	利用	利用	利用	利用	利用	
	給食システム	2														
	減価償却管理システム	2	(物品管理システム)													
	機器管理システム	4	利用													

出典:筆者作成

(3) 考察

① 情報システム設計

情報システム設計は、計算対象と算出規格のうち取得データの単位の問題に分けることができる。

計算対象は、損益把握の観点からの組織ガバナンス(責任センター)の単位ともいえる。現状では、基本的に診療プロセスを統括する診療科が対象となっており、それ以外に中央診療部門などの提供機能に即した組織でも試みられている。先行研究の通りシステム導入は私立大学で進み、さらに複数の私立大学で新システムの導入を検討していた。この状況は導入当初から時間が経過し、より管理対象に適合したシステムへ移行しつつあると解釈できる。国立大学は、患者別まで算出可能な国立大学病院共通管理会計システム HOMAS(University HOspital Management Accounting System)が今回調査した4大学すべてで導入されていた。しかし、精度向上作業を実施している大学などでは、原価計算における利用目的が計算対象と合致しているかが今後の課題となるかもしれない。

算出規格の一端をなす取得データの単位は、収益については患者単位であるレセプトをもとに集計していることが確認できた。費用については、人件費は総額を給与管理システムより把握しているものの患者当たりの場合には按分され、材料費も直課可能な材料の場合でも収益と同一単位である患者に結びついていないケースが散見された。この収益－費用の単位齟齬の問題は、計算対象の傾向把握・変動推移としては機能するものの、患者単位(診療内容)でのフィードバックを想定している場合は、的確に実施できない可能性を示唆している。そのため算出目的に適した単位で、算出方針が整っているかを確認する必要がある。

② 運用システム設計

運用システム設計は、算出作業の負担と連動する関連システムの問題に分けることができる。

算出規格に合わせたデータを準備する算出作業の問題として、業務負荷について再考できる。基本的には算出目的に応じたシステム構築の必要があり、その目的に応じた負荷が前提となる。しかし、より円滑な協力を得るために、医療従事者にも寄与する活用を検討できるかもしれない。例えば、タイムスタディにおいて、対象者の業務内容・業務変動の把握、実状と望ましい状況の確認という目的を含めることで、必ずしも医療従事者である必要のない業務の移譲や、人員配置の見直しをも視野に入れることができるかもしれない。

連動する関連システム群は、順次導入されてきたことから、各部門内や各機能内での利用が

前提であったといえる。そのためコード化(体系・粒度の統一)や病院経営・運営の俯瞰的な視点からデータ整備が十分でない側面がある。例えば、材料費については、購買－払出－使用－実績記録(カルテ記載・保険請求)における医療サービス提供は滞りなく成立しているものの、トータルな資材追跡としては記録できていない。そのため、診療科と払出(使用)部署の多層的な関係により使用資材と診療科への紐付けが難しくなったり、払出と使用実績との差異が十分に確認できない運用が生じたり、さらに購入単位と使用単位の相違により多大な労力を伴うマスター・メンテナンスなどが発生している。今後の課題として、出庫票・処置記録の段階から物品管理フローを見直すことや、電子カルテ・手術部システムなどの十分に展開されていない実施記録との連動を検討することができるかもしれない。

(4)本項のまとめ

本調査では大学病院を取り上げ、原価計算システムの設計に関する現状について、実態と特性を調査し、今後の課題について考察した。情報システム設計では、実態として計算対象とマネジメント対象の適合は進みつつあり、算出規格は一定レベルで正確性が保たれているものの、課題として取得データ間の単位差異から結果が十分に利用されない可能性が判明した。運用設計では、実態として作業負担・関連システムとの連動にまだ洗練化の余地があり、課題として病院経営・運営のトータルな視点で再構築する必要があることが明らかになった。

3 大学病院における原価計算システムの活用状況

(1)分析フレームワーク

データ活用状況については、第4章で検討した原価計算システム導入の促進・留意事項の観点から、「導入ステージ」としては運用段階として設定し、「促進・阻害要因の解明」ではシステムの適合性や目的の明確性を背景とした活用状況と、担当者や企画組織について明らかにする。これは、どのようにデータが利用されているのかを「データ活用に対するアプローチ」として捉え、どのような運用体制で経営がサポートされているかを「活用サポートに対するアプローチ」として明らかにするものである。

さらに考察の観点としては、管理会計手法(荒井・尻無濱 2011a)や原価計算(荒井・尻無濱 2012)の実態調査を踏まえ、分析的利用・働きかけの利用の観点を採用することができる。分析的利用とは、原価計算が提供する数値データ(情報)を、主として経営層が現場把握のために自ら利用するものである。一方の働きかけの利用とは、経営層と現場管理者によって利用されるもので、組織運営状況に関する数値データやその情報の提供枠組みにより、現場の動機づけを図り、現場の経営意識の向上を促すために用いられるものである。

こうした観点は、医療機関ではまず経営層が経営実態を把握する必要があり、次いで経営に対する能動的改善を各部門に促さなければならない状態であることから導き出され、原価計算基準などにある目的とは必ずしも整合的ではない。しかしながら原価計算に対する、院長や事務長の「病院の機能や方向づけでの考える上での情報」と全職員への「評価システム」とする病院長の見方(塩谷 2001)、「トップの経営判断のために使って、...しだいに...各科での診療プロセスの改善につなげてもらう」とする病院理事の考え(相田他 2010)、経営者による「自院の役割と自院の現状を分析」と「職員の経営意識向上と医師の利益認識を持ってもらう」とするコンサルタントによる事例報告(末永 2006)などにある通り、分析的利用と働きかけの利用を意識する観点は、戦略的な原価計算活用を志向する医療機関の組織管理者に広く見られるものである。

(2)結果

① データ活用状況(算出回数)

各大学の算出頻度は毎月が多い(A・C・D・F・G・I)ものの、四半期で丁寧な分析を行う大学(B)、運用の観点から年1回とする大学(E・J)まで様々な形をとっている。また、対象期間終了後から資料提示を行う期間は3週間～2カ月後となっている。収益となる診療報酬は月末締で翌月上旬の請求であること、費用は財務会計システムの月締処理を経て計算されること、また算出目的や算出工数(2・3日～3週間/1人工)を勘案することで定まると考えられる。

② データ活用状況(開示範囲)

開示範囲として、未定を除く 9 大学で経営層と組織長へ開示されているが、それ以外の範囲については様々である。診療実務責任者である医局長レベルまで情報提供している大学(C)、全職員に公開している大学(G)、個別診療科の情報は該当診療科のみとする大学(B)、DPC別データ(全職員)と診療科別データ(組織長)という形で切り口により範囲を分けている大学(H)など、算出目的や組織の置かれた環境⁷⁰の違いを考慮している状況が観察できる。

③ データ活用状況(算出目的:活用実態)

共通した目的として「損益分析」があげられ、病院経営層を中心に各セグメントの採算分析あるいは損益構造特性の把握に用いられていた。それ以外には、「経営意思決定(新規事業試算)」に利用している大学(A・B(特殊原価調査)・D・J(予定))、「業績評価」として翌年度の診療科別医師定員枠配分のひとつの指標として利用している大学(B・H)、経営層－診療科のヒアリングの際の資料として利用した大学(A:過去)もあった。

さらに、「予算編成」の参考資料として利用している大学(A・D・J(予定))もある。予算統制として、期中での厳密な部門別収益・費用管理にまでは至らないものの、患者数データなどを利用した収益予算作成に繋がる利用が行われていることが確認できた。

④ データ活用状況(提示資料)

10 大学全てで診療科別に集計対象とした収益・費用のすべてが提示されているが、各セグメント内での理解を深めるために工夫が加えられていた。

責任センターとして各部門内での管理可能・不可能な領域が存在するため、医療直接経費原価率⁷¹(A)や変動費・限界利益(G)や材料費(率)の増減(J)など、医師のコントロールできる領域の特記があった。

また、目安となる数値を示すため、損益分岐点や患者数に注意を向けさせる事例も存在する。損益分岐点収益額(G)や、医師1人あたりの外来・入院の平均患者数(A)、また新規患者・救急患者数(H)の提示を行うことでモチベーションを高める大学があった。

さらに変化率を提示して同一部門の期間変化に意識を向ける手法も用いられていた。過去 3 年

⁷⁰ 交付金・補助金の減額度合いや地域におけるプレゼンスといった各大学の外部環境の裏返しとしての経営改善への注力や、理事長や病院長の各診療科などへのリーダーシップの発揮などの面で、病院マネジメントに対する意識度合いが異なっている。

⁷¹ 薬品費・医療材料費・医療消耗品費・医療委託費・給食費などを定めていた。

間の各種指標の変化をグラフ化する大学(B)や、明確に増減率そのものを指標としている大学(H)である。

加えて、優れた実績をもつ部門に対して動機づけを高めるため、全体のなかでの位置付けを重視する大学もある。利益額が多い順の表示(E)や、病院全体の医療収益に対する該当部門の収益割合を記載(B)、また順位そのものを提示(H)が行われている。

⑤ 運用体制(算出・資料作成体制)

算出については各大学の会計部門・企画部門・医事部門などで担われている。そのなかで私立大学は会計部門(A・E)・医事部門(C)・本部企画部門(B)・病院企画部門(D)と担当部署に傾向がなく、国公立大学では設置が遅れた1大学を除き、すべて病院企画部門で行われていた。

担当者経歴としては、情報部門経験者(A・F・G・H)や、会計部門経験者(B・C・E・G・H・I・J)が中心である。他には特殊原価調査が行われた大学(B)、DPC 別の原価を算出している大学(H)、同一部門で積極的な DPC 分析⁷²が行われた大学(B・G)では、医事業務経験も活かされていた。

⑥ 運用体制(企画部門)

私立大学では病院設置の大学(D・E)、本部設置の大学(B)、現在は廃止され存在しない大学(A)、病院に関する企画部門は存在していない大学(C)と分かれている。国公立大学ではすべての大学で病院に設置されていた。

業務内容は各大学で細部は異なるものの、計画立案・財務データ等分析・予算関連業務などの戦略的意思決定へ方向性を示すものが中心で、そのうえでBSC(B・E)、渉外・産学連携機能(H)、契約・資産管理・機器購入といった高額費用に関する業務(G・I・J)などの各大学の特性が加味されている。

⁷² DPC 分析とは、包括支払い制度に関する調査のために、医療機関が厚生労働省に提出するファイルを利用した分析である。包括収益と出来高換算収益などを比較し、診療プロセスの院内の同一疾病間の差異や、他病院とのベンチマークなどが行われている。

図表 25 原価計算データ活用状況

区分		私立大学					
大学		A	B	C	D	E	
活用状況	算出回数	頻度	毎月	四半期	毎月	毎月	毎年
		時期	2カ月後	1～1.5ヵ月後	翌月第3木曜日(会議日)	1カ月後	決算説明時期
	開示範囲	(毎月)病院長/事務長/組織長(年1～2回)法人本部	理事長/院長/事務長/組織長/該当診療科	病院長・事務長クラス/組織長/医局長	管理者会議/診療部長会/事務部会議/中央部門会議	経営層/組織長	
	算出目的	原価管理					
		予算編成	○			○	
		基本計画(新規事業試算)	○	○(特殊原価調査)		○	
		損益分析	○	○(診療科現状推移)	○	○	○
業績評価			○(医師定員枠決定指標)				
その他	病院長ヒアリング(前院長)						
算出体制	担当部署	病院会計部門	本部企画部門	病院医事部門	病院企画部門	病院会計部門	
	担当者数	1名	1名(1病院あたり)	1名	1名	15人	
	担当者経験	情報	会計・医事	会計	医事・用度・施設・事務長	会計	
	資料作成部門	病院会計部門	本部企画部門	病院医事部門	病院企画部門	病院会計部門	
企画部門	設置年度	(廃止)	2004年度	—	2010年年度	2003年度	
	設置母体	—	本部	—	病院	病院	
	人数(事務)	—	6人	—	2名	3名	
	業務内容・その他	病院では会計課・病院管理部が戦略・計画機能を担っている。	戦略・計画、BSC、医療材料関連(共同購入・価格交渉)、組織外情報収集、予算編成、大型事業、対外折衝	法人マネジメントに対する企画部門はあるが、病院マネジメントは各病院の管理課が中心となっている。	戦略・計画、機器購入、ABC、財務分析、組織内外情報収集、予算編成	DPCデータ分析、BSC(準備中)、手術室運用改善、地域医療圏分析、ベンチマーク	
区分		国立大学				公立大学	
大学		F	G	H	I	J	
活用状況	算出回数	頻度	毎月	毎月	年2回	毎月(予定)	毎年(予定)
		時期	2カ月後	翌々月10日～24日	・7～9月データを11月頃集計・年間データを翌年度前半	—	決算説明時期
	開示範囲	病院長/事務長/組織長	院内全職員	(疾患別データ)病院全体(診療科別データ)組織長	未定	病院長/事務長/組織長/該当診療科(予定)	
	算出目的	原価管理					○(予定)
		予算編成					○(予定)
		基本計画(新規事業試算)					○(予定)
		損益分析	○(収入中心の分析)	○	○	○(予定)	○(予定)
業績評価				○(医師定員枠決定指標)			
その他							
算出体制	担当部署	病院調達部門	病院企画部門	病院企画部門	病院企画部門	病院企画部門	
	担当者数	1名	主担当1名+補助2名	2名	2名(データ取込1名・算出1名)	2名(うち1名データ取込加工)	
	担当者経験	医事・情報	医事・会計・情報	医事・情報・会計	会計	非常勤(担当主査は会計経験)	
	資料作成部門	病院医事部門	病院企画部門	病院企画部門・人事部門	病院企画部門	病院企画部門	
企画部門	設置年度	2011年度	2003年度	2004年度	2006年度	2004年頃	
	設置母体	病院	病院	病院	病院	病院	
	人数(事務)	5名	11人	13名	6名	5名	
	業務内容・その他	戦略・計画、財務分析、組織内外情報収集、会議事務局	予算策定、新規事業企画、経営分析	経営戦略と戦略策定、渉外・産学連携、医療政策などへの提言	契約・検収・資産管理、管理会計、予算管理、経営指標管理	予算編成・財務分析。機器購入・戦略・計画も加わる予定。	

出典:筆者作成

(3) 考察

分析フレームワークを踏まえると、分析的利用として多角的な目的のもとで部門別損益特性の把握が行われつつあること、働きかけの利用として部門管理者に対する動機づけは模索段階であることが確認できる。

① データ活用に対するアプローチ

まず分析的利用の評価すべき点として、10 大学全てで自病院のセグメント別損益分析に利用されている。各部門の損益特性として外来・入院の収入依存割合や変動費・固定費の影響度合いなどが把握され、定期的な算出により損益数値の推移についても視野に入れている。また大学によっては基本計画策定や新規事業推進の基礎資料となっており、経営層の定量データに基づいた意思決定に活用されているといえる。

しかし分析的利用の課題となる点として、算出目的でのアカウントビリティーの観点がある。大学病院はその公共性から、臨床・教育・研究機能について適正なコスト算出を行い、社会的に説明する責任があると考えられる。私立大学は学内での臨床機能に対する説明責任を意識している部分があり、分院と共通の算出を行っている大学(B・E(検討中))や、共通配賦ルールを策定している大学(C)が確認できた。国立大学は臨床機能について共通システムの開発コンセプトの1つに(民間病院を含む)他病院との比較可能性をあげ、公立大学も同一自治体が管理する自治体病院との将来的な比較について意識していた。しかし現状としては、政府・保険者に対して臨床・教育・研究機能を併せ持つ「大学病院の特殊性」について十分な説明責任を果たせていない。診療報酬改定において、点数設定に寄与するようなデータ提供、教育・研究に関連する診療や、能率的な経営でも回収困難な公益性が高い医療提供といった、補助金・交付金の適切性を裏付ける費用の明示が今後は必要になると考えられる。

次に働きかけの利用の現状として、現場(管理者・スタッフ)へデータ開示され、数値改善に向けた能動的なアクションが期待されていた。「算出対象としている7~9月は明らかに(病床)稼働がよい」(H)とされたのは、効果があるものの対象時期のみであることから更に働きかけへの余地があるといえる。

この状況に対して提示資料の工夫がみられるものの単発的な試みとなっており、「十分に活用できていない」(G)という言葉に象徴されるよう、多くの大学で算出担当者は自律的な経営改善に結びついていないと感じていた。そのため算出された病院経営の基礎データである原価計算データを、マネジメント・コントロール・システムへ有機的に組み込むよう検討できるかもしれない。例えば、この方向性のひとつとして衣笠(2013)が指摘する予算管理への展開が可能あり、小宮

(2009)も大学病院の戦略的予算のあり方を検討するなかで課題のひとつに診療科別予算作成をあげている。今回の調査でも予算編成の参考資料としている大学はあり、さらに病院レベルであるが、大型事業(高額機器備品購入・大規模改修など)について、対象年度の収益額達成状況に応じて最終的に執行判断される大学(C)があった。これらは行動管理(インセンティブ設計)をも意図した予算作成・統制の萌芽的試みとして理解することができる。

② 活用サポートに対するアプローチ

分析的な利用の評価すべき点として、経常的な算出については体制が整っていることが確認できた。私立大学では、個人の適性や能力を活かすことで原価計算が行われ、構築・運用業務が「15年の担当者」(B)や「経理経験15年超の者が作成」(E)ということからも窺える。国公立大学は人事異動が頻回でかつ業務分掌を明確に運用する必要があるため、「ルーティン作業としてもらう体制を構築した」(G)「(データ算出の継続には)定期的に(概況を)網羅しつつかつ変化が分かる「体制」が必要」(H)など、組織対応を重視している様子が観察できた。

分析的利用の課題となる点として、算出ステージに応じた担当者任用をあげることができる。システム導入段階では、「どこに必要なデータがあるか把握している」(A)という情報部門経験者と、勘定科目について理解のある会計部門経験者が望ましいようである。経常的な算出が整う運用段階では院内への説明の必要性が生じるため、費用のフローを把握している会計(調達)部門経験者と、レセプト(診療報酬明細書)作成で収益を把握している医事部門経験者により適性があると考えられる。そしてデータの更なる利用や問題点を踏まえた再構築を検討する段階では、効果的なデータ活用を医療行為から考察できる医事部門経験者と、システム設定に通じた情報部門経験者の組合せがより相応しいと思われる。

次いで、働きかけの利用に伴うサポート機能として、病院の企画部門について取り上げることができる。企画部門については、医療機関では2000年代以降に設置がされ⁷³、大学病院の事例では北里大学(柿田2000)、慈恵医科大学(櫻井2008、関谷2010)が紹介されている。

本調査での設置状況を見ると、私立大学では設置が遅れ、従来から経営視点が必要な組織運営が求められ、優秀な人材が組織分掌を超える境界業務を担うことで企画機能を果たしていたと理解できる。それに対して、国公立大学の設置は、法人化を機に経営管理の必要性から大きくクローズアップされたことが確認できた。このような状況は、外部環境の変化やそれに対応す

⁷³ 医療従事者に広く読まれている『病院』(2000)第59巻第8号や『フェイズ・スリー』(2006)第261号などで企画部門に関する特集が組まれている通り、診療報酬の抑制傾向が強まることから広く設置され始め、スタッフ部門として中長期戦略策定や部門横断的な業務改善などの業務を担い始めている。

るための内部組織の複雑化(委員会・新規部署等の設置や新規業務の発生)から企画部門の設置が進み、中長期という時間軸での検討や各セクションとの利害調整を全体最適から行える機能が整いつつある状況と考えることができる。

今後の課題として、各部門の能動的な改善促進や、PDCAサイクルを自律的に動かすための動機づけに、企画部門が関与していくことが必要かもしれない。調査では BSC の展開が試みられた大学があったが、この 2 大学は各施策推進の枠組みとしてだけでなく明確に組織変革をも志向していた。組織変革とは現状の運営を遂行するだけでなく、自発的に改善に取り組むよう実務担当者の意識を改めるというものである。こうした変革に向けて企画部門は BSC をツールとし、現場に対しての意識喚起が行われるよう概念教育・合宿企画・頒布冊子作成といったサポートを行っていた。病院の文化土壌の変革はマネジメントとリーダーシップの両方が必要であるが、推進・支援組織としての企画部門がサポートすることも重要と考えられる。

(4)本項のまとめ

原価計算のデータ活用に対するアプローチと活用サポートに対するアプローチを通じた調査によって、大学病院が多様な状態であることを確認し、さらに原価計算の活用に関する分析的利用・働きかけの活用からの考察を行った。

データ活用の面では同一システムを利用する国立大学でも差異があり、計算対象が診療科別・患者別・中央診療部門別など多様な状態にあること、算出状況も毎月から年1回まで異なっていること、開示範囲や活用目的も大学により多種にわたっていることが確認できた。その一方で部門別の計算に加えて損益分析目的は共通であることは分かり、アカウントビリティーに関する整備も不十分な状況であることが確認された。また、各大学でも様々な単発的な資料提示の工夫はあるものの、予算管理などの総合管理の視点は課題となっていることが明らかになった。

また、活用サポートの面では、算出体制は会計・企画・医事などの部門と異なっており、企画部門の業務内容も大学により異なることが明らかになった。その一方で大学病院の傾向として、経常的な算出はできるようになったが、算出ステージに合わせた担当者任用を検討できる余地があることが確認できた。また、企画部門ができつつあるが、自発的な経営改善に向けた動機づけは取組みはじめた段階であることが確認できた。

第3節 大学病院における原価計算システム導入・運用における事例考察

本節では、事例研究として国立大学病院に対するシングルケースの形で大学病院の原価計算システムについて検討する。最初に、原価計算システムの構築・運用・再構築模索という段階別の推移のもとでの活用状況について考察する。次いで、原価計算データを財務会計データとの比較、並びに月間データと年間データとの比較によってデータ・メンテナンスの留意点について明らかにする。

1 研究目的・研究方法

(1) 研究目的

原価計算の経時的な運用変化を明らかにすることを調査目的とし、ひとつはデータ利用方法の観点から運営実態を明らかにすることである。Clark(1923, Ch.9)が「異なる目的には異なる原価を」と指摘するように、企業の発展時期や算出対象に応じた計算目的ごとに異なる原価概念が求められると考えられるからである。もうひとつは算出データの妥当性について検討することである。データの利用方法が変化するとき適切な対策を講じなければ、その効果は限定的になると考えられ、継続的な運用としても相応しいメンテナンスが行われていなければならないといえるからである。

(2) 研究方法

2011年8月から2013年2月まで事務部長・算出担当者(調達部門)・周辺システム(人件費データ)担当者へのインタビュー・外部資料収集・内部資料閲覧・所属職員とのディスカッションによる、ケーススタディ研究となる。事例研究として、インタビューと外部・内部資料によって組織的な運用形態について把握するとともに、数値分析によってデータ・メンテナンスについても確認した。さらにディスカッションにおいて、病院の現状を踏まえた将来的な改善の方向性のフィジビリティについて検討した。

調査対象は、国立大学医学部附属病院(以下、K病院とする。)である。K病院は800床規模の病院であり、常勤職員約1200名・外来患者約2100名(1日)・入院稼働率約85%・平均在院日数約15日で運営されている。同病院では原価計算システムをすでに構築・運用しており、さらに改善を目指す状況にあった。そこで事後的に構築時・運用推進時の状況を調査するとともに、改善を目指すこととなった調査時という、変遷について考察した。

図表 26 調査実施記録

日付	インタビュー対象	備考
2011年7月8日	事務長	事前打合せ
2011年7月26日	事務長・HOMAS作業担当者	
2011年8月23日	HOMAS主担当者・副担当者	
2011年8月24日	HOMAS人件費データ作成担当者	
2011年9月5日	HOMAS主担当者・副担当者	
2011年9月28日	HOMAS主担当者・副担当者	
2011年10月20日	HOMAS主担当者・副担当者	
2011年11月29日	HOMAS人件費データ作成担当者	
2011年12月14日	HOMAS主担当者・副担当者	
2012年1月26日	HOMAS主担当者・副担当者	
2012年2月23日	HOMAS主担当者・副担当者	
2012年5月2日	HOMAS主担当者・副担当者	
2012年6月14日	HOMASシステムサポート担当者(委託業者)	
2012年7月20日	HOMAS主担当者・副担当者	
2012年10月1日	事務長	中間報告
2012年12月10日	HOMAS主担当者・副担当者	
2013年2月4日	HOMAS主担当者・副担当者・担当課長	最終報告

出典:筆者作成

(3)分析フレームワーク

本節研究では、原価計算システムの利用形態の推移という動的な変化状況を対象とするため、管理会計の進化論的アプローチを採用した。管理会計システムの進化論的アプローチについては、企業の生産システムの機能論的・発生論的な能力獲得・創発に関する研究(藤本 1997)や、進化経済学における複製子(ルール)と相互作用子(ルールを実行し因果的連鎖をもたらす実体)による経済社会進化の研究(江頭他 2010, 第4章)を背景に持っている。

本節研究では、企業における企業における管理会計システムの起源と進化の過程を分析した挽(2007, 第2章)の過程変化の枠組みを踏襲し、手法進化に焦点を当てた澤邊(2006)が取上げた制度の構造的特徴として各期間の{状況・目的・手段}の観点から考察を深めることとした。

また、データの精度確認については、原価計算データと財務会計データとの比較、並びに月間原価計算データと年間原価計算データとを比較することで、医療分野における原価計算のデー

タ・メンテナンスに関する留意事項について検討した。

2 事例紹介

(1)再構築までの経緯

① 原価計算システムの構築段階

構築の必要性が認識された状況として、2003年に同大学が国立大学法人化したことが直接的な契機となっている。国立大学はより経営を重視するよう要請され、大学病院に対しての運営費交付金削減や、中期目標・中期計画の策定と進捗の届けが義務付けられた。この環境変化に対して国立大学病院では共通管理会計システムを作成することとなった(国立大学病院管理会計システム開発部会編 2005)。K病院でも2005年からこのシステムを段階的に試行し、2006年頃から本格的に導入し病院執行部内で活用を進めていくこととなった。

この構築目的について、病院内では意識的な検討はされていなかった。共通システムの構築を推進した国立大学医学部附属病院長会議においても、事務効率化や経営分析という意識に留まっており具体的な活用までは触れられていない(国立大学医学部附属病院長会議常置委員会 2002)。インタビューにおいても、病院経営の効率化や定量的なデータに基づいた経営判断の推進という病院執行部における意識惹起は確認できるものの、原価計算データそのものの具体的な活用方法については認識されていなかった。それでも実践を振り返ると、病院執行部の現状確認・将来的な指針策への背景データとしての活用可能性は認識されており、病院としての損益分析を行うこと、データをもとにした経営意思決定を行ったことが確認できる。

具体的な手段については、(大学本体の教育・研究機能と分離された)事業部別原価計算による「病院」単体での損益データの算出である。勘定科目レベルでの数値を計算し、収益に対する各費用比率などの分析を行い、そのデータとその他の定量データをもとにした同規模病院とのベンチマークが行われた。

成果として、例えば収益増加のための入院稼働率向上に向けての看護師増員があげられる。病院執行部において収益に対する常勤看護師人件費率・病床に対する常勤看護師数などをもとに経営意思決定され、経営改善⁷⁴としての効果があったことが報告されている。

⁷⁴ 経営改善には収益向上だけでなく、対応する費用(看護師人件費)の増加についても考慮する必要がある。対象となる2004年度と2006年度では診療報酬改定があり同一診療による収益額の変化があったことや、使用する医薬品・診療材料の変化などから病床稼働率の向上の効果だけを明確に示すことはできない。しかし、2004年度に比べると2006年度の同病院の病院収益は約15億3000万円増加し、業務費用は6億2500万円の増加に留まっていることから、固定費割合の高い病院経営において病床稼働率向上が経営改善に一定の効果을及ぼしたと推察することができる。

図表 27 K病院の看護師数の変化

年度	看護師数 (常勤)	看護師数 (非常勤)	看護師数 (1床当り)	病床稼働率(4-6月)
2004	361名	106名	0.58人/床	81.95%
2006	517名	34名	0.69人/床	85.73%

出典: 報告資料をもとに筆者作成

この段階でのデータ利用者は、病院執行部のみといえる。病院執行部は明確な利用目的を意識していたわけではないが、病院全体の方向性を定める施策判断の根拠データとしての利用可能性を見出していた。

原価計算システムの制度的な運用の観点からは、継続的な算出に向けて準備段階といえる。執行部内での算出データの妥当性評価を進めながら、継続的な算出によりその評価を確認することと、病院施策のフォローが中心であったといえる。あくまでも病院執行部が中心となった病院全体の施策のための数値算出であり、その妥当性と持続的な算出環境の準備がもたらされていたといえる。

② 原価計算システムの運用推進段階

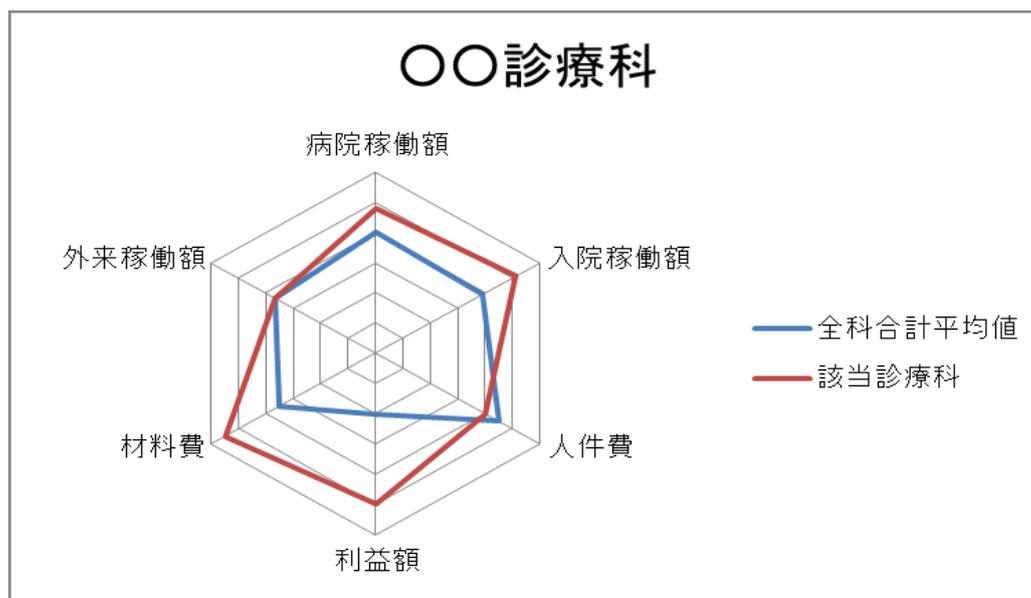
2007年以降の状況として、開示対象が病院執行部から病院診療科長へと広がったことが大きな変化となった。看護師増員策の成功などに見られた執行部におけるデータに基づく経営判断の一層の促進と、執行部の施策レベルを深めるための経営意識の更なる高揚の段階へ向かったと考えられる。

この段階でも明確に意識された目的はなかった。経営数値に抵抗感を持つ医療専門職がいたこともあり、データ開示と損益にも基づいた経営意思決定は公言されたものの、目標管理・業績評価に利用しないことは明言されていた。とはいえ事後的に振り替えるならば、2種類の利用方法は行われていたことが確認できる。ひとつは引き続き経営層における診療科別損益特性把握である。構築段階の病院レベルでの科目別金額と収益に対する割合から、診療科別損益における特徴を把握することが行われ、対象診療科の人件費や材料費(医薬品費・診療材料費)などの金額の多寡を見ることが行われた。もうひとつは潜在的な目的としての診療科長への動機付けである。直接的な診療科別評価などは行われなかったものの、他診療科にも開示されているという状況から、診療科長が自発的に損益改善に動くことが開示の背後に期待されていた。

具体的な手段としては、診療科別損益が公開された。この公開は毎月の経営層と診療科長が

出席する会議体(運営会議)において、各診療科別損益数値と病院全体の平均値を比較する形で、すべての診療科が把握することができる状況で行われていた。診療科別のレーダーチャートとして表現され、項目は病院稼働額(診療科収益)・外来稼働額・入院稼働額という収益に関する3項目と、人件費・材料費という費用に関する2項目、並びに利益額となっていた。

図表 28 レーダーチャートによる診療科別数値提示(サンプル)



出典:内部資料に基づき筆者作成

整理するならば、毎月の診療科別損益が、病院全体の平均値と比較する形で、他診療科の状況が分かる形で開示されていた。この手法により各診療科は病院全体から見た自診療科の位置付け(平均値上下)を知ることができ、それが可視化されていることから一種の改善に向けた動機付けを促されていたといえる。

この段階での成果としては、診療科長においても損益面からも医療を捉えるという経営意識の高揚をあげることができる。具体的な行動としても、診療科長による医療材料の価格交渉、診療科サイドからの後発医薬品の導入の申入れ、高額医療機器導入時の採算面での考慮などの試みがなされることとなった。

この運用推進段階の利用者は、病院執行部・診療科長である。病院執行部は各診療科の収益・費用特性を把握して収益が高い診療科・低い診療科を認識し、さらにその費用が診療材料費や人件費にどの程度依存するかを確認することとなった。各診療科長は他診療科(病院平均値)と比較される形で、自診療科の状況を可視化することとなり、診療科長として対応できる範囲で自発的な改善策を探ることとなった。

制度的な運用の観点からは、定期的な算出と提示体制が構築されたということが言及できる。当時の算出指標データは収益 3 項目・費用 2 項目・利益額とされ、その値が病院平均値とともに示されるとともに、毎月レーダーチャートの形で診療科長へ提示されるという運用がルーティンとして確立された。

③ 原価計算システムの再構築模索段階

2010 年以降の状況として、徐々に算出頻度が減っていったことをあげることができる。この頃より各診療科をも含めて開示する機会は 3~4 カ月毎となり、それ以外では単発の依頼による計算となっていた。

この段階での算出目的としては、執行部による診療科別損益の推移把握となった。運用推進段階において診療科別特性の把握ができたことから、外的な要因(改修工事等)の影響を分析するなど、診療科別損益の経過を把握するということが目的となっていた。また引き続き診療科への動機付けは潜在的に期待されていたものの、診療科長レベルへの経営意識の高揚効果は一巡しており、実際の診療を担当する各医師への働きかけには至っていなかった。

手段としては運用推進段階と同一の手法がとられており、成果としても引き続き収益増加などが見られた。ただ、成果に直接寄与する経営意識の高揚については前段階で十分に喚起されており、今段階でさらに特別な改善が推進されているところまでは至っていなかった。

この再構築模索段階での利用者は、病院執行部ということができ、外的影響における数値推移を把握するのみとなっていた。運用推進段階で関係者であった各診療科長は、対応できる一定の改善を行った後は自発的な改善促進が難しくなっていた。そして一部の診療科長からは診療科内での医師を巻き込むために、改善に向けた事務部門からのサポートの要望が出てくる状況となっていた。

制度的な運用の観点からは、原価計算の運用ルーティンとして確立された以降の新たなステップを検討する段階といえる。算出データを提示されることによる執行部が潜在的に意図していた動機付けは達成されたものの、更なる自律的な動機付けを促す仕組み作り(データ提示方法・利用方法)を探る段階と認識されるようになった。

こうした状況を踏まえ病院執行部ではより効果的なデータ算出・提供を目指して再構築に着手することとなった。利用方法の整理と目的に適した数値の精査、並びに提示方法や運用について再検討することとなった。

具体的には病院における原価計算の算出データの利用目的を明確に整理し認識すること、その認識に基づき計算対象・計算方法・算出頻度に加え、算出体制・運用サポートなどについて議

論⁷⁵することとなった。

(2)再構築におけるデータ精査

再構築が意識された段階では病院執行部が数値の推移を確認することが重要であり、大きな外的環境の変化の影響度合いをみることに主たる利用となっていた。そのため前回算出時との比較が主な認識の手段となっていたが、診療科長の動機付けを再度喚起するために必要な提供情報の整理を行うことと、構築当初から精度が落ちていることが認識されていたことから、算出データの精査が行われた。精査は決算数値と原価計算データの比較と、原価計算データの年間・月間の差異分析で行われた。

⁷⁵ 本来ならば算出システム(HOMAS)の自院での利用目的との適合性も議論すべきであったが、K病院はHOMAS開発の推進大学であったこと、新規開発や新規システム導入に関する機会コストを考慮し、引き続きHOMASを利用するところから検討を開始した。

図表 29 決算数値と原価計算データの比較

単位:千円

項目	決算数値 (A)	原価計算データ (B)	差異	
			(A) - (B)	割合
医業収益	23,679,294	23,736,732	-57,438	-0.24%
入院診療収益	16,048,535	15,900,168	148,367	0.92%
室料差額収益	269,869	281,180	-11,311	-4.19%
外来診療収益	7,350,532	7,383,312	-32,780	-0.45%
その他の医業	134,199	172,069	-37,870	-28.22%
保険等査定減	-123,922	0	-123,922	100.00%
人件費	9,055,824	8,328,202	727,622	8.03%
給料	4,961,301	6,245,186	-78,910	-1.59%
教員給	994,551	2,142,417	-247,787	-24.91%
職員給	3,966,750	4,102,769	168,877	4.26%
賞与	1,311,691	1,300,620	78,988	6.02%
教員給	294,856	307,228	-11,635	-3.95%
職員給	1,016,835	993,392	90,623	8.91%
退職給付	272,949	17,681	257,594	94.37%
教員給	71,742	5,875	67,647	94.29%
職員給	201,207	11,806	189,947	94.40%
法定福利	729,799	764,715	125,149	17.15%
教員給	156,384	268,699	8,671	5.54%
職員給	573,415	496,016	116,478	20.31%
材料費	9,196,914	7,097,313	-2,099,601	-22.83%
医薬品費	5,764,664	4,241,547	-1,523,117	-26.42%
診療材料費	3,313,125	2,747,016	-566,109	-17.09%
消耗設備費	119,125	108,750	-10,375	-8.71%
給食用材料費	0	1,935	1,935	#DIV/0!

※ 本文中の決算－原価計算データ比較で言及する主要勘定科目のみ表記。

出典:内部資料に基づき筆者作成

① 収益

収益面に関しては、決算上の数値がほぼ原価計算上の収益金額としても反映されており、大きな修正の必要性はないと考えられた。

2010年度決算額は医業収益として約236億7900万円となっており、原価計算上の年間データ数値は約237億3700万円と誤差が約5700万円となっている。差異の割合が全収益額に対して0.2%であるため、システム全体の運用としては許容の範囲内と考えられる。

注意を要するとすれば、この誤差の主たる要因(とくに原価計算上の数値が実際の数値より上回る要因)は、保険等査定減(約1億2400万円)が反映されていないことによるものである。原価計算は保険算定(診療報酬明細書による支払機関への請求)をもとに行われているが、これは病院による(支払機関への)支払希望額ともいえるもので実際の支払機関からの入金額とは異なっている。原価計算上に反映させるかは別にしても、医療事務業務の一環としてきちんとした査定に対するマネジメントを行うべき事項といえる。

② 費用(人件費)

人件費は全体合計額として、決算書上では約90億5600万円であり、原価計算上は約83億2800万円と、差異は約7億2800万円(8%)となっている。この誤差については結論から述べると概ね妥当と判断することができるが、算出前提条件(タイムスタディのあり方)、算出方法、留意事項についていくつか補足することができる。

まず算出の前提として、大学として教育・研究業務と臨床業務への計上区分について確認する必要がある。この「教育・研究」と「臨床」の分別状況について、決算書(財務会計)上の処理と原価計算上の処理では異なる方法が採られ、差額(誤差)が生じる原因となっている。具体的には、決算書上の取扱いとしては教員が保持しているPHSによる位置情報からのデータを用い、教育・研究(医学部)と臨床(病院)セグメントの算出割合を定めている。大学構内の建物配置が教育・研究部門と臨床部門が分離していることから、2次元的な位置情報を捉えることで、教育・研究に要した時間割合と臨床に要した時間割合が明確に捕捉できた。現在ではおおよそ教育・研究業務:臨床業務が40:60の割合でセグメント割合を定めており、その数値を用いた計算処理を行って決算書に反映している状況である。対して原価計算では、構築時に行われた原価計算に用いるためのタイムスタディ(1週間・書面による自記式)をもとにした教育・研究業務と臨床業務(並びに臨床業務内の従事部署情報)をもとに計算されている。このタイムスタディでは臨床業務内での対象医師の従事内容の記述が求められており、例えば外来・病棟・手術室・検査室等の活動時間も記載すべきものとなっている。そのため決算書上での必要レベル(活動建物)と

は異なり、詳細な位置情報(フロアなどの概念も含めた3次元情報)の取得や隣接した部署での業務における不明瞭なデータ取得などの問題から、PHS を利用した位置情報では対応できないものとなっている。

算出方法についても概ね妥当な方法といえることができる。医師・看護師・技術職等の給与に加えて手当(通勤手当・法定福利費)がその給与に付随する形で算出・計上されている。また賞与についても該当年度における見込賞与額(途中入職等の場合でも在籍月数に応じた賞与額)が1/12 とされた形で毎月計上されており、支払月にのみ支払実績に応じているなどの単月で過剰となる計上もされていない。なお見込額と実績額の差異については、年度末の3月にシステム上の処理としては13 か月目に相当する調整タームにおいて、その他の年間会計処理と一括して調整することが可能であり、年間データとしては適切に反映されるように構築・運用されている。

しかし留意事項が2点ほど生じている。1点目はタイムスタディの運用についてであり、算出レベルでは問題ないものの運用については注意を要する状況となっている。2点目は勘定科目レベルでの処理方法についてであり、こちらは調整すべきことと運用時に注意すべきことが確認できる。

タイムスタディの運用についてはさらに二分化して考えることができる。1点目は使用データが陳腐化している状況である。構築時に取得されたデータとなっていることから、すでに5~8年⁷⁶程度経過しており、当時の状況と多くの点で異なっていることが想定される。病院における稼働実績(医業収益)は増加していることから臨床業務へのより多くの従事が想定されること、また医療の進歩に伴う診断・治療手技の変化に伴い従事する場所についてもその割合時間に変化していることも予想⁷⁷される。そのためデータ取得コストを勘案する必要はあるが、最新データの取得あるいは運用方法の転換について検討すべき状況である。

またタイムスタディにおいて考慮すべき二点目として、給与データの原価計算データへの取込運用状況についてである。現在のところ3ステップを踏んで運用されているが、そのなかで問題点が生じている。

毎月の給与額確定後に給与管理システムからデータが提供され、それを①HOMAS 用に転換する作業が行われる(約1時間)。そのデータをさらに③新現員表と呼ばれる表とマッチング(約1時間)することとなるが、この中間段階となる②新現員表のメンテナンスに一部ミスが見つかっている。新現員表は法人化以降での各部署の所属役職・人員を反映したもの⁷⁸となっている

⁷⁶ 構築時に数回タイムスタディが実施された模様であるが、現在使用しているデータがいつ実施されたものかは特定できなかった。

⁷⁷ 構築時以降の入職者は、前職者(引継ぎ対象者)と同様の業務内容・業務時間を踏襲しているとの仮定で運用されている。

⁷⁸ 現員表は国立大学時代の定員を示したものであり、新現員表は法人化により法人独自に配

が、このメンテナンスは毎月の人事異動のデータを「目視」でチェックして改定するものとなっており、とくに部署改変や兼職状況などの反映においてミスがあったことが確認された。またそのミスは異動時にチェックされなかった場合は、翌月以降のメンテナンス対象からは漏れるため、ルーティン作業以外での見直しが行われない場合は相違が累積的に重なっていった状況であったことが明らかになった。

勘定科目レベルでは退職給与費用の問題である。退職給与費用は、決算上と原価計算上で相違していることが確認できる。決算書上は約 2 億 7300 万円であるが、原価計算上は約 1800 万円となっており、割合としては非常に大きなものとなっている。原因としては、計上された費用は退職給付引当金繰入額であり、さらにこの数値に計算ミスが生じていたことによるものである。この点はオペレーションにおけるミスともいえるが、大学職員には法人化以前に在籍していた継承職員と、法人化以降に各法人の判断で採用された職員の 2 種類が存在しており、手当の財源なども異なるというそもそもの制度の複雑性にも起因していると考えられる。

③ 費用(医薬品費・診療材料費)

材料費(医薬品費・診療材料費)については、再構築に向けて大幅な改善が必要な状況であった。この再構築を行うきっかけのひとつは、この材料費用において算出数値への誤差があったことによる。

医薬品費は 2010 年度の状況では、決算書上の数値が約 57 億 6500 万円であるのに対して、原価計算上の数値は 42 億 4200 万円と、その差額が約 15 億 2300 万円(医薬品費 26%)という大幅な誤差となっている。仮に原価計算の数値がそのまま用いられるならば、医業収益が約 240 億円である状況で約 15 億円もの費用が計上されないこととなり、その時点で見かけ上で 6%もの収支改善がされているような数値となってしまう。病院マネジメントでは大幅な利益を計上することは難しくなっており、数%の変化で黒字・赤字の境目となるため、意思決定はもちろんのこと心理的な配慮の点でも影響が異なることも予想される。

この差異の大きな原因は「収益」の計上が診療報酬明細書から計算されるものであるのに対し、「費用」はこの診療報酬明細書上の医薬品使用量をもとにして、購入単価を「参照」しながら計算することに由来する。この「参照」で調達部門が利用する「購入マスター」をそのまま参照することができれば、調達部門が日常利用しておりかつ価格交渉や支払時に複数の目が入るため最新の状況を反映しているものといえる。しかし購入単位(箱など)と使用単位(本など)の相違などを主要な理由として、「購入マスター」をそのまま参照することができず、薬剤部で「購入単価

置・雇用した職員を含んだものとなっている(専門官・専門職員などの従来にはない職員のポジション・配置などを含んでいる)。

マスター」として別マスターが運用されている状況であった。そのためこの「購入単価マスター」のメンテナンスが非常に重要であるが、この「購入単価マスター」は薬剤部門では日常の運用において利用されることがないため、メンテナンスが不十分な状態となっていた。そのため新規採用の医薬品を中心に「購入単価マスター」は整備されないままとなっており、分子標的治療薬などの抗がん剤といった最新かつ高額の医薬品など(約 700 項目:同一医薬品の容量違いなどを含む)が参照先なしとして原価計算データに計上されない状況となっていた。

また、診療材料費でも大きな差異が生じている。診療材料費は決算上の数値は約 33 億 1300 万円であるのに対して原価計算上は約 27 億 4700 万円と、約 5 億 7000 万円(診療材料費 17%)となる不整合が生じていた。

この不整合には2つの理由が存在している。1点は医薬品費と同様の問題で、購入単位(箱など)と使用単位(本など)が異なることによる、使用物品の単価参照の不整合の問題である。使用物品は使用物品実績(後述)から患者単位での使用実績データを把握しているが、その把握したデータと「購入単価マスター」の参照は行われていたが、一部の物品で単位の違いによる誤差やマスターのメンテナンス・ミスが発生していたことによる。もう1点は持込品・インプラント品などと呼ばれる、患者の身体特性(材料素材・サイズなど)に合わせて手術時になどに持ち込まれる物品の運営管理に基づくものである。こうした持込品・インプラント品は種類自体が非常に多岐に渡り、かつサイズにより物品自体も種類内で膨大になることが特色であり、そのうえ手術直前の種類選択や術中(切開後)でのサイズ特定などの運用となることから、医療機関では調達部門で事前に準備して「購入マスター」登録していることは少ない状況となっている。そのためその都度の支払処理は行われるものの実績管理は非常に難しくなっており、こうした運用から原価計算時の使用実績(診療報酬明細書請求物品)から購入単価を容易に結びつけることが困難な状況となっている。この2件の理由を主として診療材料では差異が生じていることが確認できた。

なお、使用物品の実績管理においては、K病院では管理精度の高い運用がされていた。調達部門を経由した購入物品は原則として地下の倉庫に保管され、ここで払出単位ごとにシールを添付されて使用部署へ運搬される運用を行っている。シールは 500 円以上のものを基本的な運用単位としており、手術室等一部の部署では部署内での実績管理のためそれ以外の物品についてもシール運用がされている。このシールは使用時に患者単位の使用実績シートに貼り付けられ、まとめて医療事務部門に送付される。医療事務部門では医事請求に当たったの参考資料⁷⁹として利用し、その後で調達部門で原価計算に利用するための読み込みが行われている。こ

⁷⁹ 医事請求できるものは電子カルテにも記載されていることから、この記載内容のチェック(閲覧時点での未入力や診療内容から使用されていると推測される診療材料の記載漏れ確認)として利用されている。

の使用部署におけるシートへの貼り付け状況は、対象物品の95%以上という非常に運用が順守されていることが今回の再構築に当たって確認され、使用部署レベルでの運用変更や手順の再確認には影響しないこととなった。

④ 費用(委託費・設備関係費)

委託費や設備関係費については、決算上の数値と原価計算数値に関しては概ね一致していることは確認できた。

とはいえ考慮すべき点はやはり存在し、月間データ⁸⁰の12か月分と年間データを比較すると差異が生じていることが確認できる。

⁸⁰ 期初は支払関係(財務処理)における年間金額対応という特有の処理ケースが混入している可能性があり、6月は常勤職員給与支払月、7月は嘱託(非常勤)職員給与支払月であることから、担当者と相談のうえ8月データを利用することとなった。

図表 30 2010 年度原価計算データ年間・月間データ差異分析(一部)

単位:千円

	年間データ (A)	月間データ (B)	換算年間データ (C) = ((B) × 12)	差異	
				(A) - (C)	割合
委託費	2,413,789	207,280	2,487,360	-73,571	-3.0%
保守委託費	211,723	9,083	108,996	102,727	48.5%
空調保守費	0	0	0	0	#DIV/0!
昇降機委託費	0	0	0	0	#DIV/0!
消設備委託費	824	413	4,956	-4,132	-501.5%
保守委託費他	210,899	8,670	104,040	106,859	50.7%
その他委託費	807,452	78,234	938,808	-131,356	-16.3%
洗濯委託費	113,646	9,769	117,228	-3,582	-3.2%
感廃処理費	54,286	4,320	51,840	2,446	4.5%
般廃処理費	8,696	845	10,140	-1,444	-16.6%
産廃処理費	15,366	1,540	18,480	-3,114	-20.3%
カルテ管理費	0	0	0	0	#DIV/0!
メッセ委託費	0	0	0	0	#DIV/0!
ベッド委託費	29,211	2,504	30,048	-837	-2.9%
看護・クラ費	205,949	18,061	216,732	-10,783	-5.2%
電話交換費	0	0	0	0	#DIV/0!
ボイラー費	0	0	0	0	#DIV/0!
警備委託費	62,080	5,252	63,024	-944	-1.5%
駐車管理費	0	0	0	0	#DIV/0!
歯科技委託費	0	0	0	0	#DIV/0!
業務委託費他	318,221	35,945	431,340	-113,119	-35.5%
設備関係費	2,809,727	53,368	640,416	2,169,311	77.2%
減価償却費	2,008,467	0	0	2,008,467	100.0%
建物	0	0	0	0	#DIV/0!
建物附属設備	0	0	0	0	#DIV/0!
構築物	0	0	0	0	#DIV/0!
医療器械備品	2,008,467	0	0	2,008,467	100.0%
器械備品他	0	0	0	0	#DIV/0!
車両	0	0	0	0	#DIV/0!
放射同位元素	0	0	0	0	#DIV/0!
有固資産他	0	0	0	0	#DIV/0!
無形固定資産	0	0	0	0	#DIV/0!
機器賃借料	261,890	17,559	210,708	51,182	19.5%
情シス賃借料	884	0	0	884	100.0%
医機器賃借料	123,050	6,482	77,784	45,266	36.8%
在機器賃借料	127,903	10,661	127,932	-29	0.0%
その他賃借料	10,056	416	4,992	5,064	50.4%
修繕費	254,116	16,703	200,436	53,680	21.1%
医療器修繕費	75,281	4,609	55,308	19,973	26.5%
その他修繕費	178,834	12,094	145,128	33,706	18.8%
機器保守費	285,258	19,106	229,272	55,986	19.6%
医器保守費	123,737	8,494	101,928	21,809	17.6%
コンピ委託費	108,138	9,209	110,508	-2,370	-2.2%
機器保守料他	53,385	1,403	16,836	36,549	68.5%

出典: 内部資料をもとに筆者作成

「保守委託費」「その他委託費」「機器賃借料」「機器保守料」などで、原価計算への計上(支払)月が特定の月に偏っている可能性が高いことが確認できる。月間データを12倍したものが年間データと大きく乖離している科目があり、対象月間(2010年8月)で通常月とは多くの計上が行われた状況となっている。例えば、「消設備委託費(消防設備委託費)」は8月が413千円であるが年間支払額は824千円であり、1回413千円が年2回支払われていることが推察できる。同様の乖離の多くがこれらの費用で生じており、共通点としては年間単位で契約等を結んでいる支払処理が行われている費用が多い勘定科目という点が挙げられる。

これらの費用は現在のところすべて支払額をもとに原価計算として計上されている。継続的な運用のため契約された委託、とくに保守業務などのサービスは年間を通じて業務提供が行われている場合が多くあり、その一方で支払については業務の簡素化のため年数回となっていることも少なくない。そのため月次での原価計算を行う場合は業務提供(費用配分)と支払いが異なるケースがあり、今回もこのケースに該当していると考えられる。この乖離については、運用面やデータ整備に対する労力との費用対効果の面から、原価計算データへの反映を配慮しながら運用を考察しなければならない。

設備関係費のうち減価償却費については3点留意することができる。ひとつは減価償却費の計上対象が機器備品のみとなっていることであり、建物に関連する費用については計上されていない。建物関連の減価償却費については正確性の観点からは計上が望ましいものの、各組織単位での管理可能性や意欲維持の点からは計上しない場合⁸¹も見られるため、運用方針を定め対応する必要がある。

次いで機器に関する減価償却費の計上について、医業収益に比例したものとなっている点である。機器利用(減価償却費)と医業収益は必ずしも対応していないため、可能なら設置部署別などの利用状況と対応させるべきである。部署別の固定資産台帳については電磁的にデータが保持されているため、計上方法の改善については前向きに検討することができる。

3点目は計上が年度末のみとなっており、毎月の計上額には反映されていないことがあげられる。年額が約20億円となり医業収益に対して8%という割合となるため、毎月作成するという頻度を目標とするならば、反映されることが相応しい費目ということができる。

減価償却費については、診断・治療の機器への依存度が対象診療科によって異なり、また高

⁸¹ 荒井(2009, 第5章)では聖路加国際病院の事例において、1992年から2000年までは「新病院建設に際し巨額の投資をしたため、減価償却費を部門別原価計算に含めるとどの部門も大幅な赤字となってしまう、部門別採算による効率化の促進という目的には適切でないこと」(103頁)から計上していなかったことが述べられている。

額医療機器購入など経常的な意思決定においても認識されやすい項目である。そのため適切な手法の採用が可能であれば、きちんと反映を行うことで数値への信頼性を高めることができる。また過度な設備投資という購入要望に対しての抑制的な効果を図ることができる。

3 事例考察

(1) データ利用方法の観点からのインプリケーション

① 利用者

前節に引き続き、データ利用方法を分析的利用と働きかけの利用に区分し、K病院の原価計算の利用方法と利用者を整理すると次の通りとなる。

構築段階では、病院執行部が分析的利用として病院全体の収益・費用を把握するため活用していた。運用推進段階では、病院執行部が分析的利用として診療科別損益特性の把握を行うとともに、病院執行部と診療科長が働きかけの利用として活用し、診療科長が経営意識を高揚させられ病院執行部がその過程を確認していた。そして再構築模索段階では、病院執行部が引き続き分析的利用として診療科別損益推移を把握していた。その一方で働きかけの利用としては診療科長への動機付けが弱くなっており、また具体的改善策を組み立てられないことから現場の診療科医師に対してモチベーションの向上を図ることは難しいものとなっていた。

データの利用目的として、分析的利用については病院執行部は一貫して行っており、当初の病院全体の施策実施・評価、次段階における診療科特性把握、さらに診療科別損益推移把握を行ってきており、診療報酬制度をはじめとする外部環境の変化に対して対応策やその評価を重ねてきたといえる。それに対して働きかけの利用については、改善する余地があると考えられる。運用推進段階で潜在的に診療科長に損益改善のメッセージを発することにより、診療科長がそれに応じて改善可能な診療科内の取組みをある程度実施するなど経営意識の高揚が確認された。しかし再構築模索段階ではその効果が薄れてきており、前回比との大きな乖離がない限り、特別に注意を払う状況となっていなかったといえる。

こうしたデータ利用目的の観点からは、原価計算データの利用者により用途が異なること、この用途により同じデータでも利用効果が異なること、利用するステージにより効果は変化することが確認できる。

② 制度運用

原価計算の制度運用からは段階によりその制度マネジメントの目標が異なることが確認できる。構築段階では算出することが第一であり、分析的利用における利用水準を満たす妥当性のある数値の算出と、その算出が定期的に可能な程度までの運用体制を確立することが目標となった。

次の運用推進段階では、定期的な算出が求められるだけでなく分析的利用と働きかけの利用を意識したデータの提示方法が求められたことが確認できた。さらに再構築模索期では分析的利用における提示要件を満たしていたと考えられるものの、更なる働きかけの利用においてはデータ提示に加え、運用サポートに改善の余地があることが示唆された。

この再構築模索段階における働きかけの利用での改善余地は、管理可能性と具体的改善策の提示に分けて考えることができる。

まず管理可能性の観点からは運用推進段階からの提示方法が病院平均値との比較であったことや収益額(利益額)や人件費額の観点からであったことから、各診療科における管理可能性を越えていたといえる。診療報酬が必ずしも原価に基づいて設定されていない以上、診療報酬制度を原因とする診療科による採算性の違いも存在するため、各科を合わせた病院全体としての平均値との比較は改善努力が十分に反映されない可能性がある。また毎月の推移では改善が困難な人件費を指標とすることや、手術室・放射線室等の診療科が必ずしも十分な業務分掌を有していない部門での非効率性が特定できない可能性があったと考えられる。それよりも、一定期間での自部門における数値変動や、期間・管理部署を考慮した損益提示により、改善努力を可視化することで持続的な関心を高めることが可能となるかもしれない。

また具体的改善策に関しては、各診療科の特性に合わせてサジェスションを与えることでより効果的な改善策に結びつけることができる。外来／入院別の損益分岐点分析等により各診療科が焦点をあてるべき注力領域(外来・入院／変動費・固定費)を明示すること、地域連携促進による対象患者群の中長期的な最適化、主要な DPC 群の費目別費用を把握することによる診療プロトコル改善、さらに部門間調整による全体最適化などを目指すことができる。

(2) データ・メンテナンスの観点からのインプリケーション

① 数値算出

数値について、収益に関しては医事請求(診療報酬明細書作成)が患者別に行われていることから精度は保たれるものの、人件費・材料費(医薬品費・診療材料費)・費用(委託費・設備関係費)に関しては、メンテナンスが重要となることが認識された。

人件費に関しては、タイムスタディの適切性が課題と認識できる。タイムスタディはデータ入手に労力を要するステップであるとともに、データ提示者(医師等)の納得性に関わる部分といえる。とくに大学病院では近年の抗がん剤の外来化学療法や手術室の高回転化などの場所別の診療業務時間の変化が生じているとともに、医局人事のローテーションによる入職・退職頻度も非常に高い病院といえる。そのため納得性を保持するためにも適切な時期・頻度・方法でタイムスタディを実施することが求められる。

材料費に関しては、医薬品・診療材料とも単価マスターの重要性が再認識された。メンテナンスが不十分である場合には、6～7年の間に 20%にも及ぶ差異が生じるという非常に使用物品の新陳代謝が速いことが確認できた。マスターに関して言えば、両者とも医薬品管理システム・購買システムにおいて、単価情報が重視されていない点が根本的な要因ともいえる。医薬品授受や購入管理では医療材料の使用現場と取扱単位が異なり、単価情報を整理ことが重視されていない。そのためこれら周辺システムにおいて自動的に連動する情報(数量情報入力による自動単価算出など)が入手できるよう、周辺システム更新時などに検討できるよう努めることができるかもしれない。

それ以外の費用に関しては委託費・設備関係費などがあげられるが、これらの費用は算出方針に関する整理が必要であり、とくに減価償却費においては計上そのものが管理可能性に関する議論となることも確認できる。

② 運用管理

運用に関しては、担当者の役割と運用管理のあり方について考察することができる。

算出担当者は当初は調達部門担当者1人が中心であったため、算出業務の継続性確保の問題、本来業務である調達業務との優先順位の問題が、より効果的な運用の観点から検討の余地があったと考えられる。1人を中心に行われてきたため個人の属性に依存した業務運営となっており、人件費算出時の目視ミスなどの担当者の資質により左右される状況が生じていた。また目的の変更を検討した再構築模索時には材料費を中心にデータの齟齬が生じており、関連するシステム・部署を巻き込んだ組織的なチェック体制や運用体制が不足していたと考えられる。さらに算出担当者の本来業務が調達業務であることは、法人化以降の調達業務の負荷が増大した状況や繁忙期には算出業務の優先順位が低くなっていたと考えられる。

そして運用管理のあり方についても、データの組織における相対的な重要性を高めることで維持が可能となるかもしれない。従来は医療職に対する配慮の点からも運営推進当初の開示することまでの運用であり、目標管理・業績評価等の他管理会計手法との関連を持たせないことで円滑な導入を図った側面があったといえる。そのため提示そのものが目的化しており、提示が動機付けに対して重要性を果たさなくなった場合には算出の意義も低下するものとなっていた。今後はデータの算出だけでなく、データを活用した組織マネジメントを図る仕組み作りを目指すことも、データの精度維持に貢献できると考えられる。とくに、直接は医療専門職の抵抗感を刺激しないものの、予算管理(予算作成)における分析データやバックデータとするなどの連動を高めることで、中期目標・中期計画のより効果的な運用をも可能にすると考えられる。

4 本節のまとめ

医療機関では、原価計算データの利用目的が明確ではないケースが多く、時系列的な運用変化におけるデータ整備の必要性が必ずしも意識されていない状況が生じていた。そのため、事例をもとに病院における原価計算システムの利用における留意事項を示したことは、本研究の貢献といえる。

事例では分析的利用と働きかけの利用とが、潜在的な部分も含めてデータ利用方法として意識され、活用実態に影響を及ぼしていることが確認できた。また、データ・メンテナンスの観点からは、材料費を中心とした費用における周辺システムとの連動性に問題が生じやすいことが数値レベルで確認することができ、また委託費・減価償却費などの管理可能性に課題が残っていることも明らかになった。

第4節 本章のまとめ

本章では、医療機関の部門別原価計算システムの導入事例として、大学病院についての検討を行った。

大学病院は、複雑で多面的な機能を持っているおり、大規模病院ゆえのスタッフを抱えているため、多角化する医療マネジメントや分権化した組織(部門)を持っている。さらに、大学・大学病院における医療機関マネジメントの進展が、地域の病院に対しても医師の交流やプレゼンスの観点から影響度が高いものとなっている。そのため、大学病院を部門別原価計算の研究対象とすることは、大学病院そのものの調査・分析対象としての重要性だけでなく、一般的な医療機関に対する示唆を得るものと言える。大学病院の現状として、国立大学法人化に代表される通り、近年の大学病院の経営環境は厳しいものとなっており、私立大学で先行しているものの部門別原価計算についてもある程度普及しつつあることが確認できた。

まず、10 大学病院を対象としたマルチケースにて事例考察を行った。最初に「システムデザイン」の観点で調査・分析を行った。「情報システム設計」として、計算対象についてはマネジメント対象の適合は進みつつあり、算出規格については収益・人件費・材料費などで一定レベルでの正確性が保たれていることが確認できた。また、「運用システム設計」として、作業負担については人件費のタイムスタディや材料費の購買単位と使用単位の相違や委託費の稼働と支払実績の差については大学間の差が生じていた。関連システムについては、医事会計システム・給与管理システムについては連動が進んでいるもの、物品管理システムなどにはまだ洗練化の余地があり、コード化(体系・粒度の統一)や病院経営・運営の俯瞰的な視点からデータ整備が十分でない側面が明らかになった。次いで「原価計算データ活用」の観点で調査・分析を行った。「データ活用状況」として、算出回数・開示範囲については各大学のルールに即したものとなっており、活用目的については多様であるものの損益分析目的は共通であることが明らかになり、提示資料についてもそれぞれの工夫が見られることが確認できた。「運用体制」として、算出担当者は私立大学では会計・企画・医事部門と異なっており、国公立大学では企画部門が担当することが多くなっていた。算出データの運用をサポートする企画部門については、業務内容については計画立案・財務データ等分析・予算関連業務などの戦略的意思決定へ方向性を示すものが中心であるものの、体制や業務内容の細部については大学により異なることが明らかになった。

そして、国立大学病院に対するシングルケースにて事例考察を行った。最初に、「導入ステージ」別の考察として、構築段階・運用推進段階・再構築模索段階で状況・目的・手段・形態は異なっており、それに伴う成果つまり活用状況も異なるものとなっていた。この活用実態については、分析的利用と働きかけの利用の観点から考察することができ、利用者としての病院執行部と診療科長、制度運用としての算出・データ提示・運用サポートといった切り口で効果的な活用につ

いて検討していく必要が明らかになった。また、「データ・メンテナンス」の観点からは、「収益」については、オペレーション運用に用いる医事会計システムとの連動からある程度の精度が保たれていることが明らかになった。しかし、材料費を中心とした「費用」については、オペレーション運用に用いる周辺システムとの連動について病院マネジメントの視点とは異なっていることから問題が生じやすいことが確認できた。また委託費・減価償却費などは算出に当って管理可能性に課題が残っていることも明らかになった。

第6章 原価計算データ活用事例－予算管理におけるケースリサーチ

本章では、医療機関における部門別原価計算データの活用事例として、予算管理に対する適用のついてのケースリサーチを報告する。最初に、医療機関の予算管理に関する先行研究について紹介する。次いで、マルチケースとして6病院に関する部門別原価計算と部門別予算管理に関するリサーチ結果を報告し、予算管理システムとしての3つの機能について分析する。さらに、1法人における事業別予算管理の聞き取り調査を通じて、医療法人における予算管理の実態を明らかにする。

第1節 医療分野における予算管理の先行文献

本節では、医療分野における予算管理の先行文献を整理する。

実務浸透については、先行研究では日本の医療機関では部門別予算管理は十分な展開が見られないことが明らかにされている。

予算管理紹介・研究については、海外では、会計学者による文献で体系的に紹介されるとともに、行動管理会計領域の定量分析が多く研究されている。日本では、会計士・コンサルタントを中心に実務家向けの文献で予算管理手法の紹介があるとともに、部門や事業計画といった限定した研究が中心となっており、予算管理のオペレーションについては限られた状況となっている。

1 医療機関における部門別予算管理の展開状況

医療機関全体では、自治体病院をはじめとする公的機関の割合が比較的多くなっている。そのこともあり、上位団体による予算承認や組織全体の財務管理といった点から、予算編成業務はかなり高い比率で実践していると考えられる。また、この予算編成に伴い何らかの形で予算－実績比較といった予算統制も行っていると推測できる。

しかし、こうして想定される予算編成・予算統制業務は、編成・統制理由の点からも組織（法人）全体あるいは施設（病院）全体での枠組みとなっていると考えられる。その場合に、多角化された法人や規模の大きな施設では、予算編成における精度や予算統制における実効性は、必ずしも高くないと思われる。

このような予算編成精度を高め予算統制の実効性を求める状況では、部門別予算管理が有効な経営管理手法と考えられる。しかしその実践状況については、医業収益 10 億円以上の医療法人では、収益予算は 40.6%であり、費用予算は 35.5%と報告されている(荒井・尻無濱 2011)。また、医療法人だけでなく、公的病院を含む DPC/PDPS 関連病院⁸²では、収益予算は 22.9%であり、費用予算は 12.9%に留まっていると報告(荒井 2013b, 第 4 章)されている。

2 海外の医療分野の予算管理に関する先行文献

海外の医療分野の文献では、会計学者などによる文献のなかで、予算管理の体系について多くの紹介が行われている。医療分野の管理会計に関する代表的な文献として、Hankins and Baker(2004)では、1章を設けて組織マネジメントの観点から損益予算・財務予算について紹介している。Young(2014)では、1章を損益予算にあてて理論的な予算編成ステップなどについて

⁸² DPC/PDPS 対象病院は、届出を行った急性期病院に適用されている。同調査では、支払対象として届出を行った病院と、支払対象の準備としてデータ供出の届出を行った病院を関連病院と表記している。

解説し、さらに1章を財務予算にあててキャッシュフローのサイクルを中心に説明を行っている。医療分野の原価計算に関する文献においても、Finker and Ward(1999)では、予算の役割や基本予算の全体像について1章が設けられるとともに、差異分析の解説についても1章が設けられている。Baker(1998)でも、1章を設けて新しい動向としてABCに基づいた予算管理について紹介が行われている。

研究については、組織行動への影響に対する実証研究が多くなっている。経営管理面での責任や役割を分析した研究として、権限移譲や個人的な影響についてのオーソリティとの関係(Abernethy and Vagnoni2004)や、部門管理者のコントロール範囲やタスクの相互依存(Mia and Goyal1991)などがある。また、管理会計手法を通じたコミュニケーションについて、経営目的や経営規範の重要性の認知(Abernethy1996)や、戦略変化における業績との関係(Abernethy and Brownell1999)が、理解促進の重要な要因として実証的に研究されている。さらに、予算への参画に対する認識を研究したものとして、予算参加に関する役割葛藤(Comerford and Abernethy1999)や、プロフェッショナル意識の組織目的への統合における予算利用への巻き込み(Abernethy and Stoelwilder1995)や、予算参加並びにフィードバックへの参加度と動機づけと達成意欲に関する研究(Lu2011)などとして積み重ねられている。

また、記述的な研究については多くはないものの、看護部門の人件費管理に関する紹介(荒井2002b)や、部門管理者の予算に関するコミュニケーション(Nyland and Pettersen2004)などが報告されている。

3 日本の医療分野の予算管理に関する先行文献

日本の医療分野の文献では、会計士・コンサルタントを中心に実務家向けの書籍で予算管理手法の紹介が行われている。例えば、公認会計士による紹介(石尾2014)では、1章を予算管理制度の紹介と予算編成のステップ・留意点とし、1章を業績管理の観点から予算修正・補正や部門別管理とを紹介している。また、コンサルタントによる紹介(池上2011)では、基本的な予算編成の体系とともに、設備投資の試算に関して注視した紹介を行っている。

研究については、医療分野と限定すると必ずしも十分な蓄積があるとはいえない状況である。機関全体では、予算管理に関する概要解説(神馬1958, 久保1963, 守屋1954)や、変動予算試行事例(柴崎・小宮1973)や、営利企業と対比したプロセス・機能の特徴に関する考察(衣笠2013, 第6章)がある。また部分的な実務事例としては、給与予算算出(川上1999)や、病棟アメニティ等の改善(小東他2001)が紹介されている。そしてBSCとの連動についての考察(大塚2008, 高橋2011)や事例報告(穴井2007)があり、さらに事業計画との結びつきについての事例調査(雨宮2012, 荒井2013e; 荒井2013f)も存在している。

そうしたなかで予算管理におけるマネジメント・プロセスに関する記述的な研究としては、神馬(1976;1977)による編成手続きを中心とした考察、小宮(2009)による大学病院を対象とした考察、さらに衣笠(2013, 第7章)による企業立病院を対象とする報告など少数に限られている。

4 本節のまとめ

本節では、医療分野における予算管理の展開状況並びに予算管理研究の実態について検討した。

予算管理の展開については、施設レベルでは普及が進んでいると推測できるものの、部門別予算管理は十分な展開が見られないことが明らかにされている。

また、予算管理紹介・研究については、海外では、会計学者による文献で体系的に紹介されるとともに、行動管理会計領域の定量分析が多く研究されていた。日本では、実務家向けの文献で予算管理手法の紹介があるとともに、部門や事業計画といった限定した研究が中心となっており、予算管理のオペレーションについては限られた報告のみとなっていることが明らかになった。

第2節 病院における部門別原価計算と結びついた予算管理の現状

本節では、6病院に対するマルチケースにて、原価計算データをもとにした予算管理の状況を調査・分析する。伝統的な予算管理の計画・統制・調整機能に基づいた分析により、原価計算データと予算管理の関係について考察するものとなる。

1 研究目的・研究方法

(1) 研究目的

本節の研究では、部門(以下、責任センターと称する)別原価計算をもとにした予算管理システムの記述により、実務プロセスを詳解することを目的とするものである。さらに、複数ケースによる事例研究として分析することにより、責任センター別原価計算に基づいた予算管理の内部要因・今後の課題について示唆を得ることをも目的としている。

ここでの責任センターとは、「病院施設内の各部門(各診療科・各病棟・手術部門・検査部門など)など、その組織内の業績に責任を持つ管理者が存在する組織内の部門責任単位」(荒井2013c, 113頁)のことを指している。

(2) 研究方法

研究方法として、2013年9月～12月にかけて、6病院の原価計算・予算管理担当者に対する質問票に基づく半構造化されたインタビューと内部資料閲覧を通じて実施されたケーススタディを採用した。6病院の選定は、既存研究等にて責任センター別原価計算かつ責任センター別予算管理を行っていることが明らかな17病院⁸³に対して調査依頼を行い、最終的に本研究に協力が得られた病院に依っている。

ケーススタディによる研究手法については、Kaplan(1986)にある通り会計データを通じたマネジメント研究において、理論構築に向けた実践状況の類型化に対して基礎を与えるものであることから採用した。

⁸³ 本インタビュー対象には大学病院が含まれているが、5章で検討した病院は対象としていない。5章での検討の通り、予算編成に利用している大学は3大学あったものの病院全体の予算編成の側面が強く、部門別の編成・統制といった本章で検討する予算管理の側面は十分に窺えなかったためである。

図表 31 調査実施記録

開設主体	病院名	病院規模		調査日		インタビュー
医療法人	L病院	10診療科	約100床	2013/9/2	17:30～18:40	副事務長・経理スタッフ
医療法人	M病院	4診療科	約50床	2013/9/24	18:10～19:45	企画管理部長
社会福祉法人	N病院	20診療科	約500床	2013/11/25	13:30～15:30	事務長・経理スタッフ
医療法人	O病院	17診療科	約150床	2013/12/3	13:40～14:50	事務局次長・事務局副課長
国立大学法人	P病院	31診療科	約600床	2013/12/4	13:30～14:45	経営企画課長・係長
医療法人	Q病院	33診療科	約900床	2013/12/18	11:15～13:00	経営企画室長・企画スタッフ

出典:筆者作成

(3)分析フレームワーク

本インタビューは、予算管理システムにおける損益予算を主な対象とし、神馬(1976; 1977)・小宮(2009)・衣笠(2013)によって示された、予算管理システムにおける経営トップ層と現場管理者の編成・統制プロセスに沿って聞き取りを実施した。その上で計画機能・統制機能について、経営管理における役割を考察するため予算管理における責任所在(Abernethy・Vagnoni2004, Comerford・Abernethy1999)の側面を踏まえて、原価計算データの位置付けの観点から行った。また調整機能について、行動促進のための予算参画(Abernethy・Stoelwilder1995, Lu2011, Mia・Goyal1991)やコミュニケーション(Abernethy1996, Abernethy・Brownell1999, 衣笠 2013)の観点から検討した。

2 結果

(1)各病院の原価計算システム・予算管理システム概況

L病院は、経営状況が良好で医療・介護連携に向けた積極的な施設・事業を展開している法人の中核施設であり、病院では毎月4部門に分けて原価計算を実施している。原価計算データは予算管理においてキャッシュフロー管理・設備投資判断の基礎データとなっており、予算編成・予算統制としては経営トップ層による全体像の把握の点で機能している。施設・事業は車で10分圏内に展開しており、各施設規模がそれほど大きくないことから現場に通じた施設長が参加する毎月の会議を通じて確認が行われている。

M病院は、理事会構成が変更され経営管理を強化した病院で、毎月2部門別の原価計算を実施している。原価計算データはキャッシュフロー管理・目標管理の基礎データとなっており、予算編成・予算統制としては経営トップ層が適切な事業予測を立てることと、その予測を現場責任

者の目標として落とし込む点で機能している。1施設で組織規模が大きいことから、経営トップ層が日常的に現場へ出向き、問題の対処やコミュニケーションが行われている。

N病院は、理事会構成が変更され経営管理を強化した病院で、毎月診療科別の原価計算を実施している。原価計算データは予算管理におけるキャッシュフロー管理・目標管理の基礎データとなっており、予算編成・予算統制としては経営トップ層が適切な事業予測を立てる点と、現場管理者に対する多面的な業績管理のもとでの財務目標との摺合せの点で機能している。多面的な業績管理は病院全体・部門(現場管理者)・現場スタッフ間で連動するように作成されており、目標設定・中間評価・事後評価の過程でヒアリングを行うことで、経営トップ層－現場管理者－現場スタッフへの方針伝達や意見交換が行われている。

O病院は、安定した経営のうえで地域ニーズに応じて施設展開し始めた法人の中核施設であり、病院としては年2回診療科別の原価計算を実施している(施設別としては毎月実施している)。原価計算データは予算管理においてキャッシュフロー管理の基礎データとなっており、予算編成・予算統制としては病院全体の安定した損益傾向のうえで診療科別実績推移のチェックとして機能している。経営改善に結びつく委員会などの組織活動体制が整備されており、その過程で常に現場の情報が経営トップ層に伝わる仕組みが形作られている。

P病院は、国立大学法人化を機会に経営管理を強化した大学病院で、充実した経営スタッフ層を活かして毎月診療科別の原価計算を早期にかつ精緻化して実施している。原価計算データは予算管理において経営指針策定・損益見通し・部門目標との連動に関する中核データとなっており、予算編成・予算統制としては予算策定と各部門の動向確認として機能している。予算立案時に高額事業に関する意見聴取が行われるとともに、目標乖離が起きる場合には原価計算データをもとに随時経営トップ層とのヒアリングが行われている。

Q病院は、地域ニーズに応えるために積極的に施設・事業展開している法人の中核施設で、毎月診療科別の原価計算を実施している。原価計算データは予算管理において法人(病院)全体のキャッシュフロー管理となるだけでなく、各部門単位での編成・統制の基礎データとなっている。経営トップ層・現場管理者が一体となって部門単位の予算編成を行うとともに、部門目標管理とも連動させた予算統制としても機能している。病院トップ層が部門動向を毎月チェックしており、目標乖離が起きる場合は原価計算データをもとに随時経営トップ層とのヒアリングが行われ対応策が講じられている。

(2)原価計算の実施状況

① 計算対象

4つの病院(N・O・P・Q)で診療科別原価計算が行われており、1つの病院(L)では外来・デイ

サービス・2つの病棟別、1つの病院(M)では病院・健診別に計算が行われていた。

② 算出頻度・算出時期

算出頻度については、5つの病院(L・M・N・P・Q)では毎月の算出が行われ、1つの病院(O)では年2回の算出が行われていた。

また算出時期については、翌月10日過ぎ(M)から、遅くとも翌々月第1月曜日(Q)となっており、すべて所定の会議体等で報告が行われている。1つの病院(P)では、月中の統計処理後に暫定版が報告され、財務処理確定後の月末に確定版が報告されている。

③ 開示形式

すべての病院で何らかの形式で、該当する責任センターの診療科長等の管理可能な範囲を示しているものとなっている。具体的には、該当する責任センターの直接材料費・直接人件費が明示される病院(L・M・O)、直接材料費⁸⁴に焦点を当てた上で責任センター別利益を示す病院(N)、貢献利益・管理可能利益・診療科利益等の管理可能範囲の段階的な明示を行う病院(P)、直接費・間接費(Q)を分離して示す病院となっている。

(3) 予算管理の実施状況

① 予算編成

編成方針としては、3つの病院(M・P・Q)で中期計画が作成されて連動しており、3つの病院(L・N・O)では理事長による年度方針の策定が起点となっていた。

収益予算については、5病院(L・M・N・P・Q)で責任センター別原価計算の結果をもとにした診療単価×患者数×稼働日の積算をもとに計算されており、この積算に増加・減少要因等を加味して作成されている。またそのうち3病院(M・P・Q)では、学会に伴う休診の影響や流行性感冒などに伴う季節要因等も加味した月別編成を行っている。

費用予算については、本部にて変動費部分と固定費部分に分けて作成されていた。変動費部分は薬品費・診療材料費が相当するが、すべての病院で収益に対する比率で計上されていた。収益予算に連動するため、5病院については責任センター別原価計算に基づいた収益予算から算出した計上となっている。固定費部分については、医師・看護師等の入退職を考慮した人件費は5病院で責任センター別に算出され、委託費・賃借費などの見込み可能な経費については病院全体で計算されている。

⁸⁴ 内部資料では「医業費用」の表記となっているが、病院会計準則等で示される医療提供に直接かかわる人件費や経費を含んでおらず、医薬品費・診療材料費で構成されていた。

大規模改修・高額機器関係の予算については、大型の投資となることや中長期計画と結びつくケースが多くなることから、何らかの形での中期計画を反映する病院(L・M・P・Q)が多くなっている。そして投資許容額が設定されることを踏まえ、投資額のみ設定する病院(L・O)、購入物品までを詳細に選定する病院(M・Q)、より高額の機器のみ詳細に選定しそれ以外は期中の必要性をも勘案する病院(P)に対応を分けることができる。

② 予算統制

期中の予算統制として、すべての病院で毎月報告・検討が行われており、基本的に責任センター別に統制されている。その際に前年度実績との比較はすべての病院で行われており、さらに前々年度実績比較(P)で年次経過をも把握することが行われていた。予算実績比較は、4病院(M・N・P・Q)で行われていた。

実績動向による対応策については基本的にすべての病院で検討されている。その際に、診療報酬改定の動向等を勘案して、病院全体の損益動静から注力しやすい責任センターに対する検討が中心になる病院(L・M・N)と、全体の動静を考慮しつつも目標値等から乖離の大きい責任センターに対する検討が中心になる病院(P・Q)に分かれている。ただし経営状況が良好な1病院(O)については、「法人の利益が確保されていればよい」との考えからも、近年は見込み通りの収益・損益額となっていることで特別な対策は講じられていない。

また、インセンティブ制度については、すべての病院で医師に対する年俸制導入(L・M・N・O・Q)あるいは評価による賞与加算(P)が行われていた。年俸制・賞与加算部分にて業績評価に連動した評価給制度も導入されているが、予算管理実績そのものは指標として選択される場合もある病院(L・M)・定性評価の1要因となる病院(O・P)・指標の1つとして構成されている病院(N・Q)となっている。

図表 32 調査結果①(概況・原価計算・予算編成(事業計画・収益予算))

項目	L病院	M病院	N病院	O病院	P病院	Q病院
概況	経営状況が良好で地域ニーズに 応えるための積極的な施設展開を 志向している法人の中核施設。 病院では毎月4部門に分けて原価 計算を実施している。 原価計算データは予算管理にお けるキャッシュフロー・管理・設備投 資判断の基礎データとなり、予算編 成・予算統制としては経営トップに よる全体像の把握の点で機能してい る。	理事会構成が変更され経営管理 を強化した病院。 毎月2部門別の原価計算を実施し ている。 原価計算データは予算管理にお けるキャッシュフロー・管理・目標管 理の基礎データとなり、予算編成・ 予算統制としては経営トップ層に適 切な事業予測と、現場管理者に対 する多面的な業績管理の点での 財務目標との層合せで機能してい る。	理事会構成が変更され経営管理 を強化した病院。 毎月診療科別の原価計算を実施 している。 原価計算データは予算管理にお けるキャッシュフロー・管理の基礎 データとなり、予算編成・予算統制と しては病院全体の安定した増益傾 向のうえで診療科別委嘱推移の チェックとして機能している。	経営状況が良好で地域ニーズに 応えるための段階的な施設展開を 志向している法人の中核施設。 病院としては年2回診療科別の原 価計算を実施している。 原価計算データは予算管理にお けるキャッシュフロー・管理の基礎 データとなり、予算編成・予算統制と しては病院全体の安定した増益傾 向のうえで診療科別委嘱推移の チェックとして機能している。	国立大学法人化を機会に経営管 理を強化した病院。 毎月診療科別の原価計算を実施 している。 原価計算データは予算管理にお いて経営指針策定・増益実現し部 門目標との運動に関する中核デー タとなり、予算編成・予算統制とし ては予算策定と各部門の動向確認と して機能している。	地域ニーズに応えるための積極 的な展開を志向している法人の中 核施設。 毎月診療科別の原価計算を実施 している。 原価計算データは予算管理にお いて法人(病院)全体のキャッシュフ ロー・管理となるだけでなく、各部門 単位での編成・統制の基礎データと なっている。経営トップ層・現場管理 者が一体となつて部門単位の予算 編成を行うとともに、部門目標管理 とも運動させた予算統制としても機 能している。
計算対象	病院部門別(外来、デイサービス・2 病棟) ※法人として施設別も実施。	部門別(病院、健診)	診療科別 ※法人として施設別も実施。	診療科別 ※法人として施設別も実施。	診療科別 ※法人として施設別も実施。	診療科別 ※法人として施設別も実施。
算出頻度・時期	毎月 翌月第4金曜日	毎月 翌月10日過ぎ	毎月 翌月最終火曜日	年2回・半期終了後翌月会議 ※施設別:毎月・翌月会議	毎月 翌月(月中暫定版・月末確定版)	毎月 翌々月第1月曜日
原価計算 開示形式 (※)	収益 費用 直接材料費 直接人件費 間接人件費 間接費 医業利益	収益 費用 材料費 人件費 経費 医業利益 一般管理費 経常利益	収益 費用 直接材料費 医業総収入 医業費用 医業総利益 人件費 その他経費 減価償却費 医業利益	収益 費用 直接材料費 医業総収入 医業費用 医業総利益 人件費 その他経費 減価償却費 医業利益	収益 費用 家動費 医業総収入 医業費用 医業総利益 人件費 その他管理費 管理可能個別固定費 管理不能個別固定費 診療科利益 共通固定費 償却前利益 減価償却費 償却後利益	収益 費用 直接費(人件費・直接材料費) 間接費(配賦金額) 医業利益 医業外収益 医業外費用 経常利益
事業計画	理事長年度方針 ※電子カルテ・大型修繕積立金は 導入済み。	中期計画	理事長年度方針	理事長年度方針	中期計画	中期計画
収益予算	前年実績をベースに「経営トップ層」 (経理)が作成する。	前年度実績を参考に「経営トップ 層」(事務局)で策定。診療科別曜 日別患者数・単価表を作成して、現 場管理者(各部門責任者)へ落とし 込む。事業計画との差がある場合 に対策検討・費用予算見直しを行 う。	外来入院とも、「経営トップ層」(事 務局)で作成後に「現場管理者」(各 部門)の目標値として落とし込まれ る。 外来・前年度診療科別単価・患者 数・営業日に、新事業・改善目標を 加味して作成する。 入院:全病棟平均値をもとに新事業 等を加味して作成する。	「経営トップ層」(事務局長)が前年実 績をベースに作成する。	「経営トップ層」(事務局)が入外別・ 科別・7区分で作成する。 会議にて「現場管理者」(診療科長) の審議・了承を得るプロセスになっ ている。	1日患者数×単価×稼働日数で作 成する。医師の増える診療科などを もとに「経営トップ層」(理事会)が全 体方針を立案し、「現場管理者」(各 部門)とすり合わせられる。月別に 作成して字芸等で稼働が少なくな る月も考慮される。

※ N・O病院については、閲覧した内部資料による表記を記載した。

作成: 報告書作成

図表 33 調査結果②(予算編成(費用予算・大型事業)・予算統制・その他)

項目	L病院	M病院	N病院	O病院	P病院	Q病院	
費用予算	固定費が中心のため「経営トップ層」(院長+企画)で作成する。変動要素は収益に対する費用の割合で推定する。	「経営トップ層」が「現場管理者」の協力のうえで作成した事業計画ですべて反映する。	「経営トップ層」(事務局)が作成する。人件費は前年度水準にベア・人件費動向を加味して作成する。物件費は前年度数値をベースに目標患者数を加味して策定する。	「現場管理者」(各責任センター)が、概算金額・必要性を記載して、「経営トップ層」(事務局)に提出する。	「経営トップ層」(事務局)が、前年度実績をベースに収益予算の増加分を考慮して積増形で作成する。	「経営トップ層」(事務局)が内外別・科別・8区分で作成する。会議にて「現場管理者」(診療科長)の審議・了承を得るプロセスになっている。	収益割合で「経営トップ層」(事務局)で作成する。人件費は「現場管理者」(診療科事務)から人事に上がり、人事が予算作成する。
大型事業(大規模改修・高額機器購入など)	「経営トップ層」が「現場管理者」の期中の要望に対応する。但し電子カルテ・施設修繕は積立てされる。	「経営トップ層」が「現場管理者」との協議のうえで作成した事業計画ですべて反映する。	新病院竣工があり、大型事業は建築関係の別プロジェクトで「経営トップ層」と「現場管理者」が関与して取り扱われている。	総括に反映されるが、「経営トップ層」(事務局)の承認・承認申請は各年度中に「現場管理者」からの「物品購入同意書」「承認同意書」の形で提出され、必要性の調査等を加えて審議される。建替え等の複数年の事業は理事長の提案で動き始め、別途予算に反映される。	「現場管理者」が病院収支差額見込みを見据えたうえで、「現場管理者」は開示した中期計画に示した年度計画との整合性や更新契約等の大型事業を盛り込み、年度中ごろに「現場管理者」へ配分する病院長裁量費の枠を暫定的に設定する。	大型プロジェクトは、「現場管理者」によりプロジェクトごとの算出を12-1月で行い、2月に取りまとめる。高額機器は、12月中に「現場管理者」から購買部門に申請してもらい、1月の高額物品購入会議で検討して、「経営トップ層」が最終決定する予算に組み込んでいる。	
数値比較	前年度実績比較	予算実績比較 前年度実績比較	前年度実績比較	予算実績比較(期末) 前年度実績比較 前月実績比較	予算実績比較 前年度・前々年度実績比較	予算実績比較	
対応	「経営トップ層」での分析・対策実施が行われる。	「経営トップ層」での分析・対策実施が行われる。	「経営トップ層」での分析・対策実施が行われる。	近年は見込み通りの収益・損益額推移となり、特別な対応を行わなくてもよい状況にある。	「現場管理者」(診療科)からのリクエストがありデータを分析しカンファレンスに呼ばれることもある。また、臨時の院長にアテンド(「経営トップ層」「現場管理者」)などで、稼働率・薬剤・DPC等の対応を議論することもある。	「経営トップ層」が患者数などは毎日注視しており、随時ヒアリング(「経営トップ層」「現場管理者」)などを実施。	
インセンティブ	医師は年俸制を導入している。	医師は年俸制を導入している。	医師は年俸制を導入しており、財務面についての業績給のウェイトがある。事務職も実績評価があり、昇格要件にも入ってくる。	看護部門は目標管理制度を導入済み。組織全体としては、人事考課でのフィードバック・等級制度の仕組みを整えているところ。医師は年俸制で実績給がある。	診療科長に裁量権があり定性評価が行われている。評価により賞与加算。	医師は年俸制を導入している。目標達成が自分の契約に関わるため、毎月見ているということを見せるのは大切。	
その他	人事評価などとの連動を行いたい。	医療と経営に関するハイブリッド型の人間が少ない。		理事長は、数字はトップ・事務職だけが把握しておけばよいという考え。予算を重視する使い切り・通算計上があるため目安のレベル。すべての施設が黒字ではないが、法人の利益が確保されればよいという考え。	限界利益・管理可能までが実績に反映。配賦に対しては診療科評価をするための按分レベルの見直しが必要。	赤字については強調せず、トレンドでパフォーマンスを測っている。「どれだけよい方向に予算を立てるか」が重要。	

出典：報告作成

3 考察

責任センター別原価計算と予算管理のあり方を考察するに当たり、計画機能・統制機能について経営トップ層から現場管理者に対してどのように責任と権限が委譲され責任センター別原価計算データが利用されたか、また調整機能について計画・統制においてどのように施されたかという観点から考察を行うこととする。そして、原価計算、予算管理、責任センターの責任・権限の委譲範囲の観点から、責任センター別原価計算に基づく予算管理の内部要因と今後の課題について考察を行うこととする。

(1) 計画機能

予算編成そのものの主体については、経営トップ層(L・M・N・O)が主導で目標を作成する病院と、現場管理者(P・Q)を巻き込んで作成している病院が確認できた。さらに経営トップ層主導の場合でも、部門目標へ落とし込んでいる場合(M・N)があり、実質的には、損益見込みの目安として経営トップ層のみが利用するケース(L・O)と、経営トップ層が目安としつつかつ現場管理者の目標管理指標としても利用するケース(M・N・P・Q)とに類別することができる。

まず、経営トップ層のみが利用するケースを考察する。経営トップ層は病院全体に対する経営責任があり、それは単年度のみならず中長期に渡るものである。そのため単年度の損益計画のみならず中期的な借入金などの資金計画にも大きな関心があり、予算編成の主目的は損益計画の目標数値がキャッシュフローの流動性確保やバランスシートの健全性を担保出来ているかを確認するものである。2病院(L・O)は経営が良好なこともあり、現状の延長線上での経営を志向していることから、損益見込みの目安として予算編成を行っている。このときに責任センター別原価計算データは主として正確な算出見込みを担保するものとして機能し、財務的な見通しに裏付けを与えるものとなる。

次いで、現場管理者の目標管理としても利用するケースを考察する。収益予算については、診療単価×患者数データをもとに計画されていた。責任主体の観点からは経営トップ層が提示する診療単価と、現場管理者の合意を得た患者数と捉えることができる。つまり収益予算が作成される場合でも、現場管理者の責任は収益額ではなく患者数であると考えることができる。4病院(M・N・P・Q)は経営向上を目標ともしており、現場への動機づけをも意図している。このときに責任センター別原価計算データは、経営トップ層が許容できる収益額・損益額の基礎となる患者数の算出・合意のために活用されていると考えることができる。

(2) 統制機能

予算統制の前提として、毎月の責任センター別原価計算データが経営トップ層並びに現場管理者まで開示され、損益推移や目標(予算)到達度が把握されていたことが確認できた。そのうえで対策検討に当たっても、経営トップ層が中心となって対策立案する病院(L・M・N・O)と、現場管理職が中心となって立案する病院(P・Q)とに分けて考察することができる。

経営トップ層が中心となる病院(L・M・N・O)は、経営トップ層の責任において、診療報酬改定の動向を踏まえた業務シフト(訪問診療実施等)や大きな改善を必要とする業務に対する介入(委託業者変更等)が行われていた。つまり、経営トップ層の意思決定が必要な損益構造そのものの見直し(新規収益領域拡大・固定費削減)が行われており、責任センター別原価計算の観点からは現状把握に加えて新規事業・業務改善のシミュレーションに必要なデータ提示が行われていたと考えることができる。

現場管理者が中心となる病院(P・Q)では、目標数値との乖離が起こる場合には、院長による現場管理者に対するヒアリングが随時行われていた。ヒアリング内容としては、主として収益額減少に対する患者数変化(外来患者数・入院患者数(病床稼働率)・手術件数等)の要因確認のうえで、利益額減少への対策を検討することが中心となっている。そして、診療単価やコストについて対策が必要な場合は、入院患者に対する在院日数見直し・後発品導入等に関して議論されていた。つまり、責任主体の観点から纏めると、対策が必要となる責任センターの選定は経営トップ層の責任であり、対策立案・実施については現場管理者の責任とすることができる。また責任センター別原価計算の観点から纏めれば、経営トップ層が注意すべき責任センターを特定するために、そして対策の実施効果確認のために、機能していたとすることができる。

(3) 調整機能

調整機能については、調整を行う主体である経営トップ層と、調整を受ける側に位置する現場管理者がいることを認識する必要がある。そして、責任センターに対する権限・責任の委譲は、荒井(2013f, 第9章)が指摘するように組織の規模に関連していることを考慮しなければならない。

まず、予算編成・予算統制において、経営トップ層が主体的に計画・対応するケースを考察する。経営トップ層が担っているケースは比較的小規模の病院で、経営トップ層が現場管理者を兼務しているか、あるいは日常的に現場での動向を把握できている。そのため調整に相当する部分を織り込んだ形で計画立案がされており、統制においても現場への影響度合いが考慮された形で行われていたと理解することができる。言い換えるならば、組織が小規模であるため、現場レベルでの対応が必要となる状況は経営トップ層の意思決定が必要な状況に直結し、日常的に

経営トップ層と現場管理者がコミュニケーションを取ることで、早急な改善が可能になっているということである。

次いで、予算編成・予算統制において、現場管理者が関与して計画・対応するケースを考察する。現場管理者へ権限・責任を委譲するというケースは比較的大規模の病院で見られ、経営トップ層がすべての現場マネジメントについて把握することが困難なパターンが多い。そのなかで予算編成において、経営トップ層が現場管理者に対して収益予算算出のための患者数の部分について諮ることで実効性を高め、さらに現場管理者にとっても1日あたり外来患者数・入院患者数といった従事者1人あたりの業務負荷を把握しながら編成されたことが分かる。また予算統制においては、患者数変化の妥当性については現場管理者がそもそも説明責任を負っており、その変化の背景説明や対応策実施に対して必然的にコミットすることとなる。そうではない診療単価そのものに起因する部分については、責任を問うのではなく新規の課題として対応について意思疎通していたと考えることができる。その場合は現場管理者の責任ではないものの、経営トップ層が注視することで改善に対する動機付けが働き、業績改善に繋げていたことが確認できる。

さらに、大型事業の計画と実施においても、予算管理における調整機能の役割が見られた。設備予算の編成・執行方法は、中長期の資金計画とも関係するため予算編成方針によって大きく異なるものの、衣笠(2013, 第7章)と同様に組織の規模に関わらず6病院(L・M・N・O・P・Q)においてボトムアップ型で立案されていた。つまり現場管理者の必要と考える設備が何らかの形で申請され、経営トップ層が投資額の許容範囲(予算有無)を見定め、さらに現場管理者と経営トップ層が経済性並びに社会的意義・必要性を相互に対話した上で最終的に執行されていた。その際は新規投資に伴う収益・費用は試算されているものの、荒井(2012a)で示された通り高度な医療技術を志向する医療従事者のモチベーションや地域ニーズへの適合性など、必ずしも経済性のみで投資の判断をすることなく執行されており、現場管理者・スタッフの経営に対する参画意識を持たせるものとなっていた。

(4) 予算管理に関する内部要因と今後の課題

① 内部要因

「責任センター別原価計算に基づいた予算管理」の内部要因として、原価計算のあり方・予算管理のあり方・責任センターの定義に伴う責任・権限のあり方の観点から、3点上げることができる。

まず、責任センター別原価計算の観点からは、適切な原価計算の実施があげられる。毎月という頻度で、翌月から翌々月上旬というタイムリーな時期に責任センターに対して結果の提示が

おこなわれていた。さらに「限界利益・管理可能利益までは実績が反映するが、管理不可能部分の配賦に対しては適切な按分ルールへの見直しが必要」(P)とあるよう各責任センターの管理可能性や管理対象となるレベルに対応した集計が行われていた。そうした直接材料費・直接人件費といった現場管理者のコントロールできる範囲を確認できることで、現場管理者のデータに対する納得を得ることができ、各責任センターでの予算編成・統制の基礎データとしての信頼が確立されていたことがあげられる。

次に、責任センターに対する予算管理の観点からは、経営トップ層と現場管理者間のコミュニケーションがあげられる。責任センター別の予算管理が可能となるには、収益予算については責任センター別の患者単価・患者数に立脚して、費用予算については変動費を責任センター別収益予算に連動して編成し、経営トップ層がその数値を現場管理者にひとつひとつ諮ることが要因の1つになると考えられる⁸⁵。具体的には、中期計画の公示(L・M・P・Q)や収益目標額に関する調整(M・N・Q)や高額医療機器等の大型事業の立案(O・P・Q)等の場面でコミュニケーションを適切にとり、現場管理者の要望を汲取りながら編成することで、現場管理者＝医療者の医療提供と経営(採算確保)という役割葛藤に対して緩和の効果(Comerford・Abernethy1999)があると考えられ、経営目的や価値の理解(Abernethy1996, Abernethy・Brownell1999)がより促進されていたと言及できる。

そして、責任センターの定める予算管理の責任・権限の委譲範囲の観点から、状況に応じた評価指標に基づく業績管理についても考えることができる。「科別に管理を行っていても、赤字については強調しない」(Q)とされるように、赤字・黒字については診療報酬の適切性や地域ニーズとの合致により、現場管理者の責任・権限の範囲を超えることも考えられる。フィジビリティの高い目標値との差異を確認することやトレンドの変化でパフォーマンス(診療実績)を捕捉すること(小宮 2009)で、現場管理者のモチベーションを損なわない仕方でマネジメントを行うことが必要と思われる。

② 今後の課題

「責任センター別原価計算に基づいた予算管理」の今後の課題として、原価計算のあり方・予算管理のあり方・責任センターの定義に伴う責任・権限の観点から、3点上げることができる。

まず、責任センター別原価計算の観点からは、原価計算の結果分析についてである。収益一

⁸⁵ 病院単位のみで予算編成をすることは、収益と費用の関係が希薄なままにそれぞれの予算項目を積み上げる形となる(小宮 2009)。その結果として、責任センター別に再編しようとする場合には、責任センターごとの収益・費用の集計は十分な根拠をもってできないこととなり、目標達成に向けて現場管理者の理解を得ることは困難となることが予想される。

費用の結果表示がされ、必要に応じて診療単価・患者数等の状況把握も行われるものの、「医療と経営に関するハイブリッド型の人間が少ない」(M)とのコメントのように、経営トップ層・現場管理者がオペレーションの改善策を立案できるほどには分析されていない。各責任センターの主要な DPC 疾患に対する医療の質を踏まえた検査・薬剤・在院日数の適正化など(池田俊也 2008)は診療報酬改定ごとに注視することも必要であり、また医師の労働生産性((収益－変動費) / 医師人件費)などの指標を設けること(小宮 2009)で、業務移管やスキルミックスの見直しなど医師にしかできない付加価値を与えるような医療提供効率化策も検討することができる。

また、責任センターに対する予算管理の観点からは、責任センターの現場管理者・現場スタッフの自律的な業務改善を促す仕組みについても、検討することができる。医師の年俸制などインセンティブを促進する制度については導入されているものの、「予算管理にしても人事評価との連動がうまくできていない」(L)とするなど、企業立病院(衣笠 2013, 第 7 章)や先進的病院群(荒井 2013f, 第 5 章)のようには制度間の整合性が十分にはとれていない状況である。戦略目標を現場まで落とし込むバランス・スコアカードなどの手法を取り入れている病院(N・Q)もあることから、病院全体－現場組織－個人の目標整合性を取ると同時に、個人目標だけでなく組織目標の達成も個人の評価・報奨に有機的にリンクする仕組み作りを考慮することができるかもしれない。

最後に、責任センターの定める予算管理の責任・権限の委譲範囲については、それぞれの組織がさらに深く責任センターのあり方を検討することが求められる。多くの病院で収益に直結する患者数を指標として目標管理が行われていたが、開示された報告内容や診療科に対するヒアリングでは診療単価や費用についても言及されていた。つまり、収益のコントロールに責任を負う収益センターという概念と、収益に加えて費用にも責任を負う利益(=収益－費用)センターの概念が混交している状態となっている。今いちど各責任センターの管理可能性を再考すれば、外来患者に対する選定療養費制度や長期処方や地域連携の充実などの患者構成の見直しを通じて、患者数のみならず診療単価に対して各センターが働きかけられる余地もある(今西 2009)と考えられる。また、Abernethy・Vagnoni(2004)が予算管理を通じたコスト意識向上が示唆しているように、現場管理者が高額薬剤の価格交渉へ参加したり、検査機器等の有効活用による1患者あたりの固定費逡減などに取り組んだりすることによって、現場管理者としても費用への働きかけや管理が可能な点があると考えられる。そのため、改めて責任・権限に関する現場管理者の目標数値の意味、つまり収益額の基礎となる患者数に限定したままの責任センター(すなわち収益センター)として管理するのか、あるいは利益額や許容できる損益額を達成できるような収益額とすることで患者単価や費用をも含んだ責任センター(すなわち利益センター)として管理するのかを考慮する必要があるかもしれない。

4 本節のまとめ

責任センター別原価計算をもとにした予算管理について、責任センター別管理を志向する病院では、原価計算は基本的に毎月なされ、各責任センターが管理可能範囲を意識させるフォームをもって開示されていた。予算編成では、収益予算は実現可能性の高い患者数と診療単価の積算となっており、費用予算は変動費部分が収益比率で構成されている。予算統制では、収益における患者数に注視したマネジメントが行われていた。こうした予算管理では、組織の規模に応じて経営トップ層と現場管理者との間で責任主体に対応して調整が施されたと考えることができ、大型事業においても現場管理者からのボトムアップでの立案が行われて、経営トップ層が投資可能な範囲でコミュニケーションを取りながら執行することで予算を通じたマネジメントに寄与していたことが明らかになった。

第3節 医療法人における事業別原価計算に基づいた予算管理の事例考察

本節では、医療法人を対象としたシングルケースにて、事業別⁸⁶原価計算をもとにした予算管理について報告する。本部で集中的な管理を行いながら、現場管理者(事業責任者)に対して収益(患者・利用者数)や設備投資の面で参画させながら管理を行っている事例に関する考察となる。

1 研究目的・研究方法

(1) 研究目的

本研究の目的は、医療組織の類型化並びに営利企業との対比から描出された医療機関一般の特徴と照らし合せながら、「医療法人」が経営する医療機関における予算管理の実態を明らかにすることである。

医療機関の開設主体に様々あるなかで「医療法人」を選択した理由は、医療提供を担う主たる開設主体であること、公的病院群と異なり経営自由度が高く管理が進んでいることが想定されるものの、先行研究において記述が稀少であることからである。

(2) 研究方法

研究手法としては、半構造化したインタビューと、外部資料並びに内部資料に基づいたケーススタディである。ケーススタディにおける分類としては、医療機関の予算管理事例について医療法人を取上げることから、澤邊他(2008)で示されたケーススタディの分類のうち、特定の現象を理解するうえで一部の変数を変化させるバリエーション増大のケースに相当する。

調査対象法人は、大分県大分市戸次(へつぎ)地区に拠点をもつ社会医療法人財団天心堂(松本泰祐理事長:以下、天心堂とする)である。天心堂は1934年に大分市郊外にあたる戸次地区に松本医院として創設され、1980年に天心堂へつぎ病院となり、1985年に医療法人財団格を取得している。その後は、診療所・健診センター・老人保健施設・在宅介護支援センター・病児保育施設・地域包括支援センターなどの地域での必要性が高まる保健・医療・介護・福祉関連施設を展開し、2008年には公益性の高い医療をしていることが認められ全国で8番目に社会医療法人財団格⁸⁷を取得している。

⁸⁶ 本ケースの実態は、正確には「責任センター」と呼ばれるものである。対象となる19事業は、コストセンターとしての法人本部と、収益センターとしての各センターで構成されている。しかし同法人では、定款に記された事業を施設別に管理しているという意識が強く、組織内でも事業別という表現を用いている。そのため、本稿でも事業別という表現を踏襲する。

⁸⁷ 公益性を担保する条件を満たして都道府県知事の認定を受けることで、比較的幅広い事業から得られる収益を病院などの本来事業へ充てることができる医療法人のこと。

このように、天心堂は DPC/PDPS 対象病院を有するとともに多施設展開している法人である。荒井(2013b, 第 9 章)が示した通り、相対的な規模の大きさは組織的マネジメントを必要とし、かつ政策として急性期⁸⁸から介護までの一貫したサービス提供⁸⁹が推進されていることから、今後の医療分野のマネジメント研究に寄与するため同法人を選択した。

なお、中核となる天心堂へつぎ病院について捕捉するならば、であり、ベッド数 173 床(急性期病棟 118 床・回復期リハビリテーション病棟⁹⁰26 床・亜急性期病棟⁹¹15 床・緩和ケア病棟⁹²14 床)の DPC/PDPS 対象病院である。二次救急指定病院⁹³・卒後臨床研修病院⁹⁴などの施設認定を受け、大分県地域医療計画⁹⁵(大分県 2013)でも小児医療・救急医療・へき地医療の県の供給体制に組み込まれており大分市郊外の医療提供の一端を担う病院である。

天心堂の事業展開は大きく3地区に分かれ、予算管理対象ともなっている19事業から構成されている。まず中核となる大分市戸次地区には、本部(病院)施設では①法人本部事務管理事業と②病院事業とが営まれている。また戸次地区には病院と近接して診療所施設があるが、そこには③診療所事業／④訪問看護ステーション事業／⑤鍼灸院事業／⑥健診センター事業／⑦ホームヘルパー事業／⑧デイサービスセンター事業／⑨居宅介護支援事業／⑩在宅総合ケアセンター事業が行われている。さらに診療所に4施設が隣接して⑪介護老人保健施設・デイケア事業(陽光苑)／⑫障害児デイサービス事業(一休さん)／⑬地域包括介護支援センター事業／⑭病児保育事業(つくしんぼ)となっている。また、豊後大野市には診療所があり、⑮診療所・デイケア事業／⑯介護老人保健施設事業(おおの郷)／⑰居宅介護支援事業が営まれており、さらに大分市大道地区にも診療所施設があり⑱診療所事業／⑲サービス付高齢者専用賃貸住宅事業が展開されている状況である。

⁸⁸ 重点的かつ高密度な医療提供のこと。

⁸⁹ 例えば、2010年診療報酬改定では脳卒中に関する地域連携パス(施設間連携のサービス提供プロトコル)が介護分野まで拡張された。

⁹⁰ 日常生活動作の向上による寝たきり防止と家庭復帰を目的としたリハビリテーションを集中的に行う病棟のこと。

⁹¹ 急性期の治療を終え、自宅へ退院する人に対して、引き続き一定期間の治療やリハビリが行われる病棟のこと。

⁹² 症状の進行したがん患者に対して、がんの進行に伴う身体的・精神的苦痛を緩和する治療やケアを提供し、苦痛を和らげ生活の質を改善することに焦点が当てられている病棟のこと。

⁹³ 入院や手術を要する症例に対する救急医療を提供する都道府県が告示し指定した病院のこと。

⁹⁴ 大学卒業後の研修医に対して臨床研修プログラムを提供している病院のこと。

⁹⁵ 日常生活圏で医療提供体制が確保されるよう、都道府県が5年ごとに定める計画のこと。

図表 35 社会医療法人天心堂展開事業

施設	大分市戸次地区										豊後大野市				大分市 大道地区				
	本部(病院)		診療所								介護 老人 保健 施設	障害児 デイ サー ビス セン ター	地域 包括 支 援 セン ター	病児 保 育 施 設	診療所		診療所		
事業	①	②	③	④	⑤	⑥	⑦	⑧	⑨	⑩	⑪	⑫	⑬	⑭	⑮	⑯	⑰	⑱	⑲
	法人本部事務管理	病院	診療所	訪問看護ステーション	鍼灸院	ホームヘルパー	デイサービスセンター	居宅介護支援事業	在宅総合ケアセンター	地域包括支援センター	介護老人保健施設・デイケア	障害児デイサービス	地域包括支援センター	病児保育	診療所・デイケア	介護老人保健施設	居宅介護支援事業	診療所	サービス付高齢者専用賃貸住宅

出典:筆者作成

インタビューは、同法人の予算管理の仕組みを構築した財務顧問を中心に実施し、そのマネジメント上の位置付けについては理事長・常務理事に確認し、さらに実務プロセスの詳細や遂行上の意識を把握するため施設事務長・本部経理課長にも行った。

図表 36 調査実施記録

日時		インタビュー対象
2013年12月16日	10:15~12:15	財務顧問
2014年3月24日	9:30~11:35	財務顧問
	13:50~14:35	常務理事(本部事務局長兼務)
	14:40~15:10	理事長
	15:10~15:55	施設事務長
	15:55~16:50	本部経理課長
2014年3月25日	9:30~10:50	財務顧問

※ インタビュー内容はすべて録音されている。

出典:筆者作成

(3)分析フレームワーク

分析フレームワークとして、医療法人の予算編成及び統制プロセスについては、神馬(1976; 1977)・小宮(2009)・衣笠(2013, 第7章)を踏まえた実務プロセスとして記述する。

また、考察の観点については、荒井(2013f, 第5章)の医療組織の予算・業績管理の類型化に基づいたうえで、衣笠(2013, 第6章)で示された医療機関一般の予算管理システムの機能に

ついて3つの特徴から考察する。より具体的には、荒井(2013f, 第5章)が医療組織における本部・施設間及び施設内での予算・業績管理を、財務限定一貫型、多面業績一貫型、施設財務・部門多面型と類型化している点を参照する。また、衣笠(2013, 第6章)による予算管理における医療機関の特徴に関する文献研究を参照する。すなわち、コミュニケーション(対話)機能ともいふべき調整機能を特に重視している点、プロフェッショナルの自律性とキャリアを配慮することで組織に巻き込むことが可能になる点、専門職が会計数値に抱く嫌悪感を予算参加によって減らすことで役割コンフリクトが解消されコミットメント形成に近づく点である。

2 事例報告

(1) 予算編成

予算編成は、対象会計年度(4月～3月)の前年度11月から3月にかけて、本部・各事業・現場スタッフが関与しながら、展開している19事業ごとに作成されている。

まず、毎年11月下旬に、本部より予算に関する申請フォーム・担当部門別スケジュールがドキュメントの形で各施設に配布される。各施設では施設内にある事業が申請単位となり、施設長・施設事務長を中心とする事業責任者層⁹⁶が現場スタッフからの要望を汲みながら作成する。

① 各事業単位による予算申請まで

申請フォームは、各事業単位で新規計画・高額機器購入等要望・人事計画(増収・規模拡大要員／欠員補充)・研修計画に加えて、収益計画を立案するものとなっている。

各事業単位では、事業責任者層が現場スタッフに対して、新規計画・高額機器購入等要望について優先順位を考慮し取り纏める。新規計画は事業単位内での新たな取組みで、高額機器購入等要望は20万円以上の機器購入や施設整備を指している。また、事業責任者は、各専門職(看護師・リハビリ技師・介護士など)を束ね事業を跨ぐ本部専門職責任者と調整しながら、人事計画・研修計画を練り上げていく。

さらにこれと並行しながら各事業責任者は本部とも調整しながら収益予算案を立案するが、申請フォームでは具体的な検討事項・留意項目が示され、まず患者・利用者のグループごとの単価・見込数を算出していく。例えば介護施設であれば、要介護度1～5群ごとに単価・利用者数の実績数値をもとに見込んでいく。これに想定される点数改定の増収・減収要因や利用者増の対策を加味し、さらに季節変動を勘案した月毎の収益予算案を編成していく。

一方、本部では総務・用度・施設・経理課を中心に、予算編成作業を進めていく。本部内でも

⁹⁶ 基本的には、施設長(医師)と施設事務長(事務職責任者)が複数の事業を管理しているが、施設規模によっては事業ごとに事務長が任命されている場合がある。

勘定科目ごとに担当部署が示され、総務は人件費を、用度・施設は担当科目ごとの費用を推計していく。経理は各事業単位から提出される収益予算の妥当性をチェックするため、事業単位レベルでの単価・患者(利用者)数の見込みから収益額を見込み、また減価償却費・租税公課などの経理課管轄の予算案を作成していく。

② 予算申請から予算案承認まで

次いで、予算申請後は事業単位と本部間で調整作業が実施される。

新規計画については、事業単位と本部関連部署のヒアリングを適宜実施し、その意義・ニーズをもとに、収益と人員・必要機器等の提供能力を試算しながら検討していく。

収益に関しては、事業単位が作成した予算案に対して、本部経理課が自部署で試算した数値を参照しながら、各事業の算出根拠をチェックし妥当性を確認していく。

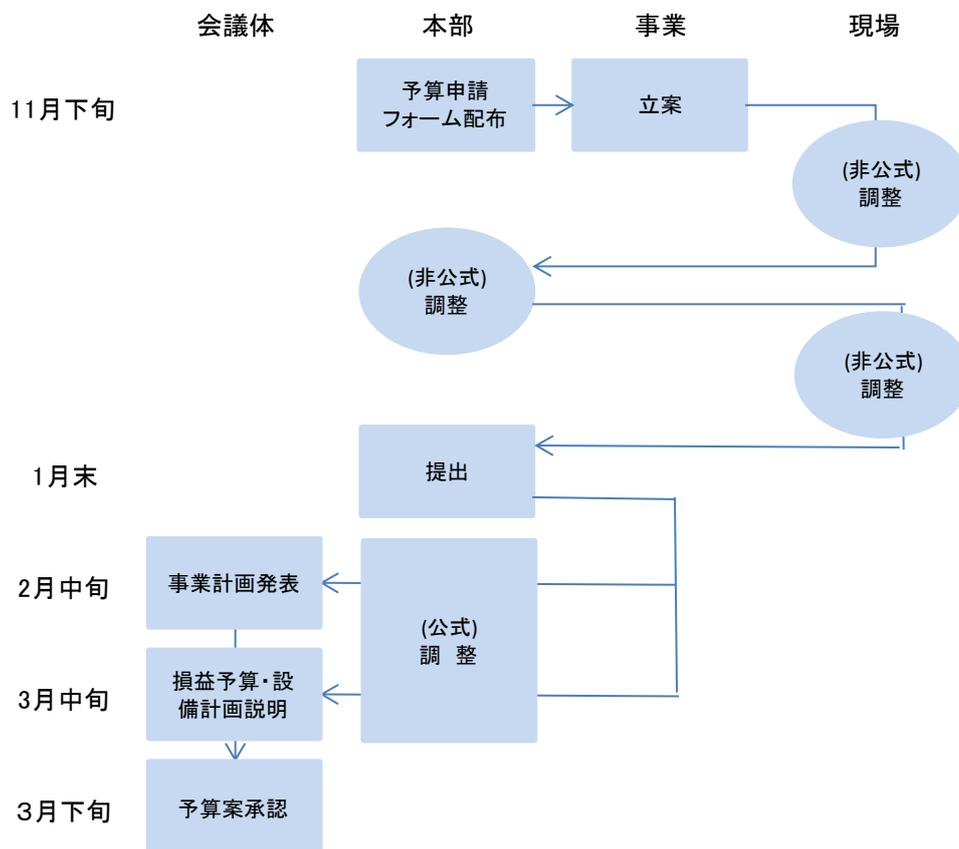
また費用については、大きく4つの区分に分かれている。人件費については、本部専門職責任者との調整が終わった人事計画を事業単位が正式申請し、総務が詳細を確認しながら人件費予算として確定させる。変動費については、用度・施設で実績をもとに見積もった暫定数値に対して、事業単位と調整した収益予算をもとに収益額に対する過去の費用の構成比の割合で作成する。例えば、医薬品費・医療材料費等の患者・利用者数に連動する科目があり、これらは事業単位から提出された収益額をもとに修正した収益予算から微調整する。固定費についても、委託費や修繕費等では本部で算出した数値に対して予算申請を踏まえて微調整を施していく。

そして、高額機器購入等の設備については慎重なプロセスで検討・調整される。事業単位では単位内での要望を集約し、優先順位を付けて正式申請する。本部では事業責任者にヒアリングを行い、必要性・単位内での優先順位等を確認し見積もりをとる。そして対象物件の性質から購入・リースあるいは両方の可能性といった判断から減価償却費・リース料等の算出を物件ごとに行い「動産予算申請一覧」を作成する。さらに、本部では収益予算・(算出した減価償却費を含む)費用予算から各事業単位でのキャッシュフロー見込みを計算して借入金等の計画を詰め、事業単位ごとの物件概算見積り・自己資金・借入金・リース契約等をまとめた「短期設備投資計画」を作成する。執行部はこの「動産予算申請一覧」と「短期設備投資計画」をもとに最終的な購入・賃貸借物件を選定していく。原則的に事業単位のキャッシュフローに見合った投資枠を設定し、事業単位の優先順位上位から選定していく。しかしその際に投資枠上限までは選定せず、事業単位間で投資枠を融通し合う形で法人としての戦略的物件も選定している。

こうして作成された新規計画・損益予算・設備計画は、事業責任者が集う法人事務部会・法人幹部会議(後述)にて、2月中旬に人員・設備等にも関連する新規計画が発表され、3月中旬に損益予算・設備予算が説明される。この説明時には更なる修正等を考慮した段階とされ、最終

的な調整段階と位置付けられている。これらのプロセスを経たのち、3月下旬の理事会・評議員会で新規予算案として承認される。

図表 37 予算編成フロー



出典:筆者作成

(2) 予算統制

予算統制については、1カ月単位での損益に関する数値の確認・対案実施と、予算統制に対する意識醸成によって支えられている。

① 毎月の予算管理プロセス

1カ月単位での損益に関する数値の確認・対策実施は、翌月下旬の常任理事会・法人幹部会議・法人事務部会で行われている。常任理事会は法人トップに各施設長も理事として参加する意思決定機関である。法人幹部会議は常任理事会メンバーに各専門職責任者が出席する会議体であり、法人全体の目標管理・意見交換・対策立案から事業単位に関する事案が検討される。

法人事務部会は本部管理職に各事業の事務長が集まる会議体で、経営面を中心とした目標管理・意見交換・対策立案が検討される。

毎月の財務面の報告資料は、常任理事会では数十ページに渡る経営報告書として準備される。前月の法人連結損益・損益概要・施設別損益内訳に加え、各項目の年度累計・連結3期の貸借対照表要約・キャッシュフロー計算書要約、さらには借入金の年間返済計画に、該当年度の設備投資概要である。法人幹部会議・法人事務部会では、損益に関する内訳までが提示され、各施設別状況を含む法人全体の損益状況と各事業の実績が報告されている。

各会議体では、事業単位の収益・費用の内訳が勘定科目ごとに示され、「事業収益」の目標到達度が検討される。目標は、基本的には該当する事業の経常利益がプラスとなる数値であるが、新規事業は給与費を賄える水準で、高収益事業は新規事業や検討事業への投資を賄える利益水準で設定される。分析では、事業ごとの1日平均患者・利用者が目標水準と比較され、不足収益額・不足人数とともに示される。さらに、現在の事業収益額に対する人件費比率や、目標とする人件費比率とするための事業収益額が示されている。

これらの報告・分析を受けて、各事業は現場スタッフや関連する本部担当部署の助力を得ながら対策立案を検討していく。ある施設事務長は次の通り述べている。

(数値実績は)事務長職の人間に対してはシビアにご指導いただいている。すごく求められている。例えば、結果が出ていないということは、計画が達成できていないということなので、そこに立ち返る。計画を見直して。その予算が承認されて進んでいるので、指摘を受けるということは、予算に対して結果が出ていないということなので。その振り返り。そのうえで、出来ていない理由を模索していく。そして現場のほうへ落とししていく。

各事業に対しては、収益に関連して意識づけされ、基本的には予算計画に沿った施策の実施状況の確認や、患者や利用者を増やすための方策が模索される。例えば、患者・利用者の交通手段は車が中心でマイクロバス送迎を行っているが、運行ルートはニーズに合っているのかが検討される。また、診療・営業時間についての検討も行われ、勤労世代を対象としたサービスでは時間変更・延長についても議論される。さらに介護・福祉事業では周囲の関連施設との関係構築も重要であり、受入体制やサービス提供環境について積極的に伝達することも行われる。

② 予算統制に対する意識醸成

予算統制では計画に対する乖離がチェックされ、財務コントロールについて強く強調されている。会議等で事業責任者層には予算管理が職務であるという認識が浸透しており、人事を管轄する

常務理事(事務局長兼務)も次の通り述べている。

(財務目標について)みなさん、かなり認識を強く持っていますね。温度差はありますけれども、法人幹部会議・常任理事会といったものを中心に、法人の財務状況や目標達成度を、PL・BS・CFを中心に説明を入れていってる。また事務部門は、事務長さんを中心に(法人)事務部会というものを行っていて、このなかで、かなり細かい各施設の報告があったり、情報共有というか対応策検討というのがあって、そういう色んな機会を持っていることで、認識を強く持っているということができると思います。

予算統制に当っては、目標収益・利益などの達成度が直接の業績評価や金銭的な報酬として反映されるわけではない。しかし中期的には異動・昇格等の人事考課の対象となり、定性的な評価の一部として考慮されている。このため、通常業務の遂行として、事業責任者に予算統制に関する意識付けや行動管理が行われているといえる。

また、予算外申請については厳しく事由が確認され、予算申請に対する意識を高めることにも繋がっている。例えば、固定資産取得に関する場合は、まずなぜ予算申請を行わなかったかが問われ、さらに今年度中にどうしても必要なものかも問われる。機器の故障に伴うものであっても、使用年数からの発生予測や、保守(修理)費用見込みや、代替手段に関する認識などが厳しく追及される。こうした段階を経て、理事会で検討し初めて許可されている。

3 考察

本事例の医療法人としての予算管理プロセスについて、医療組織における予算・業績管理の類型化の観点から考察する。また、医療機関の予算管理の機能の3つの特徴の観点からも、経営責任者層－事業責任者層－現場スタッフへの介入の仕方を基軸として考察する。

(1) 予算・業績管理の類型化

荒井(2013f,第5章)の類型化に当てはめると、法人本部並びに部門(事業)を通じた経営管理については、本事例は本部による集権的性格が強く財務的管理で一貫している「財務限定一貫型」と見做すことができる。そしてその財務に関しては収益に焦点が当てられ、収益の意味合いが階層ごとに変換されたものといえる。

つまり「経営責任者層」の主たる関心は、地域に対する医療・介護・福祉サービス提供を通じた法人全体の維持発展で、それを支えるための適正な「利益額」の確保である。そして、「事業責任者層」に対して、経営責任者層は利益額を確保するために必要な「収益額」として伝達してい

る。さらに事業内での「現場スタッフ」に対して、事業責任者層は利益額を確保するための「患者・利用者(数)に対する意識付け」という形で呼びかけている。

言い換えるならば、「経営責任者層」は地域に対する責任から事業継続に向けて各事業の適正「利益額」の確保を志向している。そして、「事業責任者層」にとっては、「収益額」として事業ごとの費用に基づいた目標値に変換されている。さらに「現場スタッフ」にとっては、「患者・利用者数増加に対する取組み」「患者・利用者増加に向けた連携施設への周知」などとして定性的な行動指針に変換されている。

この収益を中心とする経営管理は、財務一貫管理型以外の先進的病院群(荒井 2013b, 第 5 章)や企業立病院(衣笠 2013, 第 7 章)で示された多面的業績管理とは異なっている。医療法人の多くが、中小規模の機関であるゆえの給与水準や医師主導型の経営となるといったやりがいの面から、経営管理に携わる人材が必ずしも十分ではなく、マネジメントに関する仕組みが徐々に整えられている段階であることに起因する可能性がある。

(2) 調整機能の重視

調整機能の重視という点では、法人全体の各事業間の業務バランスというだけではない。経営責任者層の集権管理のもとでの事業目標の統合として理解でき、調整機能は予算計画・統制に及んでいることが確認できる。

まず予算計画面であるが、各事業が収益予算を立てる際の情報交換や予算根拠に関する本部とのヒアリング作業(事業外垂直調整)があり、この段階は「経営責任者層」と「事業責任者層」との調整作業といえることができる。次に、事業単位内での新規計画・高額機器購入等の施設要望の立案に向けた内部調整(事業内垂直調整)であり、この段階は「事業責任者層」と「現場スタッフ」の調整作業といえることができる。さらに事業単位と本部専門職責任者による人事計画・研修計画等の施設横断的な調整(事業間水平調整)も存在しており、この段階は「経営責任者層」並びに「事業責任者層」による「現場スタッフ」の事業間の補正作業とみることもできる。

そして予算統制面であるが、毎月の定例会議体では予算と対比した分析と対策立案の検討が行われ、「経営管理者層」並びに「事業管理者」との調整(事業外垂直調整)といえることができる。またこの対策立案の実施に当たっては、包括的な動向管理の形として業務指示・意識共有となっており、「事業責任者層」並びに「現場スタッフ」の調整(事業内垂直統制)ともいえる。

この計画・統制面に当たってもトップダウン並びにボトムアップのみという形ではなく、3者間の擦合せを踏まえることで目標達成に向けた実効的な立案・実施を担保するものとなっており、コミュニケーションの介在(Aberbathy1996, Abernethy and Brownell1999, Nyland and Petterson2004, 衣笠 2013)が医療機関経営ではより重要な点であることを確認することができ

る。

(3) プロフェッショナルの自律性とキャリアへの配慮

予算管理に当っては、専門職を尊重するというプロフェッショナルの自律性とキャリアへの配慮をみることができ、とくにこの点は固定費を中心とする管理で確認できる。

この固定費管理での「経営責任者層」の主たる関心は、収益額と比して妥当な費用となっているかであり、必ずしも費用の詳細を求めているわけではない。「事業責任者層」に対しては、本部は設備投資の際に投資枠を定めたものの、優先順位を尊重していた。さらに「現場スタッフ」に対しては、本部は就労環境や専門職としての教育の面から人事異動・研修計画が関する点で、専門職責任者と現場スタッフが協議した予算申請を尊重していた。

つまり、「経営責任者層」は長期借入金等のキャッシュフローに大きな影響を与える設備投資総枠をコントロールしており、固定費に関する部分については具体的な介入を行っていない。「事業責任者層」は現場スタッフからの意見を吸い上げながら必要となる新規設備を選定し、その優先順位については専門職が集まる事業内で協議していた。さらにサービス提供する「現場スタッフ」は、人件費・研修費は各専門職による事業単位横断の形で立案しており、事業責任者の同意を得たうえで事業単位から申請されていた。

この点についても、先行研究で示された通り自律性・キャリア形成に配慮した経営管理を裏付けているといえ、特に新規設備投資に関して費用対効果以外の側面が検討される可能性があることは、荒井(2013b, 第2章)で示された医療機関の特徴をも重ねて裏付けているといえる。

(4) 会計数値に抱く嫌悪感の減退によるコミットメントの形成

衣笠(2013, 第6章)は、直接的ないしは間接的な予算参加によって専門職が会計数値に抱く嫌悪感を減少させ、役割コンフリクトが緩和されることによるコミットメントの形成が起きることを指摘している。

会計数値に抱く嫌悪感の減退ということについて、「経営責任者層」は「事業責任者層」に対しては利益額でなく収益額を用いることで、提供したサービス総量の代替指標つまり事業活動結果として機能させていた。医療機関では、出来高制の名残から収益額を目標数値として利用することが一般化⁹⁷していたことから、事業責任者層に対しては馴染深く、収益予算の立案は提

⁹⁷ 古くから日本医師会による診療報酬改定の増額要求や第1次医療計画策定時のかけこみ病床については知られており、また近年では検証結果が分かれてはいるものの、医師誘発需要等が指摘されている。これらの一連の行動は、収益から費用を控除した利益の追求というよりは、収益を追求した結果と理解できる。

供サービスのアウトプット総量を計ることともいえる。そして「現場スタッフ」に対しては、患者・利用者の増加という方向性を示すことで、潜在的な患者・利用者に対するプロフェッショナルの矜持という形で働きかけるものとなる。

そしてコミットメントの形成の点でいえば、収益額は事業責任者層が算出した数値がベースとなっていた。具体的なグループごとの単価や人数を積算したものが根拠となっており、毎日・毎月のサービス提供のイメージが喚起されやすいものとなっている。そして新規事業や高額機器等購入要望を現場スタッフからも汲取ること、間接的に予算に反映させ事業運営に対して参画させるものとなっていた。

こうした取組みは事業責任者層や現場スタッフに対して予算管理への配慮とともに予算参加によるコミットメント形成ということであり、衣笠(2013)や Comerford and Abernethy(1999)の指摘の通り、医療機関における予算管理に向けた行動促進のための要因を踏まえているといえることができる。

4 本節のまとめ

本研究では、医療法人における予算管理プロセスを、予算・業績管理の類型化並びに医療機関の3つの特徴の観点から明らかにした。予算編成ではフォーム・プロセスを確立して分業し、知識が不十分な事業責任者や内実を把握できる担当者が相補して作成していた。予算統制では毎月の管理プロセスや意識醸成によってコントロールされていた。とくに収益によるコントロールを基軸に、調整機能の重視・専門性への配慮・コミットメント形成に留意されていることが確認できた。

第4節 本章のまとめ

本章では、医療機関における部門別原価計算データの活用事例として、予算管理に対する適用について検討した。

最初に、医療分野における予算管理の展開状況並びに予算管理研究の実態について検討した。予算管理の展開については、施設レベルでは普及が進んでいると推測できるものの、部門別予算管理は十分な展開が見られないことが明らかにされている。また、予算管理紹介・研究については、海外では、会計学者による文献で体系的に紹介されるとともに、行動管理会計領域の定量分析が多く研究されていた。日本では、実務家向けの文献で予算管理手法の紹介があるとともに、部門や事業計画といった限定した研究が中心となっており、予算管理のオペレーションについては限られた報告のみとなっていることが明らかになった。

また、6病院に対するケースリサーチとして、責任センター別原価計算をもとにした予算管理について調査・分析した。責任センター別管理を志向する病院では、原価計算は基本的に毎月なされ、各責任センターが管理可能範囲を意識させるフォームをもって開示されていた。予算編成では、収益予算は実現可能性の高い患者数と診療単価の積算となっており、費用予算は変動費部分が収益比率で構成されている。予算統制では、収益における患者数に注視したマネジメントが行われていた。こうした予算管理では、組織の規模に応じて経営トップ層と現場管理者との間で責任主体に対応して調整が施されたと考えることができ、大型事業においても現場管理者からのボトムアップでの立案が行われて、経営トップ層が投資可能な範囲でコミュニケーションを取りながら執行することで予算を通じたマネジメントに寄与していたことが明らかになった。

さらに、シングルケースでの事例検討として、大分市にある社会医療法人天心堂を取上げ、「医療法人」における予算管理プロセスを調査・分析した。「予算編成プロセス」では、フォーム・スケジュールを確立して分業しており、本部・各事業責任者を中心に、非公式・公式な調整プロセスを設けながら、知識が不十分な事業責任者や内実を把握できる担当者が相補しながら作成していた。「予算統制プロセス」では、毎月の管理プロセスに基づいて目標とのギャップを収益面での強調で示しており、中期的な定性評価や予算外申請を厳格に審査するといった意識醸成によってコントロールされていた。「予算・業績管理の類型化」の観点では、利益額、収益額、患者・利用者(数)に対する意識付けといった財務限定一貫型を示していた。「医療機関の予算管理の特徴」についても、事業内外垂直調整・事業間水平調整といった調整機能の重視があり、固定費に関する側面を中心にプロフェッショナルの自律性と専門職への配慮が行われ、会計数値に抱く嫌悪感の減退によるコミットメントの形成については立場に応じた財務数値の提示や予算参画によって留意されていることが確認できた。

第7章 結論と今後の課題

本章では、「結論と今後の課題」として、結論(本研究の貢献並びに要約)と、本研究の限界としての今後の課題について記述する。

第1節 結論(本研究の貢献と要約)

本研究の目的は、日本の医療機関における原価計算データの有効な活用について考察することである。そこで、文献研究・事例研究を通じて、日本の医療機関に関する原価計算のシステム設計や運用状況の現状を分析するとともに、データ活用のひとつの領域として予算管理を取上げ、実務へ寄与する知見を得ること並びに医療機関の原価計算研究へ貢献することを目指してきた。

日本医療制度的側面からは、医療政策・管理学の観点から状況を確認することができた。近年の医療政策学的な動向を確認するならば、従来にも比して医療機関のマネジメントに求められる要求が増えており、とくに会計・財務面に帰着する点も多く関わってことが確認できた。また、医療管理学の歴史的な動向を踏まえ、2000年代以降の主要な文献を概観することができた。そこでは学術的な蓄積を踏まえたコスト管理・会計管理にも視野を広げた動向を窺うことができ、とくに管理会計に関しては経営トップ層が中心となる分析・意思決定に関する手法が重視されてきたことが裏付けられた。

こうした背景をもとにした医療機関の部門別原価計算については、事例を分析することで主に手法確立を中心とした側面から実務への浸透が広まり、そこから運用目的の明確化やデータ活用に関する事例が見られつつあることを抽出することができた。この点は標準的手法とされる算出や促進・留意事項の点からも重ねて確認することができ、計算そのものだけではない目的と結びついたデータ運用や管理会計手法のなかでの位置付けについて、再認識する必要を把握することができた。

さらに、事例分析に進むことでより実態に即した算出・活用を確認することができた。大学病院を取り上げることで制度的にも運用的にも医療機関一般への特性を抽出しやすくなり、算出そのものにおいても注意すべき共通の特性や各医療機関の運用目的に沿った多様性があることが分かり、医療機関全体に対する示唆や固有の工夫を確認することができた。とくに、詳細な事例研究のなかでは、運用推移に沿った目的の変遷やメンテナンスにおける留意事項を明らかにした点は原価計算研究や実務家に対する貢献となることができた。

そして、原価計算データを利用した予算管理においても、内部要因の抽出や実態の把握に繋げることができた。責任センター別原価計算に基づくことで、経営トップ層・現場管理者層が目的や論拠を明確にした議論を行うことができ、検討すべき領域を明らかにして利用することができていた。そのうえ、予算管理を中核にした計画・統制に関しても、原価計算データを踏まえた共通言語の基盤として会計データを経営管理に組み込むことで、組織全体のマネジメントが進むとともに、経営管理に対する意識をも徐々に醸成させることが可能となることが確認できた。

これらの結論を踏まえ、本論文の貢献としては4点あげることができる。まず、医療政策・管理

学の研究蓄積に基づいて医療機関マネジメントの現状、とくに会計・管理会計に対する位置付けを明らかにしたことがある。また、2000年代以降の文献研究を通じて医療機関の原価計算の展開を纏めた。さらに、大学病院への事例研究を通じて、その多様性と共通性を分析するとともに、経時的な変化を通じて運用状況の変遷並びにデータ・メンテナンスの必要性を示した。そして、予算管理における事例研究では、先行研究が十分でない医療法人を中心に実施することで、理論化に向けての貢献を果たしたことである。

1 第1章 研究背景・問題意識・論文構成(要約)

第1章では、本論文の起点となる「研究背景・問題意識・論文構成」について纏めた。最初に「研究背景」として、日本の医療提供制度の特徴である、国民皆保険制度・フリーアクセス・自由開業医制度について概観した。そして「問題意識」として、制度の変革期に当ることから医療機関についてもマネジメント体制の強化が進んでいることが背景にある。その一環として、管理手法の1つである「原価計算」についても導入・運用が進みつつあるが、現状分析並びに促進・阻害に関する要因を探ることによって、効果的なデータ活用に関する考察を行うことが本論文の起点となっている。さらに「論文構成」として、全7章からなる文献研究と事例研究で構成されることを明示した。

2 第2章 医療政策・管理学におけるマネジメントの現状(要約)

第2章では、「医療政策学」と「医療管理学」の近年の成果に沿って、医療政策からの医療機関のマネジメントに対する影響と、医療管理における医療機関マネジメントの会計・管理会計に関する構成内容を分析した。

「医療政策学」に関しては、病院マネジメントに対して影響を与えてきた近年の動向について、日本の医療制度の特徴の観点から具体的な検討を深めた。まず、政府・保険者による「国民皆保険」の観点からは、医療費増大による診療報酬抑制状況がある。この抑制状況は、診療報酬の政治的な解決によって図られて実態(原価)の反映が軽微なこと、福祉レジームの選択そのものが問われる時代となり既存政策からの転換が迫られていること、医療費として計算される対象そのものの定義が曖昧なことから説明した。また、国民による「フリーアクセス」の観点からは、サービス提供内容に変化が及んできていることがある。患者－医師間のトラブルである医療紛争が増加しており、その背景には医療提供そのものに対する更なる向上が求められているとともに、ホスピタリティに対する注視が起り医療機関に対する要求が増加してきていることが分かる。そして、医療機関の「自由開業医制」の観点からは、医療機関の未成熟なガバナンスが露呈してきたことがある。専門職としての医師の意識は医局制度に代表されるように医療機関マネジメン

トに対して希薄なものとなっており、医療機関もそれを補う経営管理体制が脆弱なことが課題となっている。このように、近年の医療政策学上の動向でも、医療機関に対するマネジメントに新たな課題がもたらしていることが確認できた。

「医療管理学」に関しては、医療管理学における学問体系のなかから会計・管理会計の位置付けを探ることを目的とし、既存文献から整理を行った。医療管理学の研究進展は、①学問の基礎確立、②研究・教育体制の整備、③実務展開を受けた研究内容の深化、④啓蒙対象の拡張といった、戦後の4期に分かれて展開していった。そこでは、学術拠点としての研究施設・学会・学術誌の整備から、体系化によって労務管理を中心とした研究内容の充実、学問内容の深化による医療施設の最適化の視点もたらされたこと、研究内容の享受者が拡大し「原価管理」「経営戦略」「医療の質」への認識が強まったことが明らかになった。また、その啓蒙に当たった2000年代の書籍を分析すると、「医療制度・政策」が最も重視されており、「組織管理」「人材管理」といった伝統的に研究されてきた内容がそれに続くとともに、「経営戦略」「会計管理」といった最近重視されている領域についても記載が多くなってきていることを明らかにした。さらに、「会計」については「財務会計」「財務分析」を理解するための内容が提供されている。「管理会計」については、「損益分岐点分析」「原価計算」「意思決定会計」といった経営トップ層が必要とし最初に実践に向かうと考えられる手法紹介が重視されていることが確認できた。

3 第3章 医療機関の原価計算に関する先行研究(要約)

第3章では、医療機関の原価計算に関する先行研究について、医療機関のマネジメントに利用されてきた会計データと医療機関の部門別原価計算の普及状況について、原価計算実践(事例報告)に関する1990年代半ば以降の動向を明らかにした。

医療機関で利用されてきた会計データについては、「医療経済実態調査」「病院経営管理指標」「病院運営実態分析調査」などを中心に、個別病院・法人の財務諸表データが利用されている。しかしこれらのデータは病院単位の指標となっているため、病院内の各部門・施策レベルまでは用いることができるものではない。そこで、医療機関の部門別原価計算の普及状況について確認したところ、2人の研究者を中心に複数の調査が行われており、現在では3割程度の病院で毎月・診療科別の原価計算が行われていると推測できる状況である。この実施状況は医療機関において原価計算に対する実施意識が薄い環境が続いたことと、原価計算の報告義務がないことが影響していると考えられる。

そして、医療機関の原価計算に関する体系的な文献レビューを実施し、256本の文献について分析を行った。「事例抽出」のフレームワークからは、①総説・論考、②単独事例、③多施設事例・施設間調査、④総説・論考＋単独事例、⑤総説・論考＋多施設事例・施設間調査に分類で

きた。そして総説・論考については、論考として理論研究が中心となるもの・論考として定量研究を含んでいるもの・総説として原価計算に関する普及を主目的にしているもの区分することができた。「算出形態」のフレームワークからは、①原価計算制度、②特殊原価調査に分類でき、141文献のうち原価計算制度は 5 割強、特殊原価調査に関しては 4 割強と区分することができた。「原価計算制度」のフレームワークからは、①計算手法の構築を目指した文献、②構築手法と期待する目的に関する文献、③構築手法と実際の運用に関する文献に分類でき、計算手法の確立を目指す段階が先行し、徐々に運用目的を想定し実際の運用を伴った報告が増えたことが確認できた。「特殊原価調査」のフレームワークからは、①組織全体、②組織内の一部、③患者・疾病、④診察・治療行為に分類でき、対象を明確に絞り込んだ分析が多くなっており、目的としては手法確立のほかにも損益分析や基本計画・意思決定に利用した事例が多くなっていることが確認できた。また多様化の形態では、「目的適合性」として患者・疾病別や診察・治療行為別の原価計算が進行しており、「正確性(精緻度)の向上」として電子カルテや手術システムと結びついた運用が進みつつあるものの、「部門内計算」についてはまだ発展段階であることが窺われた。

4 第4章 医療機関における原価計算システムの構築(要約)

第4章では、医療機関で利用されている原価計算の標準的手法について検討し、そして原価計算システムの促進・留意事項を分析し、その両者の観点から標準的手法の効果と限界について考察した。

医療機関で広まってきた原価計算の標準的手法については、今中(2003b)を中心に概略を把握した。「計算方針」としては、財務会計における費用計算を利用し、関連する費用をサービス提供に関わる数値情報から配賦するというものであった。「部署設定と原価計算手法」としては、部署設定はサービス提供が直接認識される直接部門と直接認識されない間接部門とに区分するというものであり、原価計算方法は可能な限り直課し不可能なものは配賦するというもので、給与費・材料費・経費のデータ取得コストを勘案して実行するものであった。「間接部門費の直接部門への配賦」としては階梯式配賦方法に沿って実施するというものであり、「患者への直課と配賦」としては最終的に患者別を志向するというものであった。

また、医療機関での導入・運用における促進・留意事項については、管理会計システムの導入研究の枠組みを参照し分析した。〈導入環境〉は自明になりつつあるなかで、〈タスク特性〉〈組織構造〉については多くは言及されていなかった。そのなかで〈個人属性〉としてシステム知識・プロセス知識を持つ人材の必要性は言及されており、〈システム設計〉については実施目的との明確化の観点を中心に正確性や透明性について強調されていた。また、〈導入プロセス〉についても、内部コミュニケーションは繰り返し言及されており、コンフリクトの解消や企画

部門の参与についても触れられている。さらに、〈導入成果〉として財務業績に関する言及がなく、使用・採用における分析単位に関する留意や改善プロセスの評価を特に重視することは特徴的といえる。

そして、標準的手法の効果と限界については、医療機関で進んだ標準的手法の評価について検討した。客観的評価としては財務業績を始めとして一定の成果が出ているものの、主観的評価としては導入・運用については成功・不成功の判断は一概にはつかない状況となっており、目的の不明確さや原価に対する定義の混乱に一端があることが明らかになった。また、システムデザインの観点からはマニュアルが確立され普及していった反面、ベンチマーク・プロセス分析には十分には利用し難い側面が生じている。そして、促進・留意事項の観点からは、プロジェクト遂行体制が確立された反面、システム外の管理会計手法との連動や管理可能性に起因する業務改善との結びつきに課題が残されていることが明らかになった。

5 第5章 原価計算システム導入事例—大学病院に対するケースリサーチ(要約)

第5章では、医療機関の部門別原価計算システムの導入事例として、大学病院についての検討を行った。

大学病院は、複雑で多面的な機能を持っており、大規模病院ゆえのスタッフを抱えているため、分権化した組織(部門)のもとで、複雑化した医療マネジメントが行われている。さらに、大学・大学病院における医療機関マネジメントの進展が、地域の病院に対しても医師の交流やプレゼンスの観点から影響度が高いものとなっている。そのため、大学病院を部門別原価計算の研究対象とすることは、大学病院そのものの調査・分析対象としての重要性だけでなく、一般的な医療機関に対する示唆を得るものと言える。大学病院の現状として、国立大学法人化に代表される通り近年の経営環境は厳しいものとなっており、私立大学で先行しているものの部門別原価計算についてもある程度普及しつつあることが確認できた。

まず、10 大学病院を対象としたマルチケースにて事例考察を行った。最初に「システムデザイン」の観点で調査・分析を行った。「情報システム設計」として、計算対象についてはマネジメント対象の適合は進みつつあり、算出規格については収益・人件費・材料費などで一定レベルでの正確性が保たれていることが確認できた。また、「運用システム設計」として、作業負担については人件費のタイムスタディや材料費の購買単位と使用単位の相違や委託費の稼働と支払実績の差については大学間の差が生じていた。関連システムについては、医事会計システム・給与管理システムについては連動が進んでいるもの、物品管理システムなどにはまだ洗練化の余地があり、コード化(体系・粒度の統一)や病院経営・運営の俯瞰的な視点からデータ整備が十分でない側面が明らかになった。次いで「原価計算データ活用」の観点で調査・分析を行った。「デ

一タ活用状況」として、算出回数・開示範囲については各大学のルールに即したものとなっており、活用目的については多様であるものの損益分析目的は共通であることが明らかになり、提示資料についてもそれぞれの工夫が見られることが確認できた。「運用体制」として、算出担当者は私立大学では会計・企画・医事部門と異なっており、国公立大学では企画部門が担当することが多くなっていた。算出データの運用をサポートする企画部門については、業務内容については計画立案・財務データ等分析・予算関連業務などの戦略的意思決定へ方向性を示すものが中心であるものの、体制や業務内容の細部については大学により異なることが明らかになった。

そして、国立大学病院に対するシングルケースにて事例考察を行った。最初に、「導入ステージ」別の考察として、構築段階・運用推進段階・再構築模索段階で状況・目的・手段・形態は異なっており、それに伴う成果つまり活用状況も異なるものとなっていた。この活用実態については、分析的利用と働きかけの利用の観点から考察することができ、利用者としての病院執行部と診療科長、制度運用としての算出・データ提示・運用サポートといった切り口で効果的な活用について検討していく必要がある。また、「データ・メンテナンス」の観点からは、「収益」については、オペレーション運用に用いる医事会計システムとの連動からある程度の精度が保たれていることが明らかになった。しかし、材料費を中心とした「費用」については、オペレーション運用に用いる周辺システムとの連動について病院マネジメントの視点とは異なっていることから問題が生じやすいことが確認できた。また、委託費・減価償却費などは、算出に当たって管理可能性に課題が残っていることも明らかになった。

6 第6章 原価計算データ活用事例－予算管理におけるケースリサーチ(要約)

第6章では、医療機関における部門別原価計算データの活用事例として、予算管理に対する適用について検討した。

最初に、医療分野における予算管理の展開状況並びに予算管理研究の実態について検討した。予算管理の展開については、施設レベルでは普及が進んでいると推測できるものの、部門別予算管理は十分な展開が見られないことが明らかにされている。また、予算管理紹介・研究については、海外では、会計学者による文献で体系的に紹介されるとともに、行動管理会計領域の定量分析が多く研究されていた。日本では、実務家向けの文献で予算管理手法の紹介があるとともに、部門や事業計画といった限定した研究が中心となっており、予算管理のオペレーションについては限られた報告のみとなっていることが明らかになった。

また、6病院に対するケースリサーチとして、責任センター別原価計算をもとにした予算管理について調査・分析した。責任センター別管理を志向する病院では、原価計算は基本的に毎月なされ、各責任センターが管理可能範囲を意識させるフォームをもって開示されていた。予算編成

では、収益予算は実現可能性の高い患者数と診療単価の積算となっており、費用予算は変動費部分が収益比率で構成されている。予算統制では、収益における患者数に注視したマネジメントが行われていた。こうした予算管理では、組織の規模に応じて経営トップ層と現場管理者との間で責任主体に対応して調整が施されたと考えることができ、大型事業においても現場管理者からのボトムアップでの立案が行われて、経営トップ層が投資可能な範囲でコミュニケーションを取りながら執行することで予算を通じたマネジメントに寄与していたことが明らかになった。

さらに、シングルケースでの事例検討として、大分市にある社会医療法人天心堂を取上げ、「医療法人」における予算管理プロセスを調査・分析した。「予算編成プロセス」では、フォーム・スケジュールを確立して分業しており、本部・各事業責任者を中心に、非公式・公式な調整プロセスを設けながら、知識が不十分な事業責任者や内実を把握できる担当者が相補しながら作成していた。「予算統制プロセス」では、毎月の管理プロセスに基づいて目標とのギャップを収益面での強調で示しており、中期的な定性評価や予算外申請を厳格に審査するといった意識醸成によってコントロールされていた。「予算・業績管理の類型化」の観点では、利益額、収益額、患者・利用者(数)に対する意識付けといった財務限定一貫型を示していた。「医療機関の予算管理の特徴」についても、事業内外垂直調整・事業間水平調整といった調整機能の重視があり、固定費に関する側面を中心にプロフェッショナルの自律性と専門職への配慮が行われ、会計数値に抱く嫌悪感の減退によるコミットメントの形成については立場に応じた財務数値の提示や予算参画によって留意されていることが確認できた。

第2節 今後の課題

本論文の課題として、海外事例の先進事例を通じた研究進展、定量研究を通じた一般化、会計学に対する研究深化をあげることができる。

まず、海外事例の先進事例を通じた研究進展であるが、本論文では各国の医療制度の特殊性の観点から日本における医療機関の原価計算に関する考察を行ってきた。そのため、海外の先進事例を通じた日本の実務に対する新たな示唆といった視点までを考察することができていない。例えば、イギリス・アメリカにおける外部報告を目的とした原価計算制度の整備による、原価計算手法の普及や比較可能性の確保などは注目に値する。また、医療に関するITインフラ整備を一気に進めた韓国におけるデータ・ハンドリングの実情や、医師に対する業績評価が進んでいる中国における原価計算データの活用など、医療分野の原価計算実務に寄与する側面が多々あると考えられる。

また、定量研究を通じた一般化であるが、本論文では文献研究と事例考察を通じた現状分析と方向性に対する考察を行ってきた。そのため、定量研究を通じた文献を通じた理論に対する検証や事例の普遍性に対する抽出までを考察することができていない。今後の短期的な研究の方向性として、医療機関を広く網羅した最新の状況を調査・分析することで属性に応じた特徴を抽出することや、対象を絞った調査を通じてデータ活用・マネジメントへの応用の領域でも段階別の各種要因や汎用性を分析できる可能性がある。

さらに、会計学に対する研究深化である。本論文では医療政策・管理学との学際研究を重視したことがあり、営利企業やサービス業といった会計学からのアプローチが限定的なものとなっている。営利企業やサービス業の研究において蓄積されてきた知見が十分に反映されておらず、また営利企業やサービス業との相違点や共通性に対する分析が不十分なものとなっている。近年の管理会計研究では非営利企業やサービス業の研究が進んでおり、医療機関はその面でも主要な領域となるため、会計学研究の観点からも研究を深める必要がある。

これらは本論文の限界である。今後の研究において取組む必要があり、本論文の目的である、実務への寄与と原価計算研究への貢献に対する課題としたい。

参考文献

※ 参考文献は本文で取り上げた文献のみ掲載する。

英語文献

- Abernethy, M.A.(1996), Physicians and Resource Management: the Role of Accounting and Non-Accounting Control, *Financial Accountability and Management*, No.12, Vol.2, pp.141-156.
- Abernethy, M.A. and Brownell, P.(1999), The Role of Budget in Organizations Facing Strategic Change: an Exploratory Study, *Accounting Organizations and Society*, Vol.24, pp.189-204.
- Abernethy, M.A. and Stoelwinder, J.U.(1995), The Role of Professional Control in the Management of Complex Organizations, *Accounting Organizations and Society*, No.20, Vol.1, pp.1-17.
- Abernethy, M.A. and Vagnoni, E.(2004), Power, Organization Design and Managerial Behavior, *Accounting Organizations and Society*, Vol.29, pp.207-225.
- Anderson, S.W.(1995), A Framework for Assessing Cost Management System Changes, *Journal of Management Accounting Research*, vol.7, pp.1-51.
- Anderson, S.W. and Young, S.M.(1999), The Impact of Contextual and Process Factors on the Evaluation of Activity-Based Costing System, *Accounting Organizations and Society*, Vol.24 pp.525-559.
- Baker, J.J.(1998), *Activity-Based Costing and Activity-Based Management for Health Care*, Aspen Publishers.
- Cao, P., Toyobe, S. and Akazawa, K.(2004), Development of a Practical Costing Method for Hospital, *Tohoku Journal of Experimental Medicine*, Vol.208, pp.213-224.
- Clark, J. Maurice(1923), *Studies in the Economics of Overhead Costs*, reprinted in 1998, Routledge / Thoemmes Press
- Comerford, S.E. and Abernethy, M.A.(1999), Budgeting and the Management of Role Conflict in Hospitals, *Behavioral Research in Accounting*, Vol.11, pp.93-109.
- Esping-Andersen, G.(1990), *The Three Worlds of Welfare Capitalism*, Policy Press.
岡沢憲英・宮本太郎監訳(2001)『福祉資本主義の三つの世界－比較福祉国家の理論と動態』(ミネルヴァ書房)

- Finkler, S.A. and Ward, D.M.(1999), *Cost Accounting for health Care Organizations: Concept and Applications: Second Edition*, Aspen Publication
- Gosselin, M.(1997), The Effect of Strategy and Organizational Structure on the Adoption and Implementation of Activity-Based Costing, *Accounting, Organizations and Society*, Vol.22, No.2, pp.105-122.
- Ikegami, N., Yoo, B.K., Hashimoto, H., Matsumoto, M., Ogata., Y., Babazono, A., Watanabe, R., Shibuya, K., Yamg, B.M., Reish, M. and Kobayashi, Y.(2011), Japanese universal health coverage: evolution, achievements, and challenges, *The Lancet*, Vol.378, Issue.9796, pp.1106-1115.
- Kaplan, R.S.(1986), The Role of Empirical Research in Management Accounting, *Accounting Organizations and Society*, No.11, Vol.4-5, pp.429-452.
- Krumwiede, K.R.(1998), The Implementations Stages of Activity-Based Costing and the Implementation of Contextual and Organizational Factors, *Journal of Management Accounting Research*, Vol.10, pp.239-277.
- Hankins, R.W. and Baker, J.J.(2004), *Management Accounting for health Care Organizations*, Jones and Bartlett Publishers.
- Lu, Cheng-Tsung(2011), Relationships among Budgeting Control System, Budgetary Perceptions, and Performance: A study of public hospitals, *African Journal of Business Management*, No.5, Vol.15, pp.6261-6270.
- Mia, L. and Goyal, M.(1991), Span of Control, Task Interdependence and Usefulness of Mas Information in Not-for-Profit Government Organizations, *Financial Accountability and Management*, No.7, Vol.4, pp.249-266.
- Nyland, P. and Pettersen, I.J.(2004), The Control Gap: The Role of Budgets, Accounting Information and (Non-) Decisions in Hospital Setting, *Financial Accounting and Management*, No.20, Vol.1, pp.77-102.
- Sato, D. and Fushimi, K.(2012), Impact of teaching intensity and academic status on medical resource utilization by teaching hospitals in Japan, *Health Policy*, Vol.108, pp.86-92.
- Shibuya, K., Hashimoto. H., Ikegami, N., Nishi A., Tanimoto. T., Miyata, H., Takemi. K. and Reich. M.(2011), Future of Japan's System of Good Health at Low Cost with Equity: Beyond Universal Coverage, *The Lancet*, Vol.378, Issue.9798, pp.1265-1273.

- Shields, M.D.(1995), An Empirical Analysis of Firm's Implementation Experiences with Activity-Based Costing, *Journal of Management Accounting Research*, Vol.7, pp.148-166.
- Swenson, D.(1995), The Benefits of Activity-Based Cost Management to the Manufacturing Industry, *Journal of Management Accounting Research*, Vol.7, pp.167-180.
- Tanaka, K., Sato, J., Guo, J., Takada, A. and Yoshihara, H.(2004), Cost Accounting by Diagnosis in a Japanese University Hospital, *Journal of Medical Systems*, No.28, vol.5, pp.437-445.
- Toso, M.E.(1999), Reader's Forum: The Value of a Cost Accounting System, *Issues in Cost Accounting for Health Care Organization Second Edition*, edited by Finkler, S.A. and Ward, D.M., pp.5-7, Aspen Publication
- Young, D.W.(2014), *Management Accounting in Healthcare Organizations: Third Edition*, Josse-Bass.

日本語文献

- 相田俊夫・石井孝宜・塩崎英司・秦温信・大道久(2010)「今後の病院経営における原価管理をどうするか」『病院』第 69 巻第 2 号 112-118 頁
- 朝日監査法人・アーサーアンダーセン(2000)『原価計算による病院マネジメント』(中央経済社)
- 秋山昌範(2005)「医療行為発生時点管理システム (POAS:Point of Act System) を用いた医療機能評価－正確な原価計算に基づく費用算定」『日本皮膚科学会雑誌』第 115 巻第 11 号 1583-1590 頁
- 浅子修・當銘豊・石田久雄・牧山文彦・米島秀夫(2000)「業務活動に基づく原価計算－活動基準原価計算(ABC)の導入と展望」『日本医療・病院管理学会誌』第 37 巻 Supplement, 36 頁
- 東信男(2012)「効率的運営が求められる独立行政法人の会計」大塚宗春・黒川行治編『政府と非営利組織の会計(体系現代会計学第 9 巻)』(中央経済社)299-331 頁
- 畔地史郎・芦浦文佳・古谷知之・天間裕文(2005)「適正歯科技工料についての検討」『日本歯科医療管理学会雑誌』第 40 巻第 2 号 115-126 頁
- 阿曾佳郎(1999)「病院における原価計算」『Pharma Medica』第 17 巻第 10 号 209-211 頁
- 足立俊輔(2009)「医療供給体制を支える「価値改善モデル」と病院原価計算」『経済論究』第

134号 1-16頁

- ・ 足立俊輔(2010)「病院原価計算における原価の同質性の一考察—相対価値尺度法(RVU法)の分析を中心に」『経済論究』第138号 1-19頁
- ・ 足立俊輔(2012)「時間ベースの原価計算の適応可能性—病院原価計算の分析を中心として」『九州経済学会年報』第50号 33-40頁
- ・ 穴井勉(2007)「耳原総合病院での主体的・自覚的予算管理の実践」『民医連医療』第414号 14-16頁
- ・ 雨宮望(2012)「病院における品質・利益の統合管理:原価管理から予算管理への視点の転換」『メルコ管理会計研究』第5巻第2号 87-96頁
- ・ 荒井耕(1998)「アメリカにおける病院原価計算の展開」『一橋論叢』第120巻第5号 751-773頁
- ・ 荒井耕(2001a)「病院原価計算の先進事例—聖路加国際病院における部門別原価計算」『経営研究』第52巻第2号 25-47頁
- ・ 荒井耕(2001b)「病院原価計算の普及阻害要因と実施成功要因」『経営研究』第52巻第3号 85-100頁
- ・ 荒井耕(2002a)「病院原価計算の洗練化の方向—RCC法の問題性とABCの可能性」『経営研究』第53巻第2号 129-141頁
- ・ 荒井耕(2002b)「メイヨークリニックにおける看護コストマネジメントシステムとその日本での活用可能性」『経営研究』第53巻第3号 135-148頁
- ・ 荒井耕(2006)「医療分野における原価計算導入の背景・目的と重要点」『月刊福祉』第89巻第6号 28-31頁
- ・ 荒井耕(2007a)「医療から考察したサービス業の原価計算—目的別有用性に関する新見解(特集:サービスの管理会計)」『会計』第171巻第2号 187-201頁
- ・ 荒井耕(2007b)「検査領域における外部RVU値を活用した原価計算の適切性の検証—等価計数体系の低い病院間相似性」『産業経理』第67巻第3号 103-111頁
- ・ 荒井耕(2008a)「手術領域における外部RVU値を活用した原価計算の適切性の検証—等価係数体系の低い病院間相似性」『会計プロGRESS』第9号 1-12頁
- ・ 荒井耕(2008b)「現行診療報酬制度における検査種類区分の妥当性の検証—検査サービス単位の同質性確保の必要性」『管理会計学』第16巻第1号 61-70頁
- ・ 荒井耕(2008c)「手術領域における原価・価格関係の実証分析—RCC法の妥当性と採算性の検証」『原価計算研究』第32巻第1号 64-74頁
- ・ 荒井耕(2009)『病院原価計算—医療制度適応への経営改革』(中央経済社)

- ・ 荒井耕(2010a)「DPC 環境下の病院原価計算」『会計プロGRESS』第 11 号 1-11 頁
- ・ 荒井耕(2010b)「サービス業における原価計算の普及阻害メカニズムとその可変性－医療を中心とした「人対人」サービス業に焦点を当てて」『原価計算研究』第 34 巻第 1 号 1-10 頁
- ・ 荒井耕(2011a)「医療界における管理会計制度の有効性に関する定量的検証」『会計』第 179 巻第 6 号 836
- ・ 荒井耕(2011b)「医療提供システム経営のための原価計算制度構築研究①－私的研究としての第一歩(財務的根拠に基づく診療報酬体系の実現へ向けた 10 年間の試み)」『会計』第 180 巻第 4 号 516-528 頁
- ・ 荒井耕(2011c)「医療提供システム経営のための原価計算制度構築研究②－中医協での公的研究へ(財務的根拠に基づく診療報酬体系の実現へ向けた 10 年間の試み)」『会計』第 180 巻第 5 号 710-724 頁
- ・ 荒井耕(2011d)「医療提供システム経営のための原価計算制度構築研究③－研究から試行的な調査へ(財務的根拠に基づく診療報酬体系の実現へ向けた 10 年間の試み)」『会計』第 180 巻第 6 号 859-872 頁
- ・ 荒井耕(2011e)「影響機能に焦点のある病院原価計算の登場－国立大学法人佐賀大学附属病院の事例」『会計検査研究』第 44 号 119-129 頁
- ・ 荒井耕(2012a)「医療界における設備機器投資の経済性計算－経営管理に積極的な病院群の実態」『一橋商学論叢』第 7 巻第 1 号 13-23 頁
- ・ 荒井耕(2012b)「手術実施度及び平均在院日数と採算性との相関関係:国立 DPC 関連病院群での検証」『病院』第 71 巻第 9 号 730-733 頁
- ・ 荒井耕(2012c)「国立 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」『産業経理』第 72 巻第 3 号 64-76 頁
- ・ 荒井耕(2012d)「現場の自律的経営を促す損益管理システム－責任センターマネジメントとしての管理会計③(医療管理会計学入門⑦)」『病院』第 71 号第 10 号 832-835 頁
- ・ 荒井耕(2013a)「原価計算の基礎と医療界での意義－経営情報マネジメントとしての管理会計①(医療管理会計学入門⑩)」『病院』第 72 巻第 1 号 67-71 頁
- ・ 荒井耕(2013b)「医療界における原価計算の体系と発展・現状－経営情報マネジメントとしての管理会計②(医療管理会計学入門⑪)」『病院』第 72 巻第 2 号 146-150 頁
- ・ 荒井耕(2013c)「病院原価計算の現状・課題と共通原価計算制度の必要性(医療管理会計学入門⑫)」『病院』第 72 巻第 3 号 230-233 頁
- ・ 荒井耕(2013d)「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』第 47 号 181-192 頁

- ・ 荒井耕(2013e)「医療法人での責任センター別管理会計の事例研究－事業計画と予算管理」『税経通信』第 68 巻第 6 号 17-24 頁
- ・ 荒井耕(2013f)『病院管理会計－持続的経営による地域医療への貢献』(中央経済社)
- ・ 荒井耕・栗栖千幸(2010)「DPC 対象病院における原価計算実践－病院属性別分析に基づく普及への示唆」『会計』第 178 巻第 1 号 124-137 頁
- ・ 荒井耕・尻無濱芳崇(2010)「医療法人における管理会計制度の導入状況」『病院』第 70 巻第 10 号 777-782 頁
- ・ 荒井耕・尻無濱芳崇(2011a)「医療法人における事業計画制度の実態」『医療と社会』第 21 巻第 3 号 283-293 頁
- ・ 荒井耕・尻無濱芳崇(2011b)「医療法人における管理会計制度の導入状況」『病院』第 70 巻第 10 号 57-62 頁
- ・ 荒井耕・尻無濱芳崇(2012)「医療法人における原価計算利用方法の実態」『原価計算研究』第 36 巻第 2 号 104-114 頁
- ・ 荒井耕・尻無濱芳崇・岡田幸彦(2014)「医療法人における責任センター別損益業績管理による財務業績改善に関する検証」『会計プロGRESS』第 15 号 14-25 頁
- ・ 荒井耕・渡邊亮・阪口博政(2013)「DPC 関連病院における管理会計の活用状況」『産業経理』第 73 巻第 3 号 77-89 頁
- ・ 新井裕充(2010)『行列のできる審議会－中医協の真実』(ロハス・メディカル)
- ・ 荒木賢二(2003)「経営情報分析システムにおける原価計算法」今中雄一編『医療の原価計算－患者別・診断群分類別コストینگ・マニュアルと理論・実例』(社会保険研究所) 175-214 頁
- ・ 井伊雅子(2011)「医療費の範囲と「国民医療費」」橋本英樹・泉田信行編『医療経済学講義』(東京大学出版会)253-273 頁
- ・ 飯島佐知子(2003)「病院における看護の資源消費量の測定と原価計算の必要性－看護の社会的価値を明らかにするために (特集 経済学を看護の味方に)」『看護管理』第 13 巻第 8 号 598-605 頁
- ・ 飯島佐知子(2005)「病院原価計算の目的の整理について」『Montlyly IHEP』2005 年 6 月号 No.123, 8-12 頁
- ・ 飯島佐知子・福田敬・小林廉毅・田村潤(2003)「診療行為別原価計算に基づく胃がん症例の原価算出と在院日数・診療報酬との比較」『日本公衆衛生雑誌』第 50 巻第 4 号 314-324 頁
- ・ 飯島佐知子・福田敬・萩野雅司・郡司篤晃・小堀鷗一郎(2002)「症例別原価計算における診

- 療行為別原価計算方法の比較』『日本医療・病院管理学会誌』第 39 巻第 4 号 279-288 頁
- ・ 猪飼周平(2010)『病院の世紀の理論』(有斐閣)
 - ・ 五十嵐邦彦(2004)「原価計算導入のメリットと導入時の注意点について」『全国自治体病院協議会雑誌』第 43 巻第 11 号 42-46 頁
 - ・ 池上直己・J.C.キャンベル(1996)『日本の医療—統制とバランス感覚』(中公新書)
 - ・ 池上直己(2010)「病院における管理会計と活用する際の留意点」『病院』第 69 号第 2 号 94-98 頁
 - ・ 池上直己監修(2011)『病院経営のための財務会計・管理会計—経営管理に役立つ基礎知識』(じほう)
 - ・ 池上直己(2014)『医療・介護問題を読み解く』(日経文庫)
 - ・ 池田健(2008)「免疫組織化学のコスト構造」『函館五稜郭病院医誌』第 16 号 13-16 頁
 - ・ 池田俊也(2008)「DPC に対応したクリティカルパス—実現のためのステップ」日本医療マネジメント学会編『クリティカルパス最近の進歩 2008』(じほう)77-84 頁
 - ・ 池田俊也・小林美亜・池上直己(2001)「病院経営戦略からみたクリニカルパス—泌尿器科疾患の場合」『臨床泌尿器科』第 55 巻第 6 号 393-398 頁
 - ・ 池田美智雄・佐藤一尊(2007)「財務諸表を理解する！病院経営分析の基礎知識—診療科別原価計算等による病院経営分析(応用編②)」『看護部長通信』第 4 巻第 6 号 76-83 頁
 - ・ 池田吉成(2005)「診療科別・部門別損益計算(原価計算)の活用方法」『病院』第 64 巻第 1 号 57-60 頁
 - ・ 石尾肇(2014)『基礎からわかる医療施設の経営・財務管理』(金融財政事情研究会)
 - ・ 伊関友伸(2014)『自治体病院の歴史—住民医療の歩みとこれから』(三輪書店)
 - ・ 井出健二郎(2008)「病院の経営指標—新たな統計データ・分析指標の検討」『会計・監査ジャーナル』第 639 号 85-93 頁
 - ・ 井出博生・赤羽学・白阪琢磨・今村知明(2010)「HIV 診療に係る原価の実態調査」『日本エイズ学会誌』第 12 巻第 1 号 49-55 頁
 - ・ 伊藤典子(2014)『医師事務作業補助者—文書作成の手引き』(オーム社)
 - ・ 伊藤美智子(1996)「経営改善の取組に参画して—経営面から見た手術(手術と Cost Performance)」『手術医学』第 17 巻第 3 号 350-351 頁
 - ・ 井上孝司(2004)「検査室におけるコスト削減(試薬)の取り組みとその効果」『日赤検査』第 37 巻第 2 号 35-41 頁
 - ・ 今中雄一(2000)「医療経済学から見た Day Surgery」『日本外科学会雑誌』第 101 巻第 10 号 698-702 頁

- ・ 今中雄一(2003a)「患者別及び診断群分類別原価計算の標準的方法論の開発とその意義」『社会保障研究』第 39 巻第 2 号 125-129 頁
- ・ 今中雄一編(2003b)『医療の原価計算－患者別・診断群分類別コストリング・マニュアルと理論・事例』(社会保険研究所)
- ・ 今中雄一(2004)「患者別・診断群分類別の原価計算と医療経営 (特集:急性期入院は DPC 適用になるのか)」『病院』第 63 巻第 8 号 648-652 頁
- ・ 今中雄一(2005)「エビデンス時代の医療改革－診断群分類導入政策における医療原価計算の意義と展開」『EBM ジャーナル』第 6 巻第 4 号 484-489 頁
- ・ 今西陽一郎(2009)「外来改革・高速化こそが勝ち組のカギ」『IT ビジョン』第 18 号 62-63 頁
- ・ 今村知明・康永秀生・井出博生(2011)『医療経営学(第2版)』(医学書院)
- ・ 医療経営教育協議会「医療マネジメント」企画編集委員会編(2008)『医療マネジメント』(日経メディカル)
- ・ 医療経済研究機構(2010)「「医療機関の部門別収支に関する調査」の開発とその適用(特集:病院管理会計と BSC の効用)」『病院』第 69 巻第 2 号 99-102 頁
- ・ 医療経済研究機構(2012)「厚生労働統計データを利用した総保健医療支出(OECD 準拠の System of Health Account2.0)の推計方法の開発および厚生労働統計との二次利用推進に関する研究報告書(研究要旨)」
<http://www.ihep.jp/publications/report/search.php?y=2011> (最終アクセス:2015 年 1 月 3 日)
- ・ 岩淵勝好(2010)「効果検証・データの最適利用－電子カルテを利用した DPC 原価管理と経営解析」『新医療』第 37 巻第 10 号 107-110 頁
- ・ 岩淵勝好・片桐茂・平川秀紀(2011)「電子カルテアクセスログと実施データによる DPC 別入件費推定と原価計算」『全国自治体病院協議会雑誌』第 50 巻第 7 号 1126-1133 頁
- ・ 岩淵勝好・平川秀紀(2009)「医療情報の活用と経営支援(特集:医療統計の再構築に向けて)」『病院』第 68 巻第 2 号 118-121 頁
- ・ 岩堀幸司編著『病院のブランディング－病院を知り、病院をつくる101のポイント』(株式会社ユーディ・シー)
- ・ 上塚芳郎(2000)「医療経済からみたクリニカル・パス」『Clinical Engineering』第 11 巻第 10 号 839-844 頁
- ・ 内田亨(2010)『医療ガバナンス－医療機関のガバナンス構築を目指して(医療経営士テキスト・上級⑤)』(日本医療企画)
- ・ 内田智久(2005a)「原価計算・心得帳－美原記念病院の事例から学ぶ(第1回)原価計算の

必要性とその種類』『医事業務』第 12 巻第 261 号 48-51 頁

- ・ 内田智久(2005b)「原価計算・心得帳－美原記念病院の事例から学ぶ(第2回)部門別原価計算の実施』『医事業務』第 12 巻第 263 号 63-69 頁
- ・ 内田智久(2005c)「原価計算・心得帳－美原記念病院の事例から学ぶ(第3回)診療科原価計算の実施』『医事業務』第 12 巻第 265 号 65-69 頁
- ・ 内田智久(2006a)「原価計算・心得帳－美原記念病院の事例から学ぶ(第4回)行為別原価計算の実施』『医事業務』第 13 巻第 268 号 72-77 頁
- ・ 内田智久(2006b)「原価計算・心得帳－美原記念病院の事例から学ぶ(第5回)患者別・疾病別原価計算の実施』『医事業務』第 13 巻第 270 号 54-61 頁
- ・ 内田智久(2006c)「原価計算・心得帳－美原記念病院の事例から学ぶ(第6回)院内プロジェクトへの応用』『医事業務』第 13 巻第 272 号 72-75 頁
- ・ 内田智久(2006d)「原価計算の必要性和実施事例(医療事務 Open フォーラム第11回)」『月刊保険診療』第 61 巻第 8 号 87-90 頁
- ・ 宇都由美子(2004)「病院データウェアハウスによる診断群分類原価計算』『月刊保険診療』第 59 巻第 7 号 57-60 頁
- ・ 宇都由美子(2007)「病院の管理会計の成否と精度の鍵となる物流システム－鹿児島大学病院の場合(イザイの可視化に挑む(第4回))』『イザイ』第 2 巻第 5 号 74-76 頁
- ・ 宇都由美子・村永文学・宇宿功市郎・熊本一郎(2003)「品質管理・コスト管理のツールとして有効な患者別原価計算システムの開発－病院 DWH を利用した DPC ごとの患者別原価計算』『医療情報学』第 23 巻第 1 号 23-31 頁
- ・ 梅津亮子(2001)「病院原価計算と看護コスト管理」『公会計研究』第 2 巻第 2 号 35-48 頁
- ・ 江頭進・澤邊紀生・橋本敬・西部忠・吉田雅明編(2010)『進化経済学基礎』(日本経済評論社)
- ・ 江口成美・野村真美・出口真弓(2009)「院内保育所を含む医師就労支援に関する調査』『病院』第 68 巻第 2 号 132-136 頁
- ・ 遠藤久夫(2005)「診療報酬制度の理論と実際」遠藤久夫・池上直己編『医療保険・診療報酬制度(講座:医療経済・医療政策学第 2 巻)』(勁草書房)55-92 頁
- ・ 大石勝昭・疋田勉・山本達(1997)「病院における原価管理および原価計算の必要性』『医療情報学』第 17 巻第 4 号 533-541 頁
- ・ 大石潔(2010)「教育講演 DPC 時代における経営力アップに向けた取組み－疾患別原価計算システムの構築 (第 58 回共済医学会特集)」『共済医報』第 59 巻第 2 号 152-156 頁

- ・ 大分県 (2013) 「大分県医療計画」
<http://www.pref.oita.jp/uploaded/attachment/166878.pdf> , (最終アクセス:2014 年7月24日)
- ・ 大下美智代(2011)「看護サービスの原価計算－活動基準管理による業務改善に向けて」
『日本病院会雑誌』第58巻第2号 156-158頁
- ・ 大塚良治(2008)「病院における経営管理システムの展開－予算管理活用に係る課題」『広島国際大学医療経営学論叢』第1号 21-36頁
- ・ 大坪宏至(1997)「医療行為原価計算の基礎的考察」『原価計算研究』第21巻第1号 77-88頁
- ・ 大西淳也(2010)『公的組織の管理会計－効果性重視の公共経営を目指して』(同文館出版)
- ・ 大西正祐(2003)「原価計算による政策医療に対する補助金の評価」『診療録管理』第15巻第2号 146頁
- ・ 小笠原清忠(2001)「病院における財務諸表と資金調達」『病院』第60巻第3号 204-211頁
- ・ 緒方龍(1996)『医院経営学入門』(南山堂)
- ・ 岡本宇正・山内聡・大石潔・田中俊章(2010)「DPC 制度下における医療費コストの算定(疾患別原価計算)」『共済医報』第59巻第1号 79-83頁
- ・ 岡本健(2007)「HOMAS(国立大学病院管理会計システム)を利用した救急医療部門の分析と効果」『新医療』第34巻第5号 124-127頁
- ・ 岡本健・松島俊介・寺井親則(2006)「国立大学病院管理会計システムを用いた救急医療部門の収支分析の試み」『日本救急医学会雑誌』第17巻第9号 689-691頁
- ・ 岡本健・松島俊介・原博文・寺井親則(2006)「HOMAS(国立大学病院管理会計システム)による救急医療部門の経営分析」『日本救急医学会雑誌』第17巻第6号 210-218頁
- ・ 奥田宗宏(2009)「病院原価計算の導入効果－経営戦略会議で使える資料を作ろう！」『医事業務』第16巻第336号 23-33頁
- ・ 小田切純子(2000)「医療サービスの原価計算：ABC の適用を中心として」『彦根論叢』第323巻 69-89頁
- ・ 柿田章(2000)「病院の経営戦略における企画部門の役割」『病院』第59巻第8号 674-675頁
- ・ 柿原浩明(2004)『入門 医療経済学』(日本評論社)
- ・ 梶原武久・窪田祐一(2004)「理論先行の管理会計システムの導入研究のレビュー」谷武幸編著『成功する管理会計システム－その導入と進化』(中央経済社)26-47頁

- ・ 梶原真由美・平山謙司(2000a)「原価計算で身につけるコスト意識(第1回)」『患者満足』第4巻第1号 145-152 頁
- ・ 梶原真由美・平山謙司(2000b)「原価計算で身につけるコスト意識(第2回)」『患者満足』第4巻第2号 109-117 頁
- ・ 金川琢雄(2005)「インフォームド・コンセント」加藤良夫編著『実務 医事法講義(実務法律講義⑫)』(民事法研究会)
- ・ 金崎光顕(2004)「病院における原価計算－原価計算の有用性とその導入メリットについて」『全国自治体病院協議会雑誌』第43巻第11号 66-70 頁
- ・ 金崎光顕(2007)「病院の原価計算を機能させる」『医事業務』第14巻第301号 16-22 頁
- ・ 金谷節子(2014)「高齢者と病院食(特集:病院食再考)」『病院』第73巻第5号 366-370 頁
- ・ 神馬駿逸(1976)「病院の予算編成手続(1)」『甲南経営研究』第16巻第4号 1-19 頁
- ・ 神馬駿逸(1977)「病院の予算編成手続(2)」『甲南経営研究』第17巻第4号 29-47 頁
- ・ 神馬新七郎(1958)「病院経営と予算の作成法」『企業会計』第10巻第7号 1090-1096 頁
- ・ 亀田隆明・藤江進・丸山浩(2006)「国立大学病院管理会計システム HOMAS が果たす経営改善の実際」『新医療』第33巻第9号 52-57 頁
- ・ 川上博美(1999)「給与費の予算システム(広島病院)」『済生』第75巻第7号 28-30 頁
- ・ 河口豊(2013)「日本医療・病院管理学会(旧日本病院管理学会)五十年史概要」『日本医療・病院管理学会誌』第50巻第1号 9-15 頁
- ・ 川淵孝一(2004)『進化する病院マネジメント』(医学書院)
- ・ 川淵孝一(2005)「国立大学の法人化が促す新たな病院経営」『大学財務経営研究』第2号 79-97 頁
- ・ 川淵孝一・候しゅ(2003)「国立大学附属病院の現状と課題－法人化によってどう変わる」『病院』第62巻第9号 736-742 頁
- ・ 監査法人トーマツヘルスケアグループ(2008)『原価計算が病院を変える－これからの病院経営のための理論と実践事例』(清文社)
- ・ 菊池潤・田近栄治・油井雄二(2005)「介護保険の現状と持続可能性」田近栄治・佐藤主光編『医療と介護の世代間格差－現状と改革』(東洋経済新報社) 147-166 頁
- ・ 北浦克俊(2008)「原価計算表から経営を読む」『ナースマネジャー』第9巻第11号 16-21 頁
- ・ 衣笠陽子(2012)「病院経営における管理会計の機能－病院予算を中軸とした総合管理」『管理会計学』第20巻第2号 3-18 頁
- ・ 衣笠陽子(2013)『医療管理会計－医療の質を高める管理会計の構築を目指して』(中央経済社)

- ・ 木村茲・西部則孝・松岡富子(2008)「病院における原価把握の意味―「原価計算」プロジェクトチームによる2年間の活動報告」『関中央病院年報』第9号 8-15頁
- ・ 木村茲・酒向幸・松岡富子・齊藤雅也(2011)「病院経営に役立つ症例検討原価計算の提案―「改善」に結びつける原価計算とアクションの「可視化」」『医療アドミニストレーター』第2巻第14号 30-35頁
- ・ 木村憲洋(2010)「意外と簡単？原価計算の意味(雑学チックに楽しく学ぶ！意外と知らない病院・医療のしくみ(第6回))」『ナースマネジャー』第11巻第10号 78-80頁
- ・ 草刈敦子(2011)「わが国における看護評価の歴史と新学会への期待」『日本看護評価学会誌』第1巻第1号 19-33頁
- ・ 久保英太郎(1963)「病院における経費予算の統制について」『防衛衛生』第10巻第7号 379-381頁
- ・ 栗栖千幸(2008)「病院経営におけるコスト・マネジメント―看護サービスの原価測定が病院経営に及ぼす影響」『商経学叢』第55巻第2号 443-462頁
- ・ 來島裕太・横山礼子・小林義政・山口史朗・山下晃正・久我貴之(2010)「簡易的な原価計算によるDPC導入前後の純利益比較」『診療情報管理』第22巻第1号 40-44頁
- ・ 黒川清(2007)『大学病院革命』(日経BP社)
- ・ 黒川清(2010)「大学から始める大学病院革命」『社会的共通資本としての医療』宇沢弘文・鴨下重彦編(東京大学出版会)335-363頁
- ・ 黒川清・尾形裕也監修(2006a)『医療経営の基本と実務・上巻(戦略編)』(日経メディカル開発)
- ・ 黒川清・尾形裕也監修(2006b)『医療経営の基本と実務・下巻(管理編)』(日経メディカル開発)
- ・ 桑田成規・浦田明宏・中村廣繁(2007)「クリニカルパスを利用した医療費原価分析システムの構築―効率化・業務改善への積極的活用」『新医療』2007年6月号 137-140頁
- ・ 権丈善一(2007)『医療政策は選挙で変える―再分配政策の政治経済学Ⅳ(増補版)』(慶應義塾大学出版会)
- ・ 権丈善一(2009)『社会保障の政策転換―再分配政策の政治経済学Ⅴ』(慶應義塾大学出版会)
- ・ 小泉孝範・谷川浩隆(2011)「電子カルテ導入の効果と稼働後の取り組み」『日本農村医学会雑誌』第59巻第5号 574-579頁
- ・ 厚生労働省編(2012)『平成24年度版厚生労働白書―社会保障を考える』(全国官報販売協同組合)

- ・ 厚生労働省(2014)「国民医療費の範囲と推計方法の概要」
<http://www.mhlw.go.jp/toukei/saikin/hw/k-iryohi/12/dl/gaiyou.pdf> (最終アクセス:
2015年1月2日)
- ・ 厚生労働省大臣官房情報統計部(2013)「平成23年度国民医療費の概況」
<http://www.mhlw.go.jp/toukei/saikin/hw/k-iryohi/11/dl/data.pdf>, (最終アクセス:
2014年5月22日)
- ・ 厚生労働省中央社会保健医療協議会診療報酬調査専門組織・医療機関のコスト調査分科
会(2005)「医療機関の部門別収支に関する調査研究 平成16年度調査研究結果報告」
<http://www.mhlw.go.jp/shingi/2005/09/s0926-7.html>, (最終アクセス:2015年1月7
日)
- ・ 国際医療福祉大学医療経営管理学科 編(2004)『医療・福祉経営管理入門(四訂版)』(国
際医療福祉大学出版会)
- ・ 国立大学病院管理会計システム開発部会(2005)『よくわかる HOMAS—今から始める病院
管理会計システム』(社会保険研究所)
- ・ 国立大学医学部附属病院長会議常置委員会(2002)「国立大学病院の医療提供機能強化を
目指したマネジメント改革について(提言)」
http://www.univ-hosp.net/guide_cat_05_2.pdf, (最終アクセス:2013年7月21日)
- ・ 小島愛(2008)『医療システムとコーポレート・ガバナンス』(文眞堂)
- ・ 古城資久(2005)「DPC時代における病院管理」『医薬ジャーナル』第41巻第2号720-725
頁
- ・ 古瀬智之・中井栄一・武知浩二(2008)「診療科別原価計算を活用した院長ヒアリングの実施
と成果について」『日赤医学』第58巻第2号419-424頁
- ・ 小東茂登・越智章・大野由輝・長嶋八千子・門前政義・金本真理子・寺西浩二(2001)「療養
環境の改善と病院経営—収支実績を確認し予算を計画する」『精神科看護』第28巻第5号
18-22頁
- ・ 小林健司(2006)「マネジメント 医療機関経営に役立つ管理会計」『ベストパートナー』第18
巻第9号29-33頁
- ・ 小林美亜・池田俊也・阿部俊子・池上直己(2005)「白内障のクリニカルパスに基づく原価計
算の試み 病院特性による原価の相違」『日本クリニカルパス学会誌』第6巻第3号
431-438頁
- ・ 小宮清(2009)「大学病院の戦略的予算のあり方に関する研究」東京医科歯科大学大学院
医歯学総合研究科修士論文

- ・ 小宮清(2014)「医療経営における科学的手法を振り返る」小宮清編著『看護のための経営指標「見る・知る・活かす」使いこなし超入門ー経営参画への道が拓ける!』(メディカ出版) 148-160 頁
- ・ 齋藤英昭・飯島卓夫・西山友貴・河手良一・古瀬彰(1996)「東大手術部における手術枠組みと手術コストー経営面から見た手術(手術と Cost Performance)』『手術医学』第 17 巻第 3 号 358-360 頁
- ・ 酒井敏秀・小林康孝(2004)「病院原価計算ー当院における疾患別収益構造」『新田塚医療福祉センター雑誌』第 1 巻第 1 号 9-14 頁
- ・ 坂部剛正・野坂健次郎・松浦岑雄(2000)「原価計算による病院経営への参画意識の向上にむけて(第 38 回 全国自治体病院学会管理分科会の記録)』『事務管理の研究』第 31 号 114-117 頁
- ・ 櫻井通晴(2008)「医療機関における経営企画部の役割」『産業経理』第 67 巻第 4 号 28-38 頁
- ・ 笹澤輝昭(2004)「部門別原価計算による経営分析 財団法人結核予防会複十字病院を例に」『日本病院会病院管理者協議会会誌』第 9 巻第 1 号 22-27 頁
- ・ 佐藤進(2000a)「中小病院における部門別原価計算ーExcel 97 使用によるコンピュータ処理」『日本医師会雑誌』第 123 巻第 6 号 849-854 頁
- ・ 佐藤進(2000b)「中小病院における部門別原価計算 VECC System (Very Easy Cost Control System) について」『日本病院会雑誌』第 47 巻第 8 号 206-210 頁
- ・ 佐藤進(2001)「中小病院における部門別原価計算ーVECC System (Very Easy Cost Control System)」『日本医療・病院管理学会誌』第 38 巻第 1 号 71-79 頁
- ・ 佐藤進(2002)「中小病院における原価計算の手法」『保険診療』第 57 巻第 3 号 65-68 頁
- ・ 佐藤誠二(2005)『国立大学法人財務マネジメント』(森山書店)
- ・ 佐藤大介・今井志乃ぶ(2013)「DPC の導入と活用」木村憲洋・的場匡亮・川上智子編著『1 からの病院経営』(碩学舎)179-195 頁
- ・ 佐藤浩人(2006)「病院経営における原価計算の現状と意義」『立命館経営学』第 45 巻第 1 号 127-145 頁
- ・ 佐藤浩人・田原孝・平井孝治(2008)「診療区分を利用した部門別原価管理と損益計算」『病院』第 67 巻第 9 号 812-816 頁
- ・ 澤邊紀生(2006)「管理会計研究における進化概念の応用について」『経済論叢』第 178 巻第 4 号 117-140 頁
- ・ 澤邊紀生・Cooper, D.J.・Morgan, W.(2008)「管理会計におけるケーススタディ研究の意

- 義』『メルコ管理会計研究』第 1 号 3-20 頁
- ・ 産労総合研究所編(2002)『病院原価計算－経営計画と診療科別損益計算書のつくり方(「医療経営最前線」別冊)』(産労総合研究所)
 - ・ サンフィリポ, ノーラン, ホワイトサイド編著(2006)『MBA 式医療経営戦略ハンドブック』(日本医療企画)
 - ・ 塩崎英司(2012)「国立大学病院経営の実際について」『大学マネジメント』第 8 巻第 5 号 28-35 頁
 - ・ 塩谷泰一(2001)「自治体病院における原価計算の実例」『事務管理の研究』第 32 号 62-73 頁
 - ・ 自治体病院経営研究会編(2012)『自治体病院経営ハンドブック(第 19 次改訂版(平成 24 年))』(ぎょうせい)
 - ・ 柴崎清治・小宮剛(1973)「病院の経営と変動予算－収入と支出の調和を目指して」『共済医療』第 22 巻第 3 号 451-460 頁
 - ・ 島崎謙治(2005)「わが国の医療保険制度の歴史と展開」遠藤久夫・池上直己編著『医療保険・診療報酬制度(講座:医療経済・政策学第2巻)』(勁草書房)1-53 頁
 - ・ 社会保障国民会議(2008)「社会保障国民会議における検討に資するために行う医療・介護費用のシミュレーション」
http://www.kantei.go.jp/jp/singi/syakaihosyoutokuminkaigi/iryousiryou_1.pdf (最終アクセス:2015 年 1 月 3 日)
 - ・ 社会保障制度改革国民会議(2013)「社会保障制度改革国民会議報告書－確かな社会保障を将来世代に伝えるための道筋」
<http://www.kantei.go.jp/jp/singi/kokuminkaigi/pdf/houkokusyo.pdf>, (最終アクセス:2014 年 5 月 22 日)
 - ・ 新日本監査法人(2005)『収益力がゲンと高まる病院の原価計算』(ぱる出版)
 - ・ 新日本監査法人(2007)『原価計算から始める病院経営入門』(ぱる出版)
 - ・ 新日本監査法人医療福祉部編(2001)『病院原価計算ハンドブック』(医学書院)
 - ・ 新村喜明・樋口美智子・井出雅子・米津宜則・秋山礼子・和田克己(1999)「当院における迅速報告システムについて」『医学検査』第 48 巻第 6 号 966-970 頁
 - ・ 末永春秀(2006)「民間中小病院の部門別原価計算活用の研究」『月刊マーク』第 17 巻第 7 号 124-128 頁
 - ・ 末廣剛敏・杉町圭蔵・大隈恵治(2012)「世界初の注射薬自動読取装置(SPASER)システムによる手術原価計算とコスト削減の実際」『臨牀と研究』第 89 巻第 11 号 1553-1555 頁

- ・ 末廣剛敏・濱津隆之・梶原勇一郎・市来嘉伸・杉町圭蔵(2013)「注射薬自動読み取り装置 (SPASER)システムによる消化器外科手術の原価計算とコスト評価」『臨床外科』第 68 巻第 5 号 591-594 頁
- ・ 末廣剛敏・濱津隆之・梶原勇一郎・杉町圭蔵(2013)「SPASER システムを用いた腹腔鏡下胆嚢摘出術の原価計算と医療経済に及ぼす効果についての検討」『手術』第 67 巻第 7 号 1123-1126 頁
- ・ 菅田典孝(2008)「原価計算を通しての取り組みー現場からの可視化④(病院フォーラム:医療経営と可視化⑩)」『病院』第 67 巻第 7 号 645-648 頁
- ・ 鈴木裕子(2005)「病院原価計算の導入と実践(医業経営:救 Q 外来)」『保険診療』第 60 巻第 1 号 86-89 頁
- ・ 角憲治・平山謙司・梶原真由美(2000)「診療行為別原価計算システムを用いた原価収益構造の分析について(第 38 回 全国自治体病院学会管理分科会の記録)」『事務管理の研究』第 31 号 118-122 頁
- ・ 関谷浩行(2010)「病院における経営企画部門の役割と管理会計」『産業経理』第 70 巻第 3 号 156-164 頁
- ・ 瀬地山佳蓉(2010)「予定・緊急入院を区別した診断群分類(DPC)別包括評価の必要性」『日本病院会雑誌』第 57 巻第 3 号 322-326 頁
- ・ 仙島秀雄(2001)「藤枝市立総合病院における部門別・診療科別原価計算の取り組み (第 39 回 全国自治体病院学会管理分科会の記録)」『事務管理の研究』第 31 号 81-83 頁
- ・ 染谷恭次郎(1997)『ある会計学者の軌跡ーひとつの会計学史』(税務経理協会)
- ・ 高岡諒・林峰栄・神山佳之・阿波根千紘・小野雄一郎・安座間喜明・新里盛朗・屋宜亮兵(2009)「ER の経済性を検討して思うーコンビニ化と救命医療」『沖縄県立南部医療センター・こども医療センター雑誌』第 2 巻第 1 号 16-18 頁
- ・ 高木安雄(1996)「診療報酬の変遷とその経済的効果」社会保障研究所編『医療保障と医療費』(東京大学出版会)71-86 頁
- ・ 高木安雄(2005)「わが国の診療報酬政策の展開と今日的課題」遠藤久夫・池上直己編著『医療保険・診療報酬制度(講座:医療経済・政策学第2巻)』(勁草書房)93-122 頁
- ・ 高木安雄(2013)「日本医療・病院管理学会の学術総会・学会例会におけるテーマ・演題の推移」『日本医療・病院管理学会誌』第 50 巻第 1 号 16-17 頁
- ・ 高崎眞弓(2010)『稼ぐ大学病院ー教育研究と経営のはざままで』(真興交易(株)医書出版部)
- ・ 高埜正人・鍋木友孝・伊藤明(2004)「病院における原価計算ー総合病院国保旭中央病院における原価計算の取組み」『全国自治体病院協議会雑誌』第 43 巻第 11 号 47-54 頁

- ・ 高橋健治(2010)「手術室における原価計算(手術室における看護管理の基礎知識(第3回))」『実践手術看護』第4巻第4号 58-64頁
- ・ 高橋武久・北原明彦・鷺塚輝久・小出恭彦・横山伸(2001)「夜間休日救急対応の総合病院精神科閉鎖病棟における短期入院化の試みー平均在院日数 28 日以下の可能性(総合病院精神科における短期入院化とその問題点)」『総合病院精神医学』第13巻第1号 8-15頁
- ・ 高橋淑郎(2011)「BSCにおける予算管理と原価計算」『病院』第70巻第10号 792-795頁
- ・ 高橋政祺(2000)『病院管理学入門(第5版)』(医学書院)
- ・ 瀧中秀敏(2001)「部門別原価計算システムー病院の健全経営を目指して」『日本ファジィ学会誌』第13巻第4号 28-29頁
- ・ 立石雅俊(2012)「病院部門別原価計算における部門個別費の直課と部門共通費の配賦」『長崎大学大学院経済学研究科研究論集』第7号 1-28頁
- ・ 田中亨治・佐藤純三・郭錦秋・高田彰・吉原博幸(2004)「疾患別収支分析を基にした大学病院経営改善への取り組み」『医療情報学』第23巻第6号 451-460頁
- ・ 田中滋(2006)「わが国の医療提供体制の展開」田中滋・二木立編著『保健・医療提供制度(講座:医療経済・政策学第3巻)』(勁草書房)1-21頁
- ・ 田中滋・古川俊治編(2009)『MBAの医療・介護経営』(医学書院)
- ・ 谷祐児・武藤浩史・小笠原克彦(2012)「放射線部門における収益性の検討ー伝統的原価計算手法を用いて」『北海道放射線技術雑誌』第72号 49-54頁
- ・ 谷田一久(2000a)「部門別原価計算の必要性①」『病院』第59巻第2号 152-153頁
- ・ 谷田一久(2000b)「部門別原価計算の必要性②」『病院』第59巻第3号 244-245頁
- ・ 谷田一久(2000c)「部門別原価計算の必要性③」『病院』第59巻第4号 328-329頁
- ・ 谷田一久(2000d)「部門別原価計算の必要性④」『病院』第59巻第5号 428-429頁
- ・ 谷田一久(2000e)「部門別原価計算の必要性⑤」『病院』第59巻第6号 516-517頁
- ・ 谷田一久(2000f)「部門別原価計算の必要性⑥」『病院』第59巻第7号 618-619頁
- ・ 桜澤邦男・濃沼信夫・河口洋行(2006)「DPC 別収益計算・原価計算に基づく乳癌症例損益分析に関する事例研究」『日本医療・病院管理学会誌』第43巻 Supplement,84頁
- ・ 千葉洋(2012)「比較可能性が求められる学校法人会計」大塚宗春・黒川行治編『政府と非営利組織の会計(体系現代会計学第9巻)』(中央経済社)367-394頁
- ・ 手嶋豊(2005)『医事法入門』(有斐閣)
- ・ 東條桂子・北崎尚子・正木利明(2014)「病院の給食管理ー院外調理センターベルキッチン戦略と実際(特集:病院食再考)」『病院』第73巻第5号 354-359頁
- ・ 當銘豊・浅子修・石田久雄・牧山文彦・米島秀夫(2000)「活動基準原価計算(ABC)データベ

- ースの構築について』『医療情報学』第 20 巻 100-101 頁
- ・ 豊田長康(2008)「地方大学が潜在力を発揮できる政策を」『大学マネジメント』第 3 巻第 12 号 27-36 頁
 - ・ 豊田長康・村山典久(2012)「国立大学病院の経営改善について」『大学マネジメント』第 8 巻第 5 号 2-11 頁
 - ・ 中川義章・吉原博幸・白神豪太郎(2006)「特定機能病院における日帰り手術部門 (Day Surgery Unit) の原価分析と問題点について」『日本医療・病院管理学会誌』第 43 巻第 4 号 331-343 頁
 - ・ 中川義章・竹村匡正・白神豪太郎・吉原博幸(2007)「特定機能病院における日帰り手術部門 (Day Surgery Unit) の原価分析と問題点について(第 2 報)－原価分析結果をふまえた効率性と経営改善に向けた検討」『日本医療・病院管理学会誌』第 44 巻第 3 号 263-272 頁
 - ・ 中島明彦(1997)「医師別診療収入分析システムの検討－業績評価制度の構築に向けての試み」『日本医療・病院管理学会誌』第 34 巻第 3 号 263-274 頁
 - ・ 中島秀樹・渡辺明良・市川雅人(2004)「原価計算－聖路加国際病院における原価計算について」『全国自治体病院協議会雑誌』第 43 巻第 11 号 71-79 頁
 - ・ 中田範夫(2004)「病院における原価計算の利用度調査」『山口経済学雑誌』第 53 巻第 1 号 15-39 頁
 - ・ 中田範夫(2005)「中規模病院における経営管理技法の利用度調査」『山口経済学雑誌』第 54 巻第 2 号 227-251 頁
 - ・ 中田範夫(2007a)「大病院の経営機能についての期間比較－平成 16 年調査と 18 年調査」『山口経済学雑誌』第 55 巻第 5 号 605-631 頁
 - ・ 中田範夫(2007b)「中規模病院の経営管理機能についての期間比較－平成 17 年調査と 18 年調査」『山口経済学雑誌』第 56 巻第 1 号 49-75 頁
 - ・ 中田範夫(2010a)「病院における経営管理機能についての時点比較－平成 18 年調査と平成 21 年調査」『山口経済学雑誌』第 58 巻第 4 号 465-490 頁
 - ・ 中田範夫(2010b)「病院経営管理機能についての第 5 回調査－電子カルテ、目標管理、BSC および原価計算を中心として」『山口経済学雑誌』第 59 巻第 1・2 号 45-81 頁
 - ・ 中田範夫(2011)「大規模病院の経営管理機能についての時点比較」『山口経済学雑誌』第 59 巻第 6 号 613-639 頁
 - ・ 中田範夫(2014)「病院経営管理機能についての第 6 回調査－電子カルテ、目標管理、BSC および原価計算を中心として」『山口経済学雑誌』第 62 巻第 5・6 号 341-374 頁

- ・ 長堀薫・岸洋一(2009)「がん診療連携拠点病院－指定の意義(第 57 回共済医学会特集)」『共済医報』第 58 巻第 2 号 106-109 頁
- ・ 長堀薫・茂垣雅俊・福島忠男・舛井秀宣・渡辺桂一(2012)「DPC 時代の最適な医療資源の配分を目的としたクリティカルパス(CP)別の原価計算」『共済医報』第 61 巻第 2 号 211-216 頁
- ・ 中村彰吾・渡辺明良(2000)『実践 病院原価計算』(医学書院)
- ・ 中屋健二(2009)「地域中核病院における部門別原価計算の導入事例(第 13 回日本医業経営コンサルタント学会講演集)」『月刊ジャーマック』第 20 巻第 11 号 138-141 頁
- ・ 成川正道・渡部禎純・梶原清孝・村田芳和・武知浩二・戒田幸治・角谷智海(2002)「診療科別原価計算」『日赤医学』第 53 巻第 2 号 311-315 頁
- ・ 西田在賢(2011)『ソーシャルビジネスとしての医療経営学』(薬事日報社)
- ・ 西村チエ子(2007)「手術に関わる医療材料等の原価計算」『感染制御』Vol.3, No.2, 150-153 頁
- ・ 西村チエ子・西原三枝子(2002)「医療コストの新しい算定基準の開発－腹腔鏡下胆嚢摘出術を例にして」『日本手術医学会誌』第 23 巻第 4 号 317-321 頁
- ・ 西村万里子(1996)「診療報酬改定のメカニズムに関する歴史的考察」社会保障研究所編『医療保障と医療費』(東京大学出版会)37-70 頁
- ・ 西脇司(2014)「病院食の最近の動向(特集:病院食再考)」『病院』第 73 巻第 5 号 360-355 頁
- ・ 日経メディカル開発編(2003)『医療施設経営』(日経メディカル開発)
- ・ 日本医療機能評価機構(2014)「医療事故情報等収集事業 平成 25 年年報」http://www.med-safe.jp/pdf/year_report_2013.pdf, (最終アクセス:2015 年 1 月 3 日)
- ・ 日本医療・病院管理学会教育委員会(2013a)「大学院における医療マネジメント教育プログラムの内容と方法の現状」『日本医療・病院管理学会誌』第 50 巻 Supplement, 164 頁
- ・ 日本医療・病院管理学会教育委員会(2013b)「学部における医療マネジメント教育プログラムの内容と方法の現状」『日本医療・病院管理学会誌』第 50 巻 Supplement, 165 頁
- ・ 日本医療・病院管理学会教育委員会(2014)「看護管理系大学院における医療マネジメント教育プログラムの内容と方法の現状」『日本医療・病院管理学会誌』第 51 巻 Supplement, 151 頁
- ・ 日本政策投資銀行ヘルスケア室・日本経済研究所医療福祉部監修・編集(2014)『医療経営データ集 2014』(日本医療企画)
- ・ 野坂秀行・當間敦子(2013)「レセプト情報二次利用としての原価計算」『小倉記念病院紀要』

第 45 巻第 1 号 1-17 頁

- ・ 野坂秀行・米満勝美・上田親司・岩本雅子・當間敦子(2013)「病院管理会計としての原価計算—小倉記念病院新築移転の分析」『小倉記念病院紀要』第 45 巻第 1 号 18-22 頁
- ・ 野澤美加(2014)「医療従事者の就業継続にホスピタリティが及ぼす影響」吉原敬典編著『ホスピタリティマネジメント—活私利他の理論と事例研究』(白桃書房)139-153 頁
- ・ 橋口徹(2011)「医療安全管理と病院予算」『会計』第 180 巻第 2 号 216-230 頁
- ・ 橋爪誠(2007)「医療安全を重視した医療機器開発の重要性」『季刊イザイ』第 4 号 22-23 頁
- ・ 長谷川高志・外山比南子(2007a)「経営感覚をみがく—経営状況を知るための情報収集 原価計算と経営指標」『看護展望』第 32 巻第 5 号 524-527 頁
- ・ 長谷川高志・外山比南子(2007b)「経営感覚をみがく—経営状況を知るための情報収集 原価計算の手法」『看護展望』第 32 巻第 6 号 620-622 頁
- ・ 長谷川敏彦編(2002)『病院経営戦略』(医学書院)
- ・ 秦温信(2007)「ベンチマーク分析による原価計算からみた DPC の評価—社会保険病院における調査研究」『社会保険旬報』第 2321 号 16-22 頁
- ・ 秦温信(2010a)「原価計算からみた DPC の評価」『札幌社会保険総合病院医誌』第 19 巻第 1 号 3-9 頁
- ・ 秦温信(2010b)「ベンチマーク分析による DPC の評価」『日本医療マネジメント学会雑誌』第 11 巻第 2 号 80-92 頁
- ・ 畠山登・木本久子・山崎光章・越塚康司・荒川誠志・熊倉隆行(2008)「手術材料のキット化と原価計算導入による手術部運営の効率化と経済効果」『日本手術医学会誌』第 29 巻第 4 号 314-317 頁
- ・ 服部啓子・本田達郎・池上直己(2008)「診療科部門別収支に関する研究」『日本医療・病院管理学会誌』第 45 巻 Supplement, 136 頁
- ・ 濱井和子・荒井耕・川村尚也(2004)「日本における病院マネジメント研究の展開と展望」『経営研究』第 54 巻第 4 号 97-121 頁
- ・ 林繁樹・伊藤秀明(2001)「検査部における原価計算について」『日赤検査』第 35 巻第 2 号 30-33 頁
- ・ 林茂・柳谷晶仁(2004)「生産工場における手法を用いた手術手技別原価計算の試み—日鋼記念病院の実数値をもとに」『日本手術医学会誌』第 25 巻第 4 号 388-390 頁
- ・ 林田賢史(2013)「ICU の医療経済—DPC/PDPS における適正な診療報酬体系の構築に向けて(集中治療医学の課題と将来の展望)」『ICU と CCU』第 37 巻第 2 号 131-136 頁
- ・ 原雅功(2009)「診療科別原価計算の実施とその効果」『日本病院会病院管理者協議会会

誌』第 14 巻第 1 号 129-132 頁

- ・ 針谷達志(2000)「医療経済実態調査の経営管理への利用」『病院』第 59 巻第 10 号 887-891 頁
- ・ 挽文子(2007)『管理会計の進化』(森山書店)
- ・ 挽文子(2014)「病院の変革とアメーバ経営」『会計』第 185 巻第 4 号 472-485 頁
- ・ 平田哲・柴山純一(2009)「効率的な鋼製小物、医療材料の管理運用システム」『日本手術医学会誌』第 30 巻第 2 号 130-133 頁
- ・ 平田哲・柴山純一・本間敦(2011)「手術室の供給システムの IT 化—効率化の指標となるか」『日本手術医学会誌』第 32 巻第 1 号 5-9 頁
- ・ 平田哲・瀬川澄子・宗万孝次(2007)「術式別原価計算システムから見える手術室の効率的運営—シンポジウム:医療経済からみた効率的手術部運営(第 28 回日本手術医学会総会特集②)」『日本手術医学会誌』第 28 巻第 2 号 96-99 頁
- ・ 平田哲・宗万孝次・本間敦・林達哉・国沢卓之・柴山純一(2011)「データ集積に基づく手術部運営システムの構築と実践」『旭川医科大学研究フォーラム』第 11 巻 14-20 頁
- ・ 平山謙司(2001a)「患者別疾病別原価計算のための診療要素別原価計算法について(前編)」『全国自治体病院協議会雑誌』第 397 第 26-37 頁
- ・ 平山謙司(2001b)「患者別疾病別原価計算のための診療要素別原価計算法について(後編)」『全国自治体病院協議会雑誌』第 398 巻 1066-1079 頁
- ・ 廣瀬輝夫監修(2009)『医療・医療経営統計データ集』(三冬社)
- ・ 深津博(2013)『患者と医療サービス—患者の視点とは(医療経営士テキスト:初級⑦)第 2 版』(日本医療企画)
- ・ 福永肇(2005)「福祉医療機構から融資を受ける場合」『病院』第 64 巻第 4 号 325-329 頁
- ・ 福永肇(2014)『日本病院史』(PILAR PRESS)
- ・ 藤井進・高崎光浩・佛淵孝夫(2011)「大学病院における新たな管理手法である『テナント式管理会計』と『院内取引制度』の構築と導入の評価—医療の質と経営の質の両立によるコスト削減」『日本医療マネジメント学会雑誌』第 12 巻第 1 号 35-45 頁
- ・ 藤岡英治(2013)『医療機関のガバナンスと監査』(中央経済社)
- ・ 藤本俊一郎・合田雄二・平井有美(2009a)「DPC 対応型クリティカルパスの患者別原価計算(第 1 報)患者別原価計算システムの構築と未破裂脳動脈瘤での検証」『日本医療マネジメント学会雑誌』第 10 巻第 2 号 371-378 頁
- ・ 藤本俊一郎・合田雄二・平井有美(2009b)「DPC 対応型クリティカルパスの患者別原価計算(第 2 報)7種類のクリティカルパスの検証」『日本医療マネジメント学会雑誌』第 10 巻第 3 号

499-505 頁

- ・ 藤本俊一郎・大橋智明(2009)「医療の質の向上・効率化と経営基盤確立に寄与する電子パスの構築—DPC・原価計算・電子パスの3種類のソフトを用いた経済的検討」『日本職業・災害医学会誌』第 57 巻第 6 号 274-284 頁
- ・ 藤本俊一郎・中里拓也・松石健生・吉岡郷介・横山和城・玉井寛恵・棧裕子(2011)「診療材料の物品管理・定数管理・原価計算の可視化と一元的管理」『香川労災病院雑誌』第 17 号 165-168 頁
- ・ 藤本隆宏(1997)『生産システムの進化論—トヨタ自動車にみる組織能力と創発プロセス』(有斐閣)
- ・ 星野桂子(1997)「看護業務の原価計算と診療報酬 (「看護の評価」を再考する—適正な評価と質の向上のために)」『医療』第 13 巻第 6 号 38-43 頁
- ・ 前田由美子(2011)「特定機能病院としての大学病院の現状について」『日医総研ワーキングペーパー』No.240
- ・ 牧野憲一(2010)「電子カルテを利用した原価計算システム(特集:経営向上のためのデータ有効活用術)」『新医療』第 37 巻第 10 号 102-106 頁
- ・ 牧野憲一・後藤聡・富安正典・国貞玲・寺口大(2008)「電子カルテ実施データを基にした原価計算システム—直課率向上を目指しての試み」『病院』第 67 巻第 7 号 620-623 頁
- ・ 増田一孝・岡尚嗣・木田哲生・横野重喜・若松久晃・渡辺浩(2006)「核医学検査の原価計算の検討」『核医学技術』第 26 巻第 3 号 221-225 頁
- ・ 町田二郎・副島秀久・田崎年晃・須古博信(2002)「外科と医療経済(クリニカルパス)」『Surgery Frontier』第 9 巻第 2 号 56-59 頁
- ・ 町田幸雄・石渡統夫・亀山雅弥・飯野幸永・野本剛史(2002)「TOC (Total Cost of Ownership)における利用部門(検査室)運用コスト」『医学検査』第 51 巻第 5 号 727-731 頁
- ・ 松井邦明・増川英二・梅野優子・金山正明(2001)「診療科別原価計算」『共済医報』第 50 巻第 4 号 356-360 頁
- ・ 松尾貴巳(2009)『自治体の業績管理システム』(中央経済社)
- ・ 松田晋哉(2005)『基礎から読み解く DPC—正しい理解と実践のために』(医学書院)
- ・ 真野俊樹(2006)「患者の医療機関選択」田中滋・二木立編著『保健・医療提供制度(講座:医療経済・政策学第 3 巻)』(勁草書房)119-134 頁
- ・ 三角隆彦(2013)「原価計算からみた心臓血管外科」『日本心臓血管外科学会雑誌』第 42 巻第 3 号 173-174 頁

- ・ 満武巨裕・石橋洋次郎・福田敬(2009)「国際基準としての日本の医療費—OECD 国際基準としての SHA」『病院』第 68 巻第 2 号 108-112 頁
- ・ 美原盤・内田智久(2009)「病院機能に応じた原価計算の戦略的活用—ケアミックス型脳神経疾患専門病院における取組み」『病院経営』第 19 巻第 406 号 4-12 頁
- ・ 美原盤・内田智久・高橋陽子(2006)「平成 18 年度診療報酬改定における特殊疾患療養病棟廃止の問題点—神経難病患者に対する医療環境の危機」『神経内科』第 65 巻第 3 号 309-315 頁
- ・ 宮澤潤(2010)「訴訟外紛争処理—新しい訴訟外の紛争処理制度を中心に」浦川道太郎・金井康雄・安原幸彦・宮澤潤編『医療訴訟(専門訴訟講座④)』(民事法研究会)268-280 頁
- ・ 宮澤靖(2014)「病院給食と管理栄養士の将来(特集:病院食再考)」『病院』第 73 巻第 5 号 350-353 頁
- ・ 武藤浩史・谷祐児・鈴木重政・横岡由姫・阿部保・佐瀬雄治・寺下貴美・小笠原克彦(2012)「活動基準原価計算(ABC)によるフィルムレス運用時の X 線撮影の検査原価」『北海道医学雑誌』第 87 巻第 4 号 193 頁
- ・ 武藤正樹(2000)「クリティカルパスと診療計画」『Clinical Engineering』第 11 巻第 10 号 820-829 頁
- ・ 武藤正樹(2010)『看護師のための「医療材料」の事故防止・安全管理のポイント』(ぱる出版)
- ・ 村本信吾(2004)「公立能登総合病院における原価計算について」『全国自治体病院協議会雑誌』第 43 巻第 11 号 61-65 頁
- ・ 森剛志・後藤励(2010)『日本のお医者さん研究』(東洋経済新報社)
- ・ 森田直行・西村周三(2010)「部門別原価計算で各部門の貢献度を示すことが全職員の経営意識を改革し—体感のある組織をつくる」『フェイズ・スリー』第 309 号 8-11 頁
- ・ 守屋博(1954)「病院の予算管理—予算の自動的作製法」『病院』第 10 巻第 2 号 21-24 頁
- ・ 安川文朗編著(2010)『医療事故とクライシスマネジメント—基本概念の理解から危機的状況の打開まで(医療経営士テキスト・上級⑧)』(日本医療企画)
- ・ 安田信彦・西村由美子・中西悟志(2001)「手術室の使用効率に関する実証研究—疾患別原価計算および手術室稼働率の測定」『医療経済研究』第 10 巻 5-20 頁
- ・ 山浦裕幸(1999)「医療機関における原価計算の展開—ABC/ABM 適用の観点から」『千葉経済論叢』第 20 巻 103-118 頁
- ・ 山上浩志・柴山純一・平田哲・廣川博之(2006)「旭川医科大学病院での経営管理システム基盤の構築」『新医療』第 33 巻第 9 号 58-61 頁

- ・ 山口齊昭(2006)「選択可能な未確立療法と医師の説明義務—乳房温存療法」宇都木伸・町野朔・平林勝政・甲斐克則編『医事法判例百選(別冊ジュリスト No.183)』(有斐閣)
- ・ 山下恭司(2007)「拡充すすむ医療経営人材育成プログラム」亀川雅人編著『医療と企業経営』(学文社)127-145 頁
- ・ 山下正喜(2004)「検査部の原価算定」『熊本学園商学論集』第 10 巻第 1 号 1-16 頁
- ・ 山下正喜(2008)『医療原価計算』(創成社)
- ・ 山本忍(2008)「医療経営 救 Q 外来 部門別原価計算の導入」『保険診療』第 63 巻第 11 号 76-80 頁
- ・ 山本浩子・山田ゆかり・池上直己(2002)「病院の訪問看護部門の経営改善に寄与した諸要因について」『日本医療・病院管理学会誌』第 39 巻第 2 号 119-124 頁
- ・ 山本勇一郎(2008)「原価計算・DPC の視点からの RIS(第 36 回秋季学術大会第 12 回医療情報分科会抄録)」『日本放射線技術学会医療情報分科会雑誌』第 11 号 10-12 頁
- ・ 山本勇一郎(2009)「原価計算・DPC の視点からの RIS(第 36 回秋季学術大会第 13 回医療情報分科会報告)」『日本放射線技術学会医療情報分科会雑誌』第 12 号 51-54 頁
- ・ 有限責任あずさ監査法人・KPMG ヘルスケアジャパン編(2011)『病院コストマネジメント—診療科別・疾患別原価計算の実務』(中央経済社)
- ・ 吉田博・平山謙司(2004)「病院独自のシステム構築と実際の運用について」『全国自治体病院協議会雑誌』第 43 巻第 11 号 55-60 頁
- ・ 吉田由希栄・中村彰吾・倉辻明男・渡辺明良・板井明・本山和子(2002)「中央滅菌室における原価計算に関する一考察」『日本病院会雑誌』第 49 巻第 3 号 439-445 頁
- ・ 吉原敬典編著(2014)『ホスピタリティマネジメント—活私利他の理論と事例研究』(白桃書房)
- ・ 吉原健二・和田勝(2008)『日本医療保険制度史(増補改訂版)』(東洋経済新報社)
- ・ 吉本幸子・松村泰志(2006)「管理会計システムによる経営改善への寄与」『新医療』第 33 巻第 9 号 62-64 頁
- ・ 柳在相編著(2013)『医療福祉の経営戦略』(中央経済社)
- ・ 和田克己・樋口美智子・井出雅子・新村喜明・米津宜則・秋山礼子(1999)「原価計算 : 手法とその実際」『医学検査』第 48 巻第 10 号 1507-1518 頁
- ・ 和田克己・富田由紀子・井出雅子・新村喜明・米津宜則・秋山礼子(2000)「原価計算 : 続報」『医学検査』第 49 巻第 7 号 1054-1062 頁
- ・ 和田克己・佐野史江・井出雅子・島木光臣(2001)「医療行為別原価計算への取り組み」『日本医療・病院管理学会誌』第 38 巻 Supplement, 133 頁

- ・ 和田克己・佐藤伸育・畠山耕典・佐野史江・井出雅子・杉山茂子・平田健雄・島本光臣 (2005)「医療行為別原価計算システムの標準仕様に関する研究」『日本医療・病院管理学会誌』第 42 巻第 2 号 181-190 頁
- ・ 渡辺明良・市川雅人・倉辻明男・板井明・吉田由紀子・小山田香・三村作典(2001)「クリティカル・パスの原価計算手法に関する一考察」『日本病院会雑誌』第 48 巻第 1 号 117-123 頁
- ・ 渡辺明良(2003)「クリティカルパスの目指すもの 成果医療 クリティカルパスによるコスト管理」『医療マネジメント学会雑誌』第 3 巻第 3 号 478-481 頁
- ・ 渡辺明良(2010a)「病院原価計算の基本と実務(第1回)ー病院原価計算の論点とその整理」『医療アドミニストレーター』第 1 巻第 1 号 76-79 頁
- ・ 渡辺明良(2010b)「病院原価計算の基本と実務(第2回)ー病院における原価計算の目的に対応した原価とは」『医療アドミニストレーター』第 1 巻第 2 号 74-77 頁
- ・ 渡辺明良(2010c)「病院原価計算の基本と実務(第3回)ー部門別原価計算の手続き①」『医療アドミニストレーター』第 1 巻第 3 号 68-71 頁
- ・ 渡辺明良(2010d)「病院原価計算の基本と実務(第4回)ー部門別原価計算の手続き②」『医療アドミニストレーター』第 1 巻第 4 号 68-71 頁
- ・ 渡辺明良(2010e)「病院原価計算の基本と実務(第5回)ー部門別原価計算の情報を活用する」『医療アドミニストレーター』第 1 巻第 5 号 72-75 頁
- ・ 渡辺明良(2010f)「病院原価計算の基本と実務(第6回)ー原価計算の情報を活用する②」『医療アドミニストレーター』第 1 巻第 6 号 69-72 頁
- ・ 渡辺明良(2010g)「病院原価計算の基本と実務(第7回)ー患者別原価計算の手法」『医療アドミニストレーター』第 1 巻第 7 号 76-79 頁
- ・ 渡辺明良(2010h)「病院原価計算の基本と実務(第8回)ー患者別原価計算の活用」『医療アドミニストレーター』第 1 巻第 8 号 80-83 頁
- ・ 渡辺明良(2010i)「病院原価計算の基本と実務(最終回)ー原価計算を病院経営管理ツールとして活用するためのポイント」『医療アドミニストレーター』第 1 巻第 9 号 78-81 頁
- ・ 渡辺明良(2011)「病院原価計算手法の今日的課題」『日本医療マネジメント学会雑誌』第 12 巻第 3 号 186-189 頁
- ・ 渡辺明良(2012a)「病院原価計算手法の再考ー手法論から活用論へ①:原価の定義とその範囲の再考」『病院』第 71 巻第 1 号 72-75 頁
- ・ 渡辺明良(2012b)「病院原価計算手法の再考ー手法論から活用論へ②:多様化する原価計算手法」『病院』第 71 巻第 2 号 156-159 頁
- ・ 渡辺明良(2012c)「病院原価計算手法の再考ー手法論から活用論へ③:原価情報の活用」

『病院』第 71 巻第 3 号 217-221 頁

- ・ 渡辺明良編著(2014)『実践 病院原価計算(第2版)』(医学書院)
- ・ 渡辺明良・市川雅人・倉辻明男・板井明・吉田由紀子・小山田香・三村作典(2001)「クリティカル・パスの原価計算手法に関する一考察」『日本病院会雑誌』第 48 巻第 1 号 117-123 頁