

学籍番号：CD122002

医療機関における原価計算データの活用に関する考察

(要 旨)

大学院商学研究科

博士後期課程 会計・金融専攻

阪 口 博 政

## 第1章 研究背景・問題意識・論文構成

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。

## 第2章 医療政策・管理学におけるマネジメントの現状

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凶られて実態（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がもたらされたこと、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。

### 第3章 医療機関の原価計算に関する先行研究

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、病院内の各部門・施策レベルまでは用いることができないものではない。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き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

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。

#### 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

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

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同時に、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

第7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した。

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。その目的のもとでの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まとめた。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。

一方で、本研究の課題として、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。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。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、会計学からのアプローチが限定的なものとなっており、営利企業との対比やサービス業との類似した性格といった側面に関する分析が不十分なものとなっている。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、実務への寄与と医療分野の原価計算研究への貢献に対する課題としたい。