

# 多角経営時代における 医療法人の管理会計実態

一橋大学大学院経営管理研究科 教授 荒井 耕

## 病院経営医療法人対象の 管理会計実態調査

本連載では前号までに、多角経営時代の病院経営医療法人の損益実態を多角経営類型別に明らかにしてきた。本号では、こうした時代の医療法人における経営管理の実態の一端を明らかにする（詳細は、荒井耕（2019）「病院経営医療法人における管理会計実践―『産業経理』第78巻第4号（1月刊行予定）を参照」。

筆者は本年1月中旬～2月下旬に、事業収益10億円以上（平成26年内決算時）の病院経営医療法人（2759法人）を対象に、経営管理に関する郵送質問票調査（有効回答数194、有効回答率7.0%）を実施した。回答は、法人内の経営管理の状況に詳しい方（法人本部長、事務部長、経営企画部課長ほか）にお願いした。収益規模的に零細な法人が含まれていないことや、経営管理に関心が高い可能性がある本調査に回答した法人の結果であることから、日本の病院経営医療法人の全体的状況を反映していると言え切れない。しかしながら、経営管理への関心が高いと考えられる本連載の読者の法人にとっては、自法人と

同様に経営管理に関心を持つ法人群における実態を知ることが有益であろう。

本調査では、最初に、施設・事業の種類として、「1. 急性期病院 2. 回復期病院 3. 慢性期病院 4. 診療所 5. 介護老人保健施設 6. その他施設 7. 訪問系事業（診療・看護・介護等） 8. 通所系事業（介護・リハ等）」を提示して、運営している施設・事業を選択してもらっている。この法人属性データに基づき、本連載全体を通じて視点である多角経営類型に各法人を分類すると、**図表1**のとおりであった。なお1法人は本質問項目に回答していません。合計が193法人となっている。

図表1 多角経営類型別の本調査回答法人数

多角経営類型	病院のみ型	病院・診療所型	病院・老健型	病院・診療所・老健型	合計
回答数	83	23	50	37	193
割合	43.0%	11.9%	25.9%	19.2%	100.0%

## 施設事業別管理会計の 実践状況

まず、回答法人群では94.3%の法人が、法人として運営している上記で選択した各種施設・事業別の損益計算を実施し、そのうち97.8%の法人ではそれを定期的（継続的）に実施している。

また、実施している場合、①トップ経営層による経営分析的（経営診断・方針策定・意思決定）利用と②現場施設事業管理者および職員への働きかけ（経営管理面の意識醸成や自律性促進）のための利用、の2つの利用方法での現在の実際の利用の程度を「全く利用してない」（1）から「非常によく利用」（7）までの7段階評価（尺度中間値の4を「どちらともいえない」と設定）で把握した。両利用法とも、利用度には法人によるばらつきがみられるものの、法人トップ層による分析の利用度は平均で5.80、現場への働きかけの利用度は平均で4.80であり、「どちらともいえない」（4）を超えて相対的には「非常によく利用」に近い状況であることが判明した。また現状では、現場への働きかけの分析の利用の方が、利用度が

高い法人が多いこともわかる。

さらに、施設事業別損益計算によって実績が把握される損益率や損益差額に対して、事前に目標を設定しているかどうかを質問したところ、損益計算を実施している法人群の71・0%(全法人群の67・0%)が目標を設定していた。

加えて、施設事業別の損益計算結果(単純な損益額ばかりでなく、改善幅や改善率、目標損益達成度などの結果)を、該当管理者(施設長や事業長)の業績評価に利用しているかどうか、また利用している場合、ボーナスや給与にもその評価結果を反映させているかどうかも調査した。損益計算を実施している法人群の47・8%(全法人群の45・1%)が業績評価に利用していた。また業績評価に利用している法人群では、65・1%の法人がその評価結果を金銭的な報酬に反映している。

### 多角経営類型による実践状況の違い

次に、これらの管理会計実践について、本連載の関心事である多角経営類型別の現状を分析した。その際、医療領域内の多角経営類型(病院のみ型および病院・診療

所型)と医療から介護にわたる入院/入所施設を運営する本格的な多角経営の類型(老健併営系2類型)とに区分した分析も行った。各多角経営類型の中でも、この両者では、その経営の複雑さや、それゆえの法人内での施設事業管理者への権限移譲の程度が異なると考えられることから、老健併営系類型の方が施設事業別管理会計の必要性が相対的に高く、管理会計により積極的に取り組んでいると想定されるからである。

分析結果は図表2および3のとおりである。筆者の予想どおり、老健併営系の医療介護多角経営法人群のほうが、施設事業別の損益計算の実施率が有意に高く、また損益計算結果の施設事業長業績評価での利用率も有意に高い(図表2)。なお、損益目標の設定率については有意な差は確認されなかったものの、回答法人群では老健併営系法人の方が設定率は高い。

また施設事業別損益計算の利用状況についても、老健併営系の医療介護多角経営法人群のほうが、法人トップ経営層による経営分析の利用でも、現場施設事業

管理者等への働きかけの利用でも、利用度が有意に高いことが確認された(図表3)。本調査分析から、老健を併営する本格的な医療介護多角経営法人のほうが、管理会計実践により熱心に取り組んでいることが明らかとなった。ちなみに2010年時点での調査を基にした先行研究(荒井耕(2013))「病院管理会計・持続的経営による地域医療へ

の貢献」中央経済社第9章)でも、本格的な医療介護多角経営法人の方が施設事業別損益計算の実施率が有意に高いことが明らかにされている。

こうした老健併営系2類型における管理会計実践への積極性は、これらの多角経営類型の採算性が相対的によいという本連載初回で明らかにした事実の背景の一つかもしれない。

図表2 多角経営類型別の施設事業別管理会計の実施状況

施設事業別の管理会計の実施率		n	全体	病院のみ型	病院診療所型	病院老健型	病院診療所老健型
損益計算	多角経営4類型*	193	94.3%	90.4%	87.0%	100.0%	100.0%
	医療内/医療介護*			89.6%		100.0%	
損益目標設定*	多角経営4類型	193	67.4%	67.5%	47.8%	68.0%	78.4%
	医療内/医療介護			63.2%		72.4%	
業績評価利用*	多角経営4類型	192	45.3%	38.6%	34.8%	54.0%	55.6%
	医療内/医療介護*			37.7%		54.7%	

\* 目標設定および評価利用は、損益計算を実施せず設定および利用していない法人も設定および利用無と分類して全法人を対象に分析  
\* 類型間に有意差あり

図表3 多角経営類型別の施設事業別損益計算の利用状況

施設事業別の損益計算の利用度*		n	全体	病院のみ型	病院診療所型	病院老健型	病院診療所老健型
分析的利用	多角経営4類型*	193	5.47	5.07	5.57	5.70	5.97
	医療内/医療介護*			5.18		5.82	
働きかけの利用	多角経営4類型*	193	4.52	4.24	4.52	4.60	5.05
	医療内/医療介護*			4.30		4.79	

\* 損益計算を実施していない法人の利用度を「0」とし、0~7の尺度を用いて全法人を対象に分析  
\* 類型間に有意差あり