

論文

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—

衣笠陽子

〈論文要旨〉

本稿の目的は、部門別原価計算が整備されている病院において、予算を中軸とした総合管理が実際にどのように行われているのかについて、ケース・スタディに基づき明らかにすることである。ケース・スタディの結果明らかになったことは、医師やコメディカルなどの専門職に対し予算の説明を媒介とすることで会計数値に対する意識の共有を作り出すことが重視されていたこと、部門間連携活動の反映を意図し、部門別原価計算と部門別収益計算に基づく部門別損益計算が行われていたこと、業績評価と行動評価の併用すなわち会計数値評価と非会計数値評価の両方が重視されていたことである。また本稿ではこれらの管理会計のしくみの特徴を、組織構成員の大半が専門職であること、非定型的活動・数値化が困難な活動が日常的活動であること、そして部門間の連携が活発であること等の医療機関の経営形態の特質と関連させて考察している。

〈キーワード〉

病院管理会計, 病院予算, 予算管理システム, 総合管理, 部門別原価計算, 行動評価

The Function of Management Accounting in hospital management

- hospital budget and management control system -

Yoko Kinugasa

Abstract

The purpose of this paper is to clarify the way of using budget as a main tool of management control system in the hospital where departmental costing system has already maintained with the aid of the case study. As a result of the case study, three features are clarified; to share the managerial sense with doctors and co-medicals, they put high value on explaining the budget and make them participate in the budgeting; the departmental revenue-and-cost calculation system was designed to reflect the inter-relational activity; behavioral performance evaluation based on non-accounting, qualitative data was regarded as important as the usual performance evaluation based on accounting, quantitative data.

Key Words

Hospital management accounting, Hospital budget, Management Control, Departmental revenue and cost calculation system, Behavioral performance evaluation

2010年12月21日 受付
2011年12月5日 受理
滋賀大学 経済学部 専任講師

Submitted 21 December 2010
Accepted 5 December 2011
Lecturer, Faculty of Economics, Shiga University

1. はじめに

医師不足問題、救急医療体制の破綻、自治体病院の財政難等、医療機関には課題が山積している。様々な形で解決策が模索されているが、その模索の試みの中で病院管理会計の果たす役割は小さくない。特に単一の病院内におけるマネジメントのみならず、近隣地域の医療機関との連携の強化によるネットワーク化、福祉・医療・保健の連携など、医療機関のマネジメントの重要性が今までになく高まっているからである¹。

病院管理会計については、原価計算による経営管理の整備という視点より、特に病院原価計算に関する研究が蓄積されてきた。例えば井出(1999)、大崎(2003)、山下(2004)は、医療機関の制度的環境、市場環境の変化の影響により、管理会計の機能の強化が必要であるとして、病院原価計算を取り上げている。また当時の医療機関、特に病院において部門別原価計算が根付いていないという背景認識のもと、病院原価計算の普及阻害要因と実施成功要因について調査した研究(荒井 2001a)や、病院管理会計の実務調査を行った研究(荒井 2001b)、医療機関における部門別原価計算の事例研究(荒井 2001c;2004)、病院の部門別原価計算全般についての研究(医療経済研究機構 2000) などがある。さらに ABC の適用可能性という視点より医療機関の原価計算を捉えた研究(荒井 2002;山浦 2000;吉田・土井 2003)がある。

また、病院経営においても戦略の策定・共有が重要であるとの意識より、病院 BSC の研究の蓄積も進んでいる。病院 BSC の網羅的な研究としては、荒井(2005)が挙げられる。荒井(2005)は、医療機関における管理会計技法として「BSC, 診療プロトコルマネジメント(CPM), 活動基準管理(ABM), 品質マネジメント, 原価計算システム, 予算管理システム」(p.210)を挙げ、病院管理会計システムという枠組みの中で BSC を位置づけている。

このように、病院管理会計について原価計算の側面からの整備、戦略の視点など、研究が蓄積されてきているが、これらの技法を組織内において包括的に連結させる視点が必要である。

組織内における管理会計の機能を包括的なシステムとして捉えたものとして、例えば Anthony&Roberts(2003)のマネジメント・コントロール・システムがある。Anthony&Roberts(2003)は、目標達成のために組織を管理運営することをマネジメント・コントロール・システムとし、このマネジメント・コントロール・システムを構造、プロセスの側面より捉えている。構造はシステムが何であるかを示し、プロセスはシステムが何をを行うかを示す。システムを人体と例えると、構造は解剖学的構造であり、プロセスは生理機能ということになる(p.371)。また吉田(1967)は「管理会計は、企業会計の経営管理への役立ちという機能的側面に焦点をあてたものであるから、この機能の観点からみて、予算会計を管理会計の総合体系の中核体として位置づけるべきであろう」(p.197)と指摘している。すなわち予算管理システムは会計数値を用いたコントロールシステムであり、マネジメント・コントロール・システムの中軸となるものである。

医療機関においても企業と同様「正確な実績値が把握できるような会計制度や、原価計算制度を構築しておくことが予算計画の執行を担保するための必要条件となる」(大久保 2005)が、医療機関における原価計算研究が蓄積されてきた今、システムという視点でさらに発展させた管理会計研究が必要となっている。このように管理会計を「しくみ」ないし「システム」と捉えた際に、病院管理会計における予算という視点が出てくる。

¹ 医療制度改革と管理会計の対応については、衣笠(2006)を参照されたい。

2. 病院予算研究の研究動向

予算の多機能性についてはすでに多くの研究者によって指摘されているが、コントロールシステムの中軸として捉えた近年の研究として、Hansen&Van der Stede(2005)がある。Hansen&Van der Stede(2005)は企業での予算編成の機能について、実証研究により現業統制、業績評価、目標についてのコミュニケーション、戦略形成の4つの機能を抽出し、それぞれが異なる予算の特性と結びついているということと組織全体の業績等とリンクしていることを実証している。また病院での予算編成の機能についての研究としては Abernethy&Brownell(1999)、Abernethy&Vagnoni(2004)などがある。Abernethy&Brownell(1999)は公的病院におけるCEOから集められたデータを用いて、戦略的変化の形成と実行において、会計がどのように学習マシーンとして用いられるのかを調査し、戦略的変化、予算の利用のスタイル、業績の関係を調査するための理論モデルを構築している。Abernethy&Vagnoni(2004)は、イタリアの教育病院の医師経営者からのデータを用いて、会計情報システム(AISs)の利用と権力構造の関係を分析している。同研究において、医師経営者への公式な権力の委譲は、意思決定コントロールと意思決定マネジメントのための会計の利用に直接影響があるだけでなく、医師のコストへの関心を高めることにも重要な影響があったことが示されている。このことは医療機関における予算編成のプロセスを構築する際に有用な示唆である。このほか病院での予算編成について調査した研究として、Comford&Abernethy(1999)は、オーストラリアの公的教育病院における専門職を対象として、専門職と財務的役割との役割コンフリクトを緩和する装置としての予算編成参加を分析している。またAbernethy(1996)は医師と資源コントロールという視点から、会計的コントロールと非会計的コントロールの両方の効果に影響を与える状況を同時に調査している。

そもそも病院における管理会計研究は、行動管理会計研究の分野で多く蓄積されてきた経緯があり、様々な状況における変数を分析するという目的が主であった。ゆえに病院において予算および原価計算を両輪とした管理会計プロセスがどのように実行されているかを記述する研究はいまだ少ないのが実情である。病院を舞台とした行動管理会計研究としては、Mia&Goyal(1991)、Abernethy&Stoelwinder(1991)、Abernethy&Stoelwinder(1995)などがある。Mia&Goyal(1991)は、ニュージーランドの公的病院において、部門の管理者のコントロールの範囲の影響、管理会計システム情報の知覚された有用性に対する彼らの知覚されたタスクの相互依存について調査している。この研究は責任会計という管理会計システムの根幹ともいえるシステムと深く関わるものである。Abernethy&Stoelwinder(1991)は、オーストラリアの非営利病院の192の部門マネージャーからのデータをもとに、タスクの不確実性、予算の使用とシステム・ゴール目標の3方向の相互関係を検証している。Abernethy&Stoelwinder(1995)は、オーストラリアの公的病院において、医師などの専門職と会計コントロールの関係を調査し、自律性を損なわない管理の必要性を述べている。前述のように、これらの研究では知覚という要素が重要視され、予算編成プロセスの解明には主眼が置かれていない。

以上は海外研究における病院予算に関する文献調査であるが、いずれも予算システムと原価計算システムを用いて、病院のマネジメントシステムがどのように運営されているのかを明示的に扱っていない。一方、日本における病院予算に関する研究は近年のものでは実務サイドからの事例報告がいくつかあるが、簡単な紹介にとどまっている。研究論文としての事例報告は神馬(1958)、また病院予算手続きの考察として神馬(1976;1977)などがある。神馬(1976;1977)は

アメリカ病院協会(American Hospital Association)の財務管理シリーズの一つの「病院の予算編成手続き」を中心として、予算編成手続きについて論及している。しかし予算システムと原価計算システムを用いて、病院のマネジメントシステムがどのように運営されているのかということについて記述した事例研究ではない。よって本研究では Hansen&Van der Stede(2005)の指摘する予算の4つの機能に注目しつつ神馬(1976;1977)を参考として、部門別原価計算が整備されている病院において、予算を中軸とした総合管理が実際にどのように行われているのかについて、ケース・スタディに基づき考察する。

3. 研究方法とケース（調査対象病院）の概要

3.1. 研究方法

本研究では、医療機関における予算を中軸とした管理会計システムを描き出すためにケース・スタディを行った。ケース・スタディは、「どのように」あるいは「なぜ」という問題が提示されている場合、研究者が事象をほとんど制御できない場合、そして現実の文脈における現在の現象に焦点がある場合において、実験室の外で起こる事象から妥当な推論を引き出すことを試みるための望ましい研究方法である(Yin 1994)。ケース・スタディにおいては、ケースの選択が重要になる。なぜならケースは実証研究での母集団の特性に相当する位置付けだからである。本研究の目的は、医療機関における予算あるいは会計数値を用いたコントロールのしくみの分析である。この目的に適したケースとなる医療機関の特性として、①管理会計のしくみが既に構築されていること、②そのようなしくみが一定年数以上、運用されていることが挙げられる。以上の要件を満たす研究対象として、本研究では西日本に位置する株式会社立の一病院を選択し、ケース・スタディを実施した。また具体的な調査方法は、インタビューする相手に事前に提示した質問事項に回答してもらいつつも、状況に応じて自由形式で話してもらう半構造化インタビューである。インタビューの実施記録については巻末に付記している。

3.2. ケース（調査対象病院）の概要および位置づけ

調査対象の病院(以下、K病院とする)は1952年に設立された。K病院を設立した株式会社(以下、K株式会社とする)は、現在西日本を中心に複数の医療機関を保有しており、K病院はそのうちの一つである。K病院の標榜診療科目は内科・外科・婦人科・放射線科の4科目であり、さらに特殊部門として健診センター(人間ドック)・消化器センター(内視鏡)・腎センター(人工透析)を有している。病床数は80床弱であり、人間ドック施設指定や禁煙支援医療機関指定など、各種指定を受けた医療機関である。K病院の組織構造は【図表1】の通りである。K病院は診療部門として、内科・外科・婦人科・腎センター・消化器センター・健診センターを設定し、診療支援部門として放射線科・臨床検査科・薬剤科・病棟・外来・手術室・栄養士室・中央材料室を設定している。さらに管理部門として総務・医事部門がある。

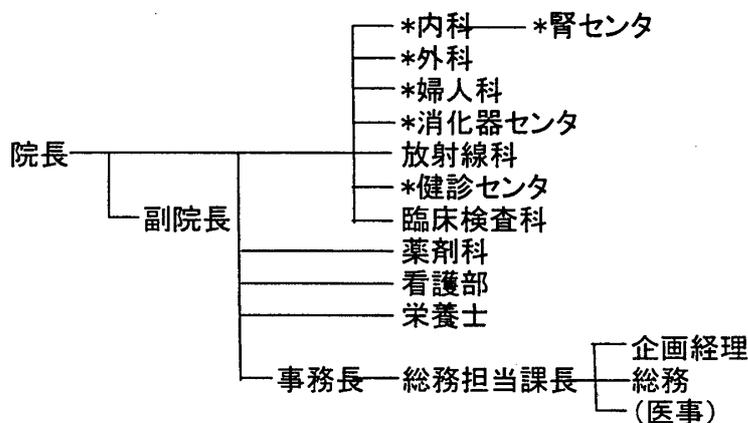
K病院はK株式会社の福利厚生部門に含まれる医療部門の中に位置する。K株式会社の医療部門には、病院のほかに健康管理センターというものがある。健康管理センターとはK株式会社の従業員の健康管理、健康診断、健康指導などに使用され、病院と併せて医療部門というセクションになっている。K病院も含めたK株式会社立の病院は、全てK株式会社における「一事業所」という位置づけになっており、病院財務会計は、病院会計準則ではなく企業会計原則に

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 -

則って行われる。そして経理規定等はすべて、K 株式会社本社からの社長通達等の形で定められる。K 病院を含め K 株式会社立の各病院の個別の貸借対照表、損益計算書等の財務書類は作成しておらず、各病院内部は管理会計を中心に会計を行っている。K 病院においては「病院概要」という診療と経営の実績を取りまとめた資料を作成しているが、これは K 病院独自の取り組みであり、K 株式会社に属する他の病院が同様の資料を作成しているわけではない。K 株式会社に所属する各病院の財務数値はそれぞれ K 株式会社本社に報告され、福利厚生を扱う医療部門の一環として K 株式会社本社の数値に取りまとめられる。

このように K 病院は K 株式会社の「一事業所」という位置づけであり、予算や設備投資などはすべて K 株式会社本社の中に最終的に組み込まれて、設定される。例えば設備投資の遂行であれば、設備投資に関する K 病院全体の要望をいったん K 病院内で取りまとめ、投資計画として K 株式会社本社に提出する。K 株式会社本社に提出された K 病院の投資計画は、K 株式会社本社の中で他の病院が同様に提出してきた投資計画と共に医療部門全体でとりまとめられ、必要性和収益性について検討が行われる。各病院はそれぞれに病院規模が異なり、場合によっては大規模な設備投資の要望を提出するところもある。しかし K 株式会社本社の中では、各病院と健康管理センターは『どちらかというコストセンター的な位置づけ』（調査時の表現による。厳密にはコストセンターではない）であり、また K 株式会社が『設備産業であるために、基本的な設備投資額が莫大であり、病院部門の設備投資額はそれと比べてかわいいもの』（調査時の表現による）であるという認識が持たれているため、病院の設備投資計画の必要性は尊重されるという。「一事業所」であるために『設備投資とキャッシュフローの心配をしなくていい』（調査時の表現による）利点がある一方、予算編成や業績評価、経理規定などの膨大な量の規定が K 株式会社本社によって定められており、病院の裁量権がないという難点がある。各病院は K 株式会社本社に属しているため、予算の最終審議は K 株式会社本社に上げられ実施される。また各病院の財務数値は、事務長レベルでは一覽および比較が可能であり、それら数値を参考資料とし、K 株式会社本社より収支の改善を求められるという本社一病院の管理体制がとられている。さらに K 株式会社本社の規定する給与体系が、医師も含めた全従業員・組織構成員に一律に適用され、給与が支給される。

【図表 1】 K 病院の組織



(K病院資料「病院概要」内「組織」より)
 *…診療部門 (*印は筆者加筆)

4. 管理会計システム

4.1. 管理会計システム

K株式会社は、全社適用の経理規定に則った経理システムをすべての事業所に適用している。病院も1つの事業所として管理会計を企業と同様のプロセスで行っている。全社適用の経理規定では、大きく、帳簿・決算・月次管理・原価項目・資産等について定められている。経理システムは税務会計・管理会計・給与等・帳簿に相当する全社同一の情報システムが適用されている。K病院の管理会計の実行プロセスは、予算に相当する単年度事業計画の設定、半期の事業計画の設定、月次管理、そして6ヶ月の実績を踏まえての下期の半期事業計画を新たに設定するというサイクルである。

事業計画の設定では、計画数値を基盤に設定する。例えば収益について、当該年度の「患者数:外来・入院」と月別の計画数を出す。「人間ドック・健康診断受診者数:一般・外来」も同様である。それらにそれぞれ単位金額をかけ、収益の計画数値を算出する。費用についても同様に、患者について計画数値を設定する。その後、決定された事業計画を月別展開して、月次決算の際に差異を分析し、月次管理を行っている。

K病院では診療科別損益を予算・決算として管理している。月次決算においては会計情報システム化された原価計算によって、各診療科を部門とした部門別原価計算を行う。費目にすべてコードを割り振り、科別損益管理が可能となっている。福利厚生部分・光熱水費等や、各診療科にサービスを提供している診療補助部門の間接費、事務部門の費用は、人員比や面積比などの配賦基準によって診療部門へ配賦する。このことにより『各科の収支を明らかにしながら職員の自覚を促す』(調査時の表現による)ことを目的としている。

4.2. 部門別原価計算と部門別収益計算に基づく部門別損益計算システム

K病院は部門別の損益計算を管理会計システムの中で重視している。会計責任単位を、内科・外科・婦人科・腎センター・消化器センター・健診センターの診療部門と位置づけ、部門別損益を最終的に算出する(【図表8】参照)。そしてその部門別損益計算のプロセスは、当該数値が、診療支援部門(放射線科・臨床検査科・薬剤科・病棟・外来・手術室・栄養士室・中央材料室)と管理部門(総務・医事部門)の活動を反映したものとなるようになっている。

収益について見ると、3つのステップに分けて捉えられる。まず第1のステップであるが、診療部門と診療支援部門、および管理部門それぞれに収益が認識される。医療機関の医業収益すなわち診療報酬は、診療行為に対して償還されるものである。すなわち診療に直接携わる診療部門に対して、収益は発生する。しかし診療部門と連携する形で直接、診療に携わる診療支援部門や、間接的に診療を支える管理部門には収益は発生しない。そこでK病院では、会計責任単位である診療部門の活動をできるだけ適切な会計数値で捉えるために、第1のステップをさらに以下の①～⑤の5段階に分ける計算プロセスを踏む；

- ①外来診療料金内訳書により外来収入が、また入院診療料金内訳書により入院収入が、診療部門・診療支援部門それぞれに認識される。また営業外収益(電気通信雑収入)が管理部門に認識される。
- ②消化器センターで認識している内視鏡収入を、病名群別・診療科別入院報酬額および外来・入院科別診療行為を基準として診療部門(内科・外科・婦人科・腎センター・消化器センター・

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 -

- 健診センター)に配分する。
- ③通院ドック・入院ドック・40才定期健診の収益を、人間ドック収入配分基準により、活動に関与した科(婦人科・消化器センター・健診センター・放射線科・臨床検査科)に配分する。
 - ④各健診収入(政府管掌一般健診・婦人科健診・一般健診・肺ドック・内臓脂肪・無呼吸等)を、健診収入配分基準として設定された配分率により活動に関与した科(婦人科・消化器センター・健診センター・放射線科・臨床検査科)に配分する。
 - ⑤以上の①～④の収益を総計して診療部門、診療支援部門、管理部門の収益がそれぞれ算出される。これが収益計算の第1ステップである(【図表2】(ステップ1-1)参照)。

収益計算の第2ステップは、共通部門である管理部門(管理・医事)の収益を、診療科・診療支援科へ配分する。すなわちこのステップでは管理部門の収益(電気通信雑収入・営業外収益)を稼動組織構成員数比率に従って配分する(【図表3】(ステップ1-2)参照)。

収益計算の第3ステップでは、診療支援部門(放射線科・臨床検査科・薬剤科・病棟・外来・手術室・栄養士室・中央材料室)の収益を、診療部門(内科・外科・婦人科・腎センター・消化器センター・健診センター)に配分する。すなわち各診療支援部門に計上された収益(ドック収入・健診収入・その他間接収入)を、稼動組織構成員数などの基準に従って診療部門に配分する(【図表4】(ステップ1-3)参照)。

K病院の部門別原価計算も、以下の3つのステップに分けられる。まず第1ステップとして、人件費・物件費(薬品費・物品費・経費(リース料・保険料・光熱水費・修繕費・作業委託費・雑費など)・租税公課・減価償却費・固定資産除去損・社内取引費用等を合計して、診療部門、診療支援部門、管理部門の費用合計がそれぞれ算出される(【図表5】(ステップ2-1)参照)。

次に第2ステップとして、共通部門である管理部門(管理・医事)の費用を、診療科・診療支援科へ配賦する。すなわち管理部門の費用(人件費・物件費・租税公課・減価償却費・その他費用)を稼動組織構成員数比率や使用面積比率に従い配賦する(【図表6】(ステップ2-2)参照)。

そして第3ステップとして、診療支援部門(放射線科・臨床検査科・薬剤科・病棟・外来・手術室・栄養士室・中央材料室)の費用を、それぞれ診療部門(内科・外科・婦人科・腎センター・消化器センター・健診センター)に配賦する。このとき、配賦する診療支援部門の費用のうち、「直接費(人件費・薬品費・物件費・その他)」(調査先の用語法による。間接部門の費用であるので間接費に相当する)をまず配賦し、次に間接費(人件費・物件費・その他)を配賦するという2段階配賦を行う。配賦基準は、稼働率基準(各診療部門における診療支援部門の収益配分額や患者数など)である(【図表7】(ステップ2-3)参照)。

このように、収益、費用をそれぞれ3つの段階を踏んで配分・配賦し直すという部門別収益計算と部門別原価計算を行うことにより、診療支援部門および管理部門の活動を反映した診療部門の損益が最終的に算定される。その結果が【図表8】の診療科別損益表(聞き取り調査先では「診療科別収支表」という用語を用いている)である。なおK病院においては診療支援部門損益や管理部門損益を算出していない。

【図表2】K病院の収益配分を行う収益計算：内視鏡収入・ドック収入・健診収入の配分を行い，外来・入院収入と合計し，診療部門，診療支援部門，管理部門の収益を認識する。（ステップ1-1）

	配賦データの根拠	診療部門							診療支援部門							管理部門	合計
		内科	外科	婦人科	腎センタ	消化器センタ	健診センタ	放射線科	臨床検査科	薬剤科	病棟	外来	手術室	栄養士室	中央材料室	総務・医事	
外来収入																	
入院収入																	
診療収入計																	
...																	
診療収入配賦後																	
通院ドック																	
入院ドック																	
40歳定期健診																	
ドック収入計																	
...																	
ドック収入配賦後																	
...																	
健康診断収入																	
...																	
健診収入配賦後																	
電気通信雑収入																	
営業外収益																	
収益合計																	

(聞き取り調査時の資料をもとに著者作成)



【図表3】K病院の収益配分を行う収益計算：総務・医事等の管理部門収益を診療部門・診療支援部門へ配分する（ステップ1-2）

	配賦データの根拠	診療部門							診療支援部門							管理部門	合計
		内科	外科	婦人科	腎センタ	消化器センタ	健診センタ	放射線科	臨床検査科	薬剤科	病棟	外来	手術室	栄養士室	中央材料室	総務・医事	
電気通信雑収入																	—
営業外収益																	—
管理部門収益配賦前																	
配賦後																	

(聞き取り調査時の資料をもとに著者作成)



【図表4】K病院の収益配分を行う収益計算：診療支援部門の収益を診療部門へ配分する（ステップ1-3）

	配賦データの根拠	診療部門							診療支援部門							合計	
		内科	外科	婦人科	腎センタ	消化器センタ	健診センタ	放射線科	臨床検査科	薬剤科	病棟	外来	手術室	栄養士室	中央材料室		
放射線科収益								—	—	—	—	—	—	—	—	—	—
臨床検査科収益								—	—	—	—	—	—	—	—	—	—
薬剤科収益								—	—	—	—	—	—	—	—	—	—
病棟収益								—	—	—	—	—	—	—	—	—	—
外来収益								—	—	—	—	—	—	—	—	—	—
手術室収益								—	—	—	—	—	—	—	—	—	—
栄養士室収益								—	—	—	—	—	—	—	—	—	—
中央材料室収益								—	—	—	—	—	—	—	—	—	—
診療支援部門収益配賦前																	
収益合計																	

(聞き取り調査時の資料をもとに著者作成)

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 -

【図表 5】 K 病院の部門別原価計算：診療部門・診療支援部門・管理部門での原価認識（ステップ 2-1）

	配賦データの根拠	診療部門						診療支援部門						管理部門	合計	
		内科	外科	婦人科	腎センター	消化器センター	健診センター	放射線科	臨床検査科	薬剤科	病棟	外来	手術室	栄養士室		中央材料室
社員人件費																
臨時雇い																
代務医師																
人件費計																
薬品費																
グループ事業委託費																
物品費																
リース料などの経費																
光熱水費																
委託費																
...																
物品費計																
租税公課																
減価償却費																
社内取引費用																
...																
仮想費用計																
費用合計																

（聞き取り調査時の資料をもとに著者作成）



【図表 6】 K 病院の部門別原価計算：管理部門の費用を診療部門・診療支援部門へ配賦（ステップ 2-2）

	配賦データの根拠	診療部門						診療支援部門						管理部門	合計	
		内科	外科	婦人科	腎センター	消化器センター	健診センター	放射線科	臨床検査科	薬剤科	病棟	外来	手術室	栄養士室		中央材料室
社員人件費																
臨時雇い																
代務医師																
管理部門人件費配賦額計																
人件費計																
薬品費																
グループ事業委託費																
物品費																
リース料などの経費																
光熱水費																
委託費																
...																
管理部門物品費配賦額計																
物品費計																
租税公課																
減価償却費																
社内取引費用																
...																
管理部門仮想費用配賦額計																
仮想費用計																
管理部門費用配賦額計																
費用合計																

（聞き取り調査時の資料をもとに著者作成）



【図表 7】 K 病院の部門別原価計算：診療支援部門の費用を診療部門に配賦し、診療部門の費用が最終的に算定される（ステップ 2-3）

	配賦データの根拠	診療部門						診療支援部門						合計		
		内科	外科	婦人科	腎センター	消化器センター	健診センター	放射線科	臨床検査科	薬剤科	病棟	外来	手術室		栄養士室	中央材料室
放射線科費用																
臨床検査科費用																
薬剤科収益																
病棟費用																
外来費用																
手術室費用																
栄養士室費用																
中央材料室費用																
診療支援部門費用配賦額																
費用合計																

（聞き取り調査時の資料をもとに著者作成）

【図表8】 K病院 診療科別損益表
(K病院では「診療科別収支表」と呼ばれる)

	内科	外科	婦人科	腎センター	消化器センター	健診センター	合計
外来収入							
入院収入							
ドック収入							
健康診断収入							
直接収入							
間接収入							
収入計							
人件費							
薬品費							
物件費							
その他							
直接費用							
人件費							
物件費							
その他							
間接費用							
費用計							
収支差							
収支率							
直接収支率							

(聞き取り調査時の資料をもとに著者作成)

5. 予算システムと業績評価

5.1. 事業計画(予算)の編成過程

K病院においては、予算は「事業計画」と呼ばれる。事業計画は、収益・費用、投資計画、採用計画等、数値のすべてを盛り込んだものであり、予算と同等の機能を有するものである。事業計画は中長期と短期のものがあり、中長期は3年を単位とし、主に設備投資計画について設定する。システムの更改や器機の購入などについて、各科部長の提出する計画をとりまとめ、K株式会社本社で決済される。短期の事業計画は1年を単位とする単年度のものである。K病院においては、診療部門を最終単位とする事業計画すなわち予算が設定されている。事業計画の策定は、トップダウンとボトムアップの両方式の折衷型で行われる。まず、毎年12月末から1月にかけて、本社からのガイドラインと病院の運営方針を照らし合わせながら、経営目標という方針が打ち出される。そして2月頃には前(今)年度の具体的な取り組みに対する状況と、次年度のとりくむ作業を明らかにする。次に具体的事業計画を事務で企画立案し、理事会に相当する幹部会議にあげて討議を行う。幹部会議とは、院長・副院長・事務長・看護婦長・総務担当課長によって構成される組織である。これはトップダウンの方向の予算編成活動である。それとは並行して、各診療部門において施策や目標、および費用や投資に関する要望が取りまとめられる。これはボトムアップの方向の予算編成活動である。基本的には、部門ごとの施策の積み上げた結果に数値を載せたものが、事業計画、すなわち予算の基盤となる。予算編成に直接携わるのは科部長以上である。病院としての事業計画は、予算担当部門である事務部門・総務課を経て病院運営会議に付議・決定される。各科部長が出席する病院運営会議において討議された後に、事業計画は本社へ報告され、本社との調整および承認を経て、次年度からの病院としての事業計画が最終決定となる。事業計画編成の流れをまとめると【図表9】の通りである。

算)が、部門および個人の業績評価と連結しているためである。また事業計画(予算)は、収支計画という会計数値と、施策計画という行動指標すなわち非会計数値のものとして構成されている。

全職員が事業計画に対する達成率の評価と対前年度比の評価を受ける。しかし『後者は恣意的に操作できるので』(調査時の表現による)、前者の事業計画に対する達成率が評価の中心になる。また定められた診療報酬の制度的構造上、赤字に陥りがちな部門や、臨床検査などのコストセンター的な位置づけの部門でも、評価の仕方は等しく適用される。これは事業計画の達成率が評価の中心であるので、事業計画の挙げ方いかんで制度上のバイアス要因は排除できるからである。例えば診療科の依頼に基づいて稼動する診療支援部門においても、新しい検査方法や、契約の仕方の組み換えなどによって、費用削減の方策があるからである。このように、事業計画の達成率、すなわち実績と事業計画との差に基づく評価方法を採用することにより、コストセンターだからといって特別扱いすることや赤字部門を黒字部門で相殺したりすることもなく、等しく事業計画(予算)を中軸とする組織の方向づけが行われるのである。

以上のような個人的施策は「チャレンジシート」と呼ばれ、事業計画の個人版となる。すなわち事業計画(予算)は部門別の事業計画へと細分化され、さらに個人の表明する業績目標設定表へとつながっていくのである。この連結の様子を次に見ていく。

5.3. 事業計画・部門別事業計画と事業計画の個人版「チャレンジシート」の連結

事業計画(予算)は部門別の事業計画へと細分化され、さらに個人の表明する「チャレンジシート」という事業計画の個人版へとつながっていく。チャレンジシートとは、事業計画を理解した上での個人の行動表明表である。予算と、数値的管理と施行管理、そしてそれをつなぐものとしての各自のチャレンジシートという関係になっている。チャレンジシートと業績評価は病院の医師であっても適用される。チャレンジシートは病院全体の会計数値について各自が理解したうえで、個人に関連する数値におろしてきたものを各自が検討し、個人の方針や予定として表明するものである。例えば看護管理の見直しがあり、7対1看護²の実現が病院方針として決定されたとする。その場合、看護・医事・事務に属する全職員で取り組む必要がある。総務なら、日勤・夜勤・深夜勤などのローテーションを工夫する。看護部門も同様に看護の充実をはかる。そのために個人が自己の立場で為すべきことを、個人のチャレンジシートには記入する。このチャレンジシートに表明された方針や予定は、実績と比較され、業績評価の基準となる。チャレンジシートは、以前は「自己申告表」と呼ばれていたが、1998年から現在の呼称になった。

このチャレンジシートの作成のために、3月末から4月初めにかけて職員は全員、各自の上長と期首振り返り面談を行う。これは全社統一の規定である。この面談により部門の方針管理も実施される。この後4月の全職員対象の事業計画の説明会によって、管理会計に関する数値も全て共有される。この説明会においては事業計画の数値の説明と共にチャレンジシートの書き方の説明も行われる。これを受けて職員各自が方針を決定し、上長と確認する。そして半期経過後、10月に再び本人と上長とが面談を行い達成状況を確認する。その結果が冬の賞与に反映される。下期については翌年4月に進捗度を、達成度を含めて確認を行い、その夏の賞与に反映される。このように個人の表明する「事業計画」が実績値と比較され、業績評価の基準とな

² 7対1看護とは、2006年の診療報酬改定により、それまで診療報酬で認められている患者に対する看護師の人員配置が「患者10人に対し看護師1人」というのが最も厚い人員配置であったものが、「患者7人に対し看護師1人」という配置が新しく設定されたことを指す(叶谷・木村, 2007: 180)。この7対1看護を実施して診療報酬を得ようと、多くの病院が看護師を募集したことにより看護師不足に拍車がかかったといわれている。

るために、評価の前の事業計画の説明は徹底されるのである。そして評価後も、本人に対して評価結果を通知し、当該評価に対して納得しているか、上司は説明責任を適切に果たしたか、等の調査が行われる。チャレンジシートと業績評価は、医師にも適用される。

以上のようにチャレンジシートは事業計画(予算)と部門および個人の業績評価とを連結させる媒体として機能することが目的とされ、全組織構成員の間での情報共有を促進するものとして位置づけられている。そして説明会では、事業計画から業績評価および給与への評価へのリンク、というシステムの流れが、全組織構成員に理解されることを目的としている。

5.4. 業績評価と行動評価の分離評価

事業計画(予算)は「収支計画」と呼ばれる損益計画に関するという会計数値と、施策計画という行動指標とで構成されている。これに対応して全組織構成員の評価は、事業計画の達成率に基づく業績評価と、プロセスなどの質的な側面を評価するための行動評価によって構成される。

行動評価と業績評価は分離されたものである。これは量的な側面、質的な評価、価値創造の評価を等しく行うことを目的としており、本社の業績評価の手法として定められているものである。量的な側面、質的な側面、価値創造の側面はそれぞれ点数化され、職種ごとの比重等係数を考慮されて算定される。医療系スタッフでは質的な評価が特に多くなる。なぜなら治療は『営業部のように量的評価の対象となる量的な目標がたてられるわけではないし、たてたところでこなすというものでもない』(調査時の表現による)からである。事務方、医療系スタッフのそれぞれに専用の評価シートがあり、一次評価・二次評価・三次評価と行われる。医療は何をもって「達成」とするか判断基準は一律的ではなく、各専門によって多様となるからである。

また病院内では部門を超えた連携活動が多く行われる。通常の治療行為に伴う連携への対応は、損益別計算の仕組みに組み込まれている。しかし特に目的を持った連携に対する組織的な対応としては、目的別に委員会が設定され、部門間連携活動が行われる。例えば患者満足度アンケート委員会や、褥瘡対策委員会などである。このような病院内連携活動に対し、別途、直接に与えられる報酬はない。なぜなら関連する職種より委員会メンバーを構成するため、通常活動の一環とみなされるからである。このような病院内連携活動においても、事業計画の職員全員による情報共有は重要な役割を果たすことになる。しかし個人の評価の中には委員活動も含められるため、間接的には賃金評価に反映されることになる。

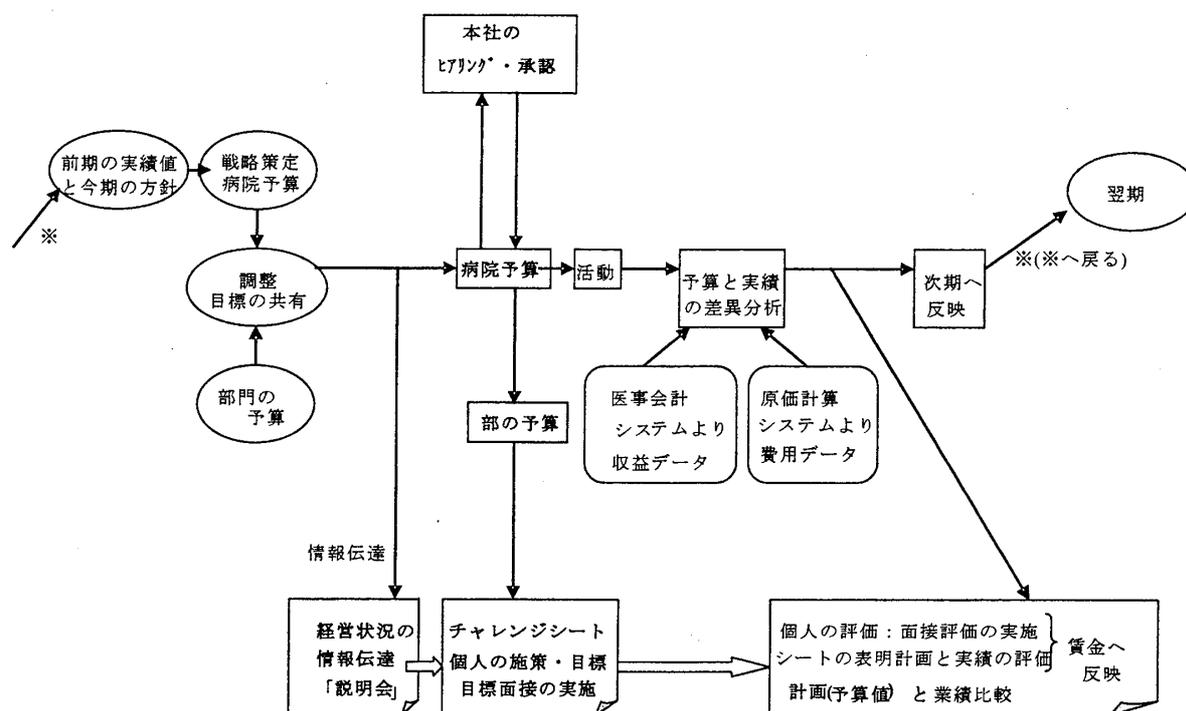
5.5. 月次決算(月次の数値管理と施行管理の統合管理)と事業計画の修正

月次決算では事業計画と実績値の差異が測定される。月次決算は数値と施策の月次管理であり、数値による管理と施策による管理の一体化という位置づけである。すなわち業績評価と行動評価は分離している一方で、管理においては事業計画の「病院としての方針—各診療部門の方針—個人の施策」という流れの延長線上で「数値の管理と施策の管理」と連結しているのである。

月次の損益状況および計画と実績の差異は、数量・単価の構成要素と共に各部門へ伝達され、施策管理が行われる。そして年度事業計画の進捗状況は半期ごとに確認され、半期経過した時点で事業計画と実績を見直し、下半期の修正予算計画が新たにたてられる。この際の各部門の計画値と実績値の差異は、各管理職への業績評価に反映される。

以上の内容を、戦略形成・事業計画・目標の共有・業績評価が一体となった、予算を中軸とする病院管理会計システムの図として表したものが【図表 10】である。

【図表 10】 予算を中軸とした病院管理会計



6. おわりに

管理会計は、経済的活動を営む全ての組織において行われる活動であり、非営利の組織体である医療機関においても営まれる行為である。今、医療機関における管理会計の基本的要件として求められているものは、組織の活動全体を網羅し会計数値に表す総合的な管理会計のしくみである。病院などの医療機関の経営形態の特質は、組織構成員の大半が専門職であること、非定型的活動・数値化が困難な活動が日常的活動であること、そして部門間の連携が活発であることなどが挙げられる。このような特質をもつ組織に適合した管理会計のしくみの形態を描出する必要がある。管理会計研究は従来、企業を中心的対象と想定し、中でも製造業を中心に発展してきた。この管理会計を医療機関に適応させるのではなく医療機関独自の管理会計の在り方が求められている。本研究ではこのような問題意識のもと規範的研究の前段階として記述的研究により病院管理会計の実態を描出すべく、病院経営において中軸的な役割を果たす病院管理会計について焦点を当て実態分析を行い、予算を中心とした管理会計システムが病院において有効である可能性があることを示した。本研究では管理会計システムがある程度整備・運用されていることが必要であったため、株式会社立の病院を調査対象とした。そのために今回のケースが他の開設主体の病院にそのまま一般化できるわけではない。また他の株式会社立の病院であっても適応できるとは限らない。本研究は今後続くケース・スタディの第一歩である。

K 病院におけるケース・スタディの結果明らかになったことは以下の通りである。まず第 1 に医師やコメディカルなどの専門職に対しても、予算の説明を媒介とすることで会計数値に対する意識の共有を作り出すことが重視されていた。第 2 に部門間連携活動の反映を意図し部門別原価計算と部門別収益計算に基づく部門別損益計算が行われていた。そして第 3 に業績評価

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 -

と行動評価の併用, すなわち会計数値評価と非会計数値評価の両方が重視されていた。これらの管理会計のしくみの特徴は, それぞれ前述の病院の経営形態の特質と対応させて捉えることができる。また以上の3点の特徴は, 医療機関における責任会計の在り方が, 管理可能性原則とアカウンタビリティの概念も含めて営利企業とは異なる可能性があることを示唆している。この点については別稿にて取り上げたい。本研究はしくみの実態調査を中心に置き, 聞き取り調査による分析を行ったが, ケースの数を積み上げることは勿論のこと, 今後はその実効性について, 調査する必要がある。今回の調査においては院長には聞き取り調査を行えたが, その他の医師・看護師など診療科等に属する専門職に対する聞き取り調査が行えなかった。今回はしくみの抽出を念頭におき調査を行ったが, 今後その実効性について調査を行う際には, 診療にあたる専門職への聞き取り調査が欠かせないであろう。また管理会計数値を用いて実証的な研究を行う必要がある。さらに, 医療システム全体を俯瞰した中での病院経営を捉える必要があり, 診療所と病院の連携, および医療・健康・福祉のネットワーク分析をも行う必要がある。

謝辞

調査にご協力下さいました方々には心より御礼申し上げます。また本論文は日本管理会計学会関西中部部会 2007 年度第 2 回大会における報告を基にしていますが, 貴重なコメントを下さった浅田孝幸先生(立命館大学), 上埜進先生(甲南大学), また研究会にて様々な貴重なアドバイスを下さいました荒井耕先生(一橋大学), 川村尚也先生(大阪市立大学)に深く御礼申し上げます。

巻末付記 (インタビューの回数と実施内容)

総聞き取り回数: 計 4 回, 総聞き取り調査時間: 10 時間。(総訪問回数: 計 6 回, 総時間: 12.5 時間)

第 1 回 聞き取り調査 2007 年 5 月 14 日 月曜日 15:00~17:00 (2 時間).

参加者: 衣笠陽子, 元病院薬剤部長/回答者: 病院院長。

第 2 回 聞き取り調査 2007 年 5 月 31 日 木曜日 13:30~15:30 (2 時間).

参加者: 衣笠陽子/回答者: 病院事務長。

第 3 回 聞き取り調査 2007 年 6 月 26 日 火曜日 14:30~16:30 (2 時間).

参加者: 衣笠陽子, 浅田拓史/回答者: 病院事務長。

第 4 回 聞き取り調査 2007 年 8 月 21 日 火曜日 10:30~14:30 (4 時間).

参加者: 衣笠陽子/回答者: 病院総務担当課長。

第 5 回 調整訪問 2007 年 10 月 17 日 水曜日 15:30~17:00 (1.5 時間).

参加者: 衣笠陽子/対応者: 病院院長, 病院事務長, 病院総務担当課長。

第 6 回 調整訪問 2007 年 12 月 13 日 木曜日 10:00~11:00 (1 時間).

参加者: 衣笠陽子/対応者: 病院総務担当課長。

参考文献

- Abernethy, M.A. 1996. Physicians and resource management: the role of Accounting and non-Accounting controls. *Financial Accountability & Management*, 12(2): 141-156.
- Abernethy, M., Brownell, P. 1999. The role of budgets in organizations facing strategic change: an exploratory study. *Accounting, Organizations and Society*, 24:189-204.
- Abernethy, M.A., Stoelwinder, J.U. 1995. The role of professional control in the management of

- complex organizations. *Accounting, Organizations and Society*, 20(1): 1-17.
- Abernethy, M.A., Stoelwinder, J.U. 1991. Budget use, task uncertainty, system goal orientation and subunit performance: a test of the 'fit' hypothesis in not-for-profit hospitals. *Accounting, Organizations and Society*, 16(2): 105-120.
- Abernethy, M.A., Vagnoni, E. 2004. Power, organization design and managerial behavior. *Accounting, Organization and Society*, 29: 207-225.
- Anthony, R., Young, D., 2003. *Management Control in Nonprofit Organizations*, 7th ed., McGraw-Hill Irwin.
- 荒井耕. 2005. 『医療バランスト・スコアカード』中央経済社.
- . 2004. 「病院界における部門別原価計算システムの現状」*企業会計* 56(2) : 119-125.
- . 2002. 「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* 53(2): 129-141.
- . 2001.11a. 「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.
- . 2001.10b. 「病院会計管理実務の病院属性別実態」*産業経理* 61(3) : 80-88.
- . 2001.7c. 「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* 52(2) : 25-47.
- Comford, S.E., Abernethy, M. 1999. Budgeting and the management of role conflict in hospitals. *Behavioral Research in Accounting*, 11:94-109.
- Hansen, S.C., Van der Stede, W.A. 2005. Multiple facets of budgeting: an exploratory analysis. *Management Accounting Research*, 15: 415-439.
- 井出健二郎. 1999. 「医療サービスにおける原価計算システムの検討」*和光経済* 31(2) : 79-90.
- 医療経済研究機構. 2002. 『部門別収支計算(調査)に関する基礎研究報告書』(平成13年度保険局医療課による委託事業).
- 叶谷由佳・木村憲洋. 2007. 『看護のしくみ』日本実業出版社.
- 衣笠陽子. 2006. 「医療制度改革と医療機関における管理会計」上總康行・澤邊紀生編著『次世代管理会計の構想』中央経済社, 第11章 pp.241-266.
- 厚生労働省医療施設調査. 2002. 「株式会社立病院一覧」.
- Mia, L., Goyal, M. 1991. Span of control, task interdependence and usefulness of MAS information in not-for-profit government organizations. *Financial Accountability & Management*, 7(4): 249-266.
- 大久保和孝. 2005. 「財務会計」長谷川敏彦編著『病院経営戦略 第3刷』医学書院, pp.259-269.
- 大崎美泉. 2003. 「医療のコスト」について」*大分大学経済論叢* 55(1) : 33-50.
- 神馬新七郎. 1958. 「病院経営と予算の作成法」『*企業会計*』10(7) : 26-32.
- 神馬駿逸. 1977. 「病院の予算編成手続き - 2」『*甲南経営研究*』17(4) : 29-47.
- 神馬駿逸. 1976. 「病院の予算編成手続き - 1」『*甲南経営研究*』16(4) : 1-19.
- Yin, Robert K. 1994. *Case Study Research* 2nd ed. Sage Publications, Inc. (近藤公彦訳「ケース・スタディの方法 第4刷」千倉書房, 2006年.)
- 山下正喜. 2004. 「病院経営における原価」*熊本学園商学論集* 10(2・3) : 97-110.
- 山浦裕幸. 2000. 「病院へのABCの適用—S.Updaの研究を中心として—」*経理知識* 79 : 133-146.
- 吉田康久・土井一生. 2003. 「医療機関における活動原価の調査研究」*産業経営研究所報(九州産業大学)*35 : 318-331.
- 吉田弥雄. 2004(初版1967). 『現代管理会計論 改訂版44版』同文館.