

## 論文

## 医療機関の赤字経営とその意味

—独立行政法人国立病院機構の分析を通して—

衣笠 陽子

## &lt;論文要旨&gt;

本稿は平成16年度より独立行政法人化された国立病院機構の第1期公表財務諸表をもとに、国立病院機構に属する各病院の経営状態および費用構造を分析したものである。独立行政法人国立病院機構として初めて公表されたデータをもとに赤字病院・黒字病院の費用構造を明らかにすると共に「他の公的病院」として日赤、済生会、自治体病院との比較を行う。また施設別損益計算書をもとに、国立病院機構に属する全154病院について診療業務利益、教育研修業務利益、臨床研究業務利益に分け、当期純利益に至るまでの業務内容に区分した利益傾向の類型化を行う。さらに病院規模特性および診療科の特性を排除するため、医業収益を一定に調整し、独立行政法人国立病院機構の費用構造の分析をした。その結果、赤字/黒字の別ではなく、医療機関の当期純利益額を0を中心として連続で捉える必要があることが明らかになった。このことは医療機関における赤字経営の意味を捉える際に示唆に富む事実である。

## &lt;キーワード&gt;

病院管理会計, 国立病院機構, 非営利組織管理会計

## The Meaning of Deficit Operations in Medical Organizations

: Through the Analysis of the Operation of National Hospital Organization

Yoko Kinugasa

## Abstract

The purpose of this paper is to analyze the state of management and the cost structure of each hospital that belongs to the National Hospital Organization (NHO), based on the first term financial statements. The cost structure of the NHO as an independent administrative agency is clarified comparing with other public hospitals. The profit tendency is patternized, dividing into the diagnosis and treatment business profit, the educational training business profit, and the clinical research business profit based on statement of income according to facilities. In addition, the cost structure was analyzed by adjusting the hospital scale characteristic and the characteristic of the medical office. It is clear that deficit or surplus is not important, and we should continuously capture the amount of the gross profit by centering on 0 of the medical institution. This is suggestive when we would grasp the true meaning of loss operations in the medical institutions.

## Key Words

Hospital Management Accounting, National Hospital Organization, Management Accounting of Nonprofit-Organization

2007年1月30日 受付

2007年2月26日 受理

京都大学大学院経済学研究科博士後期課程

Submitted 30 January 2007

Accepted 26 February 2007

Doctoral Program, Graduate School of  
Economics, Kyoto University

## 1. 医療機関における管理会計

### 1.1 医療機関における管理会計

近年、持続可能な社会保障の確保という観点より、医療機関の赤字経営が問題視されることに加え「医療機関における管理会計」が注目されている<sup>1</sup>。しかしながら少なくとも現時点における管理会計研究の主流は企業を対象としたものであり、高度な専門家集団かつ非営利である医療機関における管理会計の機能についての研究は、まだ蓄積が少ない。非営利である医療機関は、利益という目的および統一指標で表しうる企業とは異なり、利益が組織における最終目的ではない<sup>2</sup>。企業において発展してきた管理会計のシステムおよび諸技法を、医療機関において機能させるためには、かなりの調整が必要となる。また医療機関独自の管理会計という視点をもつことが重要である。このような視点をもって日本の医療機関に目を転じた際、注意を要することは、日本の医療機関の開設主体の多様性である(表1参照)。

(表1) 開設者別に見た施設数 (平成18年5月末現在)

	病院	一般診療所	歯科診療所
	施設数	施設数	施設数
総数	8 997	98 639	67 463
国 厚生労働省	22	25	-
独立行政法人国立病院機	146	2	-
国立大学法人	49	118	-
独立行政法人労働者健康	36	8	-
その他	40	474	4
都道府県	298	326	10
市町村	753	3 275	283
日赤	93	205	-
済生会	80	51	-
北海道社会事業協会	7	-	-
厚生連	122	59	-
国民健康保険団体連合会	1	2	-
全国社会保険協会連合会	52	14	-
厚生年金事業振興団	7	2	-
船員保険会	3	15	-
健康保険組合及びその連合会	16	412	5
共済組合及びその連合会	46	272	6
国民健康保険組合	1	11	-
公益法人	398	930	167
医療法人	5 691	31 877	9 044
学校法人	103	159	19
社会福祉法人	175	6 168	20
医療生協	79	320	43
会社	56	2 371	33
その他の法人	69	843	80
個人	654	50 700	57 749

(出所) 厚生労働省大臣官房統計情報部人口動態・保健統計課保健統計室 健康政策統計第一係

「医療施設動態調査(平成18年5月末概数)」2006年8月9日発表。

表1にあるように、日本の医療機関は国や自治体による運営の公的病院から、日赤や済生会

## 医療機関の赤字経営とその意味

などの「その他公的」、私的医療法人等、多様な開設主体によって構成されている<sup>3</sup>。そして開設主体が異なるということは、担う役割から制度的環境に至るまで経営環境が異なることを意味する。ゆえに医療機関における管理会計研究においては、当該開設主体の特質を考慮することが必要となる。以上の問題意識のもと、本稿は、平成16年度より独立行政法人化された旧国立病院、すなわち独立行政法人国立病院機構の経営状態の分析を行うものである。平成16年度の第1事業年度公表財務諸表をもとに、国立病院機構に属する各病院(「施設」)の経営状態および費用構造を分析することにより、赤字経営の種類を国立病院の担う事業別段階より把握し、傾向を明らかにする。

## 1. 2 独立行政法人国立病院機構の分析の視点

ここで独立行政法人国立病院機構の分析を行うことには、以下の2点の理由が挙げられる。まず、今回初めて個別の「施設」、すなわち病院の詳細な財務諸表を一堂に会することができるようになったということである。従来の官庁会計に代わり、企業会計準則の要素も取り入れた独立行政法人会計基準に則った財務諸表を公表するようになったために、経営状況に関する情報公開の度合いが高まったのである。他の開設主体に比べて国立病院の歳出対歳入率は高いことや、給与費が高いことが経営状況に大きく影響しているということは、国立病院全体のマクロの数値では指摘されてきたことではある<sup>4</sup>。しかし個々の病院(国立病院機構は平成16年度4月1日の時点で全国に154病院)についての経営状況については、あまり議論がなされていない。また国立病院は、政策医療(表2参照)や臨床研究、看護師の養成等、他の開設主体の病院とは異なる役割も担うため、一般会計からの繰入および財政投融资からの借入金等があり、民間の病院とは異なる財務状態にある。その特異性のために、他の開設主体の病院との経営状況の比較を行う際には、比較対象としては挙げられることはあまりない。しかし同じ条件下にある国立病院同士の間において、その経営状況および費用構造を明らかにし、比較をすることにより、赤字病院すなわち当期純利益がマイナスとなっている病院の費用傾向が明らかになる。さらには医療機関の赤字要因の考察を行うことが可能となる。

(表2) 政策医療(国立病院・療養所の担うべき医療)

国立病院・療養所の再編成計画の見直しにおいて政策医療分野として定められた19分野； ①がん、循環器病などに対する高度先駆的医療 ②エイズ、ハンセン病、結核など歴史的社会的な経緯等により地方民間での対応が困難な医療 ③国際的感染症、広域災害への対応など国家の危機管理や国際貢献 ④診療報酬支払方式に関するモデル的試行、国家的見地から重要な医療政策の実践 ○がん、循環器病、精神疾患、神経/筋疾患、成育医療、腎疾患、重症心身障害、骨/運動器疾患 呼吸器疾患、免疫異常、内分泌/代謝性疾患、感覚器疾患、血液/造血器疾患、肝疾患、エイズ、 長寿医療、災害医療、国際医療協力、国際的感染症・・・19分野 ○ハンセン病(一般会計において経理する国立ハンセン病療養所で実施)
--

(出所) 総務省財政制度審議会(2003)「国立病院特別会計について」厚生労働省提出資料 p.4.

次に、国立病院機構を取り上げる理由の第2点目として、政策評価という視点の必要性が挙げられる。「政策」とは国の行政課題に対応させるための特定の目的や目標を有し、また当該事項を実現させる予算等行政資源が組み合わされた行政活動を形成し、その行政活動を通じて一定の効果を国民生活や経済社会に及ぼす「もの」である<sup>5</sup>。そして当該活動の効果に関する情報

を収集・分析し、その分析結果について政策の目的や目標などの一定の尺度に照らして検討し、当初の目的との対比を行い達成度合(アウトカム)を測定することが「評価」である<sup>6</sup>。医療という人命を扱う機関において、会計数値のみによる評価が一方的であり、実態を正確に反映することは困難であることは事実である<sup>7</sup>。しかし独立行政法人である国立病院機構は、一般の医療法人と比較して、特に経営情報の透明性および経営の効率性が強く要請されており、独立行政法人化にあたり、決算情報の開示が義務づけられている。すなわち運営資金もしくは設立資金として、公的資金が投入されている設置主体では、その資金投入の効果についての評価が求められているのである<sup>8</sup>。以上のことから、独立行政法人国立病院機構について政策評価という観点よりその経営状態の分析が求められるのである。

独立行政法人国立病院機構のような公共性の高い医療機関は、2つの側面から評価を受ける<sup>9</sup>。まず「投入された公的資金等に対して効率的な経営を行っていることに対する説明責任として業績評価を受ける」<sup>10</sup>。次に「非課税の恩典を受け、公的資金を投入して運営を行うことに対する説明責任として政策評価を受ける」<sup>11</sup>。経済性と効率性の説明責任(「業績評価・執行評価」)は個々の医療機関に求められ、有効性の説明責任(「政策選択評価」)は当該医療機関の監督官庁に求められる<sup>12</sup>。以上の分析視点の実行手段として、独立行政法人国立病院機構の第1期公表財務データ(平成16年度)を用いた費用構造分析を位置づけることができる。

## 2. 独立行政法人国立病院機構の発足の経緯および現状

### 2.1 独立行政法人国立病院機構の発足の経緯

独立行政法人国立病院機構とは、医療国立病院・療養所が担うべき国の政策を、確実かつ効率的・効果的に行うため、国立高度専門医療センター及び国立ハンセン病療養所を除く旧国立病院・療養所が、国とは独立した法人へと移行され、平成16年4月に154施設から成る機構として発足したものである<sup>13</sup>。

以下、国立病院の歴史の概要をまとめておく。独立行政法人国立病院機構の前身である国立病院は、旧陸海軍所属の病院を厚生省が引き継いだ医療機関として、昭和20年12月に発足したものであった。当初は146ヶ所であったものが、廃止や国立療養所への転換、地方公共団体への移譲、さらには昭和61年からの国立病院・療養所の再編成計画の実施等により、平成15年度末には全国で59ヶ所となった。なお国立がんセンターは昭和37年2月、国立循環器センターは昭和52年6月に、国立国際医療センターは平成5年10月に、国立成育医療センターは平成14年3月にそれぞれ発足し、がん、循環器病、感染症等、国際的な調査研究が必要な疾病及び成育医療についての高度先駆的医療の他、病因・病態の解明、診断、治療法の開発・研究を行っている。

また同じく国立病院機構の前身である国立療養所は、旧軍事保護院書簡の結核療養所、精神療養所、脊髄療養所を厚生省が引き継いだもので、特殊な療養を要する者に対する医療機関として昭和20年12月に発足、その後さらに結核療養所も引き継いだものである。平成15年度末では全国に95ヶ所あった。国立療養所では結核、重症心身障害等に対する専門的診療業務のほか、看護師養成所24ヶ所および理学療法士、作業療法士養成所4ヶ所が附設、運営されている。

### 2.2 国立病院特別会計

国立病院および国立療養所の会計は、独立行政法人化される以前は国立病院特別会計におい

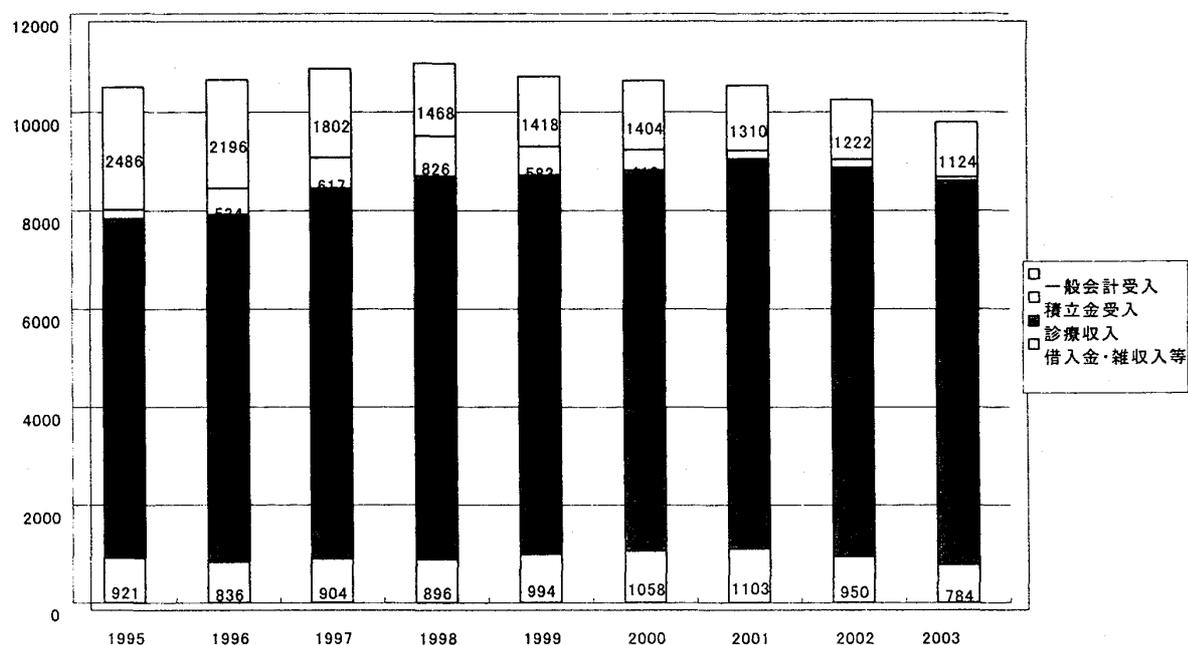
## 医療機関の赤字経営とその意味

て実施されていた。国立病院特別会計とは国立病院特別会計法（昭和 24 年法律第 190 号）に基づき、昭和 24 年 7 月に設置されたものである。昭和 43 年度からは、従来、一般会計で経理されてきた国立療養所（国立ハンセン病療養所を除く）の経理も、この特別会計で行われるようになり、「病院勘定」と「療養所勘定」の 2 勘定が設置された。すなわち病院勘定においては、国立病院、国立がんセンター、国立循環器病センター、国立国際医療センターおよび国立成育医療センターの経理が、そして療養所勘定においては、国立療養所（国立ハンセン病療養所を除く）、国立精神・神経センターおよび国立長寿医療センターの経理がそれぞれ行われていた。

図 1 および図 2 は国立病院特別会計の歳入および歳出の推移である。平成 16 年では、国立病院特別会計の歳入は総額が 9798 億円であるが、その内訳は診療収入が 7818 億円、一般会計受入が 1124 億円、借入金・雑収入等が 784 億円、また剰余金積立からの積立金受入が 72 億円となっている。また歳出は、病院・療養所経営費が 7977 億円、国債整理基金特別会計繰入が 948 億円、特別施設整備費が 654 億円、一般施設整備費が 82 億円、看護師等養成費が 72 億円、医療技術等開発研究費が 60 億円となっている。

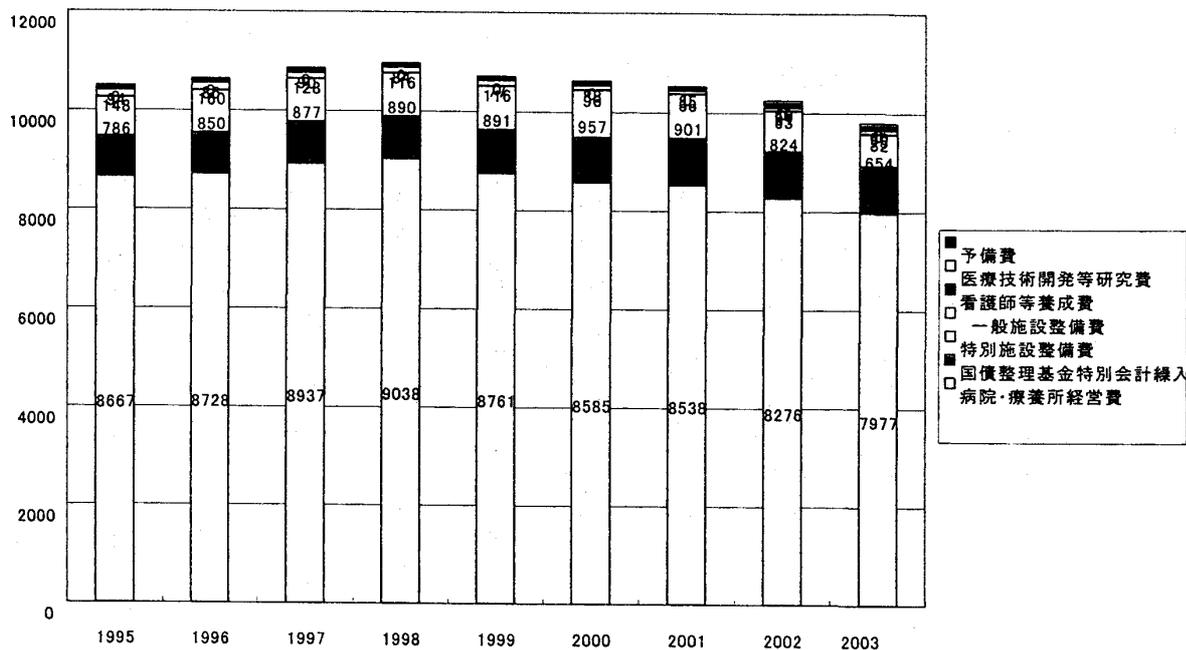
前述のように平成 16 年度に国立病院・療養所は独立行政法人化され、国立病院機構へと移行した。機構設立の目的は、主に「累計約 8400 億円の債務を抱える国立病院の経営効率化」<sup>14</sup>とされる。この結果、全国の国立病院は一元管理・運営され、職員給与、人員体制の見直しや病院施設の民間移譲が進められることになった<sup>15</sup>。すなわち、国立病院特別会計を構成する病院勘

(図 1) 国立病院特別会計歳入(内訳)の推移 (億円)



(出所) 厚生労働省 (2003) 「資料 3 平成 15 年度国立病院特別会計予算 (案) の概要」『第 9 回国立病院・療養所の独立行政法人における財政運営と効率化方策に関する懇談会資料』2003 年 2 月 28 日 p.2-3.

(図 2) 国立病院特別会計歳出(内訳)の推移 (億円)



(出所) 厚生労働省 (2003) 「資料3 平成15年度国立病院特別会計予算(案)の概要」『第9回国立病院・療養所の独立行政法人における財政運営と効率化方策に関する懇談会資料』2003年2月28日 p.2-3.

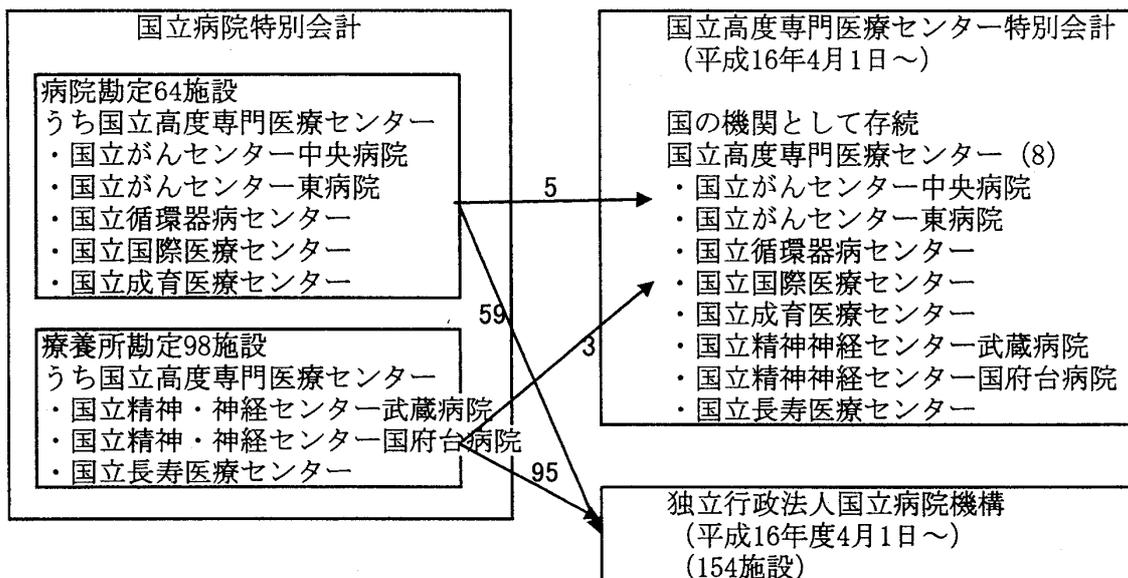
定64施設(うち国立高度専門医療センターである, 国立がんセンター中央病院, 国立がんセンター東病院, 国立循環器病センター, 国立国際医療センター, 国立成育医療センターを含む)と, 療養所勘定98施設(うち国立高度専門医療センターである, 国立精神・神経センター武蔵病院, 国立精神・神経センター国府台病院, 国立長寿医療センターを含む)の計162施設は, 平成16年度4月1日より, 国立高度専門医療センター8施設(国立がんセンター中央病院, 国立がんセンター東病院, 国立循環器病センター, 国立国際医療センター, 国立成育医療センター, 国立精神・神経センター武蔵病院, 国立精神・神経センター国府台病院, 国立長寿医療センター)の国立高度専門医療センター特別会計と, 154施設の国立病院・療養所の独立行政法人国立病院機構へと再編された(図3参照).

### 2.3 官庁会計から独立行政法人会計へ

独立行政法人化された国立病院機構は, 経費総額を対前年度比でどれだけ減らせるかといったことや, 職員の削減人数, 事業の終了時期などについて, 数値目標を盛り込むこと等が求められる, また従来の予算重視体質の運営から, 業績評価が重視される運営体制へと変化した<sup>16</sup>. さらに複式簿記による会計処理や発生主義の適用, 損益取引と資本取引との区分等, 会計基準も従来の官庁会計から企業会計の考え方を取り入れた独立行政法人会計基準が導入されることになった<sup>17</sup>(図4参照). また国立病院時には利益及び損失の処理について, 毎会計年度の損益計算上利益が生じた際は基金組み入れを, 損失が生じた際は基金減額を, という整理が行われていたが, 独立行政法人化後は毎事業年度, 損益計算において利益が生じた際は前事業年度から

(図3) 国立病院・療養所の姿

医療機関の赤字経営とその意味



(出所) 厚生労働省医政局国立病院指導課監査指導決算係 (2006)「国立病院特別会計」  
 (厚生労働省平成15年省庁別財務書類の公表について) p.405-406.

(図4) 会計制度の比較

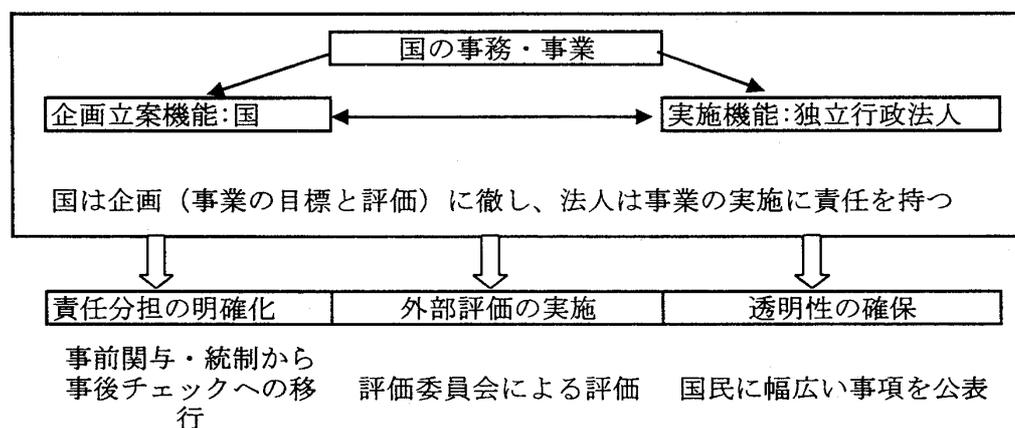
	国立病院特別会計	企業会計原則	独立行政法人会計基準
対象	国立病院・国立療養所	株式会社等営利企業	独立行政法人
会計処理方法	現金主義 単式簿記	発生主義 複式簿記	
発生主義	適用しない	適用する (減価償却費, 未払費用等の計上)	
予算・決算	予算中心主義	決算中心主義	予算 (中期計画・年度計画) と決算の双方を重視
損益取引と資本取引の区分	区分なし	損益取引と資本取引の区分あり	
利益 (剰余金) 処分	積立金として積み立て翌々年度歳入に繰入	企業の裁量で処分可能 法定準備金積立 株主への配当	法人の経営努力による利益は目的積立金として中期計画の使途に充てられる
財務諸表	・歳入歳出決定計算 ・貸借対照表 ・損益計算書 ・財産目録 ・積立金明細票 ・債務に関する計算書	・貸借対照表 ・損益計算書 ・キャッシュフロー計算書 ・利益の処分または損失の処理に関する書類 ・付属明細書	・貸借対照表 ・損益計算書 ・キャッシュフロー計算書 ・利益の処分又は損失の処理に関する書類 ・付属明細書 ・行政サービス実施コスト計算書

(出所) 厚生労働省 (2002)「資料2 企業会計基準に基づく財政運営について」『第7回 国立病院・療養所の独立行政法人における財政運営と効率化方策に関する懇談会資料』2002/7/31p.4.

の繰越損失を埋め、その上で残余があるときは中期計画で定める場合を除き積立金として整理し、損失発生の際は、積立金を減額して整理し、不足があるときは繰越欠損金として整理するという処理が行われるようになった<sup>18</sup>。

このように国立病院機構の独立行政法人会計は、従来の官庁会計より企業会計原則に近づいたものとなっている。しかしここで独立行政法人と営利企業では、損益計算に対する考え方が基本的に異なることに注意する必要がある。独立行政法人と営利企業との相違点は、独立行政法人がその公共的な性格より利益獲得を目的とした独立採算制を前提としない点、また独立行政法人は政策の実施主体であり、企画立案の主体は国であるため、独自の判断では意思決定が完結しない点、さらに剰余金の獲得を目的として出資する資本主を予定していない点等である<sup>19</sup>。中でも大きな違いは、営利企業が利益の獲得を目的としているのに対し、独立行政法人は事業運営の効率的な実施を目的としている点である<sup>20</sup>。このことを反映して独立行政法人の財務報告の目的は、付託された経済資源を情報開示の対象、運営状況、財政状態の捕捉、事後の業績評価のための情報提供、そして利益または損失を確定するための損益計算である<sup>21</sup>、と位置づけられており、独立行政法人財務報告に対しては、より業績評価に資する要素が重視されている(図5参照)。

(図5) 独立行政法人制度の概要



(出所) 厚生労働省 (2002) 「資料2 企業会計基準に基づく財政運営について」『第7回 国立病院・療養所の独立行政法人における財政運営と効率化方策に関する懇談会資料』2002/7/31p.4.

### 3. 独立行政法人国立病院機構の費用構造と当期純利益

以下では業務内容に従って区分した損益の把握を行った。具体的には①診療業務利益、②教育研修業務利益、③臨床研究業務利益に分けて、最終的な当期純利益に至るまでの利益傾向の類型化を行い、また各病院に対する補助金を控除した場合の利益についても算出することにより、経営実態の把握を行った。

#### 3.1 分析方法および独立行政法人国立病院機構の全体分析

ここでは独立行政法人が公表した平成16年度第1期財務諸表の損益計算書を用いて、費用構造の分析を試みた。当該機構の損益計算書は執行する業務別に集計されたものであり、通常の損益計算書とは異なるため、NHSと国立病院の財務比較分析を行った森・鶴田(2004)を参考に当該損益計算書の再構成を行った<sup>22</sup>。表3は当該調整の手続きを経て集計した独立行政法人国立病院機構全体の収益と費用を、移行前の国立病院特別会計の歳入歳出と比較したものである。

## 医療機関の赤字経営とその意味

(表3) 国立病院特別会計歳入歳出と独立行政法人国立病院機構収益費用の比較

国立病院特別会計 (平成13年度)				独立行政法人国立病院機構 (平成16年度)			
歳入		歳出		収益		費用	
		億円				億円	
経常収入	8160	経常費用「経営費」	8538	経常収益		経常費用	
診療収入(7939)		医薬品等購入費(2134)		医業収益	6998	医業費用	6947
雑収入(221)		人件費(4520)				材料費(1604)	
		施設管理経費(1152)				給与費(3759)	
		患者関係費(283)				委託費(287)	
		医療機器経費(89)				研究研修費(3)	
		研究費等(360)				減価償却費(560)	
借入金	882	看護婦等養成費	85	医業外収益	25	経費(735)	
(財政投融資)		施設整備費	967	運営費交付金等	76	医業外費用	257
決算剰余金積立受入	179	国債整理基金特別会計繰入	939	臨時利益	232		
一般会計からの繰入	1310	予備費	2	当期純利益	△85	臨時損失	212

厚生労働省資料(2002)<sup>23</sup>および独立行政法人国立病院機構平成16年度

第1事業年度財務諸表等をもとに著者が作成したデータに基づき作成。

また国立病院機構は平成16年度の時点で、154病院で構成されているが、その個別の病院の当期純利益の状況は以下の通りである。全154病院のうち当期純利益を計上した病院は73病院(47.4%)、最終損益が当期純損失の病院は81病院(52.6%)であった。平成17年度に厚生労働省が平成15年度の公的医療機関の経営状況について調査を行っており<sup>24</sup>、日本赤十字病院は黒字病院数が50(54.3%)、赤字病院数が42(45.7%)、また済生会は黒字病院数が55(69.6%)、赤字病院数が24(30.4%)、自治体病院は黒字病院数が389(38.9%)、赤字病院数が611(61.1%)となっている。これらの数値をもとに他の公的病院の日赤や済生会、自治体病院と国立病院機構とを比較してみると、国立病院機構は済生会よりは赤字病院数の全体に占める割合が多いが、日赤や自治体病院よりは黒字病院の全体の占める割合の大きいことがわかる(表4参照)。

(表4) 病院数；総費用対総収益

	平成15年度						平成16年度	
	日赤	済生会	自治体	国立病院機構	日赤	済生会	自治体	国立病院機構
黒字病院数	50	54.3%	55	69.6%	389	38.9%	81	52.6%
赤字病院数	42	45.7%	24	30.4%	611	61.1%	73	47.4%
計	92	100.0%	79	100.0%	1000	100.0%	154	100.0%

厚生労働省医政局指導課「平成15年度主要公的医療機関の状況2005/9」および独立行政法人国立病院機構平成16年度第1事業年度財務諸表等をもとに著者作成のデータをもとに作成。

さらに、厚生労働省の同調査をもとに、平成15年度の日赤・済生会・自治体病院と、平成16年度国立病院機構の経営状況の比較を行った(表5参照)。各開設主体において医業収益規模を統一して比較するために、医業収益100対医業費用という数値で比較している。日赤が医業収益100に対して0.3の当期純利益を、また済生会が医業収益100に対して当期純利益0.9を、それぞれグループ全体として計上しているのに比べ、国立病院機構は医業収益100に対して1.2の損失を機構全体で計上している。また自治体病院は医業収益100に対して2.8の損失を計上

している。また医業費用の構成については、給与費について、日赤が対医業収益 50.7、済生会が 47.1 であるのに比較して国立病院機構は 51.3 となっており、自治体開設の病院はさらに高い 55.0 となっている点が特徴として挙げられる。また経費の対医業収益の比率についても、日赤が 6.5、済生会が 7.5 であるのに比較して、国立病院機構は 10.0、自治体病院は 11.0 となっている。ところで自治体病院については本稿の分析目的とは異なるために詳しく触れないが、対医業収益の委託費が 8.7 と、他の開設主体よりも高い点が目を引く。病院における包括的な経営管理、すなわち管理会計の機能を、自治体病院において見る際に、当該機能の有用性が発揮される点であると考えられる。

(表5) 医業収益100対医業費用

	平成15年度			平成16年度
	日赤	済生会	自治体	国立病院機構
医業収益	100.0	100.0	100.0	100.0
医業費用				
材料費	30.9	31.0	27.4	21.9
給与費	50.7	47.1	55.0	51.3
委託費	6.0	6.5	8.7	3.9
研究研修費	0.4	0.3	0.4	0.0
減価償却費	5.6	6.0	7.5	0.8
経費	6.5	7.5	11.0	10.0
医業利益	△ 0.1	1.4	△ 9.9	1.7
医業外収益	2.7	1.2	14.1	0.3
医業外費用	3.2	2.3	6.8	3.5
経常利益	△ 0.6	0.3	△ 2.5	△ 1.4
臨時利益	1.4	1.4	0.4	3.2
臨時損失	0.5	0.9	0.6	2.9
当期純利益	0.3	0.9	△2.8	△ 1.2

厚生労働省医政局指導課「平成15年度主要公的医療機関の状況2005/9」および独立行政法人国立病院機構平成16年度第1事業年度財務諸表等をもとにした著者作成のデータに基づき作成。

さらに以下では、公表されているものでは業務別表示になっている独立行政法人国立病院機構平成16年度(第1期事業年度)の損益計算書を、全体表示に調整し直し、医業利益、経常利益、当期純利益の算出を行った(表6参照)。154病院全体の医業利益は126億円、経常利益はマイナス106億円(損失)、当期純利益はマイナス86.5億円(損失)となっている。また赤字病院81病院の平均と、黒字病院73病院の平均をそれぞれ算出した。赤字病院平均では医業利益がマイナス2億円(損失)、経常利益がマイナス3.3億円(損失)、当期純利益がマイナス3.5億円(損失)となっている。黒字病院平均では、医業利益が4億円、経常利益が2.2億円、当期純利益が2.7億円となっている。

### 3.2 業務別損益状況

独立行政法人国立病院機構では、その機能を高度または専門医療に一層特化し、その果たすべき役割を適切に遂行する観点から、施設の機能類型化を行うとともに、政策医療分野ごとに、

## 医療機関の赤字経営とその意味

(表6) 独立行政法人国立病院機構平成16年度(第1期事業年度)損益計算書 (万円)

	総額 (154病院)	154病院	81病院	73病院	変動係数		
		平均	赤字平均	黒字平均	全体	赤字	黒字
医業収益	69,975,824	454,388	358,278	561,031	0.7	0.7	0.6
補助金等・計							
運営費交付金収益	660,258	4,287	4,177	4,410	1.6	1.6	1.6
補助金等収益	70,154	456	402	515	1.1	1.1	1.1
寄付金収益	7,678	50	66	32	4.0	3.8	3.6
資産見返物品受贈額戻入	4,105	27	51	0	11.5	8.4	-
施設費収益	18,081	117	63	178	6.8	2.8	6.3
医業費用							
材料費	16,042,775	104,174	77,621	133,637	1.0	1.1	0.8
給与費	37,586,437	244,068	211,067	280,686	0.5	0.5	0.4
委託費	2,865,164	18,605	14,976	22,631	0.8	0.8	0.7
研究研修費	25,293	164	115	219	1.9	1.7	1.9
減価償却費	5,604,233	36,391	39,548	32,888	1.1	1.1	1.0
経費	7,348,005	47,714	40,315	55,925	0.7	0.8	0.6
医業費用・計	69,471,906	451,116	383,641	525,986	0.0	0.0	0.0
医業利益	1264194	8209	-20605	40180	5	-1	0.9
医業外収益(「その他経常収益」)	245755	1596	1268	1959	1	1	1.2
医業外費用(「その他経常費用」)	2574004	16714	13940	19793	1	1	1.2
経常利益	-1064055	-6909	-33276	22346	-6	-1	1.0
臨時利益	2322899	15084	12411	18049	1	1	0.8
臨時損失	2124005	13792	14551	12951	1	1	0.7
当期純利益	-865160	-5618	-35416	27445	-8	-1	1.0

独立行政法人国立病院機構平成16年度第1事業年度財務諸表等によるデータをもとに作成。

診療・臨床研究・教育研修および情報発信の全国的な政策医療ネットワークを計画的に構築することが掲げられている<sup>25</sup>。臨床研究とは全国からの豊富な症例収集に基づく診療データベースの構築による、新しい診断法・治療法の開発、医薬品の臨床試験の実施を指し、教育研修とは、高度医療、難病等患者のニーズに対応する臨床研修や医療専門職の要請による医療専門職の全国的配置を指す。また情報発信とは研究成果、最新医療、標準的医療等に関する情報共有化である。ここでは、このような国の業務を代行するという形で複数の業務を行っている国立病院機構における診療業務・教育研修業務・臨床研究業務といった各業務別の損益と、個別病院全体の当期純利益の関係について比較を行った(表7参照)。まず診療業務利益について見ると、赤字病院81病院の平均診療業務利益はマイナス2億円(損失)であるのに対して、黒字病院73

(表7) 独立行政法人国立病院機構平成16年度(第1事業年度)業務別損益 (万円)

	総額 (154病院)	154病院	81病院	73病院	変動係数		
		平均	赤字平均	黒字平均	全体	赤字	黒字
診療業務収益	69,335,366	450,230	356,373	554,372	0.7	0.7	0.6
診療業務費用	68,042,469	441,834	376,878	513,909	0.6	0.7	0.6
診療業務利益	1292897	8395	-20504	40462	5	-1	1
教育研修業務収益	708000	4597	2942	6434	1	2	1
教育研修業務費用	673374	4373	2736	6188	1	2	1
教育研修業務利益	34626	225	206	245	5	5	5
臨床研究業務収益	692734	4498	3721	5361	2	2	1
臨床研究業務費用	756063	4910	4027	5888	2	2	2
臨床研究業務利益	-63329	-411	-306	-527	-6	-7	-5

独立行政法人国立病院機構平成16年度第1事業年度財務諸表等によるデータをもとに作成。

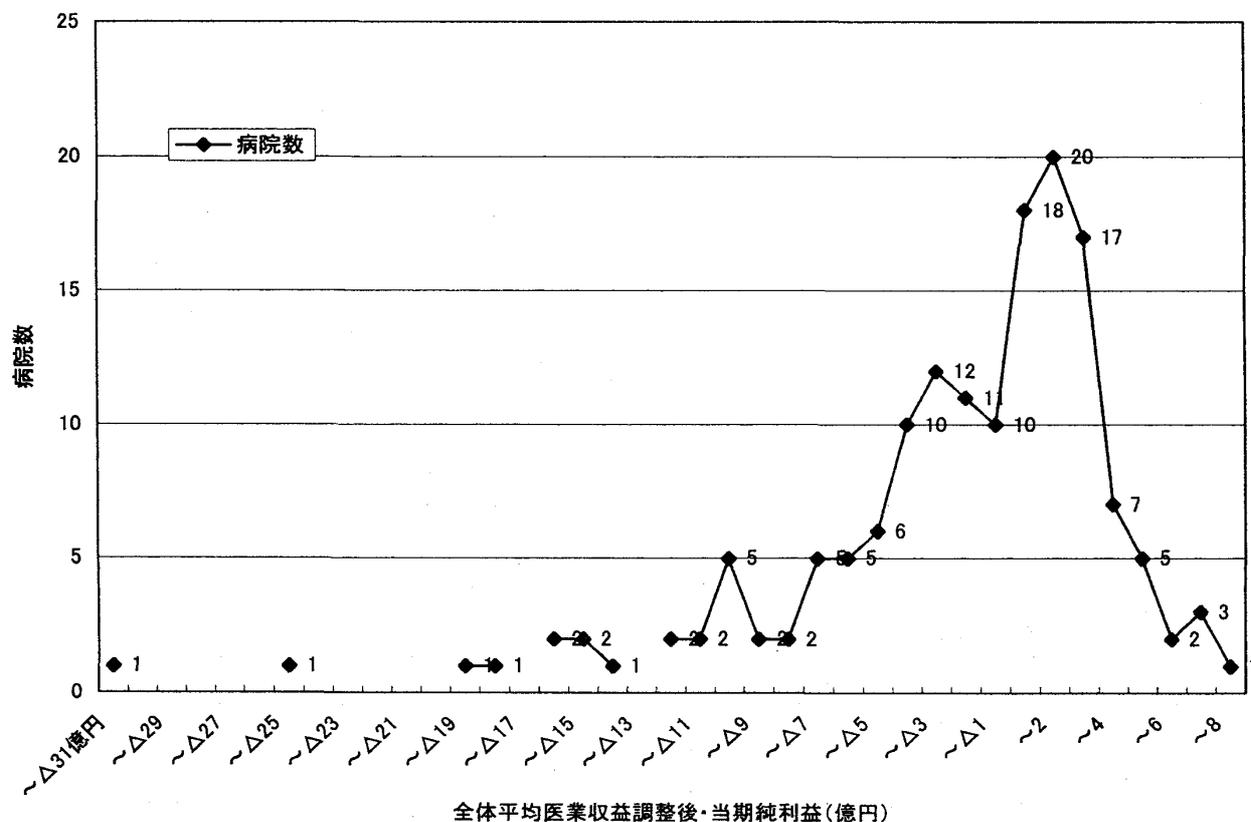
病院の平均診療業務収益は4億円である。また教育研修業務利益については、赤字病院平均では206万円であるのに対し黒字病院平均は245万円、臨床研究業務利益については、赤字病院平均はマイナス306万円（損失）であるのに対し、黒字病院平均はマイナス527万円となっている。このことより、全体として当期純利益を計上している黒字病院では、診療業務および教育研修業務において経営に何らかの差異があることが伺われる。

ここで医業収益を見てみると、赤字病院の平均額が36億円であるのに対して黒字病院の平均額は56億円である。このことは病院の規模や地域特性を排除した上で、国立病院間の比較を行う必要があることを示している。しかし標榜診療科の違いや定性的要因を標準化し、比較することは非常に困難なことである。そこで本稿では以下、3.3節において、医療機関にとって売上高の大部分に相当する診療報酬が、診療報酬点数表という点数に対応する公定価格の一つであることに着目し、医業収益を154病院の平均に標準化することにより、この病院規模および地域特性をある程度まで排除できると仮定して、国立病院間の当期純利益の傾向の分析を行う。

### 3.3 国立病院機構の個別施設の費用構造

国立病院機構の個別施設という位置づけである各国立病院は、同一機構に所属する病院とはいえ、取り扱う標榜診療科から病院の位置する地域的要因まで、医業収益に影響する要因が多様である。ゆえに当期純利益の比較を行う際にはこの医業収益の多様な要因を出来る限り排除した上で行う必要がある。ここでは医療機関にとっての売上高に相当する診療報酬が、公定

(図6) 国立病院機構の全体平均医業収益調整後の当期純利益額別・病院数



独立行政法人国立病院機構平成16年度第1事業年度財務諸表等によるデータをもとに作成。

## 医療機関の赤字経営とその意味

価格であることに着目し、国立病院機構の個別施設である各病院の当期純利益額を、それぞれの医業収益額を平均値に標準化したものに対応するよう調整し直し比較を行った。図6は医業収益を平均値に調整した後の当期純利益額の順に、国立病院機構全154病院をカテゴリー化し、プロットしたものである(図6参照)。全体平均医業収益に調整した後での当期純利益額を比較すると、調整後当期純利益額がマイナス4億円(損失)から4億円の区間に104病院(68%)がプロットされており、単に赤字、黒字の別ではなく、当期純利益がプラスであったかマイナスであったかの区分を超えた分析視点が必要であることがわかる。

## 4. 分析結果の考察と今後の課題

本稿では独立行政法人国立病院機構の施設別損益をもとにした費用構造の分析を行った。さらに医療機関にとっての売上高に相当する診療報酬が、公定価格であることに着目し、医業収益を平均値に調整し、その調整後での当期純利益を比較することにより、独立行政法人国立病院機構154病院の分析を行った。その結果明らかになったことは、赤字/黒字の別ではなく、医療機関の当期純利益額を、0を中心として連続で捉える必要があるということである。このことは、医療機関における赤字経営の意味を捉える際に、示唆に富む事実である。というのも、当該事項は非営利組織における管理会計の機能を研究する際に、そのフレームワーク構築に重要な要素となるからである。医療の質や患者満足等、医療機関における管理会計のあり方を考える際には、考慮すべき特質が多い。さらに制度面においては、経営管理目的および政策評価目的の観点より、適切な利益概念の確立が求められている。さらに医療機関については収益に相当する診療報酬が公定価格であることを踏まえた上で、医療機関における原価計算の意義とその目的を捉えることも必要である。また今後、管理会計研究者が医療機関を対象として研究する際、医療機関をジェネラルな管理会計研究の一対象分野として捉えるという視点をもつのか、それとも医療機関独自の管理会計の機能という研究視点をもつのか意識することが必要であると考える。

## 謝辞

本稿は、日本管理会計学会2006年度全国大会(於:京都大学)における報告内容を加筆修正したものである。本研究に対して平井孝治先生、大下丈平先生、小菅正伸先生、松木智子先生、藤野雅史先生はじめ参加者の皆様から有用なコメントを頂きました。ここに記して、感謝の意を表します。

## 〈参考文献〉

- 荒井耕.1999.「公会計におけるアウトカム測定に関する一考察」『産業経理』産業経理協会編/産業経理協会1999/10,59(3):109-117.
- 飯田修平.2003.「医療の質と赤字経営」『臨外』58(7):970-971.
- 大久保和孝.2002.「第○章資源 ○財務 A 財務会計」長谷川敏彦編著『病院経営戦略 第1版第1刷』医学書院:259-269.
- 柿原浩明.2004.『入門医療経済学』日本評論社.
- 監査法人トーマツヘルスケアグループ.2005.『病院会計の実務』清文社.
- 木村憲洋,川越満.2005.『病院のしくみ』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:237-261.
- 厚生労働省.2001.「資料2 国立病院・療養所の現状」『第1回 国立病院,療養所の独立行政法人における財政運営と効率化方策に関する懇談会資料 2001年7月10日』
- 厚生労働省.2001.「資料3-2 独立行政法人化についての規定事項等」『第1回 国立病院,療養所の独立行政法人における財政運営と効率化方策に関する懇談会資料』2002/4/30
- 厚生労働省.2001.「資料2-1 平成13年度国立病院特別会計予算の概要」『第3回 国立病院,療養所の独立行政法人における財政運営と効率化方策に関する懇談会資料 2001年11月5日』
- 厚生労働省.2002.「資料2 企業会計基準に基づく財政運営について」『第7回 国立病院,療養所の独立行政法人における財政運営と効率化方策に関する懇談会資料 2002年7月31日』
- 厚生労働省.2001,2002,2003.「国立病院・療養所の独立行政法人における財政運営と効率化方策に関する懇談会資料」
- 厚生労働省医政局国立病院指導課監査指導決算係.2006.「国立病院特別会計」『厚生労働省平成15年省庁別財務書類の公表について』
- 厚生労働省医政局指導課.2005.「平成15年度主要公的医療機関の状況/平成17年9月」
- 厚生労働省大臣官房統計情報部,人口動態・保健統計課保健統計室,健康政策統計第一係.2006.「医療施設動態調査(平成18年5月末概数) 2006年8月9日発表」
- 後千代.2002.「独立行政法人の会計と財務的評価」『Eco-forum』統計研究会 2002/3,20(4):15-20.
- 斉藤乃夫.1990.「国立病院特別会計の創設とその展開」『レファレンス』1990/1 国立国会図書館調査及び立法考査局 40(1):9-33.
- .1990.「国立病院・療養所再編成の歴史」『レファレンス』1990/6 国立国会図書館調査及び立法考査局 40(6):5-43.
- Sherman,H.D.(1986)“Interpreting Hospital Performance with Financial Statement Analysis”,The Accounting Review, Vol.61, No.3 July, pp.526-550.
- 新日本監査法人公会計本部.2002.『国・地方自治体の会計と事業評価』中央経済社.
- 自治体病院経営研究会.2004.『自治体病院経営ハンドブック第11次改訂版(平成16年度)』ぎょうせい.
- 総務省財政制度審議会.2003.「国立病院特別会計について」厚生労働省提出資料
- 総務庁行政監察局監修.1999.「国立病院・療養所の経営改善を目指して-国立病院・療養所に関する行政監察(勧告)」『行政監察月報』行政管理研究センター1999/11(482):17-30.
- 独立行政法人国立病院機構.2005.「独立行政法人国立病院機構平成16年度(第1期事業年度)事業報告書」
- 中地宏編著.2003.『自治体経営と行政評価制度』ぎょうせい.
- 久道茂.2004.『病院経営ことはじめ』医学書院.
- Micheli,P., Kennerley,M.(2005)“Performance measurement frameworks in public and non-profit sectors”,Production Planning & Control, Vol.16, No.2, March, pp.125-134.
- 武藤正樹.2000.「国立病院の経営戦略」『病院』医学書院 59(8):668-671.
- 明治安田生活福祉研究所.2005.「平成16年度 厚生労働省医政局委託研究 医療施設経営安定化推進事業 病院経営をはじめとした非営利組織の経営に関する調査研究報告書」
- 森宏一郎, 鶴田由美子.2004.「NHS 病院会計の財務分析」日医総研ワーキングペーパーNo.87 日医総研.

## 医療機関の赤字経営とその意味

## 〈本文注〉

- 1 制度的変化を含めた詳細は衣笠(2006)を参照。
- 2 医療機関の非営利性と利益の関係については明治安田生活福祉研究所(2005,3)を参照。
- 3 各開設主体についての概説は柿原(2004 ; pp.170-173)を参照。
- 4 柿原(2005 ; p.173)。
- 5 新日本監査法人(2002 ; p.166)。
- 6 同上書(2002 ; p.166)。
- 7 荒井(1999/10)は公会計のアウトカムについて論じており、非営利のアウトカム測定における多面的な指標の重要性について言及している。
- 8 大久保(2002 ; p.267)。
- 9 同上書(2002 ; p.267)。
- 10 同上書(2002 ; p.267)。
- 11 同上書(2002 ; p.267)。
- 12 同上書(2002 ; p.267)。
- 13 厚生労働省医政局,国立病院指導課,監査指導決算係(2006 ; p.405)。
- 14 久道(2004 ; p.31)。
- 15 さらに以後、再編成を行うことにより最終的には144施設になる予定とされ、平成18年5月末現在では146施設となっている。
- 16 独立行政法人国立病院機構は移行後,第1期事業年度の事業報告書を作成,公表している(『独立行政法人国立病院機構平成16年度(第1期事業年度)事業報告書』)。
- 17 独立行政法人国立病院機構(2007(「独立行政法人国立病院機構平成16年度(第1期事業年度)事業報告書」)); p.31)。
- 18 厚生労働省(2001(「資料3-2 独立行政法人化についての規定事項等」)); p.4(「利益及び損失の処理」))(『第1回 国立病院,療養所の独立行政法人における財政運営と効率化方策に関する懇談会資料』)。
- 19 後(2002 ; p.16)。
- 20 久道(2004 ; p.31)。
- 21 後(2002 ; p.17)。
- 22 その具体的な手続きは以下の通りである。①対診療業務・補助金等は、診療業務収益として計上されている「運営費交付金収益, 補助金等収益, 寄付金等収益, 資産見返物品受贈額戻入, 施設費収益」の合計である。②対教育研修業務・補助金等は教育研修業務収益として計上されている「運営費交付金収益, 資産見返物品受贈額戻入, 施設費収益」の合計である。③対臨床業務・補助金等は臨床業務収益として計上されている「運営費交付金, 補助金等収益, 寄付金収益, 施設費収益」の合計である。④医業利益は診療業務収益合計, 教育研修業務収益合計, 臨床研究業務収益合計の合計である。⑤発表されているものはこれらに「その他経常収益合計」を加えて「経常収益合計」としているが「その他経常収益合計」に含まれる勘定科目は本来医業外収益に相当するものである為、ここでは「その他経常収益合計」を医業外収益として表示している。⑥発表されているものでは材料費, 給与費, 委託費, 研究研修費, 減価償却費, 経費は業務費用ごとに表示され, また区分も統一されていない。ゆえにここでは各業務費用の中にそれぞれ表示されているものを収集し再構成した。⑦材料費は「Ⅰ診療業務費」の「材料費」と「Ⅲ臨床研究業務費」の「材料費」の合計である(「Ⅱ教育研修業務費」の中に「材料費」は計上されていない)。⑧給与費は「Ⅰ診療業務費」の「給与費」と「Ⅱ教育研修業務費」の「看護師等養成所運営費」の「給

与費」と「Ⅱ教育研修業務費」の「研修活動費」の「給与費」と「Ⅲ臨床研究業務費」の「給与費」の合計である。⑨委託費は「Ⅰ診療業務費」の「委託費」と「Ⅲ臨床研究業務」の「経費」の中に区分されている「委託費」の合計である（「Ⅱ教育研修業務費」の中に「委託費」は計上されていない）。⑩研究研修費は「Ⅰ診療業務費」に含まれる「研究研修費」である。⑪減価償却費は「Ⅰ診療業務費」に含まれる「委託費」内の「減価償却費」と「Ⅱ教育研修業務費」に含まれる「看護師等養成所運営費」の中の「経費」内の「減価償却費」および「研修活動費」内の「経費」に含まれる「減価償却費」と「Ⅲ臨床研究業務費」に含まれる「経費」の中の「減価償却費」の合計である。⑫経費は「Ⅰ臨床業務費」の「設備関係費」より「減価償却費」を除いたものと「Ⅰ診療業務費」の「経費」「Ⅱ教育研修業務費」の「看護師等養成所運営費」の「経費」より「減価償却費」を除いたものと「Ⅱ教育研修業務費」の「研修活動費」の「経費」より「減価償却費」を除いたもの「Ⅲ臨床業務費」の「経費」より「委託費」と「減価償却費」を除いたものの合計である。⑬運営費補助金や施設設備助成金等、通常は病院会計準則の基づき運営費補助金収益、施設設備助成金収益として医業外収益に計上される補助金等<sup>22</sup>は、独立行政法人国立病院機構公表の損益計算書においては「医業収益」「医業外収益」というくくりがなく各業務（診療業務、教育研修業務、臨床研究業務）に分けて表示されていたため新たに医業外収益の項目を作成し補助金等は当該項目へ分類した。

- <sup>23</sup> 出所；①厚生労働省(2001)「資料2 国立病院・療養所の現状」『第1回 国立病院,療養所の独立行政法人における財政運営と効率化方策に関する懇談会資料 2001年7月10日』p.19., ②厚生労働省(2001)「資料2-1 平成13年度国立病院特別会計予算の概要」『第3回 国立病院,療養所の独立行政法人における財政運営と効率化方策に関する懇談会資料 2001年11月5日』p.1,4., ③厚生労働省(2002)「資料2 企業会計基準に基づく財政運営について」『第7回 国立病院,療養所の独立行政法人における財政運営と効率化方策に関する懇談会資料 2002年7月31日』p.6.
- <sup>24</sup> 厚生労働省医政局指導課「第5表/医業収益100対医業費用」(「平成15年度主要公的医療機関の状況,平成17年9月」).
- <sup>25</sup> 総務省財政制度審議会(2003;p.4).