

## 科学研究費助成事業 研究成果報告書

平成 29 年 8 月 1 日現在

機関番号：32206

研究種目：研究活動スタート支援

研究期間：2015～2016

課題番号：15H06565

研究課題名(和文)医療機関における管理会計システムの導入に関する実証研究

研究課題名(英文)A Empirical Study on Implementing of Management Accounting System in Healthcare Facilities

研究代表者

阪口 博政(SAKAGUCHI, Hiromasa)

国際医療福祉大学・医療福祉学研究科・講師

研究者番号：60757516

交付決定額(研究期間全体)：(直接経費) 1,700,000円

研究成果の概要(和文)：本研究の目的は、医療組織を対象とした管理会計システムの導入に関する促進・留意事項を探ることである。

医療機関レベルでは、病院の置かれた環境やマネジメントに関する意識の浸透により留意すべき要因が異なること、並びに同一病院でも導入ステージにより留意すべき事項が異なることが明らかになった。またその前提となる認識として、医療従事者レベルでは、医療サービスに直結するリスク管理に関しては意識が高いこと、並びに学習機会を得ることと経営管理についての関心が関係していることが示唆された。

研究成果の概要(英文)：The purpose of this study is to examine the factors affecting the implementation of management accounting system in healthcare organizations.

According to the research, we have confirmed that critical organizational factors affecting implementation depend on the external environment, the degree of penetration into the organization with management mindsets, and the stage of implementation. In addition to the organizational factors, the staff awareness of risk management, which directly related the medical practices, affected the implementation of management control system. This study also implied that the degree of staff's interest in management control is associated with the learning opportunities.

研究分野：会計学

キーワード：会計学 管理会計 医療管理学 原価計算 医療 病院 導入研究

## 1. 研究開始当初の背景

本研究は、「会計学(管理会計学)」と「医療管理学」の学際的研究として企図するものである。

企業内部の経営管理を目的とする管理会計学は、製造業を中心に成果を産み出す一方で、近年は産業構造の変化に伴いサービス業に対する研究も増加する傾向にある。また、医療分野の経営マネジメントを対象とする医療管理学は、国民医療費の2007年度34兆円から2025年度70兆円への急騰、かつ80%近くの病院が赤字経営という現状に対して早急な経営管理レベルの向上を図ろうとしている。

こうしたなかで、管理会計手法の基盤で経営情報を提供する原価計算(部門別損益計算)は、医療分野では1990年代後半から進展してきた。会計学分野の研究では、導入環境調査や先進事例紹介が行われ、医療管理学分野の研究では算出手法の開発・構築が行われてきた。しかしながら、実務上では会計学者による調査では約70%の病院が未導入であることや、導入した病院でも約75%の病院が十分に活用していないとの報告が行われている。また、日本医療マネジメント学会による検討でも、同様の問題を抱えていることが報告されている。

このような状況に対して、管理会計学での管理会計手法の導入自体に関する研究や、医療管理学での(専門職ゆえマネジメントに対する認識の乏しい)医療従事者の経営管理に関する意識研究がアプローチとして参照に値すると考えられる。

## 2. 研究の目的

本研究の目的は、医療分野における管理会計システムを対象として、導入・活用に至る促進要因・阻害要因を明らかにすることである。また、そうした導入・活用に至る前提として、そもそも医療従事者が経営に対してどのような意識を抱いているのかを明らかにすることである。

これらの問題に対しては、既存研究においてもいくつもの報告が行われてきた。本研究ではそうした報告と異なり、実証的なアプローチを採ること、すなわち定量調査に基づいて理論化を図ること、並びに事例に対する定性調査に基づいて現象の解明する点で意義のあるものといえる。

## 3. 研究の方法

本研究は、1 管理会計システムの導入そのものに焦点を当てる研究と、2 管理会計システムを受容する医療従事者の経営管理に関する意識に焦点を当てる研究として、大きく二分される。そして各研究は、定量研究と定性研究という2つのアプローチで行うものである。

### 【研究1 - 1】

本研究の焦点は、管理会計システムのうちとくに原価計算システムの導入において、目的並びに促進・阻害要因に関する分析を、定量的に行うものである。

その対象は、平成27年度DPC/PDPS対象病院(高度な医療提供を行う急性期病院:約1600病院)であり、事務長あるいは企画部門担当者など原価計算システムに関与された方・関心を持たれている方である。

具体的には、平成28年1-2月にかけて郵送アンケート調査により実施した。

分析では、Stata ver.14を用い、単純集計、目的別導入前後の効果認識並びに目的間に関する効果認識検証、促進・阻害要因に関する認識並びに要因間に関する認識検証、～の結果に対する回答者属性(開設主体・病床規模など)別クロス集計をもとにした検証を行った。

### 【研究1 - 2】

本研究の焦点は、管理会計システムのうちバランスト・スコアカードの導入において、既存導入システムとの関係を具体的に探るものである。

その対象は、約20病院を抱える公的病院グループの看護部門である。

具体的には、平成27-28年にかけて、同病院グループの複数の事務部門での概況確認、並びに本部組織におけるかかわり方、そして看護部門と関連する医療提供部門の医療従事者に対する、半構造化された質問票を利用したインタビュー調査により実施した。

分析では、既存管理会計システムである目標管理制度との関係から検討した。つまり、目標管理制度の特徴とバランスト・スコアカードの特徴から、どのような点が類似しているために導入が促進されたのか、またどのような特徴の違いのゆえに課題が残されたままなのかという点である。

### 【研究2 - 1】

本研究の焦点は、管理会計システムを受容する医療従事者の経営意識に関して定量的に把握するものである。

その対象は、1つのDPC/PDPS対象病院(約350床)であり、従事する約460名が対象である。

具体的には、平成29年2月にアンケートを用いた留置調査法として実施した。

分析では、Stata ver.14を用い、経営指標、経営意識全般、そして経営意識のうちとくに会計意識を主要な着眼点として、単純集計、回答者属性(職種/職務経験年数/学歴)別クロス集計をもとにした検証を行った。

### 【研究2 - 2】

本研究の焦点は、管理会計システムを受容する医療従事者の経営意識に関して定性的に把握するものである。

その対象は、研究2 - 2で採られた医療機

関であり、そのうち 10 名を対象とする（医師 2 名・看護師 4 名・コメディカル 2 名・事務職 2 名）。

具体的には、平成 29 年 2-3 月にかけて半構造化された質問票に利用したインタビュー調査により実施した。

分析では、研究 2 - 1 で用いられた観点、すなわち経営指標、経営意識全般、会計意識に対して、医療機関における経営マネジメントにおいて、あるいは自身の業務において、どの程度の意識をしているかを、またその理由を確認し、研究 2 - 1 で集計された結果の解釈に利用した。

#### 4. 研究成果

##### 【研究 1 - 1】

##### 結果 1 基本統計量

最終的に、1580 病院中 167 病院（回収率 10.6%）から回答を得た。具体的な原価計算状況としては、回答病院中 79 病院（47.3%）が導入していた。

##### 結果 2 未導入 / 導入病院並びに段階別要因分析

[導入時]においては、未導入病院では、プラス要因として、正確性、病院全体での推進、計算単位があり、マイナス要因としてフィードバックが示唆された。導入病院では、プラス要因として、外部環境、煩雑性・複雑性回避、企画部門サポートがある。また、マイナス要因として、正確性、メンテナンスが示唆された。

[運用時]においては、未導入病院では、内部環境、正確性、医療職の参画がプラスの影響を与えると考えられたが、極めて強く示唆する要因は確認されていない。導入病院では、プラス要因として、内部環境、企画部門サポート、そして病院属性（私的病院であること）があり、マイナス要因としては按分ルール、人的資源・予算配分が示唆された。

##### 考察 1 期待度・活用度並びに影響要因の傾向

未導入病院は原価計算の必要性に対する認識そのものが低く、導入病院は期待にそぐわない活用といえる。また、影響要因のなかでも相対的な強弱があるといえる。

##### 考察 2 未導入 / 導入病院並びに各段階における影響要因

未導入 / 導入病院における影響要因として、未導入病院は“システム導入の結果を享受する側”へ配慮する一方で、導入病院は“システム導入を主導する側”を重視していることが示唆された。

また、導入病院の各段階における影響要因として、[導入時]は外的な要請のもとでシステム・デザインに配慮し、[運用時]は内部調整を踏まえたオペレーション・デザインを重視していることが示唆された。

#### 【研究 1 - 2】

##### 事例検討 1 導入経緯

対象病院グループでは、1990 年代後半より目標管理が導入され、2005 年より本部主導で、全病院の看護部門に BSC が導入された。

##### 事例検討 2 BSC 編成

第一段階として、前年度秋から冬にかけて、本部主導での「グループ看護部門」の BSC 立案が起点となる。第二段階として、前年度 12 月から 3 月にかけて、「各病院看護部門」の原案が作成される。第三段階として、前年度 3 月に「各病院看護部門内・各ユニット」の原案が作成される。第四段階として、当該年度 4 月の正式な会議承認がある。第五段階として、当該年度 4 月に個人レベルにカスケードする「面接シート」が作成される。

##### 事例検討 3 BSC による統制

第一段階として、評価指標に対する毎月のフォロー、部署における掲示や各ユニットでのミーティング資料として構成員全員に共有される。第二段階の中間評価並びに第三段階の最終評価は、BSC 編成と同じく看護部門の全体会議で行われている。第四段階として、「面接シート」の運用があり、BSC の評価時期に準じて中間・最終評価面接が行われている。

##### 考察 1 目標管理により BSC 導入が促進された側面

まず、目標管理が BSC へと収斂される過程で、目標間つまり視点間の関係が整理され、組織目標と個人目標が「面接シート（仮称）」で結合されることで、個人の具体的な行動が組織でどのように機能するのかという理解に繋がることとなった。

また、目標管理では、看護部門で完結する制度として機能していた。BSC が導入されることで、組織目標達成に至る説明しやすい形で纏められたことで、部門のそとへの働きかけた改善に繋がることとなった。

##### 考察 2 目標管理を前提とした BSC 導入で留意する側面

まず、“目標の位置付け”について、目標設定そのものの意味に関しては理解を深めきれていないといえる。

また、“看護部門を中心とした運用”について、目標管理が先行した部門単位での BSC 編成のため、戦略の枠組みが本質的には不明確なままになっている。

#### 【研究 2（一連の研究として実施）】

本研究については、アンケート調査・インタビュー調査を一連の経緯として実施しており、両調査の結果を合わせて表記・解釈する。

## 基本統計量

最終的に、462名中406名(回収率87.9%)から回答を得た。具体的には、職種別には医師29名/看護師276名/コメディカル70名/事務29名/不明2名である。また、職務経験年数別には5年未満136名/5-10年未満85名/10-20年未満107名/20年以上74名である。同病院勤務年数別には、5年未満213名/5-10年未満123名/10-20年未満53名/20年以上12名である。学歴別には高等学校3名/専門学校・短期大学263名/大学117名/大学院18名である。

## 経営指標

経営指標全般の意識度合いについては、医師・事務職員の意識が相対的に高いという特色があった。また、看護師は利用率・在院日数・重症度が高いという特徴がある。

全般的な傾向並びにインタビュー調査の結果からも、自分のオペレーションに直接関与しているかどうかという観点が影響している可能性が高いといえる。

## 経営意識

経営に関する一般論(経営全般)として、関心については事務職員、そしてコメディカル・医師が高くなっている。内訳としては、リスク管理・人材管理などの業務に直結する点が高く、会計管理・資金管理といった経理面に関して低くなっている

具体的な実務への反映として、学習経験の有無で意識度合いが大きく異なることが確認できる。この点については、学習経験により関心が高まった可能性、あるいは関心を高いために学習経験を求めた可能性があるため、単純な経験による関心の高まりという因果関係への結び付けには留意する必要がある。しかしながら、結果が大きくことなることや、経験が知識に対して与える影響はプラスに働くことから、何らかの組織としての学習提供機会を設ける必要性が示唆され、より一層の動機付けや知識提供には書籍あるいはその他の学習機会へのアクセスを図ることが効果的と考えられる。

## 会計意識

会計意識、具体的には勘定科目ごとに関する意識については、売上(患者数・患者単価)を重視する傾向があり、委託費や減価償却費を相対的に低く認識している。

しかしながら、損益は売上から費用を差し引いたものであるにも関わらず、実際の意識においては損益と売上(患者数)や費用には乖離が生じており、損益を改善するには売上が必要とする認識が十分ではないことが示唆される。つまり、利益を上げるには売上を上げなければならないということが十分には意識されず、それぞれの項目がリンクせずに理解していることが示唆される。また、薬剤・材料費についてはそれほど意識されてお

らず、適正数量や避けられるロスといったコントロールできる費用に対して関心・意識を高めるための教育を行う必要性が考えられる。

## 5. 主な発表論文等

### 〔雑誌論文〕(計8件)

- ・荒井耕・阪口博政(2015)「DPC 関連病院における管理会計の効果と影響 - 原価計算及び収益予算の有効性評価」『会計検査研究』Vol.52, pp.71-83(査読あり)
- ・荒井耕・古井健太郎・渡邊亮・阪口博政・横谷進(2016)「診療プロセス管理の財務的観点からの重要性 - 病院管理職の認識に基づいて」『日本医療マネジメント学会雑誌』Vol.16, No.4, pp.209-212(査読あり)
- ・阪口博政・荒井耕・渡邊亮(2016)「医療組織におけるコスト・ベンチマークの試み - 公的病院グループの事例研究」『原価計算研究』Vol.40, No.1, pp.88-97(査読あり)
- ・阪口博政・荒井耕・高瀬浩造(2016)「医療管理学におけるマネジメント・会計教育についての文献レビュー」『日本医療・病院管理学会誌』Vol.53, No.2, pp.43-50(査読あり)
- ・阪口博政(2016)「医療機関における原価計算システム導入の促進・留意事項」『日本医療マネジメント学会雑誌』Vol.17, No.1, pp.2-7(査読あり)
- ・荒井耕・阪口博政・渡邊亮・古井健太郎(2017)「DPC 別費用把握に関する認識と実態 - 質問票調査に基づいて」『日本医療・病院管理学会誌』Vol.54, No.2, pp.37-44(査読あり)
- ・阪口博政・渡邊亮・荒井耕(2017:印刷中)「医療機関における原価計算システムの導入・活用に関する影響要因 - DPC/PDPS 対象病院に対するアンケート調査の結果から」『原価計算研究』Vol.41(査読あり)
- ・阪口博政・挽文子(2017:印刷中)「看護部門へのバランスト・スコアカードの導入に関する考察」『会計』2017年7月号(査読なし)

### 〔学会発表〕(計6件)

- ・阪口博政・荒井耕・渡邊亮(2015年9月11日)「医療組織におけるコスト・ベンチマークの取組み - 公的病院グループの事例研究」第41回日本原価計算研究学会(東京都世田谷区・日本大学商学部)
- ・渡邊亮・阪口博政・荒井耕(2015年11月6日)「医療機関におけるバランスト・スコアカードの活用状況と効果の検討 - 導入病院に対するインタビュー調査結果 - 」第53回日本医療・病院管理学会(福岡県福岡市・アクロス福岡)
- ・阪口博政(2016年3月8日)「日本の医療機関における近年の原価計算事例の文献レビュー」日本原価計算研究学会2015年度関東部会(東京都杉並区・社会福祉法人浴

風会)

- ・ 阪口博政・荒井耕・高瀬浩造(2016年8月28日)「医療従事者に必要とされる会計教育プログラムに関する調査研究」第6回国際医療福祉大学学会(栃木県大田原市・国際医療福祉大学大田原キャンパス)
- ・ 阪口博政・渡邊亮・荒井耕(2016年8月30日)「医療機関における原価計算システムの導入・活用に関する促進・阻害要因DPC/PDPS対象病院に対するアンケート調査の結果から」第42回日本原価計算研究学会(東京都八王子市・中央大学)
- ・ 阪口博政・挽文子(2016年9月13日)「看護部門へのバランスト・スコアカードの導入に関する考察」第75回日本会計研究学会(静岡県静岡市・静岡コンベンションアーツセンター)

### 〔図書〕(計1件)

- ・ 井上貴裕編著(2016)『戦略的病院経営マネジメント：財務分析・管理会計・変革へのケーススタディー』(清文社)  
担当部分(単独執筆):第2章-5「原価計算」第2章-6「予算管理」pp.106-132

## 6. 研究組織

### (1) 研究代表者

阪口博政(SAKAGUCHI HIROMASA) 国際医療福祉大学・医療福祉学研究所・講師

研究者番号:60757516

### (4) 研究協力者

荒井耕(ARAI KO)(一橋大学)

渡邊亮(WATANABE RYO)(東京医科大学)

高瀬浩造(TAKASE KOZO)(東京医科歯科大学)

古井健太郎(KOI KENTARO)(一橋大学博士課程)