

平成 21 年 6 月 15 日現在

研究種目：基盤研究（C）

研究期間：2006～2008

課題番号：18530364

研究課題名（和文）患者分配価値の測定にもとづく医療管理会計論の構築

研究課題名（英文）Management Accounting of Hospital Using Patient Delivered Value

研究代表者

河野充央（KOHNO MICHIO）

京都橘大学・現代ビジネス学部・教授

研究者番号：50234711

研究成果の概要：

次の点を主要な研究対象とし、財務諸表とくに損益計算上の利益と医業活動とのつながりを理論的に明示した。

- (1)患者分配価値の定義とその測定・評価問題の考察
- (2)医業収益と患者分配価値と病院分配価値との間に在るあらゆる関連性の考察
- (3)病院の公益性・経営効率の測定
- (4)管理会計情報としての医療付加価値分配表をベースとした医療管理会計論の構築

交付額

(金額単位：円)

	直接経費	間接経費	合計
2006年度	2,000,000	0	2,000,000
2007年度	800,000	240,000	1,040,000
2008年度	500,000	150,000	650,000
年度			
年度			
総計	3,300,000	390,000	3,690,000

研究分野：社会科学

科研費の分科・細目：経営学・会計学

キーワード：患者分配価値，病院分配価値，公益性，効率性，患者分配率，病院分配率

1. 研究開始当初の背景

わが国の病院経営は、戦後の高度経済成長の中で形成された3つの制度、医療提供制度、医療保険制度、および、社会保険診療報酬制度による非競争環境の中で保護を受けてきた。ところが、少子高齢化、生活習慣の変化、患者の権利意識の高揚、医療技術革新、医療市場におけるグローバル化、医療財政の悪化といったことに見られ

る社会的環境、科学技術環境、そして、経済的環境の変化が、旧医療体制を支えることを困難にしてしまった。

このような病院を取り巻く経営環境の変化は、患者が病院を選択するというような、病院間における競争環境を生む結果となった。すなわち患者をまるで顧客のような存在にしてしまったといっても過言ではない。市場における競争原理が病院経営

に作用することになった結果、医療機関は、まさに、サービス産業の一つともいえる様相を呈するようになった。

2. 研究の目的

わが国の医療機関が競争環境下におかれることとなったとはいえ、一部のアメリカの病院のように、株式会社となっしまい、市場原理のもとで、利益を追求しはじめたとしたら、そのような市場の仕組みに委ねられた病院経営の姿を、われわれは、本当に正しいものであると考えるであろうか。

病院はあくまで、公益的存在でなければならぬのは明白である。収益性の高い診療のみを手がけ、儲からない医業を切り捨ててしまうようなことがあってよいはずはない。しかしながら、組織の維持を考慮するならば、病院から経営の効率性が消えてよいというわけでもない。民間企業が行っている、通常の経営合理化、経営努力までも否定してよいわけではない。

本研究は、この2つの側面、公益性と効率性とを両立できるような病院経営をサポートする具象性・測定性を十分に備えた病院管理会計論の構築を目的として実施された。

3. 研究の方法

平成 18 年度

(1)マーケティング的視点と会計的視点とを融合した患者分配価値の定義

(2)患者分配価値の測定評価方法の確立

平成 19 年度

(3)医業収益、患者分配価値および病院分配価値の相互関係の解明

(4)公益性・経営効率性に関する統括的評価指標の確立

平成 20 年度

(5)管理会計情報としての医療付加価値分配表をベースとした医療管理会計論の構築

4. 研究成果

研究代表者は、かねてより、会計理論とマーケティング論との融合にかかわる研究を重ねてきた。

拙書『情報化社会における管理会計の役割—現代競争市場へのアプローチとなる2つの前提をふまえて—』(税務経理協会、平成 15 年)は、同年度の研究成果公開促進費

を支給していただき刊行したものであるが、この本の主要論点の一つが、均衡顧客分配価値の形成プロセスを解明することであった。そして、その論理展開の中で、会計的思考の中にマーケティング的思考を融合することを試みた。もちろん、ここで生まれた理論が本研究の基礎となっている。

マーケティングでは、製造物は、競争市場での取引にもとづいて、消費者の手に渡ったときに、はじめて製品として認識される。そして、それまでのすべての努力をマーケティング活動として認識する。したがって、Kotler の製品階層概念(「研究計画・方法(平成 18 年度)」の中で詳述)という考えが、マーケティングの思想として生まれてくる。会計は製造工程で完成したものを製品として認識する。したがって、在庫は、会計にとっては資産となるが、マーケティングでは、単なる廃棄物に過ぎない。

もちろん、原価会計にも、製造原価と営業費とを加えた総原価という概念があり、トータルコスト・マネジメントや原価企画の際には、製造原価のみならず、営業費を含めた総原価を原価計算対象とし、利益計画を立てる。

研究代表者は、会計に固有の付加価値分配機能によって分配される付加価値を、マーケティングの顧客分配価値の概念に融合することで、売上高の一部として把握される付加価値を、顧客分配価値および企業分配価値として区分定義し、会計システムにとって必須である測定という条件を、顧客分配価値に付与した。

本研究では、競争環境にある病院経営にこの概念を導入した。そこに、従来までの国内外の医療マネジメント研究にはほとんど見られない研究代表者の独創性があると思っている。

ちなみに、研究業績に掲げた「医療サービスの質と医療原価計算の戦略的展開」(五絃社、平成 17 年)の中で、Kotler の製品階層概念を、医療サービスを提供する際の付加価値創造の対象として提示している。

本研究によって、医療損益計算書及び医療キャッシュ・フロー計算書に連動した医療付加価値分配表の開発が可能となる。これが管理会計情報(内部報告書)として活用されると、病院の経営システムは飛躍的に改善されることになると確信している。また、病院の公益性・経営効率の測定指標は、病院財務分析の統括的指標となる。この指標を分析のベースにすることで、病院の経

営分析に新機軸が生まれ、財務評価の多面性と有効性が向上する。

研究代表者は、これまでの研究にもとづき、本研究の中で、付加価値分配理論(会計学)と製品階層概念(マーケティング論)とを融合させ、病院の公益性を患者分配価値(患者分配率)の側面からとらえ、病院の経営効率性を病院分配価値(病院分配率)の側面からとらえることを試みる。研究代表者は、この研究によって、医療マネジメントの分野で、これまでに、国外においても、国内においても、十分に研究がなされてこなかった、病院の公益性と経営効率との両立という課題に対して、解決のための論理的筋道がたてられるものと確信している。このことが、本研究の最も独創的な点である。

本研究を今後次のように発展させていきたいと考えている。

研究代表者は、平成 21 年度から 4 年計画で、京都府立 R 病院を舞台にして、本研究成果を実践の場で、活用し、さらに理論の発展を試みていきたいと考えている。

5. に掲げる拙論文の一部を引用し、本研究と野関係に触れながら、今後の展開を以下に示しておく。

I 課題の分析

1. 価値の分配とその測定

(1) 仕組み

企業も病院も世の中に価値をアウトプットし、これを分配している。そして会計はこの価値の分配を測定する機能ももっている。

企業によって世の中にアウトプットされる価値とは売上高(外部購入価値+付加価値)である。そして、病院にとって、これに該当するもの(すなわち、病院が世の中にアウトプットする価値)とは、医療収益(外部購入価値+付加価値)である。執筆者は、これらの価値とその分配の様子を以下のように定義している(計算式は、損益計算書等式に準じて記載)。

①企業経営における価値

(a)定義

顧客分配価値：売上原価+販売費及び一般管理費、顧客に還元された製品の価値、経営努力の値

企業分配価値：資本提供者、国家、企業自身への分配額

総価値：売上高、経営成果の値

(b)定義式(分配の内訳)

顧客分配価値(売上高+販売費及び一般管理費)+企業分配価値(営業利益)=

総価値(売上高)

②病院経営における価値

(a)定義

患者分配価値：医療費用、患者に還元された医療サービスの価値、経営努力の値

病院分配価値：資本提供者、国家、病院自身への分配額

総価値：医療収益、経営成果の値

(b)定義式(分配の内訳)

患者分配価値(医療費用)+病院分配価値(医療利益)=総価値(医療収益)

(2) ステークホルダー

損益計算書は、企業や病院の経営成績を表している。すなわち、会計期間内に獲得した利益の計算をし、これを表示している。しかしながら、損益計算書には、企業や病院がアウトプットした価値・富(上述の言葉を使うと「総価値」)をステークホルダー(利害関係者：株式会社でいえば、株主、債権者、経営者、従業員、国家等)にどのように分配しているかということ測定し表示する役割も持っている。

先にも述べた、病院経営における「公益性」と「効率性」の両立問題(公益性とは異なるものの、企業経営においてもその社会的責任(CSR)を果たすこと、あるいは顧客満足を作り出すということは、同様の意味を持っている)を議論しようとする際には、病院をとりまくステークホルダーを、患者と病院自身という括りで捉える(企業の場合には、顧客と企業自身)ことを必要とする。

ここでは、話を簡単にするために、上述の株式会社を取りまく利害関係者を例にとって、この仕組みを話すと、顧客分配価値に括られるのは、生産活動や営業活動のための一切の費用のことで、経営者や従業員や取引先などへの分配を通して顧客に還元されることになる。企業分配価値とは、総価値を顧客に分配した残余価値のことで、株主(配当)、債権者(利息)、国家(税金)、企業自身(内部留保)等に分配される。

もちろん、経営形態(公立・私立、営利・非営利等)に応じて、ステークホルダーの中味・位置づけも変わってくるので、一律の議論はできないが、病院経営においても、上述のような範疇に類する形で、患者分配価値および病院分配価値を測定できる。

2. 会計上の努力と成果の非連動性

営利企業の場合には、総価値を獲得する努力が顧客分配価値であり、この努力によって、企業分配価値という残余部分を獲得できる。もちろん、努力が必ず報いられるわけではないから、顧客分配価

値を高くしたからといってそれが総価値を生むとは限らないが、基本的には1／顧客分配率の割合で総価値が増加するならば、パイとしての総価値の増加額は、顧客分配価値の増加額を上回るために、その分だけ、必然的に企業分配価値が増えることになる。他社が、高付加価値製品や低価格製品を市場に投入して、自社の総価値の減少が予測されるとするならば、総価値の維持のための政策として顧客分配価値の支出構造を見直したり、価値の分配額を見直したりすることが求められる。

こうしたことが市場原理の中で展開されれば、均衡顧客分配価値は所与に近い形で(「神の見えない手」に導かれて)決定することになる。

病院経営では、総価値を自らの努力だけで決定できない要素が多分に存在している。すなわち、患者分配価値を高めて患者の高評価を獲得することで、総価値を増加させ、それを病院分配価値の増加へとつなげていくという構図は、そう簡単には描けないと思われる。例えば、販売単価にあたる診療報酬を医療サービスの質に応じて病院が独自に決定することができない。すなわち、会計システムにおける努力と成果との連動が不完全である。使命感(努力の源泉)と達成感(成果)といった非財務要素が業務遂行の本質である。また、補助金(予算割当)を前提に支出構造が作られている。すなわち、価値の分配を総価値(病院が世の中にアウトプットする価値)だけで行なうことができない状況にある。

こうした中で、必要な患者分配価値(公益性)を確保し、同時に、必要なだけの病院分配価値を得る(効率性を達成する)病院経営をどうすれば実現することができるのか。すなわち、その時々々の均衡患者分配価値(均衡病院分配価値)をどのように見出していけばよいのか。

それが、管理会計に与えられた病院経営の課題であると考えている。

II 解決策の探求と経営改革

1. 解決策を求めて

ここで、公表された資料から、均衡病院分配価値を求める方法を模索してみた。一例として示しておくことにする。

(1) 医療管理会計システム構築の原則

医療管理会計システムを導入するにあたって、次の原則を確認しておく必要がある。

①患者分配価値と病院分配価値の概念

(a)患者分配価値：医療費用のことであり、医療収益を獲得するための努力値

(b)病院分配価値：医療利益のことであり、病院の存続および発展の源泉となる指標の一つ

②比率の定義

(a)患者分配率＝患者分配価値(医療費用)／総価値(医療収益)

(b)病院分配率＝病院分配価値(医療利益)／総価値(医療収益)

(c)患者分配率+病院分配率＝1

③総価値(医療収益)と患者分配価値(医療費用)の算定範囲

ここでは、一例として以下の2点を示しておく。

(a)医療利益に会計補助金を含める方法と含めない方法

(b)医療費用に給与費と減価償却費を含める方法と含めない方法

(2) 病院分配価値(医療利益)の算定モデル

ひとつのモデルを示すならば、前項で掲げた原則に則り、下記のような諸事情を考慮して算定された病院分配価値(医療利益)を、業績測定尺度として活用することが考えられる。

①補助金込医療利益算定モデル

ここでは、医療収益に会計補助金を含め、医療費用に給与費と減価償却を含めた。これに対しては、一例として、次のような理由が考えられる。

(a)会計補助金は会計計算上収益的性格が強いと考えた。

(b)減価償却費をアメニティー・コストと捉えた。

②補助金込医療利益算定モデル2(巻末資料)

ここでは、医療収益に会計補助金を含め、医療費用から給与費を除外した。これについては、次のような理由をあげることができると思われる。

(a)医療費用の中心要因である給与費を会計補助金がどの程度負担しているか把握するため。

(b)給与費を医療利益に含めることにより、補助金のカット等による収益減に対して、本来の医療収益の増大や医療費用の削減によって、医療利益を稼得することの必要性、努力目標等を認識できる。

2. 経営改革への道程

病院分配価値(医療利益)が決定すると、次には経営改革への取り組みが始まる。医療費目等を考慮すると、基本的には、直接

原価方式による採算計算がもっとも優れた方法であると思われる。

(1) 現状分析・認識

- ①固定費，変動費の分解
- ②標準収益率，標準変動比率，標準貢献利益率の算定
一例として，次のような方法が考えられる。

- (a)3～5年の平均値をとる
 - (b)部門別(外来，入院，病棟)に算定
- ③直接原価計算方式による標準損益計算書の作成
- (a)医業利益をどのように定義するか
の決定
 - (b)病院全体による損益計算書の作成
 - (c)部門別(外来，入院，病棟)による損益計算書の作成
- ④直接原価計算による損益計算のイメージ

損益計算書

医業収益（操業度比例）	*****(+)
変動医業費用	*****(-)
貢献医業利益	*****
期間医業費用	*****(-)
医業収益（固定）	*****(-)
医業利益	*****

(2) 改善内容分析のプロセス

医業費用と医業収益とを有機的に結合する方法の探究をする。ここでは「バランスト・スコアカード」を参考にしたビジョン戦略の視点を例示しておく。

- ①プロセス改善の課題設定
- ②人材教育の課題設定
- ③患者満足度向上の課題設定
- ④財務内容改善課題の設定：目標損益計算書の作成と部門別目標値の設定
- ⑤目標と実績との差異分析(財務内容分析)：分析とフィードバック

5. 主な発表論文等

(研究代表者、研究分担者及び連携研究者には下線)

[雑誌論文] (計 1 件)

- ①河野充央，患者分配価値の測定にもとづく病院経営評価，京都橘大学大学院文化政策学研究科研究論集，第 3 号，113～122 頁，2009 年，査読有

[学会発表] (計 件)

[図書] (計 件)

[産業財産権]

○出願状況 (計 件)

○取得状況 (計 件)

[その他]

(1) 調査報告書

- ①医業利益構造分析のための調査研究 (1)
(京都府立洛南病院宛，平成 20 年 8 月 4 日提出)
- ②医業利益構造分析のための調査研究 (2)
(京都府立洛南病院宛，平成 20 年 9 月 4 日提出)

(2) 講演

テーマ：病院経営改革とバランスト・スコアカードの役割(医療経営改善調査研究事業説明会)

日時：平成 20 年 11 月 7 日

場所：京都府立洛南病院

6. 研究組織

(1) 研究代表者

河野 充央(KOHNO MICHIO)

京都橘大学・現代ビジネス学部・教授

研究者番号：50234711

(2) 研究分担者

(3) 連携研究者