

機関番号：14201

研究種目：研究活動スタート支援

研究期間：2009～2010

課題番号：21830049

研究課題名（和文） 医療機関の非営利性と予算の機能について

研究課題名（英文） The Role of Budgeting in Not-for-profit Healthcare Organizations

研究代表者

衣笠 陽子 (KINUGASA YOKO)

滋賀大学・経済学部・講師

研究者番号：40539160

研究成果の概要（和文）：本研究は医療機関を対象とした原価計算研究の知見をふまえ、医療機関の経営においてシステムとして構成される医療管理会計の構築を目指したものである。そのシステムとは予算管理システムを中心とした医療機関のマネジメント・コントロール・システムである。それが医療機関に適した管理会計であるために、本研究ではまず医療機関が抱える経営課題と、医療機関を取り巻く制度環境が医療機関の経営に与える影響について明らかにした。さらに医療機関の経営の特徴を指摘し、医療機関における管理会計が機能する要件を明らかにした。さらにケース・スタディを行い、予算システムを中軸とした医療機関のマネジメント・コントロール・システムを実際の医療機関で確認した。

研究成果の概要（英文）：This research explores the role of management control, focusing the central part of which, budgeting, in the context of healthcare organizations, where monetary control tend to dysfunction with many professionals in the organization. Drawing on the case study evidence, this research introduces the notion of the function of budgeting in hospital highlighting the ways in which communication and commitment are formed among professionals and non-professionals.

交付決定額

(金額単位：円)

	直接経費	間接経費	合計
2009年度	1,050,000	315,000	1,365,000
2010年度	900,000	270,000	1,170,000
年度			
年度			
年度			
総計	1,950,000	585,000	2,535,000

研究代表者の専門分野：医療管理会計

科研費の分科・細目：経営学・会計学

キーワード：非営利、医療機関、管理会計

## 1. 研究開始当初の背景

1990年代以降に医療機関を対象とした管理会計研究の数は増加しており、その大半は病院原価計算に関するものであった。これはDPC（DPC: Diagnosis Procedure Combination 疾病診断群分類）と呼ばれる診

断群に基づく診療報酬の支払方式の導入が契機となり、原価主義に基づく診療報酬体系の確立の動きが再燃していること、また医療制度改革により医療機関にマネジメント志向が導入されつつあることが理由である。さらに、マネジメント志向の中でも、コスト管理に特に注目が集まっていた。疾病群別原価

計算やABC（ABC: Activity Based Costing 活動基準原価計算）が医療機関のマネジメントにおいて注目されているのは、この動きと連動している。さらに医療で経営を意識することにより、基礎データの提供のための病院原価計算の確立についての要望が高まったこともその一因である。このほか病院原価計算の研究以外には、管理会計の個別技法を医療機関に適用する試みの研究があるが、医療にマネジメント志向を導入し、その結果管理会計がどのように機能し、また医療機関に影響を及ぼすかといった研究については乏しい。以上が研究開始当初の背景であった。これらを背景として、医療機関において機能する管理会計のシステムの構築が求められていたのである。

## 2. 研究の目的

医療の問題を対象とした管理会計研究は、近年、医療機関の原価計算を取り扱った研究を中心として、知見が蓄積されつつある。本研究では、それらの知見を踏まえ、さらに医療機関特有の課題を捉えて医療機関の経営をシステムとして構成する医療管理会計の構築を目的としている。具体的には、予算管理システムを中心とした医療機関のマネジメント・コントロールの研究である。医療機関が抱える経営課題は何か、また医療機関を取り巻く制度環境が、医療機関の経営に与える影響が何かを明らかにした上で、医療機関の経営の特徴を明らかにする。さらに医療機関における管理会計が機能する要件を探り、医療機関のマネジメント・コントロール・システムの構築を行うのが本研究の目的である。

## 3. 研究の方法

本研究では医療機関に適した管理会計の要件とその機能を明らかにするために、まず医療機関が抱える経営課題と、医療機関を取り巻く制度環境が医療機関の経営に与える影響について明らかにした。また日本および海外における医療機関の管理会計の機能について取り扱った研究について、現時点におけるほぼ全てを網羅して確認を行い、現段階における医療機関の管理会計の機能に関する知見のとりまとめを行うと共に、営利企業で生成・発展した管理会計が非営利の医療機関において用いられる際にその機能が阻害されている問題点について明らかにした。

さらに医療機関の経営の特徴を指摘し、医療機関における管理会計が機能する要件を

明らかにした。さらにケース・スタディに基づき予算管理システムを中軸とした医療機関のマネジメント・コントロール・システムを実際の医療機関で確認した。

## 4. 研究成果

以下（1）から（6）まで研究成果について記述し、続いて本研究の限界と今後の研究のさらなる展望について記述する。

（1）まず医療機関のマネジメントを対象とした管理会計、経営学の先行研究の整理を行った。その結果、管理会計の中でも原価計算の側面にのみ注目が集まっていることが明らかになった。これらの医療機関の原価計算研究による知見を踏まえて、総合管理すなわちトータルシステムとしての管理会計システムの構築が必要であることを指摘した。この際に、医療機関の BSC（BSC: Balanced Score Card バランスド・スコア・カード）研究についても整理を行い、予算システムとの比較を行っている。そして予算システムが BSC と同様、戦略策定機能を有すること、また BSC には欠如している「財務目標と非財務目標の結合」機能を、予算管理システムが有していることを指摘し、病院管理会計システムとしての病院予算管理システムの可能性を指摘した。

（2）医療機関を取り巻く医療保険体制や診療報酬制度などの制度的環境が医療経営に与える影響について明らかにした。日本の医療保険制度では国民皆保険が達成されている。その中で、医療保険制度を医療費のファイナンスのメカニズムとして捉えることにより、医療機関にとっての「収益」に相当する診療報酬の、支払いの流れの中での医療機関の位置づけを明確にし、医療機関経営がマクロ的要因と連動していることを指摘した。また、保険者の財政状況が悪化している状況と、医療費国庫負担額の現状について確認し、医療制度改革の背景である医療費抑制の動きについて確認した。また、国民医療費が、診療報酬を別の見方で捉えたものであることを踏まえた上で、その増加傾向と医療機関への配分比率について確認を行っている。さらに医療機関の収支状況について、開設主体ごとに明らかにし、公費補填を加えた上でもなお、損益の差額がマイナスであるという経営状況を明らかにしている。さらに、このような損益状況にもかかわらず、近年の診療報酬点数の改定ではマイナス改定が続いていることを指摘し、医療機関の経営で、なぜ企業で用いられるようなマネジメントの手法に注目が高まっているのか原因を明らかにした。

(3) 診療報酬の支払制度が医療機関にどのような影響を与えるのかについて分析を行った。まず診療報酬体系のシステムを確認し、原価に根付いた診療報酬点数表を目指した「原価計算方式」が1960年前後から50年たった今、再燃していることを指摘した。次に診療報酬体系が構築された過程と、診療報酬体系の改定に関する歴史的経緯を見ていき、なぜ、「原価計算方式」の診療報酬体系が確立されなかったかを確認した。一方、原価計算方式の診療報酬体系の問題点と限界について、社会保障体制の継続性の観点から指摘した。さらに、現在の診療報酬改定のプロセスとその問題点について確認し、診療報酬体系について、原価測定の面に限らず価格設定の面でも問題があることを明らかにし、医療経営を取り巻く制度的環境の不備について指摘している。また診療報酬の支払方式の変化について、予見定額払い方式DPCの導入が医療機関に与える影響について詳細な分析を行った。DPCの原型である米国のDRG/PPS (DRG/PPS: Diagnosis Related Group/ Prospective Payment System 疾病群別の予見定額払い方式) と、RBRVS (RBRVS: Resource Based Relative Value Scale) について整理を行い、また米国の医療システムについても整理を行うことにより、日米の医療システムの違いを明らかにした。その上で、DPCの導入が医療経営に与える影響を会計学的に明らかにし、DPCの導入前後で、実は利益構造が変化していないにもかかわらず、「定額払い」の概念が一人歩きし、医療機関においてコスト管理偏重型の経営が注目をあびている現状を指摘した。また、医療費削減政策のフォローとして不可欠な、医療の質を保全する活動が不十分である現状を明らかにした。

(4) 非営利である医療機関における赤字/黒字の指標が、営利企業の場合とは異なり妥当ではない、という問題設定のもと、分析を行った。まず非営利である医療機関の経営と利益概念の関係について考察し、病院会計準則の下での医療機関の利益概念と、医療機関の経営という性質から導かれる利益概念について、両者が「結果としての利益」であり、目指されている目標ではないこと、また利益指標としてパフォーマンスが評価されることにより、医療機関の利益概念としての性質が損なわれることを指摘した。さらに、実際の医療機関における利益傾向を実証分析によって明らかにした。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ということを示した。

(5) 病院予算の先行研究について整理し、医療機関の組織特性に対応した管理会計の機能について明らかにした。また、営利企業における管理会計システムと医療機関における管理会計システムの相違点を明らかにした。すなわち、予算管理システムの有する機能が同様に医療機関において発揮されるだけでなく、予算管理システムによるコミットメント形成機能と予算を通じた対話による調整機能が、医療機関においては企業の場合よりも重要な役割を果たすということである。以上のことをふまえ、予算管理システムを中心とした医療機関のマネジメント・コントロール・システムの理論的フレームワークを提供した。

(6) 前章の医療管理会計のフレームワークをもとに、医療機関の予算管理が経営のシステムの中軸に位置するシステムをケース・スタディによって明らかにした。さらに組織としての病院の特徴に対応させた病院の管理会計の要件を明らかにした。まず、医師やコメディカルなどの専門職が中心を占めるという特徴に対しては、予算活動を媒介とした会計数値の共有による意識づくりが、病院経営において有効であったということである。次に、部門間連携の強いという特徴については、収益(診療報酬)の再配分と部門別原価計算を経た診療科別損益の計算構造という特徴が対応する。さらに会計数値化が困難な活動という特徴に対応して、会計数値評価と非会計数値評価の併用がなされているということが対応する。これはすなわち予算差異分析に基づく業績評価において、会計数値と評価のゆるい結合が重要視され、また会計数値による評価と並んで、行動評価が重要とされていることである。

本研究の限界と今度の研究展望について

本研究の限界は、(4)の実証分析が国立系の病院であったため、他の開設主体の場合の適用可能性が限られているということである。また、(6)のケース・スタディも、その数もさらに増やし、「人」の存在を大きく捉える病院独自の予算管理システムの機能をさらに解明していく必要がある。援用する理論としては、(1)および(5)で用いた行動科学、組織論などの行動理論が、貢献可能性が高いと考えられる。今後は日本の医療機関の開設主体ごとに調査を行い、医療制度改革の影響とそれぞれの管理会計システムを明らかにする必要がある。なお医療機関の中でも病院を調査対象とする。日本の病院の主な開設主体は、大きく以下の8つに分けられる。①国や国立大学、旧国立病院などの国立系の主体、②都道府県・市町村などの地方自治体、③日赤・済生会などの半官系の主体、④社会

保険協会や共済組合などの連合や組合系の主体、④公益法人や社会福祉法人、⑤医療法人、⑥学校法人、⑦医療生協、⑧企業立の病院の主体である会社、である。これらの病院は会計基準などの制度環境が大きく異なり、また機能的位置づけもそれぞれ異なるために一律に比較を行うことができない。ゆえに、これらの開設主体ごとに病院の管理会計システムについて調査を行い、特に予算を中軸としたマネジメント・コントロール・システムについてそれぞれ分析を行うことにより、より頑健なコントロール・システムの導出が得られると考える。また、医療機関の運営が他の医療機関との連携を抜きにしてはその導出が不十分になることを考えると、管理会計システムにとって、他の医療機関との連携による影響を考慮することは不可欠となる。ゆえに、医療システム全体を俯瞰した中での個別医療機関の管理会計システムを捉える必要がある。このことより、本研究のさらなる課題として、診療所と病院の連携、および医療・保健・福祉のネットワーク分析を行う必要があると考える。さらに、管理会計システムのみの問題ではないが、医療機関における管理会計システムを考える際に避けては通れない医療の質と医療経営の利益との関係について、実証分析を行うことも今後の課題である。

#### 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 2 件)

①衣笠陽子「医療経営と医療管理会計—医療の質を高める医療管理会計の構築を目指して—」、経済学博士学位論文(京都大学) 2011年3月。査読無

②衣笠陽子「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—」『管理会計』(日本管理会計学会誌) 現在投稿査読中。

[学会発表] (計 0 件)

[図書] (計 0 件)

[産業財産権]

○出願状況 (計 0 件)

名称：  
発明者：  
権利者：  
種類：  
番号：  
出願年月日：  
国内外の別：

○取得状況 (計 0 件)

名称：  
発明者：  
権利者：  
種類：  
番号：  
取得年月日：  
国内外の別：

[その他]

ホームページ等

#### 6. 研究組織

##### (1) 研究代表者

衣笠 陽子 (KINUGASA YOKO)

滋賀大学・経済学部・講師

研究者番号：40539160

##### (2) 研究分担者

( )

研究者番号：

##### (3) 連携研究者

( )

研究者番号：