

令和 3 年 6 月 21 日現在

機関番号：34415

研究種目：若手研究(B)

研究期間：2017～2020

課題番号：17K13834

研究課題名（和文）医療機関の管理会計システムとミドルマネジメント

研究課題名（英文）Management Accounting Systems and Middle Management in a Medical Institution

研究代表者

井上 秀一（INOUE, Shuichi）

追手門学院大学・経営学部・准教授

研究者番号：00785909

交付決定額（研究期間全体）：（直接経費） 1,500,000円

研究成果の概要（和文）：本研究の成果は以下の三点に集約できる。  
 (1)ミドルマネジメントは、現場への会計的な圧力によって現場の本来の姿が歪められてしまうことを防ぐために吸収役の役割を果たす。この場合、管理会計システムと現場の活動はルース・カップリングあるいはディカップリングの状態で維持される。(2)業績悪化をトリガーとして、ミドルマネジメントは吸収役を維持できなくなり、双方向の窓の役割に切り替わる。この場合、管理会計システムと現場の活動の連動が図られる。(3)各診療科別の損益データをはじめとした粒度の細かいデータをタイムリーに現場に提供することでミドルマネジメントの役割が吸収役から双方向の窓に切り替わる可能性がある。

研究成果の学術的意義や社会的意義

研究成果の学術的意義について、本研究は、先行研究で議論されている会計化の概念を拡張したうえで、経験的なデータに基づくプロセスベースの知見を加えたことに貢献がある。

研究成果の社会的意義について、本研究で議論している医療機関の会計化とミドルマネジメントの役割は、本研究のリサーチ・サイトでのみ発生する特有の問題ではなく、管理会計システムの導入を行う医療機関一般で起こりうる問題である。したがって、本研究の成果は、特定の医療機関に限定されるものではなく、他の医療機関においても同様に議論が可能である。

研究成果の概要（英文）：Three findings are clarified as follows.

(1) Middle management act as “Absorption” in order to protect frontline operations from accounting pressure by the top management. In this situation, management accounting systems and frontline operations are maintained in loose coupling or decoupling. (2) Middle management switches from “Absorption” to “Two-way windows” triggered by failing financial performances. In this situation, management accounting systems and frontline operations are connected. (3) Middle management could switch from “Absorption” to “Two-way windows” if executive office provides a fine grain accounting information including each clinical department’s profit data to frontline staffs.

研究分野：管理会計

キーワード：医療機関 管理会計 ミドルマネジメント 会計化 吸収役 双方向の窓 専門職

## 1. 研究開始当初の背景

(1) 医療機関においては、これまで OECD 諸国を中心としてニュー・パブリック・マネジメントと呼ばれる民間企業で用いられている経営手法を公的組織に導入し、経営改善を図る試みがなされてきた (Hood 1995)。我が国の医療機関においても、診療報酬の改定による医療費抑制政策が行われ、公私病院ともにその経営は厳しいものとなっている。厳しい予算制約の中、良いパフォーマンスを上げている病院もあるが、平均化すると財務状況に大きな問題のある病院が多い(中嶋・跡田, 2016)。そのため、医療機関においては、医療の質を高めるだけでなく安定的に医療サービスを提供できるよう経営の効率化も求められており、それを実現する一つの方法として管理会計システムの導入が進みつつある(荒井 2011)。

(2) 医療機関の管理会計システムでは、効率性や採算性の向上を目的として、医療専門職を予算管理に関わらせ説明責任を負わせるなど医師をはじめとする医療専門職の管理が試みられてきた (Abernethy and Comerford 1999)。しかし、医療専門職が管理会計システムに対し抵抗を示す場合がある。その要因として、例えば、医療の論理と経営の論理の違い (Pettersen and Solstad 2014) や、現場の「会計化 (Accountingization)」 (Power and Laughlin 1992) が指摘されている。会計化は、管理会計システムが導入され、現場が会計コントロールによる影響を受けた結果、現場のあるべき姿が会計によって歪められてしまう状態を意味する。

(3) 一方で、医療専門職は必ずしも管理会計システムの導入に対し抵抗を示すわけではなく、むしろ管理会計システムを受容する場合もある。例えば、Kurunmäki (2004) では、医療専門職が医療だけでなく会計の専門的な知識も身につける「ハイブリッド化」のケースが報告されている。すなわち、管理会計システムの導入に伴う組織の会計化に対する医療専門職の反応としては、抵抗と受容の二つが見られる。

(4) 抵抗と受容を左右する要因の一つとして、ミドルマネジメントの存在があり、管理会計システムと現場の活動を結びつけるか否かはミドルマネジメントの役割にかかっている可能性がある(井上・藤原 2016)。その役割とは、現場への会計の影響を吸収し、現場を保護する「吸収役 (Absorption)」 (Broadbent and Laughlin 1998) と、会計情報を用いながらトップマネジメントと現場の橋渡しを行う「双方向の窓 (Two-way windows)」 (Llewellyn 2001) である。

## 2. 研究の目的

本研究の目的は、医療機関の会計化におけるミドルマネジメントの役割について、そのプロセスを明らかにすることであった。具体的には、各診療科部長や看護師長をはじめとするミドルマネジメントが、トップマネジメントからの会計的な圧力に対し、どのように吸収役や双方向の窓の役割を果たしているのかについて、医療機関のケース・スタディを通じてそのメカニズムを解明することであった。

## 3. 研究の方法

(1) まず、文献レビューを用いて「会計化」、「吸収役」、「双方向の窓」など本研究における鍵概念を整理し、リサーチ・クエスチョンの導出を行った。

(2) 導出されたリサーチ・クエスチョンに対し、ある政令指定都市の中規模私立総合病院を対象としたケース・スタディを採用し、インタビューおよび参与観察を実施した。具体的には、トップマネジメントからミドルマネジメントに対し、管理会計システムの全体像とミドルマネジメントの役割の把握を目的としてインタビューを行った。その上で、ミドルマネジメントの役割プロセスを明らかにすることを目的として会議・ミーティングの観察を行った。

(3) データの収集では、フィールドノート、会議やインタビューの録音データおよびそのテープ起こし、関係者へのインタビュー、会議資料の閲覧・取得、掲示板やイントラネット上にある議事録の取得等を行った。また、複数の関係者に対しトライアングレーションを行い、かつデータについてクロス・リファレンスを行うことで、情報の信憑性を確保した。

(4) データの分析では、データに基づき理論を検討し、再びデータに戻り、さらに思考を発展させるという過程を反復して行うことで理論的バイアスの減少を図った。例えば、研究プロセスにおいて矛盾が生じた場合、理論的なアプローチとデータの間を反復することによって研究の方向性の調整を行った。

(5) 研究者としての理解が事実関係に照らし合わせて正しいかどうかを確認するため、研究成果をフィードバックし確認するプロセスとしてリサーチ・サイトにおいて講演会を実施した。さらに、成果を公表する際には、リサーチ・サイトに対し、守秘義務や事実関係についての確認を行った。

#### 4. 研究成果

(1) 本研究期間全体を通しての成果は、以下の三点の発見事項に集約できる。第一に、ミドルマネジメントは、トップマネジメントから現場への会計的な圧力によって現場の本来の姿が歪められてしまうことを防ぐために、吸収役としての役割を果たす。戦略や方針が実現されていることをミドルマネジメントが説明し、トップマネジメントを納得させることが可能な場合は、ミドルマネジメントが吸収役として機能する。この時、管理会計システムと現場の活動の結びつきは、ルース・カップリングあるいはディカップリングの状態で維持される。

(2) 第二に、業績悪化をトリガーとして、ミドルマネジメントは吸収役を維持できなくなり、双方向の窓に役割が切り替わる。業績が悪化するなど戦略や方針が実現されていないことをトップマネジメントが認識した場合、ミドルマネジメントは管理会計システムと現場の活動の連動を強く結びつける必要に迫られるため、両者の連動が図られる。

(3) 第三に、各診療科別の損益データをはじめとした粒度の細かいデータをタイムリーに現場に提供することによって、ミドルマネジメントの役割が吸収役から双方向の窓に切り替わる可能性がある。例えば、管理会計システムが脆弱であり、提供される会計データの粒度が粗いなど、管理会計システムと現場の活動を連動させることが不適当な場合、ミドルマネジメントは双方向の窓としての役割を果たすことができず、吸収役としての役割を果たさざるを得ない。管理会計システムが整備され、事務方のサポート体制が十分に得られるなど、ミドルマネジメントが双方向の窓としての役割を果たすことができる環境が整備されていれば、双方向の窓としての役割を果たす可能性がある。

#### 【引用文献】

- Abernethy, M. A. and S. E. Comerford. 1999. Budgeting and the Management of Role Conflict in Hospitals. *Behavioral Research in Accounting* 11: 93 - 110
- Broadbent, J. and R. Laughlin. 1998. Resisting the “New Public Management” : Absorption and Absorbing Groups in Schools and GP Practices in the UK. *Accounting, Auditing & Accountability Journal* 11(4): 403 - 435
- Hood, C. 1995. The ‘New Public Management’ in the 1980s: variations on a theme. *Accounting, Organizations and Society*, 20: 93-109
- Kurunmäki, L. 2004. A Hybrid Profession-The Acquisition of Management, Accounting Expertise by Medical Professionals. *Accounting, Organizations and Society* 29(3/4): 327 - 347
- Llewellyn, S. 2001. “Two-Way Windows” : Clinician as Medical Managers. *Organization Studies* 22(4): 593 - 623
- Pettersen, I. J. and E. Solstad. 2014. Managerialism and Profession-Based Logic: The Use of Accounting Information in Changing Hospitals. *Financial Accountability & Management* 30(4): 363 - 382
- Power, M. and R. Laughlin. 1992. Critical Theory and Accounting. M. Alvesson and H. Willmott (eds.). *Critical Management Studies*. London: Sage: 113 - 135
- 荒井耕. 2011「医療界における管理会計制度の有効性に関する定量的検証」『会計』179(6): 836-850
- 井上秀一・藤原靖也. 2016. 「医療機関における管理会計システムとミドルマネジメントの調整—ミドルマネジメントの組織内調整に関する文献レビュー—」『メルコ管理会計研究』8(2): 49 - 62
- 中嶋貴子・跡田直澄. 2016「財務面から見た私立病院の経営 : 公私病院比較の視点から」『嘉悦大学研究論集』58(2): 1-21

## 5. 主な発表論文等

〔雑誌論文〕 計4件（うち査読付論文 1件/うち国際共著 0件/うちオープンアクセス 3件）

1. 著者名 井上 秀一	4. 巻 12
2. 論文標題 医療機関の会計化におけるミドルマネジメントの役割 ある政令指定都市の中規模私立総合病院における 吸収役と双方向の窓	5. 発行年 2021年
3. 雑誌名 メルコ管理会計研究	6. 最初と最後の頁 19-37
掲載論文のDOI（デジタルオブジェクト識別子） なし	査読の有無 有
オープンアクセス オープンアクセスではない、又はオープンアクセスが困難	国際共著 -
1. 著者名 井上 秀一	4. 巻 11
2. 論文標題 戦略実現のための管理会計システム 医療機関を対象とした文献レビュー	5. 発行年 2019年
3. 雑誌名 追手門学院大学ベンチャービジネス・レビュー	6. 最初と最後の頁 15-28
掲載論文のDOI（デジタルオブジェクト識別子） なし	査読の有無 無
オープンアクセス オープンアクセスとしている（また、その予定である）	国際共著 -
1. 著者名 庄司 豊 井上 秀一 掛谷 純子	4. 巻 21
2. 論文標題 組織内における複数の制度ロジックとその関係性の分類	5. 発行年 2019年
3. 雑誌名 現代社会研究	6. 最初と最後の頁 5-18
掲載論文のDOI（デジタルオブジェクト識別子） なし	査読の有無 無
オープンアクセス オープンアクセスとしている（また、その予定である）	国際共著 -
1. 著者名 井上 秀一	4. 巻 10
2. 論文標題 医療機関の管理会計システムにおけるアカウンティング・トークの活用：ミドルマネジメントによる人的 調整の観点から	5. 発行年 2018年
3. 雑誌名 追手門学院大学ベンチャービジネス・レビュー	6. 最初と最後の頁 5-13
掲載論文のDOI（デジタルオブジェクト識別子） なし	査読の有無 無
オープンアクセス オープンアクセスとしている（また、その予定である）	国際共著 -

〔学会発表〕 計1件（うち招待講演 0件 / うち国際学会 0件）

1. 発表者名 井上 秀一
2. 発表標題 医療機関への管理会計システム導入による現場への影響 会計化とミドルマネジメントの観点から
3. 学会等名 第18回 日本医療経営学会学術集会・総会
4. 発表年 2019年

〔図書〕 計0件

〔産業財産権〕

〔その他〕

-

6. 研究組織	氏名 (ローマ字氏名) (研究者番号)	所属研究機関・部局・職 (機関番号)	備考
---------	---------------------------	-----------------------	----

7. 科研費を使用して開催した国際研究集会

〔国際研究集会〕 計0件

8. 本研究に関連して実施した国際共同研究の実施状況

共同研究相手国	相手方研究機関
---------	---------