

GRADUATE SCHOOL OF BUSINESS ADMINISTRATION

**KOBE UNIVERSITY**

ROKKO KOBE JAPAN

Current Management Issues

# ワーキングペーパー

## D P C 対象病院における管理会計の役割と進化

神戸大学大学院経営学研究科  
所属研究室 國部克彦研究室  
現代経営学専攻  
氏名 杉田 拓臣

## 目 次

序 章 .....	1
<b>第 1 章 医療における特徴と経営環境の変化 .....</b>	<b>4</b>
第 1 節 日本の医療制度の特徴 .....	4
第 2 節 医療の非営利性 .....	4
第 3 節 病院の経営環境の変化 .....	5
<b>第 2 章 病院原価計算の必要性 .....</b>	<b>7</b>
第 1 節 医療法人生長会における原価計算の経過 .....	7
第 2 節 病院原価計算が発展しなかった理由 .....	8
第 3 節 病院が抱える経営管理上の問題 .....	9
第 4 節 D P C による包括支払制度 .....	9
第 5 節 病院が原価計算を必要とする理由 .....	11
<b>第 3 章 病院原価計算の先行研究調査 .....</b>	<b>13</b>
第 1 節 位置付けに関する研究 .....	13
第 2 節 課題・方法論に関する研究 .....	13
第 3 節 目的・役割に関する研究 .....	14
<b>第 4 章 D P C 対象病院の事例分析 .....</b>	<b>16</b>
第 1 節 はじめに—事例選定の根拠— .....	16
第 2 節 医療法人愛仁会 千船病院・高槻病院 .....	16
第 3 節 医療法人伯鳳会 赤穂中央病院 .....	22
<b>第 5 章 管理会計の有効性とその発展 .....</b>	<b>30</b>
第 1 節 D P C 対象病院における原価計算の役割 .....	30
第 2 節 D P C 対象病院における新たな役割 .....	32
参考文献 .....	36

## 序 章

日本の医療においては、少子高齢化・医療安全対策・保険財源問題・患者意識の昂揚を背景に、事業環境が大きく変化しており、「質<sup>1</sup>が高く効率的<sup>2</sup>な医療提供体制の構築」が重要課題となっている。なかでも少子高齢化に関しては、平成 18 年 5 月に公表された厚生労働省の資料「社会保障の給付と負担の見通し」によれば、社会保障給付費<sup>3</sup>のうち医療と介護にかかる推計額が、平成 18 年度に合計 34.1 兆円（うち医療 27.5 兆円・介護 6.6 兆円）であるのが、2015 年には 47 兆円（医療 37 兆円・介護 10 兆円）、2025 年には 65 兆円（医療 48 兆円・介護 17 兆円）と着実に増加することが予測されており、医療保険・介護保険制度の財政健全化の面で大きな問題であるとされている。

このことは、財源の問題だけではない。少子化で国内の労働力が限られるなか、超高齢化の進展と医療制度の未成熟により、医療の供給を支えるために相当の社会的コスト負担を余儀なくされ、近い将来に他の製品やサービスによる便益の多くを諦めざるを得なくなるかもしれないことも危惧される。他の便益を犠牲にすることなくこの問題を回避するためには、医療の効率性においても画期的なイノベーションが必要とされる。

それに対して個々の病院経営に視点を移すと、医療機関では、これまで効率性をさほど意識する必要がなかった。この主因には、医療サービスの対価を規定する診療報酬制度が医療行為をすればするほど収入を得るという出来高払い制で、国民皆保険の恩恵により患者の自己負担もごくわずかであるという日本の医療制度に擁護されてきたことがあげられる。また、ある患者が通院だけでなく入院医療まで必要とするのか、いつ退院するのかについて患者が決めるわけではなく、病院側の医師の判断に委ねられるというように、情報の非対称性によって医療サービスの要否の決定権を供給者側が握っていることも起因している。このように、従来は制度上の規制やサービスの特殊性により、変わることのなかった病院であるが、「質が高く効率的な医療提供体制の構築」を実現するためには、従来の経営から進化して質を向上しながら効率化を追求する経営システムへの変革が求められている。

病院の制度上の環境変化としては、厚生労働省の医療政策により、急性期の入院医療に対し医療費適正化等を目的とした D P C<sup>4</sup> (Diagnosis Procedure Combination) という新たな制度が段階的に開始されている。D P C とは、患者の傷病名や症状などをもとに分類した診断群分類のことであり、それに基づく包括支払い制度では、上述

<sup>1</sup> 医療の質について、手技的な面で医療の技術を高度化する「Excellence」と、あたりはずれがない＝確実さの「Certainty」の 2 つの面があると言われるが、本研究では手技的な医療技術の向上および確からしさの確保と定義する。

<sup>2</sup> 医療の効率について、本研究では検査や治療といった一定の医療サービスを実施し患者にとっての成果を達成することにおいて、投入する医療資源を最小限にとどめることと定義する。

<sup>3</sup> 推計額の前提として、ここでの社会保障給付費には、以下のものは含まれていない。

- ・医療、介護サービス等の自己負担（利用時一時負担）
- ・医療、福祉等の施設整備の為に直接支出された国庫や地方公共団体の補助金等
- ・医療、介護等の保険者又は地方公共団体等の事務処理に要する人件費等の費用、地方公共団体の単独事業の費用等

<sup>4</sup> D P C の意味は診断群分類のことであるが、最終的に支払い制度を意図せず分類手法のみ導入するような病院はなく、一般には D P C に基づく包括評価支払い制度の意味合いも含んでおり、本論文においてもそれにならう。

の出来高払い制とは異なり、厚生労働省が定めた1日当たりの診断群分類点数をもとに医療費を計算する定額支払方式となる。また、DPC対象病院とは、急性期入院医療におけるDPCによる支払対象病院のことであり、2006年6月現在で360の病院が適用されている。DPCによる包括支払い制度の適用は、現在のところ病院の自主選択とされているが、既存の出来高払い制度に比べ診療報酬上のインセンティブが与えられて政策誘導されている。競争の激化で病院の淘汰が予見されるなか、急性期病院として生き残るためにはDPCの導入が事実上の必須要件となっており、急性期病院＝DPC対象病院とみなされている。このDPCでは、手術料など一部を除き、実施した診療行為に関係なく定額払いになるために、急性期病院でコストに対する関心はさらに高まっている。

そういった事業環境の変化に伴って、近年は病院界においても原価計算をはじめとする管理会計手法に関心が寄せられ、実際に取り組むところも出てきつつある。しかしながら、管理会計の導入において手段であるはずのツールの構築が目的化して、本来の目的において管理会計が担う役割の認識が欠如することにより徒労に終わる病院も少なくはない。良薬でも効能を熟知しなければ効かないのと同様に、管理会計手法についても、病院の経営管理においては、どういった効き目が期待されるのかというより詳細な役割を認識することが、管理会計導入を成功に導くのではないだろうか。

管理会計を代表する原価計算に絞ってみると、病院を対象とした従来の研究においては、どういう手法の原価計算を導入すべきかといった方法論や課題、必要性に関する研究は見受けられる。またそういった研究の一部分において、抽象的な“目的”に触れられることはある。しかしながら、それらの“目的”に対して、原価計算がどういう場面で役に立つのかというより具体的な“役割”に焦点をあてた分析は十分とはいえない。本研究では、管理会計の中でも原価計算に限定し、DPC対象病院の経営において、医療の質を妨げることなく効率化を達成するために、原価計算が果たし得る詳細の役割を明らかにする。

研究方法としては、病院原価計算に関する先行研究の成果、および効率性の高いDPC対象病院（を経営する医療法人）の経営管理における原価計算の位置付けを分析することにより、医療分野において①原価計算が期待される役割について、②原価計算から得られる情報の主たる利用者は誰か（利用者）、③提供されるデータから得られる情報は何か（提供情報の内容）、④原価計算により効果として何が得られるのか（効果）、⑤これらのために必要とされる原価計算の段階（費目別・部門別・製品別など）、といった観点にスポットをあてて述べる。

①	病院原価計算の役割	●DPC対象病院において原価計算が期待される役割
②	利用者	●原価計算から得られる情報の主たる利用者は誰か
③	提供情報の内容	●提供されるデータから得られる情報は何か
④	効果	●原価計算により効果として何が得られるのか
⑤	原価計算の粒度	●目的・内容・効果のために必要とする原価計算の段階 (費目別・部門別・製品別・・・)

論文構成は、まず第1章で日本の医療制度の特徴をおさえると同時に、医療の非営利性をどう捉えたうえで本研究を進めるのかを示し、病院を取り巻く経営環境の変化を確認する。第2章では、病院の原価計算が発達しなかった理由、病院の抱える経営管理上の問題点、DPC対象病院にとっての原価計算の必要性について検証する。第3章では、これまでの病院の原価計算に関する先行研究をレビューする。第4章で、実際にDPC対象病院を運営し高い効率性をあげている医療法人愛仁会と医療法人伯鳳会のケースから、それらの経営管理において、原価計算をどのように位置付けることで、質を維持しながら効率化を果たしているのかを分析する。第4章では、以上の先行研究およびケース分析を踏まえて、導出される病院原価計算の役割を明らかにし、効率化のために、さらにどのような役割が期待されるのかを提示し、終章では本研究で得られた知見をまとめる。

## 第1章 医療における特徴と経営環境の変化

### 第1節 日本の医療制度の特徴

医療業界を規定する日本の医療制度では、「国民皆保険制度」「フリーアクセス」「出来高払いの診療報酬制度」という3つのことが特徴としてあげられる。

日本の医療制度は「国民皆保険制度」を採用し、すべての国民が健康保険や国民健康保険といった公的な医療保険制度に加入することが求められており、所得に応じた保険料を納付することとなっている。国民から徴収された保険料は、国民の医療費の一部を負担するために使われているが、国民は病気・ケガなどにより病院を受診する場合、保険証1枚あれば日本全国どこの病院でも必要な保険診療を受けることができる。このことを「フリーアクセス」という。

医療費の請求方式について代表的なものとしては、出来高払い制度、疾患別包括支払い制度、人頭払い制度がある。出来高払い制度は、医療行為、たとえばレントゲンや投薬といった診療行為を個々に積み上げた総額で医療費を決める支払い制度である。疾患別包括支払い制度は、一つの疾患に対する報酬を決めて支払う制度であり、入院日数や使用機材に違いがあっても支払金額は同額となる。人頭払い制度は、契約する人数に対して契約単価を決めて定額で支払われる支払制度（契約人数×契約単価＝支払医療費）である。このうち、日本の支払い制度はこれまで「出来高払い制度」とっており、医療を提供する病院では、医療行為の対価として収入を得ているが、ここにおける医療行為の対価は診療報酬制度として政府により価格が決められている。

### 第2節 医療の非営利性<sup>5</sup>

上記3つの特徴に加え、日本では医療法人は医療法上で非営利と定められ配当が禁止され、現状では株式会社などの営利企業が病院を経営することはできないこともあげられる。非営利組織とは非常に多様な形態があり、どのような組織を非営利組織と指すのか、その定義については様々な議論がある。サラモン（1994）によると非営利組織とは、①公式に設立されたもの、②民間（非政府機関）、③利益配分をしない、④自主管理、⑤有志によるもの、⑥公益のためのもの、という特徴を有している組織である（島田、1999）。また、岡部（2002, 2-8頁）は営利性の本質を利益の出資者への分配に求められることであると言ひ、裏返せば、非営利組織は出資者への利益配分を意図しない組織と言うことが出来る。

病院を開設することが出来るのは、日本では国・地方自治体か医療法人のいずれかであり、国・地方自治体は当然として、医療法人も医療法において剰余金の配当をしてはならないと定め、その点で非営利とされている。海外に目を向けると、営利病院も見受けられるが、それは少数派であり、日本と米国では非営利が、英国やドイツ、フランスでは国公立が多く、国公立か非営利が主流であるといえる。

次に、組織ではなく医療そのものについて経済学的に考えてみると、真野（2003, 2-11

---

<sup>5</sup> 神戸大学大学院経営学研究科 MBA プログラム 國部ゼミのプロジェクト研究において、土橋慶章氏、山下敦史氏および著者のグループは「非営利組織の価値とマネジメント」をテーマに研究を進める中で、病院に着目しその価値を高めるためにはどのようなマネジメント・システムが効果的なのか検討した。本論文の病院の非営利性に関する内容は、そこでの知見を反映したものである。

頁)は次のような点を指摘している。経済学では公共財は非排他性、非競争性という特性を有する財と定義され、営利企業に任せると適正に供給されないとされている。医療は非排他性、非競争性のどちらも当てはまらない。すなわち、医療は財本来の特性からは私的財とすることができ、経済学的には営利企業が提供しても良いということになる。

しかし、医療の特性をもう少し詳細に見ていくと、医療の特殊性は、患者と病院(医師)との間の情報の非対称性が大きく、必要性や費用が予測出来ないという不確実性が大きいという点にある。この特殊性により、医療は価格メカニズムが機能しにくく、価値財として捉えられるのである。さらに、医療はサービスであるがゆえに無形性、経験性という属性的特性を有しているが、医療が人間の基本的ニーズであるということを考え合わせると、市場メカニズムの前提条件が必ずしも成立するとは言い難い。

以上のように、医療は基本的には私的財であるが、価値財、サービス財という特性を持っているために、市場メカニズムに任せると公平、公正な供給がなされない可能性が高い。このことは生命や健康を扱う医療という公益性の高い事業にとって望ましいことではない。したがって、医療は非営利性の高い組織で行われるべきであるといえよう。

### 第3節 病院の経営環境の変化

#### (1) 高齢化の進行と課題

日本の高齢化の進行は、他の先進諸国に見ないスピードで進んでいる。国連では従来から65歳以上人口の占める割合(高齢化率)が7%を超えると「高齢化社会」、14%を超えると「高齢社会」とされているが、高齢化社会から高齢社会になるまでにかかった年数を国際比較すると、フランスが115年、スウェーデンが85年、アメリカが73年であったのに対し、我が国は1970年に高齢化率が7%になった後、1994年に14%になっており、その期間は24年であった。(平成17年版厚生労働白書)

図表 1-1

高齢社会へ到達するのにかかった年数の国際比較

国	65歳以上人口割合(到達年次)		倍化年数
	7%	14%	7%→14%
日本	1970	1994	24
ドイツ	1932	1972	40
イギリス	1929	1976	47
アメリカ	1942	2015	73
スウェーデン	1887	1972	85
フランス	1864	1979	115

(注) 1950年以前はUN, The Aging of Population and Its Economic and Social Implications (Population Studies, No. 26, 1956) 及びDemographic Yearbook, 1950年以降はUN, World Population Prospects: The 2004 Revision (中位推計)による。ただし、日本は総務省統計局「国勢調査」「10月1日現在推計人口」。1950年以前は既知年次のデータを基に補間推計したものによる。それぞれの人口割合を超えた最初の年次を示す。倍化年数は、7%から14%へ要した期間。

出展: 平成17年版厚生労働白書

このような高齢化の急速な進行から、国民医療費の3分の1を占める老人医療費の伸びが著しく、国民医療費全体では国民所得の伸びを上回って伸びており、国民所得



の約8%を占めるに至っている。今後とも高齢者数の増加に伴い老人医療費が増加していくことが見込まれるが、一方で、少子化により日本の人口は2007年から減少を始めると推計されており、医療費を賄う主たる財源である保険料は伸び悩み、医療保険財政は極めて厳しい状況にある。

このことは財源の問題だけでなく、もっと大きな事態を引き起こすリスクもはらんでいる。それは、少子化で国内の労働力が減少する中で、超高齢化の進展と医療制度の未成熟により、医療の供給を支えるために相当の社会的コスト負担を余儀なくされ、近い将来に他の製品やサービスによる便益の多くを諦めざるを得なくなるかもしれないということである。そうだとすれば、医療の抱える問題は、日本の社会全体にとって経済的負担の問題だけでなく資源配分の問題でもある。つまり、日本の社会全体で非常に多くの人的・物的資源を他の産業から付け替えて追加投入しなければ、従来享受してきたような医療が成り立たないことを意味し、この社会的資源配分の問題は財源の問題以上に憂慮すべきことである。こうした医療を取り巻く環境の構造的な変化に対応し、他の便益を犠牲にすることなく安心の基盤である医療制度を将来にわたり揺るぎない持続可能なものへと再構築していくことが求められている。

## （2）医療制度改革

近年、急速な少子高齢化、医療技術の進歩、国民の意識の変化など医療を取り巻く環境が大きく変化していることを背景に、良質で効率的な医療を国民が享受していくためには、保健医療システム、診療報酬体系、医療保険制度といった医療制度を構成する各システムを、大きく転換していかなければならないとして医療制度の再構築が政府主導で進められている。2003年3月には、政府により「医療制度改革の基本方針」が示され、①医療保険制度体系の改革、②新たな高齢者医療制度の創設、③診療報酬体系の改革、といった改革に関する基本方針が打ち出されている。

この流れにおいて、医療法人制度の見直し、保険者再編、公的保険給付の内容・範囲の見直し、広告規制の緩和といった抜本的な改革の施策の実行が進められている。とりわけ病院の収入に直接関わる診療報酬の見直しについては、2年に1回の診療報酬改定<sup>6</sup>で2002年に健康保険史上初の診療報酬本体でのマイナスとなり、2006年の改定率では、マイナス3.16%（本体1.36%、薬価等1.8%）と過去最高の引き下げ幅になっている。この改定率は見かけの数値としては実感がつかめないが、売上減少のように減収にともなって変動費が下がるわけではなく、全く同じ働きをしても引き下げ額が利益額にそのまま影響するため、医療機関にとっての負の影響は計り知れない。

上述の「医療制度改革の基本方針」においては、診療報酬体系の見直しの中で疾病の特性等に応じた評価として、急性期入院医療についての包括評価（DPC）についても触れられている。このような医療制度改革の一環として、次章で述べる急性期入院医療におけるDPCという日本独自の診断群分類を活用した包括支払制度の導入があげられる。

---

<sup>6</sup> 医療行為の価格は、健康保険制度下の診療報酬制度を通じて国により定められる公定価格であるが、この診療報酬は2年に1度改定されており、2002年に薬価等を除く本体部分で史上初のマイナス改定となるまでは右肩上がりであった。

## 第2章 病院原価計算の必要性

### 第1節 医療法人生長会における原価計算の経過

次に、医療法人生長会（大阪府府中市、堺市）の事例を通して、これまで急性期病院において原価計算はどのような位置付けをされてきたのかという過去の状況を検証する。医療法人生長会では、府中病院とベルランド総合病院という2つの急性期病院を経営している。それらの病院の両方で経理担当部署の経験があり、当時部門別原価計算を担当していた職員に対する、原価計算取り組みの経緯についてのインタビュー内容を以下に示す。

生長会の会計処理について、古い時代には病院から仕訳伝票を会計事務所に渡し、そちらで会計処理から決算書作成までされていた。会計事務所では仕訳伝票を会計システムに入力されていたが、そのシステムに原価計算機能がついており、当時から貸借対照表・損益計算書に部門別の原価計算結果がついて提出されていた。

1980年代半ばより、その会計事務所のシステムをそのまま移行して、法人内で会計処理を行うようになったが、財務諸表に原価計算結果を添付していることについて、病院職員の反応は「何かついているな」という程度のもので、それを何かに役立てることはなかったし、病院としてもコストを意識しなくても経営が成り立っていた時代だったので、その必要性もなかった。会計システムの原価計算機能のロジックとしては、仕訳伝票による財務データのみから作成されるもので、とりたてて配賦基準のデータを求められるようなことはなかったということであり、かなり大雑把な計算で、使えるような内容ではなかったはずである。

その後、1990年頃に、会計システムを更新する際に、正確な原価を算出しようということで手計算によって独自で部門別原価計算をするようになった。独自で計算し始めた原価計算のロジックは、病院の部門を損益計算部門・協力部門・補助部門の3つに区分して、1次の配賦で補助部門コストを損益計算部門と協力部門に、さらに2次の配賦で1次配賦後の協力部門コストを損益計算部門に配賦する階梯式配賦により計算するもので、配賦基準もできる限り勘定科目ごとに適正なものとなるように見直した。算出頻度は年1，2回スポット的に算出していたが、途中で中断していた時期もあった。

これまで原価計算の結果がどのように使われていたかについてインタビューに聞いたところでは、病院幹部に原価計算の結果を報告しても、「本当にあっているのか？」と問われる状態であったし、とりたてて計算結果を求められることもなく、特別な目的をもって活用されることはなかったということである。担当者として使われもしないことに多くの労力をかけることについて、「この労力は何なのだろう」と思っていたという。

その後、生長会でも原価計算の必要性が高まり、2004年から部門別原価計算のシステム化、ならびに医療行為ごとに原価を把握し積算することによる患者別原価計算に取り組み、構築しつつある。

## 第2節 病院原価計算が発展しなかった理由

### (1) 出来高払いの診療報酬制度

生長会のケースのように、病院での原価計算に対する反応はあまりに鈍いものであったといえる。このことは、病院では1990年代まで出来高払い制の診療報酬が右肩上がりにアップしており、収益の向上にさえ努めておれば病院経営が成り立っていたことによる。医療法人生長会の事例にあるように、他の病院も同様にこの時代にいくらか精緻な原価計算を提示したとしても、資料の1つとされるだけで実際にそのデータを戦略的な経営管理目的に利用されることはなかったと考えられる。

また、かつての病院の財務管理の状況については、荒井も以下のように指摘している。日本の大部分の病院は、1960年代以降、収益管理以外の財務的管理はあまり取り組んではこなかった。むしろ財務管理とりわけ原価管理に対しては、嫌悪感すらいだいてきたといえる（荒井、2004、22頁）。実際、病院における原価計算の取り組みは、他産業での製品別原価計算にあたる疾患別あるいは行為別の原価計算まで行っている病院は全国でも数えるほどしかなく、大半は費目別原価計算で、進んでいるところでも部門別原価計算のレベルである。

### (2) 公定価格としての診療報酬制度

次に、一般企業における原価計算の目的についてみてみると、主なものとして以下の点が挙げられる。

- ①財務諸表作成：決算書作成のために、生産物の原価を計算し仕掛品・半製品の金額を算出する
- ②価格決定：価格決定の要素として製品やサービスごとの原価が必要
- ③利益計画：(設定価格－予想原価)×予想販売数量から、将来の利益計画を策定
- ④生産管理：実際にかかった原価と計画時点原価の比較・差異分析による運営改善
- ⑤経営意思決定：設備導入の是非、どの分野に経営資源を配分するか
- ⑥各部門の評価：各部門の利益実績を示し部門や人事の評価に役立てる

これらの中で、企業が原価計算を必要とする最も大きな目的の1つに、価格決定のために製品やサービスごとの原価情報を必要とするという価格決定目的があげられるが、日本の医療においては、医療行為の価格が健康保険制度下の診療報酬制度を通じて国により決められている公定価格（統一価格制）であり、病院自らが価格を決定する必要がなかった。また、診療報酬制度では、行った医療行為に応じて支払われる出来高払いであり、原価が著しく下回らない限りには、やればやるほど収益が増加することから、病院が原価を意識する必要もなかった。

### (3) 安定していた経営環境

以上から、病院が原価計算の取り組みに積極的でなかったことについての具体的な理由としては、診療報酬制度における出来高払い制と統一価格制の2点が挙げられる。また、それ以外にも国民皆保険による医療需要の確保・促進と日本経済の継続的発展を背景に安定した経営環境の恩恵により、比較的容易に病院経営を維持することができたことがある。

これらの要因から、従来は病院が原価計算により利益構造を把握したり、意思決定や予算管理といった経営管理目的に役立てることがなかったことは、ある意味合理的であったといえる。

### 第3節 病院が抱える経営管理上の問題

現在の病院が抱える経営管理上の問題の1つとして、経営意思決定において成り行き管理で判断されがちであるということがある。新たな領域の事業に進出するかどうかの決断、部署の適正人員数の検討、新しい医療機器の導入の可否といった意思決定において、事業環境が厳しさを増している昨今では、かつての良き時代に比べると精緻なシミュレーションを必要とされる。しかしながら、収益額や件数といったデータ以外に、部門ごとあるいは行為ごとの損益情報による十分な情報を持ち合わせない為に、根拠に基づく合理的な経営判断が困難になっている。そのことにより、全件に対して一律に原価低減を強いてしまい、相応の投資をすれば実は大きな利益が得られるチャンスを逃してしまったり、あるいは実現可能な利益がわからずに無謀な判断をくだしてしまうということが考えられる。

また、一般に年度ごとの事業計画を実施している病院は多いと考えられるが、少なくとも診療科別のレベルの損益情報がなければ、過去の結果を引き伸ばしただけの精緻さに欠ける計画に基づいて病院経営を進めることになる。

さらに、各部門において自分たちが努力した結果が、病院の利益にとってどの程度の貢献となっているのかわからないことで、働く側のモチベーションを支えるような指標を持たないこともあげられる。診療科の医師では、原価情報がなくとも最終的なプロフィットセンターとして、収益額だけは部門別に知ることができるのでまだ救われる。しかし、直接には収益が把握しにくい薬剤部、放射線室、検査室、リハビリ室、栄養管理室などの準プロフィットセンター<sup>7</sup>では、多様な医療サービスそれぞれの件数しか知り得ず、それらを貨幣価値のような一元的な指標でもって評価する術がないために、部門の利益に対する貢献度が不明確で、正当に評価されていないと不満を抱いていることが多い。また、先の診療科医師であっても、診療において診療材料や薬剤を多く使うような外科系の診療科とそうではない内科系の診療科では、単なる収益額だけで相対的な病院への貢献度を測ることはできない。

### 第4節 DPCによる包括支払制度

日本の病院が原価計算を必要とするか否かにおいて、決定的な要因として、DPCによる包括支払い制度の導入がある。DPCとは、**Diagnosis Procedure Combination**の略で、国際疾病分類ICD<sup>8</sup>で1万以上ある病名を、マンパワー、医薬品、医療材料な

---

<sup>7</sup> 薬剤部、放射線室、検査室、リハビリ室、栄養管理室などの中央診療部門といわれる部署は、患者に直接的に医療サービスを提供するものの、そのサービスの要否の判断において、診療科に所属する主治医が全ての決定権をもち、部門別の原価計算上でも病院収益は診療科ごとでの認識となることから、本論文では準プロフィットセンターとする。

<sup>8</sup> ICD : **International Statistical Classification of Diseases and Related Health Problems** の略で、疾病及び関連保健問題の国際統計分類。異なる国や地域から、異なる時点で集計された死亡や疾病のデータの体系的な記録、分析、解釈及び比較を行うため、世界保健機関憲章に基づき、世界保健機関（WH

どの医療資源の必要度から、統計学的に意味のある 500 から 1,500 程度の病名グループに整理し分類する方法のことで、患者の病名や症状をもとに手術などの診療行為の有無に応じて分類した診断群分類のことである。また、DPCによる包括評価制度とは、一般病棟の入院について診療行為ごとに料金を計算する従来の出来高払い方式とは異なり、厚生労働省が定めた 1 日当たりの診断群分類点数をもとに医療費を計算する定額支払方式のことである。DPCによる包括支払制度では、画像診断・検査・投薬・処置（手術等を除く）の実施回数に関係なく、疾患ごとに 1 日あたりの入院報酬が定められている。本研究においてターゲットとしている DPC 対象病院とは、急性期入院医療における診断群分類別包括評価（DPC）による支払対象病院のことであり、2003 年度から DPC を実施している全国 82 の特定機能病院<sup>9</sup>、2004 年度からの社会保険病院・民間病院等 62 施設に、2006 年度から支払制度適用となった 216 施設を加えて、2006 年 6 月現在でトータル 360 病院が DPC 対象病院となっており、それらの総病床数は約 20 万床となっている。DPCによる包括評価制度は、既存の出来高支払いの診療報酬体系とは別立てで設定されており、この制度を適用するか否かは、現在のところ個々の病院の自主選択とされている。しかし、診療報酬見直しごとにマイナス改定となっている既存の出来高制度に比べて、収入上のインセンティブが与えられることで政策誘導がされている。競争の激化で病院の淘汰が取り沙汰されるなか、最終的に急性期病院として生き残るためには DPC 導入が事実上の必要要件とされており、急性期病院＝DPC 対象病院と認識されている。

診断や治療に必要とされるマンパワーや薬剤・診療材料、医療機器などの使用量は一律ではなく、疾患や病状によって消費される医療資源は異なり、従来はその疾患名や病状が病院間で統一されていなかったために、個々の病院で扱われる疾病構造の違いによって、施設ごとあるいは診療科に区分した場合であっても、複数の病院間で投じられる資源量や原価を単純比較することは容易にはできなかった。しかし、この DPC という統一された診断群分類別に病院の診療内容を分類することで、医療サービスの質の評価や効率性といった病院間比較が可能となる。

DPCによる包括評価支払では、手術や高額処置などを除いて薬剤や診療材料の使用、検査、処置などに関わらず 1 日あたりで診療報酬が定額となるため、より少ない医療資源に限定することのインセンティブが機能する。疾病の診断や治療の方針決定においては、必要とされる医療サービスが何かという医学的な視点での判断と同時に、病院経営としては最小限の医療資源投入で高いパフォーマンスを達成するという財務上の視点が要求される。そこから、DPC 対象病院においてはこれまで以上に精緻な原価管理が必要とされる。

---

○) が作成した国際疾病分類。

<sup>9</sup> 特定機能病院：高度の医療を提供するとともに高度な医療に関する研究・開発・評価・研修などを行う機能を有する医療機関として厚生労働省に承認された病院で、国立のナショナルセンター及び大学病院が主。一般の病院としての設備に加えて集中治療室、無菌病室、医薬品情報管理室を備え、病床数 500 以上、10 以上の診療科、来院患者の紹介率が 20% 以上であることを条件としている。

## 第5節 病院が原価計算を必要とする理由

過去を振り返ってみると、かつての日本の病院は、診療報酬による統一価格制と出来高払い制度、および経営環境が安定していたことなどから、原価計算によって利益構造を把握したり、意思決定や予算管理といった経営管理目的に役立てる必要はなかったといえる。しかしながら、医療保険財政の悪化による医療費の抑制、患者意識の昂揚などにより、現在病院を取り巻く環境は以前と比べて大変厳しくなっており、精確な経営のコントロールを必要とされ、意思決定や予算管理、業績評価といった面での不都合が表面化していることから、原価の認識により病院の人的な資源と物的な資源がどの部門にかかっているのか、あるいはどのサービスに要しているのかということ把握する必要性が出てきている。

また、前章で述べたように医療は非営利性の高い組織で行われるべきであることに疑う余地はないものの、医療費の膨張が予想される現在において、青天井にコストをかけることは許されない。これまでの医療は効率性をさほど意識せず、質の向上を目指してきたといえるが、これからは適正な資源投入で高水準のアウトカムを獲得するよう意識しないとイケない。

さらに、「何が適正なのかをチェックする作業を経ずに、極限まで品質レベルを高めてきた企業は、品質を適正レベルまで引下げることから生じるかもしれない品質問題の兆候を察知することが極めて困難」と加登（2004）が指摘するように品質の問題にも関わってくる。高齢化の進展に伴い診療報酬抑制が進められ、否応なしに効率化を求められている病院において、要となる部分を認識することなしにやみくもに原価低減が進められるとしたら、失われた10年で起こった日本的品質管理の問題の発生は、医療においても充分考えられる。最高の材料と最高の人手をふんだんに投じて良い医療を提供するよりも、限られた最適の材料・人手で高いパフォーマンスをあげることの方が実は困難であり、何を省くと品質に影響してしまうのかというポイントを十分に把握できるだけの技術力と知識とデータを要する。

無駄な枝葉を削ぎ落とさねば樹木全体が育たないが、無駄な枝葉と成長に因果連鎖する枝葉との見分けがつかなければ、その後の成長に不可欠なものまで切り落としてしまうことになる。「非営利であるべき」ということを盾に損益状況を不明確なままにしておくことは、病院の競争優位源泉や品質にとって必要なコストまで削ってしまうおそれがある。現在、病院が置かれている状況を考えると、非営利とは切り離して、まず財務面をしっかりとおさえることで必要コストと不必要コストを峻別することは極めて重要なことであり、病院にとって原価計算は欠かせない。

さらに原価計算によって得られるものは単なる組織や部門の損益を示す経営指標だけではない。また、単純にコストを低減するためだけに算出するのではない。昭和37年大蔵省企業会計審議会中間報告の「原価計算基準」では原価の本質について以下のように定義している。

原価の定義（原価計算基準より抜粋）

三 原価の本質 原価計算制度において、原価とは、経営における一定の給付にかかわらせて、は握された財貨または用役の消費を、貨幣価値的に表したものである。

（原価計算基準<sup>10</sup>第一章 三抜粋）

ヒト・モノ・カネといった経営資源の消費とその効果を把握するためには、数値化された一元的な価値が必要とされる。病院の経営管理において、資源の動きを把握し最適な診療プロセスに改善することによって、原価管理は必要不可欠である。

医療においては昭和36年以降の診療報酬制度下で価格の決定の必要がなかったこと、「医療は非営利であるべき」という概念の呪縛など多様な理由から、これまで他の産業に比べて、損益管理の面で遅れをとってきたといえる。しかし、病院の本質である、より多くの患者を病の悩みから解放するということを実現するためには、社会的使命感に加えて、ゴーイング・コンサーンとして永続的に医療活動を継続するだけの採算性が求められる。配当を禁止している医療法人にとって“儲ける”ということは、効率的なインプットにより高いパフォーマンスから得られた利益を施設整備や医療機器、あるいは追加的なマンパワーに投じて、さらなる質や便益の向上のために再投資することを意味する。万が一、不労所得のような利得を病院の関係者が得ることを目的としているケースがあるのだとしたら、それは組織としての営利・非営利の問題ではなく、コンプライアンスの問題である。

以上から、これまで多くが費目別原価計算のみで財務管理をあまり必要としてこなかった病院においても、診療科別、疾患別、患者別、行為別の原価計算を必要としている。

<sup>10</sup> 原価計算基準（昭和37年10月8日 大蔵省企業会計審議会中間報告）

原価計算基準は、企業会計の基準である企業会計原則の一環を成すもので、原価の算定に関して規定した実践規範。

### 第3章 病院原価計算の先行研究調査

#### 第1節 位置付けに関する研究

病院において原価計算がどういった位置付けなのかということについて、2002年に  
行われた医療経済研究機構<sup>11</sup>による「医療機関の部門別収支に関する基礎研究」の会員  
病院に対するアンケート調査<sup>12</sup>では、既に部門別原価計算を実施しているとした病院は  
その時点では38.2%に、また実施していない病院でもその66.7%が「実施検討中」として  
おり、実施済みと検討中を合わせて79.4%に上り、原価計算に対する関心が高まってい  
ることがわかる。このことは、これまで損益を意識しなくても収益拡大だけを見てい  
れば病院経営が成り立っていたのに対し、近年は抜本的な医療制度改革が進められ、  
医療費抑制のプレッシャーがかかっていること、またその流れで急性期病院において  
DPCという包括評価制度が導入されつつあり、コストコントロールのインセンティ  
ブが働いていることに起因する。しかし、病院部門別原価計算の結果の活用方法に関  
する質問については、「少数の幹部（理事長、院長、事務部長等）が経営情報の1つと  
して活用している」と答えた病院が84.6%であるのに対して、「診療部長に配布してい  
る」「全ての職員に開示している」とした施設の割合はともに7.7%に過ぎず、全社的な  
戦略的活用ではなく、経営者層のみが財務会計的に業績を確認するという役割にとど  
まっていることがわかる。

一方、2004年に日本経済新聞社が行った「経営充実度」をテーマに行ったアンケート  
調査<sup>13</sup>では、病気ごとの原価計算をしていると回答した病院はわずか2%であり、一部  
の先進的な病院で疾患別原価計算に取り組んでいることを除いては、原価計算に取り  
組んでいる病院でも部門別原価計算のレベルであり、病院の原価管理はまだ緒につい  
たばかりで洗練されていないことがうかがえる。

#### 第2節 課題・方法論に関する研究

病院原価管理の課題に関する研究について、荒井（2001a）では、日本に先立ってD  
R G / P P S<sup>14</sup>という包括支払い方式が導入され、病院原価計算の先進国ともいわれる  
米国における原価管理の史的展開が明確化され、日本の病院における原価管理上の課  
題が導出されている。そこでの日本の病院原価管理上の課題としては、①収益比配賦

---

11 医療経済研究機構：社会保険制度および医療経済に関する研究を促進することを目的とする(財)医療  
経済研究・社会保険福祉協会の研究機関。

12 この調査は医療経済研究機構が2002年10月から11月にかけて、同機構の会員75病院を対象に、ア  
ンケート形式で実施したもの。有効回答は34病院、有効回答率45.3%。

13 この調査は日本経済新聞社が2004年1月中旬から2月中旬にかけて、病床数200以上の全国1,974病  
院の院長を対象に、アンケート形式で実施。有効回答は586病院、有効回答率29.7%。

14 DRG(Diagnosis Related Group)：診断群分類。国際疾病分類(ICD)で1万以上ある病名を患者へ  
の治療の内容により分類する手法。

PPS(Prospective-Payment System)：包括払い方式。支払額は事前に決定され包括されている。包括さ  
れる費用は、人件費、薬剤、検査、食事、医療材料など入院医療のランニングコストで医師の技術料  
は含まれない。

DRG/PPS：診断群分類別包括支払方式。診断群別に分類し、それらに対して定額支払いをすること。  
1983年の償還制度改革において、米国連邦政府が医療費抑制のためにメデイケア(65歳以上老人の  
入院費用の公的医療保険制度)に導入し一定の効果を上げた。



に代わる適切な配賦基準による原価配賦への洗練化、②RVUs法<sup>15</sup>の多用、RCC法<sup>16</sup>の適用による経常的な疾病別原価計算<sup>17</sup>、③品質・原価の統合的管理（医師別原価計算、医師による原価管理）、などが指摘されている。

また、病院の原価計算の方法論については、今中（2003）において、「患者別・診断群分類別原価計算方法」が示されている。これは、平成13-15年度厚生労働省科学研究費補助金政策科学推進研究事業「急性期入院医療試行診断群分類を活用した調査研究」の「原価計算に関する分担研究」の成果として開発されたもので、平成16年度以降全国のDPC対象病院・試行的適用病院・調査協力病院の約300施設を対象として行われているコスト調査においても採用されている。

### 第3節 目的・役割に関する研究

病院が原価計算に取り組むための目的として、井出（2000, 222-223頁）では、原価計算システムの目的は、日本病院協会原価計算委員会が制定した「病院原価計算要綱」の規定から見出せるとして、以下の5つを上げている。

- ① 医療サービス管理者の各階層に対して、原価管理に必要な原価資料を提供すること。
- ② 過去の一定期間の損益を、医療サービス管理のために設定した原価部門、原価単位ごとに把握し、損益の内容を明らかにすること。
- ③ 予算の編成・統制に必要な原価資料を提供すること。
- ④ 医療サービス事業の基本計画を設定するにあたり、これに必要な原価情報を提供すること。
- ⑤ 診療報酬算定に必要な原価資料を提供すること。

そのほか、河野（2006, 67-69頁）は、原価計算の役割を外部報告と内部管理の2大目的に分類している。前者の外部報告とは、主にアカウントビリティに関する問題で、正確な財務諸表を作成し、真実の経営成績、財政状態を外部者に報告することを指している。後者の内部管理は、さらに原価管理、予算管理、基本計画の3つの目的が設定されている。医療機関に対する経営管理的なアプローチにおいて、原価管理と予算管理は中心的役割を果たし、基本計画とは、医療技術の改善に伴う設備導入やアメニティーと関連した施設改善などのプロジェクト実施に伴う意思決定に関わるとしている。

前節で、課題に関する研究としてとりあげた荒井（2001a, 181-183頁）および同（2001b, 36-39頁）では、先進的事例としてあげる聖路加国際病院のケースを示すことで、抽象的な目的のみを示した上記2つの内容に比べて、原価計算の役割について、より詳細に分析されている。そこでは、聖路加国際病院における部門別原価計算情報

<sup>15</sup> RVUs(Relative Value Units:等価係数)：部門の総括的サービスを製品とすれば、部門内の各種サービスをその製品の等級製品とする等級別総合原価計算。

<sup>16</sup> RCC(Ratio of Cost to Charge)法：各部門の総償還額と総原価の比率を求め、この比率を部門内の各種サービス価格に掛けることによって原価を算出する方法。

<sup>17</sup> 荒井（2001）は、病院界の現状を考えると実測法やABCを用いることが当面困難であり、日本病院界標準のRVUs法を設定することや、RCC法を用いても不正確にならない領域を明確にすることを提起している。

の利用として、①採算分析・損益分岐点分析、②業績評価、③各部門の器材投資の採算分析、④医師・看護師等の原価管理意識の向上、をあげている。そのほか、診療プロトコル<sup>18</sup>マネジメントが品質原価統合的管理手法としてあげられており、診療プロトコルに原価情報を融合させて、品質管理と原価（効率性）管理を統合的に発展する可能性も秘めるとしており、病院原価計算の目的となり得ることが示唆されている。

①採算分析・損益分岐点分析では、院長及び理事長は部門別採算情報を利用して、各部門長に対して経営改善を指示している。収益の発生しない補助部門においては、原価のみを把握し収益を対応させるということはしていないため、補助部門全体としての費用が総収益に占める割合を算出し、この比率をさげるための経営改善努力が行われている。また、単純な採算分析に加えて部門別の損益分岐点分析を実施し、部門別採算に基づく経営指導に際して、改善の方向を示す道具の一つとして利用している。採算割れしている診療科・特設部門・中央診療部門に対しては、損益分岐点収益額を達成するために必要な患者数増あるいは一人当たり平均収益額増を部門目標値とし、採算割れしている病棟に対しては損益分岐点収益額を達成するために必要な一日患者数を部門目標値として示している。

②業績評価では、部門別損益情報を各部門の業績評価の一指標としている。さらにその結果を各部門長の年俸決定に際する判断基準の一つとして利用することが示されている。そこにおいては、収益から変動費を控除した貢献利益、管理可能損益、最終的な部門損益を算出する計算方式とされている。

③各部門の器材投資の採算分析では、各部門長の予算要求について企画室による予算提案の採算分析を実施し、その結果をもとに器材検討委員会を各部門長との折衝がなされ、院長に提出されるという仕組みになっている。

④医師・看護師等の原価管理意識の向上については、部門別原価計算を実施し、経営管理を進めた結果として、原価意識が向上し、以前はしばしば見受けられた、各部門からの人事部門への人員増の安易な要求がなくなったとする。

荒井による聖路加国際病院のケースでは、原価計算の役割について、単なる抽象的な内容ではなく、詳細に調査・分析されており、本研究にとって有効な知見が得られた。

---

<sup>18</sup> 治療、処置、看護ケアなどすべてのサービスを時系列かつ職種領域別に一覧表化した総合治療計画を指し、クリニカル・パス、ケアマップ、クリティカルパス、ガイドラインなどと多様な呼び方がされるもので、荒井(2001a)では診療プロトコルという用語を用いている。日本の医療界では、クリニカル・パス、クリティカルパスが一般的な呼称。

## 第4章 DPC対象病院の事例分析

### 第1節 はじめに—事例選定の根拠—

本章では、企業業績において効率性の高いDPC対象病院を運営する医療法人のケースを分析することで、ベストプラクティスにおいて原価計算をいかに病院経営に活用しているのかについて明らかにする。事例の選定にあたっては、「効率性の高い」ということを判断する基準として利益率の高さを基準とした。病院では診療報酬制度により医療サービスの価格が全国同一料金で定められているため、需給バランスからくる価格の高低等により売上高が変動する可能性は低く、基本的には同じ売上高であれば同程度の診療行為による価値＝アウトプットが生み出されているものとみなした。そこから利益率が高いということで、実施した医療行為に対して要した費用、つまり資源投入量が少なく、効率性が高いものと判断した。

事例の検索については、2005年度医療法人申告所得ランキングおよび2004年日本経済新聞社が調査した病院の経営充実度ランキングを手掛かりとして、それらの上位に位置し、DPC対象病院を運営しており、経常利益率の高い医療法人からピックアップした。その結果、対象として、千船病院と高槻病院の2つのDPC対象病院を運営する医療法人愛仁会と、赤穂中央病院を運営する医療法人伯鳳会を選定した<sup>19</sup>。

医療法人愛仁会は、平成18年4月より傘下の千船病院と高槻病院がDPC対象病院となっており、上記の経営充実度ランキングにおいて両病院ともランクインを果たすとともに、2004年度医療法人申告所得ランキングでは全国第3位と高いパフォーマンスを修めている。病院の一般的な利益率をみると、厚生労働省による2003年度病院経営指標<sup>20</sup>において、黒字の一般病院の平均経常利益率が3.5%となっている。愛仁会では2004年度の経常利益率は15%でありそれらに比べて極めて高いといえる。

また、医療法人伯鳳会の赤穂中央病院は、民間病院では最も早い平成16年度からDPC試行的適用病院（現DPC対象病院）となっており、2004年日本経済新聞社が調査した病院の経営充実度ランキングにおいて2位と高い評価を得ている。平成17年度の業績は医業総収入72億円、経常利益9億円で経常利益率は12.7%である。

これらのDPC対象病院を運営し、効率性の高い医療法人について、その経営管理システムと原価計算の関係をみてみることにする。

### 第2節 医療法人愛仁会 千船病院・高槻病院

#### (1) インタビューの要領

DPC対象病院の事例として愛仁会について調査するにあたっては、常務理事兼本部長に対する2回に渡るインタビューをもとに分析した。

また、愛仁会の組織や職員について側面的にも確認するために、愛仁会と共同の研修や実地研修で交流のある、他の医療法人（医療法人生長会）の看護師2名・放射線

<sup>19</sup> 愛仁会、伯鳳会とも医療福祉複合体組織であり、DPC対象病院以外の療養型病院や老人保健施設などの事業も展開するが、2004年度または2005年度の法人全体の業績においてDPC対象病院が占める割合は、医業総収入・経常利益ともに65%～95%と大半を占めることから、それぞれの医療法人＝DPC対象病院とみなして問題ないと判断した。

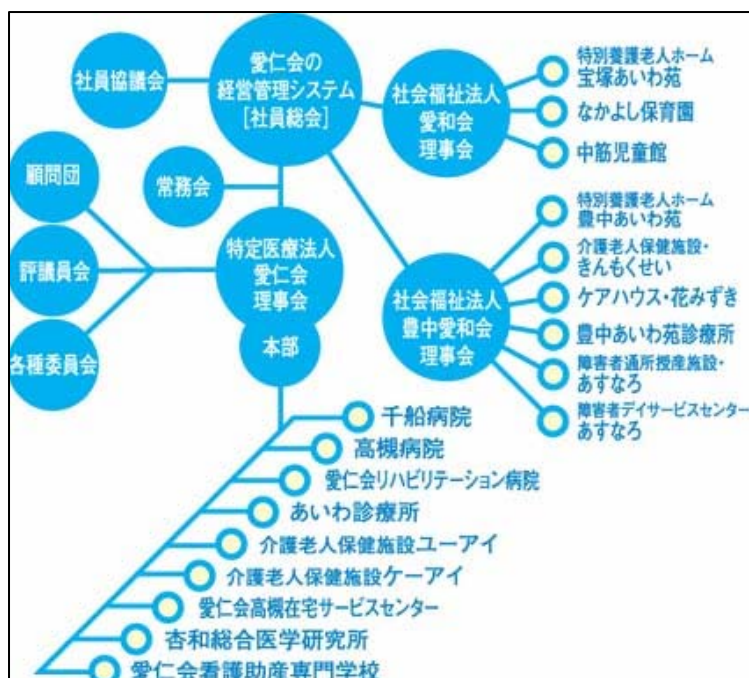
<sup>20</sup> 調査は厚生労働省により、1,892病院について2003年度分（2003年4月1日から2004年3月31日まで）の損益状況、財政状態及び既存の調査・報告を基に集計されたものである。

技師1名・事務員1名のインタビューも行った。看護師の1名は千船病院・高槻病院で、もう1名の看護師と事務員1名は高槻病院でそれぞれ1週間ずつの現地研修を経験している。また、放射線技師については、6ヶ月間の共同研修で高槻病院職員らとの交流があった。

## (2) 愛仁会の概要

愛仁会は、統一した理念の下に積極的な地域保健・医療・福祉活動を行う、民主的な組織構造をもった特別<sup>21</sup>・特定<sup>22</sup>医療法人であり、千船病院（大阪市、292床）と高槻病院（高槻市、477床）という2つのDPC対象病院を中核とする医療福祉複合体組織で、職員数は2,000名に達する。

図表 4-1 愛仁会の経営管理システムと各施設



出展：愛仁会ホームページ（2006）

愛仁会の経営哲学になっている合議制による民主経営の起こりは、昭和33年に大阪市に開設された小さな診療所時代に遡る。初代理事長の竹中医師が数人の医師と共同し同志的な関係で、赤字の診療所を引き継いで始めた経緯があり、地域医療に対して医師としての社会的使命を果たすということを取り組まれたもので当初は赤字であったため、儲けをどう分配するかというよりも、赤字の負担を平等に分配するというと

<sup>21</sup> 特別医療法人：特別医療法人とは、一定の要件を満たし公的な運営が確保されている医療法上の医療法人で、収益業務の大部分について行うことが認められている（医療法42条2項）。

<sup>22</sup> 特定医療法人：公益性の高い医療法人として租税特別措置法に定める国税庁官の承認を受けた医療法人のことをいい、法人税率が一律22%になる（通常は30%）などメリットがある。定款等に法人が解散した場合の残余財産が国等に帰属する旨の定めがあることをはじめ一定の公益性の高い医療法人としての要件を満たさなければならない。

ころからスタートしている。初期に集まった非同族の理事長や幹部医師たちが、共同経営の形態に理想を求めて構築した合議制によって意思決定を行う執行体制とその精神は、現在の経営においても堅持されている。

### **(3) 愛仁会の経営の特長**

#### **①合議制による民主経営**

愛仁会では創設期より、「すべては民主的に合議でいく」という合議制の精神を持ち、権限と義務、およびそれを規定するための組織ルールについて、明確化されている。

#### **②社員総会・理事会の機能**

医療法人は医療法の規定に基づいて設立され、社員総会、理事会、評議会という3層の会議が設けられているが、この3層構造が屋上屋を重ねる観を否定できないこと、一般に所有と経営が一体化する傾向が強いこと（田中・松原, 2004）から、それらの会議は形骸化しがちである。

しかしながら、愛仁会の経営管理システムの特長は、第1に、施策と目標の決定は社員総会、施策の執行管理は理事会およびそれを補佐する本部機構、各活動計画の実行は病院などの各施設というように明確に役割が定められていること。第2に、各会議が形式的に開催されるのではなく、実質的に協議していること。第3に、権限が個人ではなくそれぞれの会議構成員であるチームに与えられている点である。また、愛仁会においては法人全体の課題については社員総会、常務理事会、理事会と内容により段階を踏んで合議の上で決定される体制を徹底している。また、各会議においては上位者の判断が優先されることなく議論を尽くして、基本的に全員一致で決議することになっている。（明石, 2005, 26頁）

愛仁会の経営管理システムにおいては、法人最高の議決機関たる社員総会の下に常務会、理事会を月1回定期的に開催して、法人の施策の策定、活動方針について協議検討するとともに、その遂行状況の確認を行っている。

#### **③ルール整備の徹底**

愛仁会は草創期からある意味で他人の集まりであり、多様な人が集まって作られたために、よりどころとするルールを必要とした。そのために、全法的に早い段階から各種の規定、業務分掌、業務の基準が整備されている。そのエピソードとして、2006年4月に本部でISO9000を取得しているが、規定や業務分掌などは、もともとあったので、認証取得のためにとりたてて規定類を作成するというのではなく、審査員からはISOよりも進んでいると評価されたという。

#### **④職員に対する経営の透明性**

愛仁会の千船病院と高槻病院と共同の研修や実地研修で交流のある複数の外部看護師・技師・事務員のインタビューから、愛仁会の管理者層は意識が高く、自部署だけでなく病院全体の経営状況や取り組みを熟知しているということが確認されている。また、組織末端の職員にいたっても職務に対する意識や責任感が強いことも確認されている。

このことは、当法人が推進している方針管理と経営の透明性に起因する。方針管理とは法人年度経営計画に基づき策定され、全管理職ごとに年度課題が与えられ、病院

において月次の会議ではその進捗状況が発表されている。この進捗状況の発表で自分の部署だけでなく他の管理職が報告するのを聞くことにより、病院全体のことが理解される。また、民主経営に基づき、職員に収入や利益といった経営状況が伝えられ、経営情報は包み隠さず開示するというように職員に対する経営の透明性がある。

#### ⑤人事制度

愛仁会では、役職者の任期制が採用されており、理事長・院長・理事を含めて課長以上の管理職の任期は2年、主任・副主任等の監督職は1年となっており、毎年4月の定期人事異動では全役職者300名の30%、100名近くが、新任・昇格・異動・降格となるというダイナミックな人材の活用が行われている。(明石, 2005, 27頁) また、職員満足度と患者満足度は相関関係があると考えており、平成6年から実績重視型評価(人事考課)を基幹システムとして導入するほか、職員の独自能力の開発も重視し、内発的、外発的両面での職員の満足度向上に努めている。

### (4) 愛仁会の原価計算

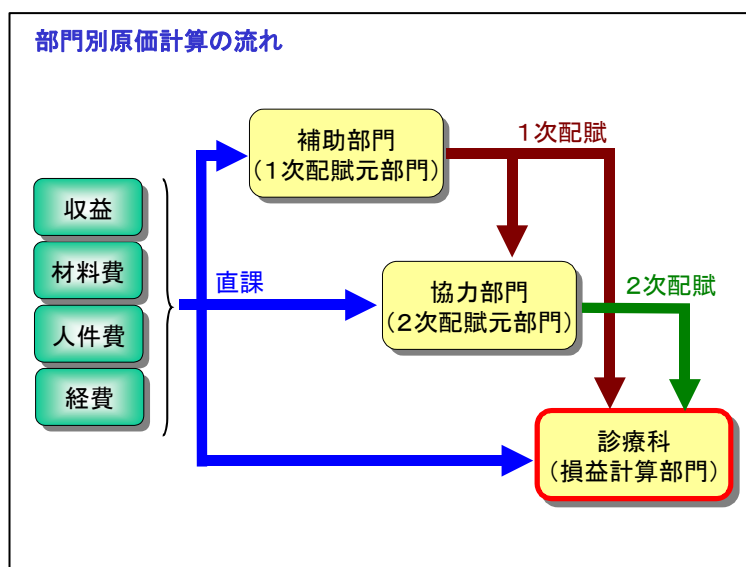
#### ①原価計算導入

原価計算は30年前から取り組んでおり、黎明期には現場との間で配賦基準に関する議論もあったが、現在では計算結果について組織全体でコンセンサスを得ているという。

#### ②計算方法

愛仁会の部門別原価計算の基本的な計算構造は、病院の部門を損益計算部門・協力部門・補助部門の3つに区分して、階梯式配賦により計算するという、病院の部門別原価計算ではオーソドックスなものであるが、診療系システムとリンクさせることによる特定治療材料費の直課や配賦比率の工夫などにより、精度をあげている。

図表 4-2 愛仁会の部門別原価計算の流れ



出展：愛仁会本部からの資料

配賦比率の工夫では、協力部門である中央材料室の配賦が例としてあげられる。中央材料室は病院において手術件数あるいは手術料収入に応じて、あるいは手術以外の各部門に対して、材料を提供する役割を果たしている。損益計算部門である各診療科への配賦において、手術件数のみを比率として配賦すると耳鼻科のように手術件数は多いが比較的小さな手術の多い診療科では中央材料室の費用を実態よりも多く負担することになる。逆に外科では件数に対して手術点数が高いということがある。そのため、中央材料室の費用を一定の調整比率でもって二分割して、それぞれ手術件数と手術点数の比率により配賦している。そのほか、高額な医療機器で診療報酬だけでは不採算な器械については、病院の基本機能とみなしてリース料の一部を全診療科で負担し、残りの部分を実際に使用した診療科で配賦している。そのようにして理論的な矛盾を緩和し、コンセンサスの得られる計算としている。

また、計算結果のアウトプット書式では、限界利益（医業収益－変動費）、管理可能利益（限界利益－管理可能固定費）、部門利益（管理可能利益－管理不能固定費）をそれぞれ表示する形式になっており、原価責任単位の業績を明確にし、責任会計として原価情報を部門責任者が自部署の経営管理に役立たせることが前提とされていることがわかる。

図表 4-3 愛仁会の部門別原価計算月次表

診療報酬	入院	入院診療 入院料 資料室額 合計	外科	小児科	外科	整形外科	形成外科	耳鼻科	眼科	産婦人科	皮膚科	合計
外科	外科	外科										
その他	その他	その他 保険等増減 合計										
<b>医業収益合計</b>												
<b>変動費</b>	材料費	投薬薬品費 注射薬品費 その他薬品費 診療材料費 検査材料費 医療消耗品費 合計										
<b>限界利益</b>												
<b>管理可能固定費</b>	医師人件費 医師外人件費 経費	給与費 給与外費 消耗品費 光熱水費 委託費 その他 合計										
	研究・研修費 合計											
<b>管理可能利益</b>												
<b>管理不能固定費</b>	医師人件費	賞与 法定福利費 その他 合計										
	医師外人件費	賞与 法定福利費 その他 合計										
	経費 減価償却費 合計	賃借料										
<b>部門利益</b>												
<b>共通固定費</b>	1次配賦固定費	経費部門固定費										
	2次配賦固定費	中央診療部門固定費										
	合計											
<b>部門純利益</b>												

出展：愛仁会 部門別原価計算システムマニュアル

### ③原価計算の活用方法

原価計算によるデータから、急にマイナスになるなど経営上の異常値のチェックにより早めに察知して、利益変動に関して増減の根拠を把握することに努め、必要とあらば対策するようにされている。あるいは、例えば看護配置基準の変更あるいはDPCといった新しい施策の導入や変化があった時に、診療科ごとや各病棟などの部門ごとで利益構造がどう変わったかを把握したり、大きなトレンドを見ることに役立てて

いる。そのほか部署の適正配置人員数の把握などにも用いている。

人事制度との関係では、総合的な評価の一部としては業績評価対象としており、広い意味ではリンクしているが、縮小均衡的な要素が発生するといった逆機能を考慮して、直接的には評価していない。

#### ④計算結果の公表

部門別損益は管理職まで公表している。本部の財務部で算出し分析を行い、それを病院に還元して問題点を指摘しフォローしている。各部署では、自部門管理上の基準にしており、また職員が損益情報に対する意識において、モチベーションの向上にも一役買っている。

#### ⑤今後の原価計算の展開予定

DPCへの対応として疾患別原価計算を進めようとしているが、現在は漠然とした概念だけで模索中である。あせらないで、まずDPCを円滑に導入し、一般的に言われているようなDPC対策を固めてからとしている。

#### ⑥原価管理に対する考え方

部門ごとの損益について、愛仁会では各施設、各部門の独立採算であり赤字を出すことは認められないと考えている。一般に不採算であるとされる小児医療についても、（近年は診療報酬上で手厚くされるようになりつつあるが）高槻病院小児科は病院設立時から黒字だという。

一方で、2006年の診療報酬改定では、より手厚い看護配置基準<sup>23</sup>が設定され、各病院が看護師人件費を追加負担してでも、この高い基準取得に動いていることは、効率化とは逆方向性に進んでいるといえるとして、医療の質と効率化に関する考えについて、常務理事・本部事務局の山門は、次のようなことを言っている。

*短期的には効率化も必要だが、オリンピック（病院間の競争）に出るためにはかなり体力（医療の質）を増強しないと持たない。・・・我々はまだまだ増強の過程にあるように思います。・・・質をあげるためには資本も投入しないと質は向上しません。ギリギリまで効率化して疲弊してしまつてはオリンピックに出ても負ける。*

短期的にはコストコントロールも必要だが、病院間の競争がさらに進めば、本質的な質の部分が今以上にクローズアップされた競争になる。そこで淘汰されないためには、ある意味非効率だとしても、質向上のための資本投入をしておかなければならないということである。愛仁会では原価管理に関する考え方として、原価は管理しないといけませんが、単なる削減ではなく質を損なうことのない生産的な管理、つまりコストマネジメントでないといけないとする。実際に、単純な効率化で安い器械ですまそうという発想になってくると、逆に医療の質も下がってしまう、そういう意味では高額であっても最先端の機器を投入しないといけないと考えられている。ただし、機器購入を申請する時には、使用する予定件数を出し、購入後の実績で乖離がないかどうかを毎月評価をするという厳正な事後チェックを機能させている。資源投入すれば良

<sup>23</sup> 看護配置基準：医療法によって定められている患者の人数に対する看護職員の人数。人員配置基準の高さと平均在院日数などによって病院が得る入院基本料が異なる。従前は患者10人に対し勤務する看護師数1人という10対1が最高であったが、平成18年の診療報酬改訂で7対1の基準が設定された。入院患者1人1日あたりの入院基本料は7対1で¥15,550、10対1で¥12,690の開きがある。



いが、有効に利用して相応の結果は出すことを意図している。

#### （５）愛仁会における原価計算の役割

愛仁会の特長は、民主経営という組織の原理原則に則って合議制を徹底し、法人の最高議決機関から各施設の委員会に至るまで意思決定において議論を尽くすということにある。その意思決定プロセスから生まれた決定事項は、十分に議論した上での結論であるがゆえに職員にとって受容するための納得性を増し、その拘束力は大きく、決まったことは必ず実行するという風土につながっている。また、組織において欠如しがちである事後チェックと改善活動にも余念がない。それらの経営管理システムは、組織の業績において高い効率性の達成を可能ならしめている。

合議制の経営管理システムを機能させるうえでは、明確なルールと基準を必要とする。そこにおいて、原価計算は各部門により創出された価値に関する尺度を提供する制度として、組織存立の前提となる基準を示す重要な役割を果たしている。

### 第 3 節 医療法人伯鳳会 赤穂中央病院

#### （１）インタビューの要領

DPC 対象病院の事例として伯鳳会について調査することにあたっては、理事長、および看護部長、経営管理部部長代行、経営情報課課長（経理責任者）の 4 名に対するインタビューをもとに分析した。

#### （２）伯鳳会の概要

医療法人伯鳳会赤穂中央病院は、兵庫県赤穂市（人口 5 万 2000 人）を中心に保健、医療、介護と幅広く地域住民の健康を支える 265 床の中規模ケアミックス型病院である。

赤穂中央病院は平成 9 年 10 年と経営不振に陥ったが、現理事長就任を転機に抜本的な経営方針の転換により業績回復を果たしている。方針転換前の経営は、職員に対して閉鎖的で経営状態もブラックボックスで、職員側も組織に垣根がないという現在の風土とは違っていたようである。当時外来も入院も患者は一杯で現場は忙しく働いていたことからすれば、業績不振の原因は患者の集患力ではなく、経営に問題があったことは明らかであり、そのために管理もずさんで、原価管理は不在であった。

経営再建について、思いつくことは全て実行したという。まず、徹底した情報公開により危機意識を全社的に共有し、トップが責任をとるということで理事長の給与は半分にカットした。主任以上の職員を集めて、業績不振の状況があるがままに説明して協力するよう要請されたところ、職員も同調し理解して一丸となって変革への取り組みに協力した。前理事長についていた者も「自分たちがやってきたことが間違いだったのであれば、自分たちで直す」という気概で協力された。その次には、がむしゃらに経費削減をした。不要不急の支出を止め、徹底して経費削減し、とにかく利益を捻出することに邁進した。それらの結果として、平成 11 年度決算は医業総収入 5,355 百万円、経常利益 474 百万円で、創立以来の最高収益、最高利益となり、経営再建を果たした。

経営再建後も、伯鳳会が改革のたずなをゆるめることはなかった。光が見えてきたところで、今度は職員の士気を高める目標設定、将来への布石、人材育成への投資、新たな人事制度で職員に報いるよう舵取りして、常に時代を先取りした施策を次々と展開し、経営効率も高く毎期増収増益の好業績を収めている。

図表 4-4 伯鳳会の経営状況推移

<b>経営状況の推移</b>		単位:千円
	医業総収入	経常利益
平成 9年度	4,903,710	<b>-161,370 (-3.3%)</b>
平成10年度	5,016,820	<b>- 76,650 (-1.5%)</b>
平成11年度	5,355,340	<b>474,250 (8.9%)</b>
平成12年度	5,366,950	<b>444,140 (8.3%)</b>
平成13年度	5,641,450	<b>583,020 (10.3%)</b>
平成14年度	5,677,460	<b>608,393 (10.7%)</b>
平成15年度	5,973,056	<b>606,138 (10.1%)</b>
平成16年度	6,299,577	<b>719,617 (11.4%)</b>
平成17年度	7,181,614	<b>909,594 (12.7%)</b>

- Medical Co. Hakuohokai -

出展：伯鳳会経営情報課資料

### (3) 伯鳳会の経営の特長

#### ①チームとしての組織

伯鳳会は経営トップ主導型の組織で、先にあげた合議制による愛仁会の経営とは対極に位置する。しかしながら、詳細をみると経営者のリーダーシップと職員の全員参加型の運営がうまく調和する経営であることがわかる。

理事長である古城は「我々はチームだ」とする。スポーツのチームや軍隊と同じで、個人の能力を最大限に発揮して、チームとして勝利することが事業だと定義している。勝つためには各メンバーが自分の最大限やるべきことを常に考えることが求められる。勝つこと以外に何の価値も認めてはいない。このことは、経営トップである理事長についても例外とはしておらず、むしろトップの立場で報酬や経費をはじめ率先垂範してルールを遵守することを徹底している。古城は自らの報酬が上がるより、病院の利益の向上に喜びを感じるという。

伯鳳会では、一方で「インナーフットボールを大切に」とも言われている。これは、仕事をしていく中で各々の価値観は大事にしないといけないということを意味する。チームとしての勝利の実現とメンバーにとっての価値観の尊重、伯鳳会はその両面を中核に運営されている。そして、赤穂中央病院にとっての勝利とは、経営理念の達成であるとしている。

#### ②経営理念

経営理念について、古城は経営者の持つ願望が経営理念だと考えている。営利組織

においては、利益のためという価値が経営方針を受容したり協働するための大義となり得るが、非営利組織においては、営利性とは異なる協働原理を定める必要がある。古城は、医療人が結集できる共通の理念とは、社会正義に基づく理念、他社の幸福に通じる理念、自分の幸福に通じる理念であって、職業倫理との整合性、社会への貢献、自己実現、そして困難であるが不可能ではないこととしている。伯鳳会の経営理念は2003年に今の形に確立しているが、(1)医療水準に関すること、(2)患者への愛情と尊敬、(3)地域社会への安心の提供、(4)周囲との連携、(5)社会貢献による自己実現について謳っており、なかでもとりわけ「いつでも誰でも診る」という平等医療にこだわりを持ち最も大事にしている。

### ③経営指針書の活用

この理念実現の仕組みとして、伯鳳会では経営指針書というものを2001年から策定し、理念の実現に導くための法人全体から施設、部署にいたるまでの作戦をここに記している。伯鳳会の全メンバーにとって、この経営指針書は最も重要なツールとされ、バイブル的なものと位置付けられる。経営指針書の内容は、まず経営理念が掲げられ、経営戦略として外部環境分析・内部環境分析があり、当該年度の重点目標、新規事業計画を示し、医業収入・医業総利益・経常利益や目標患者数・件数といった法人全体の経営数値目標を定めている。その次に事業所別、診療科別、委員会別といった部署別の経営計画から全体が構成されている。

経営指針書の策定手順は、古城が2月中に経営数値目標を作って各部署に示達する。各部署では、その経営指針を受け、トップの示した目標を分析し理解して、自分たちが成すべきこと、なおかつやりたいことや新しい取り組みを盛り込んで提出される。それを基に各部署の責任者と面接を行い、各部署の内容と法人全体の目標の整合性を確認し、数値目標のすり合わせをし、3月初旬までに完成させる。3月の半ばには発表会を開催し、経営指針書が全員に配布され、次の年度の経営計画をどう進めるのかをメンバー全員で共有する。経営指針書の内容は、新入職員にいたるまで個人個人の人事考課にもリンクしている。

各自の業務目標の中に部署の内容を落とし込む。上位等級や管理者は、法人全体の業務目標のウエイトが段階的に高くなっている。人事考課で、報酬・昇格・昇進の全てに反映させており、半期ごとに理事長が1人ずつ全員面接を行い、進捗状況のチェックをしている。個人の目標が達成できたら部署の目標が達成でき、部署の目標が達成されたら法人全体の目標が達成できるようにリンクさせている。そういうことを毎年積み重ねて進化している。

図表 4-5 伯鳳会の経営指針書の内容

## 理念実現への仕組み＝経営指針書

- 1、財務目標：経常利益目標、自己資本比率目標
- 2、外部環境分析：社会、業界、地域、競合他社
- 3、内部環境分析：技術、設備、立地、人材
- 4、今年度重点目標：課題の克服、強みを伸ばす
- 5、新規事業計画：増収達成、将来を作る
- 6、目標、計画の末端への浸透、落とし込み
- 7、実行、反省、改善

- Medical Co. Hakuhokai -

出展：伯鳳会経営情報課資料

### ④目標に対する執着

目標に関しては、期限と責任者を定めて出来る限り数値化に努めている。また、目標数値は、実現可能性をスタッフと意見交換しながら最終的に決定する。数値目標は、毎年ほとんどの項目が前年目標を上回るという。しかし、スタッフは自律的に、医療制度や介護保険などの外部環境の変化があろうとも、全員が数値は必ず達成しないとイケないという意識を持つ。結果として細かい数字が未達になることはあるにしても、事業所ごとで未達になることはないという。このことは、経営指針書が全職員に行き渡り理解されることにより、法人・病院・部署における目標が共有され、それを基に部署内で検討を重ね、同時に職員の経営参画意識も高まるという効果によるものである。経営指針書をもとに職員は、必達とされる目標や方針の実現に向けて、努力して問題解決行動をとり自律的に動く。また、各事業所、部門の責任者 30 名が集まり開催される月次決算報告会では、チェックとアクションが厳格に行われ、この循環を機能させている。

### ⑤人事考課制度

一般に病院では、医師の多くが大学医局派遣でこれらの医師は帰属意識が薄いと考えられることもあり、まだ年功序列の賃金制度をとるところが多いが、伯鳳会では、2001 年に医師を含めた全職員に対する人事考課制度に基づく賃金制度を導入している。伯鳳会の制度は、(1)能力開発の意欲、(2)業務向上の推進力、(3)モラルアップを目指しており、人事考課というより、むしろ職員の意識を刺激するための自主的な目標管理に重きを置いている。

具体的な体系は、医師職、総合職、技能職の 3 つに分けて設定されている。医師職は、月例賃金に相当する基本年俸と賞与にあたる業績年俸制からなる。経営指針書に基づく各診療科の外来・入院患者数、手術件数、検査数といった業績目標を受けて、

各医師ごとに2～4つの業績目標を設定する。医師の人事考課に関しては、法人全体、診療科、個人の業績を1：1：1の比率として評価している。その他の総合職・技能職は、経営指針書の所属部門ごとの目標と、職種・等級別の必要能力要件などをまとめた課業一覧表、職能要件書にもとづいて個人目標を設定していく。法人全体の目標を当該部署の個人目標に落とし込むことで、トップの方針と職員個人のベクトルをあわせることができる。

職員は、能力開発・教育の体系・職員を育成する制度として理解しており、管理されるのではなく自己管理するというように受けとめている。また、目標を持って取り組むことによって自分が評価されるという意識も芽生えており、人事考課があることによってステップアップできると考えているといい、目標への挑戦を促すシステムとして機能している。

#### ⑥ガバナンスの機能

理事長である古城は、当院を自分の病院というよりも職員の病院と考え、「職員は株主」としている。理事長職を始めたときに、組合を作ろうと企業内労働組合の組成を考えている。人事考課を導入し、経営指針書を定めて、経営者の力が強くなりすぎてしまえばバランスの良い経営にならないと考えたからであり、そこで職員会というものを作った。その職員会では、報酬に関するアンケートを行ったり、年に数回の労使懇談会を行い、経営者が職員サイドの意見を吸収する場としている。上場企業では株主のチェックがあるのと同様に、伯鳳会ではそれと同様に経営者にとってのカウンターパートとして牽制機能を持つことやステークホルダーの1つである職員意見の反映することが必要だと考えられており、バランスのとれた経営を目指している。

#### ⑦垣根のない組織

赤穂中央病院の特長として、組織に垣根がないことがあげられる。組織図はあるが、薬剤部であろうと医事課であろうと看護部であろうと全然垣根がないという。一般的に病院では職種で分かれ、少なからず軋轢があり、他の職種が干渉することを嫌う傾向がある。しかし、当院では職種間のヒエラルキーはなく、トップの方針に従い経営指針書に則って目的を達成するためには、組織横断的な行動をとり、当該部署に院内全体が各職種の知識を持ち込んで問題解決や課題達成にあたるという。それにより目標達成に要する時間も少なくすむ。

DPC 試行的適用病院 62 施設の DPC が可能になったのは 2004 年 4 月からであるが、直ちに 4 月から請求ができたのは、民間病院では赤穂中央病院を含む 3 病院だけであった。DPC による包括評価支払制度を導入するためには、医師に限らず多くの職種の協働が必要とされる。このスピードと機動力は垣根のない組織からくるものである。

### (4) 伯鳳会の原価計算

#### ①原価計算導入の経緯

赤穂中央病院の原価計算は、在庫の削減、各部署の手持ち在庫の削減、必要材料の定数管理から始まっている。その後、DPC 導入が課題とされたこともあってコスト管

理の必要性が増し、それぞれの診療工程をデザインするクリティカルパス<sup>24</sup>を基に、材料費、人件費、経費といった原価を把握する必要性が起り、クリティカルパスの採算性を確認することを目的に原価計算に取り組まれた。

## ②原価計算委員会

一般に病院の原価計算構築では経理担当部門、あるいは企画部門が進めるケースが多い。しかし、当院の原価計算構築において特長的なのは、原価計算委員会を設置し、メンバーがクリティカルパス委員会とほぼ重複していることである。メンバー構成は、中央材料室、総務、看護部長、システム（担当）、中央倉庫（薬品・資材管理担当）などのほか、必要なときは放射線科や検査室も入り、関連のスタッフ部門が全部参加している。

## ③原価計算の活用方法

原価計算によるデータは、疾患ごとのクリティカルパスを新たに設定したり、変更するとき、その標準診療プロセスの採算面の評価に用いられている。また、そういった標準診療プロセスで採算性の合わないものについて、原価の面で改善するようにクリティカルパスを再構築している。例えば、胆石症の手術で腹腔鏡下胆嚢摘出術については、予想に反して赤字であった。そこで、手術後の胸のレントゲンは医学的見地で問題なければ2方向ではなく1方向で良いのではないか、検査について包括点数となる入院時ではなく事前の外来にシフトしてはどうかと、検査の試薬管理を徹底するといった見直しにより、診療収入に対して利益がプラスになる工程に再構築された。このように、クリティカルパスに基づく原価計算では、原価企画ともいえる改善活動が全職種参加の下で行われている。ここで重要なのは、医療の質の維持を妨げることなく原価低減を行うということであり、この意味において、前述のように原価計算に多くの現場スタッフが深く関わっていることは大きな意味を持つ。

## ④計算方法

赤穂中央病院の原価計算は、診療行為別の原価標準による標準原価計算にあたるもので、手順としては部門別原価から診療行為別原価標準を設定し、最終的に疾患ごとの標準診療工程を示したクリティカルパス上にその行為別原価標準を展開して、疾患別原価計算を算出している。部門別原価の把握では、本部費（事務部門経費、建物減価償却費など）を利益発生部署に配賦して計算する。配賦方法は、科目ごとに配賦基準を定めて科目内容により直課、職員割、患者数割、面積割で配賦し、これに基づいて「病棟1床当りの1日コスト」「手術室1時間当りのコスト」「放射線科のCT検査1件当りのコスト」などの原価標準を算出する。つぎに当該クリティカルパスに使用する薬剤・材料等の原価と各作業の所要時間から求める人件費、1日当りの病棟管理費等を合計することにより、そのクリティカルパスの原価を算出している。

## ⑤計算結果の公表

---

<sup>24</sup> クリティカルパスとは、医療の内容を評価・改善して、質の高い医療を患者に提供することを目的に、検査予定、治療内容、リハビリ計画、いつ頃どの状態になれば退院するのかといった、入院から退院までの計画を立てた工程表で、計画を立てて医療を行うことにより、無理・無駄・むらをなくし、確実に診療を進めることを目指す。また、立てた計画を定期的に評価することにより、常によりよい医療を提供することができ、医学の進歩に合わせた医療を提供できると考えられている。

貸借対照表・損益計算書・資金繰表をはじめとする財務内容を職員全員に公開している。月々では各事業所・部門の責任者が集まる月次決算報告会で資料を渡し、各責任者から事業所・部門で説明されている。また、医師には医局会で全員に渡される。半期ごとの決算の内容は全職員に直接配布している。クリニカルパスに関する原価情報も、このなかで公開されている。このように、伯鳳会では、経営の透明性が重視されている。

#### ⑥今後の原価計算の展開予定

当院の原価計算は、標準原価計算における原価標準の設定と伝達のステップである事前管理であり、現在はクリティカルパスに基づいて診療を行った場合の収益について、シミュレーションとして採算性を評価し現場スタッフに伝えているところにとどまっているが、今後はそれを実際の患者個々に結びつけて、電子カルテ上のクリティカルパスの横に原価を入れることも考えられている。そうすれば医師がオーダー<sup>25</sup>を出す時に即時に把握されるとしている。

#### ⑦原価管理に対する考え方

当院では、クリティカルパスの採算性の評価により、疾患別原価計算は出しているものの、部門別原価計算は算出していない。部門別原価計算の算出は、実際にはクリティカルパスに基づく疾患別原価計算を算出する過程で計算はされているが、当院では部門別原価計算を算出することに意味を見出していない。

その理由の1つは、原価計算を診療科の評価に用いた場合には、医師のモチベーションを下げてしまうということがある。医師の活動は院内で特定の場所や特定の業務に限定できないため、その活動を詳細に把握して会計上正確に表現することが困難であり、原価計算結果を正当な指標とすることに医師が納得しない。当院でも部門別原価計算を出してはみたが、議論の末に「医師の意欲がなくなるので辞めたほうがよい」ということになったという。

2つ目には、実際に原価計算を出していくと、手術室や放射線科などの多額の設備投資を伴う部門では、収益である診療報酬と比較してマイナスになり、設備投資の少ない病棟やリハビリはプラスになるということがある。

3つ目には、新しい手術に取り組むことに対してバイアスがかかると考えられていることがある。現在の利益ばかり追求して、質の向上を図らなければ、永続的に価値を創出し、利益を生みつづけることはできない。理事長は診療科に対しては、地域で占めるシェアとそのための内容を重視しているので、医師には質を高めるために新しい手術に取り組んで欲しいと考えている。部門別原価計算により業績評価をすると、採算がとれない新しい手術を医師がしなくなる。当院では、糖尿病の教育入院は経常利益率が30%で、胆嚢胆石症は3%と、概して外科系よりも内科系疾患の方が利益率は高いという結果が出ている。医師が糖尿病のコントロールばかりするようになって困るのである。せつかく、脳神経外科の医師が新しい手術に取り組んでいるのに、そういった手術をするためには、高い器械の購入や時間外労働といった新たなコストがか

---

<sup>25</sup> オーダー：患者の診断や治療に関して、医師が出す投薬、注射、検査、処置、リハビリ、手術等の指示のこと。

かるために、自分の診療料がマイナスになることを恐れて足踏みされることは避けなければならない。その他、当院ではいろいろな手術をさせることが魅力で医師が集まっているのに、新たな手術の取り組みを阻害することがあっては医師の確保にも支障をきたしかねない。それらの配慮から部門別原価計算は算出していないのである。

#### （５）伯鳳会における原価計算の役割

赤穂中央病院では、業績不振から這い上がるために徹底して原価低減を行ったが、立ち直りの時にはコストを抑え、それが軌道に乗ってからも継続することで職員全員が経営意識につなげている。経営再建を果たして後の経営意識とは、コスト削減という小さな考えだけではなく、職員全員が法人全体の経営を安定させて良くすることで、より良質な医療・介護を実践して、自分たちの自己実現につなげるという意識である。当院の利益に対する考え方は、単に目前の利益を追求するのではなく、質の向上を図らなければ永続的に価値を創出し利益を生みつつけることはできないというもので、当初の原価計算の導入の目的も診療プロセスをデザインするクリティカルパスにおいて質を重視しながら経済的な効率性を達成するということが発端となっている。したがって、赤穂中央病院における原価計算の役割としては、業務プロセスの改善であるといえる。

また、赤穂中央病院でのインタビューでは、原価計算の役割を何だと考えるのかという質問に対して、以下のようなコメントを得ている。

- ・ 原価計算による情報は、職員のモチベーション向上に一役かっていると思う。経営数値を達成することは、末端の職員にとっても非常に誇らしいことだよね。うちでもみんな喜んでいるものね。(古城理事長)
- ・ 研修会とかで外に出た時に「なんだうちの病院やれるんじゃないか」ということで勇気付けられることがあると思う。そうするとすごくモチベーションがあがります。(看護部長・経営管理部部長代行)

このように、当院では原価計算から得られるの情報により、自分たちの努力による成果が可視化されることで、職員たちのモチベーションが促されるとしている。チームとしての組織が結束して経営数値を達成することは、そのメンバーとして非常に誇らしいことであり、経営の透明性により管理会計からの情報を知り得ることで、職員が所属する組織の成果を認識することは、自らのモチベーションの向上にも役立つといえる。



## 第5章 管理会計の有効性とその発展

### 第1節 DPC対象病院における原価計算の役割

本章では、本研究の設定課題である DPC 対象病院の経営において、原価計算が果たし得る役割を導き出す。考察にあたっては、原価計算の役割に関して、①目的、②利用者、③提供情報の内容、④効果、⑤原価計算の段階、といった観点をを用いるが、進め方として、第3章の先行研究の知見から①目的を整理して、第4章での2つの医療法人の具体的なケースから、残り4つの観点をを用いて病院原価計算の役割を考察する。

まず、目的について、第3章で確認した井出(2000)、河野(2006)、荒井(2001a)の内容を対比して整理する。過去の一定期間の損益を医療サービス管理のために設定した原価部門・原価単位ごとに把握し、損益の内容を明らかにすること(井出, 2000)と、アカウントビリティに関して、正確な財務諸表を作成し、真実の経営成績・財政状態を外部者に報告するという外部報告目的(河野, 2006)とは、財務状況の数値を算出しておくという意味で「財務的計数管理目的」としてまとめることができる。

また、河野(2006)のいう、内部管理の中の原価管理、予算管理、基本計画という3つの目的に対して、井出(2000)と荒井(2001a)が示す目的の内容をそれぞれ対応させてみると、原価管理に必要な資料の提供としての「原価管理<sup>26</sup>目的」、予算の編成・統制に必要な原価資料の提供という「予算管理目的」、医療サービス事業の基本計画設定に必要な情報提供という「経営意思決定目的」に大別できる。さらに、荒井が品質管理と原価(効率性)管理を統合的に発展する可能性も秘めるとして示す診療プロトコルマネジメントは、「業務プロセス改善目的」とできるであろう。以上より、病院における原価計算導入のねらいをまとめると、計数管理、原価管理、予算管理、経営意思決定、業務プロセス改善、という5つの目的に集約される。

これらの目的について、荒井(2001a)(2001b)における聖路加国際病院と、本論文で調査した愛仁会および伯鳳会のケースから、情報利用者としてはどの階層が、原価計算からのどういう情報内容を使って、どういった効果を上げるのか。そのためにはそういう段階の原価計算を必要とするのか、という具体的な役割をあてはめてみる。

#### 1. 財務的計数管理

原価計算の目的の第1段階は、費目別原価計算による病院全体の財務状況や部門別原価計算による部門ごとの損益状況の把握により病院の利益構造を認識するという財務諸表作成である。この役割は、会計の領域としては財務会計にあたるもので、情報の利用目的は一部の病院幹部、あるいは資金調達先である金融機関といった外部者に対して過去の業績を報告する意味合いがある。

このことは、愛仁会のケースでは、理事会あるいは本部の経営層が、部門別原価計算により、そこから得る傘下の病院の採算性に関する情報を確認して、経営上のチェックポイントにしていることが財務的計数管理にあたる。

また、先行研究であげた2002年の医療経済研究機構の会員病院に対する調査において、病院部門別原価計算の活用方法の質問に対しては、「少数の幹部(理事長、院長、

<sup>26</sup> 本論文での原価管理の意味は、原価低減・原価引き下げを総称する伝統的コストマネジメントと同義であって、戦略的意思決定や新製品開発などに用いられる戦略的コストマネジメントの意味は含まない。

事務部長等)が経営情報の1つとして活用している」が8割以上を占めていることからわかる。

## 2. 原価管理

原価計算の最も直接的な役割は、原価低減である。経営者あるいは部門担当者が、病院の費用を部門別あるいは疾患別といったより細かい粒度で原価がどのような態様でかかっているのかを把握することで、経営の無駄を認識して原価を低減することである。とりわけ、手術などの行為を除いて実施される医療サービスの内容や回数に関係なく、1日あたりの疾患ごとで診療報酬点数の定められるDPCによる包括評価支払いは、この原価管理の役割は病院にとって非常に重要な意義を持つ。

赤穂中央病院の事例でも、DPC導入を契機にコスト管理の必要性が増し、材料費、人件費、経費といった原価を削減するために原価計算に取り組まれている。ここでは、医師・看護師・技師・事務員といったあらゆる職員により、行為別および疾患別原価計算による診療行為別原価情報を、それぞれクリティカルパスが示す疾患別の採算性を確認することで、原価低減に成功して病院の好業績に結びついている。

## 3. 予算管理

愛仁会の事例では、事業計画により定められた経営目標としての予算について、部門別原価計算による各部署の損益情報から、本部の経営管理層が経営上の異常値を早めに察知して対策するようにされていた。

また、経営管理層に限らず広く原価情報を公表するとともに、限界利益や管理可能利益の明示により原価責任単位の業績を明確にし、部門担当者レベルで採算性を認識させ、自部署の経営管理上で操作可能にして、予算管理・業績管理の効果をあげることにつなげている。愛仁会が高い効率性のもとに優れた経営結果を出していることは、病院においてもこの予算管理・業績管理としての役割が効果をあげていることを示している。

## 4. 経営意思決定

先行研究の荒井(2001a, 181-183頁)および同(2001b, 36-39頁)で先進的事例としてあげる聖路加国際病院のケースを通じて、採算分析・損益分岐点分析や業績評価といった目的に加えて、事前的に決められた特定の目的のためだけでなく、将来生じるであろう様々な意思決定の際に利用できる基礎データとして部門別原価情報を蓄積しているという面でも大きな意義があることが示されている。

また、愛仁会のケースでは、部門別原価計算の活用事例として、経営管理部門が、病棟ごとで何名の看護師を必要とするか、といった部門の適正人員配置を意思決定するための基礎資料として部門原価情報を用いている。

これらは、経営幹部において病院が新たな事業を手掛けるか否か、あるいは人員配置、施設整備計画、医療機器の購入といった人的な資源や物的な資源を投入するか否かといった経営における意思決定において、原価計算による損益情報から部門や当該医療サービスの採算性を認識して費用対効果を測定することで、判断基準として利用するというものであり、種類としては部門別あるいは疾患別原価計算による情報が要求される。

## 5. 業務プロセス改善

赤穂中央病院の看護部長のインタビューで、それまでの腹腔鏡下胆嚢摘出術の診療工程では不採算であったことについて、クリティカルパス上に診療行為別原価情報を展開して、術後レントゲンの方向数の削減、検査の入院前の外来診療へのシフト、検査に関する試薬管理の厳正化というように診療工程を組換えて、プラスに転じたことが改善事例としてあげられている。また、そこにおいては全職種の知識を総動員して、質と効率性を両立している。このように、病院の原価計算では、診療工程を再構築するとき、個々の診療行為別原価情報から、最適な業務プロセスへ導くことにも有効であるといえよう。

一般に、「医療の品質を上げるには、より多くの資源を投入しなければならない」という命題を医療人も含めて多くの人は正しいと感じている。しかし、医療については必ずしもそうではない。例えば高額な抗生剤を無用に投与すると耐性菌の発生を促し、感染管理上で質を低下させることもある。やみくもに原価を削るのではなく、適正な材料や薬剤といった医療資源投入量や回数を医学的見地と財務的見地の両面でデザインすることは、医療の質を向上することにもつながる。この意味において、病院原価計算は大きな役割を果たす。

図表 5-1 原価計算の役割の要約

	原価計算の役割	会計の種別	利用者	提供情報の内容	効果	原価計算の段階
1	財務的計数管理	財務会計	外部者 経営者	病院損益 部門損益	・病院業績の確認 ・利益構造の確認	費目別 部門別
2	原価管理	管理会計	経営者 職員	部門損益 疾患別損益	・原価低減	部門別 疾患別
3	予算管理	管理会計	経営者 職員	部門損益	・予算統制 ・部門業績評価	部門別
4	経営意思決定	管理会計	経営者	部門損益 疾患別損益 診療サービス損益	・設備投資、人員配置における意思決定の根拠	部門別 疾患別 行為別
5	業務プロセス改善	管理会計	職員	資源投入量 データ	・質と効率化の両面を考慮した最適診療プロセスの構築	行為別

## 第2節 DPC対象病院における新たな役割

### (1) 職員モチベーションの向上

以上のように、原価計算は病院にとって、財務的計数管理、原価管理、予算管理、経営意思決定、業務プロセス改善といった5つの分類において役割を果たすことがわ

かった。しかし、ここでもう1つの役割として、原価計算から得られる情報により職員のモチベーションも向上していることがあげられる。人が自らモチベーションを感じるためには、成果を確認することのできる基準を必要とする。例えば、個人の業績による昇進・昇格、学会での発表、QC大会で実績を報告することなどはこの基準にあたるであろう。しかし、原価計算によって損益情報が得られれば、継続的に数値として目に見える形で成果を認識することが可能であり、職員の使命感、満足感を充足し新たな外発的・内発的報酬への期待にもつながって、モチベーションに働きかけることになる。このことは、その他の役割のように病院自体が直接的な目的として認識しているわけではないが、愛仁会の事例、伯鳳会の事例において「職員のモチベーションの向上にも役立つ」ということが証言されていることからすれば、そういった役割も担うといえる。

## (2) 愛仁会と伯鳳会の共通点

効率性が高く好業績を収めるベストプラクティスとして、愛仁会と伯鳳会を今一度比較すると、その経営において愛仁会では合議制による民主経営を経営哲学としているのに対して、伯鳳会はトップダウン型のチームである点が、決定的に違うところだといえる。しかしながら、その他については非常に多くの点で共通していることがわかる。つまり、2つの医療法人で構造そのものは違うものの、病院経営における過程において特徴的な組織の考え方や施策についてほとんどが共通しているということである。それぞれの医療法人が高い経営成績を収めていることについて、民主経営やトップダウンがそれぞれの経営を成り立たせているもとになっていることには間違いはないが、「民主経営が強さの源泉である」あるいは「トップダウン型チームによる経営が強さの源泉である」ということだけによってDPC対象病院としての優秀さの説明はつかない。むしろ、それ以外の共通点が2つの医療法人の高いパフォーマンスに大きく作用していると考えられる。

共通点をあげてみると、まずそれぞれ法人で理念について掲げるだけのものではなく日常業務の中でも実践的な規範として機能していることがあげられる。また、2つの法人では、愛仁会では合議制、伯鳳会でもチームとして積極的に職員の意見を取り入れており、ルールを決定する際に職員の意見が反映されるしくみを持つこと、また原価情報を含む経営成績は包み隠さず広く職員に報告され、経営の透明性が図られている。これらのことは、経営者層や管理職に限らず個々の職員全員が参画して経営にあたっていることにつながっている。また、いずれの医療法人も職員教育を最も重視し人材育成に努めている。

## (3) 職員モチベーションがもたらすもの

これらの共通点について、何が基になっているのかさらに源流を洞察すると、いずれも職員の中に内在するもので、職員のモチベーションに深く関わっていることがわかる。こういった意味で、原価計算は、別の役割としてモチベーションの向上にも働きかけるもので、そのことは組織の経営成績に大きな影響を及ぼすといえる。

図表 5-2 愛仁会と伯鳳会の比較

		愛仁会	伯鳳会
経営管理 体制	相違点	民主経営 合議制が中心	トップダウン型のチーム
	共通点	理念の機能 (経営管理システムの中核価値)	理念の機能 (経営管理システムの中核価値)
		全員参画の経営	全員参画の経営
		ルール決定時の職員意見の反映	ルール決定時の職員意見の反映
		職員に対する経営の透明性	職員に対する経営の透明性
		職員教育の重視	職員教育の重視
		ガバナンスの機能	ガバナンスの機能
		経営目標に対する執着	経営目標に対する執着
		成果の反映される人事制度	成果の反映される人事制度
原価 計算	位置付け	民主経営のツール	クリティカルパスの経済性評価
	主たる目的	部門採算性	製品採算性
	原価情報の利用者	部門の利用を前提	部門の利用を前提
	職員の納得性	納得している	納得している

## 結 論

先行研究、および質と効率性を両立しているDPC対象病院（医療法人）の事例から、原価計算は病院にとって、財務的計数管理、原価管理、予算管理、経営意思決定、業務プロセス改善といった5つの分類において役割を果たすことが具体の事例でもって確認された。

さらに、職員のモチベーション向上に働きかけるという役割も担っており、病院の経営成績に大きく関わる基本思想や経営戦略が正常に機能することにもつながることがわかった。そのためには、経営管理層のみが管理会計による情報を独占するのではなく、部門責任者や現場レベルにも開放すること、組織と構成員のそれぞれが掲げる目標の整合性を高め、管理会計による情報を職員が自立的に活用し得る土壌を構えることが必要とされる。これらのことから、DPC対象病院、あるいは他の種別を含む病院全体において、管理会計を導入するにあたり、単なる抽象的な目的だけでなく、詳細な役割を十分認識して、あらゆる経営施策と統合的に機能するよう配慮することが必要であるといえよう。

さらに、原価に対する考え方において、2つの医療法人とも、コストはマネジメントしなければならないが、短期的視野に基づく単なる削減や引き下げであってはいけないとしている。長期的な視野でみて将来価値を生むであろう質にかかわる原価は、費用とみなすのではなく、投資として認識するような戦略的コストマネジメントでないといけないと考えていることで共通している。

「進化」という言葉について紐解くと、「生物が、周囲の条件やそれ自身の内部の発達

によって、長い間にしだいに変化し、種や属の段階を超えて新しい生物を生じること」とある。これまで病院は、出来高の診療報酬制度と国民皆保険制度に護られた環境の中で、管理会計システムを必要としてはいなかった。しかし、少子高齢化・医療安全対策・保険財源問題・患者意識の昂揚など激変する環境において、経済的負担および社会的資源配分の問題という避けがたい大きな課題に対処するうえでは、国内外や他の産業において発達し蓄積されてきた管理会計の英知を駆使して、そういった環境に適合するように、病院は種や属の段階を超えて新しい組織に進化しなければならない。

## 参考文献

- H.T.ジョンソン・R.S.キャプラン (1992) 『レレバンス・ロストー管理会計の盛衰』 鳥居宏史訳, 白桃書房。
- レスター・M・サラモン (1994) 『米国の非営利セクター入門』 入山映訳, ダイヤモンド社。
- 明石純 (2005) 「医療組織における理念主導型経営」『組織化学』第 38 巻第 4 号, 22-31 頁。
- 浅田孝幸 (2002) 『戦略的管理会計』 有斐閣。
- 荒井耕 (2001a) 「病院原価管理論」一橋大学大学院商学研究科 博士論文。
- 荒井耕 (2001b) 「病院原価計算の先進事例：聖路加国際病院における部門別原価計算」『経営研究』第 52 巻第 2 号。
- 荒井耕 (2004) 「病院界における部門別原価計算システムの現状」『企業会計』第 56 巻第 2 号
- 井出健二郎 (2000) 「病院の経営・管理会計技法」(木下照獄・野村健太郎・黒川保美 編著『政府/非営利組織の経営・管理会計』創成社, 223 頁)
- 今中雄一編著 (2003) 『医療の原価計算』、社会保険研究所。
- 遠藤久夫・池上直己編著 (2005) 『医療保険・診療報酬制度』 勁草書房。
- 岡部陽二 (2002) 「病院経営への株式会社参入の是非を問う」『金融経済』第 9463 号, 2-8 頁。
- 奥林康司編著 (2003) 『人的資源管理』 中央経済社。
- 加登豊 (1993) 『原価企画－戦略的コストマネジメント』 日本経済新聞社。
- 加登豊・山本浩二 (1996) 『原価計算の知識』 日本経済新聞社。
- 加登豊 (1999) 『管理会計入門』 日本経済新聞社。
- 加登豊 (2004) 「日本の品質管理を鍛える：「失われた 10 年」からの教訓」『一橋ビジネスレビュー』52 巻 3 号 (2004 年冬号)。
- 金井壽宏 (1999) 『経営組織』 日本経済新聞社。
- 河野充央 (2006) 「医療原価の分類/管理/計算方法」(木下照獄・河野充央・堀井照重 編著『病院管理会計』五絃社, 69 頁)
- 河田信 (2004) 『トヨタシステムと管理会計』、中央経済社。
- 厚生労働省編 (2005) 『厚生労働白書 平成 17 年版』ぎょうせい。
- 島田恒 (1999) 『非営利組織のマネジメント 使命・責任・成果』 東洋経済新報社。
- 島津望 (2005) 『医療の質と患者満足』 千倉書房。
- 田中滋・松原由美 (2004) 「医療法人のガバナンスについて」『医業経営の非営利性に関する調査・研究 平成 15 年度 総括・分担研究報告書』厚生労働科学 特別研究事業。
- 谷武幸編著 (2004) 『成功する管理会計システム』 中央経済社。
- 高瀬浩造・阿部俊子編著 (2000) 『エビデンスに基づくクリニカルパス』 医学書院。
- 立川幸治・阿部俊子編著 (1999) 『クリティカル・パス』 医学書院。
- 松尾貴巳 (2005) 「医療組織と BSC」『ビジネスインサイト』第 12 巻第 4 号 (No.48, Winter 2004)。

- 松田晋哉編著（2003）『21世紀の医療と診断群分類』じほう。
- 松田晋哉編著（2005）『DPCと病院マネジメント』じほう。
- 真野俊樹編著（2003）『21世紀の医療経営 非営利と効率の両立を目指して』薬事日報社。
- 真野俊樹編著（2004）『医療マネジメント』日本評論社。
- 溝口一雄編著（1987）『管理会計の基礎』中央経済社。
- 吉川武男編著（1997）『日本型ABCマネジメント』、生産性出版。



## ワーキングペーパー出版目録

番号	著者	論文名	出版年
2005・1	赤阪 朋彦 大橋 忠司 北林 明憲 中島 良樹 古谷 賢一 山本 守道	官僚制組織における個人の自立性支援 ー大手企業 4 社のアンケート調査からー	4/2005
2005・2	手島 英行 柳父 孝則 山本 哲也 和多田 理恵	人材ポートフォリオにおける人材タイプ別人的資源管理施策の 考察ー職務満足要因の探求と職務満足次元との関係ー	4/2005
2005・3	芦谷 武彦 栗岡 住子 佐藤 和香 村上 秀樹	企業組織における正社員とパートタイマーの価値観、準拠集団、 成果に関する考察ー物品販売会社 A 社のアンケート調査からー	4/2005
2005・4	裊 薫	会社分割を利用した事業再生手続モデル	9/2005
2005・5	和多田 理恵	ベンチャー系プロフェッショナル組織におけるコア人材のコミ ットメントに関する研究ー伝統的日本企業との比較分析ー	10/2005
2005・6	本郷 晴	特殊鋼の製品開発マネジメント	11/2005
2005・7	高田 壮豊	Comparative Analysis of Organizational Commitment in Medical Professionals	11/2005
2005・8	松永 好弘	技術のモジュール化と転用の理論	11/2005
2005・9	加藤 正明	地域とモノの間におけるブランド拡張の研究ー適合基盤として のライフスタイルについてー	11/2005
2005・10	桑本 誠	民生用 AV 機器におけるモジュラー型製品の製品開発マネジメ ント	11/2005
2005・11	五味 嗣夫	中国で生きる日本型経営システムー蘇州進出日本企業の事例か らー	11/2005
2005・12	栗岡 住子	職務満足を高めストレスをコーピングする働き方の分析	12/2005
2005・13	北林 明憲	企業における経営理念の浸透策と浸透度についての研究 ーエレクトロニクスメーカーのドメインカンパニーの比較調査よりー	3/2006
2005・14	古谷 賢一	事業創成期における組織マネジメントの研究	3/2006

番号	著者	論文名	出版年
2006・1	岡田 齋 檜山 洋子 藤近 雅彦 柳田 浩孝	中小企業によるCSR推進の現状と課題 ～さまざまな障害を超えて～	6/2006
2006・2	陰山 孔貴	創造的な新製品開発のための組織能力－シャープの事例研究－	9/2006
2006・3	土橋 慶章	大学におけるバランスト・スコアカードの活用に関する研究	9/2006
2006・4	岡田 齋	企業の倫理的不祥事と再生マネジメント -雪印乳業と日本ハムを事例として-	9/2006
2006・5	檜山 洋子	中小企業におけるコンプライアンス体制とその浸透策	9/2006
2006・6	山下 敦史	医療機関における IT 活用能力向上に関する研究	9/2006
2006・7	岡島 英樹	太陽電池事業におけるイノベーションの進展 －SA 社を事例として－	9/2006
2006・8	柳田 浩孝	中小企業取引における CSR を通じたメインバンク機能の再構築	9/2006
2006・9	湊 則男	環境投資におけるリアルオプションの適用	10/2006
2006・10	榎 浩之	製造業における技能伝承のマネジメントについての一研究 量産機械工場における熱処理技能を事例として	10/2006
2006・11	藤近 雅彦	中小企業における CSR の推進とトップマネジメントのあり方	11/2006
2006・12	杉田 拓臣	DPC 対象病院における管理会計の役割と進化	11/2006