

新たな部門別原価計算システムの開発と 複数原価計算による医療サービスマネジメントの提言

許斐 正啓

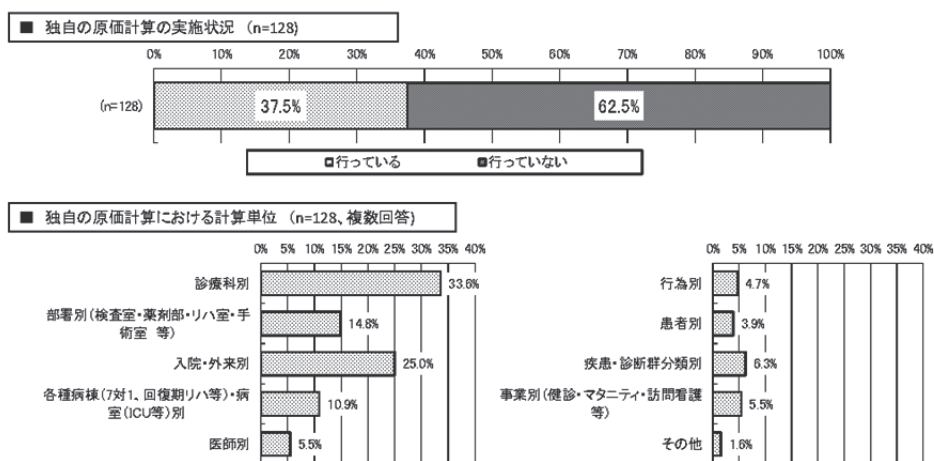
キーワード：管理会計、部門別原価計算、医療サービス、ベンチマーク、迅速性

1. はじめに

2013年7月17日に開催された中医協（中央社会保険医療協議会）医療機関のコスト調査分科会において、「医療機関の部門別収支調査」の中止が提案された。

有効回答率が過去最低の6.1%と低く向上の見込がえられないこと、結果が本来の目的であった診療報酬改定の議論に活用されていないことなどから、調査継続について議論の必要ありとされた。当調査の事後アンケート調査報告書では、参加施設のうち、病院独自の原価計算を実施しているのは37.5%であり、大病院であっても部門別原価計算に基づく管理会計が浸透しているとは言いがたい状況であると述べている。

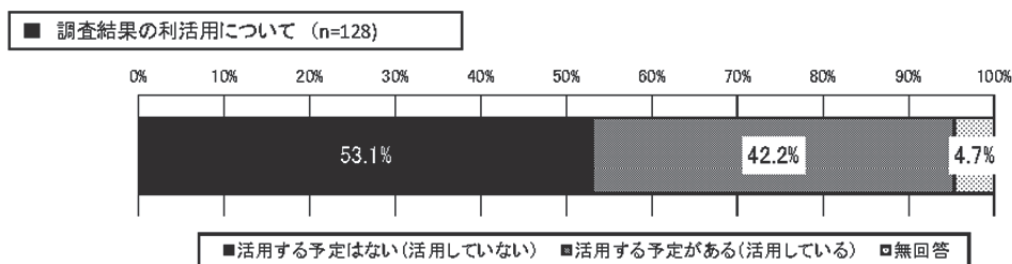
図表1：独自の原価計算実施の有無



(出所：中央社会保険医療協議会医療機関のコスト調査分科会資料)

また、参加施設のうち 53.1%が、今回の調査結果を今後の業務運営に活用する予定はないと回答している。

図表 2：部門別収支調査結果の利活用について



(出所：中央社会保険医療協議会医療機関のコスト調査分科会資料)

先進的な病院では、1980年代以前から部門別原価計算に取り組んでいる事例もある。2003年に導入されたDPC（DPC/PDPS）を契機として、原価計算の重要性が広く認識されるようになってきている。原価計算ソフトの普及やコンサル会社の導入事例の増加などもみられる。しかしながら、原価計算が医療サービスで広く普及し活用されているわけではない。

いくつかの先行研究で、医療サービスにおける原価計算の普及阻害要因が分析されている。荒井(2009)は、必要性の認識の段階での普及阻害要因として、病院経営環境、経営トップの原価計算に対する認識の2点、導入段階に関わる阻害要因として、経営管理体制の欠陥、管理会計能力の高い経営管理職員の不在、医療職員の経営管理意識の低さの3点、定期的な実施へと発展していかない普及阻害要因として、原価計算の情報システム化の困難性をあげている。

以上の阻害要因は、サービス業全般にあてはまるもの、病院組織固有のもの、多くの医療サービス組織が経営規模として中小企業レベルであることからくる経営資源の制約によるものが含まれている。

本稿では、新たな部門別原価計算システムの開発と複数原価計算による医療サービスマネジメントの事例を通し、医療サービスにおける原価計算の活用の在り方について考察、提言することを目的とする。

2. 原価計算理論と医療サービス業の特質

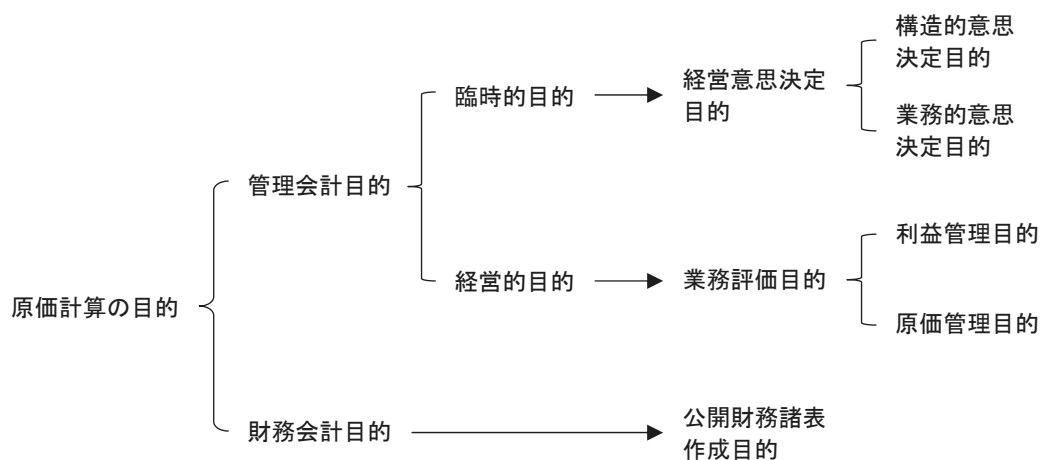
2-1. 原価計算理論の整理

管理会計の定義について、岡本(2008)は、「管理会計とは、企業の経営管理者にたいし、その経営管理に不可欠な経済的情報を提供するため、適切な数量的データを認識し、測定し、記録し、分類し、要約し、解説する理論と技術である。」としている。

原価計算の定義について、岡本(2000)は、「原価計算とは、企業をめぐる利害関係者、とりわけ経営管理者にたいして、企業活動の計画と統制および意思決定に必要な経済的情報を提供するために、企業活動から発生する原価、利益などの財務的データを、企業給付にかかわらしめて、認識し、測定し、分類し、要約し、解説する理論と技術である。」としている。

原価計算の目的については、財務会計目的、管理会計目的の両面について、下図のように整理している。

図表3：原価計算の目的

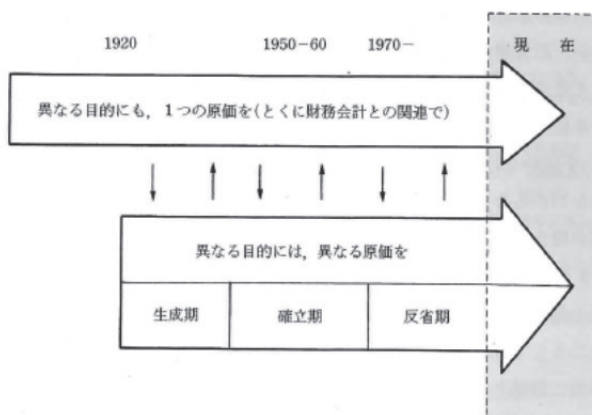


(出所：岡本「原価計算」)

ここで、岡本(2000)は、「原価計算では、計算目的がすべてを支配する。」として、原価計算目的によって適切な原価・利益概念が異なることを指摘している。「原価管理目的には、管理者にとって管理可能費か管理不能費かが問題となる。」「財務諸表作成目的には実際全部原価計算が適切な方法であるが、原価管理目的には標準原価計算こそ適切な技法である」、これらの内容を簡単な言葉で表現すれば「異なる目的には、異なる原価を」(different costs for different purposes)であるとしている。

岡本(2008)では、原価計算の歴史を踏まえ、この点について詳述している。医療サービスの原価計算を考えるにあたって有用であるので、少し長くなるが必要箇所を引用する。「原価計算の生成初期段階では、製品の製造に実際に要した原価が真実の原価(true costs)であると考え、実際全部原価さえ把握すれば、その原価データは真実の原価である以上、あらゆる目的に役立つと考えられていた。ところが市場における競争が激しくなり、企業が遊休生産能力を抱えている状態で、臨時の顧客からとびこんできた安い価格での注文を引き受けるべきか断るべきかについて、実際全部原価計算にもとづいて意思決定を行うと、咽喉から手が出るほど欲しい注文を、みすみす逃してしまうことがわかった。この場合には、受注価格が安くて実際全部原価を回収できなくても、注文を引き受けることによって新たに増加する売上高が注文を引き受けることによって新たに増加する原価を上回れば、差額利益が発生するので、その注文を引き受けるほうが有利だからである。注文を引き受けようと断ろうと、将来発生額が変化しない固定資産の減価償却費などは、この意思決定には無関係であり、したがってそれらを含む実際全部原価は、この目的には不適切である。それは外部報告用の期間損益計算には役立つが、上に述べた短期の意思決定計算には役立たず、差額原価のほうがこの目的に適している。実際原価があらゆる原価計算目的に役立つわけではなく、原価計算目的に応じて、その目的に適切な原価を使い分けねばならないとする考え方が生成してきた」。

図表 4 : 原価計算理論発展の歴史的認識

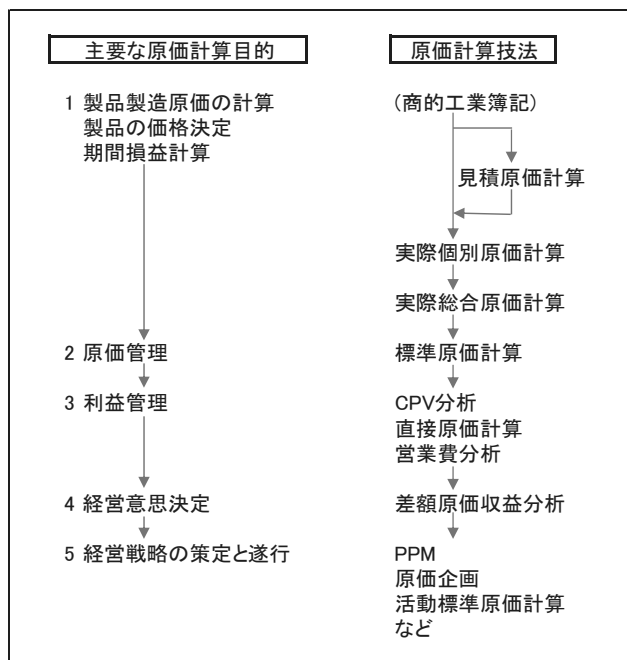


(出所：岡本「原価計算」)

それぞれの時代の経営管理者の要求によって、原価計算の目的は大きく変化し、そ

れに対応してさまざまな原価計算技法が考え出され、今日にいたっている。

図表 5：主要な原価計算目的の変遷と原価計算技法の変化



(出所：岡本「原価計算」)

原価計算理論の発展を辿ることは本稿の本旨ではないが、これまで述べたような原価計算理論の発展を理解しておくことは、医療サービスに原価計算を円滑に導入し有効に活用するためには有用である。

2-2. 原価計算制度における原価の概念

原価計算制度における原価の概念について、製造業と医療サービスの対比で整理する。

製造原価は、製造業が製品を製造するために発生した原価である。製造原価は、消費した資源の形態によって、材料費、労務費、経費に分類される。材料費は、物品の消費によって発生する原価である。労務費は、労働力の消費によって発生する原価である。経費は、物品・労働力以外の資源の消費によって発生する原価である。

また、製品との関連によって、発生を特定の製品と関わらせて直接的に把握できる製造直接費と、直接的に把握できない製造間接費に分けられる。

販売費とは、製品の販売にかかった費用である。一般管理費とは、企業全般の管理のためにかかった費用である。販売費と一般管理費をまとめて販管費（販売費及び一般管理費）と呼ぶこともある。

製造原価に、販売費、一般管理費を加えたものを、総原価という。

医療サービスについてであるが、病院会計準則の注解では、「医業において、診療、看護サービス等の提供と医薬品、診療材料等の提供は、ともに病院の医業サービスを提供するものとして一体的に認識する。このため、材料費、給与費、設備関係費、経費等は医業収益に直接的に対応する医業費用として、これを医業収益から控除し、さらに本部会計を設置している場合には、本部費配賦額を控除して医業利益を表示する」とある。

このため、病院の原価計算では、医業収益に対応する医業費用を一括控除する方式が広く用いられてきた。

管理部門費まで含めた医業費用全てを原価として配賦することが、病院における原価計算の説明を困難にしてきたことは、渡辺(2012)が指摘しているとおり、広く認識されていることである。

原価計算の目的がさまざまであるように、それぞれの目的に適した原価の範囲を用いることが、原価計算の有効性を高めることにつながると考えられる。

図表 6 : 原価の構成

製造業				営業利益		
			販売費	販売費及び一般管理費	総原価	売上高
			一般管理費	一般管理費		
	間接材料費	製造 間接費	製造原価		総原価	売上高
	間接労務費 間接経費					
直接材料費	製造直接費		製造原価		総原価	売上高
直接労務費						
直接経費						

医療サービス		医業利益		
		管理部門費	医業費用	医業収益
		診療原価		
中央部門費	診療原価		医業費用	医業収益
診療部門費 (入院・外来)				

(出所：渡辺、清水などを参考に作成)

2-3. 医療サービス業の特質

医療は、サービス業の中の対人サービスであると位置付けられる。荒井(2010)は、強い無形性、アウトプットの高い定型化困難度、高い個別性要求度、生産提供プロセスの低い管理可能度、生産提供の時空共有の必要性という医療サービスの特徴が、原価計算の普及を阻害してきたと整理している。

病院では、人件費率は概ね50%前後を占めており、サービス業の中でも人件費率が高い特徴を要する。そのため、原価計算において、人件費の扱いが重要なポイントとなる。荒井(2010)は、対人サービス業において過半を占める、無形性ゆえに測定把握が相対的に困難で仮の間接費とされがちな労務費は、情報システムの発達により直接費化していくとしているが、現在の段階ではまだ非常に困難であると認識すべきである。

管理会計を行う観点から見た医療機関の特殊性について、衣笠(2013)は、部門間の高い相互依存性、会計管理と非会計管理の等分重要性、チーム活動が大きな位置を占めること、明確な業績評価が困難であること、専門家管理の必要性、利益目標が二次的位置付けであることなどを挙げ、これらの特殊性は、組織構造の複雑性とプロフェッショナルの存在という組織的特徴に起因するとしている。

病院組織をマトリックス組織としてとらえる考え方は一般的になっているが、最近では、臓器別センターをはじめとして、緩和ケアチームや栄養サポートチームなどチーム医療の推進も進められ、原価計算を一層複雑化させている。

3. 日本における医療サービス原価計算

戦後、日本病院会の「病院原価計算要綱」を嚆矢として研究が進められた医療サービス原価計算が改めて注目されるようになったのは、診療報酬が抑制される中で病院経営が厳しさを増したこととあわせ、診療報酬において包括払いが広く導入されるようになったことが要因である。出来高払いの時代には医業収益が増えれば医業費用差引後の収支差額も増える構造であったものが、DPCをはじめ、入院医療に包括払いが広く導入されてきたことに伴い、費用管理、収支差額管理の必要性が認識されることとなった。システム会社、コンサルタント会社から、さまざまなツールや手法も提案され、また、病院独自で開発に取り組む事例も増えてきた。病院原価計算に関する書籍や論文も多く出されるようになってきている。

しかしながら、原価計算を現場で活用し続けられている例は、決して多くない。

原価計算の考え方もさまざまある中で、原価計算を何に用いるか、目的が必ずしも明確となっていないにもかかわらず、「原価計算」の導入で様々な経営課題が解決できるという漠然とした期待から導入したものの、計算結果の精緻化に取り組む中で、運用継続が難しくなる事例が多いものと考えられる。

昭和 37 年に企業会計審議会で作成された「原価計算基準」では、原価計算の目的として①財務諸表作成目的、②価格決定目的、③原価管理目的、④予算編成目的、⑤基本計画策定目的の 5 つを挙げている。

昭和 29 年に日本病院会がまとめた「病院原価計算要綱」では、病院原価計算の目的を、①原価管理目的、②損益管理目的、③予算編成目的、④基本計画策定目的、⑤価格決定(診療報酬算定)目的の 5 つを挙げている。財務諸表作成目的が無く、公定価格である診療報酬算定目的が挙げられている。

また、原価計算にはさまざまな分類方法があり、目的に応じてどの計算方法を採用するか検討する必要がある。

図表 7：原価計算体系の分類

財務会計制度との関連	制度的原価計算
	管理会計としての原価計算
原価範囲	直接原価計算
	全部原価計算
原価計算期間	年次原価計算
	月次原価計算
	日次原価計算
原価概念	実際原価計算
	標準原価計算
原価集計単位	診療科
	診療科ごと外来・入院
	診療科ごと外来・入院+透析・救急等

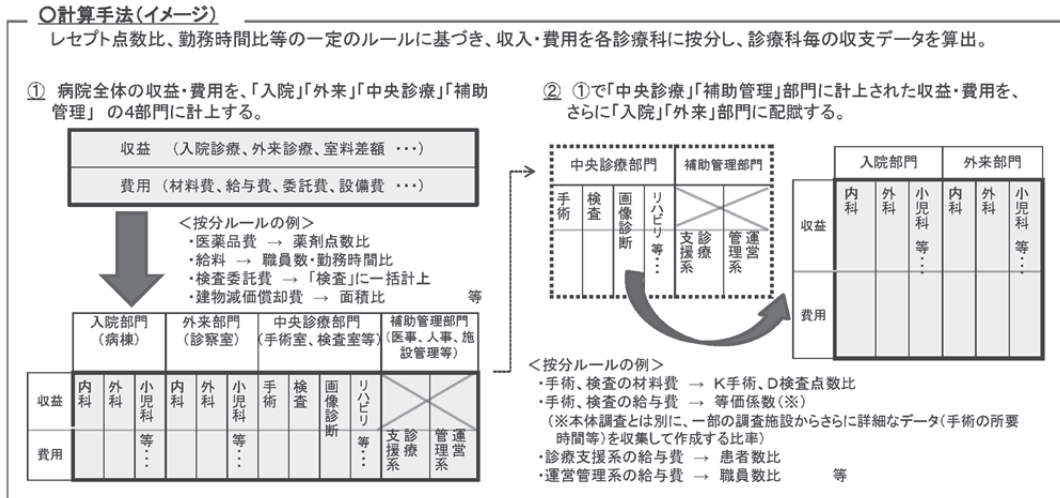
(出所：トーマツ「原価計算が病院を変える」より作成)

現在日本で行われている医療サービス原価計算にはさまざまな方法があるが、上記分類において、原価範囲を全部原価計算とするのか直接原価計算またはそれに近い部分にとどめるのが第一の相違点である。また、原価集計単位を診療科とするのか、透析・救急等の部門まで含めるのが、第二の相違点である。原価計算では費用の配賦が避けられないが、配賦の方法によって、更にいくつかの類型ができる。

最も広く行われているのが、全部原価計算を階梯式の費用配賦により行うものである

る。中医協の医療機関の部門別収支に関する調査がその例である。民間病院で早くから原価計算を行っている例として紹介される聖路加国際病院もこれに該当する。

図表 8 : 「医療機関の部門別収支に関する調査」の計算手法



(出所：中央社会保険医療協議会医療機関のコスト調査分科会資料)

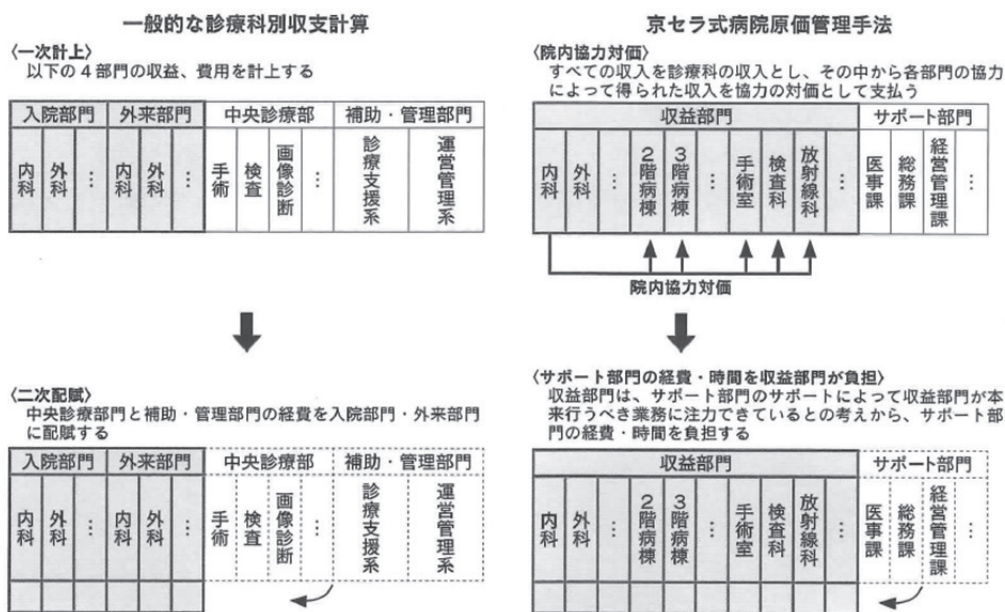
これと異なる原価範囲、配賦方法を用いるのが、京セラのアメーバ経営を病院向けにアレンジした「アメーバ方式」または「京セラ式」の原価管理手法である。

ただし、医療業界では、アメーバ方式を原価計算の1つととらえることが多いが、本来は、経営哲学をベースとしたトータルな経営管理システムである。アメーバ経営の考案者であり、京セラの創業者である稲盛和夫は、稲盛(2006)で、アメーバ経営を、「会社経営とは一部の経営トップのみで行うのではなく、全社員が関わりを持って行うものだとの考えに基づき、会社の組織をできるだけ分割し、それぞれの組織の仕事の成果をわかりやすく示すことで全社員の経営参加を促す経営管理システムである」と説明している。アメーバ経営の目的は、①市場に直結した部門別採算制度の確立、②経営者意識を持つ人材の育成、③全員参加経営の実現、である。そのため、以下の特徴を持った計算手法を用いる。

医業収益はいったん各診療科に計上するが、病棟やコ・メディカル部門も原価集計単位とし、「院内協力対価」として収入の付替えを行う。経費については、部門長が人件費削減に目が行く、赤字部門の職員のモチベーションを下げる等の理由から、人件費を原価管理の対象としていない。院内協力対価の配分は、部門長のワークショップ

で、部門間の話し合いで決定される。差引収益を直接管理するのではなく、差引収益を労働時間で割った「時間当たり付加価値」を管理する。

図表9：一般的な診療科別収支計算と京セラ式との違い



(出所：西村・森田「部門別管理」)

病院原価計算・原価管理研究会(2012)では、「診療区分方式」と呼ぶ独自の方式を提案している。収入を各部門に配分するに際しワークショップを開催し、関係部署の話し合いで「貢献率」を決めていくことにより、職員の納得性を高めることを目指している。

疾患別原価計算を含め、各方式の特徴をまとめると図表10のようになる。具体的な計算方法が異なるのは、主たる計算目的が異なっているためであり、裏を返せば、目的によって、異なる原価計算方式が考えられてきたことがわかる。

図表 10：病院原価計算方式の特徴比較

	主たる報告対象	計算の場	主たる計算目的	計算の特徴
医療研方式	病院経営層 診療科長	診療科	費用管理・収支管理	・階梯式費用配賦 ・収益については単純集計
疾病別方式	制度、政府	患者	DPC など制度設計 に資する	・工業原価計算に準拠 ・収益については単純集計
アメーバ方式	部門長	事務部門を含む 大部分の部門	モチベーションの 維持・向上	人件費を除外した付加価計算
診区方式	病院経営層	事務部門を含む 全ての部門	原価管理と経営 意思決定の支援	・発生医療原価と貢献医療原 価の差額測定 ・収益については貢献度によ る帰属を行う ・費用（発生原価）について は収益・費用対応の原則で対 応させる

(出所：「提言 新たな視点による病院原価計算・原価管理」)

4. A病院における部門別原価計算の導入とベンチマーク

4-1. A病院における部門別原価計算導入の経緯

A病院は、全床一般病床、350床規模の病院である。

A病院では、電子カルテ、フルオーダリングであるが、現時点では人事・物流情報等が電子カルテ・医事システムと連動しておらず、費用の直課に限度があるため、原価計算の精緻化には制約がある。

A病院において、部門別原価計算は、既に一定の歴史を有しているものの、さまざまな曲折を経て現在に至っている。

最初に原価計算に取り組んだのは、診療科別収支を知る目的で、医師をはじめ管理部門・システム部門が参画、病院独自に1996年に試案を作成、1997年から運用を開始した。全部原価計算・階梯式配賦によるものであった。当初は各科収入を費用の配賦基準に使用したが、医師給与比や患者数比の導入など配賦基準の手直しをしつつ2002年まで継続された。途中から、医師部長の賞与査定の一項目として利用されることとなった。この査定への利用に際し、一部の診療科部長から、結果に対するクレームが生じたことが、以後の見直し検討の契機となった。

まず、精度向上を目指し、コンサルを導入した。全部原価計算は同じだが、配賦基準を大幅に見直すことを始め、より精緻に直課と配賦基準の設定を行うものとなった。大きな相違点は、病棟・手術室・管理部門の経費を各診療科へ配賦する基準を、医師給与比から患者数比等に変更した点であり、計算結果は従来の方式と大きく異なるものとなった。医師も入ったワーキンググループで検討が行われたが、配賦基準についてさまざまな意見があり、結論にいたらなかった。算出された数値と、医師の考える、頑張っている診療科・頑張っていない診療科の見方とのギャップを埋められず、修正を重ねつつ試行が継続されることとなった。最終的に、費用として大きなウエイトを占める病棟看護師人件費を、入院患者数実績での配賦から年度計画で設定した目標患者数をもとにした配賦に変更する等の修正を行った。その結果、目標を達成した診療科の収支は良く、目標を達成しなかった診療科の収支は悪く算出されることとなり、医師の感覚に近い結果となった。

しかしながら、精緻な反面、算出をコンサル会社が行っていることもあり、アウトプットに時間がかかりすぎ、翌年度後半になっても前年度の結果が出ないなど迅速性に欠けるものとなった。毎年生ずる組織変更等の修正に時間がかかる、配賦を多用しているため前年度との差異分析の説明が困難であるなど、運用上の課題は解決されなかった。以上の経緯をまとめると、原価計算導入に関する問題点は以下の通りである。

図表 11：A病院原価計算導入に関する問題点

項目	問題点
病棟、手術室経費、管理部門経費を医師給与比で配賦	費用の発生と関係ない配賦基準で配賦
全部原価計算	診療科部長にとって管理不能なコストセンター経費を費用として配賦
病棟看護師人件費の配賦	実際原価を用いることにより、患者増に伴い人件費コストが比例して増加
精緻なロジックと多くの入力項目の使用	アウトプットに半年以上かかる

A病院では、近隣病院との勉強会における交換データを用いて、診療単価や医業収益面のベンチマークを行ってきた。しかしながら、同じ診療科でも、病院によって診療材料や薬剤の使用額が異なるなど、収入のみのベンチマークには限界がある。

その後、病院収支は徐々に改善したものの、更なる改善のためには、自院の収支構造の課題をより明確にすること、また収支の変化に対応シタイムリーに対策を実施し

ていくことの必要性が認識され、改めて原価計算に取り組み直すこととなった。

A病院では、原価計算の目的を、①ベンチマークにより自院の収支上の課題を明確に把握すること、②収支の変化をタイムリーに把握することの2点として検討を進めた。物流システム、人事システム等の整備が十分でなく、原価計算の基礎データ集積に制約があることから、あえて一つの原価計算にこだわるのではなく、①のためにトーマツによる診療科別損益計算ベンチマークを実施、②のために迅速性を重視した独自の部門別収支システムを開発することとした。

原価計算について、荒井(2013)は、「各病院の導入活用の各時点における具体的な目的や期待によって、最適な原価計算は異なる」と述べている。また、アキよしかわ(2004)は、「アメリカの急性期の病院では、1つではなく、3つぐらいのコスト計算方法を目的に応じて使い分けている。3つのコスト計算方法とは、①グループ内・外の複数の病院を比較することに主体をおいたベンチマークコストロジック、②1つの病院を「単体」としてとらえてコストをより深くディテールに分析するための精緻なモデル、③特定の部門のコスト削減を戦略的に実現するために材料の購入価格等も網羅した、複雑なベンチマークロジック、である。」と述べている。

視点は少し異なるが、荒井(2007)では、原価計算の中心的目的を考慮し、異なる手法、異なる原価計算対象の設定、異なる原価計算制度構築の必要性を主張している。

図表 12：原価計算の中心目的に対応した三層の原価計算制度

原価計算の 中心目的	原価計算制度			
	手法の特徴/統一度	原価計算対象	対象病院範囲	強制度
経営管理	ある程度共通化しつつもかなり柔軟で病院裁量大さい	診療科 診断群分類	全病院	任意 病院 主導
アカウントビリティ 政策意思決定・評価 診療報酬設定	統一的手法で病院裁量小さい	診療科	民間を含むすべての大病院	義務 社会的 要請
診療報酬設定 政策意思決定・評価 ベンチマーク促進 アカウントビリティ	統一性をかなり強化し病院裁量を最小化(統一性確保等のための原価計算監査)	診療科 診断群分類	全公的病院 任意参加の民間病院	義務 政府 主導

(出所：荒井「医療原価計算」)

調査協力等を別にすれば、日本の病院で、複数の原価計算を運用している事例は、寡聞にして聞かなかったものの、目的に対応した現実的な方策として、2つの原価計算を実施することとしたものである。

4-2. 診療科別損益計算ベンチマークによるA病院の収支構造分析

4-2-1. ベンチマークに用いた診療科別損益計算の方法

原価計算において、特に関係する職員の納得性を高める観点から、ベンチマークは有効な手段であると考えられる。ベンチマークデータとしては、中医協の「医療機関の部門別収支に関する調査」が一般に公開されている。一般原価調査と特殊原価調査を行っており、サンプル数も平成24年度決算データで216病院あるが、もともと診療報酬改定の基礎データとして作成されているものであり、データの活用には限界がある。この他、グローバルヘルス・コンサルティングをはじめとしたコンサルティング会社によるコンサルティング先企業のベンチマーク、全社連や国立病院機構など組織内でのベンチマーク等が行われているが、いずれも参加病院間での利用に限定される。

A病院では、ベンチマークを行うため、有限責任監査法人トーマツによるベンチマークを行うことにした。以下のベンチマークデータは、トーマツの「診療科別損益計算ベンチマーク」によるものである。対象病院は23病院とサンプル数は多くはないものの、全て7対1看護基準のDPC病院である。

トーマツによる診療科別損益計算では、費用を変動費と複数の固定費で区分し、それを元に4段階の利益概念を用いる。部門において管理不可能なコ・メディカル部門固定費、事務部門費、共通費はコストセンター費として診療科への配賦はせず、診療科利益を部門長の管理対象利益として位置付ける。

図表 13：トーマツ式診療科別損益計算書の様式

	合計	内科			
		外来	入院	合計	
医業収益	XX	XX	XX	XX	
変動費	XX	XX	XX	XX	← 材料費等外部へ払う費用
① 限界利益	XX	XX	XX	XX	← 病院内に残るお金 患者一人当たりには換算して利用する機会が多い
部門固定費	XX	XX	XX	XX	← 外来、入院部門に直接かかる費用(看護師人件費等)
② 部門貢献利益	XX	XX	XX	XX	← 外来部門、入院部門の採算性
診療科固定費	XX			XX	← 診療科全体にかかる費用(医師人件費等)
③ 診療科利益	XX			XX	← 部門長の管理対象利益(責任範囲)
コメディカル部門固定費	XX				} コストセンター費 病院全体のインフラ費用 (部門内改善は部門長の管理対象) (IT化、アウトソーシング化などの改革は経営者の管理対象)
管理事務部門費	XX				
共通費	XX				
④ 医業損益	XX				← 経営者層の管理対象利益 (診療科の品揃えとインフラ費用構造)

(出所：トーマツ作成資料)

4-2-2. 病院全体の収支構造

A病院と、全参加病院及び黒字6病院との100床当たり収支構造を比較した。

A病院は、①医業収益が黒字病院の83.3%、入院収益は80.5%と低位。②変動費、固定費とも少ないものの、医業収益が費用をカバーできず。③結果として医業損益は赤字となっている。全参加病院平均もA病院とほぼ同様の傾向である。A病院では、入院の収入増が第一の課題である。

図表 14：100床当たり病院全体収支のベンチマーク(2011年度)

(百万円)						
	A病院		23病院平均		黒字病院平均	
医業収益	2,066	100.0%	2,045	100.0%	2,480	100.0%
入院収益	1,386	67.1%	1,411	69.0%	1,721	69.4%
外来収益	662	32.0%	572	28.0%	684	27.6%
その他医業収益	18		63		75	
変動費	557	27.0%	573	28.0%	748	30.2%
限界利益	1,508	73.0%	1,472	72.0%	1,731	69.8%
部門固定費	431	20.8%	442	21.6%	463	18.7%
部門貢献利益	1,078	52.2%	1,030	50.4%	1,268	51.1%
診療科固定費	287	13.9%	320	15.6%	364	14.7%
診療科利益	790	38.3%	710	34.7%	905	36.5%
コストセンター費用	841	40.7%	820	40.1%	851	34.3%
コメディカル費	296	14.3%	294	14.4%	286	11.5%
事務部門費	103	5.0%	121	5.9%	124	5.0%
共通費	441	21.4%	405	19.8%	442	17.8%
医業損益	▲ 50	-2.4%	▲ 110	-5.4%	53	2.1%
(固定費計)	1,559	75.5%	1,582	77.3%	1,678	67.7%
(費用計)	2,116	102.4%	2,155	105.4%	2,427	97.9%

さらに、課題を抽出するために、主要な指標について比較を行った。100床当たり医業損益額が、参加23病院中16位にとどまっている。これは、医師1人当たり医業収益額が23病院中最下位、参加病院平均対比で79.0%の水準、医師1人当たり入院延患者数も21位、参加病院平均対比で80.9%の水準と低位なことが主因である。100床当たり診療科医師数は7位だが、全医師数では15位と、中央部門の医師数が多いことも、低位の要因となっている。なお、医師1人当たり人件費は、23病院中2位と高位である。

図表 15 : 各指標のベンチマーク (2011 年度)

	A病院	23病院平均	順位	平均対比
100床当たり医業損益額(稼働病床)	▲ 50,255	▲ 128,848	10	
100床当たり医業収益額(稼働病床)	2,065,626	2,232,077	16	92.5%
医業費用比率	102.4%	106.7%	9	
100床当たり医師数(診療科のみ)(稼働病床)	21.4	18.4	7	116.3%
100床当たり医師数(全医師数)(稼働病床)	26.1	22.5	15	116.0%
医師1人当たり医業収益額	96,632	122,274	23	79.0%
変動費率	27.0%	27.2%	14	
100床当たり変動費額(稼働病床)	557,303	621,859	12	89.6%
部門固定費率	20.8%	22.5%	8	
看護師固定費率	20.1%	21.4%	9	
100床当たり看護師人件費額(稼働病床)	414,664	463,718	5	89.4%
100床当たり看護師数(全看護師数)(稼働病床)	77.3	88.4	4	87.4%
看護師1人当たり人件費	5,365	5,284	12	101.5%
その他の部門固定費率	0.8%	1.1%	11	
診療科固定費率	13.9%	15.8%	6	
医師固定費率	13.2%	14.0%	8	
100床当たり医師人件費額(稼働病床)	272,964	308,507	7	88.5%
医師1人当たり人件費	12,770	16,822	2	75.9%
その他の診療科固定費率	0.7%	1.8%	7	
コストセンター費率	40.7%	41.2%	13	
コメディカル部門固定費率	14.3%	15.1%	13	
100床当たりコメ部門固定費額(稼働病床)	296,221	325,559	12	91.0%
管理事務部門費率	5.0%	6.3%	13	
共通費率	21.4%	19.8%	15	
減価償却費率	5.0%	4.4%	15	
委託費率	5.1%	4.0%	18	
その他の共通費率	11.2%	11.4%	12	

(人)

医師1人当たり入院延患者数	1,329	1,643	21	80.9%
医師1人当たり外来延患者数	2,968	2,968	12	100.0%

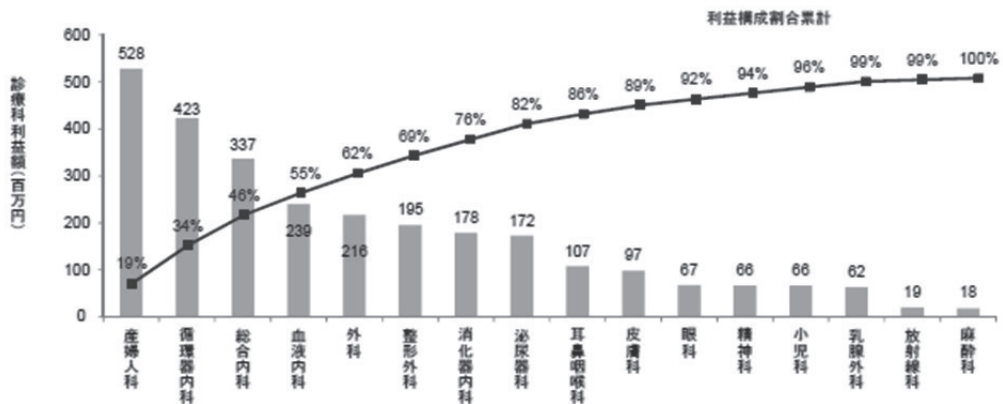
(千円)

医師平均給与(非常勤・嘱託等除く)	13,662	15,650	-	87.3%
看護師平均給与(同上)	5,287	5,458	-	96.9%
医療技術職員平均給与(同上)	6,498	5,939	-	109.4%
その他職員平均給与(同上)	6,244	5,881	-	106.2%

4-2-3. 診療科別の収支分析

すべての科で診療科利益はプラスとなっており、自診療科の部門・診療科固定費を賄えていない診療科は無い。従って、全診療科が一定程度のコストセンター費用を負担できていることとなる。特に産婦人科、循環器内科、総合内科の3診療科で、全診療科利益の46%を確保している。

図表 16：診療科別の診療科利益額



医師 1 人当たりの診療科利益額を黒字 6 病院と比較した。

消化器内科、循環器内科、産婦人科が相対的に高く、皮膚科、精神科も優位である。一方、外科、整形外科、泌尿器科、耳鼻咽喉科、眼科等、外科系診療科の多くが黒字病院の水準より低位にある。

図表 17：医師 1 人当たり診療科利益額

	A病院	黒字病院平均
産婦人科	55 百万円	50 百万円
循環器内科	58 百万円	48 百万円
総合内科	47 百万円	46 百万円
血液内科	58 百万円	—
外科	41 百万円	63 百万円
整形外科	48 百万円	61 百万円
消化器内科	59 百万円	39 百万円
泌尿器科	43 百万円	48 百万円
耳鼻咽喉科	27 百万円	32 百万円
皮膚科	19 百万円	4 百万円
眼科	24 百万円	38 百万円
精神・神経科	22 百万円	12 百万円
小児科	27 百万円	24 百万円
乳腺外科	31 百万円	—

診療科別に患者数・単価を黒字6病院と比較した。

図表 18：診療科別患者数・単価

(人、円)

	循環器内科・神経内科			消化器内科			総合内科＋血液内科			神経科・精神科		
	A	平均	平均対比	A	平均	平均対比	A	平均	平均対比	A	平均	平均対比
医師1人当たり入院患者数	2,664	1,529	174.2%	2,184	1,653	132.1%	1,726	2,056	83.9%	1,768	2,586	68.4%
医師1人当たり外来患者数	3,079	2,423	127.1%	4,584	2,148	213.4%	2,822	2,569	109.8%	5,269	1,659	317.6%
入院単価	47,069	89,126	52.8%	42,598	46,551	91.5%	46,415	47,374	98.0%	24,803	32,021	77.5%
外来単価	9,841	12,586	78.2%	8,944	16,339	54.7%	17,201	20,138	85.4%	4,843	6,392	75.8%

	小児科			外科＋乳腺外科			整形外科			皮膚科		
	A	平均	平均対比	A	平均	平均対比	A	平均	平均対比	A	平均	平均対比
医師1人当たり入院患者数	916	769	119.1%	1,244	2,000	62.2%	2,319	2,414	96.1%	665	666	99.8%
医師1人当たり外来患者数	4,611	4,516	102.1%	1,488	1,850	80.4%	4,342	3,468	125.2%	5,445	5,970	91.2%
入院単価	44,033	49,495	89.0%	54,187	59,480	91.1%	42,464	54,241	78.3%	39,458	44,940	87.8%
外来単価	6,821	8,916	76.5%	33,751	22,237	151.8%	5,105	8,467	60.3%	6,240	4,220	147.9%

	泌尿器科			眼科			産婦人科			耳鼻咽喉科		
	A	平均	平均対比	A	平均	平均対比	A	平均	平均対比	A	平均	平均対比
医師1人当たり入院患者数	1,116	1,528	73.0%	829	872	95.1%	1,286	1,570	81.9%	1,091	1,358	80.3%
医師1人当たり外来患者数	3,149	3,668	85.9%	5,204	4,196	124.0%	1,763	3,226	54.6%	3,771	4,816	78.3%
入院単価	54,066	53,888	100.3%	79,561	77,865	102.2%	71,723	60,426	118.7%	43,764	53,654	81.6%
外来単価	13,863	18,341	75.6%	6,144	8,914	68.9%	13,057	8,908	146.6%	5,314	7,120	74.6%

診療科別に医師1人当たりの医業収益、限界利益額、診療科利益率を黒字6病院と比較した。循環器内科、消化器内科、総合内科＋血液内科、神経科・精神科、皮膚科、産婦人科などが優位である。外科＋乳腺外科、整形外科、眼科など、外科系診療科では劣位が目立つ。

A病院の診療科の費用構造を比較した。乳腺外科、血液内科、外科等は変動比率が高い変動費型診療科である。精神科、小児科、耳鼻咽喉科等は固定費率が高い固定費型診療科である。固定費型診療科の場合は、高い固定費を回収するために、患者数を確保することが重要である。

なお、病院の固定費は1/2が人件費である。例えば医師では、非常勤という形で人件費の変動費化を図ることは可能であるが、時間当たり労務費単価は非常勤の方が高額であるため、勤務が一定時間数を超えれば常勤採用とした方が労務費は圧縮できる。したがって、小規模診療科であれば、医師を1人採用するか否かが、収支に大きく影響する。診療科部長のマネジメント力によるところも大きい。

図表 19：医師 1 人当たり診療科別利益額

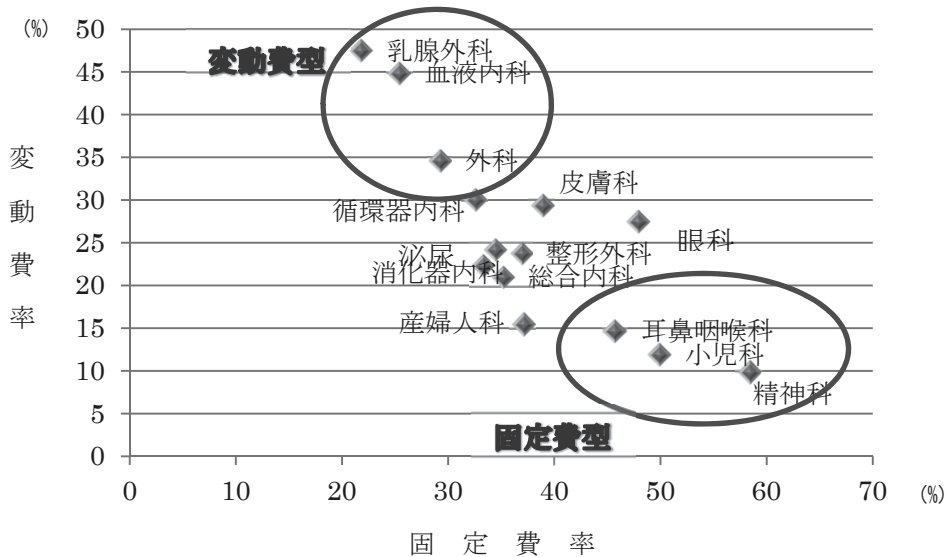
(千円)

	循環器内科・神経内科			消化器内科			総合内科+血液内科			神経科・精神科		
	A	平均	平均対比	A	平均	平均対比	A	平均	平均対比	A	平均	平均対比
医業収益(入院)	124,311	138,156	90.0%	92,231	74,300	124.1%	79,420	94,939	83.7%	43,488	69,633	62.5%
医業収益(外来)	30,046	29,665	101.3%	40,655	38,149	106.6%	48,135	45,414	106.0%	25,302	12,962	195.2%
限界利益(入院)	87,489	69,341	126.2%	76,230	59,066	129.1%	57,596	67,151	85.8%	37,563	37,234	100.9%
限界利益(外来)	20,815	18,974	109.7%	27,830	20,950	132.8%	27,852	26,440	105.3%	24,914	8,432	295.5%
診療科利益率	37.4%	23.0%	+14.4%	44.3%	31.4%	+12.9%	36.5%	32.6%	+3.9%	31.7%	2.8%	+28.9%

	小児科			外科+乳腺外科			整形外科			皮膚科		
	A	平均	平均対比	A	平均	平均対比	A	平均	平均対比	A	平均	平均対比
医業収益(入院)	40,003	41,016	97.5%	66,817	113,609	58.8%	97,618	114,607	85.2%	26,006	25,345	102.6%
医業収益(外来)	31,185	31,464	99.1%	49,808	39,151	127.2%	21,979	27,680	79.4%	33,692	24,157	139.5%
限界利益(入院)	34,867	36,834	94.7%	56,452	90,724	62.2%	76,258	88,873	85.8%	19,945	18,444	108.1%
限界利益(外来)	28,380	24,671	115.0%	16,579	18,503	89.6%	15,674	21,622	72.5%	22,449	17,184	130.6%
診療科利益率	38.2%	12.0%	+26.2%	34.9%	40.2%	-5.3%	39.4%	41.2%	-1.8%	31.8%	2.6%	+29.2%

	泌尿器科			眼科			産婦人科			耳鼻咽喉科		
	A	平均	平均対比	A	平均	平均対比	A	平均	平均対比	A	平均	平均対比
医業収益(入院)	59,799	78,330	76.3%	65,357	65,384	100.0%	91,447	85,755	106.6%	91,447	70,135	130.4%
医業収益(外来)	43,285	69,036	62.7%	31,703	35,249	89.9%	22,823	25,286	90.3%	22,823	30,683	74.4%
限界利益(入院)	52,173	62,862	83.0%	48,408	51,149	94.6%	80,985	72,605	111.5%	41,249	59,924	68.8%
限界利益(外来)	26,596	32,650	81.5%	22,106	25,064	88.2%	15,892	23,414	67.9%	16,584	26,830	61.8%
診療科利益率	41.3%	29.9%	+11.4%	24.6%	33.6%	-9.0%	47.5%	43.4%	+4.1%	39.6%	15.9%	+23.7%

図表 20：診療科別の費用構造



5. A病院独自の部門別収支システムの構築

5-1. A病院部門別収支システムの基本的な考え方

ベンチマークによる原価計算は、参加病院のデータ集計が必要となるため、集計・分析に時間がかかることは避けられず、タイムリーに状況を把握して対策を検討することは難しい。

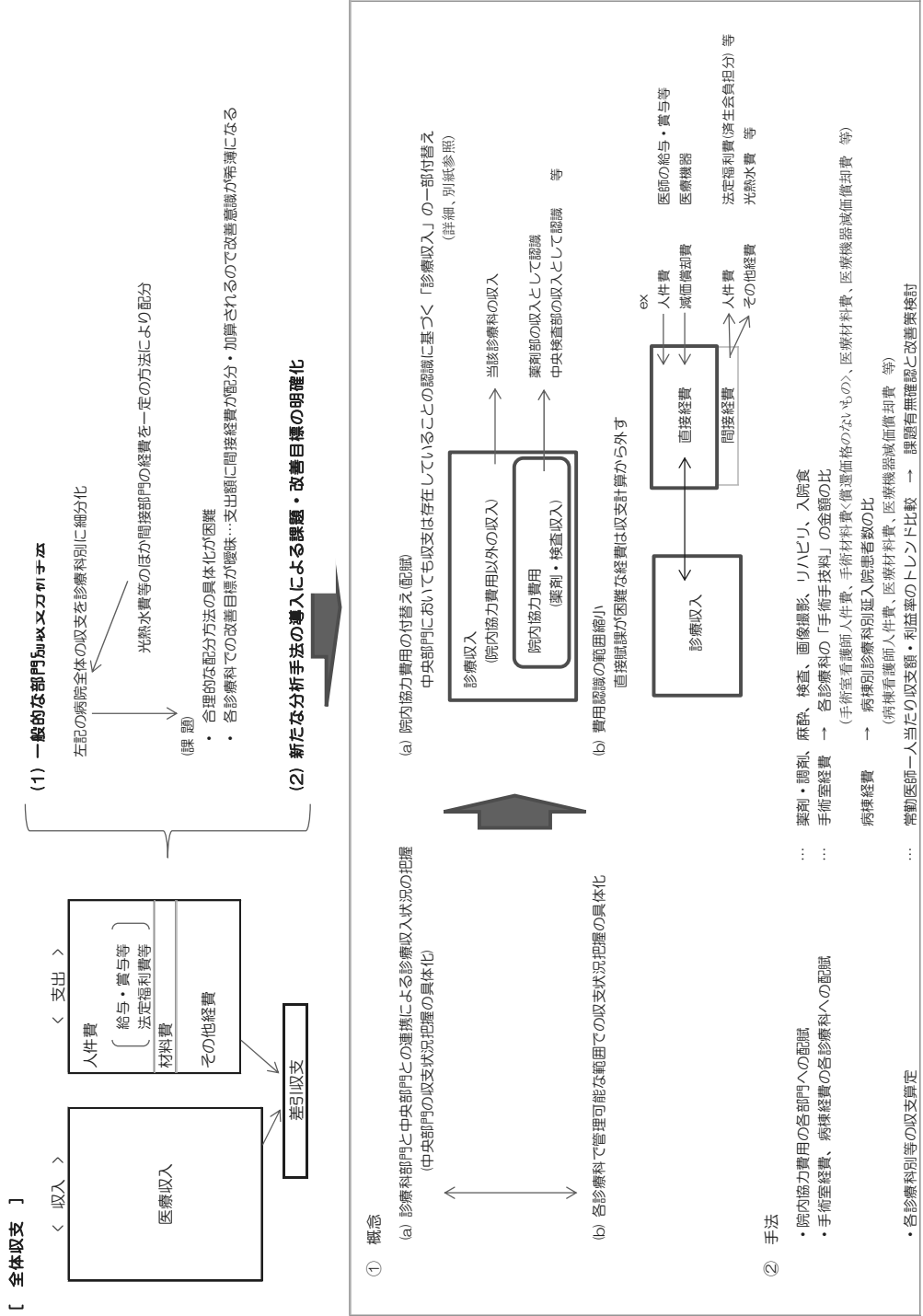
A病院では、現時点では人事・物流情報等が電子カルテ・医事システムと連動しておらず、費用の直課に限度があるため、原価計算の精緻化には制約がある。エクセルへのデータ一部手入力を前提に、作業負荷を一定限度に抑えること、四半期ごとの状況を翌月中にアウトプットできることを主眼において、部門別収支システムを開発した。集計・入力作業には、2日程度を要しているが、計算結果は翌月中に算出を行っている。

収支差額算出の基本的な考え方は、トーマツ方式での「診療科利益」の概念をベースとしている。各診療科で管理可能な範囲での収支を分析することを目的とし、間接部門経費、直課が難しい経費は対象からはずすこととした。人件費は、病院費用の半分を占める最大の費目であり、マネジメント上重要項目であると考え、管理部門給与、全体の法定福利費、退職給付費用は、配賦が避けられないため除いている。建物の減価償却費、光熱水費等も除いて計算している。ただし、手術室経費、病棟経費は、各診療科に配賦を行っている。

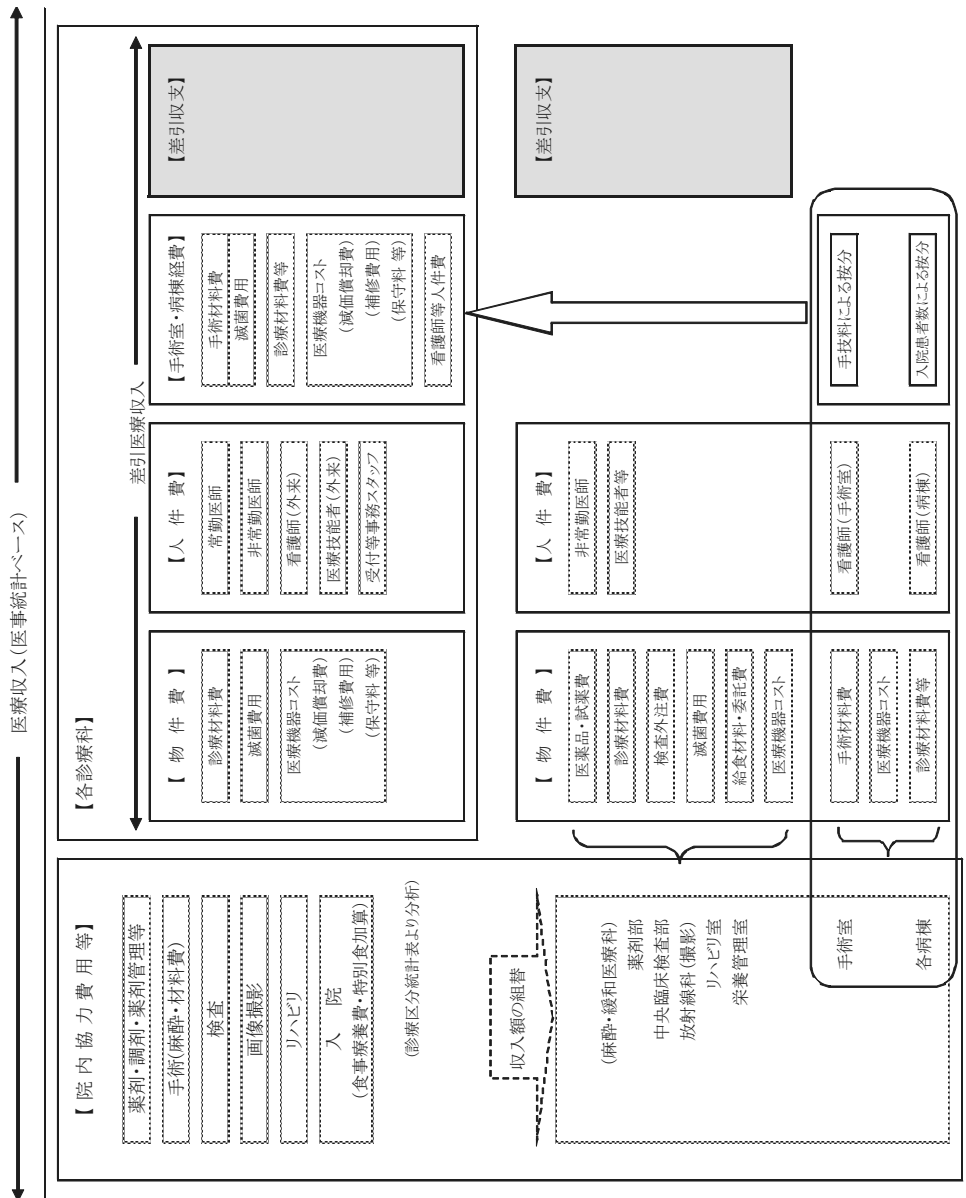
また、中央部門である麻酔・緩和医療科、薬剤部、手術室、中央臨床検査部、放射線科、リハビリ室、栄養管理室についての収支状況を把握するため、以下について収入の組替えを行っている。各診療科の収入から中央部門の収入として認識できるものを院内協力費用として控除する。診療区分の薬剤・調剤は薬剤部、麻酔は麻酔・緩和医療科、手術材料は手術室、検査は中央臨床検査部、画像撮影は放射線科、リハビリはリハビリ室、食事療養費は栄養管理室に、各々付替えを行う。中央部門の支出については、各部門の人件費、医療材料費、検査外注費、給食材料費、調理委託費など直接経費を計上し、院内協力収入との対比を行う。

A病院部門別収支システムの特徴、算定フローは図表 21、22 の通りである。

図表 21 : A 病院部門別収支システムの特徴



図表 22 : A 病院部門別収支システム算定フロー



5-2. 出力帳票と分析イメージ

出力帳票と分析イメージの一部を図表 23、24 に示す。

分析にあたっては、診療科、中央部門ごとの収支構造が異なることから、部門ごとに前期との比較分析を行うことを主とする。

医師の異動が避けられないため、差引収支については、常勤医師 1 人当たりの収支額を算出している。

6. 2つの部門別原価計算による医療サービスマネジメント

A病院部門別収支システムは、毎月集計を行っているが、診療日数などの月次変動もあるため、3カ月ごとの集計結果を、収支改善委員会に提示し、検討を行うこととしている。これにより、収支変動の要因を迅速に把握し、タイムリーに対策の検討を行うことができる。

ベンチマークは、年度単位での運用となっており、自院の相対的位置付けの把握や、他病院比較による課題の洗い出しに用いる。近隣病院とのベンチマークなどができればいいのだが、収支情報の詳細は開示のハードルが高く、現実的には困難である。改善の策として、このようなベンチマークで自院の方向を修正していくことが現実的である。

以上の2つの原価計算は、集計対象範囲、部門単位が若干異なっており、結果数値は一致していない。本来は同一であった方がいいのだが、現実の運用可能性とそれぞれの目的を勘案し、別数値での運用としている。

前者はベンチマークのため、他病院と同様の集計が必要であるが、後者は院内で経時的なトレンドのフォローに利用するものであり、目的が異なっているためである。

2つの原価計算を行うことは、過渡期の運用であるとは認識しているが、さまざまな制約の中で、原価計算から得られる情報をマネジメントに活用するための現実的な方策である。「異なる目的には、異なる原価を」の1つの解として考えたい。

なお、トーマツの診療科利益とA病院方式の差引収支の相関係数を算出したところ、0.98377であった。

図表 23：各診療科の収支状況統計表
各診療科の収支状況(H23年度・H24年度)

診療科等	期間	医療収入		入院	院内協力費用		差引収入	医療支出 (人件費・物件費)	差引収支		利益率
		外来	入院		DPC補正額	常勤・専攻医 一人当たり					
循環器内科	H23年度	1,121,857	(218,332)	903,505	△ 468,670	653,188	350,114	303,074	(42,094)	<27.02%	
	H24年度	999,142	(210,064)	789,077	△ 430,271	568,870	337,189	231,681	(36,776)	<23.19%	
消化器内科	H23年度	396,722	(121,970)	276,752	△ 173,716	225,004	134,243	90,761	(30,254)	<22.76%	
	H24年度	508,854	(140,175)	368,689	△ 205,812	303,041	148,833	154,208	(38,552)	<30.30%	
総合内科	H23年度	728,685	(316,327)	412,358	△ 284,683	444,001	264,590	179,411	(26,384)	<24.62%	
	H24年度	818,840	(354,596)	464,244	△ 317,191	501,647	275,403	226,244	(34,807)	<27.63%	
血液・化学療法内科	H23年度	798,999	(245,921)	553,078	△ 419,329	379,468	181,339	198,129	(49,532)	<24.80%	
	H24年度	689,824	(234,071)	455,683	△ 399,292	290,537	175,587	114,950	(38,317)	<16.66%	
神経科・精神科	H23年度	206,328	(75,903)	130,425	△ 37,316	169,010	101,970	67,400	(23,117)	<32.49%	
	H24年度	200,595	(78,286)	122,310	△ 31,440	169,156	100,976	68,180	(22,727)	<33.99%	
小児科	H23年度	174,800	(78,771)	96,029	△ 41,589	133,231	84,976	48,255	(24,128)	<27.61%	
	H24年度	156,425	(81,981)	74,444	△ 37,294	119,130	79,877	39,253	(19,627)	<25.09%	
消化器一般外科	H23年度	588,981	(200,933)	388,048	△ 271,327	317,654	177,846	139,808	(29,127)	<23.74%	
	H24年度	558,624	(148,607)	410,016	△ 225,970	332,655	169,808	162,847	(40,712)	<29.15%	
乳癌外科	H23年度	222,557	(158,739)	63,818	△ 121,969	100,586	58,869	41,717	(20,859)	<18.74%	
	H24年度	223,506	(142,533)	81,973	△ 133,620	89,885	59,725	30,160	(15,080)	<13.49%	
整形外科	H23年度	490,313	(90,114)	400,199	△ 195,145	295,169	166,517	128,652	(32,163)	<26.24%	
	H24年度	537,801	(89,636)	448,164	△ 196,551	341,250	184,324	156,926	(32,693)	<29.18%	
皮膚科	H23年度	303,386	(171,191)	132,195	△ 119,110	184,276	111,014	73,262	(17,238)	<24.15%	
	H24年度	359,081	(216,758)	142,323	△ 157,119	201,963	108,636	93,327	(23,930)	<25.99%	
泌尿器科	H23年度	412,508	(173,149)	239,359	△ 166,071	246,436	157,842	88,594	(22,149)	<21.48%	
	H24年度	417,684	(165,618)	252,066	△ 158,540	259,144	162,085	97,059	(24,265)	<23.24%	
産婦人科	H23年度	1,096,512	(220,192)	876,320	△ 309,245	787,266	490,667	296,599	(38,026)	<27.05%	
	H24年度	1,163,896	(241,649)	922,248	△ 307,525	856,371	489,529	366,842	(39,445)	<31.52%	
眼科	H23年度	252,858	(86,023)	166,835	△ 25,079	227,779	186,647	41,132	(20,566)	<16.27%	
	H24年度	268,814	(79,485)	189,329	△ 54,590	214,225	129,181	85,044	(21,261)	<31.64%	
耳鼻咽喉科	H23年度	302,210	(79,680)	222,531	△ 53,147	249,064	130,545	118,519	(29,630)	<39.22%	
	H24年度	33,648	(25,820)	7,828	△ 14,865	18,783	2,900	15,883			
救急診療科	H23年度	28,905	(25,566)	3,342	△ 14,901	14,005	2,845	1,160			
	H24年度	67,383	(51,691)	15,692	278,485	345,868	413,687	△ 67,819			
放射線科	H23年度	72,415	(58,157)	14,259	282,590	355,005	392,861	△ 37,856			
	H24年度	25,284	(9,840)	15,444	110,828	136,111	110,197	25,914	(4,319)	<17.68%	
麻酔・緩和医療科	H23年度	31,754	(7,694)	24,059	112,256	144,008	111,405	32,603	(4,658)	<22.64%	
	H24年度	1,591	(1,591)	0	△ 225	1,366		1,163			
糖尿病センター (生体運搬センター)	H23年度	1,365	(1,365)	0	△ 141	1,227	333	894			
	H24年度	12,337	(12,229)	108	△ 7,294	5,042	34	5,008			
健診精査内科	H23年度	13,802	(13,688)	114	△ 7,749	6,053	38	6,015			
	H24年度	7,222,589	(2,340,192)	4,882,397		1,983,603	5,238,986	1,983,603		<27.46%	
全体合計	H23年度	7,337,807	(2,376,462)	4,961,345		2,110,393	5,227,414	2,110,393		<28.76%	

(金額の単位:千円)

図表 24：各診療科の3ヵ月サイクル月平均収支概況表(例)

診療科等	期間	医療収入		院内協力費用 ・ DPC補正額	差引収入	医療支出 (人件費・物件費)	差引収支		収支差率
		外来	入院				常勤・専攻医 一人当たり		
総合内科	H23/04～06	57,498	(25,037)	(32,461)	34,674	21,854	12,820	(1,972)	22.30%
	H23/07～09	60,982	(26,181)	(34,801)	37,348	21,868	15,480	(2,381)	25.38%
	H23/10～12	60,302	(27,200)	(33,102)	36,360	21,893	14,467	(2,226)	23.99%
	H24/01～03	64,112	(27,025)	(37,088)	39,618	22,580	17,038	(2,272)	26.57%
	年間合計	728,685	(316,327)	(412,358)	444,001	264,590	179,411	(26,384)	24.62%
	H24/04～06	62,516	(28,627)	(33,889)	37,621	23,247	14,374	(2,211)	22.99%
	H24/07～09	71,193	(29,277)	(41,915)	43,851	23,000	20,851	(3,208)	29.29%
	H24/10～12	69,724	(30,837)	(38,887)	42,904	23,185	19,719	(3,034)	28.28%
	H25/01～03	69,514	(29,457)	(40,056)	42,840	22,369	20,471	(3,149)	29.45%
	年間合計	818,840	(354,596)	(464,244)	501,647	275,403	226,244	(34,807)	27.63%
H25/04～06	81,229	(30,651)	(50,578)	51,513	27,784	23,730	(2,966)	29.21%	
H25/07～09									
H25/10～12									
H26/01～03									
年間合計									
血液・化学療法内科	H23/04～06	64,135	(19,509)	(44,625)	30,741	14,724	16,017	(4,004)	24.97%
	H23/07～09	69,060	(22,595)	(46,465)	31,245	15,438	15,807	(3,952)	22.89%
	H23/10～12	67,594	(21,078)	(46,516)	32,232	14,926	17,306	(4,327)	25.60%
	H24/01～03	65,544	(18,791)	(46,753)	32,271	15,359	16,912	(4,228)	25.80%
	年間合計	798,999	(245,921)	(553,078)	379,468	181,339	198,129	(49,532)	24.80%
	H24/04～06	54,626	(20,693)	(33,933)	21,387	15,038	6,349	(2,116)	11.62%
	H24/07～09	57,873	(18,651)	(39,198)	25,646	14,722	10,924	(3,641)	18.88%
	H24/10～12	59,150	(19,555)	(39,595)	24,795	14,394	10,401	(3,467)	17.58%
	H25/01～03	58,292	(19,124)	(39,171)	25,018	14,375	10,643	(3,548)	18.26%
	年間合計	689,824	(234,071)	(455,693)	290,537	175,587	114,950	(38,317)	16.66%
H25/04～06	63,881	(20,634)	(43,247)	25,371	14,216	11,156	(3,719)	17.46%	
H25/07～09									
H25/10～12									
H26/01～03									
年間合計									

(注) 賞与支給額は、各年度支給実績額(手術室経費・病棟経費を含む)を、月按分して「差引収支」を算定している。
(当年度収支計算においては当年度見込額にて算定)

7. 医療サービス原価計算の可能性と課題

最近では、疾患別原価計算、患者別原価計算の取り組みも広がりつつあり、ABC (activity-based costing) や原価企画の研究なども進みつつある。

しかしながら、疾患別原価計算や患者別原価計算が部門別原価計算より進んだものであるといった解釈が一部にあることには違和感がある。疾患別原価計算だけでは組織マネジメントはできない。部門別原価計算だけでは、現場の改善には限界がある。原価計算から得られる情報は、医療サービスマネジメントに極めて有用であるが、それぞれの目的に合った原価計算が開発され、活用されていくことで、医療サービスマネジメントはますます進化していく。

自院での経験からも、とすると原価計算の導入自体が自己目的化する、あるいはいかに精緻に数値を計算するかが主眼となりがちである点には注意が必要である。原価計算の目的をはっきりと理解し意識することが、医療サービスにおける原価計算の研究、活用をますます発展させるものと期待する。

なお、診療報酬がコストに応じたものになっておらず、このことが医療サービス原価計算の活用を難しくしている要因の1つである。近年の診療報酬改定では、外保連（外科系学会社会保険委員会連合）試案に基づいて手術の診療報酬が大幅に引き上げられるなど、原価に応じた診療報酬に近づける努力も始まっているが、いまだ一部にとどまる。

中医協の「医療機関の部門別収支に関する調査」は、経年でデータが公開されている。診療報酬改定を挟まない平成22年と23年で大きな変動が生じている科があるなど、さらに分析の必要があるものの、各診療科の収支差額率の傾向は概ね安定的である。

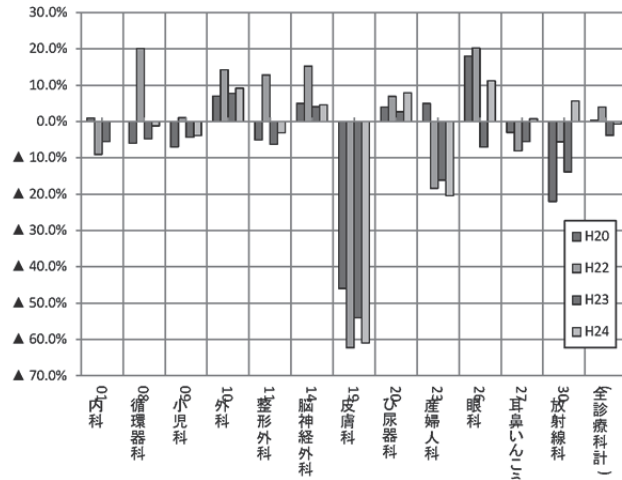
皮膚科や産婦人科など、明らかに赤字基調の診療科と、外科や眼科のように黒字基調の診療科がある。診療報酬がコストに見合ったものであれば、各診療科の収支差額率は概ね同水準となるわけであり、現在の診療報酬の問題点が表れている。

したがって、診療報酬に基づいて計算される部門別原価計算は診療報酬の歪みをそのまま反映しており、活用の際には、部門ごとの前期との比較分析を主とすべきことを、十分に理解する必要がある。また、部門別原価計算の活用を通じて診療報酬の歪みが広く認識され、医療サービスの提供側から、診療報酬のあり方について見直しの声を発する契機となることを期待する。

図表 25：中医協医療機関の部門別収支に関する調査での診療科別収支差額率

■収支差額率の推移(入院・外来部門計)

※ 収支差額率 = (医業収益 - 医業費用) / 医業収益



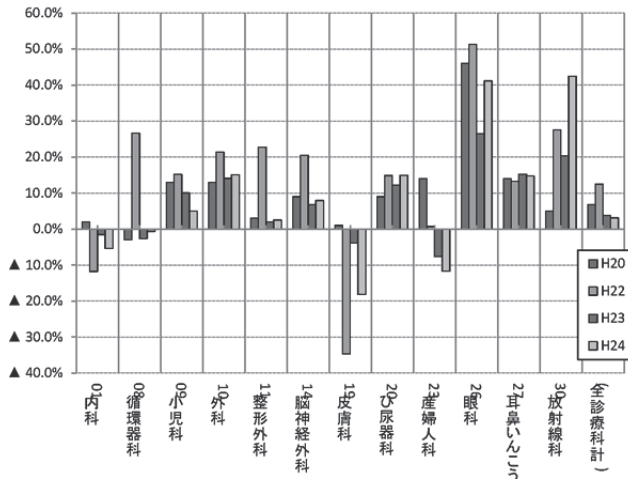
注)平成21年度は調査を実施していない。

	H20	H22	H23	H24
01内科	1.0%	▲ 9.0%	▲ 5.5%	0.1%
08循環器科	▲ 6.0%	20.2%	▲ 4.8%	▲ 1.2%
09小児科	▲ 7.0%	1.1%	▲ 4.3%	▲ 3.8%
10外科	7.0%	14.3%	7.8%	9.2%
11整形外科	▲ 5.0%	12.8%	▲ 6.2%	▲ 3.1%
14脳神経外科	5.0%	15.2%	4.1%	4.6%
19皮膚科	▲ 46.0%	▲ 62.3%	▲ 54.0%	▲ 61.0%
20泌尿器科	4.0%	6.9%	2.7%	7.9%
23産婦人科	5.0%	▲ 18.4%	▲ 16.1%	▲ 20.4%
26眼科	18.0%	20.2%	▲ 7.0%	11.2%
27耳鼻いんこう科	▲ 3.0%	▲ 8.0%	▲ 5.5%	0.7%
30放射線科	▲ 22.0%	▲ 5.6%	▲ 13.9%	5.7%
(全診療科計)	0.3%	4.0%	▲ 3.8%	▲ 0.6%

出典：H20、22、23報告書、24報告書(案)

■収支差額率の推移(入院部門のみ)

※ 収支差額率 = (医業収益 - 医業費用) / 医業収益



注)平成21年度は調査を実施していない。

	H20	H22	H23	H24
01内科	2.0%	▲ 11.8%	▲ 1.5%	▲ 5.3%
08循環器科	▲ 3.0%	26.6%	▲ 2.6%	▲ 0.6%
09小児科	13.0%	15.2%	10.0%	5.0%
10外科	13.0%	21.3%	14.1%	15.1%
11整形外科	3.0%	22.8%	1.9%	2.5%
14脳神経外科	9.0%	20.5%	6.8%	7.9%
19皮膚科	1.0%	▲ 34.7%	▲ 3.9%	▲ 18.1%
20泌尿器科	9.0%	14.8%	12.3%	15.0%
23産婦人科	14.0%	0.7%	▲ 7.6%	▲ 11.7%
26眼科	46.0%	51.3%	26.5%	41.2%
27耳鼻いんこう科	14.0%	13.3%	15.2%	14.7%
30放射線科	5.0%	27.6%	20.3%	42.5%
(全診療科計)	6.8%	12.5%	3.7%	3.1%

出典：H20、22、23報告書、24報告書(案)

(出所：中央社会保険医療協議会医療機関のコスト調査分科会資料)

8. まとめにかえて

本稿では、情報システムなどの制約がある医療サービス組織における、アウトプッ

トの迅速性を重視した部門別収支システムの開発を報告し、この部門別収支システムと診療科別損益ベンチマークとの複数の原価計算を用いた医療サービスマネジメントについて提言を行った。

医療サービスでの部門別原価計算は、その方法および活用方策について、必ずしも統一されたものになっていない。しかしながら、部門別原価計算は、医療サービスマネジメント手法として極めて重要かつ有効である。精緻な原価計算の算出に制約がある医療サービス組織においても、データ集積やデータ加工の工夫を行うことによって、マネジメントに活用できる原価計算を行うことが可能である。

今後ともA病院における複数原価計算による医療サービスマネジメントの実践を継続し、医療マネジメントに少しでも貢献していきたいと考えている。

謝辞

本稿をまとめるにあたり、兵庫県立大学大学院経営研究科の小山秀夫教授、鳥邊晋司教授、藤江哲也教授には、それぞれのご専門の立場からご指導をいただいた。多くの時間を割いて、厳しくも温かい朱を真っ赤に入れていただいた原稿の幾度もの往復には、感謝の言葉もない。

有限責任監査法人トーマツの瀧和雅先生による病院原価計算の講義を受けなければ、原価計算について論文を書くことなど、想像すらできないことであった。また、貴重なデータの使用について快諾をいただいたことにも、深く感謝申し上げる。

何より、職種、勤務先、キャリアを異にする14名の同期生の間での活発な議論から多くの刺激と新鮮な視点を得たことが、本稿の土台となっている。

職場は異なっても、医療マネジメントを志す同志として切磋琢磨していける仲間との存在を力に、新たな歩みを進めていくことを誓い、謝辞としたい。

参考文献(引用文献を含む)

- [1] 荒井耕(2007)『医療原価計算』、中央経済社。
- [2] 荒井耕(2009)『病院原価計算』、中央経済社。
- [3] 荒井耕(2011)『医療サービス価値企画』、中央経済社。
- [4] 稲盛和夫(2006)『アメーバ経営』、日本経済新聞出版社。
- [5] 今村知明・康永秀生・井出博生(2011)『医療経営学(第2版)』、医学書院。
- [6] 医療経営人材育成事業ワーキンググループ(2006)『会計管理(医療経営人材育成テキスト11)』、平成18年度医療経営人材育成事業ワーキンググループ事務局。

- [7] 岡本清(2000)『原価計算(六訂版)』、国元書房。
- [8] 岡本清ほか(2008)『管理会計(第2版)』、中央経済社。
- [9] 小田切純子(2002)『サービス企業原価計算論』、税務経理協会。
- [10] 監査法人トーマツ(2008)『原価計算が病院を変える』、清文社。
- [11] 衣笠陽子(2013)『医療管理会計』、中央経済社。
- [12] 清水孝(2004)『入門原価計算(第2版)』、中央経済社。
- [13] 清水孝(2011)『上級原価計算(第3版)』、中央経済社。
- [14] 清水孝(2012)『原価計算』、税務経理協会。
- [15] 中村彰吾・渡辺明良(2000)『実践 病院原価計算』、医学書院。
- [16] 西村周三・森田直行(2010)『部門別管理(医療経営士中級専門講座テキスト3)』、日本医療企画。
- [17] 日本病院会(1954)『病院原価計算要綱』。
- [18] 橋口徹(2010)『財務会計/資金調達(1)(医療経営士中級一般講座テキスト8)』、日本医療企画。
- [19] 病院原価計算・原価管理研究会(2012)『提言 新たな視点による病院原価計算・原価管理』。
- [20] 松田晋哉(2010)『DPCによる戦略的病院経営(医療経営士上級テキスト9)』、日本医療企画。
- [21] アキよしかわ(2004)「疾病別コスト計算の理想と限界-オタクによる戦略的経営」、『IT Vision』、6号、pp.44~50。
- [22] 荒井耕(2010)「サービス業における原価計算の普及阻害メカニズムとその可変性」、『原価計算研究』、34巻1号、pp.1~10。
- [23] 荒井耕(2011)「影響機能に焦点のある病院原価計算の登場」、『会計検査研究』、44号、pp.119~129。
- [24] 荒井耕(2012)「医療界における管理会計の全体像と必要性の高まり」、『病院』、71巻4号、pp.60~63。
- [25] 荒井耕(2013)「原価計算の基礎と医療界での意義」、『病院』、72巻1号、pp.67~71。
- [26] 荒井耕(2013)「病院原価計算の現状・課題と共通原価計算制度の必要性」、『病院』、72巻2号、pp.70~73。
- [27] 森田直行(2011)「京セラ式病院原価管理手法で経営基盤を確立する」、『医療アドミニストレーター』、21号、pp.12~20。

- [28] 渡辺明良(2012)「病院原価計算手法の再考-手法論から活用論へ」、『病院』、71
巻1号、pp.72～75、2号、pp.68～71、3号、pp.49-53。