

〔論 文〕

# 病院会計準則の管理会計的利活用の新たなフェーズ

—2007年「病院経営管理指標」公表の背景について—

井出 健治郎

## 1. はじめに —コロナ禍における病院経営の現状と経営分析指標の必要性

2020年1月にCOVID-19（新型コロナウイルス感染症）が話題になってから、1年余。2021年2月時点、ワクチン開発そして接種が行なわれているが、収束の完全な目途はたっていない。

医療か経済かと、世界中の国々でその優先順位の選択を迫られる状況にある。医療を担う組織は医療機関であり病院であるが、その経営も一般企業の多くと同様大変厳しい状況にある。表1は、ある自治体立病院の2020（令和2）年4月から12月までの損益計算書による経営成績である<sup>1</sup>。

表1 A 自治体立病院の経営成績

	損益計算書		単位：千円
	令和2年4～12月	令和元年4～12月	
医業収益			
入院収益	4,716,043	5,093,696	△377,653
外来収益	2,510,513	2,597,461	△86,948
その他医業収益	88,141	95,463	△7,322
医業収益計	7,314,698	7,786,620	△471,922
医業費用			
給与費	4,497,350	4,345,423	151,927
材料費	1,967,465	2,170,002	△202,537
経費	1,589,861	1,587,648	2,213
その他医業費用	17,478	29,048	△11,570
医業費用計	8,072,154	8,132,121	△59,967
医業利益	△757,456	△345,501	△411,955
医業外収益	35,983	63,347	△27,364
医業外費用	82,565	86,800	△4,235
経常利益	△804,038	△368,954	△435,084
特別利益	9,808	27,934	△18,126
特別損失	1,844	1,376	468
第3四半期計純利益	△796,074	△342,396	△453,678

（出所） A 自治体病院財務状況（概要）をもとに筆者作成

表1によると、A自治体立病院の経営成績は、収益面では、〈入院収益〉が4,716,043千円と前期比377,653千円のマイナス、〈外来収益〉は2,510,513千円と前期比86,948千円のマイナス、そして〈その他医業収益〉は88,141千円と前期比7,322千円のマイナスとなり、すべての収益構造において減収となっている。よって、病院の稼ぎを示す〈医業収益計〉は7,314,698千円と前期比471,922千円の大幅な収益の減少となっている。一方、費用面では〈給与費〉が4,497,350千円と前期比151,927

千円の増加、〈材料費〉は1,967,465千円と前期比202,537千円の減少、〈経費〉は1,589,861千円と前期比2,213千円の増加、そして〈その他医業費用〉は17,478千円と前期比11,570千円の減少となっている。費用のうち、〈給与費〉や〈経費〉は増加であるが、〈材料費〉と〈その他医業費用〉では節減がみられる。結果として病院の負担を示す〈医業費用計〉は8,072,154千円と前期比59,967千円の減少である。病院の節減によるものと思われるが、一面では収益の減少に比例する変動費的な費用が減少したともいえる。結果としての〈医業利益〉は、757,456千円のマイナスで、前期比411,955千円とマイナス幅が広がっており、つまり前期同様医業損失となっている。

また、医業以外の稼ぎ〈医業外収益〉については、35,983千円と前期比27,364千円の減少であり、〈医業外費用〉は82,565千円と前期比4,235千円の減少となっている。COVID-19に伴う各種の補助金が病院向けにも用意されており、〈補助金収益〉の当年度内の受け入れ分については〈医業外収益〉に属することとなる。ただし、考察する限り、この時点では計上されていないのではないかと思われる。病院の毎年の収益と費用に関する結果は、〈経常利益〉に表現されるが、804,038千円のマイナスと前期比435,084千円のマイナス増となる。

さらに、当該年度に限った形での収益と費用については〈特別利益〉が9,808千円と前期比18,126千円の減少、〈特別損失〉は1,844千円と前期比468千円の増加となっている。

結果として、〈第3四半期計純利益〉は、796,074千円のマイナスと前期比453,678千円の減少となり、赤字幅が拡大している。

こうした計数的あるいは金額的なデータから、コロナ禍での病院経営は苦しいものであることが理解できるであろう。ただ、それはとりわけどの観点からみた状況が芳しくないのだろうか。病院の規模からするとどの程度の悪化状態であるのか。原因は一体どこにあるのか。計数的あるいは金額的なデータのみをもってしては、それを知りえるには限界があるように思われる。しかし、病院会計の観点からは計数的あるいは金額的なデータをさらに利活用して、経営管理に資する必要がある。それが経営分析指標にもとづく経営分析に他ならない。

本稿は、公表されている経営分析指標のうち、厚生労働省が提供する「病院経営管理指標」<sup>2</sup>を取り上げる。「病院経営管理指標」は、厚生労働省医政局が2007年8月に提供した病院経営にかかわる統計データである。病院経営の経営管理において公的指標として定着しつつある「病院経営管理指標」について内容を考察するとともに、その公表された経緯を検討し、「病院経営管理指標」が病院会計準則を管理会計的に利活用するためのフェーズの一つであることを論究する。

## 2. 病院経営管理指標の分析目的

厚生労働省が2007年8月以前まで公表していた経営指標は、医療法人向けの「病院経営指標」、公的機関・社会保険関係団体向けの「病院経営収支調査年報」および「主要公的機関の状況」の3つがある。「病院経営管理指標」の分析目的<sup>3</sup>を、医療法人向けに提供していた「病院経営指標」の分析目的と企業経営の分析目的とを示す中で明らかにしておく。

まず、厚生労働省が医療法人向けに提供していた「病院経営指標」においては次の4つを分析目的として提示していた。

- ① 機能性
- ② 収益性
- ③ 生産性
- ④ 財政状態

次に、企業を経営分析しようとする場合、一般的に分析目的による基本的な観点とされるものは、次の4つである<sup>4</sup>。

- ① 収益性      ② 安定性      ③ 生産性      ④ 成長性

新たに提供された「病院経営管理指標」は、次の分析目的を提供している。

- |       |                    |       |
|-------|--------------------|-------|
| ① 収益性 | ② 安全性 <sup>5</sup> | ③ 機能性 |
|-------|--------------------|-------|

「病院経営管理指標」のこうした3つの分析目的は、病院の経営分析は企業を経営分析する場合の手法となんら変わりがないという前提に基づいていると思われる。医療法人向けの「病院経営指標」と比較した場合でも、一見大差はない。ただし、企業を分析する際の手法と同様であるという視点は「病院経営管理指標」の大きな特徴として、以下で説明する分析指標の随所に大きな影響を与えている。

これまでの分析目的について言及すれば、非営利と考えられる経営組織体の病院は営利組織体である企業とはやはり一線を画するのだ、という考え方があったように思われる。つまり、企業の経営分析を手本とするのではなく、病院は独自の経営分析があるというスタンスであった。

しかし、「病院経営管理指標」は、そうではない。病院の場合にも企業と同じ経営分析目的の土俵で経営分析を行なう必要があるという認識の上で成立しているように思われる。そうであれば、病院の経営分析も収益性、安定性、生産性、成長性を分析目的として提示することも可能である。とりわけ、2つの分析目的、収益性と安全性を残していることを確認するのは容易である。

しかし、まず一つに、成長性については除外されている。病院の場合は、医療サービス提供を安定的に継続して行なっていくことが一つの与えられた社会的責任でもある。その点では、企業のような規模での持続的拡大は病院には望まれていないように思われる。〇〇増加率、〇〇伸び率といった前年度との比較を基本とする分析指標によって、病院の実態をあえて提示する必要がないということになる。企業で採用されている成長性を除いた理由はこうした認識によるものと解される。

また、生産性についても除外されている。生産性とは、資本や労働等の生産要素を用いて、生産物をいかに効率的に生産したか、生産要素の有効利用の程度を図る分析目的である。簡単に述べてしまえば、インプットに対するアウトプットの割合ということになる<sup>6</sup>。

ここで、収益性とは何かは議論があるところであるが、生産性は収益性の一要素とみることができると「病院経営管理指標」では判断する。生産性の定義の中に、「効率的」と記述したことには大きな意味があり、筆者も一面では、収益性の派生とみてもよいのではないかと解している。こうした認識の是非はさておき、生産性という分析目的を標榜せず、シンプルに収益性としたことは「病院経営管理指標」の特徴といえる点である。

結果としては、収益性と安全性が基本的な分析目的となった。2つの視点については病院、企業に限らず、どの組織体にも当てはまると考えられる。医療法人向けの「病院経営指標」においてみられた「財政状態」は、内容的に安全性を示す。病院の場合のみ、あえて財政状態という用語を使用する必要もないだろうとの趣旨で、これまで使用していた「財政状態」の名称でなく、安全性の名称にしたと考える。

最後には、機能性という、企業には一般的に採用していない分析目的がある。機能性については、病院が本来どのような機能をもっているか、どの程度その機能を発揮しているかを分析するものである。例えば、平均在院日数、外来入院比などの分析指標で評価されるものがある。この機能性の分析目的については病院会計準則という制度上の勘定科目等に依拠するものではないにしろ、病院の自らに与えられた機能をどのように果たしているか、限りある経営資源をいかに効率化して活用しているかなどを確認するものであり、病院経営分析の特徴として位置づけられる。

### 3. 収益性の分析

「病院経営管理指標」の分析目的は、収益性、安全性そして機能性である。以下では、分析目的に沿って、具体的な分析指標について検討するものの、紙幅の関係上、収益性の一部、機能性の一部の説明に限定し考察を加えることとする。

#### 1. 3つの判定指標

収益性とは、病院の利益獲得能力を意味する<sup>7</sup>。今日の病院経営で重視するポイントは、事業の継続的な安定であると考えられ、収益性が第一義であるとは言い切れない面がある。しかし、収益性を重視する管理者が多いのは、収益性が経営管理の効率性を反映すると考えるからであろう。

また、前述のとおり、病院経営の良否を金額という計数だけをもって判断することは一面的でしかない。規模の大小が幅広いこともあり、おのずから資産規模、利益にはかなりの格差がある。いかに効率的に利益をあげているかを示すには、別のパラメーターとの組み合わせで検討する必要がある。利益額等が同額でも、割合が同じとはいえないからである。

収益性にかかわる分析指標について、「病院経営管理指標」では、多くの指標を提供している。基本的な考え方は企業の収益性と同様であり、収益性を判断する指標は、23に及ぶ。そこで、「病院経営管理指標」では、次の3つを判定指標として中心となる分析指標に位置づけている。

① 医業利益率	② 総資本医業利益率 <sup>8</sup>	③ 経常利益率
---------	-------------------------	---------

収益性を判断する指標の基本は利益率で表現される。ただし、利益率とはいうものの、利益を生み出す源泉は、2方向からのアプローチが可能であろう。

その一つは収益と利益との関係である。収益に対する利益の割合については、企業の場合、売上総利益・営業利益・経常利益・税引前当期利益・当期利益の5つの利益を中心として、4つの利益率(売上総利益率・営業利益率・経常利益率・当期利益率)が想定される。これらは個々に重要な意味をもつ指標であるが、重要度は異なる。病院の場合も同様であり、利益率のどれをまずはみていくかについては優先順位をつけることが可能ではなかろうかということから、総合的・最終的あるいは総括的に収益性を判断できるものとして指標を設定している。具体的には、病院の本来業務にかかわるもの、経常的なもの、そしてすべての経常収益と経常費用の差額による利益といった3つの要件を満たしたものを想定している。

これらに適合する分析指標が収益性の第一読解のイメージである。企業の経営分析でも、その企業を判断するのに第一に注目する指標があり、該当するものとして一般的に経常利益率が利用される。

病院の場合も経常利益率でよいのではないかという指摘も考えられる。病院の通常行なう業務等からすれば毎年毎年行なう活動、つまり経常活動からの利益を中心とする必要性もあり、当然それを否定するものではない。医業利益率を優位とした理由は、医業収益マイナス医業費用で算定される医業利益にかかわり、2004年改正の病院会計準則を重要視したからである<sup>9</sup>。

また、もう一方のアプローチは、資本（資金）力あるいは資産と利益との関係である。病院が調達した資金でどの程度利益を生み出しているかは、貸借対照表系統から導かれる表示科目と損益計算書系統から誘導される利益との関係を見ていく上で、重要な分析指標となりうる。「病院経営管理指標」では、資本に対する利益の割合については、第一順位である①の医業利益率とのかかわりから、②の総資本医業利益率を採用している。

## 2. 補正指標

上記にあげた3つの分析指標をもとに、収益性を判断することになる。「病院経営管理指標」では、さらに償却前医業利益率という分析指標を補正指標として位置づける。

補正指標とは、病院という組織を勘案した場合、判定指標だけでは十分でないと予想されるため、判断指標を補完するために設けられたものである。

医療事業は、一般的には低収益といわれるが、収益を確保するという点では保険による報酬のため、確実性は高いといわれる。一方で、こうした医療事業について病棟の建て替え等にかかわる設備投資は大きな問題となる。これも企業同様の考察となるが、設備投資は、企業においても投資の是非は経営そのものに大きく影響を与えるが、病院の場合は、収益性そして安全性も悪化させる可能性がある。

結果として、設備投資による負担が収益性にも反映すると考えられる。ただ、病院の場合にも設備投資は不可欠であり、設備投資による負担増は必然として認識する必要がある。問題は、収益性の悪化が、設備投資負担増以外の理由による場合である。

ここで、判定指標として第一順位にあげた医業利益率、続く総資本医業利益率を補正する指標が必要となる。「病院経営管理指標」では、設備投資負担を排除した指標として、減価償却費を戻した償却前医業利益率を採用している。つまり、医業利益は、前述したように医業収益マイナス医業費用であり、医業費用の中に減価償却費を計上する仕組みを病院会計準則が採用していることによるものである。

このように、「病院経営管理指標」は、収益性分析の一つに、判定指標として医業利益率、総資本医業利益率、経常利益率の3つをあげ、補正指標として償却前医業利益率をあげている。判定指標、補正指標という概念については病院の経営分析に特有のものであると考えられる。

## 3. 原因指標

「病院経営管理指標」は、収益性について、判定指標と補正指標をまずは提供している。ただし、全体的な分析指標の総数は23の指標をあげている。その大半の分析指標については、原因指標と名づけて説明されている。基本的に原因指標は、判断指標あるいは補正指標の増減の要因を知る上で役立つ指標とされている。例えば、原因指標とは、医業利益率が前年度に比べてアップした場合（ダウンした場合）、どこに原因があったのかを正確に理解する上で利用可能な指標と想定される。判定指標を前提としながらも、判定指標にかかわる各項目（科目）を分解し、なぜそうなったかを探っていく

のに必要な分析指標である。

また、具体的には、本来であれば、機能性の分析指標であるが、収益性という枠の中でも病床利用率を取り扱っている。ある意味で、商売の原点のような感覚となるが、利益を生み出す前提として、「集客・顧客数」は無視できない。顧客がないようでは、利益が得られるはずもない。稼ぎあってのもうけであり、それは病院の場合も同様であろう。

つまり、何に影響するかを指摘すれば、病床利用率の良否は医業収益に大きな影響を与える。ひいては経常利益率、償却前医業利益率に波及することになる。このように、病床利用率が収益性を判断する原因指標として位置づけられているのである。

原因指標はさまざまあるが、例えば以下のものをあげている。

病床利用率	固定費比率	材料費比率	医薬品費比率	人件費比率	委託費比率
設備関係費比率	減価償却費比率	金利負担比率			

このうち、固定費比率という指標がある。これは、企業の経営分析でもみかけられない新たな指標ということになる。収益力のフレキシブルさ・柔軟さがあるかを分析しようとするものである。給与費、設備関係費、支払利息を合わせた固定費については、できる限り軽微なほうが経営上は安定している。すなわち、病院がどの程度身軽な体質であるかを分析するものである。

損益分岐点分析の簡便法というかたちで医業利益率を細部に至るまで分析するための指標として固定費比率を提供しているのである。

収益性分析の原因指標は、固定費比率以下の項目についてある傾向がある。材料費比率、人件費比率、委託費比率など〈〇〇費比率〉は医業収益に対する費用の割合を指す。

なぜそうした構成になっているかという点、2004年に改正された病院会計準則で、医業費用として示されている費目とそれに付随する、データ入手可能な科目を医業収益とリンクさせたものだからである。病院会計準則では医業費用の内訳が〈材料費〉、〈給与費〉、〈委託費〉、〈設備関係費〉、〈研究研修費〉、〈経費〉、〈控除対象外消費税額等負担額〉、〈本部費配賦額〉の8つに区分される。それぞれの費用項目が医業収益との対応関係で示されていることに起因する。

材料費比率については、医業収益に対する材料費の比率である。材料費は、基本的に医業活動が伸びれば伸びるほど、それに対応して伸びていくと考えられる。

また、例えば、医業収益を診療行為別に把握したとすれば、「診察料、投薬料、処置料、手術料、検査料、画像診断料、その他の特掲料、入院料など」に分けることが可能となる。それぞれに対する対価として費用が発生することになる。「病院経営管理指標」にはそうした費用にかかわる分析指標は存在し得えないものの、今後の「病院経営管理指標」の充実においては検討の余地もあろうと思われる。

また、設備関係費比率についても考察しておく。企業における経営分析においてはみられない、原因指標である。病院は、たしかに労働集約型の組織である。それを疑う余地はないが、一方で設備集約型でもあるといわれている。医療機器などの設備いかに、患者が病院を選択する傾向もみられる。当然のことながら、医療サービスを提供するにあたって、金額の多少にかかわらずさまざまな医療機器等を使用している。費用の額においても決して軽視できない状況となってきた。そこで、そう

した設備関係にかかわる費用をまとめた費目が設備関係費であり、原因指標が設備関係費比率である。ここで、病院会計準則に示されている設備関係費の内訳の費目を次のように示す。

減価償却費	器機賃借料	地代家賃	修繕費	固定資産税等	器機保守料	器機設備保険料
車両関係費						

とりわけ、減価償却費比率については、医療法人向けに提供されていた「病院経営指標」にも同様の原因指標があり、比較可能といえることから重要な指標と判断できる。

最後に、経費比率について言及しておく。経費比率は、医業収益に対する経費の比率である。「病院経営管理指標」でも、経費比率という分析指標のみにとどまっているが、経費は病院会計準則において具体的であり、以下では一例を提示しておく。

福利厚生費	旅費交通費	職員被服費	通信費	広告宣伝費	消耗品費	会議費
保険料	交際費	諸会費	租税公課	医業貸倒損失	貸倒引当金繰入額	雑費

経費比率は、こうした科目を一括してまとめた金額で算定される分析指標である。ただし、経費の中で、例えば、広告宣伝費については、広告（表示）の規制緩和から今後広告宣伝にかかる費用が増加することが予想される。全体の比率からは軽微と思われるが、広告宣伝費比率については必要に応じて「病院経営管理指標」の援用として、各病院で算定することも考えられる。

#### 4. 機能性の分析指標

収益性に続き、本項では病院経営分析の独自性を発揮した機能性について、平均在院日数と外来／入院比とに言及する。

平均在院日数においては、医療法人向け「病院経営指標」においても分析指標の一つであった。平均在院日数は、患者が入院してから退院するまでの期間のことをいう。平均在院日数は、病床の回転率といってもよいであろう。収益性で掲げられる病床利用率も、本来はこの機能性といえるように、回転率を示している。ただし、平均在院日数と病床利用率はトレードオフの関係にあるといわれる。したがって、両者を切り離し、平均在院日数を機能性の柱に、病床利用率を収益性に含めたことは「病院経営管理指標」の特徴点でもあり、適切な判断のように考えられる。

病床の回転率については入院患者が増加傾向にある場合には、上昇するほど効率はいいと判断される。つまり、在院日数が短いときは効率的であり、患者数（病床）を回転させることが可能となる。一方で、患者数が一定の場合には見込み入院患者が想定されない場合、むしろ在院日数を少しでも長く設定し、収益を確保しなければならない。在院日数の短縮は、場合によると病床利用率の低下につながり、入院収入の減少を招くことになる。したがって、入院患者の増加についても注意する必要があると思われる。

入院／外来比については、外来機能と入院機能の比率を示す分析指標として重要である。収益面での柱が入院機能によるものとしても、病院は多くの外来診療に門戸を開いている。むしろ、わが国の場合には、外来機能を発揮することで収益面に大きく貢献している病院が多いことは事実である。また、この分析指標は、外来機能を示すと同時に、将来の入院患者（潜在的な入院患者）を示す点でも有

意味なものと考えられる。

一方で、医療提供体制の変化から外来／入院比についても検討する余地も生じている。「かかりつけ医」と称されるように、第一次医療（プライマリケア）については比較的規模の小さい病院が担うべきだという流れがある。もう少し極端なことをいえば、初診は近くの診療所、開業医へ、ということである。すなわち、病院は外来機能よりもやはり入院機能を充実させる必要があると考えられている。規模の大きな病院は外来においても専門性の高い診療、紹介制を基本とした、外来診療にシフトする傾向もみられる。したがって、医療提供の制度を注視しながら、今後、外来／入院比は検討する必要がある。

機能性は独自の分析目的であるが、財務諸表から導出されないデータを使用する。データの整備やその精緻さについては検討の余地もある。さらには、分析指標としての満足度の点でも収益性、安全性に比べて劣る可能性もある。病院の機能はさまざまであり、急性期病院を標榜する病院の、急性期という機能の発揮の程度、療養型の病院であれば、療養機能をどの程度発揮しているのかを分析する視点も機能性の範疇ということも忘れてはならない<sup>10</sup>。

#### 4. 「病院経営管理指標」の公表の背景

##### 1. 病院における Substance Over Form

経営管理に有効と考えられる情報は、財務諸表の金額的な数値から導かれる会計情報であることは一般的な理解がある。ただし、すでに述べたように、単なる会計情報には限界がある。それゆえ、経営分析指標を用いた経営分析は、開設者本部あるいは個々の法人、病院、組織体で経営管理の一つとして注視されている<sup>11</sup>。また、厚生労働省がベンチマークとして提供している分析指標、分析結果は「病院経営管理指標」が初めてではない。なぜ2007年8月のタイミングで、新たな統計データとして「病院経営管理指標」が提供されたかは確認しておく必要がある。

まず、「病院経営管理指標」の公表にあたっては、前提となる研究事業が2005年度、2006年度に行なわれている<sup>12</sup>。一連の事業を終了し、結果を集約、成果として公表にいたるまでには時間を要する。プロセスが結果的に2007年8月としても、背景はそう単純ではない。

上述したとおり、「病院経営管理指標」が何も厚生労働省が初めて提示した統計データ、分析指標ではない。提供されたデータ等はこれまでも存在している。厚生労働省はこれまでに病院には多様な開設者が存在する実態を鑑みて、以下のような統計データを複数提供してきたのである。

- |                |                 |
|----------------|-----------------|
| ① 「病院経営指標」     | 医療法人向け          |
| ② 「病院経営収支調査年報」 | 公的機関・社会保険関係団体向け |
| ③ 「主要公的機関の状況」  | 公的機関・社会保険関係団体向け |

すなわち、3つの統計データが併行してきたことになる。当然、これらについては、開設者をはじめとして、ベースになる調査方法、会計処理方法、分析指標などを異にしている。それは、3つの統計データはそれぞれが独自の役割をもっていたからに他ならない。病院という施設の経営実態を調査しようとする場合、開設者が誰かによって、その果たすべき医療には違いがあり、結果としての経営実態にも違いが出てくるはずである。一般的に公的病院<sup>13</sup>は地域社会の中で地域医療の中核を担い、



救急医療あるいは災害医療なども視野に入れた医療を行なうことを使命とする。一方で、私的病院の代表格である医療法人については、特化した診療科について専門的な医療、高度な医療を提供することをミッションとする。

つまり、開設者に与えられた使命は決して一つではない。したがって、例えば公的病院と医療法人立病院は違うのだというのが一般的な理解である。そうした理解を前提として、経営実態も一概に比較できないのだという認識は支持されてきたようである。

しかし、病院を会計学フレームの中にとらえた場合、病院は医療サービスを主として提供し活動する経営組織体であり、さまざまに存在する開設者という形式を越えて、財務諸表を前提とした経営実態の把握が可能であろう。むしろ、時代はそうした方向性を望む流れは一般的になっているように思われる。経営実態を把握しようという場合、本来、公的・私的（医療法人）という線引きはむしろしないほうがよいという考えである。医療法人向けの「病院経営指標」、公的機関あるいは社会保険関係団体向けの「病院経営収支調査年報」、「主要公的機関の状況」という、これまでは有用とされてきたデータの分散化から、一元化の方向性を模索していたと考えられる。

公的病院と医療法人立病院など私的病院との比較を可能にし、データを一元化した統計データが時代要請されていたのであろう。結果として、3つの統計データを一元化し統合した「病院経営管理指標」が公表されたわけである。

## 2. 医療法人立の病院経営に関する制度改革の進行

2007年8月に初めて提供された「病院経営管理指標」であるが、医療（経営）全体において、これほどまでに財務・会計領域が注目されている時期は、おそらく例がなかった。社会医療法人<sup>14</sup>の創設も含めて、医療法人の制度改革が主として行なわれている。以下の図表2に示すように、2007年4月より施行されている第5次改正医療法のもとでの会計関係にかかわる法令等の表出をみれば明らかである。

図表2 2007年第5次医療法改正の医療法人および会計に関する規定

- |  |
|--|
| <ul style="list-style-type: none"><li>• 医療法第50条の2「医療法人の会計は、一般に公正妥当と認められる会計の慣行に従うこと」の文言規定</li><li>• 「作成すべき事業報告書等」（医療法第51条第1項および医療法施行規則第33条第1項）</li><li>• 監事監査に付する事業報告書等（医療法第51条第2項）</li><li>• 公認会計士監査に付する事業報告書等（医療法第51条第3項および医療法施行規則第33条第3項）</li><li>• 医療法人の各事務所における閲覧の対象と仕組み（医療法第51条の2）</li><li>• 所轄庁に対する届出と所轄庁における閲覧の対象と仕組み（医療法第52条および医療法施行規則第33条の2）</li><li>• 「社会医療法人債を発行する社会医療法人の財務諸表の用語、様式および作成方法に関する準則」（厚生労働省令第38号）</li><li>• 事業報告書等の様式について（医政指発033003号 厚生労働省医政局指導課長通知）</li></ul> |
|--|

（出所）筆者作成

例えば、医療法第50条の2において、「医療法人の会計は、一般に公正妥当と認められる会計の慣行に従うこと」と規定された。病院イコール医療法人ではない。医療法人は病院設立主体の一つの形態である。病院の設立主体は、国立をはじめとして、自治体、学校法人、日本赤十字社、厚生連、社会福祉法人そして医療法人などの種類がある<sup>15</sup>。それゆえ、基本的には設立主体の会計基準により処理されている。すなわち、国立病院であれば国立病院機構の会計基準、日赤関連病院であれば日本赤

十字社会計規則，社会福祉法人立病院であれば社会福祉法人会計基準にもとづき会計処理される。

ここで当然のことながら，医療法人立病院であれば医療法人会計基準が適用されることになるが，医療法人会計基準は当時存在していない。医療法人が設立主体となる病院はどの会計基準によって処理するかが明確ではなかった。これが，上記規定の制定根拠であり，医療法人にマッチする特定の会計基準がないために，「一般に公正妥当と認められる会計の慣行に従うこと」とされたわけである。医療法人を設立主体とする病院において，一般に公正妥当と認められる会計<sup>16</sup>を確定させる医療制度改革が進行してきたのである。

また，「事業報告書等の様式について」（医政指発 033003 号 厚生労働省医政局指導課長通知）についても同様のことがみてとれる。一般に公正妥当と認められる会計によって財務諸表が作成される。その財務諸表は，どのような形，様式の計算書が一般的であるのか。第5次医療法改正までは特段そうした計算書の定めはなかった。そこで，事業報告書の様式として，その中に損益計算書，貸借対照表といった財務諸表のひな型を提供する。財務報告の観点においても制度変更を行ない，病院における経営管理を進めたと考えることができる。

### 3. 2004年改正病院会計準則の適用拡大と管理会計的利活用

医療制度改革の開花は，前節で述べたように，第5次医療法改正がその最たるものとして位置づけられる。ただ，それ以前からも行なわれている。さまざまあるが，2004年8月19日に改正された病院会計準則もその流れの一つにある。病院機能の多様化，業務範囲の拡大など病院を取り巻く環境の変化や1983年に修正されて20数年が経過していたこともあり，制度疲労の感は否めず，病院会計準則は改正されている。

病院会計準則は，戦後の病院会計制度の柱として貴重な役割を果たしてきた。開設者あるいは病院内における実務担当者そして職業会計人においても，病院の会計基準は病院会計準則という理解は一般的にされてきたと思われる。

ただ半面で，病院会計準則は，認識されていたものの，その適用にあたっては納得のいく状況にはなかった。1965年の設定当初から拘束力を有していない，強制適用でないという，ある意味で中途半端な状況にあったからである。あるいは開設者それぞれが所轄庁などの係わり合いから，遵守されるべき会計基準が他に存在していたため，一施設の基準である病院会計準則を適用しきれなかったことも理由の一つかもしれない。

鑑みて，2004年の病院会計準則改正にあたっては，「任意適用」を打破したいという想いは強かったように思われる。だが，結論的には2004年の改正でも「強制適用」は達成されることはなかった。「自主的適用」と通知されるように義務にはなっていない。ただし，できる限り病院の多くに病院会計準則を受容してもらいたいとする意図を体現するような措置が考慮されることになる。それが，「病院経営管理指標」であることは紛れもない事実である。

病院会計準則という会計基準にもとづいて，財務諸表を作成する。その財務諸表は都道府県知事（厚生労働大臣）への届出という財務会計上の報告とあわせて，管理会計・経営管理の利活用として，経営分析することには大きな意義がある。

最終的に，「病院経営管理指標」は2004年改正病院会計準則を全面的に支持したたて付けがなされている。極端な言い回しだが，各病院が病院会計準則に依拠しなければ，「病院経営管理指標」との

整合性は取れない、効果が薄れるといったほど、病院会計準則の奨励が明白である。したがって、この時期での「病院経営管理指標」の公表は2004年8月に改正された病院会計準則の利用価値、活用価値を増やすこと、病院会計準則に新たな光明を与える方向性をもっていただと思われる。

## 5. むすびにかえて —SDGs 指向による病院経営管理を希求した「病院経営管理指標」に向けて

本稿は、厚生労働省が病院経営の状況として、現在唯一公表している「病院経営管理指標」についてその内容を精査するとともに、なぜ、2007年8月に公表されたかの背景について論及してきた。結論として、複数の背景があることを明らかにしている。

一つは、病院経営にかかわる分析資料は複数が存在したが、その整理総括として「病院経営管理指標」に一本化されたことを確認した。

一つには、第5次医療法改正による医療制度の改革があった。とりわけ、病院の開設主体の一翼を担う医療法人においては、病院経営管理を強化すべく会計制度の法整備が多岐にわたりにされている。

そして、本稿で最も注視したのが、病院会計準則との連けいである。2004年8月の病院会計準則は大きな改正を行なった。それにより、病院の財務諸表を作成する会計基準のスタンダードとしての立ち位置を確立することとなった。ただし、病院会計準則の役割期待はそれだけではない。病院が経営管理を進めていく上で、病院会計準則をさらに管理会計的に利活用するために、「病院経営管理指標」の公表があったのである。これは、病院会計制度の歴史において大きなエポックといえる。

最後に「病院経営管理指標」の公表からすでに10年以上が経過している。わが国の病院経営管理に寄与してきたと考えられるが、一つ指摘しておく。

病院財務の方向性は、分析目的のどれをターゲットとすべきであろうか。「病院経営管理指標」は、第一に収益性を提示し、分析目的の最優先に位置づけている。しかし筆者は、病院財務は収益性が第一ではないと判断する。できる限り持続可能な財務的安定性が、病院経営には希求されるのではなかろうか。病院格付け(Rating)においても、基本は財務的安全性にあるという指摘は妥当な意見であり、分析目的として安全性を第一に順位づけしてもよかったのではないかと思われる。安全性を前面に出した病院経営指標のたて付けである。

その点にさらに付け加えるとすれば、病院経営には損益計算による会計情報よりも、資金計算による会計情報のほうが優位さがある。つまり、財務諸表でいえば、損益計算書よりもキャッシュ・フロー計算書から導かれる情報を重要視する必要があるといえる。

その根拠は、まさしく持続可能な開発目標(Sustainable Development Goals: SDGs)を病院経営に組み入れるという視点である。とりわけ、考察したコロナ禍における病院経営はどうか。場合によると、その病院の存続そのものが危ういという状況になってはいないだろうか。病院の持続可能性を判断できるような分析指標をどのように「病院経営管理指標」で示していくか、大きな課題であろう。そして、そうした課題解決による「病院経営管理指標」の進化が病院会計準則の精度をより一層高めていくと考える。

### 【付記】

本稿は、令和2年度昭和女子大学研究助成金 研究課題「半世紀を越える「病院会計準則」の歴史的歩みの体系化に関する調査研究」による助成の成果の一部である。

【注】

- 1 A 自治体病院の財務データは本稿執筆時点でまだ年次の結果が出ていない。掲載の承諾は得ているものの、実病院名は公表できないことをお断りする。
- 2 それぞれの内容については厚生労働省の以下のサイトを参照願いたい。(最終アクセス日は全て 2021/02/19)  
「医療施設経営安定化推進事業 平成 30 年度 病院経営管理指標【別冊】」 <https://www.mhlw.go.jp/content/000633949.pdf>  
「医療施設経営安定化推進事業 平成 29 年度 病院経営管理指標【別冊】」 <https://www.mhlw.go.jp/content/000503358.pdf>  
「【別冊】平成 28 年度 病院経営管理指標」 <https://www.mhlw.go.jp/file/06-Seisakujouhou-10800000-I-seikyoku/0000209456.pdf>  
「【別冊】平成 27 年度 病院経営管理指標」 <https://www.mhlw.go.jp/file/06-Seisakujouhou-10800000-I-seikyoku/0000164133.pdf>  
「【別冊】平成 26 年度 病院経営管理指標」 <https://www.mhlw.go.jp/file/06-Seisakujouhou-10800000-I-seikyoku/0000128221.pdf>
- 3 「分析目的」という表現については、新井清光・川村義則『新版 現代会計学』第3版(中央経済社2020年) pp. 293-295 による。
- 4 渋谷武夫『経営分析の考え方・すすめ方』(中央経済社 1994 年) pp. 4-5。
- 5 貸借対照表をベースとして分析する観点は、さまざまな表現がなされる。「病院経営管理指標」は「安全性」という文言を用いている。個人的には、医療サービスの継続的な安定を確保するためのパラメーターとして使用するという立場からすれば、企業同様「安定性」という文言が適切ではなかったかと判断している。
- 6 アンソニー (R. N. Anthony) には、生産性 (productivity) は、アウトプットの測定尺度としてむしろ重視するべきであるという指摘もみられる。R. N. Anthony and D. W. Young, *Management Control in Nonprofit Organizations*, R. D. Irwin, Inc., 1984, p. 278.
- 7 収益性についての定義も一元化していないが、渋谷武夫『ベーシック 経営分析』(中央経済社 2008 年) p. 77 を参照した。
- 8 企業の経営分析指標では、総資本に代えて総資産と表現することが多い。組織の有する資産を利活用して、どの程度もうけたかを示す意味で、理解可能性があるように考えられる。
- 9 病院会計準則は補助金収益を医業外収益と厳格に規定し、医療行為による活動を医業収益にしている点で、本来業務での成果を明確にする意図があるように考えられる。
- 10 今後においては DPC 適用病院における DPC 機能の割合なども機能性の範疇として導入されていくように思われる。
- 11 (株) TKC などは顧客病院等からのデータ収集により、病院にかかわる経営指標を算定している。また、日本医師会総合研究所等でも経営分析は行なわれている。
- 12 厚生労働省は、医療施設経営安定化推進事業では毎年 2 テーマを調査研究として外部機関委託してきている。「病院経営管理指標」については、この推進事業の中に位置づけられ、2005 年度「病院経営管理指標改正のための調査研究」、2006 年度「病院経営管理指標に関する調査研究」に体系づけられている。
- 13 ちなみに、公的医療機関、社会保険関係団体とは、具体的に次のようなものが含まれる。  
○公的医療機関…都道府県、市町村、日赤、済生会、北海道社会事業協会、厚生連、国民健康保険団体連合会  
○社会保険関係団体…全社連、厚生年金事業振興会、船員保険会、健保連、共済連合、国民健康保険組合
- 14 医療法人制度改革にあたって、さまざまな論点がある。例えば、社会医療法人制度については、二川一男「社会医療法人創設の意義」『病院経営』384 号(2008 年 4 月 5 日、産労総合研究所) pp. 14-16 などが参考になる。
- 15 病院の開設者は、13 にも及ぶとされており、監督官庁は、厚生労働省ばかりではなく、総務省、文部科学省、農林水産省など多岐に及んでいる。
- 16 病院における一般に公正妥当な会計とは何かについては、1965 年設定、1983 年修正の責任者である染谷恭次郎早稲田大学教授は、「病院会計準則」を位置づけ、財務会計のフレームとして位置づけていたと考えられる。染谷恭次郎『ある会計学者の軌跡—ひとつの会計学史—』(税務経理協会 1997 年) pp. 161-163。

【主要参考文献等】

- R. N. Anthony and D. W. Young (1984), *Management Control in Nonprofit Organizations*, R. D. Irwin, Inc., p. 278.
- 新井清光・川村義則 (2020), 『新版 現代会計学』第3版 中央経済社 pp. 249-250.
- 二川一男 (2008), 「社会医療法人創設の意義」『病院経営』384号 産労総合研究所 pp. 14-16.
- 厚生労働省 (2020), 「医療施設経営安定化推進事業 平成30年度 病院経営管理指標【別冊】」  
<https://www.mhlw.go.jp/content/000633949.pdf>
- 同上 (2019), 「医療施設経営安定化推進事業 平成29年度 病院経営管理指標【別冊】」  
<https://www.mhlw.go.jp/content/000503358.pdf>
- 同上 (2018), 「【別冊】平成28年度 病院経営管理指標」  
<https://www.mhlw.go.jp/file/06-Seisakujouhou-10800000-Iseikyoku/0000209456.pdf>
- 同上 (2017), 「【別冊】平成27年度 病院経営管理指標」  
<https://www.mhlw.go.jp/file/06-Seisakujouhou-10800000-Iseikyoku/0000164133.pdf>
- 同上 (2016), 「【別冊】平成26年度 病院経営管理指標」  
<https://www.mhlw.go.jp/file/06-Seisakujouhou-10800000-Iseikyoku/0000128221.pdf>
- 渋谷武夫 (1994), 『経営分析の考え方・すすめ方』中央経済社 pp. 4-5.
- 渋谷武夫 (2008), 『ベーシック 経営分析』中央経済社 p. 77.
- 染谷恭次郎 (1997), 『ある会計学者の軌跡—ひとつの会計学史—』税務経理協会 pp. 161-163.

(いで けんじろう 会計ファイナンス学科)