

## レセプト<sup>1)</sup>規準原価による診療科別損益計算

平井 孝治\*・佐藤 浩人\*\*・福島 公明\*\*\*

### 要 旨

医療制度改革などの影響で病院を取り巻く環境が厳しくなる中、病院経営や原価計算への関心が高まっている。とりわけ原価計算に関しては診療報酬が削られていく傾向の中で、非常に注目度が高い。

病院の原価計算において、製造業の原価計算における製品別計算に相当する患者別・疾病別の原価計算の必要性を主張する論者もいる。しかし我々は病院経営の視点から、その必要性は限定的で、部門別の原価計算・原価管理に相当するものが重要であると考ええる。

現状において病院で行われている会計では、医業管理費を含む医業費用を医業収益から差し引いて医業利益を計算する。これは営業利益に相当するものであるが、管理上は医療に直接関わる部分のみを集計し、売上原価に相当する医療原価を計算する必要があると考える。

本稿ではレセプトから得られる情報をベースに、レセプト規準原価として、医業収益や医療原価を区分集計する計算方法を提示する。そのレセプト規準原価の考え方を用い、診療科で医業収益と医療原価とを対応させる「診療科別損益計算」、検査部といった診療科の補助部門的な意味合いを有する部門の原価を診療科に配賦せず、それらを含めた医療部門で医業収益と医療原価を突き合わせる「医療部門別原価管理」の2つの方法を提案する。

### キーワード

病院経営、レセプト規準原価、医療原価、医業管理費、診療科別損益計算、医療部門別原価管理

## I. 病院原価計算の必要性と現状

診療報酬のマイナス改定などを受けて、病院にも経営効率が求められるようになる中で、病

---

\* 連絡先：平井 孝治

機関/役職：立命館大学経営学部教授

E-mail：wintel@ba.ritsumei.ac.jp

\*\* 連絡先：佐藤 浩人

機関/役職：立命館大学院経営学研究科博士課程後期課程

E-mail：ba007983@ba.ritsumei.ac.jp

\*\*\* 連絡先：福島 公明

機関/役職：立命館大学院経営学研究科博士課程前期課程

E-mail：gr004058@ba.ritsumei.ac.jp

院の管理会計や原価計算への注目も高まっている。日本においても、1990年代末から病院の原価計算に関する論考が少しずつ見られるようになってきている。

例えば、荒井 [1998] [1999] では、アメリカにおける病院原価計算研究に関するレビューがなされている。荒井 [2001a] では、先進的な取り組みをしている病院とされる、聖路加病院のケースが紹介されている。荒井 [2004] では、医療経済研究機構の75病院に対する調査(2002年10月~11月)を行っているが、34病院から回答を得て、部門別原価計算の実施している病院が38.2%<sup>2)</sup>、実施検討中を合わせると79.4%という結果となっている。調査対象病院は200床以上の比較的大規模な病院が多い中でもそのような結果となっている。

今中 [2003] では、DPCの導入に即して患者別・疾病別原価計算を行うためのマニュアルが提示されている。そこで示される手法の目的としては、「多数の病院で、共通基盤に基づく(比較可能な)原価計算を可能にする」、「病院における内部管理に活用する」、「理にかなった価格(診療報酬)決定のための参考情報を提供する」(p.12)の3点が挙げられている。

梅津 [1999] [2000] [2001a] [2001b] [2002] [2004] では、病院における中心的なサービスとして、看護サービスを取り上げ、原価によるサービスの測定・評価について論究している。基本的には病院全体ではなく看護サービスのみに限定しての研究ではあるが、ABC(Activity Based Costing, 活動基準原価計算)やクリニカルパスなども含め、詳細な考察が加えられている。ABCに関しては他にも、荒井 [2002a]、谷 [2004]、中田 [2000] などで検討されている。

中田 [2004] [2005] では、病院における原価計算の利用状況に関する郵送調査(2004年2月中旬~3月初旬)の結果からいくつかの考察が行われている。この調査では847病院に調査票を発送し、205病院からの回答を得ている。そのうち62病院(30.2%)が原価計算を導入(p.24)しているとの結果になっている。500床以上、地域によっては300床以上の病院のみを調査対象としており、荒井 [2004] の調査対象よりもさらに大規模な病院に限定されるが、それでも導入している比率はさして高くないようである。また、原価計算を行っている病院のうち35病院が「制度的原価計算として実施」(p.25)という結果が示されているが、「制度的原価計算(簿記の機構と結合している状態)として実施」(p.24)と説明されており、「売上原価」に相当する部分を計算しているということでは必ずしもないようである。

上記の日本国内における病院原価計算に関する先行研究を概観したが、いずれも企業会計で言うところの「売上原価」「製造原価」に相当する部分には(少なくとも明示的には)言及していない。病院における原価計算は原価計算制度としてではなく、特殊原価調査としてのみ行われているものと考えられる。中田 [2004] [2005] の、「制度的原価計算」を行っている病院がいくつかあるという調査結果についてはさらなる確認が必要であろうが、後に提示するような「医療原価」のような考え方は有していないようである。病院における会計基準である病院会計準則<sup>3)</sup>にも原価計算については記述されていない。また、サービス業の原価計算一般で

見ても、小田切〔2002〕などの研究があるが、売上原価の部分の計上については議論されていないようである。

本稿では、今後我々がいくつかの病院に対して診療科別原価計算（損益計算）の導入を行うに当たっての、基本的な考え方の枠組みを提示することを目的とする。まずここで、我々が考える病院原価計算の体系の概観を提示しておく。病院における原価計算目的には様々なものがあると考えられるが、我々は「財務諸表作成目的」、「原価意識の涵養目的」、「意思決定に役立つ目的」の3つを主たる原価計算目的として設定する。

1つめの目的として掲げるのは「財務諸表作成目的」であるが、通常の企業における、製造原価・売上原価に相当するものとして「医療原価」を計算し、区分計上する必要があると考える。現実において類似の企業同士で、原価の区分計上がなされているか否かで、経営上異なる部分があるかを評価するためのサンプルを得ることは難しい。その意味でこれを区分計上することに意味があることを実証することはここではできない。そもそも病院の財務諸表は、一部の病院ではホームページその他で公開されているが、基本的には病院の開設主体や都道府県へ提出するものであり、一般に公表されている例はあまり多くない。また、サービス業一般に言えることでもあるが、製品自体の在庫はないのであまり意味がないことも原価が明示される必要がないことの一部は説明することができるであろうが、それだけで説明できるものではない。内部管理用の原価資料の作成、内部構成員への提示は、次の目的で述べるように内部構成員の原価意識を高めるためには重要なことであろう。財務諸表の中で売上原価に相当する部分と販売管理費・一般管理費に相当する部分を区分する意義については、病院の財務報告の相手がいったい誰なのかといった点も勘案しながら検討する必要がある。どのように「医療原価」を区分計上するかについては第2章で詳しく述べる。

2つめの目的は「原価意識の涵養目的」である。これまでに聞き取り調査をさせていただいたいくつかの病院においても、原価計算を実施するに際してこの点を重視していたようである。こうした点に関しては、「医師プロファイリング」として荒井〔2002〕(p. 275)でも取り上げられている。医師別に原価を集計することも考えられるが、部門別の原価計算でも十分に原価意識の涵養に資すると考えられる。

3つめの目的は「意思決定に役立つ目的」である。病院の経営者が様々な意思決定を求められていることは、従前からのことであつたであろう。ただ、医療制度改革など病院を取り巻く環境の変化が激しくなる中で、より意思決定に役立つ原価情報が求められていると考えられる。ただし、病院の位置づけによっては、単純に採算性のみで意思決定をするわけにはいかない場合も特に多いであろう。たとえ採算計算の結果が同じでも、当該病院の所在地の特性や求められる機能などにより、自ずと意思決定の結果は異なってくるであろう。

以下、病院の原価計算について、「患者別・疾病別原価計算（損益計算）」と「診療科別原価計算（損益計算）」とに、大きく2つに分けて考えていく。患者別・疾病別原価計算への発展

過程として部門別原価計算が論じられることが多いように思われるが、我々は多くの場合は部門別原価計算の方が望ましいと考える。

患者別・疾患別の原価計算が論じられるときには、通常の前価計算における、「費目別計算」から「部門別計算」を経て「製品別計算」へと至る流れにおける、製品別計算に相当するものと考えられる。通常の前価計算の流れに即して考えれば、病院における原価計算の流れは下記の図1のようになるであろう。

図1 一般的な原価計算の流れ

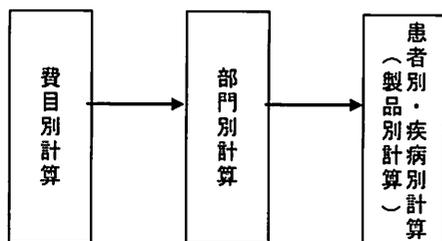
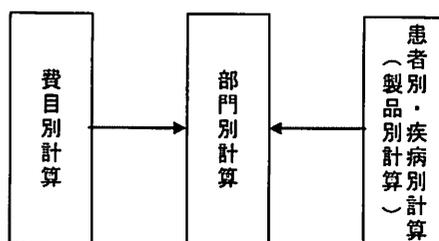


図2 本稿で考える収益と原価の突き合わせ方



しかし、我々が考える計算の流れは、図2のように「製品別計算」に相当する計算は行わずに、レセプトデータから得られる情報をもとに、「**レセプト規準原価**」を計算し、「部門別計算」の段階に引き戻し、部門別の損益や実際発生原価との差異を計算するものである。本稿における中心的な概念となる「レセプト規準原価」については、第3章で詳しく解説する。

ここで、「患者別・疾病別原価計算」の問題点を確認するために、我々が進めようとしている研究と「導入研究」という点で共通している、谷 [2004] の中で取り上げられている高の原中央病院への**ABCの導入研究** (アクションリサーチ<sup>4)</sup>) について見てみることにする。このアクションリサーチでは、3つの目的として、「(1) 制度変革期における医療機関を対象とすることで、制度など重要な事業環境要因と管理会計システムとの関係について考察する」、「(2) すでに欧米において導入事例が報告されているABCについて、国内医療サービスにおける有効性と課題を検討する」、「(3) 患者別、疾患(クリニカル・パス<sup>5)</sup>)別の実績原価を見積もることで、今後の制度変化において重要性が増す疾患別コストマネジメントのポイントを検討する」(p.118) が掲げられている。ただし、「病院の管理システムを変更することを前提とした調査研究ではなく、病院側にとっては将来的な病院管理システムを考慮する上で調査研究の意味が大きかった」(p.118) という位置づけになっているようである。

この谷 [2004] では、当該アクションリサーチの結果明らかとなったパス別のコスト(患者別・疾病別原価)の管理上のメリットとして、「①**パス別のコストを把握することで、報酬に対して見合っているパスか採算上厳しいパスかを判断する助けとなる**」、「②**コスト構造を把握することで、人(人件費)中心のパスか設備(償却費)中心のパスかが明確になり、施術数に対するコストインパクト要因が明らかになる**」、「③**収益性の高いパスについては、サービス**

の付加、積極的なマーケティングを検討することができ、採算性の悪いパスについては、コスト構造の特性に応じた改善策を考えることができる」(p.128)の3点が挙げられている。しかしながら、このケースでは、「大学研究者側の意図としては、調査研究結果に基づきコストマネジメントシステムの変更の機運が高まることを期待していた」が、「結果的には、当病院の差し迫った経営課題が優先することになり、当面はコストマネジメントシステムの検討は先送りとなった」(p.129)とのことである。

差し迫った経営課題がいかなるものであったかは明示されていないが、適用する際に認識された課題として、精度の高いコストドライバー・データを得るためには電子カルテなどの情報システムの整備が必要である点と、製品製造プロセスと比べて業務に伴う資源消費量や消費時間のバラつきが大きい点が指摘されている (p.132)。情報システムを詳細な原価計算にあわせて導入するにはかなりのコストを要するであろうし、導入が見送られたこと自体から見てもコストの大きさがネックになったのではないかと推察される。計算に要するコストと原価計算の導入により得られるベネフィットの検討が病院へ原価計算を導入するに当たって重要であることの一端を示している。

谷 [2004] でも「クリニカル・パス別のコストマネジメントは、製造業における製品別コストマネジメントに相当するが、医療機関においては部門別採算管理も重要である」と「部門、病院全体としての採算」(p.133)の観点から、部門別計算の重要性も指摘されている。病院の継続性を考えた場合には、診療科別の採算が確保されている必要があり、その管理の方が患者別・疾病別の詳細な計算よりも重要であろう。

我々が聞き取り調査（2006年3月）を行なった人吉総合病院の場合は別の意味で極端であり、これまでのところ、余裕があるときのみ当該月の原価を計算している（30時間程度を要する）とのことであった。病院の位置づけによりどのような原価情報が必要かは異なるであろう。患者別・疾患別の原価計算や、ABCの適用が妥当する病院の規模がどの程度かといったことを示すことができれば分かりやすいが、その閾値となる病床数や診療科数などを導出することは困難であろう。個別の病院に即した調査・研究が重要であると思われる。そういった観点から今後近江八幡市立総合医療センターなどいくつかの病院での導入研究を展開していく予定である。なお、あまり重要なことではないが、我々はいくつかの病院へ原価計算の導入を進めていく過程で、新しい病院原価計算の形を提示しようと考えているわけであり、これはイノベーション・アクションリサーチ<sup>6)</sup>と呼ぶことが可能であろう。

## II. 「医療原価」の確立と「医業管理費」

これは、南海病院2005年度損益計算書をもとに、「医業費用」を「医療原価」と「医業管理費」とに分け、「医業費用」を明示的に分けて書き換えたものである。南海病院は大分県佐

表1 医療原価を導入した健康保険南海病院の損益計算書

		(単位：千円)	
		損益計算書	
		2005年4月1日	
		2006年3月31日	
<b>I 医業収益</b>			
1. 入院収益		3,552,389	
2. 室料差額収益		65,679	
3. 外来診療収益		1,680,527	
4. 保険予防活動収益		130,380	
5. 医療相談収益		27,357	
6. 受託検査施設利用収益		2,258	
7. その他医業収益		255	5,458,844
<b>II 医療原価</b>			
8. 給与費		2,005,308	
9. 材料費		1,751,186	
11. 医療機器備品費		227,904	
12. 委託費		44,519	4,028,917
医療総利益			<u>1,429,927</u>
<b>III 医業管理費</b>			
14. 給与費		547,685	
15. 間接経費		295,766	
16. 委託費		75,102	
17. 研究研修費		31,213	
18. 減価償却費		353,572	1,303,338
医業利益			<u>126,589</u>
IV 医業外収益			294,210
V 医業外費用			217,986
経常利益			<u>202,813</u>
VI 特別利益			21,674
VII 特別損失			66,287
当期純利益			<u>158,200</u>

伯市にある260床の健康保険病院であり、内科（腎臓内科・消化器科・循環器科・呼吸器科・血液内科）、透析センター、脳神経外科、泌尿器科、耳鼻咽喉科、心臓血管外科、皮膚科、外科、整形外科、放射線科、眼科、小児科、麻酔科、専門外来を有している。

南海病院の元の損益計算書は、健康保険病院会計規程に従い、病院会計準則（旧）を準用して処理されている。1965年10月に厚生省（当時）は病院における会計原則として「病院会計準則」を制定したが、その内容は、基本的には企業会計に準じている。さらに企業会計原則の変化を受け、1983年に財務諸表体系、各種原則及び勘定科目等を抜本的に見直し、整備化するという全面的見直しがなされた。さらに2004年8月に厚生労働省より病院会計準則の改訂版が公表された。これをそれ以前の病院会計準則と区別して、通称「新病院会計準則」という。その目的は、病院経営者が他の病院との経営比較を行なうことにより、自らの病院の経営

成績や財政状態を適切に把握し、病院経営の効率的な運営を期することにあるとし、管理会計としての側面を重視した改正となった。この改訂内容、従来との比較については羽生 [2006] に詳しく論究されている。

新会計基準の採用を行っていない病院も多くあるので、経営比較を行なう時、どちらの病院会計準則を採用しているか留意しなければならない。同一病院の中で年度比較を行なう時にも同様である。例えば新病院会計準則ではリース会計については「リース取引はファイナンス・リース取引とオペレーティング・リース取引に区分し、ファイナンス・リース取引については、通常の売買取引に係る方法に準じて会計処理を行う。」とあり、ファイナンス・リース取引については、減価償却を行わなければならない。このため例えば大型医療機器の導入をファイナンス・リース取引にて行なった場合は減価償却を行わなければならないので、医療原価に含める事となり新病院会計準則を採用する事により医療原価に大きな影響を及ぼす事に留意しなければならない。

医療原価と医業管理費との区分を考察する時には、現実の管理上の実態との結びつきを明確にしておく必要がある。例えば、清掃委託費を考える場合、クリーンエリアとそれ以外の一般エリアとではその性格が異なる。契約上、また委託費の支払いにおいても同一業者であるケースがあるが、手術室などのクリーンエリアは一般清掃と異なり本来看護師が行っていた清拭等を含む場合があり、医療原価に含めるべきである。ただ、章の冒頭に示した損益計算書では、そこまでの詳細なデータがないので、委託費のうち清掃業務の分は全額を医業管理費に計上している。

その他、原価集計及び利益の算出について、基本的な構造を次のとおりとする。原則は新病院会計準則によるものとするが、実務的な便宜上のため科目などを整理した。まず、企業会計で言う「営業利益」にあたる「医業利益」までの利益計算の流れを示せば、

$$\boxed{\text{医業収益}} - \boxed{\text{医療原価}} = \text{医療総利益}$$

$$\text{医療総利益} - \boxed{\text{医業管理費}} = \text{医業利益}$$

となる。ここで「医療原価」としたが、「医業原価」では広すぎ、「診療原価」では逆に狭すぎるであろうと考えてのことである。「医業」「医療」「診療」については論者により解釈の幅があるところであろうが、ここで、我々は「医業」は病院が行うことの全般、「診療」は直接的な診療行為のみを指し、「医療」は医師（や看護師）による診療行為だけでなくコメディカルによる各種検査や処置・リハビリなども含むもう少し広いものとする。

以下、それぞれの費目の中身について検討していく。まず「医業収益」については、入院診療収益・室料差額収益・外来診療収益・保健予防活動収益・受託検査施設利用収益・その他医業収益がある。ここでは、入院と外来、及び室料差額収益を区別せず、すべてを医業収益とする。また、保険予防活動収益とは各種の健康診断、人間ドック、予防接種、妊産婦保健指導等保健予防活動に係る収益等これらもすべて医業収益とする。これらの中には保険の対象になら

ないものも含まれるが、ここではそれらを区分することはしない。第4章においては、医業収益についても診療科別に考える。

「医療原価」は、元々は「医業費用」とされていたもののうち、給与費の一部、材料費、経費の一部、委託費の一部、減価償却費の一部から構成されると考えた。給与費全体の中には、事務職の給与なども含まれているので、医療原価にはそのうち、医師・コメディカル・看護師の給与(常勤職員・嘱託職員ともに)、退職給与金を持ってきた。賞与引当金繰入についても医療原価に含まれるべき部分もあるが、賞与引当金戻入が医業外収益の欄にあることとの対応も考え、健康保険病院会計規程のとおり、医業外費用の区分に計上した。

材料費については、医薬品費、診療材料費、医療消耗器具備品費、給食用材料費の全額を医療原価とした。経費としては、福利厚生費、職員被服費、消耗品費、消耗器具備品費、車両費、水光熱費、賃借料が医業費用に計上されており、本来医療そのものに直結しているので医療原価とすべき部分もあると考えられるが、ここではデータがないので医療原価へは含めず全額を医業管理費とした。

委託費のうち、検査業務、給食業務、寝具業務、歯科技工を医療原価に含めた。先述したようにクリーンエリアの清掃業務も本来医療原価に入れるべきであるが、データがないのでその他と清掃業務に関する費用とともに医業管理費に含めている。

減価償却費については、医療用器械備品減価償却費、放射性同位元素減価償却費を医療原価に含めている。建物やその付属設備等にかかる減価償却費の一部にも医療原価に含まれるべきと考え得る部分があるが、ここでは合理的に配賦する基準がないので全額を医業管理費としている。

冒頭に示した損益計算書では実際発生額で計上しているが、3章で提示するレセプト規準原価を計算し、実際発生額との差額を原価差異として表示する。

次に、医業管理費であるが、給与費のうち医療原価としなかった部分、法定福利費、間接経費、委託費のうち医療原価としなかった部分、研究研修費、減価償却費のうち医療原価としなかったもの、など期間費用に該当する項目により構成される。

給与費には事務員・技能員の常勤・嘱託職員給与が含まれる。健康保険料、厚生年金保険料、厚生年金基金掛金、労働保険料といった法定福利費も医業管理費の中の給与費に含まれている。

間接経費には、旅費交通費、職員被服費、通信費、消耗品費、消耗器具備品費、車両費、会議費、光熱水費、修繕費、機器を除く賃借料、保険料、交際費、諸会費、租税公課、徴収不能損失、看護師養成助成費、特別修繕引当金繰入、雑費といったものが含まれる

委託費には、清掃業務にかかる費用・保守委託費・その他の委託費が含まれる。クリーンエリアを除きたいところではあるが今回はできていない。

研究研修費としては、研究研修材料費、謝金、図書費、研究研修旅費、研究研修雑費といったものが医業管理費に含まれている。

減価償却費として、建物減価償却費、建物付属設備減価償却費、構築物減価償却費、その他器械備品減価償却費、車両船舶減価償却費、その他有形固定資産減価償却費、無形固定資産減価償却費、病院整備費が計上されている。先述したようにこちらも医療原価へも配賦することを検討する余地があるものがあるが、配賦の基礎となり得るデータがないので今回はこれらは全額を医業管理費としている。

途中何箇所かで述べてきたように、この基本構造にさらにどこまで按分・配賦を取り入れるかを検討する。この場合按分・配賦に利用するデータがどこまで管理可能なデータであるかが重要である。面積、医師数、看護師数、医療技術員数、外来及び入院患者数、レセプト発行枚数、請求金額、検査種別件数、放射線種別件数などを参考とする。またどこまで細部にわたって按分するかは、原価計算目的との適合性において、目的がすべてを支配する（岡本 [2000]）。

病院における原価計算の問題点として収益を規準とした原価配賦（RCC, Ratio of Cost to Charge）が多用されていることが指摘されているが（荒井 [2002a]）、診療報酬体系は（当初は開業医のコストを反映していたといわれているが）現在は原価を反映していない為に収益を基準とした原価配賦は現場の実態との乖離が生じやすい。

我々は配賦基準について以下のように考える。まず、それぞれの原価には当該原価を合理的に配賦することが可能な「規範基準」が存在すると考える。しかし、その「規範基準」を用いることが現実的に困難であったり、「規範基準」を用いるために多額のコストを要するのであれば、多少精度は落ちてもある程度当該原価態様に即した「代理基準」を用いてよいであろう。その「代理基準」ですらも利用が困難な場合には「代用基準（収益基準）」を使う他ない。配賦基準の選定に際しては「目的適合性」、「管理可能性」、「計算合理性」といった点を考慮する必要があるであろう。

たとえば、上記の説明の中で出てきた退職給与金、賞与引当金繰入に関して考えれば、「規範基準」としてそれらの支給対象者が医療従事者か事務員・技能員であるかに関するデータがあれば合理的に医療原価と医業管理費とに配賦可能であろう。診療材料費などについても院内の物流システムであるSPD（Supply Processing & Distribution）や電子カルテのデータを用いてより現実の利用に即した形で配賦することができるであろう。今回はそうしたデータがないので、「代理基準」として部門の人数割りといった形で配賦することも考えられる。

ここでは、医療原価と医業管理費との間で配賦が必要な場合を想定しているが、これは診療科別の原価配賦についても同様である。診療科別の計算については、第4章で詳しく取り扱う。

前章でも言及したように我々は①財務諸表作成目的、②原価意識の涵養目的、③意思決定に役立てる目的の3つを主たる原価計算目的として設定する<sup>7)</sup>。通常医療の現場においては原価計算は経理課などの管理部門が実施する。そして、そのデータが診療部門など他の部門にて説明をされた時、多くの場合、診療部門などよりの反発を招いている。企業などでは一般的に行なわれている原価計算が、病院の現場に限って何故反発を呼ぶのであろうか。意見を聴取する

と、その理由は、「配賦方法への疑義」と「診療部門管理の目的に利用され人事評価の対象になるのではないか」、との危惧からである。そして「原価計算の結果と現場の実態とが合致しないケースがしばしば見受けられる」ことも、原価計算に対する信頼性を失うきっかけになるのかもしれない。

これは、本論文の重要な視点である、いわゆる「サービス業簿記」が確立していないからに他ならない。経済活動別(生産)GDPでは、サービス業のシェアは4年連続で20%台超という、国の経済の大きな部分を占めているにもかかわらずである。さらに、病院内の組織と管理可能性も問題となる。病院内の管理責任者である院長をはじめとする診療部門の管理者において管理可能性があるのか、との視点があるが、これらの問題は容易に解決できるものではない。

それにもかかわらず、病院の現場においては病院経営上の問題として、DPCとの関連で原価計算の必要性が言われはじめている。これは上述の原価計算目的のうち、③の意思決定に役立てる目的である。この場合の意思決定とは、診療プロセスと関連した意思決定をいう。

一例で言えば、検査の外注化に関すること、投与する薬剤の購入価格に関すること、人員の配置に関する人件費に関することなどの意思決定を行なう場合は、従来は診療プロセスとの関係のみに言及していたのであるが、近時はこの原価計算より得られるのデータの活用も合わせて考慮されることも多々ある。

### Ⅲ. 診療報酬から算定する規準原価と医療部門の原価管理

医療に直接関連する原価を医療原価と称してきたが、発生レベルでは医療専門職の給与費、医薬品費、診療材料費、減価償却費を含む医療機器備品費、入院給食費、リネンや検査などの外部委託費がその大枠である。このような発生レベルで捉えた医療原価に対し、その標準となる原価を想定することができるか否か、できるとすればどのような手法かを議論することがこの章の目的である。

標準原価は発生レベルからそれを算定するのが通常であるが、日本の医療価格は制度価格であることに着目し、筆者らはこれに相当するものをレセプトから算定することを提唱する。したがって本論文では、標準原価(Standard Cost)と区分する為にこれを規準原価(Normal Cost)と称する。この規準原価を算定するには、診療科と医療部門とを概念的に明確に区分しておく必要がある。

診療科とは通常の内科外来や外科入院等で、それに対し医療部門とは診療科だけではなく、検査部や給食部など先の診療科とは区分して認識される補助部門もここでは独立した医療部門と考える。先の章でも述べたように、ペインクリニックの患者を擁する麻酔科や固有の患者と医師・看護師を擁するリハビリ部のような複合部門も、ここで言う医療部門である。即ち、通

常の原価計算でいう主部門（診療科）と補助部門（検査など）の間に、両方の機能を有する複合部門の三部門をそれぞれ独立した医療部門として区分する。

前述した「医療原価」は、発生医療原価とレセプトから算定する規準医療原価の二つのレベルが考えられる。そこで、規準原価の把握・算定を診療科別にするのか、医療部門別か、あるいはまた疾病別（ないし患者別）に算定するかが問題となる。疾病別に規準原価を算定するには、疾病の種類や症状等疾病の個人差があまりにも多すぎて、規準原価を算定するには実状にそぐわない。逆に、医療部門別に規準原価を算定するにはDPCなど包括的に診療報酬が定められているところもあるので、これまた規準原価を算定するには難がある。というわけで、診療科を基礎として規準原価を算定するしかないと考える。

要は、①当該病院の実状と、②計算目的と、③診療報酬の請求・支払方法、に照らして診療科別に規準原価を算定する方法である。診療報酬は各患者の主治医が所属する診療科別に帰属するので、この診療報酬を医療に直接関連する費目とその他の医業管理費に、医療価値の貢献率で配分しようというわけである。これを以下では、シェアリングと称するが、表2は南海病院の05年度用のそれを示している。

この表は、例えば内科入院では「医師」の貢献率が13.43%で、「外部委託」のそれは1.36%である。なお、医療に間接的にしか貢献しない医業管理費については、どの診療科でも病院職員や管理業務の貢献率が8.58%で、建物の減価償却などの間接経費は16.42%の割合である。その結果、当該年度の各費目の診療科別規準原価は、表3のように算定された。ここに、「事務・管理」と「間接経費」を合わせた第2章で言う医業管理費を25.00%と設定したのは、当該病院の実状と計算目的からである。

それでは、実際にはどのようにしてこのシェアリングを求めたかについて紹介しておく必要があるが、詳しくは「立命館経営学」第45巻第5号の「病院におけるインセンティブ・スキームの構築-健康保険南海病院での事例をもとに-」を参照していただきたい。

一般にシェアリングの手法については、仮想の割合（Virtual rate）と実績割合（Real rate）との調整によるが、決して単純な平均で出せるようなものではない。先に述べた、①病院の実状と②計算目的には、赤字の解消などもあるので、これを前提に仮想の割合を立て、実績割合と先の論文中で「番のオーム」と称する調整をする必要がある。

仮想の割合を設定するには、①医業界標準、②医事課など事務局の想定、③院内ワークショップなどがありうる。しかし、他の業界と違って医業界は地域事情や当該病院の位置付けないし、患者層の違いによって業界標準に依存するのは事実上ありえない。また、事務局による想定も医療専門職の実感を必ずしも反映するものとはならない。そこで、筆者らは診療科別に医師と看護師を集め、それにコ・メディカルや病院職員を加えてワークショップによる想定割合を議論してもらうのが、時間はかかるものの実際的であると考えている。

その際には医業管理費を、例えば20%と想定し、残りの80%を実感レベルでシェアリン

表2 南海病院05年度シェアリング表(%)

外来	科名称	医師	看護師	コメディカル	医薬品	診療材料	医療機器	給食	外部委託	事務・管理	間接経費	総計
1	内科	9.95	12.49	6.27	23.31	12.78	8.30		1.89	8.58	16.42	100.00
2	脳外科	18.65	21.02	10.02	10.26	9.61	5.44			8.58	16.42	100.00
3	小児科	28.71	31.70	3.24	4.68	4.42	1.87		0.38	8.58	16.42	100.00
4	外科	15.85	16.42	4.05	10.59	22.20	4.51		1.37	8.58	16.42	100.00
5	透析	7.38	18.05	9.49	18.25	17.48	4.35			8.58	16.42	100.00
6	整形外科	16.18	16.62	6.58	15.45	14.72	4.72		0.72	8.58	16.42	100.00
7	泌尿器科	16.91	20.82	5.13	15.68	10.52	4.44		1.50	8.58	16.42	100.00
8	皮膚科	30.30	27.97	3.17	7.40	4.33	1.83			8.58	16.42	100.00
9	産婦人科	20.15	18.55	3.01	16.03	10.86	4.90		1.49	8.58	16.42	100.00
10	眼科	16.66	15.19	9.41	15.91	12.97	4.86			8.58	16.42	100.00
11	放射線科	16.50	13.46	4.55	13.05	18.27	9.17			8.58	16.42	100.00
12	耳鼻科	17.50	22.45	5.07	11.99	11.32	5.11		1.55	8.58	16.42	100.00
13	心臓外科	17.60	21.48	6.43	16.81	6.76	5.14		0.78	8.58	16.42	100.00

外来	科名称	医師	看護師	コメディカル	医薬品	診療材料	医療機器	給食	外部委託	事務・管理	間接経費	総計
1	内科	13.43	18.81	4.87	14.57	18.09	2.24	1.63	1.36	8.58	16.42	100.00
2	脳外科	11.39	23.66	11.24	13.59	9.57	3.07	2.48		8.58	16.42	100.00
3	小児科	17.14	33.21	3.43	10.44	4.94	2.80	2.71	0.34	8.58	16.42	100.00
4	外科	13.24	18.37	4.17	17.25	16.60	3.09	1.60	0.67	8.58	16.42	100.00
5	透析	9.94	21.03	7.46	15.19	14.48	4.65	2.25		8.58	16.42	100.00
6	整形外科	9.91	21.56	10.13	7.05	20.71	3.86	1.63	0.15	8.58	16.42	100.00
7	泌尿器科	20.95	26.69	3.59	7.11	11.68	2.17	1.97	0.83	8.58	16.42	100.00
9	産婦人科	15.65	27.78	3.23	10.84	12.75	1.52	2.46	0.77	8.58	16.42	100.00
10	眼科	14.13	18.04	3.37	9.44	23.94	4.46	1.62		8.58	16.42	100.00
12	耳鼻科	16.7	24.58	4.57	9.50	13.67	2.55	2.46	0.93	8.58	16.42	100.00
13	心臓外科	18.11	17.04	4.55	7.23	23.77	3.01	1.14	0.14	8.58	16.42	100.00

グしてもらわなければならない。このようにして設定した仮定の割合は、実績割合とかなり乖離するのが通常で、当然のことながら規準原価算定の根拠とするには問題がある。そこで過年度の実績と調整する必要があるが、先の例は「番のオーム」と称するシミュレーション手法で調整したものである。南海病院の05年度決算ではこのようにして計算した医療原価の実績と、規準の誤差は1%内に収まっていた。ということは、病院における原価の計算目的、すなわち①財務諸表の作成、②原価意識の涵養、③意思決定に有用な情報提供、に十分に資するものであることを示している。

ところで、医療部門別原価管理とは図3に示すように、診療原価を診療科別に経理課から入手した発生レベルの原価と、医事課のレセプトから入手した規準原価を、補助部門を含む医療部門で直接対比させるものである。発生レベルでは、各費目を医療部門に配賦する基準が問

表3 南海病院 05年度診療科別規準原価（千円）

外来	科名称	医師	看護師	コメディカル	医薬品	診療材料	医療機器	給食	外部委託	科別規準原価	医業管理費	総計
1	内科	42,070	52,814	26,511	98,567	54,057	35,094		8,000	317,113	105,704	422,818
2	脳外科	3,614	4,074	1,943	1,989	1,863	1,055			14,538	4,846	19,384
3	小児科	7,903	8,726	891	1,287	1,218	515		104	20,644	6,881	27,525
4	外科	13,465	13,955	3,440	9,001	18,864	3,835		1,166	63,725	21,242	84,967
5	透析	59,010	144,410	75,913	145,986	139,827	34,805			599,952	199,981	799,933
6	整形外科	10,915	11,211	4,439	10,422	9,932	3,187		484	50,590	16,864	67,454
7	泌尿器科	15,184	18,692	4,605	14,073	9,440	3,990		1,348	67,331	22,444	89,775
8	皮膚科	1,885	1,740	197	460	269	114			4,666	1,555	6,221
9	産婦人科	8,573	7,894	1,280	6,822	4,622	2,086		634	31,912	10,638	42,550
10	眼科	5,732	5,228	3,239	5,473	4,462	1,673			25,807	8,602	34,409
11	放射線科	3,427	2,796	945	2,711	3,794	1,906			15,578	5,193	20,771
12	耳鼻科	8,809	11,302	2,550	6,035	5,699	2,572		782	37,749	12,583	50,332
13	心臓外科	2,534	3,091	926	2,420	973	740		112	10,796	3,599	14,394
	A1	183,122	285,934	126,878	305,247	255,020	91,571		12,630	1,260,401	420,132	1,680,533

外来	科名称	医師	看護師	コメディカル	医薬品	診療材料	医療機器	給食	外部委託	科別規準原価	医業管理費	総計
1	内科	244,916	343,017	88,741	265,763	329,786	40,860	29,656	24,843	1,367,582	455,861	1,823,443
2	脳外科	23,444	48,680	23,118	27,960	19,692	6,318	5,095		154,308	51,436	205,743
3	小児科	8,102	15,692	1,622	4,932	2,333	1,321	1,279	161	35,441	11,814	47,255
4	外科	52,292	72,572	16,476	68,156	65,571	12,214	6,332	2,652	296,264	98,754	395,018
5	透析	28,979	61,290	21,730	44,273	42,191	13,537	6,550		218,550	72,850	291,401
6	整形外科	29,947	65,145	30,616	21,299	62,587	11,658	4,936	443	226,631	75,544	302,174
7	泌尿器科	14,074	17,929	2,414	4,778	7,843	1,461	1,325	555	50,380	16,793	67,173
9	産婦人科	21,777	38,669	4,503	15,090	17,741	2,119	3,418	1,074	104,391	34,797	139,188
10	眼科	4,715	6,020	1,124	3,149	7,990	1,488	540		25,027	8,342	33,369
12	耳鼻科	15,438	22,659	4,212	8,762	12,603	2,347	2,272	856	69,149	23,050	92,199
13	心臓外科	28,151	26,490	7,071	11,242	36,948	4,676	1,767	222	116,569	38,856	155,425
	A2	471,834	718,163	201,629	475,405	605,286	97,999	63,171	30,806	2,664,292	888,097	3,552,389

費目別規準原価	654,956	1,004,097	328,507	780,652	860,306	189,569	63,171	43,436	3,924,693	1,308,229	5,232,922
---------	---------	-----------	---------	---------	---------	---------	--------	--------	-----------	-----------	-----------

題になる。この配賦基準には、前述した①規範基準と、②代理基準と、③代用基準の3つあるが、代用基準はトートロジーになる危険性があるので、可及的に回避することを奨めている。

他方、レセプトから規準原価を各医療部門に帰属せしめるには、レセプトの内容から判断しなければならない。実際には表4に示すような、日ごとに記録される基本伝票を集約して、月ごとのレセプトが作成されている。例えば、腹部のCT検査の診療報酬は、当該部門に全額帰属するわけではない。この診療報酬は検査技師など当該部門の医療専門職のほか、医療機器、診療材料も関係しているし、なによりも当該検査を必要と判断した診療科の医師の診たてもあ

図3 医療部門別原価管理 フローチャート

※原則月次計算

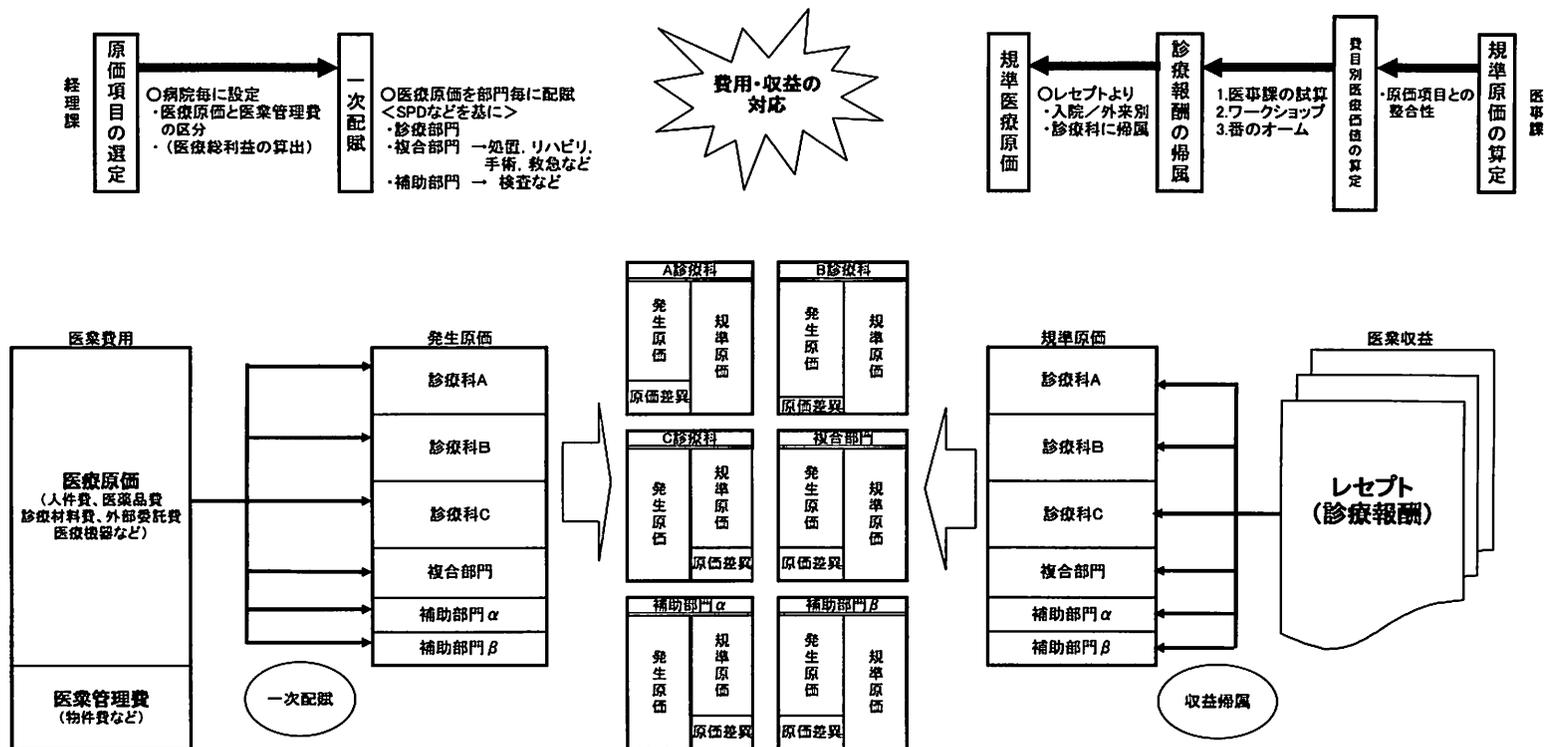
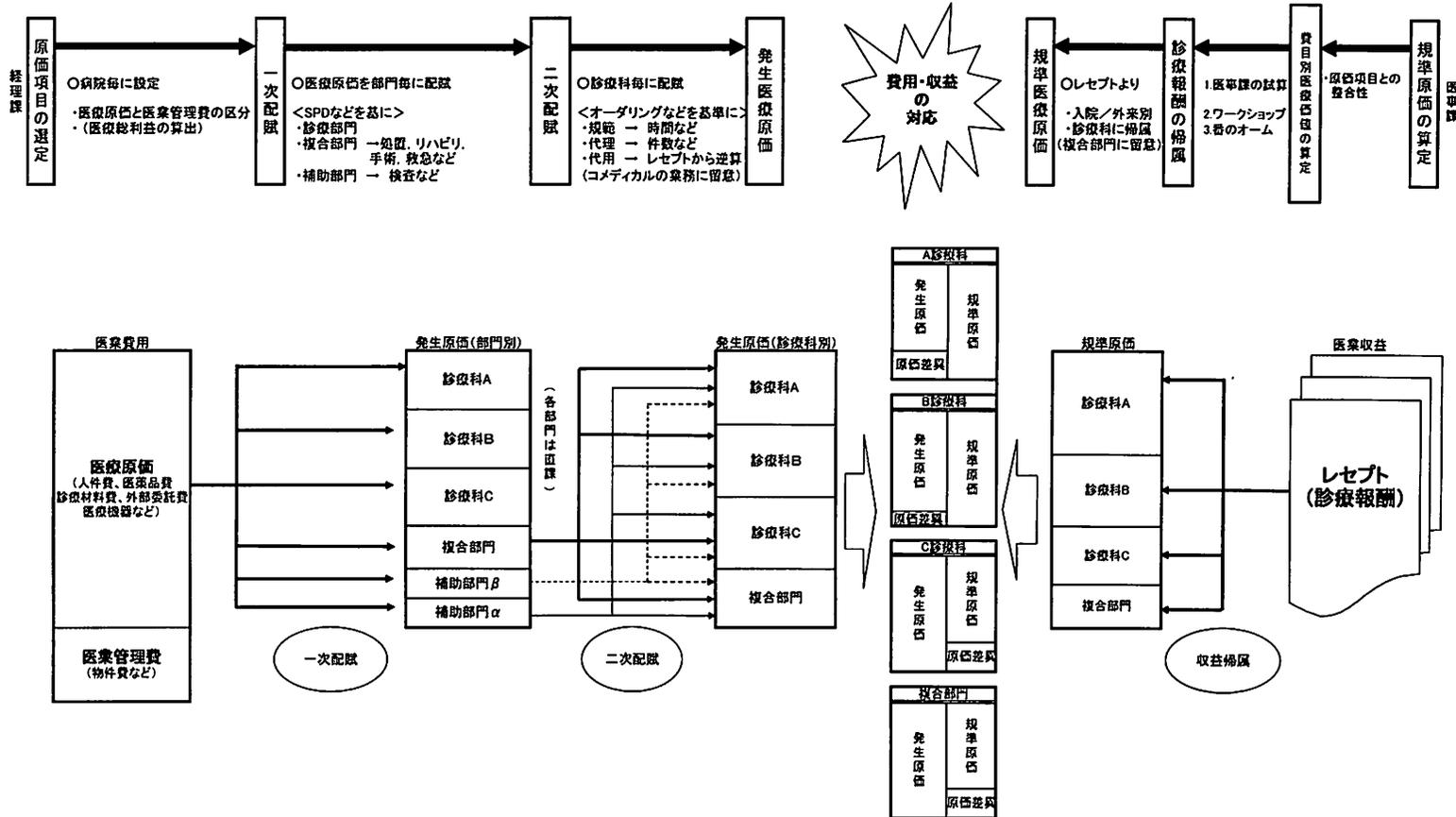




図4 診療科別損益計算 フローチャート

※原則月次計算



かしながら、筆者らの体験によれば収益勘定のコード設計を丹念かつ体系的に設計しておけば、この障壁をクリアすることが可能となる。

#### IV. 診療科別に見た損益計算

従来の病院原価計算は既述のように、製造業におけるそれを準用して製品別原価計算のところを疾病別・患者別計算にしようとするものであるが、確かにDPCの診療報酬を定めるためには、疾病別の「原価計算」が特殊原価調査としてそれなりの意義を有するものと思われる。しかしながら、従来の原価計算を医業界に適用するには、いささか無理があるといわざるを得ない。

その理由の一つは、そもそも「医療原価」という概念抜きに原価を管理しようというのは、小遣い銭を合理的に管理したとして、小遣い銭の原価管理というに等しい。これらは、いずれも費用管理の範疇にとどまるといわざるを得ない。実際に見ても医師に患者別の原価計算を示したとしても、特段の意義を有するとは到底思えない。二つ目には、アメリカの医療価格は保険会社が介入するといえども、「市場価格」には違いないが<sup>8)</sup>、日本のそれは明らかに制度価格である。この点に着目すれば、価格設定をも原価計算の目的とするあり方は、少なくとも日本の場合には妥当しないのは明らかである。

三つ目には、疾病別ないし患者別の原価ないし、損益を計算したとしても、病院の管理者に有用な意思決定情報を提供することにはなり得ないものと思われる。筆者らが2006年6月に実施した「病院経営実態調査（近畿版）」によっても、現行の原価計算が有用であるとの根拠を見出すことができなかった。この件については、いずれ別途の論文で詳細を紹介したいと考えている<sup>9)</sup>。

我々の提唱する診療科別損益計算は、図4のように規準原価を用いて診療科別の損益計算や費目別の差異分析を実施しようとするものである。我々の考える診療科別損益計算で、発生レベルの医療原価ではまず①病院の実状と、②計算の目的に照らして医療と直接関連する医療原価と期間費用とみなす医業管理費とを区分し、設定することが重要となる。例えば医療との直接関連性において、法定福利費の一部ないし全部を医業管理費とみだてるか否かを明確にしておかなければならない。あるいはまた、清掃費をクリーン度によって単なる病棟の清掃と、例えば手術室とのそれと明確に区分する必要がある。

続いて、発生レベルの医療原価のみを医療部門別に配賦（一次配賦）し、検査部門など補助部門費や、固有の患者を有する麻酔科などの複合部門費を診療科に配賦（二次配賦）する必要がある。この際、医師は入院/外来の区分がないのが通常なので、例えば内科外来と内科入院を区分することなく、単に内科として医療原価を認識・測定することになる。

他方、レセプトから算定する規準医療原価の方は、診療報酬の請求が患者別になっているの

で、その主治医から科別に帰属計算するのは極めて容易である。これを先に示したシェアリングによって費目別に把握し、発生レベルの医療原価と差異分析し、更には診療科別の損益計算が固定費的な期間費用即ち医業管理費を除いたいわば直接原価計算として可能となる。

このような考えで求めた損益計算書の例を表5に示しておく。これも南海病院の損益計算を、規準原価を用いて作成したもので、ご覧のとおり原価差異は1%以内に収まっていることが見て取れる。

従来の原価計算による診療科別損益計算は、医療原価という概念がなかったために診療科の改廃などの意思決定に誤りを生ずる恐れがあった。というのは、我々の言う医業管理費も診療科別に配賦しているため、意思決定に資することにはならず、例えば小児科が赤字だとして廃科したとしても、小児科が負担していた医業管理費をその他の診療科が負担せざるを得ないので、その他のある診療科も赤字となることがある。規準原価を用いた医療原価による診療科別損益計算は、このような意思決定の誤りを回避することが可能となる。

なお、規準原価を用いた診療科別損益計算のために、重要となるキーは次の3つである。①実状や目的に合致する医療原価と医業管理費の区分、②費用や収益の勘定コードの設計、③前述の一次配賦や二次配賦の配賦基準。

以上、レセプト規準原価による診療科別損益計算について提起してきたが、これらは筆者平井孝治が主宰している「病院経営研究会 in 京都」で議論し開発してきたものである。この研究会では主題を「医療と三事業と経営の分離と統合」とおいてきた。三事業とは、教育・研究と介護・福祉と地域貢献であり、これらと医療と経営の分離については、実状はともかく理論

表5 規準原価による損益計算書

(千円)

I 医業収益			5,458,844
1 入院収益		3,552,389	
2 室料差額収益		65,679	
3 外来診療収益		1,680,527	
4 保険予防活動		130,380	
5 医療相談収益		27,357	
6 その他医業収益		2,512	
II 医療原価	発生原価	規準原価	原価差異
7 給与費	2,005,308	1,987,560	17,748
8 医薬品費	798,048	780,652	17,396
9 診療材料費	890,708	860,306	30,402
10 給食費	62,430	63,171	-741
11 医療機器備品費	227,904	189,569	38,335
12 委託費	44,519	43,436	1,083
小計	4,028,917	3,924,693	104,224
医療原価			4,028,917
医療総利益			1,429,927
III 医業管理費			1,303,338
13 給与費	393,070		
14 法定福利費	154,615		
15 間接経費	295,766		
16 委託費	75,102		
17 研究研修費	31,213		
18 減価償却費	353,572		
医業利益			126,589
IV 医業外収益			294,210
V 医業外費用			217,986
経常利益			202,813

\*1：各費目の「発生原価-規準原価」で算出した原価差異

\*2：規準原価と原価差異の代数和、即ち発生レベルの医療原価

11：含む減価償却費

12：リネンと検査のみ

13：事務・管理のみ

的には容易である。しかしながら、これらを統合するロジックはそれなりの研究と思索を要するものと思われる。

例えば大学における「教学と経営の分離と統合」における統合のロジックとして、「学生の成長と支援」を置いたとしても、それだけではいささか狭すぎる嫌いがあるように、病院における統合の論理を「患者の治療と支援」としても同様に狭すぎる。この場合における統合のロジックは「公益（Public Interest）」だと考えているが、詳細については別の論文に譲りたい<sup>10)</sup>。

最後に、この論文を書くにあたり、快くデータを提供していただいた健康保険南海病院の関係者の皆様<sup>11)</sup>、既述した研究会の顧問をしていただいている田原孝氏（日本福祉大学教授、指定精神科医）や会員の皆様、立命館大学の経営学部平井研に所属する院生・学部生の諸君<sup>12)</sup>に論文をまとめるにあたり、協力していただいた感謝の意を表します。

## 註

- 1) 医療機関が保険者に医療費を請求する際の明細書。
- 2) 荒井 [2001c] では「不定期に実施するもの」も含めて「民間病院全体では、64.9%の病院が診療科別採算管理（診療科別原価計算）を実施している」（p. 975）とされているが、サンプル数などの情報が示されていないので、どのように位置付けるか難しい。
- 3) 病院会計準則は病院のための会計基準であり、例えば「済生会経理規程」、「健康保険病院会計規程」などのように、病院の開設主体別にそれぞれに合った会計基準が存在するが、それらも何らかの形で病院会計準則の影響を受けている。
- 4) 研究者がシステムに対してアクションを仕掛けながらデータ収集を行う研究方法（Lewin [1946]）。管理会計の領域でのアクションリサーチとは、通常、研究者がコンサルタントのように管理会計システムの導入や変革に積極的に介入しながら行う研究を指すことが多い（谷 [2004] p. 18）。
- 5) 疾患別に、標準的な治療等のプロセスを示したものである。記述のされ方には幅があるようであるが、ここで取り上げられているものは「原則として日別にメニュー化したもの」で、「これは医療品質の維持・向上や、患者向けの情報公開手段として活用されているため、必ずしもすべての業務プロセスが記載されているわけではない」（谷 [2004] p. 126）とされている。
- 6) アクションリサーチの中で、新しいシステムを提案してその適用可能性を試し、得られた知見をもとに新しいシステムを開発しようとする（谷 [2004] p. 20, Kaplan [1998]）。
- 7) ここでは病院原価計算の目的を内部的目的に限定しているが、①行政、②市民、③事業者を対象とした「社会的目的」もあると考えている。
- 8) アメリカの医療保険は寡占状態にあるが、「医療市場」そのものは寡占状態にはないので、ここでは「市場価格」とみなしている。
- 9) **【立命館経営学】第46巻第1号に投稿を予定。**

10) 『立命館経営学』第45巻第6号

11) 恒松芳洋院長, 出納愼一郎事務局長, 企画情報課 矢野順治課長, 情報管理室 渡邊良夫氏

12) 立命館大学大学院経営学研究科 山本友太, 下垣内俊策, 同 MOT 大学院 福田真也, 経営学部  
4 回生 川瀬友太

### 参考文献

- 荒井耕 [1998] 「アメリカにおける病院原価計算の展開：新経営環境下での原価計算目的への対応の視点から」『一橋論叢』120巻5号, pp. 751-773, 一橋大学一橋学会.
- 荒井耕 [1999] 「アメリカにおける病院部門内各種サービス別原価計算の展開：計算法選択基準の相対的重要性の変化の視点から」『一橋論叢』121巻5号, pp. 720-741, 一橋大学一橋学会.
- 荒井耕 [2001a] 「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』52巻2号, pp. 25-47, 大阪市立大学経営学会.
- 荒井耕 [2001b] 「病院原価計算の普及阻害要因と実施成功要因」『経営研究』52巻3号, pp. 85-100, 大阪市立大学経営学会.
- 荒井耕 [2001c] 「民間病院における会計管理実務の現状：2.診療科別採算管理」『病院』60巻11号, pp. 975-978, 医学書院.
- 荒井耕 [2002a] 「病院原価計算の洗練化の方向：RCC法の問題性とABCの可能性」『経営研究』53巻2号, pp. 129-141, 大阪市立大学経営学会.
- 荒井耕 [2002b] 「病院原価計算の進展」(大阪市立大学商学部編『ビジネス・エッセンシャルズ〈7〉会計』pp. 271-286, 有斐閣.)
- 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』56巻2号, pp. 263-269, 中央経済社.
- 今中雄一 [2003] 『医療の原価計算：患者別・診断群分類別コストینگ・マニュアルと理論・実践』社会保険研究所.
- 梅津亮子 [1999] 「病院における看護サービスの評価について：コストと品質の関係から」『公会計研究』1(1), pp. 134-143 国際公会計学会.
- 梅津亮子 [2000] 「看護サービスにおけるコスト情報の効果的活用」『経営研究』2, pp. 59-70, 九州産業大学大学院経営学研究科.
- 梅津亮子 [2001a] 「病院看護サービスの現状と課題：ABCによる看護サービスの原価管理に関する予備的考察」『経営研究』3, pp. 1-12, 九州産業大学大学院経営学研究科.
- 梅津亮子 [2001b] 「病院原価計算と看護コスト管理」『公会計研究』2(2), pp. 35-48, 国際公会計学会.
- 梅津亮子 [2002] 「クリティカル・パス・メソッドにおける看護原価情報の活用」『経営研究』5, pp. 15-28, 九州産業大学大学院経営学研究科.

- 梅津亮子 [2004] 「看護サービスの原価測定と評価：サービスへの適用へ向けて」『会計』166 (4), pp. 586-599, 森山書店.
- 大崎美泉 [2004] 「病院原価計算の展開：疾患別原価計算によるコスト・マネジメントを目指して」『大分大学経済論集』56 巻 4 号, pp. 1-18, 大分大学経済学会.
- 岡本清 [2005] 『原価計算（六訂版）』国元書房.
- 小田切純子 [2002] 『サービス企業原価計算論』税務経理協会.
- 全国公私病院連盟 [1997] 『病院部門別診療科別原価計算調査報告（平成 8 年 6 月）』全国公私病院連盟.
- 谷武幸編著 [2004] 『成功する管理会計システム：その導入と進化』中央経済社.
- 中田範夫 [2000] 「病院に対する ABC システムの適用」『山口経済学雑誌』48 巻 3 号, pp. 477-507, 山口大学経済学会.
- 中田範夫 [2001] 「病院における原価計算の必要性：DRG/PPS の観点から」『山口経済学雑誌』49 巻 2 号, pp. 137-167, 山口大学経済学会.
- 中田範夫 [2004] 「病院における原価計算の利用度調査：急性期病院に対する郵送調査から」『山口経済学雑誌』53 巻 1 号, pp. 15-39, 山口大学経済学会.
- 中田範夫 [2005] 「病院における原価計算の利用状況について：日米比較」『山口経済学雑誌』53 巻 5 号, pp. 449-472, 山口大学経済学会.
- 中村彰吾・渡辺明良 [2000] 『実践病院原価計算』医学書院.
- 羽生正宗 [2006] 『財務的視野によるバランスト・スコアカードを生かした病院経営』日経研出版.
- 下垣内俊策・福田真也・山本友太・平井孝治 [2007] 「病院経営の三公準から見た経営課題：経営実態調査と医療意識調査による知見」『立命館経営学』46 (1), forthcoming, 立命館大学経営学会.
- 福田真也・平井孝治 [2007] 「病院におけるインセンティブ・スキームの構築：健康保険南海病院の事例をもとに」『立命館経営学』45 (5), forthcoming, 立命館大学経営学会.
- 山本友太・平井孝治 [2006] 「公益から見た病院経営の現状：公的病院の赤字経営を中心として」『立命館経営学』45 (1), pp. 85-105, 立命館大学経営学会.
- 山本友太・下垣内俊策・福田真也・川瀬友太・田原孝・平井孝治 [2007] 「公益経営の三公準と病院経営」『立命館経営学』45 (6), forthcoming, 立命館大学経営学会.
- Kaplan, R. S. [1998] "Innovation action research: Creating new management theory and practice", *Journal of Management Accounting Research*, Vol. 10, pp. 89-118.
- Lewin, K. [1946] "Action Research and Minority Problems", *Journal of Social Issues*, Vol. 2, No. 4, pp. 34-46.

## Divisional Calculation of Profits and Losses with Receipt Normal Cost

HIRAI Takaharu\* · Hiroto Sato\*\* · Kimiaki Fukushima\*\*\*

**Abstract**

In consequences of the medical-care system reform, environment of the hospital become severe. These conditions raise awareness for hospital's management and cost accounting. Especially, cost accounting for hospital attracts attention where medical service fee has been cutting.

In the cost accounting for hospital, some people highlight cost per patient or disease which correspond to cost per unit in the manufacturing company. But, we think that significance of cost per patient or disease is very limited from the view point of hospital administration, so divisional cost accounting or divisional cost management is more important.

In the cost accounting taken place at hospital now, medical profit is calculated with medical revenue minus medical expense containing administrative expense. Although it correspond to operational profit, we think "medical cost" correspond to cost of good sales should be calculated for the management or administration of hospital.

In this paper, we propose receipt normal cost, the way of calculation of medical revenue or cost, based on the information from receipt. Using this concept, we suggest "Divisional Calculation of Profits and Losses" at the diagnosis and treatment department, and "Medical Departmental Cost Management" at medical department including subsidiary department such as inspection department.

**Key words**

Hospital Administration, Receipt Normal Cost, Medical Cost, Medical Administration Expense, Divisional Calculation of Profits and Losses, Medical Departmental Cost Management

---

\* Correspondence to : Hirai Takaharu  
Professor, Faculty of Business Administration, Ritsumeikan University  
E-mail : wintel@ba.ritsumei.ac.jp

\*\* Correspondence to : Hiroto Sato  
Doctor Course, Graduate school of Business Administration, Ritsumeikan University  
E-mail : ba007983@ba.ritsumei.ac.jp

\*\*\* Correspondence to : Kimiaki Fukushima  
Master Course, Graduate school of Business Administration, Ritsumeikan University  
E-mail : gr004058@ba.ritsumei.ac.jp