



## 日本の一般病院における会計情報利用に関する 実態調査

栗栖 千幸 ・ 島 吉伸 ・ 安酸 建二

**要旨** 本研究は、日本の一般病院（100床以上）4,163病院を対象にした郵送質問票調査から病院の会計情報利用の現状を示している。研究上の関心は次の3つである。すなわち①原価集計情報が病院経営において活用される程度、②経営管理活動における会計情報の利用度、③医療活動の成果はどのような情報を用いて測定されているのかである。質問票調査の結果から、①医療サービスや診療科・部門を単位とした原価集計が現状では浸透していないこと、②財務・非財務指標を含む成果指標の利用は広まっていること、③実際の病院管理に会計情報を有効活用されていないことが明らかとなった。また、会計情報を経営管理活動に利用する場合、病院属性の私立か公立かによって検討される必要があることがわかった。

**キーワード** 病院, 経営管理活動, 会計情報, 郵送質問票調査

**原稿受理日** 2019年3月16日

**Abstract** The purpose of this study is to present a current feature of cost management in Japanese hospitals. Using data from a survey of 4,163 hospitals, this study examines (1) to what extent cost information is utilized for cost management, (2) to what extent accounting information is utilized for hospital management, and (3) which performance indicator is used to measure a medical outcome. The result shows that, (1) cost management for a medical service or department has not been introduced sufficiently into a hospital management yet, (2) the utilization of performance indicators including finance and non-financial indicators is widespread, and (3) accounting information has not been used effectively in cost management and hospital management. When applying cost management to practical application, it is necessary to consider factors and hospital attributes that are influencing such situations in the future.

**Key words** hospital management, cost management, accounting information, quality, questionnaire survey

## 1. はじめに

日本の医療制度は、すべての国民が公的な医療保険制度に加入し、いつでも必要な医療を受けることができる国民皆保険制度を採用している。この仕組みは、世界最高水準の平均寿命（2016年で男性80.98年、女性87.14年）<sup>(1)</sup> や高い保健医療水準を実現する上で大きく貢献した。その一方で、高齢化の進展とともに老人医療費をはじめとする医療費が年々増大している。また、景気の低迷から医療費の主たる財源となる保険料収入が伸び悩み、医療保険財源は極めて厳しい状況にある。日本の医療費は、2016年には総額42兆1,381億円（国民1人当たり33万2,000円）に達している（厚生労働省2016）<sup>(2)</sup>。

1961年に実現した国民皆保険制度や高度経済成長、医療需要の増大と医療行政による規制・保護政策のもとで、日本の病院は安定した収入を確保し、その経営規模を拡大し続けることができた。しかし、1997年以降、厚生労働省は医療費高騰対策として、診療報酬体系の見直し（包括化の推進）や入院の在院日数による運減制などを打ち出している。さらに、2003年4月より急性期入院医療の診断群分類に基づく定額報酬算定制度（Diagnosis Procedure Combination /Per-Diem Payment System：以下 DPC/PDPS）が82の特定機能病院で導入された。2016年度の時点で、全一般病院<sup>(3)</sup> の22%に当たる1,667病院がDPC/PDPSを導入している（厚生労働省2016）。厚生労働省は、DPC/PDPSにより、入院患者の在院期間に従い報酬額に差をつけ、病院が入院患者の在院日数をコントロールして病床をより効率的に回転させることを意図している。

診療報酬の抑制策が続く中で病院は厳しい財務環境での経営を強いられている。2017年の病院運営実態分析調査によると629病院のうち黒字病院が31.0%（195病院）、赤字病院は69.0%（434病院）であった（全国公私病院連盟2018）<sup>(4)</sup>。このような状況の下で、行政の保険財源を持続可能なものとしつつ、病院が本来の役割を継続的に果たすためには、単に質の

(1) 平均寿命については、厚生労働省の2016年簡易生命表のデータを使用している。

<http://www.mhlw.go.jp/toukei/saikin/hw/life/life16/dl/life16-02.pdf> 2018年9月25日

(2) 国民医療費については、厚生労働省の2016年度の結果のデータを使用している。

<https://www.mhlw.go.jp/toukei/saikin/hw/k-iryohi/16/dl/kekka.pdf> 2018年9月25日

(3) 本研究では一般社団法人全国公私病院連盟、一般社団法人日本病院会が実施している病院運営実態分析調査の病院区分である、精神科病院（精神病床のみを有する病院）以外の病院を一般病院としている。

(4) 平成29年度病院運営実態分析調査の概要（平成29年6月調査）のデータを使用している。

全国公私病院連盟2018〈[https://www.hospital.or.jp/pdf/06\\_20180301\\_01.pdf](https://www.hospital.or.jp/pdf/06_20180301_01.pdf) 2018年9月25日〉

高い医療サービスを提供するだけでなく、高品質の医療サービスを効率的に低コストで提供し、適切なレベルの医業利益を確保することが要求される。これを実現するために、厚生労働省は病院経営の実態をより適正に把握及び、経営の効率化を意図して、2004年8月に「病院会計準則」が改定され、減損会計を除き、一般企業とほぼ同様の会計基準が適用された。病院経営管理者は、医療サービス提供プロセスの効率性、医療サービスの品質、及び患者満足といった、これまで重視されてきた非財務的な業績指標と病院経営の財務業績とのバランスの必要性を強く感じるようになってきている。

近年、このような認識のもと、医療品質の向上と費用対効果への配慮という一見相反する目標を同時達成するため、病院管理への管理会計手法の活用が進んでいる（荒井2009；2013）。例えば、この認識は、病院経営管理者のバランス・スコアカード（Balanced Scorecard：以下 BSC）への関心に現れていることが、荒井（2005）、渡邊ら（2015）により示されている。BSC では、財務業績に影響を与えられると考えられる諸変数を、非財務指標として測定対象にするよう提唱されている（Kaplan and Norton, 1996）。病院管理においても、医療サービスの品質維持とコストの削減を両立させるためには、それらに影響する要因を測定する指標を活用することが効果的だと考えられている。

実際に BCS だけでなく、様々な管理会計手法を利用している病院管理のケースが蓄積されつつある。しかし、病院経営への管理会計手法適用に関する研究はまだ途上であり、病院管理会計研究の発展や実務への貢献には現状の実態把握が不可欠である。

そこで本稿では、病院での会計情報利用の現状を郵送質問票調査により示す。本稿の構成は、以下の通りである。第2節では、先行研究から本稿の研究課題を明らかにする。第3節では、研究方法とサンプルの概要を述べる。第4節では調査結果を示す。第5節で結論を述べる。

## 2 先行研究と問題設定

### (1) 非営利組織/公的組織としての病院経営

一般企業においては、経営活動の成果は利益として表され、毎年の獲得された利益は内部留保されるか出資者に分配される。企業の発展や維持存続、出資者への配当を実施するため、利益を増大、護保することが企業経営の主目的となる。一方、非営利組織/公的組織である病院の経営目的は主として医療サービスの提供であるが、病院が利益を上げそれを内部に蓄積することは否定されているわけではない。ただし、病院経営の場合は、営利

を目的として病院を開業しようとする者に対して許可を与えない（医療法第7条の6）という非営利の原則が存在し、成果としての利益に対する概念が一般企業とは異なる（中村・渡辺2000, 12）。病院は、利益の配分を目的として活動するのではなく（医療法第54条では剰余金の配当を禁止している）、医療サービスの提供を目的として活動する。稼得された利益は分配されず、病院の活動に再投資される。これらの点が営利目的の株式会社とは大きく異なっている（兵頭2007, 431）。

非営利事業を営む組織の重要な特徴の1つは、その目的が利益を最大化することではないということである（Eldenburg et al., 2004 ; Balakrishnan et al., 2010）。そのため、非営利事業を営む非営利組織/公的組織では、投下された資本が適切に回収され、損失が回避されているのであれば、回収された資本の再投資を通じて事業活動を維持し続けることができる。したがって、非営利組織/公的組織では、損失回避が事業を維持し続けるためにまず要求される。非営利組織/公的組織の行動指針は、配分を目的とした利益の追求にあるのではなく、組織が営む事業そのものを維持または発展させることである（安酸ほか2011）。

また、市場で取引することが困難な公的サービスの提供を目的とする非営利組織/公的組織においては低い利益水準が許容され、従業員の雇用維持の圧力が強いという特徴をも有するといわれる（Eldenburg et al., 2004 ; Balakrishnan et al., 2010）。しかしながら、顧客（患者）によりよい医療サービスを提供するには、新しい医療器械の購入や老朽化した設備の改善といった設備投資が不可欠であり、そのためには利益の蓄積が必要となる。この点、日本の病院はコストの管理よりも収益の管理によって経営を維持しようしてきたと言われる（荒井2007）が、医療保険制度の改変や病院間の競争激化に伴う病院の収益環境の悪化を念頭に置けば、医業収益の増大を期待するのではなく、コスト・マネジメント<sup>5)</sup>を通じて利益の出る財務体質を構築することが病院経営における喫緊の課題と考えられる。

ここでいうコストとは、特定の目的達成のために犠牲にされた経済的資源の貨幣評価額である（Horngren et al., 2005 ; Hilton et al., 2008）。利益の出る財務体質によって、病院が安定的に経営され、医療を継続的に提供していくことも病院に課せられた社会的な使命である（安酸2008, 434）。質の高い医療サービスを提供するためには、病院経営基盤の安定（収益性）や生産性をあげて、利益を確保することは重要となり、病院関係者や管理者は利益やコストに関する知識を持つことが不可欠となっている。

5) コスト・マネジメントとは、コストを最小化しながら、付加価値を高めるための一連の活動や手法と定義する（梶原ほか2008 ; 2010）。

## (2) 病院経営への原価計算の普及状況（先行研究による導入状況調査）

医療機関への原価計算の導入状況については、すでに多くの調査研究が存在する。例えば、荒井（2009第2章；2010；2011）、荒井・栗栖（2010a）、荒井・尻無濱（2010；2012；2013）、荒井・渡邊・阪口（2013）、中田（2004；2007a；2007b；2011）がある。これらの研究は対象病院群（全民間病院群、公的病院グループ、DPC対象病院、DPC関連病院、医療法人）や調査対象の抽出方法（病床規模による抽出など）が異なっているが、おおそ3～6割程度の医療機関では月次で診療科や部門別の原価計算を行っており（阪口2015）、大規模病院・私的病院において原価計算の導入率が高いことが指摘されている（荒井2009；荒井・栗栖2010a）。

また、荒井・尻無濱（2010；2012；2013）は医療法人における原価計算利用方法に関する実態調査では、施設事業所別原価計算から得られる情報を約9割の法人のトップ経営層が利用者であるとし、部門別原価計算から得られる情報はトップ経営層の約7割が利用している。一方、部門別原価計算から得られる情報を現場管理者は約3割しか利用していないことを示している。また、総収益額規模や従業員規模が大きい法人の方が原価計算から得られる情報を経営管理にトップ経営層が利用されており、原価計算から得られる情報を予算管理及び利益目標管理に利用されている（荒井・尻無濱2013）。

## (3) 医療機関の原価計算目的

荒井（2009，補論1）は、医療機関における原価計算の目的として、病院原価計算要綱に示されている、原価管理、損益内容明確化、予算編成・統制、診療報酬算定に加え、業績評価、意思決定、組織内の人々（職員）の行動に影響を与える機能を取り上げている。これに基づき、1997年から2013年度の間に実施された原価計算制度における期待される目的に関する研究の文献レビュー（阪口2015，68～71）では、事例研究（13文献）から、病院の原価計算に期待される機能としては、損益分岐点分析（7文献）と原価管理（6文献）への期待が大きいとしている。また、1997年から2013年度の間に実施された原価計算制度において運用されている目的に関する文献レビュー（阪口2015，68～71）では、対象となる45文献から損益分岐点分析（24文献）、原価管理（22文献）、次いで経営計画・意思決定・動機付け（11文献）に経営管理を活用されていることを示している。ただし、これらの研究結果は定性的な研究であり、定量的な調査研究ではないため、医療機関の原価計算実務の全体的な傾向を明らかにするものではない。

一方、栗栖・荒井（2010）は、全国の2008年度DPC対象病院（718病院）を対象とし

て、経理系管理職に対してコスト・マネジメントに関する郵送質問票調査（回収率10.7%）を実施し、原価計算の目的を、経営管理活動での重要性の認知度により、1を「全く重要でない」から7を「非常に重要である」とする7点リカートスケールを用いて調査している。その結果、経理系管理職が経営にとって重要な目的として認識している平均値が6以上の質問項目は「財務諸表の作成」(6.7),「予算編成（予算の作成）」(6.5),「予算統制（予算と実績の比較）」(6.4),「設備投資への意思決定」(6.4),「診療報酬算定資料提供」(6.3),「診療科・部門別の収益性分析」(6.3),「職員の原価管理意識の向上」(6.1),「行政機関などへの報告」(6.0),「診断群別ごとの収益性分析」(6.0)であった。平均値が5未満の質問項目は「税金の計算」(4.8),「債権者・税務当局への報告」(4.9)であった。

中央値でみると、経営管理活動における重要性の認知度として中央値が7である質問項目は、財務諸表の作成、行政機関などへの報告、診療報酬算定資料提供、予算編成、予算統制、診療科や部門別の収益性の分析、設備投資の意思決定であった。質問項目全て中央値が5以上であり、経理系管理職は高い重要性を認識していることが示された。ただし、この研究では重要性の認知度を測定しており、実際に会計情報が病院管理にどの程度利用されているのかは明らかにされていない。

#### (4) 病院業績管理指標（医業活動成果測定）に関する研究

次に、病院経営で実際に利用されている業績指標を検討する。中田（2004；2007a；2007b；2011）は、大規模病院や中規模病院を対象にして管理会計を中心とした経営管理技法の利用度に関する調査を実施している。中田による一連の研究によれば、病院では、元来、病床稼働率や外来紹介率等の非財務指標が経営目標として利用されてきた経緯があるため、財務指標（医業収益、医業費用、医業利益）と非財務指標（平均在院日数、病床稼働率、患者紹介率、患者満足度）の両方を業績指標として利用する病院が増加傾向にあるとしている。

また、栗栖・荒井（2010）では、DPC対象病院（718病院）を対象とした調査において、利益計算及び目標設定に関すること、医業活動の成果測定に関して質問をしている。まず、利益計算及び目標設定に関しては、病院を単位とした利益計算（損益計算）実施の有無、病院単位での目標値の有無、利益計算期間、利益計算の報告相手、また、診療科や部門での利益計算（損益計算）の仕組みについて質問をしている。

DPC対象病院（718病院）では、病院単位での利益計算は、ほぼすべての病院（97.4%）で実施されており、実施病院中66.2%が月次で実施している。病院単位の利益目標設定も



84.4%で実施されている。一方、診療科や部門単位の利益計算は半分強の病院（54.5%）での実施であり、月次で実施している病院も36.8%にとどまる。さらに、部門単位の利益目標を設定している病院は20.8%しかない。

病院単位での利益計算では広く実施されているが、診療科や部門別単位の利益計算は約5割であり、そのうち約2割でしか目標値が設定されていないことから、内部組織を単位とした利益管理が定着していないと述べている。

また、医業活動の成果測定に関して、1を「全く用いられていない」から7を「非常に頻繁に用いられている」とする7点リカートスケールを用いて調査している。医業活動の成果測定に関して平均値が6以上の質問項目は、「病床稼働率」（6.6）、「在院日数」（6.4）、「病院全体利益」（6.1）がかなり用いられている一方、「患者満足度」（5.0）、「診療科や部門別利益に関する情報」（4.8）、「原価に関する情報」（4.4）は相対的にあまり用いられていないことがわかった。公私病院間で比較分析では、医業活動の成果測定に関する、「患者満足度」（公的4.7、私的5.3、統計量FのP値0.2187、統計量TのP値0.0270）と「原価に関する情報」（公的4.0、私的4.8、統計量FのP値0.1556、統計量TのP値0.0406）の利用度に公私間で統計的有意差が見られた（荒井・栗栖2010b）。

#### (5) 研究課題

既存研究が管理会計や原価計算手法の導入状況やその利用目的に焦点を当ててきたのに対して、本研究では利用される具体的な会計情報や費目の性質に焦点を当てる。医療機関への原価計算手法の導入は広まっており、原価計算情報を用いた病院管理手法が重視されている状況を既存研究は示している。病院業績管理においても、特に、私的病院では病院全体損益や診療科別損益が業績指標として用いられる傾向にあることが既存研究からうかがえる。

しかしながら、病院が高品質な医療サービスの継続的提供に必要な利益を確保するためには、単に、原価計算や業績指標の利用状況の実態を明らかにするだけでは十分ではなく、原価情報が病院経営にどのように活用されるのかを明らかにすることも必要である。すなわち、病院の原価情報の利用実態が明らかにされなくてはならない。そこで、本稿では、全国の2016年度一般病院（100床以上）4,163病院を対象に実施した郵送質問票調査の結果に基づき、病院の会計情報の利用度の実態を示す。

### 3 研究方法とサンプルの概要

#### (1) 調査方法：郵送質問票調査の設計

本稿は、病院の会計情報利用に関する現状を示すことを目的としている。そのために、全国の2016年度一般病院（100床以上）4,163病院を対象に、日本の病院の診療科や部門、診断群別といった単位での原価集計・会計情報の利用状況、医療活動の成果測定の状態についての郵送質問票調査を実施した。

質問票の作成においては、荒井（2009）、中田（2004；2007a；2007b）、新井（2009）、新井他（2009）を参考にして、2009年5月に実施した全国の2008年度DPC対象病院（718病院）を送付先とした郵送質問紙調査（栗栖・荒井2010）を再編し調査票を設定した。

次のような質問票開発プロセスにより、研究上の妥当性確保に努めた。まず、他大学の管理会計専門（公会計・医療会計研究専門、コスト・マネジメント研究専門、生産管理研究専門、マネジメント・コントロール研究専門）の大学教員4名と一緒に、構成概念が尺度化されているかを検討した。その上で、これらの尺度が実務において理解可能かどうかを、実際の病院の経営企画室室長と職員及び経理課職員である匿名実務家3名がチェックした。研究者の意図した通り質問項目が解釈されるかについて検証を行い、わかりにくい文言について微調整を行った。なお、調査協力病院に対しては、2018年4月8日付で別途調査結果報告書を送付している。

#### (2) サンプルの概要及び記述統計量

##### 1) 郵送質問票調査の実施概要

本実態調査は、2016年5月Yahooヘルスケアに掲載されている一般病院6,952病院のうち、99床～20床の病院を除いた4,163病院を対象としている（厚生労働省が公表している2016年2月時点の一般病院数は7,406病院であり、Yahooヘルスケアに掲載されている一般病院は6,952であったため、ほぼ厚生労働省が公表している病院をカバーしているとみなしYahooヘルスケアより得られた住所録を使用した）。99～20床の病院を対象外としたのは、これまでの病院の原価計算実態調査をみると、99床以下の小規模病院では原価計算の導入率は低く、原価集計・会計情報の利用状況について回答を得るのが難しいと考えたためである。

また、回収率を改善するため、質問票の宛先は病院の病院長、事務長、看護管理者と



いった複数の宛先を記載し、病院の経営管理関係者あるいは経理全般に詳しい方に回答いただくよう依頼した。その理由は、病院経営全般に関する質問票になっているため、特定の部署では回答ができないかもしれず、さらには病院長の下承が得られないと回答できない経営上の情報が質問項目に含まれているからである。このような方法は、病院経営関係調査（医療経済実態調査、日本病院会による実態調査など）でも用いられている。

これら一般病院（100床以上）4,163病院に対して、2017年2月初旬に郵送質問票と調査趣意書、個人・病院情報保護の方針、返信用封筒（後納手続きを済ませたもの）を送付した。当初の締め切りは2017年2月24日を設定した。回収率を改善するために、この調査では次の2点の措置を行っている。1点目は、質問票は質問紙とアンケートウェブサイトいずれかの方法での回答を要請したことである。2点目は、2月24日時点での回収状況と3月17日まで締め切りを延長した旨を記載した督促の葉書を送付したことである。

## 2) サンプルの概要

回答病院数は150病院で、回収率は3.6%であった。うち、質問の過半数に未回答の病院が15病院あり、最終的な分析対象サンプル（有効回答数）は135病院となった。「回答者は病院の経営管理関係者あるいは経理全般に詳しい方」という要請により、主に経理全般に詳しい事務課長、課長代理、事務部長が回答している（表1）。

表1 回答者職位

職 位	回答数	(%)
副院長	1	( 0.9)
事務部長, 事務局長, 事務長	37	( 27.4)
事務次長, 医事課長, 事務課長	34	( 25.2)
課長代理, 主任, 主査など	17	( 12.6)
その他	36	( 26.7)
欠損値	10	( 7.4)
合計	135	(100.0)

表2は、全国に送付した調査票の地方別回答数と割合を示している。表3は、調査票に回答された病院を開設主体別に分類している。本調査における公的病院の定義は国立（独立行政法人含む）、公立、その他の公的病院である。私的病院の定義は医療法人、学校法人、企業立、その他の私的病院である。公的病院が61（45.2%）、私的病院が74（54.8%）であった。公的病院の回答率を高い順に示すと、公立病院が33（24.4%）、その他の公的病院が19（14.1%）、国立病院（独立行政法人含む）が9（6.7%）であった。私的病院の回

表2 地方別回答数

地 方	回答数	(%)
北海道地方	14	( 10.4)
東北地方	16	( 11.9)
関東地方	22	( 16.8)
中部地方	16	( 11.9)
関西地方	16	( 11.9)
中国地方	12	( 8.9)
四国地方	10	( 7.4)
九州・沖縄地方	21	( 15.6)
欠損値	8	( 5.9)
合計	135	(100.0)

表3 開設主体別回答病院数

開設主体	回答数	(%)
国立（独立行政法人含む）	9	( 6.7)
公立	33	( 24.4)
その他の公的病院	19	( 14.1)
医療法人	59	( 43.7)
学校法人	1	( 0.7)
企業立	1	( 0.7)
その他私的病院	13	( 9.6)
合計	135	(100.0)

答率を高い順に示すと、医療法人が59（43.7%）、その他の私的病院が13（9.6%）、学校法人と企業立病院が1（0.7%）であった（表2）。その他の私的病院の内訳は、一般財団法人4病院、社会福祉法人3病院、公益社団法人2病院、一般社団法人1病院、医療生活協同組合1病院、健康保険組合1病院、その他の法人1病院であった。

### 3) 病院の記述統計量

標榜診療科数は、平均値16.2、中央値15.0、標準偏差8.8であった。標榜診療科数10未満の病院数は30（22.2%）であり、11～19の病院数は53（39.3%）、20～29の病院数は32（23.7%）、30以上の病院数は10（7.4%）であった（表4）。病床規模は、病床規模大中小区分<sup>⑥</sup>では、小区分の200床未満の病院数が66（48.8%）、中区分の200以上300床未満の病院数が43（31.8%）、400床以上の病院が24（17.8%）である。平均病床数は277.8床で、中央値200.0、標準偏差189.3であった。一般病床の平均病床数は220.9床で、中央値151.0、標準偏

⑥ 荒井耕. 2013. 『病院管理会計』中央経済社, 第9章 p323 を参考にしている。

差202.3であった。表5は、病床規模別病院数と割合を示している。職員数は総従業員数、医師数、看護職数、事務職員数、診療情報管理士数、技術系職員数の記述統計を表6に示している。総従業員数の平均値438.7、標準偏差438であった。医師数の平均値43.1、看護職数の平均値205.1、技術系職員の平均値78.1、事務職員の平均値44.0、診療情報管理士の平均値3.0であった。

入院患者の平均在院日数<sup>(7)</sup>は、平均値21.8、中央値16.9、標準偏差21.4であり、病床稼働率<sup>(8)</sup>は平均値81.4、中央値83.7、標準偏差16.2であった（表7）。病院の損益計算書状況は

表4 標榜診療科数

診療科数	回答数	(%)
10未満	30	( 22.2)
11～19	53	( 39.3)
20～29	32	( 23.7)
30以上	10	( 7.4)
欠損値	10	( 7.4)
合計	135	(100.0)

表5 病床規模別病院数

病床数	回答数	(%)
100床未満	1	( 0.7)
100～199床	65	( 48.1)
200～299床	23	( 17.0)
300～399床	20	( 14.8)
400～499床	5	( 3.7)
500床以上	19	( 14.1)
欠損値	2	( 1.5)
合計	135	(100.0)

表6 職員数

項目	回答数	平均値	標準偏差	第1四分位	中央値	第3四分位
総従業員数	129	438.7	438.0	190.5	290.0	503.5
(再掲) 医師数	127	43.1	61.9	9.0	17.0	54.0
(再掲) 看護職数	130	205.1	192.0	75.8	125.5	277.5
(再掲) 事務職員	128	44.0	50.5	17.0	31.0	50.8
(再掲) 診療情報管理士	125	3.0	4.5	0.0	2.0	4.0
(再掲) 技術系職員	126	79.1	137.6	21.0	45.0	93.3

(7) 平均在院日数の計算は、[在院患者延数÷(新入院患者数+退院患者数)]×1/2の式を提示した。

(8) 病床稼働率の計算は、[(入院患者数+退院患者数)÷病床数]×100の式を提示した。

2015年度（2015年4月1日～2016年3月31日）の損益計算書の医業収益（入院診療収益，室料差額収益，外来診療収益，保健予防収益，その他の医業収益の合計）と医業費用（材料費，給与費，委託費，設備関係費，研究研修費，経費，控除対象外消費税等負担額，本部費配賦額の合計）について回答を得た。表8に記述統計を示している。経営状態は，医業利益率<sup>(9)</sup>がプラスの場合を黒字とし，マイナスの場合を赤字として集計した。表にまとめているが赤字の病院数は63（46.7%），黒字の病院数は59（43.7%）であった。病院経営に対し補助金の有無について回答を得た。補助金があると回答した病院数は81（60.0%）であった。そのうち，運営費の補助金があると回答した病院数が65（48.1%），病院設備の補助金があると回答した病院数が53（39.3%）であった。また，DPCを導入している病院数は106（78.5%），DPCを導入していない病院数は29（21.5%）であった。

病院の質的評価状況を日本医療機能評価導入<sup>(10)</sup>，ISO導入と顧客満足度調査の実施状況について回答を得た。表9に病院評価導入状況を示している。一般病院（100床以上）に

表7 平均在院日数・病床稼働率

項目	回答数	平均値	標準偏差	第1四分位	中央値	第3四分位
平均在院日数	126	21.8	21.4	13.1	16.9	20.0
病床稼働（%）	126	81.4	16.2	75.7	83.7	90.5

表8 損益計算状況

（単位：百万円）

項目	回答数	平均値	標準偏差	第1四分位	中央値	第3四分位
医業収益	125	6401.6	8956.3	1833.0	3318.0	6994.0
入院診療収益	124	3945.0	4576.7	1195.8	2083.5	4728.3
外来診療収益	124	1457.4	1768.0	344.5	750.0	1981.8
医業費用	123	6365.4	9074.1	1766.0	3350.0	7585.0
材料費	120	1478.8	2227.3	226.5	587.0	1654.3
給与費	120	3090.3	2987.4	1085.3	1989.5	3900.3

表9 病院評価導入状況（135病院）

項目	回答数	(%)
機能評価導入病院	65	(48.1)
ISO導入病院	7	(5.2)
患者満足度調査実施	96	(71.1)

(9) 医業利益率は，まず，「医業利益」については「医業収益－医業費用」として計算し，「医業利益」を「医業収益」で除して求めた。

(10) 病院機能評価ホームページの情報によると，2018年3月2日現在，日本医療機能評価機構（以下機能評価とする）による認定病院数は2,189件（全国病院数8,439）であり全病院数の25.9%である。日本医療機能評価機構は，病院側の自主的な申請に対し，妥当性や信頼性，客観性などについて評価・判断する。

において機能評価を導入している病院数は65 (48.1%)、ISOを導入している病院数は7 (5.2%)、患者満足度調査を導入している病院数は96 (71.1%)であった。一般病院（100床以上）は、第三者機関による評価や患者満足度調査により病院の質の向上に努めている傾向がうかがえる。

## 4 結 果

### (1) 原価集計の実施状況

#### 1) 原価集計対象

病院経営に関心がある場合は、部門別原価計算を実施している傾向にあると指摘されている（荒井2009, 42-43）。本調査では、原価集計の実施状況（原価集計対象と集計期間）について回答を得た。原価を集計している病院数が64 (48.5%)、集計していない病院数は68 (51.5%)であった。さらに、開設主体別の原価集計の実施状況を表10に示している。公的病院は国立（独立行政法人含む）病院，公立病院，その他の公的病院の合計である。私的病院は医療法人，学校法人，企業立，その他の私的病院である。原価集計を実施している病院は，公的病院数が19 (14.4%)，私的病院数が45 (34.1%)であった。

表10 開設主体（公的・私的）の原価集計の実施状況

	実施していない (%)	実施している (%)	合計 (%)
公的	40 (30.3)	19 (14.4)	59 (44.7)
私的	28 (21.2)	45 (34.1)	73 (55.3)
合計	68 (51.5)	64 (48.5)	132 (100.0)

原価集計対象（複数回答）は，表11に示すように診療科・部門別で集計している病院数が55 (41.7%)，行為別で集計している病院数が9 (6.8%)，診断群別で集計している病院数が7 (5.3%)，医師別で集計している病院数が7 (5.3%)，患者別で集計している病院数が6 (4.5%)であった。診療報酬点数<sup>①</sup>ではなく実際にかかった原価を集計している病院数は41 (32.0%)であった（回答病院128）。

原価の集計期間は，日次で計算している病院数が2 (3.1%)，月次で集計している病院

① 診療報酬点数は全国一律の料金体系であり，同じ診療行為に対してはほとんどの場合，同じ料金が適用される。診療報酬点数は各医療機関で実際に発生したコストに基づいて料金を決めていない。

数が52 (81.3%)、四半期で集計している病院数が1 (1.6%)、年次で集計している病院数が8 (12.5%)、不定期に集計している病院数が1 (1.6%)であった。原価集計期間は約8割の病院が月次で実施していた。

表11 原価集計対象（複数回答）

対 象	回答数	(%)
診療科・部門別	55	(41.7)
診断群別	7	( 5.3)
医師別	7	( 5.3)
行為別	9	( 6.8)
患者別	6	( 4.5)

## 2) 診療科・部門別原価の集計形態（複数回答）

原価の集計に全部原価計算を実施しているのか、直接原価計算を実施しているのかを把握するために、「変動費のみを用いて原価を集計する」、「変動費と固定費、全ての原価を集計する」の質問に回答して頂いた（表12）。その結果、病院における原価の集計形態は、全部原価計算を実施している病院数は35 (47.3%)であった。また、間接費の配賦を実施しているかどうかを把握するために「直接費のみを用いて原価を集計する」、「直接費と間接費、全ての原価を集計する」の質問に回答を得た。間接費の配賦を実施している病院数は25 (32.4%)であった。その他と回答した病院数は3 (4.1%)であり、「京セラ式原価管理」、「大まかな人件費と材料費のみ」、「直接費（把握できるもの）と間接費、全ての原価を集計する」との記載があった。

表12 診療科・部門別原価の計算形態 複数回答（回答病院74）

計算形態	回答数	(%)
変動費のみを用いて原価を集計する	4	( 5.4)
変動費と固定費、全ての原価を集計とする	31	(41.9)
直接費のみを用いて原価を集計する	7	( 9.5)
直接費と間接費、全ての原価を集計とする	25	(32.4)
その他	3	( 4.1)

## 3) 各費目の診療科・部門別原価への算入比率（複数回答）

図1は、原価の集計計算の対象となる様々な費目のうち、どの費目が診療科や部門別の原価として集計されているのかを示している。必ずしも全ての費目が原価に算入されているわけではない。材料費 (90.6%)、給与費 (81.3%)、委託費 (70.3%)、経費 (65.6%)



といった、診療科や部門にとって直接費となる費目は原価に算入される傾向にある。一方で、診療科や部門に配賦する必要のある費目はあまり原価に含められないようである。

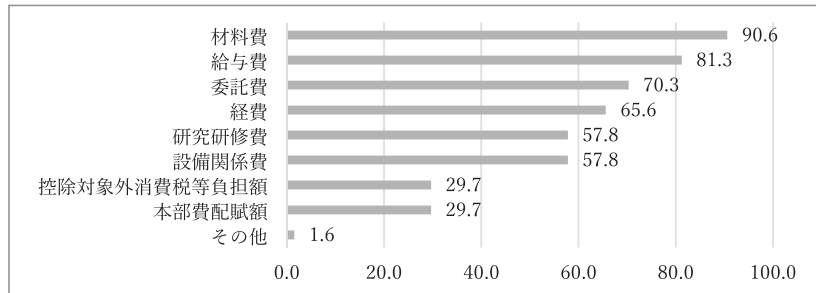


図1 各費目の診療科・部門別原価への算入比率 複数回答（回答病院64）

#### 4) 診療科・部門別の原価集計結果の報告相手（複数回答）

図2に示すように、診療科や部門別の原価集計結果の報告相手を、病院長とする病院数が41（64.1%）、同じく理事長が39（60.9%）、各部署の管理者が26（40.6%）、現場の従業員が5（7.8%）であった。その他と回答した病院数は6（9.4%）で、本部、経営幹部会、事業管理者、事務長、事務部門への報告がなされていた。

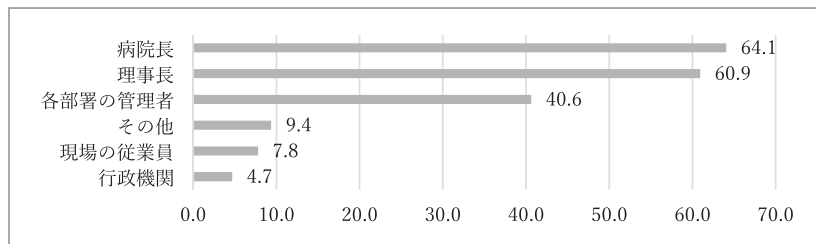


図2 診療科・部門別の原価の集計結果の報告相手割合（回答病院64）

## (2) 利益計算及び目標設定

### 1) 診療科や部門、病院単位での利益計算

診療科や部門、病院が利益計算単位であるとき（厳密には利益責任を負っているとき）、それをプロフィットセンターと呼ぶ。ここでは、病院全体、診療科や部門をプロフィットセンターの単位としている。

病院を単位とした利益計算を実施している病院数は125（92.7%）、実施していない病院数は7（5.3%）であった（回答病院132）。病院単位での利益に目標値の設定をしている病

院数は105 (78.9%)、設定していない病院数は28 (21.1%)であった(回答病院133)。一方、診療科や部門を単位とした利益計算は、実施している病院数は53 (40.2%)、実施していない病院数は79 (59.8%)であった(回答病院132)。診療科や部門を単位とした利益計算を実施している病院のうち、診療科や部門単位での利益目標値の設定している病院数は35 (66.0%)、設定していない病院数は17 (32.1%)、欠損値が1 (1.9%)であった。

図3は、病院単位と診療科や部門単位の利益計算における利益計算期間を示す。89 (69.0%)の病院および49 (72.1%)の診療科や部門が月次で利益計算を実施している。利益計算期間の長さについては、病院単位と診療科や部門単位での計算にあまり差がないようである。

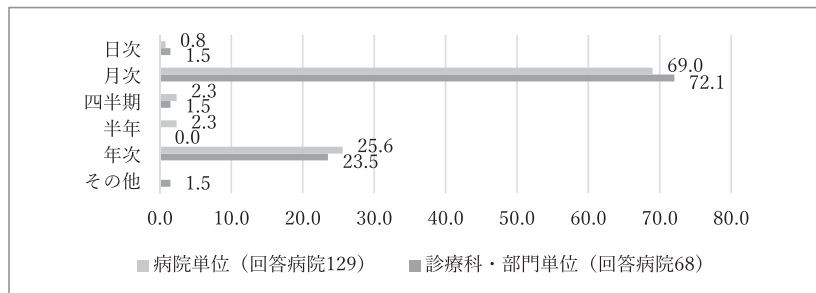


図3 利益計算期間

## 2) 利益計算結果の報告相手

図4は、病院単位、診療科や部門単位で利益計算が実施されるとき、その計算結果が誰に報告されているのかを示している。病院単位での利益計算の報告相手を病院長とする病院数が88 (65.7%)、同じく理事長が77 (57.5%)、各部署の管理者が57 (42.5%)、現場の従業員が14 (10.4%)、その他と回答している病院が22 (16.4%)であった(回答病院134)。その他と回答した病院の報告相手は、本部が6病院(法人グループ、国立病院機構本部、日本赤十字社本部)、金融機関が4病院、議会が2病院、評価委員会、監査法人、病院幹部、経営幹部、理事会、公営企業管理者、管理者、会社担当役員は各1病院であった。

一方、診療科や部門単位での報告相手を行政機関とする病院数が47 (67.1%)、同じく理事長が37 (52.9%)、各部署の管理者が32 (45.7%)、病院長が10 (14.3%)、現場の従業員が9 (12.9%)、その他が7 (10.0%)であった(回答病院70)。その他と回答した病院の報告相手は、事務管理者・事務長が3病院、事務部門内および病院幹部が1病院であった。診療科や部門単位の利益計算と病院全体の財務諸表システムとの関連がある病院数は30 (22.2%)であり、関連していない病院数は54 (40.0%)であった(回答病院84)。

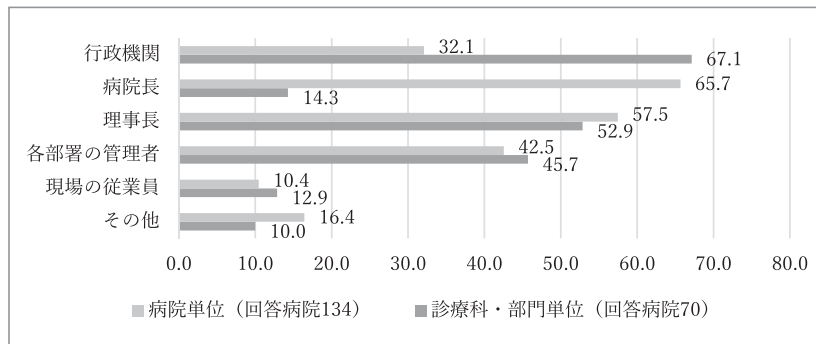


図4 利益計算結果の報告相手割合

### 3) 経営管理活動における会計情報利用度

経営管理活動における会計情報利用度について、「財務諸表の作成」といった18個の個別の目的ごとに、1を「全く用いられていない」から7を「非常に頻繁に用いている」とする7点リカートスケールを用いて回答を得た。その結果（表13），経営管理活動における会計情報利用度の目的として平均値が5以上の項目は「行政機関などへの報告」（5.96），「予算統制（予算と実績の比較）」（5.72），「予算編成（予算の作成）」（5.70），「行政機関などへの報告」（5.41）であった。4以上5未満の項目は「設備投資への意思決定」（4.95），「税金の計算」（4.78），「棚卸資産価額の算定」（4.74），「診療報酬算定資料提供」（4.58），「診療科・部門別の収益性分析」（4.58），「金融機関への報告」（4.30）「職員の医療材料に対するコスト意識の向上」（4.21）であった。3以上4未満の項目は「他院との費用構造の比較分析」（3.96），「CVP分析・損益分岐点分析」（3.78），「医師ごとの収益性分析」（3.42），「診断群別ごとの収益性分析」（3.35），「各部署長の業績評価」（3.15），「手術ごとの収益性分析」（3.04），「各病棟部門長の業績評価」（3.02）であった。

中央値でみると，経営管理活動における会計情報利用度の目的として中央値が7である項目は，「財務諸表の作成」であった。次いで中央値が6の項目は，「行政機関などへの報告」や，「予算編成（予算の作成）」，「予算統制（予算と実績の比較）」であった。中央値が5の項目は，「税金の計算」，「棚卸資産価額の算定」，「設備投資への意思決定」であった。

一方，「金融機関への報告」，「診療報酬算定資料提供」，「診療科・部門別の収益性分析」，「診断群別ごとの収益性分析」，「医師ごとの収益性分析」，「CVP分析・損益分岐点分析」，「各部署長の業績評価」，「各病棟部門長の業績評価」，「職員の医療材料に対するコスト意識の向上」，「他院との費用構造の比較分析」は中央値4であり，「手術ごとの収益性分析」は中央値3で相対的にあまり用いられていないことがわかった。

表13 経営管理活動における会計情報利用度

項目	回答数	平均値	中央値	標準偏差	分散
税金の計算	125	4.78	5	2.05	4.21
財務諸表の作成	127	5.96	7	1.63	2.66
行政機関などへの報告	126	5.41	6	1.65	2.72
金融機関への報告	126	4.30	4	2.16	4.66
診療報酬算定資料提供	124	4.58	4	1.68	2.83
棚卸資産価額の算定	125	4.74	5	1.71	2.94
予算編成（予算の作成）	126	5.70	6	1.65	2.71
予算統制（予算と実績の比較）	126	5.72	6	1.60	2.57
診療科・部門別の収益性分析	126	4.35	4	1.90	3.61
診断群別ごとの収益性分析	124	3.35	4	1.89	3.58
手術ごと収益性分析	123	3.04	3	1.80	3.24
医師ごと収益性分析	124	3.42	4	1.88	3.55
CVP分析 損益分岐点分析	124	3.78	4	1.94	3.75
各部署長の業績評価	124	3.15	4	1.81	3.26
各病棟部門長の業績評価	122	3.02	4	1.73	3.01
職員の医療材料に対するコスト意識の向上	125	4.21	4	1.69	2.86
他院との費用構造の比較分析	125	3.96	4	1.94	3.78
設備投資への意思決定	125	4.95	5	1.66	2.74

#### 4) 医業活動の成果測定

医業活動成果の測定に利用される指標として「病床稼働率」,「在院日数」,「再入院率」,「入院単価」,「外来単価」,「患者満足度」,「安全管理に関する情報」,「経費に対する情報」,「超過時間（残業時間）に関する情報」,「診療科や部門別利益に関する情報」,「病院全体の利益に関する情報」という11の質問項目を設定し, 1を「全く用いられていない」から7を「非常に頻繁に用いられている」とする7段階リカートスケールで測定した。

その結果, 医業活動の成果として用いられている項目で平均値が5以上の項目は「病床稼働率」(6.43),「病院全体の収益に関する情報」(6.24),「入院単価」(6.17),「在院日数」(6.14),「外来単価」(6.07),「経費に関する情報」(5.37),「安全管理に関する情報」(5.35)であった。4以上5未満の項目は「診療科や部門別収益に関する情報」(4.95),「超過時間（残業時間）に関する情報」(4.88),「患者満足度」(4.54)であった。4未満の項目は「再入院率」(3.43)であった。

中央値が7である項目は「病床稼働率」「病院全体の収益に関する情報」であった。次いで中央値が6の項目は,「入院単価」,「外来単価」,「在院日数」,「安全管理に関する情報」であった。一方, 中央値が5の項目は「患者満足度」,「診療科や部門別収益に関する情報」,「経費に関する情報」,「超過時間（残業時間）に関する情報」で, 中央値が4の項目は「再入院率」で相対的にあまり用いられていなかった(表14)。

表14 医業活動成果測定

項目	回答数	平均値	中央値	標準偏差	分散
病床稼働率	134	6.43	7	0.85	0.73
在院日数	135	6.14	6	1.14	1.30
再入院率	129	3.43	4	1.71	2.92
入院単価	127	6.17	6	1.01	1.01
外来単価	134	6.07	6	1.11	1.24
患者満足度	134	4.54	5	1.54	2.39
安全管理に関する情報	134	5.35	6	1.44	2.08
経費に関する情報	134	5.37	5	1.27	1.60
超過時間（残業時間）に関する情報	134	4.88	5	1.28	1.64
診療科や部門別収益に関する情報	134	4.95	5	1.76	3.09
病院全体の収益に関する情報	135	6.24	7	1.05	1.11

## 5 結 論

### (1) 本稿の研究課題に対する主要発見事項

本稿の目的は、病院の会計利用状況に関する現状を示すことであった。一般病院を対象とした調査結果から得られた発見事項は以下のようにまとめられる。

まず、病院経営への原価情報の活用状況についてである。一般病院（100床以上）の約半数が定期的に診療科別の原価集計を実施しており、私的病院において原価計算の導入率が高い<sup>(2)</sup>。しかし、原価集計を実施している病院のうち診療科・部門別を単位とした原価集計を実施しているのは約4割であり、診断群・行為別の原価集計はほとんど実施されていない。さらに、診療科・部門別の原価集計を実施している病院のうち、約6割がその結果を病院長や理事長に報告しているが、各部署の管理者への報告は4割程度である。これらの結果から、医療サービスや診療科・部門を単位とした原価情報の活用が現状では浸透していない状況がうかがい知れる<sup>(3)</sup>。

次に、経営管理活動における会計情報の利用度についてである。DPC対象病院を対象とした栗栖・荒井（2010）の調査では、経営管理活動として設定したすべての項目（財務諸表の作成、行政機関などへの報告、診療報酬算定資料提供、予算編成、予算統制、診療科や部門別の収益性の分析、設備投資の意思決定）について会計情報の利用が非常に重要であると認識されていた。しかしながら、本調査では全ての項目において会計情報が利用されているわけではないことが明らかになった。財務諸表の作成、行政機関などへの報告、

(2) これは、荒井（2009）、荒井・栗栖（2010b）と同様の結果である。

(3) これは、医療法人を対象とした荒井・尻無濱（2010；2012；2013）の調査結果と同様である。

予算編成、予算統制については会計情報の利用度が高かったが、逆に、診療科・診断群別・医師ごと、手術ごとの収益性分析に利用されていなかった。すなわち、会計情報利用への期待と現実の利用状況には大きな隔たりがあり、この背後にある原因の明確化やギャップを埋める方法について検討が必要であると指摘できる。ただし、本調査は一般病院（100床以上）を対象としており、DPC対象病院を対象とした栗栖・荒井（2010）の調査結果と比較するのは慎重になる必要がある。例えば、荒井・尻無濱（2013）は、医療法人を対象とした調査から予算管理について規模別に分析しており、従業員規模及び総収益額規模が大きい法人の方が費用予算の実施率が高いことを明らかにしている。このような、経営管理活動における会計情報の利用に影響する要因について今後検討されるべきである。

最後に、医業活動の成果測定指標についてである。中田（2004；2007a；2007b；2011）は、病院では元来病床稼働率や外来紹介率等の非財務指標が目標として利用されてきた経緯があり、財務指標（医業収益、医業費用、医業利益）と非財務指標（平均在院日数、病床稼働率、患者紹介率、患者満足度）の両方を成果指標として利用する病院が増加傾向にあるとしている。DPC対象病院を対象とした栗栖・荒井（2010）の調査でも同様に、医業活動の成果測定に関して、病床稼働率、在院日数と病院全体利益が広く用いられているとしている。これら先行研究の知見に加え、本調査では入院単価、外来単価、安全管理に関する情報を成果指標としている用いる傾向にあることが明らかになった。一方、患者満足度や診療科や部門別収益に関する情報、経費に関する情報は、相対的に成果指標として用いられていないことも示された<sup>4)</sup>。ただし、荒井・栗栖（2010b）は、公的病院よりも私的病院の方が、医業活動の成果測定に関して患者満足度や原価、診療科別利益、病院全体利益という項目を利用するとしており、利用される成果指標のタイプには、病院の属性が影響していると考えられる。

## (2) 本稿の貢献

本稿の貢献は次のとおりである。まず、これまで全国の一般病院（100床以上）を対象とした病院の会計情報利用に関する調査研究はなされておらず、本稿の記述統計結果は今後の病院管理に関する研究資源として価値があるといえる。これは、本稿の重要な貢献である。次に、一般病院（100床以上）において医療サービスや診療科・部門を単位とした管理や病院経営への会計情報利用は現状ではそれほど浸透していないこと、一方で、財務・

<sup>4)</sup> これは、DPC対象病院を対象とした栗栖・荒井（2010）の調査結果と同様である。



非財務指標を含む成果指標の利用は広まっていることを明らかにしたことである。現状では、コストや収益、利益といった財務情報と非財務情報の利用が進む中、実際の病院経営にそれらの情報を有効活用できていない現状を示すことができた。今後は、このような状況に影響している要因や病院属性について検討される必要がある。

ただし、本稿にはいくつかの限界がある。まず、回収率の低さである。回答病院数は150病院で、回収率は3.6%（有効回答数135病院）であった。全国の病院の規模別分布からすれば、規模の大きい病院にやや偏っている可能性がある。また、全国の一般病院（100以上）において郵送質問紙票調査を行った記述統計結果を示しているのみであり、公私比較分析、大規模（200床以上）・中規模病院（200床未満100床以上）比較分析、DPC 導入病院・非 DPC 病院比較分析の結果については検討されていない。これらの課題についても、今後分析を進める予定である。

## 謝 辞

本稿の作成にあたり、神戸大学の松尾貴巳教授、群馬大学の新井康平准教授から建設的な示唆をいただいた。本研究が成立したのはご回答いただいた一般病院（100床以上）の経理担当者の皆様のおかげであり、ご協力をいただいた方々へこの場を借りて感謝する。なお、本研究は、2013～2017年度文部科学省科学研究費補助金基盤研究(C)（課題番号25463352）、2012～2014年度公益財団法人メルコ学術振興団研究助成による研究成果の一部である。記して感謝したい。

## 引 用 文 献

- Balakrishnan, R., L. Eldenburg, R. Krishnan and N. Soderstrom. 2010. The Influence of Institutional Constraints on Outsourcing. *Journal of Accounting Research*, 48(4): 767-794.
- Eldenburg, L., B. E. Hermalin, M. S. Weisbach and M. Wosinska. 2004. Governance, Performance Objectives and Organizational Form: Evidence from Hospitals. *Journal of Corporate Finance*, 10: 527-548.
- Kaplan, R. S. and D. P. Norton. 1996. *The Balanced Scorecard: Translating Strategy into Action*. Boston, MA: *Harvard Business School Press*（吉川武男訳. 1997. 『バランス・スコアカード：新しい経営指標による企業変革』生産性出版）.
- Hilton, R. W., M. W. Maher and F. S. Selto. 2008. *Cost Management: Strategies for Business Decisions 4 edition International edition*. *McGraw-Hill*.
- Hornigren, C. T., S. M. Data and G. Foster. 2005. *Cost Accounting: A Managerial Emphasis 12 edition*. Upper Saddle River, NJ: Prentice Hall.
- 荒井耕. 2005. 『医療バランスト・スコアカード：英米の展開と日本の挑戦』中央経済社.
- 荒井耕. 2007. 『医療原価計算：先駆的な英米医療界からの示唆』中央経済社.
- 荒井耕. 2009. 『病院原価計算：医療制度適応への経営改革』中央経済社.
- 荒井耕. 2010. 「DPC 環境下の病院原価計算：病院特性別の実施状況分析」『会計プロGRESS』11: 1

- 荒井耕. 2011. 『医療サービス価値企画：診療プロトコル開発による費用対効果の追求』中央経済社.
- 荒井耕. 2013. 『病院管理会計：持続的経営による地域医療への貢献』中央経済社.
- 荒井耕・栗栖千幸. 2010a. 「DPC 対象病院における原価計算実践」『会計』178(1)：124-137.
- 荒井耕・栗栖千幸. 2010b. 「管理会計実践の公私病院間比較：DPC 対象病院アンケート調査に基づく分析」『公営企業』42(4)：14-21.
- 荒井耕・尻無濱芳崇. 2010. 「医療法人における管理会計制度の導入状況」『病院』70(10)：57-62.
- 荒井耕・尻無濱芳崇. 2012. 「医療法人における原価計算利用方法の実態：影響機能の利用と焦点化」『原価計算研究』36(2)：104-114.
- 荒井耕・尻無濱芳崇. 2013. 「医療法人における管理会計実践の法人規模別状況」『原価計算研究』37(2)：55-65.
- 荒井耕・渡邊亮・阪口博政. 2013. 「DPC 関連病院における管理会計の活用状況」『産業経理』73(3)：77-89.
- 新井康平. 2009. 「生産管理会計の実証的研究」博士論文（神戸大学大学院経営学研究科）.
- 新井康平・加登豊・坂口順也・田中政旭. 2009. 「製品原価計算の設計原理：探索的研究」管理会計18(1)49-69.
- 栗栖千幸・荒井耕. 2010. 『日本の DPC 対象病院におけるコスト・マネジメントの現状についてのアンケート調査：調査結果報告書』（第17回財団法人医療科学研究所研究助成金事業）.
- 梶原武久・吉田栄介・山田伊知郎. 2008. 「コスト・マネジメント研究の回顧と展望」『国民経済雑誌』198(1)：133-149.
- 梶原武久・吉田栄介・山田伊知郎. 2010. 「コスト・マネジメント：研究フレームワークに関する試論」（加登 豊・梶原武久・松尾貴巳編. 『管理会計研究フロンティア』中央経済社）.
- 阪口博政. 2015. 『医療機関における原価計算データの活用に関する考察』博士論文（一橋大学大学院商学研究科）.
- 中田範夫. 2004. 「病院における原価計算の利用度調査」『山口経済学雑誌』53(1)：15-39.
- 中田範夫. 2007a. 「大病院の経営管理機能についての期間比較：平成16年調査と18年調査」『山口経済学雑誌』55(5)：605-631.
- 中田範夫. 2007b. 「中規模病院の経営管理機能についての期間比較：平成17年調査と18年調査」『山口経済学雑誌』56(1)：49-75.
- 中田範夫. 2011. 「中規模病院の経営管理機能についての時点比較：平成18年調査と平成22年調査」『山口経済学雑誌』60(1)：1-25.
- 中村彰吾・渡辺明良. 2000. 『病院原価計算』医学書院.
- 兵頭和花子. 2007. 「医療の財務会計におけるアカウントビリティ」『病院』66(5)：428-431.
- 安酸建二. 2008. 「病院経営における原価管理」『病院』67(5)：434-438.
- 安酸建二・梶原武久・島 吉伸・栗栖千幸. 2011. 「非営利組織におけるコスト変動に関する実証研究—国立病院の病床稼働率によるモデレート効果—」『原価計算研究』35(1)：141-150.
- 渡邊亮・荒井耕・阪口博政. 2015. 「医療機関におけるバランス・スコアカードの活用状況：DPC/PDPS 導入病院を対象とした質問票調査を通じて」『メルコ管理会計研究』7(2)：15-24.
- 厚生労働省2015 <<http://www.mhlw.go.jp/toukei/saikin/hw/life/life16/dl/life16-02.pdf>> 2018年9月25日)
- 厚生労働省2016 <<https://www.mhlw.go.jp/toukei/saikin/hw/k-iryohi/16/dl/kekka.pdf>> 2018年9月25日)
- 全国公私病院連盟2018 <[https://www.hospital.or.jp/pdf/06\\_20180301\\_01.pdf](https://www.hospital.or.jp/pdf/06_20180301_01.pdf)> 2018年9月25日)