

DPC 対象病院における予算管理機能の利用状況*

—機能利用度を高める予算管理実務—

荒井 耕**

(一橋大学大学院商学研究科教授)

1. 研究目的

診療報酬の抑制策が続く中、病院は厳しい財務環境で経営せざるを得ない状況が続いている。そのため、病院も、予算を通じて収益・費用を管理する必要性が高まっている。しかし予算管理が課題となる中、病院界において予算の各種管理機能がどの程度利用されており、またそうした管理機能はどのような予算管理実務においてより利用されているのかは、必ずしも十分には明らかでない。そこで、国公立等から医療法人までの多様な開設主体からなる急性期病院群（DPC 対象病院）を対象とした質問票調査により、予算の各種管理機能の利用度を明らかにするとともに、その利用度と予算管理実務との関係性を分析することにした。調査回答病院群全体での各種管理機能の利用度については、他の予算管理実務とともに別稿（荒井，2016）で詳述したので、本稿では、利用度とそれに影響を与えると考えられる予算管理実務との関係性に焦点を当てて論述する。

2. 先行研究

昨今では、日本においても病院を対象とした予算に関する研究は増えてきている。その多くは、特定の一つあるいはいくつかの病院における予算管理の実態に基づいた定性的な研究（荒井，2013，第5章；衣笠，2012；阪口・荒井・渡邊，2015；阪口・渡邊・荒井，2015 他）か、病院での予算管理に関する単なる

* 2015 年 12 月 24 日受付，2016 年 3 月 25 日受理。

** 一橋大学商学部卒業後、(株)富士総合研究所勤務を経て一橋大学大学院博士課程修了（博士（商学））。大阪市立大学大学院准教授、一橋大学大学院准教授を経て、2012 年より現職。その間、エジンバラ大学（公会計部門）や UCLA（医療サービス部門）で在外研究の他、東京医科歯科大学大学院で「財務・会計」講義担当（平成 16 年度～現在）。現在、中央社会保険医療協議会・公益委員（費用対効果評価専門部会・部会長）。主要著書等は、『医療バランスト・スコアカード：英米の展開と日本の挑戦』（2005）中央経済社（日本原価計算研究学会・学会賞受賞）、*Reforming Hospital Costing Practices in Japan: An Implementation Study*, *Financial Accountability & Management* (2006) Vol.22, No.4, pp.425-451, 『医療原価計算：先駆的な英米医療界からの示唆』（2007）中央経済社（日本会計研究学会・太田黒澤賞受賞）、『病院原価計算：医療制度適応への経営改革』（2009）中央経済社（日本管理会計学会・文献賞受賞）、『病院管理会計：持続的経営による地域医療への貢献』（2013）中央経済社（日本公認会計士協会・学術賞-MCS 賞受賞）。

論考(大塚, 2008)である。また定量的な研究では、予算管理の実施の有無などに限定された実態調査研究(荒井・渡邊・阪口, 2013 他)や、予算管理による財務業績等への効果研究(荒井・阪口, 2015; 小寺他, 2013)等が見られる。しかし予算の各種管理機能の利用度や、その利用度と予算管理実務との関係性を定量的に明らかにした研究は、病院運営医療法人を対象とした荒井・尻無濱(2014;2015a)のみであった。

しかし、本稿の研究と直接に関係する先行研究である荒井・尻無濱(2014;2015a)では、主として病院を経営する法人本部の観点からの病院全体予算の各種機能について利用度を把握しており、今回の病院内の経営管理者層の観点からの病院全体予算の各種機能とは視点が異なっている。そのため、先行研究と本研究の各種予算管理機能の内容は基本的に異なっており、比較するわけにはいかない。ただし、病院内の経営管理者層による院内での働きかけ機能のみは、両研究で共通して調査されていて比較が可能となっており、病院内の経営管理者層主導(ボトムアップ)で編成されている病院や、本部・病院(施設)間の対話度が高い病院、予算への戦略反映度が高い病院、病院内の経営管理者層が予算実績差異の主利用層(現場病院主体予実差異管理)である病院の方が、院内での働きかけ機能の利用度が有意に高いことが明らかにされている。

また、この先行研究では、予算編成主導層、本部・病院(施設)間対話度、戦略反映度、予算実績差異主利用層の4つの予算管理実務の観点からの分析に限定されており、予算実績差異把握頻度や予算実績差異情報開示範囲、管理者業績評価利用¹⁾という予算管理実務の観点からの分析はなされていない。さらに、この先行研究は予算管理実務の観点から限定されているとはいえとても貴重な示唆を与えているものの、病院を運営する医療法人に限定された研究であり、国公立等から医療法人までの多様な開設主体からなる病院を対象とした研究ではない。加えて、病院運営医療法人群には、急性期医療から慢性期医療までの多様な医療機能サービスを提供している病院が混在しており事業内容が同質的ではない上に、提供サービスに対する支払い方式も出来高払い制から診断群分類別包括払い制まで異なる支払い方式の病院が混在している。

そこで、本研究では、診断群分類(DPC)別包括払い制下にある急性期病院であり、したがって支払い方式と事業内容が統制されていて予算管理機能の利用状況を分析する上で都合がよいDPC対象病院を対象として、病院内の経営管理者層の観点からの病院全体予算の各種管理機能についての利用度と、先行研究よりも多様な各種予算管理実務との関係性を分析する。

3. 研究方法

3.1 質問票調査の概要

平成26年度にDPC対象病院であった1585病院を対象として、平成26年11月中旬～12月中旬に質問票調査(「DPC対象病院における予算管理の現状に関する調査」)を実施し、266病院から有効回答を得た(回収率:16.8%)。調査への回答は、事務部長ほか病院の予算管理の状況に詳しい病院内の経営管理者層の方に依頼した。有効回答病院の開設主体は、厚生労働省の医療施設調査の分類に基づく、国立等25病院、公的医療機関127病院、社会保険関係団体10病院、医療法人75病院、その他(民間)法人26病院、

¹⁾ 先行研究(荒井・尻無濱2015b)でも法人本部から病院内の経営管理者層への働きかけ機能の利用度と業績評価利用との関係性については分析しているが、本研究における病院内の経営管理者層による部門長等への院内での働きかけ機能の利用度との関係を分析したものではない。また業績評価利用と費目間最適配分機能や予算進捗管理機能の利用度との関係については、先行研究では研究対象とされていない。

不明3病院であった。

管理会計の実践状況は、その実践能力及び必要性の観点から大規模病院ほどよく取り組まれていることが判明している（荒井，2009，第6章；2013，第9章 他）。しかし有効回答病院群（無記名で病院名を特定できない病院は除く）の病床規模分布と母集団としての平成26年度DPC対象病院群の病床規模分布とに大きな違いはなく、回答病院群は母集団をある程度代表していると考えられる²⁾。

本調査では、病院全体予算の各種管理機能として、①費目間最適配分機能、②予算進捗管理機能、③院内での働きかけ機能、の3つの機能を以下のように定義した上で、各機能をどの程度活用しているか、「全く活用してない」(1)から「非常によく活用」(7)までの7段階尺度で調査した。

- ① 費目（材料費・人件費・経費など）間の最適なバランスをとる（費目間資源配分最適化）機能
- ② 病院内経営管理者層による予算・実績差異把握を通じた病院予算達成への進捗状況把握・管理機能
- ③ 病院内経営管理者層による病院内部部門管理者（診療科長等）への予算達成への協力の働きかけ機能

各機能とも、利用度は病院によりかなりバラツキが見られるものの、全く利用していない病院は数%に止まっている。

表1 病院全体予算の管理機能別の利用度

病院全体予算管理機能		1	2	3	4	5	6	7	合計	平均値	標準偏差
費目間最適配分機能	n	11	25	36	61	60	43	23	259	4.4	1.57
	割合	4.2%	9.7%	13.9%	23.6%	23.2%	16.6%	8.9%			
予算進捗管理機能	n	7	14	25	40	67	68	41	262	5.0	1.53
	割合	2.7%	5.3%	9.5%	15.3%	25.6%	26.0%	15.6%			
院内での働きかけ機能	n	9	18	26	55	73	55	26	262	4.7	1.50
	割合	3.4%	6.9%	9.9%	21.0%	27.9%	21.0%	9.9%			

3.2 分析視点:実務と機能利用度との関係性についての仮説

本稿では、上記の各予算管理機能の利用度に影響を与えている可能性が高いと考えられる以下の各予算管理実務（i～vii）と各機能利用度（①～③）との関係について分析する。

まず、類似する先行研究（荒井・尻無濱，2014；2015a）において、i）予算編成主導層、ii）本部・病院（施設）間対話度、iii）予算への戦略反映度、iv）予算実績差異主利用層の4つの実務における違いの観点から、今回と同じ院内での働きかけ機能の利用度の違いが分析されており、上述のように有意な違いがあることが確認されている。そこで本研究でも、この4つの予算管理実務と機能利用度との関係について、まず分析する。

予算編成主導層（i）という観点は、病院を統制する側である本部等（法人本部/自治体議会）が予算編成を主導する、トップダウン型予算編成病院と、予算の編成対象組織単位である病院施設の中の経営管理者層（院長・看護部長・事務部長等）が予算編成を主導する、ボトムアップ型予算編成病院とで、各予算管理機能の利用度が異なるのではないかという分析視点である。

特に、費目間最適配分機能については、病院内経営管理者層が主導層である方が、現場での診療業務実態（病院内の各種費用の発生要因）をよりよく知っているため、この機能をよりしっかりと利用できるこ

²⁾ 調査回答病院群の総病床数分布は、200床未満24.7%、200床台17.9%、300床以上57.4%であったのに対して、母集団の分布は、200床未満27.3%、200床台20.3%、300床以上52.5%である。

とから、本部等が主導層であるよりも利用度が高くなるのではないかと考えられる (①)。また、院内での働きかけ機能との関係については、先行研究でも分析され、有意な関係が確認されているため、本研究でも比較の意味からも分析する。ボトムアップ型予算編成病院の方が、病院内の経営管理者層が現場の実態を反映させて自ら編成しているため、院内での予算実現への働きかけにより積極的になりうることから、本部等が主導層であるよりも利用度が高くなるのではないかと考えられる (③)。なお、予算進捗管理機能についても同様のことは想定しうるが、「進捗管理」は「働きかけ」ほど積極性がなくても実施できると考えられることから、本部等主導で編成されている場合でも、病院内の経営管理者層はある程度予算進捗管理機能を利用することが考えられるため、どちら主導で編成されているかによる明確な差はないのではないかと考えられる (②)。

本調査では、病院全体予算の収益予算と費用予算の別に、予算編成主導層が法人本部/自治体/議会 (本部等) か病院内の経営管理者層かを把握している。収益予算と費用予算で編成主導層が異なる病院が若干見られたが、本研究の目的からは収益予算と費用予算の両者が本部等主導である病院群と両者が病院 (施設) 側主導である病院群に区分した方が予算管理実務としてより明確に区分されるため、本研究の分析では両者が本部等主導の病院群と両者が病院側主導である病院群とに区分した (表2)。本研究では、この2つの病院群の間の各機能利用度の平均値の差を検定することにより、予算編成方法がトップダウンかボトムアップかによる機能利用度への影響を分析する。

表2 病院全体予算の収益及び費用予算の編成主導層区分

病院全体 予算	収益及び費用予算編成	
	共に本部主導	共に病院主導
n	54	196
割合	21.6%	78.4%

また本部・病院 (施設) 間対話度 (ii) という観点は、病院を統制する側である本部等と予算の編成対象組織単位である病院施設の中の経営管理者層との間の、予算編成に際するコミュニケーションの程度が、当該病院全体予算の機能利用度に影響を与えているのではないかという分析視点である。本部・病院間対話度が高い方が、本部と病院 (施設) の間の予算内容 (水準) に関する相互理解が深まり、現場病院経営管理者層の予算の重要性に対する認識や予算内容への納得感が高まるため、対話度が低い病院よりも、各種の予算管理機能を積極的に利用するのではないかと考えられる (①, ②, ③)。

本調査では、「予算を編成する際、法人本部/自治体/議会と病院内経営管理者層 (院長・看護部長・事務部長等) との協議を行うなどのコミュニケーションはどの程度とられていますか」を、「全く対話してない」(1) から「非常によく対話」(7) までの7段階尺度で回答してもらっている。平均値は4.6であり、平均値前後の対話度4~5の病院群が4割半近くを占めて多い (表3)。本研究では、平均値前後の対話度4~5を中程度の対話度とし、それより低い対話度1~3を低、それより高い対話度6~7を高と3区分し、低中高の対話度区分ごとの各種予算管理機能利用度の差を検定することにより、本部・病院間対話度による機能利用度への影響を分析する。

表3 本部と病院（施設）の対話度の低中高区分

本部・病院対話度	1	2	3	4	5	6	7	合計	平均値	標準偏差
n	6	23	39	58	54	44	36	260	4.6	1.59
割合	2.3%	8.8%	15.0%	22.3%	20.8%	16.9%	13.8%			
低中高区分	低 68 (26.2%)		中112(43.1%)			高80(30.8%)				

予算への戦略反映度 (iii) という観点は、病院の医療機能を高める設備投資などを含む中長期的な病院の経営政策（戦略）が盛り込まれた中期経営（事業）計画が予算に反映されている程度が、当該病院全体予算の機能利用度に影響を与えているのではないかと分析視点である。病院の戦略が予算にしっかりと反映されている方が、病院内の経営管理者層の当該予算の内容・水準に対する納得感やその実現の重要性認識が高まるため、戦略の反映度が低い病院よりも、各種の予算管理機能を積極的に利用するのではないかと考えられる (①, ②, ③)。

本調査では、「病院の経営政策（戦略）を具体的に表した中期経営（事業）計画をどの程度反映した予算編成となっていますか」を、「全く反映してない」(1) から「非常によく反映」(7) までの7段階尺度で回答してもらっている。平均値は4.5であり、平均値前後の戦略反映度4～5の病院群が5割を占めて多い (表4)。本研究では、平均値前後の反映度4～5を中程度とし、それより低い反映度1～3を低、それより高い反映度6～7を高と3区分し、低中高の反映度区分ごとの各種予算管理機能利用度の差を検定することにより、予算への戦略反映度による機能利用度への影響を分析する。

表4 戦略反映度の低中高区分

戦略反映度	1	2	3	4	5	6	7	合計	平均値	標準偏差
n	8	18	34	65	65	46	24	260	4.5	1.48
割合	3.1%	6.9%	13.1%	25.0%	25.0%	17.7%	9.2%			
低中高区分	低 60 (23.1%)		中130(50.0%)			高70(26.9%)				

予算実績差異主利用層 (iv) という観点は、予算により病院を統制する側である法人本部/自治体/議会 (本部等) が予算実績差異情報の主たる利用層で、本部等が中心になって差異管理をしている病院と、当該予算により統制される側である病院施設内の経営管理者層 (院長・看護部長・事務部長等) 及び部門管理者層 (診療科長等) が差異情報の主たる利用層で、現場病院施設が主体となって差異管理をしている病院とで、各予算管理機能の利用度が異なるのではないかと分析視点である。予算実績差異主利用層が現場病院施設側である病院の方が、現場病院施設が主体的に差異管理に取り組んでいるため、病院内での予算進捗管理機能の利用度は当然により高くなると考えられる (②)、本部等が主たる利用層である場合よりも、差異情報を基に、費目間最適配分を実現できるように積極的に自ら修正行動を採ったり (①)、院長として予算達成への協力を診療科長等により積極的に働きかけたりすると考えられる (③)。

本調査では、「定期的な予算・実績差異情報の主たる利用層 (者) は、どの階層ですか」を、「法人本部/自治体/議会、病院内経営管理者層、病院内各部門管理者層」の中から回答してもらっている。過半の病院では病院内の経営管理者層が主たる利用層であるとしていた (表5)。本研究では、主たる利用層が、予

算により統制する側の本部等であるか、予算により統制される側の病院内の経営管理者及び部門管理者であるかに2分したうえで、両群間の各機能利用度の平均値の差を検定することにより、差異情報の主たる利用層の違いによる機能利用度への影響を分析する。

表5 予算実績差異の主たる利用層の区分

差異主利用層	本部等	院内経営層	部門長	複数回答	合計
n	34	143	73	11	261
割合	13.0%	54.8%	28.0%	4.2%	100.0%
予算編成対象層・対象上位層	本部等	病院施設(予算編成対象)			250
	34 (13.6%)	216 (86.4%)			100.0%

次に、本研究での新たな分析視点（予算管理実務）として、v) 予算実績差異把握の頻度、vi) 予算実績差異の開示階層範囲、vii) 病院長業績評価での予算利用、を取り上げる。

予算実績差異把握の頻度（v）という観点は、予算実績差異の把握を月次と高頻度で実施している差異管理に熱心な病院と、差異の把握を年次など頻繁には実施していない差異管理にあまり熱心でない病院とでは、各予算管理機能の利用度が異なるのではないかという分析視点である。予算実績差異の把握を月次と高頻度で実施している病院の方が、差異管理に熱心なため、予算を実現しようとして、各種の予算管理機能をより積極的に利用するのではないかと考えられる（①，②，③）。

本調査では、収益予算と費用予算の別に、「予算管理の期間（予算・実績差異の把握頻度）はどのくらいですか」を、「月次、四半期、半年、年次」の中から回答してもらっている。差異の把握頻度は、両予算ともに月次とその他期間（その内8割半は年次）がほぼ半々であった。収益予算と費用予算で予算実績差異把握頻度が異なる病院が若干見られたが、本研究の目的からは収益予算と費用予算の両方で月次差異把握をしているか否かで区分した方が予算管理実務としてより明確に区分されるため、本研究の分析では共に月次の病院群と共に非月次の病院群とに区分した（表6）。なお収益予算か費用予算の片方のみを実施していた若干の病院は、その実施している予算の差異把握頻度が月次か非月次かで分類した。本研究では、差異把握頻度が月次の病院群と非月次の病院群との間の各機能利用度の平均値の差を検定することにより、予算実績差異把握の頻度の違いによる機能利用度への影響を分析する。

表6 収益及び費用予算の予算実績差異把握の頻度区分

収益及び費用予算	予算実績差異把握頻度	
	共に月次	共に非月次
n	125	129
割合	49.2%	50.8%

予算実績差異の開示階層範囲（vi）という観点は、予算編成対象単位でありそれゆえ差異の発生単位である病院全体に対して管理責任のある院長等の病院内経営管理者層までに差異情報の開示を限定している病院と、差異の発生単位（病院全体）よりも細分化された病院内の部門単位の管理者やさらには職員全般まで差異情報を開示している病院とでは、各予算管理機能の利用度が異なるのではないかという分析視点である。部門管理者層以下まで差異を開示している病院の方が、院長等自らが直接的な管理責任を有している病院全体の予算実績差異を部門長や職員全般に知られる状況下（院長等自身の経営管理能力の有無が

白日に晒される状況下) にあるため、院長等の病院内経営管理者層はより真剣に差異管理に取り組まざるを得ないことから、病院内経営管理者層までしか差異情報が開示されていない病院よりも、各種の予算管理機能を積極的に利用するのではないかと考えられる (①, ②, ③)。

本調査では、「予算・実績差異情報の開示範囲(階層)はどの階層範囲ですか」を、「病院内経営管理者層まで、病院内各部門管理者層まで、職員全般」の中から回答してもらっている。病院内の部門管理者層までとする病院が5割弱と多い(表7)。本研究では、開示階層範囲が発生差異に対して直接的な管理責任を有する病院内経営管理者層までの病院と、開示階層範囲が差異発生単位である病院全体よりも細分化された部門単位の管理者や職員全般までの病院とに2分したうえで、両群間の各機能利用度の平均値の差を検定することにより、差異情報の開示階層範囲の違いによる機能利用度への影響を分析する。

表7 予算実績差異の開示階層範囲の区分

差異開示範囲	院内経営層	部門長まで	職員全般	合計
n	50	125	84	259
割合	19.3%	48.3%	32.4%	100.0%
開示階層区分	院内経営層のみ	部門長以下含む		259
	50 (19.3%)	209 (80.7%)		100.0%

病院長業績評価での予算利用(vii)という観点では、病院全体予算に対する直接的な責任を有する病院長がその予算達成状況により業績評価までされている病院と、予算達成状況による業績評価まではされていない病院とでは、各機能の利用度が異なるのではないかと分析視点である。病院長が予算により業績評価までされている病院の方が、病院長が予算達成に向けてより真剣に取り組むため、病院長による積極的な姿勢・意欲がとりわけ必要な院内での働きかけ機能については、業績評価まではされていない病院よりも、よく利用すると考えられる(③)。一方、費目間最適配分機能及び予算進捗管理機能についても、業績評価までされる病院長の方がより真剣に予算管理に取り組むためよりよく利用することも想定される。しかし、業績評価までされていない病院長であっても、病院長が病院全体予算に対して直接的な責任を有する点では業績評価されている病院長と同じであるため、部下への働きかけというより積極姿勢が必要な機能とは異なり、費目間最適配分機能及び予算進捗管理機能については、業績評価での予算利用の有無により、明確な差ではないのではないかと考えられる(①及び②)。

本調査では、「予算達成状況を、病院長の業績を評価するために利用していますか」を把握している。利用している病院は2割弱であった(表8)。本研究では、利用している病院群としていない病院群の間の各機能利用度の平均値の差を検定することにより、病院長業績評価での予算利用の有無による機能利用度への影響を分析する。

表8 病院長の業績評価での利用状況区分

	病院長業績評価利用	
	無	有
n	210	50
割合	80.8%	19.2%

なお本研究では、質問票における全設問に回答した病院のみを対象とするのではなく、設問ごとに回答

した全病院を分析対象とする方法を採用した。そして上記の各種仮説の検証のための分析に際しては、分析対象となる二つの設問の両者に回答した病院群を対象としている。また本研究では、t検定及び分散分析の結果の有意性を10%水準で判定した。

4. 分析結果

まず病院全体予算の編成主導層を異にするトップダウン型編成病院とボトムアップ型編成病院との間で機能利用度の違いを分析した。前節で述べた仮説どおり、費目間最適配分機能はボトムアップ型編成病院の方が有意に利用度が高い。また想定していたように、予算進捗管理機能については、予算編成主導層による有意な違いはない。一方、先行研究での結果から、院内での働きかけ機能はボトムアップ型編成病院の方が有意に利用度が高いと想定していたが、本研究ではそのような関係性は確認できなかった(表9)。

また病院全体予算編成時の本部・病院(施設)間の対話度と機能利用度の関係については、仮説どおり、すべての予算管理機能に関して、対話度が高い病院の方が有意に利用度が高いことが判明した。

さらに病院全体予算の編成に際する戦略の反映度についても、仮説どおり、すべての予算管理機能に関して、反映度が高い病院の方が有意に利用度が高いことが明らかとなった。

表9 病院全体予算の編成に関わる各実務と各機能利用度

予算編成	費目間最適配分機能			予算進捗管理機能			院内での働きかけ機能			
	n	平均値	標準偏差	n	平均値	標準偏差	n	平均値	標準偏差	
主導層	トップダウン	53	4.0	1.60	54	4.8	1.66	54	4.4	1.59
	ボトムアップ	196	4.4	1.55	196	5.0	1.52	196	4.7	1.51
	t検定	t値	有意確率	t値	有意確率	t値	有意確率	t値	有意確率	
		-1.68	0.095	0.95	0.341	-1.09	0.278			
対話度	低い	67	3.7	1.54	68	4.3	1.65	68	4.1	1.63
	中程度	111	4.3	1.48	112	4.9	1.42	112	4.5	1.45
	高い	79	5.1	1.43	80	5.7	1.21	80	5.4	1.22
	分散分析	F値	有意確率	F値	有意確率	F値	有意確率	F値	有意確率	
		15.48	0.000	17.86	0.000	15.78	0.000			
戦略反映度	低い	59	3.4	1.52	60	4.2	1.78	60	4.1	1.73
	中程度	129	4.3	1.38	130	4.8	1.33	130	4.5	1.33
	高い	69	5.3	1.34	70	5.9	1.02	70	5.4	1.34
	分散分析	F値	有意確率	F値	有意確率	F値	有意確率	F値	有意確率	
		32.17	0.000	28.95	0.000	16.02	0.000			

次に、予算編成後の段階における予算実績差異に関わる実務については、まず主たる利用層に関しては、仮説どおり、すべての予算管理機能について、当該予算により統制される側である病院内の経営管理者層及び部門管理者層が主利用層である病院の方が、有意に利用度が高い。また把握頻度についても、同様に仮説どおり、すべての予算管理機能に関して、月次と高頻度で差異管理している病院の方が、有意に利用度が高い。さらに開示階層範囲についても仮説どおり、すべての予算管理機能に関して、部門長や職員全般まで差異情報を開示する病院の方が有意に利用度が高い(表10)。

表 10 病院全体予算の予算実績差異に関わる各実務と各機能利用度

予算実績差異	費目間最適配分機能			予算進捗管理機能			院内での働きかけ機能			
	n	平均値	標準偏差	n	平均値	標準偏差	n	平均値	標準偏差	
主 利 用 層	本部・自治体・議会	33	3.8	1.63	34	4.4	1.67	34	4.1	1.53
	病院経営層・部門長	214	4.5	1.55	216	5.1	1.45	216	4.7	1.49
t検定	t値			t値			t値			
		-2.34	0.020		-2.60	0.010		-2.23	0.027	
把 握 頻 度	月次	124	4.7	1.55	125	5.3	1.46	125	5.0	1.50
	非月次	127	4.1	1.53	129	4.7	1.51	129	4.3	1.46
開 示 階 層	t検定	t値	有意確率	t値	有意確率	t値	有意確率	t値	有意確率	
		-3.16	0.002		-3.58	0.000		-4.19	0.000	
開 示 階 層	病院経営層まで	49	4.0	1.65	50	4.3	1.78	50	3.7	1.57
	部門長以下まで	207	4.5	1.55	209	5.1	1.42	209	4.9	1.40
t検定	t値			t値			t値			
		-1.98	0.049		-3.11	0.003		-5.42	0.000	

最後に、病院長の業績評価での予算利用の有無と機能利用度の違いを分析した。前節で述べた仮説どおり、院内での働きかけ機能は、業績評価に利用している病院の方が有意に利用度が高い。また想定していたように、費目間最適配分機能及び予算進捗管理機能については、業績評価での利用の有無による有意な違いはない（表 11）。

表 11 病院長の業績評価での利用の有無別の各機能利用度

院長業績評価	費目間最適配分機能			予算進捗管理機能			院内での働きかけ機能		
	n	平均値	標準偏差	n	平均値	標準偏差	n	平均値	標準偏差
利用無し	208	4.3	1.56	210	4.9	1.55	210	4.5	1.53
利用有り	49	4.7	1.60	50	5.2	1.42	50	5.2	1.26
t検定	t値			t値			t値		
		-1.45	0.149		-1.08	0.280		-2.83	0.005

5. 考察

仮説どおり、病院全体予算の編成主導層が病院内の経営管理者層であるボトムアップ型編成病院の方が費目間最適配分機能をよく利用していたが、これは病院内の経営管理者の方が現場での各種資源の消費実態（各種費用の発生実態）をよりよく知っているためだと考えられる³⁾。一方、先行研究では有意性が確認された、ボトムアップ型編成病院の方が院内での働きかけ機能の利用度が高いという関係性は、本研究では確認されなかった⁴⁾。予算編成主導層と院内での働きかけ機能の利用度の関係性については、今後さらに検証する必要があるだろう。なお先行研究で有意性が確認されたその他の実務と院内での働きかけ機能の利用度との関係性については、本研究でも有意性が確認された。すなわち、本部・病院（施設）間の

³⁾ 病院内の経営管理者層の方が実態をよりよく知っているがゆえに、ボトムアップ型予算編成では、費用予算は膨張し収益予算は控えめに設定される可能性があり、こうした問題への対処が課題となる。しかしながら病院の経営管理者層のほとんどは医療職で経営管理にあまり積極的でない傾向がある日本医療界の現状においては、こうした問題の可能性があっても、まずは彼らの経営管理への積極性を引き出すことが現在の大きな課題であるため、現場病院の経営管理者層の予算管理への積極性を高めると考えられるボトムアップ型予算編成の長所を重視すべきではないかと考えている。

⁴⁾ その理由ははっきりせず、今後のさらなる調査研究が待たれるが、調査票回答層の違いが影響している可能性もある。本研究では院内での働きかけの当事者である病院側の経営管理者層に回答してもらっている一方、先行研究では法人本部の経営層に回答してもらっており、院内での働きかけに関しては推測に基づく回答となっている。

対話度が高い病院、予算への戦略反映度が高い病院、予算実績差異の主たる利用者が病院施設側の管理者である病院の方が、院内での働きかけ機能の利用度が高いという関係性は本研究でも確認された。

また仮説どおり、本部と病院（施設）との対話度が高い病院の方が3つの予算管理機能ともよく利用されていたが、予算を巡る両者の相互理解の深まりにより、予算の重要性認識や予算内容への納得感・信頼感が高まるためであると考えられる。さらに、仮説どおり、戦略が予算によりしっかりと反映されている病院の方が3つの機能ともよく利用されていたが、これも現場病院の予算に対する納得感や予算実現の重要性認識が高まるためであろう。

全体として、病院全体予算の編成段階に関わる実務については、編成方法がトップダウン型かボトムアップ型かという主導層の違いよりも、編成段階での本部等と病院施設との対話の程度の違いや、中長期事業計画上に具現化された戦略を予算に反映させる程度の違いの方が、各種の予算管理機能の利用度に影響を与えていることが判明した。つまり予算編成段階での本部・病院間の対話や戦略の予算反映が、予算の機能利用を促進すると考えられる。

次に予算編成後の予算実績差異に関わる実務についても、すべて仮説のとおりの結果であった。主たる利用層が現場施設側である病院の方が3つの機能ともよく利用されていたが、それは現場施設が主体的に予算実績差異管理に取り組んでいるためであろう。また把握頻度が月次と高い病院の方が3機能をよく利用していたが、差異管理に熱心なためだろう。さらに開示階層範囲が幅広い病院の方が各種機能をよく利用していたが、それは病院内経営管理者としての自らの経営（差異）管理能力の有無が部下に知られてしまう状況下におかれているため、より真剣に差異管理に取り組まざるを得ないからではないかと考えられる。

加えて、病院長の業績評価での予算利用に関しても、仮説どおり、業績評価に利用している病院の方が院内での働きかけ機能の利用度が高かった。これは、院内での働きかけ機能の活用には病院長による積極姿勢・意欲が特に必要であるが、予算に対して直接的な責任を持っているだけでなく、予算により業績評価までされているために、病院長が予算達成に向けてより真剣に取り組むからであると考えられる。

全体として、病院全体予算編成後の段階に関わる実務については、予算実績差異の主たる利用層、把握頻度、開示階層範囲はどの予算管理機能の利用度にも影響を与え、病院長の業績評価での利用は院内での働きかけ機能の利用度に影響を与えていることが判明した。つまり、予算実績差異が、現場施設主体で管理されたり、月次で高頻度に管理されたり、院内の幅広い階層まで開示されたりするほうが、予算の機能がより利用されるほか、院長業績評価での利用は院長を中心とする病院内の経営管理者層による院内での働きかけ機能の利用を促進すると考えられる。

6. 結語

本研究では、病院全体予算の各種管理機能の利用度を回答してもらい、どのように予算管理を実践している病院において、この利用度が高くなっているのかを分析した。いわば質問票回答者の主観に基づき、各予算管理実務の下での機能利用度の評価をした。その結果、予算編成主導層、本部・病院間対話度、戦略反映度、予算実績差異の主利用層、把握頻度、開示階層範囲、病院長業績評価での予算利用の有無という各予算管理実務の違いが、一部あるいはすべての予算管理機能の利用度に影響を与えていることが判明した。

しかし、回答者の主観に基づく評価が妥当だとしても⁵⁾、予算の機能利用度が高いと予算管理の究極的な目的である組織業績の向上が本当に実現されるのかどうかはわからない。あくまでも予算管理機能の利用度が高ければ組織業績の向上が実現しているはずであるという前提に立ち、特定の予算管理実務の有効性を間接的に評価している。特定の予算管理実務による高い機能利用度が、予算管理の究極目的である財務業績の向上に、本当に貢献しているのかは明らかにされていない。また、回答者の主観的な評価に基づく方法であり、医業利益率のような客観的な業績に基づいた評価ではない。さらに、非営利組織である病院のより本質的な組織業績と深く関わると考えられる退院時転帰などの非財務業績への影響はないのか、さらには職員の疲弊といった側面への影響はどうかともわからない。つまり、本研究では、病院界における予算の究極目的への直接的で客観的な有効性評価や予算管理の総合的な評価は、まだなされておらず、今後の課題である。

⁵⁾ 回答者の主観を完全に排除することは困難であるものの、病院の経営管理の実態を踏まえた上で、より客観的な回答を確保するための評価尺度の作成や質問方法の工夫も、今後の課題である。

参考文献

- 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 (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 (2016) 「DPC 対象病院における予算管理の実態：質問票調査に基づく現状把握」『一橋商学論叢』第11巻第1号, 12-31頁。
- 荒井耕・阪口博政 (2015) 「DPC 関連病院における管理会計の効果と影響—原価計算及び収益予算の有効性評価—」『会計検査研究』第52号, 71-83頁。
- 荒井耕・尻無濱芳崇 (2014) 「医療法人における予算管理の実態：質問票調査に基づく現状把握」『産業経理』第74巻第3号, 70-84頁。
- 荒井耕・尻無濱芳崇 (2015a) 「医療法人における予算編成主導層と予算管理実態との関係性：予算編成方法による異同」『経理研究』第58号, 401-414頁。
- 荒井耕・尻無濱芳崇 (2015b) 「医療法人における予算の管理者業績評価での活用状況：予算管理実態との関係性」『原価計算研究』第39巻第1号, 145-155頁。
- 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』第73巻第3号, 77-89頁。
- 大塚良治 (2008) 「病院における経営管理システムの展開—予算管理活用に係る課題」『広島国際大学医療経営学論叢』第1号, 21-36頁。
- 衣笠陽子 (2012) 「病院経営における管理会計の機能—病院予算を中軸とした総合管理—」『管理会計学』第20巻第2号, 3-18頁。
- 小寺俊樹・堀心一・岩尾聡士 (2013) 「医療法人の経営状態と機能的側面からみた医療の質との関係—愛知県の病院機能評価認定病院を対象にして—」『日本医療・病院管理学会誌』第50巻第4号, 265-274頁。
- 阪口博政・荒井耕・渡邊亮 (2015) 「医療法人における予算管理の事例研究」『原価計算研究』第39巻第2号, 24-34頁。
- 阪口博政・渡邊亮・荒井耕 (2015) 「医療機関における責任センター別原価計算に基づいた予算管理に関する考察—6病院へのインタビュー調査を通して—」『医療と社会』第25巻第1号, 141-154頁。