

「病院会計準則」の制定と医療経営会計制度の方向性

井出 健二郎（和光大学）

I はじめに

医療機関における会計制度の支柱である「病院会計準則」が制定されて実は35年以上が経過している。これまで「病院会計準則」は、わが国の医療経営会計制度の確立に寄与してきたと考えられる。「老人保健施設会計・経理準則」および「指定老人訪問看護の事業及び訪問指定看護の事業の会計・経理準則」、そして2000年に制定された「社会福祉法人会計基準」なども「病院会計準則」の貢献によるものといえるからである。

さて、「病院会計準則」は、1965（昭和40）年10月に厚生省医務局より医務局長通知医発第1233号として制度化されている。これまでは1983（昭和58）年に一度だけ改正されて現在にいたっている。確かに改正作業を経てはいるが、骨子においては昭和40年の制定当初の規定と現行の規定には大きな変化はないように思われる。

そこで、基本的に1965年10月に制定された「病院会計準則」に注目して展開していく。わが国の医療経営会計制度の生成・発展史という視角に立った場合、「病院会計準則」の制定は制度作りの一つの転機となったことばかりか制度の礎石が形成されたと考えられる。この重要性を鑑みると、「病院会計準則」の制定および展開を理解することはまさしくわが国の医療経営会計制度の軌跡をたどることになると思われる。したがって、まず、「病院会計準則」が制定された経緯、とりわけ制定誘因の一つとして考えられるであろう「病院経営管理改善懇談会」が公表した報告書を取りあげて検討する。そうした生成、経緯を明らかにすることで見えてくるもの、すなわち功罪としての「病院会計準則」の意義・役割が明らかになると考えるからである。

また、それをうけて、現在では社会問題ともいえるほど、多様化している医療関連問題のなかから、その一つを考慮した場合の医療経営会計制度の方向性を私見として述べることにする。論を進めるにあたり、以下では「病院経営管理改善懇談会」を「懇談会」、「病院経営管理改善懇談会報告」を「懇談会報告」と略称する。また、病院・医療機関の設定主体等はさまざまであり、基本的に対象を医療法人に限定して議論していく。

II 「病院会計準則」制定前の医療関連問題と「病院経営管理改善懇談会」の設置

さて、1950年代半ばから1960年代前半の医療機関の財務体質を明らかにしてみたい。まず、

医療機関の収入構造であるが、戦前は特定の目的をもった医療機関を除いては収入の大部分が自費患者からのものであった。患者全体の半数以上が自費患者で占められていたことになる。

1956（昭和31）年からは国民皆保険5カ年計画が実行されるに至り、現在の医療保険制度が確立されることになる。自費患者は減少し、医療保険による診療をうける患者が全体の9割を占める状況になった。よって、医療機関の収入構造は、自費患者による収入から医療保険による収入構造へとシフトしていったのである。

一方で、医療機関の支出面においても多くの問題を抱えていた。深刻さの度合いといえば、収入面より支出面ということになる。医療技術においては、従来と比較して高度さが要求されるようになる。それに伴い、検査技術、手術、放射線診療技術が進展するにつれて、高額な医療機械設備を購入する必要性が生じてきたのである。したがって、固定資産に対する資本投下は増大するようになった。また、収容看護サービスにおいて、医療機関が直接行う看護、給食、寝具のサービスが普及してきた。その普及と併せて、医薬品・衛生材料・給食材料、光熱費などの個別の経費も次第に増加する傾向にあったのである。

さらに、人件費の増大が費用面についての大きな問題であった。医療機関の機能が向上するにつれて、医師以外の医療従事者が必要とされることになったのである。すなわち、診療エックス線技師、衛生検査技師、歯科衛生士、栄養士などがその例といえる。看護婦、准看護婦など伝統的な医療従事者の資格が整備されるのと同時に、こうした新しい種類の医療技術員などの資格に対する制度が制定されたこともあって、医療機関のスタッフが増大した。このようなメディカルスタッフの増加に伴って、医療機関の支出の中に占める人件費の割合は、しだいに増大するという傾向が見られたのである。

さて、こうした財務体質を有する状況において、医療機関全体が苦慮していた問題は、当然のことながら増大する医療従事者の労務および人事についての管理であった。財務体質でいえば、特筆した費用面についての問題である。当然のことであるが、医療従事者は、運営者サイドに対して労働条件の改善を求めるようになっていく。

そのかたちは、労働争議、いわゆるストライキというかたちで、1959（昭和34）年11月頃より散発的に行われはじめた。1960（昭和35）年に入るとその状況は次第に活発化するに至っている。争議の中心となる主張は、最低賃金1万円の確保と3千円のベースアップを求めるものであった。1960年11月1日には東京地方医療労働組合連合会（東京医療連）による第1次のストライキが行われている。そのストは7組合7病院4診療所においてのものであり、1,430人が参加した。また、同年11月8日には第2次のストが行われ、大規模化していく傾向にあり、この東京医療連のストは、以後11月10日、11月19日、11月25日と続き、規模はさらに拡大化した。

これに触発されてか、同年11月25日には全国日本日赤労働組合連合会の第1次のストライキが行われた。このストは、30病院の約4,000人が参加する最大級のものとなっている。

このように労働争議が拡大化する傾向において、その対策を構ずるために当時の古井厚生大

臣は、1960年12月16日に、以下のような談話を発表している。

「病院における労働争議には、そのよつてきたる背景として幾多の問題があり、特に医療制度全般に対する検討と病院の経営管理の改善には十分な配慮をはらう必要があるものとする。また、社会保険診療報酬についても、国民皆保険運営の見地から検討する必要があると思う。私はこれ等の点について今後積極的な態度で、今回の労働争議を始め医療機関に関する幾多の問題に対処する考えである。このため、このたび厚生省に病院経営管理改善懇談会を設置し、病院の経営管理の改善について調査審議をお願いすることとした。」

結果として、医療機関の労働争議を主たる背景としながら、それを経営管理と密接に関連があるとの認識のもとで、「懇談会」は設置されることになったのである。

Ⅲ 「懇談会報告」と「病院会計準則」の制定

Ⅱで述べた背景により「懇談会」は設置され、2度にわたって、報告書を提出している。最終報告書は、1961（昭和36）年のことである。その「懇談会報告」では以下のような記述がある。

「確立された方針にもとづく医療サービスを提供し、医療の継続性を維持し、医療内容を向上させ、施設設備の拡充改善を図るとともにすべての職員の福祉の向上を期するためには、財務管理の適正化が企図され、必要な費用の確認とそれに見合う財政措置が確保されなければならない。」と。

この記述から、「懇談会」の方針は、医療が安定的に確保されるためには、様々な側面からの経営管理が必要とされながらも、財務管理を徹底することを第一義にしていると考えられる。そして、医療機関の財政基盤を健全化することが不可欠であることを示しているのである。また、財務管理については、企業的考察を加え、必要な支出とそれに応ずる収入との均衡を把握し、医療機関における財政の実態が必要な段階でいつでも分析できるような体制が必要であることを重要視している。総じて、「懇談会報告」は、財務管理をはじめとする様々な管理面の問題と検討課題を強調し、現行制度のもとにおいて改善が期待されるものに対して重点的に指摘していたのである。

さて、「懇談会報告」は、「病院会計準則」に対してどのようなインパクトを与えたのであろうか。

まず一つに、「懇談会報告」は、「病院会計準則」の制定を明示していたと考えられる。

「懇談会報告」が示した財務サイドの方策としては、具体的に、(1) 企業会計方式の採用と標準勘定科目の設定について、(2) 資金調達の改善について、(3) 収入面の改善について、(4) 支出面の改善について、(5) 内部監査の強化と経営診断制度の設置について、(6) 病院に支払われる診療報酬の適正化について、などがある。その中で「企業会計方式の採用と標準勘定科

目の設定について」は第一に掲げられた項目であった。

そして、ここに「病院会計準則」との関連性にたどり着くことができる。そこには、以下のような記述がある。

「今後病院は企業会計方式を採用し、しかもただこれを形式的にとり入れるだけでなく、発生主義の原則に従った複式簿記によつて処理するとともに、部門別に原価計算を行ない、予算統制制度を採用すべきである。

また、病院相互あるいは他企業の経営と比較し、経営診断に役だてるためには、病院における標準的な勘定科目を設定する必要がある、病院がこの標準的な勘定科目によつて、財務諸表を作成するよう奨励する必要があると思われる。

このためには、関係官庁が病院に対して求める各種会計報告の様式についても病院独自の企業会計方式に即したものとすることが有効手段となるのではあるまいか。」と。

上記は、医療機関における経営管理問題と会計問題に言及した指摘であり、この文言から二つの意味内容が推測できる。

一つは、企業会計方式の採用についてである。ここでいう企業会計方式とは、複式簿記のシステムを明示し、購買管理あるいは資材管理においてはとくに伝票会計制度を積極的に取り入れるよう指示している。また、病院においてはこの当時伝票会計制度が試行段階として推進されてきている。そのような背景もあり、複式簿記の導入をはじめとしながら、のちには原価計算の活用、予算統制制度の採用など企業で一般的に行われている会計方式を取り入れることを明示したものと考えられる。

そして、もう一つは標準勘定科目の設定についてである。標準勘定科目の設定についてはさらに二つの項目に細分することができる。すなわち、標準的な勘定科目の設定と会計報告の様式の整備についてである。第一の標準的な勘定科目の設定の指摘は、当時各医療機関ごとにおいて勘定科目が独自のものであり、標準的なものが整備されていなかったことを背景としていた。標準的な勘定科目の設定とは、医療機関における経理の統一化をめざしたといつてもよいと思われる。

さて、「懇談会報告」と「病院会計準則」との関連性は、もう一つの会計報告の様式の整備にみられる。会計報告の様式の整備とは、標準的な勘定科目によって導かれる財務諸表の様式、作成方法および評価の方法を整備することであり、結果として、医療機関が医療行為をつうじた経済活動を貨幣的に測定・伝達するために一定の会計のルールを設ける必要生じてくるのである。「懇談会報告」は、その会計ルールについて定める必要性があることを指摘していたのである。

結果として「懇談会報告」をうけて、これら二つは実際に具現化されることになる。標準勘定科目の設定は、1963（昭和38）年11月に「病院勘定科目」として厚生省医務局より公表されている。そして、会計報告の様式の整備が、まさしく「病院会計準則」の制定として結実され

たわけである。

さて、「懇談会報告」が「病院会計準則」の制定に与えたインパクトの第2点目は「病院会計準則」の役割期待の画定化と換言できる。すなわち、「懇談会報告」が及ぼした影響は、制定に関する誘因ばかりではないということである。一般にルールが設定される場合、目的や背景がある。とすれば、基準は、何かに対して合目的であるはずである。つまり、制定されるルールはある事象について目的適合するものでなければならない。「病院会計準則」もその例外ではなかろう。「病院会計準則」が制定されるにはなんらかの目的があったはずである。あるいは「病院会計準則」にはある役割期待があったに違ひなかろう。では、果たしてどのような役割を期待されていたのか。役割期待が何であったかは、「病院会計準則」自体の規定より導出される。

「病院会計準則」第1章総則第1条は、「この病院会計準則は、一般に公正妥当と認められる会計の原則にもとづいて病院会計の基準を定め、病院の経営成績及び財政状態を適正に把握し、病院経営の改善向上に資することを目的とする。」と規定されている。

この規定は、「病院会計準則」の目的について言及したものである。「病院会計準則」の目的は、医療機関経営の改善向上に資すること、すなわち医療機関の経営管理に資することを明確に規定しているわけである。ではこの役割期待は、一体どこから生じ、要請されたのであろうか。

その視角において、さらに「懇談会報告」のインパクトが見いだせるのである。「懇談会報告・総括（おわりに）」には、次のように記述されている。

「現行制度の範囲内において病院の経営管理のあるべき姿を追求し、その改善が期待されると思われるものをとりまとめたものである。」と。

これは、医療機関の経営をいかにして改善していくかを模索した報告書であったわけである。考察してみると、「病院会計準則」の役割期待と「懇談会報告」の主旨は合致していたと推測される。「懇談会報告」の性格は、改善方策の全体を示すことであり、あくまで総論という意味合いをもつものであったと思われる。具体的な方策は、以後様々なかたちで遂行されることになっていたのである。

したがって、「懇談会報告」の主旨は、具体的な方策の一つである「病院会計準則」の役割期待にまで波及したと理解することが可能となる。すなわち、「病院会計準則」においては「懇談会報告」の主旨をその目的の中に踏襲したといえる。

「懇談会報告」は報告そのものが、医療機関の経営管理に資するという目的を有しながら、さらに「病院会計準則」の役割期待を画定したという意義があると考えられる。

IV 医療経営会計制度の方向性

さて、結びとして、医療経営会計制度の今後の方向性について言及しておきたい。染谷恭次

郎先生が、会計制度とそれをとりまく社会経済環境についての検討は、過去から現在にいたる会計制度の変化をたどり、現代社会における会計の役割の拡大、将来会計に期待される職能を見極めるのに役立つ、と述べて会計制度と社会経済環境との関連は役割に影響を与えることを指摘している。会計のルールはその社会経済環境と大きく関連し、役割を見いだすには社会経済環境と無縁ではないと考えられる。「病院会計準則」にもあてはまることと思われ、制定当初の背景、経緯に中心をあてた本稿はそれを企図したものである。

では、「病院会計準則」を含む医療経営会計制度は現在の社会経済環境、すなわち医療関連問題に照らし合わせたとき、どのような役割期待あるいは現代的意義を課されているのだろうか。

現在の医療関連問題としては、21世紀に入り医療制度改革が議論の中心となっている。その医療制度改革は、個別の課題として主に1. 薬価基準制度、2. 高齢者医療、3. 診療報酬制度、4. 医療情報提供体制の4つをあげることができる。近時では、初の診療報酬のマイナスという医療機関の収益面おびやかすようなことが問題となっているが、本稿では「病院会計準則」との関連性を4の医療情報提供体制に求めてみることにする。

医療情報の提供とは、1. 医療機関に関する情報提供、2. 患者個人に関する情報提供、3. 医学知識に関する情報提供に分化される。このうち、1. 医療機関自体に関する情報提供はその一つに医療機関の財務（管理）情報の提供を包含するものである。

医療情報提供体制の整備の主旨あるいは到着地点は、換言すれば医療情報を開示すること、すなわち医療機関が有する情報のディスクロージャーである。こうした改革の中で、「病院会計準則」も医療機関に関する財務（管理）情報のディスクロージャーに向けての新たな意義が課せられているように思われる。また、意義はもう一つの視点からも言及できる。それは、医療機能評価という新たな潮流によるものである。1997（平成7）年7月に、医療サービスの質を判断するための中立的および客観的な第三者機関として、財団法人日本医療機能評価機構が設立されている。その（財）日本医療機能評価機構が実施する評価項目には、1. 施設基本調査、2. 部門別調査、3. 診療機能調査、4. 経営調査、5. 症例調査などが主たるものであり、多角的に評価しようとする点で特徴を有している。（財）日本医療機能評価機構は1999年2月時点において、175の医療機関について認定証を発行している。

ところで、「病院会計準則」が制定された当初から医療機関は、その範ちゅうに若干の差異があるものの一般企業と同様に様々な利害関係者を有していたわけである。運営管理者はもちろんのこと、金融機関をはじめとする債権者、取引先となる製薬メーカー、監督官庁である厚生労働省あるいは地方自治体などがその対象であった。また同様に、医療従事者である看護婦などのメディカルスタッフなどもその対象に含まれている。そして何よりも、医療の受診者である患者は利害関係者としてあげることができる。もちろん、これらの利害関係者は現在においても医療機関の利害関係者としてなんら変わることはない。

そこでさらに、医療機能評価の潮流として登場した（財）日本医療機能評価機構などを新たな利害関係者として視野に入れる必要があるように思う。「病院会計準則」は医療機関の利害関係者に対する財務情報提供の強化として役割を果たしていくことを改めて認識する必要があるように思われる。

また、現在の病院という非営利組織が持つ特徴は、開設主体の多様性である。国立、自治体立、日赤、厚生連、企業立、そして医療法人など同様の医療活動に対して主体が様々な形態をとっている。そのため、会計制度も「国立病院部特別会計財務諸表」、「健康保険病院会計規程」、「日本赤十字社医療施設特別会計規則」など公立病院を中心に別個の規則を有することになっている。もちろん、ルールに相違があることが一概に否定できない要素もある。公的病院が資金調達面において、補助金、助成金により運営されることが多いのに対して、医療法人等は、金融機関からの借入によって資金調達するに限られるという大きな差異もある。また、医療提供の機能についても開設主体によって役割が異なることも理解できる。

ただし、施設の運営、組織の経営というマネジメントという観点から鑑みると、医療活動あるいはそこから生ずる経済的帰結は一つである。したがって、その経済的活動を測定し、報告する尺度も一つであると考えられる。開設主体の如何に問わず、スタンダードとしての医療経営会計制度を体系化し構築していく必要があると考えられる。

改正すべきかどうかの議論が生じつつある「病院会計準則」。単なる会計処理方法にとどまらず、その役割・意義にまで見直しがなされる可能性もある。これまでの役割は医療機関内部の経営管理の徹底に資するという内部管理指向という枠を踏襲し、先導役も果たしてきた。さらに、改正議論の場合には、医療経営会計情報を利用者に提供する外部報告オリエンテッドとでもいうべき、情報のディスクロージャーという方向性をこれまで以上に提言し展開していくことが必要となろう。

「病院会計準則」に対して新たな意義を付与することによって、医療経営会計制度のフレームワークが再構築され、ひいては医療機関のクオリティが高まっていくことにつながっていくように思われる。

主要参考文献

American Hospital Association, Chart of Accounts for Hospital, AHA, 1973年。

木下照嶽・野村健太郎ほか『政府・非営利組織の経営・管理会計』創成社 2000年。

木下照嶽・野村健太郎ほか『現代ヘルスケア論』税務経理協会 2001年。

厚生省医務局 「病院勘定科目」 厚生省 昭和38年11月。

----- 「病院会計準則」 厚生省 昭和40年10月。

----- 「病院経営管理指導要領」 厚生省 昭和40年10月。

厚生共済会 『病院経営管理改善懇談会要旨』（財）厚生共済会 昭和36年。

- 染谷恭次郎 『ある会計学者の軌跡—一つの会計学史—』 税務経理協会 平成9年。
- 日本経済新聞 「病院の質 評価スタート—競争原理導入へ—」 日本経済新聞社 1997年4月5日。
- 拙稿 「医療経営分析の体系化に向けて」 『和光経済』 第32巻第3号、2000年3月。