

管理会計は、医療制度など経営環境が変化することで、その変化に適切に対応しつつ、質が高く効率的な医療を提供し続けるための、経営管理の仕組みである。管理会計は、採算(財務)面の業績を管理するだけでなく、患者満足や質・安全性・在院日数・従業員能力向上などに関わる業績も同時に管理する。医療機関が費用対成果の高い医療サービスを継続的に提供するためには、特に経営管理者層にとって不可欠な仕組みである。

重要性高めた複合体法人の増加

どの時代においても程度の差こそあれ、医療機関でも管理会計は必要とされてきた。実際、管理会計の仕組みが全くない医療機関は多くなく、これまでも財務・効率性面に偏重した伝統的な経営指標による管理は少なくともなされてきた。しかし特に21世紀以降、政府による診療報酬の継続的かつ強い抑制政策や在院日数短縮政策、そして国民からの質が高く効率的な医療への要求の高まりを背景として、費用対成果としての価値の高い医療サービスを継続的に提供するため、管理会計の重要性が極めて高くなってきた。バランスト・スコアカード(事業計画)や価値(原価)企画といった管理会計手法及び活動への高い関心と実践が示すように、医療機関に要求される多様な業績を同時統合的に管理する仕組みとしての管理会計が、遅れ馳せながら医療界でも注目を集めるようになってきた。

医療界での管理会計の重要性を高めている一因として、複数種類の施設事業を運営するいわゆる複合体法人の増加がある。なぜなら経営多角化法人では、法人経営の複雑性が増し、従業員規模も大きくなった結果、トップ経営層による集権的経営が困難となり、現場管理者への権限移譲を進めざるをえない。また制度環境に迅速に適応しつつニーズに柔軟に対応したサービスを提供するためにも、法人としての大きな方向性の中での各現場管理者の自律的な経営が重要となってきた。こうした現場への権限移譲に伴い、トップ経営者層は現場である各施設事業の業績状況を把握・評価し、現場管理者に経営の自律性を働きかけ、そしてトップ経営者が現場に期待する方向性を明確にする必要性

「医療機関の生き残りのカギを握る管理会計」

FOCUS



一橋大学大学院商学研究科
准教授^{あらい けんじ} 荒井 耕

が増している。そのため、経営多角化法人では、事業計画・目標管理や予算管理、原価(損益)計算、価値企画などの各種の管理会計が、不可欠となっている。

重要な各管理会計手法の有機的連携

このように医療界でも必要性が高まっている管理会計であるが、その仕組みには多様なものがあり、対応しているマネジメント領域も異なる。すなわち、戦略遂行マネジメントに対応するバランスト・スコアカード(事業計画)、組織内の責任単位(部門)マネジメントに対応する部門別の予算管理・目標管理、経営情報マネジメントに対応する原価計算、提供プロセス(サービス単位)マネジメントに対応する価値企画(診療プロトコル開発による費用対成果の作り込み)などである。そしてこれら4領域に対応する各種の仕組みが有効に機能するためには、それぞれが有機的に関連づけられなければならない。

筆者が医療界の管理会計に取り組み始めて17年目になるが、21世紀以降、その重要性の高まりには著しいものがある。厳しい診療報酬抑制環境や経営多角化傾向は今後も続き、国民からの質が高く効率的な医療への要求もさらに高まると予測される。いま以上に管理会計は重要性を増すだろう。しっかりとした管理会計の整備とその有効活用により、医療機関の生き残りがかかっている。

¹ 東京医科歯科大学大学院医療管理政策学コース(財務・会計)講師。中医協・医療機関のコスト調査分科会・保険医療専門審査員。

病院の財務会計

医療法人の歴史と役割



Ⅰ 施設、病床ともに豊富な日本

わが国では、「医療崩壊」という言葉が氾濫しているが、かつてはWHOのWorld Health Report 2000で世界一の医療制度であると評価されたことをご記憶の方もいるだろう。また、その医療崩壊であるが、確かに平成2年の1万96施設をピークに病院数は減少しているが、減少の要因は医療制度、仕組みに関わるのではなく、公民いずれも純粋に経営上の問題であるとの指摘もある。さらに、現在の施設数、病床数ですら過剰と指摘する声も一部にはある。要は適切な医療機能の設定と適正な配置の問題であるということだ。

しかし、この適正配置は強制力が効きやすいと考えられる公的病院さえ、様々な利害関係によって困難を極めているし、ましてやそもそも自由開業制に基づいてここまで発展してきた民間病院においてはまったく不可能とさえ思われる。

厚生労働省の医療施設調査（平成21年）によると、全国の医療施設数は17万6,471で、対前年で815増加している。病院及び有床診療所は減少しているが、一般診療所、歯科診療所は大きく数を増やしている。また総務省の調査によると、わが国の病床数は人口1,000人当たり14.1で、アメリカ合衆国の3.1、カナダの3.4を大きく上回り、比較的病床数が多いとされる韓国の8.6、ドイツの8.3に対しても7割程度上回っている。

諸外国から見れば過剰とも見える施設（病床）が整備された背景には、戦後のわが国の医療施策がある。

戦後、GHQのもとで旧陸海軍病院を国立病院へと衣替えし、米国社会保障制度調査団の報告書、いわゆる「ワンデル報告書」等もあり、当初、医療提供体制の柱を国立病院を中心とした公的医療施設で賄おうとしていた。しかし、戦後の急激なインフレは医療をはじめとする社会保障財政を圧迫、公的財源のみでは医療提供体制の整備を許さない状況となった。

わが国の医療保険制度は、昭和2年、鉱山・工場労働者等を対象とした健康保険法で近代化の幕を開けるが、昭和13年に設立については任意ながら国民健康保険法が創設され、戦前の富国強兵体制を支えていた。戦後、相次いで健保法、国保法が改正されるとともに、医療法が制定され、本格的な医療提供体制が整備されることになる。戦後の本格的な復興に向け、様々な法整備が進められていき、昭和36年には国保法の全面改正が行われ、これでわが国の皆保険体制が整備されることになる。

医療法人制度は、まさにわが国の医療制度の本格的な整備が行なわれているさなかにスタートすることになる。医療提供体制の整備を、公的財源のみに頼るのではなく、民間の資本を導入せざるを得なかったということだ。

Ⅱ 開設者別の医療機関数

まさに、戦後の医療施設整備の切り札となった医療法人だが、その状況を見てみよう。表1は、病院、一般診療所、歯科診療所を開設者別に見たものである。

病院では65.5%が、一般診療所では35.5%が、歯科診療所でも15.3%が医療法人立となっている。病院に限ると、個人立も

■ 表1 開設者別にみた施設数

各年10月1日現在

	施設数		対前年		構成割合 (%)	
	平成21年 (2009)	平成20年 (2008)	増減数	増減率 (%)	平成21年 (2009)	平成20年 (2008)
病院	8,739	8,794	△55	△0.6	100.0	100.0
国	275	276	△1	△0.4	3.1	3.1
公的医療機関	1,296	1,320	△24	△1.8	14.8	15.0
社会保険関係団体	122	122	—	—	1.4	1.4
医療法人	5,726	5,728	△2	△0.0	65.5	65.1
個人	448	476	△28	△5.9	5.1	5.4
その他	872	872	—	—	10.0	9.9
一般診療所	99,635	99,083	552	0.6	100.0	100.0
国	600	589	11	1.9	0.6	0.6
公的医療機関	3,707	3,743	△36	△1.0	3.7	3.8
社会保険関係団体	644	665	△21	△3.2	0.6	0.7
医療法人	35,341	34,858	483	1.4	35.5	35.2
個人	48,023	48,067	△44	△0.1	48.2	48.5
その他	11,320	11,161	159	1.4	11.4	11.3
歯科診療所	68,097	67,779	318	0.5	100.0	100.0
国	4	4	—	—	0.0	0.0
公的医療機関	285	285	—	—	0.4	0.4
社会保険関係団体	12	11	1	9.1	0.0	0.0
医療法人	10,406	10,197	209	2.0	15.3	15.0
個人	57,062	56,955	107	0.2	83.8	84.0
その他	328	327	1	0.3	0.5	0.5

厚生労働省：平成21年医療施設調査



■ 表2 医療法人制度の変遷

昭和 25 年	医療法人制度の創設	民間による病院経営の経済的困難を考慮し、法人格取得を認める。
昭和 29 年	医師優遇税制	所得計算において、概算経費（最高 72%）を認める等の各種税制上の支援策を講じた。
昭和 39 年	特定医療法人制度創設	税制上の制度として、当時の大蔵省・国税庁・厚生省の三者による「覚書」により創設。移行時に、法人税・所得税・贈与税の課税がされないことも確認。
昭和 60 年	第一次医療法改正 (一人医師医療法人制度創設)	ア) 役員の最低定数を理事 3 人以上・監事 1 人以上、イ) 理事長は、医師または歯科医師であること（原則）、ウ) 病院・診療所の管理者を理事に加える、こととなった。
平成 6 年	出資額限度法人への移行について定款変更の例文を例示	「出資額限度法人・定款例の策定について」を配布。
平成 9 年	第三次医療法改正 (特別医療法人制度創設)	一定の要件を満たして公的な運営が確保されている医療法人に、収益業務を行うことを認めた(平成 24 年 3 月で廃止)。
平成 16 年	『いわゆる「出資額限度法人」について』	出資額限度法人について、「出資持分の定めのある社団医療法人であって、その定款において、社員の退社時における出資持分払戻請求権や解散時における残余財産分配請求権の法人の財産に及ぶ範囲について、払込出資額を限度とすることを明らかにするものをいうこと」と定義。
平成 18 年	第五次医療法改正 (社会医療法人制度創設)	平成 19 年度以降は出資持分有の医療法人の設立が出来なくなった。また、持分なしの医療法人は基金制度の採用が可能となった。

含めた民間病院は全体の7割を超え、少なくとも量的にはわが国の医療提供体制は民間病院が相応のものを担っており、その中心は医療法人ということが出来る。戦後、整備されてきた民間病院の多くは、診療所から徐々に業容を拡大し病院として現在に至っているケースが少なくない。

■ 医療法人制度の変遷

1. 草創期 ～民間資本の活用

先に触れたとおり、民間による病院整備を後押しするように、各種制度も整備されていく。

昭和25年に医療法を一部改正し、医療法に定める特別法人としての医療法人制度が創設された。その主な目的は、病院建設を促進するための資金確保の容易化（法人格取得）と、相続税をはじめとする各種税法上の優遇による病院の永続性の確保であった。

しかしながら、相続税に関しては、厚生省（当時）が税軽減

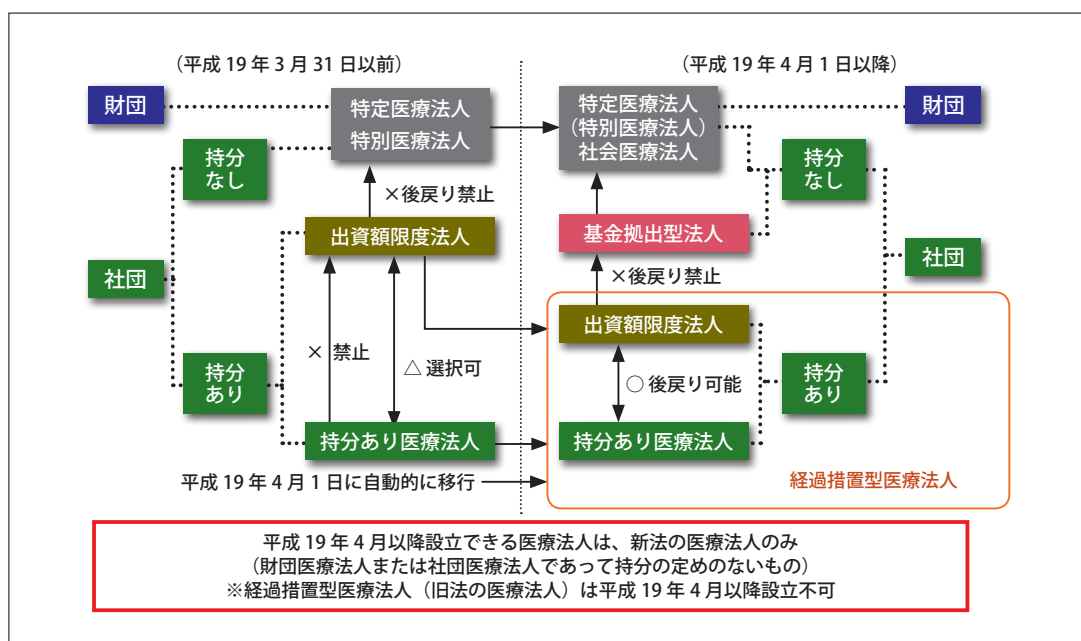
を目指したものの、昭和27年の国税庁通達により賦課されることが明確化されることとなる。結果として税制に関しては、法人税上は普通法人と全く同じ扱いであるが、事業税に関しては診療報酬にかかる事業税は非課税となっている。

これらの優遇措置を受けるため、事業範囲は本来業務とその付帯業務・付随業務に限定され、さらに「剰余金の配当をしてはならない」ことが規定されている。なお、付け加えると、医療法には「営利目的の病院、診療所の開設を許可しない」ことは元々定められており、これ以外に医療法において非営利性を示すような条文は存在しない。

2. 拡大期 ～公共性の確保

多くの民間病院がメリットから医療法人（格）を選択する中で、医療の公共性、事業の継続性、税の公平性等の観点から、軌道修正が行われてきたのがこの拡大期である。

戦後の物価上昇に対して診療報酬単価が据え置かれている不満から保険医総辞退表明があり、それを受けて導入されたのが、



■ 図1 第5次医療法改正に伴う医療法人制度の変化

昭和29年のいわゆる医師（開業医）優遇税制であった（租税特別措置法26条）。

また、昭和39年には、厚生省主導で発足させた医療法人制度について、大蔵省・国税庁と調整する形で特定医療法人制度が創設された（租税特別措置法67条）。40床以上の病院であること、出資持分を放棄すること、社員の親族割合を下げること等の条件を満たせば、法人税を軽減し、相続税は非課税（移行時の贈与税も非課税）となることになった。

また、昭和60年の第1次医療法改正では、社会問題化した富士見産婦人科病院事件の影響もあり、医療計画による病床規制の他、医療法人の理事長要件に医師・歯科医師資格を課し、一定の公共性を持たせようとする方向性となった。

さらに、平成9年の第3次医療法改正では新たに特別医療法人制度が創設されたが、税制上のメリットが明確でなかったため移行する医療法人が少なく、公共性に関する本質的な議論は小泉構造改革における「株式会社参入論」を待つこととなる。

3. 改革期 ～公益性の担保

「株式会社参入論」では、これまで聖域視されてきた医療（法人）の公共性、公益性、非営利性の有無について、一般企業・産業界の視点から問われることとなる。先に触れたとおり、一般医療法人については、医療法で事業範囲が限定され、「配当禁止」等の非営利性が認められるが、公益法人に相当するほどの公益性は認められず、法人税上は医療事業も収益事業として課税対象となっている。また、相続（税）が発生する以上、解散時には個人財産に帰属する。

これに対して、厚労省は平成16年に従来からあった出資額限度法人を明確化することで対応を図ったが、国税庁は同族支配の可能性を解消できる4要件を満たさない限り、退社する社員には相続税を発生させない代わりに残った社員に対してはみなし贈与課税を行う判断を示したため、現実的な対応策、方法論としては確立しなかった。このため、平成18年の第5次医療法改正において、非常にハードルが高い“公益性の高い事業”を行う社会医療法人の創設と、出資持分有の医療法人の設立を出来なくするといった対策を打ち出したことで、一定の区切りをつけた状態である。

この際、平成19年3月以前に設立された出資持分有の医療法人は、いわゆる経過措置型医療法人として、「当分の間」存続するものと位置づけられた。民間の資本で整備され、また継続して経営されてきた法人である以上、その（残余）財産を強制的に国や地方公共団体等に帰属させるには相当の期間を要するものと考えられる。

Ⅰ 拡大期の医療法人の施策

今まで見てきたとおり、配当が禁止されている出資持分有の医療法人が事業活動を通じて利益を生み出した場合、更なる設備投資、従業員への配分等で機能の充実を図る他は、全て内部留保することとなる。そして、従業員への配分以外の施策を講じた結果である法人財産は、すべて贈与税・相続税の対象となり最終的には納税することとなる。

■ 表3 医療法人の種類と特色

	持分有の医療法人	特定医療法人	社会医療法人（社団）
主なハードル		持分の放棄 給与上限 差額ベッド30% 以下	救急医療等確保事業の実施
法人税	課税	軽減	非課税
相続税	課税	非課税	非課税
配当	禁止	禁止	禁止
事業の公益性	△	○	◎
出資持分	有	なし	なし
ガバナンス	理事、3名以上、 監事1名以上を置くこと	社員、理事、監事、 評議員に占める親族割合は3分の1以下	社員、理事、監事に占める親族割合は3分の1以下

これに対して、“民間”である医療法人の経営者はどのような対策を講じてきたのであろうか。

一般に、非常に多く活用されたのが、メディカル・サービス法人（通称：MS法人）の仕組みである。

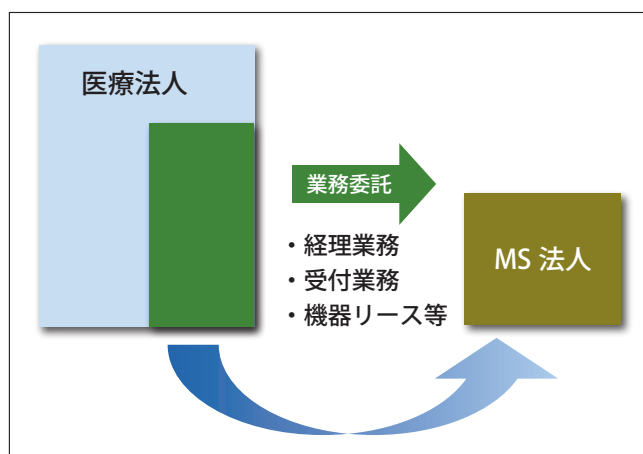
このMS法人については、全国医療専門経営会計人会会長・（社）日本医業経営コンサルタント協会名誉会員の山林良夫氏の『メディカル・サービス法人の実務』（ぎょうせい刊）等に詳しい。

その要諦は、医療法人が医療行為以外の業務の一部をMS法人に委託したり、元々医療法人では実施できない業務をMS法人が実施することで、医療法人の業務の効率化を図るものである。

そのMS法人の具体的な業務例としては、受付事務、請求事務、給与計算代行といった事務分野が一般的であるが、中には、経営指導、マーケティング、福利厚生活動の企画といった高度・専門分野や、医療機器や車等のリース、売店運営、介護用具のレンタル業、不動産賃貸業等も存在する。

また、MS法人自体は医療法等の適用を受けないため、厚労省や都道府県による許認可はなく、役員の増員等も比較的柔軟に対応可能である。経営の効率化効果だけでなく、土地や建物をMS法人に売却した相続対策等にも活用された例もあるようだ。

もちろん、医療法の趣旨を著しく逸脱することが許容される訳はなく、医療法人とMS法人で利益相反するような役員構成になっていないか、業務委託費が適正水準にあるか、法人に事業実体があるか等について、厳格な視点で判断がなされる。





しかしながら、病院経営の厳しさが増す中で、別法人を設立・運営するという追加コストを支払って経営効率を図るほどの利益を確保しにくくなってきたことに加え、消費税の創設によって状況は大きく様変わりした。医療法人にとっては、業務委託料に消費税を上乗せして支払う必要が生じ、MS法人を使った取引を発生させていることにより外部流出する資金が発生し、今では見直しが迫られるケースも出てきている。

■ これからの民間医療法人の方向性

では、実際に一般医療法人の中で大部分を占める経過措置型医療法人、いわゆる出資持分有の医療法人にとっては、今後、どのような選択肢が考えられるであろう。

ここでは、社会医療法人、特定医療法人、出資持分有の医療法人（経過型を継続）のメリット、デメリットを検討する。

毎年の経営・運営の視点から考えると、法人税は公共性の高い特定医療法人にすることで軽減税率の適用となる。更に、救急医療等確保事業等の一定の要件を満たす事業を実施して社会医療法人化し、公益性の高い法人となった場合には、本来業務については法人税が非課税となる。すなわち、配当が出来ない点で非営利性に関する取り扱いと同じだが、公共性や公益性が増すごとに法人内部に留保できる利益が大きくなるわけだ。

さらに、法人の所有の視点から考えると、社員の死亡等による承継時には、根本的な違いが生じる。すなわち、医療法人の場合には、毎年の事業で高めてきた法人の価値に対して、社員の出資持分に応じて相続税や贈与税が発生する。前述したように配当が禁止されている医療法人においては、毎年の利益は内

部留保するよりも建物や高額医療機器等に再投資されているケースが多いが、これらは換金性が低く納税に当っては非常に苦勞することも考えられる。したがって、財産の継続性や安定性の観点からは、医療法人に対して相続（贈与）が発生しないという点で、特定医療法人や社会医療法人の方が有利である。

そこで、特定医療法人や社会医療法人の制度を活用して一定の条件を整えば、出資持分を放棄して、何らかの形で事業（病院）を終了せざるを得ない場合には財産を公に帰すことを前提とした法人、まさしく地域の公器として、社会的役割に徹するというのが1つの選択肢となる。特定医療法人及び社会医療法人は親族経営ではないため、公共性、公益性を高め様々な視点から経営の健全化と永続化に大きく貢献する制度である。

しかしながら、違う側面も見ることができる。それは、後継者育成や、意思疎通・意思決定の早さ等といった同族経営の利点もある。社会の公器として株式を公開した企業が、却ってその資本の論理によって経営が干渉を受けると同様、同族（親族）割合の低下に伴って意思決定、世代交替等の新しい不確実性にさらされるともいえる。

これらの制度を選択するためには、公共性、公益性に耐える法人のガバナンスとしての組織体制、管理体制を確立する必要がある。“経過型”を認める期限や今後の更なる制度改正にもよるが、これらのメリット・デメリットを考慮し、地域に、より良質な医療を継続・発展させていくという視点に立って、意思決定していくことが期待される。

（文責：編集部）

なお、実際の経営に与える有利不利や、今後の税制度の改正等については、顧問税理士にご相談のうえご判断いただきますようお願い致します。

■ 日本経営グループのショート・レビューとは

日本経営グループでは病院経営に関する専門性と税務に関する専門性の両面から、医療法人の経営課題について立体的に分析をさせていただいております。

分析させていただく視点は、主に以下の2つです。

- ①速報性／正確性（早く、正確に）
- ②安定性／継続性（有利に、永続的に）

①速報性／正確性とは

一般的に管理会計と呼ばれる領域で、経営者層が正しい意思決定を下すにあたって必要となる損益の管理把握体制について確認させていただきます。事業別や病棟別の損益管理体制は、激しい事業環境変化に対応して行くには必須といえます。また、それらの資料が整備されていても、それがどれだけ実態を正確に表しているか、また、それらを早期

に作成していくにはどのような内部管理体制が必要かについてご提案させていただきます。

②安定性／継続性とは

法人発足の経緯や過去の財務上の課題からとられて来た資本（所有）政策や関連法人等について、現在の経営状況や税法から見て、もっとも適切な方法になっているかについて分析します。例えば、MS法人による不動産の所有や、理事個人からの借入金と理事報酬等について、ご提案をさせていただきます。

また、将来の承継に備えて出資金の評価を行います。これによって医療法人形態の変更や、投資と（生前）贈与のタイミング等、病院事業の永続性の視点からのご提案をさせていただきます。

ショートレビューに関する詳しいお問い合わせは、日本経営グループ、税理士法人近畿合同会計事務所、病院事業部まで（大阪本社：06-6868-1097 担当 山本忍、東京支社：03-5259-7171 担当 渡井紳一郎）。



特定医療法人 美杉会
社会福祉法人 美郷会

理事長 佐藤 眞杉氏

特定医療法人美杉会



セミナーでの出会いが 20年以上のお付き合いに

— 昭和54年の有床診療所開設以来、精力的に展開されていきますが、ターニングポイントとなった出来事を、教えてください。

佐藤 あらゆる出来事が、大切に意味のあるものでしたが、あえて挙げるとすれば、ターニングポイントは、4つあったように思います。時系列で挙げてみます。

一番めは、日本経営（当時は菱村会計）と出会えたことです。税務会計が重要だと考え、家内（現法人常務理事）がいろいろな勉強会に参加していたのですが、「今日の勉強会は良かった」と言っていたのが、菱村会計（当時）のセミナーでした。その翌日に、小池さん（現会長）から電話フォローがあり、これが、お付き合いの始まりでした。3年後には、コンサルティング業務が加わることになり、月に二度、コンサルタントと寝泊りしたことを憶えています。会議が重要だ、ということで、月に一度の経営会議と主任会議が行われることになりました。当グループの今の会議システムは、この経緯がきっかけで、出来上がったのです。

二番めは、昭和63年に大阪府私立病院協会の役員になったことですね。経営で苦勞されてこられた先生方との交流を通して、私自身、大きく視野が広がったと思います。多くの情報も入ってくるようになりました。

三番めが、平成元年頃から看護部が看護部長、病棟の看護部長、外来の看護部長を中心にまとまってきて、人材が育ち、三交代制を敷けるようになったことです。基準看護を取れたことも、大きなターニングポイントでした。

そして、四番めが、もっとも大きな要素といってよいと思いますが、久留事務長（現法人常務理事兼事務局長）の入職です。それまでは、私が院内のありとあらゆることに目を配らなければならなかったのですが、彼が平成3年に入職してくれたことで、そのような役割を任せることができるようになりました。新事業の提案やシミュレーション等も、日本経営のサポートはもちろんですが、彼が取り組んでくれるので、自信を持って進めることができました。

— 毎年のように、新しい事業展開をされていますが、経営判断のポイントはどのようなもののでしょうか。特に、在宅や訪問系の事業に、これほど早くから取り組まれているのは驚きです。

佐藤 事業展開という感覚ではなく、できることを精一杯やってきた、というだけです。有床診療所で出発しましたが入院ニーズに対応できなくなり病院にし、腎不全の研究をしていたことから透析診療所を開設。看護師が訪問看護に取り組んでいたので、訪問看護ステーションを作り、すぐに利用者が100名を超えたので、中間施設として老人保健施設を作り、利用者で家に帰れない人のために、特別養護老人ホームという生活の場を作りました。「必要」に、常に後押しされてきたのです。ですから、財務面と事業内容が「かけ離れている」という不安は、さしてありませんでした。

訪問看護をスタートした当時は、そのような制度はなかったのです。退院患者さんから頼まれて、自発的に退院患者さんのご自宅をフォローしていました。当院の看護師がやはり優しいのだと思います。在宅に早くから取り組んだのは、このような背景があるのです。

医療のあり方として、当院にこられる患者さんに対しては原則として全て対応させてもらう、という方針がありました。出来ることは、背伸びしてでもなんでもするという組織風土があったのだと思います。

幹部は毎朝の会議で経営感覚を学んでくれる

— これだけの事業が並行して進んでいる中で、トップとしてどのように全体をコントロールされているのですか。

佐藤 一つは毎朝、8時半から8時59分まで朝礼と会議をしていることでしょう。その場で、当院の方針を幹部や各職員に伝えています。事務局長を柱として幹部が成長していることも大きいです。特別な幹部教育はおこなっていません。会議が修練の場になっていて、私とのやりとりの中で、経営感覚を学んでくれているのだと思います。

もう一つは、賃金の問題ですね。実は開業前から、人に働いてもらうためには、きちんとした賃金体系が必要だと思っていました。そこで開業前に、ある賃金管理研究所に泊まり込み、個人指導を受け、徹底的に学びました。きちんとした賃金とは、公平・公正に働きを評価したもので、給与の中身を見せ合っても互いに不満が出ないようなものが大切です。水準より高めであることも重要でしょう。

■ 病院・診療所

佐藤病院：120床（開放型病床5床）、DPC対象病院、一般病棟入院基本料（7：1）、男山病院：199床、一般病棟入院基本料（7：1）、前川診療所：19床、佐藤医院：19床、透析ベッド38台、佐藤クリニックまきの：無床、透析ベッド30台、佐藤クリニックくずは：無床、透析ベッド40台

■ 介護福祉関連

介護老人保健施設美杉：入所定員150人、通所リハビリ定員100人（併設事業等：居宅介護支援事業所、美杉会訪問入浴センター、グループホーム美杉）、介護老人保健施設美樟苑：入所定員150人、通所リハビリ定員50人（併設事業等：グループホームくすのき、美樟クリニック（有床診療所））、特別養護老人ホーム美郷：入所70人、ショートステイ20人（併設事業等：デイサービスセンター美郷（定員40名）、グループホーム美郷（1ユニット、定員9名））、特別養護老人ホーム美来：（入所80名・ショートステイ10名）（併設事業等：デイサービスセンター美来（定員40名）、美来診療所）介護付有料老人ホーム美華：定員100名、介護付有料老人ホーム美杉：定員80名、小規模特別養護老人ホームくずは美郷：定員29名（併設事業等：ショートステイセンターくずは美郷（定員20名）、デイサービスセンターくずは美郷（定員10名））

■ 在宅サービス関連

訪問看護ステーションまきの、訪問看護ステーション星ヶ丘、ホームヘルパーステーションまきの、ホームヘルパーステーション星ヶ丘、佐藤病院居宅介護支援事業所、介護老人保健施設美杉居宅介護支援事業所、小規模多機能型居宅介護・介護予防小規模多機能型居宅介護（登録定員：25名、通い：15名／日、宿泊：6名／日）、枚方市地域包括支援センター美郷会、さくら介護ショップ



右：佐藤病院、左：有料老人ホームフィオーレ美杉

—— 職員に求めることは何ですか。

佐藤 誠実であることです。誠実に、自分の仕事をやらうこと。そして、できれば効率的にこなしてくれることです。

—— 地域の中に病院があるというより、介護も含め生活の場を包み込むような展開が、大変、特徴的だと思います。

佐藤 自分でやっているせいか、これが当たり前だと思っていました。ニーズに従って、やらせていただいているだけです。現在の特養だけでは、高齢社会のニーズに追いついていません。400名もの方に入所待ちをお願いしているのでは、役割を果たしているとは言えないでしょう。有料老人ホームを開設して対応しています。

「決断しないで誤るよりも、決断をして誤るほうがよい」

—— 矢継ぎ早の事業展開は、判断軸が明確であるということと、意思決定の早さが要因なのでしょう。

佐藤 その時々判断が合っているかどうかは、必ずしも事前に分かるわけではありません。しかし、「決断はできるだけ速やかにしなければならない」と思っています。「決断しないで誤るより、決断して誤るほうがよい」というと極論かもしれませんが…。そして速やかに決断するためには、裏づけ、エビデンスをできるだけ集めることが重要です。

担保もないのに、初めから有床診療所を開設する方針に、数年間は金融機関から相手にしてもらえませんでした。37歳で開業を決意して、血縁も地縁もない、この地域で開業できたのが42歳でした。開業以来、気持ちを挫くような障壁やマイナス要因は、数え始めたらキリがありませんでした。幸い、一つひとつ乗り越えることができました。近年では、平成21年の関西医科大学附属男山病院の継承があります。大変な困難事ですが、乗り切れると判断しました。

—— 急性期病院として、財務管理の難しさはどこにあると思いますか。

佐藤 利益率が高まってきた矢先に、新規展開をするので、また利益率が落ち込むという繰り返しです。また現在の急性期病院は、非常に経営が成り立ちにくい構造だと思います。

従来、病院は、典型的な労働集約的産業といわれてきました。それに加えて急性期病院は、最近は極めて資本集約的になりました。次から次へ高性能で高価な医療・IT機器が出て、それらを絶えず更新しなければなりません。ITを導入しても人手はかえって増えています。急性期病院はどうしても赤字体質に陥ります。その一方で、やれることは、この地域でやりたいという思いもあります。その辺りのバランスをとるのが、非常に難しいと思います。このような状況ですますます重要になるのは、財務管理を担う人材の育成と、外部からの適切なアドバイスですね。

—— 最後に、弊社の小池は、佐藤理事長は大変ご多忙で、お会いするといつも、「用件だけ言ってくれ」と言われたものだ、と冗談半分で申しております（笑）。

佐藤 小池会長のアドバイスは、大変頼りにしています。創業者の菱村議長も、当初、足を運んでアドバイスを下さいました。ただ、当時、私は朝晩、外来をこなし、午後は手術。その合間に、経営の雑務をしていました。キリキリ舞いの状況に、小池さんが真面目に時候の挨拶をするものだから、「用件だけ」という言葉が出たのでしょう。20何年も前の話なのに、今でも、そのことを新年会の挨拶などで話して、冷やかされるのです。小池さんは、日本経営を率いて多くのクライアントの信頼を集め、豊かな常識を備えた方ですが、いまだにバイクを乗り回して仕事をしてられる。危ないのを止めるように、いくら言っても、やめないのです。私は今でも、それが不思議でなりませんね（笑）。—— 「決断しなければならない」という言葉に、大きな勇気を頂きました。本日は、有難うございました。



人材育成③

人材育成における判断軸となる「教育方針」

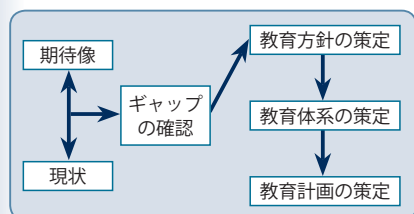
前回から教育体制づくりについて解説していますが、今回は、その全体像について紹介しています。

1. 教育体系の整備フロー

<全体像>

教育体系の整備フローは以下のとおりです。

【教育体系の整備フロー】



上図のとおり、教育体系を考えていく際、法人が求める職員の「期待像」を明確にすることが重要となります。「期待像」とは、法人理念を実現するために必要な理想的な職員像のことを指します。そして次に、この期待像と現状の職員とのギャップを明確にすること、つまり現状の職員の課題、強みを明らかにしていきます。現状の職員の課題、強みが明確になれば、次に「教育」に関する大枠の方針を決定し

ていきます。

詳細は後述しますが、大枠の方針とは、職員の「強み」を伸ばしていくのか、「課題点」を改善していくのかといったことです。強みをさらに強化して、当該職員の課題を補って余りあるといった育成を考えるのか、あるいは、まず課題を矯正、改善し、一定のレベルまで引き上げるのか、これが基本方針になります。

その上で、教育体系を検討していくことになります。ここでは、どの階層・職種にどのようなスキル、技能・技術が必要とされているかを明確にし、そこに到達させるために必要な取組を洗い出していくことになります。最後に、各スキルの向上を図るための教育計画を明確にすることで、体系的な教育体制が完成します。

以上の内容を踏まえ、具体的な教育制度の体系化に向けた基本ステップについて以下にまとめています。

2. 期待像を明確にする

階層別・役職別の現状の課題点を整理すると共に、法人の経営理念を実現するための期待像を策定していくこと

になります。期待像を策定していく際のポイントは以下のとおりです。

求める人材像の策定ポイント

【ポイント1】

- ・〇〇会ではどんな人材が求められるのか、という視点で書き出してください。

【ポイント2】

- ・〇〇会の経営理念や経営方針を実践していくためには、どのような人材が必要とされるのか、という視点で書き出してください。

【ポイント3】

- ・箇条書きで分かりやすく、シンプルに書き出してみてください。

【ポイント4】

- ・介護・福祉という仕事をする上で必要となる資質や能力等も考慮に入れると書きやすいです。

期待像のサンプル

- 仕事は、責任をもってやり遂げます。
- 積極的に仕事に取り組みます。
- まじめに誠意をもって仕事に取り組みます。
- 常に前進し、改善に努めます。
- 仕事は迅速かつ正確に行います。



- 命令や指示は確実に実行します。
- 職場の整理整頓、清潔を心がけます。
- 応対は明朗に、丁寧に行います。
- はっきりと丁寧な言葉づかいをします。
- お互いに協力し、親切心をもって仕事に取り組みます。
- 他人に迷惑をかけるようなことはしません。
- 常に自己を振り返り、自己啓発に努めます。

3. 勤続年数別・役職別の現状の課題点を整理する

法人としての教育体制を検討する際に重要なことは、職種別の教育体制よりもまず階層別の教育体制を整備していくことです。なぜなら、人材開発は介護職や看護職など個別の職種のものに限った問題ではなく、組織的に段階的かつ体系的な職員の「キャリアアップ」を支援していくことが一番の目的だからです。

したがって教育制度を考えるに当たっては、現状における階層ごとの課題等を整理していく必要があります。

そこで、階層別の課題点を整理するための現状分析を実施することをお勧めします。現状分析では、概ね職員ヒアリングまたは職員意識調査を活用します。その際、階層の区切り方に留意することが大切です。大きく分けると以下のような4階層もしくは5階層程度に区分して教育体制を検討していくことが一般的です。

【教育体制の階層区分】

階層区分	対象者【目安】
一般職Ⅰ（新人）	一般職 入職1年目～2年目
一般職Ⅱ（中堅）	一般職 入職3年目～4年目
一般職Ⅲ（ベテラン）	一般職 入職5年～10年目
監督職・指導職	主任、副主任 入職10年目以降
管理職（経営統括職）	課長（部長以上）

上記階層別の区切りが終了した段階で、職員へのヒアリングもしくは職員意識調査を実施し、階層別の現状の課題、強みを整理していくことになります。

4. 期待像と現状課題とのギャップを埋めるための教育方針を策定する

教育体制の全体的な方向付けを行うためには、経営理念の実現、つまり法人の目的達成に向けて、教育に関するスタンスをどのように取るべきかを整理する必要があります。この教育に関するスタンスが「教育方針」（以下のサンプル）となります。

教育方針は多少抽象的でも問題ありません。教育方針は、いざというときに、法人全体、部門全体、部署全体の教育の判断軸がブレないためにも必ず必要となります。

【教育方針サンプル】

教育方針	①正しい考え方、ものの見方ができる人材を育成する。
	②専門性の向上のためにOJTはもとより、外部研修も積極的に活用する。
	③組織としてのレベルを高めるため、管理者の育成に力を入れる。
	④能力開発は法人としての投資と考え、積極的に推進する。
	⑤職場に対する改善提案を組織の財産と考え、強く奨励する。

病 院事業部は平成19年に創設された部署で「税務・財務・会計から組織の真の課題を継続的に検証できる仕組みを構築し、経営陣の正しい認識と判断を実現し、資本の成長を目指す」ことを目的としています。

具体的な業務として、

【税務】では税務顧問・事業承継のプランニング、

【財務】では診療科別・病棟別原価管理の導入支援と運用、
中期事業計画等の作成支援、財務研修、

【会計】では経理業務の合理化・早期化、経理業務のアウトソースの受託等
を行っています。

特に税務顧問先では毎月の税務監査は当然のことながら、診療科別・病棟別原価管理を用いた会議、レセプト分析報告、診療圏分析、職員満足度調査、指導料・管理料の確認、高額医療機器の稼働状況の推移、予算策定、中期事業計画の策定等の業務をお客様の現状のニーズに合わせて業務提供を行なっているため、ここ数年多くのお客様からのご依頼をいただいています。

今後とも、現場や経営幹部の方々が数値の意味を理解し、数値が職場の共通言語となるような財務管理体制と組織作りを行っていきたいと考えています。

部 門 紹 介

病院事業部



病院事業 Q&A

Q 診療科別原価管理を導入する上で最も大切なことはどのようなことですか？

A 最も大切なことは何のために導入をするのかという点です。導入目的により、精度の高め方と運用の仕方が変わるため、制度構築のステップに違いが生じます。具体的には導入目的により配賦基準の考え方が変わり、損益の説明の仕方や表現も変わってきます。

Q 診療科別損益を定着させるための工夫について教えてください。

A 診療科別の損益だけでは医師や看護師を含め、現場のスタッフの方々にはイメージがわきづらいため、メディカルインディケーター（平均単価・病床稼働率・在院日数・新入院数・オペ件数・リハビリの提供単位数・看護必要度等）と関連付けて損益の推移を示す工夫が効果的です。現場で何をどのように取組めば数値が変化するかが理解できれば、スムーズな定着が可能です。

財務
分析
②

数字をベースに現場の行動変容を促す

今回は、私たちが病院の財務分析を行う際の基本的な視点や、何を重視するかといったことについて紹介したいと思います。

重要なのは「数字の意味」への洞察力

私たちが病院の決算書分析を行う際、基本とするのは①時系列分析と、②横断面分析です。時系列分析とは、ある数字を時間の経過（年次等）で比較するというやり方です。一方、横断面分析は、ある時点もしくは一定の期間のある数字を、複数の同種の事例と比較するというものです。

前者は、業績の推移と病院の内部・外部の環境変化を比較して「変化の意味」を、後者はベンチマーク等を通して「規模と構成の意味」を理解するために行います。

ここで重要なのは、分析した結果を羅列することではなく、いかに「数字の意味」を読み解くかということです。たとえば、成長・拡大路線にある元気な病院なのか、過去の過大投資の返済を先延ばしにして問題を先送りしている病院なのか、機能のミスマッチが原因で医師不足や収益不足が加速している病院なのか。同じような機能、規模の病院でも、明らかに違いがあります。

こういった数字の意味を読み解き、分析結果として報告するのですが、経営陣がまったく予測していなかった分析は驚きを演出しますが、現実的な改革につなげるという意味では「やはり、そうだったのか」と受け止められる分析が、決算書分析の正しい「見立て」だと考えています。経営陣が日ごろから感じていることを、第三者からも指摘されることに大きな意味があると思います。

複数の判断軸で優先順位を確定する

分析の結果、取り組むべき課題がいくつか挙がってきます。当然、その課題について優先順位を付けていくことになりますが、その際、以下のような判断軸をベースに評価していくことになります。

①緊急性、②効果、③難易度、④コスト（時間）－といったことですが、もちろんこれ以外の判断軸も病院によっては出てくることになります。決算書分析で正しい見立てができていれば、この優先順位を決定していくことは、難しいことではありません。

それよりも課題ごとに、「いつまでに」「誰が」「どの程度まで」「どのようにして」改善に取り組むのかを決定することが、重要になってきます。この改善スケジュールが、いわば改革のロー

ドマップということになります。たとえば、難易度が高いテーマなどは、時間との関連もありますが、通常とは違ったアプローチをしてみるといったこともあります。

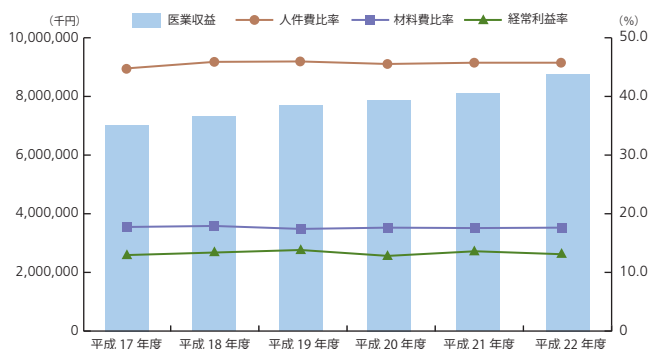
具体的な取り組み — 会議の要点

さて、取り組むべきテーマ、スケジュールが明らかになると、次は幹部会議や運営会議といった場で、改善経過の確認や場合によっては軌道修正などを行うことになります。

当然ですが、改善への取り組みの結果は、基本的にはすべて数字に置き換えることになります。もちろん、各部署や個人の取り組みをその経過まで含めてすべて数字だけで表現するのは一面で乱暴かもしれません。ただし、ここは人事考課を行う場ではなく、あくまで数字として表した病院の課題に対し、改善状況を数字で評価する場ですから、その数字がどのように変化したのかが重要になってきます。

「数字は世界の共通言語」という表現がありますが、参加者の認識にズレがあると、数字が一人歩きをし、いたずらに不安を煽ったり、特定の部署や個人の批判に終始するといったリスクも出てきますし、効果についても疑問符がついてきます。これらについては、ファシリテーター役としての事務長さんの役割が重要になります。

改善への取り組みは、言葉を替えると、個々の職員、関連する部署の行動変容と言えます。現場の行動変容は予想以上に良い結果を生み出すことがあります。これらを数字で表現し、評価、検証し、次の一手を会議の場で決めていきます。財務管理のフレームワークを、病院経営にとって「役立つもの」にしていけることが、私たちの目標であり責務だと考えています。



■ 医療収益、費用の推移



医療の世界へ — 時代が変わる予感

株式会社日本経営 代表取締役会長 小池 由久



「お医者さんの世界の会計はどうなってるんでしょうね」
親泊さんが言った言葉を、私も含めメンバーは理解しかねるようでした。これまで、医療の世界のことなど何も考えていなかったわけですから、聞かれても何も答えるものを持っていません。そういうメンバーを見ながら親泊さんは、こう切り出しました。

「実は、お医者さんの世界が、エライことになりそうなんです」

「何が!? 皆が解かるように言うて貰えるか」と私。

「はい。今はお医者さんの保険収入は、実は72%が黙って経費として認められるようになっています。でも、この特別税率がやりすぎやろ、ということで改正されるようです」

「どれだけ売上があっても!？」

「そうです。1000万円であろうが、1億円であろうが同じように72%は経費算入できます」

「そらゴツツイなー」、思わずメンバーから声が上がりました。

医療の世界のことを多少なりと理解している今であれば、そう単純な感想ではなかったかもしれません。開業するには少なくない借入れを行って、事業を興すわけです。苦労して医学部を卒業し、一人前になるまでにはおおよそ10年は勤務医として“修行”しなければなりません。「白い巨塔」(山崎豊子)で描かれているように、若手の医師の生活は豊かではなく、まさに「奉公」の世界そのままです。そして開業医となっても、すぐさまバラ

色の生活が待っているわけではありません。

でも、そういう情報が入ってくるのは、もう少し後のこと。その時は、単純な驚きがあるだけでした。

「私が聞いたところでは…」といって始まった親泊さんの解説は次のようなものでした。

当時、医師(診療所)の社会保険診療収入については、租税特別措置法で一律72%を経費として認めるというものでしたが、それを、収入に応じて段階的に経費算入率を以下のように変えるというものです。

① 2500万円以下→72%、② 2500万円～3000万円未満→70%、③ 3000万円～4000万円未満→62%、④ 4000万円～5000万円未満→57%、⑤ 5000万円超→52%

いわゆる「医師の5段階税制」といわれるものでした。この後、数次の改正が行なわれ、現在の4段階になっていますが、当時は医師会など大騒ぎになっていたようです。この改正に至る背景についての詳細はわかりませんが、ひょっとしたら、昭和46年の「保険医総辞退事件」が陰を落としていたのかもしれません。

いずれにせよ、昭和30年代、40年代は我が国の医療保険制度、体制の黎明期、成長期でした。そして昭和50年代は第1次転換期とでも言えるような時代です。そんな時に私たちは医療の世界へ第一歩を踏み出そうとしていました。何か、時代が大きく動いていく感覚がありました。(続く)

ダイナミック・スリー・ラインについて



日本経営グループのシンボルマークである**ダイナミック・スリー・ライン**(マーク参照)は、急速な社会環境変化の中でお客様と共に成長していきたいという、ひたむきな心を力強く表現したものです。

無限の宇宙に昇華する三本の線は、

「お客様の発展に対して努力を惜しまないという心」

「与えられた仕事に真剣に取り組むという積極的な心」

「メンバーと協力して仕事を円滑に遂行するという連帯的な心」を表現しています。

次号予告

特集：平成24年度診療報酬・介護報酬改定同時改定に向けて

ここ数年は10年ぶりのプラス改定、地域医療再生基金、処遇改善交付金等で財源が投入されてきたが、次回改定ではDPC/PDPS、介護療養病床廃止延長、24時間巡回サービス等、経営の大きな意思決定が求められる。今後を見据えて準備、検討しておくべきポイントを探る。

その他

クライアントインタビュー
データの読み方生かし方(財務分析編)
トピックス
日本一のヘルスケアコンサルタント集団を目指して

発行所 日本経営グループ
本社 東京都千代田区神田2-13-3
編集部 東京都千代田区神田2-13-3
TEL 03-5255-9171
FAX 03-5255-9171
定価 500円(税、送料込)