

# 自治体病院の業績評価と会計情報

## —業績評価上の問題点と適切な会計技法の考察—

広島国際大学医療経営学部 高瀬 智章  
医療経営学科助教

### はじめに

日本の医療を支える重要な存在として、自治体病院の存在が指摘できる。自治体病院とは都道府県や市に代表される地方自治体が運営する病院であり、公立病院の中にも含まれる病院である。個々の病院によって規模や活動はさまざまであるが、地域医療の中核的な存在を成している場合も多い。

自治体病院の多くはその主たる目的である、政策医療の実施を中心とした活動を行っている。具体的には、救急医療や先端医療、採算性の低い診療科の設置と維持などを行っている。救急医療を例にとると、自治体病院は必要とされる高額な医療機器や設備を備えると共に、救急医療に対応できる人材等を揃えている。また最新の技術や治療法、薬品を用いた医療、すなわち先端医療の実施も行っている。さらに、私的病院が収益性の点等から忌避することが多い診療科に関して、自治体病院が当該診療科を設置して対応している。上記の諸点から、自治体病院は都市部、地方を問わず、地域に欠くことのできない存在となっている。

しかし、自治体病院は上記の諸点から、私的病院と比較してより多くの費用が発生する傾向が強い。それゆえに、自治体病院の損益情報では損失計上が恒常化している。損失は税金に基づく補助金の投入等によって補填され、自治体病院の活動と存続が継続されている。

自治体病院の損益情報を一般的な企業の経営評価の視点から情報利用者が用いた場合、自治体病院の多くは経営難に陥っていると判断する

であろう。そして、自治体病院に対しては、自治体の財政状況悪化を主たる理由として、自治体病院に対する税金の投入額を縮小するという圧力が、自治体の首長や議会等から常に課せられてもいる。

また、地方自治体の財政状況悪化以外にも自治体病院に対する税金の投入額を削減する外部要因が存在しており、自治体病院の維持・存続を脅かしている。自治体病院への税金の投入に影響を及ぼす要因の具体例として、後述する「公立病院改革ガイドライン」や私的病院の主張するイコールフットィング論などが挙げられる。特に前者の「公立病院改革ガイドライン」では、自治体病院にも企業の経営評価と同様の評価指標を用いて経営評価を実施し、自治体病院の経営健全化を図るという考え方が明示されている。そして、自治体病院に対して期間損益面での業績向上を要求する、外部強制要因となっている。

しかし筆者は、自治体病院に企業や私的病院と同様の評価指標を用いて経営評価を行うことには問題があると、強く感じている。上記の考え方に基づき、筆者は自治体病院に対する外部の圧力、自治体病院の主たる目的、私的病院との差異、そして経営評価の指標として適切な情報を作成・開示する際に有用と考えられる会計面から対応を、本稿にて指摘するものとする。

# 1. 自治体病院に対する圧力

## 1-1. 公立病院改革ガイドライン

政府による事業仕分けの実施以降、自治体病院に対する税金の補助等、公的資金投入を減額する圧力の増大が、顕著に見られるようになった。自治体病院へ直接的な影響を有する代表例としては、阿部政権下の「骨太の方針第7弾」に相当する「骨太の方針2007」、正式には「経済財政改革の基本方針 2007」に含まれる、「公立病院改革ガイドライン」が指摘できる<sup>1</sup>。同ガイドラインでは各公立病院に「公立病院改革プラン」の策定と実施を要求している。すなわち、自治体病院は企業的な視点に基づく経営改善を、事実上強制されているという見方が可能である。

「公立病院改革ガイドライン」には、公立病院の目的として、「(2) 公立病院の果たすべき役割の明確化 公立病院をはじめとする公的医療機関の果たすべき役割は、端的に言えば、地域において提供されることが必要な医療のうち、採算性等の面から民間医療機関による提供が困難な医療を提供することにある」という文言が記載されている<sup>2</sup>。

上記の引用文に示されているように、総務省は公立病院の目的を「採算性等の面から民間医療機関による提供が困難な医療を提供すること」と明示している。しかし、同ガイドラインでは、「経営の効率化」「再編・ネットワーク化」「経営形態見直し」という3つを、公立病院改革プランとして個別の公立病院に策定・実施するこ

とを要求している<sup>3</sup>。

特に第一の「経営の効率化」では、収益性の追求を中心とした経営改善を、公立病院に要求している。採算性の面で私的病院が実施することが困難な医療行為の実施を公立病院の目的であるとしながら、収益性の追求を公立病院に要求する同ガイドラインに対して、筆者は疑問を覚えざるを得ない。しかし、公立病院にとっては実質的な外部強制要因である以上、従わざるを得ないこともまた事実である。

収益性の改善では一般的な営利企業と同様に、年次決算において利益を計上することを目標とした経営改善を、自治体病院を含む公立病院に促している。換言すれば、企業経営的な視点において経営不振と判断される公立病院は適切な経営を行っていないと判断され、税金の投入によって活動の維持や組織としての存続の対象に値しないという判断を下すということである。すなわち、公立病院の損益情報をもとに運営母体である県や市等、地方自治体の首長や議長が判断を下した場合には、自治体病院に投入される税金の減額決定や、病院の規模・活動内容の縮小といった要求がなされることになる。

同ガイドラインでは上記の文章の後に、「経済財政改革の基本方針2007について」(平成19年6月19日閣議決定)において、社会保障改革の一環として公立病院改革に取り組むことが明記され、「総務省は、平成19年内に各自治体に対しガイドラインを示し、経営指標に関する数値目標を設定した改革プランを策定するよう促す」とされた。<sup>4</sup>

<sup>1</sup> 総務省の公立病院改革に関しては、以下のアドレスからこれまでの通知等を参照することが可能である。

[http://www.soumu.go.jp/main\\_sosiki/c-zaisei/hospital/hospital.html](http://www.soumu.go.jp/main_sosiki/c-zaisei/hospital/hospital.html)

また、総務省「公立病院改革ガイドライン」(平成19年12月24日付総務省自治財政局長通知)は2012年1月現在、以下のホームページで参照することが可能である。

[http://www.soumu.go.jp/main\\_sosiki/c-zaisei/hospital/guideline.html](http://www.soumu.go.jp/main_sosiki/c-zaisei/hospital/guideline.html)

<sup>2</sup> “公立病院ガイドライン 第1 公立病院改革の必要性 2 公立病院改革の目指すもの (2) 公立病院の果たすべき役割の明確化”の文頭に、注2に引用した文章が記載されている。

<sup>3</sup> “公立病院ガイドライン 3 公立病院改革の3つの視点”に、文中に記載した3つの視点が記載されている。

<sup>4</sup> “公立病院ガイドライン 第1 公立病院改革の必要性 4 公立病院改革ガイドライン策定の趣旨”の文頭に、注3に引用した文章が記載されている。掲載ホームページアドレスは、注1の「公立病院改革ガイドライン」と同様である。

さらに同ガイドラインは、「病院事業を設置する地方公共団体は、平成20年度内に下記により公立病院改革プラン（以下「改革プラン」という。）を策定し、病院事業経営の改革に総合的に取り組むものとする。」と続けている<sup>5</sup>。そして具体的な指標として、「財務内容の改善に係る次の経営指標の中から、数値目標を設定する。この場合、経常収支比率、職員給与費対医業収益比率及び病床利用率については必ず数値目標を設定することとする。」としている<sup>6</sup>。すなわち、営利主体としての企業と同様の収益性や労働生産性、設備生産性に関する比率を、個別の公立病院が策定する公立病院改革プランの中に、必ず含めることを要求している。

上記の“公立病院改革ガイドライン”を含め、地方自治体の首長や議会が自治体病院に対する税金の投入を減額する要求の実情に関して、筆者は直接関係者から話を伺うことができた。すなわち、2011年7月に開催された医療マネジメント学会広島支部原価計算分科会のミーティングにおいて、広島県病院管理者であり県立広島病院の事業管理者でもある大濱紘三氏から、上記の事例に関する現状を直接伺っている。

大濱氏によれば、「現在自治体病院は、会計上の損益を評価指標に用いた経営評価がなされている。そして、損失が計上され税金の投入がなされている自治体病院に対する、県知事や県議会といった自治体病院の運営母体の首長や意思決定機関からなされる、自治体病院に投入される税金等の減額の圧力、あるいは自治体病院の規模や活動を縮小するように要求するといった圧力は、非常に強いものとなっている」とのことであった。

公立病院改善ガイドラインに示されているような、自治体病院の評価基準に企業と同様の期間損益情報をそのまま用いることが適切である

か否かに関しては、十分な検討が必要であろう。そして、自治体病院の経営評価指標として病院の損益情報をそのまま用いることには大きな問題があると、筆者は考えている。

本稿では、自治体病院の評価指標として適切かつ有用と考えられる会計情報の作成のための方法論を模索し、会計面からの方向性を提示する上で考慮しなければならない諸点を明らかにすることを、主たる目的としている。そこでまず、自治体病院の主たる目的と存在意義、そして自治体病院への圧力の要因と圧力の根拠を以下に示すこととしたい。すなわち、自治体病院に関する諸条件と状況を明らかにすることで、現在用いられている評価指標が包含する問題点の明確化を図るものとする。

## 2. 自治体病院の活動と存在意義

自治体病院とは、都道府県や市といった地方自治体が運営母体となって設置される病院である。そして、自治体病院に期待される役割として、地域の医療体制の中核的な役割を果たすこと、私的病院が対応できない、あるいは対応しない傷病に対応できる診療科や人材、施設、機械設備等を備えておくことなどが指摘できる。

また、先端医療の実行組織として、医療分野全体の技術や治療方法等の向上を率先して行うという側面も有している。さらに、災害時等には医療提供の拠点として機能するに足るだけの、十分な耐久性や対応を可能とする建物や設備等を有することも求められる。

上記の役割を果たしうる組織として設立され、運営されている自治体病院は、自治体病院以外の私的病院等でも行われている医療行為を提供することが可能な人材、建物、機械設備等を保有しているため、一般的な医療行為、すなわち

<sup>5</sup> “公立病院ガイドライン 第2 地方公共団体における公立病院改革プランの策定”の文頭に、注4に引用した文章が記載されている。掲載ホームページアドレスは、注1の「公立病院改革ガイドライン」と同様である。

<sup>6</sup> “公立病院ガイドライン 第2 地方公共団体における公立病院改革プランの策定 2 改革プランの内容 (2) 経営の効率化 ①経営指標に係る数値目標の設定 1)”として、注4に引用した文章が記載されている。掲載ホームページアドレスは、注1の「公立病院改革ガイドライン」と同様である。

収益医療も実施している。その結果、自治体病院が私的病院等と同様の組織であると認識されることが多く、経営状況の評価指標にも私的病院と同様の、会計上算定される期間損益の数値が用いられている。

病院を一般的な企業として比較した場合に、病院とは営利主体ではなく非営利主体であるという点が指摘できる。すなわち、病院という組織の主たる目的は利益獲得ではなく、出資者に対する利益配分でもない。しかし、非営利主体であるからといって、利益を獲得してはならないというわけではない。非営利主体とは出資者に代表される組織外部への利益分配を行ってはいない組織であって、利益の内部留保を行うことはなんら問題がない。むしろ、病院は安定的な組織運営を行うためにも、利益の内部留保を積極的に行うべきである。

よって、病院の経営指標の一つに会計上算定される損益情報を適用することは、不適切な対応ではないことも事実である。特に私的病院であれば、病院の設立あるいは廃業を経営者が決定することが可能であり、さらには診療科の選択や増設、廃止の決定権を経営者が有するという点からしても、損益情報を用いた組織の経営評価を行うことにはなんら問題ないといえる。

しかし、自治体病院に自院の損益情報をそのまま経営評価の指標として用いることは、必ずしも適切ではないと筆者は考えている。なぜならば、自治体病院の主たる目的は政策医療であり、政策医療が果たすべき重要な目的として、健全な地域医療の維持・存続と医療水準の向上が指摘できるからである。上述した総務省の示す公立病院の目的でも明らかなように、採算性にかかわらず、地域で必要とされる医療の提供を行うことが、公立病院の目的である。より具体的に言えば、採算性の低い診療科であっても地域住民の求めに応じて設置と存続を求められるのが、公立病院であると言える。さらに先端医療に関しても、期間損失を増大させることが事前に明らかな医療行為であると予測できていたとしても、公立病院は地域や自国の医療水準

向上のために、先端医療を実施することとなる。

上記の諸点を踏まえ、病院が実施している医療を大別する場合には、政策医療と収益医療という二つの領域に分けることが可能である。前者の政策医療は、国家や地域の医療水準の向上を目的とした先端医療の実施や、他の病院では対応できない高度な医療行為を実施する医療の領域を意味する。また、他の病院では採算性の面で対応できない診療科を設け、該当する患者を受け入れるといった医療行為も、政策医療の範疇に含まれる。

後者の収益医療は一般医療とも呼ばれており、医業収益の獲得を前提とした医療行為の提供を意味する。私的病院が行う医療行為は、基本的に収益医療であると言える。自治体病院を含む公立病院は、政策医療と収益医療の両方を実施している病院であるが、前者の政策医療は収益獲得を前提として実施されるものではない。そして、政策医療の主たる担い手は自治体病院を含む公立病院であることを考えると、自治体病院の主たる活動は政策医療であって、収益医療は政策医療に必要とされる人材や建物、設備等を転用しているに過ぎないという見方が可能である。

自治体病院の主たる活動を政策医療と位置づけた場合、自治体病院の損益情報をそのまま経営指標として用いることは不適切であることが理解できる。すなわち、主たる活動の良否を評価する指標を経営評価の中心とすべきであって、損益情報を評価の中心的な指標とすべきでないという考え方である。上記の諸点を踏まえ、自治体病院の経営を評価する際に会計上の期間損益情報をそのまま用いることが不適切である理由に関して、具体的な内容を以下に指摘する。

### 3. 先端医療実施の費用と研究開発費

新規の治療法や技術、薬品や医療材料を用いることで、従来よりも適切な医療を実施するための新たな技法や投薬等を試験的に実施するという側面を、自治体病院を含む公立病院は有し

ている。いわゆる先端医療の実施である。先端医療に関しては、同様の医療行為を実施している私的病院も存在しており、公立病院のみが実施しているわけではないという指摘もあるだろう。しかし、先端医療の実施によって確立された適切な治療法等は他の病院に反映され、普及していくという点に注意が必要である。

先端医療の成果は企業が新製品や新技術を開発した場合と異なり、自院で開発した技術等を独占することはできないという点を、情報利用者は認識しておく必要がある。先端医療を通じて確立された新たな技術や治療法は公開され、地域や国全体の医療水準向上に貢献することになる。すなわち、企業のように研究開発費を投じて新規の技術や新製品を開発し、特許権等によって保護されている期間は独占的な利益を得るという収益獲得の方法論は、病院では用いることができないのである。

上述したように、病院では企業の研究開発に相当する行為から生じた費用、すなわち先端医療によって発生した費用を、一定期間独占的に使用することを通じて回収することができない。それどころか、公立病院が生み出した先端医療の成果は、他のすべての病院が無料で利用することが可能である。すなわち、先端医療を実施している病院のみが研究開発費に相当する費用を負担し、生み出された技術はすべての病院が無料で使用可能であるということに他ならない。

地域や国家の医療水準の向上という視点からすれば望ましい体制であるが、先端医療を実施しない病院は先端医療を実施する際の費用負担が存在しない。すなわち、先端医療を実施していない病院は、いわゆるフリーライドで先端医療の成果を利用し、収益という成果を得ることが可能である。それゆえに、収益性を病院の経営評価の指標に用いる場合には、“先端医療に代表される研究開発的な行為を行わず、他の病院が開発した技術や手法を無料で使用して収益の増大を図る”という考え方が、病院の経営者に生まれやすくなる。さらに、長期的な視点からすると、公立病院が存在しなかった場合には、

先端医療を行う病院の激減もしくは消滅という状況が発生する可能性も、非常に高いと予想される。

上記の諸点から、先端医療関連の費用を負担している公立病院の期間損益を私的病院の期間損益と同様に扱い、経営評価の指標として用いることが不適切であることは明らかである。さらに、先端医療に要する費用を税金の投入によって補填し、組織としての活動と存続を維持している自治体病院を含む公立病院に対して、先端医療の費用も含めて算定される期間損益情報をもとに経営評価を行い、損益状況が悪化しているという事実を根拠として税金の投入額を減少させるという対応が不適切であるということも、理解できるであろう。

#### 4. 収益性の低い診療科の設置と維持

私的病院では経営者が組織として病院を維持・存続させるために、診療科の設定や診察・治療の内容を選択することが可能である。視点を変えれば、私的病院では収益性の低い診療科の存在は病院の経営を圧迫するため、規模を縮小するか廃止するという対策をとることが可能である。そして、企業経営の観点からすれば、収益性の低い部門の縮小・廃止は当然の対策である。

しかし病院の場合、単純に収益性のみを判断の指標に用いて、診療科の存続・拡大か縮小・廃止を決定するという対応には問題がある。医療行為を求める患者の側からすれば、収益性が低いという理由で診療科が廃止された場合に、診察を受けようにも該当する診療科を有する病院が、通常の移動範囲内に存在しないという状況が発生しうるからである。

上記の理由から、健全な地域社会の維持・存続という観点からすると、診療科の設置と存続は、収益性によって縮小や廃止を決定されるべきではない。しかし、特に私的病院は医業収益に代表される収益の獲得によって費用を回収し、利益を計上しなければ、組織として存続できなくなる。

私的病院が収益性を考慮せずに“地域住民にとって必要な診療科”を設置し存続させることは、健全な病院経営を継続するという点から困難であると言わざるを得ない。それゆえに収益性にかかわりなく、地域が必要とする診療科を設置し存続させている、自治体病院を含む公立病院の存在は、地域社会にとって極めて重要なものとなる。

収益性の低い診療科を設置し存続させるという、私的病院では実施が困難な活動を担う以上、自治体病院には医業収益とは異なる収入によって、活動と組織の維持・存続を成立させる必要がある。具体的に言えば、税金が投入され、当該診療科の設置と存続から生じる費用をまかなってきた。視点を変えれば、税金という形で地域住民の支出によって集められた資金が、私的病院が地域住民に提供することが困難な医療を提供するための費用をまかなうために投入されてきた、ともいえる。

収益性の低い診療科を設置し存続させるという自治体病院の活動は、前述した政策医療に該当すると言える。すなわち、健全な地域社会の維持と存続を目的として実施される医療は、収益獲得を主目的とした医療ではないため、政策医療として認識することが妥当である。そして、収益性の低い診療科の設置と存続を政策医療と位置づけることができるならば、当該診療科の設置と存続に要する費用を税金の投入でまかなうという対応に、何ら問題はないということになる。

しかし、公立病院の財務諸表は、政策医療と収益医療を区分表示していない。政策医療と収益医療の両医療から生じる収益と費用をまとめて表示し、損益を算定している。同じ医療行為とはいえ、本来区分表示されてしかるべき内容をまとめて表示していることが、現在の自治体病院を含む公立病院の経営評価を大きく歪ませている一因であると、筆者は考えている。

収益医療の部分のみで算定された損益情報を用いるならば、私的病院と公立病院の業績評価指標として損益情報を用いることに妥当性を見

出すことが可能である。しかし現実には、公立病院では政策医療の部分から発生する、より多くの費用を計上していることになる。収益面に関しては、政策医療を通じて獲得される収益も当然存在する。しかし、政策医療とは前述した総務省の公立病院の目的にも記載されているように、採算性の低い医療である。よって、政策医療に該当する診療科を設置している病院、あるいは先端医療を実施している病院は、政策医療によって獲得される収益は費用を回収できる額に達しない可能性が高い。すなわち、自治体病院の損益計算書では、年次決算において損失を計上してもおかしくないという状況が発生するのである。

上記の自治体病院の開示書式の問題点は、情報利用者の適切な判断を損ないかねないものであると、筆者は考えている。よって、より適切な開示書式と情報作成の手順等を構築することが必要となる。以下に、開示書式等に関する具体的な提言を行う前に、期間損益情報を用いた自治体病院の経営評価の実施が包含する上記以外の諸問題を指摘することとする。

## 5. 建物・施設の減価償却費とその発生要因

自治体病院の目的の一つとして、災害時等の緊急事態における医療拠点、救急救命活動の拠点として機能することが指摘できる。上記の目的を達成するためには、災害時であっても活動を停止することなく、医療行為の提供を継続することが可能な体制を事前に整備しておく必要がある。

たとえば地震発生時において、建物の倒壊等によって活動を停止することなく、医療行為を提供することが可能な体制や設備等が、自治体病院には求められる。しかし、既に活動を開始した後では対処することが難しいため、自治体病院の場合は開設よりも前の段階で上記の諸点を考慮し、対処しておく必要がある。

建物を例に説明すると、自治体病院は建物を

建設する段階において、耐震構造と比較して建設コストは高額となるが、より地震に強い免震構造を備えた建物を建設するといった対応が求められる。なお、事前の体制整備は、建物の建設に限定されたことではない。自治体病院はその他の病院と比較して、他の病院が災害等の発生時に活動継続が困難な状況に陥っても活動を継続することが可能な人材の配備、組織作りといった、全般的な体制作りが要求されている。

しかし、建物を例として自治体病院の災害拠点としての役割を考えた場合、他の病院の建物と比較して、より高い機能や品質を有することが必要となる。そして、高機能・高品質を迫するということは、建物等の建設費の増大に直結する。

建物の建設段階における建設費の支出額は、活動開始後の病院の経営評価指標である損益に直接反映されることはない。しかし、高額な固定資産を自治体病院が保有するということは、多額の減価償却費を計上するため、各会計年度の利益を圧迫する要因となる。

責任会計的な視点からすれば、費用発生に関与しない、あるいは費用発生に責任をもたない経営者や部門管理者は、当該費用に対する責任を有さないと考える。すなわち、損益情報を用いて経営者や部門管理者の評価を行うならば、特定の費用を発生させる際の意味決定を行っていない、あるいは費用の発生に関与していない病院の経営者や管理者は、当該費用を除いた損益によって評価されるべきである。

そして、自治体病院の経営者に相当する管理者らは、建物を建築するか否かという経営意思決定に関与していない。また、建物にどれだけの機能や品質を要求するかという段階においても、意思決定を行っていない。地方公営企業法の全部適用を受けている自治体病院を例にとると、企業でいえば社長等の経営者に相当する自治体病院の経営意思決定者は、県立病院であれば県立病院事業管理者となる。そして、自治体病院の事業管理者の評価指標に損益情報を用いる場合には、建物の減価償却費は除くというこ

とが適切な対処ということになる。

上記の経営者の評価指標に損益情報を用いる際には、発生に関与しない費用は除外して計算することが望ましいという指摘は、建物の減価償却費に限ったことではない。自治体病院の事業管理者の評価を損益情報を用いて行う場合、発生に関与していない費用、いわゆる管理不能費全般を除外して算定された損益情報を用いて行うべきであろう。

## 6. イコールフットイング論に基づく私的病院からの圧力

### 6-1. 私的病院のイコールフットイング論に関する主張

自治体病院に対する補助金等、税金の投入を減額する外部要因として、私的病院からなされているイコールフットイング論に基づく主張が指摘できる。すべての私的病院が以下の主張を行っているわけではないが、イコールフットイング論を展開する私的病院の主張をまとめると、以下ようになる。

「我々は自治体病院と同様に、患者に医療行為を行っている。同じ医療という活動を行っている自治体病院に対しては税金による補助等の形で資金が投入されているが、我々には税金による補助等はない。同じ行為を行っている以上、我々にも税金による補助等がなされるべきである」

「我々は損益という経営評価指標において、自治体病院よりも良好な結果を示している。経営業績が良好であるということは、より良い医療を実施していることの結果である。ならば、我々にこそ、より多くの税金による補助等が与えられるべきである」

前者は私的病院も自治体病院と同様に、患者に対する医療行為の提供という同じ活動を行っている以上、補助金等の面で同じ扱いを要求す

るといふ、イコールフットィング論に基づく主張である。

後者は経営効率の面で優れ、より優れた業績をあげている組織にこそ、税金による資金が投入されるべきであるという主張である。逆に、損益情報において経営不振であることが示されている自治体病院は、経営努力等の面で問題があり、無駄の多い経営を行っているという見方を示している。そして、より適切な経営を行っている病院にこそ税金が投入されるべきであり、無駄の多い経営を行っている病院への補助を続けるべきではないという主張であるともいえる。上記の筆者の考えに対して、東海大学教養学部の堀准教授は、「医療供給体制における自治体病院のあり方」の中で、以下のような指摘を行っている<sup>7</sup>。

「政策医療の実施は、運転資金および建設資金に対する公的資金投入の根拠でもあり、税優遇を正当化するものでもある。しかし、ミクロレベルでみると、全ての自治体病院が政策医療に積極的な役割・機能を果たしているとはいえない。自治体病院に期待される役割・機能は、それぞれの設立の経緯や地域状況によって異なり、全国自治体病院協議会が主張するように、「一律に政策医療のみを行う等医療の範囲を限定することは適当ではない」という意見は説得力のあるものである。だが、不採算地区はともかく、都市部で複数類似機能をもつ医療機関がある場合に、一般医療のみを供給するというのであれば、公的資金投入や税優遇を正当化する根拠が失われ、イコールドフットィングが強く求められることになるだろう。逆にいうと、イコールドフットィングが徹底されるのであれば、一般医療のみを自治体病院が供給したとしても問題はないと考える。」

上記の堀准教授の主張は、収益性という観点から地方等の不採算地区で自治体病院が政策医

療を実施すること、さらには自治体病院に対する公的資金投入を肯定するという点で、筆者の考えと一致する。その一方で、都市部、すなわち採算性のある地区で複数の類似機能をもつ医療機関が存在する場合に、同地区で自治体病院が一般医療を実施することは、公的資金投入の根拠を失うという指摘を行っている。そして、上記の指摘を根拠として、私的病院とのイコールドフットィングが強く求められると主張しているが、後者に関しては筆者と異なる考え方を提示している。

堀准教授が主張するように、不採算地区における自治体病院の役割を私的病院が担うことは、きわめて困難である。その意味で、公的資金投入を行うことに対して、投入の意思決定権者や税を負担する国民等にとって納得が容易な論拠でもある。しかし、都市部の自治体病院において、不採算部門の活動が実施されていないのかという点に関して、堀准教授は明確な論拠を述べていない。

## 6-2. 都市部の公立病院における不採算部門の存在

筆者は上記の諸点に関して、医療現場の関係者に対して直接質問し、回答を得ることができた。その結果、医療連携の推進に代表される病院の分業化の推進、さらには“収益性と診療科”に応じた棲み分けがなされていることが事実であるということが認識できた。収益性の低い診療行為を行う診療科に関しては、採算性の高い地区とされる都市部で活動している私的病院であっても有していない場合が多々見られる。そして、自治体病院が引き受けざるを得ない患者、すなわち私的病院が有していない診療科での受診を求める患者は、たとえ都市部であっても存在する。

都市部の公立病院に対する堀准教授の指摘に

<sup>7</sup> 堀真奈美「医療供給体制における自治体病院のあり方」『会計検査研究No.36 (2007.9)』p.71 111-9 東海大学出版部、2007年9月。なお、堀准教授は2009年4月以降、会計検査院特別研究官にも就任している。



関しては、収益性の低い診療科に関して都市部の私的病院がいかなる対応を行っているか、自治体病院を含む公立病院の採算性の低い診療科の設置状況等を、十分に検証する必要があるだろう。さらに、公立病院の主たる目的を十分に理解した上で、それでもなお適切であると判断できるならば、そこで初めてイコールフットィング論を展開することが可能になると筆者は考える。

### 6-3. 自治体病院の本来の目的と収益医療の実施

“都市部に代表される採算性の高い地区では、自治体病院と私的病院のイコールフットィングを徹底する”という堀准教授の考え方が正しいものとして、適切な情報を用いて各病院の比較を行うのであれば、都市部の自治体病院が実施している政策医療の費用と収益を明確化し、区分表示する必要がある。私的病院が実施しない収益性の低い領域を区分し、私的病院の主たる目的である収益医療と、自治体病院の収益医療を比較してこそ、イコールフットィングが成立するからである。

また、自治体病院の収益医療は、“政策医療を実施するために必要な人材や設備等といった経営資源を効率的に運用した結果、収益医療も行っている”という認識で自治体病院を評価することによって、自治体病院と私的病院は本来同じ指標で比較すべき存在ではないという認識を持つことの方が、より適切であろうと筆者は考える。

上記の内容から、私的病院と自治体病院をイコールフットィングで扱うべきではないポイントを抽出すると、以下ようになる。第一に、自治体病院と私的病院の、組織としての主たる目的の違いが指摘できる。筆者の考えでは、政

策医療を行うための体制や建物、施設を有しているがゆえに収益医療も実施可能、それゆえに収益医療も実施しているが、主たる目的はあくまでも政策医療の実施である病院が、自治体病院を含む公立病院である。一方、私的病院とは、収益医療を主として実施する組織である

第二に、収益性の追求に関する姿勢の違いが指摘できる。公立病院ではその本来的な目的から、診療科や患者ごとの収益性を理由として、診療科の廃止や患者受入の事実上の拒否を行うことはできない<sup>8</sup>。また、採算性の低い地域であっても、健全な地域の維持と存続のために、開業と活動の継続を要求される組織である。一方、私的病院は採算性の低い診療科を設置しないことが可能であり、採算性が低いと判断された診療科の縮小・廃止を行うことも可能である。逆に、採算性の高い診療科の設置や規模の拡大を行うことも可能である。いずれにせよ、診療科の設置もしくは廃止に関する決定権は、私的病院の場合には病院の経営者にある。

さらに私的病院では、収益性の低い患者を自治体病院に紹介する等の形で、自院の収益性の維持・向上を図ることが可能である。病院そのものの開業・廃業という観点からしても、採算性が低いと思われる地域で開業しない、採算性の高い地域でのみ開業するという選択肢を採ることが可能である。

なお、公立病院と私的病院のいずれの病院であろうと、医師法第19条に記載されている応召義務によって、医師は原則として患者の受入を拒否できない。ただし、採算性の低い患者を、紹介という形で自治体病院に転院させるという対応は禁止されていないという点に、注意が必要であろう。

私的病院が主張するイコールフットィング論に基づいて、税金を財源とした補助金を私的病院が受け取るべきであるという主張が適切であ

<sup>8</sup> 文中でも記載しているが、医師法第17条に記載された応召義務により、自治体病院、私的病院を問わず、医師は患者の診察、治療の求めを断ることができない。なお、病院経営・会計の視点に基づく、応召義務の是非や病院の実質的な対応に関する諸点に対する指摘等は、稿を改めて行う予定である。

るか否かについては、議論の余地がある。しかし、上記の筆者の指摘からすれば、イコールフットイング論を用いて私的病院を自治体病院と同列に扱うことは誤りである。ただし、自治体病院の主たる目的である政策医療という側面を無視したならば、私的病院の主張するイコールフットイング論は、筋の通った適切な主張であるかと情報利用者が判断する可能性は高い。

自治体病院を含む公立病院に無駄が存在しないというわけでは、必ずしもない。しかし、政策医療を実施していない私的病院が、政策医療と収益医療の両方を行っている公立病院とイコールフットイングにあると認識することは、明らかに不適切である。総額での損益情報に基づく経営の良否に関する主張も、同様に不適切である。

政策医療によって生じる費用を負担している自治体病院が、政策医療を実施せず同領域の費用を負担していない私的病院と期間損益で比較された場合、経営状況で劣っていると判断される結果を示すのは、当然である。主たる目的が政策医療の実施である自治体病院と、主たる目的が収益医療の実施である私的病院を、同じ損益という指標で比較すること自体に問題があると筆者は考えている。

上記の諸点から、私的病院が主張するイコールフットイング論は、イコールフットイングの状態にない二つの組織を、主張者側に都合の良い指標で比較し、自らの優位性を主張しているに過ぎない。しかし、情報利用者が十分に上記の諸点を理解していない場合、私的病院の主張は妥当なものであると判断されかねないということもまた、事実である。それゆえに、私的病院のイコールフットイング論の主張に対する、

情報利用者の適切な判断を可能とする情報の作成と開示は必須であり、会計の分野からの対応も必要であろう。上記の諸点を踏まえ、以下に情報利用者の側面を重視した、自治体病院の会計情報のあり方に関する指摘を行うこととする。

## 7. 自治体病院の会計情報の利用者

自治体病院の存続を問う相手とは本来、自治体に属する住民である。住民が納付した税金が自治体病院に投入されることを拒否する住民は、自治体病院が存続しなくてもよいという意思を表明すればよい。その一方で、自治体病院が存続することを望む住民は、税負担の増加があったとしても、自治体病院の存続を望むという意思を表明すればよい。そして、多数決の論理を用いるならば、いずれの意思を表明する住民が多いかを根拠として、自治体病院の存続や規模・活動の縮小を、自治体の首長や議会が決定することが望ましい形であろう。

住民の希望を実現することこそが、集められた税金の使用を決定する首長や議会の行うべきことである。しかし、現実には住民の意思を反映していない恐れがある。実例として、千葉県銚子市の銚子市立総合病院の診療休止を決定した同市市長が住民のリコール運動を誘発し、同市長は住民投票の末失職したという事例が存在する。銚子市の例は、現時点では希少例に過ぎないとはいえ、自治体に属する住民が首長の意思決定を覆した事例であることに変わりはない。それゆえに、地方自治体の首長の意思決定が、自治体に属する住民の意思を反映していない可能性は否定できないといえる<sup>9</sup>。

また、前述したように、私的病院との損益情

<sup>9</sup> 2007年7月、千葉県銚子市の岡野市長（当時）が銚子市立総合病院を、9月末日をもって病院休止とする市長案を提出し、市議会での反対討論の末13票対12票という僅差で市長案が可決された。しかし、岡野市長は同病院の存続を公約に掲げて市長選に臨み、野平前市長を破って当選したという経緯がある。また、野平前市長の行った大学誘致等の財政支出に対する住民の批判も根強く、病院休止を主張し可決した市長への住民の反発がリコール運動へとつながり、住民投票を経て岡野市長が失職したという一連の事件を指す。地方自治体の財政難を理由に自治体病院の廃業を認めないという住民の意思が反映された結果と捉えることができるが、自治体病院の存続に必要な費用を、以後住民がいかなる形で負担するかという点にまで議論が及んでいない。それゆえに、今後の自治体病院の在り方を問う上での、過渡期における事例として筆者は認識している。

報比較という視点からは、私的病院では診療科の設置、縮小、廃止を自由に行うことが可能であるという点で、自治体病院と同列に扱うことが適切とは言い難い。仮に私的病院のイコールフットィング論が適切なものと認められ、私的病院が税金による補助を受けることが可能となったならば、少なくとも以下の諸点を私的病院は許容する必要があると筆者は考える。すなわち、収益性の低い診療科の設置と存続の義務付けと、先端医療の実施と継続である。そして、当該診療科の縮小や廃業、あるいは先端医療の実施を中止した時点で、それまでに受けた補助金等を返還するといった条件を付すなど、政策医療面でのイコールフットィングを考慮した、適切な対応がなされなければならないだろう。

病院における経営資源の有効活用と損益情報が良好であるということを理由とした私的病院の主張は、自治体病院が実施している採算性が低い医療行為の実施と継続を同様に行うという条件を満たした場合に成立する。先端医療の実施に要する費用を負担し、その成果を無償で全ての病院に開示するという点に関しても同様である。それゆえに、採算性の追求という観点からすると、私的病院は補助金を受け取る権利をイコールフットィング論を用いて主張した場合、厳密なイコールフットィングを成立させたならば、かえって自院の採算性を低下させる可能性が高いのではないかと筆者は考えている。

## 8. 自治体病院の廃業から生じる機会損失

公立病院の年次決算における損失計上を無駄と捉え、社団法人化した元公立病院の中で経営

状況が良好な病院などにこそ、税金を投入すべきであるという考え方が存在する。元公立病院が経営母体を民間組織に移管した場合なども同様であり、経営効率の面からすれば適切な方法と認識されかねない。

しかし、自治体病院を含む公立病院の果たすべき政策医療の実施と、その外部性の高さという観点からすると、明らかな経営怠慢といった事実がない限り、自治体病院を存続させることが、地域の住民の安全と安心を保全する上で最も適切な対策であると筆者は考えている。また、他の経営母体に経営を移管したことによって政策医療部分のみが縮小された場合、公立病院が本来果たすべき目的が損なわれるという結果を招きかねない。自治体病院の廃業は、自治体の短期的な直接支出を減少させるという点においてのみ、適切な対応と認識すべきである。

管理会計的な視点からすれば、自治体病院の運営が軌道に乗るまでに投入された経営資源等も、廃業と同時に失われると考える。それゆえに、公立病院の維持、存続に必要な支出の減少額をはるかに上回る、既に投入された経営資源が一朝にして失われるという側面を見逃してはならない。

また、一度活動を停止した病院を再度立ち上げることによって生じる費用は、既に活動を継続している病院に要する費用よりもはるかに高額となる可能性が高い。仮に、建物や施設等は既存のものを使用するとしても、人材の募集や組織の構築といった病院の運営に必要な諸側面に要する費用を再度投入しなければならぬためである。それゆえに、実質的な支出はさらに大きなものとなる<sup>10</sup>。

上記のように、収支という側面のみを考慮し

<sup>10</sup> 筆者は自治体病院の廃業に関して、現場の関係者から話を伺う機会があった。関係者の方いわく、「廃業の是非、適切であるか否かの検証等も重要であるが、現場にとって最も恐れていることとは、一度自治体病院を廃業させた自治体に対して、自治体病院で働く人材は強い不信感を持つ。結果的に、医師も職員も思うように集まらない。それゆえに、再起動にはきわめて大きな困難が伴うであろう」とのことであった。自治体病院の廃業から発生する機会損失は、建物や機材の調達、組織の構築や運営という側面だけでなく、新規の人材確保が非常に困難となることを示唆する事例である。すなわち、自治体病院の廃業は新規の人材確保に要する費用や労力等という面においても、さらに巨大な機会損失を生じさせるということが、現場の関係者との質疑応答から明らかになっている。

ても、自治体病院の廃業が実質的に自治体に与える負の影響は大きい。現実には自治体の財政難によって自治体病院への税金投入が困難となった場合、支出を抑えるために自治体病院の規模を縮小する、あるいは廃業させるといった対応がなされる事例が見られる。しかし、自治体病院を含む公立病院の本来の目的を考慮すれば、公立病院で多額の費用が発生し、損失を計上したという事実は、本来公的資金投入額の削減や廃業の理由足りえない。

上述した諸点から、地方財政の悪化を理由として、地域の安全と安心を保全してきた公立病院の縮小や廃業を行うといった意思決定を、自治体の首長や議会は行うべきではないと筆者は考える。自治体の首長や議会等は、より長期的な視点から、可能な限り自治体病院を存続させるための方策を模索し、実施するべきであろう。そして、自治体病院としての存続が不可能と判断された場合であっても、安易に自治体病院を廃業させるのではなく、社団法人化を進めるか民間に経営を移管するといった形で病院として存続することを図るといった努力を、地方自治体の首長や議会は怠るべきではないと筆者は考える。

## 9. 自治体病院の経営評価指標と会計情報

繰り返しとなるが、自治体病院の本来の目的とは政策医療の実施と存続であるとした場合、自治体病院の経営評価を総額での期間損益で行うことには問題がある。よって、自治体病院の適切な経営評価を行うためには、政策医療と収益医療の各領域から発生する収益と費用を、それぞれ適切な記載場所に区分表示することが必要である。すなわち、セグメント会計の考え方に基づく開示書式を用いて自治体病院の損益計算書を作成し、情報利用者に提供することが、今後の自治体病院の適切な経営には必要であると筆者は考えている。

具体的には、自治体病院の経営評価を企業と

同様の視点から損益情報を用いて評価する場合には、政策医療に相当する部分から生じる収益と費用の情報を収益医療と区分し、収益医療の損益のみを用いることで、適切な自治体病院の経営評価が可能になるということである。よって、自治体病院の財務諸表作成は、自治体病院の政策医療の損益情報と収益医療の損益情報を別建てで作成し、区分表示する書式を用いる必要がある。

ただし、政策医療と収益医療の定義の明確化、各領域から発生する収益と費用の区分基準と測定方法の確立といった、実現に要する諸要件をいかにして満たすかを考慮した場合、解決しなければならない諸点が存在することも事実である。また、自治体病院の経営に無駄はなかったのかという点に関しても、何らかの測定方法を設定し実施することが必要となる。上記の諸点に関しては今後の課題とし、実務家の考えや現場での実態の調査等を進めながら、何らかの実務において有用性を持ちうる方法論と開示書式を提示することとしたい。

## まとめ

本稿で述べたように、自治体病院の縮小・廃止や独立行政法人化に関する圧力が、様々な側面から自治体病院に課せられている。自治体病院を含む公立病院、私的病院を問わず、企業経営的な視点を取り入れた、収益性を中心とした経営評価は、健全な病院経営という視点から十分に考慮されてしかるべきである。

しかし、自治体病院の本来の目的と、自治体病院でしかできない医療の実施という側面から自治体病院の適切な経営評価を行うためには、年次損益の総額を評価指標として用いることは、適切ではない。少なくとも政策医療と収益医療の区分情報を開示することが可能な、セグメント会計の技法や開示書式等を用いた、より適切な評価指標足りうる情報の作成と開示が必要であるという指摘をもって、本稿のまとめとさせていただきます。

なお、セグメント会計を用いた開示書式や具体的な技法、対応等に関しては、現場の担当者等からも意見を取り入れながら、構築を進めている。よって、技法や開示書式の構築等に関しては、稿を改めて発表させていただくこととする。

## 参考文献

### ○参考文献・論文

小山田 恵「自治体病院におけるコスト管理の問題点」『病院』Vol.62 No.8、pp.647-653、医学書院、2003年8月

小山田 恵「自治体病院の役割と改革」『都市問題』第97巻第2号、pp.59-66、東京市政調査会 / 東京市政調査会、2006年2月

平井 孝治、福田 真也、山本 友太、下垣内 俊策「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から—」『立命館経営学』第46巻第1号、pp.91-135、立命館大学、2007年5月

福田 真也、平井 孝治「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—」『立命館経営学』第45巻第5号、pp.35-70、立命館大学、2007年1月

堀 真奈美「医療供給体制における自治体病院のあり方」『会計検査研究』No.36、pp.61-76、東海大学、2007年9月

堀 真奈美「平成20年度決算検査報告からみる会計検査の動向 —社会保障分野における会計検査に着目して—」『会計検査研究』No.42、pp.75-87、東海大学、2010年9月。

平井 孝治、佐藤 浩人、福島 公明「レセプト規

準原価による診療科別損益計算」『社会システム研究』第14号、pp.91-112、立命館大学、2007年3月

山本 友太、下垣内 俊策、福田 真也、川瀬 友太、田原 孝、平井 孝治「公益経営の三公準と病院経営」『立命館経営学』第45巻第6号、pp.73-91、立命館大学、2007年3月

### ○参考文献・著書

マイケル・E. ポーター、エリザベス・オルムステッド・テイスバーグ著、山本 雄士 訳『医療戦略の本質：価値を向上させる競争』日経BP社、2009年6月

荒井 耕『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、2007年2月

荒井 耕『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、2005年4月

荒井 耕『病院原価計算—医療制度適応への経営改革』中央経済社、2009年1月

高橋 淑郎『医療バランスト・スコアカード研究 経営編』生産性出版、2011年1月

高橋 淑郎『医療バランスト・スコアカード研究 実務編』生産性出版、2011年1月

谷 武幸(編集)、小倉 昇(編集)、小林 啓孝(編集)『業績管理会計 (体系現代会計学)』中央経済社、2010年10月

中田 清穂、三浦 直樹『新セグメント会計基準対応 連結経営管理の実務—予算の立て方から円滑な導入まで』中央経済社、2008年12月

西 淳也『公的組織の管理会計—効果性重視の公共経営をめざして』同文館出版、2010年3月

他、多数