

- (1) 少数株主との取引
- (2) その他（共通支配下類似）

当該プロジェクトにおける小生の調査研究は、前年に引き続き連結会計、連結納税、減損会計に焦点を絞って進行中である。

「医療機関の業績評価」

木下 照 嶽

1. 業績測定と評価の必要性

医療技術が、加速度的に発展する時代に入った超高齢社会においては、医療機関の経営あるいは医療サービスに関して、コストを抑制しながら、サービスの質を向上させることが最も大切な課題となる。今日のような超高齢化社会において、医療機関の経営者にとってはもちろんのこと資金提供者としての国家・サービス受益者としての患者のいずれにとってもその意義は大きい。

医療技術の向上は、新しい医療の開発が進み、医療現場へ導入されると、設備投資やひいては減価償却費の負担と、新しい器機に対応可能なスタッフが必要となることから、医療機関相互の間に、経営上大きな差異が生じる。

しかし、他面において、過去には治療不可能とされた諸種の疾患も根治されることになるが、国の医療費の増加と患者側の負担増は、避けて通れない問題である。

こうしたことから、一面において医療機関の健全な経営のための医療機器、スタッフなどのコストの管理と、医療サービスに対する患者側のニーズに十分応えるという質の向上に関して、その業績の評価が必要となる。

具体的には経営資金の獲得、投下資本の効率的活用、さらにそうした機能を有効に支援する会計システムの役割が大切となる。

さらに業績測定・評価は、資金、スタッフ、資産、時間という経営資源を有効に活用するには、必要とされるコストの管理ということがその前提となる。

企業における業績評価は、一般に (1) 絶対額としての売上、利益（売上総利益、営業利益、経常利益など）、(2) 経営分析で用いられて諸種の経営比率（資本利益率、売上利益率、資本回転率など）、(3) 経済性、効率性、有効性などの資源の制約、資源の効率的運用、成果の達成度などが、その特質とされる。

2. 業績測定・業績評価の技法

業績の測定は、経営機能の中で最も重要な領域の問題である。

経営者は一般に自己が測定させる方法に従って、行動し、評価され、報酬を受ける。その場合、多くの質的、量的測定が有効となる。業績測定は、一般的能力、意志決定能力、問題解決等が評価される。ヘルスケア組織では、幾つかの異なる業績測定を利用して、その評価に偏り（例えば、利益を優先して、日常業務をおろそかにする）を無くすようにしなくてはならない。

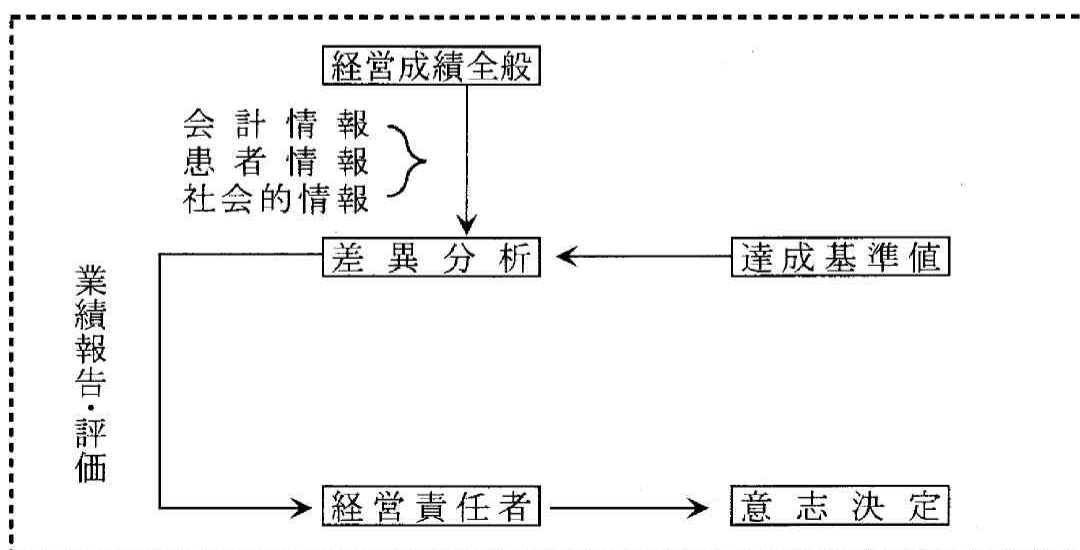
業績測定は、以下の特質を持つことが必要とされる¹¹⁾。

- (1) 組織の目標と目的を反映するようにつくられる。
- (2) 顧客の識別。
- (3) 詳細で理解可能なこと。すなわち、測定可能な単位による質的測定が可能である。
- (4) 組織単位間の調和のとれた経営活動を促進する。
- (5) 会計情報による理解を反映すること。

業績測定は、責任センター、製品ライン、医師、看護婦によって提供される情報システムが必要となるが、こうした情報の多くは、個別の患者の医療記録、支払請求および会計システムから入手できる。

図1表は、組織の中で、業績評価機能を達成するのに必要な情報のフローを示している、業績測定を有効に行うには、図表第1図に示されるような、責任会計システム、業績の基準に大きな影響を与えるコストの管理、さらに、差異分析が必要と

第1図 業績測定・評価



なる。

業績評価とは、一定期間の目標や目的と達成された実績とを比較し、評価基準を用いてその成果（達成度）を測定して評価することをさす。業績評価は、組織全体の評価、部／課／係別評価、経営管理者／スタッフ／看護婦という個人別評価などに分けられる。

業績評価は、昇給、ボーナス、昇格、降格、減給、配置転換などの、報酬や人事異動の対象として運用される。これによって、組織全体の活性化、特定のサービス分野の優劣、個々人の資質の見分け方、能力や意欲の発見に大きく貢献することになる。

特に病院、ヘルスケア関連、教育、行政など組織においては、経営者が専横的な経営に傾くと、下位の部門の従業員のモラル（士気）の喪失につながり、経営を悪化させることは、多くの事例で示されている。

業績評価制度で要求される最も基本的な要素には、以下のものが含まれる¹²⁾。

- ・評価される点を明確に決める
- ・評価の基準は、組織の目標に一致する業績に対して報いられる。すなわち報酬が与えられるよう配慮されなくてはならない。
- ・業績は、評価を行う人の主観的判断に全て依存しないで、はっきりと証明できる方法で測定されなくてはならない。
- ・評価する基準、すなわちどのようにして、何を評価するかについては、評価される側に知らせなくてはならない。
- ・評価を実施する人は、組織の計画に従って評価を行うことができる監督と訓練が必要となる。
- ・業績評価は、評価される側に報告され、彼等がその評価について意見を述べ合う機会を与えなくてはならない。
- ・プログラムは、業績問題を適正なものにするのに適したものでなくてはならないし、評価される側の人達に業績を改善するための訓練と資源を提供しなくてはならない。

3. イギリスの業績測定 of 歴史

イギリスの国民健康保険制度（NHS…National Health Service）では、1983年に国家レベルで、100以上の業績指標を使用したことから始まった。

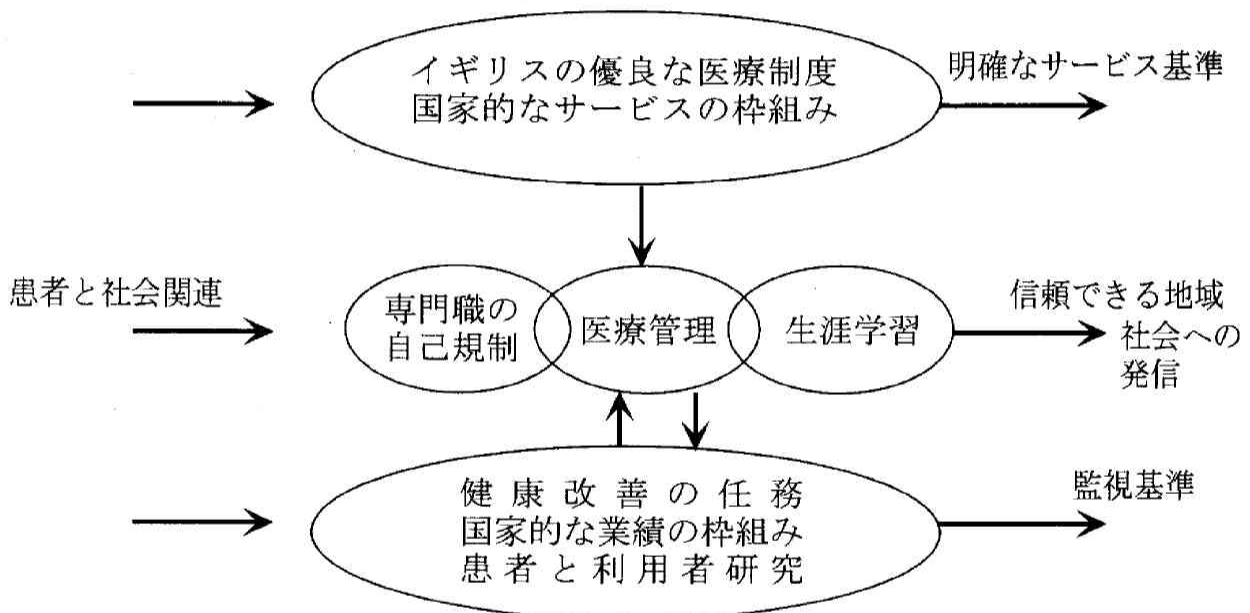
当時は、ヘルスケアの成果というよりは、コストやサービス活動が中心で、社会

的な会計責任 (Public accountability) ではなくて、むしろ内部統制 (internal control) をもとにすすめられたものであった³⁾。

1991年の国内市場の展開とともに、上述のデータは、ヘルスサービス指標 (Health Service Indicators) と改称され、その主張は、行政的、地理的なものから、病院やその他の施設へ移行した。

1992年のPatient's Charter (患者勲章) の成立とともに、社会的な会計責任を促進するための業績データに利用する方向 (ヘルスケアの待ち時間等) へと、その主張が向くに到った。現在、イギリスで用いられている業績評価法は、第2図に示す通りである⁴⁾。

第2図 質と業績の監視システム



第2図はイギリスの公共部門の時代に適応した計画が示され、そこでは質と業績改善すなわち、明確な国家基準の設定、信頼できる地域社会への発信、新しい監視制度と業績評価が、中心的な項目となっている⁵⁾。

- ・ 基準設定—イギリスの優良な医療制度 (The National Institute for Clinical Excellence…(NICE) は、指導と監査を通じて、医療と費用—有効性を高め、最善の方法を提言する。
- ・ 基準の発信—医療の質と業績という問題は、国家の基準と指導が、専門職の自己規制と生涯教育によって、確かになる新しい制度のもとで高められることになる。
- ・ 基準の監視—1999年に発足した業績評価の枠組みは、国民健康保険制度の6つの活動と成果の側面を取り上げている。

- (1)健康の改善 (2)利用の公正性 (3)有効性 (4)効率性 (5)患者／ケア経験
(6)健康上の成果

注

- (1) J. Barfield et al., *Cost Accounting :Traditions and Innovations*
(New York: West Publishing Company 1991) p.646.
(2) D. Maddox, *Budgeting for Not-for-Profit Organizations* (John Wiley & Sons,
Inc. 1999) pp.217-218.
(3) R. Mannion, M. Goddard and P.C. Smith, On the Limitations Pitfalls of
Performance Measurement System in Health Care, in *Quality in Health Care
Strategic issues in health care management*, edited by H. T. O, Davies M.
Tavakoli and M. Malek (Ashgate 2001) p. 159.
(4) Ibit., p. 160.
(5) Ibit., pp. 159-160.

「環境投資に関する諸論と環境会計」

高瀬 智章

これまでに諸研究者・機関が提示してきた環境会計技法および概念は、多様性に富んでいる。この点に関して、特に情報の比較可能性を重視する観点から、環境会計技法を統一すべきであるという考え方は根強い。また、実務における環境会計実施における指針が必要であるという観点からも、環境会計技法を統一化すべきであるという考え方が強く支持されており、関連諸機関等が統一的な環境会計技法の提唱を試みている。

しかし筆者は、環境会計が有する多様性に着目し、この点を無視した環境会計技法の提唱・実施は適切ではないと考えている。すなわち、環境会計技法の統一化は、情報有用性を保持するとは限らないという考え方である。特に、企業の環境問題解決に関する取り組み（以下、環境保全活動と称する）の多様性、企業の規模の多様性、企業の経営活動の多様性等といった諸側面を考慮した場合、統一的な技法で環境関連情報を情報化することには相当な困難が伴うと考えるからである。

上記の点から筆者は、環境会計を管理会計のような企業ごとの情報有用性を重視した、多様性を包含した技法として位置づけることが重要だと考えている。そして、