

部門別損益管理システム

取扱説明書



東日本税理士法人

はじめに

部門別損益管理システムの御使用にあたって

近年の人口高齢化の進展、慢性疾患の増大等による疾病構造の変化、医学・医術の高度化、国民の健康に対する意識の高まりやニーズの多様化、医療サービスの質の向上、経営近代化の要請、更には医療保険制度の大改革など医療をめぐる環境は急激に変化しています。その影響か病院の数もピーク時に比べれば徐々に減少しておりこの業界も淘汰の時代に入ったといえましょう。このような時代では、医療法人全体の収益だけで経営判断をすることでは、今病院に何が起きているのか把握しづらく、どんぶり勘定的と言っても過言ではありません。

そのために、病院の細部までの損益を把握することが必要となるのですが、代表的なものとして二種類の方法があります。まず、診療科別に損益を把握する方法があります。この方法は、正確に損益を出そうとすると莫大な作業が必要となり、簡便的に損益を出そうとすると（以前当事務所で簡便な診療科別損益管理システムを作成したのですがあまり反響のよいものとはいえませんでした）正しい損益とは言い難いものが出てしまうため、上級者向けの方法といえるでしょう。次に、部門別に損益を把握する方法があります。この方法は、ある程度病院側で部門別に費用等を把握しておけば比較的簡便に作業ができ、かつ、出てきたデータも信用のおけるものであるため、まずはこの方法から入っていくことがお勧めです。

この部門別損益管理システムは、以前当事務所で簡便的な診療科別損益管理システムを作成した反省をふまえ、部門ごとの収益率を把握し、今後の病院経営者の意志決定に役立つために、出来る限り合理的な方法に基づき作成したものです。この方法は、各医療法人の特色ごとに独自の方法を構築していくことが望ましいため、参考までにFDを添付しておきますが、それをそのまま使うのではなく各自でオリジナルのものを作成することをお勧めいたします。

目 次

・ はじめに	
1 . 部門別損益計算とは	1
2 . 部門別損益計算を行う前に	2
3 . 部門別損益計算の作成	4
4 . まとめ	18

(付 録)

添付ソフト『部門別原価計算』ご使用方法

1 . 部門別損益計算とは

〔 1 〕 趣旨

病院の経営分析を行う上で従来から使用されるのが貸借対照表と損益計算書になります。そこから経営方針を考えると大まかな方針まではたてられますが、具体的などころまでは浮かび上がりません。例えば「人件費が多いのでこれを削らなければならない。しかし、どこを削ったらよいのか？」といった具合です。これは、これらが病院すべての結果を凝縮した集合体のため、個々の対応関係が見えてこないために出てくることなのです。

そこで原価というものに注目することになります。原価とは、売上を上げるためにその売上に対し投下された費用のことを言いますが、この原価を明確にすることにより、個々の対応関係が浮かび上がってくるのです。そして、この原価を算出する方法が原価計算であります。

ここでは、そのうち部門別の原価に着目した部門別原価計算について述べていくこととなります。

〔 2 〕 部門別損益計算の内容

部門別損益計算とは病院の各部署を様々な部門に分け、最終的に外来部門と入院部門の損益を把握するものです。その際に外来部門は診療科別に、入院部門は各病棟別に分けるのですが、外来を診療科別に分ける作業は思いのほか手間のかかる作業となりますので、ここでは外来は一括りに外来部門として診療科別には分けないようにしておきます。ただ、この損益計算になれましたら各自で診療科別に分けてみてください。

外来部門と入院部門は、病院の中で収入のある部門（以下「主要部門」とよんでいきます）ですが、この収入を得るために病院には他にもこの部門を直接又は間接にサポートしている部門があります。これらの部門は、その部門自身では収入が無く、費用しか発生しないために、必ず赤字になってしまいます。そのために、この部門の費用を主要部門に振り分ける（以下「配賦」とよんでいきます）作業が必要となります。（以下直接にサポートしている部門を「補助部門」、間接にサポートしている部門を「管理部門」とよんでいきます）

なお、これまでの具体的なイメージ図としては次のようになります。

	主要部門			補助部門 課	管理部門 課
	外来	入院 2F	3F		
収益	×××	×××	×××		
費用	×××	×××	×××	×××	×××
配賦	×××	×××	×××	←	←
配賦	×××	×××	×××	←	
医業利益	×××	×××	×××		

2 . 部門別損益計算を行う前に

[1] 病院内部の意志決定

病院を取り巻く環境が急激に変化する中で、貸借対照表や損益計算書からだけでは病院全体の状況しか把握できないため、このような損益計算が必要だと考えている病院関係者の方々は少なくないと思います。しかし、実際実行に移している病院は少ないのが実情です。これは、経営者サイドでは確定申告などのように毎年作成することが義務づけられていないため、作成のためのコストなどを考え二の足を踏み、現場サイドでは多くの通常業務を抱えているために経営者サイドへ提言できないなどの原因が考えられます。

そこで、病院のトップが部門別損益計算を行いたいといった強い意思表示をすることで病院内部全体の意思を統一することがまずこの作業の始まりといえます。

[2] 調査グループの編成

病院全体の意思統一が出来たならば次に行うことは調査グループの編成です。この作業は、病院のあらゆる部署が調査の対象となるために仮に事務長や経理課などが1人若しくは1部署で行うとなると通常業務がおろそかになるとともに他の部署の意識が希薄となり協力体制もとりにくくなります。そこで、医事課、経理課、用度課（いわゆる診療材料などを各部署に割り振る業務を行う課）、人事課（なければ給与担当者）からそれぞれ担当者を選出して調査グループを編成し、事務長や事務部長など病院全体に顔が利く方がそのグループを全面的にバックアップするといったことが必要となります。場合によっては、顧問の会計事務所にも協力を仰ぐことも出てくるかと思えます。

そして、調査グループが編成されたら早速会合を開き一番始めに最終的にどのようなものを作るかを決定し、つまり何をもってゴールとするかを決めておくことが重要です。ゴールが見えないと調査が必要以上に長引きグループのモチベーションの低下を招く可能性が出てくるからです。

なお、様々な部署から人材を集結し、その方々が通常業務を抱えていることから慣れるまでこの作業は毎年一回その病院が比較的忙しくない時期にまとめて一年分行うことをお勧めします。そのため、以下の説明では年一回の作成を前提として話を進めていくこととなります。

〔 3 〕 部門の設定

原価計算を行うという経営者の意志が明確になり、調査グループが編成されたら次に行うのが部門設定です。

まず大きな部門としては「主要部門」「補助部門」「管理部門」があります。

（ 1 ） 主要部門

主要部門には収益の発生する部門を設定します。ここでは、外来部門、入院部門、独立部門に分けるようにしましょう。

本来ならば外来部門は各診療科に分けるべきですが、作業が煩雑化してしまいますので、外来部門で一単位としておきます。入院部門は各病棟別に分けますが、ここの分け方は各病院ごとに例えば内科系病棟、外科系病棟などと診療科系統別や単純に A 棟 2F、B 棟 3F などとフロア別など様々あります。独立部門は老健施設や訪問看護ステーションが本支店会計で明確に区分されていないときはこれらが入りますし、外来のうちある程度他と明確になるもの、例えば、人間ドック、健康診断などもこの部門で独立させてもよいでしょう。

（ 2 ） 補助部門

補助部門には、主要部門を直接に検査、手術などでサポートする部門を設定します。この部門も各病院の特徴に沿って設定すべきですが、麻酔科、手術室、放射線科、検査室、内視鏡室、リハビリテーション、栄養科、薬剤部といった部門が主に設定されるものになります。場合によっては、本来主要部門に属すべきものでも、収益がほとんど発生せず実質他の部門のサポートを行っている部署があれば、これも補助部門に入れる必要が出てきます。

（ 3 ） 管理部門

管理部門には、主要部門を間接的にサポートする部門を設定します。例として、医事課、用度課（資材課）、施設課（営繕課）、事務その他といった分け方があります。事務その他とは、上記の課以外の事務部（経理課、総務課、人事課など）や、本部（理事長室、院長室、婦長室など）などつまりは事務系のその他の部分が該当します。

以上のイメージ図としては以下ようになります。

主要部門						
外来部門	入院部門				独立部門	
	×病棟	×病棟	病棟	病棟	人間ドック	健康診断
補助部門						
麻酔科	手術室	放射線科	検査室	内視鏡室	栄養科	薬剤部
管理部門						
医事課	用度課	施設課	事務その他			

3 . 部門別損益計算の作成

作成の順序としては、収益の計上 費用の計上 部門の配賦という三段階になります。

〔 1 〕 収益の計上

設定した部門に収益を計上していきます。各病院で様々な勘定科目を使用していることだと思いますが、ここでは病院会計準則を基にして医業収益は、診療収益、室料差額、自賠労災請求額、保険予防活動収益、医療活動収益、その他医業収益の6種類に分けて計上して、医業外収益は、受取利息配当金、補助金収入、雑収入その他収益の3種類にわけて計上していきます。

(1) 診療収益

外来・入院から生じた収益をまとめてここに集計します。病院会計準則でいうところの入院料収益、入院診療収益、外来診療収益の金額の合計額をここにまとめて計上します。保険請求額と患者請求額に分けて経理をしている病院は、そのうち下記に該当するもの以外はすべてここにまとめて計上します。

原則として、各部門に直接賦課（以下「直課」といいます）しますが、入院に係る収益がどの病棟から発生しているか管理できない場合は各病棟の患者数を利用して入院収益を按分する方法もあります。

まず、入院収益が診療科別に把握できる場合について説明します。この場合は、各病棟別に患者数を把握する際にどの診療科に掛かった患者かまで把握しておきます。そして、各診療科別の入院収益を入院患者数の割合で各病棟に配賦します（図1）。

（図1）

	診療科別収益	A-1棟	A-2棟	B棟
内科	1,000円	10人	6人	4人
患者数割合		50%	30%	20%
配賦		500円	300円	200円

次に、診療科別に収益や患者数を把握できない場合は本来の金額とはかけ離れてしまうかもしれませんが、単純に患者数割合だけで配賦する方法もあります（図2）。

（図2）

	入院収益	A-1棟	A-2棟	B棟
入院(合計)	50,000円	100人	60人	40人
患者数割合		50%	30%	20%
配賦		25,000円	15,000円	10,000円

(2) 室料差額

個室などの特別室の差額徴収額はここで集計します。これも原則としては各病棟別に集計して正しい金額を計上すべきですが、把握できない場合は各病棟の診療収益の割合で按分したり(図3)、特別室の病床数の割合で按分する方法もあります(図4)。

(図3・診療収益での配賦)

	室料差額	A-1棟	A-2棟	B棟
診療収益	3,000円	500円	300円	200円
割合		50%	30%	20%
配賦		1,500円	900円	600円

(図4・特別室の病床数での配賦)

	室料差額	A-1棟	A-2棟	B棟
病床数	3,000円	2床	3床	5床
割合		20%	30%	50%
配賦		600円	900円	1,500円

(3) 自賠労災請求額

自賠責保険や労災への請求額はここに計上します。これも原則として各患者別に集計して各部門に直課しますが、把握しきれない場合は各部門の診療収益の割合で按分する方法もあります(図3を参考にしてください)。

この請求額が診療収益にまとめて管理されている場合は、各患者別に集計してどの部門から生じた請求かすぐわかる場合を除き、あえてここに金額を計上する必要はありません。

(4) 保険予防活動収益

各種の健康診断、予防接種など集団保険予防活動にかかわる収益をここに計上します。部門設定でこれらに関する部門を設定しておけばこの収益は全額その部門に直課できますので部門設定しておくことをおすすめします。

(5) 医療相談収益

人間ドック、妊産婦保健指導等個別的保険予防活動にかかわる収益をここに計上します。これも、(4)と同様に関連した部門に直課します。ちなみに、(4)と項目を一つにしてもかまいません。

(6) その他医業収益

文書料など前記の科目に属さない医業収益をここに計上します。収益の種類別に発生先の部門が特定できるもの、入院部門で発生したがどの病棟で発生したか特定できないもの、全くどの部門で発生したか特定できないものに分けて特定できないものに関しては診療収益の割合で按分します(図5)。

(図5・その他医業収益の配賦)

	その他医業収益	外来	A-1棟	A-2棟	B棟
特定不可(全て)	100円				
診療収益	└─┬─▶	100円	50円	30円	20円
割合		50%	25%	15%	10%
配賦		50円	25円	15円	10円
特定不可(入院)	60円				
診療収益(入院収益)	└─┬─▶		50円	30円	20円
割合			50%	30%	20%
配賦			30円	18円	12円
特定可能	40円(直課)	18円	12円	7円	3円
合計		68円	67円	40円	25円

(7) 調整増減

社会保険診療報酬支払基金などの診査機関による診査減額をここに計上します。支払通知書などから各部門の調整増減を特定するのは困難ですので、診療収益の割合で按分する方法が妥当な処理といえるでしょう(図3を参考にしてください)。

(8) 受取利息配当金

預貯金の利息、出資金に対する配当金をここに計上します。これは特定の部門に発生する収益ではありませんので、医業収益の割合で按分します(図6)。

(図6・受取利息配当金の配賦)

	受取利息配当金	外来	A-1病棟	A-2病棟	B棟	その他部門
医業収益	200円	2,000円	1,000円	1,500円	300円	200円
割合	└─┬─▶	40%	20%	30%	6%	4%
配賦		80円	40円	60円	12円	8円

(9) 補助金収入

国等から交付された補助金などをここに計上します。補助金は、その内容ごとに分けて特定の部門のために交付されたものはその部門に直課し、特定されないものは医業収益の割合で按分します(図7)。

(図7・補助金収入の按分等)

	補助金収入	外来	A-1棟	A-2棟	B棟	その他部門
特定不可	100円					
医業収益	└─┬─▶	2,000円	1,000円	1,500円	300円	200円
割合		40%	20%	30%	6%	4%
配賦		40円	20円	30円	6円	4円
病棟に対する交付	60円					
医業収益	└─┬─▶		1,000円	1,500円	300円	200円
割合			33%	50%	10%	7%
配賦			20円	30円	6円	4円
特定可能(直課)	40円					40円
合計		40円	40円	60円	12円	48円

(10) 雑収入その他収益

医業外収益のうち(8)(9)に属さないものをここに計上します。これも補助金収入と同様に、その内容ごとに分けて特定の部門から生じた収益はその部門に直課し、特定されないものは各部門の医業収益の割合で按分します(図7を参考にしてください)。

以上の作業が終了しましたら、最後に医業収益と医業外収益の合計額が試算表の金額と一致しているかどうか確認してください。一致してなければ、大幅に違う場合はその原因を発見して、わずかな違いはその他の医業収益や雑収入入その他収益の金額を増減させて一致させてください。

〔2〕費用の計上

ここでは、医業費用を材料費、給与費、減価償却費、経費の4つに分けて、医業外費用を支払利息、貸倒損失、雑損失その他費用の3つに分けて計上していきます。

(1) 材料費

薬品費

薬品費については、用度課などでしっかりとした払出管理が行われていれば、各部門への薬品払出額の割合で各部門へ配賦してください(図1)。薬品費と薬品払出額は、おそらく期間のずれなどのため一致しないためにこのような配賦方法が必要となるのです。

しかし、払出管理が出来てない病院では上記の方法は困難なため、薬品原価を利用して配賦することになります。それは、診療収益の中に薬品収益がありますが、そのうち薬価差益分を除いた金額が純粋な薬品原価となりますので、この薬品原価を利用して配賦する方法です。なお、薬品収益が病棟別でなく診療科別に管理されている場合は、入院患者延べ数を利用して各病棟に配賦し(図2-1)、それから各部門に配賦してください(図2-2)。ただ、この方法は、包括診療報酬による算定を行っている部門では薬品費が算出できなくなりますのでなるべく、払出管理を行うようにして次回以降は薬品払出額による配賦を行うようにしてください。

最後に上記の二つの方法では出来ない場合は、あまりおすすめできませんが形式的に全額薬剤部に計上する方法もあります(図3)。

(図1・薬品払出額を病院で管理している場合)

	薬品費	主要部門			補助部門		管理部門
		外来	A-1病棟	A-2病棟	科	×科	科
薬品払出額	2,000円	500円	200円	100円	150円	50円	0円
割合		50%	20%	10%	15%	5%	0%
配賦		1,000円	400円	200円	300円	100円	0円

(図2-1・薬品収益と薬価差益を利用した按分)

	入院			入院患者延数(配賦基準)		薬品原価配賦	
	薬品収益	薬価差益	薬品原価	A-1病棟	A-2病棟	A-1病棟	A-2病棟
××科	100円	20円	80円	80人(80%)	20人(20%)	64円	16円
××科	150円	50円	100円	40人(40%)	60人(60%)	40円	60円
合計	250円	70円	180円	120人	80人	104円	76円

図2-2へ

(図2-2・薬品収益と薬価差益を利用した按分)

	薬品費	外来	入院	
			A-1病棟	A-2病棟
薬品原価	2,000円	120円	104円	76円
割合		40%	35%	25%
配賦		800円	700円	500円

(図3・薬剤部へ全額直課)

	薬品費	外来	入院		補助部門		管理部門
			A-1病棟	A-2病棟	×科	薬剤部	科
直課	2,000円					2,000円	

診療材料費

診療材料費については、これも用度課などでの払出管理が行われていれば、各部門への診療材料払出額の割合で各部門へ配賦してください(図1を参考にしてください)。

しかし、払出管理が出来てない病院は面倒でも請求書からどの部門で使用したものか調査をして各部門へ直課してください。おそらく、その際どの部門か特定できないものがでてきますので、その金額の合計額は便宜上用度課へ合計してください。

給食材料費

給食材料費については、全額栄養科へ計上してください(図4)。

(図4・給食材料費の直課)

	給食材料費	外来	入院		補助部門		管理部門
			A-1病棟	A-2病棟	×科	栄養科	科
直課	1,000円					2,000円	

医療消耗備品費

医療消耗備品費については、診療材料費と同様に用度課などでの払出管理が行われていれば、各部門へ医療消耗備品払出額の割合で各部門へ配賦し(図1を参考にしてください)できてなければ請求書などから集計し各部門に直課してください(これも不明分は、用度課へ直課してください)。

期首・期末棚卸

期首・期末棚卸額は、1年間を集計単位で原価計算を行うと出てくる金額です。これも、棚卸しの管理が同様に行われていれば各部門に直課すべきものです。

しかし、管理上の都合で直課するのが不可能の場合は各材料費の種類ごとに各部門に配賦して（図5）その合計額を計上してください。

（図5・棚卸し額の配賦 - 薬品）

	棚卸額	主要部門			補助部門		管理部門
		外来	A-1病棟	A-2病棟	×科	科	科
薬品費		1,000円	400円	200円	300円	100円	0円
割合		50%	20%	10%	15%	5%	0%
期首棚卸(配賦)	200円 →	100円	40円	20円	30円	10円	0円
期末棚卸(配賦)	100円 →	50円	20円	10円	15円	5円	0円

（2）給与費

給与費は各職員の勤務時間（直接作業時間ですので休憩時間等は除いて下さい）を使用して各部門に配賦します（図1）。そのため勤務時間を調査しなければなりません。その調査方法としましては原則として院長命令等で各職員に1週間の勤務状況を自己申告させてください。ただし、各部署のトップが勤務状況を把握している場合は、その部署は自己申告させずにトップに職員の勤務状況をまとめてもらってください。

なお、一般に旅費交通費勘定に計上される通勤費や、経費のうち特定の個人のために使われた費用（例えば、寮費の病院負担額など）や、1年間を集計期間とする場合は賞与も、各職員の給与に含めてください。

（図1・勤務時間による給与費の配賦）

	給与	外来	A-1棟	A-2棟	手術室	手待時間
Dr.	12,000千円	20h	4h	10h	6h	5h
割合		50%	10%	25%	15%	計上せず
配賦	→	6,000千円	1,200千円	3,000千円	1,800千円	0円

医師給与

医師の勤務は、非常勤以外はほとんど複数の部門にわたっているため勤務時間調査は必須となります。医師によっては、外来・入院だけでなく人間ドックの担当医師であったり、検査室などの検査を担当していたり、又は手術を担当していたりしています。その際は、人間ドックの勤務時間は保健予防活動部門へ、検査の勤務時間はその種類ごとに該当する各補助部門へ、手術時間は手術室へそれぞれ配賦してください。

非常勤医師は、ほとんどが1つの部門のみ担当している場合が多いのでその場合は勤務時間調査はあえて行う必要はありません。その部門に直課して下さい。

看護婦給与

看護婦は、検査と病棟など複数の部署を掛け持ちで働いている看護婦の給与に対しては勤務時間調査を行い各部署に配賦する必要があります。その他所属している部署でのみ働いている看護婦の給与はその部門へ直課して下さい。

なお、婦長など事務系の仕事を兼務している看護婦はその時間を事務その他に振り分けその給与を配賦してください。

医療技術員給与

医療技術員は、多くは補助部門に所属しておりその仕事もそのうち1つの部門でのみ行うため、ほとんどがその部門へ直課することになります。それでも、2つ以上の部門の仕事をしている場合はやはり勤務時間調査を行いその時間でその給与を配賦してください。

役員報酬

役員報酬は、原則的に事務その他へ計上することになります。しかし、役員が事務職以外の仕事を兼務している場合（例えば、理事長が医師のため実際に診療を行っているなど）は、これも勤務時間調査を行いその時間でその給与を配賦してください。

事務員給与

事務員給与は、原則として所属の部署に直課してください。しかし、クラークなどのように直接外来患者や入院患者に対して業務を行っている事務員は、勤務時間調査を行い主要部門や補助部門に給与を配賦してください。

労務員給与

労務員は、様々な職種であるためその内容で各部門に直課してください。そして、営繕課と外来患者の送迎運転手など複数の仕事を兼務している職員は、これも勤務時間調査を行い各部門に配賦してください。

法定福利費

法定福利費は、本来ならば各職員の病院負担額を個別に調べて、その金額を上記の～に加えるべきものです。しかし、その作業は膨大な作業となるためここでは簡易的に～の金額を合計して、その金額を使用して各部門に配賦することにします（図2）。

(図2・法定福利費の各部門への配賦)

	法定福利費	主要部門			補助部門		管理部門
		外来	A-1棟	A-2棟	課	×課	課
給与費計	300千円	200千円	100千円	100千円	40千円	20千円	40千円
割合		40%	20%	20%	8%	4%	8%
配賦	↳	120千円	60千円	60千円	24千円	12千円	24千円

退職金（退職年金含む）

退職金は、退職者が過去どの部署に所属していたのかを調べてその部署に配賦するのが原則です。しかし、定年で辞めた職員などはその年数から詳細に調べるのは困難です。そこで、主な所属部署だけを調べてその年数で配賦します（図3）。

(図3・退職金の各部門への配賦)

医師A

勤務年数	主な部署	勤務年数	主な部署	主な部署	年数合計
1年目	外来	6年目	A-2棟	外来	5年
2年目	外来	7年目	A-1棟	A-1棟	3年
3年目	外来	8年目	A-1棟	A-2棟	2年
4年目	外来	9年目	A-1棟		
5年目	A-2棟	10年目	外来		

	退職金	主要部門			補助部門		管理部門
		外来	A-1棟	A-2棟	課	×課	課
勤務年数	300万円	5年	3年	2年	0年	0年	0年
割合		50%	30%	20%	0%	0%	0%
配賦	↳	150万円	90万円	60万円	0円	0円	0円

(3) 減価償却費

減価償却費は、原則としてそれが生じる資産をどの部門で使用しているか調査してその減価償却費を各部門に直課してください。

しかし、部門ごとに共有して使っている資産は配賦する必要があります。その配賦方法ですが、面積比と患者比と職員比を使用したものとなります。

面積比による配賦

面積比の求め方から述べていきます。面積は建物の延べ床面積を基準としてそのうち各部門でのみ使用している面積を専有面積として計上します。例えば、外来の診察室は外来へ、麻酔室は麻酔科へなどです。なお、複数の部門で使用している部分の面積はおおよその使用割合がわかれば、概算で按分して各部門に直課しても構いません（図1）。

(図 1 ・複数の部門で使用している部分の面積の配賦方法)

(例 1)

A 診察室 22.8 m² 月～金曜日 外来 土曜日 健康診断 で使用

(面積の按分)

外来部門 $22.8 \text{ m}^2 \times 5 / 6 = 19 \text{ m}^2$

保険予防活動部門 $22.8 \text{ m}^2 \times 1 / 6 = 3.8 \text{ m}^2$ 集計して各部門に直課

(例 2)

事務室 42 m² 総務課 5 人、経理課 2 人、用度課 1 人、施設課 2 人で使用

(面積の按分)

事務その他部門 $42 \text{ m}^2 \times (5 \text{ 人} + 2 \text{ 人}) / 10 \text{ 人} = 29.4 \text{ m}^2$

用度課 $42 \text{ m}^2 \times 1 \text{ 人} / 10 \text{ 人} = 4.2 \text{ m}^2$

施設課 $42 \text{ m}^2 \times 2 \text{ 人} / 10 \text{ 人} = 8.4 \text{ m}^2$ 集計して各部門に直課

これらは、一例ですのでそれぞれ実情に合わせて按分してください。

上記のようにどの部門で使用しているか分かるものは直課できますが、使用部門が特定できないものや廊下や階段のようにすべての部門で共有に使用しているものはその面積を一つにまとめ各部門に直課させた面積の比で配賦してください (図 2)

(図 2 ・部門不明、共有使用の面積の配賦)

	共有面積	主要部門			補助部門		管理部門
		外来	A-1棟	A-2棟	課	×課	課
面積	300m ²	100m ²	150m ²	150m ²	50m ²	20m ²	30m ²
割合		20%	30%	30%	10%	4%	6%
配賦		60m ²	90m ²	90m ²	30m ²	12m ²	18m ²

このようにして各部門の面積が求められましたら、その面積比を使用して減価償却費を配賦していきます。面積比で配賦するのは主に建物、建物附属設備、構築物のうち特定の部門で使用していないものの減価償却費になります (図 3)

(図 3 ・面積比を使った減価償却費の配賦)

	減価償却費	主要部門			補助部門		管理部門
		外来	A-1棟	A-2棟	課	×課	課
面積	2,000円	160m ²	240m ²	240m ²	80m ²	32m ²	48m ²
割合		20%	30%	30%	10%	4%	6%
配賦		400円	600円	600円	200円	80円	120円

患者比による配賦

まず、患者比の作成方法から説明します。患者数を各部門ごとに集計していくわけですが、述べ患者数を使用して集計してください。そのため、外来で1人の患者が10回掛かりましたら10人、病棟で1人の患者が15日入院したら15人と数えてください。そして、患者数を集計します。それから、そのまま患者比を算出、患者数のうち入院患者数のみ倍数をかけてその調整した患者数から患者比（以下「調整患者比」）を算出（倍数は外来患者と入院患者に係る業務量の比から算出していきます。ここでは「3」で計上していきますが各病院の特色からそれぞれ違う倍数を使うべきです）、患者数のうち入院患者のみで患者比（以下「入院患者比」）を算出と3種類の患者比を計上してください（図4）。

（図4・患者比の算出）

	外来	A-1棟	A-2棟	倍数
患者数	250人	100人	150人	
患者比	50%	20%	30%	
調整患者数	250人	300人	450人	3
調整患者比	25%	30%	45%	
入院患者数		100人	150人	
入院患者比		40%	60%	

そうしましたら、医療機械、車両運搬具、器具備品のうち患者に対して使用するものの減価償却費を患者比で配賦することになります。その中でも、どの患者でもほぼ均等に使うものは患者比、どの患者も使用するが入院患者で使用する方が多いものは調整患者比、ほぼ入院患者でしか使用しないものは入院患者比で配賦します（図5）。

（図5・減価償却費の配賦）

	減価償却費	外来	A-1棟	A-2棟
患者比	1,000円	50%	20%	30%
配賦	↳	500円	200円	300円
調整患者比	500円	25%	30%	45%
配賦	↳	125円	150円	225円
入院患者比	200円	0%	40%	60%
配賦	↳	0円	80円	120円

職員比による配賦

これもまず職員比の計上方法からいしましょう。部門別に常勤職員は1人、非常勤職員は0.5人として数えていきます。複数の部門にまたがって所属している職員は、主に働いている部門に計上、又はそれらの部門で均等に働いている場合は均等に割って（2つの部門0.5人、0.5人で計上）計上してください（図6）。

(図6・職員比の計上)

	主要部門			補助部門		管理部門
	外来	A-1棟	A-2棟	×科	科	課
常勤職員	5人	3人	2人	4人	2人	4人
非常勤職員	16人	2人	4人	2人	6人	10人
0.5人換算	8人	1人	2人	1人	3人	5人
合計	13人	4人	4人	5人	5人	9人
職員比	32.5%	10.0%	10.0%	12.5%	12.5%	22.5%

そうしましたら、医療機械、車両運搬具、器具備品のうち職員で使用するものの減価償却費を職員比で配賦します(図7)。

(図7・職員比による減価償却費の配賦)

	減価償却費	主要部門			補助部門		管理部門
		外来	A-1棟	A-2棟	×科	科	課
職員比	1,000円	32.5%	10.0%	10.0%	12.5%	12.5%	22.5%
配賦	→	325円	100円	100円	125円	125円	225円

最後に、無形固定資産と繰延資産の償却費についても直課できないものはと同様に
して各部門に配賦してください。

(4) 経費

経費は、様々な費用がありますが基本的には各部門へ直課してください。しかし、各部門で共通に発生してしまうものに限りその内容から様々な比率を使い各部門へ配賦していきます。以下にその配賦方法をまとめます(図1)。

(図1・経費の各費用科目別配賦方法)

費用科目	配賦方法	費用科目	配賦方法
福利厚生費	職員比	租税公課	職員比・患者比・面積比
旅費交通費	職員比	貸倒引当金繰入額	医業収益比
職員被服費	職員比	雑費	患者比
通信費	職員比	委託費	職員比・患者比
消耗品費	職員比・患者比	検査委託	患者比
消耗品器具備品費	職員比・患者比	寝具委託	患者比(入院患者比のみ)
車両費	職員比・患者比	洗濯委託	職員比・患者比(入院患者比のみ)
会議費	職員比	清掃委託	面積比
光熱水費	面積比	保守委託	職員比・患者比
修繕費	職員比・患者比	図書研究研修費	職員比
賃借料	職員比・患者比	本部費	(事務その他へ直課)
保険料	職員比・患者比		
交際費	職員比		
諸会費	職員比		

ただし、図1はあくまで簡便な配賦方法ですので、余裕があれば各病院で各費用ごとの特色から他の配賦方法を考えてください。ちなみに、一例を以下に示します。

(図2)(配賦方法一例)

費用種類	配賦方法
職員被服費	各部門への制服支給数
職員の寮費	各部門の寮を使用している人数
保険料	・資産に掛ける保険 各部門の資産総額
	・医師賠償責任保険 各部門の医師数
業務委託	・給食委託 各部門の食数
	・検査委託 各部門の検査数

経費は、金額の大きい費用と少ない費用の差が激しいので金額の大きい費用を重点的に調査して各部門へ直課するようにしてください。金額の少ない費用については、さらりと調べて、分からないようでしたら単純に配賦してください。そうしないと、ここで作業時間がかかりすぎてしまい挫折することにもなりかねません。

(5) 医業外費用

支払利息

支払利息は、その借入金の借入事由により各部門に直課又は配賦します。

直課する場合は、例えば放射線科で使用する X 線装置を購入するために借入をおこしたときはその借入にかかる支払利息は放射線科に直課します。

配賦する場合は、賞与資金を借り入れた場合は給与費比(各部門の賞与をまとめられたら賞与比) 納税資金を借り入れた場合は収益比、退職金資金を借り入れた場合は退職金比、建築資金を借り入れた場合は面積比(建築する建物の面積比が分かればその建物だけの面積比) 運転資金その他は医業費用比を利用して各部門に配賦してください。

貸倒損失

貸倒損失は、その患者がどの部門にかかっていたのかが分かればその部門に直課してください。分からなければ仕方がないので収益比で各部門に配賦してください。

雑損失

雑損失は、突発的に起こるものですのでその内容ごとに各部門に直課してください。しかし、その費用が部門全体に共通するものでしたら患者比などで配賦してください。

〔 3 〕 部門原価の配賦

以上の作業が終了しましたら補助部門と管理部門の損益を主要部門へ配賦していきます。これは、これらの部門は収益がないが主要部門をサポートして間接的に収益の計上に貢献しているために主要部門にもその費用を負担してもらうということです。その配賦方法は、より詳細に行うために階梯式配賦法により行います。これは、より医業活動に間接的な管理部門から主要部門と補助部門に配賦して、それから補助部門から主要部門に配賦するというものです（表 1）。なお、この配賦方法しだいで最終の部門損益が変わってきますので実情にあったもので配賦してください。

（表 1・階梯式配賦方法イメージ図）

	主要部門		補助部門	管理部門
	外来	A-1棟		
経常損益	4,000円	1,000円	2,000円	1,000円
比率	40%	30%	30%	
配賦	400円	300円	300円	←
配賦後損益	3,600円	700円	2,300円	
比率	50%	50%		
配賦	1,150円	1,150円	←	
配賦後損益	2,450円	450円		

（ 1 ） 管理部門の配賦

まずは、管理部門の配賦から行うことになります。配賦方法は、その部門の業務内容の度合いに応じたものになります。そのため、各病院の特色から配賦方法も変わっていきますが、一例として（表 2）にまとめておきます。

（表 2）（管理部門の配賦方法）

部門	配賦方法
医事課	患者比
用度課	医業費用比
施設課	面積比
事務その他	従業員数比

（ 2 ） 補助部門の配賦

管理部門の配賦が終わりましたら次は補助部門の配賦になります。これらの部門は診療行為の一部を担っているものですので主に実際に行った行為を元に配賦してください。配賦方法の一例を（表 3）にまとめておきます。

(表3・補助部門の配賦方法)

部門	配賦方法
麻酔科	総麻酔時間比
手術室	手術時間比
放射線科	撮影件数比
検体検査	採血比
生理検査	検査件数比
内視鏡室	内視鏡検査件数比
リハビリテーション	取扱件数比
栄養科	食数比
薬剤部	処方件数
その他	患者比

部門の配賦が終わりましたら作業は終了となります。主要部門の損益が出ますのでそれらを参考にして今後の経営判断等に役立ててください。

4 . まとめ

原価計算の必要性から今回は部門別原価計算を紹介しました。しかし、これは原価計算の全くの入り口といえます。部門別原価計算も発展させれば外来は診療科別にさらに分けるべきですし(図1)、それから発展させれば入院も診療科別に分け診療科別原価計算になります(図2)。

しかし、なぜ一番初歩的なものを紹介したかという点、原価計算と言う概念が病院に浸透してないため、いきなり診療科別原価計算からはいるとどうしても正確性を欠き現実とはかけ離れたものができあがってしまうのです。そのため、まずこの部門別原価計算を年1回おこない、慣れましたらこの説明書とはちがった形で各病院の特色にあったものをつくってください。そして、この原価計算の概念が浸透しましたら診療科別原価計算へ発展させてください。このシステムが、その礎になれば幸いです。

(図1・外来診療課別)

	外来			入院		補助部門 ×××	管理部門 ×××
	内科	外科	循環器科	A-1棟	A-2棟		
医業収益	111,111	222,222	333,333	444,444	555,555		

新たに、外来を診療科別に収益、費用を計上していきます。

(図2・診療科別原価計算)

	外来			入院			補助部門 ×××	管理部門 ×××
	内科	外科	循環器科	内科	外科	循環器科		
医業収益	111,111	222,222	333,333	333,333	333,333	333,333		

入院も、診療科別に収益、費用を計上していきます。

添付ソフト『部門別原価計算』ご使用方法

〔ご使用前に〕

このソフトはマイクロソフトの Excel を使用します。

このソフトのファイルを F D にて添付しますが、データ量が多いためおそらくそのまま F D でご使用されますと、保存ができなくなる等不都合が生じる恐れがあります。そのため、いったん、ファイルをパソコンのドライブや MO などにコピーしてからそちらでご使用くださるようお願いいたします。

なお、基本的に表の中で入力個所は色がペイントされていない個所ですので逆に色のついている個所には、入力はしないでください。

ファイルを開いたら以下の作業をしてください。

〔作業順序〕

(1) シート名 “ 患者数 ”

入院部門の中の病棟名を入力。(例・2 F 病棟、内科系病棟など)

診療科名を入力。(例・内科、外科など)

診療科別に外来・入院(病棟別)に患者数を入力。

(2) シート名 “ 比率 ”

面積比

まず、面積は駐車場等病院の外の面積は含みません。建物内の面積だけを集計してください。

(イ) 面積を各部門が専有するものと複数の部門で共有するものとに分けて集計してください。なお、複数の部門で共有する面積が特定の数部門だけで使用されており、その使用割合が概算でわかる場合はその割合に応じて面積を振り分けて各部門の専有面積に加えてください。

(ロ) 集計が終わりましたら、専有面積は各部門に、共有面積は合計に入力してください。

患者比

外来・入院患者数は“患者数”からデータが連動されますので、保険予防活動のみ入力してください。

調整患者比

1日入院患者が外来患者よりどれくらいの割合で手間がかかるかを調べ、その割合を倍数に入力してください。

職員数比

各部門で勤務している職員を集計してください(非常勤の職員は0.5人として集計してください)。なお、複数の部門に関わって勤務している職員(特に医師)は、後ほどシート名“人件費1”で行う勤務時間調査を参考にして主に勤務している部門にカウントしてください(特に面倒でなければ、勤務時間の割合で0.2人,0.3人,0.5人などと分けて集計しても結構です)。

総麻酔時間比

患者に対して使用した麻酔の時間数をその患者の部門ごとに集計してその時間数を入力してください。

手術時間比

患者に対して費やした手術時間を、その患者の部門ごとに集計してその時間数を入力してください。

撮影件数

患者に対して行った放射線を使用する撮影の件数を、その患者の部門ごとに集計してその件数を入力してください。

採血件数

患者に対して行った採血の件数を、その患者の部門ごとに集計してその件数を入力してください。

検査件数

患者に対して行った検査(生理検査に係るもので心電図、肺機能、脳波、超音波、心音図、MRI-CT、眼底、聴力、医用サーモグラフィー、平衡機能など)の件数を、その患者の部門ごとに集計してその件数を入力してください。

内視鏡検査件数

患者に対して行った内視鏡検査件数を、その患者の部門ごとに集計してその件数を入力してください。

取扱件数

患者に対して行ったりハビリテーションの取扱件数を、その患者の部門ごとに集計して入力してください。

食数

患者に対して配給した食事の数を、その患者の部門ごとに集計してその件数を集計して入力してください。

処方件数

患者に対して薬剤等を処方した件数を、その患者の部門ごとに集計してその件数を集計して入力してください。

(3) シート名 “ 診療収益 ”

診療科別に外来収益と入院収益に分けて入力してください。

(4) シート名 “ 収益振分表 ”

室料差額、自賠労災請求収益、その他医業収益、調整増減について収益を各部門に直課できない場合は以下の表を使用しまして各部門に収益を配賦してください。

室料差額振り分け表

(イ) 差額ベット数が各病棟に固定している場合

特別室等病床数固定の表に各病棟に病床数を入力して、室料差額を入力してください。

(ロ) 差額ベット数が各病棟に固定されていない場合

病棟別不明の表に室料差額を入力してください。各病棟の診療収益比を元に自動的に配賦します。

自賠労災請求収益振り分け表

(イ) 自賠労災請求収益を外来と入院に分けられる場合

入院にかかる金額のみ入力してください。

(ロ) 自賠労災請求収益を外来と入院に分けられない場合

総額を入力してください。

その他医業収益振り分け表

文書料等上記の区分に属さない医業収益をここで各部門に振り分けます。

まず、収益の発生部門が特定されるものは、その部門に入力してください。

そして、収益の発生部門が特定されないものを、入院のみに係る収益と全体かかる収益に分けてそれぞれ入力欄に入力してください。

なお、特定の複数部門で発生した収益は、できるだけそれぞれの部門に分けて直課してください。

調整増減

総額を入力してください。診療収益比で自動的に配賦されます。

受取利息配当金振り分け表

総額を入力してください。医業収益比で自動的に配賦されます。

補助金振り分け表

特定の部門に係るものに対して受け取った補助金はその部門に直課し、それ以外を入院に係るものに対して受け取ったものと部門別に特定できないものに分けてください。(を参照してください)

雑収入その他収益振り分け表

を参照してください。

(5) シート名 “収益総括”

“医業振分表”で振り分けた各収益のうち室料差額、自賠労災請求額、その他の医業収益、調整増減は、都合によりこちらのシートには連動しませんので手入力によりこちらのシートに入力してください。なお、保険予防活動収益と医療相談収益は保健予防活動に直課してください。

(6) シート名 “材料費”

薬品費

(イ) 各部門への薬品払出額が、だいたい分かる場合

薬品払出額を各部門に入力し、薬品費総額を合計欄に入力してください。

(ロ) (イ)はできないが、各部門の薬品収益と薬価差益が分かる場合

(ロ)付表に診療科別に薬品収益と薬価差益を外来、入院に分け入力してください。それから、薬品費総額を(ロ)の合計欄に入力してください。

(ハ) (イ)(ロ)のどちらも無理の場合

全額(ハ)の合計欄に入力してください。全額自動的に薬剤部に直課します。

診療材料費

(イ) 各部門への診療材料の払出額が分かる場合(帳簿上の金額とは一致しなくても結構です)

診療材料払出額を各部門に入力し、診療材料費の総額を合計欄に入力してください。

(ロ) (イ)ができない場合

請求書からだいたいどの部門でどれだけ使用したか集計し、その金額を各部門に入力してください。

(ハ) 帳簿上の金額と(ロ)の金額が不一致の場合

まず、(ロ)の金額を(イ)の診療材料払出額にコピーする。そして、差額を(イ)の合計欄に入力。

給食材料費

全額合計欄に入力してください。

医療消耗備品費

を参照してください。

期首・期末棚卸

(イ) 期首・期末棚卸が個別に把握できない場合

薬品、診療材料、給食材料、医療消耗備品の期首棚卸額と期末棚卸額をそれぞれ種類別に合計欄に入力してください。

(ロ) 期首・期末棚卸を部門別に金額を把握できる場合

金額を各部門に入力してください。

材料費総括

自動的に出来上がりますので試算表の金額が一致するか確認してください。

(7) シート名 “人件費1”

勤務時間調査

各職員の一週間の勤務時間を調査して、その職員がどの部門でどれだけ働いているか調査します(休憩時間は抜いてください)。そして、職員名とその時間数を入力してください。ただし、事務など一週間特定の部門で働いている職員は、調査の対象から除いてください。そして、後ほど給与をその部門に直課するために職員名に部門名を入力し、時間数の欄には該当する部門だけに“1”とだけ入力してください。

退職金に関しては、同様に勤務時間調査ではなく勤務年数調査を行い、各年度の主に働いている部門を集計し年数を入力してください。それが無理な場合は、退職直前の勤務時間調査を行いその時間数を入力してください。なお、これも特定の部門で固定して働いている職員は、その部門にのみ“1”と入力してください。

給与部門配賦

職員名、部門名が連動されていますので、その給与の合計額をそれぞれ入力してください(部門別に集計している場合は、その集計した給与の総額を入力してください)。

(8) シート名 “人件費2”

“人件費1”からほぼ連動されていますが、法定福利費のみ合計額を入力してください。

(9) シート名 “減価償却費”

減価償却費は、その費用の生じる基となる資産に注目していきます。

直課

その資産の使用部門が特定されているものの減価償却費を集計し、その金額を各部門に入力していきます。なお、特定されているが複数の部門で使用されているものは、使用割合を決めその割合でその減価償却費を按分し、各部門に直課してください。

面積比配賦

建物、建物付属設備、構築物のうち使用部門が特定できないものは、その減価償却費合計額を科目別に合計欄に入力してください。面積比により自動的に配賦されます。

患者比配賦

医療機械、車両運搬具、器具備品、無形固定資産、繰延資産（以下医療機械等とよびます）のなかのうち使用部門が特定できないもので患者のために使用されるもの（ に該当するものを除きます）は、その減価償却費合計額を科目別に合計欄に入力してください。

調整患者比配賦

の医療機械等のうち外来患者でも使用するが、入院患者に対して使用する割合が多いものは、その減価償却費合計額を科目別に合計欄に入力してください。

病棟患者比配賦

の医療機械等のうち入院患者に対してのみ使用するものは、その減価償却費合計額を科目別に合計欄に入力してください。

職員数比配賦

医療機械等のうち使用部門が特定できないもので職員のために使用されるものは、その減価償却費合計額を科目別に合計欄に入力してください。

(10) シート名 “経費”

直課

各費用のうち、どの部門に対して使用されたものか特定できるものは、各科目ごとに集計し、その各部門に入力してください。

職員比配賦

各費用のうち、どの部門に対して使用されたものか特定できないものについては、その費用を各部門に一定の比率を使用して配賦していくことになります。

そのうち、職員のため又は職員の業務活動（間接的に患者に関わるもの）を行うことにより生じたものを各科目別に合計額を入力してください。

患者比、調整患者比、入院患者比

患者に対して直接関わったことにより生じた費用はこれらの比率を使用して各部門に配賦します。

(イ) 患者比

どの患者もほぼ一定に生じる費用に関しては、各科目別に集計して合計額を入力してください。

(ロ) 調整患者比

どの患者に対しても生じるが入院患者に対して費用がかかるものに関しては、各科目別に集計して合計額を入力してください。

(ハ) 入院患者比

入院患者に対してのみ生じる費用については、各科目別に集計して合計額を入力してください。

面積比

面積に比例して費用がかかるものについては、各科目別に集計して合計額を入力してください。

医業収益比

貸倒引当金繰入額については、その合計額を入力してください。

課税売上比

租税公課のうち消費税額については、その合計額を入力してください。

以下科目別にどの部分に金額を入力するのかまとめておきます。

科目	直課	配賦				面積比	医業収益比	課税収益比
		職員比	患者比	調整患者比	入院患者比			
福利厚生費								
旅費交通費								
職員被服費								
通信費								
消耗品費								
消耗器具備品費								
車両費								
会議費								
光熱水費								
修繕費								
賃借料								
保険料								
交際費								
諸会費								
租税公課								
地代家賃								
貸倒引当金繰入								
雑費								
委託費								
検査委託費								
寝具委託費								
洗濯委託費								
清掃委託費								
保守委託費								
図書研究研修費								
本部費								

上記の中で租税公課と地代家賃についてふれておきます。

租税公課については、消費税は課税収益比、固定資産税は面積比、自動車税は職員比又は患者比で配賦し、印紙税その他は事務その他へ直課してください。

地代家賃については、病院の建物とその敷地は面積比、駐車場は患者比又は外来へ直課、寮は職員の所属部門に直課又は職員比で配賦してください。

(1 1) シート名 “ 医業外費用 ”

支払利息

支払利息の発生元になる借入金の借り入れ事由に基づいて直課又は配賦します。配賦するものは賞与資金、退職金資金、建築資金、納税資金、運転資金その他に分け合計額を入力してください。

貸倒損失

貸倒れとなった患者の掛かっていた部門が分かればその額を各部門に入力し、分からないものはその合計額を合計欄に入力してください。

雑損失

各部門に直課できるものは、その額をその各部門に入力し、配賦するものは、その合計額を合計欄に入力してください。

(1 2) シート名 “ 費用総括 ”

他のシートで算出された費用金額が、自動的にこのシートに集計されます。

(1 3) シート名 “ 損益計算書 ”

以上の作業が終了しましたら、このシートに損益すべてが連動され、管理部門、補助部門の配賦も自動的に行われますので主要部門の損益がここで確定します。