

# 欧米における病院の管理会計研の動向と課題 —— 経営改革, 管理会計チェンジ, 医療専門スタッフの相互関係を中心として ——

近 藤 隆 史

## 1. イントロダクション

医師は, 医療に関する自らの意思決定, 行動により, 病院の経営に大きな影響を及ぼす. このことは, Freidson (1970) が指摘した医師と患者との関係における「専門家支配 (professional dominance)」の構造と関係が深い. そのため, 医師には, 官僚的コントロールよりも, 専門家同士の価値観に基づくクランコントロール (Ouchi, 1979) などが有効であると考えられてきた.

しかしながら, 今日の病院経営において, このような状況は変化しつつある. 例えば, 医療費高騰の問題を抱えていた米国では, 1983 年にメディケアに診療報酬の定額支払制度がいち早く導入された. 以後, 欧米はもちろん日本を含む先進諸国でも, 医療費抑制を目的とした制度改革が続いている. Scott (2000) は, 米国での調査をもとに, 病院は, 専門家支配の時代はメディケアがはじまった 1965 年までに終焉し, 1980 年代以降には, 本格的な管理的統制の時代に移ったことを指摘した. 特に, 民間病院に効率性の面で大きく遅れをとってきたとされる公立病院では, NPM (New Public Management) として抜本的な経営改革が推進されている. そこでは, 病院は効率性の追求のため様々な管理会計システムの開発や導入など, つまり管理会計チェンジ (Sulaiman, 2005) が図られている. 医師は, タイトな予算制度の中に組み込まれ, 医療の標準化, DRGs, DRGs/PPS, ケースミックス会計を通じて, 医師の医療に関する意思決定・行動のあり方が見直されようとしている.

Preston (1992) はこのような病院を取りまく状況に鑑み, 病院における会計システムの創造とその組織への影響について解明することの必要性を強調した. 欧米を中心に, 病院における管理会計チェンジに関する研究が散見されている.

本稿の目的は, 欧米の会計学術ジャーナルに掲載されている病院の組織内外の環境要因, 管理会計システム, そして組織成果の間の相互関係の解明を試みる実証的研究を取り上げ, それら研究の動向と課題を探ることである<sup>1)</sup>. 次節では, 研究の展開を 3 領域に区分して概観する. 3 節では, 先行研究からの知見を整理し, 4 節では, 近年の管理会計研究の動向に基づきながら課題を示す. 最後に, これまでの議論をとりまとめ, 本稿をしめくくる.

1) 病院の管理会計研究に関する包括的なレビューは, Abernethy et al. (2006) を参照されたい.

## 2. 研究の展開

### 2.1 領域1：病院における管理会計チェンジとその効果

#### 2.1.1 研究の視点

病院に課せられるミッションは、それが公立病院であれば、利益第一主義は成り立たず、医療の質や技術の維持・向上はもちろん、政策的医療の役割も担う必要があり、そのため収益性とは両立しない要素が多い (Anthony & Young, 2003)。しかしながら、病院は、制度的、社会的な要請を受け、その相反する両方の目標の追求が強く求められている。医療制度改革をはじめとする、経営環境の変化に、病院は、管理会計システムおよびマネジメントコントロールの側面からどのように対応しているのか。

民間の企業でさえ、先進的な管理会計システムの導入、つまり管理会計チェンジは必ずしも成功が保証されているわけではない。医療制度を含む外部環境や病院の戦略、組織などの構造的な要因に着目して、それら要因とマネジメントコントロールの中心的役割を果たす管理会計システムとの関係、さらに、それらシステムが組織成果にいかなる影響を及ぼすかの解明を試みるのがこの領域である。

#### 2.1.2 管理会計システム・会計情報の採用

米国では、先にも述べたように、1983年にメディケアの償還方式が変更され、それまでの出来高払いに代わって定額方式が導入された。医業収入の機会が制約されるこのような制度変更は、病院にとって、診療に関わるコストに感心を向けさせる一つの強力なドライビングフォースとなり得るのか。Hill (2000) は、メディケアの償還方式が変更した年を含む1980年から1990年を調査対象期間として、医業収入の償還方式の変更に対する病院について、原価計算システム (CS) の採用の観点から、イベント・ヒストリー分析を用いて明らかにした。CSの採用については、病院のCFOへの質問票から情報収集している。具体的には、CSを採用しているか否か、それに満足しているか否か、採用の時期、どの原価計算の方式<sup>2)</sup>により測定している。

分析の結果、メディケアの償還制度は、1980年代においてCSの適用の促進要因であったことが明らかにされた。収益の機会が制限されるにつれて、病院でのCSの採用の比率も高くなっていた。Hill (2000) では、償還制度の変更に加えて、競争の程度と組織的特徴 (組織のガバナンス、規模、ロケーション、マルチホスピタル) がCSの採用に影響を及ぼしていたことが明らかにされている。

競争と会計情報の関係に着目したKrishnan (2005) は、医療報酬制度と病院の競争に着目して、病院における会計情報の需要は、競争の程度ではなく、競争のタイプと関係があることを示そうと

2) 原価計算の方式として、RCC法 (ratio of costs to charges)、実際原価法、RVU法 (relative value unit)、標準原価法の4タイプが識別されている。なお、医療原価計算の詳細は、荒井 (2007) も参照されたい。

した。一般に、医療費の出来高払い制度は、病院に品質競争を促し、一方で、DRGs など定額払い制度は価格、コスト競争を促すと考えられている。Krishnan は、償還制度の変更に着目し、競争のタイプと程度が、病院での会計情報の必要性にどのように影響するかを検討している。結果としては、特に、出来高払い制度から定額制度への制度の変更は、病院に会計情報の需要とポジティブに関係していた。しかしながら、競争の程度とは無関係であった。

King et al. (2010) は、GP (General Practitioner) が小規模なプライマリ・ケア事業を対象に、組織のコンティンジェンシーの枠組みに基づき、予算実務の採用と利用に影響を及ぼす要因の解明を試みている。データは、Australian Association of Practice Managers に所属するプライマリ・ケア事業マネジャー 144 人からの質問票データに基づいている。

結果は次の通りである。第 1 に、規模がより大きく、分権化された組織構造のプライマリ・ケア事業ほど、公式的な予算実務を採用する傾向にあることが発見された。第 2 に、予算実務を採用している事業では、予算利用の程度が、分権化された組織構造およびコストリーダーシップ戦略とポジティブに関係していること、一方で、環境の不確実性とはネガティブに関係していることも発見された。そして、第 3 に、予算実務の採用と組織パフォーマンス（過去 3 年の間で、収益性、革新性が増したか、事業が成長したか、患者数が増えたかなどで測定）との関係については、コンティンジェンシー要因と予算の利用の適合の程度とポジティブな関係であることも実証されていた。

### 2.1.3 原価計算システムの導入目的

Hill (2000) や Krishnan (2005) では、医療制度の変更およびそれに伴う競争のタイプと程度の変化が、原価計算システム (CS) の採用（会計情報の需要創出）のきっかけの一つとされているが、実際、病院ではどのような目的に CS が利用されているのか。

Pizzini (2006) は、病院における CS の有用性を定量的に調査した。調査の結果、病院の管理者は、病院の全体の業務の中でも特に非医療的業務（キャッシュマネジメントや管理上の効率性）の改善目的に CS を活用する一方で、診療コストのマネジメント目的とは関係なかったことが明らかにしている。

### 2.1.4 業績評価システム / 原価計算システムの設計と組織成果

民間企業では、従業員の自律性 (autonomy) に関する有効性が指摘されている一方で、病院での医師の自律性には管理的側面からネガティブに捉えられることが多い。経営改革を実施する病院の多くは、管理会計チェンジを通じて、医師の自律性による逆機能の克服や組織成果の向上を図ろうとしている。病院が抱えるこのような経営上の課題に、Abernethy & Lilli (2001) は、経営改革を実施する病院での、戦略タイプ、医師の自律性<sup>3)</sup>、そして業績評価システム (PMS) のいかなる関係が

3) Abernethy & Lilli (2001) は、医師の自律性を、インプットとアウトプットに対する意思決定の公式の権限の程度と

組織成果に結びつくかの説明を試みている。

具体的には、オーストラリアの149の大規模公立病院のCEOとMD（medical director）を被験者とし、CEOには病院のサービス革新と組織効果性について、MDには診療ユニットの管理的権限とPMSの利用について質問票からデータを収集し、SEMにより開発した分析モデルの検証がなされている。

発見事実としては、①サービス革新を強調する病院では、診療ユニットの自律性が高かったこと、②診療ユニットの自律性とPMSとの関係は、診療に関する業績指標（CMP）よりも、資源管理に関する業績指標（RMP）との関係の方が強かったこと、③PMSの中でもCMPとRMPの両方を通じて組織成果に結びついていること、④CMPは効果性に関する成果に、RMPは効率性に関する成果にそれぞれ別々に結びついていること、そして、⑤効果性と効率性の成果との間には因果関係は確認されなかったこと、である。このように、Abernethy & Lilli（2001）の調査では、サービス革新を高めようとする診療ユニットの自律性も高くなるが、その自律性は、PMSの診療関連の業績指標との結びつきは弱かったものの、PMSの利用を介して組織成果にポジティブに影響していたことが実証されている。

原価計算システム（CS）と組織成果と関係に着目したのはPizzini（2006）である。Pizzini（2006）は、米国の277病院（非営利病院の割合が高い）の財務担当者への質問票から得たデータを用いて、①CSの設計と財務成果との関係、②コンティンジェンシーの枠組みのもとで、CSの適合性と有用性に対するマネジャーの評価（認知）と財務業績との関係について検討している。CSの設計として注目しているのは、コスト情報の詳細さ、コストビヘイビアの分類、コスト報告の頻度、差異分析の4つの側面である。

結果は次のとおりである。第1に、CSの機能性と財務業績との直接の関係については、詳細なコスト情報を提供できるCSと営業利益とキャッシュフローとの間にポジティブな関係が示された一方で、管理コストとはネガティブに関係していた。第2に、診療上の費用に関しては、CSのどの設計とも有意な関係にはなかった。第3に、有用性と適合性の観点からマネジャーが最も高く評価しているCSは、類似した組織コンテキストの病院と比較した場合に、詳細なコストデータを提供できるCSであり、次いで、コストの適切な分類を備えたCS、そしてデータ提供頻度の高いCSであった。第4に、このような特性を備えたCSを導入している病院は、収益性も高く、多くのキャッシュフローを生み出し、そしてそれらと比例して管理費用も低く抑えられていた。特に、詳細さの低いレベルのCSを備えた病院では、財務業績とネガティブな関係であった。最後に、その他として、データ提供頻度の高いCSは、財務成果との関係が見いだせず、さらに、差異分析を徹底している病院ほど、収益性が大幅に低く、相対的に管理費用も高かった。

いくつかの例外は見られるものの、Pizzini（2006）の結果によると、概ね、より高度なCSほど、

---

して定義している。

マネジャーからの評価も高く、管理上の財務成果ともポジティブに関係していることが明らかとされた。

#### 2.1.5 MCS の構築に関する制度論的アプローチ

管理会計システムの導入や設計には、技術的環境（組織が業務プロセスの効率性と効果性によって便益が得られるような製品・サービスの市場での交換がなされる環境）だけでなく、制度的環境（組織が社会的な支援と合法性を受けいれられるように準拠しなければならない規則の詳細、実践、シンボル、信念、あるいは規範的な要求などによって特徴付けられる環境）からも多分に影響を受けている。制度的環境と組織の反応に着目するのが制度論（DiMaggio & Powell, 1983, 1991）である。

制度論に依拠した医療に関する管理会計の研究では、特に DRGs とケースミックス会計について、その本来の経済合理性の追求の機能だけでなく、政府の権力が医療現場に浸透する過程の浸透や監視実践（surveillance practices）といったクリティカルな側面に焦点が当てられることが多い（Covalesski & Dirsmith, 1986; Covalesski et al., 1993; Doolin, 1999, など）。しかし、本稿では、制度論に依拠しつつも、病院における戦略と管理会計システムのダイナミズムに言及した Abernethy & Chua (1996) を取り上げる。Abernethy らは、オーストラリアの大規模な大学病院を調査対象に、1975 年から 1991 年の定性的調査により管理会計システムを含むマネジメントコントロールの構築過程の解明を試みた。

調査から、Abernethy & Chua (1996) は、次の 4 つの経営改革に関わる変化を観察している。第 1 は、病院の管理職役員の人数、構成メンバー、役割の変更、第 2 は、特に医療に関する意思決定に対して説明責任を持たせるために、医師の医療と管理の責任を一元化したことであり、いわばガバナンスに関連した変化である。第 3 は、予算制約の強化と「医療原価計算システム」の開発プロジェクトを通じたコスト意識の醸成、第 4 は、原価計算システム開発に加え品質保証プログラムなどを通じて誕生した強い資源管理の文化、であった。Abernethy & Chua (1996) では、病院の改革は必ずしも外部の環境に合理的に、計画的に進行したわけではなく、国や州政府、制度への逐次的な対応、CEO の交代、そして、組織内の偶発的な出来事を含み複雑に進展していく様子が詳細に記述されている。ケースから示された管理会計研究への含意は以下のとおりである。

第 1 に、制度環境からの圧力に病院の管理会計システムの形成は大きく左右される一方で、それら全ての圧力に順応しているわけではなく、組織の順応は、戦略的反応（Oliver, 1991）の一つであることを明らかにした。第 2 に、組織のコントロールは、会計を中心にしてシステムティックに機能しているのではなく、会計コントロールの他に、ボードメンバーと組織内部の管理レベルにおけるガバナンスの構造、様々なマネジメント文化の発展が、全体として一貫性をもった「システム」というよりも「パッケージ」として機能していることを発見した。第 3 に、第 2 と関連して、組織の合法性と効率性などのステークホルダーからの要求を満たすためであっても、高度に洗練された会計システムへの投資は必ずしも必要でない事である。つまり、たとえ大雑把な会計数値によるコント



ロールであっても、パッケージの他の要素がステークホルダーの要求を全体的に満たすのであれば、洗練された会計システムにとって代わる事ができるのである。従って、管理会計システムが変更されるか否かは、組織のコントロールパッケージにおける他の要素のその時々状況に依存する。

## 2.2 領域2：医師の専門職的権限とマネジメントコントロールとの緊張関係

### 2.2.1 研究の視点

領域1から、病院は、組織内外の要因に対して、管理会計チェンジが積極的に進められているとも読み取れる。しかし、管理会計システム（とその情報）による医療費の抑制へのインパクトは決して大きくないようである。Abernethy & Lilli (2001) でも、診療関連の業績指標と医師の自律性との関連性は、資源関連のそれとの関連性に比べると大きく下回っていた。会計システムの医療現場での有効性を制限する要因は何か。この問を検討する際、病院特有の組織構造について言及する必要がある。

病院の組織構造は、官僚制として古くから知られている (Goss, 1961, 1963; Mintzberg, 1979; Scott, 1993; Smith, 1955, など)。官僚制の特徴として、組織階層の中での公式的管理的権限があげられる。しかし、病院は、管理的権限だけではなく、医師をはじめとする専門職スタッフの専門職的権限も存在する。そのため、病院組織には、管理的権限と専門職的権限の二重の権限 (Goss, 1963; Smith, 1955) が生じやすいとされている。

社会学や組織論の分野では、二重の権限から生じるコンフリクトやその調整について着目されてきた (Goss, 1961, 1963; Mintzberg, 1979; Scott, 1993, など)。本稿では、病院を対象とする管理会計研究の中でも、二重権限に関連し、医師とマネジメントコントロールの相互関係に焦点を当てる研究群を領域2としている。

### 2.2.2 コントロールの二重構造

#### プロフェッショナルコントロール

Abernethy & Stoelwinder (1990) は、医師の専門職的権限と官僚的コントロールの間の親和的な関係を見出すために、病院の組織構造に着目し、「プロフェッショナル官僚制 (Mintzberg, 1979)」の概念モデルの検証を試みている。

調査概要と結果は次の通りである。まず、調査概要は、病院の医療部門とそれ以外の部門の間で、マネジャーが利用するマネジメントコントロールシステム（標準診療プロシジャー、予算、統計業績報告書 (SPR) <sup>4)</sup>、監視、相互調整で測定）に差があるのかどうかを、オーストラリアの4つの教育型病院におけるサブユニットマネジャーへの質問票調査により検証した。調査の結果、医療部門の

4) SPRには、サブユニットのアウトプット、品質コントロール統計資料、患者関連のデータ、財務データ、スタッフのマネジメント統計資料、不満・事故事故報告などが含まれている。

サブユニットマネジャーは、SPR と相互調整を頻繁に利用する一方で、事務支援（および医療支援）のサブユニットマネジャーは、予算をプランニング、評価、マネシメントの目的で頻繁に利用する傾向であった。さらに、事務部門のサブユニットマネジャーは、予算編成のプロセスにも参画しており、医療部門と医療支援部門よりもその程度は高かった。このような結果から、特に、予算制度と相互調整の利用について、管理職につく医師たちによって利用されるコントロールメカニズムは、他の職能で利用されているメカニズムとは異なっていることが明らかにされ、プロフェッショナル官僚制のモデルが実証された。

病院の職能に着目した Abernethy & Stoelwinder (1990) とは異なり、マネジメントコントロールとの関係を組織階層の点から捉えたのは Nyl & Pettersen (2004) である。一般的に、NPM のもと、病院は、効率性のため、有効な意思決定のために管理会計システムを導入する。しかし、それらツールにより組織的に一貫した意思決定、行動が得られることは少ない。Nyland & Pettersen (2004) は、この問題について、NPM のもとで予算制度の導入を推進しているノルウェーの大学病院の調査を通じて、①管理と医療上の責任のミスマッチ、②医療現場における専門家集団の価値観の重視と会計情報の軽視、それによる会計責任（会計責任を負う自律的な組織化）の効力の低さ、そして、③組織階層で異なる予算と診療行為のカップリングの程度の違い、を観察している。特に③については、トップ層は、予算と診療行為との間にはタイトなカップリングである一方で、階層が下がるにつれて、インフォーマルなコントロールが重要視され、予算と診療行為はルースなカップリングとなっていたことが観察された。

#### 病院の経営改革 / 管理会計チェンジへの抵抗

Jones & Dewing (1997) は、英国の NHS (National Health Service) の改革に関する会計を中心としたマネジメントコントロールの変化に対しての医療専門職スタッフの反応の現実を明らかにするために長期研究 (1993 年から 1995 年) を実施した。ケース全体において、NHS の改革<sup>5)</sup>の影響は、病院の管理層に何らかのインパクトを与えた一方で、医師は、自らの日々の業務を継続するために、そのインパクトから意図的に距離をとろうとしていたことが詳細に記述されていた。ケースで観察された事象としては、①専門家教育を通じた堅牢なプロフェッショナル文化の形成、②緩やかな予算統制と発展途上の原価計算システムの運用、③原価計算システムの精度の甘さによる会計情報とオペレーショナルレベル（医療の現場）の活動との乖離、そして、④改革のシンボルとしての会計システムとそれに対する医師のプロフェッショナル精神とのミスマッチ、である。

管理会計チェンジに対する医師のネガティブな反応については、Doolin (1999) のセントラルへ

5) NHS の改革は英国の政権下でそれぞれ行われる。Jones & Dewing (1997) の調査期間は、英国のサッチャー政権からメージャー政権へと移行して間もない時期でもある。当時の改革では、GP や NSH トラストなどの医療サービスの提供者と、地方保険局、GP ファンド・ホルダーなどの購入者に分離し、NHS へ内部市場を導入したことが特に大きな特徴であった。

ルス病院（ニュージーランド）でのケースミックスマネジメント（Bloomfield, 1991）の導入過程に関する1996年に実施された定性調査でも明らかにされている。

政府によりケースミックスマネジメントのパイロット病院として選定されている当該病院は、1996年に、医師の資源管理活動への関与を促すため、ケースミックスプロジェクトチームを編成した。実際の利用者である医師たちにケースミックス情報の有用性をアピールするための様々な戦術がとられた。例えば、①医療のベストプラクティス情報の提供、②コストではなく医療品質の観点を強調したケースミックスマネジメントのフィロソフィーの語り、③様々な医療経営指標の提供、④ケースミックスマネジメントへ賛同する医師の発掘、さらに、⑤シニア医師や看護師長を対象としたエンrollment（Callon & Law, 1982）、である。加えて、マネジメントへの関与の強化のために、①診療レベルでの原価計算システムの開発、②医師たちに「マネジメント」が脅威とならないように、「エンパワー」という表現のアピール、③医師同士のピアレビューとクリニカルパスの開発、がなされた。

ケースミックス情報システムは、医師たちが利用する診療資源を可視化した。しかしながら、患者ケアに対する医師たちの価値観からすると、ケースミックス情報に基づいたマネジメントの意思決定の根本は、専門家の自律性や医師の診療の自由に対する侵害者でもあると捉えられていた。そのため、医師たちは、ケースミックス情報の構築の妥当性を批判することによって、あるいは、標準的医療からの逸脱や医師間での差異についても、病院固有の特殊事情を掲げるなどして強く抵抗していた。

### 2.2.3 専門職的権限と管理的権限の併存と融合

管理的権限と医師の専門職的権限によって引き起こされるコンフリクトの問題については、古くから関心が寄せられてきた。先に示したプロフェッショナル官僚制（Mintzberg, 1979）は、管理的権限と医師の専門職的権限の緊張関係の解消あるいは緩和をもたらす組織構造の一つであろう。

しかしながら、管理会計研究では、このような両権限の併存とは異なる発見がなされている。Coombs（1987）は、管理会計実務の革新を遂行するスウェーデンの2病院の管理者とシニア医師への聞き取り調査から、①新たな管理会計システム（患者別／疾患別の原価計算）の開発において、それが医療の現場で有効に機能するためには、管理者だけではなく、専門的で、医療的な判断と、管理的、組織的な判断の両方行える「医師マネジャー」が重要な役割を果たしていたこと、②医師の職業倫理、専門職としての価値観のもと、管理会計システムの開発、運用において医師と管理者の役割は完全には分離していないこと、を明らかにした。

Coombs（1987）が管理的権限と専門職的権限の接近について、医師マネジャーの役割に着目したのに対して、Kurunmäki（2008）は、病院の経営改革の中のアクターである医師たちが医療の効率性という新しい価値観や管理会計技術を取り込んでいく過程を、NPMを進めるフィンランドの公立病院を対象に自らが行ったフィールド調査（Kurunmäki, 1999, 2004）をもとに検討している。



Kurunmäki (2008) は、これまでの調査をもとに、フィンランドにおける病院の NPM そのものの当初の目的は果たされなかったものの、市場原理と管理会計実務の導入は、医師たちに本質的な変化を及ぼしていると指摘している。これについて、Kurunmäki (2008) では、医師と管理会計実務との「衝突」の産物の一つである医師の「ハイブリゼーション」を指摘している。ハイブリゼーションは、医療専門家が様々な計算スキル（管理会計実務）を習得する過程とその結果を特徴づける概念であり、会計リテラシーとは区別される。Kurunmäki が調査したフィンランドの病院では、医師は管理会計システムを積極的に習得しその実践を通じて、予算編成、コスト計算、そして、サービスの価格設計にコミットするようになったことが記述されている。さらに、医師は、医療サービスに関する自らの様々な提案に経済合理性を吹き込むようにもなった。このように、調査対象の病院では、会計の専門用語を用いた会話や議論する能力が、医師の価値のある資本としても捉えられるようになった。管理会計実務を習得し、会話や議論の仕方が変わり、そのことが、医療現場での新しい行動の形成に影響していたのである<sup>6)</sup>。

#### 2.2.4 予算制度への関与と目的に関するクリティカルな視点

病院におけるプロフェッショナルの予算制度への関与の仕方については、Covaleski & Dirsmith (1983) が、看護サービス部門を対象にした調査の中で明らかにしている。その際、看護サービス部門での管理プロセスの公式化の程度と職位の違いに着目している。

調査の結果、高い職位の看護マネジャーほど、①管理プロセスの公式化の程度が低い状況で、部下の看護師をコントロールするのに予算を重視し、②管理プロセスの公式化の程度と無関係に、自らの看護サービス部門の自律性を擁護する手段としても予算を重視するという、予算の政治的な交渉のエージェントとしての側面が明らかにされた<sup>7)</sup>。このように、Covaleski らの調査から、部門の自律性の擁護のために予算制度の中で管理職の看護師から病院経営者へのいわばボトムアップ的な情報の流れが観察された<sup>8)</sup>。Covaleski & Dirsmith (1983) は、自部門の擁護装置 (advocacy devices) として予算実践を機能させるために必要な情報の流れと捉えている<sup>9)</sup>。

6) ケースミックス情報システムの導入が、病院組織の中に「マネジメント」のディスコースや実践として広がる可能性があると言われている (Doolin, 1999)。Bloomfield (1991) も、ケースミックス情報システムの開発によって、「管理」と「医療」の境界がなくなりつつあることを示唆している。

7) これについて、Nyland & Pettersen (2004) でも、医師である診療部門長が自らの部門への予算の追加要求ための交渉手段として予算制度を利用していたことが観察されている。同様に、Covaleski et al. (1993) も、診療部門の医師のマネジャーは、DRGs とケースミックス会計の情報を使って、自らの部門を擁護するようになり、追加の資源配分を要求するようになることを指摘している。

8) Covaleski & Dirsmith (1983) も、プロフェッショナルと強く認知する看護マネジャーが、看護サービスの領域の自律性の獲得のために、管理者とのボトムアップ的な情報のフローを生み出していると指摘する。

9) 同様に、Meyer & Brian (1977) や Kamens (1977) でも、組織のサブユニットが自らの正当性と自律性を獲得するために、階層間に対話を持ち込むことが指摘されている。

## 2.3 領域3：トップマネジャーによる MCS の利用と組織成果との関係

### 2.3.1 研究の視点

先にも述べたとおり、今日では、医療の安定した需要と保守的な医療制度のもとで多くの病院が保護されていた時代は大きく変わろうとしている。このような環境の変化に直面する病院では、戦略の見直しや事業の再定義、それにともなう、組織変革、民間企業と同等の管理ツールの導入が急がれており、これまで以上に病院のトップマネジャーの果たす役割の重要性が高い。病院を調査対象とする管理会計研究でも、病院のトップマネジャーによる管理会計システムの利用に関する実証研究が近年散見されるようになった。

管理会計チェンジが進行するにもかかわらず、そのインパクトは病院組織の中の特定の範囲（経営上位層）に限定されているのではないかという領域1からの問題を受けて、領域2では、その原因を探るべく、管理的権限と医師の専門職的権限による二重権限を扱う管理会計研究からの経験的証拠を概観した。領域3は、病院における管理会計システムの有効性を、それらシステムの運用というもうひとつの別の視点からのアプローチである。

### 2.3.2 病院の戦略とトップマネジャーの MCS の利用との関係

Abernethy & Brownell (1999) は、オーストラリアの200床以上の大規模な公立病院のCEOへの質問票からデータを収集し（回収率75%、サンプル数63、従属変数である病院の組織成果については、別途、財務ディレクターかメディカルディレクターからもデータ収集）、Simons (1990) の診断的コントロールとインターラクティブコントロールの概念に依拠して、戦略タイプ (Miles & Snow, 1978) を変更しようとしている病院のCEOは、予算管理システムをどのように利用して成果に結びつけようとしているのかを検証している。

彼らの調査で検証を試みたのは、戦略変化とCEOによってプライオリティ付けされた組織成果<sup>10)</sup>との間の関係は、予算管理システムが診断的に利用されたときよりも、インターラクティブに利用されたときの方がよりポジティブな結果になる、という仮説であった。

これら仮説は、戦略変化と予算管理システムの利用の関係の測定を通じて概ね支持されていた。具体的には、戦略変化が高いか低いか、予算利用がインターラクティブか診断的に分類し、結果は、最も組織成果の高かったのは、戦略変化が低く、予算の診断的な利用の組合せであった。次いで高かったのが、戦略変化が高く、インターラクティブな利用の組合せであった。

Naranjo-Gil & Hartmann (2006, 2007) は、管理会計システム (MAS) の利用のタイプ（インターラクティブ利用か診断的利用か）を、トップマネジャーの環境認知に依存した外生変数と見なしている Abernethy & Brownell (1999) とは異なり、MAS の利用のタイプは、トップマネジメントチー

10) 成果指標として収益性や株価リターンなどは使えないため、パイロットスタディを通じて、共通して、次の6つの項目が公立病院の中で重要な指標として設定した。つまり、他の病院と比較した相対的な支出、資源獲得の能力、医療プログラムの名声、学部・大学院の医療プロフェッショナルの指導力、研究、医療の質、である。

ム（TMT）の特性と密接に関係していることを実証した。

Naranjo-Gil & Hartmann（2007）は、TMTの専門的な異質性<sup>11)</sup>に着目し、戦略タイプ（Miles & Snow, 1978）の変化への直接の影響と、TMTによるMASの利用を介した間接的な関係の検証を試みている。特に、MASの利用については、管理会計情報の範囲とインターラクティブ利用（Simons, 1990）の2つの概念から構成されている。

これらの関係を検証するために、Spanish National Catalogue of Hospitalsから取得したスペインの公立病院のTMT103チーム（381人、47.24%の回収率）のデータが用いられた。主な結果は次のとおりである。第1に、TMTの異質性は、戦略変化とポジティブに関係しており、特にプロスペクターへと戦略が変化する場合に、両者の関係に高い相関が観察された。第2に、TMTの異質性は、インターラクティブ利用とポジティブに関係していた。さらに、インターラクティブ利用と戦略変化の関係については、ディフェンダーに変化した場合には、有意な関係は見いだせなかったが、プロスペクターに変化した場合には、ポジティブに関係していた。第3に、TMTの異質性と戦略的な会計情報の有用性との間には有意な関係は見いだせなかった。しかしながら、広範な管理会計情報の有用性は、特にプロスペクター型へと変化する際に、戦略変化とポジティブに関係していた。最後に、広範な管理会計情報の有用性はMASのインターラクティブ利用ともポジティブに関係していたことが観察されている。

Naranjo-Gil & Hartmann（2006）は、TMTによるMASの利用を、①インターラクティブ利用か診断利用か、②財務情報重視か非財務情報重視か、そして、③資源配分利用か業績評価利用か、の3側面から測定しており、予算の利用スタイルのみに着目するAbernethy & Brownell（1999）のMASの利用の概念よりも包括的であるのが特徴である。加えて、Abernethy & Brownell（1999）、Naranjo-Gil & Hartmann（2007）が共に戦略タイプの変化を従属変数としていたのに対して、Naranjo-Gil & Hartmann（2006）は、戦略実行を従属変数としている。

具体的に、Naranjo-Gil & Hartmann（2007）と同様のデータセットをもとに、TMTのアドミニストレーティブ志向が強ければ、TMTは、MASの財務情報を重要視し、より診断的に利用する、逆に、TMTのプロフェッショナル志向が強ければ、非財務情報を重要視し、インターラクティブに利用する、ということが実証された。そして、アドミニストレーティブ志向の強いTMTによるMASの利用は、コスト戦略にポジティブに影響しており、反対に、プロフェッショナル志向の強いTMTによる利用は、柔軟性戦略にポジティブに影響していることが概ね実証された。

### 2.3.3 トップマネジャーのMCSの利用に医師の権限が及ぼす影響

経営改革が迫られる病院の多くは、管理会計システムの導入を通じて、組織全体の目標に沿うよ

11) TMTを構成するメンバーの年齢、学位、現在の病院と以前勤務していた病院での医師として、マネジャーとしてのキャリアで測定。

うに、医師の行動を変えようと試みている (Chow et al., 1998; Lee & Alexander, 1998). しかし、実際には、大幅に委譲された医師の権限が、マネジャーによる MCS の運用の障害となっていたり、医師が予算などの管理実践にコミットするにしても、その目的は、医師自らの権力の維持 (自律性の維持) など、病院の経営者の目的と必ずしも一致しない (Abernethy & Chua, 1996; Covalesski & Dirsmith, 1983; Coombs, 1987; Kurunmäki, 1999, 2004, など).

このように、病院は、管理会計システム (MAS) を用いても、経営者の意図した結果が得られないことが多い. 病院のトップマネジャーは、医師の権限が作用する中で、MAS の利用を通じて、医師の行動を変えることができるのかの解明を試みているのが Abernethy & Vagnoni (2004) である.

具体的に、彼らの分析モデルを構成する独立変数は、医師の公式・非公式の権限、MAS の設計特性、MAS を通じた意思決定コントロールと意思決定マネジメント、従属変数は医師のコスト意識である. 検証された変数間の関係を整理すると次の通りである. ①医師への意思決定権限の公式の委譲と MAS を通じた意思決定コントロールおよびマネジメント<sup>12)</sup> との関係, ②医師の権力を介して作用する非公式の権限<sup>13)</sup> と MAS を通じた意思決定コントロールおよびマネジメントとの関係, ③ MAS の設計特性<sup>14)</sup> と MAS を通じた意思決定コントロールおよびマネジメントとの関係, ④ MAS の利用と管理職につく医師のコスト意識との関係, ⑤公式・非公式の権限構造と管理職につく医師のコスト意識との関係, である.

Abernethy & Vagnoni (2004) では、上記の分析モデルを検証するため、イタリアの2つの規模の異なる大学の付属病院の管理職につく医師を対象に質問票調査を実施した<sup>15)</sup>. データの解析には SME が用いられた. 結果は次のとおりである. 第1に、医師の意思決定権限とトップマネジャーによる MAS の利用に関しては、公式権限の①については正の関係がサポートされた一方で、非公式の権限の②には有意なパスは確認されなかった. 第2に、MAS の設計特性の③は、MAS の意思決定マネジメントにのみ正の関係がサポートされ、意思決定コントロールには有意なパスは確認されなかった. 第3に、医師のコスト意識について、④の MAS の意思決定マネジメントのみと正の関係がサポートされていた. つまり、①、③の結果を合わせると、医師の公式の権限から、診療ユニットの活動のマネジメント目的での MAS の利用を媒介して、医師のコスト意識に間接的に作用していることが確認されたのである. さらに、⑤に関して、医師の非公式の権限が自らのコスト意識に対して負の効果を直接に及ぼしていた.

12) 実際には予算を調査対象として、コントロール目的は、予算達成の重要性、差異の是正、業績の評価で測定される一方で、マネジメント目的は、支出項目への関心、予算利用に応じたユニット活動の制限、差異原因の追求、マネジャーによる指導で測定.

13) 医療サービスの決定、ベッドの割り振りの決定、医療機材の購入、人事権、診療方針と実践で測定.

14) 情報の正確性、タイムリー性、ニーズの満足、使い勝手の良さ、明確さ、全般的な満足度で測定.

15) 被験者については、各病院の院長を通じて管理責任のある医師を指名してもらい、合計 135 人の医師に質問票を送付した (回収率 52%).

### 3. 研究の知見

本稿の最初にも述べた通り、Scott (2000) によって、1980 年代以降、病院は、管理的統制の時代をむかえていると指摘された。しかし、前節での先行研究の結果を踏まえると、以下の点から、病院における管理会計チェンジの効果を一意的に評価するのは難しい。

まず、先行研究の結果から、管理会計システムの導入と運用により環境変化への積極的な対応（領域 1/3）および限定的ではあるが管理的権限と専門職的権限の融合（領域 2）が見いだされたことである。これらは、病院の管理志向性の浸透を示唆する側面でもあろう。その一方で、病院における管理的権限に対する専門家支配による抵抗（領域 2）を示唆する結果が少なくなかったこと、さらに、予算などのマネジメントコントロールが、政治的な交渉のために利用される傾向（領域 2）があった。これらは、管理会計チェンジのもとでの、医師の自律性および専門的職権限の堅牢さを示唆する側面であろう。最後に、病院への管理的権限の浸透は、管理会計システムの導入やその運用だけに基づいた結果ではないということである（領域 1）。これは、病院改革において管理会計システムが果たす役割とその影響力への過大評価を示唆する側面であった。

今後、病院を対象とした管理会計研究の更なる蓄積が必要である。医療費抑制のもとなかなか改善しない収益性、財務と医療の質と相反する目標の追求、あるいは、難航する医師のコスト意識の醸成など、管理会計チェンジの進展とその成果が不透明な病院経営に対して、より洗練された分析枠組みのもとでの経験的な知見の蓄積が望まれる。次節では、研究の課題について述べることにする。

### 4 研究の課題

#### 4.1 MCS の運用に影響を及ぼす医師の専門職的権限

プロフェッショナル官僚制 (Mintzberg, 1979) などの組織的な構造により、二重権限の緊張関係が解消、緩和さるとしても、組織内外の環境が変化する限り、常に安定した状態を保証するものではないだろう。領域 2 および領域 3 で取り上げた病院の予算に関する一連の研究は、二重権限の緊張関係が管理会計システムのインテンシブな利用によりいかなる影響を受けるかに関する経験的証拠でもある (Abernethy & Brownell, 1999; Covalesski & Dirsmith, 1983, など)。

少なくとも先行研究の結果から、二重権限のもとでの管理会計システムの利用は、組織成果にポジティブか、ネガティブかについて、一貫した見解は導き出せない。特に、Abernethy & Brownell (1999) では、戦略、予算の利用、そして組織成果との関係の中で、医師の専門職的権限の影響について直接検討されていない。この点、予算管理システムにおけるインターラクティブ利用の過程に、医師の専門職的権限と管理的権限の緊張関係の程度がいかなる影響を及ぼすかについて、経験的証拠をさらに蓄積していく必要がある。

加えて、Goss (1963) が教育型病院の調査から提示した「準官僚制 (semibureaucracy)」におけ



る医師による非公式のコントロールについても看過できない。医師の非公式のコントロールは、マネジメントコントロールのプロセスにも影響を及ぼす可能性がある。また、Abernethy & Vagnoni (2004) では、医師の非公式の権限が自らのコスト意識に対して負の効果を直接に及ぼしていた。マネジャーとしての職位につく医師は、管理的判断と専門的判断の両方をおこなえるとしても、どのような状況のもとで、公式化、非公式かどちらのコントロールを重要と判断するのか。予算などのプロセスにおいて、トップマネジャーとの相互行為の際に常にバランスのとれた判断がなされる保証はない。この点を考慮しながら、病院におけるマネジメントコントロールを検討する必要がある。

#### 4.2 マネジメントコントロールの相互関係

近年の管理会計研究では、マネジメントコントロールを複数利用することによって生み出されるテンションに関心が寄せられている。そのようなテンションは、特に、「ダイナミックテンション (dynamic tension)」と呼ばれている。

ダイナミックテンションは、Simons (1995) の対立関係にある4つのコントロールレバー（理念システム、境界システム、診断的コントロール、インターラクティブコントロール）の概念枠組が提示されて以降、注目されるようになった概念であり、その枠組のもとで実証研究が行われている (Henri, 2006; Mundy, 2010 など)。これに対し、病院を対象としたコントロールレバーの研究では、インターラクティブ利用、診断利用を個別に捉えられていた (Abernethy & Brownell, 1999; Naranjo-Gil & Hartmann, 2006, 2007)。以下の2点を課題としたい。

第1は、4つのレバーの中でも、特に理念および境界システムの影響についてである。伝統的に、病院の経営者と医師のそれぞれが志向する目標の一致を図るのは困難であると言われている。このような状況では、トップマネジャーの理念、境界システムの重要性が一層高まるであろう。Abernethy & Chua (1996) でも、病院の管理志向の浸透には、会計を中心としたコントロールだけではなく、マネジメントの必要性を訴える文化的なコントロールが重要な役割を果たしていたことが示されている。このように、理念および境界システムを分析モデルに組み込み、管理会計システムの効果について検証する必要がある。

第2は、コントロールレバーの同時的利用のための分析モデルの構築である。Henri (2006) は、インターラクティブコントロールと診断的コントロールの同時的な利用が組織能力（さらに組織成果）にいかなる影響を及ぼすかの解明を定量的に試みた。組織が効率性と創造性といったパラドキシカルな目標の同時的達成を目指そうとすれば、それら対立するレバーの同時的利用は有効かもしれない。病院でも、相反する目標の同時的追求が求められ (Anthony & Young, 2003)、さらに言えば目標間の相互関係は希薄かもしれない (Abernethy & Lilli, 2001)。病院を研究対象とする際にも、レバーの同時的利用を捉えつつ、コントロールレバーの操作と組織能力の関係および組織能力のエLEMENTについて明らかにする必要があるだろう。

### 4.3 マネジメントコントロールと公式化

病院のオペレーションコア（医療現場）は医師をはじめとする極めて影響力の強いプロフェッショナル文化で占有されている（Bates & Brignall, 1993; Jones & Dewing, 1997, など）。このようなオペレーションコアのレベルと原価計算システム（CS）の関係について、Pizzini（2006）では、CSのどの設計上の特性をもってしても、診療関連のコストに影響を及ぼすことはなかったことが明らかにされている。一方で、Coombs（1987）のケースでは、診療行為と資源消費を関連付けるための管理会計システムの開発に、医師が積極的に関与することで、ケースミックスの会計情報が現場の医師にも管理上有効であったことが観察されている。医療現場における管理会計システム（原価計算を含む）の有効性に関して、どちらの見解が正しいかという問題ではない。重要なのは両結果をどのように解釈するかである。

ひとつの視座として、Adler & Borys（1996）の「イネープリング（enabling）」と呼ばれる公式化（formalization）の概念がある。その概念は、組織の効率性と柔軟性といったパラドキシカルな要素の両方の追求を促すマネジメントコントロールのあり方を検討する上で有効であるとして Ahrens & Chapman（2004）のケース研究の中で取り上げられた。

Adler & Borys（1996）は、技術論に依拠し、組織的な技術として「公式化」を捉え、不可避で不測の事態が生じた場合、従業員に柔軟に対処させるプロシジャの設計をイネープリングの公式化と定義している。そのような公式化により、従業員の不測の事態に対する経験の蓄積とベストプラクティスのコード化が可能になる。その一方で、イネープリングと対立関係にある概念について、Adler & Borys（1996）は、「強制的な公式化（coercive formalization）」をあげている。これは、従業員に規則を遵守させ、改善などの余計な努力をさせないプロシジャの設計である。

さらに、Adler & Borys（1996）は、公式化のための4つの設計原理（修正、内部透明性、グローバル透明性、柔軟性）も提示している。これらの設計の仕方によって、プロシジャが、イネープリングにも、強制的にも公式化される。

#### 管理会計システムの設計と実践

Ahrens & Chapman（2004）は、レストランチェーンの長期研究を通じて、本社の強制的タイプのコントロールとは別に、店舗マネジャーが顧客満足の向上に柔軟に行動・意思決定できる、イネープリングの設計原理を備えたマネジメントコントロールが存在していたことを発見した。

改めて、医療現場における管理会計システムの有効性について、イネープリングの公式化の概念が役立ちそうである。これまでにも管理会計システムの機能や設計については様々な側面が着目されてきた。病院のコンテキストでは、Pizzini（2006）は、CSのどの設計も、診療コストへの影響は乏しかった。病院におけるオペレーショナルなタスク遂行に関わる組織的な相互依存性の調整（Thompson, 1976）には、非公式な対話やコミュニケーションが有効なコントロールメカニズムであることが示されている（Nyland & Pettersen, 2004）。そのようなコントロールメカニズムを阻害する

ものに対する医師の批判的な反応については領域2でも見てきたとおりである。

Ahrens and Chapman (2004) では、先の調査からの発見事項と関連して、会社全体の組織の階層性が厳格に維持される中で、会計システムのイネープリングなコントロールは、マネジャーの現場業務に関するノウハウや創造性とともに有効に機能していたことが示されている。そしてさらに重要なのは、そのようなシステムは、その現場での固有なスキルフルな使い方、いわば実務家の「実践 (practice)<sup>16)</sup>」と密接に関係していることも指摘されている点である (Ahrens and Chapman, 2004, 2007)。実践と相互関係にある公式化の設計原理に着目しながら、管理会計システムの医療現場での有用性に関する経験的証拠の蓄積が必要であろう。

### 医療の標準化

医療の現場では、管理会計システムだけでなく、ケースミックス情報と連動したプロトコール<sup>17)</sup>もマネジメントコントロールの手段として利用される。Doolin (1999) の調査では、プロトコールを押し付けようとする経営者側と、それに抵抗する医師との緊張関係について記述されている。プロトコールやケースミックス情報システムを通じて医師の専門知識がそれらシステムの中にコード化されることで、医師の専門職的権限が低下すると考えられていた (Covaeski et al., 1993)。しかしながら、Doolin (1999) では、院内での医師の権威と専門職的権限はいかなる戦術をもってしても崩れることはなかった。

このように、プロトコールやケースミックス情報システムを扱った管理会計研究では、標準化と医師の権威や専門職的権限の対立構図が強調されることが多い。なぜ対立的な関係が生じるのか。Parsons (1951) が社会体系論の中で示した医療の不確実性が現在においても有力な手がかりとなる。しかしながら、管理会計の観点から考察するならば、医療現場とマネジメントコントロールをつなぐ標準化に関して批判的な捉え方だけでなく、それらシステムの設計原理にも着目する必要があるかもしれない。

マネジメントコントロールは、多くの組織において、トップダウン的で高度に公式化されているため、オペレーショナルレベルでの創造性と革新性の源ではないという見方が伝統的になされてきた (Ahrens & Chapman, 2004)。プロトコールやケースミックス情報システム、あるいは原価計算システムを含め、病院における管理会計チェンジを扱った研究では、医師の抵抗を原因とした、いわゆる失敗例が取り上げられることが多く、ケース研究の蓄積として偏りがあると言わざるをえない。それら標準化のシステムがうまく運用されているケースを涉猟し、成功事例からの知見を積み重ね

16) Ahrens and Chapman (2004) のケースでは、例えば、メニューづくりの過程を構成するルーチン（セールスミックス、それに基づく食事の収益と目標利益、材料の原価の計算、など）そのものが、全社的な戦略を実行可能とする組織的な実践として見なされている。

17) 本稿では、クリニカルパス（クリティカルパス）とほぼ同義で用いている。つまり、プロトコールは、治療のための診療計画書や標準的治療法を意味している。

ることが求められる。

## 5. おわりに

以上、欧米の会計学術ジャーナルに掲載されている病院を対象とした実証研究のレビューを行ってきた。先行研究で対象とされているのは公立病院であることが多かった。理由は、大きく NPM の流れの中で、①病院組織に「経営の効率性」という新しい価値基準が入ってきたこと、②制度変更のもとで病院の戦略、組織構造、業務プロセスが大きく変化していること、そして、③民間で開発された様々な管理会計システムの導入や病院での開発が図られていること、これらの要素により、多くの管理会計研究者の関心を集めてきたものと思われる。

このような特徴をもつ病院には、研究者の関心も多様であった。例えば、原価計算システムの導入と病院コストへの効果、環境・戦略、マネジメントコントロール、成果との相互関係、あるいは、管理会計システムと医師の専門職的権限との対立関係、などである。本稿では、これらの多様な研究の共通項を広く管理会計チェンジとし、その現状を先行研究のレビューを通じて詳述した。管理会計チェンジと病院組織との関係について一意的に評価するのは困難であったことが本稿のレビューから示されている。このような現状を踏まえた上で、本稿では、研究を展開するためのいくつかの課題を示している。これらに関する考察に関しては別稿にゆずることしたい。

## 参考文献

- Abernethy, M. A. & Brownell, P. (1999). "The Role of Budgets in Organizations Facing Strategic Change: an Exploratory Study," *Accounting, Organizations & Society*, Vol. 24, No. 3, pp. 189–204.
- Abernethy, M. A. & Chua, W. F. (1996). "A Field Study of Control System "Redesign": The Impact of Institutional Processes on Strategic Choice," *Contemporary Accounting Research*, Vol. 13, No. 2, pp. 569–606.
- Abernethy, M. A., Chua, W. F., Grafton, Jennifer & Mahama, Habib (2006). "Accounting and Control in Health Care: Behavioural, Organisational, Sociological and Critical Perspectives," in Chapman, C. S., Hopwood, A. G., & Shields, M. D. eds. *Handbooks of Management Accounting Research Vol. 2*, Oxford, UK: Elsevier Ltd., pp. 805–829.
- Abernethy, M. A. & Lillis, A. M. (2001). "Inter- dependencies in Organization Design: A Test in Hospitals," *Journal of Management Accounting Research*, Vol. 13, No. 1, pp. 107–129.
- Abernethy, M. A. & Stoelwinder, J. U. (1990). "The Relationship between Organisation Structure and Management Control in Hospitals: An Elaboration and Test of Mintzberg's Professional Bureaucracy Model," *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, Vol. 3, No. 3, pp. 18–33.
- Abernethy, M. A. & Vagnoni, E. (2004). "Power, Organization Design and Managerial Behaviour," *Accounting, Organizations & Society*, Vol. 29, No. 3/4, pp. 207–225.
- Adler, P. S. & Borys, B. (1996). "Full Access Two Types of Bureaucracy: Enabling and Coercive," *Administrative Science*

*Quarterly*, Vol. 41, No. 1, pp. 61–89.

Ahrens, T. & Chapman, C. S. (2004). "Accounting for Flexibility and Efficiency: A Field Study of Management Control Systems in a Restaurant Chain," *Contemporary Accounting Research*, Vol. 21, No. 2, pp. 271–301.

————— & ————— (2007). "Theorizing Practice in Management Accounting," in Chapman, C. S., Hopwood, A. G., & Shields, M. D. eds. *Handbooks of Management Accounting Research Vol. 1*, Oxford, UK: Elsevier Ltd., pp. 1207–1233.

Anthony, R. N. & Young, D. W. (2003). *Management Control in Nonprofit Organizations*, Irwin: McGraw-Hill, 7th edition.

荒井耕 (2007) 『医療原価計算：先駆的な英米医療界からの示唆』中央出版社。

Bates, K. and Brignall, S. T. J. (1993). "Rationality, Politics & Healthcare Costing," *Financial Accountability & Management*, Vol. 9, No. 1, pp. 27–44.

Bloomfield, B. P. (1991) "The Role of Information Systems in the UK National Health Service: Action at a Distance and the Fetish of Calculation," *Social Studies of Science*, Vol. 21, No. 4, pp. 701–734.

Callon, M. & Law, J. (1982). "On Interests and Their Transformation: Enrolment and Counter Enrolment," *Social Studies of Science*, Vol. 12, No. 12, pp. 615–625.

Chua, W. F. & Degeling, P. (1993). "Interrogating an Accounting-Based Intervention on Three Axes: Instrumental, Moral and Aesthetic," *Accounting, Organizations & Society*, Vol. 18, No. 4, pp. 291–318.

Chow, C. W., Ganulin, D., Haddad, K., & Williamson, J. (1998) "The Balanced Scorecard: a Potential Tool for Energizing & Focusing Healthcare Organizational Management," *Journal of Healthcare Management*, Vol. 43, No. 3, pp. 263–280.

Coombs, R. W. (1987) "Accounting for the control of doctors: Management information systems in hospitals," *Accounting, Organizations & Society*, Vol. 12, No. 4, pp. 389–404.

Covaleski, M. A. & Dirsmith, M. W. (1983). "Budgeting as a Means for Control and Loose Coupling," *Accounting, Organizations & Society*, Vol. 8, No. 4, pp. 323–340.

————— & ————— (1986). "The Budgetary Process of Power and Politics," *Accounting, Organizations & Society*, Vol. 11, No. 3, pp. 193–214.

Covaleski, M. A., Dirsmith, M. W., & Michelman, J. E. (1993). "An Institutional Theory Perspective on the DRG Framework, Case-mix Accounting Systems and Health-Care Organizations," *Accounting, Organizations & Society*, Vol. 11, No. 1, pp. 65–80.

DiMaggio, P. J. & Powell, W. W. (1983). "The Iron Cage Revisited: Institutional Isomorphism and Collective Rationality in Organizational Fields," *American Sociological Review*, Vol. 48, No. 2, pp. 147–160.

————— & ————— (1991). *The New Institutionalism in Organizational Analysis*, University of Chicago Press.

Doolin, B. (1999) "Casemix Management in a New Zealand Hospital: Rationalisation and Resistance," *Financial Accountability & Management*, Vol. 15, No. 3/4, pp. 397–417.

Freidson, E. (1970). *Professional Dominance: The Social Structure of Medical Care*, New York: Atherton Press. (進藤雄三・宝月誠訳 (1992) 『医療と専門家支配』恒星社厚生閣)。

Goss, M. E. W. (1961) "Influence and Authority Among Physicians in an Outpatient Clinic," *American Sociological Review*, Vol. 26, No. 1, pp. 39–50.



- (1963) "Patterns of Bureaucracy among Hospital Staff Physician," in Freidson, E. ed. *The Hospital in Modern Society*, New York: Free Press, pp. 170–194.
- Henri, J. (2006). "Management Control Systems and Strategy: A Resource-Based Perspective," *Accounting, Organizations & Society*, Vol. 31, No. 6, pp. 529–558.
- Hill, N. T. (2000). "Adoption of Costing Systems in US Hospitals: An Event History Analysis 1980–1990," *Journal of Accounting & Public Policy*, Vol. 19, No. 1, pp. 41–71.
- Jacobs, K., Giuseppe, M. & Witt, D. (2004). "Cost, Performance Information for Doctors: an International Comparison," *Management Accounting Research*, Vol. 15, No. 3, pp. 337–354.
- Jones, C. S. & Dewing, I. P. (1997). "The Attitudes of NHS Clinicians and Medical Managers Towards Changes in Accounting Controls," *Financial Accountability & Management*, Vol. 13, pp. 261–280.
- Kamens, D. H. (1977). "Legitimizing Myths and Educational Organization: The Relationship Between Organizational Ideology and Formal Structure," *American Sociological Review*, Vol. 42, No. 2, pp. 208–219.
- King, R., Clarkson, P. M. & Wallace, S. (2010). "Budgeting Practices and Performance in Small Healthcare Businesses," *Management Accounting Research*, Vol. 21, No. 1, pp. 40–55.
- Krishnan, R. (2005). "The Effect of Changes in Regulation and Competition on Firms' Demand for Accounting Information," *The Accounting Review*, Vol. 80, No. 1, pp. 269–287.
- Kurunmäki, L. (1999). "Professional vs Financial Capital in the Field of Health Care: Struggles for the Redistribution of Power and Control," *Accounting, Organizations & Society*, Vol. 24, No. 2, pp. 95–124.
- (2004) "A Hybrid Profession: the Acquisition of Management Accounting Expertise by Medical Professionals," *Accounting, Organizations & Society*, Vol. 29, No. 3/4, pp. 327–347.
- (2008) "Management Accounting, Economic Reasoning and the New Public Management Reforms," in Chapman, C. S., Hopwood, A. G., Shields, M. D. & Potter, G. eds. *Handbooks of Management Accounting Research Vol. 3*, Oxford: Elsevier Ltd. pp. 1371–1383.
- Lee, S. D. & Alexander, Jeffrey A. (1998). "Using CEO Succession to Integrate Acquired Organizations: a Contingency Analysis," *British Journal of Management*, Vol. 9, No. 3, pp. 181–197.
- Meyer, J. W. & Brian, R. (1977). "Institutional Organization: Formal Structures as Myth and Ceremony," *American Journal of Sociology*, Vol. 83, No. 2, pp. 310–353.
- Miles, R. E. & Snow, C. C. (1978). *Organizational Strategy, Structure, and Process*, New York: McGraw-Hill. (土屋守章・中野崇・中野工訳 (1983) 『戦略型経営：戦略選択の実践シナリオ』ダイヤモンド社)。
- Mintzberg, H. (1979) *The Structuring of Organizations: a Synthesis of the Research*, Englewood Cliffs, NJ: Prentice-Hall.
- Mundy, J. (2010). "Creating Dynamic Tensions Through a Blanked Use of Management Control Systems," *Accounting, Organizations & Society*, Vol. 35, No. 5, pp. 499–523.
- Naranjo-Gil, D. & Hartmann, F. (2006). "How Top Management Teams Use Management Accounting Systems to Implement Strategy," *Journal of Management Accounting Research*, Vol. 18, No. 1, pp. 21–53.

- (2007). "Management Accounting Systems, top Management Team Heterogeneity and Strategic Change," *Accounting, Organizations & Society*, Vol. 32, No. 7/8, pp. 735–756.
- Nyland, K. & Pettersen, I. J. (2004). "The Control Gap: The Role of Budgets, Accounting Information and (Non-) Decisions in Hospital Settings," *Financial Accountability & Management*, Vol. 20, No. 1, pp. 77–102.
- Oliver, C. (1991). "Strategic Responses to Institutional Process," *Academy of Management Review*, Vol. 16, No. 1, pp. 145–179.
- Ouchi, W. G. (1979) "A Conceptual Framework for the Design of Organizational Control Mechanisms," *Management Science*, Vol. 25, pp. 833–848.
- Parsons, T. (1951). *The Social System*, England: Routledge and Kegan Paul Ltd. (佐藤勉訳 (1974) 『社会体系論 (現代社会学大系 14)』 青木書店).
- Pizzini, M. J. (2006). "The Relation between Cost-System Design, Managers' Evaluations of the Relevance and Usefulness of Cost Data, and Financial Performance: an Empirical Study of US Hospitals," *Accounting, Organizations & Society*, Vol. 31, No. 2, pp. 179–210.
- Preston, A. M. (1992). "The Birth of Clinical Accounting: A Study of the Emergence and Transformations of Discourses on Costs and Practices of Accounting in U.S. Hospitals," *Accounting, Organizations & Society*, Vol. 17, No. 1, pp. 63–100.
- Scott, W. R. (1993). "The Organization of Medical Care Services: Towards an Integrated Theoretical Model," *Medical Care Review*, Vol. 50, No. 3, pp. 271–303.
- (2000). *Institutional Change and Healthcare Organizations: From Professional Dominance to Managed Care*, University of Chicago Press.
- Simons, R. (1990). "The role of management control systems in creating competitive advantage: New perspectives," *Accounting, Organizations & Society*, Vol. 15, No. 1/2, pp.127-143.
- (1995). *Levers of Control: How Managers Use Innovative Control Systems to Drive Strategic Renewal*, Boston: Harvard University Press.
- Smith, H. L. (1955). "Two Lines of Authority: The Hospital's Dilemma," *Modern Hospital*, Vol. 84, pp. 59–64, March.
- Sulaiman, S. & Mitchell, F. (2005). "Utilising a Typology of Management Accounting Change: An Empirical Analysis," *Management Accounting Research*, Vol. 167, No. 4, pp. 422–437.
- Thompson, J. D. (1976). *Organization in Action: Social Science Bases of Administrative Theory*, New York: McGraw-Hill. (高宮晋監訳 (1987) 『オーガニゼーション・イン・アクション: 管理理論の社会科学的基礎』 同文館).

[ 謝辞 ] 本研究は科研費 (若手研究 (B), 課題番号 21730372) の助成を受けたものである。

## Management Reforms, Management Accounting Changes and Medical Professionals in Hospitals

Takahito KONDO

### ABSTRACT

It has been shown that hospitals face an age of managed care along with the end of professional dominance period. In this context, many management accounting researchers in Europe and the United States have studied management reforms and management accounting changes in hospitals over two decades. The object of this paper is to review empirical studies that examine hospital's management accounting change (Sulaiman, 2005), identify three research streams, which include (a) implementation of management accounting, (b) tension between doctor's professional autonomy and management accounting systems, and (c) top manager's management controls systems, and present future research points.

