

論文

医療機関の管理会計システムにおけるアカウンティング・トークの活用 —ミドルマネジメントによる人的調整の観点から—

井上 秀一

追手門学院大学経営学部 講師

Shuichi INOUE

Lecturer,

Faculty of Management

Otemon Gakuin University

1. はじめに

本稿では、医療機関¹の管理会計システム²においてアカウンティング・トーク（Accounting Talk）（以下ではAT）がどのように活用されているのかについて、各診療科部長や看護師長をはじめとしたミドルマネジメントに焦点を当て文献レビューを行う。文献レビューによって、医療機関の管理会計システムにおけるATについて、先行研究の課題を提示することが本稿の目的である。

医療機関は組織構成員の多くが医師をはじめとした医療専門職で占められ、また、医療専門職は専門性に裏付けされたアイデンティティを持ち、専門的知識に基づく専門職集団を形成するという特徴がある（Friedson 2001）。加えて、医療専門職は医療という組織の中核業務を担っており、組織のパフォーマンスに大きな影響を与えることができる（Abernethy 1996）。医療機関においては、管理会計システムの設計・運用上、医療専門職の管理をどのように行うかが中心的な課題となる（Abernethy, et.al. 2007）。

1980年代～1990年代のニュー・パブリック・マネジメント（NPM）の一環として、医療機関においても管理会計システムの導入が試みられてきた。NPMは、民間企業で行われている経営手法を公的組織に導入し、経営

改善を試みるものである。例えば、業績連動型報酬を導入したり、各部門に予算をはじめとした意思決定権限を委譲させたりすることに特徴がある（Hood 1995, 95）。我が国においても、医療の有効性を高めながら効率性の追求を行うため一つの方法として医療機関への管理会計システムの導入が進みつつある（荒井 2011, 836ページ）。

医療機関への管理会計システムの導入に対する医療専門職の反応としては、抵抗を示す場合と、受容を示す場合があることが先行研究で明らかにされてきた。例えば、医師に対して予算目標を設定し、医師の管理を試みると、自律的な診療を阻害するとして、抵抗を示すことがある（e.g. Abernethy and Comerford 1999; Broadbent and Laughlin 1998; Jacobs 1995; Pettersen and Solstad 2014; 荒井 2001）。一方で、会計情報を活用することで、自部門がどれだけ利益を上げており、病院に対してどれだけ貢献しているのかを確認したり、トップとの交渉に会計情報を利用したりすることもある（e.g. Abernethy and Vagnoni 2004; Kurunmäki 2004; Llewellyn 2001; Macinati 2010）。

管理会計システムに対する医療専門職の抵抗と受容を分ける一つの要因は、各診療科部長や看護師長をはじめとするミドルマネジメントにあり、ミドルマネジメント

¹ 日本の医療機関は、医療法の定めによると、第1条の2第2項において、医療提供施設と定義され、病院、診療所、介護老人保健施設、調剤を実施する薬局の4つがあげられる。先行研究では、医療機関という場合病院に議論が集中しているため、本論では病院に限定して論を進める。

² 本稿における管理会計システムは戦略実行のためにマネジャーが組織構成員に影響を与えるプロセスを強調するAnthony and Govindarajan (2007) の定義を採用する。

がトップと現場の間に立ち、管理会計システムが円滑に機能するよう調整を行っていることが指摘されている（井上・藤原 2016）。また、ミドルマネジメントによる調整は、トップマネジメントとの垂直的調整と各診療科どうしの水平的調整に分けられ、いずれの調整においても公式・非公式のミーティングをはじめとした人的調整が管理会計システムを機能させるために重要であることが指摘されている（藤原・井上 2017）。

そこで、本稿では、医療機関において管理会計システムを機能させるための一つの条件といわれているミドルマネジメントによる人的調整がどのようになされているのかについて、文献レビューにより検討を行う。

本稿の構成は以下のとおりである。第2節では、ミドルマネジメント、調整、ATについて各概念の整理を行う。第3節では、医療機関における管理会計システムの特徴について述べる。第4節では、医療機関の管理会計システムとATについてレビューする。第5節では、文献レビューの結果について考察を行う。第6節では、本稿の貢献と課題について述べる。

2. 概念整理：ミドルマネジメント、調整、AT

本節では、ミドルマネジメント、調整、ATとはどのような概念なのか、本稿でどのように位置づけるのかについて述べる。

2-1. ミドルマネジメント

ミドルマネジメントをどのように位置づけるのかについては様々な議論があり、概念自体に曖昧さがある（Wooldridge et al. 2008）。例えば、ミドルマネジメントは、トップマネジメントとローワーの間にある権力階層である（Clegg and McAuley 2005）という組織図上から位置づける立場や、組織内のテンションをコントロールする役割（Huy 2001; 2011）という役割から位置づける立場がある（藤原・井上 2017）。藤原・井上（2017）は、ミドルマネジメントの最大の特徴は、組織戦略と戦略遂行における日々の活動のメディエーターとしての役割を担っていることであり、ミドルマネジメントを組織図上の役割から位置づけるよりも、役割に焦点を当てる方が調整プロセスに関する議論を進める上で有用と指摘している。

本稿では、医療機関の管理会計システムにおけるATについて、ミドルマネジメントがどのように人的調整を行っているのか先行研究の課題を提示することが目的で

あるため、組織図上の位置づけからミドルマネジメントを位置づけるのではなく、その特徴的な役割に焦点を当てる立場を採用する。

医療機関におけるミドルマネジメントの第1の役割は、現場の医療専門職が提供する医療サービスの質と量を保証し、医療機関を運営するために必要な利益水準を達成・維持することである（King and Clarkson 2015）。しかし、医療専門職を管理しようとする、医療専門職としての目標と組織目標との不一致や官僚制に対する抵抗などの問題に直面するため、ミドルマネジメントはトップマネジメントと現場との間で組織内の調整を行うという重要な役割もある（井上・藤原 2016）。

2-2. 調整

調整は経済学・心理学・社会学など様々な学問分野における理論を援用した概念であり、様々なテーマの管理会計研究で用いられている。また、組織間調整、組織内調整、個人レベルの調整など研究対象も多様である（藤原・井上 2017）。藤原・井上（2017）では、①経済学、②心理学、③社会学という3つの視点から調整概念を分類し、それらの調整概念が管理会計研究上どのように位置づけられるのかについて整理を試みている。藤原・井上（2017）による調整概念と管理会計研究の分類を要約すると以下のとおりである。

- ①経済学の調整概念を援用した管理会計研究は、エージェンシー問題を前提とし、会計情報の需要と供給の調整という観点から、意思決定支援機能のあり方について議論される。
- ②心理学の調整概念を援用した管理会計研究は、人間は感情があるゆえに限定合理性を持つという前提の下、個々人の利害関係や権限－責任関係の調整という観点から、職務特性や認知特性を考慮した調整のあり方について議論される。
- ③社会学の調整概念を援用した管理会計研究は、心理学と同様に限定合理性を前提とするが、利害関係の複雑性と権力関係に焦点が当てられる。例えば、組織活動が不確実性を伴う、あるいは、組織内に権力関係による支配が見られる場合、管理会計システムをどのように設計・運用するかについて議論される。

医療機関では、医師をはじめとする医療専門職による権力関係や利害関係の複雑性が存在し、医療専門職の管理が経営上の大きな課題となる。本稿は、そのような医療機関の特徴を踏まえた上で、どのように管理会計シス

テムが設計・運用されているのか、ミドルマネジメントはどのように調整を行っているのかに焦点を当てている。本稿は、社会学の調整概念を援用した管理会計研究と位置付けられる。

本稿における調整概念については、藤原・井上（2017）でも紹介されているが、Van de Ven et al.（1976）の調整概念を援用する。Van de Ven et al.（1976）は、調整を人的調整と機械的調整に区分している。人的調整とは、個人間の垂直的・水平的調整であり、具体的には公式的な会議や非公式のミーティングが含まれる。一方、機械的調整とは、予算編成や業績評価などをはじめとしたシステムによる調整である。Hopwood（1976）が指摘するように、人的調整と機械的調整がいずれも機能することによって、管理会計システムは機能する。

2-3. アカウンティング・トーク（Accounting Talk）

ATは、単に会計情報（Accounting Information）を報告するというものではなく、会計情報を用いた言語によるトークを行うことによって、現場の活動と会計情報を結び付け、経営上の問題を解決するために必要な（会計）情報を収集することである（Ahrens 1997; Hall 2010）。例えば、利益などの会計情報がどのような活動によって作られているのか、もしその数値を改善するとしたらどのように活動を改善すればよいかをトークすることがATである。Kraus（2015）は、在宅介護ケア組織においてマネジャーがどのようにATを利用しているのかについてインタビュー調査を行い、ATの重要性について、会計情報の理解はどのようにATを行ったかに依存しており、会計情報はATを通じて作られていることを指摘している。

本稿では、以上を踏まえ、医療機関の管理会計システムにおいてどのようにATが活用されているのか、その際ミドルマネジメントはどのような役割を果たしているのかについて焦点を当てる。

3. 医療機関における管理会計システムの特徴

本節では、まず医療機関の特徴について触れた上で、管理会計システムの設計・運用上考慮の対象とされる特徴について述べる。藤原（2014）は、Merchant and

Van der Stede（2012）が示す非営利組織の5つの特徴³を踏まえ、医療機関はその特徴の全てを有していると指摘している。本稿は、管理会計システムと医療専門職の専門職志向に焦点を当てた研究という観点から、Merchant and Van der Stede（2012）で示されている医療機関の管理会計研究群の分類のうち、従業員の特徴に焦点を当てた研究群に属する。

従業員の特徴についての研究群には、管理会計システムと医療専門職の有する専門職志向の適合性についての研究が含まれる。医療専門職の業務は高度に分権化されており、業績の大半を担うため、経営管理においては中心となるものの、医療専門職は必ずしも経営に対しては主体的に参加しないという特徴がある。そのような特徴を持つ医療専門職を、予算管理システムなどをはじめとする管理会計システムに参加させた場合、管理会計システムが機能しないというケースもあれば、逆に医療専門職が管理会計システムを受容し、積極的に管理会計システムを活用することで管理会計システムが機能しているケースもある（藤原 2014, 98-101ページ）。

Abernethy and Vagnoni（2004）によれば、医療機関の大きな特徴の一つは権力が行動の支配的なロジックになることであるという。伝統的に医療機関の意思決定は、医師の権力や関心によって支配されており、管理会計システムの効果的な実行について潜在的に問題を抱えている。医師は独占的な専門的知識の体系を持ち病院を機能させるために中心的な役割を果たしている。医師の専門的知識や技術は病院を機能させるために必要不可欠なものであるがゆえ、専門職としての活動だけでなく収益の獲得までもコントロールできる。医療機関は医師の協力に依存しており、このような状態が、医師が実際に病院内で権力をもつことを可能にしている。医療機関の管理会計システムにおいて権力が最も直接的な効果を発揮するのは、トップマネジメントが医師の行動を管理するために管理会計システムを利用する時である。医師の権力はしばしば戦略レベルの意思決定において医師の権力に基づく非公式的な権限を認め、医師はトップマネジメントに対する直接的な「回避」が可能である。つまり、医師の行動を管理するために管理会計システムを利用するというトップマネジメントの試みを回避することが可

³ Merchant and Van der Stede（2012）は、非営利組織の特徴として、（1）組織目標の不明瞭性とコンフリクト（Goal Ambiguity and Conflict）、（2）業績測定の高難度性（Difficulty in Measuring Performance）、（3）会計基準の相違（Accounting Differences）、（4）外部的制約（External Scrutiny）、（5）従業員の特徴（Employee Characteristics）の5つをあげている（Merchant and Van der Stede 2012, pp.740-749）。

能となる。例えば、会計的な管理と医療活動が結びつくと、医師は会計情報システムを無視したり、あるいはサボタージュしたりすることがある。医師の権力が強くなり、組織の目標よりも専門職の目標を優先することが出来る時、医師の活動を管理したり、縮小したりするために実行される管理会計システムに対しては強い抵抗を示す（Abernethy and Vagnoni 2004）。

Abernethy and Vagnoni (2004) は、医療機関では医師が専門性や社会的地位に基づく権力を持ち、権力が強く行使されるような場合は、組織目標と専門職の目標の乖離が大きくなり、それが管理会計システムの効果的な利用の障害となることを示唆している。例えば、経営の効率化を求め管理者が予算管理をはじめとする会計的な管理を行おうとすると、自律的な診療を求める医師が抵抗や反発を示し、予算が形骸化することがある（e.g. Coombs 1987; Pollitt et. al. 1988; Wickings et. al. 1983）。医師は中核的な業務を完璧にコントロールできるだけの権限を持っているが、診療上の意思決定に伴う財務業績に対する責任は問われない傾向にあるため、医療機関の管理会計研究における主要な関心は、医療専門職の目標一致を促すために必要なメカニズムを理解することにある（e.g. Abernethy 1996; Abernethy and Lillis 2001; Abernethy and Vagnoni 2004; Abernethy, et.al. 2005, 2007; King and Clarkson 2015; 衣笠 2013; 松尾 2004）。

Abernethy and Lillis (2001) によれば、医師のように組織内において支配的な専門職は、自律的であることを脅かすような官僚的なルールや手続きに自分たちがさらされることにつながるような経営上の試みに対して強く抵抗するという。しかし、トップマネジメントは、経営上のインプットとアウトプットに関して医師（診療科）が自律的であることはコントロールのロスが大きいため、医師（診療科）にそれらの権限を委譲するようなコントロールは好まない。そこで、診療活動の成果を捉える管理会計システムを構築することによって、医師が診療業務について自律的であることを維持しつつ、同時にアカウントビリティを果たすことを求めることが可能になる。このようなコントロールによって、医療専門職にとって最優先の専門的活動を会計情報に結びつけ、医療専門職と経営者との間のコミュニケーション・ギャッ

プの橋渡しを行うことが可能となる（Abernethy, and Lillis 2001）。

日本の医療機関においても、諸外国の医療機関と同様の特徴が見られる。例えば、松尾（2004）は、医師や看護師のプロフェッショナリズムが強く、とくに若手医師は医局制度により出身大学の人事ローテーションに組み込まれている可能性が高く異動も多いため、組織に対するコミットメントが弱いと指摘している。また、医療機関に管理会計システムを導入する意義は、「医師や看護師の個人的技術を尊重しながらも、属人的なやり方や縦割り組織を開放し組織的な学習能力を高めていくことにある」（松尾 2004, 26ページ）と主張している。

衣笠（2013）は、医療機関は多職種の専門家集団の存在により組織内のコミュニケーションが阻害される傾向にあり、専門職の特性から、専門職の目標と組織の目標が一致しない可能性があることを指摘している。また、医療機関の管理会計システムにおいては、「現場に接している医師を中心としたさまざまなプロフェッショナルを説得・誘導するのではなく、経営の方向性についての自律的な参加と働きかけ、すなわち双方向性のコミュニケーションが必要となる」（衣笠 2013, 189ページ）と主張している。

このように医療機関の管理会計システムにおいては、医療専門職、とりわけ医師の存在を考慮し、医師をどのように管理会計システムに組み込むかが重要である。しかしながら、医師をはじめとする医療専門職を管理会計システムに組み込むと、前述したように抵抗を示す場合があるため、組織内において何らかの調整が必要となる。そこで、本稿では、トップマネジメントと現場の間で調整の役割を果たすミドルマネジメントに焦点を当て、ミドルマネジメントがどのようにATを利用して組織内の調整を行っているか文献レビューを行う。

4. 医療機関における管理会計システムとAT

医療機関の管理会計研究では、主にバランスト・スコアカード（BSC）⁴や予算管理をはじめとした管理会計システムをどのように設計・運用するかについての議論が行われている。例えば、荒井（2005）は、複数の病院を持つ三重県立病院へのBSC導入プロセスを紹介してい

⁴ Kaplan and Nortonによって当初は業績評価システムとして考案された。現在は、財務の視点、顧客の視点、内部ビジネス・プロセスの視点、学習と成長の視点という4つの総合的な視点から、戦略マップを用いて、ビジョンと戦略の効果的な策定と実行を確保し、報酬連動型の業績評価システム、及び経営目的に役立てられる戦略的マネジメント・システムとして位置付けられる（櫻井 2010, 255ページ）

る。その中でミドルマネジメントである各部門長は、病院全体のBSCをもとに部門BSCの作成を行い、作成プロセスにおいて、トップマネジメントとの垂直的調整や、部門間の水平的調整を行っている。その結果、トップマネジメントの方針が現場に明確に伝わるようになったこと、財務業績の改善が見られたことを報告している。

また、谷（2005）では、新須磨病院へのBSC導入を例に、BSCの促進要因について検討を行っている。導入の促進要因には、①トップの明確なコンセプトとサポート、②推進役の存在、③ボトムアップによる導入、④成果指標と行動指標に時間をかけること、⑤責任者の設定という5つがあげられている（谷 2005, 22-27ページ）。

しかし、乙政（2016）は、済生会小樽病院へのBSC導入プロセスを紹介する中で、谷（2005）でいうところの推進役である人物のインタビューを取り上げ、医師のマネジメントの難しさを示唆している。例えば、乙政（2016）による推進役へのインタビューの一部には、次のような記述がある。要約すると、「入院患者数や病床稼働率の増加を目標とし、それをグラフ化して医局に掲示していたが、毎回見せられてモチベーションが上がらない。また、会議の中で（組織の方針や目標を）議論するというをやっていたがうまくいかなかった。会議では大まかな方針を決めたり、医師に（会計情報）を感じ取ってもらったりするようにしている」（乙政 2016, 109ページ）（カッコ内は筆者挿入）。

この記述は、ATを行う際に、ただ会計情報を報告することで医師は抵抗を示すだけでなく、トークの中で会計情報に直接触れることも抵抗につながるため、医師の専門職としてのアイデンティティに配慮し、会計情報については抽象的な表現を行っていることを示唆している。例えば、井上（2014）は、ある地域の中核医療機関へのインタビュー調査から、予算管理においては、ミドルマネジメントが現場の医療専門職に具体的な財務数値を伝えるのではなく、抽象的な表現を用いることで現場のアイデンティティを考慮していたことを報告している。具体的には、ミドルマネジメントへのインタビューの中で、「経営のことをあまり言うと、ギャップというかこんな目的で医療専門職になったのではないという気持ちが多かれ少なかれあると思うので、そのような伝え方ではなく物を大事にしましょうという呼びかけをしている」（井上2014, 34ページ）とあり、ミドルマネジメントが抽象的な表現を用いてATを行っている様子を暗示している。

予算管理におけるATについて、Covalski and Dirsmith（1983）によれば、ミドルマネジメントである看護マネジャーは、部下の看護師の管理を行うために予算を利用するだけでなく、トップマネジメントに対し、なぜ自分たちの部門はそれだけのコストがかかってしまうのかというコストに関する原因と結果を説明するために予算情報を利用していたという。さらに、Covalski and Dirsmith（1983）は、予算と看護師の活動の結びつきを意図的にゆるくすることによって、看護師としての活動が自律的であるよう維持しようとしていたことを指摘している。

関連してJones and Dewing（1997）では、イギリスの病院へのインタビュー調査から、予算管理は予算目標が大幅に未達であるような状況である場合を除き、医師の活動と会計情報を結びつけるようなことはしていなかったこと、また、経営の観点から現場の医師に対して医療の効率性を求めるのは、医師の士気に関わるため問題であるとミドルマネジメントが認識していたことを報告している。

Kurunmäki（2004）は、フィンランドの医療改革の中で医療専門職に対し参加型の予算管理の仕組みを導入し、医療専門職が会計技法を身に付けるまでの一連のプロセスをハイブリッド化と呼んでいる。ハイブリッド化において、ミドルマネジメントは部門予算の作成権限と説明責任が与えられ、現場の活動に合わせて管理会計システムを改善し、現場の活動と会計情報を結びつけながら予算目標を達成していたことを報告している。

Macinati（2010）は、イタリアの病院へのインタビュー調査から、ミドルマネジメントが「医療上の選択は財務結果につながることを意識しており、最も費用対効果の高い治療を提供することが求められているということを、ミドルマネジメントの医療従事者としてスタッフに広めようとした」（Macinati 2010, p.432）と説明している。ミドルマネジメントが財務情報を現場の活動に翻訳し、会計数値と現場の活動を結びつける役割を果たしていることを示唆している。

Pettersen and Solstad（2014）は、ノルウェーの病院へのインタビュー調査から、ミドルマネジメントは、部門内の議論の基礎として会計情報を利用していること、また、トップマネジメントと現場の間に立ち、プロフェッショナルと会計という二つの異なる論理を結びつける役割を果たしながら、一方で、現場の活動を第一に考え、予算をはじめとする管理会計システムと現場の活

動をゆるく結びつけていたことを報告している。

衣笠（2013）は、予算管理システムを中心とした総合管理について、株式会社に属する複数の病院のうちの一つの病院を紹介している。その病院では、チャレンジシートと呼ばれる個人の事業計画を作成する際、職員全員が上長と面談を行いながら方針を決定しており、半期経過後にも本人と上長が達成状況を確認している。衣笠（2013）で紹介されているチャレンジシートの一連の作成プロセスは、単に目標をトップダウンで示すのではなく、どのような目標を設定するのかATを活用しながらボトムアップで決定していることを示唆している。

5. 考 察

医療機関は医師をはじめとする多数の医療専門職によって構成される組織である。医療専門職は専門職集団を形成し、その専門職集団の論理に従うため、潜在的に組織よりも医局などの専門職集団に忠誠心を持つ。そのため、組織の目標よりも専門職の目標を追求することが出来る時は管理会計システムに対し抵抗を示す傾向にある。また、医療機関は組織内に強い権力関係や複雑な利害関係が存在し、専門職は専門性に裏付けされた強いアイデンティティを持つため、管理会計システムによって機械的調整を行うだけでは抵抗の要因になりやすいという特徴がある。例えば、乙政（2016）で紹介されているケースが典型的であり、入院患者数や病床稼働率といった財務業績につながる情報を医療専門職にただ開示するだけでは不十分である。

医療機関の管理会計システムにおいては、医師をはじめとする医療専門職の管理が大きな課題である。そのためには、組織内の権力関係や利害関係、そして医療専門職のアイデンティティを考慮しながら調整を行う必要がある。本稿では、その調整を行う主体をミドルマネジメントと捉え、ミドルマネジメントによる人的調整に焦点を当てている。

ミドルマネジメントによる人的調整ではATが活用されている。ATは単に業績報告を行うだけでなく、会計情報を用いたトークを行うことによって、会計情報と現場の活動を結び付けている。例えば、公式的な会議や非公式のミーティングにおいて、現場の医療専門職のアイデンティティを考慮し、会計情報を直接伝えるのではなく、大まかな方針や抽象的な表現（e.g. Jones and Dewing 1997; 井上2014; 乙政2016）、あるいはメタファー（e.g. Kraus 2015）を利用しながらATを行って

いる。

ATにおいては、売上や利益などの会計情報を開示するという意味でのコミュニケーションではなく、会計情報を用いた言語によるトークを行うことに特徴がある。コミュニケーションには非言語によるものも含まれ、必ずしも言語を必要としないため、会計情報を開示するだけでもコミュニケーションは成立する。しかし、それでは前述したように現場の医療専門職からの抵抗が見られるため、会計情報を開示だけでなく、それを現場の活動と結びつけるためのATを活用した人的調整が必要となる。そのため、本稿では、会計コミュニケーションではなく、ATの概念を援用している。

本稿の文献レビューの結果、BSCや予算管理をはじめとした医療機関の管理会計システムの導入においては、民間企業の論理で管理会計システムを医療機関にただ導入するだけでは現場の医療専門職から抵抗が示されるため、ミドルマネジメントが中心となり、ATを活用しながら人的調整を図っていることが示唆された。ミドルマネジメントは、組織内でATを活用しながら管理会計システムが機能するよう人的調整を中心とした調整を行う役割を果たしているのである。しかし、先行研究は、どのようなプロセスでATによる人的調整が行われ、その結果として財務業績にどのような影響が与えられたのかについては明らかにされていない点で課題がある。

本稿では、医療機関において管理会計システムが機能しにくい特徴の一つとして医療専門職集団の管理の難しさを指摘したが、その他の要因として、スタッフ部門の管理会計能力や管理会計システム自体の問題も考えられる。例えば、医療専門職が自部門はどれだけ組織に貢献しているのかを確認するために会計情報を積極的に活用しようとしても、それをサポートする人員や管理会計システムが整備されていない場合は、情報を必要とする医療専門職に対して適切な会計情報をタイムリーに提供できない。とくに、診療科別損益計算が出来ない状態で、各診療科部長をはじめとしたミドルマネジメントに財務業績に対する責任を負わせると、ミドルマネジメントは業績を正しく把握できないまま責任だけ負わされることになる。そのため、医療機関における管理会計システムに関する議論では、プロフェッショナルリズムに基づく医療専門職の抵抗という医療専門職に焦点を当てるだけでなく、各部門の業績を正しく捉え、各部門の管理に資するような会計情報を提供できる管理会計システムの整備というスタッフ部門側の議論も必要であろう。

6. おわりに

本稿は、医療機関の管理会計システムにおけるATについて、先行研究の課題を提示するという目的の下、文献レビューを行った。その結果、ミドルマネジメントが公式・非公式の会議・ミーティングを通じたATによる人的調整を行い、会計情報による機械的調整と組み合わせることによって管理会計システムが機能するよう調整を行っていることが示唆された。しかし、そのプロセスについては明らかにされていない点で先行研究には課題がある。この課題を解決するための一つの方法として、インタビューや参与観察を主としたケーススタディによるアプローチが有効である（Yin 1989）。

本稿は、今後明らかにすべき課題を提示した点で貢献があるが、以下に示す限界もある。

第一に、医療機関の管理会計システムはどのように設計・運用されているのか、とくにスタッフ部門側にどれだけ管理会計能力があり、どのような管理会計システムの下で、どのような会計情報が提供されているのかについては検討が出来ていない。

第二に、ミドルマネジメントが調整を行うことによって業績にどのように反映されるのか、すなわちミドルマネジメントの役割と業績との関係については明らかに出来ていない。

第三に、本稿の議論は医療機関以外の専門職組織、例えば大学や監査法人などにも当てはまるものであるが、それらの組織については検討がなされていない。

これらの限界については、今後の課題として別稿に譲ることとしたい。

引用文献

- 荒井 耕. 2001「病院原価計算の普及阻害要因と実施成功要因」『経営研究』52（3）, 85-100ページ。
- 荒井 耕. 2005『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。
- 荒井 耕. 2011「医療界における管理会計制度の有効性に関する定量的検証」『会計』179（6）, 836-850ページ。
- 井上秀一. 2014「医療機関のマネジメントコントロールシステムにおけるミドルの役割 —ある中規模病院を対象とした事例研究—」『日本医療経営学会誌』8, 29-36ページ。
- 井上秀一・藤原靖也. 2016.「医療機関における管理会計システムとミドルマネジメントの調整—ミドルマネジメントの組織内調整に関する文献レビュー—」『メロコ管理会計研究』8（2）, 49-62ページ
- 乙政佐吉. 2016「医療バランスト・スコアカードの導入プロセスに関する研究—医師のマネジメントを考慮して—」『商學討究』66（4）, 87-111ページ
- 衣笠陽子. 2013『医療管理会計—医療の質を高める管理会計の構築を目指して—』中央経済社。
- 櫻井通晴. 2010『管理会計（第四版）』同文館出版。
- 谷 武幸. 2005「医療経営へのバランスト・スコアカードの導入：新須磨病院のケース」『産業経理』65（1）, 14-27ページ。
- 藤原靖也. 2014「管理会計研究における非営利組織の特質に関する検討：諸外国における医療組織を対象とした文献のレビューを踏まえて」原価計算研究 38（1）, 95-105ページ。
- 藤原靖也・井上秀一. 2017「医療機関の戦略遂行におけるミドルマネジメントの調整プロセスに関する検討」『原価計算研究』第41号-2, 123-133ページ
- 松尾貴巳. 2004「医療組織と経営管理システム」『ビジネス・インサイト』第12巻第4号8-27ページ。
- Abernethy, M. A. 1996 “Physicians and Resource Management: The Role of Accounting and Non-Accounting Controls”, *Financial Accountability & Management* 12（2）, pp.141-156.
- Abernethy, M. A. and E. Vagnoni. 2004 “Power, Organization Design and Managerial Behaviour”, *Accounting, Organizations and Society*, 29（3/4）, pp. 207-225.
- Abernethy, M. A. and M. A. Lillis. 2001 “Interdependencies in Organization Design: A Test in Hospitals”, *Journal of Management Accounting Research*, 13（1）, pp. 107-129.
- Abernethy, M. A. and S. E. Comerford. 1999 “Budgeting and the Management of Role Conflict in Hospitals”, *Behavioral Research in Accounting*, 11, pp.93-110.
- Abernethy, M. A. W. F. Chua, Grafton, Jennifer, H. Mahama. 2007 “Accounting and Control in Health Care: Behavioral, Organizational, Sociological and Critical Perspectives,” *In Handbook of Management Accounting Research*, Vol.2, ed.by Chapman, C.S., Hopwood, A.G., Shields, M.D., Oxford, Elsevier Ltd, pp.805-829.

- Anthony, R. N. and V. Govindarajan. 2007 *Management Control Systems* 12th ed., McGraw-Hill, Irwin.
- Ahrens, T. 1997 "Talking Accounting: An Ethnography of Management Knowledge in British and German Breweries", *Accounting, Organizations and Society*, 22 (7), pp.617-637
- Broadbent, J. and R. Laughlin. 1998 "Resisting the 'New Public Management': Absorption and Absorbing Groups in Schools and GP Practices in the UK", *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 11 (4), pp.403-435.
- Clegg, S. and J. McAuley. 2005 "Conceptualising Middle Management in Higher Education: A Multifaceted Discourse", *Journal of Higher Education Policy and Management* 27 (1), pp.19-34.
- Coombs, R. W. 1987 "Accounting for the Control of Doctors: Management Information System in Hospitals", *Accounting Organizations and Society*, 12 (4), pp.389-404.
- Covaeski, M. A. and M. W. Dirsmith. 1983 "Budgeting as a means for control and loose coupling", *Accounting Organizations and Society*, 8 (4), pp.323-340.
- Friedson, E. 2001 *Professionalism: The Third Logic*, Chicago: University of Chicago Press.
- Hall, M. 2010 "Accounting Information and Managerial Work", *Accounting, Organizations and Society*, 35, pp.301-315.
- Harrison, S. and C. Pollitt. 1994 *Controlling health professionals: the future of work and organization in the National Health Service*, Open University Press.
- Hood, C. 1995 "The 'New Public Management' in the 1980s: variations on a theme", *Accounting, Organizations and Society*, 20, pp.93-109.
- Hopwood, A.G. 1976. *Accounting and Human Behaviour*. Englewood Cliffs, NJ: Prentice-Hall.
- Huy, Q.N. 2001 "In Praise of Middle Managers", *Harvard Business Review* 79 (8), pp.72-79.
- Huy, Q.N. 2011 "How Middle Manager's Group-Focus Emotions and Social Identities Influence Strategy Implementation", *Strategic Management Journal* 32 (13), pp. 1387-1410.
- Jacobs, K. 1995 "Budgets: A Medium of Organizational Transformation", *Management Accounting Research*, 6 (1), pp.59-75.
- Jones, C. S. and I. P. Dewing. 1997 "The Attitudes of NHS Clinicians and Medical Managers towards Changes in Accounting Controls", *Financial Accountability & Management* 13 (3), 261-280.
- King, R. and P. Clarkson. 2015 "Management Control System Design, Ownership, and Performance in Professional Service Organisations", *Accounting, Organizations and Society*, 45, pp.24-39.
- Kraus, K., M. Carlsson-Wall, M. Lund, and E. Sjögren. 2015 "Accounting Talk Through Metaphorical Representations: Change Agents and Organisational Change in Home-Based Elderly Care", *European Accounting Review*, pp.1-29.
- Kurunmäki, L. 2004 "A hybrid profession — the acquisition of management accounting expertise by medical professionals", *Accounting, Organizations and Society*, 29, pp.327-347.
- Llewellyn, S. 2001 "Two-Way Windows: Clinician as Medical Managers", *Organization Studies* 22 (4), pp. 593-623.
- Macinati, S. M. 2010 "NPM Reforms and The Perception of Budget by Hospital Clinicians: Lessons from Two Case Studies", *Financial Accountability & Management* 26 (4), pp.422-442.
- Merchant, K. A. and W. A. Van der Stede. 2012 *Management Control System: Performance Measurement, Evaluation and Interviews 3rd ed.*, Prentice-Hall.
- Pettersen, I. J. and E. Solstad. 2014 "Managerialism and Profession-Based Logic: The Use of Accounting Information in Changing Hospitals", *Financial Accountability & Management* 30 (4) pp.363-382.
- Pollitt, C., S. Harrison, D. Hunter and G. Marnoch. 1988 "The reluctant managers: clinicians and budgets in the NHS", *Financial Accountability & Management*, 4 (3), pp.213-233.
- Van de Ven, H.A., A.L. Delbecq and R. Koenig. 1976. "Determinants of coordination modes within organizations", *American Sociological Review* 41 (2): 322-338.
- Wickings, I., J. M. Coles, R. Flux and L. Howard.

1983 “Review of clinical budgeting and costing experiments” , *British Medical Journal*, 286, pp.575-578.

Wooldridge, B., T. Schmid and S.W. Floyd. 2008. “The middle management perspective on strategy process: Contributions, synthesis, and future research” , *Journal of Management* 34 (6) : 1190-1121.

Yin R. K. 1989 *Case Study Research: Design and Methods*, SAGE publications

(付記)

本稿は、科学研究費助成事業基金（若手研究(B)）
課題番号17K13834による研究成果の一部である。