

# 医療法人の報告目的

—非営利組織としての財務報告に影響を与える特質の分析を中心に—

境 ゆかり

瓦 田 沙 季

## 1 はじめに

医療機関の開設主体は複数ある。その中でも医療法人は病院全体の 68.6%、診療所全体の 41.6%を占めており<sup>1</sup>、公立病院とともに地域医療の確保のために重要な役割を果たすことが期待されている<sup>2</sup>。

医療機関は開設主体毎に準拠すべき会計基準が存在し、医療法人に関しても 2014 年に医療法人会計基準が新設された。ただし、医療法人会計基準の新設は、会計基準の欠如による、すでに公開されている財務情報の信頼性に疑問を呈されていることを払拭することを緊急の課題としたため、まずは医療法人会計基準を如何なる内容にするべきかについて検討され、情報開示の在り方に関する検討は先送りされた<sup>3</sup>。しかし、医療法人は他の非営利組織と比べて、情報開示が遅れていることも指摘されており<sup>4</sup>、今後、医療法人において一層の情報開示が求められるのであろう。そのためには、そもそも医療法人の財務報告目的がどのようなものであるべきかを明確にする必要がある。

一方で日本公認会計士協会は、非営利組織会計の共通的な枠組みの構築に向けて、2013 年に非営利法人委員会研究報告第 25 号『非営利組織の会計枠組み構築に向けて』（以下、研究報告第 25 号とする）を公表した。さらに研究報告第 25 号の内容について、

---

<sup>1</sup> 厚生労働省（2018）『医療施設動態調査（平成 30 年 3 月末概数）』。

<sup>2</sup> 医療法第 40 条の 2 において、「医療法人は、自主的にその運営基盤の強化を図るとともに、その提供する医療の質の向上及びその運営の透明性の確保を図り、その地域における医療の重要な担い手としての役割を積極的に果たすよう努めなければならない」と規定されている。

<sup>3</sup> 四病院団体協議会 会計基準策定小委員会（2014）『医療法人会計基準に関する検討報告書』2 頁、石津寿恵（2015）「医療法人の外部財務報告の拡充」74 頁-75 頁。

<sup>4</sup> 石津（2015）75 頁において、各非営利組織はそれぞれ別の根拠に基づいて外部財務情報を開示しており、情報利用者・請求者等の面において医療法人より開示が進んでいると指摘している。

非営利組織の会計枠組みを構築するための第一歩であるとして、日本公認会計士協会の非営利法人委員会が、関係者にヒアリング調査を行った<sup>5</sup>。それを踏まえて、日本公認会計士協会の非営利組織会計検討会が2015年に『非営利組織の財務報告の在り方に関する論点整理』（以下、論点整理とする）を公表した。

上記の非営利組織の会計枠組みにおいては、医療法人も対象となっており、財務報告目的についても言及している。しかし、医療法人が財務報告を行う場合、日本公認会計士協会が提示した非営利組織の報告目的をそのまま適用することが可能であろうか。医療法人の特質が財務報告目的に影響を与えることはないであろうか。

このような問題意識の下、本論文は第2節においてまず財務報告目的の設定に影響を与えるであろう医療法人の特質を吟味し、そして第3節において、その特質が医療法人の財務報告目的に如何なる影響をもたらさうのかを検討していく。

## 2 財務報告目的に影響を与える特質

全ての医療機関は医療法第7条第6項において、営利を目的とした開設が認められていない。さらに、同法第54条において剰余金の配当が禁止されている。これらの非営利性を損ねることなく、法人格を取得することで資金の集積を容易にし、医療機関の永続性を確保することを目的として、1950年に医療法人制度が創設された<sup>6</sup>。

ここでは、医療法人の財務報告目的に影響をもたらさうる当該組織の特質について吟味していく。

### 2.1 医療機関の資源源泉

前述した日本公認会計士協会が公表した論点整理では、非営利組織の会計枠組みはどのような組織を対象とするべきかについて整理している<sup>7</sup>。そして論点整理では、FASBの概念報告書第4号における財務資源源泉による組織区分に基づいて、論点整理が対象とする非営利組織について次のように検討している<sup>8</sup>。

<sup>5</sup> ヒアリング調査の目的は、非営利組織の会計枠組みについての検討を進めていくに当たり、研究報告第25号の基本的な方向性についての関係者の見解を確認することにより、方針の修正が必要と考えられる点や追加的な検討を進める上での課題を明らかにすることであった。同ヒアリング調査は、財務諸表作成者、資源提供者、行政関係者、及び学識経験者を対象として実施された。そして、日本公認会計士協会はヒアリング調査をまとめ、非営利法人委員会研究資料第6号『非営利法人委員会研究報告第25号「非営利組織の会計枠組み構築に向けて」に関するヒアリング調査結果について』を2014年に公表した。

<sup>6</sup> 厚生省厚生事務次官通達（1950）「医療法の一部を改正する法律の施行に関する件」。

<sup>7</sup> 日本公認会計士協会（2015）『非営利組織の財務報告の在り方に関する論点整理』6頁-10頁。

<sup>8</sup> 日本公認会計士協会（2015）6頁-10頁。

まず、利益志向ではない非営利組織は、次の二類型、つまり「財務資源を全てまたはほぼ全て、財やサービスの販売による収益から得る非営利組織」(独立採算型組織)と、「財やサービスの販売以外の源泉から相当の財務資源を得ている非営利組織」(寄付・補助金依存型組織)に分類されるが、そのうち、FASB の概念報告書第 4 号では、寄付・補助金依存型組織を対象としていると指摘している<sup>9</sup>。そして日本においては、売上収入と寄付・補助金等収入とを組み合わせることで全体の事業を成り立たせている法人が多くなっていること、さらに非営利組織会計基準の対象を寄付・補助金依存型に限定した場合、独立採算型組織を対象とした会計基準を別途構築することが必要となること等から、独立採算型組織と寄付・補助金依存型組織の両方を、非営利組織の財務報告の枠組みが適用される対象組織に含めることとしている<sup>10</sup>。そのため医療法人は、その財務資源を医療サービスの提供により得ていることから独立採算型組織であるが、日本公認会計士協会が提示した非営利組織の会計枠組みの対象組織となっている。

ここでは、医療法人の資源源泉が財務報告目的に影響を与える可能性を考察する前に、その資源源泉の特質を吟味するために、まず独立採算型組織である医療法人にとって主たる資源源泉である国民医療費(すなわち診療報酬)と、その具体的な流れである保険診療の仕組みを把握しておく。なお本論文は医療法人を検討対象としているが、資源源泉、保険診療の仕組みについては全ての医療機関に共通するものであるため、ここでは便宜上、全医療機関の国民医療費に関するデータを用いて分析していく。

国民医療費は、当該年度内の医療機関等における保険診療の対象となり得る傷病の治療に要した費用を推計したものである<sup>11</sup>ことから、自費診療を除く全医療機関の診療報酬の合計が国民医療費となる。その国民医療費の財源は大まかに公費、保険料、患者の自己負担金に分類される。

表 1 は 2013 年度(平成 25 年度) から 2015 年度(平成 27 年度)における財源別国民医療費とその構成割合を表しているものである。表 1 によれば、公費及び保険料を合わせた構成割合が 2013 年度において 87.5%、2014 年度において 87.5%、2015 年度は 87.7%である。国民皆保険制度を採用している日本においては、保険料も税金と同様、強制的に徴収されることから、税金と同様の性質を有すると考えられる。日本では、保険診療と保険外診療を併用して行うことができる保険外併用療養制度<sup>12</sup>が認められて

<sup>9</sup> 日本公認会計士協会 (2015) 8 頁。

FASB (1980) *Statements of Financial Accounting Concepts No. 4 Objectives of Financial Reporting by Nonbusiness Organizations*, FASB, par.7(footnote 3).

<sup>10</sup> 日本公認会計士協会 (2015) 9 頁-10 頁。

<sup>11</sup> 厚生労働省 (2017) 『国民医療費の範囲と推計方法の概要』。

<https://www.mhlw.go.jp/toukei/saikin/hw/k-iryohi/15/dl/gaiyou.pdf> (2018 年 5 月 24 日閲覧)

<sup>12</sup> 健康保険法第 63 条、第 86 条。

おり、保険外診療費も一部医療機関の資源源泉となっている。しかし、保険外併用療養制度では保険診療と併用できる保険外診療が制限されている。このことを踏まえると、医療機関の主たる資源源泉である診療報酬の90%弱が、強制的に国民から徴収されているということになる。従って、医療機関の主たる資源提供者は国民であり、さらに国民は非自発的に資源を提供していることがわかる。

表1 財源別国民医療費

財源	平成25年度		平成26年度		平成27年度	
	国民医療費(億円)	構成割合(%)	国民医療費	構成割合	国民医療費	構成割合
総数	400,610	100.0	408,071	100.0	423,644	100
公費	155,319	38.8	158,525	38.8	164,715	38.9
国庫	103,636	25.9	105,369	25.8	108,699	25.7
地方	51,683	12.9	53,157	13.0	56,016	13.2
保険料	195,218	48.7	198,740	48.7	206,746	48.8
事業主	81,232	20.3	83,292	20.4	87,299	20.6
被保険者	113,986	28.5	115,448	28.3	119,447	28.2
その他	50,072	12.5	50,806	12.5	52,183	12.3
患者負担(再掲)	47,076	11.8	47,792	11.7	49,161	11.6

(出所)厚生労働省(2016-2017)『国民医療費の概況』より作成。

<http://www.mhlw.go.jp/toukei/saikin/hw/k-iryohi/15/dl/kekka.pdf>

<http://www.mhlw.go.jp/toukei/saikin/hw/k-iryohi/14/dl/kekka.pdf>

(2018年5月24日閲覧)

一方で、患者は医療機関の窓口で自己負担金を支払っている。年齢等によって負担割合<sup>13</sup>は異なるが、各患者は負担額に比例した医療サービスの提供を求めている。故に国民は、資源提供者とサービス利用者という両方の立場において、医療機関の利害関係者となる。

石津(2015)においても、病院の収益の大半が医業収益であり、国民医療費の財源の約4割が公費、5割が社会保険料であることを根拠に、「(前略)国民は患者という立場で医療機関の利害関係者であると同時に社会保険料の負担者、納税者として医療機関の利害関係者と言える」<sup>14</sup>と指摘している。そして、「医療機関へのフリーアクセスが保障されているわが国の医療制度においては、患者という側面から意思決定のために情報開示が必要であることは言うまでもない。しかしそれのみならず、患者でなくとも税金や社会保険料の負担者という側面から情報開示が保障されてしかるべきではない

<sup>13</sup> 厚生労働省「医療費の自己負担」。

<http://www.mhlw.go.jp/bunya/shakaihoshoh/iryouseido01/info02d-37.html> (2018年6月20日閲覧)

<sup>14</sup> 石津(2015)80頁。

だろうか。納税や社会保険料負担を介して国民と医療サービス提供主体の間には委託受託関係を見ることができるからである」<sup>15</sup>としている。

確かに、国民は主たる資源提供者であり利害関係者である。では石津(2015)で指摘した、納税や社会保険料負担を介した国民と医療サービス提供主体、つまり医療機関の間の委託・受託関係は、具体的にどのような結び付きとなっているのであろうか。この国民と医療機関の委託・受託関係を明らかにするためには、国民医療保険制度における保険診療の流れをまず把握しなければならない。

保険医療制度における保険診療の流れは次の通りである<sup>16</sup>。①国民は保険者、国、地方自治体(以下、保険者等とする)に対して定期的に税金や保険料を支払う。②国民は医療機関(保険医療機関又は療養取扱機関)において診療を受けると、医療費の一部を支払う。③医療機関は診療内容が記載された診療報酬請求書、診療報酬明細書等(以下、レセプトとする)を翌月の10日までに社会保険診療報酬支払基金<sup>17</sup>(以下、支払基金とする)と、国民健康保険団体連合会(以下、国保連合とする)に送付する。④支払基金と国保連合では事務局による事務点検、レセプト記載事項や請求点数の点検などの審査事務が行われたあと、診療翌月末に行われる審査委員会で、レセプトに記載されている診療内容について審査が行われる。⑤高点数案件については専門部会で重点審査が行われ、請求内容に疑義があるものについては、再審査部会が処理する。⑥審査結果を受けて医療機関毎に支払額が決定され、診療翌々月の10日までに保険者等に請求が行われる。⑦支払基金や国保連合から送付されたレセプトを保険者等が審査した上で、支払基金や国保連合を通じて、医療機関に保険金額が支払われる。⑧保険者等から国民に対して、保険又は公費によって支払われた医療費が通知される。

このような保険医療制度を図に表すと、図1になる。まず、国民から医療機関への実線の矢印が示しているように、国民が医療機関で診療を受ける際に、一部負担金という形で医療機関に対して直接支払を行っている。そのため、サービスの利用者である国民と医療機関の間には直接的な結び付きが見られる。しかし一方、国民は税金や保険料を納付することで、医療機関の資源提供者となるが、図1における点線の矢印が示しているように、国民より保険者等に支払われた保険料や税金は、支払基金や国保連合を介して保険者等から医療機関に支払われている。そのため、国民と医療機関

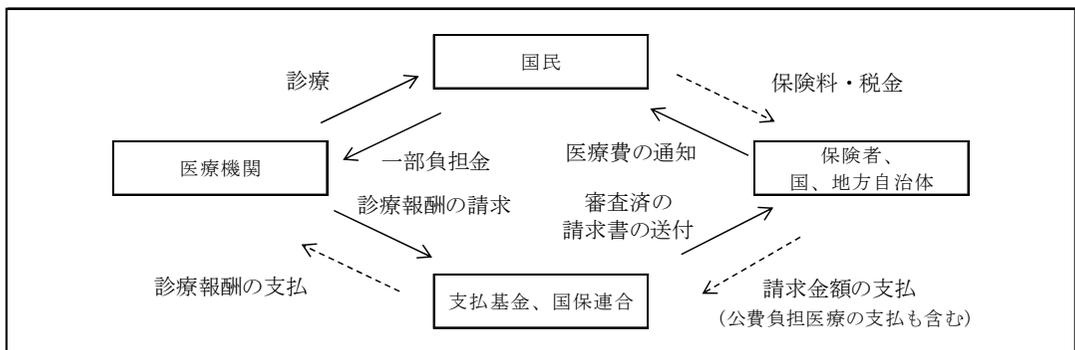
<sup>15</sup> 石津(2015)80頁。

<sup>16</sup> 保健診療の流れ①-⑧に関しては、自治体病院経営研究会編(2012)『自治体病院経営ハンドブック』95頁-97頁、吉原健二・和田勝(2018)『日本医療保険制度史』539頁-540頁参照。

<sup>17</sup> 社会保険診療報酬支払基金では、医療保険の診療報酬の他、生活保護、老人医療費などの公費負担医療の審査・支払も国又は地方公共団体の委託を受けて行っている。自治体病院経営研究会編(2012)97頁図1-17(注)。

との間の結び付きが間接的かつ重層的となっている。つまり、医療機関の主たる資源源泉は税金や保険料であるが、保険料や税金を介して国民と医療サービス提供主体つまり、医療機関の間に直接的な委託・受託関係ではなく、むしろ間接的かつ重層的な委託・受託関係が形成されているといっても過言ではない。ただし、保険料や税金による支払は、国民から医療機関へ直接に行われていないとはいえ、それは支払の手続きに起因することであり、税金や保険料が医療機関の主たる資源源泉であると考えた以上、国民は医療機関の主たる資源提供者となる。それゆえに、納税や社会保険料負担を介して国民と医療機関の間には、委託・受託関係がみられることは否めない。また、国民より保険者等に支払われた保険料や税金は、支払基金や国保連合を介して保険者等から医療機関に支払われていることから、保険者等は実質的に資源を提供しているわけではなく、単なる国民の代理人であるといえる。これらの特質は報告目的にどのような影響を与えるのであろうか。これについては第3節で論じていくことにする。

図1 保険診療の仕組み



(出所) 自治体病院経営研究会編 (2012) 『自治体病院経営ハンドブック』 97 頁、

吉原健二・和田勝(2018) 『日本医療保険制度史』 662 頁参照、一部修正。

## 2.2 医療法人における社員の権利

前述のとおり、非営利性を損ねることなく、法人格を取得することで資金の集積を容易にし、医療機関の持続性を確保することを目的として、1950年に医療法人制度が創設された。しかし、当時のモデル定款第9条において「社員資格を喪失した者は、その出資額に応じて払戻しを請求することができる」ということ、また同モデル定款第34条では「本団体が解散した場合の残余財産は、払込済出資額に応じて分配するもの

とする」<sup>18</sup>との規定があったことから、払戻請求権や残余財産請求権を持つ、持分の定めのある社団医療法人が存在している。このような医療法人の社員の権利が、報告目的に影響を与える可能性があるかどうかについては第3節で検討するが、ここではまず医療法改正の背景とともに、医療法人の社員の権利を考察する。

医療法の改正(2006年6月公布、2007年4月施行)前に、2001年から2003年にかけて「医業経営の在り方に関する検討会」(以下、在り方検討会とする)が、また2003年から2005年にかけて「医業経営の非営利性等に関する検討会」(以下、非営利性検討会とする)が設置された。

在り方検討会では、高齢化、医療技術の進歩、国民の意識の変化などに適切に対応した医療提供体制の構築が求められている状況において、(1)今後の医療提供体制の有力な担い手としての医療法人を中心とする医業経営に求められる将来像、(2)(1)を実現するための、医療法人制度を中心とする医業経営についての改革の方向と、これを支える政策、制度の在り方について検討された<sup>19</sup>。在り方検討会では、病院の内部留保を通じた個人財産の蓄積や解散時の残余財産の分配は可能であること、さらには、営利法人によって事実上、医療法人の経営が支配されている事例が存在すること等から、医療法人制度における非営利性が形骸化しているとの意見を取りあげた<sup>20</sup>。そして、持分の定めのある医療法人について、「医療法人制度は、(中略)非営利性を担保しながら、医療の永続性・継続性を確保することを目的とした制度である。これらの問題点は、主に社団医療法人における『持分』に起因するものであることから、特に病院を開設する医療法人を念頭に、持分の定めのない法人へ移行し、『非営利性』を徹底しつつ、『医療の永続性・継続性』の確保を図ることを将来的方向とし、以下のような非営利性・公益性の徹底を図るための改革に着手するべきである」<sup>21</sup>と指摘している。そして、今後着手すべきとされた改革は(1)特別医療法人<sup>22</sup>制度・特定医療法人<sup>23</sup>制度の普及、(2)社団法人の持分についての検討、(3)非営利性の徹底であると提言した<sup>24</sup>。このように在り

<sup>18</sup> 厚生労働省「社団・財団医療法人定款・寄附行為例」。  
<https://www.mhlw.go.jp/stf/seisakunitsuite/bunya/0000135131.html> (2018年7月9日閲覧)

<sup>19</sup> 厚生労働省(2003)『これからの医業経営に関する在り方検討会 最終報告書』Ⅰ。

<sup>20</sup> 厚生労働省(2003)『これからの医業経営に関する在り方検討会 最終報告書』Ⅲの1。

<sup>21</sup> 厚生労働省(2003)『これからの医業経営に関する在り方検討会 最終報告書』Ⅲの1。

<sup>22</sup> 特別医療法人は、財団又は持分の定めのない社団であり、開設する医療施設の業務に支障のない範囲で、その収益を医療施設の経営に充てることを目的として、厚生労働大臣の定める収益事業を行うことができる。2012年3月31日をもって廃止された。

<sup>23</sup> 特定医療法人は、租税特別措置法の定めにより、財団又は持分の定めのない社団であって、その事業が医療の普及向上、社会福祉への貢献その他公益の増進に著しく寄与し、かつ、公的に運営されていることにつき政令で定める要件を満たすものとして、国税庁長官の承認を受けたものである。収益事業は行えないが、公益性の高い事業を行うことを条件に、法人税率は他の医療法人と比較し優遇されている。また残余財産は国や地方公共団体に帰属する。租税特別措置法第67条の2。

<sup>24</sup> 厚生労働省(2003)『これからの医業経営に関する在り方検討会 最終報告書』Ⅲの1。

方検討会では医療法人の非営利性の形骸化が問題として取り上げられ、着手すべき改革について言及した。

このような在り方検討会の提言を受け設置されたのが、非営利性検討会である。非営利性検討会において、次のように①出資限度額法人の普及と定着及び②医療法人制度をめぐる考え方という2点について検討がなされた。

まず非営利性検討会の第1回から第3回において、①出資限度額法人の普及と定着について検討された。非営利性検討会では、持分の定めのある医療法人における払戻請求権を行使した払戻しにより、医療法人の存続が脅かされる事態が生じているとの認識を示した<sup>25</sup>。そして、このような問題に対する対処は、将来の医療法人のあるべき姿として、持分がない、かつ公益性の高い特定医療法人及び特別医療法人への円滑な移行を促進する必要があると述べ、またそのための一つの方策として、出資限度額法人の制度化が必要であると指摘した<sup>26</sup>。出資限度額法人とは、出資持分の定めのある社団医療法人であって、その定款において、社員の退社時における出資持分払戻請求権や解散時における残余財産請求権の法人の財産に及ぶ範囲について、払込出資額を限度とすることを明らかにするものをいう<sup>27</sup>。

つまり出資限度額法人は、持分の定めのない医療法人への円滑な移行を促進するために創設されたものであるが、持分がないというわけではなく、払込出資額を限度とするものの、依然として持分払戻請求権や残余財産請求権を有することになっている。このことが、財務報告目的に影響を与える可能性があるかどうかについては第3節で検討する。

このような①出資限度額法人の検討とともに、非営利性検討会では、以下のように②医療法人制度をめぐる考え方についても言及した。

非営利性検討会では、医療法人制度において非営利性が形骸化しているとの指摘があることを認めた<sup>28</sup>。そして、その指摘の妥当性の有無に関わらず「営利を目的としない」という考え方、また民間非営利部門である医療法人に必要な規律を整理し、法令上の措置を行う必要があると提言したのである<sup>29</sup>。

<sup>25</sup> 厚生労働省（2003）『「医療経営の非営利性等に関する検討会」（報告書）～「出資限度額法人」の普及・定着に向けて～』1頁。

<sup>26</sup> 厚生労働省（2003）『「医療経営の非営利性等に関する検討会」（報告書）～「出資限度額法人」の普及・定着に向けて～』1頁。

<sup>27</sup> 厚生労働省医政局長通知（2004）「いわゆる「出資限度額法人」について」。

<sup>28</sup> 厚生労働省（2005）『医療法人制度改革の考え方～医療提供体制の担い手の中心となる将来の医療法人の姿～』5頁では、その例として（1）様々な手段を通じて事実上の配当を行っているのではないか、（2）医療法人の内部留保を通じて個人財産を蓄積し、社員の退社時にまとめて剰余金を払い戻すことによって、事実上の配当を行っているのではないか、（3）いわゆるMS法人などの営利法人に利益を移転することによって事実上医療法人の経営が営利を目的としたものとなっているのではないかといった指摘があるとしている。

<sup>29</sup> 法令上の措置とは、例えば、剰余金配当の禁止や社団医療法人の社員の資格、医療法人の書類の開示、残余財産の帰

これらの提言を受けて、医療法が改正された。この中で社員の権利に係る改正は、残余財産の帰属先と社会医療法人制度の創設である<sup>30</sup>。

残余財産の帰属先に関する改正は次のとおりである。医療法人が解散する場合の残余財産の帰属先は、改正以前は解散時における医療法人の定款又は寄付行為の定めるところによるものとしていた。しかし、医療法人は地域の医療提供体制の中心としての役割を担い、地域社会との関わりが非常に強いことから、解散する医療法人が有していた医療機能を継続することが求められる。このことから、残余財産帰属先を「国若しくは地方公共団体又は医療法人その他の医療を提供する者であつて厚生労働省令で定めるもの<sup>31</sup>のうちから選定されるようにしなければならない<sup>32</sup>」とした。つまり、医療法の改正によって、持分の定めのある医療法人における、残余財産請求権という社員の権利が認められなくなると解釈できる。しかし、既設の医療法人の経営への配慮から、当分の間上記の規定を適用しないことが認められるという経過措置が設けられている<sup>33</sup>。

また、非営利性検討会では、積極的に公益性を求める医療法人が現に存在することや、自治体立病院をはじめとした公的医療機関がこれまで担ってきた「公益性の高い医療サービス」を公益性の高い民間非営利部門の医療法人も担うことなどによって、地域社会の要求に応じていくことが求められていることを認識し、新たに公益性の高い医療法人制度を構築することを提言した<sup>34</sup>。そして、医療法の改正において創設されたのが、社会医療法人制度である。社会医療法人の認定要件は、主に救急医療等の事業に関する要件と、公的な法人運営に関する要件に区分される。社会医療法人は、救急医療、災害医療、へき地医療、周産期医療又は小児救急医療の医療連携体制を担う医療機関として医療計画に記載されていることや、役員等の同族性が排除されること、残余財産が国、地方公共団体又は他の社会医療法人に帰属すること等を要件とした、公益性と非営利性を担保する医療法人である<sup>35</sup>。なお、社会医療法人は持分の定めのない医

---

属等である。厚生労働省（2005）『医療法人制度改革の考え方～医療提供体制の担い手の中心となる将来の医療法人の姿～』5頁-12頁。

<sup>30</sup> 医療法の改正では、その他にも社員の議決権を各自1個とする等の見直しを図った。医療法第70条の3第1項第10号。

<sup>31</sup> 厚生労働省令で定めるものとは、「法第三十一条に定める公的医療機関の開設者又はこれに準ずる者として厚生労働大臣が認めるもの、財団である医療法人又は社団である医療法人であつて持分の定めのないもの」である。医療法第31条、医療法施行規則第31条の2。

<sup>32</sup> 医療法第44条第5項。

<sup>33</sup> 厚生労働省医政局長通知（2007）「良質な医療を提供する体制の確立を図るための医療法等の一部を改正する法律の一部の施行について」。

<sup>34</sup> 厚生労働省（2005）『医療法人制度改革の考え方～医療提供体制の担い手の中心となる将来の医療法人の姿～』12-19頁。

<sup>35</sup> 医療法第30条の4第2項第5号、第42条の2。

療法人である。

さらに、非営利性検討会では「営利を目的としない」という考え方について、「公益法人制度改革に関する有識者会議報告書」が定めた社団形態の非営利法人の社員における権利・義務の内容を採用し、ア) 出資義務を負わない、イ) 利益（剰余金）分配請求権を有しない、ウ) 残余財産請求権を有しない、エ) 法人財産に対する持分を有しないことと整理している<sup>36</sup>。つまり、非営利性検討会が提示した「非営利性」の考え方においては、持分権も残余財産請求権も認められていない。

しかし、医療法人の社員の権利を確認すると、医療法改正前までに設立された持分の定めのある医療法人と、出資額限度法人に関しては、出資額に応じて払戻し又は残余財産の分配を受ける権利を有することになっている。そのため、両法人は非営利性検討会が定めた「営利を目的としない」法人に該当しないと考えられる。

つまり、在り方検討会も非営利性検討会も、持分の定めのある医療法人の社員の権利（払戻請求権と残余財産請求権）の存在が、医療法人の非営利性に疑義を生じさせていると考え、改革の提言をして医療法が改正された。しかし、結果的には医療法改正前までに設立された持分の定めのある医療法人と、出資額限度法人の両者とも、当分の間、改正された医療法の規定を適用しないことが認められている、経過措置型医療法人となった<sup>37</sup>。要するに、両医療法人の長年の蓄積という実情と経営への影響を配慮した上で、上記のような特別措置が講じられたと推察できる。しかし、2017年現在においても出資額限度法人を含めた持分の定めのある医療法人が76%近くを占めている<sup>38</sup>という現状に鑑み、医療法人を非営利組織としてとらえていいのか、また前述した医療法人の特質が財務報告に何らかの影響をもたらしていないのかについて、さらに検討する必要がある。

### 3 医療法人の報告目的

研究報告第25号では、FASBの概念報告書第1号が規定した営利企業の財務報告目的と同様に、非営利組織の財務報告目的は情報利用者の意思決定に有用な情報を提供

---

<sup>36</sup> 厚生労働省（2005）『医療法人制度改革の考え方～医療提供体制の担い手の中心となる将来の医療法人の姿～』6頁-7頁。

<sup>37</sup> 経過措置の期限は設けられていない。

<sup>38</sup> 厚生労働省「医療法人・医業経営のホームページ」。

[http://www.mhlw.go.jp/stf/seisakunitsuite/bunya/kenkou\\_iryuu/iryuu/igyuu/index.html](http://www.mhlw.go.jp/stf/seisakunitsuite/bunya/kenkou_iryuu/iryuu/igyuu/index.html)  
（2018年6月7日閲覧）

することであると述べられている<sup>39</sup>。これに関してヒアリング調査では、非営利組織の財務報告においては、非営利組織に提供された資源がどのように利用されたかの説明責任<sup>40</sup>を果たすことが重視されるべきであり、営利企業にも増して、提供された資源の利用に関する非営利組織のステewardシップと、それに基づく説明責任を重視した形での財務報告の枠組みが設計されるべきという意見が示された<sup>41</sup>。また非営利組織においては、活動目的を提示して調達された資源に関して、その使途を明確にすることへの情報ニーズが大きく、この傾向は近年より強まっていることも指摘された<sup>42</sup>。

これを踏まえて、論点整理ではステewardシップに基づく説明責任を、意思決定有用性という財務報告目的を構成する一部として位置付けるか、意思決定有用性とは別個の独立した（又は意思決定有用性と相互関係を有する並列的な）目的として位置付けるかについて考察した<sup>43</sup>結果、後者の考え方を採用した。

では、日本公認会計士協会の論点整理はなぜ、研究報告第 25 号が提示した非営利組織の報告目的を修正したのであろうか。また、論点整理が示した非営利組織の財務報告目的をそのまま医療法人に適用することが可能であろうか。さらに、第 2 節で考察した医療法人の特質、すなわち医療法人の資源源泉、社員の権利がその財務報告目的の設定に影響を与えることはないのであろうか。本節ではこれらの問題を検討していく。

### 3.1 経過措置型医療法人と非営利組織の財務報告

論点整理においては、営利組織と非営利組織をその組織目的により区分しており、営利組織と非営利組織の相違点は、資源提供者に対して経済的利益を提供することを目的とするか、公益又は共益に資することを目的とするかにあると指摘している<sup>44</sup>。医療法人の組織目的については、医療法第 40 条の 2 において次のように定められている。「医療法人は、自主的にその運営基盤の強化を図るとともに、その提供する医療の質の向上及びその運営の透明性の確保を図り、その地域における医療の重要な担い手としての役割を積極的に果たすよう努めなければならない。」

つまり、医療法人の組織目的は、地域において医療の重要な担い手として医療サー

<sup>39</sup> 日本公認会計士協会(2013)『非営利組織の会計枠組み構築に向けて』要旨 ii。

<sup>40</sup> 日本公認会計士協会(2015)15頁脚注14においては、「非営利組織に関するステewardシップを、資源提供目的が達成されるよう、付託された資源を有効かつ効率的に利用することについての非営利組織及びその経営者の責任として捉える。また、このようなステewardシップの存在により、組織及びその経営者は資源提供者に対して、当該資源の利用状況等についての説明責任を負う」としている。

<sup>41</sup> 日本公認会計士協会(2015)15頁。

<sup>42</sup> 日本公認会計士協会(2015)15頁。

<sup>43</sup> 日本公認会計士協会(2015)14頁-16頁。

<sup>44</sup> 日本公認会計士協会(2015)6頁-7頁。

ビスを提供することであり、資源提供者に対して経済的利益を提供することは、医療法人の組織目的ではない。従って、組織目的による区分では、医療法人が非営利組織に該当するものと判断できる。

しかし一方で、前節において指摘したように、経過措置型医療法人は、払戻請求権又は残余財産の分配を受ける権利を有しているため、非営利性検討会による「営利を目的としない」法人に該当しないのではないかと疑念が残る。このような医療法人は、非営利組織として認められないならば、非営利組織の財務報告目的を適用することができなくなる。そのため、ここでは経過措置型医療法人の特質を再考察し、全ての医療法人を非営利組織として位置づけることが可能かについて検討する。

論点整理では、非営利組織に該当するものと考えられる日本の法人は多くの場合、蓄積された剰余金が資源提供者に分配されることが、法規制によって認められていないが、このような法人に関しては、剰余金が組織目的を達成するための活動に利用されることが想定されていると述べている<sup>45</sup>。その上で「(前略)一部の法人に関しては、配当や分配金等の形で剰余金の分配が認められる場合や、残余財産の処分にあたって当初の拠出割合等に応じて剰余金部分を含めて財産を帰属させることができる場合(すなわち資源提供者に残余財産請求権が認められる場合)があるが、このような場合に、当該法人が公益又は共益に資することを実質的に主目的としているものと言えるかどうかの問題となる。資源提供者に対する経済的利益の提供を目的としているかどうかを、剰余金として蓄積された組織資源の実質的な分配が可能かどうか注目して判断する方法が考えられる」<sup>46</sup>としている。つまり論点整理では、組織目的による区分では、非営利組織に該当すると考えられる組織の資源提供者に、残余財産請求権が認められる場合は、以下の方法で当該組織が非営利組織に該当するかどうかについて分析する必要があると述べている。それは剰余金として蓄積された組織資源の実質的な分配が可能かどうか注目して、当該組織が資源提供者に対する経済的利益の提供を目的としているかどうかを分析する方法である。ここでは上記の論点整理が示した方法に基づいて、退社時の払戻請求権と、解散時の残余財産請求権を有する経過措置型医療法人が非営利組織に該当するのかどうかという問題を吟味していきたい。

ここでは経過措置型医療法人に含まれている 2 種類の医療法人すなわち、出資額限

<sup>45</sup> 日本公認会計士協会 (2015) 10 頁。

<sup>46</sup> 日本公認会計士協会 (2015) 10 頁では、「米国の FASB 概念報告書第 4 号は、ノンビジネス組織の特徴として、反対給付のない資源提供があること及び利益稼得以外の組織目的を有することに加えて、売却、譲渡若しくは償還され得る、又は組織の清算に際して資源の残余分配を得る権利を譲渡し得る明確に規定された所有主持分が存在しないことを挙げている」とし、日本においても原則として、所有主持分が存在せず、組織資源の実質的な分配ができないことを、非営利組織の重要な特性として位置づけることができるとしている。FASB (1980) par. 6.

度法人と、持分の定めのある医療法人についてそれぞれ考察していく。

まず出資額限度法人においては、払戻請求権や残余財産請求権の法人の財産に及ぶ範囲は、払込出資額を限度としている。そのため、上記の二つの権利行使は、活動を通じて稼得され、蓄積された資源の分配ではなく、提供された資源の払戻しであると考えられる。論点整理においても、経過措置型医療法人に関して、出資持分があり、出資持分に応じた残余財産の分配請求権が認められていると指摘した<sup>47</sup>上で、「このような資源提供者への支払に関して、活動を通じて稼得され、蓄積された資源の分配ではなく、実質的に抛出された財産の払戻しにすぎない場合には、資源提供者への経済的利益の提供と認められないことは明らかであると考えられる」<sup>48</sup>としている。従って、出資額限度法人は営利組織ではなく、非営利組織として位置付けられる。

一方持分の定めのある医療法人に関しては、持分の払戻しに関する以下のような事案と、それに対する厚生省医政局総務課長の回答がある。精神病院の運営を行っている医療法人の社員の1人が退社することになり、その際出資した土地の返還を要求している事案について、1957年の茨城県衛生部長あて厚生省医務局総務課長回答では「退社社員に対する持分の払戻は、退社当時当該医療法人が有する財産の総額を基準として、当該社員の出資額に応ずる金銭でなくても差し支えないものと解する」と通知している。これによって、退社社員に対し退社時の医療法人の有する財産の総額を基準として、社員の出資額に応じた払戻しが認められることとなった<sup>49</sup>。非営利性検討会ではこの件について、「土地の現物出資という事案について、土地そのものについての払戻しを認めることは継続的な医業経営に支障が生じることから、これに関する当時の対応として土地の価額を現金に換算して払い戻すことはやむを得ないものとする。しかし、この価額はあくまでも出資当時の土地の価額を基準として行うべきものであって、退社時の医療法人の有する財産の総額を基準とするに至っては、配当禁止に抵触するのではないかと疑念が残る」<sup>50</sup>と指摘している。つまり、退社時の医療法人が有する財産の総額を基準として、持分の払戻しが行われる場合は、配当に相当するのではないかということである。論点整理では「(前略)組織活動を通じて稼得された資源である剰余金の分配が可能となる場合、資源提供者に対する経済的利益が生じていることとなる。このような場合に関しては、当該経済的利益の大きさや資源提供者が

<sup>47</sup> 日本公認会計士協会 (2015) 11 頁。

<sup>48</sup> 日本公認会計士協会 (2015) 12 頁。

<sup>49</sup> 厚生労働省 (2005) 『医療法人制度改革の考え方～医療提供体制の担い手の中心となる将来の医療法人の姿～』 6 頁-7 頁。

<sup>50</sup> 厚生労働省 (2005) 『医療法人制度改革の考え方～医療提供体制の担い手の中心となる将来の医療法人の姿～』 7 頁。

負うこととなるリスク、更には資源提供者が資源提供の見返りとして経済的利益を受けることを期待しているかどうかを考慮し、当該組織が資源提供者に対して経済的利益を提供することを目的としているかどうかを判断することが考えられる<sup>51</sup>としている。つまり、資源提供者に対して経済的利益が生じている場合、①経済的利益の大きさや資源提供者が負うこととなるリスク、②資源提供者が資源提供の見返りとして経済的利益を受けることを期待しているかという2点に基づいて判断することが考えられる。①に関して、経済的利益の大きさに関しては医療法人の規模等によって異なる<sup>52</sup>が、資源提供者が負うこととなるリスクについては、営利組織との比較によって検討することが可能である。通常、営利組織の資源提供者は、期待した経済的利益を得ることができなければ、資源提供を取りやめることが可能である。一方で医療法人の社員は、資源提供を容易に取りやめることはできない。なぜなら、医療法人の社員における権利の行使は退社時と解散時に限定されているからである。従って、医療法人の社員が負うこととなるリスクは、営利組織の資源提供者が負うリスクより大きいといえる。

また②に関して、医療法人の社員は営利組織の資源提供者のように、経済的利益を受けることを期待して資源を提供するのではない。医療法人の社員は、同法人が地域における医療の重要な担い手として、医療サービスを提供するという組織目的の達成のために資源を提供するのである。

ここまで考察したように、持分の定めのある医療法人においては、組織目的による区分では非営利組織に該当するものの、払戻請求権や残余財産請求権の法人の財産に及ぶ範囲が、払込出資額を限度とされており、組織活動を通じて稼得された資源である剰余金の分配に相当する可能性がある。しかし、払戻請求権や残余財産請求権の行使が退社時や解散時に限定されていること、さらに医療法人の社員は経済的利益を期待して資源提供を行うのではなく、医療サービスの提供という組織目的達成のために資源を提供することから、資源提供者としての権利、及びその資源提供の目的が、営利組織のそれとは異なることは明らかである。従って、持分の定めのある医療法人の非営利性について論争が見られるが、当該医療法人を営利組織として位置付けることができない。むしろ経過措置型医療法人を含む全ての医療法人は営利組織ではなく、非営利組織として位置付けられるべきである。

では、経過措置型医療法人を含む全ての医療法人が非営利組織として位置付けられ

<sup>51</sup> 日本公認会計士協会（2015）12頁。

<sup>52</sup> 医療法人の社員が払戻請求権を行使した場合、払戻金額は原則として社員間の話し合いで決められる。厚生労働省医政局（2011）『出資持分のない医療法人への円滑な移行マニュアル』では、医療法人の社員が払戻請求権を行使した場合の影響度の算定として、払戻金額の計算例が示されている。

るならば、論点整理が提示した非営利組織の報告目的をそのまま医療法人に適用することが可能になるのではないか。この点については医療法人の資源源泉がもたらす報告目的への影響を踏まえて 3.3 で検討していく。

### 3.2 資源源泉と情報利用者

情報利用者の情報ニーズは財務報告目的に影響を与える。従って、医療法人の財務報告目的を検討する前に、情報利用者をどのように捉えるかを明らかにする必要がある。ここでは、まず日本公認会計士協会は、非営利組織における財務報告の情報利用者をどのように捉えているのかを把握し、次に医療法人における財務報告の情報利用者も同様に捉えることが可能かどうかを、医療法人の資源源泉を考慮しながら検討する。

研究報告第 25 号においては、資源提供者から受益者や地域社会までも含む広範な利害関係者を想定した上で、会計情報に特に関心を持つ主たる情報利用者を資源提供者及び債権者としていた<sup>53</sup>。これに関してヒアリング調査では、資源提供者や債権者に限定することなく、より広範な利害関係者を考慮すべきとの意見が挙がり、この意見を受けて論点整理において検討を行っている<sup>54</sup>。論点整理では、「多様な利害関係者のニーズを広範かつバランスよく満たすことのできる財務報告の枠組みを構築していくことへの社会的な要請が高まりつつあるとも考えられる」<sup>55</sup>と指摘する一方で、以下のように述べている。「(前略)多様な利害関係者の多様な情報ニーズに幅広く応えることができるように財務報告の枠組みを構築する場合、提供すべき情報量が膨大なものとなることや財務諸表が複雑過ぎるものになってしまうことが懸念される。財務報告の枠組みを構築することにも財務報告の実務にもコストがかかるが、費用対効果の観点からは、利害関係者の重要な情報ニーズに焦点を当てるべきであると考えられる。」<sup>56</sup>

また、「地域住民やサービス利用者の多くは、納税や社会保険料の納付を通じて、間接的に非営利組織に資源を提供しており、これらの間接的な資源提供者を広義の資源提供者として位置付ける場合、多くの利害関係者が想定利用者として含まれることとなる」<sup>57</sup>と述べている。さらに、「(前略) 寄付者や助成金提供主体といった直接の資源提供者だけでなく、政府、保険者並びにその先にいる納税者及び被保険者を含む広義の資源提供者に共通的な情報ニーズに焦点を当てることによって、地域住民やサービ

<sup>53</sup> 日本公認会計士協会 (2013) 要旨 ii。

<sup>54</sup> 日本公認会計士協会 (2015) 16 頁-18 頁。

<sup>55</sup> 日本公認会計士協会 (2015) 18 頁。

<sup>56</sup> 日本公認会計士協会 (2015) 18 頁。

<sup>57</sup> 日本公認会計士協会 (2015) 18 頁。

ス利用者のニーズに応えることにもつながる」<sup>58</sup>と論じている。このように論点整理では、広義の資源提供者を、直接的な資源提供者のみならず、間接的な資源提供者までも含むと主張している。その上で、多様な情報ニーズへの対応の重要性を認識しつつ、費用対効果の観点から、地域住民やサービス利用者といった情報利用者のニーズより、広義の資源提供者の共通的なニーズに焦点を当てるべきであると述べている。ただし広義の資源提供者、特に納税者や社会保険料納付者といった間接的な資源提供者は、地域住民やサービス利用者としての側面も併せ持っている。このことを考えると、論点整理が想定した非営利組織の主たる情報利用者、すなわち広義の資源提供者には多様な情報利用者が含まれているといえる。

それでは医療法人においても、広義の資源提供者を主たる情報利用者として位置付けることが可能であろうか。ここからは医療法人においても、①広義の資源提供者を直接的な資源提供者のみならず、間接的な資源提供者をも含めて捉えることが可能であるのか、また②直接的な資源提供者と間接的な資源提供者を区別せず、広義の資源提供者という一つの情報利用者グループとして捉え、主たる情報利用者として位置付けることが妥当であるのかについて、第2節で考察した資源源泉の特質を考慮しながら検討していく。

まず①に関して、第2節で考察したように、国民より保険者等に納付された保険料や税金は、支払基金や国保連合を介して保険者等から医療機関に支払われることになっている。そして、保険者等は実質的に資源を提供しているわけではなく、国民から納付された税金や保険料を、国民の代わりに支払基金や国保連合を介して医療機関に支払うに過ぎない。その意味では保険者等は国民の代理人であると考えられる。そのため、税金や保険料を介して、政府や保険者さらに国民等を医療法人の間接的な資源提供者とみなすことができる。従って、論点整理が指摘しているように、医療法人においても、寄付者、助成金提供者及び債権者といった直接的な資源提供者のみならず、国民を中心とする間接的な資源提供者が存在し、両者を合わせて広義の資源提供者として捉えることが可能である。

次に②に関して、確かに論点整理が指摘しているように、広義の資源提供者を主たる情報利用者として位置付けることで、多様な情報ニーズに応えることができる。なぜなら、前述したように、広義の資源提供者には多様な情報利用者が含まれているため、彼らを主たる情報利用者として位置付ける場合、必然的に多様な情報ニーズに応えなければならないからである。しかし、医療法人においては直接的な資源提供者と

---

<sup>58</sup> 日本公認会計士協会（2015）18頁。

間接的な資源提供者を区別せず、広義の資源提供者という一つの情報利用者グループとして捉え、主たる情報利用者として位置付けることが、合理的であろうか。この点に関しては、資源源泉を考慮しながら、寄付者、助成金提供者及び債権者といった直接的な資源提供者と、国民を中心とする間接的な資源提供者の特質を比較分析することによって吟味していきたい。

前述したように、国民は医療機関の間接的な資源提供者であるが、彼らは医療機関の主たる資源源泉である診療報酬の 9 割弱を負担しているため、重要な資源提供者である。また、納税や社会保険料納付が義務付けられていることから、国民は非自発的に、かつ継続的に資源提供を行う者である。さらに国民である以上、資源提供を取りやめることも、提供した資源を回収することもできない。要するに、国民は資源提供をするかどうかに関する意思決定ができない環境にある。故に、間接的な資源提供者である国民を、主たる情報利用者として位置付ける場合、彼らには自らの意思決定に役立つために財務報告を利用するという情報ニーズが見られない。むしろ、間接的な資源提供者は、自分達が提供した資源が適切に利用されたのかを確認し、評価することに関心があるはずである。

一方、寄付者、助成金提供者や債権者といった直接的な資源提供者は、自らの意思決定に基づいて資源提供を行う者である。また、彼らは自らの意思決定により次回からの継続的な資源提供、あるいは新規の資源提供を取りやめることも可能である。そのため、寄付者、助成金提供者や債権者といった、直接的な資源提供者を主たる情報利用者として位置付ける場合、彼らには資源提供をするかどうかに関する、自らの意思決定に役立つために財務報告を利用するという情報ニーズが存在する。以上の分析からわかるように、直接的な資源提供者と間接的な資源提供者には情報ニーズの相違が見られる。そのため、直接的な資源提供者と間接的な資源提供者を広義の資源提供者という一つの幅広い情報利用者グループとして捉えるより、むしろ両者を区別し、その異なる情報ニーズにそれぞれ対応できるような財務報告目的を設定すべきではないかと考えられる。この点については 3.3 でさらに考察していく。

ところで、日本公認会計士協会は、「非営利組織への民間からの資源提供を強化し、自由度の高い競争条件の下、自立した経営が求められる環境においては、法人形態を超え、幅広いステークホルダーのニーズに応え得る共通的な会計枠組みの構築が必要である」<sup>59</sup>という趣旨のもと、研究報告第 25 号を公表した。この趣旨は論点整理においても変更がないと考えられる。要するに日本公認会計士協会の考え方に従うならば、

---

<sup>59</sup> 日本公認会計士協会 (2013) 要旨 i。

非営利組織の多様な情報利用者のニーズに対応できるような、共通的な会計枠組みを構築する必要がある。しかし、前述した考察で明らかになっているように、医療法人においては、直接的な資源提供者と間接的な資源提供者には情報ニーズの相違が見られる。この場合は、直接的な資源提供者と間接的な資源提供者の両者を広義の資源提供者として捉え、彼らを主たる情報利用者として位置付け、彼らの異なる情報ニーズに応えられるような財務報告を構築することは可能であろうか。財務報告目的の設定については次の 3.3 で検討するが、仮に多様な情報ニーズに応えられるような財務報告の構築が可能であるならば、異なる情報ニーズを有する直接的な資源提供者と間接的な資源提供者を並列に扱い、同じ主たる情報利用者として位置付けるべきであろうか、それともいずれかのグループを最も重要な情報利用者として認識すべきであろうか。

第 2 節で考察したように、医療法人は独立採算型の非営利組織であるため、その組織活動により生じた費用は、基本的に診療報酬、すなわち公費負担分の税金、保険料及び患者負担により賄われることになる。そのため、医療法人において、寄付金や助成金といった形での直接的な資源提供があったとしても、それは主たる資源源泉にはなり得ない。また、債権者からの直接的な資源提供も存在し得るが、債権者は満期日をもって提供した資源を回収することができる。その債権者への返済は、主に診療報酬によってなされることになるが、その診療報酬の約 9 割は国民が支払った税金や保険料によって賄われている。その意味では国民こそが究極的な資源提供者であるといえる。以上のことを勘案すると、様々な資源提供者の中でも、国民を医療法人の主たる資源提供者として認識し、また医療法人の財務報告における最も重視される情報利用者として考えるべきであろう。

それでは、医療法人において国民を最も重視すべき情報利用者として位置付けるのであれば、日本公認会計士協会が提示した非営利組織の財務報告目的をそのまま適用すべきであろうか。この点については 3.3 で検討していく。

### 3.3 医療法人の報告目的

ここでは、まず日本公認会計士協会の論点整理がなぜ、研究報告第 25 号が提示した非営利組織の報告目的を修正したのかを確認しておく。その考察を踏まえて、医療法人において、国民を最も重視すべき情報利用者として位置付ける場合、論点整理が示した非営利組織の報告目的をそのまま適用することが可能かどうかについて検討していく。

前述したように、研究報告第 25 号において、非営利組織の財務報告目的は情報利用者の意思決定に有用な情報を提供することであると述べられている<sup>60</sup>。要するに、研究報告第 25 号が提示した非営利組織の財務報告目的は、営利企業のそれと同様なものになっている。しかし、その後公表された論点整理では、上記の研究報告第 25 号の見解を修正し、スチュワードシップとそれに基づく説明責任、すなわち受託責任の解除を意思決定有用性と並ぶ独立した報告目的として位置付けた<sup>61</sup>。要するに、論点整理においては、非営利組織の財務報告目的として、①情報利用者の意思決定に役立つ情報の提供、すなわち意思決定有用性と、②スチュワードシップとそれに基づく説明責任、すなわち受託責任の解除という二つの財務報告目的の存在をまず認識した。その上で、②が①を構成する一部として位置付けられるべきか、それとも②が①と別個の独立した（又は①と相互関係を有する並列的な）目的として位置付けられるべきかに関して検討した結果、論点整理は二つの報告目的をそれぞれ独立した並列的なものとして位置付けた。なお、そのような主張を導き出す際に、以下の二つの根拠が示された。

まず、一つ目の根拠として、論点整理は次のように指摘している。「(前略)提供された資源が資源提供者の指定した目的範囲に沿って利用されたかどうかという情報は、当該資源提供者の将来の資源配分に関する意思決定にも影響を及ぼすと考えられるが、より重要なことは、当該資源を提供した者が事後的に組織による資源の利用状況を確認し、その妥当性を評価するための材料となるということである。言い換えれば、非営利組織がその資源の利用状況について説明責任を果たすことは、資源提供者が自らの監督機能を発揮する上での重要な前提であると言える。」<sup>62</sup>

そして、二つ目の根拠として、特定の公益に資することを目的に設置された非営利組織において、多くの形で税制優遇や補助等の措置が設けられており、間接的に国民や地域社会から資金が付託されていることを論点整理が指摘した<sup>63</sup>上で、次のように述べている。「(前略)国民や地域社会も広義の資源提供者として位置付けられるが、これらの主体は、その経済的意思決定を通じて当該組織に影響を及ぼすことは難しい。そのような広義の資源提供者に対しても、非営利組織の報告は、付託された資源が制度目的に沿って効率的かつ効果的に利用されていることを広く説明すること、すなわちスチュワードシップに基づく説明責任を果たすための手段として位置付けることができる。」<sup>64</sup>

<sup>60</sup> 日本公認会計士協会 (2013) 要旨 ii。

<sup>61</sup> 日本公認会計士協会 (2015) 14 頁-16 頁。

<sup>62</sup> 日本公認会計士協会 (2015) 16 頁。

<sup>63</sup> 日本公認会計士協会 (2015) 16 頁。

<sup>64</sup> 日本公認会計士協会 (2015) 16 頁。

そして、これらの根拠により、財務報告において、受託責任の解除を意思決定有用性という目的の一部として位置付けず、意思決定有用性と並ぶ独立した目的として位置付ける方が、非営利組織の財務報告に対する社会的要請をより良く捉えることができると論点整理は主張している<sup>65</sup>。

確かに、広義の資源提供者を主たる情報利用者として位置付ける場合、多様な情報ニーズに応えるために、非営利組織の財務報告は、受託責任の解除と意思決定有用性の両方、つまり二つの報告目的に役立つ情報を提供することが必要となる。なぜならば、直接的な資源提供者も間接的な資源提供者も広義の資源提供者という一つの情報利用者グループとして捉えられており、ともに非営利組織の主たる情報利用者として位置付けられているため、その両者の情報ニーズに対応できるような財務報告を構築する必要があるからである。そのため、直接的な資源提供者の意思決定に役立つ情報を提供すること（すなわち、意思決定有用性という報告目的）も、意思決定できる環境にはない間接的な資源提供者に、資源の利用状況を確認できる情報を提供すること（すなわち、受託責任の解除という報告目的）も、非営利組織にとって重要な財務報告目的となる。その結果、論点整理は上記の二つの報告目的を並列的な独立した目的として位置付けたのであろう。

しかし、3.2の考察により明らかになったように、医療法人の場合は、様々な資源提供者の中でも、間接的な資源提供者である国民が主たる資源提供者である。そのため、国民は医療法人の財務報告における、最も重要な情報利用者として位置付けられるべきである。このことを踏まえて、さらに国民が意思決定できる環境に置かれていないことを考えると、医療法人の財務報告においては、意思決定有用性と受託責任の解除という二つの報告目的を並列に捉えるのではなく、むしろ受託責任の解除を最も重要な報告目的として位置付けるべきであろう。

無論、国民は医療法人のサービス利用者、すなわち患者という側面を有するため、患者という立場において、医療機関の選択という方法で意思決定を行うことが可能である。しかし、患者という立場での意思決定は、資源提供者として資源を提供するかどうかに関する経済的な意思決定ではなく、医療サービスを利用するかどうかに関する意思決定である。そのサービス利用者としての意思決定は、医療法人の財務報告に基づいてなされるのではなく、むしろ財務報告の範囲を超えた様々な非財務情報（例えば、受診したい診療科があるか、信頼できる医師がいるか、地理的に通院することが可能か等）に基づいてなされるものである。そのため、サービスの利用者としての情報ニ-

---

<sup>65</sup> 日本公認会計士協会（2015）16頁。

ズは、財務報告の枠組みを超えたものとして考えられ、医療法人の財務報告目的を設定する際に考慮すべき情報利用者の重要なニーズから除外されても問題ないであろう。要するに、国民を医療法人の主たる資源提供者として捉え、またその意味で医療法人の財務報告における最も重要な情報利用者として位置付ける場合は、あくまでも資源提供者としての国民の情報ニーズに焦点を合わせて、医療法人の財務報告目的を設定すべきである。

ただし、医療法人の財務報告において、①意思決定に役立つ情報提供と②受託責任の解除に役立つ情報提供という二つの報告目的は、相反するものでもないし、無関係なものでもない。前述した論点整理も指摘したように、提供された資源がどのように利用されたかに関する情報は、資源提供者が事後的に資源の利用状況を確認し、評価する（言い換えれば、非営利組織が資源の利用状況に関する説明責任を果たす）ための材料にもなるし、資源提供者の将来の資源配分に関する意思決定にも影響を及ぼすと考えられる。従って、国民に対する受託責任の解除に役立つ情報は、結果的に他の情報利用者の意思決定にも有用な情報になると考えられる。その意味では、①意思決定に役立つ情報提供と②受託責任の解除に役立つ情報提供という二つの報告目的は表裏の関係にあると言える。ただし、間接的な資源提供者である国民を医療法人の財務報告における最も重要な情報利用者として認識し、意思決定に役立つ情報提供よりも受託責任の解除に役立つ情報提供を重要視すべきと考える場合は、財務報告の内容のみならず、会計の専門知識を有しない国民にも理解できるように、分かりやすく情報を開示する工夫が必要である。

## 4 おわりに

日本公認会計士協会が公表した論点整理においては、非営利組織における主たる情報利用者を、直接的な資源提供者のみならず、間接的な資源提供者をも含む広義の資源提供者として捉えている。そして論点整理では、直接的な資源提供者と間接的な資源提供者の情報ニーズに応え得る会計枠組みの構築の必要性から、非営利組織の財務報告において、受託責任の解除と意思決定有用性という二つの報告目的を、並列した目的として位置付けている。

しかし、本論文の考察により明らかになったように、医療法人においては間接的な資源提供者である国民こそが、主たる資源提供者であり、究極的な資源提供者である。

従って国民は、直接的な資源提供者よりも重要視される主たる情報利用者として捉えられるべきである。そして、国民は資源提供をどうかにかんする意思決定ができない環境にあるということを考慮する必要がある。そのような国民の情報ニーズに対応するために、医療法人の財務報告において、受託責任の解除を最も重要な報告目的として位置付けるべきである。

ただし、医療法人の財務報告において、国民に対する受託責任の解除に役立つ情報は、意思決定ができる他の情報利用者にとっても、有用な情報であると考えられる。この意味では、医療法人の財務報告における、受託責任の解除と意思決定有用性という二つの報告目的は、表裏の関係にあるといえる。しかし、国民を最も重要な情報利用者として認識し、受託責任の解除を最も重要視すべき報告目的として位置付ける場合、財務報告の内容のみならず、会計情報の開示方法においても工夫する必要があるが生じる。なぜならば、会計の専門知識を有しない国民を最も重要な情報利用者として位置付けるならば、彼らに理解できるように、会計情報を分かりやすく開示しなければならないからである。

医療法人は今後、地域の医療提供体制の中心として、益々重要な役割を果たすことが求められている。それゆえに、医療法人が具体的にどのような会計情報を如何なる方法で開示するべきかについて、上記の財務報告目的を踏まえ検討することが、今後の喫緊の課題であるといえる。

## 参考文献

Financial Accounting Standards Board (1978) *Statements of Financial Accounting Concepts No. 1 Objectives of Financial Reporting by Business Enterprises*, FASB.

Financial Accounting Standards Board (1980) *Statements of Financial Accounting Concepts No. 4 Objectives of Financial Reporting by Nonbusiness Organizations*, FASB.

石津寿恵 (2015) 「医療法人の外部財務報告の拡充」『商学集志』第 84 巻第 3・4 号、71 頁-88 頁。

瓦田太賀四・陳琦 (2002) 『公会計の進展』清文社。

厚生労働省 (2003) 『「医業経営の非営利性等に関する検討会」(報告書) ～「出資額限度法人」の普及・定着に向けて～』。

厚生労働省 (2003) 『これからの医業経営に関する在り方検討会 最終報告書』。

厚生労働省（2005）『医療法人制度改革の考え方～ 医療提供体制の担い手の中心となる将来の医療法人の姿 ～』 医業経営の非営利性等に関する検討会報告。

厚生労働省（2013）「医療法人の事業展開に関する検討会 第1回資料3」。

厚生労働省（2016）『平成26年度 国民医療費の概況』。

<http://www.mhlw.go.jp/toukei/saikin/hw/k-iryohi/14/dl/kekka.pdf>（2018年5月24日閲覧）

厚生労働省（2017）『平成27年度 国民医療費の概況』。

<http://www.mhlw.go.jp/toukei/saikin/hw/k-iryohi/15/dl/kekka.pdf>（2018年5月24日閲覧）

厚生労働省（2017）『国民医療費の範囲と推計方法の概要』。

<https://www.mhlw.go.jp/toukei/saikin/hw/k-iryohi/15/dl/gaiyou.pdf>（2018年5月24日閲覧）

厚生労働省（2018）『医療施設動態調査（平成30年3月末概数）』。

厚生労働省「医療費の自己負担」。

<http://www.mhlw.go.jp/bunya/shakaihoshoh/iryouseido01/info02d-37.html>（2018年6月20日閲覧）

厚生労働省「医療法人・医業経営のホームページ」。

[http://www.mhlw.go.jp/stf/seisakunitsuite/bunya/kenkou\\_iryohi/iryohi/igyohi/index.html](http://www.mhlw.go.jp/stf/seisakunitsuite/bunya/kenkou_iryohi/iryohi/igyohi/index.html)（2018年6月7日閲覧）

厚生労働省「社団・財団医療法人定款・寄附行為例」。

<https://www.mhlw.go.jp/stf/seisakunitsuite/bunya/0000135131.html>（2018年7月9日閲覧）

厚生労働省医政局（2011）『出資持分のない医療法人への円滑な移行マニュアル』。

厚生省厚生事務次官（1950）「医療法の一部を改正する法律の施行に関する件」厚生事務次官通達（発医第98号）。

厚生省医務局総務課長（1957）「医療法人に対する出資物件の返還について」厚生省医務局総務課長回答（総第43号）。

厚生労働省医政局長（2004）「いわゆる「出資額限度法人」について」厚生労働省医政局長通知（医政発第0813001号）。

厚生労働省医政局長（2007）「良質な医療を提供する体制の確立を図るための医療法等の一部を改正する法律の一部の施行について」厚生労働省医政局長通知（医政発第0330010号）。

自治体病院経営研究会編（2012）『自治体病院経営ハンドブック』ぎょうせい。

陳琦（2004）「非営利組織の財務報告の問題点—非営利組織の特質に関する分析を中心に—」『商大論集』第55巻第3・4号、97頁-120頁。

日本公認会計士協会（2013）『非営利組織の会計枠組み構築に向けて』非営利法人委員会研究報告第25号。

日本公認会計士協会（2014）『非営利法人委員会研究報告第25号「非営利組織の会計枠組み構築に向けて」に関するヒアリング調査結果について』非営利法人委員会研究資料第6号。

日本公認会計士協会（2015）『非営利組織の財務報告の在り方に関する論点整理』非営利組織会計検討会による報告。

吉原健二・和田勝（2018）『日本医療保険制度史』東洋経済新報社。

四病院団体協議会 会計基準策定小委員会（2014）『医療法人会計基準に関する検討報告書』。