

投稿：論文

医療法人会計基準が診療報酬の適正化に果たす役割

海老原 諭*

抄 録

本論文では、診療報酬の改定にあたって、医療法人の経営状況を適切に把握するためには、公認会計士監査を通じて「医療法人会計基準」への準拠性が確認された計算書類を活用することが有効であることを述べる。「医療法」上、医療法人には、医療サービスの提供以外にもさまざまな業務を行うことが認められており、医療機関を対象を絞った会計数値の調査では、ほかの業務が医療サービスの提供に与える経済的効果が捨象されてしまう。また、医療経済実態調査には、調査項目がフロー情報に偏っており、また、算定根拠の明らかでない会計数値が混入するという点で問題がある。従来、医療機関が算定する会計数値の妥当性について、政府側はあまり関心を払ってこなかったように見える。しかし、社会保障財源の逼迫化が進むなかで、適切な政策決定を行うためには、算定根拠が明らかで、かつ、医療法人の経営実態をより適切に反映する会計情報を活用することが検討されるべきである。

キーワード：医療法人会計基準，医療経済実態調査，診療報酬，準拠性，会計報告単位

社会保障研究 2018, vol.2, no.4, pp.566-577.

I はじめに

昨今では、医療サービスに対する需要が相対的に高い高齢者が増加していることと、医療の高度化にともなう単価の上昇により、国民医療費は増加の一途をたどっている。厚生労働省の調査によれば、2015年度において、わが国の国民医療費は総額42兆3644億円に達しており、これは国民1人当たり直すと33万3300円になるという〔厚生労働省保健統計室（2017a）〕。

国民医療費は、単純にいえば、医療機関が提供した医療サービスの価格と、その医療サービスが

提供された数との積を、すべての医療機関、すべての医療サービスについて総計することによって求められる。このうち医療サービスの価格（以下、「診療報酬」という）は、厚生労働大臣が2年に1度改定することとされているから（「健康保険法」第82条）、国民医療費の趨勢は、ある程度コントロールが可能であるといえる。

診療報酬の改定に際して、厚生労働大臣の諮問機関である中央社会保険医療協議会（「社会保険医療協議会法」第2条）は、その下部組織である調査実施小委員会を通じて、「医療経済実態調査（医療機関等調査）」（以下、「実態調査」という）を行っている。これは、医療機関の経営状況を把握

* 国際医療福祉大学医療福祉学部 講師

することを目的に行われる調査であり、調査の結果、医療機関の経営状況が悪化していることが分かれば、国民に対する医療サービスの供給を途絶えさせないために、診療報酬の増額を求める声が大きくなる。逆に、医療機関の経営状況が好調であれば、医療費を負担する国民全体の負担を抑えるために、診療報酬の抑制を求める声が大きくなる¹⁾。

このような「声」が妥当なものであるかどうかは、実態調査が医療機関の経営状況を適切に把握できているかにかかっている。しかし、この点については疑問がある。現在の実態調査に対しては、すでにいくつかの問題が指摘されているからである。そこで、本稿では、従来の方法に代えて、2015年に成立した「医療法の一部を改正する法律」(平成27年9月28日法律第74号)(以下、この法律にしたがって改正された「医療法」を「2015年改正『医療法』」という)において新設された会計規制のもとで作成された計算書類を活用することの意義を明らかにする。

まず、Ⅱ節では、現在行われている実態調査の概要を整理したうえで、その結果を診療報酬改定のための基礎資料として利用することにどのような問題があるのかについて指摘する。次に、Ⅲ節では、医療法人の一部を対象として、「医療法人会計基準」に準拠した計算書類の作成および監査を義務づけた、2015年改正「医療法」に至るまでの経緯を振り返ることを通じて、医療法人の会計にどのような問題があり、また、新たな会計規制がこれらの問題をどのように解決しようとするものであるかについて述べる。最後に、Ⅳ節では、従来の実態調査が前提とする医療機関単位の調査を、医療法人に対して作成が義務づけられる計算書類と同様に、医療法人単位に拡張する必要性について検討する。

なお、本稿では、経営実態を把握すべき対象を医療法人に限定して議論をすすめる。これは、わが国の医療機関の多くが医療法人によって開設されたものであり、その経営状況が実態調査の結果、さらにはその結果をもとに改定される診療報酬の水準に与える影響が大きいからである。実際、2016年10月1日現在、わが国には8,442の病院が開設されているが、その68.2%にあたる5,754病院が医療法人によって開設されたものである〔厚生労働省保健統計室(2017b)〕。実態調査でも、調査対象となった2,578病院のうち、医療法人によって開設されたものは1,775病院であり、これは全体の68.9%を占めている〔中央社会保険医療協議会調査実施小委員会(2016a)]²⁾。

Ⅱ 実態調査の概要とその問題点

実態調査は、1967年に開始された。その目的は、「病院、一般診療所、歯科診療所及び保険薬局における医業経営等の実態を明らかにし、社会保険診療報酬に関する基礎資料を整備すること」〔中央社会保険医療協議会調査実施小委員会(2016b)〕にあるとされる。これは、診療報酬の改定に際して、実態調査によって把握された医療機関の経営状況が勘案されることを意味する。本節ではまず、問題の所在を明らかにするため、この実態調査の現状について述べる。

1 実態調査の概要

実態調査は、「統計法」上の一般統計調査として行われる〔中央社会保険医療協議会(2016c)〕。このため、実態調査の実施にあたっては、まず、中央社会保険医療協議会調査実施小委員会で作成したうえで、総務大臣の承認を得ることが必要になる(「統計法」第21条)。

¹⁾ 日本医師会は、1965年に同名の調査を実施している。日本医師会は、当時、開業医の生活困窮を理由として、診療報酬の増額を要求していた〔新村(2011), pp.70-78〕。日本医師会の調査は、そのひとつの証拠として示されたものである。医療機関の経営状況と診療報酬とを連動させる考え方は、このころから主張されていた。なお、日本医師会は、その後も継続して、医師(開業医)の生活を守るために影響力を行使している。詳細については、キャンベル・増山(1994)を参照されたい。

²⁾ なお、有効回答ベースでいえば、全1,365病院のうち、医療法人によって開設されているものは846病院であり、その割合は62.0%となる〔中央社会保険医療協議会調査実施小委員会(2016a)〕。

調査は、調査票方式によって行われる。前回の第20回調査までは紙ベースの調査票であったが、2017年実施の第21回調査からはインターネット上での回答を求める電子調査票を使用することが原則となり、紙ベースの調査票を使用するのは電子調査票を使用できない場合にかぎることとなった〔中央社会保険医療協議会調査実施小委員会(2017)〕。

実態調査では、大きく分けて6つの項目が調査される。具体的には、基本データ、損益、給与、資産・負債、キャッシュ・フロー³⁾、および設備投資額の6つである〔中央社会保険医療協議会調査実施小委員会(2016c)〕。医療機関の開設者、病床数、活動情報などについて尋ねる基本データ以外の5つは、すべて医療機関の会計に係る情報である。医療機関は、回答が求められた項目について、自らその金額を計算し、回答を行うことが求められる(自計申告)。

2 実態調査の問題点

現行の実態調査には、次の2つの点で問題がある。ひとつは、実態調査は、医療機関の経営実態を明らかにすることを目的としながらも、調査項目がフロー情報に著しく偏っていることである。もうひとつは、実態調査の調査票が、医療機関が租税目的または監督機関たる都道府県知事への提出目的で作成している計算書類のフォーマットと一致せず、回答にあたって医療機関に対して独自の計算を求めていることである。

(1) 調査項目の偏り

会計情報には、一定期間における発生額をあらわすフロー情報と、それらが蓄積された残高をあらわすストック情報の2種類がある。2017年に実施される第21回実態調査では、会計情報について合計86の項目が調査されるが、このうちフロー情報は76、ストック情報は10しかない(うち8つは資産・負債に係る項目、残り2つはキャッシュ・フ

ローの期首および期末残高である)。

これは、実態調査が医療機関の経営状況を把握する目的で行われていることと関係している。一般に、経営状況といった場合、それは損益計算書情報を意味するからである。診療報酬は、医療機関にとって収益、すなわちフローにあたるものである。診療報酬の改定が医療機関に与えた影響を確認するには、フロー情報を利用することが分かりやすい。

しかし、国民医療費が増加し、社会問題化している現在、診療報酬の改定に利用する情報をフロー情報に偏って収集することに、疑問がないわけではない。

まず、高度な医療を担う医療機関では、高度ではあるが、それ相応に高価な医療機器を整備する必要がある。これらの医療機器を整備するための資金は、日々の運転資金ではなく、長期的な資金計画のなかから準備されるものである。フロー情報は、基本的に1年間という短期間の間に発生した金額を集計したものであるから、このような長期的な資金の流れや、その支払いを可能にする医療機関の財務体質を把握することはできない〔中央社会保険医療協議会調査実施小委員会(2012)〕。

次に、フロー情報では、医療機関に蓄積された財産の状況を把握できない。医療機関のなかに十分な財産が蓄積されているのであれば、国民医療費の増大に対処するという社会的要請とのバランスから、医療機関の蓄えを吐き出させるという選択肢も考えなければならない。実際、次節で述べる徳洲会問題のように、医療機関のなかには医療サービスの提供を通じて獲得した資金を不適切な形で蓄積しているところがあり、その弊害はこれまでもさまざまな形で指摘されてきた。これは、フロー情報にばかり注目し、ストック情報を重視してこなかった結果、過去の診療報酬が実際には過大になっていた可能性があることを示唆している。

³⁾ キャッシュ・フローに係る調査は病院に対してのみ行われる。実態調査の調査対象は、病院のほかにも一般診療所、歯科診療所および保険薬局があるが、これらの施設にはキャッシュ・フローに関する調査は行われない〔中央社会保険医療協議会調査実施小委員会(2016c)〕。

(2) 計算書類とは異なる独自の項目

医療法人には、毎期、決算を行い、計算書類を作成することが求められている（「医療法」第51条第1項）。このすでに作成されている計算書類を実態調査への回答に利用できれば、医療機関にとっての負担は少なくなる。しかし、実態調査の調査項目のなかには、計算書類上の項目にはないものや、計算書類上の項目の内訳を求めるものがあるので、医療機関は計算書類上の会計数値をそのまま利用することはできないのが現状である。

医療機関の側には、必ずしも会計に詳しい人材が十分にそろっているわけではない。計算書類を作成するために使用した会計データを、実態調査の独自の項目にあわせて適切に加工できるかについては疑問が残る。実際、2015年実施の第20回調査では、回答率が64.6%であったのに対して、有効回答率は52.4%にすぎなかった〔中央社会保険医療協議会調査実施小委員会（2016a）〕。これは、回答の約5分の1が無効になってしまったことを意味する。

また、回答にあたっての手間を嫌って、実態調査への回答自体をためらう医療機関もでてきている。中央社会保険医療協議会調査実施小委員会が実態調査に回答しなかった医療機関に対して行った聞き取り調査によれば、これらの医療機関が回答を行わなかった理由で最も多いのが「多忙」、次に多いのが「調査内容・項目が難しい、細かい、多い」であった〔中央社会保険医療協議会調査実施小委員会（2016a）〕。これは、実態調査に対応することへの負担感が医療機関側から明確に示された結果であると考えられる⁴⁾。

Ⅲ 2015年改正「医療法」における会計規制の意義

医療法人の会計に対しては、実態調査とは別の角度から見直しがすすめられている。2015年改正「医療法」では、相対的に規模の大きな医療法人を対象として、新たに起草した「医療法人会計基準」

（平成28年4月20日厚生労働省令第95号）に準拠して計算書類を作成することと、この計算書類に対して、医療法人の監事および公認会計士から二重の監査を受けることが新たに求められるようになった。本節では、このような新たな会計制度がどのような背景のもとに構築されたものであるのかについて述べる。

1 2015年「医療法」改正に至る経緯

「医療法」では、病院および診療所の管理を医師が行うことと定められている（「医療法」第10条）。しかし、医師は、医療の専門家であって、組織運営の専門家ではない〔染谷（1997）、p.105〕。しかも、現在では、「医療法」に医療法人制度が設けられた当初よりも、医療法人の運営は複雑になっている。医療法人の業務は、「医療法」の数度にわたる改正によって、病院・診療所といった医療機関の運営以外にも、多種多様な事業を行えるようになってきているからである。それにもかかわらず、医療法人の経営管理体制の強化を促すような施策はほとんどとられてこなかった。

このような状況を変化させる契機となったのが、2012年に発覚した徳洲会問題である。この問題では、医療サービスを提供した対価として獲得した資金が、親族が代表を務める会社などにプールされ、政治献金などに使われていたことが明らかになった。2013年11月29日に国会でこの問題がとりあげられると、厚生労働省は、すでに別の目的で開催されていた「医療法人の事業展開等に関する検討会」の議題に、医療法人の会計のあり方についての問題を追加した〔医療法人の事業展開等に関する検討会（2014）〕。この検討会での議論の結果を受けて起草されたのが、2015年改正「医療法」である。

2 医療法人の会計が問題視される背景

2013年の国会審議では、医療法人の会計のあり方について、次の2つの点が指摘された。ひとつは、医療法人を対象とする会計基準が存在しな

⁴⁾ なお、インターネット上での回答が原則となった2017年の第21回調査では、一部の金額がコンピュータ上で自動的に計算されるような工夫が行われている〔中央社会保険医療協議会調査実施小委員会（2017）〕。

かったことであり、もうひとつは、医療法人への指導監督が十分に行われていなかったことである。

(1) 医療法人を対象とする会計基準の欠如

まず、ひとつめの問題は、医療法人を対象とする会計基準が存在しなかったことである。医療法人制度が創設されたのが1950年であるから、会計基準が存在しない問題は、医療法人制度の創設後60年超にわたり放置されていたことになる。

もちろん、それまで医療法人を対象とする会計基準の必要性がまったく意識されてこなかったというわけではない。医療法人を対象とする会計基準が存在しないという問題は、すでに1989年には認識されていたという〔五十嵐 (2016), p.10〕。2003年には、「病院会計準則及び医療法人会計基準の必要性に関する研究班」が公表した報告書において医療法人を対象とする会計基準の必要性が訴えられ〔病院会計準則及び医療法人会計基準の必要性に関する研究班 (2003), V, 1〕, 会計基準の制定に向けた具体的な動きも進んでいたが、会計基準の強制適用を嫌う医療提供者側からの抵抗を受けたこともあり、制度化されるには至らなかった〔浅井 (2006), p.78〕⁵⁾。すなわち、2015年改正「医療法」以前には、会計基準の必要性は認識されていても、会計基準が作られないという状況が数十年にわたって続いていたのである。

(2) 都道府県知事による監督の不足

医療法人の設立には都道府県知事の許可が必要であり、設立後も都道府県知事の指導監督を受けることになっている（「医療法」第63条ないし第69条）。しかし、医療法人の会計に関しては、この監督が十分に機能していなかったようである。

1990年代に旧厚生省から発出された通知によれ

ば、それまで医療機関に対する指導監督は、公的医療機関を中心に行われており、民間部門である医療法人に対する指導監督は十分に行われていなかったようである（1994年5月24日付厚生省健康政策局長発通知・健政発第435号。同様の通知は、1996年、1997年および1998年にも発出されている）。これらの通知では、都道府県知事に対して、公的医療機関だけでなく、医療法人の会計状況についても指導を行うことが求められているが、これがどの程度実行されたのかについては明らかでない。実際、2004年に厚生労働省が行った調査には、指導監督を行う都道府県側から「会計に精通している職員が不足」しているとの声が上がっているとの調査結果も示されている〔医業経営の非営利性等に関する検討会 (2004)〕。

3 2015年改正「医療法」における会計規制の特徴

2015年改正「医療法」において新たに設けられた会計規制は、これらの問題点をカバーしようとするものになっている。一定規模を超える医療法人を対象として、都道府県知事に対して届け出ることが義務づけられている計算書類を、新たに制定された会計基準に準拠して作成することが求められるようになったからである（「医療法」第51条第2項）。この新たに制定された会計基準というのが、「医療法人会計基準」である。

以前は、医療法人が計算書類を作成するにあたって準拠すべき会計基準が特定されていなかった⁶⁾。このために、医療法人が届け出る計算書類は、企業会計の基準、「病院会計準則」（2004年8月19日付厚生労働省医政局長発通知・医政発第0819001号）、「介護老人保健施設会計・経理準則」（2000年3月31日付厚生省老人保健局長発通知・老発第378号）、四病院団体協議会会計基準策定小委

⁵⁾ 2006年には、日本医療法人協会、日本精神科病院協会、日本病院会および全日本病院協会からなる四病院団体協議会の会計基準策定小委員会から、医療法人会計基準の草案が作成されている。しかし、この草案は公表されなかった〔四病院団体協議会会計基準策定小委員会 (2014), p.2〕。

⁶⁾ ただし、医療法人のうち社会医療法人債を発行する医療法人に対しては、「社会医療法人債を発行する社会医療法人の財務諸表の用語、様式及び作成方法に関する規則」（平成19年3月30日厚生労働省令第38号）が定められており、以前から準拠すべき会計基準を一意に画定することができた。

員会が起草したものを厚生労働省がエンドースした「医療法人会計基準」(2014年3月19日付厚生労働省医政局長発通知・医政発0319第7号)⁷⁾など、さまざまな会計基準を利用して作成されていたという。会計数値の算定根拠となる会計基準が統一されていないと、計算書類の中身を解釈する手間が増大する。計算書類の作成に利用される可能性のあるすべての会計基準を理解し、必要に応じて、不足する情報を補ったり、情報を組み替えたりする必要が生じるからである。

しかし、新しい会計規制の適用対象となる医療法人については、計算書類を作成するにあたって準拠すべき会計基準が統一されている。これにより、新たな会計規制の適用対象となる医療法人間では、届け出られたままの形で計算書類を相互に比較することが可能になる。これは、都道府県にとって、医療法人の計算書類の中身を確認し、医療法人の経営状況を確認するための手間が減ることを意味する。

また、2015年改正「医療法」では、計算書類が「医療法人会計基準」に準拠して作成されていることを確実なものとするために、作成した計算書類について、医療法人内部の監督機関である監事および会計専門職である公認会計士(または監査法人)の両者から監査を受けることを義務づけている(「医療法」第51条第4項および第5項)。これらは企業会計における内部監査と外部監査に相当するものである。このような二重の監査の導入には、医療法人側の不適切な経理の自制を促すという意味でも、会計を専門にするスタッフが十分に整っていない都道府県が間接的に支援されるという意味でも、医療法人の会計に対する不信任感を抑える効果を期待できる。

Ⅳ 実態調査における会計報告単位の妥当性

2015年改正「医療法」の新たな会計規制は、これまでの医療法人に対する会計のあり方を見直すものであった。そうであるならば、同じ会計数値を取り扱う実態調査についても、会計数値の取り方について見直しを図る必要があるのではないか。そこで、最後に、2015年改正「医療法」のもとで制定された「医療法人会計基準」に準拠して作成された計算書類を実態調査に活用する道筋について検討する。

1 医療法人には認められない計算書類の活用

中央社会保険医療協議会調査実施小委員会でも、医療法人が作成する計算書類の活用について、これまでまったく考えられてこなかったわけではない。

2008年、日本医師会は、中央社会保険医療協議会総会において、医療機関側の負担を軽減するために、実態調査独自の項目を改め、調査票を計算書類の内容を単純に転記すれば済む形式にすることを提案した〔中央社会保険医療協議会調査実施小委員会(2008)〕。議論の結果、2011年実施の第18回調査より、マンパワーが相対的に低い、個人が開設した一般診療所および歯科診療所に対しては、税務上の申告書類(青色申告決算書およびその附表)を利用して、調査票への記入を一部省略することが認められるようになった。しかし、医療法人に対しては、このような簡略な方法をとることが認められなかった。

計算書類の活用について、個人開設の一般診療所および歯科診療所と医療法人とで異なる対応がとられたのは、実態調査の調査対象が、医療機関の開設者(医療法人など)単位ではなく、医療機

⁷⁾ 2014年に四病院団体協議会会計基準策定小委員会が起草した「医療法人会計基準」と、2015年改正「医療法」において準拠することが義務づけられる「医療法人会計基準」とは別物である。前者は、すべての医療法人が計算書類を作成するにあたって準拠すべき会計基準のひとつとして位置づけられるものであり、医療法人はこの会計基準に準拠しない選択をすることも認められる。これに対して、後者は、2015年改正「医療法」において創設された新たな会計規制の適用対象となる医療法人であれば、必ず準拠しなければならない、法的強制力を伴う会計基準である。

関単位とされているためである。医療法人が複数の医療機関を開設している場合、医療法人ベースで作成された計算書類上の会計数値では、実態調査が必要とする医療機関ベースの会計数値にならない。このため、実態調査には、計算書類上の会計数値をそのまま利用できず、その調整のための負担が増えるというのが、調査実務を担当する厚生労働省側の見解であった〔中央社会保険医療協議会調査実施小委員会（2009a）〕。

すなわち、医療法人が作成した計算書類が実態調査に活用されない原因は、計算書類を利用すること自体にあるわけではなく、会計数値の算定対象が医療機関であるか（実態調査）、医療法人であるか（計算書類）の違いにあるのである⁸⁾。

2 医療機関調査を前提とする実態調査の問題点

さて、診療報酬を改定するにあたっての基礎資料を得ることを目的に行われる実態調査において、調査対象を法人単位ではなく、医療機関に限定する従前からの方法を維持することは果たして妥当なのであろうか。

実態調査の対象を医療機関とする理由には、大きく分けて2つのものがある。ひとつは、他の経営主体によって開設された医療機関との比較ができなくなってしまうことである。もうひとつは、医療法人単位の会計数値では、医療サービス以外の事業から生じた会計数値が混在してしまうことである。しかし、このどちらの見解に対しても疑問がある。

(1) 他の経営主体によって開設された医療機関との比較可能性

わが国では、開設地の都道府県知事の許可があれば、誰もが医療機関を開設することができる（「医療法」第7条⁹⁾）。このために、医療機関の経営主体は、官民間わず多岐にわたっている。

これらの経営主体は、法人格の違いによって、それぞれ準拠すべき会計基準が異なる。例えば、独立行政法人は「独立行政法人会計基準」、公益法人は「公益法人会計基準」、社会福祉法人は「社会福祉法人会計基準」、民間の学校法人は「学校法人会計基準」、医療法人は「医療法人会計基準」といった具合である。これらの会計基準の内容は必ずしも統一されておらず、計算書類上の会計数値を単純に比較することはできないとされている。

しかし、この点については、現行の実態調査でも、開設主体の違いに応じて集計区分を分けることによって、ある程度カバーされている。中央社会保険医療協議会調査実施小委員会が計算書類の活用について議論するために創設した医療経済実態調査（医療機関等調査）における決算データの活用に関する懇談会でも、この点について「直接的な障害にはならないと考えられる」〔中央社会保険医療協議会調査実施小委員会（2009c）、p.2〕と結論づけている。

もっとも、経営主体の違いを調整してまで、会計数値の比較可能性を確保すべきかという点についても考えておかなければならないだろう。地域医療における役割は、すでに経営主体ごとに異なっていると考えられるからである。

医療法人は、もともと医療機関を開設、運営することが期待されるのみで、それ以外に積極的な

⁸⁾ なお、厚生労働省は、計算書類を利用できないもうひとつの理由として、総務省の見解をあげている。総務省は、統計調査が「調査客体自らが記入した内容は信頼に足るということが前提で行われており…（中略）…調査票の記入内容に虚偽の疑いがあることを理由にほかの法律に基づく権限を行使して決算書の提出を調査客体に求めることは、統計法違反となる」〔中央社会保険医療協議会調査実施小委員会（2009b）〕との見解を示したという。確かに、日本医師会は、計算書類を活用することのメリットのひとつとして会計情報の信頼性が高まることを掲げていたが、計算書類を活用するメリットはそれだけではない。個人が開設した診療所について青色申告決算書の利用が認められていることとあわせて考えれば、総務省が疑問視したのは、計算書類を活用すること自体ではなく、調査票への回答の信頼性を疑ったことにあると考えられる。したがって、この見解を実態調査に計算書類を利用できない理由とすることには疑問がある。

⁹⁾ ただし、医療機関の開設申請が営利目的で行われていると判断される場合、都道府県知事は、その申請に許可を与えないことができる（「医療法」第7条第6項）。

公益性を発揮することは求められなかった（1950年8月2日付厚生事務次官発通知・発医第98号）。このため、僻地医療や災害医療など、社会的に必要な性はあるが、採算をとることが難しい事業については、公的医療機関が中心となってその事業を担ってきた経緯がある〔医業経営の非営利性等に関する検討会（2005）、pp.12-14〕。

このような事業内容の違いは、会計数値の違いとしても現れている。第20回実態調査の結果によれば、国公立病院の純損益差額（企業会計における当期純利益に相当する）は5億276万円の赤字、国公立以外の開設主体によって開設された病院の純損益差額は1425万円の黒字であった（医業・介護収益に占める介護収益の割合が2%未満の医療機関等の集計・一般病院）〔中央社会保険医療協議会調査実施小委員会（2016d）、p.13〕。

公的医療機関と民間の医療法人の事業内容、そしてこれに起因する会計数値の違いを無視して、同じ土俵のうえで経営状況を比較しようとすること自体、見直しを行う必要があるのではないだろうか。

（2）医療サービス以外の事業から生じた会計数値の混在

わが国の医療法人は、1985年の「医療法」改正ごろまでは、病院または診療所の開設・運営を主たる業務としていたが、その後、「医療法」上の規制が次第に緩和されていくにつれて、医療サービスを提供する以外にもさまざまな事業を行うようになっていく〔杉山ほか（2014）、p.75〕。2012年の調査によれば、医療法人が開設する病院のうち44%が、そのような事業を行っていたという〔日本経済研究所（2012）、p.48〕。

診療報酬は、医療サービスを提供したことに対して支払われるものであるから、医療サービス以外の事業から生じる会計数値が混在してしまう計算書類では、診療報酬改定のための基礎資料として使いづらくなっていくという意見は分からないでもない。しかし、この意見は、次の2つの理由のために支持できない。

まず、「医療法人会計基準」では、損益計算書に

において、医療サービスを提供することによって生じた損益と、それ以外の事業から生じた損益とを区分して表示することが求められている（「医療法人会計基準」第19条）。このために、医療法人単位の計算書類を活用することになっても、医療サービスの提供によって生じた損益部分を切り出すことは可能である。

次に、医療サービスを提供する以外の事業から生じた収益は、医療サービスを提供することにも役立てられている。例えば、公共性の高い事業を営む社会医療法人には、企業が行っているような、利益の獲得を目的とする収益事業を実施することが認められている。これは、公共性の高い事業を行うことによる収益性の低下を、収益事業から生じる利益によってカバーさせるためである（「医療法」第42条の2）。また、社会医療法人以外の医療法人についても、医療サービスを提供する以外の事業から生じる収益が、医療機関の収益力改善・向上といった副次的な効果をもたらしているとの調査結果がある〔日本経済研究所（2012）、p.48およびp.52〕。

このような医療法人の副収入の存在は、診療報酬の改定にあたって把握しておく必要がある。調査対象を医療機関に限定し、これらの副収入が見えないまま診療報酬を決定してしまえば、診療報酬は過大に設定されてしまう可能性がある。また、その結果、このような「副業」を行う体力のある比較的大規模な医療法人と、「副業」を行う余裕のない比較的小規模な医療法人との格差が拡大してしまうという問題も生じてしまうだろう。

V おわりに

診療報酬の水準を医療機関の経営実態にあわせて改定していくという、現在の仕組みを所与とした場合、診療報酬を適正な水準に維持するためには、医療機関の経営実態を適切に捉える必要がある。本稿では、2015年改正「医療法」に規定される「医療法人会計基準」に準拠して作成された計算書類を実態調査に活用することを検討した。

まず、Ⅱ節において、現在の実態調査には、2つ

の点で問題があることを指摘した。ひとつは、調査項目がフロー情報に偏重していることであり、このために現在の実態調査は、医療機関の長期的な資金運用状況や、医療機関のなかに蓄積された財産の状況を確認できないものになっている。もうひとつは、法令で作成が義務づけられている計算書類とは異なる独自の回答項目が存在していることであり、このために現在の実態調査は、回答率の低さや、回答された会計数値の妥当性を問題視されてしまうものになっている。

次に、Ⅲ節では、2015年改正「医療法」について整理した。医療法人の会計のあり方に疑問が呈されたことを受けて、2015年改正「医療法」では、一定規模を超える医療法人を対象として、計算書類の作成にあたって準拠すべき会計基準を「医療法人会計基準」の1つに限定するとともに、医療法人内部の監事による監査と、公認会計士による監査という二重の監査を求めることになった。

最後に、Ⅳ節では、実態調査に医療法人の計算書類を利用するにあたっての障害となっている会計報告単位の問題について検討した。実態調査に計算書類上の会計数値を利用することは、すでに個人によって開設された診療所を対象として実施されており、実態調査に計算書類を利用すること自体を否定することはできない。

法人単位で作成される計算書類を利用することに対しては、異なる開設主体間での比較ができなくなるという見解があるが、医療機関に対して期待される役割は、すでに開設主体ごとに分化しており、これらを同列に比較しようとする自体に疑問がある。また、医療サービスを提供したことに対する報酬である診療報酬は、医療サービスを提供する医療機関の会計数値から検討されるべきだとする見解もある。しかし、医療法人については、医療サービスを提供する以外の事業をあわせて行っているものが少なくなく、それらの事業

を通じて得られた収益は、医療サービスを提供するという本来の業務にも利用されている。医療機関単独の会計数値だけでは、これらの事業から生じる副収入が見えなくなってしまう。

もちろん、「医療法人会計基準」に準拠して作成された計算書類が、医療法人の経営実態を完全に明らかにできるかといえば、そうではない。現在、相対的に規模の大きな医療法人は、その法人格とは別に「〇〇会」、「〇〇グループ」といった集団を形成し、その集団を単位として事業を展開している。Ⅲ節で触れた徳洲会問題も、単独の医療法人ではなく、「徳洲会」という集団を舞台にして起こったものである。医療法人単位で作成される計算書類では、このような集団内部の資金の動きを確認することはほとんどできない¹⁰⁾。この意味では、「医療法人会計基準」側にも改善すべき部分がある。

最後に、本論文の意義について述べる。従来、医療法人を対象とする会計研究は、管理会計の立場から行われることがほとんどであった。財務会計の目的は、会計情報をディスクローズさせることで、利害関係者の経済的意思決定に資することにあるが、剰余金の配当が禁じられているわが国の医療法人制度には、利害関係者として企業会計において最も重視されている投資者〔企業会計基準委員会（2006）、第1章第1項ないし第3項〕に相当する存在がないこともあって、財務会計の立場からの研究はあまり積極的に行われてこなかった。

2015年改正「医療法」では、一定の規模を超える医療法人に対して、「医療法人会計基準」に準拠して作成された計算書類をディスクローズ（公告）させる規定がはじめて設けられた。これは「医業経営の透明化」という旗印のもと、厚生労働省内で十年来にわたって行われてきた議論の成果でもある。しかし、このままではその効果につい

¹⁰⁾ 2015年改正「医療法」では、医療法人に対して、「医療法人会計基準」に準拠して作成された医療法人単位の計算書類のほかに、関連法人との取引の詳細に関する報告書（関係事業者との取引に関する報告書）を都道府県知事に対して届け出ることが義務づけられている（「医療法」第51条第1項および第52条第1項）。このような報告書は、個々の医療法人の経営実態を明らかにするうえでは一定の有用性があるが、全国規模で行われる実態調査では、集計作業を複雑にするだけで、使い勝手がよいものとはいえないだろう。

て疑問が残る。現時点では、社会保障制度全体に対して関心がある人はいても、医療法人が作成する計算書類に関心をもっている人はさほど多くないと思われるからである。

本稿では、診療報酬の改定に際して「医療法人会計基準」に準拠して作成された計算書類を活用すべきことを主張した。この主張は、本稿の主たる狙いである診療報酬の適正化に資するという意味だけではなく、会計情報のディスクローズを通じて利害調整を図ろうとする、2015年改正「医療法」における会計規制の趣旨を形骸化させないという意味でも意義があるように思われる。

(平成29年3月投稿受理)
(平成29年12月採用決定)

謝辞

本論文は、日本会計研究学会第75回全国大会の自由論題報告原稿を加筆・修正したものである。会場では、司会をお引き受けいただいた荒井耕教授およびフロアの先生方から有益なコメントをいただいた。また、本誌の2名の匿名レフリーからも貴重なコメントをいただいた。ここに記して感謝申し上げたい。なお、本研究は、日本学術振興会科学研究費助成事業(若手研究(B)・課題番号17K18052)の成果の一部である。

参考文献

- 浅井一敬(2006)「医療にも『会計ビッグバン』連結決算導入の見送りを疑問視する向きも」、『エコノミスト』, Vol.84, No.68, pp.78-79。
- 五十嵐邦彦(2016)『必携医療法人会計基準』, じほう。
- 石津寿恵(2007)「医療法人会計基準の設定のあり方」, 『経理知識』, No.86, pp.31-44。
- 医療経営の非営利性等に関する検討会(2004)「医療法人の非営利性の確保状況等に関する都道府県等調査の結果について」(第4回参考資料1-1), <http://www.mhlw.go.jp/topics/bukyoku/isei/igyoku/igyoukeiei/kentoukai/4kai/07.pdf> (2017年10月25日最終確認)。
- (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～」, <http://www.mhlw.go.jp/topics/bukyoku/isei/igyoku/igyoukeiei/kentoukai/9kai/8.pdf> (2017年10月25日最終確認)。
- 医療法人の事業展開等に関する検討会(2014)「第4回医療法人の事業展開等に関する検討会議事録」,

- <http://www.mhlw.go.jp/stf/shingi/0000046918.html> (2017年10月25日最終確認)。
- 企業会計基準委員会(2006)「討議資料 財務会計の概念フレームワーク」。
- 厚生労働省医政局医療経営支援課(2016)「医療法人会計基準案の概要」, <https://search.e-gov.go.jp/servlet/Public?CLASSNAME=PCMMSTDETAIL&id=495150403&Mode=0&fromPCMMSTDETAIL=true> (2017年10月25日最終確認)。
- 厚生労働省保健統計室(2017a)「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/data.pdf> (2017年10月25日最終確認)。
- (2017b)「平成28年(2016)医療施設(動態)調査・病院報告 結果の概況」, <http://www.mhlw.go.jp/toukei/saikin/hw/iryosd/16/dl/02-01.pdf> (2017年10月25日最終確認)。
- これからの医業経営の在り方に関する検討会(2003)「『これからの医業経営の在り方に関する検討会』最終報告書～国民に信頼される、医療提供体制の担い手として効率的で透明な医業経営の確立に向けて～」, <http://www.mhlw.go.jp/shingi/2003/03/s0326-8b.html> (2017年10月25日最終確認)。
- ジョン・C・キャンベル・増山幹高(1994)「日本における診療報酬政策の展開」, 『季刊・社会保障研究』, Vol.29, No.4, pp.359-368。
- 杉山幹夫・石井孝宜・五十嵐邦彦(2014)『医療法人の会計と税務(八訂版)』同文館出版。
- 染谷恭次郎(1997)「病院会計の開拓(1)―ある会計学者の軌跡―」, 『会計』, Vol.151, No.3, pp.105-112。
- 中央社会保険医療協議会調査実施小委員会(2008)「医療経済実態調査の問題点」(日本医師会提出資料。第25回資料実-2), <http://www.mhlw.go.jp/shingi/2008/11/dl/s11119-4.pdf> (2017年10月25日最終確認)。
- (2009a)「第27回中央社会保険医療協議会調査実施小委員会議事録」, <http://www.mhlw.go.jp/shingi/2009/02/txt/s0218-1.txt> (2017年10月25日最終確認)。
- (2009b)「第28回中央社会保険医療協議会調査実施小委員会議事録」, <http://www.mhlw.go.jp/shingi/2009/03/txt/s0318-3.txt> (2017年10月25日最終確認)。
- (2009c)「医療経済実態調査(医療機関等調査)における年間(決算)データの活用について―これまでの議論のとりまとめ―」(第26回資料実-1), <http://www.mhlw.go.jp/shingi/2009/01/dl/s0128-4a.pdf> (2017年10月25日最終確認)。
- (2012)「第34回中央社会保険医療協議会調査実施小委員会議事録」, <http://www.mhlw.go.jp/stf/shingi/2r985200002ru11.html> (2017年10月25日最終確認)。
- (2016a)「医療経済実態調査(医療機関等調査)に係る主な論点」(第43回資料実-2), <http://www.mhlw.go.jp/stf/shingi/2016/01/dl/s0128-4a.pdf> (2017年10月25日最終確認)。

- mhlw. go. jp/ file/ 05-Shingikai-12404000-Hokenkyoku-Iryouka/0000140220.pdf (2017年10月25日最終確認)。
 ——— (2016b)「第21回医療経済実態調査について」(第43回資料実-1), <http://www.mhlw.go.jp/file/05-Shingikai-12404000-Hokenkyoku-Iryouka/0000140218.pdf> (2017年10月25日最終確認)。
 ——— (2016c)「第20回医療経済実態調査(医療機関等調査)関係資料」(第43回資料実-1参考), <http://www.mhlw.go.jp/file/05-Shingikai-12404000-Hokenkyoku-Iryouka/0000140219.pdf> (2017年10月25日最終確認)。
 ——— (2016d)「第20回医療経済実態調査(医療機関等調査)」(第42回資料), http://www.mhlw.go.jp/bunya/iryohoken/database/zenpan/jittaityousa/dl/20-houkoku_iryokikan.pdf (2017年10月25日最終確認)。
 ——— (2017)「第21回医療経済実態調査(医療機関等調査)の実施案」(第45回資料実-1-1), <http://www.mhlw.go.jp/file/05-Shingikai-12404000-Hokenkyoku-Iryouka/0000148226.pdf> (2017年10月25日最終確認)。
 新村拓(2011)『国民皆保険の時代 1960, 70年代の生活と医療』, 法政大学出版局。
- 日本経済研究所(2012)「医療施設経営安定化推進事業 平成22年度病院経営管理指標」(平成23年度厚生労働省医政局委託), http://www.mhlw.go.jp/topics/bukyoku/isei/igyoku/igyokeiei/dl/houkokusho_h22.pdf (2017年10月25日最終確認)。
 病院会計準則及び医療法人会計基準の必要性に関する研究班(2003)「『病院会計準則及び医療法人会計基準の必要性に関する研究』—病院会計準則見直し等に係る研究報告書—」(平成14年度厚生労働科学特別研究事業), <http://www.mhlw.go.jp/topics/isei/igyoku/igyokeiei/zyunsoku.html> (2017年10月25日最終確認)。
 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」(この報告書は、「医療法人会計基準について」(2014年3月19日付厚生労働省医政局長発通知・医政発0319第7号)に添付されている)。

(えびはら・さとし)

Significance of the Medical Corporation Accounting Standards for Revision of Government-Controlled Medical Fees

Satoshi EBIHARA *

Abstract

The purpose of this study is to examine the effects of the Medical Corporation Accounting Standards on setting government controlled medical fees. In Japan, the government regulates medical fees covered by the National Health Insurance. To determine medical fees appropriately, the government needs information on medical institutions' economic conditions. The government has used the results of Survey on Economic Condition in Health Care to collect those information. However, for three reasons, those results could not show medical institutions' economic conditions appropriately. First, because the survey collects income information mainly, we cannot find financial conditions of medical institutions clearly. Second, because the survey does not show a guideline for calculation to medical institutions, we cannot find if amounts answered by medical institutions are calculated precisely. Third, because the survey collects accounting information for one medical institution, we cannot find economic synergies for operate multiple institutions. In 2015, the Medical Care Law was amended, and large medical corporations are now required to prepare their financial statements complied with the Medical Corporation Accounting Standards and to be audited them by certified public accountants or audit firms. By using these audited financial statements, the government will be able to assess the financial conditions of medical corporations more accurately. Financial statements prepared by medical corporations' have not utilized sufficiently so far. It is the merit of this paper to show one possibility of utilization of medical corporations' financial statements.

Keywords : Medical Corporation Accounting Standards, Surveys on Economic Conditions in Health Care, medical fees, compliance, reporting unit

* Lecturer, Department of Social Services and Healthcare Management, International University of Health and Welfare