

令和元年6月14日現在

機関番号：32688

研究種目：若手研究(B)

研究期間：2017～2018

課題番号：17K18052

研究課題名(和文)医療法人会計における連結制度導入に向けた理論的基盤の構築に関する研究

研究課題名(英文) A study for the construction of consolidated accounting system for medical service corporation groups

研究代表者

海老原 諭 (Ebihara, Satoshi)

和光大学・経済経営学部・准教授

研究者番号：00386707

交付決定額(研究期間全体)：(直接経費) 400,000円

研究成果の概要(和文)：本研究の目的は、医療法人会計において連結会計制度を導入するにあたっての理論的基礎を明らかにすることにある。医療サービスを提供するという医療法人本来の業務以外の業務を幅広く手がける医療法人や関連法人を利用して医療法人単体の利益を過小計上しようとする医療法人に対しては連結会計を適用し、医療法人グループ全体の財務状況を明らかにできるようにしなければならない。医療法人グループの範囲を画定するにあたっては、資本関係によらず、医療法人の役員もしくは近親者またはこれらの者が代表を務める法人など、「医療法」上、関連事業者として定義されているものを利用することなどが検討されるべきである。

研究成果の学術的意義や社会的意義

従来より、医療法人会計に関する研究は、医療機関または医療法人の経営管理の観点から行われることが多く、これを財務会計の立場から行っているものは多くない。2016年の「医療法人会計基準」を皮切りとして、今後、一般の医療法人に対しても社会的な説明責任の観点から財務報告が求められるようになる可能性は多分にある。本研究に対しては、このような背景のもと、今後、この分野における研究がすすめられていくにあたっての基礎資料としての役立ちを期待できる。

研究成果の概要(英文)：The purpose of this study is to construct a consolidated accounting system to reveal financial conditions for medical service corporations' groups. Recently, corporate medical corporations operates not only medical services but also other services to improve their profitability and to profit those medical service corporations' owners. A consolidated accounting system helps to bring their self-motivated frauds before the public. In a consolidated accounting system for medical service corporations, the scope for consolidation should be determined by the article for interest parties prescribed in "Medical Service Law."

研究分野：会計学

キーワード：医療法人 連結会計 診療報酬 メディカル・サービス法人 非営利法人会計

様式 C - 19、F - 19 - 1、Z - 19、CK - 19 (共通)

1. 研究開始当初の背景

(1) わが国では、長期わたる景気の低迷、少子高齢化の進行などを背景として、医療費をはじめとする社会保障財源の逼迫化が問題となっている。1年間に行われた保険診療に係る医療費の額を集計した国民医療費は、2016年度において総額42兆1381億円と国民所得の10.76%を占めるにまで至っている。

(2) わが国では、保健診療を行った医療機関に対して支払われる報酬(診療報酬)の額を厚生労働大臣が定める仕組みが採用されている。提供する商品やサービスの価格を自身で決定できる企業とは異なり、医療提供者側は保険診療を提供するにあたっての報酬を自身で決定できないのである。このため、診療報酬を決定するにあたっては、国民に対して保険診療を提供する医療機関の経営を安定させるために、医療機関の経営状況を調査したうえで(医療経済実態調査)、その結果を診療報酬に反映させるよう配慮がなされている。

(3) しかし、この調査が医療機関の経営状況を真に反映したものとイえるについては疑問がある。この調査は、医療機関に対するアンケートとして実施されており、回答された数値に必ずしも会計基準の裏付けがないからである。また、医療機関がその会計処理を行うにあたって準拠すべき会計基準は、国・地方自治体、学校法人、社会福祉法人、医療法人などの開設主体によって異なることから、回答された数値に会計基準の裏付けがあったとしても、その前提が異なっている可能性も容易に想像できる。

(4) 現在、わが国において最も多くの医療機関を開設しているのは医療法人である。具体的な数をあげていえば、2016年10月1日時点で開設されている病院8,442院のうち5,754院(68.2%)が医療法人によって開設されたものである(医療施設(動態)調査)。

(5) このため、医療費の問題を検討するにあたっては、わが国最大の医療機関開設者である医療法人の会計から議論をはじめていくことが有効であろう。医療法人については、2014年に四病院団体協議会会計基準策定小委員会が作成した会計基準を厚生労働省医政局が追認するまでの間(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)、会計基準すら存在していなかった。「医療法」上、医療機関には剰余金の配当を行うことが禁止されているが(「医療法」第54条)、徳洲会に代表されるように、関連法人(いわゆるメディカルサービス法人)を経由して親族に利益を移転するなど、この規定を無視するような行為が行われていることも珍しくない。

(6) このような背景のもと、2016年には厚生労働省令として「医療法人会計基準」が制定された。しかし、この「医療法人会計基準」は、その対象機関が限定されているうえ、単体の医療法人を対象として起草されていることから、関連法人を経由して利益を移転するなどして利益を過小計上することも可能になっている。利益が過小に計上されれば、その利益を補填するために診療報酬が引き上げられ、結果、医療費の増大を招いてしまう。医療費の増大が医療現場のニーズにあったものであればその合理性も認められるであろうが、それが開業医の利益蓄積のためであるとするならばそれは糾弾されるべきであろう。現在の「医療法人会計基準」ではその見極めを行うことができない。

2. 研究の目的

本研究の目的は、関連法人を経由した利益移転を通じて、診療報酬改定にあたっての判断材料となる医療機関の利益を私的な利益のために押し下げる(過小表示すること)ができなくなるように、医療法人と関連法人を1つの報告単位として会計報告を行わせる連結会計制度を構築するにあたっての前提となる理論的な基礎を明らかにすることにある。

3. 研究の方法

(1) 本研究は、文献研究によって行う。

(2) 会計基準については、医療法人がその会計処理を行うにあたって準拠する会計基準である「病院会計準則」、「医療法人会計基準」(四病院団体協議会会計基準策定小委員会版)および「医療法人会計基準」(厚生労働省令)に加えて、「独立行政法人会計基準」、「社会福祉法人会計基準」などの医療機関を開設する他の非営利法人に対して適用される会計基準、「企業会計原則」、「企業会計基準」をはじめとする企業会計の基準を使用した。

(3) 医療法人に対する会計制度整備の必要性については、厚生労働省において行われた研究事業の成果である「病院会計準則見直し等に係る研究報告書」、「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」、「医業経営の非営利性等に関する検討会報告書」、「地域医療連携推進法人制度(仮称)の創設及び医療法人制度の見直しについて」、その他医療施設経営安定化推進事業の報告書に加えて、厚生労働省のウェブサイトにおいて公表されている「これからの医業経営の在り方に関する検討会」、「医業経営の非営利性等に関する検討会」および「医療法人

の事業展開等に関する検討会」の会議資料および議事録、「医療法」の改正に係る国会審議議事録ならびに医療法人の財務報告制度に係る各種の先行研究を使用した。

4. 研究成果

(1) 本研究の成果は、医療法人会計に連結会計制度を導入する意義および医療法人の連結会計における連結の範囲の2点にまとめられる。

(2) 第1に、医療法人とその関連法人を1つの報告単位として会計報告を行わせる連結会計制度を導入する意義としては、本来業務（医療サービスの提供）以外の業務を法人内で行うか別法人を設立して外出しするかによって会計数値が変わってしまうことがなくなる、関連法人を利用して医療法人本体の利益操作が行われることに対する抑制効果がある、政府が医療法人の経営状況についてより適切に状況把握を行うことができるという3つの点があげられる。

(3) まず、連結会計制度を導入すれば、本来業務以外の業務を、別法人を設立して外出しするか、医療法人内で行うかによって会計数値が変わってしまうことがなくなる。医療法人は、その行うことのできる業務が「医療法」によって定められている。近年、医療と福祉（介護）を連携させる観点から、医療法人が行うことのできる業務の範囲が拡大されているが、かつては、その範囲がほぼ本来業務に限られていた。このため、本来業務以外の業務については、旧制度のもとで外出ししているところと、新制度のもとで法人内で行っているところが混在している状況にある。法人単位（単体）の会計報告では、法人内で行われる取引（内部取引）は報告対象から除外され、財務諸表には法人外部との取引のみが記載されることから、本来業務以外の業務を外出ししている場合は関連法人との間で行われた取引が医療法人本体の財務諸表に計上されるが、この業務を法人内部で行っている場合はその影響額が財務諸表に計上されない。法人格を別にしているか否かという経済活動以外の理由によって会計数値が変わってしまうというのは、会計数値が経済活動の結果を純粋に反映できていないことを意味する。医療法人とその関連法人を1つの報告単位とする連結会計であれば、このような法人格の違いが会計数値に反映されてしまうことを防ぐことができる。

(4) 次に、連結会計制度を導入すれば、関連法人を利用して医療法人本体の利益操作が行われることを抑制することができる。関連法人との取引は、相手も関係者であることから、その対価が操作されてしまう可能性がある。関連法人に対して支払う金額を高く設定すれば、医療法人の利益を低く表示することができ、税法上、普通法人として課税される金額を抑えることができる。冒頭に述べたように、医療法人に対しては、剰余金の配当を行うことが禁止されているが（「医療法」第54条）、株式会社のような配当が法的に認められている法人を関連会社として設立し、そこに相場よりも高い金額の支払いを行うことで、関連会社から配当金を受けることも可能になる。医療法人を開業する開業医には、課税額を低く抑えるとともに、私的な利益を確保できるという経済的メリットがあるため、医療法人の利益を押し下げるインセンティブが存在するのである。連結会計であれば、このような報告単位内部で行われた取引の影響額が財務諸表に反映されることはないから、税務上のメリットは生じることはなくなる。ただし、開業医の私的な利益の獲得については、これに加えて「医療法」上で医療法人に係る関連会社側に計上された利益の配当を禁止するなど、別途措置を設ける必要がある。

(5) 最後に、連結会計制度を導入すれば、政府が医療法人の経営状況についてより適切に状況把握を行うことができるようになり、その結果、より適切な診療報酬の改定を行えるようになる可能性がある。現在、厚生労働省が医療機関の経営状況を把握するために行っている医療経済実態調査は、医療法人が本来業務以外の業務をほとんど行っていなかった時代に始められた調査である。しかし、上述したように、現代の医療法人は別法人を設立したうえで関連業務を行ったり、「医療法」の改正により医療法人内で関連業務を行ったりしている現状がある。医療機関を報告単位としている医療経済実態調査は、そもそもすでに現在の医療法人経営のあり方に即したもたはなっていないのである。医療法人会計に連結会計制度を導入し、医療法人が営む業務を一体として捉えるようにすることで、そこに生じているお金の流れを包括的に捉えることができるようになる。ただし、このためには医療法人会計が変わるだけでなく、新しい会計制度を医療経済実態調査のなかに取り込んでいくという意味での改革も必要となる。

(6) 第2に、医療法人に係る連結会計の連結範囲の画定については、「医療法」上、非営利法人として位置づけられている医療法人と営利法人である企業とを連結することの妥当性および直接的な資本関係が存在しない医療法人グループにおける支配関係の考え方について検討を行った。

(7) まず、医療法人の会計と、これに関連する企業の会計を連結することに関しては問題がない。制度上、営利・非営利を分けるにあたっての基準について、従来は明確な規定が存在しなかったが、医療関係者も含めて開催された「医療の非営利性等に関する検討会」において、これが剰余金の配当・残余財産の分配などの経済的利益の最終的な帰属先に関わるものであるこ

とが確認された。法人の利益をその出資者等が受け取ることができるならば営利、個人の請求権を認めず、国などの公的機関が回収するのであれば非営利ということになる。利益の帰属先に関する問題は、会計において利益計算がなされた後に発生するものであり、利益計算をもって完結する会計自体に影響を与えるものではない。実際、現在でも企業が病院を開設している場合は、その病院から発生するお金の動きに関する情報が、その設立母体である企業本体の財務諸表に計上されている。医療が非営利であることをもって、営利法人である関連企業を連結範囲に含めることを拒むことは適切でない。

(8) 次に、医療法人グループにおける支配の考え方である。医療法人は、その余裕財産について、預金、債権などのリスクの低い資産として保管することが求められていることから（医療法人運営管理指導要領）、他の法人に対してリスクのある投資を行うこと自体がそもそもやりにくい。また、医療法人が直接投資を行うことで、医療法人と関連法人との間に資本関係を生み出してしまえば、これらの法人が密接な関係を有していることが明白になってしまい、利益操作の手段として使いにくくなる。このため、医療法人を開設する者の親族が、その「個人的な出資として関連法人を設立するというのが伝統的な手法であった。企業会計では、企業間の出資関係をもとに連結範囲を確定しているが、このような背景を有する医療法人会計では、このような方法をとることができない。そこで、医療法人に関しては、「医療法」に定められている関連事業者の範囲（医療法人の役員もしくは近親者またはこれらの者が代表者である法人等）を利用するなど、企業会計とは異なる基準で連結範囲の画定を行う必要がある。

(9) 現在、わが国において医療法人会計について財務会計の立場から行われている研究は多くない。本研究は、今後、この分野における研究をすすめるにあたっての基礎資料として役立つものである。なお、この研究を実際の制度設定に活かすためにはより詳細な具体的手続きに至るまでブレイクダウンしていく必要がある。医療法人会計の現場では、会計制度に対応できるだけのノウハウが蓄積されておらず、その財務諸表も、厚生労働省から与えられたテンプレートの一部を書き換えただけというものが少なくない。このような現場を助けることのできる研究成果を積み重ねていくことは、医療法人に係る財務報告をより信頼しうるものにするためにも必須のことといえるだろう。これらについては今後の研究課題としたい。

5. 主な発表論文等

〔雑誌論文〕(計3件)

海老原 諭, 医療法人グループ会計における連結範囲の画定基準, 和光経済, 査読無, 第51巻第2号, 2019, pp. 11-20, https://wako.repo.nii.ac.jp/?action=pages_view_main&active_action=repository_view_main_item_detail&item_id=4667&item_no=1&page_id=13&block_id=55.

海老原 諭, 医療法人会計における連結会計の必要性, 地域ケアリング, 査読有, 第20巻第8号, 2018, pp. 99-101.

海老原 諭, 医療法人会計基準が診療報酬の適正化に果たす役割, 社会保障研究, 査読有, 第2巻第4号, 2018, pp. 566-577, <http://www.ipss.go.jp/syoushika/bunken/data/pdf/sh18020411.pdf>.

〔学会発表〕(計1件)

海老原 諭, 地域医療連携推進法人における会計報告単位のあり方, 日本会計研究学会第76回大会, 2017.

〔図書〕(計0件)

〔産業財産権〕

出願状況(計0件)

取得状況(計0件)

〔その他〕

ホームページ等 なし

6. 研究組織

(1)研究分担者 なし

(2)研究協力者 なし

科研費による研究は、研究者の自覚と責任において実施するものです。そのため、研究の実施や研究成果の公表等については、国の要請等に基づくものではなく、その研究成果に関する見解や責任は、研究者個人に帰属されます。