

令和元年6月20日現在

機関番号：27401

研究種目：基盤研究(C) (一般)

研究期間：2015～2018

課題番号：15K03780

研究課題名(和文) 日独医療改革における会計の役割とその効果

研究課題名(英文) The impact of accounting methods on hospital management reform -Public hospital organization reform in Japan and Germany-

研究代表者

森 美智代 (MORI, Michiyo)

熊本県立大学・総合管理学部・教授

研究者番号：50220025

交付決定額(研究期間全体)：(直接経費) 2,700,000円

研究成果の概要(和文)：日独では、国民皆保険制度のもと医療費は高齢化社会の現象にともない財政を脅かしている。自治体開設の公立病院は、経営組織の見直し、経営効率化の改革が進み、地方独立行政法人化等の組織再編及び統合するなかで、地域医療完結型の医療及び福祉・介護等の連携に焦点をあてて、マクロ・ミクロの観点から会計数値の現状を分析した。他方、ドイツの公的医療機関の民営化は形式的民営化と実質的民営化の2つの形態で進んでいる。形式的民営化(公的医療機関が州株式所有の有限会社形態へ再編するケース)の会計数値の分析、また実質的民営化(公的医療機関が民間医療機関に買収され、完全に会社形態の傘下に入るケース)の会計数値を分析した。

研究成果の学術的意義や社会的意義

我が国の公立病院(自治体病院)の公立病院改革は、地域の過疎化する地域医療完結型に向けて、医療及び福祉・介護の連携ネットワークに進むなかで、本研究は公立病院の組織再編の一つである地方行政独立法人化の現状を分析している一方、地法人化を選択しない、地方公営企業法の財務一部適用から全部適用に移行する公立病院の組織の見直し及び経営改善に寄与する経営の効率化への方向性を示すものとして社会的意義がある。この財政健全化を基盤とした公立病院改革は、ドイツの公的医療機関の会計制度をとおして、「資本(純資産)の部」に焦点をあてて、理論よりも「企業会計の政策的な会計処理」が優先されていることを明らかにした。

研究成果の概要(英文)：Medical cost increases as societies age have generated financial deficits in Japan and Germany, which both have adopted universal health care coverage. Yet while public medical institutions have depended until now on government funding, as societal aging accelerates, public finance schemes must be improved.

The governments in both countries have begun reforming public medical institutions in order to support aging future societies. In particular, reforms comprise local medical, welfare and nursing care provisions. Though government policies for hospital management reform in the two countries are similar, cooperation among medical institutions has advanced in different ways.

This research analyzes relationships among organizational and accounting systems in system privatization, medical service corporatization, and non-profit organizational administration.

研究分野：会計学、財務会計、公会計

キーワード：資本(純資産)の部 利益準備金 経営指標 運営費負担金対収益率 不良債権比率 資本不足比率 組織再編 地方独立行政法人化

1. 研究開始当初の背景

本研究は、わが国の国立病院の 2004 年独立行政法人化と 2015 年公立病院改革が始まろうとしているさなか、企業会計原則の導入という課題について、官公庁会計・公会計から企業会計への移行がどのように制度整備されるかが、研究のきっかけとなった。

既にドイツの民間医療機関(事例:Röhn-Klinikum)は企業会計を導入し、フランクフルト証券取引所に債券を上場し、IAS/IFRS に準拠した連結財務諸表を作成し、公開していた。当該機関は収益を上げ、上場企業と同様に、コーポレート・ガバナンスの報告書、環境報告書、社会法典で義務づけられた医療の「質の報告書」を公開していた。それと同時期に赤字経営に苦しんでいたドイツの公的医療機関は民営化へ向かっており、1999 年以降各州の公的医療機関は組織再編に突入していた。イギリスのニュー・パブリック・マネジメントも波及して、公的医療機関は、形式的民営化と実質的民営化のどちらかの選択に直面していた。

本研究は、わが国の公立病院改革において、地方独立行政法人化への移行のもと非営利組織への企業会計の波及に焦点をあてて、組織再編にともなう会計制度整備に際しての「会計のあり方」を検討する研究を開始した。

2. 研究の目的

わが国の高齢化社会と人口減少が深刻な課題となっている現代において、これからの医療及び福祉・介護を支える国の財政は厳しい現状にある。マクロ的な観点から、1) 憲法第 25 条を基礎とした国民の最低限度の生活の保護と財政健全化を基盤に、どのように国民皆保険制度を維持していくか、ミクロ的な観点から、2) 地方分権化が進展していく政策をとおして、総務省による財政健全化を基盤とする公立病院改革と厚生労働省による医療提供体制の整備における「企業会計の役割」を明らかにする。

具体的には、①税収入に係る補助金を投入した非営利組織における会計とはどうあるべきか、②憲法第 25 条の「生存権」・ドイツの福祉・医療における“Daseinsvorsorgung”の観念に掘り下げ、「医療の質」の保証を担保する会計とはどのようなものであるか。

以上のことを踏まえて、非営利組織における会計制度整備に際して、必要となる「会計のあり方」の研究をめざしている。

3. 研究の方法

少子高齢化の人口動態、医療従事者不足、国民皆保険制度を支える財政、国から地域(各州)への補助金(資金)の流れ、組織再編等の医療機関を取り巻く環境から、会計と組織再編に係る文献整理とドイツの医療制度に熟知した研究者及び医師との共同研究をとおした研究を実施した。

医療機関の現状について、2015 年から 2018 年の間には、ドイツ・ヘリオス総合病院有限会社(フレゼニウス欧州株式会社)の医師(2017 年大学講義及び研究会の実施)、学会及びメールでシュマーレンバッハ協会の研究グループ(ケルン大学の教授と助手等)との意見交換を実施した。2019 年 3 月まで研究期間を延長した背景には、総務省と厚生労働省による「地域医療構想」・「地域包括ケアシステム」に携わる地域医療完結型の連携は始まったばかりであった。その地域医療のネットワーク、「地域連携推進法人」制度が 2017(平成 29)年 4 月から法施行となった。

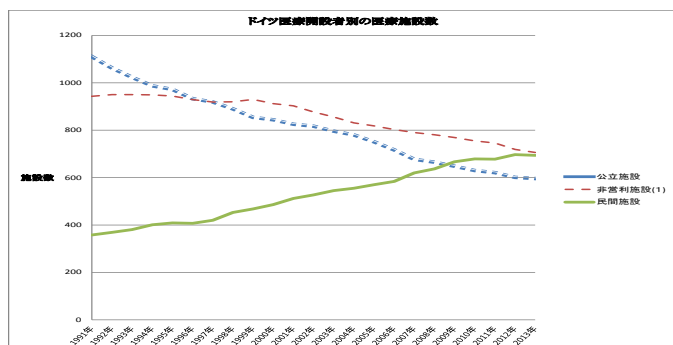
本研究は、文献整理だけではなく、医療及び介護の関係者へのインタビューをとおした調査が研究方法となった。

4. 研究の成果

2015 年 4 月～2017 年 3 月の基盤研究 C として採択されるまでの研究をととして、以下のように、2019 年 3 月までに論文及び学会発表の研究を整理した。

グラフ 1 に示すように、公的医療機関の減少の背景には、公的医療機関の民営化がある。2010 年代まで民間医療機関による公的医療機関の買収が民間医療機関の増加傾向につながる。というのは民間医療機関: 4 大コンツェルン(持株会社)が、表 1 に示すように医療市場を占めているからである。

グラフ1 ドイツの医療機関開設別施設数の推移



注1) 教会、福祉、民法上の財団、非営利法人施設。

(出所) Statistisches Bundesamt, *Gesundheits, Kostennachweis der Krankenhäuser*, 2009–2013, S. 13 より作成。

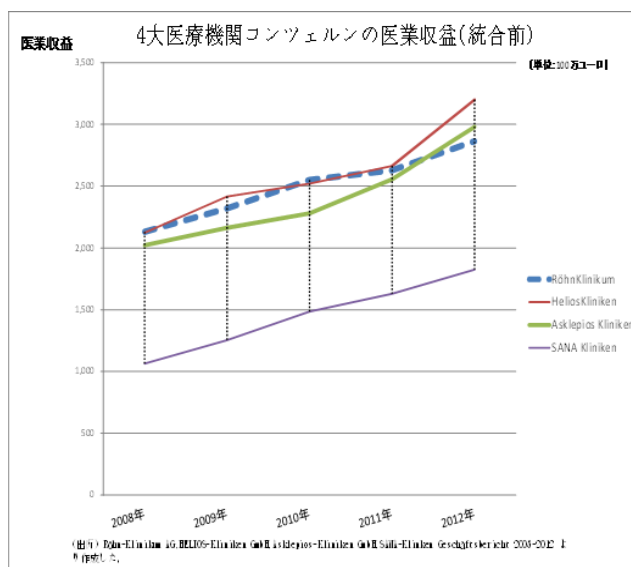
またグラフ2で示すように、4大医療機関は、公的医療機関とは異なり、医業収益が上昇傾向にある。そのため、2013年以降から民間医療機関の間の競争が激化し、レーム総合病院株式会社が、ヘリオス総合病院(Helios Kliniken GmbH) 有限会社の親会社フレゼニウス(Fresenius SE & Co. KGaA) 欧州株式会社に買収され、医療市場1位と3位の医療機関が統合した。その結果、2000年初頭にレームが買収した公的医療機関も、ヘイリオス社の傘下に入った。これをきっかけに、「経済性と“Daseinvorsorge”」の議論の必要性が生じた(論文④・⑤・⑥)。

他方、形式的民営化を選択した公的医療機関は、医療・福祉・老齢施設及び介護・学校等のネットワークを形成して、個別財務諸表と連結財務諸表を官報に公開している。

表2に示すように、2010年以降、損失が生じても利益準備金が設定されているのは、2009年の商法(会計法近代化法)改正による。当該法改正によって2010年施行の有限会社法は、原則、利益が生じた場合に利益準備金が設定される、例外として損失が生じても、利益準備金が設定できるという規定を定めている。その根拠は、将来の備えとして設定が容認されている。以上のように、企業会計上の有限会社形態の会計処理は、株式会社よりも緩和された会計処理が可能である。公的医療機関の有限会社形態をとる根拠が明らかになった。有限会社の会計規定には、政策的な会計処理が「資本の部」でみられる(論文①)。

表1. ドイツの医療市場を占める割合 グラフ2. 4大医療コンツェルンの医業収益

Fresenius-HELIOS	20.50%
Asklepios	19.90%
Röhn	19.10%
Sana	12.20%
Schön	4.80%
Ameos	3.90%
Damp	3.60%
SRH	3.30%
MediClin	1.80%
その他	10.80%



(出所) Asklepios Kliniken,

Geschäftsbericht, 2010, S.8 より抜粋。

表 2 公的医療機関の連結財務諸表における「資本の部」

	(単位:1000ユーロ)							
	2009年	2010年	2011年	2012年	2013年	2014年	2015年	2016年
Klinikum Region Hannover GmbH								
資本金	10,000	10,000	10,000	10,000	10,000	10,000	10,000	10,000
資本準備金	23,554	23,554	23,554	23,554	68,483	83,484	46,971	37,938
利益準備金	0	74	74	74	74	74	74	1,971
連結損益	2,107	2,107	177	-15,494	-20,619	-29,276	5,348	3,728
繰越利益・損失	2,096	4,552	6,659	6,836	-8,657	-16,889	-7,610	2,628
少数株主持分と調整勘定	-	-	-	0	122	907	907	0
Vivantes Netzwerk für Gesundheit GmbH								
資本金	55,000	55,000	55,000	55,000	55,000	55,000	55,000	55,000
資本準備金	469,201	469,201	474,201	474,201	474,201	474,201	474,201	474,201
利益準備金	0	835	835	835	835	835	835	835
連結損益(連結損失)	218,084	211,847	207,087	200,719	193,231	185,735	160,608	147,459
繰越利益・損失	-	-	-	-	-	-	-	-
少数株主持分と調整勘定	759	879	1,533	1,533	1,603	1,554	380	443

(出所) Bundesregister, Geschäftsbericht 2009~2016+B2:B15より作成。

一方、わが国における医療機関の改革について、本研究の基礎となったのは、2004年に国立病院が独立行政法人化して、原則として企業会計原則に従った財務諸表が作成され、監査をとおして公開されたことである。わが国の国立病院機構の143の事業所では、国が担わなければならない医療領域と救急医療等の設備が必要な機能別の医療がグループ化されることで、外部の金融機関からの融資に頼ることなく、グループ内の事業所の預託及び借入・貸出等の当該機構内の資金融資が可能となったこと、また診療報酬による医業収益等を初めとして、効率的な経営の方向性がみられるようになった。

さらに2007年及び2015年に、総務省から二度の公立病院改革ガイドラインが公表され、各自治体の財政健全化を基盤として、公立病院の組織再編が行われた。本研究では、指定管理者制度の導入、地方独立行政法人化等の組織の見直しについて考察した(論文③)。2015年公表の公立病院改革ガイドラインでは「地域医療構想」・「地域包括ケアシステム」の構築が打ち出され、地域完結型の地域医療に重点が置かれている。各自治体における各医療機関では、厚生労働省の政策に基づき機能別の医療提供体制で「地域医療構想」が実施されている(論文②)。他方では、総務省による民間的経営手法と経営指標が設定され、またP-D-C-Aのサイクルを採用して、公立病院経営改革が行われている。しかし公立病院の赤字経営から黒字経営へ移行する病院もみられるようになった。その反面、多くの公立病院は中小規模で地域の過疎化が進む地域医療を担っていることから、地方独立行政法人化をとるのではなく、地方の公立病院は、組織再編するのではなく、公営企業法、財務規定の全部適用にとどまっているのが現状である(図書①・②)。

本研究では、2013(平成25)年度から2017(平成29)年度の地方独立行政法人化の動きと決算書について分析した(論文①)。これまでの累積損失を解消して、表3に示すように、地方独立行政法人化へ組織再編する事業は低調であるものの増えている。

表 3 各自治体における地方独立行政法人化数

年度	総計	宮城	秋田	山形	栃木	千葉	東京	神奈川	山梨	長野	岐阜	静岡	三重	滋賀	京都	大阪	兵庫	奈良	岡山	広島	山口	徳島	福岡	佐賀	長崎	熊本	宮崎	沖縄
25	67	4	2	2	1	2	1	6	2	5	3	3	4	0	2	7	5	0	1	2	3	1	6	1	3	0	0	1
26	80	4	3	2	1	2	1	5	2	5	3	3	4	0	2	11	5	3	3	6	3	1	6	1	3	0	0	1
27	81	4	3	2	1	2	1	5	2	5	3	3	4	0	2	11	5	3	3	6	3	1	7	1	3	0	0	1
28	88	4	3	2	2	3	1	5	2	5	3	4	4	0	2	12	6	3	3	6	3	1	7	1	3	0	1	1
29	90	4	3	2	2	3	1	5	2	6	3	4	4	1	2	12	6	3	3	6	3	1	7	1	3	1	1	1

(出所) 総務省、「平成25年～平成29年度病院事業決算状況」(地方独立行政法人)より作成。

地方独立行政法人化した事業は、運営費負担金を受けることができるが、表4は、運営費負担金の給付を病床規模別に示している。地独法化した事業には不採算地区病院も含まれ、不採算地区病院は県の補助金も受けることになる。平成25年度から平成29年度までの5年間の傾向は、表3と同様の傾向がみられる。

表4に示すように、小中規模病床の病院は運営費負担金を受けている割合が高く、500床以上の病院は運営費負担金の給付割合が低い。表5は、マクロの観点から、財政指標である不良債務・実質資金不足・資本不足等の比率が高い地独法化事業を示している。地独法化した事業が経営改善に至っていないとは限らないといえよう。ミクロの観点からみて、独立行政法人会計基準の「資本(純資産)の部」には、「資本剰余金」・「利益剰余金」等に区分されるが、

当期純利益には目的積立金の設定が可能であるとともに、資本の区分において、地方独立行政法の基本原則である「業務の公共性、透明性及び自主性」(第2条)の「透明性」を充分満たしているかについては、まだ課題が残されており、「資本の部」には政策的な会計処理がみられる(論文①)。

表4 地方独立行政法人化事業の運営費負担金と収益率の割合

平成29年度		病床数	100以下	101-200	201-300	301-400	401-500	501-600	601-700以上
不採算地区病院(該当)			3	3					
営業運 業対営 比等へ費 率～経良 収常担 益・金	0%～10%		4	4	8	9	8	9	7
	10%～20%		2	0	3	4	5	0	2
	21%～30%		2	4	6	0	1	0	0
	31%～40%		1	2	2	1	1	1	0
	40%～		1	2	1	0	0	0	0
総計			10	12	20	14	15	10	9

(出所)総務省「平成25年度～平成29年度病院事業決算状況」(地方独立行政法人)より作成。

一方、ドイツの公的医療機関の実質的民営化に際して、証券取引所における公開株式の所有率による買収が可能となり、医療産業の過度な競争を招くリスクが内在している。形式的民営化に際して、有限会社形態をとる場合には裁量の余地のある会計処理が行われ(論文④)、将来の備えが必要と判断された場合には、2010年施行の商法(有限会社法第57d条)改正以降、年度損失が生じて、利益剰余金の設定が可能であることから政策的な会計処理が行われる(論文①・⑤・⑥)。

表5 地方独立行政法人化事業の財務状況		(単位:千円)				
年度	自治体	総合数	不良債権	実質資金不足	資本不足	不良債権比率(%)
25	大府	5事業	113,982	113,982	0	0.2%
	大府	1事業	1,494,914	1,494,914	0	10.1%
26	千葉	1事業	873,648	873,648	0	27.2%
	大府	5事業	435,234	435,234	0	0.6%
	大府	1事業	6,830,637	0	0	46.4%
27	奈良	3事業	1,222,834	958,134	0	6.0%
	千葉	1事業	1,105,456	1,105,456	834,044	25.2%
	三重	3事業	435,304	254,842	0	4.7%
	京都	2事業	262,392	262,392	0	1.5%
	大府	1事業	0	0	635,456	0
	奈良	3事業	4,881,044	3,665,844	3,537,713	22.2%
	広島	2事業	17,810	17,810	0	0.5%
	長崎	2事業	0	0	1,565,569	0
28	千葉	1事業	916,109	916,109	1,888,046	16.4%
	三重	3事業	177,398	177,398	0	1.9%
	京都	2事業	915,824	915,824	0	4.9%
	大府	1事業	0	0	1,379,251	0
	大府	1事業	0	0	1,190,821	0
	奈良	3事業	6,660,638	3,151,238	6,190,238	29.5%
	長崎	2事業	0	0	1,735,599	0
29	宮城	3事業	204,957	0	0	1.3%
	千葉	1事業	799,932	799,932	3,089,969	12.9%
	神奈川	5事業	908,104	908,104	0	1.6%
	長野	5事業	0	0	23,906	0
	三重	3事業	318,633	0	0	3.4%
	滋賀	1事業	3,105,305	3,105,305	5,635,930	26.2%
	京都	2事業	1,037,877	1,037,877	0	5.3%
	大府	1事業	0	0	1,443,286	0
	大府	1事業	0	0	1,389,144	0
	奈良	3事業	2,517,290	1,997,090	9,344,685	10.1%
	長崎	2事業	0	0	1,229,526	0

(出所)総務省「病院事業決算状況(地方独立行政法人)」(平成25年度～平成29年度)より作成。注)A～Hは同業の病院事業を示している。平成27年度より資本不足の開示が導入された。

以上の財務諸表の分析で明らかになったことは、公的組織における会計処理に企業会計原則が導入されているものの、「資本(純資産)の部」において、組織の性質上利益分配をしない会計処理となることから政策的な会計処理が行われている(論文①)。

本研究は、最後に企業会計原則を基礎とする医療経営改革には、「医療の質」の保証が担保されるべきことを述べておきたい。そのなかで日独の「医療の質」評価基準は、ドイツの場合には法律による「医療の質」報告書が開示義務とされている(論文②)。他方、日本の医療機関の「医療の質」についての評価を受けることは任意であり、また評価基準は緩やかである。

本研究をとおして、「医療の質」についての評価を受けることを義務づける制度整備が必要ではないかという結論に至った(論文⑦)。そのことによって、医療ミスも減らすことができるリスクマネジメントにつながり、また患者満足を高めることにもなると考

る。

5. 主な発表論文等

[雑誌論文](計7件)

- ① 拙稿「公立病院改革における組織再編に係る企業会計の役割ー「資本(純資産)の部」の開示に焦点をあててー」『会計』第195巻第8号、森山書店(2019/8)(再校段階:近刊)。査読なし
- ② 拙稿「医療経営改善が及ぼした影響ー日独医療経営改革を踏まえてー」『税経通信』税務協会(2017/3)140-150頁。査読なし
- ③ 拙稿「公立病院改革における企業会計の役割ー熊本県内の公立病院を事例としてー」アドミニストレーション第23巻第2号(2017/3)66-77頁。査読なし

- ④ 拙稿「医療産業における会計の資本構造」『会計』第188巻第5号、森山書店(2015/11)113-127頁。査読なし
- ⑤ 拙稿「ドイツ公的医療機関の民営化における会計制度と現状」『産業経理』Vol. 75, No. 3. 産業経理協会(2015/11)15-26頁。査読なし
- ⑥ 拙稿「ドイツ公的医療機関の民営化における会計 一日独医療改革における組織再編を踏まえて」『季刊 個人金融』Vol. 4. (2015/8)80-89頁。査読なし
- ⑦ 拙稿「非営利法人組織における会計の役割—一日独医療改革のもとでの経営改善に向けて—」『非営利法人研究学会誌』VOL. 17. (2015/8)61-74頁。査読有り

【その他：報告書】

- ① 編集『COC 地域志向教育研究活動事業報告書：「行政及び財政改革が及ぼす地域への影響と今後の展望—制度・理論及び実務分析による調査をとおして—」』（中間報告書）（2016年3月）。
- ② 拙稿『熊本県内の公立病院の経営改善—医療の質の向上をとまなう会計数値による経営改善—』（平成30年度学長特別交付金成果報告書）（2019年3月）。

【学会発表】（計5件）

- ① 森美智代：非営利法人研究学会第18回九州部会(2019/5) 於) 熊本県立大学
「公立病院改革における組織再編—地方独立行政法人化への移行(会計数値の現状)を中心として—」
- ② 森美智代：非営利法人研究学会第15回九州部会(2018/8) 於) 久留米大学福岡サテライト
「公立病院の経営改善の現状—財政健全化を基盤とした熊本県内の公立病院の組織再編を中心として—」
- ③ 森美智代：非営利法人研究学会第10回九州部会(2017/2) 於) 久留米大学福岡サテライト
「日独医療改革の比較—経済性と医療の質の観点から—」
- ④ 森美智代：非営利法人研究学会第9回九州部会(2015/12) 於) 熊本県立大学
「公立病院の経営改革の現状 —新公立病院改革ガイドライン(2015年)を踏まえて—」（熊本県を事例として）
- ⑤ 森美智代：日本会計研究学会第79回全国大会(2015/9) 於) 神戸大学
「医療産業における会計の資本構造」

【公開講座】

- ① 森美智代：「2018年度第5回公開セミナー『財政健全化と効率病院改革』」（2018/7）。

【編著書】（計1件）

- ① 熊本県立大学総合管理学部COC事業プロジェクトチーム編(2018)『地方創生への挑戦』「第I編 高齢化社会に向けた地方創生—医療および福祉・介護からのアプローチ 第2章 財政健全化を基盤とした公立病院の役割—「独立採算の原則」と「経費負担の原則」」中央経済社、23-38頁。・第6章 地域の医療および福祉・介護の連携の可能性—ドイツの事例を踏まえて」中央経済社、75-89頁。