

科学研究費助成事業（科学研究費補助金）研究成果報告書

平成 24 年 3 月 16 日現在

機関番号：32682

研究種目：基盤研究（C）

研究期間：2009～2011

課題番号：21530481

研究課題名（和文） 非営利組織体への企業会計的手法導入の意義の検証
—自治体病院を例として—

研究課題名（英文） A Study on the Significance and Verification of Corporate Accounting Treatments on Not-for-Profit Organizations—Focusing on Autonomic Hospitals—

研究代表者

石津 寿恵（ISHIZU TOSHIE）

明治大学・経営学部・教授

研究者番号：70337004

研究成果の概要（和文）：

本研究では、非営利組織である病院に、企業会計的手法を取り入れる意味や効果を検討した。関連領域の研究者や実務者との意見交換、アンケート調査(239 病院、回答率 31%、調査報告書作成・返送)、文献研究など行った。その結果、企業会計的手法導入により、会計の透明性に向上は見られたが、経営の効率性には必ずしも結びついているとは言えないことがわかった。現金主義の経営実務と発生主義会計を結びつける手法の構築が今後の課題である。

研究成果の概要（英文）：

This research addresses the issue of hospital accounting into which a method of corporate accounting treatments is already in place. I exchanged ideas with businessmen and researchers, surveyed 239 hospitals by questionnaire (rate of collection 31%), wrote a report, and returned findings to replier) and read literature. Through the course of research, I can summarize the findings in two points:1)the method helps to increase transparency of hospital accounting. 2)the method doesn't always help to improve the hospital management efficiency.

Future studies will focus on developing new way on how to connect management practice using cash based accounting with accounting practice using accrual based accounting.

交付決定額

(金額単位：円)

| | 直接経費 | 間接経費 | 合計 |
|---------|-----------|---------|-----------|
| 2009 年度 | 500,000 | 150,000 | 650,000 |
| 2010 年度 | 600,000 | 180,000 | 780,000 |
| 2011 年度 | 400,000 | 120,000 | 520,000 |
| 総計 | 1,500,000 | 450,000 | 1,950,000 |

研究分野：社会科学

科研費の分科・細目：経営学・会計学

キーワード：会計学、

1. 研究開始当初の背景

(1)非営利組織体への企業会計的手法導入
非営利組織体には、パブリックセクターと

しての政府、自治体、独立行政法人などと、
プライベートセクターとしての公益法人、学
校法人、社会福祉法人、そして医療法人など

がある。これらの組織体の会計は、議会や所轄庁(役所)への報告書類として発展してきた。しかし、財政状況の悪化、ストック情報の欠如の弊害、経営効率化情報の必要、ステークホルダーの情報開示要求の高まり等から、企業会計的手法が取り入れられるようになってきた。(ここでは、発生主義の導入と貸借対照表・損益計算書の作成・公表を企業会計的手法と呼ぶ)

(2)病院経営の状況

病院の経営状態を見ると 76.2%が赤字となっており、特に自治体病院では赤字の割合が93.3%にも上っている(『平成 20 年病院経営実態調査報告』)。病院では設立主体により異なる会計基準を用いる部分と、病院会計準則に則る部分が存在している。このため事業者間の経営状況の比較可能性が低いとともに、ほとんどの場合財務諸表の公開が行われていない。

(3)本分野の研究状況

非営利組織体の会計基準については、近年基準の改定が行われてきているため、法人ごとに解説的な実務書は多い。しかし過渡的なこともあり、概念や理論研究は進んでいるとはいえない。病院会計については、管理会計や病院経営分析的な研究は多いが、病院会計の情報開示が後れていることもあり、財務会計としての研究は極めて限られている。

2. 研究の目的

近年、非営利組織体(パブリックセクター、プライベートセクター)に営利組織体の企業会計的手法が取り入れられる潮流にある。非営利組織体の会計が激動期にある現在、その現状を把握し、企業会計的手法を導入する意味や効果を検討することは、今後の非営利組織体の会計の発展方向を捉える上で重要である。

本研究はそういった認識の下、自治体病院の会計への企業会計的手法導入を例にとって、その意味と効果を組織体外部者へのアカウントビリティの視点から検討することにより、非営利組織体会計に企業会計的手法を取り入れることの是非、非営利組織体の会計の発展方向を展望することを目的とする。

自治体病院を例にするのは、企業会計的手法を大幅に取り入れた独立行政法人化が進んでいること、財務諸表の公開が行われているため実務資料の入手が容易なことによる。

3. 研究の方法

研究の柱は、文献研究、アンケート調査の実施・集計・分析、ヒアリング調査、成果の公表などである。

(1)文献研究

我が国及び米国の非営利組織体における会計基準や会計実務等に関する文献の収

集・読み込み。自治体病院協議会のデータベースなどから最新情報の入手など。

(2)アンケート調査の実施・集計・分析

「病院の経営等に関するアンケート調査」を実施(調査対象239病院、回収率31.0%)し、集計結果を報告書として取りまとめ、回答病院に送付した。

(3)ヒアリング調査

病院、市役所を訪問し意見交換・資料収集(静岡県立病院機構、北松中央病院、聖隷福祉事業団、桑名市民病院、国立病院機構京都医療センター、山形県・酒田市病院機構、京都市役所など)するとともに、関係領域の研究者と意見交換(日本会計研究学会、日本計画行政学会、日本簿記学会、財務会計研究学会、日本社会関連会計学会などで研究者と意見交換)をおこなった。

また、2010年に米国カリフォルニア州を訪問し、カリフォルニア大学バークレー校、ロスアンゼルス校、サンディエゴ校で関係領域の研究者との意見交換・資料収集を行った。さらに、Sharp HealthCare FoundationおよびSharp Coronado Hospitalなどを訪問し、病院会計・経営状況・情報開示の在り方等についての意見交換・資料収集を行った。これをきっかけとして、2012年度から同地で在外研究を行い、さらに研究を深めることとなった。

(4)研究成果の公表

下記「5. 主な発表論文等」に記載のとおり。また、委員をしている厚生労働省中央社会保健医療協議会において病院経営について発言し、当研究成果の一部が政策現場に反映された。

4. 研究成果

(1)病院会計の概要

下記は地方独立行政法人、地方公営企業、医療法人の会計についての概要について比較したものの抜粋である(例えば同じ損益計算書という名称でも設立主体ごとに異なる部分があるがここでは詳細を割愛する)。

| | 地方独立行政法人 | 地方公営企業 | 医療法人 |
|--------|----------------------------|--------------------|-----------------------|
| 会計基準等 | 地方独立行政法人会計基準・注解、地方独立行政法人法、 | 地方公営企業法、同施行令、同施行規則 | 病院会計準則、医療法、同施行令、同施行規則 |
| 主な財務諸表 | 貸借対照表、損益計算書、キャッシュ・フロー計算 | 貸借対照表、損益計算書 | 貸借対照表、損益計算書、キャッシュ・フロ |

| | | | |
|----|----------------------------------|--------------------|--|
| | 書、利益処分および損失処理計算書、行政サービスコスト計算書 | | 一 計算書、利益処分および損失処理計算書 |
| 開示 | 中期目標に基づく運営、財務諸表等を設立団体の長に提出・承認、公告 | 財務諸表等を設立団体の長に提出・承認 | 事業報告書等の評議員等への閲覧、都道府県知事への届出（要求によって閲覧に供する） |

(2) 病院経営状況の概要

2011年2月に行った「病院の経営等に関するアンケート調査」（調査対象 239 病院、回収率 31.0%、配布先は全都道府県立および政令指定都市立の自治体病院、地方独立行政法人による病院、市立および組合立の地方公営企業法全部適用の病院）によれば病院経営・会計の状況および情報開示の現状は以下のとおりであった。

経営課題として圧倒的に多かったのは「医師・看護師確保」の 85.1%、続いて「支出削減」の 31.0%である。削減の検討課題としては「委託費」などが上がっていた。また、400床未満の病院では「経営の悪化」が 25.0%、「患者数の減少」が 37.5%であった。これに対し、400床以上の病院ではそれぞれ 9.5%、19.0%にとどまり、かわって「支出削減」が 38.1%であった（同項目に対する 400床未満の病院の回答は 21.9%）。

規模が小さい方が、より患者数減少・経営悪化を切実に捉えており、大きいところでは経営見直しのための支出削減を課題として捉えているように見られる。

経営状況については回収数の関係から、ここでは地方公営企業法全部適用についてのみ概観する。まず、欠損金と経常損失の額については、400床未満の病院では相対的に少ない額の病院の数が多くなる傾向であり、400床以上の病院ではおおむね大きい額の病院の数が多くなる傾向にある。なお、経常損失については 30,000万円以下と 90,000万円以上の部分に多く分布する「U字型」となっている。

純損益、減価償却費、退職給付引当金を平均額でみると、純損益では 400床未満の病院が 400床以上の病院の 4倍以上、減価償却費では 400床以上の病院が 400床未満の病院の 2倍程度、退職給付引当金繰入額では 400床未満の病院が 400床以上の病院の 2倍となっ

ている。これらを分布状況でみると、純損益と減価償却費については病床数による違いはそれほど顕著ではない。

他方、減価償却費については、規模による差が出ている。400床未満の病院では相対的に額が小さい方が多い傾向にあり、400床以上の病院では相対的に額が大きい方が多い傾向にある。大規模病院の方が設備投資が多額に上ることが原因と考えられる。

純損益について、分布でみると 400床未満の病院と 400床以上の病院にそれほど大きな違いがないにもかかわらず、平均額でみると 4倍以上の差になっているのは、400床以上の病院について損失 50,000万円以上の部分に多額な損失を抱える病院が含まれていること等が考えられる。

次に、地方独立行政法人と地方公営企業法全部適用とを平均額ベースで比較してみると、400床以上の病院では地方独立行政法人の方が、純損益で 20倍、減価償却費で 14倍となっている。その反面 400床未満の病院では地方独立行政法人の方が、純損益で 1/4、減価償却費では 2/3程度となっている。

さらに一般会計繰入額を平均額でみると、400床以上の病院は 400床未満の病院の 1.2倍となっている。これを分布でみると、400床未満の病院は相対的に少額の方に分布する傾向がある。これは元来の経営規模が相対的に小さいためと考えられる。

次に、独立行政法人について一般会計繰入額を平均額でみると、400床以上の病院が 400床未満の病院の 4倍にもなっている。

また、借入資本金を平均額でみると 400床以上の病院は 400床未満の病院の 4倍にもなっている。

情報公開については、公開が制度的に進んでいる独立行政法人とそれ以外を比較した。独立行政法人では予算書以外については 9割の法人が HP で公開している。それ以外の法人では決算報告書、貸借対照表、損益計算書について 4割が HP で公開しているが、「閲覧のみ」の公開にとどまる法人も 1/4 にのぼっている。また、キャッシュ・フロー計算書を公開している法人は 1割にとどまり、「公開せず」としている法人が 4割以上となっている。医療の質に関する情報公開については、独立行政法人では「医療方針」「医師情報」「手術実績」については 9割の法人が情報公開している。反対に医療費情報を公開する法人は 5割にとどまっている。

内部意思決定にあたって重要とされる計算書は損益計算書であり、続いて予算書であった。重要でないとされたのはキャッシュ・フロー計算書である。同計算書は比較的新しいためその活用が一般化されていないこと、病院では現金取引が多くないことなどが理由として考えられる。

(3) 企業会計的手法導入の課題とまとめ

① 企業会計的手法の導入の状況

上記(1)のとおり、病院会計準則、地方独立行政法人会計基準とも、貸借対照表、損益計算書といった財務書類、および減価償却、退職給付引当金といった発生主義会計が導入されている。

② 財務書類の実務的有用性

地方独立行政法人立病院、公営企業病院とも、財務書類とともに現金主義による予算・決算書類が作成され、議会や主務官庁への提出が義務付けられている(つまり決算関係書類が二重に作成されている)。このこと等のため、これらの主体の業務運営においては、財務書類よりも決算書類が重視されている。企業会計的手法が実務的にも有用性を持つためには、いかに予算との連動性を持たせるかが課題である。

③ キャッシュ・フロー計算書の役割拡大

上記(2)のとおり、財務書類のうち損益計算書については実務的にも必要性が認められている。したがって、キャッシュ・フロー計算書を損益計算書と決算書類との連結環としての役割を果たせるよう構築することにより、現在、別個に二重に作成されている決算関係書類を有機的に結び付けることができると考えられる。

④ アカウンタビリティの拡充

現在、計算書類については、医療法人については請求により当該自治体で閲覧でき、公営企業については当該自治体の決算書類の中で一部開示されており、地方独立行政法人はHPで広く公開されている。病院の事業継続のためには財務的健全性が不可欠であるが、(2)から明らかなように病院の経営状況は劣悪な場合が多い。患者にとっては病院の経営状況の情報は重要である。また、医業収入のほとんどが社会保険であること、交付金・補助金が導入されていることなどから、アカウンタビリティの観点から、どの主体においても財務情報を公開する必要がある。

5. 主な発表論文等

(研究代表者、研究分担者及び連携研究者には下線)

[雑誌論文] (計 2 件)

- ① 石津 寿恵(2010)「独立行政法人における固定資産の会計処理」『財務会計研究』(財務会計研究学会)第4号(2010年5月1日)、33～60ページ。査読あり
- ② 石津 寿恵(2009)「独立行政法人における償却資産の会計処理に関する検討」『日本簿記学会年報』(日本簿記学会)第24号(2009年7月25日)、56～63ページ。査読あり

[学会発表] (計 2 件)

- ① 発表代表・石津 寿恵『地方独立行政法人会計における純資産の部の課題』2010年9月11日日本計画行政学会第33回全国大会(於 札幌大学)
- ② 発表代表・石津 寿恵『独立行政法人における固定資産の会計処理』2009年10月30日第4回財務会計研究学会(於 京都大学)

[図書] (計 1 件)

日野原重明、木下照嶽、石津寿恵、井出健二郎編著(2011)『医療行政・俳句療法』富嶽出版、総ページ数 181 ページ(執筆部分は 21～37 ページ)。

[産業財産権]

○出願状況 (計 0 件)

名称：
発明者：
権利者：
種類：
番号：
出願年月日：
国内外の別：

○取得状況 (計 0 件)

名称：
発明者：
権利者：
種類：
番号：
取得年月日：
国内外の別：

[その他]

ホームページ等

6. 研究組織

(1) 研究代表者

石津 寿恵 (ISHIZU TOSHIE)
明治大学・経営学部・教授
研究者番号：70337004

(2) 研究分担者

なし ()

研究者番号：

(3) 連携研究者

なし ()

研究者番号：