

〈自由論文〉

医療法人の一般目的財務報告と 非営利法人の一般目的財務報告の関係に関する一考察

—日本公認会計士協会「非営利組織における財務報告の検討」との比較を中心として—

A Study on the Relationship between General Purpose Financial Reporting of Medical Corporations and Nonprofit Corporations

海老原 諭
Satoshi Ebihara

【Abstract】

In Japan, medical corporations are defined as non-profit corporations. Under the Medical Care Act, two criteria distinguish medical corporations from for-profit corporations: (1) the prohibition of the distribution of surplus, and (2) the prohibition of the distribution of surplus plus the denial of the right to claim equity interests of the members. However, the Report on General Purpose Financial Reporting for Non-profit Corporations issued by the Japanese Institute of Certified Public Accountants (JICPA) in 2019 states that the non-profit status of a non-profit corporation should be judged based on the public or common benefit nature of the business operated by the corporation. The decision as to whether a JICPA report includes medical corporation accounting depends on whether the requirement for public benefit is satisfied by the establishment and operation of medical institutions by a medical corporation.

【キーワード】

医療法人会計、公益性、非営利性、一般目的財務報告、公益法人制度改革

1. はじめに

日本公認会計士協会（以下、「JICPA」という）の非営利組織会計検討会は、2019年に「非営利組織における財務報告の検討～財務報告の基礎概念・モデル会計基準の提案～」(以下、「JICPA 報告書」という)を公表した。JICPA 報告書の目的は、わが国の非営利法人全体に共通する枠組みの下、首尾一貫して、理解しやすい財務報告モデルを構築することにあるとされ、ここで提示

された「モデル会計基準」は、非営利組織に係る会計基準の開発・改訂にあたって参照されるべきものとして位置づけられている¹⁾。

非営利組織に係る「モデル会計基準」の構築にあたっては、企業会計における「概念フレームワーク」のように、先に財務報告の基礎概念を明らかにしたうえで、ここから具体的な会計基準を演繹的に導出していくアプローチが採用されている²⁾。このため、「モデル会計基準」の性格は、基礎概念としてどのようなものを想定するかによって変わってくる。前提とした基礎概念が、現

行の非営利法人の財務報告の前提と異なるものであれば、非営利法人の財務報告の内容がこの報告書によって変わってしまう可能性もある。

JICPAは、そのウェブサイト上において、JICPA報告書の考え方が、すでに公益法人会計基準、社会福祉法人会計基準および学校法人会計基準の見直しにあたって参考にされていることを紹介しているが³⁾、医療法人については、このような記載はみられない。本論文では、かかる現状を踏まえて、JICPA報告書が提唱した基礎概念が、医療法人において現在行われている決算情報の閲覧制度とどの程度整合性を有するものであるかについて、非営利法人の定義および非営利法人の一般目的財務報告において求められる情報という2つの観点から検討する。

2. JICPA報告書における非営利法人の定義と求められる情報

2.1. 非営利法人の定義

JICPA報告書は、非営利法人（以下、JICPA報告書において会計基準の設定対象として想定されている「非営利組織」のことを意味する）の目的を明らかにするところからはじめられている。非営利法人の目的から検討をはじめた理由については、これが「資源提供者の資源提供目的と表裏一体であり、財務報告の最も重要な基礎概念である財務報告目的やステークホルダーの情報ニーズに影響するから⁴⁾」であると説明されている。

JICPA報告書が非営利法人の一般目的財務報告に関する議論を行うにあたって前提とした非営利法人の目的は、次のようなものであった。

「非営利組織は、組織の活動を通じて公益又は共益に資することを目的とする。非営利組織は、資源提供者が資源提供行為に対する組織からの見返りとして経済的利益を期待せず、組織自身も資源提供者に対して、そのような見返りとなる経済的利益を生み出し、還元することを予定していない点で、営利組織である企業と異なる⁵⁾」

JICPA報告書では、まず、すべての非営利法人に共通する目的を「組織の活動を通じて公益又は共益に資すること」にあると、その営む事業の目的の観点から説明している。しかし、このような目的を有する法人のすべてが非営利法人に該当するわけではない。資源提供者に対して経済的利益を還元することを目的とする法人は、公益または共益に資する事業を行うことを目的としていたとしても、非営利法人の範囲から除外される⁶⁾。現行の非営利法人のなかには、出資持分に応じた財産の分配請求権が認められているものであったり、出資額の返還を行うことができる基金制度が認められているものも存在する。このような法人については、分配される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、さらには、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て、非営利法人に該当するか否かを総合的に判断するものとされる⁷⁾。

なお、JICPA報告書では、米国の財務会計基準審議会（Financial Accounting Standards Board; FASB）が、概念フレームワーク第4号「非営利組織体の財務報告の基本目的」⁸⁾を起草するにあたって作成したりサーチ・レポート（アンソニー報告書⁹⁾）を引用する形で、非営利法人が、その活動資金の調達方法の違いによって、次の2つのタイプに分けられることを紹介している。ひとつは、寄付金や補助金に依存しなければ活動を継続することができない法人（寄附・補助金依存型）であり、もうひとつは、自らの提供する財やサービスの販売収入を利用して活動を継続しようとする法人（独立採算型）である¹⁰⁾。

しかし、JICPA報告書は、このような事業遂行上必要となる運営資金の流入経路に基づいて両者を区別する考え方は採用しなかった。その理由としては、第1に、近年、わが国の非営利法人政策が、売上収入と寄附・補助金収入を組み合わせることで全体の事業を成り立たせる方向に進められていること、第2に、独立採算型と寄附・補助金依存型という非営利組織会計の二元化を避けることの2つがあげられている¹¹⁾。

2.2. 非営利法人の一般目的財務報告において求められる情報

JICPA 報告書は、非営利組織の一般目的財務報告の目的として、次の2つのことを掲げた。ひとつは、資源提供者および債権者に代表されるステークホルダーの意思決定に有用な情報を提供することであり、もうひとつは、非営利法人に提供された資源をどのように利用したかについての説明責任を果たすことである¹²⁾。前者はステークホルダーの経済的意思決定に資すること、後者は資源提供者の非営利法人に対する監督機能を発揮させるとともに、非営利法人に対して国民への説明責任を果たさせることをそれぞれ企図したものである¹³⁾。

なお、ここで資源提供者には、非営利法人に対して寄付金や補助金を提供した直接の資源提供者だけでなく、補助金の源泉となる税や社会保険料等を負担し、また、非営利法人が提供する財やサービスに対価を支払うこととなる納税者や被保険者、すなわち一般国民も含まれるものとされている¹⁴⁾。この点は、企業会計における概念フレームワークが主たる情報利用者の情報ニーズに焦点をあてて、その他の利害関係者の情報ニーズに関する検討を省略していること¹⁵⁾と違いがある部分である。

これらの一般国民を含む資源提供者および債権者が非営利法人について必要とする情報（情報ニーズ）については、次の3つの情報があるとされる。第1に、非営利法人の継続的活動能力を評価するための情報である。これは、継続的にサービスを提供するための組織基盤があるかを評価するための情報であり、具体的には、財務、人材、経験、設備等の各側面から説明されるべきものとされる¹⁶⁾。第2に、組織活動を評価するための情報である。これは、具体的には、組織目的ならびに活動計画および活動実績に関する情報から構成される¹⁷⁾。第3に、資源提供目的にそって資源が利用されているかを評価するための情報である。これは、提供資源が適切に利用されているかどうか、とりわけ、指定された用途に合致または整合した形で資源が利用されているかを評価する

ための情報を意味する¹⁸⁾。

これらのうち、第1および第2の情報ニーズについては、非営利法人が有する財産の情報、活動実績に関する情報およびキャッシュ・フローの状況に関する情報を提供することによって充足されるものと考えられている¹⁹⁾。これらの情報はそれぞれ貸借対照表、活動計算書およびキャッシュ・フロー計算書を通じて提供されることになる²⁰⁾。一方、第3の情報ニーズについては、使途制約の課された資源に関する情報提供が必要とされ²¹⁾、具体的には、貸借対照表および活動計算書において使途制約の有無による区分表示を行うことが求められている²²⁾。

3. 医療法人の法的性格

3.1. 営利法人でも公益法人でもない法人

「医療法」に医療法人に係る規定が設けられたのは1950年のことである²³⁾。戦後、わが国では、联合国軍最高司令官総司令部（以下、「GHQ」という）の指揮の下、医療提供体制の立て直しが進められていた。わが国では、明治時代以降、公衆に対する一般的な医療の提供は、民間の医師が業として行っていたが、これら民間の医師が開設、運営する病院は、その規模の面でも、設備の面でも十分なものではなかったという²⁴⁾。GHQは、この状況を問題視し、病院が最低限有すべき施設や設備の基準を引き上げた²⁵⁾。医療法人制度の目的は、このような施設、設備の基準を満たすために必要な資金の集積を容易にするために、民間の医師が法人格を取得できるようにすることにあった²⁶⁾。

医療法人の法的性格について、当時の厚生事務次官通達では、次のように述べられている。

「医療法人は、病院又は一定規模以上の診療所の経営を主たる目的とするものでなければならぬが、それ以外に積極的な公益性は要求されず、この点で民法上の公益法人とは区別され、又その営利性については剰余金の配当を禁止することにより、営利法人たること

を否定されており、この点で商法上の会社と区別されること²⁷⁾」

まず、医療法人は公益法人ではない。当時、公益法人は、旧「民法」上、「祭祀、宗教、事前、學術、技芸其他公益ニ関スル社團又ハ財團ニシテ営利ヲ目的トセサルモノ」(旧「民法」第34条)と定義され、病院その他の医療提供施設の開設、運営も、ここでいう公益に資する事業に該当する。ただし、旧「民法」上、公益法人として認められるためには、主務官庁の許可を得ることが必要であり、この許可を得るためには行う事業だけでなく、その経営についても相当慈善的なものであることが要求された²⁸⁾。しかし、当時の医療は、上述のように、主として民間の医師が業として提供していたものであり、その経営について、通常の公益法人に対して求めるものと同程度の要求を行うと、医療提供施設の立て直しが思うように進まなくなってしまう²⁹⁾。当時の政府は、このような状況を踏まえて、医療法人に対しては「病院又は一定規模以上の診療所の経営を主たる目的とする」こと以外の公益性を求めないこととした。医療法人制度の創設にあたって、国会に政府委員として出席した久下勝次は、新しく制度化される医療法人の経営について、「いわゆる私企業としてやつております開業医と同じような経営形態で

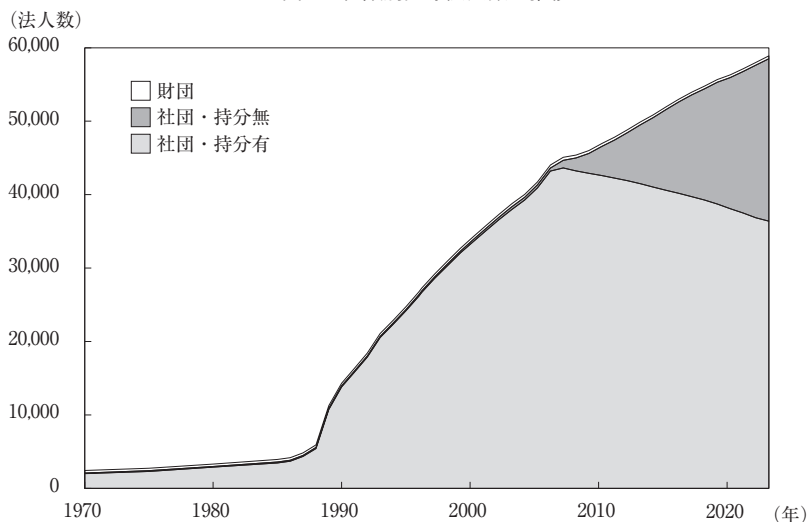
やつておつて差支ない³⁰⁾」と説明している。

しかし、医療法人は営利法人ともされない。「医療法」では、GHQの意向を受けて、営利を目的とする者が病院その他の医療提供施設を開設することが原則として禁じられていた³¹⁾。このため、民間の医師が業として行っているものに対して、その実質的な経営実態を変えないまま法人格を与えようとする場合であっても、これを営利法人とすることはできなかった。そこで、当時の政府は、通常の会社であれば認められるはずの「剰余金の配当を禁止する」ことによって、医療法人を営利法人ではない法人として取り扱うこととした。法人の剰余財産を法人外に流出させる方法には、社員の退社時や法人の解散時に財産を分配する方法や(事後的な配当)、報酬、経営指導料として、または、関連法人(いわゆるメディカル・サービス法人)との取引を経由する形で費用として流出させる方法(実質的な配当)もあるが³²⁾、これらは「剰余金の配当」に該当しないため、何ら制限されることはなかった。

3.2. 医療法人数の爆発的増加と「事後的な配当」の禁止

図1は、わが国において設立されている医療法人の数をまとめたものである(1970年から1985年までは5年ごと、1986年以後は各年)。この図

図1 種類別医療法人数の推移



からは、2度の大きな変化をみることができる。ひとつは、1980年代後半に医療法人の数が爆発的に増加したことであり、もうひとつは、2000年代後半から「社団・持分有」の医療法人（社団かつ社員の持分請求権を認めている医療法人）が、「社団・持分無」の医療法人（社団かつ社員の持分請求権を認めていない医療法人）に少しずつ転換していることである。

まず、1980年代後半の医療法人の爆発的な増加は、いわゆる一人医師医療法人の設立が認められたことによるものである。それまで、医療法人は、病院または医師もしくは歯科医師が常時3人以上勤務する診療所を開設するものである必要があったが、1985年の「医療法」改正³³⁾により、診療所に常勤すべき医師または歯科医師の最低人数に係る規定が撤廃された³⁴⁾。一人医師医療法人とは、常勤する医師または歯科医師が2人以下の診療所1施設を開設、運営することを目的とする診療所のことをいう。この改正により、小規模に診療所を開設、運営している医師が、税制上の恩恵を受けることを意図して法人格を取得することもできるようになった。

次に、2000年代後半から、「社団・持分有」の医療法人から「社団・持分無」の医療法人への転換が始まっているのは、2006年の「医療法」改正³⁵⁾において、社団医療法人の定款のなかで、社員の持分請求権に関する定めを設けることが原則として認められなくなったことによるものである。当時、厚生労働省は、政府から株式会社の医業参入を解禁することを検討するよう要請されていた。政府は、医療法人では、社員の退社時や法人の解散時に法人財産の分配を行うことが可能であり、出資者の財産権は保全されていることから、医療法人が実質的に個人企業の形態に近いものであると主張した³⁶⁾。一方、厚生労働省は、公益法人制度改革に関する有識者会議の結論³⁷⁾を利用する形で、社団医療法人における社員の持分請求権を原則として認めないこととして³⁸⁾、この請求を退けた。厚生労働省は、公益法人制度改革に関する有識者会議の結論を利用したことについて、医療法人制度が制度創設時から民法の公益法

人の規定を参考にしながら作られてきたものであることから、その見直しにあたっても公益法人制度改革に準拠して行うべきであるとの考え方を示している³⁹⁾。

ただし、2006年改正「医療法」の施行日前に設立された社団医療法人に対しては、当面の間、社員の持分請求権に関する定めは有効なものとされた（経過措置医療法人。「医療法」平成18年6月21日改正附則第10条第2項）。厚生労働省は、これらの医療法人に対して、社員の持分請求権に関する定めを撤廃し、2006年改正「医療法」の趣旨に即した社員の持分請求権のない法人への移行を促進するための取り組みを続けているが、今日においてもなお、社団医療法人の6割強は、依然として社員の持分請求権が認められている状況にある⁴⁰⁾。

このように、医療法人は、もともと営利法人でない法人として生み出されたものであるが、剰余金の配当が禁止されること以外は、営利法人と変わらないものであった。一人医師法人の解禁により、税制上の恩恵を受けるという私的な利益を得ることを目的とした法人が爆発的に増え、現在も経過措置医療法人として数多く残っている。2008年の「医療法」改正によって、法人財産に対する社員の持分請求権が認められなくなったが、このような新しい意味での非営利性はまだ徹底されているわけではない。

4. 医療法人の決算情報開示の根拠

4.1. 医療法人の決算情報の閲覧制度の背景

2006年の「医療法」改正により、医療法人がその主たる事務所の所在する都道府県の知事に対して届け出た決算情報は、その都道府県知事に対して請求することで、誰でも閲覧することができるようになった（「医療法」第52条第2項）。

医療法人の都道府県知事に対する決算報告自体は、「医療法」に医療法人制度が創設された当初から、医療法人に対して義務づけられているものである（「医療法」第52条第1項）。その目的は、各都道府県が、所管の医療法人の経営および会計

の状況について指導・監督するにあたって必要な情報を、医療法人に自ら提供させることにある。このため、決算報告を通じて入手した情報は、原則として、提出先の都道府県の内部で 사용되는ものであった。

厚生労働省は、当初、決算情報の開示について、法人運営の透明性や医療法人制度に対する国民の信頼感を高めるために望ましいことであるとしつつも、①すべての医療法人に対して一律に義務づけることは現実的でない、②法人運営の監督や債権者保護の観点からすれば現行の制度的枠組みで担保されている、③患者による医療機関選択の際の情報として決算情報が不可欠とはいいがたいという3つの理由から、積極的な開示要請は公益性の高い法人や、国・県から運営費補助を受けている医療法人にとどめ、その他の法人については、自主的な開示が促進されるための環境整備を行うにとどめることが適当であるとの見解を有していた⁴¹⁾。

しかし、2004年に公表された公益法人制度改革に関する有識者会議の報告書において、非営利法人については、その公益性の有無にかかわらず決算情報を開示すべしとの結論が示されると⁴²⁾、これと平仄をあわせる形で、すべての医療法人について決算情報の閲覧請求に応えることとなった（「医療法」第52条第2項）⁴³⁾。2015年の「医療法」改正⁴⁴⁾では、一定の規模を超える医療法人に対して自ら決算情報を公告することが求められるようになり（「医療法」第51条の3）、2023年からは、インターネットを利用して都道府県に対する閲覧請求を行うことができるようになっていく（「医療法施行規則」第33条の2の12第5項）。

4.2. 公益法人制度改革に関する有識者会議における決算情報開示の目的

公益法人制度改革において、政府は、公益法人における法人格の取得と、公益性の判断・税制上の優遇措置を切り離すことで、準則主義によって非営利法人を設立できるようにすることを模索していた⁴⁵⁾。その検討にあたっては、当時、一般的な非営利法人に関する制度が存在しなかったこ

とから、準則主義によって設立することが認められていた中間法人や営利法人に係る制度を参考にすることとされた⁴⁶⁾。

公益法人制度改革において、決算情報の開示に期待された役割には、大きく分けて2つのものがあった。ひとつは、非営利法人の取引先その他の債権者に対する情報提供である。公益性を有さない非営利法人については、主務官庁による監督および設立時の財産保有規制がなくなり、また、法人の社員は法人の債権者に対して無限責任を負わなくなることから、債権者を保護するためにかかる情報開示を強制し、債権者が自らリスク評価を行える環境を作ることが必要であると考えられた⁴⁷⁾。もうひとつは、非営利法人の運営の適正性の確保である。主務官庁による監督をなくす代わりとして、会計情報その他の非営利法人に係る情報の開示を通じて「社会監視」を可能にすることで、非営利法人の運営の適正化を図ろうとするねらいがあった⁴⁸⁾。企業会計と関連づけていえば、前者は「会社法」の債権者保護の考え方と、後者は「金融商品取引法」の投資者保護の考え方と、それぞれ軌を一にする考え方であるといえる。

また、公益法人制度改革に関する有識者会議の報告書では、非営利法人の規模の大小を問わず、すべての非営利法人に対して、一定の計算書類を公告するか、または、ウェブサイト上で表示することを求めることとされている⁴⁹⁾。これも、当時、公益法人制度改革と並行して行われていた「会社法」の見直しのなかで、最低資本金制度が撤廃される株式会社に対して、その規模の大小を問わず計算書類を公告することが義務づけられることが検討されていたことを受けてのものである⁵⁰⁾。

医療法人の決算情報の開示は、これらの結論を受ける形で行われるようになった。その目的は、株式会社の財務報告と平仄をあわせること、すなわち、債権者に対する情報提供と、法人に対する社会からの監視を受けさせることにあった。ただし、決算情報の開示は行われるようになったものの、どのような情報利用者のために、どのような情報を提供すべきか、社会からの監視を受けさせ

るにはどのような情報が必要かといった議論まで行われているわけではない⁵¹⁾。2008年の「医療法」改正当時は、医療法人自体を報告単位とする会計基準は存在せず、都道府県に対して届け出られた施設ごとの決算情報をまとめた書類がそのまま閲覧に供されていたし、2014年に医療法人会計基準が作られたのも、「会計基準もない法人」と批判されたことを受けてのものであり、その内容は、「法令及び通知により示されている現行の情報開示の水準を前提」とするものでしかなかった⁵²⁾。

5. 医療法人会計において JICPA 報告書の結論をどのように解釈すべきか

5.1. 医療法人は非営利法人に該当するか

5.1.1. 非営利法人の判定基準

わが国の非営利法人制度は、現在、公益法人制度改革に関する有識者会議での結論を受けて、非営利法人の設立とその法人の公益性の認定を区別して取り扱うものと整理されている⁵³⁾。まず、社員の権利・義務の内容として、①出資義務を負わない、②利益（剰余金）分配請求権を有しない、③残余財産の分配請求権を有しない、および、④法人財産に対する持分を有しないことの4要件を満たす法人を非営利法人としたうえで⁵⁴⁾、そのうち、内閣総理大臣または都道府県知事から公益性を認定されたものが公益性ある非営利法人（公益社団法人または公益財団法人）とされる（「公益社団法人及び公益財団法人の認定等に関する法律」（平成18年法律第49号）、第3条）。ある法人が非営利法人に該当するか否かは4つの要件のみによって判断され、事業の公益性は問題とはならない。

一方、JICPA 報告書における非営利法人の判定はこれとは順序が逆で、公益性または共益性のある事業を営む法人をいったん非営利法人としたうえで、資源提供者に対して経済的利益の分配を予定している法人をそこから除外するという形になっている。ただし、事業の公益性または共益性について公的機関から認定を受けることまでは求

められておらず⁵⁵⁾、資源提供者に対する経済的資源の分配についても、総合的に判断するとされているのみで具体的な要件は示されていない⁵⁶⁾。公益性に関する判断と非営利性に関する判断については、現行の非営利法人制度よりも、JICPA 報告書の方が解釈の余地が多く残されている。

5.1.2. 医療法人への適用

このため、医療法人が、JICPA 報告書が想定する非営利法人に該当するかどうかについては、該当するという考え方も、該当しないという考え方もどちらも成立しうる。

まず、医療法人の営む事業の公益性の観点から判定を行うと、次のようになる。上述のように、医療法人は、病院その他の医療提供施設を開設、運営すること（本来業務）以外に積極的な公益性を求められるものではないものとされるが、これはいいかえれば、医療法人が病院その他の医療提供施設を開設、運営することは、公益性のある事業であるという意味でもある。現在、医療法人には、本来業務だけでなく、福祉にかかわるものから（附帯業務。「医療法」第42条）、利益を稼ぐことを目的とするもの（収益業務。「医療法」第42の2）まで、さまざまな事業を行うことが認められているが、いずれも本来業務に支障がない範囲で行うことが求められている。「医療法」上、医療法人が営む事業の中心は、あくまでも本来業務とされる。これらの点を考慮すると、現在の医療法人が営む事業自体に対して、公益性が否定されることは考えにくい。

次に、医療法人がその資源提供者に対して経済的利益を分配することを予定しているかという観点からの判定である。医療法人には、社員の持分請求権が認められている経過措置医療法人とそうでないものがあるが、ある法人が非営利法人に該当するかどうかを判定するにあたって、「医療法」において禁止されることさえ行わなければよいという考え方によるならば、経過措置医療法人も他の医療法人と同様に非営利法人に該当する。一方、現在の原則的な非営利法人制度の考え方とおり、社員の持分請求権が放棄されることまで

求めるならば、経過措置医療法人は非営利法人には該当しないこととなる。

なお、過大な報酬の支払い、メディカル・サービス法人を経由した資金の流出のように「医療法」に定めない実質的な配当まで考えると、医療法人が非営利法人に該当するかを客観的に判断することは困難なものになるだろう。JICPA 報告書の目的は、もともとさまざまな種類の非営利法人に共通する基礎概念およびモデル会計基準を構築することにあるとされていることから⁵⁷⁾、このような非営利法人に該当する医療法人と非営利法人に該当しない医療法人とが出てきてしまうような状況は、JICPA 報告書の趣旨からして望ましいものとはいえない。

5.2. 医療法人が非営利法人に該当する場合の一般目的財務報告

医療法人が、JICPA 報告書が前提とする非営利法人に該当すると考えられる場合は、将来の医療法人会計の見直しにあたって、JICPA 報告書における非営利法人の一般目的財務報告の考え方を参考にする余地が生まれるが、現行の医療法人会計と JICPA 報告書の考え方との間には、具体的にどのような違いがあるのだろうか。

まず、計算書類の種類および様式について、現行の医療法人会計と JICPA 報告書の内容には、2点違いがある。ひとつは、財務諸表の種類である。JICPA 報告書では、非営利法人が作成すべき計算書類について、貸借対照表、活動計算書およびキャッシュ・フロー計算書の3つを掲げている。これに対して、現在、医療法人に対して作成が求められる計算書類は、財産目録、貸借対照表および損益計算書の3つであるが、このうち財産目録は、貸借対照表を要約したものであるため、実質的には貸借対照表および損益計算書の2つしかない⁵⁸⁾。また、JICPA 報告書では、貸借対照表および活動計算書について、使途制約の有無による区分表示を行うことが求められているが、現在の医療法人の貸借対照表および損益計算書ではこのような区分表示は行われていない。

次に、政府による監視から社会監視への移行に

ついてである。この点については、公益法人制度に関する有識者会議の報告書でも、JICPA 報告書でも同様の考え方が示されている。一方、医療法人会計においては、決算情報の閲覧が行われるようになった後も、都道府県による経営および会計の監督が継続されている。この点について考えてみると、医療法人は不特定多数の者から出資を受け入れることをもともと予定していない法人であり⁵⁹⁾、一般国民が株式会社における株主のように、医療法人と経済的な意味での直接的な利害関係になることはない。一般国民の医療法人に対する関心は、その医療法人が提供する医療サービスに対するものであって、個別の法人の財務に対するものではない⁶⁰⁾。このため、現時点では、一般国民からの社会監視よりも、都道府県知事からの直接監督の方が医療法人経営の適正化を図るにあたって有効であると考えられる⁶¹⁾。

なお、JICPA 報告書には、非営利法人が資源提供者に対して経済的資源を分配することを予定していないことに起因して一般目的財務報告のあり方が変わるのかについての議論はみられない。資源提供者に対して経済的資源を分配することを予定している場合は、「会社法」のように、法人財産のうち、どれだけを法人に残し、どれだけを分配できるかといった分配可能額に関する情報を提供することが必要になるが、非営利法人を経済的資源の分配が予定されていない法人として定義する以上、社員の持分請求権が認められる医療法人の存在は例外中の例外であり、このような議論を行う必要はないということだろう。

5.3. 医療法人が非営利法人に該当しない場合の一般目的財務報告

医療法人が、JICPA 報告書が前提とする非営利法人に該当しないと考えられる場合、将来の医療法人会計の見直しにあたって、JICPA 報告書における非営利法人の一般目的財務報告の考え方を参考にする余地はない。

上述のように、JICPA 報告書では、公益性の意味が広義に考えられているため、医療法人が営む事業の公益性については、おおむね認められる

ものと思われる。このため、もし医療法人が非営利法人に該当しないとすれば、資源提供者に経済的資源を分配することを予定しない法人ではないと判定される状況となる。経過措置医療法人では、社員の持分請求権が認められており、また、上述のように、経過措置医療法人にかぎらず、実質的な配当を行っている医療法人があることについても、以前から指摘がある。そもそも医療法人は、業として医療に携わっていた医師に対して法人格を与えたものであり、剰余金の配当が禁じられること以外は、営利法人と変わらない形で経営を行ったとしても、それが直ちに問題になることはない。このような背景を考慮すれば、経過措置医療法人に限らず、すべての医療法人を非営利法人に該当しないものとして判定することにも一定の合理性が認められる。

法人を営利法人と非営利法人の2つに分けて考える場合、医療法人が非営利法人に該当しないこととなれば、その会計は営利法人たる企業の会計のあり方をもとに考えていかなければならない。FASBの概念フレームワークでは、以前は、営利法人における財務報告の基本目的と、非営利法人における財務報告の基本目的が分けられていたが、現在ではこの考え方が見直され、両者を分けないものとされている⁶²⁾。その理由としては、第1に、非営利法人には完全に営利性を排除しているものから、営利法人に近いものまでさまざまなものが存在すること、第2に、営利法人も非営利法人も市場から経済的資源を調達しており、活動原資を調達していることに変わりはないこと、第3に、経済的利益の分配を求めない非営利法人に対する資源提供者も、営利法人に対する資源提供者と同様に、非営利法人が保有する経済的資源やその変動の状況について関心を有していることの3つが掲げられている⁶³⁾。JICPA報告書の提言内容は、企業会計の枠組みから独立した形で構築されているが⁶⁴⁾、このような非営利法人が置かれている環境については、FASBの現在の考え方と前提が共有されている。また、モデル会計基準の設定にあたっては、企業会計との整合性を考慮して、「財務報告や組織特性の総意による影響がない場

合においては、企業会計と同様の認識および測定方法を採用している⁶⁵⁾」と述べられている。

なお、この場合であっても、5.2.で議論したような必要な計算書類の問題、社会監視の問題については検討が必要である。比較対象が企業会計になっただけで、医療法人会計のそれらとの間に違いがあることに変わりはない。

6. おわりに

医療法人の決算情報を閲覧に供することのきっかけとなった公益法人制度改革に関する有識者会議報告書では、開示される情報の内容についての議論は行われていないものの、情報開示の考え方については、企業会計における情報開示の考え方と平仄をあわせることまで考慮されている。これまで、わが国では、営利法人の会計と非営利法人の会計が別建てで考えられており、JICPA報告書でも同様の前提に立って議論が行われているが、FASBでは、一般目的財務報告の基礎概念を明らかにするにあたって、すでに営利・非営利の区分が撤廃されている。

医療法人は、もともと業として医療に従事する医師に対して法人格を与えたものであり、その運営にあたっては、剰余金の配当が禁止されることを除いては、営利法人と同じように行うことが許されてきた。また、医療法人が行う事業の中心は、あくまでも病院その他の医療提供施設を開設、運営することであるが、現在、医療法人には、社会福祉法人その他の非営利法人や、営利法人が行う事業（附帯業務・収益業務）を行うことも認められている。医療法人は、その成り立ちからも、その業務からも、他の非営利法人や営利法人との境界があいまいな法人となっている。

これは、医療法人と同じように病院その他の医療提供施設を開設することが認められている社会医療法人や学校法人についても同様である。これらの非営利法人においても、公益性または共益性ある事業を行うための原資を得る手段として、営利企業が行うような事業を行うことが認められているし、逆に、これらの非営利法人が営む事業を

営利企業が行っている場合もある。非営利法人の一般目的財務報告について検討するにあたっては、営利法人の一般目的財務報告をはじめから排除するのではなく、FASBのように、両者を共通化することを出発点として、非営利法人に必要な情報を付加する、または、不必要な情報を除去するというアプローチをとることも、議論の俎上にあげていくべきであるように思われる。

謝辞

本研究は、JSPS 科研費 JP22K10376 の助成を受けたものである。また、本論文は、日本会計研究学会第83回大会（2024年8月27日）における報告をまとめたものである。司会をお引き受けいただいた青山学院大学の古庄修先生、コメントをくださった先生方、および、大会校の早稲田大学の皆様に御礼申し上げる。英文要旨は、カクタス・コミュニケーションズ株式会社の英文校正サービス editage による校正を受けている。

【注】

- 1) 日本公認会計士協会「非営利組織における財務報告の検討～財務報告の基礎概念・モデル会計基準の提案～」, 2019年, 3-6頁。
- 2) 同上, 11頁。
- 3) 日本公認会計士協会ウェブサイト「非営利組織会計検討プロジェクト」(URL: https://jicpa.or.jp/specialized_field/non-profit-accounting/index.html)。
- 4) 日本公認会計士協会, 前掲(注1), 11頁。
- 5) 同上。
- 6) 日本公認会計士協会「非営利組織における財務報告の検討～財務報告の基礎概念・モデル会計基準の提案～」, 2019年, 付属資料1「非営利組織における財務報告の基礎概念」第13項。
- 7) 同上, 13-14頁。
- 8) Financial Accounting Standards Board, *Statement of Financial Accounting Concepts No. 4: Objectives of Financial Reporting by Nonbusiness Organizations*, Financial Accounting Standards Board, 1980.
- 9) Robert K. Anthony, "FASB Research Report: Financial Accounting in Nonbusiness Organizations: An Exploratory Study of Conceptual Issues," Financial Accounting Standards Board, 1978.
- 10) 日本公認会計士協会, 前掲(注1), 11-12頁。
- 11) 同上, 12-13頁。
- 12) 同上, 14頁。
- 13) 同上, 14-15頁。
- 14) 同上, 15頁。
- 15) Financial Accounting Standards Board, *Conceptual Framework for Financial Reporting: Chapter 1, The Objective of General Purpose Financial Reporting*, Financial Accounting Standards Board, 2010 (last amended in 2021), pars. OB2-OB11. なお, FASB の概念フレームワークでは, 主たる情報利用者を投資者および債権者としているのに対し, わが国の企業会計基準審議会が公表している概念フレームワークでは, 主たる情報利用者が投資者に限定されている(企業会計審議会「討議資料・財務会計の概念フレームワーク」, 2006年, 第1章第1項ないし第3項)。
- 16) 日本公認会計士協会, 前掲(注6), 第24項。
- 17) 同上。
- 18) 同上, 第25項。
- 19) 同上, 第26項。
- 20) 日本公認会計士協会「非営利組織における財務報告の検討～財務報告の基礎概念・モデル会計基準の提案～」, 2019年, 付属資料2「非営利組織モデル会計基準」第9項。
- 21) 日本公認会計士協会, 前掲(注6), 第26項。
- 22) 日本公認会計士協会, 前掲(注20), 第22項, 第33項。
- 23) 「医療法の一部を改正する法律」(昭和25年法律第122号)。
- 24) 新田秀樹「医療の非営利性の要請の根拠」, 『名古屋大学論集』, 第175巻, 1998年, 25-26頁, 新村拓『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, 2011年, 153-163頁, 福永肇『日本病院史』PILAR PRESS, 2014年, 231-234頁, 357-358頁。
- 25) 福永肇, 前掲(注24), 381頁。
- 26) 「医療法の一部を改正する法律の施行に関する件」(昭和25年8月2日各都道府県宛厚生事務次官通達(発医第98号), 第一, 一。
- 27) 同上, 第一, 二。
- 28) 国会会議録, 第7回国会参議院厚生委員会第24号(昭和25年4月4日), 久下勝次政府委員の発言 (URL: <https://kokkai.ndl.go.jp/txt/100714237X02419500404>)。
- 29) 医療法人制度は, 政府だけでは国民が必要とする医療提供体制を十分に整えることができないという現状のなかで, 民間の活力を利用するために構想された(国会会議録, 第7回国会参議院厚生委員会第24号(昭和25年4月4日), 林譲治厚生大臣の発言 (URL: <https://kokkai.ndl.go.jp/txt/100714237X02419500404>))。
- 30) 前掲(注28)。
- 31) 「営利を目的として, 病院, 診療所又は助産所を開設しようとする者に対しては, 前項の許可〔医療提供施設の都道府県知事による開設許可のこと——引用者〕は, これを与えないことがある」(旧「医療法」(昭和23年法律第205号)第7条第2項)。
- 32) 塚原薫「医療法人の発展と医療法人制度改革の展開——その活性化をめぐる——」, 『名古屋学院大学論集社会科学篇』, 第49巻第3号, 2015年, 113頁。
- 33) 「医療法の一部を改正する法律」(昭和60年法律第109号)。
- 34) 一人医師医療法人の解禁は, 「医師会や歯科医師会との妥協を図(日本医師会『WEB版 日本医師会創立記念誌——日本医師会戦後五十年のあゆみ』, 173頁 (URL: <https://www.med.or.jp/jma/about/50th/>))」る形で厚生省が1983年に提案したものである。その後, 1985年にその内容が「医療法」に盛り込まれたが, 日本医師会は, この内容について, 「改正法には, 日本医師会の意見が大幅に取り入れら

れた（186-187頁）」ものと評価している。

- 35) 「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」（平成18年法律第84号）。
- 36) 総合規制改革会議「規制改革の推進に関する第2次答申——経済活性化のために重点的に推進すべき規制改革——」, 2002年, 25-26頁（URL: <https://warp.da.ndl.go.jp/info:ndljp/pid/12363678/www8.cao.go.jp/kisei/siryo/021212/index.html>）。規制改革・民間開放推進会議「規制改革・民間開放の推進に関する第1次答申——官製市場の民間開放による『民主導の経済社会の実現』——」, 2004年, 50頁。
- 37) 公益法人制度改革に関する有識者会議「報告書」, 2004年, 6頁。なお、営利法人と非営利法人を区別するための要件として、剰余金の配当のみならず、社員の持分請求権自体を禁止するという考え方の是非については、公益法人制度改革に関する有識者会議（非営利法人ワーキング・グループ）についても時間をかけて議論が行われていることから、この時点において、営利法人でない法人の非営利性を剰余金の配当禁止のみに求める考え方は珍しいものではなかったように思われる。
- 38) 医業経営の非営利性等に関する検討会「医療法人制度の考え方～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～」, 2005年, 5-6頁。
- 39) 同上, 12頁。
- 40) 2024年3月31日現在、社団医療法人全58,508法人のうち、社員の持分請求権が認められているものは36,393法人ある。
- 41) これからの医業経営の在り方に関する検討会「これからの医業経営の在り方に関する検討会中間報告書」, 2002年（URL: <https://www.mhlw.go.jp/shingi/2002/03/s0325-2.html>）。
- 42) 公益法人制度改革に関する有識者会議, 前掲（注37）, 8頁。
- 43) ただし、医療法人が届け出た決算情報の閲覧事務については、各都道府県の裁量が認められており、すべての都道府県において、同じように情報を閲覧できるわけではない。たとえば、一部の都道府県では、関係事業者との取引の状況に関する報告書に記載された情報のうち、個人や取引の内容が特定できる内容をマスキングしていたり、この報告書を閲覧対象から除外していたりすることが観察されている（海老原論「インターネットを利用した医療法人の事業報告書等の閲覧に係る各都道府県の方針の違いに関する実態調査」, 『和光経済』, 第56巻第3号, 2024年, 4-6頁）。
- 44) 「医療法の一部を改正する法律」（平成27年法律第74号）。
- 45) 「公益法人制度の抜本的改革に関する基本方針」（平成15年6月27日閣議決定）, （URL: https://www.gyokaku.go.jp/jimukyoku/koueki-bappon/kihon_housin/index.html）。
- 46) 同上。
- 47) 「非営利法人（仮称）制度の創設に関する試案（その2）」（第12回非営利法人ワーキング・グループ資料19-2）, 2004年7月28日, 18頁（URL: <https://www.gyokaku.go.jp/jimukyoku/koueki-bappon/yushiki/wgdail2/12siryou1.pdf>）。
- 48) 「公益性を取扱う仕組みのあり方に係る検討の主な論点（適正運営の確保のあり方）」（第6回有識者会議資料1-2）, 2004年3月10日, 2頁（URL: <https://www.gyokaku.go.jp/jimukyoku/koueki-bappon/yushiki/dai6/6siryou1-2.pdf>）。
- 49) 公益法人制度改革に関する有識者会議, 前掲（注37）, 8頁および28頁。
- 50) 「第12回非営利法人ワーキング・グループ——議事録——」（2004年7月28日）, 1-9頁（URL: <https://www.gyokaku.go.jp/jimukyoku/koueki-bappon/yushiki/wgdail2/12gijiroku.pdf>）。
- 51) ただし、社会医療法人債を発行する社会医療法人については、「金融商品取引法」の規制を受けるため、投資者保護の観点から、公開会社と同様の決算情報の開示が従前から求められている。
- 52) 四病院団体協議会会計基準策定小委員会「医療法人会計基準に関する検討報告書」, 2014年, 1-2頁。
- 53) 公益法人制度改革に関する有識者会議の結論は、その後、「一般社団法人及び一般財団法人に関する法律」（平成18年法律第48号）, 「公益社団法人及び公益財団法人の認定等に関する法律」（平成18年法律第49条）および「一般社団法人及び一般財団法人に関する法律及び公益社団法人及び公益財団法人の認定等に関する法律の認定等に関する法律の施行に伴う関係法律の整備に関する法律」（平成18年法律第50号）からなる「公益法人制度改革関連三法」として成文化されている。
- 54) 公益法人制度改革に関する有識者会議, 前掲（注37）, 6頁。なお、財団法人は、一定の財産に対して法人格を与えたものであり、法人財産とその財産をともに保有していた者との関係は、法人格が認められる前から切断されている。
- 55) JICPA報告書には、非営利法人の説明のなかに一般社団法人について言及されている部分も存在する（日本公認会計士協会, 前掲（注1）, 13頁）。
- 56) 同上, 13-14頁。
- 57) 同上, 13頁。
- 58) なお、関係事業者との取引の状況に関する報告書は、医療法人会計では計算書類の1つとして位置づけられているが、JICPA報告書では、注記の1つとしての位置づけとなっている（日本公認会計士協会, 前掲（注20）, 第218項, 第219項）。
- 59) 医療法人では、剰余金を配当することが禁止される（「医療法」第54条）。社員の入会には社員総会の承認を必要とする法人が多く、また、その社員総会では一人一議決権の原則が採用される（「医療法」第46条の3の3第1項）。このため、まったくの第三者が法人の重要な意思決定に新たに参画してくる可能性は低く、経済的資源の配分という意味での経済的なメリットもない。
- 60) 医療に対する国民の経済的な関心といえば、税や社会保障費の使い方といった医療政策に対するものを中心となるだろう。個々の医療法人の経営状態に対する関心は、医療法人が脱税、補助金の不正受給などの問題を起こしたときに向けられる可能性があるが、それは事前の監視ではなく、事後的なものにとどまる。
- 61) 海老原論「医療法人に係る会計ディスクロージャー制度のねらいとその限界——会計情報に対する『世間からの目』

の違いに着目して——」, 和光大学経済経営学部『現代に問う経済のあり方, 経営のあり方 (和光大学経済経営学部55周年記念 研究論文編)』, 創成社, 2021年, 所収, 203-205頁。

- 62) Financial Accounting Standards Board, *op. cit. supra* note (15), par. OB22. なお, 財務報告の基本目的を統合するにあたって, 旧概念フレームワーク第4号では非営利組織体の範囲に含まれていた政府機関がその範囲から除外されている (par. BC1.36)。
- 63) *Ibid.*, pars. OB24-OB26.
- 64) 日本公認会計士協会, 前掲 (注1), 10頁。
- 65) 同上。

【参考文献】

- 医業経営の非営利性等に関する検討会「医療法人制度の考え方～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～」, 2005年。
- 海老原論「医療法人に係る会計ディスクロージャー制度のねらいとその限界——会計情報に対する『世間からの目』の違いに着目して——」, 和光大学経済経営学部『現代に問う経済のあり方, 経営のあり方 (和光大学経済経営学部55周年記念 研究論文編)』, 創成社, 2021年, 所収。
- 海老原論「インターネットを利用した医療法人の事業報告書等の閲覧に係る各都道府県の方針の違いに関する実態調査」, 『和光経済』, 第56巻第3号, 2024年。
- 規制改革・民間開放推進会議「規制改革・民間開放の推進に関する第1次答申——官製市場の民間開放による『民主々の

- 経済社会の実現』——」, 2004年。
- 公益法人制度改革に関する有識者会議「報告書」, 2004年。
- これからの医業経営の在り方に関する検討会「これからの医業経営の在り方に関する検討会中間報告書」, 2002年 (URL: <https://www.mhlw.go.jp/shingi/2002/03/s0325-2.html>)。
- 新村拓『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, 2011年。
- 総合規制改革会議「規制改革の推進に関する第2次答申——経済活性化のために重点的に推進すべき規制改革——」, 2002年 (URL: <https://warp.da.ndl.go.jp/info:ndljp/pid/12363678/www8.cao.go.jp/kisei/siryu/021212/index.html>)。
- 塚原薫「医療法人の発展と医療法人制度改革の展開——その活性化をめぐる——」, 『名古屋学院大学論集社会科学篇』, 第49巻第3号, 2015年。
- 新田秀樹「医療の非営利性の要請の根拠」, 『名古屋大学法政論集』, 第175巻, 1998年。
- 日本医師会『WEB版 日本医師会創立記念誌——日本医師会戦後五十年のあゆみ』 (URL: <https://www.med.or.jp/jma/about/50th/>)。
- 日本公認会計士協会「非営利組織における財務報告の検討～財務報告の基礎概念・モデル会計基準の提案～」, 2019年。
- 福永肇『日本病院史』PILAR PRESS, 2014年。
- 四病院団体協議会会計基準策定小委員会「医療法人会計基準に関する検討報告書」, 2014年。

(2025年1月6日 受稿)
(2025年1月31日 受理)