

〈自由論文〉

医療法人グループ会計における資本連結手続

—医療法人が他の医療法人に資金拠出した場合の処理—

Capital Consolidation Process for Medical Corporation's Group Accounting

海老原 諭

Satoshi Ebihara

【Abstract】

The aim of this study is to propose a capital consolidation process to prepare consolidated financial statements for Japanese medical corporations. In Japan, some kinds of medical corporation are allowed by the Medical Law. Some medical corporations are founded as a foundation, but other medical corporations are founded as an incorporated association. And some medical corporations allow their stakeholders to own interest to corporations' net assets, but other medical corporations do not allow that. The appropriate capital consolidation process depends on a legal form of that medical corporation and whether that corporation allows their stakeholders to own interest or not. In this situation, it is not suitable to adopt same process that are adopted to prepare consolidated financial statements for business corporations.

【キーワード】

医療法人会計，連結財務諸表，資本連結手続，取得法

1. はじめに

本稿の目的は、国民に対して医療・福祉に係るサービスを提供するために一体となって活動している複数の法人からなる集団（以下、「医療法人グループ」という）の連結財務諸表を作成するにあたって必要となる資本連結手続の類型を明らかにすることにある。

現在、医療法人を対象とした会計基準には、2014年に四病院団体協議会会計基準策定小委員会から公表され、後に厚生労働省により一般に公正妥当と認められる会計の慣行のひとつとして認められた¹⁾「医療法人会計基準」（以下、「協議会

基準」という）²⁾、2016年に厚生労働省から省令として公布された「医療法人会計基準」（以下、「省令基準」という）の2つがあるが³⁾、このどちらにも医療法人グループの連結財務諸表に係る規定は設けられていない。

このため、連結財務諸表の作成にあたっては、企業会計基準などの他の会計基準に設けられている規定を利用しなければならないが、医療法人グループの連結財務諸表を作成する際には、企業会計基準の規定をそのままの形で利用することはできない。その1つの例が資本連結手続である。企業会計では、資本連結手続が、親会社が子会社に対して行った投資と、子会社の純資産のうち親会社の持分に相当する部分を相殺する形ですすめら

れていくが（企業会計基準第22号、第23項・第24項）、医療法人については、そもそも持分という考え方自体が採用されていない法人形態も存在する。

医療を対象とする会計研究が病院をはじめとする医療機関の経営管理目的に資することを目的として出発したこともあり⁴⁾、医療法人会計について財務会計の立場から行われた先行研究は現在もそれほど多くない。医療法人グループにおける連結会計に関する研究も、その意義や必要性を問うものこそみられるものの⁵⁾、具体的な会計処理方法にまで踏み込んだ先行研究はほとんど存在しない⁶⁾。本稿の意義は、このような状況のもとで、医療法人グループの連結財務諸表を作成するための具体的な手続を新たに示そうとするところにある。

本稿では、次の2つの点について前提をおいている。

第1に、医療法人グループに連結財務諸表を作成させる意義については所与のものとする。医療法人は、営利法人とは異なり、自己の利益の極大化をその活動の目的に据えていないと考えられているため、資本連結手続を行うにあたって企業会計の基準を利用するといっても、親会社の株主に対してグループ全体の収益性を開示しようとする、伝統的に企業会計でとられてきた考え方をそのままの形で踏襲するわけにはいかない。本稿では、医療法人グループに連結財務諸表を作成させることの意義について、「独立行政法人会計基準」において明らかにされているものと同様に、「公的な資金がどのように使用されているかを示す」（注82、2）ことにあると想定する⁷⁾。

第2に、医療法人グループの形成にあたって行われる資金拠出は、社団医療法人から社団医療法人に対して行われるものとする。医療法人グループは、社団医療法人のほかにも財団医療法人、社会福祉法人をはじめとする様々な種類の法人から構成されているが、議論を徒に拡散しないために、そのすべてについて本稿のなかでとりあげることはしない（以下、「医療法人」といった場合は、社団医療法人のことを指すものとする）。

2. 他の医療法人に対する資本拠出の是非

医療法人に対しては、「他の法人に対する資本拠出を行うことができない」と説明されることがある。資本連結手続は、親法人の投資を相殺消去の対象とするものであるから、資本拠出ができないのであれば、資本連結手続の議論をそもそもはじめることができない。そこで、まずは医療法人に資本拠出が認められていないとするこのような通説の妥当性について検討しておきたい。

医療法人について、他の法人に対する資本拠出ができないとされる理由としては、一般に、次の2つのことがいわれている。

第1に、他の法人への投資は、医療法人に認められた業務ではないというものである。「医療法」上、医療法人が行うことのできる業務は、国民に対して医療サービスを提供する本来業務（「医療法」第39条）、この本来業務に支障が出ないことを条件として実施することが認められる附帯業務（「医療法」第42条）、業務の一部としてまたはこれに附随して行われるとみなされるその他の業務（売店、搬送等の附随業務）に限定されている⁸⁾。他の法人に対する投資は、これらの限定された業務のなかに明示的に認められているものに含まれていない。

第2に、医療法人は遊休資産を確実な資産として保管することが義務づけられているというものである。医療法人に対する監督責任が課せられている都道府県知事等に向けて厚生労働省が示している「医療法人運営管理指導要綱」には、「現金は、銀行、信託会社に預け入れ若しくは信託し、又は国公債若しくは確実な有価証券に換え保管するものとする（売買利益の獲得を目的とした株式保有は適当でないこと）」（Ⅲ、2、6）と記述されている。厚生労働省に設置された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も、「医療法人では、実質的に有価証券に対する保有規制がなされており、形式的には支配を目的として他の医療法人に対する出資ないしは他の会社等の株式等を保有することはないといえる⁹⁾」

と、その報告書のなかで述べている。

それでは、医療法人グループを形成するために他の医療法人に対して行われる資本拠出についても、これらを根拠として禁止されると考えてよいのだろうか。これについては、次の理由により否定することが可能であろう。

まず、他の医療法人に対して資金拠出を行うことは、「医療法」に定められた医療法人の業務範囲からの逸脱にはあたらないと解される。他の医療法人に対する投資は、医療法人の業務の一環として行われているものではないし、資金拠出先も医療法人である以上、その財産を使って行われる業務も、当然「医療法」に規定されているものとなる。

ちなみに、「医療法」では、医療法人を解散したときに、その医療法人が保有していた財産の帰属先について「他の医療法人」を選択することが認められている（第44条第5項）。これは、医療法人間であれば、財産の移転が行われたとしても、国民に対する医療サービスの提供のための財産は全体として減少しないと考えられているからである。解散という特殊な状況のもとではあるが、医療法人間の財産の移動は、現行の「医療法」においても想定されていると見てよい。

次に、他の医療法人に対して行われる資金拠出は「売買利益の獲得を目的とした」ものとはいえない。「医療法人運営管理指導要綱」では、医療法人の社員となるためには¹⁰⁾ その法人における社員総会の承認が必要となり、医療法人を退社するためにはその法人の定款に定められた手続を踏まなければならないとされている（I, 4, (2)）。医療法人の社員としての権利は、株式会社のように自由に譲渡できるものではないのである。そもそも、医療法人には、株式会社における株式のような社員としての権利を自由に譲渡できるものがそもそも存在しない。このような社員権を巡る取引を「売買利益の獲得を目的とする行為」と同等のものということとはできない。

最後に、資金拠出の結果、その資金を受け入れた医療法人が自らの率いる医療法人グループに属することになるのであれば、その資金拠出はグ

ループ全体で考えると、グループ内部での資金移動にすぎない。法人格レベルでの財産の帰属先は変わってしまったとしても、その財産の受入先の医療法人が同じ医療法人グループに属することになる以上、拠出した財産の活用方法について拠出側医療法人の経営陣がコントロールを失うことはないのである。

「医療法人運営管理指導要綱」では、医療法人における基本財産の設定および処分について、社員総会の専決事項とされている（I, 5, (2)）。受入側医療法人が、実質的に医療法人グループを運営している拠出側医療法人の意に反して拠出財産を処分できないことは、この指導要綱からしても明らかである。

本節では、医療法人が他の法人に対して資金拠出をすることについて、これが禁じられているとされる2つの根拠について検討した。検討の結果、医療法人グループを形成するために行う他の医療法人への資金拠出については、それが業務の一環として行われるものではないこと、医療法人の社員としての権利は自由に譲渡できるものではないこと、そして、資金拠出後も意思決定機関が支配されることで拠出財産に対するコントロールを継続できることの3点から、これが「医療法」において禁止されている業務にはあたらないとの結論に至った。

3. 個別財務諸表における資金拠出 および純資産の会計処理

資本連結手続は、連結対象となる医療法人グループ内の各法人の個別財務諸表上の記録に基づいて行われる。このため、資本連結手続に関する検討を行うにあたっては、まず、拠出側・受入側それぞれの医療法人の個別財務諸表上でどのような記録が行われているかを整理しておく必要がある。

本節では、まず、受入側医療法人側で行われている処理から整理を行っていく。これは、拠出側医療法人において行われるべき処理方法が、後述するように、受入側医療法人の定款上に設けられ

ている規定によって左右されうるものだからである。

3.1. 受入側医療法人で行われる会計処理

医療法人が財産を受け入れた場合の会計処理は、協議会基準において具体的な仕訳の形で示されている。協議会基準に示されている受入財産の処理方法は、その金額を純資産の勘定に直接計上する方法と、いったん収益の勘定を使って計上する方法の2つに分けられる。

まず、受け入れた財産の金額を純資産の勘定に直接計上する方法である。この場合に使用される純資産の勘定には、基金勘定と出資金勘定の2つがある。

基金勘定が使用されるのは、受入側医療法人が基金制度を採用しているときである。ここで、基金とは、「社団である医療法人に拠出された金銭その他の財産であって、当該社団である医療法人が拠出者に対して、(中略)当該医療法人と当該拠出者との間の合意の定めるところに従い返還義務(中略)を負うもの」(「医療法施行規則」第30条の37)をいう。基金の返還時期について、「医療法」上では何ら規定が設けられていないため、拠出側医療法人は受入側医療法人において認められている範囲で、その拠出額に相当する金額をいつでも返還してもらうことができる¹¹⁾。

返還期限に関する定めが設けられていないためか、「医療法人会計基準」では、基金を純資産の部に計上することになっているが(「医療法人会計基準」第8条)、受入側医療法人が返還義務を負うところに着目すれば、その本質は借入金と同様の負債に性質が近いものと考えべきであろう。

基金制度が採用されている医療法人において、拠出された金額を基金として処理する場合の仕訳は、次のようになる¹²⁾。

(借) 現金 預金 等	300
(貸) 基金	300

これに対して、出資金勘定が使用されるのは、受入側医療法人が定款のなかに社員の持分に関する

定めを設けているときである。平成18年改正「医療法」により、医療法人は原則としてこのような社員の持分に関する定めを設けることが認められなくなったが、平成18年改正「医療法」の施行日前に設立された医療法人に対しては、経過措置として、この規定を保持することが許されている(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条の2)。

経過措置医療法人において拠出側医療法人に対して社員としての持分を認めるときの仕訳は、次のようになる¹³⁾。

(借) 現金 預金 等	300
(貸) 出資 金	300

次に、受け入れた財産の金額を、次のように収益(受取寄付金)として計上する方法である。基金制度を採用している医療法人でも拠出された金額を基金として処理しないときや、経過措置医療法人でも資金拠出側に持分を与えないときには、この方法が採用される。この方法のもとでは、受け入れた金額をいったん収益として計上したうえで、期末にその金額が損益勘定から純資産の勘定に振り替えられることになる¹⁴⁾。この場合に使用される純資産の勘定は、設立等積立金勘定となる(「医療法人会計基準」第15条第2項)。

(借) 現金 預金 他	300
(貸) 特別利益; 受取寄付金	300
(借) 損 益	300
(貸) 設立等積立 金	300

なお、いずれの方法を採用した場合であっても、拠出された金額が最終的に受入側医療法人の個別貸借対照表上純資産として表示されることには変わりはない。次に述べる拠出側医療法人のように、会計処理方法の違いによって、個別貸借対照表に表示されたりされなかったりするといったことはない。

3.2. 拠出側医療法人で行われる会計処理

他の医療法人に対して資金拠出を行った場合の会計処理方法には、その拠出額を資産として処理する方法と、費用として処理する方法の2つがある。

会計上、資産として計上できるものは、「過去の取引又は事象の結果として、報告実体が支配している経済的資源¹⁵⁾」に限られる。ここで、将来の経済的便益とは、「キャッシュの獲得に貢献する便益の源泉をい¹⁶⁾」う。

拠出側医療法人が資金拠出の結果としてこのような経済的な見返りを期待できるならばその金額は資産として処理され、そうでなければ費用として処理されることになる。

受入側医療法人が拠出された金額を基金として計上する場合（基金制度を採用している場合）および出資金として計上する場合（拠出側医療法人に社員としての持分が与えられる場合）は、将来における基金の返還または残余財産の分配がなされることを見込んで、その拠出額を資産として処理する。

現在、このような状況で拠出された金額を記録する資産の勘定に係る規定は、協議会基準にも省令基準にも存在しないが（存在するのは有価証券を記録する勘定に係る規定のみである。省令基準、第11条）、その勘定は、おそらく拠出基金、社員権のように受入側医療法人における会計処理方法を反映したものになると思われる。なお、基金勘定および出資金勘定は拠出された資金を受け入れた医療法人側の純資産の勘定として使用されることとされているので、拠出側の医療法人がこれらの勘定を使用することはできない。

これに対して、受入側医療法人からの経済的な見返りが期待できない場合は（受入側医療法人が拠出された金額を収益として処理している場合）、寄付金等の費用の勘定を使って処理することになる。

資産として処理する方法と費用として処理する方法とでは、拠出側医療法人における純資産の金額が変わってくる。資産として処理する場合は資金拠出を行う直前の純資産の額が減少することは

ないが、費用として処理する場合は拠出した金額だけ純資産の額が減少することになる。

本節では、受入側医療法人と拠出側医療法人のそれぞれにおいて、資金拠出がどのように会計処理されるのかについて整理した。いずれの法人の会計処理も、基金制度を採用する受入側医療法人が拠出された金額を基金として処理するか、経過措置医療法人である受入側医療法人が拠出側医療法人に対して社員としての持分を認めるかした場合と、そうでない場合とで会計処理が変わってくることになる。

4. 他の医療法人に対して資金拠出を行った場合の資本連結手続

それでは、医療法人の連結財務諸表を作成するにあたっての資本連結手続はどのようなものになるのだろうか。本節では、企業会計基準のもとで認められている取得法を前提とした資本連結手続の仕訳を検討していく。

4.1. 受入側医療法人が有する資産および負債の時価評価

取得法では、拠出側からの支配を受けることになった時点で、受入側の社員（企業会計の場合は株主）はその営む事業に対する投資をいったん清算し、改めてその事業の資産および負債に対して投資を行ったと仮定して会計処理を行う（企業会計基準第21号、第73項）。このため、資本連結手続にあたっては、投資と資本の相殺消去に先立って、受入側が保有していたすべての資産および負債が支配を受けることになった時点の時価で再評価されることになる。

それでは、医療法人グループを形成するために他の医療法人に資金拠出をした場合に、受入側医療法人の資産および負債について、この社員による再投資を根拠とした再評価を行うとしたらどのようなになるだろうか。

投資とは、将来に経済的な利益を得ることを目的として行われる行為をいうから、経過措置医療法人に対する資金拠出を行った場合で、拠出側医

療法人がその拠出額に応じた持分を与えられたときは、その資金拠出を投資とみなすことができる。この場合は、企業会計と同じように、資本連結手続にあたって受入側医療法人の資産および負債を時価評価することになるだろう。

一方、定款に持分規定のある医療法人に対する資金拠出であっても受入側医療法人からその拠出額に応じた出資者持分を与えられなかったとき（寄付として取り扱われたとき）や、経過措置医療法人以外の医療法人に対して資金拠出を行ったときは、これらを投資とみなすことはできない。この場合、再投資を根拠とした受入側医療法人の資産および負債の時価評価を行うことには論理的な矛盾が生じてしまう。

なお、これは受入側医療法人が基金制度を採用しており、拠出された資金を基金として受け入れた場合も同様である。この場合、拠出側医療法人はその拠出額について返還請求権をもつことになるが、拠出側医療法人が請求できる金額は、「医療法」上、その資金拠出額を限度とされており（「医療法施行規則」第30条の37）、資金拠出の見返りとしての利益をあげることはできないからである。

このように、他の医療法人に対する資金拠出が行われた場合に、受入側医療法人が有する資産および負債を時価評価するかどうかは、受入側医療法人が拠出された資金をどのように処理するかにかかっている。経過措置医療法人に対する資金拠出を行った場合で、拠出側医療法人がその拠出額に応じた持分を与えた場合は時価評価が行われるが、この条件を満たさなかった場合は時価評価も行われない。

なお、前節で述べたように、現在、医療法人については、社員としての持分が認められているものとそうでないものが併存している。2019年3月31日現在、医療法人の総数は54,790法人であるが、そのうち持分規定がある社団医療法人（経過措置医療法人）は39,263法人（全体の71.7%）、持分規定のない医療法人も15,527法人（全体の28.3%）。財団医療法人および持分規定のない社団医療法人）となっている¹⁷⁾。

4.2. 投資と純資産の相殺消去

4.2.1 経過措置医療法人に対する資金拠出を行った場合でその拠出額に応じた持分が与えられるとき

経過措置医療法人に対する資金拠出を行った場合で、拠出側医療法人がその拠出額に応じた持分を与えられたときは、その資金拠出を投資とみなすことができるので、企業会計のときと同じように、取得法に基づく資本連結手続、すなわち、受入側医療法人の資産と負債の時価評価を行ったうえで、拠出側医療法人の個別財務諸表に計上されている投資と受入側医療法人の個別財務諸表に計上されている純資産（評価差額を含む）の相殺消去を行うことになる。

なお、企業会計の場合とは異なり、医療法人グループにおける資本連結手続において、のれんまたは負ののれん発生益として計上される金額は、受入側医療法人における資産および負債の時価評価によって生じた評価差額部分に拠出側医療法人の持分割合を乗じた金額に限られる。これは、「医療法人運営管理指導要綱」において、社員の出資持分の決定、変更および払戻しを、適正な出資額の評価に基づいて行うことが求められているためである（I, 4, (2), 4）。

この場合、出資時点における受入側医療法人の純資産に対する拠出側医療法人の持分は、その出資額と同額になる¹⁸⁾。たとえば、純資産が100万円の医療法人に対して300万円の拠出を行ったとしよう。この場合、受入側医療法人の純資産は総額400万円となり、拠出側医療法人はそのうち300万円を拠出しているのであるから、その持分割合は75%（300万円÷400万円）となる。受入側医療法人の純資産の額は、資金拠出を受けた結果400万円となるから、これに対する拠出側医療法人の持分は300万円（400万円×75%）である。これは、拠出側医療法人がはじめに拠出した金額と同じである。

この場合の資本連結手続について、具体的な数値例を用いて説明してみよう。さきほどと同じように、純資産100万円の医療法人に300万円の拠出を行ったケースを考えるが、今回は、受入側医療

法人が保有する資産のうち土地について評価替えを行った結果120万円の評価益が発生していたとしよう。

まず、土地の時価評価にともなう評価替えの仕訳は次のようになる（単位：万円）。

(借) 土	地	120
(貸) 評	価	差
	額	120

次に、投資と資本の相殺消去である。受入側医療法人の純資産は、出資金400万円に評価差益120万円を加えた520万円である。これと相殺される拠出側医療法人の投資の額は300万円（個別財務諸表上、社員権勘定で計上されているものとする）、支配力を有していない社員（非支配社員）の持分は520万円に非支配社員の持分割合25%（100%－拠出側医療法人の持分75%）を乗じた130万円であるから、貸借差額として負ののれん発生益90万円が認識されることになる（単位：万円）。

(借) 出	資	金	400
評	価	差	額
	額	120	
(貸) 社	員	権	300
	非	支	配
	社	員	持
	分	130	
	負	の	の
	れ	ん	発
	生	益	90

ちなみに、この負ののれん発生益の金額は、評価差額120万円に拠出側医療法人の持分割合75%を乗じた90万円と同じになる。

4.2.2 基金制度を採用する医療法人に対する資金拠出を行った場合でその拠出額が受入医療法人側で基金計上されているとき

基金は、経過措置医療法人において認められている持分のように受入側医療法人の純資産の多寡に応じて変動するものではない。このため、拠出側医療法人が行った資金拠出を投資とみなすことはできず、資本連結手続を行うにあたって、受入側医療法人の資産および負債を時価評価しない

方が論理的な矛盾が生じない。

ただし、この場合は、連結財務諸表の作成にあたって、拠出側医療法人の個別財務諸表と受入側医療法人の個別財務諸表を単純合算して終わらせるわけにはいかない。拠出側医療法人の個別財務諸表に資産として計上されている金額と、受入側医療法人の個別財務諸表に基金として計上されている金額を消去しなければ、連結財務諸表上、二重の金額が計上されてしまうからである。

基金が実質的に負債と同等の性質をもつものとするならば、この二重計上額の消去は、投資と資本の相殺消去というよりも、債権債務の相殺消去という位置づけで行うことが妥当であろう。その際に行われる仕訳は、次のようになる（拠出側医療法人は、個別財務諸表上、その拠出額300万円を拠出基金勘定で計上しているものとする）。

(借) 基	金	300
(貸) 拠	出	基
	金	300

4.2.3 拠出側医療法人がその拠出額を費用として処理している場合

拠出側医療法人が資金拠出時にその金額を寄付金等の費用の勘定で処理している場合は、投資と資本の相殺消去を行うことも、債権債務の相殺消去を行うことも必要ない。資金拠出が費用の勘定で処理されるのは、拠出側医療法人が受入側医療法人に対して社員としての持分を有することも、基金の返還権を有することもないときに限られるからである。

この場合、医療法人グループの連結財務諸表を作成するにあたっての支配獲得時における処理は、拠出側医療法人の個別財務諸表と受入側医療法人の財務諸表を単純合算するだけとなる。拠出側医療法人の個別貸借対照表上にその拠出金額は計上されていないから、単純合算しても金額が二重に計上されてしまう結果にはならない。

4.3. 医療法人会計における支配の考え方（補論）

企業会計では、企業間の支配従属関係の有無について、株式会社の最高意思決定機関である株主

総会における議決権割合と対応関係のある持株割合をベースに判断することが基本となる。持株割合は、その株式会社に対する出資者持分とも比例関係にあるから、企業会計を前提に考えると、4.2.2 および 4.2.3 のように、出資者持分が与えられていない状況で他の医療法人に対する支配を獲得できるのかという点に疑問があるかもしれない。

しかし、医療法人の場合は、このような状況のもとでも他の医療法人に対する支配を獲得することも可能である。医療法人における最高意思決定機関である社員総会では、社員1人1人に対してそれぞれ1つの議決権を付与することとされているからである（「医療法」第46条の3の3第1項）。医療法人の場合は、株式会社とは異なり、社員総会における議決権と持分とが切り離されているのである。

このため、医療法人では、社員間の人的関係によって意思決定が左右されがちである。すべての社員に与えられる議決権は同じ1票でも、発言力や影響力の大きさによって意思決定をコントロールできてしまうからである。

企業会計でも支配の有無を判定するにあたって、単純な持株割合ではなく、実質的な支配力の有無が考慮されているが（支配力基準）、医療法人会計においても、同様に、単なる社員の頭数ではなく、その影響力まで考慮して、真の「支配者」を見出すことが必要となる。

5. おわりに

本稿では、医療法人グループの連結財務諸表を作成するにあたって必要となる資本連結手続について検討した。医療法人には、社員に対して持分請求権を認めているものもあればそうでないものもあり、また、後者については基金制度を採用しているものもある。医療法人グループにおける資本連結手続は、このような資金拠出側に与えられる権利（持分請求権、返還請求権）の違いにより、企業と同様に行うもの、債権債務の相殺消去として行うもの、そして、相殺消去に係る処理を行う必要のないものの3つに類型化される。

本稿では、企業会計において採用されている取得法を前提として検討をすすめたが、連結財務諸表の作成については、この取得法以外にもいくつか選択できる方法がある。たとえば、米国会計基準では、支配を獲得する側が非営利組織である場合に持分プーリング法による連結を行うことも認められている¹⁹⁾。資産および負債の時価評価を行うのが、受入側医療法人が、現在、経過措置として例外的に容認されている経過措置医療法人に該当する場合に限られていることを考えれば、受入側の資産および負債を帳簿価額のまま引き継ぐ持分プーリング法に一考の余地がないわけではない。しかし、経過措置医療法人がまだ医療法人の71.7%も存在していること、わが国の医療法人グループの形成において持分プーリング法を採用する前提となる支配の継続²⁰⁾が認められるかどうかは慎重に検討すべきであることから²¹⁾、現段階で持分プーリング法の適用を議論するのは早計であるように思われる。

また、わが国の医療法人グループには、グループの中核となる医療法人の理事長およびその一族が個人として出資することで設立された法人が属することも珍しくない。企業グループにおける連結会計は、法人間の支配従属関係に着目して行われるものであるが、医療法人グループの場合は、このような私人の影響力を無視することはできない。しかし、私人レベルの財務諸表が作成されることはなく、その経済的実体をどのように把握すべきかを現行の開示制度のなかで考えることは不可能である。医療法人グループの経済実体を明らかにするためには、このような珍しくないケースでの連結会計についても検討する必要があると思われるが、この点については今後の課題としたい。

【注】

- 1) 厚生労働省医政局長発通知「医療法人会計基準について」（平成26年3月19日付医政発0319第7号）。
- 2) 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」（平成26年3月19日厚生労働省医政局長発通知（医政発0319第7号））、2014年。なお、財務会計のルールは、そのルールのもとで公表される財務情報の利用者間の合意のもとで形成されてこそ情報の公平性

- が担保されるものであり、当事者側が一時的に策定した会計基準を厚生労働省がそのままオーソライズしてしまったことについては疑問の声もある（井出健二郎「医療法人会計基準制定に関する一座標——医療系財務会計基準形成資料等の検討——」産業経理，第74巻第1号，2014年，73頁）。
- 3) 厚生労働省は、省令基準を制定するに先立って行った意見募集（パブリックコメント）の際に、その説明として「医療法人会計基準（厚生労働省令）について、四病院団体協議会会計基準策定小委員会が平成26年2月に策定した医療法人会計基準等を参考に、新たに制定するものである」（「医療法人会計基準案の概要」，I）と述べていることから、協議会基準と省令基準がその趣旨を異にするものではないことは明らかである。
 - 4) 染谷恭次郎「病院会計の開拓（1）——ある会計学者の軌跡——」会計，第151巻第3号，1997年，染谷恭次郎「病院会計の開拓（2）——ある会計学者の軌跡——」会計，第151巻第4号，1997年。
 - 5) 医療法人に対して連結財務諸表を作成させることの意義については、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「『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），2003年において指摘がなされている。この報告書では、医療法人が「実質的に支配関係のある非営利組織対ないしは会社等を有していると判断される場合も見受けられる」としたうえで、「連結財務諸表があらわすグループ全体の会計情報に有用性が期待できると考えられる」と指摘されている（V，4，（4））。
 - 6) 医療法人を含む非営利組織全体を対象として連結財務諸表を作成させる必要性に言及している文献として、日本公認会計士協会「非営利組織の財務報告のあり方に関する論点整理」（非営利組織会計検討会による報告），2015年がある。ここでは、「わが国の非営利法人制度において、一部、条件付きの出資が認められており、企業同様に組織集団を形成することが可能である」としたうえで、「非営利組織がグループとして一体的に活動し、複数組織でリスクが共有されている場合、グループの一部を構成するにすぎない非営利組織単体の財務諸表では、グループ全体の財政状態や活動努力を理解することできない」として、非営利組織にも連結財務諸表を作成させる必要性はあると述べられている（65-66頁）。
 - 7) この点については、拙稿「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，第2巻第4号，2018年および拙稿「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，第51巻第2号，2019年においてとりあげている。
 - 8) 社会医療法人に対しては、本来業務にその収益を充てるため、これらに加えて収益業務を行うことも認められている（「医療法」第42条の2）。
 - 9) 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，前掲注5，V，4，（4）。
 - 10) 「医療法人運営管理指導要綱」では、他の法人が医療法人の社員（社団医療法人の場合）になることも認められている（I，4，（1））。ただし、社会医療法人の役員（理事および監事）になることができるのは自然人に限られるため、医療法人は他の医療法人の社員になることはできても、役員になることはできない（I，2，（3），1）。また、財団医療法人については、役員、評議員ともに適格要件が自然人に限定されているため（I，3，1），医療法人が法人として役員になることはできない。
 - 11) 基金の返還は、その返還請求を行う者の退社を必ずしも要件として行われるものではない（「医療法施行規則」第30条の37，第30条の38）。
 - 12) 四病院団体協議会会計基準策定小委員会，前掲注2，22頁。
 - 13) 同上，23頁。
 - 14) 同上，22頁。
 - 15) 企業会計基準審議会「討議資料 財務会計の概念フレームワーク」，2006年，第3章第4項。
 - 16) 同上。
 - 17) 厚生労働省「種類別医療法人数の年次推移」2019年5月31日（厚生労働省ウェブサイト（URL：https://www.mhlw.go.jp/stf/seisakunitsuite/bunya/0000213092_00001.html））。
 - 18) なお、「追加出資時点の貸借対照表の状況から既存の出資金と持分の金額が異なることが通常であるため、出資金の総額に占める各出資者の出資金額が、持分割合を表すことにはならない」（四病院団体協議会会計基準策定小委員会，前掲注2，23頁）点に注意が必要である。
 - 19) Financial Accounting Standards Board, *Accounting Standards Codification*, par. 958-805-05-1. なお、米国では引き継ぎ法（carryover method）とよばれている。
 - 20) *Ibid.*, par. 958-805-20.
 - 21) わが国で設立されている医療法人のうち45,541法人（全体の83.1%），常時勤務する医師または歯科医師が1人または2人勤務する診療所を1箇所でのみ開設する「一人医師医療法人」となっている（厚生労働省，前掲注17）。一人医師医療法人では、通常3名以上設けることが求められる理事を3名未満とすることが認められており（「医療法人指導運営管理指導要綱」I，2，3），実質的に個人事業と同等であるといってもよいような経営体制が敷かれている。

【参考文献】

- Financial Accounting Standards Board, *Statement of Financial Accounting Concepts No. 6, Element of Financial Statements, a replacement of FASB Concepts Statement No. 3 (incorporating an amendment of FASB Concepts Statement No. 2)*, 1985.
- Financial Accounting Standards Board, *Accounting Standards Codification 805: Business Combinations*.
- Financial Accounting Standards Board, *Accounting Standards Codification 958: Not-for-Profit Entities*.
- 井出健二郎「医療法人会計基準制定に関する一座標——医療系財務会計基準形成資料等の検討——」産業経理，第74巻第1号，2014年。
- 医療法人の非営利性等に関する検討会「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」, 2005年。
- 海老原論「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, 第2巻第4号, 2018年。
- 海老原論「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, 第51巻第2号, 2019年。
- 企業会計基準委員会「企業会計基準第21号 企業結合に関する
会計基準」, 2003年(最終改正2019年)。
- 企業会計基準委員会「企業会計基準第22号 連結財務諸表に関
する会計基準」, 2008年(最終改正2013年)。
- 染谷恭次郎「病院会計の開拓(1)——ある会計学者の軌跡——」
会計, 第151巻第3号, 1997年。
- 染谷恭次郎「病院会計の開拓(2)——ある会計学者の軌跡——」
会計, 第151巻第4号, 1997年。
- 杉山学「公益法人における連結情報の開示」青山経営論集, 第
41巻第1号, 2006年。
- 谷川栄一「医療の非営利性を巡って・補遺——株式会社参入反
対論に対するある疑問——」社会保険旬報, 第2170号,
2003年。
- 日本公認会計士協会「非営利組織の財務報告のあり方に関する
論点整理」(非営利組織会計検討会による報告), 2015年。
- 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
「『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), 2003年。
- 水谷文宣「民間非営利組織の連結財務諸表への一考察——カナ
ダ基準とイギリス基準を踏まえて——」公益・一般法人,
第817号, 2002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」(平成26年3月19日厚生労働省医政局
長発通知(医政発0319第7号)), 2014年。

(2019年7月12日 受稿)
(2019年8月29日 受理)