

〈自由論文〉

医療法人による「関係事業者との取引の状況に関する報告書」における情報開示の現状と課題

—第7次改正「医療法」施行初年度の開示状況調査をもとに—

Issues in Accounting Disclosure Regulations on Transactions with Related Entities Made by Japanese Medical Service Corporations: Based on the Survey on “Reports on the Status of Transactions with Related Parties” Submitted by Medical Service Corporations in the First Year of Enforcement of the Seventh Amendment to the Medical Service Act of Japan

海老原 諭
Satoshi Ebihara

【Abstract】

This study aims to identify issues in accounting regulations to prevent unjustified flows of money in the transactions Japanese medical service corporations make with related parties. The Japanese government has required the submission of the report on the status of transactions with related parties of medical service corporations since the fiscal year that began after April 2, 2017. In introducing the requirements, the government did not provide necessary and sufficient guidance. Since Japanese medical service corporations do not have sufficient accounting staff, it appears difficult to comply with the requirements in such situations. In this study, I collected reports from medical service corporations from all prefectures used by *Medico Search* provided by *Neostage Co., Ltd.* The results are follows: (1) medical service corporations seem to be confused regarding which content should be included in specified form items; (2) the availability of support on how to prepare the report seems to vary by prefecture; (3) some prefectural governments seem to support hiding information that leads to identifying related parties. The Japanese national government should not leave those situations to prefectural governments. Rather, it should take the lead to reveal and correct unjustified flows of money in the transactions those medical service corporations make with related parties.

【キーワード】

医療法人, 第7次改正「医療法」, 関係事業者との取引の状況に関する報告書, 開示主義

1. はじめに

2015年に行われた「医療法」の改正（一般に、第7次「医療法」改正とよばれる）により、わが国の医療法人に対しては、2017年4月2日以後に開始する事業年度から「関係事業者との取引の状況に関する報告書」（以下、「関係事業者報告書」という）を作成することが義務づけられるようになった。

「関係事業者報告書」は、医療法人がその役員もしくはその親族またはこれらの者が意思決定機関を支配している他の法人との間で行う取引の状況を、その医療法人に対して自ら報告させるものである。わが国の医療法人は、「医療法」第54条の定めにより剰余金の配当を行うことが禁じられているが¹⁾、一部の医療法人において、役員や親族や、役員等が支配する他の法人（このうち、剰余金の配当を行うことが合法的に認められている営利法人のことを、一般に、メディカル・サービス法人（MS法人）という）を迂回させることで、全体として見れば、実質的に剰余金の配当を行っているともみられても致し方のない行為が行われていることがかねてから指摘されていた²⁾。「関係事業者報告書」の作成が義務づけられるようになったことには、これまで外部からは見ることができなかったこれらの「内部取引」を医療法人自身に情報開示させるというねらいがある³⁾。

この「関係事業者報告書」に係る規制は、すでに株式会社に対して求められている関連当事者との取引に関する情報開示（企業会計基準第11号「関連当事者の開示に関する会計基準」にしたがって行われる情報開示）を医療法人が行う情報開示にとりいれたものであることから、その報告書の様式も株式会社において作成されるものと酷似している⁴⁾。不特定多数の利害関係者に対して情報開示を行うことが義務づけられ、これに応えるための体制が以前から整備されている株式会社とは異なり、医療法人に対しては、これまで会計情報の開示も公認会計士や監査法人による会計監査も求められてこなかった。このような医療法人

に対して、株式会社で行われているものと同等の情報開示を行わせようとするのは、なかなか難しいことであるように思われる⁵⁾。

第7次改正「医療法」のもとで各医療法人が行った情報開示に関する先行研究としては、福山（2020）がある。この研究では、東海3県（愛知県、岐阜県および三重県）に所在する医療法人のうち、より高度な会計対応（省令「医療法人会計基準」⁶⁾への準拠、公認会計士または監査法人による会計監査ならびに貸借対照表および損益計算書の公告）が求められる「医療法」第51条第2項の適用対象法人（以下、「医療法」第51条第2項適用対象法人という⁷⁾）について、その属性（社会医療法人、社会医療法人以外の医療法人の別）、外部監査報告書の提出先、「関係事業者報告書」における記載の有無、有価証券明細書の記載の有無について調査が行われている⁸⁾。しかし、医療法人が作成する「関係事業者報告書」について、具体的にどのような記載が行われているかまで、その実態を調査した先行研究は未だ存在しない。

そこで、本稿では、第7次改正「医療法」によって新たに作成が義務づけられるようになった「関係事業者報告書」について、医療法人がどれだけ適切に情報開示を行うことができたかを調査したうえで、「関係事業者報告書」における情報開示を通じて、医療法人が関係事業者との間で行っている取引の実態を明らかにできるような環境整備のあり方について検討していく。

2. 「関係事業者報告書」の作成について 発せられた厚生労働省の通知

「関係事業者報告書」の様式および「関係事業者報告書」における具体的な開示事項について、厚生労働省は、次の2つの通知を発出している。ひとつは、「医療法人における事業報告書等の様式について」（平成19年3月30日付医政指発0330003号、最終改正令和2年12月25日）であり、もうひとつは「医療法人会計基準適用上の留意事項並びに財産目録、純資産変動計算書及び附

図1 厚生労働省通知による「関係事業者報告書」の様式

(1) 法人である関係事業者

種類	名称	所在地	総資産額 (千円)	事業内容	関係事業者 との関係	取引の内容	取引金額 (千円)	科目	期末残高 (千円)

取引条件及び取引条件の決定方針等
……

(2) 個人である関係事業者

種類	氏名	職業	関係事業者 との関係	取引の内容	取引金額 (千円)	科目	期末残高 (千円)

取引条件及び取引条件の決定方針等
……

出典：厚生労働省医政局長発平成28年4月20日付通知（医政発0420第5号）「医療法人会計基準適用上の留意事項並びに財産目録、純資産変動計算書及び付属明細表の作成方法に関する運用指針」。

属明細表の作成方法に関する運用指針」（平成28年4月20日付医政発0420第5号，最終改正平成30年12月13日）である。

前者の通知では，すべての医療法人が「関係事業者報告書」の作成にあたって使用すべき様式が示されている（図1参照）。「関係事業者報告書」は，法人である関係事業者との取引について記載するものと，個人である関係事業者との取引について記載するものの2つに分けられている。法人である関係事業者については，その法人について明らかにするために所在地，総資産額および事業の内容の記載が求められ，個人である関係事業者については，その個人について明らかにするために職業の記載が求められる。種類欄および関係事業者との関係以降の記入欄については，関係事業者が法人である場合も，個人である場合も同一のものとなっている。

これに対して，後者の通知では，「医療法」第51条第2項適用対象法人が，省令「医療法人会計基準」のもとで作成する貸借対照表および損益計算書に対する注記として開示しなければならない関係事業者との取引の状況に関する事項が説明されている⁹⁾。

注記のなかで開示される事項といっても，開示に使用される様式は，「関係事業者報告書」の様

式とまったく同一のものであり，新たに追加されたり，省略されたりする項目はない。「関係事業者報告書」との違いは，注記のなかに組み込まれるという1点のみであり，開示される情報の中身に違いがあるわけではない。

ただし，この通知では，単に様式が示されているだけでなく，この様式を使って開示すべき内容について，次のような説明が加えられている（第23項）。

1. 当該関係事業者が法人の場合には，その名称，所在地，直近の会計期末における総資産額および事業の内容
2. 当該関係事業者が個人の場合には，その氏名および職業
3. 当該医療法人と関係事業者との関係
4. 取引の内容
5. 取引の種類別の取引金額
6. 取引の種類別の取引条件の決定方針
7. 取引により発生した債権債務に係る主な科目別の期末残高
8. 取引条件の変更があった場合には，その旨，変更の内容および当該変更が計算書類に与えている影響の内容

なお、「医療法」では、公認会計士監査の対象が貸借対照表および損益計算書に限定されているが（「医療法」第51条第5項）、注記は貸借対照表および損益計算書を構成するものであるから、「医療法」第51条第2項適用対象法人が注記において記載する「関係事業者報告書」は、貸借対照表および損益計算書の一部として公認会計士監査の対象に含まれると解される。

3. 調査の方法

3.1. 使用したデータベース

本研究では、株式会社ネオステージが提供する医療法人情報データベース *Medico Search*（以下、データベースという）を利用して、「関係事業者報告書」のデータを収集した。このデータベースには、医療法人がそれぞれ所在する都道府県知事に対して届け出た事業報告書等（事業報告書、財産目録、貸借対照表、損益計算書、「関係事業者報告書」その他厚生労働省令で定める書類）をスキャンしたものが掲載されている。

事業報告書等のスキャンデータのデータベースへの掲載作業は、ネオステージ社から各都道府県に対して委任されている。都道府県によっては、届け出られた事業報告書等の一部が掲載されていなかったり、記載情報の一部が黒塗り（記載されている情報が黒く消されていること）または白塗り（情報が記載されているかいないかが分からない状態にされていること）されていたりといったこともあるが（以下では、黒塗りの場合も、白塗りの場合も、「記載内容が消去されている」と表記する）、これらはすべて各都道府県側の判断によるものである（以上の事項については、ネオステージ社に確認を行っている）。

医療法人が都道府県知事に対して届け出た事業報告書等は、都道府県知事に対して請求を行うことによって閲覧することができるものとされており（「医療法」第52条第2項）、本来であれば、このような情報が欠損している部分については、事業報告書等を直接確認することで補完すべきものとも考えられる。しかし、昨今、新型コロナウ

イルス（COVID-19）の感染拡大により、都道府県境を超える移動に自粛が求められていることから、本稿ではデータベースに掲載された情報のみを使用して「関係事業者報告書」のデータを収集することにした。

「関係事業者報告書」のデータは、2021年2月から4月にかけて収集した。データベースでは、常時、情報が更新されており、データ入手後に、掲載範囲および掲載内容が変更されている可能性もあることに留意されたい。

3.2. データ入手の対象とした医療法人の範囲

本研究は、第7次改正「医療法」のもとで新たに作成することが義務づけられるようになった「関係事業者報告書」について、その施行初年度にどのような情報開示が行われていたかを明らかにすることを目的としている。これは、施行初年度であれば、他の都道府県の開示状況を見ながら、自らが開示する情報の範囲、内容を調整するということが難しくなるため、新たな規制を施行するにあたっての規制側の問題を明確にしやすくと考えられたためである。「関係事業者報告書」の作成は、2017年4月2日以後に開始する会計年度から義務づけられることから、会計年度の長さが1年間の医療法人であれば、2018年4月1日から2019年3月31日までに終了する会計年度が、この施行初年度にあたる会計年度となる。

「関係事業者報告書」のデータ入手対象としたのは、次の3つの要件をすべて満たす医療法人とした。

1. 「医療法」第51条第2項適用対象法人のうち、いずれかの規模要件を満たしていること（社会医療法人債を発行する社会医療法人を除く）
2. 2017年4月2日以後に開始する会計年度に係る独立監査人による監査報告書がデータベースに掲載されていること
3. 2017年4月2日以後に開始する会計年度に係る「関係事業者報告書」が貸借対照表等に対する注記として開示されていること

表1 本研究の調査対象となった医療法人の数

都道府県	① 「医療法」第51条第2項 適用対象法人（規模要件を満 たすもの	② ①のうち独立監査人の監 査報告書を確認できたもの	③ ②のうち「関係事業者報 告書」の注記への記載が確認 できたもの（調査対象法人）
北海道	44	1	1
青森県	3	0	0
岩手県	5	0	0
宮城県	3	3	3
秋田県	3	0	0
山形県	4	0	0
福島県	5	1	0
茨城県	10	0	0
栃木県	5	5	3
群馬県	4	3	1
埼玉県	20	16	11
千葉県	17	0	0
東京都	49	42	32
神奈川県	17	2	2
新潟県	9	3	2
富山県	2	0	0
石川県	4	0	0
福井県	0	0	0
山梨県	1	0	0
長野県	9	0	0
岐阜県	5	0	0
静岡県	8	0	0
愛知県	21	21	16
三重県	4	0	0
滋賀県	2	1	1
京都府	17	15	13
大阪府	48	0	0
兵庫県	20	14	0
奈良県	6	5	5
和歌山県	4	1	0
鳥取県	1	1	0
島根県	5	0	0
岡山県	7	0	0
広島県	3	0	0
山口県	6	0	0
徳島県	7	0	0
香川県	2	2	2
愛媛県	8	1	0
高知県	4	0	0
福岡県	23	0	0
佐賀県	3	1	1
長崎県	7	5	1
熊本県	11	4	2
大分県	10	0	0
宮崎県	3	0	0
鹿児島県	11	0	0
沖縄県	7	7	4
計	467	154	100

※いずれもデータベース上で確認できた医療法人の数であり、実際の医療法人の数とは異なる場合がある。

第1の要件は、公認会計士監査が実施されているか否かによって、会計情報の質に差があると考えられるために採用した。ただし、「医療法」第51条第2項適用対象法人のうち、社会医療法人債を発行する社会医療法人については、社会医療法人債の発行をはじめたときから、すでに「金融商品取引法」において求められる公開会社と同等の会計情報開示および公認会計士監査が求められており、第7次改正「医療法」適用初年度の状況調査にデータを混在させることは適切でないと考えられるため、本研究の調査対象から除外している。なお、「医療法」第51条第2項適用対象法人となるかどうかの判断は、直前の会計年度に係る負債の総額または事業収益の総額によって行われることから¹⁰⁾、直前の会計年度に係る会計情報がデータベースに掲載されていない場合は調査の対象から除外している。

第2の要件は、公認会計士または監査法人による意見を確認するために設けた要件である。各医療法人が「関係事業者報告書」のなかで開示した事項について、公認会計士または監査法人が限定意見等を表明していないかを確認できるように、これを要件の一つとして加えることにした。

第3の要件は、「関係事業者報告書」の掲載場所以る要件である。「関係事業者報告書」については、「医療法」第51条第2項適用対象法人に対しては、①「医療法」第51条第1項の定めにより独立した書類として作成すること、②省令「医療法人会計基準」第22条第5号の定めにより貸借対照表等の注記として記載することの2つが求められている。このうち公認会計士監査の対象となるのは後者のみであるから、公認会計士監査を通じて会計情報の質が保証されている開示内容に注目する本研究では、注記での情報開示を要することとした。

表1は、これら3つの要件によって調査対象となった医療法人の数を都道府県ごとにまとめたものである。データベースへの掲載にあたっては、都道府県ごとに方針が異なっていることから、それらの方針の違いを明確にするために都道府県別に整理している。なお、「関係事業者報告書」の

注記への記載が確認できなかった医療法人については、注記への記載が行われていなかったために調査対象から除外された医療法人もあれば（医療法人側の問題）、注記自体がそもそもデータベースに掲載されていなかった医療法人もあること（都道府県側の問題）、加えて、独立監査人の監査報告書がデータベース上で確認できなかった医療法人については、はじめからカウントの対象とされていないことに留意されたい。この列に数字が入っていないからといって、その都道府県に所在する医療法人のすべてが「関係事業者報告書」の注記での記載を行っていないことをただちに意味するわけではない。

4. 調査の結果

4.1. 記載事項があった法人、なかった法人

表2は、調査対象となった100の医療法人について、「関係事業者報告書」に関係事業者との取引の状況が記載されていた医療法人の数、記載されていなかった法人（「該当なし」と記載されていた医療法人）の数を、法人である関係事業者、個人である関係事業者別に集計したものである。法人、個人ともに記載がなかったものが55医療法人と最大であった。その他、法人・個人ともに記載があったのが15医療法人、法人・個人のいずれか一方のみについて記載があったのは30医療法人であった（法人のみ17医療法人、個人のみ13医療法人）。

なお、関係事業者との取引の状況が記載されない場合には、関係事業者との取引が行われていない場合だけでなく、厚生労働省の通知（平成28年4月20日付医政発0420第7号、第23項）において記載を要しないものとされた次の取引¹¹⁾しか行っていない場合もあることに留意されたい。

1. 一般競争入札による取引ならびに預金利息及び配当金の受取りその他取引の性格から見て取引条件が一般の取引と同様であることが明白な取引
2. 役員に対する報酬、賞与及び退職慰労金の

表2 「関係事業者報告書」における記載の有無（筆者作成）

		個人である関係事業者		計
		記載あり	記載なし	
法人である 関係事業者	記載あり	15	17	32
	記載なし	13	55	68
計		28	72	100

表3 取引の状況が記載されている関係事業者の数
(1 医療法人あたり関係事業者数)

法人である関係事業者		個人である関係事業者	
1 法人	17	1 人	15
2 法人	10	2 人	7
3 法人	3	3 人	4
4 法人	0	4 人	2
5 法人	1		
6 法人	1		
計	32	計	28

表4 【法人】種類欄の記載事項と法人種別の関係

種類欄の記載	法人種別		不明
	営利法人	非営利法人**	
医療法人と関係事業者との関係を示したもの 次の者が代表者である法人			
法人		1 (2)	
役員	4 (5)	5 (9)	3 (8)
理事			1 (2)
役員 <small>の近親者</small>	3 (3)		
役員 <small>又はその近親者</small>	2 (4)	4 (5)	1 (1)
次の者が議決権の過半数を所有している法人			
役員	1 (1)		
役員 <small>及びその近親者</small>	1 (1)	1 (1)	
役員 <small>又はその近親者</small>	2 (4)		
役員 <small>の近親者</small>	2 (2)		
理事長の配偶者	1 (1)		
医療法人の支配下にある他の法人	1 (1)		
次の者が支配している法人			
役員	3 (4)		
その他			
会社	2 (3)		
計	22 (29)	11 (17)	5 (11)

※ 左は開示を行った医療法人の数、右（カッコ内）は関係事業者として記載された法人の数を表す。
営利法人である関係事業者と非営利法人である関係事業者、非営利法人である関係事業者と法人種別が不明である関係事業者の双方に記載がある法人があるため、この表に記載した医療法人の総数は、法人である関係事業者に記載事項があった法人の総数と一致しない。

※※ 一般社団法人および一般財団法人を含む（非営利型に該当するかは「関係事業者報告書」に記載がないため不明）。

支払い

1.75であった。

4.2. 開示されていた関係事業者の数

表3は、「関係事業者報告書」において取引の状況が記載されている関係事業者の数をまとめたものである。法人である関係事業者、個人である関係事業者ともに、1法人または1個人との取引の状況を開示したものが最多であった。1医療法人あたりの開示関係事業者数の平均は、法人である関係事業者が1.78、個人である関係事業者が

4.3. 法人である関係事業者との取引の状況に関する記載事項

4.3.1 種類欄の記載事項

表4は、法人である関係事業者について、種類欄に記載されていた事項と関係事業者として記載された法人の種別（営利・非営利の別）をクロス表の形でまとめたものである。関係事業者の法人種別の判別は、原則として、名称欄に記載されて

いる法人種別を利用して行った。なお、京都府については名称欄の記載が消されているため、事業内容欄に「医療法人」と記載されていた5関係事業者を除き、不明に分類している（前者は非営利法人としてカウントしている）。また、一般社団法人および一般財団法人については、非営利型と営利型の2つの種類があるが、法人名称からこれらを区別することができないこと、営利型であっても剰余金の配当を行うことが認められていないことから、一括して非営利法人として処理している。

種類欄の記載は、医療法人と関係事業者との関係を示したものが中心であった。その関係性については、医療法人等の役員等が代表者となっていることを記載したものと、関係事業者である法人の意思決定機関の議決権の過半数を所有していることを記載したものの大きく2つに分かれた。ただし、非営利法人とは違い、1人1議決権を原則としていない営利法人については、役員等が代表者であり、かつ、議決権の過半数を所有しているといった状況もありうることに留意されたい¹²⁾。このような役員等が代表者であり、かつ、議決権の過半数を所有している場合に、「関係事業者報告書」においてどちらの記載を行うかは医療法人の判断に委ねられている。

なお、種類欄の記載が「その他」となっているものについては、「株式会社」と記載した1医療法人（1関係事業者）、「会社」と記載した1医療法人（2関係事業者）があった。これらの医療法人については、いずれも名称欄にその法人が株式会社であることが記載されていた。

4.3.2 事業の内容欄の記載事項

事業の内容欄について、営利法人である関係事業者については、いずれの関係事業者についてもその営む事業の内容が記載されていた。これに対して、非営利法人については、病院、介護老人保健施設という施設の名称が記載されているもの（2関係事業者）、医療法人という法人の種類（8関係事業者）が記載されているものもあった。また、医療法人である関係事業者については、医療

業、病院経営、クリニック経営のように、記載方法に難儀したことがうかがわれるような記載もあった。

4.3.3 関係事業者との関係欄の記載事項

図2は、関係事業者との関係欄に記載されていた事項をまとめたものである。同種の取引については、細かな表現の違いは無視して同じものとして集計している（以下、4.3.5まで同様）。

記載事項としては、医療法人と関係事業者との間で行われている取引の内容を記載したものが最も多かった。ただし、この欄に記載された事項については、当該会計年度（2017年4月2日以後に開始した会計年度）に行われたとみられる取引もあれば（取引の内容欄にも同様の記載があるもの）、医療協力、職員の出向など、平時から行われている取引の状況を記載したものもある。

次に多いのが、債務保証や担保設定の状況を記載したものである。これについては、一見、債務保証・債務被保証、担保の提供・被提供といったように、債務保証や担保の提供をしたのか、されたのかを読み取れるような記載になっているが、これを文字通り受けとってよいかについては疑問が残った。これは、同一の関係事業者に対する記載事項であるにもかかわらず、関係事業者との関係欄に「債務保証」、取引の内容欄に「債務被保証」と記載されていた医療法人や、関係事業者との関係欄に「担保の被提供」、取引の内容欄に「担保提供」と記載されている医療法人があったためである。

この他に、関係事業者の事業の内容および支配従属関係の内容を記載したものがあった。なお、前者については、事業の内容欄と記載内容が重複していた。

4.3.4 取引の内容欄の記載事項

図3は、取引の内容欄に記載されていた事項をまとめたものである。

まず、この記入欄では、文字通り取引の内容が記載されているものが最多であった。なお、それらの記載のなかには、「資金貸借」のように、医

図2 【法人】関係事業者との関係欄に記載されていた事項

1. 医療法人と関係事業者との間で行われている取引の内容を記載したもの	
(1) 消耗品等の購入	
・医薬品の購入 (6 関係事業者)	・医療用材料・診療材料の購入 (5 関係事業者)
・消耗品の購入 (4 関係事業者)	・日用品・美容雑貨の購入 (2 関係事業者)
・商品仕入先 (1 関係事業者)	
(2) 固定資産の売買	
・医療機器の購入 (3 関係事業者)	・不動産の購入 (1 関係事業者)
・絵画の売却 (1 関係事業者)	・ゴルフ会員権の売却 (1 関係事業者)
・事業の譲渡 (1 関係事業者)	・不動産の取引 (1 関係事業者)
(3) 固定資産の賃借	
・不動産賃借 (3 関係事業者)	・病院施設の賃借 (1 関係事業者)
・リース車両の賃借 (1 関係事業者)	・医療機器 (1 関係事業者)
・不動産賃貸 (1 関係事業者)	・土地建物賃貸 (1 関係事業者)
(4) 事業の委託等	
・医療事務、給食業務等の業務委託 (6 関係事業者)	・保育所・保育園運営委託 (2 関係事業者)
	・新病院新築工事請負契約 (1 関係事業者)
(5) 債権・債務関係	
・金銭の貸借 (1 関係事業者)	・区分所有建物の建設資金の立替 (1 関係事業者)
(6) 事業協力	
・医療協力 (1 関係事業者)	・調査事業協力 (1 関係事業者)
(7) 出向	
・職員の出向 (8 関係事業者)	
2. 債務保証、担保提供の状況を記載したもの	
・債務保証 (7 関係事業者)	・債務被保証 (4 関係事業者)
・担保の提供 (4 関係事業者)	・担保の被提供 (3 関係事業者)
3. 関係事業者の事業の内容を記載したもの	
・不動産賃貸業 (1 関係事業者)	
4. 医療法人と関係事業者との支配従属関係の内容を記載したもの	
・役員の兼任 (2 関係事業者)	・当法人の運営主体及び役員の兼任 (1 関係事業者)
・役員が過半数株主 (1 関係事業者)	
5. 記載がないもの (2 関係事業者)	

※ カッコ内は、それぞれの記述がある関係事業者の数を示したものである。ひとつの関係事業者について、複数の内容が記載されている場合は、そのそれぞれについて1つの関係事業者として集計を行っているため、この表に記載した関係事業者の総数は、法人である関係事業者の総数とは一致しない。

療法人が資金を貸した側なのか、借りた側なのか判別できないような記載があった。この欄に「資金貸借」と記載されている2つの関係事業者のうち、一方の関係事業者については次の科目欄において、「短期借入金」の記載があり、もう一方の関係事業者については「短期貸付金」の記載があった。これは、取引の内容欄を見るだけでは、どのような取引が行われているのかを正しく把握することができないことを意味する。

その他の「不動産賃借」「不動産賃貸」といった、一見、行動主体を判別できるように見える記載についても、4.3.3でも述べたように、医療法人側

が「関係事業者報告書」の記載にあたって医療法人と関係事業者のどちらを主語として想定していたかによって、その意味合いが変わってしまうため、取引の内容欄の記述だけを見て断定的な判断を行うことには慎重になる必要があるように思われた。

次に、計算書類上の開示項目（会計処理に使用されていると思われる勘定科目）がそのまま記載されているものもあった。現在、医療法人の計算書類は発生主義の考え方に基づいて作成されているため、かりに経理システム等から出力された計算書類上の開示項目の残高金額がそのまま記載さ

図3 【法人】取引の内容欄に記載されていた事項

1. 医療法人と関係事業者との間で行われた取引の内容を記載したもの	
<u>(1) 消耗品等の購入</u>	
・医薬品の購入 (6 関係事業者)	・医療用材料・診療材料の購入 (6 関係事業者)
・消耗品の購入 (1 関係事業者)	・日用品の購入 (1 関係事業者)
<u>(2) 固定資産の売買等</u>	
・建物付属設備の購入 (1 関係事業者)	・土地の売却 (2 関係事業者)
・医療機器等の購入 (1 関係事業者)	・不動産の売却 (1 関係事業者)
・新病院建設 (1 関係事業者)	・不動産売却代金 (2 関係事業者)
・土地の購入 (2 関係事業者)	・絵画の売却 (1 関係事業者)
・借地権の購入 (1 関係事業者)	・ゴルフ会員権の売却 (1 関係事業者)
<u>(3) 固定資産の賃借</u>	
・賃借料の支払い (1 関係事業者)	・病院施設の賃借 (1 関係事業者)
・リース車両の賃借等 (1 関係事業者)	・不動産賃貸に係る敷金支払い (1 関係事業者)
<u>(4) 事業の委託等</u>	
・医療事務、給食業務等の業務委託 (7 関係事業者)	・保育所・保育園運営 (1 関係事業者)
<u>(5) 債権・債務関係、出資・寄附</u>	
・金銭の貸借、資金貸借 (2 関係事業者)	・建物建設資金の立替 (1 関係事業者)
・金銭の受贈、寄付の受入 (2 関係事業者)	・増資 (1 関係事業者)
<u>(6) 事業協力</u>	
・調査事業協力 (1 関係事業者)	
<u>(7) 出向</u>	
・出向者受入 (2 関係事業者)	・出向者派遣 (1 関係事業者)
・出向職員に係る出向負担金収入 (1 関係事業者)	
<u>(8) 担保、債務保証</u>	
・債務保証 (7 関係事業者)	・銀行債務・銀行借入に対する債務被保証 (5 関係事業者)
・債務被保証 (6 関係事業者)	・銀行借入に対する不動産の担保提供 (5 関係事業者***)
・担保提供 (2 関係事業者)	
2. 計算書類上の開示項目(勘定科目)を記載したもの	
・医療用機械備品他 (1 関係事業者)	・事業譲渡資産 (1 関係事業者)
・診療材料費 (1 関係事業者)	・医療消耗器具備品費 (1 関係事業者)
・事務委託費 (1 関係事業者)	・管理手数料 (1 関係事業者)
・給食委託費 (1 関係事業者)	・車両関係費 (1 関係事業者)
・地代家賃 (1 関係事業者)	・システム障害の損失補填 (1 関係事業者)
・売却益 (1 関係事業者)	・売却損 (1 関係事業者)
・事業譲渡に伴う譲渡益 (1 関係事業者)	
3. 記載がないもの (2 関係事業者)	

※ カッコ内は、それぞれの記述がある関係事業者の数を示したものである。ひとつの関係事業者について、複数の内容が記載されている場合は、そのそれぞれについて1つの関係事業者として集計を行っているため、この表に記載した関係事業者の総数は、法人である関係事業者の総数とは一致しない。

※※ このうち2関係事業者については取引金額の記載がなかった。いずれも同一の医療法人の「関係事業者報告書」に提出されていたものである

れていたとすれば、その金額は実際の取引金額(収入・支出金額)とは別物ということになってしまう。

最後に、取引の内容欄に記載がないものが2関係事業者(いずれも同一の医療法人の関係事業者である法人)、取引の内容欄には記載があるものの、その金額の記載がないものが2関係事業者あった(いずれも取引の内容欄に記載がない医療法人とは別の同一医療法人の関係事業者である法

人)。前者の関係事業者については、次の科目欄に長期未収金の記載があることから、当期の取引はないが、前会計年度以前の取引により生じた未収金が存在している状態であることがうかがわれる。一方、後者の関係事業者については、取引の内容欄にはいずれも「金融機関借入に対する当法人不動産の担保提供」と記載されていた。

4.3.5 科目欄の記載事項

図4は、科目欄に記載されていた事項をまとめたものである。

この欄について、厚生労働省の通知（平成19年3月30日付医政指発0330003号）では、関係事業者との間で生じた債権・債務関係に係る期末残高を記載することが指示されている（第23項）。これにもかかわらず、発生主義に基づく収益・費用の認識額と現金収支のタイミングのズレを調整するために設けられる経過勘定、「土地・借地権」のような固定資産の帳簿価額を表す勘定、さらには、損益計算書項目（その他の特別利益）を記載しているものもあった。これが意図したものであるかを断言することはできないが、「債権・債務関係に係る期末残高」という言葉が医療法人側に正しく理解されていなかった可能性がある。

4.4. 個人である関係事業者との取引の状況に関する記載事項

4.4.1 種類欄・職業欄の記載事項

表5は、個人である関係事業者について、種類欄に記載されていた事項を職業欄に記載されていた事項とクロス表の形でまとめたものである。

種類欄の記載は、「医療法施行規則」に規定される関係事業者についての文言（役員、近親者）を使って表記したものが大半であった。なお、個人である関係事業者について、5つの医療法人（5関係事業者）において「役員及びその近親者」と複数の個人が存在しなければ成立しえない記載が行われているのは適切とはいえないだろう。このうち3医療法人（3関係事業者）については、氏名欄の氏名の記載、および、職業欄の役職の記載から、役員であるのかその近親者であるのかを特定することができたが、残る2医療法人（2関係事業者。いずれも同一都道府県に所在）については、氏名欄および職業欄の記載がいずれも消さ

図4 【法人】科目欄に記載されていた事項

1. 貸借対照表項目を記載したもの	
・借入金（金銭貸借に係る金銭債務）（1関係事業者）	
・買掛金・未払金・リース債務などの営業活動に係る金銭債務（17関係事業者）	
・未払費用・前払費用などの費用に係る経過勘定項目（6関係事業者）	
・貸付金（金銭貸借に係る金銭債権）（1関係事業者）	
・未収金・前渡金・立替金などの営業活動に係る金銭債権（10関係事業者）	
・未収収益などの収益に係る経過勘定項目（1関係事業者）	
・土地・借地権（1関係事業者）	
・差入保証金・敷金（2関係事業者）	
2. 損益計算書項目を記載したもの	
・その他の特別利益（1関係事業者）*	

※ 期末残高欄は「一」とされていた。

表5 【個人】種類欄および職業欄に記載されていた事項

種類欄	職業欄	職業の記載があるもの	役職の記載があるもの	記載がないもの	不明
役員		3 (5)	2 (3)	1 (2)	4 (11)
役員 の近親者		2 (2)			
役員及びその近親者			3 (3)		2 (2)
役員又はその近親者		2 (5)	7 (8)	1 (1)	1 (4)
個人		1 (1)			
不明					2 (2)

※ 左は開示を行った医療法人の数、右（カッコ内）は関係事業者として記載された個人の数を表す。ひとつの医療法人について、本表の複数の欄にわたって記載が行われていることがあるため、この表に記載した医療法人の総数は、法人である関係事業者の総数とは一致しない。

れていたため、特定することができなかった。

職業欄には、「医師」とその職業が記載されているものと、「理事長」「理事」のように役員としての役職（立場）が記載されているものに分かれた。なお、職業欄に記載のない2医療法人（3関係事業者）のうち1医療法人（2関係事業者）については、関係事業者との関係欄に役職の記載が行われていた（いずれも関係事業者との関係欄に取引関係の記載はなかった）。

なお、法人の場合と比べて、個人である関係事業者に係る記載事項については、情報開示にあたって都道府県側から記載が消去されている部分（表中、「不明」として処理）が多く見られた。

4.4.2 種類欄・関係事業者との関係欄の記載事項

表6は、種類欄に記載されていた事項を関係事業者との関係欄に記載されていた事項とクロス表の形でまとめたものである。なお、取引の内容の記載について、同種の取引については、細かな表現の違いは無視して同じものとして集計している（以下、4.4.4まで同様）。

関係者との関係については、種類欄でどのような記載があるかによって対応が分かれた。種類欄に「役員」と記載されている場合は、「理事長」「理事」などの役職が記載されることがほとんどであった。これに対して、種類欄において「近親者」の記載がある者については、取引の内容が記

載されることが多かった。

その他、「理事長の母」「出資持分払戻金」との記載もあったが、いずれも医療法人との関係を説明するものではなく、この欄に記載するものとしては不適當であると考えられる。

4.4.3 取引の内容欄の記載事項

図5は、取引の内容欄に記載されていた事項をまとめたものである。

法人である関係事業者の場合と同様に、取引の内容が記載されているものが大部分であった。「資金貸借」のように、取引を行った主体が判別できない可能性があることについても同様であった。

個人である関係事業者の場合は、「債務被保証」とされているものが圧倒的に多かった。これは、医療法人が民間金融機関からの借入れを行うにあたって、法人役員による連帯保証を要求されることが慣行としてあった¹³⁾とされることと無関係ではないだろう。

次に、計算書類上の開示項目が記載されているものが3関係事業者あった。こちらも法人の場合と同様、経理システム等から出力された計算書類上の開示項目の残高金額がそのまま記載されていたとすれば、その金額は実際の取引金額（収入・支出金額）とは別物ということになってしまう。

表6 【個人】種類欄および関係事業者との関係欄に記載されていた事項

種類欄 \ 関係者との関係欄	役職の記載があるもの	取引の内容の記載があるもの**	その他***	不明
役員	3 (6)	1 (2)		4 (11)
役員 <small>の近親者</small>			2 (2)	
役員及びその近親者		2 (2)		2 (2)
役員又はその近親者	1 (2)	6 (8)	1 (1)	3 (3)
個人	1 (1)			
不明		1 (1)		1 (1)

※ 左は開示を行った医療法人の数、右（カッコ内）は関係事業者として記載された個人の数を表す。ひとつの医療法人について、本表の複数の欄にわたって記載が行われていることがあるため、この表に記載した医療法人の総数は、法人である関係事業者の総数とは一致しない。

※※ 資金貸借（4関係事業者）、資金借入（2関係事業者）、債務被保証（8関係事業者）、債務保証（2関係事業者）、不動産の賃借（2関係事業者）、担保の被提供（関係事業者）。なお、取引の内容が複数記載されている関係事業者があるため、合計関係事業者数は表と一致しない。

※※※ 理事長の母（1関係事業者）、出資持分払戻金（1関係事業者）、記載なし（1関係事業者）。

図5 【個人】取引の内容欄に記載されていた事項

1. 医療法人と関係事業者との間で行われた取引の内容を記載したもの	
(1) 固定資産の売買等	
・土地・建物の譲渡 (1 関係事業者)	
(2) 固定資産の賃借	
・不動産の賃借 (1 関係事業者)	・賃借料の支払い (1 関係事業者)
(3) 債権・債務、出資関係	
・資金貸借 (2 関係事業者)	・資金の貸付 (1 関係事業者 [※])
・資金の借入 (4 関係事業者 [※])	・借入金の返済 (1 関係事業者)
・敷金・保証金の差入 (1 関係事業者 [※])	・債務免除 (1 関係事業者)
・出資払戻金の支払 (1 関係事業者)	・債権放棄 (1 関係事業者)
(4) 出向	
・出向者受入 (2 関係事業者)	
(5) 担保、債務保証	
・担保の受入 (1 関係事業者 [※])	・担保の提供 (2 関係事業者)
・連帯保証 (2 関係事業者)	・債務保証 (2 関係事業者)
・債務被保証 (31 関係事業者 [※])	
2. 計算書類上の開示項目(勘定科目)を記載したもの	
・未収金 (1 関係事業者 [※])	・借入金利息 (1 関係事業者)
・債務保証料 (1 関係事業者)	

※ 取引金額欄に金額が記載されていなかった1関係事業者を含む。

図6 【個人】科目欄に記載されていた事項

1. 貸借対照表項目を記載したもの	
・借入金 (9 関係事業者)	・役員借入金 (1 関係事業者)
・貸付金 (1 関係事業者)	・保証金 (1 関係事業者)
・未収金 (1 関係事業者)	・役員未収金 (5 関係事業者)
・未払金 (7 関係事業者)	・その他の固定資産 (1 関係事業者)
2. 損益計算書項目を記載したもの	
・地代家賃 (1 関係事業者)	・債務免除益 (1 関係事業者 [※])
・固定資産売却損 (1 関係事業者 ^{※※})	

※ 期末残高欄は「―」とされていた。

※※ 期末残高欄は「0」とされていた。

4.4.4 科目欄の記載事項

図6は、科目欄に記載されていた事項をまとめたものである。

法人である関係事業者の場合とは異なり、収益・費用項目の経過勘定の記載は存在せず、金銭の借入れおよび未収金・未払金の記載が多かった。なお、損益計算書項目を記載したものが3関係事業者あったが、そのうち2関係事業者については金額の記載がなかった。

5. 考 察

5.1. 「関係事業者報告書」作成要領の必要性

5.1.1 調査結果から明らかになった問題点

以上のように、「関係事業者報告書」のどの項目にどのような内容を開示するか判断が医療法人によって異なっているため、現時点では、「関係事業者報告書」での開示内容について、全国的な情勢を把握するための統計処理を行うことが困難であるといえる。

「関係事業者報告書」の作成が、もともと医療法人がその関係事業者との間で行っている取引を可視化し、剰余金の配当禁止の趣旨に照らして不

適切とされる取引実態をコントロールしようと求められるようになったものであることを考えると、医療法人と関係事業者との取引関係や債権・債務関係が明らかにされるべき取引の内容欄、科目欄の記載についての理解が医療法人によってまちまちであるというのは、全国の医療法人で行われている取引の全体像を把握できないという点で問題があろう。

また、取引実態の把握という観点からすれば、医療法人と関係事業者のどちらの立場から記載を行い、医療法人から資金が出ていった（将来的に出ていく）のか、医療法人に資金が入っていった（将来的に入ってくる）のかを誰もが同じように解釈できないという現状は早急に改善されなければならない。

5.1.2 項目別の開示内容のガイドライン（試案）

「医療法」第51条第2項適用対象法人に対しては、第7次改正「医療法」の施行後、公認会計士監査が求められるようになってきている。しかし、ここで行われる公認会計士監査は、業務監査とは異なり、会計情報が事前に定められたルールにしたがって作成されているかを確認する準拠性監査であるから、そもそものルールが明確化されていなければ、かりにその記載内容に疑問があったとしても、公認会計士監査において不適正とされることにはならない。

公認会計士監査を会計情報の質を高めるために有効なものとするためには、その前提となるルールが分かりやすく示されている必要がある。今回の調査結果を踏まえて考えれば、医療法人に対して統計処理に耐えうるレベルの「関係事業者報告書」を作成させるには、現在の厚生労働省による通知では不十分であるといえるだろう。

そこで、医療法人が関係事業者との間で行っている取引の実態について、より利用しやすい形で情報を収集できるような説明のあり方について、試案を作成した。表7は、その内容をまとめたものである。作成にあたっては、医療法人の「関係事業者報告書」に係る規定の大元となった企業会計基準適用指針第13号「関連当事者の開示に関

する会計基準の適用指針」に示されている開示例の記載を参考とした。第7次「医療法」改正における新たな会計規制が、そもそも企業会計で行われていた情報開示の方法をとり入れたものであることを考えれば、不足する情報を企業会計のルールで補おうとするのも不自然なことではないだろう。

種類欄については、記載すべき内容を指定してしまうことが有効であろう。これによって、各医療法人が自主的に判断を行う必要性を排し、同時に記載される関係事業者について最低限のグルーピングを行うことが可能となる。現在の「関係事業者報告書」では、法人、個人ともに、関係事業者を同定できる内容が他の記入欄に記載されていることから、この種類欄を統計処理の便宜を図るための項目として位置づけるだけの余裕は十分にある。なお、法人である関係事業者については、「医療法施行規則」第32条の6の説明が長いものであり、「関係事業者報告書」の様式に組み込みにくいものであることから、どの医療法人も同じように使用できる省略形をあわせて示すことが望ましいだろう（表中にはその例を掲載している）。

法人である関係事業者の事業内容欄については、関係事業者との関係欄や取引の内容欄との重複、混乱を避けるためにも、医療法人との間で実際に取引関係があるか否かにかかわらず、その法人が行っている事業の内容が記載されるべきである。ただし、重複を避ける必要があるといっても、医療法人の関連法人として一般的な、はじめから医療法人の活動に必要な事業を行う目的で設立された法人については、関係事業者との関係欄と記載が重複してしまってもやむを得ないだろう。

関係事業者との関係については、企業会計基準適用指針においても十分な説明が行われていないところであるが、適用指針の開示例には取引関係、役員関係および役員との関係性（個人に限る）の記載が求められていたことから、表7のような形での試案とした。なお、医療法人の役員である個人の役職については、関係事業者との関係欄ではなく、職業欄に記載される。

取引の内容については、報告対象となる会計年

表7 「関係事業者報告書」各項目における情報開示のガイドライン（試案）

(1) 法人である関係事業者

項目	記載内容
種類	「医療法施行規則」第32条の6第1号ロ～ホに規定される区分 1. 医療法人の役員又はその近親者が代表者である法人（役員等代表法人） 2. 医療法人の役員又はその近親者が議決権の過半数を占めている法人（直接支配法人） 3. 他の法人の役員が当該医療法人の議決権の過半数を占めている場合における当該他の法人（親法人） 4. 2.の法人の役員が他の法人の議決権の過半数を占めている場合における他の法人（間接支配法人）
名称	法人である関係事業者の名称（法人種別を含む）
所在地	法人である関係事業者の所在地
総資産額（千円）	法人である関係事業者の総資産額
事業内容	法人である関係事業者の事業内容
関係事業者との関係	継続的な取引関係がある場合はその旨 役員又はその近親者が関係事業者である法人の役員となっている場合はその旨 記載事項がない場合は「なし」
取引の内容	当会計年度中に行った取引の内容を医療法人の立場から記載する ただし、担保提供・債務保証についてはその状況を記載する
取引金額（千円）	取引の内容に記載した事項それぞれについてその金額を記載する
科目	関係事業者との取引（当期以前に行われたものを含む）によって生じた債権債務に係る科目
期末残高	科目欄に記載した事項のそれぞれについてその残高金額を記載する

(2) 個人である関係事業者

項目	記載内容
種類	役員の場合は、その旨（例：役員） 役員の子の場合は、その旨（例：役員の子）
氏名	個人である関係事業者の氏名
職業	役員の場合は役職（例：理事長、理事など） 近親者の場合はその職業（関連法人の経営に従事している場合はその旨） 記載事項がない場合は「なし」
関係事業者との関係	継続的な取引関係がある場合はその旨 近親者の場合は、役員（個人を特定）とのその関係（例：××の子） 記載事項がない場合は「なし」
取引の内容	当会計年度中に行った取引の内容を医療法人の立場から記載する ただし、担保提供・債務保証についてはその状況を記載する
取引金額（千円）	取引の内容に記載した事項それぞれについてその金額を記載する
科目	関係事業者との取引（当期以前に行われたものを含む）によって生じた債権債務に係る科目
期末残高	科目欄に記載した事項のそれぞれについてその残高金額を記載する

度に行われた取引について、医療法人の立場から記載する旨を明確に示しておく必要がある。さもなくば、関係事業者の立場からの記載が行われたり、「資金貸借」のようなどちらから貸し付けが行われたのかが判別できない言葉が使用されてしまったりする可能性があるためである。

なお、担保および債務保証については、必ずしも開示対象となる会計年度に行われるものではないこと、企業会計基準適用指針でも同様の取扱いとなっていることから、取引の内容欄に記載することとしている。

科目欄について、企業会計基準適用指針の開示

例では、不動産譲渡があった場合についてその固定資産の残高金額を開示することが示されているものもあったが、医療法人については、上述のように、厚生労働省の通知（平成19年3月30日付医政指発0330003号）において、債権債務に係る期末残高を示すべきことが明確に指示されていることから、現在の指示内容をそのまま踏襲する形としている。

5.2. 規制側の意識改革の必要性

近年、わが国政府は、総合規制改革会議の方針を受け、医療法人経営の近代化を目指して、企業

で行われている経営管理手法を導入しようとさまざまな形で制度改革をすすめてきた¹⁴⁾。医療法人が作成する計算書類についても、医療法人の外部からアクセス可能となるような制度改革が段階的に進められてきている。2007年には、医療法人が都道府県知事に対して届け出た事業報告書等を、都道府県知事への請求を行うことで誰でも閲覧できるようになった（「医療法」第52条第2項）。このたびの第7次「医療法」改正では、この情報を得るためには都道府県知事への請求を必要とするという情報へのアクセシビリティの悪さを解消するため、「医療法」第51条第2項適用対象法人に限ってではあるが、医療法人自身で計算書類の公告を行うことを求めるようになっている（「医療法」第51条の3）。

会計情報の開示は、開示によって向けられることになる「世間からの目」を意識させることで、医療法人側に不適切な経営行動をとらないよう自制させることをそのねらいとしている（開示主義）¹⁵⁾。本研究では、データベース上の情報のみを使って「関係事業者報告書」における情報開示の状況を調査したが、本来、請求があれば誰でも閲覧できるはずの事業報告書等の一部がそもそも掲載されていなかったり、掲載されていてもその一部の内容が消去されていたりで、情報を入手できた範囲は著しく限定されたものになってしまった。本稿では直接の調査対象とはしなかったが、公認会計士監査を行った公認会計士の氏名や監査法人の名称が消去されていた都道府県もあった。

事業報告書等において届け出られている情報内容について、どのような判断があったにしろ、都道府県が隠蔽してしまっている状況というのは、昨今の医療法人会計をめぐる制度の趣旨を規制側が率先して骨抜きにしていると解釈されても仕方がないだろう¹⁶⁾。データベースへの掲載漏れについては、注記が貸借対照表や損益計算書を構成するものであること、独立監査人の報告書が計算書類の質を保証するうえで計算書類と密接不可分なものであることという企業会計の世界での常識を都道府県側が理解していなかった可能性もあれば、単なる過失であった可能性もあるだろう。し

かし、記載内容の消去は明確な意思をもって行われているものであり、開示主義の観点から問題であると言わざるを得ない。

厚生労働省が2004年に行った調査では、医療法人に対する監督業務を実質的に行っている都道府県のなかには、会計についての十分な知識をもった職員が不足しているところも少なからずあるようである¹⁷⁾。もしこのような状況が現在も続いているのであれば、厚生労働省が率先して情報開示の趣旨を説明し、開示主義の考え方に即した情報開示のあり方を都道府県側に理解してもらう必要があるだろう。

6. おわりに

本稿では、第7次改正「医療法」によって、新たに医療法人に対して作成が求められるようになった「関係事業者報告書」について、その施行初年度における記載内容を調査したうえで、医療法人がその関係事業者との間で行う取引について、個々の医療法人レベルではなく、統計的にその全体像を把握できるようなものにするにはどのような制度的な改善を行う必要があるのかについて検討した。

この研究では、医療法人が作成する「関係事業者報告書」について、データベース上でその内容を確認できるもののみを対象として調査を行った。データベースには、都道府県の方針によって記載されていない文書や、その記載内容が部分的に消去されているものもあり、医療法人が届け出た事業報告書等の内容を完全に把握することができなかったという点で、この研究には限界がある。

今回は、わずか100医療法人を対象とした調査であったが、相対的に規模の大きな「医療法」第51条第2項適用対象法人であるにもかかわらず、その記載内容について整合性を欠くもの、厚生労働省の通知の内容に正しく対応できていないものが散見された。第7次改正「医療法」の会計規制については、改正法が2015年に公布されてから、これが実際に施行されるまで3年という長い準備期間が設けられていたが、それにもかかわらず、

十分な体制を準備することができなかった医療法人が一定数存在している。福山（2020）でも、東海3県の県知事に対して届け出られた事業報告書等について、2年連続で同じ不備が認められた医療法人があることが指摘されている¹⁸⁾。これは、医療法人側の会計情報の届出に対するそもそもの意識の低さをうかがわせる例のひとつであるといえよう。

本稿では、「関係事業者報告書」の記載内容が統計的に処理できるような状況ではなかったこともあり、規制側の問題に焦点を当てることとなったが、このような医療法人側の会計情報開示に対する姿勢の問題、これが会計情報開示の有効性に与える影響については今後の検討課題としたい。

【謝辞】

本論文で使用した「関係事業者報告書」は株式会社ネオステージが提供する医療法人情報データベース *Medico Search* (URL: <http://www.neostage.co.jp/medico>) を利用して収集したものである。また、英文抄録は、カクタス・コミュニケーションズ株式会社提供の *Editage* (URL: <https://www.editage.com>) による英文校正を受けたものである。

【注】

- 1) 剰余金の配当禁止の規定には、もともと開業医以外の者が医業に参入してくることを排除する目的があったとの指摘がある（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号、1998年、24-28頁）。2000年前後において、医療法人が実質的な剰余金の配当を行っていることが問題視されるようになったきっかけが、規制緩和により株式会社の医業参入を解禁しようとした総合規制改革会議の議論であったこともあり（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、23-26頁）、医療側は、株式会社において行われている剰余金の配当と、これらの実質的な配当類似行為が異なるものであることを明確に示す必要があった。
- 2) 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」最終報告書～国民に信頼される、医療提供体制の担い手として効率的で透明な医業経営の確立に向けて～』2003年、III、1、医業経営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、5頁。
- 3) 医療法人の事業展開等に関する検討会「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」2015年、9頁。
- 4) 株式会社において作成される関連当事者との取引の開示様式と、医療法人の「関係事業者報告書」の様式との違いは、

「関係事業者報告書」では議決権の保有割合についての記載欄がないことだけである。

- 5) 医療法人が作成する貸借対照表、損益計算書などの計算書類は、事業報告書とあわせて、その医療法人が所在する都道府県知事に対して届け出ることが義務づけられている。届出は、届出書の記載事項に不備がないこと、届出書に必要な書類が添付されていることその他の法令に定められた届出の形式上の要件に適合している場合は、届出が提出先に到達したときに、手続上の義務が履行されたものとする行政上の手続であり（「行政手続法」第37条）、その記載内容が届出先機関（医療法人の場合は都道府県知事）によって審査されるわけではない。
- 6) 「医療法人会計基準」とよばれるものには、四病院団体協議会会計基準策定小委員会が策定した「医療法人会計基準」と、厚生労働省令として公布された「医療法人会計基準」（平成28年厚生労働省令第95号）の2つがある。前者の「医療法人会計基準」についても、厚生労働省医政局が通知「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、最終改正平成30年3月30日）を通じて「医療法」上の「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るものとされているため、いずれの「医療法人会計基準」も公的機関にオーソライズされた会計基準といえる。なお、このうち「医療法」第51条第2項適用対象法人に対して適用が義務づけられるのは、後者の「医療法人会計基準」である。
- 7) 「医療法」第51条第2項適用対象法人とは、次のいずれかの要件に該当する医療法人をいう（「医療法施行規則」第33条の2）。本研究では、このうち1.または2.の要件を満たす医療法人を調査対象とした。なお、最終会計年度とは、「関係事業者報告書」の作成対象となる会計年度の直前の会計年度のことをいう。
 1. 最終会計年度に係る貸借対照表の負債の部に計上した額の合計額が50億円以上または最終会計年度に係る損益計算書の事業収益の部に計上した額の合計額が70億円以上である医療法人
 2. 最終会計年度に係る貸借対照表の負債の部に計上した額の合計額が20億円以上または最終会計年度に係る損益計算書の事業収益の部に計上した額の合計額が10億円以上である社会医療法人
 3. 社会医療法人債発行法人である社会医療法人
- 8) 福山祐介「医療法人会計基準政策導入の事例分析と今後の課題：東海3県へ届出のあった医療法人決算関係書類の分析をもとに」『日本医療・病院管理学会誌』第57巻第4号、2020年、118-120頁。
- 9) 「医療法」第51条第2項適用対象法人以外の医療法人が「関係事業者報告書」を作成するにあたってどのような内容を開示すべきかについて説明した通知は存在しないため、都道府県は、これらの医療法人から照会を受けたときにも、「医療法」第51条第2項適用対象法人を対象として発せられた通知の内容をもとに回答を行うことになるとと思われる。
- 10) 前掲（注7）参照。
- 11) 「関係事業者報告書」において注記を要しないものとされる2つの取引は、企業会計基準第11号「関連当事者の開示に

- 関する会計基準」第9項に規定されている取引とまったく同一のものである。
- 12) 非営利法人では、最高意思決定機関である社員総会または評議員会において1人1議決権の原則が採用されており、社員総会または評議員会には原則として3名以上の議決権者が必要とされていることから、営利法人のように、1人の役員等が代表者であり、かつ、議決権の過半数を所有しているということは基本的にはない。
 - 13) 四病院団体協議会資金調達あり方に関する委員会「民間医療機関の資金調達の在り方に関する研究報告」2004年、15頁。
 - 14) 総合規制改革会議、前掲（注1）、23-26頁。
 - 15) 企業会計では、情報開示がその開示主体による自制を求めるための手法として採用されてきた。政府による「企業流」の統治方法の導入は、この手法を医療法人にも採り入れようとしたものである。この企業会計において行われてきた情報開示による規制が、医療法人においても同様に有効なものとなるかについては別稿を参照されたい（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）』所収）、2021年）。
 - 16) 企業会計の世界では、有価証券報告書提出会社が行う情報開示については、そのままの形で開示されており、氏名等の個人情報が消去されているようなことはない。「医療法」でも、第7次「医療法」改正により、すべての医療法人を対象とする会計規制と、「医療法」第51条第2項適用対象法人を対象とする会計規制の2段階構えになったことから、情報公開の範囲についても、すべての医療法人に対して統一的な基準で対応するのではなく、その規模や社会的影響力の多寡に応じて、2段階構えで考えていくということがあってもよいだろう。
 - 17) 医業経営の非営利性等に関する検討会「医療法人の非営利性の確保状況等に関する都道府県等調査の結果について」（第4回参考資料1-1）、2004年。
 - 18) 福山祐介、前掲（注8）、120頁。

【参考文献】

医療法人の事業展開等に関する検討会「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」2015年（URL：<https://www.mhlw.go.jp/file/05-Shingikai-10801000-Iseikyoku-Soumuka/0000073732.pdf>）最終確認2021年9月10日）。

医業経営の非営利性等に関する検討会「医療法人の非営利性の確保状況等に関する都道府県等調査の結果について」（第4回参考資料1-1）、2004年（URL：<https://www.mhlw.go.jp/topics/bukyoku/isei/igyoku/igyokeiei/kentoukai/4kai/07.pdf>）最終確認2021年9月10日）。

医業経営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（URL：<https://www.mhlw.go.jp/topics/bukyoku/isei/igyoku/igyokeiei/kentoukai/9kai/8.pdf>）最終確認2021年9月10日）。

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）』所収）、2021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』最終報告書～国民に信頼される、医療提供体制の担い手として効率的で透明な医業経営の確立に向けて～」2003年（URL：<https://www.mhlw.go.jp/shingi/2003/03/s0326-8b.html>）最終確認2021年9月10日）。

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。

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号、1998年。

福山祐介「医療法人会計基準政策導入の事例分析と今後の課題：東海3県へ届出のあった医療法人決算関係書類の分析をもとに」『日本医療・病院管理学会誌』第57巻第4号、2020年。

四病院団体協議会資金調達あり方に関する委員会「民間医療機関の資金調達の在り方に関する研究報告」2004年（<https://ajhc.or.jp/siryu/reports/4byokyo-sikinreport.pdf>）最終確認2021年9月10日）。

（2021年9月10日 受稿）
（2021年10月1日 受理）