

学位論文全文の要約

J I C P Aモデル会計基準への統合を見据えた病院及び社会福祉法人会計の再構築

D192052 谷光 透

(序章)

近年、我が国の非営利組織、特にプライベート・セクター（以下、非営利組織とする）の存在意義が高まっている。しかし、我が国の非営利組織の存在意義が高まる一方で、営利組織や公的組織が提供する医療福祉サービスと重なる部分も存在する。

医療分野では、将来の医療提供体制を構築するために地域医療構想が策定されており、それに基づいて医療機能の分化・連携・統合が求められている。また、福祉分野では、人手不足や福祉ニーズの多様化といった課題に対して、サービス提供の効率化が求められている。

そうした中で、日本公認会計士協会（Japanese Institute of Certified Public Accountants：以下、J I C P Aと略称する）によって2019年7月31日に公表された非営利組織会計検討会による報告「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、モデル会計基準と略称する）」が公表され、我が国の非営利組織会計の統一に向けたモデル会計基準が提案されている。このモデル会計基準に比較可能性と理解可能性の向上を期待するところである。

本研究の目的は、病院及び社会福祉法人の会計を再構築し統一するために、J I C P Aによるモデル会計基準への統合を見据えた検討を行い、具体的な解決方法を提案することである。

J I C P A（2019a）、宮本（2015）、及び日野（2021）では、我が国の非営利組織会計統一に関する一定の成果が示されている。しかし、これまでの研究では、我が国の病院及び社会福祉法人の会計を一つの会計基準にコンバージェンスするための仕組みや道筋を具体的に検討したものは見当たらない。従来の研究は、非営利組織会計全体を見据えて総論的に議論を展開するものがほとんどであった。

本研究のオリジナリティは、厚生労働省が推進している地域医療構想及び社会福祉事業の統廃合に大きく貢献する点にある。地域医療構想においては、病床削減や病床機能の分化・連携・統合の推進に貢献し、社会福祉事業においては、合併や事業譲渡の推進に貢献すると考えられる。

本論文は、序章、第Ⅰ部から第Ⅲ部、終章、及び4つの補章で構成されている。

(第Ⅰ部)

第Ⅰ部では、モデル会計基準に病院及び社会福祉法人会計を統合するための解決方法と財務報告手法を提案するために、それら3つの特徴や課題を検討した。

第1章では、本研究の先行研究の論点整理と課題抽出を行った。

第2章では、我が国の病院及び社会福祉法人について、非営利組織における位置づけや、それぞれの特徴を根拠法である医療法及び社会福祉法で確認し、それぞれの特徴とそれを踏まえた会計の在り方を検討した。その検討により、病院については、第一に、①病院の開設主体、②病院の種類、③病院の病床種別、④病床の機能区分、の4つの特徴をいかに会計情報に反映させるか、第二に、特定機能病院及び臨床研究中核病院における3つの活動（臨床、研究、教育）をいかに情報開示するか、を指摘した。社会福祉法人については、①社会福祉事業、公益事業、収益事業の区分、②児童関係事業、高齢関係事業、障害関係事業ごとの区分、③最小単位としての施設単位での区分、の3つの特徴をいかに会計情報に反映させるか、を指摘した。また、第2章では、非営利組織としての病院及び社会福祉法人に共通する特徴として、第一に、税制上の優遇措置があること、第二に、寄付金及び補助金をはじめとする非対価性の収益を得ること、を指摘している。

第3章では、病院会計準則、医療法人会計基準及び社会福祉法人会計基準に焦点を当てて、病院及び社会福祉法人会計統一化に向けて、それらの特徴と課題の検討を行った。その検討の結果、病院及び社会福祉法人会計統一化に向けた課題として、①病院会計準則のように国や公的医療機関を含めた病院の開設主体を対象とするかという点、②病院会計準則における施設会計や管理会計の側面をいかに病院及び社会福祉法人会計統一に向けて基準化するかという点、③医業及び社会福祉事業をいかに統一化された会計基準において表示するのかという点、の3点を指摘した。

第4章では、第一に、病院及び社会福祉法人会計のうち、病院会計準則、医療法人会計基準及び社会福祉法人会計基準の情報開示の現状を確認した。第二に、上記の会計準則及び会計基準で求められる財務諸表等を比較検討し、その相違点を明らかにした。また、そうした相違点の解決策として、筆者なりの統一基礎モデル（私案）を示した。さらに、ここまでの検討を踏まえて、改めて病院会計準則、医療法人会計基準及び社会福祉法人会計基準が、(1) 統一されない場合と、(2) 統一された場合のそれぞれメリット・デメリットを検討し、統一

される場合を支持するとした。統一を支持する主たる理由は、統一された場合のデメリットは解決可能であると考えからである。

第 5 章では、前章で検討しなかった純資産区分に焦点を当てて、病院及び社会福祉法人会計の統合における在るべき純資産区分について検討を行った。その検討の結果、①在るべき純資産区分は、F A S B (Financial Accounting Standards Board : 財務会計基準委員会、以下 F A S B と略称する) の 3 区分 (旧区分) と対応するモデル会計基準の 3 区分であること、②病院会計準則、医療法人会計基準及び社会福祉法人会計基準の純資産は J I C P A のモデル会計基準に従って区分することが可能であること、の 2 点が明らかになった。

第 6 章では、モデル会計基準の純資産区分に沿って、病院及び社会福祉法人の業績利益を測定・表示するためには、活動計算書の収益及び費用の拘束別表示がどのように在るべきかを検討した。その結果、第 6 章で明らかになった最も重要な点は、非営利組織の業績利益の測定・表示を重視する立場からすれば、モデル会計基準の採用方式とは異なり解除使用方式が優れている点であった。その他にも、第 6 章で残された課題として、①現行の病院会計準則とモデル会計基準の整合性、②医療法人及び社会福祉法人が行う多様な業務への対応、の 2 点を指摘した。

(第 II 部)

第 II 部では、モデル会計基準に病院及び社会福祉法人会計を統合するための解決方法と財務報告手法の提案への示唆を得るために、米国の病院会計が A S C (Accounting Standards Codification) で統一化された経緯を検討した。

第 7 章では病院勘定体系 (1959 年版 : 以下、1959 年版と略称する) の検討を行った。その検討により、米国の病院会計実務の発展経緯が、その当時の社会経済的背景の影響を受けながら洗練化したのではないかという視点を示した。また、1959 年版が医療技術の発達による医療の専門性の発展や医療規模の拡大に対応している点、具体的にはベッド設備の詳細な分類であるとか、患者サービス収入の補助勘定科目の設定等に特徴があることを明らかにした。さらに、第 7 章での検討が、病院及び社会福祉法人会計をいかにモデル会計基準に統合するか、という問いに与える示唆として、①病院勘定体系が財務的側面と医療サービス提供側面で重要である点、②病院会計における基金会計の意義 (ただし、②は第 7 章から第 9 章の検討を踏まえた上で検討)、の 2 点を指摘した。

第 8 章では病院勘定体系 (1966 年版 : 以下、1966 年版と略称する) の検討を行った。そ

の検討により、主に次の3点を示した。第一に、1966年版が、その当時の社会経済的背景にあった①医療技術の発達による病院の多機能化、②メディケア・メディケイドの創設、③医療情報システムの洗練化、の3点の影響を受けたのではないかという視点を示した。第二に、第一次フリーマン委員会報告書における病院会計の実務の位置づけに焦点を当てて検討した結果、当時の病院会計の実務が、効率性の側面と総合的な組織目的及び責任の側面により、大半の非営利組織より優れていることを示した。第三に、1959年版では主に病院の勘定体系を提供する役割のみであったのが、1966年版では病院会計の理論的規範及び実践規範としての役割も存在する点を示した。また、1966年版の特徴として、基金会計及び費用収益対応の原則に関して、①米国の公会計の影響による「基金会計」と「病院全体の会計」を同時並行で実施している点、②費用収益対応の原則における「病院の特異な属性」に対応するための営利組織における会計原則の修正、あるいは新たな会計原則の開発、の2点があることを示した。さらに第8章での検討が、病院及び社会福祉法人会計をいかにモデル会計基準に統合するか、という問いに与える示唆として、①基金会計が病院全体の一組の財務諸表で展開されている点、②1966年版では費用収益対応の原則における病院の特異な属性に対応している点（例えば非営利性、病院の多機能性）、の2点を指摘した。

第9章では、米国の非営利組織会計について、①1930年代以降からFASBが設立された1972年まで、②FASBによる非営利組織の会計基準の成立からASC (Accounting Standards Codification: 会計基準のコード化体系、以下ASCと略称する) 承認まで(1973年から2009年まで)、③ASCの成立及び改定から今日まで(2009年以降)、に時代区分を分けて、それぞれの経緯を確認した。その確認のうち、本研究の課題の解決方法として特に参考になる点は、第一に、非営利組織の概念フレームワークが営利企業概念フレームワークと統合されることになった点、第二に、ASU (Accounting Standards Update、以下ASUと略称する) No.2016-14「非営利組織の財務諸表の表示」の公表により純資産の区分の変更(3区分から2区分へ)が行われた点、第三に、費用の機能別及び性質別分類がASU No.2016-14「非営利組織の財務諸表の表示」の公表により変更になった点、第四として、SFAS (Statement of Financial Accounting Standards: 財務会計基準書) 第117号の貸借対照表と事業活動計算書が、1966年版の基金ごとの区分を実質的に引き継ぐ形で制定されている点、であった。また、第9章での検討が、病院及び社会福祉法人会計をいかにモデル会計基準に統合するか、という問いに与える示唆を簡潔に述べると、以下の通りであった。

- (1) 米国では非営利組織会計と営利企業の会計が統合されている点
- (2) 我が国の非営利組織会計統一後に、いかに 1 法人が行う複数の医療福祉事業をセグメント情報あるいは財務諸表の注記で表示するのか、という点※

(※具体的には費用の機能別及び性質別分類のフォーマット等)

第 10 章では、米国の非営利組織会計において、本研究の第 7 章及び第 8 章で検討した病院勘定体系が、米国の非営利組織会計にどのような影響を与えているかを検討した。その検討により、第一に、米国の医療提供体制において非営利組織所有の病院が過半数を占めている点、第二に、(1) A S C Topic 958 (Not-for-Profit Entities) 及び Topic 954 (Health Care Entities) の位置づけとその関係性、(2) Topic 954 が営利組織所有の場合と非営利組織所有の場合の比較可能性を担保するために存在している点、(3) コミュニティ病院を所有する非営利組織は基本的に法人全体として Topic 958 が適用されているが、ヘルスケア組織にも該当するため必要に応じて Topic 954 が適用されている点 (メイヨー・クリニックをはじめとして)、の 3 点を示した。第三に、(1) 寄付者による拘束性の有無による 2 区分拘束、(2) 寄付者による拘束に加えて、財務諸表の注記において Mission に基づく詳細な区分が行われている点、(3) 医療サービス収益の内訳が注記において示されている点、(4) 主に非営利性に基づく注記、具体的には①助成金及び契約による収益の計上、②チャリティケア及び未補償のケアに関する注記、③寄付金収入の計上タイミング、④芸術作品の会計上の取り扱い、⑤機能別費用表による活動実績の開示、の 4 点を示した。さらに第四として、1966 年版の病院勘定体系の検討で示した病院の特異な属性が A S C に与えた影響を、メイヨー・クリニックの連結財務諸表及び注記での情報開示に基づいて明らかにしている。また、第 10 章での検討が、病院及び社会福祉法人会計をいかにモデル会計基準に統合するか、という問いに与える示唆を簡潔に述べると以下の 2 点である。

- (1) 病院勘定体系において発展した基金会計が A S C における純資産の 2 区分拘束として引き継がれている点
- (2) 注記による開示 (①助成金及び契約による収益の開示、②医療保険ごとの医療サービス収益の開示、③チャリティ及び未補償のケア、④機能別費用表、⑤芸術作品を資本計上しておらず、寄付金として計上しない方針を採っている点)

(第Ⅲ部)

第Ⅲ部では、第Ⅱ部で得た示唆を踏まえ、第Ⅰ部で明らかになった特徴や課題の検討結果

を反映したモデル会計基準に、病院及び社会福祉法人会計を統合するための解決方法と財務報告手法の提案を行った。

第 11 章では、モデル会計基準において我が国の病院及び社会福祉法人会計をいかに開示すべきか、について検討した。その検討に当たっては、①第 10 章で明らかになった A S C の現状、②メイヨー・クリニックの機能別費用表を参考に、セグメント情報により我が国の病院単位あるいは施設単位の情報を開示、③メイヨー・クリニックを参考にした、主に非営利性を開示する注記（例えば助成金及び契約による収益の開示）、の 3 点を踏まえて、その解決方法を検討した。その検討の結果、(1) 病院及び社会福祉法人会計の再構築方法の試案、(2) モデル会計基準の在り方（①比較可能性の確保、②施設会計や管理会計の側面）、(3) セグメント情報及び注記による開示、の 3 つの解決方法について述べた。さらに、第 11 章ではモデル会計基準における病院及び社会福祉法人会計の財務報告手法の提案を行った。

(終章)

(1.本研究の総括)

本研究ではモデル会計基準において我が国の病院及び社会福祉法人会計をいかに開示すべきか、について検討し、その検討結果として以下の 3 つの解決方法を提案した。

- (1) 病院及び社会福祉法人会計の再構築方法の試案
- (2) モデル会計基準の在り方（①比較可能性の確保、②施設会計や管理会計の側面）
- (3) セグメント情報及び注記による開示
 - ①病院における 3 つの活動（臨床、研究、教育）
 - ②病院会計においては、ア．病院の開設主体、イ．病院の種類、ウ．病院の病床、エ．病床の機能区分、の 4 点の特徴をいかに会計情報に反映させるか
 - ③社会福祉法人会計における事業あるいは施設単位の区分
 - ④医業又は社会福祉事業をいかに統一化された会計基準において表示するのか
 - ⑤医療法人及び社会福祉法人が行う多様な業務への対応
 - ⑥税制上の優遇措置があること
 - ⑦寄付金及び補助金をはじめとする非対価性の収益を得ること

さらに本研究では、モデル会計基準における病院及び社会福祉法人会計の財務報告手法の提案を行った。

(2.本研究に残された課題)

本研究に残された課題は、主に 5 点ある。

1 点目は非営利組織を中心とした民間組織と公的組織の在るべき役割の明確化、である。伊関 (2007) では、自治体病院 (筆者注・・・公立病院の別称) の多くは、戦後、医療機関が少なかった時代に、地域での医療を提供する機関として設置されてきた歴史があることを指摘している (p.17)。さらに、伊関 (2007) では、最近では民間医療機関が充実してきており、自治体病院が必ずしも地域の医療すべてを担う必要がなくなっていることが指摘されている (p.17)。

2 点目は、第 4 章の「第 5 節 おわりに」で取り上げた小規模組織の事務コスト等の問題に加えて、補章 2 で明らかになった、我が国の社会福祉法人をはじめとする小規模非営利組織における情報開示の事務負担の軽減をいかに行うか、という点である。この点については、事務負担の軽減の前に、小規模組織自体の存続に関することでもあり、医療福祉提供体制の改革に関わる問題であるため、本研究に残された課題である。ただし、第 3 章で述べた通り、小規模組織については、モデル会計基準に沿った簡易な取り扱いを定めることを提案する。

3 点目は、第 10 章の「第 7 節 おわりに」で述べた通り、我が国の大規模な保健・医療・福祉複合体は、いかに連結財務諸表で情報開示を行うかという点である。本研究では連結財務諸表を対象としていなかったため、この点については本研究に残された課題である。

4 点目は、第 1 章第 4 節の先行研究にあった古市 (2021) 及び第 6 章第 2 節の先行研究にあった石津 (2022) の指摘を踏まえた、非営利組織会計統一化のタイミングの課題である。両者の認識は、我が国の非営利組織会計統一化において、全ての利害関係者の情報ニーズに配慮し、早急な統一は避けるべきであるという点で共通していたと考える。筆者もそうした認識に異論は無い。しかし、少なくとも言えることは、医療福祉分野の非営利組織会計基準に限定するならば統一化は急務であると考え。その理由は、我が国の少子高齢化及び人口減少に併せて医療福祉提供体制の改革¹を実行するためには、モデル会計基準への統合を見据えて病院及び社会福祉法人会計を再構築することが急務だからである。

¹ この点については、本研究の補章 1 を参照されたい。また、社会福祉法人制度改革については、本研究の補章 2 を参照されたい。モデル会計基準に病院及び社会福祉法人会計が統合されれば、例えば本研究が対象とした医療法人と社会福祉法人の間で、事業の譲渡や両者のグループ化が促進されると考える。

5点目は、長期的な展望となるが、我が国における医療福祉事業の根拠法である医療法及び社会福祉法自体の整理統合である。その理由は、医療法及び社会福祉法が縦割り行政の弊害として別々に医療福祉の提供体制を規定しており、それらの法律の区分により医療福祉現場のサービス提供が混乱している現実があるからである。そこで、以下ではその現実を簡潔に説明する。我が国では2014年6月に「地域における医療及び介護の総合的な確保を推進するための関係法律の整備等に関する法律案」(以下、医療介護一括法)が可決成立した。この医療介護一括法の最大の政策課題が「地域包括ケアシステム」²だと言われている(武藤, 2015, p.98)。地域包括ケアシステムについて、武藤(2015)では「介護が必要になっても、住み慣れた地域で、その人らしい自立した生活ができるよう、医療、介護、予防、生活支援、住まいを包括的に提供するシステム」(p.103)と定義している。つまり、患者・利用者に対して、医療と介護が連携して一体となってサービス提供することが求められている。しかし、我が国では、医療サービスは原則として医療保険から給付され、介護サービスは介護保険から給付されている。その結果、それぞれの保険制度で、サービス提供主体やサービス内容が複雑に規定されており、患者・利用者にとって理解困難な現状にある。そのため、武藤(2015)では診療報酬や介護報酬の評価のあり方も、人員や施設基準による複雑なストラクチャー評価ではなく、アウトカム評価へ移行すべきことが指摘されている(p.93)。

(補章1から補章4)

そこで補章では、本研究に残された課題の5点のうち、以下の3点を取り上げる。以下の3点を補章で取り上げる理由は、それらの課題解決の方向性を明らかにするためである。

- (1) 非営利組織を中心とした民間組織と公的組織の在るべき役割の明確化
(1点目・・・補章1)
- (2) 社会福祉法人をはじめとする小規模組織の問題 (2点目・・・補章2)
- (3) 我が国における医療福祉事業の根拠法である医療法及び社会福祉法自体の整理統合
(5点目・・・補章3及び補章4)

補章1では公立病院の情報開示分析を行い、事業運営の問題点と情報開示の問題点を明らかにした。その結果補章1により、我が国の病院会計は、非営利組織会計や企業会計だけ

² 地域包括ケアシステムの詳細は、武藤(2015), pp.98-170を参照されたい。

でなく、公立病院の会計との比較可能性を確保する必要があると考える。その他にも補章 1 は、我が国の病院再編統合を促進するために、病院及び社会福祉法人会計の統合が必要であることを示唆していると考ええる。

補章 2 では、岡山県総社市に主たる事務所を置く全ての社会福祉法人 15 法人を対象とし、事業の運営の在り方に加えて、情報開示の問題点とその在り方を検討した。そして、その検討結果から、我が国の社会福祉法人における事業運営と情報開示の課題を整理し、その課題解決の方向性を探った。その結果補章 2 により、現行の社会福祉法人の事業運営及び情報開示の課題とその課題解決の方向性が明らかになったと考える。したがって、その方向性に沿って病院及び社会福祉法人会計の統合が行われるべきであると考ええる。

補章 3 では米国をはじめとする Value-Based Health Care の研究動向を明らかにした。その結果補章 3 により、我が国の医療機関におけるアウトカム、コスト及び支払い方式の課題が明らかになったと考える。また、補章 3 では主に医療機関を対象として我が国への適用可能性を探ったが、将来的には社会福祉事業においても適用すべきであると考ええる。そのためには、アウトカムに基づいた根拠法の見直しが必要だと考えられる。

最後に、補章 4 では米国ヘルスケア企業である CVS ヘルス事例研究を行った。その結果補章 4 により、予測医療や予防医療の取組みを目指す我が国のヘルスケア企業にとって参考になるだけでなく、我が国の医療提供体制を、利便性高く、且つ社会保障費削減に貢献する体制へ転換する示唆が得られると考える。この問題の解決を図るためには、根拠法からの見直しを視野に入れる必要があると考えられる。