

# 社会医療法人における監査の必要性

米田浩一郎

キーワード：社会医療法人、公益性、信頼性、外部監査

## 1. はじめに

社会医療法人は公的医療機関としての一翼を担う、公益性の高い民間の医療法人である。平成 19 年の医療制度改革以降、今後の病院の形態は非営利性を高めた出資額限度法人と、その非営利性に加えて高い公益性を求められる社会医療法人に収斂されていくことが明確になっているが、社会医療法人は公益性ならびに社会的な重要性が高いにもかかわらず、制度上開示されている情報をはじめとして公認会計士・監査法人等による外部監査が必須とはされていない。

本稿では地域医療に対して中心的役割を担う医療機関としての重要性にかんがみて、社会医療法人に対する外部監査（公認会計士・監査法人監査）の必要性を検討することを目的とする。

## 2. 社会医療法人の認定要件と優遇措置

### 2-1 社会医療法人の概要

社会医療法人は医療法第 42 条の 2 に規定される、公益性の高い医療サービスを提供する医療法人である。自治体病院に代わって地域医療を担う医療機関として機能するための病院として 2007 年（平成 19 年）度より創設され、2008 年 7 月に第 1 号の認定社会医療法人が誕生した<sup>1</sup>。

従来、救急医療やへき地医療等の公益性が高い医療については、自治体病院がその役割を担ってきた。しかし平成 23 年度の自治体病院のうち経常収支黒字は 53%、赤字は 47%であり全体の半分近くが赤字経営となっている<sup>2</sup>。そのような経営状況では、自

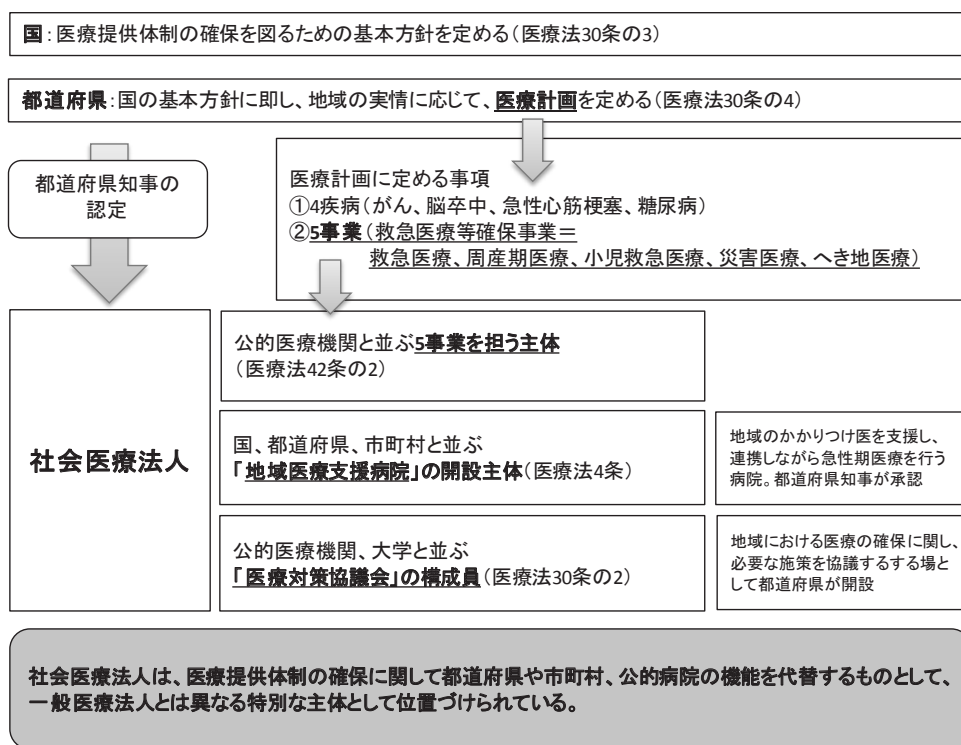
---

<sup>1</sup> 2007 年からの施行であるが、実際には要件となる救急医療等確保事業を記載した医療計画の実施が 2008 年（平成 20 年）4 月からとなったことや、公益法人制度改革が内閣府で検討中であったことから、2008 年（平成 20 年）4 月 1 日以降に都道府県の認定が始まり、第 1 号認可は同年 7 月 10 日となった。第 1 号は、北海道の特定医療法人社団カレスサッポロによる社会医療法人化（社会医療法人社団カレスサッポロ）である。

<sup>2</sup> 公立病院改革プラン実施状況等の調査結果（調査日：平成 24 年 3 月 31 日）による。総務省が 2012 年 9 月 28 日に発表した全国 886 の自治体病院の経営改善状況によると、2011 年度に経常収支が黒字だったのは全体の 53% の 470 病院にとどまった。総務省は地方自治体に「公立病院改革プラン」をつくって 09 年度から 3 年で経営を効率化しよう求め、全病院の黒字確保をめざしているが、改善の歩みは遅れている。プランの開始前だった 08 年度の黒字病院は全体の 30.2%であった（120928 日本経済新聞）。

自治体病院のような公的医療機関だけでは、地域が望む医療を提供し続けるのが困難になりつつあるため、社会医療法人という、民間病院ではあるが公益性の高い医療サービスを担う医療法人を制度上認めることで地域社会の医療サービスに対する要求を満たしていこうとするものである。つまり、効率的な経営を実現できている民間医療法人が社会医療法人に移行することによって、より公益性の高い医療サービスの提供を実現し、一方で進めている自治体病院再編の一助としようというのが社会医療法人の制度趣旨である（図表1参照）。

図表1 社会医療法人の位置づけ（医療法上の規定）



出所：厚生労働省資料より JCR 作成 [http://www.jcr.co.jp/top\\_cont/report\\_desc.php?no=08d1248](http://www.jcr.co.jp/top_cont/report_desc.php?no=08d1248)

## 2-2 社会医療法人の認定要件

社会医療法人への移行は、社会医療法人という医療法上の制度であるため、あくまでも自主的に認定を受けて初めて成り立つものであり強制されるものではない。

認定に関しては同一都道府県内で事業展開する場合には都道府県知事が認定し（都道府県医療審議会の意見聴取）、複数道府県にまたがって病院、診療所または介護老人

保健施設を開設する社会医療法人の場合には、社会保険審議会の意見をもとに厚生労働大臣が認定することになっている。

社会医療法人の認定要件は医療法第 42 条の 2 第 1 項に定められている。特定医療法人や特別医療法人<sup>3</sup>の認可要件を基礎としており、出資持ち分の放棄、役員・社員・評議員等の同族要件などについては同じ要件となっている。

具体的には、

- ① 役員・社員・評議員に関する同族制限
- ② 救急医療確保事業の実施
- ③ 公的な運営実施に関する要件
- ④ 解散時残余財産の帰属先の制限

の 4 つが主たる要件である。

このうち、②の救急医療確保事業の実施については社会医療法人が所属する都道府県の医療計画に沿った救急医療等確保事業を実施しなければならないものとされており(医療法第 42 条の 2 第 4 項)、医療法第 30 条の 4 第 2 項 5 号に規定される 5 事業<sup>4</sup>と都道府県知事が当該都道府県における疾病の発生の状況等に照らして特に必要と認める医療が該当する。

なお、役員の定数(理事 6 人以上、監事 2 人以上)、遊休財産や株式の保有制限などは、特定・特別医療法人の認定要件にあらたにプラスされたものであり、社会医療法人の認定要件は求められる公益性の高さを反映して厳しくなっている。実際に、認定を受けた社会医療法人は平成 24 年 10 月 1 日現在で 178 法人となっているがその多くは制度創設時に想定されたように特定・特別医療法人からの移行であることをみても通常の医療法人では認定要件を満たすことが難しい(図表 2 参照)。

---

<sup>3</sup> 特定医療法人は、第三次医療法改正(平成 9 年 12 月公布、平成 10 年 4 月施行)により創設され、役員と同族支配の制限などの公的な運営の確保、残余財産の帰属先の制限等の要件を満たし、医療業務に支障のない範囲で医療外収益を医療経営に充てることを可能とした、地域において安定的かつ公正な医療を提供できる医療法人。医療法改正に伴い、特別医療法人は社会医療法人に発展解消されることとなり、2012 年(平成 24 年)3 月 31 日に廃止され、2007 年(平成 19 年)4 月 1 日以降、新たに特別医療法人になることはできなくなった。既存の特別医療法人については、医療法改正時の附則により 2012 年(平成 24 年)3 月 31 日までに医療法人種別の変更が必要であるが、廃止までは存続可能。(Wikipedia 特別医療法人より抜粋。最終確認 2013. 1. 31)

<sup>4</sup> 医療法第 30 条の 4 第 2 項 5 号に規定する 5 事業は ｲ) 救急医療 ｴ) 災害時医療 ｵ) へき地医療(ただし、その確保が必要な場合に限るものとされている) ㇆) 周産期医療 ㇇) 小児医療(小児救急医療を含む)である。

図表 2 社会医療法人の認定要件

【医療法人としての要件】	【事業内容に関する要件】
1. 役員定数と選任方法	1. 診療収入の割合に関する制限（社会保険診療収入、健康増進事業収入、助産にかかわる収入金額の合計額が全収入額の80%を超えていること）  2. 自費患者に対する請求は、社会保険診療報酬と同一の基準により計算しなければならない。  3. 医療診療（社会保険・労災保険・自費患者）による収入金額が医師・看護師の給与・医療提供に要する費用の150/100の範囲内
2. 同一団体関係者の制限	
3. 役員等に対する報酬等の支給基準	
4. 特別の利益供与の禁止	
5. 営利法人等への特別利益供与の禁止	
6. 遊休財産の保有制限	
7. 株式等の保有制限	
8. その他の欠格事由（法令違反、取引の一部隠蔽・虚偽記載による公益に反する事実がないこと）	

（医療法42条の2 同施行規則30条の35の2 を参考に筆者作成）

### 2-3 社会医療法人に対する優遇措置

社会医療法人として認定を受けた医療法人は178件（平成24年10月1日現在）であるが、実質的に移行認定が始まった平成20年（2008年）から数えると毎年40件ほど認定されてきたことになる。認定要件は厳しいとはいえ、要件を満たすだけの体制と経済的体力、地域的な必要性に裏付けられた医療法人が認定を受けている。

認定を受けた法人の約7割が救急医療をその取得要件としていたが<sup>5</sup>、へき地医療による認定も31件あった。各地域において十分な数を満たしているかどうかは今後の統計を待たざるを得ないが、社会医療法人の制度趣旨は一定の成果を上げつつあるのではないかと思われる。

一方で、このように社会医療法人として認定された病院等が増えてきた背景には、制度上の優遇によるところも多々あったと考えられ、その点を確認しておく必要がある。

具体的な優遇措置として、

1. 自治体病院の遊休病床の優先割り当て
2. 指定管理者制度の適用
3. 社会医療法人債の発行

<sup>5</sup> 178件中124件が該当する。ただし救急医療のほか複数の認定業務区分を取得している法人も含む。厚生労働省公表「社会医療法人の認定状況」より筆者集計。

#### 4. 収益業務の実施

#### 5. 附帯業務の拡大（第一種社会福祉事業の一部の実施）

を挙げることができる。

第1の自治体病院の遊休病床の優先割り当てをうけられることや第2の指定管理者制度の適用については、社会医療法人の認定を受けた医療法人にとっては事業拡大のきっかけとなりうる。

第3の社会医療法人債の発行については、救急医療等確保事業を担う社会医療法人において公募債である社会医療法人債の発行による資金調達が認められることとなり、自立型経営のための財政基盤安定化に役立つ。この社会医療法人債は、いわゆる営利企業における社債にあたり、不特定多数の投資家に対して起債することから従来の金融機関を対象とした間接金融に比較して多額な資金調達が可能となるというメリットがある。ただし、そのような不特定多数の投資家に対するものであることから、事業報告書等に対して公認会計士または監査法人の監査を受けなければならない。

第4の収益事業の実施については、社会医療法人がおこなう公益性の高い救急医療やへき地医療などをはじめとして不採算になる医療も多いことから、自助努力として医療法42条の2第1項により、開設する病院等の業務に支障がない範囲で厚生労働大臣が定める収益業務を営むことができるものとされている。

第5の附帯業務の拡大については、社会医療法人において、社会福祉法第2条2項および第3項に規定する第一種社会福祉事業及び第2種社会福祉事業を行うことができるものとされた。これによって、医療と福祉のさらなる連携を深め、医療法人の実施できる社会福祉事業の範囲が拡大されることとなった。特に社会医療法人についてのみ、第一種社会福祉事業（いわゆる施設を設置して人を受け入れる福祉事業）を行えることは経営の安定化の強みとなる。

一方、税制面では医療保健業（本来業務）の法人税非課税や収益業務への公益法人並み軽減税率（19%）適用、社会福祉法人並みのみなし寄附金制度（所得金額50%上限）、固定資産税・都市計画税・不動産取得税も非課税となるなど手厚い優遇措置がある。したがって、いわゆる「本業」部分には税金が課されることがないため、自治体病院と税負担関係は似通っている。特別医療法人・特定医療法人ですら本業において法人税を負担しなければならないことと比較すると（図表3参照）、上記5つの優遇措置にプラスして、この税負担における優遇措置は、社会医療法人の認定を目指す大きなインセンティブになっていると考えられる。

図表3 各医療法人の比較

	医療法人	特別医療法人 ※1	特定医療法人	社会医療法人
根拠規定	医療法第39条等	前医療法第42条第2項	租税特別措置法第67条の2	医療法第42条の2
承認等	都道府県知事	都道府県知事による定款変更の認可	国税庁長官の承認	都道府県知事の認可
要件	資産要件(業務に必要な施設、設備または資金を有すること) 役員数(理事3名・監事1名以上) 理事長(医師または歯科医師)等の基準を満たしていること	医療法人のうち法人の財産が個人に帰することがなく、社会福祉法人等と同様に公的な運営が確保されていること	医療法人のうち、その事業が医療の普及および向上、社会福祉への貢献その他公益の増進に著しく寄与し、かつ、公的に運営されていることについて国税庁長官の承認を受けたもの	医療法人のうち、救急医療、災害医療、へき地医療、周産期医療、または小児救急医療のいずれか1つ以上を実施し、かつ、公益法人などと同様に公的な運営が確保されているもの
役員報酬の制限	制限はなし。ただし都道府県の判断で特定医療法人等の規定準用を要請しているところはある。	給与は年間一人当たり3,600万円以下	同左	不当に高額なものとならないような支給基準を明示する必要がある。
残余財産要件	特になし	国家に帰属	国家に帰属	国家に帰属
収益事業の可否	不可	可	不可	可
法人税率 (2012年4月1日以後に開始する事業年度から)	22.5%	22.5%	19%	医療保険業については非課税、収益事業のみ19%
収入要件	社会保険診療収入の比率の定めはない。	同左	社会保険診療収入が80%超であること。	同左

厚生労働省資料より。法人税率の適用年度については筆者加筆。

※1 医療法改正に伴い、特別医療法人は社会医療法人に発展解消されることとなり、2012年(平成24年)3月31日に廃止され、2007年(平成19年)4月1日以降、新たに特別医療法人になることはできなくなった。

### 3. 制度監査の対象と目的

#### 3-1 様々な事業体における法定監査

社会医療法人において監査が必要かどうかを検討するに当たって、医療法人以外の事業体における今日の法定監査の状況を確認しておきたい。

株式上場企業では公認会計士・監査法人等による外部監査（以下外部監査）を受けたいうで、財務情報を適切に公開しなければ上場が廃止されることにもなりかねない（上場廃止基準に準じる<sup>6</sup>）。また、会社法上の計算書類（財務諸表）には開示義務があり、そのうえで資本金が5億円以上または負債総額が200億円以上の会社であれば公認会計士や監査法人の監査を受けなければならない（会社法436条2項1号）。その

<sup>6</sup> 上場廃止基準（東京証券取引所）では、株主数や株の時価総額、流通株式比率などの基準のほか虚偽記載又は不適正意見等のような廃止基準を明記している。情報の信頼性が担保されないことが上場の廃止基準として大きな比重を占めている。

他、学校法人監査など制度上監査が求められているものは多く、それぞれが目的とする保護対象や公益性の違いから監査対象も各目的と重要性に応じて具体的に定められている（図表4参照）。

図表4 法定監査の種類

法定監査の種類	根拠法と監査対象
会社法監査	会社法436条2項1号に基づく監査。資本金5億円以上又は負債総額200億円以上の会社が監査の対象となる。
金融商品取引法監査	金融商品取引法193条の2第1項に基づく監査。金融商品取引所に上場されている有価証券の発行会社又はその他政令で指定されている会社が監査の対象となる。
私立学校振興助成法監査	私立学校振興助成法14条の3に基づく監査。補助金をもらっている学校法人が監査の対象になる。
独立行政法人通則法監査	独立行政法人通則法第39条に基づく監査。資本金100億円以上又は負債総額200億円以上の独立行政法人が監査の対象となる。
国立大学法人法監査	国立大学法人法第35条において準用する独立行政法人通則法39条に基づく監査。
信用金庫法監査	信用金庫法第38条の2第3項に基づく監査。事業年度の開始時点において預金等総額が200億円以上の信用金庫が監査の対象となる。
労働金庫法監査	労働金庫法第41条の2第3項に基づく監査。事業年度の開始時点において預金等総額が200億円以上の労働金庫が監査の対象となる。
労働組合法監査	労働組合法第5条第2項第7号に基づく監査。
政党助成法監査	政党助成法第19条第2項に基づく監査。

### 3-2 法定監査の目的

たとえば、金融商品取引法監査では監査対象となるのはほとんどが上場企業ではあるが、上場企業では企業を取り巻く利害関係者が広範囲・不特定多数に亘るため、一般投資家だけでなくその他の利害関係者をも保護することを目的としている。そのため上場企業は信用力の向上に応じた適切な情報開示を行うためのガバナンスと内部統制を整備し、運用できなければ上場企業という地位で存続することはできない。そのガバナンスの一助として外部監査を援用している。

また、私立学校振興助成法に規定する経常費補助金を受ける学校法人は、学校法人会計基準に基づいて会計処理を行い、貸借対照表、収支計算書等の財務計算に関する書類を作成するが、これらの書類を監督官庁に提出する場合には、補助金が少額など一部の場を除き監査法人または公認会計士の監査を受けなければならない。これは、

税金を源泉とする補助金が本来の学校の運営に適切に用いられているかどうか、その学校法人が補助金をうけるにふさわしい公益性を保持しているかどうかを確認することを目的として、その判断材料である財務諸表が適切であることを担保するために外部監査を制度化しているのである。

その他の独立行政法人通則法監査や信用金庫法監査といった法定監査も、保護対象や公益性の違いに基づいて財務諸表監査が法制化されている。いずれもそれぞれの公益性を担保し、かつ高めるために外部監査を用いているのである。同時にそれは情報の信頼性を保つための適切な経営管理体制が必要になることを意味しており、事業体の管理体制の適切な運用のもとで初めて財務諸表が適正に作成されかつ法定監査が成立すること<sup>7</sup>を考えると、外部監査は単に財務諸表の適正性だけが保証されればよいというものではなく、適切な財務諸表を継続的に作成できるだけの管理体制や経営体質をも求められていることに注意しなければならない。各事業体の内部統制が適切に設計されかつ適切に運営されていることを前提として外部監査は実施されるのである。したがって、法定監査には、それぞれの事業体において利害関係者やその保護目的の違いはあっても、社会的インフラ、公共財として存続できる管理体制を構築するように促すことも大切な目的として含まれている（監査の指導的機能）。

## 4. 監査に対する社会的ニーズの構造

### 4-1 制度に基づく監査ニーズ

ここであらためて、監査が社会的に必要とされるその根拠を確認しておきたい。

アメリカ会計学会（AAA）の監査の定義<sup>8</sup>に基づいて、会計監査を定義し直すと、「企業の公表する財務諸表が、一般に認められた会計原則に準拠して企業の財政状態、経営成績、およびキャッシュフローの状況を適正に表示しているか否かに関して独立

---

<sup>7</sup> 内部統制・内部監査制度 上場企業は、業務効率・ディスクロージャー精度・不正防止の予防等の向上を図るため、内部統制を充実させる必要がある。株式の公開は未公開企業（オーナー会社）と違い、多くの投資家から多額の資金の提供を受けるため、投資家が資金を安心して投資できる環境を維持する内部統制機能が求められるためである。そのために社内において、定期的に業務監査を行い、業務内容の問題点や非効率な点の改善を行なう仕組みを制度化しなければならない。実際には、社長直属部署として内部監査室（経営企画室等内に置くことも可）を設け、内部監査を制度化し統制機能をうまく働かせるように整備することが必須となる。整備事項としては、専任担当者の選任・規程整備・手続きの公平性（マニュアル化・チェックリスト作成）などが挙げられる。そして経営者は、財務報告に係る内部統制について、その有効性を自ら評価し、評価結果を「内部統制報告書」として外部に向けて報告することが求められる。

なお、内部監査制度そのものは、まず経営者によりその有効性が評価され、その結果に対して外部監査人が実際にその評価結果が適正かどうかを監査する。企業は、従来の財務諸表監査に加え、内部統制監査も受けることとなるため、効果的かつ効率的な監査がなされるよう、同一の公認会計士等が両監査を一体として実施している。

<sup>8</sup> アメリカ会計学会（AAA）の委員会が公表している監査の定義は以下のとおりである。

「監査とは、経済活動や事象についての主張に関して、その主張と設けられた判断基準との間の合致の程度を確かめるために証拠を客観的に入手し、かつ評価し、その結果を、利害を持つ利用者に対して伝達する組織的な行為過程である。」

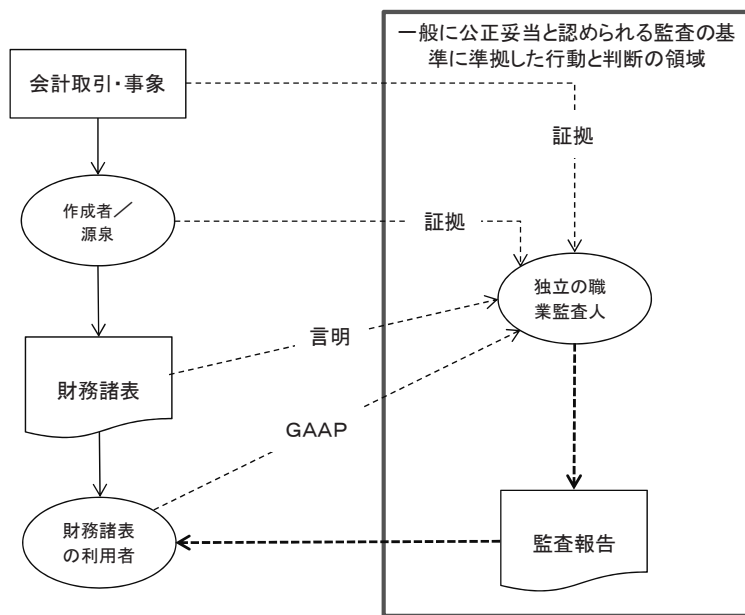


の職業監査人が、一般に認められた監査基準に準拠して、証拠を入手し、かつそれを評価し、その結果を財務諸表の利用者に対して報告する、組織的な行為過程」（山浦（2003））となる。

一方、現在の会計監査は、現実的には制度化されることでニーズが発生している側面があるため「法制度が存在するから会計監査が必要である、という議論となりがちとなる。（中略）しかしこれはネズミ取りがあるからネズミがいるという論法と同じである。」（山浦（2003））

したがって、ここでなぜ財務諸表に対して公認会計士・監査法人等の外部監査が必要なのかという観点を整理した上で、あらためて社会医療法人にとって監査が必要かどうかの検討につなげたい。

図表 5 会計監査のフレームワーク（山浦（2003））



太い破線は監査人と利用者との二次的コミュニケーション過程を示す。GAAPとは、「一般に公正妥当と認められた会計原則」であり、財務諸表の適正性の判断基準である。

ここで監査のニーズ構造の説明要件としては、図表 5 のフレームワークの成立条件である以下の 4 要件が該当する<sup>9</sup>。

<sup>9</sup> AAA, Report of the Committee on Basic Auditing Concepts. *The Accounting Review*, 1972 Suppl. p25

- 1) 作成者と利用者との利害の相克 (conflict of interest)
- 2) 利用者にとっての情報の重要性 (consequence)
- 3) 主題および監査行為過程の複雑性 (complexity)
- 4) 主題並びに作成者と利用者との遠隔性 (remoteness)

この4つの要件が適合するのは、一般的には資本と経営の分離が進んだ上場会社のような大規模公開企業であり、経営者と企業の所有者とが資本の委託・受託の関係のもとで利害対立し、この利害対立を調整し、あるいは経営者が自己の経営責任を説明してその責任を解除するためのものとして財務諸表が機能する。ここで経営者は自らが財務諸表を作成するためにその内容の真偽を知っている一方で、株主などの真の企業の所有者はその大きさや複雑性、専門性に対して能力が不足するため財務諸表の適正性を確かめることができない。そのため、このような企業に関しては、財務諸表の適正性を保証するという会計監査の制度的ニーズが生まれてくる。ただし、この場合の監査対象はその規模などから政治的・政策的に決定されてしまう<sup>10</sup>。会社法監査や金融商品取引法監査その他の法定監査はまさにこの観点から監査対象を絞り込んでいるのである (図表4参照)。

#### 4-2 3つの仮説に基づく監査ニーズ

一方、企業規模すなわち政治的・政策的議論と切り離れた会計監査ニーズに対しては、モニタリング仮説、情報仮説、保険仮説<sup>11</sup>を援用することができる。

##### 1) モニタリング仮説

モニタリング仮説では、経営者は株主に対して経営受託責任を負っているという建前のもと、経営者と株主それぞれが自らの利益を最大化しようとする。前者は会社からできるだけ便益を得ようとするし、一方の株主は経営者の不適切な行為に対して防衛しなければならないとする。しかし、経営者のほうが経営に関する情報を把握しているのに対して株主は十分な情報をえられないため情報の非対称性が発生する。そのため、経営者をモニターするために株主は財務報告を要請するが、適切な情報が提供される保証がないため職業的専門家たる公認会計士・監査法人に監査を依頼すること

<sup>10</sup> 企業規模の大きさが社会的責任に結びついて財務諸表の開示義務が生じ、そこに監査の必要性が生まれるというのは、「一通りの形式的必要論」(会計監査論 山浦久司 2003/9)になってしまい、監査対象となる企業の規模をどのようにするかという政治・政策議論に帰着してしまうことに注意しなければならない。監査の本質的な必要性が度外視されてしまう恐れがあるからである。

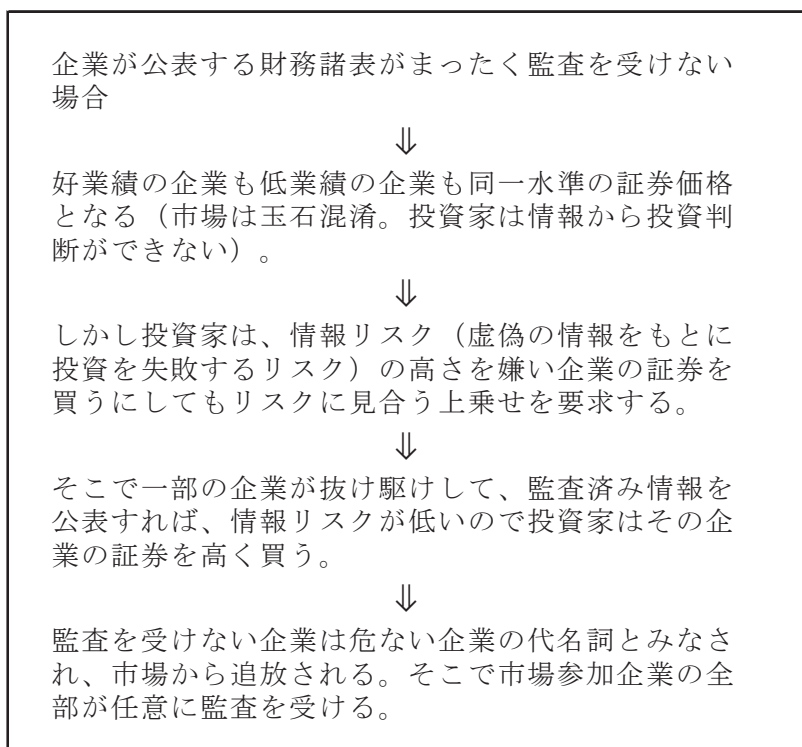
<sup>11</sup> 監査の必要性(正当性)に関する3つの仮説はWallace(1980)による。なおその展開については山浦(2003)に詳しい。

でモニタリングの適切性を担保しようとするのである。これがモニタリング仮説の会計監査ニーズの根拠である。この関係は、銀行と企業間、国庫補助金を提供する国家とそれをうけた企業との間にも成立する。

## 2) 情報仮説

情報仮説は、財務諸表が投資家の投資意思決定に不可欠の役割を担うものとした場合、財務諸表が信頼できるものであるとの保証を得られれば、虚偽の情報を信用して損失を被るリスク（情報リスク）を下げるができるという考え方に基づく。一方の企業も会計監査をうけることで資金調達コストを下げるができるため、会計監査を受容することになる。したがって、この仮説のもとではモニタリング仮説のような委託・受託の関係はなく、あくまでもリスクとコストとの関係で説明がつく。もし、仮に財務諸表がまったく会計監査を受けない場合を想定すると、図表6の説明のように、企業の全部が任意監査を受けることになると考えられている。

図表6 情報仮説



山浦（2003）を参照して筆者作成

## 保険（リスク分散）仮説

保険（リスク分散）仮説では、監査人の誤った監査や監査報告に起因して損害を被った場合には監査人に対して損害賠償請求ができるものとして、監査コストを保険の一種ととらえる考え方である。したがって、サービス市場における具体的な商品として会計監査が成立するとする考え方である。これは経営者にとっても自己が経営者としての正当な注意義務を払ったことの証拠になり、万一の場合は訴訟等に対しての共同責任体制を作り上げることにもなるし、不正防止責任も分担することになるとされるため、株主、外部利害関係者、経営者ともに会計監査に対してニーズが発生するとする。ただし、保険仮説の場合は損害保険でも代用できる可能性がある。

このような3つの仮説は、現実には照らしあわせるとその中の1つの仮説だけで会計監査ニーズを十分に説明することは困難である。したがって、相互補完的に監査ニーズを説明していると考えるのが妥当であろう。

## 5. 社会医療法人における外部監査ニーズ

### 5-1 医療法人における公益性

病院にも一般企業と同じように規模の大小があり、また同じ医療法人であっても通常の医療法人から社会医療法人に至るまで、根拠条文や認可認定要件の違いから公益性の程度に大きな差がある。

ここであらためて社会医療法人を含む医療サービスを提供する事業体（医療法人）の公益性を定義しておきたい。第4節でみた様々な法定監査は、それぞれの事業体の公益性を担保しかつ高めるために外部監査を用いていたことを鑑みれば、医療法人において外部監査を用いて担保すべき公益性を明らかにしておく必要があるからである。

公益性の辞書上の意味を確認すると、「特定の個人や組織のみではなく広く社会一般の利益に関する様子」<sup>12</sup>とされ、また公益社団法人及び公益財団法人の認定等に関する法律第2条第1項4号では公益目的事業<sup>13</sup>を「不特定かつ多数の者の利益の増進に寄与するもの」としており、公益性を考えるうえでの一つの指標となる。

たとえば上場企業であれば、経営と所有を名実ともに分離し、オーナーと会社との間で利益相反を解消させるためのガバナンス（統治機能）を効かせることを前提とし

---

<sup>12</sup> 実用日本語表現辞典 (<http://www.weblio.jp/content/>)

<sup>13</sup> 公益目的事業とは、学術、技芸、慈善その他の公益に関する別表各号に掲げる種類の事業であって、不特定かつ多数の者の利益の増進に寄与するものをいう。

て、主として同族株主等だけで保有されていた株式とその経営参画権、利益の配当を受ける権利等が株式の公開によって不特定多数の人々も持つことができるようになる。そして適切な経営が行われた場合にはそれら不特定かつ多数の者（ここでは投資家等に限定される）の利益の増進に寄与することになるため、上場企業は公益性が高いことになるのである。

また、学校法人においては、特定の税金の免除や、税金を補助金という形で投下されることで、子供たちがより良い教育を受ける環境が整備維持され、学校がその目的に沿って適切に運営される限りにおいて、不特定多数の生徒や教育関係者の利益の増進に寄与することになる。その結果として、学校法人はその高い公益性が担保される。

同様に、主として医療法人のような医療サービスを提供する事業者の公益性を考えると、すべての人が医療サービスを受けることができるように開かれていることであり、良質の医療が住民に分け隔てなく提供されることを意味するといえる<sup>14</sup>。その結果不特定多数の患者や地域住民の利益の増進に寄与することが期待されるからである。医療サービス事業者の公益性をこのように定義すれば、とくに救急やへき地医療などは「公益性の高い」医療サービスといえる。

## 5-2 社会医療法人と潜在的な制度的監査ニーズ

第2節で述べたように、平成19年4月の改正医療法によって創設された社会医療法人は「高い公益性」を有しているものとして一般の医療法人とは扱いが区別されている。単純に比較測定できるわけではないが、より多くの不特定多数の者の利益の増進に寄与することが期待されかつ実践する事業者が、「公益性の高い」事業者であるとするならば「高い公益性」を保持する社会医療法人には、上場企業や学校法人を対象とした法定監査と同じように監査が制度的に要請されたとしても不思議ではないであろう。

この点、「医療法人制度改革の考え方 平成17年7月22日 医業経営の非営利性等に関する検討会報告」では医療法人の外部監査の可能性について以下のように述べている。

---

<sup>14</sup> 岩井克人教授（国際基督教大学客員教授）によれば、「英語では「公益」も「公共」も public で区別しておらずその意味はすべての人に開かれているということであるから、救急やへき地医療などは公共性の高い医療といえる」。『病院』第72巻2号（2013）

「地域社会から求められる「公益性の高い医療サービス」<sup>15</sup>を担う医療法人については、行政による事前規制ではなく地域社会に対する積極的な情報公開を通じた自主的・自律的な規律に基づいた位置づけにする必要がある。特に、医療法人の経営状況については、専門家である公認会計士や監査法人による継続的な財務諸表監査を通じて、当該医療法人の経営の安定性を判断することが求められる。このため、特に地域で安定的な医業経営が求められる「公益性の高い医療サービス」を担う医療法人のうち一定規模以上のものについては、公認会計士や監査法人による財務諸表監査を受けなければならないものとする。」

また、医療法人運営管理指導要綱（平成2年3月1日付）では、「I 組織運営 2 役員 (6) 監事」において、「負債100億円以上の医療法人については、公認会計士または監査法人による監査あるいは指導を受けることが望ましい」としていることなど、具体的な適用基準を例示している。特に社会医療法人は、社会医療法人債の発行が許容され<sup>16</sup>、それを発行した場合は公認会計士・監査法人の監査を受けなければならないとされる（医療法第51条第3項、第54条の2以下）ことから法定監査の対象となる素地は十分に認められるであろう。すなわち、すべての医療法人について財務情報の信頼性を担保する必要はないが法定監査特有の「ある特定クラス以上」の「高い公益性」をもつ社会医療法人においては、潜在的に制度監査のニーズがあると理解されよう。

もちろん、社会医療法人の経営において、手間とコストが膨れ上がることは避けなければならないが、制度趣旨やその認定要件が求める「高い公益性」、とくに「公益性の高い医療サービス」を提供する民間医療法人の中心である社会医療法人は、その経営状況が地域社会にあたえるインパクトも大きいと考えられるため、外部監査を受けべき潜在的事業体であるといえるのである。

---

<sup>15</sup> 「公益性の高い医療サービス」は通常提供される医療サービスと比較して、継続的な医療サービスの提供に困難を伴うものであるにも関わらず、地域社会にとってなくてはならない医療サービスと定義される。具体的には、

- ア) 救命救急の為に常時医療を提供するものであること
- イ) 居住地域や病態の程度にかかわらず等しく医療を提供するものであること
- ウ) 医療従事者に危害が及ぶ可能性が高いにも関わらず提供することが必要な医療であること
- エ) 患者や地域の医療機関に対し無償で相談助言や普及啓発を行うものであること
- オ) 高度な医療技術などの研究開発や質の高い医療従事者の養成であって科学技術の進歩に貢献するものであること

とされる。ただし、「公益性の高い医療サービスについては、時代の経過とともに、その内容が変化するだけではなく地域によって相違があることも確かである。逆に時代の経過や地域にかかわらず共通するものもある。また一人ひとりが思う公益性の高い医療サービスの内容に違いがある。具体化は非常に困難。」とも指摘しているように、時代や地域によって変容していかざるをえない（平成17年7月22日 医療法人制度改革の考え方 より）。

<sup>16</sup> 社会医療法人債の発行実績のある法人は平成23年4月時点ではない（四病院団体協議会2011）。

### 5-3 仮説に基づく監査ニーズの検証

一方、制度とは関係なく純粹に監査ニーズがないかどうかを監査ニーズの3つの仮説（モニタリング仮説、情報仮説、保険仮説）に基づいて検証する。

たとえば、モニタリング仮説によれば経営の委託・受託関係がそのベースにあるが、たとえば社会医療法人は地方自治体等から自治体病院の指定管理者を優先的にうけることができるため地方公共団体から経営を受託する立場となり、一方地方公共団体は経営を委託する側となる（実際は委託ではなく代行であるが、一般概念としての経営の委託として議論している。地方自治法第244条の2第3項<sup>17</sup>）。

このとき当然情報の非対称性が発生するため、地方公共団体は経営が健全適切に行われているかどうかについて指定管理者として社会医療法人に説明を求める。また、諸税負担に関して優遇されていることは結果的には免除された税金相当を補助金として受けているのと同じであるから、国家や地方自治体等からすれば同じようにモニタリングの必要性がある。この点は補助金の利用が適切かどうかについて監査を要請する学校法人監査の趣旨に極めて近いと考えられる。従ってモニタリング仮説は法定監査の趣旨に沿いやすく、この仮説に基づく学校法人監査と同じように社会医療法人は公認会計士・監査法人といった外部監査人による財務諸表監査が早晚必要になるものと考えられる。

また、情報仮説に当てはめて考えてみると、社会医療法人債を発行する医療法人にあっては法的にすでに外部監査が要請されているものの（医療法第51条第3項）、もし仮に外部監査が要請されずに社会医療法人債が発行できたならば、外部監査をうけている社会医療法人と、受けていない社会医療法人の間では資金調達コストに大きな差が発生するだけでなく、制度上外部監査を受けていない社会医療法人ではそもそも資金調達の選択肢が限られてしまうことになるため資金調達コストに跳ね返ってくる。したがって、情報仮説からすれば外部からの資金調達を予定する社会医療法人はすべからず外部監査をうけるニーズがあるといえるだろう。

最後に保険仮説に当てはめてみると、仮に公認会計士・監査法人等の外部監査人がその意見表明の範囲においてはあがあるが、社会医療法人が経営に失敗しそれに関する監査意見の表明について何らかの損害賠償責任を負うとしたならば、地域行政や住民にとっては利益保全対象が増えることになり、利害関係者のリスク分散という視点か

---

<sup>17</sup> 指定管理者制度とは、それまで地方公共団体やその外郭団体に限定していた公の施設の管理・運営を、株式会社をはじめとした営利企業・財団法人・NPO法人・市民グループなど法人その他の団体に包括的に代行させることができる（行政処分であり委託ではない）制度である。（Wikipedia 最終確認 2013.1.31）

らきわめて現実的な監査ニーズが発生することになる。

以上から、そもそも社会医療法人には様々な側面から潜在的な監査ニーズがあるといえるだろう。ただ、潜在的な監査ニーズが即外部監査につながるわけではない。会計監査のフレームワークにおいて示されるように、実際問題として誰が何のために（誰の保護のために）どのような財務諸表を作成し、またその財務諸表の適正性をどのような基準をもとにして判断すべきか、そして外部監査の監査報告書においてどのような意見を表明する必要があるのか、という議論にまで結びついているわけではないからである。

とくに現状では社会医療法人をはじめとして医療法人の財務諸表作成の拠り所としては病院会計準則（平成 16 年改訂）以外に基幹となるものがなく<sup>18</sup>、また外部監査における適正性の判断基準や内部統制監査の必要性の有無などについても判断の拠り所とすべきものが明確でないため、社会医療法人に対して「会計監査のフレームワーク」を成立させるだけの十分な要件がそろっていない。監査ニーズが潜在的に認識されたとしても、実際に外部監査につなげていくためには、会計監査のフレームワークが必要としている適正な財務諸表の作成基準をはじめとした諸要件はそろえる必要がある。

## 6. 結論

社会医療法人の認定数は平成 24 年 10 月現在で 178 件であり、今後も増加していくことが予想される。それに伴い自治体病院の受け皿として機能する社会医療法人が地域社会に対して「公益性の高い医療サービス」を提供する責任は様々な形でますます高まっていく。したがって社会医療法人は健全かつ透明性が担保された経営を安定的に継続していく責任があり、できれば制度が始まってまだ間もない段階から、透明性と信頼性の高い経営を実現すべきである。それが社会医療法人の制度趣旨、すなわち公的病院の受け皿ないしはその代替機能を効率的に果たす病院として存続していくという趣旨に沿うからである。そのためには、まずは自らその監査ニーズを積極的に認識し活用すべきであろう。たとえば、指定管理者としての指名をうけるにしても、地域医療の連携の中核となるにしても、経営の透明性と安定性（の言明）が前提となるからである。

---

<sup>18</sup> 社会医療法人の財務諸表作成基準の指標となるものの一つに、「社会医療法人債を発行する社会医療法人の財務諸表の用語、様式及び作成方法に関する規則（平成十九年三月三十日厚生労働省令第三十八号）」最終改正：平成二〇年七月九日厚生労働省令第一二七号がある。しかし、表題にあるように社会医療法人債を発行する場合に適用される財務諸表の作成基準であって、社会医療法人債を発行しない場合には適用されない（筆者）。なお、現在、四病院団体協議会が中心となって医療法人会計基準の制定に向けた検討を行っている（小川（2013））。



とくに、公益性の高さと地域医療における影響度、そして様々な優遇措置を鑑みれば、今後社会医療法人が公開する情報は公衆の閲覧に耐えるものでなければならない。現状では社会医療法人が適切な財務諸表を作成するに足る十分な基準があるとはいえないが、すくなくとも自らの公益性の高さに合わせた情報公開が早晩要請されるようになるを考えるならば、その信頼性を高めるために外部監査を早期採用することは、実質的かつ効果的であろう。

なお、現状でも社会医療法人の役員構成の中には監事が含まれ、事業報告書には監事監査報告書も添付される。ただ、そもそも監事には会計の専門家といった資格要件はなく、また会計専門家による高度な監査が行われていたとしても内部役員の範疇にあるために「自己監査は監査にあらず」といった状況に陥ってしまう。また、顧問税理士による税務申告書の署名押印は、税務申告書の適法性に対する監査であって財務諸表全体の適正性監査を目的としたものではない。さらに都道府県は医療法人に対して経営指導や監督権限を有するものの、提出が義務付けられている事業報告書（医療法51条）の内容については、一定の審査を経てもその財務諸表としての適正性について保証する法的責任ではなく、仮にそれを行おうとしても人手やコストの面で現実的ではないだろう。

つまり、社会医療法人は外部監査を積極的かつ効果的に用いていくことによって地域医療において「公益性の高い医療サービス」を提供する医療機関としての責任を果たし、経営の安定性と透明性・信頼性を高めていくべきである。もちろん外部監査についてはコスト負担の問題があり、今回はその点には言及していないが、その問題については上場企業等の監査において一応の対応と成果を見ているから採用することは十分可能であろう。

## 謝辞

本稿作成に当たり兵庫県立大学大学院経営研究科の小山秀夫教授、鳥邊晋司教授、藤江哲也教授には非常に熱心かつ御丁寧なご指導を賜りました。心より感謝いたします。

### 【参考文献（引用文献を含む）】

- [1] 石井孝宜（2008）『病院のための経営分析入門』じほう。
- [2] 岩井克人（2013）「社会における医療と病院」『病院』第72巻2号、pp.100。
- [3] 小川貴夫（2013）「医療法人制度の現状と今後」『病院』第72巻2号、pp.117～121。
- [4] 株式会社日本格付研究所（2009）「社会医療法人の認定状況と格付けの視点」。
- [5] 厚生労働省（2003）「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」。
- [6] 厚生労働省（2003）「これからの医業経営の在り方に関する検討会議事録 第1回～第14回」。
- [7] 厚生労働省（2005）「医業経営の非営利性等に関する検討会報告 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～」。
- [8] 厚生労働省（2011）「「医療機関債」発行等のガイドライン」。
- [9] 国税庁（2012）「特定医療法人」  
(<http://www.nta.go.jp/tetsuzuki/shinsei/annai/iryo/mokuji.htm>)。
- [10] 田中滋（2013）「医療の非営利性・公益性について」『病院』第72巻2号、pp.105～108。
- [11] 千代田邦夫(2011)『会計監査と企業統治（体系現代会計学第7巻）』中央経済社。
- [12] 羽生正宗（2008）『新医療法人制度詳解』大蔵財務協会、pp.253～318。
- [13] 山浦久司（2003）『会計監査論（第3版）』中央経済社、pp.1～46。
- [14] 山重慎二（2006）「公益法人」としての社会医療法人のあるべき姿『病院』第65巻6号、pp.451～455。
- [15] 四病院団体協議会（2011）「医療法人の現状と課題に関するアンケート調査報告書」。