

## 非営利組織の会計・監査シリーズ (6)

# 医療法人

いし い ともひろ  
公認会計士 石井 知浩

### 1 はじめに

急速な少子高齢化の進展により、2025年にいわゆる団塊の世代が全て75歳以上となる超高齢社会を迎える。

日本においては、国民皆保険を実現した医療保険制度が整備され、また創設から20年弱となる介護保険制度が着実に整備されてきた。しかし、一方で高齢化の進展に伴う疾病構造の変化等による医療及び介護費用の増大が政治的な課題となっており、人口構造が変化していく中で、医療及び介護の両制度が将来にわたり、持続可能な状態で維持されていくことが重要となっている。

また、医療及び介護サービスは、人口が密集し効率的にサービスが提供できる都市部だけでなく、人口が減少する過疎地等についても同じように提供される必要がある。国民が安心して生活できる環境を守るためにも、これから紹介する医療法人のような非営利法人の存在が重要であり、質の高い医療を効率的に提供できる体制の構築が望まれているところである。

そのような環境変化の中で、医療法人の経理の透明性の確保とガバナンスの強化に関しては、社会から大きな期待がされているところである。本稿では、医療法人の概要、医療法人の会計・監査について取り上げる。

### 2 医療法人とは

#### (1) 医療法人とは

医療法人とは、医療法第39条より「病院、医師若しくは歯科医師が常時勤務する診療所又は介護老人保健施設を開設しようとする社団又は財団」である。

厚生労働省の医療施設動態調査によれば、平成29年2月時点の日本における病院数は8,440、診療所数は170,374とのことである。うち、開設者が国や地方自治体等ではない、医療法人に属する病院が5,757、診療所は55,062施設にのぼっており、病院の約7割、診療所の約3割を占めている。診療所の割合が少ない様に見えるのは、診療所の約6割は法人化していない個人経営の病院又は診療所であって、法人だけで比較すると医療法人の割合が圧倒的に大きいことが分かる。

ただし、法人数では圧倒的大多数である医療法人であるが、同じく厚生労働省の種類別医療法人数の年次推移を見ると、全体の約8割強は、一人医師医療法人と呼ばれる個人開業医が法人化したものである。

つまり、医療法人とは、開設主体別に見れば圧倒的な割合を占めるものの、その法人の規模には大きな幅があるため、医療法改正における財務情報の開示にあっても、その規模に応じた対応が議論されている。

#### (2) 医療法人制度の成り立ち

医療法人制度は、昭和25年の医療法改正により、医療の経営主体が、事業と家計を明確に分離し、医療の非営利性を損なうことなく法人格を取得することで、資金繰りを容易にし、医療機関の経営に永続性と継続性、安定性をもたせるべく特別の法人制度として認められたものである。

また、医療法の一部を改正する法律の施行に関する件として、昭和25年8月2日の各都道府県知事あて厚生事務次官通達によれば、「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」(第一 一般事項2)と記載されている。

つまり、医療法人とは、制度開始当初から営利法人ではないことを明言しており、その理念は現在も引き継がれ、医療法人制度や会計基準の制定にあたっては何度となく議論され考慮されてきたところである。

#### (3) 医療法人の類型

医療法人には、社団たる医療法人と財団たる医療法人があり、社団たる医療法人には、出資持分の有無という観点から、出資持分のある医療法人と出資持分のない医療法人に区分することができる。

ただし、平成18年6月の第5次医療法改正により、社団たる医療法人を新規設立する場合は、出資持分の定めのない医療法人しか認められないこととなった。これは、上述した医療法人の公益性、非営利性に対する疑念の払拭や、持分払戻等により経営の安定性や継続性に問題が生じないようにするためであり、この改正により、医療法人の類型は次表のような分類となっている。

分類	持分	種類
財団	なし	一般の財団医療法人 社会医療法人・特定医療法人
社団	定めなし	一般の持分の定めなし社団法人 社会医療法人・特定医療法人
	定めあり	経過措置型医療法人（平成19年4月以降は新規設立できない） 出資額限度法人

出資持分のある医療法人の新規設立はできなくなったが、下表にまとめた厚生労働省の種類別医療法人数の年次推移を見ると、平成28年3月末時点で全体の約8割が持分の定めのある医療法人であることが分かる。

既存の出資持分のある医療法人については、当分の間存続する旨の経過措置がとられており、これらは経過措置型医療法人と呼ばれる。政府としては、医療法改正の趣旨からも持分の定めのない医療法人への移行を円滑に進めるべく政策を打ってきたところであるが、持分のある医療法人でも、出資者にとっての投下資本の回収を最低限確保しつつ、医療法人の非営利性を徹底するとともに、社員の退社時等に払い戻される額の上限を設けることで、医療法改正の趣旨に資することから、出資額限度法人という類型も用意している。

また、財団及び出資持分のない社団であって、救急医療やへき地医療、周産期医療等特に地域に必要な医療の提供を行う法人が、都道府県知事の認定を受けた場合、社会医療法人となることができる。また、同様に医療の普及及び向上、社会福祉への貢献その他公益の増進に著しく寄与した法人が、租税特別措置法による国税庁長官の承認を受けることにより特定医療法人となることができる。社会医療法人や特定医療法人は、厳格な要件を満たすことで、その高い公益性等から認められた特別な法人であり、税制上の優遇措置がある。

種類／分類	財団	社団		計
		持分なし	持分あり	
一般医療法人	298	10,428	40,601	51,327
社会医療法人	34	228	—	262
特定医療法人	49	320	—	369
計	381	10,976	40,601	51,958

#### (4) 医療法人に求められること

医療法人の制度改革は、制度創設以来、医療法の改正だけでなくとどまらず、医療法施行令、医療法施行規則のほか、関連する通知・解釈等で継続的に規定されてきている。

民間非営利組織である医療法人には、機動的な対応が構造的に難しい行政関連法人や、株主の求めに応じ採算

性が厳しく求められる民間営利法人では対応できない医療サービス提供の中心的な担い手としての役割を求められている。

さらに、国際協力等の観点から、海外において医療の普及又は質の向上に資するための医療施設の運営に関する業務も行えるようになったため、益々医療法人の活動領域が広がっている。

ただ一方で、医療法人の経営は、医療及び介護保険制度に支えられていることから、様々な事業の原資は貴重な国民の税金であり、社会保険料や窓口負担であることを踏まえると、非営利性を確保し、より一層の財務の健全性と透明性が求められるところである。

医療法人についてのあり方については、従来から議論がされており、効率性、透明性、安定性等が求められてきたが、医療法人の経営実態という意味では特に透明性という観点から、他の公的な医療機関や同種の医療サービスを提供している医療機関と比較等を行うことを通じて、より客観的にその実態を把握できることが重要になっている。

### 3 医療法人の会計

#### (1) 従来会計

従来、病院ごとの財務諸表については、「病院会計準則」という財務諸表の作成基準に準拠して会計処理が行われてきた（介護老人保健施設は「介護老人保健施設会計・経理準則」、訪問看護ステーション等は「指定老人訪問看護の事業及び指定訪問看護の事業の会計・経理準則」という準則がある）。

病院会計準則は、病院の経営成績と財政状態を適正に把握し、病院経営の改善向上に資することを目的として昭和40年10月に制定された。開設主体の異なる各種の病院の損益及び財政の状態を体系的、統一的にとらえるために施設会計としての統一的な処理基準を定めたものが病院会計準則である。病院会計準則の性格としては、企業会計を意識したものであるものの、非営利性、公益性を前提としており、また、開設主体間の比較可能性を確保する会計基準といえる。

病院会計準則はその後も、病院経営を巡る環境の変化や、企業会計、公会計及び非営利組織会計の分野での会計基準の見直し等の状況を勘案し、医療を安定的に提供するための効率的で透明な医療経営の確立を図る観点から、昭和58年及び平成16年に改訂され現在に至っている。

ただし、病院会計準則は、施設会計と性格付けされているため、法人全体の財務諸表作成にあたっては、別途、法人を対象とした会計基準が必要となるが、独立行政法人や公益法人、社会福祉法人等は会計基準が整備されてきた中で、医療法人については適用される会計基準が未整備という状態にあった。

また、平成18年6月の第5次医療法改正により、「医療法人の会計は、一般に公正妥当と認められる会計の慣

行に従うものとする」という会計慣行斟酌規定が制定され、また、作成義務のある決算に関する書類が明確にされ、決算書類は都道府県への届出を経て、原則として一般の閲覧に供されることとなった。これにより益々、明確な会計処理基準の存在が必要となってきたのである。

## (2) 医療法人会計基準の公表

このような、会計基準もない法人、という批判に対する懸念や、本来非営利法人として、医療法人に適合しないものまで企業会計を取り入れなければいけなくなる懸念も巻き起こったことから、四病院団体協議会（以下、「四病協」）により「医療法人会計基準」が公表された。

平成26年3月19日の厚生労働省通知では、四病協の「医療法人会計基準」は、「一般に公正妥当と認められる会計の慣行の一つとして認められることから、医療法人に対して積極的な活用が図られるよう、特段のご配慮をお願いしたい」とされた。つまり、あくまで積極的な活用が促されるだけであり、四病協の「医療法人会計基準」を採用するかどうかは法人の選択であった。

結果として、病院会計準則を採用する法人、四病協の「医療法人会計基準」を採用する法人、企業会計を採用する法人等、様々な基準で決算書が作成されることから比較可能性という観点では不十分な状況となったのである。

そこで、平成28年の改正医療法を受けて、四病協の「医療法人会計基準」をベースにしつつも、改めて厚生労働省令による「医療法人会計基準」が制定され、一定の基準に該当する医療法人は強制適用となったのである。一定の基準については、平成28年4月20日の厚生労働省通知「医療法人の計算に関する事項について」に定義されており、まとめると下表の通りである。

- |  |
|--|
| <p>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<br/>又は<br/>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</p> |
|--|

- |  |
|--|
| <p>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<br/>又は<br/>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</p> |
|--|

- |                               |
|-------------------------------|
| <p>③ 社会医療法人債発行法人である社会医療法人</p> |
|-------------------------------|

ただし、四病協の「医療法人会計基準」を推奨する厚生労働省通知は、従前通りの取扱いとする、とされているため、一定の基準に満たない、法定の監査を受けないような医療法人については、四病協の「医療法人会計基準」を採用することも認められる。

よって、今後も「一定の基準」に満たない医療法人の決算書は、四病協の医療法人会計基準を採用することも考えられるが、強制適用でもないことから、明確な会計基準を持たないまま都道府県に提出される可能性は否定できない。

非常にわかりにくい状態になってはいるが、以降で解説する「医療法人会計基準」は、「一定の基準」を満たす法人を念頭に、厚生労働省令による「医療法人会計基準」を前提とする。

## (3) 医療法人の会計の特徴

医療法人は、基本的には病院会計準則に則って施設の決算書を作成してきたはずであるが、一方で通常の普通法人として課税される法人であるため、例えば引当金については、病院会計準則では求められているが、実務的には従来税務との整合性から計上していなかった法人も散見される。

よって、以下では、今回の医療法人会計基準に対し、病院会計準則との相違という視点と、企業会計とも比較して特徴的な項目について、平成28年4月20日の医療法人会計基準と同日で通知された「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属明細書の作成方法に関する運用指針（以下、「運用指針」）」に基づき、貸借対照表及び損益計算書に区分して順を追って解説する。

① 貸借対照表

様式第一号

法人名 \_\_\_\_\_ ※医療法人整理番号 \_\_\_\_\_  
所在地 \_\_\_\_\_

貸借対照表  
(平成 年 月 日現在)

(単位:千円)

資産の部		負債の部	
科目	金額	科目	金額
<b>I 流動資産</b>	×××	<b>I 流動負債</b>	×××
現金及び預金	×××	支払手形	×××
事業未収金	×××	買掛金	×××
有価証券	×××	短期借入金	×××
たな卸資産	×××	未払金	×××
前渡金	×××	未払費用	×××
前払費用	×××	未払法人税等	×××
繰延税金資産	×××	未払消費税等	×××
その他の流動資産	×××	繰延税金負債	×××
<b>II 固定資産</b>	×××	前受金	×××
<b>1 有形固定資産</b>	×××	預り金	×××
建物	×××	前受収益	×××
構築物	×××	〇〇引当金	×××
医療用器械備品	×××	その他の流動負債	×××
その他の器械備品	×××	<b>II 固定負債</b>	×××
車両及び船舶	×××	医療機関債	×××
土地	×××	長期借入金	×××
建設仮勘定	×××	繰延税金負債	×××
その他の有形固定資産	×××	〇〇引当金	×××
<b>2 無形固定資産</b>	×××	その他の固定負債	×××
借地権	×××	<b>負債合計</b>	×××
ソフトウェア	×××	<b>純資産の部</b>	
その他の無形固定資産	×××	<b>科目</b>	<b>金額</b>
<b>3 その他の資産</b>	×××	<b>I 基金</b>	×××
有価証券	×××	<b>II 積立金</b>	×××
長期貸付金	×××	代替基金	×××
保有医療機関債	×××	〇〇積立金	×××
その他長期貸付金	×××	繰越利益積立金	×××
役員等長期貸付金	×××	<b>III 評価・換算差額等</b>	×××
長期前払費用	×××	その他の有価証券評価差額金	×××
繰延税金資産	×××	繰延ヘッジ損益	×××
その他の固定資産	×××	<b>純資産合計</b>	×××
<b>資産合計</b>	×××	<b>負債・純資産合計</b>	×××

出所：医政発0420第5号（平成28年4月20日）

(ア) 消費税の会計処理

消費税の会計処理について、病院会計準則では税抜方式に統一されていたが、医療法人会計基準では、税抜方式・税込方式の選択適用が認められる。非営利法人においては、基本的に予算中心の発想から原則として税込方式が採用されており、今回の医療法人会計基準では、非営利法人の流れを汲んだものと考えられる。

(イ) 補助金の会計処理

施設整備補助金を受領した場合、病院会計準則では、負債に計上した上で、減価償却に応じて医業外収益に計上することとされていた。医療法人会計基準では、直接減額方式又は積立金経理により圧縮記帳することになっている。

(ウ) 固定資産の減損の会計処理

減損については、公益法人会計基準や社会福祉法人会計基準と同様の考え方が導入されている。減損会計は、収益性をその拠り所としており、収益を上げることが第一義的な目的ではない非営利法人にとって、そのまま適用することは理論的ではない。

よって、営業活動から生ずる損益又はキャッシュ・フローが継続してマイナスである等の減損の兆候判定のス

テップはなく、また、病院等の敷地から将来どれだけのキャッシュ・フローが生まれるかという発想もない。ただ、当該土地等の時価が著しく下落した場合に、回復の見込みがあると認められる場合を除き、時価をもって貸借対照表価額とするという考え方である。

ただし、現在、日本公認会計士協会では、非営利法人委員会研究報告として、「非営利組織会計基準開発に向けた個別論点整理～固定資産の減損～」という公開草案を公表したところであり、まだ歴史の浅い非営利法人の減損の考え方については、今後も議論が交わされるところである。

(エ) 資産除去債務の会計処理

資産除去債務については、四病協の医療法人会計基準では、原則として適用しないという文言があったが、現在の非営利法人を取り巻く環境から、適用しないとまでは明言していない。

平成29年4月20日の事務連絡として公表された地域医療連携推進法人制度についてQ&Aでは、「資産除去債務に関する会計基準は必ずしも適用することを求められているものではないが、地域医療連携推進法人会計基準を適用する以前から資産除去債務に関する会計基準がす

で適用されている場合には、継続適用を否定することまで求めるものではない」(Q8)ということであり、同時並行で議論が進んでいる医療法人についても同様の取扱いになると考えられる。

また、同通知には、「資産除去債務に関する会計基準に限らず、地域医療連携推進法人会計基準に記載のない会計基準について、適用しないことにより財務諸表の利用者が誤解を招く恐れがある場合には、適用の必要性について監査人と十分協議することが必要となる」(Q8)とあるため、同様に医療法人会計基準に記載がなく、民間の企業会計で取り入れられている会計基準については、法人ごとにその会計事象の金額的影響について十分に監査人と協議する必要があると考えられる。

#### (オ) 純資産の区分

医療法人の純資産の部は、2(3)医療法人の類型で解説した法人ごとに区分することができる。2(3)の表に当てはめると下表のようにまとめることができる。

勘定科目／分類	財団	社団		
		持分なし		持分あり
		基金あり	基金なし	
出資金	×	×	×	○
基金(代替基金)	×	○	×	×
積立金	○	○	○	○
評価換算差額等	○	○	○	○

ここで、社員等が実際に払込みをした金額である出資金の次に、基金という見慣れない勘定科目がある。

基金制度とは、出資持分の定めのない医療法人において、剰余金の分配を目的としないという医療法人の基本

的性格を維持しつつ、法人の活動の原資となる資金の調達手段として、その財産的基礎の維持を図るための制度であり、定款の定めるところにより、基金の制度を採用する場合をいい、基金の拠出者は、医療法人に対して劣後債権に類似した権利を有するに過ぎない。

返還には定時社員総会の議決により一定の純資産額が存在する場合にのみ返還可能であり、取り崩した基金額と同額を将来取り崩せない代替基金としなければならない。

#### (カ) 税効果会計

医療法人は、基本的に普通法人と同じように課税されるため、税効果会計に関しては企業会計となら変わるものではない。

ただし、一時差異等の金額に重要性がない場合には、重要性の原則の適用により、繰延税金資産又は繰延税金負債を計上しないことができるとされていることから、収益事業の所得のみ課税対象となり、さらに軽減税率の適用がある社会医療法人等では、特にその金額の重要性を判断し税効果会計を適用しないことも考えられる。

#### (キ) 医療法人特有の簡便的処理

医療法人会計基準には、重要性の原則の適用により原則的な会計処理をしない旨の規定が見られるが、それ以上に他の非営利法人にもない特有の会計処理がある。下表にまとめたが、3つの項目に共通するのは、前々会計年度末日の負債総額が200億円未満の場合であれば、簡便的な会計処理ができるというものである。

これは、民間非営利法人である医療法人が、株式会社等の企業とは種類の異なる法人であり、投資情報を重視した民間の企業会計とは一線を画すことを主張した部分であると言える。

項目	医療法人会計基準における簡便的処理
退職給付引当金 (運用指針12)	<ul style="list-style-type: none"> <li>●会計基準適用時差異 15年以内の一定の年数又は従業員の平均残存勤務年数 いずれか短い年数にわたり定額法により費用処理できる なお、適用時差異の未処理残高は注記が必要</li> <li>●前々会計年度末日の負債総額が200億円未満の医療法人の場合 簡便法を適用することができる</li> </ul>
リース取引 (運用指針9)	<ul style="list-style-type: none"> <li>●ファイナンス・リース取引 原則として通常の売買取引に係る方法に準じて会計処理を行う</li> <li>●以下の場合、賃貸借取引が可能</li> </ul> <ol style="list-style-type: none"> <li>① リース取引開始日が、本会計基準の適用前の会計年度である、所有権移転外ファイナンス・リース取引</li> <li>② リース取引開始日が、前々会計年度末日の負債総額が200億円未満である会計年度である、所有権移転外ファイナンス・リース取引</li> <li>③ 一契約におけるリース料総額が300万円未満の、所有権移転外ファイナンス・リース取引</li> </ol> <p>なお、賃貸借処理をしたファイナンス・リース取引がある場合には、貸借対照表科目に準じた資産の種類ごとのリース料総額及び未経過リース料の当期末残高の注記が必要</p>
貸倒引当金 (運用指針12)	<ul style="list-style-type: none"> <li>●前々会計年度末の負債総額が200億円未満の医療法人の場合 法人税法における貸倒引当金の繰入限度相当額が取立不能見込額を明らかに下回っている場合を除き、その繰入限度額相当額を貸倒引当金に計上することができる</li> </ul>

② 損益計算書

様式第二号

法人名 \_\_\_\_\_ ※医療法人整理番号 \_\_\_\_\_

所在地 \_\_\_\_\_

損 益 計 算 書  
(自 平成 年 月 日 至 平成 年 月 日)  
(単位：千円)

科 目	金 額	
<b>I 事業損益</b>		
<b>A 本来業務事業損益</b>		
1 事業収益		×××
2 事業費用		×××
(1)事業費	×××	
(2)本部費	×××	×××
本来業務事業利益		×××
<b>B 附帯業務事業損益</b>		
1 事業収益		×××
2 事業費用		×××
附帯業務事業利益		×××
<b>C 収益業務事業損益</b>		
1 事業収益		×××
2 事業費用		×××
収益業務事業利益		×××
事業利益		×××
<b>II 事業外収益</b>		
受取利息	×××	
その他の事業外収益	×××	×××
<b>III 事業外費用</b>		
支払利息	×××	
その他の事業外費用	×××	×××
経常利益		×××
<b>IV 特別利益</b>		
固定資産売却益	×××	
その他の特別利益	×××	×××
<b>V 特別損失</b>		
固定資産売却損	×××	
その他の特別損失	×××	×××
税引前当期純利益		×××
法人税・住民税及び事業税	×××	
法人税等調整額	×××	×××
当期純利益		×××

出所：医政発0420第5号（平成28年4月20日）

(ア) 事業損益の区分

事業損益は、本来業務、附帯業務及び収益業務に区分する。事業損益を区分する意義は、附帯業務及び収益業務の運営が、本来業務の支障となっていないか判断の一助とするためである。よって、病院会計準則では医業外損益であった項目も、帰属が明確な附随的な損益であれば、各業務区分に計上することになる。

例えば、患者外給食収益や運営費補助金収益は、病院会計準則では医業外収益に計上されていたが、医療法人会計基準では、本来業務等、各業務損益に含まれることになる。

右表では、医療法及び厚生労働省が開示している「医療法人の業務範囲」に基づき、業務区分及びその内容をまとめている。

業務区分	内容
本来業務 (医療法第39条)	病院、医師若しくは歯科医師が常時勤務する診療所又は介護老人保健施設 附随業務例 ●病院等の建物内で行われる売店、敷地内で行われる駐車場業 ●通院患者の当該病院等へ又は当該病院等からの無償搬送
附帯業務 (医療法第42条)	第1号：医療関係者の養成又は再教育 第2号：医学又は歯学に関する研究所の設置 第3号：医療法第39条第1項に規定する診療所以外の診療所の開設 第4号：疾病予防運動施設（厚生省告示第186号を満たすこと） 第5号：疾病予防温泉利用施設（同上） 第6号：保健衛生に関する業務 第7号：社会福祉事業のうち厚生労働大臣が定めるもの 第8号：有料老人ホーム
収益業務 (医療法第42条の2)	社会医療法人が、本来業務に支障のない限り、定款又は寄附行為の定めるところにより、その収益を本来業務の経営に充てることを目的として行うことができる。

#### (イ) 本部費の取扱い

法人本部を独立した会計としている場合の本部費用は、本来業務事業損益、附帯業務事業損益又は収益業務事業損益に区分せず、本来業務事業損益の区分に計上する。なお、独立した会計としていない場合は区分する必要はない。

#### (ウ) 事業外損益の区分

事業外損益は一括して表示する。(ア) で記載の通り、帰属が明確な附随的損益は各事業損益に計上されるが、資金調達に係る損益は、事業外損益の区分に計上する。

## 4 医療法人の監査

### (1) 監査の範囲

平成28年の医療法改正により、医療法人の経営の透明性を高めるため、3(2)で記載した「一定の基準」に該当する法人の計算書類について、厚生労働省令による「医療法人会計基準」が強制的に適用されるとともに、公認会計士等による外部監査の実施、公告等が義務付けられることとなった。

平成28年4月20日の厚生労働省令「医療法人の計算に関する事項について」(別紙)により下表のようにまとめられている。

	「一定の基準」に該当する医療法人・社会医療法人	左記以外の社会医療法人	左記以外の医療法人
貸借対照表	作成及び公告義務	作成及び公告義務	作成義務
損益計算書	作成及び公告義務	作成及び公告義務	作成義務
財産目録	作成義務	作成義務	作成義務
附属明細表	作成義務	任意	任意
純資産変動計算書	作成義務	任意	任意
関係事業者との取引に関する報告書	規則に定める基準に該当する場合は作成	規則に定める基準に該当する場合は作成	規則に定める基準に該当する場合は作成

監査の対象となる部分は、貸借対照表、損益計算書、重要な会計方針及びその他の注記並びに財産目録であり、上表の太枠の部分である。

### (2) 監査の対象期間

医療法人会計基準の施行が、平成29年4月2日であるため、通常3月決算の医療法人であれば、平成30年4月1日以降が監査対象期間となる。ただし、本稿ではあまり触れていないが、平成28年度の医療法改正の大きな柱として、地域医療連携推進法人も同時並行的に進んでおり、地域医療連携推進法人は平成29年4月2日以降、設立認可がおりた年度から外部監査が必要となるため、平成29年度中に認可のあった法人は、平成29年度から監査対象期間となる。

### (3) 監査意見の種類

医療法人の財務報告の枠組みについては、平成29年3月28日に非営利法人委員会実務指針第39号「医療法人の計算書類に関する監査上の取扱い及び監査報告書の文例」が公表されたところである。

まず、「医療法人会計基準及びこれに関連する医政局通知等は、いずれも広範囲の利用者及び共通する財務情報に対するニーズに基づき厚生労働省により策定されたものであり、法令により規定されている財務報告の枠組みは、反証がない限り、一般目的の財務諸表のために受

入可能であると推定されることから、一般目的の財務報告の枠組みとして受入可能であると推定される」(9項)。

次に、改正後医療法施行規則第33条の2の5第1項第2号において、公認会計士等は、財産目録、貸借対照表及び損益計算書が法令に準拠して作成されているかどうかについての意見を求めており、準拠性の意見を求めている。

また実際にも、医療法人会計基準及び運用指針には、前述の3(3)①(キ)に記載の通り、「公益法人、社会福祉法人等の非営利法人における会計基準とは異なる緩やかな取扱いが容認されていることから、適正表示の枠組みとして取り扱うことは適切でなく、準拠性の枠組みとして取り扱うことが妥当と考えられ」(15項) ている。

よって、医療法人における監査意見の表明は、一般目的の準拠性意見ということになる。

## 5 おわりに

文中でも紹介した通り、医療法人の多くは出資持分のある社団医療法人であり、オーナーであるドクターが、当該医療法人の経営方針を決め、法人又はグループを大きくしてきた事実がある。さらに、医療法人では剰余金の配当は禁止されているが、本来は、医療部門と管理部門を分離し管理を効率的に行う目的で設立されるいわゆるMS法人という株式会社等に親族を配置する等して、

実質的な配当を行っているのではないか、という社会の疑念がなかったわけではない。

しかし、冒頭にも記載した通り、医療法人は、地域住民が安心して生活できる環境を守るという高い使命感のもと、これまでも実際に地域医療を支えており、これからも質の高い医療を安全かつ効率的に提供していかなくてはならない。

このような社会的疑念の払拭と高い使命の達成という社会ニーズに対して、財務内容及び関係事業者との関係性についての透明化、適正化を図ることが、まず今回の

医療法改正で医療法人に求められているところである。

医療法人のそのような努力に対し、当法人のような監査法人が関与し指導助言させていただくことで、当法人自体も地域医療を支える一つのインフラとなることができれば幸いである。

次回以降は、パブリックセクター・ヘルスケア事業部に所属する公認会計士が公的組織や地方自治体等の会計基準や監査制度を具体的に解説する予定である。

以上

## デロイト トーマツ メールマガジンのご案内（無料）

[www.deloitte.com/jp/mm](http://www.deloitte.com/jp/mm)

デロイト トーマツ グループでは、専門性と総合力を活かしたナレッジや最新情報を、Web サイトやニュースレターに掲載し、その情報をタイムリーに「デロイト トーマツ メールマガジン」として無料でお届けしています。

コンテンツは、デロイト トーマツ グループが提供する、会計監査、税務、法務、コンサルティング、ファイナンシャルアドバイザーなどのサービスに関連する内容と、コンシューマービジネス、ライフサイエンス、情報・メディア・通信などのインダストリーに関連する内容を中心とした、最新動向や最新のナレッジ、セミナー情報などです。ぜひご購入ください。

### ■総合メールマガジン

〈サービス別〉

- 会計・監査メールマガジン
- IFRSメールマガジン
- ヒューマン キャピタル ニュースレター Initiative
- リスクインテリジェンス メールマガジン
- ストラテジー ニュース
- ファイナンシャルアドバイザー メールマガジン
- チャイナ ニュース

〈インダストリー別〉

- コンシューマービジネス メールマガジン
- ライフサイエンス ニュースレター
- ヘルスケア メールマガジン
- テクノロジー・メディア・テレコム メールマガジン  
- Discover -

お申し込みはこちらから



[www.deloitte.com/jp/mm](http://www.deloitte.com/jp/mm)

お問い合わせ先

デロイト トーマツ メールマガジン事務局 [info\\_mailmagazine\\_jp@tohmatsums.co.jp](mailto:info_mailmagazine_jp@tohmatsums.co.jp)