

医療法人会計における財務透明性に関する研究

—医療法人の会計情報開示について—

Research on financial transparency in medical corporation accounting: Regarding disclosure of accounting information for medical corporations

守田光江

MORITA, Mitsue

本研究は、2016年に制定された医療法人会計基準において、制定の最大の目的であった財務透明性の確保が達成できているか、調査により検証することを目的とした。

医師を対象とした「就業場所としての医療機関選択理由」の研究において、コンジョイント法による分析が行われているが、その質問の選択肢に「会計情報の開示」はなかった。そこで本研究では、医師に対して医療機関の会計情報への関心を調査することにより、医療法人会計基準における財務透明性の確保について、医師からの視点で達成できているかを検証した。

その結果、多くの医師が会計情報の開示は重要であると考えていると共に、その入手方法が分からないという回答を得た。

財務情報の開示に関しては、以前から一般の閲覧に供されつつその拡大が図られているものの、利活用されていないという調査結果から、財務透明性の確保は達成できてはいないことが証明された。

キーワード：医療法人会計 (Medical corporation accounting), 財務透明性 (financial transparency), 情報開示 (information disclosure), 医療機関選択 (medical institution selection)

1. 研究の背景と目的

非営利組織では専門性の高い分野のサービスを提供している場合が多く、とりわけ医療機関におけるステークホルダーの一者である患者は、そのサービス提供内容について経営者に対して情報劣位であると考えられる。経営者による不祥事、不正経理、多額の内部留保、提供されるサービスの安全性の揺らぎなどがもたらされる状況は好ましいものではないが、これらの問題はステークホルダーによる逆選択、あるいは非営利組織の経営者によるモラル・ハザードと関係し、非営利組織の経営者にサービスを付

託することによるエージェンシー・コストが発生している状況である。

黒木 (2018) は、非営利組織による会計ディスクロージャーによって、ステークホルダーが非営利組織のサービス提供内容や経営者による機会主義的行動を部分的にも緩和できるならば、逆選択やモラル・ハザードは緩和されるとしている。したがって、エージェンシー理論における情報の非対称性のみならず、ステークホルダー理論におけるステークホルダーにとっての価値を考慮した経営という観点からも、会計ディスクロージャーは有用であることが考えられる。

かつての医療法人の会計基準は、制度会計としての医療機関の開設主体別「法人会計基準」と、1965年に厚生労働省が制定した非制度会計である「病院会計準則¹⁾」によることとされた。これをもとに、適用医療法人の監事は都道府県へ監査報告書の届出を行っていた。そしてこの届出があった場合には、事業報告書など規定の書類が開示（閲覧供与）されるという限定的な開示であったが、2007年の第5次医療法改正において、全ての医療法人に財務諸表の作成が求められるようになったとともに、利害関係者のみならず全ての者の開示請求が可能となった。しかし、財務諸表の作成に関しては明確な会計処理の拠り所がなく、部分的に企業会計基準を取り入れざるを得ないという状況を受け、2016年に医療法人会計基準が制定され、2017年に施行された。

2014年2月26日に執り行われた四病院団体協議会²⁾における医療法人会計基準に関する検討報告書が厚生労働省により公開されており、その資料のタイトルは「医療法人における透明性の確保について」である。このことから、医療法人会計基準制定の大きな柱となっているものは財務透明性であるといえる。

本研究は、医療法人会計基準制定後において、その目的であった財務の透明性に関して機能しているか、そもそもステークホルダーは医療法人の財務の透明性に関心があるのか、開示システムは活用されているのかを明らかにすることを目的とする。

2. 先行研究レビュー

(1) 情報開示に関する研究

病院会計における問題は、2012年に明るみに出た徳洲会問題³⁾以前から多く存在した。藤岡(2008a)は、経営者による不祥事や不正経理といった問題は医療法人の閉鎖性に起因するとして、問題解決には情報開示やガバナンス、会計及び監査が大いに関係するものの、その研究は進んでいないとしている。さらに藤

岡(2008b)は、非営利組織体に対する昨今の情報開示、透明性の要求が高まる中で、医療法人においてはその研究が消極的であるとしながら、医療法人における外部監査の必要性を他氏の研究から概観している。

廣橋(2009)及び井出(2014)は、わが国における医療法人の会計ディスクロージャーは重要であるが、その拡充には十分な制度構築が必要であるとしている。

医療機関の財務報告の必要性について、石津(2015)は、患者にとってその医療機関の存続は非常に重要であり、高齢社会の到来や赤字病院が相当数存在すること等を勘案すれば、財務情報の開示を拡充することが重要であるとしている。

(2) 患者、医師による医療機関の選択

患者による医療機関の選択に関して、八木は「患者が病院を選択する際にどのような情報を重視するか」について、KJ法による整理を行い、医療機関選択の際の情報を13のカテゴリーに分類している。このうち病院のデータの内容としては、手術数が多い、手術成績がいい、診療業績がいい、というものであった。八木によれば、病院のデータは現在の日本の医療サービスにおいて開示されていない情報の代表ともいえるが、患者においてはこれらの情報の開示を望んでいることが調査結果として表れており、情報の非対称性が見てとれたとしている(八木, 2008)。

医師による医療機関の選択に関して、佐野・石橋は「医師が就業場所を選択する際にどのような勤務条件を重視するか」についてコンジョイント法による調査を行っている。その結果、医師の就業場所選択においては、医療機関の立地が僻地でないこと、診療について相談できる医師がいること、学会や研修会への出席機会が保障されること、という非金銭的な要因を重視していることが示された(石橋・佐野, 2009)。

(3) 明らかにすべき内容

医療会計基準制定の目的は、医療会計における公正妥当な基準の必要性和同時に財務透明性の確保であったことが、厚生労働省の公開資料により確認された。情報開示に関する先行研究から、医療法人の情報開示の重要性は明らかである。しかし、2007年の第5次医療法改正において、それまでの限定的な開示から、全ての者による開示請求が可能となり、さらに2016年に医療会計基準が制定されたことでアカウントビリティは明確になったが、財務透明性の確保という当初の目的は達成できているか、ということが明らかになっていない。そこで本研究では、医療会計基準制定における財務透明性の確保という目的が達成できているかにつき、ステークホルダーに対して調査を行い、明らかにする。

先行研究でとりあげた八木(2008)による患者への調査においては、医療に関する情報への興味はあるものの、医療機関の会計情報に関する興味は得られない結果であったため、本研究における調査対象者とはしないこととする。佐野・石橋(2009)による医師を対象とした調査においては、分析対象者へのコンジョイント法による仮想的質問における質問項目に会計情報の開示に関する内容の項目が含まれていないため、会計情報の開示の重要性及び興味に関しての傾向を認識することができていない。

医療機関におけるステークホルダーについて、患者、医療従事者、経営者、保険機関等、数多く存在するところではあるが、本研究においては、患者、医師(勤務医)、医療機関の三者と定義する。また、医療機関の経営者でもある開業医ではなく、現在医療機関に勤務する勤務医のみを対象者とする。佐野・石橋(2009)における研究の調査対象者をより明確にして本研究においては調査を行う。さらに、就業先として医療機関を選択する際にどのような情報を重要視するかについて、会計情報に関する項目を含んだ調査をすることで、会計情報

開示について医師はどのように捉えているかを明らかにする。

3. 仮説と調査分析

(1) 仮説の設定

本調査の目的は、医療会計基準により定められた会計ディスクロージャーが、実際に機能しているのか、ステークホルダーである医師が、就業先として医療機関を選択する際にそれを活用しているのか、また、医療機関の会計情報そのものに興味を持つかを検証するものである。このことから、次のような仮説が設定される。

仮説1：情報開示は、就業場所としての医療機関選択に重要な要素である

仮説2：情報開示の重要性と自分の勤務先の会計情報への興味は影響を与え合う

仮説3：情報開示の重要性と会計情報の開示の必要性は影響を与え合う

仮説4：情報開示の重要性と自分の勤務先以外の医療機関の会計情報への興味は影響を与え合う

(2) 調査方法及び調査対象

調査は、調査協力に応答した医療関係者からの拡散により、勤務医である医師31名の回答を得た。2020年12月20日から26日を調査期間として、Google Formsを利用して作成したアンケートを医療関係者である10名に送信し、その送信データを各自協力先である勤務医に拡散してもらい、インターネットにより回収した。

質問項目については、医師の転職を斡旋しているインターネットサイト3社⁴⁾の転職の際の希望条件を参考に、広い範囲の情報を得られるよう質問項目を網羅し、近い要素をグルーピングした上で、「財務情報や設備、労働環境などの情報開示」、「経営の安定性」の2項目を加えたものである。なお各質問に対する評価は、5.非常に重要、4.まあ重要、3.どちらともいえ

表1 回答者の勤務先

大学病院	12人
民間病院	8人
公立病院	5人
クリニック	3人
専門病院	2人
行政	1人
合計	31人

出所：筆者作成。

ない、2.あまり重要ではない、1.まったく重要ではないとした。

回答者数31名のうち、男性が12名(39%)、女性が19名(61%)であった。また、平均年齢は39.96歳であった。医師経験年数は8ヶ月から28年7ヶ月であり、平均11年5ヶ月であった。

回答者の現在の勤務先は表1の通りである。

(3) 調査結果

1) 就業先選択における重要な要素

表2は、もし勤務先を変えたとした場合の重

表2 勤務先を変えたとした場合の重要度

勤務先の選択要素	重要度(平均値)
勤務日数、残業、救急対応などの労働時間	4.48
希望する地域、通勤の利便性などの立地要因	4.45
年収、インセンティブなどの給与面	4.29
育児支援、各種割引制度、研究日など福利厚生	4.26
症例件数、特定の医師の存在、希望する診療科、地域医療への取り組み、医療機器の充実などの特徴	4.10
経営の安定性	3.90
財務情報や設備、労働環境などの情報開示	3.45
専門医取得可能	3.39
ホスピタリティへの取り組み	3.35
一般病院、大学病院、老健、2次救急病院などの医療機関区分	3.13

出所：筆者作成。

要な要素を5段階評価で回答してもらい、得た結果の平均値が高い順に並べたものである。

2) 医療機関の会計情報への関心について

表3は、医療機関の会計情報についての興味の場合いと、情報開示のあり方についての回答である。「興味の度合い」と「情報開示のあり方」は2つの要素に関する質問であるが、医療機関の会計情報について複合的に判断できるよう、1つの質問項目とし、複数回答ができるものとした。

3) 情報開示に関する重要度及び興味について

表4は、第1項の質問のうち、「財務情報や設備、労働環境などの情報開示」についての回答と、「自分の勤務する医療機関の会計情報に関する興味の度合い」、「他の医療機関に関する会計情報に関する興味の度合い」、及び、「医療機関の会計情報に関する情報開示は必要だと思いますか」という質問に関する回答のクロス集計表である。

表3 医療機関の会計情報について（複数回答可）

会計情報について	回答者
入手したいと思う	4人
入手したことがある	3人
入手方法が分からない	10人
常に開示してほしい	1人
知りたい時には簡単に開示できてほしい	11人
開示していれば見る	12人
特に考えたことはない	6人
必要ない	0人

出所：筆者作成。

表4 情報開示に関する必要性、興味に関するクロス集計表

	評価	4	3	2	1	合計（人）
	5					
情報開示を重視するか	4	13	9	3	2	31
自分の勤務先の会計情報への興味	6	12	4	7	2	31
他の医療機関の会計情報への興味	6	12	4	8	1	31
会計情報の開示は必要か	6	19	5	1	0	31

出所：筆者作成。

表5 情報開示に関する重要性、興味についての相関関係

情報開示を重視するか 自分の勤務先への興味	$\chi^2=26.108$	df = 16	p 値= 0.052
情報開示を重視するか 開示は必要か	$\chi^2=23.626$	df = 12	p 値= 0.022*
情報開示を重視するか 他の医療機関の興味	$\chi^2=35.863$	df = 16	p 値= 0.003**

注：*p<0.05, **P<0.01

出所：筆者作成。

4) 情報開示に関する重要度及び 興味についての相関関係

本件は勤務医を対象とした調査であるという制約により、アンケートのサンプルサイズが小さくなった。検出力の低下を防ぐため、まずノンパラメトリック検定として、フィッシャーの正確確率検定を行った。

検定におけるデータ変数は、表3のクロス集

計における各カテゴリーの平均値によった。表5は、第2項で得た「情報開示に関する重要度と自分の勤務先の会計情報への興味」、「会計情報の開示は必要か」、「他の医療機関の会計情報への興味」についての回答を、その相関関係についてExcelを用いてフィッシャーの正確確率検定を行ったものである。

表 6 情報開示を重視するか／自分の勤務先の会計情報への興味

相関係数	r	0.15649
サンプル数	n	31
有意水準	α	0.05
自由度	φ	29
検定統計量	t 値	0.853236
棄却値(両側)	$t(\varphi, \alpha)$	2.04523
両側確率	p 値	0.400521

注：* $p < 0.05$, ** $P < 0.01$

出所：筆者作成。

表 7 情報開示を重視するか／会計情報の開示は必要か

相関係数	r	0.510057
サンプル数	n	31
有意水準	α	0.05
自由度	φ	29
検定統計量	t 値	3.193367
棄却値(両側)	$t(\varphi, \alpha)$	2.04523
両側確率	p 値	0.003375**

注：* $p < 0.05$, ** $P < 0.01$

出所：筆者作成。

表 8 情報開示を重視するか／他の医療機関の会計情報への興味

相関係数	r	0.605304
サンプル数	n	31
有意水準	α	0.05
自由度	φ	29
検定統計量	t 値	4.095085
棄却値(両側)	$t(\varphi, \alpha)$	2.04523
両側確率	p 値	0.000309**

注：* $p < 0.05$, ** $P < 0.01$

出所：筆者作成。

次に、帰無仮説の適正な採用を図るため、パラメトリック検定としてピアソンの相関係数検定を行った。表6, 7及び表8は検定結果である。

(4) 分析結果

仮説1は支持されなかった。「就業先選択における重要な要素」における10項目のうち、「財務情報や設備、労働環境などの情報開示」の重要度は7位であった。10項目の平均3.88ポイントに対し、当該項目は3.45ポイントであり、財務情報を含む設備や労働環境に関する情報開示は、医師の就業場所としての医療機関選択には重要な要素ではないことが分かった。

仮説2は支持されなかった。「勤務先を変えとした場合の財務情報や設備、労働環境などの情報開示の重要度」と「自分の勤務先である医療機関の会計情報の興味」に関して有意水準は0.05と定め、フィッシャーの正確確率検定において $p\text{-value}=0.02373$ であるものの、ピアソンの相関係数検定において $p\text{-value}=0.40051$ であることから、それらの相関に有意な関連性はないと判断する。

仮説3は支持された。「勤務先を変えとした場合の財務情報や設備、労働環境などの情報開示の重要度」と「会計情報の開示の必要性の度合い」に関して有意水準は0.05と定め、フィッシャーの正確確率検定において $p\text{-value}=0.007129$ 、ピアソンの相関係数検定において $p\text{-value}=0.003375$ であることから、それらには有意な相関関係が存在すると判断する。

仮説4は支持された。「勤務先を変えとした場合の財務情報や設備、労働環境などの情報開示の重要度」と「他の医療機関の会計情報の興味」に関して有意水準は0.05と定め、フィッシャーの正確確率検定において $p\text{-value}=0.003476$ 、ピアソンの相関係数検定において $p\text{-value}=0.000309$ であることから、それらの相関に非常に有意な関連性があることを認めることができた。

(5) 考察

検証の結果、支持されたのは仮説3の「情報開示の重要性和会計情報の開示の必要性は影響を与え合う」と、仮説4の「情報開示の重要性和他の医療機関の会計情報への興味は影響を与え合う」であった。仮説4については特に強い相関関係を認めることができた。

仮説3が支持されたことで、財務情報を含む設備や労働環境に関する情報開示は、医師の就業場所としての医療機関選択には重要な要素ではないことが、仮説1が支持されなかったことで確認されたが、情報の中でも会計情報に関する情報開示については、その重要性和必要性が示されたといえよう。

仮説2において、財務情報や設備、労働環境などの情報開示の重要度と、自分の勤務先である医療機関の会計情報の興味は支持されなかった。一方で、他の医療機関の会計情報の興味は、仮説4において支持された。これは、本調査が勤務医に対して勤務先を変えとした場合を想定して回答してもらったものであり、現在の勤務先よりも将来の勤務先への関心が上回った結果と考えられる。

4. 結論

(1) 本研究のまとめ

本研究は、医療法人会計基準が「公正妥当な会計の基準」であるだけでなく、医療法人の財務の透明性の確保という役割を果たしているのかという問いのもと、医師に対して調査を行った。分析の結果、回答者の多くが会計情報の開示について重要なことであると認識していた。

医療機関の会計情報に関して質問した表3において、「常に開示して欲しい」という意見は1名であるが、「開示していれば見る」という意見が最も多い12名となっている。次に「知りたい時には簡単に開示できてほしい」という意見が11名で続いており、「必要ない」という意見は0である。このことにより、会計情報の開示に関して強い興味はないものの、必要ない

とは思っていないということが確認できた。そして次に多いのが「入手方法が分からない」という意見である。医療法改正により情報開示が義務化され、開示対象者も広がったにも関わらず、その入手方法が分からない医師が10名いるのである。

2007年の第5次医療法改正以降、利害関係者のみならず全ての者の開示請求が可能となっている。しかし、本研究における調査対象者31名のおよそ3分の1の者が依然として入手方法が分からないとする現状は、財務透明性の確保は図れていないといえる。2023年4月から、多くの都道府県でホームページ等から医療法人の事業報告書等の閲覧が可能となった。財務の透明化を目的として閲覧提供していたものを、デジタル化による事務負担の軽減の観点から、これらの情報をデータベース化し、インターネットで閲覧することが可能となったのである。開示が容易になったことで、その機会活用が大いに望まれる。

(2) 本研究の貢献

本研究における調査により明らかとなったことは、ステークホルダーの一端である医師にとって、会計情報の開示は重要であるという認識が強いということである。先行研究において明確な調査対象とならなかった勤務医に対する調査及び会計情報の開示に関する質問事項をアンケート調査したことは、今後の研究に関して少なからず貢献できたものと考えられる。

(3) 本研究の課題

本研究により、医療会計基準制定の重要な目的であった財務透明性の確保について、その役割は果たせていないということが確認できた。しかし、医師における会計情報開示の重要性に関する認識は強いことと、情報開示がますます容易になっている状況から、より詳細について検証する必要がある。

厚生労働省(2020)によると、医師の総数

339,623人のうち、病院及び診療所の勤務者は188,491人である。N=188,491、回答比率50%、信頼度99%における許容誤差は0.3%であり、この信頼区間は49.7～50.3%である。許容誤差0.3%、回答比率99%、信頼度95%とした場合の必要なサンプルサイズはn=4,225である。これを、許容誤差を4%とし、回答比率99%、信頼度95%とした場合、n=23であることから、本研究におけるn=31により満たされる。しかし、許容誤差を0.3%とするためにはサンプルサイズを拡大することが不可欠である。その上で、勤務先や勤務地、年齢によるセグメント分析の有効性も窺える。より対象者を拡大し、精度の高い調査を行うことが今後の課題である。

【注】

- 1) 病院会計準則は、病院の財政状態及び運営状況を適正に把握し、病院の経営体質の強化、改善、向上に資することを目的としたものである。
- 2) 四病院団体協議会とは、日本医療法人協会、日本精神科病院協会、日本病院会、全日本病院協会で構成される、民間病院を中心とした病院団体の協議会である。特に決まった事務局・事務所はなく、各団体の持ち回りで協議会を運営している。活動内容としては、合同勉強会や合同調査などを行い、厚生労働省などに提言や要望などを行っている。
- 3) 徳洲会グループは、医療法人徳洲会などを中心とする、西日本を中心とした民間医療グループである。2012年12月に徳洲会総帥次男である徳田毅が衆議院選挙に立候補をした際の選挙違反事件をめぐる、選挙資金などに絡んだ不適切な資金処理があったとして、2014年2月から国税当局の査察が行われていた。結果、約25億円の申告漏れを指摘、徳洲会グループ側に重加算税などを含む法人税約10億円を追徴課税したことが2015年4月に判明した(日経新聞、2015年4月7日参照)。
- 4) 「民間医局」、「日経メディカルキャリア」、「医師転職研究所」。

【参考文献】

- 五十嵐邦彦(2016)『必携 医療法人会計基準』じほう。
石津寿恵(2015)「医療法人の外部財務報告制度の拡充」『商學集志』Vol.84, No.3・4, 日本大学商学研

究会, pp.71-88.

石橋洋次郎・佐野洋史 (2009)「医師の就業場所の選択要因に関する研究」『社会保障研究』Vol.45, No.2, 国立社会保障・人口問題研究所, pp.170-182.

井出健二郎 (2014)「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』Vol.74, No.1, 一般財団法人産業経理協会, pp.57-76.

黒木 淳 (2018)『非営利組織会計の実証分析』中央経済社.

厚生労働省 (2014)『平成26年2月26日 四病院団体協議会 資料2 医療法人における透明性の確保について』.

厚生労働省 (2020)『厚生労働白書』.

廣橋 祥 (2009)「医療法人の会計ディスクロージャーに関する課題」『経理知識』Vol.88, 明治大学経理研究所, pp.112-123.

藤岡英治 (2008a)「医療法人における会計・監査研究の課題 (1) 非営利組織体としての医療法人」『企業会計』Vol.60, No.3, 中央経済社, pp.108-109.

藤岡英治 (2008b)「医療法人における会計・監査研究の課題 (2) 会計・監査研究の方向性」『企業会計』Vol.60, No.4, 中央経済社, pp.92-93.

藤川祐輔 (2017)「病院会計の変遷と諸問題」『帝京大学福岡医療技術学部紀要』No.12, 帝京大学福岡医療技術学部, pp.125-135.

八木麻衣子 (2008)「医療機関選択に寄与する情報因子の検討」『立教ビジネスデザイン研究』No.5, 立教大学大学院ビジネスデザイン研究科, pp.45-56.

有限責任監査法人 トーマツ ヘルスケア インダストリー (2017)『実務対応 病院会計 - 病院会計準則・医療法人会計に準拠』清文社.

【資料】

第6回医療法人の事業展開等に関する検討会 (H26.9.10)「資料3：医療法人の透明性の確保及びガバナンスの強化について」.

日本医療マネジメント学会栃木県支部学術集会「海老原論 医療法人における財務透明性確保の意義—平成27年医療法改正を契機として」(2015

年10月学術集会資料).

日本経済新聞「徳洲会が25億円申告漏れ 7年間、10億円を追徴課税」2015年4月7日.

【インターネット資料】

医師転職研究所

<https://www.dr-10.com/lab/> (2022年1月8日閲覧)

厚生労働省「医療法人における透明性の確保等について」

<https://www.mhlw.go.jp/file/05-Shingikai-10801000-Iseikyoku-Soumuka/0000042902.pdf> (2021年12月29日閲覧)

厚生労働省「医療法人会計基準の必要性に関する研究」

<https://www.mhlw.go.jp/topics/bukyoku/isei/igyoku/igyokeiei/houkoku/16houjin.html> (2022年1月2日閲覧)

厚生労働省「医療法人会計基準」

https://www.mhlw.go.jp/web/t_doc?dataId=80ab5365&dataType=0&pageNo=1 (2022年1月4日閲覧)

厚生労働省「医療法人の基礎知識」

https://www.mhlw.go.jp/file/06-Seisakujouhou-10800000-Iseikyoku/houkokusyo_shyssh_09.pdf (2022年1月6日閲覧)

厚生労働省「平成26年3月19日 医療法人会計基準について」

<https://www.mhlw.go.jp/file/06-Seisakujouhou-10800000-Iseikyoku/140325-04.pdf> (2022年1月8日閲覧)

厚生労働省「平成13年10月29日 第1回これからの医療経営の在り方に関する検討会議事録」

<https://www.hws-kyokai.or.jp/images/book/chuikiiry-2.pdf> (2022年1月8日閲覧)

日経メディカルキャリア

<https://medical-career.nikkeihr.co.jp> (2022年1月8日閲覧)

民間医局

<https://www.doctor-agent.com> (2022年1月8日閲覧)