

【論文】

医療法人の外部財務報告制度の拡充

The Development of the System of External Financial Reporting by
Healthcare Corporations

石 津 寿 恵
Ishizu Toshie

目次

- 1 はじめに
- 2 医療法人の外部財務情報開示制度
 - (1) 医療法人の外部財務情報開示規定
 - (2) 医療法人会計基準の新設
- 3 外部財務報告の必要性
- 4 外部財務情報開示の目的と情報利用者
 - (1) 日米の非営利組織会計概念フレームワークの比較
 - (2) SFAC No. 4 と第25号の相違
- 5 米国における「非営利組織」の外部財務情報開示制度
- 6 結び

(要旨)

近年、非営利組織体の財務情報が外部報告化される潮流にある中で、医療法人については情報開示が進んでいるとは言えない。しかし、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、病院の6割以上を設置する医療法人外部財務情報の開示を拡充することは重要である。こういった認識のもと本稿では、米国の例を踏まえて外部財務情報開示の根拠や方法を検討することによって、医療法人の外部財務報告開示制度拡充の必要性や方向性を展望することを目的とする。

このためまず第2章では、医療法人の外部財務情報開示制度と会計基準の現状を整理し、第3章では医療法人の財務情報の外部報告化の必要性について、他の非営利組織と比べて外部報告化が遅れていること、医療を取り巻く経済・社会環境が厳しいことなどから検討を行った。そして第4章では、日米の非営利組織の会計概念フレームワークを比較しながら、外部財務情報開示の目的と情報利用者について検討した。ここで、両国では情報開示における納税者の位置づけが異なることに着目し、わが国においても公共の資源（税や社会保険料）を収入の大半とする医療法人において、アカウントビリティの視点から外部財務情報開示が促進されるべきであるとした上で、第5章では、納税者等に対するアカウントビリティの視点から米国では「非

「営利組織体」の外部財務情報の開示がWeb上で広く行われていることについて考察した。そして最後に第6章では、わが国においても医療法人を含む非営利法人全体の情報を一元的に開示すること、開示される情報には外部財務情報のみならず非財務情報が含まれる必要があるとした。

1 はじめに

後述するように、近年、非営利組織体の財務情報が広く外部報告化される潮流にある中で、非営利組織体に位置づけられる医療法人については情報開示が進んでいるとは言えない。しかし、高齢社会の到来や赤字病院が相当程度存在すること等を勘案すると、外部利害関係者の視点からは、病院の6割以上を設置する医療法人の外部財務情報の開示を拡充することは重要である¹⁾。こういった認識のもと本稿では、非営利組織体の病院について外部財務報告が広く行われている米国の例を踏まえて、医療法人の外部財務情報開示の根拠や方法を検討することによって、医療法人の外部報告開示制度拡充の必要性や方向性を展望することを目的とする²⁾。

このためまず第2章では、医療法人の情報開示制度と会計基準の現状を整理し、第3章では医療法人の財務情報の外部報告化の必要性について、他の非営利組織と比べて外部報告化が遅れていること、医療を取り巻く経済・社会環境が厳しいことなどから検討を行った。そして第4章では、医療法人が非営利組織体の一分野に位置づけられることから³⁾、日米の非営利組織の会計概念フレームワークを比較しながら、外部財務情報開示の目的と情報利用者について検討した。ここで、両国では情報開示における納税者の位置づけが異なることに着目し、わが国においても公共の資源(税や社会保険料)を収入の大半とする医療法人において、アカウンタビリティの視点から外部財務情報開示が促進されるべきであるとした上で、第5章では、納税者に対するア

カウンタビリティの視点から米国では「非営利組織体」の財務情報の開示がWeb上で広く行われていることについて考察した。そして最後に第6章では、わが国においても医療法人を含む非営利法人全体の情報を一元的に開示すること、開示される情報には財務情報のみならず非財務情報が含まれる必要があるとした。

なお、医療法人は、「病院、医師もしくは歯科医師が常時勤務する診療所または介護老人保健施設を開設しようとする社団または財団」(医療法第39条1項)であり、現在その数は49,889法人(2014年3月31日現在)にのぼる。これを施設別にみると全国の病院(8,540)の約67%、一般診療所(100,528)の約38%に当たる(厚生労働省、2013)。また医療法人は、都道府県知事もしくは厚生労働大臣による認可主義により設立され、医療法上、営利目的の病院等の設立は認可しない(第7条)、剰余金の配当をしてはならない(第54条)と定められている非営利組織である⁴⁾。

2 医療法人の外部財務情報開示制度

(1) 医療法人の外部財務情報開示規定

医療法人の外部財務情報の開示制度にはいくつかの側面がある。まず、医療法により毎会計年度終了後2月以内に、事業報告書、財産目録、貸借対照表、損益計算書、その他(以下、事業報告書等という)を作成し(第51条)、これを各事務所に備えて置き、その社員若しくは評議員又は債権者から請求があった場合には、正当な理由がある場合を除いて、これを閲覧に供しなければならないこととされて

医療法人の外部財務報告制度の拡充

表1 病院を設置する主な非営利法人の外部財務情報開示関連規定

	根拠法令(所轄庁)	会計基準等	会計の目的	計算書類等	開示規定	
					開示方法	外部利用者・請求者
公益法人	一般社団・一般財団法人	公益法人会計基準(2008年4月11日内閣府公益認定等委員会、2009年改正)	事業活動状況の透明化、受け入れ財産の受託責任の明確化を通じて、広く国民に対して理解しやすい財務情報を提供(2004年「公益法人等の指導監督等に関する関係省庁連絡会議申し合わせ」)	貸借対照表、損益計算書、事業報告書、付属明細書(法第123条)	貸借対照表の公告(法第128条)、 財産目録等の閲覧(法第21条)、 行政庁における財産目録等の閲覧又は謄写(法第22条) ※関係関係会議申し合わせによりインターネットで事業報告等の閲覧請求可(注3)	社員及び債権者(法第129条3項) 何人(なにびと)でも(法第21条)
	公益社団・公益財団法人	公益社団法人及び公益財団法人の認定等に関する法律				
社会福祉法人	社会福祉法(厚生労働省)	社会福祉法人会計基準(2000年2月17日社援第310号、2009年一部改正)	法人全体の会計の把握、公益性の維持、自主運営(同左「基準の制定について」)	事業報告書、財産目録、貸借対照表、収支計算書(法第44条2項)	右の者からの請求による閲覧(法第44条4項)、 ※厚生労働省からインターネットによる経営情報の公表義務化(注4)	福祉サービスの利用を希望する者その他の利害関係人(法第44条4項)
学校法人	私立学校法(文部科学省、都道府県)	学校法人会計基準(2013年4月22日文科科学省令第15号)(2015年4月1日施行)	私立学校への助成の適正性に資する(基準第1条)、公教育を担う学校法人の経営状態について社会にわかりやすく説明する(「学校法人会計基準の一部改正について」「第一改正の趣旨」)	財産目録、貸借対照表、収支計算書、事業報告書(法第47条)	右の者からの請求による閲覧(法第47条2項) ※文科省からインターネットによる財務情報開示を依頼(注5)	在学する者その他の利害関係人(法第47条2項)
医療法人	医療法(厚生労働省、都道府県)	医療法人会計基準(2014年3月19日医政発0319第7号)(注1)	医療法人が財産目録、貸借対照表、損益計算書を作成するための会計処理・財務会計情報として整備すべき内容を規定(同基準(1)前文)	事業報告書、財産目録、貸借対照表、損益計算書他(法第51条)(注2)	右の者からの請求による閲覧(法第51条の2)、 都道府県知事への請求による事業報告書等の閲覧(法第52条第1項)	社員若しくは評議員又は債権者(法第51条の2)

注 1) 一人医療法人への適用は前提とされていない(「基準1(2)」)。ほかに病院には病院会計準則がある。

2) 社会医療法人には別途定めがある(法第51条の2、第2項)。

3) 内閣府によるHPである国・都道府県公式公益法人行政総合情報サイト「公益法人information」(www.koeki-info.go.jp)を用いて事業報告等の閲覧請求ができる。

4) 厚生労働省通知「社会福祉法人の認可について」の一部改正について(2014年5月29日)により資金収支計算書、事業活動計算書、貸借対照表の公表義務化(2015年4月1日施行)

5) 文部科学省通知「平成25年度学校法人の財務情報等の公開状況に関する調査結果について」(2014年2月25日)によりHPによる財務情報提供を依頼。現在HPに掲載している学校法人は98.6%。

出典) 一般社団法人及び一般財団法人に関する法律、公益社団法人及び公益財団法人の認定等に関する法律、社会福祉法、私立学校法、医療法の各条文より筆者作成。

いる(第51条の2)。これは情報利用者及び開示場所を限定し、さらに開示方法も閲覧に限るなど極めて限定的なものと言える。

さらに、同法第52条第1項によって毎会計年度終了後3月以内に、事業報告書等を都道府県知事に届けなければならないと定められている上、同条第2項では、都道府県知事は請求があった場合にはこれを閲覧に供しな

ければならないこととされている。これは同法第51条の2よりも情報利用者の範囲を拡大しているものの、開示方法としては事業者ではなく知事が請求によって閲覧させるという手続きを踏むため、情報開示が広く行われているとは言い難い。なお、ここに挙げられた事業報告書等の様式については、「医療法人における事業報告書等の様式について」(厚生

労働省医政局長, 2007)により定められている。

このほか社会医療法人債を発行する社会医療法人については、別途、財務諸表等規則第2条が適用される。この場合、「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、様式および作成方法に関する準則」(厚生労働省, 2008)が適用されるとともに、これに規定される事項以外については金融商品取引法が適用される一般企業と同様、財務諸表等規則が適用されることとなる。この場合、広く資金調達をするという性質からオープンな情報開示が求められている。しかしこれは一般の医療法人の外部財務情報開示とは関連がない。

ところで医療法人は病院の67%を設置する主体であるが、病院はそのほか多様な主体により設立されている⁵⁾。表1は病院を設置できる主たる非営利組織体の外部財務情報開示に関する規定を一覧にしたものである。この表から明らかなように、各設立主体はそれぞれが別々の根拠法に依っており、外部財務情報の開示規定も設立主体ごとに異なっている。したがって、情報開示の目的、情報利用者・請求者なども異なっている。つまり例えば病院という視点で多様な設立主体による病院の外部財務情報を一元的に入手したり比較したりすることはできない。

また、医療法人が行うことができる業務としては本来業務(医療提供行為)を行う病院、診療所、老健施設、附帯業務(医療提供行為に附帯する行為)を行う在宅介護支援センター、訪問看護ステーション、社会福祉事業(社会医療法人が行える業務)であるケアハウス、デイサービスセンターなど多種・多様にわたっている。例えば一つの医療法人が様々な業務を行う施設を複合的に経営していた場合、そのうちの病院部分については施設会計として病院会計準則が適用されているが、介護老人保健施設には介護老人保健施設会計・経理準則、訪問介護ステーションには

訪問看護事業会計・経理準則などが適用されることとなるため複雑な会計が行われてきた上、医療法人全体の会計を適切に把握することが難しい状況が続いてきた。このような中、2014年ようやく医療法人全体をカバーする医療法人会計基準が新設された。

(2) 医療法人会計基準の新設

医療法人は病院の主要な設立主体であるが、病院という施設ごとに適用される会計規定として病院会計準則は存在するものの⁶⁾、医療法人全体を規定する会計基準はこれまで存在していなかった。また、この病院会計準則の目的は「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」(第1章総則、第1目的)とあるように、内部管理に主眼が置かれており外部報告を目的としたものとはなっていない。

しかし2014年に、四団体病院協議会による「医療法人会計基準に関する検討報告書」(以下、検討会報告書という)において医療法人会計基準が策定され、これについての「医療法人会計基準について」(以下、基準通達という)が出された⁷⁾。これによってこれまで空白であった医療法人に医療法人会計基準が新設された。医療法人会計基準設定までの経緯について、井出(2014)に依拠しながら外部財務情報開示に関する部分を中心に整理してみよう。

医療法人会計基準設定についての議論の発端は2002年の四病院団体協議会「病院会計準則等の見直しに関して(中間報告)」(以下、中間報告という)に見ることができる。この背景として2000年からの介護保険制度の開始がある。つまり医療法人が開設・運営できる事業が多様化すると考えられたため、これまでのような病院という施設に着目した病院会計準則のみではなく医療法人全体としての財政状態及び経営成績を適正に把握できる会計基準を明らかにする必要性が生じたのである。

しかし、これは総則や各原則などを条文化したのではなく、財務諸表のひな形を提示するにとどまるものであった。

次いで2003年に出された厚生労働省特別研究事業報告書「平成14年厚生労働特別研究事業病院会計準則と医療法人会計基準の必要性に関する研究—病院会計準則見直し等に係る研究報告書—」（以下、特別研究事業報告という）では、医療法人全体の経営状態を明らかにする会計基準として病院会計準則とは別に医療法人会計基準が必要であるとして、病院会計準則とは異なる新たな医療法人向けの会計基準を設定すべきとされた。そして医療法人会計基準の新設により、「異なる開設主体との経営の比較可能性を確保できるとともに、法人全体の財務諸表が医療法人間の運営状況及び財政状態の比較を可能とする」（特別研究事業報告V.2）とされている。この時点では、会計基準の必要性として比較可能性が挙げられていることから、医療法人会計基準には外部報告が意図されていたと見ることができる。

こうした経緯を踏まえ、2014年に医療法人会計基準が新設された。これは「医療法第50条の2に規定する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」（基準通達）との位置付けを持っている。検討会報告書では医療法人会計基準制定の考え方として「会計基準の制定や改正の議論においては、情報開示の詳細化の問題と会計基準そのものの問題が混然一体となって行われることがある。しかし、現状の医療法人において緊急の課題は、会計基準のないことによる、すでに公開されている外部財務情報の信頼性に疑問を呈されていることを払しょくすることにある。そこで、本報告は、会計基準の制定と情報開示の充実とは別の問題であるとの認識のもと、まずは…処理基準がない問題の解決を図るために、…なるべく早期に、一定の結論を得ることを重要視した。」（検討会報告書、

1.(2)) とされている。つまり、新設された医療法人会計基準においては情報開示に関する検討は先送りされた。情報開示という点からいえば先の特別研究事業報告よりも後退したのとなっているといえよう⁸⁾。

3 外部財務報告の必要性

第2章で、医療法人の外部財務情報開示に課題があることを述べたが、他の非営利組織の開示制度と比べるとどのような状況なのだろうか。表1から各非営利組織体は、それぞれ別々の根拠に基づいて外部財務情報を開示していることがわかる。これらはいずれも、情報利用者・請求者等の面において医療法人より開示が進んでいるが、これは近年において財務情報の外部報告化が拡充してきた結果である。その背景には、規制緩和にとまない官による監視から民による監視を実現するための透明性の確保、非営利法人の経営管理の不透明性・不祥事への批判、政府の財政逼迫に伴う補助金の削減による多様な財源確保の必要性、国民の非営利組織との共同意識の高揚などが挙げられる。社会に対して、組織体およびその活動についての透明性を高め、その存在意義への理解を得る必要性が増してきたのである。

わが国の非営利組織会計の中核をなす公益法人会計を例にして、情報の外部報告化の流れを尾上・古市(2014)、岡村(2012)に依拠して概観してみよう。まず1960年代後半から1990年代中頃は、公益法人の不祥事を契機とした行政監察に基づく規制強化、所轄庁の指導や監督の強化が行われた。公益法人会計基準が制定されたのもこの時期(1977年)である。この時代の公益法人の情報開示は所轄庁の指導・監督に資するためのものであり、一般に向けて公表するという位置づけではなかった。続く1990年代中旬から2000年代中旬には、行政改革に連動した規制強化が行われ

た。1996年には公益法人の設立許可及び指導監督基準が作成され、翌年には情報公開の規定が設けられた。なお、1999年には情報公開法が制定されている。この時代の公益法人の情報開示も基本的には所轄庁の指導・監督に資するものとして作成・提出されるものであった。しかし、公益法人の運営等の不透明さが社会問題化したこと等を契機として2001年にはWebを利用した情報開示も始まるようになった⁹⁾。そして2000年代中旬から現在までは、法人のガバナンス・情報開示による自律が図られるようになってきた。2006年に公益法人制度改革関連三法が成立し、2008年に施行された¹⁰⁾。これにより公益法人の情報開示はそれまでと全く異なるものとなった。法人の主体的かつ自律的なガバナンスや社会による監視を可能にするために情報開示が必要不可欠なものと位置付けられた。

公益法人をめぐる経済・社会環境の変化に伴い公益法人会計基準も2004年に改定が行われた。この改定の柱の一つは開示情報の充実である。公益法人会計は「予算準拠主義に代表されるような法人の内部管理を重視する考え方から、寄付者のみならず国民一般を含めた、法人の外部利用者に向けた外部報告を重視する考え方へとその目的の重点を移行させた」(川村, 2012, p.336)のである。すなわち予算準拠よりも外部報告、ガバナンスよりもディスクロージャーという流れである。さらに2008年には2006年に行われた公益法人制度改革に伴う基準改正が行われたが、そこでも外部報告重視の考え方が堅持されているのである。

公益社団法人及び公益財団法人では情報利用者を「何人(なにびと)でも」(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21条)としている。これは表1の情報利用者・請求者欄の記載から明らかなように様々な非営利組織の中で情報利用者をもっとも広く捉えている。この「何人でも」情報にアク

セスできる環境づくりとして、現在、内閣府によるHPである国・都道府県公式公益法人行政総合情報サイト「公益法人information」(www.koeki-info.go.jp)を用いて事業報告等の閲覧請求ができる仕組みができて¹¹⁾いる。

このほかにも社会福祉法では2000年に介護保険制度がスタートし、措置制度から利用契約制度に移行した際、法人の情報開示が図られ「福祉サービス利用者その他の利害関係者」(社会福祉法第44条第4項)が情報利用者として位置付けられた。ここでは、直接的な経済的利害関係人(債権者等)を超えてサービス利用者なども情報利用者として明示されている点が先導的である。さらに、サービス利用者を外部財務情報の利用者として位置付けたのは学校法人でも同様である。学校法人では情報利用者として「在学生その他の利害関係人」(私立学校法第47条)が挙げられている。このように情報利用者として捉えられる範囲は拡大してきているのである。また、表1の開示方法欄に記載したように主体ごとにインターネットでの開示も進められてきている。

これらと先に検討した医療法人の情報開示の現状を比べてみると、医療法人では外部財務報告への適応が遅々としていることがわかる。しかし、医療法人こそ外部財務情報開示の必要性が高まる環境にあると考えられる。医療機関の経営状況について様々な主体による調査が行われているが¹²⁾、例えば、病院運営実態分析調査によれば、2013年における黒字病院は私的病院の62.4%、自治体病院では8.8%に過ぎない(一般社団法人全国公私立病院連盟, 2014, p.10)。また2000年から2012年の間における医療機関の倒産は、数で見ると437件、老人福祉事業者では164件にも上っている(帝国データバンク, 2013)。病院経営は全体で見ると安定しているとは言いつれず、事業の継続性という点からの懸念も生じよう。さらに、医療・介護事業者の統廃合、M&A、グループ化が活発になっている

ことから、サービス提供の連続性も不透明であることと見ることもできる（石津，2009）。医療・介護事業の経営持続性は大きな課題である（西田，2011）。

これら経営の不安定性は、経済的資源提供者にとって病院の外部財務情報開示の必要性が高まってきていることを意味している。しかしながら外部財務情報開示の必要性は、こういった経済的資源提供者にとってのみ必要なのではない。高齢の要介護者が増加する傾向にある現在において、要介護期が長期化すること等を勘案すれば、サービス提供事業者の経営の安定・サービスの持続的提供の可否と大きく関わる外部財務情報は、入院に際しての病院選択にとって重要なものであると考えられる。これは先に検討した社会福祉施設において施設利用者が情報利用者として位置付けられていたのと同様であろう。社会保障・税一体改革が目指す改革シナリオによる2025年度の医療・介護のサービス利用者数の見込みは、在宅介護が449万人分、介護施設が1331万人分、居住系サービスが61万人となっている。超高齢化社会を迎え、医療機関の外部財務情報開示は医療サービス利用者にとって今後ますます必要になってくるだろう。

わが国の国民医療費は平成23年度で38兆5,850億円に上っており、これを財源別にみると公費が14兆8,079億円（国庫10兆307億円、地方4兆7,772億円）で38.4%を占めている。また保険料は18兆7,518億円で48%、被保険者（雇用者と被雇用者で折半）はこのうち10兆9,555億円を負担している（厚生労働省（2011）。病院の収益の9割以上を占める医業収益の大半が税と社会保険料で賄われていることから、公共の資源の受託責任として外部財務情報開示の必要性を捉えることができる。

納税とアカウンタビリティの関係について堀田（2013，pp.17-18）は、パブリック・アカウンタビリティの論述の中で、納税者と

政府の関係と納税者と非営利組織の関係を区別し、前者の利害関係者（ある組織の配慮、資源、アウトカムについて何らかの要求をすることのできる個人、集団、組織）と後者のそれとは同じではないとしながらも「しかし、非営利組織は社会が承認してきた有形の便益を受け取るがゆえに納税者に対して明らかな義務を負うものである。」とし、さらに「…公的資源、税金、寄附控除など相当な公共投資がなされている以上、このような公共の資源の受託責任としての非営利組織の役割に関するアカウンタビリティとして、非営利組織のpublic accountabilityの概念が提唱されている…」としている。さらに、公共の資源を利用する責任からの情報開示について興津（2009，p.181）は「公益法人は税制面での優遇措置を受けており、また、補助金を受けている法人もあり、納税義務を負っている国民全体に対する情報開示を展開する義務がある。」としている。これは公益法人についての言及であるが、公共の資源を利用しているという面からは医療法人にも同様のことが言える。税金を介した受託責任を根拠として、医療法人の外部財務情報の開示の拡充を求めることができよう¹³⁾。

これまで検討してきたように、医療法人の外部財務情報開示は他の非営利組織における外部財務情報の外部報告化、病院の経営悪化、サービスの継続的提供の必要性、そして公共の資源の利用についての受託責任といった点から必要性を見出すことができる。特に税や公的社会保険といった公共の資源、公的資金の投入といった視点からの外部財務情報開示の必要性は第4章及び第5章で検討する米国の現状に見ることができものである。

4 外部財務情報開示の目的と情報利用者

医療法人は誰のどのような目的のために外部財務報告が必要なのかについて検討する手

段として、日米における非営利組織体の会計概念フレームワークに依拠して、非営利組織体における外部財務情報の開示の目的と情報利用者について検討してみよう。米国は1980年にすでに非営利組織体の外部財務報告について情報利用者の視点からの会計概念フレームワークを構築しており、外部財務報告の会計概念フレームワークの「先進国」と位置付けられる。

(1) 日米の非営利組織会計概念フレームワークの比較

非営利組織会計の概念フレームワークとして、米国ではFASB (Financial Accounting Standards Board, 米国財務会計基準審議会)の「財務会計概念書第4号非営利組織の財務報告の目的」(Statements of Financial Accounting Concepts, No. 4 Objectives of Financial Reporting by Nonbusiness Organizations, 以下、SFAC No. 4という)が、わが国では日本公認会計士協会の「非営利法人委員会研究報告第25号非営利組織の会計的枠組み構築に向けて」(以下、第25号という)がある。

SFAC No. 4は、非営利組織体の財務報告の基本目的を、一般的な目的からより具体的な目的へ進むよう構成されている。つまり、まず、「資源配分意思決定を行なうのに有用な情報」(par.13)を出発点とする。これは、「資源提供者その他の情報利用者が、非営利組織体へ資源を配分する際に合理的な意思決定を行なうために有用な情報を提供する」(par.33)ことを意味している。その前提として「財務報告はそれ自体が目的のではなく、経済的意思決定を行うために有用な情報を提供すること」(par.13)が意図されているのである。これは米国会計学会の会計の定義である「情報の利用者が事情に精通して判断や意思決定を行なうことができるように経済的情報を識別し、測定し、伝達するプ

ロセス」(American Accounting Association, 1966)という会計の情報提供機能に立脚したものと考えられ、情報開示が意思決定有用性という会計目的と不可分に結びついていることがわかる。

次いでその情報利用者のニーズとして「その組織体の業績についての情報、及びその組織体の管理者がどの程度受託責任を果たしたかについての情報」(par.33)に言及し、最後に「彼らのニーズに合致する財務報告が提供できるような情報の類型」(par.33)について述べている。ここに、受託責任の考え方が明確に打ち出されている。

また、情報利用者としてSFAC No. 4は、非営利組織体の現在および将来の情報利用者として会員、納税者、寄付者、交付者、与信者、仕入先、債権者、従業員、管理者、取締役、用役受益者、税務当局、監督官庁、立法機関など多様なグループを挙げ(par.29)、このうち資源提供者を情報の重要な利用者としている(par.36)。この資源提供者は、資源提供に関して直接的な報酬を受ける人々(与信者、仕入先、従業員)と、直接的にまたは比例して報酬を受けない人々(会員、寄付者、納税者)の2種類に分けて捉えられている(par.29)。そして、そういった資源提供者のニーズに合う情報は「本質的に資源提供者と同じ側面に関心を持っているその他の情報利用者にとっても有用」(par.36)としている。つまり、SFAC No. 4は一般外部目的であり、情報利用者の中でも資源提供者を中心的な情報開示対象者としていることがわかる。

第25号も財務報告の目的は、「情報利用者の意思決定に有用な情報を提供することにある。」(IV 3(2)①)としている。そして利害関係者として資源提供者、債権者、受益者、従業員、ボランティア従事者、地域住民等を挙げている。さらにこれら多様なグループの中で特に非営利組織の主な利害関係者を資源提供者及び債権者であるとし、一般の情報利用

者としてこれらのものを主たる情報利用者として想定することが適切であるとしている(IV 3(2))。ここで資源提供者とは、会員、寄付者、助成金・補助金の提供者(政府その他の公共団体も含めることができる)であり、債権者とは、金融取引又は商取引によって債権を有する者である(IV 3(2))。そして、これらの利害関係者の期待から、その情報ニーズとして「ア、非営利組織の目的」、「イ、活動の方針及び計画」、「ウ、継続的活動能力」、「エ、活動の努力及び成果に関する実績」を挙げ、この中で会計に期待されるのはウとエを理解するための情報提供であるとしているのである(IV 3(2)I②)。

(2) SFAC No. 4 と第25号の相違

両者は、財務報告の目的を意思決定に有用な情報の提供としている点は同様である。しかし、SFAC No. 4 は財務報告の目的をブレイクダウンする中で受託責任を打ち出しているが第25号では受託責任への言及がなされていない点で異なっている。さらに両者では、主たる情報利用者として捉えられているグループに違いが含まれている。

まず、情報利用者から検討してみよう。SFAC No. 4 は情報の主たる利用者として資源提供者を挙げているが、その中身を直接的な報酬を受ける人々と、直接的にまたは比例して報酬を受けない人々というように、資源提供者の中を2種類に区別している。同じ「資源提供者」であっても、直接的な報酬を受ける人々と、直接的にまたは比例して報酬を受けない人々とでは情報の関心の所在が大きく異なる。直接的な報酬を受ける人々、すなわち与信者、仕入先、従業員は非営利組織体を、「彼らが供給する現金、財貨または用益に対する支払いの源泉」として見ている。このためこれらの者の関心は「当該組織体が期日までに債務を返済するキャッシュ・フローを創出する能力があるかどうか」(par.30)にあ

る。これは営利企業における投資者・債権者と同じである。他方、直接的にまたは比例して報酬を受けない人々として会員、寄付者、納税者が挙げられており、このうち会員や寄付者は「組織体がいかにうまくその基本目的を達成しているかを評価するための基礎として、また支援を継続するかどうかを評価する基礎」(par.30)として情報に関心を示すとしており、納税者は「政府に援助されている組織等が組織運営目的を達成しているかどうか」(par.30)を評価するために情報を必要としているのである。

ところで、SFAC No. 4 では、これら2種類の「資源提供者」を同じには捉えていないと考えられる。なぜならSFAC No. 4 は非営利組織体の要件として、①提供する資源に比例した対価または経済的便益の受領を期待しない資源提供者から、資源の大部分を受領すること、②利益または利益同等物を得て物品またはサービスを提供すること以外に主な運営目的があること、③売却、譲渡し若しくは償還が明確に規定された所有者権益または当該法人の清算の場合に残余財産の分配を受ける権利を明確に規定した所有者権益が存在しないこと、の3つを挙げている(par. 6)。経済的見返りを求めない出資者からの出資が大半であることを非営利組織体の要件としていることからすれば、先の2種類の「資源提供者」のうち後者すなわち直接的にまたは比例して報酬を受けない会員、寄付者、納税者のほうこそが主たる資源提供者ということになる。さらに、SFAC No. 4 では、「現在及び将来」の情報利用者を対象としている、つまり広く潜在的利用者である将来の会員、将来の寄付者、そして将来の納税者も含めているのである。

表2はSFAC No. 4 と第25号における財務報告の主たる情報利用者を比較したものである。これを用いてSFAC No. 4 と第25号の情報利用者を比べ、納税者についての捉え方が

表2 SFAC No. 4と第25号における財務報告の主たる情報利用者

SFAC No.4	現在および将来の資源提供者(直接的な報酬を受ける人々として与信者、仕入先、従業員と、直接的にまたは比例して報酬を受けない人々として会員、寄付者、納税者)(par.29)。なお、非営利組織の要件として後者からの資源の提供を大部分とするとしている(par.6)。
第25号	資源提供者[会員、寄付者、助成金・補助金の提供者(政府その他の公共団体も含めることができる)], 債権者(IV.3(2))

出所) Financial Accounting Standards Board (1980), Statements of Financial Accounting Concepts, No. 4 Objectives of Financial Reporting by Nonbusiness Organizations (par.29, par. 6), 日本公認会計士協会 (2014) の「非営利法人委員会研究報告第25号非営利組織の会計的枠組み構築に向けて」(IV. 3(2)) から筆者作成。

異なることについて検討してみよう¹⁴⁾。

SFAC No. 4は納税者を主たる利用者の中に直接的に位置付けている。しかし第25号はそうではない。第25号においては、税との関係でいえば主たる利用者「助成金・補助金の提供者(政府その他の公共団体も含めることができる)」というところで関連を見出すことができるにとどまる。つまり政府等によって、税を財源とした補助金等が交付された場合に関連が生じることになる。したがってここにも納税者が位置付けられているのであれば、それは政府等を介在とした間接的な利用者として登場するに過ぎない。つまり、納税者に対するアカウントビリティの捉え方の軽重が日米で異なっていると見ることができる。米国において納税者へのアカウントビリティが明確になっていることは、第4章で検討するように課税当局である内国歳入庁(Internal Revenue Service, 以下, IRS)によって税金控除組織の外部財務情報開示制度が整備されていることと関連していると考えられる。

情報利用者として誰を対象に据えるかということと財務報告の目的とは密接に関係している。先にSFAC No. 4における外部財務情報の情報開示目的には受託責任が含まれていることを確認したが、納税者を利用者として位置付ける場合、外部財務情報の目的に受託責任を明示する必要がある。なぜなら、納税

は強制徴収であるため、納税義務者にとっての意思決定有用性という考え方のみでは必ずしも十分説明できないからである¹⁵⁾。納税者を情報利用者として位置付けるためには、財務報告の目的として受託責任が位置づけられる必要がある。

第3章で述べたように、わが国においては病院の収益の大半が医業収益であり、国民医療費の財源の約4割が公費、5割が社会保険料である。つまり国民は患者という立場で医療機関の利害関係者であると同時に社会保険料の負担者、納税者として医療機関の利害関係者と言える。医療機関へのフリーアクセスが保障されているわが国の医療制度においては、患者という側面から意思決定のために情報開示が必要であることは言うまでもない。しかしそのみならず、患者でなくとも税金や社会保険料の負担者という側面から情報開示が保障されてしかるべきではないだろうか。納税や社会保険料負担を介して国民と医療サービス提供主体の間には委託受託関係を見ることができるからである。

さらにSFAC No. 4は、受託責任について、「非営利組織体はしばしば自立的ではなく(すなわち利益指向型ではなく)、その資源提供者の継続的援助に依存している」(Appendix B.b(2)) ために、非営利組織の受託責任は営利組織のそれよりもさらに重要としている。

5 米国における「非営利組織」の外部財務情報開示制度

外部財務情報の開示手段としては、閲覧、謄写、Webというレベルがある。また、情報の開示場所としては、当該法人の事務所、所轄庁、当該法人のHP、所轄庁等のHP、第三者の統合的HPというレベルがある（石津、2014）。これら開示手段と開示場所の組み合わせによって多様な情報開示レベルが存在する。例えば、第2章で検討した医療法に関して、第51条の2に基づく情報については、開示手段は閲覧、開示場所は当該法人の事務所であり、第52条第1項に基づく情報については、開示手段は閲覧だが開示場所は所轄庁（この場合都道府県知事）である。こういったレベルでは実質的な情報入手には制約が生じてしまう。一方、公益法人については開示手段・場所は所轄庁（「公益法人information」は内閣府）によるHPである。この場合、Web上で開示申請をしてメールにて情報を入手するという手続きを踏む必要があるものの、このようなWebでの統一的信息公開というのは画期的であり、外部情報利用者の情報へのアクセス環境は格段に進歩したと評価できる。今後、他のタイプの非営利法人が所轄庁のホームページで情報開示できるようになれば、現在と比べて利便性が増進される¹⁶⁾。

しかしその場合でも所轄庁ごとに開示されるのでは別の所轄庁の法人との情報の比較可能性という意味で十分ではない。第2章で検討したようにわが国の非営利組織における、予算準拠よりも外部報告、ガバナンスよりもディスクロージャーという情報開示の外部化の流れの中で、情報開示が社会において有効に機能するためには、所轄庁横断的・一元的な一情報入手レベルとしては「Webによる第三者の統合的HPレベル」の一情報公開が必要ではないだろうか。米国においてはすでにそれがなされている¹⁷⁾。

米国においては1996年からTBOR2（Taxpayer Bill of Rights 2）により税控除組織¹⁸⁾、非免除公益信託、一定の政治組織に対してIRSへのForm990s（年次報告書）の提出・一般公開が義務付けられている¹⁹⁾。このForm990sは提出組織体への「公共による監視」を目的とするものである（IRS（2013）p. 2）。Form990sのデジタル化はNCCS（National Center for Charitable Statistics）（<http://nccs.urban.org>）を通じて行われる（McLaughlin, 2002）。このうちForm990は表3に示した12項目の書類で構成されている。そして、該当組織のHP、あるいはNCCSやガイドスター（<http://www.guidestar.org>）といったフリーのデータベースからWeb上でForm990sへのアクセスが保証されている

表3 Form990の項目

大項目	タイトル	大項目	タイトル
Part I	概要	Part VII	管理者・評議員・主要従業員等の報酬額
Part II	作成責任者の署名		
Part III	プログラム別達成状況表	Part VIII	収入の状況
Part IV	書類内容のチェックリスト	Part IX	機能別支出の状況
Part V	その他 IRS 申請・課税適用要件	Part X	貸借対照表
Part VI	ガバナンス、 マネジメント、 情報開示	Part XI	純資産の整合性確認
		Part XII	会計処理の方法等

（出典）IRS Form 990より作成（<http://www.irs.gov/pub/irs-pdf/f990.pdf>）（2014年11月20日アクセス）

(Smith, 2009)。

Form990が提供する直接的な会計情報はPartⅧの「収入の状況」、PartⅨの「機能別支出の状況」、PartⅩの「貸借対照表」、PartⅪの「純資産の整合性確認」の項目である。Form990の特徴として、課税当局から提供される情報ではあるが、外部財務情報に限らずガバナンスについての項目 (PartⅥ) など含まれていること、当該団体の行った事業プログラムごとに事業内容・実績および収支状況がわかることが挙げられる。例えば、利用者は関心がある特定のプログラムの具体的な内容をPartⅢの「プログラム別達成状況表」において、それに要した費用と収益、そしてその文書説明によって活動内容が把握できるようになっている (IRS (2013) pp.11-12)。

さらにpartⅧの「収入の状況」や、PartⅨの「機能別支出の状況」によっても知ることができるようになっている²⁰⁾。この仕組みにおいては課税当局であるIRSが非課税団体の財務情報を提供しているため、開示情報の網羅性と信頼性が確保されている (Krishnan, 2006, pp.399-420)。

加えて同制度では、当該団体が当情報をWeb公開していない場合には、誰でもその団体の事務所でForm990を複写したり送付要求することができる。当該団体は送付要求受理後30日以内に送付しなかった場合、1日遅延ごとに20ドルのペナルティーが課される (上限1万ドル)。この厳しい規制はCyber Accountabilityと言われている (Gordon, 1999)。

さらに米国では、Form990sとは別に、医療・介護事業者の情報開示としてCost Reportが存在する。米国では医療保険は原則として民間保険により行われているが、高齢者および障がい者向け医療保険であるメディケア (Medicare) と、低所得者向け医療保険であるメディケイド (Medicaid) は政府からの拠出が含まれる公的保険となっている

(メディケアは公的に徴収された保険料を含む)。これらについては、CMS (Centers for Medicare & Medicaid Services) がMedical Administrative ContractorsによるHCRIS (Healthcare Cost Report Information System) に提出された情報を反映させたCost ReportをWeb上で開示している。これは、医療機関に税や社会保険料が投入されていることを根拠としている。Cost Reportは、組織の特徴、施設設備、コスト・データ、メディケア要求データそして財務諸表を報告の構成事項とされている (www.cms.gov/Research-Statistics-Data-and-Systems/)。米国において非営利の病院には、非営利組織ゆえに、そして社会からの期待に対する責任において適切な情報開示が求められている (Bain, 2001)。

6 結び

米国のForm990sについて、情報開示の面から示唆に富む2つの点を挙げるができる。1つ目は、課税当局であるIRSに提出された財務情報に基づいてWeb上で税控除組織の財務情報が開示されているということである。これは納税者を中心としたパブリック・アカウントビリティの視点と言える。

先に検討したように、堀田 (2013, p.18) は、パブリック・アカウントビリティについての論述の中で、「…非営利組織は社会が承認してきた有形の便益を受け取るがゆえに納税者に対して明らかな義務を負うものである。」と述べている。また興津 (2009, p.181) は2004年の公益法人会計基準改定に当たって「…公益という重要性に鑑み、広く情報利用者の視点に立って会計基準を見直している。確かに、公益法人は税制面での優遇措置を受けており、また、補助金を受けている法人もあり、納税義務を負っている国民全体に対する情報開示を展開する義務があることは言う

までもない。」と、納税者に対するアカウントビリティに言及している。

この点からのアカウントビリティは医療法人にも当てはめてみる事ができる。医療法人の情報開示は他の非営利法人と比べて遅れているが、財源の大半を税や社会保険料とする公的医療保険が医療法人の収入の大半を占めるのであるから、その財務情報を納税者に開示するシステムを構築する必要がある。納税者に対して情報を開示するという視点であれば、米国のように課税当局がすべての非営利法人（わが国であれば医療法人を含む）の財務情報を開示する制度が考えられてもよいと思われる。

2つ目は、開示される情報の中に非財務情報が含まれている点である。Form990ではpartⅢの「プログラム別達成状況」において、主な3つの活動プログラムに関する費用・収益の状況と活動内容・成果を記載することとされている²¹⁾。活動内容や成果に関する非財務情報は、病院など医療サービスを提供する医療法人の情報として重要な開示要素である²²⁾。

こういった非財務情報について、勝山(2012, pp.499-500)は「会計理論の観点から、「物量教示」や「叙述形式」の導入の根拠をあきらかにしなければならない。」とした上で、会計基準アプローチを打ち出して非財務情報を会計情報として位置付ける理論を構築している²³⁾。先に検討した通り、第25号にお

いても利害関係者の情報ニーズに応えるために会計に期待する情報として「活動の努力及び成果についての実績」(IV. 3(2)I ②)が挙げられている。非財務情報が会計情報の中で位置づけられるようになってきている。

外部財務報告の目的として営利及び非営利の組織体とも意思決定有用性が重要視されている点は同じである。しかし、非営利組織にとっての主たる資源提供者としては「直接的にまたは比例して報酬を受けうけない人々」である会員、寄付者、納税者が位置付けられている(SFAC No. 4, par.29)。この点が営利組織と異なるとともに、この点こそが非営利組織体の特徴を形作っている。本稿では、米国において納税者が主たる情報利用者に位置付けられていること、意思決定有用性を財務報告の主目的としつつその中に公共の資源を介した受託責任とアカウントビリティを位置づけていることに着目した。この視点から、公共の資源を主たる収入源とする医療法人の外部財務情報の開示を促進させる必要性を説明することができよう。高齢社会の到来や病院経営の不安定性等を勘案すれば、医療という公益サービスの主たる提供者である医療法人の外部財務報告制度の拡充が強く求められる。さらにその外部情報開示においては、財務情報とともにサービスに関する非財務情報の開発と開示制度の構築についての検討が今後の大きな課題である。

〔注〕

- 1) 利用者にとってサービス情報が重要であることは言うまでもないが、本稿では外部財務情報について焦点を当てて検討し、サービス情報を含む非財務情報については今後の課題として第6章で触れるにとどめる。
- 2) 言うまでもなく日米では医療・保険制度や医療サービス提供主体等が異なる。こ

のため、情報提供主体（医療提供者）の側からの両国の比較には注意が必要であるが、本稿では情報利用者（利害関係者）の側から外部財務報告制度に焦点を絞って検討している。

- 3) 医療法人は非営利組織として位置づけられる。医療法人の非営利性や提供するサービスの公益性等については杉山(2014)などで論じられている。

- 4) 医療法人の持分の扱いについては非営利性との整合性が課題であるが2004年の厚生労働省通知により、非営利性が徹底された出資額限度法人が設立された。
- 5) このほかの設立主体としては、公的医療機関としては日本赤十字、社会福祉法人恩賜財団済生会、北海道社会事業協会、厚生農業協同組合連合会、国民健康保険団体連合会が、社会保険健康団体としては全国社会保険協会連合会、厚生年金事業振興団、船員保険会、健康保険組合及びその連合会、共済組合及びその連合会、国民健康保険組合が、国の機関としては厚生労働省、防衛省、宮内庁、独立行政法人国立病院機構、独立行政法人労働者健康福祉機構、そのほかの機関としては医療生協、会社、宗教法人等がある。
- 6) 病院会計準則は、厚生労働省医政局長通達(昭和58年8月22日付医発第824号)(改正、医政発第0819001号平成16年8月19日)として規定されている。
- 7) 医療法人会計基準は四団体病院協議会会計基準策定小委員会(2014)『医療法人会計基準に関する検討報告書』を内容として、厚生労働省医政局長(2014)『医療法人会計基準について』厚生労働省、医政発0319第7号(平成26年3月19日)として規定されている。
- 8) なお、外部情報開示と開示主体の規模との関係の整理は今後の課題である。検討報告書では一人医療法人に適用するものではないとしている。本稿では、医療法人の外部財務報告を検討しているが、病院と診療所ではその規模や役割が異なるため今後区分した検討が必要だと考えられる。
- 9) 公益法人については行政改革大綱(2000年12月1日閣議決定)で、公益法人改革の推進のため「インターネットによる公益法人のディスクロージャーについて」(2001年8月28日、公益法人等の指導監督等に関する関係閣僚会議申し合わせ)が定められた。
- 10) 2006年6月に成立した公益法人制度改革関連三法に基づく改革。公益法人を公益社団法人、公益財団法人と一般社団法人、一般財団法人に分離。
- 11) このほか民間の外部財務情報開示を含む情報開示のしくみとして公益財団法人公益法人協会が運営するNOPODAS(非営利法人データベースシステム)(www.nopodas.com)がある。現在20,270法人(うち公益法人9,290件、2014年11月22日現在)が同Webを用いて、基本情報、事業内容、財務会計、広報、寄附募集などについての情報を公開している。
- 12) 他にも、社会保険医療協議会『医療経済実態調査(医療機関等調査)報告』、全日本病院協会医療保険・診療報酬委員会『病院経営調査報告』、厚生労働省『平成24年度厚生労働省医政局委託 医療施設経営安定化推進事業 平成23年度病院経営管理指標』など様々なものがある。
- 13) 税制優遇から納税者や国民を情報利用者に位置付けることができる。しかし、医療法人については税制優遇からの説明が適切ではない。このため本稿では、医療費財源として公的資金や強制的公的保険が含まれていることの方を取り上げている。
- 14) 債権者の位置づけも両国で異なる点であるが、本稿では財務情報を外部の広範な利害関係者に開示することをテーマとしているのでここでは言及しない。なお、英国では、公益事業体の一般目的財務諸表の主たる情報利用者として資源提供者としているが、そこには債権者は含まれていない(第25号Ⅲ.4)。
- 15) 税率が低い自治体への移住ということを考えれば意思決定有用性と徴税を結びつ

- けることも可能となろうが、そういったことはごくまれな例と考えられる。
- 16) 特定非営利活動法人（NPO法人）においては、同法人の根拠法の所轄庁である内閣府のWeb上で財務諸表を含む情報が開示されるなど（内閣府NPOポータルサイトwww.npo-homepage.go.jp）外部財務情報開示が先導的に行われている。しかしNPO法人は医療サービスを提供する主たる組織体とは言えないので本稿では言及していない。
 - 17) Form990sは課税との関係で構築された財務情報開示制度であり、各州行う非営利組織の財務情報開示とは別の性質のものである。
 - 18) 法人税控除組織。米国の寄付金税制優遇団体は公益団体（Charities&otherpublicbenefitNonprofit, IRC（InternalRevenueCode）第501(c)(3)により規定）であり、これにはPublicCharityとPrivateFoundationがある。前者には宗教団体、教育機関、アマチュアスポーツ団体などがあり、後者は前者以外の公益団体であり事業型と助成型がある。（McMillan, 2010）なお、Form990sは、税控除組織に適用されるものであるため、その面からは直接的にわが国の医療法人に当てはまるとは言い切れない。しかし、公的医療保険が収入の大半を占めるわが国の病院と米国の病院との制度的差を勘案すれば、「公共の監視」を目的としているForm990sの開示制度はわが国においても示唆に富む方法と捉えられる。
 - 19) 年間収入20万ドル以上の組織はForm990, 20万ドル未満5万ドル以上の組織はForm990-EZ, 5万ドル未満の組織はForm990-Nというように財政規模によって提出書類の簡素化が図られている（IRS（2013）p. 3）。本稿ではこれらを総称する場合にはForm990sと記載している。
 - 20) しかし、Form990には公表され広く活用されるが故の課題もある。寄付を有利に集めるため事業費を多く見せる会計操作が行われるという課題も生じている。このため、連邦基金から年間50万ドル以上受け取っている非営利団体に課されている会計士による監査をForm990提出団体へも課す必要性が指摘されている（Krishnan, 2006）。
 - 21) Form990のpartⅢのひな形は<http://www.irs.gov/pub/irs-pdf/f990.pdf>で閲覧できる。
 - 22) 多様な事業者から利用事業者を選択するにあたって、提供されるサービスの内容（質）は重要である。提供するサービスに関しては、各事業者や業界団体が自ら公表したり、第三者によるサービスの質評価なども行われるようになって来ている。例えば下記のようなものがある。介護保険法に基づく厚生労働省の「介護サービス情報の公表制度」によるWeb上の介護サービスや事業所・施設を比較検討できるサイト（www.kaigokensaku.jp）。また、米国においては保険医療認定機構（JCAHO）による病院機能評価。この情報はQuality Checkサイト（<http://www.jointcommission.org/qualitycheck>）で検索が可能。全米80%の病院が情報提供。日本ではこれを参考にして行われている公益財団法人日本医療機能評価機構（JCQHC）による病院機能評価。全病院中認定されているのは2,279（26.8%）（2014年11月13日現在）。認定病院のうち、病院機能評価結果の情報提供に同意した病院についてはHPで「病院機能評価結果の情報提供」を行っている（www.report.jcqh.or.jp）。
 - 23) そして、新井清光の要請的公準（有用性、公正性）およびギブンスの見解から「社

会的・経済的な諸状況の変化を把握する
 会計の根拠を見出したい」(勝山, 2012,
 p.500) としている。これは環境会計に
 ついて述べられたものであるが、非財務

情報を会計に位置付ける理論という点で
 は非営利組織においても同様に考えるこ
 とができるだろう。

参考文献

- 一般社団法人全国公私立病院連盟 (2014) 『平成25年病院運営実態分析調査の概要』
- 石津寿恵 (2014) 「わが国における非営利会計概念フレームワーク構築の必要性」『経営論集』
 第61巻第1号, pp.87-102.
- (2009) 「病院経営の困難性と病院会計」石崎忠司・黒川保美『公共性志向の会計学』
 中央経済社, pp.141-154.
- 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』第74巻第1号, 2014年4月, pp.57-76.
- 興津裕康 (2009) 「企業会計と非営利の会計 - 財務会計研究からみた非営利組織の会計を考え
 る -」『非営利法人研究学会誌』第11巻, p.181.
- 尾上選哉・古市雄一朗 (2014) 「非営利組織のディスクロージャーと資源提供者の行動の関係」
 『非営利組織会計学会誌』第16号, pp.71-79.
- 岡村勝義 (2012) 「公益法人の制度転換と会計枠組みの変化」『産業経理』第72巻第2号pp. 4
 - 15
- 勝山進 (2012) 「環境規制と環境会計」安藤英義・古賀智敏・田中建二責任編集『体系現代会
 計学第5巻企業会計と法制度』中央経済社, pp.493-516.
- 川村義則 (2012) 「公益法人会計における基準形成と基礎概念」大塚宗治・黒川行治責任編集『体
 系現代会計学第9巻政府と非営利組織の会計』中央経済社, pp.333-365.
- 厚生労働省 (2013) 『平成25年医療施設(動態)調査』
- (2011) 「平成23年度国民医療費の概況」<http://www.mhlw.go.jp/toukei/saikin/hw/k-iryohi/11/> (2014年11月20日アクセス)。
- (2008) 「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, 様式および
 作成方法に関する準則」(2007年3月厚生労働省省令第38号(2008年7月改正, 厚生労働
 省省令第127号))
- 厚生労働省医政局長 (2014) 「医療法人会計基準について」厚生労働省医政局長通達(医政発
 0319第7号平成26年3月19日)
- (2007) 「医療法人における事業報告書等の様式について」(医政指発第
 0330003号, 平成19年3月30日)(改正, 医政指発第0809第3号平成25年8月9日)
- 厚生労働省病院会計準則と医療法人会計基準の必要性に関する研究班 (2003) 「平成14年厚生
 労働特別研究事業病院会計準則と医療法人会計基準の必要性に関する研究 - 病院会計準則
 見直し等に係る研究報告書 -」
- 杉山幹夫, 石井孝宜, 五十嵐邦彦 (2014) 『医療法人の会計と税務(八訂版)』同文館出版,
 pp. 3-12.
- 西田在賢 (2011) 『ソーシャルビジネスとしての医療経営学』薬事日報。
- 日本公認会計士協会 (2014) 「非営利法人委員会研究報告第25号非営利組織の会計的枠組み構

築に向けて」

帝国データバンク (2013) 『医療機関・老人福祉事業者の倒産動向調査』 (www.tdb.co.jp/watching/press/pdf/p130202.pdf) (2013年11月1日アクセス)

堀田和弘 (2013) 「アカウントビリティの概念」『経済論叢』第186巻第1号, pp. 7 - 21

四病院団体協議会 (2002) 「病院会計準則等の見直しに関して (中間報告)」

American Accounting Association (1966) *A Statement of Basic Accounting Theory*, 飯野利夫訳 (1969) 『アメリカ会計学会基礎的会計理論』国元書房。

Bain, Craig E., Blankly, Alan I. and Forgione, Dana A. (2001) The Methodist Hospital System: Tax Exemption and Charitable responsibilities of Not-for-Profit Hospitals, *Accounting Education*, Vol.16, No. 1.

Centers for Medicare & Medicaid Services, Cost Reports (www.cms.gov/ Research-Statistics-Date-and Systems/) (2014年11月1日アクセス)。

Financial Accounting Standards Board (1980) *Statements of Financial Accounting Concepts, No.4 Objectives of Financial Reporting by Nonbusiness Organizations*.

平松一夫, 広瀬義州訳 (1994) 『FASB財務会計の諸概念 (改訳新版)』中央経済社。

Gordon, Teresa P., Greenlee, Janet S. and Denise Nitterhouse (1999) Tax-Exempt Organization Financial Data: Availability and Limitations, *Accounting Horizons*, American Accounting Association, Vol.13, No. 2, pp.113-128.

Internal Revenue Service (2013) , *2013 Instructions for Form 990 Return of Organization Exempt From Income Tax*. (www.irs.gov/pub/irs-pdf/i990.pdf)

Krishnan, Ranjani, Tetman, Michelle H. and Yetman, Robert J. (2006) Expense Misreporting in Nonprofit Organizations, *The Accounting Review*, American Accounting Association, Vol.181, No. 2, 2006, pp.399-420

McLaughlin, Thoms A. (2002) *Streetsmart Financial Basics for Nonprofit Managers*, John Wiley & Sons. Inc.

McMillan, Edward J. (2010) *Not-for Profit Accounting, Tax and Reporting Requirements, 4th Edition*, John Wiley & Sons. Inc. pp.1-8.

Smith, Pamela C. and Shaver, Donna J. (2009) Transparency, Compliance, and Filing Burden- Principles for the Revised Form 990, *The ATA Journal of Legal Tax Research*, Vol. 7, No. 1, pp.133-151.

(Abstract)

In recent years, while external financial information disclosure has been promoted in many kinds of NPOs, the disclosure among medical corporations cannot be said to have much advanced. However, when considering the arrival of aging society and the instability of hospital management, it is important to promote the financial information disclosure of medical corporations. With such awareness, the present paper aims to clarify the necessity and the direction of expanding an external financial information disclosure system of medical corporations by examining the rationale and methods of information disclosure system in the

United States.

Therefore, the current accounting standards and external financial information disclosure system of medical corporations are organized in Chapter 2, and Chapter 3 reviewed the necessity for external reporting of medical corporations. Then, Chapter 4 examined the purpose of financial information disclosure and information users through comparing the conceptual framework of NPOs in Japan and the United States. Here, the study focused on the fact that the positioning of taxpayers within the concept of information disclosure in both countries was different. The disclosure should be promoted from accountability point of view among medical corporations in Japan. Chapter 5 discusses the fact that the information disclosure of NPOs is widely carried out online in the United States from the viewpoint of accountability towards taxpayers, etc. Finally, Chapter 6 states the necessity of disclosing the whole information of NPOs including medical corporations in an integrated way in Japan.