

医療法人における内部統制の実態調査に向けての検討 —アンケート調査実施に向けての先行研究の検討—

藤 岡 英 治[†]

A Study on Survey and Analysis of Internal Control in Health Care Organization

FUJIOKA Eiji

I. はじめに～医療法人における内部統制に関する実態調査への経緯

1. 営利組織体における内部統制の認識

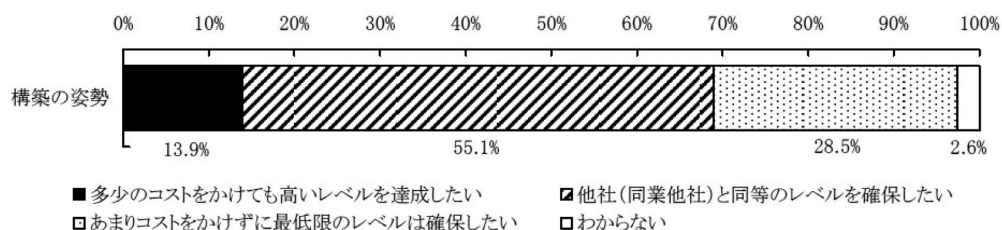
営利組織体における内部統制は、粉飾決算や経営者の不祥事を受け、公認会計士または監査法人（以下、公認会計士と表記した場合には監査法人も含む）による財務諸表監査や財務報告に係る内部統制の監査の実施により、経営者等に広く浸透している。以下の図1は、2007（平成19）年2月に（株）富士通総研経済研究所が公表した「日本における内部統制の現状に関するアンケート調査—上場企業向け調査の集計結果—」¹（以下では、本調査に関しては上場企業調査とする）である。この上場企業調査は、内部統制関連条項が含まれた金融商品取引法が成立した時期に行われており、営利組織体では内部統制が制度として注目された当初より、約70%の営利組織体が内部統制構築について「高いレベル」、「同業他社と同等レベル」の維持を目指しており、「最低限レベルの確保」を含めると約96%が内部統制を認識していることがうかがえる結果である。

[†] 大阪産業大学経営学部経営学科教授

草 稿 提 出 日 11月15日

最終原稿提出日 11月15日

¹ 2006（平成18）年9月に上場企業全社3,691社を対象に、調査票を広報・経営企画部門に送付し、調査票の返送またはウェブでの回答の方式を採用している。回収数は814社となっている。本調査の時期は、内部統制関連条項が含まれた金融商品取引法が2006（平成18）年6月に成立した時期である。

図1 営利組織体における内部統制構築の姿勢²

2. 非営利組織体における内部統制に関する認識と先行研究の状況

営利組織体における内部統制に関する認識と異なり、非営利組織体においては、内部統制が十分に浸透していない、あるいは認識されていないことが想像できる。それは、非営利組織体は、全般的に法人の規模が小さく、かつ公益を担うという特質からこれまで組織体の管理やガバナンスについて議論が高まることがなかった。また、公益を事業としながら、公益を享受する非営利組織体の利用者ではなく、非営利組織体を管轄する所轄庁の規制等に対応し、主として所轄庁による行政指導や監督に対応する組織づくりが中心であり、公認会計士による外部監査の導入や内部統制が積極的に議論されることはなかったと思われるからである。

ところが近年、非営利組織体においても不祥事や不正が繰り返し発生した。それを受け、非営利組織体における内部統制やガバナンスの徹底が非営利組織体に関する法人制度改革の検討の中で取り上げられ、その流れの中で公認会計士による外部監査の導入、法人内での内部統制の充実が進んでいる状況にある。

これまで非営利組織体における内部統制に関する先行研究は、主として海外が中心であった。それには、非営利組織体における内部統制の有効性を指摘した United States Government Accountability Office (GAO) の研究³や非営利組織体における資金提供者の違いが内部統制の構築に影響を及ぼしていることに関して実証研究を行った Petrovits, Shakespeare and Shih の研究⁴などがあった。

また、日本における先行研究は、主として上記の海外の先行研究の紹介や海外の政府組

² (株) 富士通総研経済研究所「日本における内部統制の現状に関するアンケート調査—上場企業向け調査の集計結果—」2007年2月、6頁。

³ United States Government Accountability Office (GAO), *Financial Management Effective Internal Control Is Key to Accountability*, GAO-05-32IT.

⁴ C. Petrovits, C. Shakespeare and A. Shih, "The Causes and Consequences of Internal Control Problems in Nonprofit Organizations", *Working Paper Series*, 2010.
本論文は、以下の雑誌に転載されている。

C. Petrovits, C. Shakespeare and A. Shih, "The Causes and Consequences of Internal Control Problems in Nonprofit Organizations", *The Accounting Review*, Vol.86 No.1, pp.325-357.

織における内部統制の紹介を行うものが中心であった⁵。だが、非営利組織体の不正や不祥事を受け、徐々にではあるが非営利組織体の内部統制の検討が行われてきている⁶。

3. 医療法人における内部統制に関する実態調査への経緯

医療法人は、非営利組織体の一つである。筆者のこれまでの検討から、医療法人における公認会計士による外部監査の実施は、積極的とは言えない状況であることを指摘した⁷。これは、医療法人における内部統制の構築についても不十分な状況が想像できる要因でもある。

ところが、2015（平成27）年医療法改正（以下、医療法改正と記した場合には2015年の医療法改正を指す）により、2017（平成29）年4月2日以降に開始する事業年度より一定の条件を満たす医療法人⁸において公認会計士による外部監査が強制された。つまり、

⁵ 以下のような論文等がある。

古市峰子稿「組織の特徴に応じた内部統制の留意点—財務報告・ディスクロージャーの観点から—」『日本銀行金融研究所ディスカッション・ペーパー・シリーズ』Discussion Paper No.2006-J-6、2006年4月。
橋口和稿「英国の中央政府における内部統制について」『日本銀行金融研究所ディスカッション・ペーパー・シリーズ』Discussion Paper No.2006-J-7、2006年7月。

森毅稿「米国の連邦政府における内部統制について」『日本銀行金融研究所ディスカッション・ペーパー・シリーズ』Discussion Paper No.2006-J-8、2006年8月。

⁶ 以下のような論文等がある。

地方公共団体における内部統制のあり方に関する研究会『内部統制による地方公共団体の組織マネジメント改革～信頼される地方公共団体を目指して～』2009年3月。この報告書を契機として、2020年4月よりの都道府県、政令指定都市における内部統制の構築義務化につながっている。

佐久間義浩稿「非営利組織における内部統制の現状—自治体病院におけるアンケート調査による分析」『非営利法人研究学会誌』第13号。2011年、43-54頁。

日向浩幸稿「病院組織の内部統制を考える」『日本産業経済学会産業経済研究』第16号、2016年3月、123-136頁。

⁷ 拙著『医療機関のガバナンスと監査』中央経済社、2013年に詳細を記している。

⁸ 医療法人・社会医療法人・地域医療連携推進法人に対する公認会計士による外部監査制度は以下の通りである。このうち網掛け部分が医療法改正により新たに監査対象となった法人である。

組織体		強制規定
医療法人	社団・財団 医療法人	医療法施行規則第33条の2 以下のいずれかの場合強制 ・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 ・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
	医療機関債 発行医療法人	「医療機関債発行のガイドラインについて」以下のいずれかの場合強制 (ア) 医療機関債の発行により負債総額が100億円 (イ) 一回あたりの発行総額が1億円以上 (ウ) 購入人数が50人以上
	社会医療法人	医療法施行規則第33条の2 以下のいずれかの場合強制 ・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 ・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 ・社会医療法人債を発行の場合
地域医療連携 推進法人		医療法第70条の14 規模に関わらずすべての地域医療連携推進法人が強制

2018（平成30）年4月1日に事業年度が開始する医療法人においては、2019（平成31）年3月決算に対して外部監査が実施されている。

公認会計士による外部監査の実施にあたっては、医療法人における内部統制の構築が行われていることが関係していることは言うまでもない。ところが、2019（平成31）年3月29日付で厚生労働省医政局医療経営支援課より出された各都道府県の医療法人課向けの連絡文書「外部監査対象となる医療法人における内部統制の構築について」が発出された。この文書において、医療法人における内部統制の構築を推進するポイントについてのチェックリストが示された。これは、医療法人における内部統制の構築が進んでいない、運用面で多くの問題が発生している、あるいは、一定規模以下の医療法人においても内部統制を浸透させることを意図した文書ではないかと推測できるものである。

医療法人に対する公認会計士の外部監査が導入され、実施が始まった今、また、外部監査を受けるにあたって整備しておくべき内部統制に関する文書が発出されたことから、医療法人における内部統制に対する意識やその実態を確認する必要があることは言うまでもない。

そこで、本稿では医療法人における内部統制の実態調査を行う前に、今一度、非営利組織体における内部統制に関する実態調査の先行研究を検討し、医療法人の内部統制の実態調査に参考となる点を確認する。本稿では、以下の一般社団法人・一般財団法人（以下、一般法人とする）および公益社団法人・公益財団法人（以下、公益法人とする）の内部統制に関する実態調査の先行研究を取り上げ、そこから医療法人の実態調査に対する示唆を得ることとする⁹。

論文①	長畑周史・大澤正俊稿「非営利法人の内部統制構築状況に関する調査と分析」『横浜市立大学論叢社会科学系列』第67巻第1・2号、2016年、135-172頁。
論文②	長畑周史稿「非営利法人における内部統制構築度（業種・規模別）の分析」『横浜市立大学論叢社会科学系列』第68巻第1号、2016年、43-100頁。
論文③	長畑周史・小泉和之稿「非営利法人の内部統制構築における担当者認識と構築状況の差異について」『横浜市立大学論叢社会科学系列』第69巻第2号、2017年、65-90頁。

⁹ 本稿は、医療法人の内部統制の実態調査に向けて、一般法人と公益法人の内部統制の実態調査を行った長畑氏らの先行研究をもとに、その示唆となる部分を導き出すことを目的としている。また、筆者は、監査の視点から医療法人の内部統制を検討することから、長畑氏らの視点と異なるため、長畑氏らの先行研究のすべてを検討しているわけではない。なお、長畑氏らの一般法人と公益法人に対する詳細な実態調査に敬意を表すとともに、医療法人の検討に対して多くの示唆が得られたことに感謝申し上げたい。

Ⅱ．一般法人および公益法人における外部監査と内部統制

一般法人および公益法人に関する外部監査は、一般法人では、負債総額200億円以上の場合には会計監査人の設置が強制され、公益法人では、原則として会計監査人を置くことが強制されている。ただ、公益法人の内、①収益の部の計上合計額が1,000億円以上、②費用および損失の部の計上合計額1,000億円以上、③負債の部計上額50億円以上のいずれにも該当しない場合には、会計監査人を必ずしも置く必要がないことが定められている¹⁰。

また、2015（平成27）年5月以降に決算を迎える一般法人および公益法人では、事業報告書に「業務の適正を確保するための体制及びその運用状況の概要」、すなわち内部統制の構築、運用状況（内部統制の客観的な運用状況を意味し、運用状況の評価を記載するものではないが、事業報告書に運用状況の評価を記載することは妨げられていない）について記載することが会社法の準用として義務付けられた。内部統制の運用状況の概要の記載について、監事は、内部統制の運用状況の概要を記した業務報告等を受領した時には、当該事項の内容が相当でないと認めるときはその旨およびその理由を監査報告に記入することが求められるようになった¹¹。

以上から、一般法人および公益法人においては、すべての法人に対して事業報告書に内部統制の構築状況および運用状況の記載が求められ、さらに一定規模以上の法人に関しては会計監査人の設置が義務づけられ、公認会計士による法定監査が実施されるようになった。

次項で検討する一般法人および公益法人における内部統制に関する実態調査は、まさに当該法人に内部統制の構築が注目された時期に当たり、この状況は、筆者が医療法人の実態調査を行うタイミングに近い状況である。

¹⁰ 現在、約9,000の公益法人の内、約70法人が会計監査人を設置している。また、約11,000の一般法人については、そのデータが存在しないため、会計監査人の設置状況は不明である。

¹¹ 以下の論文に詳細が解説されている。

三木秀夫稿「事業報告書・監査報告書への内部統制状況の開示方法と記載例」『公益一般法人』No.922、2016年6月、18-25頁。

Ⅲ. 一般法人および公益法人における内部統制に関する実態調査に関する先行研究

1. 一般法人および公益法人の内部統制に関するアンケート調査の概要

一般法人および公益法人における内部統制に関する実態調査は、長畑周史氏が中心となって2016（平成28）年に実施したアンケート調査であり、その結果を主として先の3本の論文に公表している。

この調査は、2014（平成26）年7月29日時点で、「公益法人 information」のウェブサイトに登録されている一般社団法人6,681法人、一般財団法人4,139法人、公益社団法人4,071法人、公益財団法人5,194法人の合計20,085法人の内、それぞれ1,000法人を無作為に抽出して行っている。アンケートでは、内部統制について、「理事、監事等の役員や内部で働く従業員が不正行為（法令違反や内部規則違反など）を事前防止するために、法人内に自主的に設置される防止体制のことを指します。」と示し、①法人種別、規模、業種といった属性、②内部統制に関する担当者の認識、③内部統制に関係する規定の有無、④内部統制への対応の有無について質問を行っている¹²。

このアンケートは、一般法人および公益法人での会計監査人の必置が2006（平成18）年に定められ、さらに事業報告書に内部統制の構築、運用状況の概要の記載が強制（2016（平成28）年3月決算の書類に記載が必要）された直後でのアンケート調査となっている。アンケートの回答数は、一般社団法人241法人、一般財団法人229法人、公益社団法人292法人、公益財団法人308法人であった。

2. 一般法人および公益法人の内部統制に関するアンケート調査結果に対する事前の私見

一般法人および公益法人における内部統制の実態調査に関するアンケート調査の結果およびアンケート実施者である長畑氏らのコメントを筆者が検討する前の段階において、一般法人および公益法人の内部統制について以下のような筆者の想定があった。

以下の3つの私見は、今後実施予定の医療法人における内部統制の実態調査においてポイントとなる点、すなわち内部統制が医療法人内で認識されているのか、医療法人においても監査対象は一定規模以上であり、その規模による違いがあるのか、さらに医療法人の中でも公益性の高い社会医療法人があり、その他の医療法人と公益性の高い医療法人では

¹² 長畑周史・大澤正俊稿「非営利法人の内部統制構築状況に関する調査と分析」『横浜市立大学論叢社会科学系列』第67巻第1・2号、2016年、160-172頁。

認識や整備状況に違いがあるのかということに関係するものである¹³。

①内部統制に関する認識

一般法人および公益法人を含め非営利組織体は、監査や内部統制に関する法制度が整備されてきたが、これまでの非営利組織体を取り巻く環境、特質から営利組織体のように内部統制に関する認識、その構築が進んではいないのではないか。事業報告書への記載が強制されたが、罰則規定がないことから、記載をしてない法人も多く見受けられる。したがって、認識不足が高く、十分な内部統制の構築ができていない状況が予想される。

②大規模法人と中小規模法人との比較

会計監査人の設置は、大規模法人に限られているため、中小規模法人において内部統制の構築、運用が進んでいないのではないか。したがって、大規模法人が内部統制の構築、運用が進んでいるという結果が出ると予想される。

③一般法人と公益法人との比較

公益法人は、その公益性認定の過程において、会計監査人の設置が義務づけられ（一定規模以下の法人は除く）、また、情報開示の適正化の観点から公認会計士の活用が求められている。したがって、一般法人よりも内部統制の構築、運用の状況が進んでいるのではないか。

以下では、アンケート結果、アンケート実施者のコメントについて、論文①と論文②を中心に、筆者の想定を交えた検討を行う。なお、長畑氏らのアンケートでは、一般法人および公益法人の業種別の分析も行っているが、医療法人の内部統制の実態調査で業種は医療に絞られているため、業種ごとの結果については本稿では検討を割愛している。

3. アンケート結果とその解釈から得られる医療法人における内部統制の実態調査への示唆

本節では、長畑氏らが実施した一般法人および公益法人における内部統制に関するアンケート調査の結果とそれにもとづく両氏の分析（解釈）から、医療法人における内部統制の実態調査に向けての示唆を得ることを目的としている。

¹³ 論文③では、長畑氏らの分析前の仮説が示されている。その内容は筆者の想定②と③と同じ内容である。長畑周史・小泉和之稿「非営利法人の内部統制構築における担当者認識と構築状況の差異について」『横浜市立大学論叢社会科学系列』第69巻第2号、2017年、67-68頁。

(1) 内部統制に関する認識

①担当者および従業員の認識

論文①の141頁（以下の表1に引用）にあるように、2006（平成18）年の一般法人および公益法人における内部統制の構築の法定化について約2割の法人が「まったく知らなかった」、また、「十分認識」、「ある程度認識」の合計が5割前後であることから、長畑氏は、ある程度の認識が進んでいるとの解釈を示している¹⁴。内部統制の法制化についての従業員の認識は、論文①の142頁（以下の表1に引用）の従業員の認識にも示しているように、その3割が認識していないとの結果となっており、従業員レベルでの認識は進んでいないことがうかがえる。

これに関して筆者としては、2006（平成18）年に公益関連三法の制定、法定監査の実施スタート、さらに2016（平成28）年3月期の決算より「業務の適正を確保するための体制及びその運用状況の概要」に関する事業報告書上の記載義務が要求されて間もない状況から、もう少し認識が低いと思われたが、担当者レベルでは認識が進んでいることが分かった。

筆者の検討対象である医療法人では、内部統制の認識が一般法人および公益法人と比較して低くなると予想している。つまり、一般法人および公益法人は、医療法人と異なり営利組織体との接点が多い法人もあることから、営利組織体に信頼してもらえる体制整備に努めている法人もあるためである。医療法人は一般法人および公益法人ほど営利組織体と

表1 一般法人および公益法人の担当者・従業員の内部統制法制化の認識状況

担当者の認識		従業員の認識 ¹⁵			
法人種類	回答数 割合	担当者の認識			
		内容を十分認識していた	内容がある程度認識していた	存在自体は知っていたが内容は把握していなかった	合計
法人種類	一般社団法人 回答数	28	93	68	241
	割合	11.6%	38.6%	28.2%	100.0%
	一般財団法人 回答数	16	104	73	221
	割合	7.2%	47.1%	33.0%	100.0%
法人種類	公益社団法人 回答数	44	103	80	292
	割合	15.1%	35.3%	27.4%	100.0%
	公益財団法人 回答数	40	164	48	308
	割合	13.0%	53.2%	15.6%	100.0%
合計 回答数合計		128	464	269	1062
割合		12.1%	43.7%	25.3%	100.0%

従業員の認識 ¹⁵		従業員の認識			
法人種類	回答数 割合	従業員の認識			
		内容を十分認識していた	内容がある程度認識していた	存在自体は知っていたが内容は把握していなかった	合計
法人種類	一般社団法人 回答数	12	68	80	237
	割合	5.1%	28.7%	33.8%	100.0%
	一般財団法人 回答数	4	69	96	225
	割合	1.8%	30.7%	42.7%	100.0%
法人種類	公益社団法人 回答数	16	68	103	292
	割合	5.5%	23.3%	35.3%	100.0%
	公益財団法人 回答数	8	164	68	304
	割合	2.6%	53.9%	22.4%	100.0%
合計 回答数合計		40	369	347	1058
割合		3.8%	34.9%	32.8%	100.0%

注）％部分の網掛けは、各質問項目の最高値を示している。

出所）長畑周史・大澤正俊稿「非営利法人の内部統制構築状況に関する調査と分析」『横浜市立大学論叢社会科学系列』第67巻第1・2号、2016年、141-142頁。

¹⁴ 長畑周史・大澤正俊、前掲論文、140頁。

¹⁵ 従業員の認識の表中の「2（2）従業員の認識」は原著では「2（1）担当者の認識」となっている。

の接点が多いとは言えないためである。

また、長畑氏らの調査における内部統制は、「理事、監事等の役員や内部で働く従業員が不正行為（法令違反や内部規則違反など）を事前防止するために、法人内に自主的に設置される防止体制のことを指します。」¹⁶と示されており、企業会計審議会「財務報告に係る内部統制の評価及び監査の基準」における内部統制の定義とは異なるもので調査が行われている。このことは、長畑氏らにおける調査の視点（目的）によるものであるが、筆者の医療法人の実態調査では、公認会計士による外部監査に係る内部統制の調査を想定している。したがって、長畑氏らの調査より内部統制の定義が広範になることから、さらに内部統制の認識が低いことが予想される。

②内部統制の実施状況の認識

アンケートでは、内部統制の実施状況について、企業会計審議会「財務報告に係る内部統制の評価及び監査の基準」における内部統制の基本的要素について担当者の認識を確認している。この質問は、内部統制の法制化の認識如何に関係なく、法人内の内部統制の実施状況について担当者全員に質問をしている。

長畑氏らは、論文①144-149頁（以下の表2に引用）において担当者による内部統制の実施状況に関する所感について示している。その中で、統制環境、統制活動、情報と伝達、モニタリングの結果については、「可能な限り対応」「ある程度ある」の合計が7割を超えていることから、これらについて一般法人および公益法人において対応が行われている状況にあると長畑氏らはコメントをしている¹⁷。

長畑氏らは、各基本的要素について具体的な項目を取り上げてその実施状況の調査を行っている。より具体的には、論文①154頁の（2）①統制環境の「理事会（理事）、監事が財務報告と内部統制に関して適切に監視・監督する責任を理解して、実行する体制」について「ある」「慣習としてある」が8割を超えていることから、理事会（理事）が内部統制に関する決定義務（一般社団法人及び一般財団法人に関する法律第76条3項3号および第90条4項5号）に基づき内部統制が構築されていると言え、また、論文①156頁（4）③および④の統制活動における指揮命令系統や手順の文書化、論文①156-157頁（5）情報と伝達および論文①157頁（6）モニタリングにおける日常的な監視の結果からも、日常的な業務に関する内部統制については整えられている旨が示されている¹⁸。

¹⁶ 長畑周史・大澤正俊、前掲論文、160頁。

¹⁷ 同上、143頁。

¹⁸ 同上、143頁。

表2. 一般法人および公益法人における内部統制の基本的要素に関する実施状況の所感

統制環境							リスクの評価と対応						
		実施状況の認識（統制環境について）							実施状況の認識（リスクの評価と対応について）				
		可能な限り対応していると思う	ある程度はあると思う	あまりないと思う	まったくないと思う	分からない/回答不能			可能な限り対応していると思う	ある程度はあると思う	あまりないと思う	まったくないと思う	分からない/回答不能
法人種類	一般社団法人 回答数	92	80	25	12	28	法人種類	一般社団法人 回答数	44	68	72	41	12
	割合	38.8%	33.8%	10.5%	5.1%	11.8%		割合	18.6%	28.7%	30.4%	17.3%	5.1%
	一般財団法人 回答数	76	132	9	8	0		一般財団法人 回答数	60	93	56	20	0
	割合	33.8%	58.7%	4.0%	3.6%	0.0%		割合	26.2%	40.6%	24.5%	8.7%	0.0%
	公益社団法人 回答数	123	81	32	12	40		公益社団法人 回答数	80	97	72	23	16
	割合	42.7%	28.1%	11.1%	4.2%	13.9%		割合	27.8%	33.7%	25.0%	8.0%	5.6%
合計	回答数合計	451	373	122	36	76	合計	回答数合計	284	358	280	104	36
	割合	42.6%	35.3%	11.5%	3.4%	7.2%		割合	26.7%	33.7%	26.4%	9.8%	3.4%

統制活動							情報と伝達						
		実施状況の認識（統制活動について）							実施状況の認識（情報と伝達について）				
		可能な限り対応していると思う	ある程度はあると思う	あまりないと思う	まったくないと思う	分からない/回答不能			可能な限り対応していると思う	ある程度はあると思う	あまりないと思う	まったくないと思う	分からない/回答不能
法人種類	一般社団法人 回答数	97	76	32	28	4	法人種類	一般社団法人 回答数	76	137	16	4	4
	割合	40.9%	32.1%	13.5%	11.8%	1.7%		割合	32.1%	57.8%	6.7%	1.7%	1.7%
	一般財団法人 回答数	64	124	21	12	4		一般財団法人 回答数	73	128	16	8	4
	割合	28.5%	55.1%	9.3%	5.3%	1.8%		割合	31.9%	55.9%	7.0%	3.5%	1.7%
	公益社団法人 回答数	120	127	21	12	8		公益社団法人 回答数	100	147	32	13	0
	割合	41.7%	44.1%	7.3%	4.1%	2.8%		割合	34.2%	50.3%	11.0%	4.5%	0.0%
合計	回答数合計	449	435	86	68	20	合計	回答数合計	365	544	112	29	12
	割合	42.5%	41.1%	8.1%	6.4%	1.9%		割合	34.4%	51.2%	10.6%	2.7%	1.1%

モニタリング							ITへの対応						
		実施状況の認識（モニタリングについて）							実施状況の認識（ITへの対応について）				
		可能な限り対応していると思う	ある程度はあると思う	あまりないと思う	まったくないと思う	分からない/回答不能			可能な限り対応していると思う	ある程度はあると思う	あまりないと思う	まったくないと思う	分からない/回答不能
法人種類	一般社団法人 回答数	64	89	48	28	4	法人種類	一般社団法人 回答数	52	88	77	16	0
	割合	27.5%	38.2%	20.6%	12.0%	1.7%		割合	22.3%	37.8%	33.0%	6.9%	0.0%
	一般財団法人 回答数	44	129	32	8	12		一般財団法人 回答数	44	113	60	4	0
	割合	19.6%	57.9%	14.2%	3.6%	5.3%		割合	19.2%	49.3%	26.2%	1.8%	3.5%
	公益社団法人 回答数	60	148	51	21	12		公益社団法人 回答数	56	125	88	19	4
	割合	20.5%	50.7%	17.5%	7.2%	4.1%		割合	19.2%	42.8%	30.1%	6.5%	1.4%
合計	回答数合計	260	494	211	61	32	合計	回答数合計	244	458	297	47	16
	割合	24.6%	46.7%	19.9%	5.8%	3.0%		割合	23.0%	43.1%	28.0%	4.4%	1.5%

注) %部分の網掛けは、各質問の「可能な限り対応」「ある程度ある」の合計か、「あまりない」「まったくない」の合計が70%以上の場合である。

出所) 長畑周史・大澤正俊稿「非営利法人の内部統制構築状況に関する調査と分析」『横浜市立大学論叢 社会科学系列』第67巻第1・2号、2016年、144-149頁。

ところが、論文①155頁（3）リスクの評価と対応および論文①157頁（7）ITへの対応は、その結果が分散しており、十分な対応がとられていないか、あるいは質問回答時点では、リスクの評価と対応の内容と法人内の現況とが一致しないままに回答、ITに関して理解不足のままに回答をしている可能性がある。これについては、「（3）リスクの評価と対応について」、および「（7）IT〔情報技術〕への対応について」の各質問に対して「ない」との回答が高値となっていること、ならびに「（6）モニタリング〔監視活動〕について」において、日常的監視、監督体制がとられているものの、その他の質問については「ない」との回答が高値であることから、日常的なリスクへの対応が行われているが、突発的なリスクへの対応ができていない傾向が出てきている旨が示されている¹⁹。つまり、（6）モニタリングの「独立的評価について」や「モニタリング実施者が十分な知識や能力があることを担保する体制」が「ない」との回答は、突発的な事象に対する対応不足、非営利組織体に対してこれまで頻繁に指摘されている形式的な監視、監督体制の存在を示しているものと思われる。

さらに、論文①155頁（2）統制環境については、「問題を直属の上司に言えない場合に、その意見を上部機関に伝える仕組みの構築」、「財務報告を作成する部門への専門性を持った人材の配置、専門性を持たない人事の場合に研修を受けさせ専門性を獲得させるような体制」、論文①156頁（4）統制活動について「法人の業務から想定される固有のリスクを少なくするための体制」、論文①158頁（8）財務報告に関わる内部統制のプロセス、論文①158頁（9）業務プロセスに関わる内部統制の不備の検討に関するいずれの質問においても「ない」が高値となっていることから、法制化による内部統制の認識があるが、内部統制の全体を俯瞰した理解、日常的なリスク以外の突発的な事象に対する体制の自法人の理解ができていないのではないと思われる。

以上から、一般法人および公益法人では、内部統制に関連する法制化についての認識はある程度の水準にとどまっているものの内部統制の構築、運用については、日常的なリスクに対応する部分については整備が行われている。だが、突発的なリスクへの対応など全体的な構築には至っていない状況にあり、不足部分について対応することが課題である。したがって、内部統制を正しく認識、理解し、体系立った体制がとられているわけではなく、組織運営で必要となった部分については体制づくりが行われているともいえよう。このことは、医療法人にも当てはまると予想される。医療事故や医療過誤などの領域についての体制づくりは整備されているが、それを含めた法人全般にわたる体制については十分

¹⁹ 同上、143頁。

に行き届いていないものが予想される。

(2) 大規模法人と中小規模法人との比較

長畑氏らのアンケート調査では、法人の資産規模（負債額を含む）を確認している。論文②では、資産規模が5億円以上または負債200億円以上のいずれかにチェックをした場合、大規模法人として扱い、その他は中小規模法人として整理されている²⁰。長畑氏らのアンケートでは、中小規模法人と大規模法人の法人数は以下のようになっている。

表3 規模別の回答法人数

	中小規模法人	大規模法人
一般社団法人・一般財団法人	381	80
公益社団法人・公益財団法人	424	156
計	805	236

出所) 長畑周史稿「非営利法人における内部統制構築度(業種・規模別)の分析」『横浜市立大学論叢社会科学系列』第68巻第1号、2016年、48頁をまとめている。

論文②90-92頁の結果によると、中小規模法人と大規模法人との比較において、内部統制の各基本的要素の実施状況の認識について全般的に「ある」または「慣習としてある」が有意に上昇している。この結果から、中小規模法人と比較して大規模法人の方が内部統制の認識が高く、その構築、運用が進んでいる傾向にある。また、「関係ない」が有意に上昇している点、「分からない」との回答が減少している点は、中小規模法人と比較して、何が関係ないかが大規模法人の担当者は理解している点、分からないという理解不足がない点が長畑氏らにより指摘されている²¹。ただ、論文②92頁(7) ITへの対応、論文②93頁(8) 財務報告に関わる内部統制のプロセスについては、大規模法人であっても法人全体の

²⁰ 長畑周史稿「非営利法人における内部統制構築度(業種・規模別)の分析」『横浜市立大学論叢社会科学系列』第68巻第1号、2016年、45-46頁。

また、論文③では、負債を除外し、資産規模0～1,000万円を小規模、1,000万円以上～1億円未満を中規模、1億円以上を大規模として分析を行っている(長畑周史・小泉和之、前掲論文、68頁)。分類に関して長畑氏は、「法定の分類に由来するような根拠ではなく、今回のアンケートの分布のバランスによる便宜的分類である(長畑周史・小泉和之、前掲論文、68頁)」と示していることから、論文②における大規模法人には、大規模法人に近い中規模法人が含まれている可能性がある。それは、論文②での分類基準である負債額200億円以上の想定は、一般法人での会計監査人の必置要件基準と一致し、そして「公益法人 information」における9,000法人の内、負債総額200億円以上の法人が約70法人ヒットし、ほぼ会計監査人設置法人数と一致することから、その妥当性は理解できるものである。だが、資産規模5億円以上を大規模法人とすると、その対象法人は、「公益法人 information」において約3,000法人となり、法人全体の約3分の1を占めることになるためである。

²¹ 長畑周史、前掲論文、52-53頁。

結果からの変化はなく、大規模であっても対応が十分にできていないことが指摘されている²²。

なお、この規模別調査は、回答法人総数の約3分の1を大規模法人と位置付けて検討した結果である。大規模法人の条件を会計監査人設置法人とした場合には、さらに違った特徴が得られた可能性もある。ただ、長畑氏らの調査においても、中小規模の法人よりも大規模法人の内部統制の構築、運用等が進んでいるという仮説通りの結果が出ていたと言え、それはまた、中小規模法人における内部統制の構築や運用については何らかの課題があることを示唆する結果であるとも言える。

このことを医療法人に当てはめてみるならば、医療法人では、大規模法人の割合が限られたものとなっている（表4参照）。したがって、医療法人では、一般法人および公益法人以上に規模の差による内部統制の認識、整備状況の違いが表れるものと予想される。

表4 医療法人の規模

本来業務事業収益	総数	医療法人	出資限度額法人	社会医療法人	特定医療法人
70億～	241	126	11	97	7
50億～70億	181	113	9	35	24
30億～50億	603	430	36	67	70
10億～30億	2,843	2,440	120	78	205
1億～10億	27,871	27,391	361	63	56
1億未満	20,328	20,076	195	51	6

出所）株式会社ネオステージが情報を収集し、データベースとした医療法人情報データベース MediCo Search をもとに医療法人の規模を以下の通り本来業務事業収益をもとに整理をした。なお、本データベースは随時情報が更新されているため、表4については2019年8月現在の状況である。

(3) 一般法人と公益法人との比較

一般法人については、準則主義により設立される法人であるため、会計監査人が必置である大規模法人を除き、内部統制の構築は、理事が内部統制についての決定義務と、理事としての善管注意義務として適切な内部統制を構築しておく義務があるに過ぎず、外部から内部統制の構築について指摘されることがないため担当者の認識は低いと考えられる。

これに対して、公益法人は、会計監査人を原則として置くことが規定されている（中小規模法人は除く）。また、一般法人から公益法人への移行のためには、旧民法法人である社団法人、財団法人のように行政庁の認定が必要なため、認定取得のために法令遵守体制などの整備が求められている。この点からすると、公益法人が内部統制に関する認識については、一般法人より高い結果が出てくると思われたが、論文①141-142頁の結果では筆

²² 同上、53頁。

者の予想に反し両者には認識の大きな差はなかった。

この点について長畑氏らは、さらに一般法人と公益法人の中小規模法人と大規模法人に分け、より詳細に分析を行っている（論文②93-100頁）。論文②93-96頁より中小規模の公益法人は、中小規模の一般法人より、「ある」が有意に増加しているところが見受けられ、特にモニタリングについては4か所で有意に増加していることから、中小規模法人では、公益法人が一般法人よりも内部統制の構築、運用が進んでいるとの結果になった²³。

次に、大規模の公益法人および一般法人の結果が論文②97-100頁に示されている。この結果は、当初の想定とは異なり一般法人の方が内部統制の構築、運用が進んでいる結果となった。この理由については、筆者として以下のような可能性を考えた。

公益法人は、一般法人と異なり公益性、公益事業の実施に集中する傾向、監督官庁による監視に依存する傾向があり内部統制などの体系的な内部体制の構築を行っていないことも考えられる。これに対して一般法人は、監督官庁はなく、自主的に管理する体制、特に大規模一般法人は企業との接点も多いことから、企業に信頼してもらえる体制整備に努めている可能性もあり²⁴、その点から想定とは逆転した結果があらわれ、それがまた、公益法人における内部統制の課題の一つになるであろう。

この点に関して、医療法人の場合には、公益性の高い社会医療法人とそれ以外の医療法人とでは明確な違いを認識でき、社会医療法人での内部統制の構築は高い結果が出てくるものと予想される。それは、一般法人のように医療法人が企業との接点が多いわけではなく、企業に信頼してもらえる体制整備は必要ない。ただ、長畑氏らの調査において大規模法人における逆転現象については、今後の医療法人の実態調査において、社会医療法人が公益性や監督官庁の監視、指導への対応に偏っていないかどうかについて注意をして調査する必要がある。

Ⅳ. おわりに～医療法人における内部統制の実態調査に向けて～

本稿では、これまで内部統制の構築、運用について進んでいないと言われていた非営利組織体の内、先行研究としてアンケート調査が行われた一般法人および公益法人の結果の紹介を通して、非営利組織体における内部統制の状況の一端を理解することができた。

アンケート結果では、一般法人および公益法人の中でも規模の小さい法人では、内部統

²³ 同上、53頁。

²⁴ 非営利法人格選択に関する実態調査委員会『非営利法人格選択に関する実態調査報告書』2015年3月、63-64頁。

制の理解が発展途上にあり、大規模法人では、全般的にその理解が進んでいる部分が見られた。ただ、公益性の高い公益法人の内、大規模法人については、一般法人と比較して有意な結果が得られなかった。

また、アンケート結果より、内部統制の実施状況に関しては、日常的な業務に対するリスク対応はなされている一方、臨時的な、突発的な事象に対する対応が十分にとられていない結果が出ていた。それは非営利組織体がさまざまなリスクに直面しており、ミッション達成のためのリスクマネジメントが重要となっているためである。

以上から、医療法人における内部統制の実態調査を実施するにあたり、長畑氏らの先行調査は多くの示唆を与えてくれるものであった。本稿の検討を通して、医療法人における内部統制の実態調査においては以下の点について実施し、医療法人における内部統制の現状を把握することに努めたい。

- ・医療法人の管理者、医師や看護師の内部統制の認識
- ・医療法人の管理者、医師や看護師の内部統制の基本的要素の理解
- ・監査対象である大規模法人とそれ以外の認識の違い
- ・公益性の高い社会医療法人とそれ以外の医療法人との認識の違い
- ・全般的な体制がとられているか、リスクに特化した部分的な体制かどうか

すなわち、医療法人では、理事等の管理者における内部統制の認識はある程度あるものの、医師や看護師等の従業員の立場では、一般法人および公益法人の調査以上にその認識レベルが低いことと思われる。さらに言うならば、内部統制という言葉を認識していない割合も多いのではないかと想像できるところである。

また、内部統制の基本的要素に関しての調査では、これらについてもその認識は低く、既存の体制の中に知らず知らずのうちに組み込まれている要素があるのではないかと、それを抽出することを試みたいと思っている。

さらに、これらの認識について規模および公益性による調査も行い、医療法人における内部統制の浸透が高まる手がかりを得られるのではないかと考えている。これらについては、今後、医療法人における内部統制の実態調査を進め、改めて紙面で報告することとする。

（本研究は JSPS 科研費 JP19K13873 の助成を受けたものです。）

附記

2019年の秋に本稿を提出し、監査論研究の諸先生方のご意見を頂戴しながら医療法人のアンケート調査に向け準備を進めていた。2020年となり、いよいよ医療関係者、医療に関する研究者、医療法人にヒアリングを実施し、2020年4月よりアンケート調査の実施に向

け準備を進めていく最中、世界が新型コロナウイルスの感染の影響を受けることになった。筆者の内部統制に関する実態調査は中断することになるが、この状況に最前線で立ち向かう医療関係の方々の安全を祈念し、また一日も早く事態が収束することを願うばかりである。