

監査基準報告書315「重要な虚偽表示リスクの識別と評価」を
医療法人監査に適用するに当たっての留意点

2023年7月28日
日本公認会計士協会

目次

	頁
はじめに.....	1
1. 医療法人に対する監査.....	1
2. 医療法人の特徴.....	1
3. 用語の読替え.....	3
4. リスク評価手続.....	4
5. 医療法人を取り巻く規制等の外部要因.....	5
6. 医療法人会計基準の概要と会計方針の選択及び適用.....	6
7. 医療法人の目的及び戦略並びにそれらに関連する事業上のリスク.....	8
8. 医療法人における経営指標の測定と検討.....	9
9. 統制環境.....	10
10. 統制環境に係る医療法人特有のリスクと不正・誤謬.....	11
11. 医療法人のリスク評価プロセスの理解と理事者に識別されなければならないリスク.....	12
12. 重要な虚偽表示リスクの識別.....	13
13. 特別な検討を必要とするリスクの識別.....	17
14. 特別な検討を必要とするリスクに対する内部統制の整備状況.....	17
15. 実証手続のみでは十分かつ適切な監査証拠を入手できない場合.....	17
16. リスク評価の修正.....	18
17. ITの利用から生じるリスク.....	18

はじめに

医療法人の経営の透明性を高める目的から2015年（平成27年）9月に医療法が改正され、2017年（平成29年）4月2日以降開始する会計年度から、厚生労働省令で定める一定の基準に該当する医療法人には、厚生労働省令で定める医療法人会計基準の適用と公認会計士又は監査法人による外部監査が義務付けられた。

本研究報告は、医療法人監査において監査基準報告書315「重要な虚偽表示リスクの識別と評価」（以下「監基報315」という。）を適用するに当たり、重要な虚偽表示リスクを適切に識別し評価する上で、医療法人に特有の事情を踏まえて十分留意する必要がある点について検討し、まとめたものである。

なお、本研究報告は監基報315の要求事項を網羅する内容とはなっていないため、実際に医療法人監査において監基報315を適用するに当たっては、監基報315を十分に理解した上で本研究報告を参照する必要がある点に留意されたい。

1. 医療法人に対する監査

Q1：医療法人の監査は、一般事業会社等と同様に監査基準報告書及び関連する実務指針に従って実施する必要がありますか。

A：医療法人の監査においては、一般事業会社等と同様に一般に公正妥当と認められる監査の基準に準拠した会計監査の実施が必要である。そのため、監査基準を具体化した実務的・詳細な規定である監査基準報告書及び関連する実務指針についても当然に従う必要がある。

医療法人の会計監査においては、改めて監査基準報告書及び関連する実務指針を読み直すことが重要である。

2. 医療法人の特徴

Q2：医療法人は、どのような特徴がありますか。

A：医療法人は、以下のような特徴を有している。

(1) 定義

医療法人とは、病院、医師若しくは歯科医師が常時勤務する診療所、介護老人保健施設又は介護医療院を開設することを目的として、医療法（昭和23年法律第205号）に基づき設立される法人である。

医療法人の業務は、医療法第39条により本来業務が定められており、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、医療法第42条に定める附帯業務を行うことができる。社会医療法人については、厚生労働大臣が定める収益業務を行うことや社会医療法人債を発行することが認められている（医療法第42条の2、医療法第54条の2）。

また、厚生労働省医政局長通知では、国際協力等の観点から、医療法人が附帯業務として繰越利益積立金の額の範囲内で海外現地法人へ出資することも可能とされている（「医療法人の附帯業務について」（平成19年3月30日 医政発第0330053号 厚生労働省医政局長通知）、「医療法

人の国際展開に関する業務について」(平成 26 年 3 月 19 日 医政発 0319 第 5 号 厚生労働省医政局長通知))。

(2) 種類

医療法人は以下のように類型化される。

社団・財団	持分の定め (注 1)	基金制度 (注 2)	その他の区分
社団	あり		出資額限度法人 (注 3)
		採用	その他の医療法人
	なし	不採用	
財団			社会医療法人 (注 4)
			特定医療法人 (注 5)
			その他の医療法人

(注 1) 社団医療法人であって、その定款において社員資格を喪失した場合の持分の払戻しに関する規定や解散時の残余財産の持分に応じた分配に関する規定を設けている法人を持分あり医療法人という。2007 年 (平成 19 年) 4 月施行の医療法改正により、持分あり医療法人の新規設立は認められていないが、既存の持分あり医療法人については、当分の間存続する旨の経過措置が設けられている。

(注 2) 社団医療法人に拠出された金銭その他の財産であって、当該医療法人が拠出者に対して医療法施行規則第 30 条の 37 及び第 30 条の 38 並びに当該医療法人と当該拠出者との間の合意の定めるところに従い返還義務を負うものをいう。

(注 3) 定款において、社員の退社時における出資持分払戻請求権や解散時における残余財産分配請求権の法人の財産に及ぶ範囲について、払込出資額を限度とすることを明らかにするものをいう。

(注 4) 医療法第 42 条の 2 第 1 項各号に掲げる要件に該当する財団又は持分の定めのない社団の医療法人であって、政令で定めるところにより都道府県知事の認定を受けたものをいう。

(注 5) 租税特別措置法第 67 条の 2 第 1 項に規定する財団又は持分の定めのない社団の医療法人であって、その事業が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、かつ、公的に運営されていることにつき国税庁長官の承認を受けたものをいう。

(3) 剰余金配当の禁止

医療法人は、非営利性の確保を図るため、医療法第 54 条において剰余金の配当が禁止されている。また、事実上利益の分配とみなされる行為も禁止されている。

(4) 経営組織

医療法人は、社員及び社員総会（社団の場合）又は評議員及び評議員会（財団の場合）、理事、理事会並びに監事を置かなければならない。

社団医療法人に置かれる社員総会は、法人の基本的事項について決議する最高意思決定機関である。

財団医療法人に置かれる評議員会は、法人の基本的事項について決議し、法人の業務、財産の状況、役員の業務執行の状況について、意見陳述又は報告徴求を行う、最高意思決定機関かつ諮問機関である。

理事会は、法人の業務執行に関する意思決定機関であり、法人の業務は、理事会の承認に基づき実行される。

理事のうち一人は理事長とし、原則として医師又は歯科医師である理事のうちから選出される。また、原則として、開設する全ての病院、診療所、介護老人保健施設又は介護医療院の管理者を理事に加える必要がある。

理事長は日常の業務を執行し、その結果は、3か月に1回以上理事会に報告しなければならない（定款又は寄附行為で毎事業年度に4か月を超える間隔で2回以上その報告をしなければならない旨を定めた場合を除く。）。

監事は、業務・会計監査を実施する機関である。

(5) 都道府県知事による監督

主たる事務所の所在地の都道府県知事は、医療法人の業務及び会計の状況を検査する権限を有している。

都道府県知事は、医療法人の業務若しくは会計が法令、法令に基づく都道府県知事の処分、定款若しくは寄附行為に違反し、又はその運営が著しく適正を欠くと認めるときは、期限を定めて、必要な措置をとるべき旨を命ずることができる（医療法第64条第1項）。さらに、医療法人がその命令に従わなかったときは、当該医療法人に対し、期間を定めて業務の全部若しくは一部の停止を命じ、又は役員の解任を勧告することができる（医療法第64条第2項）。

また、社会医療法人が医療法に定める要件を欠くに至った場合等において、都道府県知事は、社会医療法人の認定を取り消し、又は期間を定めて収益業務の全部若しくは一部の停止を命ずることができる（医療法第64条の2）。

3. 用語の読替え

Q3：監基報315を医療法人監査に適用する場合に、用語をどのように読み替えますか。

A：企業の財務諸表と医療法人の計算書類は、そのよって立つ会計基準が異なり、計算構造も異なっているが、監基報315の趣旨は、医療法人の計算書類の監査においても根本的に異なるものではない。ただし、監基報315を医療法人監査に適用するに当たっては、用語の読替えが必要である。読替えが必要となる用語及び読替え後の用語は、それぞれ次のとおりである。

① 企業→医療法人

- ② 経営者→理事者
- ③ 監査役若しくは監査役会、監査等委員会又は監査委員会（監査役等）→監事
- ④ 取締役会→理事会
- ⑤ 従業員→職員

4. リスク評価手続

Q 4：監基報315第13項で、リスク評価手続には、「(1)経営者への質問、及び内部監査の活動に従事する者（内部監査機能がある場合）を含む、その他の適切な企業構成員への質問」、「(2)分析的手続」及び「(3)観察及び記録や文書の閲覧」を含めなければならないとしています、医療法人特有の留意事項はありますか。

A：リスク評価手続とは、監査人が、医療法人とその環境及び適用される財務報告の枠組み並びに内部統制システムを理解し、不正か誤謬かを問わず、財務諸表全体レベルの重要な虚偽表示リスクと、アサーション・レベルの重要な虚偽表示リスクを識別し評価するために実施する監査手続である。

リスク評価手続の流れとしては、医療法人の経営環境等を踏まえて医療法人に特有のリスク等を理解することからスタートして、理解した内容を踏まえて重要な虚偽表示リスクを識別し、識別したリスクの程度を評価していくこととなる。そのため、医療法人の特徴や医療法人に特有のリスク要因を十分に理解することが重要であり、理解のための具体的な手続としては質問や分析的手続等が代表的である。

医療法人において、質問や分析的手続等のリスク評価手続を実施するに当たり留意すべき事項は、以下のとおりである。

(1) 理事者やその他の適切な法人構成員への質問

医療法人の内部者である理事長、理事、監事、院長等の管理者、会計責任者、内部監査担当者、法令遵守責任者、リスク管理責任者及び固定資産の管理責任者に対する質問によって、多くの情報を入手することができるのは企業と同様である。また、必要な場合には社員又は評議員にも質問を行う。

(例)

- ・ 監事に対しては、理事会へ出席し、理事会の運営状況を監視しているか、また、監事監査の実施状況を質問する。
- ・ 複雑な取引又は通例でない取引を処理し記録している会計責任者に対しては、当該取引に適用する会計方針の選択及び適用の状況を質問する。
- ・ 内部監査担当者に対しては、内部監査実施状況を質問する。
- ・ 法令遵守責任者に対しては、コンプライアンスに関する管理体制の状況を質問する。
- ・ リスク管理責任者に対しては、リスク管理状況を質問する。
- ・ 固定資産の管理責任者に対しては、固定資産の管理保全状況を質問する。
- ・ 社員又は評議員に対しては、役員選任の過程や選任の理由、定款の変更の有無やその理由を質問する。

なお、これらはいくまで例示であり、それぞれの目的に応じて適任者に質問を実施する。

(2) 法人外部者への質問等

法人構成員への質問のほか外部者である顧問弁護士などに対して質問を実施したり、医療法人が加盟している業界団体から業界固有の情報を得たりすることも有効な場合がある。

(3) 分析的手続

分析的手続を実施するに当たっては、予算等を考慮し、医療法人の収入支出等の特徴に留意することが必要である。

(4) 観察及び記録や文書の閲覧

医療法人とその環境（内部統制を含む。）を理解するために、例えば、病院の窓口出納業務の観察は有効であり、建設中の施設や高額の医療機器等を有する施設の視察は、施設整備の管理状況を把握する上で役立つ。

文書の閲覧において、予算との対比を含む月次の業績管理資料、理事会議事録及び事業計画等は、医療法人の経営状況と経営計画を把握する上で重要な書類である。医療法人では補助金が重要な収入の一つとなっている場合も考えられるため、そのような場合には、計上科目や計上額の正確性に関するリスク評価を行う上で、補助金交付要綱、内示通知書、交付申請書、交付決定通知書、交付請求書、支払通知書、交付確定通知書、実績報告書等の補助金交付に必要な一連の書類を閲覧することが必要である。

(5) ウォークスルー

理事者等に対する質問の回答を裏付けるとともに、医療法人とその環境（内部統制を含む。）について理解するには、観察や閲覧のほか、取引の開始から計算書類までの追跡（ウォークスルー）の実施が有効である。例えば、医療法人の主要な収入項目である社会保険診療収入について、電子カルテや医事会計システムでの処理を含む取引のウォークスルーを実施することにより、取引の流れを把握する。

5. 医療法人を取り巻く規制等の外部要因

Q5：監基報315第18項で、監査人は、「(1)②産業、規制等の外部要因」を理解できるように、リスク評価手続を実施しなければならないとされていますが、医療法人特有の事項はありますか。

A：医療法人は、医療法において、自主的にその運営基盤の強化を図るとともに、その提供する医療の質の向上及びその運営の透明性の確保を図り、その地域における医療の重要な担い手としての役割を果たすことが求められている。そこで、監査人は、医療法人とその環境について、事業の現況及び将来の見込み、規制等や一般的な経済状況等の外部要因を理解しなければならないが、これらの外部要因には、例えば、次のような項目が含まれる。

関連する固有リスク要因	アサーション・レベルの重要な虚偽表示リスクの存在を示唆する事象又は状況の例示
変化	一般的な経済状況等その他外部要因 <ul style="list-style-type: none"> ・ 経済状況の一般的概況（例えば、景気後退や経済成長） ・ 金利の動向や資金調達が多様性及び容易性 ・ 年齢別・地域別人口の推移、動態
	事業の現況及び将来の見込み <ul style="list-style-type: none"> ・ 医療圏の人口推移、患者数の動向 ・ 他法人等の参入による市場と競争の状況 ・ 近隣競合医療施設の動向
変化又は複雑性	規制等 <ul style="list-style-type: none"> ・ 医療行政の方向性（制度改革の方向性等） ・ 施設基準等の改正 ・ 医療法の改正 ・ 診療報酬の改定 ・ 行政監督官庁による指導通知等 ・ 国や地方公共団体の財政政策の変更による補助金や助成金政策の変更 ・ 税制の変更 ・ 医療法人会計基準（平成 28 年厚生労働省令第 95 号）と業界特有の会計実務 ・ 上記規制等の遵守状況
主観性	適用される財務報告の枠組み <ul style="list-style-type: none"> ・ 会計上の見積りにおいて、適用され得る広範な測定規準（例えば、減価償却費や固定資産の減損会計における使用価値の測定）
不確実性	財務報告 <ul style="list-style-type: none"> ・ 会計上の見積り及び関連する注記事項に係る重要な測定の不確実性を伴う事象又は取引 ・ 係争中の訴訟と偶発債務（例えば、医療過誤等から生じる潜在的な損失の発生）

6. 医療法人会計基準の概要と会計方針の選択及び適用

Q 6：監基報315第19項で、「監査人は、企業の会計方針が適切であるか、及び適用される財務報告の枠組みに準拠しているかどうかを評価しなければならない」としていますが、医療法人において留意すべき事項はありますか。

A：医療法人における会計方針の選択及び適用を理解する上で、以下のような医療法人の会計基準等を理解する必要がある。併せて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」（以下「実務指針第 39 号」という。）を参照されたい。

(1) 医療法人に適用される会計基準

従来、医療法人の会計処理の基準については、「医療法人会計基準について」（平成 26 年 3 月 19 日 医政発 0319 第 7 号 厚生労働省医政局長通知）により示されている「医療法人会計基準に関する検討報告書」（平成 26 年 2 月 26 日 四病院団体協議会 会計基準策定小委員会）に基づく医療法人会計基準（以下「四病協の医療法人会計基準」という。）の活用が求められてきたところである（実務指針第 39 号第 5 項参照）。

2015 年（平成 27 年）9 月の医療法の改正に伴い、一定の基準に該当する医療法人に対しては、医療法第 51 条第 2 項の規定により作成する貸借対照表及び損益計算書の作成のための会計処理の方法として「医療法人会計基準」（平成 28 年厚生労働省令第 95 号）が公布され、併せてその内容を補足する通知として「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」（最終改正 平成 30 年 12 月 13 日 医政発 1213 第 3 号 厚生労働省医政局長通知、以下「運用指針」という。）が発出された。

法定監査の対象となる一定の基準に該当する医療法人は、「四病協の医療法人会計基準」に代わって、上記に示した厚生労働省により制定された「医療法人会計基準」が適用される（実務指針第 39 号第 6 項参照）。

(2) 医療法人が作成すべき計算書類等のうち監査対象となる計算書類

医療法第 51 条の規定に基づいて作成する計算書類は、

- ・ 貸借対照表
- ・ 損益計算書
- ・ 財産目録

であり、注記も含まれる。

(3) 財務報告の枠組み

医療法人の会計は、医療法及び医療法に基づく厚生労働省令の規定、一般に公正妥当と認められる会計の慣行に従うものとされている（医療法第 50 条）。

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（監査基準報告書 210 「監査業務の契約条件の合意」 A9 項及び実務指針第 39 号第 9 項参照）。

医療法人が適用する会計基準について検討する場合には、医療法人は病院、診療所、介護老人保健施設等の限られた範囲に業務が制限されるとともに、剰余金の配当が禁止されているなど、株式会社等の企業とは組織特性が大きく異なる法人であることを十分に考慮しなければならず、必ずしも株式会社等の企業が適用する会計基準又は開示レベルが求められるものではない（実務指針第 39 号第 10 項参照）。

また、厚生労働省令により制定された医療法人会計基準及び運用指針においては、簡便的な会計処理の採用が容認されている。簡便的な会計処理が採用された場合、原則的な方法との差

異の金額が利用者に誤解を与える程度に生じる可能性も考えられる。よって、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る（実務指針第 39 号第 13 項から第 15 項参照）。

また、法令上も、計算書類が法令に準拠して作成されているかどうかについての監査意見が求められている（医療法施行規則第 33 条の 2 の 5 第 1 項第 2 号）（実務指針第 39 号第 17 項参照）。

一方で、「医療法人会計基準について（Q&A）」（平成 30 年 3 月 30 日 厚生労働省医政局医療経営支援課 事務連絡）Q18 及び Q19 では、「医療法人会計基準に記載のない会計基準については、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。」と記載されているため、留意が必要である。

(4) 簡便的な会計処理

上記のとおり、医療法人会計基準及びその運用指針においては、以下のような簡便的な会計処理の採用が容認されている。

① 所有権移転外ファイナンス・リース取引

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・リース取引について、賃貸借処理を行うことができること（運用指針第 9 項）。

② 貸倒引当金

前々会計年度末の負債総額が 200 億円未満の医療法人においては、法人税法（昭和 40 年法律第 34 号）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こと（運用指針第 12 項）。

③ 退職給付引当金

退職給付引当金の計上は、企業会計基準第 26 号「退職給付に関する会計基準」（平成 10 年 6 月 16 日 企業会計審議会、最終改正平成 28 年 12 月 16 日 企業会計基準委員会）に基づいて行うものであるが、前々会計年度末日の負債額が 200 億円未満の医療法人については、簡便法を適用することができること（運用指針第 12 項、「医療法人会計基準について（Q&A）」Q11）。

7. 医療法人の目的及び戦略並びにそれらに関連する事業上のリスク

Q 7 : 監基報315第21項で、監査人は、財務諸表の作成に影響を及ぼす企業のリスク評価プロセスについて、「(1)①財務報告に影響を及ぼす事業上のリスクの識別」、「②発生可能性を含む当該事業上のリスクの重要度の評価」及び「③当該事業上のリスクへの対処」を理解しなければならないとされていますが、医療法人特有の事項はありますか。

A：医療法人は、病院等の医療機関を開設することを目的として医療法の規定に基づき設立される法人であり、営利を目的とする企業と異なり、事業上のリスクの識別に当たっては、財政構造の安全性及び健全性の維持が重視される点に留意する必要がある。また、医療法人が行う事業は病院事業に限られないため、監査人が監査対象の医療法人の事業上のリスクを理解するためには、まず当該法人がどのような事業を行っているかを理解することが重要である。

医療法人の事業目的と目的達成のための事業戦略に関連して、計算書類に重要な虚偽表示をもたらす可能性のある事業上のリスクとその要因には、以下のような例が挙げられる。

事業上のリスクの要因	事業上のリスク
【入院・外来】 人口減少に伴う患者数の減少	事業収益が減少する。
【入院・外来】 医師、看護師不足に伴う稼働率の減少	事業収益が減少する。
【法人一般】 診療報酬改定、薬価改定、介護報酬改定	改定の内容により事業収益、事業費用が増減する。
【法人一般】 施設の新設、増設のための都道府県知事等への許認可申請	申請書類の不備により許認可が遅延する。 基準への不適合により許認可が行われない。
【法人一般】 新しい会計基準の適用及び開示	会計基準を不完全又は不適切に適用する。 会計基準適用に当たってコストが増加する。
【法人一般】 規制の変更	予測できない規制の強化又は緩和が生ずる。
【法人一般】 I Tの利用	会計システムと業務システムとが整合しない。 I Tを利用した情報処理活動が、医療法人の意図したとおりに機能しない。

8. 医療法人における経営指標の測定と検討

Q 8：監基報 315 第 18 項で、監査人は、「(1)③企業の業績を評価するために企業内外で使用される測定指標」を理解できるように、リスク評価手続を実施しなければならないとしています。が、医療法人特有の事項はありますか。

A：医療法人の業績の測定と検討を理解するためには、収支状況の把握のみならず、損益計算による経営状況の把握も必要となる。

また、その収支状況及び経営状況の把握をするためには、厚生労働省が公表する「病院経営管理指標」等の、施設の規模及び類型並びに地域ごとの、平均的な経営状態を示す適切な指標との比較・検討も有効である。

なお、病院等の医療機関の業績評価では、病床稼働率等の非財務情報を測定指標として使用す

る場合も多いため、財務数値を用いた指標に加えて以下のような指標についても理解して、分析的手続等の実施に際して活用することが考えられる。

- ① 患者数
- ② 診療単価
- ③ 病床稼働率
- ④ 平均在院日数
- ⑤ 手術件数

9. 統制環境

Q 9 : 監基報315第20項で、「監査人は、リスク評価手続を通じて得た以下の理解や評価により、財務諸表の作成に影響を及ぼす統制環境を理解しなければならない」としていますが、医療法人特有の事項はありますか。

A : 統制環境には、社員及び社員総会又は評議員及び評議員会、理事、理事会並びに監事等の内部統制に対する態度や姿勢、内部統制における実際の行動が含まれるが、統制環境は、有効な内部統制の基盤であり、内部統制を構築するための規律と枠組みを提供するものである。

医療法人の統制環境を理解するためには、Q 2の「(4) 経営組織」などの医療法人のガバナンスの特徴を把握する必要がある。

医療法人では、経営組織等に関する以下の項目について理解する必要がある。

(1) 社員総会又は評議員会、理事会及び監事の経営管理者に対する監視機能及び内部統制に対する姿勢

社員総会又は評議員会、理事会及び監事には、法人における理事長等の法人運営に対する監視機能があり、これが内部統制の重要な構成要件となっている。この監視機能の有効性と社員総会又は評議員会、理事会及び監事の内部統制に対する姿勢を把握するため、次の事項について検討する必要がある。

- ・ 社員又は評議員、理事及び監事は、医療法及び定款又は寄附行為の規定に基づいて選任されているか。
- ・ 社員総会又は評議員会、理事会の開催の頻度及び開催時期と社員又は評議員、理事及び監事の出席の状況は適切か。
- ・ 社員総会又は評議員会、理事会に付議される決議事項及び報告事項は適切なものであるか。
- ・ 社員総会又は評議員会、理事会及び監事はそれぞれ有効に機能しているか。
- ・ 理事等の役員の交替の頻度は高くないか。

(2) 経営管理組織及び権限と責任の付与

経営管理組織については、次の事項を把握し検討する必要がある。

- ・ 経営管理のために必要な規則・規程等が整備され、各職務の権限及び職責が明確にされているか。会計に関して、権限と責任が明確になっているか。
- ・ 組織図が作成され、各職務の責任者が明確にされ、その権限及び職責に基づく、適切な指

揮・命令・報告の系統が確立され、文書化されているか。

- ・ 各施設の人員構成はその施設に定められた最低基準を満たすものであり、その施設の規模に応じたものであるか。主たる職務の責任者の知識及び実務経験は十分なものであるか。

(3) 適切な人材の確保と人事に関する方針及び管理

医療法人が設置経営する施設は、その種類により必要とする人材（公的資格を必要とする者を含む。）が異なり、場合によっては、適切な人材の確保が困難なため、個々の施設として個別の対応を迫られる場合がある。

法人及び個々の施設における人事に関する方針及び人事管理は、職員の内部統制に対する姿勢に大きな影響を及ぼすため、次の事項を把握し検討する必要がある。

- ・ 各職務に必要な知識と技能及び公的資格が諸規程において定義され、明確にされているか。
- ・ 職務の遂行に必要な知識と技能を一定水準以上に保ち、更に向上させるために、外部団体等が実施する研修等に役員及び職員を参加させているか、又は内部研修を行っているか。
- ・ 医療法人として、採用、オリエンテーション、教育研修、人事評価、カウンセリング、昇進・異動、給与体系、表彰・懲罰等に関する方針を確立し、就業規則、給与規程等において明確にしているか。
- ・ 採用、人事評価、昇進・異動等について、特定の理事等の独断で行われるようなことはないか。
- ・ 職員からの自己申告による、評価、登用等の自己申告制度があるか。
- ・ 医療施設であることを理由に、職員に対して時間外勤務又は施設行事のための休日勤務等を無給で強制しているようなことはないか。
- ・ 医療施設等の職場の雰囲気は良好か。

10. 統制環境に係る医療法人特有のリスクと不正・誤謬

Q10：医療法人における統制環境の特徴から生ずる医療法人特有のリスクと不正・誤謬には、どのようなものがありますか。

A：医療法人の統制環境には、医療法人独特のものがあり、監査人は、法人における統制環境を理解することにより、統制環境に係る医療法人特有のリスクと不正・誤謬に関する評価を行うこととなる。

一般的な医療法人を想定し、統制環境に係る医療法人特有のリスクと不正・誤謬を例示すると次のようなものが挙げられる。これらの例示事項は、一般的な状況・事象のほかに、統制環境に不備がある場合を含んでいるが、実施する事業の多様性等から、必ずしも網羅されているものではない。

この例示では、三つのリスクに区分しているが、それぞれのリスクが独立したのではなく、相互に関連している場合が多い。

(1) 法人本部及び個々の施設等のガバナンスに係るリスク

- ・ 理事長への権限集中又は権限の形骸化による理事会の機能の低下、監事の監視機能・監査

機能の低下、社員総会又は評議員会の機能の低下

- ・ 法令の改正等による事業形態若しくは事業内容の急激な変更、又は各種規制の高度複雑化への対応の不備と法令違反等の可能性
- ・ 関係事業者との取引、特に通常と異なる利益供与に該当するような取引条件の可能性（関係事業者については、Q12の「(3) 関係事業者」参照）
- ・ 係争事件（医療事故等に係る損害賠償事件等）
- ・ 医薬品、診療材料、その他物品を納入する業者等との癒着
- ・ IT環境の変化への対応の遅れ
- ・ 出納業務における内部統制の不備
- ・ 患者預り金の管理体制の不備

(2) 取引及び勘定残高に係るリスク

- ・ 補助金、受託金等の不正受給
- ・ 過大な設備投資と過剰債務の発生
- ・ 患者の自己負担額増加に伴う、徴収不能となる未収金等の発生

(3) 開示に係るリスク

- ・ 計算書類の閲覧供与の義務化、計算書類のインターネット・広報誌等による外部への開示の推進に伴う虚偽表示リスクの拡大
- ・ 会計基準及び法令等の制定・改正への対応の遅れ
- ・ 大規模な施設・設備整備事業を行った場合の会計処理の複雑化

11. 医療法人のリスク評価プロセスの理解と理事者に識別されなければならないリスク

Q11：監基報315第22項で、「監査人は、経営者が識別していない重要な虚偽表示リスクを識別した場合、以下の事項を実施しなければならない。(1)監査人は、当該リスクが企業のリスク評価プロセスにおいて本来識別されなければならないリスクであるかどうかを判断し、本来識別されなければならないリスクである場合には、なぜ企業のリスク評価プロセスが当該リスクを識別できなかったのかを理解する。(2)第21項(2)における監査人の評価を検討する。」とありますが、医療法人の理事者に識別されなければならないリスクにはどのようなものがありますか。

A：医療法人のリスク評価プロセスとは、理事者が、財務報告に影響を及ぼす事業上のリスクをどのように識別し、発生の可能性を含む当該事業上のリスクの重要度を評価し、当該事業上のリスクへの対処をどのように決定したかというプロセスとその結果である。医療法人において理事者に識別されなければならない重要な事業上のリスクとして、Q7で挙げた事業上のリスクのほか、以下のような例が考えられる。

(1) 職員の不祥事の発生

患者から預かった金銭の着服等、患者に対する暴言、心理的外傷を与える言動等といった不

祥事の発生によって法人の信用が失墜し、その事象によっては行政による制裁措置がとられ事業停止や補助金等が減額されるといった財務報告に影響するリスクにつながる可能性がある。

(2) 医療事故等の発生

患者の院内事故による怪我、集団食中毒や感染症等の発生によって法人の信用が失墜するとともに、これに伴う損害賠償によって多額の損失が発生する可能性もある。

理事者は、財務報告に影響を及ぼす事業上のリスクを適切に識別した上で、リスクの重要度の評価、リスクの発生可能性の評価、リスク対処方法の決定といった管理体制を構築する必要があるが、(1)や(2)のような事象は、理事者が適切な管理・報告体制を構築していなければ識別することが困難と考えられる。

こうしたことを踏まえ、監査人は医療法人のリスク評価プロセスで本来識別されなければならない重要な虚偽表示リスクを識別した場合、なぜ当該プロセスで識別できなかったかを理解し、当該プロセスは法人の状況に対して適切なものであるかどうかの監査人の評価を検討する必要がある。

なお、監査人は、医療法人のリスク評価プロセスに重要な不備があると判断した場合には、監査基準報告書 265「内部統制の不備に関するコミュニケーション」に従い、当該事項を理事者や監事に報告する必要がある。

12. 重要な虚偽表示リスクの識別

Q12：監基報315第27項で、監査人は、「(1)財務諸表全体レベル」及び「(2)アサーション・レベル」で重要な虚偽表示リスクを識別しなければならないとしていますが、医療法人特有の重要な虚偽表示リスクについて、具体例を挙げて教えてください。

A：医療法人は概して理事者に権限が集中し、人員の配置基準等があるため人的統制に十分な配置ができず、必ずしも内部統制が十分に機能していないことがある。また、医療法人の主要な収入である公的医療保険制度に基づく診療報酬を得るためには、一定の水準を満たした施設運営を行わなければならない。この水準を満たすことができないにもかかわらず、収入を得るために行う理事者の行為に、広く計算書類に影響する重要な虚偽表示リスクが存在する。

例えば、重要な虚偽表示リスクとして識別される例として、以下のものが挙げられる。

(1) 診療報酬の過大請求

① リスクの概要

診療報酬は医療法人における重要な収入源であり、診療報酬が減少した場合には、当初計画された施設運営に支障を来すこともあり得る。診療報酬の加算を得るため、診療報酬の施設基準等を満たすための不正が発生するリスクや実績について意図的に基準を満たすために操作するリスクがある。さらに、不正請求が発覚した場合には、保険医療機関等の指定取消し、保険医の登録取消しといった可能性があることから医療法人の置かれた環境等を踏まえて重要な虚偽表示リスクとして識別すべきかは慎重に判断することが望ましい。

② 具体的な操作

- ・ 診療報酬の加算を得るために、実際には行っていない診療サービスを行ったと記録等を偽装する。
- ・ 施設基準を満たしていなければ診療報酬の加算を得られない場合に、実際には勤務していない者を勤務していると装う。

(2) 補助金

① リスクの概要

医療法人の運営においては、国、地方公共団体の補助金が給付されることが多く、重要な財源となる。一方で、補助金の不正受給が発覚した場合には、その返還に伴うリスクも生ずることになる。

② 具体的な操作

- ・ 補助金の交付要件を満たしていないにもかかわらず、これを満たしているかのように申請書類の偽装を行う。
- ・ 交付基準の異なる複数の補助金を同時期に受給する場合に、特定の業者と協力し、実際には異なる事業のための支出を当該事業のための支出であるかのように支出関係の書類を偽装し、虚偽の実績報告を行う。

③ その他の留意点

補助金に係る重要な虚偽表示リスクの識別と評価に当たっては、以下のような点にも留意が必要である。

- ・ 医療法人に給付される補助金の種類及び金額規模の把握
- ・ 補助金の申請及び実績報告に関する内部統制の状況
- ・ 収益計上時期や圧縮記帳の処理など、補助金特有の会計処理に関する医療法人の経理担当者の理解状況
- ・ 補助金等に係る予算の執行の適正化に関する法律が適用されること
- ・ リスク評価に際して必要に応じて補助金交付に関連する一連の書類を閲覧することも有用であること

(3) 関係事業者

医療法人は、関係事業者（注）との取引の状況に関する報告書を作成し、都道府県知事に届け出なければならない（医療法第 51 条第 1 項、第 52 条第 1 項）。また、医療法第 51 条第 2 項に定める要件に該当する医療法人は、関係事業者との取引について、運用指針第 23 項に示された事項を注記しなければならない。

関係事業者との取引は、恣意性の介入する余地が多いため特に透明性が要求される。したがって、関係事業者が医療法人と重要な取引を行った場合には、取引内容を注記することによって、医療法人の計算書類の透明性を高めることになる。監査人は、医療法人の関係事業者の範

困、開示対象となる関係事業者との取引の範囲、開示上の重要性等の情報を把握するための監査手続を計画する必要がある。

特に、関係事業者がメディカル・サービス法人（以下「MS法人」という。）である場合は留意が必要である。法律上MS法人という制度はないものの、可能な範囲で医療に関連するサービスを提供することを事業目的とする株式会社などの法人を指す。例えば、医療法人の役員がMS法人の役員を兼務している場合、医療法人と第三者との取引よりも高い条件で取引を行い、医療法人に損害を及ぼす可能性がある。また、関係性の深さからMS法人と共謀することで、役員又は発注担当者がキックバックを収受するといった不正が起こる可能性がある。このため、監査上は、これらMS法人が関係事業者である場合は、個々の取引条件を把握する必要がある。

(注) 医療法施行規則第 32 条の 6 では、次のとおり規定されている。

第 32 条の 6 法第 51 条第 1 項の厚生労働省令で定める特殊の関係は、第一号に掲げる者が当該医療法人と第二号に掲げる取引を行う場合における当該関係とする。

一 次のいずれかに該当する者

イ 当該医療法人の役員又はその近親者（配偶者又は二親等内の親族をいう。ロ及びハにおいて同じ。）

ロ 当該医療法人の役員又はその近親者が代表者である法人

ハ 当該医療法人の役員又はその近親者が株主総会若しくは社員総会若しくは評議員会又は取締役会若しくは理事会の議決権の過半数を占めている法人

ニ 他の法人の役員が当該医療法人の社員総会若しくは評議員会又は理事会の議決権の過半数を占めている場合における当該他の法人

ホ ハの法人の役員が他の法人（当該医療法人を除く。）の株主総会若しくは社員総会若しくは評議員会又は取締役会若しくは理事会の議決権の過半数を占めている場合における他の法人

二 次のいずれかに該当する取引

イ 事業収益又は事業費用の額が、1 千万円以上であり、かつ当該医療法人の当該会計年度における本来業務事業収益、附帯業務事業収益及び収益業務事業収益の総額又は本来業務事業費用、附帯業務事業費用及び収益業務事業費用の総額の 10 パーセント以上を占める取引

ロ 事業外収益又は事業外費用の額が、1 千万円以上であり、かつ当該医療法人の当該会計年度における事業外収益又は事業外費用の総額の 10 パーセント以上を占める取引

ハ 特別利益又は特別損失の額が 1 千万円以上である取引

ニ 資産又は負債の総額が、当該医療法人の当該会計年度の末日における総資産の 1 パーセント以上を占め、かつ 1 千万円を超える残高になる取引

ホ 資金貸借並びに有形固定資産及び有価証券の売買その他の取引の総額が、1 千万円以上であり、かつ当該医療法人の当該会計年度の末日における総資産の 1 パーセント以上を占める取引

へ 事業の譲受又は譲渡の場合にあつては、資産又は負債の総額のいずれか大きい額が、1 千万円以上であり、かつ当該医療法人の当該会計年度の末日における総資産の 1 パーセント以上を占める取引

(4) その他

① 損益計算書の事業区分

医療法人では、試算表を病院会計準則（昭和 40 年 10 月 13 日 医発第 1233 号 厚生省医務局医務局長通知）ベースで作成している場合が多いため、決算時に損益計算書を作成するに当たり試算表の収益及び費用を、本来業務事業損益、附帯業務事業損益、収益業務事業損益、事業外収益及び事業外費用に組み替える必要がある。組替えの正確性について、定款又は寄附行為に記載の事業内容や厚生労働省医政局長通知に基づき正確に区分されていることを検討する必要がある。

② 奨学貸付金

医療技術の進歩や患者の重症化、在宅医療のニーズの増加に対応していくためにより質の高い看護師の養成・確保が求められている。そのため、医療機関の重要な経営課題として看護師の安定的確保が求められている。こうした課題を受け、多くの医療機関において、看護学生や所属する看護師に対して、奨学金制度を用意する事例が見受けられる。すなわち、看護学部や看護師養成機関に在籍する学生に対し学資金を貸与し、また、既に資格を取得し医療機関に勤務している准看護師及び看護師に対しても、正看護師資格や認定看護師資格の取得のための学資金や研修受講料を貸与するといった制度が設けられている。

当該医療機関においては、資格取得後自らの医療機関に一定期間勤務することによって、貸与額の一部又は全額の返済免除を行う制度を設けている。返済免除時における会計処理は、免除額について貸付金から「福利厚生費」又は「看護師育成費用」等の科目をもって減額する処理が考えられる。

毎決算期において、返済免除制度に基づき回収不能と見込まれる金額を合理的に見積もることができる場合には、貸倒引当金を計上することが必要となる。例えば、看護学生に対して学資金の貸与を行い、看護師資格を取得した後、一定期間勤務することを条件に全額返済を免除する制度を設けている医療機関があった場合、貸与期間においては、貸与時に「貸付金」としての会計処理を行い、当該看護学生が資格取得後に医療機関に勤務した時点をもって、過去の返済免除制度の適用事例から返済免除制度に基づく将来の回収不能額を合理的に算定し、「貸倒引当金」として計上することが考えられる。その後返済免除となった際に「貸倒引当金」を取り崩し、「貸付金」と相殺する処理を行う。監査上は、これら当該貸付金債権の評価の妥当性並びに貸倒引当金の網羅性及び正確性を検討する必要がある。

③ 患者負担医療債権

医療に係る債権のうち、診療報酬については、審査支払機関へ請求した後、返戻や査定減を除き数か月以内に回収できる。一方で患者負担の医療債権については、患者個人の経済的状況により債権回収が滞る場合がある。これら長期滞留債権については、病院の過去の貸倒実績を考慮して個別に貸倒引当金を設定するための方針を策定及び運用しなければならない。監査上は、奨学貸付金と同様に、患者負担の医療債権の評価の妥当性並びに貸倒引当金の網羅性及び正確性を検討する必要がある。

13. 特別な検討を必要とするリスクの識別

Q13：監基報315第31項で、「監査人は、評価した重要な虚偽表示リスクが特別な検討を必要とするリスクであるかどうかを決定しなければならない」としていますが、医療法人監査において、特別な検討を必要とするリスクが識別されないことはありますか。

A：監査基準報告書240「財務諸表監査における不正」第30項で、「経営者は、有効に運用されている内部統制を無効化することによって、会計記録を改竄し不正な財務諸表を作成することができる特別な立場にある。経営者による内部統制を無効化するリスクの程度は企業によって異なるが、全ての企業に存在する。内部統制の無効化は予期せぬ手段により行われるため、不正による重要な虚偽表示リスクであり、それゆえ特別な検討を必要とするリスクである。」としており、これは医療法人監査においても同様である。

したがって、理事者による内部統制を無効化するリスクは、その程度は異なるものの全ての医療法人に存在するため、特別な検討を必要とするリスクが識別されないことはない。

14. 特別な検討を必要とするリスクに対する内部統制の整備状況

Q14：監基報315第25項で、「監査人は、リスク評価手続を通じて実施する以下の識別及び評価により、統制活動を理解しなければならない」としていますが、医療法人監査における留意事項について、具体例を挙げて教えてください。

A：Q12のAでは、重要な虚偽表示リスクが存在する例として、診療報酬の過大請求等を挙げているが、このようなリスクに対して、監査人が留意すべき統制活動の例は、以下のとおりである。

- ・ 会計処理の入力に当たって適切な入力根拠資料が作成され関連部署の上席者によりレビューされているか。
- ・ 経理規程等により、会計責任者の設置等の管理運営体制について定められているか。
- ・ 経理規程等により業務分担が明確に定められており、内部牽制に配慮した体制となっているか。
- ・ 理事会等で作成された計算書類について、適切なレビューや残高の妥当性について検討が実施されているか。

15. 実証手続のみでは十分かつ適切な監査証拠を入手できない場合

Q15：監基報315第32項で、「監査人は、アサーション・レベルの重要な虚偽表示リスクについて、実証手続のみでは十分かつ適切な監査証拠を入手することができないリスクかどうかを判断しなければならない」としていますが、医療法人監査において、実証手続のみでは十分かつ適切な監査証拠を入手できない場合の具体例について教えてください。

A：医療法人がITを利用して業務を行っており、取引に関連する文書が情報システムにおいて作成、保存されている場合には、アサーションに適合した十分かつ適切な監査証拠を入手するための効果的な実証手続を立案できないこともある。このような場合の具体例は、以下のとおりである。

- ・ 診療報酬の請求業務

医療法人の診療報酬の請求業務は、医事会計システムで処理されており、当該システムの情報を基に入院診療収益、外来診療収益等の各科目へ区分計上される。これらの収入の発生や分類の妥当性等の検証においては、診療サービスの内容に伴う請求業務の理解が必要であり、単に会計に関する実証手順のみでは十分かつ適切な監査証拠を入手することが困難なケースも想定される。

なお、実証手順のみではアサーション・レベルで十分かつ適切な監査証拠を入手できない場合、内部統制の運用状況の有効性に関して、十分かつ適切な監査証拠を入手する運用評価手続を立案し実施しなければならない。

16. リスク評価の修正

Q16：監基報315第36項で、「監査人は、当初の重要な虚偽表示リスクの識別又は評価の基礎となった監査証拠と矛盾する新たな情報を入手した場合には、リスクの識別及び評価を修正しなければならない」としていますが、医療法人監査におけるリスク評価の修正の具体例について教えてください。

A：監査人は、監査期間中に、当初のリスク評価の基礎となった情報と大きく異なる新しい又はその他の情報に気付くことがある。例えば、監査人が最新の資金繰計画を閲覧した結果、当初の資金繰計画に織り込まれていない重要な施設関係支出を把握した場合や理事会議事録に重要な契約に関する事項を発見した場合には、当該支出に係る取引種類、勘定残高及び注記事項に関連するアサーション・レベルの重要な虚偽表示リスクの識別及び評価を見直し、当初立案した監査手続を再検討することもある。

17. ITの利用から生じるリスク

Q17：監基報315第25項で、監査人は、リスク評価手続を通じて実施する、「(2)(1)で識別された内部統制について、ITの利用から生じるリスクの影響を受けるITアプリケーション及び関連するその他のIT環境の識別」及び「(3)(2)で識別されたITアプリケーション及び関連するその他のIT環境について、以下の識別（A161項からA162項参照）①ITの利用から生じるリスク ②ITの利用から生じるリスクに対応するIT全般統制」の識別及び評価により、統制活動を理解しなければならないとしていますが、医療法人監査で留意すべき事項はありますか。

A：監査人は、重要な取引種類、勘定残高又は注記事項の情報の流れに関連するIT環境の理解を行い、関連する内部統制の識別をし、ITの利用から生じるリスクの影響を受けるITアプリケーション及び関連するその他のIT環境の識別を行う。

多くの医療法人では、会計システムや給与システム等一般的に使用されるシステムのほか、医事会計システム、診療報酬請求システムといった医療機関特有のITシステムを利用しているケ

ースもあるため、そのような場合には、ITの利用から生じるリスクを慎重に検討する必要がある。識別された内部統制について、ITの利用から生じるリスクの影響を受けるITアプリケーション及び関連するその他のIT環境の識別、識別されたITアプリケーション及び関連するその他のIT環境について、ITの利用から生じるリスクに対応するIT全般統制の識別、識別したIT全般統制の個々の内部統制の評価は必要となる。

以 上