

第1部 中間報告・本文

第1章 はじめに

1. 病院会計準則について

病院会計準則（昭和58年8月22日医発第824号厚生省医務局長通知）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。当時、多くの病院が現金主義会計を行い、その作成する決算書も収支計算書と財産目録を中心としていたため、病院管理者や経営責任者は自らの病院の経営成績や財政状態を的確に把握することが困難であった。このため、企業会計方式による病院会計準則が当時の厚生省医務局に受け入れられ他の病院との経営比較も行うことのできる病院施設の会計準則が誕生した。当初、病院会計準則は広義の公的病院及び一部の大規模私的病院を中心に普及した。

その後、病院経営を巡る環境や実情の変化、企業会計原則の2度にわたる改正等諸般の状況を勘案し、昭和58年に改正された。

また、昭和60年並びに平成4年の医療法改正に伴い病院を開設する医療法人の決算の届出及び会計処理に関して病院会計準則に準拠すべきである旨の通知が公表されたため現在では医療法人病院においても概ね病院会計準則に基づいて財務諸表を作成しており民間への普及も完了し、病院会計準則の財務諸表様式が広く定着し今日に至っている。

2. 中間報告作成に至る経緯について

病院会計準則研究委員会（以下「当委員会」と略称）は、平成12年に設置され同年9月の「病院会計準則等研究についてのワーキンググループ報告書」公表の後に解散した『病院会計準則等研究会ワーキンググループ』の研究成果を受けて平成13年3月に設置された委員会である。

『病院会計準則等研究会ワーキンググループ』における研究テーマは、当初、すべての医療機関を対象とした会計基準である病院会計準則の検討であったが、諸般の事情により研究課題の焦点を課税法人である民間医療機関としての医療法人における会計問題に絞り、特に平成10年度税制改正による「税法と会計」の乖離とそのことが医療法人の財務諸表に及ぼす影響に関してとりまとめ、医療法人の開設する病院会計の在り方を検討するとともに、医療法人病院の会計実務者の手引きとして活用可能な報告書を速やかに作成することに変更された。

他方、病院を取り巻く制度及び経済環境等の変化や企業及び非営利会計分野等における会計基準の新設、改訂は病院会計準則そのものの見直しを求めているため開設主体を問わずに病院施設の会計を検討する「当委員会」が発足した。

「当委員会」は、四病院団体協議会の委員会として現在までに15回の委員会と公認会計士たる委員による8回の検討会を開催した。また、委員会による研究過程において「医療法人会計基準」制定の必要性が認識されたため、平成14年3月から「当委員会」の下に「医療法人会計基準研究分科会」が設置され現在までに3回の分科会が開催されている。本中間報告は、以上の検討結果をとりまとめたものである。

第2章 病院会計準則の見直しの必要性

1. 病院会計準則見直しの必要性について

病院会計準則第1条は、「この会計準則は、一般に公正妥当と認められる会計の原則に基づいて病院会計の基準を定め、病院の経営成績及び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する。」と規定している。すなわち、病院会計準則の目的が病院管理者や経営責任者が他の病院との経営比較等により自らの病院の経営成績や財政状態を的確に把握し病院経営の効率的な運営を期することにある旨を明示している。

前回の改正から20年を経過し、医療施設機能の類型化、介護保険創設による医療サービスの構造変化等病院を取り巻く内外の環境は大きく変化しているため病院会計準則の見直しが必要ではないかとの意見が各方面から指摘されている。先頃公表された厚生労働省「これからの医療経営の在り方に関する検討会中間報告書」においても医療機関の経営情報（決算情報）の開示促進との関係において「厚生労働省が定めている「病院会計準則」については、昭和58年の全面改正以降20年を経過しており、近年における企業会計基準の動向を踏まえ専門家による見直し作業を急ぐべきである。併せて、医療法人の事業運営の多様化等に対応し「医療法人会計基準」制定に関しても専門的な検討が必要である。」との見解が明記されている。

今日、医療機関、特に病院に対し医療の内容に関する情報、医療機関の体制整備に関する情報等様々な情報提供要請がなされており、病院の経営内容の開示もその1つとされている。

病院会計準則の役割や目的も内部の経営関係者に対する報告のみならず外部関係者に対する開示機能も加味すべき方向へと変化している。

さらに、企業会計の分野では企業活動の国際化に対応した国際会計基準との調和

化等を背景として、個別財務諸表主体から連結財務諸表主体への移行に加え、キャッシュ・フロー計算書の財務諸表への追加、金融商品会計、退職給付会計、税効果会計等の導入が行われてきた。

また公会計の分野でも国や地方自治体における貸借対照表作成や国の特別会計において企業会計方式による財務諸表を作成する動きがあるとともに、特殊法人や独立行政法人等では民間企業と同様の処理による財務諸表の作成や行政コストの開示に関する検討が進んでいる。非営利会計の分野においても、社会福祉法人会計基準の制定や公益法人会計基準の見直しに関する論点の整理（中間報告）の公表がなされている。

病院会計準則は、従来、企業会計の諸原則に基づいて、病院の経営成績及び財政状態を適正に把握し、これを報告することを目的としており、企業会計原則の変化に対する対応が必要かどうかの検討を要する。また、病院事業は営利を目的として経営されるものではないため、昨今の企業活動の国際化に対応した企業会計原則の改正内容、すなわち連結会計、時価会計、キャッシュ・フロー計算書を全面的に採用するかどうかも検討する必要がある。第3章に示したイメージは、上記の観点から見直しを行った結果、病院会計のあるべき財務諸表の姿と考えられる具体的様式の一案である。

また今後、時代の要請により病院会計準則の改正が行われる際には介護老人保健施設会計経理・準則（平成12年3月31日老発第378号厚生省老人保健福祉局長通知）及び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（平成7年6月1日老健第122号・保発第57号厚生省老人保健福祉局長・保険局長通知）の改正も必要となることを忘れてはならない。

2. 病院会計準則の性格と位置付け

社会経済環境や会計分野の変化に対する病院会計準則の対応を検討する前提として病院会計準則の性格と位置付けに関して見直しを行い、基本的には従来の病院会計準則が前提としている性格と位置付けに相違ないことを確認した。その内容を整理すると下記の通りである。

- (1) 病院会計は、「非営利組織会計」であるが企業会計との差異は最小限に留める。
- (2) 病院会計は、「施設会計」であり、病院会計準則は、原則的に単一施設の会計基準である。
- (3) 病院会計は異なる開設主体に適用される施設会計であるが、でき得る限り開設主体間の比較可能性を確保する。

(1) は法が営利を目的とする医療行為を禁止していることによる当然の帰結であるとともに最近の非営利会計の動向と合致している。(2) は病院会計準則の適用される対象が病院施設であることに対する確認である。また、複数の病院を開設している場合には施設別の経営状態の表示のみならず開設主体における医療事業全体の経営状態の表示も必要となる。(3) は病院の開設主体は国、地方自治体、その他の公的団体、公益法人、医療法人等と多岐にわたっているが病院施設という施設の同一性においてはできる限り経営の比較可能性を確保することが重要であるとの見解である。比較可能性の確保は、経営情報開示に際して有効な前提となるとともに、病院の経営効率化に資するからである。したがって、公的私的を含めて可能な限りすべての開設主体における財務諸表の表示方式を統一することが必要である。

以上の如く会計情報は、ミクロレベルの病院経営とマクロレベルの国民医療費を計数的に繋げる重要なデータであり、診療報酬の設定・変更に際し今後益々活用されるため、開設主体が異なるとしてもでき得る限り共通の会計基準によって処理されなければならないという考え方には合理性があると考えられる。

但し、規模等の要素を加味せずすべての病院に対して一律的に財務諸表の作成基準を適用することは実務的に不可能であり、合理的でない。

3. 財務諸表体系等の見直しについて

現行の病院会計準則において、病院が作成すべき財務諸表は①損益計算書②貸借対照表③利益処分計算書又は損失金処理計算書④附属明細表の4つから構成されている。また、重要な会計方針や後発事象、その他の事項に関しては注記が義務付けられている。当委員会においては、今後、病院が作成すべき財務諸表の体系及び名称等に関して検討を加えた。以下にその結果の要約を記載する。

1. 施設会計基準であるため「利益処分計算書又は損失金処理計算書」は財務諸表としない。
2. 「キャッシュ・フロー計算書」を財務諸表に加える。
3. 「附属明細表」「重要な会計方針、注記」を充実する。
4. 勘定科目の見直しと整備等個別項目の再検討をおこなう。
5. 「病院会計準則」見直しのイメージに整合した「医療法人会計基準」イメージも作成する。

このため、病院会計準則における財務諸表体系についての当委員会としての提案は次のとおりとなる。

(病院が作成すべき財務諸表)

1. 貸借対照表
2. 損益計算書
3. キャッシュ・フロー計算書
4. 附属明細表

「重要な会計方針、注記」に関してはその内容を充実する。

また、病院会計準則の構成に関しては昭和58年改正時点の趣旨を踏襲し、「できる限り病院会計準則自体を体系的に整備し、特に企業会計原則を参照する必要のないような網羅的なもの」とすることを重視し、従来通りの構成とすることが適切であるとの結論に達した。したがって、病院会計準則の内容は、下記のとおり現在と同じ構成が望ましい。

1. 病院会計準則・本文
2. 別表第1・財務諸表科目
3. 別表第2・財務諸表の様式
4. 病院会計準則注解

4. 「医療法人会計基準」制定の必要性について

全病院の6割近くを開設する民間病院の中核的開設主体たる医療法人は、社会保障制度改革や医療需要の変化等によりその業務内容に大きな変化が生じている。特に、平成12年4月に施行された介護保険制度の下において介護老人保健施設の7割、訪問看護ステーションの6割についても医療法人が開設・運営するという状況は事業の多様化を証明している。

病院施設に対する会計準則として“病院会計準則”があるように介護老人保健施設には介護施設に対する基準として介護老人保健施設会計・経理準則が制定されている。平成12年4月の介護保険法施行により従来の「老人保健施設」は「介護老人保健施設」となり介護保険適用施設となったため、施設会計の基準も従来の“老人保健施設会計・経理準則”が廃止され、“介護老人保健施設会計・経理準則”が制定された。

介護保険制度の創設により医療法人が準拠すべき会計の基準等に大きな変化が生じており、その適用をめぐり多少の混乱があるといえる。現在の会計準則等は施設やサービスに着目したものであるため医療法人全体の経営内容を適切に表示することを考慮できない。「医療法人会計基準」の制定により医療法人の財政状態及び経営成績を適正に把握できる基準が明らかにされることとなる。このため、「医療法人会計基準」の制定についても医療法人の事業運営の多様化等に対応するため必要であるとの結論に達した。

第3章 「病院会計準則」見直しのイメージ

本委員会において、今後病院施設において作成されるべき「病院会計準則」見直しのイメージとして明示する財務諸表の体系及び重要な会計方針、注記の概要は下記のとおりである。

(病院が作成すべき財務諸表の体系と重要な会計方針、注記の概要)

[財務諸表]

1. 貸借対照表
2. 損益計算書
3. キャッシュ・フロー計算書
4. 附属明細表

[重要な会計方針、注記の概要]

- 重要な会計方針
- 会計方針の変更
- 重要な後発事項
- 追加情報
- 貸借対照表関係注記
- 損益計算書関係注記
- キャッシュ・フロー計算書関係注記
- リース取引関係注記
- 税効果会計関係注記
- 退職給付関係注記