

## 第2部 中間報告・解説

### 第1章 「病院会計準則」見直し内容の解説

#### 1. 非営利事業と企業会計原則

病院会計準則は昭和40年制定当時から企業会計原則を基本とし、企業会計の処理方式に準じて病院の会計を処理するよう求めてきた。一方、医療事業は一貫して営利を目的として経営されることを禁止している。非営利事業たる医療を企業会計方式によって処理することとした背景は、三十数年前当時未発達であった病院会計の管理機能を高めること等であったと推量される。

現在の会計分野における大きな傾向は、経営の比較可能性の確保である。その1つが、経済活動の国際化に伴う企業間の比較可能性の確保（異なる産業間の比較可能性も含む）であり、もう1つが企業会計と公会計、非営利会計との比較可能性の確保である。その観点から評価した場合、非営利事業たる医療に損益計算概念を導入した病院会計準則は先見的なものであったと考えられる。今日においては、営利会計たる企業会計と公会計、非営利会計の財務諸表体系や処理手法は大きく近づいており比較可能性は格段に改善されてきた。企業会計と公会計、非営利会計の比較可能性確保の必要性は限られた資源、財源の下での公共サービス等の効率性判断や経営改善を目的としたものであると考えられる。すなわち、企業会計と同じ視点によって経営状態を的確に表示するための手法の導入である。

病院の会計においては「効率的で良質な医療を適切に提供する」という全ての病院・医療機関が共通して課せられている目的を達成するために企業会計的手法を活用するものであり、サービス提供主体はあくまでも非営利組織であることを確認するため病院会計は、「非営利組織会計」である旨の見解を明示した。

(注) 営利を目的としないことをもって非営利と定義することに対する疑問や病院会計を非営利組織会計であるとするに対する反対意見もあった。

#### 2. 施設の会計原則と開設主体の会計原則

病院の開設主体は大きく分類して①国（厚生労働省、文部科学省等）、②公的医療機関（自治体、日赤、済生会、厚生連等）、③社会保険関係団体（全社連、健康保険組合等）、④公益法人（財団法人、社団法人）、⑤医療法人、⑥学校法人、⑦株式会社、⑧その他の法人、⑨個人に分けられる。このため、開設主体に関する会計基準として国は国の会計基準、今後、独立行政法人への移行が予定されている国立病院・療養所

は独立行政法人会計基準、自治体は自治体としての会計基準、社会福祉法人は社会福祉法人会計基準、公益法人は公益法人会計基準、学校法人は学校法人会計基準により経理されている。それぞれの会計原則・基準はそれぞれの主体の設立（存立）目的や理念に従って作成されており、その目的を異にしている。病院会計準則は病院施設の会計基準として開設主体の如何を問わず病院の経営成績や財政状態を適正に表示することを目的としている。このため、施設に関する会計基準である病院会計準則を有効に機能させるためには主な開設主体について病院会計準則に整合した財務諸表作成に関するガイドラインを作成することが望まれる。

本中間報告においては、開設主体としての会計基準が制定されていない医療法人に関して病院会計準則と整合性を持つ「医療法人会計基準」試案を提案した。

また、病院会計準則は企業会計方式により作成された病院施設に関する会計基準であるため、本来、開設主体によって考え方や取扱いが異なる資本会計や利益処分に関しては完全なものとは成り得ないため一般的な表示に留めた。さらに、利益又剰余金等の処分は開設主体単位で行われることが通例であるため病院会計準則の財務諸表体系の中に「利益金処分計算書又は損失金処理計算書」を含めないこととした。

（注）単一の施設であっても、「利益金処分計算書又は損失金処理計算書」は必要ではないかとの意見もあった。

### 3. 異なる開設主体間での比較可能性

開設主体が異なっても開設する施設に同一性があるため経営効率化達成や情報開示の有効性並びに医療資源の適正配分の観点から「開設主体の異なる病院間における財務諸表の比較可能性を確保する」ことは重要である。さらに、最近における会計の傾向は営利会計と非営利会計の違いをできる限り縮小する方向に進んでいる。しかしながら、個人から国までという多岐にわたる開設主体の存在は、例えば、公益法人相互、株式会社相互といった財務諸表の比較性と同質に取り扱うことはできない。このため、異なる開設主体間の財務諸表の相対的比較可能性をどのようにして確保するかが大切な問題である。

また、開設主体そのものの相違のみならず財務諸表に影響を与える①資産の無償使用の有無、②施設・設備に関する取得費の交付（補助、助成）の有無、③②により取得した資産の減価償却実施の有無、④経常的運営費の交付（財源措置、補助、助成）の有無、⑤所有不動産に対する固定資産税等の賦課の有無、⑥利益（所得）に対する課税の有無等に関する取扱いの相違も経営の比較可能性にとって重要な要素である。

このため、異なる開設主体間での比較可能性をでき得る限り可能にするため「附属

明細表」「重要な会計方針、注記」の充実を図った。

さらに、医業経営に対する情報開示要請や医療資源の適正配分に対する評価等に際して利用される医療機関の財務情報は外部関係者に対する報告機能を考慮して全ての医療機関における開示水準の統一及び開示内容の比較可能性確保の観点からその基本となる開示に関するガイドラインの作成が必要であると考えられるが本中間報告においては結論を出すに至らなかった。

#### 4. キャッシュ・フロー計算書

病院会計準則においても、近年企業会計や非営利会計に導入されたキャッシュ・フロー計算書を財務諸表に追加することとした。キャッシュ・フロー計算書は、一会計期間における「資金の動き」を明らかにする資金計算書の一種である。会計上の利益概念は会計基準によりその数値が異なり、また判断の要素が大きいため会計処理の恣意性を完全に排除することが困難である等の欠点が指摘されている。このため、損益計算書だけでは数値的な比較可能性を完全に担保することができないという側面があり、恣意的影響を受けづらい資金（現金及び現金同等物）の動きにより一会計期間の財政状態の変動を把握することが有用な会計情報の一つと考え、財務諸表の体系に含めた。

#### 5. 附属明細表と重要な会計方針、注記

「附属明細表」「重要な会計方針、注記」見直しの趣旨は、病院会計準則そのものの見直しに呼応したものと企業会計の変化に併せた追加修正である。

補助金明細表の作成や土地建物の無償使用に関する追加情報の開示、控除対象外消費税に関する注記等は、異なる開設主体間の財務諸表の比較可能性をできる限り確保することを目的として見直されたものである。