

第2章 「病院会計準則」見直しイメージの財務諸表体系について

1. 貸借対照表

貸借対照表は、一定時点の財政状態を示すものであり、その構造において営利企業と非営利組織との間に根本的な差異はない。したがって、今回の「病院会計準則」見直しのイメージ（以下、見直しのイメージ）では非営利組織体であり、かつ、法人全体ではなく単独の施設としての病院の会計であることを前提としているため貸借対照表の見直し事項も個々の項目に止まるものとなっている。

①棚卸資産の表示

現行の病院会計準則（以下、現行準則）では棚卸資産の科目表示が「医薬品、給食用材料、貯蔵品」となっているが、見直しのイメージでは「医薬品、診療材料、給食材料、貯蔵品」とした。診療材料に関して現行準則は貯蔵品に含めることとなっているが、昨今の実態面の変化により診療材料の重要性が高まっていることを考慮して独立掲記することとしたものである。

②受取手形の表示科目からの削除

現行準則では受取手形を独立の表示科目として記載することとしているが見直しのイメージでは削除している。受取手形が別掲するほどの重要性があるとは通常考えられないからである。このため、受取手形については原因債権である医業未収金又は未収金等にそのまま含め、含まれている手形金額は、注記することとしている。なお、医業未収金の債権譲渡及びこれを担保とした資金の借入れの会計処理に関する具体的検討は行っていない。これらについては、貸借対照表又は追加情報の注記で対応することになるものと考えられる。

③建物付属設備の建物への包含表示

現行準則では建物とは別に建物付属設備を表示することとなっているが、見直しのイメージでは建物付属設備は建物に含めて一括して表示することとしている。これは、建物付属設備を建物から区分して別の種類とする分類方法は、税務上のものであり、会計上のものではないからである。ただし、建物付属設備の表示科目としての追加は前回の改正で付属設備の重要性が増加したことを理由として行われているものであり、実務でも定着しているのであえてこれを一括する必要はないのではないかと言う反対意見も存在した。

④有形固定資産の科目配列

現行準則では、土地を先頭として表示しているが、見直しのイメージでは建物を先頭とし土地は建設仮勘定の前に配列することとした。これは、病院会計準則が採用している流動資産を先に固定資産を後に配列する流動性配列法においては固定資産の内容別表示について償却資産を先に配列するのが一般的であるためである。

⑤繰延税金資産と繰延税金負債の新設

見直しのイメージでは、流動資産と固定資産のその他の資産に繰延税金資産を流動負債と固定負債に繰延税金負債を表示科目として追加している。これは現行準則では考慮されていない課税法人に係る税効果会計を導入することにより生じる科目である（第3章2参照）。

⑥無形固定資産の表示科目の追加

見直しのイメージでは現行の表示科目に加えて無形固定資産にソフトウェアを表示科目として追加している。ソフトウェアは、昨今の企業会計において重要性が高まりつつある実態に合わせて企業会計においても無形固定資産の一科目として位置づけられたものである。

⑦固定資産その他の資産の表示

現行準則ではその他の投資としているものを見直しのイメージでは有価証券と長期前払費用を別掲するとともにその他の投資は名称をその他の固定資産とすることとしている。

有価証券と長期前払費用については金額に重要性のあるものは現行でも別掲することとされているが、銀行のペイオフ解禁により長期保有の有価証券の重要性が増加していること、また長期前払費用についてはその性格が他の換金性の資産とは明確に異なることが別掲とした理由である。なお、企業会計において有形固定資産の当該区分の名称は投資その他の資産（又は投資等）となっているのを病院会計準則においてはあえて投資の字句を外していることからその小科目であるその他の名称がその他の投資では整合性に欠けるためその他の固定資産としたものである。

⑧繰延資産の項目

現行準則では創立費が代表的なものとして掲記されているが見直しのイメージでは開業費とすることとした。病院会計準則が開設主体に対する会計基準ではなく病院

単体を対象とした施設基準であることから代表的な繰延資産としては当該病院が新規開業し事業を開始するまでに要した費用を資産計上するものがより現実的であると考えられるためである。

⑨貸倒引当金及び徴収不能引当金の表示

現行準則では流動資産の区分の医業未収金に対応して徴収不能引当金が、未収金及び受取手形に対応して貸倒引当金が控除科目として掲示されているが、見直しのイメージでは、流動資産の医業未収金・未収金及び短期貸付金と固定資産の長期貸付金にそれぞれ対応して貸倒引当金を控除科目とすることとしている。貸倒引当金は貸付債権も対象とするため、長期貸付金と短期貸付金に対してもそれぞれ加えたものである。なお、徴収不能引当金の名称を廃止して貸倒引当金に統一したのは、徴収不能引当金と貸倒引当金を区分する意義は繰入額の損益計算書上の表示区分が異なることを前提にしたもので、名称に重要な意味があるわけではないとの判断による。名称を統一することによって、貸借対照表において科目別に控除する様式に代えて、流動資産・固定資産それぞれの区分において一括して表示することが可能となる。

⑩未払法人税等及び未払消費税等の追加

企業会計において区分されているものであり、課税法人においてはその質的重要性から同様に別掲すべきと考えたものである。なお、法人税等（法人税・住民税・事業税）及び消費税等（消費税・地方消費税）はそれぞれ法人全体で計算されるものであり、施設の貸借対照表においては計算された負担額が計上されるに過ぎない。他の負債とは性格が異なるので別掲するという意味もある。

⑪負債性引当金の表示

現行準則では流動負債に修繕引当金・賞与引当金・その他の引当金、固定負債に退職給与引当金を掲記することとなっているが、見直しのイメージでは流動負債に修繕引当金と賞与引当金を掲記し、引当金合計数値も表示することと固定負債に退職給付引当金を掲記することとしている。引当金合計数値を表示することとしたのは、企業会計と同一の取り扱いとするためである。ただし、実務上においては、他の負債の勘定科目と並列的に各種引当金を取り扱うことも妥当な処理として許容されよう。また、退職給与引当金を退職給付引当金とするのは、退職給付会計を導入することに伴う名称変更である（第3章1参照）。

その他の引当金については、個々に掲げられたもの以外に引当金の定義に該当する

ものが発生し計上する場合には当然に重要性が高いものであることが想定されるため、その他の引当金との表示となることはあり得ないので削除したものである。この点において修繕引当金についても引当金計上の実務慣行とある程度合意された設定計算の考え方が現在存在していないため、あえて表示科目として掲げておくことは誤解が生ずる恐れがあるために削除するべきであるという意見もあった。

⑫資本の部

現行準則では資本の構成を資本金・資本剰余金・利益剰余金とした上で資本剰余金に国庫等補助金と指定寄付金が掲げられているが、見直しのイメージでは出資金（又は基金）又は元入金・資本剰余金・施設設備補助金等積立金・利益剰余金・有価証券評価差額金とした上で指定寄付金を資本剰余金から削除している。

資本会計は、法人全体の会計においてはその法人の種類による差異が顕著となる部分である。一方、現状では施設会計における資本の考え方で確立したものは存在しない。したがって資本の部における詳細な科目レベルにおける統一は施設会計において本来不可能なものであるため、損益計算との関係に絞って資本の部の構成を検討したものである。

施設又は設備に係る補助金等は補助対象資産が非償却資産の場合には資本剰余金となるが償却資産の場合には施設設備補助金等積立金とすることとしている。資本剰余金と利益剰余金の中間に独立区分を設けたのは、今回見直しのイメージで採用する会計処理が会計理論上資本剰余金とも利益剰余金とも異なる会計処理を行うことになるためである（詳細は6. 個別の会計処理参照）。

資本剰余金の例示として保険差益積立金を加えた理由は資本剰余金項目のうち実際に発生する可能性が高いと考えられ、企業会計においても例示とされているためである。指定寄付金を資本剰余金から削除した理由は、その寄付が当該病院の設立時のものであれば、施設会計においては基金又は元入金として整理すべきものであり、設立後のものであれば、一旦、損益計算書において特別利益に計上した後、剰余金計算区分において非償却資産部分については基金又は元入金繰入額、償却資産部分については任意積立金（施設寄付金積立金等）繰入額とし、国庫補助金等の処理と同様に減価償却計算に応じて取り崩す会計処理をすることが妥当であると考えからである。なお、寄付金と補助金とでは拠出目的が異なるため、施設整備に限定した寄付金は対象施設が償却資産・非償却資産であるかにかかわらず従来どおり損益計算書を介さずに直接資本剰余金とし取崩しを行わない会計処理をすべきとの意見もあった。

有価証券評価差額金は金融商品会計の導入により損益計算書において評価損益を

計上せずに貸借対照表において有価証券の計上額を直接評価増減処理する際に使用する科目である（第3章3参照）。

2. 損益計算書

損益計算書は一定期間の経営成績を表示する計算書であり、企業会計においては、企業の第1の目的である利益獲得の状況と配当可能利益の算出過程を示すことが中心となっている。非営利組織体は利益獲得を目的として活動を行うわけではないので、損益計算書構造が馴染まない組織については収支計算書等別の財務諸表を作成し損益計算書が存在しないものもある。ただし、利益獲得を目的としないことと損益計算書の存在の有無が矛盾するわけではない。事業活動の効率性等の把握が必要な場合には損益計算書は有用な情報となるものである。したがって、見直しのイメージにおいても損益計算書の基本構造は取り入れることとしている。なお、施設会計基準であることを理由として利益処分計算書を削除したため、剰余金の増減に係る部分についても損益計算書で取り扱うこととしている。

① 医業収益の科目構成

現行準則において入院料収益と入院診療収益、保健予防活動収益と医療相談収益に区分しているものを、見直しのイメージでは入院診療収益と保健予防活動収益にそれぞれ一括することとしている。前者は前回の改正で表示科目として分離されたものであるが、改正当時に比べ現在では診療報酬の構成が変化しており、これを区分する意味は薄くなっているとの考えによるものである。後者は、対象者が集団的か個別的かで区分されているものであるが、現状ではこの境界が明確ではなくなっていることからあえて区分する必要はないとの考えによるものである。なお、訪問診療収益を独立した区分掲記科目として加えるべきだとの意見があった。これは、病院施設に入ってもらい入院、病院施設に来てもらう外来に対して、昨今の介護保険制度の導入により患者居宅まで出向いていく訪問診療の重要性が高まったことを理由としたものである。しかし、外来と訪問の区分は境界が明確とならない可能性があり、さらなる検討が必要との見解が出されたため、本中間報告では区分掲記の科目とはしないこととした。

② 給与費の科目構成

現行準則では給与費の分類を常勤職員給与・非常勤職員給与・退職給与引当金繰入・法定福利費とし、さらに給与を職種別に区分する様式となっているが、見直しの

イメージでは給料・賞与・賞与引当金繰入額・退職給付費用・法定福利費としている。

現行準則の給与費の計上方法では、賞与引当金の繰入額の取扱いが職種別の区分との整合性を図る上で困難となる。すなわち、賞与引当金は、翌期に支払うべき賞与を見積計上するものであり、確定額である給与とは明確に区別して表示しなければならない。したがって、現行明示されていない賞与引当金繰入額の表示を現行準則の構成のまま追加すると給与の金額についての職種別表示が前期に計上した賞与引当金の戻入額を控除した金額とせざるを得ない。また、繰入額についても翌期の戻入れ処理との関係から職種別に繰入額を設定する必要がある。職種別の給与の表示額が1会計期間の負担すべき金額にならないことは会計情報としてかえって誤解を招く危険があるので、企業会計と同様に職種別表示はせず、給料と賞与を区分表示することとし（賞与には当期支払いの賞与のうち当期の期間に対応する部分だけが表示されることになる）別に賞与引当金繰入額とする方法が望ましいと考えた。なお、病院においてこの職種別の給与額を区分をすることの重要性は変わらないと考えるため、この部分の表示は附属明細表において行うこととした。

また、退職給与引当金繰入額を退職給付費用とするのは退職給付会計の導入に伴う科目概念の変化によるものである（第3章1参照）。

③材料費の科目配列

現行準則の材料費の科目配列は、医薬品費の次に給食用材料費となっているが、病院における科目の重要性の観点から、見直しのイメージでは最後に配列している。

④経費と減価償却費の表示変更及び設備関係費の新設

現行準則では経費と減価償却費を中区分としているが、見直しのイメージでは中区分を経費と設備関係費とし、設備関係費区分に減価償却費に加えて地代家賃・機器賃借料・修繕費等の設備関係費用を集積することとしている。運営費たる経費と設備関係費の区分は、費用の機能別分類であり本来管理会計上の課題ではあるが、病院における設備関係費の重要性と開設主体の相違により設備関係費用の構造が異なる場合があることから、形態別分類を主とする費目構成においてもあえて設備関係費として括ることが会計情報として有意義であると考えられるためである。したがって、従来、賃借料として一括されていた表示科目を地代家賃と機器賃借料（リース料）及びその他の賃借料（レンタル料等）に区分し、租税公課における固定資産税等、保険料の内設備に係るものは区分することとし、これらを設備関係費に含めることとしている。なお、減価償却費の資産科目別の内訳は損益計算書では表示されず、附属明細表の情報

と位置付けた。

⑤委託費の細分科目表示

現行準則では、委託費はその細分科目の表示は求められていないが、見直しのイメージでは昨今の業務委託の重要性から内容別に細目表示することとした。掲記した科目は、現時点において量的な重要性が高いと思われるものを独立掲記の対象としたものである。なお、委託費は、本来病院内の人員で業務を行うことが可能なものを経営判断により外部に業務を委託したため、内部で行えば給与費、材料費、経費等に含まれる性質のものを一括して計上するものであるから、専門的知識が必要で当初から内部で行うことが馴染まない機器の保守等に係る費用を処理する科目としては、委託費ではなく設備関係費に機器保守費を設けることで性質上の区分を図っている。

⑥研究研修費

現行準則では小科目を形態別分類によっているが、見直しのイメージでは研究費と研修費に区分し、機能的分類としている。研究と研修とは目的が異なるため、当該区分を行うことが会計上より明瞭であり、情報としての重要性が高いと考えたためである。なお、給与費に含まれている人員が行うことにより発生する研究材料費等と外部に研究を委託した費用とでは費用の性格が異なるので研究費・研究委託費・研修費の3分類にすべきだとの意見があった。

⑦控除対象外消費税等の新設

見直しのイメージでは、医業費用に控除対象外消費税等、医業外費用に資産に係る控除対象外消費税等の科目をそれぞれ新設した。表示上、消費税等としたのは、地方消費税が含まれるためである。消費税等の会計処理については税抜処理と税込処理の双方の存在を病院会計では考える必要がある。税込処理では納付する消費税等を医業費用の租税公課に計上することになるが、税抜処理の場合、非課税収入に対応する控除対象外で病院が負担することとなる消費税額等の計上科目が別途必要となる(6参照)。なお、控除対象外消費税等を経費の一科目ではなく医業費用の中科目として独立させたのは、材料費に係る控除対象外消費税等が多額となることが想定され、経費に含めると各科目構成について税込処理との乖離が大きくと考えられるためである。

⑧役員報酬の削除

現行準則の役員報酬は、前回の病院会計準則の改正で中科目として独立掲記されたものであり、本部会計が独立していない場合に役員報酬を計上するために設けられた

ものである。給与費の科目区分を従来の職種別から内容別に変更し、職種別の内訳は附属明細表に譲ったため、職種に該当しない役員報酬が存在する場合であっても給与費に含めて附属明細表でその旨を表示すれば会計情報としては十分と考えられるため役員報酬を独立の科目表示から削除したものである。

⑨本部費配賦額の新設

現行準則では法人本部に関連する費用科目は本部費及び役員報酬となっているが、見直しのイメージでは本部費配賦額とした。施設会計において本部を設定している場合の本部費は、他会計で発生したものを負担する観点から配賦されたもので、その他の各施設において発生する経費とは性格が異なるからである。このため利益についても、本部費配賦前の医業利益と配賦後の事業利益を区分する損益計算書様式としている（6参照）。

⑩貸倒引当金の繰入額の別掲表示と徴収不能損失を貸倒損失に名称変更

現行準則では医業費用に徴収不能額が医業外費用に貸倒損失が存在し、引当金繰入額はそれぞれの損失に含めて表示することとしているが、見直しのイメージでは徴収不能額を貸倒損失と名称変更するとともに、貸倒引当金繰入額を別掲することとしている。引当金を別掲するのは、会計上の見積もりにより計上する費用である引当金繰入額は他の費用と明確に区分する必要があるからである。また、徴収不能額を名称変更した理由は、引当金の名称統一と整合させるためである。

⑪患者外給食に関する処理

現行準則では、医業外収益に患者外給食収益が医業外費用に患者外給食材料費が表示されている。当該収益に対応する材料費のみではなく経費等を含めた関連するすべての費用であることから、患者外給食費用とすべきだとの意見が出された。しかし、給与費や経費等を原価計算的に把握し、医業費用から分離させるのは煩雑であり、それを行うほどの重要性はないとの意見が大勢のため従来どおりとすることとした。なお、付添制度が廃止された現状において当該科目に分類されるのは職員給食に限定されるのが普通であり、重要性が乏しいと考えられるため収益ともどもあえて表示科目計上することなく、その他の医業外収益、その他の医業外費用に含める様式で十分であるとの意見もあった。

⑫補助金・負担金