

費用に係る補助金・負担金は現行準則では特別利益に計上することとなっているが、見直しのイメージでは経常的に発生している場合が多いことを理由に医業外収益に計上することとした。

なお、施設に係る補助金の取扱いについては特別利益に施設設備補助金等収入・特別損失に施設設備補助金等積立金繰入額及び剰余金計算においては施設設備補助金等積立金取崩額の各科目を見直しのイメージでは新設している（6参照）。

⑬剰余金計算の部の新設

見直しのイメージでは剰余金計算の区分を当期剰余金の次に設け、剰余金増加額として施設設備補助金等積立金取崩額のほか、任意積立金取崩額、他会計区分からの繰入金を、また、剰余金減少額として任意積立金繰入額、他会計区分への繰入金を表示することとしている。この改訂の理由は、非営利組織体の会計として剰余金に関する処理は利益処分計算ではないため、翌期に当期剰余金の処分を決定して計上する性格ではなく当該年度に剰余金の内容について増減があったものを計上する性格であると考えられるためである。（6参照）。

⑭その他の表示科目の変更

見直しのイメージでは現行準則の経費科目の内、光熱水費について現在の会計慣行で一般的である水道光熱費と科目名称の変更をしている。また、昨今の実態の変化に伴い経費科目として広告宣伝費と寄付金を追加した。

現行準則では税引前当期純利益と当期純利益の間は法人税等となっているが、見直しのイメージでは法人税・住民税及び事業税負担額と税金等調整額の2区分としている。これは法人税等の中に事業税が含まれることを明確にするとともに、法人税等は本来法人全体で計算されるものであるため施設会計における損益計算書では負担額とするのが適当と考えられるためだからである。なお、税金等調整額は税効果会計導入に伴う新設科目である（第3章2参照）。

さらに、前期繰越剰余金（現行準則は前期繰越利益）後の表現を現行準則は当期末処分利益としているが見直しのイメージは当期剰余金としている。これは、利益処分を施設で行うわけではないための表現の変更である。

3. キャッシュ・フロー計算書

キャッシュ・フロー計算書は、企業会計の中での導入に伴い今回の見直しのイメージにおいても新設したものである。企業会計においてははキャッシュ・フローの発生

区分を事業活動・投資活動・財務活動等に3区分しており、これをそのまま病院に当てはめた場合、投資活動の表現が適切でない懸念もあるが、キャッシュ・フローにおける投資概念は貸借対照表における投資概念に含まれない設備投資等を含む広い意味であり、あえて異なる名称にすることなく企業会計と同様の表現としている。

キャッシュ・フロー計算書の様式として直接法と間接法を併記しているが、直接法が原則で間接法が簡便法というわけではない。事業活動によるキャッシュ・フロー計算区分においてはその収支の発生源泉よりも結果であるキャッシュ・フローの増減が重要といえるためである。あわせて間接法の場合には損益計算書の税引前当期純利益からスタートして所要の調整をするため利益とキャッシュ・フローの間に生じた違いがわかりやすいと言う利点もある。直接法とするか間接法とするかは、当該施設を選択に委ねられるものである。なお、投資活動によるキャッシュ・フローと財務活動等によるキャッシュ・フローの区分は直接法と間接法の差異はない。

また、施設設備補助金は、施設設備に関する資金調達ではあるが、施設取得等の取得額のうち補助金部分を除いたものが各施設独自で必要となる取得支出となるため、この資金調達をどのように行ったのかと考えるほうがよりこの区分のキャッシュ・フローを適切に表すことができると考えられるため、見直しのイメージでは投資活動によるキャッシュ・フロー区分としている。

キャッシュ・フロー計算書の末尾の現金及び現金同等物の期末残高は、貸借対照表の当該科目の残高に一致する必要があるが、損益計算書において剰余金計算に計上されているものも対象となっている。よって、他会計区分からの繰入金は財務活動等によるキャッシュ・フロー区分に、他会計区分への繰入金は投資活動によるキャッシュ・フロー区分に計上されることになる。

4. 附属明細表

現行準則の例示として、有形固定資産明細表・無形固定資産明細表・任意積立金明細表・減価償却費明細表・引当金明細表となっている。見直しのイメージにおいては、企業会計の変化に併せた追加修正と病院会計準則そのものの見直しのイメージに係る追加が存在している。

①有形固定資産等明細表

現行準則の有形固定資産明細表、無形固定資産明細表・減価償却費明細表の情報を集約したものである。取得価額ベースで期首から期末までの増加減少の顛末を科目毎に表示するとともに期末の減価償却累計額と差引簿価を示す構成となっている。なお、

当期の償却額を内書することによって現行準則の損益計算書で示されている科目別の減価償却費の金額をここに表示していることになる。

②リース資産明細表

リース資産について、どのような資産をリースとして使用されているか、また貸借対照表に計上されていない債務はどの程度であるかといった情報を提供するものである。

③貸付金明細表・借入金明細表

貸付金及び借入金を相手先別に内容を表示するものである。長期のものについては年度中の増減も記載することとなる。なお、当初の貸借期間が1年超のものであっても貸借対照表日から1年以内に返済される予定のものは短期債権・債務として貸借対照表においては、それぞれ流動資産・負債に振り替えられることになるため、その顛末もわかるように記載することとしている。

④剰余金明細表

剰余金の種類別に期首から当期の増減の動きと期末残高を示すものである。

⑤引当金明細表

引当金の科目別に期首から当期の増減の動きと期末残高を示すものである。減少額については目的使用とその他に分けて記載することとなる。その他の場合は摘要に取崩しの理由を記載することになる。その他の取崩しとは例えば貸倒引当金における繰入計算の年度洗替処理に伴う取崩し等である。

⑥補助金明細表

補助金について件別に内容を表示するものである。補助金の未交付額（年度内の補助金として確定しており、金銭の受領のみ年度後となるものは未収入金を計上し、年度の収入とするため、ここでいう未交付額には該当しない）は貸借対照表に計上されていないため補足情報としての意味もある。

⑦資産につき設定している担保権の明細表

担保資産は注記事項となっているが、この詳細情報である担保権の種類と対応債務を資産の種類別に記載するものである。

⑧給与費明細表

見直しのイメージの損益計算書において給与費を職種別に表示することをやめたのに伴い、これを補う会計情報として新設したものである。この明細表においては職種別の給与費の年額水準を示すために不可欠となる賞与引当金繰入額も職種別に配分することし、さらに、退職給付費用も職種別に区分することとしている。なお、法定福利費は職種別に配賦することは実務上困難と考えられるため、配賦計算せず、一括して表示する様式となっている。

5. 重要な会計方針、注記

重要な会計方針の記載は現行準則で求められているが、見直しのイメージで導入するリース会計・キャッシュ・フロー計算書、その他について関係するものを追加したものである。併せて、会計方針の変更をした場合には財務諸表の数値の前提が変わるため注記が必要とされることを明確にしたものである。

重要な後発事象の注記は現行準則でも求められている。このうち、多額の増資又は減資、多額の借入金の繰上償還、施設の譲渡又は譲受は施設基準としての病院会計準則には馴染まないもと考えられるため見直しのイメージでは削除した。

企業会計では、財政又は経営の状況に重要な影響を与える事項で、貸借対照表又は損益計算書に計上されないものは、追加情報として注記することとされている。病院においてこの情報に該当するものとしては、土地・建物の無償使用を例示として掲げている。無償使用の場合には損益計算書に施設関係費がその分計上されないこととなるので、この状態を前提にして損益計算書の利益が算出されていることを明示する必要があると考えたためである。ただし、金額を客観的に算定するのは困難と考えられるため、その旨のみの記載に止めることにしている。

貸借対照表関係では、受取手形について見直しのイメージでは未収金等に含めて表示することとしたため、補足情報として注記としたものである。また、固定資産の耐用年数及び残存価額の変更は会計方針の変更ではないが、財務諸表を比較するに当たって重要な情報といえるため注記事項としたものである。役員に対する金銭債権債務は重要な会計情報であり貸借対照表上他のものと区分して表示すべきとの意見もあったが注記事項とすることにしたものである。

その他貸借対照表・損益計算書・キャッシュ・フロー計算書において本来別掲すべきものを金額が僅少なために別掲表示を省略した場合にはその情報は注記により明らかにすることになる。

キャッシュ・フロー計算書関係では、貸借対照表との繋がりを補足するものである。リース会計においては貸借対照表に計上していない資産負債に関する情報を注記によって記載することとなっている。税効果会計及び退職給付会計関係は前提条件が金額を左右する重要な情報なのでこれらを注記することとしているものである。

6. 個別の会計処理

(1) 病院事業における会計区分について

病院が行う医療事業には保険診療以外の様々な事業があるが、政策医療等の不採算事業等における費用計算上の区分表示に関しては、見直しのイメージでは触れていない。これらの費用区分は、形態別分類によると同じ費目となるものを機能別分類により区分するものである。この機能別分類は、基本的には管理会計が担うものであるが財務会計においてもまったく配慮されないわけではない。現行準則や見直しのイメージにおいても、例えば旅費交通費であっても研究研修にかかるものについては経費ではなく研究研修費とすることとしている等である。しかし、財務会計レベルにおいてこのような配慮を行うためには、区分に関する明確な定義が必要であり、基本的に配賦額ではなく個々の発生について個別に認識できることが必要である。

昨今の議論において政策医療等と保険診療を区分して会計を行うべきとの指摘が各方面からなされているが、一体として医療サービスを提供する病院においてこの区分要件を満たしているとは考えられない。そのため、不採算事業等を区分したコスト把握とその表示を行うためには、明確な定義を行った上で配賦基準等も合理的なものとして社会全体が納得できるものを策定合意した上で財務諸表作成とは別個のセグメント情報等として整理する必要がある。

したがって、見直しのイメージにおいてあえて対処するのであれば注記事項の中にセグメント情報としての当該項目を掲げることとなるが、このようにその数値の算出すべき前提が未成熟の段階でこれを採用することは誤解と事務手続上の混乱が生じる恐れがあると考えられ、本中間報告においては採り上げていない。

(2) 経常的補助金・負担金の取扱いについて

経常的補助金・負担金については、現行準則において特別利益となっているものを見直しのイメージでは医業外収益としたがこれは毎期経常的に発生する性質のものであるため、経常損益を構成するものと考えることが妥当な処理といえるためである。したがって、費用に関する補助金等であっても臨時的であることが明確なものは金額が僅少な場合を除き特別利益とすることになる。

また、名称は補助金であっても東京都の救急補助金のように医業収益と考えることができるものが存在するのではないかとの意見が出された。この意見の根拠としては、当該補助金是对応日に救急医療のための病床を確保しておくことを前提としたものであり、当該病床の予約収益と考えられるためである。しかし、これを明確に定義するのは困難と考えられるため見直しのイメージではすべて医業外収益とすることとしている。

なお、施設会計における補助金・負担金があるためこの科目に該当する収入には、開設主体の法人外からのもののほか、開設主体を同じくする他の施設等からのものも含まれることになる。この場合、補助金・負担金の対象となる内容と計算根拠が明らかとなっているもののみがこの科目に該当し、それ以外の資金繰り等の都合や全体としての赤字補填に関するものは剰余金計算区分における他会計区分からの繰入金となる。

(3) 施設設備取得に係る国庫補助金等の会計処理について

見直しのイメージでは、施設設備（償却資産）取得のための補助金について、その受領年度に特別利益にて施設設備補助金等収入に計上し、同額を特別損失の施設設備補助金等積立金繰入額とする会計処理を採用している。償却資産に対する補助金は対象となる補助物件が数期間に渡って費用化される点から本質的には経常的費用に対する補助金と差異はなく、その意味において補助金収入は損益計算書に計上すべきものとするためである。ただし、対応する費用の損益計算書への費用化が収入年度ではなく減価償却費として使用年度に応じて計上されるためこの期間対応の調整のために施設設備補助金等積立金として受領年度には特別損失に計上し、当期利益に影響を与えることを防止している。

施設設備補助金等積立金は対象資産の減価償却費に応じて取り崩されることになり、損益計算書の剰余金増加額とされることになる。なお、補助金と減価償却費との対応からこのような仕組みを取り入れるのであるから、施設設備補助金等積立金の取崩しは医業費用の減価償却費の控除科目とするか、補助金・負担金と同様に医業外収益とすべきであるとの意見があった。しかしながら、一旦資本の部に計上した施設設備補助金等積立金の取崩額を収益として計上することは、資本と利益の区分の原則を前提とした損益計算書を採用する以上、会計理論的に破綻してしまう。この場合、施設設備補助金等積立金を例えば長期前受補助金等として貸借対照表上負債に計上して収益に取り込むことによって整合させることはできるが、この場合には、基本的に返還義務のない補助金を負債に計上することに貸借対照表側から無理があると考え

られる（この点に関して、補助金の使用目的に対する債務認識という考え方はできるのではないかという意見もあった）。よって、見直しのイメージでは取崩額は当期利益を算出した後の剰余金の増加として取り扱うこととした。この場合、損益計算書の経常利益段階で補助金を受領している場合とそうでない場合の比較が正しくできないのではないかとの意見もあるが、この場合には無償で施設を利用している場合についても経常利益の前の段階で費用計上しなければ同様の問題が起きることになる。したがって、この部分のみ損益計算書的前提を崩してまで無理な処理をする必要はなく、必要であればこれらの金額の修正を行った後の経常利益を注記する等で補えばよいのではないかとの意見が大勢を占めた。なお、同様の補助金に関する会計処理として社会福祉法人会計基準では取崩額を経常収入として取り扱っている。しかし、社会福祉法人会計基準においては損益計算書ではなく事業活動収支計算書となっている。よって、これらを踏まえた上で損益計算書の名称を放棄し、病院事業活動計算書とすることにより解決させる意見もあったが、社会的にも、また病院会計の歴史においても馴染んでいる損益計算書を放棄するのはかえって弊害が大きいという意見が大勢を占めた。

また、会計上の本質論として施設整備に係る補助金は資本取引であり、損益計算書を経由することなく、貸借対照表の資本の部の資本剰余金に直接計上し、取崩も行うべきではないという反対意見もあった。

（４）消費税等に対する考え方

現行の消費税等においては非課税収入に対応する仕入れに係る消費税等は控除できない。したがって、企業会計では消費税等は預かりと仮払いであり、この差額を納付することが通常的な状況であるため税抜処理が前提となっている。それに対し、非課税収入を多く有する非営利法人の会計においては税込処理が原則である。税込処理では、消費税等が含まれている収入及び支出はすべて消費税等込みとなり、当該科目で処理し納付額を租税公課に計上することになる。

社会保険診療報酬等が非課税である病院においては多額の控除対象外消費税等が発生してしまう。このため税込処理も合理的な方法と考えられる。ただし、法的に税抜処理が強制されている場合もあり、控除対象外消費税等は材料費等の一部ではなく明確にすべきだとの考え方もある。よって、税抜処理を行うことも当然に認容されるべきものであり、この場合に病院の負担に属する控除対象外消費税等のうち固定資産取得に係るものを計上する科目として医業外費用に資産に係る控除対象外消費税等を、経常的費用に係るものを計上する科目として医業費用に控除対象外消費税等を設

けるものである。資産に係るものを医業費用ではなく医業外費用とするのは税込経理における医業費用に明確に対応したものではないからである。また、資産に係る控除対象外消費税等のうち建物等の取得額に対応する金額の大きなものは当該年度のみ費用とするのではなく繰延消費税等に計上して5年で償却することも実務上行われている（法人税上ではこの考え方を採用している）。ただし、すべて一括して費用計上することも理論的に間違いとなるものではない。

このように消費税等の処理においては会計処理方法の選択適用が認められるため、税抜処理と税込処理のどちらを採用しているか、また、税抜処理の場合の資産に係る控除対象外消費税等の会計処理方法（発生年度に一括費用処理しているか又は数年にわたる費用処理をしているか）を会計方針として注記することとしている。なお、税込処理をしている場合には、控除対象外消費税等がどの程度発生しているかは損益計算書に表示されないことになるが、会計情報としては重要なものと考えられるため控除対象外消費税等相当額を損益計算書関係の注記としている。

（5）本部費の取扱い

本部費は、開設主体となる法人が複数の施設を有し、この他に全体を統括する機構として本部が存在する場合に、その本部に属する給与費、経費等の費用について各施設が負担すべき金額が配賦されたものである。これは用益提供に基づく費用額ではなく負担すべき金額の配賦額であるから、他の費用と明確に区別すべきである。見直しのイメージでは現行の本部費を本部費配賦額とし、本部費配賦額控除前の利益を医業利益とするとともに、負担後の利益を事業利益と区分している。医業利益と事業利益を区分する点については本部も含めて全体が当該病院のサービス提供に係るコストであり、また、本部機構で行っている業務の濃淡の違いによって医業利益に差異が生ずることになるのは合理的ではないとの理由から区分する必要はないとの反対意見があった。

なお、開設主体となる法人が複数の施設を有している場合であっても明確な本部機構を有していない場合には、あえて施設と本部を区分することを考えているわけではない。

（6）部門間（施設間）取引に関する取扱い

法人内部における部門間取引については、明確な用益提供に基づく費用計上のほかに資金の融通等が考えられる。この資金の融通については返済することを前提とした考え方による貸借取引（貸借対照表上の貸付金・借入金に計上する）として処理する

方法と贈与してしまうことを前提にした損益取引（損益計算書上剰余金計算における他会計区分からの繰入金・他施設への繰入金）とが存在する。また、すべて元入金で処理する方法も考えられる。いずれの方法が正しいかは早急に会計上結論を出せる問題ではないため、見直しのイメージではどの方法でも対処できるように処理科目の設定を行っている。なお、貸借取引の場合には附属明細表において他の貸付金・借入金との区分を明示することとなるが、貸借対照表の科目表示段階で区分すべきであるという意見もあった。また、損益取引に関し、剰余金の配当禁止（剰余金が生じた場合には、施設整備、医療機器の整備、医療従事者の処遇改善等に充てるほかは、積立金として留保しなければならない）との関係で医療事業以外の他会計繰入金処理が問題となる場面があるのではないかと意見があった。

（7）移行時処理に関する特例措置

会計基準等の改正があった場合には、移行時の処理が問題になる。今回の見直しのイメージにおいては、計算構造そのものが変更となるわけではないため、社会福祉法人会計基準の制定時のように期首の貸借対照表について新基準を基にして過去に遡って修正することとはせず、旧基準で作成した貸借対照表からスタートして新基準に基づく過年度の修正額はすべて当期に属するもの（表示の組み替え等を除いて当期の特別損益に計上される）とされることになる。退職給付会計の導入は、各病院においても多額の負債の追加計上となることが予想される。鑑みれば退職給付会計とは退職金債務の時価評価である。したがって、これを貸借対照表に計上する場合には、資産の時価評価（土地等の時価による貸借対照表への計上）と併せなければバランスを欠く結果となる。企業会計においても時限立法において土地の再評価が認められたが、病院においても同様の特例措置をあわせて実施する必要がある。