

「医療機関における会計基準の今後の方向性について」

公認会計士 石井 孝宜

1. 病院会計の現状について

(1) 現行医療法人会計の基準等の整理

現在、医療法等において明示している医療法人の会計・決算・決算の届出・会計情報の開示等に関する主な規定は下記の通り。

〔医療法〕

〔決算の届出〕

第51条 医療法人は、毎会計年度の終了後2月以内に、決算を都道府県知事に届け出なければならない。

2 前項の規定により届け出るべき事項の細目及び届出の手続きは、厚生労働省令で定める。

〔書類の閲覧、整備〕

第52条 医療法人は、毎会計年度の終了後2月以内に、財産目録、貸借対照表及び損益計算書を作り、常にこれを各事務所に備えて置かなければならない。

2 医療法人の債権者は、医療法人の執務時間内はいつでも、前項の書類の閲覧を求めることができる。

〔医療法施行規則〕

第33条 法第51条第1項の規定により、決算を届け出ようとするときは、財産目録、貸借対照表及び損益計算書を都道府県知事に提出しなければならない。

〔決算の届出等について〕

「届出様式」を具体的に明示

〔医療法人運営管理指導要綱〕

Ⅲ管理 3会計管理 (2) 会計処理

1 病院又は介護老人保健施設を開設する医療法人にあつては、それぞれ原則として「病院会計準則」又は「介護老人保健施設会計・経理準則」により処理するものとする。

診療所のみを開設する医療法人にあつては、「病院会計準則」に準じて処理することが望ましいものであること。ただし、複数の診療所を開設するものにあつては、原則として「病院会計準則」に準じて会計処理するものとする。

(2) 医療法及び病院会計準則の計算書類

医療法第52条に規定している医療法人の計算書類と病院会計準則第2条に規定している“財務諸表”の内容の比較

医 療 法 (医療法人)	病 院 会 計 準 則
第52条 ・財産目録 ・貸借対照表 ・損益計算書	第2条 ・損益計算書 ・貸借対照表 ・利益金処分計算書 ・損失金処理計算書 ・付属明細表 ① 有形固定資産明細表 ② 無形固定資産明細表 ③ 任意積立金明細表 ④ 減価償却費明細表 ⑤ 引当金明細表

(3) 病院会計準則における“会計の区分”

病院会計準則第2条第2項において「病院の経営管理者は、当該病院の会計規則を定める場合には、この会計準則に従うものとする。」と規定しているように「病院会計準則」は医療法人のみならず病院を開設する全ての開設主体に適用される“病院施設”に対する会計の準則である。

病院会計準則（会計の区分）

- 第6条 病院事業の会計と、看護婦養成事業その他の付帯事業の会計とは、それぞれ別個の会計で処理しなければならない。ただし、付帯事業の会計が著しく小規模で重要性の乏しいものについては、これを病院事業の会計に含めることができる。
- 2 前項ただし書きの場合は、独立の勘定科目を設けて表示しなければならない。
 - 3 二以上の病院又は病院又は診療所を経営する者においては、これらの病院または診療所を総合した財務諸表を作成し、さらに、それぞれの病院又は診療所の財務諸表を作成するものとする。

(4) 現在、医療法人に適用される会計準則等

病院・診療所のみならず、介護老人保健施設や訪問看護ステーション等を開設することができる医療法人に適用される会計準則等に関して現時点における整理を行う。

[現在の医療関係会計準則等]

- ①病院会計準則（医発第824号厚生省医務局長通知）
- ②介護老人保健施設会計・経理準則（老発第378号厚生省老人保健福祉局長通知）
- ③指定老人訪問看護の事業の会計・経理準則
（老健発第137号厚生省大臣官房老人保健福祉部長通知）
- ④その他の施設・事業毎の運営基準、指導指針等

2. 病院会計の現状・変化の必要性

(1) 変化の内容

【病院開設主体の構造変化】

- ・・・医療費の巨額化、公的医療機関の再編成、医療機関と介護保険との係わり等病院会計に大きな影響を及ぼす変化が起きている。

【病院における会計環境の変化】

◎企業会計の動向変化、いわゆる「会計ビッグバン」

- ・・・キャッシュフロー計算書、退職給付会計、税効果会計、時価会計等の導入

◎会計理論に基づく利益概念と法人税法の課税所得の乖離

- ・・・税法基準では適正な期間損益計算が出来ない。

◎周辺分野における会計基準等の変化

① “社会福祉法人会計基準” の制定

- ・・・資金収支と事業活動収支（損益）データ双方の作成

② “独立行政法人会計基準” の制定

③ “公益法人会計基準の見直しに関する中間報告” の公表

- ・・・公益法人においても企業会計型の財務諸表を検討
「正味財産計算書・フロー式」や会計ビッグバンの取入検討

【税法基準変化の具体的内容】

【期間損益計算に大きな影響を与える税制改正】

1. 平成10年度税制改正

- ① 貸倒引当金制度の廃止（6年間で段階的に廃止）
- ② 賞与引当金制度の廃止（6年間で段階的に廃止）
- ③ 退職給与引当金制度の引当率の引下げ（6年間で段階的に
40%⇒20%へ）

2. 平成14年度税制改正（閣議決定済み）

① 退職給与引当金制度の廃

退職給与引当金制度を廃止し、その廃止前の退職給与引当金勘定の金額については4年間(中小法人及び協同組合等)にあっては10年間)で取り崩す。

※ 税法上の計上基準の基礎数値（引当率の対象額）は
期末における従業員の自己都合による退職に伴う退職金の要支給額である。

(2) 変化への対応に関する動向

① 四病協・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」の公表
(平成12年8月) [当番団体：日本医療法人協会]

② 「四病協・病院会計準則研究委員会」の発足
(平成13年3月19日) [当番団体：日本病院会]

③ 「四病協・病院会計準則研究委員会・医療法人会計基準研究分科会」の開始
(平成14年3月18日) [当番団体：日本医療法人協会]

(3) 今後の方向性について

[検討することが必要と考えられる事項]

1. 特に病院については開設主体が異なるとしても出来る限り同一の会計基準(例えば、病院会計準則)によって処理されることが望ましい。
・・・病院の開設主体は国立、公立、日赤等の公的、学校、公益法人、医療法人、個人等多様であり、その開設の理念等も異なるため完全に統一された処理基準とすることは困難ではあるが。
2. 病院が採用すべき適正な会計基準とはどのようなものであるかを再検討することが望ましい。
3. いわゆる“会計ビッグバン”における新会計潮流への対応の必要性を検討することが望ましい。
4. 非営利であっても“利益”概念によって経営状態を計算・表示することが一般化している。
5. 医療・介護・その他の付帯事業を行っている医療法人については「医療法人会計基準」を検討することが必要ではないか。

(4) いわゆる「会計ビッグバン」、新会計基準に関する説明

①「会計ビッグバン」に関して

企業活動のグローバル化に対応した国際会計基準（IAS：International Accounting Standards）全面導入の動きがいわゆる「会計ビッグバン」といわれるもの。制度適用はこの2～3年で行われており、日本の企業会計制度を根幹から変化させている。

具体的には、現在、全ての株式会社に適用されているものではなく主に証券取引法適用上場会社等の有価証券報告書作成において採用されている。「変化」の内容は大きく下記の三項目に分類される。

- ①連結会計・・・個別財務諸表主体から連結財務諸表主体への移行
- ②時価会計・・・取得原価主義から時価主義（資産、負債）への移行

③キャッシュ・フロー計算書・・・「資金の動き」を明らかにするキャッシュ・フロー計算書を基本財務諸表に追加。

※税金（法人税等）計算における課税所得と会計上の利益が実質的に異なる基準で算定されるため“適正な経営成績や財政状態を表示する”という会計の立場からは税金の期間配分が必要となり「税効果会計」が導入される。

個々の会計処理において規定されている個別的・具体的内容は下記の通り。

- i. 改正・連結財務諸表制度
- ii. 改訂・外貨建取引等会計処理基準
- iii. 金融商品会計
 1. 有価証券の評価
 2. デリバティブ取引とヘッジ会計
 3. 金銭債権債務の認識・評価・会計処理
 4. その他の金融資産の処理（ゴルフ会員権、金銭信託、建設協力金）
- iv. 退職給付会計※
- v. 資産の流動化（金融資産・不動産の流動化と特別目的会社）
- vi. 販売用不動産等の減損処理
- vii. 研究開発費等に係る会計
- viii. 税効果会計※
- ix. キャッシュ・フロー計算書※

上記のうち医療機関における会計と大きな関連のある退職給付会計、税効果会計、キャッシュ・フロー計算書（※印）について簡単に解説を加える。

②「退職給付会計」について

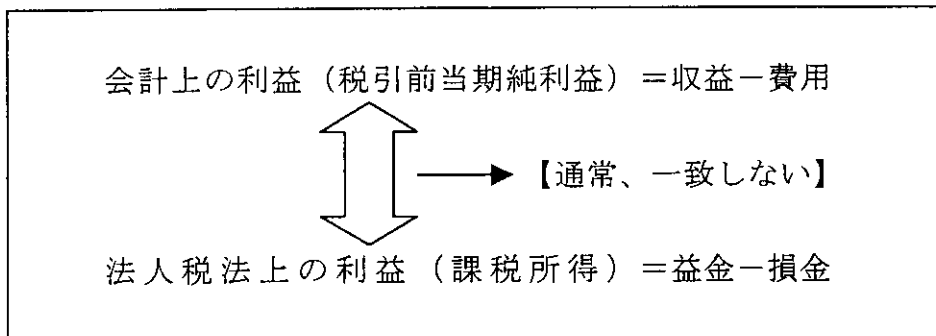
退職給付会計は、従来の「退職給与引当金」会計と全く異なる会計処理方式であり、“将来支払うべき退職給付（一時金及び年金）を一定の割引率等により現在価値に割り引いた退職給付債務を基に退職給付引当金を計上する”会計処理。その特徴は次の二点。

- i. 退職給付会計は、退職給付に関する包括的な会計基準であり、社内積立（現行の退職給与引当金）であるか外部積立（企業年金制度等）であるかを問わず退職給付に関わる費用、負債及び年金資産等を包括的に把握する会計である。
- ii. 退職給付会計は、退職給付債務＝負債の時価主義会計である。退職給付債務及び年金資産を時価評価し正味の負債を貸借対照表に計上するとともに期間損益を適正に計上することを目途としている。

（一説では、東証一部上場企業の退職給付債務積立不足額が80兆円との試算結果があった。）

③「税効果会計」について

税効果会計とは、所得を課税標準として計算される法人税等（法人税、法人地方税、法人事業税）を他の費用と同じと考え発生主義で認識する処理方法。通常「会計上の利益＝損益計算書の税引前当期純利益」と「法人税法上の利益＝課税所得」が一致しないために税金の期間帰属のズレを調整する必要が生じて税効果会計が行われる。税効果会計により調整された法人税等は「繰延税金資産・負債」に計上される。



〔具体的計算例〕

（単位：千円）

税効果会計適用の有無	不適用の場合	適用した場合
〔申告書調整項目〕 ・退職給与引当金繰入限度超過額	200,000	200,000
〔損益計算書〕		
税引前当期純利益	150,000	150,000
法人税、住民税及び事業税	140,000	140,000
法人税等調整額(税効果会計の調整)		△80,000
当期純利益	10,000	90,000
〔法人税等の計算〕		当期の会計上の純利益が負担すべき法人税等
実効税率 40% (仮定)	調整せず	
350,000×40%=140,000		150,000×40%

④「キャッシュ・フロー計算書」について

会計上の利益概念は会計基準によりその数値が異なる、また判断の要素が大きいため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、数字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面がある。

資金（現金及び現金同等物）はこれらの影響を受けないため一会計期間の財政状態の変動を把握する有用な会計情報となり近年その重要性が評価され、基本財務諸表の一つ

として加えられた。

以下に企業会計における一般的なキャッシュ・フロー計算書（間接法）を例示する。

<u>キャッシュ・フロー計算書（間接法）</u>	
I. 営業活動によるキャッシュ・フロー	
税引前当期純利益	×××
減価償却費	×××
貸倒引当金の増加額	×××
有価証券売却益	×××
売上債権の増加額	×××
たな卸資産の減少額	×××
仕入債務の増加額	×××
法人税等の支払額	<u>×××</u>
営業活動によるキャッシュ・フロー	×××
II. 投資活動によるキャッシュ・フロー	
有形固定資産の取得による支出	×××
有価証券の売却による収入	<u>×××</u>
投資活動によるキャッシュ・フロー	×××
III. 財務活動によるキャッシュ・フロー	
借入による収入	×××
借入金の返済による支出	<u>×××</u>
財務活動によるキャッシュ・フロー	×××
IV. 現金及び現金同等物に係る換算差額	<u>×××</u>
V. 現金及び現金同等物の増減額	×××
VI. 現金及び現金同等物期首残高	<u>×××</u>
VII. 現金及び現金同等物期末残高	<u>×××</u>

以 上

[参 考 資 料]

- ◎ 決算の届出様式

- ◎ 四病協・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」

損益計算書 (医療法人全体)

(自平成 年 月 日 至 平成 年 月 日)

法人名 _____

所在地 _____

※医療法人整理番号				(単位：千円)			
単位	事業名	損		益			
本 来 事 業	病 院	医療収益		医療費用		医療利益	
		医療外収益		医療外費用		経常利益	
		特別利益		特別損失		繰引前純利益	
	診 療 所	医療収益		医療費用		医療利益	
		医療外収益		医療外費用		経常利益	
		特別利益		特別損失		繰引前純利益	
	老 人 保 健 施 設	事業収益		事業費用		事業利益	
		事業外収益		事業外費用		経常利益	
		特別利益		特別損失		繰引前純利益	
付 帯 事 業 等	事業収益		事業費用		事業利益		
	事業外収益		事業外費用		経常利益		
	特別利益		特別損失		繰引前純利益		
医 療 法 人 総 計	事業収益		事業費用		事業利益		
	事業外収益		事業外費用		経常利益		
	特別利益		特別損失		繰引前純利益		
付帯事業の内容 (複数記載可)							
1. 養成所 2. 研究所 3. 精神障害者社会復帰施設							
4. 疾病予防のための施設 5. その他保健衛生 ()							
本部会計を設置している場合は、付帯事業等で経理すること。							

貸借対照表 (医療法人全体)

(平成 年 月 日現在)

(単位：千円)

資 産 勘 定		負 債 勘 定	
科 目	金 額	科 目	金 額
流 動 資 産		流 動 負 債	
固 定 資 産		固 定 負 債	
繰 延 資 産		負 債 合 計	
		資 本 合 計	
資 産 合 計		負 債 ・ 資 本 合 計	

注) この表は、医療法人が、一の医療施設のみを開設し、医療施設以外の経理を有しない場合は提出を要しない。

※印は記入しないこと。

損益計算書 (病院・診療所)

(自平成 年 月 日 至平成 年 月 日)

法人名 _____

施設名 _____

所在地 _____

※医療法人整理番号		※医療施設整理番号		(単位：千円)	
収 益		費 用			
科 目	金 額	科 目	金 額		
医 業 収 益		医 業 費 用			
入院患者収益		給与費			
外来患者収益		常勤職員給与費			
室料差額等収益		医師給与費			
その他の収益		看護婦給与費			
		その他の給与費			
		非常勤職員給与費			
		退職給与引当金繰入			
		法定福利費			
		材料費			
		医薬品費			
		給食材料費			
		その他の材料費			
		経 費			
		委託費			
		減価償却費			
		役員報酬			
		その他の費用			
		医業利益 (▲医業損失)			
医 業 外 収 益		医 業 外 費 用			
受取利息・配当金		支払利息			
その他の医業外収益		その他の医業外費用			
		經常利益 (▲經常損失)			
特 別 利 益		特 別 損 失			
		税引前当期純利益			
		(▲税引前当期純損失)			

注1) この表は開設する病院、診療所毎に作成すること。

2) 室料差額等収益とは、特別の療養環境の提供 (特別室) の特別料金、前歯部の材料差額、金属床総義歯、紹介外来型病院の初診、特定機能病院での初診、予約診療、診療時間外の診察、特別注文給食、特別材料給食、高度先進医療の自己負担分をいう。

※印は記入しないこと。

損益計算書 (老人保健施設)

(自 平成 年 月 日 至 平成 年 月 日)

法人名 _____
 施設名 _____
 所在地 _____

収 益		費 用	
科 目	金 額	科 目	金 額
施設運営事業収益		施設運営事業費用	
入所者施設療養費収益		給与費	
リ・ケ施設療養費収益		常勤職員給与費	
室料差額収益		医師給与費	
入所者利用料収益		看護婦給与費	
通所者等利用料収益		その他の給与費	
その他の収益		非常勤職員給与費	
		退職給与引当金繰入	
		法定福利費	
		材料費	
		医薬品費	
		給食材料費	
		その他材料費	
		経 費	
		委託費	
		減価償却費	
		役員報酬	
		その他費用	
		施設運営事業利益(▲損失)	
施設運営事業外収益		施設運営事業外費用	
受取利息・配当金		支払利息	
その他事業外収益		その他事業外費用	
		経常利益 (▲経常損失)	
特 別 利 益		特 別 損 失	
		税引前当期純利益 (▲税引前当期純損失)	

※印は記入しないこと。

貸借対照表 (病院・診療所)

(平成 年 月 日現在)

法人名 _____
 施設名 _____
 所在地 _____

※医療法人整理番号				※医療施設整理番号				(単位：千円)	
資 産 勘 定				負 債 勘 定					
科 目		金 額		科 目		金 額			
流動資産				流動負債					
現金・預金・有価証券				未払金					
医業未収金				短期借入金					
棚卸資産				短期の引当金					
短期貸付金				未払費用・前受収益					
その他の流動資産				その他の流動負債					
固定資産				固定負債					
有形固定資産				長期借入金					
土地				長期未払金					
建物				退職給与引当金					
備品				その他の固定負債					
その他の有形固定資産				負債合計					
無形固定資産				資 本 勘 定					
その他の資産				資本金					
繰延資産				資本剰余金					
				利益剰余金					
資産合計				資本合計					

複数の医療機関を開設している場合のみ記入のこと。

貸借対照表について次の欄の算定基礎はどうなっているか (該当の符号に○を付すこと)	
土地・建物の欄	1. 当該病院のみに計上 2. 特定の病院に計上 3. 本部会計を持ち、本部会計に計上
長期借入金の欄	1. 当該病院のみに計上 2. 特定の病院に計上 3. 本部会計を持ち、本部会計に計上
資本金の欄	1. 当該病院のみに計上 2. 特定の病院に計上 3. 本部会計を持ち、本部会計に計上

注1) この表は開設する病院、診療所毎に作成すること。

2) 短期の引当金とは、修繕引当金、賞与引当金、その他の引当金 (退職給与引当金を除く) の総称。

※印は記入しないこと。

貸借対照表 (老人保健施設)

(平成 年 月 日現在)

法人名 _____
 施設名 _____
 所在地 _____

※医療法人整理番号				(単位：千円)			
資 産 勘 定				負 債 勘 定			
科 目		金 額		科 目		金 額	
流動資産				流動負債			
現金・預金・有価証券				未払金			
施設運営事業未収金				短期借入金			
棚卸資産				短期の引当金			
短期貸付金				未払費用・前受収益			
その他の流動資産				その他の流動負債			
固定資産				固定負債			
有形固定資産				長期借入金			
土地				長期未払金			
建物				退職給与引当金			
備品				その他の固定負債			
その他の有形固定資産				負債合計			
無形固定資産				資 本 勘 定			
その他の資産				資本金			
				資本剰余金			
繰延資産				利益剰余金			
資産合計				資本合計			

注) 短期の引当金とは、修繕引当金、賞与引当金、その他の引当金(退職給与引当金を除く)の総称。

※印は記入しないこと。

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

平成 12 年 9 月

病院会計準則等研究会

まえがき

病院会計準則等研究会発足の背景にある病院会計準則見直しの論議は、産業界における国際会計基準の適用等による企業会計原則の見直しなど、時代の潮流に照らし、医療機関においても介護保険制度の実施による病院経営の実態の変化に即応して、見直しの必要性があるのではないかの認識に根ざすものであった。

このような状況の変化に伴い、病院会計準則の見直しをすることは当然ながら必要と考えられるが、社会福祉法人会計基準が本年4月1日から施行されており、更には国立病院の独立行政法人化に向けての会計処理基準の策定も進められている現在、法人の性格、業態別処理基準の判断に立てば、非営利の原則に立つ医療法人会計準則の策定こそが最も望まれることでもあり、しかも、その医療法人会計準則はこれら社会福祉法人会計基準等との整合性を十分に踏まえて策定することが重要と考えられる。

このような多彩な環境の変化に伴って取り組むべき課題は多々であるが、現在早急に対応すべき会計処理方法は、中央社会保険医療協議会の医療経営実態調査で示された報告書の矛盾の解消、すなわち、病院会計における費用認識を的確に把握した上での病院経営の実態を適正に表示することにあった。

この研究報告はその実現のため、日常業務の指針となるべき実務者の手引きを目的としてまとめたものである。

この報告書の目的と意図をご理解の上、この研究結果が実務に反映されることを切に望むものである。

平成12年9月

病院会計準則等研究会

社団法人 日本病院会

社団法人 全日本病院協会

社団法人 日本精神病院協会

社団法人 日本医療法人協会

目 次

第1部 総論

はじめに 1

見直しの動機と当面の対応 2

第2部 個別問題

1 基本財産について 4

2 研究開発費について 6

3 圧縮記帳（国庫補助金）について 7

4 有価証券について 9

5 貸倒引当金について 10

6 賞与引当金について 10

7 退職給与引当金について 11

8 リース取引について 12

9 オフバランス取引について 12

第3部 その他の事項

I その他研究した事項 13

II 参考となる取引の説明 15