

病院会計準則等の見直しに関して

(中 間 報 告)

平成14年6月26日

四 病 院 団 体 協 議 会

病 院 会 計 準 則 研 究 委 員 会

目 次

第1部 中間報告・本文

第1章 はじめに	1
1．病院会計準則について	
2．中間報告作成に至る経緯について	
第2章 病院会計準則の見直しの必要性	2
1．病院会計準則見直しの必要性について	
2．病院会計準則の性格と位置付け	
3．財務諸表体系等の見直しについて	
4．「医療法人会計基準」制定の必要性について	
第3章 「病院会計準則」見直しのイメージ	6
第4章 「医療法人会計基準」のイメージ	

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	
2．施設の会計原則と開設主体の会計原則	
3．異なる開設主体間での比較可能性	
4．キャッシュ・フロー計算書	
5．附属明細表と重要な会計方針、注記	
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	
2．損益計算書	
3．キャッシュ・フロー計算書	
4．附属明細表	
5．重要な会計方針、注記	

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
- (2) 経常的補助金・負担金の取扱いについて
- (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
- (4) 消費税に対する考え方
- (5) 本部費の取扱い
- (6) 部門間（施設間）取引に関する取扱い
- (7) 移行時処理に関する特例措置

第3章 最近の企業会計の動向との整合性についての検討

- 1．退職給付会計
- 2．課税法人における税効果会計
- 3．金融商品会計（時価会計）
- 4．キャッシュ・フロー計算書
- 5．「公正なる会計慣行」への斟酌規定
- 6．連結財務諸表

第4章 「医療法人会計基準」のイメージの概要

- 1．「医療法人会計基準」策定の前提
- 2．医療事業と施設別事業
- 3．財務諸表の構成と附属明細表の位置付け
- 4．付帯事業に関する考え方の統一
- 5．収益事業（業務）に関する取扱い
- 6．セグメント情報について
- 7．連結財務諸表について
- 8．小規模医療法人に対する特例措置

第5章 主な開設主体における病院会計準則の適用状況

- 1．国立病院（独立行政法人）
- 2．自治体立病院
- 3．日本赤十字社立病院
- 4．社会福祉法人恩賜財団済生会立病院
- 5．厚生農業協同組合連合会立病院

- 6 . 全国社会保険協会連合会立病院
- 7 . 公益法人立病院
- 8 . 医療法人立病院
- 9 . 学校法人立病院
- 10 . 個人立病院
- 11 . 株式会社立病院

(資料1)「病院会計準則研究委員会」について

(資料2)「医療法人会計基準」試案

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「これからの医業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 of 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に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 損益計算書 貸借対照表 利益処分計算書又は損失金処理計算書 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、その適用をめぐる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

「病院会計準則」見直しのイメージ

現 行 病 院 会 計 準 則	改 定 案
<u>財 務 諸 表 の 体 系</u>	<u>財 務 諸 表 の 体 系</u>
損 益 計 算 書	貸 借 対 照 表
貸 借 対 照 表	損 益 計 算 書
利益金処分計算書又は損失金処理計算書	
	キ ャ ッ シ ュ ・ フ ロ ー 計 算 書
重 要 な 会 計 方 針 、 注 記	重 要 な 会 計 方 針 、 注 記
附 属 明 細 表	附 属 明 細 表
	以下の現行・改定案の対照は、現行に対する改定案の 対比の形式となっている。

病 院 名

損 益 計 算 書

自 平成×年×月×日 至 平成×年×月×日

医 業 損 益 計 算

医業収益

1.入院料収益	×××	
2.入院診察収益	×××	
3.室料差額収益	×××	
4.外来診療収益	×××	
5.保健予防活動収益	×××	
6.医療相談収益	×××	
7.受託検査・施設利用収益	×××	
8.その他の医業収益	<u>×××</u>	
合 計	×××	
9.保険等査定減	<u>××</u>	×××

医業費用

1. 給与費		
常勤職員給与		
医師 給	×××	
看護婦 給	×××	
医療技術員給	×××	
事務員 給	×××	
技能労務員給	×××	
非常勤職員給与		
医師 給	×××	
看護婦 給	×××	
医療技術員給	×××	
事務員 給	×××	
技能労務員給	×××	
退職給与引当金繰入	×××	
法定福利費	<u>×××</u>	×××
2. 材料費		
医薬品費	×××	
給食用材料費	×××	
診療材料費	×××	
医療消耗器具備品費	<u>×××</u>	×××
3. 経 費		
福利厚生費	×××	
旅費交通費	×××	
職員被服費	×××	
通信費	×××	
消耗品費	×××	
消耗器具備品費	×××	
車両費	×××	
会議費	×××	
光熱水費	×××	

病 院 名

損 益 計 算 書

自 平成×年×月×日 至 平成×年×月×日

専 業 損 益 計 算 医 業 損 益 計 算

医業収益

1.入院診療収益	×××	
2.室料差額収益	×××	
3.外来診療収益	×××	
4.保健予防活動収益	×××	
5.受託検査・施設利用収益	×××	
6.その他の医業収益	<u>×××</u>	
合 計	×××	
7.保険等査定減	<u>××</u>	×××

医業費用

1. 給与費		
給 料	×××	
賞 与	×××	
賞与引当金繰入額	×××	
退職給付費用	×××	
法定福利費	<u>×××</u>	×××
2. 材 料 費		
医薬品費	×××	
診療材料費	×××	
医療消耗器具備品費	×××	
給食用材料費	<u>×××</u>	×××
3. 委 託 費		
検査委託費	×××	
給食委託費	×××	
寝具委託費	×××	
医事委託費	×××	
清掃委託費	×××	
保守委託費	×××	
その他の委託費	<u>×××</u>	×××
4. 設備関係費		
減価償却費	×××	
機器賃借料	×××	

修繕費	×××		地代家賃	×××		
賃借料	×××		修繕費	×××		
保険料	×××		固定資産税等	×××		
交際費	×××		機器保守費	×××		
諸会費	×××		機器設備保険料	×××		
租税公課	×××		車両関係費	<u>×××</u>	×××	
徴収不能損失	×××		5.研究研修費			
雑費	<u>×××</u>	×××	研究費	×××		
			研修費	<u>×××</u>	<u>×××</u>	<u>×××</u>
4.委託費			6.経費			
委託費		×××	福利厚生費	×××		
			旅費交通費	×××		
5.研究研修費			職員被服費	×××		
研究材料費	×××		通信費	×××		
謝金	×××		広告宣伝費	×××		
図書費	×××		消耗品費	×××		
旅費交通費	×××		消耗器具備品費	×××		
研究雑費	<u>×××</u>	×××	会議費	×××		
6.減価償却費			水道光熱費	×××		
建物減価償却費	×××		賃借料	×××		
建物付属設備減価償却費	×××		保険料	×××		
構築物減価償却費	×××		交際費	×××		
医療用器械備品減価償却費	×××		諸会費	×××		
車両船舶減価償却費	×××		租税公課	×××		
その他の機関備品減価償却費	×××		貸倒損失	×××		
放射性同位元素減価償却費	×××		貸倒引当金繰入額	×××		
その他の有形固定資産減価償却	×××		寄付金	×××		
無形固定資産減価償却	<u>×××</u>	×××	雑費	<u>×××</u>	×××	
7.本部費			7.控除対象外消費税等			×××
本部費		×××				
8.役員報酬						
役員報酬		<u>×××</u>				
医業利益(又は医業損失)		×××				
			医業利益(又は医業損失)			×××
			本部費配賦額			<u>×××</u>
			事業利益(又は事業損失)			×××

経常損益計算

医業外収益		
1. 受取利息配当金	× × ×	
2. 有価証券売却益	× × ×	
3. 患者外給食収益	× × ×	
4. その他の医業外収益	<u>× × ×</u>	× × ×
医業外費用		
1. 支払利息	× × ×	
2. 有価証券売却損	× × ×	
3. 患者外給食材料費	× × ×	
4. 診療費減免	× × ×	
5. 貸倒損失	× × ×	
6. 雑損失	<u>× × ×</u>	<u>× × ×</u>
経常利益 (又は経常損失)		× × ×

純損益計算

特別利益		
1. 固定資産売却益	× × ×	
2. 補助金・負担金	× × ×	
3. その他の特別利益	<u>× × ×</u>	× × ×
特別損失		
1. 固定資産売却損	× × ×	
2. その他の特別損失	<u>× × ×</u>	<u>× × ×</u>
税引前当期純利益 (又は税引前当期純損失)	<u>× × ×</u>	
当期純利益 (又は当期純損失)		× × ×
前期繰越利益 (又は前期繰越損失)		<u>× × ×</u>
当期末処分利益 (又は当期末処分損失)		<u>× × ×</u>

経常損益計算

医業外収益		
1. 受取利息配当金	× × ×	
2. 有価証券売却益	× × ×	
3. 患者外給食収益	× × ×	
4. 補助金・負担金	× × ×	
5. その他の医業外収益	× × ×	× × ×
医業外費用		
1. 支払利息	× × ×	
2. 有価証券売却損	× × ×	
3. 患者外給食材料費	× × ×	
4. 診療費減免	× × ×	
5. 貸倒損失	× × ×	
6. 貸倒引当金繰入額	× × ×	
7. 資産に係る控除対象外消費税等	× × ×	
8. 繰延消費税等償却	× × ×	
9. その他医業外費用	<u>× × ×</u>	<u>× × ×</u>
経常利益 (又は経常損失)		× × ×

純損益計算

特別利益		
1. 固定資産売却益	× × ×	
2. 施設設備補助金等収入	× × ×	
3. その他の特別利益	<u>× × ×</u>	× × ×
特別損失		
1. 固定資産売却損	× × ×	
2. 施設設備補助金等積立金繰入額	× × ×	
3. その他の特別損失	<u>× × ×</u>	<u>× × ×</u>
税引前当期純利益 (又は税引前当期純損失)		× × ×
法人税・住民税及び事業税負担額	× × ×	
税金等調整額	<u>× × ×</u>	<u>× × ×</u>
当期純利益 (又は当期純損失)		× × ×
前期繰越剰余金 (又は前期繰越欠損金)		<u>× × ×</u>
当期剰余金 (又は当期欠損金)		× × ×

剰余金計算

剰余金増加額		
1. 施設設備補助金等積立金取崩額	× × ×	
2. 任意積立金取崩額	× × ×	
3. 他会計区分からの繰入金	<u>× × ×</u>	<u>× × ×</u>
剰余金減少額		
1. 任意積立金繰入額	× × ×	
2. 他会計区分への繰入金	<u>× × ×</u>	<u>× × ×</u>
次期繰越剰余金 (又は次期繰越欠損金)		<u>× × ×</u>

病 院 名

利益金処分計算書

平成×年×月×日

当期末処分利益	× × ×	
利益処分額		
任意積立金		
利益準備金	× × ×	
.....積立金	× × ×	
.....	<u>× × ×</u>	<u>× × ×</u>
次期繰越利益		<u>× × ×</u>

病 院 名

損失金処理計算書

平成×年×月×日

当期末処理損失	× × ×	
損失処理額		
1. 任意積立金繰入額		
利益準備金繰入額	× × ×	
.....積立金繰入額	× × ×	
.....	<u>× × ×</u>	<u>× × ×</u>
2. 資本剰余金繰入額		
.....剰余金繰入額	<u>× × ×</u>	<u>× × ×</u>

病 院 名

貸 借 対 照 表

平成×年×月×日

資 産 の 部

流動資産

現金・預金		× × ×
医業未収金	× × ×	
徴収不能引当金	<u>× × ×</u>	× × ×
未 収 金	× × ×	
受 取 手 形	× × ×	
貸倒引当金	<u>× × ×</u>	× × ×
有価証券		× × ×
医薬品		× × ×
給食用材料		× × ×
貯 蔵 品		× × ×
短期貸付金		× × ×
前 払 金		× × ×
未 収 収 益		× × ×
前 払 費 用		× × ×
その他の流動資産		<u>× × ×</u>
流動資産合計		× × ×

固定資産

1.有形固定資産

土地		× × ×
建物	× × ×	
減価償却累計額	<u>× × ×</u>	× × ×
建物付属設備	× × ×	
減価償却累計額	<u>× × ×</u>	× × ×
構築物	× × ×	
減価償却累計額	<u>× × ×</u>	× × ×
医療用器械備品	× × ×	
減価償却累計額	<u>× × ×</u>	× × ×
その他の器械備品	× × ×	
減価償却累計額	<u>× × ×</u>	× × ×
車両船舶	× × ×	
減価償却累計額	<u>× × ×</u>	× × ×
放射性同位元素	× × ×	
減価償却累計額	<u>× × ×</u>	× × ×
その他の有形固定資産	× × ×	
減価償却累計額	<u>× × ×</u>	× × ×
建設仮勘定		<u>× × ×</u>
有形固定資産合計		× × ×

2.無形固定資産

病 院 名

貸 借 対 照 表

平成×年×月×日

資 産 の 部

流動資産

現金・預金		× × ×
医業未収金	× × ×	
貸倒引当金	<u>× × ×</u>	× × ×
未 収 金	× × ×	
貸倒引当金	<u>× × ×</u>	× × ×
有価証券		× × ×
医薬品		× × ×
診療材料		× × ×
給食材料		× × ×
貯 蔵 品		× × ×
短期貸付金	× × ×	
貸倒引当金	<u>× × ×</u>	× × ×
前 払 金		× × ×
未 収 収 益		× × ×
前 払 費 用		× × ×
繰延税金資産		× × ×
その他の流動資産		<u>× × ×</u>
流動資産合計		× × ×

固定資産

1.有形固定資産

建物	× × ×	
減価償却累計額	<u>× × ×</u>	× × ×
構築物	× × ×	
減価償却累計額	<u>× × ×</u>	× × ×
医療用器械備品	× × ×	
減価償却累計額	<u>× × ×</u>	× × ×
その他の器械備品	× × ×	
減価償却累計額	<u>× × ×</u>	× × ×
車両船舶	× × ×	
減価償却累計額	<u>× × ×</u>	× × ×
放射性同位元素	× × ×	
減価償却累計額	<u>× × ×</u>	× × ×
その他の有形固定資産	× × ×	
減価償却累計額	<u>× × ×</u>	× × ×
土 地		× × ×
建設仮勘定		<u>× × ×</u>
有形固定資産合計		× × ×

2.無形固定資産

借地権		× × ×
-----	--	-------

資 本 の 部

資 本 金	× × ×
資本剰余金	
国庫等補助金	× × ×
指定寄付金	× × ×
その他の資本剰余金	<u>× × ×</u>
資本剰余金合計	× × ×
利益剰余金	× × ×
任意積立金	× × ×
当期末処分利益	<u>× × ×</u>
利益剰余金合計	<u>× × ×</u>
資本合計	<u>× × ×</u>
負債・資本合計	<u>× × ×</u>

資 本 の 部

出資金（又は基金）又は元入金	× × ×
資本剰余金	
保険差益積立金	× × ×
その他の資本剰余金	<u>× × ×</u>
資本剰余金合計	× × ×
施設設備補助金等積立金	× × ×
利益剰余金	
任意積立金	
特別償却積立金	× × ×
別途積立金	<u>× × ×</u> × × ×
次期繰越剰余金（又は次期繰越欠損金）	<u>× × ×</u>
利益剰余金合計	<u>× × ×</u>
有価証券評価差額金	<u>× × ×</u>
資本合計	<u>× × ×</u>
負債・資本合計	<u>× × ×</u>

病 院 名

キャッシュ・フロー計算書（直接法）

自 平成×年×月×日 至 平成×年×月×日

事業活動によるキャッシュ・フロー

医業収入	× × ×
補助金負担金収入	× × ×
給与費の支出	× × ×
材料の仕入れによる支出	× × ×
委託取引による支出	× × ×
その他の医業活動による支出	× × ×
小 計	× × ×
利息及び配当の受取額	× × ×
利息の支払額	× × ×
損害賠償金の支払額	× × ×
その他の医業外収入	× × ×
その他の医業外活動による支出	× × ×
法人税等の支払額	× × ×
事業活動によるキャッシュ・フロー	× × ×

投資活動によるキャッシュ・フロー

定期預金預入支出	× × ×
定期預金払戻収入	× × ×
有価証券取得支出	× × ×
有価証券売却収入	× × ×
固定資産取得支出	× × ×
固定資産売却収入	× × ×
施設設備補助金等収入	× × ×
貸付金支出	× × ×
貸付金回収収入	× × ×
.....	× × ×
投資活動によるキャッシュ・フロー	× × ×

財務活動等によるキャッシュ・フロー

1 財務活動等収入	
短期借入金収入	× × ×
短期借入金返済支出	× × ×
長期借入金収入	× × ×
長期借入金返済支出	× × ×
追加出資等収入	× × ×
.....	× × ×
財務活動等によるキャッシュ・フロー	× × ×
現金及び現金同等物の増減額	× × ×
現金及び現金同等物の期首残高	× × ×
現金及び現金同等物の期末残高	× × ×

病 院 名

キャッシュ・フロー計算書(間接法)

自 平成×年×月×日 至 平成×年×月×日

事業活動によるキャッシュ・フロー

税引前当期純利益	×××
(又は税引前当期純損失)	
減価償却費	×××
貸倒引当金の増加額	×××
賞与引当金の増加額	×××
退職給付引当金の増加額	×××
受取利息及び配当金	×××
支払利息	×××
有形固定資産売却益	×××
有形固定資産売却損	×××
施設整備補助金等	×××
施設整備補助金等積立金繰入額	×××
損害賠償損失	×××
医業未収金の増加額	×××
たな卸資産の増加額	×××
仕入債務の増加額	×××
.....	×××
小 計	×××
利息及び配当の受取額	×××
利息の支払額	×××
損害賠償金の支払額	×××
.....	×××
法人税等の支払額	×××
事業活動によるキャッシュ・フロー	×××

投資活動によるキャッシュ・フロー

定期預金預入支出	×××
定期預金払戻収入	×××
有価証券取得支出	×××
有価証券売却収入	×××
固定資産取得支出	×××
固定資産売却収入	×××
施設設備補助金等収入	×××
貸付金支出	×××
貸付金回収収入	×××
.....	×××
投資活動によるキャッシュ・フロー	×××

財務活動等によるキャッシュ・フロー

1 財務活動等収入	
短期借入金収入	×××
短期借入金返済支出	×××
長期借入金収入	×××
長期借入金返済支出	×××
追加出資等収入	×××
.....	×××
財務活動等によるキャッシュ・フロー	×××
現金及び現金同等物の増減額	×××
現金及び現金同等物の期首残高	×××
現金及び現金同等物の期末残高	×××

注 記 事 項

重要な会計方針

- 1 有価証券の評価基準及び評価方法
- 2 たな卸資産の評価基準及び評価方法
- 3 固定資産の減価償却の方法
- 4 繰延資産の処理方法
- 5 引当金の計上基準
- 6 収益及び費用の計上基準

会計方針の変更

- 1 会計処理の原則又は手続の変更
- 2 表示方法の変更

重要な後発事象

- 1 火災、出水等による重大な損害の発生
- 2 多額の増資又は減資、重要な組織の変更及び多額の借入金の繰上償還
- 3 病院の譲渡又は譲受
- 4 重要な係争事件の発生又は解決

貸借対照表関係

- 1 資産にかかわる引当金（直接控除の場合）
- 2 有形固定資産の減価償却累計額（直接控除の場合）
- 3 固定資産の圧縮記帳
- 4 役員に対する金銭債権債務
- 5 担保資産
- 6 偶発債務

注 記 事 項

重要な会計方針

- 1 有価証券の評価基準及び評価方法
- 2 たな卸資産の評価基準及び評価方法
- 3 固定資産の減価償却の方法
- 4 繰延資産の処理方法
- 5 引当金の計上基準
- 6 収益及び費用の計上基準
- 7 リース取引の処理方法
- 8 キャッシュ・フロー計算書における資金の範囲
- 9 消費税等の会計処理方法
- 10 その他重要な会計方針

会計方針の変更

- 1 会計処理の原則又は手続の変更
- 2 表示方法の変更
- 3 キャッシュ・フロー計算書における資金の範囲の変更

重要な後発事象

- 1 火災、出水等による重大な損害の発生
- 2 重要な組織の変更
- 3 重要な係争事件の発生

追加情報

土地・建物の無償使用等を行っている場合、その旨

貸借対照表関係

- 1 資産にかかわる引当金（直接控除の場合）
- 2 有形固定資産の減価償却累計額（直接控除の場合）
- 3 医業未収金のうち手形受取高
未収金のうち手形受取高
- 4 手形割引高及び裏書譲渡高
- 5 固定資産の耐用年数及び残存価額の変更
- 6 固定資産の圧縮記帳
- 7 役員に対する金銭債権債務
- 8 担保資産
- 9 偶発債務

損益計算書関係

- 1 控除対象外消費税等相当額
（消費税等に関して税込処理方式を採用している場合）
- 2 固定資産売却損益の内訳（種類別表示が困難な場合）

キャッシュ・フロー計算書関係

- 1 現金及び現金同等物の期末残高と貸借対照表に掲記されている科目の金額との関係
- 2 事業の譲受け又は譲渡により増加又は減少した資産及び負債の内訳
- 3 重要な非資金取引の内容

リース取引関係

(ファイナンス・リースについて通常の売買取引に係る方法に準じて会計処理を行っていない場合)

- 1 事業年度末におけるリース物件の取得価額相当額
減価償却累計額相当額
残高相当額
- 2 未経過リース料残高相当額
- 3 支払リース料
減価償却費相当額
支払利息相当額
- 4 減価償却費相当額及び支払利息相当額の算定方法

税効果会計関係

- 1 繰延税金資産及び繰延税金負債の発生の主な原因別の内訳
- 2 法定実行税率と税効果会計適用後の法人税等の負担率との差異の原因となった主な項目別内訳
- 3 法人税等の税率変更により繰延税金資産及び繰延税金負債の金額が修正された場合
- 4 決算日後に法人税等の税率変更があった場合

退職給付関係

- 1 採用している退職給付制度の概要
- 2 退職給付債務の額
年金資産の額
退職給付引当金の額
その他の退職給付債務に関する事項
- 3 退職給付費用の額
勤務費用の額
利息費用の額
その他の退職給付費用に関する事項
- 4 割引率
期待運用収益率
退職給付見込額の期間配分方法
過去勤務債務の額の処理年数
その他の退職給付債務等の計算の基礎に関する事項

附 属 明 細 表

附属明細表の体系

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

附属明細表の様式

有形固定資産明細表

資産の種類	期首残高	当期増加額	当期減少額	期末残高	減価償却累計額	差引期末残高	適用
	円	円	円	円	円	円	
計							/

無形固定資産明細表

資産の種類	取得原価	当期増加額	当期減少額	減価償却累計額	期末残高	適用
	円	円	円	円	円	
計						/

任意積立金明細表

区分	前期末残高	当期増加額	当期減少額	期末残高	適用
	円	円	円	円	
計					/

附 属 明 細 表

附属明細表の体系

有形固定資産等明細表

リース資産明細表

貸付金明細表

借入金明細表

剰余金明細表

引当金明細表

補助金明細表

資産につき設定している担保権の明細表

給与費明細表

附属明細表の様式

有形固定資産等明細表

資産の種類	期首残高	当期増加額	当期減少額	期末残高	減価償却累計額又は償却累計額		差引期末残高	摘要
					償却累計額	当期償却額		
有形固定資産	円	円	円	円	円	円	円	
	計							/
無形固定資産								
	計							/
長期前払費用								
繰延資産								
	計							/

リース資産明細表

資産の種類	資産の内容及び数量	当期支払リース料	未払リース料残高
		円	円
計	/		

減価償却明細表

資産の種類	取得原価	当期増加額	償却累計額	当期末残高	償却累計率	償却累計額に対する過不足額	
						当期分	累計
	円	円	円	円		円	円
計							

引当金明細表

区分	期首残高	当期増加額	当期減少額		期末残高	適用
			目的使用	その他		
	円	円	円	円	円	

(注) 附属明細表の様式は、ここには代表的なものを示したものであり、前記以外のものについては、一般に公正妥当と認められる会計の基準に従うものとする。

貸付金明細表

(1) 長期貸付金明細表

貸付先	期首残高	当期増加額	当期減少額	期末残高 (うち1年内返済予定額)
	円	円	円	円
				()
				()
				()
計				()

(2) 短期貸付金明細表

貸付先	期首残高	期末残高	増減額
	円	円	円
1年内返済予定の長期貸付金			
計			

借入金明細表

(1) 長期借入金明細表

借入先	期首残高	当期増加額	当期減少額	期末残高 (うち1年内返済予定額)
	円	円	円	円
				()
				()
				()
計				()

(2) 短期借入金明細表

借入先	期首残高	期末残高	増減額
	円	円	円
1年内返済予定の長期借入金			
計			

剰余金明細表

区分	期首残高	当期増加額	当期減少額	期末残高	摘要
資本剰余金	保険差益積立金	円	円	円	
	小計				
施設設備補助金等積立金					
利益剰余金	特別償却積立金				
	別途積立金				
	小計				
計					

引当金明細表

区 分	期首残高 円	当期増加額 円	当 期 減 少 額		期末残高 円	摘 要
			目的使用 円	そ の 他 円		

補 助 金 明 細 表

種 類	交 付 元	補助総額 円	当 期 収 入 額 円	未交付額 円	補助金交付基準の概要
整 備					
小 計					
運 営					
費					
小 計					
計					

資産につき設定している担保権の明細表

担 保 に 供 し て い る 資 産			担保権によって担保されている債務	
種 類	期末帳簿価額 円	担保権の種類	内 容	期 末 残 高 円
計			計	

給 与 費 明 細 表

	給 料	賞与	賞与引 当金繰 入額	退職給 付費用	小計	法定福利 費	計
医 師						/	/
看 護 師							
医療技術員							
事 務 員							
技能労務員							
そ の 他							
計							

--	--

--	--

第4章 「医療法人会計基準」のイメージ

「病院会計準則」見直しのイメージを全面的に取り入れ、これと整合した形での医療法人全体の財政状態及び経営成績を明らかにすることを目的とした財務諸表のイメージである。医療法人では病院以外に介護老人保健施設の運営等が行え、これら施設に対する会計基準としては、介護老人保健施設会計・経理準則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・経理準則があるが、今回の試案においては、病院事業以外の事業に対する財務諸表を法人全体に取り込むに当たって、これら基準等も病院会計準則」見直しのイメージに併せて同様の考え方で見直しが行われることを想定したものとなっている。本章では表示様式例の内、財務諸表本表に関する部分を掲載しているが、財務諸表全体の構成は以下のようになっており、詳細及び基準案本文は（資料2）を参照されたい。

また、今回の試案は大規模医療法人を想定し、その会計情報の表示のあり方を中心に検討されたものであるため、中小規模の医療法人については、この基準の適用に当たって何らかの緩和措置が盛り込まれなければ実務上の運用は困難と考えられる。

（医療法人が作成すべき財務諸表の体系）

- 1．貸借対照表
- 2．損益計算書
- 3．キャッシュ・フロー計算書（直接法、間接法）
- 4．附属明細表
 - (1) 医業収益・費用明細表
 - (2) 施設運営事業収益・費用明細表
 - (3) 指定老人訪問看護事業及び指定訪問看護事業収益・費用明細表
 - (4) 附帯事業収益・費用明細表
 - 介護事業
 - 収益事業以外のその他の附帯事業
 - (5) 給与費明細表
 - (6) 本部費明細表
 - (7) 有形固定資産等明細表
 - (8) リース資産明細表
 - (9) 貸付金明細表
 - (10) 借入金明細表

- (11) 剰余金明細表
- (12) 引当金明細表
- (13) 補助金明細表
- (14) 資産につき設定している担保権明細表
- (15) 保証債務の明細
- (16) 理事及び監事との間の取引明細表
- (17) 理事及び監事に支払った報酬の額
- (18) 理事及び監事の兼務の状況明細表

なお、委員会及び分科会では、ここで掲げた財務諸表以外に企業会計でいう営業報告書に該当する非会計情報も含む事業報告書の必要性に関する議論もなされたが、最終的な結論には至らず、当試案では取り上げていない。

貸借対照表

平成×年×月×日

科目		金額		
(資産の部)				
流動資産				
現金及び預金			×××	
事業未収金		×××		
貸倒引当金		×××		
未貸倒引当金		×××		
有価証券			×××	
医薬品			×××	
診療材料			×××	
給食材料			×××	
貯蔵品			×××	
前払費用			×××	
繰延税金資産			×××	
未収収益			×××	
短期貸付金		×××		
貸倒引当金		×××		
役員・従業員短期貸付金		×××		
貸倒引当金		×××		
その他流動資産			×××	
流動資産合計				×××
固定資産				
1 有形固定資産				
建物		×××		
減価償却累計額		×××		
構築物		×××		
減価償却累計額		×××		
医療用器械備品		×××		
減価償却累計額		×××		
その他器械備品		×××		
減価償却累計額		×××		
車両及び船舶		×××		
減価償却累計額		×××		
放射性同位元素		×××		
減価償却累計額		×××		
その他有形固定資産		×××		
減価償却累計額		×××		
土地			×××	
建設仮勘定			×××	
有形固定資産合計				×××
2 無形固定資産				
借地権			×××	
ソフトウェア			×××	
その他無形固定資産			×××	
無形固定資産合計				×××
3 その他資産				
有価証券			×××	
長期貸付金		×××		
貸倒引当金		×××		
役員・従業員長期貸付金		×××		
貸倒引当金		×××		
長期前払費用			×××	
繰延税金資産			×××	
繰延消費税			×××	
その他固定資産			×××	
その他資産合計				×××
固定資産合計				×××
繰延資産				
開業費			×××	
その他繰延資産			×××	
繰延資産合計				×××
資産合計				×××

科 目		金 額		
(負 債 の 部)				
流 動 負 債				
買掛金			×××	
支払手形			×××	
未払金			×××	
短期借入金			×××	
役員・従業員短期借入金			×××	
未払費用			×××	
未払法人税等			×××	
未払消費税等			×××	
繰延税金負債			×××	
前受金			×××	
預り金			×××	
従業員預り金			×××	
従業員受取当金			×××	
引当金			×××	
修繕引当金		×××		
賞与引当金		×××		
その他流動負債			×××	
流動負債合計				×××
固 定 負 債				
長期借入金			×××	
役員・従業員長期借入金			×××	
長期未払金			×××	
繰延税金負債			×××	
引当金			×××	
退職給付引当金			×××	
その他固定負債			×××	
固定負債合計				×××
負債合計				×××
(資 本 の 部)				
出資金(又は基金)				×××
資本剰余金				
保険差益積立金			×××	
その他資本剰余金			×××	
資本剰余金合計				×××
施設設備補助金等積立金				×××
利益剰余金				×××
任意積立金				
特別償却積立金		×××		
別途積立金		×××		
次期繰越剰余金(次期繰越欠損金)			×××	
利益剰余金合計				×××
有価証券評価差額金				×××
資本合計				×××
負債・資本合計				×××

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 国（厚生労働省、文部科学省等）、 公的医療機関（自治体、日赤、済生会、厚生連等）、 社会保険関係団体（全社連、健康保険組合等）、 公益法人（財団法人、社団法人）、 医療法人、 学校法人、 株式会社、

その他の法人、 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 資産の無償使用の有無、 施設・設備に関する取得費の交付（補助、助成）の有無、 により取得した資産の減価償却実施の有無、 経常的運営費の交付（財源措置、補助、助成）の有無、 所有不動産に対する固定資産税等の賦課の有無、 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的一种である。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。

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。

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。

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。

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いう反対意見も存在した。

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。

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）。

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。

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。

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。

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。

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。

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。

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。

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。

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）。

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。

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。

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。

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。

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。

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。

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）。

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。

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。

補助金・負担金

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）。

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）

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、当該施設の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り、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見直しのイメージに係る追加が存在している。

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。

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。

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。

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。

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。

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。

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。

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每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の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この意見があった。

(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。

第3章 最近の企業会計の動向との整合性についての検討

1. 退職給付会計

病院会計準則においても、従来から企業会計と同様に退職給与引当金の計上を規定している。企業会計においては、平成10年6月に企業年金制度の資産運用利回りの低下等を背景とし、国際会計基準との調和を図ること目的とした「退職給付会計基準」の公表を受け、全面的に退職給付債務に係る会計処理の見直しがなされている。もとよりわが国の医療機関においても退職一時金制度及び退職年金制度は既に広く定着しており、その大部分が確定給付型制度を採用していることから、企業会計と同様に退職給付債務の認識についての会計上の問題が生ずる。すなわち、退職一時金、退職年金は医療機関の従業員の労働提供に対する対価としての債務と認識されることになり、これにより積立不足分に対応する退職給付引当金の計上が必要となる。まして医療機関は非営利組織としてより積極的に財務の安定性を求められることからして、退職給付会計を導入することに異論はないと考える。

ただし、企業会計の場合と同様に、大規模医療機関においては積立不足額が多額になることも予想され、導入時の処理については別途検討が必要である。委員会においては、この所謂、負債サイドでの時価会計の導入に対し、資産サイドでの時価会計が全面的に認められていない現状においては、積極的導入は時期尚早との意見もあった。企業会計で認められた土地再評価法の適用等の必要となる資本安定化対策と併せて実施しなければ、返って表面的な財政状態の悪化を会計上表すことになり、会計情報として適切なものとはいえないとの主張である。

また、退職給付会計導入による事務処理負担の増加に関して、一定規模以上の比較的大規模な医療機関について退職給付会計の全面導入をし、一方、小規模な医療機関については簡便法の適用ないしは適用除外等の特例措置が必要との意見もあった。

2. 課税法人における税効果会計

医療機関の開設主体の内、民法第34条により設立された公益法人の一部ないしは国及び地方公共団体等により開設された施設に対しては、法人税法上非課税扱いがなされているが、医療法人に代表される民間開設主体については、一部の特例措置はあるものの、法人税法上は一般の普通法人と同様の取扱いがなされており、この意味においては課税法人となる。また、公益法人等に該当する場合でも、法人税法に定める収益事業を行う場合には、課税所得に対する法人税等を納付する義務が生

じ、税効果の問題が発生する。

税効果会計とは、企業会計における収益・費用の計上時期と税務計算上の益金・損金の計上時期に制度的なズレが生じる場合に、この部分に対応する税負担額相当額を税金の前払いないしは支払繰延べとして会計上認識し、貸借対照表に計上するものである。前述の退職給付会計の導入をはじめ、業種、業態を超えた比較可能性を確保するためには、企業会計の動向に足並みをそろえ、病院会計の中でも新しい会計手法を可能な限り積極的に取り込むことが必要となるが、この場合には併せて税効果会計の導入が不可欠となる。ただし、企業会計におけるあるべき当期配当可能利益の算出に趣があるのではなく、剰余金の配当が禁止されている医療法人については、あくまで当期に負担すべき税額の算定という期間の適正な業績評価に採用の積極的理由がある。

3．金融商品会計（時価会計）

現行の病院会計準則では、資産の評価に関し取得原価主義が採用され、たな卸資産及び有価証券については、時価の著しい下落があった場合に、所謂、強制評価減（減損処理）が行われることとなっている。

一方、企業会計では、国際会計基準に対応すべく、平成11年1月に公表された金融商品会計基準に従い、時価会計への移行がなされている。時価会計の対象となる金融商品とは 株式などの持分請求権と その他の契約に大別され、その中身である金融資産には、現金、預金、手形債権、売掛債権、貸付債権等の金銭債権、株式その他の有価証券、デリバティブ取引に係る契約によって生じる正味債権が該当し、金融負債には 手形債務、仕入債務、借入債務等の金銭債務、デリバティブ取引に係る契約によって生じる正味債務が該当することになる。したがって、医療機関において上記金融商品が貸借対照表において計上される場合には、時価会計の適用の問題が生じることになる。

このように金融商品の中には有価証券のみならず一般債権全体が含まれることになるため、より適切な財政状況を把握するため医療機関においても同様の会計手法を採用することに異論はなかった。

金融商品会計の導入により、金銭債権については、債権の実質価額を算定するという理由から、これら債権を一般債権、貸倒懸念債権、破産更正債権等に分類し、この区分に応じた貸倒見積高を算定し、債権の評価勘定とする必要がある。

また、金融機関のペイオフ解禁により、医療機関においても国公債等の購入が進むことも考えられるため、金融商品会計の導入は必須と考えられる。有価証券につ

いて医療法人においては、「医療法人運営管理指導要綱」で「現金は、郵便官署、銀行、信託会社に預け若しくは信託し、又は国公債若しくは確実な有価証券に換え保管するものとする。」と実質的に運用指導が行われており、定款例、寄付行為例においても同様の規定がおかれていることから、価格変動リスクの大きい有価証券はそもそも保有すること自体を想定していないが、確実なものであれば有価証券を保有している場合には時価会計の適用対象が考えられることになる。また、他の公的医療機関においてもそれぞれの運用規定において実質的に同様の取扱いがなされている。したがって、金融商品会計の導入によって、売買目的有価証券、満期保有目的債券、その他の有価証券に分類し、時価のあるものについては時価評価、ないものについては取得価額ないしは償却原価による評価を行うことが必要となる。

4．キャッシュ・フロー計算書

企業会計においては、資金情報に対する開示を目的としてキャッシュ・フロー計算書が財務諸表として位置付けられている。最近の経済情勢を受けて経営判断指標としてキャッシュ・フローに注目が集まっており、設備投資型かつ労働集約型経営の医療機関においてもその有用性が期待でき、今回の見直し試案では新たに財務諸表の一つとしてキャッシュ・フロー計算書を採用している。

キャッシュ・フロー計算書は資金の範囲を現金及び現金同等物として作成されたものであるため、一会計期間における歴史的事実としてのキャッシュ・フローの状況を客観的に表すことができ、事業活動の成果を表す損益計算書とは異なる観点から経営判断指標を提供するものである。

医療機関経営においても事業活動から生み出されるキャッシュ・フローを測定することができ、今後の経営効率化に対する重要な情報を提供するものとして期待される。また、設備投資等が多額になる傾向にある医業経営においては、事業活動からのキャッシュ・フローを増大させることと並んで設備投資に係る資金効率をいかに高めるかが経営課題となるため、財務諸表の中でのキャッシュ・フロー計算書の位置付けは重要なものになると考える。

5．「公正なる会計慣行」への斟酌

(1) リース会計

企業会計では平成5年から6年にかけて「リース取引に係る会計基準に関する意見書」(企業会計審議会)、「リース取引の会計処理及び開示に関する実務指針」(日本公認会計士協会)が公表され、これに合わせて企業会計関連法令等の整備

がなされている。これら会計基準等の公表により借り手側ではリース取引に関するオフバランス情報の開示が注記情報の充実という形式で具体化されている。

一方、病院会計準則においては、リース取引に関して財務諸表科目（費用・損失の部）の中で設備、器械の使用料などの費用（リース料、レンタル料）は賃借料として会計処理するという項目以外の記載はない。

医療機関は設備産業としての側面を有しており、医療機器等の高度化、高額化に伴い、今後ますますリース取引の活用が重要な経営課題となる中で、リース取引の経済実態を明確にする会計基準の制定は重要課題である。特にファイナンス・リース取引の内もっとも多いケースである所有権移転外ファイナンス・リース取引に関する会計処理について企業会計の基準では、原則として売買取引として認識し、賃貸借処理を行う場合には、資産情報（取得価額相当額、減価償却累計額相当額、期末残高相当額）、負債情報（未経過リース料期末残高相当額）及び損益情報（支払リース料、減価償却費相当額、支払利息相当額）の注記が必要とされ、情報の充実を図っている。

このように、経営情報として重要な位置を占めるリース取引に係る会計処理については、業種・業態を超えた比較性の確保の意味からも企業会計と同様の処理を行うべきであり、病院会計の基準の中においても同様の基準を示す必要があるといえる。

（2）企業会計基準への斟酌

医療機関の行う事業自体は非営利事業として位置付けられるとしても、その会計処理の側面においては、企業会計と大きく異なるところはない。現に医療事業を行っている開設主体は様々であるが、会計情報の開設主体間での比較性はもとより、業種・業態を超えた比較性の確保は、今後その必要性がますます高くなっていくものと考えられる。したがって、今後、企業会計が国際会計基準との調和を図り新たな会計手法を取り入れた場合、医療機関に特有の事情がなければ医療機関の会計においてもでき得る限りこれに従った会計処理の導入が望まれるところである。その意味においても病院会計の基準の中に企業会計に対する斟酌規定を新たに設け、その調和を図るべきである。

6．連結財務諸表

企業会計において特に証券取引法適用会社では、個別財務諸表中心から連結財務諸表中心への会計情報の提供姿勢の変換が図られているが、本中間報告で検討の対

象とした病院会計準則は、その前提が施設会計基準である。法人組織等のグループ化の状況を表示する連結財務諸表は、そもそも概念的に施設会計には当てはまらないものである。したがって、施設会計を検討する上では、連結財務諸表に対する議論はなされていない。

第4章 「医療法人会計基準」イメージの概要

1 「医療法人会計基準」策定の前提

医療法第52条において医療法人は、毎会計年度ごとに貸借対照表及び損益計算書を作成しなければならないとされており、また、この財務諸表については債権者保護の観点から、債権者はいつでも閲覧することができるとされている。医療法人が行う会計処理については、病院事業及び診療所事業については病院会計準則により、介護老人保健施設事業については介護老人施設会計・経理準則により処理されることが望ましいとされているが、法人全体を統合した債権者の閲覧に供する貸借対照表及び損益計算書の作成基準は制定されていない。医療法人が行うことができる事業は上記のものに代表されるが、この他にも附帯事業、限定的であるが特別医療法人には収益事業も認められており、これらすべての事業を総括した法人全体の財政状態及び経営成績を、他の医療法人との比較性をもって提供するためには、統一的な表示基準の策定が不可欠である。

病院会計準則や介護老人施設会計・経理準則は施設会計基準であって、医療法人が一つの施設のみを開設している場合には、これらの基準等を適用することで法人全体の姿を表すことが可能となるが、複数の施設を開設し、複数の事業を運営している場合には、これら施設会計基準と整合した法人全体の状況を表すための表示基準がなければ、比較性をもち、かつ、債権者保護の趣旨に沿った財務諸表の作成は困難である。

したがって、本章で検討を試みる「医療法人会計基準」試案（以下「試案」と略称）は、病院会計準則等の施設会計基準を前提とし、主に債権者保護のための表示基準としての性格が強いものとなっている。医療法人以外の公的医療機関においては、それぞれの開設主体の種類により法律等で、または、独自に開設主体全体を表示するための会計基準が定められており、これに従う形でそれぞれの財務諸表が作成されている。これらのことを考慮すれば、全病院の6割近くを開設する医療法人においても統一的な表示基準の策定が望まれる理由である。表示基準としての性格に重点をおいたことにより、各事業の会計処理及び事業に関する詳細な報告様式は各施設会計基準ないし一般に公正妥当と認められる会計の基準によることを前提としている。そのため、特に附属明細表における事業別施設別の明細の記載内容に関して、「試案」では詳細な規定は設けていない。

また、「試案」は本中間報告で検討された病院会計準則の見直し試案を全面的に取り入れ、新たな表示基準を策定した場合のモデルケースとした。同時に、今後、公的医療機関等に対する各種規則等の改定を行う際の参考として活用されれば、病院にお

ける財務諸表の比較可能性が一層確保されるものと期待している。

2．医療事業と施設別事業

医療機関においては様々な医療サービスを提供しており、これを類型化し区分表示することは有用な会計情報と考えられる。この類型化に当たっては、一つの医療法人で複数の医療施設をもち、また、種類の異なる複数の医療事業を行っている場合もあり、これらの状況を開設主体中心の視点に立って何らかの整理を行う必要が生じる。施設会計基準である病院会計準則等は、その視点が一施設にあるため、その施設が行う中心的な事業によって適用される会計処理基準が異なる結果となり、異なる医療事業を並列的に取扱うことは想定していない。しかし、視点を医療法人に移した場合、複数の医療事業を並列的に取り扱う必要が生まれ、施設を中心とした財務諸表を出発点として、類型化された各医療事業への組替え処理を行い、法人全体の医療事業をキーとした経営成績が表示できる形に整理しなければならない。そのため、今回の「試案」においては、法人が行う医療事業を中心とした分類・区分を主とし、施設ごとの経営成績については、各医療事業を構成する補足情報としての位置付けを採っている。

3．財務諸表の構成と附属明細表の位置付け

「試案」において財務諸表として採用しているものは、病院会計準則の見直し試案（以下「見直し試案」とする。）で示されている貸借対照表、損益計算書及びキャッシュ・フロー計算書である。現行の病院会計準則で示されている利益処分計算書又は損失金処理計算書について見直し試案では、施設基準であることを理由とし、利益処分概念は法人全体に係るものとしてこれら計算書を削除し、剰余金計算として損益計算書に組み込んだ計算構造を採っている。これを医療法人という開設主体の視点で検討した場合、確かに利益処分概念自体は法人組織全体に係るものであるため、扱うとするならば法人全体の財務諸表ということになるが、医療法人は剰余金の配当が禁止されている非営利組織体であり、そもそも利益処分という概念自体がなじまない性質のものと考えられる。医療法人の行う剰余金の処理については、事業年度末において蓄積された剰余金を、法人外へ配分することではなく、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他、将来の設備投資等に備え内部留保として目的をもった積立を行うことに限られており、この意味においては出資者等の承認を前提とした剰余金の配分ではなく、あくまでも累積剰余金の特定目的化と国庫補助金等の積立に対する取崩処理を行う会計区分であるとの認識が妥当である。したがって、事業年度末における累積剰余金計算を行う損益計算書に繋げて、次期繰越剰余金額を計算する区分を設けることで、その目的は達成されると考えられるため、「試案」におい

でも見直し試算と同様に利益処分計算書又は損失金処理計算書を財務諸表としては採用していない。

「試算」では、本表たる財務諸表の会計情報を補足する情報として、附属明細表の充実を図っているが、この附属明細表に含まれる各明細表は大きく2種類に分類される。

第1に、財務諸表が医療事業の種類ごとに着目した損益計算構造を採用しているため、これら各医療事業を構成する施設別の状況を明らかにすることを目的としたものがあげられる。具体的には、「医業収益・費用明細表」、「施設運営事業収益・費用明細表」、「指定老人訪問看護事業及び指定訪問看護事業収益・費用明細表」及び「附帯事業収益・費用明細表」がこの分類に含まれる。

第2に、債権者保護の観点から財務諸表に表示される会計情報を補足する情報としての機能を有するものである。これについては、見直し試算で整理された附属明細表を基に、債権者保護のために必要と思われる情報を追加した構成となっている。見直し試算に追加された明細表としては具体的に、「本部費明細表」、「債務保証の明細」、「理事及び監事との間の取引明細表」、「理事及び監事に支払った報酬の額」及び「理事及び監事の兼務の状況明細表」がある。追加項目の検討に当たっては、企業会計における株主及び債権者保護を主たる目的として作成される商法計算書類に含まれる附属明細表の項目を参考とし、でき得る限り同水準の情報レベルを確保することに重点をおいている。

4. 附帯事業に関する考え方の統一

医療法第42条に定める附帯業務は、医療関係者の養成又は再教育、医学又は歯学に関する研究所の設置等8項目に渡り限定的に取り扱われている。「試算」においても原則としてここに示されている業務を附帯事業として認識し、附帯事業損益区分において表示することとしている。

「試算」においては既存の会計基準等の設定状況及び介護保険制度との関係に鑑み、指定老人訪問看護事業及び指定訪問看護事業及び介護事業については、改めて附帯事業に含まれることを明示し、その内、指定老人訪問看護事業及び指定訪問看護事業の会計処理に関して「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」を適用する旨を明確化している。ただし、訪問看護事業等は独立した施設をもって運営がなされている場合の外、病院等の施設の中で付随的に運営されている場合もあることから、その部分のみを抜き出して附帯事業損益に含めることが事務处理的に困難な場合には、医業損益区分に含めることも認めている。そのため、重要な会計方

針の中で指定老人訪問看護事業及び指定訪問看護事業に関する損益の処理方法を表示させることとしている。

なお、附属明細表においては、附帯事業関連として上記制度上の理由より、「指定老人訪問看護事業及び指定訪問看護事業収益・費用明細表」及び「附帯事業収益・費用明細表」2種類の明細を設け、さらに附帯事業収益・費用明細書は「介護事業」と「収益事業以外のその他の附帯事業」の2表から構成されている。

5．収益事業（業務）に関する取扱い

特別医療法人が行う収益業務については、厚生省告示第108号により限定的に取扱われているが、その内容が薬品販売や配食サービス等多岐に及び、かつ、医療法人が行う本来事業に比し重要性が乏しいことから、運営している事業種類ごとの収益の区分表示とはせず、一括して収益事業収益として表示することとした。また、対応する収益事業費用については、施設会計基準の病院会計準則見直し試案で採用されている医業費用区分に応じた区分表示となっている。また、上記の理由から収益業務については、その業務内容を類型化することが困難であり、個々の重要性も低いと考えられることから、附属明細表での詳細な内容表示は省略している。

収益事業が準拠すべき会計処理基準に関しては、その対象とする業務内容が企業会計の対象とする業務内容と同じであるとの解釈から、「試案」においてはあえて具体的な適用規定を設けず、第2条「原則」の中で一般に公正妥当と認められる会計の基準への斟酌により企業会計と同様の会計処理を行うことを前提としている。

6．セグメント情報について

「試案」検討の当初から、医療法人の経営に関するセグメント情報のあり方の議論があったが、今回の「試案」では具体的な表示内容を明示するには至らなかった。医療機関に対するセグメント情報に関しては、社会保険診療事業と政策医療事業とを何らかの形でその計数的な概要を表示すべきとの議論が各方面からなされているが、その具体的定義や対応する費用配分方法等の表示の前提となる部分が現段階では不明確であり、会計情報としてはその妥当性を評価することはできない。また、セグメントのあり方についても医療機関の経営情報として上記以外にも、社会保険診療と自由診療、地域別、診療科目別等の様々な視点が考えられ、これらに対する十分な検討を行うにはもう少し議論の行方を見守る必要があり、現段階では時期尚早と思われる。

7．連結財務諸表について

企業会計においては、実質的に親会社であると判定される会社は、その支配する子会社を連結して財務諸表を作成することとされている。特に証券取引法適用会社においては、連結財務諸表が中心となり、親会社単独の財務諸表は従たる会計情報として位置付けられている。

医療法人では、実質的に有価証券に対する保有規制があり、支配を目的として直接的に他の医療法人に対する出資ないしは他の会社等の株式等を保有することはないといえるが、人事、取引等を通じて実質的に支配関係にある非営利組織体ないしは会社等を有していると判断される場合も考えられる。この場合には、連結財務諸表が表すグループ全体の会計情報が有用といえる局面も想定できるが、各種の開設主体が存在する非営利組織体における連結会計のあり方に対し、今まで十分な議論がなされたこともなく、グループ情報としては連結財務諸表以外にも関連当事者間取引の開示等で対応することもできると考えられ、今後より慎重な議論が必要と考える。

したがって、本中間報告においては連結財務諸表をはじめとする医療法人グループに対する会計情報については特に採り上げていない。

8．小規模医療法人に対する特例措置

医療法人はその規模から見た場合、一人医師医療法人から公的な大規模医療機関に相当する規模まで様々であり、これらに対して一律に基準を適用することは実務的に不可能である。企業会計における商法計算書類規則においても、会社を小会社、中会社、大会社に区分し、それぞれに作成すべき計算書類の範囲、監査役の監査の範囲等に差を設けている。今回の「試案」は、あくまでも大規模医療法人を想定して作成されたものであって、小規模医療法人に適用する場合には、一定の適用除外等の特例措置が認められるべきである。

適用除外の範囲については今後検討を重ねる必要があるが、企業会計においても証券取引法適用会社以外には作成義務のないキャッシュ・フロー計算書の省略や、商法計算書類の例にならい、附属明細表の一部について、その作成を免除すること及び実務的に負担の大きいと考えられる会計処理について簡便法の採用を認める等の措置が項目として挙げられよう。

小規模医療法人の範囲については、規模基準を大、小の2区分とするか、商法計算書類規則のように大、中、小の3段階ないしはそれ以上の区分を設けるか等については今後の議論が必要である。

第5章 主な開設主体における病院会計準則の適用状況

1．国立病院（独立行政法人）

現況は、国の特別会計として歳入歳出決定計算書・損益計算書・貸借対照表・財産目録を作成しており、損益計算書、貸借対照表の内容も病院会計準則とは乖離している。独立行政法人となった後には、独立行政法人会計基準が適用され、貸借対照表・損益計算書・キャッシュ・フロー計算書・利益の処分又は損失の処理に関する書類・行政サービス実施コスト計算書、附属明細書を作成することとなる。財務諸表については、独立行政法人会計基準をベースに病院事業の特殊性の部分については、病院会計準則に準ずる方向で検討が進められている。

2．自治体立病院

自治体病院は、地方公営企業法第2条第2項適用の病院事業の対象となる病院においては、決算報告書並びに損益計算書・剰余金（又は欠損金）計算書・剰余金処分（又は欠損金処理）計算書・貸借対照表・事業報告書・収益費用明細書・固定資産明細書・企業債明細書を作成することとされている。当該会計に関する法令は、病院事業のみを対象とするものではなく、他の地方公営企業とともに共通して適用されるものであるため、病院会計準則との相違が発生する。損益計算書においては、大枠の構成は同じであるが、たな卸資産の減耗・固定資産の除却、他会計からの繰入金収入等について病院会計準則と異なる処理となっている部分がある。貸借対照表は病院会計準則と異なり固定性配列法を採用している。繰延勘定があり、繰延資産よりも広い概念となっている。また、資本金が、自己資本金と借入資本金（企業債と他会計借入金）から構成されているのが大きな特徴である。

3．日本赤十字社立病院

日本赤十字社は、様々な事業を行っており、病院は日本赤十字社医療センターを除き都道府県支部所管の施設となっている。各病院の会計は、施設毎の特別会計となっており日本赤十字社医療施設特別会計規則に基づいて財務諸表が作成されている。財務諸表の体系は、病院会計準則に対応する損益計算書・貸借対照表・利益処分計算書（又は損失金処理計算書）・附属明細表に現金収支ベースの歳入歳出決算報告書が加っている。損益計算書の表示科目は病院会計準則の大科目のレベルであり、勘定科目レベルの明細はすべて附属明細書に示されている。また、医業損益計算の後に医業外利益・医療社会事業利益（他会計繰入金や補助金等で構成される医療社会事業収益と

医療奉仕費用の差額)・付帯事業利益の算出部分がある。貸借対照表では、賞与引当金を想定していないほか修繕引当金を固定負債としている等の違いがある。附属明細表は、上記の損益科目に関するもののほか、病院会計準則に例示されていない長期借入金明細表等が存在する。

4．社会福祉法人恩賜財団済生会立病院

社会福祉法人においては、社会福祉法人会計基準が法人を対象とした会計基準であるが、病院部分についてはこの基準によらず病院会計準則を適用して処理することとされている。社会福祉法人恩賜財団済生会においては、支部診療施設財務諸表の区分において施設別に貸借対照表・損益計算書・利益処分計算書（又は損失金処理計算書）・財産目録を作成している。損益計算書において、病院会計準則で定められている段階区分（医業損益、経常損益等）がなく当期利益のみとなっている点や医業外費用を一般医業外費用と社会事業等費に区分している点に特徴がある。法人独自に付加されている勘定科目は、主に法人内部間の取引に係るものである。貸借対照表は、病院会計準則とほとんど一致している。

5．厚生農業協同組合連合会立病院

全国厚生農業協同組合連合会の会員である法人格を有する厚生農業協同組合連合会（都道府県レベル）は、農林水産省の業務報告書記載省令に基づき法人全体（病院のみではなく、介護老人保健施設・訪問看護ステーション等を含む）の業務報告書・損益計算書・貸借対照表・剰余金処分案（又は損失金処理案）・附属明細表を作成している。損益計算書は費目を集約して示すため、附属明細書に損益計算書の明細が存在する。費目の表示は、事業種類別の費用以外は、材料費・委託費・人件費・研究研修費・減価償却費とこの部分は病院会計準則とほぼ同様であるが、病院会計準則での経費については、福利厚生費・業務費・施設費・雑費に区分している。なお、ひとつの厚生連が複数の病院を開設する場合には、業務報告書添付書類である部門別損益検討表が事実上の施設別損益計算書となる。また、施設別の貸借対照表に該当するものはないが、有形固定資産については業務報告書添付書類に部門別有形固定資産の明細が存在する。さらに、平成13年度から国際会計基準に準じ、退職給付会計の導入と、時価会計に対応した評価差額金を貸借対照表の資本勘定に設けている。

6．全国社会保険協会連合会立病院

健康保険法第23条の規定に基づいて国により設置されている社会保険病院を、財

団法人道府県社会保険協会を会員とする社団法人全国社会保険協会連合会が国から委託を受けて運営している。病院毎に会計を区分し、貸借対照表・損益計算書・資金実績表・剰余金処分計算書(又は損失金処理計算書)・付属明細表を作成している。付属明細表は、病院会計準則の例示より多く、資産・負債のほとんどの勘定科目別の明細となっている。病院会計準則と異なる点は、損益計算書上の表示科目が医業収益を除き病院会計準則の大科目レベルであり、勘定科目レベルの明細はすべてその他の付属書類に表示され、医業外収益・費用に本部からの助成金や本部への負担金、他施設への繰入金、賞与引当金の繰入と戻入れが存在することと貸借対照表には特別修繕引当金が負債の部に計上されていることが主たるものである。なお、財務諸表には国有財産及び国有物品の表示はないが、これらに対し必要となった修繕等の費用のうち病院が負担したものについては表示されている。

7．公益法人立病院

公益法人(民法34条上の財団法人・社団法人)においては、公益法人会計基準が一般的な法人の幹となる会計基準となっている。この基準における財務諸表は、収支計算書・正味財産増減計算書・貸借対照表・財産目録となっており、病院会計準則の財務諸表体系とは異なる。公益法人の場合、この体系に基づいて財務諸表を作成している法人と、病院会計準則の損益計算書・貸借対照表体系で作成している法人の双方が存在する。なお、いずれの場合であっても、施設別に特別会計としているものと、一般会計にすべて含めているものが存在する。

8．医療法人立病院

医療法人は、決算届出様式が定められており、病院会計準則に準拠して作成した財務諸表を基にしてその要約を記載することとなっている。医療法人運営管理指導要綱において会計処理は原則として病院会計準則に従うことが示されているので基本的に医療法人は病院会計準則を適用している。ただし、法令上の届出様式が定められていない付属明細表については、その作成状況を詳細に確認できないが法人税申告上作成が必要な勘定科目内訳書は完備している。

9．学校法人立病院

学校法人は、私学振興助成法による補助金を受ける場合に、学校法人会計基準に準拠した財務諸表を作成することが義務付けられている。この基準における財務諸表は、資金収支計算書・消費収支計算書・貸借対照表を基本体系とした病院会計準則とまっ

たく異なるものである。附属病院については、提出する計算書類上、特別会計として学校会計とは区分した貸借対照表・損益計算書とすることは認められておらず、部門別収支である資金収支内訳表及び消費収支内訳表上の一部門とすることとされている。したがって、病院会計準則の適用は、管理目的で病院部分の財務諸表を作成している場合にとどまらざるを得ない。

10．個人立病院

民間病院のうち、医療法人の開設する病院に関しては決算届出様式が定められており、病院会計準則に準拠して作成した財務諸表を基にその要約を記載することとされている。これに対して、個人立病院は都道府県に対する決算届出義務がなく、決算届出様式も定められていないため病院会計準則の適用状況を実証的に確認することはできず、どの程度の普及がなされているか定かとは言い難い。しかし、中央社会保険医療協議会の医療経済実態調査が病院会計準則の様式で行われていることを考慮した場合、病院内部において管理目的により病院会計準則に準拠した財務諸表を作成している事例は相当数に達すると考えられる。

11．株式会社立病院

現存する多くの株式会社立病院は、職域病院として開設され現在に至っている。保険医療機関であっても職域病院としての機能を中心として運営されている場合と地域の医療機関として職域に拘らず運営されている場合があるが、いずれにおいても福利厚生部門費等として会社の経理に織り込まれていることが通例である。このため、外部報告のための病院会計準則に準拠した財務諸表作成は通常行われず、管理目的でどの程度の適用例があるかは定かではない。

(資料1) 「病院会計準則研究委員会」について

「病院会計準則研究委員会」について

1. メンバー

委員長	石井 孝宜	公認会計士
委員	田中 重代	社団法人 日本医療法人協会参与 税理士
〃	塩原 修蔵	公認会計士
〃	石尾 肇	公認会計士
〃	五十嵐邦彦	公認会計士
〃	松田紘一郎	公認会計士
〃	尾崎 耕路	日本赤十字社
〃	小野 洋	日本赤十字社
〃	島崎 恒樹	社会福祉法人 恩賜財団済生会
〃	百瀬 良彦	社会福祉法人 恩賜財団済生会
〃	滝 幹男	全国厚生農業協同組合連合会
〃	柳澤 義美	社団法人 全国社会保険協会連合会
オブザーバー	川村 廣栄	社団法人 全国自治体病院協議会
〃	北見 学	厚生労働省 医政局
〃	橋本 昌男	〃
〃	赤熊 めいこ	〃
〃	手島 一嘉	〃
〃	藤田 三男	〃 国立病院部

「医療法人会計基準研究分科会」の委員を兼任。

2. 開催実績

(1) 委員会

第 1 回	平成 13 年	3 月 19 日 (月曜日)
第 2 回	平成 13 年	4 月 20 日 (金曜日)
第 3 回	平成 13 年	6 月 13 日 (水曜日)
第 4 回	平成 13 年	7 月 17 日 (火曜日)
第 5 回	平成 13 年	8 月 24 日 (金曜日)
第 6 回	平成 13 年	9 月 19 日 (水曜日)
第 7 回	平成 13 年	10 月 15 日 (月曜日)

- 第 8回 平成13年11月13日(金曜日)
- 第 9回 平成13年12月 5日(水曜日)
- 第10回 平成14年 1月24日(木曜日)
- 第11回 平成14年 2月21日(木曜日)
- 第12回 平成14年 3月19日(火曜日)
- 第13回 平成14年 4月17日(水曜日)
- 第14回 平成13年 5月21日(火曜日)
- 第15回 平成13年 6月10日(月曜日)

(2) 医療法人会計基準研究分科会

- 第 1回 平成14年 3月18日(月曜日)
- 第 2回 平成14年 4月 8日(月曜日)
- 第 3回 平成14年 6月11日(火曜日)

(3) 検 討 会〔公認会計士委員による〕

- 第 1回 平成13年12月 5日(水曜日)
- 第 2回 平成13年12月29日(土曜日)
- 第 3回 平成14年 1月12日(土曜日)
- 第 4回 平成14年 1月19日(土曜日)
- 第 5回 平成14年 2月 9日(土曜日)
- 第 6回 平成14年 2月23日(土曜日)
- 第 7回 平成14年 6月 1日(土曜日)
- 第 8回 平成14年 6月 8日(土曜日)

(資料 2) 「 医療法人会計基準 」 試案

「医療法人会計基準」試案

第1章 総則

(趣旨)

第1条 医療法第52条の貸借対照表、損益計算書並びに医療法人が作成すべきキャッシュ・フロー計算書及び附属明細表(以下、財務諸表という)の用語、様式及び作成方法は、この基準の定めるところによるものとする。

(原則)

第2条 貸借対照表、損益計算書及びキャッシュ・フロー計算書は、医療法人の財政状態、経営成績及び資金の状況を正確に判断することができるよう明瞭に記載しなければならない。

2 附属明細書は、医療法人の状況を正確に判断することができるよう明瞭に記載しなければならない。

3 医療法人が開設する施設の会計については、次の区分に従い処理されなければならない。

病院及び診療所に関する会計の処理を行うに当たっては病院会計準則を適用しなければならない。

介護老人保健施設に関する会計の処理を行うに当たっては介護老人保健施設会計・経理準則を適用しなければならない。

指定老人訪問看護の事業及び指定訪問看護の事業に関する会計の処理を行うに当たっては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・経理準則を適用しなければならない。

4 同一医療法人の会計単位間での取引により発生した勘定残高は相殺消去し、当該取引により発生した内部利益は除去しなければならない。

5 この基準において定めのない事項については、一般に公正妥当と認められる会計の基準に従うものとする。

(重要な会計方針の記載)

第3条 財務諸表作成のために採用している会計処理の原則及び手続並びに表示方法その他財務諸表作成のための基本となる事項で、次の各号に掲げる事項は、キャッシュ・フロー計算書の次に記載しなければならない。ただし、重要性の乏しいものについては、記載を省略することができる。

有価証券の評価基準及び評価方法

たな卸資産の評価基準及び評価方法

固定資産の減価償却の方法

繰延資産の処理方法

引当金の計上基準

収益及び費用の計上基準

リース取引の処理方法

キャッシュ・フロー計算書における資金の範囲

消費税等の会計処理方法

その他財務諸表作成のための基本となる重要な事項

- 2 指定老人訪問看護の事業及び指定訪問看護の事業に関する損益を独立の区分で記載しない場合には、その処理方法を前項のその他財務諸表作成のための基本となる重要な事項に記載しなければならない。

(会計方針変更に関する記載)

第4条 会計方針を変更した場合には、次の各号に掲げる事項を前条による記載の次に記載しなければならない。

- 1 会計処理の原則又は手続を変更した場合には、その旨、変更の理由及び当該変更が財務諸表に与えている影響の内容
- 2 表示方法を変更した場合には、その内容
- 3 キャッシュ・フロー計算書における資金の範囲を変更した場合には、その旨、変更の理由及び当該変更がキャッシュ・フロー計算書に与えている影響の内容

(重要な後発事象の注記)

第5条 貸借対照表日後、当該医療法人の翌事業年度以降の財政状態及び経営成績に重要な影響を及ぼす事象が発生したときは、当該事象を注記しなければならない。

(追加情報の注記)

第6条 この基準において特に定める注記のほか、債権者等の利害関係人が医療法人の財政及び経営の状況を正確に判断するために必要と認められる事項があるときは、当該事項を注記しなければならない。

- 2 土地・建物の無償使用を行っている場合には、その旨を追加情報として記載しなければならない。

(リース取引に関する注記)

第7条 ファイナンス・リース取引について通常の売買取引に係る方法に準じて会計処理を行っていない場合には、次に定める事項を注記しなければならない。

当該事業年度末におけるリース物件の取得価額相当額、減価償却累計額相当額及び残高相当額(貸借対照表に掲記すべき科目に準じて区分する。)並びに未経過リース料残高相当額(1年以内のリース期間に係る金額及びそれ以外に区分する。)

当該事業年度に係る支払リース料、減価償却費相当額及び支払利息相当額
減価償却費相当額及び支払利息相当額の算定方法

- 2 前項の場合において、当該事業年度末におけるファイナンス・リース取引に係る未経過リース料残高の当該未経過リース料残高及び有形固定資産残高(有形固定資産以外の資産をファイナンス・リース取引の対象とする場合には、当該資産の属す

る科目の期末残高を含む。次項において同じ。)の合計額に占める割合が低いときには、取得価額相当額及び未経過リース料残高相当額を、それぞれリース取引開始時に合意されたリース料総額及び当該事業年度末における未経過リース料残高からこれらに含まれる利息相当額の合理的な見積額を控除しない方法(以下「支払利子込み法」という。)により算定することができる。

- 3 前項の規定にかかわらず、ファイナンス・リース取引の対象となる資産の属する科目が当該医療法人の事業内容に照らして重要性が乏しい場合において、当該事業年度末における当該科目に係る未経過リース料残高の当該未経過リース料残高及び有形固定資産残高の合計額に占める割合が低いときには、当該科目に係る取得価額相当額及び未経過リース料残高相当額を支払利子込み法により算定することができる。
- 4 当該事業年度末におけるオペレーティング・リース取引に係る未経過リース料の金額を1年内のリース期間に係る金額及びそれ以外に区分して注記しなければならない。ただし、オペレーティング・リース取引のうち、リース期間の途中において当該リース契約を解除することができるものについては、この限りではない。
- 5 医療法人の事業内容に照らして重要性の乏しいリース取引でリース契約1件当たりの金額が少額なもの及びリース期間が1年未満のリース取引については、第1項及び前項の注記を要しない。

(税効果会計の適用)

第8条 法人税その他の利益に関連する金額を課税標準として課される租税(以下「法人税等」という。)については、税効果会計を適用して財務諸表を作成しなければならない。

(税効果会計に関する注記)

第9条 前条の規定により税効果会計を適用したときは、次の各号に掲げる事項を注記しなければならない。

繰延税金資産及び繰延税金負債の発生の主な原因別の内訳

当該事業年度に係る法人税等の計算に用いられた税率(以下この条において「法定実行税率」という。)と法人税等を控除する前の当期純利益に対する法人税率等(税効果会計の適用により計上される法人税等の調整額を含む。)の比率(以下この条において「税効果会計適用後の法人税等の負担率」という。)との間に差異があるときは、当該差異の原因となった主な項目別の内訳

法人税等の税率の変更により繰延税金資産及び繰延税金負債の金額が修正されたときは、その旨及び修正額

決算日後に法人税等の税率の変更があった場合には、その内容及び影響

- 2 繰延税金資産の算定に当たり繰延税金資産から控除された金額がある場合には、当該金額を前項第1号に掲げる事項に併せて注記しなければならない。
- 3 第1項第2号に掲げる事項については、法定実行税率と税効果適用後の法人税等

の負担率との間の差異が法定実行税率の百分の五以下である場合には、注記を省略することができる。

(退職給付に関する注記)

第10条 退職給付については、次の各号に掲げる事項を注記しなければならない。

採用している退職給付制度の概要

退職給付債務の額、年金資産の額、退職給付引当金の額及びその他の退職給付債務に関する事項

退職給付費用の額、勤務費用の額、利息費用の額及びその他の退職給付費用に関する事項

割引率、期待運用収益率、退職給付見込額の期間配分方法、過去勤務債務の額の処理年数及びその他の退職給付債務等の計算の基礎に関する事項

(注記の記載方法)

第11条 貸借対照表、損益計算書及びキャッシュ・フロー計算書に記載すべき注記は、貸借対照表、損益計算書及びキャッシュ・フロー計算書の末尾に記載しなければならない。ただし、他の適当な個所に記載することを妨げない。

2 特定の科目に関連する注記については、その関連が明らかになるように記載しなければならない。

(金額の表示単位)

第12条 財務諸表に掲記される科目その他の事項の金額は、千円未満の端数を切り捨てて表示することができる。

第2章 貸借対照表

第1節 総則

(記載方法及び様式)

第13条 貸借対照表の記載方法は、本章の規定に定めるところによる。

2 貸借対照表は、様式第1号により記載するものとする。

(区分)

第14条 資産、負債及び資本は、それぞれ資産の部、負債の部及び資本の部に分類して記載しなければならない。

(科目の配列方法)

第15条 資産及び負債の科目の記載は、流動性配列法によるものとする。

第2節 資産

(資産の分類)

第16条 資産は、流動資産、固定資産及び繰延資産に分類し、更に、固定資産に属する資産は、有形固定資産、無形固定資産及びその他の資産に分類して記載しなければならない。

(流動資産の範囲)

第 17 条 次に掲げる資産は、流動資産に属するものとする。

現金及び預金。ただし、1 年以内に期限の到来しない預金を除く。

事業未収金(通常取引に基づいて発生した事業上の未収金をいう。ただし、破産債権、再生債権、更正債権その他これらに準ずる債権で 1 年以内に回収されないことが明らかなものを除く。以下同じ)

未収金(通常事業活動以外の活動から発生した未収金をいう。)

1 年以内に満期の到来する有価証券

医薬品

診療材料

給食用材料

消耗品、器具及び備品その他の貯蔵品で相当価額以上のもの

前渡金(医薬品、診療材料等の購入のための前渡金をいう。ただし、破産債権、再生債権、更正債権その他これらに準ずる債権で 1 年以内に回収されないことが明らかなものを除く。以下同じ)

その他の資産で 1 年以内に現金化できると認められるもの

第 18 条 前払費用で 1 年以内に費用となるべきもの及び未収収益は、流動資産に属するものとする。ただし、前払費用で当初 1 年を超えた後に費用となるものとして支出されたものは、固定資産のうち、その他の資産に属する資産として掲記することができる。

第 19 条 流動資産に属する資産又は流動負債に属する負債に関連する繰延税金資産は、流動資産に属するものとする。特定の資産又は負債に関連しない繰延税金資産で貸借対照表日後 1 年以内に取り崩されると認められるものについても、同様とする。

(流動資産の区分表示)

第 20 条 流動資産に属する資産は、次に掲げる項目の区分に従い、当該資産を示す名称を付した科目をもって掲記しなければならない。

現金及び預金

事業未収金

有価証券

医薬品

診療材料

給食用材料

貯蔵品

前渡金

前払費用

繰延税金資産

その他

- 2 前項の規定は、同項各号の項目に属する資産で、別に表示することが適当であると認められるものについて、当該資産を示す名称を付した科目をもって別に掲記することを妨げない。

第 21 条 第 20 条第 1 項第 11 号の資産のうち、未収収益、短期貸付金、役員若しくは従業員に対する短期債権又はその他の資産で、その金額が資産の総額の百分の一を超えるものについては、当該資産を示す名称を付した科目をもって掲記しなければならない。

(流動資産に係る引当金の表示)

第 22 条 流動資産に属する資産に係る引当金は、当該各資産科目に対する控除科目として、当該各資産科目別に貸倒引当金ないしはその他当該引当金の設定目的を示す名称を付した科目をもって掲記しなければならない。ただし、次の各号に掲げる方法によることを妨げない。

当該引当金を、当該各資産科目に対する控除科目として一括して掲記する方法
当該引当金を、当該各資産の金額から直接控除し、その控除残高を当該各資産の金額として表示する方法

- 2 前項第 2 号の場合において、当該引当金は当該各資産科目別又は一括して注記しなければならない。

(手形受取額の注記)

第 23 条 医業未収金及び未収金のうち、手形受取額がある場合には、それぞれその金額を注記しなければならない。

(有形固定資産の範囲)

第 24 条 次に掲げる資産は、有形固定資産に属するものとする。

建物及び暖房、照明、通風等の付属設備

構築物

医療用器械備品 ただし、耐用年数が 1 年以上のものに限る

その他器械備品 ただし、耐用年数が 1 年以上のものに限る

自動車その他の陸上運搬具

船舶及び水上運搬具

放射性同位元素

土地

建設仮勘定（前各号に掲げる資産で事業の用に供するものを建設した場合における支出及び当該建設の目的のために充当した材料をいう。以下同じ。）

その他の有形資産で流動資産又はその他の資産に属しないもの

(有形固定資産の区分表示)

第 25 条 有形固定資産に属する資産は、次に掲げる項目の区分に従い、当該資産を示す名称を付した科目をもって掲記しなければならない。

建物（その付属設備を含む。以下同じ。）

構築物
医療用器械備品
その他器械備品
車両及び船舶
放射性同位元素
土地
建設仮勘定
その他

2 第20条第2項の規定は、前項の場合に準用する。

第26条 前条第1項第9号の資産のうち、その金額が資産の総額の百分の一を超えるものについては、当該資産を示す名称を付した科目をもって掲記しなければならない。

(減価償却累計額の表示)

第27条 建物、構築物、医療用器械備品、その他器械備品、車両及び船舶、放射性同位元素又はその他有形固定資産に対する減価償却累計額は、次条の規定による場合の外、当該各資産科目に対する控除科目として、減価償却累計額の科目をもって掲記しなければならない。ただし、これらの固定資産に対する控除科目として一括して掲記することを妨げない。

第28条 建物、構築物、医療用器械備品、その他器械備品、車両及び船舶、放射性同位元素又はその他有形固定資産に対する減価償却累計額は、当該各資産の金額から直接控除し、その控除残高を当該各資産の金額として表示することができる。この場合においては、当該減価償却累計額は当該各資産科目別又は一括して注記しなければならない。

(無形固定資産の範囲)

第29条 営業権、借地権、ソフトウェアその他これらに準ずる資産は、無形固定資産に属するものとする。

(無形固定資産の区分表示)

第30条 無形固定資産に属する資産は、次に掲げる項目の区分に従い、当該資産を示す名称を付した科目をもって掲記しなければならない。

借地権
ソフトウェア
その他

2 第20条第2項の規定は、前項の場合に準用する。

第31条 前条第1項第3号の資産のうち、その金額が資産の総額の百分の一を超えるものについては、当該資産を示す名称を付した科目をもって掲記しなければならない。

第32条 各無形固定資産に対する減価償却累計額は、当該無形固定資産の金額から直接控除し、その控除残高を各無形固定資産の金額として表示しなければならない。

(その他の資産の範囲)

第 33 条 次に掲げる資産は、その他の資産に属するものとする。

流動資産に属するもの以外の有価証券

長期貸付金

前各号に掲げるものの外、流動資産、有形固定資産、無形固定資産又は繰延資産に属するもの以外の長期資産

第 34 条 前払費用で、第 18 条に規定するもの以外のものは、その他の資産に属するものとする。

第 35 条 繰延税金資産で、第 19 条に規定するもの以外のものは、その他の資産に属するものとする。

(その他資産の区分表示)

第 36 条 その他資産に属する資産は、次に掲げる項目の区分に従い、当該資産を示す名称を付した科目をもって掲記しなければならない。

有価証券

長期貸付金

役員又は従業員に対する貸付金

破産債権、再生債権、更生債権その他これらに準ずる債権

長期前払費用

繰延税金資産

繰延消費税等

その他

2 第 20 条第 2 項の規定は、前項の場合に準用する。

第 37 条 前条第 1 項第 6 号の資産のうち、1 年以内に期限の到来しない預金又はその他の資産で、その金額が資産の総額の百分の一を超えるものについては、当該資産を示す名称を付した科目をもって掲記しなければならない。

(その他資産に係る引当金の表示)

第 38 条 第 22 条の規定は、その他資産に属する資産に係る引当金について準用する。

(役員に対する金銭債権の注記)

第 39 条 役員との間の取引による役員に対する金銭債権は、その総額を注記しなければならない。

(繰延資産の範囲)

第 40 条 創立費、開業費及び開発費は、繰延資産に属するものとする。

(繰延資産の区分表示)

第 41 条 繰延資産に属する資産は、次に掲げる項目の区分に従い、当該資産を示す名称を付した科目をもって掲記しなければならない。

創立費

開業費

開発費

その他

2 第20条第2項の規定は、前項の場合に準用する。

第42条 各繰延資産に対する減価償却累計額は、当該繰延資産の金額から直接控除し、その控除残高を各繰延資産の金額として表示しなければならない。

(担保資産の注記)

第43条 資産が担保に供されているときは、その旨を注記しなければならない。

第3節 負債

(負債の分類)

第44条 負債は、流動負債及び固定負債に分類して記載しなければならない。

(流動負債の範囲)

第45条 次に掲げる負債は、流動負債に属するものとする。

買掛金(通常取引に基づいて発生した事業上の未払金をいう。以下同じ。)

支払手形(通常取引に基づいて発生した手形債務をいう。以下同じ。)

前受金(物品等の売却、役務提供等に対する前受金をいう。以下同じ。)

引当金(資産に係る引当金を除く。以下同じ。)。ただし、1年内に使用されないと認められるものを除く。

通常取引に関連して発生する未払金又は預り金で、一般取引慣行として発生後短期間に支払われるもの

その他の負債で、1年内に支払又は返済されると認められるもの

第46条 未払費用及び前受収益は、流動負債に属するものとする。

第47条 流動資産に属する資産又は流動負債に属する負債に関連する繰延税金負債は、流動負債に属するものとする。特定の資産又は負債に関連しない繰延税金負債で貸借対照表日後1年内に取り崩されると認められるものについても、同様とする。

(流動負債の区分表示)

第48条 流動負債に属する負債は、次に掲げる項目の区分に従い、当該負債を示す名称を付した科目をもって掲記しなければならない。

買掛金

支払手形

短期借入金(金融手形及び当座借越を含む。以下同じ。)。ただし、役員又は従業員からの短期借入金を除く。

未払金

未払費用

未払法人税等

未払消費税等

繰延税金負債

前受金

預り金。ただし、役員又は従業員からの預り金を除く。

前受収益

引当金

その他

2 前項の規定は、同項各号の項目に属する負債で、別に表示することが適当であると認められるものについて、当該負債を示す名称を付した科目をもって別に掲記することを妨げない。

3 第1項第6号の未払法人税等とは、法人税、住民税（都道府県民税及び市町村民税をいう。以下同じ。）及び事業税の未払額をいう。

4 第1項第7号の未払消費税等とは、消費税及び地方消費税の未払額をいう。

5 第1項第12号の引当金は、賞与引当金その他当該引当金の設定目的を示す名称を付した科目をもって掲記しなければならない。

第49条 前条第1項第11号の資産のうち、役員若しくは従業員からの短期借入金等の短期債務又はその他の負債で、その金額が負債及び資本の合計額の百分の一を超えるものについては、当該負債を示す名称を付した科目をもって掲記しなければならない。

（固定負債の範囲）

第50条 長期借入金、引当金（第45条第4号に掲げる引当金を除く。）及びその他の負債で流動負債に属さないものは、固定負債に属するものとする。

第51条 繰延税金負債のうち、第47条に規定するもの以外のものは、固定負債に属するものとする。

（固定負債の区分表示）

第52条 固定負債に属する負債は、次に掲げる項目の区分に従い、当該負債を示す名称を付した科目をもって掲記しなければならない。

長期借入金（金融手形を含む。以下同じ）。ただし、役員又は従業員からの長期借入金を除く。

長期未払金

繰延税金負債

引当金

その他

2 第48条第2項の規定は、前項の場合に準用する。

3 第1項第4号の引当金は、退職給付引当金その他当該引当金の設定目的を示す名称を付した科目をもって掲記しなければならない。

第53条 前条第1項第5号の資産のうち、役員若しくは従業員からの長期借入金又はその他の負債で、その金額が負債及び資本の合計額の百分の一を超えるものについては、当該負債を示す名称を付した科目をもって掲記しなければならない。

（役員に対する金銭債務の注記）

第54条 役員との間の取引による役員に対する金銭債務は、その総額を注記しなければならない。

(繰延税金資産及び繰延税金負債の表示)

第55条 第20条第1項10号に掲げる繰延税金資産と第48条第1項第7号に掲げる繰延税金負債とがある場合には、その差額を繰延税金資産又は繰延税金負債として流動資産又は流動負債に表示しなければならない。

2 第36条第1項6号に掲げる繰延税金資産と第52条第1項第3号に掲げる繰延税金負債とがある場合には、その差額を繰延税金資産又は繰延税金負債としてその他資産又は固定負債に表示しなければならない。

(偶発債務の注記)

第56条 偶発債務(債務の保証、係争事件に係る賠償義務その他現実に発生していない債務で、将来において事業の負担となる可能性のあるものをいう。)がある場合には、その内容及び金額を注記しなければならない。ただし、重要性の乏しいものについては、注記を省略することができる。

(手形割引高及び裏書譲渡高の注記)

第57条 受取手形を割引に付し又は債務の弁済のため裏書譲渡した金額は、受取手形割引高又は受取手形裏書譲渡高の名称を付して注記しなければならない。

第4節 資本

(資本の分類)

第58条 資本は、出資金又は基金、資本剰余金、施設設備補助金等積立金、利益剰余金及び有価証券評価差額に分類して記載しなければならない。

2 前項の場合において、資本の欠損がある場合には、利益剰余金は、欠損金として記載しなければならない。

(出資金又は基金の表示)

第59条 資本金に属するものの表示については、出資持分の定めのある医療法人においては出資金、その他の医療法人においては基金の科目をもって掲記しなければならない。(注1)

(資本剰余金の区分表示)

第60条 資本剰余金に属する剰余金は、次に掲げる項目の区分に従い、当該剰余金の発生源泉を示す名称を付した科目をもって掲記しなければならない。

保険差益積立金

その他

2 前項の規定は、同項各号の項目に属する剰余金で、別に表示することが適当であると認められるものについて、当該剰余金を示す名称を付した科目をもって別に掲記することを妨げない。

(施設設備補助金等積立金の表示)

第 61 条 資本の部に計上される施設設備補助金等積立金は、資本剰余金の次に別に区分を設け、施設設備補助金等積立金の科目をもって掲記しなければならない。

(利益剰余金又は欠損金の区分表示)

第 62 条 利益剰余金又は欠損金に属する剰余金又は損失金は、次に掲げる項目の区分に従い、当該剰余金又は損失金を示す名称を付した科目をもって掲記しなければならない。

任意積立金

出資払戻超過額(出資持分の定めのある医療法人において、出資持分相当額の払戻を行った場合に、当該払戻額から出資額を控除した残額が積立てられた利益剰余金を超えるときの当該超過額をいう。)(注2)

次期繰越剰余金又は次期繰越欠損金

第 63 条 前条第 1 号の任意積立金に属する剰余金については、当該積立金の設定目的を示す名称を付した科目をもって掲記しなければならない。

(有価証券評価差額金の表示)

第 64 条 資本の部に計上される有価証券評価差額は、利益剰余金の次に別に区分を設け、有価証券評価差額金の科目をもって掲記しなければならない。

第 3 章 損益計算書

第 1 節 総 則

(記載方法及び様式)

第 65 条 損益計算書の記載方法は、本章の規定に定めるところによる。

2 損益計算書は、様式第 2 号により記載するものとする。

(区 分)

第 66 条 収益及び費用は、それぞれ医業損益、施設運営事業損益、附帯事業損益、収益事業損益、本部費、事業外収益、事業外費用、特別利益、特別損失、剰余金増加額及び剰余金減少額に分類して記載しなければならない。

第 2 節 医業損益

(医業損益の分類)

第 67 条 医業損益は、1 会計期間に属する入院診療収益、外来診療収益等の医業収益及び給与、材料、経費等の医業費用に分類して記載しなければならない。

(医業収益の範囲)

第 68 条 次に掲げる収益は、医業収益に属するものとする。

入院診療収益

室料差額収益

外来診療収益

保険予防活動収益

医療相談収益
受託検査・施設利用収益
保険等査定減
その他医業活動により生ずる収益

(医業費用の範囲)

第 69 条 次に掲げる費用は、医業費用に属するものとする。

給与費(医業活動に関して発生した人件費をいう。以下同じ。)

材料費(医薬品、診療材料、医療消耗器具備品及び給食用材料等の費消額をいう。
以下同じ。)

委託費(検査委託、給食委託、寝具委託及び清掃委託等に関して発生した費用を
いう。以下同じ。)

設備関係費(医業活動に関する設備の使用、維持、管理及び保全等に関する費用
をいう。以下同じ。)

研究研修費(医業に関する研究及び研修活動に関して発生した費用をいう。以下
同じ。)

経費(医業活動に関して発生した費用で、前各号に該当しないものをいう。以下
同じ。)

(医業損益の区分表示)

第 70 条 医業損益は、次に掲げる項目を示す名称を付した科目をもって掲記しなければ
ならない。

医業収益

医業費用

2 医業費用は、次に掲げる項目を示す名称を付した科目をもって細分し、掲記しな
ければならない。

給与費

材料費

委託費

設備関係費

研究研修費

経費

(医業損益金額の表示)

第 71 条 医業収益から医業費用を控除した額(医業費用が医業収益を超える場合には、医
業費用から医業収益を控除した額) は、医業利益金額又は医業損失金額として表示
しなければならない。

第 3 節 施設運営事業損益

(施設運営事業損益の分類)

第 72 条 施設運営事業損益は、1 会計期間に属する介護保健施設介護料収益、居宅介護料収益、利用者等利用料収益等の施設運営事業収益及び給与、材料、経費等の施設運営事業費用に分類して記載しなければならない。

(施設運営事業収益の範囲)

第 73 条 次に掲げる収益は、施設運営事業収益に属するものとする。

- 介護保健施設介護料収益
- 居宅介護料収益
- 居宅介護支援介護料収益
- 利用者等利用料収益
- 介護報酬査定減
- その他施設運営事業により生ずる収益

(施設運営事業費用の範囲)

第 74 条 次に掲げる費用は、施設運営事業費用に属するものとする。

給与費（介護老人保健施設の事業活動に関して発生した人件費をいう。以下同じ。）

材料費（施設療養に要する医薬品、施設療養材料、施設消耗器具備品及び給食用材料等の費消額をいう。以下同じ。）

委託費（給食委託、寝具委託及び清掃委託等に関して発生した費用をいう。以下同じ。）

設備関係費（介護老人保健施設の事業活動に関する設備の使用、維持、管理及び保全等に関する費用をいう。以下同じ。）

研究研修費（介護老人保健施設の事業活動に対する研修活動に関して発生した費用等をいう。以下同じ。）

経費（介護老人保健施設の事業活動に関して発生した費用で、前各号に該当しないものをいう。以下同じ。）

(施設運営事業損益の区分表示)

第 75 条 施設運営事業損益は、次に掲げる項目を示す名称を付した科目をもって掲記しなければならない。

- 施設運営事業収益
- 施設運営事業費用

2 施設運営事業費用は、次に掲げる項目を示す名称を付した科目をもって細分し、掲記しなければならない。

- 給与費
- 材料費
- 委託費
- 設備関係費
- 研究研修費

経費

(施設運営事業損益金額の表示)

第76条 施設運営事業収益から施設運営事業費用を控除した額(施設運営事業費用が施設運営事業収益を超える場合には、施設運営事業費用から施設運営事業収益を控除した額)は、施設運営事業利益金額又は施設運営事業損失金額として表示しなければならない。

第4節 附帯事業損益

(附帯事業損益の分類)

第77条 附帯事業損益は、1会計期間に属する指定老人訪問看護の事業及び指定訪問看護の事業収益、介護事業収益、その他医療法第42条に定める附帯業務から生ずる収益からなる附帯事業収益及び給与、材料、経費等の附帯事業費用に分類して記載しなければならない。

(附帯事業収益の範囲)

第78条 次に掲げる収益は、附帯事業収益に属するものとする。

指定老人訪問看護事業及び指定訪問看護事業収益

介護事業収益

その他医療法第42条に定める附帯業務から生ずる収益

2 次に掲げる収益は、前項第1号の収益に属するものとする。

老人訪問看護療養費収益

訪問看護療養費収益

老人訪問看護利用料収益

訪問看護利用料収益

介護報酬査定減

保険等査定減

その他指定老人訪問看護の事業及び指定訪問看護の事業により生ずる収益

3 次に掲げる収益は、前項第2号の収益に属するものとする。

介護保険収益

利用料収益

その他介護事業により生ずる収益

4 看護婦養成所等収益等の医療法第42条に定める附帯業務から生ずる収益のうち、第2項及び第3項に属さない収益

(附帯事業費用の範囲)

第79条 次に掲げる収益は、附帯事業費用に属するものとする。

指定老人訪問看護事業及び指定訪問看護事業費用

介護事業費用

その他医療法第42条に定める附帯業務から発生する費用

- 2 次に掲げる費用は、前項第1号の費用に属するものとする。
 - 給与費（指定老人訪問看護の事業及び指定訪問看護の事業活動に関して発生した人件費をいう。以下同じ。）
 - 材料費（訪問看護に要する医薬品、診療材料、医療消耗器具備品及び給食用材料等の費消額をいう。以下同じ。）
 - 委託費（検査委託等に関して発生した費用をいう。以下同じ。）
 - 設備関係費（指定老人訪問看護事業及び指定訪問看護事業活動に関する設備の使用、維持、管理及び保全等に関する費用をいう。以下同じ。）
 - 研究研修費（指定老人訪問看護の事業及び指定訪問看護の事業に対する研修活動等に関して発生した費用をいう。以下同じ。）
 - 経費（指定老人訪問看護の事業及び指定訪問看護の事業活動に関して発生した費用で、前各号に該当しないものをいう。以下同じ。）
- 3 次に掲げる費用は、前項第2号の費用に属するものとする。
 - 給与費（介護事業活動に関して発生した人件費をいう。以下同じ。）
 - 材料費（介護事業に要する医薬品、診療材料、医療消耗器具備品及び給食用材料等の費消額をいう。以下同じ。）
 - 委託費（検査委託等に関して発生した費用をいう。以下同じ。）
 - 設備関係費（介護事業活動に関する設備の使用、維持、管理及び保全等に関する費用をいう。以下同じ。）
 - 研究研修費（介護事業に対する研修活動等に関して発生した費用をいう。以下同じ。）
 - 経費（介護事業活動に関して発生した費用で、前各号に該当しないものをいう。以下同じ。）
- 4 次に掲げる費用は、前項第3号の費用に属するものとする。
 - 給与費（医療法第42条に定める附帯業務に関して発生した人件費のうち、第2項第1項及び第3項第1項に属さないものをいう。以下同じ。）
 - 材料費（医療法第42条に定める附帯業務に要する教材費、施設消耗器具備品及び給食用材料等の費消額のうち、第2項第2項及び第3項第2項に属さないものをいう。以下同じ。）
 - 委託費（清掃委託等に関して発生した費用のうち、第2項第3項及び第3項第3項に属さないものをいう。以下同じ。）
 - 設備関係費（医療法第42条に定める附帯業務に関する設備の使用、維持、管理及び保全等に関する費用のうち、第2項第4項及び第3項第4項に属さないものをいう。以下同じ。）
 - 研究研修費（医療法第42条に定める附帯業務に対する研修活動等に関して発生した費用のうち、第2項第5項及び第3項第5項に属さないものをいう。以下同じ。）

経費（医療法第 42 条に定める附帯業務に関して発生した費用で、前各号に該当しないもののうち、第 2 項第 6 項及び第 3 項第 6 項に属さないものをいう。以下同じ。）

（附帯事業損益の区分表示）

第 80 条 附帯事業損益は、次に掲げる項目を示す名称を付した科目をもって掲記しなければならない。

附帯事業収益

附帯事業費用

2 附帯事業費用は、次に掲げる項目を示す名称を付した科目をもって細分し、掲記しなければならない。

給与費

材料費

委託費

設備関係費

研究研修費

経費

（附帯事業損益金額の表示）

第 81 条 附帯事業収益から附帯事業費用を控除した額（附帯事業費用が附帯事業収益を超える場合には、附帯事業費用から附帯事業収益を控除した額）は、附帯事業利益金額又は附帯事業損失金額として表示しなければならない。

（指定老人訪問看護事業及び指定訪問看護事業損益の表示）

第 82 条 指定老人訪問看護事業及び指定訪問看護事業収益及び費用については、第 78 条第 1 項の区分において附帯事業の各項目に含めることが困難であると認められる場合には、同項の区分にかかわらず、第 70 条の医業損益の項目に含めて区分することができる。

第 5 節 収益事業損益

（収益事業損益の分類）

第 83 条 医療法人に関する告示に規定する収益事業に係る損益は、1 会計期間に属する医薬品販売収益、配食サービス収益等の収益事業収益と給与、材料、経費等の収益事業費用に分類して記載しなければならない。

（収益事業収益の範囲）

第 84 条 厚生省告示第 108 号に規定する収益業務から生ずる収益は、収益事業収益に属するものとする。

（収益事業費用の範囲）

第 85 条 収益事業を行うため発生したすべての費用は、収益事業費用に属するものとする。

（収益事業損益の区分表示）

第 86 条 収益事業損益は、次に掲げる項目を示す名称を付した科目をもって掲記しなければならない。

収益事業収益

収益事業費用

2 収益事業費用は、次に掲げる項目を示す名称を付した科目をもって細分し、掲記しなければならない。

給与費

材料費

委託費

設備費

経費

3 前項の規定にかかわらず、収益事業の内容をより明瞭に表示すると認められる場合には、適当と認められる費目に分類し、当該費用を示す名称を付した科目をもって掲記することができる。

(収益事業損益金額の表示)

第 87 条 収益事業収益から収益事業費用を控除した額(収益事業費用が収益事業収益を超える場合には、収益事業費用から収益事業収益を控除した額)は、収益事業利益金額又は収益事業損失金額として表示しなければならない。

第 6 節 本部費

(本部費の範囲)

第 88 条 医療法人が各施設とは別に法人本部を設置している場合の当該本部に関して発生したすべての費用は、本部費に属するものとする。

(本部費の表示方法)

第 89 条 本部費は、本部費の科目に一括して掲記しなければならない。

(事業損益金額の表示)

第 90 条 医業利益金額又は損失金額、施設運営事業利益金額又は損失金額、附帯事業利益金額又は損失金額及び収益事業利益金額又は損失金額の合計額が利益の場合には、当該利益又は損失合計額から本部費を控除した額(本部費が当該利益又は損失合計金額を超える場合は、本部費から当該利益又は損失合計額を控除した額)を事業利益金額若しくは事業損失金額として表示し、又は当該利益又は損失合計金額が損失の場合には、当該利益又は損失合計金額に本部費を加えた額を事業損失金額として表示しなければならない。

第 7 節 事業外収益及び事業外費用

(事業外収益の表示方法)

第 91 条 事業外収益に属する収益は、受取利息、受取配当金、有価証券売却益、患者外給

食収益その他の項目の区分に従い、当該収益を示す名称を付した科目をもって掲記しなければならない。ただし、各収益のうちその金額が事業外収益の総額の百分の十以下のもの一括して表示することが適当であると認められるものについては、当該収益を一括して示す名称を付した科目をもって掲記することができる。

(経常的補助金及び助成金等の表示)

第 92 条 経常的に交付される補助金及び助成金等については、当該名称を付した科目をもって別に掲記されなければならない。

(事業外費用の表示方法)

第 93 条 事業外費用に属する費用は、支払利息及び割引料、開業費償却、有価証券売却損、患者外給食材料費、診療費減免額、資産に係る控除対象外消費税等、繰延消費税等償却額その他の項目の区分に従い、当該費用を示す名称を付した科目をもって掲記しなければならない。ただし、各費用のうちその金額が事業外費用の総額の百分の十以下のもの一括して表示することが適当であると認められるものについては、当該費用を一括して示す名称を付した科目をもって掲記することができる。

(貸倒償却の表示方法)

第 94 条 事業外の取引に基づいて発生した債権に対する貸倒引当金繰入額又は貸倒損失は、異常なものを除き事業外費用として、当該費用を示す名称を付した科目をもって別に掲記しなければならない。

(経常損益金額の表示)

第 95 条 事業利益金額又は事業損失金額に、事業外収益の金額を加減し、次に事業外費用の金額を加減した額を、経常利益金額又は経常損失金額として表示しなければならない。

第 8 節 特別利益及び特別損失

(特別利益の表示方法)

第 96 条 特別利益に属する利益は、前期損益修正益、固定資産売却益、施設設備補助金等収入その他の区分に従い、当該利益を示す名称を付した科目をもって掲記しなければならない。ただし、各利益のうちその金額が特別利益の総額の百分の十以下のもの一括して表示することが適当であると認められるものについては、当該利益を一括して示す名称を付した科目をもって掲記することができる。

(特別損失の表示方法)

第 97 条 特別損失に属する損失は、前期損益修正損、固定資産売却損、施設設備補助金等積立金繰入額、災害による損失その他の区分に従い、当該損失を示す名称を付した科目をもって掲記しなければならない。ただし、各損失のうちその金額が特別損失の総額の百分の十以下のもの一括して表示することが適当であると認められるものについては、当該損失を一括して示す名称を付した科目をもって掲記することができる。

(固定資産売却損益等の記載)

第 98 条 固定資産売却損益の記載については、当該固定資産の種類又は内容をその他の項目の記載については、当外項目の発生原因又は性格を示す名称を付した科目によって掲記するものとする。ただし、当該事項を科目によって表示することが困難な場合には、注記することができるものとする。

(当期純損益金額の表示)

第 99 条 経常利益金額又は経常損失金額に特別利益の金額を加減し、次に特別損失の金額を加減した額を、税引前当期純利益金額又は税引前当期純損失金額として表示しなければならない。

第100条 次の各号に掲げる項目の金額は、その内容を示す名称を付した科目をもって、税引前当期純利益金額又は税引前当期純損失金額の次に記載しなければならない。

当該事業年度に係る法人税、住民税及び事業税（利益に関連する金額を課税標準として課される事業税をいう。次号において同じ。）

法人税等調整額（税効果会計の適用により計上される前号に掲げる法人税、住民税及び事業税の調整額をいう。）

2 税引前当期純利益金額又は税引前当期純損失金額に前項各号に掲げる項目の金額を加減した金額は、当期純利益金額又は当期純損失金額として記載しなければならない。

3 法人税等の更正、決定等による納付税額又は還付税額がある場合には、第 1 項第 1 号に掲げる項目の次に、その内容を示す名称を付した科目をもって記載するものとする。ただし、これらの金額の重要性が乏しい場合は、第 1 項第 1 号に掲げる項目の金額に含めて表示することができる。

(当期剰余金額又は当期欠損金額の表示)

第101条 当期純利益金額又は当期純損失金額に前期繰越利益金額若しくは前期繰越損失金額を加減した額を、当期剰余金額又は当期欠損金額として表示しなければならない。

第 9 節 雑 則

(控除対象外消費税等相当額の注記)

第102条 消費税等の会計処理方法に関して税込処理方式を採用している場合には、税抜き処理方式を採用した場合に計上される控除対象外消費税等相当額を注記しなければならない。

第 9 節 剰余金増加額及び剰余金減少額

(剰余金増加額の表示方法)

第103条 剰余金増加額に属する項目は、施設設備補助金等積立金取崩額、任意積立金取崩額その他の区分に従い、当該項目を示す名称を付した科目をもって掲記しなければならない。

(剰余金減少額の表示方法)

第104条 剰余金減少額に属する項目は、任意積立金繰入額その他の区分に従い、当該項目を示す名称を付した科目をもって掲記しなければならない。

(任意積立金の記載方法)

第105条 任意積立金に属する剰余金の繰入額及び取崩額については、減債積立金繰入額又は取崩額、欠損填補積立金繰入額又は取崩額等の当該積立金の設定目的を示す名称を付した科目をもって掲記しなければならない。

(次期繰越利益金額又は次期繰越損失金額の表示)

第106条 当期剰余金額又は当期欠損金額に剰余金増加額の金額を加減し、次に剰余金減少額の金額を加減した額を、次期繰越剰余金又は次期繰越欠損金として表示しなければならない。

第4章 キャッシュ・フロー計算書

第1節 総則

(キャッシュ・フロー計算書の記載方法)

第107条 キャッシュ・フロー計算書の記載方法は、本章の規定に定めるところによる。

2 損益計算書は、様式第3号又は第4号により記載するものとする。

(キャッシュ・フロー計算書の表示区分)

第108条 キャッシュ・フロー計算書には、次の各号に掲げる区分を設けてキャッシュ・フローの状況を記載しなければならない。

事業活動によるキャッシュ・フロー
投資活動によるキャッシュ・フロー
財務活動によるキャッシュ・フロー
現金及び現金同等物に係る換算差額
現金及び現金同等物の増加額又は減少額
現金及び現金同等物の期首残高
現金及び現金同等物の期末残高

第2節 キャッシュ・フロー計算書の記載方法

(事業活動によるキャッシュ・フローの表示)

第109条 前条第1号に掲げる事業活動によるキャッシュ・フローの区分には、次の各号に掲げるいずれかの方法により、事業利益又は事業損失の計算の対象となった取引に係るキャッシュ・フロー並びに投資活動及び財務活動以外の取引に係るキャッシュ・フローを、その内容を示す名称を付した科目をもって掲記しなければならない。ただし、その金額が少額なもので一括して表示することが適当であると認められるものについては、適当な名称を付した科目をもって一括して掲記することができる。

事業収入、補助金・負担金による収入、人件費の支出、材料の仕入れによる支

出その他適当と認められる項目に分けて主要な取引ごとにキャッシュ・フローを総額により表示する方法。

税引前当期純利益又は税引前当期純損失に、次に掲げる項目を加算又は減算して表示する方法

イ 損益計算書に収益又は費用として計上されている項目のうち資金の増加又は減少を伴わない項目

ロ 事業収益債権、たな卸資産、仕入債務その他事業活動により生じた資産及び負債の増加額又は減少額

ハ 損益計算書に収益又は費用として計上されている項目のうち投資活動によるキャッシュ・フロー及び財務活動によるキャッシュ・フローの区分に含まれる項目

(投資活動によるキャッシュ・フローの表示方法)

第110条 第108条第2号に掲げる投資活動によるキャッシュ・フローの区分には、主要な取引ごとにキャッシュ・フローを総額により表示する方法により、定期預金(現金同等物を除く。以下この条において同じ。)の預入による支出、定期預金の払戻による収入、有価証券(現金同等物を除く。以下この条において同じ。)の取得による支出、有価証券の売却による収入、有形固定資産の取得による支出、有形固定資産の売却による収入、施設整備等補助金による収入、貸付けによる支出、貸付金の回収による収入その他投資活動によるキャッシュ・フローを、その内容を示す名称を付した科目をもって掲記しなければならない。ただし、その金額が少額なもので一括して表示することが適当であると認められるものについては、適当な名称を付した科目をもって一括して掲記することができる。

(財務活動によるキャッシュ・フローの表示方法)

第111条 第108条第3号に掲げる財務活動によるキャッシュ・フローの区分には、主要な取引ごとにキャッシュ・フローを総額により表示する方法により、短期借入れによる収入、短期借入金の返済による支出、長期借入れによる収入、長期借入金の返済による支出、追加出資等による収入その他財務活動によるキャッシュ・フローを、その内容を示す名称を付した科目をもって掲記しなければならない。ただし、その金額が少額なもので一括して表示することが適当であると認められるものについては、適当な名称を付した科目をもって一括して掲記することができる。

(現金及び現金同等物に係る換算差額等の記載)

第112条 第108条第4号に掲げる現金及び現金同等物に係る換算差額の区分には、外貨建ての資金の円貨への換算による差額を記載するものとする。

2 第108条第5号に掲げる現金及び現金同等物の増加額又は減少額の区分には、事業活動によるキャッシュ・フロー、投資活動によるキャッシュ・フロー及び財務活動によるキャッシュ・フローの収支差額の合計額に前項に規定する外貨建ての資金の円貨への換算による差額を加算又は減算した額を記載するものとする。

第3節 雑 則

(利息及び配当金に係るキャッシュ・フローの表示方法)

第113条 利息及び配当金に係るキャッシュ・フローは、次の各号に掲げるいずれかの方法により記載するものとする。

利息及び配当金の受取額並びに利息の支払額を第108条第1号に掲げる事業活動によるキャッシュ・フローの区分に記載する方法

利息及び配当金の受取額は第108条第2号に掲げる投資活動によるキャッシュ・フローの区分に記載し、利息の支払額は同条第3号に掲げる財務活動によるキャッシュ・フローの区分に記載する方法

(事業の譲受け又は譲渡に係るキャッシュ・フローの表示方法)

第114条 事業の譲受け又は譲渡に係るキャッシュ・フローは、第108条第2号に掲げる投資活動によるキャッシュ・フローの区分にその内容を示す名称を付した科目をもって掲記しなければならない。

(キャッシュ・フロー計算書に関する注記事項)

第115条 キャッシュ・フロー計算書には、次の各号に掲げる事項を注記しなければならない。ただし、第2号に掲げる事項については、同号に規定する資産及び負債の金額の重要性が乏しい場合には、注記を省略することができる。

現金及び現金同等物の期末残高と貸借対照表に掲記されている科目の金額との関係

事業の譲受け又は譲渡を行った場合には、当該事業の譲受け又は譲渡により増加又は減少した資産及び負債の主な内訳

重要な非資金取引の内容

- 2 前項第3号に掲げる非資金取引とは、現物出資による資産(現金及び現金同等物を除く。)の取得、合併その他資金の増加又は減少を伴わない取引であって、かつ、翌事業年度以降のキャッシュ・フローに重要な影響を与えるものをいう。

第5章 附属明細表

第1節 総 則

(附属明細表の記載方法)

第116条 附属明細表の記載方法は、本章の規定に定めるところによる。

(附属明細表の種類)

第117条 附属明細表の種類は、次に掲げるものとする。

医業収益・費用明細表

施設運営事業収益・費用明細表

指定老人訪問看護事業及び指定訪問看護事業収益・費用明細表

附帯事業収益・費用明細表

- イ 介護事業
- ロ 収益事業以外のその他の附帯事業
 - 給与費明細表
 - 本部費明細表
 - 有形固定資産等明細表
 - リース資産明細表
 - 貸付金明細表
 - 借入金明細表
 - 剰余金明細表
 - 引当金明細表
 - 補助金等明細表
 - 資産につき設定している担保権明細表
 - 保証債務明細表
 - 理事及び監事との間の取引明細表
 - 理事及び監事に支払った報酬の額
 - 理事及び監事の兼務の状況明細表

2 前各号の附属明細表の様式は、様式第 5 号から第 22 号までに定めるところによる。

第 2 節 雑 則

(附属明細表の作成の省略)

第118条 前条第 1 項各号に掲げる附属明細表のうち、該当項目のないものは作成を要しない。

第119条 当該事業年度末及び直前事業年度末における短期貸付金及び長期貸付金の金額が当該各事業年度末における資産の総額の百分の一以下である場合には、第 117 条第 9 号の附属明細表の作成を省略することができる。

第120条 当該事業年度末及び直前事業年度末における短期借入金、長期借入金及び金利の負担を伴うその他の負債の金額が当該各事業年度末における負債及び資本の合計額の百分の一以下である場合には、第 117 条第 10 号の附属明細表の作成を省略することができる。

第121条 第 118 条及び第 119 条の規定により附属明細表の作成を省略した場合には、その旨を注記しなければならない。

第122条 第 117 条第 14 号及び第 15 号の附属明細表は、当該事業年度末に残高がある場合にのみ作成するものとする。

第123条 第 117 条第 8 号の附属明細表は、第 7 条第 5 項の規定によりリース取引に関する注記を記載していない場合には、その作成を要しない。

(附属明細表の記載内容の省略)

第124条 次の各号に掲げる附属明細表について、当該事業年度中に増減がない場合には、その旨を注記し、それぞれ各号の記載方法によることができる。

第117条第7号の有形固定資産等明細表については、期首残高、当期増加額及び当期減少額の各欄の記載を省略した様式により記載する。

第117条第9号の貸付金明細表のうち、長期貸付金明細表については、期首残高、当期増加額、当期限少額の各欄、短期貸付金明細表については、期首残高、増減額の各欄の記載を省略した様式により記載する。

第117条第10号の借入金明細表のうち、長期借入金明細表については、期首残高、当期増加額、当期限少額の各欄、短期借入金明細表については、期首残高、増減額の各欄の記載を省略した様式により記載する。

(金額の表示単位)

第125条 附属明細表の表示単位は、貸借対照表、損益計算書及びキャッシュ・フロー計算書の金額の表示単位が千円である場合には、それに合わせて記載するものとする。

第6章 雑則(注3)

(適用範囲の特例)

(小規模医療法人)

第126条 以下続く

(注1)

医療法人は、社団と財団を基本類型に医療法規定によるの特別医療法人、租税特別措置法上の特定医療法人があり、さらに「出資額限度法人」形態の医療法人も検討されている。このため、それぞれの医療法人がどの区分に属するものかを貸借対照表等に表示することは重要である。表示方法として貸借対照表の資本の部において明記する方法、資本金に対する注記事項として貸借対照表に脚注する方法、附属明細表に社員名簿類型化等を加え、「社員等明細表」として表示する方法等が考えられる。

また、本試案では、資本金に属するものの表示について出資持分の定めの有無に着目し、「定めのあるもの」は出資金、「定めのないもの」は基金として整理を行っているが、医療法施行規則第30条の36第2項において「…社団である医療法人で持分の定めのないものに移行する場合にあっては、当該医療法人は、その資本金の全部を資本剰余金として経理するものとする」という規定があり、本試案での考え方と矛盾する面がある。この点について委員会では詳細な検討に至らなかったため、今後の議論が必要と考える。

(注2)

出資持分の定めのある医療法人における出資持分の払戻にかかわる処理を規定したものであるが、この会計処理については未だ統一的な考え方が確立しているわけではない。現行制度の枠組みの中で、出資持分の払戻を資本取引として認識した場合、出資払戻超過額は将来に獲得される利益剰余金をもって補填されるべきマイナスの剰余金であると試案では定義し、この考えに沿った処理を示しているが、委員会で十分な検討を行うに至らなかったため、今後の議論が必要である。

(注3)

医療法人会計基準における小規模な医療法人に対する何らかの適用除外等を含む特例措置の必要性については、委員会で多数の賛同を得ているが、具体的な規模基準、適用除外の範囲等については詳細な議論には至らなかった。したがって、本試案においては具体的な規定化の作業を行っていない。

医療法人の財務諸表に関する規則様式

様式第1号 貸借対照表

様式第2号 損益計算書

様式第3号 キャッシュ・フロー計算書

様式第4号 キャッシュ・フロー計算書

様式第5号 医業収益・費用明細表

様式第6号 施設運営事業収益・費用明細表

様式第7号 指定老人訪問看護事業及び指定訪問看護事業収益・費用明細表

様式第8号 附帯事業収益・費用明細表

(1) 介護事業

(2) 収益事業以外のその他の付帯事業

様式第9号 給与費明細表

様式第10号 本部費明細表

様式第11号 有形固定資産等明細表

様式第12号 リース資産明細表

様式第13号 貸付金明細表

様式第14号 借入金明細表

様式第15号 剰余金明細表

様式第16号 引当金明細表

様式第17号 補助金明細表

様式第18号 資産につき設定している担保権明細表

様式第19号 保証債務の明細

様式第20号 理事及び監事との間の取引明細表

様式第21号 理事及び監事に支払った報酬の額

様式第22号 理事及び監事の兼務の状況明細表

医療法人の財務諸表に関する規則様式

様式第1号 貸借対照表

様式第2号 損益計算書

様式第3号 キャッシュ・フロー計算書

様式第4号 キャッシュ・フロー計算書

様式第5号 医業収益・費用明細表

様式第6号 施設運営事業収益・費用明細表

様式第7号 指定老人訪問看護事業及び指定訪問看護事業収益・費用明細表

様式第8号 附帯事業収益・費用明細表

(1) 介護事業

(2) 収益事業以外のその他の付帯事業

様式第9号 給与費明細表

様式第10号 本部費明細表

様式第11号 有形固定資産等明細表

様式第12号 リース資産明細表

様式第13号 貸付金明細表

様式第14号 借入金明細表

様式第15号 剰余金明細表

様式第16号 引当金明細表

様式第17号 補助金明細表

様式第18号 資産につき設定している担保権明細表

様式第19号 保証債務の明細

様式第20号 理事及び監事との間の取引明細表

様式第21号 理事及び監事に支払った報酬の額

様式第22号 理事及び監事の兼務の状況明細表