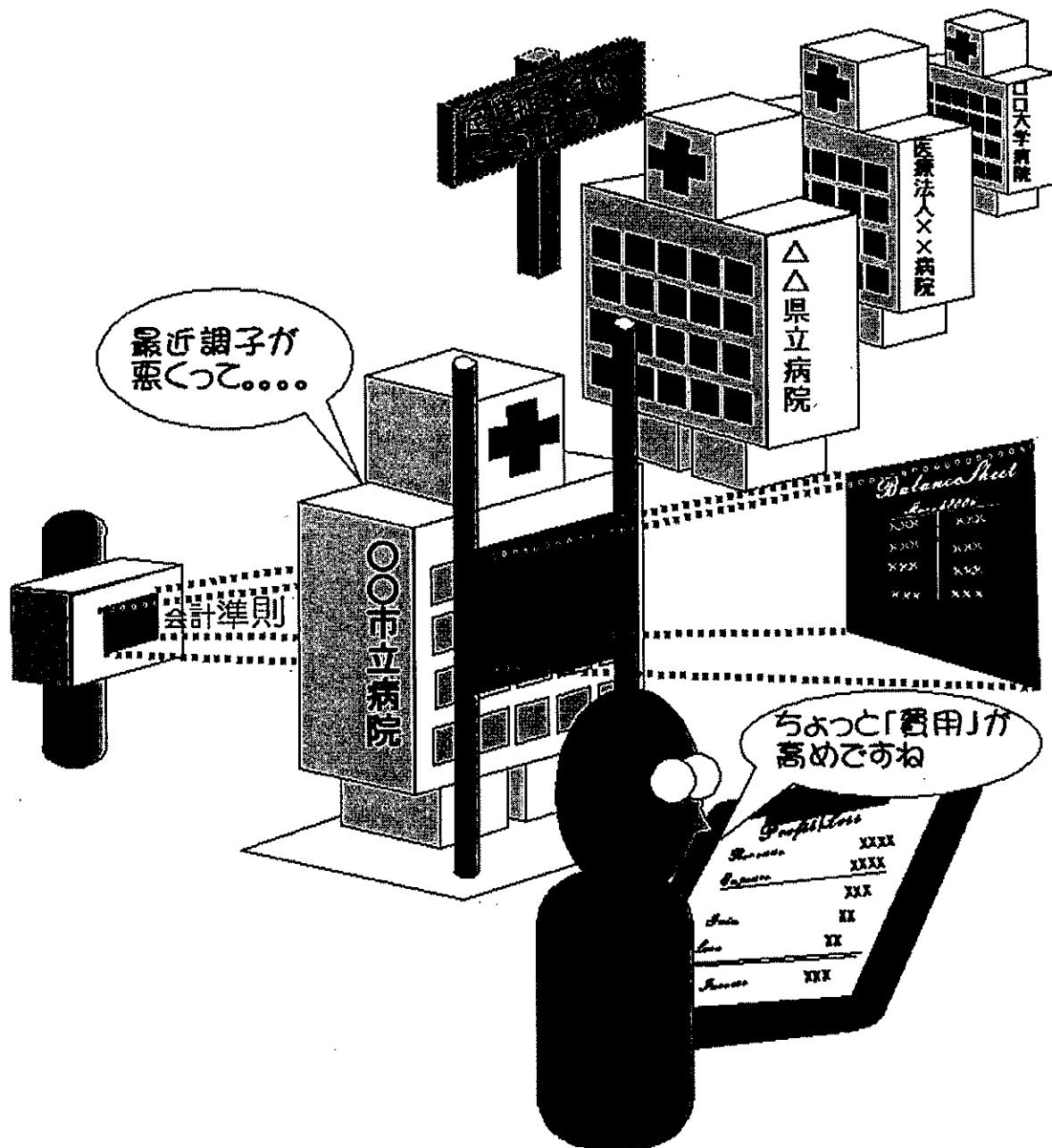


自治体

# 病院経営の健康チェック

～病院会計準則導入マニュアル～



「自治体」病院経営の健康チェック

病院会計準則チーム

## 目 次

はじめに	185
<b>第1章 病院と会計</b>	187
1 医療機関の会計	187
2 新病院会計準則の概要	191
3 地方公営企業の会計	197
<b>第2章 病院会計準則導入ガイド</b>	200
1 概要	200
2 貸借対照表	201
3 損益計算書	209
4 キャッシュ・フロー計算書	213
5 附属明細書	220
6 注記	226
7 新しい会計処理	229
8 Q & A	236
<b>第3章 ケーススタディ～実際につくってみよう～</b>	240
1 前提条件	240
2 移行手順	241
<b>第4章 病院経営と管理会計</b>	246
1 管理会計とは	246
2 経営状態を比較する	246
3 貢献利益を用いた経営分析	250
4 利益ツリーによる経営分析	251
5 キャッシュ・フロー計算書を用いた経営分析	253
6 ケーススタディ～実際にくらべてみよう～	255
7 病院経営と会計準則	260
＜資料等＞	
病院会計準則 [改正版] (平成16年8月 厚生労働省医政局) (抜粋)	261
病院会計準則適用ガイドライン (平成16年9月 厚生労働省医政局)	271
参考文献等	277
研究員名簿	279

## はじめに

私たちは、重大な病気に罹っていないかどうかを確認したり、自分自身の健康状態をチェックするために、年に一度くらいは定期健康診断を受けたり、人間ドックに入ったりする。

経済活動を行う組織体一自治体病院を含む一も、健全な活動を行うためには、組織体自身の健康状態（財務状態）が良くなくてはならない。組織体の健康状態は、財務諸表の形で表に現れてくる。財務諸表をどのように作成するかの基準がなければ、自分自身の健康状態を知ることはできない。自治体病院にとって、この基準となるものが、地方公営企業法であり、病院会計準則なのだ。

平成16年8月に病院会計準則が改正され、自治体病院を含む公的病院から導入するものとされた。新しい病院会計準則は、最近の企業会計制度の近代化を踏まえたものとなっており、勘定科目をはじめ、会計処理が以前のものに比べ大きく変化した。現在、自治体病院は地方公営企業法による会計処理が法定されている。地方公営企業法による病院事業の会計処理は、以前の病院会計準則にほぼ等しかったため、公営企業会計と病院準則の違いを気にする必要はさほどなかった。改正後の病院会計準則は、公営企業会計と大きく異なるため、これを自治体病院に導入すると会計処理を二重に行う必要すら出てくる。

本研究会は、この病院会計準則を従来からの公営企業会計に結びつけ、スムーズに導入する方法等についての研究を主眼とした。

どこの自治体でも、自治体病院の経営については、苦しい財政事情の中で、興味を持たれている事柄の一つであろう。経営の改善のために、財務分析などを行っている病院も多い。新しい病院会計準則の導入目的の一つに「比較可能性の確保」がある。会計処理を標準化することにより、他の病院（民間病院を含む。）との比較を容易にしようとするものである。研究では、病院会計準則を用いた財務（経営）分析についても議論した。

さて、視点を大きく「公会計」全般に移すと、行財政改革に合わせて公会計についても改革が求められており、各自治体ではバランスシートやそれを外郭団体等と連結したものの作成などを行っている。その中でも東京都のように、単なる普通会計の決算の数値の置き換えに止まらない、「複式簿記、発生主義」による会計処理をはじめようとしている団体もある。従来のいわゆる「官庁会計」は、税金などの現金収入をどのように消費したかという点に焦点が当たられた会計方式である。これに資産・負債情報や見積による財務情報などが加わることにより、会計を理解するのに専門的な知識などが必要となってくる。

この研究は、自治対病院に病院会計準則を導入する、という、非常に狭い分野の限られた事務についてのものである。しかしながら、公共セクター全体の大きな変革（公会計改革を含む。）の中では、最初の「未知との遭遇」となるものかもしれない。病院事業と関係のない職員の皆さんにも興味を持っていただけることを期待している。

# 第1章 病院と会計

## 1 医療機関の会計

### (1) 会計とは

普段、私たちはいたるところで「何々会計」という言葉を見聞きする。

特に、投資や経済に興味を持たなくとも新聞紙上やニュースなどで、企業会計、会計年度、会計監査などの言葉が使われている。

まず、会計とはなにかを説明することとしたい。

会計とは、「組織体の経済活動を貨幣価値により記録・測定して伝達する手続」と定義付けられている。

#### ○組織体とは

企業だけではなく、家庭、政府など経済活動を営むもの全て。

#### ○経済活動

財貨やサービスの生産・流通・消費活動をいい、私たちの生活の土台をなしているもの。

#### ○測定して伝達

測定とは貨幣的評価を与えることであり、伝達とは情報を情報利用者に提供(報告)すること。

以上を企業活動で言い換えると、企業の行った諸活動のうち、価値を変動させた事柄を認識し、その事柄を貨幣単位で記録、評価し、企業に関係、関心のある人々に情報を提供するもののこと、となる。

### (2) 会計の役割

会計は組織体(企業など)内外の利害関係者の意思決定に役立つ情報を提供するものであり、この提供される情報はなくてはならないものである。

たとえば、私たちが資産運用で企業の株を買うべきか売るべきかの判断をする場合は、その企業が儲かっているのかどうか、配当はどのような状況なのか、倒産する心配はないのかを気にかけるのは当たり前である。また、企業に資金を提供している銀行も、資金を融資しても安全か、債権が回収できるのか、もっと資金を融資しても問題ないかと考える。

このように、企業への関わり方を考え

#### <会計の歴史>

会計の歴史をみてみると、13世紀から15世紀イタリアの自由都市(威尼斯・ゼノア・フローレンスなど)の商人が、東方貿易の一航海における収支を明らかにするため簿記会計が発達したと言われ、1494年にイタリアの修道僧で数学者でもあるルカ・パチオリが当時の複式簿記について紹介をしており、一般的に会計の最初の著書といわれています。

わが国では、江戸時代に大福帳のようなものはありました。複式簿記を紹介した書物は、一万円札でおなじみの福澤諭吉が翻訳した「帳合之法」であると言われています。「帳合之法」は、アメリカの簿記テキストを翻訳したものとのことです。

る場合は、端的に言うと、その企業が良い企業なのか悪い企業なのかを判断して、良い企業であれば関わり合いを深めるし、悪い企業であれば見直しを行うこととなる。

しかし、良い企業なのか悪い企業なのかを判断することは容易なことではない。この判断を行う物差しが会計の情報である。この会計の情報を分析し判断することで企業の経営状況の善し悪しを知ることができるものである。

### (3) 会計基準の必要性

経済活動が活発になるにつれて、会計が組織体（企業など）の利害関係者である、経営者、出資者、債権者、その他監督官庁あるいは一般の人々の意思決定に重要な役目を負うこととなっていくと、会計の情報を作成するにあたり、どのような考え方で情報を作成するか、また、異なる組織体を同じ土俵で比較しないとその優劣がわからないこととなり、このためには会計のルールが必要となってくる。

利害関係者は、その会計情報がルール（会計基準）に基づいて作成されたことにより、初めてその情報を信頼し、理解、判断することができるようになるのである。

さて、財務情報を伝達するものとしては、財務諸表が一般的なものである。

財務諸表には貸借対照表と損益計算書があり、貸借対照表は財政状況を示す表であり、左側には資金の運用状況が右側には資金の調達もとが示され、どこからの資金がどこに使われているかが明瞭となるものである。

また、損益計算書は一回計期間にどれだけの収益を上げ、その収益を獲得するために何をどれだけ使用したかが示される表である。

このように、企業などは、一回計期間が終了した時点で貸借対照表や損益計算書の財務諸表を広く公表し、情報を開示している。

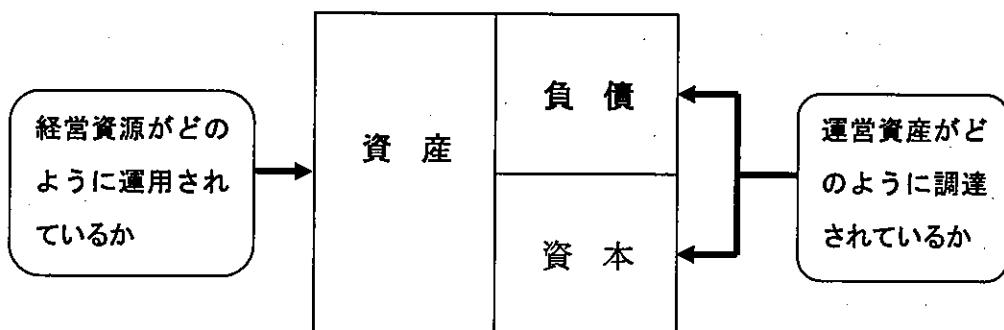
企業では、一般に公正妥当と認められる会計基準は「企業会計原則」となり、企業会計原則は、「一般原則」「貸借対照表原則」「損益計算書原則」の3つから構成されていて、一般原則は会計処理全般に当たって考慮されるべき原則であり、残りの2つはそれぞれ貸借対照表、損益計算書を作るための原則となっている。

#### <会計期間のいろいろ>

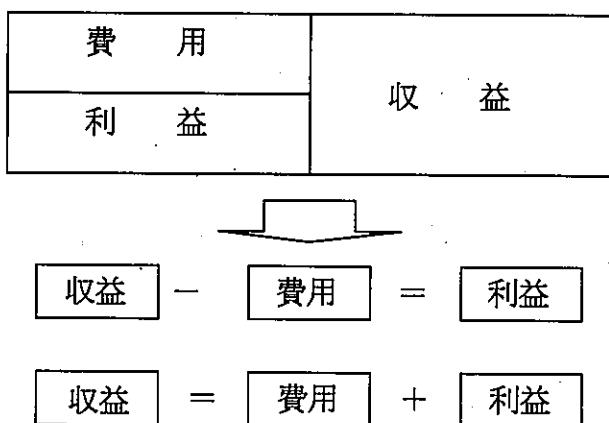
現在、会計期間は企業でも国や自治体でも1年間を会計期間としています。

ところが、この会計期間ですが、大航海時代には一航海を終えると収支を調べ財貨を分配していました。公開の期間が会計期間となっていたのです。1600年代にイギリスが経営していた東印度会社は、1665年に決算を行った以降、次の決算が20年後の1685年だったと言われています。また、フランスでは1660年代に大恐慌が起こって倒産が続発したときに、財産隠しのための偽装倒産があったことからルイ14世が2年ごとに決算をするようにさだめをしています。

## 【貸借対照表の仕組み】



## 【損益計算書の仕組み】



企業会計原則のうち一般原則の内容を簡単に説明すると次のとおりである。

## ○「真実性の原則」

真実の会計報告（財務諸表）をしなければならないこと。

## ○「正規の簿記の原則」

適正な会計報告をするために、その基となる日々の取引を複式簿記により、会計帳簿に記録すること。

## ○「資本取引と損益取引の区分の原則」

企業の経営活動は資本の増加を目的とすることから、営業活動による利益や損失による資本の増減と、増資などによる資本の増加を区分すること。

## ○「明瞭性の原則」

経営成績に関する会計書類について、利用する人が理解しやすく誤解を与えないように作成すること。

## ○「継続性の原則」

会社が財務諸表（決算書など）を作成するに際して採用した基準・手続きは正当な理由がない限り変更しないこと。

## ○「保守主義の原則」

認められた会計方法がいくつかある場合は、将来予測される危険に備えて、その内で最も健全な会計処理をしなければならないこと。

## ○「単一性の原則」

表示形式のことなる財務諸表を作成する場合であっても、表示される内容は同じでなければならぬこと。

これは病院の会計基準でも採用されるものとなっている。

## (4) 病院の会計基準の変遷

病院は非営利企業ではあるものの、経済活動を行っている組織体の一つであることから、その会計基準はどうなっているかを見てみると、当時の厚生省により昭和40年に制定されている。

当時の病院は勘定科目(複式簿記で経済活動を記録する場合に使用されるもの)の内容も異なり、収益・費用の認識・測定基準も各病院で異なり、多くの病院の会計は現金の收支という事実で経理を行ういわゆる現金主義会計によっていた。

また、その作成する決算書も收支計算書と財産目録を中心となっていたため、病院事業管理者や経営責任者は、自らの病院の経営成績や財務状況を的確に判断することが困難な状況であったと言われている。

このような状況下で、昭和35年に厚生省が設置した病院経営管理改善懇談会による「病院経営管理改善懇談会要旨」のなかで、「病院相互あるいは他企業の経営と比較し、経営診断に役立てるためには、病院における標準的な勘定科目によって、財務諸表を作成するよう奨励する必要があると思われる。このためには関係官庁が病院に対して求める各種会計報告の様式についても病院独自の企業会計方式に即したものとすることが有効な手段となるのではあるまいか。」との指摘をされた。

## &lt;複式簿記への賞賛&gt;

かの有名な詩人ゲーテは、

「複式簿記は、人類最高の発明である」と、自分の小説「ヴィルヘルム・マイスターの修業時代」岩波文庫版(山崎章甫訳)のなかで主人公と友人の会話の中で次のように書いています。

ヴィルナー「…眞の商人の精神ほど広い精神、広くならなくてはならない精神を、僕はほかに知らないね。商売をやってゆくのに、広い視野をあたえてくれるのは、複式簿記による整理だ。整理されていればいつも全体が見渡せる。細かいことまでごまごまする必要がなくなる。複式簿記が商人にあたえてくれる利益は計り知れないほどだ。人間が生んだ最高の発明の一つだね。立派な経営者は誰でも、経営に複式簿記を取り入れるべきなんだ」

…というように、ゲーテは複式簿記を賛美しています。

これを受け、厚生省医務局は昭和38年に病院勘定科目打合会を設置し、「病院勘定科目表」を公表、手引書「病院勘定科目とその解説」を発行した。

このように、勘定科目が整備されると、次には、財務諸表の様式や作成方法に関する基準が求められるようになり、昭和40年に厚生省は病院会計準則打合会を設置し、その検討結果を基に「病院会計準則」が制定されることになったものである。

この準則の内容は、基本的には企業会計に準じた内容であり、非営利組織である病院に企業会計の考え方を導入したことで当時としては画期的なことと評価された。

準則の制定により、病院における会計実務のための基準として広く利用されることとなり、共通の基準の下で財務諸表を作成することにより、種々の経営指標による病院の実態の判断ができるようになり、病院の財務的な基盤の整備に貢献をしてきた。

その後、「公営企業原則」の改正や病院を巡る環境の変化を受け、1983年に財務諸表体系、各種原則及び勘定科目等を見直し、整備するという全面的な改正がなされ、現在では医療法人病院において概ね病院会計準則によって財務諸表が作成されることとなっている。

## 2 新病院会計準則の概要

### (1) 見直しの背景

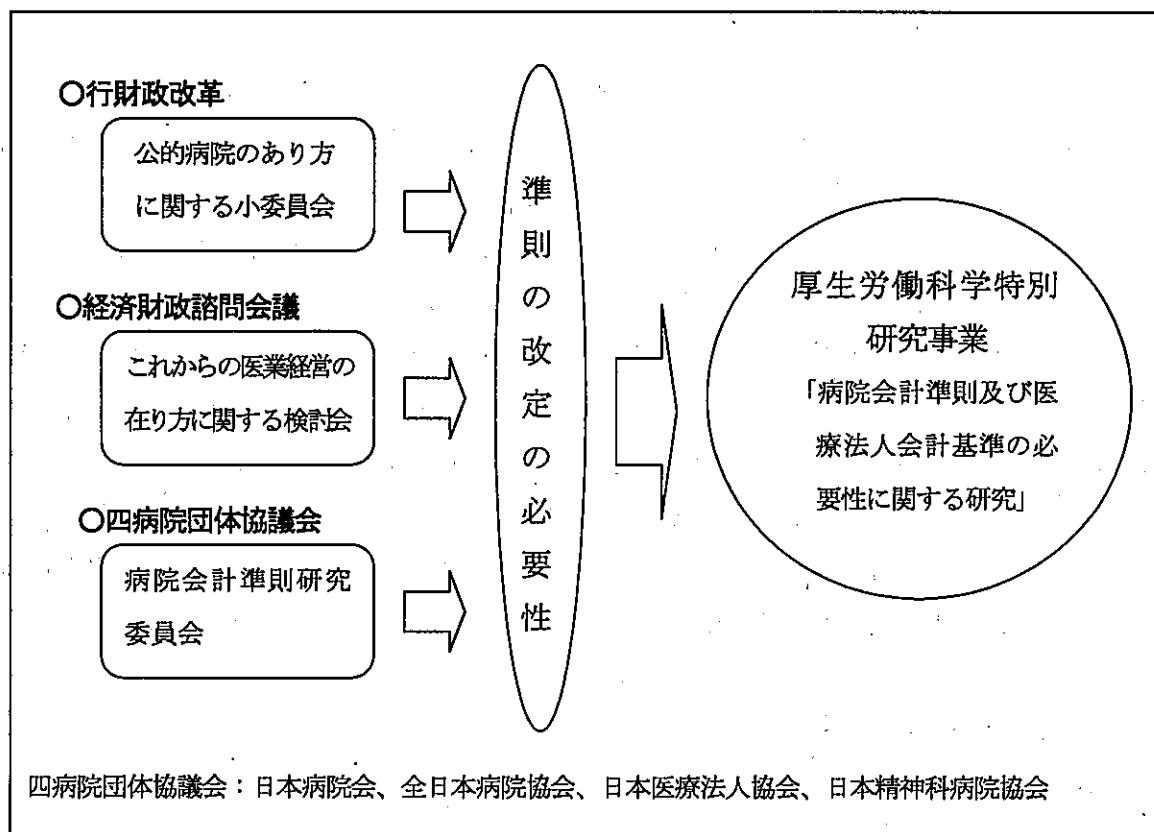
今回の病院会計準則の改定に当たっては、社会的な大きな動きがあった。

一つは、行財政改革の動きの中で、自民党の「公的病院のあり方に関する小委員会」において、「公的病院においてコスト縮減を図り、経営を効率化するには、経営成績や財政状況を把握するとともに民間病院との経営比較を可能にすることが不可欠である。このためには病院会計準則の見直しが必要である。」と2002年に報告された。

もう一つが、経済財政諮問会議などからの規制改革の動きの中で、厳しい経済情勢下での経営の透明性や効率性、株式会社の参入などの要請にあたって、厚生労働省は「これから医業経営の在り方に関する検討会」を設置し、非営利性・公益性の徹底による国民の信頼の確保と、経営管理機能の向上について報告をしているが、このなかの透明性を図る方策として、「病院会計準則の見直しが必要である。」としている。

また、病院会計準則が改正から既に20年が経過していること、医療施設機能の類型化、介護保険制度が創設による医療サービスの構造変化など病院を取り巻く内外の環境は大きく変化していることから、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るのを受け、病院の開設主体である四病院団体協議会(日本病院会、全日本病院協会、日本医療法人協会、日本精神科病院協会)が病院会計準則研究委員会を設置し、準則改正の研究を行い平成14年6月に中間報告が出されたところである。

このような状況のなかで、厚生労働省は、厚生労働科学特別研究事業として研究を始め、平成15年4月に最初の研究報告を出し、16年5月にパブリックコメントに付し、8月に正式に厚生労働省通知「病院会計準則(改正版)」で公表した。



## (2) 見直しの位置づけ

新準則の第一目的に、「病院会計準則は、病院を対象に、会計基準を定め、病院の財政状況及び運営状況を適正に把握し、病院の経営体質の強化、改善向上に資することを目的とする」とされている。

つまり、開設主体の相違によることなく、病院すべてについて、病院会計準則によった会計処理を行い、財務諸表を作成することにより、その病院の経営実態を的確に把握して経営の改善向上図ることを、基本目標に掲げている。

この基本目的は、従来の会計基準の考え方を踏襲したものであるが、国民に信頼される医療提供者として、効率的で透明な医療経営の確立を目指す必要があり、病院会計準則が病院経営に有用な会計情報を提供することを確認している。

また、厚生労働省通知では病院会計準則の基本的な考え方を下記のとおり示している。

- 病院という施設に関する会計基準であること。
- 経営管理に資する有用な会計情報を提供する役割を担っている「管理会計」の側面を重視したこと。
- 非営利性、公益性を前提とする非営利組織会計の基準であること。
- 異なる開設主体のすべてに適用され、開設主体間の比較可能性を確保する会計基準であること
- 最新の財務諸表体系及び会計基準を導入した会計基準であること。

## &lt;病院会計準則の見直しについての基本的考え方(厚生労働省通知)&gt;

- (1) 病院会計準則の見直しに当たっては、厚生労働科学特別研究事業として実施した「病院会計準則見直しに等に係る研究」の研究報告書を踏まえ、医療を安定的に提供するための効率的で透明な医業経営の確立を図る観点から全面的な改定を行ったものであること。
- (2) 病院会計準則は、開設主体の異なる各種の病院の財政状況及び運営状況を体系的、統一的に捉えるための「施設会計」の準則であり、それぞれの病院の経営に有用な会計情報を提供することを目的としているが、今回の見直しでは、病院開設主体が病院の経営実態を把握し、改善向上に役立てるなどを再認識するとともに、経営管理に資する有用な会計情報を提供する役割を担う「管理会計」としての側面を重視したこと。
- (3) 病院会計は、非営利を原則とする施設会計であるが、経営の健全性を高めるため、近年の企業の動向を踏まえ、最新の財務諸表体系及び会計基準を適用可能な形で導入し、病院経営の効率化に向け活用が図られるようにしたこと。
- なお、病院会計準則は、従来のとおり企業会計方式をとるが、病院の財政状態及び運営状況を適切に把握する手段として採用しているものであり、そのこと自体は病院経営が営利性や利潤追求を伴うとの意味を有するものではないことは、従前と同じであること。
- (4) 今回の改正は、国民の意見聴取の手続きを得ていること。
- (5) 異なる開設主体間の会計情報の非下記可能性を確保するため、病院会計準則が開設主体横断的に採用され、これに準拠した財務諸表が作成されることが期待されるものであること。

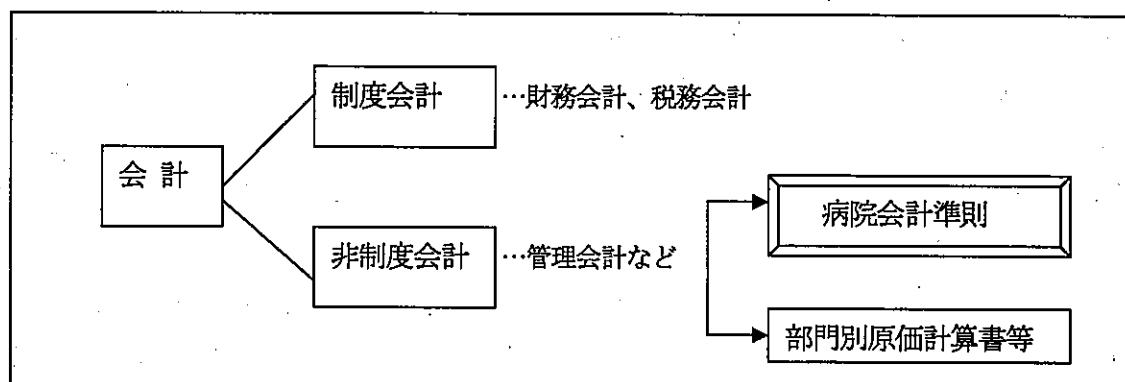
## (3) 管理会計及び開設主体間の比較可能性の確保

新準則及び厚生労働省の通知では、「管理会計」、「開設主体間の比較可能性の確保」が重視されている。

## ア 管理会計

管理会計であるが、会計の種類は、法律の裏付けのある「制度会計」とそうでない「非制度会計」に大別できる。

## 【会計の種類】



「非制度会計」の代表的なものが「管理会計」であり、組織体(企業など)の意志決定に資する目的で組織体に合わせて作られた会計です。企業の部門別の原価計算や投資の採算計算書などであり、制度として一般化されたものではなくそれぞれの組織体で独自に開発、発展させたものである。

新準則では病院間の財務諸表の比較を容易にすることで、病院の運営状況、財務状況の的確な把握により、改善すべき事項を明確にし、経営改善を図る管理会計の性格を持つるものとしている。

#### イ 開設主体間の比較可能性の確保

開設主体間の比較可能性の確保であるが、病院の開設主体は大きく分類して、

①国（厚生労働省、文部科学省等）

＜開設主体と会計基準＞

②公的医療機関（自治体、日赤、済生会、厚生連等）

③社会保健関係団体（全社連、健康保険組合等）

④公益法人（財団法人、社団法人）

⑤医療法人

⑥学校法人

⑦株式会社

⑧その他の法人

⑨個人

に分けられる。

医療機関はそれぞれ独自の法律などによって設立され、設立基盤や設立の歴史的経緯や採算に対する考え方も異なっている状況である。

国は国の会計基準、自治体は地方公営

企業会計、社会福祉法人は社会福祉法人会計基準等それぞれの開設主体の会計基準で経理されており、それぞれの会計基準は、それぞれの主体の設立（在立）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。

しかし、開設主体が異なっていても病院そのものは施設的には同一性のものであり、経営効率化の達成や情報開示の観点から比較することは重要であると考えられることから、新準則では開設主体の如何を問わず病院の経営成績や財政状況を適正に表示すること目的にしている。

なお、新準則を有効に機能させるためには、開設主体ごとに病院会計準則に適合した財務諸表を作成するためのガイドラインなどの作成が必要となることから、自治体病院の新準則での財務諸表の作成について今回の共同研究で取り上げたものである。

開設主体	主な会計基準
国	会計法
国立大学附属病院	国立大学法人会計基準
国立病院	独立行政法人会計基準
都道府県・市町村	地方公営企業会計
日赤	日本赤十字法
済生会	社会福祉法人会計基準
国民健康保険団体連合会	国民健康保険法
公益法人	公益法人会計基準
社会福祉法人	社会福祉法人会計基準
医療法人	病院会計準則
学校法人	学校法人会計基準
株式会社	企業会計原則等
個人	税法

#### (4) 新準則の改正された主な内容

##### ア 改正の主な概要

施設会計の性格を前提に、財務諸表の中にキャッシュ・フロー計算書を導入する一方で、施設としての病院には配当等、利益の処分が予定されていないことから、利益処分計算書については除外された。

この結果、貸借対照表、損益計算書、キャッシュ・フロー計算書を基本財務諸表とし、情報利用者の理解を促すため、表示科目等について集約化を図り、一覧性を確保するとともに、本部費明細と配賦基準の記載を含め、必要な会計情報を確保するために附属明細表が充実された。

また、企業会計を始め近時の会計制度の改革によるリース会計、研究開発費会計、退職給付会計等を導入し、財務諸表によって病院経営の実態をより適切に把握できるよう配慮を行うとともに、必要な脚注等を充実させ、会計情報を補完し、利用者の理解を図っている。

##### イ 財務体系の見直し

施設会計においても資金の状況を正確に把握する必要が高まっていることから、財務諸表の中へキャッシュ・フロー計算書が追加されている。

一方、従来組み込まれていた利益処分計算書については、施設としての病院においては配当等、利益の処分が予定されていないことから、財務諸表の中から除外されている。

したがって、病院が作成すべき財務諸表は、貸借対照表、損益計算書、キャッシュ・フロー計算書、附属明細書となる。

##### 【財務諸表の新旧対照表】

新	旧
<ul style="list-style-type: none"> <li>・貸借対照表</li> <li>・損益計算書</li> <li>・キャッシュ・フロー計算書</li> <li>・附属明細書</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>・貸借対照表</li> <li>・損益計算書</li> <li>・利益処分計算書又は損失金処理計算書</li> <li>・附属明細書</li> </ul>

## ウ 財務諸表の機能と表示の検討

貸借対照表について非営利法人会計における資産・負債差額の本質を再確認し、従来の資本の部に代えて純資産の部に変更している。

また、財務諸表の表示項目については、集約化を図り、一覧性を担保することに重点を置くとともに、必要な会計情報の詳細性を確保するために、附属明細表の整備、充実をさせている。

### 【附属明細表の新旧対照表】

新	旧
附属明細表の体系 • 純資産明細表 • 固定資産明細表 • 貸付金明細表 • 借入金明細表 • 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 • 本部費明細表	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

## エ 新たな会計基準の導入

税効果会計や退職給付会計、また、企業活動の国際化に対応した時価会計などが導入されるなど、経営の効率化の観点から新しい会計が全面的に採用されている。

### <新たな会計基準>

#### ○ リース会計の導入

ファイナンス・リース取引については、売買処理に準じた会計処理が示されています。

#### ○ たな卸資産に対する低価法の導入

#### ○ 補助金の処理

補助金の処理について独立行政法人と同じく前受処理とされました。

#### ○ 退職給付会計の導入

### 3 地方公営企業の会計

2の改正病院会計準則の概要（3）管理会計及び開設主体間の比較可能性の確保のなかで説明したように、病院の開設主体はいくつもあるが、県及び市町村で経営されている自治体病院は公営企業会計により運営されている。

ここでは、公営企業の会計について、官庁会計、株式会社会計や病院会計準則との違いを説明する。

#### （1）官庁会計と公営企業会計

一般に、県や市町村は官庁会計を採用している。官庁会計は、歳入は現金という経済価値の増加だけ、歳出もまた現金という経済価値の減少だけを記帳しているため、価値の増加の代償として何を与え、価値の減少の代償として何を得たのかが明確にされていない状況である。

それに対して、地方公共団体の経営する公営企業は住民の福祉の増進を目的として営まれているが、特に企業としての経済性を發揮することとされていることから、企業と同じように、一つの取引によって生じる価値の増加と他の価値の減少を記帳する複式簿記で経理を行い、資産、負債、資本の観念をもっていることが大きな違いである。

会計の違いを簡単に説明すると次のとおりである。

#### ア 現金主義でなく発生主義である

官庁会計では、現金の収入支出の事実に基づいて経理記帳される現金主義方式を採用しているのに対し、公営企業会計では、現金の收支の有無にかかわらず経済活動の発生という事実に基づき、その発生の都度、記帳・整理する発生主義を採用している。

#### イ 費用配分という観念がある

官庁会計では、当年度の現金支出はそのまま当年度の費用となるが、公営企業会計では、現金支出があっても、それが全てその年度の費用になってしまふのではなく、現金支出のうち、その年度の収益の獲得のために使用された部分についてその年度の費用として認め、翌年度以降の収益に見合う部分については資産として繰り延べられる。

したがって、減価償却費、繰延勘定、前払費用、未払費用といった観念が存在することとなる。

#### <発生主義>

- ・ 現金主義と対立する観念
- ・ 現金の入金・出金にかかわらず、収益・費用の発生したときに損益計算を行う

#### ウ 損益取引と資本取引の区分がある

官庁会計では、すべての収入を「歳入」、すべての支出を「歳出」とし、それぞれ一括して差引剰余金を計算するが、公営企業会計では、歳入及び歳出を

- 当年度の損益取引に基づくもの
  - 投下資本の増減に関する取引に基づくもの
- に区分している。

このため、予算においても「収益的収支」「資本的収支」の二本立てとなっている。

## (2) 株式会社会計と公営企業会計

また、公営企業会計は企業と同様に複式簿記等での経理を行っているが、地方自治体により営まれていることから、株式会社とも会計上の違いがある。会計の違いを簡単に説明すると次のとおりである。

### ア 企業会計原則に基づいている

株式会社の企業会計原則によっているものの、商法や税法などが適用されるため、企業会計原則に基づく会計処理とはかなりの調整を必要するが、公営企業会計はこれらの適用がないことから、原則として企業会計原則に従って整理されている。

### イ 借入資本金の観念が導入されている

一般の企業会計では施設の建設などの財源とされる長期借入金は社債又は長期借入金として固定負債に整理されるが、公営企業会計では「借入資本金」として資本に区分されている。

	株式会社	公営企業会計						
負債	<table border="1"> <tr><td>流動負債</td></tr> <tr><td>固定負債</td></tr> <tr><td>（長期借入金）</td></tr> </table>	流動負債	固定負債	（長期借入金）	<table border="1"> <tr><td>流動負債</td></tr> <tr><td>固定負債</td></tr> <tr><td>（借入資本金）</td></tr> </table>	流動負債	固定負債	（借入資本金）
流動負債								
固定負債								
（長期借入金）								
流動負債								
固定負債								
（借入資本金）								
資本	<table border="1"> <tr><td>資本金</td></tr> </table>	資本金	<table border="1"> <tr><td>資本金</td></tr> </table>	資本金				
資本金								
資本金								

### ウ 株式資本金がない

株式会社にあっては、資本金のそのほとんどが株式発行によるものであるが、公営企業会計ではこれに該当するものではなく、その代わりに、官庁会計からの出資、長期借入の考え方がある。

### (3) 病院会計準則と公営企業会計

旧準則と公営企業会計を比べると、準則は医療法人の一般病院に向け、企業会計に準じた会計基準を導入したものであることから借入資本金などの観念上に違いがあるものの、大きな相違のないところであった。

しかし、2新病院会計準則の概要(4)新準則の改正された主な内容で説明したように、準則の見直しにより「管理会計の側面を重視」「開設主体間の比較可能性の確保」を図った結果、

- ①資金の状況を正確に把握する必要が高まっていることから、財務諸表の中へキャッシュ・フロー計算書が追加された。
- ②財務諸表の表示項目について、集約化を図り、一覧性を担保することに重点を置くとともに、必要な会計情報の詳細性を確保するために、附属明細表の整備、充実がされた。
- ③税効果会計や退職給付会計、また、企業活動の国際化に対応した時価会計などが導入されるなど、経営の効率化の観点から新しい会計が全面的に採用されている。

これに比べ、公営企業会計は見直しの動きはあるものの、以前のままであることから新準則に新たに取り入れられた部分が大きな違いとなってしまっている。

このため、新準則を有効に機能させるため、公営企業会計の財務諸表を病院会計準則に適合した財務諸表を作り替える必要が生じることとなる。

## 第2章 病院会計準則導入ガイド

### 1 概要

前章において、自治体病院と病院会計準則及び地方公営企業会計について、その沿革等をみてきた。本章では、研究会のテーマである、病院会計準則の自治体病院への導入について検討していく。

新病院会計準則（以下、単に「準則」という。）が平成16年8月に公表され、自治体病院を含む公的病院から積極的に活用するよう、厚生労働省からの通知されているところである。

研究に先立ち、埼玉県内の自治体病院にアンケートを実施（13団体。うち11団体から回答。）し、準則の導入について尋ねたところ、「準則の導入を予定している」と答えた団体はなく、「検討中」としているものが5団体であった。導入に当っての障害は何か、との問い合わせに対しては、「地方公営企業法による会計処理<sup>1</sup>（以下「公営企業会計」という。）と大きく異なる方式であるため、二重処理になる」、「システム変更に伴う費用負担」というような回答が複数寄せられた。また、「退職給付債務認識に伴う損益の悪化を懸念」するものもあった。

本研究では、「二重処理」に対応しつつ、大掛かりなシステム変更なしに、準則を導入する方法を考えいくこととした。

#### （1）導入の方式

準則導入のアプローチとしては、次の3通りが考えられる。

- ①日々の会計処理から準則及び公営企業会計の2つの基準を導入する
- ②決算時点で公営企業会計の財務諸表から準則の財務諸表に組み替える
- ③公営企業会計の財務諸表に注記により準則との差異（影響額）を開示する

実務的な簡便さ及びコストを勘案すると、②の組み替えによる方法が適当と思われる。

#### （2）導入に際しての留意点

準則の導入は、主として比較可能性の確保にある。また、この比較可能性を利用して、経営状況の把握や経営戦略を行うことも可能である。内部管理で有効に利用されるためには、マネジメント（病院経営の責任者）が準則の中身を十分理解していることと、自院の財務情報が準則にどのように反映しているのかを認識している必要があろう。したがって、病院の財務情報を公営企業会計から準則に変換する際には、変換の過程がマネジメントに十分理解できるようにすることも大切である。

本書では、表やワークシートを利用して、準則の導入過程のマネジメントへの説明が容

<sup>1</sup> 会計処理方法については、地方公営企業法施行令第9条で原則が述べられ、施行規則において詳細が定められている。

易に行えるように工夫した。

## 2 貸借対照表

### (1) 貸借対照表の配列

通常、地方自治体運営の病院では、貸借対照表の配列は固定資産から配列されている。これは、地方自治体では、有形固定資産の金額的重要性が高いため固定性配列法を採用しているものであるが、民間企業では、設備産業等の固定資産の重要性が高い業種については業種別会計基準により固定性配列法が採用されているものの、一般的には流動性配列法によっているところであり、準則では様式例で流動性配列法を明記している。

流動性配列法となることで、流動、固定の順で流動性の高いものから配列することとなることから、資産のうち「土地」については建設仮勘定の前に配列することとされている。

なお、「病院会計準則適用ガイドライン<sup>1-2</sup>3-3 固定性配列法の取扱い」では、実質的に重要な差異がないことから組替えは要しないものとされているが、新たに作成する場合は準則に適合させることが望ましい。

#### 【記載例】

公営企業会計	準則
資産の部	資産の部
I 固定資産	I 流動資産
1 有形固定資産	II 固定資産
土地	1 有形固定資産
建物	建物
建設仮勘定	・ ・ ・
2 無形固定資産	土地
3 投資	建設仮勘定
II 流動資産	2 無形固定資産
III 繰延勘定	3 その他資産
	（繰延資産は設定されていない）

### (2) 流動資産

#### ア 医業未収金、未収金、貸付金等の表示

準則では、医業未収金、未収金、貸付金等の表示は、債権金額または取得原価から貸倒引当金を控除した金額とし、貸倒引当金は別掲することとしている。

公営企業会計では、公営企業準則で引当金は退職給与引当金と修繕引当金に限定されていることから貸倒引当金の計上を行っていない。準則では、企業における金融商品会計の

<sup>1-2</sup> 「開設主体別病院会計準則適用に関する調査・研究」を基に厚生労働省医政局が作成

基準にしたがって、決算期末に貸倒れ対象の金融資産について貸倒引当金を計上することとしている。

したがって、当期に発生して当期に貸倒れてしまった債権<sup>2</sup>については、発生時点での直接費用（準則の「医業貸倒損失」の科目を使用）とし、期末の債権については貸倒引当金の検討を行うこととなる。

なお、病院の場合は、医業未収金のうち支払基金等<sup>3</sup>の未収金については貸倒れが起こりえないと考えられることから対象から外され、いわゆる個人負担分未収金について貸倒の検討を要することとなる。

個人負担分の未収金は、通常問題なく回収される「一般債権」、支払いが延滞している「貸倒懸念債権」、自己破産等で実質的に回収ができない「破産更生債権等」に区分する。

一般債権のうち貸倒引当金に計上するものは、過去の貸倒実績率によるものとし、貸倒懸念債権については50%を、破産更生債権については全額を貸倒引当金に算入するものとする。

最近、最高裁において市町村経営の病院の債権（患者へ請求できる診療報酬）について「私債権」との判断がされたことにより、既に3年を経過しているもの（時効が到来しているもの）は、破産更生債権等に区分し、全額を貸倒引当金に計上することが適当である。

#### 最近の公債権の時効について

平成16年度、水道事業において給水にかかる債権について「私債権」であるとの最高裁の判決がなされたことから、今までの使用料・手数料などの公の債権のあり方が変わりつつある。

また、市町村が運営する病院が患者に診療報酬の請求できる期間について争われた訴訟の上告審判決が平成17年11月21日、最高裁第二小法廷であり、同小法廷は「民間の病院と同じ3年とするべきだ」との判断を示した。

病院事業の医業における債権について「私債権」であるとされたことから債権の時効についての取り扱いが大きく変わることとなる。

今まで公債権の時効については時効の援用を要さず、時効の期限が到来したものについては不納欠損処理を行っていたが、私債権の場合は、当然に民法の規定が導入されることから、不納欠損とする場合は、時効の援用、または、条例や議会の認定による債権の放棄を行う必要が生じる。

このため、実際、自治体で条例や議会の認定による債権の放棄を行うことは容易ではないことから、時効が到来し回収が困難な債権も未収金として積み上げられることとなり、貸借対照表が事業の実体を正しく反映していないものになってしまうことが懸念される。

このため、自治体病院の経理にも準則で示されているように、貸倒引当金の導入を行うことが適切である。

<sup>2</sup> つまり貸倒引当等の対象となる前に貸し倒れた債権である。

<sup>3</sup> 社会保険診療報酬支払基金、国民健康保険団体連合会

## イ たな卸資産の表示

公営企業会計では「貯蔵品」の区分はあるものの、たな卸資産として計上しなければならない項目は明記されていない。準則では、診療材料の重要性が高まっていることから、貯蔵品に区分されていた「診療材料」が新たに独立掲記された。

また、たな卸資産は、時価が取得価格よりも下落した場合は時価を持って評価する「低価法」が導入される。

### (ア) 低価法とは

たな卸資産の評価基準については、準則第23ただし書きにおいて、「ただし、時価が取得原価よりも下落した場合には、時価をもって貸借対照表価額としなければならない」と規定されており、いわゆる低価法の適用が強制されている。

低価法とは、たな卸資産について取得原価と時価を比較して低い方で評価する資産評価の方法をいう。

一般に、低価法を採用した場合の時価には、「再調達原価」と「正味実現可能価額」という見方がある。再調達原価は資産を再調達するのにかかるコストという意味で、買い手の立場から考えた時価であり、正味実現可能価額は、商品を売却した場合に得られる収入という意味で、売り手の立場から考えた時価である。

### (イ) 病院での低価法の考え方

病院でのたな卸資産は、医薬品や診療材料がほとんどであることから薬価改訂時の医薬品等への低価法の適用を考える必要がある。

薬価の改定では、通常、4月1日から新薬価になるが、医薬品卸の中には3月中に新薬価に対応した価格で先行納入される場合も見受けられる。

病院ごとの医薬品納入価格の新納入価格の決定にもよるが、決算の過程までに4月1日以降の契約納入薬価等が決定している場合には、新納入価格（つまり再調達原価）をもって低価法を導入することが妥当である。

#### 【たな卸資産の評価損処理】

医薬品の実施たな卸数100個、期末帳簿単価110円、期末における時価100円

#### <病院事務担当者の独り言>

自治体病院のたな卸資産は、医薬品や診療材料が多種多様となっている。

低価法の導入により、納入価をもって時価（再調達原価）とすると、薬価が下がった場合は、全ての医薬品や診療材料を新購入価格で評価することとなり、その数量、種類の多いことから実現性が乏しいと考えられる。

このため、薬価を正味実現可能価額とすることはできないだろうか。

この考え方としては、薬品や診療材料の薬価を時価と考え、薬品や診療材料の取得価格より薬価が下回った場合のみ、評価をすることで対応することができれば事務の簡素化になると思うのだが、...

たな卸資産評価損	1,000	/ 医薬品	1,000
----------	-------	-------	-------

## ウ 前渡金

公営企業会計における「前払金」の表示を「前渡金」に変更する。

## エ その他の流動資産から別掲

その他の流動資産から役員従業員短期貸付金・他会計短期貸付金を別掲する。

### (3) 固定資産

#### ア リース資産

準則ではリース会計を導入し、ファイナンス・リース<sup>4</sup>取引のものについては有形固定資産とし計上することとなった。

ファイナンス・リースとは、

- ① リース契約に基づく期間途中での解約が事実上できない。
- ② リース物件による経済的利益を実質的に享受し、リース物件の使用に伴うコスト（維持管理費などの費用、陳腐化などのリスク等）を実質的に負担する。

ものであり、具体的な自治体病院の経理としては、現に、ファイナンス・リース取引に該当するものがある場合は、有形固定資産にリース資産として計上するとともに、リース債務（長期未払金）、減価償却累計額への算入が必要となる。

また、すでに支払いの終了しているリース資産についても、リース資産および減価償却累計額に計上するとともに、受贈財産評価額についても利益剰余金に振り替える必要が生じる。（注記リース会計参照）

#### 【リース資産の会計処理】

##### ① リース資産取得時

固定資産	×××	/	リース債務（長期未払金）	×××
------	-----	---	--------------	-----

##### ② リース料支払い時

リース債務	×××	/	現金預金	×××
支払利息	×××			

##### ③ 決算時

減価償却費	×××	/	減価償却費累計額	×××
-------	-----	---	----------	-----

## イ ソフトウェア

無形固定資産は「借地権、地上権、電話加入権、その他」となっているが、準則では研究開発費会計を導入し、「ソフトウェア」を追加している。

<sup>4</sup> ファイナンス・リース以外のリースをオペレーティング・リースという。

研究開発費やソフトウェアの取得価額については、これまでの公営企業会計においても繰延資産として資産に計上することとされていたが、会計ビッグバンの流れの一つとして、それらに対する取扱いが大きく変わったところである。

自治体病院で該当するものは、オーダーリングや電子カルテなどの導入に要した費用がある。これらを開発費として繰延資産に計上償却を行っている場合、無形固定資産に「ソフトウェア」として計上することになる。

## ウ 有価証券

### (ア) 金融商品会計の導入

客観的な時価が把握でき、その価格により換金・決済できる有価証券などの一定の金融商品の評価方法を、従来の「取得原価」から「時価」に変更するとともに、評価差額を損益計算書や貸借対照表に反映させることとなる。

なお、有価証券の区分は下記のとおりであるが、自治体病院では、有価証券による運用は認められていないことから該当することは少ないと思われる。

しかし、ペイオフにより資金運用のリスクが増えたことにより国債で資金運用を行うことが予想され、この場合には満期保有目的の債券として整理することが必要となる。

### (イ) 有価証券の区分

売買目的有価証券	時価の変動により利益を得ることを目的として保有する有価証券
満期保有目的の債券	満期まで所有する意図をもって保有する社債その他の債券
その他の有価証券	売買目的有価証券、満期保有目的の債券以外の有価証券（長期的な時価の変動による利益を得ることや、政策的な目的から保有するもの）

### (ウ) 有価証券の評価

有価証券の期中の取得や売却については取得原価をもって処理するが、期末の貸借対照表作成時には評価の見直しを行う。

売買目的有価証券	時価で評価し、評価差額は損益計算書に計上する。
満期保有目的の債券	満期保有目的の債券は、原則として取得原価を持って貸借対照表価額とする。 債券を債券金額よりも高い価額または低い価額で取得した場合で、取得価額と債券金額との差額の性格が単なる金利の調整と認められるときは、償却原価法に基づいて算定された価額をもって貸借対照表価額としなければならない。
その他の有価証券	時価で評価し、評価差額は貸借対照表の純資産に計上する。

### (エ) 満期保有目的の有価証券の経理

満期保有の債券については、「償却原価法」を導入することとなる。「償却原価法」とは、債券金額と取得価額との差額に相当する金額を、償還期に至るまで毎期一定の方法で貸借

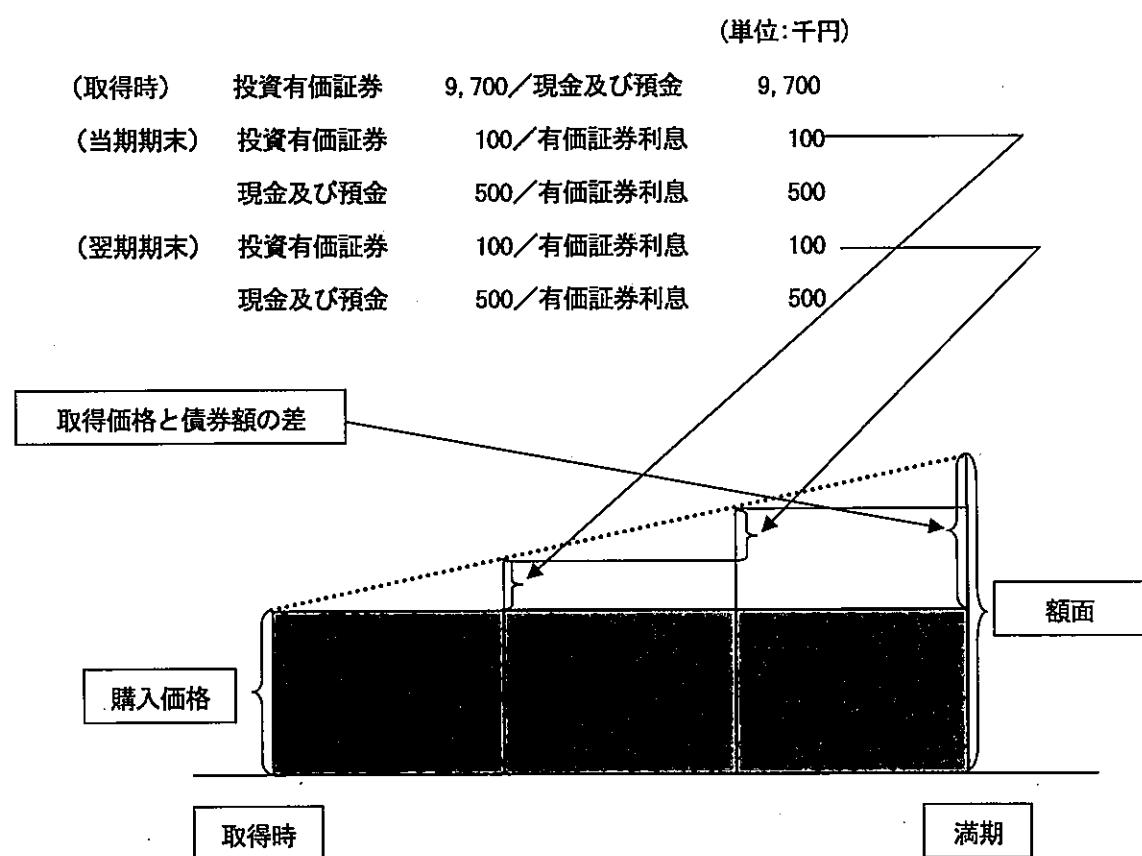
対照表価額に加算又は減算する方法をいうものであり、「利息法」と「定額法」があるが、ここでは、簡便な「定額法」について説明する。

#### ○ 定額法

定額法は「金利の調整と認められる取得価格と債券金額の差額」を債券の帳簿価格に対し毎期定額ずつ加えることにより各期の損益に分配する方法である。

【例】額面 10,000 千円の国債を 9,700 千円で購入した。

償還期限：期首から 3 年 契約利子率：5% 利払日：期末



#### エ 投資からその他の資産へ

公営企業会計では投資とされていたものがその他の資産に区分された。

投資としていたものを、その他の資産の中で別掲とし、役員従業員長期貸付金・他会計長期貸付金、長期前払費用が追加された。

また、自治体病院では、有価証券の取り扱いについては前述したとおりであり、長期貸付金については、詳細を附属明細表の貸付金明細表に記載することとなる。

#### (4) 繰延勘定

準則では「繰延勘定」が削除されている。

最近の企業会計では繰延資産の計上範囲は縮小の傾向(資産の定義<sup>5</sup>に起因)であること、また、病院に資する観点からは、資産性に乏しい繰延資産は計上することが好ましくないことから「繰延資産」の項目は削除された。

このことにより、現在、繰延資産として経理している、開発費、研究開発費、企業債発行差金、控除対象外消費税額等について整理が必要となる。

#### ア 開発費、試験研究費

開発費については、「ソフトウェア」の項で説明したとおりであり、試験研究費については費用で対応することとなる。

#### イ 企業債発行差金

その他の固定資産の中に整理することとする。

#### ウ 控除対象外消費税額<sup>6</sup>

控除対象の消費税については、当年度の費用とされることから、過年度分の控除対象外消費税額については利益剰余金と振り替える<sup>6-2</sup>こととなり、当年度分については臨時費用となる。

### (5) 流動負債

#### ア 賞与引当金

公営企業会計では賞与引当金の制度はないが、費用の計上は発生主義の原則から決算期末時点で支給対象期間の経過に基づいた引当金を計上することが必要となる。

自治体病院では1月から6月までを支給対象期間とした6月、および7月から12月を支給対象期間とした12月にそれぞれ賞与<sup>6-3</sup>が支給されることから、期末時点では1月から3月までの3か月間にについて発生主義の原則から引き当てすることが必要となる。このため、便宜的に当該年度の期末勤勉手当の支払額の3／12を計上するものとする。

### (6) 固定負債

#### ア 退職給付引当金

退職給付会計の導入により、退職給付引当金から退職給付引当金に変わる。退職給付会計は、退職給付の支給方法や退職給付の積立方法の違いに関係なく、一定期間の労働対価等の事由に基づき、企業が将来負担すべき退職給付額のうち、期末までに発生している部分を退職給付に関する債務として財務諸表に計上する。

<sup>5</sup> 資産とは、将来の企業活動におけるサービス提供能力・経済的便益が期待されるもの、という定義が最近の主流である。

<sup>6</sup> 公営企業会計では、資産購入等に係る仮払消費税のうち控除できなかつたものは繰延勘定に計上される。

<sup>6-2</sup> 過年度において費用化されているはずのものであるから、利益剰余金の減となる。

<sup>6-3</sup> 期末勤勉手当は賞与と考える。

## イ その他の引当金

公営企業会計では「修繕引当金」があるが、準則では削除された<sup>7</sup>。

また、準則では、引当金の4要件を満たすものは計上を行うこととしている。

- ① 将来における支出の増加または収入の減少であって
- ② その発生が当期以前の事象に起因し
- ③ 発生の可能性が高く
- ④ その金額を合理的に見積もることができる場合

なお、引当金の計上は、合理的基準により算定した見積高によることとされており、自治体病院で修繕引当金を計上している場合、上記4項目の全てに該当するもの以外は修繕引当金を利益剰余金へ振り替えることが必要となる。

### (7) 前受補助金の取り扱い

施設設備に係る国庫補助金や一般会計負担金は公営企業会計では資本の中で整理されている<sup>8</sup>が、準則では、特定の事業目的のため、国や地方公共団体から補助金を受けた場合は収益を繰延処理することが定められた。

- ① 補助金を受けたとき・・・負債「前受補助金」に計上。
- ② 補助金事業の進行に対応して・・・収益「施設設備補助金収益」に振替。

なお、補助金等を土地の購入に充てた場合は従前どおり純資産（資本剰余金）に計上する（収益化しない。）。

また、附属明細表の補助金明細表に補助金の交付目的ごとに詳細を記入することとなつた。

### (8) 企業債・他会計借入金

公営企業会計では、資本的支出に充てる企業債については、「借入資本金」とし、資本の区分とされているが、準則では負債に計上することとされた。翌年度償還分は流動負債に、それ以外については固定負債となる。

### (9) 純資産（資本から変更）

病院は非営利の主体によって開設されるため、資本という名称がなじまない<sup>9</sup>。

また、準則は施設会計であるため「資本=資金の調達源泉の一つ」という観念がなじまないこともあり「純資産<sup>10</sup>」とされた。

また、準則では、「純資産」について統一的な区分を示していないが、準則で純資産の内訳を示さなかった趣旨は、

<sup>7</sup> 旧準則では、公営企業会計同様の規定であった。

<sup>8</sup> 資本剰余金

<sup>9</sup> 営利企業会計の分野でも「資本の部」に所有者（株式会社の場合は株主）持分以外のものが含まれることから、「純資産の部」に改められることになっている。

<sup>10</sup> 資産（Assets）と負債（Liabilities）の差であるNet Assets（純資産）は「正味財産」とも訳される。

- ① 準則が施設単位の財務諸表を対象としていること  
 ② 純資産の部についてはそれぞれの開設主体の会計基準に応じた記載を行うべきであり何らかの基準を示すべきではないとの考えに基づくものである。したがって、自治体病院においては地方公営企業法に基づいた区分や表示で差し支えない。

### 3 損益計算書

準則では、公営企業会計の項目に比して集約或いは細目化が行われている。さらに、集約した項目についてのより詳細な説明は附属明細表に委ねることにより、「開設主体間の比較可能性」の確保を目指したものとなっている。

#### (1) 医業収益の科目構成

医業収益の科目構成に大きな変更はない。

##### ア 保健予防活動収益

準則では「保健予防活動収益」と「医療相談収益」の区分が明確でない現状を踏まえ「医療相談収益」を「保健予防活動収益」に一本化している。これを受け公営企業会計の「医療相談収益」についても「公衆衛生活動収益」と併せて「保健予防活動収益」として整理する。

##### イ 保険等査定減

この項目は旧準則には規定されており、準則に引き継がれている。公営企業会計にはないことから、自治体病院が作成する損益計算書に設定していない例が多いかと思う。今回の準則の導入は「査定減」を考慮に入れるよい機会とも言えるが、査定減を反映させて収益を計上しているのが通常であろうから、ここではあえて「保険等査定減」の項目には計上しない<sup>11</sup>こととする。

##### ウ 一般会計繰入金

従来一般会計からの繰入金の一部を「その他医業収益」に計上している場合は、これを「医業外収益」として処理することとする。繰入金を全額医業外収益で計上している公立

##### <石田三成と簿記①>

太閤秀吉子飼いの武将で豊臣政権の経済政策や兵站（へいたん）面で活躍したと言われている石田三成。彼には経済官僚らしい簿記にまつわる逸話が伝えられています。

戦国末期に九州を統一目前まで支配していた島津氏が、秀吉の九州征伐で屈服し薩摩、大隅地方に押し込められた時、領土の大半を失ったため大変な窮地に陥りました。家臣に充分な禄を保証することもできず、大名としての体裁を整えるにも苦労することとなり、そのこと領土を返上してしまうか、とさえ考えたようです。そのとき石田三成が相談に乗り、領土からあがる収入と領地や家中を維持・運営していくための支出を把握する簿記の技術を伝えたとされています。

（つづく）

<sup>11</sup> 査定減は医業収益を直接減額する。国立大学法人会計でも同様の処理とされている。

病院や民間病院との比較が困難になるためである。

## (2) 医業外収益

医業外収益では、運営費補助金収益と施設設備補助金収益について特に注意が必要である。

### ア 運営費補助金収益

運営費補助金収益とは運営に係る補助金、負担金である。一般会計からの負担金（繰入金）については、公営企業会計では医業外収益の「負担金交付金」で整理していたが準則においては「運営費補助金収益」となる。

### イ 施設設備補助金収益

施設設備補助金収益は施設設備に対する負担金のうち、当該会計期間に配分された金額である。たとえば5年の耐用年数をもつ高額医療機器を取得するために受けた補助金について、従来は受け入れた年度に補助金の全額を資本剰余金として処理をし、損益計算には含めていない。<sup>12</sup>

準則では土地のような非償却資産の取得に充てられる補助金を除き、これを長期前受補助金（負債）として整理し、補助対象業務の進行に応じて収益計上するものと規定されている。そのため医療機器等の取得に対して補助金が交付された場合は、その機器の耐用年数にわたってこれを配分することになる。

## (3) 材料費の科目

材料費については、公営企業会計とくらべても特に変更された項目はない。

これまでの取扱いが継続することとなる。

## (4) 給与費

公営企業会計においては給料、手当を 医師、看護師など職種別に分類しているが、準則における給与費の科目は「給料」、「賞与」、「賞与引当金繰入額」、「退職給付費用」、「法定福利費」の5つとなっており、職種別の分類は附属明細表の給与費明細表に委ねている。

また、公営企業会計で「手当」としているものは「期末勤勉手当」と「児童手当」<sup>13</sup>を除いて「給料」として計上する。

### ア 給料

準則では病院職員に対する給料のみならず手当についても「給料」として処理することとなる。ここにいう手当とは住居手当や時間外勤務手当、通勤手当などを指し期末勤勉手当は「賞与」に計上する。また、児童手当は雑費（経費）に計上する。

### イ 賞与

上記の通り期末勤勉手当を「賞与」として計上する。この場合、前期決算時に賞与引当

<sup>12</sup> いわゆる「みなし償却」をしている例もある。7新しい会計中のコラム参照。

<sup>13</sup> 公営企業会計でも科目上では手當に含めているが、予算における給与費の中では、「児童手当」は除かれている（児童手当と手当を合わせて「手当等」と呼ばれる。）。

金を計上しているものとして実際の支払額からそれを差し引いた額を計上する。

6ヶ月賞与の場合、支払い対象期間は前年度1月から当該年度6月までと考えられる。前年度1月から3月までの部分については前年度末の引当金を充てるため「賞与」として計上するのは6月支払いの全額ではなく、当該年度の支給対象期間（4月から6月の3ヶ月）に相当する金額である<sup>13-2</sup>。

#### ウ 賞与引当金繰入額

賞与引当金の繰り入れは決算時における作業となる。次年度の6月賞与に対応する1月から3月分までの支給見込額（実際の支払額の3／12）を計上する。

#### エ 退職給付費用

従業員の退職に係る給付<sup>14</sup>のうち、当該会計期間の負担に属する額を計上する。退職手当組合に加入していない場合は毎期適切な方法<sup>15</sup>で退職手当の額を見積もる。また、年金に係る部分は共済組合から支給されることになるため長期分に係る共済組合の負担金も退職給付費用に含める。

#### オ 法定福利費

共済組合長期分の負担金や退職手当組合の掛金など退職給付費用に係るものはここから除外して、退職給付費用に移すことが必要となる。

なお、公営企業会計の「賃金」、「報酬」の科目については、給料相当として「給料」に計上する。

#### (5) 経費

経費の科目は公営企業会計と比較して大きく変わる部分がある。いくつかの科目が、準則では別の科目に移行され、新規の項目となっている。相当する科目がないものは準則の「雑費」で処理することになり、かえってわかりにくくなるため、重要でないいくつかの科目は、公営

#### <石田三成と簿記②>

このときの簿記技術が単式か複式か諸説有りますが、イタリアで最初の簿記に関する著作が著されたのが15世紀末といわれていますから、既に戦国時代の日本に複式簿記が伝わっていたのかもしれない、と想像するだけでも面白いのではないかでしょうか。

簿記技術によって島津氏は農業生産だけでなく商業による収入の道を確保できることにより、江戸時代に入っても有力な外様大名としての地位を得ました。特に事実上幕府が独占していた对外貿易についても、薩摩藩は中国や琉球との密貿易を行い莫大な利益を上げていたと言われています。簿記に裏打ちされた経済力があればこそ、幕末にいたっての薩摩藩の雄藩としての台頭、そして明治維新へつながっていったのです。以上、細かい真偽のほどは別にしても、この逸話から簿記会計の果たす役割は近代以前から大きなものであった、と言えるのではないでしょうか。

<sup>13-2</sup> 実際に支払われた額のうち前年度の1月～3月に対応する部分は、前年度末に計上されている（とみなされる）賞与引当金を充てる（当年度の費用ではない。）。

<sup>14</sup> 退職給付会計の対象となるのは、退職一時金（退職手当）と年金（共済年金）の2つである。

<sup>15</sup> 退職一時金の見積額は、複雑な数理計算が必要な「予測給付債務（PBO）」によることが原則である。しかしながら、期末自己都合要支給額を用いた簡便法によることも可能である。

企業会計のものをそのまま使用する<sup>16</sup>。

以下その主な科目について見てみたい。

#### ア 報償費

報償費のうち給料に相当するもの（応援医師への支払や非常勤職員の手当相当分など）は「給与費」の「給料」として整理する。

その他の報償費、たとえば講師謝金などは引き続き「経費」の「報償費」としておく。

#### イ 貸借料

貸借料は新設される「委託費」や同じく新設される「設備関係費」中の「器機賃借料」、「地代家賃」、「委託料」などに振り分けられる。

#### ウ 燃料費

従来燃料費として整理してきた支出の中で、車両に関するもの（ガソリン代など）は「設備関係費」中の「車両関係費」として整理する。

その他の燃料費は引き続き燃料費<sup>17</sup>に計上する。

#### エ 修繕費

「設備関係費」中の「修繕費」に移行する。

#### オ 委託費

次項にて説明。

### （6）委託費

「委託費」は公営企業会計においては「経費」中の一項目である。

準則では委託費を独立させ、更に7つの細目を設定し、委託業務の内容をより詳細に整理することを求めている。

なお、「保守委託費」は設備関係費の「器機保守料」との区別を明確にして整理しておかないと混乱が生じる。

委託費を独立の項目にした趣旨は、病院内部の人員で対応できる業務をどの程度外部に委託しているかを集計することにより、病院のアウトソーシングの実施状況を把握し、人件費的費用を各病院間で比較しやすくするため、である。そのため、病院内部の人員でも対応できるもの<sup>18</sup>と対応できないもの<sup>19</sup>との区別を明確にしておく必要がある。委託費の「保守委託費」には前者、設備関係費の「器機保守料」には後者が計上される。

### （7）設備関係費

準則では新たに設備関係費という項目が設定されている。これは公営企業会計の減価償却費や賃借料の一部（器機賃借料や地代家賃など）、修繕費や保守委託料など複数の項目中

<sup>16</sup> タクシー使用料（賃借料）、食糧費、報償費、印刷製本費などが準則では除かれている。

<sup>17</sup> 準則では、光熱水費と併せて水道光熱費とされている。

<sup>18</sup> 職員の削減と併せてアウトソースされたような業務。

<sup>19</sup> 高度医療機器のメンテナンスなど、業務の専門性が高く、そもそも職員が行うことが不可能なもの。

に設定されていたものを「設備関係」という括りでまとめたものである。これにより今まで委託料や賃借料の中に埋もれていた設備関係の経費を各病院間で比較することが容易となった。ただし、従来の項目からの振り分け方法においては（6）の委託費との区別を明確にしておく必要がある。

減価償却費は公営企業会計では医業費用の中の独立した項目であるが、準則では設備関係費中の一項目となっている。

#### （8）研究研修費

公営企業会計では「研究材料費」、「図書費」など5つの項目が設定されているが、準則では「研究費」及び「研修費」の2項目になった。振り分けはその支出が研修か研究どちらに係るものか判断の上行うこととなる。

#### （9）本部費

複数の病院を運営する主体として本部機能を持った部署を設置している場合に発生する。

ここで注意を要するのは、本部費として計上するのはあくまで本部機能の維持のための支出が対象になるということである。たとえば本部要員の給与や本部施設の維持費などである。病院の事業に係る予算を、便宜上、本部が一括して執行しているようなものは本部費ではない<sup>20</sup>。

### 4 キャッシュ・フロー計算書

上場企業など民間企業では平成12年3月期からキャッシュ・フロー計算書の作成が義務付けられた。これは対象団体の現金収支を報告するもので、貸借対照表、損益計算書に次いで「第3の財務諸表」と位置付けられている。そのような企業会計やグローバルスタンダードなどの現金重視の流れを受けて、準則にもキャッシュ・フロー計算書の導入がされた。キャッシュの増減に主点を置き、異なる各会計の判断や恣意性を除いたもの<sup>21</sup>で、比較可能性の向上を目的とした今回の準則作成の大きな特徴の一つである。

また、キャッシュ・フロー計算書が導入されたのは黒字倒産を防ぐ目的もある。黒字倒産とは、損益計算書では利益が出ているにも関わらず、手元に現金が無く、資金調達も難しく、支払いが滞り倒産に至るという事である。

自治体病院経営でも、自治体の財政が厳しく、今までのように繰入金を要求した分全てもらえることは少なくなっている。故に、国・銀行等からの借入を考慮し、運営計画を策

<sup>20</sup> 材料の一括購入や、業務システム維持管理の一括契約などは、本部が予算執行している場合であっても、各病院への割振り額はそれぞれの各科目（材料費、委託費）に含める。

<sup>21</sup> キャッシュ・フローは事実であるが、利益（損益計算）は経営者の意見（意思表明）に過ぎない、といふわれ方をする場合がある。

定していくためにも、このキャッシュ・フロー計算書は今後重要性を増していくであろう。

### (1) キャッシュ（資金）の範囲

キャッシュ・フロー計算書が対象とするキャッシュ（資金）の範囲は、大きく以下の3つに分類される。

現金	小口現金等
要求払預金	当座預金、普通預金、通知預金及びこれらの預金に相当する郵便貯金など。預入期間の定めのある定期預金はここでいう要求払預金には該当しない。
現金同等物	容易に換金可能であり、かつ、価値の変動について僅少なリスクしか負わない短期投資をいう。例えば、取得日から満期日又は償還日までの期間が3ヶ月以内の短期投資である定期預金、譲渡性預金、コマーシャルペーパー、売戻し条件付現先、公社債投資信託などが含まれる。

### (2) キャッシュ・フロー計算書とは

業務活動、投資活動、財務活動の発生区分ごとに、病院の一会計期間における実際のキャッシュ（資金）の流れの状況を報告するものである。未払金・未収金等の現金取引が発生していないものは対象外として、加減の調整をしなければならない。

※ 損益計算とキャッシュ・フロー計算書が異なる科目のその他の例

たな卸資産	損益計算	使われなかった材料などは費用として計上されない。
	キャッシュ・フロー計算書	使用・未使用に問らず、購入した分だけ費用（支出）となる。
減価償却費	損益計算	償却に伴い複数年かけて費用化する。
	キャッシュ・フロー計算書	取得時のみ購入価額分全てを費用化する。
引当金	損益計算	当該年度の費用に計上する。
	キャッシュ・フロー計算書	会計上の処理のため、キャッシュ・フローには計上されない。（現金を伴うものではない。）

### (3) キャッシュ・フローの表示区分

キャッシュ・フロー計算書では、大きく3つに分けて記載される。

#### ア 業務活動によるキャッシュ・フロー

どの程度の資金を主たる業務活動から獲得したかを示すものである。病院事業で言えば、医業損益計算の対象となるもの。本業で稼いだ現金。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・フロー以外の取引の情報。

固定資産、減価償却費、貯蔵品、受取利息、支払利息、受取配当金など

## イ 投資活動によるキャッシュ・フロー

将来の利益獲得及び資金運用のために、どの程度の資金を支出し、回収したかを示すもの。設備の購入はここに表示される。最新機器の購入や買換など、この項目を見れば、その団体の設備投資への姿勢がわかる。

有形固定資産の取得。施設設備補助金や現金同等物に含まれない有価証券・短期投資の取得及び売却など

## ウ 財務活動によるキャッシュ・フロー

業務活動や投資活動を続けていくために行った資金調達や返済を表すもの。  
業務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・フローで生じるキャッシュの過不足を調整するもの。

他会計繰入金や借入金の調達・返済など

### (4) 業務活動によるキャッシュ・フローの表示

直接法と間接法の二通りの表示方法がある。どちらを選択するかは各病院の判断となるが、損益計算書を作成している病院ならば、それを利用した作成が可能なため、間接法が簡便である。ただし、一度選択した表示方法は継続して適用する必要がある。なお、投資活動及び財務活動に係るキャッシュ・フローについてはどちらも同じ表示方法になる。

#### ア 直接法

医業収入や給与費、原材料の仕入等、主要な取引毎にキャッシュ・フローを収入総額と支出総額を表示する方法。(医療) 業務活動に係る主要な取引のキャッシュ・フローが明らかになる。取引毎に金額が分かる利点があるが、各取引のデータをそろえる必要があるため、作成に時間がかかる。

#### イ 間接法

当期純利益に、非資金損益項目、業務活動に係る資金及び負債の増減、投資活動及び財務活動に係るキャッシュ・フローを加減して表示する方法。最終損益と業務活動によるキャッシュ・フローの関係を明示するため、作成が比較的簡便である。

### (5) キャッシュ・フロー計算書の作成方法

#### ア 直接法

- ① 連続する二つの貸借対照表から、資産・負債の増減表を作成する。
- ② ①の表から損益と資産・負債の増減を記載した精算表を作成する。
- ③ ②の表を使い、キャッシュ・フロー計算書を作成する。

#### イ 間接法

- ① 当期純利益から非資金損益項目を加減する。非資金損益項目とは当期純利益には反映されるが、減価償却費や未払取引・未收取引等現金を伴わないものである。
- ② 税引前当期純利益から投資活動に係るキャッシュ・フロー及び財務活動に係るキャッシュ・フロー(固定資産売却損など)を加減して調整する。

- ③ 連続する二つの貸借対照表を並べ、各項目の増減を表す。
- ④ 増減で現金の動きと逆なものを右側合計欄に移す。(合計欄は0になる。)
- ⑤ 各項目の数字を下側の合計欄に落とす。その額がキャッシュ・フロー計算書の数字となる。

いずれの方法を取るにせよ、重要なことは、資産・負債の増減がキャッシュ・フローにどう影響するかをよく考慮すること。例えば、固定資産を購入すると、資産は増加する。しかし、キャッシュは減るという事を忘れてはならない。



## キャッシュ・フロー計算書（間接法）の様式例

キャッシュ・フロー計算書	
自 平成〇年〇月〇日 至 平成×年×月×日	
区分	金額
I 業務活動によるキャッシュ・フロー	
当期純利益	4
減価償却費	650
固定資産除却費	4
貯蔵品の増減	3
その他	△183
業務活動によるキャッシュ・フロー	478
II 投資活動によるキャッシュ・フロー	
.....	XXX
.....	XXX
投資活動によるキャッシュ・フロー	△571
III 財務活動によるキャッシュ・フロー	
.....	XXX
.....	XXX
財務活動によるキャッシュ・フロー	△71
IV 現金の増減額	△164
V 現金の期首残高等	3,031
VI 現金の期末残高等	2,867

※ ・・・は科目の例であり、XXXは金額の例である。

(5) キャッシュ・フロー計算書の作成方法に従い、次ページ以降に上記キャッシュ・フロー計算書（間接法）の具体的な作成方法を示す。

貸借対照表	3月31日			当年度純利益 振替	減価 償却	除却	固定資 産 の取 得	たな 卸資 産 の増 減	その他 資産 負債の 増減	借入 償還	合計
	16年	17年	増減								
資産 (取得原価)	18,051	18,543	492			79	(571)				0
資産(減価償却累計額)	(8,343)	(8,918)	(575)		650	(75)					0
現金及び 預金	3,031	2,867	(164)								(164)
未収金	1,396	1,387	(9)						9		0
貯蔵品	59	56	(3)					3			0
資産合計	14,194	13,935	(267)								
未払金	(1,159)	(966)	193						(193)		0
預り金等	(44)	(45)	(1)						1		0
負債合計	(1,203)	(1,011)	192								
利益剰余金	(101)	(105)	(4)	4							0
企業債等	(12,890)	(12,819)	71							(71)	0
純資産合計	(12,991)	(12,924)	67								
合計	0	0	0	4	650	4	(571)	3	(183)	(71)	(164)
I 業務活動によるキャッシュ・フロー											
当期純利益				4							4
減価償却費					650						650
固定資産除却費						4					4
貯蔵品の増減								3			3
その他									△183		△183
業務活動によるキャッシュ・フロー											478
II 投資活動によるキャッシュ・フロー								△571			△571
III 財務活動によるキャッシュ・フロー										△71	△71
IV 現金の増減額											△164
V 現金の期首残高等											3,031
VI 現金の期末残高等											2,867

左表はキャッシュフロー計算書作成の簡単な例である。以下、箇所ごとに説明する。  
なお、上段貸借対照表では（ ）は貸方項目及びその増減を示し、下段では△はマイナスを意味する。

←固定資産の取得と除却（売却）によるものに分ける。

←現金は右端欄にそのまま増減を記入。

←未収金が減ったということは、現金の回収が進んだということなので現金の増となる。

←未払金が減ったということは、現金の支出がそれだけ進んだことなので、現金の減となる。

←繰入金、欠損金、企業債の増減などが対象となる。

←各項目の数字をそれぞれ合計し、下段の該当項目へそのまま落とす。

←上にも業務活動によるキャッシュ・フローという言葉があるが、ここでは小計を書く。

←I、II、IIIの合計金額がこの欄に入る。期首・期末の現金の増減と一致する。

## 5 附属明細表

準則の附属明細表は、一覧性を重視して簡潔明瞭な様式となった貸借対照表・損益計算書を補足し、十分な情報開示の観点から詳細性を確保するために充実したものとなった。公営企業では、地方公営企業法施行令第2.3条で決算時に収益費用明細書、固定資産明細書及び企業債明細書を作成することとされているが、準則では9つの附属明細表の作成をすることとされている。

なお、書式についてはあくまでも記載例であり、必要に応じて書式を変更したり内容を追加したりして作成することは構わない。

### (1) 純資産明細表

利益金処分計算書（または損失金処理計算書）が廃止され、損益計算書において当期純利益までの計算にとどめたため、準則によって新たに設けられた。純資産の期首残高、当期増加額、当期減少額及び期末残高について記載する。

項目	期首残高	当期増加額	当期減少額	当期純利益又は当期純損失	期末残高
純資産額					

#### （記載上の注意）

純資産明細表には、純資産の期首残高、当期増加額、当期減少額及び期末残高について記載する。なお、当期における増加額及び減少額は、当期純利益及び当期純損失を区分して記載する。また、当期純利益又は当期純損失以外の増加額及び減少額は、その内容を注記する。

### (2) 固定資産明細表

準則の様式は、これまで公営企業で作成してきた固定資産明細書様式とほぼ変わらないため、スムーズに移行できるであろう。取得価額ベースで科目別に表示するとともに、期末の減価償却累計額を差引き、差引期末残高として期末簿価を表示する。なお、当期の償却費を内書きすることとされている。

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	当 期 償却額	差 引 期末残高	摘要
有形固定資産									
	計								
無形固定資産									
	計								
その他資産									
	計								

## (記載上の注意)

固定資産明細表には、有形固定資産、無形固定資産及びその他の資産（長期貸付金を除く。）について資産の種類ごとに期首残高、当期増加額、当期減少額、期末残高、減価償却累計額及び当期償却額、差引期末残高の明細を記載する。

## (3) 貸付金明細表

貸付先の相手先別に残高を表示する。長期貸付金については、期中における増減を記載するとともに、期末において1年内返済予定額については括弧書きで記載する。これは、当初の契約期間が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貸借対照表上流動資産に計上されるため、その顛末もわかるように記載することとしているためである。

## ア 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)
				( )
				( )
				( )
計				

## イ 短期貸付金明細表

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

(記載上の注意)

貸付金明細表には、長期貸付金及び短期貸付金に区分し、長期貸付金は貸付先（役員従業員、他会計を含む）ごとに期首残高、当期増加額、当期減少額及び期末残高の明細を、短期貸付金は貸付先ごとに期首残高、期末残高の明細を記載する。

## (4) 借入金明細表

借入先の相手先別に残高を表示する。長期借入金については、期中における増減を記載するとともに、期末において1年内返済予定額については括弧書きで記載する。これは、当初の契約期間が1年超のものであっても、貸借対照表日から1年内に返済される予定のものは貸借対照表上流動負債に計上されるため、その期末もわかるように記載することとしているためである。公営企業において作成している企業債明細書よりも簡易な内容となっているため、1年内返済予定額を加えて従来の表を代用しても構わないと考える。

## ア 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)
				( )
				( )
				( )
計				

## イ 短期借入金明細表

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

(記載上の注意)

借入金明細表には、長期借入金と短期借入金に区分し、長期借入金は借入先（役員従業員、他会計を含む）ごとに期首残高、当期増加額、当期減少額及び期末残高の明細を、短期借入金は借入先（役員従業員、他会計を含む）ごとに期首残高、期末残高の明細を記載する。

## (5) 引当金明細表

引当金の区別別に期首から当期の増減及び期末残高を記載する。減少額については、目的使用とその他に分けて記載する。

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

## (記載上の注意)

引当金明細表には、引当金の種類ごとに、期首残高、当期増加額、当期減少額及び期末残高の明細を記載する。目的使用以外の要因による減少額については、その内容及び金額を注記する。

## (6) 補助金明細表

補助金を交付目的により、施設設備取得の補助に係るものと運営費の補助に係るものとに区分し、交付の種類及び交付元ごとに、補助総額のうち当期収益額と負債計上額を記載する。

種類	交付元	収入総額	当期収益額	負債計上額	補助金交付基準の 概要
施設設備					
	小計				
運営費					
	小計				
計					

## (記載上の注意)

補助金明細表には、交付の目的が施設設備の取得の補助に係るものと運営費の補助に係るものとに区分し、交付の種類及び交付元ごとに、補助総額、当期収益計上額、負債計上額等の明細を記載する。なお、非償却資産の取得のために交付を受けた補助金はその内容及び金額を注記する。

## (7) 資産につき設定している担保権の明細表

担保資産の種類と対応債務を資産の種類別に記載する。

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	担保権の種類	内 容	期 末 残 高
計			計	

## (記載上の注意)

資産につき設定している担保権の明細表には、担保に供している資産の種類ごとに当期末における帳簿価額、担保権の種類、担保権によって担保されている債務の内容及び残高の明細を記載する。

## (8) 給与費明細表

公営企業における手当欄がないため、給料欄に含めて内書で手当（期末・勤勉手当は賞与へ）を記載するとより比較がしやすくなる。児童手当については、給料に含めず、欄外に注記するものとする。退職給付費用の欄には共済の退職給付分の掛金、及び退職手当組合に加入している団体は組合負担金を計上する。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、一括表示することとされている。

	給料 (内手当)	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	( )						
その他	( )						
計	( )						

注：児童手当×××円は、雑費に含めている。

## (記載上の注意)

給与費明細表には、職種ごとに当期における給料、賞与、退職給付費用等の明細を記載する。なお、職種の区分は代表的なものを載せたが、病院により適宜分類し加除していただきたい。

## (9) 本部費明細表

本部費は、複数の病院を運営する自治体において、本部（本庁）を独立した会計単位として設置している場合に生じる。本部費は、病院事業全体の予算・決算作成をはじめとする意思決定、管理のために要した費用である。これらは、適切な基準によって配賦を行うこととされている（本部費として一括計上）。

本部費と混同されやすいのが、実務上の利便性を理由に行われる一括的な支払などを原

因とする肩代わり費用（共同購入に係る支払など）や共通経費（火災保険の一括加入など）である。これらは、いったんは本部会計単位に計上するとしても、最終的にはそれぞれの費目毎に各病院の損益に含まれるものである（それぞれの費目に計上）。

配賦基準としては、次のようなものが考えられる。

配賦基準	内 容
従事者数	サービス提供者側の人員数
患者・利用者数	サービス受領者側の人員数
延面積	サービス提供施設の大きさ
総資産額	貸借対照表上の総資産額
総収入額	損益計算書上の事業収益額
帳簿価額	貸借対照表に表示されている一定の範囲の資産や負債の金額

配賦基準の選択に当っては、科目の性質や管理目的との整合性を考慮する。加えて、配賦計算の効率や簡便性等についても勘案して適切に選ぶことが大切だ。必要以上に複雑な計算方法を採用すると、得られる効果以上にコストがかかる場合があるので注意が必要である。

### 本部明細表

項 目	本部費	当病院への配賦額	配賦基準
給与費・経費・減価償却費	〈本部での執行額〉	〈配賦額（割振額）〉	職員数
.....			
合 計			

なお、公認会計士協会の報告書では、給与費、研修費、保守委託費、設備関係費、その他経費など、多くの費目の配賦基準として従事者数（職員数）を用いた例を掲げている。

## 6 注記

企業会計原則では、「財務諸表には、重要な会計方針を注記しなければならない。」とあり、特に複数の会計処理方法が認められているような場合は、注記することが必要とされている。地方公営企業法では、注記についての規定はないが、都道府県の作成する決算書では、約7割の団体が注記を行っている<sup>22</sup>。注記は、全ての団体が行っているわけではないことから、地方公営企業の決算書の義務的要件ではないということはできよう。しかし、決算書などの財務報告の目的が、公的説明責任の履行や報告の利用者による活動成果の評価などに資するものであるとすれば、十分な情報の開示は必須である。特に「理解可能性」や「比較可能性」を担保するために注記は重要な役割を果たすと考えられる。

ここでは、上述のように公営企業では注記が義務的に行われているわけではないとか

<sup>22</sup> 埼玉県病院局の他県電話照会による。

ら、準則に掲げられている注記事項について、その開示方法について考えていく<sup>23</sup>。

### (1) 重要な会計方針

#### ア 有価証券の評価基準及び評価方法

自治体病院が保有する有価証券は、ほとんどが資金運用の一環として持たれる国債等の満期保有目的の債権である。これについては、償却原価法<sup>24</sup>がとられることが一般的と考えられるので、その旨を注記する。

#### イ たな卸資産の評価基準及び評価方法

種類毎に、「先入先出法<sup>25</sup>による低価法」などと注記する。

#### ウ 固定資産の減価償却の方法

種類毎に、「定額法」などと注記する。

#### エ 引当金の計上基準

退職給与の引当を行っていれば、その計上基準を注記する。

退職給付引当金：退職一時金について、当期末における退職給付債務の見込額に基づき、当期末に発生していると認められる額を計上している。

#### オ 収益及び費用の計上基準

通常、収益や費用に含まれないものを収益又は費用に含めている場合に注記する。

#### カ リース取引の処理方法

ファイナンス・リース又はオペレーティング・リースがあれば、それぞれ、次のように注記する。

ファイナンス・リース取引：売買取引に係る方法に準じた処理

オペレーティング・リース取引：賃貸借取引に係る方法に準じた処理

#### キ キャッシュフロー計算書における資金の範囲

通常は、次のように注記する。

手許現金、隨時引き出し可能な預金及び容易に換金可能であり、かつ価値の変動について僅少なリスクしか負わない取得日から3ヶ月以内に償還期限の到来する短期投資

定期預金（3ヶ月以内に満期到来のもの。）は、短期投資に含まれる。

<sup>23</sup> 独立行政法人国立病院機構の決算（財務諸表）が公表されており、その注記は参考になる。

<sup>24</sup> 割引発行されている有価証券（額面100円が99円など）の発行差額の1円を満期までの保有期間にわたって利息として償却していく方法。

<sup>25</sup> たな卸資産の経理方法、たな卸資産は購入で入庫し、払い出しで出庫となるが、購入金額は時期により異なるため、先に購入した資産から払い出す（先入れ先出し）というフローを仮定して経理する方法。他に移動平均法（購入の都度、前からあった在庫と新しい資産との価格を平均して経理する方法。現実的だが、手間がかかる。）などがある。

## ク 消費税等の会計処理方法

通常は、次のように注記する。

消費税及び地方消費税の会計処理は、税抜き方式によっている。

### (2) 会計方針の変更

ここでは、継続性の原則との関連で情報の開示が求められる。

準則で認められている会計処理方針の間で変更（例：先入先出法から移動平均法への変更など）があった場合は、その旨と理由、その影響について注記する。また、表示方法を変更した場合もその旨注記する。

### (3) 重要な後発事象

後発事象とは、貸借対照表日以降に発生した事象で、次期以降の財政状態及び運営状況に影響を及ぼすものをいう。重要なものとしては次のものがあり、注記して情報を開示する。

- ア 火災・出水等による重大な損害の発生
- イ 重要な組織の変更
- ウ 重要な係争事件の発生又は解決

### (4) 追加情報

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になっている。準則では、土地・建物の無償使用が掲げられている。自治体病院（本部を含む。）では、土地・建物の無償使用（一般会計に所属している財産を無償で使用している場合など）があるため、注意が必要である。

本部は、県庁舎を無償で使用しており、よって当該費用は損益計算に含まない。

### (5) 貸借対照表への注記

自治体病院で関係しそうなのは次の2つだが、いずれも準則においては、注記することについて明示されていない。したがって、注記は必須ではない。

#### ア リース会計関連の注記

企業会計におけるリース会計では、解約不能なオペレーティング・リースについて、未経過リース料について注記して情報を開示することが求められている。

#### イ 退職給付会計関連の注記

企業会計における退職給付会計では、数理計算の内容などかなり細かい情報開示が求められている。

### (6) 損益計算書への注記

企業会計では、税効果会計関連の注記が要求されているが、自治体病院では適用がない。

### (7) キャッシュ・フロー計算書への注記

#### ア 資金の範囲に含めた現金等の内容及びその期末残高の貸借対照表科目別の内訳

キャッシュ・フロー計算書と貸借対照表で現金等として扱う資金の範囲が異なるため、

その比較のためのもので、次のように注記する。

現金及び預金	16,100
預入期間が3ヶ月を超える定期預金	△ 7,400
現金等	8,700

#### イ 重要な非資金取引

資産の贈与、資産の交換、PFIによる資産の取得などは、資金の移動を伴わない取引であり、キャッシュ・フロー計算書上は表示されないが、注記して情報を開示する。

#### ウ 各表示区分の記載内容を変更した場合には、その内容

受取利息及び配当金など、業務活動によるキャッシュ・フローと投資活動によるキャッシュ・フローのどちらに区分しても構わないものの取扱いを変更等した場合に、継続性の原則から、その旨注記する。

### 7 新しい会計処理

準則では、最近の企業会計制度の改革に対応した新しい会計処理が取り入れられている。また、資本的支出に係る補助金等（一般会計負担金を含む。）の取扱いについては、新たに会計処理方法が規定された。

#### (1) 補助金・負担金

##### ア 収益的収支に係る補助金等

収益的収支に係る補助金等は、準則では医業外収益に計上することとされた。公営企業会計では、その内容によって医業収益又は医業外収益に計上されている。

<具体的な導入方法>

- 医業収益に計上している補助金等を医業外収益に振り替える。
- 純利益には影響は及ぼさない。

##### イ 資本的収支に係る補助金等

資本的収支に係る補助金等は、公営企業会計では資本剰余金として整理されている。これについては、みなし償却の規定があり、減価償却費を圧縮することができる。準則では、非償却資産に係るものについては純資産に、償却資産に係るものについては長期前受補助金に整理した上で、償却資産の減価償却の進行状況に合わせて医業外収益に振り替えることとされた。

##### コラム みなし償却

公営企業においては、費用（減価償却費を含む。）を回収できるように料金を決定することとされている。その料金が高くなるのを防ぐために補助金等が交付される場合がある。これを費用の圧縮という形で経理するために、償却資産の取得に際して交付された補助金等を控除した額についてのみ減価償却する方法が、みなし償却である（地方公営企業法施行規則第8条第4項）。

みなし償却の導入の有無により、準則

への変換方法が異なるため、分けて検討する。

#### (ア) みなし償却を行っている場合

みなし償却においては、減価償却費を実際よりも少なく費用計上し、利益が多く計算される。当該資産が除却される際に未償却の部分が一括して費用化されることになり、資本剰余金に含められている補助金等と相殺して処理される。つまり、減価償却の時点でも除却の時点でも補助金等に対応する額については、費用化されないのである。

準則における処理では、最終的（除却後）には、みなし償却したのと同じ状態となる。資産と補助金等がともに消滅し、補助金等に対応する額を除いた減価償却費が費用計上（利益の減少）されるのである。

除却前のものについては、調整が必要となる。調整される科目は、「減価償却累計額」、「長期前受補助金等」、「資本剰余金」である。

#### <具体的な導入方法>

- ① 補助金等の額を、「資本剰余金」から「長期前受補助金」に振り替える。
- ② 個々の資産毎にみなし償却額（累計）と正規の減価償却累計額との差額を求め、当該差額を減価償却累計額に加え、同額長期前受補助金等を減ずる。
- ③ 損益計算において、当該年度のみなし償却額と正規の減価償却額との差額分を費用と収益に計上する。（純損益には影響しない。）

#### (イ) みなし償却を行っていない場合

企業債償還金の一部に一般会計からの繰入金を充てている場合も、みなし償却できないため、この処理に準じることになる。

みなし償却を行っていない場合は、利益剰余金に影響がでてくる。

#### <具体的な導入方法>

- ① 除却済みの資産に係る補助金等については、資本剰余金から利益剰余金に振り替える。
- ② 除却前の資産に係る補助金等については、資本剰余金から長期前受補助金等に振り替える。
- ③ 補助金との対象である資産の減価償却累計額のうち、補助金等に対応する額について、長期前受補助金等から利益剰余金に振り替える。
- ④ 損益計算書においては、当該年度の減価償却費のうち、補助金等に対応する額について、長期前受補助金を医業外収益に振り替える。（純損益が増加する。）

なお、企業債償還金に係る繰入金の場合は、繰入額全額を直接収益に計上するため、過年度に資本剰余金に含めたものについては、利益剰余金に振り替える。企業債により非償却資産（土地など）を取得している場合は、当該非償却資産に対応する額については、資本剰余金のままでする。また、当該年度分は、医業外収益に計上する（資本剰余金から振り替える。）。ただし、当該繰入金の額が（企業債の）対象資産の減価償却費を超えない部分に限る（通常、超えることはないと思われる。）。

### コラム 拠助金等の会計処理のいろいろ

固定資産の取得を条件とする補助金等の会計処理には、一般的に次の2つのアプローチがある。

①インカム（収益）アプローチ：補助金等を数期間にわたり「収益」に算入する

②キャピタル（資本）アプローチ：補助金等を資本取引として、貸借対照表の「資本の部」に計上する

公営企業会計では②が採られており、「資本剰余金」として整理されている。

国際的には①が採用されており、準則もインカムアプローチである。

## (2) リース会計

準則では、企業会計と同様のリース会計が導入された。リースには、オペレーティング・リースとファイナンス・リースとがあり、次の2つの要件を満たすものについては、ファイナンス・リースとして、売買に準じた会計処理を行うものである。

### ① 解約不能：

契約に基づくリース期間中に実質的に解約が不能であるもの。

### ② フルペイアウト：

リース物件からもたらされる経済的利益を実質的に享受することができ、かつ、当該リース物件の使用に伴って生じるコストを実質的に負担する。

自治体病院では、高額な医療機器や医療情報システムを含むOA機器にファイナンス・リースを導入している例が多いと考えられる。それらは、通常、賃借の手続にのっとって処理されており、医業費用の賃借料で費用化されている。準則では、これらをリース資産として資産計上すると同時にリース債務として負債計上する。リース資産は他の固定資産と同様に減価償却として費用化され、リース債務はリース料支払に伴い減額される。

リース支払額（総額：税抜き）は、当該資産自体の価額とリースに伴う利息の合計額となっているが、資産計上するのは資産自体の価額（利息を除いた部分）である。リース契約（見積）の中で利息が分かっている場合は、それを除けば容易に資産価額を求めることができるが、これが不明の場合は、算出する必要がある。

具体的には、当該リース期間に対応するその他の借入に係る利子率（企業債や国債の利

リース支払額内訳計算書

リース支払額(月額)	100,000
支払期間(月)	60
リース料率(年率)	2.00%
リース資産	5,705,236
支払総額	6,000,000
* 支払は月末払い	0
耐用年数	5

回数	期首残債務	利息	資産分	期末残債務
1	5,705,236	9,508	90,492	5,614,744
2	5,614,744	9,358	90,642	5,524,102
3	5,524,102	9,207	90,793	5,433,309
4	5,433,309	9,056	90,944	5,342,365
5	5,342,365	8,904	91,096	5,251,269
6	5,251,269	8,752	91,248	5,160,021
7	5,160,021	8,600	91,400	5,068,621
8	5,068,621	8,448	91,552	4,977,069
9	4,977,069	8,295	91,705	4,885,364
10	4,885,364	8,142	91,858	4,793,506
11	4,793,506	7,989	92,011	4,701,495
12	4,701,495	7,836	92,164	4,609,331
13	4,609,331	7,682	92,318	4,517,013

57	398,339	664	99,336	299,003
58	299,003	498	99,502	199,501
59	199,501	333	99,667	99,834
60	99,834	166	99,834	0

率) を用いて、総支払額を現在価値に割り引いて資産額を求める。表計算ソフト(Excelなど)を用いれば比較的容易に求めることが可能である。関数は次のものを用いる。

**PV(利率[年利/12], 支払回数, リース支払額[月額], 0[省略可], 0[省略可])** ←Excel の場合

結果は負の値になるが、支払額を表わしているので、適宜“-1”を乗じて調整する。

また、リース期間が満了しているものにあっては、公営企業会計では、通常、受贈財産として資産計上しており、受贈財産評価額と利益剰余金との間での調整が必要となる。

#### <具体的な導入方法>

##### ア リース期間が満了しているもの

- 当該リース物品に係る受贈財産評価額を減じ、同額を利益剰余金に加える。

##### イ リース期間途中のもの

- ワークシートを用いて、賃借料支払済み額と減価償却費の差額を調整する。
- ① リース資産価額を計算し(上記参照)、資産及び負債に計上する。
- ② リース資産については、現時点での減価償却累計額を計上する。
- ③ リース負債については、賃借料支払済み額を負債分と利息分に分解して(リース支払額内訳計算書を使用)、負債分について直接減額する。
- ④ リース資産(減価償却後)とリース負債の差額を利益剰余金に加算する。
- ⑤ 損益計算書においては、当該年度の減価償却費とリース支払額の差額を医業費用から減じ、利息分を医業外費用に加算する。(合計では、費用が減少し利益が生じる。)

ワークシート

年次	リース会計				差引調整額
	公営企業会計	賃借料	利息	減価償却費	
1	600,000	54,785	513,471	568,256	31,744
2	1,200,000	93,090	1,026,942	1,120,032	79,968
3	1,200,000	70,748	1,026,942	1,097,690	102,310
4	1,200,000	47,955	1,026,942	1,074,897	125,103
5	1,200,000	24,702	1,026,942	1,051,644	148,356
6	600,000	3,485	513,471	516,956	83,044

年度の中途(半年)で導入した場合

減価償却は月次で行う前提で計算

### (3) 退職給付費用

退職給付費用は、共済組合への負担金支払のように現金支出があるものと、将来必要となる退職金を債務として認識し引き当てておくもの(現金支出はない。)とがある。

自治体病院の場合、年金給付については、地方公務員共済組合の制度にのっとっており、共済組合の長期負担金は退職給付費用となる。同様に、退職金についても退職手当組合などに加入して掛金等を支出している場合は、これも退職給付費用として整理する。

一方、退職手当組合などに加入していない場合は、退職金を引き当てておく必要がある。この退職給付引当金は、準則においては、負債に「将来の退職給付の総額のうち、貸借対照表日までに発生していると認められる額」を計上することとされた。

区分	現在の処理	現在の会計ルール	準則での取扱い
退職一時金分	引当金で対応	不明確なルール	原則法又は簡便法で引き当て
	退職手当組合	法定福利費	退職給付費用
年金分	共済組合（長期）	法定福利費	退職給付費用

貸借対照表日までに発生していると認められる額の計算にあっては、企業会計で導入されている制度と同様の考え方を用いることになる。原則は、将来の退職時に見込まれる退職給付のうち現在までに発生していると認められる額を、一定の割引率で現在価値に割り引いて計算するなど、数理計算を含んだ方法による。これは専門的知識を必要とするため、通常は、年金数理士などに依頼して計算することが多い。しかしながら、原則法は、その計算に相当の事務負担を要することなどから、対象職員が少ない場合（300人未満）などにあっては、簡便法の使用が認められている。簡便法では、期末自己都合退職の場合の要支給額をもって負債計上するものである。

#### <具体的な導入方法>

- ① 退職給付債務を準則にのっとって（原則法又は簡便法）計算する。
- ② 決算書上の退職給与引当金との差額を計算する。
- ③ ②の結果を負債に加算し、純資産（利益剰余金）から減算する。
- ④ 損益についても当該年度の引当額を求める。
- ⑤ 決算額との差額を費用に加算する。（利益が減少する。）

#### （4）貸倒引当金

医業未収金等の債権管理に当って、公営企業会計では貸倒の概念がないため、時効等により不納欠損処分をしたものについて、過年度損益の修正という形で直接「（医業）未収金」を減額する方法（直接法）により、処理されている。準則では直接法ではなく、貸倒引当金を用いた処理方法がとられる。また、従来「公債権」とされていた自治体病院の医療費を「私債権」とする最高裁判決が出された。公債権は時効を迎えると自動的に（援用を要さない。）債権が消滅するが、私債権については、債務者の援用がなければ未収金が増え続けることになる。よって、未収金の表示に当たっては、評価勘定である貸倒引当金を設けて適切に資産を表示する（資産が過大に計上されないようにする。）ことが求められる。貸倒引当金の見積方法について、準則では特に基準を示していないため、一般に妥当と認められている「金融商品に係る会計基準」を使って見積る方法について検討する。

なお、貸倒引当金の対象となるのは、患者等の自己負担部分であり、診療報酬支払基金や公費から支払われるものは対象としない。

##### ア 債権の区分

債権について、次の3つに区分する。

①	一般債権	通常の問題なく回収が予定される債権
②	貸倒懸念債権	支払を延滞している債務者に対する債権。分割支払など弁済条件の緩和を行っている債務者に対する債権
③	破産更生債権等	自己破産等の債務者に対する債権など

これらの区分の導入基準は次のとおりである。

① 一般債権	「問題なく回収できる」期間内の債権
② 貸倒懸念債権	①③以外の債権
③ 破産更生債権等	破産や時効により実質的に回収ができない債権

「問題なく回収できる」期間を設定するのは困難であるが、自治体病院では未収金を現年度分と過年度分に分けることが一般に行われているため、現年度分（発生から1年以内のもの）をここに区分するのも一つの方法であろう。

#### イ 貸倒見積額の算定

アの区分に応じて貸倒見積額を算定する。

③の破産更生債権等については、全額が貸倒見積額となる。破産など不納欠損処分ができるものについては、直接未収金を減額することによるもの認められる。時効を迎えたものについては、債務者の援用を待たなければ不納欠損処分できないため、未収金を直接減額するのは難しいと考えられる。よって、時効を迎えた債権全額を貸倒引当金に算入する。

②の貸倒懸念債権については、財務内容評価法など債務者の支払能力を総合的に判断する方法が基準として示されている。しかし、自治体病院では債権者個々人の支払能力を判断するための資料入手するのは困難と考えられるため、簡便的に当該債権の50%を貸倒見積額とする方法もある。

①の一般債権については、当該区分の債権額に貸倒実績率を乗じて見積る。貸倒実績率は、ある期における債権残高を分母とし、翌期以降における貸倒損失額を分子として算定したものの直近の2～3期の平均を用いる。

これらを単純な例により説明する。

#### 例 08年度における貸倒引当金等の算定

08年度における未収金の状況は表のとおりである。

表1 未収金残高

発生年度	～04年度	05年度	06年度	07年度	08年度
05年度末	59	300			
06年度末	48	50	200		
07年度末	45	40	10	200	
08年度末	45	38	8	30	200

破産など不納欠損処分の対象となるもの及び分納等はないものとする。

## &lt;債権の区分&gt;

- ① 一般債権：08年度発生分の200がこれに該当する。
- ② 貸倒懸念債権：06年度及び07年度発生分の38がこれに該当する。
- ③ 破産更生債権等：05年度以前発生分83がこれに該当する。

## &lt;一般債権に係る貸倒見積額の算定に用いる貸倒実績率&gt;

貸倒実績率は、過去3年の実績を用いる。分母には発生年度の残高を用い、分子にはその内で貸倒懸念債権として区分され貸倒見積額とされた額を用いる。

- 05年度分： $(50 \times 50\%) / 300 = 8.3\%$
- 06年度分： $(10 \times 50\%) / 200 = 2.5\%$
- 07年度分： $(30 \times 50\%) / 200 = 7.5\%$

3ヶ年の平均（単純）により、 $(8.3 + 2.5 + 7.5) / 3 = 6.1\%$ を貸倒実績率とする。

## &lt;貸倒見積額の算定&gt;

- ③ 破産更生債権等については、全額83を見積額とする。
- ② 貸倒懸念債権については、38の50%である19を見積額とする。
- ① 一般債権については、200に6.1%を乗じて12を見積額とする。

合計の114が貸倒見積額となる。

## &lt;未収金、貸倒引当金及び貸倒引当金繰入額&gt;

未収金（貸借対照表）には、321が計上され、貸倒引当金（貸借対照表）には、114が計上される。

前年度の貸倒引当金が102であり、当年度に実際に貸倒れた（不納欠損処分）ものがなかったとすれば、114と102の差である12が当年度の貸倒引当金繰入額（損益計算書）となる。

## 8 Q & A

病院会計準則を自治体病院の会計に当てはめる際の留意点をQ&Aの形にまとめた。なお、自治体病院毎におかれている状況が異なるため、導入に当っては、個別に検討する必要があることを付記する。

### Q 1 たな卸資産の評価方法について

低価法の導入に当って、4月1日以降の契約単価が決まっている場合は、この金額を再調達原価とすべきか。

A 1 病院の医薬品納入価格の決定状況にもよるが、決算の過程までに4月1日以降の契約納入薬価等が決定している場合には、当該価格をもって低価法を導入することが妥当である。

### Q 2 未収金に係る貸倒処理について

引当処理をせずに、貸倒れが発生した時点で直接費用化する方法（直接法）は認められるか。

A 2 「当期に発生して、当期に貸倒れてしまった債権」については、直接費用（準則の「医業貸倒損失」の科目を使用）で構わないが、期末の債権については貸倒引当金を検討する必要がある。

### Q 3 キャッシュ・フロー計算書の区分について

投資活動に係る消費税の支払は、業務活動に含めることとなるか。

A 3 準則の損益計算書において「資産に係る控除対象消費税額」を別建てして臨時損失に区分していることから、原則的には投資活動に係る消費税（控除対象額とならないもの）については、投資活動に含める。

### Q 4 過年度損益の修正について

過年度損益の修正は、臨時費用（利益）で処理すべきか。

A 4 原則的には臨時費用（収益）での処理となるが、金額が少額の場合には医業外費用（収益）で処理しても差し支えない。

### Q 5 減価償却費について

ソフトウェアや放射性同位元素の減価償却の費用科目は、設備関係費の減価償却費でよいか。

A 5 固定資産（有形とは限定されていない。）の減価償却費については、準則の科目の区分上は設備関係費に区分されている。したがって、無形固定資産の減価償却費も、準則に準じた場合には設備関係費に含まれる。また、放射性同位元素の減価償却についても同様である。

### Q 6 基準寝具の賃借料の科目区分について

基準寝具の賃借料は、寝具委託費に含めてよいか。

A 6 実態に応じた処理になる。実体的に賃借料であれば委託料には含まれないものと考える。しかし、準則

では賃借料に相当する概念としては「機器賃借料」しか設けられてないので、経費の内訳（「賃借料」のまま）として扱うものとする。なお、賃借契約の内容が、寝具搬送など実質的に人件費のアウトソーシングに該当する場合は、寝具委託費として扱うものとする。

#### Q 7 廃棄物処理業務の取扱いについて

廃棄物処理業務は、清掃委託料に含めてよいか。

A 7 準則に示されている科目はあくまで例示であり、必要に応じて実態に合わせた科目を設定すべきものである。金額が少ない場合は、その他の委託料として扱って構わない。

#### Q 8 研究研修費について

図書費は、研究費か研修費か。

A 8 研修費は研修等の活動に伴うものであり、学会参加費や旅費がこれに当る。日常的な研究に係る図書については、研究費として扱うこととなる。

#### Q 9 給料と手当について

準則では、給与費の内訳として、「給料」「賞与」があるが、自治体病院では、「給料」「手当（期末勤勉手当を含む。）」と経理している。民間病院等と比較することを考えると「手当（期末勤勉手当を除く。）」を「給料」に含め、「期末勤勉手当」を「賞与」に区分することが考えられるが、どうか。また、「児童手当」はどう取り扱うべきか。

A 9 「期末勤勉手当」は実質的に民間病院等の「賞与」に相当すると考えられる。ただ、この場合でも、表示科目は「期末勤勉手当」とせずに「賞与」のままとする。また、「児童手当」は民間病院では市町村から支給されるので給与費に含まれていないため、比較の便宜上これを「雑費」に計上する。「賞与」「児童手当」以外の手当については、「給料」とする。

なお、これらの組み替えを明確にするために、給与費明細表において、手当分を（ ）書きで内書きしておくこととする。「児童手当」についても欄外に脚注する。

#### Q 10 期末勤勉手当と賞与引当金

期末勤勉手当は、6月と12月に支給されるが、6月1日前（12月1日前）に退職した職員には支給されない（支給要件は、6月1日に在籍していることである。）。よって3月末においては負債として測定されないと考えられるが、どうか。

A 10 賞与（期末勤勉手当）については、決算期末時点で支給対象期間の経過に基づいた賞与引当金の計上が必要である。確定債務ではないが、いわゆる条件付債務であるので負債として計上されることとなる。ただし、3月末時点で賞与支給日に在籍しないことが明らかな職員については、当該職員に係る賞与引当金は計上しない。

Q 1 1 報酬及び賃金について

非常勤職員及び臨時職員に対する「報酬」及び「賃金」については、「給料」に区分することとしてよいのか。

A 1 1 非常勤職員、臨時職員に対する「報酬」・「賃金」についても、原則は、「給与」・「賞与」・「賞与引当金繰入額」に相当する部分があれば、区別して各費目に計上する。各部に相当する金額の区別が出来ない場合は、便宜上「給料」とする。

Q 1 2 退職給付費用について

退職手当組合に加入しており、退職一時金が組合から支給される仕組みを採用している場合、月々、組合が算定した額を「法定福利費」等の科目で支出しているが、この支出金は、「法定福利費」か「退職給付費用」か。

A 1 2 「退職給付費用」に計上すべきである。

Q 1 3 共済組合長期掛金と退職給付費用

「法定福利費」で共済組合長期掛金（事業主負担分）を支出しているが、これは「法定福利費」か「退職給付費用」か。

A 1 3 「退職給付費用」に計上すべきである。

Q 1 4 附帯事業である看護師養成学校

自治体病院が附帯事業として看護師養成学校を運営している場合、この運営経費及び資産等については、病院会計準則上は除外すべきか。

A 1 4 病院会計準則は、施設としての病院の会計基準で、病院の財政状態及び運営状況を把握するための基準である。原則として、病院業務以外のものは、その財務諸表から除かれる。

附帯事業としての看護師養成学校の規模・重要性にもよるが、これを病院の財務諸表に含めるかどうかは、病院の財政状態及び運営状況の把握に支障が生じるかどうかで判断する。地方公営企業としての一体性と看護師養成事業に係る損益を区分することの煩雑さや、看護師養成事業と病院事業との関連性が重要と認められる場合には、医業外収益や医業外費用とは独立して看護師要請事業に係る収益を区分掲記することも考えられる。（独立行政法人国立病院機構の財務諸表が参考になる。）

Q 1 5 看護学生貸付金の返還免除

看護学生に対する貸付金（「長期貸付金」又は「その他投資」で経理。）は、病院での勤務実績により返還を免除しているが、この損失は、「臨時費用」として経理してよいか。

A 1 5 当該返還の免除が、ある程度、毎期、経常的に発生する場合には「臨時費用」としないで、「医業外費用」とすべきである。

また、返還の免除が一般的な状況である場合には、当該貸付金に対する貸倒引当金の設定の検討が必要

となる。

なお、Q14のように、病院の財務諸表自体から除外することも検討できる。

#### Q16 「委託費」と「設備関係費」の区別について

準則では、保守に係る委託費が「委託費」と「設備関係費」に分かれているが、その違いは何か。

A16 「委託費」を独立掲記した趣旨は、本来ならば病院内部の人員で対応可能な業務を、病院の自らの判断で外部に委託している場合の費用を集計し、病院のアウトソーシング実施の程度を明らかにすることである。この結果として、人件費関係の比較可能性が担保されることになる。

「委託費」は、病院内部の人員でも対応可能な業務を外部に委託する費用で、アウトソーシング実施の程度を明らかにするためのもので、このような業務に該当する保守管理業務に係る費用が、「保守委託費」（委託費）である。一方、「設備関係費」の「機器保守費」は、高度に専門的な能力が必要な業務で、内部で実施することが馴染まないような機器の保守等の費用である。

したがって、「保守委託費」と「機器保守費」の区別は、基本的には内部で実施可能か否かが一つの判断基準になる。内部で実施可能か否かは、各病院の人員や管理体制、業務の専門性、本来抱えるべき人員およびその能力、基本的なアウトソーシングに対する個々の病院の考え方が反映するため、かなり弾力的な判断となる。

## 第3章 ケーススタディ ~実際につくってみよう~

この章では公営企業会計の貸借対照表・損益計算書を、実際に準則へ移行する作業を解説する。以下のような前提条件の仮想病院を例に、貸借対照表・損益計算書を準則へ移行する際のワークシートを作成する。

### 1 前提条件

- 附属施設（例：看護学校）が含まれている。
- 補助金等のみなし償却を行っている。
- 退職手当組合負担金（法定福利費）を組合に支払っている。
- 現在はリース契約はないが、受贈財産評価額には過去のリース切れ分が含まれている。
- 4つの病院を持った団体の内の1病院である。

資産		負債	
固定資産		固定負債	
有形固定資産	7,796	流動負債	
減価償却累計額	△4,404	未払金	441
無形固定資産	2	その他流動負債	23
投資	605	資本	
流動資産		自己資本金	5,447
現金・預金	454	借入資本金	2,154
未収金	887	資本剰余金	506
貯蔵品	48	利益剰余金	△2,669
繰延勘定			
控除対象外消費税額	70		
費用		収益	
医業費用		医業収益	
給与費	3,889	入院診療収益	3,588
材料費	1,448	外来診療収益	1,513
経費	857	その他医業収益	139
減価償却費	223		
資産減耗費	3	医業外収益	
研究研修費	15	受取利息配当金	
医業外費用		他会計補助金	
支払利息及び企業債取扱諸費	116	補助金	127
繰延勘定償却	4	負担金交付金	4
患者外給食材料費	7	患者外給食収益	818
医師住宅手当	9	その他医業外収益	9
雑損失	115	特別利益	52
特別損失		過年度損益修正益	1
過年度損益修正損	2	附帯事業収益	79
その他特別損失	8		
附帯事業費用	78		

## 2 移行手順

公営企業会計による貸借対照表・損益計算書を下記のようなワークシート<sup>1</sup>に転記し、後述の調整を行い、一番右の欄の準則の値を算出する。

資産	公営企業	調整	参照番号	準則	負債	公営企業	調整	参照番号	準則
流動資産					流動負債				
現金及び預金	454	△8	③	446	貯掛金		221	⑨	221
医業未収金	848			848	支払手形			0	0
未収金	39			39	未払金	441	△229	③⑨	212
有価証券				0	短期借入金		183	⑥	183
医薬品	46			46	未払費用			0	0
診療材料	2			2	前受金			0	0
給食用材料				0	預り金			0	0
貯蔵品				0	従業員預り金		22	⑩	22
前渡金				0	前受収益			0	0
前払費用				0	賞与引当金		157	⑦	157
未収益金				0	その他の流動負債	23	△22	⑩	1
役員従業員短期貸付金				0	固定負債				
他会計短期貸付金				0	長期借入金		1,900	⑥	1,900
その他の流動資産				0	役員従業員長期借入金			0	0
貸倒引当金		△94	⑪	△94	他会計借入金			0	0
固定資産					長期未払金			0	0
有形固定資産	7,796	△170	①②	7,626	退職給付引当金			0	0
減価償却累計額	△4,404	△53	⑪	△4,457	長期前受補助金		333	⑩	333
無形固定資産	2			2	その他固定負債			0	0
その他の資産	605	0	⑤	605	純資産	5,438	△2,952	①②④⑥⑦	2,486
総勘定(公営企業会計)	70	△70	②⑩	0	(当期純利益・損失を除く)			⑥⑩⑪⑫	
費用					収益				
医業費用					医業収益				
材料費	1,448			1,448	入院診療収益	3,588			3,588
給与費	3,889	△80	⑩⑮	3,809	室料差額収益		40	⑪	40
委託費	451	⑪		451	外来診療収益	1,513			1,513
設備関係費	223	218	⑪	441	保健予防活動収益		48	⑫	48
研究研修費	15			15	受託検査・施設利用収益		1	⑬	1
経費	857	△652	⑪⑯⑭	205	その他の医業収益	139	△89	⑫	50
控除対象外消費税等負担額		76	⑮	76	保険等差額				0
本部費		84	⑮	84	医業外収益				
医業外費用					受取利息配当金			0	0
支払利息	116			116	有価証券売却益			0	0
有価証券売却損				0	運営費補助金収益	949	0	⑪	949
患者外給食用材料費	7			7	施設整備補助金収益		7	⑬	7
診療費減免額				0	患者外給食収益		9		9
医業外貸倒損失				0	その他医業外収益	52			52
貸倒引当金医業外繰入額				0	臨時収益				
その他医業外費用	128	△89	⑪⑯⑭	39	固定資産売却益			0	0
臨時費用					その他の臨時収益		1		1
固定資産売却損				0	附帯事業収益	79	△79	④	0
固定資産除却損	3			3					
控除対象外消費税(資産)		6	⑯	6					
災害損失				0					
その他の臨時費用	10			10					
附帯事業費用	78	△78	④	0					

参照番号欄の①～⑯は、(2) ワークシート上の調整作業内の説明文に対応

### (1) 移行データの転記

準則の科目を記載したワークシートに、公営企業会計の貸借対照表・損益計算書の値を転記する。当期純利益・損失については貸借対照表には入れないでおき<sup>2</sup>、科目の組替えも

<sup>1</sup> 試算表のイメージである。

<sup>2</sup> 当期の純利益・損失は、損益計算書の收支差に反映しているため。

基本的には行わないまま<sup>3</sup>にしておく。

・資本の部→純資産

- ・未収金は、医業・医業外・その他等に分類していると思われるため医業未収金とそれ以外に分けてそれぞれ計上
- ・繰延勘定、附帯事業の分は準則にはないため、別記載
- ・投資はその他の資産へ
- ・損益計算書の他会計負担金・補助金や国、県補助金等は運営費補助金収益へ
- ・減価償却費は、設備関係費へ（移行することがわかっているため）
- ・経費→経費（まだ委託費等へは組替えていない）

## (2) ワークシート上の調整作業

公営企業会計の数値を準則に則した科目へ組替えていく。

ア 対象病院以外の附属施設（看護学校）の値をワークシートから抜く

①4条出資金（自己資本金へ経理）で購入した附属施設分の土地を、貸借対照表から削除

土地	△17	自己資本金	△17
(純資産)			

②建物等の固定資産や控除対象外消費税を、取得したときの勘定科目である負債・純資産（資本）と組替え

建物 等	△153	自己資本金	△13
控除対象外消費税	△5	受贈財産評価額	△61
(繰延勘定)			
補助金			△7
その他資本剩余金			△6
借入資本金			△71
(純資産)			

③未払金は確実に現金支出になるため、現金と振替えて貸借上から削除

現金預金	△8	未払金	△8
(純資産)			

④準則を適用しようとしている年度の収入と支出を損益上から削除

看護学校費	△78	看護学校収益	△79
利益剩余金			1
(純資産)			

<sup>3</sup> 転記の後に貸借バランスさせながら調整を行う。

## イ 貸借対照表上だけで公営企業会計から準則へ移行できる科目についての組替え

## ⑤投資の組替え

基金	△ 605
その他の固定資産	605

基金をその他の固定資産へ組替え。

## ⑥借入資本金の組替え

借入資本金	△2,083
(純資産)	
短期借入金	183

長期借入金 1,900

翌年度償還予定額を短期借入金へ、上記以外を長期借入金へ組替え。

## ⑦賞与引当金の計上

賞与引当金	157
利益剰余金	△157
(純資産)	

当期1月から3月末までの期間に負担すべき金額を計上。

## ⑧リース切れ資産の組替え

受贈財産評価額	△39
利益剰余金	39
(純資産)	

受贈財産評価額へ経理していたリース切れ資産分を利益剰余金と組替え。

## ⑨買掛金と未払金の組替え

未払金	△221
買掛金	221

材料費未払金を買掛金と組替え。

## ⑩その他流動負債の組替え

その他流動負債	△22
従業員預り金	22

その他流動負債の内、所得税等の職員からの預り金は従業員預り金へ組替え。

## ウ 損益計算書上だけで公営企業会計から準則へ移行できる科目についての組替え

## ⑪他会計負担金・補助金や国、県補助金を運営費補助金収益へ組替え

他会計負担金	△818
他会計補助金	△127
国庫等補助金	△4
運営費補助金収益	949

医業収益で負担金を受けている場合も、比較可能性の観点から医業外へ。

## ⑫その他医業収益を室料差額収益、保健予防活動収益、受託検査・施設利用収益へ組替え

その他医業収益	△89
室料差額収益	40
保健予防活動収益	48
受託検査・施設利用収益	1

## ⑬法定福利費の内、退職給付費用へ移行するものを組替え

法定福利費	△279
退職給付費用	279

退職手当組合負担金や共済掛金の内退職給付に係る分等について、退職給付費用と組替え。

## ⑭経費等の内、委託費・設備関係費へ移行するものを組替え（詳細は第2章参照）

経費	△660
医師住宅手当	△9
委託費	451
設備関係費	218

医師住宅手当を設備関係費へ組替えている。

## ⑮本部費の組替え

給与費	△80
経費	△4
本部費	84

給与費や経費等の内、本部費に当る額を組替え。

## ⑯医業費用に係る控除対象外消費税を控除対象外消費税等負担額へ組替え

その他医業外費用	△76
控除対象外消費税等負担額	76

## 工 損益計算書・貸借対照表に影響のある項目の組替え

### ⑯貸倒引当金の計上

貸倒引当金繰入額	12	貸倒引当金	94
		利益剰余金 (純資産)	△82

医業未収金の内訳	貸倒引当金の内訳
時効到来分 56	破産更生債権等 <sup>4</sup> 56
2年経過分 27	貸倒懸念債権 <sup>5</sup> 26
1年経過分 24	
現年度発生分 54	一般債権 <sup>6</sup> 12

過年度処理済みの貸倒引当金<sup>7</sup> 82 従って、今年度引当金繰入額は 94-82=12

### ⑯補助金等の組替え

減価償却累計額	△53	補助金	△340
		その他資本剰余金 (純資産)	△53
		長期前受補助金	333 …過年度分
		施設整備補助金収益	7 …現年度分

現年度分補助金を施設整備補助金収益へ。過年度分の補助金を長期前受補助金へ組替え。

その他資本剰余金の内、みなし償却部分については減価償却累計額と組替え。

### ⑯繰延勘定の組替え

繰延勘定		利益剰余金	△63
控除対象外消費税額	△65		
臨時費用			
控除対象外消費税	6		
医業外費用			
繰延勘定償却	△4		

現年度発生分控除対象外消費税を臨時費用に計上。

現年度繰延勘定償却額は利益剰余金と組替え。

控除対象外消費税（現年度以外）については利益剰余金と組替え。

<sup>4</sup> 時効が到来しているものを破産更生債権等に整理する。援用等により不納欠損処分したものについては、未収金を直接減額してあるので、ここではそれ以外のものについて調整する。

<sup>5</sup> 過年度に発生した債権で時効が到来していないものを貸倒懸念債権に整理する。

<sup>6</sup> 当該年度に発生した債権は一般債権に整理する。

<sup>7</sup> 過年度において引当済みになっているものについては、過年度の損益に含まれているため、利益剰余金を減額して調整する。

## 第4章 病院経営と管理会計

### 1 管理会計とは

企業で用いる会計には、外部利害関係者への情報提供として作成される「財務会計<sup>1</sup>」と、内部マネジメントの意思決定のための情報である「管理会計」の2つがある。公営企業法で作成が義務づけられ、議会等へ報告しているものは、「財務会計」であり、これから議論していこうとしているのは、「管理会計」の方である。

財務会計では、説明責任を果たすことを主眼に、主に過去の取引を要約的に表示する。管理会計では、意思決定に用いるために過去のデータを基にするが、将来の予測的情報も含むこととなる。

病院会計準則は、「施設会計」であると強調されている。これは、地方自治体、医療法人や学校法人など設置主体毎にその設置根拠法令等で作成が義務づけられている「財務会計」との差異を意識したものである。「施設会計」が病院自体の会計を扱うのに対して、「財務会計」は設置主体たる法人全体の会計を扱うという点が異なる。「管理会計」は経営の意思決定及び業績測定に用いられるものであるため、管理する単位が何であるかにより内容が変化する。「病院を経営するためのもの」であるならば、病院という施設を単位とする「施設会計」が病院の「管理会計」として適しているのである。

管理することとは、比較することである。一般会計でも特別会計（企業会計）でも、予算額と執行額との比較は行われている。また、前年度予算と当年度予算の比較なども行われているだろう。そこで、病院では、どのような比較を行い、経営管理をしていくのかを次でみていきたい。

### 2 経営状態を比較する

経営状態の比較では、大きく2つに分けられる。自院自身との比較と他院との比較である。

自院自身との比較においては、予算と実績との比較がなされる。ここでの予算は、必ずしも法による議決予算を意味しない。年度開始に当って設定される目標のことである。また、過去の自分と現在の自分の比較も行われる。前年同月との比較や前月との比較などで

<sup>1</sup> 財務会計／管理会計という区分は制度会計／非制度会計に対応している。（第1章2（3）P8参照）

表1 財務会計と管理会計

	財務会計	管理会計
報告の利用者	外部利害者	内部マネジメント
報告の内容	過去の取引の総括	意思決定の将来的影響
報告の形式	法定	任意

ある。予算に代えて、前年度実績を目標とすることも有効である。議決予算の積算は、その事務手続の関係から古いデータを基に行われる所以、前年度実績（＝決算）の方が新しいデータを基にできるためである。経営状態のベクトルをみるのであれば、前月との比較が有効となろう。上向いているのか、下向きになっているのかを情報として持った上で、その後の経営方針を立てていくのだ。

他院との比較では、類似病院との比較を行う。リアルタイムでの類似病院の経営情報を入手するのは困難であることから、主として前年度決算等を比較する。類似病院として選択する際には、診療内容や病床数等の規模が同等のものを選ぶこととなる。さらに加えて、自院よりも経営状態の良い病院を選んで比較する<sup>2</sup>ことは、経営改善のためには役に立つ。類似病院のデータとしては、当該病院の決算状況調査（決算統計）の数値を用いるのが一般的である。総務省が発表する年鑑は発行時期が遅いため、直接、類似病院の事務局などから入手する方が現実的である。

他院との比較において気を付けなければならないのは、経理方法の違いの有無である。決算統計は、計算方法が統一されているために比較の材料として適していると考えられる。しかし、委託料に含まれている業務に関する情報やみなし償却の有無などが不明なので、それらを確認しつつ利用する必要がある。今回の研究のテーマである病院会計準則は、その点では統一された基準による比較が可能である。多くの病院がこの病院会計準則を用いた財務状況を公表するようになれば、他院との比較が容易になるであろう。

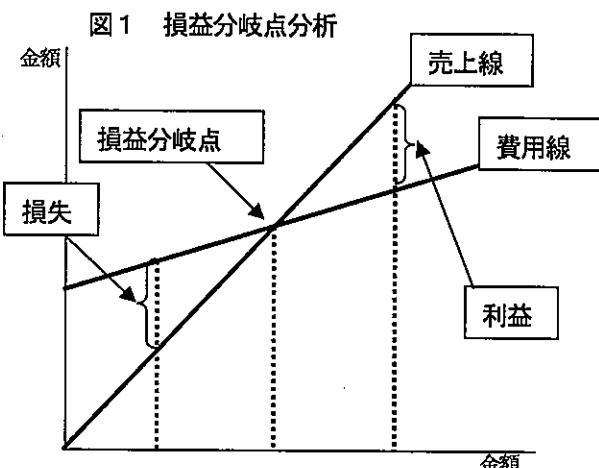
### （1）損益分岐点分析<sup>3</sup>の応用

自分自身との比較に分類できる方法である。

「損益分岐点分析」は企業において用いられる経営分析で、目標となる利益を得るためにどれだけの売上が必要であるかを測るものである。この中では、事業の損失が利益に転換する売上高を損益分岐点と呼ぶ。

損益分岐点分析は、事業の売上目標の設定などで大いに力を發揮するが、適用にはいくつかの条件があるため、病院経営で直接適用するのは難しい。

しかし、損益分岐点分析の考え方には、病院経営に応用できる部分がある。それは、費用を変動費と固定費に分けて考えることである。変動費とは売上に伴って増加する



<sup>2</sup> ベンチマークともいう。

<sup>3</sup> CVP(Cost Volume Profit)分析ともいう。

費用であり、固定費とは売上の増減に関係なく発生する費用である。損益分岐点分析においては、売上が費用と等しくなるような売上高が損益分岐点となる。これは、固定費があるために、ある金額の売上が発生しないと費用が売上を上回っている状態になるためである。また、変動費は売上に連動して増えるため、売上から変動費を除いた分で固定費を賄う必要がある。この売上から変動費を除いた額を「貢献利益<sup>4</sup>」という。貢献利益から固定費を除いた額が「利益」である。貢献利益とは、固定費の回収及び利益に貢献する金額であることからこう呼ばれる。

そして、この貢献利益を用いて、病院の経営を考えていこうというのが、ここでの提案である。

## (2) 利益ツリーによる分析

分析は論理的に行われる必要がある。論理的に物事を捉るために意識しておきたいのが、「モレなく、ダブリなく<sup>5</sup>」行うことである。このために、経営分析においては、予め用意された思考過程をフレームワークという様式にしておき、これを用いて分析することが行われる。分析を容易にし、かつ、「モレなく、ダブリなく」分析できるからである。フレームワークの一つに「論理ツリー」がある。論理ツリーは、「モレなく、ダブリなく」を実現できることのほか、深掘り、具体化を可能とするものである。

これを経営分析に取り入れたものが、「利益ツリー」である。

図1-2 費用と貢献利益

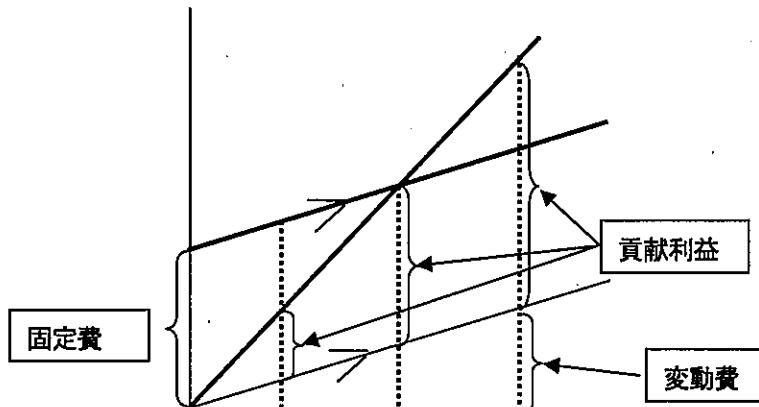


図2 論理ツリー

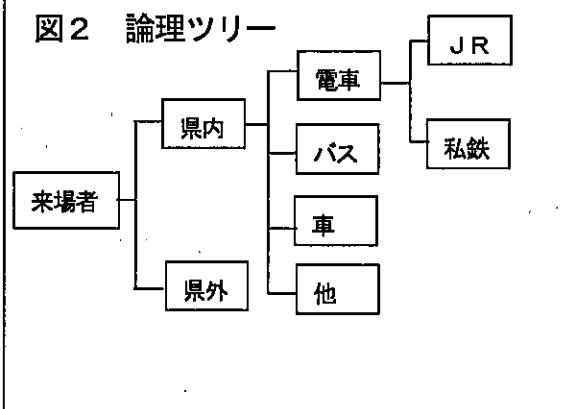
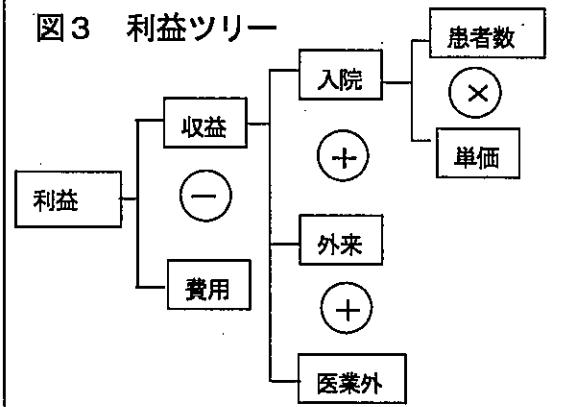


図3 利益ツリー



<sup>4</sup> Contribution Margin。変動利益などともいう。

<sup>5</sup> MECE (Mutually Exclusive Collectively Exhaustive)のこと。論理的思考の基礎となる。

- 利益は収益と費用の差である。
  - 収益は医業収益と医業外収益の合計である。
  - 医業収益は入院収益と外来収益とその他の収益の合計である。
  - 入院収益は患者単価と入院患者数の積である。
- .....

と、いう要領で全ての収益、費用を論理ツリーの中に落とし込んでいく。重要性のないものについては、その他という形で括ってしまっても構わない。

自院の前年度決算で利益ツリーを作成すると、それだけでも収益・費用の構造が判って興味深い。その上で、これを他院との比較という形で作成したらどうだろうか。

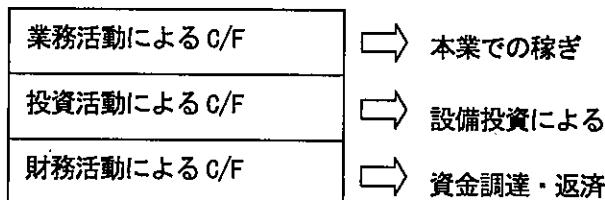
比較対象には、自院と類似でかつ経営成績がよいものを選ぶ。予め「100 床当たり」などというように規模をそろえたデータに加工しておいた方が作業が容易である。同じ利益ツリーの中に自分と比較対象とを並べて比較する形で記入し、その差が顕著な「枝」に着目して、それを分析するのである。

### (3) キャッシュ・フローによる分析

病院会計準則では、キャッシュ・フロー計算書が財務諸表の1つとして作成されることとなった。キャッシュ・フロー計算書は、現金（及び同等物）の動き（増減）に着目した決算書類である。単純にいえば、薬を仕入れたり、給料を払ったり、医療機器を買ったり

するのは、キャッシュ・アウト・フロー<sup>6</sup>として現金の減になる。診療の結果、患者さんから診療費を受け取ったり、支払基金から診療報酬が払われたり、企業債で資金調達したりするのは、キャッシュ・イン・フローとして現金の増になる。その差引がネット・

図4 キャッシュ・フロー計算書の構造



\* C/F=キャッシュ・フロー

キャッシュ・フローである。キャッシュ・フロー計算書では、キャッシュ・フローを「業務活動によるもの」、「投資活動によるもの」及び「財務活動によるもの」に区分して記載する。

このキャッシュ・フロー計算書から何を読み取るか、また、それをどう経営に活用するかが分析のポイントである。キャッシュ・フロー計算書は、家計簿に似ているかもしれない。現金預金が増えていれば安心だが、減っているようでは注意が必要となろう。

<sup>6</sup> キャッシュ・フローは、キャッシュ・イン・フロー（入）とキャッシュ・アウト・フロー（出）とその差引であるネット・キャッシュ・フローに分けられる。

キャッシュ・フロー計算書は、他院と比較するよりも自院の状況を把握するのに力を發揮する。単年度の数値自体でも、現在の経営状態は判るが、年度をまたいで比較すると、自院のあるべき姿との差異が浮き彫りになるし、未来の予測キャッシュ・フロー計算書を作成すれば、固定資産の購入等の政策決定に役立つこととなる。

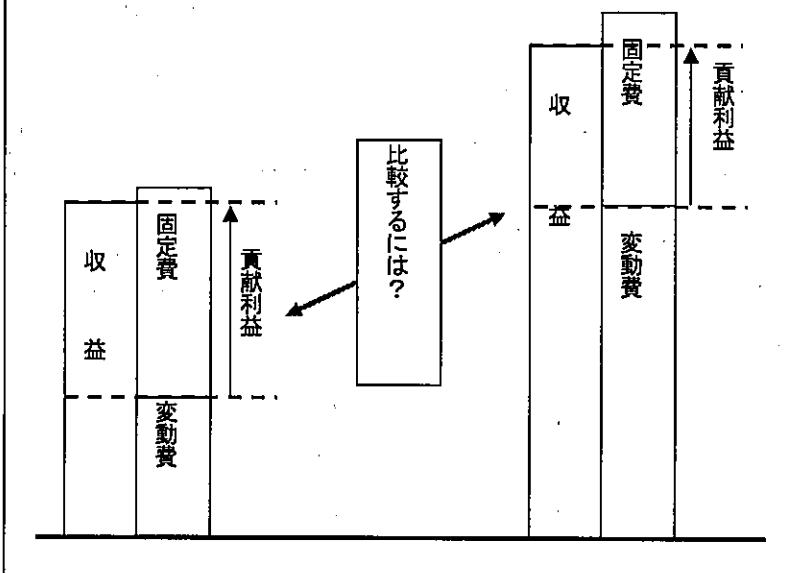
### 3 貢献利益を用いた経営分析

経営分析を行っている病院では、医業収益に占める給与費の割合や材料費の割合などを計算している例が多い。材料費の割合は、変動費の割合を求める上で重要となる。給与費の割合はどうだろうか。給与費が収益に連動する変動費である場合は、その割合が効率性を求める上で意味がある。しかしながら、診療内容が大幅に変化し、材料費の割合が変わっていく中においては、自院の過去のデータとの比較においても、他院との比較においても不十分なものに感じられる。

病院の収益のうち、材料費、特に診療報酬上の償還価格<sup>7</sup>のある材料（医薬品、診療材料の一部など）については、使用すればするだけ収益が上がる構造になっている。しかしながら、材料費比率が25%の病院にあって、材料費の使用が増えたために収益が10%伸びた場合、材料費比率は25%に止まらない。いわゆる差益の存在により、償還価格とそれに要した材料費とはイコールではないとしても、75%も差益がある訳ではないため、当然材料費比率は上昇する。このとき、給与費が変化していなかった場合は、給与費比率が下がることになるが、この比率の低下は、その全てを「良い傾向」として評価できるだろうか。また、同様の診療内容を持つ2つの病院の一方が院外処方を実施しており、他方は未実施の場合、院外処方を行っている病院の方が給与費比率が高くなるのは容易に推測できるが、この2つの病院を比較して院外処方している方が効率の悪い経営をしているといえるだろうか。

この材料費や他の変動費による収益への影響を除いた上で、給与費や他の固定

図5 貢献利益による分析



<sup>7</sup> 医薬品の場合は、償還価格を「薬価」という。

費の収益との関連を比較しようとするのが、「貢献利益」を利用した経営分析である。

貢献利益は、収益から変動費を控除したものであり、その額が固定費回収と利益の獲得（または、損失の低減）に貢献するために、この名称があるのは前述のとおりである。経営的には、貢献利益の範囲内で給与費やその他の固定費を執行できていれば、黒字ということになる。貢献利益に占める固定費の割合を比較し、特に割合が上昇しているものがあれば、その費目について詳しく分析することにより、自院の状況を把握することができる。赤字の病院であれば、収益全体と固定費を比較するよりも、貢献利益で固定費のどれ位を賄っているかを知った方が、状況の緊迫性を実感できると思われる。単に収益を伸ばしただけでは、状況は好転しないのだ。

#### 4 利益ツリーによる経営分析

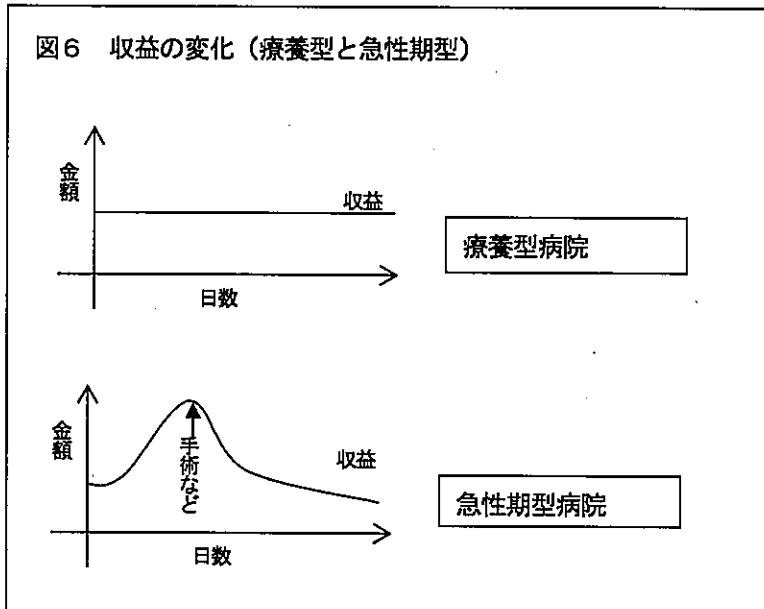
利益ツリーの作成に当っては、他院との比較のためにも、病院会計準則に則って数値を作成することが重要である。その上で、100床当たりの数値に割り戻して、利益ツリーを作成する。

利益ツリーの内訳は、病院毎に項目を定めて差し支えない。図7の利益ツリーは例示であるが、その特徴的なところを以下に述べる。

##### (1) 入院収益を実入院患者数とその単価に分ける

入院患者数や単価を考える際に、一般に用いられているのは、年間延患者数と患者一人一日当たり単価であろう。ここでは、延入院患者数ではなく、実入院患者数を用いている。

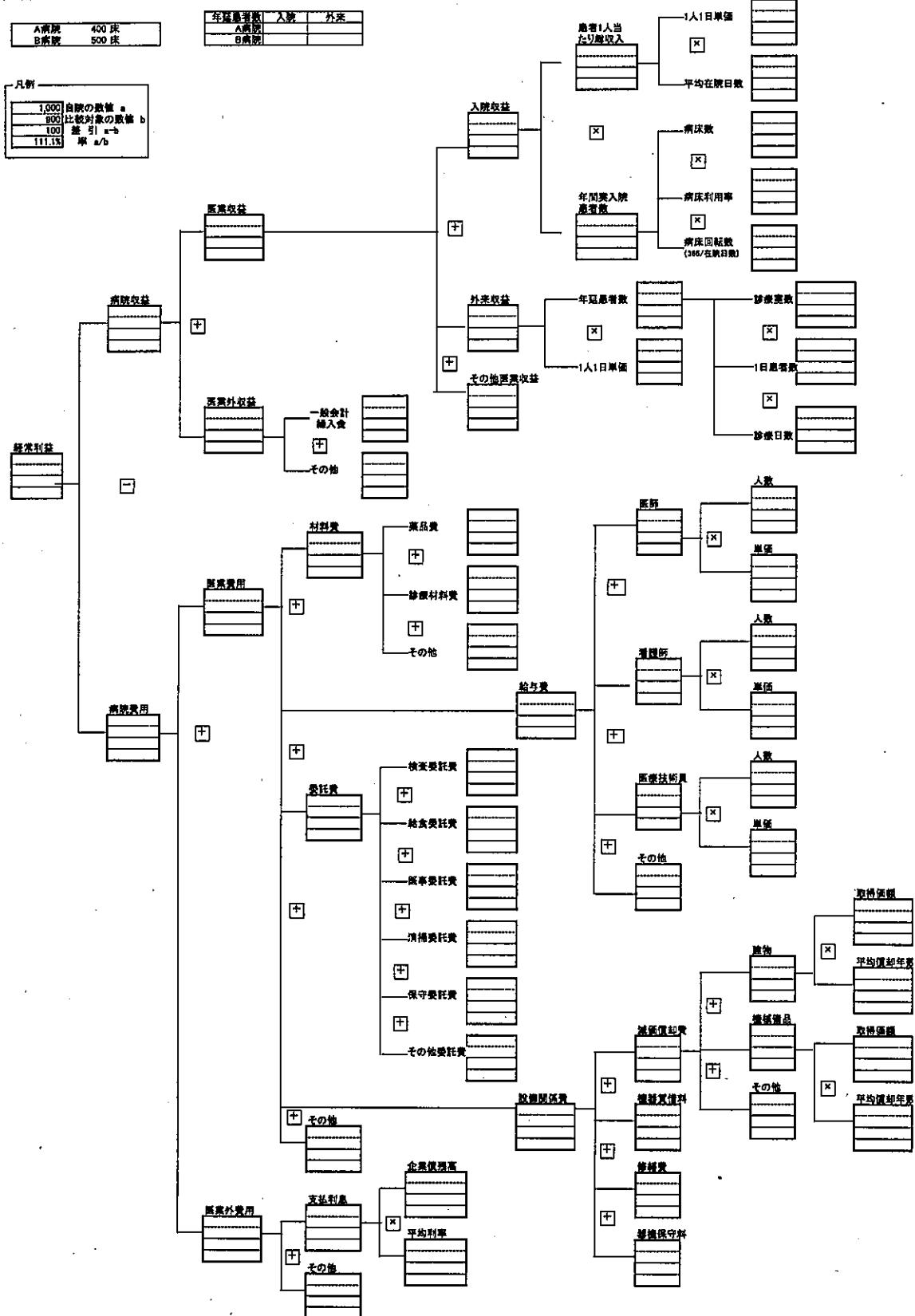
入院患者からの収益は、療養型の病院と急性期型の病院では、かなり異なる。ある特定の一人の入院患者についていえば、療養型病院では毎日同様の診療が行われ、収益も変動が少ない。また、入院期間も長くなる。それに対して、急性期型の病院では、診療の内容が密で検査や材料等が集中的に投入される期間と、外科系であれば、術前術後のように比較的診療内容が疎になっている期間があつたりする。当然、収益は、診療内容が密な期間に多く発生し、それ以外の期間とはかなり差が出る。療養型病院では病床に常に空きがないことが経営的に重要である。このため、一人一日単価と延患者数を高く確保していることが収益向上に繋がる。急性期型病院では密度の高い医療を多くの患者に提供する



ことが収益向上に繋がることになろう。

図7 利益ツリーの例

経営分析 利益ツリー(100床当たり)



自治体病院は、地域の比較的重症度の高い急性期の患者を中心に扱っている場合が多い。これは急性期型と考えられるので、提供した医療の密度と実入院患者数を基に経営を考えた方がよいと思われる。そして、今後DPCによる包括払い<sup>8</sup>が本格導入された場合の考え方にも合致するものである。

#### (2) 外来延患者数と外来診察室当たりの患者数

外来延患者数を外来診察室の数と比較することにより、外来に係る医師の数と患者の回転数を比較することができる。

#### (3) 減価償却費と平均償却年数

減価償却費を当該固定資産の取得価額と比較することにより、資産の更新タイミングを測ることができる。長いということは、古い建物・機器を使い続けていることを意味する。

#### (4) 支払利息と平均利率

支払利息を企業債残高と比較することにより、平均利率をみることができる。企業債残高は前年度末と当年度末の平均を用いるとよい。

### 5 キャッシュ・フロー計算書を用いた経営分析

年度の現金の動き（キャッシュ・フロー）は、当然のことながら、流出（アウトフロー）よりも流入（インフロー）が多い状態、つまり現金が増加している状態（ネット・キャッシュ・フローが増加）にあることが好ましい。ネット・キャッシュ・フローの増加が同額の場合であっても、キャッシュ・フロー計算書の3つの活動区分—業務活動、投資活動、財務活動—毎のキャッシュの増減のパターンにより読み取れることがある。

例として、次の3つのパターン（表2）を見てみよう。

表2

	Aパターン	Bパターン	Cパターン
I 業務活動によるキャッシュ・フロー	800	500	△100
II 投資活動によるキャッシュ・フロー	△600	△600	△600
III 財務活動によるキャッシュ・フロー	△100	200	800
計	100	100	100

上記3つのパターンのキャッシュの増はそれぞれ100だが、その中で資金バランスが良く、資金を効率的に使っているのはどれだろうか（表3）。

<sup>8</sup> 社会保険などから支払われる診療報酬は、行った医療行為に係る費用の積上げである「出来高払い」を中心であるが、DPC(Diagnosis Procedure Combination: 診断群分類)でコード付けされた診断群の一部が包括払いに移行する。出来高払いでは、診療行為(=コスト)の大半が出来高として償還されたが、包括払いでは、同一のDPCでは診療行為の如何に拘わらず同一の支払しかなされなくなるため、コスト管理が重要となる。

表3

バランスが良い順	キャッシュ・フロー計算書から読み取れること
1位 Aパターン	病院本来の活動（医療業務活動）から得られた資金で、医療機器などの購入（投資活動）を行い、さらに借入金の返済（財務活動）を行っている。とても健全な資金状況であることが分かる。
2位 Bパターン	医療機器などの購入（投資活動）を行うのに、病院本来の活動（医療業務活動）で得られた資金では足りず、外部からの資金調達（財務活動）を行っていることが読み取れる。
3位 Cパターン	医療機器などの購入（投資活動）に必要な資金のみならず、病院本来の活動（医療業務活動）に必要な資金までも、外部からの資金調達（財務活動）で賄っている。危機的な資金状態に陥っていることが伺える。

キャッシュ・フロー計算書がどういう状態であれば、良い資金状態といえるかをまとめたのが、次の表である（表4）。

表4

I 業務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	-	-	-
III 財務活動によるキャッシュ・フロー	-	+	+
キャッシュ・フローのバランス	◎	○	×

本業（業務活動）の現金収入を上げ、現金支出を削減することにより、キャッシュ・フローが改善するのは想像に難くない。その上で、在庫を圧縮する、債権の回収を促進する、などにより、更に改善が進むだろう。また、いわゆる「みなし償却<sup>9</sup>」をすると減価償却費が圧縮され、損益は改善するが、損益計算上收支が均衡しているような場合にあっては、キャッシュ・フロー上は内部留保資金を貯まりにくくなることに留意したい。準則では、補助金等の収益化が規定されており、「みなし償却」と同様の影響がされることとなる。

キャッシュ・フロー計算書の作成などを通して、キャッシュ・フローについての理解が深まってくると、キャッシュ・フローを戦略的に利用することができるようになるだろう。キャッシュ・フローを単年度で見るだけでなく時系列でみるとことにより、今後の投資方針などの長期計画に役立てることができる。具体的には、器械・備品等の購入計画や、古くなった病院の建て替えなどの計画の際に、キャッシュ・フロー計算書を用いて投資と回収の予想を踏まえたものを作成することができる。

<sup>9</sup> 補助金等により償却資産を取得したときに、当該補助金等の金額を取得価額から控除して減価償却を行うことにより費用を圧縮するもの（第2章7（1）P46コラム参照）。

### キャッシュ・フローを用いた投資分析（比較）の手法の例

紙面の都合もあり、ここでは具体的な内容ではなく、概要のみの紹介にとどめる。

キャッシュ・フローを長期的な計画の事前評価に利用する際には、「現在価値割引」を行う。

現在価値割引とは、現在手元にある現金の価値と将来手にする現金の価値とが同じではないことを調整する考え方である。単純に考えて、今日手元にある100万円は、預金すれば来年には利息の分だけ増えているはずである。逆にいえば、来年100万円必要であれば、今年は利息の分だけ少ない額（=現在価値）だけが手元にあれば足りる。キャッシュ・フローの現在価値を用いた手法の代表例は次のものである。

#### ○ 正味現在価値法

投資額と回収額との現在価値割引後の差引により、投資の適正について評価する。複数の案件がある場合は、それらの優劣について比較するために用いる。

#### ○ 回収期間法

投資額を回収するのにどれくらいの期間を要するかを調べ、比較する方法。投資額や回収額には現在価値を用いる。投資額を早く回収できる方がリスクが少ないと判断できる。

## 6 ケーススタディ ~実際にくらべてみよう~

ここでは、準則に沿って作ったデータを利用し、他院とどう比較するかを考察したい。自院を500床規模の急性期市民病院とし、同規模の成績が良い病院と比べ何が劣っているかを「利益ツリー」という手法を用いて分析する。

よく全国平均という言葉が出てくるが、何をもって平均とするか、またそれを知ってどう具体的なアクションが起こせるか、分かりづらいところがある。一つあるいは幾つかの病院をベンチマークとして、環境がほぼ同じ中での差を明らかにできるし、実際に視察などに行けば如実に格差を実感し、具体的な対策法も見つけやすいと考える。また、全国平均よりベンチマークのほうが別表の様な詳細データを集めやすいであろう。

たとえば利益阻害の要因は沢山あるとしても、「一番の阻害要因は？」と聞かれたとき、論理的な根拠を元に回答するのは難しいだろう。「利益ツリー」とは利益改善を進めるため、あるいは利益の創出を阻害する多くの問題の中から、最も重要な問題を絞り込むための強力なツールである。ただ、分析する際に対象の規模が違うということがあるので、それぞれ100床単位に数値を変換し、条件を同じに揃えておく。

## (1) 利益ツリーの作成

以下が今回利益ツリーを使って比較する病院データの例である。

	A病院（自院）	B病院（比較対象病院）
病床数	500 床	515 床
総収益（病院収益）	9, 821 百万円	11, 123 百万円
総費用（病院費用）	9, 225 百万円	10, 369 百万円
一般会計からの繰入金	1, 000 百万円	554 百万円
外来患者数（年間延べ）	305, 833 人	330, 132 人
外来単価（1人1日当たり）	8, 756 円	9, 370 円
入院単価（1人1日当たり）	41, 850 円	42, 779 円
平均在院日数	18. 2 日	18. 0 日
病床利用率	75. 0 %	88. 0 %

上記病院の利益ツリーデータは別表(1)、(2)の通りである。なお、今回使用するデータは説明しやすいように当方で数字を設定した仮想病院のものである。

100床の同条件で比較したいので、別表(2)を参照されたい。

各項目に4マス数値が並んでおり、各行の意味は次のとおりである。

1行目：A病院の数値(a)

2行目：B病院の数値(b)

3行目：A病院とB病院の数値の差(a-b)

4行目：A病院の数値をB病院の数値で割ったパーセンテージ(a÷b)

比較の際は4行目のパーセンテージに注目していただきたい。

## (2) 比較

まず最初に、病院収益と病院費用の差である経常利益の欄を見ると、A病院はB病院に対して81.4%（つまり18.6%減）、金額にして100床あたり27百万円の差があることが分かる。費用はA病院の方が少ない（良好）こともあり<sup>10</sup>、ここでは、収益に着目する。医業収益と医業外収益を比べると、医業外収益ではA病院の方がプラスになっているに対し、医業収益ではA病院の方が86.5%と少ない。つまり、医業収益に問題がある。一般会計からの繰入金は準則の場合、医業外収益に該当する。今回のケースでは、A病院はB病院より100床あたりほぼ倍の繰入金をもらっているため、医業外収益では有利になった。

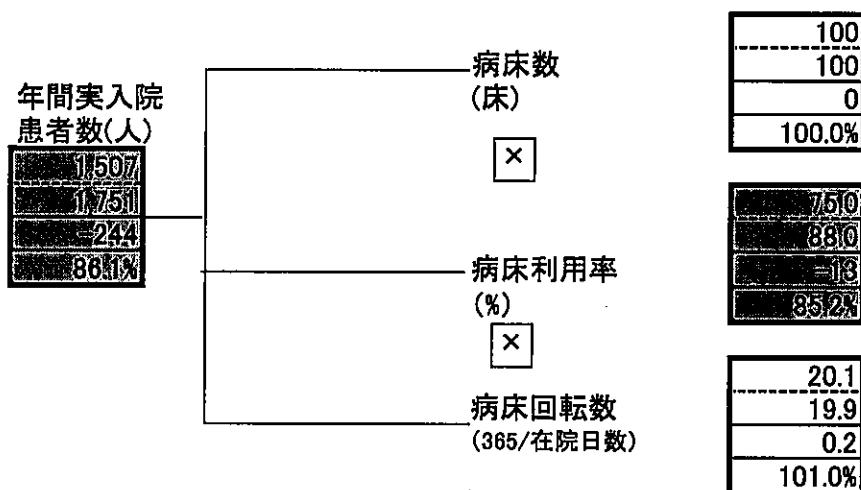
さて、入院収益、外来収益、その他医業収益のうちどの収益がB病院に差をつけられて

<sup>10</sup> 90.9%の収益に対する91.6%の費用は、効率としては劣っていることを意味する。収益を分析して、問題点がない、あるいは地域の実情等から収益の改善の方法がない場合には、費用の効率性が問題になるだろう。

いるのだろうか。表を見て分かるように入院収益の15.9%減が顕著である。

入院収益は「患者一人当たり総収入」に「年間実入院患者数」を掛けたものである。年間実入院患者数は「病床数×病床利用率×平均在院日数」に分解できる。今回の場合、「患者一人当たり総収入」ではA病院はB病院とさほど差が無く(98.9%)、対B病院比13.9%減の「年間実入院患者数」に問題があると思われる。

その「年間実入院患者数」の内訳を別表2より以下へ抜き出した。

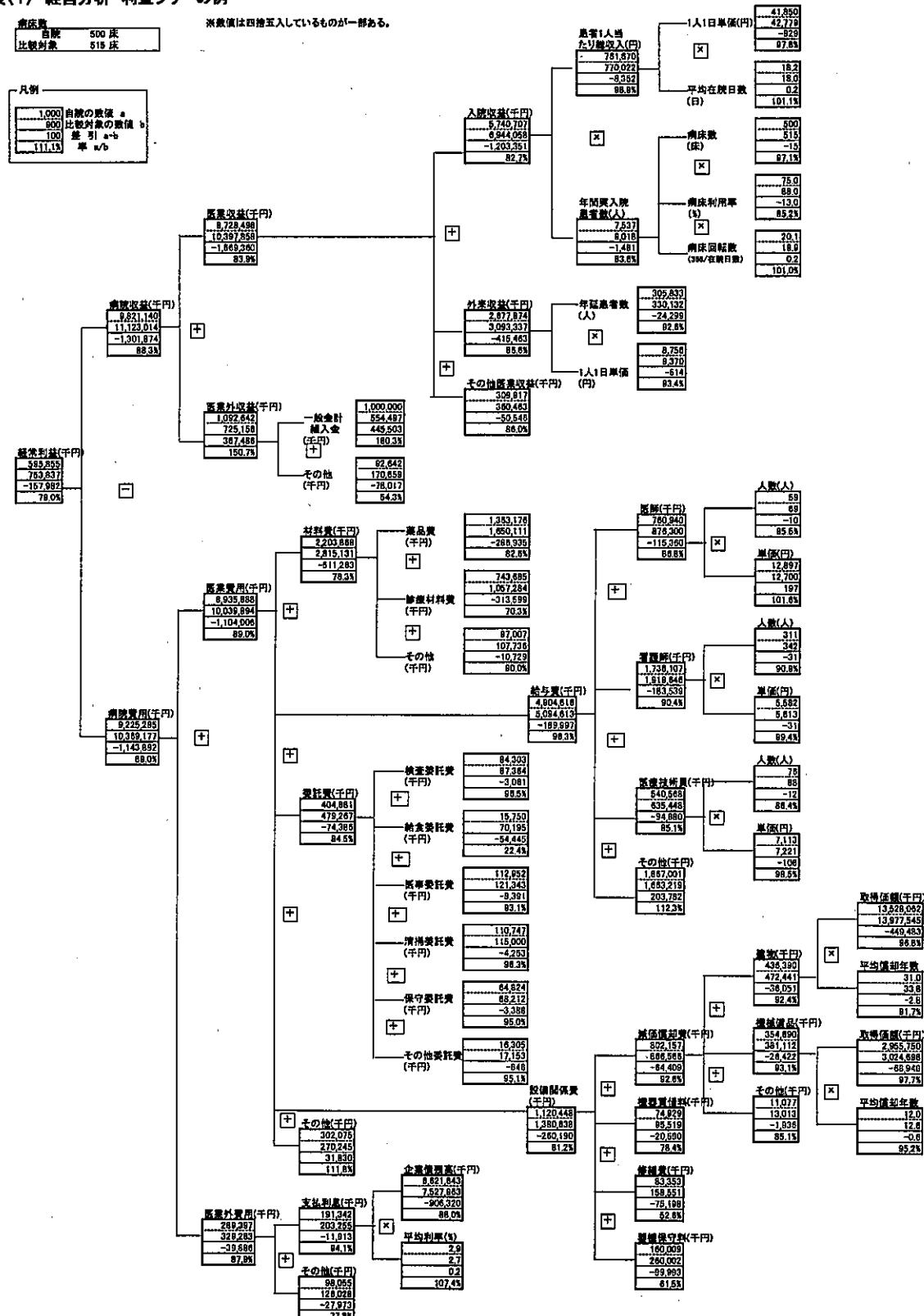


表のとおり、A病院の病床利用率がB病院のそれと比べ、14.8%減と大きく差が開いている。病床利用率は経営データとして分析等にもよく出てくるが、ここにA病院がB病院に比べ利益面で劣っている一番の原因を、はっきりとした根拠を元に示すことができた。別表2の矢印のルートを通って、答へとたどり着いたことになる。様々出された問題点は枝葉に過ぎず、ポイントはここにあったのだ。

### (3) 経営改善の方策

A病院が利益を改善するために病院は、何よりもまず、病床利用率の向上に尽力していかなければならないということである。この分析を論理的な根拠を含めて示すことにより、経営側も医療スタッフと共に最大の障害となっている一つの課題に集中して取り組むことができる。次のステップとして、病床利用率を阻害する要因をテーマとする「論理ツリー」を作成すれば対策が発見できるであろう。

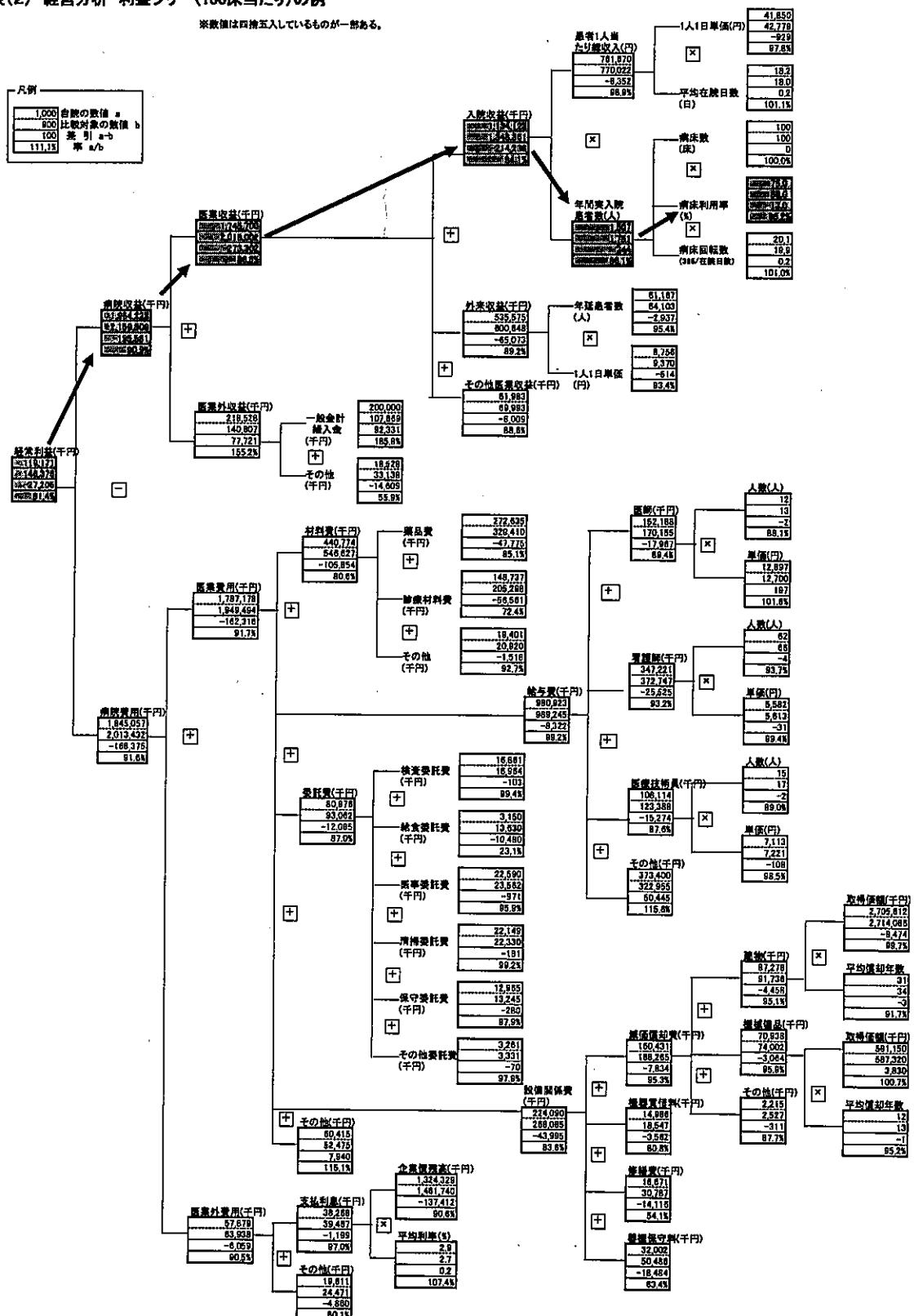
別表(1) 経営分析 利益ツリーの例



「自治体」病院経営の健康チェック

別表(2) 経営分析 利益ツリー(100床当たり)の例

※数値は四捨五入しているものが一部ある。



## 7 病院経営と会計準則

近年、医療費の高騰が問題となり診療報酬の引き下げが行われている。医療費の高騰は、裏を返せば医療サービスの消費が増加していることであり、病院経営を考えるとプラスの要素が大きいはずである。

しかし、自治体病院の経営状況を15年度の公営企業年鑑で見ても約60%の事業者が赤字となっており、累積赤字を持つ事業者は75%にものぼっている。

このように、厳しい経営状況が続いている状況であることから、医療サービス水準を維持しながら、経営の効率化、経営基盤の強化を図ることが急務である。

経営の効率化には、まず、病院全体の経営状況の把握をするとともに、公設、民間を問わず、他の類似病院と比較を行い、自分の病院の経営状況がどのような水準であるのか、他の黒字病院、又は赤字病院と比べてどのような要因で差が生じているかを把握することが重要である。

このためには、開設主体の相違によることなく、病院すべてで同一の会計基準により財務諸表等を作成することが必要となる。新しい病院会計準則は病院間の財務諸表の比較を容易にすることで、病院の運営状況、財務状況の的確な把握により、改善すべき事項を明確にし、経営改善を図る管理会計の性格を持ったものとなっている。

自治体病院が行っている公営企業会計の財務諸表をスムーズに準則の財務諸表に変換し、必要な情報を得ることにより、病院の経営改善に役立つことを期待している。

病院会計準則〔改正版〕  
平成16年8月  
厚生労働省医政局  
目次

第8 損益取引区分の原則

病院の会計においては、損益取引と資本取引とを明瞭に区別し、病院の財政状態及び運営状況を適正に表示しなければならない。(注3)

第9 明瞭性の原則

病院の開設主体は、財務諸表によって、必要な会計情報を明瞭に表示し、病院の状況に関する判断を誤らせないようにしなければならない。(注4) (注5) (注7) (注8)

第10 繼続性の原則

病院の会計においては、その処理の原則及び手続きを毎期継続して適用し、みだりにこれを変更してはならない。(注5) (注6)

第11 保守主義の原則

1. 病院の開設主体は、予測される将来の危険に備えて、慎重な判断に基づく会計処理を行なわなければならない。

2. 病院の開設主体は、過度に保守的な会計処理を行うことにより、病院の財政状態及び運営状況の真実な報告をゆがめではない。

第12 重要性の原則

病院の会計においては、会計情報利用者に対して病院の財政状態及び運営状況に関する判断を誤らせないようにするために、取引及び事象の質的、量的重要性を勘案して、記録、集計及び表示を行わなければならない。(注4) (注5) (注7) (注8)

第13 単一性の原則

種々の目的のために異なる形式の財務諸表を作成する必要がある場合、それらの内容は信頼しうる会計記録に基づいて作成されたものであって、政策の考慮のために、事実の真実な表示をゆがめではない。

一般原則注解

(注1) 真実性の原則について  
病院経営の効率化を図るために、異なる開設主体間の病院会計情報の比較可能性を確保する必要があり、真実な報告が要請される。

(注2) 正規の簿記の原則について  
キャッシュ・フロー計算書は、病院の財務諸表を構成する書類のひとつであり、基本的には正確な会計帳簿に基づき作成されるべきものである。

(注3) 損益取引区別の原則について  
病院会計における損益取引とは、収益又は費用として計上される取引を指し、資本取引とはそれ以外に純資産を増加又は減少させる取引をいう。

(注4) 重要性の原則の適用について  
病院会計における損益取引とは、本来の会計処理によらないで、合理的な範囲で他の簡便な方法によるごとも、正規の簿記の原則に従った処理として認められる。

1. 重要性の原则は、財務諸表の表示に関してても適用され、本来の財務諸表の表示方法によらないで、合理的な範囲で他の簡便な方法によることも、明瞭性の原則に従った表示として認められる。

(注5) 重要な会計方針について  
財務諸表には、重要な会計方針を注記しなければならない。会計方針とは、病院が貸借対照表、損益計算書及びキャッシュ・フロー計算書の作成に当たって、その財政状態及び運営状況

第1章 総則
第2章 一般原則及び一般原則注解
第3章 貸借対照表原則、貸借対照表原則注解及び様式例
第4章 損益計算書原則、損益計算書原則注解及び様式例
第5章 キャッシュ・フロー計算書原則、キャッシュ・フロー計算書原則注解及び様式例
第6章 附属性明細表原則及び様式例
別表 勘定科目の説明

第1章 総則

第1条 目的

病院会計準則は、病院を対象に、会計の基準を定め、病院の財政状態及び運営状況を適正に把握し、病院の経営体質の強化、改善向上に資することを目的とする。

第2条 適用の原則

1. 病院会計準則は、病院ごとに作成される財務諸表の作成基準を示したものである。

2. 病院会計準則において定めのない取引及び事象については、開設主体の会計基準及び一般に公正妥当と認められたものとする。

3. 病院の開設主体が会計準則を定める場合には、この会計準則に従うものとする。

第3条 会計期間

病院の会計期間は1年とし、開設主体が設定する。

第4条 会計単位

病院の開設主体は、それぞれの病院を会計単位として財務諸表を作成しなければならない。

第5条 財務諸表の範囲

病院の財務諸表は、貸借対照表、損益計算書、キャッシュ・フロー計算書及び附属明細表とする。

第2章 一般原則

第6条 真実性の原則

病院の会計は、病院の財政状態及び運営状況に関して、真実な報告を提供するものでなければならぬ。(注1)

第7条 正規の簿記の原則

1. 病院は、病院の財政状態及び運営状況に関するすべての取引及び事象を体系的に記録し、正確な会計帳簿を作成しなければならない。

2. 病院の会計帳簿は、病院の財政状態及び運営状況に関するすべての取引及び事象について、継続的かつ検証可能な形で作成されなければならない。

3. 病院の財務諸表は、正確な会計帳簿に基づき作成され、相互に整合性を有するものでなければならぬ。(注2) (注4)

を正しく示すために使用した会計処理の原則及び手続き並びに表示の方法をいう。会計方針の例としては、次のようなものがある。

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

(注6) 会計方針の変更について  
会計方針を変更した場合には、その旨、理由、影響額等について注記しなければならない。会計方針変更の例としては、次のようなものがある。

- ① 会計方針の変更又は手続きの変更
- ② 表示方法の変更

(注7) 重要な後発事象について  
財務諸表には、貸借対照表、損益計算書及びキャッシュ・フロー計算書を作成する日までに発生した重要な後発事象を注記しなければならない。  
後発事象とは、貸借対照表日後に発生した事象で、次期以後の財政状態及び運営状況に影響を及ぼすものをいう。

重要な後発事象を注記として記載することは、当該病院の将来の財政状態及び運営状況を理解するための資料として有用である。

重要な後発事象としては、次のようなものがある。

- 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又は解決

(注8) 追加情報について  
土地・建物等の無償使用等を行っている場合、その旨、その内容について注記しなければならない。

### 第3章 貸借対照表原則

#### 第14 貸借対照表の作成目的

貸借対照表は、貸借対照表日におけるすべての資産、負債及び純資産を記載し、経営者、出資者(開設者)、債権者その他の利害関係者に対して病院の財政状態を正しく表示するものでなければならない。(注9)

1. 債務の担保に供している資産等病院の財務内容を判断するために重要な事項は、貸借対照表に注記しなければならない。
2. 貸借対照表の資産の合計金額は、負債と純資産の合計金額に一致しなければならない。

#### 第15 貸借対照表の表示区分

貸借対照表は、資産の部、負債の部及び純資産の部の三区分に分け、さらに資産の部を流动資産及び固定資産に、負債の部を流动負債及び固定負債に区分しなければならない。

#### 第16 資産、負債の表示方法

資産、負債は、適切な区分、配列、分類及び評価の基準に従って記載しなければならない。

##### 第17 総額主義の原則

資産、負債及び純資産は、総額によって記載することを原則とし、資産の項目と負債又は純資産の項目とを相殺することによって、その全部又は一部を貸借対照表から除去してはならない。

##### 第18 貸借対照表の配列

資産及び負債の项目的配列は、流动性配列法によるものとする。

##### 第19 貸借対照表科目的分類

1. 資産及び負債の各科目は、一定の基準に従って明確に分類しなければならない。(注10)
2. 資産  
資産は、流动資産に属する資産及び固定資産に属する資産に区別しなければならない。  
仮払金、未決算等の勘定を貸借対照表に記載するには、その性質を示す適當な科目で表示しなければならない。

##### (1) 現金及び預金、経常的な活動によって生じた未収金等の債権及びその他の債権とその他の債権とに区分して表示しなければならない。

現金及び預金、売買目的の有価証券等、医薬品、診療材料、給食用材料、消耗品等の新たな収可能な債権、医薬用器械備品、その他の器械備品、車両及び船舶、放射性同位元素、建物、構築物、医療用器械備品、その他の器械備品、車両及び船舶、放射性同位元素、その他の有形固定資産、土地、建設仮勘定等は、有形固定資産に属するものとする。

3. 借地権、ソフトウェア等は、無形固定資産に属するものとする。(注11)(注12)  
流动資産に属さない有価証券、長期貸付金並びに有形固定資産及び無形固定資産に属するもの以外の長期資産は、その他の資産に属するものとする。
4. 債権のうち役員等内部の者に対するものと、他会計に対するものは、特別の科目を設けて区別して表示し、又は注記の方法によりその内容を明瞭に表示しなければならない。

##### 3. 負債

負債は、流动負債に属する負債と固定負債に属する負債とに区別しなければならない。  
仮受金、未決算等の勘定を貸借対照表に記載するには、その性質を示す適當な科目で表示しなければならない。

1. 経常的な活動によって生じた買掛金、支払手形等の債務及びその他の期限が1年以内に到来する債務は、流动負債に属するものとする。
2. 長期借入金、その他経常的な活動以外の原因から生じた支払手形、未払金のうち、期間が1年を超えるものは、固定負債に属するものとする。

引当金のうち、退職給付引当金のように、通常1年を超えて使用される見込みのもの

は、固定負債に属するものとする。(注14)

(3) 債務のうち、役員等内部の者に対するものと、他会計に対するものは、特別の科目を設けて区別して表示し、又は注記の方法によりその内容を明瞭に表示しなければならない。

(4) 極助金については、非償却資産の取得に充てられるものを除き、これを負債の部に記載し、補助金の対象とされた業務の進行に応じて収益に計上しなければならない。設備の取得に対して補助金が交付された場合は、当該設備の耐用年数にわたってこれを配分するものとする。(注15)

なお、非償却資産の取得に充てられた補助金については、これを純資産の部に記載するものとする。

4. 純資産  
純資産は、資産と負債の差額として病院が有する正味財産である。純資産には、損益計算書との関係を明らかにするため、当期純利益又は当期純損失の金額を記載するものとする。

第20 資産の貸借対照表価額  
貸借対照表に記載する資産の価額は、原則として、当該資産の取得原価をして計上しなければならない。(注16)

第21 無償取得資産の評価

譲与、贈与その他無償で取得した資産については、公正な評価額をもつて取得原価とする。

第22 有価証券の評価基準及び評価方法

1. 有価証券については、購入代価に手数料等の付随費用を加算し、これに移動平均法等の方法を適用して算定した取得原価をもつて貸借対照表価額とする。  
2. 有価証券については、売買目的有価証券、満期保有目的の債券、その他有価証券に区分し、それぞれの区分ごとの評価額をもつて貸借対照表価額とする。(注17) (注18)

第23 たな卸資産の評価基準及び評価方法  
医薬品、診療材料、給食用材料、貯蔵品等のたな卸資産について、原則として、購入代価に引取費用等の付隨費用を加算し、これに移動平均法等あらかじめ定めた方法を適用して算定した取得原価をもつて貸借対照表価額とする。ただし、時価が取得原価よりも下落した場合には、時価をもつて貸借対照表価額としなければならない。

第24 医業未収金、未収金、貸付金等の貸借対照表価額

1. 医業未収金、未収金、貸付金等その他債権の貸借対照表価額は、債権金額又は取得原価から貸倒引当金を控除した金額とする。なお、貸倒引当金は、資産の控除項目として貸借対照表に計上するものとする。(注10)  
2. 貸倒引当金は、債務者の財政状態及び経営成績等に応じて、合理的な基準により算定した見積高をもつて計上しなければならない。

第25 有形固定資産の評価

1. 有形固定資産については、その取得原価から減価償却累計額をもつて貸借対照表価額とする。有形固定資産の取得原価には、原則として当該資産の引取費用等の付隨費用を含める。  
2. 現物出資として受け入れた固定資産については、現物出資によって増加した純資産の金額を取得原価とする。

3. 債去済の有形固定資産は、除却されるまで残存価額又は備忘価額で記載する。

## 第26 無形固定資産の評価

無形固定資産については、当該資産の取得原価から減価償却累計額を控除した未償却残高を貸借対照表価額とする。(注11)

## 第27 負債の貸借対照表価額

貸借対照表に記載する負債の価額は、原則として、過去の収入額又は合理的な将来の支出見込額を基礎として計上しなければならない。(注16)

1. 買掛金、支払手形、その他の金銭債務の貸借対照表価額は、契約に基づく将来の支出額とする。
2. 前受金等の貸借対照表価額は、過去の収入額を基礎とし、次期以降の期間に配分すべき見込額とする。
3. 将來の特定の費用等に対応する引当金の貸借対照表価額は、合理的に見積られた支出見込額とする。
4. 退職給付当金については、将来の退職給付の総額のうち、貸借対照表日までに発生していると認められる額を算定し、貸借対照表価額とする。なお、退職給付総額には、退職一時金のほか年金給付が含まれる。(注14)

## 貸借対照表原則注解

(注9) 純資産の意義と分類について  
非営利を前提とする病院施設の会計においては、資産、負債差額を資本としてではなく、純資産と定義することが適切である。  
資産と負債の差額である純資産は、損益計算の結果以外の原因でも増減する。病院は施設会計であるため貸借対照表における純資産は、開設主体の会計の基準、課税上の位置づけによつて異なることになり、統一的な取り扱いをすることができない。したがつて、開設主体の会計基準の適用にあたつては、必要に応じて勘定科目を分類整理することになる。ただし、当期純利益又は当期純損失を内書きし損益計算書とのつながりを示しなければならない。

(注10) 流動資産又は流動負債と固定資産又は固定負債とを区別する基準について  
1. 医業未収金（手形債権を含む）、前渡金、買掛金、支払手形、預り金等の当該病院の医業活動により発生した債権及び債務は、流動資産又は流動負債に属するものとする。ただし、これらの債権のうち、特別の事情によって1年以内に回収されないことが明らかなものは、固定資産に属するものとする。

2. 貸付金、借入金、当該病院の医業活動によるて発生した未収金、未払金等の債権及び債務で、貸借対照表日の翌日から起算して1年以内に入金又は支払の期限が到来するものは、流動資産又は流動負債に属するものとし、入金又は支払の期限が1年を超えて到来するものは、固定資産又は固定負債に属するものとする。  
3. 現金及び預金は、原則として流動資産に属するが、預金については貸借対照表日の翌日から起算して1年以内に期限が到来するものは、流動資産に属するものとし、期限が1年を超えて到来するものは、固定資産に属するものとする。

4. 所有有価証券のうち、売買目的有価証券及び1年内に満期の到来する有価証券は流動資産に属するものとし、それ以外の有価証券は固定資産に属するものとする。

5. 前記費用について、貸借対照表日の翌日から起算して1年以内に費用となるものは、流动資産に属するものとし、1年を超える期間を経て費用となるものは、固定資産に属する

ものとする。未収収益は流動資産に属するものとし、未払費用及び前受収益は、流動負債に属するものとする。

6. 医薬品、診察材料、給食用材料、貯蔵品等のたな卸資産は、流動資産に属するために所有し、かつ短期的な消費を予定しない財貨は、固定資産に属するものとする。

(注 11) ソフトウェアについて

1. 当該病院が開発し販売するソフトウェアの制作費のうち、研究開発が終了する時点までの原価は期間費用としなければならない。

2. 当該病院が開発し利用するソフトウェアについては、適正な原価を計上した上、その制作費を、無形固定資産として計上しなければならない。

3. 医療用器械備品等に組み込まれているソフトウェアの取得に要した費用については、当該医療用器械備品等の取得原価に含める。

(注 12) リース資産の会計処理について  
リース取引はファイナンス・リース取引とオペレーティング・リース取引に区分し、ファイナンス・リース取引については、通常の売買取引に係る方法に準じて会計処理を行う。

(注 13) 引当金について  
将来の特定の費用又は損失であって、その発生が当期以前の事象に起因し、発生の可能性が高く、かつ、その金額を合理的に見積ることができる場合には、当期の負担に属する金額を当期の費用又は損失として引当金に繰入れ、当該引当金の残高を貸借対照表の負債の部又は資産の部に記載するものとする。

(注 14) 退職給付の総額のうち、貸借対照表日までに発生していると認められる額は、退職給付見込額について全勤務期間で除した額を各期の発生額とする方法その他の従業員の勤務を合理的に反映する方法を用いて計算しなければならない。

(注 15) 補助金の収益化について  
補助金については、非償却資産の取得に充てられるものを除き、これを負債の部に記載し、業務の進行に応じて収益を行った補助金は、医業外収益の区分に記載する。

(注 16) 外貨建資産及び負債について  
1. 外貨建資産及び負債については、原則として、決算時の為替相場による円換算額をもつて貸借対照表価額とする。

2. 重要な資産又は負債が外貨建であるときは、その旨を注記しなければならない。

(注 17) 有価証券の評価基準について  
有価証券については、売買目的有価証券、満期保有目的の債券、その他有価証券に区分し、次のように評価を行う。

1. 売買目的有価証券は、時価で評価し、評価差額は損益計算書に計上する。

2. 満期保有目的の債券は、取得原価をもつて貸借対照表額とする。ただし、債券を債券金額より低い価額又は高い価額又は取得原価で取得した場合には、取得価額と債券金額との差額の性格が金利の調整と認められるときは、償却原価法に基づいて算定された価額をもつて貸借対照表価額としなければならない。償却原価法とは、債券を債券金額より低い価額又は高い価額で取得した場合において、当該差額に相当する金額を償還期に至るまで毎期一定の方法で貸借対照表価額に加減する方法をいう。なお、この場合には、当該加減額を受取利

息に含めて処理する。

3. その他有価証券は時価で評価し、評価差額は、貸借対照表上、純資産の部に計上するとともに、翌期首に取得原価に先い替えなければならない。  
なお、満期保有目的の債券及びその他有価証券のうち市場価格のあるものについて時価が著しく下落したときは、回復する見込みがあると認められる場合を除き、時価をもつて貸借対照表額とし、評価差額は当期の費用として計上しなければならない。

(注 18) 薄物保有目的の債券とその他の有価証券との区分について  
1. その他有価証券とは、売買目的有価証券、満期保有目的の債券以外の有価証券であり、長期的な時価の変動により利益を得ることを目的として保有する有価証券や、政策的な目的から保有する有価証券が含まれることになる。

2. 余裕資金等の運用として、利息收入を得ることを主たる目的として保有する国債、地方債、政府保証債、その他の債券であって、長期保有の意思をもつて取得した債券は、資金繰り等から長期的に見込まれる債券であっても、満期保有目的の債券に含めるものとする。

#### 第4章 損益計算書原則

##### 第 2.8 損益計算書の作成目的

損益計算書は、病院の運営状況を明らかにするために、一会计期間に属するすべての収益とこれに対応するすべての費用とを記載して当期純利益を表示しなければならない。  
第 2.9 収益の定義  
収益とは、施設としての病院における医業サービスの提供、医業サービスの提供に伴う財貨の引渡し等の病院の業務に関連して資産の増加又は負債の減少をもたらす経済的便益の増加である。

(注 19)

##### 第 3.1 損益計算書の区分

損益計算書には、医業損益計算、経常損益計算及び純損益計算の区分を設けなければならぬ。  
1. 医業損益計算の区分は、医業サービスの提供に伴う財貨の引渡し等の病院の業務に関連して資産の減少又は負債の増加をもたらす経済的便益の減少である。  
2. 経常損益計算の結果を受けて、受取利息、有価証券売却益、運営費補助金収益、施設設備補助金収益、患者外給食収益、有価証券売却損、患者外給食用材料費、診療費減免額等、医業活動から生ずる費用及び収益を記載して、医業利益を計算する。(注 2.0) (注 2.2)

3. 純損益計算の区分は、経常損益計算の結果を記載するものと、臨時損益を記載し、当期純利益を計算する。

第 3.2 発生主義の原則  
すべての費用及び収益は、その支出及び収入に基づいて計上し、その発生した期間に正しく割当てられるように処理しなければならない。ただし、未実現収益は原則として、当期の損益計算に計上してはならない。  
前払費用及び前受収益は、これを当期の損益計算から除去し、未払費用及び未収収益は、当期

の損益計算に計上しなければならない。（注21）

第3.3 総額主義の原則  
費用及び収益は、原則として、各収益項目とそれに関連する費用項目とを総額によって対応表示しなければならない。費用の項目と収益の項目とを直接に相殺することによってその全部又は一部を損益計算書から除去してはならない。

第3.4 費用収益対応の原則  
費用及び収益は、その発生源泉に従つて明瞭に分類し、各収益項目とそれに関連する費用項目とを損益計算書に列記表示しなければならない。

第3.5 医業利益  
医業損益計算は、一会计期間に属する入院診療収益、室料差額収益、外来診療収益等の医業収益から、材料費、給与費、経費等の医業費用を控除して医業利益を表示する。

1. 医業収益は、入院診療収益、室料差額収益、外来診療収益、保健予防活動収益、受託検査・施設利用収益及びその他の医業収益等に区分して表示する。  
2. 医業費用は、材料費、給与費、委託費、設備開係費、研究研修費、経費、控除対象外消費税等負担額に区分して表示する。なお、病院の開設主体が本部会計を独立会計単位として設置している場合、本部費として各施設に配賦する内容は医業費用として計上されるものに限定され、項目毎に適切な配賦基準を用いて配賦しなければならない。なお、本部費配賦額を計上する際には、医業費用の区分の末尾に本部費配賦額として表示するとともに、その内容及び配賦基準を附属明細表に記載するものとする。（注22）（注23）

3. 医業収益は、実現主義の原則に従い、医業サービスの提供によって実現したものに限る。

第3.6 滞常損益計算

経常損益計算は、受取利息及び配当金、有価証券売却益、患者外給食収益、運営費補助金収益、施設設備補助金収益等の医業外収益と、支払利息、有価証券売却損、患者外給食用材料費、診療費減免額等の医業外費用とに区分して表示する。

第3.7 経常利益

経常利益は、医業利益に医業外収益を加え、これから医業外費用を控除して表示する。

第3.8 純損益計算

純損益計算は、固定資産売却損、固定資産却損、資産に係る控除対象外消費税等負担額、災害損失等の臨時費用とに区分して表示する。（注22）

第3.9 税引前当期純利益

税引前当期純利益は、経常利益に臨時収益を加え、これから臨時費用を控除して表示する。

第4.0 当期純利益

当期純利益は、税引前当期純利益から当期の負担に属する法人税額等を控除して表示する。当期の負担に属する法人税額等は、税務署を加算して当期純利益が負担すべき額を計上するものとする。（注24）

損益計算書原則注解

（注1.9）資本取引について  
収益または費用に含まれない資本取引には、開設主体外部又は同一開設主体の他の施設からの資金等の授受のうち負債の増加又は減少を伴わない取引、その他有価証券の評価替え等が含まれる。

る。

（注2.0）医業損益計算について  
医業において、診療、看護サービス等の提供と医薬品、診療材料等の提供は、ともに病院の医業サービスを提供するものとして一体的に認識する。このため、材料費、給与費、設備開係費、経費等は医業収益に直接的に対応する医業費用として、これを医業収益から控除し、さらに本部会計を設置している場合には、本部費配賦額を控除して医業利益を表示する。

（注2.1）経過勘定項目について

1. 前払費用 前払費用は、一定の契約に従い、継続して役務の提供を受けの場合、いまだ提供されていない役務に対し支払われた対価をいう。  
2. 不明わち、火災保険料、賃借料等について一定期間分を前払した場合に、当期末までに提供されていない役務に対する対価は、時間の経過とともに次期以降の費用となるものであるから、これを当期の損益計算から除去するとともに賃借対照表の資産の部に計上しなければならない。前払費用はかかる役務提供契約以外の契約等による前払金とは区別しなければならない。

2. 前受収益 前受収益は、一定の契約に従い、継続して役務の提供を行う場合、いまだ提供していない役務に対し支払いを受けた対価をいう。

3. 不明わち、受取利息、賃貸料等について一定期間分を予め前受した場合に、当期末までに提供されていない役務に対する対価は、時間の経過とともに次期以降の収益となるものであるから、これを当期の損益計算から除去するとともに賃借対照表の負債の部に計上しなければならない。前受収益はかかる役務提供契約以外の契約等による前受金とは区別しなければならない。

3. 未払費用 未払費用は、一定の契約に従い、継続して役務の提供を受ける場合、すでに提供された役務に対して、いまだその対価の支払いが終わらないものをいう。

4. 不明わち、支払利息、賃借料、賞与等について、債務としてはまだ確定していないが当期末までにすでに提供された役務に対する対価は、時間の経過に伴いすでに当期の費用として発生しているものであるから、これを当期の損益計算に計上するとともに賃借対照表の負債の部に計上しなければならない。また、未払費用はかかる役務提供契約以外の契約等による未払金とは区別しなければならない。

4. 未収収益 未収収益は、一定の契約に従い、継続して役務の提供を行う場合、すでに提供した役務に対して、いまだその対価の支払いを受けていないものをいう。

5. 不明わち、受取利息、賃貸料等について、債権としてはまだ確定していないが当期末までにすでに提供した役務に対する対価は、時間の経過に伴いすでに当期の費用として発生しているものであるから、これを当期の損益計算に計上するとともに賃借対照表の資産の部に計上しなければならない。また、未収収益はかかる役務提供契約等による未収金とは区別しなければならない。

（注2.2）控除対象外消費税等負担額について  
消費税等の納付額は、開設主体全体で計算される。病院施設においては開設主体全体で計算された控除対象外消費税等のうち、当該病院の費用等部分から発生した金額を医業費用の控除対象

外消費税等負担額とし、当該病院の資産取得部分から発生した金額のうち多額な部分を臨時費用の資産に係る控除対象外消費税等負担額として計上するものとする。

(注23) 本部費の配賦について  
病院が本部を独立の会計単位として設置するか否かは、各病院の裁量によるが、本部会計を設置している場合には、医業利益を適正に算定するため、医業費用に係る本部費について適切な基準によって配賦を行うことが不可欠である。したがって、この場合には、医業費用の性質に応じて適切な配賦基準を用いて本部費の配賦を行い、その内容を附属明細表に記載しなければならない。

(注24) 当期純利益について

開設主体が課税対象法人である場合には、納付すべき税額は、開設主全体で計算される。したがって、当期の法人税額等として納付すべき額に税効果会計適用によって計算された税金等調整額を加減した金額のうち、当該病院の利益から発生した部分の金額を、法人税、住民税及び事業税負担額として計上するものとする。

第5章 キャッシュ・フロー計算書原則

第41 キャッシュ・フロー計算書の作成目的

キャッシュ・フロー計算書は、病院の資金の状況を明らかにするために、活動内容に従い、一会計期間に属するすべての資金の収入と支出の内容を記載して、その増減の状況を明らかにしなければならない。

第42 資金の範囲

キャッシュ・フロー計算書が対象とする資金の範囲は、現金及び要求払預金並びに現金同等物(以下「現金等」という。)とする。(注25)(注26)

第43 キャッシュ・フロー計算書の区分

キャッシュ・フロー計算書には、「業務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」の区分を設けなければならない。(注27)

1. 「業務活動によるキャッシュ・フロー」の区分には、医業損益計算の対象となつた取引のほか、投資活動及び財務活動以外の取引によるキャッシュ・フローを記載する。

2. 「投資活動によるキャッシュ・フロー」の区分には、固定資産の取得及び売却、施設設備補助金の受入による収入、現金同等物に含まれない短期投資の取得及び売却等によるキャッシュ・フローを記載する。

3. 「財務活動によるキャッシュ・フロー」の区分には、資金の調達及び返済によるキャッシュ・フローを記載する。

第44 受取利息、受取配当金及び支払利息によるキャッシュ・フロー  
「業務活動によるキャッシュ・フロー」は次のいずれかの方法により表示しなければならない。

(注29)  
1. 主要な取引ごとにキャッシュ・フローを総額表示する方法(以下、「直接法」という。)  
2. 税引前当期純利益に非資金性項目、営業活動に係る資産及び負債の増減、「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」の区分に含まれる損

益項目を加減して表示する方法(以下、「間接法」という。)

#### 第4.6 総額表示

「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」は、主要な取引ごとにキャッシュ・フローを総額表示しなければならない。(注29)(注30)

#### 第4.7 現金等に係る換算差額

現金等に係る換算差額が発生した場合は、他と区分して表示する。

#### 第4.8 注記事項

キャッシュ・フロー計算書には、次の事項を注記しなければならない。

1. 資金の範囲に含めた現金等の内容及びその期末残高の貸借対照表科目別の内訳
2. 重要な非資金取引
3. 各表示区分の記載内容を変更した場合には、その内容

#### 第5章 キャッシュ・フロー計算書注解

##### (注25) 要求払預金について

要求払預金には、例えば、当座預金、普通預金、通知預金及びこれらの預金に相当する郵便貯金が含まれる。

##### (注26) 現金同等物について

現金同等物とは、容易に換金可能であり、かつ、価値の変動について僅少なりスクシか負わない短期投資であり、例えば、取得日から満期日又は償還日までの期間が三ヶ月以内の短期投資である定期預金、譲渡性預金、コマーシャルペーパー、売戻し条件付現先、公社債投資信託が含まれる。

##### (注27) 同一開設主体の他の施設(他会計)との取引について

同一開設主体の他の施設(他会計)との取引に係るキャッシュ・フローについては、当該取引の実態に照らして独立した科目により適切な区分に記載しなければならない。

##### (注28) 利息の表示について

キャッシュ・フロー計算書の様式及び項目について同一開設主体の他の施設(他会計)との取引に係るキャッシュ・フロー計算書の標準的な様式及び各区分における代表的な項目は、様式例(「業務活動によるキャッシュ・フロー」を「直接法」により表示する場合)及び様式例(「業務活動によるキャッシュ・フロー」を「間接法」により表示する場合)のとおりである。

##### (注29) 純額表示について

純額で表示することはできる。

#### 第6章 附属明細表原則

第4.9 附属明細表の作成目的  
附属明細表は、貸借対照表、損益計算書及びキャッシュ・フロー計算書の記載を補足する重要な事項について、その内容、増減状況等を明らかにするものでなければならない。

#### 第5.0 附屬明細表の種類

附属明細表の種類は、次に掲げるとおりとする。

1. 純資産明細表
2. 固定資産明細表
3. 貸付金明細表

4. 借入金明細表  
5. 引当金明細表  
6. 極助金明細表  
7. 資産につき設定している担保権の明細表  
8. 給与費明細表  
9. 本部費明細表

(様式例) 附 屬 明 細 表 (省略) 本報告書第2章5参照

別表 勘定科目の説明

勘定科目は、日常の会計処理において利用される会計帳簿の記録計算単位である。したがって、最終的に作成される財務諸表の表示科目と必ずしも一致するものではない。なお、経営活動において行う様々な管理目的及び租税計算目的のために、必要に応じて同一勘定科目をさらに細分類した補助科目を設定することもできる。

資産・負債の部

区分	勘定科目	説明
資産の部		
流動資産	現金	現金、他人振出当座小切手、送金小切手、郵便振替小切手、郵便為替証書、郵便振替貯金払替手形、預金手形（預金小切手）、郵便為替証書、郵便振替貯金払出証書、期限到来公社債利札、官厅支払命令書等の現金と同じ性質をもつ貨幣代用物及び小口現金など
	預金	当座預金、普通預金、通知預金、定期預金、定期預金、郵便貯金、郵便貯金、郵便振替貯金、外貨預金、金錢信託その他金融機関に対する各種掛金など。ただし、要継期間が1年を超えるものは「その他の資産」に含める。
	医業未収金	医業収益に対する未収入金（手形債権を含む）
	未収金	医業収益以外の収益に対する未収入金（手形債権を含む）
	有価証券	国債、地方債、株式、社債、証券投資信託の受益証券などのうち時価の変動により利益を得ることを目的とする売買目的有価証券
	医薬品	医薬品（医業費用の医薬品費参照）のたな卸高
	診療材料	診療材料（医業費用の診療材料費参照）のたな卸高
	給食用材料	給食用材料（医業費用の給食用材料費及び医業外給食用材料費参照）のたな卸高
	貯蔵品	（7）医業消耗器具備品（医業費用の医療消耗器具備品費参照）のたな卸高（i）その他の消耗品及び消耗器具備品（医業費用の消耗品費及び消耗器具備品費参照）のたな卸高

前渡金	諸材料、燃料の購入代金の前渡額、修繕代金の前渡額、その他これに類する前渡額
前払費用	火災保険料、賃借料、支払利息など時の経過に依存する継続的な役務の享受取引に対する前払分のうち未経過分の金額（ただし、1年を超えて費用化するものは除く）
未収収益	受取利息、賃料など時の経過に依存する継続的な役務提供取引において既に役務の提供は行ったが、会計期末までに法的にその対価の支払請求を行えない分の金額
短期貸付金	金銭消費貸借契約等に基づき開設主体の外部に対する貸付取引のうち当初の契約において1年以内に受取期限の到来するもの
役員従業員短期貸付金	役員、従業員に対する貸付金のうち当初の契約において1年以内に受取期限の到来するもの
他会計、本部などに対する貸付金のうち当初の契約において1年以内に受取期限の到来するもの	他会計、本部などに対する貸付金のうち当初の契約において1年以内に受取期限の到来するもの
その他の流動資産	立替金、仮払金など前掲の科目に属さない債権等であつて、1年以内に回収可能なものの、ただし、金額の大きいものについては独立の勘定科目を設けて処理することが望ましい。
貸倒引当金	医業未収金、未収金、短期貸付金などの金銭債権に関する取扱不能見込額の引当額
固定資産（有形固定資産）	
建物	（7）診療棟、病棟、管理棟、職員宿舎など病院に属する建物（i）電気、空調、冷暖房、昇降機、給排水など建物に附属する設備
構築物	貯水池、門、堀、舗装道路、緑化施設など建物以外の工作物及び土木設備であつて土地に定着したもの
医業用器械備品	治療、検査、看護など医療用の器械、器具、備品など（ファイナンス・リース契約によるものを含む）
その他器械備品	その他前掲に属さない器械、器具、備品など（ファイナンス・リース契約によるものを含む）
車両及び船舶	救急車、検診車、巡回用自動車、乗用車、船舶など（ファイナンス・リース契約によるものを含む）
放射性同位元素	診療用の放射性同位元素
その他有形固定資産	立木竹など前掲の科目に属さないものの、ただし、金額の大きいものについてでは独立の勘定科目を設けて処理することが望ましい。
土地	病院事業活動のために使用している土地
建設仮勘定	有形固定資産の建設、拡張、改修などの工事が完了し移動するまでに発生する請負前渡金、建設用材料部品の買入代金など

減価償却累計額	土地及び建物假定期以外の有形固定資産について行った減価償却累計額
(無形固定資産)	（無形固定資産）
借地権	建物の所有を目的とする地上権及び賃借権などの借地法上の借地権で対価をもつて取得したもの
ソフトウェア	コンピュータソフトウェアに係る費用で、外部から購入した場合の取得に要した費用ないしは制作費用のうち研究開発費に該当しないもの
その他の無形固定資産	電話加入権、給湯権、特許権など前掲の科目に属さないものの、ただし、金額の大きいものについては独立の勘定科目を設けて処理することが望ましい。
(その他の資産)	(その他の資産)
有価証券	国債、地方債、株式、社債、証券投資(証記)の受益証券などのうち満期保有目的の債券、その他有価証券及び市場価格のない有価証券
長期貸付金	金銭消費貸借契約等に基づき開設主体の外部に対する貸付取引のうち、当初の契約において1年を超えて受取期限の到来するもの
役員従業員長期貸付金	役員、従業員に対する貸付金のうち当初の契約において1年を超えて受取期限の到来するもの
他会計長期貸付金	他会計、本部などに対する貸付金のうち当初の契約において1年を超えて受取期限の到来するもの
長期前払費用	時の経過に依存する継続的な債務の享受取引に対する前払分で1年を超えて費用化される未経過分の金額
その他の固定資産	関係団体に対する出資金、差入保証金など前掲の科目に属さないものの、ただし、金額の大きいものについては独立の勘定科目を設けて処理することが望ましい。
貸倒引当金	長期貸付金などの金銭債権に関する取立不能見込額の引当額
負債の部	
流动負債	
支払手形	医薬品、診療材料、給食用材料などたな卸資産に対する未払債務手形上の債務。ただし、金融手形は短期借入金又は長期借入金に含める。又、建物設備等の購入取引によって生じた債務は独立の勘定科目を設けて処理する。
未払金	器械、備品などの償却資産及び医業費用等に対する未払債務
短期借入金	公庫、事業圧、金融機関などの外部からの借入金で、当初の契約において1年以内に返済期限が到来するもの
役員従業員短期借入金	役員、従業員からの借入金のうち当初の契約において1年以内に返済期限が到来するもの

他会計短期借入金	他会計、本部などからの借入金のうち返済期限が到来するもの
未払費用	賃金、支払利息、賃借料など時の経過に依存する継続的な債務取引において既に債務の給付を受けたが、会計期末までに法的にその対価の支払債務が確定していない分の金額
前受金	医業収益の前受額、その他これに類する前受額
預り金	入院預り金など従業員以外の者からの一時的な預り金
従業員預り金	源泉徴収税額及び社会保険料などの徴収額等、従業員に関する一時的な預り金
前受収益	受取利息、賃貸料など時の経過に依存する継続的な債務提供取引に対する前受分のうち未経過分の金額
賞与引当金	支給対象期間に基づき定期に支給する従業員賞与に係る引当金
その他の流動負債	仮受金など前掲の科目に属さない債務等であって、1年以内に期限が到来するもの。ただし、金額の大きいものについては独立の勘定科目を設けて処理することが望ましい。
固定負債	
長期借入金	公庫、事業団、金融機関などの外部からの借入金で、当初の契約において1年を超えて返済期限が到来するもの
役員従業員長期借入金	役員、従業員からの借入金のうち当初の契約において1年を超えて返済期限が到来するもの
他会計長期借入金	他会計、本部などからの借入金のうち当初の契約において1年を超えて返済期限が到来するもの
長期末払金	器械、備品など償却資産に対する未払債務（リース契約による債務を含む）のうち支払期間が1年を超えるもの。
退職給付引当金	退職給付に係る会計基準に基づき従業員が提供した労働用益に対して将来支払われる退職給付に備えて設定される引当金
長期前受補助金	償却資産の設備の取得に対して交付された補助金であり、取得した却く資産の毎期の減価償却費に対する部分を取消した後の未償
その他の固定負債	前掲の科目に属さない債務等であって、期間が1年を超えるもの。ただし、金額の大きいものについては独立の勘定科目を設けて処理することが望ましい。
損益の部	
流动負債	
買掛金	医薬品、診療材料、給食用材料などたな卸資産に対する未払債務
支払手形	手形上の債務。ただし、金融手形は短期借入金又は長期借入金に含める。又、建物設備等の購入取引によって生じた債務は独立の勘定科目を設けて処理する。
医業収益	器械、備品などの償却資産及び医業費用等に対する未払債務
入院診療収益	入院患者の診療、療養に係る収益（医療保険、公費負担医療、公害医療、労災保険、自動車損害賠償責任保険、自費診療、介護保険等）
室料差額収益	特定療養費の対象となる特別の療養環境の提供に係る収益
外来診療収益	外来患者の診療、療養に係る収益（医療保険、公費負担医療、公害医療、労災保険、自動車損害賠償責任保険、自費診療等）

保健予防活動収益	各種の健康診断、人間ドック、予防接種、妊娠帰保健指導等保健予防活動に係る収益	の大きいものについては、独立の科目を設ける。
受託検査・施設利用収益	他の医療機関から検査の委託を受けた場合の検査収益及び医療設備器機を他の医療機関の利用に供した場合の収益	固定資産の計画的・規則的な取得原価の配分額
その他の医業収益	文書料等上記に属さない医業収益（施設介護及び短期入所療養介護以外の介護報酬を含む）	固定資産に計上を要しない器械等のリース、レンタル料
保険等査定減	社会保険診療報酬支払基金などの審査機関による審査減額	土地、建物などの償却料
医業費用	(材料費)	有形固定資産に損傷、摩滅、汚損などが生じたとき、現状回復に要した通常の修繕のための費用
	(ア) 投薬用薬品の費消額 (イ) 注射用薬品（血液、プラズマを含む）の費消額 (ウ) 外用薬、検査用試薬、造影剤など前記の項目に属しない薬品の費消額	固定資産税、都市計画税等の固定資産の保有に係る租税公課。ただし、車両関係費に該当するものを除く。
	診療材料費	器機保守料 器機設備保険 器機設備保険料
	診療材料費	器機の保守契約に係る費用 施設設備に係る火災保険料等の費用。ただし、車両関係費に該当するものは除く。
	診療材料費	車両関係費 救急車、検診車、巡回用自動車、乗用車、船舶などの燃料、車両検査、自動車車損害賠償責任保険、自動車税等の費用
	(研究研修費)	(研究研修費)
	研究費	研究材料（動物、飼料などを含む）、研究図書等の研究活動に係る費用
	(経費)	(経費)
	福利厚生費	福利施設負担額、厚生費など從業員の福利厚生のために要する法定外福利費 (ア) 看護宿舎、食堂、売店など福利施設を利用する場合における事業主負担額 (イ) 診療、健康診断などを行った場合の旅費、その他衛生、保健、慰安、修養、教育訓練などに要する費用 団体生命保険料及び慶弔金に際して一定の基準により支給される金品などの現物給与。ただし、金額の大きいものについては、独立の科目を設ける。
	給料	病院で直接業務に従事する役員・従業員に対する給料、手当
	賞与	病院で直接業務に従事する従業員に対する確定賃与のうち、当該会計期間に係る部分の金額
	賞与引当金繰入額	病院で直接業務に従事する従業員に対する翌会計期間に確定する賞与の当該会計期間に係る部分の見積額
	退職給付費用	病院で直接業務に従事する従業員に対する退職一時金、退職年金等将来の退職給付のうち、当該会計期間の負担に属する金額（役員であることに起因する部分を除く）
	法定福利費	病院で直接業務に従事する役員・従業員に対する健康保険法、厚生年金保険法、雇用保険法、労働者災害補償保険法、各種の組合法などの法令に基づく事業主負担額
	(委託費)	外部に委託した検査業務の対価としての費用
	検査委託費	外部に委託した給食業務の対価としての費用
	給食委託費	外部に委託した寝具整備業務の対価としての費用
	寝具委託費	外部に委託した医事業務の対価としての費用
	医事委託費	外部に委託した清掃業務の対価としての費用
	清掃委託費	外部に委託した施設設備の修理業務の対価としての費用
	保守委託費	外部に委託した施設設備の修理業務の対価としての費用
	その他の委託	外部に委託した上記以外の業務の対価としての費用。ただし、金額

保険料	生命保険料、病院責任賠償保険料など保険契約に基づく費用。ただし、福利厚生費、器機設備保険料、車両関係費に該当するものを除く。	医業外貸倒損失	医業未収金以外の債権の回収不能額のうち、貸倒引当金で填補されない部分の金額
交際費	接待費及び費用など交際に要する費用。	貸倒引当金医業外繰入額	当該会計期間に発生した医業未収金以外の債権の発生額うち、回収不能と見積もられる部分の金額
諸会費	各種団体に対する会費、分担金などの費用	その他の医業外費用	前記の科目に属さない医業外費用。ただし、金額が大きいものについては、独立の科目を設ける。
租税公課	印紙税、登録免許税、事業所税などの租税及び町会費などの公共的課金としての費用。ただし、固定資産税等、車両関係費、法人税・住民税及び事業税負担額、課税仕入れに係る消費税及び地方消費税	臨時収益	
医業貸倒損失	医業未収金の回収不能額のうち、貸倒引当金で填補されない部分の金額	固定資産売却益	固定資産の売却価額がその帳簿価額を超える差額
貸倒引当金繰入額	当該会計期間に発生した医業未収金のうち、徴収不能と見積もられる部分の金額	臨時費用	その他の臨時収益
雑費	振込手数料、院内託児所費、学生に対して学費、教材費などを負担した場合の看護師養成費など経費のうち前記に属さない費用。ただし、金額の大きいものについては独立の科目を設ける。	固定資産除却損	固定資産の売却価額がその帳簿価額に不足する差額
控除対象外消費税等負担額	病院の負担に属する控除対象外の消費税及び地方消費税。ただし、資産に係る控除対象外消費税に該当するものは除く。	資産に係る控除対象外消費税等負担額	病院の負担に属する控除対象外の消費税及び地方消費税のうち資産取得部分から発生した金額のうち多額な部分
本部費配賦額	本部会計を設けた場合の、一定の配賦基準で配賦された本部の費用	災害損失	火災、出水等の災害に係る障害費と復旧に関する支出の合計額
医業外収益	預貯金、公社債の利息、出資金等に係る分配金	その他の臨時費用	前記以外の臨時に発生した費用
受取利息及び配当金	有価証券売却益	法人税、住民税及び事業税	法人税、住民税及び事業税のうち、当該会計年度の病院の負担に属するものとして計算された金額
運営費補助金収益	運営目的等で所有する有価証券を売却した場合の売却益	負担額	
施設設備補助金収益	施設設備に係る補助金、負担金のうち、当該会計期間に配分された金額		
患者外給食収益	従業員等患者以外に提供した食事に対する収益		
医業外費用			
支払利息	長期借入金、短期借入金の支払利息		
有価証券売却損			
患者外給食用材料費	従業員等患者以外に提供した食事に対する材料費。ただし、給食業務を委託している場合には、患者外給食委託費とする。		
診療費減免額	患者に無料または低額な料金で診療を行う場合の割引額など		

# 病院会計準則適用ガイドライン

(平成16年9月 厚生労働省医政局)

## 1. 病院会計準則適用ガイドラインの基本的考え方

本ガイドラインは、公的病院等の開設主体が病院の財政状態及び運営状況を適正に把握し、比較可能な会計情報を提供するため、開設主体の会計基準を前提とし、病院会計準則に準拠した財務情報を提供することを目的とするものである。

## 第1 病院会計準則等と本ガイドラインの関係

### 1. 病院会計準則

病院会計準則は、開設主体の異なる各種の病院の財政状況及び運営状況を体系统的、統一的に捉えるための「施設会計」として、また、病院の開設主体が病院の経営実態を把握し、その改革向上に役立てるため、それぞれの病院の経営に有用な会計情報を提供するための「管理会計」としての準則であり、病院を単位とし個々の病院毎に財務諸表を作成するためにものである。

### 2. 開設主体の会計基準

病院の開設主体の会計基準は、それぞれ開設主体の設立根拠、運営に対する考え方等を基礎として、それらの特性を踏まえた財務的な適正運営、業績評価など、開設主体全体の財政状態、運営状況の把握のために制定されているものであり、それぞれの開設者の利用目的に適合した有用な財務諸表を作成するためのものである。

また、開設主体の会計基準は、開設主体毎に異なった内容を有することがあり、病院も開設主体の運営する全事業の一部分であることから、開設主体の財務諸表作成に当たっては、病院については、開設主体の会計基準が適用されることとなる。

### 3. 財務諸表の位置付け

病院会計準則に基づく開設主体の一部を構成する病院単位の財務諸表と、開設主体の会計基準に基づく開設主体全体の財務諸表とは、主従の関係にあるものではなく、それぞれ異なった目的と機能を有するものである。

### 4. 病院会計準則適用ガイドライン

開設主体の異なる各種の病院の財政状態及び運営状況を統一的に捉え、病院相互に比較可能な会計情報を提供するためには、病院会計準則を具体的に適用する場合、又は、そのまま適用することができない場合についての統一的、現実的な対応を図ることが必要である。

このため、病院会計準則適用ガイドラインは、病院を開設する開設主体が病院会計準則を適用して病院の財務諸表を作成する指針として、開設主体の会計基準との関係で開設主体が病院会計準則の各条項をどのように適用すべきかなど異なる開設主体における病院の会計情報の比較可能性を担保するために策定するものである。

なお、病院会計準則適用ガイドラインは、病院会計準則の条項に対応する形で構成されており、それぞれの開設主体における実際の適用に当たっては、病院会計準則適用ガイドラインのすべての条項が必要とするものではなく、開設主体の会計基準と一致する項目については、不要となる点に留意することとする。

## 第2 病院会計準則と開設主体の会計基準等に相違がある場合の基本的取扱い

### 1. 財務諸表の取扱い

病院会計準則は、開設主体の異なる各種の病院の経営に有用な会計情報を提供し、会計情報の比較可能性を担保することとしている。このため、開設主体の会計基準において、病院会計準則に規定された財務諸表の一部の作成を要しないなど財務諸表の範囲が異なる場合は、開設主体の会計基準で作成が求められないものであっても、病院会計準則に規定された財務諸表について、別途作成することとする。

### 2. 会計処理等の取扱い

開設主体の会計基準において、病院会計準則と異なる会計処理となる場合（会計方針の選択適用が認められている場合における病院会計準則と異なる会計処理を選択した場合を含む）、又は、異なる財務諸表の名称や様式等が定められている場合などについては、下記のいずれかにより取り扱うこととする。

- (1) 病院会計準則に準拠した財務諸表を別途作成するものとする。
- (2) 一組の帳簿組織において認識された取引記録を前提として、異なる会計基準等に準拠した財務諸表を作成するための手法である財務諸表の組替を行うこととし、一つの会計基準に準拠した帳簿記録又は財務諸表から精算表を利用して別の会計基準に準拠した財務諸表を作成するものとする。

- (3) 開設主体の会計基準に従った財務諸表に、病院会計準則との違いを明らかにした情報を「比較のための情報」として注記することとする。

### 第3 今後の取扱い

本ガイドラインについては、病院を巡る社会、経済環境の変化に伴い、今後、病院会計準則が改正された場合、また、各開設主体の会計基準が改正された場合、必要に応じて、随時、見直しをすることとする。

## [病院会計準則適用ガイドライン]

## 2. 病院会計準則適用ガイドライン

## 第1章 総則

第4 会計単位	病院の開設主体は、それぞれの病院を会計単位として財務諸表を作成しなければならない。
第5 財務諸表の範囲	病院の財務諸表は、貸借対照表、損益計算書、キャッシュ・フロー計算書及び附属明細表とする。

＜ガイドライン1-1 会計単位または財務諸表の範囲が異なる場合＞  
病院の財務諸表は、病院会計準則の規定に従って、病院を一つの会計単位として貸借対照表、損益計算書、キャッシュ・フロー計算書及び附属明細表を作成するのが原則であり、これとなる場合には、以下のいずれかの方法により、病院の会計情報を記載する。  
 ① 病院ごとに病院会計準則の財務諸表に組み替える。  
 ② 病院ごとに組替えに必要な情報を「比較のための情報」として注記する。

## 第2章 一般原則

- (注5) 重要な会計方針について  
財務諸表には、重要な会計方針を注記しなければならない。会計方針とは、病院が貸借対照表、損益計算書及びキャッシュ・フロー計算書の作成に当たって、その政策状態及び運営状況を正しく示すために使用した会計処理の原則及び評価並びに表示の方法をいう。会計方針の例としては、次のようなものがある。
- 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 引当金の計上基準
  - ⑤ 収益及び費用の計上基準
  - ⑥ リース取引の処理方法
  - ⑦ キャッシュ・フロー計算書における資金の範囲
  - ⑧ 消費税等の会計処理方法
  - ⑨ その他重要な会計方針

＜ガイドライン2-1 会計方針に差異がある場合＞  
病院会計準則に規定する以外の会計方針を採用している場合には、その旨、内容又は病院会計準則に定める方法によった場合と比較した影響額を記載する。

＜ガイドライン2-2 重要な会計方針記載の留意点＞  
重要な会計方針の注記は、「比較のための情報」と同様の意味を有するので、たとえば、固定資産の減価償却の方法の記載には、重要性の原則を適用して償却資産を固定資産に計上しない場合の判断基準（金額）、耐用年数の決定方法等の情報が含まれる点に留意する。

## 第3章 貸借対照表原則

＜ガイドライン3-1 資産の区分の取り扱い＞  
病院会計準則においては、流动資産及び固定資産以外の、いわゆる繰延資産の計上は認められない。開設主体の会計基準に基づき繰延資産を計上する場合には、その旨及び損益計算書に与える影響額を「比較のための情報」として記載する。

第15 貸借対照表の表示区分  
貸借対照表は、資産の部、負債の部及び剰余資産の部の三区分に分け、さらに資産の部を流动資産及び固定資産に、負債の部を流动負債及び固定負債に区分しなければならない。

＜ガイドライン3-2 資産、負債の表示方法  
資産、負債は、適切な区分、配列、分類及び評価の基準に従って記載しなければならない。

＜ガイドライン3-3 資産、負債の区分の取り扱い＞  
開設主体の会計基準により、資産及び固定資産以外の、いわゆる繰延資産の計上は認められない。開設主体の会計基準に基づき繰延資産を計上する場合には、その旨及び損益計算書に与える影響額を「比較のための情報」として記載する。

第16 資産、負債の表示方法  
資産、負債は、適切な区分、配列、分類及び評価の基準に従って記載しなければならない。

＜ガイドライン3-4 資産、負債の区分、名称が異なる場合＞  
開設主体の会計基準により、資産、負債の区分又は科目名稱について、病院会計準則と異なる場合には、その内容を「比較のための情報」として記載する。

第17 貸借対照表の配列  
資産及び負債の項目の配列は、流动性配列法によるものとする。

- 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 引当金の計上基準
- ⑤ 収益及び費用の計上基準
- ⑥ リース取引の処理方法
- ⑦ キャッシュ・フロー計算書における資金の範囲
- ⑧ 消費税等の会計処理方法
- ⑨ その他重要な会計方針

＜ガイドライン3－3 固定性預り法の取扱い＞  
貸借対照表において流動資産と固定資産、流動負債と固定負債が区別されている限り、項目の配列が病院会計基準と異なつても利用者が病院の財政状態及び運営状況を判断することは困難ではない。開設主体の会計基準により、固定性配列法を採用している場合であっても、組替え又は「比較のための情報」記載は要しないものとする。

#### 第19 貸借対照表科目的分類

- 3. 負債
  - (2) 長期借入金その他の活動以外の原因から生じた支払手形、未払金のうち、期間が1年を超えるものは、固定負債に属するものとする。

＜ガイドライン3－4 負債と純資産の区分の取扱い＞ 開設主体の会計基準により、病院会計準則で負債に該当するものを純資産の部に計上している場合には、その旨、内容及び金額を比較のための情報として記載する。

#### 第19 貸借対照表科目的分類

- 3. 負債
  - (4) 業務の進行に応じて収益を得るものを除き、これを負債に記載し、業務の進行に応じて収益を得た場合は、当該設備の耐用年数にわたりてこれを償分する。（注15）
  - （4）補助金については、非償却資産の取得に充てられるものを除き、これを負債に記載するものとする。
- (15) 業務の進行に応じて収益を得た場合は、当該補助金に充てられた補助金については、これを純資産の部に記載するものとする。

＜ガイドライン3－5 補助金の会計処理に相違がある場合＞  
補助金の会計処理によって、病院会計基準と異なる会計処理を行っている場合には、その旨、採用した会計処理方法、病院会計基準に定める場合と比較した影響額を「比較のための情報」として記載する。

＜ガイドライン3－6 有価証券の評価基準等に相違がある場合＞  
有価証券の評価基準及び評価方法について、病院会計基準と異なる会計処理を行っている場合には、その旨、採用した評価基準及び評価方法、病院会計基準に定める方法によった場合と比較した影響額を「比較のための情報」として記載する。

#### 第23 たな卸資産の評価基準及び評価方法

- ・医薬品、診療材料、給食用材料、貯蔵品等のたな卸資産については、原則として、購入代価に引取費用等の付随費用を加算し、これに移動平均法等あらかじめ定めた方法を適用して算定した取得原価をもって貸借対照表評価額とする。ただし、時価が取得原価よりも下落した場合には、時価をもって貸借対照表評価額としなければならない。

<ガイドライン3-7 たなき資産の評価基準等に相違がある場合>  
場合には、その旨、採用した評価基準及び評価方法、病院会計準則に定める方法によった場合と比較した影響額を「比較のための情報」として記載する。

**第26 無形固定資産の評価 無形固定資産については、当該資産の取得原価から減価償却累計額を控除した未償却残高を貸借対照表価額とする。(注11)**

(注11) ソフトウェアについて

1. 当該病院が開発し販売するソフトウェアの制作費のうち、研究開発が終了する時点までの原価は期間費用としなければならない。
2. 当該病院が開発し利用するソフトウェアについては、適正な原価を計上した上で、その制作費を無形固定資産として計上しなければならない。
3. 医療用器械備品等に組み込まれているソフトウェアの取得に要した費用については、当該医療用器械備品等の取得原価に含める。

<ガイドライン3-8 ソフトウェアの会計処理に相違がある場合>  
病院が利用する目的で購入するソフトウェア（継続的な利用によって業務を効率的又は効果的に行うことによる費用削減が明確な場合の制作ソフトウェアを含む）は、無形固定資産に計上し、減価償却手続によって、各期の費用に計上しなければならないが、資産計上を行わない会計処理を採用している場合には、その旨、会計処理方法、病院会計準則に定める方法によった場合と比較した影響額を「比較のための情報」として記載する。

#### 第27 貸借対照表価額

4. 退職給付引当金については、将来の退職給付総額のうち、貸借対照表価額とする。なお、退職給付総額には、退職一時金のほか年金給付が含まれる。(注14)

(注14) 退職給付の総額のうち期末までに発生していると認められる額は、退職給付見込額について全勤務期間で除した額を各期の発生額とする方法その他従業員の勤務の対価を合理的に反映する方法を用いて計算しなければならない。

#### 第28 退職給付債務の会計処理等に相違がある場合>

退職給付債務にに関する会計処理を病院会計準則と異なる方法で行っている場合には、その旨、採用した引当金の計上基準、病院会計準則に定める方法によった場合と比較した影響額を「比較のための情報」として記載する。

病院の従事者による退職給付債務のうち、当該病院外で負担するため、病院の財務諸表には計上されないものが存在する場合には、その旨及び概要を「比較のための情報」に記載する。

(注12) リース資産の会計処理について  
リース取引はファイナンス・リース取引とオペレーティング・リース取引に区分し、ファイナンス・リース取引については、通常の売買取引に係る方法に準じて会計処理を行う。

<ガイドライン3-10 リース資産の会計処理に相違がある場合>  
リース資産に関する会計処理を病院会計準則と異なる方法で行っている場合には、その旨、会計処理方法、病院会計準則に定める方法によった場合と比較した影響額を「比較のための情報」として記載する。

(注13) 引当金について  
将来の特定の費用又は損失であって、その発生が当期以前の事象に起因し、発生の可能性が高く、かつ、その金額を合理的に見積もることができるのは、当期の負担に属する金額を当期の費用又は損失として引当金に織入れ、当該引当金の残高を貸借対照表の負債の部又は資産の部に記載するものとする。

<ガイドライン3-11 引当金の取扱い>  
病院会計準則における引当金の設定要件を満たしながら、当該事象において引当金を計上していない場合には、その旨、会計処理方法、病院会計準則に定める方法によった場合と比較した影響額を「比較のための情報」として記載する。病院会計準則の引当金の定義に該当しない引当金を計上している場合も同様とする。

#### 第4章 損益計算書原則

(注14) 資本取引について  
資本取引には、開設主体外部又は同一開設主体の他の施設からの資金等の授受のうち負債の増加又は減少を伴わない取引、その他有価証券の評価替え等が含まれる。

<ガイドライン4-1 費用の範囲が異なる場合>  
病院会計準則の費用の定義に該当するもので、損益計算書に計上されないものがある場合には、その旨及び損益計算書に与える影響額を「比較のための情報」として記載する。病院会計準則の費用の定義に該当しないもので、損益計算書に計上されているものがある場合も同様とする。

＜ガイドライン4－2 内部取引の会計処理に相違がある場合＞  
同一開設主体の他の施設からの資金等の授受について、病院会計準則の費用又は収益の定義に該当しないものを損益計算書に計上している場合には、その旨、内容及び金額並びに病院会計準則に定める方法によった場合と比較した影響額を「比較のための情報」として記載する。

第3 1 損益計算書の区分
損益計算書には、医業損益計算、経常損益計算及び純損益計算の区分を設けなければならない。
1. 医業損益計算の区分は、医業活動から生ずる費用及び収益を記載して、医業利益を計算する。（注2.0）（注2.2）
2. 経常損益計算の区分は、医業損益計算の結果を受けて、受取利息、有価証券売却益、運営費補助金収益、施設設備補助金収益、患者外給食収益、支払利息、有価証券売却損、患者外給食用材料費、診療費減免額等、医業活動以外の原因から生ずる収益及び費用であって経常的に発生するものを記載し、経常利益を計算する。
3. 純損益計算の区分は、経常損益計算の結果を受けて、固定資産売却損益、災害損失等の臨時損益を記載し、当期純利益を計算する。

＜ガイドライン4－3 損益計算書の区分・分類が異なる場合＞ 損益計算書の区分について、病院会計準則と異なる様式を採用している場合には、その旨、病院会計準則に定める区分との対応関係について、「比較のための情報」として記載する。

（注2.2） 指除外消費税等負担額について
消費税等の納付額の計算は、開設主体全体で計算される。病院施設においては開設主体全体で計算された控除対象外消費税等のうち、当該病院の費用等部分から発生した金額を医業費用の控除対象外消費税等負担額とし、当該病院の資産取得部分から発生した金額のうち多額な部分を臨時費用の資産に係る控除対象外消費税等負担額として計上するものとする。

＜ガイドライン4－4 消費税の会計処理に相違がある場合＞  
消費税の会計処理を病院会計準則と異なる方法で行っている場合には、その旨、会計処理方法及び病院会計準則に定める方法によった場合と比較した影響額を「比較のための情報」として記載する。この場合の影響額とは、医業収益及び医業費用の各区分別に含まれている消費税相当額、控除対象外消費税等（資産に係るものとその他に区分する）と、その結果としての損益計算書の医業利益、経常利益及び税引前当期純利益に与える影響額とする。

（注2.3） 本部費の配賦について
病院が本部を独立の会計単位として設置するか否かは、各病院の裁量によるが、本部会計を設置している場合には、医業利益を適正に算定するため、医業費用に係る本部費について適切な基準によって配賦を行うことが不可欠である。したがって、この場合には、医業費用の性質に応じて適切な配賦基準を用いて本部費の配賦を行い、その内容を附属明細表に記載しなければならない。

## 第5章 キャッシュ・フロー計算書原則

第4 2 資金の範囲
キャッシュ・フロー計算書が対象とする資金の範囲は、現金及び要求払預金並びに現金同等物とする。（注2.5）（注2.6）
（注2.5） 要求払預金について 要求払預金には、例えば、当座預金、普通預金、通知預金及びこれらの預金の相当する郵便貯金が含まれる。
（注2.6） 現金同等物について 現金同等物とは、容易に換金可能であり、かつ、価値の変動について僅少なりスクシが負わない短期投資であり、例えば、取得日から償還日又は償還日までの期間が三ヶ月以内の短期投資である定期預金、譲渡性預金、コマーシャル・ペーパー、売戻し条件付現先、公社債投資信託が含まれる。

第4 3 キャッシュ・フロー計算書の区分
キャッシュ・フロー計算書には、「業務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」の区分を設けなければならない。（注2.7）
1. 「業務活動によるキャッシュ・フロー」の区分には、医業損益計算の対象どなつた取引のほか、投資活動及び財務活動以外の取引によるキャッシュ・フローを記載する。
2. 「投資活動によるキャッシュ・フロー」の区分には、固定資産の取得及び売却等によるキャッシュ・フローを記載する。
3. 「財務活動によるキャッシュ・フロー」の区分には、資金の調達及び返済によるキャッシュ・フローを記載する。

＜ガイドライン5－2 キャッシュ・フロー計算書の区分が異なる場合＞  
 キャッシュ・フロー計算書が、病院会計準則の区分、すなわち、「業務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」に区分されない場合には、その旨、病院会計準則によるキャッシュ・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・フローを「比較のための情報」として記載する。

第4.4 受取利息、受取配当金及び支払利息に係るキャッシュ・フロー  
 受取利息、受取配当金及び支払利息に係るキャッシュ・フローは、「業務活動によるキャッシュ・フロー」の区分に記載しなければならない。(注2.8)

＜ガイドライン5－3 キャッシュ・フローの計上区分に相違がある場合＞  
 キャッシュ・フロー計算書が、病院会計準則の区分、すなわち、「業務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」に区分されている場合であって、病院会計準則と異なる区分に計上されている項目がある場合には、その旨、病院会計準則によるキャッシュ・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・フローを「比較のための情報」として記載する。

#### 第6章 附属明細表原則

##### 第5.0 附属明細表の種類

附属明細表の種類は、次に掲げるとおりとする。

###### 1. 純資産明細表

###### 2. 固定資産明細表

###### 3. 貸付金明細表

###### 4. 借入金明細表

###### 5. 引当金明細表

###### 6. 極助金明細表

###### 7. 資産につき設定している担保権の明細表

###### 8. 給与費明細表

###### 9. 本部費明細表

＜ガイドライン6－1 附属明細表作成の留意点＞  
 附属明細表に関連する項目について、病院会計準則と異なる処理を行っている場合には、以下のいずれかの方法により、附属明細表を作成する。  
 ① 附属明細表は、病院会計準則の処理方法に従つたものを作成し、損益計算書及び貸借対照表との関係について必要に応じて注記する。  
 ② 附属明細表は、開設主体の会計基準に従つた損益計算書及び貸借対照表を基礎に作成し、「比較のための情報」に係る附属明細書の項目について注記する。

＜ガイドライン6－2 類似の明細表等が存在する場合＞  
 開設主体の会計基準に定められた類似の附屬明細表又は明細書が存在する場合は、病院会計準則で規定している内容を「比較のための情報」として当該明細表又は明細書に注記することにより、代替することができます。

## 主要参考文献等

### 1 書籍

番号	著者(編者)名	書名	出版社	発行年
1-1	新日本監査法人 医療福祉部	病院会計準則ハンドブック	医学書院	平成 16 年 12 月
1-2	トーマツ ヘルス ケアグループ	病院会計の実務	清文社	平成 17 年 1 月
1-3	地方公営企業制度 研究会編	地方公営企業関係法令集	(財) 地方財務協会	平成 17 年 9 月
1-4	地方公営企業制度 研究会編	公営企業の経理の手引	(財) 地方財務協会	平成 17 年 9 月
1-5	地方公営企業制度 研究会編	改訂公営企業の実務講座	(財) 地方財務協会	平成 17 年 9 月
1-6	メディカルクリエ イト, 遠山 峰輝, 堤 達朗, 田中 伸 明	病院経営を科学する!—「問題解決 型思考」が切り拓く病院経営の新 手法	日本医療企画	平成 15 年 5 月
1-7	Steven A. Finkler	Essentials of Cost Accounting for Health Care Organizations	Aspen Pub	平成 11 年 3 月
1-8	高田 直芳	決定版 ほんとうにわかる管理会 計&戦略会計	PHP エディターズグル ープ	平成 16 年 6 月
1-9	高田 直芳	決定版 ほんとうにわかる経営分 析	PHP エディターズグル ープ	平成 14 年 6 月
1-10	瓦田太賀四	地方公営企業会計論	清文社	平成 17 年 5 月
1-11	藤井秀樹	GASB/FASAB 公会計の概念フレームワーク	中央経済社	平成 15 年 1 月
1-12	AICPA	AICPA Audit and Accounting Guide Health Care Organizations	AICPA	2004 年

「自治体」病院経営の健康チェック

### 2 論文

番号	著者(編者)名	論文名	雑誌名	発行年
2-1	大坪 宏至	わが国病院会計準則の特徴 一見直しを視野に入れて—	東洋大学経営学部 経営論集第 62 号	平成 16 年 2 月

### 3 報告書及び資料

番号	発行元	書名	発行年
3-1	21世紀を展望した公営企業の戦略に関する研究会	地方公営企業会計制度に関する報告書	平成13年3月
3-2	総務省	地方公営企業会計制度研究会<報告書>	平成17年3月
3-3	文部科学省 日本公認会計士協会	国立大学法人会計基準に関する実務指針(Q&A)	平成18年1月
3-4	企業会計基準委員会	企業会計基準第5号 貸借対照表の純資産の部の表示に関する会計基準	平成17年12月
3-5	企業会計基準委員会	棚卸資産の評価基準に関する論点の整理	平成17年10月
3-6	独立行政法人 国立病院機構	財務諸表等 平成16年度	平成17年
3-7	自由民主党医療基本問題調査会 公的病院等のあり方に関する小委員会	今後の公的病院の在り方について	平成14年11月
3-8	厚生労働省	これから医療経営の在り方に関する検討会	平成15年3月
3-9	四病院団体協議会 病院会計基準研究委員会	病院会計基準等の見直しに関して(中間報告)	平成14年6月
3-10	平成14年度厚生労働科学特別研究事業 病院会計基準及び医療法人会計基準の必要性に関する研究班	病院会計基準及び医療法人会計基準の必要性に関する研究	平成15年
3-11	監査法人トーマツ	新病院会計基準解説セミナー 資料	平成16年11月

「自治体」 病院経営の健康チェック

### 4 基調講演等

アドバイザー あずさ監査法人 田中 輝彦(代表社員・公認会計士)、佐藤 一尊(公認会計士)

自治体

# 病院経営の健康チェック

アリ～



役割	所属	職名	氏名
リーダー テーマ提案者	埼玉県 病院局 経営管理課	主査	磯野 隆一
	埼玉県 企業局 水道業務課	主査	荻野 英世
	春日部市 春日部市立病院	主任	河原 伸介
	越谷市 越谷市立病院	主事	白井 正俊
	埼玉県 小児医療センター	主査	古澤 俊也

「自治体」病院経営の健康チェック

コーディネーター

彩の国さいたま人づくり広域連合 自治人材開発センター	主査	石田 勝
	主査	江森 昌子