

医政指発第 0910001 号  
平成 16 年 9 月 10 日

各都道府県衛生主管部（局）長 殿

厚生労働省医政局指導課長

病院会計準則の改正に伴う実務上の取扱いについて

先般、厚生労働省医政局長より各都道府県宛通知した「病院会計準則の改正について」（平成 16 年 8 月 19 日医政発第 0819001 号厚生労働省医政局長通知）に関し、今般、病院会計準則適用における実務上の問題点について、その会計処理の指針として、別添のとおり日本公認会計士協会非営利法人委員会研究報告第 12 号が取りまとめられたので、御了知の上、貴管内の医療機関に対して周知等お願いしたい。

## 病院会計準則適用における実務上の取扱い

平成 16 年 8 月 19 日

日本公認会計士協会

### 1. はじめに

平成 16 年 8 月 19 日に病院会計準則が改正され、準備の整った病院から時機をとらえて自主的に活用されることとなっている。病院会計準則は、病院という施設単位の財務諸表作成に関する会計準則である点に大きな特徴がある。すなわち、病院の開設主体は公的な法人から民間法人まで多種類のもので存在し、通常、その開設主体それぞれに法人としての会計基準が存在する。したがって、実際の財務諸表の作成実務においては、法人としての会計基準と病院会計準則を調整して、会計処理を行うことになる。なお、各開設主体の会計基準と病院会計準則をどのように整合させるかについては、病院会計準則適用ガイドラインの策定に向けて、「開設主体別病院会計準則適用に関する調査・研究報告書」が厚生労働省から公表されている。

このような状況下において、各開設主体はそれぞれの会計基準との関係から実務上の問題点を有することになるが、その中には病院会計準則が病院という施設単位の財務諸表作成に関する会計準則であることから生じる共通の実務上の問題点も存在する。本研究報告は、個々の病院施設単位の財務諸表を作成するに当たり、各開設主体に共通する実務上の問題点に関して、その会計処理の指針となるよう取りまとめたものである。

### 2. 本研究報告の対象項目

本研究報告では、病院会計準則が施設単位の財務諸表の作成に関する基準であることに起因することから、各開設主体に共通する実務上の検討項目として、「施設間取引の取扱い」、「本部費の取扱い」及び「消費税等の取扱い」の 3 項目を取り上げた。

#### (1) 施設間取引

病院の開設主体は、複数の病院を開設するだけでなく、病院以外にも法人の種類と性格によって様々な施設や事業（診療所、研究所、学校、介護老人保健施設、社会福祉施設等）を有している。各施設又は事業（以下「施設等」という。）は、それ自身が行政上の認可等の関係で、通常、各々の財務諸表を作成することになっている。病院会計準則は、このような施設等ごとに財務諸表を作成する場合の病院施設に関する会計準則である。したがって、財務諸表を作成する単位としての施設等間の取引（以下「施設間取引」という。）を、各施設等の財務諸表において、どのように取り扱うかが問題となる。

#### (2) 本部費

開設主体によっては、法人全体の経営意思決定、管理、広報等を行うために本部組織を

設置している場合がある。本部費として集計される費用は医業費用に分類される項目に限定され、最終的には各施設等でこの費用を負担しなければならない。したがって、このように独立した機能を有する会計単位としての本部費を、各施設等にどのように配賦し、負担させるかの検討が必要となる。

### (3) 消費税等

病院等の複数の施設等が存在し、各々が独立した事業を行う場合であっても、開設主体が法人の場合には消費税等の納税額の計算は原則として法人全体で行うことになる。また、病院会計準則では消費税等の会計処理について税抜処理を採用し、控除対象外消費税等負担額に関しては独立して掲記することとされている。したがって、法人全体として計算される控除対象外消費税等を、各施設等に対しどのように負担させるかが問題となる。なお、法人税、住民税及び事業税は公的な開設主体にあつては課税主体とならないため、すべての開設主体共通の問題ではないと判断し、本研究報告の対象に含めていない。

## 3. 施設間取引の取扱い

### (1) 病院会計準則の規定

病院会計準則では、収益・費用の定義として、「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減又は負債の増減をもたらす経済的便益の増加減少」と規定している。さらに、その注解において「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」は資本取引であると解説している。また、勘定科目の説明では「他会計短期貸付金、他会計長期貸付金、他会計短期借入金、他会計長期借入金」が勘定科目として取り上げられている。

このように病院会計準則では施設間（本部を含む。）の取引に関し、その内容に応じた会計処理が求められている。

### (2) 施設間取引の類型と会計処理

施設間の貸借勘定を用いて会計処理するもの

施設間での取引を行う場合、取引の相手方の施設に対する債権債務を集約する勘定として施設勘定（施設名を称した勘定科目）を資産ないしは負債に計上して会計処理を行うことができる。この会計処理を採用する場合には、最終的に各施設間で債権債務の精算が行われることが前提となる。この施設勘定を用いる施設間取引としては精算を前提として各施設の収益・費用に対応するもののほか、資金の短期的な融通や、費用の肩代わり処理に伴うものが含まれる。

この施設勘定は、その機能として各施設間の取引残高の照合を可能とし、各施設に計上される施設勘定は対応するそれぞれの施設ごとに金額が合致する。したがって、開設主体全体の財務諸表を作成する場合には、それぞれの施設勘定は相殺消去されることになるが、各施設単位でみた場合には、精算がなされない限り期末時点においても計上されることとなる。

借入金又は貸付金として取り扱うもの

借入金の使途については、約定時点で明確になっているのが通常であるため、資金調達の管理を本部で一括して取り扱っている場合であっても、特定の施設等に関する建築資金のように、その帰属が明確なものは、各病院等の財務諸表に計上しなければならない。したがって、各施設の財務諸表において、他会計からの借入金又は他会計への貸付金として会計処理をするものは、施設間（本部を含む。）での明確な約定（目的、返済期限、返済方法、金利等）があるものに限定されることになる。

なお、約定が明確でない一時的な資金の融通は、上記の施設勘定の増減に含まれることになる。

純資産の直接増減として取り扱うもの

上記及び以外の取引については、最終的にすべて純資産の直接増減として会計処理されることになる。この類型に属する施設間取引は施設間での精算を前提としないことから、各施設において資本取引となるものである。ただし、取引を行った時点では最終的に精算を行うことが不明な場合には、最終的に精算を行わないことが決定した時点で貸借勘定等から純資産に振り替える会計処理を行うことになる。なお、病院会計準則では、純資産の部における勘定科目は開設主体の会計基準に応じて任意に区分することを前提としているため、行われる取引の性質に応じて純資産としての施設勘定や他施設からの繰入金勘定等を設定して会計処理を行うことになる。

この純資産の増減として取り扱う施設間取引としては精算を前提としない各施設の収益・費用に対応するもののほか、返済を前提としない施設間の資金移動等が含まれる。例えば、同一開設主体の病院から他の施設に対し資金移動をした場合、当該病院では、以下の会計処理を行うことになる。

病 院 （借方）純 資 産 × × × （貸方）現金預金 × × ×

受入施設 （借方）現金預金 × × × （貸方）純 資 産 × × ×

収益又は費用に対応する取引の会計処理

施設間取引であっても、病院会計準則の収益・費用に該当する取引については、医薬サービスの提供の内容に応じた科目に計上する。例えば、A病院においてB病院の職員に対する健康診断を実施した場合には、それぞれの病院及び本部において、以下のような会計処理を行うことになる。

（前提）当該取引に関する施設間の費用負担について最終的に精算は行わないこととなった。

ア．サービス提供時点

A病院 （借方）B病院勘定（資産）× × × （貸方）保健予防活動収益 × × ×

B病院 （借方）福利厚生費 × × × （貸方）A病院勘定（負債）× × ×

イ．施設間で精算しないことが決定した時点

A病院 （借方）純 資 産 × × × （貸方）B病院勘定（資産）× × ×

B病院 （借方）A病院勘定（負債）× × × （貸方）純 資 産 × × ×

なお、施設間の取引価額は、客観性を有した外部に対するサービス提供に準じた適正な水準である必要があることに留意する。

### (3) 財務諸表の表示区分等の取扱い

#### 貸借対照表

借入金又は貸付金として取り扱うものは、貸借対照表において、他会計貸付金又は他会計借入金として、外部からのものとは区分するのが原則である。

施設勘定を用いて一時的な処理を行っている場合には、流動資産ないしは流動負債にその残高が計上されることになる。

純資産の直接増減として取り扱うものは、その残高が純資産の部に計上されることになる。病院会計準則では、純資産の部は開設主体の会計基準に応じて任意に区分することを前提としているため、純資産に関する勘定科目の規定はない。したがって、実務的対応としては、各施設等の純資産項目に短期的な資金の融通や費用の肩代わり処理を行うために使用する施設勘定や無償の資金援助等の取引に対して使用する繰入金勘定(必要に応じて繰入先等別に設定する。)等を設けることになる。

#### 損益計算書

収益又は費用として取り扱うものの損益計算書の表示は、同一内容の外部との取引にそのまま包含され、特段の区分表示や注記の対象とはならない。また、借入金又は貸付金として取り扱うもので、利息が発生する場合も同様である。

#### キャッシュ・フロー計算書

キャッシュ・フロー計算書は、病院会計準則注解 27 において「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」と説明されている。

費用又は収益として取り扱うものの表示区分は、「業務活動によるキャッシュ・フロー」となるが、直接法においては、他会計医業収入等の独立した科目を設けて区分し、間接法においては、利息については小計以下の部分で独立した科目を設け、その他については一括して「他会計収入又は支出」の科目で小計を挟んで両建計上することにより区分することとする。

借入金又は貸付金として取り扱うものの表示区分は、貸付の場合は「投資活動によるキャッシュ・フロー」、借入の場合は「財務活動によるキャッシュ・フロー」となるが、「他会計長期借入による収入」等の独立した科目を設けて表示する。

施設勘定による一時的貸借及び純資産の直接増減として取り扱うものの表示区分は「財務活動によるキャッシュ・フロー」とし、一括して純額を「他会計繰入金支出」又は「他会計からの繰入金収入」として処理するのが適当である。

#### 附属明細表

純資産明細表では、当期における純資産の増加額及び減少額は、その内容を注記することとされている。したがって、純資産の直接増減として取り扱うものについては、「他施設への備品帰属先変更による減少額」、「福祉施設に対する資金援助額」等その内容及び金額を注記することが必要となる。

また、借入金又は貸付金として取り扱うものについては、貸付金明細表及び借入金明細表において、貸付先ごとに増減及び残高を記載することとなっているため、会計単位

別に具体的な他会計の名称を付して記載することになる。なお、最終的に施設等において返済が免除された場合には、純資産の増減にも記載することになる。

#### 4．本部費の取扱い

##### (1) 病院会計準則の規定

病院会計準則では、本部費に関し「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」と規定している。

また、同注解では「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出するため、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、医業費用の性格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。」と解説している。

施設別の財務諸表では、それぞれの施設等の活動に関連して発生した収益・費用を計上することになるが、本部機能を独立の会計単位として有している場合には、本部で計上される医業費用に該当する費目の合計額を本部以外の施設等に配賦することが必要となる。したがって、各施設等に対し本部費を適切に負担させるためには、本部費に含まれる費目の性格を勘案し、配賦基準を決定することが必要となる。

##### (2) 本部費の意義

本部費は、法人全体の経営意思決定、管理及び広報等のために要した費用であり、実務上の利便性を理由に行われる一括的な資金調達や支払いを原因とする各施設等に対する肩代わり費用や複数の施設に共通して発生する費用項目（施設共通費等）の配分額とは異なることに留意する必要がある。肩代わり費用や施設共通費等は、本来、各施設等に直課又は配賦すべきものであって、実務上の便宜により、いったん本部会計単位に計上することはあっても、最終的には、それぞれの費目ごとに、各施設に振り替えられることになる。この場合、実務的には配賦計算を行う場合も想定されるが、その本質的意味として本部費の配賦とは、別個の問題として取り扱う必要がある。

##### (3) 配賦基準の種類

本部費の配賦基準としては一般的に以下のようなものが考えられる。

配賦基準	内 容
従 事 者 数	各施設等におけるサービス提供者側の人員数である従事者数
患者・利用者数	各施設等におけるサービス受領者側の人員数である患者・利用者数
延 面 積	各施設等の延利用床面積
総 資 産 額	各施設等の総資産額
総 収 入 額	各施設等の事業収益額

帳簿価額	各施設等における一定の範囲の資産や負債の金額
------	------------------------

配賦基準の選択に当たっては、配賦すべき費目の性質や構成、管理の目的との整合性を考慮し、また、配賦計算の基礎となる計数の集計等に対する実務的効率性、簡便性等を勘案して適切に行われなければならない。

(4) 会計処理と附属明細表の作成

本部会計単位に集計された医業費用科目について、複数の配賦基準を選択し、各施設に対する配賦額を計算するために、以下のような本部費配賦表を作成する。

本部費配賦表 (単位:千円)

	本部費	A病院	B病院	C老健	配賦基準
給与費	50,000	28,571	17,858	3,571	(従事者数)
保守委託費	2,000	1,143	714	143	(従事者数)
設備関係費	30,000	17,143	10,714	2,143	(従事者数)
研修費	500	286	178	36	(従事者数)
広告宣伝費	1,500	750	500	250	(総資産)
会議費	600	322	214	64	(管理職員数)
交際費	800	400	267	133	(総資産)
その他経費	17,000	9,714	6,072	1,214	(従事者数)
合計	102,400	58,329	36,517	7,554	
<配賦基準別集約>					
(従事者数)	700	400	250	50	人
配賦額計	99,500	56,857	35,536	7,107	
(管理職員数)	28	15	10	3	人
配賦額計	600	322	214	64	
(総資産)	120	60	40	20	千円
配賦額計	2,300	1,150	767	383	
合計	102,400	58,329	36,517	7,554	

この計算結果に基づき、配賦額の相手科目として純資産項目を採用した場合の各施設等における仕訳を示すと以下ようになる。

A 病院 (借方)本部費配賦額 58,329 (貸方)純資産(本部) 58,329  
 B 病院 (借方)本部費配賦額 36,517 (貸方)純資産(本部) 36,517  
 C老人保健施設(借方)本部費配賦額 7,554 (貸方)純資産(本部) 7,554  
 本 部 (借方)純資産(A病院) 58,329 (貸方)本部費配賦額 102,400  
 (借方)純資産(B病院) 36,517  
 (借方)純資産(C老健) 7,554

また、この場合のA病院の附属明細表は、以下のとおりとなる。

## 本部費明細表

(単位:千円)

項 目	本 部 費	当病院への 配 賦 額	配賦基準
給与費、設備関係費他	99,500	56,857	従事者数
広告宣伝費、交際費	2,300	1,150	総資産
会議費	600	322	管理職員数
合 計	102,400	58,329	

## 5. 消費税等の取扱い

## (1) 病院会計準則の規定

各施設が負担すべき消費税等の額について病院会計準則では、医業費用の区分として「控除対象外消費税等負担額」を、臨時費用の区分として「資産に係る控除対象外消費税等負担額」を規定している。また、注解 22 において「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。」と解説されている。

## (2) 簡易課税制度選択法人及び免税法人における会計処理

病院会計準則の役割として、病院施設を有する開設主体すべてに適用することにより、異なる開設主体間の経営比較を可能とし、経営管理に資する有用な会計情報を提供することがある。そのため、この比較可能性を重視する立場から会計処理自由の原則に一部制限を加えている。消費税等の会計処理もこれに該当することになり、病院会計準則ではすべての開設主体に対し税抜処理を一律に適用することとしている。したがって、開設主体が簡易課税制度選択法人や免税法人であったとしても消費税等の会計処理については税抜処理を行うことになる。この場合、本則課税適用法人とは異なり、簡易課税制度選択法人においては仮払消費税等の額と仮受消費税等の額との差額から納付すべき消費税等の額を控除したものが、各施設で負担すべき控除対象外消費税等の額の基礎となる。また、免税法人においては仮受消費税等と仮払消費税等との差額のすべてが各施設で負担すべき控除対象外消費税等の額の基礎となる。

## (3) 控除対象外消費税等負担額の施設別の計算

消費税等の納税額を、開設主体全体で計算した金額と、施設別に計算した金額を合計した金額は、課税売上割合と仕入税額控除の関係で通常一致しない。例えば、仕入税額控除の計算を一括比例配分方式で行っている場合、以下のとおり差異が発生する。

## 消費税の納付額計算と施設別計算額

(単位:千円)

	全体計算	A施設単独	B施設単独	A + B	差額
課税売上(税込)	36,750	15,750	21,000	36,750	0
課税売上(税抜)	35,000	15,000	20,000	35,000	0
非課税売上	115,000	85,000	30,000	115,000	0
課税仕入(税込)	136,500	94,500	42,000	136,500	0
課税仕入(税抜)	130,000	90,000	40,000	130,000	0
課税売上割合	23.33%	15.00%	40.00%		
仕入税額(4%)	5,200	3,600	1,600	5,200	0
控除対象仕入税額	1,213	540	640	1,180	33
売上税額	1,400	600	800	1,400	0
納付すべき消費税額	187	60	160	220	-33
納付すべき地方消費税額	47	15	40	55	-8
納付税額合計	233	75	200	275	-42
仮受消費税	1,750	750	1,000	1,750	0
仮払消費税	6,500	4,500	2,000	6,500	0
控除対象外消費税等	4,983	3,825	1,200	5,025	-42

このように、施設単位で計算した控除対象外消費税額等の単純合計 5,025 と実際の控除対象外消費税額等 4,983 の差額(納付すべき消費税額等の差額と同額)が 42 発生することとなる。

このため、それぞれの施設が実際に負担すべき控除対象外消費税等の金額を計算する必要があるが、この場合、施設別に計算した金額に 4,983 / 5,025 を乗じた金額とするのが適当である。

なお、仕入税額控除の計算を個別対応方式で行っている場合でも、上記例に準じて施設別の金額と実際金額を計算し、上記例に準じて負担すべき控除対象外消費税額等を計算することになる。また、開設主体が公益法人等に該当する場合は、控除対象外消費税額等の金額は、課税売上割合と特定収入割合に影響されるため、計算要素が増えて複雑となるが、施設別金額と実際額をそれぞれ計算し、上記例に準じて負担すべき控除対象外消費税額等を計算することになる。

## (4) 会計処理

病院会計準則では消費税等の会計処理を税抜方式で行うこととされているため、各取引における消費税等の金額を、課税仕入の場合には「仮払消費税」、課税売上の場合には「仮受消費税」で処理するのが一般的である。上記例のA施設(病院)において、納税計算前におけるそれぞれの勘定科目の金額は以下のようになっている。

仮払消費税(借方残) 4,500

仮受消費税(貸方残) 750

仮払消費税額のうち、控除対象外消費税を費用に振り替える必要があるが、この際には

医業費用となるものと臨時費用になるものとを区分しなければならない。臨時費用とすべき資産取得部分から発生した金額のうち多額な部分とは、法人税上の控除対象外消費税額等を発生時に一括して損金算入できないものと同じ範囲であると解釈するのが適当である。

< 参考 >

法人税法施行令第百三十九条の四（資産に係る控除対象外消費税額等の損金算入等）

内国法人の当該事業年度（消費税法（昭和六十三年法律第八号）第三十条第二項（仕入れに係る消費税額の控除）に規定する課税売上割合に準ずる割合として財務省令で定めるところにより計算した割合が百分の八十以上である事業年度に限る。）において資産に係る控除対象外消費税額等が生じた場合において、その生じた資産に係る控除対象外消費税額等の合計額につき、その内国法人が当該事業年度において損金経理をしたときは、当該損金経理をした金額は、当該事業年度の所得の金額の計算上、損金の額に算入する。

2 内国法人の当該事業年度（前項に規定する事業年度を除く。）において生じた資産に係る控除対象外消費税額等が次に掲げる場合に該当する場合において、その該当する資産に係る控除対象外消費税額等の合計額につき、その内国法人が当該事業年度において損金経理をしたときは、当該損金経理をした金額は、当該事業年度の所得の金額の計算上、損金の額に算入する。

- 一 棚卸資産に係るものである場合
- 二 二十万円未満である場合（前号に掲げる場合を除く。）

したがって、まずは法人税法施行令第139条の4により、法人全体で一括損金算入できないものがあるかどうかを判定する必要がある。上記例では法人全体の課税売上割合が23.33%となるため、資産に係る控除対象外消費税が20万円以上かどうかの計算を以下のように行い判定することになる。

臨時費用発生の有無の判定 (単位:千円)

	資産に係るもの	左記以外	合計
課税仕入の額（税抜）	35,000	95,000	130,000
仮払消費税の額（5%）	1,750	4,750	6,500
課税仕入に係る消費税額（4%）	1,400	3,800	5,200
控除対象となる消費税額（4%）	327	886	1,213
同上の地方消費税を含む金額（5%）	409	1,108	1,517
控除対象外消費税等の額	1,341	3,642	4,983

この結果を受け、例えば上記例の仮払消費税4,500のうち、1,500が棚卸資産以外の資産の取得によって生じたものである場合には、以下のように臨時費用部分と医業費用部分を計算することになる。

