

厚生労働科学研究費補助金

政策科学推進研究事業

開設主体別病院会計準則適用に関する調査・研究

平成15年度 総括研究報告書

主任研究者 会田 一雄

平成16(2004)年4月

目 次

総括研究報告

開設主体別病院会計準則適用に関する調査・研究

『病院会計準則適用ガイドライン作成に係る研究報告書』

．ガイドラインの基本的考え方（前文）・・・・・・・・・・・・・・・・・・ 1

- 1．病院の財務諸表の位置付け
- 2．病院会計準則の適用とガイドラインの関係
- 3．開設主体の会計基準等との不整合がある場合の基本的考え方
- 4．ガイドラインの構成と開設主体別説明について
- 5．今後の取り扱い

<参考> 主な開設主体と各ガイドライン項目の関係対応表

．ガイドライン（本文）・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・ 6

- 1．総則
- 2．一般原則
- 3．貸借対照表原則
- 4．損益計算書原則
- 5．キャッシュ・フロー計算書原則
- 6．附属明細表原則

. 主な開設主体別の説明 17

- 1 . 独立行政法人
- 2 . 地方独立行政法人
- 3 . 地方公営企業
- 4 . 国家公務員共済組合連合会
- 5 . 日本赤十字社
- 6 . 社会福祉法人
- 7 . 厚生農業協同組合連合会
- 8 . 公益法人
- 9 . 国立大学法人
- 10 . 学校法人
- 11 . 医療法人

<参考> 学校法人における適用イメージ

(資 料)

研 究 班 名 簿

開 催 実 績

病院会計準則適用ガイドライン

・ガイドラインの基本的考え方（前文）

1. 病院の財務諸表の位置付け

病院の財務諸表は、各病院を一つの会計単位として作成されるものである。病院を対象とした各種統計調査や、病院毎に財政状態及び運営状況を把握するためには、開設主体が異なることによる独自性や会計に内在する限界を踏まえつつも、比較可能性を担保しうる整合性と一定レベルの精度が期待される。このような整合性を確保し、一定レベルの精度を維持するためには、会計情報の検証可能性を確保する仕組みが必要であり、病院会計準則においても正規の簿記の原則が置かれている。すべての病院は、病院会計準則に準拠して個々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て、これに基づき財務諸表を作成しなければならない。

他方、病院の開設主体は、権利義務の帰属主体として社会的に位置付けられており、その中には、病院運営が必ずしも主たる業務でない法人やその性格が設立団体との関係によって規定される法人がある。これらの法人は、それぞれの利害関係者の利用目的に適合した有用な財務諸表を作成しなければならないが、その焦点は開設主体全体に向けられている。法人が財務的に適正に運営されているか否かを判断したり、法人の業績を評価したり、法人の支払能力や財源拠出の必要性を見定めるために財務諸表が活用されている。法人の特性に着目して、開設主体全体の財政状態、運営状況の把握に重点が置かれており、そのための会計基準が制度化されている。

このように、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。

2. 病院会計準則の適用とガイドラインの関係

病院会計準則は、施設を会計単位とし、個々の病院毎に財務諸表を作成する際の会計基準である。その制定目的は、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体系的、統一的に捉えるための「施設基準」として、病院の経営に有用な会計情報を提供するための基盤を構築することである。よって、各開設主体が、病院の財務諸表を作成するに当たっては、病院会計準則に従うことは当然に期待されるものである。

しかしながら、病院の開設主体には、それぞれ準拠すべき会計基準が存在する。開設主体の会計基準は、その存立基盤や歴史的経緯、採算に対する考え方の相違等を理由として、かなり異なった内容を有するものがある。病院も開設主体の運営する全体の事業の一部分なので、開設主体の財務諸表作成に当たっては、病院部分についても開設主体の会計基準が適用される。もとより、開設主体全体の財務諸表と病院の財務諸表に関して、それぞれ別途に会計の仕組みを設けて双方の作成を義務付けることも不可能ではない。しかし、開設主体によっては、すべて二重に会計処理をする必要が生じることとなり、実務的に対応することは無理である。

そこで、病院会計準則を具体的に適用したり、そのまま適用することができない場合に開設主体間で比較可能な会計情報とするためには、作業に伴う費用対効果を勘案して、ある程度統一的に現実的な対応を図る必要がある。病院会計準則適用ガイドラインは、開設主体の会計基準との

関係で各法人が病院会計準則の各条項をどのように適用すべきかを示したものである。

病院会計準則に従った財務諸表は、施設としての財務情報を経営管理目的に利用することを第一義としつつ、施設間の比較を可能ならしめ政策決定目的に利用することとしている。このためには統一的な基準を基に会計情報を作成することが有用であり、現状の会計基準を前提とした環境下において、ガイドラインは、病院会計準則と開設主体の会計基準の橋渡しの役割を担うものである。

3. 開設主体の会計基準等との不整合がある場合の基本的考え方

開設主体の会計基準の中には、病院会計準則において規定された財務諸表の一部について、作成を要さないものも存在し、その結果、情報利用者が病院の財政状態及び運営状況を適正に把握できないこともある。病院会計準則は、すべての病院を適用対象としており、開設主体が異なる場合であっても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確保することを狙いとしている。このように財務諸表の範囲が異なる場合には、開設主体の会計基準で作成が求められてい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は、別途作成することが必要である。

財務諸表の範囲が実質的に同一であっても、開設主体の会計基準の中には、病院会計準則とは異なる会計処理、異なる財務諸表の名称や様式が規定されている場合がある。また、病院会計準則は、会計方針の統一化を図り、病院相互の比較可能性を高めているが、開設主体の会計基準の中には、経理自由の原則を前提に広く会計方針の選択適用を認めているものがあり、開設主体が病院会計準則では認めてない方法を採用することも考えられる。たとえば、消費税について、病院会計準則では税抜処理に統一しているが、開設主体に適用される会計基準において会計方針が統一されておらず、開設主体が税込処理を選択した場合である。

このような場合、病院会計準則に準拠した財務諸表を別途、作成するための会計帳簿を用いないのであれば、財務諸表の組替が必要である。財務諸表の組替とは、一組の帳簿組織において認識された取引記録を前提に、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り、一つの会計基準に準拠した帳簿記録または精算表あるいは財務諸表から、別の会計基準に準拠した財務諸表を作成するものである。帳簿組織は単一のまま、帳簿外で会計データに加工を加え、結果として複数の会計基準に定める財務諸表を作成することを可能とする。

このような比較可能性を確保するための組替作業は、情報の提供者サイドで実施することも可能であるが、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によって開示すれば、情報の利用者サイドでも病院の実態を把握することは可能である。様々な開設主体が存在し、病院会計準則とは異なる会計基準が適用される状況において、比較可能な会計情報を提供するという初めての試みのなかで、本報告は(従来型の情報+比較のための情報)という「補完型」の枠組みを提示するものである。もっとも、これは到達点を示すものではない。異なる開設主体による病院を比較するためには、同一の会計基準に従った会計情報が必要であることが認知されるに従い、「補完型」から異なる会計基準が適用される開設主体が法人に適用される会計基準に準拠した財務諸表に加えて病院会計準則に従った財務諸表も作成する「組替型」へ、最終的には病院会計準則の「完全適用型」へと発展することを期待するものである。

4. ガイドラインの構成と開設主体別説明について

病院会計準則適用ガイドラインは、病院を開設するすべての法人が病院会計準則を適用して病院の財務諸表を作成する際の指針となるとともに、異なる開設主体における病院の財務情報の比較可能性を担保するものである。

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いる。病院会計準則の適用に当たって実務上の困難や判断に迷う事項が存在するのは、開設主体の会計基準と相違があるためである。それぞれの開設主体における実際の適用に当たっては、ガイドラインのすべての条項が必要となるわけではなく、開設主体の会計基準と一致する項目については、事実上不要となる点に留意が必要である（下記〈参考〉主な開設主体と各ガイドライン項目の関係対応表上、空白の箇所は、当該開設主体によって原則としてガイドラインが不要な項目であり、病院会計準則の条項ををそのまま適用することとなる）。

ガイドライン本文とは別に、開設主体の会計基準との関係でガイドラインをどのように適用すべきかの概要について、「 ．主な開設主体別説明」で取り上げている。これは、それぞれの開設主体に適用される会計基準に従った財務諸表を作成しつつ、病院会計準則を適用した会計情報を作成する方法について、ガイドラインの具体的な適用について整理したものである。

すべての開設主体は、病院会計準則及び適用ガイドラインに従うことにより、病院毎の比較可能な財務情報の提供という要請に応えることが可能となる。

5. 今後の取り扱い

病院会計準則適用ガイドラインは、病院の開設主体すべてが病院の財政状態及び運営状況を適正に把握する上で比較可能な会計情報を作成するために、開設主体の会計基準を前提にしながら病院会計準則に準拠した財務情報を提供することを意図して策定された。開設主体の会計基準の適用を前提にして、病院の会計情報作成にあたっての追加的情報の内容を纏めたものであり、病院会計準則の開設主体への適用にあたっては、「補完型」の枠組みを提示している。

今回のガイドライン策定は当面对応すべき課題に応えるものであり、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はもとより、各開設主体の会計基準が改正された場合にも、必要に応じて、随時、見直しがなされるべきである。

<参考> 主な開設主体と各ガイドライン項目の関係対応表

ガイドライン項目と関係する開設主体一覧

		独立行政法人	国立大学法人	地方独立行政法人	地方公営企業	日本赤十字社	社会福祉法人	厚生農業協同組合連合会	公益法人	国家公務員共済組合連合会	医療法人	学校法人
1 - 1	会計単位または財務諸表の範囲が異なる場合								*			*
2 - 1	会計方針に差異がある場合	*							*	*		*
2 - 2	重要な会計方針記載の留意点	*	*									
3 - 1	資産の区分の取扱い				*			*		*		
3 - 2	資産、負債の区分、名称が異なる場合	*	*	*	*			*	*			*
3 - 3	固定性配列法の取扱い		*	*	*							*
3 - 4	補助金の会計処理に相違がある場合				*			*	*	*		*
3 - 5	負債と純資産の区分の取扱い				*							
3 - 6	有価証券の評価基準等に相違がある場合									*		*
3 - 7	たな卸資産の評価基準等に相違がある場合								*	*		*
3 - 8	退職給付債務の会計処理等に相違がある場合	*								*		*
3 - 9	ソフトウェアの会計処理に相違がある場合											*
3 - 10	リース資産の会計処理に相違がある場合							*	*			*
3 - 11	引当金の取扱い	*	*	*						*		*
4 - 1	損益計算書の区分・分類が異なる場合	*	*	*	*			*	*	*		*
4 - 2	費用の範囲が異なる場合	*	*	*								*
4 - 3	内部取引の会計処理に相違がある場合						*			*		
4 - 4	消費税の会計処理に相違がある場合	*		*			*	*	*	*		*
4 - 5	本部費の配賦の取扱い		*				*	*	*			*
5 - 1	資金の範囲が異なる場合	*	*	*								*
5 - 2	キャッシュ・フロー計算書の区分が異なる場合											*
5 - 3	キャッシュ・フローの計上区分に相違がある場合		*									
6 - 1	附属明細表作成の留意点		*		*			*				*
6 - 2	類似の明細表等が存在する場合	*	*	*				*				*

・ガイドライン（本文）

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、これと異なる場合には、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。

病院毎に病院会計準則の財務諸表に組み替える。

病院毎に組替に必要な情報を「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、その財政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。

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

< 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、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

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動資産及び固定資産に、負債の部を流動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 - 1 資産の区分の取扱い>

病院会計準則においては、流動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 - 2 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称について、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18 貸借対照表の配列

資産及び負債の項目の配列は、流動性配列法によるものとする。

<ガイドライン3 - 3 固定性配列法の取扱い>

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準則と異なっ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、組替または「比較のための情報」記載は要しないものとする。

第19 貸借対照表科目の分類

3. 負債

(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、これを負債の部に記載し、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。(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。

(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に計上する。収益化を行った補助金は、医業外収益の区分に記載する。

< ガイドライン 3 - 4 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ついて、病院会計準則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 19 貸借対照表科目の分類

3. 負債

- (2) 長期借入金その他經常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 - 5 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 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っ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って貸借対照表価額とする。(注17)
(注18)

(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 時価で評価し、評価差額は損益計算書上、損益として計上する。
2. 満期保有目的の債券は、取得原価をもって貸借対照表価額とする。ただし、債券を債券金額より低い価額又は高い価額で取得した場合においては、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っ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每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洗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、時価をもって貸借対照表価額とし、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) 満期保有目的の債券とその他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、利息収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って取得した債券は、資金繰り等から長期的には売却の可能性が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。

< 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、病院会計準則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価額としなければならない。

< ガイドライン3-7 たな卸資産の評価基準等に相違がある場合 >

たな卸資産の評価基準及び評価方法について、病院会計準則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 負債の貸借対照表価額

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)

(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について

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。

< ガイドライン3-8 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。

病院の従事者に係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。

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、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3-9 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。

(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。

<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

第31 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20)(注22)
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4-1 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。

第30 費用の定義

費用とは、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。(注19)

(注19) 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4-2 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てい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4-3 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また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、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22) 控除対象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、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。

< ガイドライン 4 - 5 本部費の配賦の取扱い >

本部会計を設置し、本部費を配賦していない場合は、その旨、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5章 キャッシュ・フロー計算書原則

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とする。(注25)(注26)

(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の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リスクし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。

<ガイドライン5-1 資金の範囲が異なる場合>

キャッシュ・フロー計算書の資金の範囲が、病院会計準則と異なる場合には、その旨、キャッシュ・フロー計算書の各区分(現金等の期首残高及び期末残高を含む)に与える影響額を「比較のための情報」として記載する。

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った取引のほか、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。

<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」に区分されていない場合には、その旨、病院会計準則によった場合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、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44 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28)

<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、病院会計準則によった場合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、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50 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．補助金明細表
- 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。

附属明細表は、病院会計準則の処理方法に従ったものを作成し、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。

附属明細表は、開設主体の会計基準に従っ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属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」として当該明細表または明細書に注記することにより、代替することができる。

．主な開設主体別の説明

1．独立行政法人

開設主体の会計の概要

独立行政法人の会計は、独立行政法人通則法の「原則として企業会計原則によるものとする」という規定を受けて制定された「独立行政法人会計基準」を基本としている。

独立行政法人会計基準は、企業会計を基礎としているため、会計構造は病院会計準則と同一である。また、財務諸表の範囲も「貸借対照表、損益計算書、キャッシュ・フロー計算書、利益の処分又は損失の処理に関する書類、行政サービス実施コスト計算書、附属明細書」となっているため、病院会計準則との整合性を有している。

財務諸表科目の名称、区分、配列

独立行政法人会計基準は、会計に関する認識、測定、表示及び開示の基準ではあるが、基準の趣旨に逸脱しない限り、個別の独立行政法人の特殊性に基づく部分は、主務省令において別途定めることが許容されている。よって、各財務諸表の科目の名称及び配列については、個別の省令が会計基準としての位置付けになるものと考えられる。病院を開設する独立行政法人にあっては、病院の特殊性を考慮した施設の会計基準である「病院会計準則」を可能な限り取り入れることとなるため、独立行政法人会計基準と病院会計準則の財務諸表科目の名称、区分、配列については、基本的に不整合は生じないと考えられるが、相違する場合には、比較のための情報を記載することが必要となる（ガイドライン3 - 2、4 - 1）。

費用の範囲

独立行政法人会計基準では、損益計算書において運営状況を明らかにする観点から、運営交付金等の財源措置が行われる業務について、その範囲で損益が均衡する仕組みを採用している。このため、独自判断で意思決定できないもの等、業績評価にあたって合理的でないものは、損益計算に含まれないこととなり、結果として、病院会計準則上費用となるものであっても、独立行政法人会計基準では費用に計上しないもの（たとえば、特定の償却資産の償却額）が存在する。病院毎の財務諸表にこのようなものが存在する場合には、比較のための情報として記載しなければならない（ガイドライン4 - 2）。

引当金

独立行政法人会計基準では、法令、中期計画等に照らして客観的に財源が措置されていると見込まれる将来の支出については引当金を計上しないこととなっている。したがって、病院毎の財務諸表においても、病院会計準則の引当金の要件に該当しながら、法人の決算上、引当金に計上されないものがありうる。この場合には、比較のための情報を記載しなければならない（ガイドライン3 - 11）。

退職給付引当金

独立行政法人会計基準は、退職給付会計基準を採用しており、退職給付引当金の

計上にあたって病院会計準則と差異はない。しかし、独立行政法人への移行にあたり、過去勤務分の退職給付債務を当該法人が負担しないこととした場合、実質的に病院に帰属する退職給付部分が退職給付引当金の対象とならない可能性がある。このような場合には、比較のための情報を記載することが必要である（ガイドライン 3 - 8）。

消費税

独立行政法人会計基準では、消費税の会計処理方法について特に定めはなく、税抜方式・税込方式の選択適用が認められている。病院会計準則においては、控除対象外消費税の負担の実態を明確にするために税抜方式に統一しており、個別省令において税抜方式を採用することが望ましいが、税込方式を採用することも予想される。この場合には、比較のための情報を記載することが必要である（ガイドライン 4 - 4、2 - 1）。

固定資産計上にあたっての重要性の適用

独立行政法人の会計においては、減価償却資産につき、金額的重要性の観点から固定資産に計上せず、購入時の費用として処理することができる範囲を 60 万円未満としている。これに対して、企業をはじめ民間部門の会計実務においては 20 万円未満のものに限って購入時の費用としている。したがって、重要な会計方針として固定資産の減価償却方法に続き、固定資産計上にあたっての重要性の適用について記載する必要がある（ガイドライン 2 - 2）。

キャッシュ・フロー計算書の資金の範囲

独立行政法人会計基準のキャッシュ・フロー計算書の資金の範囲には、現金同等物が含まれていない。したがって、現金同等物が存在する場合、病院会計準則を適用したキャッシュ・フロー計算書と比較して、資金増減額ないし期首残高あるいは期末残高が異なることとなるので、この差異を比較のための情報として記載する必要がある（ガイドライン 5 - 1、2 - 1）。

附属明細書

独立行政法人の会計においては、貸借対照表及び損益計算書の内容を補足するために附属明細書を作成することとしており、病院会計準則の附属明細表と記載対象が異なっている。したがって、病院毎の会計においては、病院会計準則に従った附属明細表を作成し、法人全体では、附属明細書に組替えることによって対処することも可能である。しかし、固定資産の取得及び処分並びに減価償却費の明細、引当金の明細等、病院会計準則と類似のものが存在するため、附属明細書に病院会計準則で規定している内容を注記することで対応できるものとする（ガイドライン 6 - 2）。

2. 地方独立行政法人

開設主体の会計の概要

地方独立行政法人の会計は、地方独立行政法人法の「原則として企業会計原則によるものとする」という規定を受け、総務省令において「一般に公正妥当と認められる企業会計の基準に従うもの」とされているが、その特性に鑑み、別途、制定された「地方独立行政法人会計基準」がこれに優先して適用される。

公営企業型として位置付けられる病院の開設主体たる法人に対しては、「地方独立行政法人会計基準」第2章が適用され、その計算構造は、病院会計準則と概ね一致する。また、財務諸表の範囲も「貸借対照表、損益計算書、キャッシュ・フロー計算書、利益の処分又は損失の処理に関する書類、行政サービス実施コスト計算書、附属明細書」となっているため、病院会計準則との整合性を有している。

資産、負債の科目名称及び配列

「地方独立行政法人会計基準」における資産・負債の科目名称および科目の括りに、病院会計準則との相違がある場合には、その具体的な内容を「比較のための情報」として記載する必要がある（ガイドライン3-2）。

なお、「地方独立行政法人会計基準」は、貸借対照表の作成において固定性配列法によることを定めており、流動性配列法によることを定めている病院会計準則と相違があるが、この点については上記のとおり組替または「比較のための情報」の記載は要しない（ガイドライン3-3）。

費用の範囲

地方独立行政法人においては、収益によって回収することが見込まれない固定資産を取得しなければならないことがあり、その財源を特定施設費として受入れることがある。このように、特定の取引の結果、取得した固定資産に対する減価等、病院会計準則においては費用となるものであっても、損益計算から除外されるものが存在する。他方、設立団体納付額のように病院会計準則においては費用として計上されないものが損益計算書に計上されることもある。病院毎の財務諸表にこのようなものが存在する場合には、比較のための情報として記載しなければならない（ガイドライン4-2）。

引当金

地方独立行政法人会計基準では、法令、中期計画等に照らして客観的に財源が措置されていると見込まれる将来の支出については引当金を計上しないこととなっている。したがって、病院毎の財務諸表においても、病院会計準則の引当金の要件に該当するが引当金に計上されないものがありうる。この場合には、比較のための情報を記載しなければならない（ガイドライン3-11）。

財務諸表の表示・区分

地方独立行政法人会計基準においては、医業費用の機能別中区分が採られておらず、また、補助金、寄付金等を原資として固定資産を取得した場合の収益計上区分が営業収益とされており、さらに財務諸表の表示科目が病院会計準則と一致していない。このような財務諸表における区分、科目名称等のちがいについては、比較のた

めの情報として記載することが必要となる（ガイドライン3 - 2、4 - 1）。

消費税

地方独立行政法人会計基準では、消費税の会計処理方法について特に定めはなく、税抜方式・税込方式の選択適用が認められている。病院会計準則において、控除対象外消費税の負担の実態を明確にするために税抜方式に統一しており、地方独立行政法人においては税抜方式を採用することが望ましいが、税込方式を採用することも予想される。この場合には、比較のための情報を記載することが必要である（ガイドライン4 - 4、2 - 1）。

固定資産計上にあたっての重要性の適用

地方独立行政法人の会計において、固定資産計上にあたっての金額的重要性の適用は、現行の企業会計実務における税務申告を前提とした慣行（20万円）と異なることが予想される。したがって、重要な会計方針として固定資産の減価償却方法に続き、固定資産計上にあたっての重要性の適用について記載する必要がある（ガイドライン2 - 2）。

キャッシュ・フロー計算書の資金の範囲

地方独立行政法人会計基準のキャッシュ・フロー計算書の資金の範囲には、現金同等物が含まれておらず、病院会計準則と相違している。したがって、地方独立行政法人に現金同等物が存在する場合には、資金増減額ないし期首残高あるいは期末残高が異なることとなるので、この差異を比較のための情報として記載する必要がある（ガイドライン5 - 1、2 - 1）。

附属明細書

地方独立行政法人の会計においては、貸借対照表及び損益計算書の内容を補足するために附属明細書を作成することとしており、病院会計準則の附属明細表と記載対象が異なっている。したがって、個々の病院の会計においては、病院会計準則に従った附属明細表を作成し、法人全体では、附属明細書に組替えることによって対処することも可能である。しかし、固定資産の取得及び処分並びに減価償却費の明細、引当金の明細等、病院会計準則と類似のものが存在するため、附属明細書に病院会計準則で規定している内容を注記することで対応できるものとする（ガイドライン6 - 2）。

3. 地方公営企業

開設主体の会計の概要

地方公営企業の会計の基本原則は、公共の福祉の増進（地方公営企業法第3条）経済性の発揮（第3条）独立採算制（第17条の2第2項）であり、その特徴は官公庁会計と企業会計の両者を取り入れた点にある。すなわち、企業会計原則の採用（同法施行令第9条）発生主義会計方式の採用（同法第20条第1項）地方公営企業法に特例規定がある場合を除き、官公庁会計の原則が適用されることである。

地方公営企業会計で求められる財務諸表は、決算報告書、損益計算書、貸借対照表であり、キャッシュ・フロー計算書は含まれていないが、2000年6月から2001年3月まで開催された総務省21世紀を展望した地方公営企業の戦略に関する研究会においては、企業会計および独立行政法人会計において導入されるキャッシュ・フロー計算書について、内部留保資金を明確化する等の観点から導入の検討を行っている。同研究会では、このほか、アカウントビリティの確保と企業会計制度との整合性の観点に基づき、借入資本金概念、資本剰余金概念、時価評価会計についても検討を行い、地方公営企業会計の方向性を提示していることに留意して、病院事業においても、病院会計準則に従った会計処理の推進が求められていることを銘記する必要がある。

貸借対照表

地方公営企業においては、資産は固定資産、流動資産及び繰延勘定に区分され、繰延勘定として、開発費、試験研究費、退職給与金、控除対象外消費税が存在し、五事業年度以内の均等償却が規定されている。病院会計準則改正案においては、病院経営に資する観点から、資産性を厳格に判断し、繰延資産を設けないこととしているため、病院毎の財務諸表においては、「比較のための情報」として、これら繰延資産を資産として計上せず、当期の費用とする場合における貸借対照表及び損益計算書に対する影響を記載する必要がある（ガイドライン3-1）。この場合には、病院会計準則に基づき、開発費、試験研究費、退職給与金、控除対象外消費税については、研究研修費、給与費、控除対象外消費税等負担額に計上することとする。

地方公営企業法施行令第15条第2項は、「資本は資本金及び剰余金に、資本金は自己資本金及び借入資本金に、剰余金は資本剰余金及び利益剰余金に区分する」と規定し、借入資本金を資本金に分類している。このため、固定負債に分類されるべき借入資本金が資本金として表示されることとなるが、病院会計準則に準拠し、「比較のための情報」においては、借入資本金を固定負債として分類し、その場合の負債総額、純資産額を記載する必要がある（ガイドライン3-5）。借入資本金は総務省研究会においても、企業会計との整合性を確保するため、固定負債として認識すべきことが提示されたこともあり、この比較のための情報により、他の開設主体の会計処理と整合し、有用な情報提供となる。

地方公営企業会計においては、資産及び負債について、固定性配列法が用いられているが、流動性配列法による場合と、実質的に重要な差異は存在しないため、組替または「比較のための情報」の記載は要しない（ガイドライン3-3）。

このほか資産、負債の区分、名称について、病院会計準則と相違がある場合は、「比較のための情報」としてその内容を記載する必要がある(ガイドライン3-2)。

補助金の会計処理

地方公営企業においては、資本取引と損益取引の区分の原則を明確に適用し、資本剰余金として整理した上で、みなし償却が行われている。これに対し、病院会計準則においては、非償却資産に当てられるものを除き、負債の部に記載し、業務の進行に応じて収益化を行うこととし、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配分することが求められている。このため、地方公営企業においては、資本的支出として整理され、みなし償却を実施した有形固定資産と収益的支出とされる補助金の処理について明らかな相違が存在する。したがって、「比較のための情報」においては、補助金を収益処理している旨、当期の収入として処理されている科目区分と金額、病院会計準則に定める方法によって場合に計上される科目区分と金額、損益計算書の医業利益、経常利益、税引前当期利益に当てる影響額を記載するとともに、みなし償却を行った有形固定資産について、その明細を記載する必要がある(ガイドライン3-4)。

損益計算書の区分

病院事業における損益計算書の区分は、地方公営企業法施行規則第2条の2第1項において、別表第1号に定める勘定科目表に準じて区分することが求められている。すなわち、医業費用において、委託費が経費(目)に分類され、建物・設備・無形固定資産に関する減価償却費、資産減耗費が目として計上されている。また繰延勘定を設けているため、医業外費用に、繰延勘定償却が計上されている。これらの病院会計準則との相違は、「比較のための情報」として、病院会計準則による場合の委託費、設備関係費、経費の金額と繰延勘定を計上しない場合に利益に与える影響額を記載することが必要である(ガイドライン4-1)。

附属明細表

地方公営企業会計においては、補助金の処理に病院会計準則との相異が存在する。前記総務省研究会においては、補助目的と交付方法による適正な補助金の処理を提示しており、病院事業においても、病院会計準則に準拠した補助金の整理が求められる。このため、「比較のための情報」においては、病院会計準則にしたがい、交付目的の種類及び交付元ごとに、当期における収入総額、収益計上総額、負債計上額等の明細を記載した附属明細表を作成するものとする(ガイドライン6-1)。

4. 国家公務員共済組合連合会

開設主体の会計の概要

国家公務員共済連合会の会計は、国家公務員共済組合法施行規則を基本としている。財務諸表は、貸借対照表と損益計算書であり、計算構造は、病院会計準則と同様である。財務諸表の作成は、経理単位ごとに行うこととされ、医療施設の経営に関するものは、医療経理において処理されることとなる。

損益計算書の様式

国家公務員共済組合法施行規則では、財務諸表の様式が、勘定科目表とともに示されている。これによると、経常収益及び経常費用の細区分が病院会計準則と異なるほか、医業利益、経常利益を段階計算する様式になっていない。したがって、病院毎の財務諸表についても当該様式で作成している場合には、病院会計準則に定める区分との対応関係を「比較のための情報」として記載することとなる（ガイドライン4-1）。

たな卸資産及び有価証券の評価基準

国家公務員共済組合法施行規則では、たな卸資産及び有価証券の評価基準は原価法とされている。病院会計準則との差異について会計方針の注記で明らかにするとともに（ガイドライン2-1）、影響額を含めて「比較のための情報」として記載することとなる（ガイドライン6-1, 6-2）。

補助金

国家公務員共済組合法施行規則では、補助金は、内容に関係なくすべて、収益として処理することとなっている。よって、すべての補助金が収益処理されている旨、損益計算書に与えている影響額を「比較のための情報」として記載することとなる（ガイドライン3-4）。

繰延資産

国家公務員共済組合法施行規則では、創業費及び開発費を繰延資産として処理することを認めている。病院毎の財務諸表においても繰延資産を計上している場合には、繰延資産を計上しない前提での比較のための情報を記載することになる（ガイドライン3-1）。

引当金

国家公務員共済組合法施行規則では、退職給付会計を導入していない。退職給付会計を導入した場合との影響額を「比較のための情報」として記載する必要がある（ガイドライン3-8）。また、災害補填引当金及び特別修繕引当金の計上が認められているが、病院会計準則の引当金の要件を満たしていない場合が考えられる。この場合には、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」として記載することとなる（ガイドライン3-11）。

経理単位間取引

国家公務員共済組合法施行規則では、経理単位間取引について繰入金または受入金として損益処理することとされている。病院会計準則では、費用または収益に該

当するものではないので、病院単位の財務諸表においても、これらの費用または収益が計上されている場合には、その旨及び損益計算書に与えている影響額を「比較のための情報」として記載する（ガイドライン 4 - 3）。

消費税

国家公務員共済組合施行規則の様式及び勘定科目表によると、消費税は税込処理を前提としている。病院会計準則は税抜処理を前提としているので、影響額について計算し、「比較のための情報」を記載することが必要である（ガイドライン 4 - 4）。

5 . 日本赤十字社

開設主体の会計の概要

日本赤十字社は、日本赤十字社法上の認可法人であり、会計に関しては、日本赤十字社法施行規則に決算書の届出を規定しているに過ぎない。特殊法人等に対して制定された特殊法人等会計処理基準に関しても、政府出資がなく、運営費交付金も交付されてないので適用されておらず、会計基準がない現状である。

会計規則での対応

具体的な会計の仕組みは、開設主体が制定する会計規則によって運用されることとなる。病院業務に対する会計規則は、病院会計準則の規定に基づいて制定改廃を行うこととなるため、開設主体の会計基準との不整合の調整を目的とした適用ガイドラインは必要ない。

6. 社会福祉法人

開設主体の会計の概要

社会福祉法人の会計は、「社会福祉法人会計基準」によることが原則となっている。当該会計基準は、複式簿記を前提としつつも、企業会計とは異なる計算構造を有しており、主たる財務諸表も、資金収支計算書、事業活動収支計算書、貸借対照表となっている。また、本部及び定款で定める事業ごとに経理区分を設けることとされ、資金収支計算及び事業活動収支計算（固定資産の取得や資金の借入が収支となることはなく、また、減価償却費が支出とされることから、実質的には損益計算）において経理区分別の内訳表を作成することとなっている。しかしながら、社会福祉法人立の病院は、社会福祉法人会計基準において、上記の財務諸表体系が採られる会計区分とは別の特別会計として、病院会計準則に従う旨規定されている。したがって、病院会計準則に従った病院毎の財務諸表を特別会計として添付することにより、基本的枠組みには、不整合の問題は生じない。

本部費

社会福祉法人に本部が存する場合には、一般会計の本部経理区分で、その収支が取り扱われることとなり、本部経理区分に計上された費用（事業活動支出）は、他の経理区分や特別会計に配賦されることはない。よって、各病院等に対する本部費配賦額を計算し、本部費明細表を作成するとともに、比較のための情報として、「当該病院に配賦すべき本部費の金額及び損益計算書の各段階別利益に与える影響額」を記載することとなる（ガイドライン4 - 5）。

施設間取引

社会福祉法人会計基準では、法人の施設間取引を貸借取引や元入取引とするほか、経理区分間繰入金及び会計単位間繰入金として、事業活動収支（損益）で処理することも認められている。しかしながら、病院会計準則では費用又は収益に該当しないので、これらの施設間取引を収益又は費用に計上している場合には、比較のための情報として「その旨及び計上箇所並びに損益計算書の各段階別利益に与えている影響額」を記載することとなる（ガイドライン4 - 3）。

消費税

社会福祉法人会計基準は、消費税の会計処理について明示しているわけではないが、社会福祉事業に係る収入が多くは非課税であることから、通常、税込方式を採用している。病院会計準則は税抜処理を前提としているので、特別会計部分を一般会計に合わせて税込方式で処理する場合には、税抜処理を適用した場合の影響額を計算し、これを「比較のための情報」として明記する必要がある（ガイドライン4 - 4）。この場合の影響額は、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等相当額、控除対象外消費税（資産に係るものとその他に区分する）等である。

7. 厚生農業協同組合連合会

開設主体の会計の概要

農業協同組合の会計計算については、農業協同組合法において定められており、原則として商法準用となっている。これを受けて、財務諸表の記載事項については、農業協同組合及び農業協同組合連合会の事業報告書、貸借対照表、損益計算書及び附属明細書並びに計算に関する省令が定められている。計算構造は企業会計型のため、病院会計準則との不整合はない。また、財務諸表の範囲にキャッシュ・フロー計算書が含まれていないので、病院会計準則に従ったものを別途作成しなければならない。

繰延資産

農業協同組合の会計では、創立費、開業費、開発費について繰延資産の計上が可能である。病院毎の財務諸表において繰延資産を計上している場合には、これを発生時に費用処理した場合の財務状況を比較のための情報として記載することになる（ガイドライン3-1）。

リース資産

ファイナンス・リースについても企業会計のリース会計基準に準じて賃貸借処理をすることが認められている。この場合には、比較のための情報が必要である（ガイドライン3-10）。

損益計算書

省令における厚生農業協同組合連合会用の財務諸表様式によると、医療収益は病院会計準則における医業収益と同義となっているが、これよりも広い概念で事業収益が定められており、医業外収益に該当するものも一部含まれている。また、病院部分に限定した事業費用の分類については、「材料費、委託費、人件費、研究研修費、福利厚生費、業務費、施設費、減価償却費、徴収不能引当金繰入額、その他の費用」となっており、病院会計準則の分類とは異なる。よって、病院毎の財務諸表においてもこのような分類を採用する場合には、病院会計準則に定める分類との対応関係について「比較のための情報」が必要である（ガイドライン4-1）。

補助金

会計処理における商法準用の考え方及び省令における厚生農業協同組合連合会用の財務諸表様式により、補助金が特別利益に計上されるとともに、固定資産には直接圧縮記帳方式が適用され、圧縮損が特別損失に計上されている。貸借対照表上は、取得原価から圧縮損を控除した残額が資産の部に記載される。これらの処理は、病院会計準則の会計処理と異なるものであり、「比較のための情報」の記載が必要である（ガイドライン3-4）。

附属明細書

農業協同組合の会計においては、貸借対照表及び損益計算書の内容を補足するために附属明細書を作成することとしており、病院会計準則の附属明細表と記載対象が異なっている。したがって、病院毎の会計においては、病院会計準則に従った附属明細表を作成し、法人全体用に附属明細書に情報を別途組替えることで対処する

ことも可能である(ガイドライン6 - 1)。しかし、長期借入金及び短期借入金の増減等、病院会計準則と類似のものが存在するため、附属明細書に病院会計準則で規定している内容を注記することで対応できるものとする(ガイドライン6 - 2)。

8. 公益法人

開設主体の会計の概要

公益法人の会計は、「公益法人会計基準」によることが原則となっている。公益法人会計基準は現行適用されている「公益法人会計基準」と、近い将来改訂が予想され、すでに公表されている「公益法人会計基準(案)」が存在する。それぞれの会計は、複式簿記を前提としつつも、計算構造は異なっている。主たる財務諸表は、「公益法人会計基準」では、収支計算書、正味財産増減計算書、貸借対照表であり、「公益法人会計基準(案)」では、貸借対照表、正味財産増減計算書、キャッシュ・フロー計算書(小規模法人は任意となっている)である。ただし、双方の基準とも特別会計を設けることを認容しており、病院部分については、これを特別会計として設置することは可能である。このような特別会計を設けた場合、病院会計準則の規定をそのまま適用すれば、一部を除いてガイドラインは関係しない。ガイドラインが関係するのは、病院部分の財務諸表についても、公益法人会計基準により作成する場合である。

正味財産増減計算書

正味財産増減計算書(「公益法人会計基準」では、フロー式を採用することが前提)は、損益計算書との対応関係は認められるものの、区分・分類については、大きな違いが生ずるのが一般的である。よって、病院会計準則に定める区分・分類との対応関係について、「比較のための情報」の記載が必要である(ガイドライン4-1)。

貸借対照表

貸借対照表の区分・分類も病院会計準則と異なるのが一般的である。特に「公益法人会計基準」においては、収支計算書が財務諸表の体系に組み込まれている関係で、流動・固定区分が、病院会計準則と異なり資金・非資金を第一義的な区分としている。よって、病院会計準則上の区分・分類との対応を「比較のための情報」として記載しなければならない(ガイドライン3-2)。

補助金

公益法人の会計において、補助金はすべて発生時の正味財産の増加として取扱い、負債に計上することはない。よって、病院会計準則の定める方法によった場合の影響額を含めて「比較のための情報」として記載しなければならない(ガイドライン3-4)。

たな卸資産の評価基準

たな卸資産の評価基準は、公益法人の会計において、原価法と低価法の双方が認められている。原価法を採用する場合には、影響額を含めて「比較のための情報」として記載しなければならない(ガイドライン3-7)。

リース資産

公益法人の会計においては、ファイナンス・リースについても賃貸借処理が認められる場合がある。このような処理を病院毎の財務諸表においても採用する場合は、「比較のための情報」が必要となる(ガイドライン3-10)。

消費税

公益法人の会計においては、消費税の会計処理は税込方式が一般的である。病院会計準則は税抜処理を前提としているので、影響額について計算し、「比較のための情報」を記載することが必要である（ガイドライン4 - 4）。

本部費

病院業務を特別会計とする場合、一般会計に含まれる本部費相当分を病院に配賦することはない。よって、各病院に対する本部費配賦額を計算し、本部費明細表を作成するとともに、「比較のための情報」を注記することが必要である（ガイドライン4 - 5）。

9. 国立大学法人

開設主体の会計の概要

国立大学法人は、国立大学法人の会計に関する認識、測定、表示及び開示の基準を定めた国立大学法人会計基準及び同注解に従って、その会計を処理しなければならない。

国立大学法人会計基準における主たる財務諸表は、貸借対照表、損益計算書、キャッシュ・フロー計算書であり、この点では病院会計準則との相違はない。だが、国立大学法人会計基準における主たる財務諸表の表示・区分の方法ならびに会計処理方法等には以下のような相違点がある。したがって、開設主体間の比較可能性を担保するためには、病院会計準則に従った財務諸表を作成するか、または比較のための情報を記載するか、いずれかの方法を選択して対応しなければならない。

固定資産計上にあたっての重要性の適用

国立大学法人会計基準においては、減価償却資産につき、金額的重要性の観点から固定資産に計上せず、購入時の費用として処理することができる範囲を50万円未満としている。これに対して、企業をはじめ民間部門の会計実務においては、20万円未満のものに限って購入時の費用としている。したがって、重要な会計方針として、固定資産の減価償却方法に続き、固定資産計上にあたっての重要性の適用について記載する必要がある（ガイドライン2-2）。

資産、負債の区分・分類等

国立大学法人会計基準における資産・負債の区分・分類に、病院会計準則との相違がある場合には、その具体的な内容を比較のための情報として記載する必要がある（ガイドライン3-2）。

なお、国立大学法人会計基準は、貸借対照表の作成において固定性配列法によることを定めており、流動性配列法によることを定めている病院会計準則と相違があるが、この点については上記のとおり組替または比較のための情報の記載は要しない（ガイドライン3-3）。

引当金の取扱い

国立大学法人会計基準は、法令、注記計画等に照らして客観的に財源が措置されていると明らかに見込まれる将来の支出については、引当金を計上しないことが定められている。したがって、病院毎の財務諸表においても、病院会計準則の引当金の要件に該当するが国立大学では引当金に計上されないものがありうる。この場合には、比較のための情報を記載しなければならない（ガイドライン3-11）。

損益計算書の表示・区分

損益計算書について、国立大学法人会計基準は、経常損益計算および純損益計算の区分を設けることを定めており、病院会計準則が定める医業および医業外の計上区分が設けられていない等の点で大きく異なっている。したがって、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、病院会計準則が定める区分との対応関係を比較のための情報として記載する必要がある（ガイドライン4-1）。

費用の範囲

国立大学法人会計基準は、「特定の償却資産の減価に係る会計処理」を行うこととされた償却資産の減価償却相当額を資本取引として費用から除外することを定めている。当該減価償却相当額は、病院会計準則上の費用であっても、損益外となるため、施設別の財務諸表にこのようなものが存在する場合には、その旨、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必要がある(ガイドライン4-2)。

本部費の配賦の取扱い

国立大学法人会計基準においては、法人の管理運営は独立したセグメントであり、本部費をさらに配賦すべきことを定めていない。病院会計準則は、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と定めている。したがって、本部会計を設置し、本部費を配賦していない場合には、その旨、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必要がある(ガイドライン4-5)。

資金の範囲

国立大学法人会計基準は、キャッシュ・フロー計算書が対象とする資金の範囲を手元現金及び要求払預金とすることを定めている。これに対して、病院会計準則は、資金の範囲を現金及び要求払預金の他に、現金同等物と定めている。この場合、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し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。したがって、資金の範囲が病院会計準則と異なる場合には、資金増減額及び期首期末残高が異なることになるため、この差異を比較のための情報として記載する必要がある(ガイドライン5-1)。

キャッシュ・フローの計上区分の相違

キャッシュ・フロー計算書の計上区分について、国立大学法人会計基準は、受取利息を投資活動区分に、支払利息を財務活動区分に計上することを定めており、受取利息および支払利息のいずれも業務活動区分に計上する病院会計準則との相違がある。したがって、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旨、準則によった場合の業務活動、投資活動および財務活動の各キャッシュ・フローの金額を比較のための情報として記載する必要がある(ガイドライン5-3)。

附属明細表の作成

国立大学法人会計基準は、病院会計準則が定める附属明細表のうち、本部費明細表の作成を求めている。したがって、本部費明細表を病院会計準則が定める会計処理方法を前提として作成する必要がある(ガイドライン6-1)。

また、国立大学法人会計基準においては、貸借対照表及び損益計算書を補足するために附属明細書を作成することとしており、病院会計準則の附属明細表と記載内容が異なっている。したがって、病院毎の会計においては、病院会計準則に従った附属明細表を作成し、法人全体用に附属明細書に情報を別途組替えることで対処す

ることも可能である。しかし、類似のものが存在する場合には、附属明細書に病院会計準則で規定している内容を注記することで対応することができるものとする（ガイドライン 6 - 2）。

10．学校法人

開設主体の会計の概要

学校法人の会計は、私立学校への助成の適正性に資することを主たる目的とした私立学校振興助成法の下での、「学校法人会計基準(文部省令18号)」によることが一般的である。当該会計は、その目的から、複式簿記を前提としつつも、企業会計とは異なる会計構造を有している。また、学校法人立の病院は、教育研究活動の一部としての位置付けにより、決算書は、学校法人会計基準に基く本来事業の会計に含めなければならないこととされている。

学校法人会計基準における主たる財務諸表は、資金収支計算書、消費収支計算書、貸借対照表であり、病院会計準則における貸借対照表、損益計算書、キャッシュ・フロー計算書と異なっている。また、資金収支及び消費収支それぞれについて、部門別の内訳表(資金収支内訳表と消費収支内訳表)を作成することとされており、各病院は一部門として取り扱うことになっている。

損益計算書と消費収支計算書

病院会計準則の損益計算書に概ね対応関係が認められるものは、消費収支計算書(消費収支内訳表)である。学校法人会計基準では、特別会計として決算書上表示することは許されていないが、内部処理について特別会計化を否定しているわけではない。よって、特別会計として病院別の損益計算書を作成した上で、これを法人全体の決算書用に消費収支計算書(消費収支内訳表)に組み替える方法が考えられる。また、逆に、消費収支計算書と貸借対照表を部門処理しておき、病院会計準則に従ったものに組替えることも可能である。この場合、組替えることに替えて、作成した消費収支計算書(消費収支内訳表)と病院会計準則の損益計算書の組替情報について「比較のための情報」として記載することに留めることもできる(ガイドライン1-1)。

消費収支計算書は、いわゆる収益費用の表示について、病院会計準則の損益計算書とは、異なる区分を採用しているため、組替情報としては、対応関係を整理しなければならない。実際に損益計算書に組替えを行わない場合には、当該情報を「比較のための情報」として記載することになる(ガイドライン4-1)。この対応関係の整理は、以下の点に留意する必要がある。

費用項目を見ると、消費収支計算書は、人件費、教育研究経費(医療業務に要するものは、中科目として医療経費を設ける)、管理経費、借入金等利息、資産処分差額の区分であり、損益計算書は、医業費用、医業外費用、臨時費用の区分である。消費収支計算書の教育研究経費、管理経費の中には、臨時費用に属するものが含まれる可能性もあり、教育研究経費及び管理経費をもって、すべて医業費用とするような画一的な取扱いを避けるべきである。また、医業費用の細区分である、給与費、材料費、設備関係費、研究研修費、経費への対応についても、研究研修費の中で医学部等の他部門に計上されている人件費を配慮する必要がある。なお、この場合に、教員医師給において、病院収益との対応関係にあるにも関わらず学部で計上されているものについては、その旨の追加情報も必要である(ガイドライン4-2)。

収益の医業、医業外、臨時への区分計上について、事業収入の範囲と医業収入の範囲は、基本的に異なるものではないので、組替なくとも科目毎の対応は可能と考えられる。

なお、消費収支内訳表上、学校法人部門に計上されるものが他の部門に配賦されることはない。したがって、重要性がある場合には、各病院が負担すべき額をその計算根拠とともに明確にしておき、組替を行わない場合には、「比較のための情報」とする必要がある（ガイドライン４－５）。

キャッシュ・フロー計算書と資金収支計算書

病院会計準則のキャッシュ・フロー計算書との概ね対応関係が認められるのは、資金収支計算書である。繰越支払資金と現金及び現金同等物は、有価証券取引を行なっている場合に相違する可能性があるが、組替可能な程度の差異と認められるからである。よって、別途、病院会計準則に従ったキャッシュ・フロー計算書を作成することに代えて、資金収支計算書を組替えることで対処が可能である。なお、現実には組替せずに「比較のための情報」を記載することもできる（ガイドライン５－１、５－２）。

キャッシュ・フロー計算書への、組替えに当たっては、以下の点に留意する必要がある。すなわち、資金収支計算書の内訳区分は、収支差額の段階計算を行なっていないばかりではなく、一旦発生ベースで計上した後、その他の収入または支出や資金収入または資金支出調整勘定で加減する方式となっている。したがって、各項目それぞれについて、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、財務活動によるキャッシュ・フローに区分けする際には、財務諸表科目ベースではなく、明細ベースで検討することが必要である。

貸借対照表

学校法人の貸借対照表は、固定性配列法であり、固定資産の区分も有形固定資産とその他の固定資産である。しかし、各区分で適切に分類表示がなされ、または区分の相違について「比較のための情報」を提供する場合（ガイドライン３－２）には、その対応関係は容易に推察され、かつ、配列についても特段の弊害はないので、区分及び配列に関する特別の注記は要しないものである（ガイドライン３－３）。

消費税の会計処理

学校法人においては、消費税の会計処理は、税込方式を採用することが適当であるが、特別の事情がある場合には、税抜方式を採用することができることとされている（学校法人委員会報告第３４号）。よって、税込方式を採用している場合が想定されるが、病院会計準則は税抜処理を前提としているので、影響額について計算し、「比較のための情報」として記載する必要がある（ガイドライン４－４）。この場合の影響額は、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（資産に係るものとその他に区分する）等であるが、消費収支計算書からの組替情報を「比較のための情報」として明記する方法を採用している場合には、この区分情報と合わせて「比較のための情報」とする。

賞与引当金

学校法人会計基準の消費収支計算では、賞与引当金の計上を予定していない。したがって、前期の賞与引当金相当額と、当期の賞与引当金相当額を計算し、「比較のための情報」として記載する必要がある（ガイドライン3 - 11）。

退職給付引当金と退職給与引当金

学校法人会計基準では、退職給付会計は導入していない。学校法人の退職給与引当金の計上基準は、基本的には、期末要支給額であるが、割引計算することも否定されていない。退職金の支給に備えた外部団体との取引に係る会計処理は、積立方式による外部拠出については、交付金相当額を引当金対象となる期末要支給額から除外する、賦課方式（修正賦課方式）による外部拠出については、掛金累計額と交付金累計額を引当金計算において加減調整する、となっている。

退職給付会計を導入した場合との影響額を計算表示する必要があるが（ガイドライン3 - 8）、影響額としては、例えば退職給付債務の額、積立方式の資産の時価相当額、賦課方式の掛金累計額と交付金累計額との差額、損益計算書（消費収支計算書）に計上すべき退職給付費用、積立方式の掛金額及び交付金額、賦課方式の掛金額及び交付金額を示すことが考えられる。

リースの会計処理

所有権移転外ファイナンスリースについて、賃貸借取引に準じた会計処理を行っている場合には、固定資産相当額（取得価額、減価償却累計額の区分を含む）、借入金残高相当額、当期の負担に属する減価償却費及び支払利息相当額を計算し、「比較のための情報」として記載することが必要である（ガイドライン3 - 10）。この場合には、現在使用しているすべてのリース資産を対象としなければならない。

ソフトウェアの会計処理

学校法人会計基準では、ソフトウェアを資産計上することを予定していないので、消費支出に含まれているソフトウェアについて病院会計準則と差異が生じることになる。残存価額がゼロであることを鑑み、平成10年度以降の消費支出に含まれているソフトウェアについて整理をし、貸借対照表に計上すべき金額と、当期の減価償却費として計上すべき金額を計算する必要がある（ガイドライン3 - 9）。この場合に、固定資産等明細表の脚注として、病院会計準則にしたがった場合の無形固定資産の明細表の各項目の該当金額を明示するとともに、「比較のための情報」として、ソフトウェアを学校法人会計基準にしたがって支出時の費用として計上している旨、当期の費用として計上されているソフトウェアの科目及び金額、貸借対照表に計上すべき金額、当期の減価償却費とすべき金額、医業利益、経常利益、税引前当期純利益に与える影響額を記載しなければならない。

補助金

学校法人会計基準では、補助金は、内容に関係なくすべて、帰属収入として処理をすることとなっている。よって、補助金の会計処理について、病院会計準則と異なる会計処理を行っている場合に該当するので、学校法人会計基準にしたがっているため、すべての補助金が収益処理されている旨、当期の収入として処理されている科目区分と金額、病院会計準則に定める方法によった場合に計上すべき科目区分

と金額、損益計算書の医業利益、経常利益、税引前当期純利益に与える影響額を「比較のための情報」として記載しなければならない(ガイドライン3 - 4)。この場合において、附属明細表(補助金明細表)は、病院会計準則の処理方法に従ったものを作成し、消費収支計算書及び貸借対照表との関係について必要に応じて脚注する方法が有用である。

たな卸資産及び有価証券の評価基準

学校法人会計では、たな卸資産及び有価証券の評価基準は原価法とされている。病院会計準則との差異について会計方針の注記で明らかにするとともに(ガイドライン2 - 1)影響額を含めて「比較のための情報」として記載しなければならない(ガイドライン3 - 6, 3 - 7)。

附属明細表

固定資産明細表は、当期償却額を脚注することを条件に学校法人会計基準の様式によることができる。また、借入金明細表は、学校法人会計基準の様式によることができる(ガイドライン6 - 1, 6 - 2)。

11. 医療法人

開設主体の会計の概要

医療法人の会計は、医療法における届出義務において、財務諸表の種類が定められているにすぎず、具体的な会計基準は存在しない。別途研究事業において、医療法人会計基準の制定に関する研究が進んでおり、近い将来制定が予想される。

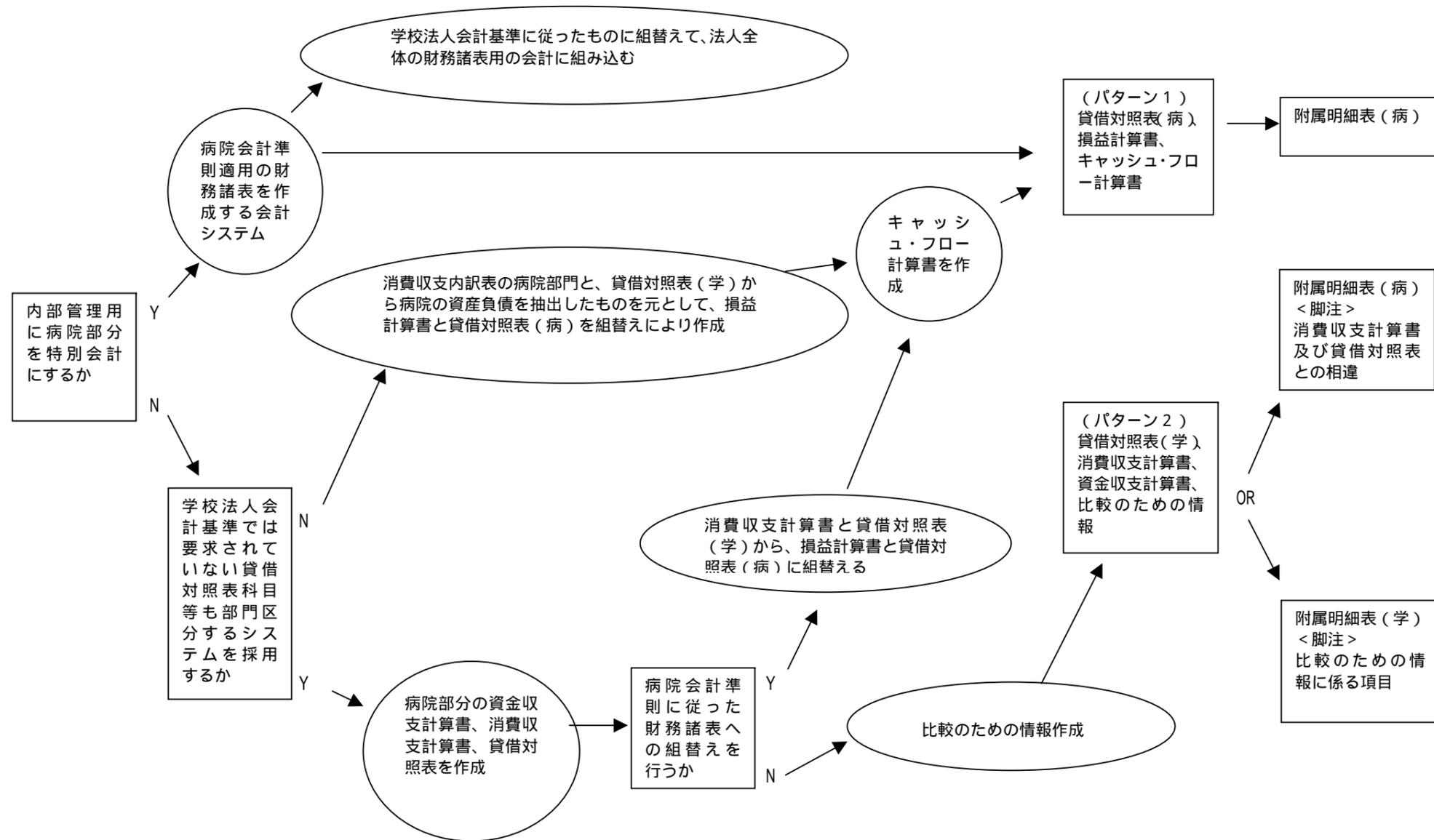
医療法人会計基準との関係

医療法人会計基準は、医療法人全体の会計に関する基準である。医療法人会計基準においては、病院会計準則との整合性を考慮した上で制定されることが予定されているため、病院部分の会計について病院会計準則の規定の適用をそのまま行うことで、全体の会計にも整合することとなる。よって、適用ガイドラインは、医療法人については特段必要となる項目はない。

< 参考 > 学校法人における適用イメージ

病院会計準則ともっとも乖離の大きい会計基準を有する学校法人について、適用ガイドラインの利用を含めた病院会計準則の実務適用イメージを、参考として、示すこととする。ただし、このイメージは、最も適正な姿として示すものではない。今後の実務の成熟化の過程において工夫がなされ、より、わかりやすい方向へ進むことを期待するものである。

ガイドラインによる適用方法の類型（学校法人の場合）



Y : Yes

N : No

パターン 1

< 財政状態 >			
貸借対照表			
平成 1 7 年 3 月 3 1 日現在			
大学附属病院		単位 :	
資産の部			
流動資産			× × ×
現金預金	× × ×		
未収入金	× × ×		
棚卸資産	× × ×		
その他	× × ×		
固定資産			× × ×
(有形固定資産)			
土地	× × ×		
建物	× × ×		
その他	× × ×		
計	× × ×		
(その他の固定資産)			
借地権	× × ×		
ソフトウェア	× × ×		
その他無形固定資産	× × ×		
計	× × ×		
その他資産	× × ×		
< 資産の部合計 >			× × ×
負債の部			
流動負債			× × ×
短期借入金	× × ×		
賞与引当金	× × ×		
その他	× × ×		
固定負債			× × ×
長期借入金	× × ×		
長期未払金	× × ×		
退職給付引当金	× × ×		
長期前受補助金	× × ×		
< 負債の部合計 >			× × ×
純資産の部			
基本金		× × ×	
繰越利益		× × ×	
当期純利益		× × ×	
< 純資産の部合計 >			× × ×
< 負債及び純資産合計 >			× × ×

パターン 1

< 運営状況 (損益) >		
損益計算書		
平成 1 6 年 4 月 1 日から平成 1 7 年 3 月 3 1 日まで		
大学附属病院		単位 :
医業収益		× × ×
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・施設利用料収益	× × ×	
その他の医業収益	× × ×	
保険等査定減	× × ×	
医業費用		× × ×
給与費	× × ×	
材料費	× × ×	
委託費	× × ×	
設備関係費	× × ×	
研究研修費	× × ×	
経費	× × ×	
控除対象外消費税等負担額	× × ×	
本部費配賦額	× × ×	
医業利益		× × ×
医業外収益		× × ×
受取利息配当金	× × ×	
運営費補助金収益	× × ×	
施設設備補助金収益	× × ×	
その他医業外収益	× × ×	
医業外費用		× × ×
支払利息	× × ×	
その他医業外費用	× × ×	
経常利益		× × ×
臨時利益		× × ×
固定資産売却益	× × ×	
臨時費用		× × ×
固定資産除却損	× × ×	
資産に係る控除対象外消費税等負担額	× × ×	
当期純利益		× × ×

パターン 1

< 運営状況 (キャッシュ・フロー) >

キャッシュ・フロー計算書

平成 16 年 4 月 1 日から平成 17 年 3 月 31 日まで

大学附属病院

単位 :

業務活動によるキャッシュ・フロー

× × ×

当期純利益	× × ×
退職給付引当金の増加額	× × ×
賞与引当金の減少額	× × ×
貸倒引当金の増加額	× × ×
施設設備補助金収益	× × ×
受取利息及び配当金	× × ×
支払利息	× × ×
固定資産売却益	× × ×
固定資産除却損	× × ×
医業債権の増加額	× × ×
棚卸資産の増加額	× × ×
仕入債務の増加額	× × ×
その他	× × ×

小計

× × ×

利息及び配当金の受取額

× × ×

利息の支払額

× × ×

投資活動によるキャッシュ・フロー

× × ×

有形固定資産取得による支出	× × ×
有形固定資産売却による収入	× × ×
施設設備補助金の受入による収入	× × ×

財務活動によるキャッシュ・フロー

× × ×

短期借入れによる収入	× × ×
短期借入金の返済による支出	× × ×
長期借入れによる収入	× × ×
長期借入金の返済による支出	× × ×
長期未払金の支払による支出	× × ×

現金等の増加額

× × ×

現金等の期首残高

× × ×

現金等の期末残高

× × ×

パターン1

<注記>

「重要な会計方針」

たな卸資産の評価基準及び評価方法

先入先出法による低価法

固定資産の減価償却の方法

定額法

引当金の計上基準

賞与引当金は、支給見込額基準によって計上している。

退職給付引当金の算定方法は、次のとおり

将来の退職給付総額のうち、貸借対照日までに発生していると認められる額を基礎として、私立大学退職金財団に対する掛金の累計額と交付金の累計額との繰入調整額を加減した金額を計上している。

リース取引の処理方法

ファイナンス・リース取引は、資産取得に準じた会計処理を行っている。

キャッシュ・フロー計算書における資金の範囲

現金及び要求払預金を資金の範囲としている。

消費税等の会計処理方法

税抜処理によっている。

「各財務諸表に関する注記」

減価償却額の累計額の合計額 × × ×

徴収不能引当金の合計額 × × ×

担保に供されている資産の種類及び額

土地 × × ×

建物 × × ×

パターン 2

< 財政状態 >			
貸借対照表			
平成 1 7 年 3 月 3 1 日現在			
大学附属病院			単位 :
資産の部			
固定資産			× × ×
(有形固定資産)			
土地	× × ×		
建物	× × ×		
その他	× × ×		
計	× × ×		
(その他の固定資産)			
借地権	× × ×		
その他無形固定資産	× × ×		
その他資産	× × ×		
計	× × ×		
流動資産			× × ×
現金預金	× × ×		
未収入金	× × ×		
棚卸資産	× × ×		
その他	× × ×		
< 資産の部合計 >			× × ×
負債の部			
固定負債			× × ×
長期借入金	× × ×		
退職給与引当金	× × ×		
流動負債			× × ×
短期借入金	× × ×		
その他	× × ×		
< 負債の部合計 >			× × ×
基本金の部			× × ×
消費収支差額の部			× × ×
< 負債, 基本金及び消費収支差額の部合計 >			× × ×

パターン 2

< 運営状況 (損益) >

消費収支計算書

平成 1 6 年 4 月 1 日から平成 1 7 年 3 月 3 1 日まで

大学附属病院

単位 :

消費収入の部

寄付金		× × ×	
補助金		× × ×	
資産運用収入		× × ×	
資産売却差額		× × ×	
事業収入		× × ×	
医療収入	× × ×		
その他	× × ×		
雑収入		× × ×	
帰属収入合計			× × ×
基本金組入額合計			× × ×
消費収入の部合計			× × ×

消費支出の部

人件費		× × ×	
教育研究経費		× × ×	
医療経費	× × ×		
その他	× × ×		
管理経費		× × ×	
借入金等利息		× × ×	
資産処分差額		× × ×	
徴収不能引当金繰入額		× × ×	
消費支出の部合計			× × ×
当年度消費収入超過額			× × ×
前年度繰越消費収入超過額			× × ×
翌年度繰越消費収入超過額			× × ×

パターン 2

< 運営状況 (キャッシュ・フロー) >

資金収支計算書

平成 16 年 4 月 1 日から平成 17 年 3 月 31 日まで

大学附属病院

単位 :

収入の部

寄付金収入		× × ×
補助金収入		× × ×
資産運用収入		× × ×
資産売却収入		× × ×
事業収入		× × ×
雑収入		× × ×
借入金等収入		× × ×
その他収入		× × ×
前期末未収入金収入	× × ×	
預り金受入収入	× × ×	
資金収入調整勘定		× × ×
期末未収入金	× × ×	
前年度繰越支払資金		× × ×
収入の部合計		× × ×

支出の部

人件費支出		× × ×
教育研究経費支出		× × ×
管理経費支出		× × ×
借入金等利息支出		× × ×
借入金等返済支出		× × ×
施設関係支出		× × ×
設備関係支出		× × ×
資産運用支出		× × ×
その他の支出		× × ×
前期末未払金支払支出	× × ×	
預り金支払支出	× × ×	
資金支出調整勘定		× × ×
期末未払金	× × ×	
次年度繰越支払資金		× × ×
支出の部合計		× × ×

パターン 2

<注記>

「重要な会計方針」

たな卸資産の評価基準及び評価方法

最終仕入原価法による原価法

固定資産の減価償却の方法

定額法

引当金の計上基準

退職給与引当金の算定方法は、次のとおり

期末要支給額の100%を基にして私立大学退職金財団に対する掛金の累計額と交付金の累計額との繰入調整額を加減した金額を計上している。

リース取引の処理方法

すべて、賃貸借取引として処理している。

資金収支計算書における資金の範囲

現金及び要求払預金を資金の範囲としている。

消費税等の会計処理方法

税込処理によっている。

「各財務諸表に関する注記」

減価償却額の累計額の合計額 × × ×

徴収不能引当金の合計額 × × ×

担保に供されている資産の種類及び額

土地 × × ×

建物 × × ×

「比較のための情報」

消費収支計算書は、損益計算書に概ね対応関係が認められるものである。

資金収支計算書はキャッシュ・フロー計算書に概ね対応関係が認められるものである。

重要な会計方針について、病院会計準則と異なるものとその影響額は以下のとおりである。

たな卸資産の評価基準及び評価方法

原価法によっているが、低価法によった場合との影響額は軽微である。

引当金の計上基準

賞与引当金は、計上しておらず、支給見込額基準で計上した影響額は以下のとおり

引当金期末残高 × × ×

消費収支計算書の人件費増加額 × × ×

退職給付会計は適用しておらず、退職給付会計を採用した場合の影響額は以下のとおり

引当金期末要加算額 × × ×

消費収支計算書の人件費増加額 × × ×

リース取引は、すべて賃貸借処理によっており、ファイナンス・リースにつき資産取得に準じた会計処理を行った場合の影響額は以下のとおり

有形固定資産期末要加算額 × × ×

固定負債期末要加算額 × × ×

消費収支計算書の教育研究経費減少額 × × ×

消費収支計算書の管理経費増加額 × × ×

消費収支計算書の借入金等利息増加額 × × ×

消費税等の会計処理方法は、税込処理によっており、税抜処理を行った場合との影響額は以下のとおり

有形固定資産期末要減算額 × × ×

無形固定資産期末要減算額 × × ×

当期取得資産に係る控除対象外消費税等負担額 × × ×

なお、消費収支計算書の影響額は別掲注記参照

その他の会計処理について、病院会計準則と異なるものとその影響額は以下のとおりである。

補助金はすべて期間収益としており、病院会計準則に拠った場合の金額は、以下のとおり

長期前受補助金（当期収入分含む）期末残高 × × ×

医業外収益に計上する施設設備補助金収益 × × ×

ソフトウェアはすべて期間費用としており、病院会計準則に拠った場合との影響額は、以下のとおり

消費収支計算書の教育研究経費増加額 × × ×

消費収支計算書の管理経費減少額 × × ×

無形固定資産期末要加算額 × × ×

帰属収入と病院会計準則の収益等との対応

補助金のうち

運営費補助金収益 × × ×

長期前受補助金 × × ×

資産運用収入のうち

受取利息及び配当金 × × ×

その他の医業外収益 × × ×

消費税等相当額 × × ×

資産売却差額のうち

固定資産売却益	×××
消費税等相当額	×××
医業収入のうち	
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・施設利用料収益	×××
その他の医業収益	×××
保険等査定減	×××
消費税等相当額	×××

雑収入はすべてその他の医業外収益に該当するものである。
基本金組入額は、損益に該当しない。

消費支出と病院会計準則の費用等との対応関係

人件費のうち	
給与費	×××
消費税等相当額	×××
医療経費のうち	
材料費	×××
委託費	×××
設備関係費	×××
経費	×××
消費税等相当額	×××
教育研究経費その他のうち	
研究研修費	×××
消費税等相当額	×××
管理経費のうち	
委託費	×××
設備関係費	×××
経費	×××
消費税等相当額	×××
税込経理による消費税費用計上額	×××

資産処分差額は、すべて固定資産除却損に該当するものである。
徴収不能引当金繰入額は、すべて経費に該当するものである。

キャッシュ・フロー計算書区分

資金収支計算書とキャッシュ・フロー計算書との対応は以下のとおりである。

	業務活動	投資活動	財務活動	計
寄付金収入	×××	×××		×××
補助金収入	×××	×××		×××
資産運用収入	×××			×××
資産売却収入		×××		×××
事業収入	×××			×××
雑収入	×××			×××
借入金等収入			×××	×××
前期末未収入金収入	×××	×××		×××
預り金受入収入	×××			×××
期末未収入金	×××	×××		×××
収入計	×××	×××	×××	×××
人件費支出	×××			×××
教育研究経費支出	×××			×××
管理経費支出	×××			×××
借入金等利息支出	×××			×××
借入金等返済支出			×××	×××
施設関係支出		×××		×××
設備関係支出		×××		×××
資産運用支出		×××		×××
前期末未払金支払支出	×××	×××		×××
預り金支払支出	×××			×××
期末未払金	×××	×××		×××
支出計	×××	×××	×××	×××
収支差額	×××	×××	×××	×××

その他

学部に計上されている人件費のうち、実質的に当該病院の給与費となるもの ×××

学校法人部門に計上されている費用のうち、当該病院に本部費配賦額として計上すべきもの ×××

(資 料)

「開設主体別病院会計準則適用に
関する調査・研究」研究班について

厚生労働特別研究事業

「開設主体別病院会計準則適用に関する調査・研究」

[研究班名簿]

主任研究者 会田 一雄 慶應義塾大学総合政策学部 教授

[研究協力者名簿] (五十音順、敬称略)

研究協力者 荒井 耕 大阪市立大学大学院経営学研究科 助教授
安藤 高夫 全日本病院協会 副会長
五十嵐 邦彦 公認会計士
石井 孝宜 公認会計士
石尾 肇 公認会計士
川合 弘毅 日本病院会 常任理事
小林 麻理 早稲田大学大学院公共経営研究科 教授
小山 秀夫 国立保健医療科学院 経営科学部長
塩原 修蔵 全国老人保健施設協会 監事(公認会計士)
鈴木 克己 日医総研 主任研究員
武田 隆久 日本医療法人協会 常務理事
中野 種樹 日本精神科病院協会 病院管理委員会委員
西島 英利 日本医師会 常任理事
古庄 修 関東学院大学経済学部 教授
松田 紘一郎 日本医療法人協会 監事(公認会計士)
森 公高 日本公認会計士協会 常務理事

専門家会議出席者

厚生労働特別研究事業

「開設主体別病院会計準則適用に関する調査・研究」

[開催実績]

(1) 研究協力者会議

第1回	平成15年 5月23日(金曜日)
第2回	平成15年12月11日(木曜日)
第3回	平成16年 3月26日(金曜日)

(2) 専門家会議

第1回	平成15年 7月 4日(金曜日)
第2回	平成15年 8月13日(水曜日)
第3回	平成15年10月 9日(木曜日)
第4回	平成15年10月21日(火曜日)
第5回	平成15年12月 5日(金曜日)
第6回	平成16年 1月15日(木曜日)
第7回	平成16年 2月18日(水曜日)
第8回	平成16年 3月25日(木曜日)

(3) 関係省庁連絡会議

第1回	平成15年 6月10日(火曜日)
-----	------------------