

	計	5,487,773	3,212,230				221,317
--	---	-----------	-----------	--	--	--	---------

17年度末の企業債未償還残高に占める利率6%超の企業債未償還残高の割合

	金額 (千円)	割合 (%)	支払利息 (千円)	割合 (%)
17年度末企業債 未償還残高	33,269,559	100%	1,001,860	100%
昭和54～平成2年度発行 利率6%超の企業債未償還残高	5,487,773	16%	221,317	22%

2. 監査手続

企業債についての契約書等を閲覧した。必要な資料を入手し分析的手続を実施し、担当者に質問を行った。

3. 意見

金利が6%を超えている企業債について、低い金利の企業債に借換ができたと仮定して、支払利息の軽減額について計算してみた。支払利息の軽減額は以下の通りである。

借換による支払利息軽減額

	支払利息 (千円)	2%試算 支払利息 (千円)	支払利息 軽減額 (千円)	2.5%試算 支払利息 (千円)	支払利息 軽減額 (千円)	3%試算 支払利息 (千円)	支払利息 軽減額 (千円)
利率6%超 企業債未償還残高	221,317	109,755	111,562	137,194	84,123	164,633	56,684

ただし、自己都合による任意繰上償還を行う場合、借入団体は一定の補償金を支払うことになるため上記から補償金を差し引いた額が支払利息軽減額となる。

補償金額は「借入時の約定利率」から「繰上償還申請時の国債利率」を割り引いた額となり、国債利率より低い利率で民間資金を借り入れて繰上償還しないと支払利息を軽減することはできない。

上水道事業、下水道事業等では6%以上の利率の企業債について低利の企業債に借り換えることも認められている。

現状では病院事業において繰上償還による支払利息の軽減は困難であるかもしれないが、他の自治体と協力して国に働きかけることにより補償金額を軽減してもらう可能性もゼロではないので任意繰上償還について今後の検討課題とすることは必要であると考え。

7章 退職給与引当金

1. 概況

企業会計原則 注解 注18において「引当金について(貸借対照表原則四の(一)のDの1項、(二)のAの3項及びBの2項) 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。」旨規定されている。企業会計原則は、企業会計の実務の中に慣習として発達したもののなかから、一般に公正妥当と認められたところを要約したものであって、必ずしも法令によって強制されていないとしても、すべての企業がその会計を処理するに当たってしたがわなければならない基準である。地方公営企業である長野県立病院も企業会計原則に則った会計処理を適用すべきである。

地方公営企業である長野県立病院では一般企業とは異なり、外部に退職給付資金を拠出しているわけではなく、内部に留保された資金を原資とするため退職給与引当金として計上している。退職給与引当金として計上すべき額は、期末現在において全職員が退職すると仮定した場合に、退職金規程等に基づいて計算した、全職員に対する退職金の支給総額すなわち期末要支給額とすべきである。長野県立病院における平成 17 年度末の期末要支給額は6,072,123 千円とのことであるが、平成 17 年度長野県病院決算書及び附属書類の貸借対照表に計上されている退職給与引当金は346,701 千円であり、期末要支給額の 10%以下である。

平成 12 年度の包括外部監査において引当金不足を指摘されて、退職給与引当金を引当て始めたとのことであり、平成 17 年度末における退職給与引当金積立不足額は以下のとおりである。

退職給与引当金積立不足額

(単位:千円)

平成 17 年度末 期末要支給額	平成 17 年度末 退職給与引当金 残高	引当不足額	引当割合
6,072,123	346,701	5,725,421	5.7%

平成 15 年度から現在までの退職給与引当金繰入額の算定方法は以下の通りである。

$$\text{退職給与金決算額} = \text{給料決算額} \times 12/100(\text{こども病院は } 9/100) + \text{他会計立替分}$$

退職給与金の実支払額が病院ごとに次の計算式により算出した退職給与金決算額を下回った場合に、その差額を退職給与引当金に計上する。また、退職給与金の実支払額がこの決算額を上回る場合はその不足分を退職給与引当金から充当する。

県立病院で計算している退職給与引当金は次頁の通りである。

退職給与金計算書(平成 17 年度)

下表の引当金計上額(G 欄)に金額がある病院等のみ、引当金計上を行う。(不足する病院への充当はしない。)

退職給与引当金の計算

(単位:千円)

(注1) C 欄の他会計立替分とは、病院事業会計で退職した者の他会計勤務期間に対応する金額で、一般会計負担金として収入を受けるものをいう。

		須坂	駒ヶ根	阿南	木曾	こども	阿南老健	木曾老健	計
A	給料決算額	1,145,255	579,234	494,975	843,706	1,273,294	67,492	74,250	4,478,209
B	退職給与金決算額	137,430	69,508	59,397	101,244	114,596	8,099	8,910	499,186
	計上基準	A×12%	A×12%	A×12%	A×12%	A×9%	A×12%	A×12%	
C	他会計立替分	5,114	41,341	5,470	16,358	20,383	0	0	88,666
D	予算計上(執行)限度額	142,544	110,849	64,867	117,602	134,979	8,099	8,910	587,852
E	退職給与金支払額	169,450	189,551	82,891	75,358	65,855	363	430	583,901
	病院執行	164,306	184,309	82,763	64,418	65,726	363	430	562,318
	一般会計アロケーション	5,144	5,242	128	10,940	129	0	0	21,583
F	差引過不足額	△26,905	△78,702	△18,024	42,244	69,124	7,735	8,479	3,951
G	引当金計上額	0	0	0	42,244	69,124	7,735	8,479	127,583
H	引当金取り崩し額	0	0	18,024	0	0	0	0	18,024

退職給与引当金の増減

(単位:千円)

	須坂	駒ヶ根	阿南	木曾	こども	阿南老健	木曾老健	計
前年度繰越額	0	0	51,126	29,083	141,750	15,182	0	237,142
当年度引当額	0	0	0	42,244	69,124	7,735	8,479	127,583
当年度取り崩し額	0	0	18,024	0	0	0	0	18,024
次年度繰越額	0	0	33,101	71,327	210,874	22,917	8,479	346,701

(注2) E 欄の退職給与金支払額が退職給与引当金の残高と上記 D 欄の金額の合計額を上回る場合は、引当金をすべて取り崩した上、不足額を補正又は流用で賄うこと。

(注3) 老健分については、老健と病院との間で流用ができないため、それぞれ独立した会計とみなして引当金計算を行うこと。

2. 監査手続

退職給与引当金に係わる資料を入手して分析し、担当者に質問した。

3. 意見

長野県立病院では平成17年度に退職給与引当金の一括計上について検討を行っているが、この時には損益勘定留保資金が不足するために一括引当はできないと結論づけている。

地方公営企業法及び同法施行に関する命令の実施時についての依命通達(基本通達)第3(財務に関する事項)9(繰延勘定及び引当金)(2)引当金「4 各事業年度において引当金として整理されるべき金額は、各企業の実情に応じ客観的に妥当であると認められる金額に止めるべきであって、これを過大に見積もって計上することはできないものであること。また、これらの引当金については、これらに見合うものとして企業内部に留保された資金を建設改良等の財源としてみだりに使用することは避けるべきであり、この意味で、特定預金等の形態として留保をはかることは適当であると思われること。」としており、

「退職給与引当金については、これを費用として損益計算に計上し、これに相当する金額を引当金として整理するものであり、この費用は、支払を伴わないものでその分の現金その他の資産が企業の内部に留保される。しかし、この留保された資産は、企業の自由な用途に充て得る自己の正味の財産に見合うものではなく、最終的にはその特定目的のために使用するために留保されたものである。」ため、「できればこの引当金相当額は特定預金その他の特定資産の形で他の資産と区別しておくのが引当金設定の趣旨にも合致する。」としている。

また、退職給与引当金として計上すべき基準については、基本通達第3(財務に関する事項)9(繰延勘定及び引当金)(2)引当金において、「3 退職給与引当金は、職制若しくは定数の改廃又は予算の減少その他経営上やむをえない理由によって職員が退職する場合に予想される多数の退職給与費の発生にそなえ、あらかじめ各事業年度の費用として計上したものを引き当てておくものであるが、この場合における各事業年度において引き当てるべき額の基準は、当該事業年度末に在職する全職員が同日付けをもって退職したと仮定した場合における支払うべき退職給与金の金額から前事業年度末日に在職する職員が同日付けをもって退職したと仮定した場合における支払うべき退職給与金の金額を控除した金額を基準とすることが適当であること。」としているものの、一般的には前年度末と当年度末に全職員が退職した場合の所要額の差を計上する方法、あるいは過去の退職給与の実績から、毎年度の職員給与費の一定割合を基準額とする方法等があり、引当金として計上すべき基準は各地方公営企業に委ねられている。

長野県立病院では毎年度の職員給与費の一定割合を基準額とする方法を採用しているが、17年度末現在の退職給与引当金の残高は極めて不十分である。

参考までに平成 17 年度の退職給与金決算基準を変更した場合に、平成 17 年度末の要支給額である 6,072,123 千円までの積立に要する期間を試算してみた。仮に平成 17 年度の退職給与金決算額 482,177 千円と同額を毎年積み立て、毎年の退職金支給はないものとして計算した場合に、退職給与引当金不足額 5,725,421 千円に達するまでおよそ 12 年もの年数を要する。また、退職給与金決算基準を全病院で給料決算額の 30%に変更したと仮定した場合でも退職給与引当金不足額 5,725,421 千円に達するまでに 4 年以上の年数がかかることに鑑みると、早急に退職給与金決算基準を変更する等の措置を講ずるべきである。

退職給与金 決算基準(%)	退職給与金 決算額(円)	必要年数 (年)	追加負担額 (円)
現状	482,177	11.9	—
12%	537,385	10.7	55,208
13%	582,167	9.8	99,990
14%	626,949	9.1	144,772
15%	671,731	8.5	189,554
16%	716,513	8.0	234,336
17%	761,296	7.5	279,118
18%	806,078	7.1	323,900
19%	850,860	6.7	368,683
20%	895,642	6.4	413,465
25%	1,119,552	5.1	637,375
30%	1,343,463	4.3	861,286
35%	1,567,373	3.7	1,085,196
40%	1,791,284	3.2	1,309,107
45%	2,015,194	2.8	1,533,017
50%	2,239,105	2.6	1,756,927

第五編 長野県立病院の会計および組織形態について

1章 総論

1. 長野県立病院の会計

現在、自治体病院では、地方公営企業法が適用されているのは前述のとおりである。地方公営企業法に則った会計処理は、広い意味での発生ベースではあるが、実際にはある程度の許容幅が認められているため、今日の一般の企業会計と比較するとやや有用性に欠ける場合がある。長野県立病院においても同法によった会計処理が行われているため、より有効な会計処理の導入を検討する余地が残されている。

2. 病院会計準則

病院財政の実態を正しく把握するには、企業会計により近い決算を行うことが有効である。ここで、病院の経営成績と財政状態を適正に把握するために、企業会計に近い会計処理を要求している「病院会計準則」が制定されている。透明性の向上、病院財政の改革推進等の観点からして、この病院会計準則に準拠した会計処理を行うことも有用であると考えられる。したがって、病院会計準則について概観し、当該準則の適用について検討することとする。

3. 組織形態

自治体病院の事業運営の効率化を図り、病院経営の改善向上のためには、病院事業に民間的な経営手法を導入することが考えられる。具体的には、地方公営企業法全部適用(財務等に関する規定のみならず、その他全部の規定を適用して経営すること)、地方独立行政法人化、指定管理者制度の採用等が挙げられる。現在、長野県立病院で採用されている地方公営企業法一部適用の概要を把握し、それぞれの組織制度について検討したうえで、今後の方向性を示すこととする。

2章 各制度の概要

1. 地方公営企業法の一部適用

(1) 地方公営企業法の制定と地方公営企業の範囲

地方公営企業法は、「地方公共団体の経営する企業の組織、財務及びこれに従事する職員の身分取扱いその他企業の経営の根本基準、企業の経営に関する事務を処理する地方自治法の規定による一部事務組合及び広域連合に関する特例並びに企業の財政の再建に関する措置を定め、地方自治の発達に資することを目的」(地方公営企業法第1条)として昭和27年に制定された。自治体が企業を経営する場合、「常に企業の経済性を発揮するとともに、その本来の目的である公共の福祉を増進するように運営されなければならない」(同法3条)とされている。地方公営企業の範囲としては、水道、工業用水道、軌道、自動車運送、鉄道、電気、ガスの7事業とされ、病院事業に関しては財務に関する規定のみ(経営の原則、特別会計の設置、経費分担の原則等)が適用されることとなった。

(2) 地方公営企業法の一部適用と全部適用

その後、地方公営企業の独立採算制を強化するために、管理者を設置して企業としての効率性をより強化しようとする動きが強まっていった。「行政改革大綱」(平成12年12月1日閣議決定)においては、「地方公営企業の改革」として、公営企業のあり方についての見直しの徹底、経営効率化・健全化の推進等を指摘し、地方公営企業の独立性の向上のために「①管理者設置の推進、管理者の権限の充実・強化②地方公営企業法の適用範囲の拡大」の措置を講ずべきだとした。自治体病院についても同じように、「自治体病院の経営健全化方策に関する調査研究報告書」(地方公営企業経営活性化研究会)は「病院事業は法の財務規定等を適用して経営することとされているが、管理者の設置等その他全部の規定を適用して経営することも可能である。管理者の設置により、病院の実態をより正確に踏まえた職員の人事配置により運営体制の強化をはかるなど、業務の執行に関する広範な権限を活用し、合理的、能率的な経営を確保することが期待できる」とし、管理者設置など、財務規定だけでなくすべての規定を適用することを推奨した。

自治体病院事業において、上記の流れを受け、財務規定のみならずすべての規定において地方公営企業法を適用することを地方公営企業法全部適用といい、従来の通り財務規定においてのみ同法を適用していることを地方公営企業法一部適用という。

2. 病院会計準則の制定及び改正の経緯

(1) 病院会計準則制定にいたる経緯

現在の病院会計では複式簿記が前提となっているが、わが国の病院において複式簿記が採用されたのは昭和28年からである。そして、病院相互間あるいは他企業の経営との比較のために標準的な勘定科目の設定が必要となり、厚生省(当時)医務局は昭和38年に病院勘定科目打合会を設置し、手引書「病院勘定科目とその解説」を発行した。さらには、複式簿記の採用、勘定科目の整備との流れの結果として、財務諸表の様式や作成方法に関する基準が求められることとなった。このような要請に応じる形で、同省は病院会計準則打合会を設置し、その検討を基に病院の経営成績と財政状態を適正に把握し、病院経営の改善向上に資することを目的に「病院会計準則」が制定されることとなった。

病院会計準則制定による会計処理の主な変化として、以下のものが挙げられる。

① 現金主義から発生主義への移行

病院会計準則制定以前は、収益・費用の認識・測定基準が病院ごとに異なっていた。多くの病院では現金主義会計を採用しており、発生主義会計を採用していた病院はごく少数であった。しかし、病院会計準則の制定により、国立病院や中小病院を除く多くの病院が発生主義会計に移行するきっかけとなった。

② 形式の明示

病院会計準則制定以前は収支計算書、財産目録といった財務諸表が中心で、貸借対照表が補足的に作成されていたに過ぎなかった。病院会計準則では、損益計算書、貸借対照表の様式を別表として示している。ただし、これらの本質までも定める規定があるわけではなかった。

③ 医業収益を入院と外来に分割

当時の病院会計準則では入院収益、外来収益とは呼ばずに、入院収入・外来収入という現金主義的表現を使っていた。これは会計事務に混乱を避けようとした実務的配慮によるものと思われる。

(2) 病院会計準則改正(昭和58年)

病院会計準則制定から18年の年月が経過し、病院会計準則の見直しの必要性が高まっていった。そして、昭和58年に全面的に改正されることとなる。これは、昭和49年、57年の企業会計原則のさまざまな変更にも立脚したものであった。

昭和58年の主な改正点は以下の通りである。

① 注解の新設

病院会計準則の体系が全面的に改正され、特に注解を新設したことによって本文にない実質的基準が示されることとなり、利用価値が格段に向上した。注解では、会計方針の開示、後発事象の開