

示などを求めている。これらは企業会計原則注解に倣ったものである。

## ② 一般原則の追加

従来の病院会計準則では、真実性の原則、正規の簿記の原則、資本取引と損益取引区別の原則、継続性の原則の4原則が一般原則として列挙されていた。改正により、他の3原則(明瞭性の原則、保守主義の原則、単一性の原則)を追加し、7原則に変更された。これも企業会計原則に倣ったものと思われる。

## ③ 損益計算書原則の本質規定等の新設

本質規定を損益計算書原則の最初に設け、またその中で損益計算書の区分に言及している(第7条)。第7条2項では収益費用対応の原則、総額主義の原則を示し、第8条で損益計算書の区分について明記された。

計算区分を明確にすることによって、針谷達志氏(厚生省病院管理研究所主任研究官)は以下のような利点があると述べている。

「計算区分を設けて利益の発生過程を段階的に示すことにより、病院の活動をよりの確に把握することができる。即ち、医業損益計算の区分とその結果としての経常利益によって、診療や看護を中心とした病院の本来的活動の成果を判断し、経常損益計算の区分によって、医業本来の活動及びこれに付随する医業外活動、即ち、患者外給食活動や財務活動を含めた経常的活動の成果を判断することができる。」 (針谷達志稿「損益計算書原則」、『病院』42巻8号、1983年8月58頁。)

## ④ 貸借対照表原則の規定等の新設

損益計算書と同様にまず本質規定を設け(第16条)、次に貸借対照表の区分を明記した(第17条)。また、第18条で配列について流動性配列法によることを原則とした。そして、第19条で貸借対照表科目の分類に関して一定の基準に従うことを示した上で、注解17においてワン・イヤー・ルール及び正常営業循環基準について言及している。

「医薬品、給食用材料、診療材料、医療消耗器具備品等のたな卸資産は、流動資産に属するものとし、病院がその医業目的を達成するために所有し、かつ、加工もしくは売却を予定しない財貨は、固定資産に属するものとする。なお、固定資産のうち残存耐用年数が1年以下となったものも流動資産とせず固定資産に含ませ、また、たな卸資産のうち恒常在庫品として保有するものもしくは備蓄品として長期間にわたって所有するものも固定資産とせず流動資産に含ませるものとする。」(病院会計準則(昭和58年改正)注解17)

## (3) 病院会計準則の大改正(平成16年)

平成16年の改正では、当該基準をさらに今日の企業会計に近づけ、開設主体の異なる病院経営状態を相互比較可能にすることに主眼がおかれている。主な改正点は以下の通りである。

#### ① 退職給付会計の導入

一般的に言って、病院、特に公的病院の諸費用に占める人件費の割合はかなり高い。従って、現職員の過去退職金発生額をも含む期末時点の要引当額はかなり多額になると思われる。赤字体質に更に拍車をかける可能性も大きい。しかし、退職給付債務は病院の職員に対する法的債務であるから、これを引当てない決算書はその病院の実態をあらわしているとは到底言えないものである。

#### ② キャッシュ・フロー計算書の導入

キャッシュ・フロー計算書を財務諸表に加え、利益処分計算書を財務諸表から除外した。その結果、病院が作成する財務諸表は、貸借対照表、損益計算書、キャッシュ・フロー計算書及び附属明細表となった。

施設である病院には配当等の利益処分は予定されないこと、施設会計においても資金の状態を性格に把握する(キャッシュ・フロー計算書により資金の裏づけを持って活動区分ごとに結果を報告する)必要があること等が改正の理由である。

#### ③ 貸借対照表の表示の変更

病院会計は非営利組織会計であるため、貸借対照表の表示を「資本の部」から「純資産の部」へと、適正な表現に変更したものである。

#### ④ リース会計を導入

多くの病院では医療機器をリースにより調達している。リース取引について処理方法を定めたものがリース会計である。病院会計準則が改正されたことにより、ファイナンス・リース取引(通常の売買取引と実質的に同質と考えられる取引)については、リース物件を貸借対照表の資産及び負債に両建てで計上(オンバランス)することとなった。支払リース料を支払いの都度費用処理することは認められず、リース資産の減価償却費として費用・収益対応の原則に従って処理することとなった。これによって従来の方法に比し、自己資本比率が低下するという影響もある。

日本におけるリース取引の取扱い(現状)を参考として示す。

#### リース取引の内

- 1) リース取引の内、解約不能なもの(解約時に相当の違約金を支払うものを含む)。  
(リース物件の借手がその物件を購入したのと同じ状態になる。)
- 2) 借手が経済的便益の享受とリスクを負担する。(これを「フルペイアウト」と呼ぶ)

この2要件を満たすものをファイナンス・リース取引と判定する。

#### ファイナンス・リース取引の内

- 1) リース契約上の諸条件に照らしてリース物件の所有権が借手に移転するものを 所有権移転ファイナンス・リース取引という。

この場合、リースしている資産は資産に計上(オンバランス)する。

- 2) 所有権が借手に移転すると認められるもの以外を所有権移転外ファイナンス・リースという。

この場合は、決算書へ注記をすることを条件に、資産計上せずに賃貸借の処理をすることが認められている。

なお、企業会計基準委員会(ASBJ)が作成しているリース会計の新基準が平成20年4月1日以降開始事業年度から強制適用される予定であるが、現在では公開草案の段階であり、これには触れないこととする。

#### ⑤ 研究開発費会計の導入

研究とは、「新しい知識の発見を目的とした計画的な調査及び探求」であり、開発とは、「新しいサービス等についての計画若しくは設計又は既存のサービス等を著しく改良するための計画若しくは設計として、研究の成果その他の知識を具体化すること」(会計制度委員会報告第12号)である。これらに係る研究開発費はすべて発生時に費用として処理する必要がある。また、ソフトウェアの取扱いも同委員会報告に基づき企業会計に準じて処理することになった。

#### ⑥ 財務諸表の注記の充実

注記を充実させることにより、病院経営の状態をより詳細に開示し、財務諸表の相互比較を可能とした。具体的な注記事項を示せば、以下のとおりである。

#### 1) 重要な会計方針の注記(例)

- 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
- 2) 会計方針を変更した場合、その旨、理由、影響額等
  - 3) 重要な後発事象(貸借対照表日後に発生した事象で、次期以降の財政状態及び運営状況に重要な影響を及ぼすものを指す。例えば、火災・出水等による重大な損害の発生、重要な組織の変更、重要な係争事件の発生又は解決等である。)
  - 4) 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。
  - 5) 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
  - 6) 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分して表示し、又は注記する。
  - 7) 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分して表示し、又は注記する。
  - 8) 資金の範囲に含めた現金及び現金同等物の内容並びにその期末残高の貸借対照表科目の内訳(キャッシュ・フロー計算書関係)
  - 9) 重要な非資金取引(キャッシュ・フロー計算書関係)
  - 10) 各表示区分の記載内容を変更した場合には、その内容(キャッシュ・フロー計算書関係)
  - 11) 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(附属明細表の純資産明細表関係)
  - 12) 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(附属明細表の引当金明細表)
  - 13) 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(附属明細表の補助金明細表関係)

#### ⑦ 補助金の処理規定

補助金の取り扱いについては、下記のように規定がなされている。

「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。」

(病院会計準則 貸借対照表原則第19 3. 負債(4))

#### ⑧ 金融商品会計の導入

わが国の会計原則は取得原価主義が基本である。しかし、近年のさまざまな金融派生商品の取引や保有の状態を、適切に評価し財務諸表に反映させるためには、価格変動のリスクを考慮せねばならない。このような目的で制定されたものが金融商品会計基準である。当該基準は、有価証券(株式・債券等)、デリバティブ商品(金利スワップ等)、金銭債権(医業未収入金等)などを公正な評価額で評価する際に適用される。

#### ⑨ 税効果会計の導入

医療を事業として営んだ結果としての所得に対し、課税が行われる。そして、病院における会計上の収益・費用と税務会計上の益金・損金との間には、認識時点等において相違がある。この相違から生じる法人税等を適切に期間配分する手続きを定めたものが、税効果会計である。

なお、今回の監査対象となっている長野県立病院について、直接関連するものではない。

#### ⑩ 消費税等の取扱いの統一化

企業会計では消費税の会計処理方法について、税抜方式・税込方式の選択適用が認められている。しかし、病院会計準則においては、控除対象外消費税等の負担の実態を明確にするために税抜方式に統一している。

なお、平成 16 年改正においても、病院会計準則は任意適用となっている。これは、この準則が病院経営自体に非常に大きな影響を与える可能性があるからである。この改正の主眼である「開設主体の異なる病院経営状態を相互比較可能にする」ことからすれば、これでは不十分と言わざるを得ない。もし、これを積極的に適用すれば病院債を発行する際の格付機関による評価に利用することも可能であり、また将来の医療法改正に伴う大規模病院の監査義務化にも備えることができる。病院の経営実態を把握し、経営管理に役立つ意味からもこの準則を適用する意義は極めて大きいと考えられる。

### 3. 会計処理の現状と病院会計準則の適用における会計処理等の変更

前述の通り、自治体病院事業については、原則として財務等に関する規定のみ地方公営企業法が適用されている(地方公営企業法一部適用)。現在の長野県立病院における同法による会計処理を、病院会計準則を適用した会計処理に変更する場合の留意点等を以下に示すこととする。

#### (1) リース会計

リースにより調達した資産については、「リース取引に係る会計基準」に基づいて処理を行うこととなるが、長野県立病院においては、現在のリース資産の契約状況(単年度契約)に鑑みると、オンバランスする必要はない。

## (2) 退職給付会計

17年度財務諸表において、(退職給与)引当金として計上されている金額は346,701千円であり、実際の18年3月末の要支給額(その時点で全員が退職したと仮定した場合の支給金額)は6,072,123千円である。第4編7章に記載の通り、現状の引当率(病院により年9%~12%で引当)で計上すれば、満額まで約12年必要である。(P190参照)

## (3) 貸倒引当金(金融商品会計)

現在、地方公営企業法においては、貸倒引当金の設定は認められていない。しかし、病院会計準則に基づき、未収金をその状況に鑑みて一般債権、貸倒懸念債権、破産更生債権等に分類し、それに応じた貸倒引当金を計上する必要がある。(第5編4章1参照)

## (4) 繰延勘定

現在、地方公営企業法に基づき、繰延勘定として「控除対象外消費税額」を資産計上しているが、病院会計準則に基づき、費用部分から発生した金額を医業費用として、「控除対象外消費税等負担額」に計上し、資産取得部分から発生した金額に重要性があれば臨時費用の「資産に係る控除対象外消費税等負担額」として計上することとなる。これによって、より保守的な処理が行われることとなる。

## (5) 賞与引当金

現在、賞与引当金の設定は認められていないが、病院会計準則では、賞与引当金を計上することが求められている。(第5編4章1参照)

## (6) 借入金

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。

そのため、現在は借入資本金を資本金として表示しているが、病院会計準則に準拠し借入資本金は固定負債として計上することとなる。(第5編4章1参照)

## (7) 補助金の会計処理の変更

現在、地方公営企業法に基づき、補助金は資本取引と損益取引の区別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(取得価額から当該補助金等の額を控除した金額を帳簿価額とみなして減価償却額を算定する方法)が行われている。その結果、補助金相当額分減価償却費は減少している。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。したがって、補助金相当額が利益に計上され、それと同額減価償却費も計上されることとなる。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。

(ガイドライン3-4)

例：取得した資産の価額を90百万円、補助金の額を60百万円とする。資産の耐用年数は5年  
耐用年数到来時の残存価額は0百万円と仮定する。

	地方公営企業法(現状)	病院会計準則
貸借対照表に計上される資産の価額	30 百万円	90 百万円
年間の減価償却費	6 百万円	18 百万円
補助金の計上区分	資本剰余金として 60 千円計上	負債の部に長期前受補助金 として 60 百万円計上
年間の収益計上額	—	長期前受収益を 12 百万円取崩し

病院会計準則に準拠した処理を行った場合、資産の取得原価としてより実態を表すこととなる。

### 3章 組織形態について

#### 1. 地方公営企業法全部適用について

地方公営企業法全部適用とは、現在病院事業に適用されている同法の財務規定(経営の原則、特別会計の設置、経費分担の原則等)のみならず、任意適用とされている「組織及び身分取扱いに関する規定」を条例で定めることにより、これを新たに適用することをいう。

地方公営企業法全部適用には、主に以下のような特徴がある。

##### (1) 組織(管理者の設置)

一般行政組織からは独立し、業務執行権、代表権及び業務に関する管理規程の制定権等を有する管理者が設置される。予算の調整、決算の審査・認定の付議等の権限は自治体に留保される。

##### (2) 職員の身分取扱い

職員は労働組合の結成、団体交渉、労働協約の締結等に関しては、民間労働者と同等の取り扱いを受ける。給与、勤務時間等に関しては法律や条例に基づいて、労使協議を経て管理者が決定する。

#### 2. 地方独立行政法人について

##### (1) 地方独立行政法人の特質

地方独立行政法人とは、「住民の生活、地域社会及び地域経済の安定等の公共上の見地からその地域において確実に実施されることが必要な事務及び事業であって、地方公共団体が自ら主体となって直接に実施する必要のないものうち、民間の主体にゆだねた場合には必ずしも実施されないおそれがあるものと地方公共団体が認めるものを効率的かつ効果的に行わせることを目的として、この法律の定めるところにより地方公共団体が設立する法人」をいう。

地方独立行政法人化することにより、以下の利点を得られる。

##### ① 組織・予算編成等の自立性

設立団体と法人格が別であることから、組織・予算編成等、原則として法人の長による自立的な意思決定が可能となる。

##### ② 評価体制

3年から5年にわたる中期目標を設立団体の長が定め、法人が中期計画を策定する。さらには達成状況について、外部の委員により構成されている独立行政法人評価委員会によって客観的な評価を受けることとなる。このように、業績評価が制度化されているため、中期的な視点に立った医療業務の実施やサービスの改善が期待される。そして、中期計画に基づいて作成された年度計画には、具



体的な行動や方針を反映させやすくなる。以下、地方独立行政法人大阪府立病院機構の中期計画と、それに基づき作成された年度計画の例を示すこととする。

中期計画及びそれに基づき作成された年度計画の例①

(地方独立行政法人大阪府立病院機構の中期計画・年度計画対照表)

中期計画 (平成十八年度～二十二年度)	医療安全対策の徹底 ・ 府民に信頼される良質な医療を提供するため、外部委員も参画した医療安全委員会、事故調査委員会等において医療事故に関する情報の収集・分析に努め、医療安全対策を徹底する。 ・ 医療事故の公表基準を作成・運用し、医療に関する透明性を高める。 ・ 患者、家族等の安全や病院職員の健康の確保のため、感染源や感染経路などに応じた適切な院内感染予防策を実施するなど、院内感染対策の充実を図る。
平成十八年度 (年度計画)	医療安全対策の徹底 ・ 各病院の医療安全管理委員会、事故調査委員会等において医療事故に関する情報の収集・分析に努め、医療安全対策を徹底する。 ・ 各病院に医療安全管理者を平成18年度から専任で配置し、医療事故防止のため、各病院の医療安全管理者による会議を定期的開催して、病院間の医療事故等の情報交換・共有に努める。 ・ 医療に関する透明性を高めるため、法人としての医療事故の公表基準の作成を進める。 ・ 各病院において、院内感染防止対策委員会を定期的開催するとともに、感染原因ごとのマニュアルを整備し、院内感染防止対策を実施する。

中期計画及びそれに基づき作成された年度計画の例②

(紹介率を向上させることを目指した事例)

(地方独立行政法人大阪府立病院機構の中期計画・年度計画対照表)

病院名	平成 16 年度実績	平成 18 年度目標値	平成 22 年度目標値
急性期・総合医療センター	47.5%	53.5%	60.0%
呼吸器・アレルギー医療センター	44.5%	51.0%	55.0%
精神医療センター	40.9%	42.0%	44.0%
成人病センター	65.0%	75.0%	70.0%
母子保健総合医療センター	71.0%	72.6%	72.5%