

わが国病院会計準則の特徴

—見直しを視野に入れて—

大 坪 宏 至

はじめに

I. 制定及び修正

1. 制定

2. 修正

II. 修正の特徴

1. 体系化

2. 一般原則

3. 損益計算書原則

4. 貸借対照表原則

おわりに

はじめに

近年、病院経営を巡る環境変化は著しい。介護保険創設による構造変化があり、医療費に占める高齢者医療費割合の高さから¹⁾、高齢者医療制度を3方式（独立方式²⁾、突き抜け方式³⁾、負担調整方式⁴⁾）のどれにすべきかの検討もなされ⁵⁾、検討の結果、独立方式が採用されることになった⁶⁾。また、株式会社参入議論も起こり、資金調達のある方に関する検討の必要性も高まった。そのひとつとして、病院債発行の動きも出てきた⁷⁾。

こうした環境変化に対応するため、そして、病院経営のあり方を考えるために⁸⁾、まず求められるべきことは、病院会計のあり方であろう。現在、わが国の病院会計の基になっているのは病院会計準則である。したがって、病院会計のあり方は、準則の内容に依るところが多である。

こうした観点から本稿では、この病院会計準則を取り上げ、その制度及び修正の歴史的経緯を振り返ることから始め、準則の特徴を明らかにすることをひとつの目的としたい。

I. 病院会計準則の制定及び修正

1. 制定

病院会計は複式簿記を前提とするが、わが国病院において複式簿記が採用されるようになったの

は、1953年度からである⁹⁾。複式簿記の採用に続いて、病院における標準的な勘定科目の設定が必要となった。この必要性に関しては、1960年に厚生省が設置した病院経営管理改善懇談会（三好重夫公営企業金融公庫総裁が座長）による「病院経営管理改善懇談会要旨」の中で次のように指摘された¹⁰⁾。

「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を設定する必要がある、病院がこの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になるのではあるまいか。」¹¹⁾

そこで、厚生省医務局は1963年に病院勘定科目打合会を設置し¹²⁾、11月に「病院勘定科目表」が報告され、同年、手引書『病院勘定科目とその解説』として発行された¹³⁾。複式簿記が採用され勘定科目が整備された次の段階として、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る。こうした要請に応じる形で、1965年に厚生省は、病院会計準則打合会を設置し¹⁴⁾、その検討結果を基に「病院会計準則」が制定されるに至った。

2. 修正

病院会計準則の制定以前、各病院の勘定科目の内容は異なり、収益・費用の認識・測定基準も異なっていた。多くの病院は現金主義会計であり、収支計算書及び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。発生主義を採用していた病院は少数であった。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いて、多くの病院が準則に従うようになり、財務諸表の比較可能性が高まった。準則は病院の経営管理に役立ったといえる。ただし、準則では、損益計算書及び貸借対照表の様式を別表として示したものの、それらの本質規定はなく、利益処分計算書の規定もなかった。また、付属明細書の用語すら示されていなかった。準則の性格が基本的な処理基準であることは、その体系を見れば明らかである。

準則の体系は、順に、総則、費用及び収益、資産、負債及び資本、剰余金及び欠損金、雑則となっている。

準則の制定当時は、現金主義から発生主義への移行は大きな変更であり、医業収益を入院と外来に分けることも、新たな変化の1つであった。そのため準則では、入院収益・外来収益と呼ばず、入院収入・外来収入と表現したこと等からも、病院会計事務の混乱を避けようとした医療現場に対する配慮が感じ取れる。その後、1974年、82年の企業会計原則の修正もあり、準則見直しの必要性が高まった。当時の準則修正の必要性に関して、針谷達志氏は下記のように述べている。

「病院会計準則公表後、10年を経過し、当初、準則を採用した団体や病院の多くは、その後の事務能力の向上や、病院機能の向上、関連法令の改廃等、特に病院管理のために経営成績や財政状態を的確に把握するための必要から、現行準則の矛盾点や不足する箇所を修正して各自の経理規定を作成するようになっている。すなわち、準則自体の不整備の箇所や現在の諸条件との矛盾点等について修正の必要性が高まってきた。」¹⁵⁾

準則の修正に際しては、1981年度厚生行政科学研究「病院会計準則に関する研究」の報告書が基となった¹⁶⁾。1983年厚生省医務局監修『病院会計準則（改正版）とその手引き』（社会保険研究所）として公表された（以下、修正準則）。これにより、従来の病院会計準則（以下、従来準則）は大幅に修正された。まず、体系は、総則（一般原則を含む）、損益計算書原則、貸借対照表原則、別表¹⁷⁾、注解の順になっており、最後に病院会計の手引きが示された¹⁸⁾。

Ⅱ．修正準則の特徴

修正準則の特徴については、従来準則から修正準則への変更点、もしくは修正点を明らかにすることによって浮き彫りになってくると思われる。そこで、ここでは修正点を整理しながら、主な特徴についてまとめることとする。

1．体系化

従来準則及び修正準則の体系については、既に前述した通りであるが、全面的に変更された。特に注解が新設されたことで、本文解釈の補足がなされ、本文にない実践的基準が示されることとなり、利用価値は格段に向上したといえる。注2において会計方針の開示を、注3において後発事象の開示を、それぞれ求めているが、これらは企業会計原則注解に習っている。また、医業損益計算については注8¹⁹⁾、医業外損益については注10²⁰⁾、特別損益については注11²¹⁾、特別損益としての補助金、負担金については注14において²²⁾、それぞれ説明が加えられている。これらは医業損益計算の特徴を理解するうえで役立つものとなった。修正準則の第20条第4号には、「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出資金の額を取得原価とする。」とある。これらは病院固有の問題であり、国庫補助金等によって取得した資産について、その貸借対照表の表示方法を注25において明示したことについても注目したい²³⁾。

2．一般原則

ここで、従来準則の中で一般原則がどのように扱われていたか示したい。一般原則は、真实性の原則、正規の簿記の原則、資本取引と損益取引区分の原則、継続性の原則の4原則が列挙された。

通常、一般原則は7原則であるが、なぜ、これら4原則を明示したのであろうか。おそらく、病院会計に企業会計を導入することに対し、医療現場への配慮から、特に4原則の重要性を指摘したかったのであろうと推測できるが、明確な理由は今となっては判りかねる。針谷達志氏によっても、その理由は明らかではないとされている²⁴⁾。

修正準則では4原則に、他の3原則（明瞭性の原則、保守主義の原則、単一性の原則）が加えられ、7原則が明示された。染谷恭次郎教授は、7原則すべてに規範的性格を求めており²⁵⁾、企業会計原則に習ったものと思われる。

3. 損益計算書原則

従来準則では損益計算書の様式は別表として示されたが、本質規定はなかった。修正準則では損益計算書原則の最初に本質規定を設けている。その中で、損益計算書の区分に言及し²⁶⁾、第7条第2号では収益費用対応の原則及び総額主義の原則が示された²⁷⁾。損益計算書の区分については第8条で明記された²⁸⁾。つまり、本質規定の新設及び損益計算書の区分の明記が修正準則の最大の特徴であるといえる²⁹⁾。

第1区分である医業損益計算では、医業収益から医業費用を控除して医業利益を表示するが、医業収益³⁰⁾、医業費用³¹⁾の科目がそれぞれ例示されている。中でも、入院収益を入院料収益と入院診療収益とに2分したことは修正の特徴である。従来準則設定時には、医療収益について、入院・外来の区分けがなかったため、医療現場の作業は相当な負担となったようであるが³²⁾、その後、入院・外来の区分けが進み、修正ではさらに2分することとなった。この点に関して針谷達志氏は、次のように理由を述べている。

「入院・外来別の分類はかなり一般的なものとなってきた。今回の修正では、こうした実情からさらに一步進めて入院部門の活動をより一層明確にするため入院料収益と入院診療収益の分離が意図されたものである。」³³⁾

科目の整備として、他に、公衆衛生活動収入及び保険等調整増減が削除されている。前者の代わりとして、保健予防活動収益（各種の健康診断、予防接種等集団的保健予防活動に関わる収益）が設けられた。後者は保険等査定減に改められた。その理由は、査定による収益減はあっても、収益増はあり得ないからである³⁴⁾。また、委託費を独立科目とし³⁵⁾、診療材料費は1回ごとに消費するかどうかという判断基準により、診療材料費と医療消耗器具備品費に分けられた³⁶⁾。同様に、給食用材料費も従来準則の内容を、給食用材料費と医療消耗器具備品費に分けている³⁷⁾。そのため、従来の医療消耗器具備品費はその内容を増す形で、医療消耗器具備品費に改められることとなった。経費では、通信運搬費が通信費となり、車輛費が新設され³⁸⁾、光熱水費と燃料費は一体化されて光熱水

費となった。

第1区分における医業収益と医業費用との対応関係は強いといえるが、第2区分の医業外収益と医業外費用は、経常的なものではあるが、医業サービスの提供に付随する活動によって発生するものであり、因果関係は薄く、期間的対応となっている³⁹⁾。医業外費用として貸倒損失があるが、これは医業収益以外の収益に対する未収金に関わるものであり、医業費用における徴収不能損失と区分した点は修正の特徴といえる。

第3区分である純損益計算では、大きく2つの修正がなされている。1つめは、前期損益修正や臨時損益を従来準則では期間外収益・期間外費用としていたが、修正準則では特別利益・特別損失という呼称に変えている。2つめに、補助金・負担金は医業外収益とされていたが、これを特別利益として純損益計算に移動させたことである。

4. 貸借対照表原則

従来準則では貸借対照表としてでなく、「資産」、「負債及び資本」という構成になっており、必要とされる処理の内容に限って要請しているに過ぎない。そこでは様式を示したものの本質規定はなかった。これは制定当時の病院会計の現状を踏まえ⁴⁰⁾、あえて貸借対照表の名称を前面に出さなかったといえる⁴¹⁾。修正準則ではその内容を大幅に拡大する形で変更し、体系的にまとめることとした。

まず、第16条で本質規定を設け⁴²⁾、第17条で貸借対照表の区分を明示した⁴³⁾。これにより、資産・負債・資本の3区分、流動資産・固定資産・繰延資産の3区分、流動負債・固定負債の2区分、資本金・資本剰余金・利益剰余金の3区分のそれぞれが表示された。

第18条では配列について、流動性配列法によることを原則としているが⁴⁴⁾、有形固定資産の区分の最初に土地を配列している⁴⁵⁾。これは従来準則でも同じようになっており⁴⁶⁾、慣習に従って修正していない⁴⁷⁾。従来準則の建物は、その内容により建物と建物付属設備とに分けられた⁴⁸⁾。建物とは、診療棟、病棟、管理棟、職員宿舎等病院に属する建物を指し、建物付属設備とは、電気、空調、冷暖房、昇降機、給排水等建物に付属する設備のことをいう。

貸借対照表科目の分類に関して、従来準則では一定の基準に従うこととしたが、その基準の説明は加えられていなかった。修正準則では、第19条で一定の基準に従うことを示したうえで⁴⁹⁾、注17においても基準の説明を加えている。そこでは、ワン・イヤー・ルール及び正常営業循環基準が述べられている⁵⁰⁾。

引当金の表示については、従来準則では流動負債と固定負債の間に引当金の区分を設け、そこで一括して表示していた。修正準則ではこれを改めている。まず、評価性引当金としての徴収不能引

当金は医業未収金から控除する形式で、貸倒引当金は未収金、受取手形等から控除する形式でそれぞれ記載することとした⁵¹⁾。

負債性引当金については、修繕引当金と賞与引当金は流動資産に属するものとし⁵²⁾、退職給与引当金は固定負債に属するものとした⁵³⁾。なお、発生可能性の低い偶発事象に関わる費用や損失についての引当金計上が認められないことは当然であるが、注19において、引当金を設定するうえでの4つの条件が明記された⁵⁴⁾。そこでは引当金も例示され、特別修繕引当金、医事訴訟損失引当金等が示されている⁵⁵⁾。特別修繕引当金は固定負債であり、修繕引当金とは区別され、「数年ごとに実施される船舶、溶鉱炉等の定期検査、大修繕等に備えて設けられる引当金」⁵⁶⁾をいう。以上のような注解も加えられたことで、引当金の概念及び表示等はより明確化したことになる。

おわりに

わが国の医業サービスは、種々の設置主体による病院が中心となって提供されている。いいかえれば、病院とは医業サービスを提供する施設である。この施設としての病院を会計主体とするのが病院会計であり、その基本はわが国においては病院会計準則であるといえる。なかには、個別に独自の経理基準等を設けている設置主体はあるものの、すべての病院が基づくべき基本は、あくまで病院会計準則であることは間違いない。

病院会計準則がわが国で制定されたのは1965年であった。その後1983年には修正がなされ、修正版が公表されることになる。本稿では制定から修正までの経緯を歴史的に振り返りながら明らかにすることから始め、修正準則における修正点を整理し、特徴を明確にするとともに若干の考察を加えた。

制定から修正まで18年、修正後現在までさらに20年の年月が経過している。この間、企業会計領域では、様々な変更がなされてきた。病院会計も基本的には企業会計に立脚するものである以上、当然その内容の見直しが要請されてくることになる。紙幅の都合上、ここではこの点に関する詳細な検討は述べられなかったが、今後、病院経営に役立つ情報提供という観点から、さらに準則の見直し研究を進めていきたい。

【注】

- 1) 年間の医療費は30兆円を超えており、その3分の1は75歳以上の高齢者医療費である。この割合は厚生労働省の推計によれば、2005年には医療費全体の半分以上に膨らむとされている。
- 2) 現行の老人医療制度では、サラリーマンも退職すれば国保に移り、国保の加入者は多く的高齢者で占められている。高齢者の医療費は一般よりも多いにもかかわらず、保険料負担能力は低いため、被用者保険の拠出金による財政支援に頼っている格好になっている。そこで、現行の老人保険制度を廃止し、高齢者

(75歳以上)だけを対象とした保険制度を作り、そこに加入してもらうという考え方である。日本医師会や経済団体が主張してきた方式である。この場合の財政面の負担は、加入高齢者自身が支払う保険料、現役世代の医療保険からの連帯保険料、国や自治体からの公費投入という3つで支えられることになる。つまり、各団体の負担が減るというメリットと、税的投入額が増大するというデメリットを併せ持っている。なお、各保険の加入者は2001年3月現在で、国保が4,300万人、共済組合が1,000万人、政官健保が3,600万人、健保組合が3,100万人である。

- 3) 突き抜け方式とは、労働組合の連合や、大企業サラリーマン健保の健康保険組合連合会が主張してきた考えで、会社員が退職後に加入する保険を新設し、その財政は被用者保険で支援しようとするものである。つまり、現役サラリーマンがOBサラリーマンを支えようとする考え方である。厚生労働省の試算によれば、この方式による公的負担は2007年度で2千億円増、2025年には1兆円減となる。したがって、この方式は健保組合と公費の負担が減るというメリットと、国保の負担が重くなるというデメリットを併せもっている。

- 4) この方式は、2002年9月に坂口力厚生労働相が示したもので、現行の老人保健制度を廃止したうえで、高齢者の少ない団体が多い団体を支え、所得の高い団体が少ない団体を支えるという方式である。つまり、共済組合や健保組合が政官健保を支援する形になる。

この方式は、国保と政官健保の負担が減り、税金投入増の幅を押さえられるというメリットと、健保組合と共済組合の負担が増すというデメリットを併せ持っている。

- 5) 2002年11月28日、自民党医療基本問題調査会(会長・丹羽雄哉元厚相)は、独立方式を柱とする中間報告をまとめた。この時点では、厚生労働省は負担調整方式を主張していた。

その後、2002年12月17日、厚生労働省は、医療保険制度の抜本改革試案を公表した。そこでは、独立方式と負担調整方式が両論併記となっていた。

- 6) 医療制度抜本改革の政府の基本方針が明らかになったのは、2003年3月24日のことである。そこで示されたのは独立方式であった。ただし、高齢者自身が支払う保険料、連帯保険料並びに公費投入の、それぞれの負担割合は具体的に示されていない。仮に、医療保険給付費に占める保険料割合を1割と仮定すると、75歳以上の高齢者は年間1人当たり2万4千円の負担増となる。

- 7) 病院債発行は、現行制度では認められてはいるが、そのための規定は特になく、実例としてはほとんどない。厚生労働省は2003年度中に病院債の発行に関する共通指針を策定するとしている。指針に盛り込まれるであろう主な項目として、病院債保有による病院経営への介入を禁止すること、病院債保有による診療差別を禁止すること、病院債の売買を制限すること等が考えられる。病院債発行の際、投資家は何らかの判断材料を必要とすることになる。その場合、病院側に直接情報開示を求めるのか、もしくは、何らかの格付け機関から情報を提供してもらうことになろう。既に、この種の格付け機関が設置され始めている。例えば、2003年5月に日本医療法人協会が地域医療振興債認証審査会を、また、国際医療福祉大学、東京都民銀行、リーマン・ブラザーズ証券等が出資して2003年に始めた、医療福祉経営審査機構等がある。今後、病院債の環境整備が進めば、この種の格付け機関も増えてくるであろう。

- 8) 「これからの医療経営のあり方に関する検討会」(座長:田中滋慶應義塾大学大学院経営研究科教授)の報告書(2003年3月)においても、次のように病院会計準則に言及している。

「病院を取り巻く環境が大きく変化しているとともに、企業会計をはじめ、公会計や非営利会計の分野においても、会計基準が変更されている。病院会計準則についても、現下の厳しい経済情勢下での直近の動

向も含め、こうした様々な状況の変化を踏まえた見直しが必要になっている。」

- 9) 厚生省保険局による「健康保険病院（診療所）複式簿記による経理について」のまえがきでは、「昭和28年度から健康保険病院（診療所）において複式簿記を採用することになったが、健康保険病院設置の趣意が健康保険被保険者等のための診療施設として、また一般開業医の垂範となるべき診療を行い同時に随時保険診療面における適格なる参考資料を得る等公共的な施設としての目的を有する以上は、病院経営の堅実性が要請され常に経理内容の完全なる把握が必要とされる。然るに従来から採用されている官庁会計の単式簿記では損益の明確なる算定に困難をともし有機的に活動すべき病院経営の実態に即応するものとは言い難いので、病院経営の効率的な運営を期する意味において複式簿記を採用することになったのである。」と述べられている（染谷恭次郎著『ある会計学者の軌跡－ひとつの会計学史－』税務経理協会、1997年、143頁－144頁。）。
- 10) 染谷恭次郎氏によれば、病院経営管理改善懇談会の設置は、1960年に病院従業員の労働争議が全国に拡大した状況に対応するためであったとしている（染谷恭次郎、同上著、151頁。）。
- 11) 同上、158頁。
- 12) 病院勘定科目打合会の座長は、古川栄一、一橋大学教授であった。日本医師会病院委員会財政部会は1963年に開設者別勘定科目表や病院の標準勘定科目表（案）を作成していたこともあり、この打合会の検討は約2ヶ月と短いものであったらしい。
- 13) この手引き書の構成は、第1部が標準的な勘定科目とその内容に関する説明、第2部が勘定科目による経理の解説となっていた。第2部は染谷恭次郎氏による解説である。
- 14) 打合会の座長は古川栄一教授である。
- 15) 針谷達志稿「『病院会計準則』設定の目的と経緯」、『病院』42巻4号、1983年4月59頁。
針谷達志氏は、準則修正の理由としてさらに、次の点も指摘している。
「昭和40年代以後の病院の高機能化、専門化に伴う医療費の増大とその結果としての資源の有効利用という社会的な要請、高齢化社会の進展に伴う病院の対応等病院の社会的責任の増大という事実を見落とすわけにはいかない。」（同上。）
- 16) 当研究事業の研究者は、染谷恭次郎（早稲田大学教授）、石原信吾（厚生省病院管理研究所経理管理部長）、針谷達志（厚生省病院管理研究所主任研究官）の3名である。
- 17) 別表は2つに分かれている。別表1では、損益の部及び資産・負債・資本の部における財務諸表科目とその説明が示された。別表2では財務諸表の様式が、損益計算書、貸借対照表、利益金処分計算書、損失金処分計算書、附属明細表の順で示された。
- 18) 病院会計の手引きでは、第1章で複式簿記による病院経理のしくみ、第2章で病院会計準則制定の沿革、第3章で病院会計準則の基本的考え方、第4章で損益計算書原則、第5章で貸借対照表原則が述べられている。
- 19) 注8には次のように述べられている。
医業において、診療、介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形成するものとして一体的に認識する。このため、給与費、材料費、経費、研究研修費等は、医業収益に直接的に対応する医業費用として、これを一括して医業収益から控除して医業利益を表示する。
- 20) 医業外損益について注10では次のように示している。
医業本来の活動以外の原因から生ずる経常的な収益及び費用。例えば、財務上の収益、費用、投資損益、

患者外給食損益、売店損益等をいう。なお、財務上の収益、費用には他の会計からの補助金、負担金等もしくは他会計に対する補助金、負担金は含まれない。

21) 注11で示された特別損益の項目は3つである。

①臨時損益（以下の3つ）

固定資産売却損益、転売以外の目的で取得した有価証券の売却損益、災害による損失

②前期損益修正（以下の4つ）

過年度における引当金の過不足修正額、過年度における減価償却の過不足修正額

過年度におけるたな卸資産評価の修正額、過年度償却済み債権の取立額

③他会計からの補助金、負担金もしくは他会計に対する補助金、負担金

なお、①、②であっても金額の僅少なものの、または、每期経常的に発生するものは、医業外損益計算に含めることができる。

22) 注14の説明は次のようである。

補助金、負担金は高度医療、先駆的医療等の理由、もしくは僻地、過疎地域等の理由によって損出を生じ易い医業活動に対し、費用補助、欠損てんぼ等の目的をもって受け入れもしくは支出されるものをいう。

23) 国庫補助金等によって取得した資産について、注25では次のように示している。

国庫補助金に相当する金額をその取得原価から控除し、圧縮記帳することができる。この場合においては、貸借対照表の表示は次のいずれかの方法によるものとする。

①取得原価から国庫補助金等に相当する金額を控除する形式で記載する方法

②取得原価から国庫補助金等に相当する金額を控除した残額のみを記載し、当該国庫補助金等の金額を注記する方法

なお、非課税対象の病院においては、かかる国庫補助金等は、原則として、資本剰余金として表示しなければならない。

24) 針谷達志氏はこの点に関して次のように述べられている。

「7つの一般原則のうち真実性の原則、正規の簿記の原則、資本取引と損益取引区分の原則、継続性の原則の4つを列挙し、他の3つを含め「その他一般に公正妥当と認められる会計の原則」と示してある。準則設定時に当時の病院会計にとって特に上記の4つの原則が重要とみなされたと考えられるが、その理由は必ずしも明らかではない。」

（針谷達志稿「一般原則について」、『病院』、42巻6号、1983年6月54頁。）

25) 染谷恭次郎氏は、「7つの原則は、会計担当者が会計行為の遂行にあたって行なう判断を律する大枠ないしは行動の規範を示したものと理解できる。」としている。

（染谷恭次郎、森藤一男著『講座財務諸表論』、中央経済社、1977年74-75頁。）

26) 第7条では損益計算書の本質を次のように述べている。

損益計算書は、病院の経営成績を明らかにするため、一会計期間に属するすべての収益と、これに対するすべての費用とを記載して医業活動から生ずる医業利益を表示し、これに医業外活動から生ずる利益を加えて経常利益を表示し、これに特別損益に属する項目を加減して当期純利益を表示しなければならない。

27) 第7条第2号は次のようである。

費用及び収益は、その発生源泉に従って明瞭に分類し、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つ

てその全部または一部を損益計算書から除去してはならない。

- 28) 第8条第1号は次のようである。

医業損益計算書の区分は、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。

第2号は以下のとおり

経常損益計算の区分は、医業損益計算の結果を受けて、利息、有価証券売却損益、患者外給食損益、診療費減免等、医業活動以外の原因から生ずる損益であって特別損益に属さないものを記載し、経常利益を計算する。

第3号は以下のとおり

純損益計算の区分は経常損益計算の結果を受けて、前期損益修正額、固定資産売却損益、補助金、負担金等の特別損益を記載し、当期純利益を計算する。

- 29) 計算区分を明確に示したことにより次のような利点がある。

「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、病院の活動をより適格に把握することができる。すなわち、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、すなわち、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。)

- 30) 医業収益については第9条第1号において、入院料収益、入院診療収益、室料差額収益、外来診療収益、保険予防活動収益、医療相談収益、受託検査・施設利用収益、その他の医業収益に区分して表示することとされ、別表第1においてそれぞれの科目説明が加えられた。なお、第9条第3号では実現主義の原則を示し、注13において、医業サービスが提供され請求可能となった時点をもって収益を認識することとした。

- 31) 医業費用については第9条第2号において、給与費、材料費、入院診療収益、経費、委託費、研究研修費、減価償却費、本部費、役員報酬の区分表示が求められ、別表第1で科目説明がなされている。

- 32) このことに関して針谷達志氏は次のように指摘されている。

「昭和40年、準則制定時は医業収益を入院収入と外来収入に分けることがひとつの大きな目標であった……(略)……当時、一般には医業収益は保険請求別に整理されていたから、これを入院収入と外来収入に整理し直すには、相当の手間と努力が必要であった。」

(針谷達志稿「損益計算書科目の修正」、『病院』42巻12号、1983年12月50頁。)

- 33) 同上。

- 34) この点について、針谷達志氏は次のように説明されている。

「保険等査定減は医業収益の修正項目である。旧準則では保険等調整増減と呼んでいたが修正準則では単に査定減と改められた。「増」が削除された理由は、記載ミス計算ミスによる再請求の収益増はあっても査定による増はないためである(再請求の増は期中に処理される)。」(同上、50-51頁。)

- 35) 「旧準則では経費の中の1項目として処理されていたが、近年、多くの病院でその金額が重要性をもちはじめているため、今回の修正では独立の科目として経費の次に、経費と同列の扱いで表示することとなっている。」(同上、51頁。)

- 36) 従来準則における診療材料費の内容は、以下の3つであった。

①診療用材料として直接消費されるもの(レントゲンフィルム、ガーゼ等)

②診療用具で1年以内に消費されるもの（ゴム管、氷枕、シャーレ等）

③半減期が1年以内の放射性同位元素の費用

修正では①のみを診療材料費とし、②と③は医療消耗器具備品費に含めた。その判断基準は1回ごとに個別消費する材料かどうかという概念による。

この修正の理由について、針谷達志氏は次のように述べられている。

「勘定科目の名称はそこに記載されている内容が直ちに判断できるようなものであることが好ましいこと、また、そのためには、内容は可能な限り単純であることが好ましいこと等の要請を考慮した結果であり、明瞭表示の要請に応えるものといつてよい。」

（針谷達志稿「損益計算書科目の修正（つづき）」、『病院』43巻1号、1984年1月58頁。）

37) 従来準則での給食材料費には、①患者のために消費する食品の費用、②患者給食用具等であって1年以内に消費するもの（食器、食器用洗剤、ざる等）の費用が含まれていた。修正では診療材料費と同様の判断基準により、①のみを給食材料費とし、②は医療消耗器具備品費に含めた。

38) この点に関して、針谷達志氏は次のように述べられている。

「通信費から運搬費が分離されたのは、内容の単純化を意図したものであり、車輦費の設定は、近年、乗用車、救急車、巡回用自動車等の燃料費や車輦検査等の費用がかなり大きくなってきたため、重要性の観点からこれらを独立の科目としたためである。」（注36に同じ。）

39) 医業外損益区分の表示は第10条で次のようになっている。

医業外損益は、受取利息、配当金、有価証券売却益、患者外給食収益等の医業外収益と、支払利息、有価証券売却損、患者外給食材料費、診療費減免損、貸倒損失等の医業外費用とに区分して表示する。

なお、各科目の説明は別表第1で示されている。

40) 準則制定時の病院会計の実状は次のように言われている。

「昭和40年当時、すなわち旧準則制定当時は、多くの病院は現金主義会計により収支計算書と財産目録を作成していた。貸借対照表は一部の発生主義会計を採用していた病院で作成されていたか、もしくは補足的に作成されていた程度であった。」（針谷達志氏稿「貸借対照表原則」、『病院』43巻2号、1984年2月58頁。）

41) 「旧準則では実務段階での抵抗感を配慮し、貸借対照表の名称を本文中であえて表現はせず、ただ貸借対照表の構成要素としての資産・負債・資本の項目を示し、その基本的な処理基準を示すに止めたと考えられる。」（同上。）

42) 貸借対照表は、貸借対照表におけるすべての資産、負債、及び資本を記載し、出資者（開設者）、債権者その他の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。ただし、正規の簿記の原則に従って処理された場合に生じた簿外資産及び簿外負債は、貸借対照表の記載外におくことができる。

なお、注1においてはこれに関連して、重要性の原則の適用が述べられている。

43) 貸借対照表は、資産の部、負債及び資本の部の3区分に分け、さらに資産の部を流動資産、固定資産及び繰延資産に、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。

44) 第18条では、資産及び負債の項目の配列は、原則として、流動性配列法によるものにする、となっている。

45) 従来準則では配列に関して、流動性配列法による旨の明記はないが、別表で示された貸借対照表は流動性

配列法によっていた。

46) 従来準則の有形固定資産では、最初に土地が表示され、続いて建物、建築物等の順になっていた。

47) 針谷達志氏によれば、従来準則の配列を踏襲したのは、慣習によるものとして次のように述べられている。

「準則で土地を上段に表示しているのは、以前より、病院で土地・建物等いわゆる不動産を重視して表示した慣習を受けているものと考えられる。」(針谷達志稿「貸借対照表原則(つづき)」、『病院』43巻3号、1984年3月51頁。)

48) この理由については次のようである。

「有形固定資産の部において、今回の修正により建物付属設備が建物と分離されて独立の科目となっている。これは最近の病院建築において建物付属設備の金額が巨大化してきたこと、建物と建物付属設備の耐用年数が異なる等の理由によるものである。」(同上。)

49) 第19条では、資産・負債及び資本の各科目は、一定の基準に従って明瞭に分類しなければならない、としている。

50) 注17では次のように示されている。

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。

正常営業循環基準の導入に関して、針谷達志氏は次のように述べられている。

「病院においても、たまたま1年を超える保存が予定されている医薬品・診療材料や医業未収金のうち1年を超えると予定されているものについては、これらを固定資産として分類することになるが、こうした処理は実状にそぐわず不適当と考えられる。そこで、この種の資産・負債には、ワン・イヤールールに替えて正常営業循環期間という別の基準を適用することが考えられてきた。」(針谷達志稿「貸借対照表科目の分類」、『病院』43巻4号、1984年4月50-51頁。)

51) 注18では控除形式について次のように示されている。

徴収不能引当金、貸倒引当金または減価償却累計額は、その債権または有形固定資産が属する科目ごとに控除する形式で表示することを原則とするが、次の方法によることも妨げない。

① 2以上の科目について、徴収不能引当金、貸倒引当金、または減価償却累計額を一括して記載する方法

② 債権または有形固定資産について、徴収不能金、貸倒引当金または減価償却累計額を控除した残額のみを記載し、当該徴収不能引当金、貸倒引当金または減価償却累計額を注記して記入する方法

52) このことは第19条2号アに示されている。

53) これは第19条2号イで示されている。

54) 注19では引当金について次のように述べられている。

将来の特定の費用または損失であって、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または損失として引当金に繰り入れ、当該引当金の残高を貸借対照表の負債の部または資産の部に記載するものとする。

55) 注19で例示されているのは、賞与引当金、退職給与引当金、修繕引当金、特別修繕引当金、債務保証損失引当金、貸倒引当金、医事訴訟損失引当金等である。

このうち、医事訴訟損失引当金については、「既に訴訟となる原因が発生し、かつ裁判によって金額が提示される等、将来の支払いの可能性が高いというように、本文中の4つの条件を満たす場合に、はじめて引当て処理ができることに注意が必要である。」。

(針谷達志稿「貸借対照表原則(つづき)」、『病院』43巻5号、1984年5月55頁。)

56) 同上。

(2003年12月1日受理)