

# 医療法人会計基準に関する検討報告書

平成26年2月26日

四病院団体協議会  
会計基準策定小委員会

## 目 次

1	はじめに	
	(1) 医療法人会計の現状	1
	(2) 検討の経緯と基準制定の考え方	2
2	医療法人会計基準	
	(1) 前文	4
	(2) 医療法人会計基準	5
	(3) 医療法人会計基準注解	12
3	個別論点と実務上の対応	
	(1) 純資産に係る会計処理方法	22
	(2) 収益費用の分類	29
	(3) 圧縮記帳	30
	(4) 税効果会計	31
	(5) 金融商品会計	32
	(6) 退職給付会計	34
	(7) リース会計	35
	(8) 減損会計と資産除去債務	36
	(9) 関連当事者に関する注記	37
4	現行の省令、通知への影響	
	○医療法施行規則	39
	○社会医療法人債を発行する社会医療法人の財務諸表の用語、様式及び作成 方法に関する規則	39
	○医療法人における事業報告書等の様式について	40
5	病院会計準則適用ガイドラインについて	41
6	本報告を前提とした計算書類のイメージ	44
	○病院開設持分あり医療法人	47
	○診療所のみ開設持分あり医療法人	57
	小委員会委員名簿、開催実績	64

## 1 はじめに

### (1) 医療法人会計の現状

医療法人制度は、平成18年6月の第5次医療法改正により、大きな改革が行われ、平成19年4月から施行されるものとして、会計関連については以下のような整備が行われた。

- 医療法第50条の2に「医療法人の会計は、一般に公正妥当と認められる会計の慣行に従うものとする。」という会計慣行斟酌規定が制定されたこと
- 医療法第51条第1項に「医療法人は、毎会計年度終了後二月以内に、事業報告書、財産目録、貸借対照表、損益計算書その他厚生労働省令で定める書類（以下「事業報告書等」という。）を作成しなければならない。」とされ、作成義務のある決算に関する書類が明確にされたこと
- 医療法第52条により、上記決算に関する書類は、都道府県への届出を経て、原則として一般の閲覧に供されることとなったこと
- 決算届出に関する書類の様式が、上記のとおり公開情報となる点を考慮して、従来よりも簡素なものに改められたこと

また、社会医療法人債の制度が法定され、社会医療法人債発行法人については、特別の取り扱いとして、決算書類が追加（医療法施行規則第33条により、純資産変動計算書、キャッシュ・フロー計算書及び附属明細表）され、あわせて詳細な表示基準である、「社会医療法人債を発行する社会医療法人の財務諸表の用語、様式及び作成方法に関する規則（平成19年厚生労働省令第38号、以下本報告において「社財規」という。）」が定められた。その他の法人については、「医療法人における事業報告書等の様式について（医政指発第0330003号厚生労働省医政局指導課長通知、以下本報告において「様式通知」という。）」によることとされ、従来、施設別のものと法人全体の合算のものから構成されていたものが、新たに法人全体数値を前提としたものに改められた。

この結果、第5次医療法改正前の施設基準の援用（病院又は介護老人保健施設を開設する医療法人にあっては、それぞれ原則として「病院会計準則」又は「介護老人保健施設会計・経理準則」に基づき作成された貸借対照表及び損益計算書を提出するものとする。）により財務諸表を作成し、これを概括化した施設別の様式を基礎として届出を行う、すなわち、医療法人全体の財務情報という観点ではないもの

となってしまうという制度上の齟齬は無くなった。一方、施設基準の援用をやめた結果、明確な会計処理基準が存在しないこととなり、医療法第50条の2を根拠として公正なる会計慣行を付度して会計処理をすることとなった。この公正なる会計慣行としては法人税課税上普通法人であることと相まって企業会計の基準を取り入れざるを得ず、表示基準たる様式通知にも企業会計を前提としたものが取り入れられている。近年企業会計は、投資情報重視型に改定されており、医療法人会計基準が存在しないことにより、医療法人に本来適合しないものまで、企業会計の準用として取り入れられかねないという懸念が高まっている状況にある。他方、医療法人制度上の問題として、「会計基準もない法人」という批判が今後の医療法人制度の論議に悪影響を及ぼす恐れも懸念されることとなった。

## (2) 検討の経緯と基準制定の考え方

このような現状のもと、平成18年8月30日に一応の完成を見た「四病院団体協議会医療法人会計基準検討委員会会計基準策定小委員会報告書（当該報告書は非公表ではあったが、その趣旨内容は、「社財規」及び「様式通知」に反映されている。）」を基本としつつ、その後の状況の変化を踏まえて医療法人の拠るべき会計基準の検討を行った。

会計基準の制定や改正の論議においては、情報開示の詳細化の問題と会計基準そのものの問題が渾然一体となって行われることがある。しかし、現状の医療法人において緊急の課題は、会計基準の無いことによる、すでに公開されている財務情報の信頼性に疑問を呈されていることを払しょくすることにある。そこで、本報告は、会計基準の制定と情報開示の充実は別の問題であるとの認識のもと、まずは、法令及び通知により示されている現行の情報開示の水準を前提とした上で、処理基準がない問題の解決を図るために、会計基準を如何なる内容にするべきかを検討し、なるべく早期に、一定の結論を得ることを重要視した。あわせて、決算資料として整備すべき情報を検討し、一組の計算書類としてまとめるべき内容についても検討した。また、現在医療法人そのものの制度改革に関連して、合併又は結合等に係る問題が会計基準に影響を及ぼすことが予想される。しかし、これらの問題は、一部個別論点で触れる程度に止め、会計基準案そのものの内容は、あくまで現行の制度を前提とした。

この結果、以下のような工夫をして成案とした。

- 現行の閲覧対象となっている様式を定めた「社財規」と「様式通知」は、会計

基準制定後も引き続き実質的に同じ内容で存続することを前提として整理したこと（本基準の制定により科目区分の名称等を変える必要があるものを別途掲記するが、様式の枠組みについてはそのままとし、会計基準の中には含めない。）

●医療法の規定が、その要旨ではなく事業報告書等そのものを閲覧対象としていることとの整合性を図るため、一般閲覧対象とすることを前提とはしないが決算において整備すべき情報内容は、「注記表」として整理したこと

なお、各法人が具体的な会計処理を行うための仕組みを構築するには、細かな勘定科目要綱や、施設別事業別の会計情報の作成指針が必要だが、これらは、内部管理目的の会計であり会計基準外の問題として本報告には含めていない。施設基準たる病院会計準則等を踏まえて本基準との整合を図りながら各々の法人がその開設している事業の種類や数等を勘案して、会計処理方法の選択を含めて創意工夫して具体的な構築をすべきものである。このため、医療法人会計基準が制定された場合にあっては、その適用までには十分な準備期間が必要である。また、医療法人会計基準制定時よりも、その後の改定においても、民間非営利法人である医療法人が株式会社等の企業とは種類の異なる法人であることを十分に認識し、企業の投資情報を重視した国際会計基準の動向から影響を受けないことを前提とする必要がある。なお、生業的規模の一人医師医療法人についてまで適用することを前提として本報告を取り纏めたわけではないため、この点についても留意が必要である。

## 2 医療法人会計基準

### (1) 前文

本会計基準は、医療法（昭和23年法律第205号）第39条の規定に基づき設立された医療法人が、同法第51条第1項の規定により作成する財産目録、貸借対照表及び損益計算書の作成のための会計処理の方法及び財務会計情報としてあわせて整備すべき内容を規定したものである。

医療法第51条第1項の規定は、「医療法人は、毎会計年度の終了後二月以内に、事業報告書、財産目録、貸借対照表、損益計算書その他厚生労働省令で定める書類（以下「事業報告書等」という。）を作成しなければならない。」となっている。このうち、事業報告書は、その中心は非会計情報であるため、本基準の直接の対象とはしていない。また、その他厚生労働省令で定める書類は、「社会医療法人債を発行する社会医療法人」に限定して作成が求められている、キャッシュ・フロー計算書、純資産変動計算書及び附属明細表であり、これらについては、整備すべき財務会計情報において考慮しているものの、別に作成方法が「社会医療法人債を発行する社会医療法人の財務諸表の用語、様式及び作成方法に関する規則（平成19年厚生労働省令第38号）」に定められているため、直接の対象とはしていない。なお、本会計基準において、決算に関する財務情報を示す書類の名称として「財務諸表」という用語ではなく、「計算書類」という用語を使用することとしたが、これは上記省令の中で財務諸表を「財産目録、貸借対照表、損益計算書、純資産変動計算書、キャッシュ・フロー計算書及び附属明細表」と定義しているため、混乱を避けるためである。

医療法人は、定款又は寄附行為の規定により、様々な施設の設置又は事業を行うこととなり、当該施設又は事業によっては、会計に係る基準又は規制が存在することがある。本基準は、医療法人で必要とされる会計制度のうち、法人全体の計算書類に係る部分のみを規定したものであり、本会計基準をもって医療法人のすべての会計制度について網羅的に規定したものとはならない。このため、医療法人の会計を適正に行なうためには、本会計基準のみならず、施設又は事業の基準も考慮しなければならない。各々の医療法人が遵守すべき会計の基準としては、これらの会計基準（明文化されていない部分については、一般に公正妥当と認められる会計の基準を含む。）の総合的な解釈の結果として、具体的な処理方法を決定した経理規程を作成することが必要である。

## (2) 医療法人会計基準

### 第1 総則

#### 1 目的

この会計基準は、医療法（昭和23年法律第205号）第39条の規定に基づき設立された医療法人（以下「医療法人」という。）の計算書類（貸借対照表、損益計算書及び注記表並びに財産目録をいう。以下同じ。）の作成の基準を定め、医療法人の健全なる運営に資することを目的とする。

#### 2 一般原則

医療法人は、次に掲げる原則に従って計算書類を作成しなければならない。

- 一 計算書類は、財政状態及び損益の状況に関する真実な内容を明瞭に表示するものでなければならない。
- 二 計算書類は、正規の簿記の原則に従って正しく記帳された会計帳簿に基づいて作成しなければならない。
- 三 会計処理の原則及び手続並びに計算書類の表示方法は、毎会計年度これを継続して適用し、みだりに変更してはならない。
- 四 重要性の乏しいものについては、会計処理の原則及び手続並びに計算書類の表示方法の適用に際して、本来の厳密な方法によらず、他の簡便な方法によることができる。〈注1〉

#### 3 会計年度

医療法人の会計年度は、定款又は寄附行為で定められた期間によるものとする。

### 第2 貸借対照表

#### 1 貸借対照表の内容

貸借対照表は、当該会計年度末現在におけるすべての資産、負債及び純資産の状態を明瞭に表示するものでなければならない。〈注2〉

#### 2 貸借対照表の区分

貸借対照表は、資産の部、負債の部及び純資産の部に分かち、更に資産の部を流動

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するものとする。〈注3〉

### 3 純資産の区分

貸借対照表の純資産は、出資金、基金、積立金及び評価・換算差額等に区分するものとする。〈注4〉

出資金には、当該医療法人が持分の定めのある医療法人である場合において社員等が出資した金額を計上する。〈注5〉

基金には、当該医療法人に対する拠出金のうち返還可能性を有する金額を計上する。〈注6〉

積立金には、当期以前の損益を源泉とした純資産額を、その性格応じた名称を付して計上する。〈注7〉

その他有価証券評価差額金や繰延ヘッジ損益のように、資産又は負債は時価をもって貸借対照表価額としているが当該資産又は負債に係る評価差額を当期の損益としていない場合の当該評価差額は、評価・換算差額等に計上する。

### 4 資産の貸借対照表価額

資産の貸借対照表価額は、原則として、当該資産の取得価額を基礎として計上しなければならない。受贈等によって取得した資産の取得価額は、その取得時における公正な評価額とする。〈注8〉〈注9〉

未収金、貸付金等の債権については、取得価額から貸倒引当金を控除した額をもって貸借対照表価額とする。〈注10〉

満期日まで所有する意思をもって保有する社債その他の債券以外の有価証券のうち市場価格のあるものについては、時価をもって貸借対照表価額とする。

棚卸資産については、取得価額をもって貸借対照表価額とする。ただし、時価が取得価額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する。〈注11〉

有形固定資産及び無形固定資産については、その取得価額から減価償却累計額を控除した価額をもって貸借対照表価額とする。

資産の時価が著しく下落したときは、回復の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なければならない。ただし、有形固定資産及び無形固定資産について使用価値が時価を超える場合、取得価額から減価償却累計額を控除した価額を超えない限りにおいて使用価値をもって貸借対照表価額とすることができる。

### 第3 損益計算書

#### 1 損益計算書の内容

損益計算書は、当該会計年度に属するすべての収益及び費用の内容を明らかにするものでなければならない。〈注2〉

#### 2 損益計算書の区分

損益計算書は、事業損益計算、経常損益計算及び純損益計算に区分するものとする。  
〈注12〉

#### 3 損益計算の構成

事業損益計算は、本来業務事業損益、附帯業務事業損益、収益業務事業損益に分かれ、それぞれの事業活動から生ずる収益及び費用を記載して各事業損益を示し、併せて全事業損益を示すものとする。〈注8〉〈注12〉〈注13〉〈注14〉〈注15〉

経常損益計算は、事業損益計算の結果を受けて、事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て経常損益を示すものとする。

純損益計算は、経常損益計算の結果を受けて、臨時的に発生する収益及び費用を記載して税引前当期純損益を示し、ここから法人税等の負担額を控除して当期純損益を示すものとする。

### 第4 注記表

#### 1 注記表の内容

注記表は、貸借対照表及び損益計算書の作成の前提となる事項及び補足する事項を記載することにより、財務状況を明らかにするものでなければならない。

#### 2 注記表の区分

注記表は、次に掲げる項目に区分するものとする。

- 一 継続事業の前提に関する注記
- 二 重要な会計方針に係る事項の注記
- 三 会計方針の変更に関する注記

- 四 貸借対照表に関する注記
- 五 損益計算書に関する注記
- 六 純資産の増減に関する注記
- 七 キャッシュ・フローの状況に関する注記
- 八 関連当事者に関する注記
- 九 重要な後発事象に関する注記
- 十 その他の注記

### 3 注記表の省略

次に掲げる場合には、当該項目を注記表として掲載することを要しない。

- 一 財務諸表に関する注記として別途掲載する場合<注16>
- 二 当該項目を別途単独の財務諸表として取り扱う場合<注17>
- 三 当該項目を別途附属明細表として取り扱う場合<注18>

次の項目は、社会医療法人を除き、注記表として記載することを省略することができる。

- 一 キャッシュ・フローの状況に関する注記
- 二 関連当事者に関する注記

### 4 継続事業の前提に関する注記

継続事業の前提に関する注記は、当該医療法人の事業年度の末日において、財務指標の悪化の傾向、重要な債務の不履行等財政破綻の可能性その他将来にわたって事業を継続することの前提に重要な疑義を抱かせる事象又は状況が存在する場合におけるその内容を記載する。

### 5 重要な会計方針に係る事項の注記

重要な会計方針に係る事項に関する注記は、計算書類の作成のために採用している会計処理の原則及び手続並びに表示方法その他計算書類作成のための基本となる事項であって、次に掲げる事項とする。

- 一 資産の評価基準及び評価方法<注11>
- 二 固定資産の減価償却方法
- 三 引当金の計上基準<注10><注19>
- 四 消費税等の会計処理方法

五 その他計算書類作成のための基本となる重要な事項<注21>

6 会計方針の変更に関する注記

重要な会計方針を変更した場合には、その旨、変更の理由及び当該変更による影響額を記載する。

7 貸借対照表に関する注記

貸借対照表に関する注記は、次に掲げる事項とする。

- 一 基本財産の増減及びその残高<注3>
- 二 固定資産の増減及びその残高<注23>
- 三 引当金の増減及びその残高<注24>
- 四 借入金（社会医療法人債、医療機関債を含む。）の増減<注25>
- 五 有価証券の内訳<注26>
- 六 資産及び負債のうち、収益業務に係るもの<注14>
- 七 担保に供している資産
- 八 債権について貸倒引当金を直接控除した残額のみを記載した場合には、当該債権の債権金額、貸倒引当金及び当該債権の当期末残高
- 九 貸借処理をしたファイナンス・リース取引がある場合には、貸借対照表科目に準じた資産の種類ごとのリース料総額及び未経過リース料の当期末残高<注22>
- 十 保証債務、重要な係争事件に係る損害賠償義務等の偶発債務
- 十一 その他必要な事項<注21>

8 損益計算書に関する注記

損益計算書に関する注記は、次に掲げる事項とする。

- 一 事業費用の内訳<注15>
- 二 収益業務からの繰入金の状況<注14>
- 三 その他必要な事項<注21>

9 純資産の増減に関する注記

純資産の増減に関する注記は、純資産の部の増減及びその残高について科目別に記載する。<注27>

#### 1 0 キャッシュ・フローの状況に関する注記

キャッシュ・フローの状況に関する注記は、当該会計年度のキャッシュ・フローの金額（事業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・フローに区分する。）及び資金残高を記載する。〈注28〉

#### 1 1 関連当事者に関する注記

関連当事者との取引について、次に掲げる事項を原則として関連当事者ごとに注記しなければならない。〈注20〉

- ①当該関連当事者が法人の場合には、その名称、所在地、直近の会計期末における資産総額及び事業の内容。なお、当該関連当事者が会社の場合には、当該関連当事者の議決権に対する当該医療法人の所有割合。
- ②当該関連当事者が個人の場合には、その氏名及び職業
- ③当該医療法人と関連当事者との関係
- ④取引の内容
- ⑤取引の種類別の取引金額
- ⑥取引条件及び取引条件の決定方針
- ⑦取引により発生した債権債務に係る主な科目別の期末残高
- ⑧取引条件の変更があった場合には、その旨、変更の内容及び当該変更が計算書類に与えている影響の内容

ただし、関連当事者との間の取引のうち、次に定める取引については、上記の注記を要しない。

- ①一般競争入札による取引並びに預金利息及び配当金の受取りその他取引の性格からみて取引条件が一般の取引と同様であることが明白な取引
- ②役員に対する報酬、賞与及び退職慰労金の支払い

#### 1 2 重要な後発事象に関する注記

重要な後発事象に関する注記は、当該医療法人の会計年度の末日後、当該医療法人の翌会計年度以降の財政状態又は損益の状況に重要な影響を及ぼす事象が発生した場合にその内容を記載する。

#### 1 3 その他の注記

その他医療法人の財政状態又は損益の状況を明らかにするために必要な事項があ

る場合には、その内容を記載する。〈注21〉

## 第5 財産目録

### 1 財産目録の内容

財産目録は、当該会計年度末現在におけるすべての資産及び負債につき、価額及び必要な情報を表示するものとする。

### 2 財産目録の区分

財産目録は、貸借対照表の区分に準じ、資産の部と負債の部に分かち、更に資産の部を流動資産及び固定資産に区分して、純資産の額を表示するものとする。

### 3 財産目録の価額

財産目録の価額は、貸借対照表記載の価額と同一とする。

### (3) 医療法人会計基準注解

#### <注1> 重要性の原則の適用について

重要性の原則の適用例としては、次のようなものがある。

- ①棚卸資産のうち、重要性の乏しいものについては、その買入時又は払出時に費用として処理する方法を採用することができる。
- ②前払費用、未収収益、未払費用及び前受収益のうち、重要性の乏しいものについては、経過勘定項目として処理しないことができる。
- ③引当金のうち、重要性の乏しいものについては、これを計上しないことができる。
- ④取得価額と債券金額との差額について重要性が乏しい満期保有目的の債券については、償却原価法を採用しないことができる。
- ⑤税効果会計の適用に当たり、一時差異等の金額に重要性がない場合には、繰延税金資産又は繰延税金負債を計上しないことができる。
- ⑥租税特別措置法による特別償却額のうち一時償却は、重要性が乏しい場合には、正規の減価償却とすることができる。

#### <注2> 総額主義について

貸借対照表における資産、負債及び純資産は、総額をもって記載することを原則とし、資産の項目と負債又は純資産の項目とを相殺することによって、その全部又は一部を貸借対照表から除去してはならない。総額主義の原則は、損益計算書においても適用する。

#### <注3> 基本財産について

定款又は寄附行為において基本財産の規定を置いている場合であっても、貸借対照表及び財産目録には、基本財産としての表示区分は設ける必要はないが、当該基本財産の前会計年度末残高、当該会計年度の増加額、当該会計年度の減少額及び当該会計年度末残高について、貸借対照表の科目別に注記するものとする。

#### <注4> 法人類型の違いと純資産の区分について

出資金の概念は、第五次医療法改正法（平成18年法律第84号）附則第10条第2項の適用を受ける医療法人（持分の定めのある社団医療法人）に限定されている。また、基金の概念は、医療法施行規則第30条の37の規定により基金制度を定款規

定した持分のない社団医療法人に限定されている。よって、実際の適用における純資産の区分は、法人類型により以下のとおりとなる。

- ①持分の定めのある社団医療法人  
出資金・積立金・評価換算差額等
- ②持分の定めのない社団医療法人で基金制度を有するもの  
基金・積立金・評価換算差額等
- ③上記以外の医療法人  
積立金・評価換算差額等

<注5> 出資金について

出資金には、社員等が実際に払い込みをした金額を貸借対照表の純資産の部に直接計上し、退社による払戻が行われた場合には、当該社員の払い込み金額を直接減額することとする。

<注6> 基金について

基金は、貸借対照表の純資産の部に直接計上するものであり、医療法施行規則第30条の37規定を根拠として、定款に記載されている社団医療法人の基金が該当することとなる。当該基金が、純資産の部に計上される理由は、定時社員総会の議決により一定の純資産額が存する場合にのみ返還可能であること、返還額と同額を将来取り崩すことができない代替基金としなければならないことが法令上明確になっていることにある。よって、当該基金に類するものであっても、当該法令上の基金でないものは、基金に計上することはできない。

<注7> 積立金について

積立金は、各会計年度の当期純利益又は当期純損失の累計額から当該累計額の直接減少額を差し引いたものとなるが、その性格により以下のとおり区分する。

- ①医療法人の設立等に係る資産の受贈益の金額及び持分の定めのある社団医療法人が持分の定めのない社団医療法人へ移行した場合の移行時の出資金の金額と繰越利益積立金等の金額の合計額を計上した設立等積立金
- ②基金の拠出者への返還に伴い、返還額と同額を計上した代替基金
- ③固定資産圧縮積立金、特別償却準備金のように法人税法等の規定による積立金経理により計上するもの

④将来の特定目的の支出に備えるため、理事会の議決に基づき計上するもの（以下「特定目的積立金」という）

なお、特定目的積立金を計上する場合には、当該積立金とする金額について、当該特定目的を付した特定資産として通常の資産とは明確に区別しなければならない。

⑤上記各積立金以外の繰越利益積立金

なお、持分の払戻により減少した純資産額と当該時点の対応する出資金と繰越利益積立金との合計額との差額は、持分払戻差額積立金とする。この場合、マイナスの積立金となる場合には、控除項目と同様の表記をする。

#### <注8> 補助金等について

医療法人が国又は地方公共団体等から補助金等を受け入れた場合の会計処理は以下のとおりとする。

①固定資産の取得に係る補助金等については、直接減額方式又は積立金経理により圧縮記帳する。

②運営費補助金のように補助対象となる支出が事業費に計上されるものについては、当該補助対象の費用と対応させるため、事業収益に計上する。

#### <注9> 外貨建の資産及び負債の決算時における換算について

外国通貨、外貨建金銭債権債務（外貨預金を含む。）及び外貨建有価証券等については、原則として決算時の為替相場による円換算額を付すものとする。決算時における換算によって生じた換算差額は、原則として、当期の為替差損益として処理する。

#### <注10> 貸倒引当金について

未収金、貸付金等の金銭債権のうち回収不能と認められる額がある場合には、その金額を合理的に見積もって、貸倒引当金を計上するものとする。ただし、社会医療法人以外の前々会計年度末の負債総額が200億円未満の医療法人においては、法人税法における貸倒引当金の繰入限度相当額が取立不能見込額を明らかに下回っている場合を除き、その繰入限度額相当額を貸倒引当金に計上することができる。

#### <注11> 棚卸資産の評価方法について

棚卸資産の評価方法は、先入先出法、移動平均法、総平均法の中から選択適用する

ことを原則とするが、最終仕入原価法も期間損益の計算上著しい弊害がない場合には、用いることができる。

#### <注12> 事業損益と事業外損益の区別について

本基準の損益計算書において、事業損益は、本来業務、附帯業務、収益業務に区別され、事業外損益は、一括して表示される。事業損益を区別する意義は、法令で求められている附帯業務及び収益業務の運営が本来業務の支障となっていないかどうかの判断の一助とすることにある。したがって、施設等の会計基準では事業外損益とされている帰属が明確な付随的な収益又は費用についても、本基準の損益計算書上は、事業収益又は事業費用に計上するものとする。ただし、資金調達及び資金運用に係る費用収益は、事業損益に含めないこととする。

#### <注13> 事業損益の区分について

事業損益は、病院、診療所又は介護老人保健施設に係る本来業務事業損益、医療法第42条に基づいて定款又は寄附行為の規定により実施している附帯業務に係る附帯業務事業損益、医療法第42条の2に基づいて定款又は寄附行為の規定により実施している収益業務に係る収益業務事業損益に区分して損益計算書の記載をすることとなるが、附帯業務又は収益業務を実施していない場合には、損益計算書の当該区分は省略することとなる。なお、法人本部を独立した会計としている場合の本部の費用（資金調達に係る費用等事業外費用に属するものは除く。）は、本来業務事業損益の区分に計上するものとする。

#### <注14> 収益業務に係る特別の会計の取扱いについて

医療法第42条の2第3項において、「収益業務に係る会計は、本来業務及び附帯業務に関する会計から区分し、特別の会計として経理しなければならない」とされている。したがって、本基準の貸借対照表及び損益計算書は、収益業務に係る部分を包含しているが内部管理上の区分においては、収益業務に固有の部分について別個の貸借対照表及び損益計算書を作成することが必要である。なお、当該収益業務会計の貸借対照表及び損益計算書で把握した金額に基づいて、収益業務会計から一般会計への繰入金の状況（一般会計への繰入金と一般会計からの元入金の累計額である繰入純額の前期末残高、当期末残高、当期繰入額又は元入額）並びに資産及び負債のうち収益業務に係るものの注記をするものとする。

<注15> 事業費用の内訳の記載方法について

損益計算書における事業費用は、本来業務、附帯業務、収益業務に区分して記載するのであるが、事業費用の内訳の注記においては、形態別分類を主として適宜分類した費目又は中区分科目について、以下のいずれかの方法により表記する。

①中区分科目別に本来業務事業費用（本部を独立した会計としている場合には、事業費と本部費に細分する。）、附帯業務事業費用、収益業務事業費用の金額を表記する。この場合に、中区分科目の細区分として各費目を合わせて記載することができる。

②費目別に法人全体の金額を表記する。この場合に、各費目を中区分科目に括って合わせて記載することができる。

なお、中区分科目は、売上原価（当該医療法人の開設する病院等の業務に付随して行われる売店等及び収益業務のうち商品の仕入れ又は製品の製造を伴う業務にかかるもの）、材料費、給与費、委託費、経費及びその他の費用とする。

<注16> 財務諸表に関する注記として別途掲載する場合について

社会医療法人債を発行する社会医療法人の財務諸表の用語、様式及び作成方法に関する規則等、別に定めた計算書類に関する表示基準において、財務諸表に関する注記として掲載することとなっている場合には、注記表の内容は、この財務諸表に関する注記として掲載されることとなる。よって、この場合には、別に注記表を作成することとはならない。

<注17> 当該項目を別途単独の財務諸表として取り扱う場合について

法令の定めにより作成することとされている財務諸表が、注記表の項目の内容に該当する場合には、当該財務諸表の内容をもって必要な情報が掲載されることとなる。よって、以下の場合には、別に注記表の項目とはならない。

①純資産変動計算書を作成する場合の純資産の増減に関する注記

②キャッシュ・フロー計算書を作成する場合のキャッシュ・フローの状況に関する注記

なお、法令により作成することが定められていない医療法人であっても同様の取り扱いによることができる。

<注18> 当該項目を別途附属明細表として取り扱う場合について

法令の定めにより附属明細表として作成することとされているもののうち、注記表の項目の内容に該当するものは、当該附属明細表の内容をもって必要な情報が掲載されることとなる。よって、以下の場合には、別途注記表の項目とはならない。

- ①有価証券明細表を作成する場合の有価証券の内訳
- ②有形固定資産等明細表を作成する場合の固定資産の増減及びその残高
- ③社会医療法人債明細表及び借入金等明細表を作成する場合の借入金（社会医療法人債、医療機関債を含む。）の増減
- ④引当金明細表を作成する場合の引当金の増減及びその残高
- ⑤事業費用明細表を作成する場合の事業費用の内訳

なお、法令により作成することが定められていない医療法人であっても同様の取り扱いによることができる。

<注19> 退職給付引当金について

退職給付引当金は、退職給付に係る見積債務額から年金資産額等を控除したものを計上するものとする。当該計算は、「退職給付に係る会計基準（平成10年6月16日企業会計審議会）」に基づいて行うものであり、下記事項を除き、企業会計における実務上の取扱いと同様とする。

- ①本会計基準適用に伴う新たな会計処理の採用により生じる影響額（適用時差異）は、通常の会計処理とは区分して、本会計基準適用後15年以内の一定の年数又は従業員の平均残存勤務年数のいずれか短い年数にわたり定額法により費用処理することができる。
- ②社会医療法人以外の前々会計年度末日の負債総額が200億円未満の医療法人においては、上記企業会計の取扱いにおける簡便法適用要件を満たさない場合であっても、簡便法を適用することができる。

<注20> 関連当事者との取引の記載範囲について

①関連当事者の範囲について

関連当事者とは、次に掲げる者をいう。

- イ 関係法人（当該医療法人の役員職員等が他の法人の意思決定機関の過半数を構成する場合の他の法人、他の法人の役員職員等が当該医療法人の意思決定機関の過半数を構成する場合の他の法人、当該医療法人と他の法人のいずれか一

方が他方の資金調達額の過半の融資（債務保証を含む。）を行っている場合の他の法人又は当該医療法人と他の法人のいずれか一方が他方の意思決定に関する重要な契約を有する場合の他の法人を言う。以下同じ。）

ロ 当該医療法人と同一の関係法人をもつ法人

ハ 当該医療法人の役員及びその近親者（配偶者及び二親等内の親族を言う。以下同じ。）

ニ 当該医療法人の役員及びその近親者が支配している法人

## ②注記する取引の範囲について

関連当事者が法人の場合には、以下のとおりとする。

イ 事業収益に係る取引は、本来業務事業収益、附帯業務事業収益及び収益業務事業収益の合計額の10%超の取引

ロ 事業費用に係る取引は、本来業務事業費用、附帯業務事業費用及び収益業務事業費用の合計額の10%超の取引

ハ 事業外収益又は事業外費用に係る取引は、それぞれの合計額の10%超の取引

ニ 特別利益又は特別損失に係る取引は、1,000万円超の取引

ホ 資産又は負債については、総資産の1%超の残高

ヘ 資金貸借取引、有形固定資産や有価証券の購入・売却取引等については、取引発生総額が総資産の1%超の取引

ト 事業の譲受又は譲渡の場合には、資産又は負債の総額のいずれか大きい額が総資産の1%超の取引

関連当事者が個人の場合には、損益計算書項目及び貸借対照表項目のいずれに係る取引についても、年間1,000万円超の取引とする。

## <注21> その他注記項目となる事項について

その他注記項目となる事項の例は、以下のようなものがある。

(1) その他計算書類作成のための基本となる重要な事項となるもの

①補助金等の会計処理方法

(2) 貸借対照表に関する注記のその他必要な事項となるもの

①資産及び負債の科目内訳を表記していない場合の科目別内訳

②繰延税金資産及び繰延税金負債に重要性がある場合の主な発生原因別内訳

③満期保有目的の債券に重要性がある場合の内訳並びに帳簿価額、時価及び評価損益

(3) 損益計算書に関する注記のその他必要な事項となるもの

- ① 事業外収益又は事業外費用の内訳を表記していない場合の主要な費目の内容及び金額
- ② 特別利益又は特別損失の内訳を表記していない場合の主要な費目の内容及び金額
- ③ 控除対象外消費税等の金額

(4) その他の注記となるもの

- ① 補助金等に重要性がある場合の内訳並びに交付者、貸借対照表及び損益計算書への影響額
- ② 固定資産の償却年数又は残存価額の変更に重要性がある場合の影響額
- ③ 原則法を適用した場合の、退職給付引当金の計算の前提とした退職給付債務等の内容

<注22> リース取引の会計処理について

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ことを原則とするが、以下の場合には、賃貸借処理を行うことができる。

- ① リース取引開始日が、本会計基準の適用前の会計年度である所有権移転外ファイナンス・リース取引
- ② リース取引開始日が、前々事業年度末日の負債総額が200億円未満でかつ社会医療法人でない会計年度である所有権移転外ファイナンス・リース取引
- ③ 一契約におけるリース料総額が、300万円未満の所有権移転外ファイナンス・リース取引

<注23> 固定資産の増減及びその残高の記載項目について

固定資産の増減及びその残高について必要な記載内容は、以下のとおりである。

- ① すべての固定資産について科目別に記載する内容  
前期末残高・当期増加額・当期減少額・当期末残高
- ② 減価償却資産について、当期末残高につき科目別に記載する内容  
取得価額・減価償却累計額及び当期償却額・差引貸借対照表価額

<注24> 引当金の増減及びその残高の記載項目について

引当金の増減及びその残高について必要な記載内容は、科目別に以下のとおりである。

る。

前期末残高・当期増加額・当期減少額（目的使用）・当期減少額（その他）・当期末残高

なお、当期減少額（その他）がある場合には、その理由を付記する。

<注25> 借入金（社会医療法人債、医療機関債を含む。）の増減の記載項目について  
借入金（社会医療法人債、医療機関債を含む。）の増減及びその残高について必要な記載内容は、以下のとおりである。

①社会医療法人債、医療機関債について銘柄別に記載する内容

発行年月日・前期末残高・当期末残高・利率・担保・償還期限

②借入金（社会医療法人債、医療機関債を除く。）について科目別に記載する内容

前期末残高・当期末残高・平均利率・返済期限

<注26> 有価証券の内訳の記載項目について

有価証券の内訳について必要な記載内容は、以下のとおりである。

①債券について銘柄別に記載する内容

券面総額・貸借対照表計上額

②その他について種類及び銘柄別に記載する内容

投資口数等・貸借対照表計上額

<注27> 純資産の増減の記載方法について

純資産の増減は、科目別に前期末残高、当期変動額及び当期末残高を記載し、当期変動額は、当期純利益、拠出額、返還又は払戻額、振替額等原因別に表記する。

<注28> キャッシュ・フローの状況の記載方法について

キャッシュ・フローの状況は、現金及び現金同等物（手元現金及び要求払預金並びに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）の以下の項目及び金額を表記する。

①事業活動によるキャッシュ・フロー

投資活動及び財務活動以外の取引に係るキャッシュ・フロー以外の要因により、現金及び現金同等物の当期中の純増額として計算された金額

②投資活動によるキャッシュ・フロー

現金同等物を除く有価証券の取得による支出及び売却による収入、有形固定資産の取得による支出及び売却による収入、貸付けによる支出及び貸付金の回収による収入その他投資活動に係るキャッシュ・フローの要因により、現金及び現金同等物の当期中の純増額として計算された金額

③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、社会医療法人債又は医療機関債の発行による収入、社会医療法人債又は医療機関債の償還による支出その他財務活動に係るキャッシュ・フローの要因により、現金及び現金同等物の当期中の純増額として計算された金額

④資金（現金及び現金同等物）の前期末及び当期末残高

現金及び現金同等物につき、貸借対照表の科目別に表記する。なお、貸借対照表の金額と一致していない科目がある場合には、その理由を付記する。

### 3 個別論点と実務上の対応

#### (1) 純資産に係る会計処理方法

純資産の会計処理は、当該医療法人の特質が如実に表れる部分である。医療法人は、純資産の会計処理に影響を与える異なる類型が存在するので、他の法人の会計基準の内容を準用することは困難で、明確な会計慣行も確立しておらず、様々な会計処理方法を行っているのが現状である。本基準により、類型別に処理方法と表示科目を明確にすることを意図している。法人類型別の純資産の区分は、注解4のとおりであり、注解5、注解6、注解7に掲記されている内容を踏まえて、取引種別別に会計処理を示すと以下のとおりとなる。

#### イ) 出資又は拠出に係る会計処理

医療法人の基盤とするための資金の拠出には、基金制度を有する社団医療法人の場合は基金の拠出により行われるが、それ以外の医療法人の場合には、寄附金とならざるを得ない。また、持分の定めのある社団医療法人は、新たに設立することはできないが、既存の持分の定めのある社団医療法人が追加出資を求めることは可能であり、これを含めると以下の三類型が存在することになる。

##### ● 基金の拠出があった場合

(借方) 現金預金他 ××× (貸方) 基金 ×××

基金として受け入れた金額は、損益計算に影響しないため、純資産の部の「基金」に直接計上する。

##### ● 持分の定めのない医療法人を寄附により設立した場合

(借方) 現金預金他 ××× (貸方) 特別利益；受取寄附金 ×××

(借方) 損益 ××× (貸方) 設立等積立金 ×××

持分の定めのない医療法人の設立時の寄附は、資本取引に準ずるものとして損益計算書を経由させずに直接純資産の積立金に計上するということも考えられるが、資本取引ではない以上、一旦収益計上して当期純利益に反映させた上で、剰余金処分の形態により、寄附金額と同額を「設立等積立金」とする。

●持分の定めのある社団医療法人が追加出資を受けた場合

(借方) 現金預金他 ××× (貸方) 出資金 ×××

出資額全額を「出資金」に計上する。なお、当該追加出資時点の貸借対照表の純資産額の状況から既存の出資金と持分の金額が異なることが通常であるため、出資金の総額に占める各出資者の出資金額が、持分割合を表すことにはならない点に留意が必要である。

ロ) 持分の払戻又は基金の返還に係る会計処理

持分の定めのある社団医療法人の社員の退社に伴う出資金の払戻と基金の返還に関する会計処理はその状況により以下のとおりとなる。

●会計基準適用後の持分の払戻（払戻額が繰越利益積立金と退社社員の出資金の合計額を上回る場合）

(借方) 出資金 ×××

(借方) 繰越利益積立金 ×××

(借方) 持分払戻差額積立金 ×××

(貸方) 現金預金 ×××

払戻が行われる場合には、出資額より多い場合には、繰越利益積立金を減少させるが、これを全部使用しても足りない金額は、マイナスの持分払戻差額積立金とする。翌期以降の繰越利益を振り替えることにより、マイナスを解消する。

●会計基準適用後の持分の払戻（払戻額が退社社員の出資金を上回るが、超過額が繰越利益積立金の金額を下回る場合）

(借方) 出資金 ×××

(借方) 繰越利益積立金 ×××

(貸方) 現金預金 ×××

払戻が行われる場合には、当該退社社員の過去の出資額をまず出資金から減少させ、残余は、持分割合とは無関係に繰越利益積立金を減少させることを原則とする。



●発生した損益の積立

(借方) 損益 ××× (貸方) 繰越利益積立金 ×××

予算に係る総会等で、「決算において確定した当期純利益は、すべて繰越利益積立金をする」という決議をし、決算処理にて確定額を振り替える。当期純損失となる場合は、上記振替仕訳が貸借逆になる。

●目的積立金等の積立

(借方) 繰越利益積立金 ××× (貸方) ○○積立金 ×××

予算に係る総会等で「決算において確定した当期純利益と現在の繰越利益積立金を原資として○○目的の積立金を積み立てることとする。なお、積立後の残余は、繰越利益積立金とする」という決議をし、決算処理にて確定額を振り替える。なお、遅くとも翌期において実際に特定預金を設定する必要がある。また、税法上の積立金・準備金を設定する場合にも、同じような決議をし、決算処理にて確定額を振り替える。

●目的積立金等の取崩しを行う場合

(借方) ○○積立金 ××× (貸方) 繰越利益積立金 ×××

予算に係る総会等で「○○積立金の目的となる事業が実施され特定預金が×××使用されたので、同額の積立金を取崩し、繰越利益積立金に振り替える」という決議をし、決算処理にて振り替える。また、税務上の積立金・準備金を規定により取り崩す場合にもこれに準じた決議をし、決算処理にて確定額を振り替える。

二) 持分の定めのない社団医療法人への移行に係る会計処理

持分の定めのある社団医療法人から持分の定めのない社団医療法人への移行により、原則として移行時の純資産はすべて設立等積立金として処理されることとなる。ただし、純資産の部には、資産の部の評価と対になっている評価・換算差額や、法令の規定により取り崩すことができない代替基金、税法上の取り扱いで取崩しが規定されているものが存在するため、これらのものはそのまま引き継ぐこととなる。

●特定目的積立金が存在しない場合

(借方) 出資金 ×××

(借方) 繰越利益積立金 ×××

(貸方) 未払金 ×××・・・贈与税課税分

(貸方) 設立等積立金 ×××

出資金と繰越利益積立金を設立等積立金に振り替えることとなる。なお、移行に伴い払戻をしないこととなった金額に対する法人税等は課税されないが、法人に贈与税が課税される場合がある。この場合の贈与税額は、損益計算書に計上せずに設立時積立金から直接減額する。出資金の金額と繰越利益積立金の金額の合計額よりも贈与税の金額が多い場合には、マイナスの設立等積立金となる。

●特定目的積立金が存在する場合

(借方) 出資金 ×××

(借方) ○○積立金 ×××

(借方) 繰越利益積立金 ×××

(貸方) 未払金 ×××・・・贈与税課税分

(貸方) 設立等積立金 ×××

特定目的積立金は、移行に伴って一旦取崩し、設立時積立金の振替対象とする。この場合に対応する特定預金は、取り崩すことも、継続することも、どちらでも可能である。なお、税法上の積立金・準備金は、移行により取崩しが生じる場合以外は、変更せずに引き継ぐ。

ホ) 合併に係る会計処理

合併における会計処理は、受け入れる資産及び負債の評価をどのように行うべきか、複数の方法が考えられる場合には、どのような基準で会計処理の相違を判断すべきかという課題と、純資産の部の会計処理をどのように行うべきかという課題が存在する。前者については、今後の検討課題となるが、後者については、以下のとおりである。

●被合併法人、合併法人のいずれもが持分の定めのある社団医療法人の場合

(借方) 諸資産      ×××

(貸方) 諸負債      ×××

(貸方) 出資金      ×××

合併後も引き続き持分の定めのある社団医療法人となる場合は、受け入れる資産と負債の差額は、その受入価額をどのように決定するかに関わらず出資として捉えるべき性格のものである。本基準における出資の会計処理が、実際の出資額をもって出資金とすることから、貸借対照表の「出資金」の金額の、出資者毎の内訳比率が持分比率を示すものとはならない。このため、すべて「出資金」として処理すれば足りることとなる。なお、持分プーリング法を採用する場合には、純資産の部のすべてをそのまま引き継ぐこととなる。

●上記以外の場合

(借方) 諸資産      ×××

(貸方) 諸負債      ×××

(貸方) 設立等積立金      ×××

合併後の法人が財団医療法人又は持分の定めのない社団医療法人の場合は、受け入れる資産と負債の差額は、その受入価額の評価をどのように行うべきかに関わらず寄附として捉える性格のものである。しかし、事業体としての活動ではなく、事業体そのものの結合であるため、当期純利益に算入するのは適当ではなく、「設立時積立金」に直接計上する。なお、資産、負債のすべてについて簿価をそのまま引き継ぐ方法を採用する場合には、純資産の部のすべてをそのまま引き継ぐこととなる。

へ) 会計基準適用に伴う振替処理

法人の純資産が増加する場合、これを損益計算書の収益と捉えるか否かは、損益計算上の要諦であり、企業会計においては、一般原則に「資本取引・損益取引区分の原則」が置かれている。本基準においては、持分の定めのない法人類型には、資本概念がないため、この原則は置かれていない。また、現行の表示基準である様式通知及び社財規では、剰余金を資本剰余金と利益剰余金に区別しているが、本基準では、この概念を使用しておらず、すべて「積立金」という概念で

括ることとしたものである。これは、持分のない法人類型の資本剰余金概念が理論的に疑問のある中で、この概念を採用する根拠としていた財団医療法人の設立時の寄附金の法人税非課税の位置づけが平成20年度税制改正により、資本等の金額から、通常の収益を前提としつつ特段の定めによる益金不算入に変更されたためである。ただし、持分の定めのある社団医療法人の場合には、資本概念が存在しており、これを処理する項目として「出資金」を使用することとしている。また、基金制度を有する社団医療法人の劣後債務としての基金を処理する項目として「基金」を設け、公益法人会計と同様、純資産の部で処理することとした。なお、金融商品会計により損益計算を通さない時価評価処理を反映するための純資産項目として表出している「評価・換算差額等」については、本基準でもそのまま取り入れている。

本基準の適用に伴う法人類型別の振替処理は以下のとおりである。

●持分の定めのない医療法人

(借方) 資本剰余金           ×××   (貸方) 設立等積立金       ×××  
 (借方) 繰越利益剰余金   ×××   (貸方) 繰越利益積立金   ×××

改正前法令により設立された法人の会計基準適用前の貸借対照表で、「資本剰余金（資本準備金、資本積立金等）」となっているものは「設立時積立金」とする。利益剰余金となっているものは、〇〇積立金はそのまま変更せず、「繰越利益剰余金」は、「繰越利益積立金」とする。なお、基金拠出型法人の基金はそのまま「基金」とする。

●持分の定めのある社団法人（出資額限度法人を含む）

(借方) 資本金               ×××   (貸方) 出資金               ×××  
 (借方) 繰越利益剰余金   ×××   (貸方) 繰越利益積立金   ×××

改正前法令により設立された法人の会計基準適用前の貸借対照表で、「資本金」となっているものは「出資金」とする。利益剰余金となっているものは、〇〇積立金はそのまま変更せず、「繰越利益剰余金」は、「繰越利益積立金」とする。なお、本基準適用前の持分の払戻に係る会計処理の結果として特別の勘定科目が存在する場合は、繰越利益積立金と相殺し、残余がある場合には、「持分払戻差額積立金」とする。

## (2) 収益費用の分類

現状の表示基準である「様式通知」では、収益費用を以下のように分類表示することとなっている。

収益は、事業収益、事業外収益、特別利益に3分類し、費用は、事業費用、事業外費用、特別損失、法人税等に4分類する。また、事業収益及び事業費用については、本来業務、附帯業務、収益業務に細分する。

この分類の具体的方法について、従来、統一的な明確な基準が示されているわけではないが、本基準においては、上記分類区分を踏襲した上で、注解12において、事業損益と事業外損益の区別については「施設等の会計基準では事業外損益とされている帰属が明確な付随的な収益又は費用についても、本基準の損益計算書上は、事業収益又は事業費用に計上するものとする。ただし、資金調達及び資金運用に係る費用収益は、事業損益に含めないこととする。」と明確にしたものである。この考え方は、現在の「社財規」の科目の説明にも以下のように示されている。

(本来業務事業損益)	事業収益	定款又は寄附行為に記載の本来業務の施設に係る事業収益（当該施設に特定される資金運用に係る収益以外の付随的な収益を含む）
	事業費用—事業費	定款又は寄附行為に記載の本来業務の施設に係る事業費用（当該施設に特定される資金調達に係る費用以外の付随的な費用を含む）
(附帯業務事業損益)	事業収益	定款又は寄附行為に記載の附帯業務の施設又は事業に係る収益（附帯業務に特定される運営費補助金その他付随的な収益を含む）
	事業費用	定款又は寄附行為に記載の附帯業務の施設又は事業に係る費用（附帯業務に特定される資金調達に係る費用以外の付随的な費用を含む）

「はじめに」にあるとおり、本基準では、この区分を細分した勘定科目について、何も示しておらず、施設等の会計の基準を考慮して設定すべきこととされている。このため、病院会計準則を用いて中科目小科目を設定することが考えられる。注解15において、「中区分科目は、売上原価（当該医療法人の開設する病院等の業務に付随して行われる売店等及び収益業務のうち商品の仕入れ又は製品の製造を伴う業務にかかるもの）、材料費、給与費、委託費、経費及びその他の費用とする。」としているのは、病院会計準則が、医業費用の中区分として「材料費、給与費、委託費、設備関係費、研究研修費、経費、控除対象外消費税等」となっている点に対応し、設備関係費と控除対象外消費税等負担額（消費税等を税抜処理している場合のみ発生）は、通常「経費」に分類すれば足りるが、研究研修費は、上記分類上の経費のみではなく複合費となっていることが想定されることで、その他の費用の項目を別途設けている。

また、病院会計準則では、医業収益、医業費用という名称を使用し、たとえば、運営費補助金は、医業外収益にすべきこととしている。このように、病院単位の財務情報と医療法人全体の計算書類では、括りが異なる事態となってしまうため、決算組替に係る配慮が必要となる。

なお、社会医療法人の認定基準に、収益・費用の金額が関係するものがあるが、上記の計算書類における分類は、あくまで法人全体の損益の状況を示すためのものであるので、そのまま使用せずに、本来の趣旨に合致したものを別途検討することが望まれる。

### （3）圧縮記帳

固定資産の取得に関連して、交換や収用等による既存の資産の譲渡等や補助金・負担金等の特定の収入に係る一定の収益が発生した場合に、当該収益と相殺されて法人税課税が直ちになされないための技法として、圧縮記帳が存在する。医療法人は、原則として法人税の課税法人なので、圧縮記帳についての配慮は当然に必要な。圧縮記帳に関連して、本基準の本文では特段の規定はないが、注解8「補助金等について」の中に「固定資産の取得に係る補助金等については、直接減額方式又は積立金経理により圧縮記帳する」とされ、注解7「積立金について」の中に「固定資産圧縮積立金、特別償却準備金のように法人税法等の規定による積立金経理により計上するもの」という説明がある。また、注解21「その他の注記となるもの」

の例示として「補助金等に重要性がある場合の内訳並びに交付者、貸借対照表及び損益計算書への影響額」が掲げられている。

圧縮記帳の会計処理は、直接減額方式と積立金経理の二つが、医療法人の会計上認められるものであるが、圧縮記帳ができるすべての取引につき任意に選択できるわけではない。上記注解で明記されている補助金等の会計処理以外については、企業会計の取扱と同様に取引類型と会計処理が選択されることになる。

#### (4) 税効果会計

税効果会計は、損益計算書の税引前当期純損益から控除する法人税等の負担額について、法人税・住民税及び事業税の当該事業年度に係る申告額（過年度分の更正決定等による追徴税額がある場合には、これに含まれるが、重要性がある場合には、区分する）と一時差異等に係る税金の額を適切な事業年度に配分した結果としての法人税等調整額に区分して記載し、貸借対照表に計上されている資産及び負債の金額と課税所得計算上の資産及び負債の金額との差額に係る税金の額は、将来の事業年度において回収又は支払が見込まれない税金の額を除き、繰延税金資産又は繰延税金負債として計上する方法である。

本基準本文では、特に掲記していないが、注解1「重要性の原則」の適用例に「税効果会計の適用に当たり、一時差異等の金額に重要性がない場合には、繰延税金資産又は繰延税金負債を計上しないことができる。」とあること、注解21の「貸借対照表に関する注記のその他必要な事項となるもの」の例示として「繰延税金資産及び繰延税金負債に重要性がある場合の主な発生原因別内訳」が掲げられていることにより、企業会計と同様に税効果会計を考慮することが前提となっている。ただし、公益法人会計基準に準じて重要性のない場合の適用除外を掲記している。このため、中小規模の医療法人については、通常重要性はないものと想定され、実際の会計処理を行うことは少ないと考えられる。

なお、具体的な会計処理に当たっては、企業会計における税効果会計（税効果会計に係る会計基準（平成10年10月30日企業会計審議会）及び日本公認会計士協会から公表されている税効果会計に関する実務指針等）に準ずることになるが、医療法人における社会保険診療報酬等の事業税の非課税及び社会医療法人が法人税上の収益事業のみに課税されることに関しての取扱いは独自の課題として存在する。

## (5) 金融商品会計

金融商品会計基準（平成11年1月22日企業会計審議会）により、企業会計で実施されている金融商品会計に関連して、本基準に掲記されている規定は以下のとおりである。

### <基準 第2 貸借対照表 4 資産の貸借対照表価額>

満期日まで所有する意思をもって保有する社債その他の債券以外の有価証券のうち市場価格のあるものについては、時価をもって貸借対照表価額とする。

### <基準 第2 貸借対照表 3 純資産の区分>

その他有価証券評価差額金や繰延ヘッジ損益のように、資産又は負債は時価をもって貸借対照表価額としているが当該資産又は負債に係る評価差額を当期の損益としていない場合の当該評価差額は、評価・換算差額等に計上する。

### <注解1 重要性の原則の適用について>

取得価額と債券金額との差額について重要性が乏しい満期保有目的の債券については、償却原価法を採用しないことができる。

### <注解9 外貨建の資産及び負債の決算時における換算について>

外国通貨、外貨建金銭債権債務（外貨預金を含む。）及び外貨建有価証券等については、原則として決算時の為替相場による円換算額を付すものとする。決算時における換算によって生じた換算差額は、原則として、当期の為替差損益として処理する。

### <注解10 貸倒引当金について>

未収金、貸付金等の金銭債権のうち回収不能と認められる額がある場合には、その金額を合理的に見積もって、貸倒引当金を計上するものとする。ただし、社会医療法人以外の前々会計年度の負債総額が200億円未満の医療法人においては、法人税法における貸倒引当金の繰入限度相当額が取立不能見込額を明らかに下回っている場合を除き、その繰入限度額相当額を貸倒引当金に計上することができる。

金融商品会計における金融商品とは、金融資産（現金預金、金銭債権、株式その他の有価証券、デリバティブ取引に係る契約によって生じる正味債権等）と金融負債（金銭債務、デリバティブ取引に係る契約によって生じる正味債務）である。これらの資産のうち、一定の範囲のものについて、取得原価ではなく、時価をもって

貸借対照表に計上することとしているとともに、評価損益も損益計算書に計上する場合と、計上せずに貸借対照表の純資産の部に直接計上するものとに区別している。医療法人においては、現行の法的又は行政的な規制により具現することが在り得ないものや、また、現実の業務運営において生じていない事象もあるが、本基準においては、規定の文言上現行では想定されないデリバティブ取引に係る契約に関わる繰延ヘッジ損益についても企業会計の取扱いと差異がないことを明確にするために表記されている。ただし、子会社株式及び関連会社株式は、企業会計の取扱いでは、株式公開により時価が存する場合であっても、時価評価の対象からは除かれるため、同様であることを明記するためには、「満期日まで所有する意思をもって保有する社債その他の債券並びに子会社株式及び関連会社株式以外の有価証券のうち市場価格のあるものについては、時価をもって貸借対照表価額とする。」とすべきであるが、医療法人が株式会社の株式を保有して子会社及び関連会社とすることを認められていると誤解を生ずる恐れがあるため、あえて記載していない。同様に外貨建の注記においても「外国通貨、外貨建金銭債権債務（外貨預金を含む。）及び外貨建有価証券等については、子会社株式及び関連会社株式を除き、決算時の為替相場による円換算額を付すものとする。」となるのが本来であるが、あえて「子会社株式及び関連会社株式」を使用せず、「原則として」という文言を挿入して他の基準と異なる取扱いを想定しているものではないこととしている。よって、実務的には、金融商品会計の会計処理については、医療法人に馴染まない特異なものを除いて基本的に企業会計と同様に取扱うこととなり、具体的な範囲や会計処理については、日本公認会計士協会から「金融商品会計に関する実務指針」が公表されていることから、個別の会計処理はこれに従うこととなる。なお、重要性がない場合の例外事項として、満期保有目的債券の会計処理について、償却原価法を採用しないことができる旨の規定を公益法人会計基準に準じて掲記しているため、実際に償却原価法の会計処理を行うことはほとんどないものと想定される。

また、貸倒引当金の計上額は、金融商品会計基準に従い、債務者の財政状態及び経営成績に応じて一般債権、貸倒懸念債権、破産更正債権等に分類しそれぞれ検討して算定することとなる。なお、社会医療法人以外の前々会計年度の負債総額が200億円未満の医療法人の特例は、中小企業の会計に関する指針と同様の取扱いをしているものであり、原則として法人税上の金額をそのまま会計上の金額とすることができることとなっている。

## (6) 退職給付会計

医療法人において、退職一時金又は退職年金を制度として導入している場合には、従事者の労働提供に対する対価がすでに発生しており、その費用や債務の認識において企業その他の組織と異なる点は存在しないこととなる。他の会計基準においても例外なく、退職給付に関する会計は導入されており、退職給付に関する会計をまったく導入しないことは、世間一般の評価に耐えられる基準とはなり得ないものと思われる。したがって、注解19にあるとおり原則として退職給付会計を導入し、具体的には「退職給付に係る会計（平成10年6月16日企業会計審議会）及び日本公認会計士協会から公表されている退職給付会計に関する実務指針等」によることとなる。ただし、注解19で以下の二つの例外的な取扱いを規定している。

- ①本基準適用に伴う新たな会計処理の採用により生じる影響額（適用時差異）は、通常の会計処理とは区分して、本会計基準適用後15年以内の一定の年数又は従業員の平均残存勤務年数のいずれか短い年数にわたり定額法により費用処理することができる。
- ②社会医療法人以外の前々会計年度の負債総額が200億円未満の医療法人においては、上記企業会計の取扱いにおける簡便法適用要件を満たさない場合であっても、簡便法を適用することができる。

①は、企業会計で当初退職給付会計が導入された際の取り扱いである。②は中小企業の会計に関する指針を念頭においたものであり、年金数理計算が必要で事務的に煩雑な原則法による計算は、社会医療法人と大規模医療法人（会社法に合わせて負債総額が200億円以上の法人とした。）に適用する条件を満たすか否かの判定を要求することとし、それ以外の法人は、判定することなく、簡便法により計算することを容認することされている。また、原則法、簡便法に関わらず、退職給付会計を新たに導入した年度の退職給付引当金の期首残高と前年度末の貸借対照表の退職給与引当金の残高との差額は、当該年度の一括費用処理のほか、一定年数での分割費用処理が認められている。

なお、中小企業会計要領では、「自己都合によって退職した場合に必要な退職金の総額を基礎として、例えば、その一定割合を退職給付引当金として計上する方法が考えられます。」と記載されているが、本基準においては、この方法は許容

しておらず、一定割合ではなく100%計上する方法となる。

## (7) リース会計

企業会計では、リース取引に関する会計基準（企業会計基準第13号）が適用されている。当該基準の概要は、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ことを原則とするものである。本基準では、本文に特段の記載はないが、注解22において、所有権移転外ファイナンス・リース取引については、以下の契約については、賃貸借処理を行うことができることとしている。

リース取引開始日が、本会計基準の適用前の会計年度である所有権移転外ファイナンス・リース取引

リースの会計処理は、リースの開始を初期として、リース期間の複数の会計年度で継続的に必要となるものである。リース取引開始日が、本基準適用前のもので、従来、賃貸借処理をしていたものを、その途中において売買取引に準じた方法に変更するのは、事務的に煩雑であるため、過年度修正を施してまでの変更は必要のないこととしたものである。ただし、所有権移転のものについては、法的にも固定資産の所有権を有することとなるため、賃貸借処理をすることはできず、会計処理の変更が必要となる。なお、当該処理は、社会福祉法人会計基準の導入に対しても同様の取り扱いが許容されている。

リース取引開始日が、前々事業年度末日の負債総額が200億円未満でかつ社会医療法人でない会計年度である所有権移転外ファイナンス・リース取引

社会医療法人と大規模医療法人を除く、その他の医療法人については、社会的な影響の相違から、ここまでの厳格な会計処理を求める必要はないという判断から、所有権移転外であるものについては、金額に関わらず賃貸借処理を許容するものである。この取扱いは、中小企業の会計に関する指針に準じている。なお、大規模の基準は、会社法に合わせて負債総額200億円以上としている。また、社会医療法人は認定により移行するものであり、規模についても、変動することが想定される。このため、判断の基準日は、リース取引開始日より、途中で会計処理を変更

することは要しないという取り扱いになっている。

一契約におけるリース料総額が、300万円未満の所有権移転外ファイナンス・リース取引

少額の契約については、重要性の原則の適用により、簡便的な方法を認めることとし、企業会計と同様の金額基準を明示したものである。

なお、上記3種の取り扱いにより、賃貸借処理をしたものは、貸借対照表上、リース債務に負債として計上されないため、比較的事務負担の少ない情報としてリース料総額と未経過リース料の残高を貸借対照表に関する注記の一項目として記載することとされている。

#### (8) 減損会計と資産除去債務

固定資産は、原則として取得原価で計上され、減価償却を要する資産は、減価償却後の金額が帳簿価額となり、貸借対照表に計上されていることになる。減損会計は、企業会計に導入されているもので、事業用の固定資産の収益性が当初の予定よりも低下する事象が発生した場合、その価値の下落を減価償却とは別立てで帳簿価額に反映させる会計処理である。具体的には、減損損失は、特別損失として損益計算書の利益金額に影響を与え、減損損失累計額は、減価償却累計額と別途控除項目として貸借対照表に反映されることとなる。

減損会計基準では、減損の兆候、認識測定に関し、将来キャッシュ・フロー予測を取り入れるなど技術的に高度なものを要求している。この点に関し、中小企業の会計に関する指針でも「減損損失の認識及びその額の算定に当たって、減損会計基準の適用による技術的困難性等を勘案し、本指針では、資産の使用状況に大幅な変更があった場合に、減損の可能性について検討することとする。具体的には、固定資産としての機能を有していても将来使用の見込みが客観的にないこと又は固定資産の用途を転用したが採算が見込めないことのいずれかに該当し、かつ、時価が著しく下落している場合には減損損失を認識するものとする。なお、資産が相当期間遊休状態にあれば、通常、将来使用の見込みがないことと判断される。」としている。また、減損会計は、収益性をその拠り所としており、収益を上げることが第一義的な目的ではない非営利組織体にとって、そのまま適用することは理論的では

ない。

本基準では、本文の資産の貸借対照表価額の中に「資産の時価が著しく下落したときは、回復の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なければならない。ただし、有形固定資産及び無形固定資産について使用価値が時価を超える場合、取得価額から減価償却累計額を控除した価額を超えない限りにおいて使用価値をもって貸借対照表価額とすることができる。」と規定しており、減損会計を意識したものである。当該文言は、同じ民間非営利法人である「公益法人会計基準」とまったく同じであり、減損会計をそのまま導入していない公益法人に足並みを揃えることを意図したものである。

また、企業会計では、資産除去債務を負債に計上するとともに、これに対応する除去費用を有形固定資産の取得原価に算入し、当該有形固定資産を除去するための費用を、減価償却を通じて費用配分される会計処理が導入されている。この会計処理は、技術的に難しい見積もられる将来の支出額を有形固定資産に計上することから、減損会計と一体となって適用されるべきものであること、中小企業の会計に関する指針でも言及されておらず公益法人・社会福祉法人・学校法人でも何ら言及されていない状況で適用されていないことから本基準では、何ら言及しないことで原則として適用しないこととしている。

#### (9) 関連当事者に関する注記

法人の運営に当たり、当該法人と密接に係る者との取引は、他の者との取引と異なる取引条件等により、財務諸表の数値に影響を与えて財務諸表の利用者の判断を誤らせるおそれがある。このため、補足情報として、当該者の範囲を明確にするとともに、取引内容について注記することが適当とされている。この関連当事者との取引の注記については、他の民間非営利法人である学校法人会計、公益法人会計、社会福祉法人会計でも導入されており、医療法人においても重要な情報であると考えられる。ただし、他の会計情報と異なり、日常的な会計処理の集積によって得られるものではなく、関連当事者となるか否かの確認と取引情報の集積には特段の事務手数が生じるものであり、事務作業の困難性を考慮してより公益性の高い類型である社会医療法人に限定して注記表の一項目としたものである。なお、実質的に一体であるため、グループ全体の総合した財務諸表（企業会計における連結財務諸表）が必要であるという議論もあるが、連結会計は、支配力基準を導入したと

は言え、資本所有関係を基礎としており、医療法人においては、資本所有関係による他法人との関係は現行において考えられないため、関連当事者取引の注記のみとしたものである。現在検討されている医療法人制度改革の行方によっては、このような法人グループとしての会計情報が必要となることも考えられる。

関連当事者の範囲は、注解20①に示されており、「関係法人」と「役員及びその近親者」が判定における重要な要素となる。「関係法人」は、まず、意思決定機関（各々の法人の法形態により、社員総会、理事会、株主総会、取締役会等が該当する）の構成員における密接な関係である。医療法人と判定する他の法人のそれぞれの意思決定機関の構成員についての判定である。ただし、この判定で該当しなくとも、資金関係や契約関係で関連当事者となるものもあることとなっている。「役員及びその近親者」は、当該医療法人の役員及びその配偶者・二親等内の親族（血族又は姻族）であり、直接取引と、当該「役員及びその近親者」が支配（意思決定機関の構成員の過半数を占めている）している法人との取引が含まれることとなっている。

また、関連当事者となる場合であっても実際に注記表に掲載されるのは、重要性がある場合のみであり、この基準は、法人の場合は、損益計算書又は貸借対照表の項目毎にその割合又は絶対額で、個人の場合は全体として絶対額（1千万円超）が、注解20②に示されており、企業会計、社会福祉法人会計を比較検討して策定したものである。

注記すべき内容については、そもそも対象としない取引とあわせて基準第4「1」に示されており、公益法人会計基準に準じたものである。

## 4 現行の省令、通知への影響

医療法人会計基準が制定されていない状況化で、企業会計に準じた概念及び用語を使用している現行の以下の省令、通知については、本基準に合わせて改正していただくことを前提として本基準が作成されている。それぞれの該当する項目を整理すると以下のとおりである。

### ○医療法施行規則

資本剰余金の概念を使用しないこととしたことにより、第30条の38（基金の返還）の規定のうち、返還限度額を計算する要素として「資本剰余金の価額」の掲記が不要となる。この結果、同様に資本概念のない一般社団法人の同趣旨の規定（一般社団法人又は一般財団法人に関する法律第141条）と同じになる。

### ○社会医療法人債を発行する社会医療法人の財務諸表の用語、様式及び作成方法に関する規則

第三章第四節及び第五章純資産変動計算書の純資産の各規定について、企業会計に合わせて資本剰余金、利益剰余金という構成になっているが、この両概念を使用せず積立金とすることにより、再構成が必要になる。なお、理論的には、積立金はすべて利益剰余金となるため、この改正が、金融商品取引法上の開示との不整合となることはない。

第35条の「資本剰余金、利益剰余金及び・・・」を「積立金及び・・・」とする。

第36条を削除し、第37条を「積立金の区分表示」とし、注解7に準じて、たとえば以下のように内容を整理する。

- 積立金は、次に掲げる項目の区分に従い、当該積立金を示す名称を付した科目をもって掲記しなければならない。
- 一 設立等積立金（医療法人の設立等に係る受贈益の金額及び持分の定めのある社団医療法人が持分の定めのない社団医療法人へ移行した場合に受贈益に準ずるものとして純資産の振替を行った金額）
  - 二 代替基金（基金（医療法施行規則第三十条の三十七に規定する基金をいう。）の返還に伴い、代替基金として計上された基金に相当する額をいう。）
  - 三 特定目的積立金（理事会又は社員総会の決議に基づき設定した積立金で、当該設定目的を示す科目をもって掲記しなければならない。）
  - 四 繰越利益積立金

あわせて、様式第二号の純資産の科目表示及び様式第四号の純資産の内訳を表示する列の記載を整合させる。

別表1貸借対照表に係る科目の説明の「役職員等長期貸付金」の摘要の中で「・・・当初の契約において1年を超えて受取期限の到来・・・」となっているが、流動資産・固定資産を区分する1年基準の適用から「・・・貸借対照表日から1年を超えて受取期限の到来・・・」とする。

#### ○医療法人における事業報告書等の様式について

資本金、資本剰余金、利益剰余金の概念を使用せず、内訳表示は1段階のみに整理したため、様式3-1、様式3-2、様式3-3、様式3-4の純資産の部の構成が以下のとおり改定される。

「資本金」を「出資金」とする。

「資本剰余金」を削除する。

「利益剰余金」を「積立金」とする。

また、項目の掲載順序を変更する。

「基金」の掲載箇所を「出資金」と「積立金」の間とする。

利益剰余金の内訳が、2段階表示となっていたものを、積立金の1段階並列とし、以下のとおりとする。

「代替基金」「設立等積立金」「〇〇積立金」「繰越利益積立金」

## 5 病院会計準則適用ガイドラインについて

病院会計準則は、平成16年の改正により、その位置づけを病院単位の財務情報に係るものであることに純化したため、開設主体の会計基準の存在を意識した実務上の取扱いが必要となった。このため、病院会計準則適用ガイドライン（平成16年9月10日医政発第0910002号厚生労働省医政局長通知）が発せられ、開設主体の会計基準において、病院会計準則と異なる会計処理等については、下記のいずれかにより取り扱うこととされている。

- 病院会計準則に準拠した財務諸表を別途作成する。
- 精算表を利用して組みかえる。
- 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」として注記する。

上記、通知の源である「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（厚生労働科学研究費補助金政策科学推進研究事業；主任研究者会田一雄慶応義塾大学総合政策学部教授）」では、具体的な適用に関する開設主体別の説明が記述されており、医療法人について、以下のとおりとなっている。

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。

本基準は、上記記述における「医療法人会計基準」としての位置づけにより、検討されたものである。しかしながら、上記研究報告のうち医療法人に関する説明において言及している医療法人会計基準の制定に関する研究結果は、次の事項を必要条件として上記のように結論付けられている。

- 病院会計準則の改正に整合させるべく、介護老人保健施設会計・経理準則をはじめとした医療法人に係る施設等に係る会計の基準の改正を行うこと

## ●財務諸表の範囲を見直し、医療法を改正すること

しかし、現状では、これらの必要条件が満たされていないことに加え、財務諸表の閲覧制度の導入や業務範囲の拡大・多様化といった医療法人制度の抜本改革が行われている。この結果、医療法人会計基準は、病院会計準則との整合性を完全に有するものとはなり得ないこととなった。このため、他の開設主体と同様、すでに制定されている病院会計準則適用ガイドラインが活かされることとなる。適用における具体的項目は以下のとおりである。

### ①損益計算書の区分（ガイドライン4-3）

本基準においては、病院会計準則では、医業外損益とされている付随的な収益費用を事業損益としている。このため、病院を開設する医療法人につき、病院単位の財務諸表では、医業外としていたものを医療法人全体の財務諸表作成に当たっては、事業収益又は事業費用に組替えるか、当初から事業（医業）収益又は事業（医業）費用として処理し、病院単位の財務諸表では、その旨と金額を注記して、病院会計準則に従った損益も判るようにすることとなる。

### ②消費税の会計処理（ガイドライン4-4）

本基準においては、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。病院会計準則では、税抜方式に統一しているため、税込方式を採用する場合には、病院単位の財務諸表において、その影響額を算出して注記することで対応する。

### ③補助金の会計処理（ガイドライン3-5）

本基準では、施設設備に係る補助金につき圧縮記帳をすることとしている。これに対して病院会計準則では、負債に計上した上で、減価償却に応じて医業外収益に計上することされている。この結果、病院単位の財務諸表でも圧縮記帳した損益計算書と貸借対照表を作成した場合には、各段階利益と貸借対照表の各区分に病院会計準則との相違が生ずるのでこの影響について注記することで対応する。

### ④退職給付債務等の会計処理（ガイドライン3-9）

本基準では、適用時差異についても初年度一括費用処理ではなく、一定年数での分割費用計上を認めている。この結果、病院単位の財務諸表で、このような処理を行う場合には、各段階利益と貸借対照表の各区分に病院会計準則との相違が

生ずるのでこの影響について注記することで対応する。

⑤リース資産の会計処理（ガイドライン3-10）

本基準では、ファイナンス・リースについても賃貸借処理をすることが認められているものがある。この結果、病院単位の財務諸表で、このような処理を行う場合には、各段階利益と貸借対照表の各区分に病院会計準則との相違が生ずるのでこの影響について注記することで対応する。

⑥特別償却と税効果会計

本基準では、一時差異に重要性が無い場合には、税効果会計を適用しないことができることとされている。また、特別償却についても、その金額に重要性がない場合には、正規の減価償却に含めて計上することができる。病院会計準則では、このような重要性に係る具体的な規定はないが、重要性についてはあくまでも例示であることから病院単位の財務諸表でこのような処理をした場合であっても特段の注記は必要ないと考えられる。

## 6 本報告を前提とした計算書類のイメージ

本報告を前提とした財務諸表（計算書類）の体系は、以下のとおりとなる。

### <社会医療法人債発行法人>

一般閲覧対象	一般閲覧対象外
財産目録 貸借対照表 損益計算書 純資産変動計算書 キャッシュ・フロー計算書 重要な会計方針に関する記載その他財務諸表に関する注記*1*2*3（注2） 附属明細表（注1）	

### <社会医療法人（社会医療法人債発行法人を除く）>

注記表情報を単独の財務諸表（計算書類）として取り扱う場合

一般閲覧対象	一般閲覧対象外
財産目録 貸借対照表 損益計算書	純資産変動計算書 キャッシュ・フロー計算書 附属明細表（注1） 注記表*1*2（注2）

### 上記以外

一般閲覧対象	一般閲覧対象外
財産目録 貸借対照表 損益計算書	注記表*1*2*4*5*6 （注2）

<病院又は介護老人保健施設を開設する社会医療法人以外の医療法人>

注記表情報を単独の財務諸表（計算書類）として取り扱う場合

一般閲覧対象	一般閲覧対象外
財産目録	純資産変動計算書
貸借対照表	附属明細表（注1）
損益計算書	注記表*1（注2）

上記以外

一般閲覧対象	一般閲覧対象外
財産目録	注記表*1*5*6（注2）
貸借対照表	
損益計算書	

<診療所のみ開設する医療法人>

一般閲覧対象	一般閲覧対象外
財産目録	注記表*1*5*6*7（注2）
貸借対照表（簡易版）	
損益計算書（簡易版）	

（注1）附属明細表の構成

有価証券明細表、有形固定資産等明細表、  
社会医療法人債明細表、借入金等明細表、  
引当金明細表、事業費用明細表

（注2）注記表の構成

- \*1 すべての法人を対象とした情報
- \*2 社会医療法人限定（関連当事者、収益業務）情報
- \*3 社会医療法人債発行法人のみが注記事項となっている項目
- \*4 キャッシュ・フロー情報
- \*5 純資産変動情報
- \*6 附属明細表対象情報
- \*7 中小法人の貸借対照表、損益計算書が簡易版となっているた  
めの補足情報

なお、貸借対照表は、持分の定めのある社団医療法人と持分の定めのない医療法人は別様式であるが、その違いは、純資産の部の項目が異なる点のみである。

本報告の基準は、作成基準であり、様式等を包含していない。また、現行の省令、通知の様式を前提として全体の財務情報を組み立てることとしているため、一覧性のある計算書類イメージを抱きにくいことが推察される。そこで、以下のとおり、上記のうち、二つの類型について参考までに全体のイメージを示すこととした。

○病院を開設する持分の定めのある社団医療法人

財産目録

損益計算書

貸借対照表

注記表

<参考>として、社会医療法人以外は任意となっているものもあわせて記載

○診療所のみ開設する持分の定めのある社団医療法人

財産目録

損益計算書

貸借対照表

注記表

(注)「はじめに」に記載したとおり、本報告は一人医師医療法人についてまで適用することを前提として取り纏めたものではないが、任意に適用する場合の便宜のため本類型のイメージを掲載するものである。

[病院開設持分あり医療法人の計算書類イメージ]

様式2

法人名 医療法人社団〇〇会 ※医療法人整理番号  
 所在地 ××県△△市□□1丁目2番地

財 産 目 録  
 (平成XX年 3月31日現在)

1. 資 産 額 17,433,541 千円  
 2. 負 債 額 15,971,522 千円  
 3. 純 資 産 額 1,462,019 千円

(内 訳) (単位：千円)

区 分	金 額
A 流 動 資 産	1,728,187
B 固 定 資 産	15,705,354
C 資 産 合 計 (A+B)	17,433,541
D 負 債 合 計	15,971,522
E 純 資 産 (C-D)	1,462,019

土地及び建物について、該当する欄の□を塗りつぶすこと。  
 土 地 (□ 法人所有 □ 賃借 ■ 部分的に法人所有(部分的に賃借))  
 建 物 (□ 法人所有 □ 賃借 ■ 部分的に法人所有(部分的に賃借))

様式4-1

法人名 医療法人社団〇〇会 ※医療法人整理番号  
 所在地 ××県△△市□□1丁目2番地

損 益 計 算 書  
 (自 平成XX年 4月 1日 至 平成XX年 3月31日)

(単位：千円)

科 目	金 額	金 額
I 事業損益		
A 本来業務事業損益		
1 事業収益		14,629,138
2 事業費用		14,213,358
本来業務事業利益		415,780
B 附帯業務事業損益		
1 事業収益		225,642
2 事業費用		252,023
附帯業務事業損失		△ 26,381
事業利益		389,399
II 事業外収益		
受取利息	212	212
III 事業外費用		
支払利息	292,667	292,667
経常利益		96,944
IV 特別利益		
投資有価証券売却益	23,162	23,162
V 特別損失		
固定資産売却損	36,472	
固定資産除却損	42,600	79,072
税引前当期純利益		41,034
法人税・住民税及び事業税	35,826	
法人税等調整額	△ 21,345	14,481
当期純利益		26,553

法人名 医療法人社団〇〇会 ※医療法人整理番号  
 所在地 ××県△△市□□1丁目2番地

貸借対照表  
 (平成XX年 3月31日現在)

(単位：千円)

資産の部		負債の部	
科目	金額	科目	金額
I 流動資産	1,728,187	I 流動負債	4,430,199
現金及び預金	706,877	買掛金	247,582
事業未収金	742,637	短期借入金	352,000
未収入金	22,615	1年以内返済予定長期借入金	2,309,479
たな卸資産	55,048	未払金	574,964
前払費用	46,303	未払費用	338,066
繰延税金資産	151,679	未払法人税等	35,826
その他の流動資産	3,028	未払消費税等	16,077
II 固定資産	15,705,354	預り金	101,737
1 有形固定資産	13,385,292	賞与引当金	433,367
建物	7,453,412	その他の流動負債	21,101
構築物	96,287	II 固定負債	11,541,323
医療用器械備品	723,462	長期借入金	9,191,648
その他の器械備品	619,687	退職給付引当金	2,101,067
車両及び船舶	11,086	その他の固定負債	248,608
土地	4,479,206		
建設仮勘定	2,152		
2 無形固定資産	765,722	負債合計	15,971,522
借地権	421,942	純資産の部	
ソフトウェア	343,583	科目	金額
施設利用権	197	I 出資金	11,270
3 その他の資産	1,554,340	II 積立金	1,514,346
投資有価証券	578,022	1 繰越利益積立金	1,514,346
保証金	205,851	III 評価・換算差額等	△ 63,597
繰延税金資産	769,618	その他有価証券評価差額金	△ 63,597
長期前払費用	414		
その他の固定資産	435	純資産合計	1,462,019
資産合計	17,433,541	負債・純資産合計	17,433,541

## 注 記 表

### 1. 重要な会計方針に係る事項の注記

#### (1) 資産の評価基準及び評価方法

##### ① 有価証券

- ・ 其他有価証券  
時価のあるもの

決算期末日の市場価格等に基づく時価法（評価差額は、全部純資産直  
入法により処理し、売却原価は、移動平均法により算定）

##### ② たな卸資産

最終仕入原価法

#### (2) 固定資産の減価償却方法

##### ① 有形固定資産（リース資産を除く）

定率法によっております。但し、平成10年4月以降に取得した建物（建物付  
属設備を除く）については、定額法を採用しております。

なお、主な耐用年数は次の通りであります。

建物	8年～39年
構築物	2年～55年
医療用器械備品	3年～8年
その他の器械備品	4年～15年
車両運搬具	4年～6年

##### ② 無形固定資産（リース資産を除く）

定額法によっております。

なお、耐用年数については、法人税法に規定する方法と同一の基準によってお  
ります。

ただし、ソフトウェア（法人内使用分）については、法人内における利用可能  
期間（5年）に基づく定額法によっております。

#### (3) 引当金の計上基準

##### ① 貸倒引当金

債権の貸倒れによる損失に備えるため、一般債権については法人税法における  
貸倒引当金の繰入限度額を、貸倒懸念債権等特定の債権については個別に回収

可能性を検討し、回収不能見込額を計上しております。

② 賞与引当金

従業員に対して支給する賞与の支出に充てるため、支給見込額のうち当会計年度に負担すべき額を計上しております。

③ 退職給付引当金

職員の退職給付に備えるため、当会計年度末における退職給付債務を簡便法（退職給付に係る期末自己都合要支給額を退職給付債務とする方法）により計算し、計上しております。

(4) 補助金等の会計処理

固定資産を購入する目的で受取った補助金等については、受取った会計年度に一括して収益として計上しております。

なお、対象となる固定資産について法人税法上の圧縮記帳が認められている場合は、固定資産を直接減額する方法によって処理しております。

(5) 消費税等の会計処理方法

消費税及び地方消費税の会計処理は、税込方式によっております。

2. 貸借対照表に関する注記

(1) 固定資産の増減及びその残高

資産の種類		前期末 残高 (千円)	当期 増加額 (千円)	当期 減少額 (千円)	当期末 残高 (千円)	当期末減価償 却累計額又は 償却累計額 (千円)	当期償却額 (千円)	差 引 当期末残高 (千円)
有形 固定 資産	建物	17,023,883	84,430	150,969	16,957,344	9,503,932	383,639	7,453,412
	構築物	387,284	1,921	17,736	371,469	275,182	6,687	96,287
	医療用器械備品	4,472,305	178,914	247,199	4,404,020	3,680,558	197,161	723,462
	その他の器械備品	1,911,859	51,150	62,500	1,900,509	1,280,822	158,722	619,687
	車両及び船舶	99,058	—	—	99,058	87,972	4,564	11,086
	土地	4,591,717	—	112,511	4,479,206			4,479,206
	建設仮勘定	45,313	—	43,161	2,152			2,152
	計	28,531,419	316,415	634,076	28,213,758	14,828,466	750,773	13,385,292
無形 固定 資産	借地権	421,942	—	—	421,942			421,942
	ソフトウェア	454,841	16,827	—	471,668	128,085	94,334	343,583
	施設利用権	289	—	—	289	92	46	197
	計	877,072	16,827	—	893,899	128,177	94,380	765,722
そ の 他 の 資 産	投資有価証券	512,458	131,279	65,715	578,022			578,022
	保証金	205,851	—	—	205,851			205,851
	繰延税金資産	771,306	—	1,688	769,618			769,618
	長期前払費用	462	—	—	462	48	24	414
	その他の固定資産	425	10	—	435			435
	計	1,490,502	131,289	67,403	1,554,388	48	24	1,554,340

(2) 引当金の増減及びその残高

区分	前期末残高 (千円)	当期増加額 (千円)	当期減少額 (目的使用) (千円)	当期減少額 (その他) (千円)	当期末残高 (千円)
貸倒引当金	33,848	18,666	—	14,486	38,028
賞与引当金	398,255	433,367	398,255	—	433,367
退職給付引当金	2,075,194	304,334	278,461	—	2,101,067

(注) 貸倒引当金の「当期減少額(その他)」欄の金額は、法人税法上の貸倒引当金の繰入限度額による洗替額であります。

(3) 借入金（社会医療法人債、医療機関債を含む。）等の増減

【借入金等の明細】

科 目	前期末残高 (千円)	当期末残高 (千円)	平均利率 (%)	返済期限
短期借入金	412,000	352,000	1.5	—
1年以内に返済予定の長期借入金	1,776,204	2,309,479	2.5	—
長期借入金（1年以内に返済予定のものを除く。）	9,793,491	9,191,648	2.5	平成XX年XX月XX日～ 平成XX年XX月XX日
合 計	11,981,695	11,853,127	—	—

※「平均利率」については、借入金等の期末残高に対する加重平均利率を記載しております。

(4) 有価証券の内訳

【その他】

種 類 及 び 銘 柄		投資口数等	貸借対照表計上額 (千円)
投 資 有 価 証 券	そ の 他 有 価 証 券	XX銀行債	100,000株 342,422
		株〇〇製薬	84,000株 235,600
		小 計	578,022
計			578,022

(5) 担保に供している資産

【担保に供している資産】

科 目	金 額 (千円)
建 物	5,537,724
土 地	3,034,373
計	8,572,097

【担保に係る債務】

科 目	金 額 (千円)
短期借入金	352,000
長期借入金 (1年内返済予定を含む)	11,501,127
計	11,853,127

(6) 債権の債権金額、貸倒引当金及び当該債権の当期末残高

科 目	債権金額 (千円)	貸倒引当金残高 (千円)	貸借対照表残高 (千円)
事業未収金	754,155	11,518	742,637
破産更正債権等	26,510	26,510	—
計	780,665	38,028	742,637

(7) 賃貸借処理をしたファイナンス・リース取引

科 目	リース料総額 (千円)	未経過リース料 (千円)
医療用器械備品	824,264	375,618
計	824,264	375,618

(8) 偶発債務

【訴訟案件】

平成XX年から平成XX年にかけて当法人にて治療を行っていた患者から、治療中の過誤により脳機能障害が発生したとする損害賠償請求訴訟（請求額 540 百万円）が、平成XX年〇〇月△△日付で、XX地方裁判所において提起されている。

(9) その他

【税効果会計に関する注記】

繰延税金資産の発生は、賞与引当金及び退職給付引当金の否認額であります。

3. 損益計算書に関する注記

(1) 事業費用の内訳

区 分	本来業務 事業費用 (千円)	附帯業務 事業費用 (千円)	計 (千円)
材 料 費	2,735,680	3,828	2,739,508
給 与 費	7,633,808	213,935	7,847,743
委 託 費	1,140,218	4,938	1,145,156
経 費	2,638,623	29,062	2,667,685
(内、減価償却費)	(840,749)	(4,404)	(845,153)
その他事業費用	65,029	260	65,289
計	14,213,358	252,023	14,465,381

(2) 控除対象外消費税等の金額

控除対象外消費税等の金額 251,413 千円

4. 純資産の増減に関する注記

	出資金	積立金		当期純利益	評価・換算差額等		純資産合計
		繰越利益積立金	積立金合計		その他有価証券評価差額金	評価換算差額等合計	
平成 XX 年 3 月 31 日残高 (千円)	11,270	1,487,793	1,487,793	0	△83,550	△83,550	1,415,513
当会計年度の変動額							
当期純利益			0	26,553			26,553
振替額		26,553	26,553	△26,553			0
その他の当会計年度の変動額			0		19,953	19,953	19,953
当会計年度の変動額合計 (千円)	0	26,553	26,553	0	19,953	19,953	46,506
平成 XX 年 3 月 31 日残高 (千円)	11,270	1,514,346	1,514,346	0	△63,597	△63,597	1,462,019

《 参 考 》

5. キャッシュ・フローの状況に関する注記

(1) 当該会計年度のキャッシュ・フローの金額

項 目	金 額 (千円)
事業活動によるキャッシュ・フロー	745,061
投資活動によるキャッシュ・フロー	△914,235
財務活動によるキャッシュ・フロー	△128,568

(2) 現金及び現金同等物の前期末及び当期末残高

科 目	前期末残高 (千円)	当期末残高 (千円)
現金及び預金	1,004,619	706,877
計	1,004,619	706,877

6. 関連当事者に関する注記

(1) 法人である関連当事者

種 類	名称	所在地	総資産額 (千円)	事業の 内 容	議決権 の所有 割 合	関連当 事者と の関係	取引の内容	取引金額 (千円)	科 目	期末残高 (千円)
役員が支配している法人	株A	XX 県 〇〇市	632,850	医薬品の卸	0%	医薬品 の購入	医薬品 の購入	1,518,844	買掛金	126,570

取引条件及び取引条件の決定方針等

(注1) A社からの医薬品の購入に関する取引価格は市場実勢を勘案して決定し、支払条件は翌月末現金払いであります。

(2) 個人である関連当事者

種 類	氏 名	職 業	関連当事者 との関係	取引の内容	取引金額 (千円)	科 目	期末残高 (千円)
役員及びその近親者	XX XX	当法人理事長	不動産の賃借	賃借料の支払	19,572	前払費用	1,631

取引条件及び取引条件の決定方針等

(注1) 不動産の賃借料は、不動産の時価に基づき決定しております。

[診療所のみ開設持分あり医療法人]

様式2

法人名 医療法人社団〇〇会 ※医療法人整理番号

所在地 ××県△△市□□1丁目2番地

財 産 目 録

(平成XX年 3月31日現在)

1. 資 産 額 78,644 千円  
 2. 負 債 額 40,386 千円  
 3. 純 資 産 額 38,258 千円

(内 訳) (単位：千円)

区 分	金 額
A 流 動 資 産	44,761
B 固 定 資 産	33,883
C 資 産 合 計 (A+B)	78,644
D 負 債 合 計	40,386
E 純 資 産 (C-D)	38,258

土地及び建物について、該当する欄の□を塗りつぶすこと。

土 地 (□ 法人所有 ■ 賃借 □ 部分的に法人所有(部分的に賃借))  
 建 物 (□ 法人所有 ■ 賃借 □ 部分的に法人所有(部分的に賃借))

様式 4-1

法人名 医療法人社団〇〇会 ※医療法人整理番号

所在地 ××県△△市□□1丁目2番地

損 益 計 算 書  
(自 平成XX年 4月 1日 至 平成XX年 3月31日)

(単位：千円)

科 目	金 額
I 事業損益	
A 本来業務事業損益	
1 事業収益	146,291
2 事業費用	141,657
事業利益	4,634
II 事業外収益	101
III 事業外費用	629
経常利益	4,106
IV 特別利益	0
V 特別損失	610
税引前当期純利益	3,496
法人税等	1,119
当期純利益	2,377

様式3-1

法人名 医療法人社団〇〇会 ※医療法人整理番号

所在地 ××県△△市□□1丁目2番地

貸借対照表

(平成XX年 3月31日現在)

(単位：千円)

資産の部		負債の部	
科目	金額	科目	金額
I 流動資産	44,761	I 流動負債	24,404
II 固定資産	33,883	II 固定負債	15,982
1 有形固定資産	20,996	負債合計	40,386
2 無形固定資産	3,466	純資産の部	
3 その他の資産	9,421	科目	金額
		I 出資金	10,000
		II 積立金	28,258
		1 繰越利益積立金	28,258
		純資産合計	38,258
資産合計	78,644	負債・純資産合計	78,644

## 注 記 表

### 1. 重要な会計方針に係る事項の注記

#### (1) 資産の評価基準及び評価方法

- ・ たな卸資産  
最終仕入原価法

#### (2) 固定資産の減価償却方法

- ① 有形固定資産  
定率法（但し、平成10年4月以降に取得した建物（建物付属設備を除く）については、定額法）
- ② 無形固定資産  
定額法

#### (3) 引当金の計上基準

- ① 貸倒引当金  
法人税法における貸倒引当金の繰入限度額
- ② 賞与引当金  
支給見込額のうち当会計年度に負担すべき額

#### (4) 消費税等の会計処理方法

税込方式

### 2. 貸借対照表に関する注記

#### (1) 資産及び負債の科目別内訳

##### 【資産の部】

科 目	金 額 (千 円)
I 流動資産	44,761
現金及び預金	23,689
事業未収金	18,396
貸倒引当金	△110
その他の流動資産	2,786
II 固定資産	33,883
1 有形固定資産	20,996
建物	7,453
医療用器械備品	7,235
その他の器械備品	6,197
その他の有形固定資産	111
2 無形固定資産	3,466
ソフトウェア	3,436
その他の無形固定資産	30
3 その他の資産	9,421
保証金	9,413
その他の固定資産	8
資産合計	78,644

【負債の部】

科 目	金 額 (千 円)
I 流動負債	24,404
買掛金	2,476
短期借入金	3,520
1年以内返済予定長期借入金	3,196
未払金	5,750
未払費用	3,381
預り金	1,017
賞与引当金	4,334
その他の流動負債	730
II 固定負債	15,982
長期借入金	15,982
負債合計	40,386

(2) 固定資産の増減及びその残高

資 産 の 種 類		前期末 残 高 (千円)	当 期 増 加 額 (千円)	当 期 減 少 額 (千円)	当期末 残 高 (千円)	当期末減価 償却累計額 又は償却累 計額 (千円)	当 期 償 却 額 (千円)	差引当期 末 残 高 (千円)
有形 固定 資産	建 物	16,957	—	—	16,957	9,504	1,384	7,453
	医 療 用 器 械 備 品	44,723	1,789	2,472	44,040	36,805	3,972	7,235
	そ の 他 の 器 械 備 品	19,118	512	625	19,005	12,808	1,587	6,197
	そ の 他 の 有 形 固 定 資 産	991	—	—	991	880	46	111
	計	81,789	2,301	3,097	80,993	59,997	6,989	20,996
無形 固定 資産	ソ フ ト ウ ェ ア	4,549	168	—	4,717	1,281	943	3,436
	そ の 他 の 無 形 固 定 資 産	30	—	—	30	0	0	30
	計	4,579	168	—	4,747	1,281	943	3,466
そ の 他 の 資 産	保 証 金	9,322	91	—	9,413			9,413
	そ の 他 の 固 定 資 産	8	—	—	8	0	0	8
	計	9,330	91	—	9,421	0	0	9,421

## (3) 引当金の増減及びその残高

区 分	前期末 残 高 (千円)	当 期 増加額 (千円)	当期減少額 (目的使用) (千円)	当期減少額 (その他) (千円)	当期末 残 高 (千円)
貸倒引当金	100	110	—	100	110
賞与引当金	3,983	4,334	3,983	—	4,334

(注) 貸倒引当金の「当期減少額(その他)」欄の金額は、法人税法上の貸倒引当金の繰入限度額による洗替額。

## (4) 借入金(社会医療法人債、医療機関債を含む。)等の増減

## 【借入金等の明細】

科 目	前期末残高 (千円)	当期末残高 (千円)	平均利率 (%)	返済期限
短期借入金	2,920	3,520	1.5	—
1年以内に返済予定 の長期借入金	3,196	3,196	2.5	—
長期借入金(1年以内に 返済予定のものを除く。)	19,178	15,982	2.5	平成XX年XX月XX日～ 平成XX年XX月XX日
合 計	25,294	22,698	—	—

※「平均利率」は、借入金等の期末残高に対する加重平均利率。

## (5) 担保に供している資産

## 【担保に供している資産】

科 目	金 額 (千円)
建 物	7,453
計	7,453

## (6) 賃貸借処理をしたファイナンス・リース取引

科 目	リース料総額 (千円)	未経過リース料 (千円)
医療用器械備品	8,243	3,756
計	8,243	3,756

3. 損益計算書に関する注記

(1) 事業費用の内訳

区 分	金 額 (千円)
材 料 費	27,357
給 与 費	76,338
委 託 費	11,402
経 費	25,910
その他事業費用	650
計	141,657

(2) 事業外収益及び事業外費用の主要な費目の内容及び金額

【事業外収益】

科 目	金 額 (千円)
受 取 利 息	101
事業外収益合計	101

【事業外費用】

科 目	金 額 (千円)
支 払 利 息	609
雑 損 失	20
事業外費用合計	629

(3) 特別損失の主要な費目の内容及び金額

【特別損失】

科 目	金 額 (千円)
固 定 資 産 除 却 損	610
特別損失合計	610

(4) 控除対象外消費税等の金額

控除対象外消費税等の金額 2,514千円

4. 純資産の増減に関する注記

	出 資 金	積 立 金		当 期 純利益	純資産 合 計
		繰越利益 積立金	積立金 合 計		
平成 XX 年 3 月 31 日残高 (千円)	10,000	25,881	25,881	0	35,881
当会計年度の変動額					
当期純利益			0	2,377	2,377
振替額		2,377	2,377	△ 2,377	0
当会計年度の変動額合計 (千円)	0	2,377	2,377	0	2,377
平成 XX 年 3 月 31 日残高 (千円)	10,000	28,258	28,258	0	38,258

## 四病院団体協議会 会計基準策定小委員会

### 〈委員名簿〉

委 員 長 公認会計士 五十嵐邦彦  
委 員 公認会計士 石井孝宜  
委 員 公認会計士 田中治樹  
委 員 公認会計士 長 光雄  
委 員 公認会計士 西田大介

### 〈開催実績〉

第1回 平成25年4月2日  
第2回 平成25年6月20日  
第3回 平成25年7月25日  
第4回 平成25年8月22日  
第5回 平成25年9月13日  
第6回 平成25年10月31日  
第7回 平成25年11月28日  
第8回 平成26年1月6日