

医業経営情報

NO. 70 医療法人の会計基準と決算書類

I 医療法人の会計基準

医療法人は病院会計準則に従った会計処理を行う必要があるという説明がされている書籍やホームページをよく見かけますが、これは間違っています。

医療法人は病院会計準則に従った会計処理を行うというのは、平成16年に厚生労働省が出した「病院会計準則の改正に伴う医療法人における会計処理等に係る留意点について」（医政発第0819002号）という通知に下記のように書かれていたからです。

2 医療法人の会計処理

- (2) 法改正の趣旨に鑑み、病院又は老人保健施設を開設する医療法人にあつては、それぞれ原則として「病院会計準則」（平成16年8月19日付医政発第0819001号厚生労働省医政局長通知）又は「老人保健施設会計・経理準則」（平成元年6月1日付老健第35号厚生省大臣官房老人保健福祉部長通知）により会計処理するものとする。
- (3) 診療所のみを開設する医療法人にあつては、「病院会計準則」に準じて会計処理することが望ましいものであること。ただし、複数の診療所を開設するものにあつては、原則として「病院会計準則」に準じて会計処理するものとする。

しかし、平成19年4月の医療法改正時に、医療法に下記の条文が加わりました。

第50条の2 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。

そして医療法改正に伴って平成19年3月に厚生労働省が出した「医療法人制度について」（医政発第0330049号）という通知に既往通知の廃止として下記のように書かれています。

既往通知の廃止

- 病院会計準則の改正に伴う医療法人における会計処理等に係る留意点について（平成16年医政発第0819002号厚生労働省医政局長通知）

つまり、平成19年の医療法改正に伴い、医療法人の会計基準は「一般に公正妥当と認められる会計の慣行」に従えばよいことになったのです。

「一般に公正妥当と認められる会計の慣行」は何かと言うと、一般的には企業会計原則に基づいて作られている企業会計基準を指しますが、企業会計基準に限定されていません。

したがって、医療法人が病院会計準則に従った会計処理を行うか、企業会計基準に従った会計処理を行うかは任意に選択できます。

II 企業会計基準と病院会計準則の違い

病院会計準則は平成16年に見直された際に、「近年の企業会計の動向を踏まえ、最新の財務諸表体系及び会計基準を適用可能な形で導入し、病院経営の効率化に向けた活用が図られるように」なりました。（「」内は平成16年医政指発第0819001号より抜粋）

つまり、病院会計準則は企業会計基準を基に見直されたのですが、それでも下記のような違いがあります。

企業会計基準と病院会計準則の主な違い

	企業会計基準（※）	病院会計準則
作成すべき 決算書類	<ul style="list-style-type: none"> ■株式会社の場合 ・貸借対照表 ・損益計算書 ・株主資本等変動計算書 ・個別注記表 ■上記以外の会社（法人税法で定める添付書類を準用） ・貸借対照表 ・損益計算書 ・株主資本等変動計算書若しくは社員資本等変動計算書又は損益金の処分表 	<ul style="list-style-type: none"> ・貸借対照表 ・損益計算書 ・キャッシュ・フロー計算書 ・附属明細表

	企業会計基準（※）	病院会計準則
損益計算書の区分	売上高 売上原価 売上総利益 販売費及び一般管理費 営業利益 営業外収益 営業外費用 経常利益 特別利益 特別損失 税引前当期純利益 法人税、住民税及び事業税 当期純利益	I 医業収益 II 医業費用 1 材料費 2 給与費 3 委託費 4 設備関係費 5 研究研修費 6 経費 7 控除対象外消費税等負担額 8 本部費配賦額 医業利益 III 医業外収益 IV 医業外費用 経常利益 V 臨時収益 VI 臨時費用 税引前当期純利益 法人税、住民税及び事業税 当期純利益
キャッシュ・フロー計算書	なし	あり
附属明細表	なし	あり
株主資本等変動計算書	あり	なし
個別注記表	あり	なし

※企業会計基準は中小企業の会計に関する指針より抜粋しています。

上記のように特に損益計算書の区分において大きな違いがありますので、自院がどちらの会計基準に従って会計処理を行っているかは損益計算書を見ればすぐわかります。

恐らくほとんどの病医院が企業会計基準に従って会計処理を行っているはずです。

その理由は市販されている会計ソフトのほとんどが企業会計基準に対応しているからです。病院会計準則に対応した会計ソフトは少なく、あっても一般的な会計ソフトより

割高です。その為多くの会計事務所（税理士事務所）でも病院会計準則に対応した会計ソフトを導入していません。

Ⅲ 医療法人が作成すべき決算書類

どの医療法人でも法人税申告書に決算書類を添付する必要がありますが、添付する決算書類に株主資本等変動計算書が必要かどうか迷っている病医院や税理士が多いようです。

株主資本等変動計算書は平成18年5月に施行された新会社法で株式会社が作成を義務付けられた計算書類です。（旧商法では利益処分計算書を作成していました。）

そのため株式会社でない医療法人は株主資本等変動計算書を作成する義務はないとか、病院会計準則で利益処分計算書を作成することになっている等の理由で、医療法人は株主資本等変動計算書ではなく利益処分計算書を決算書類として作成すべきと説明している税理士が結構います。

しかし、これも医療法人は病院会計準則に従った会計処理を行うという説明と同様、間違っています。

確かに株主資本等変動計算書は株式会社に作成が義務付けられていますが、企業会計基準に従って会計処理を行っている法人は株主資本等変動計算書を自主的に作成すべきです。

2ページの作成すべき決算書類において株式会社以外の法人は「法人税法で定める添付書類を準用」と書きました。そして法人税法施行規則には下記のように定められています。

第三十五条

法第七十四条第二項（確定申告書の添付書類）に規定する財務省令で定める書類は、次の各号に掲げるもの（当該各号に掲げるものが電磁的記録で作成され、又は当該各号に掲げるものの作成に代えて当該各号に掲げるものに記載すべき情報を記録した電磁的記録の作成がされている場合には、これらの電磁的記録に記録された情報の内容を記載した書類）とする。

- 一 当該事業年度の貸借対照表及び損益計算書
- 二 当該事業年度の株主資本等変動計算書若しくは社員資本等変動計算書又は損益金の処分表（当該事業年度終了の日の翌日から当該事業年度に係る決算の確定の日までの間に行われた剰余金の処分につき他の号に掲げる書類にその記載がない場合には、その内容を記載した書類を含む。）

（以下、省略）

法人税法施行規則を見る限りでは、株主資本等変動計算書と利益処分計算書のどちらでも構わないこととなりますが、企業会計基準には株主資本等変動計算書の様式は定め

られています。利益処分計算書のことは一切書かれていません。

つまり、企業会計基準に従って会計処理を行っている医療法人ならば、株主資本等変動計算書を作成の方が会計基準に従っていることとなります。

どうしても株主資本等という文字が気になるのであれば法人税法施行規則に書いてあるように社員資本等変動計算書と書類のタイトルを変更して下さい。

次に、病院会計準則で利益処分計算書を作成することになっているという理由ですが、これは明らかに間違っています。

病院会計準則で作成すべき計算書類には利益処分計算書は含まれていません。

平成16年に病院会計準則を見直すにあたり「利益処分計算書については、施設としての病院には利益の処分が予定されていないことから、財務諸表の体系から除外」されたからです。（「」内は平成16年医政指発第0819001号より抜粋）

ただし、病院会計準則に従って会計処理を行っている医療法人であれば、利益処分計算書は除外されているとはいえ、法人税申告書に株主資本等変動計算書若しくは社員資本等変動計算書又は損益金の処分表を添付する必要があるため、従来通り利益処分計算書を決算書類として作成することは間違っていない。

ちなみに最近、多くの金融機関において「中小企業会計基準適用に関するチェックリスト」を活用した融資商品が取り扱われています。また、信用保証協会においても、保証料率の割引の際の必要書類として利用されています。

このチェックリストは企業会計基準の中小企業版である中小企業会計基準に従って会計処理が行われているかどうかのチェックリストですので、当然株主資本等変動計算書は必要であり、病院会計準則に従って決算書類を作っている医療法人はこの制度が利用できません。

これらのことを考慮すると企業会計基準に従った会計処理をして、決算書類には株主資本等変動計算書又は社員資本等変動計算書を作成するのが、最も実務上の利益があると思います。

平成20年7月10日

西岡秀樹税理士事務所

<http://www013.upp.so-net.ne.jp/nishioka/>

文責 西岡秀樹