

2. 地方独立行政法人

① 開設主体の会計の概要

地方独立行政法人の会計は、地方独立行政法人法の「原則として企業会計原則によるものとする」という規定を受け、総務省令において「一般に公正妥当と認められる企業会計の基準に従うもの」とされているが、その特性に鑑み、別途、制定された「地方独立行政法人会計基準」がこれに優先して適用される。

公営企業型として位置付けられる病院の開設主体たる法人に対しては、「地方独立行政法人会計基準」第2章が適用され、その計算構造は、病院会計準則と概ね一致する。また、財務諸表の範囲も「貸借対照表、損益計算書、キャッシュ・フロー計算書、利益の処分又は損失の処理に関する書類、行政サービス実施コスト計算書、附属明細書」となっているため、病院会計準則との整合性を有している。

② 資産、負債の科目名称及び配列

「地方独立行政法人会計基準」における資産・負債の科目名称および科目の括りに、病院会計準則との相違がある場合には、その具体的な内容を「比較のための情報」として記載する必要がある（ガイドライン3-2）。

なお、「地方独立行政法人会計基準」は、貸借対照表の作成において固定性配列法によることを定めており、流動性配列法によることを定めている病院会計準則と相違があるが、この点については上記のとおり組替または「比較のための情報」の記載は要しない（ガイドライン3-3）。

③ 費用の範囲

地方独立行政法人においては、収益によって回収することが見込まれない固定資産を取得しなければならないことがあり、その財源を特定施設費として受入れることがある。このように、特定の取引の結果、取得した固定資産に対する減価等、病院会計準則においては費用となるものであっても、損益計算から除外されるものが存在する。他方、設立団体納付額のように病院会計準則においては費用として計上されないものが損益計算書に計上されることもある。病院毎の財務諸表にこのようなものが存在する場合には、比較のための情報として記載しなければならない（ガイドライン4-2）。

④ 引当金

地方独立行政法人会計基準では、法令、中期計画等に照らして客観的に財源が措置されていると見込まれる将来の支出については引当金を計上しないこととなっている。したがって、病院毎の財務諸表においても、病院会計準則の引当金の要件に該当するが引当金に計上されないものがある。この場合には、比較のための情報を記載しなければならない（ガイドライン3-11）。

⑤ 財務諸表の表示・区分

地方独立行政法人会計基準においては、医業費用の機能別中区分が採られておらず、また、補助金、寄付金等を原資として固定資産を取得した場合の収益計上区分が営業収益とされており、さらに財務諸表の表示科目が病院会計準則と一致していない。このような財務諸表における区分、科目名称等のちがいについては、比較のた

めの情報として記載することが必要となる（ガイドライン3-2、4-1）。

⑥ 消費税

地方独立行政法人会計基準では、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。病院会計準則において、控除対象外消費税の負担の実態を明確にするために税抜方式に統一しており、地方独立行政法人においては税抜方式を採用することが望ましいが、税込方式を採用することも予想される。この場合には、比較のための情報を記載することが必要である（ガイドライン4-4、2-1）。

⑦ 固定資産計上にあたっての重要性の適用

地方独立行政法人の会計において、固定資産計上にあたっての金額的重要性の適用は、現行の企業会計実務における税務申告を前提とした慣行（20万円）と異なることが予想される。したがって、重要な会計方針として固定資産の減価償却方法に続き、固定資産計上にあたっての重要性の適用について記載する必要がある（ガイドライン2-2）。

⑧ キャッシュ・フロー計算書の資金の範囲

地方独立行政法人会計基準のキャッシュ・フロー計算書の資金の範囲には、現金同等物が含まれておらず、病院会計準則と相違している。したがって、地方独立行政法人に現金同等物が存在する場合には、資金増減額ないし期首残高あるいは期末残高が異なることとなるので、この差異を比較のための情報として記載する必要がある（ガイドライン5-1、2-1）。

⑨ 附属明細書

地方独立行政法人の会計においては、貸借対照表及び損益計算書の内容を補足するために附属明細書を作成することとしており、病院会計準則の附属明細表と記載対象が異なっている。したがって、個々の病院の会計においては、病院会計準則に従った附属明細表を作成し、法人全体では、附属明細書に組替えることによって対処することも可能である。しかし、固定資産の取得及び処分並びに減価償却費の明細、引当金の明細等、病院会計準則と類似のものが存在するため、附属明細書に病院会計準則で規定している内容を注記することで対応できるものとする（ガイドライン6-2）。

3. 地方公営企業

① 開設主体の会計の概要

地方公営企業の会計の基本原則は、公共の福祉の増進（地方公営企業法第3条）、経済性の発揮（第3条）、独立採算制（第17条の2第2項）であり、その特徴は官公庁会計と企業会計の両者を取り入れた点にある。すなわち、企業会計原則の採用（同法施行令第9条）、発生主義会計方式の採用（同法第20条第1項）、地方公営企業法に特例規定がある場合を除き、官公庁会計の原則が適用されることである。

地方公営企業会計で求められる財務諸表は、決算報告書、損益計算書、貸借対照表であり、キャッシュ・フロー計算書は含まれていないが、2000年6月から2001年3月まで開催された総務省21世紀を展望した地方公営企業の戦略に関する研究会においては、企業会計および独立行政法人会計において導入されるキャッシュ・フロー計算書について、内部留保資金を明確化する等の観点から導入の検討を行っている。同研究会では、このほか、アカウントビリティの確保と企業会計制度との整合性の観点に基づき、借入資本金概念、資本剰余金概念、時価評価会計についても検討を行い、地方公営企業会計の方向性を提示していることに留意して、病院事業においても、病院会計準則に従った会計処理の推進が求められていることを銘記する必要がある。

② 貸借対照表

地方公営企業においては、資産は固定資産、流動資産及び繰延勘定に区分され、繰延勘定として、開発費、試験研究費、退職給与金、控除対象外消費税が存在し、五事業年度以内の均等償却が規定されている。病院会計準則改正案においては、病院経営に資する観点から、資産性を厳格に判断し、繰延資産を設けないこととしているため、病院毎の財務諸表においては、「比較のための情報」として、これら繰延資産を資産として計上せず、当期の費用とする場合における貸借対照表及び損益計算書に対する影響を記載する必要がある（ガイドライン3-1）。この場合には、病院会計準則に基づき、開発費、試験研究費、退職給与金、控除対象外消費税については、研究研修費、給与費、控除対象外消費税等負担額に計上することとする。

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。このため、固定負債に分類されるべき借入資本金が資本金として表示されることとなるが、病院会計準則に準拠し、「比較のための情報」においては、借入資本金を固定負債として分類し、その場合の負債総額、純資産額を記載する必要がある（ガイドライン3-5）。借入資本金は総務省研究会においても、企業会計との整合性を確保するため、固定負債として認識すべきことが提示されたこともあり、この比較のための情報により、他の開設主体の会計処理と整合し、有用な情報提供となる。

地方公営企業会計においては、資産及び負債について、固定性配列法が用いられているが、流動性配列法による場合と、実質的に重要な差異は存在しないため、組替または「比較のための情報」の記載は要しない（ガイドライン3-3）。

このほか資産、負債の区分、名称について、病院会計準則と相違がある場合は、「比較のための情報」としてその内容を記載する必要がある(ガイドライン3-2)。

③ 補助金の会計処理

地方公営企業においては、資本取引と損益取引の区分の原則を明確に適用し、資本剰余金として整理した上で、みなし償却が行われている。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。このため、地方公営企業においては、資本的支出として整理され、みなし償却を実施した有形固定資産と収益的支出とされる補助金の処理について明らかな相違が存在する。したがって、「比較のための情報」においては、補助金を収益処理している旨、当期の収入として処理されている科目区分と金額、病院会計準則に定める方法によって場合に計上される科目区分と金額、損益計算書の医業利益、経常利益、税引前当期利益に当てる影響額を記載するとともに、みなし償却を行った有形固定資産について、その明細を記載する必要がある(ガイドライン3-4)。

④ 損益計算書の区分

病院事業における損益計算書の区分は、地方公営企業法施行規則第2条の2第1項において、別表第1号に定める勘定科目表に準じて区分することが求められている。すなわち、医業費用において、委託費が経費(目)に分類され、建物・設備・無形固定資産に関する減価償却費、資産減耗費が目として計上されている。また繰延勘定を設けているため、医業外費用に、繰延勘定償却が計上されている。これらの病院会計準則との相違は、「比較のための情報」として、病院会計準則による場合の委託費、設備関係費、経費の金額と繰延勘定を計上しない場合に利益に与える影響額を記載することが必要である(ガイドライン4-1)。

⑤ 附属明細表

地方公営企業会計においては、補助金の処理に病院会計準則との相異が存在する。前記総務省研究会においては、補助目的と交付方法による適正な補助金の処理を提示しており、病院事業においても、病院会計準則に準拠した補助金の整理が求められる。このため、「比較のための情報」においては、病院会計準則にしたがい、交付目的の種類及び交付元ごとに、当期における収入総額、収益計上総額、負債計上額等の明細を記載した附属明細表を作成するものとする(ガイドライン6-1)。

4. 国家公務員共済組合連合会

① 開設主体の会計の概要

国家公務員共済連合会の会計は、国家公務員共済組合法施行規則を基本としている。財務諸表は、貸借対照表と損益計算書であり、計算構造は、病院会計準則と同様である。財務諸表の作成は、経理単位ごとに行うこととされ、医療施設の経営に関するものは、医療経理において処理されることとなる。

② 損益計算書の様式

国家公務員共済組合法施行規則では、財務諸表の様式が、勘定科目表とともに示されている。これによると、経常収益及び経常費用の細区分が病院会計準則と異なるほか、医業利益、経常利益を段階計算する様式になっていない。したがって、病院毎の財務諸表についても当該様式で作成している場合には、病院会計準則に定める区分との対応関係を「比較のための情報」として記載することとなる（ガイドライン4-1）。

③ たな卸資産及び有価証券の評価基準

国家公務員共済組合法施行規則では、たな卸資産及び有価証券の評価基準は原価法とされている。病院会計準則との差異について会計方針の注記で明らかにするとともに（ガイドライン2-1）、影響額を含めて「比較のための情報」として記載することとなる（ガイドライン6-1, 6-2）。

④ 補助金

国家公務員共済組合法施行規則では、補助金は、内容に関係なくすべて、収益として処理することとなっている。よって、すべての補助金が収益処理されている旨、損益計算書に与えている影響額を「比較のための情報」として記載することとなる（ガイドライン3-4）。

⑤ 繰延資産

国家公務員共済組合法施行規則では、創業費及び開発費を繰延資産として処理することを認めている。病院毎の財務諸表においても繰延資産を計上している場合には、繰延資産を計上しない前提での比較のための情報を記載することになる（ガイドライン3-1）。

⑥ 引当金

国家公務員共済組合法施行規則では、退職給付会計を導入していない。退職給付会計を導入した場合との影響額を「比較のための情報」として記載する必要がある（ガイドライン3-8）。また、災害補填引当金及び特別修繕引当金の計上が認められているが、病院会計準則の引当金の要件を満たしていない場合が考えられる。この場合には、その旨、会計処理方法、病院会計準則に定める方法によった場合と比較した影響額を「比較のための情報」として記載することとなる（ガイドライン3-11）。

⑦ 経理単位間取引

国家公務員共済組合法施行規則では、経理単位間取引について繰入金または受入金として損益処理することとされている。病院会計準則では、費用または収益に該

当するものではないので、病院単位の財務諸表においても、これらの費用または収益が計上されている場合には、その旨及び損益計算書に与えている影響額を「比較のための 情報」として記載する（ガイドライン4-3）。

⑧ 消費税

国家公務員共済組合施行規則の様式及び勘定科目表によると、消費税は税込処理を前提としている。病院会計準則は税抜処理を前提としているので、影響額について計算し、「比較のための情報」を記載することが必要である（ガイドライン4-4）。

5. 日本赤十字社

① 開設主体の会計の概要

日本赤十字社は、日本赤十字社法上の認可法人であり、会計に関しては、日本赤十字社法施行規則に決算書の届出を規定しているに過ぎない。特殊法人等に対して制定された特殊法人等会計処理基準に関しても、政府出資がなく、運営費交付金も交付されていないので適用されておらず、会計基準がない現状である。

② 会計規則での対応

具体的な会計の仕組みは、開設主体が制定する会計規則によって運用されることとなる。病院業務に対する会計規則は、病院会計準則の規定に基づいて制定改廃を行うこととなるため、開設主体の会計基準との不整合の調整を目的とした適用ガイドラインは必要ない。

6. 社会福祉法人

① 開設主体の会計の概要

社会福祉法人の会計は、「社会福祉法人会計基準」によることが原則となっている。当該会計基準は、複式簿記を前提としつつも、企業会計とは異なる計算構造を有しており、主たる財務諸表も、資金収支計算書、事業活動収支計算書、貸借対照表となっている。また、本部及び定款で定める事業ごとに経理区分を設けることとされ、資金収支計算及び事業活動収支計算（固定資産の取得や資金の借入が収支となることはなく、また、減価償却費が支出とされることから、実質的には損益計算）において経理区分別の内訳表を作成することとなっている。しかしながら、社会福祉法人立の病院は、社会福祉法人会計基準において、上記の財務諸表体系が採られる会計区分とは別の特別会計として、病院会計準則に従う旨規定されている。したがって、病院会計準則に従った病院毎の財務諸表を特別会計として添付することにより、基本的枠組みには、不整合の問題は生じない。

② 本部費

社会福祉法人に本部が存する場合には、一般会計の本部経理区分で、その収支が取り扱われることとなり、本部経理区分に計上された費用（事業活動支出）は、他の経理区分や特別会計に配賦されることはない。よって、各病院等に対する本部費配賦額を計算し、本部費明細表を作成するとともに、比較のための情報として、「当該病院に配賦すべき本部費の金額及び損益計算書の各段階別利益に与える影響額」を記載することとなる（ガイドライン4-5）。

③ 施設間取引

社会福祉法人会計基準では、法人の施設間取引を貸借取引や元入取引とするほか、経理区分間繰入金及び会計単位間繰入金として、事業活動収支（損益）で処理することも認められている。しかしながら、病院会計準則では費用又は収益に該当しないので、これらの施設間取引を収益又は費用に計上している場合には、比較のための情報として「その旨及び計上箇所並びに損益計算書の各段階別利益に与えている影響額」を記載することとなる（ガイドライン4-3）。

④ 消費税

社会福祉法人会計基準は、消費税の会計処理について明示しているわけではないが、社会福祉事業に係る収入が多くは非課税であることから、通常、税込方式を採用している。病院会計準則は税抜処理を前提としているので、特別会計部分を一般会計に合わせて税込方式で処理する場合には、税抜処理を適用した場合の影響額を計算し、これを「比較のための情報」として明記する必要がある（ガイドライン4-4）。この場合の影響額は、医業収益及び医業費用の各区分別に含まれている消費税等相当額、控除対象外消費税（資産に係るものとその他に区分する）等である。

7. 厚生農業協同組合連合会

① 開設主体の会計の概要

農業協同組合の会計計算については、農業協同組合法において定められており、原則として商法準用となっている。これを受けて、財務諸表の記載事項については、農業協同組合及び農業協同組合連合会の事業報告書、貸借対照表、損益計算書及び附属明細書並びに計算に関する省令が定められている。計算構造は企業会計型のため、病院会計準則との不整合はない。また、財務諸表の範囲にキャッシュ・フロー計算書が含まれていないので、病院会計準則に従ったものを別途作成しなければならない。

② 繰延資産

農業協同組合の会計では、創立費、開業費、開発費について繰延資産の計上が可能である。病院毎の財務諸表において繰延資産を計上している場合には、これを発生時に費用処理した場合の財務状況を比較のための情報として記載することになる（ガイドライン3-1）。

③ リース資産

ファイナンス・リースについても企業会計のリース会計基準に準じて賃貸借処理をすることが認められている。この場合には、比較のための情報が必要である（ガイドライン3-10）。

④ 損益計算書

省令における厚生農業協同組合連合会用の財務諸表様式によると、医療収益は病院会計準則における医業収益と同義となっているが、これよりも広い概念で事業収益が定められており、医業外収益に該当するものも一部含まれている。また、病院部分に限定した事業費用の分類については、「材料費、委託費、人件費、研究研修費、福利厚生費、業務費、施設費、減価償却費、徴収不能引当金繰入額、その他の費用」となっており、病院会計準則の分類とは異なる。よって、病院毎の財務諸表においてもこのような分類を採用する場合には、病院会計準則に定める分類との対応関係について「比較のための情報」が必要である（ガイドライン4-1）。

⑤ 補助金

会計処理における商法準用の考え方及び省令における厚生農業協同組合連合会用の財務諸表様式により、補助金が特別利益に計上されるとともに、固定資産には直接圧縮記帳方式が適用され、圧縮損が特別損失に計上されている。貸借対照表上は、取得原価から圧縮損を控除した残額が資産の部に記載される。これらの処理は、病院会計準則の会計処理と異なるものであり、「比較のための情報」の記載が必要である（ガイドライン3-4）。

⑥ 附属明細書

農業協同組合の会計においては、貸借対照表及び損益計算書の内容を補足するために附属明細書を作成することとしており、病院会計準則の附属明細表と記載対象が異なっている。したがって、病院毎の会計においては、病院会計準則に従った附属明細表を作成し、法人全体用に附属明細書に情報を別途組替えることで対処する

ことも可能である（ガイドライン6-1）。しかし、長期借入金及び短期借入金の増減等、病院会計準則と類似のものが存在するため、附属明細書に病院会計準則で規定している内容を注記することで対応できるものとする（ガイドライン6-2）。

8. 公益法人

① 開設主体の会計の概要

公益法人の会計は、「公益法人会計基準」によることが原則となっている。公益法人会計基準は現行適用されている「公益法人会計基準」と、近い将来改訂が予想され、すでに公表されている「公益法人会計基準(案)」が存在する。それぞれの会計は、複式簿記を前提としつつも、計算構造は異なっている。主たる財務諸表は、「公益法人会計基準」では、収支計算書、正味財産増減計算書、貸借対照表であり、「公益法人会計基準(案)」では、貸借対照表、正味財産増減計算書、キャッシュ・フロー計算書(小規模法人は任意となっている)である。ただし、双方の基準とも特別会計を設けることを認容しており、病院部分については、これを特別会計として設置することは可能である。このような特別会計を設けた場合、病院会計準則の規定をそのまま適用すれば、一部を除いてガイドラインは関係しない。ガイドラインが関係するのは、病院部分の財務諸表についても、公益法人会計基準により作成する場合である。

② 正味財産増減計算書

正味財産増減計算書(「公益法人会計基準」では、フロー式を採用することが前提)は、損益計算書との対応関係は認められるものの、区分・分類については、大きな違いが生ずるのが一般的である。よって、病院会計準則に定める区分・分類との対応関係について、「比較のための情報」の記載が必要である(ガイドライン4-1)。

③ 貸借対照表

貸借対照表の区分・分類も病院会計準則と異なるのが一般的である。特に「公益法人会計基準」においては、収支計算書が財務諸表の体系に組み込まれている関係で、流動・固定区分が、病院会計準則と異なり資金・非資金を第一義的な区分としている。よって、病院会計準則上の区分・分類との対応を「比較のための情報」として記載しなければならない(ガイドライン3-2)。

④ 補助金

公益法人の会計において、補助金はすべて発生時の正味財産の増加として取扱い、負債に計上することはない。よって、病院会計準則の定める方法によった場合の影響額を含めて「比較のための情報」として記載しなければならない(ガイドライン3-4)。

⑤ たな卸資産の評価基準

たな卸資産の評価基準は、公益法人の会計において、原価法と低価法の双方が認められている。原価法を採用する場合には、影響額を含めて「比較のための情報」として記載しなければならない(ガイドライン3-7)。

⑥ リース資産

公益法人の会計においては、ファイナンス・リースについても賃貸借処理が認められる場合がある。このような処理を病院毎の財務諸表においても採用する場合は、「比較のための情報」が必要となる(ガイドライン3-10)。

⑦ 消費税

公益法人の会計においては、消費税の会計処理は税込方式が一般的である。病院会計準則は税抜処理を前提としているので、影響額について計算し、「比較のための情報」を記載することが必要である（ガイドライン4-4）。

⑧ 本部費

病院業務を特別会計とする場合、一般会計に含まれる本部費相当分を病院に配賦することはない。よって、各病院に対する本部費配賦額を計算し、本部費明細表を作成するとともに、「比較のための情報」を注記することが必要である（ガイドライン4-5）。

9. 国立大学法人

① 開設主体の会計の概要

国立大学法人は、国立大学法人の会計に関する認識、測定、表示及び開示の基準を定めた国立大学法人会計基準及び同注解に従って、その会計を処理しなければならない。

国立大学法人会計基準における主たる財務諸表は、貸借対照表、損益計算書、キャッシュ・フロー計算書であり、この点では病院会計準則との相違はない。だが、国立大学法人会計基準における主たる財務諸表の表示・区分の方法ならびに会計処理方法等には以下のような相違点がある。したがって、開設主体間の比較可能性を担保するためには、病院会計準則に従った財務諸表を作成するか、または比較のための情報を記載するか、いずれかの方法を選択して対応しなければならない。

② 固定資産計上にあたっての重要性の適用

国立大学法人会計基準においては、減価償却資産につき、金額的重要性の観点から固定資産に計上せず、購入時の費用として処理することができる範囲を50万円未満としている。これに対して、企業をはじめ民間部門の会計実務においては、20万円未満のものに限って購入時の費用としている。したがって、重要な会計方針として、固定資産の減価償却方法に続き、固定資産計上にあたっての重要性の適用について記載する必要がある（ガイドライン2-2）。

③ 資産、負債の区分・分類等

国立大学法人会計基準における資産・負債の区分・分類に、病院会計準則との相違がある場合には、その具体的な内容を比較のための情報として記載する必要がある（ガイドライン3-2）。

なお、国立大学法人会計基準は、貸借対照表の作成において固定性配列法によることを定めており、流動性配列法によることを定めている病院会計準則と相違があるが、この点については上記のとおり組替または比較のための情報の記載は要しない（ガイドライン3-3）。

④ 引当金の取扱い

国立大学法人会計基準は、法令、注記計画等に照らして客観的に財源が措置されていると明らかに見込まれる将来の支出については、引当金を計上しないことが定められている。したがって、病院毎の財務諸表においても、病院会計準則の引当金の要件に該当するが国立大学では引当金に計上されないものがありうる。この場合には、比較のための情報を記載しなければならない（ガイドライン3-11）。

⑤ 損益計算書の表示・区分

損益計算書について、国立大学法人会計基準は、経常損益計算および純損益計算の区分を設けることを定めており、病院会計準則が定める医業および医業外の計上区分が設けられていない等の点で大きく異なっている。したがって、病院会計準則と異なる様式を採用している場合には、その旨、病院会計準則が定める区分との対応関係を比較のための情報として記載する必要がある（ガイドライン4-1）。

⑥ 費用の範囲

国立大学法人会計基準は、「特定の償却資産の減価に係る会計処理」を行うこととされた償却資産の減価償却相当額を資本取引として費用から除外することを定めている。当該減価償却相当額は、病院会計準則上の費用であっても、損益外となるため、施設別の財務諸表にこのようなものが存在する場合には、その旨、損益計算書に与える影響額を比較のための情報として記載する必要がある(ガイドライン4-2)。

⑦ 本部費の配賦の取扱い

国立大学法人会計基準においては、法人の管理運営は独立したセグメントであり、本部費をさらに配賦すべきことを定めていない。病院会計準則は、本部会計を設置している場合には、医業利益を適正に算定するため、医業費用に係る本部費について適切な基準によって配賦を行うことが不可欠であると定めている。したがって、本部会計を設置し、本部費を配賦していない場合には、その旨、病院会計準則に定める方法によった場合と比較した影響額を比較のための情報として記載する必要がある(ガイドライン4-5)。

⑧ 資金の範囲

国立大学法人会計基準は、キャッシュ・フロー計算書が対象とする資金の範囲を手元現金及び要求払預金とすることを定めている。これに対して、病院会計準則は、資金の範囲を現金及び要求払預金の他に、現金同等物と定めている。この場合、現金同等物とは、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であり、例えば、取得日から満期日又は償還日までの期間が三ヶ月以内の短期投資である定期預金、譲渡性預金、コマーシャル・ペーパー、売戻し条件付現先、公社債投資信託が含まれる。したがって、資金の範囲が病院会計準則と異なる場合には、資金増減額及び期首期末残高が異なることになるため、この差異を比較のための情報として記載する必要がある(ガイドライン5-1)。

⑨ キャッシュ・フローの計上区分の相違

キャッシュ・フロー計算書の計上区分について、国立大学法人会計基準は、受取利息を投資活動区分に、支払利息を財務活動区分に計上することを定めており、受取利息および支払利息のいずれも業務活動区分に計上する病院会計準則との相違がある。したがって、病院会計準則と異なる区分に計上されている項目がある旨、準則によった場合の業務活動、投資活動および財務活動の各キャッシュ・フローの金額を比較のための情報として記載する必要がある(ガイドライン5-3)。

⑩ 附属明細表の作成

国立大学法人会計基準は、病院会計準則が定める附属明細表のうち、本部費明細表の作成を求めている。したがって、本部費明細表を病院会計準則が定める会計処理方法を前提として作成する必要がある(ガイドライン6-1)。

また、国立大学法人会計基準においては、貸借対照表及び損益計算書を補足するために附属明細書を作成することとしており、病院会計準則の附属明細表と記載内容が異なっている。したがって、病院毎の会計においては、病院会計準則に従った附属明細表を作成し、法人全体用に附属明細書に情報を別途組替えることで対処す

ることも可能である。しかし、類似のものが存在する場合には、附属明細書に病院会計準則で規定している内容を注記することで対応することができるものとする（ガイドライン6-2）。

10. 学校法人

① 開設主体の会計の概要

学校法人の会計は、私立学校への助成の適正性に資することを主たる目的とした私立学校振興助成法の下での、「学校法人会計基準(文部省令18号)」によることが一般的である。当該会計は、その目的から、複式簿記を前提としつつも、企業会計とは異なる会計構造を有している。また、学校法人立の病院は、教育研究活動の一部としての位置付けにより、決算書は、学校法人会計基準に基く本来事業の会計に含めなければならないこととされている。

学校法人会計基準における主たる財務諸表は、資金収支計算書、消費収支計算書、貸借対照表であり、病院会計準則における貸借対照表、損益計算書、キャッシュ・フロー計算書と異なっている。また、資金収支及び消費収支それぞれについて、部門別の内訳表(資金収支内訳表と消費収支内訳表)を作成することとされており、各病院は一部門として取り扱うことになっている。

② 損益計算書と消費収支計算書

病院会計準則の損益計算書に概ね対応関係が認められるものは、消費収支計算書(消費収支内訳表)である。学校法人会計基準では、特別会計として決算書上表示することは許されていないが、内部処理について特別会計化を否定しているわけではない。よって、特別会計として病院別の損益計算書を作成した上で、これを法人全体の決算書用に消費収支計算書(消費収支内訳表)に組み替える方法が考えられる。また、逆に、消費収支計算書と貸借対照表を部門処理しておき、病院会計準則に従ったものに組替えることも可能である。この場合、組替えることに替えて、作成した消費収支計算書(消費収支内訳表)と病院会計準則の損益計算書の組替情報について「比較のための情報」として記載することに留めることもできる(ガイドライン1-1)。

消費収支計算書は、いわゆる収益費用の表示について、病院会計準則の損益計算書とは、異なる区分を採用しているため、組替情報としては、対応関係を整理しなければならない。実際に損益計算書に組替えを行わない場合には、当該情報を「比較のための情報」として記載することになる(ガイドライン4-1)。この対応関係の整理は、以下の点に留意する必要がある。

費用項目を見ると、消費収支計算書は、人件費、教育研究経費(医療業務に要するものは、中科目として医療経費を設ける)、管理経費、借入金等利息、資産処分差額の区分であり、損益計算書は、医業費用、医業外費用、臨時費用の区分である。消費収支計算書の教育研究経費、管理経費の中には、臨時費用に属するものが含まれる可能性もあり、教育研究経費及び管理経費をもって、すべて医業費用とするような画一的な取扱いを避けるべきである。また、医業費用の細区分である、給与費、材料費、設備関係費、研究研修費、経費への対応についても、研究研修費の中で医学部等の他部門に計上されている人件費を配慮する必要がある。なお、この場合に、教員医師給において、病院収益との対応関係にあるにも関わらず学部に計上されているものについては、その旨の追加情報も必要である(ガイドライン4-2)。

収益の医業、医業外、臨時への区分計上について、事業収入の範囲と医業収入の範囲は、基本的に異なるものではないので、組替なくとも科目毎の対応は可能と考えられる。

なお、消費収支内訳表上、学校法人部門に計上されるものが他の部門に配賦されることはない。したがって、重要性がある場合には、各病院が負担すべき額をその計算根拠とともに明確にしておき、組替を行わない場合には、「比較のための情報」とする必要がある（ガイドライン4-5）。

③ キャッシュ・フロー計算書と資金収支計算書

病院会計準則のキャッシュ・フロー計算書との概ね対応関係が認められるのは、資金収支計算書である。繰越支払資金と現金及び現金同等物は、有価証券取引を行なっている場合に相違する可能性があるが、組替可能な程度の差異と認められるからである。よって、別途、病院会計準則に従ったキャッシュ・フロー計算書を作成することに代えて、資金収支計算書を組替えることで対処が可能である。なお、現実には組替せずに「比較のための情報」を記載することもできる（ガイドライン5-1、5-2）。

キャッシュ・フロー計算書への、組替えに当たっては、以下の点に留意する必要がある。すなわち、資金収支計算書の内訳区分は、収支差額の段階計算を行なっていないばかりではなく、一旦発生ベースで計上した後、その他の収入または支出や資金収入または資金支出調整勘定で加減する方式となっている。したがって、各項目それぞれについて、業務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・フローに区分けする際には、財務諸表科目ベースではなく、明細ベースで検討することが必要である。

④ 貸借対照表

学校法人の貸借対照表は、固定性配列法であり、固定資産の区分も有形固定資産とその他の固定資産である。しかし、各区分で適切に分類表示がなされ、または区分の相違について「比較のための情報」を提供する場合（ガイドライン3-2）には、その対応関係は容易に推察され、かつ、配列についても特段の弊害はないので、区分及び配列に関する特別の注記は要しないものである（3-3）。

⑤ 消費税の会計処理

学校法人においては、消費税の会計処理は、税込方式を採用することが適当であるが、特別の事情がある場合には、税抜方式を採用することができることとされている（学校法人委員会報告第34号）。よって、税込方式を採用している場合が想定されるが、病院会計準則は税抜処理を前提としているので、影響額について計算し、「比較のための情報」として記載する必要がある（ガイドライン4-4）。この場合の影響額は、医業収益及び医業費用の各区分別に含まれている消費税相当額、控除対象外消費税（資産に係るもの与其他に区分する）等であるが、消費収支計算書からの組替情報を「比較のための情報」として明記する方法を採用している場合には、この区分情報と合わせて「比較のための情報」とする。

⑥ 賞与引当金

学校法人会計基準の消費収支計算では、賞与引当金の計上を予定していない。したがって、前期の賞与引当金相当額と、当期の賞与引当金相当額を計算し、「比較のための情報」として記載する必要がある。(ガイドライン3-11)。

⑦ 退職給付引当金と退職給与引当金

学校法人会計基準では、退職給付会計は導入していない。学校法人の退職給与引当金の計上基準は、基本的には、期末要支給額であるが、割引計算することも否定されていない。退職金の支給に備えた外部団体との取引に係る会計処理は、積立方式による外部拠出については、交付金相当額を引当金対象となる期末要支給額から除外する、賦課方式(修正賦課方式)による外部拠出については、掛金累計額と交付金累計額を引当金計算において加減調整する、となっている。

退職給付会計を導入した場合との影響額を計算表示する必要があるが(ガイドライン3-8)、影響額としては、例えば退職給付債務の額、積立方式の資産の時価相当額、賦課方式の掛金累計額と交付金累計額との差額、損益計算書(消費収支計算書)に計上すべき退職給付費用、積立方式の掛金額及び交付金額、賦課方式の掛金額及び交付金額を示すことが考えられる。

⑧ リースの会計処理

所有権移転外ファイナンスリースについて、賃貸借取引に準じた会計処理を行っている場合には、固定資産相当額(取得価額、減価償却累計額の区分を含む)、借入金残高相当額、当期の負担に属する減価償却費及び支払利息相当額を計算し、「比較のための情報」として記載することが必要である(ガイドライン3-10)。この場合には、現在使用しているすべてのリース資産を対象としなければならない。

⑨ ソフトウェアの会計処理

学校法人会計基準では、ソフトウェアを資産計上することを予定していないので、消費支出に含まれているソフトウェアについて病院会計準則と差異が生じることになる。残存価額がゼロであることを鑑み、平成10年度以降の消費支出に含まれているソフトウェアについて整理をし、貸借対照表に計上すべき金額と、当期の減価償却費として計上すべき金額を計算する必要がある(ガイドライン3-9)。この場合に、固定資産等明細表の脚注として、病院会計準則にしたがった場合の無形固定資産の明細表の各項目の該当金額を明示するとともに、「比較のための情報」として、ソフトウェアを学校法人会計基準にしたがって支出時の費用として計上している旨、当期の費用として計上されているソフトウェアの科目及び金額、貸借対照表に計上すべき金額、当期の減価償却費とすべき金額、医業利益、経常利益、税引前当期純利益に与える影響額を記載しなければならない。

⑩ 補助金

学校法人会計基準では、補助金は、内容に関係なくすべて、帰属収入として処理をすることとなっている。よって、補助金の会計処理について、病院会計準則と異なる会計処理を行っている場合に該当するので、学校法人会計基準にしたがっているため、すべての補助金が収益処理されている旨、当期の収入として処理されている科目区分と金額、病院会計準則に定める方法によった場合に計上すべき科目区分

と金額、損益計算書の医業利益、経常利益、税引前当期純利益に与える影響額を「比較のための情報」として記載しなければならない（ガイドライン3-4）。この場合において、附属明細表（補助金明細表）は、病院会計準則の処理方法に従ったものを作成し、消費収支計算書及び貸借対照表との関係について必要に応じて脚注する方法が有用である。

⑪ たな卸資産及び有価証券の評価基準

学校法人会計では、たな卸資産及び有価証券の評価基準は原価法とされている。病院会計準則との差異について会計方針の注記で明らかにするとともに（ガイドライン2-1）影響額を含めて「比較のための情報」として記載しなければならない（ガイドライン3-6, 3-7）。

⑫ 附属明細表

固定資産明細表は、当期償却額を脚注することを条件に学校法人会計基準の様式によることができる。また、借入金明細表は、学校法人会計基準の様式によることができる（ガイドライン6-1, 6-2）。

11. 医療法人

① 開設主体の会計の概要

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。

② 医療法人会計基準との関係

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規定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。