

医療法人会計基準に関する実務上のQ & A

2019年 3 月 19 日

改正 2022年 3 月 17 日

日本公認会計士協会

	頁
はじめに	1
I 固定資産の減損会計	2
II 税効果会計	10
III 純資産の会計処理	13
IV 収益業務会計から一般会計への繰入れ	15
V その他	21

《はじめに》

従前、医療法人が適用する会計処理の基準としては、2014年に四病院団体協議会から公表された「医療法人会計基準」が、「一般に公正妥当と認められる会計慣行」の一つとして認められ、「医療法人に対して積極的な活用が図られるよう配慮すべき」（平成26年3月19日 厚生労働省局長通知）とされてきたが、新たな「医療法人会計基準」（平成28年4月20日 厚生労働省令第95号）が厚生労働省より公表され、一定規模以上の医療法人に強制適用されることとなった。

本研究資料は、会員各位の業務の参考とするため、本会計基準の適用に当たり新たに導入された会計手法等について検討を行い、以下に掲げる項目についてQ&Aの形式でまとめたものである。

- I 固定資産の減損会計
- II 税効果会計
- III 純資産の会計処理
- IV 収益業務会計から一般会計への繰入れ
- V その他

《 I 固定資産の減損会計》

1. 減損会計の適用

Q 1 医療法人における固定資産の減損会計は、どのように適用されるのでしょうか。

A 医療法人における固定資産の減損会計は企業会計と同一ではなく、その適用は以下のとおりであると考えられる。

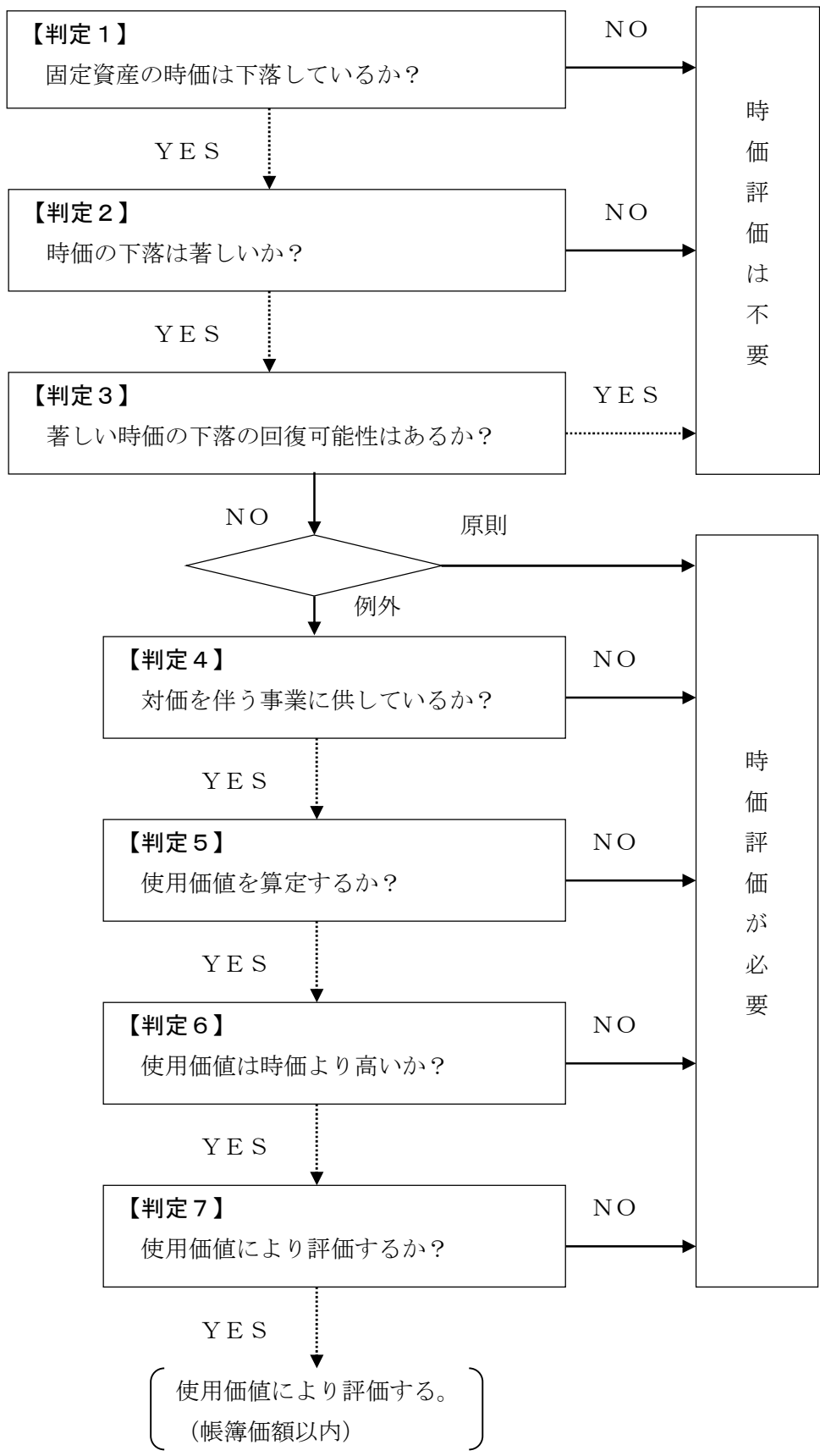
医療法人会計基準第10条第2項では、「資産の時価が著しく低くなった場合には、回復の見込みがあると認められるときを除き、時価をもって貸借対照表価額とする。」とされており、原則として、強制評価減を行う必要がある。

ただし、同条第3項においては「使用価値が時価を超える場合には、前2項の規定にかかわらず、その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。」とされており、例外として、帳簿価額（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、使用価値で評価することもできる。

本研究資料においては、医療法人会計基準における固定資産の評価に関わる規定が、公益法人会計基準（平成20年4月11日 内閣府公益認定等委員会）における規定と同様の内容となっていることから「非営利法人委員会実務指針第38号「公益法人会計基準に関する実務指針」（以下「非営利実務指針第38号」という。）7. 固定資産の減損会計と同様に取り扱うことが考えられる。

非営利実務指針第38号Q42を参照とすると、医療法人において固定資産を使用価値により評価するか否かは任意であるが、使用価値により評価できるのは、対価を伴う事業に供している固定資産に限られると考えられる。

以上をまとめると、次の図のとおりである。



2. 時価評価の対象範囲

Q 2 Q 1における減損会計の適用の有無に関する図解の【判定1】は「固定資産の時価は下落しているか?」となっていますが、全ての固定資産について時価を調査する必要があるのでしょうか。

A 医療法人における固定資産の減損会計は、Q 1に記載のとおり、原則として強制評価減であると考えられる。したがって、対象となる固定資産は強制評価減の対象になるおそれのあるものである。非営利実務指針第38号Q43を参照とすれば、以下のとおり取り扱うことが考えられる。

例えば、バブル期に取得した土地及び建物等の固定資産の時価が著しく下落していないかどうかというような場合であり、通常に使用している什器備品や車両運搬具まで厳密に時価を把握する必要はないとされている。ただし、電話加入権等の時価が著しく下落しており、その金額に重要性があるような場合には時価評価が必要になるとされている。

なお、医療法人における固定資産の減損会計は、企業会計と異なり、減損の兆候の有無に関係なく、時価と帳簿価額との比較が行われることに留意するとされている。

3. 減損処理の対象資産

Q 3 減損処理の対象となる固定資産の範囲はどこまででしょうか。

A 非営利実務指針第38号Q44を参照とすれば、以下のとおり取り扱うことが考えられる。

他の基準に減損処理に関する定めがある資産（例えば、金融商品に関する会計基準における金融資産や税効果会計における繰延税金資産）を除き、固定資産は有形固定資産、無形固定資産、その他の資産の区分にかかわらず、減損処理の対象資産になると考えられる。

4. 時価の著しい下落

Q 4 固定資産について、時価が著しく低くなった場合とはどのような場合ですか。また、その回復可能性はどのように判断するのでしょうか。

A 非営利実務指針第38号Q45を参照とすれば、以下のとおり取り扱うことが考えられる。

資産の時価が著しく低くなった場合とは、時価が帳簿価額からおおむね50%を超えて下落している場合をいうものとする。この場合の時価は、企業会計と同様に、公正な評価額で把握することになるとされている。通常、それは観察可能な市場価格をいい、市場価格が観察できない場合には合理的に算定された価額（例えば、不動産鑑定評価額等）を用いることになると考えられる。

また、その回復可能性は、相当の期間に時価が回復する見込みであることを合理的な根拠をもって予測できるか否かで判断することが必要になると考えられる。

5. 使用価値の算定

Q 5 医療法人における固定資産の使用価値はどのように算定するのでしょうか。

A 「「公益法人会計基準」の運用指針」（平成20年4月11日 内閣府公益認定等委員会）11において、使用価値の見積りに当たっては、資産又は資産グループを単位として行うことができるとされており、医療法人においても同様に使用価値を算定する場合には、資産又は資産グループを使用価値の見積りの単位とすることができると考えられる。

使用価値は、対価を伴う事業に供している固定資産について、資産又は資産グループの継続的使用と使用後の処分によって生ずると見込まれる将来キャッシュ・フローの現在価値をもって算定する。

例えば、病院を運営する医療法人においては、一般的に将来キャッシュ・フローが算定可能となる個々の病院の土地、建物、医療機器等の固定資産を一つの資産グループとして算定することが考えられる。

なお、将来キャッシュ・フローについては、企業会計に準じて次のように見積もることが必要であると考えられる。

- (1) 将来キャッシュ・フローは、法人に固有の事情を反映した合理的で説明可能な仮定及び予測に基づいて見積もる。
- (2) 将来キャッシュ・フローの見積りに際しては、資産又は資産グループの現在の使用状況及び合理的な計画等を考慮する。
- (3) 将来キャッシュ・フローの見積金額は、生起する可能性の最も高い単一の金額又は生起し得る複数の将来キャッシュ・フローをそれぞれの確率で加重平均した金額とする。
- (4) 資産又は資産グループに関連して間接的に生ずる支出は、関連する資産又は資産グループに合理的な方法により配分し、当該資産又は資産グループの将来キャッシュ・フローの見積りに際して控除する。
- (5) 将来キャッシュ・フローには、利息の支払額並びに法人税等の支払額及び還付額を含めない。

6. 会計処理及び計算書類における開示方法

Q 6 減損処理後の会計処理及び計算書類における開示方法を教えてください。

A 医療法人の場合、減損処理後の会計処理及び計算書類における開示方法は、企業会計に準じると考えられ、「固定資産の減損に係る会計基準」（平成14年8月9日 企業会計審議会）によれば、以下のとおり取り扱うこととされている。

(1) 会計処理

① 減価償却

減損処理を行った固定資産については、減損損失を控除した帳簿価額に基づき減価償却を行う。

② 減損損失の戻入れ

減損損失の戻入れは行わない。

(2) 計算書類における開示方法

① 貸借対照表における表示

減損処理を行った固定資産の貸借対照表における表示は、原則として、減損処理前の取得価額から減損損失を直接控除し、控除後の金額をその後の取得価額とする形式で行う。ただし、当該資産に対する減損損失累計額を、取得価額から間接控除する形式で表示することもできる。この場合、減損損失累計額を減価償却累計額に合算して表示することができる。

② 損益計算書における表示

減損損失は、原則として、特別損失の部に計上する。

③ 注記事項

重要な減損損失を認識した場合には、減損損失を認識した固定資産、減損損失の金額、評価金額の算定方法等について注記することが望ましい。

7. 固定資産の減損処理方法

Q 7 固定資産の減損処理及び注記方法について具体的に教えてください。

A 固定資産の減損処理方法について、設例を用いて解説すると次のとおりとなると考えられる。

(1) 対象資産の把握

① 前提条件

甲医療法人は、対価を伴う事業としてA病院及びB病院を運営している。各病院の固定資産は、次のとおり貸借対照表に計上されている。

	建 物	土 地	その他の 固定資産	合 計
A病院	250	1,000	50	1,300
B病院	200	800	50	1,050
合 計	450	1,800	100	2,350

② 考え方

医療法人会計基準第10条第2項では、「資産の時価が著しく低くなった場合には、回復の見込みがあると認められるときを除き、時価をもって貸借対照表価額とする。」とされている。したがって、時価が下落している場合、本件の土地建物については、時価を把握することが必要である。

(2) 著しい時価の下落の検討及びその回復可能性の検討

① 前提条件

甲医療法人の土地建物について不動産鑑定士から鑑定評価額を入手したところ、次のとおり結果となった。なお、その他の固定資産は事業の用に供しており、貸借対照表価額と時価は同一であると判断している。

	建 物	土 地	その他の 固定資産	合 計
A病院	150	300	50	500
B病院	120	240	50	410
合 計	270	540	100	910

本件の土地建物については、いずれも相当の期間に時価が回復するか否かは不明である。

② 考え方

次のように帳簿価額に対する時価の割合から、土地について著しい時価の下落が認められる。

	建 物	土 地	その他の 固定資産
A病院	60%	30%	100%
B病院	60%	30%	100%

しかも、本件の土地の時価下落の回復可能性について合理的な根拠をもって立証することができない。このため、土地については、A病院、B病院のいずれも、時価による評価（減損処理）が必要である。

ただし、対価を伴う事業であるA病院及びB病院の土地は、使用価値により評価することもできる。

(3) 使用価値の算定

① 前提条件

A病院及びB病院は土地建物のほか、医療機器などのその他の固定資産と一体として対価を獲得しており、その割引前将来キャッシュ・フローは次のとおり見積もられた。

年 数	1	2	3	4	5	6	7	8
A病院の将来キャッシュ・フロー	50	50	50	50	30	30	30	30
B病院の将来キャッシュ・フロー	70	70	70	70	60	60	60	60

なお、建物の経済的残存使用年数は8年であり、この残存使用年数経過後における土地建物の正味売却価額はA病院 100、B病院 160 と見積もられた。また、割引率は2.0%を採用する。

また、土地建物のほか医療機器などのその他の固定資産について、これを一体として使用価値を算定する。

② 考え方

A病院の土地建物などの使用価値

$$= \frac{50}{1.02} + \frac{50}{(1.02)^2} + \frac{50}{(1.02)^3} + \dots + \frac{30+100}{(1.02)^8} = 381$$

B病院の土地建物などの使用価値

$$= \frac{70}{1.02} + \frac{70}{(1.02)^2} + \frac{70}{(1.02)^3} + \dots + \frac{60+160}{(1.02)^8} = 614$$

土地建物などの使用価値をそれぞれの時価の比に基づいて配分すると、次のとおりとなる。

A病院

	帳簿価額	時 価	使用価値
建 物	250	150	114
土 地	1,000	300	229
その他の 固定資産	50	50	38
合 計	1,300	500	381

B病院

	帳簿価額	時 価	使用価値
建 物	200	120	180
土 地	800	240	359
その他の 固定資産	50	50	75

合 計	1,050	410	614
-----	-------	-----	-----

A病院及びB病院の土地については、原則として時価までの減損処理が必要であるが、例外として使用価値により評価することも容認される。

なお、建物及びその他の固定資産については、時価の著しい下落がないため減損処理は不要である。

(4) 具体的な会計処理

① 前提条件

A病院の土地は、使用価値が時価を下回るため時価により評価する。B病院の土地は、使用価値が時価を超えるため使用価値により評価する。

② 仕訳

ア. A病院

固定資産減損損失	700	／	土地 (B/S)	700
----------	-----	---	----------	-----

A病院の土地減損損失：帳簿価額1,000－時価300＝700

イ. B病院

固定資産減損損失	441	／	土地 (B/S)	441
----------	-----	---	----------	-----

B病院の土地減損損失：帳簿価額 800－使用価値 359＝441

(5) 具体的な注記例

① 前提条件

上記(4)のとおりとする。

② 注記例

<注記>

○ 減損損失関係

以下の固定資産について減損損失を計上している。

種 類	土地
場 所	〇〇県〇〇市
減損損失の金額	1,141

(減損損失の内訳)

減損損失の内訳は、A病院の土地 700、B病院の土地 441 である。

(評価金額の算定方法)

A病院の土地は不動産鑑定評価額によっている。

B病院の土地は使用価値により評価しており、将来キャッシュ・フローを2.0%で割り引いて算定している。

《Ⅱ 税効果会計》

1. 繰延税金資産又は繰延税金負債の計上の要否

Q 8 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のは、どのような場合ですか。

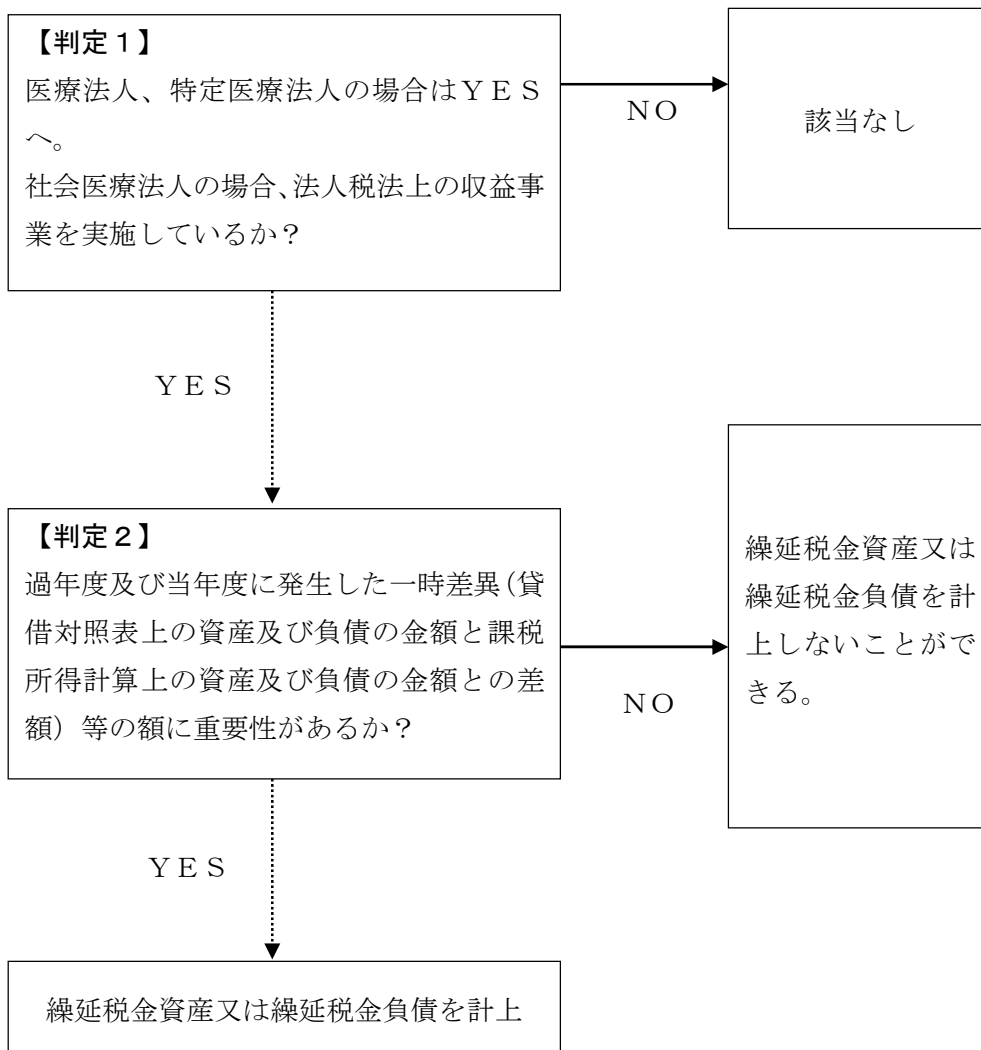
A 医療法人、特定医療法人は全所得に対して課税されるため、税効果会計適用の要否を検討する必要がある。また、社会医療法人において法人税法上の収益事業を実施している場合は、繰延税金資産又は繰延税金負債の計上の要否を検討する必要がある。

「医療法人会計基準適用上の留意事項並びに財産目録、純資産変動計算書及び附属明細表の作成方法に関する運用指針」（平成28年4月20日 医政局発0420第5号）（以下「運用指針」という。）15では、「一時差異等の金額に重要性がない場合には、重要性の原則の適用により、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。」とされている。

一時差異とは、会計上の資産及び負債の額と税務上の資産及び負債の額との差額であり、一時差異が解消するときに税務申告上その年度の課税所得を減額させる効果を持つ将来減算一時差異が繰延税金資産に計上され、一時差異が解消するときに税務申告上その年度の課税所得を増額させる効果を持つ将来加算一時差異が繰延税金負債に計上されることになる。また、一時差異に準ずるものとして、将来の課税所得と相殺可能な繰越欠損金等がある。

一時差異等の金額に重要性が乏しい場合とは、計算書類の読者が判断を誤らない程度に重要性がないことを意味し、損益計算書の法人税等調整額が当期純利益に与える影響、貸借対照表の繰延税金資産又は繰延税金負債が資産合計に与える影響などを考慮して、総合的に判断することになる。

以上をまとめると、以下の図のとおりである。



2. 税効果会計に係る法定実効税率

Q 9 税効果会計に係る会計処理を行うに当たって必要となる医療法人の法定実効税率の考え方について教えてください。

A 医療法人はその法人形態によって法人税の取扱いが異なっており、それに伴い法定実効税率の考え方も異なっている。また、医療法人における社会保険診療報酬については事業税が非課税とされることから、各法人形態別の法定実効税率の考え方は次のとおりであると考えられる。

(1) 医療法人、特定医療法人

医療法人、特定医療法人には社会医療法人における「みなし寄付金」等の規定はないため、具体的な法定実効税率の算出式は次のとおりである。

$$\text{法定実効税率} = \frac{\text{①} \times \text{社会保険診療報酬に係る所得} + \text{②} \times \text{その他の所得}}{\text{(社会保険診療報酬に係る所得} + \text{その他の所得)}}$$

① 社会保険診療報酬に対応する部分

$$\text{法定実効税率} = \text{法人税率} \times (1 + \text{地方法人税率} + \text{住民税率})$$

② その他に対応する部分

$$\text{法定実効税率} = \frac{\text{法人税率} \times (1 + \text{地方法人税率} + \text{住民税率}) + \text{事業税率}}{1 + \text{事業税率}}$$

(2) 社会医療法人

社会医療法人には優遇税制の一つとして、「みなし寄付金」の規定があり、法人税法上の収益事業に属する資産のうちから収益事業以外の事業のために支出した金額は、その収益事業に係る寄付金とみなし、損金算入することができることとされている。したがって、税効果会計における一時差異の解消による税額への影響額は、みなし寄付金による影響額を考慮する必要があると考えられる。例えば、50%をみなし寄付金として繰り入れる場合の具体的な法定実効税率の算出式は次のとおりである。

$$\text{法定実効税率} = \frac{\text{①} \times \text{社会保険診療報酬に係る所得} + \text{②} \times \text{その他の所得}}{\text{(社会保険診療報酬に係る所得} + \text{その他の所得)}}$$

① 社会保険診療報酬に対応する部分

$$\text{法定実効税率} = \text{法人税率} \times (1 - 50\%*) \times (1 + \text{地方法人税率} + \text{住民税率})$$

* みなし寄付金の割合

② その他に対応する部分

$$\text{法定実効税率} = \frac{\text{法人税率} \times (1 - 50\%*) \times (1 + \text{地方法人税率} + \text{住民税率}) + \text{事業税率} \times (1 - 50\%*)}{1 + \text{事業税率} \times (1 - 50\%*)}$$

* みなし寄付金の割合

《Ⅲ 純資産の会計処理》

1. 純資産の会計処理

Q10 純資産の会計処理について教えてください。

A 医療法人に特徴的な純資産の会計処理は、以下のとおりであると考えられる。なお、その他の会計処理については「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）が参考となる。

(1) 年度決算に係る会計処理

医療法人は、配当が禁止されているため法人外流出が発生することはないと考えられる。年度決算に係る会計処理は以下のとおりである。

<設例>

医療法人の当期純利益は1,000であった。また、将来の〇〇事業実施に備えて200を目的積立金として積み立てた。

① 当期純利益にかかる仕訳

当期純利益	1,000	／	繰越利益積立金 (B/S)	1,000
-------	-------	---	---------------	-------

② 目的積立金を積み立てたときの仕訳

繰越利益積立金 (B/S)	200	／	〇〇事業積立金 (B/S)	200
---------------	-----	---	---------------	-----

将来の特定の事業の実施等に備えて目的積立金を積み立てる場合には、繰越利益積立金から目的積立金へ振り替える。

なお、目的積立金を積み立てた場合には、「医療法人会計基準について (Q&A)」(事務連絡 平成30年3月30日 厚生労働省医政局医療経営支援課) Q15に従って、遅くとも翌期までには特定資産を設定する必要がある。

③ 特定資産を設定したときの仕訳

〇〇事業特定資産 (B/S)	200	／	現金及び預金 (B/S)	200
----------------	-----	---	--------------	-----

(2) 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

<設例>

持分の定めのあるA社団医療法人は、社員の同意により持分の定めのない社団医療法人へ移行することとなった。移行直前の純資産の部には、出資金500、固定資産圧縮積立金500、繰越利益積立金1,000が計上されている。なお、移行に当たって贈与税が300発生した。

① 設立等積立金へ振り替える仕訳

出資金 (B/S)	500	／	設立等積立金 (B/S)	1,500
繰越利益積立金 (B/S)	1,000			

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全て設立等積立金へ振替を行う。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、税法上の取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。

② 贈与税の仕訳

設立等積立金 (B/S)	300	／	未払金 (B/S)	300
--------------	-----	---	-----------	-----

移行に伴い払戻し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設立等積立金から直接減額する。

2. 別途積立金の計上

Q11 医療法人会計基準の適用において、別途積立金を計上することは可能なのでしょうか。

A 運用指針14において、積立金はその性格により以下のとおり区分するとされている。

- ① 設立等積立金
- ② 代替基金
- ③ 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 特定目的積立金
- ⑤ 繰越利益積立金（持分払戻差額積立金を含む）

したがって、①～④の各積立金以外のものは⑤繰越利益積立金に区分することとなる。一方、別途積立金とは法律等による積立てが義務付けられたり、将来の特定目的の支出に備えて計上したりするものではなく、任意積立金としての性質を持つものであり、①～④のいずれにも該当しない。そのため、別途積立金ではなく、⑤繰越利益積立金として計上する。

また、医療法人は配当が制限されていることから、別途積立金として区分せず繰越利益積立金とした場合であっても、結果的に内部留保されることについて違いはない。

《Ⅳ 収益業務会計から一般会計への繰入れ》

1. 収益業務会計から一般会計への繰入金の状況の注記内容

Q12 運用指針4では、収益業務会計から一般会計への繰入純額を注記することになっています。繰入金と元入金についてどのようなものが含まれるのでしょうか。また、同様に注記が求められている収益業務に係る資産及び負債の注記額とは、どのような関係となるのでしょうか。

A 医療法第42条の2第1項において、社会医療法人は、本来業務に支障がなく、その収益を本来業務の経営に充てることを目的として、収益業務を行うことが認められており、さらに、同条第3項において、収益業務に関する会計は、本来業務及び附帯業務に関する会計（併せて「一般会計」という。）から区分し、特別の会計として経理しなければならない旨が定められている。そこで、運用指針4において収益業務に固有の部分について別個の貸借対照表等を作成することとした上で、当該貸借対照表に基づき、収益業務に固有の資産及び負債の注記が求められている。また、収益業務の収益（利益）が本来業務に充てられているかの判断に資することからも、当該収益業務会計の貸借対照表等で把握した金額に基づいた収益業務会計から一般会計への繰入金の状況に関しても注記が求められている。

このような考えから、繰入純額として注記の対象となる取引は、その取引形態を問わず、収益業務会計と一般会計の間での資産等の移動額である。すなわち、一般会計と収益業務会計間で貸借勘定により移動させた元入金（勘定科目は種々のものが想定される）と、収益業務会計から一般会計に損益勘定により移動させた繰入金から構成される。つまり、仮に資産等の移動の際に、全ていわゆる本支店勘定を使った場合の本支店勘定の増減額と残高が、繰入純額として注記する対象になる。

したがって、以下のような内部取引は、収益業務会計と一般会計の間で資産等の移動が行われていることから、全て元入金又は繰入金に含まれることとなる。

- ① 一般会計から収益業務会計への資金の拠出（元入金）
- ② 収益業務会計において資金余剰が生じたことによる一般会計への資金の移動（繰入金）
- ③ 収益業務のための備品の購入代金を、一般会計で立替払したもの（元入金）
- ④ 一般会計から収益業務会計への資金の貸付（元入金）及びそれに伴う収益業務会計から一般会計への利息の支払（繰入金）

そして、繰入純額の期末残高は、結果として、収益業務に固有の資産及び負債の差額から収益業務において獲得した累積利益（損失）を控除（加算）した金額となる。ここでいう累積利益（損失）には、損益計算書に表示されている収益業務事業利益（又は損失）のみならず、収益業務で発生する事業外損益及び特別損益等も含めた累積利益（損失）であることに留意する。

収益業務に係る資産及び負債の注記額と収益業務会計から一般会計への繰入純額の注記

額との関係は、以下のとおりとなる。

(1) 独自資金を持たない方法

<設例> 保有していた未利用地を貸し出して地代を得る

収益業務固有の資産負債

土地

* 収益業務用の預金口座は保有しない

* 収益費用の経過勘定科目は発生しない

損益計算書の収益業務事業収益に計上される科目

受取地代

損益計算書の収益業務事業費用に計上される科目

租税公課（固定資産税）

(1年目)

ア. 収益業務会計に土地を振替	(B/S) 元入金増	10,000
イ. 地代の受取（年額）	(P/L) 収益増	600
ウ. 固定資産税支払（年額）	(P/L) 費用増	200

損益計算書（抜粋）

科 目	金 額
C 収益業務事業損益	
1 事業収益	600
2 事業費用	200
収益業務事業利益	400

<注記>

① 収益業務に関する資産及び負債

土地 10,000

② 収益業務からの繰入金の状況

繰入純額期首残高 0

当期繰入額（△元入額） △9,600（イーウーア）

繰入純額期末残高 △9,600

(2年目)

エ. 地代の受取（年額） (P/L) 収益増 600

オ. 固定資産税支払（年額） (P/L) 費用増 200

損益計算書（抜粋）

科 目	金 額
C 収益業務事業損益	
1 事業収益	600
2 事業費用	200
収益業務事業利益	400

<注記>

① 収益業務に関する資産及び負債

土地 10,000

② 収益業務からの繰入金の状況

繰入純額期首残高 △9,600

当期繰入額（△元入額） 400 (エーオ)

繰入純額期末残高 △9,200

(3年目)

カ. 地代の受取（年額） (P/L) 収益増 620

キ. 固定資産税支払（年額） (P/L) 費用増 210

損益計算書（抜粋）

科 目	金 額
C 収益業務事業損益	
1 事業収益	620
2 事業費用	210
収益業務事業利益	410

<注記>

① 収益業務に関する資産及び負債

土地 10,000

② 収益業務からの繰入金の状況

繰入純額期首残高 △9,200

当期繰入額（△元入額） 410 (カーキ)

繰入純額期末残高 △8,790

(2) 独自資金を持つ方法

<設例>不動産を購入（自己資金及び借入金）して賃貸

収益業務固有の資産負債

土地

建物

現金預金（収益業務用の預金口座を保有）

借入金

*収益費用の経過勘定科目は発生しない

損益計算書の収益業務事業収益に計上される科目

受取家賃

損益計算書の収益業務事業費用に計上される科目

賃貸管理費

租税公課（固定資産税）

減価償却費

*支払利息は、収益業務会計費用処理されるが表示上は事業外費用に計上

(1年目)

ア. 収益業務会計に自己資金振替	(B/S) 元入金増	40,000
イ. 購入資金借入	(B/S) 負債増	60,000
ウ. 賃貸不動産購入	(B/S) 土地増	20,000
	(B/S) 建物増	80,000
エ. 敷金の受取	(B/S) 負債増	3,500
オ. 家賃の受取（年額）	(P/L) 収益増	7,000
カ. 賃貸管理費支払（年額）	(P/L) 費用増	900
キ. 固定資産税支払（年額）	(P/L) 費用増	800
ク. 借入金返済		4,000
ケ. 借入利息の支払	(P/L) 費用増	600
コ. 減価償却費の計上	(P/L) 費用増	3,200
サ. 本部会計に資金繰入	(P/L) 費用増	900

損益計算書（抜粋）

科 目	金 額
C 収益業務事業損益	
1 事業収益	7,000
2 事業費用	4,900
収益業務事業利益	2,100

<注記>

① 収益業務に関する資産及び負債

現金預金	3,300
土地	20,000
建物	76,800

資産合計 100,100

1年以内返済予定長期借入金	4,000
長期借入金	52,000
受入敷金	3,500

負債合計 59,500

② 収益業務からの繰入金の状況

繰入純額期首残高	0	
当期繰入額 (△元入額)	△39,100	(サーア)
繰入純額期末残高	△39,100	

(2年目)

シ. 家賃の受取 (年額)	(P/L) 収益増	7,000
ス. 賃貸管理費支払 (年額)	(P/L) 費用増	900
セ. 固定資産税支払 (年額)	(P/L) 費用増	800
ソ. 借入金返済		4,000
タ. 借入利息の支払	(P/L) 費用増	560
チ. 減価償却費の計上	(P/L) 費用増	3,200
ツ. 本部会計に資金繰入	(P/L) 費用増	1,000

損益計算書 (抜粋)

科 目	金 額
C 収益業務事業損益	
1 事業収益	7,000
2 事業費用	4,900
収益業務事業利益	2,100

<注記>

① 収益業務に関する資産及び負債

現金預金	3,040
土地	20,000
建物	73,600
資産合計	96,640
1年以内返済予定長期借入金	4,000
長期借入金	48,000
受入敷金	3,500
負債合計	55,500

② 収益業務からの繰入金の状況

繰入純額期首残高	△39,100
当期繰入額（△元入額）	1,000
繰入純額期末残高	△38,100

(3年目)

テ. 家賃の受取（年額）	(P/L) 収益増	7,200
ト. 賃貸管理費支払（年額）	(P/L) 費用増	910
ナ. 固定資産税支払（年額）	(P/L) 費用増	800
ニ. 借入金返済		4,000
ヌ. 借入利息の支払	(P/L) 費用増	520
ネ. 減価償却費の計上	(P/L) 費用増	3,200
ノ. 本部会計に資金繰入	(P/L) 費用増	800

損益計算書（抜粋）

科 目	金 額
C 収益業務事業損益	
1 事業収益	7,200
2 事業費用	4,910
収益業務事業利益	2,290

<注記>

① 収益業務に関する資産及び負債

現金預金	3,210
土地	20,000
建物	70,400

資産合計 93,610

1年以内返済予定長期借入金 4,000

長期借入金 44,000

受入敷金 3,500

負債合計 51,500

② 収益業務からの繰入金の状況

繰入純額期首残高 $\Delta 38,100$

当期繰入額（ Δ 元入額） 800

繰入純額期末残高 $\Delta 37,300$

《V その他》

1. 控除対象外消費税の取扱い

Q13 医療法人会計基準及び運用指針においては、控除対象外消費税について特に明記されていませんが、どのように取り扱えばよいのでしょうか。

A 医療法人会計基準及び運用指針においては、控除対象外消費税について特に明記されていないが、控除対象外消費税の会計処理は、企業会計に準じると考えられる。

各種税に関する企業会計基準としては、企業会計基準第27号「法人税、住民税及び事業税等に関する会計基準」（平成29年3月16日 企業会計基準委員会）（以下「法人税等会計基準」という。）が公表されている。ただし、消費税については「消費税の会計処理について（中間報告）」（1989年1月18日 日本公認会計士協会）（以下「中間報告」という。）に基づき会計処理する実務が浸透していることを踏まえ、法人税等会計基準の範囲には含めないこととされている（法人税等会計基準第26項）。

よって、控除対象外消費税の会計処理は、中間報告によることが考えられ、当該報告によれば、以下のとおり取り扱うこととされている。

(1) 棚卸資産に係るもの

- ① 当該棚卸資産の取得原価に算入する方法
- ② 発生事業年度の期間費用とする方法

(2) 固定資産等に係るもの

① 資産に計上する方法

ア. 当該固定資産等の取得原価に算入する方法

イ. 固定資産等に係るものを一括して長期前払消費税として費用配分する方法

② 発生事業年度の期間費用とする方法

また、消費税及び地方消費税の会計処理の方法については、重要な会計方針として注記することが求められている（医療法人会計基準第3条第4号）が、消費税及び地方消費税の会計処理の方法に控除対象外消費税の会計処理も含まれることから、これを注記することが望ましい。注記内容については、中間報告において例示されていることから、参考にされたい。

2. 役員退職慰労引当金の計上の要否

Q14 医療法人会計基準の適用において、役員退職慰労引当金の計上は必要なのでしょうか。

A 医療法人会計基準において役員退職慰労引当金について特段の定めはない。しかし、運用指針12に引当金の計上要件が以下のとおり規定されている。

- ① 将来の特定の費用又は損失
- ② その発生が当期以前の事象に起因
- ③ 発生の可能性が高い
- ④ その金額を合理的に見積もることができる

したがって、役員退職慰労引当金についても、当該要件に沿って計上の要否を検討することとなる。

以 上