

【研究論文】

「会計基準」の改正が自治体病院の財務諸表に及ぼした影響

河合 晋*

要 旨

46年ぶりに地方公営企業会計基準に大きな改正が行われ、2014年度から新しい地方公営企業会計基準が適用されている。本稿は、地方公営企業の中でも自治体病院に焦点を当て、今回の地方公営企業会計基準の改正が財務諸表に及ぼした影響を考察することが目的である。地方公営企業の財政状態や他の組織体との会計制度の異同点を踏まえながら、改正の趣旨や内容を確認し、適用年度である2014年度の財務諸表数値にどのような影響を及ぼしたか、同一地域で同じ地域中核・基幹病院である7病院を対象に具体的に検証した。

キーワード：自治体病院、地方公営企業、地方公営企業会計、貸借対照表、損益計算書

1. はじめに

2014年度から、改正された地方公営企業会計基準（以下、「会計基準」と称する）が適用されている。「会計基準」は、1952年に地方公営企業法が施行されると同時に適用され、1966年に改正されて以来、46年間大きな改正はなかった。その間、地方公営企業を取り巻く内外の環境は激変しても、その会計制度は従前のままであった。営利企業と非営利企業とにかかわらず、会計は「企業の言語」(language of business)であり、企業の経済的事象が写像された会計情報は、企業内外の利害関係者(stakeholder)に伝達・報告される役割がある。しかしながら、「会計基準」が抜本的に改正されなかったことは、内外に大きな問題をもたらした。第1に、多くの地方公営企業の財政状態は厳しく、「会計基準」の改正により経営実態を的確に写像することで経営健全化に資する必要があること、第2に、民間企業の会計基準はその間「会計ビックバン」⁽¹⁾と呼ばれる大幅な改正が行われてきており、民間企業の会計制度との整合性を図る必要があること、第3に、地方公営企業の中には、地方独立行政法人に組織変更しているところがあり、基本的に民間企業の会計基準に準拠している地方独立行政法人会計に整合させる必要があることが挙げられる。

今回、「会計基準」が改正された結果、地方公営企業の財務諸表に少なからず影響を及ぼした。地方

公営企業は地域独占的な事業であることから、財務諸表に及ぼす影響によっては料金設定に関して慎重な対応が求められる¹⁾。また、地方公営企業の管理者は、経営の意思決定を行う際の判断材料として財務諸表を用いるのだから、今後はさらに経営改善の必要や組織の改廃にまで影響を及ぼす可能性がある。地方公営企業経営の基本原則は、「常に企業の経済性を発揮するとともに、その本来の目的である公共の福祉を増進するように運営されなければならない」(地方公営企業法第3条)である。今回の改正により、地方公営企業に「経済性の発揮」が求められることもさることながら、民間企業でも担えるような事業であれば、当該事業を担っている地方公営企業は民間への事業譲渡や事業廃止を検討しなければならない。

本稿は、地方公営企業の中でも自治体病院に焦点を当て、今回の「会計基準」の改正が財務諸表に及ぼした影響を考察することが目的である。なお、「自治体病院における経営改善の会計的考察」(日本学術振興会科学研究費補助金基盤研究(C):研究課題番号2056072)などに関しては本稿の目的ではないので、別稿に譲ることとする。

2. 地方公営企業と「会計基準」

2.1 地方公営企業

地方公営企業は、地方自治体が直接経営する事業

* 岡崎女子短期大学

である。地方公営企業法第2条に掲げる事業、すなわち、水道事業・工業用水道事業・軌道事業・自動車運送事業・鉄道事業・電気事業・ガス事業の法定7事業は、地方公営企業法の規定の全部が強制適用され、病院事業については、財務規定等が当然に適用される。また、上記以外の事業で、地方自治体は条例を定めることで、地方公営企業法の全部または一部を任意適用することができる。

総務省自治財務局編(2015)『地方公営企業年鑑第62集』によると、2014年度末における地方自治体1,765(都道府県47、市町村1,718)のうち、地方公営企業法が適用されているのは3,077事業である。事業別に事業数をみると、水道事業1,374事業(全体の44.7%)、病院事業639事業(同20.8%)、下水道事業が591事業(同19.2%)の順が多い⁽²⁾。また、地方公営企業法が適用されている企業の職員数は316,336人であり、病院事業、水道事業、下水道事業の順が多い。

1952年に施行された地方公営企業法は、地方自治法の特別法⁽³⁾として制定され、その目的は、行政と経営を分離することにあった。地方公営企業は、地方自治体の存立目的からして、公共の福祉を増進する目的で運営されることは当然である。一方で、地方公営企業が行う活動は、水道事業や病院事業などのように、財貨またはサービスを提供し、その対価として料金収入を得るといふ、典型的な経済活動である。よって、民間企業と同様に経済的合理性を追求したマネジメントが行われるべきであり、原則として独立採算性が採られている⁽⁴⁾。

2.2 「会計基準」

「会計基準」は企業会計方式を原則としている。公官庁会計との大きな違いは、単式簿記(single-entry bookkeeping)ではなく、複式簿記(double-entry bookkeeping)による会計が行われることにある。公官庁会計での単式簿記は、現金の経済的価値の増減だけを記録するが、企業会計での複式簿記は、一定の方法に基づいて組織的・体系的に記録し、経済的価値の増減を原因と結果との二面性で記録する。したがって、公官庁では現金主義会計(cash basis accounting)が採られるが、企業では発生主義会計(accrual basis accounting)が採用される。発生主義会計における費用は、財貨またはサービスの消費された部分に対する支出額を意味し、実際の支出ではなく消費という事実に基づいて認識される。この発生主義と費用配分の原則に支えられ、期間損益計算が成立する。以上、公官庁会計と地方公営企業会計との相違点を、その他の項目も含めて図表1にまと

める²⁾。

公官庁会計	地方公営企業会計
単式簿記	複式簿記
現金主義会計	発生主義会計
収支計算	期間損益計算
資本・損益の取引区分なし	資本・損益の取引区分あり
資産・負債・資本概念なし	資産・負債・資本概念あり
予算中心主義	予算・決算ともに重視

図表1 公官庁会計と地方公営企業会計の相違点

公官庁と地方公営企業とは根本的に異なる会計制度が採られており、一方、地方公営企業と民間企業の経済活動は基本的に変わるものではないことから、1952年に地方公営企業法が施行されて以来、企業会計方式を原則としている。これにより、原価計算に基づく料金設定が可能となり、地方公営企業における受益者負担の公平性が確保される。

では、地方公営企業が原則として企業会計方式を採用しているとしても、株式会社会計との基本的な相違点はどこにあるのか。

第1に、2.1及び注釈(4)で言及したように、地方公営企業は原則として独立採算制を採っているが、効率性及び技術上、または採算困難性の観点から「経費負担の原則」が存在する。したがって、株式会社会計ではみられない「他会計負担金」の項目が存在する。第2に、株式会社の会計制度は、会社法や税法が適用されるため、金融商品取引法も含めた「トライアングル体制」になっている。よって、株式会社会計においては、企業会計基準を中心として3者間の調整が必要となるが、地方公営企業会計では「会計基準」のみに従えばいい。第3に、株式会社には株主が存在するため株主資本概念が存在するが、地方公営企業には存在しない。第4に、税法上は、国庫補助金等によって取得した資産については、当該部分を差し引いた残額を取得原価とする「圧縮記帳」が認められるが、地方公営企業では認められない。第5に、地方公営企業の予算は、議会の承認を得なければならないことから、予算と決算の両方が重視されるが、株式会社会計は決算中心主義である。以上、株式会社会計と地方公営企業会計の基本的な相違点を図表2にまとめる³⁾。

株式会社会計	地方公営企業会計
他会計負担金がない	他会計負担金がある
企業会計基準中心に調整が必要	「会計基準」のみに従う
株主資本の概念がある	株主資本の概念がない
圧縮記帳が認められる	圧縮記帳が認められない
決算中心主義	予算・決算ともに重視

図表2 株式会社会計と地方公営企業会計の相違点

このように、地方公営企業における「会計基準」は、民間企業の会計制度とも異なる、地方公営企業の特徴を踏まえた独自の会計制度を採ってきたことが分かる。

2.3 自治体病院と「会計基準」

地方公営企業の中での病院事業は、地方公営企業法の規定の全部が強制適用される法定7事業とは異なり、財務規定等が当然に適用されるという一部適用が認められる。一部適用といっても財務規定は適用されるので、企業会計方式であることは言うまでもない。しかし、病院事業に一部適用されるようになったのは、1966年改正、1968年適用以降である。一部適用とは、地方公営企業法第3章の財務のすべての規定とその他一部の規定が、病院の規模にかかわらず適用されることである。自治体が経営する病院事業であっても、それは企業としての実態を有するものであり、財政状態・経営成績を明らかにするためには、企業会計方式による開示が望ましい。そこで、1966年の改正において、独立採算に関する第17条の2が改正され、企業会計と自治体の一般会計との「経費負担の原則」を定めたため、完全な独立採算制をとることが一般に困難な自治体病院についても財務規定等を当然適用する環境が整ったのである⁴⁾。

3. 「会計基準」の改正

3.1 改正の必要性

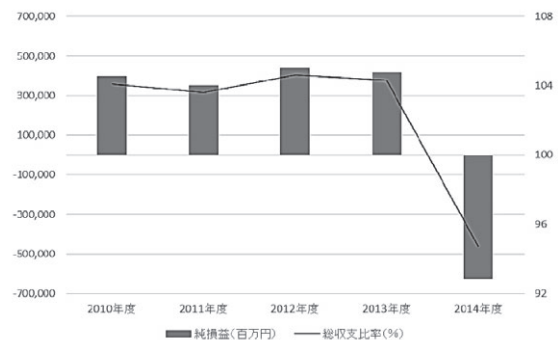
地方公営企業は、インフラ事業であり多額の投資を必要とする事業であるが、近年は社会資本の整備が進み、新規の設備投資よりも施設の維持管理が求められる⁵⁾。また、前述の通り、多くの地方公営企業の財政状態は厳しいこと、民間では矢継ぎ早に企業会計基準の改正が行われたこと、地方独立行政法人化が進んでいることなど、地方公営企業を取り巻く経営環境は大きく変化しているのに、「会計基準」は1966年以来大きな改正はなかった。

(1) 経営状態

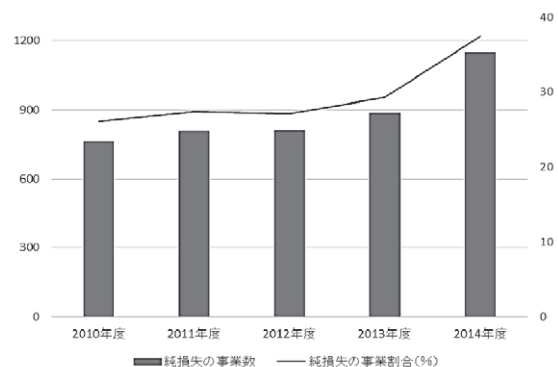
まず、地方公営企業の経営状態を見てみる。総務省自治財務局編(2015)『前掲書』によると、2014年度の地方公営企業法適用の事業(建設中のものを除く)における損益計算書のうち、黒字事業は1,914事業(全体の62.5%)、赤字事業は1,149事業(同37.5%)であり、全体の純損益は6,223億円の赤字となっている。

図表3から、2014年度は「会計基準」改正の影響で経営成績が悪化したことは明らかである。た

だし、2013年度以前の純損益は4,000億円前後の黒字であるし、総収支比率も100%を超えているので、地方公営企業全体の損益計算書からは慢性的な赤字とは言えない。一方で、2014年度の赤字事業は1,149事業で全体の37.5%も存在するのは事実であり、2013年度以前でも1/3程度の事業では赤字となっている(図表4)。特に、2014年度の病院事業はその74.8%に当たる477事業が赤字であり、純損失4,582億円となっているのが際立っている。



図表3 純損益 / 総収支比率の変化 (過去5年)



図表4 純損失の事業数 / 事業割合の変化 (過去5年)

さらに、貸借対照表に目を向けると、2014年度の地方公営企業法適用の事業(建設中のものを除く)における累積欠損金を有する事業数は943事業(全体の30.8%)で、総額は約4兆5,600億円に上る。病院事業はその73.2%に当たる468事業が累積欠損金を有する事業となっている⁵⁾。また、地方公営企業全体の2014年度末の企業債残高は約46兆8,300億円に上り、この多額の負債を安定的な経営により返済していかなければならない。以上のように、多くの地方公営企業の財政状態は厳しく、今後受益者人口が減少する中で決して楽観視はできない。

こうした地方公営企業の厳しい財政状態の中で、初めて「民間的経営手法」という用語が一般化したのは、総務省公営企業課長通知(2002)「地方公営

企業への民間的経営手法の導入の推進について」からであり、その「民間的経営手法」の一つとして、「経営情報の積極的な開示による企業経営の透明化」の必要性が挙げられた⁶⁾。その後、地方分権改革推進委員会（2009）「第3次勧告～自治立法権の拡大による「地方政府」の実現へ～」の中で、「地方自治体の財務会計における透明性の向上と自己責任の拡大」⁷⁾が掲げられ、地方公営企業も「地域主権」に沿った見直しが求められた。また、債務調整等に関する調査研究会第10回資料（2008）で、「公営企業の経営状況等をより的確に把握できるよう、公営企業会計基準の見直し（中略）を行うべきである」⁸⁾とされ、情報開示の徹底による責任の明確化を行い、公営企業の改革を推進しようとしている。こうした流れの中、今回の「会計基準」の改正が行われた。この改正の最大の目的は、地方公営企業における経営健全化の要請に応えるものであると言える。

（2）民間企業の会計基準の改正

経済のグローバル・スタンダードに沿った枠組みとして、1999年以降、企業会計基準は「会計ビッグバン」と呼ばれる大幅な改正が行われた。例えば、「連結財務諸表原則」の改正、「金融商品に関する会計基準」、「税効果会計に係る会計基準」、「退職給付に係る会計基準」、「連結キャッシュ・フロー計算書等の作成基準」、「固定資産の減損に係る会計基準」、「リース取引に関する会計基準」、「研究開発等に係る会計基準」などである。このように企業会計基準が大きく見直されている一方で、「会計基準」は改正されない状態が続いていたため、両者の違いは大きくなった。地方公営企業の中でも、例えば交通事業やガス事業は民間でも同種の事業が行われているが、官民の財務諸表比較は困難であった。地方公営企業が発生主義に立脚した複式簿記の会計を採用し、企業としての「経済性の発揮」が求められている以上、相互の経営比較可能性は確保されなければならない、この要請に応えるために「会計基準」の改正が行われた。

また、病院事業に限定した場合、民間病院の会計基準としての「病院会計準則」が2004年に改正されており、それとの整合性も必要であった。総務省自治財政局長通知（2007）「公立病院改革ガイドライン」では、同一地域に民間病院がある場合は、民間病院並みの効率化を達成するべきとしており⁹⁾、その前提として自治体病院にも「病院会計準則」を適用して、民間と比較可能な財務情報の開示を求めている。従来の「会計基準」では、例えば退職給付会計が求められておらず、退職給付会計が導入され

るだけで自治体病院の赤字額が現状よりさらに拡大することは容易に想像できた¹⁰⁾。

（3）地方独立行政法人化

地方独立行政法人は、地方自治体が設立する法人である。目標による管理と適正な実績評価、業績主義に基づく人事管理と財務運営の弾力化、徹底した情報公開等が制度の柱であり、権限と責任の明確化に資することが期待されている¹¹⁾。地方独立行政法人では、2004年に地方独立行政法人会計基準が制定され、企業会計基準に準じた会計制度が導入されている。地方公営企業の中には、病院事業を中心に地方独立行政法人に組織変更する病院が多く、2014年10月1日現在では93病院が地方独立行政法人化されている。地方自治体の間で同じ病院事業における経営比較の可能性を確保するためには、「会計基準」が民間企業の会計基準に準拠していく必要があった。

なお、地方独立行政法人では、地方独立行政法人会計基準に定めがない場合は、一般に公正妥当と認められる企業会計の基準（Generally Accepted Accounting Principles : GAAP）に従うものとされている⁶⁾。企業会計基準に変更があった場合は、適宜に地方独立行政法人会計基準の見直しが行われることになっている。

3.2 「会計基準」の改正点

今回の「会計基準」改正の基本的な考え方は、地方公営企業の経営健全化を目的とし、「経済性の発揮」のために情報公開の徹底や経営責任の明確化、官民など相互間の経営比較可能性の確保を促すことにあった。よって、地方独立行政法人会計基準を参考にしつつ、最大限に現行の企業会計基準の考え方を取り入れた。

具体的な改正点は、以下の通りである¹²⁾（図表5）。

「会計基準」の改正点	
1	借入資本金の改正
2	補助金等で取得した固定資産の償却制度の見直し
3	引当金計上の義務化
4	繰延資産の改正
5	たな卸資産における低価法の義務化
6	減損会計の導入
7	リース取引に関する会計基準の導入
8	セグメント情報の開示を導入
9	キャッシュ・フロー計算書の導入
10	勘定科目の見直し・注記の義務付け
11	資本制度の改正

図表5 「会計基準」の改正点

図表5の「会計基準」の改正点で、特に病院事業における移行期（2014年度）の財務諸表数値に変化を及ぼす項目は、「1. 借入資本金の改正」、「2.

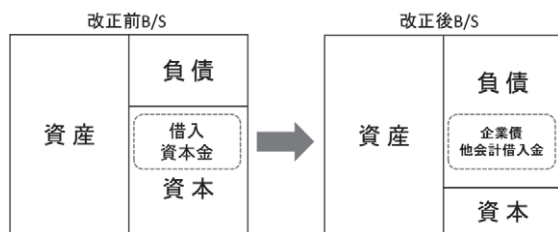
補助金等で取得した固定資産の償却制度の見直し、「3. 引当金計上の義務化」、及び「6. 減損会計の導入」、「7. リース取引に関する会計基準の導入」であると考えられる。

3.3 主な改正点と財務諸表に及ぼす影響

本節では、3.2 で2014年度の病院事業の財務諸表数値に変化を及ぼすと考えられる項目を主な改正点として扱い、その改正内容と理由をみていく。

(1) 借入資本金の改正

借入資本金とは、建設改良費等の財源に充てるために起債した企業債、及び建設改良費等に充てるために他会計から借り入れた長期借入金に相当する額のことである。これまでは自己資本金と同様に資本金に計上されていたが、改正により負債計上されることになった。この改正により、これまで資本に計上されていた借入資本金は負債に計上されることから、貸借対照表に大きく影響を及ぼす（図表6）。



図表6 借入資本金の改正

2014年度期首には、以下のような移行処理仕訳が行われる（負債計上においては1年基準が適用される）。

(借) 借入資本金	起業債	(貸) 起業債	建設改良費等の財源に充てるための起業債 (固定負債または流動負債)
(借) 借入資本金	他会計借入金	(貸) 他会計借入金	建設改良費等の財源に充てるための長期借入金 (固定負債または流動負債)

借入資本金は、実質的に民間企業の株式発行による資本金に相当する機能を有する部分があると考えられている¹³⁾との指摘もあった。しかし、他の企業債や他会計借入金と同様に償還する義務がある以上、負債計上することが妥当であるし、民間の企業会計基準や地方独立行政法人会計基準においては、当然に負債計上される。会計の観点からは、従前の借入資本金制度は資本区分と負債区分を混同していたと言える。

(2) 補助金等で取得した固定資産の償却制度の見直し

これまで任意適用が可能であった「みなし償却」制度が廃止され全額償却することになり、これまで

資本剰余金に計上していた補助金等を長期前受金として負債計上し、減価償却費に対応する長期前受金を収益化するよう改正された。「みなし償却」制度とは、固定資産の取得に際し、資金的支出に充当するために交付された補助金等で取得したものについては、当該取得資産の取得に要した価額から補助金等の価額を控除した価額をもって減価償却できる制度である。しかし、多額の補助金等により設備投資が行われる地方公営企業から、「みなし償却」制度を存続したら、企業実態を的確に表すことにはならない。確かに、補助金等により設備投資が行われた場合は資金的要素が強いものと考えられるが、地方独立行政法人会計においても補助金等を負債計上しているし、この改正で補助金等に係る収益を期間対応させて期間損益計算に反映できるようになる。今後は、これまで固定資産に充当されていた補助金等は資本剰余金から長期前受金として負債計上されるので、貸借対照表に影響を及ぼす。また、これまで「みなし償却」としていた固定資産に減価償却が行われるし、それに対応し長期前受金戻入として収益化されることから、損益計算書にも影響を及ぼす。

2014年度期首に、補助金等と取得した固定資産の対応関係が把握でき、「みなし償却」を実施していた場合（償却資産）であれば、旧「みなし償却」を適用していなかった場合の帳簿価額となるよう減額した額に相当する額を資本剰余金から減額する移行処理仕訳が行われる。

(借) 資本剰余金	(貸) 長期前受金
(借) 資本剰余金	(貸) 減価償却累計額

(3) 引当金計上の義務化

退職給付引当金、修繕引当金は改正され、貸倒引当金、賞与引当金が新設された。退職給付引当金は、退職給付債務から年金資産の公正な評価額を控除して算定した額を負債として計上する。これまでは「退職給与引当金」として計上は任意だったが、今回の改正で「退職給付引当金」として計上が義務化された。名称を「退職給付引当金」としていることから、民間の企業会計基準や地方独立行政法人会計基準と同様になったことが分かる。ただし、民間の企業会計基準や地方独立行政法人会計基準と「会計基準」とで異なるのが、前者は原則法が優先される⁽⁷⁾が、後者は原則法（企業職員の退職時に見込まれる退職手当の総額のうち、当該事業年度の末日までに発生していると認められる額を一定の割引率及び予想される退職時から現在までの期間に基づき割り引いて

計算する方法)と簡便法(当該事業年度の末日において全企業職員(同日における退職者を除く)が自己の都合により退職するものと仮定した場合に支給すべき退職手当の総額による方法)が選択適用される点である。原則法は、信託銀行や生命保険会社に所属するアクチュアリーなどの専門家に計算を委託するケースが多く、コストがかかる¹⁴⁾ので、多くの地方公営企業では簡便法を選択する可能性が高い。

この改正により、負債が増加するので貸借対照表に影響を及ぼすし、これまで退職給付引当金を計上していない場合は、不足分を一括計上することで特別損失が増加するので、損益計算書にも大きく影響を及ぼす。また、賞与引当金なども同様に影響がある。病院事業が他の地方公営企業よりも特徴的なのは、労働集約型産業であり、かつ人件費がもっとも高いことにある。よって、退職給付引当金や賞与引当金の計上義務化が病院事業の財務諸表に及ぼす影響は大きいと考えられる。

2014年度期首に、未認識退職給付債務を期末支給額により全額計上する場合は、以下のような移行処理仕訳が行われる。

(借) 退職給付引当金繰入額 (営業費用)	(貸) 退職給付引当金 (固定負債)
(借) 過年度損益修正損 (特別損失)	

なお、退職給付引当金は、当該地方公営企業において負担すべきものに限るため、一般会計等において企業職員の退職手当を全額負担することとしている場合においては、退職給付引当金を計上することを要しない。

(4) 減損会計の導入

減損会計が導入されると、資産の収益性の低下により投資額の回収が見込めなくなった場合、一定の条件のもと帳簿価額を回収可能価額まで減額する処理が行われる。民間の企業会計基準では当然に減損会計が導入されているが、「会計基準」では、その特性を勘案して地方公営型地方独立行政法人に適用される減損会計と同様の会計処理が導入される¹⁵⁾。他の地方公営企業同様、病院事業も多額の固定資産を有しており、例えば、将来の使用予定がなく遊休資産となっている病棟や、老朽化した看護師宿舎などが存在する場合、減損会計の導入は財務諸表に影響を及ぼす。これにより、経営成績に問題がある病院事業においては、将来発生する損失を早期に把握することができる。

(5) リース取引に関する会計基準の導入

今回の改正で、民間企業のリース取引に関する会

計基準が適用される。リース取引とは、特定の物件の所有者たる貸手が、当該物件の借手に対し、合意された期間にわたりこれを使用収益する権利を与え、借手は合意された使用料を貸手に支払う取引である。ファイナンス・リース取引(解約不能及びフルペイアウトの要件を満たしたリース取引)は、当該物件を売買した時と同様の状態であるので、その経済的実態を資産及び負債として認識できる。これまで全くオフバランスであったリース資産が貸借対照表に計上されることになり、減価償却も行われる。病院事業においては、医療機器等が高額であることからリース物件も少なくない。従前は、電算機器や医療器械等の物品の賃借あるいは自動車借上に係る費用等は、賃借料として会計処理されていた¹⁶⁾ので、今回のリース取引に係る会計基準の導入は財務諸表に影響を及ぼすと考えられる。

4. 自治体病院の財務諸表に及ぼした影響

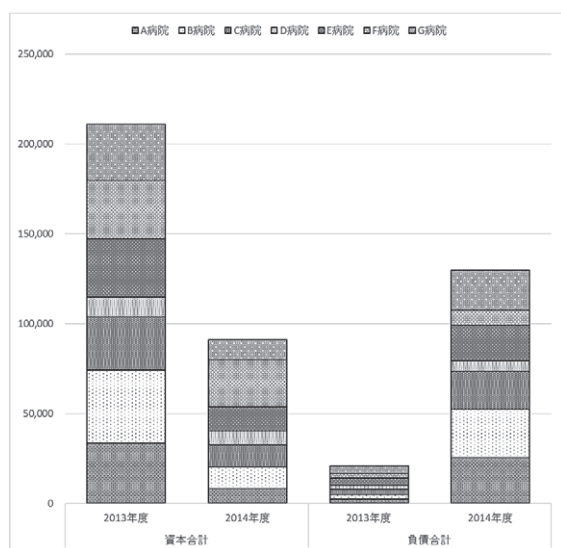
本稿では、筆者が研究対象としている地域中核・基幹病院と同一県内で同じ地域中核・基幹病院(500床以上の一般病院)である7の自治体病院(図表7)を対象に、3.3での主な改正点が財務諸表数値にどう変化を及ぼしたのかを検証する。なお、下記の病院の一部からは貸借対照表及び損益計算書を入手しているが、まだ未入手の病院があるため、本稿では2次資料である、総務省自治財務局編(2015)『前掲書』及び総務省自治財務局編(2011~2014)『前掲書第58集~61集』による。したがって、財務諸表項目は細かく分類表示されていないことが多く、詳細な分析には至らない。詳細な財務諸表に基づいた統計的分析などは別稿に譲ることとし、当該資料から分かる範囲での分析に留めたい。

	事業開始	一般病床数	病院施設延面積	職員数	二次医療圏
A病院	S.7.6.1	811床	57,083㎡	1,226	東三河南部
B病院	S.7.6.2	700床	61,050㎡	1,026	西三河南部
C病院	S.7.6.4	560床	47,674㎡	980	尾張西部
D病院	S.7.6.6	499床	37,739㎡	597	知多半島
E病院	S.7.6.7	556床	49,338㎡	788	尾張北部
F病院	S.7.6.14	558床	43,704㎡	793	尾張北部
G病院	S.7.6.25	651床	65,693㎡	1,160	尾張東部

図表7 対象とした地域中核病院(500床以上)

まずは、貸借対照表の資本総額及び負債総額について、2013年度の改正直前年度から2014年度の改正年度を比較してみる。これまで資本計上されていた借入資本金が負債計上されたこと、「みなし償却」制度が廃止され、これまで資本剰余金に計上していた補助金等の未償却部分は長期前受金として負債計上されたこと、退職給付引当金、修繕引当金が改正

され、賞与引当金が新設されたこと、リース取引の導入でリース債務の計上が行われることなどが影響すると考えられる。



図表8 7病院の改正前後における資本総額・負債総額の比較 (単位：百万円)

図表8から明らかなように、2013年度の改正直前年度から2014年度の改正年度では、資本総額と負債総額において大きな変化が見られる。資本総額の病院ごとの減少状況を見ると、A病院は33,356,321千円→8,333,287千円、B病院は43,091,933千円→11,724,307千円、C病院は29,455,987千円→12,578,201千円、D病院は11,100,160千円→7,749,675千円、E病院は32,366,265千円→13,142,516千円、F病院は32,698,373千円→26,506,613千円、G病院は30,982,238千円→10,815,417千円という、F病院を除いて大幅な減額であり、貸借対照表の構造が一変したと言っても過言ではない。一方、負債総額の病院ごとの増加状況を見ると、A病院は2,437,319千円→25,261,632千円、B病院は2,346,767千円→27,134,719千円、C病院は3,070,583千円→21,114,567千円、D病院は2,302,918千円→5,828,721千円、E病院は3,793,862千円→19,926,820千円、F病院は2,676,309千円→8,413,283千円、G病院は4,221,208千円→21,950,188千円という大幅な増額である。

貸借対照表において、借入資本金の改正や補助金等で取得した固定資産の償却制度の見直しは、資本から負債への振替となる部分が多いが、引当金やリース会計の導入により新規に負債として認識された部分の影響も大きい。これにより、負債総資本比率(負債÷総資本、総資本は負債+資本)は、図表9のように大きく上昇する結果となった。

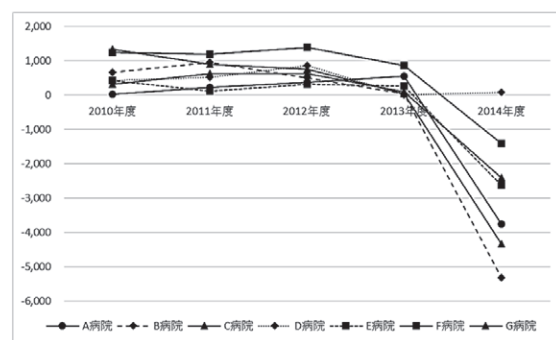
	A病院	B病院	C病院	D病院	E病院	F病院	G病院
2013年度	6.8%	5.4%	9.4%	17.2%	10.5%	7.6%	12.0%
2014年度	75.2%	69.8%	62.7%	42.9%	60.3%	24.1%	67.0%

図表9 7病院の負債総資本比率の変化

なお、本稿では言及を割愛するが、資産にも当然に影響があった。補助金等で取得した固定資産の償却制度の見直しにより、補助金等の既償却部分は減価償却累計額に計上されるし、貸倒引当金の計上やリース取引の導入によりリース資産の計上が行われるからである。

なお、「会計基準」の改正により貸借対照表に影響があったと考えられる主な項目を過去5年間で示した(資料参照)。

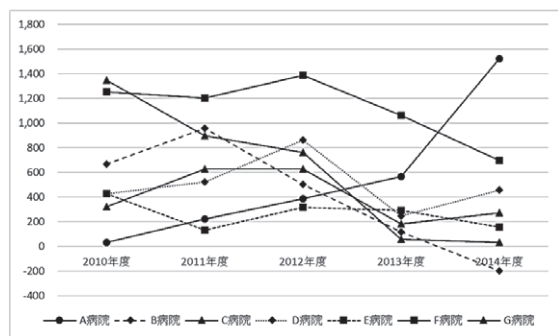
次に、損益計算書の費用及び収益について、2010年度～2013年度までの改正年度前と2014年度の改正年度を比較してみる。7病院の純損益の変化(過去5年間)をみてる(図表10)と、2013年度以前は、全国自治体病院の半数以上(2013年度では55.0%)が赤字で苦しんでいる中、7病院全てが総収支比率100%を維持していたのに、2014年度は7病院中6病院が赤字に転落した。「会計基準」改正の影響で経営成績が悪化したことは明らかである。



図表10 7病院の純損益の変化 (単位：百万円)

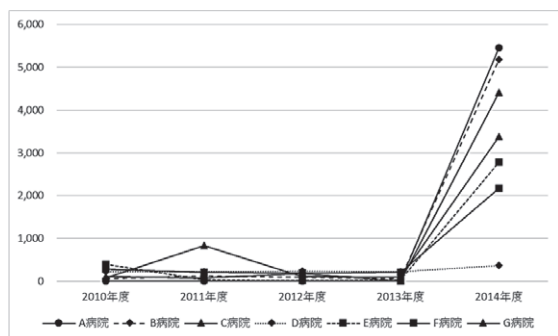
一方、7病院の経常損益の変化(過去5年間)をみてる(図表11)。経常的な活動においては、A病院を除いて全体的に下降傾向ではある。B病院は2011年度から、F病院は2012年度からの下降であるが、2013年度の改正年度直前から2014年度の改正年度に限って大きく下降した病院はない。過去5年間における経常損益ベースでは、色々な理由でそれが上昇または下降する。例えば、B病院は2011年度より7対1看護を実施し、また糖尿病センターや内視鏡センターの開設により人件費が増加している。また、新病棟や救急棟の建設による減価償却費

が増加傾向にあった。この辺りは個々の病院の損益計算書（1次資料）の分析を待たないといけないが、前述のように本稿は2次資料に基づき、「会計基準」改正の影響を検証することが目的である。そもそも、自治体病院において経常収支比率が100%を達成しているのは健全経営の証である。図表11において、経常損益が赤字になったのは、2014年度のB病院のみであり、7病院の経営は総じて健全である。



図表 11 7病院の経常損益の変化 (単位: 百万円)

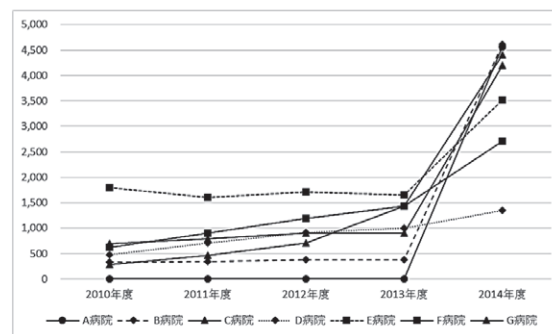
以上を踏まえ、経常損益は概ね黒字であるにも拘らず総損益がほとんど赤字であることから、特別損失の計上額が増大していることは確実である。「会計基準」の改正によって移行年度に特別損失が生じる項目は、退職給付引当金の過年度一括計上または減損処理が考えられるが、7病院は安定経営であることから減損処理の可能性は低く、退職給付引当金の過年度一括計上が最も影響を及ぼした可能性が高い。



図表 12 7病院の特別損失の変化 (単位: 百万円)

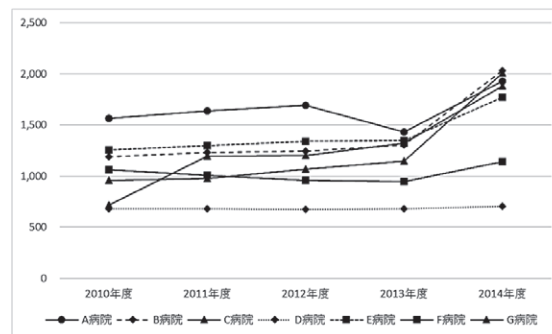
図表12は、7病院の特別損失の変化（過去5年間）である。本稿における2次資料では特別損失の内訳が不明であるが、図表13における7病院の引当金(固定負債)の変化（過去5年間）をみると、特別損失に及ぼした影響が分かる。なお、「会計基準」の改正後に固定負債に計上される引当金は、退職給付引当金及び特別修繕引当金であり、改正前は退職給与引当金及び修繕引当金としての任意計上であった。

図表12及び図表13で特別損失並び引当金にさほど改正の影響を受けていないD病院については、改正以前からある程度の退職給与引当金を計上していたか、財政状態及び経営成績等を勘案し、その事業の運営上必要と認められる場合には、15年を限度として企業職員の平均残余勤務期間内の一定年数で均等に分割して計上することができる規定を適用したか、定かではない。ただし、同規模の他病院との比較から、2014年度の引当金の金額が少ないため後者の可能性が高い。いずれにしても、今後の調査で明らかにしたい。



図表 13 7病院の引当金(固定負債)の変化 (単位: 百万円)

その他「会計基準」の改正後に影響を及ぼすと考えられるのは、減価償却費である。従来は減価償却を行うことが任意であった補助金等で取得した固定資産についても減価償却を行うことになったことや、リース会計の導入でリース資産にも減価償却が行われるからである。勿論前述のB病院のように新病棟などの建設による減価償却費の増加傾向などの要因は排除できない。



図表 14 減価償却費の変化 (単位: 百万円)

しかし、改正された2014年度の減価償却費と、それ以前の2010年度から2013年度までの4年間の減価償却費の平均を比べると、A病院は345,760千円増加(21.9%増)、B病院は787,129千円(63.3%増)、C病院が769,607千円(69.3%増)、D病院は

28,371千円(4.2%増)、E病院は459,878千円(35.1%増)、F病院は150,354千円(15.1%増)、G病院は969,790千円(93.4%)となり、全ての病院で減価償却費が増加しており、中には倍増近い病院も存在する。図表14を見る限り、「会計基準」改正の影響はあったと判断される。

5. まとめと課題

46年ぶりに「会計基準」に大きな改正が行われ、2014年度から新しい「会計基準」が適用されている。本稿は、地方公営企業の中でも自治体病院に焦点を当て、今回の「会計基準」の改正が財務諸表に及ぼした影響を考察することが目的である。地方公営企業の財政状態や他の組織体との会計制度の異同点を踏まえながら、改正の趣旨や内容を見てきた。そして、改正された「会計基準」が、適用年度である2014年度の財務諸表数値にどのような影響を及ぼしたか、同一地域で同じ地域中核・基幹病院である7病院を対象に具体的に検証した。貸借対照表ではその構造が一変するような影響が生じ、損益計算書では未認識退職給付債務における退職給付引当金の一括計上及び減価償却費などが影響し、純損益ベースで一気に赤字に転落した病院がほとんどであった。会計制度の変更がこれほどマイナスに影響したことで批判もあるようだが、自治体病院であっても民間企業並みの会計基準に従い、情報開示の徹底による責任の明確化や経営比較可能性の確保などを通じ、経営の健全化が要請されているということである。

なお、前述したように、本稿で用いた2次資料には分析に限界があるので、今後は詳細な財務諸表(1次資料)に基づき統計手法などを用い精緻に分析を進めること、さらに今回の改正でキャッシュ・フロー計算書の作成も求められているので、財務3表一体の分析を進めることが今後の課題である。

注

- (1) 1999年以降の一連の企業会計制度改革。日本の企業会計基準をグローバル・スタンダードに沿った枠組みにしようとした。
- (2) 地方公営企業法が適用されない地方公営企業を含めると、8,662事業あり、下水道事業が3,638事業(全体の42.0%)、水道事業2,097事業(全体の24.2%)、病院事業639事業(全体の7.4%)の順となる。病院事業は全て地方公営企業法が適用され、「会計基準」の改正の影響を受け

ることが分かる。

- (3) 「この法律は、地方公営企業の経営に関して、地方自治法(中略)に対する特例を定めるものとする」(地方公営企業法第6条)
- (4) なお、完全な独立採算制ではない。本来、一般行政として行われるべき事業が、効率性や技術上の理由から地方公営企業に委ねられている場合や、そもそも採算をとることが困難な事業を地方公営企業が担っている場合もある。この場合には、地方自治体の一般会計などから経費負担が行われる(地方公営企業法第17条の2)。
- (5) 累積欠損金は、営業活動によって欠損を生じ、繰越利益剰余金や利益積立金、資本剰余金等で補填できなかった各事業年度の損失(赤字)が累積されたものをいうが、累積欠損金の金額が多額だけで資本に毀損があると判断するのは誤りである。なぜなら、従前の地方公営企業法では、資本剰余金の処分は実質不可であり、資本金の減少(減資)は規定にないからである。なお、今回の改正で、資本剰余金の処分は条例または議決により可、減資は議決により可となった。
- (6) 「地方独立行政法人の会計については、この省令に定めるところにより、この省令に定めがないものについては、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する」(地方独立行政法人会計基準第1条第1項)
- (7) 退職給付に関する会計基準(企業会計基準第26号:2012年改正)では26及び73で、地方独立行政法人会計基準では第36の5及び第87の4において簡便法が認められているのみである。

引用文献

- 1) 有限会社あずさ監査法人パブリックセクター本部編(2014)『新地方公営企業会計の実務ガイド』同文館出版、p.1
- 2) 地方公営企業制度研究会編(2014)『やさしい公営企業会計(第2次改訂版)』pp.11-14
- 3) 地方公営企業制度研究会編(2014)『前掲書』pp.14-16
- 4) 自治体病院経営研究会(2015)『自治体病院経営ハンドブック[第22次改定版]』ぎょうせい、pp.7-8
- 5) 有限会社あずさ監査法人パブリックセクター本部編(2014)『前掲書』p.1

- 6) 佐藤裕弥 (2012) 『新地方公営企業会計制度は
やわかりガイド』ぎょうせい、p.120
- 7) 地方分権改革推進委員会 (2009) 「第3次勧告
～自治立法権の拡大による「地方政府」の実現
へ～」 pp.43 - 44
- 8) 債務調整等に関する調査研究会第10回資料
（「債務調整等に関する調査研究会報告書」（抜
粋）資料3）
[http://www.soumu.go.jp/main_content/000025640.
pdf](http://www.soumu.go.jp/main_content/000025640.pdf) (2016.11.21 取得)
- 9) 総務省自治財政局長通知 (2007) 「公立病院改
革ガイドライン」 p.8
- 10) 河合晋 (2010) 「自治体病院の経営改善手法に
ついての一考察」『経営情報科学』第3巻第1号、
愛知工業大学経営情報科学学会、p.18
- 11) 自治体病院経営研究会 (2015) 『前掲書』 p.190
- 12) 佐藤裕弥 (2012) 『前掲書』 p.3
- 13) 有限会社あずさ監査法人パブリックセクター本
部編 (2014) 『前掲書』 p.28
- 14) 有限会社あずさ監査法人パブリックセクター本

- 部編 (2014) 『前掲書』 pp.59 - 60
- 15) 有限会社あずさ監査法人パブリックセクター本
部編 (2014) 『前掲書』 p.117
- 16) 佐藤裕弥 (2012) 『前掲書』 p.74

参考文献

- ・伊関友伸 (2014) 『自治体病院の歴史－住民医療
の歩みとこれから』三輪書店
- ・伊藤邦雄 (2014) 『新・現代会計入門』日本経済
新聞社
- ・自治総合センター (2013) 「地方公営企業法の適
用に関する調査研究会報告書」
- ・総務省 (2012) 「地方公営企業が会計を整理する
に当たりよるべき指針」
- ・総務省 (2009) 「地方公営企業制度等研究会報告書」
- ・総務省 (2013) 「地方公営企業会計制度の見直し
について」
- ・有限責任監査法人トーマツ (2011) 『トーマツ会
計セレクション②退職給付会計』清文社

資料：「会計基準」の改正により貸借対照表に影響があったと考えられる主な項目（改正は2014年度）（単位：千円）

2010年度		A病院	B病院	C病院	D病院	E病院	F病院	G病院
△資産	減価償却累計額	19,955,197	16,485,771	9,771,555	11,500,636	16,359,768	16,701,280	16,455,391
負債	企業債	-	-	-	-	-	-	-
	他会計借入金	-	-	-	-	-	-	-
	引当金(固定)	-	327,586	287,694	480,748	1,800,093	626,447	696,715
資本	引当金(流動)	-	-	-	-	-	-	-
	借入資本金	21,373,421	14,559,094	13,603,165	4,123,038	13,856,940	4,887,507	6,412,182
	1. 企業債	21,373,421	14,559,094	13,603,165	4,123,038	13,856,940	4,887,507	6,412,182
	2. 他会計借入金	-	-	-	-	-	-	-
資本剰余金	13,202,763	15,597,288	1,283,107	495,492	6,168,093	1,710,145	11,526,592	
2011年度		A病院	B病院	C病院	D病院	E病院	F病院	G病院
△資産	減価償却累計額	21,004,611	17,178,271	8,976,959	11,854,406	17,225,834	16,980,821	17,005,009
負債	企業債	-	-	-	-	-	-	-
	他会計借入金	-	-	-	-	-	-	-
	引当金(固定)	-	348,846	469,801	710,769	1,597,780	897,097	794,715
資本	引当金(流動)	-	-	-	-	-	-	-
	借入資本金	20,511,170	13,817,384	13,399,821	3,786,974	13,160,443	4,940,109	6,147,169
	1. 企業債	20,511,170	13,817,384	13,399,821	3,786,974	13,160,443	4,940,109	6,147,169
	2. 他会計借入金	-	-	-	-	-	-	-
資本剰余金	14,066,828	15,990,366	1,253,564	497,567	6,172,053	1,705,632	12,216,207	
2012年度		A病院	B病院	C病院	D病院	E病院	F病院	G病院
△資産	減価償却累計額	21,897,327	18,040,304	10,142,087	12,194,602	18,230,155	17,603,356	17,630,395
負債	企業債	-	-	-	-	-	-	-
	他会計借入金	-	-	-	-	-	-	-
	引当金(固定)	-	373,835	703,421	913,669	1,710,009	1,188,891	894,715
資本	引当金(流動)	-	-	-	-	-	-	-
	借入資本金	19,243,635	14,278,718	13,590,542	3,639,242	12,451,161	4,206,967	6,620,488
	1. 企業債	19,243,635	14,278,718	13,590,542	3,639,242	12,451,161	4,206,967	6,620,488
	2. 他会計借入金	-	-	-	-	-	-	-
資本剰余金	14,953,461	16,342,808	1,250,680	512,567	6,168,553	1,707,232	13,381,221	
2013年度		A病院	B病院	C病院	D病院	E病院	F病院	G病院
△資産	減価償却累計額	22,919,748	19,231,265	11,496,683	12,641,523	19,216,798	18,224,342	17,733,956
負債	企業債	-	-	-	-	-	-	-
	他会計借入金	-	-	-	-	-	-	-
	引当金(固定)	-	373,835	1,435,224	995,832	1,656,649	1,433,088	894,715
資本	引当金(流動)	-	-	-	-	-	-	-
	借入資本金	17,734,396	15,278,834	13,365,359	3,308,227	11,728,844	3,405,339	13,452,007
	1. 企業債	17,734,396	15,278,834	13,365,359	3,308,227	11,728,844	3,405,339	13,452,007
	2. 他会計借入金	-	-	-	-	-	-	-
資本剰余金	16,165,117	17,274,875	1,278,020	588,342	6,177,040	1,707,198	14,217,036	
2014年度		A病院	B病院	C病院	D病院	E病院	F病院	G病院
資産	リース資産	1,416,965	788,198	4,091,248	26,088	801,144	1,201,650	-
△資産	貸倒引当金	15,349	34,752	25,557	51,426	87,000	38,474	10,020
負債	減価償却累計額	26,618,623	26,004,457	15,051,752	13,142,811	22,517,229	20,723,859	18,118,050
	企業債(固定)	14,771,066	14,360,339	12,426,183	2,597,903	10,244,078	2,284,106	11,094,970
	企業債(流動)	1,430,782	795,126	507,065	411,280	749,158	479,813	1,701,439
	他会計借入金(固定)	-	-	-	-	-	-	-
	他会計借入金(流動)	-	-	-	-	-	-	-
	引当金(固定)	4,563,148	4,606,884	4,399,908	1,354,146	3,522,237	2,710,341	4,199,597
	引当金(流動)	564,446	535,360	548,893	357,228	562,345	437,035	521,523
	リース債務(固定)	47,236	389,314	642,386	15,214	297,754	499,095	-
	リース債務(流動)	47,353	194,878	426,526	6,763	270,821	231,323	-
	長期前受金	13,452,914	14,735,146	975,635	780,099	5,949,709	815,230	12,409,309
△負債	長期前受金収益化	11,653,050	11,058,593	309,006	518,116	3,074,111	221,319	9,895,961
資本	借入資本金	-	-	-	-	-	-	-
	1. 企業債	-	-	-	-	-	-	-
	2. 他会計借入金	-	-	-	-	-	-	-
	資本剰余金	3,184,918	3,425,195	149,708	46,902	186,335	334,770	2,379,418