

福岡県医発第1215号(地)

平成16年10月8日

各 医 師 会 長 殿

福 岡 県 医 師 会
会 長 竹 嶋 康



「病院会計準則適用ガイドラインについて」並びに「病院会計
準則の改正に伴う実務上の取扱いについて」

標記の件につきまして、日本医師会並びに福岡県保健福祉部長より別添のとおり通知がありましたので、お知らせいたします。

本件につきましては、福岡県医発第1088号(H16.9.17付)にて通知いたしておりましたが、今般、「病院会計準則適用ガイドラインについて」においては、公的病院等の開設主体が新たな病院会計準則を適用する際、開設主体が異なる場合であっても病院相互の会計情報を比較可能とするよう策定されております。

また、「病院会計準則の改正に伴う実務上の取扱いについて」は、複数の病院等を有する開設主体が新たな病院会計準則を適用する場合の実務上の問題点について、その会計処理の指針として、日本公認会計士協会非営利法人委員会が取りまとめたものです。

つきましては、本件の趣旨をご理解いただき、貴会会員に周知方よろしくお願いいたします。

小郡三井医師会より

担当理事 島田昇二郎・蒲池 壽



日医発第721号(年税28)
平成16年9月30日

都道府県医師会長 殿

日本医師会長

植松 治雄



「病院会計準則適用ガイドラインについて」並びに「病院会計
準則の改正に伴う実務上の取扱いについて」

時下ますますご清栄のこととお慶び申し上げます。

先般、病院会計準則の改正について、日医発第633号(年税23)にてご連絡申し上げましたが、この度、厚生労働省が、各都道府県宛通知した「病院会計準則適用ガイドラインについて」並びに「病院会計準則の改正に伴う実務上の取扱いについて」の通知文書を別添のとおりご送付いたします。

「病院会計準則適用ガイドラインについて」は、公的病院等の開設主体が、新たな病院会計準則を適用する際、開設主体が異なる場合であっても病院相互の会計情報を比較可能とするよう策定されたものです。また、「病院会計準則の改正に伴う実務上の取扱いについて」は、複数の病院等を有する開設主体が、新たな病院会計準則を適用する場合の実務上の問題点について、その会計処理の指針として、日本公認会計士協会非営利法人委員会が取りまとめたものです。

つきましては、貴会におかれましてもご了知賜るとともに、この度改正された病院会計準則をご活用いただきますようお願い申し上げます。



(別添文書)

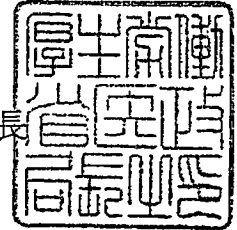
- 「病院会計準則適用ガイドラインについて」(日本医師会宛添書)
- 「病院会計準則適用ガイドラインについて」(厚生労働省医政局長通知)
- 「病院会計準則の改正に伴う実務上の取扱いについて」(日本医師会宛添書)
- 「病院会計準則の改正に伴う実務上の取扱いについて」(厚生労働省医政局指導課長通知)

医政発第 0910003 号

平成 16 年 9 月 10 日

社団法人日本医師会 会長 殿

厚生労働省医政局長



病院会計準則適用ガイドラインについて

標記については、今般、別添のとおり各都道府県知事あて通知したので、御了知の上、病院会計準則の適用にかかる参考として活用されたい。

医政発第 0910002 号

平成 16 年 9 月 10 日

各都道府県知事 殿

厚生労働省医政局長

病院会計準則適用ガイドラインについて

「病院会計準則の改正について」(平成 16 年 8 月 19 日医政発第 0819001 号厚生労働省医政局長通知)を先般通知し、貴管内の医療機関に対してその活用につき御指導願いたい旨お示したところであるが、今般、病院の開設主体が当該病院の財政状態及び運営状況を適正に把握し、比較可能な会計情報を作成するため、開設主体の会計基準の適用を前提とし、病院会計準則に準拠した財務情報を提供する観点から、公的医療機関をはじめとする開設主体としての会計基準を有する医療機関に向けて、別添のとおり病院会計準則適用ガイドラインを策定したので、御了知の上、貴管内の医療機関に対して、その活用につき御指導願いたい。

病院会計準則適用ガイドライン

平成 1 6 年 9 月

厚生労働省医政局

目

次

1 . 病院会計準則適用ガイドラインの基本的考え方	1
2 . 病院会計準則適用ガイドライン	3
第 1 章 総則	3
第 2 章 一般原則	4
第 3 章 貸借対照表原則	5
第 4 章 損益計算書原則	9
第 5 章 キャッシュ・フロー計算書原則	11
第 6 章 附属明細表原則	13

1．病院会計準則適用ガイドラインの基本的考え方

本ガイドラインは、公的病院等の開設主体が病院の財政状態及び運営状況を適正に把握し、比較可能な会計情報を作成するため、開設主体の会計基準を前提とし、病院会計準則に準拠した財務情報を提供することを目的とするものである。

第1 病院会計準則等と本ガイドラインの関係

1．病院会計準則

病院会計準則は、開設主体の異なる各種の病院の財政状態及び運営状況を体系的、統一的に捉えるための「施設会計」として、また、病院の開設主体が病院の経営実態を把握し、その改善向上に役立てるため、それぞれの病院の経営に有用な会計情報を提供するための「管理会計」としての準則であり、病院を単位とし個々の病院毎に財務諸表を作成するためのものである。

2．開設主体の会計基準

病院の開設主体の会計基準は、それぞれ開設主体の設立根拠、運営に対する考え方等を基礎として、それらの特性を踏まえた財務的な適正運営、業績評価など、開設主体全体の財政状態、運営状況の把握のために制定されているものであり、それぞれの関係者の利用目的に適合した有用な財務諸表を作成するためのものである。

また、開設主体の会計基準は、開設主体毎に異なった内容を有することがあり、病院も開設主体の運営する全体事業の一部分であることから、開設主体の財務諸表作成に当たっては、病院については、開設主体の会計基準が適用されることとなる。

3．財務諸表の位置付け

病院会計準則に基づく開設主体の一部を構成する病院単位の財務諸表と、開設主体の会計基準に基づく開設主体全体の財務諸表とは、主従の関係にあるものではなく、それぞれ異なった目的と機能を有するものである。

4．病院会計準則適用ガイドライン

開設主体の異なる各種の病院の財政状態及び運営状況を統一的に捉え、病院相互に比較可能な会計情報とするためには、病院会計準則を具体的に適用する場合、又は、そのまま適用することができない場合についての統一的、現実的な対応を図ることが必要である。

このため、病院会計準則適用ガイドラインは、病院を開設する開設主体が病院会計準則を適用して病院の財務諸表を作成する指針として、開設主体の会計基準との関係で開設主体が病院会計準則の各条項をどのように適用すべきかなど異なる開設主体における病院の会計情報の比較可能性を担保するために策定するものである。

なお、病院会計準則適用ガイドラインは、病院会計準則の条項に対応する形で構成されて

おり、それぞれの開設主体における実際の適用に当たっては、病院会計準則適用ガイドラインのすべての条項が必要とするものではなく、開設主体の会計基準と一致する項目については、不要となる点に留意することとする。

第2 病院会計準則と開設主体の会計基準等に相違がある場合の基本的取扱い

1. 財務諸表の取扱い

病院会計準則は、開設主体の異なる各種の病院の経営に有用な会計情報を提供し、会計情報の比較可能性を担保することとしている。このため、開設主体の会計基準において、病院会計準則に規定された財務諸表の一部の作成を要しないなど財務諸表の範囲が異なる場合には、開設主体の会計基準で作成が求められていないものであっても、病院会計準則に規定された財務諸表について、別途作成することとする。

2. 会計処理等の取扱い

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となる場合（会計方針の選択適用が認められている場合における病院会計準則と異なる会計処理を選択した場合を含む。）又は、異なる財務諸表の名称や様式等が定められている場合などについては、下記のいずれかにより取り扱うこととする。

- （1）病院会計準則に準拠した財務諸表を別途作成するものとする。
- （2）一組の帳簿組織において認識された取引記録を前提として、異なる会計基準等に準拠した財務諸表を作成するための手法である財務諸表の組替を行うこととし、一つの会計基準に準拠した帳簿記録又は財務諸表から精算表を利用して別の会計基準に準拠した財務諸表を作成するものとする。
- （3）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」として注記することとする。

第3 今後の取扱い

本ガイドラインについては、病院を巡る社会、経済環境の変化に伴い、今後、病院会計準則が改正された場合、また、各開設主体の会計基準が改正された場合、必要に応じて、随時、見直しをすることとする。

2．病院会計準則適用ガイドライン

第1章 総 則

第4 会計単位

病院の開設主体は、それぞれの病院を会計単位として財務諸表を作成しなければならない。

第5 財務諸表の範囲

病院の財務諸表は、貸借対照表、損益計算書、キャッシュ・フロー計算書及び附属明細表とする。

< ガイドライン1 - 1 会計単位または財務諸表の範囲が異なる場合 >

病院の財務諸表は、病院会計準則の規定に従って、病院を一つの会計単位として貸借対照表、損益計算書、キャッシュ・フロー計算書及び附属明細表を作成するのが原則であり、これと異なる場合には、以下のいずれかの方法により、病院の会計情報を記載する。

病院ごとに病院会計準則の財務諸表に組み替える。

病院ごとに組替えに必要な情報を「比較のための情報」として注記する。

第2章 一般原則

（注5）重要な会計方針について

財務諸表には、重要な会計方針を注記しなければならない。会計方針とは、病院が貸借対照表、損益計算書及びキャッシュ・フロー計算書の作成に当たって、その財政状態及び運営状況を正しく示すために使用した会計処理の原則及び手続き並びに表示の方法をいう。会計方針の例としては、次のようなものがある。

- 有価証券の評価基準及び評価方法
- たな卸資産の評価基準及び評価方法
- 固定資産の減価償却の方法
- 引当金の計上基準
- 収益及び費用の計上基準
- リース取引の処理方法
- キャッシュ・フロー計算書における資金の範囲
- 消費税等の会計処理方法
- その他重要な会計方針

< ガイドライン2 - 1 会計方針に差異がある場合 >

病院会計準則に規定する以外の会計方針を採用している場合には、その旨、内容又は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記載する。

< ガイドライン2 - 2 重要な会計方針記載の留意点 >

重要な会計方針の注記は、「比較のための情報」と同様の意味を有するので、たとえば、固定資産の減価償却の方法の記載には、重要性の原則を適用して償却資産を固定資産に計上しない場合の判断基準（金額）、耐用年数の決定方法等の情報が含まれる点に留意する。

第3章 貸借対照表原則

第15 貸借対照表の表示区分

貸借対照表は、資産の部、負債の部及び純資産の部の三区分に分け、さら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しなければならない。

<ガイドライン3-1 資産の区分の取扱い>

病院会計準則においては、流動資産及び固定資産以外の、いわゆる繰延資産の計上は認められない。開設主体の会計基準に基づき繰延資産を計上する場合には、その旨及び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。

第16 資産、負債の表示方法

資産、負債は、適切な区分、配列、分類及び評価の基準に従って記載しなければならない。

<ガイドライン3-2 資産、負債の区分、名称が異なる場合>

開設主体の会計基準により、資産、負債の区分又は科目名称について、病院会計準則と異なる場合には、その内容を「比較のための情報」として記載する。

第18 貸借対照表の配列

資産及び負債の項目の配列は、流動性配列法によるものとする。

<ガイドライン3-3 固定性配列法の取扱い>

貸借対照表において流動資産と固定資産、流動負債と固定負債が区別されている限り、項目の配列が病院会計準則と異なっても利用者が病院の財政状態及び運営状況を判断することは困難ではない。開設主体の会計基準により、固定性配列法を採用している場合であっても、組替え又は「比較のための情報」記載は要しないものとする。

第19 貸借対照表科目の分類

3. 負債

(2) 長期借入金その他經常の活動以外の原因から生じた支払手形、未払金のうち、期間が1年を超えるものは、固定負債に属するものとする。

<ガイドライン3-4 負債と純資産の区分の取扱い>

開設主体の会計基準により、病院会計準則で負債に該当するものを純資産の部に計上している場合には、その旨、内容及び金額を「比較のための情報」として記載する。

第19 貸借対照表科目の分類

3. 負債

(4) 補助金については、非償却資産の取得に充てられるものを除き、これを負債の部に記載し、業務の進行に応じて収益に計上しなければならない。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これを配分する。(注15)

なお、非償却資産の取得に充てられた補助金については、これを純資産の部に記載するものとする。

(注15) 補助金の収益化について

補助金については、非償却資産の取得に充てられるものを除き、これを負債の部に記載し、業務の進行に応じて収益に計上する。収益化を行った補助金は、医業外収益の区分に記載する。

< ガイドライン3-5 補助金の会計処理に相違がある場合 >

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は、その旨、採用した会計処理方法、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。

第22 有価証券の評価基準及び評価方法

1. 有価証券については、購入代価に手数料等の付随費用を加算し、これに移動平均法等の方法を適用して算定した取得原価をもって貸借対照表価額とする。

2. 有価証券については、売買目的有価証券、満期保有目的の債券、その他有価証券に区分し、それぞれの区分ごとの評価額をもって貸借対照表価額とする。(注17)
(注18)

(注17) 有価証券の評価基準について

有価証券については、売買目的有価証券、満期保有目的の債券、その他有価証券に区分し、次のように評価を行う。

1. 売買目的有価証券 時価で評価し、評価差額は損益計算書上、損益として計上する。

2. 満期保有目的の債券は、取得原価をもって貸借対照表価額とする。ただし、債券を債券金額より低い価額又は高い価額で取得した場合においては、取得価額と債券金額との差額の性格が金利の調整と認められるときは、償却原価法に基づいて算定された価額をもって貸借対照表価額としなければならない。償却原価法とは、債券を債券金額より低い価額又は高い価額で取得した場合において、当該差額に相当する金額を償還期に至るまで每期一定の方法で貸借対照表価額に加減する方法をいう。なお、この場合には、当該加減額を受取利息に含めて処理する。

3. その他有価証券は時価で評価し、評価差額は、貸借対照表上、純資産の部に計上するとともに、翌期首に取得原価に洗い替えなければならない。

なお、満期保有目的の債券及びその他有価証券のうち市場価格のあるものについて時価が著しく下落したときは、回復する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、評価差額は当期の費用として計上しなければならない。

(注18) 満期保有目的の債券とその他有価証券との区分について

1. その他有価証券とは、売買目的有価証券、満期保有目的の債券以外の有価証券であり、長期的な時価の変動により利益を得ることを目的として保有する有価証券や、政策的な目的から保有する有価証券が含まれることになる。

2. 余裕資金等の運用として、利息収入を得ることを主たる目的として保有する国債、地方債、政府保証債、その他の債券であって、長期保有の意思をもって取得した債券は、資金繰り等から長期的には売却の可能性が見込まれる債券であっても、満期保有目的の債券に含めるものとする。

< ガイドライン 3 - 6 有価証券の評価基準等に相違がある場合 >

有価証券の評価基準及び評価方法について、病院会計準則と異なる会計処理を行っている場合には、その旨、採用した評価基準及び評価方法、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。

第 2 3 たな卸資産の評価基準及び評価方法

医薬品、診療材料、給食用材料、貯蔵品等のたな卸資産については、原則として、購入代価に引取費用等の付随費用を加算し、これに移動平均法等あらかじめ定めた方法を適用して算定した取得原価をもって貸借対照表価額とする。ただし、時価が取得原価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しなければならない。

< ガイドライン 3 - 7 たな卸資産の評価基準等に相違がある場合 >

たな卸資産の評価基準及び評価方法について、病院会計準則と異なる会計処理を行っている場合には、その旨、採用した評価基準及び評価方法、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。

第 2 6 無形固定資産の評価

無形固定資産については、当該資産の取得原価から減価償却累計額を控除した未償却残高を貸借対照表価額とする。(注 1 1)

(注 1 1) ソフトウェアについて

1. 当該病院が開発し販売するソフトウェアの制作費のうち、研究開発が終了する時点までの原価は期間費用としなければならない。
2. 当該病院が開発し利用するソフトウェアについては、適正な原価を計上した上、その制作費を無形固定資産として計上しなければならない。
3. 医療用器械備品等に組み込まれているソフトウェアの取得に要した費用については、当該医療用器械備品等の取得原価に含める。

< ガイドライン 3 - 8 ソフトウェアの会計処理に相違がある場合 >

病院が利用する目的で購入するソフトウェア（継続的な利用によって業務を効率的又は効果的に行うことによる費用削減が明確な場合の制作ソフトウェアを含む）は、無形固定資産に計上し、減価償却手続によって、各期の費用に計上しなければならないが、資産計上を行わない会計処理を採用している場合には、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。

第 2 7 負債の貸借対照表価額

4. 退職給付引当金については、将来の退職給付総額のうち、貸借対照表日までに発生していると認められる額を算定し、貸借対照表価額とする。なお、退職給付総額には、退職一時金のほか年金給付が含まれる。(注 1 4)

(注 1 4) 退職給付の総額のうち期末までに発生していると認められる額について

退職給付の総額のうち期末までに発生していると認められる額は、退職給付見込額について全勤務期間で除した額を各期の発生額とする方法その他従業員の勤務の対価を合理的に反映する方法を用いて計算しなければならない。

< ガイドライン 3 - 9 退職給付債務の会計処理等に相違がある場合 >

退職給付債務に関する会計処理を病院会計準則と異なる方法で行っている場合には、その旨、採用した引当金の計上基準、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。

病院の従事者に係る退職給付債務のうち、当該病院外で負担するため、病院の財務諸表には計上されないものが存在する場合には、その旨及び概要を「比較のための情報」に記載する。

(注 12) リース資産の会計処理について

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。

< ガイドライン 3 - 10 リース資産の会計処理に相違がある場合 >

リース資産に関する会計処理を病院会計準則と異なる方法で行っている場合には、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。

(注 13) 引当金について

将来の特定の費用又は損失であって、その発生が当期以前の事象に起因し、発生の可能性が高く、かつ、その金額を合理的に見積もることができる場合には、当期の負担に属する金額を当期の費用又は損失として引当金に繰入れ、当該引当金の残高を貸借対照表の負債の部又は資産の部に記載するものとする。

< ガイドライン 3 - 11 引当金の取扱い >

病院会計準則における引当金の設定要件を満たしながら、当該事象において引当金を計上していない場合には、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。

病院会計準則の引当金の定義に該当しない引当金を計上している場合も同様とする。

第4章 損益計算書原則

第30 費用の定義

費用とは、施設としての病院における医業サービスの提供、医業サービスの提供に伴う財貨の引渡し等の病院の業務に関連して資産の減少又は負債の増加をもたらす経済的便益の減少である。(注19)

(注19) 資本取引について

資本取引には、開設主体外部又は同一開設主体の他の施設からの資金等の授受のうち負債の増加又は減少を伴わない取引、その他有価証券の評価替え等が含まれる。

< ガイドライン4 - 1 費用の範囲が異なる場合 >

病院会計準則の費用の定義に該当するもので、損益計算書に計上されていないものがある場合には、その旨及び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。

病院会計準則の費用の定義に該当しないもので、損益計算書に計上されているものがある場合も同様とする。

< ガイドライン4 - 2 内部取引の会計処理に相違がある場合 >

同一開設主体の他の施設からの資金等の授受について、病院会計準則の費用又は収益の定義に該当しないものを損益計算書に計上している場合には、その旨、内容及び金額並びに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。

第31 損益計算書の区分

損益計算書には、医業損益計算、経常損益計算及び純損益計算の区分を設けなければならない。

1. 医業損益計算の区分は、医業活動から生ずる費用及び収益を記載して、医業利益を計算する。(注20)(注22)
2. 経常損益計算の区分は、医業損益計算の結果を受けて、受取利息、有価証券売却益、運営費補助金収益、施設設備補助金収益、患者外給食収益、支払利息、有価証券売却損、患者外給食用材料費、診療費減免額等、医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、経常利益を計算する。
3. 純損益計算の区分は、経常損益計算の結果を受けて、固定資産売却損益、災害損失等の臨時損益を記載し、当期純利益を計算する。

< ガイドライン4 - 3 損益計算書の区分・分類が異なる場合 >

損益計算書の区分について、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、病院会計準則に定める区分との対応関係について、「比較のための情報」として記載する。

(注22) 控除対象外消費税等負担額について

消費税等の納付額の計算は、開設主体全体で計算される。病院施設においては開設主体全体で計算された控除対象外消費税等のうち、当該病院の費用等部分から発生した金額を医業費用の控除対象外消費税等負担額とし、当該病院の資産取得部分から発生した金額のうち多額な部分を臨時費用の資産に係る控除対象外消費税等負担額として計上するものとする。

< ガイドライン 4 - 4 消費税の会計処理に相違がある場合 >

消費税の会計処理を病院会計準則と異なる方法で行っている場合には、その旨、会計処理方法及び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。この場合の影響額とは、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、控除対象外消費税等（資産に係るものとその他に区分する）と、その結果としての損益計算書の医業利益、経常利益及び税引前当期純利益に与える影響額とする。

（注 2 3）本部費の配賦について

病院が本部を独立の会計単位として設置するか否かは、各病院の裁量によるが、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。したがって、この場合には、医業費用の性質に応じて適切な配賦基準を用いて本部費の配賦を行い、その内容を附属明細表に記載しなければならない。

< ガイドライン 4 - 5 本部費の配賦の取扱い >

本部会計を設置し、本部費を配賦していない場合は、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。

第5章 キャッシュ・フロー計算書原則

第42 資金の範囲

キャッシュ・フロー計算書が対象とする資金の範囲は、現金及び要求払預金並びに現金同等物とする。(注25)(注26)

(注25) 要求払預金について

要求払預金には、例えば、当座預金、普通預金、通知預金及びこれらの預金の相当する郵便貯金が含まれる。

(注26) 現金同等物について

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り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。

<ガイドライン5-1 資金の範囲が異なる場合>

キャッシュ・フロー計算書の資金の範囲が、病院会計準則と異なる場合には、その旨及びキャッシュ・フロー計算書の各区分(現金等の期首残高及び期末残高を含む)に与える影響額を「比較のための情報」として記載する。

第43 キャッシュ・フロー計算書の区分

キャッシュ・フロー計算書には、「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」及び「財務活動によるキャッシュ・フロー」の区分を設けなければならない。(注27)

1. 「業務活動によるキャッシュ・フロー」の区分には、医業損益計算の対象となった取引のほか、投資活動及び財務活動以外の取引によるキャッシュ・フローを記載する。
2. 「投資活動によるキャッシュ・フロー」の区分には、固定資産の取得及び売却、施設設備補助金の受入による収入、現金同等物に含まれない短期投資の取得及び売却等によるキャッシュ・フローを記載する。
3. 「財務活動によるキャッシュ・フロー」の区分には、資金の調達及び返済によるキャッシュ・フローを記載する。

<ガイドライン5-2 キャッシュ・フロー計算書の区分が異なる場合>

キャッシュ・フロー計算書が、病院会計準則の区分、すなわち、「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」及び「財務活動によるキャッシュ・フロー」に区分されていない場合には、その旨、病院会計準則によった場合の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・フロー及び財務活動によるキャッシュ・フローを「比較のための情報」として記載する。

第44 受取利息、受取配当金及び支払利息に係るキャッシュ・フロー

受取利息、受取配当金及び支払利息に係るキャッシュ・フローは、「業務活動によるキャッシュ・フロー」の区分に記載しなければならない。(注28)

<ガイドライン5-3 キャッシュ・フローの計上区分に相違がある場合>

キャッシュ・フロー計算書が、病院会計準則の区分、すなわち、「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」及び「財務活動によるキャッシュ・フロー」に区分されている場合であって、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場合には、その旨、病院会計準則によった場合の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・フロー及び財務活動によるキャッシュ・フローを「比較のための情報」として記載する。

第6章 附属明細表原則

第50 附属明細表の種類

附属明細表の種類は、次に掲げるとおりとする。

- 1．純資産明細表
- 2．固定資産明細表
- 3．貸付金明細表
- 4．借入金明細表
- 5．引当金明細表
- 6．補助金明細表
- 7．資産につき設定している担保権の明細表
- 8．給与費明細表
- 9．本部費明細表

<ガイドライン6-1 附属明細表作成の留意点>

附属明細表に関連する項目について、病院会計準則と異なる処理を行っている場合には、以下のいずれかの方法により、附属明細表を作成する。

附属明細表は、病院会計準則の処理方法に従ったものを作成し、損益計算書及び貸借対照表との関係について必要に応じて注記する。

附属明細表は、開設主体の会計基準に従った損益計算書及び貸借対照表を基礎に作成し、「比較のための情報」に係る附属明細書の項目について注記する。

<ガイドライン6-2 類似の明細表等が存在する場合>

開設主体の会計基準に定められた類似の附属明細表又は明細書が存在する場合は、病院会計準則で規定している内容を「比較のための情報」として当該明細表又は明細書に注記することにより、代替することができる。

医政指発第 0910001 号
平成 16 年 9 月 10 日

各都道府県衛生主管部（局）長 殿

厚生労働省医政局指導課長

病院会計準則の改正に伴う実務上の取扱いについて

先般、厚生労働省医政局長より各都道府県宛通知した「病院会計準則の改正について」（平成 16 年 8 月 19 日医政発第 0819001 号厚生労働省医政局長通知）に関し、今般、病院会計準則適用における実務上の問題点について、その会計処理の指針として、別添のとおり日本公認会計士協会非営利法人委員会研究報告第 12 号が取りまとめられたので、御了知の上、貴管内の医療機関に対して周知等お願いしたい。

病院会計準則適用における実務上の取扱い

平成 16 年 8 月 19 日

日本公認会計士協会

1. はじめに

平成 16 年 8 月 19 日に病院会計準則が改正され、準備の整った病院から時機をとらえて自主的に活用されることとなっている。病院会計準則は、病院という施設単位の財務諸表作成に関する会計準則である点に大きな特徴がある。すなわち、病院の開設主体は公的な法人から民間法人まで多種類のものが存在し、通常、その開設主体それぞれに法人としての会計基準が存在する。したがって、実際の財務諸表の作成実務においては、法人としての会計基準と病院会計準則を調整して、会計処理を行うことになる。なお、各開設主体の会計基準と病院会計準則をどのように整合させるかについては、病院会計準則適用ガイドラインの策定に向けて、「開設主体別病院会計準則適用に関する調査・研究報告書」が厚生労働省から公表されている。

このような状況下において、各開設主体はそれぞれの会計基準との関係から実務上の問題点を有することになるが、その中には病院会計準則が病院という施設単位の財務諸表作成に関する会計準則であることから生じる共通の実務上の問題点も存在する。本研究報告は、個々の病院施設単位の財務諸表を作成するに当たり、各開設主体に共通する実務上の問題点に関して、その会計処理の指針となるよう取りまとめたものである。

2. 本研究報告の対象項目

本研究報告では、病院会計準則が施設単位の財務諸表の作成に関する基準であることに起因することから、各開設主体に共通する実務上の検討項目として、「施設間取引の取扱い」、「本部費の取扱い」及び「消費税等の取扱い」の 3 項目を取り上げた。

(1) 施設間取引

病院の開設主体は、複数の病院を開設するだけでなく、病院以外にも法人の種類と性格によって様々な施設や事業（診療所、研究所、学校、介護老人保健施設、社会福祉施設等）を有している。各施設又は事業（以下「施設等」という。）は、それ自体が行政上の認可等の関係で、通常、各々の財務諸表を作成することになっている。病院会計準則は、このような施設等ごとに財務諸表を作成する場合の病院施設に関する会計準則である。したがって、財務諸表を作成する単位としての施設等間の取引（以下「施設間取引」という。）を、各施設等の財務諸表において、どのように取り扱うかが問題となる。

(2) 本部費

開設主体によっては、法人全体の経営意思決定、管理、広報等を行うために本部組織を

設置している場合がある。本部費として集計される費用は医業費用に分類される項目に限定され、最終的には各施設等でこの費用を負担しなければならない。したがって、このように独立した機能を有する会計単位としての本部費を、各施設等にどのように配賦し、負担させるかの検討が必要となる。

(3) 消費税等

病院等の複数の施設等が存在し、各々が独立した事業を行う場合であっても、開設主体が法人の場合には消費税等の納税額の計算は原則として法人全体で行うことになる。また、病院会計準則では消費税等の会計処理について税抜処理を採用し、控除対象外消費税等負担額に関しては独立して掲記することとされている。したがって、法人全体として計算される控除対象外消費税等を、各施設等に対しどのように負担させるかが問題となる。なお、法人税、住民税及び事業税は公的な開設主体にあっては課税主体とならないため、すべての開設主体共通の問題ではないと判断し、本研究報告の対象に含めていない。

3. 施設間取引の取扱い

(1) 病院会計準則の規定

病院会計準則では、収益・費用の定義として、「施設としての病院における医業サービスの提供、医業サービスの提供に伴う財貨の引渡し等の病院の業務に関連して資産の増減又は負債の増減をもたらす経済的便益の増加減少」と規定している。さらに、その注解において「同一開設主体の他の施設からの資金等の授受のうち負債の増加又は減少を伴わない取引」は資本取引であると解説している。また、勘定科目の説明では「他会計短期貸付金、他会計長期貸付金、他会計短期借入金、他会計長期借入金」が勘定科目として取り上げられている。

このように病院会計準則では施設間（本部を含む。）の取引に関し、その内容に応じた会計処理が求められている。

(2) 施設間取引の類型と会計処理

施設間の貸借勘定を用いて会計処理するもの

施設間での取引を行う場合、取引の相手方の施設に対する債権債務を集約する勘定として施設勘定（施設名を称した勘定科目）を資産ないしは負債に計上して会計処理を行うことができる。この会計処理を採用する場合には、最終的に各施設間で債権債務の精算が行われることが前提となる。この施設勘定を用いる施設間取引としては精算を前提として各施設の収益・費用に対応するもののほか、資金の短期的な融通や、費用の肩代わり処理に伴うものが含まれる。

この施設勘定は、その機能として各施設間の取引残高の照合を可能とし、各施設に計上される施設勘定は対応するそれぞれの施設ごとに金額が合致する。したがって、開設主体全体の財務諸表を作成する場合には、それぞれの施設勘定は相殺消去されることになるが、各施設単位でみた場合には、精算がなされない限り期末時点においても計上されることとなる。

借入金又は貸付金として取り扱うもの

借入金の使途については、約定時点で明確になっているのが通常であるため、資金調達の管理を本部で一括して取り扱っている場合であっても、特定の施設等に関する建築資金のように、その帰属が明確なものは、各病院等の財務諸表に計上しなければならない。したがって、各施設の財務諸表において、他会計からの借入金又は他会計への貸付金として会計処理をするものは、施設間（本部を含む。）での明確な約定（目的、返済期限、返済方法、金利等）があるものに限定されることになる。

なお、約定が明確でない一時的な資金の融通は、上記の施設勘定の増減に含まれることになる。

純資産の直接増減として取り扱うもの

上記 及び 以外の取引については、最終的にすべて純資産の直接増減として会計処理されることになる。この類型に属する施設間取引は施設間での精算を前提としないことから、各施設において資本取引となるものである。ただし、取引を行った時点では最終的に精算を行うことが不明な場合には、最終的に精算を行わないことが決定した時点で貸借勘定等から純資産に振り替える会計処理を行うことになる。なお、病院会計準則では、純資産の部における勘定科目は開設主体の会計基準に応じて任意に区分することを前提としているため、行われる取引の性質に応じて純資産としての施設勘定や他施設からの繰入金勘定等を設定して会計処理を行うことになる。

この純資産の増減として取り扱う施設間取引としては精算を前提としない各施設の収益・費用に対応するもののほか、返済を前提としない施設間の資金移動等が含まれる。例えば、同一開設主体の病院から他の施設に対し資金移動をした場合、当該病院では、以下の会計処理を行うことになる。

病 院 （借方）純 資 産 × × × （貸方）現金預金 × × ×

受入施設 （借方）現金預金 × × × （貸方）純 資 産 × × ×

収益又は費用に対応する取引の会計処理

施設間取引であっても、病院会計準則の収益・費用に該当する取引については、医療サービスの提供の内容に応じた科目に計上する。例えば、A病院においてB病院の職員に対する健康診断を実施した場合には、それぞれの病院及び本部において、以下のような会計処理を行うことになる。

（前提）当該取引に関する施設間の費用負担について最終的に精算は行わないこととなった。

ア．サービス提供時点

A病院 （借方）B病院勘定（資産）× × × （貸方）保健予防活動収益 × × ×

B病院 （借方）福利厚生費 × × × （貸方）A病院勘定（負債）× × ×

イ．施設間で精算しないことが決定した時点

A病院 （借方）純 資 産 × × × （貸方）B病院勘定（資産）× × ×

B病院 （借方）A病院勘定（負債）× × × （貸方）純 資 産 × × ×

なお、施設間の取引価額は、客観性を有した外部に対するサービス提供に準じた適正な水準である必要があることに留意する。

(3) 財務諸表の表示区分等の取扱い

貸借対照表

借入金又は貸付金として取り扱うものは、貸借対照表において、他会計貸付金又は他会計借入金として、外部からのものとは区分するのが原則である。

施設勘定を用いて一時的な処理を行っている場合には、流動資産ないしは流動負債にその残高が計上されることになる。

純資産の直接増減として取り扱うものは、その残高が純資産の部に計上されることになる。病院会計準則では、純資産の部は開設主体の会計基準に応じて任意に区分することを前提としているため、純資産に関する勘定科目の規定はない。したがって、実務的対応としては、各施設等の純資産項目に短期的な資金の融通や費用の肩代わり処理を行うために使用する施設勘定や無償の資金援助等の取引に対して使用する繰入金勘定（必要に応じて繰入先等別に設定する。）等を設けることになる。

損益計算書

収益又は費用として取り扱うものの損益計算書の表示は、同一内容の外部との取引にそのまま包含され、特段の区分表示や注記の対象とはならない。また、借入金又は貸付金として取り扱うもので、利息が発生する場合も同様である。

キャッシュ・フロー計算書

キャッシュ・フロー計算書は、病院会計準則注解 27 において「同一開設主体の他の施設（他会計）との取引に係るキャッシュ・フローについては、当該取引の実態に照らして独立した科目により適切な区分に記載しなければならない」と説明されている。

費用又は収益として取り扱うものの表示区分は、「業務活動によるキャッシュ・フロー」となるが、直接法においては、他会計医業収入等の独立した科目を設けて区分し、間接法においては、利息については小計以下の部分で独立した科目を設け、その他については一括して「他会計収入又は支出」の科目で小計を挟んで両建計上することにより区分することとする。

借入金又は貸付金として取り扱うものの表示区分は、貸付の場合は「投資活動によるキャッシュ・フロー」、借入の場合は「財務活動によるキャッシュ・フロー」となるが、「他会計長期借入による収入」等の独立した科目を設けて表示する。

施設勘定による一時的貸借及び純資産の直接増減として取り扱うものの表示区分は「財務活動によるキャッシュ・フロー」とし、一括して純額を「他会計繰入金支出」又は「他会計からの繰入金収入」として処理するのが適当である。

附属明細表

純資産明細表では、当期における純資産の増加額及び減少額は、その内容を注記することとされている。したがって、純資産の直接増減として取り扱うものについては、「他施設への備品帰属先変更による減少額」、「福祉施設に対する資金援助額」等その内容及び金額を注記することが必要となる。

また、借入金又は貸付金として取り扱うものについては、貸付金明細表及び借入金明細表において、貸付先ごとに増減及び残高を記載することとなっているため、会計単位

別に具体的な他会計の名称を付して記載することになる。なお、最終的に施設等において返済が免除された場合には、純資産の増減にも記載することになる。

4．本部費の取扱い

(1) 病院会計準則の規定

病院会計準則では、本部費に関し「本部会計を独立会計単位として設置している場合、本部費として各施設に配賦する内容は医業費用として計上されるものに限定され、項目毎に適切な配賦基準を用いて配賦しなければならない。なお、本部費配賦額を計上する際には、医業費用の区分の末尾に本部費配賦額として表示するとともに、その内容及び配賦基準を附属明細表に記載するものとする」と規定している。

また、同注解では「病院が本部を独立の会計単位として設置するか否かは、各病院の裁量によるが、本部会計を設置している場合には、医業利益を適正に算出するため、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。したがって、この場合には、医業費用の性格に応じて適切な配賦基準を用いて本部費の配賦を行い、その内容を附属明細表に記載しなければならない。」と解説している。

施設別の財務諸表では、それぞれの施設等の活動に関連して発生した収益・費用を計上することになるが、本部機能を独立の会計単位として有している場合には、本部で計上される医業費用に該当する費目の合計額を本部以外の施設等に配賦することが必要となる。したがって、各施設等に対し本部費を適切に負担させるためには、本部費に含まれる費目の性格を勘案し、配賦基準を決定することが必要となる。

(2) 本部費の意義

本部費は、法人全体の経営意思決定、管理及び広報等のために要した費用であり、実務上の利便性を理由に行われる一括的な資金調達や支払いを原因とする各施設等に対する肩代わり費用や複数の施設に共通して発生する費用項目（施設共通費等）の配分額とは異なることに留意する必要がある。肩代わり費用や施設共通費等は、本来、各施設等に直課又は配賦すべきものであって、実務上の便宜により、いったん本部会計単位に計上することはあっても、最終的には、それぞれの費目ごとに、各施設に振り替えられることになる。この場合、実務的には配賦計算を行う場合も想定されるが、その本質的意味として本部費の配賦とは、別個の問題として取り扱う必要がある。

(3) 配賦基準の種類

本部費の配賦基準としては一般的に以下のようなものが考えられる。

配賦基準	内 容
従 事 者 数	各施設等におけるサービス提供者側の人員数である従事者数
患者・利用者数	各施設等におけるサービス受領者側の人員数である患者・利用者数
延 面 積	各施設等の延利用床面積
総 資 産 額	各施設等の総資産額
総 収 入 額	各施設等の事業収益額

帳 簿 価 額	各施設等における一定の範囲の資産や負債の金額
---------	------------------------

配賦基準の選択に当たっては、配賦すべき費目の性質や構成、管理の目的との整合性を考慮し、また、配賦計算の基礎となる計数の集計等に対する実務的効率性、簡便性等を勘案して適切に行われなければならない。

(4) 会計処理と附属明細表の作成

本部会計単位に集計された医業費用科目について、複数の配賦基準を選択し、各施設に対する配賦額を計算するために、以下のような本部費配賦表を作成する。

本部費配賦表					(単位:千円)
	本部費	A 病院	B 病院	C 老健	配賦基準
給 与 費	50,000	28,571	17,858	3,571	(従事者数)
保 守 委 託 費	2,000	1,143	714	143	(従事者数)
設 備 関 係 費	30,000	17,143	10,714	2,143	(従事者数)
研 修 費	500	286	178	36	(従事者数)
広 告 宣 伝 費	1,500	750	500	250	(総資産)
会 議 費	600	322	214	64	(管理職員数)
交 際 費	800	400	267	133	(総資産)
そ の 他 経 費	17,000	9,714	6,072	1,214	(従事者数)
合 計	102,400	58,329	36,517	7,554	
<配賦基準別集約>					
(従事者数)	700	400	250	50	人
配賦額計	99,500	56,857	35,536	7,107	
(管理職員数)	28	15	10	3	人
配賦額計	600	322	214	64	
(総資産)	120	60	40	20	千円
配賦額計	2,300	1,150	767	383	
合 計	102,400	58,329	36,517	7,554	

この計算結果に基づき、配賦額の相手科目として純資産項目を採用した場合の各施設等における仕訳を示すと以下ようになる。

A 病 院 (借方)本部費配賦額 58,329 (貸方)純資産(本部) 58,329
 B 病 院 (借方)本部費配賦額 36,517 (貸方)純資産(本部) 36,517
 C 老人保健施設(借方)本部費配賦額 7,554 (貸方)純資産(本部) 7,554
 本 部 (借方)純資産(A病院) 58,329 (貸方)本部費配賦額 102,400
 (借方)純資産(B病院) 36,517
 (借方)純資産(C老健) 7,554

また、この場合のA病院の附属明細表は、以下のとおりとなる。

本部費明細表

(単位:千円)

項 目	本 部 費	当病院への 配 賦 額	配賦基準
給与費、設備関係費他	99,500	56,857	従事者数
広告宣伝費、交際費	2,300	1,150	総資産
会議費	600	322	管理職員数
合 計	102,400	58,329	

5. 消費税等の取扱い

(1) 病院会計準則の規定

各施設が負担すべき消費税等の額について病院会計準則では、医業費用の区分として「控除対象外消費税等負担額」を、臨時費用の区分として「資産に係る控除対象外消費税等負担額」を規定している。また、注解 22 において「消費税等の納付額は、開設主体全体で計算される。病院施設においては開設主体全体で計算された控除対象外消費税等のうち、当該病院の費用等部分から発生した金額を医業費用の控除対象外消費税等負担額とし、当該病院の資産取得部分から発生した金額のうち多額な部分を臨時費用の資産に係る控除対象外消費税等負担額として計上するものとする。」と解説されている。

(2) 簡易課税制度選択法人及び免税法人における会計処理

病院会計準則の役割として、病院施設を有する開設主体すべてに適用することにより、異なる開設主体間の経営比較を可能とし、経営管理に資する有用な会計情報を提供することがある。そのため、この比較可能性を重視する立場から会計処理自由の原則に一部制限を加えている。消費税等の会計処理もこれに該当することになり、病院会計準則ではすべての開設主体に対し税抜処理を一律に適用することとしている。したがって、開設主体が簡易課税制度選択法人や免税法人であったとしても消費税等の会計処理については税抜処理を行うことになる。この場合、本則課税適用法人とは異なり、簡易課税制度選択法人においては仮払消費税等の額と仮受消費税等の額との差額から納付すべき消費税等の額を控除したものが、各施設で負担すべき控除対象外消費税等の額の基礎となる。また、免税法人においては仮受消費税等と仮払消費税等との差額のすべてが各施設で負担すべき控除対象外消費税等の額の基礎となる。

(3) 控除対象外消費税等負担額の施設別の計算

消費税等の納税額を、開設主体全体で計算した金額と、施設別に計算した金額を合計した金額は、課税売上割合と仕入税額控除の関係で通常一致しない。例えば、仕入税額控除の計算を一括比例配分方式で行っている場合、以下のとおり差異が発生する。

消費税の納付額計算と施設別計算額

(単位:千円)

	全体計算	A 施設単独	B 施設単独	A + B	差額
課税売上 (税込)	36,750	15,750	21,000	36,750	0
課税売上 (税抜)	35,000	15,000	20,000	35,000	0
非課税売上	115,000	85,000	30,000	115,000	0
課税仕入 (税込)	136,500	94,500	42,000	136,500	0
課税仕入 (税抜)	130,000	90,000	40,000	130,000	0
課税売上割合	23.33%	15.00%	40.00%		
仕入税額 (4%)	5,200	3,600	1,600	5,200	0
控除対象仕入税額	1,213	540	640	1,180	33
売上税額	1,400	600	800	1,400	0
納付すべき消費税額	187	60	160	220	-33
納付すべき地方消費税額	47	15	40	55	-8
納付税額合計	233	75	200	275	-42
仮受消費税	1,750	750	1,000	1,750	0
仮払消費税	6,500	4,500	2,000	6,500	0
控除対象外消費税等	4,983	3,825	1,200	5,025	-42

このように、施設単位で計算した控除対象外消費税額等の単純合計 5,025 と実際の控除対象外消費税額等 4,983 の差額 (納付すべき消費税額等の差額と同額) が 42 発生することとなる。

このため、それぞれの施設が実際に負担すべき控除対象外消費税等の金額を計算する必要があるが、この場合、施設別に計算した金額に 4,983 / 5,025 を乗じた金額とするのが適当である。

なお、仕入税額控除の計算を個別対応方式で行っている場合でも、上記例に準じて施設別の金額と実際の金額を計算し、上記例に準じて負担すべき控除対象外消費税額等を計算することになる。また、開設主体が公益法人等に該当する場合は、控除対象外消費税額等の金額は、課税売上割合と特定収入割合に影響されるため、計算要素が増えて複雑となるが、施設別金額と実際額をそれぞれ計算し、上記例に準じて負担すべき控除対象外消費税額等を計算することになる。

(4) 会計処理

病院会計準則では消費税等の会計処理を税抜方式で行うこととされているため、各取引における消費税等の金額を、課税仕入の場合には「仮払消費税」、課税売上の場合には「仮受消費税」で処理するのが一般的である。上記例の A 施設 (病院) において、納税計算前におけるそれぞれの勘定科目の金額は以下になっている。

仮払消費税 (借方残) 4,500

仮受消費税 (貸方残) 750

仮払消費税額のうち、控除対象外消費税を費用に振り替える必要があるが、この際には

医業費用となるものと臨時費用になるものとを区分しなければならない。臨時費用とすべき資産取得部分から発生した金額のうち多額な部分とは、法人税上の控除対象外消費税額等を発生時に一括して損金算入できないものと同じ範囲であると解釈するのが適当である。

< 参考 >

法人税法施行令第百三十九条の四（資産に係る控除対象外消費税額等の損金算入等）

内国法人の当該事業年度（消費税法（昭和六十三年法律第百八号）第三十条第二項（仕入れに係る消費税額の控除）に規定する課税売上割合に準ずる割合として財務省令で定めるところにより計算した割合が百分の八十以上である事業年度に限る。）において資産に係る控除対象外消費税額等が生じた場合において、その生じた資産に係る控除対象外消費税額等の合計額につき、その内国法人が当該事業年度において損金経理をしたときは、当該損金経理をした金額は、当該事業年度の所得の金額の計算上、損金の額に算入する。

2 内国法人の当該事業年度（前項に規定する事業年度を除く。）において生じた資産に係る控除対象外消費税額等が次に掲げる場合に該当する場合において、その該当する資産に係る控除対象外消費税額等の合計額につき、その内国法人が当該事業年度において損金経理をしたときは、当該損金経理をした金額は、当該事業年度の所得の金額の計算上、損金の額に算入する。

- 一 棚卸資産に係るものである場合
- 二 二十万円未満である場合（前号に掲げる場合を除く。）

したがって、まずは法人税法施行令第139条の4により、法人全体で一括損金算入できないものがあるかどうかを判定する必要がある。上記例では法人全体の課税売上割合が23.33%となるため、資産に係る控除対象外消費税が20万円以上かどうかの計算を以下のように行い判定することになる。

臨時費用発生の有無の判定 (単位:千円)

	資産に係る もの	左記以外	合計
課税仕入の額（税抜）	35,000	95,000	130,000
仮払消費税の額（5%）	1,750	4,750	6,500
課税仕入に係る消費税額（4%）	1,400	3,800	5,200
控除対象となる消費税額（4%）	327	886	1,213
同上の地方消費税を含む金額（5%）	409	1,108	1,517
控除対象外消費税等の額	1,341	3,642	4,983

この結果を受け、例えば上記例の仮払消費税4,500のうち、1,500が棚卸資産以外の資産の取得によって生じたものである場合には、以下のように臨時費用部分と医業費用部分を計算することになる。

控除対象外消費税等の費用計上区分の計算（A施設）

（単位：千円）

	資産に係る もの	左記以外	合 計
課税仕入の額（税抜）	30,000	60,000	90,000
仮払消費税の額（5%）	1,500	3,000	4,500
課税仕入に係る消費税額（4%）	1,200	2,400	3,600
控除対象となる消費税額（4%）	180	360	540
同上の地方消費税を含む金額（5%）	225	450	675
控除対象外消費税等の額	1,275	2,550	3,825
単純合計控除対象外消費税等			5,025
法人全体実際控除対象外消費税等			4,983
修正率			0.992
損益計算書控除対象外消費税等	1,264	2,529	3,793
医 業 費 用		2,529	
臨 時 費 用	1,264		

この計算の結果の仕訳を示すと以下のようになる。

（借方）控除対象外消費税等負担額 2,529 （貸方）仮払消費税 3,793

（借方）資産に係る控除対象外消費税負担額 1,264

この結果から、仮払消費税及び仮受消費税勘定を相殺し納付すべき税額を未払消費税勘定の残高とする仕訳は、以下のようになる。

（借方）仮受消費税 750 （貸方）仮払消費税 707

（貸方）未払消費税 43

以 上