

病院会計に関する一考察

玉 置 賢 司

- 1 はじめに（問題の所在）
- 2 病院における複式簿記の導入
 - 2-1 病院への複式簿記導入に向けて
 - 2-2 病院会計準則の変遷
 - 2-3 病院会計準則制定 ―昭和40年度（1965）制定―
 - 2-4 病院会計準則改正 ―昭和58年度（1983）改正―
 - 2-5 病院会計準則改正 ―平成16年度（2004）改正―
- 3 病院経営管理指標分析
 - 3-1 病院経営管理指標について
 - 3-2 開設主体別の財務諸表分析とキャッシュ・フロー計算書
- 4 おわりに

1 はじめに（問題の所在）

病院会計に関する研究は、長年にわたり幾人かの研究者によって数多くなされている。この多くの成果が、これからの研究に大きな手助けとなっている。近年、病院会計が重視されるにいたる経過として、以下のことが取り上げられる。

昭和45年（1970）以前、病院は公共性があるという理由から、病院の経営は、国からの手厚い保護によって安定していた。しかし、昭和48年（1973）の第一次オイルショック、昭和54年（1979）の第二次オイルショック以後、日本の経済は、低成長時代に入った。このため、社会経済の変動と直接的な関連が少なかった医療の世界にまで、不況の波が押し寄せてきた。具体的には、厚生省が医療報酬を削減しはじめたために、病院の経営が悪化し始めたのである。その後も、経済不況に加え高齢化社会がさらに進行するにつれ、医療費が増大し、国民健康保険の財政が逼迫してきた。その対応策として、昭和57年（1982）に厚生省が老人保健法を制定した。老人保健法の実施により、一定所得以下の老人に対しても、医療費の一部負担を課せられると同時に病院には診療報酬の減額がせまられたのである。このような状況下で、病院は、リストラなどの経営改革を余儀なくされた。

一方、病院会計に関する問題として、昭和40年度（1965）に病院会計準則が制定され、約20年後の昭和58年度（1983）に1回目の改正、平成16年度（2004）に2回目の改正が行われた。病院会計準則は、時代の変化とともに、その内容や提供する情報を変化させている。病院会計準則の目的は、当初、個々の病院別の財務諸表を作成する時の基準だけを示すことにあった。しかし、時代の流れとともに、病院は個々の病院から法人病院（いわゆ

る医療法人)へと事業規模を拡大していき、それにとまって、病院を有する開設主体(つまり組織や団体)は、それぞれが準拠すべき会計基準を各自の判断によって適用していた。すなわち、各開設主体の利害関係者の利用目的に合うように、会計基準が作成されていた。このため、病院会計準則を体系的に整備する必要が生じてきたのである。そこで、平成16年(2004)には、開設主体別のすべての財務諸表を可能にするために病院会計準則の改正がなされている。介護施設や医療機関が数多く増加している。このような施設に関して、病院会計の分野においても施設ごとの会計が必要となり、その結果ますます複雑になりつつある。

近年、病院の崩壊が社会的な問題となっている。医療現場という側面で見ただけの場合、少子高齢化により患者数が増加し、病院勤務の激化により医師や看護師が不足しているという、医療の質の低下という問題が生じている。また、病院の経営という側面では、医療費高騰により、診療報酬が抑制され、病院の経営が悪化しているという問題が生じている。

そこで今一度、病院の経営を医療現場という側面からだけでなく、会計という側面からも見直す必要があるものと思われる。

このような状況をふまえながら、本稿の目的は、先ず初めに病院会計に複式簿記が導入され、また、病院会計準則が制定及び改正されるまでの経緯はどのようなものであったのかを考察することである。次いで、今後の病院経営の改善化を図るためには、病院会計準則がいかにあるべきかを考察していくことにある。

2 病院における複式簿記の導入

2-1 病院への複式簿記導入に向けて

当時、病院会計制度の中に、複式簿記が導入されるまでには、次のような時代背景があったと考えられる。

昭和20年(1945)の終戦直後、戦争による被害と医師の不足により、病院・診療所の数が絶対的に不足していた。病院の急速な復興がもめられるなか、国公立病院の建設が中心にすすめられていたのであった。昭和20年(1945)から昭和25年(1950)までに病院数は645から3,408と約5倍に増加したのである¹⁾。さらに、昭和25年(1950)には、病院の法人化つまり医療法人制度が創設され²⁾、病院の成長期へと進んでいった。そして、昭和27年(1952)頃から、地方自治体が独立採算制を強化しはじめたことにより、国公立病院よりも私立病院が増加しはじめた。その後、朝鮮戦争による特需景気などを反映して、病院の数は、さらに増加していった。

そこで、病院会計に、複式簿記が導入されるようになった2つの理由があげられる。まずは、青色申告制度の導入である。昭和25年(1950)の税制改正において、所得税と法人

1) 菅谷章、石原信吾編「国立病院・公的病院の沿革と使命」『経営』、中央法規出版(株)、昭和60年(1985)、33頁。

2) 藤井誠一、藤井誠一編「現代自由開業医制と私的病・医院経営」『経営』、中央法規出版(株)、昭和60年(1985)、21頁。

税に青色申告制度が導入された³⁾。青色申告制度とは、正規の簿記の原則に従って帳簿を作成すれば、税制上の優遇措置が受けられるというものである。青色申告制度が制定された直後、正規の簿記の原則に従った記帳が難しいため、青色申告の申請数は少なかった。しかし、税制上の優遇措置を受けるために、時の経過とともに、民間企業が青色申告を導入しはじめた。その後、民間企業に続くように、病院も、税制上の優遇措置を受けるためや帳簿の正確性を保持するために、青色申告の導入が検討されはじめた。

もう1つの理由は、病院から厚生省に対する社会保険診療報酬の請求体系である。つまり、病院が有する報酬体系の困難さである。社会保険診療報酬は、点数計算（1点20円など）で行われており、この点数計算による請求にもとづき、後日報酬の支払いがなされる。病院には、民間企業にはない複雑な診療報酬の仕組みが存在している。このような理由があるため、病院会計において、単式簿記では、収益と費用を対応させることが困難であり、複式簿記を導入する必要性が生じていたのであろう。

このような中で、昭和28年（1953）に、健康保険病院（診療所）が、はじめて複式簿記を導入することとなった⁴⁾。当時、健康保険病院が設置された趣意は、一般開業医の模範となる診療を行い、同時に、保険診療面において適格な参考資料を残すための施設が必要であるという点に置かれていた。この意味で正確かつ明瞭な複式簿記による帳簿作成が求められたのである。しかしながら、一般企業と異なり、病院には次のような特殊性が存在していたため、すぐに、企業会計を受け入れることができなかった。

昭和35年（1960）に病院の特殊性が、厚生省の病院経営管理改善講談会によって、下記のように示されていた⁵⁾。

表1 病院の特殊性（1960年当時）

① 病院は非営利の経営体であり、剰余金を生み出しにくい。
② 患者の収容治療を目的とするから、毎日二十四時間業務を行わなければならない。
③ 患者の病状がまちまちであり、その診療および看護の内容を規格化できないという特殊性から、大量生産方式を採用することはきわめて困難である。
④ 住民の傷病量と医療重要に限度があるので、中小規模の経営体が多い。
⑤ 診療、看護などのサービスの提供を主体とする経営体であるから、従業員の数が多いほどよいサービスが提供でき、人件費は経営費の大きな部分を占めざるをえない。
⑥ 従業員の職種が多様で、しかも特殊な免許や資格をもった専門的職員の数が多いため、人事管理がきわめて困難である。
⑦ 医学医術の進歩は日進月歩であるので、たえず最新の技術の導入と機械設備の近代化につとめなければならない。

3) 忠 佐市「青色申告制度の解剖と展望（一）」『企業会計』第5巻第1号、昭和28年（1953）1月、38頁。

4) 染谷恭次郎「病院会計の開拓（一）」『会計』第151巻第5号、平成9年（1997）5月、415頁。

5) 染谷恭次郎「病院会計の開拓（二）」『会計』第151巻第4号、平成9年（1997）4月、625頁。

そこで、上記のような病院の特殊性を考慮し、昭和38年（1963）に、厚生省医務局によって病院における標準的な勘定科目表が設定された。つまり、病院勘定科目表は病院の財政状態や経営成績を的確に把握できる勘定科目を定めて、経営管理改善を目的として設定されたのである。当時、病院で使用している勘定科目は各病院によってかなり相違していた。このため、経営比較なども行えなかった。この病院勘定科目表は、企業会計と同じように、資産・負債・資本の部と損益の部に分かれている。貸借対照表は、企業会計と同じであるが、収益勘定には医業収益・医業外収益、費用勘定には医業費用・医業外費用の区分に従って、勘定科目を示すという方法で作られている。複式簿記の導入を前提として、病院勘定科目表が設定されたのである。

2-2 病院会計準則の変遷

医療法第1条第5項によると、「病院とは、医師又は歯科医師が、公衆又は特定多数人のため医業又は歯科医業を行う場所であって、20人以上の患者を入院させるための施設を有するものをいう。診療所とは、患者を入院させるための施設を有しないもの又は19人以下の患者を入院させるための施設を有するものをいう。」とされている⁶⁾。したがって、病院会計とは、上記のような施設に適用すべき会計である。また、病院会計準則とは、上記施設を対象に会計基準を定め、病院の財政状態及び運営状況を適正に把握し、病院の経営体質の強化、改善向上に資することを目的として、制定された基準である。つまり、病院会計準則は病院ごとに作成される財務諸表の作成基準を示したものである。

病院会計準則の制定及び改正が、なぜ必要であったのかを考察していくために、企業会計基準と病院会計準則におけるこれまでの主要な動きを歴年順に整理してみる。

表2で示したように、平成10年（1998）には、企業会計審議会から連結キャッシュ・フロー計算書等の作成基準の設定、研究開発費等に関する会計基準の設定、退職給付に係る会計基準の設定、税効果会計に係る会計基準の設定に関する意見書が公表された。また平成11年（1999）には、金融商品に係る会計基準の設定に関する意見書が公表された。1990年代後半のいわゆる会計ビッグバンと呼ばれる会計基準の大改正の影響を大きく受け、病院会計原準則の改正案が平成15年（2003）に発表された⁷⁾。これを受け、平成16年（2004）8月に、病院会計準則が厚生労働省医政局により改正されたのである。

このように病院会計準則が改正された背景には、企業会計基準の設定が大きく影響していることがわかる。つまり、病院会計準則の制定及び改正された時期は、企業会計原則が改正されたり、企業会計基準の設定が行われた後に改正されているのがわかる。病院の会計基準についても、会計ビッグバンの影響を大きく受けていたといえるだろう。次に表2の中から、昭和40年（1965）の病院会計準則制定と昭和58年度（1983）改正及び平成16年度（2004）改正を取り上げることにする。

6) 医療法第1条第5項を参照されたい。

7) 厚生労働省医政局『平成14年厚生労働特別研究事業「病院会計準則及び医療法人の会計基準の必要性に関する研究」報告書』平成15年（2003）9月。

表2 企業会計基準と病院会計準則等の主要な動き

年 号 (西暦)	企業会計基準	病院会計準則
昭和28年 (1953)		健康保険病院 (診療所) が複式簿式を導入
昭和38年 (1963)		厚生省医務局『病院勘定科目とその解説』を発行
昭和40年 (1965) 10月		病院会計準則制定 (医発第1233号厚生省医務局医務局長通知)
昭和49年 (1974) 08月	企業会計原則第3次改正	
昭和57年 (1982) 04月	企業会計原則最終改正	
昭和58年 (1983) 08月		病院会計準則改正 (医発第824号厚生省医務局医務局長通知改正)
平成10年 (1998) 03月	連結キャッシュ・フロー計算書等の作成基準の設定に関する意見書 (企業会計審議会)	
平成10年 (1998) 03月	研究開発費等に関する会計基準の設定に関する意見書 (企業会計審議会)	
平成10年 (1998) 06月	退職給付に係る会計基準の設定に関する意見書 (企業会計審議会)	
平成10年 (1998) 10月	税効果会計に係る会計基準の設定に関する意見書 (企業会計審議会)	
平成11年 (1999) 01月	金融商品に係る会計基準の設定に関する意見書 (企業会計審議会)	
平成15年 (2003) 09月		平成14年厚生労働科学特別研究—病院会計準則及び医療法人の会計基準の必要性に関する研究班—「病院会計準則及び医療法人の会計基準の必要性に関する研究」
平成15年 (2003) 09月		四病院団体協議会・病院会計準則研究委員会 「病院会計準則等の見直しに関して (最終報告)」
平成16年 (2004) 04月		厚生労働科学研究費補助金 主任研究者 会田一雄 「開設主体別病院会計準則適用に関する調査・研究」
平成16年 (2004) 08月		厚生労働省医政局『病院会計準則改訂版』を公表
平成17年 (2005) 12月	貸借対照表の純資産の部の表示に関する会計基準 (企業会計基準委員会)	
平成17年 (2005) 12月	株主資本等変動計算書に関する会計基準 (企業会計基準委員会)	
平成18年 (2006) 07月	棚卸資産の評価に関する会計基準 (企業会計基準委員会)	
平成20年 (2008) 12月	連結財務諸表に関する会計基準 (企業会計基準委員会)	
平成22年 (2010) 06月	包括利益の表示に関する会計基準 (企業会計基準委員会)	

出所) 金融庁 HP (http://www.fsa.go.jp/p_mof/singikai/kaikai/top.htm 企業会計審議会) から主に作成。

2-3 病院会計準則制定—昭和40年度（1965）制定—

前述のように、昭和38年（1963）に、厚生省医務局によって病院における標準的な勘定科目表が設定された。しかし、病院の経営管理の改善には、勘定科目表を設定しただけでは、不十分であった。病院の財政状態や経営成績を報告する財務諸表の様式、作成方法あるいは評価の方法などに関する会計準則が必要であった。そこで、昭和40年（1965）に病院施設に対する会計基準として病院会計準則が制定されたのである。病院会計準則は、企業会計方式に基づいて制定されており、構成は、総則、費用及び収益、資産、負債及び資本剰余金及び欠損金、雑則から成り、別表として病院事業で使用すべき勘定科目表と財務諸表の様式を掲げている⁸⁾。病院会計基準制定により、適正な病院の財務諸表の作成が可能となり、病院経営の改善向上が可能となったのである。病院会計準則制定後、多くの病院が準則に従うようになった。「ただし、準則では、損益計算書及び貸借対照表の様式を別表として示したものの、それらの本質規定はなく、利益処分計算書の規定もなかった。また、付属明細書の用語すら示されていなかった。準則の性格が基本的な処理基準であることは、その体系を見れば明らかである⁹⁾」。

2-4 病院会計準則改正—昭和58年度（1983）改正—

病院会計準則は、制定後多くの病院で採用されてきた。その後、病院機能が変化した事や企業会計原則の昭和49年（1974）改正、昭和57年（1982）改正の影響を受け、準則の体系的な整備の必要性が指摘され、病院会計準則を改正する必要性が生じた。この改正によって、財務諸表の見直しと勘定科目等の見直しが実施された。準則の制定後、費用・収益の認識にあたっては、現金主義から発生主義ないしは実現主義へと移行することになる。当初、病院会計準則の内容には、矛盾する点や不整備な箇所があった。病院の事務能力や病院機能の向上のためには、的確な財政状態や経営成績を把握する必要がある、そのためには、準則の内容を修正してから、経理処理を行う必要があった¹⁰⁾。

病院会計準則が昭和58年（1983）に改正されたが、当時、病院の法人化（つまり医療法人化）についても、会計基準の作成が求められた。医療法人の設立は、すでに昭和25年（1950）の医療法改正により可能となっていたが、医療法人設立目的は、医療事業の経営主体を法人化することであり、医業の永続性を確保するとともに資金の集積を容易にし、医療経営の非営利性を損なうことなく、医療の安定的普及を図ることにあった。

当時の医療法人の主な業務は、病院・診療所の開設運営による医療提供行為のみであった。そのため、病院会計準則を定めておくだけで事足りていた。しかし、時代とともに、医療法人業務の可能範囲が拡大してきたため、本来の業務である医療提供行為に附帯する業務として、介護施設の運営をすることが可能となり、業務が多様化してきたのである。

8) 染谷恭次郎「病院会計の開拓（二）」『会計』第151巻第4号、平成9年（1997）4月、631頁。

9) 大坪宏至「わが国病院会計準則の特徴」『経営論集』東洋大学経営研究所、第62号、平成16年（2004）、2頁。

10) 大坪宏至「前掲論文」3頁。

そこで改めて、病院機能が多様化してきた医療法人に、どのような会計基準を適用させればよいのかという問題が生じてきたのである。例えば、

- 1 病院・診療所には、病院会計準則
- 2 介護老健施設には、介護老人保健施設会計・経理準則¹¹⁾
- 3 訪問看護施設には、指定老人訪問看護・指定訪問看護の会計・経理準則¹²⁾

が適用されている。現在の病院の法人化（医療法人）における業務が表3で示される。

表3 病院の法人化（医療法人）における業務

本 来 業 務	医療提供行為（病院・診療所・介護老健施設の運営）
附 帯 業 務	医療提供行為に附帯する業務（在宅介護支援センター・訪問看護ステーション）
附 随 業 務	本来業務・附帯業務に附随して行う業務（医療施設内の売店、患者用の駐車場運営）
収 益 業 務	知事の許可等や定款記載のもとで行う収益業務（医療介護療養用品の販売等）
社会福祉事業	・ ケアハウス・児童入所施設・障害者入所施設等の設置・運営 ・ 保育所・デイサービス等の設置・運営

出所）社団法人日本医療法人協会 HP（http://www.ajhc.or.jp/profile/hc_system.html）から作成。

上記のような複数の施設を有する医療法人には、病院会計準則を定めておくだけでは不十分であり、経営全体の内容を適切に表示することが困難となってきたのである。これらの施設会計基準をどのように統合させるかが、課題となってくる。

2-5 病院会計準則改定—平成16年度（2004）改正—

病院会計準則はそもそも施設基準として、個々の病院ごとに財務諸表を作成する際の基準である。しかし、病院を有する開設主体（つまり組織や団体）には、表4で示しているように、それぞれ準拠すべき会計基準を設定している。各開設主体の会計基準は、存在基盤や歴史的経緯などの理由により、かなり異なった内容を有している。そのため、この病院会計準則が、財務諸表を作成する上で準拠する基準となっている。開設主体が保有している病院についても、開設主体の会計基準が適用されるため、開設主体の財務諸表と病院の財務諸表に異なる部分が出てくる。例えば、病院会計準則では、税抜処理で統一しているが、開設主体が税込処理している場合など、比較可能性という点で問題が生じてくる。

そこで、開設主体のすべての財務諸表を比較可能にするためのガイドライン¹³⁾が、平成

11) 平成12年（2000）3月31日老発第378号厚生省老人健保福祉局長通知。

12) 平成7年（1995）6月1日老健第122号・保発第57号厚生省老人保健福祉局長・保険局長通知。

16年（2004）4月の厚生労働科学研究費補助金政策科学推進研究事業「開設主体別病院会計準則適用に関する調査・研究」によって策定された。この研究報告書が発表されたすぐ後、病院を取り巻く経営環境の変化や会計ビッグバンの影響や非営利組織会計分野での会計基準の見直しを受け、平成16年（2004）8月に病院会計原則は、全面的に改正された¹⁴⁾。この時、病院会計準則の中に、キャッシュ・フロー計算書が病院の財務諸表として始めて追加されたのである。

表4 病院施設を有する開設主体別会計準則

開設主体	会計基準
① 独立行政法人	独立行政法人会計基準
② 地方独立行政法人	地方独立行政法人会計基準
③ 地方公営企業	官公庁会計と企業会計原則
④ 国家公務員共済組合連合会	国家公務員共済組合法施行規則
⑤ 日本赤十字社	日本赤十字社法施行規則
⑥ 社会福祉法人	社会福祉法人会計基準
⑦ 厚生農業協同組合連合会	農業協同組合法（原則として商法準用）
⑧ 公益法人	公益法人会計基準
⑨ 国立大学法人	国立大学法人会計基準
⑩ 学校法人	学校法人会計基準
⑪ 医療法人	医療法人会計基準

出所）厚生労働科学研究費補助金政策科学推進研究事業「開設主体別病院会計準則適用に関する調査・研究」平成16年（2004）4月より作成。

病院会計準則改訂版の第1章では、準則適用の原則を以下のように取り決めている¹⁵⁾。

- 1 病院会計準則は、病院ごとに作成される財務諸表の作成基準を示したものである。
- 2 病院会計準則において定めのない取引及び事象については、開設主体の会計基準及び一般に公正妥当と認められる会計の基準に従うものとする。
- 3 病院の開設主体が会計規則を定める場合には、この会計準則に従うものとする。

病院施設を有する様々な開設主体を統一した形式をとった病院会計準則が発表され、この病院会計準則の改正を契機に、のちに厚生労働省によって病院の経営分析の改善と向上を目的とした病院経営管理指標が公表された。

13) 厚生労働科学研究費補助金政策科学推進研究事業「開設主体別病院会計準則適用に関する調査・研究」主任研究者会田一雄 平成16年（2004）4月。

14) 厚生労働省医政局『病院会計準則〔改訂版〕』平成16年（2004）8月。

15) 厚生労働省医政局『同上書』平成16年（2004）8月。

3 病院経営管理指標分析

3-1 病院経営管理指標について

平成19年（2007）8月に、厚生労働省医政局は、病院施設を有する様々な開設主体を統一した形式をとった病院経営管理指標¹⁶⁾を発表した。この指標は、平成16年（2004）に改正された病院会計準則の影響を大きく受けたものである。これまでに厚生労働省は病院経営指標・病院経営収支調査年報・主要公的機関の状況の3つのデータを公表してきた¹⁷⁾。病院経営管理指標は、上記の3つのデータを集約させたものとして公表されたものであった。病院経営管理指標では、開設主体を次のように分類し、データを公表している。

I, 医療法人 II, 自治体 III, 社会保険関係団体 IV, その他の公的病院の4つに大きく分類している。そして、IIIの社会保険関係団体は、以下の6つに細分類されている。①全国社会保険協会連合会, ②厚生年金事業振興団, ③船員保険会, ④国家公務員共済組合連合会, ⑤公立学校共済組合, ⑥上記連合会と公立学校を除く共済組合及びその連合会, 健康保険組合及びその連合会, 国民健康保険組合の6つである。

また、IV, その他公的病院は、以下の5つに細分類されている。①日本赤十字社, ②恩賜財団済生会, ③北海道社会事業協会, ④全国厚生農業協同組合連合会, ⑤国民健康保険団体連合会の5つである。

3-2 開設主体別の財務諸表分析とキャッシュ・フロー計算書

ここでは、先に述べた開設主体別の財務諸表を用いて、それぞれの経営状況进行分析することにする。なお、分析にあたっては、平成20年度（2008）の病院経営管理指標を用いる。このデータの中には、開設主体別（I, 医療法人 II, 自治体 III, 社会保険関係団体 IV, その他の公的病院）の貸借対照表と損益計算書（資料1）が公表されている。病院種別には、①一般病院（一般病床が全体の80%以上を占める病院）、②療養型病院（療養型病床が全体の80%以上を占める病院）、③精神科病院（精神科病床が全体の80%を占める病院）、④ケアミックス病院（①～③以外の病院）の4つに区分されている。また、ケアミックス病院とは1つの病院内に一般病床と療養病床を併せ持つ病院をいう。

資料1から、一般病院の平均値データを使用して、開設主体別病院の収益性指標として総資産利益率ROA（ $\text{医業利益} / \text{総資産}$ ）、安全性指標として流動性比率（ $\text{流動資産} / \text{流動負債} \times 100$ ）を示すと表5のようになる。

表5より、総資産利益率から判断すると、医療法人以外は、全てマイナスであり、もっとも低いのは自治体病院であった。どの開設主体の病院も収益性の悪さを示しており、非営利の経営体という病院の特殊性を示していると考えられる。しかし、流動性比率から確

16) <http://www.mhlw.go.jp/topics/bukyoku/isei/igyoku/igyokeiei/keieisihyou/20kannri.html> 病院経営管理指標：最終アクセス日 2011/5/11.

17) 井出健二郎「病院における新たな経営分析指標について」『和光経済』第41巻第1号、平成20年（2008）9月、2頁。

表5 開設主体別の収益性・安全性分析

(単位：%)

開設主体（一般病院）	総資産利益率（H20年）	流動性比率（H20年）
1 医療法人	1.31	132.3
2 自治体	△6.63	266.2
3 社会保険関係団体	△0.59	309.3
4 その他の公的病院	△1.06	122.1

認すると、社会保険関係団体と自治体病院は200%以上を超えている。

次に、平成19年度（2007）、平成20年度（2008）の病院経営管理指標を用いて分析することにする。上記と同じように一般病院の平均値データを使用し、間接法により各開設主体別のキャッシュ・フロー計算書（資料2）を作成した。資料1の損益計算書と資料2から、各開設主体別の医業収益（売上高）、当期純利益、業務活動におけるキャッシュ・フローの金額だけをピックアップした（表6参照）。

表6 業務活動におけるキャッシュ・フロー（開設主体別）

(単位：千円)

開設主体（一般病院）	医業収益（H20年）	当期純利益（H20年）	業務活動におけるC/F
1 医療法人	2,607,371	14,768	218,733
2 自治体	5,502,658	△315,345	104,115
3 社会保険関係団体	6,235,463	△2,324	1,133,510
4 その他の公的病院	8,360,851	△138,734	649,760

表6から明らかなように、黒字病院は医療法人だけであり、残りの病院は赤字である。

業務活動によるキャッシュ・フロー金額が一番大きい病院は、社会保険関係団体で1,133,510千円である。一番金額が小さい病院は、自治体病院で104,115千円であった。自治体・社会保険関係団体・その他公的病院については投資活動によるキャッシュ・フローの金額が大きくマイナスを示しており、病院の資金繰り改善が求められると考えられる。また、損益計算書から判断すると、どの開設主体も人件費は医業収益の約50%を占めていることがわかる（表7参照）。

表7 医療収益に占める給与費の割合（開設主体別）

(単位：千円)

開設主体（一般病院）	医業収益（H20年）	給与費（H20年）	比率（%）
1 医療法人	2,607,371	1,328,821	50.9
2 自治体	5,502,658	3,171,056	57.6
3 社会保険関係団体	6,235,463	3,171,200	50.8
4 その他の公的病院	8,360,851	4,105,044	49.0

上記のように、病院経営管理指標は平成16年（2004）の病院会計準則改正の影響を受けて公表されたのであるが、病院経営の改善と向上を目的として、広く有用な情報を提供することが可能となったのである。

4 お わ り に

本稿の目的は、先ず初めに病院会計に複式簿記が導入され、また、病院会計準則が制定及び改正されるまでの経緯はどのようなものであったのかを考察することにあった。

昭和20年（1945）の終戦直後、戦争による被害と医師の不足により、病院の数が不足していた。病院の急速な復興がもとめられるなか、昭和25年（1950）には、医療法人制度が創設され、その後、病院の数は急速に増加し、病院の高度成長期ともいえる時代へと進んでいった。その背景には、病院には公共性があるという理由から、病院の経営は、国から手厚い保護を受けていたおかげで安定していた。

このような状況下で、病院会計に、複式簿記が導入されるようになった理由が2つあげられる。まずは、青色申告制度の導入である。昭和25年（1950）の税制改正において、所得税と法人税に青申告制度が導入された¹⁸⁾。時の経過とともに、民間企業が、税制上の優遇措置を受けるために、青色申告を導入しはじめた。その後、民間企業に続くように、病院も税制上の優遇措置を受けるためや帳簿の正確性を保持するために、青色申告の導入を検討しはじめた。

もう1つの理由は、病院から厚生省に対する社会保険診療報酬の請求体系である。つまり、病院が有する報酬体系の困難さである。社会保険診療報酬は、点数計算（1点20円など）で行われており、この点数計算による請求にもとづき、後日報酬の支払いがなされる。病院には、民間企業にはない複雑な診療報酬の仕組みが存在している。このような理由から、病院会計において、単式簿記では、収益と費用を対応させることが困難であり、複式簿記を導入する必要性が生じてきたのである。

そして、昭和28年（1953）に、健康保険病院（診療所）において、複式簿記がはじめて導入された。その後、昭和48年（1973）の第一次オイルショック、昭和54年（1979）の第2次オイルショック以降、日本経済の低迷により、病院経営にも不況の波が押し寄せてきた。経済不況に加え高齢化社会が進行するにつれて、診療報酬も切り下げられ、結果的に、病院はリストラなどの経営改革を余儀なくされた。

昭和40年（1965）に病院の経営管理改善のために、適正な財務諸表の作成を目的として制定されたのが病院会計準則である。すわなち、既に発表されていた病院の勘定科目表では、上述の目的を遂行するためには、不十分であり、財務諸表の様式、作成方法あるいは評価の方法などを取り決める会計基準が必要となった。その結果、多くの団体や病院が準則を採用し始めたが、まだこの時点では、準則には、矛盾する点があり、修正する必要性も残されていた。そこで、昭和58年（1983）に病院会計準則の抜本的な改正が行われた。

18) 忠 佐市「前掲論文」38頁。

この改正は、企業会計原則第3次改正や最終改正の後に行われているため、企業会計基準の設定に大きな影響を受けていることがうかがえる。

次に、平成16年度（2004）の病院会計準則の改正は、平成10年（1998）頃の企業会計審議会における会計基準設定時期、いわゆる会計ビックバンの影響を大きく受けていたといえる。また、病院を有する開設主体は、各利害関係者の利用目的にあうように、それぞれ準拠すべき会計基準を適用していたが、開設主体の全ての財務諸表を比較可能にするために、統一した病院会計準則が求められた。

本稿の次の目的は、今後の病院経営の改善化を図るためには、病院会計準則がいかにあるべきかを考察していくことにあった。病院会計準則改正の影響を受けて、厚生労働省から、病院施設を有する様々な開設主体を統一した形式をとった病院経営管理指標が発表された。この病院経営管理指標を用いて、開設主体別の財務諸表分析やキャッシュ・フロー計算書の作成が可能となった。そこで、開設主体別病院の収益性や安全性の分析だけでなく、キャッシュ・フロー分析を行うことが可能となった。近年、介護施設や医療施設が増加し、会計の分野も複雑になりつつあり、病院の崩壊が社会問題となっている。病院の経営を医療現場ではなく、会計という側面から見直した場合、病院会計準則は、社会状況の変化とともに、常に正確さと信頼性を保ち、かつ明確性を保持できるような会計基準でなければならない。

(資料1)

平成20年度 病院経営管理指標

《参考2》実数(財務状況)

1. 開設者別・病院種別(平均値・20%値・中央値・80%値)

1) 医療法人・一般病院

(千円)

(病院数)	医療法人			
	一般病院			
	平均値	20%値	中央値	80%値
	(301)			
流動資産	818,549	166,013	436,460	1,177,781
現金・預金・有価証券	310,851	34,303	125,805	413,650
医業未収金	401,106	90,960	247,439	534,659
棚卸資産	24,222	5,342	12,552	33,723
短期貸付金	23,687	0	0	5,971
その他の流動資産	58,684	846	11,887	77,836
固定資産	1,527,297	313,402	933,145	2,287,226
有形固定資産	1,333,751	241,330	805,762	1,903,277
土地	391,343	0	190,003	650,823
建物	745,307	92,126	365,757	1,058,614
備品	105,709	8,923	34,041	139,096
その他の有形固定資産	91,932	2,639	25,698	129,412
無形固定資産	34,304	720	4,575	36,274
その他の資産	159,243	12,673	56,745	205,809
資産合計	2,345,847	512,149	1,525,197	3,733,577
流動負債	618,437	71,436	225,061	890,050
未払金	132,199	16,010	54,215	163,968
短期借入金	188,619	0	19,032	200,000
短期の引当金	21,987	0	0	5,829
未払費用・前受収益	59,827	0	15,249	81,488
その他の流動負債	221,480	4,732	26,529	164,021
固定負債	1,059,783	87,498	536,624	1,575,075
長期借入金	924,663	23,686	387,728	1,384,972
長期未払金	31,985	0	0	8,286
退職給付引当金	44,090	0	0	10,342
その他の固定負債	59,046	0	0	15,192
負債合計	1,678,220	220,465	896,939	2,675,518
純資産合計	667,627	15,718	330,349	1,136,824
負債及び純資産合計	2,345,847	512,149	1,525,197	3,733,577

平成20年度 病院経営管理指標

《参考3》実数（損益状況）

1. 開設者別・病院種別（平均値・20%値・中央値・80%値）

1) 医療法人・一般病院

(千円)

(病院数)	医療法人			
	一般病院			
	平均値	20%値	中央値	80%値
	(301)			
医業収益	2,607,371	654,459	1,552,763	3,528,823
入院診療収益	1,757,315	357,987	967,879	2,500,720
室料差額等収益	50,354	6,313	18,778	70,663
外来診療収益	728,442	210,648	435,874	942,769
その他の収益	141,735	10,239	40,019	158,164
医業費用	2,575,923	629,305	1,514,790	3,530,720
材料費	597,908	97,326	295,781	797,133
医薬品費	322,523	45,574	145,615	404,717
診療材料費	234,369	24,516	97,993	346,832
その他の材料費	48,589	1,994	15,732	55,670
給与費	1,328,821	374,955	798,037	1,887,441
常勤職員給与・賞与	1,170,306	303,595	647,887	1,953,600
医師給与・賞与	316,657	58,650	146,771	472,945
看護師給与・賞与	484,843	141,704	263,112	775,368
その他給与・賞与	381,706	106,061	218,154	608,524
非常勤職員給与・賞与	161,886	41,354	105,105	255,125
医師給与・賞与	103,464	27,130	78,033	153,882
看護師給与・賞与	32,521	3,237	18,143	49,270
その他給与・賞与	29,138	3,107	11,167	38,924
役員報酬	45,238	0	33,317	76,911
退職給付費用	21,986	877	6,929	29,178
法定福利費	131,613	35,721	79,310	189,930
委託費	155,602	31,356	84,119	210,518
減価償却費	112,092	17,419	55,079	145,061
その他の設備関係費	122,959	812	46,141	186,728
経費	230,476	68,964	142,284	332,333
控除対象外消費税等負担金	27,220	0	0	34,857
その他の費用	19,868	0	0	8,454
医業利益（▲医業損失）	30,838	−49,361	17,913	103,593
医業外収益	49,743	6,700	22,283	63,997
受取利息・配当金	2,268	62	309	1,548
その他の医業外収益	47,670	6,393	20,289	59,252
医業外費用	48,063	4,276	18,563	55,838
支払利息	31,524	1,565	10,951	44,520
その他の医業外費用	16,963	9	1,165	11,436
経常利益（▲経常損失）	32,537	−45,742	22,611	104,784
臨時収益	26,531	0	0	4,900
臨時費用	44,742	0	874	19,843
税引前当期純利益（▲税引前当期純損失）	14,768	−45,268	20,021	95,691

平成20年度 病院経営管理指標

《参考2》実数（財務状況）

1. 開設者別・病院種別（平均値・20%値・中央値・80%値）

5) 自治体・一般病院

(千円)

(病院数)	自治体			
	一般病院			
	平均値	20%値	中央値	80%値
	(278)			
流動資産	2,265,482	410,544	1,366,686	3,363,444
現金・預金・有価証券	1,073,482	50,709	367,000	1,651,688
医業未収金	972,395	214,279	691,457	1,617,811
棚卸資産	44,059	8,057	25,173	68,614
短期貸付金	19,658	0	0	0
その他の流動資産	155,888	0	6,544	121,007
固定資産	8,434,917	1,715,190	5,422,974	14,226,326
有形固定資産	8,100,918	1,612,576	5,256,616	13,180,360
土地	1,084,647	48,559	389,464	1,857,971
建物	5,405,252	933,094	3,416,176	8,748,729
備品	1,139,169	187,223	771,126	1,916,222
その他の有形固定資産	471,850	9,985	72,567	380,390
無形固定資産	25,414	0	1,128	4,458
その他の資産	308,585	0	7,259	396,365
資産合計	10,736,199	2,067,040	7,721,908	17,708,486
流動負債	850,975	137,847	535,838	1,385,567
未払金	533,937	90,761	359,848	872,453
短期借入金	209,479	0	0	284,000
短期の引当金	7,392	0	0	0
未払費用・前受収益	18,101	0	0	1,052
その他の流動負債	84,148	717	13,425	41,718
固定負債	1,860,294	0	127,259	1,987,887
長期借入金	1,557,443	0	0	1,241,696
長期未払金	52,655	0	0	0
退職給付引当金	133,075	0	0	113,156
その他の固定負債	117,120	0	0	33,855
負債合計	2,711,268	255,910	911,079	3,717,048
純資産合計	8,024,930	1,147,887	5,055,674	13,315,258
負債及び純資産合計	10,736,199	2,067,040	7,721,908	17,708,486

平成20年度 病院経営管理指標

《参考3》実数（損益状況）

1. 開設者別・病院種別（平均値・20%値・中央値・80%値）

5) 自治体・一般病院

（千円）

(病院数)	自治体			
	一般病院			
	平均値	20%値	中央値	80%値
	(278)			
医業収益	5,502,658	1,302,797	4,119,952	9,448,746
入院診療収益	3,673,893	801,315	2,591,232	6,459,584
室料差額等収益	60,247	4,842	31,200	92,744
外来診療収益	1,576,051	430,258	1,238,573	2,510,680
その他の収益	213,777	44,118	132,108	308,246
医業費用	6,215,406	1,761,924	4,979,614	10,446,799
材料費	1,528,029	296,586	1,001,628	2,690,012
医薬品費	905,372	186,261	551,301	1,536,999
診療材料費	587,784	77,642	383,741	1,018,585
その他の材料費	40,845	3,522	20,229	74,379
給与費	3,171,056	965,890	2,688,726	5,428,007
常勤職員給与・賞与	2,369,106	662,521	1,969,269	3,929,698
医師給与・賞与	609,406	137,789	478,225	1,073,603
看護師給与・賞与	1,196,439	314,500	993,034	2,022,079
その他給与・賞与	539,826	179,015	459,701	869,335
非常勤職員給与・賞与	287,565	76,451	216,052	444,222
医師給与・賞与	137,069	26,239	75,122	237,312
看護師給与・賞与	65,558	11,259	50,978	115,494
その他給与・賞与	76,902	16,176	57,731	127,232
役員報酬	894	0	0	0
退職給付費用	162,776	0	104,464	301,214
法定福利費	404,647	125,160	337,311	690,939
委託費	525,571	118,493	371,986	879,574
減価償却費	441,502	79,823	298,874	745,711
その他の設備関係費	101,296	0	16,018	212,200
経費	361,681	102,475	275,707	573,038
控除対象外消費税等負担金	46,068	0	0	73,713
その他の費用	56,693	4,443	20,527	60,817
医業利益（▲医業損失）	-712,749	-1,283,741	-452,737	-101,172
医業外収益	720,637	117,254	449,949	1,121,841
受取利息・配当金	11,274	0	370	4,830
その他の医業外収益	715,265	115,277	449,944	1,116,117
医業外費用	300,678	58,273	190,101	469,744
支払利息	149,796	19,029	82,734	256,260
その他の医業外費用	153,927	9,840	80,886	250,554
経常利益（▲経常損失）	-292,790	-569,364	-152,489	42,422
臨時収益	21,704	0	0	7,448
臨時費用	45,488	0	3,609	39,619
税引前当期純利益（▲税引前当期純損失）	-315,345	-588,082	-159,859	34,683

平成20年度 病院経営管理指標

《参考2》実数（財務状況）

1. 開設者別・病院種別（平均値・20%値・中央値・80%値）

9) 社会保険関係団体・一般病院

(千円)

(病院数)	社会保険関係団体			
	一般病院			
	平均値	20%値	中央値	80%値
	(37)			
流動資産	2,970,864	1,153,299	2,678,295	4,655,316
現金・預金・有価証券	1,643,955	165,044	976,501	2,861,524
医業未収金	1,054,340	472,289	781,617	1,412,217
棚卸資産	67,709	23,592	41,767	95,805
短期貸付金	122,954	0	0	0
その他の流動資産	81,906	3,690	11,740	59,146
固定資産	3,937,678	890,519	1,958,068	7,496,522
有形固定資産	3,274,694	539,285	1,331,606	5,944,845
土地	623,160	204	132,739	735,589
建物	1,912,043	441	574,932	3,242,235
備品	617,820	153,053	451,489	1,069,836
その他の有形固定資産	121,671	67	8,489	95,927
無形固定資産	54,272	2,448	23,770	79,825
その他の資産	608,712	6,872	101,778	788,453
資産合計	6,908,542	2,151,109	6,133,377	11,289,105
流動負債	960,364	205,933	473,780	1,374,597
未払金	395,397	91,176	196,293	550,526
短期借入金	260,674	0	0	4,896
短期の引当金	96,211	0	0	146,407
未払費用・前受収益	144,953	18,103	78,856	145,139
その他の流動負債	70,222	6,622	33,211	138,383
固定負債	2,855,524	1,202,900	2,137,492	4,169,871
長期借入金	903,256	0	0	955,645
長期未払金	54,605	0	0	0
退職給付引当金	1,041,720	330,378	982,332	1,361,279
その他の固定負債	855,943	0	869,998	1,314,512
負債合計	3,815,888	1,601,272	2,724,520	6,001,057
純資産合計	3,092,654	600,032	2,549,689	4,934,937
負債及び純資産合計	6,908,542	2,151,109	6,133,377	11,289,105

平成20年度 病院経営管理指標

《参考3》実数（損益状況）

1. 開設者別・病院種別（平均値・20%値・中央値・80%値）

9) 社会保険関係団体・一般病院

(千円)

(病院数)	社会保険関係団体			
	一般病院			
	平均値	20%値	中央値	80%値
	(37)			
医業収益	6,235,463	3,427,588	4,985,114	9,159,859
入院診療収益	3,985,396	2,082,643	2,849,600	5,924,695
室料差額等収益	110,089	38,802	84,012	163,456
外来診療収益	1,813,918	904,200	1,676,339	2,762,433
その他の収益	326,061	137,673	239,187	434,060
医業費用	6,276,509	3,194,598	5,190,735	8,876,723
材料費	1,634,325	726,759	1,369,688	2,450,679
医薬品費	935,590	314,976	775,308	1,397,049
診療材料費	628,718	198,505	535,629	853,306
その他の材料費	70,017	24,597	55,831	102,051
給与費	3,171,200	1,718,243	2,502,823	4,685,600
常勤職員給与・賞与	2,352,468	1,256,117	1,753,566	3,390,400
医師給与・賞与	590,393	261,768	500,325	879,479
看護師給与・賞与	1,134,379	573,396	889,534	1,710,052
その他給与・賞与	653,386	400,555	514,383	941,474
非常勤職員給与・賞与	437,019	185,779	319,252	606,168
医師給与・賞与	231,702	77,901	160,800	375,522
看護師給与・賞与	80,755	25,949	71,041	111,531
その他給与・賞与	129,371	40,466	86,577	185,857
役員報酬	56	0	0	0
退職給付費用	122,712	62,103	113,023	190,370
法定福利費	353,539	216,731	303,563	477,506
委託費	430,852	181,703	421,842	580,048
減価償却費	344,973	121,117	315,854	518,457
その他の設備関係費	203,083	74,735	158,666	333,473
経費	418,997	181,677	289,787	610,243
控除対象外消費税等負担額	30,062	0	8,974	28,846
その他の費用	54,300	11,177	26,664	46,380
医業利益（▲医業損失）	-41,047	-278,873	-76,229	203,203
医業外収益	162,037	28,318	95,471	180,583
受取利息・配当金	8,863	397	4,165	13,097
その他の医業外収益	157,804	31,079	96,180	181,539
医業外費用	138,259	21,811	80,277	185,227
支払利息	21,497	0	1,366	29,854
その他の医業外費用	116,762	10,486	55,268	184,463
経常利益（▲経常損失）	-17,269	-278,818	-10,537	243,491
臨時収益	39,973	0	20,802	55,976
臨時費用	23,918	0	5,164	39,172
税引前当期純利益（▲税引前当期純損失）	-2,324	-239,820	15,314	206,385

平成20年度 病院経営管理指標

《参考2》実数（財務状況）

1. 開設者別・病院種別（平均値・20%値・中央値・80%値）

11) その他公的・一般病院

(千円)

(病院数)	その他公的			
	一般病院			
	平均値	20%値	中央値	80%値
	(103)			
流動資産	3,386,580	1,055,351	2,439,851	4,904,880
現金・預金・有価証券	1,256,285	42,869	468,838	2,042,807
医業未収金	1,345,629	606,496	1,188,460	2,029,098
棚卸資産	72,867	22,242	51,038	108,698
短期貸付金	292,665	0	0	19,470
その他の流動資産	419,133	19,539	146,325	357,923
固定資産	7,878,094	2,488,737	6,289,929	13,469,005
有形固定資産	7,016,661	2,416,164	5,299,003	11,418,319
土地	1,358,919	170,365	749,710	1,941,406
建物	4,437,127	1,202,635	3,584,866	6,829,589
備品	912,299	290,439	616,705	1,080,567
その他の有形固定資産	308,316	1,661	37,343	363,110
無形固定資産	80,380	2,857	18,720	104,258
その他の資産	781,053	33,494	237,203	1,585,518
資産合計	11,264,673	4,100,240	9,618,369	18,370,855
流動負債	2,102,197	539,266	1,742,070	2,753,354
未払金	628,052	176,119	488,466	960,781
短期借入金	633,730	0	143,408	665,596
短期の引当金	159,495	0	101,961	305,115
未払費用・前受収益	72,955	0	48,526	127,800
その他の流動負債	616,786	29,883	250,931	1,305,374
固定負債	5,736,478	1,810,419	4,367,277	9,390,968
長期借入金	3,186,686	351,662	1,939,913	5,249,703
長期未払金	48,586	0	0	22,528
退職給付引当金	1,885,831	425,603	1,576,505	2,879,769
その他の固定負債	615,375	0	5,357	966,025
負債合計	7,838,674	2,848,315	6,043,843	12,233,510
純資産合計	3,425,999	78,296	1,910,823	5,462,059
負債及び純資産合計	11,264,673	4,100,240	9,618,369	18,370,855

平成20年度 病院経営管理指標

《参考3》実数（損益状況）

1. 開設者別・病院種別（平均値・20%値・中央値・80%値）

11) その他公的・一般病院

(千円)

(病院数)	その他公的			
	一般病院			
	平均値	20%値	中央値	80%値
	(103)			
医業収益	8,360,851	3,852,906	7,643,801	13,114,473
入院診療収益	5,196,784	2,322,888	4,444,741	7,866,763
室料差額等収益	128,544	18,897	80,713	194,691
外来診療収益	2,673,313	1,146,585	2,330,976	4,087,479
その他の収益	364,916	122,323	233,329	426,607
医業費用	8,481,121	4,116,563	7,277,626	12,957,177
材料費	2,510,815	894,390	2,032,001	3,841,338
医薬品費	1,642,753	536,810	1,318,861	2,546,172
診療材料費	779,408	278,271	659,711	1,142,411
その他の材料費	88,654	26,463	70,363	140,383
給与費	4,105,044	1,977,491	3,553,400	6,253,566
常勤職員給与・賞与	3,179,191	1,525,821	2,570,277	4,782,320
医師給与・賞与	886,738	413,341	684,709	1,449,738
看護師給与・賞与	1,522,797	751,160	1,260,801	2,293,876
その他給与・賞与	794,663	409,272	665,786	1,172,719
非常勤職員給与・賞与	298,094	118,642	223,392	492,199
医師給与・賞与	157,269	56,596	107,851	229,056
看護師給与・賞与	68,031	17,756	50,834	104,823
その他給与・賞与	75,385	15,378	42,246	128,981
役員報酬	111	0	0	0
退職給付費用	218,916	102,289	189,644	342,055
法定福利費	475,971	220,636	388,079	735,256
委託費	480,319	187,904	384,359	742,817
減価償却費	566,193	177,111	394,821	839,672
その他の設備関係費	239,679	60,337	187,103	365,121
経費	448,066	189,404	393,407	619,808
控除対象外消費税等負担額	24,992	0	1,750	20,671
その他の費用	108,536	15,765	40,723	154,183
医業利益（▲医業損失）	-120,271	-329,750	-83,640	143,520
医業外収益	180,266	37,368	93,005	327,307
受取利息・配当金	7,212	30	818	12,692
その他の医業外収益	173,054	36,638	90,986	301,017
医業外費用	186,631	21,997	97,151	314,055
支払利息	52,526	8,627	31,884	83,740
その他の医業外費用	134,105	3,545	48,630	252,723
経常利益（▲経常損失）	-126,636	-329,067	-79,770	144,075
臨時収益	184,322	2,510	27,297	224,668
臨時費用	194,480	3,177	18,586	128,499
税引前当期純利益（▲税引前当期純損失）	-138,734	-300,240	-21,294	181,669

(資料2)

キャッシュ・フロー計算書

医療法人・一般病院（平成20年度）		間接法 (単位 千円)
項 目	金 額	
I 業務活動によるキャッシュ・フロー		
税引前当期純利益（損失）	14,768	
減価償却費	112,092	
退職給付引当金の増加	△9,381	
受取利息及び受取配当金	△2,268	
支払利息	31,524	
医業未収入金（売上債権）の増減額	△29,831	
棚卸資産の増減額	△2,198	
その他の流動資産の増減額	56,567	
その他負債の増減額	77,166	
小計	247,989	
利息及び配当金の受取額	2,268	
利息の支払額	△31,524	
業務活動によるキャッシュ・フロー	218,733	
II 投資活動によるキャッシュ・フロー		
有形固定資産の取得による支出	△1,333,751	
有形固定資産の売却による収入	1,194,073	
無形固定資産の取得による支出	△34,304	
無形固定資産の売却による収入	40,994	
貸付けによる支出	△23,687	
貸付金の回収による収入	25,159	
その他投資活動による支出	△159,242	
その他投資活動による収入	213,217	
投資活動によるキャッシュ・フロー	△77,541	
III 財務活動によるキャッシュ・フロー		
短期借入れによる収入	188,619	
短期借入金の返済による支出	△213,566	
長期借入れによる収入	924,663	
長期借入金の返済による支出	△873,413	
その他財務活動による支出	△922,198	
その他財務活動による収入	765,876	
財務活動によるキャッシュ・フロー	△130,019	
IV 現金及び現金同等物に係る換算差額	0	
V 現金及び現金同等物の増加額	11,173	
VI 現金及び現金同等物の期首残高	299,678	
VII 現金及び現金同等物の期末残高	310,851	

キャッシュ・フロー計算書

自治体・一般病院（平成20年度）		間接法 (単位 千円)
項 目	金 額	
I 業務活動によるキャッシュ・フロー		
税引前当期純利益（損失）	△315,345	
減価償却費	441,502	
退職給付引当金の増加	47,250	
受取利息及び受取配当金	△11,274	
支払利息	149,796	
医業未収入金（売上債権）の増減額	△94,681	
棚卸資産の増減額	△1,601	
その他の流動資産の増減額	△20,234	
その他負債の増減額	47,224	
小計	242,637	
利息及び配当金の受取額	11,274	
利息の支払額	△149,796	
業務活動によるキャッシュ・フロー	104,115	
II 投資活動によるキャッシュ・フロー		
有形固定資産の取得による支出	△8,100,918	
有形固定資産の売却による収入	6,907,532	
無形固定資産の取得による支出	△25,414	
無形固定資産の売却による収入	21,058	
貸付けによる支出	△19,658	
貸付金の回収による収入	5,171	
その他投資活動による支出	△308,585	
その他投資活動による収入	339,085	
投資活動によるキャッシュ・フロー	△1,181,729	
III 財務活動によるキャッシュ・フロー		
短期借入れによる収入	209,479	
短期借入金の返済による支出	△273,655	
長期借入れによる収入	1,557,443	
長期借入金の返済による支出	△1,468,504	
その他財務活動による支出	△7,315,412	
その他財務活動による収入	8,479,561	
財務活動によるキャッシュ・フロー	1,188,912	
IV 現金及び現金同等物に係る換算差額	0	
V 現金及び現金同等物の増加額	111,298	
VI 現金及び現金同等物の期首残高	962,184	
VII 現金及び現金同等物の期末残高	1,073,482	

キャッシュ・フロー計算書

社会保険関係団体・一般病院（平成20年度）		間接法 (単位 千円)
項 目	金 額	
I 業務活動によるキャッシュ・フロー		
税引前当期純利益（損失）	△2,324	
減価償却費	344,973	
退職給付引当金の増加	△52,885	
受取利息及び受取配当金	△8,863	
支払利息	21,497	
医業未収入金（売上債権）の増減額	△55,396	
棚卸資産の増減額	△15,241	
その他の流動資産の増減額	194,219	
その他負債の増減額	720,164	
小計	1,146,144	
利息及び配当金の受取額	8,863	
利息の支払額	△21,497	
業務活動によるキャッシュ・フロー	1,133,510	
II 投資活動によるキャッシュ・フロー		
有形固定資産の取得による支出	△3,274,694	
有形固定資産の売却による収入	2,224,698	
無形固定資産の取得による支出	△54,272	
無形固定資産の売却による収入	38,630	
貸付けによる支出	△122,954	
貸付金の回収による収入	53,569	
その他投資活動による支出	△608,712	
その他投資活動による収入	874,616	
投資活動によるキャッシュ・フロー	△869,119	
III 財務活動によるキャッシュ・フロー		
短期借入れによる収入	260,674	
短期借入金の返済による支出	△174,431	
長期借入れによる収入	903,256	
長期借入金の返済による支出	△601,407	
その他財務活動による支出	4,378,313	
その他財務活動による収入	4,099,413	
財務活動によるキャッシュ・フロー	109,192	
IV 現金及び現金同等物に係る換算差額	0	
V 現金及び現金同等物の増加額	373,583	
VI 現金及び現金同等物の期首残高	1,270,372	
VII 現金及び現金同等物の期末残高	1,643,955	

キャッシュ・フロー計算書

その他公的病院・一般病院（平成20年度）		間接法 (単位 千円)
項 目	金 額	
I 業務活動によるキャッシュ・フロー		
税引前当期純利益（損失）	－138,734	
減価償却額	566,193	
退職給付引当金の増加	321,257	
受取利息及び受取配当金	－7,212	
支払利息	52,526	
医業未収入金（売上債権）の増減額	－108,843	
棚卸資産の増減額	－13,384	
その他の流動資産の増減額	－118,876	
その他負債の増減額	142,147	
小計	695,074	
利息及び配当金の受取額	7,212	
利息の支払額	－52,526	
業務活動によるキャッシュ・フロー	649,760	
II 投資活動によるキャッシュ・フロー		
有形固定資産の取得による支出	－7,016,751	
有形固定資産の売却による収入	5,537,193	
無形固定資産の取得による支出	－80,380	
無形固定資産の売却による収入	69,958	
貸付けによる支出	－292,665	
貸付金の回収による収入	166,138	
その他投資活動による支出	－781,053	
その他投資活動による収入	1,194,670	
投資活動によるキャッシュ・フロー	－1,202,890	
III 財務活動によるキャッシュ・フロー		
短期借入れによる収入	633,730	
短期借入金の返済による支出	－499,818	
長期借入れによる収入	3,186,686	
長期借入金の返済による支出	－3,025,526	
その他財務活動による支出	－4,102,664	
その他財務活動による収入	4,388,278	
財務活動によるキャッシュ・フロー	580,686	
IV 現金及び現金同等物に係る換算差額	0	
V 現金及び現金同等物の増加額	27,556	
VI 現金及び現金同等物の期首残高	1,228,729	
VII 現金及び現金同等物の期末残高	1,256,285	