

アメリカの病院勘定体系（1966年版）に関する一考察 — 基金会計及び費用収益対応の原則を中心に —

谷 光 透^{*1}

はじめに — 問題の所在 —

本稿の問題の所在を述べる前に、本稿の考察内容の前提を述べておきたい。筆者は、以前にアメリカ病院会計協会（America Hospital Association：以下、AHA）によって公表された「統一勘定体系及び定義（1959年版）」（Uniform Chart Accounts and Definitions for Hospitals, 1959：以下、1959年版とする¹⁾）と、その改訂版である病院勘定体系（1966年版）（Chart of Accounts for Hospitals, 1966：以下、1966年版とする²⁾）を考察した。本稿と関連する部分に限定して述べるとすれば、後者の考察で明らかになったのは、1959年版と1966年版を比較検討した場合に、1959年版では、主に病院の勘定体系を提供する役割のみであったのが、1966年版では、その役割だけでなく、病院会計の理論的規範及び実践的規範としての役割も存在することである。その両規範としての役割を果たすために、1966年版においては、病院の会計原則の基礎として、9つの基礎概念（BASIC CONCEPTS）と3つの会計慣行（ACCOUNTING CONVENTIONS）を取り上げている。

そこで、本稿では、以前、1966年版を考察した際に、紙幅の関係上考察出来なかった3つの会計慣行（ACCOUNTING CONVENTIONS）、すなわち、発生主義会計（Accrual Basis of Accounting）、基金会計（Fund Accounting）及び費用収益対応の原則（Matching Revenues and Expenses）のうち、病院会計を含めた、アメリカの非営利組織体の特徴である基金会計（Fund Accounting）と、病院の特異な属性を示している費用収益対応の原則（Matching Revenues and Expenses）を中心に、詳細に考察する。

会計慣行（ACCOUNTING CONVENTIONS） の考察

1. 基金会計（Fund Accounting）の考察

1966年版において会計慣行として取り上げられている基金会計（Fund Accounting）を考察する前に、最初に、病院会計において基金会計が採用されている歴史的背景について考察する。次に、1966年版公表当時の病院会計を除いた、アメリカの非営利組織体会計における基金会計について確認しておきたい。

最後に、1966年版における基金会計について詳細に検討する。

1.1. 病院会計における基金会計の歴史的背景

まず、病院会計において、基金会計が採用されている歴史的背景を考察すれば、アメリカの公会計の存在がある。その根拠として、非営利組織体会計の基金概念を提起し、発展させたのは（アメリカの筆者挿入）公会計においてであり、やがてその他の非営利組織体会計に浸透していったといわれている³⁾。

ただし、アメリカの公会計は、旧基金概念^{†1)}を使用した現金収支会計と呼ばれる現金収支の単式記録が普及していたが、近代的基金概念^{†2)}による基金会計へ転機し、その転機した要因の一つに複式簿記の適用が指摘出来るとしている。その適用が指摘出来る理由として、菊池祥一郎氏は、次のように述べられている。「公会計において、前述の如く現金収支の単式簿記を基礎にしているかぎり、かりに、基金として分離された現金に対しても、エクエティズ（持分）の観念は、その関心の対象にすらならないことはいうまでもない。したがって、基金それ自体を一個の会計実体又は会計単位（Acc. Unit）として（筆者注 原文ママ）考え方も発見できなかったであろう。複式簿記が導入される時、ここに始めて現金のみならず、他の資産に対するエクエティ

*1 川崎医療福祉大学 医療福祉マネジメント学部 医療福祉経営学科
（連絡先）谷光 透 〒701-0193 倉敷市松島288 川崎医療福祉大学
E-Mail: tanimitu@mw.kawasaki-m.ac.jp

ズ概念が萌芽されることになると同時に、資産とエクエティズの同時的算定が形成されうる。エクエティズを要求する複式簿記は、必然的に基金として他から分離されたる資産又は財源に対するエクエティズの観念を考慮せしめるに至る理由が、概ねこれで明らかにされたと考えられよう⁴⁾。」

上記を踏まえて、1966年版の基金会計におけるアメリカの公会計の影響を考察すれば、筆者は、1966年版の基金会計が、アメリカ公会計の近代的基金概念による基金会計の影響を受けていると考える。1966年版の考察は後述するにしても、その理由としては、以下の2点が挙げられる。

- (1) 1966年版において、各基金を会計実体の最小単位としている点
- (2) 1966年版において、基金会計と共に、複式簿記が導入されており、基金毎の持分が存在する点

1.2. アメリカの非営利組織体会計における基金会計(病院会計を除く)

次に、1966年版公表当時の病院会計を除いた、アメリカの非営利組織体会計における基金会計について確認する。以下では、その確認のためにアメリカの非営利組織体会計の意思決定有用性アプローチに基づく最初の研究であるアメリカ会計学会(American Accounting Association: 以下、AAA)の第一次フリーマン委員会報告書⁵⁾(Report of the Committee on Accounting Practices of Not-for-Profit Organizations[1966-70])に基づいて考察する。そのフリーマン報告書によれば、「大半の非営利組織体会計における最近の会計及び報告に関する実務は、ほとんど排他的に、年度毎の個々の基金実体に対する法的な現金会計責任(dollar accountability)から発展し、その責任に焦点を当てており、しばしば目的適合性と普遍性を欠き、ASOBAT^{†3)}において提案される会計目的を十分に満たしていない」という認識に基づいている(フリーマン報告書、86)^{†4)}。したがって、本報告書では、「基金毎の会計報告書の有用性は制限されるので、全体としての複合業務実体の適切な情報を提供する方法として、基金を結合し、あるいは基金情報を統合する追加的報告書の開発に注意が向けられることが望ましい」と勧告している(フリーマン報告書、99)。

つまり、1966年版公表当時の病院会計を除いた、アメリカの非営利組織体会計における基金会計は、個々の基金実体に対する法的な現金責任会計に焦点を当てる余り、全体としての複合業務実体の適切な情報を提供しておらず、その結果、ASOBATの会計目的を十分に満たしていなかったといえる。

さらに上記を踏まえて、筆者は、別項にて以下の通り述べている。「つまり、大半の非営利組織体会計(病院会計を除く)は、本報告書で指摘されている個々の基金実体に対する法的な現金会計責任に焦点を当てる余り、全体としての複合業務実体の適切な情報を提供しておらず、その結果、ASOBATの会計目的を十分に満たしていなかった。そこで、筆者は、紙幅の関係上、別項で詳細は述べるとしても、1966年版が、基金情報を統合する追加的情報の開発が望ましいという勧告の趣旨を先取りする形で公表されたのではないかと考える⁶⁾」

したがって、以下では上記で述べた通り、1966年版が、いかにフリーマン報告書の勧告の趣旨を先取りする形で公表されているかについて考察したい。その考察に当たって焦点を当てるのは、「基金会計」と「病院全体の会計」を、いかに技術的に同時並行で行うのかという点である。その考察に入る前に、1966年版における基金会計に関する記述の詳細を明らかにし、1966年版で示されている財務諸表について考察したい。

1.3. 1966年版における基金会計

まず、1966年版における基金会計の記述の詳細を述べる。病院会計において基金会計が要求される背景には、寄贈者の意図が、しばしば、基本財産の条件に応じて費消される利益のみを投資し、基本財産の額をそのまま完全に維持することを要求するためであるとしている。その要求の結果、道徳的、且つ法的義務に加えて、寄贈者の意図による拘束性を保持するために、特定の病院活動及び機能に制限しなければならない資源グループを別会計とする経営管理の必要性が生じ、その必要性に応じて基金会計が会計システムとして開発されたとしている(1966年版、16)^{†5)}。

しかし、1966年版の別の箇所においては、病院会計において、基金会計の実際の必要性があるかないかの議論が存在するとしている。その議論とは、病院における基金会計の採用が、一般的に、州のサポートとしての法律によって要求される一方で、その他の状況においては、病院会計の権威団体が、基金会計の必要性に関して同意していないということである(1966年版、17)。

上記の通り、基金会計が要求される背景や、必要性に関する議論があるけれども、1966年版においては、基金会計を会計慣行と位置づけ、以下で述べる通り、1959年版と同様に基金会計を踏襲している。

次に、1966年版で示されている財務諸表について考察する。1966年版で示されている財務諸表は、以下の図1から図4の通り、貸借対照表(Balance

コミュニティホスピタル
貸借対照表
19__年9月30日現在
(単位:千ドル)

勘定NO.			勘定NO.		
110	営業基金		217.0	営業基金	
111	手許資金及び要求払預金	\$ 79	217.1	医業未払金	\$ 137
112	投資有価証券及び債権	97	217.2	未払給与及び報酬	75
112	医業未収入金及び債権一患者	\$ 780	217.2	未払税金及びその他源泉徴収税	97
112	控除 貸倒引当金	82	217.3	未払債権及び借入金	40
112	正味医業未収入金及び債権一患者	\$ 698	217.4	未払費用	15
112	その他未収入金及び債権	25	217.5	前受収益	10
112	その他基金に対する債権		217.9	その他基金に対する債務	
	債権合計額	723		営業基金負債合計	\$ 374
113	棚卸資産	187	219.0	営業基金正味財産	731
114	前払費用	19		営業基金負債及び正味財産合計	\$ 1,105
	営業基金資産合計	\$ 1,105			
	特定目的資金			特定目的基金	
120	現金	\$ 16	227.0	医業未払金	
121	投資有価証券及び債権	3,910	227.9	その他基金に対する債務	
132	未収入金及び債権			特定目的基金負債合計	
	特定目的基金資産合計	\$ 3,926	229.0	特定目的基金正味財産	3,926
				特定目的基金負債及び正味残高	\$ 3,926
	基本財産基金			基本財産基金	
130	現金	\$ 4	237.0	医業未払金	\$
131	投資有価証券及び債権	10,384	237.4	未払費用	
132	未収入金及び債権		237.9	その他基金に対する債務	
	基本財産基金資産合計	\$ 10,388	238.0	担保付借入金	
				基本財産基金負債	\$
	設備基金		239.0	基本財産基金正味財産一利益拘束	\$ 3,210
140	現金	\$ 4		基本財産基金正味財産一利益非拘束	7,178
141	投資有価証券及び債権	366		基本財産基金正味財産合計	10,388
142	未収入金及び債権	\$ 370		基本財産基金負債及び正味財産合計	\$ 10,388
145	土地	\$ 170		設備基金	
145	土地改良費	81	247.0	医業未払金	\$ 7
145	建物	10729	247.9	その他基金に対する債務	
145	固定設備	575		担保付借入金	1,213
145	主要移動式設備	325		社債	30
145	少額設備			設備基金負債合計	\$ 1,250
145	土地、建物及び設備	\$ 11880	249.0	設備基金正味残高一設備投資	\$ 9,267
146	控除 減価償却累計額	1363	249.1	設備基金正味残高一設備取替及び拡張	370
	正味土地、建物及び設備	10,517		設備投資基金正味財産合計	9,637
	設備基金資産合計	\$ 10,887		設備投資基金負債及び正味財産合計	\$ 10,887

出所:1966年版, 88-89.

図1 貸借対照表

営業基金 (単位:千ドル)	基金残高変動表 19__年9月30日現在 (単位:千ドル)			
	一般基金 (単位:千ドル)	特定目的基金 (単位:千ドル)	基本財産基金 (単位:千ドル)	設備基金 (単位:千ドル)
正味財産 19__10月1日	\$709	\$3,865	\$10,210	\$9,670
収入超過額	22			
寄贈者拘束正味財産				
研究報奨金及び補助金		225		
寄附金一特定目的		30		
基本財産基金利益 特定目的		12		
投資利益一特定目的		30		
寄附金一基本財産基金			150	
投資利益一基本財産基金			528	
投資処分利益一基本財産基金			28	
寄附金一設備基金				12
追加正味財産一取替				15
営業基金への転換				216
特定目的一支出		(206)		
投資利益		(30)		
基本財産一投資利益			(528)	
設備一投資利益				(15)
純損失一投資処分一設備基金				(45)
減価償却累計額一設備基金				(216)
正味財産 19__9月30日	\$731	\$3,926	\$10,388	\$9,637

出所:1966年版, 90.

図2 基金残高変動表

Sheet),基金残高変動表(Statement of Changes in Fund Balances)及び二種類の損益計算書(Income Statement)である。

上記で述べた通り,1959年版においても,基金会計が採用されていたし,それと同様に,病院全体の損益計算書も1959年版において示されていた。しかし,1959年版では,基金会計と病院全体の損益計算を,いかに技術的に同時並行で行うのかについて触

れられていない。ところが,1966年版においては,基金会計と同時に,病院全体の損益計算を行う場合の二つの損益計算法が示されている(1966年版,18-21)。その二つの計算方法は以下の通りである。
(1)単独損益計算書法(Single Income Statement Method)
(2)連結損益計算書法(Consolidated Income Statement Method)

損益計算書
19__年9月30日
(単位：千ドル)

勘定NO.	患者サービス収入		
310	看護収入	\$ 3636	
402	その他専門サービス収入	1618	
	総患者サービス収入	<u>5,254</u>	\$ 5,254
	患者サービス収入控除額		
500	チャリティサービス	\$ 541	
510	契約調整額	182	
520	保険契約割引額	25	
521	管理調整額	2	
569	貸倒引当金繰入額	47	
		<u>797</u>	
	正味患者サービス収入		\$ 4,457
	その他収入		
530	教育プログラム収入	\$ 56	
540	寄附金及び補助金収入	84	
571	営業基金投資利益収入	22	
572	特定目的基金振替収入	236	
573	基本財産基金振替収入	528	
574	設備基金振替収入	253	
550	その他収入	73	
	その他収入合計	<u>1,252</u>	
	収入合計		\$ 5,709
	費用		
600	看護費用	\$ 1763	
700	その他専門的サービス費用	1409	
800	一般サービス費用	1783	
900	会計サービス費用	235	
950	管理サービス費用	497	
	費用合計	<u>5,687</u>	
	当期純利益		<u>\$ 22</u>

出所：1966年版，117.

図3 損益計算書（単独損益計算書法）

損益計算書
19__年9月30日
(単位：千ドル)

勘定NO.	営業基金	特定目的基金	基本財産基金	設備基金	合計
患者サービス収入					
310	\$ 3,636				\$ 3,636
402	1,618				1,618
	<u>5,254</u>				<u>5,254</u>
患者サービス収入控除額					
500	\$ 541				\$ 541
510	182				182
520	25				25
521	2				2
569	47				47
	<u>797</u>				<u>797</u>
	\$ 4,457				\$ 4,457
その他収入					
530	\$ 56				\$ 56
540	84				84
571	22				22
572		236			236
573			528		528
574				253	253
550	73				73
	<u>235</u>				<u>1,252</u>
	\$ 4,692	\$ 236	\$ 528	\$ 253	\$ 5,709
収入合計					
費用					
600	\$ 1,763				\$ 1,763
700	1,409				1,409
800	1,783				1,783
900	235				235
950	497				497
	<u>5,687</u>				<u>5,687</u>
	(\$ 995)	\$ 236	\$ 528	\$ 253	\$ 22

出所：1966年版，118.

図4 損益計算書（連結損益計算書法）

二つの方法について述べる前に、先ほど述べた図1から図4に基づいて、3つの財務諸表の関連性を明らかにするために、簡略化した財務諸表を示し、その関連性を矢印で示したものが図5と図6である。

以下では、図5と図6に沿って、二つの方法について述べることにする。(1)の方法は、図5で示されている通り、基金残高変動表において、特定目的

基金の「研究報奨金及び補助金」の5と「投資利益—特定目的」2が、「営業基金への転換」において、「特定目的—支出」5と「特定目的—投資利益」2として減算され、損益計算書において、その二つの減算額の合計額である7を「特定目的基金振替収入」7として計上している。その他、損益計算書の「基本財産基金振替収入」4と「設備基金振替収

営業基金資産 13	営業基金負債 2
	営業基金正味財産 11
特定目的基金資産 18	特定目的基金負債 5
	特定目的基金正味財産 13
基本財産基金資産 16	基本財産基金負債 12
	基本財産基金正味財産 4
設備基金資産 7	設備基金負債 5
	設備基金正味財産 2

	一般基金	特定目的基金	基本財産基金	設備基金
正味財産（19_10月1日）	6	13	4	2
収入超過額	5			
寄贈者拘束正味財産				
研究奨励金及び補助金		5		
投資利益－特定目的		2		
投資利益－基本財産基金			4	
投資利益－設備基金				3
営業基金への転換				
特定目的－支出		△ 5		
投資利益		△ 2		
基本財産－投資利益			△ 4	
設備－投資利益				△ 3
正味財産（19_9月30日）	11	13	4	2

総患者サービス収入	1000
患者サービス収入控除額	80
正味患者サービス収入	920
その他収入	
教育プログラム収入	12
特定目的基金振替収入	7
基本財産基金振替収入	4
設備基金振替収入	3
その他収入	10
その他収入合計	36
収入合計	956
費用	
看護費用	800
その他専門的サービス費用	100
一般サービス費用	30
会計サービス費用	11
管理サービス費用	10
費用合計	951
当期純利益	5

資料：1966年版，88-90，117.

図5 財務諸表の要約

	一般基金	特定目的基金	基本財産基金	設備基金	合計
総患者サービス収入	1000				
患者サービス収入控除額	80				
正味患者サービス収入	920				920
その他収入					
教育プログラム収入	12				12
特定目的基金振替収入		7			7
基本財産基金振替収入			4		4
設備基金振替収入				3	3
その他収入	10				10
その他収入合計	22				22
収入合計	942				942
費用					
看護費用	800				800
その他専門的サービス費用	100				100
一般サービス費用	30				30
会計サービス費用	11				11
管理サービス費用	10				10
費用合計	951				951
当期純利益	△ 9	7	4	3	5

資料：1966年版，118.

図6 財務諸表の要約

入」3も同様に，基金残高変動表において減算され，同額損益計算書に計上されている。

上記のように，各基金残高の一部について，損益計算書において振替収入として計上される理由は，基金会計が要求される背景で述べた通り，原則として，基本財産の条件に応じて費消される利益のみを投資し，基本財産の額をそのまま完全に維持するからであると考えられる。ただし，振替収入として損益計算書に計上されるかどうか，あるいは営業基金に転

換されるかどうかは，寄贈者拘束性の有無が基準である。

(2)の方法は，図6で示されている通り，各基金に生じた損益を，各資金に区別した損益計算書で計上し，基金毎の損益計算書の合計額を示している。その合計額を示すことを可能とする背景には，基金毎に収益と費用の勘定が存在していることが推測出来る。

上記を踏まえて，筆者は，1966年版が，上記の(1)

と(2)の方法のどちらの方法を採用するにしても、病院外部に公表するかどうかは別として、基金毎の貸借対照表、損益計算書及び基金残高変動表の勘定集計を行うことを前提とし、その三つの財務諸表を作成した上で、病院全体の財務諸表を作成することを想定していたのではないかと考える。

さらに、二つの方法が1966年版において提示されている背景を考えるならば、その当時の病院は、上記で述べた通り、州の法律等、あるいは寄贈者の意図を受けて、基金会計が会計慣行として定着しており、各基金が「会計実体」であったと考える。しかし、上記で触れたフリーマン報告書にあったように、全体としての複合業務実体の適切な情報を提供する必要性が生じたことにより、病院全体の財務諸表を作成すると同時に、以前からの州の法律等の外部からの要請に対応するために、先行した基金会計の会計慣行を保存した結果、二つの方法が1966年版において提示されているのではないかと考える。換言すれば、筆者は、「基金会計」と「病院全体の会計」を共存させるために、つまり「個」と「全体」という相反する会計を同時に実行した結果、この二つの方法が提示されていると考える。

最後に、上記を踏まえて、1966年版が、いかにフリーマン報告書の勧告の趣旨を先取りする形で公表されているかどうか、について述べるとすれば、筆者は、図1～4の通り、先ほど述べた「基金会計」を並存させながら、一部不完ではあるにしても、概ね勧告の趣旨を達成していると考え、筆者が考える、その一部不完全な情報提供である点は、以下の2点である。

- (1) 貸借対照表について、基金毎の資産合表示を優先させた結果、例えば、病院全体の「現金」勘定残高が表示されない点や、病院全体の「流動資産」合計が明らかにならない点
- (2) 二つの損益計算法のうち、連結損益計算法が、基金毎の損益計算書を多桁式で表示しているため、一目瞭然に「病院全体の損益」を把握することが困難である点

上記の通り、二つの不完全な点があるけれども、1966年版は、1959年版で示されていなかった「基金会計」と「病院全体の会計」を、いかに技術的に同時並行で行うかについて、2つの方法(単独損益計算書法と連結損益計算書法)を提示しており、一部不完全な情報提供であるとしても、概ねフリーマン報告書の勧告の趣旨を先取りする形で公表されていたと考えることが出来る。

2. 費用収益対応の原則 (Matching Revenues and Expenses) の概要

費用収益対応の原則の考察に当たって、1959年版と1966年版における費用収益対応の原則を含めた会計原則全般に関する記述に注目すると、前者では、会計原則に関する記述がなく、後者では、AHAが推奨している「一般に認められた会計原則」(generally acceptable accounting principles) について記述している点が挙げられる(1966年版, 11)。

しかし、筆者が別項にて指摘した通り、1966年版で記述されている「会計原則」については、正確な定義が無いとした上で、1966年版の「会計原則」は、概念(concept), 公準(assumption), 慣行(conventions) 及び規制(rule) を含めた幅広い意味で定義されているとしている。その他にも、営利組織に適用される多くの会計原則は、病院に等しく適用されているとしている。しかしながら、「病院の特異な属性」は、しばしば、一般的な会計原則の修正、あるいは新たな会計原則の開発が必要であるとしている(1966年版, 11)。

したがって、以下では、1966年版の費用収益対応の原則における「病院の特異な属性」に関する記述に焦点を当てて概観する。その概観に当たっては、まず費用収益対応の原則に関連する項目として、収益、費用及び減価償却費を取り上げ、最後に費用収益対応の原則そのものを取り上げる^{†6)}。

2.1. 収益(Revenue)

「収益」における「病院の特異な属性」に関する記述は、患者サービス収益会計において、獲得した総収入を発生基準で、完全且つ正確に収集するという点である。さらに、患者サービス収入は、収益を生み出す組織ユニットの収益を、最初に定義する方法で勘定を積み上げるべきであり、その後、患者の種類(入院患者、外来患者等)、患者の財政状態、あるいは、1966年版の31ページで示されている、いくつかのその他有意義である方法に応じて、これらを再分類すべきであるとしている(1966年版, 17-18)。

その他の収益に関する「病院の特異な属性」に関する記述には、病院が患者ケアに直接的でない源泉から生じる収益を有している点が挙げられる。例えば、病院は教育プログラムを扱っており、その授業料は、プログラムを取り扱った時間と比例する基準で、利益として計上すべきであるとしている(1966年版, 18)。

2.2. 収益からの控除(Deductions from Revenue)

「収益からの控除」における「病院の特異な属性」に関する記述は、病院が、提供するサービスに対して、完全な、確定した率以下、—しばしば、何も受

取らない場合がある — で受取っている点である。さらに、会計情報として、潜在的な総収入及び提供したサービスに対する確定した率での、未収入金回収能力不足を原因とした収入損失を共に反映することは、必要不可欠であるとしている。「収益からの控除」と呼ばれる収入損失は、以下の通り、基本的に5つの種類があるとしている（1966年版，21）。

- (1) チャリティーサービス
- (2) 契約調整額
- (3) ポリシー割引額
- (4) 管理調整額
- (5) 貸倒引当額

最後に、上記の項目全ては、費用よりも、総収入からの直接控除額として記録及び報告されるべきであるとしている（1966年版，21）。

2.3. 費用 (Expenses)

「費用」における「病院の特異な属性」に関する記述は、病院における費用分類に関する点である。その費用会計の目的とは、費用を病院の責任センターと明らかに結びつける方法であり、完全、且つ意義のある費用の記録は、発生主義で計算するというものである。さらに、そのセンター内での費用のさらなる分類は、支出の目的に応じるか、あるいは、統一財務報告の目的のための再分類を可能にする方法で行うべきであるとしている（1966年版，22）。

2.4. 減価償却費 (Depreciation)

「減価償却費」における「病院の特異な属性」に関する記述は、病院の設備資産の大半が、寄贈による取得、あるいは寄贈資金による購入である点を考慮して、減価償却費を認識すべきかどうかの議論を紹介している点である。

そうした議論の中に、病院での減価償却不要の議論があるにしても、1966年版では、病院によって所

有されている全ての資産 — どのような資産が取得されたかに関係なく — 病院の貸借対照表に含めなければならないとしている。さらに、もし、資産が減価償却可能であるならば、減価償却費を認識すべきであり、もし、その資産の減価償却を無視すると、不一致を起こし、混乱が生じるであろうとしている（1966年版，22）。

2.5. 費用収益対応の原則 (Matching Revenues and Expenses)

「費用収益対応の原則」における「病院の特異な属性」に関する記述は、純利益の決定に関するものである。最初に、その決定には、「収益」、「収益控除」及びその期間に関連する費用の金額の測定を要すると記述している。「収益」、すなわち病院収益は、獲得した期間、すなわち、サービスが患者に提供されて、そのサービスの法的請求権がサービスの価値に応じて患者に発生する期間に記録されるべきであるとしている（1966年版，23）。

「費用収益対応の原則」において最も強調されていることは、「収益控除」を会計期間の総収益に対して、十分に対応しなければならないという要求である。その要求を具体的に述べるとすれば、「収益控除」は、患者未収入金の大半が、患者あるいは第三者スポンサーから回収された後に残る一部の未収入金を、収益からの控除項目として消去される部分である。しかし、未収入金の大半が回収された時点で、最終的な「収益控除」の額が確定しない場合でも、「収益控除」は、関連する収益が記録されるのと同様の期間に会計認識されることが重要であるとしている。1966年版で示されている「収益控除」の仕訳例は、以下の表1の通りである（1966年版，23）。

表1 収益控除の仕訳例

	勘定ナンバー*	
借方	500.00	収益控除—チャリティーサービス
貸方	112.20	貸倒引当金—チャリティーサービス 患者未収入金に含まれたチャリティーサービスの見積額を記録するため
借方	510.00	収益控除—契約調整額
貸方	112.21	貸倒引当金—契約調整額 患者未収入金に適用される契約調整額の見積額を記録するため
借方	520.00	収益控除—ポリシー割引額
貸方	112.22	貸倒引当金—ポリシー割引額 患者未収入金に適用されるポリシー割引額
借方	529.00	収益控除—貸倒引当金
貸方	112.23	貸倒引当金—不良債権 不良債権とみなされた患者未収入金の見積額を記録するため

*勘定ナンバリングシステムは、第3章に記述されている。
出所：1966年版，23。

おわりに

上記までの考察内容を要約すれば、以下の通りである。

「1.1. 病院会計における基金会計の歴史的背景」では、1966年版において会計慣行として取り上げられている基金会計の歴史的背景において、アメリカ公会計の存在があることを指摘した。その指摘の根拠として、基金会計を提起・発展させたのは、アメリカ公会計であり、やがて、その他非営利組織体会計に浸透したといわれていることを指摘した。それを踏まえて、筆者は、1966年版の基金会計が、アメリカ公会計の近代的基金概念による基金会計の影響を受けていると述べ、その理由として、以下の2点を指摘した。

- (1) 1966年版において、各基金会計を会計実体の最小単位としている点
- (2) 1966年版において、基金会計と同時に、複式簿記が導入されており、基金毎の持分が存在する点

次に、「1.2. アメリカの非営利組織体会計における基金会計(病院会計を除く)」では、1966年版公表当時の病院会計を除いたアメリカの非営利組織体会計における基金会計が、個々の基金実体に対する法的な現金責任会計に焦点を当てる余り、全体としての複合業務実体の適切な情報を提供しておらず、その結果、ASOBATの会計目的を十分に果たしていなかったことを指摘した。

「1.3. 1966年版における基金会計」では、主に1966年版が、基金情報を統合する追加的報告書の開発という、フリーマン報告書の勧告の趣旨を先取りする形で公表されているか、について考察した。その考察に当たって焦点を当てたのは、「基金会計」と「病院全体の会計」を、いかに技術的に同時並行で行うのか、という点であった。その考察に入る前に、1966年版における基金会計の記述と、1966年版の簡略化した財務諸表を考察し、その記述と考察を要約すれば以下の4点である。

- (1) 1966年版において、基金会計が要求される背景には、道徳的、且つ法的義務に加えて、寄贈者の意図による拘束性を保持するために、特定の病院活動及び機能に制限しなければならない資源グループを別会計とする経営管理の必要性が生じ、その必要性に応じて、基金会計が会計システムとして開発されたこと
- (2) 1966年版の別の箇所においては、病院における基金会計の採用が、一般的に、州のサポートとしての法律によって要求される一方で、そ

他の状況においては、病院会計の権威団体が、基金会計の必要性に関して同意していないということ

- (3) (1)と(2)の通り、基金会計が、要求される背景や、必要性に関する議論があるけれども、1966年版においては、基金会計を会計慣行と位置づけ、1959年版と同様に、基金会計を踏襲している点
- (4) 1959年版では触れていなかったが、1966年版においては、基金会計と同時に、病院全体の損益計算を行う場合の二つの損益計算法(以下、①と②)が示されている点
 - ①単独損益計算書法(Single Income Statement Method)
 - ②連結損益計算書法(Consolidated Income Statement Method)

上記の4点を踏まえて、筆者が1966年版について考察した点は、以下の2点である。

- (1) 上記の(4)の①、②のどちらの方法を採用するにしても、病院外部に公表するかどうかは別として、基金毎の貸借対照表、損益計算書及び基金残高変動表の勘定集計を行うことを前提とし、その三つの財務諸表を作成した上で、病院全体の財務諸表を作成することを想定していたのではないか、という点
- (2) 「基金会計」と「病院全体の会計」を共存させるために、「個」と「全体」という相反する会計を同時に実行した結果、上記(4)の①、②の方法が提示されているのではないか、という点

上記の考察を踏まえて、1966年版が、いかにフリーマン報告書の勧告の趣旨を先取りする形で公表されているかどうか、については、「基金会計」を並存させながら、一部不完全であるにしても、概ね勧告の趣旨を達成していると述べた上で、その一部不完全な情報提供である点を、以下の通り2点指摘した。

- (1) 貸借対照表について、基金毎の資産合表示を優先させた結果、例えば、病院全体の「現金」勘定残高が表示されない点や、病院全体の「流動資産」合計が明らかにならない点
- (2) 二つの損益計算法のうち、連結損益計算法が、基金毎の損益計算書を多桁式で表示しているため、一目瞭然で「病院全体の損益」を把握することが困難である点

次に、「2. 費用収益対応の原則の考察」では、1966年版の費用収益対応の原則における「病院の特異な属性」に関する記述について概観した。その概

表2 病院の特異な属性への対応方法一覧

項目	病院の特異な属性	対応方法
収益	患者毎の症状に合わせた多種多様なサービス提供	収益を生み出す組織ユニットを最初に定義 患者の種類（入院患者、外来患者等）、患者の財政状態等に合わせて再分類
	患者ケアに直接的でない源泉から生じる収益（例・・・教育プログラム）	教育プログラムの授業料は、時間基準で利益として計上
収益からの控除	非営利性	収入損失を5つの種類に定義 総収入からの直接控除を明記（回収能力不足を反映するため）
費用	病院の多機能性	病院の責任センターに分類
		センター内での分類は、支出目的に応じるか、統一財務目的のために、再分類を可能にする
減価償却費	病院の設備資産の大半が、寄贈による取得、あるいは寄贈資金による取得である点	どのような取得であるかに関係なく、貸借対照表に計上 減価償却可能であれば、減価償却費を認識
費用収益対応の原則	病院収益の認識の困難性	サービスの法的請求権がサービスの価値に応じて患者に発生する期間に対応させる 「収益控除」を会計期間の総収益と対応
	患者毎の症状に合わせた多種多様なサービス提供 非営利性	

資料：1966年版，17-23．を基に筆者作成．

観した内容に基づいて、「収益」をはじめとした各項目に関連する「病院の特異な属性」と、その属性への対応方法を考察した結果は、表2の通りである。

上記までの考察を踏まえて本稿を総括する。本稿の考察を通して明らかになった1966年版の特徴は、主に以下の2点である。

- (1) アメリカの公会計の影響による基金会計と「病院全体の会計」を同時並行で実施している点（具体的には、技術的方法としての単独損益計算書法と連結損益計算書法の提示）

- (2) 費用収益対応の原則をはじめとした「病院の特異な属性」に対応するための営利組織における会計原則の修正、あるいは新たな会計原則の開発

最後に、今後の筆者の課題は、本稿での考察の中心となった1966年版の改訂版である病院勘定体系（1976年版）(Chart of Accounts for Hospitals, 1976)を通じて、アメリカの病院会計の特徴を明らかにすることである。引き続き、筆者の研究課題としたい。

注

- †1) 菊池祥一郎氏によれば、旧基金概念とは、およそ1910年以前にアメリカの公会計において使用されていたもので、通俗的概念での特定目的又は諸目的に対する分離されたる現金を意味していたといわれている。(菊池祥一郎：アメリカ公会計論・初版，時潮社，61，1977.)
- †2) 菊池祥一郎氏によれば、近代的基金概念(あるいは現代的基金概念)とは、アメリカ公会計委員会(National Committee on Municipal Accounting)の一般に是認されたる基金定義であり、その定義は、「特定の法令，制限，又は拘束にしたがって、特定の活動を遂行し、あるいは確実な目標を達成するために、分離されたる金銭，ないしその他財源の総額にして、独立せる財政実体又は会計実体」であるとしている。(菊池祥一郎：アメリカ公会計論・初版，時潮社，62，1977.)
- †3) ASOBATとは、アメリカ会計学会(American Accounting Association)による「基礎的会計理論に関するステートメント」(A Statement of Basic Accounting Theory：以下，ASOBAT)の略である。ASOBATにおいて提案される会計目的とは、次の通りである。
 1. 限りある資源を利用することについて意思決定を行うこと。これはもっとも重要な意思決定の領域を確定した目的や目標を決定することをふくむ。
 2. 組織内にある人的資源および物的資源を効率的に指揮，統制すること。
 3. 資源を保全し，その管理について報告すること。
 4. 社会的な機能および統制を容易にすること。
 American Accounting Association：A Statement of Basic Accounting Theory，American Accounting Association，Evanston，Illinois，4，1966。(飯野利夫：アメリカ会計学会 基礎的会計理論，初版，国元書店，5-6，1969.)
- †4) 本稿における第一次フリーマン委員会報告書からの引用箇所は，本文中で(フリーマン報告書，xx)とする。
- †5) 本稿における1966年版からの引用箇所は，本文中で(1966年版，xx)とする。
- †6) 1966年版において，費用収益対応の原則に関連する項目として，その他に「支出額の資本化」の項目に関する記述があるが、「病院の特異な属性」に関する記述は無かった。

- 1) American Hospital Association: *Uniform Chart of Accounts and Definitions for Hospitals* . American Hospital Association , Chicago , 1959 .
- 2) American Hospital Association : *Chart of Accounts for Hospitals* . American Hospital Association , Chicago , 1966 .
- 3) 菊池祥一郎 : アメリカ公会計論 . 初版 , 時潮社 , 30 , 1977 .
- 4) 菊池祥一郎 : アメリカ公会計論 . 初版 , 時潮社 , 64 , 1977 .
- 5) Committee on Accounting Practices of Not-For-Profit Organizations: Report of the Committee on Accounting Practices of Not-For-Profit Organizations . *The Accounting Review* , Supplement to Vol.XLVI , 8-163 , 1971 .
- 6) 谷光透 : アメリカ病院会計史 — 病院勘定体系 (1966年版) を中心に — . 川崎医療福祉学会誌 , 19(1) , 151 , 2009 .

(平成21年10月31日受理)

A Study of the 1966 Chart of Accounts for Hospitals Focusing on Fund Accounting and Matching Revenues and Expenses

Toru TANIMITSU

(Accepted Oct. 31, 2009)

Key words : hospital, fund accounting, matching revenues and expenses

Correspondence to : Toru TANIMITSU

Department of Health and Welfare Services Management
Faculty of Health and Welfare Services Administration
Kawasaki University of Medical Welfare
Kurashiki, 701-0193, Japan
E-Mail: tanimitu@mw.kawasaki-m.ac.jp

(Kawasaki Medical Welfare Journal Vol.19, No.2, 2010 387-396)