

社会医療法人移行時の会計上の留意点

公認会計士 森 康友

平成 25 年に税理士法人日本経営に入社し、医療・介護分野における会計・税務業務に従事。現在、御堂筋監査法人において、主に医療法人の監査業務を担当。保有資格：公認会計士/医療経営士

平成 19 年 4 月 1 日以降、持分あり医療法人（経過措置型の医療法人）の持分なし医療法人への移行を厚生労働省が推奨している点や税制上の大きな優遇を受けることが出来る点から社会医療法人への移行を検討されている医療法人も多いのではないのでしょうか。社会医療法人への移行は親族要件等の認定要件を充足することも大切ですが、会計上も留意すべき点がいくつかあります。そこで、今回は社会医療法人移行時の会計上の留意点について解説をしたいと思います。

1. 医療法人会計基準の適用

医療法第 51 条第 2 項により一定規模以上の医療法人は、医療法人会計基準に基づいて貸借対照表及び損益計算書を作成することが義務付けられています。一定規模以上の医療法人とは下記の通りです。

- ① 負債 50 億円又は事業収益 70 億円の医療法人
- ② 負債 20 億円又は事業収益 10 億円の社会医療法人
- ③ 社会医療法人債発行医療法人

通常の医療法人よりも社会医療法人の方が判断基準となる負債総額や事業収益の金額が低く、医療法人会計基準の適用範囲が広いため、社会医療法人へ移行した結果、医療法人会計基準の適用が必要となる可能性があります。医療法人会計基準を適用する際の一般的な留意点は下記の通りです。

項目	内容	影響
発生主義会計の適用	現金主義が適用されている取引について、発生主義による会計処理を行う。	・ 人件費、経費等の未払金が計上される可能性がある。
損益の事業区分の変更	病院会計準則等の会計基準では事業外損益とされている帰属が明確な付随的収益・費用は事業損益として計上する。	・ 事業損益と事業外損益が変動する。
貸倒引当金の計上	未収金、貸付金等の金銭債権のうち徴収不能と認められる額を貸倒引当金として計上する。	・ 金銭債権に対して評価損が発生する可能性がある。 ・ 負債総額が 200 億円未満の医療法人は簡便法の適用が可能。
賞与引当金の計上	賞与支給見込額のうち、当期負担分を賞与引当金として計上する。	・ 負債が計上される。
退職給付引当金の計上	職員の退職金支給に備え、当期末時点で負担すべき金額を退職給付引当金として計上する。	・ 負債が計上される。 ・ 原則として、信託銀行等に数理計算を依頼。 ・ 負債総額が 200 億円未満の医療法人は簡便法の適用が可能。
役員退職慰労引当金の計上	役員の慰労金支給に備え、当期末時点で負担すべき金額を退職慰労引当金として計上する。	・ 負債が計上される。
有価証券の評価	保有目的に応じて、異なる評価を行う。	・ 有価証券の帳簿価額が変動する可能性がある。
固定資産の評価減	時価が著しく低下した場合には、回復の見込みがあると認められるときを除き、時価で評価する。	・ 不動産を保有していれば、多額の損失が計上される可能性がある。
リース会計の適用	リース資産、リース負債を貸借対照表に計上する。	・ 貸借対照表の資産負債総額が増加する可能性がある。 ・ 負債総額が 200 億円未満の医療法人は簡便法の適用が可能。
税効果会計の適用	繰延税金資産又は繰延税金負債を貸借対照表に計上する。	・ 貸借対照表の資産負債総額が増加する。 ・ 当期純利益が変動する。 ・ 繰延税金資産の回収可能性の変動によって損益へ大きく影響を与える可能性がある。

社会医療法人へ移行した場合、医療法人会計基準の適用が必要となるのか、また必要となる場合は適用した際の影響はどの程度か、事前に把握し準備をすることが重要です。

2. 法人税法上の課税事業と非課税事業

社会医療法人は医療保健業に係る法人税が非課税とされています。よって、社会医療法人が行う事業を非課税事業と課税事業に区分する必要があるのですが、この法人税法上の非課税事業・課税事業の区分が医療法上の本来業務・附帯業務・収益業務の区分と必ずしも一致しないため、留意が必要となります。具体的には下記の通りです。

事業例	医療法上	法人税法上
病院事業	本来業務	非課税事業
病院の敷地を患者さん等へ駐車場として賃貸する事業	本来業務に含まれる附随業務	課税事業
へき地の診療所等へ医師を派遣する事業	本来業務に含まれる附随業務	非課税事業
老健事業	本来業務	非課税事業
老健の利用者へオムツ等の日用品を販売する事業	本来業務に含まれる附随業務	課税事業
訪問看護ステーション事業	附帯業務	課税事業
ヘルパスステーション事業	附帯業務	課税事業
MS法人等への不動産賃貸事業	収益業務	課税事業

上記の通り、本来業務に含まれる附随業務の一部は課税事業となります。会計上は施設別に区分し、会計処理をしており、医療法上の業務区分に基づいて集計することは可能なものの法人税法上の事業区分に基づいて集計することが出来ないケースが多く見られます。このため、法人税の申告の際に集計した本来業務から当該附随業務に係る収益及び費用を抽出する必要があります。法人税の申告のために必要となる具体的な手続きは下記の通りとなります。

	必要となる具体的な手続き
ステップ1	本来業務に含まれる附随業務の収益を把握します。 附随業務に係る収益は、試算表上の「その他医業収益」、「その他事業外収入」、「雑収入」などに計上されているケースが多いため、当該科目を精査することから始めるのが一般的です。
ステップ2	附随業務の収益のうち課税対象となるものを把握します。 ステップ1で把握した附随業務に係る収益が医療保健業に係るものか否かを顧問税理士や所管の税務署等へ相談しつつ把握し、課税・非課税に区分します。
ステップ3	ステップ2で課税に区分した収益に対応する費用を把握します。 非課税事業との共通経費であり按分が必要となる費用や集計することが困難な費用等があり、すべての費用を把握することは困難なケースがほとんどです。 一方で、把握困難な費用の一部を課税所得の計算上考慮しなかった場合、適切な課税所得に比べて申告する課税所得が多くなるため、税負担が増加することとなります。 このため、実務上は課税事業に係る費用を把握するために必要となるコストと把握しなかった場合に増加する税負担とを勘案して費用をどこまで把握するのか検討することが重要となります。
ステップ4	課税事業の収益及び費用を集計しやすい仕組みを構築します。 法人税申告の際に附帯業務及び収益業務の利益に課税事業に区分される附随業務の利益を加えて課税所得を算定することとなりますが、附随業務の利益を一から手で集計しようとすると、膨大な時間が掛かるとともに、集計を誤る可能性も高くなります。 よって、会計処理の段階から補助科目を設ける、摘要検索で抽出できるように摘要の入力ルールを定めるなど、会計データ上で集計できる仕組みを構築することが望まれます。
ステップ5	課税所得が発生することが見込まれる場合は、課税事業より非課税事業へ資金を移動します。 社会医療法人においては法人税法上の優遇措置として、みなし寄附金制度が設けられています。みなし寄附金制度は法人税法上の課税事業に属する資産のうちから非課税事業のために支出した金額は、その課税事業に係る寄附金とみなして、課税所得の50%までを上限として損金算入することができる制度です。 この制度の適用を受けるためには、実際に資産が移動していることが必要とされており、期末日までに対応する資金を課税事業の口座から非課税事業の口座へ移すことが一般的です。

各ステップを進めるためには法人内外の様々な人との協力が必要となります。このため、経理課等の会計処理を行う部署のみで行うことは困難であり、また決算処理の時期だけで行うことは現実的ではありません。社会医療法人への移行が決まった段階から準備を進めることが大切です。

3. 収益業務の区分

医療法第42の2により、社会医療法人は本来業務に支障のない限り、定款（寄附行為）の定めるところにより、その収益を本来業務の経営に充てることを目的として収益業務を行うことができます。このため、病院の駐車場の一部をMS法人などの外部へ賃貸するなど、不動産賃貸業を行っている法人も多く見受けられます。このようなケースでは不動産賃貸業の規模が小さいことも多く、本来業務と収益業務を会計上区分せず会計処理を行っている法人が散見されます。

しかし、医療法第42の2第3項において「収益業務に係る会計は、本来業務及び附帯業務に関する会計から区分し、特別の会計として経理しなければならない」とされています。また医療法人会計基準において「収益業務から一般会計（本来業務・附帯業務）への繰入金の状況並びに資産及び負債のうち収益業務に係るものの注記が必要」とされています。よって、規模の大小に関わらず、本来業務・附帯業務と収益業務は明確に区分することが求められます。会計データ上に新たな施設区分を設ける、収益業務に係る収益・費用を把握するなど、区分経理ができる体制を構築する必要があり、当該作業には時間が掛かります。収益業務を実施することが決まった段階から準備を進めることが重要となります。なお、収益業務に係る注記については「[日本公認会計士協会 非営利法人委員会研究資料第7号 医療法人会計基準に関する実務上のQ&A](#)」を参照ください。

4. まとめ

今回は社会医療法人へ移行した際の留意点について解説しましたが、各留意点について決算処理の時期にまとめて行う法人も散見されます。業務の効率性や正確性の観点から事前にどのような対応が必要なのか把握し、準備することが大切です。

以上