

第5章 監査の結果及び意見（各論）

計画・経営管理について

1. 沖縄県立病院経営計画の進捗管理は、具体的な数値目標の達成度分析を含めて合理的になされているか

1-(1) 経営対策委員会の議事録について

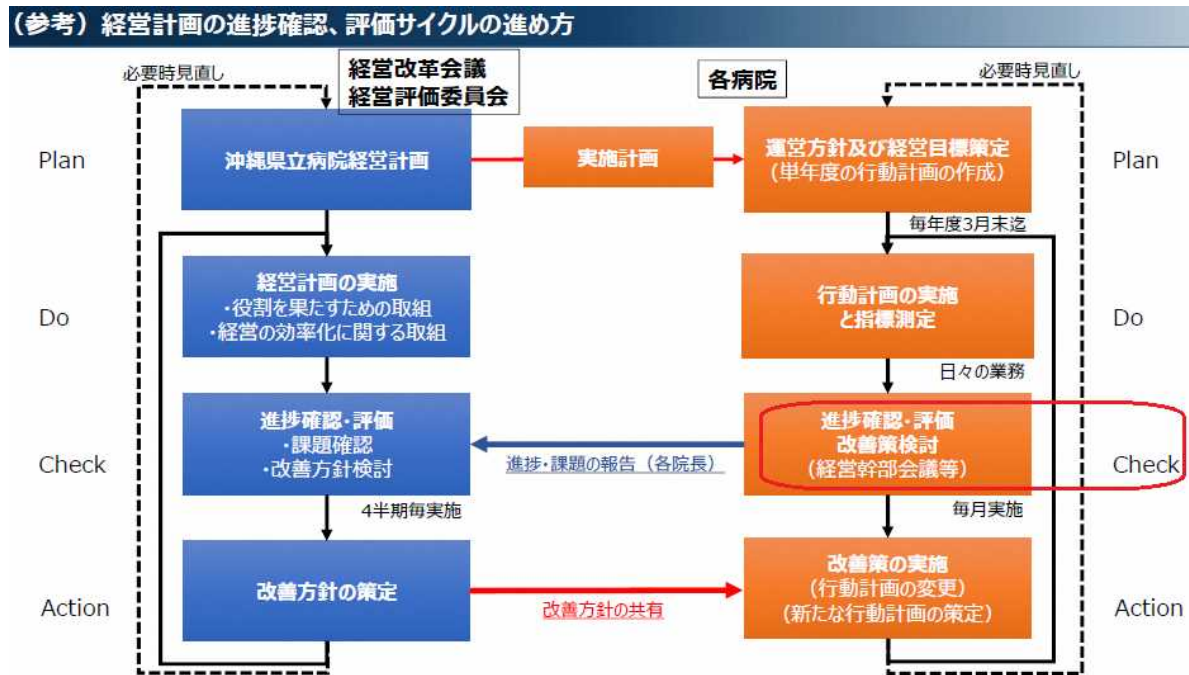
（指摘：センター、宮古）

【現状】

当病院では、「効果的な経営対策を実施し、経営収支の改善・向上を図る」ことを目的として、毎月1回の頻度で経営対策委員会を開催している。参加者は、病院長、副院長、医療部長、看護部長、事務部長、医局長、薬局長、等となっている。

病院事業局では「沖縄県立病院経営計画」に基づき、各病院が実施計画を策定し、KPIを設定している。経営対策会議は、KPIを達成するためのPDCAサイクルの「Check」（図1の赤枠部分）に位置付けられるが、決定事項及び検討内容を確認できる議事録が作成・保存されていない。

図1（出典：病院事業局内部管理資料）



【問題点】

経営対策委員会の目的（前述）及びPDCAサイクルにおける位置付けに鑑みると、予算やKPIの達成度を定量的に測定し、計画（予算）と実績の差異の原因分析に基づくさらなる改善策を検討・策定し、その改善策の実践に基づくKPIの達成度を測定する、というPDCAサイクルの実効性を確保する会議体である必要がある。

しかし、経営対策委員会の検討内容が記録・保存されていない結果、改善策が明確化されず、その実行及び評価が曖昧なものとなり、PDCAサイクルの実効性に疑義が生ずる。（指摘）

【改善提案】

経営対策委員会のような病院経営にとって重要な会議体における検討内容については、議事録を作成し、一定期間保存すべきである。

1 - (2) BCP 計画について

(指摘：中部、センター、宮古、八重山、精和)

【現状】

県立病院は沖縄県における災害拠点病院の一つであり、災害時には平常時とは比較にならない傷病者が来院することが想定されることから、災害時であっても医療サービスを継続するため、高いレベルでの BCP (Business Continuity Plan) を策定する必要がある。各病院における BCP 計画の状況は以下のとおりである。

(中部)

「沖縄県立中部病院事業継続計画」を策定している。

BCP 計画では、計画の適切な運用を実現するために、訓練や教育の実施が定められており、令和元年度においては災害訓練を 1 回実施した。

しかし、実施された災害訓練において、BCP 計画に記載されている BCP 行動計画の内容について網羅的に実施できていなかった。具体的には、BCP 計画では災害発生直後のみならず、発生直後以降の復旧手順についても記載されているが、令和元年度の災害訓練においては災害発生直後の初動対応のみ訓練していた。

(センター)

「沖縄県立南部医療センター・こども医療センター事業継続計画」を策定している。

BCP 計画では、計画の適切な運用を実現するために、年 1 回以上の研修や訓練の実施が定められており、令和元年度においては災害訓練を 1 回実施した。

しかし、実施された災害訓練において、BCP 計画に記載されている災害時対応手順書の内容について網羅的に実施できていなかった。具体的には、BCP 計画では災害当日のみならず 2 日目以降の復旧手順についても記載されているが、令和元年度の災害訓練においては災害初日の対応のみ訓練していた。

(宮古)

「沖縄県立宮古病院事業継続計画」を策定している。

BCP 計画では、計画の適切な運用を実現するために、年 1 回以上の研修や訓練の実施が定められており、令和元年度においては災害訓練を 1 回実施した。

しかし、実施された災害訓練において、BCP 計画に記載されている災害時対応手順書の内容について網羅的に実施できていなかった。

(八重山)

「沖縄県立八重山病院事業継続計画」を策定している。

BCP 計画において、計画を定期的に見直し、さらに実効性を高いものにしていくために、

定期的な BCP 訓練の実施及び年 1 回以上の頻度で BCP 計画の点検を実施することが定められており、令和元年度においては災害訓練を 1 回実施した。

しかし、災害訓練において、職員の参集方法確立や初動対応については訓練が実施されていたものの、BCP 計画に記載されている「災害発生時の業務フロー」や「部門別行動計画表」の内容について網羅的に実施できていなかった。

(精和)

現時点で BCP 計画は作成されていないものの、大規模災害時を想定した「災害時対応マニュアル」を策定している。

同マニュアルでは、最低年 1 回の災害シミュレーション訓練の実施が定められており、令和元年度においては 2 回実施した。

しかし、いずれも単なる消防訓練であり、マニュアルに定められている訓練内容にはなっていないかった。

【問題点】

1. 災害訓練が、災害時対応手順の内容について網羅的に実施できていないため、実際の災害時に BCP 計画やマニュアルに記載されている災害時対応手順を円滑に運用できないリスクがある。(指摘)

2. BCP 計画やマニュアルでは、年 1 回以上の研修や訓練の実施により、災害対応手順書の点検・検証や、必要な BCP 計画の修正等の、PDCA サイクルの実施が謳われているが、現状の訓練内容だけでは、有効な PDCA サイクルが実施されないリスクがある。(指摘)

【改善提案】

BCP 計画やマニュアルに記載されている災害時対応手順の内容について、網羅的に訓練を実施することを検討すべきである。その上で、災害対応手順の点検・検証に基づき、必要に応じた BCP 計画やマニュアルの修正等の、PDCA サイクルを継続的に実施する必要がある。

なお、BCP 計画やマニュアルに記載されている災害時対応手順の内容は分量が多く、1 回の災害訓練で全てを実施することが難しいケースも考えられる。そこで、以下のような対応も検討されたい。

- 災害対応手順書の内容を分割し数回に分けて訓練を実施する
- 訓練を通して「必須項目」と「状況に応じて対応する項目」に区分する等の改良を図りメリハリの付けた訓練を実施する など。

1 - (3) 本庁の BCP 計画について

(指摘：本庁)

【現状】

病院事業局の本庁で策定された BCP 計画は、「沖縄県病院事業局代替看護師派遣事業実施要綱」及び「沖縄県業務継続計画(本庁版)～地震・津波編～」である。前者は、離島診療所に勤務する看護師の研修や休暇を確保することを目的としている。一方、後者の内容は、沖

縄県庁全体の行政事務継続計画であった。

【問題点】

現状の「沖縄県業務継続計画（本庁版）」は、災害時等における医療サービスの継続のために本庁が担う役割や対応手順等が明確にされておらず BCP 計画として不十分であるため、有事の際、円滑な対応に支障が出るリスクがある。（指摘）

自然災害やパンデミック等の事態を想定し、それぞれの事態に応じて整えるべき医療提供体制について、あらかじめ可視化し職員が共有しておくことが重要である。

【改善提案】

災害時等における医療サービスの継続に特化した、病院事業単独の BCP 計画を作成すべきである。各病院が作成する BCP 計画と連動し、すべての県立病院で通常診療の継続が困難になるという最悪のシナリオを想定し、電子カルテの BCP 対策や DMAT の受け入れコントロール等、本庁が担うべき役割を再確認し、盛り込むことを検討されたい。

2. 原価計算の効果的な活用による経営改善の取組がなされているか

2-(1) 原価計算制度の活用方法について

（指摘：センター）

【原価計算制度の概要】

当センターにおいては、平成 30 年 4 月より原価計算制度を導入し、診療科別の原価計算を実施している。

内部資料である「原価計算システムとその活用の方向性について」（病院事業経営課作成）によれば、原価計算制度の概要及び導入目的は以下のとおりである。

（概要）

病院が提供した医療・付加価値サービス（Output）に対して、消費した経営資源（Input）を目的別に金額計算する。

（導入目的）

- ・経営、財務の改善活動に繋げる
- ・業務、診療の改善活動に繋げる
- ・予算策定、事業計画への活用

【現状】

現状、診療科別に原価を集計し、収支を算定しているが、当該情報を各診療科部長に提供し、個別の収支改善策を検討することに留まっている。診療科別の目標となる収支や利益が明確に設定されておらず、原価計算を活用した PDCA サイクルに基づく継続的な経営改善体制が構築されているとは言い難い。

【問題点】

原価計算が PDCA サイクルに基づく継続的な経営改善に活用されるなど導入目的に即した

運用がされていない。(指摘)

【改善提案】

原価計算を PDCA サイクルとして運用すべきである。具体的には以下のような対応を検討されたい。

Plan : 診療科別に収支目標を設定し、目標達成のための具体的な施策を策定する。

Do : 策定した施策を実践する。

Check : 収支の実績と目標を比較し、施策の効果を分析・検証する。

Action : 分析・検証結果に基づき、施策の改善すべき点や継続すべき点を判断し、次年度以降の収支目標並びに改善施策の策定に反映させる。

また、今後の原価計算制度のあり方として、診療科別原価計算だけではなく、救急医療、感染症医療、周産期医療など繰入基準の項目ごとに原価計算データを入手できる体制の構築を検討されたい。(意見)

県立病院の『基本理念』は「救急医療、小児・周産期医療、離島・へき地医療、精神医療等の政策医療を提供するとともに、地域医療の確保に努めます」としており、そもそも提供する医療サービスが必ずしも採算性が高いものではない。したがって、当該医療サービスを維持していくためにはどのくらいの税金(繰入金)が必要なのか、ということ議論するうえで、「収入をもって充てることができない経費」をできるかぎり合理的に算定することは不可欠であり、そのために原価計算を活用するということである。

また、一般会計繰出金の算定方法が、従来の「収支差方式」から令和2年度より「地方財政計画単価方式」に変更されているが、当該単価は基本的に全国一律である。そのため、すべての繰入基準項目において算定される繰出金額が沖縄の県立病院の実情に適合するとは必ずしも言い難い。したがって、今後も「収入をもって充てることができない経費」を合理的に算定し、医療サービスを維持するために一般会計が負担すべき金額を提示するための体制の構築は非常に重要である。

具体的には、病院事業局全体で取り組む必要がある。一方、各病院は、原価計算に現場感覚を十分に反映させるため、病院長がリーダーシップを発揮して職員の理解を促し、原価計算実施に伴う現場負担を増大させないように取組みを進められたい。

2 - (2) 勤怠管理について

(指摘：全体)

【現状】

「出勤簿」(タイムカード)の出退勤時刻が、職種に応じた所定の勤務時間(定時)や、時間外勤務の実績証拠となる「時間外命令簿」の時間外勤務終了時刻を超過して打刻されているものが散見される。当該超過時間帯について一部の病院では内容の把握やその削減に取り組んでいるが、時間外労働していないことを示すメモ等はない。

【問題点】

時間外勤務時間の正確性に疑義が生ずるため、これに基づいて算定される時間外勤務手当（人件費）の計上額にも疑義が生ずる。（指摘）

また、いわゆるサービス残業等、法令に抵触する勤務実態の防止に努めているとしても、所轄庁等への説明が困難となるリスクがある。

【改善提案】

病院事業の特性から、突発的な時間外勤務や申し送り等の引継ぎ時間などがあることに鑑みても、適時・適切に出退勤記録を残すことが重要となる。

やむを得ず「時間外命令簿」の時間外勤務終了時刻を超過して打刻する場合は、例えば、30分以上超過する場合は「出勤簿」等に理由を付記させるなどの対応を検討されたい。

3. 一般会計等繰入金の目標管理及び算定基礎の取扱いは適切に実施されているか

「全般的指摘3. 一般会計繰入金のあり方」を参照されたい。

4. 前回監査結果（平成15年度）に対する措置状況は適切か

病院事業局を対象とした平成15年度の包括外部監査結果を受けて、平成22年度の包括外部監査では過年度の監査指摘・意見の措置状況を評価している。平成22年度の包括外部監査において「措置を講じたとは評価できない」とされた項目のうち、病院事業局として「未措置」2件の状況、「措置済」とされているが今回の包括外部監査において指摘・意見となっている4件は以下のとおりである。

未措置		
	過年度監査結果・意見	令和元年度の状況
1	診療科別原価計算の導入が必要である。	平成29年度より病院ごとに段階的に原価計算制度を導入し、診療科別の原価計算の充実を図っている。しかし、経営管理の効率化に資する十分な運用には至っていない。 「全般的指摘3. 一般会計繰入金のあり方」、 「2 - (1)原価計算制度の活用方法について」を参照されたい。
2	勤勉手当に関して、給与条例、期末手当等規則では、任命権者が一定の範囲内で定めると規定されている。ところが、實際上全員同じ成績率が適用されている。条例等に沿った運用ができるのではないか。	病院事業局によれば以下のとおりである。 病院事業局に勤勉手当の運用の前提条件として評価制度を整備する必要があるが、病院事業局においては現に行っていない。 その理由としては、(1)経営再建期間中で職員が一丸となっている中、評価制度を導入することは、困難であったこと。(2)病院事業は、職種が多岐にわたっており、どのように評価基準を設けるかの制度設計に時間を要すること。などが主な理由である。 なお、県立病院の職員には、平成18年度から地方公営企業法が全部適用されており、給与に係る勤務条件は、労働組合との交渉が必要であることから、人事評価制度導入後も、その割合等について、関係労働組合との調整を要する状況である。

措置済		
1	長期滞納先に関して、回収率が極端に低下する1年半～2年を経過した滞留先については、病院管理局で一括管理・回収（法的措置を含む）を、外部委託を含めて行った方が能率的である。	「全般的指摘4.医業未収金の回収業務について」を参照されたい。
2	長期滞納者に関して、本人が死亡しており、保証人がいない場合でも、時効期間の5年を経過しないと償却をしていない例が見られた。この様な確実に回収が望めない滞納者の場合は、早期に不納欠損処理をすることを検討する必要がある。	同上
3	地方公営企業法施行令第9条第6項には健全な会計処理がうたわれている。県病院事業財務規則第123条には、退職給与引当金の計上について規定がある。沖縄県病院事業会計において、退職給与引当金を計上すべきである。	「全般的指摘6.退職給付引当金の算定方法について」を参照されたい。
4	資産を取得した年から月割償却するよう会計方針を変更することが望まれる。	「11 - (8)減価償却の開始時期について」を参照されたい。

財務事務について

5. 医業収益の調定や診療報酬請求業務は適切に実施されているか

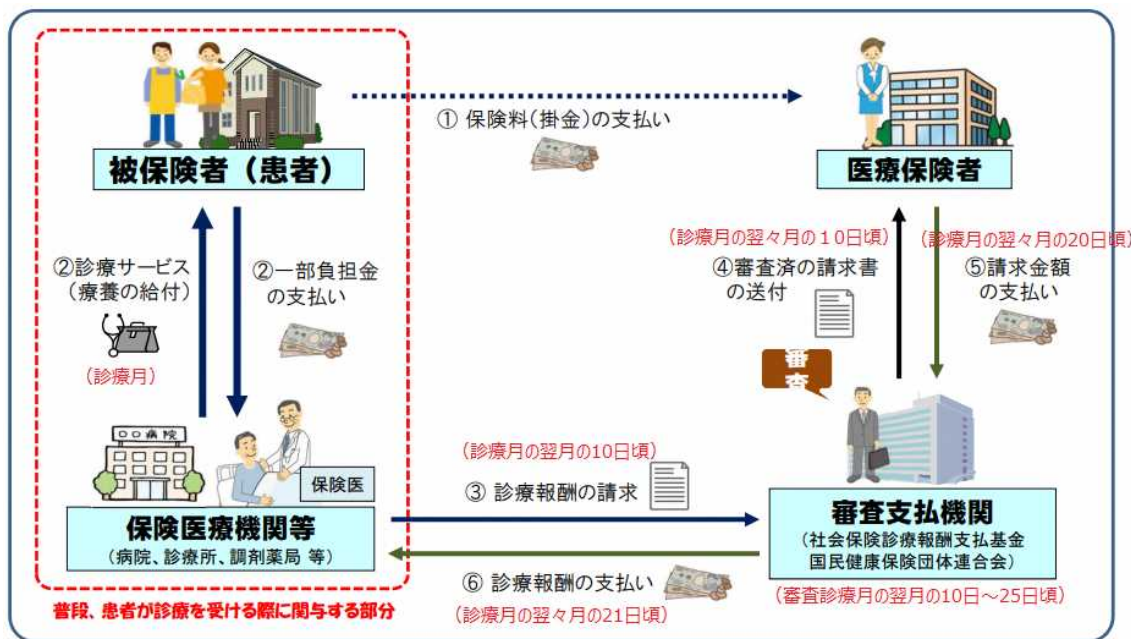
5-(1) 請求保留レセプトについて

(指摘：中部、センター 意見：宮古)

【現状】

保険診療を行った場合、病院等の保険医療機関は毎月、国民健康保険団体連合会（以下、国保と言う）や社会保険診療報酬支払基金（以下、支払基金と言う）に対して、診療報酬の請求を行う。この診療報酬の請求にあたり、国保や支払基金に対して提出する資料が「レセプト」（診療報酬明細書）と呼ばれ、患者氏名、保険番号、病名、診療点数等の情報が記載される。

図：保険診療の流れ（出典：厚生労働省 HP、（）内は社会保険診療報酬支払基金 HP を参考）



レセプトのうち、診療行為の提供が行われたにもかかわらず、国保や支払基金に対し適時の診療報酬請求が保留されているものがある。このようなレセプトは請求保留レセプトと呼ばれ、請求保留レセプトのうち、医局（担当医師）の点検遅れという理由で請求保留になっているものが発見された。

(中部)

一番長い案件は外来診療分で6ヶ月経過していた。(なお、報告書作成時点(令和3年3月初旬)では、ほぼ請求済みとの回答があった。)

(単位：百万円)

令和元年度末時点	入院	外来	合計
請求額(年度合計)	12,178	3,933	16,111
請求保留額	237	55	292
(うち医局点検遅れ)	1	11	12

(単位：百万円)

診療後経過期間	入院分		外来分	
	保留額	(うち医局点検遅れ)	保留額	(うち医局点検遅れ)
15ヶ月经過	1	-	-	-
11ヶ月经過	-	-	0	-
10ヶ月经過	-	-	0	-
9ヶ月经過	-	-	1	-
8ヶ月经過	2	-	0	-
7ヶ月经過	2	-	0	-
6ヶ月经過	4	-	0	0
5ヶ月经過	6	-	0	-
4ヶ月经過	11	-	1	0
3ヶ月经過	13	-	4	0
2ヶ月经過	13	-	6	2
1ヶ月经過	49	-	11	3
0ヶ月经過	137	1	31	6
合計	237	1	55	11

※金額「0」は百万円未満の金額である。

(センター)

令和元年度末において医局の点検遅れで請求保留になっているものは診療行為の提供から1～6か月经過していた。

(単位：百万円)

	H30.4	H30.5	H30.6	H30.7	H30.8	H30.9
請求額(年度合計)	1,066	1,290	1,457	1,334	1,165	1,265
請求保留額	648	699	582	615	828	791
(うち医局点検遅れ)	54	28	25	23	21	25

	H30.10	H30.11	H30.12	H31.1	H31.2	H31.3
請求額(年度合計)	1,236	1,414	1,543	1,262	1,150	1,401
請求保留額	768	630	425	200	159	241
(うち医局点検遅れ)	36	39	16	0	1	9

※金額「0」は百万円未満の金額である。

(宮古)

令和元年度末において医局の点検遅れで請求保留になっているものは、診療行為の提供からの経過期間はいずれも1か月未満であり、請求保留期間が長期化しているものは発見されなかった。

	令和元年度末時点
請求額（年度合計）	361 百万円
請求保留額	21 百万円
（うち医局点検遅れ）	0 百万円 (= 243 千円)

【問題点】

請求保留期間の長期化は、医業未収金の回収遅れに直結し、病院の資金繰りを悪化させる要因となる。（指摘）

【改善提案】

レセプトを早期に確定させることについて、医局（担当医師）の意識付けを強化する必要がある。そのために、まず対応遅れの原因を追究されたい。もし、業務逼迫が原因であれば、業務の方法そのものを見直すべきである。医療サービスは、診療行為の提供で終わるのではなく、診療報酬を適切に請求し、回収することにより完了する、ということを念頭に置いて、そのために必要な業務が所定の労働時間内で完了するように業務の方法・手順を再構築する必要がある。

業務の方法を見直してもなお、医師の自発的対応が見込めず、レセプト点検遅れが減らないという状況があれば、「レセプトの適時・適切な確定・点検」という事項を人事考課に織り込む等、さらなる是正措置を検討せざるを得ないであろう。（意見）

5 - (2) 請求保留レセプトの会計処理について

（指摘：八重山）

【現状】

地方公営企業法第 20 条第 1 項によれば、発生主義により会計処理すべき旨が定められていることから、医業収益は診療行為を患者に提供した時点で計上すべきである。

しかし、令和元年度決算において、翌年度の医業収益の処理の懸念から、請求保留レセプト分 12,311,667 円が医業収益として計上されていなかった。

【問題点】

請求保留レセプトの処理が地方公営企業法第 20 条第 1 項に準拠していない。（指摘）

なお、令和元年度決算において請求保留レセプトを医業収益に計上するために必要な修正仕訳は、以下のとおりである。

(借方)医業未収金	12,311,667 円	(貸方)医業収益	12,311,667 円
-----------	--------------	----------	--------------

【改善提案】

(1) 年度決算

請求保留レセプトは地方公営企業法第 20 条第 1 項に準拠して処理すべきである。したがって、少なくとも年度決算においては請求保留レセプトについて医業収益を計上すべきである。なお、請求保留レセプトについては、後日請求内容及び請求金額が変更されるケースが度々

発生するという現状を踏まえた場合、当該決算処理により計上した医業未収金の金額は確定請求金額であるわけではないため、翌期首において当該決算仕訳の逆仕訳を起票し、決算仕訳の取り消しを行うことも妨げない。

(2) 月次決算

請求保留レセプトの中には、医局の点検未了等の事務手続き遅れや、公費負担制度に係るものなど、請求額としては確定している（もしくは院内の対応次第で確定できる）ため、請求レセプトと同様に「診療行為を提供し、かつ、請求金額が確定（できる）」していることから、「地方公営企業法」第 20 条に定める発生主義に基づき、本来、月次で収益計上すべきものがある。

このような請求保留レセプトを低減させるため、定期的に（少なくとも四半期ごと）、すべての請求保留レセプトを発生種類ごとに把握し、医局点検遅れといった病院として解消可能なものは速やかに対応策を策定し、解消に努められたい。（意見）

5 - (3) 診療報酬請求額の違算について

（指摘：北部、センター）

【現状】

国保や支払基金へ診療報酬を請求しても、その全額が入金されるとは限らない。病院が提出したレセプトは、審査支払機関である国保や支払基金がその内容を審査した結果、返戻、査定等の理由によって、請求額から相当金額が差し引かれた上で入金されることになる。なお、返戻、査定等の内容は以下のとおりである。

返戻	審査支払機関における審査の段階で、記載の不備や請求内容に疑義のあるレセプトが保険医療機関へ差し戻されること。
査定 （増減）	保険医療機関の診療報酬請求に対し、審査支払機関が審査し、適正な診療報酬額となるよう増減点を行うこと。診療内容が妥当でない、又は点数の算定誤りによる過大請求等による減額査定となる場合がほとんどである。
過誤返戻	レセプトが審査支払機関における審査を通過したが、保険者の審査で資格喪失等、疑義が生じた場合、レセプトが審査支払機関に差し戻されること。審査支払機関は、再度審査を行い、保険者へ再請求するか、保険医療機関へ差し戻すか判断する。
過誤査定 （増減）	レセプトが審査支払機関における審査を通過したが、保険者の審査で疑義が生じた場合、保険者は審査支払機関へ再審査請求を行うこと。審査支払機関では再審査の結果、保険者へ再請求するか、増減点のうえ、保険医療機関へ通知するか判断する。
再審査請求	審査支払機関におけるレセプトの審査結果について不服がある場合、保険医療機関が再度審査を請求すること。

理論的には「請求額－（返戻額＋査定金額＋過誤返戻額＋過誤査定額）＝支払額」になる

はずである。しかし、様々な理由により当該理論式が成り立たない場合があり、支払額の理論値と、国保や支払基金側から実際に支払われる診療報酬額との差額を『違算額』として取り扱っている。

違算額は、発生した月に実際支払額に基づき医業収益及び医業未収入金を調整する会計処理を行っている。

ここで、令和元年度における北部病院、センターにおける各月の違算発生額は以下のとおりである。

(北部)

違算の原因調査について必要性は認識しているものの、実際に原因調査には至っていない。

(単位：千円)

H31.4	R1.5	R1.6	R1.7	R1.8	R1.9
1,732	2,989	1,190	3,158	2,464	4,175
R1.10	R1.11	R1.12	R2.1	R2.2	R2.3
4,873	1,832	△3,794	2,358	△127	18,134

(センター)

以下の違算発生額のうち、2020年2月及び3月については原因分析を行っており、2月の電子カルテシステム更新に伴う混乱により未調定となった分を3月で調定したことにより2月と3月で入れ繰りが生じたとのことであった。

しかしながら、原因分析を行っているのは2020年2月及び3月のみであり、比較的多額な26百万円の違算額が生じた2019年11月についても原因分析を実施していなかった。

(単位：千円)

H30.4	H30.5	H30.6	H30.7	H30.8	H30.9
△11,697	1,218	△16,896	△9,255	△11,607	△79
H30.10	H30.11	H30.12	R1.1	R1.2	R1.3
996	△26,359	2,446	2,775	△80,577	89,725

【問題点】

違算額の発生は、病院側がレセプト請求時に計上した医業収益の計上額に疑義があったことを意味している。したがって、違算額が発生した場合、適時に可能な限り原因分析を行い、再発防止に努める必要があると考えられる。

違算発生の原因分析を適時かつ適切に実施できていない場合、将来、多額の違算が生じるリスクを孕む。(指摘)

【改善提案】

違算は、発生の原因分析を適時かつ適切に実施した上で、その分析結果を病院内で共有し再発防止に努めるべきである。具体的には、以下のような対応を検討されたい。

- 違算原因のリストアップ

- 原因ごとの防止方法または発見方法
- 毎月の違算実績のモニタリング
- モニタリング結果に基づく原因リスト及び防止・発見方法のアップデート

6. 医業未収金等の債権管理は適切に実施されているか

6-(1) 医業未収金残高について

(指摘：センター、宮古、精和)

【現状】

令和元年度末時点の患者個人負担分の医業未収金残高について、本来一致すべき「残高試算表」と「債権管理台帳」の各残高が以下のとおり一致していない。

	センター	宮古	精和
残高試算表	351,824,316 円	225,726,380 円	31,478,932 円
債権管理台帳	351,386,302 円	226,729,639 円	31,483,662 円
差異	438,014 円	▲1,003,259 円	▲4,730 円

「残高試算表」の残高は、日々の診療行為に基づく医業未収金の計上（会計仕訳）の累積である。

「債権管理台帳」の残高は、未収金残高の患者個人別明細であり、債権管理に利用されるいわゆる補助元帳である。

なお、本来であれば以下のような運用を行うことで、残高試算表と債権管理台帳が一致するはずであるが、現状では一致していないため、あるべき業務運用が適切に実施されていないことの証左となっている。

(あるべき業務運用の具体例)

- ・診療行為の提供（増加）や未収金の回収（減少）等、医業未収金の増減要因となる事象が生じた都度、「債権管理台帳への反映」及び「会計処理（仕訳）の伝票起票」を同時に行う。
- ・月次決算又は年度決算において、残高試算表と債権管理台帳上の医業未収金残高が一致していることを確かめる。不一致が生じている場合には、原因を調査し、必要な修正（仕訳の追加修正又は債権管理台帳の修正）を行う。

【問題点】

医業未収金残高に係る内訳表が不正確になってしまっており、決算書の数値が正確であるとの心証が得られず、前述のような医業未収金に係るあるべき業務運用が実施されているかどうかについて疑義が生じている状況である。(指摘)

【改善提案】

以下のような改善の施策を講じるべきである。

- ① 現状の適切な未収金残高を正確に把握する。
具体的には、未収金計上の取引実態の有無、回収の有無、資産性（回収可能性）の有無、等を把握し、把握した実態に基づき適切な未収金管理台帳を作成する。

- ② 適切な未収金管理台帳の数値に合わせて、会計上の未収金残高を修正し、医業未収金残高について、残高試算表と債権管理台帳を一致させる。
- ③ 今後は、「医業未収金の増減が生じるような事象が生じた場合の、適時な債権管理台帳への反映及び会計上の仕訳起票」や「決算時における残高試算表と債権管理台帳上の残高一致確認」等の本来あるべき業務運用を継続的に実施する。

6 - (2) 医業未収金の回収について

(意見：八重山)

【現状】

旅行者等が夜間診療時に受診した際、健康保険証の提示を受けられなかったり、支払いがなされなかったりするケースがある。

八重山病院では対策として「未収業務マニュアル」を策定し、以下のような対応をしている。

- ④ 患者に翌日の来院を依頼する。
- ⑤ 支払予定日を明確にして、患者と約束を交わす。
- ⑥ 患者の職場を聴取する。
- ⑦ 保険証忘れの場合は、自費での診療になる点を患者へ案内する。

しかし、患者に翌日の来院を依頼しても、来院せず診療代金が回収されないことがある。

【問題点】

患者に翌日の来院を依頼しても、来院せず診療代金が回収されないことがある。

【改善提案】

観光客や海外居住者など一時滞在者に対する未収金管理は、病院単独での解決は困難である。観光立県を目指す観点からは、観光客向け医療サービスの提供体制に加えて、未収金の管理・回収方法についても、医療機関だけではなく、県として取り組むべきコロナ後を見据えた重要な課題と認識して、検討・構築されたい。(意見)

なお、当座の対策としては、未収業務マニュアルにおいて、例えば以下のような内容を定めて運用することを検討されたい。

- 宿泊しているホテルや搭乗予定の飛行機便等の情報についても入手しておき、万が一、翌日来院されない場合に、患者と連絡が取れる可能性を高める。

6 - (3) 外国人に対する未収金について

(意見：中部)

【現状】

中部病院においては、診療費の個人負担分未収金について、外国人(軍関係、在沖外国人、観光客)に対する高額(100万円超)の未収金が散見される。多くは、退院・治療後に、連絡が取れなくなり回収不能となっている。令和元年度は軍関係、観光客からの未収金は改善して

きたものの、在沖外国人による未収金の課題が継続している。

下表は令和元年度末時点における個人負担分未収金の状況である。

	全未納者	うち外国人以外	うち外国人*1
未収金合計額	673,105,362 円	634,530,615 円	38,574,747 円
件数	15,615 件	15,208 件	407 件
1 件あたり未収金額	43,106 円	41,723 円	94,778 円

*1 外国人に対する未収金残高のうち 92 件 (2,814,479 円) は、保険会社請求分であり監査時点では全額回収済みである。

【問題点】

受付時や入院中に、連絡先や本人確認資料を入手したとしても、当該外国人が出国してしまうともはや連絡を取ることは困難である。

【改善提案】

上記問題点の状況について、病院単独での解決は困難である。

観光立県を目指す観点からは、外国人向け医療サービスの提供体制に加えて、未収金の管理・回収方法についても、医療機関だけではなく、県として取り組むべきコロナ後を見据えた重要な課題と認識して、検討・構築されたい。(意見)

7. 公営企業会計基準への対応は適切であるか（発生主義、各種引当金の妥当性など）

以下も参照されたい。

「全般的指摘 5. 貸倒引当金について」

「全般的指摘 6. 退職給付引当金の算定方法について」

「全般的意見 1. 退職手当の負担方法について」

7 - (1) 勘定科目の残高明細（内訳）の未整備について

（指摘：センター）

【現状】

令和元年度の貸借対照表科目のうち、リース債務の以下の各残高について契約別内訳表が作成されていない。

リース債務	(固定負債)	31,901 千円
	(流動負債)	11,093 千円

【問題点】

契約別内訳表が作成されていないため、貸借対照表残高を構成する各契約の処理の妥当性を検証することができず、決算書の数値が正確であるとの心証が得られない状況である。(指摘)

【改善提案】

主要な貸借対照表科目については、決算手続として残高内訳表を作成すべきである。ここ

で主要な貸借対照表科目とは、例えば期末残高が多額である勘定科目、支払期限や回収期限別に管理すべき科目、等が考えられ、具体的な勘定科目で言えば、企業債、借入金、リース債務、未払金、未払費用、未収金、等が考えられる。

7-(2) 貸倒引当金算定上の未収金残高について

(指摘：中部、センター、宮古、精和)

【現状】

中部、センター、宮古、精和の各病院における令和元年度決算の貸倒引当金算定結果は以下のとおりである。

(中部)

債権区分	医業未収金残高 a	貸倒引当率 b	貸倒引当金 a×b
一般債権	131,955,993 円	25.18%	33,226,953 円
貸倒懸念債権	44,186,096 円	20.19%	8,922,631 円
破産更生債権等	497,114,772 円	69.68%	346,402,623 円
計	673,256,861 円		388,552,207 円

(センター)

債権区分	医業未収金残高 a	貸倒引当率 b	貸倒引当金 a×b
一般債権	82,177,220 円	10.68%	8,773,448 円
貸倒懸念債権	16,287,863 円	8.41%	1,369,339 円
破産更生債権等	249,310,511 円	70.14%	174,866,413 円
計	347,775,594 円		185,009,200 円

(宮古)

債権区分	医業未収金残高 a	貸倒引当率 b	貸倒引当金 a×b
一般債権	28,401,652 円	32.88%	9,337,993 円
貸倒懸念債権	24,411,011 円	30.39%	7,417,305 円
破産更生債権等	172,893,257 円	64.65%	111,770,538 円
計	225,705,920 円		128,525,836 円

(精和)

債権区分	医業未収金残高 a	貸倒引当率 b	貸倒引当金 a×b
一般債権	8,414,167 円	7.86%	661,285 円
貸倒懸念債権	2,546,054 円	12.33%	313,923 円
破産更生債権等	20,463,751 円	59.20%	12,113,712 円
計	31,423,972 円		13,088,920 円

上表の医業未収金残高は、「貸倒引当金算定資料」上の金額である。

しかし、貸倒引当金の対象となる医業未収金残高が、以下のとおり「残高試算表」(決算書の計上額)及び「債権管理台帳」の金額と一致していない。

	中部	センター	宮古	精和
残高試算表	673,105,362 円	351,824,316 円	225,726,380 円	31,478,932 円
貸倒引当金 算定資料(A)	673,256,861 円	347,775,594 円	225,705,920 円	31,423,972 円
債権管理 台帳(B)	673,105,362 円	351,386,302 円	225,726,380 円	31,483,662 円
B-A	▲151,499 円	3,610,708 円	20,460 円	59,690 円

なお、債権管理台帳の残高が正しいと仮定し、差異金額を各債権区分とみなした場合、貸倒引当金の不足額は以下のとおりである。

(中部)

債権区分	医業未収金差異 a	貸倒引当率 b	貸倒引当金過大額 a×b
一般債権	▲151,499 円	25.18%	38,147 円
貸倒懸念債権		20.19%	30,588 円
破産更生債権等		69.68%	105,565 円

(センター)

債権区分	医業未収金差異 a	貸倒引当率 b	貸倒引当金不足額 a×b
一般債権	3,610,708 円	10.68%	▲385,624 円
貸倒懸念債権		8.41%	▲303,660 円
破産更生債権等		70.14%	▲2,532,550 円

(宮古)

債権区分	医業未収金差異 a	貸倒引当率 b	貸倒引当金不足額 a×b
一般債権	20,460 円	32.88%	▲6,727 円
貸倒懸念債権		30.39%	▲6,218 円
破産更生債権等		64.65%	▲13,227 円

(精和)

債権区分	医業未収金差異 a	貸倒引当率 b	貸倒引当金不足額 a×b
一般債権	59,690 円	7.86%	▲4,692 円
貸倒懸念債権		12.33%	▲7,360 円
破産更生債権等		59.20%	▲35,336 円

【問題点】

貸倒引当金の正確性に疑義が生じている状況である。(指摘)

【改善提案】

まず、中部、センター、精和の各病院は「残高試算表」と「債権管理台帳」の残高を一致させる決算処理を実施すべきである。

その上で、「貸倒引当金算定資料」と「残高試算表」の医業未収金残高が一致していること

を確かめる決算処理を実施すべきである。

7 - (3) 未払費用の計上方法について

(指摘：全体)

【現状】

未払費用とは、継続的な役務の提供を受けている途中で決算日が到来した場合に、決算日までの費用を認識して計上する経過勘定である。その目的は、期間損益計算の観点から当該会計期間に計上すべき費用を漏れなく計上し、適正な利益を算定することにある。ここで決算日とは、一般的には公営企業の場合「年度末」であるが、経営管理上の観点から月次、四半期、半期ごとに決算処理を行うこともある。

また、未払費用の計上要件は、「契約等により継続的に提供を受けている役務に対する対価」で「決算日時点で支払期限が来ていないもの」である。そのため、決算日において、未払費用の計上要件を満たしている取引が支出命令書によるもの以外にないかどうか網羅的に把握する仕組みが必要となる。

しかし、現状、病院事業局では未払費用の計上要件を満たしている取引を網羅的に把握する仕組みが無い。

また、病院事業では従来、年度末における人件費の未払手当等についても「未払金」として計上していたが、沖縄県監査委員による平成30年度の委員監査で「未払費用」で計上すべきとの指摘を受け、令和元年度から未払費用として計上している。しかし、病院事業局の各病院・本庁における未払費用の取扱いは概ね下表のとおりであり、未払費用を計上する科目と計上時期が必ずしも統一されていない。

「未払費用」計上されている費用科目	北部	中部	センター	宮古	八重山	精和	本庁
実績支給の手当	毎月末	3月末	3月末	3月末	3月末	3月末	3月末
報酬	計上なし	3月末	1～3月末	3月末	毎月末	3月末	毎月末
児童手当 ※2,6,10月に前月までの4か月分支給	支給前月末	1月末	支給前月末	計上なし	5月末	計上なし	1月末
光熱水費	毎月末	毎月末	毎月末	毎月末	毎月末	計上なし	3月末

【問題点】

未払費用の計上要件を満たしている取引を網羅的に把握する仕組みが無いため、決算書上、計上すべき費用の網羅性に疑義が生ずる。(指摘)

各病院・本庁で未払費用を計上する科目と時期が統一されていないため、各病院における月次ベースの損益比較、及び各病院間における財務内容の比較可能性が担保されているとは言い難い。(指摘)

【改善提案】

決算日において、未払費用の計上要件を満たしている取引を網羅的に把握する仕組み、並びに当該取引について支出命令書ではなく振替伝票によって費用計上する体制を構築すべきである。

また、病院事業局では、経営・財務及び業務・診療の改善や、予算策定・事業計画への活用を目的として平成 29 年度より段階的に原価計算制度を導入し、診療科別の原価計算の充実を図っている。原価計算の実効性を確保するには、月次ベースの財務数値を適切に把握したうえで、各病院における月次ベースの損益比較、及び各病院間における財務内容の比較可能性を確保する必要がある。したがって、月次ベースの期間損益を正しく計上するため、未払費用についても統一的に運用すべきである。

なお、原価管理上、金額的重要性のある人件費（時間外手当等）は、毎月未払費用として計上することは必須と考えられる。一方で、光熱水費や電話代等、毎月定期的に請求があり、かつ請求額に大きな変動がないものについては、事務処理の過重負担を回避するため、原価管理上の支障の有無を検討の上、毎月の支払額を費用計上し、未払費用を計上しない処理（現金主義）も検討されたい。

7 - (4) 公営企業における消費税の取扱いの概要

➤ 概要（参考：国税庁 web サイト）

消費税は、国内において資産の譲渡等を行う個人事業者及び法人を納税義務者としており、国、地方公共団体、公共・公益法人等も国内において資産の譲渡等を行う限りにおいては、営利法人と同様に消費税の納税義務がある。しかしながら、国、地方公共団体、公共・公益法人等の事業活動は公共性が強いものであることから法令上各種の制約を受けたり、国、地方公共団体等の財政的な援助を受けるなど、営利法人と比べ特殊な面が多いことから、消費税法上、特例が設けられている。

➤ 国、地方公共団体、公共・公益法人等の仕入控除税額の計算の特例

国、地方公共団体、公共・公益法人等は、本来、市場経済の法則が成り立たない事業を行っていることが多く、通常は租税、補助金、会費、寄附金等の対価性のない収入を恒常的な財源としている実態がある。

このような対価性のない収入によって賄われる課税仕入れ等は、課税売上げのコストを構成しない、いわば最終消費的な性格を持つものと考えられる。

また、消費税法における仕入税額控除制度は、税の累積を排除するためのものであるから、対価性のない収入を原資とする課税仕入れ等に係る税額を課税売上げに係る税額から控除することは合理性がない。

そこで、国、地方公共団体、公共・公益法人等については、通常の方法により計算される仕入控除税額について調整を行い、補助金等の対価性のない収入（特定収入）により賄われる課税仕入れ等に係る税額について、仕入税額控除の対象から除外することとしている（消費税法第 60 条第 4 項）。

そのため、公営企業における収入が特定収入かどうかを判定することは極めて重要である。

➤ 消費税法上の「借入金等」

消費税法上の「借入金等」には2種類ある。消費税法施行令第75条第1項で、「法令においてその返済又は償還のための補助金、負担金その他これらに類するものの交付を受けることが規定されているもの以外のもの」は「通常の借入金等」とされ、特定収入に該当しないこととされている。

一方、「法令においてその返済又は償還のための補助金、負担金その他これらに類するものの交付を受けることが規定されているもの」は「特殊な借入金等」とされ、特定収入に該当するとされている。

➤ 補助金等（資産の譲渡等の対価以外の収入）の用途の特定方法

補助金等の「資産の譲渡等の対価以外の収入」であっても、特定支出のためにのみ使用することとされている収入は特定収入に該当せず、また、特定収入に該当する収入であっても、その用途によって仕入税額控除の計算方法が異なるため、用途の特定は極めて重要な作業である（消費税法施行令第75条第6項）。

国、地方公共団体の特別会計（地方公営企業を含む）における補助金等の用途の特定方法は、次の①及び②のとおりである。

①法令又は交付要綱等により補助金等の用途が明らかにされている場合

②国、地方公共団体が合理的な方法により補助金等の用途を明らかにした文書において用途を特定する場合

7 - (4) - 1 特定収入の判定について

（指摘：全体）

【現状】

病院事業では、企業債による収入を特定収入として消費税計算を行っている。

企業債による収入が特定収入に該当するかどうかは、その償還のために補助金等の交付を受けることが「法令」で規定されているもの、すなわち「特殊な借入金等」かどうか、ということになる。

病院事業局に当該取扱いの根拠を確認したところ、「地方公営企業法17条の2第1項2号に基づき、償還金の一部について一般会計から繰入金として措置されることが予定されているため、企業債を特殊な借入金として認識している。」との回答を得た。

以下は、地方公営企業法17条の2の条文である。下線部が病院事業局が根拠とする条項である。

第十七条の二（経費の負担の原則）

次に掲げる地方公営企業の経費で政令で定めるものは、地方公共団体の一般会計又は他の特別会計において、出資、長期の貸付け、負担金の支出その他の方法により負担するものとする。

一 その性質上当該地方公営企業の経営に伴う収入をもつて充てることが適当でない経費

二 当該地方公営企業の性質上能率的な経営を行なつてもなおその経営に伴う収入のみをもつて充てることが客観的に困難であると認められる経費

2 地方公営企業の特別会計においては、その経費は、前項の規定により地方公共団体の一般会計又は他の特別会計において負担するものを除き、当該地方公営企業の経営に伴う収入をもつて充てなければならない。

【問題点】

病院事業局が、企業債を「特殊な借入金」とする根拠として挙げている地方公営企業法第17条の2は、公営企業の独立採算の原則の例外として、一般会計から繰り入れを受けることを可能にするための根拠である「経費の負担の原則」を定めたものである。企業債償還のための繰入金は、あくまでも総務省の定めた「基準」に基づくものであり、それも「その経営に伴う収入をもつて充てることができないと認められるものに相当する金額」を繰入できるとしているものである。それぞれの自治体が公営企業の実態に即して運用することを求めているものに過ぎず、償還のための補助金等の交付が「法令」で規定されているものではなく、もちろん交付要綱等が作成されているわけでもない。

これらのことから、企業債は「通常の借入金等」と考えられ、特定収入には該当しない。そのため、特定収入割合や仕入控除税額の算定等が不適切となっている可能性があり、その結果、消費税額はもとより、決算書の数値が正確であるとは言い難い。(指摘)

【改善提案】

法に基づいた特定収入の判定をし、適切な消費税計算を行うべきである。

7-(4)-2 特定収入の使途の特定について

(指摘：全体)

【現状】

病院事業では、法令又は交付要綱等により使途が明らかにされていない補助金等について、「合理的な方法により補助金等の使途を明らかにした文書において使途を特定」しているが、当該文書を検証したところ以下の点が検出された。

- 課税仕入れ等に係る特定収入の算定上、以下のとおり算定される課税支出(仕入)割合を使用しているが、3条予算分と4条予算分で算定方法が整合していない。具体的には、4条予算分は分子・分母ともに税込み金額であるが、3条予算分は分子が税込み、分母は税抜きとなっている。

$$\text{課税支出割合} = \frac{\text{当課税期間の支出のうちの課税仕入れ等の支出の額}}{\text{当該課税期間における支出}}$$

- 3条予算分の課税支出(仕入)割合の算定式では、貯蔵品購入高が分子・分母の両方に含めるべきところ、分子のみに含まれている。
- 企業債の元金償還に対する繰入金が、特定収入以外の収入とされている。

以上の取扱いについて病院事業局に確認したところ、いずれも「従前と同じ算定方法を踏襲している。」との回答を得た。

【問題点】

現状の「使途を特定するための文書」は、以下の点で使途を特定する根拠としては不十分であり、消費税法上の「合理的な方法」とは言い難い。(指摘)

- 3条予算分に係る「課税支出割合」の算定方法は、分子と分母がそれぞれ税込みと税抜きとなっており整合しておらず、かつ、貯蔵品購入額が分子のみに含まれているため、現状の「課税支出割合」は正確とは言い難い。
- 従前の算定方法を採用することの妥当性については、税額計算の都度検証し、その根拠を簡潔に説明すべきであるが、不十分である。
- 前述の1.特定収入の判定についてに関連するが、企業債が「通常の借入金等」であるならば、企業債の元金償還に対して交付された繰入金は特定収入となり、企業債が充当された事業を行った課税期間における支出に対する課税仕入れ等の支出の額で按分し、使途を特定する必要がある。

【改善提案】

「補助金等の使途を明らかにした文書において使途を特定」する際は、当該文書が消費税法上の「合理的な方法」として使途を特定する根拠足り得るか十分に考慮し整備すべきである。

7 - (4) - 3 決算における消費税計算の考え方について

(指摘：全体)

【現状】

補助金等の使途を特定した文書の中に、決算書から抽出できない特定収入が検出された。病院事業局に確認したところ、「令和元年の決算作業に間に合わず令和2年受け入れとしていた補助金19,696,000円について、決算確定後から確定申告の間に受け入れがあり、それを加味し確定申告計算を行ったため、決算書と確定申告資料との間に差額が生じている。」との回答を得た。

また、病院事業では、決算時の消費税計算においては特定収入に係る課税仕入れ等の税額の調整計算が行われておらず、決算後申告・納付期限までの間にこれを実施し、その結果生じる決算との差額を申告・納付年度に過年度損益修正として計上することが常態化している。病院事業局に確認したところ、「一般会計等からの補助金の額は5月に確定通知されるものであり、額の確定から決算調整期限までの期間が短いことから、このような方法を採用している。」との回答を得た。

【問題点】

公営企業の場合、消費税の課税期間は会計年度である(消費税法第19条、地方公営企業法第19条)。したがって、当該年度の決算に基づいて計算された消費税額を決算に反映させる必要がある。(指摘)さらに、病院事業においては、特定収入に係る一連の計算は、消費税申告額だけでなく、控除対象外消費税、長期前払消費税、長期前受金の圧縮記帳額等、財務諸

表に与える影響が大きい。決算に含まれていない特定収入を税額計算に含めることは極めて不適切であり、現状では決算書の数値の正確性に疑義が生じていると言わざるを得ない。(指摘)

【改善提案】

決算は、一会計期間の経営成績及び年度末の財政状態を確定させるための作業である。したがって、現状の事務スケジュールを安易に前提とするのではなく、公営企業における消費税計算の重要性や決算との関係を十分理解し、決算に不可欠の手続きとして消費税計算を完結させ、その結果を決算に反映させる必要がある。そのため、一般会計、病院事業局の双方が補助金額を早期に確定させる体制を構築すべきである。

7 - (5) 繰延収益の収益化について

(指摘：全体)

【補助金等により取得した資産の償却制度（繰延収益制度）の概要】

平成 23 年の地方公営企業会計基準の改正前は、補助金等で取得した固定資産について、当該固定資産の取得価額からその財源に充当した補助金等を控除して減価償却する方法（みなし償却）を適用することができた。しかし、以下のようなデメリットがあることから平成 23 年の改正に伴い廃止された。

- みなし償却を適用した場合、貸借対照表上、補助金等充当部分は減価償却費が計上されないことになる。
- みなし償却の採用が地方公営企業の任意であるため、その採用の有無により、財務諸表の構造が大きく異なり、事業体間の比較可能性を著しく阻害する。

会計基準改正後の会計処理は、通常の前払金となり、これまで資本剰余金として整理してきた補助金等は「長期前受金」という繰延収益（負債）に整理されることになった。繰延収益とは、減価償却する固定資産の取得又は改良に充てるための補助金等の交付を受けた場合において、当該交付を受けた金額に相当する額を長期前受金勘定で整理したものである。長期前受金は、地方公営企業法施行規則第 21 条第 2 項により、補助金等で取得・改良した固定資産の減価償却、除却又は減損処理（以下「償却等」という）を行う際に、その償却等に見合う分を順次収益化し、「長期前受金戻入益」勘定として損益計算書に計上することとされている（繰延収益の収益化）。

繰延収益の収益化は、みなし償却制度の趣旨を反映させつつ、減価償却費をどのような財源で賄ったかを明確にするための会計処理である。

また、繰延収益が新たに負債として整理されることにより、地方公営企業の負債の部は、固定負債・流動負債・繰延収益に区分されることとなった（地方公営企業法施行令第 15 条）。

【沖縄県病院事業における令和元年度の繰延収益（長期前受金）戻入について】

長期前受金勘定の内訳は下記のとおりである。

- ① 受贈財産評価額

- ② 寄附金
- ③ 他会計負担金
- ④ 他会計補助金
- ⑤ 国庫補助金

これらは固定資産台帳の財源内訳を構成しているものであるから、同時に固定資産の減価償却費に対応する内訳額を示すものとなる。そのため長期前受金戻入益の額は、地方公営企業法施行規則第 21 条第 2 項に則して、自ずと固定資産台帳から算定される。この算定方法を「A 方式」とする。

一方、企業債も固定資産台帳の財源内訳を構成するが、企業債そのものは長期前受金にはならず、その償還元金に充当される一般会計繰入金が長期前受金となる。病院事業では当該繰入金を「他会計負担金」と「他会計補助金」で受け入れている。この算定方法を「B 方式」とする。

つまり、上記③と④には、「A 方式」と「B 方式」両方の算定額が含まれていることになる。

「B 方式」の算定方法は、地方公営企業法施行規則第 21 条第 3 項で、補助金等の例により整理するものとされている。具体的には総務省「地方公営企業会計基準見直し Q&A」別紙 4 にあるように、償却資産の取得に要した企業債の償還元金のうち、一般会計が繰入金として負担する割合（繰入割合）を、財源が企業債の部分の減価償却費に乗じて算定することとなる。

【現状】

令和元年度における繰延収益（長期前受金）の各科目の残高について、決算書（収益費用明細書）及び固定資産台帳それぞれの残高を比較したところ、以下のとおり寄付金戻入以外は不一致であった。なお、「B 方式」に係る金額は、病院事業局内部資料に基づく。

（単位：千円）

科目	決算書 a	内部根拠資料 b			a-b
	収益費用 明細書	固定資産 台帳	内部資料 (B 方式)	計	差額
①受贈財産評価額戻入	4,484	4,248	-	4,248	235
②寄付金戻入	10,752	10,752	-	10,752	0
③他会計負担金戻入	1,564,851	187,920	1,305,260	1,493,180	71,670
④他会計補助金戻入	89,941	61,863	28,066	89,929	11
⑤国庫補助金戻入	460,379	458,360	-	-	2,019

不一致の理由は、「台帳への登録漏れや誤りがある場合は、戻入額が正しく算出できないおそれがある。」とのことであった。

次に、「B 方式」の戻入額の算定であるが、以下の算式のとおり当年度の企業債元金償還額に対する繰入金を当年度元金償還額で除したものを「繰入割合」として戻入額を算定している。

$$\text{繰入割合} = \text{当年度企業債元金償還額に対する繰入金} / \text{当年度元金償還額}$$

しかし、元金償還には据置期間があるため、取得の翌年度から開始する減価償却と長期前受金戻入が期間対応していない。

また、土地等の非償却資産の取得に充当された企業債の償還元金に対する一般会計繰入金

は、地方公営企業法施行規則第6条第2項第4号に基づき資本剰余金に計上される。ここで、決算書の企業債明細書によれば、償還中の企業債の中には土地の取得に充当したものがあ

【問題点】

以下の点で決算書の数値が正確であるとは言い難い。

1. 長期前受金戻入額について、決算書（収益費用明細書）と固定資産台帳が一致していない。（指摘）
2. 「B方式」の戻入額算定方法が不適切であるため、減価償却費をどのような財源で賄ったかを明確にするという制度趣旨に対応できていない。なお、除却時には本来あるべき適切な繰入割合を帳簿価額に乗じて戻入益を算定しているが、通常の減価償却時の処理と算定方法が異なることになり、「B方式」では減価償却費と除却費に対応する財源割合が不整合となっている。（指摘）
3. 土地等の非償却資産の取得に充当された企業債の償還元金に対する一般会計繰入金が、拠るべき地方公営企業法施行規則第6条第2項第4号に準拠して処理されていない。（指摘）
4. 平成22年度までは、繰入基準に関係なく、元金償還金の全額に対して繰入されている（借換え及び固定資産売却代金での償還分を除く）。平成23年度からは繰入基準のとおり1/2（一部1/4、2/3）の割合で繰入されているが、繰入割合の変更が固定資産の財源管理に反映されておらず、長期前受金の受入額と、対応する企業債元金の償還額の整合を検証することができない。（指摘）
5. 消費税計算において、特定収入である長期前受金を充当した資本的支出に係る控除できなかった仕入税額は、長期前受金と相殺されている（圧縮記帳）。しかし、①総勘定元帳を検証した結果、令和元年度に受け入れた長期前受金よりも圧縮記帳額が過大となっている科目がある、②固定資産台帳上、令和元年度取得資産の財源としての国庫補助金額（税抜き）の方が資本的収入の国庫補助金決算額（税込み）よりも大きい等、総勘定元帳、固定資産台帳ともに長期前受金の額が適切に算定されているとは言い難く、長期前受金戻入額を算定する根拠として適切ではない。（指摘）

【改善提案】

長期前受金戻入は金額も大きく、補てん財源やキャッシュ・フロー計算書に与える影響も大きいことから以下の体制を構築すべきである。

1. 繰延収益の収益化に係る制度趣旨を十分に理解するため、専門家による研修受講等の施策を講じること。

2. 「沖縄県病院事業局固定資産管理規程」に準拠し、固定資産台帳（固定資産管理システム）への財源登録（登載）と会計処理を同時に実施すること。
3. 決算作業として、以下をマニュアル化すること。
 - ① 財務会計システム（総勘定元帳、予算整理簿等）及び関連する決算開示書類（費用収益明細書、企業債明細書等）と、固定資産管理システム（固定資産台帳、固定資産取得報告書・固定資産除却報告書等）の一致を確認する。
 - ② 不一致の場合は、早急に原因究明し、然るべき会計処理を実施する。
4. 固定資産台帳の財源としての企業債部分を繰入割合ごとに細分し、取得した固定資産と対応するように整備すること。企業債償還済額と繰入済額（長期前受金残高）を整理し、総勘定元帳、固定資産台帳両方に反映させること。
5. 3.と同様の確認をし、決算作業を精緻化すること。

7 - (6) 補てん財源の整理について

（指摘：全体 ※一部は意見）

【補てん財源の概要】

公営企業では、地方公営企業法施行令第9条第3項により、損益取引と資本取引を明確に区分することが求められており、予算においてもそれぞれ「収益的収入支出予算（3条予算）」、「資本的収入支出予算（4条予算）」に大別されている。予算作成に当たり、資本的収入が資本的支出に不足する場合は、内部留保資金でその不足額を補てんする。この内部留保資金を補てん財源といい、補てん財源として使用可能なものは以下のとおりである。

- ① 過年度分消費税及び地方消費税資本的収支調整額
- ② 当年度分消費税及び地方消費税資本的収支調整額
- ③ 繰越工事資金（前年度以前に受け入れた特定財源）
- ④ 積立金
- ⑤ 過年度分損益勘定留保資金
- ⑥ 当年度分損益勘定留保資金
- ⑦ 当年度未処分利益剰余金

消費税及び地方消費税資本的収支調整額（①、②）は、「4条支出に係る消費税及び地方消費税額－4条収入に係る消費税及び地方消費税額－控除対象外消費税額」により求められる消費税及び地方消費税関係の内部留保資金である。

損益勘定留保資金（⑤、⑥）は、減価償却費や長期前受金戻入等、3条収支における非現金支出科目の金額と当期純損益を調整して算定されるものである。

いずれも、未使用の補てん財源は翌年度以降に使用することが可能である。

これらの補てん財源は、発生と使用を繰り返すものであるため、整理表を作成し適切に管理する必要がある。

【現状】

決算報告書における補てん説明として、前述のとおり、資本的収入および支出の欄外注記

として以下の記載がある。

資本的収入額が資本的支出額に不足する額 1,882,465,240 円は、当年度分消費税及び地方消費税資本的収支調整額 9,924,962 円及び過年度分損益勘定留保資金 1,872,540,278 円で補てんした。

病院事業局における内部留保資金の管理は、昭和 47 年度から整理されている「内部留保資金年度別状況表」（内部管理資料）で行っている。その内容を検証したところ以下のような状況であった。

1. 損益勘定留保資金について、平成 22 年度決算までは資本的収支不足額が生じておらず、補てん財源として使用されていないため、残高が繰り越されるはずである。しかし、「内部留保資金年度別状況表」の純損益欄の額を合計したところ、決算書の未処理欠損金と一致しなかった。病院事業局によれば、平成 19 年度以降 3 回にわたり、資本剰余金を取り崩して繰越欠損金の補てんをする等、剰余金の変動があったとの回答を得たが、これらが「内部留保資金年度別状況表」に反映されていない。
2. 補てん財源ではない「他会計からの長期借入金」や「預り金」、「前払金」の不明残高を過年度修正損益で処理した額を補てん財源として加減算している。
3. 消費税が導入された平成元年度から、消費税関係の内部留保資金である消費税及び地方消費税資本的収支調整額が発生していたと考えられるが、平成 23 年度からしか算定されていない。
4. 貸倒引当金繰入額、退職給付引当金繰入額の全額を補てん財源の当年度発生額として加算している。

【問題点】

【現状】で述べた 1.~3.の状況により、補てん財源の管理が適切に行われているとは言い難く、4 条収支の予算・決算が正確であるとは言い難い。（指摘）

4.については、確かに、引当金繰入額は現金の支出を要しない費用であり、補てん財源として活用する余地があるともいえるが、総務省『基本通知（昭和 27 年自乙発第 245 号）』第一章第三節十三(五)において、「これら引当金については、これに見合うものとして企業内部に留保された資金を、建設改良等の財源としてみだりに使用することは避けるべきであり、この意味で、特定預金等の形態として留保を図ることは適当であると思われること。」とあることを踏まえ、慎重に対応されたい。（意見）

【改善提案】

補てん財源可能額の上限は、計算上は流動資産から流動負債を控除した額に一致することを念頭に、補てん財源管理表を正確に作成すべきである。その上で、病院事業として診療サービス継続のために常時一定量の保有が必要な貯蔵品や一年以内に支給予定の退職給付引当金等、外部に資金流出させることができない額を控除して、保守的に補てん財源を管理すべきである。

なお、退職給付引当金については、定年退職等で一年以内に取り崩すことが予測可能な額

は、流動負債に計上しておくことも検討されたい。

7 - (7) 沖縄県病院事業決算書（令和元年度）について

7 - (7) - 1 決算報告書

7 - (7) - 1① 長期借入金の実績報告について

（指摘）

【現状】

決算報告書において、平成 31 年度沖縄県病院事業会計当初予算議案第 3 条なお書き（「営業運転資金に充てるため、一般会計から長期借入金 2,000,000 千円を借り入れる。」）で議決を受けた長期借入金（本件借入）に係る記載がない。

【問題点】

公営企業会計は、官公庁会計と同様に予算制度を採用している。予算に対する実績を示すために「当該予算の区分に従って作成」される（地方公営企業法第 30 条第 7 項）のが決算報告書である。しかし、本件借入は議決を経た予算情報であり、かつ固定負債の増加要因であるにもかかわらず、その事実が決算書において全く開示されていないため、決算情報として不十分と言わざるを得ない。（指摘）

【改善提案】

本件借入は、営業活動に伴う収益ではないため、決算報告書の「収益的収入および支出」には表示されない。一方で、情報としての重要性に鑑み、「収益的収入及び支出」の欄外注記として記載するなどして開示すべきである。この点、『公営企業経理の手引（2）』（地方公営企業制度研究会）P.424 においても、「資本的収入額が資本的支出額に不足する場合と同様の例によってその説明をすること」が求められている。

なお、他の公営企業決算書（平成 29 年度千葉市病院事業会計決算書など）において同様の事例があるため参考にされたい。

7 - (7) - 1② たな卸資産購入限度額の実績報告について

（意見）

【現状】

病院事業においては、たな卸資産として多額の貯蔵品を保有しているが、予算が執行されるのは当該貯蔵品が払い出される時である。一方、債務の負担（現金の支出）は購入時になるため、当該年度の購入限度額について議会の関与を受けるものである。ここで、平成 31 年度（令和元年度）の最終的な予算で定めた「たな卸資産購入限度額」である 139 億円（内訳：薬品 86 億円、診療材料 53 億円）の執行額について、決算書において何ら開示されていない。

また、決算報告書では、決算額に含まれている消費税及び地方消費税相当分を表示することになっているが、たな卸資産購入費に係る実績報告が無いことから、当該消費税額も開示

されない。

【問題点】

「たな卸資産購入限度額」139億円は、病院事業支出予算の総額850億円のうち約16.4%を占めるにもかかわらず、購入費実績及び当該消費税額が開示されていないことは、予算の執行状況を把握・検証するための情報が不足しており、決算報告書の内容としては不十分と言わざるを得ない。

【改善提案】

本件に係る開示事項は、地方公営企業法施行規則第48条1号別記第九号様式に定められてはいないが、開示することが望ましい。(意見)

公営企業の決算書では、予算に対する実績の報告が表示されるのは、決算報告書のみであることから、(イ)当該報告書の欄外、もしくは(ロ)「収益的収入及び支出」、「資本的収入及び支出」の次に「たな卸資産購入限度額」として、予算に対する実績額を記載するなど、何らかの方法で開示すべきである。

なお、他の公営企業決算書において同様の事例があるため参考にされたい。((イ)は平成30年度名張市病院事業会計決算書など、(ロ)は平成30年度東松山市病院事業決算書など。)

7-(7)-1③ 資本的収入全般について

(意見)

【現状】

令和元年度の資本的収入は、(表1)のとおり予算額に比べ決算額が大きく減額(△21.6億円)している。減額のうち、企業債の一部(後述)と国庫補助金1.3億円は令和2年度の建設改良費への繰越財源であるが、これらを除いた△18.5億円の減額理由は以下のとおりである。

- 企業債は、繰越充当財源および当年度同意等起債の未収企業債があるため。
- 他会計補助金は、決算時点で金額未確定の一般会計繰入金があるため。
- 国庫補助金は、繰越充当財源があるため。

また、(表2)、(表3)のとおり資本的収入額(83.1億円)が資本的支出額(91.8億円)に対して不足する額は当初予算で8.7億円であったが、決算時には2倍以上の18.8億円になっている。しかし、当該減額に関する予算の補正はされていない。

(表1)

(単位：円)

	予算額	決算額	増減
資本的収入	8,315,174,000	6,152,077,640	△ 2,163,096,360
企業債	6,358,449,000	4,521,600,000	△ 1,836,849,000
他会計負担金	1,569,725,000	1,569,725,000	0
他会計補助金	221,630,000	37,004,940	△ 184,625,060
国庫補助金	165,369,000	14,913,000	△ 150,456,000
固定資産売却代金	0	502,700	502,700
寄付金	1,000	8,332,000	8,331,000

(表2)

(単位：円)

	予算額	決算額	増減
資本的支出	9,187,161,880	8,034,542,880	△ 1,152,619,000
建設改良費	6,090,173,880	5,192,255,380	△ 897,918,500
企業債償還金	2,896,983,000	2,642,287,500	△ 254,695,500
他会計からの 長期借入金	200,003,000	200,000,000	△ 3,000
無形固定資産	1,000	0	△ 1,000
国庫補助返還金	1,000	0	△ 1,000

(表3)

(単位：円)

	予算額	決算額
資本的収入と支出の 差額（収入不足）	△ 871,987,880	△ 1,882,465,240

【問題点】

資本的収支予算の管理は、以下の点で重要であるにもかかわらず、必要な補正を議会に諮っていないことは予算統制の観点から不適切であると言わざるを得ない。

- ◆ 減額した資本的収入はいずれも建設改良や企業債の償還等の財源であるため、建設改良等の資本的支出の予定（計画）に変更があれば連動して減額になる可能性がある。ここで、資本的支出に係る計画変更は、事前の検討・協議を要するため、内外の事業環境の影響を受ける収益的収支予算に比べ予測可能性は高いと考えられる。

そして、この計画変更は、予算で定めた資本的収入額が資本的支出額に不足する額の補てん額にも影響を及ぼす。すなわち、資本的収支予算は現金収支の予定であるから、資本的収支の不足額は、内部留保資金等による補てん可能額の範囲内に収める必要があるが、補てん可能額の範囲内に収まらずに当年度発生予定の利益を充当し、資金繰りに影響を及ぼす事態を招くおそれがある。

- ◆ 資本的収入予算は、将来の債務となる企業債、税金が原資である補助金・繰入金等であることから、これを増減させる手続きは客観性を期す必要がある。

また、資本的支出に係る計画変更があるにもかかわらず予算の補正をしない場合、支出が過大になるおそれもある。

【改善提案】

資本的収支予算に影響を与える計画変更は、翌年度繰越に係るもの以外は、議会に諮り予算を補正するよう検討されたい。（意見）

7 - (7) - 1④ 企業債収入について

(指摘)

【現状】

令和元年度の企業債収入は予算額 63.5 億円に比べ決算額 45.2 億円と 18.3 億円減額してい

る。減額の内訳を確認したところ下表の回答を得た。

①	令和元年度未収企業債	△7.2 億円
②	令和 2 年度への建設改良費繰越の財源	△1.8 億円
③	支出未執行による不用額	△8.9 億円
④	平成 30 年度未収企業債の収入分	2.6 億円
	その他	△3.0 億円
	計	△18.3 億円

②及び③については、以下のとおり問題は無い。

②は、地方公営企業法第 26 条第 1 項の規定により、予算に定めた建設改良費のうち、年度内に支払い義務が生じなかったものについて、令和 2 年度予算への繰越が認められている額に充当される財源として、予算繰越計算書に計上されているものである。

③は、支出未執行のため財源も不要となったものである。

一方、①及び④については、その取り扱いの結果、資本的支出である建設改良費の決算額に充当されるべき財源として、本来なら対応する年度に決算されるべき企業債が、それぞれ「未収企業債」として翌年度収入となっている。

【問題点】

通常、発生主義により経理する公営企業会計では、債権として確定しているものは、年度末において未収入であっても、収入として決算する。ただし企業債については、総務大臣または都道府県知事の許可または同意があっただけでは債権債務の発生とはみなされず、未収金として決算することは認められていない（『昭和 33 年自丁理発第 14 号理財課長回答』あるいは『質疑応答公営企業実務提要』（地方公営企業制度研究会）P.1424 等）。企業債は国庫補助金や他会計出資金等と異なり、当該公営企業の将来にわたる債務であり、償還義務が生じる借入金であるため、実際に借り入れた時に債務が確定し収入として決算されることになっている。

しかしその結果、決算済み事業費に対する起債を翌年度充当するような処理が生じることがあり、地方自治法 208 条第 2 項で定められた会計年度独立の原則及び資金手当てとしての起債の性格に鑑みると不相当となる。そのため、会計年度独立の原則を考慮した決算情報の開示が必要となるが、現状の決算書においては以下の点で問題がある。

1. 企業債明細書上、令和元年 5 月 31 日と 6 月 27 日に合わせて 2.6 億円の発行額が記載されているが、これが④の平成 30 年度に同意を受けた企業債であることは表示されていない。
2. 決算報告書上、④の収入は本来、令和元年度予算には含まれていないものであるにもかかわらず、令和元年度の資本的支出の財源として対応することとなり、事実を反映していない。
3. やむをえず未収企業債として処理する場合には、後述する補てん財源の説明として、その旨を情報提供すべきところ、何ら開示されていない。

なお、起債の同意等年度の効力がどこまで及ぶかについては、法令で定められたものはない。地方公営企業の場合、資金需要のない借入を行うのは非効率であるため、起債同意等年度の起債対象事業費のうち、決算において未払金として処理したものについては、企業の決算済み事業費に対して貸付ができることとされている（『総務省消防庁ホームページ 令和2年度地方債についての質疑応答集』1-2-1など）。令和元年度の建設改良費は、決算額 51 億円のうち 56%超にあたる 29 億円が未払いで決算されており、当該未払額について決算時点では資金が必要では無かったと言える。

以上の点から、「未収企業債」を「翌年度」収入として決算することが許容されるという見解も考えられる。

しかし一方で、予算様式第7条「起債の目的、限度額、起債の方法、利率及び償還の方法」で翌年度以降収入できる文言が付されることがあるが、これは予算単年度主義の例外として認められた継続費の通次繰越や建設改良費繰越を想定したものであることも考慮する必要がある。また、地方公共団体の契約にも準用される、「政府契約の支払遅延防止等に関する法律」第6条では、「対価の支払の時期は、国が給付の完了の確認又は検査を終了した後相手方から適法な支払請求書を受領した日から工事代金については40日、その他の給付に対する対価については30日（略）以内の日としなければならない。」と定められていることから、決算日後、時間をおかずに資金が必要になることは自明である。このことに鑑みれば、「未収企業債」を「翌年度」収入として決算することは合理性に乏しいと言わざるを得ない。（指摘）

【改善提案】

決算において会計年度独立の原則を担保すること、および繰越と違って資金需要に大きなズレが生じないことに鑑みると、公営企業であっても、年度末までに収入するよう借入手続きを完了すべきである。

やむをえず未収企業債とする場合には、前年度未収企業債の収入が当年度企業債収入決算額に含まれている場合は、備考欄に「前年度同意等債で今年度収入分」である旨を、ならびに補てん財源の説明として、当年度の資本的収支不足額を構成しないことを正確に開示すべきである。

7-(7)-1⑤ 他会計補助金について

（指摘）

【現状】

令和元年度の他会計補助金は予算額 2.2 億円に比べ決算額 0.4 億円と 1.8 億円減額している。減額理由を病院事業局に確認したところ、以下の回答を得た。

「令和元年度に交付決定を受けている補助金の最終確定日が翌年度の5月となり、令和元年度の決算締切りに間に合わなかったこと、及び補助金額の変動見込みがあったこと等から、地方公営企業法施行令第10条第3号ただし書きにより、補助金の確定を確認した日の属する年度として、翌年度を収益年度とした。」

【問題点】

発生主義では交付決定を受けている補助金については、未収入であっても交付決定の年度で収入決算をするべきであることは病院事業局も認識しているが、地方公営企業法施行令第10条第3号のただし書きを根拠に、翌年度決算としている。

しかし、ここで根拠としている地方公営企業法施行令第10条は「収益の年度所属区分」を定めたものであり、そもそも当該補助金は「収益」ではなく負債の繰延収益であるから、当該条文は該当しない。この財源を充当するはずの資本的支出のみが決算に計上され、本来なら収入として決算されるべき他会計補助金が計上されておらず、会計年度独立の原則が担保されていない。現状では決算書の数値が正確であるとは言い難い。(指摘)

【改善提案】

発生主義・会計年度独立の原則を担保するために、交付決定を受けている補助金は、その年度に収入決算するべきである。

併せて、決算とは一会計期間の経営成績や期末の財政状態を確定させるための作業であるから、決算に不可欠の手続きとして、一般会計・病院事業局の双方が補助金額を確定させる体制を構築すべきである。

7-(7)-1⑥ 資本的支出について

(指摘)

【現状】

「7-(7)-1④企業債収入について」で触れたように、建設改良費の決算額 51.9 億円のうち、56%超にあたる 29 億円が未払いとなっている。また、予算額 61 億円のうち翌年度繰越も含めた執行額は 55 億円であり、予算の1割近くに当たる約 5.8 億円が不用額となっている。

予算額 a	決算額 (うち未払額) b	予算と決算の差額及び内訳 c=a-b	
		翌年度繰越額	不用額
60.9 億円	51.9 億円 (29.4 億円)	3.2 億円	5.8 億円

これは、令和元年度中に取得した医療器械や備品等の総額 51.9 億円のうち、半数以上である 29.4 億円が年度末近くに納品されたことを示しており、議会で認められた予算が1年近く執行されていないという状況であった。

建設改良費の未払金（29.4億円）の病院・本庁別内訳

北部病院	250,532,369 円
中部病院	328,112,487 円
南部・こども医療センター	2,162,954,992 円
宮古病院	170,546,310 円
八重山病院	20,550,200 円
精和病院	1,715,560 円
本庁	9,406,000 円
合計	2,943,817,918 円

（出典：総勘定元帳「その他未払金」より監査人作成）

なお建設改良費予算の8割以上を占める資産購入費について、予算執行計画は以下のとおりとなっている。

（単位：千円）

	予算額	執行計画			
		第1四半期	第2四半期	第3四半期	第4四半期
北部病院	409,908	379,060	26,210	4,638	0
中部病院	822,281	49,156	770,583	2,542	0
南部・こども	2,459,224	2,056,568	378,293	24,363	0
宮古病院	1,252,117	888,044	336,580	27,493	0
八重山病院	161,733	10,844	129,600	12,744	8,545
精和病院	9,011	0	9,011	0	0
計	5,114,274	3,383,672	1,650,277	71,780	8,545

【問題点】

建設改良費予算は、各病院における様々な事情を考慮し、精緻に検討された購入計画に基づいて計上された予算である。年度当初から計画的に予算が執行されることで、より早く優れた医療サービスの提供が可能となり、ひいては収益の獲得に寄与しうると考えられる。

資産購入費の執行計画は、ほとんどの予算が上半期に執行されることになっているが、実際の納期限が年度末に設定されるなどの理由で計画通りに執行できていない。（指摘）

高額な医療器械の中には受注生産等により、納期に時間がかかるものがあることは理解できる。しかし、そのことを見越した発注事務が適切になされていないため、予算執行の遅延と多額の不用額の発生を招き、ひいては、収益獲得の機会を逸することで収支全体の予算についても影響が及ぶと考えられ、合理的な経営活動の阻害要因となっている。

【改善提案】

建設改良費予算は、合理的かつ実現可能な執行計画に基づいて策定し、かつ速やかに執行する体制を構築すべきである。

7 - (7) - 1⑦ 資本的収入額が資本的支出額に不足する額の補てん方法の表記について
(指摘)

【現状】

決算報告書の資本的収入および支出の欄外に、4条予算本文かっこ書きで議決を受けた補てん財源に係る決算報告として、以下の記載がある。

「資本的収入額が資本的支出額に不足する額 1,882,465,240 円は、当年度分消費税及び地方消費税資本的収支調整額 9,924,962 円及び過年度分損益勘定留保資金 1,872,540,278 円で補てんした。」(補てん財源の詳細は 7 - (6)を参照されたい。)

しかし、これらの記載額は、7 - (7) - 1④企業債、及び⑤他会計補助金で前述したとおり、そもそも資本的収入額である企業債及び他会計補助金の算定が不適切であるため、補てんすべき資本的収支不足額 1,882,465,240 円が正確ではなく、その結果、過年度損益勘定留保資金による補てん額 1,872,540,278 円も正確ではない。

【問題点】

決算報告書における資本的収支不足額及び過年度損益勘定留保資金による補てん額が正確ではなく、実態を開示していない。(指摘)

【改善提案】

会計年度における事実関係(令和元年度においては以下)を明記したうえで、資本的収支不足額及び過年度損益勘定留保資金による補てん額を正確に算定し、開示すべきである。

- 資本的収入決算額に他会計補助金を計上した上で、未払いの支出に充当される当年度同意企業債に未借入分があり、翌年度財源措置を行うものであること。
- 同様に前年度同意企業債の当年度収入分は、当年度の資本的収支不足額を構成しないこと。

7 - (7) - 2 剰余金計算書

資本剰余金変動額の内容表示について

(指摘)

【現状】

剰余金計算書における当年度変動額のうち、地方公営企業法施行規則附則第6条による変動額として資本剰余金の減額△4,150,700 円が表示されている。内訳は、他会計負担金△3,993,700 円、他会計補助金△157,000 円である。

また、欄外注記には変動の要因として「過年度損益修正益」を計上することに伴う旨の記載がある。

ここで、地方公営企業法施行規則附則第6条は、旧みなし償却規定の削除に伴う経過措置であり、新会計基準の最初適用事業年度のみに表示される内容である。本件の開示方法について病院事業局に確認したところ、「当該資本剰余金の変動は、本来、最初適用事業年度である平成26年度に当該附則に基づいて減額すべきであった額の計上漏れであることから、当該

附則の適用による減額として記載した」旨の回答があった。

一方、資本剰余金の「処分」は、地方公営企業法第 32 条第 3 項により、「条例で定める」又は「議会の議決を得る」必要があるが、いずれも本件について実施されていない。

【問題点】

資本剰余金の減額は「処分」を想起することから、例えば補助金の返還等それ以外の理由による変動額は別に欄を設けて変動理由を明示する必要がある。しかし、当該変動額の理由とされた地方公営企業法施行規則附則第 6 条は、経過措置として、あくまで最初適用事業年度にのみ適用されるものであり、令和元年度において当該附則を適用すべきではない。

さらに、資本剰余金の処分については、地方公営企業法第 32 条第 3 項が、資本剰余金が本来、資本金と同等の性格を持つものであることを考慮し、慎重な処理を求めるものであるにもかかわらず、同条項に準拠した事務手続きを実施していない。

また、当該変動額が最初適用事業年度に正しく繰延収益に計上されていれば、それに伴って計上されていたはずの戻入益が、過年度損益修正益として令和元年度に 6 年分まとめて計上されている。当該過年度損益修正益は資本剰余金の減額と直接的に関係があるものではないが、欄外注記の表記は剰余金の減額理由であるような印象を与えるものとなっており、適切な開示とは言い難い。(指摘)

なお、剰余金計算書においては、その他にも当年度変動額の記載漏れがあった可能性がある。後述する 7 - (5)繰延収益の収益化を参照されたい。

【改善提案】

当該資本剰余金の減額理由は、新会計基準適用時の移行処理で行われた額の修正であるから、剰余金に特定の用途を与える「処分」とは言い難い。しかし、最初適用事業年度である平成 26 年度から時間が経過していることを考慮すると、附則第 6 条を理由とした自動的な処理も適切ではない。

そこで、例えば「新会計基準の最初適用事業年度において、旧みなし償却制度の廃止に伴う移行処理に誤りがあったため、当年度修正するもの」という内容の、資本剰余金の減額理由が正しく注記された開示をすべきである。

なお、平成 23 年度の地方公営企業法改正による資本制度の見直しの趣旨は、議会の関与の下で経営の自由度を高めるものであるから、剰余金変動額が「処分」に該当するものであるならば、「条例で定める」か「議会の議決を得る」必要があることは言うまでもない。

7 - (7) - 3 注記表

7 - (7) - 3① 引当金の計上方法

以下を参照されたい。

「全般的指摘 5. 貸倒引当金について」

「全般的指摘 6. 退職給付引当金の算定方法について」

7-(7)-3② キャッシュ・フロー計算書等関連の注記について

(指摘)

【現状】

公営企業の決算書の注記表項目である「Ⅱ.キャッシュ・フロー計算書等関連 1 重要な非資金取引」には、資金の増加又は減少を伴わない取引であって、かつ、翌年度以降のキャッシュ・フローに重要な影響を与えるものを「非資金取引」として、記載することになっている。

「よるべき指針（第12章第3-2）」では次の例示がなされている。

- 現物出資の受入による資産の取得
- 資産の交換
- ファイナンス・リース取引による資産の取得
- PFI契約等による資産の取得

病院事業における令和元年度決算書の同注記表項目には、「当年度新たに計上したファイナンス・リース取引に係る資産及び負債はない。」と記載されている。しかし、総勘定元帳を検証したところ、精和病院のリース資産として、「パーソナルコンピューター式賃貸借契約（R2.3.1～R7.2.28）」21,456,000円の計上があり、固定資産台帳にも登録されていた。病院事業局に確認したところ、当該リース資産の取得について注記表への記載漏れとの回答を得た。

【問題点】

決算書の表記が正確であるとは言い難い。(指摘)

【改善提案】

注記は、財務諸表（決算書）利用者の理解を補完するものであるから、その重要性を十分認識し、漏れなく正確に作成すべきである。具体的には、注記項目の網羅性・正確性を確保するため以下の取組みを構築されたい。

- ① 「よるべき指針」等関連法規が要求する注記項目をすべてリストアップしたチェックリストを作成する。
- ② チェックリストには以下のチェック項目を設ける。
 - (ア) 関連法規の改正等の有無ならびにチェックリスト改訂の有無を検証すること
 - (イ) 各注記を作成するために必要な元情報について、種類・作成担当者・決算時における入手方法等を網羅的に整理し、明記すること。
- ③ チェックリストには注記作成担当者及び承認者（チェック担当者）を明記し、責任の所在を明確にしたうえで決算書の作成根拠資料として添付する。

7 - (7) - 4 決算附属資料

7 - (7) - 4① 事業報告書における医療機器及び備品の取得状況について

(指摘)

【現状】

令和元年度沖縄県病院事業報告書によれば、令和元年度における医療機器及び備品の購入額及び取得財源の内訳は（表1）のとおりである（いずれも税込額）。

（表1）

（単位：千円、税込）

	購入額	取得財源の内訳					
		企業債	他会計負担金	他会計補助金	国庫補助金	寄附金	その他
北部	408,089	404,000	2,420	0	0	0	1,669
中部	811,432	688,900	0	111,407	0	8,332	2,793
センター	2,478,668	2,463,900	0	5,065	7,489	0	2,214
宮古	1,228,910	1,219,700	5,626	0	0	0	3,584
八重山	27,056	16,300	0	1,199	7,424	0	2,132
精和	9,470	8,600	0	0	0	0	870
本庁	2,916	2,900	0	0	0	0	16
計	4,966,543	4,804,300	8,046	117,671	14,913	8,332	13,280

一方、決算報告書の資本的収入決算額は（表2）のとおりである。（税込）

（表2）

（単位：千円、税込）

決算額	内訳					
	企業債	他会計負担金	他会計補助金	国庫補助金	寄附金	その他
6,152,078	4,521,600	1,569,725	37,005	14,913	8,332	503

資本的収入は、すべてが医療器械や備品の取得に充当されているわけではないため、単純に比較することはできないが、少なくとも、（表1）の取得財源額が（表2）の決算額を超えることはない。にもかかわらず、（表1）の企業債と他会計補助金は、決算額を超過している。なお、（表1）のその他には内部留保が含まれている。

【問題点】

各財務諸表間、ならびに各財務諸表と内部管理資料の間で矛盾が生じているため、決算書の金額の正確性に疑義が生ずる。（指摘）

【改善提案】

各財務諸表間、ならびに各財務諸表と内部管理資料の間で、決算書作成時にそれぞれの整合性を確認する、といった取組みを検討されたい。

7 - (7) - 4② キャッシュ・フロー計算書

(指摘)

【キャッシュ・フロー計算書の概要・趣旨】

発生主義会計において収益は、現金収入のときではなく、「実現」したとき（例、診療行為などのサービスを提供したとき）に認識される。そのため、収益・費用を認識する会計期間と現金の収入・支出を認識する時期との間に差異が生じることがある。具体的には、診療報酬を調定し収益に計上したとしても、未収金を回収できなければ、病院事業局へ資金（現金及び預金）の流入は無い。

したがって、貸借対照表と損益計算書だけでは、一会計期間におけるキャッシュ・フロー（資金の収入及び支出）が把握できないため、その補完情報を提供するべく作成されるのがキャッシュ・フロー計算書である。

キャッシュ・フロー計算書には以下のような意義が認められる。

- 資金繰りの状況等が明示されることで、経営の健全性等の判断や、キャッシュ・フローを使用した経営分析が可能となる。
- 貸借対照表・損益計算書と併せて経営状況が明示され、債務の返済能力を示すことが可能となる。
- 間接法（後述参照）の場合は、減価償却費など現金支出を伴わない経費に係る内部留保資金が明示され、県民やサービス利用者に経営状況についてより的確な情報の提供が可能となる。

キャッシュ・フロー計算書は、一会計期間における現金及び預金の増加及び減少（キャッシュ・フロー）を、「業務活動」、「投資活動」及び「財務活動」の3つに区分して表示する。そして、「業務活動によるキャッシュ・フロー」表示方法として、「直接法」と「間接法」がある。

「直接法」

事業収入、負担金・補助金等収入、たな卸資産又はサービスの購入による支出等、企業における主要な取引ごとにキャッシュ・フローを総額で表示する。

「間接法」

当期純利益（又は損失）を計算の起点として、これに調整項目を加減算することにより「業務活動によるキャッシュ・フロー」を表示する。

間接法は、当期純利益（又は損失）が、発生主義により計算された損益であることから、当該損益の額が必ずしもキャッシュ（資金）の増減を示しているとはかぎらないため、以下の調整項目を加減算し、業務活動による資金の増減を表示するものである。

- 減価償却費
- 各種引当金の増減
- 未収金・未払金等債権債務の増減
- 貯蔵品の増減 など

具体的には、「業務活動によるキャッシュ・フロー」では、通常の業務活動に係る未収金や未払金の増減を表示する必要があるため、投資活動や財務活動に係る未収金や未払金は控除する必要がある。控除した未収金や未払金は、「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」の各区分で反映されることとなる。

【現状】

病院事業におけるキャッシュ・フロー計算書は間接法によって作成されている。

7 - (7) - 1④企業債収入、及び⑥資本的支出で既述のとおり、建設改良費の決算額のうち 29 億円の未払金があることが確認されているが、「投資活動によるキャッシュ・フロー」のうち、「有形固定資産の取得による支出」が決算額の 51.5 億円となっており、「業務活動によるキャッシュ・フロー」に係る未収金の増減額、未払金の増減額に、投資活動である有形固定資産の取得による未払金や、売却による未収金が含まれている。「財務活動によるキャッシュ・フロー」の項目でも同様の処理がみられる。このように決算報告書をはじめ損益計算書・貸借対照表の金額がそのまま使われており、各活動区分間の調整がされていない。

【問題点】

1. 業務・投資・財務の各活動に伴う資金の流れを適切に表示しておらず、正確な情報を開示していない。(指摘)

監査人が検証した結果、検出された明らかに修正を要する項目、ならびに当該修正項目を反映した修正後キャッシュ・フロー計算書の各表示区分におけるキャッシュ・フローは以下のとおりである。

(修正項目)

(単位：千円)

要修正項目	修正理由	修正額
業務活動によるキャッシュ・フロー		△2,985,134
減価償却費	過年度修正によるものを加算	4,154
資産減耗費	貯蔵品の増減との重複を減算	△25,869
不納欠損	項目追加（旧南部病院分）による加算	866
固定資産売却損	項目追加（過年度修正分）による加算	3,993
長期前受金戻入	過年度修正によるものを減算	△7,082
未収金の増減額	投資活動によるものを減算	△15,415
未払金の増減額	投資・財務活動によるものを減算	△2,947,323
前受金の増加額	項目追加（中部病院分）による加算	1,542
投資活動によるキャッシュ・フロー		2,928,402
固定資産の取得	有形固定資産の取得による未払金を加算	2,943,817
固定資産の売却	有形固定資産の売却による未収金を減算	△11
一般会計繰入金	未収金を減算	△15,404
財務活動によるキャッシュ・フロー		3,505
リース債務	返済の未払金を加算	3,505
※その他		53,227

(修正後キャッシュ・フロー計算書) ※簡略化している。 (単位：千円)

	現状 a	修正後 b	差額 b-a
業務活動による キャッシュ・フロー A	4,340,088	1,354,954	△2,985,134
投資活動による キャッシュ・フロー B	△3,525,122	△596,720	2,928,402
財務活動による キャッシュ・フロー C	3,642,657	3,646,162	3,505
※その他 D	-	53,227	53,227
資金増加額(又は減少額) E=A+B+C+D	4,457,623	4,457,623	-

※その他は、今回の監査手続きでは裏付けとなる証拠の入手まで至らなかったものである。

- 現状の会計システムは、基準に準拠したキャッシュ・フロー計算書が連動して作成されるものではないため、Excel で作成している。しかし、上記 1. の調整等を考慮した形式になっていない。(指摘)
- キャッシュ・フロー計算書の意義は上述したとおりであり、経営状況の判断材料として有用な情報を与えるものである。また、「業務活動によるキャッシュ・フロー」は減損会計における減損の兆候の判断にも使用されることがある。現状のキャッシュ・フロー計算書では、これらの重要な経営上の判断が適切に行われないうリスクがある。

【改善提案】

キャッシュ・フロー計算書の重要性と作成が義務付けられた趣旨を十分理解したうえで、以下の対応を検討すべきである。

- 会計基準に準拠したキャッシュ・フロー計算書が連動して作成される会計システムの導入。
- Excel による作成を継続する場合は「キャッシュ・フロー精算表」の形式で作成する。「キャッシュ・フロー精算表」は、差額貸借対照表(=期末貸借対照表-期首貸借対照表)及び当期純利益をベースとして必要な仕訳を精算表に転記・集計することによりキャッシュ・フロー計算書を作成するための表である。作成過程が見えることから、検証が容易になるため精度が向上し、異動に伴う円滑な引継ぎにも資すると考えられる。精算表の構築に際しては外部の専門家の活用も検討されたい。

7 - (7) - 4③ 固定資産明細書の作成方法について

(指摘)

【現状】

決算附属資料である「固定資産明細書」は、貸借対照表に計上された固定資産の種類別の増減明細である。当該会計年度における各固定資産の異動情報である内部管理資料の「固定資産台帳」に基づいて作成されるべきものであり、「固定資産明細書」と「固定資産台帳」の内容は本来一致すべきであるが、一致していない。

次ページの表は、「固定資産明細書」の有形固定資産明細と「固定資産台帳」の整合性を確認するため、固定資産管理システムから出力される令和元年度の「固定資産台帳」及び「固定資産除却報告書」に基づいて、「固定資産明細書」の体裁に合わせて監査人が作成したものである。

不一致の理由を確認したところ、固定資産明細書は総勘定元帳から作成しているとの回答を得た。

【問題点】

固定資産明細書を総勘定元帳から作成しているため、当年度の取得額を示す「当年度増加額」、及び当年度の除却・売却額を示す「当年度減少額」の各欄に、勘定科目や金額の修正による振替額等、実際の増減ではないため本来控除されるべき金額が含まれている。また、固定資産明細書では建物に当年度増加額があるが、固定資産台帳には登録がない等、現状の決算書の表記は正確であるとは言い難い。(指摘)

【改善提案】

病院事業で使用している固定資産管理システムから出力できる固定資産明細書を使用することを検討すべきである。一方で、固定資産台帳が正しく登録されていることが大前提であるため、決算時には、財務会計システムの予算整理簿及び総勘定元帳と、固定資産管理システムの固定資産取得報告書・固定資産除却報告書等を照合し、両者の一致を確かめるといふ決算処理を行うべきである。

※次ページの表の留意点

- *1 年度当初の現在高：固定資産台帳の取得価額の年度末現在高から逆算した。
- *2 減価償却累計額の年度当初の現在高：固定資産台帳の減価償却累計額の年度末残高から逆算した。
- *3 年度末償却未済高：固定資産台帳の帳簿価額残高。
- *4 建設仮勘定（年度末残高 17,371,998 円）は固定資産台帳と比較できないため省略した。

a 監査人作成（「固定資産台帳」及び「固定資産除却報告書」より）

（単位：千円）

資産の種類	年度当初の 現在高*1	当年度 増加額	当年度 減少額	年度末 現在高	減価償却累計額				年度末 償却未済高*3
					年度当初の 現在高*2	当年度 増加額	当年度 減少額	累計	
土地	5,442,279	0	0	5,442,279	0	0	0	0	5,442,279
建物	60,737,340	0	49,833	60,687,506	28,189,413	1,613,993	42,135	29,761,270	30,926,236
構築物	2,523,207	0	0	2,523,207	1,442,619	62,385	0	1,505,005	1,018,201
器械備品	22,671,795	4,556,050	1,616,220	25,611,625	17,123,842	1,171,447	1,499,301	16,795,988	8,815,637
車両	59,149	11,506	6,421	64,234	44,879	3,362	6,024	42,217	22,016
リース資産	379,958	21,456	64,560	336,854	193,582	13,965	64,560	142,987	193,867
その他有形固定資産	2,100	0	0	2,100	0	0	0	0	2,100
合計	91,815,830	4,589,013	1,737,034	94,667,809	46,994,337	2,865,154	1,612,021	48,247,470	46,420,339

b 固定資産明細書（決算附属資料）

（単位：千円）

資産の種類	年度当初の 現在高*1	当年度 増加額	当年度 減少額	年度末 現在高	減価償却累計額				年度末 償却未済高*3
					年度当初の 現在高*2	当年度 増加額	当年度 減少額	累計	
土地	5,442,279	0	0	5,442,279	0	0	0	0	5,442,279
建物	60,743,934	231,413	126,510	60,848,837	28,189,438	1,613,993	42,161	29,761,270	31,087,567
構築物	2,523,207	0	0	2,523,207	1,442,619	62,385	0	1,505,005	1,018,201
器械備品	22,669,756	4,577,444	1,638,991	25,608,209	17,167,311	1,197,100	1,502,275	16,862,136	8,746,073
車両	59,149	11,506	6,431	64,224	44,817	3,363	6,024	42,156	22,067
リース資産	424,015	21,456	64,560	380,911	206,378	21,786	64,580	163,584	217,327
その他有形固定資産	2,100	0	0	2,100	0	0	0	0	2,100
合計	91,864,442	4,841,821	1,836,492	94,869,771	47,050,565	2,898,629	1,615,041	48,334,153	46,535,617

a-b 差額

（単位：千円）

資産の種類	年度当初の 現在高*1	当年度 増加額	当年度 減少額	年度末 現在高	減価償却累計額				年度末 償却未済高*3
					年度当初の 現在高*2	当年度 増加額	当年度 減少額	累計	
土地	0	0	0	0	0	0	0	0	0
建物	△ 6,594	△ 231,413	△ 76,676	△ 161,330	△ 25	0	△ 25	0	△ 161,331
構築物	0	0	0	0	0	0	0	0	0
器械備品	2,038	△ 21,393	△ 22,771	3,416	△ 43,468	△ 25,652	△ 2,973	△ 66,147	69,563
車両	0	0	△ 10	10	62	△ 1	0	60	△ 50
リース資産	△ 44,056	0	0	△ 44,056	△ 12,795	△ 7,820	△ 20	△ 20,596	△ 23,460
その他有形固定資産	0	0	0	0	0	0	0	0	0
合計	△ 48,611	△ 252,807	△ 99,458	△ 201,961	△ 56,227	△ 33,475	△ 3,019	△ 86,683	△ 115,278

7 - (7) - 4④ 固定資産明細書の内容について

(指摘)

【現状】

令和元年度の固定資産明細書上、建物は当年度増加額 231,413,803 円、当年度減少額 126,510,270 円と開示されている。しかし、増加額の根拠となる固定資産台帳には当年度に新たな建物の登録はなく、減少額の根拠となる除却報告書（固定資産の除却明細）には、南部・こども医療センターと精和病院で合わせて 49,833,370 円の除却があるが、固定資産明細書とは一致していない。

固定資産明細書と固定資産台帳及び除却報告書の不一致の理由を確認したところ、固定資産台帳への登録漏れや、固定資産明細書を総勘定元帳から作成しているために科目修正による振替額等が含まれていることが判明した。

一方、決算附属資料の「2 工事」「(2) 改良工事の概況」に記載された工事 7 件について、会計処理及び固定資産台帳上の取扱いを確認したところ、下表のとおりであった。

下線箇所が不適切と考えられる処理である。

- ① 北部病院医療ガス監視設備更新工事
- ② 北部病院院内空調機器更新工事
- ③ 中部病院南病棟耐震補強改修工事
- ④ 中部病院 NICU 改良工事
- ⑤ 南部医療センター・こども医療センター歯科口腔外科増設工事
- ⑥ 南部医療センター・こども医療センター歯科口腔外科改修工事
- ⑦ 精和病院空調機器更新工事

(工事費単位：円、税込)

No	会計処理			固定資産台帳
	工事費	現状の処理	あるべき処理	
①	11,880,000	「建物」	同左	<u>登録漏れ</u>
②	5,720,000	「建物」	<u>「建設仮勘定」</u> (※決算日に未完成のため)	-
③	16,711,200	「建設仮勘定」	同左	-
④	149,695,590	「建物」	同左	<u>登録漏れ</u>
⑤	1,760,000	「建物」	<u>「建設仮勘定」</u> (※決算日に未完成のため)	-
⑥	935,000	「建物」	<u>「建設仮勘定」</u> (※決算日に未完成のため)	-
⑦	2,354,400	「建設仮勘定」	同左	-
合計	189,056,190			

【問題点】

1. 固定資産の取得に関して、「沖縄県病院事業局固定資産管理規程」は以下のとおり定めている。

第10条（取得の報告）

所属長は、固定資産を取得したときは、振替伝票を発行し、固定資産台帳へ登載するとともに、遅滞なく次に掲げる書類のうち必要なものを添付して、局長に報告しなければならない。（以下省略）

しかし、現状、固定資産の新規取得及び除却・売却について、固定資産台帳（固定資産管理システム）への登録（登載）が、会計処理と同時に実施される体制が構築されていない。（指摘）

2. 固定資産明細表及び決算附属資料（「2 工事」「(2) 改良工事の概況」）は、実態を正確に開示していない。（指摘）

【改善提案】

1. 「沖縄県病院事業局固定資産管理規程」に準拠し、固定資産台帳（固定資産管理システム）への登録（登載）と会計処理を同時に実施する体制を構築すべきである。
2. 決算作業として、以下をマニュアル化すべきである。
 - ① 財務会計システム（総勘定元帳、予算整理簿等）と固定資産管理システム（固定資産台帳、固定資産取得報告書・固定資産除却報告書等）の一致を確認する。
 - ② 不一致の場合は、早急に原因究明し、然るべき会計処理を実施する。
 - ③ 上記①、②を経たうえで、固定資産明細書は固定資産管理システムのデータに基づいて作成すべきである。

また、建設仮勘定については、予算執行に当たり、建設改良費の施設整備費を執行する際の勘定科目を、あらかじめすべて「建設仮勘定」として計上しておき、決算整理として期末に工事の進捗を確認したうえで、「建物」等の本勘定に振り替える運用も検討されたい。

8. 本庁と各病院間、及び各病院間における債権債務や資材・固定資産等の移動は適切に管理されているか

8-(1) 財務規程について

（指摘：全体）

【現状】

「沖縄県病院事業局財務規程」第112条（減価償却の特例）第2項は、「有形固定資産で、資本的支出に充てるために交付された補助金、負担金その他これらに類する金銭又は物件をもって取得したものの減価償却は、府令第8条第4項の規定により算出するものとする。」とされている。しかし、当該条項の内容は、現在は廃止されている公営企業会計基準変更前の「旧みなし償却規定」である。

【問題点】

病院事業における事務の根拠となる財務規程が、公営企業会計基準に準拠していない。（指

摘)

【改善提案】

早急に会計基準と整合する内容に改正すべきであり、病院事業局より令和3年3月中に改正予定との回答を得ている。

なお、会計基準の変更等、重要な事業環境の変化を把握した際は、関連する内部規程の改正の可否を検討し、改正を要する場合は関係法令等との整合性等のチェックは複数人で実施するなど、改正漏れを防止・発見する体制を構築すべきである。

現物管理について

9. 現金預金に関する管理は適切に実施されているか

9-(1) 診療所における年度末現金残高の取扱いについて

(指摘：北部、中部、センター、宮古、八重山)

【現状】

診療所における年度末の現金残高は、ゆうちょ銀行口座に預け入れられ、貯金残高となっている。しかし、会計処理上は、ゆうちょ銀行口座への預け入れ残高は未収金として処理され、翌年度以降、現金預金へ振り替えている。

【問題点】

決算書における貸借対照表及びキャッシュ・フロー計算書上、年度末のあるべき現金預金残高が計上されておらず、実態を開示していない。(指摘)

【改善提案】

現状の処理は期中においては許容されるものの、年度末においては現金預金残高として計上すべきである。

9-(2) 患者預り金の管理について

(指摘：精和)

【現状】

患者家族から患者の消耗品を購入するために預かっている金銭(以下、「患者預り金」という。)について、担当者1名で管理している。また、患者預り金は、病院の「預り金」として会計処理せず、簿外管理である。

なお、令和2年度より2名体制の管理となっている。

【問題点】

単独の属人的な現金管理は、担当者に精神的負担を強いるとともに、いわゆる「魔が差す」余地を放置し、横領等の不正の温床となるリスクがあることから、現在の2名体制による管理を継続されたい。

一方で、2名体制であっても簿外管理である以上、結託されるリスクは否めない。仮に不

正が発覚した場合、担当者の責任は免れないが、それ以上に現状の管理方法を放置していた管理者の責任の方が重大である。(指摘)

【改善提案】

現在の2名体制による管理に加え、病院全体としての牽制を効かせるために「預り金」として会計処理の対象とすることも検討されたい。

10. 医薬品や診療材料等の購入・受け払い管理・棚卸管理は適切に実施されているか

10 - (1) 貯蔵品（診療材料等）における長期滞留品について

(指摘：センター)

【現状】

診療材料等で使用期限の無い品目のうち、長期間に渡り払出量が著しく少なくなっているもの、いわゆる長期滞留品を把握する仕組みが構築されていない。

【問題点】

病院事業における長期滞留品は、公金を原資とする資本を投下したものの事業運営に寄与していない資産と言える。そのような長期滞留品が把握できていないため、投下資本のムダが放置されている状況である。(指摘)

【改善提案】

在庫管理システムから品目毎の受払記録を入手し、例えば12ヶ月以上払出が無い品目を把握し、長期滞留している原因を調査するとともに、今後の活用方法や購入数量削減の必要性について検討すべきである。

なお、長期滞留品の原因の一つとして、「診療材料にはドクターによって好み異なる場合があるが、ロット単位で購入後、発注したドクターが異動してしまった場合には、未使用分が長期間払い出されなくなってしまう」という点が挙げられる。すでに現在、このような状況に対応する取組みとして、病院横断的に診療材料をムダなく有効に活用するため、各病院の診療材料担当者間で在庫情報を共有し、長期滞留品を融通しあうことが行われており、さらに充実されたい。

10 - (2) 棚卸マニュアルについて

(指摘：北部、センター、宮古、精和)

【現状】

(北部)

診療材料及び薬品の「たな卸要領」が作成されているが、その内容は棚卸実施時における留意点が限定列挙されているだけであり、棚卸実施前の事前準備や棚卸の詳細な手順までは記載されていない。

(センター)

診療材料及び薬品の「棚卸マニュアル」が作成されているが、その内容は大局的な観点からの記載に限定されたものになっており、実際の棚卸実施時における作業手順や留意点までは記載されていない。

(宮古)

診療材料の棚卸については、棚卸の流れや棚卸時の注意事項が作成されているが、その内容は数個の内容が箇条書きで記載されているだけであり、断片的かつ限定的なものになっている。

(精和)

診療材料及び薬品の「棚卸マニュアル」が作成されているが、その内容は実際の棚卸実施時における作業手順は詳細に定められているものの、棚卸実施前の事前準備や留意点までは記載されていない。

【問題点】

人事異動等で棚卸実施担当者が交代となった場合に、棚卸作業が適切かつ円滑に実施されないリスクが生じる可能性がある。(指摘)

【改善提案】

棚卸マニュアルは、初めて対応する者が参照したときに、実地棚卸の意義を理解し、容易に実施可能な内容にすべきである。例えば以下の内容を記載することが考えられる。

- ・棚卸前の事前準備
 - －棚卸実施対象となる保管場所（ロケーション）の確定
 - －倉庫内の整理
 - －棚卸対象外品目の選別
 - －たな卸資産一覧表の出力
- ・棚卸の詳細な作業手順
- ・棚卸実施における留意点
- ・棚卸実施後の作業内容
 - －実際在庫数の確定
 - －理論在庫数と実際在庫数で差異が生じた場合の、差異原因の調査・分析及び再発防止のためのフィードバック
 - －棚卸実施結果についての上長への報告方法
 - －在庫管理システムへの反映方法
 - －会計システムへの反映方法

また、棚卸実施漏れを防止するために、棚卸実施対象となる保管場所の見取り図（ロケーション図）を作成されたい。

10 - (3) 実地棚卸のあり方について

(指摘：北部、中部、センター、八重山)

【現状】

各病院では、たな卸資産である貯蔵品（診療材料、医薬品等）の現物数量の把握を目的として実地棚卸を定期的に行っている。

北部、中部、センター、八重山における実地棚卸の頻度及び方法は以下のとおりである。

実地棚卸の頻度

北部	自動発注対象品：自動発注となる在庫数を下回る都度 全体：年1回（決算前）
中部	年1回（決算前） 医薬品は2～3回/年
センター	診療材料：倉庫在庫品は月1回（毎月末）、病棟在庫品は年1回（年度末）、 医薬品：年1回（年度末）
八重山	診療材料・医薬品ともに年1回（年度末）

実地棚卸の方法

診療材料や医薬品の受払いや在庫数を管理している在庫管理システムから棚卸実施時点の理論在庫数を把握し、当該理論在庫数と棚卸により確認された実際在庫数が一致しているかどうかを確かめる。

北部、中部、センター、八重山における棚卸結果の状況は以下のとおりであった。

(北部)

実際有高と在庫管理システム上の理論在庫数に差異が生じている場合、理論在庫数を実際有高に合わせて修正している。

理論在庫数と実際有高に差異が生じた原因については、払出伝票等を確認して調査を行っているものの、それでも原因不明の場合はそれ以上の調査・分析を行っていない。

(中部)

実際有高と在庫管理システム上の理論在庫数に差異が生じている場合、理論在庫数を実際有高に合わせて修正している。

しかし、理論在庫数と実際有高に差異が生じた原因については調査・分析を行っていない。

(センター)

実際有高と在庫管理システム上の理論在庫数に差異が生じている場合、理論在庫数を実際有高に合わせて修正している。

しかし、理論在庫数と実際有高に差異が生じた原因についての詳細な調査・分析には至っていない。なお、棚卸実施前の在庫管理システム上の理論在庫数を記録保存しており、理論在庫数と実際有高との差異がどの程度あったのかを把握することが可能である。

(八重山)

令和元年度における実際有高と在庫管理システム上で算定される理論在庫金額は、以下のとおり差異が生じていた。

※A：システム上の理論在庫金額、B：棚卸による実際有高 とする。

① 診療材料

B-A の金額 (A>B となった品目合計)	6,700,250 円
B-A の金額 (B>A となった品目合計)	▲9,341,447 円
合計	▲2,641,197 円

② 医薬品

B-A の金額 (A>B となった品目合計)	▲8,333,554 円
B-A の金額 (B>A となった品目合計)	6,297,771 円
合計	▲2,035,783 円

この結果を受けて、八重山病院は理論在庫数を実際有高に合わせて修正している。

しかし、理論在庫数と実際有高に差異が生じた原因については、取扱う品目種類が非常に多いことや、日々の受払量の多いことから調査・分析ができていない。

【問題点】

現状の方法では、差異が生じた原因の調査・分析が不十分な状態で現物が存在しないと判断された棚卸資産については、全て診療行為に消費されたものとみなして処理されてしまう。

しかし、診療行為に使用されているとは限らず、不正（横領など）や、保管・管理体制の不備を要因とする保管中の破損や紛失等による減少である可能性を否定できない。

このような資産流出リスクを防止する内部統制が十分に構築されているとは言い難い。（指摘）

【改善提案】

棚卸の実施にあたっては、以下の体制を構築すべきである。

- 理論在庫数と実際有高に差異が生じた品目については、原因調査・分析を行うこと。なお、使用方法により誤差が生じる品目については、許容される誤差の範囲を設定するなどの対応を検討されたい。
- 原因分析に基づく再発防止のためのフィードバックを実施し、次回棚卸の際、改善状況を確認すること。

10 - (4) 貯蔵品残高の妥当性について

（指摘：センター、八重山、精和）

【現状】

センター、八重山、精和の各病院における令和元年度末時点のたな卸資産である貯蔵品残高について、本来一致すべき「残高試算表」（会計数値）と「棚卸資産明細資料」（管理台帳）の各残高が一致していない。

(センター)	貯蔵品		
	医薬品	診療材料	計
残高試算表 (会計数値) a	356,981,984 円	97,720,541 円	454,702,525 円
棚卸資産明細資料 (管理台帳) b	68,192,936 円	116,780,910 円	184,973,846 円
差異 a-b	288,789,048 円	▲19,060,369 円	269,728,679 円

(八重山)	貯蔵品		
	医薬品	診療材料	計
残高試算表 (会計数値) a	31,421,682 円	38,939,478 円	70,361,160 円
棚卸資産明細資料 (管理台帳) b	49,366,112 円	39,185,872 円	88,551,984 円
差異 a-b	▲17,944,430 円	▲246,394 円	▲18,190,824 円

(精和)	貯蔵品		
	医薬品	診療材料	計
残高試算表 (会計数値) a	9,036,207 円	683,308 円	9,719,515 円
棚卸資産明細資料 (管理台帳) b	9,113,843 円	288,534 円	9,402,377 円
差異 a-b	▲77,636 円	394,774 円	317,138 円

「残高試算表」上の残高は、日々の医薬品・診療材料の購入や使用（払出し）などの取引が会計処理（仕訳伝票起票）され、累積された結果である。

「棚卸資産明細資料」上の残高は、実地棚卸でカウントされた実際有高に基づくたな卸資産残高の明細である。

本来であれば、実地棚卸結果に基づく実際有高を正として、会計上の年度末たな卸資産残高を確定する決算整理仕訳により、残高試算表と棚卸資産明細資料が一致するはずである。

【問題点】

実地棚卸結果に基づく実際有高を正として、会計上の年度末たな卸資産残高を修正するという、あるべき決算整理処理が実施されておらず、決算書の貯蔵品残高の妥当性に疑義が生じている状況である。（指摘）

【改善提案】

実地棚卸結果に基づく実際有高を正として、会計上の年度末たな卸資産残高を修正するという決算整理処理を徹底すべきである。その前提として、以下の点に留意し、棚卸資産明細資料を正確に作成する必要がある。

- 棚卸マニュアルに基づく適切な棚卸による実際有高の把握
- たな卸資産の評価基準及び評価方法として採用する会計方針（先入先出法による原価法）

に基づく正確な品目毎単価の算定

また、実地棚卸結果に基づく棚卸資産明細資料と残高試算表上のたな卸資産残高が一致していない場合は、その原因を調査・分析し、再発防止を図る体制を構築すべきである。

11. 固定資産の管理・稼働状況・現物確認は適切に実施されているか

11 - (1) 固定資産の取得及びその財源（繰入金）に係る取扱いについて

(指摘：本庁)

【現状】

総務省の繰出基準は、病院の建設改良に要する経費のうち、「その経営に伴う収入をもって充てることができないと認められるものに相当する額」として、内部留保を財源とした建設改良費の1/2を繰出しの基準としている。また当該繰入金については、「よるべき指針」第8章で、長期前受金（繰延収益）として対応する固定資産の耐用年数にわたり収益化すべきことが定められている（令26条1項、規則7条4項及び21条1項）。

令和元年度に本庁が取得した固定資産は、「人事情報管理システムサーバ機器更新」のみであり、固定資産台帳上、以下のとおり登録されていた。

人事情報管理システム サーバ機器更新	取得価額	財源内訳	
		企業債	内部留保
	2,700,000 円	2,685,185 円	14,815 円

一方、総勘定元帳及び消費税申告書関係資料を閲覧したところ、建設改良費に係る一般会計繰入金として、上記取得資産に係るものではない長期前受金（他会計負担金）58,000 円が受入計上されていたため、内容を確認したところ次のとおりであった。

- 平成 29 年度に取得した公用車（ヴィッツ）の取得費用に対して1/2が繰り入れられたもの。
- 当該公用車の固定資産台帳の財源内訳には、本件繰入金は登録されていない。

【問題点】

1. 固定資産の取得年度と異なる年度に繰入が行われた場合、以下の点で決算書の適切な情報開示が阻害されている。(指摘)
 - 固定資産の取得に要する経費が、「経営に伴う収入をもって充てることができない」額かどうかが正しく判定されず、繰入金の効果が測定できない。
 - 長期前受金（繰延収益）の収益化は、減価償却費をどのような財源で賄ったかを明確にするための処理であるが、減価償却費と長期前受金戻入益が対応しないため、「費用収益対応の原則」に反しており、経営成績を適切に開示していない。
2. 固定資産台帳の情報が網羅的に登録されていないため、本件の長期前受金（繰延収益）の収益化といった会計処理が耐用年数にわたり長期間不適切になるリスクがある。(指摘)

【改善提案】

一般会計繰入金の取扱いについては、繰入金制度及び会計基準の趣旨を十分に考慮し、その金額、受け入れ年度等が対応する固定資産の取得年度に適切に処理されるような体制を一

般会計と連携して構築すべきである。

なお、やむを得ない理由で、固定資産の取得年度の後年度に繰入金処理がされた場合は、当該固定資産の「固定資産台帳への財源登録」、ならびに過年度に収益化できなかった部分に係る「過年度分収益化額として会計処理」を速やかに実施すべきである。

11 - (2) 固定資産の現物確認のあり方について (その1)

(指摘：北部、中部、センター)

【現状】

固定資産の実地照合及び保管転換に関して、「沖縄県病院事業局固定資産管理規程」は以下のとおり定めている。

第 12 条 (実地照合)
所属長は、毎事業年度 1 回以上固定資産台帳の記載事項と固定資産の現状について実地照合し、確認しなければならない。～以下省略～。
第 13 条 (実地照合による修正)
所属長は、固定資産を実地に照合した結果固定資産の残高を修正する必要があるときは、会計伝票を発行し、固定資産台帳を修正しなければならない。
第 17 条 (固定資産の保管転換)
～省略～
2 所属長は、固定資産を他の所属長に保管転換したときは、当該固定資産に係る固定資産台帳を添えて付替処理をしなければならない。

各病院では、固定資産の使用状況や現物の有無を把握することを目的として有形固定資産の現物確認を定期的に行っている。

北部、中部、センターにおける現物確認の頻度及び方法は以下のとおりである。

現物確認の頻度

年 1 回。

なお、対象となる固定資産の数が膨大であるため、一時にすべての資産を確認するのではなく、年間を通して各資産が 1 回は現物確認される方法（循環確認（ローテーション））で実施している。

現物確認の方法

北部	診療科ごとに、固定資産管理システム上のデータである固定資産台帳と現物確認により認識された実際の状況が一致しているかどうかを確認する。
中部	固定資産管理担当者の手元資料として使用されているエクセル (Excel) で作成された「固定資産リスト」を各診療科に配布し、各診療科は「固定資産リスト」と現物確認により認識された実際の状況が一致しているかどうかを確認する。
センター	診療科ごとに、固定資産管理システム上のデータである固定資産台帳と現物確認により認識された実際の状況が一致しているかどうかを確認する。

北部、中部、センターにおける現物確認の状況は以下のとおりであった。

(北部)

令和元年度における固定資産現物確認資料によれば、固定資産台帳に登録されているが「現物は無し」となっている資産が検出された。原因の一つは、使用しなくなった資産を除却したが、固定資産台帳上の除却処理漏れである。

(中部)

令和元年度における固定資産現物確認資料によれば、固定資産台帳に登録されているが「現物は無し」となっている資産が検出された。

このような状況の原因について、「緊急時に異なる診療科に医療機器を移動させることがあるが、その移動の事実が固定資産台帳に適時に反映されていないケースが考えられる。」との回答を口頭で得ており、監査時点においては「現物無し」とされていた資産のすべてを把握しているとのことであった。

一方、現物確認時に各診療科に配布される「固定資産リスト」は、固定資産管理システム上のデータである「固定資産台帳」ではなく、固定資産管理担当者の手元資料であるが、現物確認の結果を記録した「固定資産リスト」の内容を固定資産管理システム(固定資産台帳)へ反映させる手続きは行われていない。

(センター)

令和元年度における固定資産現物確認資料によれば、固定資産台帳に登録されているが「現物は無し」となっている資産や、逆に固定資産台帳に登録されていないが「現物が有り」となっている資産が散見された。

このような状況の原因について、緊急時に異なる診療科に医療機器を移動させることがあるが、その移動の事実が固定資産台帳に適時に反映されていないケースが考えられる、との回答を口頭で得られたのみであり、固定資産台帳と現物の不一致原因について明確な調査までは実施されていない。

【問題点】

固定資産の現物確認に基づく固定資産台帳の整備が、「沖縄県病院事業局固定資産管理規程」の第13条(実地照合による修正)、第17条(固定資産の保管転換)に準拠して実施されていない。(指摘)

この結果、現物確認の実効性、ならびに決算書上の固定資産残高及び減価償却費の正確性に疑義が生ずる状況である。

(中部)

固定資産の明細情報である補助簿が2つ(固定資産台帳、固定資産リスト(Excel))存在しているにもかかわらず、両者の整合性確認が実施されていないため、どちらの情報も正しいのか不明である。

【改善提案】

固定資産の現物確認に基づく固定資産台帳の整備は、「沖縄県病院事業局固定資産管理規程」

の第13条（実地照合による修正）、第17条（固定資産の保管転換）に準拠して実施すべきである。具体的には以下のような施策を講じられたい。

- ① 適切な現物確認を担保するため「現物確認マニュアル」を策定すること。なお、マニュアルは、初めて対応する者が参照したときに、現物確認の意義を理解し、容易に実施可能な内容にすべきである。
- ② 現物確認の網羅性を確保するため、対象固定資産の設置場所の一覧や見取り図（ロケーション図）を作成されたい。
- ③ 病院事業であるため、対象資産である医療機器等が緊急時に複数の診療科間で移動することは不可避である。一方でそのような資産についても、カウント漏れや重複を防止する必要がある。そこで、以下のような対応が考えられる。
 - 各診療科の現物確認スケジュールは、緊急時の未実施や遅れの可能性を加味し、1週間程度の期間を設けること。
 - 現物確認期間中に移動した医療機器等について、移動元と移動先それぞれの現物確認資料上のカウント結果の入力方法を決めておく。移動元は「〇〇科へ提供中」、移動先は「〇〇科より受入中」など。
- ④ 現物確認完了後、すべての対象資産についてカウント漏れ、重複、数量違い、現物所在不明を抽出し、適時に原因究明すること。
- ⑤ 現物確認結果と固定資産台帳に不一致がある場合には、現物確認結果に合わせて固定資産台帳情報を修正すること。その際、不一致原因を調査・分析した結果に基づき会計処理を行うとともに、再発防止のための施策を講ずること。
- ⑥ 決算整理手続きとして、固定資産台帳と残高試算表の固定資産残高を照合すること。双方が不一致の場合には、その原因を調査・分析した結果に基づき、固定資産台帳に合わせて残高試算表を修正するための会計処理を行うとともに、再発防止のための施策を講ずること。

（中部）

固定資産の明細情報である補助簿が2つあるのは管理が煩雑、かつ財務情報の正確性に疑義を生じさせるため、原則1つにまとめるべきであり、固定資産管理システムに一本化することを検討されたい。仮に、現物確認の際、医療現場の固定資産保管状況などに鑑み、固定資産管理システムデータ（固定資産台帳）ではなく、「固定資産リスト（Excel）」を使用することに合理性があるのであれば、現物確認後の「固定資産台帳」と「固定資産リスト（Excel）」両者の整合性確認作業を必須とすべきである。

11 - (3) 固定資産の現物確認のあり方について（その2）

（指摘：八重山）

【現状】

固定資産の実地照合及び保管転換に関して、「沖縄県病院事業局固定資産管理規程」は以下のとおり定めている。

第 12 条（実地照合）

所属長は、毎事業年度 1 回以上固定資産台帳の記載事項と固定資産の現状について実地照合し、確認しなければならない。～以下省略～。

当病院では、固定資産の使用状況や現物の有無を把握することを目的として、以下の要領で有形固定資産の現物確認を定期的実施している。

現物確認の頻度

年 1 回。

なお、対象となる固定資産の数が膨大であるため、一時にすべての資産を確認するのではなく、前年度に取得した固定資産についてのみ現物確認を実施している。

現物確認の方法

診療科ごとに、固定資産管理システム上のデータである固定資産台帳と現物確認により認識された実際の状況が一致しているかどうかを確かめる。

令和元年度における現物確認の状況は以下のとおりである。

令和元年度末の有形固定資産帳簿価額合計	15,341,228,845 円	(100%)
うち現物確認対象（平成 30 年度取得分）	12,670,014,869 円	(82.6%)
うち現物確認対象外	2,671,213,976 円	(17.4%)

【問題点】

保有する固定資産の一部についてのみ現物確認が行われており、「沖縄県病院事業局固定資産管理規程」第 12 条に準拠していない。（指摘）

現物確認は本来、以下の機能を有しているが、第 12 条に準拠していないため、決算書における固定資産残高の実在性、網羅性及び評価の妥当性に疑義が生じている。

- ・ 固定資産台帳に記載されている固定資産が実際に存在することを確かめることができる。（実在性の確認）
- ・ 現物は存在しているにもかかわらず、固定資産台帳に記載されていない、という資産が無いかどうかを確かめることができる。（網羅性の確認）
- ・ 遊休状態になっている資産や破損している資産の有無を確かめることができる。（帳簿価額の評価の妥当性を確認）

【改善提案】

現物確認は、「沖縄県病院事業局固定資産管理規程」の第 12 条に準拠し、実査時点で保有している全ての資産を対象とすべきである。なお、対象となる固定資産の数が多く、一時にすべての資産を確認するのが困難な場合は、すでに他病院で実施している年間を通して各資産が 1 回は現物確認される方法（循環確認（ローテーション））を導入すべきである。

また、現物確認においては、以下のような施策を講じられたい。

- ① 適切な現物確認を担保するため「現物確認マニュアル」を策定すること。なお、マニュアルは、初めて対応する者が参照したときに、現物確認の意義を理解し、容易に実施可能な内容にすべきである。

- ② 現物確認の網羅性を確保するため、対象固定資産の設置場所の一覧や見取り図（ロケーション図）を作成されたい。
- ③ 病院事業であるため、対象資産である医療機器等が緊急時に複数の診療科間で移動することは不可避である。一方でそのような資産についても、カウント漏れや重複を防止する必要がある。そこで、以下のような対応が考えられる。
 - 各診療科の現物確認スケジュールは、緊急時の未実施や遅れの可能性を加味し、1週間程度の期間を設けること。
 - 現物確認期間中に移動した医療機器等について、移動元と移動先それぞれの現物確認資料上のカウント結果の入力方法を決めておく。移動元は「〇〇科へ提供中」、移動先は「〇〇科より受入中」など。
- ④ 現物確認完了後、すべての対象資産についてカウント漏れ、重複、数量違い、現物所在不明を抽出し、適時に原因究明すること。

11 - (4) 減損会計について

(指摘：全体)

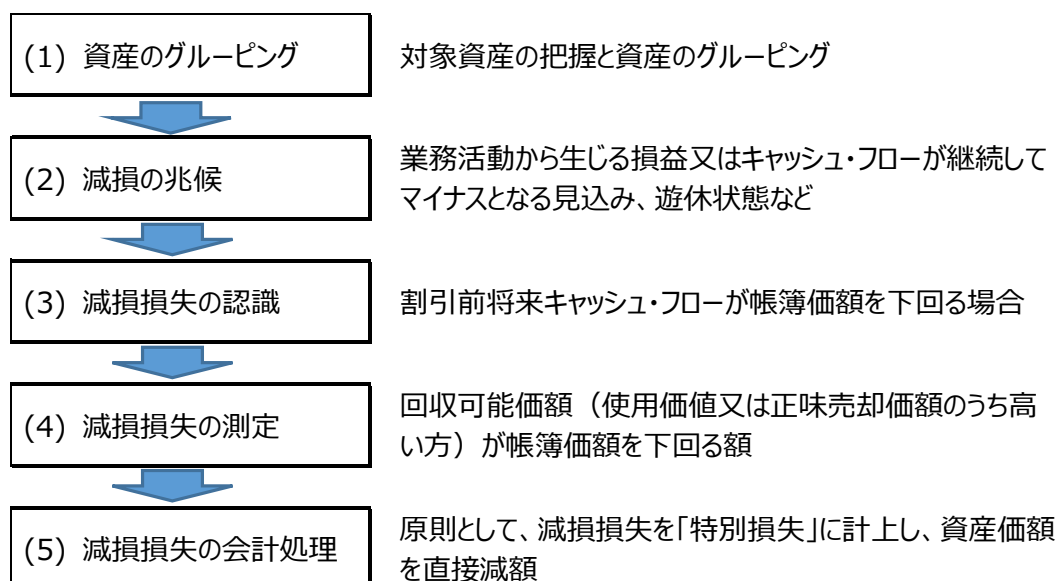
【現状】

固定資産は原則、取得価額をベースにその耐用年数にわたり減価償却した結果を帳簿価額として計上される。しかし、収益性が低下し投資額（＝取得価額）の回収が見込めなくなった固定資産については、一定の条件下で回収可能性の低下を反映し、帳簿価額を減額することにより、企業が有する固定資産の収益性の低下を財務諸表上で明らかにし、利害関係者に的確な情報を提供する必要がある。そのために導入されたのが減損会計である。

減損会計を適用する意義は以下のとおりである。

- 固定資産の貸借対照表計上額が実際の収益性に比べ過大となっている場合に、適正な金額まで減額することができる。
- 収益性の低下を示す減損損失が損益計算書に計上されることにより、企業の設備投資の成果としての経営成績を明らかにすることができる。
- 収益性の低下という経営上の課題を早期に明らかにすることで、課題に対する措置を早期に講じ易くなる。

固定資産の減損処理は、次ページのとおり段階的手続きにより行う。



地方公営企業法施行規則第8条第3項第2号により、地方公営企業においても減損会計を適用することが原則となっているが、沖縄県病院事業における減損会計の適用状況は、以下のとおりである。

- 改正された地方公営企業会計制度が適用になった平成 26 年度において休止資産が識別されたが、休止資産の帳簿価額に重要性が無かったこと、等の理由により減損損失の計上を見送った。
- 平成 27 年度以降は、減損の兆候の有無を把握する作業を行っていない。
- 病院事業局は、減損の兆候把握の一環としての遊休資産の把握を実施することについて、各病院に指示していない。

【問題点】

減損会計を適用しておらず、地方公営企業法（施行規則）に準拠していない。（指摘）

減損会計を適用することで把握しうる情報を活用していないため、各病院（診療所）における設備投資の成果としての経営成績を適切に認識し、必要な措置を早期に講じうる体制が構築されているとは言い難い。

【改善提案】

地方公営企業法（施行規則）に従い、減損会計を適用すべきである。

なお、減損会計は、収益性をその拠り所としているが、県立病院の『基本理念』が、「救急医療、小児・周産期医療、離島・へき地医療、精神医療等の政策医療を提供するとともに、地域医療の確保に努めます」としており、そもそも提供する医療サービスが必ずしも採算性が高いものではないことに鑑みれば、そのまま適用することは必ずしも妥当ではない。つまり、「減損損失＝対象施設の撤退」と短絡的に取り扱うべきではないことについて十分留意する必要がある。あくまで、当該医療サービスを維持していくために「収入をもって充てることができない経費」をできるかぎり合理的に算定し、どのくらいの税金（繰入金）が必要なのかを議論するうえで、減損会計を活用することが病院事業の経営管理上も重要かつ有用と考

える。

減損会計の適用方法については、『地方公営企業が会計を整理するに当たりよるべき指針』（総務省告示第十八号 平成24年1月27日）の第4章第1節第3を参考に実施されたい。以下は、監査人が考える病院事業局において適用する際の留意点であるが、公営企業においては（1）固定資産のグルーピングを適切に行い、かつ（2）減損の兆候を判断するための情報や結果を、経営管理上、前述のように活用することが重要である。

（1）固定資産のグルーピング

「キャッシュ・フローを生み出す最小の単位」で固定資産をグルーピングする必要がある。病院事業局では、その単位を「施設（病院）」と考えているため、各病院単位で附属する診療所を含めた業務損益又はキャッシュ・フローを適時・適切に測定できる経理体制を整備する必要がある。その際は、本報告書において言及している諸々の会計処理の問題点解消の取組みと併せて、すでに開始している原価計算制度を有機的に連携させるべきである。

また、遊休資産で将来の使用見込みがないものについては、他の固定資産グループのキャッシュ・フロー生成にほとんど影響を与えないことから、他の固定資産グループとは区分した独立したグループとして取扱うことが原則である。

（2）減損の兆候

減損の兆候の例として、以下の4つが挙げられている。

- ① 固定資産又は固定資産グループが使用されている業務活動から生ずる損益又はキャッシュ・フローが、継続してマイナスとなっているか、あるいは、継続してマイナスとなる見込みであること
- ② 固定資産又は固定資産グループが使用されている範囲又は方法について、当該固定資産又は固定資産グループの回収可能価額を著しく低下させる変化が生じたか、あるいは、生ずる見込みであること
- ③ 固定資産又は固定資産グループが使用されている事業に関連して、経営環境が著しく悪化したか、あるいは、悪化する見込みであること
- ④ 固定資産又は固定資産グループの市場価格が著しく下落したこと

原則として、毎事業年度の決算処理として、固定資産グループごとに上記4つの減損の兆候に該当しているか否かの判定が必要になる。

①については、各病院単位では損益又はキャッシュ・フローにプラス・マイナスが発生するものの、企業全体としては均衡するように事業計画が策定されている場合には、あらかじめ損益又はキャッシュ・フローがマイナスになることが想定される病院については、事業計画と実際の運営実績を比較し、想定されているマイナスの範囲内では、当該マイナスをカバーするだけの収益又はキャッシュ・イン・フロー（一般会計からの繰入金、補助金等）があるものと考えて、減損の兆候判定を行うことが考えられる（「地方公営企業会計基準見直しQ&A」総務省6-3を参考）。

②については、遊休状態になり、将来の用途が定まっていない資産の把握が重要である。なお、除却予定であることを除き、将来の予定を定めるために必要な期間は兆候に該当しな

いという判断も許容されるが、当該期間を定めておくこと（最長1年など）が必要である（「公営企業の経理の手引(2)」地方公営企業制度研究会編 P120 を参考）。

③については、経営環境の悪化ではないが、例えば、北部基幹病院の設立計画は経営環境の著しい変化に当たる。すなわち、北部病院等の固定資産について新病院稼働後は使用予定がなく、当初の耐用年数の経過前に除却するといった遊休見込みのものは、兆候ありと判断されよう。

④については、県立病院が担う事業の特性に鑑み、厳密に判定する必要性は高くないと考える。但し、①～③の兆候に該当し、かつ(3)減損の認識、(4)減損損失の測定の段階での検討を要する場合は、市場価格の把握は必要になる。

(3) 減損の認識

減損の兆候がある固定資産グループについては、減損損失を認識するかどうかの判定を行う。減損損失を認識するかどうかの判定は、固定資産グループから得られる割引前将来キャッシュ・フローの総額と帳簿価額を比較し、固定資産グループから得られる割引前将来キャッシュ・フローの総額が帳簿価額を下回る場合には、減損損失を認識することになる。

将来キャッシュ・フローの算定は、固定資産グループに係る将来の合理的な事業計画や予算に基づき算定することになると考えられる。

(4) 減損損失の測定

減損の認識が必要と判断された固定資産グループについては、帳簿価額を回収可能価額まで減額し、原則として当該減額した額を減損損失として当該事業年度の特別損失とする。

ここで、回収可能価額とは以下のいずれかの高い方を指す。

「正味売却価額」： 固定資産グループの時価から処分費用見込額を控除して算定される金額

「使用価値」： 固定資産グループの継続的使用と使用後の処分によって生ずると見込まれる将来キャッシュ・フローの現在価値

なお、長期前受金を計上している固定資産グループを減損処理する際は、長期前受金のうち、減損損失に対応する金額を償却して特別利益に計上することになる。

11 - (5) 除却予定の固定資産に係る会計処理（減損処理）について

(指摘：センター)

【現状】

令和元年度の決算において、現状使用しておらず、かつ除却予定の固定資産を認識しているにもかかわらず、会計上、除却処理（減損処理）を行わず固定資産に計上したままの資産が検出された。検出した除却予定資産は以下のとおり（金額は合算）。

資産の種類	取得価額 a	減価償却累計額 b	帳簿価額 a-b	取得財源
器械備品	622,936,125 円	591,789,319 円	31,146,806 円	企業債

会計上、除却処理をしなかった理由は「固定資産除却費の予算残額が不足しているためであり、翌令和2年度に除却処理する予定である」とのことであった。

【問題点】

前述（減損会計について）のとおり、遊休資産で将来の使用見込みがないものについては、他の固定資産グループとは区分した独立したグループとして取扱うことが原則である。本件のような固定資産は、正味売却価額（当該固定資産の時価から処分費用見込額を控除して算定される金額）まで減損処理すべきだが、実施されておらず、結果として財務諸表が実態を適切に開示していない。（指摘）

また、実際の除却に費用が掛かるとしても、「除却費用の予算の有無」と「減損処理の要否」は無関係であり、予算に過度に縛られることにより、必要な会計処理が漏れるという風土が非常に問題である。（指摘）

なお、本件については、正味売却価額が見込めないと仮定した場合、令和元年度における、本来あるべき減損処理（仕訳）は以下のとおりである。

（単位：円）

借方	減損損失	31,146,806	貸方	器械備品	31,146,806
----	------	------------	----	------	------------

【改善提案】

前述（減損会計について）のとおり、病院事業における減損会計は杓子定規に適用すべきではないが、遊休資産を網羅的に把握し、当該資産について減損処理の要否を検討する体制の構築は当然必要である。

また、予算に過度に縛られることで必要な会計処理が漏れる組織風土の変革が求められるが、そのためには、議会や知事の理解とリーダーシップの発揮が必要である。

11 - (6) リース取引について（概要）

「地方公営企業が会計を整理するに当たりよるべき指針」（以下、「会計指針」という。）第9章によれば、ファイナンス・リース取引については原則として通常の売買取引に係る方法に準じて会計処理（売買処理）を行い、オペレーティング・リース取引については通常の賃貸借取引に係る方法に準じて会計処理（賃貸借取引）を行うとされている。

リース取引に関する会計処理における用語の内容は以下のとおりである。

ファイナンス・リース取引	以下の要件をいずれも満たすリース取引 ・リース契約を解除することができないリース取引またはこれに準ずるリース取引 ・借手が使用する物件からもたらされる経済的利益を実質的に享受することができ、かつ、使用に伴って生じるコストを実質的に負担するリース取引
オペレーティング・リース取引	ファイナンス・リース取引以外のリース取引
売買処理	物件を購入した場合と同様、取得原価相当額を物件納品時に固定資産計上するとともに、要支払額をリース債務として負債計上する会計処理
賃貸借処理	リース期間に渡って、毎月一定額をリース料として費用計上する会計処理

ファイナンス・リース取引は、法律적으로는賃貸借契約であるものの、経済的実態としては資産の取得（売買取引）同視しうるため、経済的実態に即した会計処理を行うというのがリース取引に関する会計処理の趣旨である。

病院事業では、会計指針の具体的な取り扱いとして、「沖縄県病院事業局財務規程」（以下、「財務規程」という。）第 113 条でリース資産について規定している。

(リース資産)	
第 113 条 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こととする。また、利息相当額の各期への配分方法は利息法とする。ただし、リース契約 1 件当たりのリース料総額が 300 万円未満又はリース期間が 1 年以内のファイナンス・リース取引については、通常の賃貸借取引に係る方法に準じて会計処理を行うことができる。	
2 リース資産総額に重要性が乏しいと認められる所有権移転外ファイナンス・リース取引については、前項の規定にかかわらず、リース料総額から利息相当額の合理的な見積額を控除しない方法によることができる。	
3 前項に定めるリース資産総額に重要性が乏しいと認められる場合とは、未経過リース料の期末残高（賃貸借処理に係る方法に準じて会計処理を行うこととしたもののリース料、第 1 項又は第 2 項に定める利息相当額を除く。）が、当該期末残高、有形固定資産及び無形固定資産の期末残高の合計額に占める割合が 10 パーセント未満である場合とする。	
4 オペレーティング・リース取引については、通常の賃貸借取引に係る方法に準じて会計処理を行うこととする。	

11 - (6) - 1 リース取引の会計処理判定及び契約満了後の取扱いについて

(指摘：北部、中部)

【現状】

リース取引は契約内容に応じて会計処理が異なるため、各病院においては、リース取引がファイナンス・リース取引か否か等を判定するため、本庁から提供される判定資料 3 点（「リース取引判定フロー」、「現在価値基準判定シート(Excel)」、「経済的耐用年数基準判定シート」）を使用することになっている。

なお、当該判定資料の内容は、会計指針や一般に公正妥当と認められる企業会計の基準に照らして、妥当と考えられる。

北部、中部の各病院におけるリース取引の取扱いについて以下の検出事項があった。

(北部)

令和元年度の「リース資産台帳」に計上されているリース資産について、判定資料が整備・保管されていないリース契約が検出された。

資産名	LED 照明器具一式	内視鏡(VPP)
リース期間	H31.3.1~H36.2.28 (60 ヶ月)	H27.4.1~R3.3.31 (72 ヶ月)
契約金額	24,494,400 円 (毎月リース料 408,240 円×60 ヶ月)	25,652,016 円 (症例数に応じた賃借料となるため基準額で記載)

なお、上記リース契約について、監査人が入手できた契約書等から判定した結果、会計指針及び財務規程に準拠した会計処理を採用していることを確認している。

(中部)

令和元年度の「リース資産台帳」に計上されているリース資産について、判定資料が整備・保管されていないリース契約が検出された。

資産名	沖縄県立中部病院院内保育所(継続)
リース期間	H26.4.1～H36.3.31 (120 ヶ月)
契約金額	113,526,000 円 (=毎月リース料 946,050 円×120 ヶ月)

なお、上記リース契約について、監査人が入手できた契約書等から判定した結果、会計指針及び財務規程に準拠した会計処理を採用していることを確認している。但し、リース物件の「見積現金購入価額」や「経済的耐用年数」が明記ないし明らかに推測可能な資料があれば判定結果が異なることがあり得る。

また、令和元年度末時点でリース期間満了により、病院の自己所有となっている器械備品（自動生化学・免疫分析運搬システム）について、自己所有の固定資産勘定へ振替えがされず、依然リース資産として計上されていた。

【問題点】

リース取引判定資料が整備・保管されていないため、リース取引において採用した会計処理が適切かどうか容易に検証できず、会計処理の妥当性に疑義が生ずる。（指摘）

（中部）

リース期間満了により自己所有となった固定資産とリース資産が決算書上、明確に区別されていないため実態を正しく開示していない。（指摘）

【改善提案】

リース取引は契約内容に応じて会計処理が異なるため、リース開始時における会計処理判定が重要となる。そこで、以下の取組みを構築されたい。

- リース開始時における最初の会計処理の伝票起票においては、リース契約書等の関連証憑、及びリース判定資料（3点）の添付を必須とし、伝票承認者によるダブルチェックを実施する。
- リース契約書等の関連証憑とリース判定資料（3点）はセットでリース期間及び書類保存期間にわたり整備・保管する。

（中部）

リース期間満了により自己所有となった固定資産は、決算書上のリース資産と明確に区別するため、満了時点の帳簿価額で該当する固定資産勘定に振替えるべきである。

11 - (6) - 2 リース取引の会計処理について

（指摘：八重山）

【現状】

令和元年度において契約期間が1年以上となるリース契約のうち、ファイナンス・リース取引に該当すると考えられるが、会計上、賃貸借処理されているものが以下のとおり検出された。

リース物件	契約期間	契約金額（税抜）
給食管理システム	2018年10月～2023年9月	11,142,000円
細菌検査システム	2018年10月～2023年9月	29,760,000円

なお、当該リース契約がファイナンス・リース取引であると判断した根拠は、病院事業における判定資料「リース取引判定フロー」に基づき以下のとおりである。

（給食管理システム）

- 当病院における当該契約に係る歳出予算が将来削除された場合に契約を解除することができるが、契約解除となった場合には、リース会社は当病院に対し、残賃借料を基準とする損害賠償金を請求することができるため、実質的に解約不能であると考えられる。（リース取引判定フロー ステップ①）
- 自社利用ソフトウェアの耐用年数を5年とすると、
解約不能のリース期間5年÷耐用年数5年＝100%≧75% となる。（リース取引判定フロー ステップ②）

（細菌検査システム）

- 当病院における当該契約に係る歳出予算が将来削除された場合に契約を解除することができるが、契約解除となった場合には、リース会社は当病院に対し、損害賠償金を請求することができるため、実質的に解約不能であると考えられる。（リース取引判定フロー ステップ①）
- 自社利用ソフトウェアの耐用年数を5年とすると、
解約不能のリース期間5年÷耐用年数5年＝100%≧75% となる。（リース取引判定フロー ステップ②）

【問題点】

地方公営企業法施行規則、会計指針及び財務規程によれば、ファイナンス・リース取引の会計処理は売買処理が原則であるが、現状は賃貸借処理になっており地方公営企業法施行規則等に準拠していない。（指摘）

【改善提案】

リース取引については、地方公営企業法施行規則等に準拠して会計処理すべきである。

特に、契約期間が1年以上となるリース取引については、ファイナンス・リース取引であるか否かを正確に判定する必要がある。

なお、重要性判定（財務規程、判定資料を参照）で賃貸借処理が許容される場合もあるので留意されたい。

また、リース取引を売買処理するか賃貸借処理するかによって、リース債務返済に係る予算科目が異なってくることから、今後新たに発生するリース取引については、予算策定段階からファイナンス・リース取引かオペレーティング・リース取引かを判定するとともに、ファイナンス・リース取引であると判定した場合には、債務の返済及び債務の負担に係る予算を確保した上で、適切に会計処理を行う必要がある。

11 - (7) 固定資産残高について

(指摘：北部、中部、センター、宮古、八重山、精和)

【現状】

固定資産の残高は本来、現物確認の結果を正として、会計上の固定資産残高を確定する決算整理仕訳により、残高試算表と固定資産台帳が一致する。

「残高試算表」上の残高は、日々の固定資産の取得や除売却などの取引、及び年度末における減価償却費が会計処理（仕訳伝票起票）され、累積された結果である。

「固定資産台帳」上の残高は、現物確認により把握された固定資産の取得原価及び減価償却累計額が計上されている。

しかし、令和元年度末時点における固定資産及び減価償却累計額のうち、本来一致すべき「残高試算表」と「固定資産台帳」の各残高が一致していない科目が、すべての病院において以下のとおり検出された。

(北部)

勘定科目	残高試算表	固定資産台帳	差異
建物	6,577,258,087 円	6,561,064,087 円	16,194,000 円
建物減価償却累計額	4,436,963,198 円	4,436,963,208 円	▲ 10 円
器械備品	2,657,552,809 円	2,654,929,300 円	2,623,509 円
器械備品減価償却累計額	2,099,467,887 円	1,940,772,556 円	158,695,331 円
電話加入権	2,100,232 円	登録なし	2,100,232 円
モデム加入権	2,670,000 円	登録なし	2,670,000 円

北部の不一致の原因としては、「固定資産台帳」登録時に取得価額を消費税額の税込・税抜の区別なく登録してしまっている、「固定資産台帳」への登録漏れが挙げられる。

(中部)

勘定科目	残高試算表	固定資産台帳	差異
建物	12,570,587,174 円	12,427,900,271 円	142,686,903 円
建物減価償却累計額	8,504,364,945 円	8,504,364,984 円	▲ 39 円
器械備品	8,898,275,201 円	8,896,879,641 円	1,395,560 円
器械備品減価償却累計額	7,158,302,716 円	6,943,314,700 円	214,988,016 円
車両	21,474,763 円	21,474,763 円	0 円
車両減価償却累計額	11,130,260 円	10,426,025 円	704,235 円
電話加入権	1,136,865 円	登録なし	1,136,865 円
モデム加入権	220,000 円	登録なし	220,000 円

中部の不一致の原因としては、「固定資産台帳」登録時に取得価額を消費税額の税込・税抜の区別なく登録してしまっている、「固定資産台帳」への登録漏れが挙げられる。

(センター)

勘定科目	残高試算表	固定資産台帳	差異
建物	15,553,263,088 円	15,550,813,088 円	2,450,000 円
建物減価償却累計額	8,199,825,998 円	8,199,826,033 円	▲ 35 円
器械備品	7,550,843,229 円	7,558,095,074 円	▲ 7,251,845 円
器械備品減価償却累計額	4,316,172,700 円	4,316,412,477 円	▲ 239,777 円
電話加入権	1,023,496 円	登録なし	1,023,496 円
モデム加入権	220,000 円	登録なし	220,000 円

センターの不一致の原因は調査中とのことであった。

(宮古)

勘定科目	残高試算表	固定資産台帳	差異
器械備品	3,095,174,731 円	3,094,997,955 円	176,776 円
器械備品減価償却累計額	1,696,189,979 円	1,695,035,629 円	1,154,350 円
車両	12,415,990 円	12,425,990 円	▲ 10,000 円
電話加入権	1,858,716 円	登録なし	1,858,716 円
モデム加入権	220,000 円	登録なし	220,000 円

宮古の不一致の原因は調査中とのことであった。

(八重山)

勘定科目	残高試算表	固定資産台帳	差異
器械備品減価償却累計額	1,700,764,622 円	1,701,970,622 円	▲ 1,206,000 円
電話加入権	1,775,131 円	登録なし	1,775,131 円
モデム加入権	220,000 円	登録なし	220,000 円

八重山の器械備品減価償却累計額の不一致の理由は、令和元年度における仕訳誤りであることが判明している。決算書（残高試算表）の減価償却費が、固定資産台帳との差異分計上漏れであったため、令和2年度において修正予定である。

(精和)

勘定科目	残高試算表	固定資産台帳	差異
器械備品	231,773,508 円	232,133,508 円	▲ 360,000 円
電話加入権	96,096 円	登録なし	96,096 円
モデム加入権	218,200 円	登録なし	218,200 円

精和の器具備品の金額不一致の理由であるが、過去に中部病院から保管転換を行った器具備品について、固定資産台帳上のみ処理を行い、会計処理が漏れていたことが原因として考えられるとのことであった。

【問題点】

固定資産の取得に関して、「沖縄県病院事業局固定資産管理規程」は以下のとおり定めてい

る。

第 10 条（取得の報告）

所属長は、固定資産を取得したときは、振替伝票を発行し、固定資産台帳へ搭載（ママ）するとともに、遅滞なく次に掲げる書類のうち必要なものを添付して、局長に報告しなければならない。（以下省略）

しかし、現状、固定資産の新規取得及び除却・売却について、固定資産台帳（固定資産管理システム）への登録（登載）が、会計処理と同時に実施される体制が構築されているとはいえず、そのため決算書の数値の正確性にも疑義が生じている。（指摘）

また、減価償却費は決算時に計上しているが、減価償却計算の前提となる取得価額の正確性に疑義があるため、減価償却費の正確性にも疑義が生ずる。

【改善提案】

1. 「沖縄県病院事業局固定資産管理規程」に準拠し、固定資産台帳（固定資産管理システム）への登録（登載）と会計処理を同時に実施する体制を構築すべきである。
2. 現物確認を適切に実施し、正確な固定資産台帳を整備すべきである（前述 11 - (2)、(3)を参照されたい）。
3. 決算作業として、以下をマニュアル化し、継続運用可能な体制を構築すべきである。
 - ① 財務会計システム（総勘定元帳、予算整理簿等）と固定資産管理システム（固定資産台帳、固定資産取得報告書・固定資産除却報告書等）の一致を確認する。
 - ② 不一致の場合は、早急に原因究明し、然るべき会計処理を実施する。

11 - (8) 減価償却の開始時期について

（指摘：全体）

【現状】

「地方公営企業法施行規則」（以下「規則」という。）は償却資産の減価償却の開始時期について、以下のとおり定めている。なお、有形、無形ともに同様の取扱いのため、有形固定資産に係る条文のみ抜粋する。

第 15 条 1 項

償却資産のうち有形固定資産の各事業年度の減価償却額は、定額法によって行う場合にあつては当該有形固定資産の当該事業年度開始の時における帳簿原価から当該帳簿原価の百分の十に相当する金額に、（中略）償却率を乗じて算出した額とする。（以下省略）

（※下線は監査人）

ここで、期中に取得した固定資産は「当該事業年度開始の時（つまり期首）における帳簿原価」には含まれていないため、取得年度の減価償却の対象にならず、結果として翌年度から減価償却することになる。

一方で、同条 5 項では、民間の企業会計と同様に取得した月又は翌月から減価償却を開始できる取扱いを定めている。

第 15 条 5 項

各事業年度の中途において取得した有形固定資産の減価償却については、第一項の規定に準じ使用の当月又は翌月から月数に応じて行うことを妨げない。（※下線は監査人）

病院事業においては、規則に準じた「沖縄県病院事業局財務規程」第 111 条（以下参照）に準拠した取扱いとなっている。

（減価償却）

第 111 条 固定資産の減価償却は、定額法によって取得の日の属する事業年度の翌事業年度から行うものとする。ただし、当該固定資産が保管転換に係るものであるときは、取得した日の属する事業年度内に保管転換されたものでない限り、当該固定資産が保管転換された日の属する事業年度から行うものとする。

【問題点】

取得年度において病院事業の用に供しているにもかかわらず減価償却を実施しないのは、以下の点で不合理である。（指摘）

イ) 「地方公営企業法」第 20 条に定める発生主義に基づく適正な期間損益計算に準拠していない。

第二十条

地方公営企業においては、その経営成績を明らかにするため、すべての費用及び収益を、その発生の事実に基いて計上し、かつ、その発生した年度に正しく割り当てなければならない。

ロ) 長期前受金（繰延収益）の収益化処理の意義が没却される。

ハ) 病院事業局として今後、原価計算の精度を上げる方針であることに鑑みると、合理性が認められない。

【改善提案】

今後、取得する償却資産の減価償却開始時点は、規則第 15 条 5 項（有形固定資産）、第 16 条 4 項（無形固定資産）に準拠すべきである。

11 - (9) 減価償却不足について

（指摘：宮古）

【現状】

令和元年度における固定資産の除売却取引について内部管理資料「固定資産財源別除却報告書（平成 31 年 04 月～令和 02 年 03 月）」を検証したところ、以下の固定資産（2 件）について過年度の償却不足が検出された。

具体的には、耐用年数は「固定資産減価償却一覧表」によると 6 年であるため、取得年月日を考慮すると過年度においてすでに耐用年数を経過し、償却完了（取得原価の 5 % まで）していると考えられるが、実際には完了していない。

償却不足の理由について担当者によれば、本件固定資産はいずれも平成 22 年度から減価償却が開始される資産であるが、地方公営企業会計基準の見直しに伴い固定資産管理システムを入れ替えた平成 26 年度から減価償却が開始されたため、償却不足が発生していると思われる、とのことであった。

(単位：千円)

資産番号	固定資産 名称	年月日 上段:取得 下段:処分	除却前 帳簿原価	除却 種別	耐用 年数	監査人による試算	
			除却前 償却累計額		償却率	減価償却 累計額	減価償却 不足額
0000000 0542100 1-00	一般撮影 装置シス テム	H21.09.25	37,700	処分	6		
		R02.03.31	28,161		0.166	35,671	△ 7,509
0000000 0542103 4-00	血管造影 X線装置 システム	H22.03.23	95,200	売却	6		
		R02.03.31	71,114		0.166	90,078	△ 18,963

A

B

C=A-B

なお、病院事業における減価償却の取扱いについては、「地方公営企業法施行規則」に準じた「沖縄県病院事業局財務規程」第111条（以下参照）の定めによっている。

(減価償却)

第111条 固定資産の減価償却は、定額法によって取得の日の属する事業年度の翌事業年度から行うものとする。ただし、当該固定資産が保管転換に係るものであるときは、取得した日の属する事業年度内に保管転換されたものでない限り、当該固定資産が保管転換された日の属する事業年度から行うものとする。

【問題点】

本来、減価償却を開始すべき年度から減価償却を実施しないのは、以下の点で不合理である。(指摘)

イ) 「沖縄県病院事業局財務規程」第111条、ならびに「地方公営企業法」第20条に定める発生主義に準拠していないため、適正な期間損益計算に疑義が生ずる。

第二十条

地方公営企業においては、その経営成績を明らかにするため、すべての費用及び収益を、その発生の実実に基いて計上し、かつ、その発生した年度に正しく割り当てなければならない。

ロ) 長期前受金（繰延収益）の収益化処理の意義が没却される。

ハ) 病院事業局として今後、原価計算の精度を上げる方針であるにもかかわらず、原価を構成する減価償却費の計上漏れのリスクがある。

【改善提案】

平成26年度より前に取得した固定資産（償却資産）について、すでに除売却処理されたものを除き、同様の償却不足が無いか早急に調査し、影響額の金額的重要性に応じて過年度損益修正処理の要否を検討すべきである。

また、平成26年度以降に取得した固定資産（償却資産）についても固定資産管理システム上、減価償却費が適切に計上されているか検証したうえで、今後においても、固定資産管理システム（固定資産台帳）への登録時における償却開始時期のダブルチェックを徹底されたい。

契約事務について

12. 業務委託契約の選定方法、業務の管理、評価等は PDCA サイクル等の活用により、効果的に実施されているか

12 - (1) 委託契約事務（資産購入及び保守契約）について

（指摘：精和）

【現状】

令和元年度において「医事会計システム保守委託契約」（契約金額 5,698,380 円）を随意契約として締結している。相手先選定理由は「当該システムの保守については、当該システム開発業者に履行させなければ、障害発生時の対処に支障を生じたり、管理責任の所在が不明確になるなど、契約目的の達成が困難となるため競争入札に付することが不利と認められる」とされている。

一方、保守の対象である医事会計システムは過年度において、保守契約先の関連会社から調達しているが、本体システムのプロポーザル段階において仕様書で保守契約も含めて選定するといった取組みがなされていない。

【問題点】

本件保守契約の選定理由から思うに、当初より保守契約もシステムベンダーに委託することが想定される。しかし、本体システムのプロポーザル段階において仕様書で保守契約も含めて選定することで、取得と維持管理に係るトータルコストを下げるという取組みがなされていないため、経営の効率化を図る機会を逸している。（指摘）

【改善提案】

本体システムは4条予算、保守契約は3条予算であるため、契約が別になることはやむを得ないが、相手先選定においては、見積徴求の段階から本体と保守契約を一体として実施し、設備投資に係るトータルコストの合理的な低減を図りたい。

なお、宮古病院等ではそのような取組みを実施している。好事例は各病院間でも共有されたい。

12 - (2) 特命随意契約について（医業未収金回収業務委託）

（指摘：全体）

【現状】

随意契約は、一般競争入札を原則とする契約方法の例外であり、地方自治法施行令で定める要件を充たす場合に限り認められた契約方法である（地方自治法第 234 条 1 項、2 項、地方自治法施行令第 167 条、第 167 の 2 1 項）。随意契約の中でも、複数の候補者から見積もりを徴し相手方を選定する「競争性のある随意契約」が原則であり、特定の二者から見積もりを徴して契約する「特命随意契約」は極めて例外的な契約方法である。「沖縄県随意契約ガイドライン」によれば、特命随意契約を締結できるケースは、「契約を履行できる者が特定されるなど、真にやむを得ない特別な事情がある場合」に限定されている。

病院事業では令和元年度において、北部、中部、宮古、八重山の各病院が医業未収金の回収業務委託契約を締結している。いずれも委託先は同一の県内の弁護士であり、「県内で唯一医業未収金の回収業務を行っている法律事務所である」ことを理由として特命随意契約を締結している。しかし、県内で回収業務を行っている法律事務所が他にも存在しないかどうかについて沖縄弁護士会に照会するなどの探索はなされていない。

【問題点】

本件委託先が「契約を履行できる者が特定されるなど、真にやむを得ない特別な事情がある場合」に該当することの客観的な論拠が不足しているため、契約事務が「沖縄県随意契約ガイドライン」にしたがって行われているとは言い難い。(指摘)

特命随意契約の形を取ったことにより、価格競争の可能性を消失させたのみならず、他の法律事務所からより効果的な提案を受ける機会を逸した可能性も否定できない。

【改善提案】

医業未収金の解消は喫緊の課題である。その対策として弁護士に対する回収業務委託は、「沖縄県診療費個人負担分未収金対策要綱」における位置づけを明確にしたうえで活用されることも一つの選択肢である。

一方で、特命随意契約は、あくまで例外的な取扱いであって、濫用されないよう、候補者が委託可能な唯一の先であるかどうかについて客観的かつ合理的な論拠付けをすべきである。

12 - (3) 特命随意契約の合理性について (個別契約)

(指摘：センター、八重山)

【現状】

「地方自治法」は、委託等の契約について、一般競争入札を原則的な契約締結の方法とし、指名競争入札、随意契約は政令で定める場合に該当するときに限り、これによることができるとされている(地方自治法 234 I、II、地方自治法施行令 167、167 の 2 I)。随意契約は、一般競争入札を原則とする契約方法の例外であり、地方自治法施行令で定める要件を充たす場合に限り認められた契約方法であるが、随意契約の中でも、複数の候補者から見積もりを徴し相手方を選定する「競争性のある随意契約」が原則であり、特定の二者から見積もりを徴して契約する「特命随意契約」は極めて例外的な契約方法である。したがって、濫用されることがないように、候補者が委託可能な唯一の先であるかどうかについて客観的かつ合理的な論拠付けが必要となる。

沖縄県における随意契約の運用指針である「沖縄県随意契約ガイドライン」によれば、特命随意契約を締結できるケースは、「契約を履行できる者が特定されるなど、真にやむを得ない特別な事情がある場合」に限定されている。また、県民に十分な説明責任を果たせるよう、根拠法令、適用理由、経緯等を明確に整理することを求めている。

また、特命随意契約の適用に際して検証・検討すべき項目を例示している。その例示として「仕様書の見直しによって競争性を確保できないか」が挙げられていることから、仕様書

の作成は必須と考えられる。

令和元年度に締結した特命随意契約を検証したところ、以下の病院において「沖縄県随意契約ガイドライン」に準拠していない契約が検出された。

(南部医療センター・こども医療センター)

契約名	契約金額	検出理由
エアマット等消毒業務契約	1,308,000 円	仕様書が作成されていない
医療用カーテン賃貸借契約	8,109,252 円	仕様書が作成されていない 特命随意契約とする理由が不十分
院内コピー機賃貸借契約	5,000,000 円	仕様書が作成されていない
ネットワーク保守業務契約	7,199,988 円	特命随意契約とする理由が不十分

(八重山病院)

契約名	契約金額	検出理由
外部倉庫賃貸借契約	3,648,000 円	仕様書が作成されていない
病院情報システム保守等業務委託契約	30,326,400 円	特命随意契約とする理由が不十分
金属類加工運搬業務委託契約	1,320,000 円	特命随意契約とする理由が不十分

【問題点】

1. 特命随意契約の締結手続きが「沖縄県随意契約ガイドライン」に準拠していない。仕様書は、委託する業務について、病院が要求する内容、範囲及び水準を提示するものである。仕様書が無ければ、委託する業務の詳細な内容等が明確にならないため、本件が「契約を履行できる者が特定されるなど、真にやむを得ない特別な事情がある場合」に該当するのかが疑義が生ずる。(指摘)
2. 仕様書が無いため、当該委託業務の結果が、委託料に見合う水準であるかどうかの検証も困難である。(指摘)
3. 以下の点で、特命随意契約とする理由が不十分と考えられる。(指摘)

(南部医療センター・こども医療センター)

- 医療用カーテン賃貸借契約

「前年度から継続して利用した方が経済的」という判断で特命随意契約としていたが、他社に委託した場合の委託料の比較・検討資料等は作成されておらず、判断根拠が不十分である。

- ネットワーク保守業務契約

本業務は当初、平成 29 年度から電子カルテ更新に伴う準備として、ネットワーク再構築のための諸課題に関する整理を行っていた。平成 29 年度当時、病院側は本業務を委託していた会社に対し諸課題を提示するよう何度か依頼していたが、委託先の会社から課

題が提示されることがなかったため、委託先会社の能力に疑問を抱き、令和元年度において委託先を変更した。新たな委託先の検討に当たり、病院は電子カルテ更新に係る業務を委託している先に委託すれば問題は解消すると判断し、本業務についても電子カルテ更新に係る業務を委託している会社と特命随意契約を締結したものである。

平成 29 年度当時に本業務を委託していた会社の能力に疑問を抱き変更の必要性が生じたという点は理解できるが、新たな委託先の選定にあたり、電子カルテ更新に係る業務を委託している先が本業務を遂行できる唯一の会社であるとの判断根拠は不十分である。

(八重山病院)

- 病院情報システム保守等業務委託契約

システムエンジニアが 4 名常駐するという病院側の定める仕様に対応できる会社が 1 社しか見つからなかったという理由で特命随意契約としていたが、当該業務が初めて委託された平成 26 年当初においても入札が実施されておらず、仕様に対応できる会社が本当に 1 社のみであるかが不明瞭であり、判断根拠が不十分である。

- 金属類加工運搬業務委託契約

「金属のプレス加工と運搬の両方を一気に通貫で行うことができる会社が 1 社しか見つからなかった」という理由で特命随意契約としていたが、委託業者選定時に何社程度の金属加工会社に打診した上での結論だったのが不明瞭であった。また、プレス加工と運搬を一気に通貫で 1 つの会社が実施した場合と、それぞれの業務を別の会社で実施した場合の委託料の比較・検討資料等は作成されておらず、判断根拠が不十分である。

【改善提案】

随意契約の締結に当たっては、「沖縄県随意契約ガイドライン」に準拠すべきである。

13. 医薬品、診療材料及び固定資産等の購入は効率的に実施されているか

13 - (1) 医薬品等の発注及び検収について

(指摘：精和)

【現状】

医薬品等の発注は、薬局職員（不特定）又は経営課担当者が行っている。一方、納品時の検収については、薬局職員（不特定）のみが行っており、発注者が兼務することを防止するルール等が無い。

【問題点】

現状、薬局職員が発注と検収を兼ねる可能性があるため、いわゆる預け金（プール金）不正の温床となる。(指摘)

※預け金（プール金）

発注した物品の納品があったように見せかけて、架空の取引により病院に代金を支払わせ、業者に預け金（プール金）として管理させることで横領等につながる行為。

【改善提案】

発注と検収は別の担当者が実施する体制を構築されたい。

13 - (2) 医薬品及び診療材料の発注について

(意見：センター)

【現状】

医薬品や診療材料の発注は、原則として各診療科からの発注依頼に基づき、調達担当部署が行うが、現状、診療科からの発注依頼が無くても調達担当部署の担当者単独で発注可能である。

実際、マスク等の診療材料の在庫が明らかに不足することが予測できる場合などにおいて、調達担当部署担当者単独の判断で発注を行うことがある。

しかし、単独発注に係る明確なルールは存在しない。

【問題点】

調達担当部署の単独発注に係る明確なルールがない場合、以下のリスクが考えられる。

(1)長期滞留在庫を抱えるリスク

- ① 必要量を超える発注。
- ② 病院の提供する医療サービスの水準に見合う物品であるかどうかの判断を経ないため使用されない。

(2)予算統制を逸脱した発注による債務負担の増加により、資金繰りに影響を及ぼすリスク

なお、各診療科からの発注依頼に基づき、調達担当部署が発注するという原則的な方法により発注行為が行われた場合には、上記リスクのうち、長期滞留在庫を抱えるリスクに対しては、文書化されたルールが存在する訳ではないものの、次のようなリスク低減策を講じているとのことである。

① 必要量を超える発注リスクに対する施策

- SPD（在庫管理システム）に基づき発注点に達した物品のみについて発注を行う運用の実施
- 想定外の発注時において、発注前に職員間での相談・調整等による相互チェックを実施

② 病院の提供する医療サービスの水準に見合う物品であるかどうかの判断を経ずに購入されるリスクに対する施策

- 新規の医療材料（薬品を含む）の購入に当たり、院内採用の是非を決定する幹部職員に相談・報告を行う運用を実施

【改善提案】

単独発注に係る明確なルールを策定すべきである。

例えば、「単独発注してよい製品」等を定めた内部規程を設け、その規程に基づいた運用を図ることが考えられる。（このような運用は、実務上は既に実施済みであるが、ルールとして

は明文化されていない状況である。)

なお、単独発注に対する内部牽制を効かせるため、既存の仕組みである発注と検収の担当者を区別することに加えて、実地棚卸時における棚卸差異（帳簿上の理論数量と実際の棚卸数量の差）の原因調査を徹底されたい。（意見）

以 上