

4. 会計

(1) 概要

①地方公営企業の会計制度

(ア) 地方公営企業法等による定め

地方公共団体の経営する企業が、企業としての経済性を発揮するとともに、その本来の目的である公共の福祉の増進に向けて運営されるよう、法は、一般会計等とは異なり、民間企業の会計基準に近い形で財務諸表等を作成する会計制度として、以下のような財務規定等による定めを設けている。

(i) 経営成績、財政状態の把握

(a) 発生主義と複式簿記の採用（地方公営企業法第 20 条）

地方公営企業の経済的活動を正確に把握し、的確な経営方針を策定するため、また住民に対して企業活動の状況を報告するためには、その損益及び財産の状態を適切に把握する必要がある。そのため、現金の収入及び支出の事実に着目して経理する官公庁会計方式（現金主義）ではなく、現金の収支の有無にかかわらず経済活動の発生という事実に基づいて経理を行う発生主義を採用している。

例えば貯蔵品を購入する場合、官公庁会計方式によれば、現金を支払った時点において支出として会計記録が行われるが、発生主義の場合には、貯蔵品が納品され検収を行った時点で資産に計上し、貯蔵品を使用した時点で費用として処理することになる。

また、複式簿記の採用により、取引の都度借方・貸方に等しい金額を計上するため、借方と貸方の合計も必ず同額になる。よって、決算を経て完成された財務諸表により計算の正確さを確かめることができ、会計処理の検証が可能となっている。

(b) 損益取引と資本取引との区分（地方公営企業法第 20 条、地方公営企業法施行令第 9 条）

地方公営企業会計においては、当年度の管理運営に係る損益取引（収益的収支）と、投下資本の増減に関する企業債や建設改良等に係る資本取引

(資本的収支)を区分して経理することにより、当該事業年度の経営成績を正確に把握することが可能となっている。

(c) 経営成績、財政状態の早期把握 (地方公営企業法第 30 条)

地方公営企業会計の決算は、発生主義の採用により一般会計のような出納整理期間を必要とせず、5月末日までに地方公共団体の長に提出しなければならないこととされており、一般会計は8月末日までとなっていることと比べ決算の確定が3か月早くなっている。そのため、決算実績を早期に把握でき、より早くその結果を経営の参考にすることができる。

(ii) 企業経営の弾力化

(a) 予算の弾力条項 (地方公営企業法第 24 条第 3 項)

一般会計等では、予算に計上されない経費の支出を行うことや予算に計上された額を超えて支出することはできないが (地方自治法第 210 条)、地方公営企業会計の場合、経済情勢に応じた企業経営を行うことができるよう、業務量の増加に伴い収益が増加する場合においては、当該業務に直接必要な経費に限り、予算超過の支出が認められている。

(b) 機動的な経営のための資産管理の特例 (地方公営企業法第 33 条、第 40 条、地方公営企業法施行令第 26 条の 5)

企業用資産の管理行為を地方公共団体の一般の財産の管理に比べてより機動的、弾力的に行うことができるようにするため、財産管理に関する特例が定められている。

例えば、企業用資産の取得、管理及び処分については議会の個別の議決は必要ではなく、その代わり、特に重要な資産の取得及び処分については、予算で定めなければならないとされている。

(イ) 地方公営企業会計制度の有用性

地方公営企業は、上記のような会計制度を採用することにより、以下のような有用性がある。

(i) 損益情報・ストック情報の把握による適切な経営戦略の策定

財務規定等の適用により、損益取引と資本取引が区分して経理されることで、経営成績を適正に示すことや利益・損失の確定を適切に行うことが

できるため、その分析を通じて中長期的な経営の基本計画である「経営戦略」の策定に必要な基礎的情報を得ることができる。

また、減価償却費が導入され、金額ベースでの資産の老朽化の状態の的確な把握が可能となり、更新計画等の策定に役立つ。

加えて、期間損益計算による原価が明確化することで、施設の更新財源も含め収益のあるべき水準を踏まえた、適正で説得力のある料金の算定に役立てることが可能となる。

(ii) 企業間での経営状況の比較

地方公営企業会計の導入により、他の類似の公営企業や民間企業との比較が可能となることから、経営成績や財政状態をより正確に評価・判断することができる。

(iii) 経営の自由度向上による経営の効率化とサービス向上

予算を超える弾力的な支出、効率的・機動的な資産管理が可能となるなど、財務規定等の適用により経営の自由度が向上し、住民ニーズへの迅速な対応や、経営の効率化、サービスの向上につながる。

(iv) 住民や議会によるガバナンスの向上

比較可能で財務状況を把握しやすい会計の採用や、決算早期化などの開示の充実がなされ、住民や議会によるガバナンスの向上が期待される。

(v) 企業会計に精通し経営マインドを持った人材の育成

発生主義など企業会計的な財務処理の知識やノウハウを持った人材が地方公共団体全体で育成されることが期待される。また、減価償却費を含めたコストとそれに対する収益や、資産と負債の最適化を意識することにより、最少の経費で最大の効果の発揮を図る、経営マインドを持った人材の育成が期待される。

(ウ) 地方公営企業会計制度等の見直し

地方公営企業の決算は、地方公営企業法や地方公営企業法施行令、地方公営企業法施行規則などの関係諸法令に基づき調製される。この点、資本制度については、地域の自主性及び自立性を高めるための改革の推進を図るための関係法律の整備に関する法律（第1次一括法）（平成23年法律第

37号)により地方公営企業法が改正され、平成24年度から見直されている。また、会計制度については、地方公営企業法施行令等の一部を改正する政令(平成24年政令第20号)により地方公営企業法施行令等が改正され、平成26年度から見直されている。

見直しに当たっての基本的な考え方は以下のとおりである。

見直しに当たっての基本的考え方	
現行の民間企業会計原則の考え方を最大限取り入れたものとする	
<ul style="list-style-type: none"> 地方公営企業の更なる経済性の発揮のため、地方公営企業会計の見直しに当たっては、最大限、現行の民間の企業会計原則の考え方を取り入れることとする。 地方公営企業会計は、今後の企業会計原則の変更について、一定程度の定着を待って、地方公営企業の特性も踏まえ、適時適切に反映、見直しを行う。 	
地方公営企業の特性等を適切に勘案すべきこと	
<ul style="list-style-type: none"> 地方公営企業会計においては、負担区分原則に基づく一般会計等負担や国庫補助金等の存在に十分意を用いて、これらの公的負担の状況を明らかにする必要がある。公営企業型地方独法会計基準の考え方にも必要に応じ参考とし、新地方公会計モデルにおける一般会計等との連結等にも留意する。 地方公営企業の特性等を踏まえ、必要に応じ、注記を行う。 	
地方分権改革に沿ったものとする	
<ul style="list-style-type: none"> 地方公共団体における地方公営企業経営の自由度の向上を図る観点から、資本制度等の見直しを行う。 地方財務会計について、ストック情報を含む財務状況の開示の拡大の要請が強いこと等も勘案し、現在、財務規定等が適用されていない公営企業等について、新たに地方公営企業法の財務規定等を適用する。 	

(出典：平成25年12月 総務省自治財政局公営企業課「地方公営企業会計制度の見直しについて」)

なお、主な見直し項目とその概要は以下のとおりである。

見直し項目	概要
資本制度	<ul style="list-style-type: none"> 利益の処分が条例又は議会の議決により可能となった。 資本剰余金の処分が条例又は議会の議決により可能となった。 資本金の額の減少が議会の議決により可能となった。
借入資本金	<ul style="list-style-type: none"> 借入資本金は負債に計上。

見直し項目	概要
補助金等により取得した固定資産の償却制度等	<ul style="list-style-type: none"> ・みなし償却制度は廃止。 (みなし償却制度とは、資本的支出に充てるために交付された補助金等をもって取得した固定資産について、当該固定資産の取得に要した価額からその取得のために充当した補助金等の金額に相当する金額を控除した金額を帳簿価額とみなして、各事業年度の減価償却額を算出する会計処理をいう。) ・補助金等については、長期前受金として負債に計上した上で、減価償却見合い分を順次収益化。
各種引当金	<ul style="list-style-type: none"> ・退職給付引当金の計上を義務化。 ・その他の引当金についても、引当金の要件を満たすものを計上。 (引当金の要件とは、将来の特定の費用又は損失であって、その発生が当該事業年度以前の事象に起因し、発生の可能性が高く、かつ、その金額を合理的に見積もることができることをいう。)
たな卸資産の価額	<ul style="list-style-type: none"> ・時価が帳簿価額より下落している場合には、たな卸資産の価額を当該時価とする、低価法を義務化。
減損会計の導入	<ul style="list-style-type: none"> ・固定資産の帳簿価額が実際の収益性や将来の経済的便益に比べ過大となっている場合に、適正な金額まで帳簿価額を切り下げる会計処理である減損会計を導入。
リース会計の導入	<ul style="list-style-type: none"> ・一定の場合にリース取引に係る資産を貸借対照表に計上するリース会計を導入。
セグメント情報の開示	<ul style="list-style-type: none"> ・セグメント情報の開示を導入。
キャッシュ・フロー計算書	<ul style="list-style-type: none"> ・キャッシュ・フロー計算書の作成を義務化。

②地方公営企業会計において作成される財務諸表

地方公営企業会計では、経営の能率化に重点を置いていることから、官公庁会計と異なり、「予算で支出を縛る」という方法ではなく、予算とともに決算にも重点を置き、予算・決算書類として、貸借対照表、損益計算書、キャッシュ・フロー計算書等の財務諸表を作成する。

これらを作成することにより、当該事業年度にどの程度の収益（料金収入等）があったか、どの程度の費用がかかったか、その結果、利益あるいは損失がどの程度であったかといった当該事業の経営成績（フロー）のほ

か、年度末時点で当該事業が保有している資産や負債がどの程度かといった当該事業の財政状態（ストック）などが把握できる。

(ア) 貸借対照表

貸借対照表は、一定の時点における当該事業が保有するすべての財産を総括的に表示したものであり、「資産－負債＝資本」という算式によって資本が算出される。

また、資産は当該事業の経営の活動手段である資金の運用形態（例：土地、建物、現金等）を示し、負債・資本はその資産がどのようにして得られたかという調達源泉（例：資本金、企業債等）を示している。

これにより、当該事業の財政状態を把握することが可能となる。

平成27年度 大津市水道事業貸借対照表（イメージ）
（平成28年3月31日）

【 資 産 の 部 】		【 負 債 の 部 】	
固 定 資 産	63,492,932,674	固 定 負 債	22,212,028,473
有 形 固 定 資 産	63,434,225,993	企 業 債	20,941,981,648
土 地	4,075,731,863	リ ー ス 債 務	8,454,825
建 物	2,124,687,792	引 当 金	1,261,592,000
構 築 物	46,664,138,327	流 動 負 債	2,694,130,716
機 械 及 び 装 置	9,946,489,784	企 業 債	1,193,611,079
車 両 運 搬 具	4,418,377	リ ー ス 債 務	7,089,903
工 具、器 具 及 び 備 品	195,788,367	未 払 金	930,020,100
リ ー ス 資 産	18,438,226	未 払 費 用	6,763,714
建 設 仮 勘 定	404,533,257	前 受 金	450,441,979
無 形 固 定 資 産	53,106,681	引 当 金	71,240,501
施 設 利 用 権	8,847,669	そ の 他 流 動 負 債	34,963,440
庁 舎 使 用 権	37,814,133	繰 延 収 益	14,945,481,172
電 話 加 入 権	5,807,699	長 期 前 受 金	14,945,481,172
預 託 金	237,180	負 債 合 計	39,851,640,361
ソ フ ト ウ ェ ア	400,000	【 資 本 の 部 】	
投 資 そ の 他 の 資 産	5,600,000	資 本 金	26,971,959,235
そ の 他 投 資	5,600,000	剰 余 金	1,640,657,122
流 動 資 産	4,971,324,044	資 本 剰 余 金	822,977,809
現 金 ・ 預 金	4,201,074,322	受 贈 財 産 評 価 額	337,084,314
未 収 金	752,556,195	工 事 負 担 金	485,893,495
貸 倒 引 当 金	▲ 19,047,000	利 益 剰 余 金	817,679,313
貯 蔵 品	35,115,527	利 益 積 立 金	208,352,277
そ の 他 流 動 資 産	1,625,000	未 処 分 利 益 剰 余 金	609,327,036
資 産 合 計	68,464,256,718	資 本 合 計	28,612,616,357
		負 債 資 本 合 計	68,464,256,718

左半分は「企業の持ちもの」

企業の財産が、どのような状態でいくらかを把握できる。

右半分は「資産の源泉」

企業の財産が、どのような財源でつくられたかを把握できる。負債は将来世代の負担を、資本は現世代までの負担を表すとも言える。

資産の部：土地、建物、権利、現金・預金などの、企業の所有財産が記載されている。

負債の部：企業債などの、支払義務があるものなどが記載されている。

資本の部：資本金や事業で得られた利益など、返す必要のない資金が記載されている。

(イ) 損益計算書

損益計算書は、一事業年度における当該事業の経営成績を明らかにするために、その期間中に得たすべての収益とこれに対応するすべての費用を記載し、純損益とその発生の由来を表示した報告書である。

損益計算書により、当該事業がいかなる経営活動によって、どれだけの経営成績を上げたかを知り、それに基づいて過去の経営を分析し、また将来の方針を立てることが可能となる。

貸借対照表が一定の時点における財政状態を表しているのに対し、損益計算書は一定の期間の経営状況を表している。

平成27年度 大津市水道事業損益計算書 (イメージ)
(平成27年4月1日から平成28年3月31日まで)

1 営業収益	5,351,016,660	3つの段階で利益を把握する。 利益 = 収益 - 費用
給水収益	5,313,489,060	
受託工事収益 その他営業収益	12,537,400 24,990,200	
2 営業費用	5,471,440,784	
上水道事業費用		
浄水費	950,587,016	
配水費	447,861,227	
漏水対策費	51,573,508	
給水費	352,045,722	
業務費	299,494,752	
総係費	357,957,081	
減価償却費	2,635,198,276	
資産減耗費	305,895,738	
簡易水道事業費用		
維持管理費	14,735,191	
減価償却費	15,120,699	
資産減耗費	27,957,020	
受託工事費用		
受託工事費	13,014,554	
営業損失	120,424,124	①営業利益 (営業損失) 日常・反復的な活動でどれだけの利益を得たのか、という通常の業務活動の損益の結果が表示される。
3 営業外収益	1,207,448,156	
受取利息及び配当金	4,371,120	
加入金	184,630,000	
他会計負担金	44,723,302	
他会計補助金	24,047,000	
長期前受金戻入	788,313,301	
雑収益	161,363,433	
4 営業外費用	481,941,986	②経常利益 (経常損失) 通常の業務活動に関する損益に加えて、資金調達等に関する損益の結果が表示される。
支払利息及び企業債取扱諸費	448,994,380	
雑支出	32,947,606	
経常利益	605,082,046	
5 特別利益	7,561,871	
固定資産売却益	7,561,871	
6 特別損失	3,316,881	③純利益 (純損失) 1年間のすべての損益の結果が表示される。
固定資産売却損	3,316,881	
当年度純利益	609,327,036	
当年度未処分利益剰余金	609,327,036	

(ウ) キャッシュ・フロー計算書

キャッシュ・フロー計算書は、一事業年度の資金収支の状況を、一定の活動区分別に表示した報告書である。地方公営企業会計は発生主義によるため、収益・費用を認識する時期と現金の収入・支出が発生する時期とに差異が生じることになるが、キャッシュ・フロー計算書により、現金の収入・支出に関する情報を得ることが可能となる。

平成27年度 大津市水道事業キャッシュ・フロー計算書 (イメージ)
(平成27年4月1日から平成28年3月31日まで)

業務活動によるキャッシュ・フロー		
当年度純利益		609,327,036
減価償却費		2,650,318,975
固定資産除却費		274,920,018
貸倒引当金の増減額 (▲は減少)		5,941,000
退職給付引当金の増減額 (▲は減少)	▲	2,773,000
賞与引当金・法定福利費引当金の増減額 (▲は減少)	▲	1,826,567
長期前受金戻入額	▲	788,313,301
受取利息及び受取配当金		4,371,120
支払利息		448,994,380
固定資産売却損益 (▲は益)	▲	4,244,990
未収金の増減額 (▲は増加)	▲	20,297,019
たな卸資産の増減額 (▲は増加)		9,753,991
未払金・未払費用の増減額 (▲は減少)		31,048
前受金の増減額 (▲は減少)		15,648,902
その他流動負債の増減額 (▲は減少)	▲	43,115
小計		3,193,066,238
利息及び配当金の受取額		4,371,120
利息の支払額	▲	448,994,380
業務活動によるキャッシュ・フロー		2,748,442,978
投資活動によるキャッシュ・フロー		
有形固定資産の取得による支出	▲	2,095,507,656
有形固定資産の売却による収入		9,803,300
国庫補助金等による収入		336,523,882
他会計からの繰入金による収入		21,192,862
投資活動によるキャッシュ・フロー	▲	1,727,987,612
財務活動によるキャッシュ・フロー		
建設改良費等の財源に充てるための企業債による収入		998,000,000
建設改良費等の財源に充てるための企業債の償還による支出	▲	1,460,664,107
リース債務の返済による支出	▲	8,265,855
他会計からの出資による収入		214,767,147
財務活動によるキャッシュ・フロー	▲	256,162,815
資金増加額 (又は減少額)		764,292,551
資金期首残高		3,436,781,771
資金期末残高		4,201,074,322

業務活動によるキャッシュ・フロー
通常の業務活動の実施による資金の収支や投資活動、財務活動以外の収支が表示される。投資や企業債の償還等にどれだけ資金を使用できるのかが把握できる。

投資活動によるキャッシュ・フロー
通常の業務活動の基礎となる固定資産の取得及び売却に関する収支が表示される。

財務活動によるキャッシュ・フロー
増資、減資による収支や資金調達、返済に関する収支が表示される。

(エ) 日常の会計処理と財務諸表との関係

日常の会計処理としては、日々発生する取引を伝票等により記録し、総勘定元帳に転記していくことになるが、決算時に作成する財務諸表は、この日々の取引の記録がその基礎となる。

決算では、この総勘定元帳の勘定科目ごとに残高を算出し、それらを集計する残高試算表を作成する。これに所要の決算整理を行うことで、貸借対照表と損益計算書が作成される。また、キャッシュ・フロー計算書は、当事業年度の損益計算書や当事業年度と前事業年度の貸借対照表の数値の増減などをもとに作成することができる。

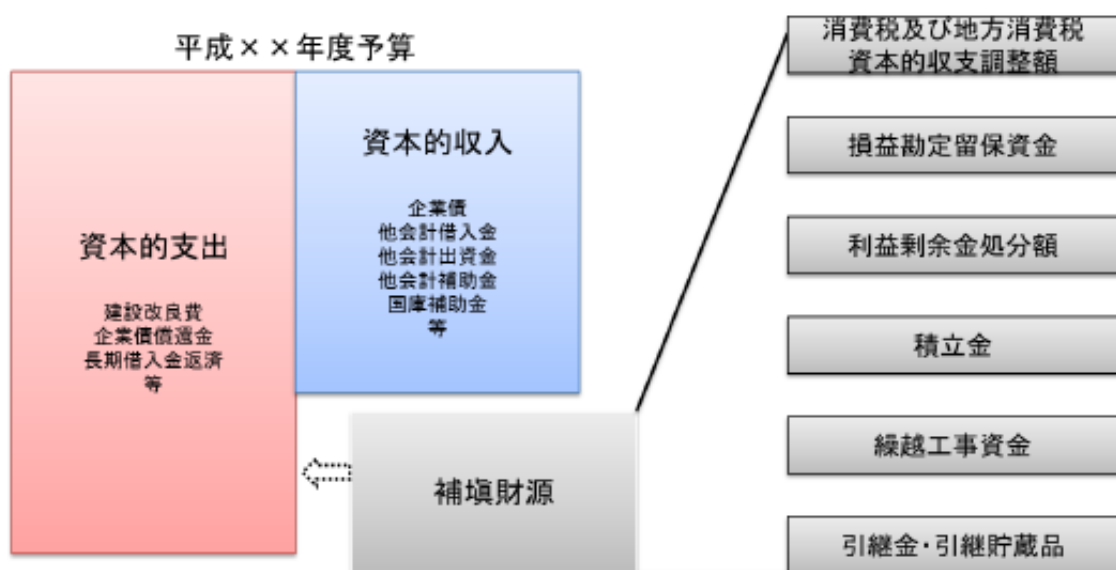
このように、財務諸表は相互に関連する作りとなっているものである。例えば、貸借対照表と損益計算書の当年度未処分利益剰余金は一致するものであり、キャッシュ・フロー計算書の資金期首残高と資金期末残高は、それぞれ前年度末貸借対照表と当年度末貸借対照表の現金・預金と一致することになる。

③補填財源

資本的収支予算は、通常、支出（建設改良費や企業債の元金償還金など）に対して、収入（企業債、工事負担金、他会計補助金など）が不足することになる。この資本的収支予算の収支不足額の補填に用いる財源のことを補填財源という。

例えば内部に留保される資金が補填財源に該当するが、内部に留保された現金・預金等の資金を補填財源として用いるということは、それが固定化（建設改良の場合等）し、あるいは企業外へ流出（企業債元金償還の場合等）することを意味する。したがって、単に現金があるというだけではその現金を補填財源に使用することはできず、それが固定化あるいは企業外へ流出しても差し支えない性質であることが必要となる。

代表的な補填財源として損益勘定留保資金が挙げられるが、これは損益計算書に表される収益的収支において、減価償却費等の現金支出を必要としないものを費用に計上することによって留保される資金のことである。



（出典：総務省「地方公営企業法の適用に関するマニュアル」）

④決算事務の体制とスケジュール

日々の会計処理や決算事務は、企業総務部経営経理課において行われており、平成27年4月1日現在では11名が在籍している。

企業総務部経営経理課ではグループ制が採られており、各グループの事務分掌は、「第2. 監査対象の概要 3. 大津市企業局の組織の概要（3）事務分掌」に記載している。

毎事業年度の決算は、4月に固定資産の減価償却や引当金の計上といった決算整理を行い、5月末日までに調製される。その後、監査委員の決算審査を経て、議会の認定を受けることで、決算が確定する。

（2）実施した監査手続

- ① 貯蔵品の管理について、担当者へのヒアリング及び関連資料の閲覧を行い、適切に管理されているかを確認した。
- ② 決算整理に関する資料を閲覧し、会計規程等に準拠した適切な決算が行われているかを確認した。
- ③ キャッシュ・フロー計算書の作成資料を閲覧し、会計規程等に準拠した適切なキャッシュ・フロー計算書が作成されているかを確認した。
- ④ 補填財源の管理状況について、担当者へのヒアリング及び関連資料の閲覧を行い、適切に管理されているかを確認した。
- ⑤ 消費税の申告事務について、担当者へのヒアリング及び関連資料の閲覧を行い、事務の概要を把握した。

（3）監査の結果及び意見

①貯蔵品管理の不備について（結果）

地方公営企業会計では発生主義が採られていることから、購入した貯蔵品が事業年度末に在庫として残っている場合には、これを資産として貸借対照表に計上することになる。

水道事業及びガス事業における平成27年度の貸借対照表に計上されている貯蔵品は以下のとおりである。

事業	貯蔵品の内容	帳簿数量（個）	帳簿残高（円）
水道事業	水道メーター	11,909	35,115,527
ガス事業	ガスメーター	6,340	63,103,713

これらの貯蔵品は、企業局の倉庫及び水道・ガスメーター取替業務等委託先の倉庫に保管されている。

平成 27 年度末の貯蔵品の实地たな卸状況について確認したところ、貯蔵品の実際の数量と帳簿上の数量に差異が生じているにもかかわらず、差異がないものとして公営企業管理者に報告されており、その結果、貸借対照表に計上されている貯蔵品の数量と実際の数量が異なっていた。

当該事案に関し、以下の問題が認められた。

(ア) 財務事務処理の誤り

大津市企業局会計規程には、たな卸資産（貯蔵品）に関して以下の定め（一部抜粋）がある。

<p>(实地たな卸)</p> <p>第 49 条 企業出納員は、毎事業年度末实地たな卸を行なわなければならない。</p> <p>3 前 2 項の規定により实地たな卸を行なった場合は、企業出納員は、その結果に基づきたな卸表を作成しなければならない。</p> <p>(たな卸の結果の報告)</p> <p>第 51 条 企業出納員は、实地たな卸を行なった結果を、第 49 条第 3 項の規定により作成するたな卸表を添えて、公営企業管理者に報告しなければならない。</p> <p>2 实地たな卸の結果、現品に不足があることを発見した場合は、企業出納員は、その原因および現状を調査し、前項の報告にあわせて公営企業管理者に報告しなければならない。</p> <p>(たな卸修正)</p> <p>第 52 条 企業出納員は、实地たな卸の結果、総勘定元帳の残高がたな卸資産の現在高と一致しないときは、たな卸表に基づき振替伝票を発行して、これを修正しなければならない。</p>
--

会計規程上、实地たな卸を実施した結果、実際の数量と帳簿数量に差異が生じている場合には、原因等を調査のうえ公営企業管理者に報告するとともに、貸借対照表計上額を実際数量に合わせて修正する必要があるが、当該規定に即した財務事務が行われていなかった。

(イ) 資産計上の誤り

平成 27 年度末の实地たな卸の結果、差異が生じていたものは以下のとおりであり、平成 27 年度の貸借対照表上、いずれの事業も誤った資産（貯蔵品）計上がなされていた。

(i) 水道事業の貯蔵品

名称	型式	帳簿 数量	実際 数量	差異	
				数量	残存価額(円)
水道メーター再用品	φ75	4	3	△1	△50,006
水道メーター(上水)再用品	φ25	14	11	△3	△9,780
水道メーター(上水)再用品	φ50	4	0	△4	△225,392
合計					△285,178

注：名称の(上水)は、旧志賀町地域で設置している水道メーターを指す。

(ii) ガス事業の貯蔵品

名称	型式	帳簿 数量	実際 数量	差異	
				数量	残存価額(円)
マイコンガスメーター (LP・液)	SB10	1	0	△1	△60,666
ルーツメーター再用品	R100	2	0	△2	△1,026,078
ルーツメーター再用品	R150	1	0	△1	△408,196
パルス発信器付ルーツメ ーター再用品	E150	1	0	△1	△408,319
業務用ガスメーター再用品	V160	3	0	△3	△579,267
パルス発信器付汎用型ガ スメーター	W2.5	1	0	△1	△23,170
パルス発信器付ルーツメ ーター低圧再用品	JLA400	1	0	△1	△473,059
汎用型マイコンガスメ ーター(無線発信機付)	HSA4	4	6	2	49,480
合計					△2,929,275

(ウ) 規程内容の認識不足

貯蔵品の実地たな卸に関する会計規程の定めについてヒアリングしたところ、規程内容を認識している者は一部の職員のみであり、実地たな卸等の貯蔵品の管理に関わる職員に、規程内容が正しく認識されていなかった。

(エ) 適切な実地たな卸を行うための体制整備の不備

複数の関係者が多数の貯蔵品を、漏れなく正確にすべてを数え、誤りなく記録するためには、通常実地たな卸に関する具体的な方法(誰が、いつ、どのように数え、記録するのか、等)を定めた要領等が必要である。

この点、会計規程は基本的な事項を定めており、企業局は「貯蔵品たな卸の流れ」という資料を作成して実地たな卸を実施していたが、適切な実地たな卸を実施するための方法を具体的に定めたたな卸要領等が作成されておらず、実地たな卸を適切に行うための仕組みが整備されていなかった。

なお、適切な実地たな卸が行われておらず、貯蔵品の現物管理も不十分な状況が見受けられたことから、貯蔵品の横流しや盗難等が生じる余地があったと考えられる。

これらの問題を受けて企業局は内部調査を行い、現状の把握と問題点の洗い出しを行うとともに、今後の対応策を検討している（下記「企業局による内部調査と今後の対応策」参照）。

貯蔵品の管理を適正に行う体制を早急に整備し、その運用を徹底する必要がある。

（企業局による内部調査と今後の対応策）

企業局による内部調査と今後の対応策の概要は以下のとおりである。

（ア）企業局による調査の方法

平成 27 年度及び平成 22 年度から平成 26 年度までに貯蔵品の管理業務に関与していた関係職員 23 名（平成 28 年度の所属では、企業局 17 名、一般部局 6 名）に対し、ヒアリングを行った。

また、過去の実地たな卸に係る結果報告について、決裁が保存されている平成 16 年度以降のものを調査した。ただし、実地たな卸当時の資料は残っておらず、過去の報告はいずれも帳簿数量と実際の数量に差異なしとして報告されていたことから、過去に差異が生じていたのかどうかは不明であった。

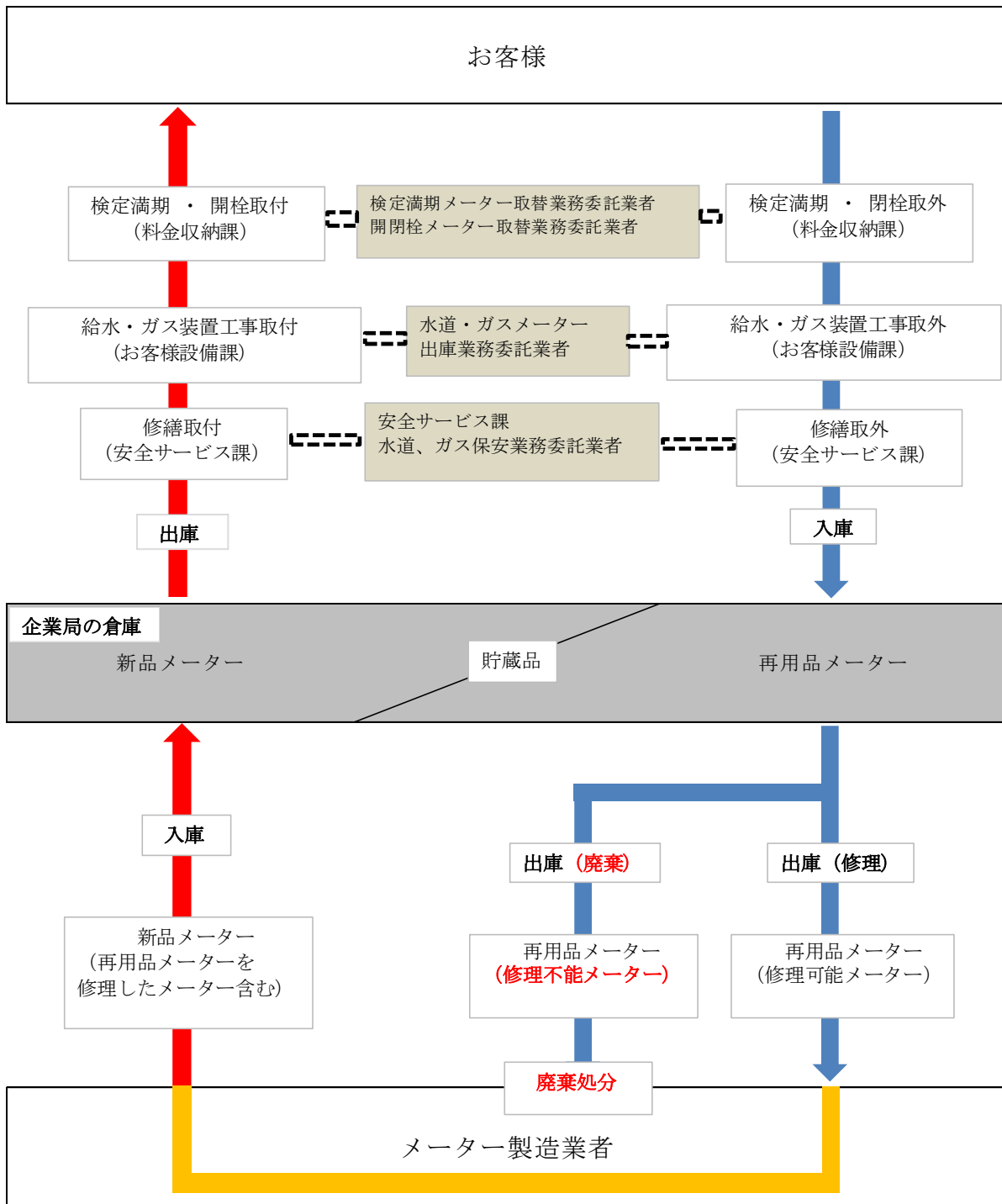
（イ）企業局が把握した現状と問題点

上記の調査により、企業局が把握した現状と問題点は、以下のとおりである。

（i）日々の出入庫の管理

企業局が整理した水道メーター及びガスメーターの日々の出入庫の流れは、以下のとおりである。

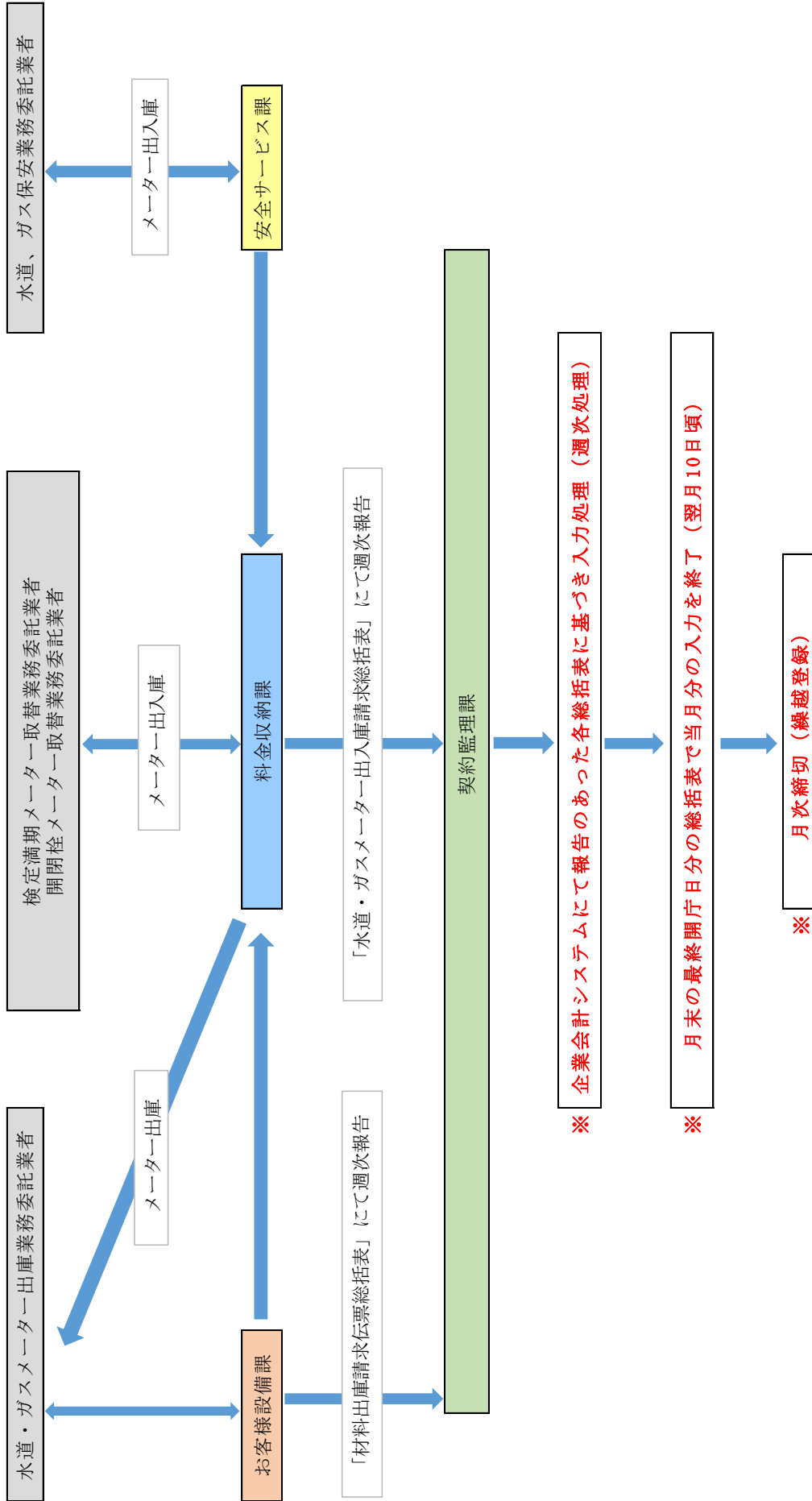
■水道・ガスメーター出入庫の流れ



※倉庫からの出入庫（廃棄）処理は、料金収納課の複数職員立会いのもと実施。

■水道・ガスメーター出入庫における電算処理の流れ（平成27年度）

※・・・企業会計システムにて処理する項目



倉庫での出入庫の際には複数の職員が立ち会っていることから、実際の出入庫数量を誤る可能性は考え難いが、水道及びガスメーターの出入庫数を記載する伝票への誤記入や、その後の企業会計システムへの数量等の入力誤りが生じる可能性があった、とのことである。実際に、平成 28 年度の出入庫処理を企業局が検証したところ、企業会計システムへの入力誤りが生じていたことが確認されている。

日々の出入庫に関する一連の事務処理においてチェック体制に問題があり、帳簿数量が正しいことを担保する日々の仕組みが整備されていなかった状況が把握されている。

(ii) 実地たな卸の方法

実地たな卸は毎事業年度末の実施日に、企業局の倉庫に保管している貯蔵品を、カウント者 1 名、記録者 1 名、立会者 1 名という体制で行っていた。また、委託業者の倉庫に保管されている貯蔵品については現物の確認は行わず、当該委託業者からの報告をもって実地たな卸としていた。

事業年度末の実施日の限られた時間の中、2 万個近いメーターを上記の体制で、カウントミスや記録ミス等のない正確な実地たな卸を行うことは困難であった、とのことである。また、委託業者に預けている貯蔵品について、委託業者の実地たな卸に立ち会うことや、職員が直接数えるといった、委託業者からの報告数量が正しいことを担保する仕組みもなかった。

(iii) 資産の流用の可能性

企業局による関係職員に対するヒアリングの結果、不正を認識している職員はいなかった。また、倉庫は施錠管理されており、出入庫の際には複数人の立会が行われていることから、メーターを自由に持ち出すことは不可能であった、とのことである。

加えて、メーターとして使用するための横流しは、各メーターに品番の刻印があることから発覚する可能性があることや、金属スクラップとしての売却は大規模な横流し等を行わなければメリットがない（平成 24 年度から平成 27 年度におけるメーターの平均売却単価の実績は数百円）が、帳簿数量と実際の数量との差異は、水道メーターは計 8 個、ガスメーターも計 8 個と少なかったことから、企業局としては、資産が流用されていたとは考えにくい状況であると判断している。

(iv) たな卸に関する認識不足

企業局による関係職員からのヒアリングからは、会計規程を理解していた職員は限られており、大半の職員は内容を理解していなかった。また、多少の差異ならば誤差の範囲と認識している職員や、差異が生じた原因を究明できていなければ会計処理を行わない（差異なしとして報告する）と認識している職員もおり、企業局全体としてたな卸に関する認識が不足していた。

(v) 職員の意識

従来、メーターの管理担当課と会計上の帳簿管理担当課が異なっていたことから、責任の所在が曖昧になっていたが、これについては、平成 28 年度から料金収納課に一元化されている。

また、企業局による関係職員へのヒアリングの結果、企業局の資産であるメーターを適正に管理することに対する意識が希薄であり、実数と帳簿数量が一致していないことに対する危機管理意識も低いということが認められた。

(ウ) 企業局における今後の対応策

上記の調査結果を踏まえ、企業局では以下のような対応策を検討している。なお、これらの記載は平成 28 年 12 月時点の情報を基にしている。

(i) たな卸マニュアルの作成

事務フローを整理し、たな卸の実務及び会計処理、決算への反映等についてマニュアルを作成する。

当該マニュアルに則り、平成 28 年度末より前にプレ実地たな卸を実施し、中間たな卸及び事業年度末の実地たな卸を適正に行えるようにする。

(ii) 職員の意識改革

企業局の資産を適切に管理していくため、職員の意識を改革する勉強会等を実施する。合わせて、新たに作成するたな卸マニュアルの周知徹底を図る。

(iii) 中間たな卸の導入

作成するたな卸マニュアルによりメーターの適正な管理と数量調査のため、事業年度末のたな卸だけでなく、年度途中においても実地たな卸を実施する。

②賞与引当金及び法定福利費引当金の決算額について（ガス事業）

(ア) 賞与引当金及び法定福利費引当金の計上方法

注記の重要な会計方針には、賞与引当金及び法定福利費引当金の計上方法として以下のとおり記載されている。

賞与引当金

職員の期末・勤勉手当の支給に備えるため、当年度末における支給見込額に基づき、当年度の負担に属する額（12月から3月までの4か月分）を計上している。

法定福利費引当金

職員の期末・勤勉手当に係る法定福利費の支出に備えるため、当年度末における支出見込額に基づき、当年度の負担に属する額（12月から3月までの4か月分）を計上している。

具体的には、平成 27 年度の決算では、平成 28 年 4 月 1 日付の人事異動を受けて実際に支給すべき職員数及び単価が確定した段階で、総支給額及びその 4/6 の額を算出し、引当金の繰入を行う。

なお、予算については、当初予算では作成時点の現員現給により算出した支給額の 4/6 の額を賞与引当金及び法定福利費引当金の予算額として要求し、決算額との乖離については、人件費の予算内で流用を行っている。

(イ) 賞与引当金及び法定福利費引当金の計上不足（結果）

平成 27 年度の決算では、あるべき人件費全体の金額が予算額を上回ったことから、人件費全体の金額を予算内に抑えるために、あるべき金額が予算を超過した賞与引当金繰入額 477,251 円、法定福利費引当金繰入額 55,056 円を引当金として計上していなかった。その結果、決算額が賞与引当金は 477,251 円、法定福利費引当金は 55,056 円過少となっていた。

この点、企業局としては、予算超過額に重要性がないと判断して決算数値を予算に合わせたとのことである。しかし、地方公営企業の予算執行においては、現金支出を伴わない経費については支出予算がない場合であっても支出することができる（地方公営企業法施行令第 18 条第 5 項ただし

書)とされていることから、決算においてはあるべき引当金を計上する必要がある。

③キャッシュ・フロー計算書の計上区分の誤りについて（結果）

キャッシュ・フロー計算書の作成方法の認識不足により、平成 27 年度の決算において、以下の処理誤りが認められた。なお、いずれも計上区分の誤りであり、資金残高に影響はない。

適正なキャッシュ・フロー計算書を作成するための体制を整備し、運用する必要がある。

(ア) 貯蔵品の振替に係るキャッシュ・フローの表示（水道事業及びガス事業）

貯蔵品（メーター）を倉庫から出庫して使用する場合、貸借対照表上の勘定科目は貯蔵品から固定資産の勘定（水道メーターは機械及び装置、ガスメーターは供給設備）に振り替えられる。当該科目振替は現金収支を伴わないことからキャッシュ・フローには影響しないが、キャッシュ・フロー計算書上、当該科目振替額がたな卸資産の増減額（業務活動によるキャッシュ・フロー）及び有形固定資産の取得による支出（投資活動によるキャッシュ・フロー）に含まれていた。

当該処理誤りによる影響は、以下のとおりである。

(i) 水道事業

(単位：円)

	平成 27 年度決算 における表示	あるべき表示
1 業務活動によるキャッシュ・フロー たな卸資産の増減額（△は増加）	9,753,991	976,875
2 投資活動によるキャッシュ・フロー 有形固定資産の取得による支出	△2,095,507,656	△2,086,730,540

注：影響のある項目のみ抜粋して記載している。

(ii) ガス事業

(単位：円)

	平成 27 年度決算 における表示	あるべき表示
1 業務活動によるキャッシュ・ フロー たな卸資産の増減額 (△は増加)	△1,337,082	△28,417,370
2 投資活動によるキャッシュ・ フロー 有形固定資産の取得による支出	△1,060,792,599	△1,033,712,311

注：影響のある項目のみ抜粋して記載している。

(イ) 短期投資に係るキャッシュ・フローの表示 (ガス事業)

ガス事業では余剰資金の運用として有価証券による短期投資を行っていたが、キャッシュ・フロー計算書作成時の調整が適切に行われておらず、当該取引に係るキャッシュ・フローが正しく表示されていなかった。

(単位：円)

	平成 27 年度決算 における表示	あるべき表示
1 業務活動によるキャッシュ・ フロー 有価証券売却損益 (△は益)	—	△34,740,000
2 投資活動によるキャッシュ・ フロー 有価証券の取得による支出 有価証券の売却による収入	— 1,000,000,000	△1,000,000,000 1,034,740,000

(注) 影響のある項目のみ抜粋して記載している。

④補填財源管理資料の誤りについて (結果)

水道事業及びガス事業の補填財源の管理資料上、平成 27 年度の過年度分損益勘定留保資金の金額が、前年度の損益勘定留保資金の残高 (翌年度繰越額) ではなく、補填財源として使用可能な運転資本の金額となっており、補填財源の残高を正しく把握できない形式となっていた。

(単位：百万円)

	補填財源 合計 ①	財源 不足額 ②	翌年度 繰越額 ①－②	過年度分 損益勘定留保資金
平成 25 年度	3,773	2,426	1,347	591
平成 26 年度	4,795	1,985	2,810	1,347
平成 27 年度	4,969	2,240	2,729	2,659

注：水道事業の補填財源管理資料より、関連項目を加工して記載している。

例えば水道事業（上表参照）では、平成 27 年度の過年度分損益勘定留保資金が理論値より 150 百万円（2,810 百万円－2,659 百万円）少なくなっており、運転資本があれば使用可能である補填財源 150 百万円が、将来の財源として引き継がれなくなっている。

補填財源の管理資料上は、理論値としての損益勘定留保資金を算定した上で、それが財源として使用可能かどうかを運転資本の金額と比較する形式に改める必要がある。

⑤消費税額計算における有利選択について（結果）

(ア) 特定収入に関する処理（水道事業及び下水道事業）

消費税の申告実務においては、一般会計から出資金として受け入れたものは、仕入控除税額を減少させる特定収入には該当しないものとして処理することが一般的であると考えられる（消費税法第 60 条第 4 項、消費税法施行令第 75 条）。

この点、平成 27 年度の決算書の他会計負担金等の使途を記載している箇所において、一般会計からの出資金を特定収入として処理しているとの記載があったことから、当該取扱いについて企業局に聴取を行った。

企業局では、過去の税務署からの指摘に基づき、一般会計からの出資金の一部を特定収入として処理していた。税務署の指摘は、他会計繰出金については特定収入であるとの文献に基づくものであり、基準外繰出金については補助的要素があると判断したとのことであった。

しかし、前述のように地方公営企業法第 18 条（出資）に基づき出資金として受け入れたものはすべて特定収入としない取扱いが一般的であることから、当該取扱いについて企業局へ税務署に再確認するよう要請した。

結果、税務署からは、繰出基準の有無によらず、一般と局との間で出資金としてやり取りされた事実（市内部でどのように扱うか）を尊重し、税務署がそこに関与するものではないという見解が示された。これによると、出資金として受け入れたものは特定収入としない処理を選択することが可能であることから、過年度分の税務申告の中に、より有利な選択に見直す余地があった。

消費税の申告において、前例に従い処理するだけでなく、毎年適用される消費税制度や税務署の見解を確認するなどして、有利選択の観点をもって運用する必要がある。