

平成 22 年度
包括外部監査の結果報告書

特定の事件（テーマ） 1

「負債（債務負担行為を含む）の管理について」

平成 23 年 1 月

大田区包括外部監査人

公認会計士 鳥海伸彦

目次

	頁
第1章 外部監査の概要	7～9
1. 外部監査の種類	7
2. 選定した特定の事件（テーマ）	7
3. 外部監査対象期間	7
4. 外部監査対象機関（部局）	7
5. 特定の事件（テーマ）を選定した理由	7
6. 外部監査の方法	9
1) 主な監査要点	9
2) 主な監査手続	9
7. 外部監査の実施期間	9
8. 補助者	9
9. 利害関係	9
第2章 外部監査対象の概要	10～25
1. 負債の意味と機能	10
2. 負債の定義、概念	11
3. 「新地方公会計制度実務研究会報告書」での負債の扱い	15
4. 負債をめぐる地方自治法・地方財政法上等の取扱い	16
5. 負債をめぐる総務省通知・財政健全化法上の取扱い	16
6. 大田区での負債の状況（時系列分析）	19
1) 負債全体の推移の状況	20
2) 固定負債の推移の状況	21
3) 流動負債の推移の状況	21
4) 債務負担行為に係る補償等の推移の状況	21
7. 大田区での負債の状況（他区比較）	22
1) 負債全体の比較	23
2) 固定負債の比較	23
3) 流動負債の比較	24
4) 注記「債務負担行為に関する情報」の比較	24
8. 大田区における負債の管理に関する規定について	25
第3章 地方債	26～76
1. 地方債の概要及び監査の視点	26

1) 一般的な公債（地方債）発行の問題点	26
2) 公債（地方債）発行の手続	30
3) 調達源泉（方法）	31
4) 大田区における地方債の推移（過去10年間）	32
① 調達源泉（方法）別時系列分析	35
② 起債内容別時系列分析	37
③ 歳入／調達面（発行面）時系列分析	38
④ 歳出／返済面（支出面）時系列分析	40
⑤ 基礎的財政収支（プライマリー・バランス）等時系列分析	41
⑥ 基金と地方債に関する利子等関連費用時系列分析	43
4) 他区比較（平成21年3月31日残高ベース）	44
① 公債の内容別他区比較	44
② 公債と基金の関係の他区比較	46
5) 大田区における地方債の現状	47
① 平成22年度「大田区各会計予算事項別明細書」添付書類「区債現在高調書」	47
② 平成21年度末現在用途別区債現在高の状況	48
a) 発行額及び残高の時系列分析	53
b) 内容（部局）別の発行額ベース、残元金ベースの比較分析	54
c) 償還期間別の発行額ベース、残元金ベースの比較分析	55
d) 発行金額別の発行額ベース、残元金ベースの比較分析	55
e) 「基準割引率および基準貸付利率」の推移等の分析	56
d) 土地の時価の推移	57
f) 資金量の推移	58
6) サンプルング・チェック	62
① 発行手続の確認	67
② 資金化の時期	67
③ 羽田中学校施設建設工事	69
④ 考察等	70
2. 改訂モデルの指示	70
3. 現状の算定方法	71
4. 結果及び意見	72
第4章 退職手当引当金	77～91
1. 概要	77
2. 改訂モデルの指示	79
3. 現状の算定方法	81

1) 概要	81
2) 改訂モデルへの適合に関する検討	81
3) 退職手当引当金の計算に関する個別検討	84
4) 「簡便法」にはよらず「原則法」によった理由の検討	89
5) その他	89
4. 結果及び意見	90
第5章 損失補償引当金	92～97
1. 概要	92
2. 改訂モデルの指示	93
3. 現状の算定方法	94
4. 結果及び意見	95
第6章 賞与引当金	98～107
1. 概要	98
2. 改訂モデルの指示	101
3. 現状の算定方法	101
1) 手続	101
2) 妥当性の検証	102
4. 結果及び意見	102
第7章 その他の負債	108～110
1. 概要	108
2. 改訂モデルの指示	108
3. 現状の算定方法	109
4. 結果及び意見	109
第8章 債務負担行為に関する情報	111～148
1. 概要	111
2. 改訂モデルの指示	112
3. 物件の購入等	114
1) 大田区土地開発公社からの用地取得	114
① 概要及び現状の算定方法	114
② 改訂モデルの指示	115
③ 結果及び意見	116

2) 基幹系システム再構築開発等業務委託	117
① 概要及び現状の算定方法	117
② 改訂モデルの指示	119
③ 結果及び意見	119
3) 羽田中学校の改築	120
① 概要及び現状の算定方法	120
a) 現状の算定方法に係る全体の状況	120
b) 起案、入札、契約の方法	122
c) 設計変更	124
d) 支払方法	125
e) 起債の状況	127
② 改訂モデルの指示	127
③ 結果及び意見	127
4. 債務保証又は損失補償	130
1) 大田区小規模企業資金損失補償および事業経営資金（経営支援資金）損失補償	130
① 概要及び現状の算定方法	130
② 改訂モデルの指示	131
③ 結果及び意見	131
5. その他	133
1) 事業経営資金・小口資金（緊急経営強化資金）利子補給	134
① 概要及び現状の算定方法	134
② 改訂モデルの指示	135
③ 結果及び意見	135
2) 木賃住宅建替促進融資利子補給	136
① 概要及び現状の算定方法	136
a) 概要	136
b) 現状の算定方法	141
② 改訂モデルの指示	142
③ 結果及び意見	142
3) 社会福祉法人徳心会に対する特別養護老人ホーム・知的障害者施設等の用地取得費及び建設助成	143
① 概要及び現状の算定方法	143
② 改訂モデルの指示	146
③ 結果及び意見	146

第9章 その他	149～152
1. 結果及び意見	149
第10章 結語	153～156
1. 各省の結果及び意見の集計について	153
2. 結語	153

第1章 外部監査の概要

1. 外部監査の種類

地方自治法第252条の27第2項並びに「大田区外部監査契約に基づく監査に関する条例」第2条第1項の規定に基づく包括外部監査

2. 選定した特定の事件（テーマ）

負債（債務負担行為を含む）の管理について

3. 外部監査対象期間

原則として、平成21年度に係る負債（債務負担行為を含む）の管理を監査対象とし、必要に応じて平成22年度に触れる場合及び過年度に遡る場合がある。

4. 外部監査対象機関（部局）

負債（債務負担行為を含む）の管理を行っている担当部局及び外郭団体等

5. 特定の事件（テーマ）を選定した理由

今年度は「負債（債務負担行為を含む）の管理について」を事件（テーマ）の1つとして取上げることとした。その理由は以下のとおりである。

第一に、新公会計制度からの要請である。昨年度も記したように、近年、「地方公共団体における行政改革の更なる推進のための指針（総務省事務次官通知、総行整第24号）」（平成18年8月31日、総務省）が公表され、また、「地方公共団体の財政の健全化に関する法律」（平成19年6月22日）が制定・施行されるなど、地方公共団体が置かれている公会計の仕組みの中にも、発生主義をベースにした複式簿記への移行を目指した制度見直しの機運が高まってきている状況にある。大田区においても平成20年度決算から正式な形で「総務省方式改訂モデル」での財務4表の作成をしており、当該財務情報の内容を検討する必要がある。

第二に、負債に関する法規制からの要請である。昨年度は「資産の管理について」を特定の事件（テーマ）として取上げた。資産に関しては過年度支出項目であるため決算との繋がりが強かったが、負債に関しては将来支出項目であるため予算との繋がりが強いものとなっている。実際、地方財政法第4条の2には、「地方公共団体は、予算を編成し、若しくは執行し、又は支出の増加若しくは収入の減少となる行為をしようとする場合においては、当該年度のみならず、翌年度以降における財政の状況をも考慮して、その健全な運営をそこなうことがないようにしなければならない」と定められており、「翌年度以降における財政の状況」という文言からは、負債の管理が予算の編成等にとって主要なファクター

であることが示唆されていると言ってよい。また、地方自治法第 215 条には、「予算は、次の各号に掲げる事項に関する定めから成るものとする」としており、「一 歳入歳出予算」及び「七 歳出予算の各項の経費の金額の流用」以外の「二 継続費、三 繰越明許費、四 債務負担行為、五 地方債、六 一時借入金」については、すべて負債と関連をもつ項目である。このことをみても、負債という情報が、法規上、特に財政面から地方公共団体の意思決定にとっては非常に重要であり、当該部分の検討が必要である。

第三に、現在の大田区の負債の状況からの要請である。「平成 20 年度大田区の経営状況」（平成 21 年 11 月）等の公表資料によれば、普通会計貸借対照表¹の負債総額は、

- ・平成 18 年度（平成 19 年 3 月 31 日現在）：141,688,004 千円
- ・平成 19 年度（平成 20 年 3 月 31 日現在）：122,608,080 千円
- ・平成 20 年度（平成 21 年 3 月 31 日現在）：115,665,584 千円

となっており、少なくともここ数年間、大田区の負債総額は減少し続けてきていることが示されている。しかしながら、依然としてその額は 1,000 億円を超えている。他方、負債と密接に関連する債務負担行為に関する情報については、

- ・平成 18 年度（平成 19 年 3 月 31 日現在）：4,580,219 千円
- ・平成 19 年度（平成 20 年 3 月 31 日現在）：7,485,720 千円
- ・平成 20 年度（平成 21 年 3 月 31 日現在）：16,443,965 千円

と、年度によって大きな変動があるようである。すなわち、負債総額の減少は、大田区の財政全体に対する相対的な重要性の減少を意味するもののその額は依然として大きく、債務負担行為については減少傾向がみられないため、将来負担額としての未支出項目の重要性については、論を俟たないと思われる。

第四に、大田区の今後の展開からの要請である。同「平成 20 年度大田区の経営状況」（平成 21 年 11 月）には「今後は、世界同時不況の影響を受け国内の景気が停滞し、地方税が減収となり、歳入全体が減収局面を迎えることが想定される一方、生活保護世帯の急増や新型インフルエンザへの対応など新たな行政需要が増加し、経常収支額がマイナス数値となる可能性も否定できません。また、公共資産の修繕等のために大規模需要が発生し、公共資産整備支出も増加していくことが想定されます」²との記載があり、また、償還期限の迫っている地方債などの借入金もここ数年あるとの状況にあるとのことである。このような将来予想も、現在の負債の管理の重要性をより一層高めさせる要因の 1 つとして捉えることができる。

以上のような状況、すなわち、公会計の制度面での変化がみられること、従来から予算に関連した負債の管理の重要性については論を俟たないこと、また、近年において負債総額自体は減少傾向にあるものの依然としてその額は大きく、債務負担行為については変動が大きいこと、今後は収支状況の悪化が見込まれる一方、多額の設備投資が行われる可能

¹ 平成 18 年度～平成 19 年度は総務省方式改訂モデルによる試行版という位置づけである。

² 「平成 20 年度大田区の経営状況」（平成 21 年 11 月）13 頁

性が高いこと等に鑑み、当該テーマに関しては住民の関心も高いと考え、本テーマを監査テーマの1つとして位置づけることとした。

6. 外部監査の方法

1) 主な監査要点

- (1) 負債の管理は法令、条例、規則等に合致して適切に行われているか。
- (2) 負債は総務省方式改定モデル等に従い適切に開示されているか。
- (3) 負債の台帳（元データ等）の記載は適切になされているか。
- (4) 負債の政策的（将来負担）な管理は適切になされているか。
- (5) 負債の実態の状況と各種開示内容との間に差異はないか等

を主な監査要点として位置付けた。

2) 主な監査手続

上記の監査要点に対して、

- (1) 監査対象負債の管理の状況の概況を聴取し、
- (2) 監査対象を一定の基準に基づき抽出し、
- (3) 当該負債につき担当対象部局から関係資料を入手し、当該資料を閲覧、担当者へのヒアリングを実施し、
- (4) ヒアリング、資料の閲覧、現場の状況等を踏まえ、さらに必要な資料を追加請求し、
- (5) 法令、条例、制度趣旨等に照らして、大田区での管理運用上の問題点を抽出する等の監査手続を行った。なお、詳細な監査要点および監査手続については負債毎に異なっているので、各負債のパラグラフの内容を参考にされたい。

7. 外部監査の実施期間

平成22年8月2日～平成23年1月24日

（なお、上記期間には予備調査の実施期間は含まれていない。）

8. 補助者

（順不同）

三田村典昭（公認会計士）

菊池努（公認会計士）

9. 利害関係

地方自治法第252条の29の規定により、記載すべき利害関係はない。

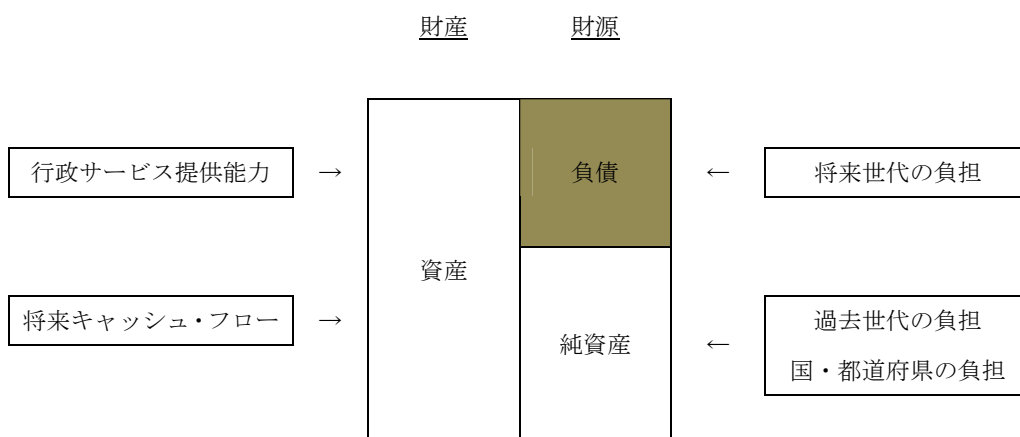
（本文中、表、グラフについて、とくに記載のない場合は、円単位で表示している。）

第2章 外部監査対象の概要

1. 負債の意味と機能

負債を管理するとは、どんなことを意味し、どのような機能を有するものであろうか。従来、制度として複式簿記を採用してこなかった公会計において、負債の管理というテーマを考えた場合、ごく素朴なこのような問いかけからスタートするのも、対象へのアプローチとしては方法としては、自然なものといえよう。

公会計における負債のもつ意味や機能を考えた場合、以下の図³が用いられているケースを散見する。



この図によれば、資金調達の財源を表示する貸方に属する負債は、「将来世代の負担」を意味するものとなっている。公会計において負債の範囲を定めることは、間接的に「将来世代の負担」の大きさを定めることを意味する。

一般に、複式簿記を前提とした企業会計モデルにおいては、同じ貸方項目に属する収益、負債、純資産の区分が、それぞれを定義しない限り不明確になる。不明確になると、利益の正確な額が決まらない、将来支払いを要すべき金額（配当可能限度額などを含む）が決まらない等の問題が生じることになる。このため、負債を定義しておくことは、重要な意味を持つのである。以下、負債の定義に触れていくが、その前に、負債の本質観について若干触れておく。

従来、期間利益の算定（損益計算）を重視する企業会計における貸借対照表の位置づけとして、損益計算書の「連結環」ということが言われてきたが、そのような考え方に基

³ 森田祐司「公会計改革と総務省方式改訂モデル」公会計改革研究会編『公会計改革』（平成20年2月、日本経済新聞出版社）133頁及び平成20年度「大田区の経営状況」大田区（平成21年11月）5頁から引用

くならば、一般的に、「負債は、①法律上の債務と、②法律上の債務ではないが、債務と同じく、将来、資産が減少しまたは役務を提供することを必要とするもの」と大別される。この 2 つのものを区別するために、前者①の法律上の債務に対して、後者②が会計的負債とよばれることがある⁴と考えられてきた。また、これに対して、負債の本質についてさらに精緻化し、「①法的債務説、②後給付説、③経済的便益犠牲義務説」⁵とみて、これらを「法的債務性」と「財務流動性」の観点から分類する論者もいる。

他方、公会計においては、財務書類に企業会計特有の期間利益の算定という役割を担わせる必要がない。このため、発生主義による費用収益対応や期間計算対応の概念を導入しなくてもよいとの見解もあることから、負債の範囲を上述の「①法律上の債務」や「①法的債務説」に限定してよいという意見も考えられる。また、その一方では、このような限定的な負債の範囲では不十分であり、これに公会計特有の債務負担等の考え方を加えなくてはならないという意見もあり、そのような観点から有識者や研究者は、公会計における負債の定義を模索してきたものと考えられる。以下、このような流れに沿って、その考え方を概観していくこととする。

2. 負債の定義、概念

今回監査の対象とした負債については、対象とする会計単位が属する分野や時代でその定義等を含め、その概念が異なる。国際公会計基準は、負債を次のように定義している。「負債とは、過去の事象から発生した、主体の現在の債務であり、その決済により、経済的便益またはサービス提供能力を有する資源が、主体から流出する結果となることが予想されるものである」⁶。このような定義に関して、「国際公会計基準では、負債を広義に定義しているが、採用すべき会計の基礎、および、負債の定義に関する決定は、財務報告が果たそうとする目的の検討から導出されるべきものである。特に、負債の定義が現在の法的義務を超えて拡張されるべきか否かの検討は、報告主体が将来的に支払うものと見込まれる金額の情報、説明責任のため、および、将来の資金需要などの事柄に関する意思決定の情報として、財務報告の利用者に適合性があると考えられたか否かに依存する」⁷という意見がある。つまり、負債の定義はその目的から規定されるべきであるというものである。このような考え方は傾聴に値し、このような考え方を踏まえて、負債の定義をより厳格化させていくというアプローチも重要である。

しかしながら、現状での負債の定義に関する議論は、財務報告書の利用者の目的等によ

⁴ 飯野利夫『財務会計論』（平成 5 年 4 月、三訂版、同文館）9-2 頁

⁵ 佐藤信彦『財務諸表論の要点整理』（平成 14 年 11 月、第 5 版、中央経済社）128 頁

⁶ この定義は、筆谷勇、金子邦博、大貫一『公会計原論』118 頁（平成 16 年 10 月、東京リーガルマインド）からの引用である。脚注によれば、IFAC（2000）”IPSAS 1. Presentation of Financial Statement” Par6. とのことである。

⁷ 大貫一「第 3 章財務諸表の要素」筆谷勇、金子邦博、大貫一『公会計原論』（平成 16 年 10 月、東京リーガルマインド）118 頁

り負債の定義等を厳格化して対象となる負債の範囲の広狭を捕捉しなおすという方向よりも、むしろ、財務報告書の利用者の目的等によらず負債というものの捉え方に共通的ないし普遍的に存在する特質があるという流れの方が、より強くなってきていると考えるべきであろう。負債のもつ共通的ないし普遍的な特質とは、

- ① 過去の事象から発生した現在の債務が存在すること
- ② 負債が報告主体に負の財産効果をもたらすこと

の2つである⁸ということができそうである。なぜなら、公会計を離れて企業会計の分野においても、負債の定義としてほぼ同様のものがみられるからである⁹。

すなわち、現行の国際財務報告基準（IFRS）の負債の定義は、「過去の事象の結果から発生した当該企業の現在の債務であり、これを決済することにより経済的便益を包含する資源が当該企業から流出する結果になると予想されるもの」¹⁰（IAS37.10）とされており、国際公会計基準の負債の定義とほぼ同様の定義となっていることが分かるであろう。また、わが国において検討された企業会計の負債の定義として、例えば、討議資料「財務会計の概念フレームワーク」基本概念ワーキング・グループ（平成16年7月）がある。この内容を解説した資料から引用すると、「負債は『過去の取引または事象の結果として、報告主体が支配している経済的資源を放棄もしくは引き渡す義務、または同等物』（『構成要素』第5項）と定義されており、ここでもほぼ同様の定義¹¹となっているのである。

以上のように債務性を中心に共通的ないし普遍的みられる負債の特質であるが、この債務性については、一般に二つのレベルのものを含むものと考えられているようである。すなわち、当該債務は「法律上の履行義務があるもの」＝いわゆる法的債務に限定されるのか、それとも、それに限定されず、「将来にその決済が『予想される』すべての現在の債務」も含むものか、という二つのレベルである。上記脚注表記した大貫氏は、前者を「法的拘束力のある契約、または法律で委任された機関の決定、政府の法令により課される点から、法律上の執行力を伴うものである」（119頁）とし、後者を「衡平法上および推定上の債務」（同頁）としている。すなわち、この説によると公会計においては、負債に含まれる内容が「法的債務」と「衡平法上および推定上の債務」と二つのレベルに分けて考えられるというのである。やや学究的に過ぎる議論であるが、負債に関する重要な論点を含むものな

⁸ 大貫一「第3章財務諸表の要素」筆谷勇、金子邦博、大貫一『公会計原論』（平成16年10月、東京リーガルマインド）118頁

⁹ もっとも、桜内文城『公会計 国家の意思決定とガバナンス』（平成16年12月、NTT出版）187頁によれば、「企業会計から出発するアプローチの代表例が、国際会計士連盟・公会計委員会（IFAC/PSC；International Federation of Accountants, Public Committee）の策定している国際公会計基準（IPSAS；International Public Sector Accounting Standards）である（IFAC/PSC, 2004）。この国際公会計基準（IPSAS）は、企業会計向けの国際会計基準（IAS：International Accounting Standards）をほぼそのまま受け継いでいるので、公会計の特殊性に対する配慮は希薄である」としており、国際公会計基準が公債会計基準をモディファイしたものであると述べている。

¹⁰ 新日本有限責任監査法人、河野明史、腰原茂弘、田邊朋子『完全比較国際会計基準と日本基準』（平成21年9月、レキシスジャパン）680頁より抜粋引用

¹¹ 齋藤真哉「財務諸表の構成要素」齋藤静樹編著『詳解討議資料財務会計の概念フレームワーク』（平成17年6月、中央経済社）60頁。

ので、その内容にもう少し入っていくこととする。

まず、前者についてである。この部分に関して、すでに議論の蓄積がある旧商法・会社法の分野においては、原則として貸借対照表の負債の部には、法的債務はすべて計上することが必要である¹²と考えられている。このうち、とくに、保証債務については、「貸借対照表に計上すべき法律上の債務には、確定債務のみならず、不確定期限付債務や停止条件付債務も含まれると解されてきた」¹³ところであり、「保証債務は、明らかにここでいう条件付債務にあたるはずであり、そうであるとすれば、(中略)特段の事情がないかぎり、負債の部に計上されるべきこととなる。しかし、これまでの実務では、保証債務が負債の部に計上されることはほとんどなかった」と考えられており、当該部分の計上方法については企業会計上も若干の議論が残っている部分が存在するといえそうである。

他方、後者について、大貫氏は次のように説明している。「衡平法上および推定上の債務とは、民間または公的部門の通常の慣行、習慣から、および、取引先もしくは地域共同体と良好な関係を保ち、または、公平かつ公正な態度を持そうとする希求から生じる。国際公会計基準の負債の定義に反映された広義の負債概念の採用は、例えば、自然災害の犠牲者、または、特定の障害に直面する地域共同体の成員に対して、財政援助を提供する政策を採用している公的部門の報告主体に問題を提起する。負債が法律上の履行義務に限定されない場合、発生した災害に係る政策に照らして支払いが見込まれる金額は、負債として報告され得る義務を構成することになる」¹⁴。

このように負債を広義に捉えようとする流れは、企業会計にも共通するものといえそうである。例えば、企業会計の分野における国際会計基準において、負債を構成する引当金の認識要件等については、次のように定められている。

IAS37.14¹⁵

引当金の認識要件

¹² 弥永真生『商法計算規定と企業会計』（平成12年3月、中央経済社）158頁では、金銭債務の計上はもちろんのこと、「物を給付する債務や役務を提供する債務も法律上の債務であるから、相殺表示が認められる場合を除き、貸借対照表に計上しなければならないのは当然である（味村c[1975b]171頁）」としている。また、161頁では、法的債務を計上すべきであるとして、以下のような説明がなされている。「損害賠償損失引当金、債務保証損失引当金などを287条ノ2の引当金とする見解が多数説のようであるが（蓮井[1987b]260頁、大隅＝今井[1992]408頁）、損害賠償義務や保証債務（後述参照）は法律上の債務であり、287条ノ2を待たずして、負債であると解するのが理論的であろう。たしかに、損害賠償義務に関しては、裁判などにおいて確定されないかぎり、その額を合理的に算定できない可能性があるという問題が存在するが（熊野[1977]79-80頁）、この場合にも、債務が発生している蓋然性が高いかぎり、負債の部に計上することが求められていると考えるべきであり、貸借対照表に全く反映させないことは配当可能限度額算定の目的からは許容できないことはもちろんのこと、情報提供の観点からも認めがたく、合理的な見積もりを行って計上することが商法上求められていると考えるべきである（味村[1986]182-183頁、庄[1974b]273頁）」。

¹³ 弥永真生『商法計算規定と企業会計』（平成12年3月、中央経済社）157頁以下参照。

¹⁴ 大貫一「第3章財務諸表の要素」筆谷勇、金子邦博、大貫一『公会計原論』（平成16年10月、東京リーガルマインド）119頁

¹⁵ IAS 関連規定は、河野明史、腰原茂弘、田邊朋子『完全比較国際会計基準と日本基準』（平成21年9月、レキシスジャパン）676頁以下より抜粋引用

- ・企業が過去の事象の結果として現在の債務（法的又は推定的）を有している。（アンダーライン筆者強調）
- ・当該債務を決済するために経済的便益を有する資源の流出が必要となる可能性が高い¹⁶。
- ・当該債務の金額について信頼できる見積もりができる。

IAS37.10

「推定的債務」

債務には、法的債務のみならず、推定的債務も含まれる。推定的債務とは、確立されている過去の実務慣行、公表されている政策又は極めて明確な文書によって、企業が外部者に対しある債務を受諾することを表明しており、かつその結果、企業はこれらの債務を果たすであろうという妥当な期待を外部者の側に惹起している場合に生じる債務をいう。（アンダーライン筆者強調）

IAS37.23

「可能性が高い」

「可能性が高い」という表現の解釈は、経済的便益を有する資源の流出又はその他の事象が起こらない可能性よりも起こる可能性の方が高いことを意味している。すなわち、そのような事象が50%超の確率で発生する場合は該当する。

IAS37.25.26

「信頼できる見積りが可能である」

IAS第37号は、企業が、起こりうる結果について一定の範囲内で判断できる場合には、十分に信頼できる見積りを行うことができるとしている。すなわち、起こりうる結果がある一定の範囲内に収まると合理的に判断される限り、信頼できる見積りが可能であると判断される。なお、稀な状況¹⁷ではあるが、信頼できる見積もりが行えない場合には引当金を認識せず、偶発債務として開示することになる。

IAS37.10 でいわれている「推定的債務」は、上記国際公会計基準が負債の定義として包摂していると考えられる上述後者の「衡平法上および推定上の債務」とはほぼ同等の概念といえそうである。もし、そう考えることが適当であるならば、公会計、企業会計の区分を

¹⁶ 田中健二「IFRSにおける負債の認識と測定」企業会計第62巻第9号（2010年）19頁には「現行のIAS第37号は、負債の認識要件として次のような3つを挙げている。（中略）IASBは、このうち②の蓋然性要件を削除し、負債の定義を満たすこと、および、信頼性をもって測定できること、の2つに認識要件を絞ろうとしている」としている。その理由として、当該論文のサマリー（18頁）には、「IASBの負債プロジェクトは、過去および未来から切り離された現在という時点を極端に重視する考え方に立脚しており、このような考え方が、蓋然性要件を負債の認識要件から削除することや、現時点での決済額の重視など、主要な論点につながっているとみることができよう」とある。なお、IAS37号の改訂プロジェクトに関連した参考文献としては他に、久保淳司「不確実性事象の認識における蓋然性と債務性の機能」会計第178巻第1号19頁以下があり、そこではアメリカの現行会計基準の分析を行っている。

¹⁷ 監査委員会報告第61号「債務保証及び保証類似行為の会計処理および表示に関する監査上の取扱い」の4. 債務保証損失引当金の会計処理と表示（3）引当金の計上と注記の関係の（別表）の（注）には「損失の発生の可能性が高く、かつ、その損失金額の見積りが不可能な場合は、通常極めて限られたケースと考えられる」とあり、ここでも「稀な状況」と共通の認識をもっている。

問わずして、世界的な負債の定義の潮流¹⁸は、負債の範囲を広くとらえようという方向にあると考えられる。仮に、このように考えることが適当であるという認識が、市民の合意等を通して公会計の分野にも浸透していけば、今後、地方公共団体における負債の認識等は一変する可能性がある。しかしながら、このような負債概念の拡張をどこまで行うことがよいかについては、現状においてはまだ議論が十分でない点が多い状況にある。

公会計の分野において負債の範囲を定める議論が十分に行えていないこと、このことが、間接的に、「将来世代の負担」の大きさを定めることが出来ていない現状を生んだともいえるのかもしれない。

3. 「新地方公会計制度実務研究会報告書」での負債の扱い

上記のように理論的な負債の定義の構築は必要であるものの、現在のところ、わが国における現実の制度としては主として2つのモデルが総務省から示されている。「地方公共団体財務書類作成にかかる基準モデル」（以下、単に基準モデルと称す）と「地方公共団体財務書類作成にかかる総務省方式改訂モデル」（以下、単に改訂モデルと称す）である。これらのモデルは、「新地方公会計制度実務研究会報告書」総務省（平成19年10月）で示されたが、当該報告書においては、両モデルとも負債の定義を明確にしているわけではない。すなわち、当該報告書においては、はじめからきっちりと定義をおさえて、各事例に当てはめるといえば演繹的なアプローチではなく、各事例から負債の概念を確立していこうとするいわば帰納的なアプローチがとられているのである。私見であるが、これは、いわゆる基準モデルと改訂モデルとで結果として算出された負債のとらえ方に根本的な違いがあり、公表までにそれらを整理統合する時間的な余裕がなかったための結果、とも考えられる。基準モデルにおいては、資産負債整理簿の書式例が示されているにすぎなく、また、大田区が現在採用している改訂モデルにおいては、財務書類の作成要領として負債項目の例示があるにすぎない。改訂モデルでは、貸借対照表の[負債の部]に計上されるべき内容として、「1. 固定負債」については、(1) 地方債、(2) 長期未払金、①物件の購入等、②債務保証又は損失補償、③その他、(3) 退職手当引当金、(4) その他、「2. 流動負債」については、(1) 翌年度償還予定地方債、(2) 短期借入金（翌年度繰上充用金）、(3) 未払金、(4) 翌年度支払予定退職手当、(5) 賞与引当金、(6) その他、が列挙されており、また、[注記]として計上されるべき内容の中に、「2. 債務負担行為に関する情

¹⁸ もっとも、桜内文城『公会計—国家の意思決定とガバナンス』（平成16年12月、NTT出版）8～9頁には「近年の公会計制度改革の流れは、公共部門に企業経営の手法を導入し、その効率化を目指すNPM（ニュー・パブリック・マネジメント）運動に端を発している。したがって、企業会計から出発するアプローチが、公会計においても大幅に企業会計の考え方を取り入れようとするのはごく自然な流れでもある。（中略）企業会計から出発するアプローチを採用している代表例としては、国際会計士連盟・公会計委員会

（IFAC/PSC）の策定している国際公会計基準（IPSAS；International Public Sector Accounting Standards）がある（IFAC/PSC, 2004）」とあり、この意味においては両者は同じ根を持つものといえ、「世界的な負債の定義の潮流」とまでいってしまうことは表現としてやや強すぎるのかもしれない。

報」として、①物件の購入等、②債務保証又は損失補償、③その他、が明示されている。

既述のとおり、大田区では当該改訂モデルに従い、負債を含めた貸借対照表の開示を行っている。しかしながら、先に述べたように、「新地方公会計制度実務研究会報告書」総務省（平成19年10月）が、公会計における負債の定義を明確にしたわけではないため、「その他」等に何を含めるべきかについては、依然不明確な部分がある。

4. 負債をめぐる地方自治法・地方財政法上等の取扱い

昨年度、平成21年度の包括外部監査の監査テーマであった「資産の管理について」では、この「第2章 外部監査の対象の概要 1. 地方自治法を中心とした『財産』に関する制度規定について」において、地方自治法上にどのような「財産」に関する規定があるかについて、1) 管理、2) 開示、のそれぞれの局面における制度を概観したが、今回、監査のテーマとして取り上げた「負債（債務負担行為を含む）の管理について」に関し、地方自治法上の負債についての規定は、1) 管理、2) 開示、とも少ない。

まず、1) 管理という局面においては、とくに地方債の規定を中心にして、主として地方財政法によって統制されているといえる。

また、2) 開示については、地方自治法上、第二節予算のところ、すなわち、第211条第2項に「普通地方公共団体の長は、予算を議会に提出するときは、政令で定める予算に関する説明書をあわせて提出しなければならない」とあり、当該「説明書」の具体的内容としては、地方自治法施行令第144条第2項から第4項に負債関連項目の規定がある。また、第212条には（継続費）、第213条には（繰越明許費）、第214条には（債務負担行為）の規定が、予算の関係上定められており、第215条¹⁹には、（予算の内容）が定められている。これら第213条～第214条の規定については、厳密に言えば負債とはいえないと考えられるが、次期以降の支出に関連する項目であるために、公会計上は注記等の補足情報として開示を検討すべきものと考えられる。以上に加えて、とくに、2) 開示という局面においては、以下の新しい規定によって統制されるという制度上の建付けになっている。当該地方債関連の規定については、後述の「地方債」の章にて詳細に論じることとする。

5. 負債をめぐる総務省通知・財政健全化法上の取扱い

上記従来からの地方自治法・地方財政法に規定された負債関連項目に関する取扱いとは別に、近年、「地方公共団体における行政改革の更なる推進のための指針（総務省事務次官通知、総行整第24号）」（平成18年8月31日、総務省）が公表され、当該「指針」「第3 地方公会計改革（地方の資産・債務管理改革）」「1 公会計の整備」において、「人口3万人

¹⁹ 地方自治法第215条には「予算は、次の各号に掲げる事項に関する定めから成るものとする。一 歳入歳出予算 二 継続費 三 繰越明許費 四 債務負担行為 五 地方債 六 一時借入金 七 歳出予算の各項の経費の金額の流用」とある。

以上の都市は、3年後までに、(中略)4表の整備又は4表作成に必要な情報の開示に取り組むこと」としていわゆる財務書類4表(貸借対照表、行政コスト計算書、資金収支計算書、純資産変動計算書)作成が指示され、また、同「2資産・債務管理」において、「各地方公共団体においては、財務書類の作成・活用等を通じて資産・債務に関する情報開示と適正な管理を一層進めるとともに、国の資産・債務改革も参考にしつつ、未利用財産の売却促進や資産の有効活用等を内容とする資産・債務改革の方向性と具体的な施策を3年以内に策定すること」とされた。

また、他方で、「地方公共団体の財政の健全化に関する法律」(平成19年6月22日)が制定・施行されている。このうち、とくにストック指標である将来負担比率は、以下のような算式で計算されることとなっている。

$$\text{将来負担比率} = \frac{\text{将来負担額} - (\text{充当可能基金額} + \text{特定財源見込額} + \text{地方債現在高等に係る基準財政需要額算入見込額})}{\text{標準財政規模} - (\text{元利償還金} \cdot \text{準元利償還金に係る基準財政需要額算入額})}$$

・将来負担額：イからチまでの合計額

- イ 一般会計等の当該年度の前年度末における地方債現在額
- ロ 債務負担行為に基づく支出予定額(地方財政法第5条各号²⁰の経費等に係るもの)
- ハ 一般会計等以外の会計の地方債の元金償還に充てる一般会計等からの負担等見込額
- ニ 当該団体が加入する組合等の地方債の元金償還に充てる当該団体からの負担等見込額
- ホ 退職手当支給予定額(全職員に対する期末要支給額)のうち、一般会計等の負担見込額
- ヘ 地方公共団体が設立した一定の法人の負債の額、その者のために債務を負担している場合の当該債務の額のうち、当該法人等の財務・経営状況を勘案した一般会計等の負担見込額
- ト 連結実質赤字額
- チ 組合等の連結実質赤字額相当額のうち一般会計等の負担見込額

・充当可能規金額：イからへまでの償還額等に充てることのできる地方自治法第241条の基金

²⁰ 地方財政法第五条には「地方公共団体の歳出は、地方債以外の歳入をもつて、その財源としなければならない。ただし、次に掲げる場合においては、地方債をもつてその財源とすることができる。一 交通事業、ガス事業、水道事業その他地方公共団体の行う企業(以下「公営企業」という。)に要する経費の財源とする場合 二 出資金及び貸付け金の財源とする場合(出資又は貸付けを目的として土地又は物件を買収するために要する経費の財源とする場合を含む。) 三 地方債の借換えのために要する経費の財源とする場合 四 災害応急事業費、災害復旧事業費及び災害救助事業費の財源とする場合 五 学校その他の文教施設、保育所その他の厚生施設、消防施設、道路、河川、港湾その他の土木施設等の公共施設又は公用施設の建設事業費(公共的団体又は国若しくは地方公共団体が出資している法人で政令で定めるものが設置する公共施設の建設事業に係る負担又は助成に要する経費を含む。)及び公共用若しくは公用に供する土地又はその代替地としてあらかじめ取得する土地の購入費(当該土地に関する所有権以外の権利を取得するために要する経費を含む。)の財源とする場合」とある。

なお、「地方公共団体における行政改革の更なる推進のための指針（総務省事務次官通知、総行整第 24 号）」（平成 18 年 8 月 31 日、総務省）におけるいわゆる財務書類 4 表のうちの貸借対照表の負債と「地方公共団体の財政の健全化に関する法律」（平成 19 年 6 月 22 日）将来負担比率のうち分子の「将来負担額」との関係について、小室将雄ほか『自治体財政健全化法の監査』監査法人トーマツ編（平成 20 年 9 月、学陽書房）6 頁では、「これから得られる財務情報と財政健全化法の指標等との間に直接的な関係はありませんが、『公会計の整備推進について』（平成 19 年 10 月 17 日、総務省自治財政局長通知）において、『将来負担比率の算定について、連結貸借対照表の注記等を活用し、貸借対照表に示される数値も引用しながら説明することが望ましい』、また、『地方公共団体財政健全化法の実質赤字比率、連結実質赤字比率及び実質公債費比率の算定について、資金収支計算書又は連結資金収支計算書に示される数値も引用しながら説明することが望ましい』とされるなど公会計改革との連携が求められています」としている。

このような情勢下、大田区においても改訂モデルに従い、平成 19 年度の試行版につづき、平成 20 年度においては、「試行版」の文字を外した財務書類 4 表を「大田区の経営状況」（平成 21 年 11 月）としてはじめて公開している。各々の具体的な内容については、以下の表中、欄外のガイダンスに従って次章以降の各章の中で、個別具体的にその内容について検討していくこととする。

大田区の貸借対照表（普通会計）（平成 21 年 3 月 31 日現在）

（単位：千円）

1	固定負債			
	(1) 地方債		57,226,851	⇒第3章
	(2) 長期未払金			
	① 物件の購入等	0		⇒第7章
	② 債務保証又は損失補償	0		⇒第7章
	③ その他	0		⇒第7章
	長期未払金計		0	⇒第7章
	(3) 退職手当引当金		42,879,887	⇒第4章
	(4) 損失補償等引当金		34,926	⇒第5章
	固定負債合計		100,141,664	(⇒第2章)
2	流動負債			
	(1) 翌年度償還予定地方債		6,360,471	⇒第3章
	(2) 短期借入金（翌年度繰上充用金）		0	⇒第7章
	(3) 未払金		0	⇒第7章
	(4) 翌年度支払予定退職手当		6,665,918	⇒第4章

(5) 賞与引当金	2,497,531	⇒第6章
流動負債合計	15,523,920	(⇒第2章)
負債合計	115,665,584	(⇒第2章)

*債務負担行為に関する情報

① 物件の購入等	14,867,994	⇒第8章
② 債務保証又は損失補償 (うち共同発行地方債に係るもの)	(0)	⇒第8章
③ その他	1,513,190	⇒第8章

6. 大田区での負債の状況 (時系列分析)

ヒアリングによれば、大田区では平成20年度の大田区財政白書(第二部)からは、「平成18年8月31日には『地方公共団体における行政改革の更なる推進のための指針(総務省事務次官通知)』において、平成20年度決算までに財務書類4表(貸借対照表、行政コスト計算書、資金収支計算書、純資産変動計算書)の作成を義務付けました」²¹との認識等から、改訂モデルによって財務書類4表の作成・分析・公表を行うこととしており、従来型の「バランスシート」²²の作成は取り止めるとのことであった。しかしながら、平成12年度から、一定の基準に基づき継続的に行ってきた「バランスシート」の作成は、ここ8年間の大田区の負債(注記を含む)の推移を見るのに一定の効果をもたらしているといえる。その概況を示すことにより、以下、大田区の負債の推移を概観分析する。

(単位：千円)

		平成12年度	平成13年度	平成14年度	平成15年度
1	固定負債	177,519,359	172,354,291	166,124,144	145,167,182
	地方債	116,870,312	111,799,574	104,529,775	82,253,781
	債務負担行為	0	0	0	0
	物件の購入等	0	0	0	0
	債務保証又は損失補償	0	0	0	0

²¹ 「大田区財政白書第二部」平成21年3月「参考資料」39頁より引用。

²² 筆谷勇「序章 日本の公会計制度の沿革」『公会計原論』(平成16年10月、東京リーガルマインド)15頁には、「平成12年に至って、自治省(現在の総務省)が作成した貸借対照表の作成試案に基づいて、多くの自治体が、いわゆる『バランスシート』を作成している。ただし、この方法で作成された貸借対照表は、資産・負債項目をすべて個別的に把握するものではなく、(特に固定資産の部分は)過去の統計データの積み上げ(すなわち、『土地取得費明細表』『土木費明細表』『建設費明細表』)に多くを依拠するものとなっている」とおり、大田区もこれに従って「バランスシート」の作成を行ってきたものと思われる。

	退職給与引当金	60,649,047	60,554,717	61,594,369	62,913,401
2	流動負債	11,459,959	12,275,638	12,163,883	27,205,782
	翌年度償還予定額	11,459,959	12,275,638	12,163,883	27,205,782
	翌年度繰上充用額	0	0	0	0
	負債合計	188,979,318	184,629,929	178,288,027	172,372,964

(単位：千円)

		平成16年度	平成17年度	平成18年度	平成19年度
1	固定負債	151,677,377	139,105,577	126,755,421	120,863,944
	地方債	90,836,287	79,061,322	69,496,791	60,260,789
	債務負担行為	0	0	0	0
	物件の購入等	0	0	0	0
	債務保証又は損失補償	0	0	0	0
	退職給与引当金	60,841,090	60,044,255	57,258,630	60,603,155
2	流動負債	13,268,291	13,322,058	8,711,535	6,428,588
	翌年度償還予定額	13,268,291	13,322,058	8,711,535	6,428,588
	翌年度繰上充用額	0	0	0	0
	負債合計	164,945,668	152,427,635	135,466,956	127,292,532

(単位：千円)

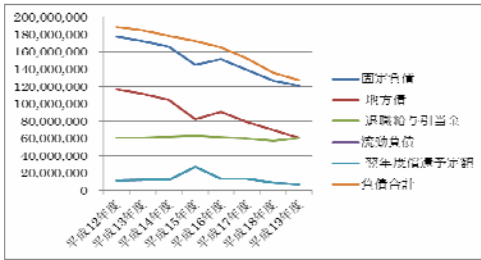
		平成12年度	平成13年度	平成14年度	平成15年度
3	債務負担行為に係る補償等				
	物件の購入等に係るもの	11,423,722	20,558,415	16,653,596	17,469,727
	債務保証及び損失補償に係るもの	11,531,571	12,685,482	9,957,257	9,831,361
	利子補給等に係るもの	—	427,808	389,315	948,119
	合計	22,955,293	33,671,705	27,000,168	28,249,207

(単位：千円)

		平成16年度	平成17年度	平成18年度	平成19年度
3	債務負担行為に係る補償等				
	物件の購入等に係るもの	14,969,927	13,021,929	19,704,085	12,215,164
	債務保証及び損失補償に係るもの	6,031,551	1,280,117	1,432,179	605,927
	利子補給等に係るもの	901,111	787,296	847,529	751,612
	合計	21,902,589	15,089,342	21,983,793	13,572,703

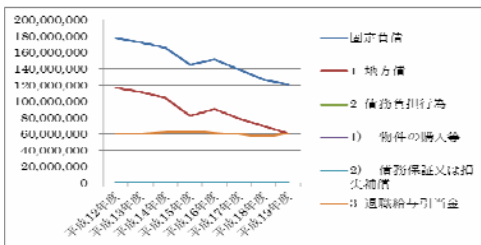
以上、これら負債の推移をグラフ化すると以下のとおりとなる。

1) 負債全体の推移の状況



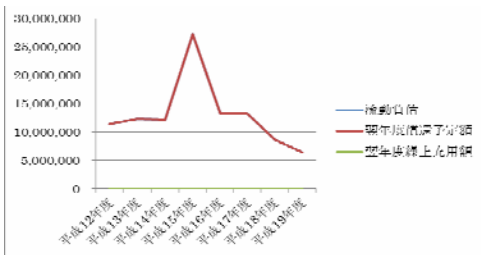
負債全体の推移の状況をみると固定負債の中心である地方債の逡減が順調に推移しており、これによって、負債全体の額が同様に推移している様子がよく分かる。

2) 固定負債の推移の状況



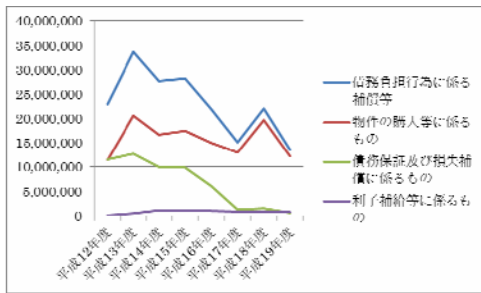
固定負債だけを取り出してみると、地方債については順調に逡減しているが、退職給与引当金については、ほぼ一定であることが分かる。平成12年度においては、地方債の残高は退職給与引当金の約2倍あったが、平成19年度における地方債の残高は退職給与引当金とほぼイコールになっている。

3) 流動負債の推移の状況



他方、流動負債については、平成16年度に地方債の早期償還（借換）を行っている関係で、平成15年度における流動負債「翌年度償還予定額」が著しく大きくなっている。その後は、逡減傾向にある。

4) 債務負担行為に係る補償等の推移の状況



債務負担行為に関する注記の推移であるが、平成 17 年度以降「債務保証及び損失補償に係るもの」が極端に小さくなってきている。他方、「物件の購入等に係るもの」については、基本的に逡減傾向であるが、平成 18 年度に一時大きくなっている。本件の内容について、平成 19 年度予算事項別明細書「債務負担行為現在高調書」の当該年度（平成 19 年度）以降の支出予定額をみると、例えば、「大森南四丁目工場アパートの新築」1,611,180 千円、「大田西地域行政センターの新築」904,158 千円、「社会福祉法人徳心会に対する特別養護老人ホーム・知的障害者施設等の用地取得費及び建設助成」644,700 千円となっていた。このうち、直近年度においても債務負担行為が残っている「社会福祉法人徳心会に対する特別養護老人ホーム・知的障害者施設等の用地取得費及び建設助成」については第 8 章で、詳細に検討していく。

7. 大田区での負債の状況（他区比較）

時の経過とともに推移する負債の状況を把握すること、すなわち、縦の比較は、負債の管理の概況を把握する上で有用な視点をもたらすが、その一方で、横の比較も同様に重要である。ここでいう横の比較とは他の類似特別区と大田区との比較のことである。そこで、ここでは昨年度監査のテーマであった「資産の管理について」のケースと同様に、東京都の 23 特別区のなかで、①面積が概ね 50km²以上であり、②住民登録者数が 500,000 人以上であり、③予算規模が概ね 2,000 億円以上である大田区とその規模が類似している 4 区を選び、ホームページ上²³で公表している平成 21 年 3 月 31 日現在の普通会計の貸借対照表（バランスシート）に記載された負債の状況について、大田区との比較を行ってみた。以下がその概況である。ただし、ここで注意を喚起しておきたいのは、例えば、世田谷区や足立区においては、「賞与引当金」の計上が見られないなど、各区が採用している貸借対照表の作成方法には、若干の相違があると思われることである。すなわち、すべての区が大田区と同様に改訂モデルを採用しているわけではない点に関しては一定の留意が必要であろう。

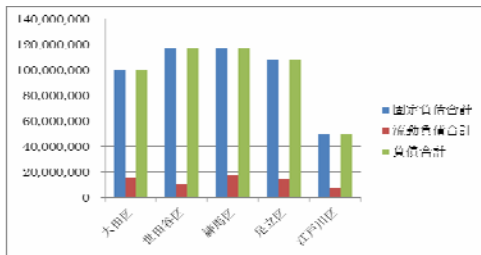
²³ なお、資料の入手については、①世田谷区については、http://www.city.setagaya.tokyo.jp/030/pdf/25025_5.pdf、②練馬区については、http://www.city.nerima.tokyo.jp/kusei/zaisei/balance/h20_zaimu.files/20balance.pdf、③足立区については、<http://www.city.adachi.tokyo.jp/012/pdf/H20kessanhokoku.pdf>、④江戸川区については、http://www.city.edogawa.tokyo.jp/gyosei/zaisei/zaisei_jokyo/balance/files/20obs.pdf、から行っているので、そちらを参考にされたい。

このため、拠って立つ基準が異なることを理由に、無条件の他区比較は意味がないという意見もあるであろう。しかしながら、今回は財務諸表作成義務化初年度ということもあり、現時点においては各区とも情報としての厳密性には一定の留意が必要な状況にあると思われることから、この点には拘泥せずに概要としての比較を行ってみることとした。次のとおりである。

(単位：千円)

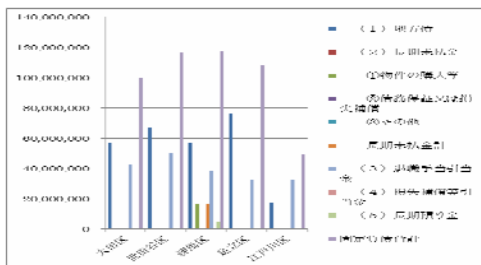
	大田区	世田谷区	練馬区	足立区	江戸川区
1 固定負債					
(1) 地方債	57,226,851	66,728,849	57,393,993	76,506,078	17,030,872
(2) 長期未払金					
① 物件の購入等	0	0	16,956,299	0	0
② 債務保証又は損失補償	0	0	0	0	0
③ その他	0	0	0	0	0
長期未払金計	0	0	16,956,299	0	0
(3) 退職手当引当金	42,879,887	50,118,702	38,635,846	32,220,568	32,492,137
(4) 損失補償等引当金	34,926	0	0	0	1,336
(5) 長期預り金	0	0	5,000,000	0	0
固定負債合計	100,141,664	116,847,551	117,986,138	108,726,646	49,524,345
2 流動負債					
(1) 翌年度償還予定地方債	6,360,471	9,781,968	8,556,150	14,826,636	1,874,658
(2) 短期借入金(翌年度繰上充用金)	0	0	0	0	0
(3) 未払金	0	0	2,666,378	0	0
(4) 翌年度支払予定退職手当	6,665,918	0	4,940,600	0	4,033,416
(5) 賞与引当金	2,497,531	0	1,687,655	0	1,460,295
流動負債合計	15,523,920	9,781,968	17,850,783	14,826,636	7,368,369
負債合計	115,665,584	126,629,519	135,836,921	123,553,282	56,892,714

1) 負債全体の比較



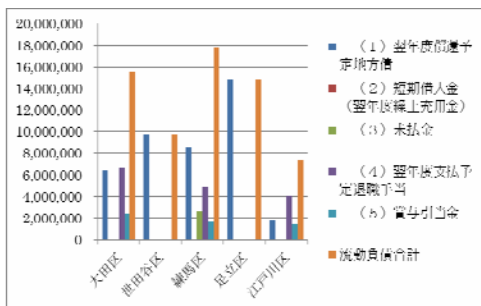
負債全体を5区で比較してみると上記のとおりとなった。大田区も江戸川区に次いで負債が小さいが、江戸川区の負債の小ささは特筆すべきである。

2) 固定負債の比較



固定負債に関しては、練馬区が「物件の購入等」として長期未払金を計上し、また、「長期預り金」も計上しており特徴がある。他方、大田区と江戸川区だけが「損失補償引当金」を計上していることも特徴的である。「損失補償引当金」については第5章で詳細に検討することとする。

3) 流動負債の比較



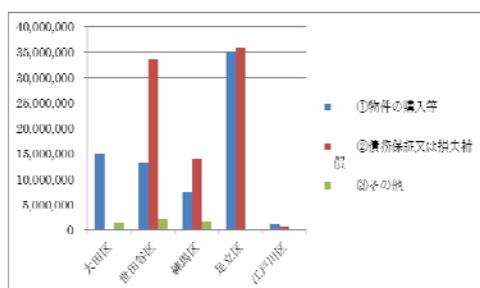
流動負債については、大田区が比較的大きい。世田谷区と足立区が「賞与引当金」を計上していないことや、「翌年度支払予定退職手当」を固定負債の「退職手当引当金」が分離して把握しておらず、この点での比較上の問題がある。例えば、練馬区との比較においては、負債の総額としては練馬区の方が大きいものの、「翌年度支払予定退職手当」「退職手当引当金」については、大田区の方が大きくなっている。「退職手当引当金」の内容については第4章で観察することとする。

ところで、欄外注記「債務負担行為に関する情報」に関する比較についても、負債の概要の把握という観点からは重要と考える。以下のとおりである。

(単位：千円)

*債務負担行為に関する情報	大田区	世田谷区	練馬区	足立区	江戸川区
① 物件の購入等	14,867,994	13,180,307	7,500,321	35,179,630	1,027,000
② 債務保証又は損失補償	62,781	33,500,000	13,991,098	35,908,000	662,900
③ その他	1,513,190	2,205,909	1,528,205	0	0

4) 注記「債務負担行為に関する情報」の比較



目を引くのは江戸川区の債務負担行為の小ささである。他区に比較すると何かの間違えではないのかと訝りたくなるほどの小ささである。おそらくここには、何処までをいわゆる文言債務²⁴として捉え、また、何処からを貸借対照表本体の固定債務として計上するかについて、各区の計上方法に関する考えが異なることが予想される。第8章で詳細に検討するが、大田区も「債務保証又は損失補償」に関しては他区に比較して極端に小さい。

8. 大田区における負債の管理に関する規定について

負債に関する規定については、例えば、「大田区財政状況の公表に関する条例」等があるが、個々の案件の資金調達については、予算統制で包括的に行われていると考えてよいといえる。すなわち、借方の資産（支出）サイドでの扱いを統制する条例は多く、一方、貸方の負債（収入）サイドで統制する条例は少ない。なお、問題となる個々の条例については、具体的に各章の中で触れていくこととする。

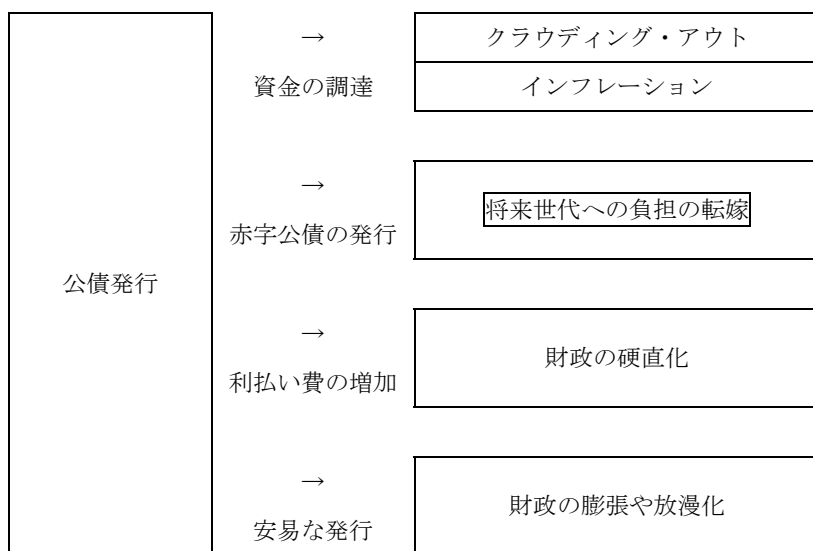
²⁴ 地方自治法施行規則第15条の2の指示する別記「予算に関する説明書様式」の「債務負担行為で翌年度以降にわたるものについての前年度末までの支出額又は支出額の見込み及び当該年度以降の支出予定額等に関する調書」の欄外に備考として「限度額の金額表示が困難なものについては、当該欄に文言で記載することができる」（アンダーライン著者強調）とあることから、債務負担行為限度額の金額表示が困難なものを一般に「文言債務」と称するようである。

第3章 地方債²⁵

1. 地方債の概要及び監査の視点

1) 一般的な公債（地方債）発行の問題点

一般的な公債発行の問題点としては様々な点が指摘されている。その主なものは以下のようにまとめられよう。この図は、一般的な財政学のテキストである井堀利宏『財政学』（平成18年2月、第3版、新世社）171頁から引用したものであり、当該テキスト170頁には以下の図に即して公債発行の問題点が次のとおり示されている。



- ① 公債発行は、民間資金を圧迫してクラウディング・アウトを生じさせるか、あるいは、通貨の過大な供給を通じてインフレーションをひきおこす。
- ② 特に、赤字公債の発行は、負担を将来世代に転嫁させて、世代間の公平を阻害する。（アンダーライン筆者強調）
- ③ 大量の公債発行が続くと、公債の利払いや償還に追われてしまい、財政の硬直化の大きな原因になる。
- ④ 公債発行による財源は、課税の場合と違って、政治的に安易に用いられやすい。その結

²⁵ 出井信夫ほか『図説地方財政データブック』出井信夫、参議院総務委員会調査室編（平成20年9月、平成20年度版、学陽書房）218頁には「地方債とは、このような地方公共団体の債務を示すものであるが、その定義については地方自治法あるいは地方財政法上、明確な定義はない。そこで、一般に地方債とは、地方公共団体が地方財政上必要とする資金を外部から調達することにより負担する債務であって、その履行が一会計年度を超えて行われるものであり、証書借入又は証券発行の形式をとるものをいう。その債務の実質的な担保は当該発行団体の課税権ということになる」とある。また、松本英昭『逐条地方自治法』（平成19年3月、第4次改定版、学陽書房）741頁「地方債の性格については種々議論の存するところであるが、いずれにしても会計年度をまたがる長期借入金である」とある。

果、財政の膨張や放漫化を招く。

上記の財政学の基礎となる経済学上、公債発行の問題点については、様々な見解があり、それに対する種々の議論がある。例えば、①のクラウドディング・アウトに関しては新正統派の見解がある。また、②の公債の将来世代負担に関してはボーエン (H. R. Bowen)、あるいは、あるいは、モディリアニ (F. Modigliani) の見解がある。このうち、モディリアニの見解は、「資本蓄積の減少で負担を定義し、公債発行によって将来世代に負担が発生することを主張した。(中略) この議論は、将来世代にも便益が及ぶ建設公債の発行を正当化する根拠でもある」²⁶とされている。その一方で、公債の将来世代負担に関する全く別の見解としては、リカード (D. Ricard) の中立命題があり、また、バロー (R. Barro) の別の観点からの中立命題がある。このように公債に関しては実に様々な見解があり意見が錯綜している。しかし、包括外部監査の目的に照らせば、これらの経済学的な議論の詳細をここで紹介していくことが、必ずしも適切であるとは思われない²⁷。むしろ、包括外部監査の目的に照らし、説明が必要だと思われる特定の事項について、モデル等を用いて簡単に触れることの方が有効だと考える。

このような観点からいえば、上記の問題点のうち、特に最も重要だと思われる②の赤字公債発行による将来世代への負担の転嫁について説明するのが良いと思われる。当該問題がなぜもっとも重要かといえば、財政法²⁸及び地方財政法第5条が原則的に赤字公債の発行を禁止しており、法律がモディリアニの経済学の理論を取り込んでいる事例だからからである²⁹。

以下の図は、左（現在）から右（将来）への時間の流れを示しており、図の線上、上の部分は住民が受ける「受益」＝「行政サービスの享受」を示しており、下の部分は住民が支払う「負担」＝「支出（納税）」を示しているもので、総体として「受益」と「負担」がイコールとなることが想定されているというモデルを前提に作成したものである。このモデルに従い、以下（a）～（e）のパターンを説明する。

²⁶ 井堀利宏『財政学』（平成18年2月、第3版、新世社）179頁

²⁷ 井堀利宏『財政学』（平成18年2月、第3版、新世社）184頁には「程度の差はあれ、経済分析における命題は、現実には厳密な形では成立しないものがほとんどである」とあるが、そのあと、「が、その中にある程度のもっともらしさがあれば、その命題は政策的にも意味を持つと評価すべきであろう」とある。

²⁸ 財政法第四条第一項には「区の歳出は、公債又は借入金以外の歳入を以て、その財源としなければならない。但し、公共事業費、出資金及び貸付金の財源については、国会の議決を経た金額の範囲内で、公債を発行し又は借入金をなすことができる」とある。

²⁹ 井堀利宏『財政学』（平成18年2月、第3版、新世社）25頁には「わが国の財政法では、原則として公債発行による収入は、公共事業費、出資金、貸付金にのみ当てられることになっている。これは、公債の支払い、償還の費用が将来世代に負担されるから、公債発行による収入は将来世代にも便益が及ぶような支出の財源に当てられるものが望ましい、という考え方に基づく。この原則による公債（建設公債）は1965年度補正予算において初めて発行され、それ以降引き続いて発行されている。しかし、1975年以降毎年、公債発行に関する特別の立法を行い、経常的な支出に当てるための、いわゆる赤字公債（歳入補填国債、特例公債ともいう）も発行されてきた」とある。

(a)	受益					
現在	受益					→ 将来
	負担					
	負担					
	(第1期)	(第2期)	(第3期)	(第4期)		

まず、(a) は第1期において受益と負担が均衡しているケースである。これは課税という負担を強いられる世代と受益としての公共サービス受ける世代とが同一であるケースを想定している。このようなケースは将来世代への負担の転嫁がなく、また、受益と負担が同世代によって授受されているため、社会公正上健全な状態にあるといえる。社会資本を構成しない社会サービスとしての歳出が、税金という歳入に調達されているケースがその典型例である。

(b)	受益	受益	受益	受益		
現在	負担					→ 将来
	負担					
	負担					
	負担					
	(第1期)	(第2期)	(第3期)	(第4期)		

(b) では受益が第1期～第4期へと長期わたってもたらされているのに対して、その負担を第1期世代のみが負担しているケースである。これは課税という負担を強いられる世代と受益としての公共サービス受ける世代とがギャップがあるケースを想定しており、長期の受益は、社会資本の構築などによってもたらされると考えられている。このようなケースは将来世代への負担の転嫁がないが、現在の世代が将来享受できない負担まで強いられるともいえ、社会公正上健全な状態にあるとまではいえない状態である。社会資本を構成する建設等の歳出が、現在の税金という歳入によってのみ調達されているケースがその典型例である。

(c)	受益	受益	受益	受益		
現在	負担	負担	負担	負担		→ 将来
	(第1期)	(第2期)	(第3期)	(第4期)		

(c) では受益が第1期～第4期にわたってもたらされているのに対して、負担も同様に第1期～第4期にわたってもたらされているケースである。受益と負担が現在～将来という同一世代によって授受されているため、社会公正上健全な状態にあるといえる。社会資本を構成する歳出が、借金（地方債）という歳入に調達されているケースがその典型例である。

(d)	受益					
	受益					
	受益					
	受益					
現在						→ 将来
	負担	負担	負担	負担		
	(第1期)	(第2期)	(第3期)	(第4期)		

(d) のケースでは現在世代が将来世代の負担のもとにその受益を享受してしまっている。将来世代には負担としての借金の返済のみが残り、公共サービスを一切受けられない状態であり、社会公正上不健全な状態にあるといわれる。社会資本を構成しない社会サービスとしての歳出が、借金（地方債）という歳入によって調達されているケースがその典型例である。このため、地方財政法第5条はいわゆる赤字公債の発行を認めていないのである。

(e)	受益	受益	← 減損・不適応化等		
	受益	受益	受益	受益	
	負担	負担	負担	負担	→ 将来
現在					
	負担	負担	負担	負担	
	(第1期)	(第2期)	(第3期)	(第4期)	

(e) は (c) のバリエーションである。当初、(c) のような状況を想定して借入を起こし、社会資本を構築したが、第2期に想定外の事態（社会資本の減損等）が起こり、想定していたよりも小さな受益しか受けられないケースである。このような場合には、結果として上記 (c) のケースと同様、将来世代に差額としての負担のみが残り、世代間の負担関係において不公正な状態が生じている状態である。

以上のようなモデルのうち、今回、理論上、特に注目しなくてはならないケースとして考えるのは、とくに (d) と (e) のケースである。この場合、将来世代は負担だけ、あるいは負担に見合わない受益の享受を受ける結果となっており、その点、モデル上社会公正が阻害されているからである。

しかしながら、このような受益と負担のモデル化もやや単純に過ぎるところがある。考えを深めていくと (d) と (e) のケースだけが悪いと一概に断定できないケースも出て

くることに気が付く。例えば、(d) のケースにおいて福祉サービスのレベルを維持するために赤字公債を発行するケースを想定すると、確かにサービスとしての歳出に使われてしまう訳であるから将来世代にタンジブルな資産は残らない。しかしながら、社会全体としてインタンジブル³⁰な資産が残ることも十分に考えられる。また、(e) のケースにおいて個別性が強く、代替性に乏しい公共財としての土地等の時価下落が行ったと仮定した場合、その時価下落をもって当該受益の測定・評価も一般の財と同様に下落したと捉えていいのかという議論も十分にあり得ると思われる。当該議論については、これ以上深入りせずに、財政法第四条、地方税法第五条等において、建設公債の発行が是と考えられている制度設計の背景を知るということに留めることとしたい。

2) 公債（地方債）発行の手続

ところで、公債発行の手続きについては、平成 18 度において許可制から協議制へと大きな変貌を遂げている。この点、協議制への移行の経緯について文献引用により若干述べると次のようになる。「起債は、当分の間、自治大臣（現総務大臣）又は都道府県知事の許可が必要とされてきた（平成十一年地方分権一括法による改正前の法 250）が、平成十一年の地方分権一括法により地方自治法及び地方財政法が改正され、従前の本法第二百五十条が削除されるとともに、地方財政法第五条の三第一項で、『起債を起し、又は起債の方法、利率若しくは償還の方法を変更しようとする場合は、政令でさだめるところにより、総務大臣（改正当時は自治大臣）又は都道府県知事に協議しなければならない。ただし、軽微な場合その他の総務省令で定める場合については、この限りではない。』とされた。さらに、改正前は、自治大臣（現総務大臣）又は都道府県知事の許可がなければ地方公共団体は地方債を発行できなかったが、改正後は、協議を行えば、総務大臣又は都道府県知事の同意がなくても、議会に報告のうえ、地方債を発行することができることとされ（地財法五の三 5、地財令五）、改正前の許可制度と比較して、地方公共団体の自主性をより高めたものとされている。なお、改正前の許可制度は本法の改正前の第二百五十条を根拠とするものであったが、新しい協議制度では、その根拠規定を普通会計債、公営企業債とも地方財政

³⁰ デイブ・ウルリッチ ノーム・スモールウッド『インタンジブル経営—競争優位のもたらす「見えざる資産」構築法』（平成 12 年 6 月、ランダムハウス講談社）26 頁～28 頁には、「ニューヨーク大学の会計学教授でインタンジブルという考え方を提唱しているバルーク・レブは、1977 年から 2001 年までの S&P500 の時価対簿価比率（企業の市場資本価値の純資産価値に対する比率）からインタンジブルの重要性を立証した。この比率は過去 25 年間で 1 倍から 6 倍にまで上昇した。これはつまり、市場価値 6 ドルのうちバランスシート上に現れるのが 1 ドルでしかないということである。（中略）レブは、会計システムの精度を高めて、有形資産と無形資産の双方を含む企業の価値のすべてを盛り込めるようにすべきである主張している。有形資産は測定にも記録にも信頼性があり、予測評価を行うこともできる。だが、有形資産が資産として計上されるのに対し無形資産は費用として計上されることからわかるように、無形資産の扱いはもっと手ごわい。有形投資の将来価値は、比較的に見極めやすい（例えば建物やプラントの減価償却など）。インタンジブルの将来価値は、投資の成功率が低い（つまり、ある新しいアイデアが株主利益につながるかどうか予測しにくい）ため、有形資産への投資の場合よりも会計処理が難しい」とあり、インタンジブルな資産については、その価値を認めるものの評価測定方法が確立されていないと記されている。

法に移している」³¹。この経緯について、別の文献には「地方債の許可制度は、基本的に地方財政計画や地方債計画に基づいて運用され、地方債の許可は政府による財源付与の色彩が濃かった。地方債の許可制度を地方分権の観点から見れば、政府が自治体の個別の資金調達に権力的に関与し、財源付与や財源保障を行うことは、護送船団的行政の典型であり適当でないとの考え方が強くなってきた。地方分権推進委員会は、1997年（平成9年）の第二次勧告において『地方債の許可制度については、地方公共団体の自主性をより高める観点に立って廃止し、地方債の円滑な発行の確保、地方財源の保障、地方財政の健全性の確保を図る観点から、地方公共団体は、国または都道府県と事前協議を行う』とする『協議制度』へ移行すべきとの答申に踏み切ったのである」³²とある。この結果として、少なくとも従前より、地方債発行に関する地方公共団体の自主性は高まったといえる。なお、大田区における具体的な公債発行面の手続のチェックについては、以下の本章中において行っている。

3) 調達源泉（方法）

協議制への移行と軌を一にして、調達方法にも変化が見られるようになった。文献には、「地方債の協議制が施行された2006年度の地方財政は、前述したように、国・地方とも巨額の長期債務残高を抱えながら、なおも単年度で多額の財源不足に見舞われ、地方は赤字地方債の発行を含め高水準の地方債発行に依存せざるを得ない厳しい状況にあった。これに加えて、2006年に財政投融资改革関連法が成立し、地方債資金の太宗である公的資金に関して、一連の改革が行われた。即ち、資金運用部資金（現財政融資資金）の大幅な抑制、郵政公社資金、厚生年金還元融資の廃止、公営企業金融公庫の改組などが連続して進められた。この結果、図表4-5（筆者注：省略）が示すように、地方債資金は政府資金、公庫資金など公的資金の縮小と、民間等資金、特に市場公募債の増加傾向が明らかになっている。地方債は民間等資金が主力となり、広く債券市場から調達する市場公募資金のウエートが高まってくるなか、自治体は資金調達に当たって金融市場を意識した対応を迫られている。具体的には、個々の団体の財務・財政状況に関する情報の開示や透明性の向上、公会計における民間同様の発生主義による財務状況の提供が必要となる。このような情報は、市場関係者や投資家に対する説明責任を果たすため必須のこととなりつつある」³³とある。また、別の文献には、「地方債の資金としては、大別して政府資金、公営公庫資金、民間等資金があり、個々の地方債の同意に当たってはこの資金が明定される取扱となっている。政府資金は財政融資資金である（郵政公社の民営化に伴い、平成19年度から郵政公社資金はなくなった。）公営公庫資金は、公営企業金融公庫が貸付原資を公営企業債券等により調達し、（イ）水道事業、（中略）に貸付を行っている。なお、公営企業金融公庫については、政策金融改革の一環として、平成二十年度中に廃止される予定であり、替わって、地方公共団

³¹ 松本英昭『逐条地方自治法』（平成19年3月、第4次改定版、学陽書房）741～742頁

³² 島津昭「地方分権と地方財政改革の進展」『公会計改革』93頁（平成20年2月、日本経済新聞社）

³³ 島津昭「地方分権と地方財政改革の進展」『公会計改革』94頁～95頁（平成20年2月、日本経済新聞社）

体が主体的かつ責任をもって運営する新しい組織である地方共同法人が設立される見通しである。民間等資金は一般市中資金を求めるものであって、市場公募地方債と銀行等引受地方債とに分かれる。(中略) このほか、平成十四年からは、住民の財政への参加意識の高揚を図るとともに、地方債の個人消化及び資金調達が多様化を図るため、住民参加型市場公募地方債の発行も行われている。地方債の資金は、政府資金、公営公庫資金及び民間等資金の一部については証書で借入れを行うが、民間等資金の多くは証券を発行する方法によっている³⁴とある。実際、後述していくが、大田区においても「住民参加型市場公募地方債の発行」も行われている。

4) 大田区における地方債の推移 (過去 10 年間)

以上のような公債 (地方債) をめぐるマクロ的な状況を踏まえたうえで、過去 10 年間の大田区の地方債の残高の状況を分析していくこととする。この表は資金区分として「調達源泉 (方法) 別」「内容別」にソートして全体像を捉えたものである。若干、複雑な表でありかつ記載が数ページに渡っているため、やや茫漠として捉えどころのない印象がある。このため、以下①～③等内容ごとにサマリーしたもので分析を行うこととした。なお、色を付けた部分がいわゆる赤字公債に該当すると思われる部分である。

(単位: 円)

資金区分	12 末残元金	13 末残元金	14 末残元金	15 末残元金	16 末残元金
財政融資資金	68,819,859,678	67,609,389,465	64,785,644,200	62,060,868,893	58,323,579,286
財政融資	2,695,000,000	4,923,000,000	5,980,000,000	7,513,000,000	23,954,950,479
教育債	280,000,000	280,000,000	363,000,000	489,000,000	478,288,587
減税補てん		1,854,000,000	1,854,000,000	1,854,000,000	1,854,000,000
減税補てん借換					15,638,883,013
産業経済債	45,000,000	45,000,000	45,000,000	45,000,000	41,569,887
都市整備債	2,370,000,000	2,744,000,000	3,268,000,000	3,890,000,000	4,403,208,992
土木債			450,000,000	1,235,000,000	1,452,000,000
福祉債					87,000,000
資金運用部	60,713,353,169	57,460,904,038	53,784,365,596	49,805,087,480	29,910,144,344
教育債	17,124,100,593	16,061,499,770	14,932,974,114	13,723,663,804	12,448,573,188
減税補てん	30,014,179,199	28,380,850,391	26,580,164,234	24,619,633,756	6,831,970,813
産業経済債	2,831,000,000	2,831,000,000	2,652,122,978	2,435,094,296	2,214,254,179
都市整備債	3,431,045,353	3,311,375,300	3,173,243,111	3,024,390,724	2,870,273,106
土木債	3,157,358,530	2,946,892,400	2,728,607,868	2,502,203,817	2,267,367,106

³⁴ 松本英昭『逐条地方自治法』(平成 19 年 3 月、第 4 次改定版、学陽書房) 743～744 頁

	福祉債	19,349,066				
	臨時税収補てん					
	ん	4,136,320,428	3,929,286,177	3,717,253,291	3,500,101,083	3,277,705,952
	資金運用部(特地)	5,411,506,509	5,225,485,427	5,021,278,604	4,742,781,413	4,458,484,463
	福祉債	5,411,506,509	5,225,485,427	5,021,278,604	4,742,781,413	4,458,484,463
	簡保資金	17,576,851,458	16,900,238,845	15,822,421,259	16,943,420,699	17,549,547,507
	教育債	4,995,038,681	4,764,781,827	4,377,736,938	3,989,536,420	3,579,225,137
	減税補てん				1,822,300,000	3,585,600,000
	総務債	2,899,731,405	2,796,635,637	2,690,632,980	2,581,641,473	2,469,576,841
	都市整備債	1,801,794,345	1,728,498,740	1,652,327,219	1,573,153,349	1,490,844,483
	土木債	7,880,287,027	7,530,422,641	6,962,824,122	6,837,889,457	6,285,401,046
	福祉債		79,900,000	138,900,000	138,900,000	138,900,000
	郵貯資金	0	0	1,863,800,000	1,863,800,000	1,863,800,000
	減税補てん			1,863,800,000	1,863,800,000	1,863,800,000
	特定資金	0	0	8,489,000	8,489,000	8,489,000
	教育債			8,489,000	8,489,000	8,489,000
	地方公営企業等金融機構	1,573,806,662	1,503,346,664	1,415,262,663	1,336,000,077	1,247,589,707
	都市整備債	1,573,806,662	1,503,346,664	1,415,262,663	1,336,000,077	1,247,589,707
	市中銀行	39,252,860,000	36,294,740,000	30,803,600,000	25,901,020,000	24,029,860,000
	教育債	10,979,500,000	9,480,380,000	7,566,460,000	5,604,140,000	3,707,120,000
	減税補てん	2,013,200,000	2,013,200,000	2,013,200,000	2,013,200,000	2,013,200,000
	減税補てん借換					
	産業経済債	4,151,180,000	3,158,080,000	2,164,980,000	1,171,880,000	461,560,000
	総務債	9,929,680,000	10,280,160,000	9,467,740,000	8,628,520,000	7,837,720,000
	都市整備債	173,400,000	86,700,000	0		
	土木債	12,005,900,000	9,985,220,000	8,300,220,000	7,192,280,000	8,719,260,000
	福祉債		1,291,000,000	1,291,000,000	1,291,000,000	1,291,000,000
	住民参加型市場公募債	0	0	0	0	0
	教育債					
	土木債					
	東京都区市町村振興基金	1,690,493,001	2,032,396,859	2,015,846,260	1,772,586,956	1,492,896,236
	教育債	392,542,389	330,795,070	213,637,620	134,250,699	81,815,219

	総務債	1,232,950,612	1,493,601,789	1,394,208,640	1,238,017,088	1,035,763,676
	土木債			200,000,000	200,000,000	200,000,000
	福祉債	65,000,000	208,000,000	208,000,000	200,319,169	175,317,341
東京都市町村振興協会		1,007,400,000	1,326,100,000	1,563,800,000	1,447,600,000	1,291,800,000
	教育債					
	都市整備債					
	土木債	1,007,400,000	1,326,100,000	1,563,800,000	1,447,600,000	1,291,800,000
合計		129,921,270,799	125,666,211,833	118,278,863,382	111,333,785,625	105,807,561,736

(単位：円)

資金区分	17 末残元金	18 末残元金	19 末残元金	20 末残元金	21 末残元金
財政融資資金	54,332,759,622	49,750,410,716	45,246,643,549	40,730,312,731	36,234,412,388
財政融資	22,781,589,792	20,908,736,189	18,936,010,769	16,892,990,768	14,798,798,363
教育債	721,405,107	705,732,591	683,399,261	660,742,723	628,670,131
減税補てん	1,756,685,983	1,658,004,801	1,557,937,248	1,456,463,846	1,353,564,844
減税補てん借換	14,068,374,998	12,480,543,888	10,875,198,604	9,252,145,960	7,611,190,639
産業経済債	38,084,673	34,543,472	30,945,385	27,289,499	23,574,884
都市整備債	4,553,039,031	4,410,928,200	4,234,928,840	4,024,816,781	3,798,647,986
土木債	1,506,000,000	1,480,983,237	1,415,601,431	1,338,060,791	1,256,800,770
福祉債	138,000,000	138,000,000	138,000,000	133,471,168	126,349,109
資金運用部	27,382,903,964	24,969,673,382	22,741,069,606	20,576,499,832	18,489,968,606
教育債	11,213,848,832	10,124,694,236	9,241,123,968	8,387,264,554	7,596,332,896
減税補てん	6,395,140,365	5,951,017,997	5,499,475,962	5,040,384,197	4,573,610,275
産業経済債	1,989,535,420	1,760,869,625	1,528,187,184	1,291,417,259	1,050,487,752
都市整備債	2,710,665,967	2,545,334,010	2,385,562,100	2,220,416,479	2,052,359,876
土木債	2,023,772,067	1,771,079,990	1,508,938,577	1,303,899,135	1,134,630,365
福祉債					
臨時税収補てん	3,049,941,313	2,816,677,524	2,577,781,815	2,333,118,208	2,082,547,442
資金運用部(特地)	4,168,265,866	3,872,001,145	3,569,563,174	3,260,822,131	2,945,645,419
福祉債	4,168,265,866	3,872,001,145	3,569,563,174	3,260,822,131	2,945,645,419
簡保資金	16,365,419,370	12,654,436,097	9,119,529,249	8,552,108,895	7,972,783,040
教育債	3,175,155,517	957,555,399	886,074,748	837,103,816	786,989,401
減税補てん	3,585,600,000	3,585,600,000	3,489,155,874	3,298,900,606	3,106,070,803
総務債	2,354,352,435	2,235,879,161	2,114,065,415	1,988,817,009	1,860,037,098

	都市整備債	1,405,261,417	1,299,725,754	602,445,270	566,261,432	529,130,699
	土木債	5,710,206,646	4,448,242,398	1,907,862,201	1,748,707,121	1,585,943,681
	福祉債	134,843,355	127,433,385	119,925,741	112,318,911	104,611,358
	郵貯資金	1,812,083,567	1,708,107,044	1,603,401,412	1,497,961,558	1,391,782,333
	減税補てん	1,812,083,567	1,708,107,044	1,603,401,412	1,497,961,558	1,391,782,333
	特定資金	0	0	0	0	0
	教育債	0				
	地方公営企業等金融機構	1,146,717,751	1,044,278,739	940,233,731	834,542,807	727,165,043
	都市整備債	1,146,717,751	1,044,278,739	940,233,731	834,542,807	727,165,043
	市中銀行	16,011,580,000	10,742,120,000	8,346,200,000	8,003,420,000	9,240,820,000
	教育債	2,615,040,000	1,783,800,000	889,120,000	470,200,000	387,220,000
	減税補てん	0				
	減税補てん借換	2,013,200,000	2,013,200,000	2,013,200,000	2,013,200,000	2,013,200,000
	産業経済債	0				
	総務債	7,046,940,000	1,602,360,000	271,820,000	112,980,000	43,140,000
	都市整備債		1,543,000,000	1,798,000,000	1,998,000,000	3,298,000,000
	土木債	3,229,880,000	2,877,660,000	2,636,380,000	2,855,780,000	3,130,420,000
	福祉債	1,106,520,000	922,100,000	737,680,000	553,260,000	368,840,000
	住民参加型市場公募債	600,000,000	1,300,000,000	1,800,000,000	1,800,000,000	2,450,000,000
	教育債					650,000,000
	土木債	600,000,000	1,300,000,000	1,800,000,000	1,800,000,000	1,800,000,000
	東京都区市町村振興基金	2,132,914,535	1,861,763,533	1,586,370,739	1,267,276,251	988,687,769
	教育債	70,507,405	59,075,205	47,517,251	35,832,160	24,018,533
	総務債	829,971,428	620,575,213	407,508,653	259,253,491	153,599,334
	土木債	1,082,434,227	1,057,745,625	1,032,933,580	900,062,020	765,554,683
	福祉債	150,001,475	124,367,490	98,411,255	72,128,580	45,515,219
	東京都市町村振興協会	1,503,500,000	1,316,200,000	1,128,900,000	901,700,000	1,041,200,000
	教育債					289,400,000
	都市整備債	399,000,000	399,000,000	399,000,000	359,100,000	319,200,000
	土木債	1,104,500,000	917,200,000	729,900,000	542,600,000	432,600,000
	合計	93,904,974,845	80,377,316,129	69,771,278,680	63,587,322,242	60,046,850,573

① 調達源泉（方法）別時系列分析

上記を調達方法ごとにサマリーしたものは以下のとおりである。

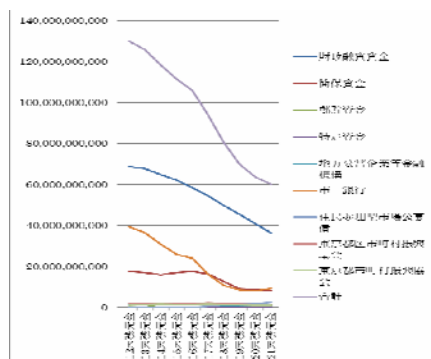
(単位：円)

資金区分	12 末残元金	13 末残元金	14 末残元金	15 末残元金	16 末残元金
財政融資資金	68,819,859,678	67,609,389,465	64,785,644,200	62,060,868,893	58,323,579,286
簡保資金	17,576,851,458	16,900,238,845	15,822,421,259	16,943,420,699	17,549,547,507
郵貯資金	0	0	1,863,800,000	1,863,800,000	1,863,800,000
特定資金	0	0	8,489,000	8,489,000	8,489,000
地方公営企業等金融機構	1,573,806,662	1,503,346,664	1,415,262,663	1,336,000,077	1,247,589,707
市中銀行	39,252,860,000	36,294,740,000	30,803,600,000	25,901,020,000	24,029,860,000
住民参加型市場公募債	0	0	0	0	0
東京都区市町村振興基金	1,690,493,001	2,032,396,859	2,015,846,260	1,772,586,956	1,492,896,236
東京都市町村振興協会	1,007,400,000	1,326,100,000	1,563,800,000	1,447,600,000	1,291,800,000
合計	129,921,270,799	125,666,211,833	118,278,863,382	111,333,785,625	105,807,561,736

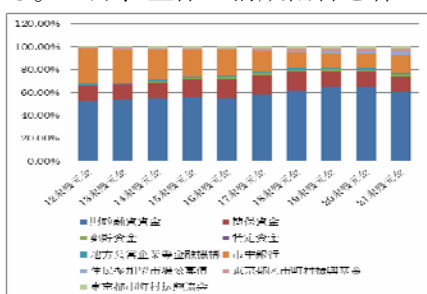
(単位：円)

資金区分	17 末残元金	18 末残元金	19 末残元金	20 末残元金	21 末残元金
財政融資資金	54,332,759,622	49,750,410,716	45,246,643,549	40,730,312,731	36,234,412,388
簡保資金	16,365,419,370	12,654,436,097	9,119,529,249	8,552,108,895	7,972,783,040
郵貯資金	1,812,083,567	1,708,107,044	1,603,401,412	1,497,961,558	1,391,782,333
特定資金	0	0	0	0	0
地方公営企業等金融機構	1,146,717,751	1,044,278,739	940,233,731	834,542,807	727,165,043
市中銀行	16,011,580,000	10,742,120,000	8,346,200,000	8,003,420,000	9,240,820,000
住民参加型市場公募債	600,000,000	1,300,000,000	1,800,000,000	1,800,000,000	2,450,000,000
東京都区市町村振興基金	2,132,914,535	1,861,763,533	1,586,370,739	1,267,276,251	988,687,769
東京都市町村振興協会	1,503,500,000	1,316,200,000	1,128,900,000	901,700,000	1,041,200,000
合計	93,904,974,845	80,377,316,129	69,771,278,680	63,587,322,242	60,046,850,573

上記表を時系列に従い折線グラフ化したものは、次のとおりである。



これによれば、全体の大きな部分を「財政融資資金」、「市中銀行」、「簡保資金」が占めており、いずれのものも減少傾向である。特に、「財政融資資金」と「市中銀行」の減少は著しい。なお、「財政融資資金」については、2006年に財政投融资改革関連法が成立したため、資金運用部資金（現財政融資資金）の大幅な抑制が行われた関係で、新規の発行がなされていないため、残高における新規の増加はなく、その構成は返済のみとなっているのである。一方、全体の構成割合を棒グラフ化すると以下のとおりである。



全体の構成としては、相対的に「財政融資資金」の残高に対する割合が高まってきている。おそらくこれは、比較的長期の資金の調達財源として「財政融資資金」が使用されているためであると思われる。

② 起債内容別時系列分析

また、上記データを起債内容別にサマリーしたものは以下のとおりとなる。

(単位：円)

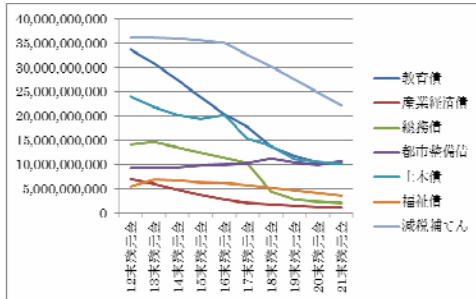
	12 末残元金	13 末残元金	14 末残元金	15 末残元金	16 末残元金
教育債	33,771,181,663	30,917,456,667	27,462,297,672	23,949,079,923	20,303,511,131
産業経済債	7,027,180,000	6,034,080,000	4,862,102,978	3,651,974,296	2,717,384,066
総務債	14,062,362,017	14,570,397,426	13,552,581,620	12,448,178,561	11,343,060,517
都市整備債	9,350,046,360	9,373,920,704	9,508,832,993	9,823,544,150	10,011,916,288
土木債	24,050,945,557	21,788,635,041	20,205,451,990	19,414,973,274	20,215,828,152
福祉債	5,495,855,575	6,804,385,427	6,659,178,604	6,373,000,582	6,150,701,804
減税補てん	36,163,699,627	36,177,336,568	36,028,417,525	35,673,034,839	35,065,159,778
合計	129,921,270,799	125,666,211,833	118,278,863,382	111,333,785,625	105,807,561,736

(単位：円)

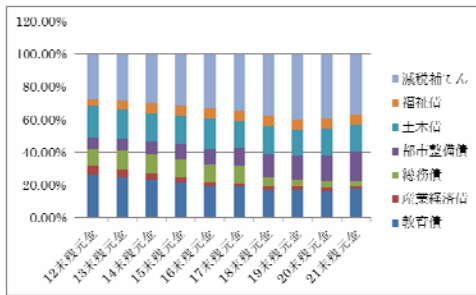
	17 末残元金	18 末残元金	19 末残元金	20 末残元金	21 末残元金
教育債	17,795,956,861	13,630,857,431	11,747,235,228	10,391,143,253	10,362,630,961
産業経済債	2,027,620,093	1,795,413,097	1,559,132,569	1,318,706,758	1,074,062,636
総務債	10,231,263,863	4,458,814,374	2,793,394,068	2,361,050,500	2,056,776,432
都市整備債	10,214,684,166	11,242,266,703	10,360,169,941	10,003,137,499	10,724,503,604
土木債	15,256,792,940	13,852,911,250	11,031,615,789	10,489,109,067	10,105,949,499
福祉債	5,697,630,696	5,183,902,020	4,663,580,170	4,132,000,790	3,590,961,105

減税補てん	32,681,026,226	30,213,151,254	27,616,150,915	24,892,174,375	22,131,966,336
合計	93,904,974,845	80,377,316,129	69,771,278,680	63,587,322,242	60,046,850,573

上記表を時系列に従い折線グラフ化したものは、次のとおりである。



「都市整備債」を除くと、いずれの内容の地方債も減少傾向にあるが、とくに「教育債」や「総務債」の減少が著しく、また、「減税補てん債」も平成16年度以降の減少が目覚ましい。「都市整備債」は以下に述べるが京急の連続立体交差事業に関するものと思われる。一方、全体の構成割合を棒グラフ化すると以下のとおりである。



これをみると、平成21年度に若干の減少がみられるものの相対的に「減税補てん債」や「都市整備債」の増加傾向が観察される。他方、相対的には「教育債」や「総務債」の減少傾向が窺える。

③ 歳入／調達面（発行面）時系列分析

上記では地方債の残高のトレンド分析をしたが、以下では歳入／調達面（発行面）の時系列分析を行う。

（歳入／調達面）

（単位：円）

	平成12年度	平成13年度	平成14年度	平成15年度	平成16年度
特別区債	7,379,100	6,355,900	4,129,289	3,815,300	19,762,000
総務債	765,000	1,432,000			
区民施設建設費	302,000	1,432,000			
複合施設建設費	463,000				
福祉債	65,000	1,513,900	59,000		87,000
高齢者福祉施設建設費		1,434,000			

児童福祉施設建設費		79,900	59,000		87,000
障害者福祉施設建設費	65,000				
産業経済債	45,000	0			0
産業施設建設費	45,000				0
土木債	700,000	621,000	1,566,000	1,207,000	889,000
自転車駐車場建設費			801,000		
橋梁建設費	311,000	396,000	315,000		
公園建設債	389,000	225,000	450,000	1,207,000	889,000
緑道建設費					
道路建設費					
都市整備債	2,370,000	374,000	524,000	622,000	605,000
住宅建設費	2,304,000	70,000			
交通事業対策費	66,000				
連続立体事業費		304,000	524,000	622,000	605,000
教育債	1,588,100	561,000	116,489	164,000	
小学校施設建設費	1,005,900	188,000	83,000	38,000	
中学校施設建設費	503,200	373,000			
図書館建設費	79,000		33,489	126,000	
住民税等減税補てん債	1,846,000	1,854,000	1,863,800	1,822,300	18,181,000
住民税等減税補てん債	1,846,000	1,854,000	1,863,800	1,822,300	1,763,300
住民税等減税補てん借換債					16,417,700

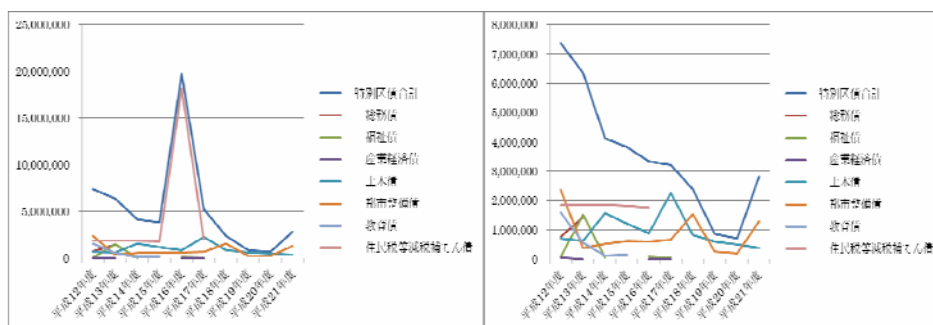
(歳入/調達面)

(単位：円)

	平成 17 年度	平成 18 年度	平成 19 年度	平成 20 年度	平成 21 年度
特別区債	5,238,200	2,377,000	855,000	700,000	2,820,000
総務債					
区民施設建設費					
複合施設建設費					
福祉債	51,000				
高齢者福祉施設建設費					
児童福祉施設建設費	51,000				
障害者福祉施設建設費					
産業経済債	0				
産業施設建設費	0				
土木債	2,260,000	834,000	600,000	500,000	380,000
自転車駐車場建設費					

橋梁建設費					
公園建設債	2,260,000	834,000	600,000	500,000	380,000
緑道建設費					
道路建設費					
都市整備債	660,000	1,543,000	255,000	200,000	1,300,000
住宅建設費					
交通事業対策費					
連続立体事業費	660,000	1,543,000	255,000	200,000	1,300,000
教育債	254,000				1,140,000
小学校施設建設費	254,000				
中学校施設建設費					490,000
図書館建設費					
総合体育館建設費					650,000
住民税等減税補てん債	2,013,200				
住民税等減税補てん債					
住民税等減税補てん借換債	2,013,200				

上記表を時系列に従い折線グラフ化したものは、次のとおりである。



左上グラフで明らかなように、「住民税等減税補てん債」の平成16年度の伸びが著しい。これは、「住民税等減税補てん借換債」16,417,700千円を発行したためのものである。なお、当該「住民税等減税補てん借換債」は平成17年度も、2,013,200千円発行されている。グラフ上、この借換の影響が大きすぎるため、仮にこの2つの「住民税等減税補てん借換債」がなかった場合、上記の地方債の歳入／調達面（発行面）がどうなるかを観察してみるとグラフ右上のとおりとなった。これをみると平成20年度に最低だった発行額が、再び上昇に転じている様子が見え、はっきりとわかる。なお、直近の発行については、以降の paragraph で、発行手続等を中心に詳細に検討している。

④ 歳出／返済面（支出面）時系列分析

上記では歳入／調達面（発行面）時系列分析を行った。以下では歳出／返済面（支出面）の時系列分析を行う。（なお、ここでは端数を切捨て処理している。）

(歳出/返済面)

(単位：円)

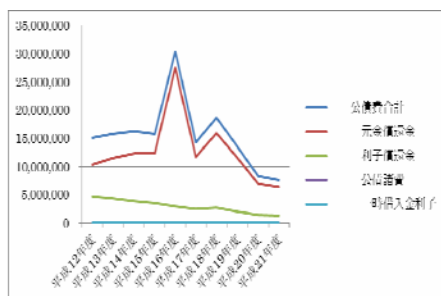
	平成 12 年度	平成 13 年度	平成 14 年度	平成 15 年度	平成 16 年度
公債費合計	15,029,820	15,755,092	16,157,174	15,681,834	30,241,605
元金償還金	10,404,164	11,459,958	12,275,637	12,243,377	27,376,823
利子償還金	4,594,880	4,255,255	3,862,500	3,424,185	2,857,996
公債諸費	23,546	38,360	18,998	14,236	6,755
一時借入金利子	7,229	1,517	37	34	29

(歳出/返済面)

(単位：円)

	平成 17 年度	平成 18 年度	平成 19 年度	平成 20 年度	平成 21 年度
公債費合計	14,191,758	18,546,247	13,433,268	8,301,659	7,656,546
元金償還金	11,761,186	15,904,658	11,461,037	6,883,956	6,360,471
利子償還金	2,413,286	2,629,323	1,963,266	1,416,332	1,291,358
公債諸費	17,273	12,264	8,877	1,369	4,716
一時借入金利子	11	0	86	0	0

上記表を時系列に従い折線グラフ化したものは、次のとおりである。



ここでも、金利の高い地方債の借換のため、平成 16 年度の元金償還金の伸びが著しい。それ以外は、平成 18 年度の元金償還金の一時的な伸びを除けば、公債費全般的に通減傾向にあるといえる。

⑤ 基礎的財政収支（プライマリー・バランス）等時系列分析

一般に、歳入から上記③の「歳入／調達面（発行面）」の「特別区債」の額を控除したもの（すなわち税收等）と、歳出から上記④の「歳出／返済面（支出面）」の「公債費」の額を控除したもの（すなわち公債関連の影響を含まない歳出）とを比較し、前者が後者より大きければ基礎的収支（プライマリー・バランス）が黒字であると判断される。その状況を図³⁵で示すと以下のとおりである。

³⁵ 井堀利宏『財政学』（平成 18 年 2 月、第 3 版、新世社）195 頁によれば、この図の出所は『日本の財政を考える』（財務省 HP）<http://www.mof.go.jp/jouhou/syukei/sy014.htm> となっている。

〈基礎的財政収支の均衡〉

歳入	歳出
公債金収入	債務償還費
	利払費
税収等	一般歳出費

〈基礎的財政収支の赤字〉

歳入	歳出
公債金収入	利払費・ 債務償還費
	赤字
税収等	一般歳出費

基礎的収支（プライマリー・バランス）の赤字は、財政（赤字）が長期的に維持可能であるかどうかの指標となると考えられるため、非常に重要な指標といえる。基礎的収支（プライマリー・バランス）の赤字については、より詳細には経済成長率を含むGDPとの関係も考慮される必要がある。この点、井堀氏は、「財政収支の時間的な動きは、公債残高の初期値＝現時点での公債残高と、その後の将来の期（＝会計年度）における每期毎期の財政変数（政府支出、新規の公債発行額、税収）の動きで与えられる。このとき、公債残高が経済の規模（＝GDP）よりも大きなスピードで累積しない限り、政府は破産しない。（中略）経済成長率が利子率よりも大きければ、プライマリー・バランスが赤字でない限り対GDP比でみた公債残高は発散せず、また、政府は公債をきちんと償還することが可能となる。なぜなら、税収もGDPと同じ速度で増加するからである」³⁶としている。

このような議論を踏まえ、大田区における基礎的収支（プライマリー・バランス）の状況を時系列により表示すると以下のとおりとなる。

（単位：千円）

	平成 12 年度	平成 13 年度	平成 14 年度	平成 15 年度	平成 16 年度
① 歳入合計	206,179,185	208,227,506	187,594,845	191,893,648	215,396,782
② 特別区債／歳入合計	3.58%	3.05%	2.20%	1.99%	9.17%
③ 歳入合計－特別区債収入	198,800,085	201,871,606	183,465,556	188,078,348	195,634,782
④ 歳出合計	201,947,560	200,710,774	182,371,995	184,517,133	207,140,097
⑤ 公債費／歳出合計	7.44%	7.85%	8.86%	8.50%	14.60%
⑥ 歳出合計－公債費支出	186,917,740	184,955,682	166,214,821	168,835,299	176,898,492
⑦ プライマリー・バランス（③－⑥）	11,882,345	16,915,924	17,250,735	19,243,049	18,736,290
⑧ プライマリー・バランスⅡ（③－④）	-3,147,475	1,160,832	1,093,561	3,561,215	-11,505,315

（単位：千円）

	平成 17 年度	平成 18 年度	平成 19 年度	平成 20 年度	平成 21 年度
① 歳入合計	212,729,757	227,200,757	226,214,850	231,612,135	241,972,959

³⁶ 井堀利宏『財政学』（平成 18 年 2 月、第 3 版、新世社）195～196 頁

② 特別区債／歳入合計	2.46%	1.05%	0.38%	0.30%	1.17%
③ 歳入合計－特別区債収入	207,491,557	224,823,757	225,359,850	230,912,135	239,152,959
④ 歳出合計	205,424,972	218,903,294	214,605,524	210,659,459	218,036,365
⑤ 公債費／歳出合計	6.91%	8.47%	6.26%	3.94%	3.51%
⑥ 歳出合計－公債費支出	191,233,214	200,357,047	201,172,256	202,357,800	210,379,819
⑦ プライマリー・バランス (③－⑥)	16,258,343	24,466,710	24,187,594	28,554,335	28,773,140
⑧ プライマリー・バランスⅡ (③－④)	2,066,585	5,920,463	10,754,326	20,252,676	21,116,594

ここで、通常考え方の基礎的収支（プライマリー・バランス）は「⑦プライマリー・バランス (③－⑥)」で表示しており、すべての期間を通じて黒字あることが確認され、また、その黒字幅も逡増している状況がみてとれる。なお、「⑧プライマリー・バランスⅡ (③－④)」は、⑦よりもさらにタイトに考え、「③歳入合計－特別区債収入」＝税金等のみで公債の返済も含めた「④歳出合計」を賄うことができるかどうかを観察してみたものである。結果として、平成12年度、平成16年度以外はすべて賄うことができ、大田区の場合、基礎的収支は非常に良好な状態にあるといえることができる。

⑥ 基金と地方債に関する利子等関連費用時系列分析

昨年度の包括外部監査でもみたように、大田区の場合、近年になって基金の積み立ての増加が著しい。このため、基金が積立であることによる財産収入（利子及び配当金）と地方債があることによる公債費（利子償還金、公債諸費。元金償還金は除く。）の時系列分析を行ってみる必要がある。以下のとおりである。

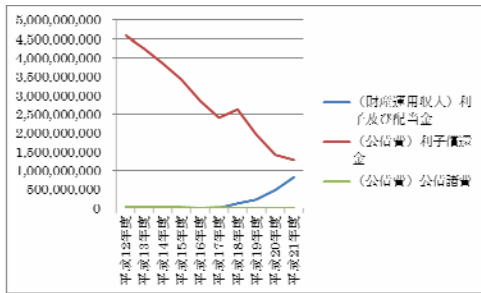
(単位：円)

	平成12年度	平成13年度	平成14年度	平成15年度	平成16年度
財産収入					
財産運用収入					
利子及び配当金	34,927,855	25,721,843	2,065,376	679,812	3,878,615
公債費					
公債費					
利子償還金	4,594,880,832	4,255,255,784	3,862,500,458	3,424,185,199	2,857,996,782
公債諸費	23,546,896	38,360,591	18,988,271	14,236,656	6,755,094

(単位：円)

	平成17年度	平成18年度	平成19年度	平成20年度	平成21年度
財産収入					
財産運用収入					
利子及び配当金	4,878,315	129,131,934	222,271,907	473,554,000	822,332,960

公債費					
公債費					
利子償還金	2,413,286,584	2,629,323,974	1,963,266,837	1,416,332,880	1,291,358,013
公債諸費	17,273,397	12,264,554	8,877,670	1,369,828	4,716,661



上記表をグラフ化すると両者の関係がよく分かる。公債費の利子償還金は、先に見たように地方債元金の逓減ともなって逓減してきている。その一方、基金に関わる利子及び配当金は逓増してきている。問題は、両者（借入/預入）間のスプレッドである。観察対象である平成12年度から平成21年度に至るまで、その差は一貫して縮小してきているが、平成21年度において、その差は469,035,053円（公債諸費を含まない）あり、支払い超過となっている。調達と運用、あるいは、借入（地方債）と貸付（基金）の間に利率の差があることは自明であるから、資金的余裕がある状態において借入（地方債）を行うことには、合理的な理由を見出しにくいといえる。

4) 他区比較（平成21年3月31日残高ベース）

① 公債の内容別他区比較

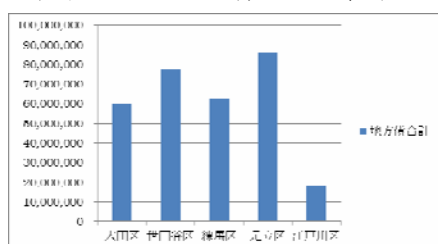
続いて、大田区と同規模の他区比較を行っていく。比較のベースは平成21年3月31日現在の地方債残高であり、これらの数値は各区の平成22年度予算事項別明細書の「(特別)区債現在高調書」の「平成21年度末現在高見込額」から引用したものである。

(単位：千円)

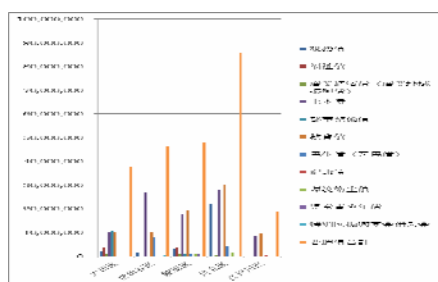
	大田区	世田谷区	練馬区	足立区	江戸川区
総務債	2,056,777	1,191,883	3,032,836	21,951,996	
福祉債	3,590,961		3,458,471		
産業経済債（産業地域振興債）	1,074,063		721,810	210,600	
土木債	10,105,949	27,062,841	17,704,390	28,057,475	8,793,093
都市整備債	10,724,504		1,057,297		
教育債	10,362,631	10,107,542	19,344,095	30,077,098	9,679,626
民生債（区民債）		7,751,246	1,167,097	4,189,102	

健康債					58,152
環境衛生債			713,966	1,451,747	
児童青少年債			831,589		
特別区振興基金借入金		200,000			
普通債合計	37,914,885	46,313,512	48,031,551	85,938,018	18,530,871
住民税等減税補てん債	10,425,028	27,664,418	14,700,865		
住民税等減税補てん借換債	9,624,391				
臨時税収補てん債	2,082,547	1,836,860			
臨時補てん債		1,752,000			
その他合計	22,131,966	31,253,278	14,700,865	0	0
地方債合計	60,046,851	77,566,790	62,732,416	85,938,018	18,530,871

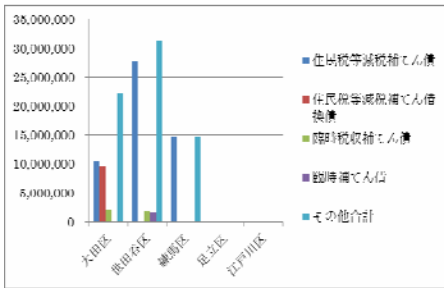
上記表のデータを棒グラフ化すると以下のとおりとなる。



まず、地方債合計の比較である。江戸川区が圧倒的に少なく、次いで大田区となっているが、大田区と江戸川区の差は歴然としており、最大の足立区と大田区との差よりも大きくなっている。



また、普通債の内容ごとに比較を行ってみると興味深い。大田区と練馬区はかなり多くの内容（部局）にわたって、公債の残高が存在するのに対して、世田谷区と練馬区、江戸川区については、多少の例外はあるものの基本的に「総務債」「土木債」「教育債」など、特定の内容（部局）についてのみ起債がなされている。なお、大田区には「都市整備債」が存在する。これは単に組織構成上の問題であって、他区では「土木債」に含まれてしまうのかもしれない。特定の内容（部局）のものにのみ起債をするという態度は、建設公債の発行等、公債発行の問題点を考えた場合、1つの見識ともいえる。



最後に、その他、すなわち、減税補てん債、税収補てん債等といったいわゆる赤字地方債の比較である。足立区、江戸川区にはこの部分の残高はない。このうち、江戸川区に関しては普通債の残高も少ないことから、赤字地方債がなくても特に驚くべきところはない。注目すべきは足立区である。足立区の地方債の残高は5区の中でも最も大きいものとなっている。しかし、足立区の地方債はすべて普通債であり、いわゆる赤字地方債の発行は見られない。足立区は公債発行の一般的なセオリー、すなわち、地方財政法第5条に準じた運用、つまり、将来世代に負担を転嫁する可能性のある赤字地方債を極力発行しない方針を貫いているといえ、一定の評価に値すると考える。これに対して、大田区、世田谷区、練馬区は赤字地方債の発行を行っており、なかでも、大田区、世田谷区は、地方債全体に占める赤字地方債の割合が比較的大きいものとなっている。

② 公債と基金の関係の他区比較

なお、以上のような負債単独での他区比較に加えて、以下ではキャッシュフロー等に関する財政政策の考え方により、平成20年度の包括外部監査結果報告書「資産の管理について」36頁において記載した平成21年3月31日現在の各区の基金の部分の比較を単位を千円に変えて再掲し、これに対して地方債の状況を重ね合わせてみることにする。これらのデータは平成20年度末が基準となっている。

(単位：千円)

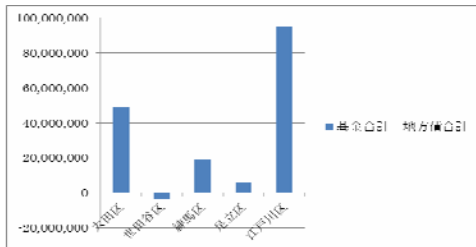
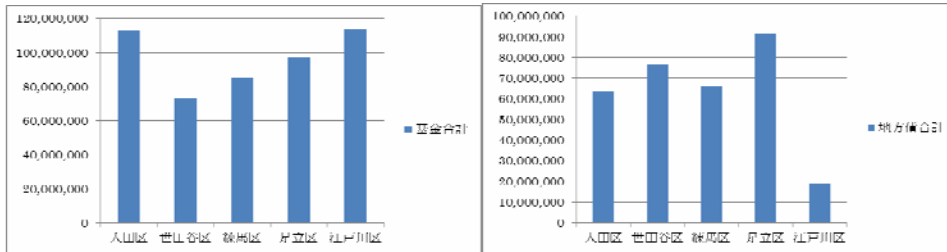
(資産)	大田区	世田谷区	練馬区	足立区	江戸川区
基金合計	112,536,788	72,943,196	85,318,586	97,064,236	113,886,414

(単位：千円)

(負債)	大田区	世田谷区	練馬区	足立区	江戸川区
地方債合計	63,587,322	76,510,817	65,950,143	91,332,714	18,905,530

(単位：千円)

(資産) - (負債)	大田区	世田谷区	練馬区	足立区	江戸川区
差引	48,949,466	-3,567,621	19,368,443	5,731,522	94,980,884



これらの表、グラフの比較から判明するのは、とくに江戸川区との比較において、大田区に関しては基金の額は大きいものの地方債の額も大きく、これに対して、江戸川区は基金の額は大きい、地方債の額は小さいということである。この点については、先のパラグラフですでに述べているように、プライマリー・バランスの考え方からも問題があると思われる。再度検討する。

5) 大田区における地方債の現状

以上のような概括的な分析をもとに、さらに詳細に大田区の地方債の現状を調査する。

① 平成 22 年度「大田区各会計予算事項別明細書」添付書類「区債現在高調書」

ここではまず、地方自治法施行規則第 15 条の 2 に定めがあり、また、従来からの開示対象である「大田区各会計予算事項別明細書」添付書類「区債現在高調書」を引用し、これと「平成 20 年度大田区経営の状況」（平成 21 年 11 月）の整合性を検討する。

【大田区】

(単位:千円)

区分	平成 20 年度 末現在高	平成 21 年度 末現在高見込 額	平成 22 年度中の増減見込額		平成 22 年度 末現在高見込 額
			発行見込額	元金償還見込 額	
1. 普通債	38,695,149	37,914,885	3,100,000	4,768,961	36,245,924
1 総務債	2,361,051	2,056,777	0	282,668	1,774,109
2 福祉債	4,132,001	3,590,961	0	548,171	3,042,790
3 産業経済債	1,318,707	1,074,063	0	248,937	825,126
4 土木債	10,489,109	10,105,949	150,000	1,986,062	8,269,887
5 都市整備債	10,003,138	10,724,504	1,150,000	590,397	11,284,107
6 教育債	10,391,143	10,362,631	1,800,000	1,112,726	11,049,905

2. その他	24,892,174	22,131,966	0	2,796,975	19,334,991
1 住民税等減税補てん債	11,293,710	10,425,028	0	881,299	9,543,729
2 住民税等減税補てん借換債	11,265,346	9,624,391	0	1,659,055	7,965,336
3 臨時税収補てん債	2,333,118	2,082,547	0	256,621	1,825,926
合計	63,587,323	60,046,851	3,100,000	7,565,936	55,580,915

「平成 20 年度大田区経営の状況」（平成 21 年 11 月）39 頁「普通会計財務書類」の「貸借対照表（平成 21 年 3 月 31 日現在）」の「1 固定負債(1) 地方債」は 57,226,851 千円であり、また、「2 流動負債(1) 翌年度償還予定地方債」は 6,260,471 千円であるため、

$$\cdot 57,226,851 + 6,260,471 = 63,587,322$$

となり、わずか 1 千円の差となる。このためこの差は端数処理の蓋然性が高く、両者は整合していると判断できる。

② 平成 21 年度末現在用途別区債現在高の状況

続いて、最新の地方債の平成 21 年度末残高について、対応する資産の名称とともに「発行年度」「当初発行額」「期間」等を一覧にして頂いた。その資料は以下のとおりである。資料の分量が多く数ページに渡っている。しかしながら、全体を掲載することが監査の目的に資する面があると考え、当該データを割愛せずすべて掲載することとした。以下、項目毎にソートして状況を分析していくこととする。

(発行額残金単位：百万円)

	年度	発行額	期間	借入先	種別 I	種別 II	21 残金
調布大塚小・小池小・羽田小用地	63	873	25	資金	義地	教債	234
調布大塚小・入新井第五小用地	101	364	25	資金	義地	教債	129
大森第六中学校用地	102	2,546	25	資金	義地	教債	1,023
大森第六中学校用地	103	2,655	25	資金	義地	教債	1,204
大森第六中学校用地	104	2,546	25	資金	義地	教債	1,215
久が原五丁目住宅・西馬込二丁目住宅建設	104	1,880	25	資金	公営	都債	897
西馬込二丁目住宅	104	526	20	公庫	公営	都債	105
西蒲田一丁目住宅	104	26	20	公庫	公営	都債	5
大森第六中学校用地	105	2,546	25	資金	義地	教債	1,333
大森第六中学校用地	106	2,546	25	資金	義地	教債	1,422
公営建設	106	17	25	資金	公営	都債	9
調布大塚小・赤松小・相生小・西六郷小	107	1,416	25	資金	義地	教債	829
千鳥いこい公園・羽田四丁目公園・山王四丁目公園	107	2,735	20	資金	一般	土債	1,135

公営建設	108	29	25	資金	公営	都債	17
母子寮大森南建設	108	478	20	特地	厚生	福債	223
本羽田二丁目区民住宅建設	108	43	25	資金	公営	都債	27
西馬込二丁目区営住宅・西蒲田一丁目区営住宅・本羽田二丁目区民住宅	108	861	25	簡保	公営	都債	529
大森第五小用地	108	674	25	簡保	義地	教債	414
庁舎整備事業	108	3,000	25	簡保	一般	総債	1,860
多摩川台公園	108	1,201	20	簡保	一般	土債	561
久が原五丁目区営住宅・本羽田二丁目区民住宅	108	702	20	公庫	公営	都債	362
臨補	109	4,238	20	資金	臨補	臨補	2,083
母子寮大森南建設	109	226	20	特地	厚生	福債	116
第六特養	109	2,226	20	特地	厚生	福債	1,141
たまがわ高齢者在宅SC	109	622	20	特地	厚生	福債	319
沢田児童館建設	109	90	20	特地	厚生	福債	46
南六郷児童館建設	109	99	20	特地	厚生	福債	51
北糞谷一丁目区民住宅建設	109	464	25	資金	公営	都債	298
大森西二丁目区民住宅建設	109	706	25	資金	公営	都債	454
多摩川台公園	109	888	20	簡保	一般	土債	455
大森第三中大規模改造	109	258	25	簡保	義建	教債	166
減税	110	2,444	20	資金	減税	減税	1,243
減税	110	2,190	20	資金	減税	減税	1,146
久が原五丁目区営住宅	110	148	20	公庫	公営	都債	94
久が原五丁目区営住宅	110	40	20	公庫	公営	都債	25
工場アパート	110	2,360	15	資金	一般	産債	840
北糞谷一丁目・東矢口一丁目住宅	110	369	25	資金	公営	都債	250
第六特養	110	444	20	特地	厚生	福債	267
たまがわ高齢者在宅SC	110	136	20	特地	厚生	福債	82
減税	111	1,626	20	資金	減税	減税	979
第六特養	111	755	20	特地	厚生	福債	475
たまがわ高齢者在宅SC	111	256	20	特地	厚生	福債	161
萩中児童館	111	102	20	特地	厚生	福債	64
工場アパート	111	471	15	資金	一般	産債	210
多摩川台公園	111	75	20	簡保	一般	土債	47
東矢口一丁目区営住宅	111	98	25	資金	公営	都債	71
密集住宅市街地	111	193	20	公庫	公営	都債	135
京浜急行連続立体	111	44	20	資金	公共	都債	28

徳持小学校他 2 校	111	287	25	資金	義建	教債	209
蒲田保健福祉センター	112	463	10	振基	厚生	総債	61
うめのき園分場	112	65	10	振基	厚生	福債	9
減税債	112	1,846	20	資金	減税	減税	1,206
文化活動支援施設	112	302	10	縁故	一般	総債	43
工場アパート	112	45	15	財政	一般	産債	24
藤兵衛橋	112	269	10	縁故	一般	土債	38
笹丸橋補強	112	42	10	縁故	一般	土債	6
仲池上一丁目公園	112	389	12	振協	一般	土債	117
千鳥二丁目区営住宅（用地）	112	2,269	25	財政	公営	都債	1,727
千鳥二丁目区営住宅（施設）	112	85	25	財政	公営	都債	67
京浜急行連続立体	112	66	20	財政	公共	都債	45
徳持小学校・山王小学校	112	280	25	財政	義建	教債	213
入新井第二小学校	112	75	10	縁故	義建	教債	11
田園調布小学校	112	58	10	縁故	義建	教債	8
雪谷小学校	112	39	10	縁故	義建	教債	6
赤松小学校	112	42	10	縁故	義建	教債	6
都南小学校	112	35	10	縁故	義建	教債	5
中萩中小学校	112	116	10	縁故	義建	教債	17
六郷小学校	112	30	10	縁故	義建	教債	4
高畑小学校	112	79	10	縁故	義建	教債	11
志茂田小学校	112	22	10	縁故	義建	教債	3
東六郷小学校	112	38	10	縁故	義建	教債	5
新宿小学校	112	38	10	縁故	義建	教債	5
馬込小学校	112	21	10	縁故	義建	教債	3
東調布第一小学校	112	29	10	縁故	義建	教債	4
洗足池小学校	112	23	10	縁故	義建	教債	3
矢口東小学校	112	58	10	縁故	義建	教債	8
大森第二小学校	112	22	10	縁故	義建	教債	3
大森第三中学校	112	73	10	縁故	義建	教債	10
東調布中学校	112	19	10	縁故	義建	教債	3
田園調布中学校	112	68	10	縁故	義建	教債	10
大森第七中学校	112	32	10	縁故	義建	教債	5
大森第十中学校	112	45	10	縁故	義建	教債	6
大森第六中学校	112	69	10	縁故	義建	教債	10

出雲中学校	112	52	10	縁故	義建	教債	7
志茂田中学校	112	71	10	縁故	義建	教債	10
南六郷中学校	112	27	10	縁故	義建	教債	4
大森第四中学校	112	20	10	縁故	義建	教債	3
六郷中学校	112	27	10	縁故	義建	教債	4
文化活動支援施設（図書館）	112	79	10	縁故	一般	教債	11
東六郷一丁目福祉関連施設	113	1,291	10	縁故	一般	福債	369
千鳥二丁目区営住宅（施設）	113	20	20	財政	公営	都債	16
京浜急行連続立体	113	304	20	財政	公共	都債	223
萩中保育園改築	113	80	20	簡保	社会	福債	59
洗足池公園整備	113	225	20	簡保	一般	土債	166
大森第三小学校屋体改築外1件	113	188	25	簡保	義建	教債	152
笹丸橋補強	113	396	12	振協	一般	土債	158
東六郷一丁目福祉関連施設（振基）	113	143	10	振基	社会	福債	37
文化活動支援施設（振基）	113	358	10	振基	一般	総債	92
文化活動支援施設（図書館）（振基）	113	93	10	振基	一般	教債	24
減税債	113	1,854	20	財政	減税	減税	1,354
本庁舎前自転車駐車場（振基）	114	200	10	振基	一般	土債	76
本庁舎前自転車駐車場（縁故債）	114	601	10	縁故	一般	土債	601
萩中保育園改築	114	59	20	簡保	社会	福債	46
笹丸橋補強	114	315	12	振協	一般	土債	158
公園緑地事業（鶉の木・池上）	114	450	20	財政	一般	土債	349
京浜急行連続立体	114	524	20	財政	公共	都債	406
洗足池小学校屋体改築	114	25	25	簡保	義建	教債	21
浜竹図書館改築	114	83	20	財政	一般	教債	64
減税債	114	1,864	20	郵貯	減税	減税	1,392
公園緑地事業（鶉の木・龍子・丸子多摩川）	115	785	20	財政	一般	土債	662
公園緑地事業（丸子多摩川）	115	422	20	簡保	一般	土債	356
京浜急行連続立体	115	622	20	財政	公共	都債	525
洗足池小学校屋体改築	115	38	25	簡保	義建	教債	34
浜竹図書館改築	115	126	20	財政	一般	教債	106
減税債	115	1,822	20	簡保	減税	減税	1,529
減税債平成7・8年度借換分	116	16,418	10	財政	借換	借換	7,611
公園緑地事業（鶉の木）	116	217	20	財政	公共	土債	194
京浜急行連続立体	116	605	20	財政	公共	都債	542

浜竹保育園	116	87	20	財政	社会	福債	78
公園緑地事業（鶉の木）	116	18	5	縁故	一般	土債	18
公園緑地事業（丸子多摩川）	116	654	5	縁故	一般	土債	654
減税債	116	1,763	20	簡保	減税	減税	1,577
減税債平成7年度借換分	117	2,013	10	縁故	借換	借換	2,013
公園緑地事業（鶉の木・丸子多摩川）	117	600	5	市場	一般	土債	600
大森ふるさとの浜辺	117	699	5	縁故	一般	土債	699
浜竹保育園の改築	117	51	20	財政	社会	福債	48
梅田小学校校地購入	117	148	25	財政	義地	教債	143
大森第5・東蒲小屋内運動場改築	117	106	25	財政	義建	教債	102
京浜急行連続立体	117	261	20	財政	公共	都債	248
公園緑地事業（鶉の木）	117	54	20	財政	公共	土債	51
京浜急行連続立体	117	399	10	振協	一般	都債	319
大森ふるさとの浜辺	117	907	27	振基	一般	土債	690
公園緑地事業（鶉の木・丸子多摩川）	118	100	5	市場	公共	土債	100
公園緑地事業（鶉の木・丸子多摩川）	118	566	5	市場	補助	土債	566
公園緑地事業（鶉の木・丸子多摩川）	118	34	5	市場	一般	土債	34
公園緑地事業（丸子多摩川）	118	34	5	縁故	補助	土債	34
公園緑地事業（鶉の木）	118	100	5	縁故	公共	土債	100
京浜急行連続立体	118	313	5	縁故	公共	都債	313
京浜急行連続立体	118	1,230	5	縁故	一般	都債	1,230
公園緑地事業（丸子多摩川）	119	500	5	市場	一般	土債	500
公園緑地事業（丸子多摩川）	119	100	5	縁故	補助	土債	100
京浜急行連続立体	119	255	5	縁故	公共	都債	255
公園緑地事業（丸子多摩川）	120	500	5	縁故	補助	土債	500
京浜急行連続立体	120	200	5	縁故	公共	都債	200
大田区総合体育館	121	650	5	市場	教育	教債	650
公園緑地事業（中央五丁目緑地）	121	280	10	縁故	公共	土債	280
公園緑地事業（南馬込二丁目緑地）	121	100	10	縁故	公共	土債	100
京浜急行連続立体	121	500	10	縁故	公共	都債	500
京浜急行連続立体	121	800	10	縁故	地方	都債	800
羽田中学校改築	121	201	10	縁故	教育	教債	201
羽田中学校改築	121	289	10	振協	教育	教債	289

合計 60,047

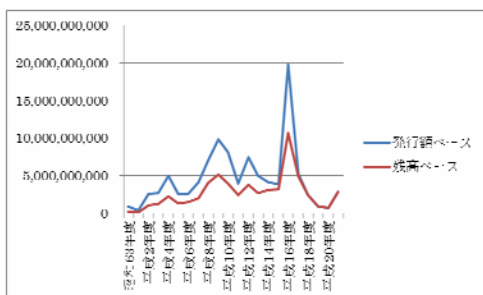
(注) 年度の欄は、100の単位は「平成」を表し、100に単位がないものは「昭和」を意味している。例え

ば、121 は平成 21 年度、63 は昭和 63 年度の意図である。なお、上記表は以下のように省略した表現を用いている。

連番	借入先
臨時税収補てん → 臨補	資金運用部 → 資金
減税補てん → 減税	資金運用部（特地） → 特地
減税補てん債 → 減税債	振興基金 → 振基
	財政融資 → 財政
	振興協会 → 振協
	市場公募 → 市場

種別Ⅰ	種別Ⅱ
義地教用地 → 義地	教育債 → 教債
公営住宅 → 公営	都市整備債 → 都債
一般単独 → 一般	土木債 → 土債
厚生福祉施設 → 厚生	福祉債 → 福債
減税補てん → 減税	総務債 → 総債
義地教建物 → 義建	産業経済債 → 産債
一般公共 → 公共	
臨時税収補てん → 臨補	
社会福祉施設 → 社会	
減税借換 → 借換	
一般補助施設 → 補助	
教育 → 教育	
地方道路等整備 → 地方	

a) 発行額及び残高の時系列分析



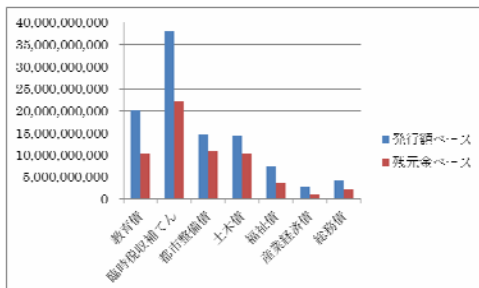
既述のとおり、平成 16 年度に借換が行われているために、グラフ上その時期にトリガーが立っている。その他は、平成 9 年の発行額が多いことが特徴となっている。それらの内容は、以下のとおりとなっている。

(発行額残金単位：百万円)

	年度	発行額	期間	借入先	種別Ⅰ	種別Ⅱ	21 残金
臨補	109	4,238	20	資金	臨補	臨補	2,083
母子寮大森南建設	109	226	20	特地	厚生	福債	116
第六特養	109	2,226	20	特地	厚生	福債	1,141
たまがわ高齢者在宅SC	109	622	20	特地	厚生	福債	319
沢田児童館建設	109	90	20	特地	厚生	福債	46
南六郷児童館建設	109	99	20	特地	厚生	福債	51
北糶谷一丁目区民住宅建設	109	464	25	資金	公営	都債	298
大森西二丁目区民住宅建設	109	706	25	資金	公営	都債	454
多摩川台公園	109	888	20	簡保	一般	土債	455
大森第三中大規模改造	109	258	25	簡保	義建	教債	166

平成9年度には、多額の「臨時税収補てん」債（4,238百万円）を発行していること、あるいは、「第六特養」相当部分として（2,226百万円）を発行していること等の内容により、その残高が増えている。

b) 内容（部局）別の発行額ベース、残元金ベースの比較分析



続いて、内容（部局）ごとの分析である。ここで「臨時税収補てん」と表示されているものには、いわゆる赤字公債（非建設公債）と考えられる「臨時税収補てん」「減税補てん」「減税補てん債」等のすべてが含まれる。現在残高として残っているもの全体の大きさに対して、この赤字地方債が発行額ベースでも残元金ベースでも一番大きい。もっとも、残高自体は半額には至らないものの200億近くまで減っている。無論、これには平成16年度、平成17年度に行われた借換部分が含まれているが、借換を行わなかったとしてもほぼ同額が残っていることが予想されることから、借換による残高に対する影響は少ないものと思われる。

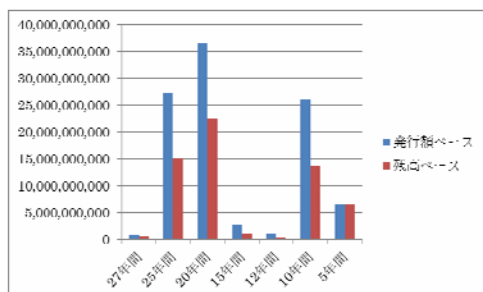
(発行額残金単位：百万円)

	年度	発行額	期間	借入先	種別Ⅰ	種別Ⅱ	21 残金
減税債平成7・8年度借換分	116	16,418	10	財政	借換	借換	7,611
減税債平成7年度借換分	117	2,013	10	縁故	借換	借換	2,013

また、その他の視点としては、教育債の償還が約半分まで進む一方、都市整備債、土木

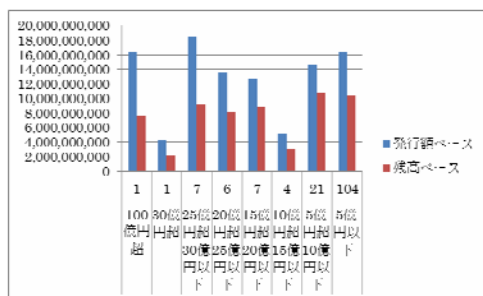
債の償還は進んでいない。これは、発行年度の関係によるものと思われる。

c) 償還期間別の発行額ベース、残元金ベースの比較分析



償還期間の設定に関しては、明らかな特徴がみられる。25年間～20年間を1つの山とし、10年間～5年間をもう1つの山とする、2つの峰をもつ山の形状をとっているというものである。なお、償還期間に関しては地方財政法第5条の2³⁷において制限が設けられているほかは、特に制度上の縛りはないと考えられる。

d) 発行金額別の発行額ベース、残元金ベースの比較分析



発行金額については、5億円以下の発行本数が104本と数量ベースでは最も多い。その一方、総額ベースでは25億円超30億円以下が最も多いという結果になっている。その内容は以下のとおりであり、平成2年～平成6年に「大森第六中学校用地」の取得のための資金調達として発行された地方債が大きな部分を占めている。なお、発行額の大きな100億円超、30億円超のものは、先に見た減税補てん債等の借換に係るものである。

(発行額残金単位：百万円)

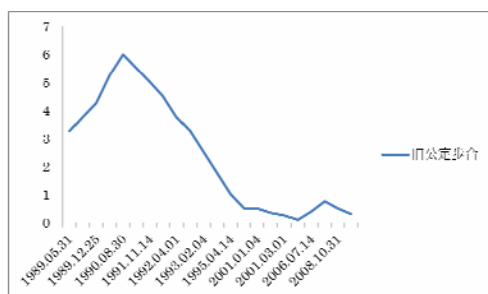
	年度	発行額	期間	借入先	種別Ⅰ	種別Ⅱ	21 残金
大森第六中学校用地	102	2,546	25	資金	義地	教債	1,023
大森第六中学校用地	103	2,655	25	資金	義地	教債	1,204
大森第六中学校用地	104	2,546	25	資金	義地	教債	1,215

³⁷地方財政法(地方債の償還年限)第五条の二には次のようにある。「前条第五号の規定により起こす同号の建設事業費に係る地方債の償還年限は、当該地方債を財源として建設した公共施設又は公用施設の耐用年数を超えないようにしなければならない。当該地方債を借り換える場合においても、同様とする」。

大森第六中学校用地	105	2,546	25	資金	義地	教債	1,333
大森第六中学校用地	106	2,546	25	資金	義地	教債	1,422
千鳥いこい公園・羽田四丁目公園・山王四丁目公園	107	2,735	20	資金	一般	土債	1,135
庁舎整備事業	108	3,000	25	簡保	一般	総債	1,860

e) 「基準割引率および基準貸付利率」³⁸の推移等の分析

上記全体の地方債の発行状況に関して、どの発行に対してどれぐらいの利子が発生しているのか把握する必要がある。一般に、利子率決定の要素としては（旧）公定歩合（現在は「基準割引率および基準貸付利率」と表示されているもの）に連動していると考えられる。このため、日本銀行関連統計から（旧）公定歩合の推移³⁹をとってみた。なお、日付は実施年月日である。



資料によれば、平成 20 年 10 月 31 日以降「基準割引率および基準貸付利率」は 0.3%と なっている。したがって、以下の直近の調達金利を鑑みると、大田区では「基準割引率および基準貸付利率」+1.0~1.5%程度での資金調達が可能になっているものと思われる。この仮定によるならば、平成 7 年以降は概ね 1~2%台の調達が可能であったと思われるが、平成 6 年以前の以下の地方債については、2%超の調達であったと思われる。以下、該当する地方債を列挙すると以下のとおりとなる。

(発行額残金単位：百万円)

	年度	発行額	期間	借入先	種別Ⅰ	種別Ⅱ	21 残金
調布大塚小・小池小・羽田小用地	63	873	25	資金	義地	教債	234
調布大塚小・入新井第五小用地	101	364	25	資金	義地	教債	129
大森第六中学校用地	102	2,546	25	資金	義地	教債	1,023
大森第六中学校用地	103	2,655	25	資金	義地	教債	1,204
大森第六中学校用地	104	2,546	25	資金	義地	教債	1,215
久が原五丁目住宅・西馬込二丁目住宅建設	104	1,880	25	資金	公営	都債	897

³⁸ 日本銀行関連統計の HP によれば、従来「公定歩合」として掲載されていたものは「基準割引率および基準貸付利率」と名称を変更しているとのことである。

³⁹ <http://www.boj.or.jp/theme/research/stat/boj/discount/index.htm> 参照のこと。

西馬込二丁目住宅	104	526	20	公庫	公営	都債	105
西蒲田一丁目住宅	104	26	20	公庫	公営	都債	5
大森第六中学校用地	105	2,546	25	資金	義地	教債	1,333
大森第六中学校用地	106	2,546	25	資金	義地	教債	1,422
公営建設	106	17	25	資金	公営	都債	9

d) 土地の時価の推移

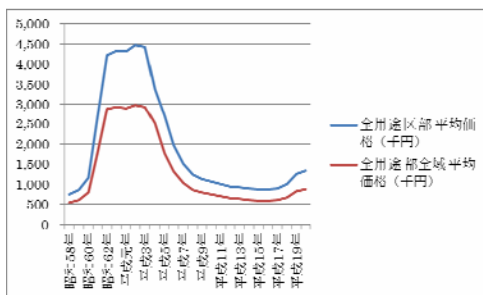
土地の時価の推移については、東京都財務局ホームページの平成 21 年度基準地価格の平均価格推移「全用途」（「区部」「都全域」）⁴⁰等を参考にして、考察することが可能である。これによれば、平均価格あるいは指数を使った⁴¹土地の時価の推移は以下のとおりとなっている。

	全用途			
	区部		都全域	
	平均価格 (千円)	指数	平均価格 (千円)	指数
昭和 58 年	744	100.0	541	100.0
昭和 59 年	860	115.5	609	112.7
昭和 60 年	1,170	157.1	798	147.6
昭和 61 年	2,664	357.9	1,771	327.6
昭和 62 年	4,223	567.3	2,878	532.4
昭和 63 年	4,328	581.4	2,935	543.1
平成元年	4,314	579.5	2,897	536.0
平成 2 年	4,471	600.6	2,985	552.2
平成 3 年	4,433	595.5	2,933	542.6
平成 4 年	3,378	507.5	2,509	464.1
平成 5 年	2,714	364.6	1,771	327.7
平成 6 年	1,982	266.3	1,322	244.6
平成 7 年	1,519	204.1	1,041	192.6
平成 8 年	1,239	166.4	866	160.1
平成 9 年	1,132	152.0	796	147.3
平成 10 年	1,074	144.3	752	139.1
平成 11 年	1,012	135.9	703	130.0

⁴⁰ http://www.zaimu.metro.tokyo.jp/kijyunti/21nen/09heikin_suii.pdf を参照のこと。

⁴¹ 上記 HP には「指数は、端数処理していない平均価格を昭和 58 年 7 月 1 日の平均価格で除したものを小数点第二位で四捨五入し、小数点第一位で表示した。昭和 58 年 7 月 1 日の平均価格を 100 とした」との説明書きがある。

平成 12 年	946	127.1	656	121.3
平成 13 年	918	123.3	635	117.4
平成 14 年	887	119.1	611	113.0
平成 15 年	870	116.9	596	110.2
平成 16 年	869	116.7	591	109.3
平成 17 年	893	119.9	602	111.3
平成 18 年	1,004	134.8	671	124.2
平成 19 年	1,258	169.0	822	152.2
平成 20 年	1,341	180.1	873	161.5



これによると平成 61 年頃から始まった土地の高騰は、平成 7 年頃にはほぼ落ち着いていることが観察される。

f) 資金量の推移

地方債の発行に関しては、実際の資金の動きとの連動関係をみる必要がある。以下は、大田区における資金残高の月次推移を出納システム変更後の平成 18 年 4 月～平成 22 年 3 月についてとったものである。

(預金残高)

(単位：円)

	平成 18 年度	平成 19 年度	平成 20 年度	平成 21 年度
4 月	11,081,169,870	8,176,804,755	18,377,905,841	16,164,043,234
5 月	9,278,933,173	11,765,708,805	18,158,313,763	24,036,051,775
6 月	6,037,270,999	10,029,883,116	13,699,933,585	18,173,064,262
7 月	13,960,297,959	18,270,353,952	22,134,202,918	19,721,144,038
8 月	13,641,230,235	20,480,422,985	16,312,974,811	20,823,455,353
9 月	19,523,724,022	20,186,998,944	23,174,058,570	25,389,155,357
10 月	11,277,160,185	17,987,136,684	18,930,693,590	19,982,811,110
11 月	16,323,081,425	18,533,614,481	20,365,695,595	26,463,673,731
12 月	13,132,256,152	13,520,398,773	14,541,305,059	18,459,210,057
1 月	15,597,030,990	17,652,626,812	15,751,081,474	23,012,569,175

2月	20,767,004,367	24,153,861,970	22,592,727,880	25,992,410,864
3月	14,100,155,305	25,085,361,413	20,356,005,133	23,782,026,255

(基金残高)

(単位：円)

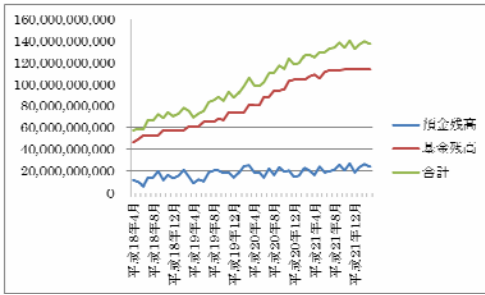
	平成18年度	平成19年度	平成20年度	平成21年度
4月	46,210,279,536	60,972,123,247	80,463,520,927	108,782,849,583
5月	49,210,279,536	60,980,280,294	80,465,016,817	105,527,254,744
6月	52,823,525,536	65,127,864,294	88,323,910,817	111,382,811,184
7月	52,823,525,536	65,127,864,294	88,323,910,817	113,314,864,375
8月	52,823,525,536	65,133,335,235	94,323,910,817	113,369,864,375
9月	52,824,255,777	68,133,335,235	94,358,598,700	113,394,296,065
10月	57,511,836,215	66,729,987,330	95,294,499,797	113,901,791,780
11月	57,491,781,215	74,321,782,522	103,354,596,732	114,066,232,876
12月	57,491,781,215	74,321,782,522	104,146,022,169	114,084,335,686
1月	57,491,781,215	74,321,782,522	104,146,022,169	114,084,335,686
2月	57,491,781,215	74,325,019,260	104,146,022,169	114,084,335,686
3月	60,966,651,741	80,919,652,676	107,221,508,000	113,695,933,080

(合計)

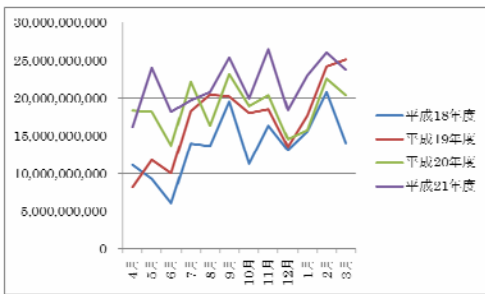
(単位：円)

	平成18年度	平成19年度	平成20年度	平成21年度
4月	57,291,449,406	69,148,928,002	98,841,426,768	124,946,892,817
5月	58,489,212,709	72,745,989,099	98,623,330,580	129,563,306,519
6月	58,860,796,535	75,157,747,410	102,023,844,402	129,555,875,446
7月	66,783,823,495	83,398,218,246	110,458,113,735	133,036,008,413
8月	66,464,755,771	85,613,758,220	110,636,885,628	134,193,319,728
9月	72,347,979,799	88,320,334,179	117,532,657,270	138,783,451,422
10月	68,788,996,400	84,717,124,014	114,225,193,387	133,884,602,890
11月	73,814,862,640	92,855,397,003	123,720,292,327	140,529,906,607
12月	70,624,037,367	87,842,181,295	118,687,327,228	132,543,545,743
1月	73,088,812,205	91,974,409,334	119,897,103,643	137,096,904,861
2月	78,258,785,582	98,478,881,230	126,738,750,049	140,076,746,550
3月	75,066,807,046	106,005,014,089	127,577,513,133	137,477,959,335

これをグラフ化したものは以下のとおりである。資金残高の内訳は「預金残高」「基金残高」に分かれており、「預金残高」には一般会計、特別会計、歳入歳出外現金等が含まれ、「基金残高」には財政基金、減債基金等が含まれており、両者の合計をもって大田区のすべての資金といえることができる。



グラフ化して分かるのは、「預金残高」については、過年度から直近にかけての若干の上昇傾向があり、また、時期によって多少のばらつきはあるものの、平均すると資金量 20,000 百万円を 1 つの基準として、そこを 1 つのメルクマールにしているように見えるということである。この点について、さらに詳細に年度毎に各月の動きを分析していくと以下のとおりとなる。なお、「基金残高」については、一貫して増加傾向になっている、最近はその伸びが鈍り、やや減少していることである。



ここでは、出納整理期間を考慮せず単に資金合計としての見方しかしていないが、総じていうと、年度開始時 4 月には資金量が少ないが年度終了時 3 月には資金が多いということである。また、年度を経るごとにその資金量は増えている傾向があることも読み取れる。

さらに、「預金残高」のうちから、「一般会計」と「歳入歳出外現金」のみ、帳簿上の推移を取り出すと以下のとおりとなる。なお、ここでも資金量という観点で抽出整理しているので、出納整理期間における調整等の概念は用いていない。

(一般会計)

(単位：円)

	平成 18 年度	平成 19 年度	平成 20 年度	平成 21 年度
4 月	-385,293,619	-6,166,949,888	4,251,037,707	9,072,533,704
5 月	3,210,094,157	3,045,993,558	6,621,460,590	18,159,954,635
6 月	-7,216,094,585	-5,827,319,037	-5,096,720,648	3,296,637,776
7 月	-4,505,776,980	-6,618,352,485	-3,236,148,922	-982,215,074
8 月	5,882,162,257	4,963,430,540	1,299,241,757	11,056,320,374
9 月	4,327,736,735	1,468,880,036	5,781,260,572	13,418,090,974
10 月	-1,334,503,084	2,975,363,619	5,108,568,977	8,903,037,188
11 月	-562,351,647	-384,810,815	3,093,920,378	14,239,321,073

12月	1,839,779,342	-198,129,214	2,534,717,314	12,704,676,946
1月	4,258,996,540	4,846,044,224	1,767,992,691	16,444,087,778
2月	6,792,217,143	8,287,029,033	9,176,298,990	17,940,150,418
3月	832,377,314	10,455,254,060	9,584,884,708	17,450,355,425

(歳入歳出外現金)

(単位：円)

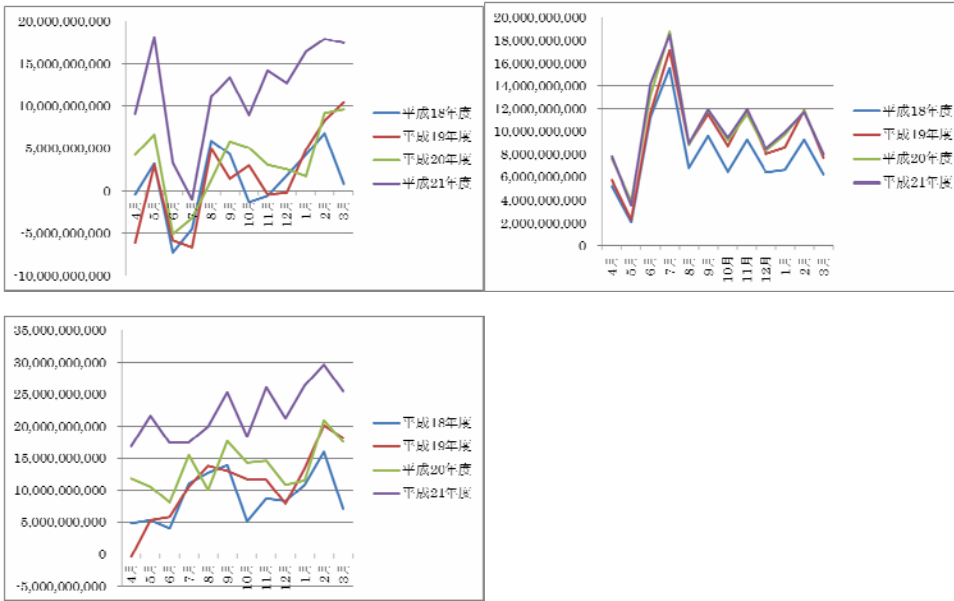
	平成18年度	平成19年度	平成20年度	平成21年度
4月	5,239,394,865	5,703,623,415	7,600,929,167	7,798,801,327
5月	2,048,771,987	2,283,421,062	3,897,218,557	3,500,795,255
6月	11,242,483,289	11,632,323,574	13,137,745,351	14,123,949,480
7月	15,579,166,852	17,120,832,734	18,745,419,544	18,502,854,008
8月	6,797,496,898	8,854,453,512	8,791,964,553	8,937,163,123
9月	9,581,100,796	11,528,275,159	11,882,069,293	11,895,972,306
10月	6,449,906,975	8,720,052,092	9,212,891,394	9,449,371,264
11月	9,275,809,682	11,982,085,043	11,524,068,536	11,877,418,579
12月	6,409,556,158	8,047,042,492	8,313,642,829	8,483,073,173
1月	6,597,469,296	8,568,712,340	9,723,978,412	9,938,363,198
2月	9,237,017,663	11,872,523,341	11,806,580,739	11,693,548,180
3月	6,224,351,130	7,670,018,807	7,978,713,235	8,020,726,785

(合計)

(単位：円)

	平成18年度	平成19年度	平成20年度	平成21年度
4月	4,854,101,246	-463,326,473	11,851,966,874	16,871,335,031
5月	5,258,866,144	5,329,414,620	10,518,679,147	21,660,749,890
6月	4,026,388,704	5,805,004,537	8,041,024,703	17,420,587,256
7月	11,073,389,872	10,502,480,249	15,509,270,622	17,520,638,934
8月	12,679,659,155	13,817,884,052	10,091,206,310	19,993,483,497
9月	13,908,837,531	12,997,155,195	17,663,329,865	25,314,063,280
10月	5,115,403,891	11,695,415,711	14,321,460,371	18,352,408,452
11月	8,713,458,035	11,597,274,228	14,617,988,914	26,116,739,652
12月	8,249,335,500	7,848,913,278	10,848,360,143	21,187,750,119
1月	10,856,465,836	13,414,756,564	11,491,971,103	26,382,450,976
2月	16,029,234,806	20,159,552,374	20,982,879,729	29,633,698,598
3月	7,056,728,444	18,125,272,867	17,563,597,943	25,471,082,210

以上をグラフ化すると次のとおりとなる。



上段、左が「一般会計」単独、右が「歳入歳出外現金」単独、下段が両者の合計である。一般会計単独で見ると3月あるいは5月～7月期の資金需要が激しく、ここで会計帳簿上の資金ショートを起こしている格好である。ただし、現実的には「歳入歳出外現金」の6月～7月の伸びが大きいと、とくに資金的に余裕がない状態で運営しているとは言えない。唯一、両者の合計としては平成19年4月にマイナス残となっている。その他、「一般会計」について言えば、平成21年度の資金的余裕は平成18年度～平成20年度に比べると大きく、両者の合計をみると年を経るごとに、資金的余裕が広がっているように見受けられる。以下に見るように、大田区では、平成19年度に855,000千円、平成20年度に700,000千円、平成21年度に2,820,000千円の起債を行っている。当該資金的余裕の広がり、この起債状況と密接な関係があると思われる。

6) サンプリング・チェック

以下では、平成19年度以降の3年間の部分について、発行手続きのチェックを行う。これにより、個別具体的に内容を検討することを目指している。

なお、表の一覧性の確保のため、以下横に紙面を使っています。ご了承ください。

近年の地方債発行のより具体的な内容を「起債許可申請書」等を参考にまとめると以下のとおりとなる。

(平成 19 年度)

(単位：千円)

申請		起債対象 事業費	左の財源内訳			充 当 率 (%)	起債の 方法	借入条件			資金区分		
地方債計画事業区 分	起債許可申請事 業		国庫支出	一般財 源	地方債			借入先	年利 率	償還期間	銀行	市町村振興 協会	市場公 募
公園建設費													
一般補助施設整 備等事業	(仮称) 丸子 多摩川公園整備	1,397,706	559,000	238,706	600,000	71.5%	証券発 行(募 集)	シンジケー ト団	1.20%	5(満期一 括)			500,000
							証券発 行	みずほ銀行	1.30%	5(満期一 括)	100,000		
連続立体交差事業 費													
一般公共事業	都市計画事業 (京浜急行線連 続立体事業)	465,450	0	210,450	255,000	54.8%	証券発 行	みずほ銀行	1.30%	5(満期一 括)	255,000		
					855,000						355,000	0	500,000

(平成 20 年度)

(単位：千円)

申請		起債対 象事業 費	左の財源内訳			充 当 率 (%)	起債 の 方 法	借入条件			資金区分		
地方債計画事業 区分	起債許可申請事 業		国庫支 出	一般財 源	地方債			借入先	年利 率	償還期間	銀行	市町村振興 協会	市場 公募

公園建設費													
一般補助施設 整備等事業	(仮称) 丸子 多摩川公園整備	883,013	8,500	374,513	500,000	57.2%	証券 発行	みずほ銀行	1.40%	5(満期一 括)	500,000		
連続立体交差事 業費													
一般公共事業	都市計画事業 (京浜急行線連 続立体事業)	417,000	0	217,000	200,000	48.0%	証券 発行	みずほ銀行	1.40%	5(満期一 括)	200,000		
					700,000						700,000	0	0

(平成 21 年度)

(単位：千円)

申請		起債対象 事業費	左の財源内訳			充当 率(%)	起債の 方法	借入条件			資金区分		
地方債計画事業区 分	起債許可申請事 業		国庫支 出	一般財 源	地方債			借入先	年利 率	償還期間	銀行	市町村振興協 会	市場公 募
公園建設費													
一般公共事業	(仮称) 中央 五丁目緑地	510,000	170,000	60,000	280,000	82.4%	証券発 行	みずほ銀行	1.70%	10(満期一 括)	280,000		
一般公共事業	(仮称) 南馬 込二丁目緑地	300,000	100,000	100,000	100,000	50.0%	証券発 行	みずほ銀行	1.70%	10(満期一 括)	100,000		
連続立体交差事業 費													
一般公共事業	都市計画事業 (京浜急行線連	1,020,000	0	520,000	500,000	49.0%	証券発 行	みずほ銀行	1.70%	10(満期一 括)	500,000		

	続立体事業)												
一般公共事業	都市計画事業 (京浜急行線連 続立体事業)	1,738,275	0	938,275	800,000	46.0%	証券発 行	みずほ銀行	1.70%	10(満期一 括)	800,000		
中学校施設建設費													
学校教育施設等 整備事業	羽田中学校施 設建設事業	287,400	83,300	36,100	168,000	82.3%	証券発 行	みずほ銀行	1.70%	10(満期一 括)	140,000		
							証書借 入	市町村振興協 会	0.60%	10、2年据 置	28,000		
学校教育施設等 整備事業	羽田中学校施 設建設事業	188,200	54,700	65,500	68,000	50.9%	証券発 行	みずほ銀行	1.70%	10(満期一 括)	50,000		
							証書借 入	市町村振興協 会	0.60%	10、2年据 置	18,000		
学校教育施設等 整備事業	羽田中学校施 設建設事業	73,000	21,200	37,800	14,000	27.0%	証券発 行	みずほ銀行	1.70%	10(満期一 括)	7,000		
							証書借 入	市町村振興協 会	0.60%	10、2年据 置	7,000		
学校教育施設等 整備事業	羽田中学校施 設建設事業	22,300	2,700	60,000	12,100	16.8%	証券発 行	みずほ銀行	1.70%	10(満期一 括)	1,500		
							証書借 入	市町村振興協 会	0.60%	10、2年据 置	10,600		
学校教育施設等 整備事業	羽田中学校施 設建設事業	33,900	14,400	60,000	5,900	9.0%	証券発 行	みずほ銀行	1.70%	10(満期一 括)	2,100		

							証書借入	市町村振興協会	0.60%	10、2年据置		3,800	
学校教育施設等整備事業	学校教育施設等整備事業	377,200	0	155,200	222,000	58.9%	証書借入	市町村振興協会	0.60%	10、2年据置		222,000	
総合体育館建設費													
学校教育施設等整備事業	大田区総合体育館建設事業	1,270,519	0	620,519	650,000	51.2%	証券発行(募集)	シンジケート団	1.08%	10(満期一括)			650,000
					2,820,000						1,880,600	289,400	650,000

ヒアリングによれば、協議制移行後の大田区における地方債の現状の発行手続きについては以下の図のとおりとのことである。



① 発行手続の確認

今回の監査においては、大田区と東京都の関係において書類をレビューしている。

以下、①=B、C（但し、内部的にはAを含む。）、⑥=D、⑦=F（但し、内部的にはEを含む。）、⑧=G、となっている。

A：起案（起債計画書等の提出について）決定日

B：大田区→東京都（平成*年度起債計画書等の提出について）日付=①

C：起債計画書の名称

D：東京都→大田区（平成*年度*の起債に対する同意等予定額の決定について）（日付）
：（平成*年度地方債の協議について（通知））（日付）

E：起案（起債協議書等の提出について）決定日

F：大田区→東京都（平成*年度地方債の協議について）日付

G：東京都→大田区（平成*年地方債の協議について（回答））日付

年度	名称	A	B	C	D	E	F
19年度	丸子多摩川	H20.5.8	H19.5.11	一般補助施設整備等事業起債計画書	H19.9.11	H19.9.28	H19.9.28
	連続立体			一般公共事業起債計画書	H19.9.11		
20年度	丸子多摩川	H20.5.7	H20.5.9	一般補助施設整備等事業起債計画書	H20.9.16	H20.9.16	H20.9.25
	連続立体			一般公共事業起債計画書	H20.9.16		
21年度	中央五丁目	H21.5.1	H21.5.7	一般公共事業起債計画書	H21.9.11	H21.9.25	H21.9.25
	南馬込二丁目			一般公共事業起債計画書	H21.9.11		
	連続立体			一般公共事業起債計画書	H21.9.11		
	羽田中学			学校教育施設等整備事業起債計画	H21.9.11		
	大田区体育館			学校教育施設等整備事業起債計画	H21.9.11		

上記のとおり、レビューの結果、発行手続面上、特に瑕疵がないことを確認した。

② 資金化の時期

また、それぞれの資金化の時期であるが、次のとおりとなっている。

(平成 19 年度)

(単位：千円)

申請	資金区分			
地方債計画事業区分	銀行	市町村振興協会	市場公募	資金化の時期
公園建設費				
一般補助施設整備等事業			500,000	H20. 2. 26
	100,000			
連続立体交差事業費				
一般公共事業	255,000			H20. 4. 28
	355,000	0	500,000	

(平成 20 年度)

(単位：千円)

申請	資金区分			
地方債計画事業区分	銀行	市町村振興協会	市場公募	
公園建設費				
一般補助施設整備等事業	500,000			H21. 4. 30
連続立体交差事業費				
一般公共事業	200,000			H21. 4. 30
	700,000	0	0	

(平成 21 年度)

(単位：千円)

申請	資金区分			
地方債計画事業区分	銀行	市町村振興協会	市場公募	
公園建設費				
一般公共事業	280,000			H22. 4. 30
一般公共事業	100,000			H22. 4. 30
連続立体交差事業費				
一般公共事業	500,000			H22. 4. 30
一般公共事業	800,000			H22. 4. 30
中学校施設建設費				
学校教育施設等整備事業	140,000			H22. 4. 30
		28,000		H22. 5. 20
学校教育施設等整備事業	50,000			H22. 4. 30
		18,000		H22. 5. 20
学校教育施設等整備事業	7,000			H22. 4. 30
		7,000		H22. 5. 20

学校教育施設等整備事業	1,500			H22.4.30
		10,600		H22.5.20
学校教育施設等整備事業	2,100			H22.4.30
		3,800		H22.5.20
学校教育施設等整備事業		222,000		H22.5.20
総合体育館建設費				
学校教育施設等整備事業			650,000	H21.9.28
	1,880,600	289,400	650,000	

資金化の時期については、地方債発行に関する発行手続が、大田区、東京都、国と、非常に慎重であることから機動的な調達は不可能であり、上記のとおり一般公募（ドリーム債）の証券発行によるものを除いて、年度末の出納整理期間（4月～5月）になってようやく資金化していることが窺える。

③ 羽田中学施設建設工事

このうち、とくに平成21年度に地方債を発行した羽田中学校施設建設事業に関して、資金の充当関係等の状況を見てみると以下のとおりとなる。

(単位：円)

	支払額	源泉	
		自己資本	他人資本
		(剰余金等)	(地方債)
平成20年度	100,000,000	100,000,000	0
平成21年度	1,007,670,000	1,007,670,000	0
平成22年度	1,013,571,500	523,571,500	490,000,000
合計	2,121,241,500	1,631,241,500	490,000,000

資金の充当関係については、別章「債務負担行為」のところでの羽田中学校部分の検討結果から引用する。羽田中学校の工事に関する支払等は、以下のとおりの時期であることが判明している。

(単位：千円)

	期首残高	増加	減少	期末残高	契約日ないし執行済 印日
建築工事		2,035,950,000		2,035,950,000	平成20年12月8日
前払金	2,035,950,000		100,000,000	1,935,950,000	平成20年12月25日
追加工事(1)	1,935,950,000	14,080,500		1,950,030,500	平成21年5月13日
部分払①	1,950,030,500		200,670,000	1,749,360,500	平成21年6月9日
追加工事(2)	1,749,360,500	71,211,000		1,820,571,500	平成21年9月1日

部分払②	1,820,571,500		242,560,000	1,578,011,500	平成21年9月14日
部分払③	1,578,011,500		280,410,000	1,297,601,500	平成21年12月10日
部分払④	1,297,601,500		284,030,000	1,013,571,500	平成22年4月2日

このため、平成21年度の支払分に関しては、上記のとおり平成21年12月10日までにすでに支払いが完了している関係で、平成21年度に発行し平成22年4月～5月において資金化された地方債を充当することはできない。このため、当該部分に関しては、剰余金等としていったん繰越して、あらためて平成22年度の支払に充当することになる。この事実は意外に大きなものだと考える。翌年度へ繰越しての充当が可能だということは、その資金自体を他へ転用することも可能性として否定できないことを意味するからである。

④ 考察等

上記のとおり、地方財政法(地方債の制限)第五条は、いわゆる建設公債以外の地方債の発行を原則禁止している訳であるが、一般的に「お金に色はつけられない」という表現がよく用いられるように、現実的には当該調達資金と建設費支払資金とが「紐付いて」いるとは言えない状況にある。すなわち、いったん調達した建設公債としての地方債の資金は、それを特別会計や別口座によって厳密に区分経理等することまでは、制度上要求されていないし、また、自主的に区分経理し他への転用を禁じて投資の効率性等をみる等の必要もないことから、他の資金と同一のものとして扱われていると考えられる。このように考えると、建設工事等の事業は每期ほぼ必ず発生するのであるから、それを名目にさえすれば、地方財政法第五条に準じて地方債を発行することが可能になり、結果として、そのようにして調達した資金が、例えば、年度を越して、財政基金等に積立てられたり、他の目的に転用されたりしてしまう可能性は、完全には否定できないことになる。もちろん、実際に発行するという段において、そこには様々な制約や条件が必要となってくるであろうが、建設公債の発行であるから受益と負担の関係が均衡している等、という理論については、建設公債調達資金と建設費支払資金とが「紐付いて」いないという状況である以上、手放しで「是」であるとはいえず、そこには、やはり資金調達コスト等を含めた地方公債発行に関する厳密な考え方が要求されることになると思う。

2. 改訂モデルの指示

地方債の計上に関して、関連する改訂モデルの指示は以下のとおりである。すなわち、

1. 固定負債

(1) 地方債

303. N年度末残高(決算統計33表57行(9)列の金額)からN+1年度償還予定額(決算

統計36表01行(8)列の金額)を控除した額とする。

304. 地方債の満期一括償還の財源に充てるため減債基金を積み立てており、その金額が上記地方債のN年度末残高から控除されている場合は、その金額のうちN+1年度償還予定の額を除いた額を加算する。
305. 地方債のうち、特定の条件に合致した場合に支払金利が上昇するなど、特定の契約条項が付されたものについては、附属明細書(地方債明細表)にその概要を記載するものとする。

2. 流動負債

(1) 翌年度償還予定地方債

317. 地方債のN+1年度償還予定額(決算統計36表01行(8)列の金額)とする。
318. N+1年度償還予定額は契約上の返済日に基づいて判断する。したがって、決算統計に記載された金額にかかわらず、例えばN+1年度に借り換えが予定されている地方債であっても翌年度償還予定地方債に含めるものとし、一方で、翌年度繰上償還が予定されている地方債であっても固定負債の地方債に含めるものとする。なお、これらの金額が重要である場合は、その金額を注記するものとする。
319. 地方債の満期一括償還の財源に充てるため減債基金を積み立てており、その金額が上記地方債のN年度末残高から控除されている場合は、その金額のうち翌年度償還予定の額を加算する。

とある。

3. 現状の算定方法

上記の通り改訂モデルの指示は、原則として、1. 固定負債(1) 地方債については、「303. N年度末残高(決算統計33表57行(9)列の金額)からN+1年度償還予定額(決算統計36表01行(8)列の金額)を控除した額とする」とあり、2. 流動負債(1) 翌年度償還予定地方債については、「317. 地方債のN+1年度償還予定額(決算統計36表01行(8)列の金額)とする」とある。このため、担当課に平成20年度の決算統計の該当ページを提出して頂き内容を検討した。その結果は以下のとおりである。

(単位：千円)

	改訂モデルの指示	実際の開示金額	差異
1 固定負債(1) 地方債	53,504,787	57,226,851	-3,722,064
2 流動負債(1) 翌年度償還予定地方債	6,072,655	6,360,471	-287,816
合計	59,577,442	63,587,322	-4,009,880

このうち、「1 固定負債 (1) 地方債」の「改訂モデルの指示」のセルについては、平成 20 年度の決算統計 33 表 57 行(9)列の金額 59,577,442 千円から決算統計 36 表 01 行(8)列 6,027,655 千円を控除した金額 53,549,787 千円となっている。(ただし、大田区の場合、決算統計 33 表には 57 行までないため、指示と同様の効果を及ぼす合計値としての 54 行の数値を採用している。)一方、「2 流動負債 (1) 翌年度償還予定地方債」の「改訂モデルの指示」のセルについては、平成 20 年度の決算統計 36 表 01 行(8)列の金額 6,072,655 千円となっている。なお、実際の開示金額の欄は、「第 2 章 外部監査対象の概要」「5. 負債をめぐる総務省通知・財政健全化法上の取扱い」で示めた平成 20 年度「大田区経営の状況」記載の「大田区の貸借対照表 (普通会計)」(平成 21 年 3 月 31 日)の該当部分から引用したものとなっている。

検討の結果、改訂モデルと実際の開示金額の間には上記の表のとおり、幾ばくかの差異があることが判明した。監査時現在、この差異の理由については担当課より説明を受けていないが、一般会計から普通会計への振替、あるいは、基金の充当方法等などにより、差異が生じているものと思料される。

4. 結果及び意見

(結果)

1)

個別の地方債発行について、なぜ当該事業に対して公債発行で資金調達を行うのかにつき、その判断基準が不明確である。

本件については、担当部局に対するヒアリング時に、平成 20 年度末現在、財政基金が 40,509,029 千円あるにもかかわらず、平成 21 年度予算、平成 22 年度予算において、以下のような起債を行うことを意思決定していることについて、この意思決定の根拠となる検討結果の資料等 (起案計画等を含む) の提出をお願いした。

(単位：千円)

	平成 21 年度予算	平成 22 年度予算
公園建設費	380,000	150,000
連続立体事業費	1,300,000	1,150,000
中学校施設建設費	490,000	700,000
総合体育館建設費	650,000	1,100,000

すなわち、財政基金の残高が十分にあるにもかかわらず、上記特定事業に当該金額の起債がなぜ必要だったのかにつき、その理由を記した直接的な具体的資料の提示を求めた。この結果、予算編成の庁議資料を示して説明している旨、あるいは、予算編成作業の中でそれぞれの財源として検討する旨の説明を受け、また、以下のような趣旨の文書を頂いた。

- ① 起債が財源の年度間調整を行う機能を持ち、将来世代との負担の公平を図る目的で、地方財政法第5条等に基づき行われ、特に「施設整備等の経費負担において将来世代負担を求めることが経費負担公平の原則から適当であると認められる場合などに、同法に基づき地方債の同意がなされる」ものであること。
- ② 大田区においては総務省策定の地方財政計画を1つの指針として起債の決定を行っており、地方財政計画には「地方団体の毎年度の財政運営の指針」としての役割があること。
- ③ 他方、基金には「税が大幅な増税となった場合や決算剰余金を生じた場合に計画的に積立て、経済事情の変動等によって財源が不足する場合などに活用することで年度間調整を図るものである」こと。
- ④ 「基金残高の適正規模について統一的な基準があるわけではないが、今後区が抱える財政需要、過去の経験、依然として厳しい経済状況や国の動向に鑑み、判断していく必要がある」とし、「現時点で標準財政規模に占める基金残高の割合は、特別区平均を下回っている」こと。
- ⑤ 以上のように、「起債・・・財源調達 世代間の公平」、「基金・・・健全な財政運営・財源の年度間調整」という異なる目的があり、「地方公共団体の財政運営は、単年度だけでなく中・長期的な歳入・歳出を踏まえ、起債・基金の活用を行って」いること。

確かに、起債と基金の目的を全く同列に扱うことはできない。また、財政担当としては「基金を確保するために公債を発行する」という考え方はないと主張している。しかしながら、ここで示されている「世代間の公平」⁴²や「年度間調整」という目的、つまり、財政の有する受益や負担の関係を長期的な視点で均衡させるという目的を有している点では、両者はその発生に関して因果の逆転はあるものの、結果的に近似した効果を有しているものと考えられる。

起債のもつ「世代間の公平」「将来世代との負担の公平」という機能について、もし、この機能が有効に機能していると仮定するならば、社会資本を形成するすべての建設事業の資金調達は起債で行うべきであり、その償還も当該社会資本の耐用年数に応じて行うべきことになる。また、基金に関しては、剰余金が出た場合にはじめて積立てが行え、「年度間調整」という機能を持たせることができるものであるが、当該剰余金の振替としての基金は、損益ベースで算定されるものではないため、基金の当該機能を起債と独立して自律的に運用させているというよりも、起債との関係において従属的ないし結果的に決定され

⁴² 桜内文城『公会計革命』（平成16年10月、講談社）35頁には、「特に、国家の意思決定に参加することができない将来世代の利益は、憲法上の法の支配の概念によっても保護することはできない」としたうえで、「しかし公会計制度は、将来世代の受益と負担の変動も数字で表すことができ、それによって、国家の意思決定における正当性を確保する機能を持つ。すなわち、公会計の中心に位置するのは、『正当性の概念』なのである」としている。

る面をも有するものといえる。すなわち、基金の残高は、起債の大きさや歳入歳出の結果というパラメータから、連動的に算出される面が強いということである。他方、地方公共団体においては、歳入歳出の結果は予算によって統制されていることはいままでの間から、両者の関係においては、上述の起債のもつ「世代間の公平」を理論上追求し、地方債の発行を行っていくという選択を行うことになると、その結果として、基金の積立てが進捗し「年度間調整」という機能も同時に発揮できる裁量が広がることになる。

しかしながら、起債のもつ「世代間の公平」「将来世代との負担の公平」という機能については、言葉だけが独り歩きしている部分があり、理論的に詰めていくと不可解な部分が残る。すなわち、一般に、当該起債に関しての意思決定にはその負担の担い手となる将来世代が加われない可能性が高くあり、また、受益を受けるべく建設された社会資本が将来にわたって有効に機能するか否かについては、将来行政需要の正確な予測が不可能なことから、一定の確率でその有効性に疑義が生じることが避けられない。このため、「世代間の公平」が起債によって確保されているという議論は、留保つきで考えるべきものと思われる。さらにまた、起債に関わる利子の発生に関して、調達サイドとしての地方公共団体の財政の効率化という問題だけに限定して議論すれば、外部により資金調達した場合にはその調達コストが追加的な負担となることになる。この意味は大変重い。財政担当の意識としては、たとえ「基金を確保するために公債を発行する」ということがないとしても、結果としてそのような事態が発生しているとすれば問題がある。つまり、起債と基金の関係については、資金調達に係る利子率と基金として積立てた資金の運用に関わる借入/預入間の利子率のスプレッドを通じて、不要な資金の流出を行わせる可能性があるため、地方債による資金調達は必要最低限に抑え込み、資金バッファの保有を限界まで絞り込むべきである。

換言すれば、「世代間の公平」「年度間調整」という観点と「最少の経費で最大の効果」という観点とは、必然的に相いれない部分を有することになっており、包括外部監査の目的が、前者よりもむしろ後者にある以上、このような指摘をせざるを得ないと考える。

「基金残高」を含めた大田区の資金残高保有量については年々増加傾向にあり、また、このうち「基金残高」を除いた「預金残高」についても若干の増加傾向にある。また、本文中で分析したいいわゆるプライマリー・バランスについても良好な状況にある。このため、地方債発行を積極化させる理由はその根拠にやや乏しいように感じる。

以上のような理由により、起債と基金の関係については、資金需要あるいは資金調達にかかる抽象論で終始するのではなく、なぜ当該事業に当該金額の起債が必要なのかという個別具体的な資料を用意し、その考え方について説明可能な状態にしておく必要があると考える。

2)

現状、改訂モデルの指示と異なる数値が地方債に関する部分に計上されている。すなわち、本文にも記載のとおり、改訂モデルは決算統計の該当部分からの転記を指示しているが、当該部分とは異なる数値が、平成 20 年度の大田区の貸借対照表（普通会計）の「1 固定負債（1）地方債」あるいは「2 流動負債（1）翌年度償還予定地方債」に記載されている。監査時現在、この差異の理由については担当課より説明を受けていないが、一般会計から普通会計への振替、あるいは、基金の充当方法等などにより、差異が生じているものと思料される。再度の検証をお願いしたい。

（意見）

1)

「区債現在高調書」上の「2. その他」にある「(1)住民税等減税補てん債」「(2)住民税等減税補てん借換債」「(3)臨時税収補てん債」については、財政基金を使用して早期に償還すべきである。

本文にて図解したモデルに従えば、これらのいわゆる赤字公債は、「将来世代への負担の転嫁」を行っている状態にあるため、財政基金を利用して早期に償還することが財政の健全化のためには優れている。

この点に関しては、本文にも記した足立区及び江戸川区は、当該「2. その他」の赤字公債の発行を行っておらず、公債発行の一般的なセオリー、すなわち、地方財政法第 5 条に準じた運用、つまり、将来世代に負担を転嫁する可能性のある赤字地方債を極力発行しない方針を貫いているといえ、一定の評価に値すると考える。

2)

昭和 63 年度～平成 6 年度までに発行した以下の用地物件に対応する地方債については、①その金利面が現状に比して高いこと、②それぞれの用地の時価の下落が著しいこと、に鑑み、地方債の残高を早期に償還すべきである。

（発行額残金単位：百万円）

	年度	発行額	期間	借入先	種別Ⅰ	種別Ⅱ	21 残金
調布大塚小・小池小・羽田小用地	63	873	25	資金	義地	教債	234
調布大塚小・入新井第五小用地	101	364	25	資金	義地	教債	129
大森第六中学校用地	102	2,546	25	資金	義地	教債	1,023
大森第六中学校用地	103	2,655	25	資金	義地	教債	1,204
大森第六中学校用地	104	2,546	25	資金	義地	教債	1,215
大森第六中学校用地	105	2,546	25	資金	義地	教債	1,333
大森第六中学校用地	106	2,546	25	資金	義地	教債	1,422

本文にて図解したモデルに従えば、これらのいわゆる建設公債は、時価の下落が著しく、結果として赤字公債と同様の状態になっている部分があるため、当該部分については財政基金を利用して早期に償還することが財政の健全化のためには優れている。また、平成2年当時⁴³は、バブル最盛期にあたることから剰余金の発生が見込めたはずであり、当時本当に建設公債を発行して用地取得すべきであったかについて、今後公債発行が増加する状況においては、ここでいったん検討を加えておくことが必要であると考え。

⁴³ 国も平成2年度～平成5年度については、赤字国債を発行しなかった。大田区の場合は、建設公債であるから、厳密には議論が合致しないが、時期的に資金的余裕があったのではないかという点では一致している。

第4章 退職手当引当金

1. 概要

大田区における退職手当引当金は、「職員の退職手当に関する条例」（昭和32年4月1日条例第3号）（以下、「本条例」と称す）を根拠として計算される退職手当に関する引当金である。関連する規則としては、「職員の退職手当に関する条例施行規則」（昭和32年4月1日規則第3号）（以下、「本規則」と称す）がある。

本条例においては、大田区に常時勤務する一定の職員⁴⁴（以下、「一定の職員」と称す）

⁴⁴ 大田区に常時勤務する一定の職員（本条例第2条）

地方公務員法（昭和25年法律第261号）第28条の4第1項又は第28条の6第1項の規定により採用された職員を除く次に掲げる者と規定している。

- ①職員の給与に関する条例（昭和26年条例第19号）第2条に定める給料を支給される職員
- ②職員の給与に関する条例第19条に定める給与を支給される職員のうち、その勤務形態が前号の職員に準ずる職員で区長が定める者

なお、常時勤務に服することを要しない者のうち、職員について定められている勤務時間以上勤務した日が引き続いて6月をこえるに至った者で、その超えるに至った日以後引き続き当該勤務時間により勤務することとされているもので区長が定める者は、当該職員とみなすと規定している。

・ 職員の給与に関する条例第2条に定める給与（職員の給与に関する条例第2条）

職員の勤務時間、休日、休暇等に関する条例（平成10年条例第43号）第2条、第3条第1項及び第2項並びに第5条に規定する正規の勤務時間による勤務に対する報酬であって、この条例に定める管理職手当、初任給調整手当、扶養手当、地域手当、住居手当、通勤手当、単身赴任手当、特殊勤務手当、特地勤務手当、超過勤務手当、休日給、夜勤手当、管理職員特別勤務手当、期末手当、勤勉手当、寒冷地手当及び災害派遣手当（武力攻撃災害等派遣手当を含む）を除いたものを言い、公務について生じた実費の弁償は含まれないと規定している。

・ 給料表、適用範囲及び職務の級（職員の給与に関する条例第5条）

職員の給与に関する条例に定める給料表は次のとおりとしており、その適用範囲はそれぞれ当該給料表に定めるところによる（この条例の第19条に規定する職員以外のすべての職員に適用する）と規定している。

- ①行政職給料表(一) (別表第1)
- ②行政職給料表(二) (別表第2)
- ③医療職給料表(一) (別表第3)
- ④医療職給料表(二) (別表第4)
- ⑤医療職給料表(三) (別表第5)

・ 職員の給与に関する条例第19条に定める給与（職員の給与に関する条例第19条）

臨時的に任用される職員の給与は、任命権者が、職員の給与との均衡を考慮し、予算の範囲内で人事委員会の承認を得て定める（当該職員に対しては、他の条例に別段の定めがない限り、当該給与を除く外いかなる給与も支給しない）と規定している。

・ 行政職給料表(二)については、改正に伴う経過措置として、職員の給与に関する条例付則（平成19年12月28日条例第69号）2において次のとおり規定している。

「この条例の施行の日（以下「施行日」という。）の前日から引き続き行政職給料表(二)の適用を受ける職員で、その者の受ける給料月額が施行日の前日に受けていた給料月額に相当するものとして特別区人事委員会（以下「人事委員会」という。）が定める額に達しないこととなるものの給料月額は、人事委員会が定める」。このため、行政職給料表(二)の16号級に該当する者（後述のサンプル3番、14番、16番）については当該付則の規定に従い、特別区人事委員会による「給与条例改正に伴う職員の給料の切替え等について」（20特人委給第562号平成20年12月19日）の「別表第1（第2第1項関係）行（二）保障額表」に基づいているとのことであった。

・ 教育長の給料については、給料表にはよらず、大田区教育委員会教育長の給与、勤務時間その他の勤務条件に関する条例（昭和31年10月2日条例第14号）第2条の規定により別途定められている。

が退職した場合、原則として、当該退職者に退職手当を支給する旨が定められている⁴⁵。その計算方法として、退職の日における当該退職者の給料月額⁴⁶に、勤続期間区分に応じて定められた割合⁴⁷を乗じて得た額の合計額として定義される基本額に、評価期間におけるポイントの合計値に単価を乗じて得た額として定義される調整額⁴⁸を加えた額（以下、「退職手

・ 監査委員の給料については、給料表にはよらず、大田区監査委員の給与等に関する条例（平成4年12月4日条例第71号）第2条の規定により別途定められている。

⁴⁵ 本条例第3条

⁴⁶ 職員の給与に関する条例（昭和26年条例第19号）第9条の規定に基づく給料の調整額を除く（本条例第5条）。

なお、一定の職員に対しては、給料月額に調整額を加味して基本額が計算される場合があり、この取扱は次のとおりとなる（本条例第9条の4）。

支給する退職手当の基本額=A+B×支給割合

A=本条例第5条から第7条までの規定により計算して得た額（退職の日給料の調整額の支給を受けていない者については、退職の日の直近の時期に受けていた給料の調整額の額に相当する大田区規則で定める額）

B=「退職の日におけるその者の給料の調整額の額」と「最も長期間にわたり支給を受けていた給料の調整額の額に相当する大田区規則で定める額」とのいずれか多い額

支給割合=調整額を受けていた期間を第5条から第7条までの勤続期間とみなして得た割合

⁴⁷ 普通退職の場合における勤続期間区分に応じて定められた割合は次のとおり。（本条例第5条）

1年以上10年以下の期間については、1年につき100分の100

11年以上15年以下の期間については、1年につき100分の135

16年以上20年以下の期間については、1年につき100分の150

21年以上25年以下の期間については、1年につき100分の165

26年以上30年以下の期間については、1年につき100分の180

31年以上の期間については、1年につき100分の165

但し、上記により計算した金額が、退職日給料月額に50を乗じて得た額を超える場合は、当該額を基本額とする。

また、在職期間に1年未満の端月数がある場合、6月以上の端月数は1年とし、6月未満の端月数はこれを切捨てる（本条例第10条第6項）。

一方、定年退職等の場合における勤続期間区分に応じて定められた割合は原則として次のとおり。（本条例第6条、第7条の3、ほか）

1年以上10年以下の期間については、1年につき100分の140

11年以上15年以下の期間については、1年につき100分の190

16年以上30年以下の期間については、1年につき100分の200

31年以上33年以下の期間については、1年につき100分の150

34年以上の期間については、1年につき100分の60

但し、上記により計算した金額が、退職日給料月額に59.2を乗じて得た額を超える場合は、当該額を基本額とする。

この場合における1年に満たない月数についてはこれを1年とする（本条例第10条第6項但書）。

なお、大田区における職員の定年は、原則として、60年に達した年齢とされており（「職員の定年等に関する条例」（昭和59年3月15日条例第2号）第3条）、定年に達した時は、定年に達した日以降、最初に到来する3月31日に退職するものとし、同日を定年退職日としている（同第2条）。

上記のほか、地方公務員法第28条第1項第4号の理由に基づく整理退職等の場合につき、別に割合が定められている。（本条例第7条）

⁴⁸ 調整額は、評価期間におけるポイントの合計値に単価を乗じて得た額とされる（同条例9条の5）。

評価期間とは、退職（退職手当の基本額が支給されることとなる退職に限る。以下この項において同じ。）をした者の基礎在職期間（第7条の4第2項に規定する基礎在職期間をいう。以下同じ。）のうち、退職をした日の属する会計年度を含む20年度間（退職をした日が当該退職をした会計年度の初日から2月末日までである場合は、21年度間）をいう。

ポイントとは、職員が属する職務・職責に応じた区分において定められる次の値をさし、会計年度ごとに付与される。

第1号区分：240、第2号区分：190、第3号区分：140、第4号区分：90、第5号区分：70、第6号区分：60、第7号区分：50、第8号区分：0

当額」と称す)とされている⁴⁹。

また、勤続期間区分における勤続期間は、職員となった日の属する月から退職した日の属する月までの月数(以下、「在職期間」と称す)によるとされている⁵⁰が、所定の休職等⁵¹があったときは、当該月数に一定の割合を乗じた月数(以下、「除算月数」と称す)を、在職期間から控除するものとされている⁵²。

2. 改訂モデルの指示

退職給与引当金の計上に関して、関連する改訂モデルの指示は以下のとおりである。

(3) 退職手当引当金

なお、職員に休職月等がある場合等、一定の場合には本規則の定めに基づき必要な調整が行われる。

ポイントの単価は原則として1ポイント千円であるが(本条令第10条第6項)、特別区人事委員会勧告に基づく地域手当割合に応じ、一定の調整が行われている(本条例第10条第7項)。平成20年度においては680円とされている(人事課内部資料「退職手当」)。

・教育長、監査委員の退職手当額には調整給は含まれない。この点に関する根拠としては、教育長については「大田区長等の退職手当に関する条例」(昭和32年10月1日条例第22号)第3条ならびに第7条の規定が、監査委員については「大田区監査委員の給与等に関する条例」(平成4年12月4日条例第71号)第4条ならびに第5条の規定が該当する。

⁴⁹ 本条例第4条の3

⁵⁰ 本条例第10条

⁵¹ 本条第9条の5第4項

次に掲げる期間のある月(①から⑥までに掲げる期間のある月にあつては現実に職務に従事することを要する日のあつた月を除き、⑦に掲げる期間のある月にあつては育児短時間勤務等(地方公務員の育児休業等に関する法律(平成3年法律第110号)その他の法律の規定による育児短時間勤務及び育児短時間勤務の例による短時間勤務をいう。以下同じ。)の期間以外の期間における現実に職務に従事することを要する日のあつた月を除く。)をいう。

①病気休職の期間(地方公務員法第28条第2項第1号に掲げる事由に該当して休職にされた場合における当該休職の期間その他これに準ずる事由により現実に職務に従事することを要しない期間(教育公務員特例法(昭和24年法律第1号)第14条の規定による休職の期間を除く。)をいう。)

②刑事休職の期間(地方公務員法第28条第2項第2号に掲げる事由に該当して休職にされた場合における当該休職の期間その他これに準ずる事由により現実に職務に従事することを要しない期間をいう。以下同じ。)

③停職の期間(地方公務員法第29条の規定による停職その他これに準ずる事由により現実に職務に従事することを要しない期間をいう。)

④地方公務員法第55条の2第1項ただし書に規定する事由その他これに準ずる事由により現実に職務に従事することを要しない期間

⑤教育公務員特例法第26条第1項の規定による大学院修学休業の期間

⑥育児休業(地方公務員の育児休業等に関する法律その他の法律の規定による育児休業をいう。以下同じ。)の期間

⑦育児短時間勤務等の期間

⁵² 本条第10条第4項

①所定の就職月等が1月以上あつたときはその月数の1/2に相当する月数

②育児休業をした期間(当該育児休業に係る子が1歳に達した日の属する月までの期間に限る)及び育児短時間勤務等をした期間についてはその月数の1/3に相当する月数

③地方公務員法第55条の2第1項ただし書に規定する事由又はこれに準ずる事由により現実に職務に従事することを要しなかつた期間についてはその月数(無罪判決が確定した場合における刑事休職の期間についてはこの限りでない)

310. N年度末に特別職を含む全職員（N年度末退職者を除く）が普通退職した場合の退職手当支給見込額から、翌年度支払予定退職手当の額を除いた額とする。
311. 原則として一人ごとの積み上げ方式により算定することとするが、作業負担等の観点から実務上困難な場合は、推計値によることができる。
312. 推計方法の例としては、以下の1及び2の合算金額とする方法が考えられる。
1. 基本額に係るもの

勤続年数ごとの（職員数 × 平均俸給月額 × 退職手当の支給率）の合算
 2. 調整額に係るもの
 - ① N年度末日における職員全員（N年度末日に退職した職員を除き、各団体において普通会計がその退職手当を負担することとしている職員に限る）について、各団体の条例等において定められた調整額に係る職員の区分別・勤続年数別に把握する。
 - ② 次のイ及びロに掲げる額を合計した額を、簡便的に「調整額」に係る退職手当引当金計上額とする。
 - イ 勤続年数が25年以上の職員にあつては、該当区分の調整月額と当該区分より1号低い区分の調整月額にそれぞれ30を乗じて得た額の合算額
 - ロ 勤続年数が10年以上24年以下の職員（調整額を支給しない職員区分に該当する職員を除く）にあつては、該当区分の調整月額の半額と当該区分より1号低い区分の調整月額の半額にそれぞれ30を乗じて得た額の合算額
 - ③ なお区分ごとの調整月額については、職務の級等を考慮して、各団体の人事委員会規則において定められるものである。
313. なお、「地方公共団体の総合的な財政分析に関する調査研究会報告書—『行政コスト計算書』と『各地方公共団体全体のバランスシート』」（総務省、平成13年3月）に示されている推計方法のうち全職員の平均で求める方法については、実態と乖離する可能性が高いため、これを認めないものとする。
314. 退職手当引当金の計上方法は注記しなければならない。

(4) 翌年度支払予定退職手当

322. N+1年度に支払うことが予定されている退職手当の額を計上する。金額の見積りについては、N+1年度の当初予算計上額等合理的な予測に基づいて行う。

なお、以下では、310.の方法を「原則法」と呼び、311.の方法を「簡便法」と称すこととする。

3. 現状の算定方法

大田区では、上記1.の諸規定に基づき、経営管理部人事課給与担当において平成21年度末における一定の職員に対する退職手当を計算し、これを退職手当引当金の基礎情報として企画財政課に提出しており、企画財政課においては当該基礎情報をもとに、大田区における退職手当引当金につき、改訂モデルのうち原則法により計上し、開示している。なお、大田区においては、退職手当の支給に備えた外部組織等への拠出は一切存在しないとのことであった。

監査の視点として、いわゆる「合規性」の観点からは、大田区の計上している退職手当引当金が、改訂モデルにおいて要求している内容に適合しているか否かにつき検討するとともに、大田区の給与担当において計算されている退職手当引当金の基礎情報が、本条例ならびに本規則に適合しているか否かにつき検討することとした。また、上記合規性の一環ではあるが、個別計算の正確性についてもサンプルを抽出し、当該サンプルにつき個別に検討を加えることとした。一方、いわゆる「効率性」の観点からは、改訂モデルにおける簡便法によらず、原則法によった計上を実施している点につき、検討することとした。

1) 概要

大田区の計上している退職手当引当金が、改訂モデルにおいて要求している内容に適合しているか否かにつき検討を加えた。改訂モデルにおける退職手当引当金の計上に関する具体的指示は上記に記載のとおりであるが、当該記載に従った処理が実施されているか否かにつき、開示項目ならびに開示内容につき検討を加えた。この際に、「簡便法」にはよらず、「原則法」によって退職手当引当金を計上した理由についても検討を加えた。

特に開示内容については、退職手当引当金の対象範囲の観点、退職手当引当金の金額計算の観点、退職手当引当金の集計プロセスの観点から改訂モデルへの適合性につき、概念的な検討を加えることとしたが、全情報の検証は物理的に困難であることから、サンプルを抽出し、当該サンプルにつき、計算方法の合規性、計算根拠の妥当性ならびに計算の正確性を個別具体的に検証した。サンプルについては、「第6章 賞与引当金」におけるサンプルと同一のものとし、賞与引当金において抽出した25件から、再任用者や議員等、一定の理由により退職手当引当金に該当しない者6名を控除した19名を対象とした。

2) 改訂モデルへの適合に関する検討

開示項目についてであるが、大田区における平成21年度末日現在の退職手当引当金は、普通会計の財務書類である貸借対照表の負債の部の固定負債の内訳として、退職手当引当金の勘定科目において独立掲記されている。また、同書類における会計方針として、「年度末において在籍する全職員（当該年度末退職者を除く）が普通退職した場合に必要となる

退職手当の額全額を、退職手当引当金として計上しています。退職コストは支給時に一時的に発生するものではなく、職員の在籍期間を通じて徐々に発生していくという考え方に基づき、年度末の要支給額を見積り、計上しています」として開示されている。

この開示内容についてであるが、a. 退職手当引当金の対象範囲の観点、b. 退職手当引当金の金額計算の観点、c. 退職手当引当金の集計プロセスの観点から改訂モデルへの適合につき検討を加えた。

まず、a. 退職手当引当金の対象範囲についてである。改訂モデルにおいては、退職手当引当金の範囲につき、特別職⁵³を含む全職員としている。この点につき大田区では、既述のとおり一定の職員を範囲としており、非常勤職員ならびに再任用職員を退職手当の支給対象から除外している。この点から考えるに、対象範囲は改訂モデルに規定される範囲の方が大田区のそれより広いものと考えられる。しかし、改訂モデルにおける規定は、退職手当引当金の設定範囲としての規定である一方、大田区における規定は、退職手当の支給対象範囲としての規定である。大田区における一定の職員には退職手当支給対象者が全員含まれていることから、概念としては改訂モデルに合しているものと考えられる。大田区における一定の職員に対する退職手当のみが網羅的に計上されている点についての全体的検証は困難であることから、次項の「3）退職手当引当金の計算に関する個別検討」において、サンプルにつき、個別に検証を加えた。

次に、b. 退職手当引当金の金額計算の観点についてである。改訂モデルにおいては、普通退職した場合の退職手当支給見込額から、翌年度支払予定退職手当の額を除いた額としている。前者の普通退職した場合の退職手当支給見込額について、大田区では、既述の「基本額」の算定における勤続期間区分に応じて定められた割合につき、本条例の規定⁵⁴に基づき、普通退職の場合における勤続期間区分に応じて定められた割合を用いて計算しており、概念としては改訂モデルに適合しているものと考えられる。一方、この点についての全体的検証も困難であることから、次項の「3）退職手当引当金の計算に関する個別検討」においてサンプルにつき、検証を加えた。なお、翌年度支払予定退職手当の額については、後述のとおりである。

最後に、c. 退職手当引当金の集計のプロセスについてである。退職手当引当金は、まず、一般会計における個人別の退職手当金額が人事課にて計算され、当該金額ならびに人数が所属別に合計され、大田区全体の一般会計における金額ならびに人数の情報として算出される。平成21年度末日現在の当該情報は、金額が49,862,306千円、人数が4,583人であった。この点についての全体的検証は困難であることから、次項の「3）退職手当引当金の計算に関する個別検討」において、サンプルにつき、個別に検証を加えた。

⁵³ 橋本勇『新版逐条地方公務員法』（平成21年10月、第2次改定版、学陽書房）47頁～48頁には「すべての地方公務員の職は一般職と特別職に分けられ（法三1）、一般職は特別職に属する職以外のすべての職とされ（法三2）、一般職に属するすべての地方公務員には地方公務員法が適用され、特別職に属する地方公務員に地方公務員法が適用されるのは法律に特別の規定がある場合に限られる」とある。

⁵⁴ 本条例第5条

ところで、このような計算手続きを経て集計された一般会計における当該情報は、企画財政課において普通会計における当該情報へと組替えられる。平成 21 年度末日現在の当該普通会計の情報は、金額が 49,545,805 千円、人数が 4,554.1 人であった。以下、この組替えのプロセスについて説明する。

大田区においては、収益事業であるために普通会計⁵⁵⁾には属しないとされる公営事業等に
従事している人員が存在する部局につき、公営事業等の業務に従事している人数に対する
収益事業の業務従事割合に基づく人数の割合を算出し、組替え前人数と組替え後人数の割
合に基づき当該普通会計の退職手当引当金総額を算出している。当該組替えの方法につき、
サンプルとして 1 部局（北行政センター地域福祉課⁵⁶⁾）を抽出し、当該プロセスにつき検証
した⁵⁷⁾。サンプル部局である北行政センター地域福祉課の人数は、平成 21 年度末日現在で
43 人であり、このうち公営事業等に該当する介護サービス事業従事者は 8 人とのことであ
った。これら従事者の公営事業等への従事割合は 10/35 であり⁵⁸⁾、8 人に 10/35 を乗じた積
が 2.3 人となる。これに管理職の従事割合である 0.3 人⁵⁹⁾を加算した 2.6 人が公営事業等へ
の従事者分と計算され、43 人より当該 2.6 人を控除した 40.4 人分が普通会計従事分として
算出される。当該算出された値に基づく従事割合（40.4/43）を、一般会計における退職手
当引当金額である 491,371 千円に乗じることにより、普通会計の退職手当引当金額を
461,660 千円として計算している。これら計算の検証の結果、一般会計の退職手当情報
（491,371 千円、43 人）が普通会計の退職手当情報（461,660 千円、40.4 人）となること
につき確認できた。なお、ヒアリングによれば組替え方法に関する具体的な定めは存在せ
ず、大田区固有の組替え方法によっているとのことであった。

当該普通会計の情報は、翌年度支払予定退職手当としての平成 22 年度における退職予定
者の情報を含んでいることから、退職予定者に関する金額を控除する必要がある。平成 21
年度末日現在における当該金額は 6,665,918 千円であった。なお、当該金額は平成 21 年度
当初予算の額を用いたものである。改定モデルにおいては、「翌年度支払予定退職手当の額」

⁵⁵⁾ 東京都新公会計制度研究会編著『新地方公会計の実務 東京都における財務諸表の作成と活用』（平成 20 年 6 月、都政新報社）140 頁には、「普通会計とは、各地方自治体の財政状況の把握、地方財政全体の分析等に用いられる統計上、観念上の会計で、総務省が定める基準をもって各自治体の会計を統一的に再構成したものです。その対象となる会計は、一般会計に収益性のない特別会計（特別会計から、公営企業会計、準公営企業会計及び普通会計に属さない特別会計 3 会計を除いたもの）を加えたものであり、会計間の重複額等を控除するなどの調整を行い、純計を算出しています」とある。

⁵⁶⁾ 北行政センター地域福祉課は、改組され監査時点では「大森地域福祉課」となっている。

⁵⁷⁾ 換算方法の実証の観点から（金額の適正性の検証の観点からではない）、サンプル数を 1 件にとどめ、一覧から換算の存在する部局のうち一般会計の退職手当金額が最大であった部局を抽出した。

⁵⁸⁾ 企画財政課によると、平成 21 年度当初の介護サービス事業の従事者の定数は 35 名であり、このうち介護サービス事業の従事者は 10 名分として継続的に計算しているとのことであった。当該従事者については、過去より変更がない旨につき人事課に問い合わせ確認をしているとのことであった。人事課には関連部局より従事割合につき年次で報告を受けているとのことであった。

⁵⁹⁾ 企画財政課によると、管理職の公営事業等への従事割合は過去より 0.3 人として取り扱っているとのことであった。

に基づく旨を要請しており⁶⁰、当該観点から、改訂モデルに適合しているものとする。

このように、当該普通会計の情報から、平成 22 年度における退職予定者情報を控除することで、平成 21 年度末日現在の退職手当引当金の金額を算出するとともに、平成 22 年度における退職予定者金額が、翌年度支払予定退職手当として計上される。これらの結果を経て、平成 21 年度末日現在の貸借対照表の負債の部には、退職手当引当金が 42,879,887 千円、翌年度支払予定退職手当が 6,665,918 千円として計上されていた。

3) 退職手当引当金の計算に関する個別検討

サンプルとして抽出された 19 名の職員（以下、「対象職員」と称す）につき、次の①乃至⑩に記載した手続につき検討を加えた。また、これら手続を経て、⑩の手続における退職手当引当金算定根拠に基づき、企画財政課において、部局ごとに一般会計情報を普通会計情報に換算し、換算後の普通会計情報の合計額（49,545,805 千円）につき、平成 21 年度末日現在の普通会計の財務書類である貸借対照表上、負債の部に退職手当引当金として 42,879,887 千円が、翌年度支払予定退職手当として 6,665,918 千円が計上されていることを確認した。

① 対象職員が「一定の職員」に該当することの検討

具体的には、給与基本台帳における給料表区分が「一定の職員」に該当する表区分であることを検証した。

② 対象職員の退職手当計算対象期間の实在性の検討

具体的には、採用の事実については、初任給算出基準表、履歴書ならびに採用選考申込書等を含む採用時関連書類ならびに履歴カードと、退職手当計算期間末日における在職の事実については、平成 21 年 6 月 1 日現在ならびに平成 22 年 6 月 1 日現在の職員名簿と突合した。

③ 対象職員の給料月額 of 正確性の検討

具体的には、平成 21 年 3 月度給料月額が使用されていることにつき、給与基本台帳と特別区人事委員会の作成している給料表（平成 20 年度）を検証した。

④ 対象職員の勤続期間につき、採用年月日、「在職期間」に関する「除算月数」の検討

具体的には、採用年月日については②における採用通知、除算月数については除算根拠資料、在職期間については計算期間から除算月数を控除した期間の正確性を検証した。

⑤ ④に伴う対象職員の勤続期間区分における支給率の検討

具体的には④の在職期間に応じて本条例に定められた普通退職の場合の勤続期間区分に定められた割合の合計として算出された支給率の正確性を検証した。

⑥ 対象職員の退職手当の基本額の計算の正確性の検討

⁶⁰ 改訂モデルには前述のとおり「310. N 年度末に特別職を含む全職員（N 年度末退職者を除く）が普通退職した場合の退職手当支給見込額から、翌年度支払予定退職手当の額を除いた額とする」とある。

具体的には、③と⑤の積につき、計算の正確性を検証した。

⑦ 対象職員の退職手当の調整額に関するポイント数の検討

具体的には、任用情報に基づき、本条例の規定するポイントが在職期間に応じて正確に計算されていることにつき検証した。

⑧ 対象職員の退職手当の調整額の計算の正確性の検討

具体的には、上記⑦のポイント数に本条例の定める単価を乗じた積の計算の正確性を検証した。

⑨ 対象職員の退職手当の基本額ならびに調整額の合計額である「退職手当額」の正確性の検討

具体的には上記⑥における基本額と⑧における調整額の和につき、計算の正確性を検証した。

⑩ 対象職員の「退職手当額」が所属部局の「退職手当額」の総額に内包されていることの検討

具体的には、上記⑨にて検証した対象職員の「退職手当」が、対象職員の属する部局の退職手当の総額に含まれていることにつき、データ検証を実施した。

⑪ ⑩の所属部局の「退職手当額」が退職手当引当金算定根拠とされていることの検討

具体的には、上記⑩の部局の退職手当の総額が、企画財政課に提出された資料に内包されていることにつき、データ検証を実施した。

以下、サンプルにつき、上記①乃至⑪の手続につき検討した結果を記載する。表中の✓マークは、関連資料が存在し、当該資料に基づく検証の結果、問題が発見されなかった事項を指す。一方、✕マークは関連資料が存在しなかったが、検証の結果、問題が発見された事項を指す。—マークは該当事項が存在しない場合を指す。

サンプル 手続	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	16	17	18	19
①	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓
② 採用時関連書類	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✕	✓	✓	—
履歴カード	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓
21年6月職員名簿	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓
22年6月職員名簿	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	—
⑤	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓

(注1)参照																			
④ 採用年月日	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓
除算月数	×	×	×	×	×	×	×	×	×	×	×	×	×	×	×	×	×	×	×
在職期間	×	×	×	×	×	×	×	×	×	×	×	×	×	×	×	×	×	×	×
⑤ (注2)参照	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓
⑥	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓
⑦	×	×	×	×	×	×	×	×	×	×	×	×	×	×	×	×	×	—	—
⑧ (注3)参照	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	—	—
⑨ (注4)参照	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓
⑩ (注5)参照	✓	✓	✓	✓	注	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓
⑪ (注5)参照	✓	✓	✓	✓	注	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓

(注1) 特別区人事委員会の作成している給料表（平成20年度）のうち、行政職給料表（二）については、職員の給与に関する条例（昭和26年10月16日 条例第19号）の付則（平成19年12月18日 条例第69号）における経過措置の規定に伴い、特別区人事委員会が各区長宛てに平成20年12月19日（20特人委給第562号）において公表した「給与条例改正に伴う職員の給与の切替え等について」によっている。

また、監査委員ならびに教育長の給料については条例⁶¹により個別に規定されている。

(注2) 監査委員ならびに教育長の支給率については条例⁶²により個別に規定されている。

在職期間に除算月数が反映されていなかったことから、在職月数に誤りがあり、結果として支給率が正しく計算されていないこととなるが、本テストでは、除算月数を度外視したIn職月数に応じた支給率が正しく計算されていた場合は✓とした（以下のテストにおいても同様）。

(注3) 本テストでは、ポイントが正確であったことを前提とした計算の正確性を検証した。

(注4) 本テストでは、基本額ならびに調整額が正確であったことを前提とした計算の正確性を検証した。

(注5) サンプルの5番については、「退職手当額」が所属部局の「退職手当額」の総額に内包されており（手続⑩）、かつ、所属部局の「退職手当額」が退職手当引当金算定根拠とされていた（手続⑪）が、サンプル5番の所属部局である収納課において、一般会計には含まれない国保会計（108,929千円、7名）分が、一般会計に含まれて集

⁶¹ 監査委員については「大田区監査委員の給与等に関する条例」（平成4年12月4日 条例第71号）において、教育長については「大田区教育委員会教育長の給与、勤務時間その他の勤務条件に関する条例」（昭和31年10月2日 条例第14号）において給料の額が規定されている。

⁶² 監査委員については給料の額と同様「大田区監査委員の給与等に関する条例」（平成4年12月4日 条例第71号）において、教育長については「大田区長等の退職手当に関する条例」（昭和32年10月1日 条例第22号）において支給率が規定されている。

計されており、当該金額に基づき普通会計換算が実施され、退職手当引当金として計上されていた。このため、本テストでは、5番が所属部局の「退職手当額」の総額に内包され退職手当引当金算定根拠とされていたことに鑑み、✓とした。

②のテストにおける採用関連書類についてであるが、19番に関しては、テスト日現在、既に退職していたことから、大田区文書管理規程（平成10年3月31日訓令甲第5号）（以下、「文書規程」と称す）に基づき、廃棄しているとのことであった。文書規程によれば、文書はその態様に応じて概ね2種類に分類されている。即ち、常時基準とされ、または継続的に加筆・訂正・削除が行われる文書である常用文書と、事案決定、施行または供覧等の手続が完結した文書である完結文書がそれに当たる⁶³。大田区によれば、採用関連書類は一定の職員の在職時においては常用文書として定義され保存が義務付けられているが、退職の事実により完結文書として定義され、常用する期限終了後1年間保存後に廃棄扱いとされており、当該扱いに従い廃棄されているとのことであった⁶⁴。なお、採用関連書類が、

⁶³ 常用文書、完結文書の定義ならびに文書整理等に関する文書規程の規定は次のとおりである。

（完結文書の整理等）

第33条 文書主任は、事案決定、施行又は供覧等の手続が完結した文書（以下「完結文書」という。）を、第37条に規定する文書分類保存基準に基づき分類整理し、保管するものとする。

② 前項の手続が完結していない文書は、事務担当者が一括して管理し、常にその所在を明らかにしておかなければならない。

③ 第1項の規定は事案決定、施行又は供覧等の手続が完結した電子文書について、第2項の規定はこれらの手続が完結していない電子文書について、それぞれ準用する。

（文書及び電子文書の分類及び保存年限の設定）

第37条 文書及び電子文書の分類及び保存年限設定については、別に定める文書分類保存基準による。

② 文書主任は、前項の文書分類保存基準に基づき文書又は電子文書についての分類基準を作成し、文書管理システムに記録しなければならない。

③ 文書管理システムを配備していない所の文書主任は、前項で定めた分類基準に基づき翌年度の文書分類基準表（別記第14号様式）を作成し、総務課長が定める日までに総務課長に提出しなければならない。

（文書及び電子文書の保存年限）

第38条 文書及び電子文書の保存年限の区分は、次のとおりとする。ただし、軽易な内容で保存する必要のないものについては、随時廃棄することができる。

(1) 1年保存 (2) 3年保存 (3) 5年保存 (4) 10年保存 (5) 長期保存 (6) 永久保存

② 前項の規定にかかわらず、法令等により保存期間が定められている文書若しくは電子文書又は主管課長が時効が完成するまで証拠として保存する必要があると認める文書若しくは電子文書については、それぞれ法令等の定める期間又は時効期間を保存年限とする。

③ 前2項の規定にかかわらず、事務執行上常時基準とし、又は継続的に加筆、訂正若しくは削除を行う文書又は電子文書は、常用文書とし、常用する期間が終了するまで、事務担当者が一括して管理し、常にその所在を明らかにしておかなければならない。

⁶⁴ 文書の保存年限に関する文書規程の規定は次のとおりである。

（保存年限の計算）

第39条 文書及び電子文書の保存年限は、当該文書及び電子文書の完結した日（帳票等にあつては、その帳票等への記載が終了した日）の属する年度の翌年度4月1日から起算する。ただし、法令等の規定又は事務事業の性質により、暦年で編集する必要があると認める文書及び電子文書については、その完結した日の属する年の翌年1月1日から起算する。

② 前項の規定にかかわらず、会計年度の末に作成し完結した決定文書又は電子決定文書で、翌年度の会計事務に係るものの保存年限は、当該文書又は電子文書の完結日の属する会計年度の翌年度の4月1日から起算する。

③ 常用文書の保存年限は、その常用する期間が終了した日の属する年度の翌年度4月1日又は年の翌年1月1日から起算する。

文書規程のいずれに該当するかに関する内規としては、文書規程第 37 条第 1 項の規定に基づき文書分類保存基準が作成されており、当該基準における共通文書保存年限表に基づき 1 年保存として取り扱われているとのことであった⁶⁵。また、16 番については当該書類が見当たらず、現在捜索中とのことであった。一方、19 番については、平成 15 年 3 月 31 日に退職し、平成 18 年 4 月 1 日から特別職として任用されていることから、既述の取扱いに基づき採用関連書類は既に廃棄されており、特別職の任用に当たっては、大田区長による起案がなされ、議会における決議に基づき任用されることとなる。このため、採用関連書類に代えて議会に提出された起案書類ならびに報告関連書類を査閲した⁶⁶。

②のテストにおける職員名簿についてであるが、19 番は平成 22 年 3 月末日に定年退職を迎えていることから、平成 21 年 6 月 1 日には記録が存在し、平成 22 年 6 月 1 日には記録が存在しないことにつき検証した。

④のテストにおける除算月数につき、平成 19 年 3 月 31 日までは除算月数が反映されているものの、平成 19 年 4 月 1 日以降は反映されていないとのことであった。当該理由は、計算過程にエクセルのマクロ機能を使用して計算していたものの、平成 19 年度以降、過去のマクロ機能の設定に伴う要因により、反映が困難であったことによるとのことであった。結果、在職期間についても、平成 19 年度以降の除算月数は反映されてはならず、在職期間が過大に計上され、結果として退職手当引当金が過大計上されていると考えられる。

⑦のテストにおいて、ポイントの付与対象者全員につき、ポイントが 1 年分多く付与されていた。このほか、5 番についてはポイント計算における月割計算に誤りが存在し、12 番、13 番については、昇級によるポイントが 1 年分反映されていなかった。また、除算月数はポイント計算については一切反映されていないとのことであった。これらの影響を総合的に判断することはできないが、ポイントの付与対象者全員につき 1 年分多く付与されていることから、退職手当引当金が過大計上されているものと推測できる。

⑩のテストにおいて、収納課における合計表の一般会計の記録に誤謬が存在した。一般会計における人数が 80 名、退職手当額が 987,220,815 円であったところ、これに国保会計における人数 7 名、退職手当額 108,928,980 円を合計した人数 87 名、退職手当額

④ 長期保存に区分される文書又は電子文書の保存年限は、その内容の有効期間が終了した日の属する年度の翌年度 4 月 1 日又は年の翌年 1 月 1 日から起算する。

⑤ 前各項の規定による保存の始期が到来した文書及び電子文書を、それぞれ保存文書及び電子保存文書という。

⁶⁵ 文書分類保存基準における共通文書保存年限表「002 人事福利厚生 A 人事」において、採用関連書類は臨時職員雇用関係文書（5 年保存）ならびに出勤簿（原則として 3 年保存）には該当しないことから、その他文書に該当し、随時保存又は 1 年保存とされ、常用文書であることから 1 年保存としての取扱とされているとのことであった。

⁶⁶ 監査委員の任命については、まず、大田区長より議長宛てに「監査委員の選任に伴う区議会の同意について（依頼）」が作成され、議会の決議を経て、大田区長より被任命者に対して「任命書」が作成、引渡が行われる。その後、「監査委員の選任に伴う区議会の同意について（報告）」が作成され、大田区長より議会に決議の結果に基づく任命の顛末が報告される。今回の事例については、依頼文書については平成 18 年 3 月 28 日（経職発 1307 号）、任命書については平成 18 年 4 月 1 日付の文書の写し、報告文書については平成 18 年 3 月 28 日（大議収第 822 号）が作成、保存されていた。

1,096,149,795円としたことに伴い、国保会計分に相当する人数ならびに退職手当額が過大計上されていた。この結果、⑪のテストにおいても過大計上額に基づく情報が提出されていた。

4) 「簡便法」にはよらず「原則法」によった理由の検討

「簡便法」にはよらず、「原則法」によって退職手当引当金を計上している点についてである。大田区においては、人事情報として退職手当に関する個人別情報を有しており、当該情報を積上計算できる体制を整えていることから簡便法にはよらず、原則法によったことであった。この点については、個別具体的な退職金の算定実務において、原則法による計算が可能となる状況が構築されていることから、正確性を除き、あえて簡便法による基本額ならびに調整額の計算を実施すること自体に合理性がないものと考えられ、効率性の観点からも、問題ないものとする。

5) その他

なお、地方公共団体の財政の健全化に関する法律に基づき、改訂モデルとは全く別の観点から、大田区における退職手当支給予定額のうち、一般会計等における実質的負担見込額を計上することが要請されている⁶⁷。この場合における退職手当引当金は、自己都合によ

⁶⁷ 地方公共団体の財政の健全化に関する法律第2条第四号ホ、地方公共団体の財政の健全化に関する法律施行規則第11条、退職手当支給予定額に係る勤続期間が十年以上の職員の調整額の算定の基準（平成20年総務省告示第245号）が該当する。

・地方公共団体の財政の健全化に関する法律第2条第四号ホ

当該年度の前年度の末日における当該地方公共団体の職員（地方自治法第204条第1項の職員をいい、都道府県にあっては市町村立学校職員給与負担法（昭和23年法律第135号）第1条及び第2条に規定する職員を含み、市町村及び特別区にあっては当該職員を除く。）の全員が同日において自己の都合により退職するものと仮定した場合に支給すべき退職手当の額のうち、当該地方公共団体の一般会計等において実質的に負担することが見込まれるものとして総務省令で定めるところにより算定した額

・地方公共団体の財政の健全化に関する法律施行規則第11条（退職手当支給予定額に係る一般会計等負担見込額）

法第2条第4号ホに規定する負担見込額は、次の各号に掲げる職員の区分ごとに、当該各号に定める額を合算した額（退職手当の支給業務を組合に処理させている地方公共団体にあっては、当該額に、当該年度の前年度の末日に当該組合が解散するものと仮定した場合に、その解散に際し当該地方公共団体が組合に対して納付すべき額又は当該地方公共団体に組合から通還されるべき額を加算若しくは控除した額。当該額が零を下回る場合には、零とする。）とする。ただし、退職手当の制度が特殊であることその他の事情により、これらの事情に応じた算定がより合理的かつ適正と認められる地方公共団体にあっては、当該算定によって得られた額とする。

一 一般職に属する職員（教育長を除く。）のうち、退職手当を一般会計等において実質的に負担することが見込まれる職員（退職手当の支給業務を組合に処理させている地方公共団体にあっては、当該地方公共団体において退職手当を支給するものと仮定した場合に当該地方公共団体の一般会計等において実質的に負担することが見込まれる職員をいう。次号において同じ。）当該職員について、次に掲げる退職手当の区分に応じそれぞれ次に定める額を合算して得た額の合計額

イ 基本額（当該地方公共団体の退職手当に関する条例（退職手当の支給業務を組合に処理させている地方公共団体にあっては当該組合の条例をいう。以下この号において同じ。）において定められた国家公務員退職手当法（昭和28年法律第182号）第2条の3の基本額に相当する退職手当をいう。）

当該年度の前年度の末日の属する月の当該職員の給料月額に、支給率（当該地方公共団体の退職手当に関する条例において勤続期間に応じて定められた国家公務員退職手当法第3条第2項に相当する割合をいう。）を乗じて得た額

り退職した場合とされ、基本額ならびに調整額の合計額とされている。これら基本額ならびに調整額については、改定モデルのそれとは概念が異なり、過年度の支給実績に基づく集計とされていることから、改訂モデルにおける除算月数の計算の正確性等の問題は生じないことを付加しておく。

4. 結果及び意見

(結果)

1)

改訂モデルにおける退職手当引当金の額の正確性が、上記のような理由により判然としない。人事情報として退職手当に関する個人別情報を有しており、当該情報を積上計算できる体制を整えていることから、原則法によったものとのことであったが、エクセルにおける集計手続の複雑性ならびに困難性が露呈している。

原則法による計算の選択についてそれを否定するものではないが、情報の正確性の観点からは、集計手続を見直す等対策を講ずる必要があり、状況に応じて簡便法の採用の検討も視野に入れる必要があるのかもしれない。

実際の退職金支給計算にも若干の不安を覚えるが、この点に関し、現在の退職金計算システムには、全職員の退職手当支給見込額を一括で計算しデータ出力する機能がないため、

ロ 調整額（当該地方公共団体における国家公務員退職手当て法第2条の3の調整額に相当する退職手当をいう。）

勤続期間が十年以上の職員について、総務大臣の定める基準に従って算定した額の合計額

二 特別職に属する職員（教育長を含む。）のうち退職手当を一般会計等において実質的に負担することが見込まれる職員 当該職員全員が当該年度の前年度の末日に自己の都合により退職するものと仮定した場合に支給すべき退職手当の額の合計額

・退職手当支給予定額に係る勤続期間が十年以上の職員の調整額の算定の基準

地方公共団体の財政の健全化に関する法律施行規則（以下「規則」という。）第11条第二号ロに規定する総務大臣の定める基準は、次の各号のいずれかの額とする。

一 次に掲げる職員の区分ごとに、それぞれ次に定める額の合計額とする。ただし、調整月額に乗ずる数億について、当該年度前三箇年度における当該地方公共団体の退職手当における調整月額の支給実績に基づき、必要な補正を行うことができる。

イ 勤続期間が二十五年以上の職員 当該年度の前年度の末日における職員区分の調整月額に五十を乗じて得た額と、当該職員区分の次に調整月額が最少ない職員区分の調整月額に十を乗じて得た額（当該年度の前年度の末日において調整月額が最少ない職員区分に属する職員にあっては、零）との合算額

ロ 勤続期間が十年以上二十五年未満の職員（当該年度の前年度の末日において職員区分が調整月額が最少ない職員区分に属する職月を除く。）当該年度の前年度の末日における職員区分の調整月額に五十を乗じて得た額と、当該職員区分の次に調整月額が掲げる額に次に定める算式により算定した数億を乗じて得た額

算式 A/B

算式の符号

A 当該地方公共団体の当該年度の前年度に自己の都合により退職した者に支給した調整額（国家公務員退職手当て法の一部を改正する法律（平成17年法律第115号）附則第3条に相当する経過措置規定により調整額を支給されない職員にあっては、当該職員に支給した退職手当の額から当該職員について当該年度の前年度末日における当該団体の条例（退職手当の支給業務を組合に処理させている地方公共団体にあつては、当該組合の条例。以下「現条例」という。）の基本額の算定方法に基づき算定される額を控除した額）の合計額

B 当該地方公共団体の当該年度の前年度に自己の都合により退職した者について、現条例の基本額の算定方法に基づいて算定される額の合計額

所属毎あるいは会計毎の退職手当引当金の算定用データを作成することは、困難であるとのことであり、このため、エクセルに頼らざるを得ないとのことであった。また、年度末および随時退職者の退職手当支給額の計算においては、退職金計算システムの結果と、エクセルにより計算した結果を照合し、不一致点を検証する等、複数のチェックを経てその後には支給するという体制をとっていることから、支給誤り等の計算エラーはないものと考えているとのことであった。なお、この点については、本件が退職手当引当金の計上に関するものであるため、具体的な支給額計算の検証は実施していない。

2)

共通文書保存年限表に基づき 1 年保存として取り扱われている採用関連書類のうち、16 番については当該書類が見当たらず、本報告書提出日現在、未だ捜索中とのことであった。当該文書に関する情報は、人事記録に関する情報システムに登録されていることから、原紙情報が存在しなくとも、運用上支障はないとのことであった。しかしながら、保存文書として規定されている文書につき、保存が確認されない状況には問題がある。また、当該文書は個人情報そのものであり、取扱については細心の注意を払う必要があるものと考ええる。

(意見)

1)

退職手当引当金につき、改訂モデルにおける引当は実施しているものの、外部拠出ならびに基金等による退職手当財源の確保の措置は一切講じられていない。財源確保の検討が必要と考える。

2)

改訂モデルにおいては普通会計に基づく金額により計上すべきことが要請されていることは既述のとおりであるが、一般会計の値を普通会計に組替える際の業務従事割合につき、一定の基準を設け継続的に適用することが望ましい。定数の算定においても同様であるが、業務実測に基づく等、根拠の明確性を確保する方法の検討が必要と考える。

3)

(結果) 2) に関連し、人事記録に関する情報システムに登録され、登録後使用することが無いという点については、システム上のバックアップ等による情報滅失の危険性が存在しない場合において、規定上、保存文書から除外する等の手続があつて初めてその正当性が論証されることになる。なお、大量文書の保管管理に伴う経費の抑制の観点、情報漏洩に伴う危険性回避の観点からは、これら措置の検討もありうるのではないかと考える。

第5章 損失補償引当金

1. 概要

大田区では平成12年度から作成している「バランスシート」⁶⁸上において、従来、損失補償引当金の計上を行って来なかったが、今回、改訂モデルに準じた貸借対照表（平成21年3月31日現在）において、その計上を初めて行っている。また、先に見てきた他区との比較でいえば、大田区以外においては唯一江戸川区のみが損失補償引当金の計上を行っているだけであり、この先進性については評価できる。

当該損失補償引当金の主たる内容は、産業経済部が行っている「大田区中小企業融基金条例」等に関連した融資あっせん制度によって生じたものである。具体的には、大田区が金融機関と締結している「平成21年度大田区中小企業融資に関する協定書」第9条には、「甲（注：甲＝大田区）は、乙（注：乙＝各金融機関）が第5条の規定に基づき融資した経営支援資金及び景気対策特別資金について、回収不能となった場合においては、条例第6条及び規則の規定に基づきその損失を補償するものとする」とあり、この協定内容に基づき将来の損失補償等の負担見込額を、引当金として負債計上しているものである。なお、この規定の内容は過年度の同協定書についても同様である。

会社法の分野においては、このような損失補償を含めた条件付債務の扱いについては、議論の積み重ねがあるので、ここでいったん、その状況を概観しておくべきであろう。

そのような議論をまとめた文献としては、例えば、弥永真生『商法計算規定と企業会計』157頁以下（平成12年3月、中央経済社）がある。弥永氏は本文献の中で「貸借対照表に計上すべき法律上の債務には、確定債務のみならず、不確定期限付債務や停止条件付債務も含まれると解されてきた。昭和38年に制定された計算書類規則33条（昭和49年改正により削除）は、条件付債務を引当金の部に計上することを認めていたが、その根拠とされていたことから、条件付債務が負債であることが前提とされていたと考えられる。すなわち、①他の債務と異なり、評価の問題があること、②従来の会計慣行上、引当金として取り扱われていたこと、③条件成就の時期がはっきりしないものが多く、これを履行期の基準によって区分表示することは事務手続き上煩雑になることなどが根拠とされていた。そして、ここでいう条件付債務とは、法律上の債務であって、債務の確定が将来の不確定な事実の成否にかかっている債務をいい、金額及び履行期の双方が不確定の債務であって、民法上の『条件』を付された債務のみならず、不確定期限付債務を含むと解されていた。

⁶⁸ 筆谷勇、金子邦博、大貫一『公会計原論』（東京リーガルマインド、平成16年10月）15頁によれば「平成12年に至って、自治省（現在の総務省）が作成した貸借対照表の作成試案に基づいて、多くの自治体が、いわゆる『バランスシート』を作成している。ただし、この方法で作成された貸借対照表は、資産・負債項目をすべて個別に把握するものではなく（特に固定資産の部分は）過去の統計データの積み上げ（すなわち、『土地取得費明細表』『土木費明細表』『建設費明細表』）に多くを依拠するものとなっている」とされている。

保証債務は、明らかにここでいう条件付債務にあたるはずであり、そうであるとすれば、—これは会計学の考え方と商法の考え方が全く逆になる珍しいケースであるが—特段の事情のないかぎり、負債の部に計上されるべきことになる。しかし、これまでの実務では、保証債務が負債の部に計上されることはほとんどなかった。このような実務は、会計学あるいは企業会計の立場からは、保証債務は偶発債務であり、その発生が蓋然性が低いと説明されることが通常のものであるが、商法の研究者の間では、保証債務は求償権を伴い、保証債務と求償権が見合っているため貸借対照表に記載する必要がないからであると考えられてきた。すなわち、商法上は、保証債務も現実に存在する債務であるから、貸借対照表能力を有すると考えられている」(同 162 頁～163 頁)としており、このようなケースについて、弥永氏は「相殺表示の結果、貸借対照表上に保証債務を表示しないことは情報として不十分であるとみる余地があるということができよう」(同 164 頁)としている。

この考え方に基づけば、損失補償引当金の計上の根拠となる「平成 20 年度大田区中小企業融資に関する協定書」第 9 条の規定により発生する可能性のある損失補償額全体は、ここでいう保証債務に少なくとも類似ないし近似しており、経済実態として保証債務に該当すると考えられるため、「第 8 章 債務負担行為に関する情報」「4. 債務保証又は損失補償」として欄外に注記するにとどまらず、銀行会計(銀行法施行細則付属雛形参照)のように、支払承諾と支払承諾見返という勘定を用いて、保証債務全体を両建てでオンバランス化することも一考に値する。

2. 改訂モデルの指示

損失補償引当金の計上に関して、関連する改訂モデルの指示は以下のとおりである。

1. 固定負債

(2) 長期未払金

② 債務保証又は損失補償

307. N+1年度以降の支出予定額(決算統計37表15行(2)列の金額)のうち、N+2年度以降の支出予定額を計上する。

(4) その他

315. 他会計借入金など将来の現金支出を伴うもののうちN+1年度支出予定額以外の金額については、当該負債を示す名称を付した科目をもって固定負債の部に掲記しなければならない。

2. 流動負債

(6) その他

326. 他会計借入金など将来の現金支出を伴うもののうちN+1年度支出予定額につ

いては、当該負債を示す名称を付した科目をもって流動負債の部に掲記しなければならない。

[注記]

2. 債務負担行為に関する情報

② 債務保証又は損失補償

344. 個々の債務保証又は損失補償ごとに、債務保証の対象となる債務残高もしくは損失補償の範囲の額を算定し、それらを合算した金額を記載する（貸借対照表に計上したものを除く）。

改訂モデルには上記のとおり記載があるだけである。したがって、「支出予定額」自体の算定方法については、自ら設定した合理的なルールに基づいて継続的に行う必要があり、どのようなルールを策定するかについては、上述のとおり議論の積み重ねのある会社法等の考え方を参考にすべきであると思われる。

3. 現状の算定方法

平成21年3月31日現在の大田区の貸借対照表においては、損失補償引当金として34,925千円が計上されている。担当部局からのヒアリングによれば、その根拠として以下の資料が提出された。

大田区では損失補償債務等負担見込額を以下のとおり「合計貸付残高×平均残存年数×損失補償実行率」として算定しているとのことであった。

(単位：円)

融資種類	A合計貸付残高	B平均残存年数	C損失補償実行率	D損失補償債務等負担見込額
経営支援資金	179,403,150	1.88	5.0%	16,863,896
景気対策特別資金	7,968,500	1.06	8.7%	734,855
小規模企業特別事業資金（運転）	72,693,000	2.14	8.2%	17,327,246
小規模企業特別事業資金（設備）	12,299,000			
小規模企業特別事業資金（併用）	13,750,000			
合計	286,113,650			34,925,997

A合計貸付残高（損失補償付債務残高）：融資あっせんシステムによる21年3月31日基準の残高による。

B平均残存年数：上記システムの集計機能による。

C損失補償実行率：算定方式として、20年度の損失補償額÷19年度末債務残高とした。

D損失補償債務等負担見込額：＝合計貸付残高×平均残存年数×損失補償実行率

また、このうち「損失補償実行率」の算定に関しては、次のとおり、20年度の損失補償額÷19年度末債務残高としたとのことであった。

(単位：円)

資金名	20年度の損失補償額	19年度の損失補償額	実効率
経営支援資金	12,109,496	242,061,280	5.0%
小規模企業特別事業資金	10,208,066	124,779,000	8.2%

ただし、景気対策特別資金については、すでに終了してしまった融資メニューであるため、貸付残高も小さく、また、損失補償額の発生も平成19年度にはみられなかったことから、19年度の損失補償額÷18年度末債務残高としたとのことであった。

(単位：円)

資金名	19年度の損失補償額	18年度の損失補償額	実効率
景気対策特別資金	1,200,934	13,877,100	8.7%

4. 結果及び意見

(意見)

1) 損失補償引当金の算定方法について

上記Dのとおり、現状、大田区における貸借対照表上の損失補償引当金の算定に関しては、 $\text{損失補償引当金 (損失補償債務等負担見込額)} = \text{合計貸付残高} \times \text{平均残存年数} \times \text{損失補償実行率}$ として計算している。合計貸付残高に「損失補償実行率」のみならず、当該債権全体の「平均残存年数」までも乗じる方法は、少なくとも企業会計の分野においてはあまり一般的ではないと思われる。調査により、このような算定方法は、「財政健全化法」における「将来負担比率」の分子の算定の中にある将来負担額⁶⁹の内訳科目のうち、

へ⁷⁰ 地方公共団体が設立した一定の法人の負債の額、その者のために債務を負担している場合の当該債務の額のうち、当該法人等の財務・経営状況を勘案した一般会計等の負担見込額

の算定方法によったものである。この算定方法は「総務大臣が定める基準」すなわち「総務省告示第242号」という強制力を持つ法体系の一部として存在している基準である⁷¹。大

⁶⁹ 「地方公共団体の財政の健全化に関する法律」第2条第4号には「将来負担比率 地方公共団体のイからチまでに掲げる額の合算額がリからルまでに掲げる額の合算額を超える場合における当該超える額を当該年度の前年度の標準財政規模の額から算入公債費等の額を控除した額で除して得た数値」とある。

⁷⁰ 「地方公共団体の財政の健全化に関する法律」第2条第4号へには「当該年度の前年度末における当該地方公共団体が単独で又は他の地方公共団体と共同して設立した法人で政令で定めるもの（以下この号において「設立法人」という。）の負債の額及び当該地方公共団体が設立法人以外の者のために債務を負担している場合における当該債務の額のうち、これらの者の財務内容その他の経営の状況を勘案して当該地方公共団体の一般会計等において実質的に負担することが見込まれるものとして総務省令で定めるところにより算定した額」とある。

⁷¹ 「地方公共団体の財政の健全化に関する法律施行規則」第12条第1項には「法第2条第4号へに規定する総務省令で定めるところにより算定した額は、次の各号に掲げる負債及び債務の区分に応じ当該各号に

田区においては、貸借対照表に計上する引当金の算定においても、これと全く同一の方法を採用している。

『地方公共団体財務書類作成にかかる基準モデル』及び『地方公共団体財務書類作成にかかる総務省方式改訂モデル』に関するQ&A（平成19年12月、総務省自治財務局財務調整課）11頁には「問9-5 第3セクター等の損失補償債務にかかる引当金計上は、総務省方式改訂モデルの場合、具体的にどのように行うのか」という問に対して、「3 計上する損失補償債務の額は、基準モデルと同様、法施行規則第12条第5項にもとづく「損失補償債務等に係る一般会計等債務負担見込額の算定に関する基準（平成二十年総務省告示第二百四十二号）」によるものとする（以下省略）」とあり、Q&Aはこの貸借対照表上の負債としての引当金の算定においても、損失補償引当金の設定対象が「第3セクター等」に該当するならば上記基準によるべきことを示唆している。

この方法は、必ずしも企業会計上のデファクト・スタンダード⁷²といえる損失補償引当金の算定方法ではないものの、平均残存年数を乗じることで引当金の額を厚めにとることができるという意味においては、優れた方法であると思われる。

その一方、このような考えを採用するのであれば、1年分については流動負債に計上し、それを超えた部分については固定負債に計上するなど、いわゆる流動固定分類を正確に行うべきであること、また、規定は、損失補償実行率の算定方法として、「対象年度の損失補償実行率（当該年度の前年度において地方公共団体が当該金融機関等に損失補償金として支払った額から精算金額として返戻された額を控除した純計による額を当該年度の前年度の末日の損失補償債務の残高で除して得た値）」を求めているが、現状は分子分母の基準年度が規定に合致していないなど基準の適用方法自体に若干の問題があると思える。

定める額の合算額とする」とあり、第5号には「五 地方公共団体の損失補償債務又は保証に係る債務（地方道路公社、土地開発公社及び地方独立行政法人に対するものを除く。） 総務大臣が定める基準に従って算定した額」とある。このうち、「総務大臣が定める基準」とは、「総務省告示第242号」総務大臣増田寛也（平成20年4月21日であり、そこには「地方公共団体の財政の健全化に関する法律施行規則（平成20年総務省令第8号）第12条第5号の規定に基づき、損失補償債務等に係る一般会計等債務負担見込額の算定に関する基準を次のように定める」とあり、「第三 公的信用保証、制度融資等に係る損失保証債務等負担見込額の算定の基準」として、「2 金融機関等と地方公共団体の契約に基づき、金融機関等が不特定多数の事業者等に融資を行う場合において、金融機関等が行う融資に伴う損失に対する補償契約を締結している場合の損失補償債務等負担見込額については、当該年度の前年度の末日の損失補償債務の残高に平均残存年数を乗じた額に、対象年度の損失補償実行率（当該年度の前年度において地方公共団体が当該金融機関等に損失補償金として支払った額から精算金額として返戻された額を控除した純計による額を当該年度の前年度の末日の損失補償債務の残高で除して得た値）を乗じた額とする」（アンダーライン著者強調）とある。

⁷² いわゆるデファクト・スタンダードということについては、例えば、「シンポジウム『デファクト・スタンダード』と規範形成」ソフトロー研究第9号（東京大学大学院法学政治学研究科21世紀COEプログラム）等が参考になる。この中で、とくに、古賀坂教「デファクト・スタンダードとしての会計基準の形成」59頁以下では、「①資本市場において、なぜ会計基準が市場におけるデファクトスタンダードを一般化、体系化したものとして発展してきたか。また、なぜ資本市場参加者により規範の形成（会計基準の開発）がなされてきたか（なぜ、法律で定められるものではないか）。②①に関連して、我が国では、会計基準の開発はどのように行われているか。また、プライベート・セクターと公的規制との関係は、どのような関係にあり、どのような課題があるか」について、若干の検討を加えている。

逆に、もし、このような考え方を採用しないのであれば、損失補償実行率の算定方法としては、過去3～5年間の平均的な発生率を用いることの方が、景気等の劇的な変動がない限り合理的ではないかと思われる。

第6章 賞与引当金

1. 概要

賞与引当金とは、就業規則などの賞与支給規定に基づいて⁷³、次期に支払われる従業員賞与のうち、当期負担額を見越し計上した結果生ずる貸方科目である⁷⁴。大田区では、いわゆる賞与は、

a. 期末手当

b. 勤勉手当

で構成されており、賞与引当金は翌年度に支払うことが予定されている、a. 期末手当及びb. 勤勉手当のうち、当該年度（当期）負担額を見越し計上している。

a. 期末手当

大田区の「職員の給与に関する条例」によれば、賞与のうち期末手当は、3月1日、6月1日及び12月1日にそれぞれ在職する職員に対して、それぞれ基準日の属する月の規則で定める日に支給する。期末手当の額は、職員の給与月額に、3月に支給する場合においては100分の25、6月に支給する場合においては100分の120、12月に支給する場合においては100分の130を乗じて得た額に、規則で定める支給割合を乗じて得た額とされている（第21条）。ここで、「期末手当に関する規則」によれば、職員の給与月額とは、当該職員の基準日における給料及び扶養手当並びにこれらに対する地域手当の月額の合計額をいう（第6条）。また、条例第21条のいう「規則で定める支給割合」については、「職員の期末手当に関する規則」により、その者は基準日が3月1日又は6月1日である場合は基準日より75日以上、また基準日が12月1日である場合は基準日より150日以上在職期間があれば支給割合は100%となるとされている（第3条、別表第1、平成21年度現在）。ただし、当該別表1（第3条関係）は、最終改正平成22年3月31日までの間に変更されている。その変更の状況は以下のとおりである。

在職期間		支給割合
基準日が3月1日又は6月1日であ	基準日が12月1日である場合	

⁷³ 独立行政法人労働政策研究・研修機構のHPの<http://www.jil.go.jp/hanrei/conts/019.htm>には、「賞与の法的性格」として次のとおり解説されている。「賞与は、その支給要件や支給額の算定方法において、基礎額の支給率を乗じて計算されるが、具体的な賞与額の決定には、出勤率や成績評価（査定）などが考慮されることが多い。そのため、賞与は、賃金後払い的性格とともに、功労報償的性格、生活補填的性格、勤労奨励的性格、収益分配的性格などの多様な性格を併せ持つ。そこで、賞与請求権の有無や減額の可否などの法的判断において、多様な性格・実態を踏まえて具体的に評価しなければならない。例えば、賞与の功労報償的性格から、業務妨害行為などの背信行為を賞与査定で考慮し、賞与を不支給とすることも認められる場合がある（穀峰会（吉田病院・賃金請求）事件 大阪地判平11.10.29 労判777-54）」。

⁷⁴ 佐藤信彦『財務諸表論の要点整理』（平成14年11月、第5版、中央経済社）144頁

る場合		
75 日以上	150 日以上	100 分の 100
68 日以上 75 日未満	135 日以上 150 日未満	100 分の 90
60 日以上 68 日未満	120 日以上 135 日未満	100 分の 80
53 日以上 60 日未満	105 日以上 120 日未満	100 分の 70
45 日以上 53 日未満	90 日以上 105 日未満	100 分の 60
30 日以上 45 日未満	60 日以上 90 日未満	100 分の 50
15 日以上 30 日未満	30 日以上 60 日未満	100 分の 30
1 日以上 15 日未満	1 日以上 30 日未満	100 分の 10
零	零	零

↓

欠勤等日数		割合
基準日が3月1日又は6月1日である場合	基準日が12月1日である場合	
12 日未満	23 日未満	100 分の 100
12 日以上 17 日未満	23 日以上 33 日未満	100 分の 90
17 日以上 22 日未満	33 日以上 43 日未満	100 分の 80
22 日以上 27 日未満	43 日以上 53 日未満	100 分の 70
27 日以上 32 日未満	53 日以上 63 日未満	100 分の 60
32 日以上 42 日未満	63 日以上 83 日未満	100 分の 50
42 日以上 52 日未満	83 日以上 103 日未満	100 分の 30
52 日以上	103 日以上	100 分の 10

(備考 この表の規定にかかわらず、在職期間中に欠勤等の期間以外の期間がない場合又は在職期間中に欠勤等の期間及び部分休業等により勤務しない時間がある場合において、在職期間（週休日等を除く。）から欠勤等日数を減じた日数が1日未満となるときにおける割合は、零とする。)

なお、「職員の期末手当に関する規則」第3条（支給割合）には「条例第21条第2項の規則で定める支給割合は、支給期間におけるその者の別表第1左欄に掲げる在職期間の区分に応じ、同表右欄に掲げる割合とする」とあり、ここでいう「支給期間」については、同「規則」第2条第1項第7号において、「基準日が3月1日又は6月1日である場合にあつては基準日以前3月間、基準日が12月1日である場合にあつては基準日以前6月間（以下これらの期間を「支給期間」という。）」という文言があることから、このことを指すと解される。

b. 勤勉手当

賞与のうち勤勉手当は、「職員の給与に関する条例」により6月1日及び12月1日にそれぞれ在職する職員に対して、それぞれ基準日の属する月の規則で定める日に支給すると

され、勤勉手当の額は、職員の勤勉手当基礎額に、勤務成績に応じて規則で定める支給割合を乗じて得た額とされている（第21条の4）。ここで、「職員の勤勉手当に関する規則」によれば、職員の勤勉手当基礎額とは、当該職員の基準日における給料及びこれに対する地域手当の月額合計額をいう（第5条の3）。また、条例第21条の4のいう「規則で定める支給割合」については、「職員の勤勉手当に関する規則」により、その者は基準日（6月1日及び12月1日）より175日以上、勤務期間があれば支給割合は100%とされている（第3条、別表第1、平成21年度現在）。ただし、当該別表1（第3条関係）は、最終改正平成22年3月31日までの間に変更されている。その変更の状況は以下のとおりである。

勤務期間	支給割合
175日以上	100分の100
165日以上175日未満	100分の95
155日以上165日未満	100分の90
140日以上155日未満	100分の80
120日以上140日未満	100分の70
100日以上120日未満	100分の60
80日以上100日未満	100分の50
60日以上80日未満	100分の40
40日以上60日未満	100分の30
20日以上40日未満	100分の20
1日以上20日未満	100分の10
零	零

↓

欠勤等日数	割合
7日未満	100分の100
7日以上13日未満	100分の95
13日以上20日未満	100分の90
20日以上30日未満	100分の80
30日以上43日未満	100分の70
43日以上56日未満	100分の60
56日以上70日未満	100分の50
70日以上83日未満	100分の40
83日以上96日未満	100分の30
96日以上110日未満	100分の20
110日以上	100分の10

(備考 この表の規定にかかわらず、勤務期間中に欠勤等の期間以外の期間がない場合又は勤務期間中に欠勤等の期間及び部分休業等により勤務しない時間がある場合において、勤務期間(週休日等を除く。)から欠勤等日数を減じた日数が1日未満となるときにおける割合は、零とする。)

なお、期末手当の場合と同様に、「職員の勤勉手当に関する規則」第3条(支給割合)には「条例第21条の4第2項の規則で定める支給割合は、支給期間におけるその者の別表第1左欄に掲げる勤務期間の区分に応じ、同表右欄に掲げる割合とする」とあり、ここでいう「支給期間」については、同「規則」第2条第1項第7号において、「基準日以前6月間(以下「支給期間」という。)」という文言があることから、このことを指すと解される。

期末手当及び勤勉手当の支給日は3月に支給する期末手当は3月15日、6月に支給する期末手当及び勤勉手当は6月30日、12月に支給する期末手当及び勤勉手当は12月10日に支給される(「職員の期末手当に関する規則」第8条及び「職員の勤勉手当に関する規則」第8条)。

2. 改訂モデルの指示

賞与引当金の計上に関して、関連する改訂モデルの指示は以下のとおりである。すなわち、

(5) 賞与引当金

323. N+1年度に支払うことが予定される期末手当及び勤勉手当のうち、N年度負担相当額を計上する。
324. 例えば、12月から5月までを支給対象期間として6月に期末手当及び勤勉手当が支払われる場合は、N+1年度の6月に支払うことが予定される期末手当及び勤勉手当のうち、6分の4を計上する。
325. 議員に対して期末手当等を支給している場合は、議員に対するものを含むことに留意する。

とある。したがって、賞与の支給対象期間を規則、条例等(給与に関する条例、期末手当に関する規則、勤勉手当に関する規則等)で確認したうえで、翌年の6月に支払うことが予定されている期末手当及び勤勉手当のうち、当年度の負担額を計上することが必要である。

3. 現状の算定方法

1) 手続

大田区において賞与引当金については、平成 20 年度の貸借対照表には 2,497,531 千円が計上されている。平成 19 年 10 月に総務省から示された改定モデルに基づき大田区では初めて新地方公会計制度による財務書類を報告していることから、過去からの賞与引当金の推移を統計として取ることはできない。

当該貸借対照表の数値は大田区各課（議員等の特別職含む）の普通会計の 6 月の支給総額を集計し、この集計値（3,746,297,082 円）に対して 6 分の 4 を乗じた金額である。

この数値算出に関する具体的手続きとしては、6 月の支給総額を集計を人事課が取りまとめを行い、課毎に人数及び賞与支給額を集計した表を作成している。当該集計は一般会計のものであり、この一般会計の表を基にさらに企画課が普通会計部分を課毎に合計し、普通会計用のものとして 6 月の賞与支給総額を再集計して、算出している。

2) 妥当性の検証

大田区の貸借対照表に賞与引当金が計上されているが、当該貸借対照表の数値は普通会計として集計された 6 月の賞与支給総額を基にして計上されている。そこで貸借対照表に計上されている賞与引当金の計上額の妥当性を検証するため、その前提として 6 月の賞与支給総額を集計表の妥当性を、サンプルを抽出することにより検証した。サンプルは無作為に各所属課を 11 件抽出し、そこからさらに 25 人分のデータを抽出し、賞与支給額の計上の妥当性を検証した。

検証方法としては、サンプル 25 人分の発令履歴情報を入手し、賞与支給額の各課の集計表に計上されている期末手当金額及び勤勉手当金額の計算が、各条例規則等に照らして適正かを検証することにより、6 月の賞与支給総額を集計値が適正に集計されているかを検証した。

結論として特に期末手当金額及び勤勉手当金額の計算誤りは認められず、各人の期末手当金額及び勤勉手当金額は適正に計上されており、各課の期末手当金額及び勤勉手当金額を集計した賞与支給額は適正に集計されていた。

上記改訂モデル「**325. 議員に対して期末手当等を支給している場合は、議員に対するものを含むことに留意する**」の指示についても、指示通り全ての議員に対するものが含まれていることを確認した。

4. 結果及び意見

(結果)

1)

大田区においては、平成 20 年度における貸借対照表の賞与引当金の金額を 2,497,531 千円として計上している。これは前述したとおり、大田区各課（議員、特別職含む）の普通会計の平成 21 年 6 月の支給総額を集計し、この集計値（3,746,297,082 円）に対して 6 分

の4を乗じた金額である。すなわち、平成21年6月に支払う賞与（期末手当と勤勉手当の合計）のうち4ヶ月分を計上したものとなっている。

このうち、期末手当については6月、12月以外にも3月にも支給が行われている。6月の期末手当の支給については、「職員の期末手当に関する規則」（第3条、別表第1）による在職期間の定めにより、基準日（6月1日）以前75日以上で支給割合100%とされている。また、6月支給の期末手当に係る支給期間については、基準日が6月1日である場合にあっては基準日以前3月間とする旨の定めがある。具体的には、3月2日から6月1日までが支給期間として想定されることになる。このうち、賞与引当金として計上すべき金額は、年度内の3月2日から3月31日までの約1月間がその対象となる。

他方、勤勉手当については、6月、12月にのみ支給が行われている。6月の期末手当の支給については「職員の勤勉手当に関する規則」（第3条、別表第1）による勤務期間の定めにより、基準日（6月1日）以前175日以上で支給割合100%とされている。また、6月支給の勤勉手当に係る支給期間については、基準日以前6月間とする旨の定めがある。具体的には、12月2日から6月1日までが支給期間として想定されることになる。このうち、賞与引当金として計上すべき金額は、年度内の12月2日から3月31日までの約4月間がその対象となる。

具体的には、普通会計として集計されてきた賞与支給額3,746,297千円のうち、期末手当は2,401,260千円、勤勉手当は1,345,036千円であり、賞与引当金として現在計上されている金額は、それぞれの手当金額に6分の4を乗じた期末手当1,600,840千円、勤勉手当896,691千円である。このうち勤勉手当の計上額は大きな問題はないが、期末手当の金額は6分の4を乗じた金額ではなく、3分の1を乗じた金額とすべきである。すなわち、期末手当2,401,260千円に1/3を乗じた800,420千円が、貸借対照表に計上すべき期末手当の賞与引当金であると考えられ、この数値に勤勉手当の賞与引当金分896,691千円を足した1,697,111千円が、貸借対照表に計上するべき賞与引当金であったものと考えられる。

改定モデルで作成されている江戸川区及び練馬区においては貸借対照表に計上されている賞与引当金はそれぞれ1,460,295千円及び1,687,655千円である。そのため、大田区が現在公表している賞与引当金の数値2,497,531千円は、他の区数値とは単純には人員等が異なることから比較はできないが、それを考慮してもなお大きな乖離があるものと考えられる。

このような過大計上が行われた要因としては、改訂モデルの指示に「324. 例えば、12月から5月までを支給対象期間として6月に期末手当及び勤勉手当が支払われる場合は、N+1年度の6月に支払うことが予定される期末手当及び勤勉手当のうち、6分の4を計上する」と記載されていることが考えられる。この指示に単純に従い、6月に支払うことが予定されている期末手当及び勤勉手当の6分の4を単純に計上したものと考えられる。

以上からすると、大田区において計上されている賞与引当金は現在計上されている2,497,531千円は他の区から比較しても過大であり、本来計上すべき金額1,697,111千円を

差し引いた 800,420 千円が過大に計上されていると考えられる。

(意見)

1)

賞与のうち、期末手当については年 3 回 (3 月、6 月、12 月) の支給であり、支給割合が 100 分の 100 になるためには、12 月 1 日が基準日である場合は在職期間が 150 日以上、3 月 1 日と 6 月 1 日が基準日である場合は在職期間が 75 日以上必要であると定められている。また、勤勉手当については年 2 回 (6 月、12 月) の支給であり、支給割合が 100 分の 100 になるためには、12 月 1 日ないし 6 月 1 日を基準として勤務期間が 175 日以上必要であると定められている。その一方、賞与の支給期間に関しては、期末手当については「基準日が 3 月 1 日又は 6 月 1 日である場合にあっては基準日以前 3 月間、基準日が 12 月 1 日である場合にあっては基準日以前 6 月間」、勤勉手当については「基準日以前 6 月間」との定めがある。さらに、実際の支給に関しては、期末手当の場合、「職員の期末手当に関する規則」第 3 条 (支給割合) には「条例第 21 条第 2 項の規則で定める支給割合は、支給期間におけるその者の別表第 1 左欄に掲げる在職期間の区分に応じ、同表右欄に掲げる割合とする」とあり、他方、勤勉手当の場合、「職員の勤勉手当に関する規則」第 3 条 (支給割合) には「条例第 21 条の 4 第 2 項の規則で定める支給割合は、支給期間におけるその者の別表第 1 左欄に掲げる勤務期間の区分に応じ、同表右欄に掲げる割合とする」とある。これらのことから、「支給期間」を賞与の支給 (対象) 期間としながらも、実際には、支給期間内での「在職期間」あるいは「勤務期間」に基づいた支給割合等により支給額の計算が行われている。

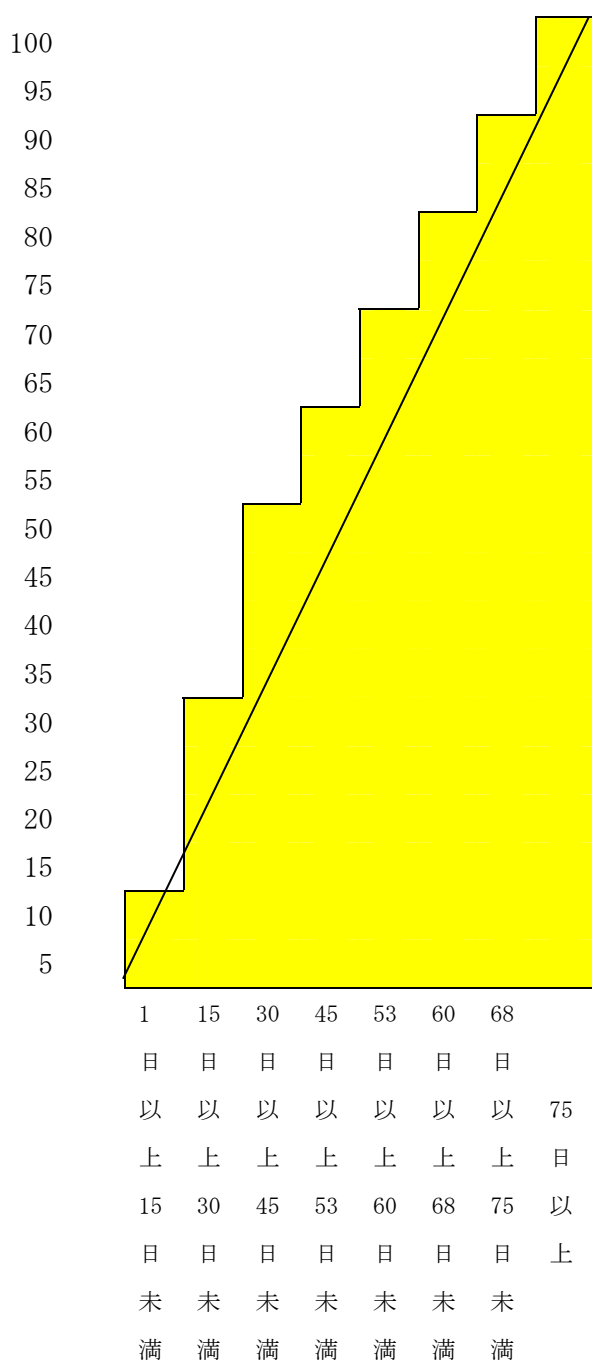
- ① 期末手当： $\text{支給基礎額} \times \text{支給月数} \times \text{在職期間に応じた支給割合}$
- ② 勤勉手当： $\text{支給基礎額} \times \text{支給月数} \times \text{勤務期間に応じた支給割合} \times \text{成績率} \times \text{1-減額率}$

このような規定のありかたについて以下の通り若干の問題があったと考える。

すなわち、これは、在職期間ないしは勤務期間における支給割合と支給期間における割合計算の関係についての問題である。在職期間、勤務期間における支給割合 (減額率) (図の階段状の部分)、さらには、支給 (対象) 期間における割合計算 (図の直線状の部分) の状況を一覧にすると以下の通りとなる。(なお、以下の図において直線状の部分の先端が階段状の部分の先端に厳密には一致していないが、ワードにおける作図上の誤差としてご容赦願いたい。また、図において 1 日の誤差は無視している。)

なお、図の一覧性の確保のため、以下スペースをとって紙面を使っています。ご了承ください。

【期末手当において6月1日が基準日である場合の支給割合】

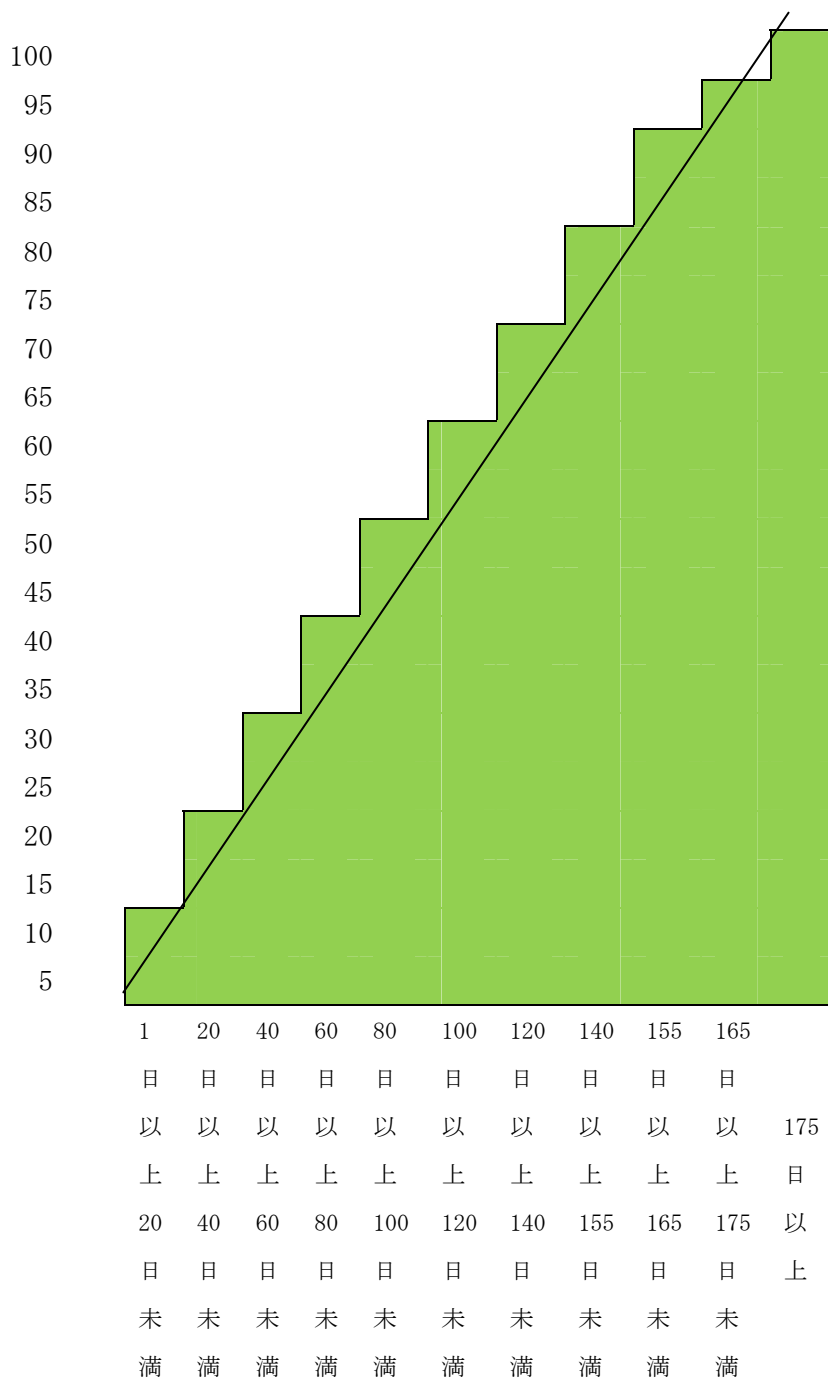


0

91

なお、図の一覧性の確保のため、以下スペースをとって紙面を使っています。ご了承ください。

【勤勉手当において6月1日が基準日である場合の支給割合】



0

182

一般的に、支給（対象）期間が定められている場合には、賞与支給の額は、その期間に応じた比例的に減額がなされるべきであるから、途中採用や途中退職等の場合には、勤務期間あるいは在職期間に応じて、上記直線上の支給割合となることが理論的であると思われる。民間の場合、これにさらに減額率などの定めがある場合が多いことから、一般的に

は直線より下の支給率となることが理論的であると思われる。しかしながら、現状の規定においては直線より上の階段状の割合での支給となっており、このことに付随して若干の問題があるように思われる⁷⁵。

第一点としては、賞与支給の算定計算が民間の場合に比べて、やや過大に行われているのではないかという虞があることである。すなわち、既に述べたように、一般的な賞与規程等においては、支給（対象）期間に対して比例的な割合で支給がなされ、これにさらに欠勤等の減額が考慮される構造になっている場合が多く、その結果、図の直線より下の部分での階段状の支給となっているが、ここでは直線より上の部分での支給となっていることから、やや過大になっている可能性がある。

第二点としては、勤務期間あるいは在職期間が支給（対象）期間に近似しているとして直線的ないし比例的な割合により、上記のとおりのような賞与引当金の計上額の計算を行ってしまうと、図の直線より上の部分が引当金として考慮されないということが生じてしまう。この結果、賞与引当金の計上が実際の支給に比して過少に計算されてしまい、不可避免的に引当金の積み立て不足が生じてしまう虞があると思われる。

もっとも、本件について、大多数の職員は支給割合が 100 に該当する勤務、在職状況であると思われることから、大勢としてみれば問題となる点は少ないと考えられる。また、現在のところ、「在職期間」「勤務期間」による支給割合から「欠勤等日数」による割合へと、各条例第 3 条、別表第 1 についてはその内容が変更されており、すでに改善がみられている。しかしながら、監査対象となった平成 20 年度末の時点での賞与引当金に関する問題として、一応、意見を述べておくものである。

⁷⁵独立行政法人労働政策研究・研修機構の HP の <http://www.jil.go.jp/hanrei/conts/019.htm> では「(19)【賞与】賞与支給の要件と不利益取扱い」として東朋学園事件（最一小判平 15. 12. 4 労判 862-14）が取上げられ、解説されている。そこでは、「賞与支給の要件としての出勤率の算定にあたって、産前産後休業、育児時間などの労基法等で認められた権利ないし法的利益に基づく不就労に対して不利益な取扱いをすることは、権利等の行使を抑制し、労基法等がそのような権利等を保障した趣旨を実質的に失わせるものと認められる場合において、許されないことがある。ただし、賞与額の具体的算定（計算式の適用）にあたって、産前産後休業、育児時間などの労基法等で認められた権利ないし法的利益に基づく不就労日数を、減額の対象とすることは認められる場合がある」とされている。

第7章 その他の負債

1. 概要

上記以外の項目については、現状、負債として計上すべき金額がないという開示になっているが、内部的な負債の管理方法や規定のあり方等に鑑み、それで問題がないのか検討する。

2. 改訂モデルの指示

上記以外の貸借対照表に計上すべき改訂モデルの指示は以下のとおりである。

1. 固定負債

(2) 長期未払金

① 物件の購入等

306. N+1年度以降の支出予定額（決算統計37表01行(2)列の金額）のうち、PFI等の手法により整備した有形固定資産については、物件の引き渡しの有無に関わらず、N+2年度以降の支出予定額を計上する。

② 債務保証又は損失補償

307. N+1年度以降の支出予定額（決算統計37表15行(2)列の金額）のうち、N+2年度以降の支出予定額を計上する。

③ その他

308. N年度末までに物件の引渡しもしくはサービスの提供が行われているものについて、N+1年度以降支出予定額（決算統計37表31行(2)列の金額）のうち、N+2年度以降の支出予定額を計上する。

309. なお、その他実質的な債務負担に係るものでN年度末までに物件の引渡しもしくはサービスの提供が行われているものについて、N+1年度以降支出予定額（決算統計37表40行(2)列の金額）のうちN+2年度以降の支出予定額については、その内容により上記①から③のいずれかに含めるものとする。

(4) その他

315. 他会計借入金など将来の現金支出を伴うもののうちN+1年度支出予定額以外の金額については、当該負債を示す名称を付した科目をもって固定負債の部に掲記しなければならない。

316. 重要な歳計外現金がある場合は、そのN+1年度支出予定額以外の金額について、

当該負債を示す名称を付した科目をもって固定負債の部に計上しなければならない。例えば預かり敷金などが想定される。

2. 流動負債

(3) 未払金

321. PFI等の手法により整備した有形固定資産については、物件の引き渡しの有無に関わらずN+1年度支出予定額、及び、その他の債務負担行為のうち既に債務が発生していると認められるものに係るN+1年度支出予定額を計上する。

(6) その他

326. 他会計借入金など将来の現金支出を伴うもののうちN+1年度支出予定額については、当該負債を示す名称を付した科目をもって流動負債の部に掲記しなければならない。

327. 重要な歳計外現金がある場合は、そのN+1年度支出予定額について、当該負債を示す名称を付した科目をもって流動負債の部に計上しなければならない。

3. 現状の算定方法

現状、算定されていない。(あるいは、0円として算定されている。)

4. 結果及び意見

(結果)

1) リース債務について

リース債務については、現状のところ記載がみられない。改めて規定をみると、

① 物件の購入等

306. N+1年度以降の支出予定額(決算統計37表01行(2)列の金額)のうち、PFI等の手法により整備した有形固定資産については、物件の引き渡しの有無に関わらず、N+2年度以降の支出予定額を計上する。

とあるばかりで、要領を得ない部分がある。この点、当該改訂モデルの解説をしている有限会社監査法人トーマツパブリックセンターグループ『新地方公会計制度の徹底解説』(平成21年9月、6版、ぎょうせい)58頁には、当該規定につき、「PFI以外に債務計上するものとしては、例えば、大規模な宅地開発又は住宅建設に関連して自治体に代わって独立行政法人都市再生機構等が行う公共施設又は公用施設の建設に要する費用(割賦支払の方法によるものに限る)に係る経費の支出等が想定されます(Q&A69)。また、リース取引についても、そのリースが実質的に解約不能であり、また支払リース料の元本相当額部

分が購入価額とほぼ同程度の場合は、その経済効果は割賦払いによる購入とみなせるため、その全額を資産として計上するとともに、リース料の元本相当額のうち未払分については長期未払金及び未払金に計上することになります。具体的には自団体用に大幅にカスタマイズされたシステムのリース料や特殊な設備機器のリース料などが該当し、車両やコピー機のリース料は該当しないと思われ⁷⁶。詳しくは、企業会計基準第13号『リース取引に関する会計基準』（平成19年3月30日 企業会計基準委員会）を参照にしてください」と解説している。リース契約については、平成21年度の包括外部監査においても、リース資産として資産の面からの管理について記載しているが、リース債務についても債務である以上開示の対象とすべきであると考え。リース債務については、例えば、世田谷区の予算書附属書類「債務負担行為調書」の中には、「コンピュータ機器等賃貸借」が（平成17年度）～（平成20年度）まで記載がみられ、また、「小学校エアコン賃借」が（平成18年度）～（平成22年度）まで、あるいは「中学校特別教室エアコン賃借」が（平成17年度）、（平成18年度）の記載がみられるなど、リース契約に関する残債については、少なくとも「債務負担行為」として把握しているようである。参考にされたい。

2) 歳計外現金について

改訂モデルの規定327. には以下のような記載がみられるが、大田区においては、現状のところこの記載がみられない。

327. 重要な歳計外現金がある場合は、そのN+1年度支出予定額について、当該負債を示す名称を付した科目をもって流動負債の部に計上しなければならない。

平成21年度の包括外部監査において、大田区において各種の普通財産が存在し、これらの財産を民間等へ対して貸付等を行っているケースがあることが判明している。このうち、例えば、区営・区民住宅や工場アパート・創業支援施設等の賃貸借については、各条例等に従い幾ばくかの資金を、敷金あるいは保証金等として預かっていることが判明している。昨年度の監査調書によれば、これらの資金については「会計事務の手引」により「歳入歳出外現金」としての処理がなされているとのことであった。少なくとも、当該部分については、その総額を把握し、重要であると判断された場合⁷⁷には、負債に相当するため上記規定に従い、負債としての計上を行うべきである。（なお、第3章「地方債」の1. 5) f) 「資金量の推移」を調査した結果、該当ページの「『預金残高』には一般会計、特別会計、歳入歳出外現金等が含まれて」といると担当課から伺っている。）

⁷⁶ これらの資産について、なぜ、該当しないという解釈になるのか、その論拠はしめされていなかったが、おそらく、以下の注記に述べる重要性等の観点からであると思われる。

⁷⁷ 有限会社監査法人トーマツパブリックセンターグループ『新地方公会計制度の徹底解説』（平成21年9月、6版、ぎょうせい）62頁には「なお、重要性の基準については各団体の判断によりますが、負債合計の100分の1などの基準が考えられます」とある。

第8章 債務負担行為に関する情報

1. 概要

債務負担行為とは公会計に特有の概念であり、若干の説明を要するようと思われる。地方自治法第234条には以下のようにある。

(債務負担行為)

第二百十四条⁷⁸ 歳出予算の金額、継続費の総額又は繰越明許費の金額の範囲内におけるものを除くほか、普通地方公共団体が債務を負担する行為をするには、予算で債務負担行為として定めておかなければならない

当該債務負担行為について、松本英昭『逐条地方自治法』(平成19年3月、第4次改定版、学陽書房)702頁には、次のような説明がなされている。「『債務負担行為』とは、支出予算の金額、継続費の総額又は繰越明許費の金額に含まれているものを除き、将来にわたる債務を負担する行為を指す。債務負担行為は、必ずしも次年度以降に限らず現年度であっても、右の歳出予算等に含まれているもの以外に債務を負担する場合も含まれる。また、債務負担行為として予算で定めた案件については、義務費として歳入歳出予算に計上されることになる。一般会計から特別会計又は基金に対し、数ヶ年度にわたって繰り出すことを決定した場合は、単なる内部意思の決定であるから債務負担行為として定める必要はない(行実 昭39.6.12)」。

このような債務負担行為が、貸借対照表本体[負債の部]に計上すべき、会社法上等のいわゆる債務に該当し、ひいては負債に含まれるかについては判断を要するところである。一般的には、すでに物件の引渡しもしくはサービスの提供を受けたもので、未だ支払がなされていないものについて債務として貸借対照表に計上すべきであるから、例えば、着工以前の建設工事等で単に翌年度以降支出する予定の額については、債務負担行為として予算に定めておく必要はあるが、いわゆる債務として貸借対照表の負債の部に計上する必要はないと考えられる。

しかしながら、改訂モデルには以下のような規定がある。

⁷⁸ 松本英昭『逐条地方自治法』(平成19年3月、第4次改定版、学陽書房)702頁、第214条の[解釈及び運用]より「一 本条は、以前においては予算外義務負担と称されていたものを、昭和三十八年の改正で債務負担行為として予算で定めることとされたものである。このように債務負担行為を予算で定めることとしたのは、普通地方公共団体が債務を負担する行為は、支払義務の負担を伴うものであり、それは歳出予算の支出によって履行されるものであること、さらに債務を負担する行為に関し議会がこれを審議する場合においても、現実の歳入歳出予算と将来の財政負担とを併せて審議することとした方が便宜であること、債務負担行為を予算の内容に加えて一覧できることとすることにより、住民や議会の議員その他の関係者の理解に資すると考えられたこと等によるものである」とある。

(2) 長期未払金

① 物件の購入等

306. N+1年度以降の支出予定額（決算統計37表01行(2)列の金額）のうち、PFI等の手法により整備した有形固定資産については、物件の引き渡しの有無に関わらず、N+2年度以降の支出予定額を計上する。（アンダーライン筆者強調）

当該規定の存在のため、物件の引き渡し以前の債務負担行為も貸借対照表上の債務として認識すべきかについて疑問が生じる。この点、『地方公共団体財務諸表作成にかかる基準モデル』及び『地方公共団体財務諸表作成にかかる総務省方式改訂モデル』に関するQ&A」問69では、

問69 「PFI等の手法により整備した資産」の「PFI等」とはPFI以外に何を想定しているのか。

答1 例えば、大規模な宅地開発又は住宅建設に関連して地方公共団体に代わって独立行政法人都市再生機構等が行う公共施設又は公用施設の建設に要する費用（割賦支払の方法によるものに限る）に係る経費の支出等が想定される。

としており、これを読む限りにおいては、当該地方公共団体が管理する別組織の債務については「物件の引き渡しの有無に関わらず」負担するという意味であって、通常の購入物件に関して、物件の引渡しもしくはサービスの提供を受けないものまで、債務認識の範囲を広げるべきことを指示するものではないと読める。

したがって、債務負担行為については、次年度以降債務として認識する可能性のあるもの、すなわち「債務負担行為に関する情報」として「注記」で記載すればよいと改訂モデルは考えていると思われる。

2. 改訂モデルの指示

債務負担行為に関する総務省改訂モデルの指示は以下のとおりである。

2. 債務負担行為に関する情報

① 物件の購入等

343. N+1年度以降の支出予定額（決算統計37表01行(2)列の金額）のうち、貸借対照表に計上したもの以外の金額を計上する。

② 債務保証又は損失補償

344. 個々の債務保証又は損失補償ごとに、債務保証の対象となる債務残高もしくは損失補償の範囲の額を算定し、それらを合算した金額を記載する（貸借対照表に計上したものを除く）。

345. 共同発行地方債に係るものについては、その金額を内書きとして記載する。

346. 土地開発公社の先行取得土地に係る債務負担行為が、物件の購入等に係るもの（もしくはその他実質的な債務負担に係るもの）と債務保証又は損失補償に係るものとの双方に計上されている場合は、物件の購入等に係るものとして記載する。債務保証又は損失補償の金額が物件の購入等に係るものの金額を超過する場合は、その超過額を、債務保証又は損失補償として記載する。

③ その他

347. N+1年度以降の支出予定額（決算統計37表31行(2)列の金額）のうち、貸借対照表に計上したもの以外の金額を計上する。
348. なお、その他実質的な債務負担に係るもののN+1年度以降支出予定額（決算統計37表40行(2)列の金額）のうち、貸借対照表に計上したもの以外については、その内容により、上記①から③のいずれかに含めるものとする。
349. 債務負担行為の相手先別内訳を附属明細書（債務負担行為明細表）に記載するものとする。

以下当該規定に従って記載された大田区の「債務負担行為に関する情報」について検討する。3. 物件の購入等、4. 債務保証又は損失補償、5. その他、に分けて順次検討していくこととする。

なお、債務負担行為に関しては、橋本勇『逐条地方公務員法』（平成21年3月、第2次改定、学陽書房）46頁には、「地方自治制度の基本原則は民主主義であり、その基礎は、税金の用途を住民の代表たる議会が決定、監視すること（財政民主主義）にある。その意味で、予算を定めることは議会の基本的な機能であり、予算においては、単なる現金の収入支出だけでなく、将来の現金支出の原因となる債務負担行為についても定めなければならないこととされている（自治法二一四）。一般に一人の労働者のために直接、間接に要する生涯の経費の総額は数億円といわれており、地方公務員を定年前に罷免することが厳しく制限されていることからすれば、一人の地方公務員を採用することはその経費相当額の債務を負担する行為に該当するとも考えられる。しかし、採用の都度債務負担行為の定めが必要であるとするのは現実的ではないし、総額としての人件費を限定できれば、その必要もないことになる」という意見が掲載されている。第2章で述べている負債概念の拡大等と上記348.の規定との整合性等を考え併せると、将来の人件費を債務負担行為として認識計上することも見識の1つであると思われるが、見解が分かれる考え方であるのでここでは考え方を紹介するにとどめることとする。

3. 物件の購入等

番号	項目	計上数値	明細	
			事業名	翌年度以降支出予定額（単位：千円）
⑦	物件の購入等	14,867,994	計	14,867,994
			大田区土地開発公社からの用地取得	10,695,897
			基幹系システム再構築開発等業務委託	1,013,073
			(仮称) 新東中公園整備	54,200
			旧大田区体育館及び旧第三庁舎の解体等	172,550
			羽田中学校の改築	2,401,315
			野辺山学園耐震補強工事設計委託	5,395
			(仮称) 大森西四丁目区営住宅の建設	323,540
			(仮称) 山王三丁目区営住宅の建設	123,253
			本庁舎の整備	40,020
			嶺町特別出張所2階会議室等設置工事	14,461
			羽田空港跡地利用計画案策定委託	24,290

ここでは、特に金額の大きな、1) 大田区土地開発公社からの用地取得、2) 基幹系システム再構築開発等業務委託、3) 羽田中学校の改築、についてスコープを当て詳細に検討していくこととする。

1) 大田区土地開発公社からの用地取得

① 概要及び現状の算定方法

大田区土地開発公社の概要については昨年度すでに監査している。

すなわち、平成21年度の包括外部監査は「資産の管理について」がテーマであった。そのうち、「第8章 債権について」234頁～255頁において「土地開発公社貸付金」の問題を扱っている。土地開発公社の基本的な資金調達スキームとしては、原則的に、公有用地取得後3年間については原則的に協調融資団（市中金融機関16行）から借入れを行うが、3年経過後、当該公有用地取得について大田区から買取りがない場合については、協調融資団からの借入れはすべて返済し、大田区から借入れを行うことになっている。

当該部分、すなわち大田区からみれば土地開発公社に対する貸付部分について、昨年度において監査の対象とした。すなわち、大田区の土地開発公社に対する債権額残高（＝土

地開発公社にとっての「大田区借入金⁷⁹⁾」については、平成20年度の決算ベースでは以下のようになっている。

土地開発公社の貸借対照表（大田区との関連における主要部分のみ）（単位：円）

借方		貸方	
資産		負債	
公有用地	10,695,897,370	公有用地金融機関借入金	6,776,351,007
		大田区借入金	2,893,459,736
合計	(省略)	合計	(省略)

他方、これに対応する大田区の貸借対照表は以下のとおりとなる。

大田区の貸借対照表（土地開発公社との関連における主要部分のみ）（単位：円）

借方		貸方	
資産		負債	
土地開発公社貸付金	2,893,459,736		
合計	(省略)	合計	(省略)

注記：債務負担行為（土地開発公社からの用地取得）：10,695,897,370円。

金融機関への債務保証：6,776,351,007円。

なお、上記、債務負担行為（土地開発公社からの用地取得）：10,695,897,370円については、通常の企業会計においては、物件等の引渡しを受ける前のものであり、その意味において債務が確定したとは言えない部分があることから、開示の対象としないのが一般的である。他方、金融機関への債務保証：6,776,351,007円については、貸借対照表欄外に注記するという処理はもちろんのこと、貸借対照表本体上の負債（債務保証）と資産（求償権）に同額を計上するという考え方も実務として定着している。繰り返しになるが、先の会社法等の債務の考え方に基づけば、後者の方がより理論的であると考えられている。

② 改訂モデルの指示

改訂モデルの指示は上記 346. の規定のとおりである。

上記のとおり、土地開発公社の債務負担行為に関する改訂モデルの指示は、やや読みにくい部分があるものの、規定の前段と後段を整合的に考えると、

・ a 「物件の購入等」 > 「債務保証又は損失補償」 の場合には、「物件の購入等」 のみの額を「①物件の購入等」へ記載し、

⁷⁹⁾ 平成21年度包括外部監査の結果報告「資産の管理について」240頁表参照。

・ b 「物件の購入等」 < 「債務保証又は損失補償」 の場合には、「物件の購入等」の額を「①物件の購入等」へ記載し、加えて、「債務保証又は損失補償」－「物件の購入等」の額を「②債務保証又は損失補償」へ記載せよ

ということを指示しているというように読める。このように規定を分けている理由は、a のケースでは、仮に「物件の購入等」の部分に関して、当該債務負担を土地開発公社に支払った場合、土地開発公社ではその資金を金融機関からの借入金の返済に即時充当するであろうことから、「物件の購入等」に関する債務負担行為の解消は、同時に金融機関に対する「債務保証又は損失補償」も消滅することを意味することとなるため、両者を別個に債務負担として認識する必要はないと判断しているからであり、また、b のケースにおいては、仮に「物件の購入等」の部分に関して、当該債務負担を土地開発公社に支払った場合においても、金融機関からの借入金が完済できない差額部分が生じる。このケースにおいては、結果的に、当該部分が「債務保証又は損失補償」と残るので、当該部分を開示する必要があると判断していると考えられる。このように考えると理論的である。大田区でもこの指示に従って開示している。

③ 結果及び意見

(意見)

改訂モデルの考え方⁸⁰に問題がある。

確かに、土地開発公社と地方公共団体との実質的な一体性に鑑みれば、改訂モデルのような考え方に基づく表示方法にも一定の理解を示すことはできる。しかしながら、第一に形式的に両者は別組織であり会計単位も異なるものであること、第二に「物件の購入等」に係る土地開発公社に対する債務負担行為と各金融機関に対する「債務保証又は損失補償」は、債務負担の相手方が異なること等から、改訂モデルの処理には理論的でない部分が含まれているといえる。一般的な複式簿記の会計基準においては、通常の場合、どの基準においても、一般原則の一つとして「総額主義⁸¹の原則」が貫かれており、安易に純額（ネッ

⁸⁰ 有限責任監査法人トーマツパブリックセクターグループ『新地方公会計制度の徹底解説―「総務省方式改訂モデル」の作成・活用―』（平成21年9月、第6版、ぎょうせい）72頁には「土地開発公社に係る債務負担行為については、当該自治体が土地開発公社から土地を買い取る義務を債務負担行為（物件の購入等）として設定している場合に加え、土地開発公社が土地を先行取得する際に金融機関等から借り入れた債務に対する当該自治体の債務保証を債務負担行為として設定している場合があります。この場合には、債務負担行為に関する注記が重複することになるため、双方が設定されている場合には、物件の購入等に係るもののみを計上すればよいこととされています。これは、当該自治体が土地を買い取るにより、土地開発公社がその代金をもって金融機関に対する債務を返済することができるためです。ただし、債務保証又は損失補償の金額が物件の購入等に係るものの金額を超過する場合は、当該自治体が土地を買い取ることに伴って、土地開発公社の債務をすべて返済することができないため、その超過額を債務保証又は損失補償として記載することとされています」とあり、当方の規定の読み方が正しいことがその理由とともに示されている。

⁸¹ 佐藤信彦『財務諸表論の要点整理』（平成14年11月、第5版、中央経済社、）35頁には「総額主義とは、相殺禁止を要求するものであり、貸借対照表では資産と負債を相殺したり、損益計算書では収益と費用を相殺したりすることのないよう要請するものである。これは損益計算書で取引規模を、貸借対照表で企業規模を明らかにすることで、報告企業の実態の開示を促進するのである」とある。

ト相殺)表示することを否定している。改訂モデルの考え方は、「総額主義の原則」に反対するものである。もし、改訂モデルの考え方に従うのであれば、普通会計単体ベースに関する貸借対照表の作成に関しても、土地開発公社を地方公共団体と一体として考えている訳であるから、土地開発公社への貸付金部分に関しても「物件の購入等」に係る土地開発公社に対する債務負担行為とネット相殺表示していいことになるのではないか。連結ベースにおいて内部取引の消去としてこうした考え方が取られるのは十分理解できる。しかしながら、単体ベースでこうした考え方を導入するには若干の無理がある。したがって、このような純額表示を一部に取り込んだ考え方には、実態開示の面からも問題があると思われる⁸²。

また、先に述べたように「債務保証」については、すでに議論の蓄積がある旧商法・会社法の分野においては、「貸借対照表に計上すべき法律上の債務には、確定債務のみならず、不確定期限付債務や停止条件付債務も含まれると解されてきた」⁸³ところであり、「保証債務は、明らかにここでいう条件付債務にあたるはずであり、そうであるとすれば、(中略)特段の事情がないかぎり、負債の部に計上されるべきこととなる。しかし、これまでの実務では、保証債務が負債の部に計上されることはほとんどなかった」と考えられている。このため、「債務保証」に関しては本来的には負債に計上すべきものと考えられる。この点に注目すれば、土地開発公社の有する引渡未了の土地に対する「債務負担行為」と当該「債務保証」とは、本質的に異質なものと考えるべきではないかとも考えられる。引渡未了の段階での「債務負担行為」は「負債」ではないからである。

負債の管理を単なる財務会計として位置付けるのではなく、管理会計の一環として位置付けるのであれば、大田区においても改訂モデルの指示する当該部分の表示方法については、慎重に検討していく必要がある。

2) 基幹系システム再構築開発等業務委託

① 概要及び現状の算定方法

本件は、大田区における基幹システム全体の再構築のための業務委託に関する債務負担行為である。本件における再構築の範囲ならびに整備概要は次のとおりである⁸⁴。

⁸² このような処理の指示は、おそらく従来土地開発公社の債務を肩代わりする赤字地方債の発行が制度上難しかったこと等に起因しているのではないかと思われる。なお、平成22年9月6日(月)の「日本経済新聞」夕刊第1面には、「地方公社の解散相次ぐ」「『負の遺産』処理 住民負担が焦点」という見出しで、「地方自治体が土地開発公社など3公社を相次いで解散し、『負の遺産』処理が加速してきた。昨年度から債務を肩代わりする赤字地方債の発行が認められるようになったためだ。後者の債務保証などを行っている自治体は財政難のため、これまでは肩代わりによって処理することが難しかった。今後、隠れ負債が表面化して自治体の借金が膨らむことになり、将来の住民負担額が焦点になる」とする記事が出ている。参考にされたい。

⁸³ 弥永真生『商法計算規定と企業会計』(平成12年3月、中央経済社)157頁以下参照。

⁸⁴ 大田区の作成した「基幹系システム再構築 提案依頼書」(平成20年4月28日)の抜粋である。各種整備にかかる要件については、「提案要求仕様書(共通編)一式」ならびに「提案要求仕様書(業務個別編)一式」を参照と注記されており、これら資料が別途用意されている。

No.	整備項目	整備内容
1	基幹系システムの整備	<p>(1) 現在、現行基幹系システムで稼働する以下の 12 業務システムについて再構築を行う。</p> <p>【対象業務システム】</p> <p>①住民記録、②外国人登録、③印鑑登録、④選挙、⑤国民健康保険、⑥国民年金、⑦介護保険、⑧個人住民税、⑨軽自動車税、⑩税収納、⑪宛名、⑫口座</p> <p>(2) オープン系技術を採用したパッケージシステムを導入する。</p>
2	業務基盤の整備	<p>(1) 整備済のシステム統合基盤を活用し、連携対象システムとのデータ連携を実現するとともに、将来的な拡張に向け、データ連携の標準化および統一化を図る。</p> <p>(2) EUC 環境を構築し業務の効率化を図るとともに、セキュリティに配慮したデータ活用方法を定める。</p> <p>(3) 大量印刷方式については、デリバリー方式を基本とする。</p>
3	システム運用・利用者基盤の整備	<p>(1) 基幹系システム専用のバックアップの仕組みを構築し、冗長性、信頼性を確保する。但し、その運用に関しては、システム統合基盤における統合運用化を図り、運用の効率化を検討する。</p> <p>(2) 基本的に現行の汎用端末を使用することとする。但し、基幹系システムの再構築の中で、その台数、設置場所、及び運用方法については詳細検討を行う。</p> <p>(3) プリンタについても他の業務、OA 業務利用との兼用化を図り、統合化を行う。</p>
4	運用・保守支援の見直し	<p>(1) 外部委託運用を前提に、作業の効率化および運用コストの削減に向け、体制等の見直しを行う。</p>

また、本件のスケジュールとしては、平成 20 年 9 月に事業者決定、同年 10 月にはプロジェクト開始、平成 22 年 6 月には総合運転試験開始、平成 23 年 1 月には一斉稼働を予定している⁸⁵。

予算措置としては、平成 20 年度予算において「基幹系システム再構築開発等業務委託」とし、債務負担期間を平成 21 年度乃至平成 22 年度として、2,815,000 千円を限度として予算計上されており、平成 21 年度においても、平成 20 年度における支出（見込）額は存在しないことから平成 20 年度と同様の予算措置が講じられていた。また、平成 22 年度予算においては、平成 21 年度における支出（見込）額 1,424,000 千円を控除した残額である 1,391,000 千円が予算額として計上されていた⁸⁶。

⁸⁵ 大田区の作成した「基幹系システム再構築 提案依頼書」（平成 20 年 4 月 28 日）よりの抜粋である。

⁸⁶ 各年度における債務負担行為現在高調書に計上されていた金額である。

一方、当初の実際の契約金額は、次のとおりであった。

(単位:円)

	平成20年度	平成21年度	平成22年度	合計
株式会社エヌ・ティ・ティ・データ	442,936,200	973,445,550	1,070,238,750	2,486,620,500
日本電気株式会社	39,270,000	39,627,000	56,637,000	135,534,000
合計	482,206,200	1,013,072,550	1,126,875,750	2,622,154,500

大田区においては、平成21年度における債務負担額として、上記の平成21年度における1,013,073千円を記載していた。

一方、上記契約金額には、大田区の業務に応じたカスタマイズならびにオプション部分が含まれておらず、株式会社エヌ・ティ・ティ・データについては平成21年12月28日に、日本電気株式会社については平成22年3月11日に、次のとおりの変更(増額)契約が締結されていた。

(単位:円)

	平成20年度	平成21年度	平成22年度	合計
株式会社エヌ・ティ・ティ・データ	0	366,922,815	196,656,285	563,579,100
日本電気株式会社	0	4,851,000	33,841,500	38,692,500
合計	0	371,773,815	230,497,785	602,271,600

上記変更契約金額を当初契約金額に合算すると、次のとおりとなった。

(単位:円)

	平成20年度	平成21年度	平成22年度	合計
株式会社エヌ・ティ・ティ・データ	442,936,200	1,340,368,365	1,266,895,035	3,050,199,600
日本電気株式会社	39,270,000	44,478,000	90,478,500	174,226,500
合計	482,206,200	1,384,846,365	1,357,373,535	3,224,426,100

② 改訂モデルの指示

本件における基幹系システム再構築開発等業務委託に関する改訂モデルの指示については、上記343. 及び347. ～349. を参照のこと。

③ 結果及び意見

(結果)

1)

改訂モデルの債務負担行為に関する情報については、翌事業年度以降の支出予定額を記載することが求められている。この点から考慮するに、大田区が記載している金額は、翌事業年度である平成21年度の支出予定額に限定されている。契約実態としては、平成22年度分においても契約締結が完了していることから、平成22年度分である1,126,876千円を含めた2,139,948千円が債務負担行為に関する情報として記載されなければならなかったと考える⁸⁷。

⁸⁷ 増額変更契約については、契約締結日が平成21年12月28日以降であり、平成21年3月末日現在には未だ契約が未締結であったことから、当該変更契約部分は債務負担行為の金額を構成しない。

本件事象の発生理由は単純な数字の転記ミスによるとのことであったが、債務負担額につき、10億円を超える転記ミスが発生し、そのまま開示されるという事象には問題がある。転記者自身の自己検証は当然のこと、上司の再検証等、二重検証の手續等の導入による誤謬防止を図る必要性がある。

(意見)

1)

本件における基幹系システム再構築開発等業務委託に関する当初の予算措置は、平成20年度において2,815,000千円を限度として設定され、平成21年度ならびに平成22年度においても据え置かれている。当該金額は予算であることから、各事業年度の議会の決議を経たものとなっている。

しかし、当該限度額は平成18年度においてプロポーザル方式により選定された株式会社エヌ・ティ・ティ・データの見積に基づくものであり、開発の変遷に伴う増額変更契約の結果、当該限度額を超過したものとなっている。当該変更契約は、平成21年12月28日ならびに平成22年3月11日に締結されていることから、少なくとも前者の変更契約については平成22年度予算に反映されているべき性質のものとする⁸⁸。

なお、納品書、完了届、委託先よりの請求書の日付が、いずれも印刷によるものではなく手書もしくは押印によるものである点に若干の違和感を覚える。

3) 羽田中学校の改築

① 概要及び現状の算定方法

本件は羽田中学校の改築に関する債務負担行為部分である。

ここでは、以下、a) 現状の算定方法に係る全体の状況、b) 起案、入札、契約の方法、c) 設計変更、d) 支払方法、e) 起債の状況、とそれぞれのパートに分けて本件工事の概要について明記する。

a) 現状の算定方法に係る全体の状況

本件工事に関する負債関連の外部公表情報としては、予算事項別明細書における「債務負担行為」ないし「債務負担行為現在高調書」と「貸借対照表」の「債務負担行為」の注記がある。まず、「債務負担行為現在高調書」の部分に関してである。平成20年度の予算事項別明細書における「債務負担行為」では、以下のとおりの開示がみられた。

事項名	債務負担期間	限度額	事項説明
羽田中学 の改築	平成21年度 ～平成22年度	2,508,048	1. 事業目的 羽田中学校校舎及び体育館改築工事、工事監理委託 2. 事業内容 経費 2,828,948

⁸⁸ この点については、「第9章 その他」の項を参照のこと

				本年度予算計上額	320,900
				来年度以降債務負担額	2,508,048

また、平成 21 年度の予算事項別明細書における「債務負担行為現在有高」では、以下のとおりの開示がみられた。

事項名	限度額	前年度末までの支出（見込）額		当該年度以降の支出予定額		左の財源			一般財源
		期間	金額	期間	金額	特定財源			
						国・都支出金	地方債	その他	
羽田中学校の改築	2,508,048	平成 20 年度	—	平成 21 年度～平成 22 年度	2,508,048	250,804	1,190,000	500,000	567,244

教育委員会事務局からのヒアリング等によれば、当該部分については、以下のとおり平成 19 年度秋に概算限度額を見積り、各年度の執行予定額を差引いて表示したとのことである。したがって、これらの数値はいずれも概算見積額に基づくものに過ぎないことになる。

【予算】

(単位：千円)

区分		20 年度	21 年度	22 年度	合計
本体工事費	建築工事	100,000	1,065,390	876,586	2,041,976
	電気設備工事	100,000	18,837	148,050	266,887
	機械設備工事	100,000	44,100	316,136	460,236
	昇降機	12,000	0	18,000	30,000
小計		312,000	1,128,327	1,358,772	2,799,099
工事監理費		8,900	15,700	5,249	29,849
合計		320,900	1,144,027	1,364,021	2,828,948

他方、貸借対照表の注記の額である。ヒアリングによれば、注記の額の根拠は以下の表のとおりとのことである。注記された 2,401,315 千円は本体工事費全体額から平成 20 年度支払済額を差引いたものとのことであった。なお、これらの数値は決定額であるとのことであった。

【契約】

(単位：千円)

区分		20 年度	21 年度	22 年度	合計
本体工事費	建築工事	100,000 (a)	1,007,670	928,280	2,035,950 (f)
	電気設備工事	75,300 (b)	0	113,070	188,370 (g)
	機械設備工事	100,000 (c)	0	341,000	441,000 (h)
	昇降機	7,500 (d)	0	11,295	18,795 (i)

小計	282,800	1,007,670	1,393,645	2,684,115
工事監理費	7,700 (e)	12,810	5,336	25,846 (j)
合計	290,500	1,020,480	1,398,981	2,709,961

1,007,670 + 1,393,645 = 2,401,315 千円

以下では、上記表の根拠を起案、入札、契約などに求め、(a)～(j)のリファレンスを付けた。以下、b)起案、入札、契約の方法を参考にされたい。なお、起案については、そこに表記できるのが予定額であるため、数値の根拠という面からはここでは目的になじまない。このため、(建築工事部分)に限定して調査した。

b) 起案、入札、契約の方法

(建築工事部分)

「起案」

入札・契約に先立ち件名「大田区立羽田中学校校舎改築工事について」起案(20教庶発第12475号)が教育委員会事務局庶務課施設担当から平成20年11月18日付で出されており、決定、施行とも同日となっていた。なお、ここに記載されている工事予定額は、2,049,841,500円となっており、当該工事の内容を記した「株式会社岡野建築設計事務所」が作成した「大田区立羽田中学校校舎改築工事」(平成20年03月、大田区教育委員会事務局庶務課施設担当)と題する図面等が付されていた。

「入札・契約」

・希望制指名入札制度

経営管理部・経理管財課の入札担当から入手した入札・見積経過調書によれば、本件建築工事部分に係る入札・見積入札指名者は7名であった。入札は平成20年11月25日に行われ、指名者7名中5名が入札を辞退し2名が入札した。その結果、「小俣・湯建・オカノ建設工事共同企業体」が1,941,000千円、「三ツ木・阿部・新保建設工事共同企業体」が1,939,000千円で入札した。予定価額(税込)は2,049,000千円であったため、後者が第1回最低入札者で落札決定となった。当該落札価額に消費税を加え、

1,939,000×1.05=2,035,950(f)千円

にて「工事請負契約書」⁸⁹を締結している。契約による工期は、請負契約締結有効の日から平成22年8月31日までとなっている。本件契約書には支払条件として「前払金¥100,000,000(a)」が明記されていた。

(電気設備工事部分)

「入札・契約」

⁸⁹ 本件については、大田区議会の議決に付すべき契約、財産または公の施設に関する条例第2条により仮契約を平成20年11月25日に締結し、区議会の同意を得た平成20年12月8日に本契約を締結している。

・希望制指名入札制度

経営管理部・経理管財課の入札担当から入手した入札・見積経過調書によれば、本件電気設備工事部分に係る入札・見積入札指名者は7名であった。入札は平成20年11月7日に行われ、指名者7名中7名が入札した。予定価額（税込）は188,400千円であった。入札の結果、第1回予定価格超過、第2回、第3回も超過のため、第3回の最低入札者である「太陽・高田・城南建設工事共同企業体」と協議し、消費税込みで予定価格以下の188,370(g)千円にて随意契約し、「工事請負契約書」⁹⁰を締結している。契約による工期は、請負契約締結有効の日から平成22年8月31日までとなっている。本件契約書には支払条件として「前払金 ¥75,300,000(b)」が明記されていた。

(機械設備工事部分)

「入札・契約」

・希望制指名入札制度

経営管理部・経理管財課の入札担当から入手した入札・見積経過調書によれば、本件機械設備工事部分に係る入札・見積入札指名者は7名であった。入札は平成20年11月7日に行われ、指名者7名中7名が入札した。予定価額（税込）は449,358千円であった。入札の結果、第1回予定価格超過、第2回も超過であったが、第3回において「塩谷・岩沢・アトック建設工事共同企業体」が420,000千円、「日産・興伸・昭和建設工事共同企業体」422,000千円で入札し、他の者はそれ以上の価格で入札していた。結果、「塩谷・岩沢・アトック建設工事共同企業体」が420,000千円で落札し、当該落札価額に消費税を加え、 $420,000 \times 1.05 = 441,000$ (h)千円にて「工事請負契約書」⁹¹を締結している。契約による工期は、請負契約締結有効の日から平成22年8月31日までとなっている。本件契約書には支払条件として「前払金 ¥100,000,000(c)」が明記されていた。

(昇降機部分)

「入札・契約」

・希望制指名入札制度

経営管理部・経理管財課の入札担当から入手した入札・見積経過調書によれば、本件昇降機設置機械設備工事部分に係る入札・見積入札指名者は10名であった。そのうち、入札は平成20年12月16日に行われた。指名者10名中5名が入札を辞退し5名が入札した。予定価額（税込）は24,080千円であり、その結果、「フジテック株式会社東京営業統括部」が17,900千円、「ダイコー株式会社」が19,500千円で入札し、他の者はそれ以上の価格で

⁹⁰ 本件については、大田区議会の議決に付すべき契約、財産または公の施設に関する条例第2条により仮契約を平成20年11月7日に締結し、区議会の同意を得た平成20年12月8日に本契約を締結している。

⁹¹ 本件については、大田区議会の議決に付すべき契約、財産または公の施設に関する条例第2条により仮契約を平成20年11月7日に締結し、区議会の同意を得た平成20年12月8日に本契約を締結している。

入札していた。結果、「フジテック株式会社東京営業統括部」が17,900千円で落札し、当該落札価額に消費税を加え、

$17,900 \times 1.05 = 18,795$ (i) 千円

にて「工事請負契約書」(平成20年12月16日付)を締結している。契約による工期は、平成20年12月17日から平成22年8月31日までとなっている。本件契約書には支払条件として「前払金 ¥7,500,000 (d)」が明記されていた。

(工事監理費部分)

「入札・契約」

・随意契約

工事監理費部分については、設計業者である「株式会社岡野建築設計事務所」が随意契約にて、契約書を締結している。契約日は平成21年1月19日。履行期間は平成21年1月20日から平成22年8月31日であり、契約金額は25,845,750(j)円(税込)であった。本件契約書には支払条件として「前払金 ¥7,700,000(e)」が明記されていた。

なお、本件が随意契約である理由は、(建築設計部分)に関して、平成19年7月5日に行われた希望指名競争入札で、「株式会社岡野建築設計事務所」が第1回の最低入札者となり、契約金額35,017,500円(税込)で契約しており、設計と監理を分けることは、建設工事においては一般的に行われていないためである。なお、そのときの入札指名者は15名となっており、辞退者はなく、最高入札者は50,000,000円(税抜)であった。

c) 設計変更

本件工事については、工事の途中で以下のとおり(建築工事部分)に設計変更が生じている。この変更は、平成21年度に生じているため、平成21年3月31日現在の債務負担行為という面からは検討の必要がないかもしれないが、平成21年度の支払において当該部分が加味されているため、当該変更の概要を記すこととする。

(建築工事部分)

「起案」その1

件名「大田区立羽田中学校校舎改築工事設計変更」起案(21教教発第10416号)が教育委員会事務局教育総務課施設担当から平成21年5月11日付で出ている。決定、施行は同年同月13日となっている。この起案による変更増額は14,080,500円(税込)となっており、変更の理由は以下のとおりとのことである。

(設計変更理由)

- | |
|--|
| <p>a. 杭工事において、旧校舎等の建築物と思われる地中障害物が発見された。そのため、当該杭工事のなかで明らかとなった部分に限った地中障害物について撤去、処分が必要となった。</p> <p>b. 審査機関等から構造設計上の指摘を受けたことにより、杭及び躯体に係る変更が生じた。そのため、</p> |
|--|

現在進捗中である杭工事に限った変更として杭種別及び本数の見直しが必要となった。

c. 試験掘削をしたところ想定以上に地盤が軟弱であったため、山留め深さの変更が必要となった。

「契約」その1

当該起案に基づき、大田区では平成21年5月13日付で同額の「工事請負変更契約書」を締結している。

「起案」その2

その後、件名「大田区立羽田中学校校舎改築工事設計変更その2」起案（21教教発第11706号）が教育委員会事務局教育総務課施設担当から平成21年8月31日付で出ている。本起案の決定、施行は同年9月1日となっている。この起案による変更増額は71,211,000円（税込）となっており、変更の理由は以下のとおりとのことであった。

（設計変更理由その2）

a. 審査機関等から構造設計及び防火・避難規定等に係る解釈上の見解の相違等による指摘を受けたことにより、1) 躯体に係る変更及びそれに伴う建具の追加、2) 防火上主要となる壁の仕様変更及び追加、3) 避難上必要な建具等の追加、4) 設備設計上必要な建具の変更及び追加が必要となった。

b. 根切り工事において、当初想定されていなかった地中障害物が発見されたため撤去、処分が必要となった。

「契約」その2

当該起案に基づき、大田区では平成21年9月1日付で同額の「工事請負変更契約書」を締結している。

d) 支払方法

支払については、上記のうち全部の工事について前金払の方法が採用されている。また、（建築工事部分）と（工事監理部分）について、部分払の方法が採用されている。大田区契約事務規則第55条⁹²には（公共工事の前金払）の規定が、また、第56条⁹³には（部分払）の規定があり、第57条⁹⁴には（部分払の限度額）の規定がある。なお、関連するものとし

⁹²大田区契約事務規則（昭和39年4月1日規則第18号）第55条第1項には「政令附則第7条の規定による前払金の額は、土木工事、建築工事、設備工事その他これらに類する工事（以下この項において「土木工事等」という。）については契約金額の4割を超えない範囲内で2億円を限度とし、測量並びに土木工事等に関する調査、設計及び工事監理については契約金額の3割を超えない範囲内で5,000万円を限度とする」とある。

⁹³大田区契約事務規則（昭和39年4月1日規則第18号）第56条第1項には「契約担当者等が部分払を適当と認める契約については、その契約にかかる既済部分又は既納部分に対し、その完済前又は完納前に代価の一部を支払う定めをすることができる」とある。

⁹⁴大田区契約事務規則（昭和39年4月1日規則第18号）第57条第1項には「前条の部分払における当該支払金額は、工事又は製造その他についての請負契約にあってはその既済部分に対する代価の10分の9、その他の契約にあってはその既納部分又は既済部分に対する代価を超えることができない」とあり、第2項には「第55条の規定により前金払をした契約について部分払をするときは、前項の規定により支払うべき金額から、前金払の額に契約金額に対する既済部分又は既納部分の代価の割合を乗じて得た額を控除して支払うものとする」とある。

て、第 57 条の 2 には（一部しゅん工払）の規定があるが、今回はこれに該当するものはない。当該大田区契約事務規則の範囲内で、（前払金）⁹⁵に関しては、監理以外の部分について各契約書第 32 条第 1 項においての規定が設けられており、また、（部分払）⁹⁶に関しては、監理以外の部分について各契約書第 36 条においての規定が設けられており、特に第 1 項、第 3 項の部分が計算上重要な規定となっている。さらに、（建築工事部分）の契約書内の（特記仕様書）には、「3.1 部分払」として「(1) 大田区契約条項第 36 条に定める部分払の方法は、次による。・段階別部分払（支払回数は、4 回以内とする。）」との記載があった。このような規定に基づき、以下のような支払パターンによって、部分払いを行っている。

（単位：千円）

	期首残高	増加	減少	期末残高	契約日ないし執行済 印日
建築工事		2,035,950,000		2,035,950,000	平成 20 年 12 月 8 日
前払金	2,035,950,000		100,000,000	1,935,950,000	平成 20 年 12 月 25 日
追加工事（1）	1,935,950,000	14,080,500		1,950,030,500	平成 21 年 5 月 13 日
部分払①	1,950,030,500		200,670,000	1,749,360,500	平成 21 年 6 月 9 日
追加工事（2）	1,749,360,500	71,211,000		1,820,571,500	平成 21 年 9 月 1 日
部分払②	1,820,571,500		242,560,000	1,578,011,500	平成 21 年 9 月 14 日
部分払③	1,578,011,500		280,410,000	1,297,601,500	平成 21 年 12 月 10 日
部分払④	1,297,601,500		284,030,000	1,013,571,500	平成 22 年 4 月 2 日

なお、上記の部分払の計算は上記契約書第 36 条第 1 項及び第 3 項に従い、以下のような算式によって算出されていることを確認した。

（単位：円）

		前払金	第 1 回	第 2 回	第 3 回	第 4 回
①	当初請負金額	2,035,950,000	2,035,950,000	2,035,950,000	2,035,950,000	2,035,950,000
	追加額		14,080,500	14,080,500	14,080,500	14,080,500
	追加額その 2			71,211,000	71,211,000	71,211,000
②	出来高歩合		0.115	0.245	0.400	0.557

⁹⁵（前払金）第 32 条第 1 項には「甲は、契約書で前払金の支払を約した場合において、乙が公共工事の前払金保証事業に関する法律（昭和 27 年法律第 184 号）第 2 条第 4 項に規定する保証事業会社と契約書記載の工期を保証期限とする同法第 2 条第 5 項に規定する保証契約を締結したときは、1 億円を限度とし、乙の請求にもとづき、契約金額の 40 パーセント（10 万円未満の端数は切り捨てる。）を前払金として支払うものとする」とある。

⁹⁶（部分払）第 36 条第 1 項には「甲は、工事の完了前において、乙の部分払請求を相当と認めるときは、検査に合格した既済部分に相当する契約金額相当額（以下「既済部分の代価」という。）の 10 分の 9 以内で甲が定める金額を支払うことができる（以下省略）」とあり、また、第 3 項には「第 32 条の規定により前払金が支払われている場合の部分払の額は、前 2 項の規定により算定した部分払の額から当該前払金の額に契約金額に対する既済部分の代価の割合を乗じて得た額を控除した額の範囲内とし、次の式により算定する。部分払の額 ≤ 既済部分の代価 × (10 分の 9 から前払金の契約代金で除した値を引いた数値)」とある。

③=①×②	出来高		235,753,508	519,704,168	848,496,600	1,181,531,516
④=③×0.9	同上9割		212,178,157	467,733,751	763,646,940	1,063,378,364
⑤	前払金		100,000,000	100,000,000	100,000,000	100,000,000
⑥=⑤×②	前払金控除額		11,500,000	24,500,000	40,000,000	55,700,000
⑦=④-⑥	請求可能累積額		200,678,157	443,233,751	723,646,940	1,007,678,364
⑧	既領収分			200,670,000	443,230,000	723,640,000
⑨=⑦-⑧	差引請求可能額			242,563,751	280,416,940	284,038,364
⑩	実際支払額	100,000,000	200,670,000	242,560,000	280,410,000	284,030,000

e) 起債の状況

当該工事に関する資金調達の方法として、一部地方債での調達が行われている。本件の詳しい内容等については第3章で検討している。

② 改訂モデルの指示

改訂モデルにおいては、上記 343. を中心とした規定に基づき、注記情報の開示を指示している。

③ 結果及び意見

(結果)

1)

債務負担行為として注記すべき金額の中に、(工事監理費部分)が抜けている。当該金額としては、25,845,750円-7,700,000円=18,145,750円が過少である。確かに「物件の購入等」という細目の名称であるため、文字通り「物件の購入」に関するものだけを記載するという考え方もあるかもしれない。しかしながら、第一に、他にも同細目内に「羽田空港跡地利用計画案策定委託」等のサービスを中心とした債務負担行為も記載されていること、第二に、すでに契約が締結された債務負担行為である以上、当該細目には記載しないとしても、少なくとも「その他」には記載すべきであること、等の理由から同額を計上すべきであったものと思われる。

(意見)

1)

部分払の根幹をなす上記「出来高歩合」については、各支出命令書の添付資料として「段階別部分払出来高率表」様式14あるいは「段階別出来高率計算表」様式15が添付されていた。おそらく、これらの算定にあたっては、仕様書の別添である以下の「工種別出来形及び認定率表」に従って判断されているものと思われる。

工事別	出来形の内容	認定率(%)	備考
-----	--------	--------	----

1	積上げによる仮設工事	それぞれの細目ごとに出来高を算出する。	-	
2	土工事	根切り及び地業完了時	80	
3	地業工事	(イ) 杭頭処理完了、報告書完了時	100	
		(ロ) 打設完了、杭頭処理未完、報告書確認	95	
4	鉄筋コンクリート工事	○階コンクリート打設完了時 (注) 階数で区分して出来形を定め、打設後 1週間強度の確認できる時	95	
5	鉄骨工事	組立て、本締完了時	95	
6	組積工事	完了時	95	
7	防水工事	屋外など外部防水完了時	95	
8	金属建具工事	外部建具取付け完了時	85	付属金属取付け及び 調整は未完でも可
9	ガラス工事	外部ガラス取付け完了時	90	
10	その他の工事	各工種別工事完了時	95	
	率共通仮設費及び諸経費	全直接工事費の出来高率に相当する率とする。	-	
	建物ほぼ完了時	内外清掃、手直し残し程度	95	建物の構成率の95%

しかしながら、それらの様式 14 ないし様式 15 には印字された単なる数値のみが記載されているに留まり、誰がいつどのような判断に基づき出来高率を算定したのか等についての明記等がなかった。工事の進捗状況の算出に関しては、客観的な進捗状況の判定が困難であることが少なくないため、予算計上額の範囲内という前提において、その計算に恣意性が混入する危険性が不可避的に生じる。このため、当該出来高の客観性を少しでも担保するため、当該出来高に関しては、工事施工業者と大田区サイドの担当者の署名捺印を付す、あるいは、現場写真を添付するなどの手続きを具備することが好ましいと考える。

なお、企業会計においては工事受注サイドが工事進捗に伴って売上を計上する、いわゆる工事進行基準を採用した場合における出来高あるいは進捗の取り方⁹⁷は、出来高の認識によるものではない。すなわち、現在の大田区で採用されている出来高利率の算定方法とは異なるのが一般的である。施工会社の工事原価発生状況をすべて報告させることは難しいかもしれないが、出来高の客観性の保持という観点からはこのような考え方も参考にされ、改善されたい。

⁹⁷ 飯野利夫『財務会計論』（平成 5 年 4 月、三訂版、同文館）11-25 頁には「工事進行基準を適用する場合、収益を計上する計算の基礎となる工事進行割合（工事進捗率ともいう）として通常用いられるのは、技術的な進行度合いでも経過日数という期間、あるいは消費量という物量によって算定されたものでもなくて、工事総見積原価に対する工事原価発生額の割合をもって、工事進行割合とするのが普通である」とある。

2)

本件においては追加工事が発生している。そのうち、1つめの追加工事についての契約書締結日は平成21年5月13日となっており、この契約に係る起案書（平成21年5月11日付、21教教発第10416号）に添付されている岡野建築設計事務所の設計変更図面の図面作成日は「平成21年4月 日」となっている。問題は、もし当該変更の必要性が平成21年3月31日以前の時点で判明していたとしたら、当該部分について債務負担行為として何らかの開示が必要であったのではないか、ということにある。また、総務省改訂モデルが修正現金主義を採用し、歳計現金については出納整理期間末日、すなわち5月末日の残高を資産として計上していることに鑑みると、出納整理期間に発生した事実についても、それを貸借対照表に反映するべきという考え方が取られる必要があるとも考えられる。追加変更の理由が「地盤並びに地中埋設物の問題と審査機関等から構造設計上の指摘等」であるとする、工事開始の比較的早い段階においてこの問題は捕捉できていた可能性がある。「建築工事部分」に係る「部分払」が追加部分をも加味して計算され、平成21年度内に当該追加工事部分が部分的に加算されて支出されており、かつ、それが予算の範囲内で執行できていることを総合的に考えると、追加工事部分についても、少なくとも「債務負担行為」あるいは「その他」情報等として、開示すべきであったのではないかと考える。

4. 債務保証又は損失補償

番号	項目	計上数値	明細	
			事業名	債務負担行為 限度額（単位： 千円）
⑧	債務保証	62,781		62,781
	又は損失 補償		大田区小規模企業資金損失補償	23,774
			事業経営資金（経営支援資金）損失補償	39,007

ここでは、「大田区小規模企業資金損失補償」「事業経営資金（経営支援資金）損失補償」の双方を取り上げる。

1) 大田区小規模企業資金損失補償および事業経営資金（経営支援資金）損失補償

① 概要及び現状の算定方法

まず、本件、産業経済部の融資担当関連によって発生する「債務保証又は損失補償」の概要については、平成 21 年度包括外部監査の結果報告書「資産の管理について」の 220 頁以下「産業経済部系債権」及び本報告書「第 5 章損失補償引当金」を参考にされたい。

次に、現状の算定方法は、以下のとおりである。すなわち、債務負担行為の調査に当たって、担当課から配布された「債務負担行為調」においては、当該「債務保証又は損失補償」に該当するものとして、以下のものの記載がみられた。

(単位：円)

事項	平成 21 年度以降の 支出予定額	平成 20 年度 支出額	合計
大田区小規模企業特別事業資金取扱 金融機関に対する損失補償	13,565,511	10,208,066	23,773,577
大田区事業経営資金（経営支援資金） 取扱金融機関に対する損失補償	26,897,765	12,109,496	39,007,261

この表のうち、まず「平成 20 年度支出額」については、平成 20 年度中に「平成 20 年度大田区中小企業融資に関する協定書」第 9 条に基づき、各金融機関が「回収不能となった」と判断した債権を、大田区が当該金融機関から買取った債権額の合計であり、すでに支出済みのものである。一方、上記「平成 21 年度以降の支出予定額」の欄の記載である。ヒアリングによれば、ここには「平成 21 年度の支出予定額」が記載されており、「平成 21 年度以降の支出予定額」ではないとのことであった。これは、各金融機関が「回収不能となっ

た」と判断した債権を、平成 21 年度に大田区が当該金融機関から買取る見込みのいわば将来買取予定額である。大田区ではこれらを合計したものを注記情報として開示しているとのことであった。

② 改訂モデルの指示

改訂モデルにおいては、上記 344. を中心とした規定に基づき、債務負担行為としての注記情報の開示を指示している。

③ 結果及び意見

(結果)

1)

計上額の算定に基本的な誤りがあると思われる。

改訂モデルは、ここで注記情報として記載すべき内容を、「② 債務保証又は損失補償 344. 個々の債務保証又は損失補償ごとに、債務保証の対象となる債務残高もしくは損失補償の範囲の額を算定し、それらを合算した金額を記載する(貸借対照表に計上したものを除く)」としている。

大田区が、その内容に加えた「平成20年度支出額」、すなわち、平成20年度中に各金融機関から買取った債権額の合計は、すでに支払済みのものである。この債権額の合計は、将来的に支出する可能性があったり、あるいは、支払義務負担が生じたりすることを予定して、開示をする債務負担行為とよばれるものとは全く関係のないものである。

また、もう一方の「平成21年度以降の支出予定額」であるが、これも実際は「平成21年度の支出予定額」であり、将来買取予定額の一部に過ぎなく、改訂モデルの指示する「個々の債務保証又は損失補償ごとに、債務保証の対象となる債務残高もしくは損失補償の範囲の額を算定し、それらを合算した金額を記載する(貸借対照表に計上したものを除く)」という考え方に合致しているとはいえない。

この数値が誤りであることの蓋然性が高いことの証左がある。第2章でみた他区との比較である。再度他区のこの部分における注記を観察してもらえば明らかであるが、以下の通り、

*債務負担行為に関する情報	大田区	世田谷区	練馬区	足立区	江戸川区
③ 債務保証又は損失補償(単位:千円)	62,781	33,500,000	13,991,098	35,908,000	662,900

と大田区における当該部分の数値が突出して異常に小さい。ここで記載が求められているのは、第5章で見たもののうち、以下の部分と思われる。

(単位:円)

融資種類	A合計貸付残高	D損失補償債務 等負担見込額
経営支援資金	179,403,150	16,863,896
景気対策特別資金	7,968,500	734,855
小規模企業特別事業資金（運転）	72,693,000	17,327,246
小規模企業特別事業資金（設備）	12,299,000	
小規模企業特別事業資金（併用）	13,750,000	
合計	286,113,650	34,925,997

すなわち、A合計貸付残高⁹⁸は、平成21年3月31日を基準日とした場合において、損失補償が生じる可能性がある残高の合計額である。基本的に、改訂モデルが開示を求めているのはこの額である。改訂モデルは「個々の債務保証又は損失補償ごとに、債務保証の対象となる債務残高もしくは損失補償の範囲の額を算定し、それらを合算した金額」と指示しているからである。ただし、ここで注意したいのは文末に「(貸借対照表に計上したものを除く)」とある点である。貸借対照表には、「損失補償引当金」としてD損失補償債務等負担見込額34,925千円が計上されている。したがって、ここでの計上額は、 $286,113,650 \text{ 円} - 34,925,997 \text{ 円} = 251,187,653 \text{ 円}$ とすべきではなかったかと考える。

⁹⁸ なお、このAには、すでに大田区が債権を買取っている貸付残高は含まれていないことを融資担当に確認している。

5. その他

番号	項目	計上数値	明細	
			事業名	翌年度以降支出予定額（単位：千円）
		1,513,190	計	1,513,190
			事業経営資金（大型店出店対策・安全衛生対策資金）利子補給	0
			事業経営資金（公害防止資金）利子補給	1,314
			事業経営資金（耐震対策資金）利子補給	722
			事業経営資金（アスベスト対策資金）利子補給	288
			事業経営資金・小口資金（一般運転資金）利子補給	157,547
			事業経営資金・小口資金（一般設備資金）利子補給	34,680
			事業経営資金・小口資金（経営強化資金）利子補給	36,602
			事業経営資金（開業資金）利子補給	5,816
			事業経営資金（転業資金）利子補給	0
			事業経営資金・小口資金（経営改善一本化資金）利子補給	1,896
			事業経営資金・小口資金（小規模企業特別事業資金）融資利子補給	4,657
			事業経営資金・小口資金（団体事業資金〔運転〕）利子補給	919
			事業経営資金（経営支援資金〔区補償付〕）利子補給	180
			事業経営資金・小口資金（団体事業資金〔転貸〕）利子補給	0
			事業経営資金（小規模企業特別事業資金〔区補償付〕）利子補給	126
			事業経営資金・小口資金（緊急経営強化資金）利子補給	253,342
			事業経営資金・小口資金（温暖化対策資金）利子補給	251
			事業経営資金・小口資金（次世代育成サポート資金）利子補給	125
			木賃住宅建替促進融資利子補給	342,513
			高齢者アパート建築資金利子補給	100,130
			住宅修築資金（アスベスト除去・耐震補強）利子補給	298
			都市計画道路移転資金利子補給	1,389
			老人保健施設建設資金利子補給	2,895
			がけ整備資金融資利子補給	97
			中小企業倒産防止共済掛金納付者一部補助	450
			社会福祉法人徳心会に対する特別養護老人ホーム・知的障害者施設等の用地取得費及び建設助成	566,953

ここでは、「事業経営資金・小口資金（緊急経営強化資金）利子補給」「木賃住宅建替促進融資利子補給」「社会福祉法人徳心会に対する特別養護老人ホーム・知的障害者施設等の用地取得費及び建設助成」の3点を取り上げる。

1) 事業経営資金・小口資金（緊急経営強化資金）利子補給

① 概要及び現状の算定方法

当該利子補給は、産業経済部の行っている融資あっせん制度に関する利子補給メニューの中で、最大の債務負担行為を生じさせているものである。当該融資あっせん制度は平成20年11月4日～平成21年3月31日までの間、緊急的に行われたもので現在は行われていない。内容的には「経営強化資金」のバリエーションといえる。「経営強化資金」の詳細な内容は「大田区中小企業融資基金条例施行規則」等に詳しい。また、パンフレット「大田区中小企業融資あっせん制度のご案内」（平成21年度）には、直接的には「緊急経営強化資金」が記載されていないが、「経営強化資金」についてはその内容が記載されている。以下のとおりである。なお、ここには上限金利（表面金利）「1.5」（%）と記載されているが、「緊急経営強化資金」は上限金利（表面金利）「1.7」（%）で実施された。加えて、「緊急経営強化資金」は当初の3年間は本人負担0で、すべて大田区の負担となっているとのことである。

制度名称	融資あっせん対象	資金使途	融資限度額（万円）	返済期間 *カッコ内の措置期間を含む	上限利率（%） *固定金利の場合*カッコ内は小口資金の場合			連帯保証人・担保・その他
					表面利率	利子補給率	本人負担率	
経営強化資金	*1	運転	1,000	84か月以内（12か月以内）	1.5 *固定金利のみ	1.3（1.5）	0.2（なし）	*2

*1：

1 2頁の融資あっせんの対象であること。ただし、区内に住所（個人にあっては住民登録地、法人にあっては登記上の本店所在地）又は主たる事業所を1年3か月以上有し、同一事業を原則として同一場所で引き続き1年3か月以上営んでいること。

2 最近3か月間又は1年間の売上高が前年又は前々年と比較して10%以上減少し、事業経営のための運転資金を必要としていること。又は中小企業信用保険法第2条第4項第2号の認定を受けていること。

*2：

金融機関との協議により以下の方法から決まります。ただし法人の場合、原則として代表者は連帯保証人

となります。(ア) 信用保証協会、(イ) 連帯保証人、(ウ) 物的担保 ※小口資金は信用保証協会の利用が条件となります。

一方、算定方法等である。「事業経営資金・小口資金（緊急経営強化資金）利子補給」253,342千円の根拠として担当課より提出頂いた「調査表 11 債務負担行為調」の当該「大田区事業経営資金（緊急経営強化資金）及び小口資金（緊急経営強化資金）融資借受者に対する利子補給」欄においては、「平成 21 年度以降の支出予定額」については、確かに 253,341,930 円と記載されていた。しかしながら、当該金額の算出方法についてさらに踏み込んでみると、「平成 21 年度利子補給予算算出の考え方」という資料があり、この考え方によって算出された予算額に連動させた数値とされているとことが判明した。すなわち、当該資料によれば、緊急経営強化資金については「20 年 11 月あっせん実績をもとに、1 件当たりの平均利子補給金 107,140 円を算出し、2,400 件実行されると予想し、既に通常の経営強化資金として予算計上済みの金額を控除して算出。@107,140 円×2,400 件－3,794,070 円＝253,342 千円」という考え方に基づいて算出しているということであった。この計算式に基づき円単位まで計算をすると、確かに 253,341,930 円となることを確認した。

② 改訂モデルの指示

改訂モデルにおいては、上記 347. ～349. の規定に基づく注記情報の開示を指示している。

③ 結果及び意見

(結果)

1)

計上額の算定に基本的な誤りがあると思われる。

改訂モデルは、ここで注記情報として記載すべき内容を、「③ その他 347. N+1 年度以降の支出予定額（決算統計 37 表 31 行(2)列の金額）のうち、貸借対照表に計上したもの以外の金額を計上する。348. なお、その他実質的な債務負担に係るものの N+1 年度以降支出予定額（決算統計 37 表 40 行(2)列の金額）のうち、貸借対照表に計上したもの以外については、その内容により、上記①から③のいずれかに含めるものとする」（アンダーライン筆者強調）としている。

調査によれば、大田区で計上されている金額は、平成 21 年度予算額であり平成 21 年度中に支出予定額に限定されている。しかしながら、改訂モデルの求めているものは、平成 21 年度以降の支出予定額すべてである。したがって、当該部分について債務負担行為のその他の額は過少に表示されていたことになる。

なお、事業経営資金・小口資金（一般運転資金）利子補給 157,547 千円についても、同「平成 21 年度利子補給予算算出の考え方」の資料には、「19 年度貸付実績（年間 973 件）をもとに、1 件当たりの平均利子補給金（1 年目 67,940 円、2 年目 58,871 円）を算出し、

貸付年度別に算出（20年度は19年度の1.5倍、21年度はさらに1.2倍貸付が増加すると予想）」（以下省略）とあり、ここでも平成21年度の支出予定額だけに限定して算出していることから、算出額としては過少であったことが予想される。

（意見）

1)

「緊急経営強化資金」の実施の予算上の開示手続等を考えてみると、若干の問題があったと思われる。すなわち、大田区において、いわゆるリーマンショックの発生に伴い、平成20年度予算には計上されていない「緊急経営強化資金」を実行したこと自体については、経済的打撃の大きさ等から機動的対応が必要だったという点は十分に首肯できる。しかしながら、本件について、「平成21年度大田区各会計予算事項別明細書」の「債務負担行為現在高調書」の「大田区事業経営資金（緊急経営強化資金）及び小口資金（緊急経営強化資金）融資借受者に対する利子補給」では、平成20年度、平成21年度～平成24年度の欄とも「－」としており、「債務負担行為調書」は項目のみで何らの記載がない。確かに、地方自治法施行規則第15条の2が指示す「予算に関する説明書様式」（第十五条の二関係）の「債務負担行為で翌年度以降にわたるものについての前年度末までの支出額又は支出額の見込み及び当該年度以降の支出予定額等に関する調書」には「備考 限度額の金額表示の困難なものについては、当該欄に文言で記載することができる」とあり、従来から大田区では、利子補給全般について当該「備考」の考え方に準じているようであり、「－」での記載が目立つ。しかしながら、本件「緊急経営強化資金」については、第一に、実施が短期で終結しているためヴォリューム的にもレンジ的にも債務負担行為限度額を特定できる可能性が高いこと、第二に、上記債務負担行為の「5. その他」の表にあるように事業経営資金の中で、当該「緊急経営強化資金」金額的にも最も多額で影響が大きいこと、等に鑑みれば、「債務負担行為調書」の平成21年度～平成24年度の欄に金額を記載する必要があったのではないかと考える。

2) 木賃住宅建替促進融資利子補給

① 概要及び現状の算定方法

a) 概要

木賃住宅建替促進融資利子補給とは、木造住宅密集地域整備促進事業地区内において、「大田区木造住宅建て替え促進補助金の交付に関する要綱」（以下「要綱」）に基づき、個別・協調・共同建て替えを行う者が、金融機関等から受けた融資について、区が利息の一部を負担（利子補給）する制度である。当該要綱は、密集住宅市街地整備促進事業制度要綱（平成9年11月8日建設省住市発第40-1号）及び東京都木造住宅密集地域整備促進事業制度要綱（平成9年6月30日東京都9住開環第45号）に基づき、木造住宅等の建て替

えに伴う費用の一部を補助することにより、地区内の住環境の整備、住宅水準及び防災性の向上を図ることを目的とするものである。

当該要綱は平成2年11月19日、都都発第161号大田区長の決定により平成2年11月20日より施行されている。

当該要綱の対象地区（整備地区）は、西蒲田・蒲田（西蒲田3～6丁目及び蒲田1丁目）地区84.0haが平成2年11月より、蒲田2、3丁目地区26.3haが平成6年3月より、大森・北糀谷（大森東1・3丁目の一部、大森東2,4,5丁目全域、大森南1～3丁目全域、大森南4,5丁目の一部、大森中1～3丁目及び北糀谷1,2丁目全域）地区200.6haが平成5年6月より、矢口・下丸子（下丸子1丁目、矢口1丁目の一部、矢口2,3丁目全域、下丸子2丁目の一部）地区103.7haが平成10年3月より対象となっている。

当該要綱の補助の対象者は、要綱第4条によれば以下の要件に該当するものである。

- ① 補助対象事業を行うものは整備地区内に木造住宅等を所有し、又はその土地を所有するもので次の事由のいずれかに該当するものとする。ただし、事業者が自ら営む業の従業員住宅を建設するとき、及び宅地建物取引業法（昭和27年法律第176号）第2条第3号の宅地建物取引業者であるときを除く。

ア 個人。ただし、都道府県民税・区町村民税を滞納していないこと。

イ 中小企業基本法（昭和38年法律第154号）第2条に定める法人。

ウ 民法（明治29年法律第89号）第34条に規定する公益法人。

エ その他特に区長が特に必要と認めるもの。

- ② 従前居住者 従前居住者のうち第40条の規定により従前居住者用借上住宅に入居できるもので、大田区高齢者世帯等住み替え家賃助成要綱（平成3年8月12日付け、厚老発第822号区長決定）に定める助成を受けないもの。

また、建て替えの対象となる敷地は、敷地面積が個別建て替えであれば100㎡以上、共同建て替え（複数の土地所有者等が共同して行う建て替え）又は協調建て替え（複数の土地所有者等が一体性に考慮した設計に基づいて個々の敷地で行う建て替え）であれば150㎡以上（協調建て替えの場合、その一つが75㎡以上）であることが必要である。

また、補助金及び利子補給を受けるには、当該要綱の別表第1に掲げる条件に適合する必要がある。その条件としては、

（敷地関係）

- ① 道路境界から建築物を50cm以上、又は1階部分のみを1m以上後退させること。
- ② 敷地面積の10%以上の有効な緑地を確保すること。ただし、近隣商業地域又は商業地域にあっては、3%以上とする。
- ③ 地区サービス道路及び呑川緑道軸については、計画幅員まで後退させること。なお、後退幅員が50cmに満たない場合は、50cm後退とする。

（建築構造等）

- ④ 耐火構造又は準耐火構造の建築物であること。

- ⑤ 地上階数が3以上の建築物であること。ただし、日照等周囲の住環境を良好に保つ上で地上階数3以上の建物が不相当である場合には、地上階数2以上であること。
- ⑥ 重ね建て住宅、連続住宅又は共同住宅であること。
- ⑦ 建築物の形状、外観等については、周囲の環境に十分配慮し、住環境の向上に資するものであること。

(住宅部分の規模、設備等)

- ⑧ 建築物全体の延床面積のおおむね1/2以上が賃貸住宅であること。
- ⑨ 賃貸住宅の延床面積のおおむね1/2以上が普通世帯用であること。
- ⑩ 賃貸用住宅が2以上確保されていること。
- ⑪ 住宅の専有面積が、原則として37㎡以上120㎡以下であり、2以上の居住室を有すること。単身世帯用については、21㎡以上の床面積を有し、1以上の居住室を有するものであること。
- ⑫ 各戸が、台所、水洗便所、収納設備、洗面設備及び浴室を備えたものであること。
- ⑬ 住宅戸数以上の自転車駐車場を確保すること。
- ⑭ 塀は、生け垣又はネットフェンスにすること。
- ⑮ 当該建て替えが、整備計画、ガイドライン又は事業計画に定める土地利用方針、大田区開発指導要綱に適合していること。

が必要となる。

この要綱に基づいて行われる利子補給は、交付の対象となる事業に必要な建設資金について、住宅金融公庫（現住宅金融支援機構、以下「公庫」）及び区があっせんした協力金融機関から融資を受けた場合、その利子の一部を補給するものである。

利子補給を受けるものは、補助対象者で、融資を受ける資金の償還能力及び担保能力を有するものでなければならない（要綱第25条）。利子補給の申請は、先ず融資あっせんの申請を行い、融資の申し込みが通らなければならない。融資が決定し、利子補給を受ける場合には利子補給交付申請書により区長に申請を行う。区長は利子補給の申請があったときは、その内容を審査し、利子補給の可否を決定し、その結果を利子補給交付決定通知書又は利子補給不交付決定通知書により当該申請者に通知する（要綱第28条、29条）。利子補給を行うと決定した場合には、利子補給金の額を決定し、融資実行報告書により申請者及び協力金融機関に通知する（要綱第30条1項）。

利子補給の利率とその期間については、要綱第33条2項3項によれば以下の通りである。

2 利子補給の利率は、次の各号に定める利率とする。

- (1) 公庫に係る融資については、公庫の法定利率から区長が定める借受人が負担すべき利率（以下「負担利率」という。）を減じて得た利率とする。
- (2) 協力金融機関に係る融資については、融資利率から負担利率を減じて得た利率とする。
- (3) 公団に係る割賦金については、公団の定める利率から負担利率を減じて得た利率とする。

る。ただし、公団の定める利率が公庫の法定利率と比較して高い場合は、公庫の法定利率から負担利率を減じて得た利率とする。

3 利子補給の期間は、公庫及び協力金融機関の融資期間若しくは公団への割賦金支払期間又は 20 年間のうちいずれか短い期間を限度とする。ただし、この期間内に借受人が返済期間を繰り上げて残金を完済又は一部償還をした場合は、その支払日の前回償還分までを限度とする。

上記のように定めており、具体的には融資利率による利子額から、借受人が負担すべき利率（個別及び協調建て替えの場合は年利 2.0%相当分、共同建て替えの場合は年利 1.0%相当分）を減じた額を最大 20 年間に渡り、利子補給を行うものである。

融資利率については、区長が毎年度の当初に定める（要綱第 31 条 1 項）が、当該融資利率は、東京都の定める利率を基準として定めることになっている（大田区木造住宅密集地域整備促進事業実施要領第 7 条 1 項）。ここで東京都の定める利率とは、制度開始当初は東京都木造住宅密集地域整備促進事業補助金交付要領 別表 1 の経営に対する補助の(4)利子補給(イ)利子補給利率に定められており、その内容は以下のものである。

(イ) 利子補給利率

=融資契約利率-経営者負担利率

ただし、融資契約利率は、年度当初の住宅金融公庫と一般金融機関のそれぞれの金利をもとに別に定める。

経営者負担利率は、共同建て替えにあつては 1%~1.5%分、個別建て替えにあつては 2%~2.5%分の範囲で年度当初に住宅金融公庫を基準に定める。

またその後の東京都の定める利率は、毎年改正される東京都防災密集地域統合整備事業補助金要綱に定められた利率を東京都の定める利率として用いている。

この事業の実績は以下の表の通りである。

地区名（事業期間）	ha	道路	公園	建替促進 除却戸数	建替促進 供給戸数	対象者 (平成 22 年 8 月 18 日現在)
西蒲田・蒲田 (H2~H16)	84		5ヶ所	116 戸	142 戸(16 件)	10 名
大森・北糀谷 (H5~H19)	200		3ヶ所	141 戸	293 戸(27 件)	15 名
蒲田 2・3 丁目 (H6~H20)	26			80 戸	272 戸(11 件)	20 名
矢口・下丸子 (H8~H17)	103	1 路線		1 戸	6 戸(1 件)	1 名
計	413	1 路線	8ヶ所	338 戸	713 戸(55 件)	46 名

なお、当該事業は平成 20 年度で終了している。利子補給の制度は更に遡って平成 14 年度以降廃止されている。また、個別建て替えの助成の制度は、平成 17 年度以降廃止されて

いる。

また利子補給の年度毎の内訳は以下の表の通りである。

(単位：円)

	20年度	21年度	22年度(予定)
利子補給額	71,362,857	61,197,750	56,721,852
都補助金	35,645,000	30,567,000	28,329,000
区負担金	35,717,857	30,630,750	28,392,852

支払われる利子補給額のうち、2分の1は都から補助金が支給される(東京都木造住宅密集地域整備促進事業補助金交付要綱 別表1)。区から都への補助金の申請は繰り上げ償還等により、当初予定していた金額と異なる可能性があるため、毎年度申請を行っている。

利子補給金は利子補給が開始されると毎年5,8,11,2月の年4回、補助事業者に支払われる。この利子補給を受けるためには融資を受けた補助事業者(借受人)又はその借受人から委任を受けた協力金融機関は、毎年度当初、当該年度分の利子補給を利子補給金請求書により区長に請求することが必要である。ただし、初年度においては融資実行後速やかに請求することとなる(要綱第34条)。

また協力金融機関は、借受人のその融資に係る償還状況を償還状況報告書により区長に報告しなければならない(要綱第35条1項)。

利子補給の支払いは現在年4回(5,8,11,2月)に行われているが、制度の当初は毎月支払われていた。年4回に変更されたのは償還が行われているかを確認した後に利子補給の支払いを行うためである。ただし毎月支払いから年4回支払いに変更することについて、借受人から承諾を得てはいるが、特に書面等で備忘を残しての変更ではないとのことである。また利子補給の支払いは5月に支払われるものはその年の1~3月分の利息の支払い分の利子補給であり、8月の支払いは4~6月分、11月の支払いは7~9月分、2月の支払いは10月~12月分の利息の支払いの利子補給であり、利子補給が利息の支払いの後払いとなっている。利息が後払いとなるのは協力金融機関から償還状況の報告書を受け取り、償還がなされていることを確認しているためとのことである。

この木賃住宅建替促進融資利子補給は、一度利子補給の決定を受けたものの、次の事項が発生した場合、その利子補給を取り消すことができる(要綱第32条1項)。

- ① 虚偽その他不正な手段により、融資あっせん及び利子補給の決定を受けたとき。
- ② 融資を受けた資金を当該事業以外の用途に使用したとき。
- ③ 融資の決定の内容又は法令、規則若しくはこの要綱に規定に違反したとき。
- ④ この要綱に基づく融資を受けて建築した建築物が滅失したとき。
- ⑤ この要綱に基づく融資を受けて建築した建築物を譲渡したとき。

そして区長は、借受人が利子補給期間中に上記事項に該当すると認めたときは、利子補

給金の交付を打ち切るとともに、既に交付した利子補給金の全部又は一部を返還させることができる（要綱第 37 条 1 項）。

上記利子補給の打ち切りの制度を設けているが、利子補給の決定を受けたが、利子補給を取り消されたケースは現在までまだ生じたことはないとのことである。

なお当該要綱は利子補給を行うことだけではなく、各種の補助金を交付することを内包した制度である。各種の補助金としては以下のものがある。住宅の除却、整地に要する費用や共同建て替えの場合に通常生ずる損失の補償に要する費用、建築設計・工事監理に要する費用、共同施設整備費（居住者の共同施設に係る供用部分に要する費用、受変電設備及び受水槽の設置工事に要する費用、道路、広場及び空地等整備に要する費用）、施設併存構造費（工場併存住宅に建て替える者に対し、住宅の居住環境を良好に保つための防音、防振、二重スラブ構造、危険物対策等に要する費用）の 3 分の 2 以内で区長が相当と認める額が補助金として支給される（要綱別表第 2）。

b) 現状の算定方法

木賃住宅建替促進融資利子補給については、貸借対照表においては債務負担行為に関する情報の③その他の 1,513,190 千円の内、翌年度以降支出予定額として 342,513 千円が計上されている。

この数値の算定は、以下のように行われている。補助対象者毎の対象年度翌年以降の年度別利子補給額を集計し、この集計値を持って貸借対照表の注記として計上している。また、各人の年度毎の利子補給額は、公庫及び協力金融機関からの返済計画表を基に算定している。

利子補給額の年度毎の金額は以下の表の通りである。

(単位：円)

年度	西蒲田・蒲田 地区	大森・北糞谷 地区	蒲田 2・3 丁 目地区	矢口・下丸子地 区	合計
平成 21 年度	6,041,232	13,530,403	42,624,643	223,955	62,420,233
平成 22 年度	4,595,841	12,757,473	38,633,641	209,197	56,196,152
平成 23 年度	3,052,693	11,505,613	34,530,710	194,072	49,283,088
平成 24 年度	1,705,271	10,257,201	30,263,555	178,574	42,404,601
平成 25 年度	1,092,292	8,895,675	25,721,084	162,687	35,871,738
平成 26 年度	781,191	7,296,396	20,982,335	146,413	29,206,335
平成 27 年度	655,706	5,666,893	16,038,523	129,733	22,490,855
平成 28 年度	552,274	4,434,541	10,880,511	112,638	15,979,964
平成 29 年度	445,866	3,340,652	6,161,383	95,125	10,043,026
平成 30 年度	336,398	2,318,701	4,375,989	77,173	7,108,261

平成 31 年度	223,782	1,318,162	3,444,563	58,775	5,045,282
平成 32 年度	107,914	628,398	2,529,541	39,924	3,305,777
平成 33 年度	9,977	212,181	1,643,556	20,604	1,886,318
平成 34 年度	0	45,535	931,478	2,909	979,922
平成 35 年度	0	1,288	290,221	0	291,509
合計	19,600,437	82,209,112	239,051,733	1,651,779	342,513,061

上記の表は、平成 20 年度のものであり、繰り上げ返済等があることから、利子補給額を集計した表は更新を行った後、毎年見直しを行い年度毎に作成される。

翌年度以降支出額として計上されている 342,513 千円の計上額の妥当性を検証するため、上記表の各地区から 1 人ずつサンプルを検証し、計上されている利子補給の金額の妥当性を検証した。検証方法としては、それぞれのサンプルに対し、利子補給金交付決定通知書を入手し、氏名、住所、融資金額、利子補給利率、利子補給期間を確認、また公庫及び協力金融機関からの返済計画表を入手し、毎年の利子補給金額を確認した。その結果、毎年の利子補給金額は全て集計表の金額と一致しており、特に問題点はなかった。

② 改訂モデルの指示

改訂モデルにおいては、上記のとおり **347. ～349.** の規定に基づく注記情報の開示を指示している。

③ 結果及び意見

(意見)

1)

利子補給の支払いは、5 月に支払われるものはその年の 1～3 月分の利息の支払い分の利子補給であり、8 月の支払いは 4～6 月分、11 月の支払いは 7～9 月分、2 月の支払いは 10 月～12 月分の利息の支払いの利子補給であり、利子補給が利息の支払いの後払いとなっている。ここで 5 月に支払われる利子補給はその年の 1～3 月分の利息であり、既に確定した債務と考えられる。したがって 5 月に支払われる利子補給の金額については、これを翌年度以降支出予定額であるとして債務負担行為に関する情報として貸借対照表に注記するのではなく、確定した債務である以上未払金として負債の部に計上するべきである⁹⁹。平成 21 年度の木賃住宅建替促進融資利子補給の支払い額は、利子補給額個人別表によれば 62,420 千円である。毎回同額が支払われるわけではないが年 4 回の支払いであることから 1 回の支払いは 4 分の 1 の 15,605 千円ほどであると考えられ、この金額について、平成 20

⁹⁹ 但し、改訂モデルは歳計現金について、いわゆる修正現金主義を採用し出納整理期間後の 5 月末の残高を計上していることから、未払金の計上はしなくてもよいとも考えられる。しかしながら、この場合についても債務負担行為からの控除等何らかの対応が必要であろう。

年度の貸借対照表上未払金が過小に計上される一方、脚注の債務負担行為に関する情報の
③その他の金額が過大に表示されていたものとする。

2)

利子補給の支払いは現在年 4 回（5, 8, 11, 2 月）に行われているが、制度の当初は毎月支払われていた。毎月支払いから年 4 回払いへの変更は、借受人からの承諾を得ているとのことであるが、書面等の備忘記録は残っていない。毎月支払いから年 4 回払いへの変更は、借受人に不利になる変更である以上は、何らかの備忘記録は残しておく必要があると考えられる。

3) 社会福祉法人徳心会に対する特別養護老人ホーム・知的障害者施設等の用地取得費及び建設助成

① 概要及び現状の算定方法

社会福祉法人徳心会に対する助成については、「社会福祉法人徳心会に対する高齢者施設建設等に係る補助に関する要綱」（平成 14 年 12 月 27 日付保福事発第 383 号区長決定）及び「社会福祉法人徳心会に対する障害者施設建設等に係る補助に関する要綱」（平成 14 年 12 月 27 日付保福障発第 1128 号区長決定）に定められている。当該要綱第 1 条にもあるように、本件は「社会福祉法人に対する助成に関する条例」¹⁰⁰（昭和 58 年条例第 22 号）及び「社会福祉法人に対する助成に関する条例施行規則」（昭和 58 年規則 47 号）に基づき、設定されたものである。当該要綱第 11 条には、「区長は、前条の規定により実績報告を受けた場合は、実績報告書の審査及び必要に応じて現地調査等により補助事業の成果が補助金の交付決定の内容及びこれに付した条件に適合するものであるかを調査し、適合すると認めるときは、交付すべき補助金の額を決定し、補助金額確定通知書（別記第 5 号様式）により徳心会に通知しなければならない」とあるため、当該債務負担行為が確定債務となるのは最終的には「補助金交付決定通知書」によるものと思われるが、改訂モデルは債務負担行為のレベル、すなわち「支出予定額」において開示を求めているので、内部的な意思決定の段階すなわち見込額の通知等でも開示することとなるものとする。

大田区では、各部局に「債務負担行為調」を配布し、それに対する記入を求めている。当該「債務負担行為調」によれば、社会福祉法人徳心会に対する助成については以下のとおり記載がみられ、その結果、566,953 千円が記載されている。

（単位：円）

¹⁰⁰ 同条例第 1 条には「この条例は、社会福祉法人（昭和 26 年法律第 45 号）第 58 条第 1 項の規定に基づき、社会福祉法人（以下「法人」という。）の行う事業に対する補助金の交付及び資金の貸付け（以下「助成」という。）に関し、必要な事項を定めるものとする」とある。

	債務負担行為 限度額(債務負 担設定時の額 を記入)	債務負担設定 に係る契約金 額	平成 21 年度 以降の支出予 定額	19 年度以前 の支払い金額 累計	平成 20 年度 支出額
社会福祉法人徳心会に対 する特別養護老人ホー ム・知的障害者施設等の用 地取得費及び建設助成	1,040,010,000	1,039,860,306	566,952,901	434,213,955	138,693,450

ここで問題となるは、債務負担設定に係る契約金額から過年度の支払済額を控除したものが、平成 21 年度以降の支出予定額となるはずであるが、

$$\cdot 1,039,860,306 - 434,213,955 - 138,693,450 = 466,952,901 \text{ (円)}$$

となり、1 億円計算が合わないことにある。

このため、434,213,955 円と 138,693,450 円の根拠を探ってみた。すると、前者については「平成 20 年度大田区各会計予算事項別明細書」の「債務負担行為現在高調書」296 頁の「前年度末までの支出（見込）額」平成 15 年度～平成 19 年度の金額 434,214 千円に一致した。ところが、後者については「平成 20 年度大田区各会計予算事項別明細書」の（款）福祉費（項）高齢福祉費 119 頁の 9 特別養護老人ホームの整備（保健福祉部）(1)いずみえん（社会福祉法人徳心会）への施設整備補助 14,800 と (2)いずみえん（社会福祉法人徳心会）への用地取得費補助 13,183 千円の合計 27,983 千円と同じく（款）福祉費（項）障害福祉費 105 頁の 9 知的障害者更生施設の整備（保健福祉部）(1)いずみえん（社会福祉法人徳心会）への施設整備補助 4,212 と (2)いずみえん（社会福祉法人徳心会）への用地取得費補助 6,500 千円の合計 10,712 千円との合計が 38,695 千円となることから、この金額と 138,693,450 円との差がおそらく 1 億円の根拠となると思われる。その結果、「債務負担行為調」の「平成 20 年度支出額」は 138,693,450 円ではなく、38,693,450 円であり、平成 20 年度末の貸借表上の注記の一部である「債務負担行為」の当該部分は、466,952,901 円ではなく 566,952,901 円である蓋然性は、「債務負担設定に係る契約金額」1,039,860,306 円が正確であるという前提の下、比較的高いと思われる。

しかしながら、問題はこれらの数値は予算＝見込の積み重ねをベースにしていることであり、さらには、「債務負担設定に係る契約金額」1,039,860,306 円も当初のものあるいは修正限度額と考えられることである。貸借対照表の注記で開示が求められているのは、その時点のより確定に近い債務負担行為の額であるから、修正限度額－予算額累計ではなく、確定見込額の積み重ねであるべきである。

本件助成については、借入前には年利 2%で補助見込額を算出していたが、社会福祉法人徳心会と独立行政法人福祉医療機構との間で締結された平成 15 年 10 月 14 日付「金銭消費

貸借契約証書」において借入利率が1.5%であることが決定したため、補助見込額に変更が生じた。本件に関する大田区内部での変更認可に関しては、起案「社会福祉法人徳心会に対する補助見込額の変更について〔福祉医療機構借入金用地費補助・施設整備費補助（障害者施設）〕」（保福障発第2570号、起案平成17年3月23日、決定平成17年3月31日）及び「社会福祉法人徳心会に対する補助見込額の変更について〔福祉医療機構借入金用地費補助・施設整備費補助（特養分）〕」（保福事発第518号、起案平成17年3月23日、決定平成17年3月31日）で決定されている。その一方、債務負担行為に関しては、平成16年5月26日における障害福祉課、高齢事業課、計画調整課、企画財政課（財政担当）による協議により、財政担当の説明により、支出予定額 \geq 債務負担行為限度額であれば、債務負担行為限度額の変更は行わなくてよいという結論になったため債務負担行為の変更は行わなかったとのことであった。

（変更前）

（単位：円）

	高齢	障害	合計	備考
用地取得費	165,000,000	37,000,000	202,000,000	平成14、15年度 に支出済み
施設整備費	194,771,000	133,769,000	328,540,000	
福祉医療機構借入金償還補助額	549,480,515	204,944,000	754,424,515	平成16年度より 支出開始
用地元本部分	(216,465,000)	(64,000,000)	(280,465,000)	
施設整備元本部分	(296,000,000)	(130,000,000)	(426,000,000)	
利息	(37,015,515)	(10,944,000)	(47,959,515)	当初2.0%での計 算
合計	909,251,515	375,713,000	1,284,964,515	

（変更後）

（単位：円）

	高齢	障害	合計	備考
用地取得費	165,000,000	37,000,000	202,000,000	平成14、15年度 に支出済み
施設整備費	194,771,000	133,769,000	328,540,000	
福祉医療機構借入金償還補助額	537,652,864	204,794,791	742,447,655	平成16年度より 支出開始
用地元本部分	(216,465,000)	(64,000,000)	(280,465,000)	
施設整備元本部分	(296,000,000)	(130,000,000)	(426,000,000)	
利息	(25,187,864)	(10,794,791)	(35,982,655)	変更後1.5%での 計算
合計	897,423,864	375,563,791	1,272,987,655	

また、変更後の 742,447,655 円に関する返済（償還）予定表は以下のとおりとなっている。

（単位：円）

	用地元本部分	施設整備元本部分	利息部分	払込金額合計	残高合計
					742,447,655
平成 16 年度	14,023,250	21,300,000	0	35,323,250	707,124,405
平成 17 年度	14,023,250	21,300,000	0	35,323,250	671,801,155
平成 18 年度	14,023,250	21,300,000	3,755,118	39,078,368	632,722,787
平成 19 年度	14,023,250	21,300,000	3,580,837	38,904,087	593,818,700
平成 20 年度	14,023,250	21,300,000	3,370,200	38,693,450	555,125,250
平成 21 年度	14,023,250	21,300,000	3,159,562	38,482,812	516,642,438
平成 22 年度	14,023,250	21,300,000	2,948,925	38,272,175	478,370,263
平成 23 年度	14,023,250	21,300,000	2,738,287	38,061,537	440,308,726
平成 24 年度	14,023,250	21,300,000	2,527,650	37,850,900	402,457,826
平成 25 年度	14,023,250	21,300,000	2,317,012	37,640,262	364,817,564
平成 26 年度	14,023,250	21,300,000	2,106,375	37,429,625	327,387,939
平成 27 年度	14,023,250	21,300,000	1,895,737	37,218,987	290,168,952
平成 28 年度	14,023,250	21,300,000	1,685,100	37,008,350	253,160,602
平成 29 年度	14,023,250	21,300,000	1,474,462	36,797,712	216,362,890
平成 30 年度	14,023,250	21,300,000	1,263,825	36,587,075	179,775,815
平成 31 年度	14,023,250	21,300,000	1,053,187	36,376,437	143,399,378
平成 32 年度	14,023,250	21,300,000	842,550	36,165,800	107,233,578
平成 33 年度	14,023,250	21,300,000	631,912	35,955,162	71,278,416
平成 34 年度	14,023,250	21,300,000	421,275	35,744,525	35,533,891
平成 35 年度	14,023,250	21,300,000	210,641	35,533,891	0
合計	280,465,000	426,000,000	35,982,655	742,447,655	

② 改訂モデルの指示

改訂モデルにおいては、上記のとおり 347. ～349. の規定に基づく注記情報の開示を指示している。

③ 結果及び意見

（結果）

1)

ここでは計上額の算定方法に誤りがあったと思われる。

改訂モデルは、ここで注記情報として記載すべき内容を、「②その他 347. N+1年度以降の支出予定額（決算統計37表31行(2)列の金額）のうち、貸借対照表に計上したものの以外の金額を計上する」あるいは「348. なお、その他実質的な債務負担に係るもののN+1年度以降支出予定額（決算統計37表40行(2)列の金額）のうち、貸借対照表に計上したものの以外については、その内容により、上記①から③のいずれかに含めるものとする」としている。現在計上されている566,952,901円は、いわば「修正限度額－予算額累計」となっており、確定額となっていない。

社会福祉法人徳心会に対して、当初大田区では

・高齡：平成14年8月26日付保福事発第206号「補助見込書」→909,251,515円

・障害：平成14年8月26日付保福障発第563号「補助見込書」→375,713,000円

の補助金交付の予定を出していたが、その後借入利率の変更等により、

・高齡：平成17年3月31日付保福事発第518号「補助見込額の変更について」→897,423,864円

・障害：平成17年3月31日付保福障発第2570号「補助見込額の変更について」→375,563,791円

へ補助金を変更して交付する予定である旨の通知をしている。この結果、当該変更後の未支出分、555,125,250円をここでは計上すべきであると思われる。また、この金額を将来的に支出する確率性の高さに鑑みれば、貸借対照表本体の負債に直接計上するという判断も負債の定義あるいは解釈上十分にあり得ると考える。

(意見)

1)

社会福祉法人徳心会が独立行政法人福祉医療機構との間で、当初の予定していたものとは異なる借入利率1.5%の「金銭消費貸借契約証書」を締結したのは、平成15年10月14日のことである。その後約1年が経過し、大田区では、平成16年10月10日にこの変更による影響がない元本部分について35,323,250円の補助を行っている。社会福祉法人徳心会に「補助見込額の変更について」の通知を出したのは、さらに約半年後の平成17年3月31日のことである。

当該通知が遅延した理由について、担当からは「借入利率の変更による償還予定表は、平成17年3月2日に独立行政法人福祉医療機構から発行されており、これにより変更後の利息分を含めた『補助見込額の変更』を確定できたため、通知が平成17年3月31日となった」と伺っており、確かに、独立行政法人福祉医療機構が社会福祉法人徳心会に宛てた「償還予定表」の作成日は「2005年3月2日」(＝平成17年3月2日)となっていることを確認した。

しかしながら、社会福祉法人徳心会が独立行政法人福祉医療機構との間で借入利率1.5%の「金銭消費貸借契約証書」を締結したのは、平成15年10月14日であるから、少なくとも、社会福祉法人徳心会は独立行政法人福祉医療機構に「償還予定表」の発行を要請すれ

ば、この時点での「償還予定表」の発行は可能であったものと思料される。また、大田区は、平成16年10月10日に元本部分について35,323,250円の補助を行っており、当初2年間は元本部分の返済に留まり、また、その正確な額を把握していたこと等の状況に鑑みると、当該団体との接触があったことが予想されるため、少なくとも借入利率の変更があったこと自体については、平成17年3月2日以前の段階で知っていたか、少なくとも知りうる立場にあったとするのが自然であろう。ここでは、そうであることの証明は不可能であるが、そうであった蓋然性は高いと思われる。もし、そうであれば、大田区としてはもっと早い段階で「償還予定表」の発行を要請できたはずである。すなわち、この変更については、平成15年10月14日以降少なくとも平成16年10月10日に元本部分の補助を行うまでに、「償還予定表」発行の対応がとれたはずであり、約1年半を経過してからの起案や見込額変更の通知は、その対応が若干遅いと思われる。

対応が遅れた理由を推測するに、大田区においては全庁的に、債務負担行為の変更は必要とないとの認識があるためと思われる。また、予算とその執行のみを行政の職務と考えれば、当該利息補助が生じるのは、「金銭消費貸借契約証書」上、平成18年度になってからであるから機動的な対応をとらなくても、特に問題はないのではないかという考えもある。しかし、予算の策定について、編成担当部局では少しでも早い将来年度の資金需要を把握して起債計画等を策定しているはずであり、単に次年度の予算のみを考えているとは思われない。このような対応は手続上の瑕疵あるいは手続上の遅延とまでは言えないが、対応の遅れは、長期的な資金計画の策定上、正確な額が捕捉できないということにも繋がりがねない。また、貸借対照表の負債や注記を実態に合わせた数値で、タイムリーに確定させるという考え方によれば、若干の問題がある。

次年度以降に影響を与える一定の事実の発生を把握した場合には、たとえ、それが該当年度の支出の増加あるいは次年度の予算等に直接結びつかない事項であったとしても、速やかな対応を心がけるべきと思われる。

第9章 その他

ここでは、個別の章では記載できなかった負債に共通する問題点等を起債する。

1. 結果及び意見

(結果)

1)

今回、平成21年3月31日現在の普通会計における「貸借対照表」のとくに負債について、その管理を中心に監査を行っている。問題はこの情報が一般にディスクロージャーされた時期にある。この情報が「平成20年度大田区の経営状況」として公開されたのは、平成21年11月になってからの決算日後8か月後である。改訂モデルの作成方法が、決算統計を組替えるなど決算確定後の数値に依存している部分があるのは事実である。このため、議会による決算確定がなされなければ、貸借対照表の作成を進捗することができないのも事実である。しかしながら、負債という情報が以降の政策の意思決定に少なからず影響を与えるということに鑑みれば、現状より少しでも早い「タイムリー・ディスクロージャー」が求められる。

2)

大田区においては、地方自治法施行規則第15条の2が規定する「予算に関する説明書」のうち、「債務負担行為で翌年度以降にわたるものについての前年度末までの支出額又は支出額の見込み及び当該年度以降の支出予定額等に関する調書」について、現状の表示方法は、当初の債務負担行為の限度額から支出予定額を控除していく形式になっており、年次が進み支出予定額がより明確になったとしても、これをより明確なものに書き換えることは行っていないとのことである。

地方自治法第211条（予算の調整及び議決）の解説には、「本条は、普通地方公共団体の予算の調整及び議決に関する規定である。かつては『予算』とは、歳入歳出予算をいうものとされていたが、昭和38年の改正により予算は、歳入歳出予算のほか、継続費、繰越明許費、債務負担行為、地方債、一時借入金及び歳出予算の各項の経費の金額の流用に関する定めからなるものとされた（法215）」¹⁰¹とあり、また、地方自治法第215条（予算の内容）第5号には「債務負担行為」とある。当該地方自治法第215条（予算の内容）に関しては、昭和38年12月19日自治省（現総務省）通知として、「予算の内容をなす継続費の設定又は債務負担行為の必要のない場合において、過年度に継続費を設定し又は債務負担行為をしているものについては、予算の内容として提出する必要はない。ただし、予算に関する説明書のうち、継続費、債務負担行為に関する調書の提出は必要である」というも

¹⁰¹ 松本英昭『逐条地方自治法』（平成19年3月、第4次改定版、学陽書房）688頁

のが出されている。ここで問題は、当該通知「過年度に継続費を設定し又は債務負担行為をしているものについては、予算の内容として提出する必要はない」の内容に鑑み、いったん定めた債務負担行為の限度額について、「予算に関する説明書」の「限度額」の欄を、その後の変更等を加味した現実の数値に則したものに改める必要があるのか否かである。

大田区においては、債務負担行為に関しては、①「債務負担行為」②「債務負担行為現在高調書」という2つの様式の種類が予算書に添付されている。ただし、①「債務負担行為」が地方自治法第215条（予算の内容）第5号に規定されている「債務負担行為」に該当し、②「債務負担行為現在高調書」は地方自治法第211条（予算の調整及び議決）第2項、地方自治法施行令（予算に関する説明書）第3号に規定されている「債務負担行為で翌年度以降にわたるものについての前年度末までの支出額又は支出額の見込み及び当該年度以降の支出予定額等に関する調書」に該当すると考えられる。

確かに、過年度において（予算の内容）としてすでに提出された債務負担行為とその後の（予算に関する説明書）との整合性を重視すれば、（予算の内容）として議会の議決を経た債務負担行為の限度額をそのまま継続することも一案であろう。しかしながら、債務負担行為に関しては、地方自治法施行規則第15条の2の定める（予算に関する説明書）の様式の備考に「限度額の金額表示の困難なものについては、当該欄に文言で記載することができる」とあることから、いわゆる文言債務での記載が許されていると現状解されおり、必ずしもすべてのケースにおいて継続性が重要視されているとも思えない。

さらに、法が債務負担行為を（予算の内容）として加えた趣旨について、地方自治法第214条（債務負担行為）の解説をみると、「本条は、以前においては予算外義務負担と称されていたものを、昭和38年の改正で債務負担行為として予算で定めることとされたものである。このように債務負担行為を予算で債務を負担する行為は、支出義務の負担を伴うものであり、それは歳出予算の支出によって履行されるものであること、さらに債務を負担する行為に関して議会がこれを審議する場合においても、現実の歳入歳出予算と将来の財政負担とを併せて審議することとした方が便宜であること、債務負担行為を予算の内容に加えて一覧できることとすることにより、住民や議会の議員その他の関係者の理解に資すると考えられたこと等によるものである」¹⁰²とある。

もし、（予算に関する説明書）の債務負担行為の限度額等が現実のものから乖離しているとなると、「将来の財政負担」を見誤ることになる可能性も否定できない。そうなれば、起債計画等を含んだ政策の意思決定に少なからず影響を及ぼす可能性がある。このため、「予算に関する説明書」のうち、「債務負担行為で翌年度以降にわたるものについての前年度末までの支出額又は支出額の見込み及び当該年度以降の支出予定額等に関する調書」は法の趣旨に照らしても、また、現実的な次年度以降の予算策定等作業のための基礎数値の把握という面からみても、当初の数値ではなくより現実の数値とすべきである。

¹⁰² 松本英昭『逐条地方自治法』（平成19年3月、第4次改定版、学陽書房）702頁

3)

監査の結果各パートでみられた負債あるいは債務負担行為には、その大きさのとり方に誤りがあると思われる点が散見された。このため、施行された「地方公共団体の財政の健全化に関する法律」（平成 19 年 6 月 22 日）のうち、とくに負債等のストック指標である将来負担比率の計算に誤りが生じている虞がある。具体的には、将来負担比率は以下の計算式で示されている。

$$\text{将来負担比率} = \frac{\text{将来負担額} - (\text{充当可能基金額} + \text{特定財源見込額} + \text{地方債現在高等に係る基準財政需要額算入見込額})}{\text{標準財政規模} - (\text{元利償還金} \cdot \text{準元利償還金に係る基準財政需要額算入額})}$$

・将来負担額：イからチまでの合計額

イ 一般会計等の当該年度の前年度末における地方債現在額

ロ 債務負担行為に基づく支出予定額（地方財政法第 5 条各号の経費等に係るもの）

ハ 一般会計等以外の会計の地方債の元金償還に充てる一般会計等からの負担等見込額

ニ 当該団体が加入する組合等の地方債の元金償還に充てる当該団体からの負担等見込額

ホ 退職手当支給予定額（全職員に対する期末要支給額）のうち、一般会計等の負担見込額

へ 地方公共団体が設立した一定の法人の負債の額、その者のために債務を負担している場合の当該債務の額のうち、当該法人等の財務・経営状況を勘案した一般会計等の負担見込額

ト 連結実質赤字額

チ 組合等の連結実質赤字額相当額のうち一般会計等の負担見込額

・充当可能規金額：イからへまでの償還額等に充てることのできる地方自治法第 241 条の基金

このうち、例えば、イであるとか、ロであるとか、ホであるとかいったものについては、金額が相違している可能性も否めず、結果としての指標にずれが生じる可能性がある。

もっとも、将来負担比率の早期健全化基準¹⁰³は、都道府県及び指定都市は百分の四百（＝400%）、指定都市を除く市町村及び特別区は百分の三百五十（＝350%）とされており¹⁰⁴、また、財政再生基準¹⁰⁵は将来予測による部分があることから¹⁰⁶、財政再生基準に将来負担比率は含まれていない¹⁰⁷。大田区においては、たとえ上記のような相違があったとしても、

¹⁰³ 「地方公共団体の財政の健全化に関する法律」第 2 条第 1 項第 5 号

¹⁰⁴ 「地方公共団体の財政の健全化に関する法律施行令」第 7 条第 1 項第 4 号

¹⁰⁵ 「地方公共団体の財政の健全化に関する法律」第 2 条第 1 項第 6 号

¹⁰⁶ 監査法人トーマツパブリックセクターグループ『自治体財政健全化法の監査』（平成 20 年 9 月、学陽書房）63 頁

¹⁰⁷ 地方公共団体の財政の健全化に関する法律施行令」第 8 条は第 1 項第 3 号までであり、同施行令第 7 条には第 1 項第 4 号までであることとは対照的である。

早期健全化基準の値 350%に至る可能性は、現状では皆無に等しいため、すぐに問題となることはないと考えられる。

しかしながら、正確な値を求める必要性は、「地方公共団体の財政の健全化に関する法律」第3条第1項に「地方公共団体の長は、毎年度、前年度の決算の提出を受けた後、速やかに、実質赤字比率、連結実質赤字比率、実質公債費率及び将来負担比率（以下「健全化判断比率」という。）並びにその算定の基礎となる事項を記載した書類を監査委員の審査に付し、その意見を付けて当該健全化判断比率を議会に報告し、かつ、当該健全化比率を公表しなければならない」とされていることから明らかであり、正確性を追求する姿勢は自治体にとって必要不可欠なものといえる。

今後、負債の算出同様、的確な算出及び審査を行えるような体制を構築することが望ましいと考える¹⁰⁸。

¹⁰⁸ 監査法人トーマツパブリックセクターグループ『自治体財政健全化法の監査』（平成20年9月、学陽書房）37～38頁には「対象となる会計等の範囲が最も広い将来負担比率は、歳入歳出決算を行う一般会計等に加え、公営企業会計基準を適用する公営企業会計、それぞれ独自の会計基準のある地方三公社、それ以外に地方独立行政法人会計基準、会社計算規則、公益法人会計基準など、多岐にわたる会計基準に基づいた決算書等を基礎資料として算定されます。また、公営企業の解消可能資金不足額の算定や債務保証・損失補填を行っている公社・第三セクター等の負債のうち一般会計等が負担する見込額の算定に当該法人等の経営計画の実現可能性を考慮する必要があります。そのため、監査委員はこれらの決算書から必要な情報が読み取れるようになるなど、監査委員事務局職員も含め、これまでの公営企業や出資団体等の決算審査以上に専門性が要求されているといえ、的確な審査を実施できる人材の確保や育成が課題であると考えられます。なお、中小規模団体や多岐にわたる課題を抱えている第三セクター等の審査を行う際に、監査委員事務局が実施する審査事務の一部を的審査を実施できる専門家にアウトソーシングすることも有効でしょう」とある。

第10章 結語

1. 各章の結果及び意見の集計について

ここでは最後に各章の結果及び意見を集計してみた。以下のとおりである。

(単位：件)

章	タイトル	結果	意見
3	地方債	2	2
4	退職手当引当金	2	3
5	損失補償引当金	0	1
6	賞与引当金	1	1
7	その他の負債	2	0
8	債務負担行為	5	8
9	その他	3	0
	合計	15	15

2. 結語

本文中にも脚注引用等で取上げた『公会計原論』（平成16年10月、東京リーガルマインド）という文献において、執筆者の1人である筆谷勇氏は「序章 日本の公会計制度の沿革」15頁、「地方公共団体の会計制度の特色」というパラグラフの中で、現在の地方公共団体の財務制度に見られる特色として、以下の特色を列挙（抜粋引用）している。

- ① 地方公共団体の会計制度は、現金主義会計による単式簿記会計方式によっている。
- ② 財務制度は旧来の明治時代以来の制度が尊重され今日に至っている。
- ③ 地方公共団体の長に財務処理権限が一元化されている。
- ④ 会計処理機能のすべては、出納長または収入役に集中一元管理されている。
- ⑤ 財務法規が、地方自治制の単独法のなかに統一的または包括的に規定されている。
- ⑥ 会計手続きについては国と同じく、合法性、妥当性、正確性の検証を主眼とした仕組みで構成されている。

そして、その結果として、現行の「地方公共団体の会計制度の特色」について次のように結論付けている。

「このため行政効果測定の側面、いわゆる財務管理という視点が殆ど顧慮されない仕組みとなっている。現金の入・出金というフローの正確性、合法性のみが顧慮され、現金以外の資産および負債のストック状況については全く配慮されない財務管理システムになっている」（アンダーライン筆者強調）。

これに続けて筆谷氏はこう記している。

「昭和 34 年、当時の自治省（現在の総務省）の付属機関として設立された『地方財務会計制度調査会』、および、昭和 36 年総理府に設置された『臨時行政調査会』は、このような財務管理面の欠陥を是正する方途として複式簿記の採用などの財務会計制度の改革案を提案したが、結局、その貴重な改革案も顧みられる事なく今日に至っている。平成 12 年に至って、自治省（現在の総務省）が作成した貸借対照表の作成試案に基づいて、多くの自治体が、いわゆる『バランスシート』を作成している。ただし、この方法で作成された貸借対照表は、資産・負債項目をすべて個別的に把握するものではなく、（特に固定資産の部分）過去の統計データの積み上げ（すなわち、『土地取得費明細表』『土木費明細表』『建設費明細表』）に多くを依拠するものとなっている。つまり、こうした貸借対照表は、財務会計制度を現金主義から発生主義に移行した上で作成した、会計上、本来の誘導法による貸借対照表ではないので、資料作成のみが目的となって、資産・負債の理論値や発生コストの把握を予定しないものになっている。そのため、残念ながら、地方公共団体の財務管理に有効に活用することができないのみでなく、資料としての正確性および信頼性に欠けたものになっているのが現状である」（アンダーライン筆者強調）。

本文の発行は平成 16 年 10 月で若干古いものであるが、その内容に関しては今でもほぼ同様の状況にあると考える。すなわち、財務 4 表の義務化の後でも、総務省方式改訂モデルに関しては、「過去の統計データの積み上げ（すなわち、『土地取得費明細表』『土木費明細表』『建設費明細表』）に多くを依拠するもの」であるという状況は変わっておらず、今回の監査を通じて、われわれが感じたことも本書の筆者である筆谷氏と全く同様のものである。

とくに負債に関して、同書のもう一人の執筆者である大貫一氏は、「第 6 章 負債」192 頁の中で次のようなことを言っている。

「公的部門の『負債』に関しては、これまでの歴史的な事実からの影響も検討する必要がある。現代の国家政府は、通常、無限大の履行能力を受容しうる主体と想定されており、その保有するすべての債務を認識することは重要なこととは考えられていなかった。そのため、これまで政府の財務報告においては、将来、確定的に返済する義務を約した公債、借入金の残高だけを報告し、そのほかの債務については、予算の説明資料として開示されることはあっても、正式な財務報告としては公表されていない。（中略）このように、公的部門では、従来は負債のうち一部しか財務報告して来なかった実務を、（潜在的な債務も含めた）すべての債務を認識し、開示する実務に移行させるには、網羅と評価の妥当性を担保する観点から、各負債項目についてその内容、範囲、測定に関する詳細な検討が必要となる」（アンダーライン筆者強調）。

大貫氏の指摘の通り、政府と同様、地方公共団体においても、負債を網羅的に把握するには、「各負債項目についてその内容、範囲、測定に関する詳細な検討が必要となる」ことは言うまでもない。

本文「第2章 監査対象の概要」でも述べているが、負債≡「将来世代の負担」を現在の「受益」との関係においてどのように捉え、また、負債≡「将来世代の負担」をどの程度に抑えるべきかについて考えることは、いわば政策の根幹に関わる極めて重要な問題である。そのため、負債の範囲を定めること、すなわち負債の定義をどうするか、その内容、範囲、評価をどう決定していくかという問題は、公会計においても企業会計と同様に、あるいは、それ以上に重大な意味を持つテーマとなるといえる。このテーマの重大性に鑑みれば、大田区としては、法的拘束力を持つ制度としての公会計改革の進捗や基準の精粗のいかに関わらず、すなわち、総務省等が統制する財務会計上の開示制度の強制の有無等によらずとも、本テーマを単に資金繰り等の問題に矮小化することなく、政策の意思決定の枠組みを左右する管理会計上の極めて重要な問題として位置付けるべきである。

現在の制度の状況からいえば、公会計に複式簿記を導入しようとする試みは、未だ道半ばという状態にある。政策的な意思決定に深く関与する負債を含めた貸借対照表をどのように作成し、あるいは、それらに列挙される各項目をどのように管理していくかについては、現在の各地方公共団体がおかれている財政状況等の実情に鑑みると、唯一無二の官制の基準を構築し、統一的な負担を強いるということは難しいのかもしれない。また、公会計の分野においても、会計のもつ経済実態をタイムリーに反映させるという特性、あるいは、情報の比較可能性、継続性、非政治性を考えた場合には、ハードローとしての剛構造よりもソフトローとしての柔構造に立脚させることが好ましいとの考え方も十分に採りうる¹⁰⁹。さらには、地方自治の本旨という考え方の中の「住民自治」という考え方が、今後より積極的に推し進められていくと仮定した場合、会計面を含め、国が地方の制度に関与してくる割合は、相対的に減少していくことも予想されるであろう。しかし、どのような考え方をとるにせよ、「負債の管理」が政策の意思決定に重要な影響を及ぼし、開示を含

¹⁰⁹ 神田秀樹「デファクト・スタンダードとしての会計基準の形成：小賀坂報告に対するコメント」ソフトロー研究第9号（2007年）75～76頁には「要するに、会計基準の分野は、民に開発されるデファクトスタンダードの形成および内容を、法がきわめて広汎な範囲にわたって白紙で承認するというめずらしい例である。ハードローによる白紙承認の例であるともいえる。その結果、会計基準はハードローの一部をなすということになる」としている。また、神田秀樹「総括コメント」ソフトロー研究第9号（2007年）113頁には「この会計の分野は、繰り返しになりますけれども、『規範は民間が作る、エンフォースは国がする』という類型に当てはまる非常に珍しい例であります。よく国が規範形成を委任するパターンは他にもあるのではないかとされるかもしれませんが、これほどまで大きな分野ではそういうものはないと思われれます」とある。なお、これに反対する意見としては、例えば、桜内文城『公会計—国家の意思決定とガバナンス』（平成17年12月、NTT出版）62頁～63頁がある。「我が国においても国際公会計基準（IPSAS）等を無批判に受入れて非交換性取引を損益勘定で処理すべきであるという主張も少なからず聞かれるところである。しかし、上記の『損益ニュートラル』という我が国独特の簿記上の工夫は、非交換取引の会計処理として公会計実務上広く確立しているものであり、その存在理由と理論上の優位性を今一度思い起こすべきであろう。筆者は、税収をはじめとして、補助金等の移転支出、扶助費等の社会保障給付といった非交換性取引、そしてインフラ資産等の資本的支出などの非交換性取引に類する性質を有する取引については、本来、国家のガバナンス・レベルでの政治的判断に委ねられるべき事柄であると考えている。敢えて繰り返すが、本書は国家のガバナンス・レベルとマネジメント・レベルという二つの意思決定のレベルの違いを明確に認識しつつ、従来の会計が十分にカバーしきれなかった国家のガバナンス・レベルの意思決定を記録・会計処理するため、これに応じて公会計の勘定体系を拡張することを提案するもの」として、国家主導での公会計の勘定体系等の作成を主張している。

めた現在までの「負債の管理」では不十分であったという認識が、行政機関等にほぼ共通していると考えられる以上、今後、試行錯誤を繰り返しながらも、「負債の管理」という未完のテーマについて、大田区としても不断に進歩させていく必要があるのではないかと考える。

以上

(主要な参考文献等) (順不同)

- 松本英昭『逐条地方自治法』(平成19年3月、第4次改定版、学陽書房)
橋本勇『逐条地方公務員法』(平成21年3月、第2次改定、学陽書房)
神田秀樹「デファクト・スタンダードとしての会計基準の形成：小賀坂報告に対するコメント」ソフトロー研究第9号
井堀利宏『財政学』(平成18年2月、第3版、新世社)
弥永真生『商法計算規定と企業会計』(平成12年3月、中央経済社)
飯野利夫『財務会計論』(平成5年4月、三訂版、同文館)
佐藤信彦『財務諸表論の要点整理』(平成14年11月、第5版、中央経済社)
筆谷勇、金子邦博、大貫一『公会計原論』(平成16年10月、東京リーガルマインド)
森田祐司「公会計改革と総務省方式改訂モデル」公会計改革研究会編『公会計改革』(平成20年2月、日本経済新聞出版社)
桜内文城『公会計 国家の意思決定とガバナンス』(平成16年12月、NTT出版)
『公会計革命』(平成16年10月、講談社)
齋藤真哉「財務諸表の構成要素」齋藤静樹編著『詳解討議資料財務会計の概念フレームワーク』(平成17年6月、中央経済社)
田中健二「IFRSにおける負債の認識と測定」企業会計第62巻第9号
久保淳司「不確実性事象の認識における蓋然性と債務性の機能」会計第178巻第1号
出井信夫ほか『図説地方財政データブック』出井信夫、参議院総務委員会調査室編(平成20年9月、平成20年度版、学陽書房)
島津昭「地方分権と地方財政改革の進展」公会計改革研究会編『公会計改革』(平成20年2月、日本経済新聞社)
古賀坂敦「デファクト・スタンダードとしての会計基準の形成」ソフトロー研究第9号
小室将雄ほか『自治体財政健全化法の監査』監査法人トーマツ編(平成20年9月、学陽書房)
『新地方公会計制度の徹底解説—「総務省方式改訂モデル」の作成・活用—』有限責任監査法人トーマツパブリックセンターグループ編(平成21年9月、第6版、ぎょうせい)
河野明史、腰原茂弘、田邊朋子『完全比較国際会計基準と日本基準』新日本有限責任監査法人編(平成21年9月、レキシスジャパン)
青木那和ほか『新地方公会計の実務 東京都における財務諸表の作成と活用』、東京都新公会計制度研究会(平成20年6月、都政新報社)
デイブ・ウルリッチ ノーム・スモールウッド『インタンジブル経営—競争優位をもたらす「見えざる資産」構築法』(平成12年6月、ランダムハウス講談社)

(主要な大田区の公表資料) (順不同)

- 「大田区財政白書」(平成20年12月)
「平成20年度大田区の経営状況」(平成21年11月)
「大田区10か年基本計画おおた未来プラン10年」(平成21年3月)

(主要な他区の公表資料) (順不同)

- 世田谷区：http://www.city.setagaya.tokyo.jp/030/pdf/25025_5.pdf
練馬区：http://www.city.nerima.tokyo.jp/kusei/zaisei/balance/h20_zaimu.files/20balance.pdf
足立区：<http://www.city.adachi.tokyo.jp/012/pdf/H20kessanhokoku.pdf>
江戸川区：<http://www.city.edogawa.tokyo.jp/gyosei/zaisei/zaiseijokyo/balance/files/20bs.pdf>

(主要な政府関連の公表資料)

- 総務省「新地方公会計制度実務研究会報告書」(平成19年10月)
総務省自治財政局財務調査課「『地方公共団体財務書類作成にかかる基準モデル』及び『地方公共団体財務書類作成にかかる総務省方式改訂モデル』に関するQ&A」(平成19年12月、平成20年10月改訂)