

經濟論叢

第164卷 第6号
中居文治教授記念號

献 辞	西 村 周 三	
米国における法的資本制度・ 分配規制・会計規定	西 田 博	1
債務負担行為の会計学	醍 醐 聰	41
創造的会計とその社会的監視	小 野 武 美	66
利益予測に対する自己防衛行動	富 田 知 嗣	86
戦略的計画設定と予算管理との結合	上 總 康 行	103
アメリカにおける利益測定論の展開	藤 井 秀 樹	125
企業不正支出の資産性に対する理論的考察	宮 本 幸 平	145
持分概念の曖昧さと会計実務における弾力性	池 田 幸 典	160

中居文治 教授 略歴・著作目録

平成11年12月

京 都 大 学 經 濟 學 會

債務負担行為の会計学

——地方財政学と会計学の隣接点に立って——

醒 酬 聰

I 自治体財政を揺るがす簿外債務

東京都、大阪府、神奈川県など大都市圏が「地方財政再建促進特別措置法」（以下、「措置法」と略す）の定めを準用する「準用財政再建団体」に転落する可能性が現実のものになったといわれている。具体的にいうと、道府県の場合は、単年度の普通会計の実質収支の赤字（＝歳入・歳出差額－翌年度へ繰り越すべき財源）が標準財政規模（この用語の意味は第Ⅲ節で説明する）の5%を超えたとき、市町村の場合は20%を超えたとき、「起債制限団体」に指定され、公共・公用施設の建設のための起債（用地の先行取得のための起債を含む）を起すことができなくなる（措置法第23条第1項）。

しかし、地方自治体の財政危機をこのような実質収支ベースの赤字の多寡で捉え、それを指標にして、自治体版「早期是正措置」を発動する現行の仕組みには二重の意味で不合理な面がある。

ひとつは、「実質収支」がその算定方法からして、自治体財政の健全性を計る指標にはならないという点である。というのも、東京都を例にしていうと、1998年度の普通会計の決算は18年ぶりに1,082億円の赤字となったが、これは年度の最終補正予算で減税補填債の発行などによる財源対策や、減債基金への繰入の停止、基金の取り崩しなどの「決算対策」を講じた結果であり、こうしたストック項目の加減調整がなければ、都の赤字額は約3,500億円に達していた計算になる。これは同年度の東京都の標準財政規模との対比で起債制限団体

への転落ラインとなっていた赤字額3,191億円を超える金額であった。

次に、より重要な問題として、実質収支には将来の財政負担となる債務に係るストック情報が反映されていないため、地方財政の健全性や起債余力を測る指標としてきわめて不十分なものであるという限界がある。地方財政の危機という場合、地方債の累増が強調されるが、このほかにも将来、地方財政の負担となる可能性の高い「簿外債務」が存在している。公営企業が発行した企業債の普通会計負担分や通常収支の年々の財源不足を補填するために交付税特別会計が資金運用部から借り入れた債務の償還に係る地方負担分¹⁾、あるいは翌年度以降の支出予定額である債務負担行為額がその主なものである。これら自治体の簿外債務²⁾のうち、本稿が注目するのは債務負担行為額である。

その理由は、①地方債残高との対比で債務負担行為額の残高が無視できない比重を占める自治体が少なくないことに加え、②最近、全国規模で問題になっている土地開発公社（以下、「公社」と略す。）が抱える長期保有土地³⁾は、設立母体である自治体の依頼を受けて公社が先行取得した公共用地であり、いずれ当該自治体が取得原価に保有中の金利等を加算した金額で買い取るべき土地である。とすれば、公社が保有する土地はその取得にあたって依頼元の自治体において、債務負担行為が設定されているはずのものである。この意味で、公社の「塩漬け土地」問題を検討するうえでも地方自治体の債務負担行為に着目することが不可欠といえる。③また、最近全国の地方自治体で試みられている

- 1) 「交付税特別会計」（正式には「交付税および譲与税配布金特別会計」という）とは、地方交付税および地方譲与税等の資金を整理するために設けられた会計で、国の税収、一般会計からの繰出金を受け入れ、それを地方公共団体へ配分する会計である。
- 2) 単年度の収支情報を基本にする現行の地方公共団体の会計では契約債務に関するストック情報が欠如している。また、第VI節で説明するように、債務負担行為額は起債制限比率にも反映されていない。本稿では、以上のような債務負担行為の取り扱いの現状を指して、それを「簿外債務」と呼ぶことにする。
- 3) 土地開発公社が5年以上保有する土地を便宜的に「塩漬け土地」と呼んでいる。全国規模でその実態を示す公式の資料はないが、各地の市民オンブズマンが調査した結果が、1999年7月に開催された全国市民オンブズマン第6回全国大会の第1分科会で報告されている。なお、土地開発公社による土地の先行取得事業にまつわる諸問題を個別事例に即して調査・検討した文献として、山本節子『土地開発公社』築地書館、1999年がある。

貸借対照表作成の動きのなかで、債務負担行為額の貸借対照表能力（負債性）と開示のあり方をめぐって見解が分かれ、会計学の見地から指針を示すことが求められている。

II 地方財政上での債務負担行為の性格

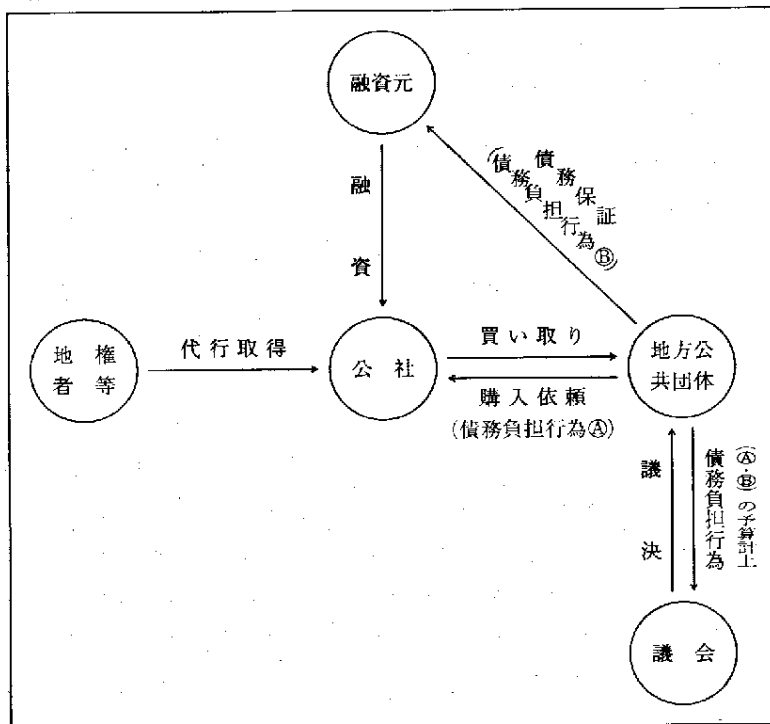
債務負担行為の地方財政上での地位は、地方自治法第214条で明記されている。

「第214条 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なければならない。」

つまり、地方公共団体が負担する債務のなかには、その原因となる契約の履行が複数年度にまたがる場合がある。例えば、2、3年程度と比較的短い工期で道路・橋梁などの建設工事を発注する場合で、次年度以降分を分割して契約できないとき、あるいは、どの年度にどれだけの支出を要するか確定できないときは債務負担行為が利用される。従来、このような債務負担は「予算外義務負担」と呼ばれ、予算の対象外とされていたが、1963年の地方自治法改正にあたって、継続費や繰越明許費とともに予算半年度主義の例外として予算で定め、議会の議決を要するものとされたものである。これは、地方公共団体が債務を負担する行為は、いずれ歳出予算に計上され、後年度の支出義務となることから、予算の審議上あるいは住民の理解のための便宜から、さらにまた財政健全化の見地から、歳出予算と一体化して見る必要があるという趣旨で設けられた制度といわれている。

債務負担行為の内容は大きく分けて、土地や建造物など物件の購入に係るもの（A）と、公社等の外郭団体が民間金融機関から融資を受けるときに、当該金融機関に対して一定限度までの債務保証や損失補償をすることに係るもの（B）に分けられる。土地開発公社を通じた公共用地の先行取得の場合を例にしてこれら2つの債務負担行為の概念図を示すと、第1図のとおりである。

第1図 土地開発公社を通じた土地の取得に係る債務負担行為設定の概念図



なお、A、Bいずれの債務負担行為であっても、調製にあたっては事項、期間、限度額を記載することになっている。また、自治省財政局指導課が公表している『地方財政統計年報』、『都道府県別決算状況調』、『市町村決算状況調』等では、「債務負担行為の状況」に関するデータが収録されているが、そこでは事項別の債務負担行為の限度額とともに、「次年度以降支出予定額」が記載されている。

以上の説明からもわかるように、債務負担行為は、事項、期間、限度額を議事に諮り、議決された範囲内で後年度に執行するものであることから、地方財政の機動的な運営に資するものといわれてきた。しかし、実際の運用面では、

債務負担の原因となる公共施設の建設が完了しているにもかかわらず、債務だけを後年度に繰り延べることによって、起債制限をかいくぐる「ヤミ起債」に当る運用がなされたり⁴⁾、公社や建設協力会などの外郭団体に公共施設の建設や公共用地の取得を代行させる際に、具体的な事業目的を付さず、総額の議決だけを取りつけ、公社等へ個々の取得を依頼するに当っては議会の関与がないなど、この制度の弊害あるいは乱用ともいえる事例が見られた。

III 地方財政に占める債務負担行為の比重

1997（平成9）年度末現在の47都道府県別の債務負担行為額の比重を、標準財政規模および地方債債務現在高との対比で確かめると、第2図のとおりである。なお、「標準財政規模」とは地方公共団体の標準的な状態で収入される経常的一般財源の規模を示すものであり、

$$\text{標準財政規模} = \text{標準税収入額} + \text{地方譲与税} + \text{交通安全対策特別交付金} \\ + \text{普通交付税}$$

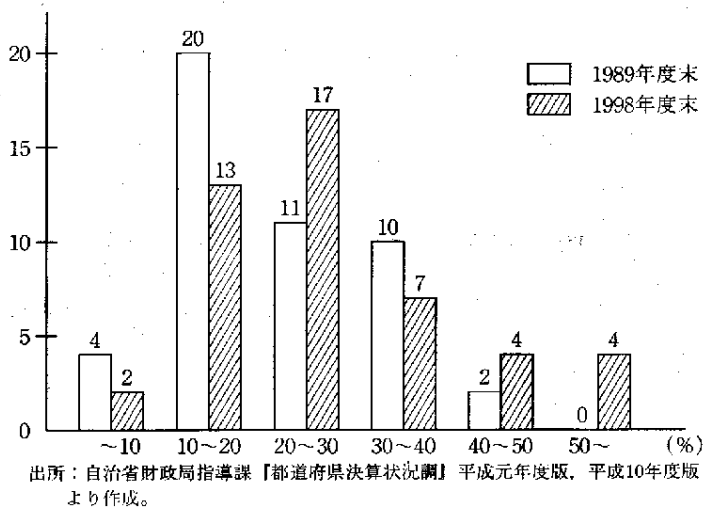
という算式で表される。この標準財政規模は実質収支比率や一般経常財源比率など各種の財政指標を算出するときの基準値として用いられるほか、第I節で述べたように準用財政再建団体の指定を判断する際の指標としても用いられる数値である。

さて第2図は、47の都道府県の標準財政規模に対する債務負担行為額の割合の分布を示したものである。これによると、1998年度末現在の割合の最頻区分は20-30%台（17）であるが、分散が大きく、10%未満が2県ある一方、50%台が4府県（大阪府72.8%、茨城県64.3%、島根県56.3%、長野県53.0%）、40%台が4都県（静岡県44.2%、佐賀県41.3%、東京都40.8%、群馬県

4) こうした債務負担行為制度の運用の実態については、次の文献を参照。

石原信雄「現代地方財政運営論」ぎょうせい、1976年、316-319ページ、中橋芳弘・滝沢忠徳・小室祐一「自治行政講座12 地方公共団体の行財政運営」第一法規、1976年、511-516ページ、米原淳七郎「地方財政学」有斐閣、1977年、274-275ページ。

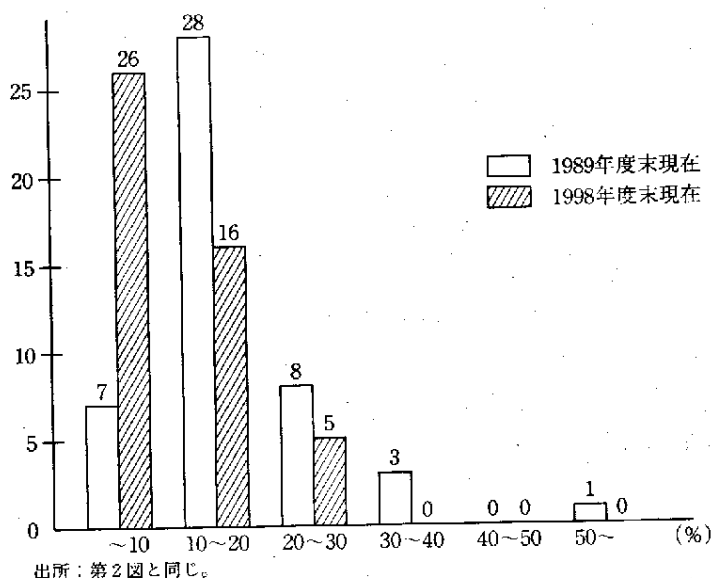
第2図 標準財政規模に対する債務負担行為額の割合
——47都道府県の分布——



40.3%)、30%台が7県となっている。また、第3図で示した地方債現在高に対する債務負担行為額の割合をみると、全国平均では12.3%であるが、47都道府県のうちの42の道と県が0~20%の区分に属している。また、1989年度末現在との対比では、総じてこの割合は低下傾向が見られる。しかし、茨城県(29.3%)、大阪府(26.1%)、島根県(21.3%)、佐賀県(20.1%)、東京都(19.5%)などでは高い割合になっている。

次に、自治省財政局指導課『市町村別決算状況調』で、1998年度末現在の地方債現在高に対する債務負担行為額の割合を都市ごとに調べると、全国670の都市のうち、この割合が20%を超える都市が182(27.2%)あり、そのうちの102の都市(全都市の15.2%)ではその割合が30%を超え、39の都市(全都市の5.8%)では50%を超えている。特に、債務負担行為額が地方債の50%を超える都市が、埼玉県では43市のうち7市、千葉県では31市のうち6市、東京都では27市のうち6市、23区のうち3区、大阪府では33市のうち7市となっている。

第3図 地方債現在高に対する債務負担行為額の割合
——47都道府県の分布——



このようにみると、1998年度末現在の地方債現在高に対する債務負担行為額の比重は、全国平均では1989年度末現在と比べて低下しているが、都道府県ごと、都市ごとにみると、なお高い水準の自治体が大都市圏を始めとして少なくないことがわかる。また、標準財政規模との対比でも債務負担行為額の比重がきわめて高い都道府県が少なくない。これらの自治体では、今後の起債余力や財政の弾力性を検討するうえで、地方債現在高だけでなく、債務負担行為の規模にも十分留意することが求められる。

IV 土地開発会社を通じた土地の先行取得に係る 債務負担行為の現状と問題点

債務負担行為の二重性と代替性

土地開発会社が先行取得する土地の大半は設立地方公共団体（以下、「設立

団体」と略す)の依頼にもとづいて取得した公共用地である。これらの土地は後日、依頼元の地方公共団体が取得原価に保有コストを加算した金額で買取ることになっている。したがって、公社に土地の購入を依頼する時点で依頼元の地方公共団体では、公社からの土地の買取り義務に係る債務負担行為を設定することが必要になる。第1図でいう債務負担行為Aがこれにあたる。

ところで、公社が地方公共団体の依頼を受けて公共用地を先行取得する場合、購入資金の大半は民間金融機関からの借入で賄われている。その際、民間金融機関は公社の設立団体に債務保証を求めるのが通例である。「公有地の拡大に関する法律」(以下、「公拡法」と略す)も、「地方公共団体は、法人に対する政府の財政援助の制限に関する法律第3条の規定にかかわらず、土地開発公社の債務について保証契約をすることができる」(第25条)と定めている。そこで、保証契約を締結するにあたっては、あらかじめ予算において債務負担行為を設定しておくよう義務付けられている。第1図の債務負担行為Bがこれにあたる。

問題は、この場合に債務負担行為A、Bがどのように設定されるのかということである。筆者が自治省大臣官房地域政策室ならびにいくつかの道府県の担当部局に聞き取り調査をした範囲では、Aの債務負担行為のみを設定してBの債務負担行為を設定しないケース(正確にいうと、融資元と債務保証契約を締結せず、Aの債務負担行為に係る議会の議決をもって債務保証に替えるものとするケース)、Bの債務負担行為のみを設定してAの債務負担行為を設定しないケース、A、B両方の債務負担行為を設定するケースが混在していることがわかった⁵⁾。A、B両方の債務負担行為を設定する最後のケースが通例と思われるが、自治省地域政策室での聞き取りのなかでは、Bの債務負担行為のみを

5) ただし、日経テレコン21の新聞雑誌検索で、「債務負担行為」をキーワード検索すると、地方版記事で、地方公共団体の長等が債務負担行為の手続きをとらずに公社や地権者等と土地の購入に係る協定、確約、念書等を交わした事例がいくつか報じられている。しかし、それらの事例はいずれも大なり小なり確約等の履行をめぐる問題がこじれたことにより、債務負担行為の不存在が発覚したものであって、氷山の一角ではないかと思われる。

設定してAの債務負担行為を設定しないケースも稀ではないとの説明を受けた⁶⁾。Aの債務負担行為のみを設定してBの債務負担行為を設定しないケースは筆者の知る範囲では大阪府である⁷⁾。

A、Bはそれぞれ法的に別種の契約であり、相互の代替性はないから、並行して設定するのが原則と考えられるが⁸⁾、このような状況において、債務負担行為がどのように設定されているかによって、「次年度以降の支出予定額」が変わってくる。Aの債務負担行為（のみ）を設定した場合、購入依頼元の地方公共団体は公社に代行取得させた土地を次年度以降、債務負担行為設定期間内に取得原価に保有コストを加算した金額で買取ることが義務付けられているから、当該買取予定額を「次年度以降の支出予定額」として計上するのが通例であろう。しかし、Bの債務保証に係る債務負担行為は一種の偶発債務であるから、そのうち「次年度以降の支出予定額」に計上されるのは僅少になる。したがって、上記の3つのタイプのうち、債務保証に係る債務負担行為だけを設定する場合は、土地の購入に要する将来の支出負担見込み額が「次年度以降の支

6) 自治省財政局指導課が各種の地方財政統計の作成にあたって地方公共団体に提出を求める調査表の記入方法を解説した地方財政調査研究会編『地方公共団体決算統計ハンドブック』（1991年7月発行。以後加除式）のなかに「債務負担行為の目的別状況」に関する記入方法を解説した記述がある。そのなかで、「うち公社、協会等で公共用地として保有しているもの」という調査項目には、「公社、協会等が公共用地として保有しているものについて、市町村が将来買取ることを前提としているが、まだ債務負担行為を設定していないものを計上する」（1198ページ）よう指示している。

このデータを手でできれば、公社を通じた土地の購入に係る債務負担行為設定率が判明するので、自治省財政局指導課にこのデータの所在について問い合わせたところ、確かに存在するが提供できないという返答であった。しかし、その理由の説明には「貫性がなかった。最初は「生のデータを提供すると、それがひとり歩きして誤解を招きかねないので、目下調整中」という返答であったが、途中から、「目下集計中で、利用できるようになるのは相当先のこと」という具合に説明が変わった。

7) 大阪府の公社担当者は、Aの債務負担行為を議決しておけば、かりに公社が元金の支払い不能になっても、府が公社に支払う土地の買取り代金で公社は融資を弁済できるから、Aの債務負担行為は債務保証の機能も兼ねることになると説明している。しかし、かりに、府が公社の保有土地を買取ったとしても、公社が債務超過の状態の場合、債務保証契約がなければ、支払い代金が特定の債権の弁済に優先的に充当される保証はない。

8) 地方財政調査研究会編、同上書、1198ページでも、公社の関係で金融機関等に損失補償をする場合と、公社が実際に用地等を取得する場合と、それぞれ別個の債務負担行為がなされるが、これらを一部重複して計上してもさしつかえないと説明されている。

出予定額」に適正に反映されないことになる。この他、一部の地方公共団体では、外郭団体に対して約1兆7千億円の債務保証・損失補償をしているほかに、経営指導念書を入れているケースもあるといわれている⁹⁾。

債務負担行為の設定対象と設定率

しかし、公社が購入する土地は、すべてが設立団体の依頼にもとづくものかという点、実はそうではなく、国直轄の道路や河川事業の用地、あるいは日本道路公団による高速自動車国道の用地等も含まれている¹⁰⁾。これらの土地は将来それぞれの事業主体によって買い取られるのであるから、設立団体の債務負担行為の対象にはならない。また、公営法第17条にもとづいて公社が行う事業には公有地先行取得事業とともに土地造成事業がある。このうち、土地造成事業は公社のいわゆるプロパー事業であり、造成された住宅用地、臨海工業用地、内陸工業用地、流通業務団地等は設立地方自治体に買取られることはなく、個人や各種の事業主体に分譲することが予定されている。したがって、これらの分譲用地は、造成事業が予定通り完遂されると、分譲代価で投資額が回収されることになるから、設立団体の債務負担行為の対象にはならない。

そうすると、地方公共団体が公社に依頼した土地の購入に係る債務負担行為を所要の金額だけ設定しているかどうか（以下、これを「債務負担行為設定率」という）を確かめるためには、公社が保有する土地を依頼元別に区分し、設立団体が買取る予定の保有土地の簿価を把握する必要があるが、公社が公表している貸借対照表や保有土地の明細表からは、こうした依頼元別の情報は入手できない。

そこで自治省大臣官房地域政策室に出向き、各公社が保有する公有用地の依頼元別データ（保有面積と簿価）の所在を確認したところ、それに該当する

9) 日本格付投資情報センター編『地方債格付け』日本経済新聞社、1999年、59ページ。

10) この点については、地域政策研究会編『公有地拡大推進法詳解』六訂、ぎょうせい、1999年、104ページを参照。

第1表 土地開発公社を通じた土地の購入に係る債務負担行為の設定
 —1997年度末現在の全国の都道府県・市町村合計—

土地開発公社の保有土地（簿価）	91,141億円
うち、公有地先行取得分	81,347億円
うち、設立地方公共団体の依頼分（A）	73,601億円
国の依頼分	6,774億円
その他の地方公共団体の依頼分	853億円
公団の依頼分	47億円
その他	72億円

地方公共団体の側での債務負担行為額（1998年度以降支出予定額）：	
公社・協会等による土地の購入に係る債務負担行為額	
都道府県合計	14,644億円
市町村合計	23,732億円
合計（B）	38,376億円

土地開発公社を通じた土地の購入に係る債務負担行為の設定割合：	
(B) / (A) = 0.52	

簿価は自治省大臣官房地域政策室からの聞き取り。

債務負担行為額は、自治省財政局指導課「地方財政統計年報」平成9年度による。

データが存在することがわかったが、公社別のデータを提供することを拒まれ、全国集計値のみ聞き取りで知ることができた。それを示したのが第1表である。ここから、公社が保有する先行取得公有地のうち、設立団体の依頼分は90.5%（保有土地全体の80.8%）を占め、これに対する債務負担行為（上記Aの債務負担行為）の設定率が52.14%にとどまっていることがわかる。このことは、自治省地域政策室が指摘するように、債務保証に係る債務負担行為（B）だけを設定し、土地の購入に係る債務負担行為（A）を設定しない地方公共団体が相当数に上ることを裏付けているのかも知れない。いずれにせよ、公社を通じた土地の購入に係る将来の債務負担が所要額の半額強しか設定されていないことは看過できない問題である。

第2表 自治体等が作成した貸借対照表における債務負担行為の開示方法

作成主体	公表時期	債務負担行為の開示方法
熊本県	1987年	流動負債の注記
公会計原則(試案)	1997年	言及なし
藤沢市	1997年	流動負債の注記
三重県	1998年	未払金として計上
宮城県	1999年	流動負債項目の未払金として計上(次年度に支払いが確定したもの) 支払いが未確定のものは貸借対照表の注記
白桦市	1999年	支出負担行為済みのものだけを未払金として流動負債または固定負債に計上
東京都	1999年	流動負債の部に「未払金」として、固定負債の部に「長期未払金」として、それぞれ計上。

V 債務負担行為の会計上の性格と開示の方法

貸借対照表作成の先行例における債務負担行為の取り扱い

第2表は、これまでに、いくつかの民間研究機関や自治体が作成した貸借対照表のうち、筆者が入手したものなかで、債務負担行為をどのように取り扱っているかをまとめたものである。

ここから、債務負担行為の取り扱いには、3つのタイプがあることがわかる。

第1は、簿外債務とする方式である。ここでの簿外債務とは注記開示もなしに債務負担行為を財務諸表から除外することを指している。今回筆者が入手した事例ではこの方式に該当するものはなかったが、日本公認会計士協会が公表した「公会計原則(試案)」では、負債に関する基準はほとんどなく、債務負担行為に関する言及も見当たらない。

第2は、貸借対照表の欄外に債務負担行為額を注記する方式である。熊本県、高山市、藤沢市がこれに該当する。また、宮城県のように、支払いが確定したものを未払金として貸借対照表本体の負債に計上し、未確定のものを欄外注記

するケースもある。

第3は、流動負債または固定負債の部に「未払金」として計上する方式である。このような本体計上方式を採用した例は、三重県、宮城県（一部）、東京都である。この他に、白杵市のように支出負担行為済みのものを未払金として計上する例もある。

債務負担行為の貸借対照表能力

このように概観すると、作成の年代が下がるにつれて、欄外注記方式から本体計上方式に推移する傾向が見られるのは興味深い。債務負担行為の貸借対照表能力を認知することについてはなお慎重な意見が多い。その理由は2点に要約できる。

ひとつは、債務負担行為の設定対象となった支出の確実性、金額の見積可能性の問題である。確かに、物件の購入に係る債務負担行為であっても、限度額は将来それに見合う支出が確実になされることを意味するものではない。また、近年、依頼元の自治体が財政難や事業化の遅れなどから、公社に先行取得させた用地の買取りに係る債務負担行為の執行を繰り延べ、公社が長期にわたって未利用地を抱え込む例が増加している。さらに、債務保証に係る債務負担行為はもともとが偶発債務であるから貸借対照表能力はない。

しかし、そうはいても、債務負担行為額（A）のうちの「次年度以降の支出予定額」は貸借対照表の作成主体である地方公共団体が自らの判断で将来の支出予定を見越した金額であるから、これに該当する債務負担行為額は支出の確実性、金額の見積可能性を満たす債務と考えられ、貸借対照表能力を付与するのが適当であるし、貸借対照表を作成するからには負債に計上すべき項目と考えられる。

その際、貸借対照表能力を付与された債務負担行為を多くの自治体に見られるように「未払金」として表示するのは不可解である。第Ⅱ節で述べたように、債務負担行為は、その原因となる契約の履行が複数年度にまたがる場合

に後年度負担分をあらかじめ、予算に計上して議会の議決を求めるのが本旨である。であれば、「次年度以降の支出予定額」として計上された債務負担行為額は履行期限未到来の債務といえる。つまり、履行期限がまだ到来していないが、支出の原因となる契約がすでに締結され（したがって、支出の確実性が高い）、その金額を合理的に見積もることができる未履行契約債務と理解するのが適当であろう。もっとも、契約の相手方がすでに義務を履行しているにもかかわらず、当方（地方公共団体）がまだ義務を履行していないのであれば、それを未払金として処理するのが正解であるが、このように債務負担の原因となった契約（土地の買取り等）がすでに完了しているにもかかわらず、債務だけを後年度に繰り延べるのは起債制限を僭脱する「ヤミ起債」に当たる。

とはいえ、債務負担行為を未履行の契約債務と捉えれば、その貸借対照表能力をめぐって別の問題が生じる。というのも、物件の購入に係る債務負担行為は将来の資産取得と見合いになっているため、債務負担行為額を負債に計上するとしたら、それとの対応上、未取得の物件を資産に計上することが必要になるからである¹¹⁾。これは、未履行契約の権利・義務の貸借対照表能力をどう判断するかという現行会計の枠組みを超えた問題に帰着する。未履行契約に係る義務を会計上の負債として認知すると同時に、将来当方が義務を履行することを条件に契約の相手当事者に資産の引き渡しを請求できる権利を資産として認知するのかどうかという問題である。これについての当面の焦点は、公社に公共用地の先行取得を依頼した地方公共団体が負う当該土地の買取り義務の拘束性をどのように判断するのかということと、買取り価格の見積可能性はどうかということであろう。

前者の問題を検討するにあたっては、依頼元の地方公共団体の住民が公社か

11) (財) 社会生産性本部は、このような理由から債務負担行為額の負債計上を見送り、「翌年度以降支出予定額」を欄外注記する方式を提唱している。これについては、水田健輔「現行公会計が抱える課題とストック決算分析による対応方法」『地方財務』1998年1月、62ページを参照。

らの土地の買取りの差し止めを求める住民訴訟を起こした場合の司法判断が参考になる。判例は、公社への土地購入の業務依頼の手続きに違法性がなく、地方公共団体の買取り価格（の基礎になる公社の購入価格）が適正とみなされれば、それに保有コストを加算した金額で依頼元の地方公共団体が土地を買取るのを首長の裁量権の範囲内として容認している¹²⁾。なかには、買取りの差し止め請求を認めた事例もあるが、それは買取り価格が適正水準を超える場合や、経済的価値のない地下の鉱業権まで含めて清掃工場用地を買取ろうとした場合である¹³⁾。

こうした判断を逆から読むと、土地の先行取得に係る業務委託に違法性がない限り、その委託契約は有効であり、委託に基づいて公社が先行取得した土地は「後の年度に公社から自治体が……取得することを義務付けられているのであって、その段階に至って議会が〔買取りを〕拒絶することは許されない」¹⁴⁾と考えるのが至当であろう。また、仮に、先行取得の委託契約を違法・無効とみなして土地の買取りを差し止めたとしても、公社と地権者の間の支払いは完了しており、地方公共団体は公社に融資をした民間金融機関からの返済請求を保証人として拒絶することは不可能であるから、結果的には買取りをした場合と同程度の公金による負担を余儀なくされることになろう¹⁵⁾。

このように考えると、公社に土地の先行取得を委託した地方公共団体は、その委託に違法性がないかぎり、公社が取得した土地を買取る義務を負っている

12) 例えば、「市の土地購入価格に係る損害賠償請求事件（鎌倉市）」（横浜地裁平成8年5月29日判決）『判例地方自治』1997年5月、「『関谷の森』土地買収損害賠償請求事件（備前市）」（岡山地裁平成8年2月26日判決）『判例地方自治』1997年10月。

もっとも、この場合の違法性の司法判断については、住民側から強い批判が出されることが少なくない。これについては、例えば、山本節子、前掲書は、鎌倉市の事例などを取り上げ、克明な事実調査にもとづいて行政寄りの司法判断を厳しく批判している。

13) 例えば、「清掃工場用地買収代金支出差止住民訴訟事件（飯塚市）」（福岡地裁平成8年2月16日判決）『判例地方自治』1998年3月、「土地買収行為差止請求事件住民訴訟事件〔控訴審〕（城陽市）」（大阪地裁平成9年10月20日判決）『判例地方自治』1998年8月。

14) 確井光明「土地開発公社による用地取得をめぐる諸問題」『地方財政』1999年7月、7ページ。

15) こうした帰結については、前掲脚注13)の飯塚市の事案に関する判例評釈（『判例地方自治』1998年3月、23ページ）および、城陽市の事案に関する判例評釈（『判例地方自治』1998年8月、75ページ）を参照。

と理解するのが当然であり、その際の買取価格は業務委託契約において、公社が取得に要した原価に造成費、補償費、管理費、利息相当額等を加算した額として定められているのが通例であるから、金額の見積可能性は充足されているといえる。とすれば、未履行の債務負担行為額（次年度以降支出予定額）はそれを負債項目として貸借対照表に計上する要件を十分に満たしていると考えられる。

連結決算による債務負担行為の計上問題の解決

近年、地方公共団体への企業会計方式の導入を促す気運が高まっているが、その際には、地方公共団体の普通会計と外郭団体の決算を連結した財務諸表を作成し、公開することを求める意見が少なくない。確かに、第三セクターや地方公社等の大半は地方公共団体が資本金または基本財産の過半を出資し、役員を派遣したり兼任したりして、文字通り地方公共団体の分身として業務を遂行しているのが実態である。また、これらの外郭団体が民間金融機関から融資を受けるときには、設立団体は融資元の要請により、債務保証をするのが通例になっている。このような実態に照らすと、地方公共団体の財政状況を的確に把握するためには——特に、顕在的債務だけでなく、将来財政負担となる可能性のある潜在的債務も集計し開示するためには——、地方公共団体の分身として行政を代行している外郭団体の財政状況を連結した会計情報を作成し公開することが必要になる¹⁶⁾。

これを、土地開発公社にあてはめて考えると、公拡法第13条により、公社への出資は地方公共団体に限られ、設立団体は基本財産（公社の存立の財政的基礎となる財産であって、出資によって取得するもの）の二分の一以上に相当する資金または財産を出資するよう定められている。現実には大半の公社が設立

16) 地方公共団体に連結会計を導入する試みについて詳しく論じた文献として、財団法人社会経済生産性本部情報開発部編「地方公共団体における連結・総合決算分析研究報告書」二訂、1999年がある。

団体の全額出資法人となっている。さらに、公拡法第16条では設立団体の長が公社の理事および監事の任命・解任権を持つとされている。また、公社の主たる業務である公有地の先行取得事業も、先行取得の依頼にあたっては、買収交渉も含めて公社に依頼することもありうるが、実際にはあらかじめ設立団体が買収交渉を成立させたうえで、公社名義で売買契約を締結し、所有権移転嘱託登記を行う旨を協定することが多いようである。また、公社が取得した用地等の管理は設立団体の部局において行う旨の条項を挿入する例も見られる¹⁷⁾。こうした実態に照らすと、公社の法人としての実体は無いに等しく、その役割は設立団体自らの資金調達のためのクッション団体としての機能のみと言っても過言ではない。

このように考えると、公社の保有する土地のうち、少なくとも公社のプロパー事業である分譲目的の造成土地を除くすべてが設立団体に買取られるべきものであるから、設立団体は将来にわたって、それに見合う支出義務を負っていることになる。とすれば、公社が保有する土地のうち、設立団体に帰属する予定のものを「未利用土地」として連結財務諸表上の資産に計上するのが実態に適った開示方法といえる。また、公社の債務のうち、設立団体の依頼にもとづく土地の先行取得に係る部分は、設立団体からみて、債務保証にもとづく代位弁済を迫られるか否かに拘わらず、前記の「未利用土地」に対応する負債を意味するから、通常であれば、公社が先行取得した土地の買取代金で決済すべき設立団体の潜在的負債といえる。したがって、「未利用土地」に見合う公社保有の土地は連結負債として計上するのが実態に適っている。

以上のような考え方から、仮に下記のような財政状況の設立団体と公社の決算を連結するとしたら、下記〔I〕の仕訳で示されるような未履行契約の権利と義務を認識し、そのうえで下記〔II〕のような連結消去・修正仕訳を行うこ

17) こうした協定書の例は、神戸市が土地開発公社と交わした「公共用地等の先行取得に関する協定書」(1973年7月2日)を参照(神戸市土地開発公社【神戸市土地開発公社10年史】1983年、52ページ)。

とになる。

仮定：① 公社は設立団体の全額出資法人とする。

② 公社が保有する土地100のうち、85は設立団体の依頼にもとづき先行取得した公共用地で、残り15は公社のプロパー事業用地で、設立団体以外の事業主体または個人に帰属する予定のものとする。

③ 公社は上記85の土地を全額民間金融機関からの借入で取得したものととする。

〔I〕 未履行契約の認識

公 社 側：(公有地引渡対価請求権) 85 (公有地引渡義務) 85

設立団体側：(公有地引渡請求権) 85 (公有地買取りに係る債務負担行為) 85

〔II〕 連結消去・修正仕訳

資本連結に係る消去：(基本財産) 10 (公社への出資金) 10

内部未履行契約の消去：(公有地引渡義務) 85 (公有地引渡請求権) 85

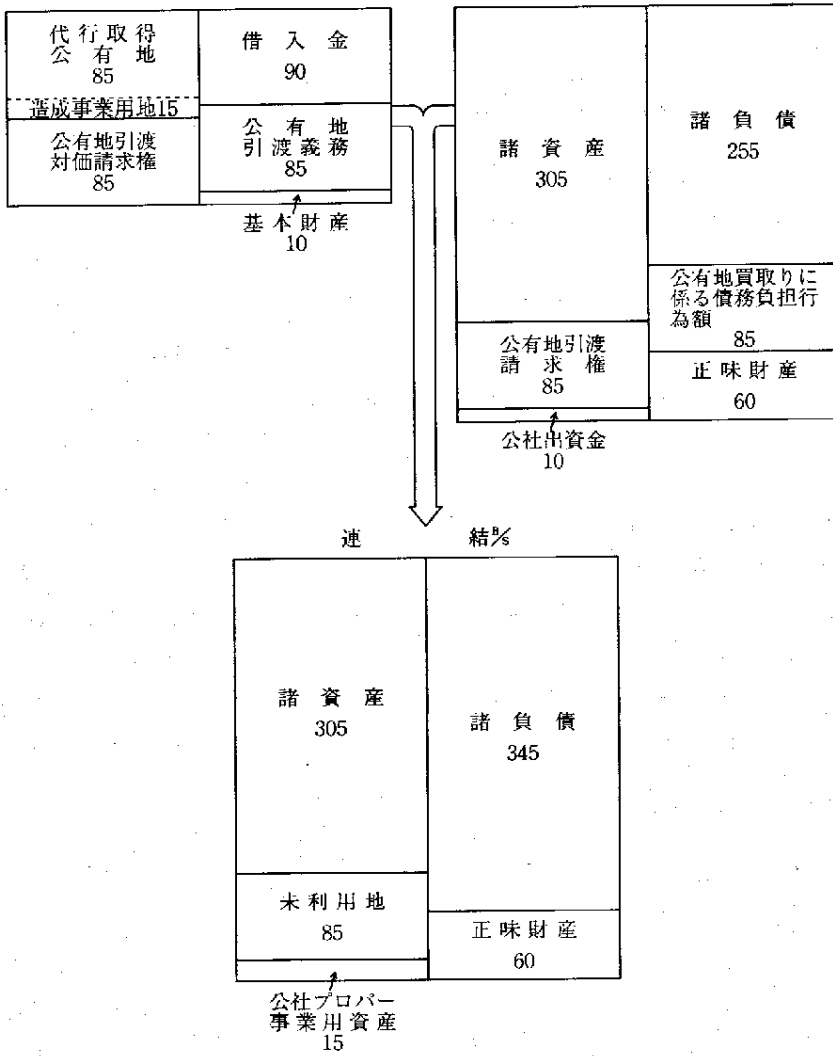
(公有地買取りに係る債務負担行為) 85 (公有地引渡対価請求権) 85

科目修正仕訳：(未利用土地) 85 (保有土地) 85

こうした一連の処理を経て、設立団体と公社の連結貸借対照表は第4図のように作成される。

これによって、公社が設立団体の依頼にもとづいて取得した土地は、それが設立団体により買取り済みか公社に保有されたままにかかわらず連結貸借対照表に計上されるが、後者は「未利用地」として開示されることになる。また、当該未利用地の買取りに係る設立団体の債務負担行為は連結実体の内部債務として消去され、公社が公有地を代行取得するにあたって起こした外部負債85に置きかえられて連結負債に加えられることになる。つまり、設立団体と公社を一体の組織としてそれぞれの財政状況を連結することにすれば、土地の購入に係る債務負担行為も、債務保証に係る債務負担行為もその存立の基礎を失い、公社名義で負った債務に置き換わるから、債務負担行為額の貸借対照表能力を吟味する必要はなくなる。また、こうした処理の手続きを踏めば、債務負担行

第4図 土地開発公社と設立自治体の連結貸借対照表
 土地開発公社% 設立自治体%



為額の計上に裁量の余地はなくなり、公社に依頼した土地の買取りに係る将来の財政負担は地方債等と同様に正規の負債項目として連結貸借対照表に計上されることになる。

VI 債務負担行為額の開示に期待される財政運営監視効果

債務負担行為は、継続費や明許繰越とは違って、執行される事業とそれに要する経費の総額が確定しておらず、財源の状況によっては事業の執行を弾力的に伸縮できるという特徴をもっている。特に、債務負担の原因となる契約の相手が公社のように地方公共団体の分身といえる外郭団体の場合、債務負担行為の執行は地方公共団体の意思次第で自在に伸縮可能になる。事実、公社に先行取得させた土地の買取りを、当初の債務負担行為の期間が満了する時点で、補正によって先送りする措置が多くの地方公共団体で恒常的に行われている。

このような債務負担行為の執行面での慣行から、議会や行政関係者の間では、債務負担行為は、確定的な債務負担でないことや、「当該年度の歳出を伴わないために心理的抵抗が少ないので、議会の承認を得やすい」¹⁸⁾といわれている。しかし、債務負担行為のうち先に挙げたAの類型は、本来の趣旨からいえば、当初設定された期間内に執行されるべきものであり、執行を繰り延べるとなれば、それに見合うコストが契約相手側に生じることを看過してはならない。例えば、依頼元の設立団体が財政難から公社に先行取得させた土地の買取りを先

18) 碓井光明、前掲論文、7ページ。

例えば、北海道は1998年1月に、債務返済が延滞している苫小牧東部開発への支援策として、同社が今後、企業向けに土地を売却するにあたって、売却代金の一部を債務負担行為として補助する制度を新設し、1999年度予算に12億5千万円を計上することにした。こうした補助制度は、補助見合いで売買価格を引き下げ、土地売却を促進して苫小牧東部開発の資金繰りを支援するのが狙いであったが、「こうした債務負担行為による支援策について道幹部は『売買契約が成立しないと財政支出はないので、道民の理解が得やすい』」と語っている（『北海道新聞』1998年1月29日）。

土地売却の促進効果を狙いながら、売買契約が成立しない限り財政支出はないといって、市民や議会を説得しようとするのは自己撞着であるが、債務負担行為が不確定な債務負担で、当座の支出を伴わないものであることを逆用して、潜在的な後年度負担を累積させるのは弛緩した財政運営といわなくてはならない。

送りしたとしても、その間に公社が負担する金利をはじめとする保有コストが当該土地の簿価に加算され、将来の買取り価格の上昇という形で設立団体の財政負担を増加させる結果になることを銘記しなければならない¹⁹⁾。

では、このような地方財政運営の実態のもとで、地方公共団体が作成する貸借対照表のなかで債務負担行為を負債として計上することが、地方財政の運営規律にどのような効果をもたらすと期待できるのだろうか。従来、地方公共団体の財政の健全性は、主として標準財政規模に対する公債費の割合を示す起債制限比率を指標にした起債制限ならびに標準財政規模に対する実質収支の赤字額の割合を指標にした起債不許可制度を通じて監視されてきたが、この場合の起債制限比率とは、次の算式による比率の過去3年度間の平均で算定されることになっている。

$$\text{起債制限比率} = \frac{A - (B + C + E)}{D - (C + E)}$$

A：当該年度の普通会計債の元利償還金

B：Aに充てられた特定財源

C：普通交付税の算定において財源対策債・減税補填債等の償還費として基準財政需要額に算入された公債費

D：標準財政規模

E：普通交付税の算定において事業費補正により基準財政需要額に算入された公債費

この起債制限比率が20%以上30%未満の地方公共団体については、一般単独事業および厚生福祉施設整備事業に係る地方債の発行が不許可とされ、30%以上の地方公共団体については、災害関連事業等を除く一般事業債の発行が不許

19) 前掲、脚注3)で紹介した市民オンブズマンの調査によると、1997年度末現在で、46道府県および12の政令市の土地開発公社が保有する土地の簿価総額は、それぞれ、25,967億円、14,722億円で、そのうち支払利息累計額はそれぞれ、2,049億円(9.3%)、1,910億円(13.3%)であった。また、45の道府県および12の政令市の公社が5年以上保有する土地の簿価は、それぞれ、6,597億円、5,258億円であった。そして、この簿価に含まれる支払利息累計額の割合が判明したのは、29の道府県と10の指定市で、それぞれ、24.5%、26.2%であった。

可とされる。

この算式におけるさしあたっての問題は、過去3年度の平均を用いることにしている点である。そうすると、債務負担行為を増発しても、起債による財源調達でそれが執行され、元利償還が始まるまでのタイム・ラグが生じるため、起債制限比率が作動するのはかなり先のことになる。この点で、現行の起債制限制度は、地方財政の早期是正措置としての目的適合性に欠ける難点を孕んでいるといえる。昨今、地方財政に企業会計方式を導入する必要性が喧伝されているが、その眼目のひとつとして、地方自治体の会計に発生主義を導入し、将来の見越キャッシュフローを織り込んだ地方財政の姿を貸借対照表で描写することによって、今後の財政運営（起債余力の判断等）の指針となる会計情報を開示するという目的意識があったはずである。こうした理念に照らすと、地方財政の早期是正措置の手段として起債制限を用いる場合には、過去の起債の帰結を意味するキャッシュフローではなく、将来のキャッシュフローの起因となる債務負担行為を捉え、それを含めた将来債務を例えば標準財政規模と対比した比率を指標にして起債政策を監視する方が実効性が高いはずである。

なお、この点と関連して指摘しておかなければならないのは、地方公共団体における債務の累増をもたらす主因となった国主導の景気浮揚策の一環である公共事業の前倒し実施が、現在でも見直されるどころか、従前通り、地方債の発行条件を緩和したり、償還財源の相当割合を地方交付税で措置することによって、地方公共団体を公共事業へ誘導すべく国がてこ入れをしている点である。例えば、自治省財政局長名で1997年11月20日に各都道府県知事と指定都市市長宛に出された「地方単独事業を含む公共事業等の平準化等について」と題する通知では、政府が決定した緊急経済対策を受けて、「近年の公共事業等において地方単独事業の割合が極めて大きなものとなっていることに留意し、地方単独事業についても国のいわゆるゼロ国債に準じて債務負担行為を積極的に活用し工事発注時期の平準化を図ることなどにより、事業の計画的かつ円滑な

執行に努められたい」と記し、債務負担行為の活用による地方単独公共事業を奨励している。

さらに、1999年11月2日に自治省は政府が決定する総合経済対策に盛り込まれる公共事業について、地方公共団体が12月以降の補正予算に単独事業を盛り込む場合は、全額地方債発行による財源調達を認め、償還財源の45%を交付税で肩代わりすることを通知している（『朝日新聞』1999年11月3日）。従来、こうした事業費の地方債依存度は平均で7～8割程度に制限され、地方単独事業費を地方交付税で肩代わりする割合も2割程度であったことを考えると、今回の政府方針はかなりの制限緩和措置といえる。こうした国の公共事業奨励策を受け、大半の地方公共団体はこの数年、補正予算のたびごとに、いわゆるゼロ県債（当年度に債務負担行為だけ計上して、支出は全額次年度以降に執行する方式）を計上して地方単独の公共事業を追加する措置を繰り返している。

こうしたゼロ県債による公共事業の促進は、年度内に工事の発注を済ませることによって、例年工事が途切れる端境期に公共事業の着工をシフトさせ、労働力や機材の有効利用を図る効果があるといわれている。しかし、景気低迷や減税による財政難で、当初予算に計上された単独事業さえ消化が難しいなかで、債務負担行為を増発して公共事業を上積みすると、ただでさえ重い公債費負担にあえぐ地方公共団体はもとより政府にも将来債務が一層加重することはいうまでもない。そうであれば、こうしたゼロ国債やゼロ県債に依存した公共事業促進策は、その財源の大半を賄うために債務を増発させることが今後の地方財政に及ぼす影響を熟慮のうえ、採否を慎重に検討する必要がある。そうした主体的な検討なしに目先の起債制限緩和措置や地方交付税措置に誘導されて単独事業の前倒しや上積みを繰り返すようでは、地方分権も名ばかりのものとなる。そのためには、債務負担行為額を明確に負債として認識したストック会計情報を議会を始め、地域住民に開示し、それを織り込んだ財務指標（例えば、標準財政規模に対する実質債務負担額の比率）を用いて起債政策を牽制・監視することがますます重要となる。

VII 地方交付税措置に係る国の債務と地方の債権の開示

—財政自治のインフラ情報として—

とはいえ、今日の地方公共団体の財政危機は国の財政危機と不可分の関係にあり、地方公共団体における累積債務の相当部分は減税補填債、臨時公共事業債など、国の景気対策にそった地方の起債政策の帰結である。より正確にいうと、国は各種の特例債の元利償還額の相当割合を基準財政需要に算入する交付税措置を講じることによって、地方債や債務負担行為の増発を誘導し、地方公共団体が公共事業の上積みをしやすくするよう援護してきたという経緯がある。ゼロ県債の活用を促した前掲の自治省財政局長の通知は、その一例である。

とすれば、地方公共団体の起債や債務負担行為の設定を監視するには、その増発を政策誘導するための手段になっている国の地方交付税措置を監視するための情報開示と一体のものとして検討することが必要になる。具体的には、地方財政を公共事業に誘導するために増発される交付税措置（特定の事業に充当される地方債の元利償還金を地方交付税の算定基礎となる基準財政需要に算入する措置）によって国が地方公共団体に対して負う債務（地方公共団体から見れば、国に対する地方交付税措置請求権）を開示することが求められる。

もっとも、ここでいう交付税措置は基準財政需要に算入するというにとどまり、所定の償還財源が確実に交付されるという保証はないため、それを国と地方公共団体間の債権・債務として貸借対照表能力を付与するのは難しいという異論もある²⁰⁾。この問題が解決されるまでの間は、交付税措置の付いた地方債や債務負担行為額を貸借対照表の欄外に注記する方式を採用するのが適当であろう²¹⁾。償還財源の確定的な補填額を表すものではないにせよ、起債なり債務

20) 交付税措置の貸借対照表能力をめぐる議論は、水田健輔、前掲論文、62-63ページ、菅原敏夫「自治体財務会計制度改革の試み」『年報自治体学』1998年、93ページを参照せよ。

21) 地方債の元利償還額に関する交付税措置を国に対する簿外債権として貸借対照表に注記した事例として、大分県臼杵市の貸借対照表（1997年度決算）がある。そこでは、市債残高138億2,483万円のうち、49億1,611万円については、償還時に地方交付税の補填措置が見込まれることを注記している（臼杵市役所総務部企画財政課財政係 臼杵市バランスシートづくりプロジェクト

負担行為を設定する時点で国が地方公共団体に対して約束した償還財源の肩代わり額の規模を開示する意味は大きい。この情報を活用すれば、地方公共団体の正味の償還所要額を概算できるだけでなく、国が負った債務の全体像を明らかにできる。そして、こうした債務のストック情報の開示は、負担を後年度に繰り延べて、公共事業等の前倒し執行を誘導する国の財政政策と、それに相乗りする地方公共団体の財政運営を監視する有効な手段になるものと期待できる。

さらにいえば、起債制限で地方公共団体の財政健全性を指導する一方で、交付税措置を増発して起債制限を緩和し、地方公共団体に国の景気刺激政策に呼応する公共事業等を奨励する自治省の起債許可方針は、規制と規制緩和が無秩序に混在する利益相反の行政とみなすこともできる。また、不確実な手形（交付税措置）を増発して地方公共団体の起債を誘導すること自体、地方交付税制度本来の役割である財政調整、財源保障の機能から逸脱するものであると同時に、本来一般財源を意味したはずの地方交付税を特定財源化し、地方財政に対する地方交付税の中立性を損なうものといえる²²⁾。このような国と地方の財政関係の脈絡でいうと、交付税措置に係る地方の債権、国の債務を開示することは、地方財政運営に対する監視・牽制の機能を担うにとどまらず、国と地方の債務の負担区分の不透明性、地方財政への国の干渉、起債許可をめぐる自治省の利益相反的な行政の実態も浮き彫りにし、これら一連の国の財政政策の正否についての議論を改めて喚起することにも連なるものと期待される。

トチム編纂『白桦市バランスシート作成覚書』1999年、81ページ。

22) 地方交付税制度に関するこのような評価については、佐藤進・林健久編『地方財政読本』第4版、東洋経済新報社、1994年、第6章（執筆担当・持田信樹）を参照。