

地方公営企業におけるマネジメントと ガバナンスの現状と課題 —会計学的な視点から—

石 原 俊 彦

I 地方公営企業における会計情報の意義

地方公営企業会計基準の見直しや公営企業における経営戦略の策定など、ここ数年、地方公営企業の改革に向けた取り組みが、自治体経営の大きな課題となっている。一連の改革は、地方公営企業が持続可能なサービス提供を実現することが主目的ではあるが、他方で「公営企業会計の整備推進等を通じ、地域企業を含めた民間事業者による PPP/PFI 事業への参入を促進する」といった、民間能力の活用等に向けた取り組みであることも忘れてはならない。

昨今の地方公営企業は、地方自治体における住民サービスの基軸システムとして大きな役割を果たしている。そのため、抱える課題の住民生活に及ぼす影響は甚大であり、そのマネジメントとガバナンスにはより合理的な会計情報による利害調整と意思決定が重要になる。本稿では地方公営企業（特に水道事業と下水道事業）における諸改革の論点を会計学の視点から考察し、結論として、会計情報をはじめとする諸情報の質量の充実が、地方公営企業のマネジメントとガバナンスに大きな効果を及ぼすことを明らかにする。

II 地方公営企業におけるインフラ資産の更新

一 公共施設等総合管理計画の策定を踏まえて一

総務省自治行政局財務調査課は2014年4月に「公共施設等総合管理計画の策定要請」を公表した。ここでは政府の定めたインフラ長寿命化基本計画の一部（行動計画）として、日本全国の地方自治体に、公共施設等総合管理計画を策定することが求められている。ここで言及されている公共施設等は、いわゆるハコモノに限定されずインフラ資産を含んだものである。したがって、公共施設等総合管理計画の策定においては、道路や河川などのインフラとハコモノ等の施設を包括的に含めた有形固定資産全体の投資と財源に関する総合管理計画が作成されなければならない。しかしながら、非常に多くの地方自治体では、狭義の公共施設（すなわち、ハコモノ）のみを対象にした公共施設等の総合管理計画が策定されつつあるという現状がある。このことは、「ファシリティマネジメント推進室」「財産活用課」「公共施設管理課」など、いわゆるハコモノのみを管理対象にするネーミングを付された組織が、今年度に入って多数自治体で組織化されている点にもあらわれている。

このように現在、自治体が公共施設等の総合管理計画の策定で対象としているのは、いわゆるハコモノだけなのである。河川・道路・橋梁・港湾・砂防・公園などのインフラ資産の大規模補修や更新を、公共施設等総合管理計画に具体的に組み込めていない地方自治体が非常に多く存在している。それでも、ハコモノが自治体の資産に占める割合が非常に大きく、インフラ資産の構成割合が低いのであれば、ハコモノのみに焦点を当てるという整理は間違ったものではないかもしれない。しかしながら、貸借対照表（バランスシート）の借方にリストされる資産の部において、インフラ資産が占める割合は非常に大きい。ハコモノの形状を有していることから、学校や住宅をインフラ資産と位置づけるか、あるいは、公共施設（ハコモノ）として位置づけるかは、研究者によって見解の分かれるところではある。筆者は、行政が執行すべき事業やサービスで、他の自治体や民間事業者等との間で代替性のきか

ないハード・サービスについては、インフラ資産に含めて公共施設等の総合管理を検討すべきであると考えている。

ここでもし、小中学校の学校施設や公営住宅をインフラ資産に含めた場合、総務省方式改訂モデルで作成された貸借対照表の借方金額の少なくとも80%以上が、インフラ資産として認識されることになる。これに対してハコモノ(=公共施設)の構成割合は約10%と予想される。そして、残りの10%程度の金額が歳計現金・基金・投資・税等の未収金から構成されると考えられる。公共施設等総合管理計画が、貸借対照表残高においてわずか10%でしかないハコモノのみに焦点を当てて、今後の管理・大規模補修・更新のあり方を検討しているとすれば、その計画は全体的な視点に欠ける総合管理計画であると言わざるを得ない。こうした総合管理計画では、次のような市民生活への悪影響が懸念されるのである。

- ① ハコモノの更新であれ、インフラ資産の更新であれ、最終的に不足する財源の埋め合わせに用いられるのは一般会計の一般財源である。公共施設等総合管理計画は、こうした一般財源の合理的な振り分けを実現するための計画(戦略プラン)でなければならない。にもかかわらず、ハコモノだけの管理計画を策定してしまえば、インフラ資産等の更新が不可能になる。インフラ資産の更新なくして、現在の市民生活の水準を維持することはできない。
- ② 総務省方式改訂モデルで作成された普通会計の貸借対照表で80%以上の金額を占めるインフラ資産以外にも、実は非常に重要なインフラ資産が存在している。それが、水道であり下水道である。実際、地方公営企業会計基準が適用されている水道事業では、非常に大きな資産残高が計上されている。また特別会計方式で処理されている下水道においても、地方公営企業会計基準が適用された場合には、非常に高額の資産残高になると予想される。

普通会計ベースで作成される総務省方式改訂モデルの貸借対照表だけでは、地方自治体における極めて重要なこの二つのインフラ資産が計上

されていない。連結貸借対照表を作成すれば、自治体の資産全体に占めるインフラ資産の割合は一層大きくなるのである。こうした大きなインフラ資産を有する地方公営企業で、水道事業は黒字経営の企業も少なくないが、下水道事業については、一般会計からの相当額の繰入が不可避であり、下水道事業が持続可能であるためには、一般会計との関係は実は非常に重要である。すなわち、一般会計からの繰入がなければ、下水道会計は一瞬にして立ち行かなくなる（一般会計から下水道会計への繰入金のある方については、後述箇所を参照されたい）。それゆえに、公共施設等総合管理計画において水道や下水道を計画対象に含めないという現状では、将来多くの自治体で、深刻なインフラ資産（特に下水道）更新等のための財源不足が生じることになる。その結果、住民生活に甚大な悪影響が生じると予想される。

- ③ 公共施設等総合管理計画は有形固定資産の大規模補修や更新に必要な投資額とその財源を整理した内容でなければならない。必要な投資に対する財源の議論では、一般会計の一般財源をどう配分するかという点において、赤字傾向のある介護保険や国民健康保険との間で、表現としてはよくないが、「一般財源の奪い合い」というような現象が生じることになる。

特に中小の地方自治体の多くでは、介護保険と国民健康保険の各事業が厳しい経営状況に直面している。介護保険・国民健康保険ともに、住民生活に大きな影響を与える事業であり、一般会計からの赤字補てんが経常化している。公共施設等総合管理計画は、究極的にはこうした事業との間で一般財源をどのように振り分けるかを斟酌して策定（具体的には総合計画の一部として）されなければならない。その計画が現状のように、施設（ハコモノ）のみを考察の対象としていては、水道や下水道だけではなく、住民生活全般に深刻な悪影響が生じてしまう。

以上のように、団塊の世代が後期高齢者となるいわゆる2025年問題を一つの峠と意識して、水道や下水道といった生活インフラの大規模補修や更新問

題に、介護や医療、そして年金といったソフトサービスのあり方まで踏まえて、自治体全体としてどのように取り組むべきかを検討する必要がある。公共施設等総合管理計画の策定は、こうした非常に難解な方程式の解であることを理解しなければならない。

Ⅲ 会計情報を用いた利害関係者との合意形成

一 水道管や下水道管の老朽化をどう伝えるか

さてここではまず、水道事業と下水道事業が直面する施設の老朽化問題の現状を、どのようにして住民や利用者に伝えるべきか、という問題を検討することにしよう。老朽化を克服するための投資とその財源の議論は、住民が現状を適切に理解してはじめて、解決の鍵を見出すことができる。

水道管や下水道管の老朽化とは異なり、市民ホールや図書館等の水漏れ・亀裂などの経年劣化は、外観的にも目立ちやすく、住民からの修繕要請は非常に強い。他方で、有収率（浄水場から管路を使って各家庭や企業に送配水された水道水が実際に家庭等の蛇口から使用される割合）の悪化から、水道管の経年劣化や老朽化は顕著に進行していると予想されるが、そのことを理解できている住民は非常に限られている。多くの水道事業で有収率が90%未満とされる現状においても、住民がそのことの意味（管路からの漏水、さびによる水質の悪化等）を強く意識しているわけではない。NHKの「クローズアップ現代」で、ある自治体の水道管が破裂して地上に噴水してしまう状況が放映されて、その深刻な状況の一端がはじめて意識されるという現状である。

下水道事業ではこれから5年の間に、地方公営企業会計基準が適用されることになる。住民生活に密着している水道と下水道は、今後はともに「地方公営企業の適用」という形態（民間企業並みの会計基準）で、そのマネジメントとガバナンスの体系が構築されることになる。地方公営企業には、公共の福祉と経営の効率性という、場合によっては二つの相反する目的の実現が求められている。地方公営企業は税だけを財源として行政サービスを提供す

る組織体ではない。基本的には、受益者あるいは利用者からの料金収入をもって、サービスを提供する組織体である。そのことは、一般会計等において納税者に対する説明責任が求められる以上に、地方公営企業では受益者や利用者に対する直接的な説明責任が求められていることを意味している。具体的には、地方公営企業における説明責任の核となる概念として「料金設定」が重視されなければならない。

上下水道の使用料金は、住民生活に直接大きな影響を有する公共料金である。公共料金の改訂は重要な議決事項である。水道や下水道の公共料金の改訂には、住民の民意を反映した議会からの強い関心が常に存在する。地方公営企業としての独立採算制と水道管や下水道管の老朽化の現状を加味すれば、たとえ全力で経営の効率化に取り組んだとしても、公共料金の改訂（値上げ）は不可避であり必至であると考えられる。インフラ資産である水道管や下水道管を更新するための投資額は、およそ公営企業の経営効率化でねん出できる財源とは、金額的に桁異なる非常に大きな金額になるからである。

ところで、総務省自治財政局公営企業課は、2015年7月に「公営企業に係る『経営比較分析表』の策定等について」を公表した。ここでは、公営企業の経営状況を内部と外部の双方の利害関係者がより適切に情報把握できるようにという問題意識で、主要な経営分析指標の経年変化を棒グラフと折れ線グラフで視覚的に解説するとともに、標準値を公表することで、各公営企業がベンチマーキングによる経営の現状分析（標準的な数値との比較分析）が可能になるような手法の導入が示唆されている。こうした措置は、公営企業内部で経営管理に従事する職員等による（ただし、そのための人材育成が不可欠である）有用な経営分析の手法を提供するだけでなく、これまで必ずしも強く意識されてこなかった、住民に対する「詳細な」公営企業における経営実態の開示を企図するものとして、高く評価できる。

そしてさらに私見ではあるが「利用者である住民へのわかり易い情報の提供」という点でもう一步踏み込むとすれば、一般的な水道や下水道の利用者が公営企業の経営等に関する専門的な知識を有しないことを斟酌し、たとえ

ばレーザーチャートによる円グラフで、視覚的に他団体との比較を明示することが効果的ではないかと考えられる。おそらく、棒グラフや折れ線グラフによる時系列分析以上の情報提供効果が、レーザーチャートの場合には住民に対して生じる（たとえば、より全体的な理解の推進）ものと期待される。

これに関する興味深い取り組みが、英国の地方自治体で実践された経緯がある。トニー・ブレアの英国労働党政権では、地方自治体は住民に一層わかり易い情報の公開を積極的に推し進めるべきという姿勢から、各種の視覚的で直感的に理解可能な情報の開示が進められた。たとえば、自治体監査委員会（Audit Commission）では、CPA と呼ばれた包括的業績評価（Comprehensive Performance Assessment）がすべての自治体に対して適用され、2003年度から、すべての自治体のパフォーマンス（費用対効果や財政状況を斟酌した行政サービス提供の良否）が「Excellent—Good—Fair—Weak—Poor」という五段階で評価された。この制度はデイビッド・キャメロンの保守党政権において休止され、自治体監査委員会そのものも廃止されたが、ブレア政権時における意欲的な取り組みとして高い評価を受けている。自治体監査委員会自体の廃止は、保守党政権における政府の行政改革の一環で、公務員数の削減が直接の原因と考えられる。つまり、自治体監査委員会の意義が否定されたわけでは決してない。

ところで毎年、この五段階評価が公表されると、全国誌・ローカル誌、さらには大衆紙においてもその内容が大きく取り上げられた。英国民はこれにより、地元自治体における行政サービス提供のパフォーマンスの良否を、一瞬にして理解することができたのである。

CPA 制度では、公表される五段階のランキングを「利用者である住民へのわかり易い情報の提供」を図るものとして位置付けている。具体的なランキングの手法は、重要な財務指標や経営指標の良否、さらには、各指標のウェイト付を行い、単純な計算方式で加重平均等行うことで展開され、結果として「Excellent—Good—Fair—Weak—Poor」のランキング付が行われている。

もちろんこの手法に対しては、いろいろな意見（時に批判）があった。し

かし、特に深刻な財政状況や経営状況に直面している地方自治体の関係者（住民）に、その困難な状況を瞬時に理解してもらうという点では、ずば抜けた効果が期待された。英国地方自治体における CPA 制度では、「Excellent」だから問題なく、「Poor」だから単純にダメと結論付けるだけでなく、そうした現状に加えて、改善の進捗状況（Direction of Travel）についての別途のランク付けが行われた。これにより現状のランクはたとえば「Weak」ではあるが、改善に向けた進捗は「非常に優秀」といった情報が住民に提供されたのである。

わが国の公営企業経営改革では、現状の深刻さを内部の関係者が真摯に理解するとともに、その状況を克服するための努力を外部の関係者（特に住民）も巻き込んで怠らないことが重要である。英国自治体を対象とした CPA 制度では、単純なランク付けを国民全体に公表することで、自治体内外の利害関係者が共通の問題意識を有し、克服すべき諸問題に対応できるような意思の統一が試みられていた。今回公営企業課から公表された「公営企業に係る『経営比較分析表』の策定等について」は、英国地方自治体に適用された CPA 制度の趣旨がうまく活かされている。そして、公営企業の重要な関係者である住民が、公営企業が直面する課題を連携して解決ろうとする意識を醸成する一つのきっかけになると期待されるのである。

そしてさらに付け加えるとすれば、住民や利用者に少しでもわかり易い情報を提供するためには、財務情報だけではなく非財務情報や非数値情報（Narrative Reporting）も活用すべきであるし、その活用も単に数値の羅列だけではなく、たとえば図式化することで一層直感的な理解が可能になる。世界銀行（World Bank）ではこの思考をさらに拡張し、統合報告（Integrated Reporting）の手法を公共部門の情報公開にも積極的に活用すべきという立場を表明している。

統合報告は、近年、民間企業の企業財務内容報告を拡充し、より積極的にアカウンタビリティを追求する手法として注目されている。武田薬品をはじめ、統合報告書を作成する日本企業も少なからず誕生している。世界銀行だ

けではなく、国際会計士連盟（IFAC）においても統合報告は重要な調査研究のテーマとされている。世界銀行や国際会計士連盟における調査研究、あるいは、民間企業が実際に作成する統合報告書では、財務情報、非財務情報、非数値情報、文字情報などに加えてグラフ、写真、漫画などの諸情報を積極的に活用した情報の積極的な公開が企図されている。わが国自治体でも、住民等への効果的な説明責任の遂行のために、漫画を用いた情報の公開を行っている自治体も少なくない（静岡市役所のファシリティマネジメントなど）。公営企業の受益者や利用者に対する情報公開においても、こうした一連の方向性を察知し応用することで、企業管理者がより積極的に利用者等への情報開示を進め、利用者等との意思疎通のネットワークを形成することが重要である。

Ⅳ 地方公営企業における経営成績の適正表示

—下水道事業に地方公営企業会計基準が適用される効果—

「下水道事業は常に赤字ですが、このことについて市長はどうお考えか」という議会質問から容易に想像されるように、一般会計からの「多額」（本当に多額かどうかを十分に検証もせず）の繰入金を理由に、下水道事業にはしばしば赤字という不名誉なレッテルが付されることがある。しかし、下水道事業についての正確なコスト分析なしに、一般会計からの繰入金にのみ注目して赤字や黒字の判断をしてはならない。

下水道では雨水と汚水が処理されている。汚水処理の費用は当然、責任者もしくは受益者が負担しなければならない。他方で、雨水処理の諸費用は道路、橋梁、砂防などの費用と同じように、一般会計が本来は全額負担すべきものである。雨水処理の本質は河川に他ならないからである。下水道料金が高いか安いかは、汚水処理にどのくらいの費用またはコストが発生していて、それらが下水道料金でカバーされているかどうかで判断すべきものである。ところが、水道とは異なって下水道の利用者には、行政サービスを享受しているという意識が薄くなるケースが多い。目に見えるサービスを享受してい

ないという意識から、下水道料金は高すぎるという感情的な批判も生じている。こうした事情を企業管理者は誠意をもって利用者に説明し理解を得る必要がある。そしてその上で、汚水処理に要するコストや費用を、公共料金で全額回収する必要がある。公共料金は一般に受益者負担と定義されるが、下水道料金についてはこうした事情から、「責任者負担」という表現を用いるほうが、かえって利用者の理解が得やすくなるかもしれない。

ところで、全国で約1800事業存在する下水道事業であるが、すでに地方公営企業会計基準を採用している事業はその約20%とされている。それ以外の事業では、特別会計方式が採用され、費用や収益の認識基準としては一般会計と同様に現金主義が導入されている。この現金主義による特別会計方式では、たとえば、①下水道管の減価償却費が測定できない、②退職給与引当金などの繰入に関する諸費用が認識されない、③不稼働資産等に対して減損処理ができない、などの理由から正確なフルコストや費用の発生額を測定することができない。

雨水処理と汚水処理に係る正確なコストを計算するためには、まず雨水と汚水を含めた両方の処理に発生する費用とコストを網羅的に把握する必要がある。その上で簿記会計（原価計算）では、発生したフルコストを事業別やセグメント別に案分計算することになる。この案分計算にはたとえば、日商簿記検定の2級程度の専門的知識である製造間接費の配賦計算、製品別個別原価計算、総合原価計算などが適用されることになる。下水が分流方式であっても合流方式であっても、会計計算上、雨水処理のための費用やコストと、汚水処理のための費用やコストを区分計算することは、それほど困難なことではない（しかも繰り返しになるが、必要とされる簿記会計の知識は日商簿記検定2級程度でしかない）。

ところで、下水道事業に地方公営企業会計基準が導入されると、下水道管の減価償却費だけでなく、将来の下水道管の大規模修繕や更新に備えた「修繕引当金」や「特別修繕引当金」の計上が可能になる。正確なコスト計算には、過去の下水道管等への投資資本をその耐用年数に応じて適切に期間配分

し、結果として留保財源という財務効果をもたらす減価償却だけではなく、将来における物価上昇、機能の向上や技術革新を踏まえた修繕引当金の計上を行う必要がある。減価償却が現状の投資総額を将来に向けて回収するための内部留保的な性格を有するものであるのに対して、修繕引当金繰入（費用）は、下水道事業における一層の進展を加味した増分費用の計上を可能にするものである。

わが国自治体が直面している公共施設等の大規模修繕や更新の必要性に対して、現在、政府も自治体もこれらに対応するだけの資金的な準備ができていない。公共施設等管理計画策定で重要なことは、「必要とされる投資額に対してどう財源を確保するのか」という点にある。修繕引当金や特別修繕引当金は、将来における巨額の投資（ただし、特別修繕や更新に対する）の財源を確保する一つの有用な手立てである¹⁾。

引当金の計上要件は企業会計原則注解18にもあるように、①将来の特定の費用または損失であること、②その発生が当期以前の事象に起因すること、③金額が合理的に見積に可能であること、④発生の可能性が高いことである。減価償却の財務的効果だけでは十分な将来における更新等の投資のための財源が確保できない場合には、企業管理者は、引当金の計上要件に照らして積極的に修繕引当金等の計上を検討すべきである。

V 地方公営企業における資産改革

一 固定資産台帳の整備運用と内部統制一

新たに公営企業法が適用される下水道事業では、今後5年の間に、下水道管等の有形固定資産について固定資産台帳を作成する必要がある。有形固定資産台帳には、個々の有形固定資産の取得原価、耐用年数、減価償却方法、減価償却累計額などの会計データに加えて、資産の取得日や財源などの諸情

1) 新地方公会計において修繕引当金や特別修繕の引当金の議論がなされず、引当金として貸借対照表上掲載すべきものとして退職給与引当金と賞与引当金しか示されていない点は、新地方公会計統一方式における要改善点の一つである。

報が掲載されることになる。資産の多くが耐用年数の相当部分をすでに経過し、大規模修繕や更新が必要になる現状では、有形固定資産台帳に記載されている各種のデータが、今後の修理や更新等の方針決定で重要な情報リリースとなる。このことはすべての企業が公営企業法に準拠することが求められ、発生主義会計が適用されている水道事業においても同様である。

有形固定資産台帳のこうした有用性にもかかわらず、一部の大規模自治体を除き、上水道における有形固定資産台帳が適切に作成されているかどうか（これはまさに、上水道事業における内部統制の重要な一部である）を検証する監査委員監査が、実はこれまで実地されていないのではないかと懸念される状況が続いている。地方公営企業の決算に関して審査意見を表明するすべての監査委員は、当然のこととして、上水道における有形固定資産台帳の整備と運用に関する内部統制を調査し評価する監査手続を実施し、発見された問題点については、その是正を公営企業管理者に求めるべきである。今回新たに作成する下水道の有形固定資産台帳だけではなく、上水道の有形固定資産台帳についても、監査機能を通じてその適切性を担保し、将来の大規模補修や更新に備えるという心構えが求められている。

水道関係の内部統制としてはさらに、浄水場等における棚卸資産の実在性の検証、購買発注手続におけるコンプライアンス（合規性と合法性）とVFM（最少の経費で最大の効果を発現する購買手法が適用されているかどうか）、さらには、料金収入の確実な回収など、内部統制上のリスクが高い業務を対象に、公営企業管理者は積極的に充実した内部統制の整備と運用を探究する必要がある。

たとえば水道の民営化問題をどう考えるべきか

水道事業のあり方として、民営化の方向性がしばしば議論になる。行政が直接に公営企業という形で水道の供給に関わるべきなのか、それとも、水道事業の展開を民間企業に移譲して民間の創意工夫に期待すべきなのか。ここで重要なことは、「今後もこれまでと同様に安全な水道水が供給される社会

システムをどう恒久的に構築するか」という点である。水道と同じように下水道においても民営化の問題は検討課題になりうる。この場合も、雨水と汚水の処理が適切に継続して行われる社会システムを、どのように構築するかという点が重要な論点となる。

行政サービスや公共サービスの提供は一般に、図表1のような概念の連鎖で説明することができる。直営か民営かという問題はプロセスに関わる問題である。他方で、水道の提供という事業の最終的な目的は、社会的アウトカムを、どのように現状あるいはそれ以上の水準で実現していくのかという点で議論すべき対象である。そしてこの意思決定で重要な考慮要因が、地方自治体における財政状況の深刻な悪化である。介護保険や年金などソフトサービスの堅持に加えて、インフラ資産や施設に大規模な修繕や更新が必要とされる現状で、地方自治体は今後、水道と下水道にどう関わっていくべきか。直営あるいは民営化の諸問題には、こうした全体最適の視点からの考察が不可欠である。

図表1 行政サービスにおける業績評価の基礎概念

財源→インプット→プロセス→アウトプット→アウトカム→社会的アウトカム

現在地方公営である水道や下水道が提供しているサービスは、民営化されるかもしれないし、直営の状態で引き続き継続されるかもしれない。この点に関して、水道と下水道の民営化にいち早く着手した英国では、上水道は民間企業が提供し、下水についても汚水部分を民間企業が担当しているのに対して、雨水の処理は引き続き地方自治体のミッションとして残されている。実はこの背景には、水道会計と下水道会計における正確なコスト計算の実現という事情が存在している。水道事業はもとより、下水道事業にも積極的に発生主義会計が導入されることで、下水では雨水と汚水のセグメント別原価計算が可能になり、汚水処理の受益者（責任者）負担額、すなわち、下水道

料金という公共料金の算定がより論理的に可能になる。英国ではこうした正確なコスト計算に基づいて、民営化に向けた議論が展開されている（英国水道消費者協会前理事長 Dame Yve Buckland 氏へのヒアリング結果から）。水道と下水（汚水）は民営化、下水（雨水）は行政のミッションとして堅持されているという英国の現状の背景には、こうした会計情報の貢献が存在しているのである。

英国は公認会計士（勅許会計士）制度発祥の国であり、地方自治体等の公共部門にも多数の会計士（勅許公共財務会計士のこと。現在わが国にも地方自治体関係者を中心に約50名の資格取得者がいる。この資格は英国勅許公共財務会計協会【CIPFA】が授与するもので、英国以外の支部として初めての支部が昨年度日本に設立されている）が職員として勤務している。英国の自治体では勅許公共財務会計士の活躍を通して、より正確でより多くの会計情報が入手可能になることで、水道事業や下水道事業のあり方（マネジメントとガバナンス）が影響を受けてきた歴史がある。

ところで、英国地方自治体監査委員会が2008年に調査報告書として出版した『In the Know』（邦訳は石原俊彦監訳『地方公共サービスのイノベーションとガバナンス—行政サービス提供体制と住民自治体制の強化をめざす—』関西学院大学出版会、2013年に収録されている。なお、In the Knowは「知っているつもり」という意味の慣用句である）では、「人は入手可能で理解可能な情報に基づいて意思決定し、そして誤る」という示唆が示されている。現金主義から発生主義に会計方式を変更することで、より正確な会計情報が入手可能となり、統合報告書を作成することで財務情報以外の諸情報の入手が可能になる（より多くの情報が入手可能になる）。公営企業のあり方を議論する際には、この「In the Know」の教訓と、水道や下水道といったインフラ資産は未来に向かって維持していくことが何よりも重要であるという視点を、強く意識しなければならない。直営か民営か、あるいは、その中間形態の地方独立法人か水道企業団かという問題は、情報の質量を拡充することで、自然と解決の方向性が見出される問題である。この意味においても、地

方公営企業は引き続き、会計制度と情報開示制度の拡充に取り組まなければならない。そうすることが、持続可能性ある水道事業と下水道事業の構築につながるからである。

VI むすびに代えて

一基金運用と簿記会計人材の育成一

2014年度地方公共団体金融機構は、自治体における資金運用の先進事例として大分県国東市を表彰（地方自治体ファイナンス賞）した。同市は2013年度の基金運用において1.96%の運用実績をあげ、全国の自治体からも注目されていた。その中心人物は税務課長、監査事務局長、企画部長（財政課を所管）を歴任し、当時、会計管理者（会計課長兼務）の職責を遂行していた益戸健吉氏である。益戸会計管理者は在職中に関西学院大学専門職大学院経営戦略研究科に入学し、簿記・会計・監査・内部統制等に関する専門的知識を学び、課程の修了時には自治体ファイナンスについての知見をマスターして会計修士（専門職）の学位を取得している（現在は同大学院博士課程後期課程に進学し、筆者の研究室で博士論文の作成に取り組んでいる）。

基金運用を適切に行うためには、簿記会計（さらには監査や内部統制、そして自治体ファイナンス）に専門的知識をもつ人材の育成が不可欠である。国東市の基金運用と同様に、公営企業経営においても、基金運用に積極的に取り組む人材育成や体制整備を整える必要がある。実は、わが国の地方公営企業でも、この国東市の先進的な取り組みに刺激を受け、大きな運用実績をあげている組織がある。岩手中部水道企業団（花巻市・北上市・紫波町）である。同企業団は、2015年度の地方自治体ファイナンス賞を、この7月に地方公共団体金融機構から受賞した。あわせて同機構の理事長表彰まで受けるに至っている。岩手中部水道企業団の菊池明敏局長は、昨年度まで関西学院大学専門職大学院経営戦略研究科で地方公営企業会計の講義を非常勤講師として担当していた。菊池氏は同じ大学院で博士論文を執筆中の益戸氏に積極的にコンタクトし、国東市の運用のノウハウを応用することでヒントを得て、

2015年度の表彰につながる運用実績を残したのである。岩手中部水道企業団における職員の簿記資格の取得率は非常に高い。同企業団の例は、簿記会計に熟知した人材の育成が、公営企業の基金運用でも非常に大きな成果を上げていることを明確に証明している。

本稿では会計制度の充実、利用者や住民に対する積極的な情報開示の必要性和監査の重要性、さらには、簿記会計に関して専門的知識をもつ人材の育成が、水道・下水道をはじめとする地方公営企業の持続可能な発展に不可欠であることを概観した。筆者が代表理事を務める一般社団法人英国勅許公共財務会計協会日本支部（CIPFA Japan）では、2016年度に地方公営企業会計研究部会（部会長：菊池明敏岩手中部水道企業団局長）を設置し、地方自治体や地方公営企業の内部に、簿記会計人材の育成に取り組む計画を有している。

（筆者は関西学院大学専門職大学院経営戦略研究科教授）

（付記1）

平松一夫先生には博士論文の副査を通じたご指導において、研究者としてのスタンスに公共や社会貢献を強く意識し、関西学院大学のスクールモットーである「Mastery for Service」を実践することの重要性を教えていただいた。筆者が大学院時代からの研究テーマであった監査論から40歳を前にして研究テーマを公会計や公共経営へとシフトしたのも、先生のご指導による影響が大きい。先生の学恩に感謝し、公会計分野における後進の指導と人材育成に一瞬たりとも無駄にせずまい進したいと念じている。

（付記2）

本稿は石原俊彦著「地方公営企業を巡る最近の諸問題—会計学的な視点から—」『公営企業』地方財務協会、2015年8月に加筆を施したものである。また本稿は、2014年度関西学院大学特別個人研究費による「わが国地方自治体監査制度の再構築に向けた日本型統合的公監査フレームワークの開発」の研究成果の一部である。