

**地方公営企業における経営管理会計の活用に関する調査  
キャッシュ・フロー計算書と活動基準原価計算による経営分析**

研究主査 飯沼 直幸

1. 調査の背景と目的

地方公共団体の提供する行政サービスのうち、水道事業、鉄道事業などは地方公営企業法（以下、「公企法」という。）に基づく地方公営企業として特別会計を設置し、その提供するサービスの対価である料金収入をはじめ、その経営に伴う収入により事業運営を行う独立採算制の原則（公企法第17条の2第2項）のもと、発生主義に基づく企業会計方式を採用し（公企法第20条および同法施行令第9条から第13条）経営状態を明らかにしている。そして、地方公営企業の経営には、経済性を発揮しながら公共の福祉を増進することが求められている（公企法第3条）。

地方公営企業のうち水道事業は、都市活動における重要な社会基盤施設としての一定の整備を終え、維持管理を主体とする成熟した経営体となっている。一方で、今後は施設の更新に加え浄水処理の高度化や耐震性の向上など、収益の増加に必ずしも直結しない投資の増加が見込まれることから、自立して安定した経営を維持するためには一層の効率化が求められている。

また、平成13年度の水道法改正により需要者に対する情報提供が事業者の責務と明記されるとともに（水道法第24条の2）、投資資金の確保について起債による資金調達、行財政改革の進展とあわせて市場調達の割合が拡大するものと考えられるため、ここでは経営に関する諸情報の開示が自然と求められる。

地方公営企業の経営については効率化を促すために、業務の外部委託化のほか、地方独立行政法人や民営化など経営形態の多様化の論議が行われているなか、平成16年4月の「地方公営企業の経営の総点検について」と題した総務省通知においても、民間的経営手法の導入や積極的な情報開示の要請がなされているところである。

地方公営企業を取り巻く上記のような状況を踏まえ、本調査においては、当センターの研究テーマである「元気都市の構築」について、「健全な都市経営」の視点に着目し、経営事業体および需要者（市民）双方にとって経営の判断、分析等に有用な情報をもたらす管理会計の手法を調査し、その効果に関する考察を基にした経営管理会計の導入と活用の提言を行うことを目的とする。

2. 調査の対象と方法

経営管理会計の各種手法のうち、経営の内部管理に民間企業等で広く用いられ、異なる経営形態においても相互間で比較可能な情報が得られるもの、及び需要者に対し事業経営に関する有用な情報提供となるものといった観点から、キャッシュ・フロー計算書と活動基準原価計算による経営分析を取り上げ、調査の対象とした。

キャッシュ・フロー計算書は、国際会計基準との整合から証券取引所上場会社等の民間企業に対し2000年3月決算より作成が義務づけられ、貸借対照表及び損益計算書とあわせ、経営に関する情報を開示する重要な決算書類と位置づけられている。そして、平成16年度4月に施行された地方独立行政法人法により、新たな事業運営形態として導入された公営企業型地方独立行政法人においても、同様にキャッシュ・フロー計算書が作成開示義務書類とされている。

活動基準原価計算(Activity-Based Costing)による分析(以下、「ABC分析」という。)とは、事業の内容を具体的な活動単位に分類し、事業にかかる費用を活動との密接・関連の度合に応じて活動単位に配賦することにより、事業のコスト構造を把握しようとするものである。ABC分析は、製造業において製造間接費の合理的な原価配賦を行うことを目的として開発され、流通業における商品管理への応用のほか、現在は「モノ」だけでなく、銀行や行政が提供するサービスの原価分析にまで用いられるようになってきている。

地方公営企業経営において、これらの経営管理会計手法の導入効果を考察するために、先進事例の調査と実地調査を行った。その概要は以下のとおりである。

まず、キャッシュ・フロー計算書及びABC分析について、ともに積極的な導入を図り、その結果を公表している福岡市水道局への調査を行い、地方公営企業における先進事例として紹介した。

次に、名古屋市上下水道局の協力を得て、市水道事業会計をモデルにこれらの経営管理会計について実地調査を行った。すなわち、キャッシュ・フロー計算書については、決算開示書類を中心に間接法により平成14及び15年度の計算書を試算した。ABC分析については、市水道事業における営業所営業事務をモデルにして、具体的な業務区分ごとのコストを試算した(試算結果は5ページ以下に掲載。なお、数値、内容とも試算結果についての責任は当センターにある。)

### 3. 地方公営企業における経営管理会計の活用に向けて

地方公営企業経営におけるキャッシュ・フロー計算書及び活動基準原価計算による経営分析(ABC分析)の導入と活用に向けて、それぞれ実地調査の結果を踏まえながら、その効果についてまとめた。

#### (1) キャッシュ・フロー計算書

試算結果について、例えば、平成14年度における資金の流れは、次のように総括される。まず、営業活動により167億円の資金が生み出され、設備投資等による投資活動で98億円を費消した。財務活動では、企業債の発行と償還の差額分の3億円が実質資金調達された。その結果、平成14年度には72億円資金が増加し、現金等資金の年度末残高は355億円となり次年度へ繰り越された。

このように、キャッシュ・フロー計算書は、従来の財務諸表では表示されない資金に関する情報が、具体的な事業活動の取引を介して提供される。

また、損益計算書により示される純利益が、どれだけ現金資金の裏づけがあるかといった利益の質の測定ができ、さらに、企業会計方針の選択の相違による影響を受けない現金資金といった共通の尺度により、経営体間の相互比較が行える利点がある。

そして、地方公営企業では、設備投資にかかる財源不足額について、企業債の発行による資金調達のほかは、内部留保資金等により補てんする旨定められているが、キャッシュ・フロー計算書に表示される営業活動における資金獲得額をみることで、その資金により投資活動が賄われていることが判然とし、決算報告書に記載の補てん財源説明を補完するものとなる。

このように、企業内部における資金管理や受益者への経営に関する情報提供の観点から、地方公営企業においてもキャッシュ・フロー計算書を導入する意義は高く、自発的に作成開示すべきである。今後、地方公営企業に当該計算書の導入と活用がなされるよう、本調査では、間接法により名古屋市水道事業会計をモデルに試算した結果を作業工程の説明とあわせ提示した。

## (2) A B C 分析

モデル調査により、営業所営業事務は、水道の使用・中止申し込みなどの窓口受付業務、水道メータ検針をはじめとする計量管理業務、未納料金の徴収管理などの料金収納管理業務が大きな割合を占めることがわかる。

このように、A B C 分析により事業の具体的な活動にかかる費用が明らかとなる。

そして、業務活動のコスト構造を明らかにするA B C 分析を活用することで、企業の内部管理と企業情報の提供について、次のような効果が期待できる。

### 企業内部管理

#### 業務活動におけるコスト構造の把握

サービスを含めた業務活動について、費用という形で具体的な活動単位の評価ができ、事業評価の指標となる。また、業務の委託化の検討に際し、直営コストとの比較ができ、経営判断の根拠を与えるものとなる。その際、核となる業務と周辺業務とを分けるなど、測定する活動区分の単位設定を精査することにより、単なる丸投げの委託ではなく、技術の継承の観点など直営により行うべき中核業務を見定めながら、委託化の是非を判別することも可能となる。

#### 業務の再認識・改善の契機

A B C 分析の作業過程においては、自らの業務を客観的に見直すことになるので、自発的な業務改善への動機づけがなされ、以後、継続的な改善活動が定着する契機ともなる。

#### 職員のコスト意識の醸成

A B C分析の作業を通じ、自らの業務に具体的にどれだけの費用がかかり、その費用が発生する原因がわかるので、職員の間にも、よりコスト意識が定着するであろう。

#### 経営資源の集中・業務の再構築

単なる一律の経費削減でなく、職員間の改善意識をもとに、人材及び経営資源を集中すべき事業を選別し、直営と委託の組み合わせを含め、最適な業務運営体制構築の判断材料が提供される。

#### 企業情報の提供

企業情報の提供により説明責任を果たすことで、事業運営に対する需要者（市民）の信頼の向上がもたらされる。ただし、細かい業務活動単位のA B C分析情報ではなく、生活に密着した実感のもてる形で提示するのが効果的である。水道事業で言えば、水1 m<sup>3</sup>あたりの原価内訳を製造給水過程別に表示するなど、料金に関連した情報とするのが有効であろう。

上記のように、A B C分析の手法により、事業運営の効率化をはじめ経営判断に関する有用な情報を得ることができるので、地方公営企業経営ならびに一般行政運営においても、積極的に当該分析手法を活用すべきである。A B C分析の活用に向けて本調査では、先進事例の紹介とともに、実地に行ったモデル調査の結果とその作業工程について報告し、当該手法を導入する際の留意点をまとめた。

## 本調査におけるキャッシュ・フロー計算書試算例

【名古屋市水道事業会計キャッシュ・フロー計算書】

|                             |          | 前事業年度                       | 当事業年度                       |
|-----------------------------|----------|-----------------------------|-----------------------------|
|                             |          | 〔自平成14年4月1日<br>至平成15年3月31日〕 | 〔自平成15年4月1日<br>至平成16年3月31日〕 |
| 区 分                         | 注記<br>番号 | 金 額 (円)                     | 金 額 (円)                     |
| <b>営業活動によるキャッシュ・フロー</b>     |          |                             |                             |
| 当期純利益                       |          | 897,736,638                 | 942,950,245                 |
| 減価償却費                       |          | 13,033,872,746              | 12,086,666,963              |
| 施設改良費                       |          | 3,100,000,000               | 3,100,000,000               |
| 引当金の増加・減少( )額               |          | 606,861,640                 | 873,127,953                 |
| 固定資産除却損                     |          | 447,545,271                 | 703,643,406                 |
| 水資源機構負担金一次支払に伴う雑収益          |          | -                           | 13,912,813                  |
| 受取利息及び配当金                   |          | 8,725,804                   | 8,658,810                   |
| 支払利息及び企業債取扱諸費               |          | 4,709,666,806               | 4,291,820,952               |
| 固定資産売却益                     |          | 0                           | 0                           |
| 売上債権(未収金)の増加( )・減少額         |          | 30,087,995                  | 147,142,964                 |
| たな卸資産(貯蔵品)の増加( )・減少額        |          | 55,677,626                  | 190,352,623                 |
| その他の流動資産の増加( )・減少額          |          | 2,865,715                   | 9,744,021                   |
| 未払債務(未払金)の増加・減少( )額         |          | 43,514,004                  | 849,173,944                 |
| その他の流動負債の増加・減少( )額          |          | 288,839,146                 | 887,516,145                 |
| 小 計                         |          | 21,416,540,211              | 20,272,413,445              |
| 利息及び配当金の受取額                 |          | 8,725,804                   | 8,658,810                   |
| 利息及び企業債取扱諸費の支払額             |          | 4,704,416,806               | 4,287,020,952               |
| <b>営業活動によるキャッシュ・フロー</b>     |          | <b>16,720,849,209</b>       | <b>15,994,051,303</b>       |
| <b>投資活動によるキャッシュ・フロー</b>     |          |                             |                             |
| 固定資産取得・建設改良事業等実施額           |          | 20,792,131,289              | 16,854,251,511              |
| 市一般会計からの出資金の受入による収入         |          | 468,000,000                 | 468,000,000                 |
| 国庫補助金収入                     |          | 231,873,000                 | 259,865,000                 |
| 国庫補助金の精算による返還金の支出           |          | 0                           | 6,632,142                   |
| 基金からの繰入                     |          | 430,710,769                 | 0                           |
| 基本工事収入                      |          | 861,280,000                 | 881,629,524                 |
| 工費収入                        |          | 972,485,438                 | 402,464,700                 |
| その他資本収入                     |          | 405,478,795                 | 325,192,195                 |
| 固定資産の売却による収入                |          | 613,380,281                 | 0                           |
| 基金の造成(積み立て)                 |          | 613,380,281                 | 0                           |
| 定期預金等(短期投資)の預入による支出         |          | 10,800,000,000              | 5,500,000,000               |
| 定期預金等(短期投資)の払戻による収入         |          | 11,300,000,000              | 5,500,000,000               |
| 投資活動に伴う前払金等の債権の増加( )・減少額    |          | 478,238,255                 | 214,532,826                 |
| 運用金(他会計への貸付金)の増加( )・減少額     |          | 100,000,000                 | 9,900,000,000               |
| 投資活動に伴う未払金等の債務の増加・減少( )額    |          | 2,279,619,740               | 495,575,109                 |
| 他会計運用資金の受入(預かり)の増加・減少( )額   |          | 4,263,973,054               | 3,036,026,946               |
| <b>投資活動によるキャッシュ・フロー</b>     |          | <b>9,800,472,238</b>        | <b>21,668,747,571</b>       |
| <b>財務活動によるキャッシュ・フロー</b>     |          |                             |                             |
| 企業債の発行による収入                 |          | 7,894,750,000               | 5,795,200,000               |
| 企業債の償還による支出                 |          | 7,538,257,243               | 8,291,575,607               |
| <b>財務活動によるキャッシュ・フロー</b>     |          | <b>356,492,757</b>          | <b>2,496,375,607</b>        |
| <b>現金及び現金同等物の増加額・減少額( )</b> |          | <b>7,276,869,728</b>        | <b>8,171,071,875</b>        |
| <b>現金及び現金同等物の期首残高</b>       |          | <b>28,288,099,950</b>       | <b>35,564,969,678</b>       |
| <b>現金及び現金同等物の期末残高</b>       |          | <b>35,564,969,678</b>       | <b>27,393,897,803</b>       |

(注記事項)

現金及び現金同等物の期末残高と貸借対照表に掲記されている科目の金額との関係

(平成15年3月31日現在)(平成16年3月31日現在)

|                       |                |                |
|-----------------------|----------------|----------------|
| 現金預金勘定                | 6,565,253,178  | 27,393,897,803 |
| 預入期間が3か月を超える定期預金等     | 0              | 0              |
| 取得日から満期日までが3か月以内の有価証券 | 28,999,716,500 | 0              |
|                       | 35,564,969,678 | 27,393,897,803 |

本調査におけるA B C分析モデル試算例

A・B両営業所のコスト構造

< A営業所 >

(単位：千円)

| 業務区分          | 営業所執行経費 | 営業支援経費<br>及び減価償却費 | 費用合計    | 費用構成比<br>(%) |
|---------------|---------|-------------------|---------|--------------|
| 営業所窓口受付等      | 87,894  | 18,381            | 106,275 | 36.6         |
| 口座振替関連業務      | 5,937   | 7,829             | 13,766  | 4.7          |
| 各種帳票処理業務      | 1,698   | 679               | 2,377   | 0.8          |
| 料金収納管理業務      | 35,344  | 18,625            | 53,969  | 18.6         |
| 収納金の整理業務      | 1,595   | 645               | 2,240   | 0.8          |
| 民間集合住宅メータ取替業務 | 1,404   | 338               | 1,742   | 0.6          |
| 計量管理業務        | 9,880   | 58,015            | 67,895  | 23.4         |
| 受託工事受付業務      | 4,697   | 2,579             | 7,276   | 2.5          |
| 庶務            | 31,398  | 3,596             | 34,994  | 12.0         |
| 計             | 179,847 | 110,687           | 290,534 | 100          |

< B営業所 >

(単位：千円)

| 業務区分          | 営業所執行経費 | 営業支援経費<br>及び減価償却費 | 費用合計    | 費用構成比<br>(%) |
|---------------|---------|-------------------|---------|--------------|
| 営業所窓口受付等      | 92,343  | 12,183            | 104,526 | 39.4         |
| 口座振替関連業務      | 5,443   | 6,524             | 11,967  | 4.5          |
| 各種帳票処理業務      | 1,662   | 505               | 2,167   | 0.8          |
| 料金収納管理業務      | 33,653  | 14,710            | 48,363  | 18.2         |
| 収納金の整理業務      | 1,753   | 497               | 2,250   | 0.8          |
| 民間集合住宅メータ取替業務 | 960     | 251               | 1,211   | 0.5          |
| 計量管理業務        | 12,535  | 52,542            | 65,077  | 24.5         |
| 受託工事受付業務      | 9,492   | 2,566             | 12,058  | 4.5          |
| 庶務            | 16,754  | 892               | 17,646  | 6.7          |
| 計             | 174,595 | 90,670            | 265,265 | 100          |

市水道事業の16営業所のうち、規模等から標準と思われる2営業所の営業事務を調査対象とした。標準的な営業所を2か所取り上げたのは、分析結果を相互に比較することで営業所営業事務のより正確なコスト構造の把握をねらいとしたものである。営業所に予算配当され直接執行している経費のほか、本部にて予算執行している経費のうち両営業所の営業事務の執行に関連する分を営業支援経費として抽出し、さらに建物等の減価償却費を総経費として関連する業務区分へ配賦した。