

国立大学の法人化と会計システムの課題

山本 清*

1. 問題認識

国立学校財務センターは国立大学の法人化議論に資する目的で、2001年5月に「国立大学財務システム改革の課題—会計システムを中心に—」の表題で調査研究報告書を公表した。法人化の検討作業は文部科学省で行われているが、会計システムについては企業会計の考え方が導入されることは営利を目的にしない大学にふさわしくないのではないか、いや、「親方日の丸」体質から脱却するには企業経営の用具を適用すべきだといった理念的な議論が少なくない。

確かに会計は測定と伝達及び利害調整機能を担う財務技法であるが、国立大学の法人化は、従来の国立学校特別会計で運営されていた場合と全く異なる役割を会計が担うことになることを認識しなければならない。なぜならば、法人化は、第一に、従来は国立学校特別会計のなかで各大学が一括して管理されていた状態から、個別に独立した活動主体になり主体的な資源管理が要求される。国立大学の収支があわないとマスコミ等で指摘されるのは、附属学校や国立高等専門学校等を含む国立学校全体で収支が均衡するように管理されていることに起因する。第二に、議会と財務省並びに文部科学省による科目単位の事前統制から、運営費交付金等の用途の自由度が増した管理に移行することである。第三は、主務大臣との間での計画に従い大学の自律的な管理運営が行われ、教育研究活動の成果が評価され、当該業績が資源配分に反映される可能性もあるからである。ここでは、配分され割り当てられた予算の差し引き記録を行って決算残高を基本的にゼロにする戦術的な性格から、教育研究活動の財務的測定が事後評価や自己のアカウントビリティ（説明責任）の基礎データになる戦略的な性格に変わってくる。

このように国立大学の法人化は質的な管理の変革をもたらすものであり、資源管理の基礎用具たる会計システムにおいても、上記の変革の意味を十分勘案して検討と制度設計及び運用がされる必要がある。そこで前記報告書作成に関与した者の1人として、その内容の解説と触れられなかった論点を示そうとするのが、本稿の目的である。このため、まず第2節では、参照モデルとなる独立行政法人会計基準と英国及び米国の大学会計の概要を整理し、国立大学法人において参考にすべき事項を概説する。続く第3節では、国立大学法人の会計の目的と果たすべき機能について検討が加えられる。第4節は、大学法人の活動の認識と測定について具体的取引につき検討される。一方、第5節では、財務諸表と財務統制のあり方を議論する。最後に、今後の課題について述べられる。なお、本文中意見にわたる部分は筆者の個人的見解である旨を予めお断りしておく。

* 広島大学高等教育研究開発センター学外研究員／国立学校財務センター教授

2. 関連会計基準の検討

(1) 独立行政法人会計基準

国立大学の法人化の検討においては、文部科学省の検討組織の名称が「国立大学等の独立行政法人化に関する調査検討会議」とされたように独立行政法人制度が参照モデルとされている。このことは、同会議の2001年9月の中間報告における枠組みをみても明らかであり、財務会計においても「独立行政法人全般に適用する会計基準については、既に「独立行政法人会計基準」が設定されているが、これを参考としつつ、大学の特性を踏まえた取扱いとすべきである」と述べられている。

周知のように、独立行政法人は国の執行業務を中央省庁から切り離し、独立した法人格を付与することにより簡素・効率化をめざすものであり、原型を英国のエージェンシーに求めることができる。独立行政法人会計基準は「原則として企業会計原則によるものとする」（独立行政法人通則法第37条）とされているが、その公共性と独立採算制を前提にしないことの特性を勘案し、同時に自律性付与による効率改善の動機付けを与えるため、次のような企業会計原則と異なる会計処理を行うことになっている（宮脇・梶川，2001；岡本他，2001）。

第一は、損益取引の対象になる範囲を限定し、施設費補助金を財源として取得される固定資産の減耗については損益計算の減価償却費に計上せず、資本取引として資本剰余金から直接減額することである。第二は、運営費交付金及び施設費補助金とも交付時には法人側において負債に計上され、業務または施設整備の進行に伴い収益化または資本剰余金への振替処理がなされることである。第三は、損益計算に含まれない減価償却相当額などや機会費用を加え、事業収入を控除したものを国民負担にかかるものとして行政サービス実施コスト計算書を作成することである。

(2) 学校法人会計基準

私立大学については国から経常費助成をえる関係で統一的な会計基準にしたがって会計処理を行うことになっており、学校法人会計基準がその基準となっている。学校法人会計の目的としては、教育機関としての高い公共性と収益獲得を目的にしないことから、収支の均衡状況と財政状態を的確に把握し永続的発展に役立てるとともに私学助成行政を有効ならしめることとされる（斎藤・石井，1999）。基本的な会計構造及び基準は企業会計と類似しているが、最大の特質は基本金制度である。

この基本金とは、学校法人が教育研究活動を行っていくため必要な資産のうち継続的に維持すべき額として帰属収入から組み入れたものと定義される。つまり、帰属収入から基本金組入額を控除したものを消費収入とし、そこから活動に伴う費用である消費支出を差し引いたものは消費収支差額とされ、消費収支計算書の機能はこの均衡が保たれているか否かを表示することであるとする。確かに、施設整備などの充実のための財源を自己資金で賄うことは経営の安定性から認められ、そのため消費収支差額を均衡さすことは会計技術として効果的である。しかしながら、基本金組入れには操作性が介在し、その繰入額の多寡により消費収支差額は変動するから、事業年度の収支状況に関する利害関係者の理解可能性や他の学校法人との比較可能性において問題があるとする意見

(日本私立大学連盟, 1999; 野中・山口・梅田, 2001) も少なくない。

(3)米国の大学会計

米国の大学会計は、1970年代までは設置形態が公立か私立かにかかわらず米国公認会計士協会(AICPA)の「大学の監査」指針(監査モデル)及び全米大学管理者協会(NACUBO)の「大学経営管理」第5章「管理業務」にしたがっていた。しかしながら、1984年に政府会計基準審議会(GASB)が設置され、公立大学の会計はGASBの基準、また、私立大学の会計は財務会計基準審議会(FASB)の非営利組織に関する基準の適用をそれぞれ受けるようになった。

公立大学については、1999年になりようやくGASB第35号として「公立大学の基本財務諸表と経営討議・分析」が公表され、2001年6月15日から開始する事業年度から収入規模にしたがい段階的に適用されることになっている。この基準の従来モデルとの違いは、原則として地方政府会計の特徴とされてきた性質別の基金会計を廃止し、一つの報告主体として財務報告を行うこと及び固定資産の減価償却を含め完全発生主義に移行することである。この改正により、FASB第117号の「非営利組織の財務諸表」を適用している私立大学の会計との比較可能性は高まった。財務諸表の名称は異なるが、ストック残高と経済資源及び現金ベースのフローを示す3表から構成され、ストックの資産と負債の差は営利組織のような資本でなく純資産と定義されていること及び出資者別でなく拘束性の程度により純資産を分類していることは共通しているからである。

(4)英国の大学会計

英国の大学会計は大学の歴史が古いことから近代的な印象が強いが、1989年までは各大学で多様な財務報告様式が採用されていて、ストックにかかる財務情報を報告しない大学も存在していた。現在の統一的で完全発生主義に基づく会計基準「高等教育機関及び継続教育機関の会計に関する報告実務指針」(SORP)が設定されたのは1994年である。こうした背景には1992年の継続高等教育法により各大学への財源配分を行う財政カウンシルが設置され、各大学は財政カウンシルの会計指令にしたがう必要が生じてきたことが影響していると思われる。

会計基準は、英国では組織の活動目的にかかわらず政府部門を含め、統一的な一般に公正妥当と認められた会計原則(GAAP)に従うことになっており、組織の特殊性を勘案して一部修正されるのにとどまるのが特色である。このため、上記指針でも大学会計の目的の第一は、貸借対照表日の財政状態、期間の収入と支出及びキャッシュフローについての「真実かつ公正な概観」(fair and true view)に関する情報を提供することとされている。主たる違いは資産と負債の差を資本でなく正味資産(net assets)とすること程度であり、拘束性の程度で正味資産を区分する扱いもされていない。

したがって、4つの会計基準を整理すると表1のようになる。

表1 会計基準の比較

項 目	独立行政法人	学 校 法 人	米国公立大学	英 国 大 学
認識の基準	発生主義	発生主義	発生主義	発生主義
測定の焦点	経済資源	経済資源	経済資源	経済資源
資産評価	取得原価 (創設時は時価評価)	取得原価	取得原価	取得原価 (一部は再調達価額)
減価償却	運営費交付金 部分のみ	実施	実施	実施
退職給付 財源措置	原則計上 負債計上の 後収益化	計上 収益	計上 収益	計上 収益 (資本補助は繰延経理)
セグメント	任意	部局	基金・附属病院	なし
財務諸表	貸借対照表 損益計算書 キャッシュフロー計算書	貸借対照表 消費収支計算書 資金収支計算書	純資産計算書 純資産変動表 キャッシュフロー計算書	貸借対照表 収入支出計算書 キャッシュフロー計算書
財務業績	純損益	消費収支	純資産変動	収支差

3. 国立大学法人の会計システム改革の目的と一般原則

前節で検討した代替的な会計基準は、国立大学の法人化に際し参考となる点も少なくない。いずれも、①活動主体である大学単位で資源管理の測定をしていること、②発生主義による認識基準を採用していること、③経済資源を測定の焦点にしストックとフローの管理を行っていることは共通している。これら3つの共通事項は、それぞれ、①現在の国立学校特別会計が国立大学をプールして管理していること、②原則として現金主義で収支を記録していること、③ストックは物理単位でフローは金銭単位で別個の体系で管理していること、という問題点の解決に資するものといえる。

しかし、前記基準を準用すればよいかという点は慎重な検討が必要である。まず、独立行政法人は、基本的に行政の減量化を目的に設置されたものであり、中期目標の終了時には組織の継続性を含めて評価・検討される（独立行政法人通則法第35条）から、大学の活動原理（長期的観点からの教育研究の質の向上）に必ずしも適合しない。大学の企業化が進んでいる米国においても大学の費用は増大傾向にあり、高コスト（ひいては高授業料）構造は有力大学の証明でもあるという報告もあるからである（McPherson and Winston, 1993；Monks and Ehrenberg, 1999）。また、学校法人会計の基本金経理は、基本的に施設整備の財源を授業料収入に求めざるをえないわが国の私立大学の実態を踏まえた固有の会計処理であり、教育機会の保障という国立大学が担う公教育に要請される観点とは整合性に欠ける。一方、米国の公立大学の会計は、設置主体が州政府等であることから参考になるものの、長い性質別（経常、施設整備、年金など）の基金会計（Fund Accounting）からの移行期にあり、その有用性を判断するにはなお時間を要することに留意せねばならない。最後の英国の大学会計は、事実上国立といえる設置形態であること、公財政依存率が高いことなど同様に参考になるが、大学と国との間に非省庁組織（NDPB）である財政カウンスルが設置されていて、財政カウンスルとの協定により基盤的活動にかかる資源配分がなされる構造になっていて国と

の直接的な契約関係にない。財政カウンスルが緩衝装置となっており、会計の役割において国との関係における自主性・自律性確保は直接考慮しなくてよい点が違うことに配慮する必要がある。

以上の点を考慮すると、わが国での国立大学の会計改革は単純に既往モデルを準用するのではなく独自の視点が必要であるといえる。具体的に会計改革の目的を定義すると、大学としての機能及び国が設置者である組織（国立）の両面から、①自主性・自律性の確保、②財政の安定、③公的アカウントビリティの改善、④効率・質の向上、⑤資源配分への情報提供、である。ここで、①、②及び⑤は、国立大学法人が国との直接的関係を有する制度設計を前提にする場合、大学の特性から必須の要件であり、⑤は公正かつ透明な大学間への資源配分を確保するため要求される。

したがって、会計システムから提供される会計情報は、①上記目的に適合する合目的性、②一般国民が的確に理解できる理解可能性、③利用者が意思決定を行うのに有用な価値をもつ有用性、④会計情報を作成・利用する費用より意思決定の改善等により得られる便益が大きい費用対便益性、⑤時系列及び組織間あるいは予算との比較可能性、を満たすことが必要である。

こうした会計情報の質的特性を満たす会計処理の一般原則としては、高等教育サービスの成果測定を財務的に行うことが困難であることから、成果そのものでなく成果のための資源消費を測定する視点にたち、経済資源を測定の焦点とする発生主義によることを基本原理にすべきである。また、理解可能性や比較可能性、費用対便益性から、それぞれ、真实性・明瞭性、継続性及び重要性の各原則が要求される。そして、財政安定の観点から、将来の財政に悪影響を与えたり不安定要因となる場合には、大学の安定性向上の観点から慎重な会計処理を行う慎重性原則が必要になる。ただし、独立行政法人会計基準（以下「独法基準」という。）にある資本取引・損益取引区分の原則は、もともと株主の払込資本を名目的に維持する観点から配当可能利益を算定するため要求されるものであり、国立大学法人は利益配当を前提にしないこと及び資本概念が外国の高等教育機関で使用されていないことから、積極的に含めるべき理論的根拠はないと思われる。

4. 活動の会計的認識と測定

(1) 図書・収蔵品

図書は高等教育機関の教育・研究活動の基盤的なものであり、その効用は長期に及ぶことから有形固定資産として認識すべきである。もちろん、重要性の原則の観点から、少額な図書や短期間で内容が陳腐化して価値を失う情報処理の演習や教科書等については購入・取得時に費用化して資産計上しない処理も許容されると考える。論点は、資産計上した図書を減価償却するか否か及び貴重本や学術的に価値がある標本類などの収蔵品について資産化するかどうかである。

まず、償却の是非については、図書の効用発現が比較的短期間でその期間中の効用は一定とみなせば、米国のように毎年度減価償却する場合とわが国の学校法人会計のように除却時に全額費用化する場合に大きな差は生じないから、簡便な会計処理として除却時に費用化する処理も認めてよいと思われる。

次に、収蔵品の資産化に関しては、将来のキャッシュ・インフロー（現金収入）を生むとはいえ

ないものの、教育・研究の経済的価値をもたらすサービス提供能力があるとみなせば資産性は認められる。したがって、資産計上は合理的かつ客観的な方法で経済的価値を算定できるか否かに依存する。確かに、専門の鑑定家などに依頼して金銭的評価を受けることは可能であり、独立行政法人になった博物館等においては物品管理簿の取得価額などに基いた資産評価と資産計上がなされている。

しかし、国立大学は、収蔵品の展示・閲覧が本来的業務でなく、副次的・付随的業務として所有しているにすぎない。このため、物品管理上の取得価額も明らかでないものも含まれており、また、現時点の公正価値を客観的に評価することも困難だけでなく、費用対便益性で疑問が残る。米国などでも商業的な目的で保有又は有料閲覧に供しているものを除いては、資産計上せず財務諸表の脚注表示に留めていることを参考にすべきと考える。

(2) 経常費に係る財政措置

政府による財政措置が経常費的なものと資本費的なものに区分されることを前提にすると、論点は、経常的財政措置の収益化の認識と測定にある。具体的にいえば、経常的な交付金につき、企業会計と同じように活動に関する収益と費用の対応関係を求めることが妥当か否かである。企業会計で費用収益対応が求められているのは、配当可能利益を適正に計算するためであり、国立大学法人及び独立行政法人は前述したとおり利益配当を予定していない。

それにもかかわらず、独法基準が経常費の財政措置である運営費交付金につき、受入時にいったん負債に計上し、その後、成果進行に対応して交付金の収益化をするのは、損益計算の差額である純損益を毎年度の業績評価の尺度にする制度設計に起因する。つまり、計画どおりの成果を予定費用で完了した場合に、交付金による収益と費用が均衡するよう財政措置を行うことになっている。したがって、想定した成果を下まわる実績では交付金の全額が収益化されないため、費用が計画どおりだとしても、成果未達成に相当する部分だけ損益が赤字になる計算構造となっているからである。

しかしながら、国立大学法人は、企業と異なりサービス供給の対価として収益たる交付金を得ているのでなく、継続的活動のため財源措置を受けているにすぎない。高等教育の消費経済性は成果に応じた財源措置というより活動に先立つ資源保証が前提になるため、英米両国でも政府の財政措置のうち用途制限がない経常的交付金については受入時に全額収益化を行っている。また、負債に計上し、成果に応じた収益化を通じて公金に対する無償的な意識を変革する独法基準の意義は認められるが、会計測定に要求される信頼性水準を満たすよう成果を定量化することは困難である。つまり、成果進行に応じた収益化は事実上不可能で、多くの独立行政法人と同様、費用の発生に応じた収益化を行うと純損益は原則的にゼロとなり、本来の業績評価にも活用できないと認められる。

なによりも、成果を計画以上にあげても費用が計画・予算と同じに止まれば、独法基準では損益がゼロとなり、成果を計画水準に留め費用を節減した場合よりも評価が低くなってしまふ。これは、高等教育の質的向上と矛盾するものであり、公的活動の範囲や量を制限しようとする行政改革の理念を無条件に大学に適用することは避けねばならない。

(3)資本費に係る財政措置

国立大学が法人化される場合に、政府による施設整備費等の資本費にかかる財政措置としては創設時の出資と毎年度の施設費補助金または交付金が想定される。ここでの会計上の論点は、資本費の財政措置を交付時にどのように認識するか及び取得した固定資産の価値減耗をいかに認識・測定するかである。

前者については、当該措置額を法人にとっての利益とみる説と贈与性剰余金として資本剰余金とみる説が存在する。利益説では財政措置により取得した固定資産の効用が長期に及ぶことから利益の認識を効用の発現に伴い行い、交付時には利益の前受けとして負債に計上し、後年度に減価償却相当額を取り崩して収益化する。一方、資本剰余金説では政府から供与された一種の資本贈与であるとみなし、返済も予定されていないため、資本主持分の増加と認識する。

どちらを採用すべきかは、前述したように法人における資本維持及び資本主概念をどう定義するかに依存するが、理論的には法人の財産的基礎を構成する者は誰か、政府の財政上の責任範囲をどこまで認めるかというガバナンス構造により決定されると考えられる。

後者については、現物出資及び資本的財政措置で取得した固定資産の価値減耗を費用として認識するか否かである。経済資源を測定の焦点にする発生主義の観点にたつ限り、当該資産の価値減耗は経済資源の減少であって明らかにフローの費用として認識すべきといえる。一方、独法基準では「資本取引・損益取引の区分」を会計理論における「資本主と直接的取引か否か」でなく、財源措置が資本的・投資的経費に関するものか経常的経費に関するものかにより行う。このため、これら資産の減価償却相当額は損益計算でなく資本取引とみなされ、資本剰余金から直接控除されることになっている。確かに、かかる独法基準の考え方は、財源措置と会計基準を連動させない場合に特殊法人等で生じる損益計算上の「赤字」計上を回避したり、企画立案部門の資本費に対する統制権限を保持できるメリットがある。

しかしながら、会計理論として理解が困難な処理を行うことは、情報利用者の理解可能性にも反するし、減価償却相当額が資本剰余金から控除されることにより資本価値が減少するから、企業会計の前提である資本主の資本維持責任と整合性を欠くことになり、資本概念の再考が必要と思われる。

(4)寄付金

寄付金は特定の用途を指定したものと指定しないものが存在するが、国立大学法人の財政の安定上大きな役割を期待されている。ここでも、寄付金の処理に関する会計上の論点として、寄付金の性格につき、利益説、負債説及び純資産（正味資産）説のどの考え方をとるべきかの問題がある。利益説は、寄付金を受け取った時に全額収益として認識するものである。次の負債説は、寄付者は特定目的の活動を支援するため財政援助を行うから、受入者は当該目的に資金を充てる義務があると考え、受入時には負債に計上し目的にしたがった活動に伴い費用が発生した時に収益化される。最後の純資産説は、寄付者は一定の活動目的に充当されるのを期待して財政支援するが、その趣旨を達成するには用途制限別に資金を管理する必要があるとして、受入時には用途制限別に区分した

純資産の増加と認識し、目的に充てられた時に純資産の減少とみなす。

会計処理の簡便性、費用対便益及び客観性の観点からは、利益説が優れているが、寄付金にかかる活動について費用対収益の対応を行う必要性を認めるならば、負債説又は純資産説を採用することになる。独法基準のように寄付金を含めて法人の業績評価を損益計算を通じて行おうとするならば、費用収益の対応が求められるし、使途制限の区別に純資産の増減を管理する場合にも寄付目的の活動によって消費された資源を明らかにしなければならないから、費用対収益の対応が必要である。したがって、会計が財政の安定や戦略的経営の基礎的資料を提供するのに貢献する観点からは、利益説は適切とはいえない。もっとも、少額又は単年度で使用される寄付金については受入時の全額収益化が費用対便益性から許容されてよい。なお、独法基準は原則として負債説に立つが、使途が特定化されない寄付金については利益説により受領時に収益として認識するため、利益が出やすい計算構造となっていて中期計画終了時に国庫納付される可能性があることに留意が必要である。これは、善意の寄付者の目的に沿って一部が高等教育活動に充てられない恐れを示しており、少なくとも独法基準の単純適用は避け、純資産説又は負債説を統一的に適用することが外部資金獲得の動機付けとの調整からも適切と認められる。

5. 財務諸表と財務統制のあり方

(1) 会計基準の設定機関

国立大学法人に関する統一的な会計基準は利害関係者の意思決定に有用な情報を与える観点から必須である。とりわけ公的財政支援を受けることから、議会及び納税者に対するアカウンタビリティを果たす上で財務報告は重要である。しかしながら公的アカウンタビリティを負うことと会計基準が財源配分や統制を行う行政機関により設定されることは区分されねばならない。むしろ、国立大学は主務省である文部科学省を經由して議会・納税者にアカウンタブルであるから、民主的統制及び大学の自律性という視点からは主務省によるバイアスとなるたけ入り込まないような財務情報が提供されることが望ましい。このため、英国や米国のように直接の監督機関及び大学組織から独立した機関により会計基準が設定されることが肝要である。もちろん、国立大学には発生主義による会計実務が存在していないこと及び学校法人会計も文部省委員会が原案を作成した経緯を無視できないが、中長期的には独自の設定・監視機関を設けることが必要である。

(2) 報告主体

国立大学法人において見過ごされがちであるものの大きな課題は科学研究費補助金（科研費）の扱いである。周知のとおり科研費は文部科学省の一般会計から支出される個人に対する研究プロジェクトに対する支援であり、日本学術振興会を通じて資金が交付されている。そして、国立学校特別会計での基盤的教育研究費（校費）が伸び悩むなかで科研費はその競争的資金の性格のため順調に増額傾向にあり、国立大学では近年校費に匹敵する程度の比重を占めつつある。また、平成13年度からは一部の科研費について直接経費の30%の間接経費が付加され、当該間接経費部分は研究

代表者の所属する組織の歳入（特別会計の）に組入れられるようになった。一方、直接経費については従来どおり一般会計にかかることから国立学校特別会計に反映されない会計処理がなされている。

しかしながら、法人化された場合には、運営費交付金で人件費が措置される教職員が当該組織の施設を利用して科研費の研究活動を行っても、当該活動財源が法人の管理する運営交付金・施設費補助金や授業料・外部資金等から直接賄われていないとして財務報告に含めないでよいかは検討を要する。確かに科研費は個人またはグループに対するプロジェクト補助であり団体や法人に対する運営補助でないから、法人側に資源の管理統制権はないため法人の支配下にある活動とはいえない。このため、学校法人や独立行政法人化された大学入試センター等の会計には科研費は含まれていないが、国立大学法人の研究活動において運営費交付金を財源とする基盤的研究に匹敵する額が報告主体の財務報告に含められないのは活動全体の把握を困難にする点で問題といえる。特に、個人補助の間接経費部分は、現在でも大学の歳入に組入れられていることを勘案すれば、財源と会計区分の混在化が生じており、個人補助か組織補助かで報告主体を区分する正当性が揺らいでいる。

したがって、法人とは別個の活動主体を認めるとしても、法人の連結対象に含めて財務報告する方策を検討することが必要と思われる。

(3)財務諸表の体系

財務諸表の体系として、経済資源（経済的価値がある全ての経営資源）をベースとする増減計算（資源フロー）と資金収支計算（資金フロー）及び経済資源の残高状況（ストック）を示す計算の3種類が必要なことは合意が得られると考える。論点は、最初の増減計算の内容と呼称及び残高表の構成と呼称並びに国民負担なり経済コストを算定する計算書の是非である。

最初の資源フロー計算の内容及び名称としては、経済資源の全てのフローを対象にすることが望ましいが、その場合でも計算書の焦点をどこにおくかで4種類ある。焦点が純資産の増減計算、費用と収益の均衡、費用から対価部分を控除した純費用、費用と収益の差額、におくことに対応して、それぞれ、純資産変動表、損益計算書、業務（純運営費用）報告書及び収入費用計算書が存在する。国立大学法人は営利を目的にしないから、企業会計のような損益計算でなく、資源の消費とサービス・コストの算定を明らかにすることが計算書の基本になる。資本主概念を前提にするならば、業務報告書あるいは収入費用計算書が、また、資本主概念でなく資源の消費と獲得による永続性確保という非営利組織性を重視するならば、純資産変動表が妥当な様式と考えられる。

次に、ストックに関する様式については、上記のように、資本主概念を明確化できるか否かにより、資産と負債の差額を資本あるいは純資産と認識される。資本主概念の課題は、政府を資本主とみた場合に、国立大学法人の消費経済性から財政措置方式によっては名目資本維持が達成されない事態をどのように解釈するかである。したがって、政府出資及び贈与資本の価値が継続的に維持されない場合には、資産と負債の差額は資本でなく、純資産と定義することが妥当であると思われ、英米の高等教育機関においても資本主概念を採用していない。

最後の国民負担又は経済コスト算定は計算書自体の意思決定への有用性は認められるが、論点は、

これを国立大学法人の財務諸表に含めるべきか及びその計算様式が妥当かである。経済資源を測定
の焦点にしても、財務会計で測定されるフローは、資産の無償使用や資源調達にかかる資本費用を
含む機会費用概念の経済コストでない。このため、政策的意思決定の基礎資料として経済コスト計
算は有用であるが、国立大学法人にとって必ずしもアカウントブルでないコスト要素が含まれる。
法人の所在場所や財産の取得時点といった過去の政策判断によって規定されるものは法人で管理可
能でないし、私立大学等他の設置形態のコスト計算では経済コストを算定していないから、比較可
能性も確保されない。また、経済コストでなく独法基準のように国民負担に焦点をおくと、授業料
収入等の事業収入の多寡が影響し、しかも事業収入についても国立大学法人には機会保証の政策的
判断が加わり自律的に決定できないため、単純な私立大学等との比較は誤った判断を招きかねない。
したがって、上記計算書は、法人の財務諸表と区分して、参考財務情報とされることが妥当と考え
られる。

(4)セグメント情報

国立大学法人も、教育・研究の基本活動のほか、各種の社会サービスを実施しているため、事業
の種類や内容に応じたセグメント情報を提供することは、利害関係者の活動内容の理解を助けるだ
けでなく、国民等に対するアカウントビリティ改善の見地からも有用である。論点は、いかなるセ
グメントを設定するかであるが、この決定にはセグメント情報の利用者及び利用目的が関係してく
る。

活動の全容を明らかにし、法人内部の資源管理の改善を図る観点からは、部門別又は機能別のセ
グメント情報が適合し、一方、政府の財源措置に活用しようとする観点からは、財源別及び機能別
のセグメント情報が必要である。ただし、財源措置とセグメント情報を結びつける場合には、政府
による財源措置の対象となるセグメントと対象外になるセグメントに明確に区分されることが必要
である。基盤的な教育・研究活動は政府による安定的な財政措置が前提になる一方で、その他の国
際競争力の観点からの国の政策や法人の特定目的実現のための活動については、法人の自己努力が
財務面でも反映されることが望まれる。特に、経常的な財政措置が外部資金や寄付金の額を考慮し
て算定されないように、財政措置の対象が限定されることが必要である。

なお、独法基準のように財政措置と会計基準を連動する考え方をとる場合でも、減価償却相当額
を経常的経費の措置に含めたり、あるいは、施設等の固定資産については政府から借り受け賃貸料
を経常的経費として保障する財政措置を採用すれば、会計理論の「資本取引・損益取引区分の原則」
に忠実な会計処理は可能であることを指摘しておきたい。

(5)統制・監査

国の財政法・会計法の体系から自主性・自律性とアカウントビリティの調和が図られた体系に移
行することになるが、公的アカウントビリティの観点から予算や国の政策との整合性・準拠性を維
持した上で、なるだけ財政運営の自律性が確保される会計事務の流れと組織体制を構築することが
必要である。この観点からの論点では、法人の監事の職務と外部監査人の活用方策をどうするかが

ある。監事及び監査人の推薦・選考は、法人の自律性が保持されるべく法人の内部で外部構成員を含む統治機関の監査委員会で行われ、統治機関で決定されることが望ましいと考えられるが、国の会計検査との関係については監査対象や範囲につき機能分担が図られることが肝要であると思われる。

(6)移行対策

現金主義（現金の支払または受け取り時に取引きを認識）から発生主義（経済的資源の価値変動時に取引きを認識）への移行には、複式簿記の記帳技術の習得と測定の焦点を現金から経済資源にする意識の改革が必要である。このためには、所定の会計の専門的知識獲得の研修を体系的に実施するだけでなく広く大学経営や財務に関するシステム改革と連動することが必要である。また、独立した法人格を持つことに伴い新たに発生する事故等のリスク対策費用を低減する対策や資産評価作業の効率化について適切に対処することが必要である。

こうした、移行対策及び法人化後の財務運営の改善、ひいては管理運営全般の改善を個々の国立大学法人が独立で実施することは限界があり、また、情報の共有化を図ることが効果的であるから、研究・研修機能を兼ね備えた共同のセンター的機関を設置する必要がある。

6. 今後の課題—建設的な議論を—

2001年6月に文部科学省から「大学（国立大学）の構造改革の方針」（いわゆる「遠山プラン」）が出された。この方針によると、国立大学に民間的発想の経営手法を適用することや国公私立大学を含めた評価結果に応じた資金配分システムの導入（「トップ30」）などの改革が打ち出されている。この方針自身は従来から主張されてきた改革を集約した性格も有するが、国立大学の法人化と一体である点が重要である。公的資金に依存する国立大学などの公的組織に民間的手法を適用することは、法人の財務管理において避けることはできず、正確なコスト比較や成果主義を通じた資源管理の改善や効率化に資すると期待される。また、国公私間の公正な資源配分には財務面でも比較可能性を確保することが必要であるから、発生主義会計という点では学校法人会計と同じである財務報告システムを国立大学に導入することは望ましいといえる。しかし、その効果的な政策の実現には克服すべき課題も少なくない。

第一に、民間的手法は成果が基本的に貨幣尺度で測定され費用と成果が対応付け可能なこと及び市場における競争原理が機能することを前提にして機能することを忘れてはならない。会計システムは貨幣的尺度による活動の財務的測定であり、教育研究活動のコストを的確に把握するには優れているが、成果の測定・評価はコスト算定に比較して著しく遅れている。こうした状況で業績指向の管理や成果と資源配分の連動を行って所期の国際水準の大学を実現するには、成果測定の手法の開発と同時に成果に対応するコストの教育・研究・社会活動の機能別区分を合理的に行うことが要請される。

とりわけ、大学では、市場での民間財の評価を通じて財・サービスの交換及び革新・淘汰が行わ

れる競争機構が成立しやすい活動と成立しがたい活動を区分することが肝要であろう。民間財の競争機構は、財の数量や質を支配する特定にアクターが存在しない外部市場で需給が決定し革新や活力が生まれるのに対し、大学における評価による資源配分は、学生の選択行動により決定される授業料等の自己収入を除き、特定の評価機構を通じて人為的に行われる一種の内部市場であるからである。特に、活動に伴い消費される資源（コスト）総和が事後的に決定される外部市場と対照的に、内部市場における誘因制度（業績主義管理）は、事前に財政要素から総額が決定され配分される分配競争であり質的に異なることに配慮すべきである。

その意味で、業績主義を真に機能させ国立大学を含む大学の教育研究を向上させるため、こうした競争機構の違いを踏まえた「民間的発想の経営手法」の適用（むしろ「新たな大学経営手法の開発」というべきかもしれない）を財務面及び会計面から行うことが求められている。

第二に、評価の資源配分への反映は科研費を含めて資源配分に競争的要素が程度の差があっても考慮されることになるが、異なる財源に対応する活動と成果を対応させる合理的な論理と方法が開発されているとはいえないことである。今回の遠山プランの実施により、新しい国立大学法人に対する財政措置としては、大学単位の運営費交付金への評価の反映、トップ30の部門単位の審査及び実績の評価及び個人（プロジェクト）単位の審査という3段階の事前評価または事後評価に基づく資源配分が行われることになった。

だが、運営費交付金の成果評価の基準になる中期目標・計画及びトップ30の審査基準の双方とも科研費の採択件数など個人単位の業績評価結果が採用される予定になっており、本来の基盤的活動への安定的活動資源の配分、国際的に優れた業績をあげているかあげると想定される部門集団の育成・支援というそれぞれの目的に必ずしも整合的といえない。特に部門単位で資源を投入するにはネットワーク型でなく人材の集中型が研究成果を高めるという前提があり、全ての分野でこの前提が成立するかの検討（山本，1998）が必要であり、科研費の間接経費上乘せによっても同種の効果が期待できるからである。団体戦と個人戦のルールを混在していること、公正な競争のためアクター側で操作できない属性を考慮する柔道（体重別）に考慮しない（最低水準のみ）相撲の規則（体重の上限なし）を持ち込んだ可能性がある指摘されかねない。また、部門指定や科研費で事後評価を徹底しても研究活動でアウトプットがゼロということは考えがたく、何らかの学術論文を公表すると思われるから、有効性の評価では、研究費取得の正当性を裏付けることになるだけの可能性が強い。成果主義を効果的に運用するには、業績や成果だけの評価でなくその活動に投入され消費された資源との対応関係を把握することが重要であり、この観点からこうした目的別の活動の費用を的確に算定する管理会計が必要とされる（Berry，1994）。この場合は、教育と研究の結合生産を認める視点であっても教育活動と研究活動に費用を区分する作業（活動別基準原価計算）が前提になるが、大学内部での資源配分（本部等経費の部局配賦や運営費交付金の配分など）に際しても活動別の費用算定手法の開発が急がれねばならない。

【参考文献】

Berry, R. H., ed., *Management Accounting in Universities*, CIMA, London, 1994.

McPherson, M. S. and G.C. Winston, "The Economics of Cost, Price and Quality in U. S. Higher Education",

McPherson, M.S., M. O. Shapiro and G. C. Winston, eds., *Paying the Piper : Productivity, Incentives, and Financing in U. S. Higher Education*, Ann Arbor, The University of Michigan Press, 1993.

宮脇淳・梶川幹夫 『「独立行政法人」とは何か』 PHP 研究所, 2001年。

Monks, James and Ronald, G. Ehrenberg , "U.S. News & World Reports College Rankings : Why They Do Matter", *Change*, November/December, 1999, pp.43-47.

日本私立大学連盟 『私立大学の経営と財政』 開成出版, 1999年。

野中郁江・山口不二夫・梅田守彦 『私立大学の財政分析ができる本』 大月書店, 2001年。

岡本義朗・梶川幹夫・橋本孝司・英浩道 『独立行政法人会計』 東洋経済新報社, 2001年。

斎藤力夫・石井隆 『改訂新版 学校法人会計詳解』 高文堂出版社, 1999年。

山本清 「大学の活性化と組織改革」 『岡山大学経済学会雑誌』 第29巻, 1998年。

Corporatization of National Universities and Accounting Issues

Kiyoshi YAMAMOTO *

The National University System in Japan is facing a major problem. The Ministry of Education, Culture, Sports, Science and Technology is now planning to push national universities into a more competitive environment through corporatization or agencification. Under the planned system, every national university will be independent from the central government and have discretionary powers in resource management, although the strategic goals will be set up by the Minister and the performance will be evaluated by an evaluation committee. The system evidently originated in the independent administrative institutions (IAIs) that were established in 2001 and modeled after the Executive Agencies in the United Kingdom.

Corporatization is definitely promoted by the public demand for strengthening accountability, improving academic performance, and enhancing international competitiveness. The development of corporatization raises three issues in light of financial management, especially accounting. First, each national university will have to manage its resources independently and account for its performance to the Ministry, whereas in the present system the Ministry manages the resources of all national universities as a whole. Second, government control over national universities will be moved from an *ex ante* assessment by budgetary items into an *ex post* evaluation of organizational performance. Third, resource allocation will be significantly linked to university, department and academic staff performance, while in the present system resources are allocated partly by an implicit ranking among the universities.

In order to respond to these drastic changes, accounting in the corporatized system has to cope with the following issues. The first is to disclose fully the financial performance of university in terms of public accountability. The second is to measure the cost-performance in light of subsequent evaluation. The third is to give useful information for decision making in resource allocation within the individual university, in terms of harmonizing with departmental autonomy. This paper therefore investigates these issues by means of a comparison with the financial/accounting system in Japanese private universities, the British and American university systems.

* Professor, The Center for National University Finance