

広島大学 高等教育研究開発センター 大学論集
第 37 集 (2005年度) 2006年 3 月発行：231—245

大学の財務分析の機能と限界

—国立大学を中心にして—

山 本 清

大学の財務分析の機能と限界

—国立大学を中心にして—

山 本 清*

1. はじめに

国立大学が法人化されて最初の決算が公表された。大多数の大学は当期純利益が「黒字」であり、財務面では「順調」に船出した印象を与える。企業ならば財務諸表の最後にあるボトムラインたる利益をみれば、業績が一目でわかる。だが、国立大学法人の業績は、もともと財務尺度で表現できるのは一部にすぎないし、企業と同じ名称の損益計算書、貸借対照表等の財務諸表が作成されていても、その内容及び意味する数字が全く異なることに留意しなければならない。しかしながら、いずれの組織であっても財務が健全であることは活動を行う上での基礎条件であり、また、国立大学法人は国が設置した法人であって公財政に依存する割合が高いことから、財政状況の国民に対する説明責任及び財務内容の改善について私立大学以上の責務を負っている。それゆえ国立大学法人評価委員会の委員長談話（2005）においても「事務の合理化や適切な人件費管理等の面でも引き続き努力していくとともに…財政的検討の充実及びこれらを踏まえた外部資金の獲得やコストの節減についても取り組みを進めていくことを期待します」と述べられているのであろう。したがって、「黒字」・「赤字」は何を示しているかの的確な理解とそれを踏まえた分析と教育研究業績の向上につなげていくことが重要である。そこで、次節ではまず、国立大学の財政制度の概要を整理し、財務と予算・会計の関係について明らかにする。第3節では、決算・会計の仕組みと基準がどのようになっているか利用する場合にいかなる注意が必要であるかを考察する。そして、第4節は、初年度決算で「利益」が生じた背景と原因について検討し、第5節においては財務分析のあり方と限界について述べる。最後に、結論と今後の課題について考察する。

2. 財政からみた決算の位置づけ

国立大学法人は前述したとおり、国が設立する法人であり公財政支援を受けるから、国の機関の一部ではなくなったものの議会や政府の予算統制から自由でない。法人化前の国立学校特別会計下では財政法、会計法、国立学校特別会計法等の国の財政会計法令の規定が適用されていた。このため剰余金の積み立てや弾力条項（附属病院収入の増加に伴い増大する医療費相当額につき歳出予算が増額される）などの特例が認められていたものの、旅費を物品購入に充てることは経費の科目間移流用になり原則として認められていなかった。こうした制限は、法人化により事前統制から事後統制に力点が移行し、国の財政会計法令が直接適用されず弾力的な運用を可能にする財政制度に変

*国立大学財務・経営センター・東京大学大学院教育学研究科教授

更された。

具体的には、議会統制は国立学校特別会計時代にはすべての歳入・歳出に及び、項は議決科目であったが、法人化後は国の財源措置にかかる部分に限定される。つまり、経常的経費に対する運営費交付金と資本的経費に対する施設整備費補助金が統制対象とされる¹⁾。運営費交付金は、基本的には大学の経常経費から授業料等の自己収入を控除した額が交付され、使途制限がなく繰越可能である。一方、施設費整備補助金は、教育研究用の施設整備に対する措置であり、100%補助ということで従来の特別会計（項）施設整備費のうち附属病院分を除いたものに対応し、現在の財政状況下では建設公債を財源としている。そして、両者は文部科学省一般会計においてそれぞれ（項）国立大学法人運営費及び（項）国立大学法人施設整備費となっている。

つまり、国会の予算統制としては国立学校特別会計の科目別統制から経常費は1つの項に大括りされ、事後評価や業績報告・財務報告（決算報告と財務諸表）を通じた説明責任が強化された。個別の国立大学法人は、中期目標・中期計画の枠内で年度計画を策定するが、その際、予算、収支計画及び支出計画を主務大臣に届け出る。この大学単位の予算は国からの財源措置と自己収入等を収入として支出を賄う構造になっているため、国の予算と同じく現金主義（現金の収受及び支出時に取引を認識する）で作成される（図1参照）。このように、経常活動と投資活動によって財源措置の方式と種類が異なる。経常活動では外部資金である受託研究や寄附金等を財源とするものは国の財源措置と切り離され、投資活動では寄附金等の自己資金を財源にするものを除き、現時点ではすべて国等からの補助金・交付金・融資によって実施されることになっている。

しかしながら、年度計画に含まれる収支計画は財務諸表の損益計算書を予算ベースで要約したものであり、企業会計と同じ発生主義（収益は取引の実現の時点、費用は取引の原因となる事実が発生した時点で認識する）を基本にする。また、資金計画は現金主義という点では予算と同じであるが、業務・投資・財務という活動別の予定資金収支を区分して表示するものであり、企業会計のキャッシュフロー計算書の予定額表記の簡易版に相当する。国の財源措置及び国立大学法人の予算が現金主義で作成されるため予算における収入と支出は一致する（資金収支がゼロ）が、このことは予定損益計算書といえる収支計画の費用と収益は予算の収入と支出と一致しないことを意味する。現金主義と発生主義は、前述したように収入なり費用の認識がそれぞれ現金の移動を伴う時点及び取引

図1 国立大学法人に対する財政措置

<経常活動>		<投資活動>	
授業料等 雑収入 運営交付金 (病院分を含む) 病院収入	教育研究経費等 特別教育研究経費 退職手当・特殊要因 病院関係経費 (債務償還費を含む)	施設整備費補助金 借入金等 施設費交付金	施設整備費
受託授業収入等	受託事業費等		

の実現又は原因となる事実が発生した時点と異なることから、額が一致しないのである。

たとえば、附属病院は附属病院整備の長期借入金にかかる償還費と医療経費支出を病院収入と運営費交付金で賄うよう（現金主義で）国から財源措置されるが、債務償還のうち元金返済部分は借入金（負債）の減少であり支出を伴うものの発生主義上の費用ではないため、企業会計上の費用としては借入金の利息部分（金利）のみである。一方、医療経費支出には医療機器購入の支出が含まれるが、医療機器は一定の耐用年数期間について診療用に利用されるため毎年度の経費としては購入価額のうち当該年度分の使用にかかる部分（これを「減価償却」という）であり、発生主義での費用は減価償却費分となる。したがって、元金償還費と減価償却費の差額だけ収支計画上合わない。このように附属病院を有する国立大学法人は年度計画の段階で損益計算書上の利益あるいは損失が見込まれることになる²⁾。

3. 会計と決算の基準

もちろん、予定損益たる収支計画の不均衡は附属病院を有する国立大学法人に限定され、独立行政法人と同じく、現金主義による国の財政・予算制度と発生主義による財務会計制度を調整するべく種々の工夫がなされている。国会や政府の事前統制として現金主義を維持しつつ、事後統制は企業会計と同じ発生主義を採用する制度のため、損益計算書に現金主義による予算執行管理機能を担わせている。つまり、形式は発生主義であるが実質は現金主義統制であり、原則として計画ベースで損益を均衡させて現金収入の増又は現金支出の削減により純損益が生じるようになっている。

また、主務大臣と国立大学法人が一種の業績契約を締結しているように擬制して、取引を業務遂行と関連付けて認識する方策がとられている。企業会計での取引は、供給側と消費側が対等な市場での自由な交換によりなされるため、収益の認識・測定は市場での交換（財・サービスの販売・供給時）時に交換価値により実施される点と違う。以下の国立大学法人に固有の処理は、この観点にたって初めての確な理解ができる。

(1) 運営交付金

運営費交付金は受領時には流動負債に計上され、原則として期間の経過にしたがい収益化される。このため、事業期間の12ヶ月が経過した決算時には全額収益に計上されるのが通常であるが、プロジェクト研究等は成果進行に応じて収益されるため、進行が計画より遅れている部分や、退職金のうち運営費交付金で措置された部分で当該予定退職がなかった場合には債務のまま繰り越される。もっとも、この債務は将来現金の流出を伴うものでなく、業務実施の義務を負っているにすぎず、企業会計での債務というより業績契約の未履行部分の達成責務とみなせる。

(2) 寄付金

運営費交付金と同じく寄付金についても原則として受領時には負債に計上し、寄付目的に充当し費用が発生した場合に当該費用に相当部分を債務から収益に振り替える。ここでも特定業務を行う

義務が生じていることをもって負債と認識している。この2つの債務は企業や学校法人と比較すると、受領にかかる年度における負債を増大させ、収益を減少させることになる。

(3) 有形固定資産と減価償却

土地以外の有形固定資産を取得した場合は、当該資産価値の減価が期間経過に応じて生じることから企業会計では損益取引として取得価額を耐用年数に期間配分して減価償却費を計上する。しかし、国立大学法人では施設整備費補助金で取得した建物等については、減価償却は資本取引とみなし資本剰余金から直接減価償却費相当額を控除し、損益計算書の費用には計上されない。これは、基盤的な施設整備は国の責任で財源措置するため、減価償却を通じて更新資金を造成する必要がないこと、また、損益計算書に計上すると取得時に当該金額だけ赤字になることによる。一部の国立大学法人の資本剰余金が初年度決算でマイナスの額となっているのは、この直接控除による。一方、運営交付金を財源として実験機器や物品を取得する場合には、減価償却費を費用計上するが損益均衡させるため、同額が資産見返運営費交付金等戻入として収益計上される。

したがって、基盤的な施設にかかる減価償却費は損益に含まれず、表面的な経費は小さくなることに注意せねばならない。

(4) 授業料等

授業料の納付を受けた場合には運営費交付金と同じく流動負債に計上し、期間の進行に対応して収益化を行う。このため、期末に負債として残ることはないが、次年度分の納付を当該年度に受けたときは前受金としていったん計上される。負債計上を除くと私立大学と違いはない。

(5) 創設時処理

国立大学法人としては新設であるが、実態は国立学校特別会計時の国立大学の設置形態が変更された訳であり、継続した教育研究活動が実施されている。したがって、従来の資産は国から国立大学法人に現物出資あるいは無償譲与されたことになる。この際、出資にかかる資産等はいったん時価評価されることになっている。また、無償譲与された債権、物品及び消耗品については、その性質により受け入れ処理がなされている。具体的には、未収学生納付金収入や未収附属病院収入等は未収金（資産）と債権受贈益（臨時収益）、50万円以上の物品は資産と資産見返物品受贈額（負債）、50万円未満の物品は消耗品費（費用）と物品受贈益（臨時収益）という仕訳がなされ、償却資産のときは減価償却費（費用）と資産見返物品受贈額戻入（収益）で損益中立性を保持することになっている。

つまり、多くの資産は企業や学校法人与異なり時価評価がなされていること、臨時の損益が生じていること及び承継時にも特有の見返物品受贈益という負債項目が現れることに注意しなければならない。

(6) 退職給付

準用される独立行政法人の財政原理から、従前の国立大学から承継される教職員にかかる退職金は実際に退職が見込まれる時期の運営費交付金に含めて財源措置される。これは、予算統制が現金主義で行われているため、資金が必要な時に措置する原則による。このため、企業会計に準拠しているものの退職給付については発生主義で退職給付債務を認識しない方式が採用され、例外的に財源措置されない特定の有期雇用（任期付）教職員につき期末自己都合要支給額が引当金として計上される。

(7) 業務実施コスト計算書

正規の財務諸表には、貸借対照表、損益計算書及びキャッシュフロー計算書という企業会計の基本的なもの以外に業務実施コスト計算書がある。これは、損益計算書上の費用から自己収入を控除したものに損益外処理した減価償却費等を加え、さらに、無償使用あるいは政府出資の機会費用を付加したものである。つまり、国立大学の毎年度の活動経費から授業料等の受益者負担を除外した純粋な国民負担を算定する。

(8) 機能別分類

国立大学法人は主たる業務として教育研究活動を行っているが、説明責任及び大学の個性化検討に資するため損益計算書の業務費は目的別分類が形態別分類と併用されている。具体的には人件費や受託研究費、一般管理費等以外の業務費が教育経費、研究経費、教育研究支援経費、診療経費に区分される。運営費交付金や授業料等がどのような経費に充当されているかを明らかにする点では目的別分類は有用であるが、多くの国立大学法人の研究活動の相当部分は、プロジェクト単位に支給される科学研究費補助金等の競争的資金によって賄われており、これら補助金の直接経費分は大学法人の収益・収入に計上されていない³⁾ ことに留意せねばならない。

4. 決算分析の視点

(1) 利益の要因分析—文部科学省の見解—

初年度決算については一部マスコミが国立大学法人は1100億円の総利益をあげたと報道したことから、厳しい財政と聞いていたのに財務は意外に余裕があるのではないかという印象を国民や私学関係者に与えたようである。これは、国立大学の財政構造と会計基準に関する理解不足によるものであるが、文部科学省（2005）が公表した総利益（剰余金）の説明は下記のような5つの要因からなとしている。

- ①未収授業料及び未収附属病院収入 201億4200万
- ②医薬品や診療材料の在庫相当額 148億6800万
- ③承継した診療器機等の減価償却費相当額 436億6900万
- ④附属病院に関する借入金元金償還額と減価償却費の差額 262億9200万

⑤その他 48億9900万

計 1101億7千万

つまり、①は債権受贈益、②は物品受贈益と承継消耗品費等との差額であり、いずれも臨時的な利益項目であり、創設時の単年度効果といえる。一方、③は損益中立性を維持するという独立行政法人会計基準を国立大学法人に適用したため生じたものであり、承継した診療機器等にかかる減価償却費に見合う資産見返戻入を収益科目に立てたことによる。つまり、診療機器は医療活動に使用され、それに見合う経費は医療経費を構成するから基本的に当年度の病院収入に既に組み込まれており、収益の二重計上の意味合いを有しているものである。一方、④は前述した現金主義による財源を保証する財源措置と発生主義の費用との差額に起因するものであり、残額が⑤という説明である。

マクロ的な要因分析としては理解できるが、①から④の要素は事前に想定されていたものであり、計画値の集計である216億円との差がどうして生じたのか、見込み違いなのか、他の要因は計画で想定したとおりであると仮定した計算は妥当かなどの疑問⁴⁾も少なくない。

(2) 予算・決算差異分析からみた考察

そこで、年度計画にある現金主義で作成される予算と決算及び発生主義で作成される収支計画の計画と実績をそれぞれ比較分析することで、どのような科目から差額が生じているかを考察してみよう。図2は予算と決算の対比であり、余剰1248億円は国の財源措置と切り離された産学連携・寄附金収入が想定より808億円多く、実際の使用額も122億円の増に留まったこと、さらに、施設整備の繰越や教育研究経費の節減が大きく影響していることがわかる。換言すれば、外部資金を多く獲得しても運営交付金は減額されることはないという法人の誘因制度が機能して寄付金や受託事業を多く獲得する努力がなされたこと及び年度途中や中期目標期間中のリスクに対応するべく教育研究経費の使用が抑制されたことが伺われる。

一方、発生主義ベースで計画と実績を比較したのが図3である。前述したとおり、計画上も総利益として216億円弱が計上されており、実質的な利益増は総利益で884億円、経常利益で613億円である。差額の大きな要素は附属病院収入増が282億円、人件費節減435億円、一般管理費節減53億円

図2 予算と決算の比較（現金主義ベース） 単位：百万円

科目	予算	決算	差額	科目	予算	決算	差額
教育研究経費	1,158,800	1,100,937	-57,863	運営費交付金	1,151,771	1,151,766	-5
診療経費	558,393	577,997	19,605	施設整備費補助金等	71,867	62,438	-9,429
一般管理費	285,902	273,197	-12,705	施設費交付金	7,735	7,336	-398
施設整備費等	137,770	116,112	-21,658	授業料等	347,459	319,211	-28,248
産学連携等費	154,498	166,741	12,243	附属病院収入	596,393	613,476	17,082
借入金償還金	101,276	103,916	2,640	産学連携等収入	155,061	235,859	80,798
センター納付金	4,433	4,710	277	長期借入金	61,797	54,403	-7,394
その他支出	0	115	115	その他収入	11,522	26,877	15,355
支出計	2,403,609	2,346,598	-57,011	収入計	2,403,609	2,471,401	67,792
				収入－支出	0	124,803	

図3 収支計画の計画と実績の比較（発生主義ベース）

科目	計画	実績	差額	科目	計画	実績	差額
教育研究経費	255,294	259,167	3873	運営交付金収益	1,056,374	1,039,955	-16,419
診療経費	338,739	342,251	3512	授業料等	341,878	355,379	13,501
受託研究費等	105,311	96,600	-8,711	附属病院収益	596,311	624,526	28,215
役員人件費	9,950	9,193	-757	受託研究等収益	105,866	106,529	663
教員人件費	803,509	766,179	-37,330	補助金収益	0	1,890	1,890
職員人件費	507,994	502,570	-5,424	寄附金収益	45,745	51,075	5,330
一般管理費	81,654	76,280	-5,374	財務収益	70	140	70
財務費用	31,205	33,721	2,516	資産見返等戻入	81,635	84,648	3,013
減価償却費	134,527	171,203	36,676	その他	12,926	28,228	15,302
その他	0	181	181	経常収益	2,289,584	2,340,047	50,463
経常費用	2,268,188	2,257,342	-10,846	臨時利益	290	173,556	173,266
臨時損失	87	146,090	146,003				
総利益	21,599	110,009	88,410				
うち経常利益	21,396	82,706	61,310				

の一方で、減価償却費増が366億円である。人件費は予算・決算では教育研究経費に含まれているから、人件費の節減に各大学が努めたこと及び附属病院収入増を図ったことは現金主義ベースとも共通している。

(3) 大学の属性別分析

国立大学全体の財務状況として経費節減と収益増の対応がとられたことが明らかにされたが、総利益の半数を旧七帝大が占めることから想定できるように、大学特性により財務運営や財政状態が異なる側面は否定できない。いかに優良な財務戦略と管理を実施しても、保有資源に恵まれている大学とそうでない大学では財務業績に差が生じることは当然である。国立大学法人制度では財務業績を含めた教育研究成果を次の中期目標期間における資源配分に反映することが規定されているが、そこではストックや資源の差異あるいは大学特性をいかに勘案するか問われている。たとえば、附属病院については予算時に想定されている以上の診療収支差を生み出せば計画以上の利益を計上でき、実際表1に示すように、病院を擁するか否かによって経常損益のパターンが異なる。経常利益の実績と計画の差について、病院を有する大学では収益増が中心で経費節減は従たる役割であるのに対し、病院を有しない大学では収益増というよりもむしろ活動を抑制し経費節減によって対応していることがわかる。

表1 財務業績（経常損益）の比較（発生主義ベース）

項目	病院あり			病院なし		
	$\Delta R/R$	$\Delta C/R$	$(\Delta R - \Delta C)/R$	$\Delta R/R$	$\Delta C/R$	$(\Delta R - \Delta C)/R$
平均値 (%)	2.20	-0.66	2.86	-0.19	-2.95	2.76
標準偏差	3.88	3.64	1.96	3.33	4.86	2.33
変動係数	1.76	-5.50	0.68	-13.53	-1.64	0.84

また、増収を図れる財源は基本的に授業料を除く広義の自己収入（外部資金や診療収入など）で

あり、交付金依存度が高い大学ほどその源泉は限定される。同様に、経費節減の対象になる要素も固定的経費である人件費の割合が多いと弾力的な対応は困難になり、退職者不補充などの消極的な対策にとどまることが多い。したがって、決算分析に際してもかかる大学特性を考慮する必要がある。表2は、経費面から人件費比率、財源・収益面から交付金依存度、ストック面から教員当たり工具器具備品、投資効率面から資本利益率、収益性から経常利益率を比較したものである。ここから、物件費のような変動的な要素が高い大学も少数派ながら存在すること、交付金についても同様の傾向があること、一方で、ストック面での分散はフロー面より大きいこと、それらが投資効率や収益性の違いを生み出していることが理解できる。

表2 財務特性の違い

項目	平均値	最小値	最大値	変動係数
人件費比率 (%)	62.98	27.03	83.09	0.19
交付金依存度 (%)	52.84	26.18	87.83	0.26
教員当工具器具備品 (百万円)	4,986	323	24,723	0.90
資本利益率 (%)	3.30	-2.67	97.37	3.16
経常利益率 (%)	3.35	-4.72	16.80	0.80

5. 財務分析の意義

(1) 財務業績の把握

上述した通り黒字・赤字には、対象とする財務書類が決算報告書の収入と支出の差額なのか、損益計算書の当期総利益あるいは経常利益なのかによって複数ある。また、附属病院を有する場合には年度計画段階で損益が均衡せず、黒字または赤字を予定しており、決算の黒字・赤字よりも予定額との差額に意味がある。さらに、教育研究活動の特性から短期的に教育研究の質を低下させずに費用（支出）削減したか否かを判断するのは、成果進行基準でなく期間進行基準で運営費交付金が収益化される処理から困難であり、とりわけ経費節減で黒字が計上されている場合は教育研究条件に影響を与えていないか不明であり、慎重な判断が必要である。財務業績は高等教育の場合、本来の成果でなく満たすべき制約条件にすぎないからである。

したがって、初年度の臨時損益の影響及び施設整備費補助金など法人が決定できない要素を除く意味から、損益計算書の経常利益に着目し科目別に収支計画上の値と比較することがまず先決と思われる。

(2) 教育研究活動の代理評価

大学は労働集約的な業態であるから、人件費比率が高い。もっとも、法人単位でみると附属病院を有する場合には病院経費のうち医療材料や機器使用等の物件費比率も大きく、全体的には50%前後になる。私立大学の統計には附属病院や附置研究所が含まれていないことにも注意しなければならない。人件費比率の高さを前提にすると、教育経費と研究経費にどれだけ使用しているかは、学

生に対する教育サービスや研究活動の充実度の代理評価になり得る。ただし、教育研究支援経費を支援先の学生と教員・職員に配分しないと適正な評価にならないこと及び前述した科研費等を研究経費に加算する必要性を認識しておかねばならない。

(3) 財源構造の分析と財務の健全化

国立大学法人は政府から財政支援を受けているが、同時に学生や患者に対して教育・診療サービスを供給して一定の受益者負担や対価として診療報酬を得ている。このほか企業等から寄付金や共同研究等の資金を得ている。このように利害関係者のタイプ別に依存度と特性を認識することは、説明責任のみならず、戦略経営及びリスク対応の点から重要であろう。国立大学法人の公財政依存度が高いことは、安定資金の確保という点では好ましいが、同時に財政事情に左右されやすい制約もある。また、財務の健全性を把握する上で流動比率や換金性資産で何日間業務を実施できるかの指標が考えられるが、上述した国の財政原理で措置される公財政支援には法人側に必要以上の資金を保有させない論理が色濃いため、私立大学に比して極めて低い数値でもって健全性を判断することは不適切といえる。

(4) セグメント情報の活用

財務諸表の附属明細書には部局別の収支と帰属資産を示すセグメント情報が記載されている。当分の間は大学部門と附属病院に切り分けた情報が義務付けられているにすぎないが、附属病院の経営内容を分析するには有用である。業務費用のどれだけが医療収益で賄われ、残りがどのように措置されているかが明らかになり、病院の採算性が計算できる。東大の例（表3参照）では費用の約6割を医療収益で回収していることになる。もっとも、臨床関係の教員人件費は大学部門の費用に含まれているから、収益と対応させた費用という観点からの情報ではないことに留意しておく必要がある。

表3 東大のセグメント情報（単位：千円）

区分	大学	附属病院	非配賦及び配賦不能分*	合計
業務費用	117,589,803	46,665,452	7,586,744	171,842,000
業務収益	118,668,763	49,117,393	9,333,590	177,119,747
運営費交付金収益	63,611,831	15,071,290	7,497,546	86,180,669
学生納付金収益	16,005,489	—	184,878	16,190,367
附属病院収益	—	29,956,901	—	29,956,901
外部資金	26,080,770	2,813,876	571,445	29,466,092
その他	12,970,671	1,275,325	1,079,720	15,325,717
業務損益	1,078,959	2,451,941	1,746,846	5,277,747
帰属資産	1,071,515,648	136,643,240	90,738,805	1,298,897,694

注：非配賦及び配賦不能分は原典では「消去又は全社」と表記されている。

(5) 類似グループ間の比較

大学の特性によって財務構造及び活動内容に大きな差があるため、単純な大学間比較は意味がな

い。

そのため、医学部・付属病院の有無や理工系大学か文科・教育系大学か総合大学かなどに類型化して相互比較することが重要である。将来的に、部局別のセグメント情報が作成されれば、同類の学部・研究科単位の比較が可能になり、ベンチマーキング⁵⁾を行って改善点を学びあうことを目指すべきであろう。もっとも、この場合でも規模や範囲（部局構成）あるいは地域の要素を勘案することを忘れてはならない。法人化の進展にしたがい給与水準や基準が全国的に共通な体系（従前の人事院給与体系）から変化していくことが想定されるからである。

(6) 資源配分の検討

外部報告目的に部局別のセグメント情報を作成していなくても、既に多くの大学では財務会計システムを通じて部局単位の収支状況に関するデータを保有している。従来の公正・平等な資源配分から中期計画と学長のリーダーシップに基づく戦略的な資源配分がなされる大学が増大しているが、業績に応じた資源配分や大学の戦略方針に従った活動を促す誘因的な資源配分が意図した効果をあげているか、あるいは、コストに見合った成果をあげているかを検証したり、本部や共通間接費の配分が適正かを検討するのに活用することが必要であろう。特に、基礎的活動に必要な経費を賄えない教育研究費の配分となったことから不満が続出した法人化初年度の配分方式は、戦略・競争用に資源を確保する政策が優先されたことに伴うもので致し方ない側面もあるが、基礎的かつ経常的な教育研究を確実に実施できる最低限の資源を正確に把握していなかったことによる。その意味で部局以下の教育研究の基礎的単位で発生するコストとニーズを的確に測定することが必要である。

なお、国立大学法人間における資源配分に際して法人制度では中期目標期間の業績を次期の運営交付金の配分に反映させるとしているが、その業績を中期目標の達成度で行うのか、大学間の相対評価で行うのかの論点がある。しかし、いずれの立場をとるにせよ、教育研究成果は資源の投入や消費と関係を有するから、単なる成果のみに焦点をおいた評価は、投入・保有資源の観点を無視したものであり、公正な競争という市場原理にも反する。また、教育は学生と教員等との相互作用・結合生産の結果で成果が生じるものである。したがって、法人化で明らかにされた資源消費の基礎となるストック及び資源の投入データを評価に関して勘案することが重要である。結果志向といって成果のみにしたがった資源配分は大学セクター全体の効率や成果向上に寄与しない場合もあることに留意しなければならない（Yamamoto, 2005）。

(7) 長期財務推計と計画

国立大学法人を取り巻く環境は、財務面でみても18歳人口の減少による高等教育に対する青年層の需要低下に加え、財政悪化による公財政支援が少なくとも当面の間減少が想定され厳しいものがある。このため、各大学では収入及び支出両面で財務の健全化を維持するシュミレーションを行うことが求められる。退職者不補充や光熱水費の節減といった対策で十分か、不十分な場合の抜本的な改革として業務プロセスの見直しや重点化と縮小廃止を組み合わせた対策についても検討し、国

の財政支援の変動に耐えられる方策を事前に検討しておくことが重要である。

(8) 私学との比較可能性

最後にしばしば話題になる私学との比較可能性やイコールフットィング論への対応である。確かに貸借対照表も損益計算書も作成され、私立大学と同様の企業会計方式が会計に導入された。しかし、上述してきたように同じ発生主義といっても国立大学は経常的活動について発生主義的な予算と会計が適用されているにとどまる。基盤となる施設整備は私学のように減価償却と基本金制度により経常的な余剰から資金を留保するのではなく、更新投資及び新規投資を問わず、国が別途補助金で措置する方式である。このため、経費の範囲が異なるし、資産の評価も国立が創設時に時価修正されたのに対し、私学は取得価額である。国立大学の資産総額に占める土地の割合が55%に達しているのに対し、私立の大学法人は16%程度にすぎないのはこの評価方式の違いが大きい（山本、2005）。さらに、国立との比較には学部構成の差に加え、通常議論される大学部門は法人本部や付置研究所と附属病院などの附属施設を含まないため、国立大学の財務諸表と比較可能性がない。国立大学は法人としてのものであり、セグメント情報もわずかに附属病院部分が区分されているだけであり、部局と本部、付置研究所及びその他の附属施設が一体となっている。コスト及び公財政支援とも高いといわれる国立大学が私立大学に対してどれだけ本当に差があるかを知るには、部局別の収支を同じ基準で国立・私立とも明らかにする作業が前提になる。その上でイコールフットィングを論議しなければならない。

6. おわりに

最後に教育研究活動の財源は市場での交換取引の対価として得ているのではない⁶⁾から、財務業績での収益はサービスの経済的価値を示していないことに留意しなければならない。収益で経済活動の価値を示せる企業活動と違い、資源の調達と消費及び残高を貨幣尺度で統一的に把握するに止まる。財務評価は非財務指標や長期的な観点評価と併用されねばならない。それを前提にした上で、財務の経年変化を見ていくことは、会計基準によるバイアスを少なくする点で重要である。初年度決算には創設時にかかる特別要因が多く作用しているため、次年度以降の決算に注目すること及びそれを活用した財務運営が期待される。

【付記】

本稿で意見に亘る部分は筆者の個人的見解である。

【注】

1) 正確には、資本費に対する補助には施設整備費補助金以外に船舶建造費補助金がある。

- 2) 東京大学で見ると、予算の収入・支出は同額の185,068に対して、収支計画の費用は165,186、収益は166,676で1,490の純利益（いずれも単位は百万円）を予定していた。また、唯一の赤字決算をした岐阜大学は収支計画上でも赤字を予定しており、決算数値の赤字額は予定額より少ない。その意味で、岐阜大学の財務経営がワーストという評価は誤りである。
- 3) 科学研究費補助金等の間接経費については法人の収益に計上されている。
- 4) たとえば、事前の収支計画で利益がゼロである附属病院を有しない大学について決算を集計すると利益額は約102億円であり、これら大学は②から④に該当する項目はなく、かつ、①の未収金も大半が附属病院収入にかかるものであるから、これだけで⑤に相当する49億円（大学共同利用機関法人を除いたもの）の約2倍に達する。また、臨時利益は①と②の計では350億円になるが、財務諸表の集計では271億円であり一致しない。恐らく当初計画からの見積もりの差とそれ以外の会計規則以外による増収及び節減額の合計の要素が加わって884億円の収支計画上の利益との差額が生まれていると思われる。
- 5) 優良事例と自己の組織・業務・過程を比較し、学習することを通じて改善を行うことである
- 6) 市場志向の研究者（Massy, 2005）のなかには、受託研究や授業料等を市場収入（market revenues）とみなすものも存在するが、交換的価値を反映しているか不明である。たとえば、わが国の私立大学の授業料水準は教育以外に研究及び将来の施設整備に必要な額に設定されてきたが、教育サービスの対価相当額を超えた額を高等教育市場で相当期間、需要者が自主的に支払ってきたことになる。

【参考文献】

国立大学法人評価委員会「国立大学法人・大学共同利用機関法人の平成16年度に係る業務の実績に関する評価について」平成17年9月16日。

Massy, W.F. (2005, September). "How Market Drive Finances in U.S. Private Colleges and Universities", paper prepared for International Seminar on University Management and Higher Education Policies, Tokyo.

文部科学省「国立大学法人の剰余金について」平成17年9月29日。

Yamamoto, K. (2005, September). "Corporatization of National Universities in Japan: An Analysis of the Impact on Governance and Finance", paper prepared for International Seminar on University Management and Higher Education Policies, Tokyo.

山本清「国立大学の財務構造」大学トップマネジメントセミナー，平成17年9月22日。

Functions and Limitations of Financial Analysis for Higher Education: In Case of National Universities

Kiyoshi YAMAMOTO*

Corporatized Japanese national universities have begun to publish financial statements on an accrual or corporate accounting basis. The statements have shown a financially successful outcome as all except one university has reported a net surplus in their profit and loss statements; in addition, the net assets or assets minus debts have all been positive. However, the national university corporations in Japan have adopted a particular financial management system: budgeting or funding from the government still operates on a cash basis, while accounting has been transformed into an accrual basis. In other words, profit in accounting does not mean surplus in cash like that of the previous financial system known as the Special Account for National Schools, since the balance in the operating statement differs from that in the accounts.

Accordingly the hybrid system has caused confusion and an inability for the public to understand the financial situation and performance of the national universities: it is unclear whether the finance of national university system is healthy or is viable or not. In this perspective, given the governance and financial framework for national universities, this paper investigates to what extent the financial management system has worked and to the extent that it has, what contributed to its success. The limitations in financial analysis and evaluation for higher education are discussed, especially that linking evaluation to funding.

* Professor of Financial Management, The Center for National University Finance and Management
Professor, Graduate School of Education, the University of Tokyo

