

国立大学法人の決算書から何が読みとれるのか

佐藤 誠 二

1. はじめに

国立大学が新しい法人制度に移行して、4年目を迎えている。また、法人化とともに国立大学の会計制度に企業会計の仕組みが導入され、新会計システムのなかで、すでに3年間（事業年度）にわたって決算書の内容も公表されている。しかし、そうして開示された決算書の内容を大学が的確に分析し、経営の方針、意思決定や経営改善策に利用できているかという点、筆者のみたところ、かなり懐疑的である。国立大学財務・経営センターが2006年に実施したアンケート調査（『国立大学法人化後の財務・経営に関する研究』、平成19年）によれば、財務会計制度から導出される情報が学内の意思決定や経営改善に「活用されている」の回答は1.3%にすぎず、「ある程度活用されている」でも65.0%である。学内利用者としての一般の教職員については、財務情報の内容を「十分に理解している」が0%、「ある程度理解している」でも30.3%にすぎない。国立大学協会が実施した「国立大学法人の計画及び評価に関する調査（2007年）」（『国立大学法人計画・評価ハンドブック』、平成19年）でも、財務内容の改善に際して、6割以上の大学が、担当者の自己評価、内部の専門家による調査などを「有効」と回答している反面、定性的指標、定量的指標は、「使っていない」が5割程度あり、「財務は数量的に把握するのがもっとも可能な事項であるが、この点は興味深い」と指摘されている。つまり、国立大学法人に移行して、大学の経営状況を反映する決算書（財務諸表）の財務情報の重要性は認めていても、そうした財務情報を大学自身も経営に利用し切れていないというのが実情だろう。しかも、その背景には、国立大学法人会計制度の有する複雑さがある。企業会計方式を導入したとはいえ、国立大学法人会計制度は、依然として「官の会計」の思考に基づく会計処理のしくみが組み入れられ、固有の会計計算の構造を有していることが、財務情報の利用者を困惑させている要因となっていることも事実であろう。

そこで本論において、国立大学法人会計制度固有の特徴点を整理するとともに、導出される決算書（財務諸表）から国立大法人の財務実態を読み解く上で、どのような

視点が必要なのか、若干の考察を試みたい。

2. 決算書の基本数値からの疑問

国立大学法人の会計は極めて複雑で、ある程度の専門的知識を有していないと理解不能に陥ってしまう。平成16年度から平成18年度の3年間にわたって国立大学法人の決算書が公表されたが、そこで示された基本的な決算数値をみるだけでも素朴な疑問が生ずる。

例えば、運営費交付金は毎年、効率化係数（1％）や経営改善係数（2％）により自然減する。図表1に示すように、平成16年度の法人移行時から3年間で380億円ほどの減少であり、法人化以前の国立学校特別会計当時の平成15年度と比較すると、

図表1 運営費交付金と総業務費用

| | 総業務費用 | 運営費交付金 収入 |
|------------------|------------------|-------------------------|
| 2003年 (平成15年) | 27,492 (総事業費) | 15,256 (一般会計繰入55.5%) |
| 2004年 (平成16年) | 25,154 (100%) | 12,422 (49.2%) |
| 2005年 (平成17年) | 24,355 (100%) | 12,317 (50.6%) |
| 2006年 (平成18年) | 24,833 (100%) | 12,215 (49.2%) |
| 2007年 (平成19年) | — | 12,044 |

単位：億円

3,040億円の減となっている。単純に考えれば、国立大学法人の財政収支入の多くを賄っている交付金が減少すれば事業規模がそれに応じて縮小することが想定されるが、総業務費用の推移を見てみると、決算数値の上では減っていない。法人化以後、国立大学の事業規模、総事業収入も減少していない。おそらく、運営費交付金の算定対象となる事業収入以外に、外部資金等の自己財源の獲得に国立大学が努力している結果を反映したものであろうが、現在までのところ、交付金と事業費用との増減関係はト

図表2 運営費交付金と人件費

| | 運営費交付金 収入 | 人件費 | 人件費／運営 費交付金 |
|------------------|-------------------|-------------------|----------------|
| 2004年 (平成16年) | 12,422 | 13,050 | 105.1% |
| 2005年 (平成17年) | 12,317 (▲ 105) | 13,134 (△ 84) | 106.6% |
| 2006年 (平成18年) | 12,215 (▲ 102) | 14,042 (△ 908) | 115.0% |
| 2007年 (平成19年) | 12,044 (▲ 171) | — | |

単位：億円

一タールにみると対応関係には必ずしもなっていないといえる（図表1）

総業務費用が増えているとともに、内訳である人件費もまた総額では増えている（図表2）。国立大学の人件費は、法人化する前の国立大学特別会計の時代では、一般会計からの繰入金額にほぼ相当する。教職員人件費は現員現給で国から全額が賄われており、その金額はだいたい一般会計繰入額に見合っていた。この国立学校特別会計時代の一般会計繰入額に対応するのが、国立大学法人制度のもとでの運営費交付金であるが、法人化以降、減少する運営費交付金では人件費は賄えない状況になっている。加えて、5年間5%の国の総人件費抑制要請（常勤の承継教職員の人件費が対象である）もある。しかし、それにもかかわらず、トータルとしての人件費は法人化以降も、漸次、増えている（ただし、図表2の人件費には退職給付金も含まれている）。

教育研究経費についても同様である。たしかに、国立大学法人は外部資金の獲得に努力し、また、附属病院のある大学は、附属病院の収益力を上げるように努力していることが想定される。外部資金の導入が主として受託研究・受託事業、共同研究の増加ということであれば、その用途はおおむね研究経費ということになる。法人化以降、国立大学法人の決算書は、研究経費は増加傾向にあることを示している。それとともに、教育経費も増加している。受託研究等は教育経費には充当しないはずであり、とすれば学内予算配分と執行の結果が教育経費を押し上げているのか、あるいは、評価委員会の評価に際して、学生当たりの教育経費がいくらか、いろいろな教育評価の

財務指標が出ていることなどから、決算書の読者に対する公表効果に対する大学側の意識の現れが、増加につながっているのかもしれない（図表3）。

図表3 運営費交付金と教育研究経費

| | 運営費交付金 収入 | 教育経費 | 研究経費 |
|------------------|------------------|-----------------|----------------|
| 2004年 (平成16年) | 12,422 (-) | 1,040 (-) | 2,333 (-) |
| 2005年 (平成17年) | 12,317 (▲105) | 1,153 (△113) | 2,428 (△95) |
| 2006年 (平成18年) | 12,215 (▲102) | 1,233 (△80) | 2,479 (△51) |
| 2007年 (平成19年) | 12,044 (▲171) | - | - |

単位:億円

最後に、決算利益の数値についてみておこう。運営費交付金収入は毎年、減り、総事業費用、内訳として人件費、教育研究経費も増える構図のなかで、法人の決算利益

図表4 運営費交付金と当期利益

| | 運営費交付金 収入 | 当期総利益 |
|------------------|------------------|-------|
| 2004年 (平成16年) | 12,422 | 1,103 |
| 2005年 (平成17年) | 12,317 (▲105) | 716 |
| 2006年 (平成18年) | 12,215 (▲102) | 773 |
| 2007年 (平成19年) | 12,044 (▲171) | - |

単位:億円

は、毎期、確保されている。図表4に示すとおり、法人移行の平成16年度の国立大学法人の決算書総利益は1,100億円だった。法人移行時限りの特別な処理の結果として、文部科学省の報道（プレスリリース）によれば、1,100億円の利益は特別であり、実質の利益数値は50億円ぐらいたと言われていたが、国立大学法人はその翌年の平成17年度に716億円、平成18年度は773億円の利益数値を導き出している。

要するに、効率化係数、経営改善係数の自然減に加えて、財政縮減策でマイナスシーリングによって、運営費交付金が減少していることから、大学運営が財政上、非常に厳しいと言われながら、この3年間の国立大学法人の決算書における基本的な数値は、外形的には、事業規模は変わらず、経費が増え、しかも利益も着実に出しているという結果を表している。こうした結果をそのまま捉えれば、国立大学法人は財政難で困っていないのではないかということになる。

しかし、他方において、既述の『国立大学法人化後の財務・経営に関する研究』のアンケート調査の結果などで示されるように、学長、理事、教職員の意識は国立大学の財政困難を訴えている。教育研究の現場では、基盤的な教育研究費の確保が難しいという意見が圧倒的に多い。それはなぜか。国立大学法人の決算書は大学経営実態を反映していないのか。以下では、国立大法人会計制度のしくみについて、少し立ち入って検討してみよう。

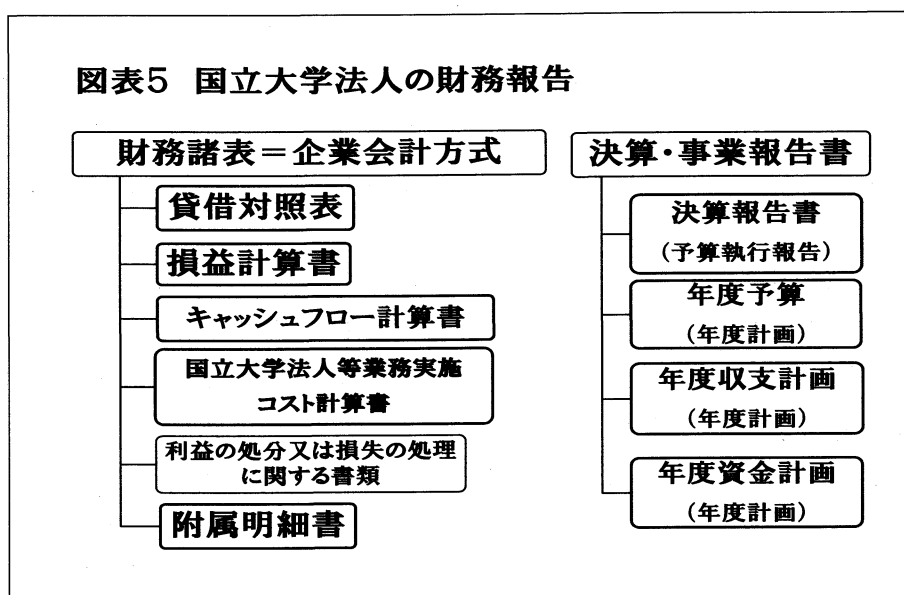
3. 決算書の基本構成と利益導出の仕組み

すでに述べたように、国立大学法人会計の仕組みは非常に複雑である。企業会計方式を導入したとはいえ、国立大学法人会計で算定される利益の概念は民間企業の場合とは異なる。それだけではなくて、運営費交付金収入の収益化の方法や、人件費（退職金）あるいは減価償却など、通常の民間の会計とは異なる会計処理を採ることが、法人の決算書を読み取る難しさを招いている。ここではまず、企業会計方式を導入した国立大学法人の会計、特に財務諸表の基本的な構成とその制度的仕組みの特徴について取り上げてみよう。

国立大学法人は、官庁会計の方式から企業会計の方式に移行して、民間企業と同じような財務諸表の構成を導入した。貸借対照表、損益計算書、キャッシュフロー計算書、利益の処分または損失の処理に関する書類、附属明細書がそれである。それ以外に、民間にはない国立大学の特別な構成要素として業務実施とコスト計算書があり、

これらが国立大学法人の財務諸表の基本的な構成である。

ただし、国立大学法人の財務報告を取り上げる場合、そうした公表財務諸表だけではなくて、決算報告書や事業報告書も絶えず合わせて見る必要がある（図表5）。官庁会計の性格を残した国立大学法人の会計は、財務諸表だけを見てもその数値の意味合いがなかなかわかりづらいからである。とくに決算報告書については、運営費交付金



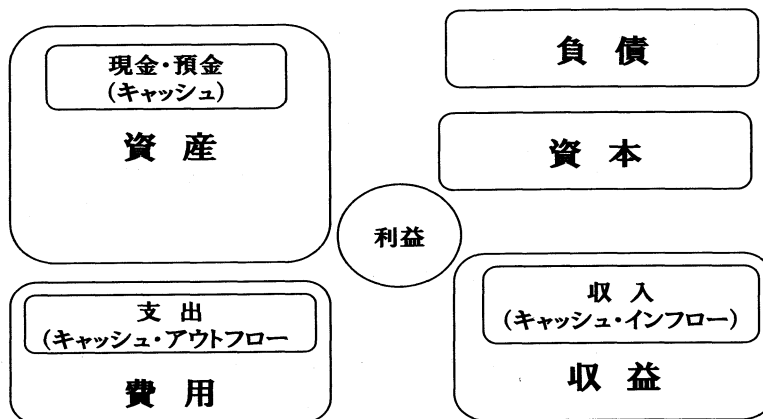
の算定（予算）根拠から導出される予算金額欄と予算執行状況を示す決算金額欄並びに予算と執行の差額を説明する備考欄など、財務諸表をみる上で参考となるデータが含まれているといつてよい。

なお、国立大学法人の財務諸表は法定監査の対象である。法人法によって会計監査人（公認会計士）による会計監査が義務づけられている。この会計監査は財務諸表監査であり、決算報告書あるいは事業報告書そのものは直接に監査対象義務とはならないが、決算報告書及び事業報告書のうち、会計の部分については、その内容について財務諸表との齟齬がないかどうか確認作業をすることが要請される。決算報告書、事業報告書についても、財務諸表との関連性はみておく必要がある。

さて、財務諸表の構成要素は、資産、負債、資本の貸借対照表の構成要素、費用、収益の損益計算書の構成要素、それからキャッシュのインフローとアウトフローのキ

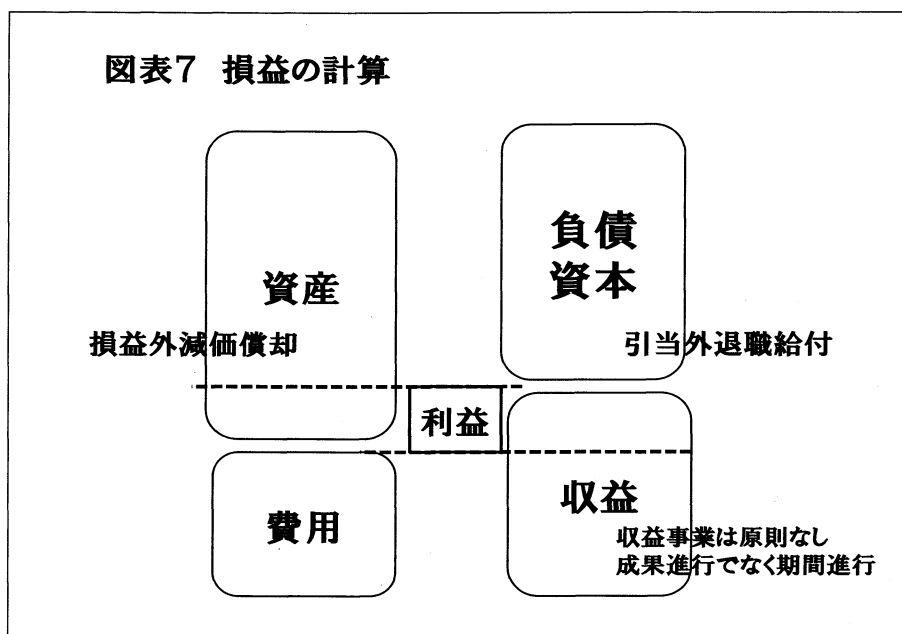
キャッシュフロー計算書の構成要素がある。そして、キャッシュ・インフローとアウトフローの差額が資産のなかの現預金の有り高を示す形となる。言うまでもなく、こうした各要素の組み合わせのなかで財務諸表が作成されることになるが、国立大学法人の財務諸表は、こうした構成要素の関係において、利益を生み出すような仕組みが基本としてインプットされていないことが特徴となっている。国立大学法人の会計は「損益均衡」という形で利益が出ない仕組みとなっている、その点をまず理解しておくことが必要であろう。

図表6 財務諸表の構成要素



この仕組みについて、簡単に説明しようとするのが図表7である。資産について言えば、資産から負債と資本を減ずればその差額が利益と算出されるが、資産の増減は利益に対してどのような影響、効果を及ぼすのか。減価償却を取り上げてみる。通常、資産のうち有形固定資産を中心に減価償却が行われる。しかし、国立大学法人の場合には、有形固定資産（償却性資産）の減価償却に関して、民間企業と同様の仕組みは用意されていない。つまり、減価償却については損益中立的、いわゆる損益外の減価償却の処理を行い、資産の控除項目として減価償却累計額は計上するけれども、それは損益に反映させないというのが基本的な考え方になっている。会計処理的に述べれば

ば、減価償却は引当経理をせずに、資本剰余金（資本）を減少させる。その会計処理の前提とさせるのは、資産の更新については国が責任をもって所要の措置を講ずることを原則としているためである。そのため、民間企業のように、いわば更新基金を積



立てるような会計処理は認めていないので減価償却の自己金融効果は存在しない。減価償却は、民間企業の会計では利益を縮小させるという会計効果を持つが、そうした効果は、国立大学法人の場合には有していない。負債項目として退職引当金についても同様である。人的資本が圧倒的に高い国立大学法人の場合に、業務費に対する人件費の割合は圧倒的に大きい。人件費を構成することになる退職金（退職給付）については、これも民間の企業であれば、引当金を計上することが一般的に行われている。国立大学法人の場合、国が所要の財源措置を講ずることが予定されている承継（常勤）教職員の退職給付については、退職給付引当金を計上することはない（ただし、損益外退職給付引当金として業務実施コスト計算書には載せるが）。

以上、減価償却引当金、退職給付引当金という代表的な2項目を例示したが、基本として、国立大学法人会計の場合、資産、負債について、損益に影響するような会計処理を前提としないのが特徴である。資産と負債に関わる取引については、借方と貸

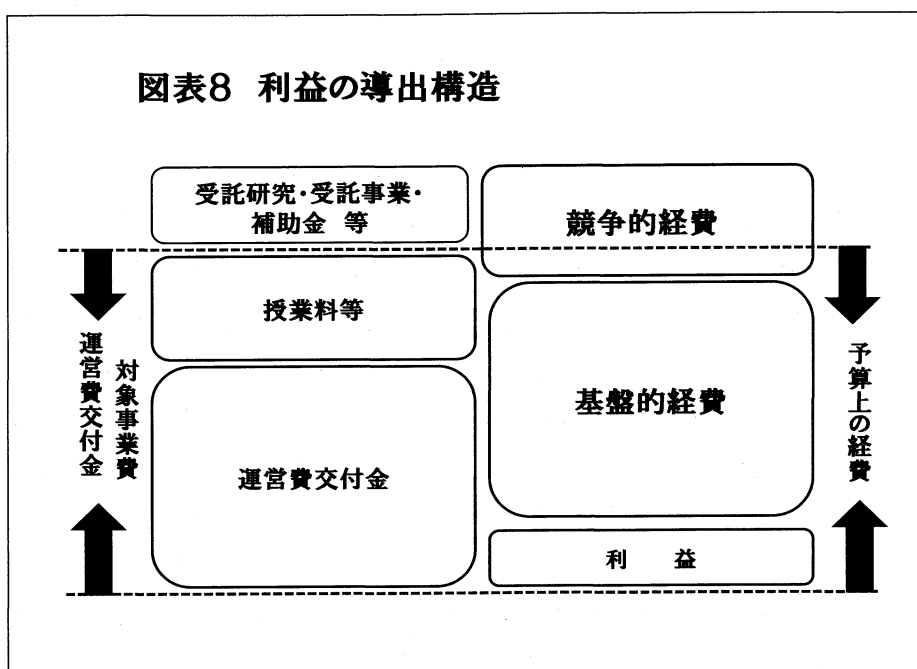
方とを均衡させて、その差額としての利益を生み出すような会計処理を想定しない仕組みを導入していることが国立大学法人会計の固有の特徴になっている。

つぎに、収益と費用についても考察しておきたい。収益から費用を控除した残額が利益である。この利益導出要素としての収益についても、国立大学法人は民間企業と異なり収益事業を原則、認めておらず、利益獲得を目的とした事業を営むことはない。つまり、調達した財および用益あるいは制作（生産）した財や用益に付加価値をつけて販売する、収益事業を原則上に行わない。収益に付加価値が含まれなければ、利益が導出されることもない。また、収益については、「期間進行基準」、つまり、業務の実施に応じて、期間の経過とともに収益が実現していくと考えている。民間事業ならば、財および用益を提供するか、あるいは販売するといった時点で収益の実現を考えていくが、期間の経過とともに収益を考えていく。しかもそこには付加価値が生じないということが原則になっているが国立大学法人の収益についての会計処理の特徴である。したがって、国立法人会計の仕組みの中で、利益が導出する要因は、主に費用ということになる。費用の節約部分が利益を生み出すという基本的構図になっているのが、国立大学法人会計の基本的な特徴になっているといっていよう。

この関係を改めて、運営費交付金を中心に利益の導出過程として示したのが図表8である。運営費交付金は、所要の予算上の経費から法人の自己収入を差し引いた基礎的経費から学生納付金等の自己収入を控除して求められる。外部資金の受託研究・受託事業・共同研究の収入は、運営費交付金対象事業から除かれる。学納金を中心とした基礎的な自己収入を見積もり、所要の算定ルールに基づいた事業経費からその金額を控除して運営費交付金額が算定され、毎年国立大学法人に対して交付されることになる。その算定計算における所要経費見積を節約することによって、利益が生ずることになる。運営費交付金の対象事業外の受託研究・受託事業等の収入も見合いの経費節約によって利益を生み出すことになる。学生納付金は毎年、経費として使用されるのが通常であるところから、運営費交付金と学納金以外の自己収入の獲得を増やし、それとともに経費を節約していけば、利益が出てくる構造になっている。法人化によって、国立大学の自己努力が求められるのは、この点を指していると考えられる。

平成16年度以降の3年間における、決算書数値からみると、授業料等の収入、学納金の収入は、この3年間で約50億円の増となっている。受託研究・受託事業の収入が

図表8 利益の導出構造



約 450 億円の増で、附属病院収入は、収益レベルで 400 億円ほどの増である。経費については、教育研究経費は増加していて、主要な節約対象は一般管理費で約 50 億円の減である。これらから生ずる収益増と費用減が国立大学法人の利益を構成するが、現実に利益を生み出す要因は、国立大学法人各様であり、単体としての国立大学法人の立ち入った財務諸表分析を行わなければ、実態を把握することはできないだろう。

ただ考えられるのは、国立大学法人の運営費交付金が徐々に減額され、外部収入獲得がピークに達したときには、国立大学法人の財政構造が悪化するだろうということである。現在のような右肩上がりの増収努力が反映され、また、経費節約によって利益は導出されているが、それら努力にも限度があるということである。また、後述するように、国立大学法人の利益は、6 年間の中期目標期間内に使用し切るのが原則である。国立大学法人の利益は、民間企業のように分配原資としての性格を持たず、いわば中期計画内の予算執行未消化分を示すものであって、予算執行のタイムラグが利益として現出していると考えた方が制度上の仕組みに沿った理解といえるだろう。

4. 国立大学法人固有の会計の仕組み

以上みた財務諸表の基本構造についての理解に基づいて、もう一度、特に運営費交付金の会計処理を中心に、国立大学法人固有の会計の仕組みについてみてみよう。

国立大学法人会計の基本的な処理は、前提として損益が均衡する、つまり利益が出ない構造になっていることはすでに述べたとおりである。その根拠は、国立大学法人は公共性、独立採算性を前提にしていないということである。国立大学法人が通常の業務運営を行う場合には、損益が出ないことを標準として会計の制度設計がなされている。

中期目標あるいは中期計画期間に掲げたその計画事項、内容を遵守して通常の業務を行って、そのなかで計画的、効果的な予算の支出を行う。国立大学法人は広義の独立行政法人と位置づけられ、そのことが求められている。基本としては損益均衡を前提とするけれども、いわば行政改革的な経費の節約、財政の節約に努めた場合には、利益が出るという基本設計がなされている。具体的には、国立大学法人が独自の意思決定では解消できないような、つまり国の政策意図によって財源が左右されるものについては、基本的には損益均衡というような会計処理を埋め込んでいく。その場合、運営費交付金、授業料や寄付金について、一定の期間のなかで、通常は単年度で損益均衡の処理を行い、遅くとも中期目標期間の6年間のうちすべて損益均衡となるような会計処理が前提となっているわけである。

運営費交付金の収入があったときに、収益ではなく運営費交付金債務として負債計上される。寄付金についても収入を得たときに寄付金債務という負債に計上する。基本的に、国立大学法人の収入の基幹的なものは、まずは負債計上する。授業料も入学金も同様である。これらは、授業料債務、入学金債務として負債に計上され、その後、期間の進行とともに収益化する。

債務ととらえるかということ、国立大学法人は国民に対してそういう責任を負っている。要するに学生に対して、あるいは社会に対してその責務を、きちんとその収入を利用して履行するという原則の中で、そういう会計処理がなされているといえる。まずは、負債に計上して期間進行で収益に振り替えて、最終的にすべてが収益化した時点で損益が出ないように基本的な計算の仕組みになっている。それ以外にも民間の事業会社であれば、減価償却、退職給付の引当金のような会計処理があって、それが損益に大きく影響するが、国立大学の場合には国が所要の措置を講ずるということで、

損益に反映させないような会計処理がなされている。

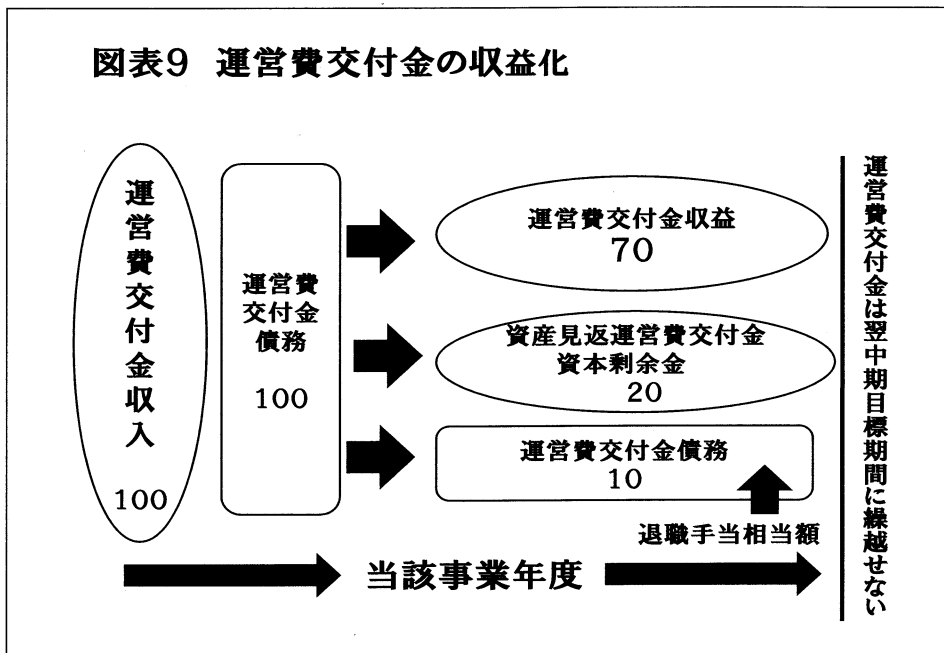
法人化された国立大学法人の会計は、「民の発想」から企業会計方式を導入したため、一般人には民間の会計と同じような仕組みがインプットされていると思われがちである。しかし、そこは基本的には「官の会計」の仕組みと同様、予算執行を統制するという官庁会計が持っていたその機能が依然として残っている。運営費交付金は渡し切りの公費なのに、なぜこんなに使い勝手が悪いのか。あるいは自ら獲得した自己収入についても、あるいは寄附金についてもなぜこんなに使い勝手が悪いのか、といわれるのは、形式的に民間の企業会計方式を導入したけれども、根本的なところで官庁会計の思考が国立大学法人会計制度を形作っていることが要因といって良いだろう。

運営費交付金を中心に話を進めよう。運営費交付金については、収入としてあった時点では収益ではなく、運営費交付金債務として、負債計上されることはすでに述べた通りである。そして、運営費交付金は、期間進行、時間の経過とともに業務の実施に合わせて収益化されることになる。民間企業の会計の場合、売上収入があればそのまま売上高の収益に計上されるが、国立大学法人の場合、まずは負債に計上され、期間進行に応じて収益化される。運営費交付金も最終的に収益化されるので、期間のずれはあるが一緒ではないか。そういう観点もあるが、運営費交付金の場合、その用途に応じて会計処理の仕組みが違ふ、すべて収益化されないところに特徴がある。

運営費交付金により固定資産、固定資産のなかでも研究機器等の償却性資産を取得するときには、運営費交付金債務は資産見返運営費交付金という負債（固定負債）に振り替えられる。運営費交付金によって美術品等の非償却資産を購入するときには、運営交付金債務は、資本（資本剰余金）に振り替えられることになる。したがって、運営費交付金はいったん運営費交付金債務に計上され、その運営費交付金債務は、交付金の使用に応じて収益になるものと、負債になるものと、資本になるものに区分される。運営費交付金の収入があっても、そして1年たって残余は運営費交付金債務としてそのまま残っていくという仕組みになっている。この関係を数値例で示したのが図表9である。図表9では、運営費交付金収入として現金収入が100億円あった時点では、運営費交付金債務（負債）を100億円計上する。この運営費交付金債務100億円のうち固定資産20億円固定資産を取得すれば、資産見返運営費交付金、資本剰余金に20億円振り替えられ、運営費交付金債務の残り80億円は期間の進行に応じて収益化されるわけである。ただし、退職手当相当額はその期間のうちに収益化されない。

退職金は通常、4月1日以降に支払うことになるが、期間進行基準でなく費用進行基準に従って処理され、収益化されず期末には、運営費交付金債務として残留する。これは期末時点では未払金として取り扱われることになる。つまり、運営費交付金は固定資産の取得金額と退職金等の例外的に費用進行基準に適用される残額を除いた金額が、期間の進行に合わせて収益化される。もちろん、退職金は、翌年度、すぐに支払われ、運営費交付金収益に振り替えられ、費用進行基準によって残余下運営費交付金も翌中期目標期間には繰り越せないため、最終的には、運営費交付金債務はゼロになるという仕組みになっている。

図表9 運営費交付金の収益化



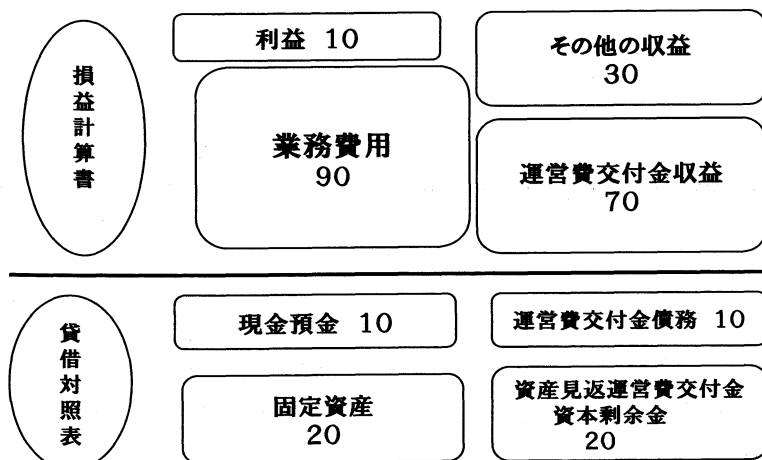
実際の決算数値を見てみると、平成16年年度から平成18年度、運営費交付金はほぼ93%~94%が収益化され、運営費交付金債務として残留する部分が、例えば平成18年度末に約788億円となっている（図表10）が、この788億円も、いずれは収益に振り替えられる。なお、一般的に見て、運営費交付金の収入規模の大きい大規模総合大学については、運営費交付金により固定資産取得金額が高く、そのぶん、収益化率は低いというのが傾向といえる。そうした場合、利益計算にどのように影響を及ぼすの

図表10 各年度の運営費交付金の収益化率

| | 運営費交付金 収入(当期) | 運営費交付金 収益(当期) | 運営費交付金 債務(累積) |
|------------------|------------------|----------------------|------------------|
| 2004年 (平成16年) | 1,242,172 | 1,165,491 (93.8%) | 26,135 |
| 2005年 (平成17年) | 1,231,752 | 1,145,116 (93.0%) | 57,216 |
| 2006年 (平成18年) | 1,221,417 | 1,142,504 (93.5%) | 78,790 |

単位:100万円

図表11 運営費交付金と利益の関係



かについて示したのが図表11である。

図表11に示すように、運営費交付金が100億円、収益化率が70%で、運営費交付

金収益が70億円、資産取得に要した運営費交付金が20億円、退職金等の期末残の運営費交付金債が10億円、業務費用が90億円、運営費交付金以外の収益が30億円、その結果として利益が10億円を仮定しておく。こうした構造を持つ国立大学法人が仮に、固定資産の取得に対して5億円多く投じて25億円とした場合、運営費交付金は65億円となり、業務費用の総額が変わらない場合には、利益は、運営費交付金収益65億円＋その他の収益30億円－業務費用90億円で5億円になってしまう。要するに、運営費交付金の会計処理の特徴として、業務費用が変わらなければ、固定資産の取得に運営費交付金の用途を多く割くほど、利益は減少する傾向があるということになるということである。したがって、国立大学法人の決算書を読むときには、利益数値だけでなく、当該の大学が資産取得に対してどのような方針を有しているのかという点にも注意を向けるべきといえる。

5. 国立大学法人会計の利益と積立金

平成16年度以降の国立大学法人全体の当期総利益のうち繰越承認の利益あるいは昔の言い方をすると経営努力の認定された利益は、平成16年度が約527億円、平成17年度は約418億円、平成18年度が約471億円であった(図表12)。これらは目的積立金として処理され、国立大学法人の中期計画に基づいて、将来、取り崩されること

図表12 当期利益と目的積立金

| | 当期総利益 | 目的積立金 (経営努力認定) | 積立金 |
|------------------|-------|-------------------|-----|
| 2004年 (平成16年) | 1,103 | 527 | 576 |
| 2005年 (平成17年) | 716 | 418 | 308 |
| 2006年 (平成18年) | 773 | 471 | 312 |
| 2007年 (平成19年) | — | — | — |

単位:億円

になる。この目的積立金は、文部科学省の説明によれば、基本的に現金の裏付けがある利益であり、現金の裏付けのない利益は積立金として処理される。「現金の裏付けがない」積立金は、使用してしまうと大学がキャッシュ不足に陥るということで、大学にとっては取り崩しのできない利益を意味する。積立金については、中期目標期間が終わるまでは、各国立大学法人はそのまま積み立てていくことになる。

図表 13 は、各年度末の目的積立金と積立金の数値を示したものである。決算時点の貸借対照表で見ると目的積立金は毎年度取り崩して使われることになる。そこで取り崩した金額を差し引いた年度末の有り高を3年間の推移という形で出したのがこの図表ということになる。国立大学法人全体で、平成 18 年度末の目的積立金が約 725 億円、積立金が約 875 億円となっている。平成 18 年度の繰越承認額を加えたトータルの積立金として 2373 億円、それだけ剰余金の積立が残っているという勘定である。

図表13 利益繰り越し認定と積立金

| 年度末 | 当期総利益 | 目的積立金 | 積立金 | 合計 |
|------------------|--------|-------|-------|--------|
| 2004年 (平成16年) | 1, 103 | (527) | (576) | 1, 103 |
| 2005年 (平成17年) | 716 | 466 | 578 | 1, 760 |
| 2006年 (平成18年) | 773 | 725 | 875 | 2, 373 |

単位: 億円

この利益の繰越承認の仕組みについて、つぎに取り上げてみよう。文部科学省の説明によると、利益の繰越承認額とは、剰余金のうち現金の裏付けがあって、実際に事業用に使うことができる利益枠を意味する。したがって、現金の裏付けがあっても、用途が特定されているものは繰越承認額から除かれる。また、授業料の前納収納をやめて4月1日以降に授業料を払う仕組みに改めた大学について、その授業料部分は繰越承認額に含めることとなっている。

つまり、利益繰越承認額とは、用途が特定されない現金の裏付けがある剰余金であり、この繰越承認額は、決算終了時に、文部科学省が各国立大学法人に提出を求める「収入・支出決算額調書」に基づいて決定される。そうした「収入・支出決算額調書」を入手し得ない決算書の利用者の場合、財務諸表からその利益繰越承認額をどのように把握しうるかがである。文部科学省の公表を待たなければ、その数値が判明しないのかといえば、そうとは限らない。文部科学省が平成16年度から使用している「計算構造上の利益」という概念を利用すれば、正確といえないが、決算財務諸表からも推論が可能である。この「計算構造上の利益」を示したのが図表14である。図表14において、当期総利益から「計算構造上の利益」を控除した修正総利益の数字は繰越承認利益額とほぼ見合う。要するに、国立大学法人の会計構造上の関係から生ずる現金収支を伴わない利益を当期総利益から控除すれば、ほぼ繰越承認額と等しくなる。しかし、注目すべきなのは繰越承認額の計算方法ではなくて、毎年、繰越承認額が国立大学法人においてどのような分布となっているのかである。図表15は、運営費交付金

図表14 利益繰り越し認定額と会計上の利益

| | 平成17年度 | 平成18年度 |
|---------------------|-----------|-----------|
| 当期総利益 | 716億17百万円 | 737億75百万円 |
| ー)計算構造上の利益 | | |
| 附属病院借入金償還額と減価償却との差額 | 180億71百万円 | 205億32百万円 |
| 国から承継診療機器等の減価償却額 | 116億99百万円 | 76億02百万円 |
| その他 | 1億83百万円 | |
| 修正総利益 | 418億94百万円 | 456億41百万円 |
| 繰越承認利益額 | 417億59百万円 | 462億68百万円 |

図表15 当期総利益と繰越承認額 平成18年度
単位:百万円

| | 運営費交付金 (平成19年度) | 当期総利益 | 目的積立金 |
|----------|--------------------|-----------|-----------|
| 東京大学 | 1. 89,943 | 4. 3,635 | 5. 1,661 |
| 京都大学 | 2. 60,874 | 2. 5,094 | 1. 2,489 |
| 東北大学 | 3. 51,899 | 8. 2,278 | 4. 1,997 |
| 大阪大学 | 4. 50,538 | 3. 4,526 | - 0 |
| 九州大学 | 5. 46,963 | 6. 2,467 | 2. 2,467 |
| 筑波大学 | 6. 43,395 | 9. 2,052 | 10. 1,243 |
| 北海道大学 | 7. 41,192 | 1. 5,485 | 3. 2,197 |
| 名古屋大学 | 8. 34,655 | - 1,298 | 9. 1,298 |
| 広島大学 | 9. 27,502 | 10. 1,935 | 6. 1,634 |
| 神戸大学 | 10. 22,954 | - 599 | - 163 |
| 東京工業大学 | 11. 22,231 | - 1,341 | 11. 1,232 |
| 全体に占める割合 | | 21.2% | 34.8% |

が200億円以上の11大学をリストアップして、その当期総利益と目的積立金を一覧表示したものである。平成18年度に全法人のなかで当期総利益がいちばん多かったのは、北海道大学の54億8500万円であり、目的積立金については、いちばん多かったのは京大の25億円となっている。一覧に記載した11大学で国立大学法人全体に対して当期総利益が約21%、目的積立金では約34%を占めていることがわかる。運営費交付金と当期総利益・目的積立金とは相関関係にあり、そこに規模の経済の原理が働いていると行って良いだろう。

運営交付金と目的積立金は、大規模総合大学に集約している。しかし、より問題なのは、目的積立金を国立大学法人がどのように利用しているかである。この3年間で生じた剰余金、それも目的積立金を各大学がどのように使っている（取り崩している）のか。図表16は目的積立金の未使用率について示したものである。目的積立金の未使用率は、全大学法人で平成17年度では87法人で88.5%、平成18年度では76.5%である。しかも、そのなかで100%目的積立金について全く手付かずの国立大学法人が18大学法人あることには驚かされる。国立大学法人のマネジメントサイクル（経営

図表16 目的積立金未使用率

| | | |
|-------------------|--------|-------|
| 全国立大学法人平均 87法人 | 平成17年度 | 88.5% |
| | 平成18年度 | 76.5% |

未使用率が平成17年度、18年度100%の国立大学法人

北海道, 京都, 神戸, 帯広畜産, 名古屋工業, 京都工芸繊維, 鹿屋体育, 東京外国語, 東京芸術, 一橋, 滋賀, 東京医科歯科, 滋賀医科, 京都教育, 北陸先端科学技術大学院, 茨城, お茶の水女子, 奈良女子
18大学法人

平成18年度未使用率が50%を下回る国立大学法人

新潟, 岡山, 広島, 福島, 筑波技術, 秋田, 富山, 金沢, 三重, 鳥取
10大学法人

循環)の仕組みは6年がワンサイクルであり、6年目に残余した積立金は、基本的に国庫に返納する仕組みとなっている(ただし、現実にそうなるか否か、文部科学省は正式に決定していない)。翌中期目標期間に繰り越せないとするのが制度上の仕組みであり、目標積立金の取り崩し計画と関連で、今後国立大学法人がどのような取組をみせるのかは極めて関心ある事柄である。

6. 人件費の節約問題

最後に、人件費の問題について取り上げてみたい。損益計算書からみた国立大学法人の人件費について、教員人件費、職員人件費とも増加しているのは図表17に示す通りである。ただし、図表17が示すように、給与、報酬等支給総額については、定年退職者の後任補充の抑制等により、前年度と比較して11,807,372千円減(1.2パーセント)となっている。「簡素で効率的な政府を実現するための行政改革の推進に関する法律(平成18年)」に基づき、国立大学法人等は、平成18年度以降5年間で5パーセント以上の人件費の削減が要請される。総人件費改革の取組状況(文部科学省説明)に

図表17 人件費の削減 ～損益計算書から～

| | 人件費総額 | 教員人件費 | 職員人件費 |
|------------------|-----------------------|---------------------|---------------------|
| 2004年 (平成16年) | 1,305,035 (100%) | 783,054 (100%) | 512,356 (100%) |
| 2005年 (平成17年) | 1,313,393 (100.6%) | 788,482 (100.7%) | 514,000 (100.3%) |
| 2006年 (平成18年) | 1,326,594 (101.7%) | 794,226 (101.4%) | 522,386 (102.0%) |

単位:百万円

よれば、国立大学法人全体の総人件費改革初年度にあたる平成18年度における人件費削減の取組状況は、基準額は（法人移行時の人件費予算相当額を基礎に算出した平成17年度人件費予算相当額）を4.8パーセント下回っているとされる（基準額996,791,652千円に対し、平成18年度実績は948,913,974千円であり、削減額は47,877,678千円となっている）。平均最広義人件費については、前年度と比較して20,909,401千円増（1.5パーセント）であるが、これは定年退職者等の増に伴う退職手当支給額の増加、寄付金、受託研究費その他競争的資金等で雇用した非常勤職員の増加等による非常勤役職員等給与の増加、法定福利費に係る保険料率の引き上げに伴う事業主負担分の増加等による福利厚生費の増加等によるとされる。文科省の説明によれば、総人件費改革5%削減の取組状況については、平成18年度における人件費基準額に対しては4.8%、すなわち実額にすると約479億円の削減である（図表18）。また、上述の給与、報酬等支給総額の対前年度比較で11,807,372千円減（1.2パーセント）とは、そうした人件費抑制政策に対応したものであり、毎年1%減（5年間5%）の実現を図ったものといえる。ただし、総人件費は209億円プラス、1.5%の増になっていることは注意しておく必要がある。退職金が約束されている承継役職員について

図表18 人件費の内訳

| | 平成17年度 | 平成18年度 | 前年度差 |
|------------------------------------|---------------|---------------|--------------------------------|
| 給与、報酬等 支給総額 (常勤役職員) | 960,721,346 | 948,913,974 | ▲11,807,372 (▲1.2%) |
| 退職手当 支給額 | 93,108,946 | 101,987,587 | 8,878,641 |
| 非常勤役職 員等給与 | 161,618,753 | 183,448,582 | 21,829,829 (△13.5%) |
| 福利厚生費 | 134,821,268 | 136,829,583 | 2,008,315 |
| 最広義 人件費総額 | 1,350,270,332 | 1,371,179,733 | 20,909,401 (△1.5%) 単位：千円 |

ては、総人件費改革に対処してどうにか削減目標をクリアしている他方で、総人件費は増加している。非常勤役職員給与をみると、平成17年度と平成18年度では13.5%、218億円の増になっており、これは法人化以後、大学の行う業務量が増加している影響も考えられるが、退職者不補充、定数削減により常勤教職員の労働役務を非常勤役職員によって代替している結果を示しているのかも知れない。

7. おわりに

以上、国立大学法人の主要財源である運営費交付金の会計処理を中心に、国立大学法人制度の固有の仕組みについて考察するとともに、国立大学法人の決算書を読む上で、筆者が必要と思われる論点のいくつかについて整理してきた。

企業会計方式を導入した国立大学法人会計制度に関して、民間企業の会計と異なる取り扱いをすべきと思われるのが、何よりも、国立大学法人の利益である。国立大学法人の場合、主要財源の運営費交付金を使用するに当たって、一般的な業務費用として使用するか、固定資産として取得するのか（したがって、運営交付金収益として収益化するのか、資本剰余金ないし資産見返り運営費交付金として資本ないし負債計上するのか）によって、会計上の利益に影響を及ぼす可能性があるという点は注目したい。固定資産を取得するより、業務費用に使用したほうが、期間進行基準で収益化さ

れる運営費交付金との対応において、利益を生み出すポテンシャルが高いと考えられるのはすでに述べた通りである。しかし、利益の多寡ということではなくて、仮に利益が会計計算上、出たとしても、その利益は次期以降、目的積立金を経過して、さらに業務費用や固定資産取得のために取り崩される。したがって、運営費交付金の基づく費用と収益の関係は6年間にわたる「損益均衡の原理」の働きによって、相殺される。つまり、国立大学法人会計は、基本的には6年を1サイクルとして利益が出ない構造になっていて、利益(剰余金)も6年間で1サイクルとして全額精算される。国立大学法人の場合、運営費交付金による生ずる利益は、民間企業と違って分配対象になるわけではなく、その消費が今年使うか、翌年以降に使うかのタイムラグとみたほうが、その性格を表しているものと考えられる。また、そのように位置づけるなら、国立大学法人の決算利益について、P D C A (Plan- Do- Check- Action) のマネジメントサイクルのなかで、6年間の中期目標期間を単位として見ていく必要があるだろうということである。各年度の財務諸表とそこで導出される利益は、言ってみれば中期計画の進捗度、達成度を示すものであって、それらは中期的な法人の経営方針、マネジメントの意思との関連づけにおいてみるべきだろう。

さて、国立大学が法人に移行した平成16年度の決算から始まりこの3年間に財務諸表の数値が公表され、財務実績の経年比較が従来よりも可能になった。ただし、移行時の特例会計処理の施された平成16年度の決算書は経年比較の対象という点から情報価値は十分でない。したがって、現在のところ、経年比較できるのは、平成17年度と平成18年度の2年分にすぎない。しかも会計処理の方法についても、若干の変更が予想される。もう少し期間の経過をみて、決算財務諸表の内容をさらに分析検討することが必要だろう。決算財務諸表については、国立大学財務・経営センターや文部科学省では国立大学法人を規模、形態ごとにグループ別けして、平均数値を出している。確かに、グループごとの数値はそれぞれのグループ特性をある程度表しているとはいえ、決算書数値は各国立大学法人の個別事情に応じてさまざまな内容を示している。国立大学法人の決算について、一般論で捉えることは難しいし、そこで示される決算数値には大学間の格差も反映されている。したがって、国立大学法人の決算書(財務諸表)を見るとときには、学内予算配分の有り様や予算の執行計画あるいは利益処分計画といった各大学法人の個性との突き合わせも必要であろう。

結局のところ、国立大学法人の決算書は公表されたもののみを見るだけでは利用者

にとってわかりづらいものになっている。しかし、国立大学法人の決算書（財務諸表）は、国立大学が行う教育研究活動等の諸活動について、財貨及び用役の資源配分、資源運用のプロセスと結果を財務情報に反映させるものであり、大学構成員だけでなく社会一般の関心も高い。国立大学法人が、そのことに留意して、できる限り決算書（財務諸表）を分析しその内容をわかりやすく整理し、内外に積極的に情報公開を進めることが要請される。それを怠れば、国立大学法人自身にとって経営に資する財務情報に決算書はなり得ないし、また、国立大学の活動に対する社会一般の理解も得られないのではなかろうか。

付記 本論の図表等において示した数値は、文部科学省（<http://www.mext.go.jp/>）及び各国立大学法人のホームページ公表の財務諸表等の数値を用いて筆者が算出したものである。また、文部科学省による国立大学法人の決算に対するプレス・リリース（報道）については、文部科学省ホームページより入手した。

参考文献

- ・国立大学財務・経営センター『国立大学法人化後の財務・経営に関する研究』（国立大学財務経営センター報告第10号）、平成19年
- ・国立大学法人財務分析研究会編『平成17年度国立大学の財務』財務・経営センター、平成18年
- ・国立大学法人財務分析研究会編『平成18年度国立大学の財務』財務・経営センター、平成19年
- ・国立大学協会調査研究部編『国立大学法人計画・評価ハンドブック一次期中期目標・中期計画策定のために―』国立大学協会、平成19年
- ・佐藤誠二『国立大学法人財務マネジメント』森山書店、平成17年
- ・佐藤誠二『大学評価とアカウンタビリティ』森山書店、平成15年