

国立大学法人の財務分析

専修大学商学部 小藤康夫

Financial Analysis of National University Corporations
Senshu University, School of Commerce Yasuo Kofuji

国立大学法人が設立されてから今日に至るまで、かなりの時間が経過している。その期間にわたってどのような変化が見られたのであろうか。組織の動きを明らかにするには財務データを丁寧に追っていくのが一番わかりやすい方法である。そこで、長期にわたる財務データを用いながら、国立大学法人の特徴を確認していきたい。その際、学校法人の私立大学と比べるのがよい。同じ大学であっても設立の趣旨が違っているだけでなく、会計基準も違っている。本論文ではそうした視点に立ちながら国立大学法人の姿を追っていき

キーワード：国立大学法人、財務分析、会計基準、運営費交付金

A considerable amount of time has passed since the establishment of the national university corporation. What changes have occurred over the period? Careful tracking of financial data is the easiest way to identify organizational behavior. Therefore, we would like to confirm the characteristics of national university corporations using long-term financial data. In doing so, it is better to compare it with private universities run by incorporated educational institutions. Even the same university has different purposes of establishment and different accounting standards. In this paper, I would like to examine the status of national university corporations from this viewpoint.

Keywords : National University Corporations, Financial Analysis, Accounting Standard, Subsidy for Operating Expenses

第1節 国立大学法人の経緯

国立大学法人は、2004年4月に従来の国立大学から組織を改め独立行政法人として出発した。大学共同利用機関法人も含めて国立大学法人等とも呼ばれている。設立の目的は「大学の教育研究に対する国民の要請にこたえとともに、我が国の高等教育及び学術研究の水準の向上と均衡ある発展を図る」とことと定めている。(国立大学法人法第1条)

設立にあたって3つの視点から十分な検討が重ねられてきた。それは「視点1：世界水準の教育研究の展開を目指した個性豊かな大学」、「視点2：国民や社会へのアカウンタビリティの重視と競争原理の導入」、「視点3：経営責任の明確化による機動的・戦略的な大学運営の実現」である。(国立大学等の独立行政法人化に関する調査検討会議(2002)参照)

まさに将来の大学像を明確に定めながら新制度

として発足したのが、国立大学法人である。理念を追求しながら着実に運営するには、新制度に則した独自の会計処理が必要である。その条件を満たすように新たに設けられたのが「国立大学法人会計基準」である。

国立大学法人が設立されてから今日に至るまで、かなりの時間が経過している。その期間にわたってどのような変化が見られたのであろうか。組織の動きを明らかにするには財務データを丁寧に追っていくのが一番わかりやすい方法である。そこで、長期にわたる財務データを用いながら、国立大学法人の特徴を確認していきたい。

その際、学校法人の私立大学と比べるのがよい。同じ大学であっても設立の趣旨が違っているだけでなく、会計基準も違っている。本論文ではそうした視点に立ちながら国立大学法人の姿を追っていき

第2節 国立大学法人の会計制度

(1) 損益均衡を前提とした会計処理

国立大学法人の財務分析を行ううえで留意しなければならないのは、一般の民間企業だけでなく学校法人の私立大学と比較しても会計処理がまったく異なる点である。どちらも損益計算書と貸借対照表を通じて組織の実態を報告することには相違ない。

だが、国立大学法人は公共的な性格を持ち、利益の獲得を目的としない組織である。そのため民間組織のように財政状態や経営成績を開示するのではなく、中期計画・年度計画に基づく運営状況を報告しているに過ぎない。

そのことを表わす典型的な事例として費用の扱い方があげられる。国立大学法人の費用は、教育研究に関わる国の事業を確実に実行するためのものとして位置づけられている。収益はそれを賄うものとして存在するので、基本的に損益が均衡するように構築されている。そのため損益計算書では通常の場合と異なり、最初に経常費用を取り上げ、次に経常収益が示されている。経常費用と経常収益の位置が逆転しているのはこうした理由にある。

国立大学法人の会計で大きな位置を占める運営費交付金の扱いも、損益が均衡するように会計処理が行われる。受入れは教育研究に関する業務実施の義務を意味するため、最初、負債（運営費交付金債務）に計上する。

その後、業務の進行に合わせて収益が実現できたと考えるため、負債を収益に振り替えていく。したがって、運営費交付金の財源措置が行われる業務は損益が均衡するようになっている。そうした会計手法を国立大学法人特有の「財源別処理」と呼んでいる。

それでも経費節減等の運営努力が払われ、費用が削減できれば利益が生まれる。あるいは授業料や外部資金の獲得から収益が予想以上に増えれば利益が得られる。それゆえ、「運営努力による利益」が生み出される余地が残されている。だが、基本的には損益均衡が国立大学法人の会計上の特

徴といえる。

その一方で、付属病院の診療業務等では財源別処理が行われない。病院収入を財源としながら減価償却資産を購入した場合、一定期間における収益と費用が一致しないので利益が生じる。それを運営努力による利益と区別する意味から、「資金の裏付けのない帳簿上の利益」と呼んでいる。初年度は利益が発生するが、次年度以降に生じる損失と相殺される。年度を合算すれば最終的に損益が均衡することになる。

(2) 利益処分

事業年度に生み出された当期末処分利益は、2つに分けて積み立てられていく。ひとつは目的積立金であり、財務大臣と協議の上で文部科学大臣が経営努力による利益として認定した金額である。この資金は中期計画で定めた剰余金の使途にしたがって教育・研究・診療等に使用される。もうひとつは積立金である。資金の裏付けのない帳簿上の利益が積立金として整理される。利益であっても次年度以降の損失と相殺されることになる。

6年にわたる中期目標期間の最終年度は、積立金処分が行われる。貸借対照表上の目的積立金、積立金、前中期目標期間繰越積立金を整理し、それに最終年度の当期末処分利益を加えた積立金を次期中期目標期間繰越積立金と国庫納付金に振り分ける。

財務大臣との協議の上で文部科学大臣が繰越承認したものが次期中期目標期間繰越積立金であり、次期中期計画に定めた使途にしたがって使用が認められる。それ以外のものは国庫納付金として国に返還されることになる。

こうした国立大学法人の特殊な会計処理で注意しなければならないのは、当期末処分利益が目的積立金と積立金に分けられることである。目的積立金は経営努力による利益であり、積立金は資金の裏付けのない帳簿上の利益に基づいている。それゆえ、通常の利益に相当するのは目的積立金であり、積立金は当てはまらないことになる。

国立大学法人への移行後、最初の決算が発表さ

れた2008年8月に新聞紙上で当期未処分利益の1,103億円が一人歩きした。巨額利益が生み出されたことで国立大学法人に対する見方が変わる恐れがでたからである。

文部科学省はすぐにホームページ上で、1,103億円の内訳を説明し、実質的な経営努力による利益はたった53億円に過ぎないことを明らかにしている。マスコミに書き立てられた誤った解釈も、特殊な国立大学法人特有の会計処理から生じたものと思われる。

第3節 主要データによる財務分析

(1) ストックとフローの推移

いままで国立大学法人の特殊な会計処理を中心に説明してきたが、2018年度の貸借対照表と損益計算書を示したものが図表1である。ここではすべての国立大学法人および大学共同利用機関法

人の合計90法人を対象としている。主な科目しか取り上げていないが、大雑把ながら全体像が把握できるのではないだろうか。

付録1と付録2では設立初年度の2004年度から直近の18年度までの長期にわたるデータが整理されている。早速、これらのデータを用いながら国立大学法人の財務分析を行っていききたい。

まず、ストックの側面から資産、負債、純資産の推移を図表2から眺めてみよう。負債と純資産を積み上げた縦棒が資産である。これを見ると、資産は2013年度をピークに下方に向かっている。また、純資産はそれよりも1年度前の2012年度から下方傾向にあるのが確認できる。

それに対してフローの側面から経常収益、経常費用、経常利益の推移を見たのが、図表3である。経常費用と経常利益を積み上げた縦棒が経常収益である。水準そのものは下がっていないが、上昇する勢いがほぼ感じられないことがわかる。

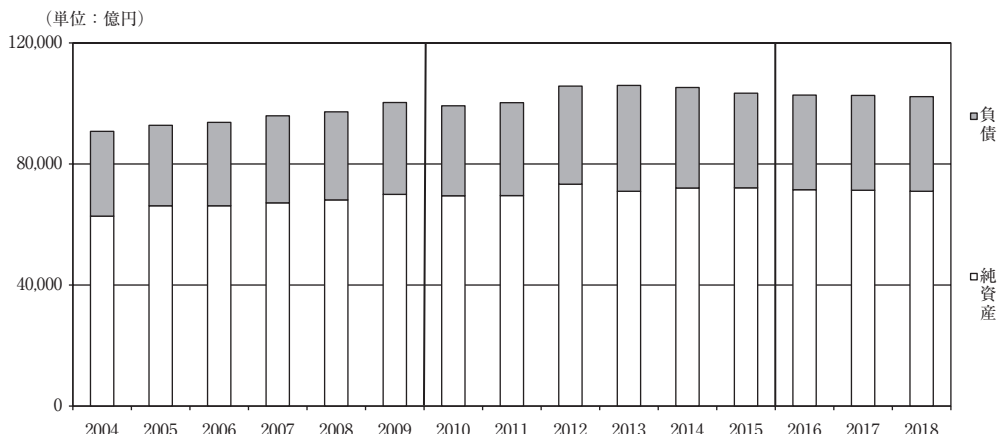
図表1 国立大学法人の2018年度決算

(1) 貸借対照表		(2) 損益計算書	
資産の部	102,221	経常費用	31,436
土地	48,658	教育経費	1,662
建物・構築物	28,271	研究経費	2,929
設備・図書等	10,049	診療経費	7,505
建設仮勘定	907	受託研究費等	2,515
現金及び預金	8,024	人件費	15,194
有価証券	2,172		
負債の部	31,253	経常収益	31,825
長期借入金	8,284	運営費交付金収益	10,506
資産見返負債	11,490	付属病院収益	11,457
運営費交付金債務	474	学生納付金収益	3,475
寄付金債務	3,197	受託研究等収益等	2,764
純資産の部	70,968	寄付金収益	708
政府出資金	61,414	施設費収益	72
資本剰余金	3,960	補助金等収益	763
利益剰余金	5,594		
前中期目標期間繰越積立金	4,341	経常利益	389
内訳（現金等がない額）	内訳（4,119）	臨時損失	106
目的積立金	388	臨時利益	85
積立金	442	目的積立金等取崩額	64
当期未処分利益	431	当期総利益	431

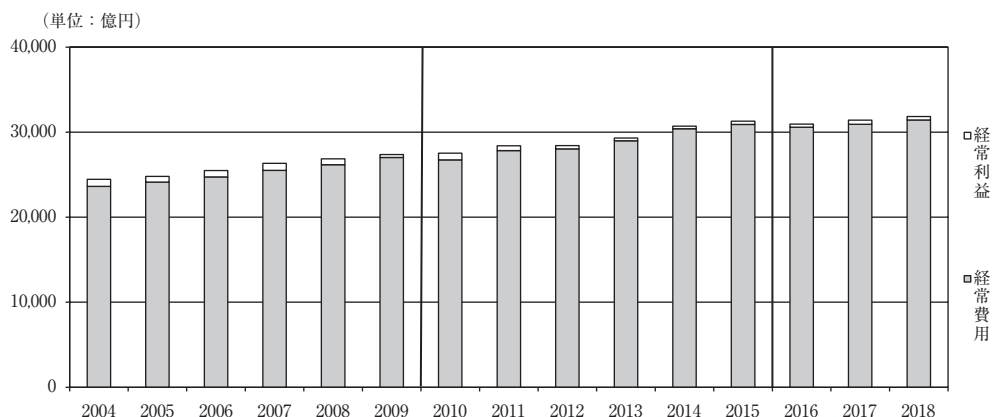
(注1) 単位：億円

(注2) 資料：文部科学省「国立大学法人等の決算について」。他の図表も同様の資料による。

図表 2 国立大学法人の資産、負債、純資産の推移 (年度)



図表 3 国立大学法人の経常収益、経常費用、経常利益の推移 (年度)



こうしてストックとフローの両面から観察する限りでは、国立大学法人が一定の水準に到達した状態にあるように思える。成長過程にあれば、ストックであれフローであれ伸びを感じさせるデータが表れるであろう。

(2) 運営費交付金収益と自力収益

今度は見方を変え、構成要因の細部の動きに注目しよう。経常収益のなかで大きな割合を占めるのが、運営費交付金収益である。国が独立行政法人に対して負託した業務を運営するように交付されたものである。

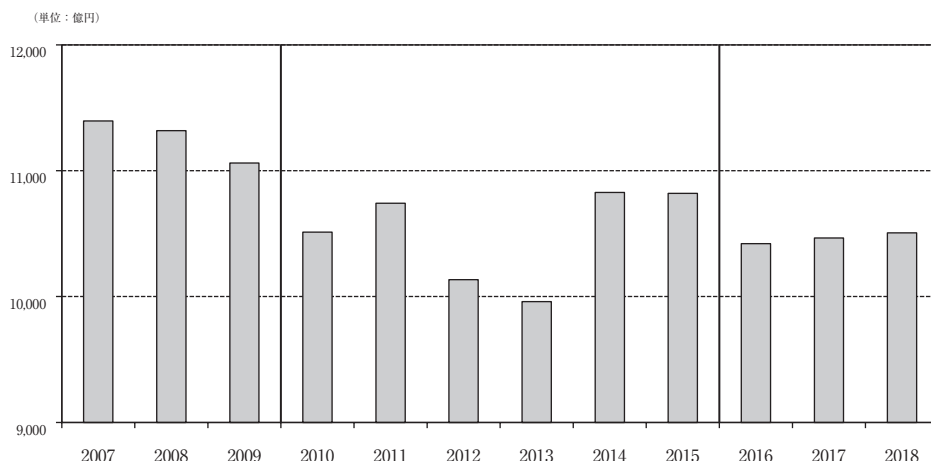
図表 4 では運営費交付金収益の推移がまとめられている。2014 年度以降に盛り上がった山が見られるが、全体的には低下傾向にある。国の予

算が大幅な赤字が続くなかで、運営費交付金収益だけを増やすのは難しい。もともと行政改革の流れから生み出されたのが国立大学の独立行政法人化だから、削減傾向がこれからも続く予想するほうが自然であろう。

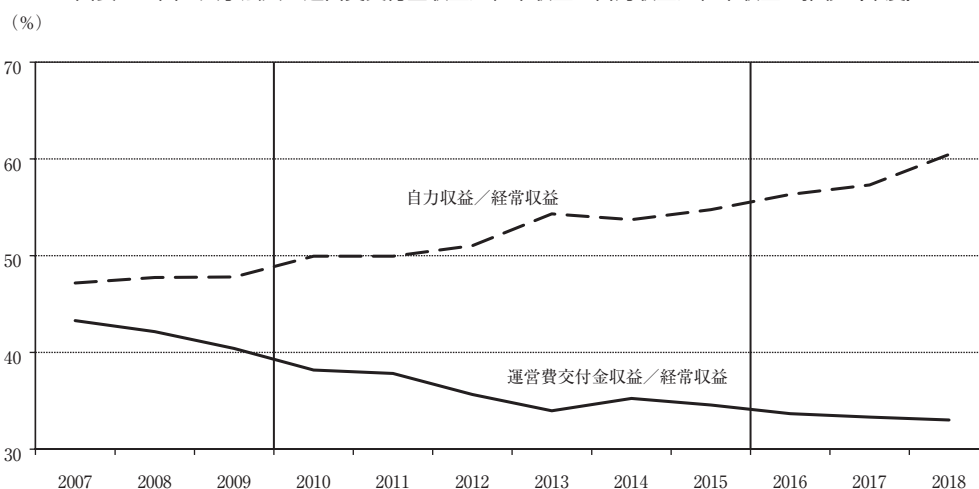
さらに運営費交付金収益の経常収益に占める割合を見たものが図表 5 である。その割合がほぼ確実に低下している姿が表れている。ここでは自力収益として運営費交付金収益を除いた収益の割合も示されている。付属病院収益、学生納付金収益、受託研究等収益、寄付金収益等といった独自の経営努力によって獲得した収益の割合である。

二つの動きを見ると、運営費交付金収益の割合が低下傾向にあるのに対して、自力収益の割合はまったく対照的に上昇傾向にある。これにより国

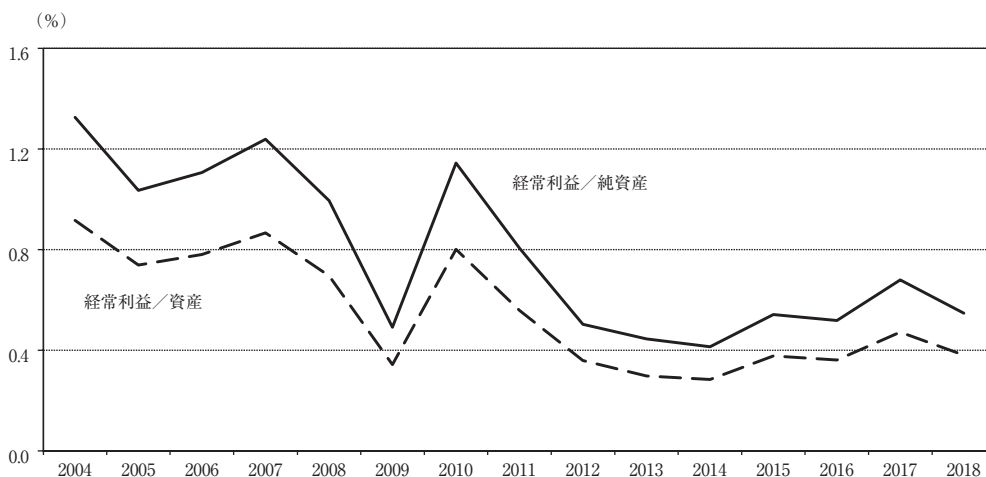
図表 4 国立大学法人の運営費交付金収益の推移（年度）



図表 5 国立大学法人の運営費交付金収益／経常収益と自力収益／経常収益の推移（年度）



図表 6 国立大学法人の経常利益／資産 (ROA) と経常利益／純資産 (ROE) の推移（年度）



立大学法人は過去の国立大学時代と異なり、国に全面的に依存する構造から徐々に脱却しようとしていることが確認できる。

同様にして経常費用と経常収益の差額である経常利益が資産および純資産に対してどれだけの割合にあるかを見たのが図表6である。ここでは経常利益／資産（％）をROA、経常利益／純資産（％）をROEと呼んでいる。

すでに触れたように国立大学法人の利益は一般企業や学校法人の私立大学とは性格が違うので、こうした表現は正しいとはいえないかもしれない。ただ、便宜上、用いることにしよう。

ROAであれROEであれ、どちらの指標も全体的に下方傾向にある。国立大学法人の運営の基本的な考え方は最初に経常費用が与えられ、次にそれに見合った経常収益がもたらされる。そのため、経常利益が限りなく小さくなるのが本来の姿である。その意味からも、ROAとROEが長期的に下がり続けるのは当然かもしれない。

第4節 国立大学法人のグループ別財務分析

(1) 国立大学法人の8グループ

いままですべての国立大学法人を対象にした集計データから観察してきたが、今度は見方を変えて8グループに区分したデータから国立大学法人の現状を把握していくことにしたい。なお、データは独立行政法人大学改革支援・学位授与機構のホームページ上で発表されたものである。

まず、国立大学法人の8グループは次のような分類にしている。

①旧帝国大学（旧帝大）：7校

北海道大学、東北大学、東京大学、名古屋大学、京都大学、大阪大学、九州大学

②付属病院を有する総合大学（医総大）：31校

弘前大学、秋田大学、山形大学、筑波大学、群馬大学、千葉大学、新潟大学、富山大学、金沢大学、福井大学、山梨大学、信州大学、岐阜大学、三重大学、神戸大学、鳥取大学、島根大学、

岡山大学、広島大学、山口大学、徳島大学、香川大学、愛媛大学、高知大学、佐賀大学、長崎大学、熊本大学、大分大学、宮崎大学、鹿児島大学、琉球大学

③付属病院を有しない総合大学（医無総大）：10校

岩手大学、福島大学、茨城大学、宇都宮大学、埼玉大学、お茶の水女子大学、横浜国立大学、静岡大学、奈良女子大学、和歌山大学

④理工系大学（理工大）：13校

室蘭工業大学、帯広畜産大学、北見工業大学、筑波技術大学、東京農工大学、東京工業大学、東京海洋大学、電気通信大学、長岡技術科学大学、名古屋工業大学、豊橋技術科学大学、京都工芸繊維大学、九州工業大学

⑤文科系大学（文科大）：5校

小樽商科大学、東京外国語大学、東京藝術大学、一橋大学、滋賀大学

⑥医科系大学（医科大）：4校

旭川医科大学、東京医科歯科大学、浜松医科大学、滋賀医科大学

⑦教育系大学（教育大）：12校

北海道教育大学、宮城教育大学、東京学芸大学、上越教育大学、愛知教育大学、京都教育大学、大阪教育大学、兵庫教育大学、奈良教育大学、鳴門教育大学、福岡教育大学、鹿屋体育大学

⑧大学院大学（大学院大）：4校

政策研究大学院大学、北陸先端科学技術大学院大学、奈良先端科学技術大学院大学、総合研究大学院大学

(2) 4種類の財務指標

8グループによる国立大学法人の財務分析を行うにあたって、ここでは人件費率、自己収入比率、教育経費率、研究経費率の4種類の財務指標を取り上げることにはしたい。その定義は以下のように

定めている。なお、財務指標の計算対象となる数値の出所は、略称で表示された【BS】：貸借対照表，【PL】：損益計算書，【OC】：業務実施コスト計算書に基づいている。

●人件費率

$$(\text{【PL】 人件費}) / (\text{【PL】 業務費計}) \times 100$$

●自己収入比率

$$(\text{【OC】 自己収入等} + \text{【科学研究費補助金の明細】 科研費等の直接経費} + \text{間接経費}) / (\text{【PL】 経常収益} + \text{【科学研究費補助金の明細】 科研費等の直接経費}) \times 100$$

●教育経費率

$$(\text{【PL】 教育経費}) / (\text{【PL】 経常費用}) \times 100$$

●研究経費率

$$(\text{【PL】 研究経費} + \text{受託研究費} + \text{共同研究費} +$$

$$\text{【科学研究費補助金の明細】 科研費等の直接経費}) / (\text{【PL】 経常費用} + \text{【科学研究費補助金の明細】 科研費等の直接経費}) \times 100$$

(3) グループ間の特徴

これらの財務指標を8グループごとに単純平均値でまとめたものが、図表7(1)(2)である。2013年度と2018年度の数値のほかに、5年間の増減も示されている。

このうち図表7(1)は人件費率と自己収入比率の動きを示している。これを見ると、人件費率は8グループとも上昇しているが、自己収入比率は教育大と大学院大の2グループが下落している。

さらにそれぞれの増減を比較すると、旧帝大、医総大、文科大、医科大のグループは人件費率の伸びよりも自己収入比率の伸びのほうが大きいが、それ以外の医無総大、理工大のグループは逆の動きにある。

同じ国立大学法人でも医学部・病院を抱えた医

図表7 国立大学法人のグループ別・財務指標

(1) 国立大学法人のグループ別 人件費率と自己収入比率

	人件費率			自己収入比率		
	2013年度	2018年度	増 減	2013年度	2018年度	増 減
① 旧帝国大学（旧帝大）：7校	45.6	45.7	0.1	60.1	63.9	3.8
② 付属病院を有する総合大学（医総大）：31校	50.5	50.7	0.2	67.7	70.1	2.4
③ 付属病院を有しない総合大学（医無総大）：10校	67.0	70.0	3.0	45.1	45.4	0.3
④ 理工系大学（理工大）：13校	56.1	60.3	4.2	42.8	43.3	0.5
⑤ 文科系大学（文科大）：5校	69.7	70.6	0.9	46.5	48.8	2.3
⑥ 医科系大学（医科大）：4校	42.7	43.3	0.6	76.2	80.2	4.0
⑦ 教育系大学（教育大）：12校	71.7	76.9	5.2	31.2	30.7	▲ 0.5
⑧ 大学院大学（大学院大）：4校	43.9	48.2	4.3	29.8	29.7	▲ 0.1

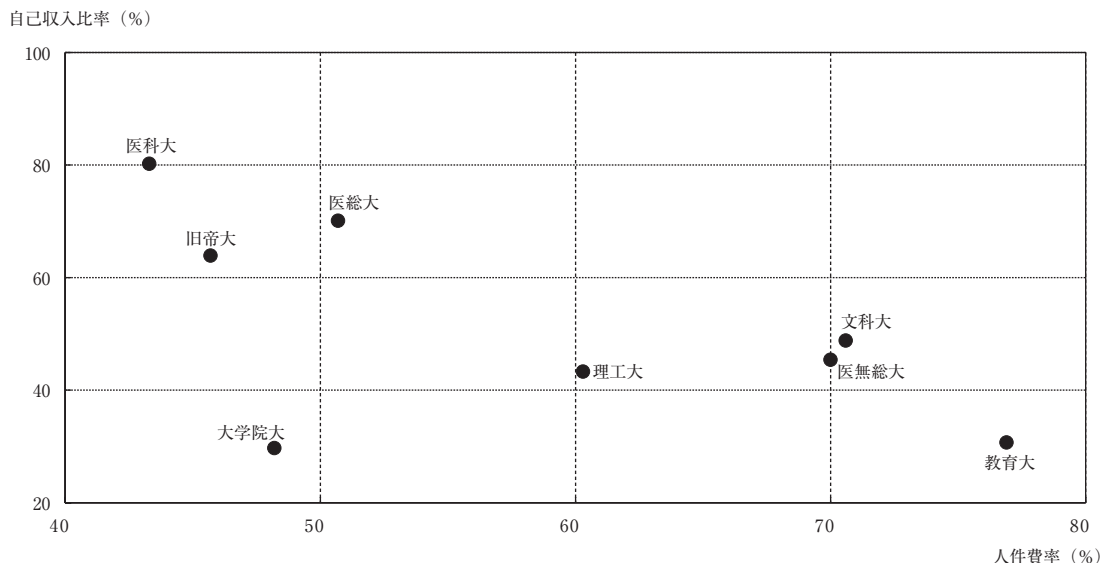
(2) 国立大学法人のグループ別 教育経費率と研究経費率

	教育経費率			研究経費率		
	2013年度	2018年度	増 減	2013年度	2018年度	増 減
① 旧帝国大学（旧帝大）：7校	4.9	4.6	▲ 0.3	31.9	29.7	▲ 2.2
② 付属病院を有する総合大学（医総大）：31校	5.4	4.3	▲ 1.1	10.7	9.5	▲ 1.2
③ 付属病院を有しない総合大学（医無総大）：10校	14.8	13.2	▲ 1.6	14.7	13.9	▲ 0.8
④ 理工系大学（理工大）：13校	14.4	12.7	▲ 1.7	24.8	22.6	▲ 2.2
⑤ 文科系大学（文科大）：5校	15.7	14.2	▲ 1.5	9.1	9.5	0.4
⑥ 医科系大学（医科大）：4校	2.1	1.4	▲ 0.7	8.9	7.7	▲ 1.2
⑦ 教育系大学（教育大）：12校	18.8	15.3	▲ 3.5	5.6	4.4	▲ 1.2
⑧ 大学院大学（大学院大）：4校	18.1	15.9	▲ 2.2	24.2	23.0	▲ 1.2

(注1) それぞれの数値は、各グループの単純平均値を表す。

(注2) 資料：独立行政法人大学改革支援・学位授与機構のホームページより作成。

図表 8 国立大学法人の人件費率と自己収入比率の相関図



療系の旧帝大、医総大、医科大は、他のグループにはない付属病院収益や診療経費等が財務指標に大きな影響を及ぼす。とりわけ、付属病院収益が自己収入比率の引き上げに貢献するので、他のグループと違った動きを取りやすい。

大雑把に全体を眺めれば、人件費率とともに自己収入比率も伸びているように見えるかもしれない。だが、医療系を除く国立大学法人全体では人件費率の上昇を十分に吸収するほど自己収入比率の伸びがあまり期待できないようにも感じる。

また、国立大学法人グループでの格差も懸念される。医療系グループとそれ以外のグループとの格差だけでなく、グループ全体でも格差が広がる動きが見られる。

図表 8 は 2018 年度の人件費率と自己収入比率の相関図を描いたものである。これを見ると、負の相関が確認できる。医療系グループがこの傾向を強めていることは事実であるが、多くを占める他のグループも同じ傾向が読み取れる。

そうであれば、人件費率が高いところほど自己収入比率が低く、逆に人件費率が低いところは自己収入比率が高くなる。この傾向が続けば、次第に財務上の格差が広がることが予想される。

大学の運営にとって費用の増大とともに収入も

着実に伸びていけば好ましいが、収入が低迷すれば行き詰まってしまう。教育研究活動を高めていくには費用の増大を伴うが、収入がそれに見合った動きをしない限り、持続可能な発展は難しい。

人件費率ばかり上昇し自己収入比率がそれに追いつかなければ、時間の経過に伴って様々な側面から変化を余儀なくされる。そうした財務面での厳しい制約は大学本来の使命である教育・研究活動にもしわ寄せが及んでいく。

そのことを表しているのが図表 7(2)であり、教育経費率と研究経費率の数値が示されている。5 年間の動きを見ると、グループにかかわらず 2 つともほとんどが低下している。自己収入比率が上昇しているグループでも教育経費率と研究経費率を下げざるを得ない状況に陥っているのが確認できる。

いかなる国立大学法人であれ、教育経費と研究経費を引き上げることで国民の期待に応えた教育・研究活動を展開したいと考えているであろう。だが、残念ながらデータを見る限り、抑制傾向にあることがうかがわれる。やはり収入面の制約がかなり作用しているように思われる。

第5節 国立大学法人の経営モデル

(1) 基本モデル

第3節では国立大学法人全体の数値から、ストックとフローの財務指標そして運営費交付金収益と自力収益の動きを捉えてきた。続く第4節では国立大学法人を8グループに区分しながら、人件費率と自己収入比率の相関関係や教育経費率と研究経費率の動きについて観察してきた。

これらのデータを観察する限り、国立大学法人はある一定の規模に到達したように感じられる。設立当初の目標から次の新たな目標に向かう段階にあれば、規模の拡大が鮮明に表れてもおかしくないからだ。

だが、代表的な財務データを時系列的に並べればわかるように、将来に向けた成長が明確な形で表れないのが現状である。そこで、次に国立大学法人の特徴をつかみながら単純な経営モデルを構築し、成長に向けた条件を探っていきたい。

図表9は国立大学法人の経営モデルを描いたものである。この図のL曲線は教育研究活動と経常費用の関係を示している。教育研究活動の拡

大が必要であれば、それに伴って経常費用を増やしていかなければならない。それゆえ、正の関係が成立する。

それに対して経常費用と経常収益の関係を表すM曲線は45°線となっている。経常費用が与えられると、それと同額の経常収益がもたらされるのが国立大学法人の仕組みとなっているからである。

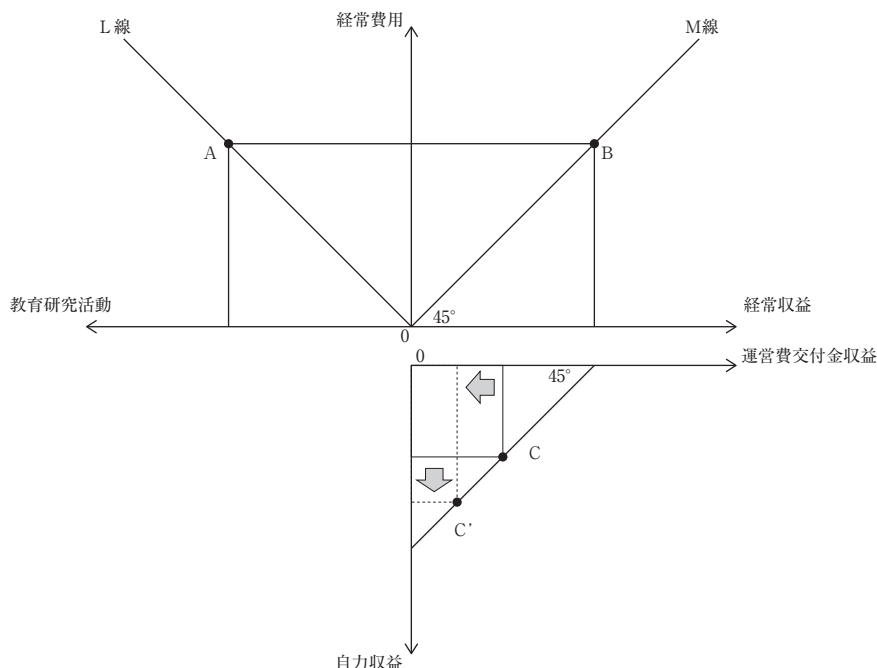
したがって、L曲線上のA点が定まると、M曲線上のB点も同時に決定づけられる。ここでは下方に経常収益を形成する運営費交付金収益と自力収益の関係が描かれている。

例えばC点からC'点に移動した場合、運営費交付金収益が減少し、それを埋め合わせるように自力収益が増えていく。ただし、経常収益そのものは変わらない。与えられた経常収益を形成する2つの配分が変わるだけである。

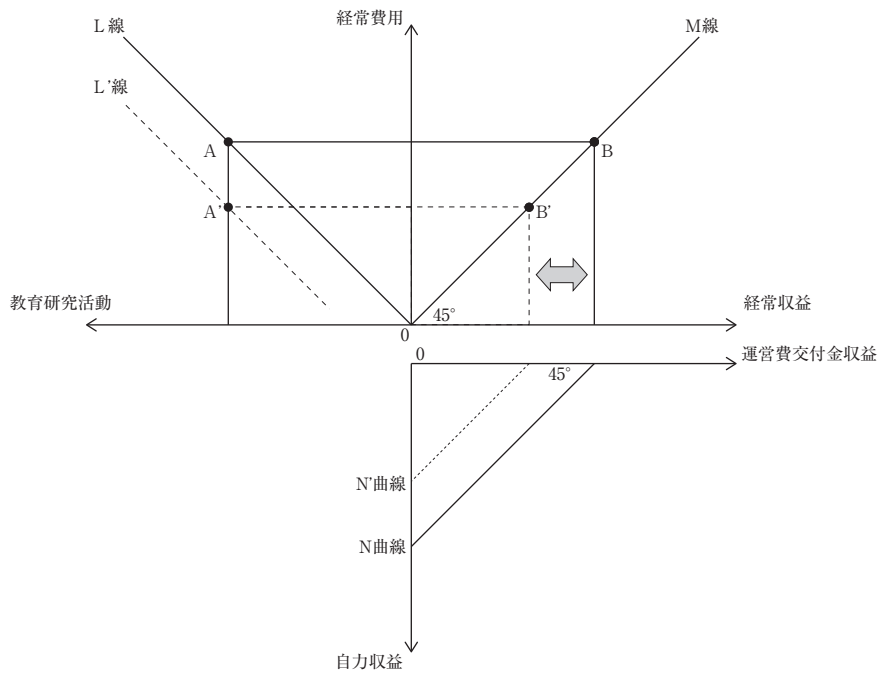
(2) 経営努力の成果

本来、経常費用と経常収益が一致するように予算が組まれているが、費用削減努力が実れば経常費用が減少する。そのことを描いたものが図表10

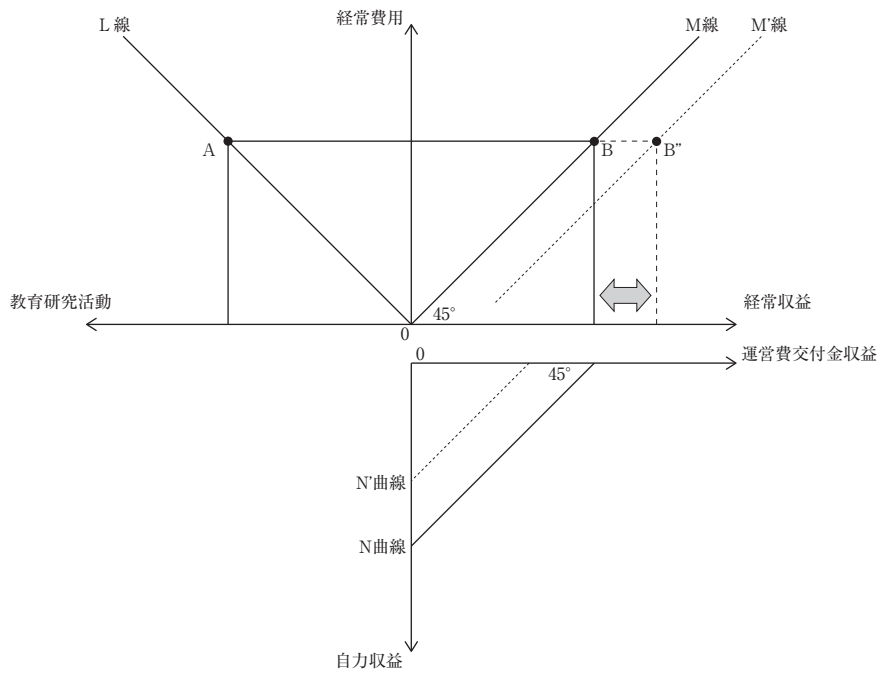
図表9 国立大学法人の経営モデル



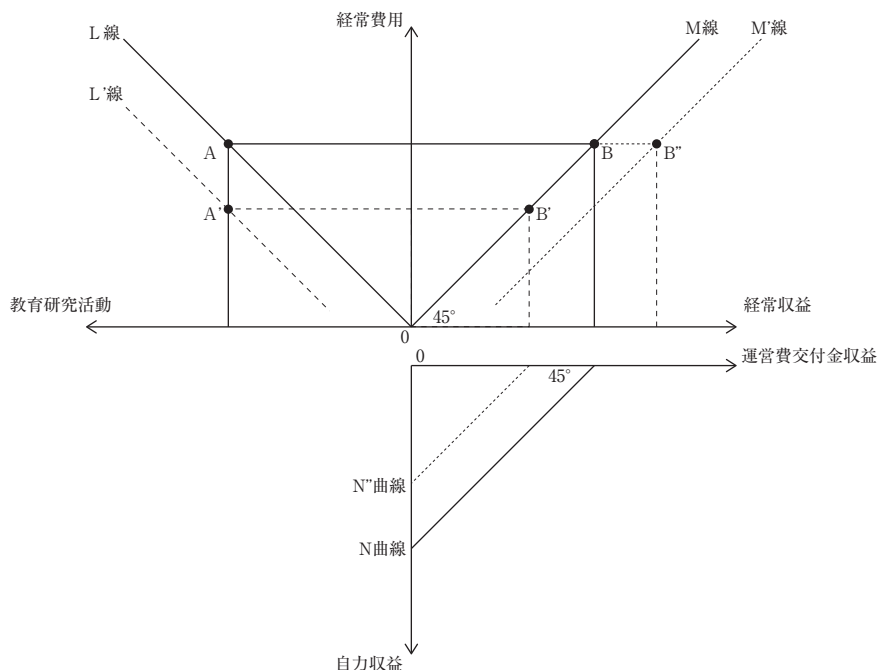
図表 10 費用削減の効果



図表 11 収益拡大の効果



図表 12 費用削減と収益拡大の合併効果



である。

当初の予算ではL曲線上のA点とM曲線上のB点が予想されているが、運営していく過程でL曲線は費用削減努力の成果からL'曲線にシフトし、同じ教育研究活動を実行するのに必要な経常費用はA'点あるいはB'点に相当するところまで下げることが可能となる。

そうすると、当年度は予算で定められた当初の経常収益と費用削減努力が実った経常費用の間に経常利益が発生する。経営努力による利益の発生である。恐らく、利益が発生するのであれば、次年度以降の予算では経常収益が削減させられるであろう。

当初の教育研究活動を実行するうえで必要な経常費用が予想したものよりも少なく済むからである。そうであれば、その分だけ経常収益を下げざるを得ない。その時、運営費交付金収益の引き下げが実施されるであろう。ここでは下に描かれたN曲線のN'曲線へのシフトで示されている。

経営努力による利益の発生は費用削減だけではない。当初の予算を上回る経常収益の拡大も同様の効果をもたらす。図表 11 はそうした状況を描

いたものである。

経常収益が当初の予算よりも増えたケースであるため、経常費用と経常収益の関係を示すM曲線は右にシフトしM'曲線となる。この場合、経営努力による利益がB点とB''点の幅に相当するだけ発生する。

だが、翌年度以降は利益が生み出されるので、運営費交付金収益を引き下げることになる。そうすると、経常収益は縮小するので下に描かれたN曲線はN'曲線へシフトしていく。

図表 12 は費用削減と収益拡大の2ケースを一緒に描いたものである。経営努力による利益の発生は2つの効果が合わさって発生するので、この図が本来の姿を現しているといえる。その時のN曲線はさらにシフトしたN''曲線となる。

第 6 節 健全な発展の条件

(1) 最善のケース

国立大学法人の財務分析を通じて気づく最大の特徴は、資本蓄積が行われないことである。一般企業であれ学校法人の私立大学であれ、毎期ごと

に利益を生み出し、一部が資本蓄積に向かっていく。これにより組織が拡大していく。

ところが、国立大学法人の会計は経常経費に見合った分の経常収益しかもたらされないの、基本的に利益が得られない構造となっている。それゆえ、資本の蓄積は行われず、ゼロ成長の組織が大前提となる。

もし教育研究活動をさらに促進させようとするれば、国からの援助が必要となる。だが、今日の国の財政事情から判断すれば、運営費交付金収益に全面的に依存するのはかなり難しい。

代替的手段として自力収益の拡大が考えられる。実際、この方向に進んでいるのが現状であろう。それでも長期的に見れば難しい。自力収益を増やそうとしても資本が一定である限り、いずれ行き詰まってしまうからである。

国立大学法人が持続的な発展を遂げるには、ある程度の資本蓄積が必要である。図表 13 はそうした状況を描いている。この図ではいままでの経営モデルに経常収益と純資産との関係を示す P 線が新たに加えられている。純資産が増えない限り、経常収益を増やせないと想定している。だから両者は正の関係が成立している。

最初に L 線上の A 点、M 線上の B 点が与えられているとしよう。つまり、教育研究活動とそれに必要な経常費用が与えられ、次にその資金を満たすための経常収益がもたらされている。その場合、純資産から生み出される経常収益が E 点によって決定づけられる。

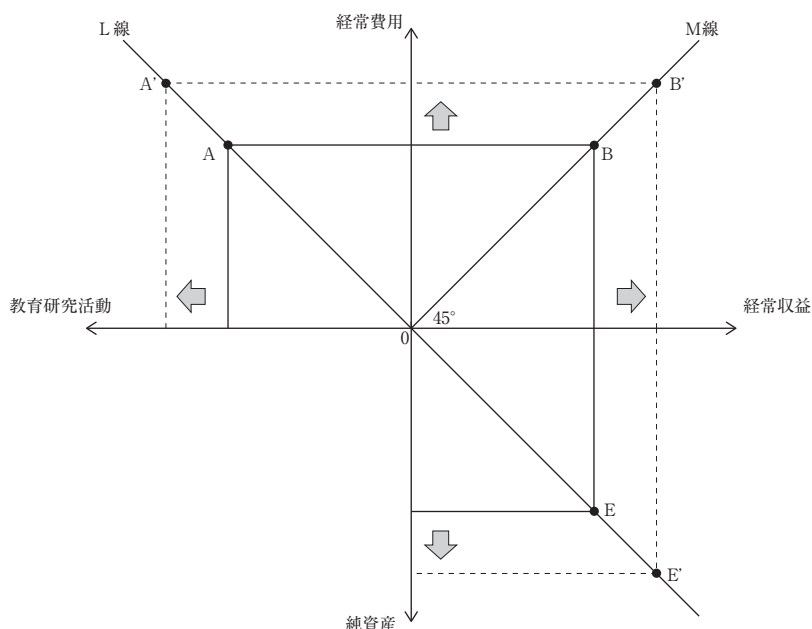
そうしたなかで教育研究活動を拡大させようと試みたとしよう。その場合、A' 点から経常費用も増やさなければならない。その条件を満たすには経常収益を B' 点に対応するところまで増やしていく必要がある。そのためには純資産を E' 点に至るまで拡大していかなければならない。

A 点・B 点・E 点から A' 点・B' 点・E' 点に向かって国立大学法人が成長していくための前提条件は、純資産の増大である。純資産の成長がない限り、教育研究活動の拡大は難しい。その条件を満たすには、利益を積み重ねていくしか最善の方法はないであろう。

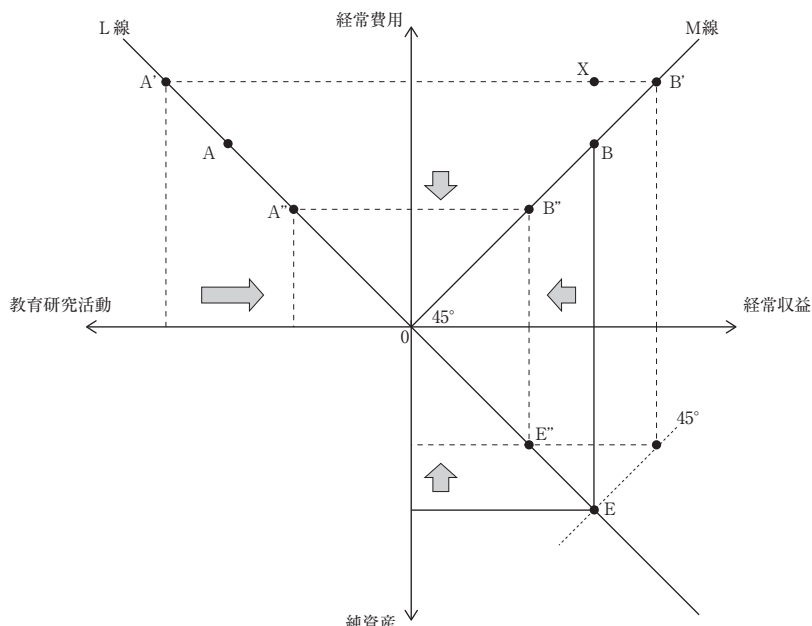
(2) 最悪のケース

だが、現状のシステムのもとでは利益が生み出されないの、純資産は増えていかない。厳しい制約のなかで教育研究活動を拡大させたら、どの

図表 13 国立大学法人の成長モデル



図表 14 国立大学法人の縮小モデル



ような結果に陥るであろうか。図表 14 はそうした状況での国立大学法人を描いたものである。

初期点として A 点・B 点・E 点が与えられていたとしよう。次に A' 点に位置づけられるまで教育研究活動を拡大し、それに応じて経常費用も増やしていったとする。だが、純資産が一定の状態では経常収益の増大は難しいので、経常費用と経常収益の関係は X 点で決定づけられる。

そうすると、X 点と B 点の幅、同じことであるが、X 点と B' 点の幅だけ経常費用が経常収益を上回るので損失が発生する。そのことは資本の毀損となるため、補助線として引かれた 45° 線から明らかなように純資産は E 点から E'' 点に位置づけられたところまで減ってしまう。

純資産の減少は経常収益を引き下げるので、損失の発生を食い止めるには次期以降、経常費用に制約を課す必要がある。それが B'' 点である。そのことは教育研究活動にも制約が課され、A'' 点に対応するところまで引き下げられる。

結局、教育研究活動を拡大させようとする、最終的に初期の状態よりも下がってしまう。純資産を増やせないどころか、逆に毀損させるからである。したがって、利益を生み出さない構造のな

かで教育研究活動を無理に拡大させれば、時間が経過するにつれて経営を一層悪化させることになる。

第 7 節 国立大学法人の限界

(1) 純資産の構成要因

国立大学法人の財務分析を通じて理解できたことは、恐らく一般企業や学校法人の私立大学に比べてまったく異なった会計制度のもとで運営されていることであろう。経常費用が最初に与えられ、それを満たすように経常収益が決定づけられる。それゆえ、原則上、利益が発生しない。そのため、資本の拡大に結び付かないので成長しない組織となる。

それでも、付録 1 から長期にわたる純資産の動きを丁寧に見るとわずかではあるが、増大している。だが、純資産を構成する政府出資金と資本剰余金はほとんど影響を及ぼしていない。もう一つの要因である利益剰余金が引き上げているだけである。

さらに利益剰余金の構成要因を細かく見ると、かなりの割合を占めるのが前中期目標期間繰越積

立金である。過去の中期計画期間に蓄積された積立金であるが、ほとんどが「現金等がない額」として報告されている。資金の裏付けのない帳簿上の利益に過ぎない。

利益剰余金を構成する次に大きな積立金も同様の内容である。唯一、運営努力による利益に相当するのは目的積立金であるが、この金額は極くわずかである。純資産の動きだけを見るのではなく構成要因の動きを丁寧に追っていけば、国立大学法人は実質的に資本蓄積が行われない組織であることが確認できる。

(2) 会計制度の比較

それゆえ、今日の国立大学法人は資本蓄積ではなく、制度の変更を通して経常収益の拡大を目指している。例えば、授業料の抜本的な値上げを検討している。国立大学時代から教育の機会均等を旗印にしながら、学習意欲のある学生の受入体制として低い授業料を設定していた。だが、時代の変化から徐々に値上げの方向に動いている。その動きをさらに加速しようとしている。

そのほかにも経常収益の確保を目指した試みとして寄付金の獲得もあげられる。積極的に大学をアピールすることで、多くの関係者に寄付金を募っている。また、研究費の獲得も幅広い分野から取り組んでいる。

その一方で、経常費用の削減も進められている。人件費は当初から低下傾向にあるが、国立大学法人同士の合併・統合を打ち出すことで、人件費だけでなく様々な経費を削減しようとしている。そうした合併・統合の動きは急速に広がっている。

これからも従来の枠組みを超えた大胆な試みが収益の側面だけでなく、費用の側面からも展開されるであろう。それでも資本蓄積が行われる仕組みが組み込まれていない限り、いずれ限界が生じる。

それに対して私立大学では、每期ごとに基本金組入が行われるようになっている。私立大学に適用される学校法人会計のもとでは、基本金が充分に蓄積される仕組みが組み入れられている。これ

によりキャンパス整備等の拡充につながっていく。国立大学法人会計ではこの仕組みがないので、組織の拡大に結びつきにくい

もちろん国立大学法人の設立趣旨が根本的に異なっているので、会計制度が違っていても当然かもしれない。国が必要と判断する領域に教育研究活動を振り向ける目的で設立されたのであるから、資本蓄積がなくても国の保証であらゆる要求を満たすことができる。

だが、成熟した経済に達したわが国において人々が欲する新しい領域を見つけ出すのは難しい。国が探し出すよりも市場メカニズムを活用しながら見つけ出すほうが、はるかに効率がいいであろう。その意味では国立大学法人の役割は時間の経過に伴って弱まっていくように思える。

それでも有益な経営資源を有する国立大学法人を長期にわたって活用しようと意図するならば、資本が着実に蓄積される独自の仕組みを組み入れていかなければならない。そう考えると、国立大学法人会計が限りなく私立大学の学校法人会計に近づいていくことが予想される。

<参考文献>

- 赤井伸郎・中村悦広・妹尾渉 (2009)「国立大学財政システムのあり方についての考察—運営費交付金の構造分析—」経済産業研究所 RIET Discussion Paper Series 09-J-006
- 植草茂樹・高岡華之 (2005)「国立大学法人の財務指標とその可能性」『大学評価・学位研究』第1号
- 梅田守彦 (2007)「国立大学法人の財務情報の公開をめぐる」『中京経営研究』第16巻第2号
- 京都大学 (2019)「京都大学の財務情報」『ファイナンシャルレポート／Financial Report』
- 国立大学等の独立行政法人化に関する調査検討会議 (2002)「新しい「国立大学法人」像について」ホームページ収録
- 小藤康夫 (2019)『大学経営の構造と作用』専修大学出版局
- 大学改革支援・学位授与機構 (2020)「国立大学法人の財務」HP収録
- 福島謙吉 (2010)「第2期中期目標期間における国立大学法人の財務の展望—国立大学法人運営費交付金減額への対応をめぐる—」『大学アドミニストレーション研究』創刊号
- 藤巻祐輔 (2017)「非営利組織の会計・監査シリーズ (11) 国立大学法人等」『会計情報』Vol.496

山本清（2004）「国立大学法人の財務と評価」『大学財務経営研究』第1号

<資料>

独立行政法人大学改革支援・学位授与機構「国立大学法人の財務」HPより。

文部科学省「国立大学法人等の決算について」（各年度版）HPより。

付録 1 国立大学法人の貸借対照表

中期目標期間	第 1 期						
年 度	2004 年度	2005 年度	2006 年度	2007 年度	2008 年度	2009 年度	2010 年度
資産の部	90,793	92,741	93,708	95,914	97,189	100,308	99,217
土地				48,926	48,926	49,088	49,093
建物・構築物				25,238	24,233	25,542	25,297
設備・図書等				9,742	10,507	11,997	11,839
建設仮勘定							
現金及び預金							
有価証券							
医薬品及び診療材料							
負債の部	28,020	26,565	27,538	28,747	29,081	30,375	29,723
長期借入金				9,544	10,316	9,984	9,553
資産見返負債				8,780	8,834	10,082	10,458
運営費交付金債務							
寄付金債務					1,998	2,088	2,229
純資産の部	62,773	66,176	66,170	67,167	68,107	69,933	69,493
政府出資金				60,569	60,517	60,550	60,549
資本剰余金				3,516	4,120	5,713	5,420
利益剰余金				3,082	3,470	3,670	3,524
前中期目標期間繰越積立金							2,654
内訳（現金等がない額）							内訳（2,417）
目的積立金					1,065	281	0
積立金					1,556	1,957	0
当期末処分利益					771	1,354	765

(注 1) 単位：億円

(注 2) 対象となる法人（大学共同利用機関法人を含む。）の財務諸表等を集計した数値。

(注 3) 文部科学省「国立大学法人等の決算について」（各年度版）より。なお、利益剰余金は純資産から政府出資金、資本剰余金を

付録 2 国立大学法人の損益計算書

中期目標期間	第 1 期						
年 度	2004 年度	2005 年度	2006 年度	2007 年度	2008 年度	2009 年度	2010 年度
経常費用	23,622	24,118	24,743	25,497	26,171	27,013	26,735
教育経費				1,299	1,407	1,624	1,410
研究経費				2,596	2,711	2,881	2,869
診療経費				4,600	4,836	5,197	5,471
受託研究費等				1,728	1,795	1,773	1,801
人件費				13,449	13,560	13,582	13,428
経常収益	24,454	24,803	25,475	26,330	26,849	27,358	27,530
運営費交付金収益				11,395	11,318	11,061	10,512
付属病院収益				7,098	7,470	7,828	8,493
学生納付金収益				3,554	3,495	3,400	3,430
受託研究等収益等				1,772	1,857	1,851	1,828
寄付金収益							
施設費収益							
補助金等収益					415	873	801
経常利益	832	685	732	832	677	344	795
臨時損失		77	89	64	71	73	84
臨時利益	271	50	54	26	34	790	27
目的積立金等取崩額		58	75	108	130	292	31
当期総利益	1,103	716	773	903	771	1,354	771

(注 1) 単位：億円

(注 2) 対象となる法人（大学共同利用機関法人を含む。）の財務諸表等を集計した数値。

(注 3) 文部科学省「国立大学法人等の決算について」（各年度版）より。

第 2 期					第 3 期		
2011 年度	2012 年度	2013 年度	2014 年度	2015 年度	2016 年度	2017 年度	2018 年度
100,252	102,718	105,922	105,232	103,387	102,739	102,650	102,221
49,134	49,111	49,038	49,057	48,968	48,900	48,812	48,658
25,104	25,318	28,029	29,496	29,588	28,818	28,940	28,271
11,841	11,742	12,400	12,023	11,342	10,502	10,099	10,049
		2,128	1,453	1,232	1,619	1,113	907
		8,090	7,090	6,512	6,796	7,644	8,024
		165	160	150	2,102	1,733	2,172
30,733	32,413	34,933	33,163	31,273	31,245	31,313	31,253
9,220	8,908	8,687	8,486	8,370	8,320	8,549	8,284
10,953	11,881	13,627	13,345	12,913	12,453	11,892	11,490
		1,286	810	0	240	350	474
2,348	2,474	2,586	2,639	2,724	2,898	2,982	3,197
69,518	73,304	70,989	72,069	72,114	71,494	71,336	70,968
60,543	61,540	61,521	61,509	61,499	61,436	61,416	61,414
4,988	4,611	5,161	6,104	5,885	5,047	4,579	3,960
3,987	7,153	4,307	4,456	4,730	5,011	5,341	5,594
2,559	2,470	2,389	2,346	2,278	4,557	4,458	4,341
内訳 (2,414)	内訳 (2,398)	内訳 (2,334)	内訳 (2306)	内訳 (2,259)	内訳 (4,182)	内訳 (4,162)	内訳 (4,119)
389	412	347	276	65	—	235	388
370	774	1,126	1,426	1,694	0	222	442
516	340	284	246	680	447	433	431

引いた金額。

第 2 期					第 3 期		
2011 年度	2012 年度	2013 年度	2014 年度	2015 年度	2016 年度	2017 年度	2018 年度
27,830	28,039	28,986	30,403	30,901	30,576	30,915	31,436
1,483	1,615	1,810	1,832	1,773	1,647	1,650	1,662
3,074	3,237	3,465	3,449	3,340	2,998	2,914	2,929
5,776	6,036	6,386	6,665	6,896	6,932	7,230	7,505
1,759	1,621	1,838	2,067	2,302	2,381	2,447	2,515
13,966	13,757	13,681	14,558	14,835	14,982	15,050	15,194
28,390	28,408	29,303	30,702	31,293	30,947	31,401	31,825
10,741	10,134	9,960	10,828	10,820	10,421	10,466	10,506
8,887	9,325	9,667	9,939	10,380	10,645	11,053	11,457
3,410	3,420	3,391	3,407	3,433	3,454	3,486	3,475
1,882	1,756	1,975	2,249	2,498	2,600	2,672	2,764
		667	684	684	684	727	708
		220	222	142	51	61	72
809	924	1,160	997	1,013	848	771	763
560	369	316	298	391	371	485	389
186	199	152	153	133	89	140	106
125	137	98	86	365	65	70	85
16	32	35	28	74	114	24	64
516	340	297	261	698	461	439	431