

国立大学法人の制度・会計・財務状況 に関する論点と変遷

水 田 健 輔

- I はじめに
- II 法人化前および初期における論点の整理
- III 第3期中期目標期間以降の論点と法人化後の財務状況の変遷
- IV まとめ

I はじめに

2004年4月の法人化後、国立大学は6年単位で中期目標が設定され、その目標を達成するための中期計画を立案し、文部科学大臣の承認を受けることになっている。本稿執筆時（2023年度）は法人化からちょうど20年目にあたり、4回目の中期目標期間の2年目にあたる。そして、この20年間に国立大学法人の会計制度、主たる公的財源である運営費交付金の配分方法、大学のミクロの財務状況などは変遷を重ねてきた。節目であるこの機に、これまでの推移を総括し、課題を整理することは有益と考えられる。

そこで、本稿では法人化前後から第4期中期目標期間にいたる国立大学の会計および財務運営に関する論点の整理を行い、20年間を俯瞰しつつ、現状と課題をまとめたい。具体的には、第II章で法人化直前および第1期（2004～09年度）、第2期（2010～15年度）の中期目標期間に会計制度を中心とした制度設計や財務運営でどのような論点があり、課題を有していたかについてまとめる。続く第III章では、第3期中期目標期間（2016～21年度）以降の制度設計とその評価をまとめ、また第4期中期目標期間（2022～27年度）開始とともに適用された会計基準の大規模な改訂について、その経緯と影響を整理する。その上で、国立大学法人の貸借対照表と損益計算書をもとに、3つの中期目標期間（2004～21年度）をとおした財務基盤の変化について分析結果を紹介する。最後に第IV章で全体をまとめ、国立大学法人を対象とした今後の研究課題を提示し、締めくくりたい。

II 法人化前および初期における論点の整理

本章では、まず国立大学法人化直前において、会計基準や制度設計に関するいかなる

論点があったかについて、佐藤 (2000, 2001, 2002a, 2002b, 2004) をもとに整理する。続いて、実際に国立大学法人制度の運用が始まった後、第2期中期目標期間までの間にどのような議論があり、また国立大学法人の財務状況がいかなる様相をみせていたかについて、佐藤 (2006, 2008, 2009, 2012, 2014) に依拠しつつまとめる。

1. 国立大学法人の制度設計段階における論点

国立大学の法人化については、制度設計段階で「独立行政法人化」という用語が使用されていた。実際に国立大学法人法 (以下「法人法」とする) のかなりの部分が独立行政法人通則法を準用しており、国立大学法人会計基準 (以下「法人会計基準」とする) も「企業会計原則を基礎としつつ、独立行政法人会計基準 (以下「独法会計基準」とする) における取扱いを踏まえて検討を行い」(国立大学法人会計基準等検討会議 2022) 取りまとめられている。こうした背景を踏まえて、まず佐藤 (2000) において、独立行政法人 (以下「独法」とする) の制度設計と会計基準に対してどのような問題提起がなされていたかをまとめる。

(1) 佐藤 (2000) における独立行政法人会計基準に関する論点

独法は、3~5年の中期目標・中期計画を設定し、毎事業年度および中期目標期間終了時に評価を受ける。つまり、国による事前統制から事後統制への移行が最も大きな特徴となっている。こうした事後統制のもとで、独法会計基準は、財務報告の目的を (1) 業務の遂行状況の把握と (2) 業務の適正な評価に資するという2点をあげている。ただし、営利企業とは以下の相違点があることを考慮しているとされている：(1) 利益獲得を目的としない、(2) 政策実施主体である独法は企画立案主体である国と密接不可分であり独法のみで意思決定が完結しない、(3) 利益の獲得を目的とした資本主を予定しない、(4) 動機付けと財政上の観点の調整を必要とする。佐藤は、上記のうち中期目標・中期計画の仕組みに関係する (2) と (4) が特に独法会計基準の性質を方向づけているとしている。

次に独法会計基準の個別の論点については、以下の課題が指摘されている。

第1に、企業会計にはない「行政サービス実施コスト計算書」については、国の責任に帰するため独法の損益計算をとおさないコスト (損益外減価償却費¹など) や国からの出資や無償貸与に対する機会費用を含めて納税者である国民負担に帰されるコストを計算している。この計算書の技術的課題としては、複式簿記にもとづかない処理を含んでおり、「正規の簿記の原則」との不整合が問題になる。また、独法の経営努力に関わら

1 佐藤 (2000) 当時の名称。2018年の独法会計基準改訂により2023年現在の名称は「減価償却相当額」となっている。

ない（国の責任に帰する）コストが含まれることにより、業績評価の責任対象が法人外に広がる点も課題となる。

第2に、独法の損益計算は、中期計画に準拠した運営を行えば、損益がニュートラルになるようにできている。主要な公的財源である運営費交付金は受領時に運営費交付金債務として負債に計上し、成果進行型²であれば予定された成果が上がったタイミングで、費用進行型であれば予定された費用が生じた際に収益化する。しかし、財・サービスを市場で取引していない独法については、予定された成果を上回っても収益化することはできず、逆に実際発生した費用が予定した費用を上回れば損失が出る。損益計算書が費用、収益の順に表示されていることからわかるとおり、独法の原価意識は、費用の発生を予定された費用の中に収めることにある点が特徴となる。

第3に、運営費交付金、施設費、寄附金といった財源は受領時に債務（例、運営費交付金債務）として負債に計上される。これは、独法が実施すべき事業の責務を負債として表すものであり、中期計画に準拠した効率的・管理的支出が行われれば、全額収益化されることになる。逆に残余がある場合には、未実行の責務としてマイナス評価となり、財務分析上も負債比率の悪化等として影響する。また、施設費で償却資産を取得すると資本剰余金に計上され、減価償却費は損益外減価償却費として資本剰余金から直接差し引かれる。この処理は、独法の財産的基礎の減少として報告されることとなる。

第4に、人件費について、中期計画にもとづき運営費交付金による財源措置がある退職給付については引当金を計上しない（運営費交付金で措置されない教職員については引当金を計上する）。財務諸表では、運営費交付金充当分の見積額を貸借対照表に注記し、増加額を行政サービス実施コスト計算書に計上する。つまり、中期計画から離れて給与水準を引き上げると、追加的な退職手当が必要となり、運営費交付金の充当では不足するため損益が悪化する。結局、人件費に関する裁量は実質的に制限されており、厳格なコスト管理が要請されている。

第5に、利益処分について、主務大臣から経営努力の認定を受け、承認された金額は目的積立金として次年度に繰り越すことが可能であるが、中期計画にもとづき合理的な用途で使用されることが必要となる。経営努力にもとづく利益については、運営費交付金以外の収益を獲得するか、あるいは効率的な業務実施により費用を削減することにより生み出される。しかし、経営努力により繰り越した目的積立金も中期目標期間終了時には積立金として整理され、国庫納付の対象となる。つまり、経営努力で獲得した利益も自主的・主体的に運用することはできず、また中期目標期間終了時に事業の継続性は会計上絶たれることになる。

以上のような点から、佐藤は独法制度について、短期の経済効率性や原価採算性によ

2 佐藤（2000）当時の名称。2023年現在の名称は「業務達成基準」となっている。

る業績主義の上に成り立っており、自主性・自律性を活かした業務の実施と事後の説明責任というフレームワークについて、極めて制約の大きな制度設計であることを指摘している。

(2) 佐藤 (2001) における独立行政法人会計基準の国立大学への適用に関する論点

佐藤 (2001) では、独法会計基準を国立大学に適用するのはかなり問題であると指摘している。佐藤 (2000) に無い新たな論点としては、以下が提示されている。

まず、独法会計基準は企業会計原則を基礎としているが、「真実性の原則」が独法独自のものになっている。具体的には、企業会計原則は「経営成績」に関して真実な報告をすると定めているが、独法では「運営状況」という言葉に置き換えられている。つまり、企業会計ではゴーイングコンサーンを前提に経営成績の期間比較を可能とする会計処理が求められているのに対して、独法会計では中期目標期間中の事業の運営状況が真実な報告の対象となっている。独法は、中期計画に沿った効率的・管理的な事業運営により損益ニュートラルとなり、(ゴーイングコンサーンを前提としない) 中期目標期間単位の運営状況が評価され、国は法人の存続に関する意思決定を行う。

損益計算に関しては、費用の節減による経営努力が求められ、「運営状況」はコスト管理の側面を主に表している。なお、中期計画に定められた業務を実施することにより損益ニュートラルとなる仕組みは、中期計画からはみ出たオーソライゼーションのない業務の無制限の拡大を制限する仕組みととらえることも可能であり、独法の自主性・自律性への制約が明白となっている。

貸借対照表については、国からの無償譲渡または贈与により取得された資産について、所有権は移転するが処分権はないというのが基本的考え方である。なお、無償貸与された資産については、オフバランスとなることが想定されるが、占有権が継続し、拘束性が強いことを鑑みると資産に計上することが適切との意見が示されている。また、損益外減価償却費について、自己金融による更新資金の蓄積ができないことを指摘し、国のいう「改めて必要な措置」がどの程度保証されるかについて疑問が投げかけられた。

行政サービス実施コスト計算書については、機会費用の計上について、客観性や信頼性の問題を指摘している。また、この計算書で示される「国民の負担に帰すべきコスト」は、独法の経営という枠を超えて国の企画・立案の妥当性が含まれ、責任の範囲を確定することが非常に難しくなる。つまり、企業会計における会計監査人と経営者の二重責任 (Dual Responsibility System) にとどまらず、会計監査人は国の行為を含めて監査する三重責任 (Triple Responsibility System) に拡張されるのではないかという危惧が示された (ただし、監査対象を会計処理に限定すれば問題はない)。

その他、人件費に関して、他のコストとのゼロサムゲームとなっており、他のコストを厳格に管理して人件費の水準を維持するか、増加する他のコストを賄うために人員削減を行うかという選択になることが説明されている。この点については、国立大学の法人化後に運営費交付金が効率化係数等で削減されながら、国の総人件費改革の目標を達成し、物件費を確保できた要因について、いち早く指摘しているという見方もできる。

最後に国立大学法人化に対する独法制度の影響について、次の4つの問題点が示されている。まず1番大きな問題として、会計基準が「運営状況」つまり中期目標期間のコスト効率性や採算性を評価するものになっており、大学や研究機関に適さない点である。また、機関運営と教育・研究の2面で相対評価が行われ、国の財政措置とリンクすることが予測されている。2点目から4点目については、法人制度に関する検討状況が不透明である点、および企業会計原則にもとづく会計制度を導入する際のマンパワーの保証と財源の確保に関する危惧となっている。独法制度を国立大学に援用した場合、コスト削減が必須となり、教育・研究におよぼす影響が懸念されることを最後に示している。

（3）佐藤（2002a）における国立大学法人の制度設計に関する論点

佐藤（2002a）については、上記の（1）（2）よりも国立大学法人制度の具体化が進んだ段階での論点を指摘している。2001年6月に遠山プラン（「大学（国立大学）の構造改革の方針」）、同年の9月に国立大学等の独立行政法人化に関する調査検討会議（以下「調査検討会議」とする）が「新しい『国立大学法人』像について（中間報告）」（以下「中間報告」とする）を発表しており、その内容の検討が中心となっている。

まず、遠山プランの基本方針については、（1）国立大学の再編・統合、（2）民間的な経営手法の導入、（3）第三者評価による競争原理の導入となっており、逼迫した国の財政改革に資する構造改革の一環という位置づけが明らかになっている。実は、こうした方針が示される前から国立学校特別会計における一般会計からの繰入率は低下しており、学生納付金等自己収入率は上昇していた。また、財政制度等審議会財政制度分科会でも国立大学法人化に向けて、（1）大学別・学部別授業料の導入、（2）競争的・重点的資源配分、（3）事務組織等の合理化の徹底を課題としてあげている。つまり、予算削減の強化と歳出削減が前面にでており、佐藤は財政基盤の弱体化について懸念を示している。

次に中間報告の「財務会計制度」に関する記述については、主に資源配分に関する内容となっている。検討の視点として、（1）教育・研究の客観的評価にもとづく資源配分と透明性の確保、（2）各大学独自の方針・工夫が活かせる財務システムの弾力化、（3）各大学の自助努力による財源調達機能の維持・拡充が示されている。しかし、佐藤は国

立大学の公共的性格から教育・研究を持続的に遂行する財政基盤を確保できないのではないかと危惧している。

運営費交付金について、中間報告では、学生数等の客観的指標による共通の算定方式による収支差額として導かれる標準運営費交付金と特定の事業等の所要額を積算した特定運営費交付金の2種類で整理している。そして、標準運営費交付金については、中期目標期間終了時の評価結果を反映して増減することとなっている。しかし、標準運営費交付金は安定的に措置すべき最低保証ともいえる財源であり、佐藤は評価の反映により基礎財源が脅かされる点に危惧を示している。

最後に、国立大学法人の会計制度について、独法会計基準のような経済効率性を短視的な財務数値で評価しようとする仕組みは、大学の教育・研究に支障をきたす恐れがあると指摘している。もし独法会計基準を適用するのであれば、以下の5つの問題点がある。

1つ目は、費用・収益の認識基準と原理を明確に策定し、費用収益差額中の経営努力認定分を明確に識別できるようにすることである。2つ目は、経営努力認定により繰り越した剰余金（目的積立金）について中期計画に定めた用途に限定せず、独自の積極的な活用を可能とし、経営努力へのインセンティブを持たせることが必要な点である。3つ目は、施設整備財源について、国から不足なく措置されることが必要であり、自己収入で施設整備を行っても国からの施設費の減額につながらないようにすることである。4つ目は、現物出資となる国有財産がどのように承継され評価されるのかという点である。5つ目は、新しい会計システムの構築・運用に際して必要となる財源とマンパワーの確保である。

(4) 佐藤 (2002b) における国立大学法人の制度設計に関する論点

佐藤 (2002b) については、2002年の3月に調査検討会議が「新しい『国立大学法人』像について」(以下「最終報告」とする)を発表し、同年8月に法人会計基準および同注解の中間報告が発表された後に書かれたものである。「最終報告」は、「中間報告」から基本的に変更はないが、国立大学の民営化を視野に入れ、教職員の非公務員化を明確に打ち出している。以下では、これまでに検討した内容との重複を避け、重要と思われる点を確認する。

まず、「目標による管理」という用語が使用され、業績評価にもとづく資源配分によ

3 算定式による標準的な支出額から自己収入を差し引いた差額を補てんする財源としてこの段階では構想されている。差し引かれる自己収入については、必然的に見込める学生納付金や附属病院収入などが想定されており、自己収入の増加が標準運営費交付金の減少につながるという危惧が示されている。ただし、授業料については、法人化当初は標準額プラス10%、2007年度以降はプラス20%まで引き上げて運営費交付金には影響しないものとされている。

り競争環境が醸成されることを再度強調している。そして、学内で「目標による管理」を根づかせるには、Plan-Do-See サイクルを回していく主体的な自己統制が必要であり、分権的組織の構築が不可欠になると佐藤は指摘している。中期目標期間終了時の評価については、運営費交付金の算定に反映するとともに、業務内容の見直しが求められる場合がある。そこで必要となる要件について、(1) 法人組織構成員が共有しうる理念・目標の存在、(2) 民主的で良好な人間関係にもとづく協働、(3) 自主性・自律性の形成があげられている。

国立大学法人に独法の設計を適用するにあたり、その業務を一般規定として法律で定めることになっている。具体的には(1) 教育・研究、(2) 教育・研究に密接に関わるもの（入学者選抜、学位授与等）、(3) 教育・研究に密接に関わるもので法人化前に大学自ら実施しがたいもの（特許の取得、奨学金の支給等）と定義されている。よって、自己増殖的な業務の膨張は認められないことになる。

国立大学法人の予算については、中期目標期間6年間の中期予算となることが想定されている。運営費交付金の算定方法はまだ明らかになっていないが、「ルール型」とすることが決まっており、中期目標期間中の予定額が設定され、予見困難なことが発生した際には弾力的・機動的な措置がとられるとしている。最終報告にあるこの点については、法人化後の実態と異なる点もあるが、「毎年度の予算措置が安定的・持続的に行われるとは限らない」という佐藤の指摘は法人化後の実態をすでに示している。

国立大学法人の収入源について、最終報告では運営費交付金と授業料を原則として「期間進行基準」で収益化することが示された。そして、運営費交付金債務は中期目標期間を越えて繰り越すことはできず、原則として国庫納付されるとしている。また、学生納付金については、国が標準額を設定し一定の許容範囲を示すこととなった。

国立大学法人の会計制度については、企業会計原則にもとづく財務諸表が作成されるとともに、財政法、会計法に準拠した官庁会計による決算報告書の作成も必要となった。運営費交付金や施設費などについては、国家予算から所要額が措置されることから、2つの会計方式による決算書類が必要となっている。

国立大学法人の利益処分については、独法と同様に文部科学大臣の経営努力認定により目的積立金として繰り越すことが可能である。中期目標期間の最終年度には積立金として整理され財務大臣協議の結果、国庫納付と翌中期目標期間への繰り越しが決定される。1999年に当時の文部省は「国立大学独立行政法人化の検討の方向」で「できるだけ内部留保する方向で検討する」としていたが、結果として中期目標期間を一区切りとして損益計算の継続性は絶たれることになった。つまり、法人の自主性・自律性の尊重や運営上の裁量拡大に反する制度設計に落ち着いたとしている。

4 法人化当初の算定ルールについては、佐藤（2005, 22-31）を参照。

なお、佐藤 (2002b) で最も重要な点は、評価とアカウントビリティに関する指摘と思われる。国立大学法人は、社会に開かれた大学として2面のアカウントビリティを果たす必要がある。具体的には、国民に対して自発的・積極的な情報開示を行う側面 (パブリック・アカウントビリティ) と業務実績の事後評価に必要な情報を法的規制の下で提供する側面である。後者については、評価委員会が教育・研究面と財務面の総合的評価を行い、その結果が運営費交付金に反映することになるが、佐藤は計数的・外形的評価尺度だけで、成果を正当に評価することは困難であると指摘している。さらに重要な点は、「目標による管理」のもとで、組織の目標が組織構成員のモチベーションを高めるものとして設定され、自律的に自己統制していく仕組みができるかどうかである。こうしたマクロの制度とミクロの仕組みの整合性について、佐藤は疑問を投げかけており、国立大学法人、国民、国 (文部科学省・国立大学法人評価委員会等) の3者の関係を問い直すべきではないかと提案している。

(5) 佐藤 (2004) における国立大学法人の財務基盤に関する論点

佐藤 (2004) は、国立大学法人化直前に認識されていた課題を指摘している。まず、国立大学法人の制度設計が事務・業務の減量化を目的とした独法制度を基礎としているのに対して、法人法第3条にある教育研究の特性への配慮義務がどのように担保されるのかが明確になっていない点に危惧があった。そして、法人化により国立大学財政の政府依存度が後退し、不安定になるのに対して、政府統制は継続するというアンビバレントな制度設計について論理的不整合があることを示唆している。

国立大学法人の財務基盤は、運営費交付金に大きく依存しており、法人法の附帯決議には、「教育研究が確実に実施されるよう必要な所要額を確保すること」が謳われている。しかし、実際には独法制度に倣った厳しい予算削減が適用された。具体的には、国立大学予算が義務的経費から政策的経費に移行したことによりシーリングの対象となること、また独法に適用されていた効率化係数について、教育研究の基幹部分を除外して年1%の削減率がかけられることが決定した。そして、運営費交付金という基盤的な財源に特別教育研究経費という競争的な獲得部分が入ったことも見逃せない。

佐藤は、法人化直前になっても財源措置と評価の関係が不透明なままであり、明らかになっている部分からは行財政改革の意図しかみえないことを危惧している。しかし、国立大学に対しては、自律的な運営を可能とする制度装置を活かして、現実的なアリストテレス型大学運営で対応すべきと示唆している。

2. 国立大学法人の第1期・第2期中期目標期間における論点

以上、第1節では国立大学法人制度の設計段階から法人制度移行の直前までの論点を

検討した。全体として、独法制度および独法会計基準を国立大学法人に援用する際に危惧される点が整理されている。続く本節では、法人化初期の段階で認識されていた課題を検討し、整理する。

（1）佐藤（2008）における国立大学法人の会計制度と財務状況に関する論点

佐藤（2008）の段階では、2004～06年度の財務諸表が使用可能であったが、2004年度は法人移行時の特殊要因があるため、2005・06年度の財務諸表から読みとれることをまとめている。

まず、運営費交付金が減少しているにもかかわらず、総業務費用⁵は減少せず、人件費、教育経費、研究経費も増加し、利益も確保できている。しかし、国立大学財務・経営センター（2007）のアンケート結果では、大学側は財政的な困難を訴えており、基盤的な教育研究経費の確保が難しくなっているとしている。結局、利益の源泉は運営費交付金および学生納付金以外の自己収入の増加か経費の節減になるが、佐藤は分析結果として一般管理費が主要な節減対象になっていると指摘している。しかし、こうした経費節減にも限界があり、財務構造の悪化に対する危惧も示されている。

なお、人件費の増加については、退職手当支給額の増加、非常勤役職員の増加、法定福利費に係る保険料率引き上げなどが主要因とされている。しかし、常勤役職員の給与・報酬等は減少しているため、常勤役職員を退職者不補充などにより減らし、非常勤役職員が代替している可能性があることを示唆している。

国立大学法人会計に固有な仕組みについて、佐藤（2008）で特に注目しているのが、運営費交付金債務の処理である。運営費交付金を使用して固定資産を取得した場合、収益化率が低くなる点に注目しており、特に大規模総合大学において固定資産の取得が大きいと報告している。また、運営費交付金と当期総利益・目的積立金の間に正の相関関係があり、規模の経済が働き、大規模総合大学に有利となっていることも示されている。そして、文部科学省や国立大学財務・経営センターにおいて、国立大学法人の規模や形態ごとにグループ分けを行い、決算数値の特性を洗い出しているものの、国立大学法人の財務状況を一般論でとらえることは難しく、各法人の個性と突き合わせて、そこに存在する格差をみることが重要としている。

最後にまとめとして、国立大学法人の利益は分配対象ではなく、また中期目標期間の6年周期で原則として損益均衡がはかられ相殺されるため、6年単位で決算の推移を確認し、PDCA（Plan-Do-Check-Action）を回していく必要性が指摘されている。

5 財務諸表にない用語であるが、佐藤が使用している用語をそのまま使用している。

(2) 佐藤 (2009) における国立大学法人の財務問題の論点

佐藤 (2009) では、まず運営費交付金の算定方法が法人化初年度の差額補填方式から年度ごとの増減を反映する総額方式に変更されたことを紹介している。文部科学省は、運営費交付金に適用された効率化係数や経営改善係数により国立大学法人の財務状況は厳しいと主張しているが、財務省は外部資金や寄附金が増加していると反論している。しかし、外部資金は用途が指定されており、法人の財務状況を潤すことにはならない。また、運営費交付金、授業料、寄附金といった財源は、その責務性から負債に計上され、責務の履行とともに債務も減少する仕組みになっていることを説明している。さらに、こうした財源で固定資産を取得すると、償却資産の場合は負債の資産見返負債、非償却資産の場合は資本剰余金となり、前者は減価償却とともに収益化され、後者は収益化されないという法人固有の会計処理についても述べられている。結局、国立大学法人の会計は標準的には利益の出ない損益均衡であり、利益は主に費用の節約、つまり予算に対する執行残として現出することになる。ただし、6年間の中期目標期間内に消化することが前提となっており、佐藤 (2009) が発表された第1期中期目標期間の最終年度は、各法人とも「執行残の消費に大わらわ」であると記載されている。

次に、佐藤 (2009) の発表時点で利用可能な2004~08年度の財務諸表をもとに分析が行われている。まず、キャッシュ・フロー・ベースの事業収入⁵については、運営費交付金の減少に対して、学生納付金収入、附属病院収入、受託研究・事業等収入が増加しており、損益計算書上の経常収益も2,431億円のプラスとなっている。損益計算書上の費用については、一般管理費の減少があるものの、人件費、教育経費、研究経費、診療経費などは増加している。つまり、国立大学法人の財務的な数値からみた業務量は増加しており、また経常利益も計上されている。

しかし、上記については国立大学法人の全体像であり、各法人により個体差や格差がある点に注意しなければならない。佐藤は、財務分析比率を使用してこの点を明らかにしており、人件費率の高さ、外部資金比率の低さ、教員当たり研究経費の低さで教育系単科大学の不利な状況を示している。また、学生当たり教育経費については、文系学部中心の大学や学生数からみて小規模な大学で小さくなっており、学生当たり業務費用は規模の経済が働くためか学生数の多い大学で小さくなっている。

さらに、佐藤は国立大学法人の財務問題について、以下のようなテーマ別の検証を行っている。

1点目は、教育・研究の基盤的経費が減少する理由についてである。これは、国立大学法人予算に対して、マイナスシーリングがかかり、効率化係数や経営改善係数により運営費交付金が削減されているという総枠の問題とともに、運営費交付金の中で特別教育研究経費 (第1期中期目標期間) という競争的経費の割合が増加していることも影響

している。こうした競争的経費化は各法人の学内予算でも進んでおり、学長裁量経費の増加も基盤的な教育・研究経費を侵食している。その他、国の総人件費改革や施設整備・維持費の不足も要因としてあげられている。つまり、総枠が減少する中、マクロ・ミクロの両面で競争的経費への傾斜が起きており、基盤的な教育・研究経費はその調整弁として縮小を余儀なくされている。

2点目は、利益創出の理由についてである。運営費交付金の減少に対して外部資金収入や附属病院収入を増加させ、人件費や診療経費を節減しているというのが文部科学省の見解であるが、外部資金にはその用途見合いで経費も発生しており、利益があるとなれば費用の節減によるものと考えられる。特に重要なのが人件費であり、運営費交付金の算定上「標準単価×法人移行時の定員」で積算されているため、対定員で欠員を作るか、教職員の構成を若返らせて現給を標準単価よりも低くすれば、執行残が発生する。この執行残は、裁量経費であり法人が物件費に充てるなど自由に使用できる。このような仕組みによる利益の創出が大きいのではないかと佐藤は指摘している。その他に、借入をして附属病院再開発を行った法人については、借入金の償還負担が附属病院運営費交付金として措置され、損益計算書上で収益として計上される。償還が始まるまでの据置期間中は附属病院運営費交付金がなく減価償却費だけが損益計算書に計上されるため利益を減少させる要因となるが、償還が始まると、通常は「償還負担（＝附属病院運営費交付金）>減価償却費」となるため利益が生じる。こうした計算構造上の要因での利益創出も第1期中期目標期間中は起きていた。

3点目は、利益がどのように使われているかである。国立大学法人の当期総利益のうち現金の裏づけのあるものは、文部科学大臣の経営努力認定を受けた上で目的積立金として整理され、中期計画に沿った用途で使用されることになっている。しかし、法人の目的積立金の名称は「教育研究環境整備」等となっており、用途は幅広く設定されていて、細かくはわからない。また、第1期中期目標期間の目的積立金については、2008年度にかけての使用スピードが遅く、第1期の最終年度でいかに大量の残高を使い切ることが課題となっているとしている。佐藤（2009）の段階では、使い切れなかった目的積立金はすべて国庫返納されるという認識であり、大学の財務管理が単年度主義から6年度主義へと転換されただけではないかと問題提起している。

4点目は、利益があがっているのになぜ人件費を一層削減するのかである。この点について最も大きな理由は、先に指摘したとおり、運営費交付金の積算上の人件費と実績の差額を裁量的に使用できる財源として確保することにあつた。ただし、財務省は私立大学に比較して国立大学法人の教職員配置が手厚いと指摘しており、佐藤は第2期中期目標期間から運営費交付金の算定方法が変更になる可能性があるかと懸念を示している。特に財務基盤の弱い大学は人件費積算分の余りで教育・研究経費を補てんしている可能

性が高く、この財源が必須のものとなっている。その他、学内の教員定数について、学長の裁量枠を設定し、定数を再配分しやすくしていることも影響している。なお、佐藤は、人件費は十分に減っており、これ以上減らす必要はないと指摘している。国の総人件費改革は、2006年度からの5年間で5%の削減を求めているが、国立大学法人については、2008年度現在ですでにマイナス7.6%（人事院勧告調整済みでマイナス8.3%）を達成している。こうした実績からみても人件費削減の必要性は薄れているが、骨太の方針で年1%の削減を継続するように示唆されている点を問題視している。

5点目は、第2期中期目標期間を見据えた国立大学法人の財政問題についてである。財政制度等審議会財政制度分科会の「平成22年度予算編成の基本的考え方について」（2009年6月）によれば、国立大学法人の教育経費は授業料、研究経費は科学研究費補助金等でまかない、運営費交付金の機械的な一律配付を改めるとしていた。また、大学の機能別分化・種別化を推進し、再編・統合を加速することもあわせて述べられている。こうした方針を受けて、第2期の運営費交付金では「特別教育研究経費」が廃止され、新たに設定された「特別経費」を5区分とし、そのうちの「プロジェクト支援分」について、国立大学法人は自身の機能や種別を考慮して6つの項目（国際卓越教育研究拠点の充実、高度専門教育の充実、職業人養成・教養教育の充実、特性を生かした学術研究機能の充実、産学連携の充実、地域貢献の充実）から最大4つを選択して申請することとなった。こうした動きを見据えて、佐藤は第2期に遠山プランへの回帰（機能別分化、資源の選択と集中、運営費交付金の算定方法の見直しと基盤的な教育・研究経費の削減等）と国立大学の再法人化が起きるのではないかと予想を提示している。また、第1期中期目標期間末の多額の目的積立金残高は、法人の執行部がきちんとした経営をしてこなかった証左ではないかと批判している。そして、第2期には、必要以上に剰余金を残さないように文部科学省から指示が出るのではないかと予想しているが、この指摘は結果として当たっている⁶。つまり、使い切りの単年度主義への回帰も予想されていたわけである。

(3) 佐藤（2006, 2012）における国立大学法人財政に関する論点

佐藤は、国立大学の予算が国立学校特別会計から一般会計に移行したことにより、文部科学省の影響力が下がり、財務省の直接的な関与が強まったことを指摘している。財務省の国立大学予算に対する姿勢は、財政制度等審議会財政制度分科会の「平成17年度予算の編成等に関する建議」（2004年11月）や「平成18年度予算編成の基本的考え方について」（2006年6月）において、以下の3点が示されている：(1) 単なる機関補

6 第2期中期目標期間については、運営費交付金配分額の10%以上の剰余金がでないように文部科学省からの指示がでていた。

助ではなく競争原理にもとづく支援を活用する，（2）自主性にとまなう合理化・効率化の効果を反映し客観的な評価にもとづく重点化を推進する，（3）受益者負担を徹底し学生納付金の標準額を適切に改定する。

このような財務省の基本姿勢のもとでキーワードとなっているのが、「財政縮減」「競争原理」「自己努力」の3つである。まず「財政縮減」については、運営費交付金に対して、第1期中期目標期間の効率化係数や経営改善係数、第2期の大学改革促進係数などの削減係数やマイナスシーリングが適用され、「自己努力」として効率的なマネジメントによる費用削減や外部資金の獲得拡大が求められた。そして、「競争原理」については、競争的資金の増加や運営費交付金における競争的配分経費（第1期の「特別教育研究経費」、第2期の「特別経費」）の設定を指している。つまり、基盤的な教育研究経費は予算の調整弁として著しい圧迫を受けていることになる。この点について佐藤（2012）では、国立大学財務・経営センター（2010）のアンケート調査結果を参照しつつ、学内予算配分において学長等裁量経費や全学共通経費が増加し、教員の基盤的教育研究経費に不足感が高まっていたことを紹介している。

こうしたプレッシャーのもとで、第1期中期目標期間中に国立大学法人の財務状況がいかに変化したかについて、佐藤（2012）は国立大学法人全体および大学類型別の財務数値の分析結果を示している。そこで確認された事項をまとめると、運営費交付金が減少する中、事業収益および事業費用は増加しており、財務面からみた大学の活動は萎縮していない。特に競争的資金・外部資金は国立大学法人全体で第1期中期目標期間内に約2倍になったことを示している。ただし、増加額のほとんどが都市部の大規模総合大学のものであり、また文系主体の大学や教育系単科大学で人件費率が高く、教員当研究経費が小さい点などを指摘している。このように、財務状況から大学間格差が広がったことが明らかとなった。

なお、佐藤（2012）では、運営費交付金が削減されているにもかかわらず、大学の運営ができており、また損益計算書上で利益が計上されている理由についても説明している。運営費交付金では、法人化前からの承継職員枠の人件費を現員現給方式ではなく法人化前の定員にもとづく積算方式で措置している。よって、積算に使用されている単価よりも低い人件費の教職員の構成比が大きい、あるいは退職者不補充等で法人化前の定員に満たない現員となっている場合、差額を調整財源として使用することが可能となる。国立大学法人には国の総人件費改革が適用され、2006～10年度の間年1%、合計5%の人件費削減が要請されたが、結果として12.35%（人事院勧告調整済みで10.7%）の削減が達成できた理由も上記によるものである。また、当期総利益については、第1期中期目標期間の6年間に4,859億円が生み出され、そのうち2,529億円が文部科学大

7 アンケート調査の実施年度は2008年度。

臣の承認を得て目的積立金となり、主に施設整備費に充当されたことも示されている。しかし、先に紹介したとおり、財務状況は大学間で格差があり、財務基盤が劣化する大学も少なくないと予想されている。

佐藤 (2012) が発表された 2012 年には、文部科学省が「大学改革実行プラン～社会の変革のエンジンとなる大学づくり～」を発表し、国立大学法人の課題として、(1) ミッションの再定義、(2) 予算の戦略的配分・重点支援、(3) 機能強化と新たな連携、(4) 大学の再編成があげられた。そして、佐藤はこのプランが「公財政支援のメリハリある資源配分」の名のもとに「国立大学における政策目的に応じた基盤的経費の重点的配分」による教育改革を即座に実施するとしている点に注目している。こうした「選択と集中」の方向性が、基盤的な経費を保証するべき運営費交付金の配分方法にどのように反映されるのかという不安要素を指摘している。

(4) 佐藤 (2014) における国立大学運営と財政支援の論点

佐藤 (2014) では、国立大学法人化から 10 年目での振り返りと、第 3 期中期目標期間に向けた視点の提示が行われている。

まず、国立大学法人制度の特徴について、改めて以下の 6 点にまとめている：(1) 利益獲得や独立採算を前提としない公共的性格を持つ、(2) 独自の判断で意思決定が完結しない、(3) 経営的手法が導入され自己責任が求められる、(4) 一定の裁量が付与され事後評価が行われる、(5) 計数的評価が財源措置に反映する、(6) 説明責任が重視される。そして、こうした特徴は「行財政改革」「公務員制度改革」「産業構造改革」といった国の政策方針に裏づけられている。法人法第 3 条において教育研究の特性への配慮義務が定められているものの、国立大学法人は実質的に広義の独法であり、自立性は限定的となっている。そして、公財政支出の縮減が求められ、競争原理にもとづく国立大学間の資源配分メカニズムによる構造改革が指向された。

そして、国立大学予算の会計区分が国立学校特別会計から一般会計となり、義務的経費から政策的経費へと移行したことにより、財務省の直接的関与が強まったと指摘している。具体的な関与の方向性については、財政制度等審議会財政制度分科会が毎年発行している「予算編成の基本的考え方について」をもとに以下のようにまとめている。

まず、第 1 期中期目標期間については、競争原理にもとづく支援へのシフトが謳われ、国立大学法人の自律的運営を可能とし、客観的かつ厳格な事後評価を行い、その結果にもとづいて重点的に支援を行うような制度設計を要請していた。学生納付金については、受益者負担の徹底や自己収入確保の努力を踏まえて設定する必要があるとしている。そして、運営の自主性にとまなう合理化・効率化に期待が寄せられている。

次に、第 2 期中期目標期間については、国立大学の種別化・再編統合の問題が顕在化

するとともに、運営費交付金の削減は継続し、教育経費は授業料、研究経費は科学研究費補助金等の競争的資金で原則まかなう方針が示されている。種別化と再編統合に関しては、すでに2005年の中央教育審議会答申『我が国の高等教育の将来像』（以下「将来像答申」とする）で7つの機能的分化が提案されており、⁸多様な機能に応じた多元的できめ細やかなファンディング・システムの構築の必要性も指摘された。こうした経緯もあり、第2期の運営費交付金が「一般経費」と「特別経費」に整理され、「特別経費」の「プロジェクト支援分」は6つの機能から各大学が最大4つを選択・申請することになったことはすでに紹介している。つまり、法人化による自律的運営が謳われる反面、合理化・効率化、競争を介した資源配分、機能的分化による大学再編、公的支援の削減などが財政的に誘導されており、佐藤は法人間の格差拡大や教育研究機能の弱体化に懸念を表している。

国立大学法人の会計制度の特性については、独法会計基準に対して、(1) 主たる業務が教育・研究であること、(2) 学生納付金や附属病院収入など固有の収入があること、(3) 国立大学法人間での比較を担保する一定の統一的な取り扱いであることを加味したのものとなっている。しかし、実態としては広義の独法であり、国の関与・拘束のもとで効率化と減量が求められる独法と同質の性格を有している。国立大学法人会計の特徴を改めてまとめると、(1) 標準的は活動を行えば損益均衡となる、(2) 国の政策意思に制約される財源を損益に反映しない、(3) 運営費交付金、授業料、寄附金などの損益中立的な会計処理がある、(4) 官庁会計的な予算執行の統制機能が併存する、(5) 利益剰余金において目的積立金と積立金が存在する、(6) 6年を1サイクルとする損益均衡会計となっている、といった点があげられている。

こうした会計制度の特徴を踏まえた上で、第1期中期目標期間（2004～09年度）における法人の財務状況とその変化について、佐藤は次のようにまとめている。まず、基盤的な公的財源である運営費交付金が減少する中、競争的資金・外部資金が増加している点である。しかし、競争的資金・外部資金の増加額の52.6%は都市部の大規模総合大学（旧帝国大学）に偏在している。国立大学法人全体でみた場合には、収益・費用とも増加しており業務は萎縮していないが、大学類型により財務状況に格差があることを示している。具体的には、総合大学や理系主体の大学で外部資金比率が高くなっている反面、文系主体の大学や教育系単科大学は同比率が低く、また人件費率の高さや教員当たり研究経費の少なさなどで不利な状況に置かれている。

次に利益の側面をみてみると、第1期中期目標期間の6年間で4,859億円の総利益が生み出され、現金の裏づけのある目的積立金となった金額は2,529億円にのぼっている。

8 ①世界的研究・教育拠点、②高度専門職業人養成、③幅広い職業人養成、④総合的教養教育、⑤特定の専門分野の教育研究、⑥地域の生涯学習機会の拠点、⑦社会貢献機能の7つである。

る。こうした利益の創出については、運営費交付金における教職員人件費が法人移行時の定員にもとづく積算方式となっており、現員・現給方式との差額が運営費交付金削減に対応するための緩衝・補てん財源となっていたことが説明されている。よって、常勤教職員の人件費を節減すれば、差額はさらに大きくなり、利益を生み出すことになる。なお、第1期における目的積立金の用途については、主に施設整備費に充当されているが、本来国が措置すべき財源を自助努力でまかなっている形となっており、大学間で対応力の格差と限界がある。特に施設整備に係る引当金の計上が認められていなかった点を問題視している。

佐藤(2014)は、最後に公的財政支援と大学改革について議論を展開している。まず、第2期中期目標期間中の2012年度から「国立大学改革強化推進事業」が開始され、国策に沿った大学改革に積極的に取り組む法人に対して、事業選定を行い、補助金が交付されることになった。また、2012年6月に文部科学省は「大学改革実行プラン～社会の変革のエンジンとなる大学づくり～」を発表し、国立大学法人の課題について、(1)学部・研究科ごとのミッションの再定義、(2)予算の戦略的配分・重点支援、(3)大学の機能強化と国公私の設置形態を越えた新たな連携、大学の再編などをあげている。佐藤が特に重要とみたのは、「公的財政支援のメリハリある資源配分」と「政策目的に応じた基盤的経費の重点的配分」により教育改革を即座に実施するとした点である。国立大学法人は、こうした中、こぞって国策に沿った大学改革案の策定している感があり、佐藤は実りある「高等教育の質保証・転換」につながるのか、疑問を呈している。

Ⅲ 第3期中期目標期間以降の論点と法人化後の財務状況の変遷

以上、第Ⅱ章では国立大学法人化直前から第2期中期目標期間までの論点の整理を行い第3期の動きがいかに予想されていたかをまとめた。本章では、第3期以降の制度的な動きとその評価、および財務状況の変遷について検討する。

1. 運営費交付金の業績連動型配分の導入と影響

第1期および第2期中期目標期間では、シーリングや係数(効率化係数、経営改善係数、大学改革促進係数など)の影響により、基盤的な公的財源である運営費交付金が削減され続けたことを紹介した。また、減少する総枠の中に「特別教育研究経費」(第1期)や「特別経費」(第2期)といった申請ベースの競争的獲得部分が設けられ、競争原理にもとづく資源配分が強調された。さらに、第2期の「特別経費」の「プロジェクト

9 2022年度の国立大学法人会計基準改訂により減価償却引当特定資産の計上が可能となった。

ト支援分」において、国立大学の機能的分化や種別化を誘導する内容が含まれていたことにも触れた。そして、第3期中期目標期間以降については、こうした動きがさらに加速し、運営費交付金に業績連動型の配分方法が導入された。¹⁰

(1) 3つの重点支援の枠組み

2016年度の第3期中期目標期間開始とともに「機能強化の方向性に応じた重点支援」が導入された。その目的は、「各大学の強み・特色を發揮し、機能強化の方向性に応じた取組をきめ細かく支援すること」にあり、仕組みは以下のとおりである。

まず、各大学は次の3つの重点支援の枠組みから自身の機能強化の方向性に一致するものを1つ選ぶこととなった（カッコ内は、実際に選択した大学数）。

重点支援① 地域のニーズに応える人材育成・研究を推進（55大学）

重点支援② 分野毎の優れた教育研究拠点やネットワークを推進（15大学）

重点支援③ 世界トップ大学と伍して卓越した教育研究を推進（16大学）

そして、各大学は、第3期の機能強化を実現するための「ビジョン」と「戦略」を策定し、その達成状況をモニタリングするための「評価指標（KPI）」を設定することとなった。なお、2019年度（第3期4年目）の時点で86の国立大学において296の戦略と944のKPIが設定されていた。¹¹

運営費交付金については、第3期中期目標期間から効率化や合理化を目的とした一律の削減はなくなり、原則として前年度の金額が維持されることとなった。ただし、機能強化促進係数（重点支援①：0.8%、重点支援②：1.0%、重点支援③：1.6%）分の運営費交付金を各大学は拠出し、KPIの内容や進捗状況に対して外部有識者の意見を交えた評価を行い、機能強化経費として傾斜配分を行うこととなった。¹² 配分の傾斜度は、2019年度以降で95～105%となっている。¹³ なお、機能強化経費は、業務達成基準にもとづき収益化される。時間とともに収益化される期間進行基準と異なり、ビジョンと戦略に定めた機能強化の取り組みの達成状況に応じて収益化されるため、ソフトな用途指定のなかった経費となる。¹⁴

10 その他にも基幹運営費交付金対象事業費に「学長裁量経費」の区分が新たに設けられた。

11 2018年度現在で1,847のKPIが設定されていたが、わかりやすさの観点から整理された。

12 対象経費の規模は、2019年度300億円、2020年度250億円、2021年度200億円となっている。年々規模が縮小された背景には、次項で検討する「成果を中心とする実績状況に基づく配分」が業績連動型配分の主役として徐々に入れ替わったことがある。

13 2018年度は77～112%であった。

14 ただし、2019年度より「高い成果を上げ、学内に定着した優れた取組」については、予算区分を機能強化経費から基幹経費に組み替えて大学の裁量により収益化できるようにした。

「3つの重点支援の枠組み」については、運営費交付金の一律配分を改善し配分額にメリハリをつけることを求めた財務省に対して、文部科学省が応えた結果導入されたものである。しかし、この制度に対する財務省の評価は導入当初から低く、2018年4月17日の財政制度等審議会財政制度分科会では、次のような例をあげて批判が展開されている。

○A大学の例：A大学は、目標として、学生が受験するTOEICの平均スコア500点（英検準2級程度）を設定している。しかしながら、小学校英語教員に求められる英語能力は英検準1級程度とされており、また、高校卒業程度の英語能力は英検2級程度であるが、これらを下回る目標となっている。また、直近（2016年度末）の実績値は、TOEIC445点となっており、目標設定時の実績（基準値）も目標も下回っている。こうした状況であるにも拘わらず、自己評価や改善状況は「A」評価、進捗状況は「B+」評価となり、これを前提に配分等が実施されている。

○B大学の例：B大学は、評価指標として、「アンケート調査結果に基づく入試方法改善への活用状況」としている。しかしながら、目標値が、「入試方法の改善」というアウトカムではなく、「アンケート調査の実施回数」というインプットとなっている。また、その目標回数でさえ、直近（2016年度）の実績値と同数になっている。こうした状況であるにも拘わらず、自己評価、進捗状況や改善状況の全ての項目が「A」評価となっている。

○その他の指摘：「重点支援評価」の結果はA評価に偏っており、特に「昨年度の評価を踏まえた対応」「進捗」については、全てがA評価となっている。

こうした批判は、2019年度予算編成にかけて継続的に展開された。そして、同分科会の『平成31年度予算の編成等に関する建議』で以下の指摘がなされ、業績連動型配分は次項にある「成果を中心とする実績状況に基づく配分」にシフトすることとなった。

○社会のニーズに応じた教育水準・グローバルレベルで通用する研究水準の確保のために実効性のある運営費交付金の配分において、以下のような改善を行うべき：

- ・各大学共通で、厳選されたアウトカム指標、すなわち、教育面では例えば就職率・進学率など、研究面では教員1人当たりトップ10%論文数・若手教員比率・外部資金獲得額などの指標を設定し、この指標に基づき相対評価かつ厳密な第三者評価を実施する。
- ・評価に基づいて配分する額を運営費交付金のまずは10%程度、1,000億円程度にまで

拡大する。

（2）成果を中心とする実績状況に基づく配分

上記のとおり「3つの重点支援の枠組み」については、財務省からの強い批判もあり、それに代わる業績連動型配分の仕組みが2019年度から導入された。その内容は、全大学で共通の指標を設定し、相対比較により優劣をつけて傾斜配分するものであり、「成果を中心とする実績状況に基づく配分」と呼ばれている。

運営費交付金の中の配分対象経費は、初年度の2019年度が700億円、2020年度が850億円、そして第3期中期目標期間最終年度の2021年度に財政制度等審議会財政制度分科会（2018）が目標値として設定していた運営費交付金の約10%にあたる1,000億円に達し、2023年度まで同額となっている。

傾斜配分の方法としては、各指標に割り振られた評価対象経費¹⁵に対して運営費交付金予算総額に占める各大学のシェア率を乗じて「配分基礎額」を算出する。そして、大学の属性を考慮したグループ分けを行った上で、各指標について各大学のグループ内での順位に応じて配分率が決まり、配分基礎額に配分率を乗じて配分額を決める仕組みとなっている¹⁶。

上記の計算方法で重要となるのは、指標とその評価対象経費、グループ分け、配分率ということになるが、この制度は2019～23年度の5年間で内容の更新が行われている。2019年度の制度開始時と2023年度を比較してみると、以下のような差がある。

○2019年度：配分対象経費 700 億円

指標：5 指標（各指標の評価対象経費は非公表）：会計マネジメント改革状況，教員一人当たり外部資金獲得実績（共同研究等の研究教育資金，寄附金等の経営資金），若手研究者比率，運営費交付金等コスト当たり TOP10% 論文数（試行），人事給与・施設マネジメント改革状況

グループ分け：3つの重点支援の枠組みにおける重点支援①～③の3グループ

配分率：90～110%

○2023年度：配分対象経費 1,000 億円

指標：11 指標（カッコ内は各指標の評価対象経費）：卒業・修了者の就職・進学等の状

15 2023年度の例でいえば、「常勤教員当たり研究業績数」の評価対象経費は100億円となっている。

16 例えば、ある年度の運営費交付金予算総額が1兆円、ある大学の運営費交付金予算が200億円だとすると、この大学のシェア率は2%となる。「常勤教員当たり研究業績数」に割り振られた評価対象経費が100億円の場合、この大学の配分基礎額は100億円×2%で2億円となる。もし、グループ内の順位から決まる配分率が105%の場合、配分額は2億円×105%で、2.1億円となる。

況 (60 億円), 博士号授与の状況 (60 億円), 大学教育改革に向けた取組の実施状況 (50 億円), 若手研究者比率 (155 億円), 運営費交付金等コスト当たり TOP10% 論文数 (115 億円・グループ④・⑤のみ), 常勤教員当たり研究業績数 (100 億円・伸び率と伸び幅も評価), 常勤教員当たり科研費獲得額・件数 (100 億円・伸び率と伸び幅も評価), 常勤教員当たり受託・共同研究等受入額 (100 億円・伸び率と伸び幅も評価), 人事給与マネジメント改革状況 (40 億円), 会計マネジメント等改革状況 (70 億円), 寄附金等の経営資金獲得実績 (150 億円・伸び率と伸び幅も評価)

グループ分け: グループ①: 重点支援①のうち附属病院を有する大学, グループ②: 重点支援①のうち附属病院を有しない大学, グループ③: 重点支援②のうち指定国立大学以外の大学, グループ④: 指定国立大学¹⁷, グループ⑤: 重点支援③のうち指定国立大学以外の大学

配分率: 75~125% (指定国立大学は, 70~130%)

つまり, 配分対象経費が増加する中, 指標数を増やして評価をより多面的にするとともに, 配分率の傾斜をきつくして大学間での配分のメリハリをつけようとしていることがわかる。このような取り組みを行う目的としては, 大学の努力の成果が評価指標の好転につながり, 頑張った大学に対して報奨として運営費交付金が加配されることにより, ポジティブな誘因を与えることにあると思われる。よって, 第1項の「3つの重点支援の枠組み」を含めて, こうした業績連動型配分が国立大学法人に効果的な影響を与えているかどうかについて確認することが必要であるが, いまだに確たる評価はなされておらず, 財務省も財政制度等審議会財政制度分科会 (2021) において, 「共通指標に基づく配分」は, 導入から間もないためデータに制約があり, 教育・研究力への効果の検証はまだできない」として結論を保留している。

では, 視点を変えて配分基礎額に対して配分額の累積をみた場合に, どのような実態が確認できるのか。辻 (2023) は, 大学類型別の傾向について, 第1図のような結果を

17 詳しくは以下のサイトを参照: https://www.mext.go.jp/a_menu/koutou/houjin/houjin_00015.htm (2024/01/14)

18 数少ない例としては, 田中 (2022) がある。

19 大学改革支援・学位授与機構刊行『国立大学法人の財務』における以下の8区分を採用している。

○旧帝国大学 (旧帝大): 北海道大学, 東北大学, 東京大学, 東海国立大学機構 (名古屋大学), 京都大学, 大阪大学, 九州大学 の7法人

○教育系大学 (教育大): 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, 鹿児島体育大学の12法人

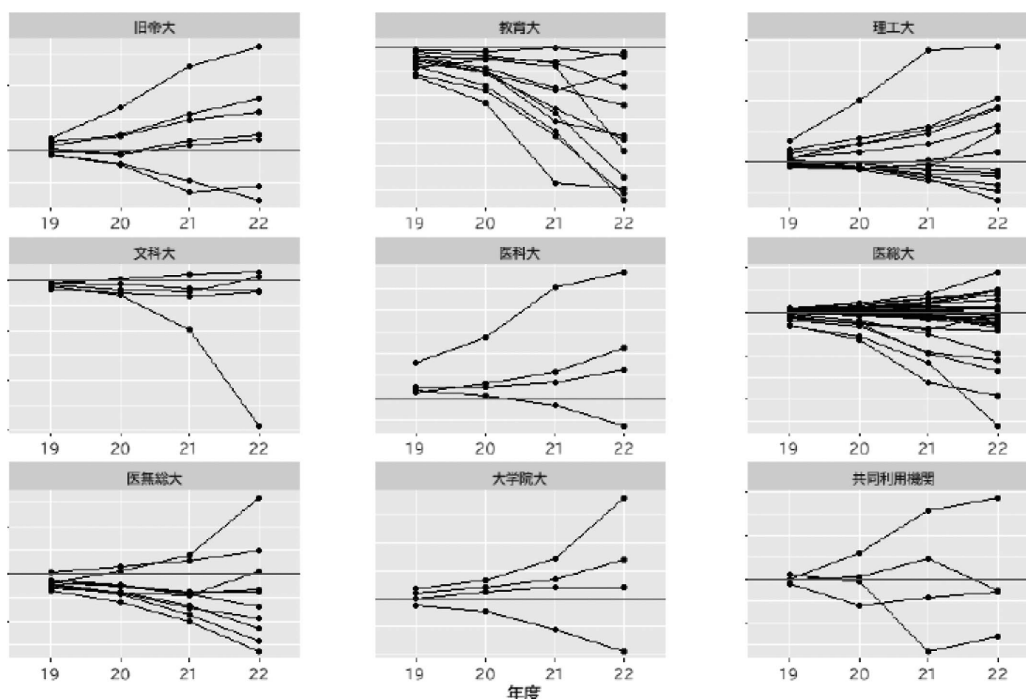
○理工系大学 (理工大): 室蘭工業大学, 帯広畜産大学, 北見工業大学, 筑波技術大学, 東京農工大学, 東京工業大学, 東京海洋大学, 電気通信大学, 長岡技術科学大学, 名古屋工業大学, 豊橋技術科学大学, 京都工芸繊維大学, 九州工業大学 の13法人

○文科系大学 (文科大): 小樽商科大学, 東京外国語大学, 東京芸術大学, 一橋大学, 滋賀大学 の1

発表している。

このグラフから読み取れる点は2点ある。1点目は、各大学の折れ線グラフが年度の経過とともにジグザグに上下動している様子はほとんどみられず、上昇している大学は上昇し続け、下降している大学は下降し続けている点である。つまり、「成果を中心とする実績状況に基づく配分」は、国立大学間で明確な勝ち組と負け組を作っていることになる。これが各大学の努力と成果を表すものであれば問題ないが、採用されている共通指標が特定の大学に対して有利あるいは不利になっており、相対評価を行った場合に挽回不可能な格差をすでに含んでしまっていることや相対評価のグループ分けが不適切であることが危惧される。

第1図 配分基礎額に対する配分額の累積



注 各大学類型のグラフ上の水平な実線は「配分基礎額＝配分額」の線。
 出典 辻（2023）より筆者加工。

5 法人

- 医科系大学（医科大）：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 の4法人
- 医学部・附属病院を有する総合大学（以下「医総大」という）：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 の31法人（2020年度決算以降は岐阜大学を除く30法人）
- 医学部・附属病院を有しない総合大学（医無総大）：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 の10法人
- 大学院大学（大学院大）：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 の4法人

2点目は、大学類型間の格差である。教育大が典型的であるが、この類型に属するすべての大学は、拠出した配分基礎額を評価結果にもとづく配分額で回収することができず、全大学が負け組となっている。ほぼ同様の傾向は文科大や医無総大でも確認できる。もし、財務省が主張するメリハリのある配分が行われていれば、各大学類型内で頑張っただけで成果をあげている大学とそうではない大学の間で差が開くことになると思われる。よって、この制度で使用されている共通指標が特定の大学類型に対して不利なものになっているか、もしくは相対評価のグループ分けが大括り過ぎてメリハリをつける以前にグループ内で格差が生まれてしまっている可能性がある。なお、第I章で佐藤が教育系単科大学と文系主体の大学で不利な財務的格差が表れていることを指摘していたが、「成果を中心とする実績状況に基づく配分」はこうした不利な大学類型の財務状況をますます悪化させる危険性をはらんでいるといえる。

(3) 第4期中期目標期間の運営費交付金の配分方法

本項では、主に文部科学省国立大学法人支援課(2021)にもとづき、第4期中期目標期間における運営費交付金の配分方法についてまとめる。

2022年度から始まった第4期については、第3期の「3つの重点支援の枠組み」が廃止された。また、第3期の「機能強化経費」は「ミッション実現加速化経費」となり、各国立大学が担う特有のミッション実現のために必要な取組を推進し、社会的なインパクトの創出に向けた戦略的な強化を後押しするとされている。「ミッション実現加速化経費」の具体的な柱建てとしては、期間進行基準で収益化され裁量的使用が可能な「ミッション実現戦略分」とともに、事項指定により業務達成基準により収益化される「教育研究組織の改革に対する支援」「教育研究基盤設備の整備」「数理・データサイエンス・AI教育の推進」「多様な学生に対する支援の充実」「共同利用・共同研究拠点の強化」「世界の学術フロンティアを先導する大規模プロジェクトの推進」からなっている。

第3期には、重点支援の財源として各大学から「機能強化促進係数」による財源拠出が行われていたが、第4期については「ミッション実現加速化係数」として、「成果を中心とする実績状況に基づく配分」で設定された5グループに対して、次の係数分が拠出されることになった：グループ①1.2%，グループ②0.8%，グループ③1.0%，グループ④1.6%，グループ⑤1.6%。ただし、第3期のKPI評価にもとづく配分率の決定といった傾斜配分は行われず、総額がミッション実現加速化経費として戻される形となっている。

第4期の運営費交付金配分方法で特に重要なのが、ミッション実現戦略分を使用した社会的インパクト²⁰の創出を評価する仕組みが導入された点である。第4期中に創出され

20 英国の研究評価 (Research Excellence Framework: REF) におけるインパクト評価の定義 (学術界を超

た社会的インパクトを中期目標期間の4年目終了時および期末（6年間終了時）に評価し、第5期中期目標期間の運営費交付金の配分に反映することとなっている。ただし、社会的インパクトの評価については、2023年度現在で具体的な内容と仕組みは公表されておらず、不確定な部分が多い。

2. 国立大学法人会計基準の改訂とその影響

法人会計基準は、企業会計原則を基礎に独法会計基準を援用する形で設定され、法人化以降、企業会計および独法会計における改訂点を反映する形で改訂を重ねてきた。しかし、第4期中期目標期間の開始を前にして、文部科学省の「国立大学法人の戦略的経営実現に向けた検討会議」（以下「戦略的経営検討会議」とする）や内閣府の運営する「大学支援フォーラム PEAKS²¹」（以下「PEAKS」とする）から法人会計基準の見直しについて意見が出され、また独法会計基準も2018年9月3日付で大規模な改訂が行われたことにより、法人会計基準についても改訂に向けた動きが加速した。

まず、戦略的経営検討会議では、経営体に相応しい会計制度の在り方について、企業会計とは異なる国立大学法人固有の処理について議論がなされた。具体的には、(1) 損益外処理・引当外処理（法人化時の現物出資や施設整備費補助金により取得された償却資産の減価償却費を損益計算書に計上せず資本剰余金から控除する／運営費交付金により措置される賞与や退職給付について引当金を計上しない）、(2) 損益均衡会計（運営費交付金、授業料、寄附金などによる償却資産の取得は同額の資産見返負債を計上し、減価償却費と同額を収益化して損益を出さない）、(3) 負債受けの処理（運営費交付金、授業料、用途指定のある寄附金などは受領時に負債に計上し、業務の進行度や用途に合わせた使用時に収益化する）などである（文部科学省 2020）。そして、同会議の「最終とりまとめ」では、「産業界目線からも理解しやすい財務諸表等」と「戦略的な目的積立金等への見直し」が提言された（国立大学法人の戦略的経営実現に向けた検討会議 2020）。

次に PEAKS については、(1) 経営努力認定の範囲の見直し（大学の自助努力分である民間研究費、自主財源、寄附金、公的研究費の間接経費は経営努力認定の枠外で安定的に資金を留保できるようにする）、(2) 内部留保の仕組みの創設（将来的な施設・設備整備のために必要な資金について、減価償却相当を上限として留保できる仕組みを整える）、(3) 間接経費執行・運用の柔軟化（間接経費収入の執行について、運用ルールを柔軟化する）、(4) アカウンタビリティの充実・進化（ステークホルダーへの情報提

21 えて、経済、社会、文化、公共政策・サービス、保健、環境、生活の質への効果、変化、便益）を参考にしている。

21 2019年に産業界、大学等、政府関係者の構成で創設された取組。

供を改善・充実するため、国立大学法人会計基準を見直すとともに、財務情報・非財務情報の両方を使って、大学の価値を示す努力が必要である」といったことが提言された（上山 2020）。また、上記に関連して損益外・引当外処理や損益均衡会計の廃止、目的積立金の経営努力認定について損益ではなく資金収支もとづいて行うなどの方針も提案された。

以上のような方向性が提示され、多様なステークホルダーにとって理解しやすい形、つまり企業会計により近い形に法人会計基準を修正することとなり、2022年度に始まった第4期中期目標期間から第1表のような内容の改訂が行われた。

第1表 2022年4月適用の国立大学法人会計基準改訂内容

改訂項目	内容
①損益均衡会計 (資産見返負債)	資産見返負債の処理を廃止。ただし、機関補助金は、同会計処理を継続（勘定科目は長期繰延補助金等に変更）。
②損益外処理・引当外処理	損益計算書の欄外に「資本剰余金を減額したコスト等」として注記。
③業務実施コスト計算書	業務実施コスト計算書を廃止。損益外・引当外コストと機会費用等を「国立大学法人等の業務運営に関して国民の負担に帰せられるコスト」の注記を損益計算書に新設。
④科学研究費助成事業等	科研費等の直接経費の受入額と支出額を損益計算書の欄外に注記。
⑤セグメント情報の詳細開示	学部・研究科ごとの費用・収益・資産の情報を財務諸表等（事業報告書を含む）で開示。
⑥純資産変動計算書	企業会計、独立行政法人会計に合わせて純資産変動計算書を新設。
⑦引当特定資産の新設	施設・設備等の更新に必要な資金を「減価償却引当特定資産」として、また国立大学法人等債の償還財源を「国立大学法人等債償還引当特定資産」として、文部科学大臣の承認を必要とせず法人の判断で内部留保する仕組み。

注 「国立大学法人等債償還引当特定資産」については、2021年度中に適用開始。

出典 文部科学省（2021）より筆者が抜粋・加筆・整理。

なお、第1表中の①にある損益均衡会計（資産見返負債）の廃止については、各年度の損益計算に次のような影響をおよぼす。もし、運営費交付金や寄附金などで当年度取得した償却資産が過年度に同財源で取得した償却資産の減価償却費よりも小さければ利益は小さくなり、逆であれば利益は大きくなる。水田（2022）は、2005～19年度について、損益均衡会計がなかった場合を想定して全国立大学法人合計の経常損益への影響を試算したところ、実際の経常損益と-168億円から+714億円の幅で差がでることを確認している。また、第1期および第2期中期目標期間に比較して、第3期以降は運営費交付金や寄附金を使用した償却資産の取得が低調となったため、利益が圧縮される傾向にあることもわかった。さらに、2005～19年度の経常利益の変動係数について、損益均衡会計を採用している場合の値が0.351（平均値の上下35%程度の変動）であるのに対して、損益均衡会計を廃止すると0.486（平均値の上下49%程度の変動）となって

おり、利益水準のボラティリティが増幅されることも明らかにしている。つまり、経営努力認定の対象となる利益水準の縮小や変動の拡大が起こり、目的積立金の承認を得ようとする額に影響をおよぼす可能性があるため、2022年度の法人会計基準改訂以降の数値の推移を注意深く見守る必要がある。

なお、2022年4月の法人会計基準の改訂については、企業会計に処理を近づけることにより、多様なステークホルダーに理解しやすい情報提供を目指したものであった。しかし、国立大学法人の主要な収益である運営費交付金は、政府の税収と同じく対価性のない非交換取引収益であり、もとより民間の企業会計と同じ解釈を当てはめると誤解を生じる可能性がある。第I章で佐藤が重ねて指摘しているとおおり、法人の損益計算書は標準的な活動を行えば損益均衡となる「運営状況」を示すものであり、企業会計のような「経営業績」を示すものではない点について、読み手に理解してもらうように繰り返し説明する必要がある。

3. 法人化後の国立大学の財務状況

第I章では、第1期中期目標期間における国立大学法人全体および大学類型別の財務状況について、佐藤が実施した分析結果を検討した。全体として、収益、費用とも増加傾向にあり、財務面からみた国立大学法人の活動は萎縮していなかった。また、法人化時の定員にもとづく積算人件費が運営費交付金で措置されており、現員現給ベースの人件費を退職者不補充等で抑えれば調整財源が生まれ、利益を記録できることも指摘されていた。ただし、第1期については、利益のうち目的積立金として留保した金額の使用スピードが遅く、期末に集中して使い切らねばならなかったことも確認した。さらに、競争的資金や外部資金の獲得状況、人件費率や常勤教員当たり研究経費などについて、大学類型間で格差があり、佐藤は大学類型別あるいは個別大学をベースとした財務状況の把握が重要であるとしていた。

本項では、こうした第I章での分析結果を踏まえた上で、第1～3期をとおした財務状況の変遷について、特に大学類型間の格差に着目した分析結果²²を検討する。

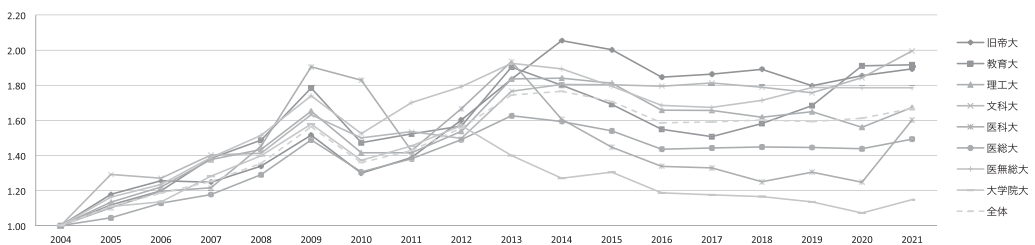
(1) 教育経費の推移

第2図は、国立大学法人の損益計算書における教育経費について、大学類型別に集計し、2004年度の数値を1とした指数で表している。全体的な傾向としては、2009年度、2013-14年度に大きな伸びを記録しており、2021年度は2004年度の1.67倍の規模とな

22 本項の分析結果については、主に水田（2023b）および水田（2023c）による。なお、大学類型については、本稿の19番の注記にある大学改革支援・学位授与機構刊行『国立大学法人の財務』における8区分を採用している。

っている。教育に係る物件費については経年で増減の変動はあるものの、法人化当初のレベルよりも増加しており、経費は確実に確保されている。中期目標期間ごとに確認してみると、第1期は期末にかけて継続的に増加し、特に2009年度の期末に急増していることがわかる。法人化後最初の中期目標期間のため様子をみながら徐々に経費を増加させ、次期への繰越が不確かであったため期末に使い切りに走ったという解釈ができる。続く第2期については、2013-14年度にかけて急増し、その後は漸減している。第1期の経験から期末に経費の使用を集中するのではなく、期末より手前で経費の使い切りを開始したようにみられる。しかし、第3期については、ほぼ一定水準で推移している。第1・2期の経験から、目的積立金の次期への繰越がほぼ確実となったため、経費の使用を中期目標期間にわたり平準化しているとみられる。なお、2020年度から就学支援新制度が開始されたため、奨学金の伸びが教育経費全体を押し上げている様子も確認できる。

第2図 大学類型別の教育経費の推移 (2004年度=1)



出典 水田 (2023c)

次に大学類型別の推移を確認してみると、旧帝大 (1.89)、教育大 (1.92)、文科大 (2.00)、²³ 医無総大 (1.79) といったグループで教育経費が大きく伸びている。教育大、文科大、医無総大といった、財務的側面からみた弱者で教育経費を確実に確保しており、大学の業務の根幹を支える努力を表しているものとみられる。その他については、理工大 (1.67)、医科大 (1.60)、医総大 (1.49) は全体の平均的な推移である。大学院大 (1.15) については、第2期中期目標期間の途中まで他の大学類型と同期していたが、その後は減少が著しい点に特徴がある。

なお、2004年度を1とした2021年度の指数がほぼ同じ旧帝大と教育大について、教育経費の細目を比較してみると、以下のようなことが確認できた。まず、消耗品費、備品費、修繕費、減価償却費といった「モノ」に係る費目については、教育大の方が旧帝大よりも変動係数が大きくなっている。つまり、教育大の方が「モノ」の購入を平準化できておらず、「買えるときにまとめて買う」といった動きになっていることがわかる。他方、減価償却費については、旧帝大が第1~3期中期目標期間をとおして漸増してい

23 カッコ内は、2004年度を1とした2021年度の指数 (以下同様)。

るのに対して、教育大は減少しており、教育関連の設備投資に対する余力の違いが明らかとなっている。その他、教育大の報酬・委託・手数料が継続的に伸びており、アウトソーシング等の進展が考えられる。

（2）研究経費の推移

第3図 大学類型別の研究経費の推移（2004年度=1）



出典 水田（2023c）

第3図は、国立大学法人の損益計算書における研究経費について、大学類型別に集計し、2004年度の数値を1とした指数で表している。全体的な傾向としては、教育経費と同じく2009年度、2013-14年度に大きな伸びを記録しており、2021年度は2004年度の1.41倍となっている。第1期中期目標期間については、期末にかけて継続的に増加しており、教育経費と同じく、法人化後最初の中期目標期間のため様子をみながら徐々に経費を増加させ、次期への繰越が不確かなため期末に使い切りに走ったと思われる。続く第2期については、2013-14年度にかけて急増し、その後は漸減している。第1期の経験から期末に経費の使用を集中するのではなく、期末より手前で経費の使用を増加させている。第3期については、ほぼ一定水準で推移しつつ、2021年度に急増している。第1・2期の経験から、次期への繰越がほぼ確実となったため経費の使用を中期目標期間にわたり平準化したものと思われる。

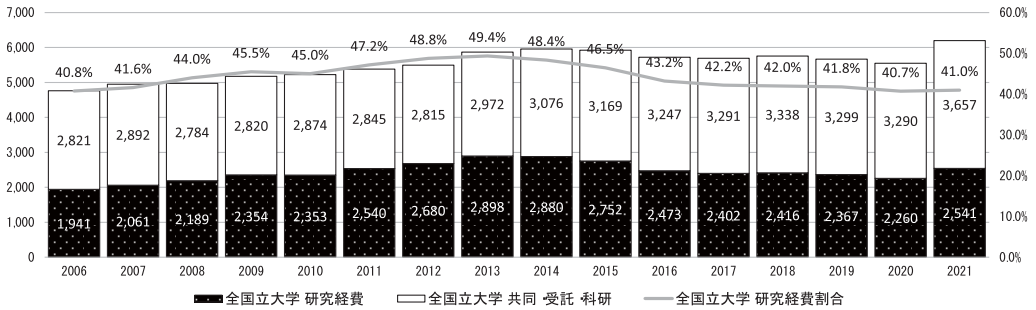
次に大学類型別の推移を確認してみると、旧帝大（1.56）、医総大（1.35）、医科大（1.22）といった医学部・附属病院を持つ大学類型で経費の伸びが著しい。なお、文科大（1.55）は2021年度に急増しているが、これは一橋大学の改修工事を反映した一時的なものである。これに対して、教育大（0.77）、理工大（1.04）、大学院大（0.95）といった大学類型は第3期の減少傾向が著しく、特に教育大は研究活動に係る物件費を予算の調整弁に使用している可能性もある。なお、医無総大（1.15）は、3つの中期目標期間にわたり比較的安定した推移を示している。

また、2004～21年度の研究経費の増減が対照的な旧帝大と教育大について、研究経費の細目を比較してみると、以下のようなことがみられた。まず、研究経費に占める主な費目が異なっており、旧帝大が実験設備などの大きさを反映した減価償却費が飛びぬ

けて大きく、次いで消耗品費となっているのに対し、教育大の主な費目は消耗品費と旅費交通費となっている。よって、同じ研究経費といっても性質の異なる費目で構成されている点に注意が必要である。さらに、ほとんどの費目で教育大の方が旧帝大よりも変動係数が大きく増減が不安定な様子も確認できる。これは、教育大の研究経費が容易に増減できる予算の調整弁となっていることの証左ともいえる。

ちなみに研究に使用される経費については、損益計算書の経常費用にある研究経費以外にも、民間企業や国・自治体からの受託研究費や共同研究費、あるいは研究者個人をベースとした科学研究費助成事業（以下「科研費」とする）がある。第I章で検討した文献において、佐藤はこうした経費を含めた研究経費を「広義研究経費」として分析しているが、ここでも「広義研究経費」²⁴について全体の推移と動向を確認しておく。

第4図 国立大学法人の広義研究経費の構成と推移（金額：億円）



出典 水田 (2023c)

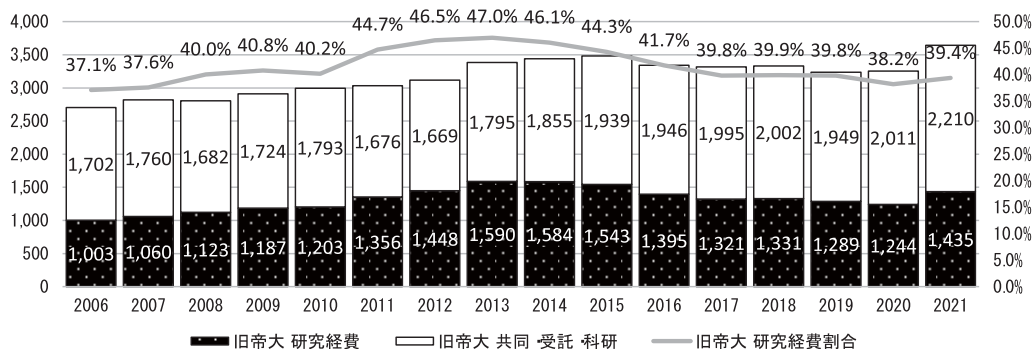
国立大学法人の全体的な傾向（第4図）としては、第2期中期目標期間の中盤までは研究経費が伸び続けたため、研究経費割合が2013年度に49.4%に達した。しかし、その後は研究経費の漸減と外部資金の伸びがあり、研究経費割合は2020年度に最低値40.7%となっている。こうした推移は、第I章で確認した財務省（財政制度等審議会財政制度分科会）の方針（教育に係る経費は学生納付金、研究に係る経費は科研費等の外部資金でまかなうことを原則とする）に近づいているとみることもできる。2021年度は研究経費と外部資金の両方が大幅に伸びているが、近年の傾向としては、外部資金による財源を確保しなければ、研究活動の水準が維持できない状況にあるといえる。

なお、広義研究経費の動向は、大学類型別により異なっている。極端な例として、旧帝大と教育大を比較してみると第5図と第6図のようになっている。旧帝大の研究経費割合は37.1~47.0%で推移しており、運営費交付金等の基盤的財源に対する依存度は常に5割を切っている。これに対して教育大の研究経費割合は61.6~73.0%で推移して

24 本稿における「広義研究経費」は、「研究経費+受託研究費+共同研究費+科研費（直接経費）」とする。また、運営費交付金での措置が想定される「研究経費」が「広義研究経費」に占める割合を「研究経費割合」と称し、研究活動の基盤的財源への依存度を表すものとする。

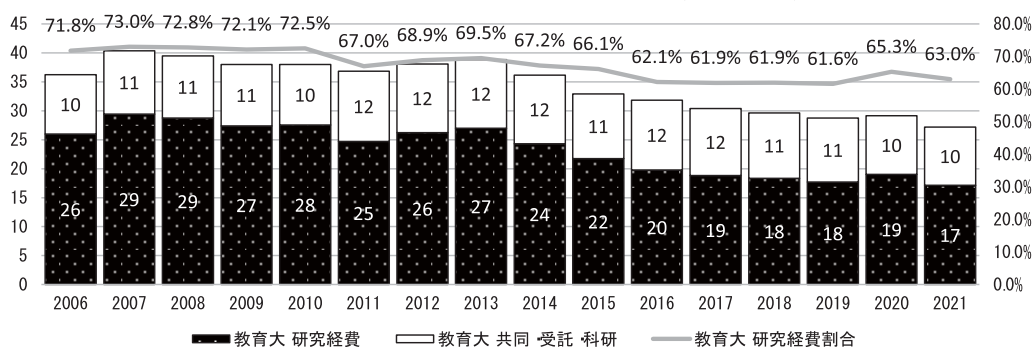
おり、運営費交付金等の基盤的財源がなければ、研究活動の継続は困難となっている。さらに教育大では、研究経費が漸減を埋める外部資金の確保もできておらず、広義研究経費は減少の一途をたどっている。

第5図 旧帝大の広義研究経費の構成と推移（金額：億円）



出典 水田（2023c）

第6図 教育大の広義研究経費の構成と推移（金額：億円）



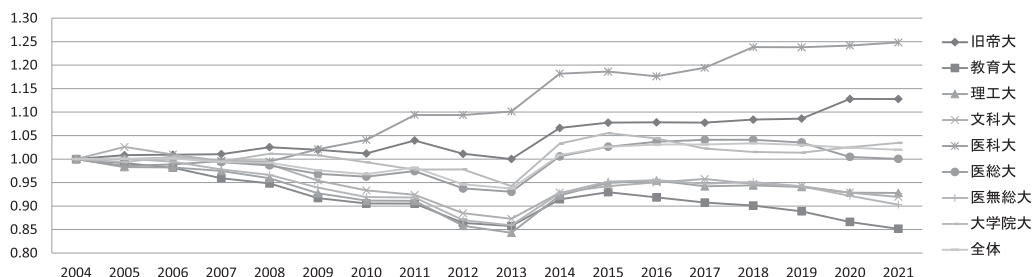
出典 水田（2023c）

また、その他の大学類型について確認してみると、旧帝大以外にも理工大、医科大、大学院大の研究経費割合が低く、外部資金を獲得し、基盤的財源への依存度を低く抑えている様子がみられる。逆に、教育大以外では文科大の研究経費割合が高く、外部資金の獲得に苦戦している。

（3）人件費の推移

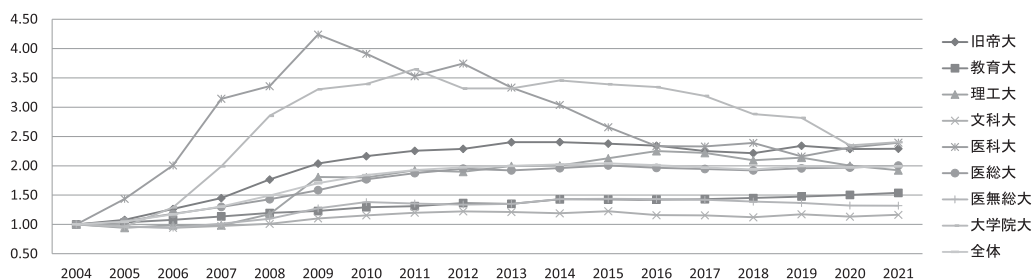
本項では、法人化以降の国立大学の人件費について、その推移を確認する。具体的には、常勤・非常勤別の教員人件費と職員人件費について、退職給付費を除いた金額を対象とし、大学類型別の増減傾向を検討する。

第7図 大学類型別の常勤教員人件費の推移 (2004年度=1)



出典 水田 (2023c)

第8図 大学類型別の非常勤教員人件費の推移 (2004年度=1)



出典 水田 (2023c)

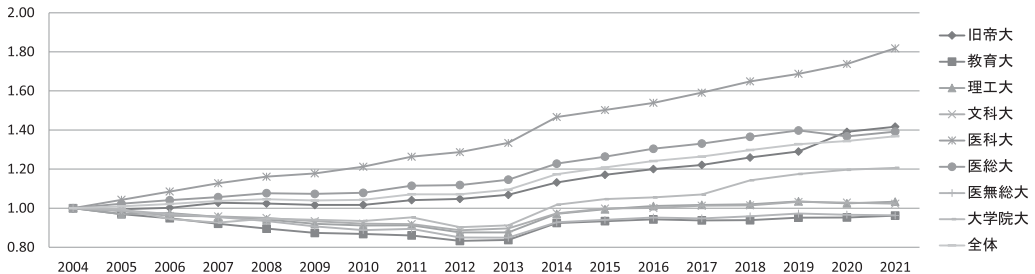
まず、常勤教員人件費 (第7図) について、増加傾向が顕著な大学類型は医科大 (1.25)、旧帝大 (1.13) となっており、減少傾向が顕著な大学類型は教育大 (0.85)、医無総大 (0.90)、文科大 (0.92)、理工大 (0.93) である。第I章で確認したとおり、法人化後の国立大学では、法人化時の定員にもとづいて運営費交付金で措置されている人件費と実際の人件費の差額を補てん財源として活用している。よって、財務状況がひっ迫し、この補てん財源の積極的な確保に動かなければならない大学ほど常勤教職員の削減に動いている可能性が高い。上記のような医学部・附属病院を持たない単科大学等の大学類型がそうした状況下に置かれていることを示唆している。

次に、非常勤教員人件費 (第8図) については、すべての大学類型で2021年度は2004年度よりも増加している。しかし、増加傾向が顕著な大学院大 (2.40)、医科大 (2.39)、旧帝大 (2.29) に比較して、文科大 (1.16)、医無総大 (1.32)、教育大 (1.54) の増加傾向は弱い。通常は、常勤の減少を非常勤の増加でカバーすることが想定されるため、常勤と非常勤の増減傾向はトレードオフになると予想されるが、実際には異なっている。つまり、常勤教員人件費が維持できていないところは、非常勤教員人件費の伸びも弱く、教育大、文科大、医無総大は人的資本総体の維持に苦戦しているといえる。逆に医学部・附属病院を持つ大学は、常勤、非常勤とも教員人件費の厚みが増しており、教員の体制で格差が拡大している可能性を示唆している。

なお、2020年度以降の常勤教員人件費について、旧帝大の増加と医総大の減少がみ

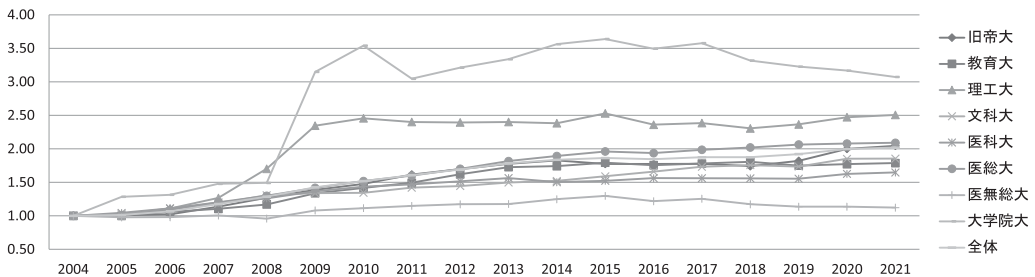
られるのは、東海国立大学機構の設立にともない、岐阜大学分が旧帝大に算入された影響と思われる。

第 9 図 大学類型別の常勤職員人件費の推移（2004 年度 = 1）



出典 水田 (2023c)

第 10 図 大学類型別の非常勤職員人件費の推移（2004 年度 = 1）



出典 水田 (2023c)

続いて、職員人件費の推移を検討する。まず、常勤職員人件費（第 9 図）については、医科大（1.82）、旧帝大（1.42）、医総大（1.39）、大学院大（1.21）の増加傾向が顕著であり、逆に教育大（0.96）、医無総大（0.96）、文科大（1.02）、理工大（1.03）には増加傾向がほとんどみられない。次に、非常勤職員人件費（第 10 図）については、大学院大（3.07）、理工大（2.51）、医総大（2.09）、旧帝大（2.05）の増加傾向が顕著であり、医無総大（1.12）、医科大（1.65）、教育大（1.79）、文科大（1.85）の増加傾向は弱い。常勤職員の減少を非常勤職員の増加で補うトレードオフになっておらず、教育大、文科大、医無総大といった常勤職員人件費に増加傾向がみられないところは、非常勤職員人件費の伸びも弱く、人的資本の維持に苦戦している。つまり、教員、職員とも人件費の抑制が避けられない 3 つの大学類型は共通している点が注目される。

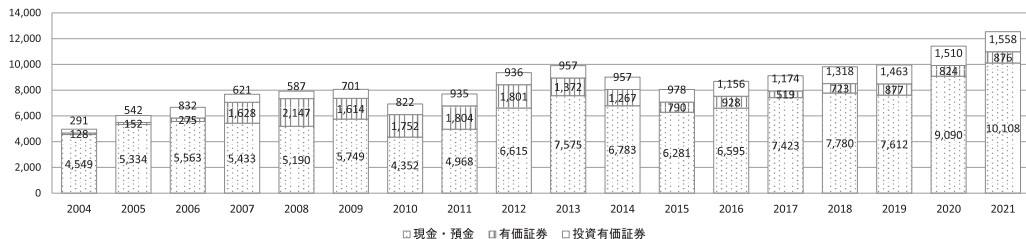
なお、医学部・附属病院を持つ大学は、常勤職員人件費の厚みが増している。法人化以降、附属病院収入と診療経費はコロナ禍の一時的な影響を除けば増加の一途をたどっており、附属病院の業務は拡大している。常勤職員人件費の増加は、こうした業務の拡大を反映した看護師等コメディカルの採用と関連していると考えられる。

ちなみに、2012～13 年度に常勤教員および常勤職員の人件費が一時的に減少してい

るのは、「国家公務員の給与の改定及び臨時特例に関する法律」の趣旨にもとづき、国立大学法人において給与減額支給措置がとられたことが影響している。そして、2020年度以降の常勤職員人件費について、旧帝大の増加と医総大の減少がみられるのは、常勤教員人件費と同じく、東海国立大学機構の設立にともない、岐阜大学分が旧帝大に算入された影響と思われる。

(4) 流動性資産等の推移

第11図 全国立大学法人の流動性資産等の構成と推移 (単位: 億円)



出典 水田 (2023b)

本項では、貸借対照表に計上されている流動資産の「現金・預金」と「有価証券」、および固定資産の「投資その他の資産」にある「投資有価証券」の残高の推移を分析する。なお、この3項目をあわせて「流動性資産等」と総称する。

まず、全国立大学法人の推移をみると、次のようなことが確認できる(第11図)。第1期中期目標期間については、最終年度の2009年度に向けて流動性資産等の総額は増加しているが、2007年度以降は、有価証券での運用に振り向けている割合が大きくなっている。ただし、2009年度には、期末の資金需要に備えるため、有価証券を減少させて手元の現金・預金に戻している様子がみられる。

続く第2期については、2009年度決算後の処理で735億円が国庫納付されたこともあり、2010年度の現金・預金の残高が法人化後最低となっている。しかし、有価証券および投資有価証券は、引き続き増加しており、資金運用の積極性は維持されている。第2期は、2013年度に流動性資産等の総額が最大となっているが、譲渡性預金の満期償還を主な理由として、有価証券が減少した。その後、2014・15年度は現金・預金と有価証券の両方とも減少しており、第2期の終了を見据えて、資金化と使用が進んだものと思われる。

第3期については、流動性資産等の総額が一貫して伸び続けており、特に2020・21年度に現金・預金が大幅に伸びている。時期的にはコロナ禍と重なり、活動の縮小による支出の減少や附属病院が収入した国や県からの補助金なども影響した可能性がある。また、東京大学が国立大学法人として初めて債券発行により資金調達を行った年度とも

重なる。有価証券については、譲渡性預金の満期償還等を理由として年度ごとに増減しているが、2015年度以降は合計で1,000億円未満となっている。他方、投資有価証券については、第1期の最終年度である2009年度以降増え続けており、第3期に入ってからは一貫して1,000億円を超えている。つまり、資金運用については、流動資産の有価証券から固定資産の投資有価証券にシフトしている様子がみられる。

なお、流動性資産等のうちどの程度を運用に回せるかについては、大学類型別に傾向が異なる。例えば、流動性資産等のうち有価証券や投資有価証券で運用している割合が最大になった年度のパーセンテージは以下のとおりである。

運用割合が高い大学類型：旧帝大 65.9%，医総大 30.5%，理工大 50.9%

運用割合が中位の大学類型：文科大 28.2%，医科大 26.3%

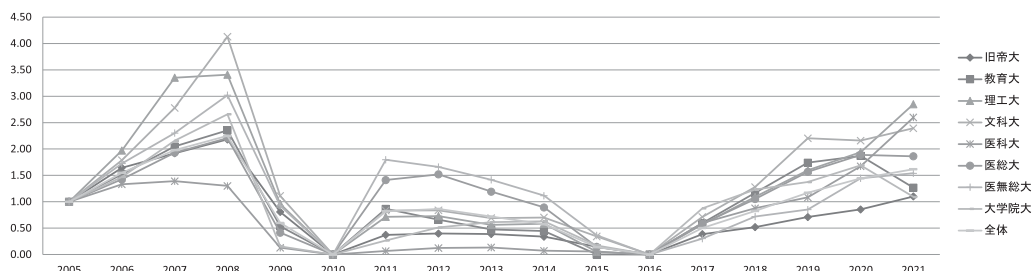
運用割合が低い大学類型：教育大 13.9%，医無総大 15.2%，大学院大 7.5%

このパーセンテージが高い大学は、手元資金を運用に回すことができる余裕があり、低い大学は手元の流動性を守るため現金・預金で保持することが必要という解釈もできる。こうした面からも大学類型間の格差の一端をうかがうことができる。

（5）目的積立金の推移

本節の最後に目的積立金の推移について確認する。第I章からの繰り返しとなるが、目的積立金とは、各年度の当期総利益から現金の裏づけのある部分について、文部科学大臣の経営努力認定を受けて繰り越した資金である。その用途は、中期計画に沿った業務を行うということ定められているが、佐藤も指摘したとおり、実際の運用上は「教育研究環境整備」等の名称を定めて、できるだけ用途に縛りをかけない形にしている。

第12図 大学類型別の目的積立金残高の推移（2005年度=1）



出典 水田（2023b）

第12図は、大学類型別に目的積立金の推移を、2005年度を1とする指数で示している。なお、中期目標期間の初年度については、第2期以降、前中期目標期間繰越積立金

は計上されているが、当該中期目標期間の目的積立金はまだ計上されていないため0となっている。

全体的な傾向として、各中期目標期間により推移がかなり異なっていることがわかる。まず第1期については、最終年度の前年度(2008年度)まで目的積立金を大きく積み上げ、最終年度(2009年度)に一気に取り崩すという推移がみられる。法人化後初めての中期目標期間ということもあり、慎重な財務運営で損益計算書の最終利益を大きく残し、中期目標期間の終盤まで目的積立金を大量に積み上げている。しかし、積立金処分でのどの程度を第2期に繰り越せるか不確実であったため、最終年度に一気に使い切ろうとしているようにみえる。こうした推移は、第I章でも紹介しているところである。

これに対して、第2期は対照的である。損益計算書の最終利益が出過ぎないように配慮し、目的積立金の積立を中期目標期間の初期から抑制して、最終年度(2015年度)にはほぼ使い切るといった推移となっている。第1期で利益を出し過ぎ、目的積立金を大量に積み上げたことが、国立大学法人の財務的な余裕ととられることに配慮したという見方もできる。

最後に第3期については、第2期のような目的積立金の抑制は行われず、また最終年度(2021年度)の駆け込み使用もない。前2期の経験から、目的積立金はほぼ全額、次期中期目標期間に繰り越せるということを前提に、最終年度に向けて継続的に積み上げ続けている。6年サイクルで使い切っていた前2期と比較すると、中長期的な視野で最も有効な時に計画的に資金を使用するといった姿勢に転換したことがうかがえる。

なお、すべての特性別グループがほぼ同じ動きをしているため、特性別の特徴を指摘することは、難しくなっている。強いて言えば、第3期の推移について、理科大、文科大、医科大が目的積立金を大きく増加させ続けているのに対し、教育大と大学院大は最終年度に若干の取り崩しが進んでいる。その他の総合大学(旧帝大、医総大、医無総大)は、目的積立金を最終年度まで比較的なだらかに積み増している。

IV ま と め

以上、第II・III章において、国立大学法人制度の設計段階から第4期中期目標期間初期にかけての制度・会計・財務状況に関する論点と変遷をたどってきた。まず、国立大学法人の公的な基盤財源である運営費交付金について、法人化初期の段階では、独法の趣旨に沿った効率化・合理化による減量の要請が強くていた。また、基盤財源であるにもかかわらず「特別教育研究経費」や「特別経費」といった競争的に獲得する部分を設け、さらに国立大学法人評価による競争原理を活かした傾斜配分が予想されていた。

そうした流れは、2023年度現在まで止まることはなく、財務省のいう大学間でのメリハリのある配分がますます強調され、「成果を中心とする実績状況に基づく配分」という共通指標の相対評価をもとにした配分にまでいたっている。

しかし、国立大学法人間での格差の拡大は、第1期中期目標期間における財務分析結果からも明らかとなっており、「国立大学法人」という一括りで議論することの危険性を佐藤は指摘していた。第1～3期中期目標期間の財務状況をみても、様々な側面で大学類型間の大きな格差が確認できている。2005年の将来像答申や2016年度の3つの重点支援の枠組みにおいて、個別大学の多様な機能に応じたきめ細かな財政支援が謳われながらも、歴史的には逆行している可能性が示唆されている。現に運営費交付金の約10%に影響をおよぼしている「成果を中心とする実績状況に基づく配分」について、設定された共通指標が有利にはたらく大学とそうではない大学があり、大学類型間で配分結果に格差が生まれていることを本稿でも紹介した（辻 2023）。

国立大学法人制度は、近年でも土地の利活用や余裕金の運用などで規制緩和が進み、大学の裁量を活かせる場面が大きくなっている。しかし、それと同時に指定国立大学法人制度や2024年10月から開始される特定国立大学法人制度、10兆円規模の大学ファンドによる研究大学支援など、研究力の高い大規模大学に対する「選択と集中」の政策が次々に打ち出されている。そうした中、大学間格差の下で不利な立場となった大学に対して、その機能を肯定的にとらえ、国の高等教育政策全体の中で活かしていく視点が欠如している現状には危機感を覚えざるを得ない。

そこで、今後の方向性としては、(1) 公会計である国立大学法人の会計制度を企業会計に近似させることによるメリット・デメリットを明らかにし、利用者には有益で真に理解しやすい会計制度や情報開示の在り方、(2) 大規模研究大学への資源の「選択と集中」を進める政策や共通指標を使用した相対評価にもとづく運営費交付金の配分をもたらす効果と帰結、(3) 実効性のある大学の機能的分化と格差是正をとおした国立大学法人の活性化といった研究課題に取り組むべきと考えている。

謝辞

佐藤誠二先生には、文部科学省の国立大学法人会計基準等検討会議、旧・（独）国立大学財務・経営センターの国立大学法人財務分析研究会、（独）大学改革支援・学位授与機構の『国立大学法人の財務』に関する有識者会議をはじめ、数々の場で熱心なご指導を賜り、この場を借りて、改めて厚くお礼を申し上げます。今後ともますますご健勝にて、学窮に変わらぬご指導をいただけますよう、謹んでお願いを申し上げます。

参考文献

- [1] 大学改革支援・学位授与機構、『国立大学法人の財務』各年度版。
- [2] 国立大学法人会計基準等検討会議（2022）『国立大学法人の財務報告に関する基本的な指針』。

- [3] 国立大学法人の戦略的経営実現に向けた検討会議 (2020) 『国立大学法人の戦略的な経営実現に向けて～社会変革を駆動する真の経営体へ～最終とりまとめ』, 2020年12月.
- [4] 国立大学財務・経営センター, 『国立大学の財務』各年度版.
- [5] 国立大学財務・経営センター (2007) 『国立大学法人化後の財務・経営に関する研究』.
- [6] 国立大学財務・経営センター (2010) 『国立大学法人化後の経営・財務の実態に関する研究』.
- [7] 水田健輔 (2022) 「国立大学法人会計基準改訂の要因と課題」『公会計研究』, 23(1), pp.1-17.
- [8] 水田健輔 (2023a) 「国立総合大学における内部資源配分の現状と考察」『大学論集』, 55, pp.93-109.
- [9] 水田健輔 (2023b) 「国立大学法人の財務状況の推移について－法人特性別にみた貸借対照表の経年変化－」『大学改革支援に関する調査研究 2022年度プロジェクト報告書』, 2023年3月, 大学改革支援・学位授与機構, pp.195-206.
- [10] 水田健輔 (2023c) 「国立大学の財務基盤と教育研究活動：現状と課題」, 令和5年度 IDE セミナー配布資料, IDE 大学協会東北支部/東北大学高度教養教育・学生支援機構, 2023年11月20日, https://researchmap.jp/kenmizuta/presentations/44083207/attachment_file.pdf (2024/1/14).
- [11] 水田健輔 (2024) 「国立総合大学の内部資源配分に関する現状調査の結果と総括」『大学論集』, 57, 頁番号未定 (計15頁). ※掲載決定済み
- [12] 文部科学省 (2020) 『経営体に相応しい会計制度の在り方』, 国立大学法人の戦略的経営実現に向けた検討会議 (第6回) 配布資料, 2020年7月28日.
- [13] 文部科学省 (2021) 『国立大学法人会計基準の改訂について』, 2021年10月.
- [14] 文部科学省国立大学法人支援課 (2021) 『令和4年度国立大学関係予算 (案) 等について』.
- [15] 佐藤誠二 (2000) 「独立行政法人会計基準」の論点」『行財政研究』 (行財政総合研究所), 44, pp.2-8.
- [16] 佐藤誠二 (2001) 「独立行政法人会計基準の問題点」『大学創造』 (高等教育研究会), 11, pp.46-55.
- [17] 佐藤誠二 (2002a) 「国立大学法人」像と新しい評価・会計システム」『静岡大学経済研究』 (静岡大学), 7(2), pp.15-49.
- [18] 佐藤誠二 (2002b) 「国立大学法人」の財務・会計問題について－調査検討会議「新しい『国立大学法人』像について (中間報告) をめぐって－」『行財政研究』 (行財政総合研究所), 49, pp.9-15.
- [19] 佐藤誠二 (2003) 『大学評価とアカウンタビリティ－国立大学の法人化と新会計システムの将来像』森山書店.
- [20] 佐藤誠二 (2004) 「国立大学法人の財政問題と方向－4 報告のコメントに代えて－」『RIHE』 (広島大学), 80, pp.113-117.
- [21] 佐藤誠二 (2005) 『国立大学法人財務マネジメント』森山書店, 2005年.
- [22] 佐藤誠二 (2006) 「国立大学法人の財政とガバナンス」『日本教育行政学会年報』 (日本教育行政学会), 32, pp.154-156.
- [23] 佐藤誠二 (2008) 「国立大学の決算書から何が読みとれるのか」『静岡大学経済研究センター研究叢書』 (静岡大学), 6, pp.67-89.
- [24] 佐藤誠二 (2009) 「国立大学法人の財務問題を考える」『全大協時報』 (全国大学高専教職員組合), 33(5), pp.2-40.
- [25] 佐藤誠二 (2012) 「国立大学法人化の財政問題－財政緊縮と競争原理」『日本の科学者』 (日本科学者会議), 47(11), pp.660-665.
- [26] 佐藤誠二 (2014) 「国立大学運営と財政支援」日本財政法学会編『大学運営と税財政法上の課題 財政法叢書 30』全国会計職員協会, pp.66-82.
- [27] 田中秀明 (2022) 「国立大学法人の業績連動型交付金の現状と課題」『RIHE Monograph Series』, 4.
- [28] 辻優太郎 (2023) 「2. 国立大学に対する改革の実態：「成果を中心とする実績状況に基づく配分」に注目して」『高等教育財政の新たな動向と課題－国立大学・私立大学への資源配分の変化と影響』, 日本高等教育学会第26回大会配布資料, 2023年6月10日, pp.[2-1]-[2-10].
- [29] 上山隆大 (2020) 『国立大学法人の競争力強化に向けた PEAKS からの提言～国立大学法人の財務

経営の自由度の拡大方策を中心に～』、国立大学法人の戦略的経営実現に向けた検討会議（第6回）配布資料，2020年7月28日。

- [30] 財政制度等審議会財政制度分科会（2018）『平成31年度予算の編成等に関する建議』，2018年11月20日。
- [31] 財政制度等審議会財政制度分科会（2021）『令和4年度予算の編成等に関する建議』，2021年12月3日。