

第7章

予算執行の管理と会計

7.1 大学における会計の意義と役割

(1) 会計の意義

大学は教育・研究をはじめとする種々の業務を営んでいる。また、大学には利害関係者が多く業務を説明するには科学的な情報が必要となる。その情報の役割の一翼を担うのが会計である。

大学でいう会計とは、「情報受領者の適切な判断と意思決定に資するように、大学の業務活動を財務的に記録・測定して伝達する手段」をいい、貨幣価値により測定される。

(2) 会計の2つの領域

会計は情報受領者の立場から「財務会計」と「管理会計」に分かれる。

「財務会計」とは外部報告目的の会計であり、通常、複式簿記等により一定時点の財政状態(貸借対照表)と一定期間の経営成績(損益計算書)等を明らかにして外部の利害関係者に報告する会計である。利害調整及び説明責任を果たす役割を持つ。

「管理会計」とは内部管理目的の会計であり、経営者・管理者が意思決定を行いまたは業務活動の業績を評価するために有効な会計情報を内部の経営者・管理者に提供する会計である。

(3) 財務会計(利害調整及び説明責任の会計)

(a) 利害調整の会計

国立大学法人には様々な利害関係者が存在する。財務的観点からの代表的な利害関係者は以下のとおりである。

(ア)外部関係者

①債権者、②国や地域社会

(イ)内部関係者

①学長及び理事、②教職員、③学生(外部関係者としての性格も併せ持つ)

各々の利害関係者から見た会計は以下のようになる。

①債権者のための会計

金融機関からの借入金や物品納入業者からの回収可能性を判断するため会計情報を利用する。

②国や地域社会の人々のための会計

国にとっては従来と同様、予算査定のために会計が必要であり、また、運営費交付金や施設費補助金が各国立大学法人で適正に執行されたか否かを統制するための決算報告として会計情報を引き続き利用する。

地域社会の人々にとっては税金が適正に使用されているかを確かめるために会計情報を利用する。

③学長及び理事のための会計

管理会計のために会計情報を利用する(「4.管理会計(意思決定・業績評価の会計)」にて後述。)

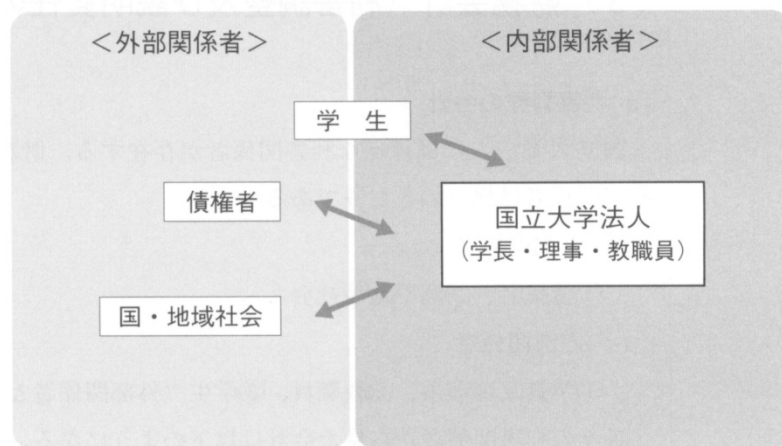
④教職員のための会計

教職員側からの大学評価・給料の算定や検討のための参考資料として会計情報を利用する。

⑤学生のための会計

法人化後の授業料は上限規制のみとなることから、学生にとって授業料等が適正かどうかという情報を得るために会計情報を利用する。

図1 国立大学法人の利害関係者



(b) 説明責任の会計

国立大学法人の会計は、「国立大学等の独立行政法人化に関する調査検討会議」における「国民や社会への説明責任の重視と競争原理の導入」の観点などから制度設計が行われており、国立大学法人法によれば説明責任を果たすための財務諸表として、以下のものが作成・公表される。

- ①貸借対照表
- ②損益計算書
- ③ キャッシュ・フロー計算書
- ④利益の処分又は損失の処理に関する書類
- ⑤業務実施コスト計算書
- ⑥附属明細書

また、出資先があれば連結財務諸表を作成することもある。

なお、国からの運営費交付金や施設費補助金があるため、予算要求のための概算要求や割当予算に対してその執行状況を報告する決算報告書など従来の予算をベースとした報告も一部残ることになる。

(4) 管理会計(意思決定・業績評価の会計)

(a) 意思決定の会計

運営費交付金等の予算が国から交付されるが、自主性・自律性の観点から運営費交付金は「渡し切り」となり、法人が独自に作成した中期計画・年度計画に沿って使用することができる。会計はそれを経営者の意思決定に従い配分するために利用される。また、授業料や診療収入などの債権の回収可能性や各種の引当金の計上の要否などを判断する意思決定も行う。

(ア)予算科目と勘定科目

法人が予算を配分する際には内部管理用の予算科目と外部報告用の勘定科目を使用する。法人は国からの運営費交付金や施設費補助金を法人独自の予算科目を設定して配分すると同時に、予算を執行した場合の会計処理のため外部報告用の勘定科目を設定して予算を配分することになる。予算科目と勘定科目は設定目的が異なる。また予算科目が収入・支出を基礎とする現金主義により作成されるのに対し、勘定科目が収益・費用を基礎とする発生主義により作成されるため測定時期のズレが生じる(現金主義と発生主義については「2(2). 現金主義と発生主義」参照)。したがって、予算科目と勘定科目のマトリックス表が必要となる。

(イ)予算科目と勘定科目のマトリックス表

予算科目と勘定科目のマトリックス表を以下に例示するが、予算科目は法人独自設定が可能であり、必ずしもこの例示に倣う必要はない。

具体的な作業としては、このマトリックス表の予算科目(横)と勘定科目(縦)の対応する欄に予算金額を配分していくことになる。予算配分は法人全体で行うとともに部局単位までブレイクダウンされるので、法人全体及び部局単位でマトリックス表が必要となる。

表1 予算科目と勘定科目のマトリックス表の例示(1)

予算科目 勘定科目	管理経費	教育研究経費	特殊施設経費	学生の厚生補導経費	設備施設更新充実経費	～	運営費交付金収入	借入金収入	附属病院収入	授業料・入学検定料収入	学校財産処分収入	産学官連携等研究収入	雑収入
教育経費													
消耗品費													
備品費													
印刷製本費													
水道光熱費													
}													

表2 予算科目と勘定科目のマトリックスの例示（2）：学生サービスの場合

勘定科目	予算科目				
	奨学事業	就職支援	履修登録等	保健・安全対策	…
職員人件費	×××	×××	×××	×××	
教員人件費	×××				
奨学費	×××				
会議費		×××		×××	
福利厚生費				×××	
行事費		×××		×××	
.					
.					
.					

（b）業績評価の会計

配分された予算は会計を通して統制管理される。すなわち、配分された予算の執行状況を評価し利益が発生した場合の経営努力認定の判断ツールになると同時に、翌年度以降の予算にその結果を反映させるためにも会計が必要となる。

7.2 複式簿記と発生主義会計とは何か？

(単式簿記と現金主義との違い)

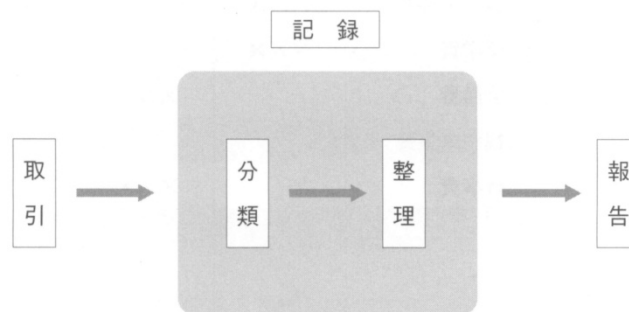
(1) 単式簿記と複式簿記

(a) 簿記の意義

経済活動は、「簿記」という技術を用い「会計」という手段により記録・測定して報告する。すなわち簿記とは、「企業等が営む経済活動、例えば金銭の収支や物品の購入、商品の仕入や販売などの「取引」を金額で測定し、帳簿に「記録」し、その結果を定期的に「分類」・「整理」(測定)して「報告」する技術のこと」をいう。

家庭では家計簿のような帳簿を用いて金銭の収支を記録し、家計の無駄を省くように工夫されているが、企業等の場合は、金銭の収支だけではなく物品の購入、商品仕入、販売、債権債務の発生消滅、給料・家賃の支払いなど多種多様な経済活動を組織的・秩序的に記録して財産と損益の計算を行っている。

図2 簿記の流れ



(b) 簿記の目的

簿記の主な目的は以下の3点である。

- ① 日常の業務活動に伴う財産の変動を組織的に記録すること
- ② 一定時点における資産・負債の状況(財政状態)を明らかにすること
- ③ 一定期間における損益の状況(経営成績・運営状況)を明らかにすること

簿記は、経営者が経済活動の結果を正しく把握して今後の経営計画に役立てる内部管理のために利用されるだけでなく、投資家の投資意思決定、銀行などの債権者が行なう余信の判断、国や地方公共団体の課税等の外部報告にも利用されている。

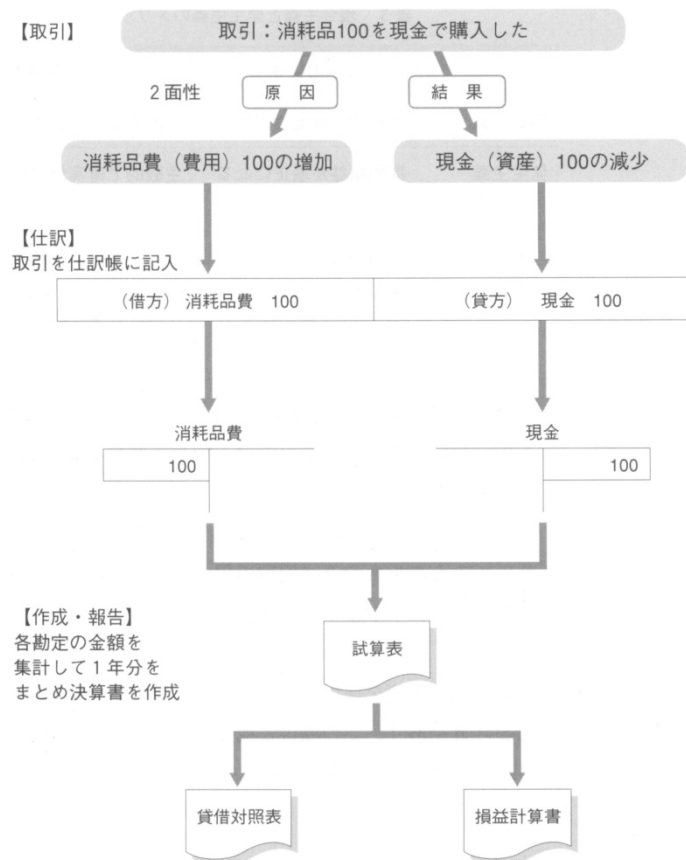
(c) 単式簿記と複式簿記

簿記は、記帳方法や仕組みの違いにより「単式簿記」と「複式簿記」に分かれる。

単式簿記とは、金銭収支や債権債務など一部の項目についてのみ増減の原因や残高を記録する非組織的な記帳方法である。代表的な例は現金収入と現金支出のみが記入される方式である。現金収入と現金支出だけをとらえればよいから、仕組みが簡潔でわかりやすいという利点がある。逆に例えば、寄附によって財産が増加した場合などの事象は記帳されないため、会計記録の正確性を確認することは難しいという欠点がある。また、全てのストック情報を持ち合わせているわけではないため、一定時点における財政状態を示す貸借対照表を会計帳簿からの「誘導法」により作成することができず、全ての資産及び負債について実際に現物確認をするなどの方法により作成した財産目録を基に「棚卸法」により作成する方法をとらざるを得ないという欠点もある。

複式簿記とは、1つの取引を2面的にとらえ、仕訳という処理を通じて組織的に会計帳簿に記録する方法をいう。会計帳簿に記録された取引は、一定の期間(通常1年間)累積され報告される。取引は、資産・負債・資本・費用・収益という5つの要素の増加、減少の組み合わせで認識される。複式簿記では試算表により会計記録の正確性を検証することができるという利点がある。逆に取引を仕訳する必要があるのであるため、ある程度複式簿記についての理解が必要となる。

図3 複式簿記の例示



(2) 現金主義と発生主義

「現金主義」と「発生主義」の違いは、収益及び費用の認識時点の違いにある。

「現金主義」とは、収益及び費用を現金が入金あるいは出金された時点で認識する基準をいう。これに対して「発生主義」とは、収益及び費用をその発生を意味する経済的事象に基づいて認識する基準をいう。

例えば、ある消耗品を購入し消費する取引を考えると、発生主義では消耗品が納入され消費された時点で費用を認識するが、現金主義ではその消耗品に対する支払いをしない限り費用としては認識しない。

現金主義と発生主義のメリット・デメリットは以下のようになる。

表3 現金主義と発生主義のメリット・デメリット

	メリット	デメリット
現金主義	客観的で確実性がある	期間損益の適正性に欠ける場合がある
発生主義	期間損益が適正になる	主観的で確実性に欠ける場合がある

一般的に公会計は現金主義、企業会計は発生主義を採用しているといわれる。公会計では、財政法第2条で以下のように規定し、現金主義を採用していることがうかがえる。

第2条 収入とは、国の各般の需要を充たすための支払の財源となるべき現金の収納をいい、支出とは、国の各般の需要を充たすための現金の支払をいう。

2 前項の現金の収納には、他の財産の処分又は新たな債務の負担に因り生ずるものをも含み、同項の現金の支払には、他の財産の取得又は債務の減少を生ずるものをも含む。

公会計が現金主義を採用しているのは、現金が経済社会においては客観的で基本的な財貨であり、この取得と配分を議会において直接統制することが国の財政の基本(財政民主主義)と考えられるからである。

(3) 公会計における修正現金主義と企業会計における実現主義及びキャッシュ・フロー計算書

ただし、公会計が純粋な現金主義を採用しているわけではない。国立学校特別会計を始めとして現金主義を一部修正した修正現金主義を採用し、翌年度の4月1日から4月30日までを出納整理期間としてその間に収入及び支出があったものは当年度の決算に組み込んでいる。発生してから入出金までのタイムラグを調整している点で修正現金主義は発生主義に近づいている。

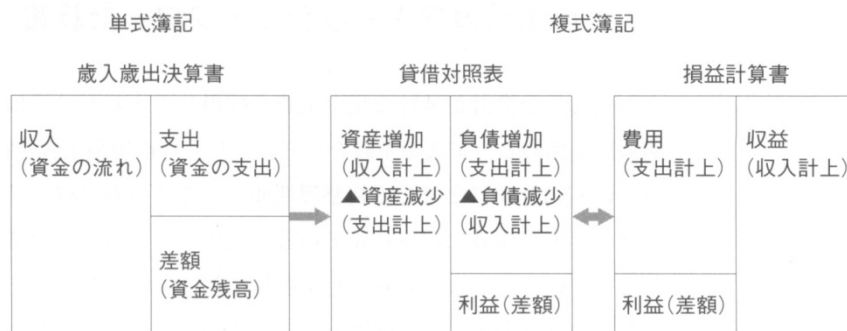
企業会計は発生主義を原則としているが、費用・収益ともに純粋な発生主義を採用しているわけではなく収益については実現主義の制約を受けている。実現主義では、発生の実事の他に現金や債権などの貨幣性資産の獲得を収益認識の基準とし未実現利益は収益として計上しない。発生してから貨幣性資産の獲得のタイムラグを調整している点で実現主義は現金主義に近づいている。また、平成12年3月期から上場会社などにキャッシュ・フロー計算書が導入された。これは、発生主義による利益のみが企業価値の絶対的な指標ではなくキャッシュという客観的な財貨の重要性を示すものである。

(4) 単式簿記から複式簿記へ、現金主義から発生主義へ

国立学校特別会計では、「単式簿記」及び「現金主義」を採用していたが、国立大学法人の会計は、国の直接統制から独立した経済主体として自律的な資源管理を行うよう変化したことなどから企業会計と同様に「複式簿記」及び「発生主義」が採用されることとなったと考えられる。

「単式簿記」から「複式簿記」へ移行することに伴い、従来、現金の収入・支出のみを管理していた経理事務に加え、法人化後は対応する資産・負債・資本についても会計処理が必要となる。また、設立時点では今まで金額情報としては把握していなかったストック情報である「開始貸借対照表」を作成するという作業が必要となる。

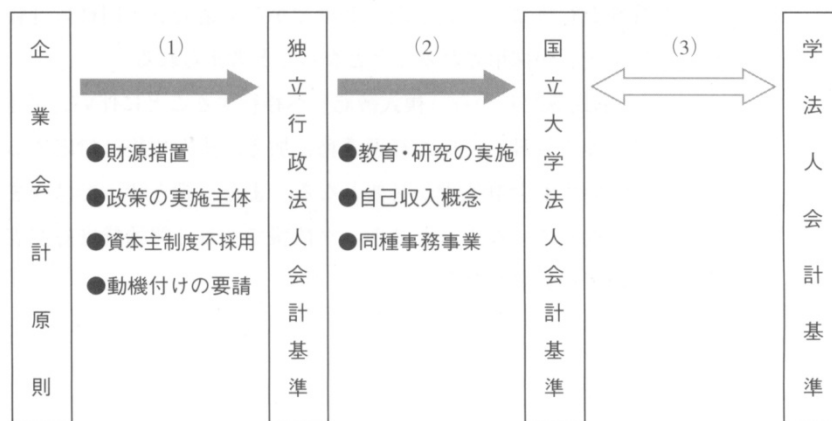
図4 単式簿記から複式簿記へ



また、「現金主義」から「発生主義」へ移行することに伴い、従来、現金の収入・支出時のみ会計処理を行っていたが、法人化後は、取引事実の発生時にも会計処理を行うことになる。したがって、たとえば物品の「検収」時、サービスの「提供」時などにも会計処理を行える体制を整える必要がある。

7.3 国立大学法人会計基準のあらまし

図5 国立大学法人会計の位置づけ



国立大学法人会計基準は、独立行政法人会計基準を基礎として国立大学の特性に即した取扱いを行っている。また、独立行政法人会計基準は、独立行政法人制度の特性から、企業会計の原則に一定の修正を行っている。

(1) 企業会計原則からの修正

独立行政法人の会計は、「原則として企業会計原則による」(独立行政法人通則法第 37 条)とされており、「公共的な性格を有し、利益の獲得を目的とせず、独立採算を前提としない等の独立行政法人の特殊性を考慮して必要な修正」(「中央省庁等改革の推進に関する方針」)が加えられている。よって、独立行政法人の会計は、合理的な理由がない限り企業会計原則に従うことになる。

企業会計原則とは、「企業会計の実務の中に慣習として発達したものの中から、一般に公正妥当と認められたところを要約したものであって、必ずしも法令によって強制されないでも、すべての企業がその会計を処理するにあたっては従わなければならない」企業における会計の基準である。ここでいう企業会計原則には、企業会計審議会が設定した「企業会計原則」及び「企業会計原則注解」のみならず、企業会計審議会から公表されている各種の意見書、企業会計基準委員会や日本公認会計士協会による実務指針等が含まれる。

「独立行政法人会計基準」の設定について(独立行政法人会計基準研究会)によると、企業会計と異なる独立行政法人会計基準の特徴は以下のとおりである。

①公共的な性格を有し、利益の獲得を目的とせず、独立採算制を前提としないこと

営利企業は、より多くの収入を獲得するための犠牲として支出を行い利益を得ることを目的とするが、独立行政法人の支出は国の公共的な事務事業を確実に実施するために行われ、収入は業務運営実施のために必要な財源(運営費交付金等)が充てられる。この目的の違いにより、「運営費交付金」に

ついて、単に入金された時点で収益化をするのではなく負債として処理し、これを「成果進行基準」、
「期間進行基準」、「費用進行基準」など、一定の基準によって収益化する方法を採用している。

②政策の実施主体であり、政策の企画立案の主体として国と密接不可分の関係にあり独自の判断では 意思決定が完結しない場合が存すること

独立行政法人の意思決定のみでは完結しない活動に起因する収入や支出を独立行政法人の業績を
評価する手段としての収益や費用を損益計算書に含めない場合がある。例えば、収益の獲得を予定し
ない特定の償却資産に係る減価償却相当額を「損益外減価償却」として費用ではなく資本剰余金から
直接控除を行っている。

③每事業年度における損益計算上の利益(剰余金)の獲得を目的として出資する資本主を制度上予定 しないこと

独立行政法人はその業務を確実に実施するために必要な資本金その他の財産的基礎を有しなけれ
ばならず、必要があるとき政府は独立行政法人に出資することができる。また、当期に利益が生じた
ときは、前期から繰り越した損失を埋め、残余は中期計画に定める剰余金の使途に充てるための目的
積立金とそれ以外の積立金として整理することにしており、利益配当は予定していない。

④独立行政法人に対する動機づけの要請と財政上の観点の調整を図る必要があること

独立行政法人は、自律性・自発性を与えるような制度設計になっていると同時に運営費交付金とい
う税金を財源とするため、その調整を図る必要がある。例えば、経営努力の認定を受けたものは独立
行政法人がその中期計画に定める剰余金の使途に充てることができることがその例である。

(2) 国立大学の特性による独立行政法人会計基準からの修正

国立大学が今日まで果たしてきた学術研究や人材育成、地域の教育、文化、産業の基盤等の役割を
法人化後も果たすことが期待され、以下の観点からの修正が行われている。

①主たる業務内容が教育・研究であること

損益計算書の費用科目に「教育経費」、「研究経費」、「診療経費」、「教育研究支援経費」など
目的別の科目を設けて教育・研究に係る用語について修正を加えたり、図書、美術品、収蔵品とい
った固有の勘定科目を貸借対照表の固定資産として追加を行っている。また、教育・研究という業務の
実施に関しては、一般的に進行度の客観的な測定が困難であり、また業務の実施と運営費交付金等の
実施財源が期間的に対応していると考えられることから、運営費交付金債務・授業料債務の収益化の
基準は、期間進行基準が原則となっている。

②附属病院収入等の固有かつ多額の収入を有すること

附属病院収入等を財源として固定資産を取得した場合、減価償却費については当該原価に対応すべ
き附属病院収益の獲得が予定されていると考えられるので、当該収益に対応するように損益計算書の

費用として計上することになっている。

③同種多数の法人であり、一定の統一的处理が必要であること

同種の事務及び事業を行う多数の法人を共通尺度で評価することと国民への説明責任確保のため、比較可能性を確保する場合にその選択可能性を排除している。例えば、たな卸資産の評価方法は一般的に、移動平均法、総平均法、先入先出法などが認められているが、国立大学法人の場合、移動平均法に限定し選択可能性を排除している。また、セグメント情報では、附属病院について必ず独立したセグメントとして業務損益や帰属資産額を開示させることにより比較可能性を確保している。

(3) 学校法人会計基準との関連

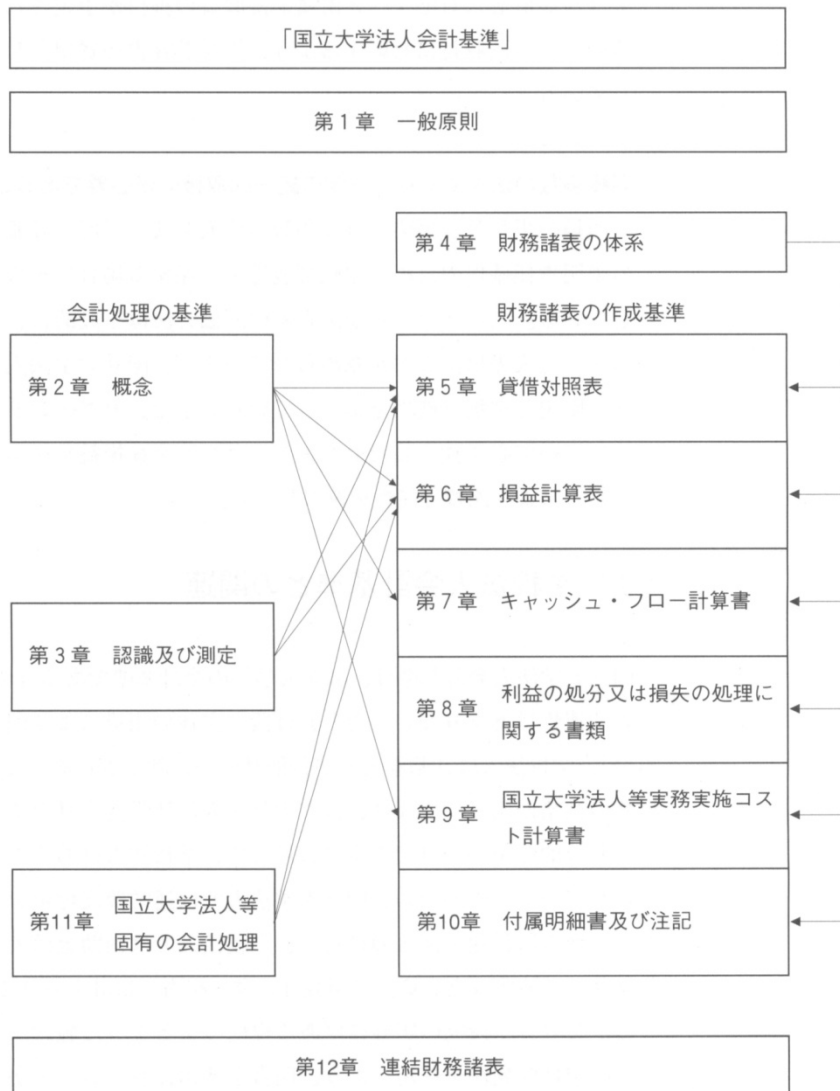
国立大学法人会計基準は、私立大学等の会計基準である「学校法人会計基準」との関連性はあまりない。例えば設立主体の相違により国立大学法人は「資本金」、学校法人は「基本金」が貸借対照表に計上される。また、国からの財源措置の性格が両者で異なり、国立大学法人は運営費交付金であり運営にあたっての基幹的費用の交付であるのに対して、学校法人はあくまで補助金と位置づけられている。そのため、国立大学法人では運営費交付金を一度負債として処理してから収益化を図るのに対し、学校法人では補助金は入金後直ちに補助金収益として消費収支計算書(損益計算書に相当)に計上される。

しかし教育・研究の実施にはある程度のまとまった施設が不可欠であることから固定性配列法を採用したり、図書を多額に有することから図書を固定資産として計上するなどの共通点も見受けられる。

(4) 国立大学法人会計基準の構成

国立大学法人会計基準の構成は以下のようになっている。

図6 国立大学法人会計基準の構成



第1章「一般原則」は、各財務諸表に共通して適用される原則または会計全般にわたって基本となる原則である。第2章「概念」では、貸借対照表の資産、負債、資本、損益計算書の費用、収益、キャッシュ・フロー計算書の資金の範囲及び国立大学法人等業務実施コスト計算書の国立大学法人等業務実施コスト等の定義づけを行っている。第3章「認識及び測定」では、貸借対照表及び損益計算書に計上される範囲と金額の基準を示している。

第4章「財務諸表の体系」では、国立大学法人の財務諸表の体系を示し、第5章「貸借対照表」から第10章「付属明細書及び注記」では、それぞれの財務諸表の様式や表示方法を示している。さらに、第11章「国立大学法人等固有の会計処理」において、国立大学法人固有の会計処理について定めている。

また、第12章「連結財務諸表」では、国立大学法人及び関係法人の集団の財政状態及び運営状況を総合的に報告するために作成する連結財務諸表の作成原則・基準・会計処理方法・表示方法を定

めている。

(5) 財務諸表の体系

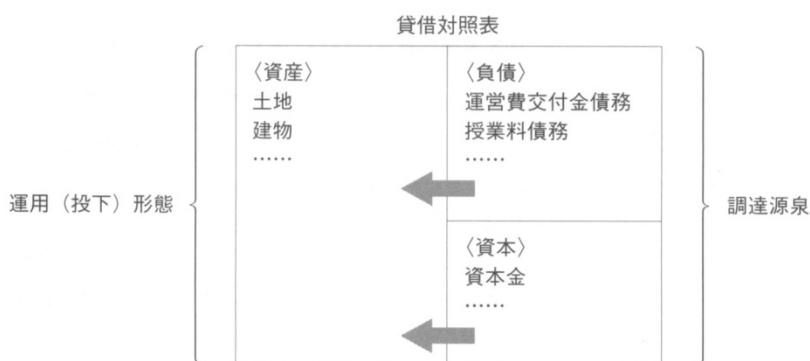
国立大学法人の財務諸表は以下のとおりである。

①貸借対照表

貸借対照表日(毎年3月31日)における財政状態を表す。

財政状態とは、国立大学法人が業務運営を行うために利用される資金の調達源泉を表す「負債」と「資本」及び資金の運用(投下)形態を表す「資産」を言う。なお、調達源泉は他人資本である負債と自己資本である資本に分かれる。

図7 貸借対照表の構造



資産及び負債は、通常業務で発生したかあるいは1年以内に入出金されるかにより「流動資産・負債」と「固定資産・負債」に分かれる。企業では、一般的に流動資産や流動負債が健全性(安全性)の重要な指標となることから「流動性配列法」を採用しているが、国立大学法人では、主要な財産が土地や建物などの固定資産であることから、固定資産や固定負債が上に表示される「固定性配列法」を採用している。

資本は純資産ともいわれ、「資本金」、「資本剰余金」、「利益剰余金」等に分かれる。「資本金」は国等からの出資、「資本剰余金」は物品の譲与及び評価替による評価額等、「利益剰余金」は設立時からの稼得利益を示す。

貸借対照表から読み取れることとして、法人の規模の他に健全性(安全性)の指標がある。一般的に「総資産」(資産の総額)が法人の規模を表す。長期健全性(安全性)の指標として「純資産」(資本の金額)の大小や「自己資本比率」(純資産÷総資産)が使用される。純資産が大きく、自己資本比率が高いほど健全性(安全性)は高い。短期健全性(安全性)の指標としては「流動比率」(流動資産÷流動負債)が使用され流動比率が高いほど健全性(安全性)が高い。

図8 貸借対照表の表示

貸借対照表
(平成〇〇年3月31日)

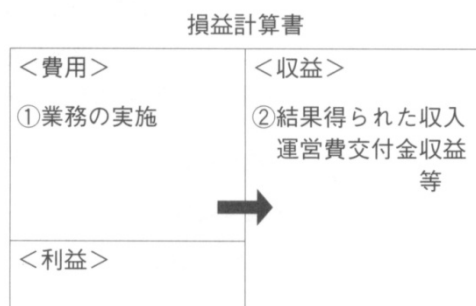
資産の部		負債の部	
I 固定資産	×××	I 固定資産	×××
1 有形固定資産	×××	II 流動負債	×××
2 無形固定資産	×××	負債合計	×××
3 投資その他の資産	×××	資本の部	
固定資産合計	×××	I 資本金	×××
II 流動資産	×××	II 資本剰余金	×××
		III 利益剰余金	×××
		IV その他有価証券評価差額金	×××
		資本合計	×××
資産合計	×××	負債資本合計	×××

②損益計算書

一会計期間(毎年4月1日から翌3月31日)における運営状況を表す。

運営状況とは、業務の実施のために費やした費用とその結果得られた「収益」及び「費用」と収益の差額である「利益」から構成される。

図9 損益計算書の構造



損益計算書では、まず国立大学法人の通常の業務活動である教育・研究・診療・教育研究支援・一般管理などに要する「経常費用」から運営費交付金・学生納付金・附属病院収益などの「経常収益」を差し引いて「経常損益」を表示する。次に経常損益に臨時的に発生した固定資産売却損益などの「臨時損失」や「臨時利益」を加減して「当期純損益」を表示し、最後に「目的積立金取崩額」を加えて「当期総損益」を表示する。経常損益は、法人の通常業務による損益を示し、当期純利益は当該会計年度の包括的な損益を示す。なお、企業では経常収益から経常費用を控除して経常損益を表示するが、

国立大学法人では、独立採算を前提とせず、業務運営の財源を運営費交付金に依存していること、法人間における比較可能性の確保の観点から、経常費用、経常収益の順に記載する。

損益計算書から読み取れることとして、法人の規模の他に収益性の指標がある。一般的に「経常収益」(企業でいう売上高)が法人の財政規模を表す。また「経常損益」及び「当期純損益」あるいは「経常損益率」(経常損益÷経常収益)及び「当期純損益率」(当期純利益÷経常収益)の大小が法人の収益性を表すが、国立大学法人の場合には通常業務を計画通り実施すれば損益がゼロになるように設計されているため収益性を測る意義は低い。

また、損益計算書から効率性も読み取ることができ、一般管理費(事務局等の費用)を業務費(経常費用のうち財務費用等を除いた費用)で割った「業務費対一般管理费率」等がある。一般管理費は間接経費であり、教育研究活動が一定であれば法人にとってこの比率は低いほうが望ましい。また貸借対照表と損益計算書の数字を組み合わせることで効率性を読み取ることもできる。例えば「総資産回転率」(経常収益÷総資産)が高ければ、財務的には資産を有効に利用しているといえる(詳細は第 11 章「財務分析」参照)。

図10 損益計算書の表示

損益計算書	
(平成〇〇年 4 月 1 日～平成〇〇年 3 月31日)	
経常費用	×××
経常収益	×××
経常損益	×××
臨時損失	×××
臨時利益	×××
当期純損益	×××
目的積立金取崩額	×××
当期総損益	×××

③キャッシュ・フロー計算書

一会計期間(毎年 4 月 1 日から翌 3 月 31 日)における活動区分別のキャッシュの増減を表す。キャッシュは現金や普通預金などで構成される。

活動区分は、「業務活動」、「投資活動」、「財務活動」である。

「業務活動」には、商品・サービスの購入や人件費支出と運営費交付金収入や授業料収入など、国立大学法人の本来の活動が含まれる。

「投資活動」には、建物・備品等の固定資産の取得支出と施設費収入や固定資産の売却収入などが含まれる。

「財務活動」には、借入れによる収入と返済などが含まれる。

キャッシュ・フロー計算書により、キャッシュの増減がどの活動により増加あるいは減少したのかわかる。キャッシュは、業務活動で獲得し、投資活動で使用し、財務活動では年度によりプラスにもマイナスにもなるのが平均的なケースである。

図11 キャッシュ・フロー計算書の表示

キャッシュ・フロー計算書
(平成〇〇年4月1日～平成〇〇年3月31日)

I 業務活動によるキャッシュ・フロー	×××
II 投資活動によるキャッシュ・フロー	×××
III 財務活動によるキャッシュ・フロー	×××
IV 資金による換算差額	×××
V 資金増加額	×××
VI 資金期首残高	×××
VII 資金期末残高	×××

④利益の処分又は損失の処理に関する書類

損益計算書により算定された当期総利益(当期総損失)に、前期繰越欠損金を差し引きして算定される当期未処分利益(当期未処理損失)の処分(処理)内容を示す書類である。

利益処分の場合、文部科学大臣による経営努力の認定の対象となる「目的積立金」とそれ以外の「積立金」に処分される。「目的積立金」は次期以降、中期目標に沿った合理的な使途に使用することができるが、「積立金」は中期目標期間が終了した段階で財務大臣との協議を経て文部科学大臣が承認したものについては次中期計画期間へ繰り越すことができるが、そうでないものは国庫へと納付される。ただし、経営努力の認定を受けるには、法人自ら根拠を示す必要がある。

損失処理の場合、当期未処理損失を「目的積立金」と「積立金」を取崩し、なお不足がある場合は次期繰越欠損金として次期に繰り越す。

図12 余剰金の処理及び積立金の処分の流れ

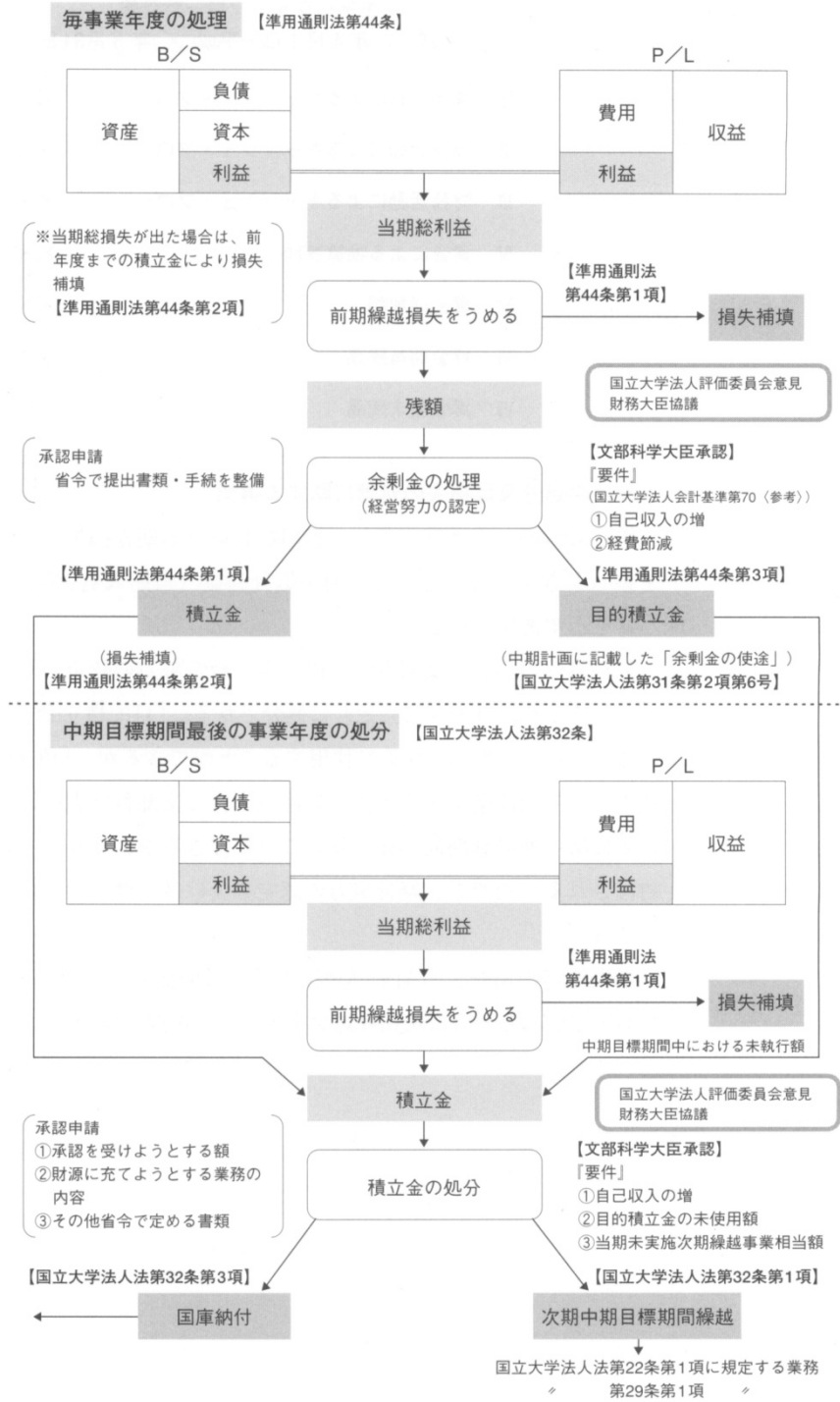


図13 利益の処分または損失の処理に関する書類の表示

利益の処分に関する書類 (平成〇〇年〇月〇日)		
I	当期末処分利益	x x x
	当期総利益	x x x
	前期繰越欠損金	x x x
II	利益処分額	
	積立金	x x x
	目的積立金	x x x
損失の処理に関する書類 (平成〇〇年〇月〇日)		
I	当期末処理損失	x x x
	当期総損失	x x x
	(当期総利益)	(x x x)
	前期繰越欠損金	x x x
II	損失処理額	
	目的積立金取崩額	x x x
	積立金取崩額	x x x
III	次期繰越欠損金	x x x

⑤国立大学法人等業務実施コスト計算書

国立大学法人等業務実施コスト計算書は、納税者の国立大学法人の業務に対する評価、判断に資する書類であり、業務にかかる全てのコストを集約して作成する。

企業会計では損益計算書が業務コストを反映しているが、国立大学法人においては法人の負担とすることが適当でない特定の資産の減価償却費等のコストが損益計算書に反映されないため、業務コスト集計という役割が果たせない。また、国からの現物出資等で資本が調達されている他、国の資産の無償使用をしているものがあるが、これらの費用(機会費用)は発生主義でもコストと認識されないものの実質的には国が財政負担しているとみなされる。したがって損益計算書とは別に国立大学法人等業務実施コスト計算書を作成して業務コストを集計する。

業務実施コストは、「損益計算書上の費用」から「自己収入等の収益」を控除し、「損益外減価償却」、「引当外退職給付」、「機会費用」といった損益計算書に現れないコストをプラスし、「国庫納付額」を控除して算出する。

国立大学法人等業務実施コスト計算書から読み取れることとして、納税者の負担規模などがある。「業務実施コスト」の大小が納税者の負担規模を表す。また「学生1人当たり業務実施コスト」は学生1人に対する国民負担(税による)を表し、「自己収入等控除前の業務実施コストに占める自己収入等の割合」は全てのコストに対する自己収入負担割合を表す。

図14 国立大学法人等業務実施コスト計算書の表示

国立大学法人等業務実施コスト計算書
(平成〇〇年4月1日～平成〇〇年3月31日)

I 業務費用		X X X
(1) 損益計算書上の費用	—	X X X
(2) (控除) 自己収入等		X X X
業務費用合計		<u>X X X</u>
II 損益外減価償却相当額		X X X
III 引当外退職給付増加見積額		X X X
IV 機会費用		X X X
V (控除) 国庫納付額	—	X X X
VI 国立大学法人等業務実施コスト		<u><u>X X X</u></u>

⑥附属明細書

貸借対照表及び損益計算書等の内容を補足するために「業務費及び一般管理費の明細」や「セグメント情報」など全部で20以上の明細書が作成される。

附属明細書は貸借対照表や損益計算書では読み取ることのできない詳細な情報が開示される。例えば「セグメント情報」は、国立大学法人をセグメント(単位)に区分しセグメント毎に「業務収益」、「業務費用」、「業務損益」及び「総資産額」を開示する。比較可能性の観点から附属病院については必ず独立したセグメントで開示することが要求されている。附属病院は自己収入が占める割合が高く法人間の格差が現れやすい。

図15 セグメント情報の表示方法

区 分	附属病院	△△△	〇〇〇	×××	合 計
業務費用					
業務収益					
運営費交付金収益					
学生納付金収益					
附属病院収益					
外部資金					
その他					
業務損益					
帰属資産					

⑦連結財務諸表

連結財務諸表は、国立大学法人が多大な影響力を持つ出資先の会社等(以下「関係法人」という。)を公共的な資金が供給されている一つの会計主体として捉え、国立大学法人及び関係法人の集団の財政状態及び運営状況を総合的に報告するために作成される。関係法人には民間企業等のほか、法人と一定の関係を有する公益法人等が含まれる。

国立大学法人が行う出資等は、法人の設立目的を達成するために業務として行われるものであり、国立大学法人と関係法人の間に必ずしも支配従属関係が認められるわけではないが、国立大学法人と関係法人を公的な資金が供給されている一つの会計主体とみなして、公的な主体としての説明責任を果たす観点から連結財務諸表が作成される。

なお、連結財務諸表は、公的な資金がどのように使用されているかを示すことを主たる目的としており、国立大学法人の評価はあくまで個別財務諸表により行われる。

国立大学法人の連結財務諸表は以下のとおりである。

- (a) 連結貸借対照表
- (b) 連結損益計算書
- (c) 連結キャッシュ・フロー計算書
- (d) 連結剰余金計算書
- (e) 連結附属明細書

7.4 会計組織とアカウンタビリティ

(1) 国立大学の会計組織

国立大学では、会計法に基づき「会計機関」が設置されていた。会計機関とは、国の会計事務を行うため法令の定めにより設置された国の機関又は国以外の者で、委任を受けた者の総称である。

国立大学の主な会計機関は以下のとおりである。

①命令系統機関・・・会計事務の執行に関する意思決定、執行命令等の事務を担当

○歳入徴収官、支出負担行為担当官、支出官

②執行系統機関・・・法令又は当該命令系統の会計機関の命令若しくは決定に基づく会計事務の執行を担当

○契約担当官、出納官吏、出納員、物品管理官、物品出納官、物品供用官

なお、各会計機関には、代理官、分任官を設けることが可能である。

会計機関制度は、職務と権限及び責任が会計機関に特定されており、業務が部署から部署へと流れずにその都度会計機関の決裁(回覧)を要し、手続きが煩雑になる傾向があった。

(2) 法人化後の会計組織のあり方

法人化後は、会計法が適用されないため従前の制度に捉われない会計組織の構築が可能となり、①自主性と②効率性・合理性という2つの目的を達成できるように設計・構築していくことが必要である。また、アカウンタビリティを果たすための組織体制にする必要がある。

このような観点から、法人化後の会計組織の設計・構築にあたっては、法人化後の業務機能を想定してこの業務を分担(職務分掌)し、これに担当者を割り当て(人員配置)、必要な権限と責任(職務権限)を付与する。そして、この職務分掌に基づいて類似及び関連業務を機能別に集約して組織を構築する。なお、権限を委譲する場合、内部統制が有効に機能することが重要である。日本公認会計士協会監査基準委員会報告書第20号「統制リスクの評価」によると、内部統制とは、「事業経営の有効性と効率性」、「財務報告の信頼性」、「法規の遵守」の3つを目的として企業(法人)内部に設けられ、企業(法人)構成員の全てによって運営される仕組みとされる。この内部統制により、効率化・合理化のための権限委譲が可能となる。内部統制と権限委譲の程度は各国立大学法人の経営方針や環境により異なる。

(3) 会計組織の設計・構築の手法及び主な視点

会計組織の設計・構築の手法及び主な視点は以下のとおりである。

①職務分掌

既存の業務に基づいて法人化後の業務プロセスを設計し、これを適切に区分する。

〈視点〉

- ・業務量、重要度、難易度、代替可能性等を分析し、これが適切に配分されるように、過度の負担とならないように区分すること
- ・職員が不正を働ける業務を兼任しないこと。基本的には現物と金銭の取扱担当者(例:発注担当者)と検収担当者、検収担当者と支払担当者)、金銭取扱担当者と会計記録作成者(例:支払担当者と支払記録作成者)は区分すること

②人員配置

①の職務に応じて、部署(係、課)を設定し、人員配置を行う。

〈視点〉

- ・機能別に集約すること
- ・同一、類似業務又は関連業務は集約すること
- ・管理者が横(複数以上の課又は係)の長を兼務しないこと
- ・人員配置は業務量、重要度、難易度、代替可能性等からみて適当であること

③職務権限

職務毎に権限と責任を付与する。

〈視点〉

- ・業務との対応関係が明確であること
- ・責任と権限のバランスが確保されていること
- ・効率化・合理化の視点から、できるだけ下位層に委譲すること

④内部統制

内部統制が機能するような仕組みを構築すること。

主な内部統制手続としては以下のものがある。

- ・事前承認
- ・業務実施時の二重チェック
- ・連番管理
- ・業務完了時の上席者による承認
- ・業務間の作成書類の照合
- ・内部監査室の設置

(4) 国立学校特別会計の下でのアカウントビリティ

国立大学の会計はそのほとんどが国立学校特別会計により行われる。この特別会計は、国立学校の整備充実に資するとともにその経理を明確にして、国立学校の財政の確立、予算執行の弾力化を図るために国立学校特別会計法により設けられた。

ここでのアカウントビリティの中心は、全国立大学の会計が集約された歳入歳出予算書及び歳入歳出決算書を国会に提出することである。

また開示が強制されているものではないが、各国立大学独自に歳入歳出予算書及び歳入歳出決算書の要約のほか、大学によっては科学研究費補助金・奨学寄附金・受託研究・共同研究等の受入状況や土地建物等の状況(面積)等を開示している。

(5) 国立大学法人化に際しての検討の3つの視点とアカウンタビリティ

国立大学の法人化については、大学改革の一環として「国立大学等の独立行政法人化に関する調査検討会議」において、①「個性豊かな大学づくりと国際競争力ある教育研究の展開」、②「国民や社会への説明責任(アカウンタビリティ)の重視と競争原理の導入」、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」の3つの視点から検討が行われ、平成14年3月に「新しい「国立大学法人」像」が報告された。

国立大学法人は国民に支えられる大学として社会などに開かれた大学を目指す必要があり、そのために教育研究、人事、財務など大学全般にわたって、ルール of 明確化、透明性の確保、社会への積極的な情報提供に努めることにより②のアカウンタビリティを果たすことになる。財務においては、国立大学法人に投入された運営費交付金や施設費補助金などがどのように使われ、どのような効果をあげたのかについて報告し説明するために主に会計情報を提供する。具体的には、①運営費交付金の算定・配分の方法を予め大学及び国民に対して公表、②各大学の毎年度の財務内容を広く公表・公開、③大学の特性をふまえた会計基準の制定が行われる。

7.5 国立大学法人における調達

(1) 国立大学法人における調達の位置づけ

現在国立大学の活動は教育・研究を軸として多岐に渡っており、個々の活動は自立的かつ独立的である。このことは学部や本部事務局などの部局のみならず個々の教員から、多種多様な物品調達の要求を生み、国立大学における調達活動を多様化・複雑化させている。尚、本節では調達対象に施設は含めない。

本来調達は企業や官庁のように法人全体の調達の意思決定者、物品またはサービスの供給者や管理者、財源拠出・負担者、利用者がそれぞれの役割を果たして成立するものであるが、国立大学の場合上記のような特性から、これら5者の関係が利用者主導で決定されるという側面がある。すなわち調達の利用者たる教員等の調達活動における影響力が強く、活動全体が利用者主導になりがちである(図16参照)



しかし法人全体の経営戦略、特にコスト面での戦略を考えたときに、利用者主導では法人全体としての政策の徹底が行われにくい(利用者の自律性が強く、通常の組織に比べて自己最適化行動がとられやすい)。したがって今後法人全体のコスト戦略を考えた場合、利用者のニーズに応えることを前提とした上で、調達対象の属性に応じて利用者主導を改め、管理者や財源拠出者の影響力を強めていかなければならない。

このうち①については特定の用途に使われる実験機器のように専用性が高い物品と教室用機器や事務用機器のように共同利用に供される物品に区分できる。②については医療機器のように特定の目的に供される物品と、文具のようにほとんどの部局や人員により使用される物品とに区分される。

③については車両のように長期にわたって使用するものと、消耗品のように短期間で消費してしまう

ものとの区分される。④についてはアイソトープ機器や危険物のように専門的な管理者を必要とするものと、汎用の事務機器やパソコンのように常に管理者を必要としないものがある。⑤については船舶や巨大実験装置のように購入時の負担が非常に大きなものと、使用する薬品や部品等が高価なため、導入コストに比べて維持管理費が相対的に高くなっていく実験機器等が挙げられる。

特に共同利用や汎用性が高いもの、長期にわたって用役を提供するもの、管理・使用に特殊技能を要するもの、また購入コストや維持管理費が高額である場合には法人としての意思決定を重視すべきである。反対に逆の場合には利用者主導の機動的な調達活動を重視すべきである。

(2) 調達の機能と意義

調達を行うに当たっては、組織内部の部局・部署等における物品・サービスに対するニーズを最大限に満たすよう配慮する必要がある。調達活動は国立大学法人における重要な経済活動の一環であり、そのマネジメントの成否は法人の財務体質にも大きな影響を与える。調達は単なる物品・サービスの購入という視点からではなく、法人の資源を有効に活用するという戦略的観点、すなわち教育・研究のための資源を有効に使うことで国立大学法人の活動を保証し、価値を高めてゆくという見地からのマネジメントが求められることとなる。また調達にかかわる不正を防止するということはもちろん、環境等を配慮した調達についても国立大学法人の公的責任という観点から考慮すべき事柄である。一方、国立大学は法人化後も私企業ではなく国の機関に準ずることから、物品およびサービスの調達に関しては、国の特定調達契約および官公需に関わる諸規定の拘束を受けることとなる。

①調達のマネジメントの目的

国立大学法人における資源の有効利用の観点から、調達活動を適切にマネジメントしてゆかなくてはならない。調達マネジメントの目的として以下のようなものが挙げられる。

- ・組織内部での物品およびサービスの需要を満たす。
- ・最小限のコストで、支障なく物品およびサービスを供給する。
- ・信頼できる供給者を確保するとともに、供給業者との良好な関係を確立する。
- ・政府の政策や法令に従うだけでなく、効果的かつ堅実な物品管理施策を確立する。
- ・法人全体の見地に立った調達を推進する。
- ・バリューフォーマネー(支出に見合う価値)な物品・サービスの購入を図る。そのためには品質、入手可能性および組織への貢献可能性などの複合する要素を考慮しなくてはならない。
- ・適正な在庫および備品の管理によって、質の低下や陳腐化、盗難などによる減損減失を最小限に抑える。
- ・調達部門とそのサービス利用者たる他部門の良好な関係を築き維持するために、効果的なサービスのバランスとコントロールを行う。
- ・専門スタッフ育成などにより、調達がスムーズに行われるようにする。
- ・倫理規定を定め、不正を排除する。

国立大学法人では文科系理科系を問わず調達の対象となる消耗品や備品の金額は多額に上っている。現在国立大学における教育研究費の4割弱を消耗品費が占めており、またこれとほぼ同額の教育研究用設備・備品費が別に存在する(表4参照)。これらの費目を適切に管理することは法人の経営に大きく影響する。消耗品等に対する費用は人件費のような固定的費用ではなく、変動費であることから裁量の余地が大きく管理がしやすい。そのため法人としての経営努力を考える上で、物品調達を適切にマネジメントすることは重要な意味を持つてくる。特に附属病院や薬学部を持つ大学では、通常の消耗品等に加えて医薬品等にかかる支出も多く、また附置研究所では高額な機器の調達も多いことから、支出に占める調達活動の割合が大きくなっており、調達活動に関わる施策はさらに重みを増すことになる。

表4 部局別の調達活動の比重(金額ベース)

部局	割合(%)
国立大学(全体)	17.9
文学部	10.7
法学部	10.9
経済学部	11.0
理学部	22.8
工学部	22.7
農学部	21.4
医学部	17.7
薬学部	26.5
教育学部	10.6
本部等	17.4
附属病院	14.1
附置研究所	32.3

注：データは学校基本調査平成7年度～11年度の5年間平均。割合は消耗品費、高熱水費、設備備品費及び図書費が消費的支出+資本的支出に占める比率(%)

②調達の体制

調達がスムーズに行われるように、組織の実状に適合する調達のための体制を整える必要がある。調達を中央集権的に一括で行うのか、部局等にある程度権限を委譲した形で行うのか、もしくは各部署がその必要に応じて調達を行う分散方式をとるのかといった調達体制を整えなければならない。調達体制の違いによって適切なマネジメントの方法も異なってくる。特に総合大学などで部局ごとの活動が多岐に渡っている場合、画一的なマネジメントが却ってコスト増を招いてしまうこともあり、法人組織の構造と機能を十分に勘案した体制を整備する必要があるだろう。

調達にともなう意思の伝達および報告の体制を整えることもまた重要である。特に分権的な調達体制を取る場合、各部局の調達担当者によって説明責任が適切に果たされるシステムが必要となる。反対に一括調達体制を採用する場合には、調達部門と各部局のコミュニケーションが円滑に行われるか否かが重要なポイントとなる。また何れの場合においても調達部門の責任者が調達に関して最終的に責任を負う体制を整えなくてはならない。

③調達部門の役割と責任

調達部門は国立大学法人における一連の調達活動において一定の機能を果たし、責任を負うことになる。上述のマネジメント目的に適うように、調達活動をアレンジしなくてはならない。調達部門の役割と責任には以下のようなものが挙げられる。

- ・個人ではなく大学の名前において物品およびサービスの購入を行う。これには調達に関わる諸々の事務的作業も含まれる。
- ・購入する製品の仕様に関する決定を行う。
- ・入札予定者、適切な契約形態の選択、入札の準備など。
- ・注文や仕様の変更を承認する。
- ・調達に関わる情報管理。
- ・調達した物品を学内において適切に分配する。
- ・法人の政策・方針に精通し、それに従って調達を行う。
- ・場合によってはより効率的、効果的な調達に関わる政策を提案する。
- ・調達スタッフをトレーニングする。
- ・供給業者との恒常的なつながりを維持すること。また供給業者のパフォーマンスを常に評価するとともに、サービスの質の向上のために能動的に働きかけも行う。
- ・常に新たな物品・サービスの購入先について検討すること。

調達部門のみならず、備品・在庫を管理する部門も調達活動に大きく関わってくる。これらの部門が調達部門との緊密な関係を持ち情報を共有することによって、物品に対する需要を把握することが可能になる。また両者の協力が国立大学法人内部での物品・サービスの適正な配分を実現し、それはサービス利用者の利益にもなる。尚、在庫の管理については後述する。

(3) 調達の戦略と計画

①調達戦略

教育研究機関としての国立大学法人を考えた場合、物品調達の基本戦略としてまずバリューフォーマナーおよびバリューフォーサイエンスという二つの考え方がある。バリューフォーマナーは調達物品の性能や仕様についてはある程度妥協し、その代わりに低価格を追求する考え方である。これに対しバリューフォーサイエンスは将来性や発展性に鑑み物品の性能や仕様を重視する考え方であり、現

時点では必ずしも価格面での優位性が無いものの、今後の教育研究等諸活動への貢献を考え、長期的視野に立った物品調達を図ることである。価格面での優位性を持つ物品の調達をすることの前者の考え方の重要性もさることながら、教育研究において最大限の効果を発揮できるような物品を調達するという後者の考え方もまた十分に考慮しなければならない。また日常的な物品だけでなく、研究用の特殊な機器や高価な備品、また長期間にわたる調達やサービス提供の契約などもあることから、法人全体の戦略や計画をも勘案しながら調達活動を戦略的見地からコントロールする必要がある。

調達計画は上述のような調達に関する基本戦略を前提として、個々の調達活動レベルにブレイクダウンして作られる。調達計画には通常以下のような事項が考慮され、盛り込まれる。

- ・ 早期に計画し、要求に対して明確な合意を得ること。
- ・ どのような調達方法を用いるのか。
- ・ バリューフォーマネーおよびバリューフォーサイエンスのための施策を盛り込む。
- ・ 常に能動的にマネジメントを行う。
- ・ サプライチェーン(物品・サービス供給の流れ)を踏まえる。
- ・ 物品・サービスの質を重視し、供給業者との連携を確立する。
- ・ 価格のベンチマークなど、常に供給業者のパフォーマンスをモニタリングする。

調達計画は規模の大きな調達のみならず、日常的な調達にも適用すべきである。慣習的に繰り返される購入要求に関して、あらかじめ長期的視点から分析を加え適正な発注時期を設定する等の施策が必要である。物品の種類によって違いはあるものの、一般に調達の際には調達期間と呼ばれる発注と物品受け入れの間のタイムラグが存在する。物品が必要となる時点との関連で、物品ごとに異なる発注時期を把握し、物品使用の計画や予測に基づいて物品使用者のニーズに応えられるような調達を計画することが重要である。また調達および物品の保管にかかるコストを考え、大量消費財などは備品管理担当者との緊密な情報交換をもとに、適正な在庫水準を維持するといったことが求められる。また法人用のクレジットカードであるコーポレートカードを導入し購入代金決済を簡素化することや、供給業者との契約を通じて煩雑な手続を回避することもまた重要である。

調達計画には上述のようなポイントがあるが、その中でも特に調達方法の選択は調達コストと極めて密接な関係があり、十分に評価検討しなければならない事柄である。同じタイプの物品並びにサービスであっても、その調達方法、契約の内容によって負担するコストが異なってくることに注意しなければならない。一般的に調達方法の選択肢としては以下のようなものが考えられる。

- ・ 競争契約か随意契約か。
- ・ 単独購入か共同購入か。
- ・ 購入かリースか。
- ・ 一括発注か随時発注か。
- ・ サービスを内部で行うかアウトソーシングするか、または両者の組み合わせか。

調達の際にはそれぞれの方式が持つメリット・デメリットに配慮し、バリューフォーマネーおよび

バリューフォーサイエンスを実現してゆく必要がある。複数年にまたがる契約はイニシャルコストだけでなくトータルコストの観点からの評価が必要であるし、市場一般の価格情報が使えない個別的なサービス契約や、研究用の特殊機器など供給業者が極めて限定されている物品を調達するようなケースでは、競争入札が機能しないこともあって価格が固定されてしまう場合も少なくない。そのような場合には業者による見積りの評価検討に慎重を期する必要がある。また調達する物品の性質によっては保険等の付帯的な支出も考えられるので、それらについても併せて検討する必要がある。

②リスク管理

調達に関わる契約が確実に実行され、国立大学法人が物品・サービスをスムーズに受け取るためには物品およびサービスそのものの中身だけではなく、調達に関わる様々なリスクを評価し、可能な限りこれを避ける必要がある。リスクの種類はまず内部リスクと外部リスクに大別される。内部リスクは法人における戦略的な調達計画の不存在から安全基準に関わるものまで多岐に渡る。外部リスクもまた政治的、経済的なリスクから技術的な欠陥、天災等に至るまで多様である。一般的にビジネスリスクと言われるものの多くが影響すると考えて差し支えないが、特に調達という観点からは、内部的には調達体制に関わるリスクが、外部的には供給側の体制やパフォーマンス、安定性などが問題となる。

内部リスクの評価に当たっては、調達組織の効率性、部局間の情報伝達、物品管理の有効性、調達部門スタッフの能力などに重点を置く必要がある。また外部リスクの評価では供給業者の物品供給における信頼性、品質およびサービスの質のみならず財務体質等についても検討する必要がある。特に複数年に渡る物品の調達やサービス契約に関しては、契約対象の業者が複数年の契約を問題なく完了できるか等安定性の視点から評価検討し、国立大学法人が将来に渡って安定して物品・サービスの提供を受けることが出来るようにしなくてはならない。

（４）調達の手続と管理

①調達規定

調達に関わる一連の内部的手続に関しては、調達部門を中心としてそのプロセスを明確にまとめ、組織全体に周知徹底する必要がある。そのためには基本的な調達手続についてマニュアル化し、調達のどのプロセスで、どのような手続が必要なのかを明文化するのがよい。マニュアルには以下のような事柄が網羅されているべきである。

- ・ 調達部門との関係
- ・ 調達に必要な書類・資料は何か
- ・ いかなる調達方法が可能か
- ・ 発注手続はいかにして行うか
- ・ 業者との入札および交渉はいかにして行われるか
- ・ 発注の承認はどのようなプロセスで行われるのか
- ・ 調達の形態と条件はどのようなものか

- ・契約の管理(供給業者の納品プロセス等)
- ・配送とフォローアップはどのように行われるのか
- ・調達および契約に関する情報管理とセキュリティー

②調達の管理

経験の蓄積とベストプラクティス

個々の調達活動に関する情報及びデータは、調達終了後も分析され将来の調達活動の基礎として活用されるべきである。適切なフォローアップを行うことで、個々の法人の調達活動の経験の蓄積が調達活動のベストプラクティスを生み出すことになる。

検証

調達組織およびその活動のあり方は、定期的にチェックされなければならない。調達部門の活動によって効果的な調達が行われているかどうか、バリューフォーマネーは実現できているかといった事柄についてチェックを行うことにより、より効果的で効率の良い調達活動を実現する努力を行うべきである。内部のパフォーマンスだけでなく、契約している供給業者やサービス提供者のパフォーマンスについても評価し、必要であれば改善等の働きかけを行うことも重要である。また定期的な監査を行うことで、不正が行われていないかをチェックすることも必要である。

倫理規定

調達活動に関連して供給業者と良好な関係を保つのは極めて重要であるが、一方で特定の業者との関係が不適切な形で発展することは避けなくてはならない。法人化の後も職員はみなし公務員として公務員の倫理に関する法規が適用されることとなるので、これまで通りの公正な対応が必要となる。調達部門に対するチェック機能と併せて不正を防止することが目的である。

安全衛生

調達を行うに当たって考慮すべき事項として環境および安全管理の視点も重要である。国立大学法人の社会的責任を考える上で、廃棄やリサイクルまで考慮した調達を行うことの重要性は今後ますます高まるものと思われる。後述の施設管理や労働安全衛生管理などとの関連もあり、全学レベルを考慮した取り組みが重要になる。

国の調達規定

国立大学は法人化の後も独立行政法人と同様、国の調達規定の直接適用ないし準用を受けることになる。したがって官公需に関する法令およびグリーン購入法が直接適用されるほか、1994年4月15日にマラケシュで作成された政府調達に関する協定は有効であり、一定の基準額以上の調達に関してこの拘束を受けることになる。詳細は官公需についての中小企業者の受注の確保に関する法律(昭和41年法律第97号)、国等による環境物品等の調達の推進等に関する法律(グリーン購入法)(平成12年法律第100号)、国の物品等又は特定役務の調達手続の特例を定める政令(昭和55年政令第103号)および国の物品等又は特定役務の調達手続の特例を定める省令(昭

和 55 年大蔵省令第 45 号)の規定を参照のこと。

(5) 調達と在庫管理

調達品目の性質および調達期間によっては、一定の在庫を持つ必要がある。在庫を持つことによって物品利用者の需要に即座に対応することができ、調達に関わる時間的なリスクを吸収ないし軽減できる。しかし一方で在庫を持つことによって考慮しなければならないリスクも存在する。在庫を持つことは在庫分の資金を寝かせることにつながるため、結果として資金運用の自由度がその分だけ失われることになる。また在庫保管のための場所(倉庫等)にかかるコストや死蔵品、不要品の発生や物品の破損による在庫品の減耗減失が生じることで費用の発生も見込まれる。従って在庫を持つことが必要な場合はこれらのコストの発生を考え、常に最適水準の在庫量の維持および適切な発注時期を設定しなければならない。

国立大学法人においては、実験用資材を多く使用する理系学部や医学部、薬学部、附属病院及び附置研究所における物品の調達が多くなっている(表 4 参照)。特に附属病院における医薬品の使用は、その診療行為との関わりで在庫管理が果たす役割が極めて大きい。ここでは個々の機関における在庫管理の具体的手法には触れないが、部署・機能別の物品消費のあり方を詳細に検討し、経済的・経営的視点からみた適正かつ安全な在庫水準を実現することは、国立大学法人における資源の有効利用およびリスク管理に大きく貢献する。

7.6 授業料等の自己収入及び科研費等の預かり金の管理

科学研究費補助金や研究拠点形成費補助金(21世紀COEプログラム)等の補助金は、個人に交付されるものであり、組織に対する補助でないため、国立学校特別会計でも科研費等は歳入・歳出に計上されてこなかった。国立大学の法人化においても、これら補助金は法人の収益とは認識されず、その執行事務を適切に遂行するため、経理管理事務を各大学の事務局で行なうことになる。つまり、研究代表者(及び21世紀プログラムでは事業推進担当者)に補助金が交付されると、大学法人は代表者名義の口座の管理を行なうことになり、受け入れ時には預かり金として負債計上される。そして、補助事業の実施に従い当該口座から支払がなされ、期限内に補助事業が終了し全て資金を使用したときには預かり金勘定の残高はゼロになる。

したがって、科研費等による活動は国立大学法人の損益計算の収益・費用には現れず、当該年度交付分で次年度繰越し(平成15年度から科研費の翌年度繰越しが認められるようになった)がされた場合には未使用額が貸借対照表の負債に計上されるとともに、受け入れ分はキャッシュ・フロー計算書のキャッシュの増加と支払分はキャッシュの減少に示される。なお、間接経費が措置される科研費等については、正式には直接経費に加え間接経費も研究代表者に交付されるものであるが、間接経費は補助事業を行なう上で経理管理事務等につき大学法人の負担となるから代表者から大学法人側に納付されることになる(国立学校特別会計ではいったん産学連携等研究収入として歳入に計上し、産学連携等研究費として歳出予算化)。したがって、間接経費については大学法人の損益計算の収益(雑益の一つ)に計上される。同様に補助事業で取得した設備等の有形固定資産が法人に寄贈されるのが原則であり、その際は公正な評価額で法人の資産として受け入れることになる。

こうした個人向け補助金の管理においては、運営費交付金と異なり補助金等適正化法の適用を受け、目的外使用や不適正経理は補助金返還や以降の補助金申請資格を一定期間なくすという直接的な影響の他、代表者等が所属する国立大学法人全体の評価を低下させることにもなり、公金に対する認識を大学本部以外に研究者にも徹底することが必要である。また、損益計算の機能別区分における研究経費には預かり金処理される科研費等の支出は含まれないこと及び補助事業期間終了後に取得した設備等を継続して使用して研究教育活動を行なおうとするときには別途の追加的財源措置(寄付金等の自己収入を充当するとか)が必要なことに留意すべきである。

参考文献

監査法人トーマツパブリックセクターグループ編「国立大学法人の会計基準詳解」清文社(平成 15 年 11 月)

監査法人トーマツパブリックセクターグループ編「国立大学法人の会計基準入門」清文社(平成 15 年 1 月)

宮脇 淳／梶川幹夫著「独立行政法人とは何か」PHP 研究所(平成 13 年 5 月)

会計事務研究会編著「国立学校会計事務必携(第 6 次改訂)」(平成 13 年 9 月)

隅田一豊著「公会計入門」ぎょうせい(平成 13 年 6 月)

飯野利夫著「財務会計論(3 訂版)」同文館出版(平成 5 年 4 月)

文教予算事務研究会編「国立学校特別会計予算執務ハンドブック(平成 14 年版)第一法規(平成 14 年 10 月)