

第9章

コストの管理

9.1 国立大学法人におけるコスト管理の意義と役割

国立大学法人には「経営」が求められている。「経営」とは「方針を定め、組織を整えて、事業を行うこと」と定義される。営利目的の企業においては、事業継続に必要な費用(コスト)とそこから得られる収益、そして収益と費用の差額である利益を管理することが「経営」といえる。しかしながら、この「経営」の必要性は営利企業に限られるものではない。非営利組織であってもその活動に必要な財源を得、コストを計算し管理することは、組織目的の達成と言う観点から不可欠なものである。国立大学法人は独立行政法人と同様に独立採算制でも営利を目的とするものでもないが、その組織目的である教育と研究活動を安定的かつ継続的に行うために管理をすることが、国立大学法人における「経営」といえる。財務的には、国が設置主体という組織的性格や経常的に必要な財源は運営費交付金で賄われる財源構造から管理の焦点はコストである。ただ、コストの管理はコストの削減だけが目的ではなく、資源を有効活用するという観点からコストの発生をコントロールすることである。また国立大学法人では、企業会計方式による財務報告が求められるとともに、目標・評価制度の導入により、どのようなコストで、どのような成果、効果を得ているかの結果に経営責任が生じる。従って法人内部における経営管理だけでなく、アカウントビリティや評価の観点からもコストの管理が必要になってくる。

(1) コスト及びコスト管理の一般的意義

事業運営には、ヒト・モノ(施設や物品など)・カネといった経営資源が投下される。これらの経営資源の投下、費消状況を貨幣額で測定・表現するものがコストである。どのような事業や組織に、どのような経営資源がどの程度投下、費消されているのか、投下されるべきなのかといった、資源配分を通じた経営管理のための会計情報がコストである。一般的にコストの管理(通常、原価管理と呼ばれる領域である)には、コストコントロール(狭義)とコストマネジメント(広義)の広狭二義がある。コストコントロール(狭義の原価管理)とは、職制上のコスト責任者について、コストとしての業績を測定し評価することである。その役割は、経営管理のために、実際に発生したコストを計算し、与えられた計画値や標準値・目標値との比較分析・評価及び報告を行うことである。具体的にはスタッフとしての原価計算担当者の原価管理事務が中心である。一方、コストマネジメント(広義の原価管理)とは、コストコントロールのための基準となるコストそのものを計画設定することをも含む内容である。

原価管理と予算管理の関係は、表裏一体あるいは構成要素としての関係である。コストコントロールが予算執行管理の意味合いであり、コストマネジメントは予算編成や予算配分の意味合いも含んでいる。従って広義の原価管理には計画や改善措置の実施も含まれ、より広範囲のデータ収集や専門的知識を必要とすることから、それらの管理事務を担う管理部門の設置が通常必要となる。なお、コスト管理と予算管理の具体的な関係は別途後述する。

また、原価管理は内部組織と内部諸制度によって具体化されるものであるため、構成員個々人のコスト意識や創意工夫が極めて重要である。一方で、組織を通して秩序ある体制で実現されるべきものであり、そのためには原価管理に関する指揮・命令システムの整備、責任と権限の明確化が必要となる。

原価管理はコストに着目した PDCA サイクル(Plan-Do-Check-Action)の構築と言うべきものであり、これを自律的に機能させるには、組織的なインセンティブ・システムの構築が必要となる。

(2) 国立大学法人におけるコスト管理

前述のコスト管理の一般的意義を国立大学法人の経営管理に当てはめた場合の意義と課題を概観する。

<コストコントロール>：コストによる業績測定

①前提としての発生主義によるコスト(費用)認識の必要性

「コスト」という概念は企業会計で採用されている発生主義による費用認識を前提としている。一定の事業実施に、あるいは一定期間の役務(サービス)提供のために、例えば特定の講義・演習や研究の実施に、どれだけカネ以外を含む経営資源が消費されているか(コストが発生しているか)といった捉え方は発生主義の考え方であり、どれだけのお金(カネ)を支払ったかという現金主義の考え方は異なる。現金主義による従来の官庁会計方式と発生主義による費用(コスト)認識を採る企業会計方式との相違の説明は他章に委ねるが、国立大学法人や独立行政法人の会計に発生主義が導入された意義の一つとして、期間コストの正確な測定という目的の側面がある。

②原価計算機能の導入、セグメント別等のコスト算定

国立大学法人として管理可能な運営にかかるコストの総額(法人で意思決定できない国からの出資等にかかる固定資産の減価償却費は除かれる)は、損益計算書において計算・報告されるが、国立大学法人を構成する特定の事業や組織といった単位ごとのコストの測定は、法人内部の経営管理目的に依存して行われる。コストを測定し、集計計算する単位のことを原価計算単位と呼ぶ。例えば企業の製造業では、製品販売価格の設定目的や製品別利益計画目的といった内部経営管理目的に従ってこの原価計算単位を設定する。

なお、国立大学法人は財務諸表の一部としてセグメント情報を公表しなければならないが、これは国立大学法人を構成する一定の組織別の財務情報を、アカウントビリティ及び他の国立大学法人との比較可能性の観点から、外部報告において制度上義務付けているものといえることから、ここでの原価計算単位=セグメントではない。また制度としては要求されていなくても、内部経営管理目的からさらに詳細なセグメント別会計を実施することも考えられるが、実施するか否か、どの程度詳細に実施するかは、その活用目的に照らした判断ということになる。

③コスト管理責任の明確化とコスト管理組織の必要性

国立大学法人で発生する総コストは法制度上は最高責任者である学長がコスト責任を負うこととなるが、法人内において経営管理目的上設定するコスト測定単位についても、それぞれコスト責任を負う管理者を明確化する必要がある。例えばコスト測定単位が学部別であれば、コスト責任は各学部長が負うこととなる。場合によってはさらに細分化することもある。特定の事業やプロジェクトをコスト測定単位とする場合には、そのリーダーがコスト責任を負うことを明確化することが必要である。

もつとも、コスト管理者は国立大学法人内部の資源管理・統制構造をどう設計するかによって決定されるから、実際の総コストの管理者が財務担当理事に、また、部局コストの管理者が部局経理責任者となることもある。

④業績測定(内部評価)への活用<効率化のための管理ツール>

コスト管理組織が明確になっていれば、効率化目標を設定した場合の計画値に対する発生コストの達成状況や差異分析などを通じて、組織別のコスト面からの業績評価が可能となる。このような内部業績評価を次年度の計画策定や予算配分に反映することが後述するコストマネジメントの領域となるが、これによりコスト管理を通じたPDCAサイクルが実現する。

⑤経営努力認定(利益処分・外部評価)への対応<損益分析体制>

国立大学法人制度における財務面の特徴の一つとして利益のうち経営努力により生じた部分を中期計画に定める特定積立金(「3項積立金」)に組入れることができる「経営努力認定」がある。この認定申請への対応としては、どれだけの利益がどのような活動と努力から生じたのかを国立大学法人側が立証・説明する損益分析体制が必要となる。その要素機能としてコスト管理の実施が必要である。

財務情報も外部評価(国立大学法人評価委員会)の対象であるが、特に経営努力認定分、即ち「3項積立金」の状況が注目される場所である。3項積立金を目指すかを含めどのような方針で臨むかは各大学法人としての重要な政策判断である。そして自己収入の増加により利益を図る収入面ではなく経費節減～利益を図る費用面からの経営努力認定を実現させるには、精緻なコスト管理が不可欠である。

<コストマネジメント>: コストコントロールの基準自体の計画・統制

①予算配分と密接不可分な関係

従来の官庁会計方式である予算科目による予算配分・執行統制から、法人化後は運営費交付金と施設整備補助金及び自己収入について、法人独自の予算科目を設定して配分することになる。これは何の目的(予算科目)で誰(どの組織)にいくら財源を配分するかということであり、コストコントロールの前提となる。

また、コストコントロールを実施した結果としての業績測定(内部評価及び外部評価)を次年度の計画値や基準値、あるいは現在の学長裁量経費に相当する大学の戦略的予算配分に反映させることは、財務面を通じた法人運営戦略上極めて重要といえよう。

②全学的な計画・統制機能の必要性

上述の戦略的コストマネジメントを実現、具体化させるためには、学内の基本ルールと一元的な計画・統制機能を担う人材・事務部門が必要となる。

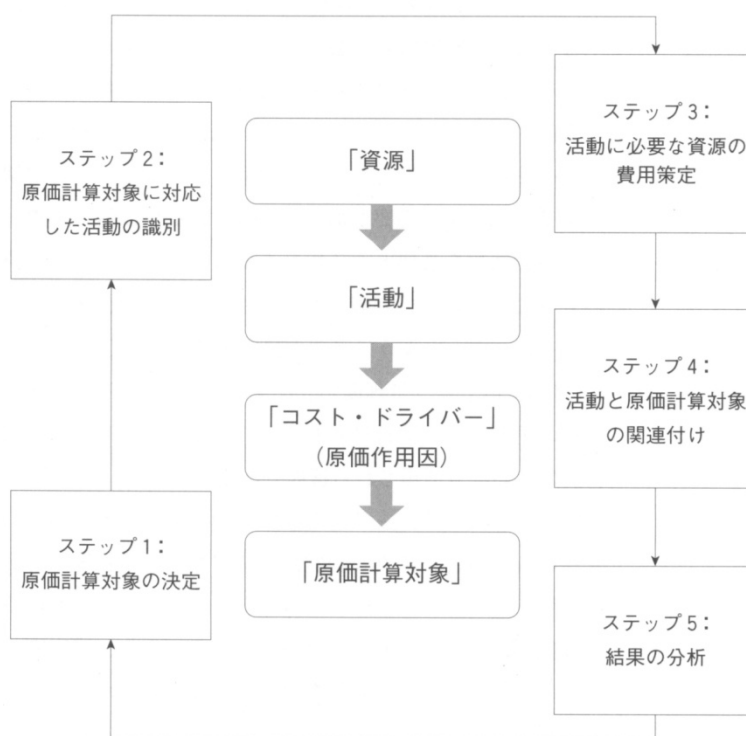
また、コストマネジメントが有効に機能するためには、コストの実績把握というテクニカルな側面だけでなく、コスト管理の重要性を組織全体に浸透させる必要がある。すなわちコストは「かかるもの(与件)」ではなく「かけるもの(計画統制するもの)」という認識、風土を全学的に醸成定着させることが課題といえよう。つまり、実際の費用と必要な質を満たす効率的な費用は異なり、あくまでも

原価計算を通じた実際コストの測定は原価管理のために実施することを忘れてはならない。

＜参考＞コスト計算の5つのステップ

大学におけるコスト計算の考え方を示した英国のモデルを参考までに示す。ここで示されている Cost Objectives とはコスト計算の対象(原価計算対象)を称している。何のために、また何故コスト情報が求められるかをまず明確にすることが重要であり、またその後のステップのあり方はこれに依存することとなる。

図1



出典) Management Information for Decision Making: Costing
Guidelines for Higher Education Institutions (July, 1997)

9.2 原価計算の働き～計数的経営管理の手法として

コスト管理の意義と役割を前述したが、そこでは原価計算手法の導入にも言及した。改めて原価計算の基本的機能を、国立大学法人の運営に沿って概観する。

(1) 財務会計と管理会計

企業会計に関する会計学及び会計実務において、会計には機能目的にそった二つの領域があるとされる。外部報告目的の「財務会計」と内部管理目的での「管理会計」である。「財務会計」はアカウンタビリティを果たすための法制度等に基づく会計領域であり、具体的には財務諸表を作成し外部報告することである。また「管理会計」は経営意思決定のための会計情報の提供機能である。

管理会計は、経営者が必要とするタイミングとメッシュ(計算単位)で会計情報を任意に加工提供する機能を持つ。例えば月次決算情報や製品別の予定単位原価の設定などが該当する。外部報告としては制度的に年1回の決算を行えば足りるが、経営者としては、四半期・月次といった定期的な頻度での会計情報をモニターする必要があるとともに、更には何らかの経営意思決定のため随時に会計情報を必要とする場合もある。また、経営意思決定目的から、それに応える会計情報は、詳細なものか概括的なもの、あるいは包括的なものか部分的なものといったように範囲や精度が異なってくる。

「財務会計」と「管理関係」は全く別の領域というものではなく、会計情報の活用の両側面と位置付けられるといえる。原価計算は財務会計においても管理会計においても活用される機能である。

国立大学法人は、法で定められている財務諸表の作成は必須のものであるが、それに留まらず、様々な経営意思決定を会計情報等の計数に基づいて行うことが期待されている。前述したコストマネジメントにおける予算の戦略的配分はその代表例である。原価計算技法の導入により、講座別コスト、研究センター別コストといったより詳細なコスト計算・分析が可能となるが、それをどのように利用するかは大学運営上の課題となる。また附属病院において導入実施される診療科別・疾病別・患者別といった各種原価計算は、外部財務報告として求められるものではなく、より効率的な病院運営のための情報提供ツールとして実施されるもので、管理会計の代表例である。

(2) コストの分類

コスト(費用)の捉え方は目的に応じたいくつかの分類がある。また目的やコストの種類によって管理の仕方も異なる。

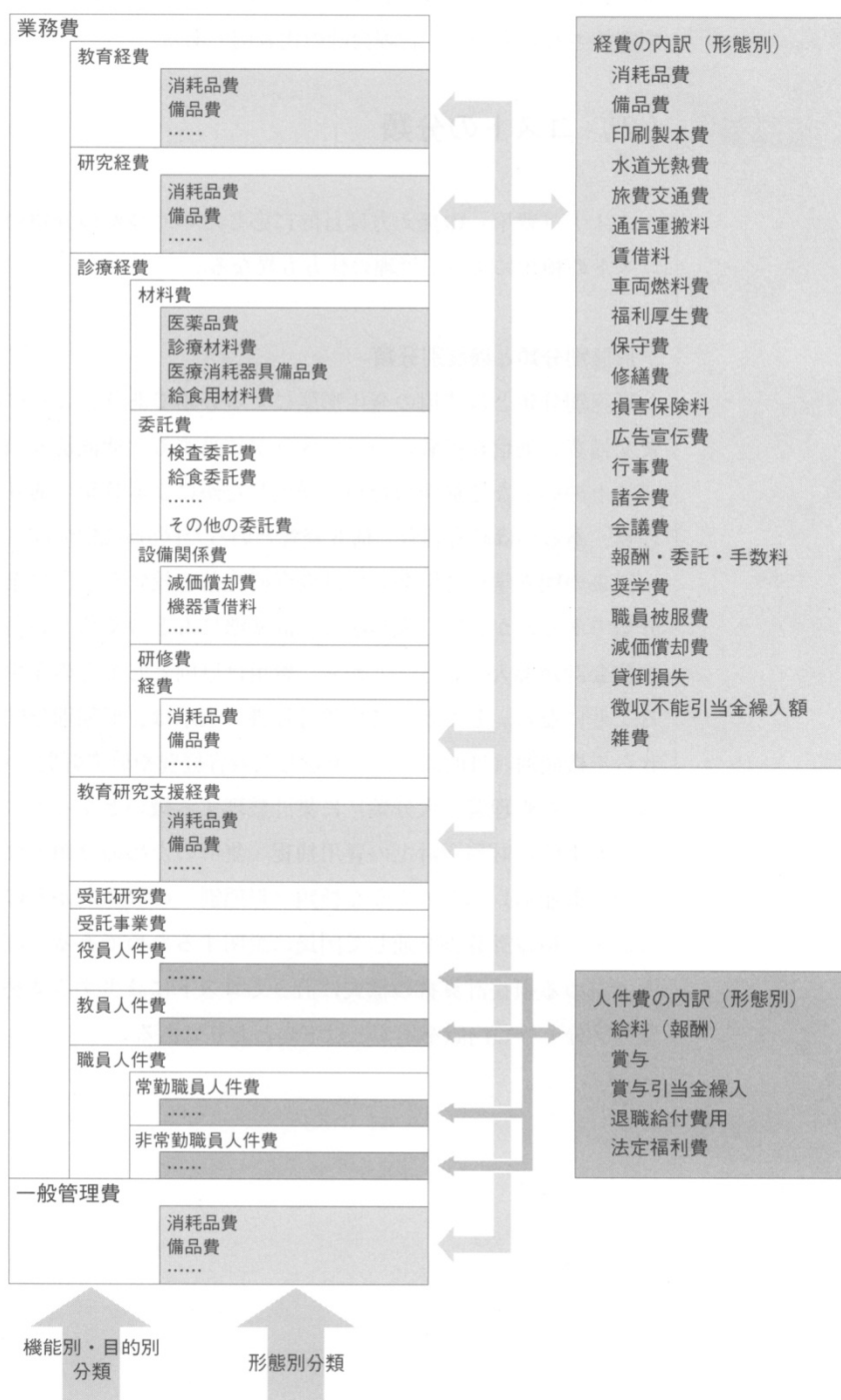
①形態別分類と機能別分類

形態別分類とは費用の発生形態による分類であり、これには水道光熱費や旅費交通費、通信運搬費といった区分が該当する。機能別分類(目的別分類)は経営上のいかなる機能のために発生したかによる分類であり、業務費と一般管理費、あるいは教育経費と研究経費といった区分が該当する。

従来の国立学校特別会計では教育研究基盤校費や〇〇事業費といった機能別分類であったが、国立

大学法人会計基準に基づく新しい会計制度では、発生主義会計が導入されることから、費用は原則としてその発生形態別に把握されることになる。したがって損益計算書の表示は、形態別分類をベースとし、これらを機能別(目的別)に、上述した教育経費や研究経費(中分類)、さらに業務費と一般管理費(大分類)に集計整理する扱いとなっている。これらの分類は、基本的に財務会計上の費用捕捉・集計のための分類といえる。どのような目的(機能別)にどのような種類(形態別)のコストがどの程度発生しているのかを、損益計算書を通じて国民に説明するためである。国立大学法人会計基準で定める損益計算書の様式に沿ってコストに該当する業務費と一般管理費の費目区分・分類内訳を示すと以下のとおりである。

図2 コストの費目別分類 (損益計算書での分類)



②原価計算の計算段階とこれに応じたコストの分類

原価計算は、経営活動におけるコストの流れを把握し、計算するプロセスである。このコストの流れは経営活動の内容や組織の形態によって異なってくる。ここでは企業会計において適用される「原価計算基準」(企業会計審議会制定)にしたがって、原価計算ステップとそこで用いられる原価分類を概説する。

i) 原価の費目別計算<第一次> ~直接費と間接費(要素別分類)

財務会計における費用計算として、原価要素は直接費と間接費に大別される。同じ労務費であっても、製造工程そのものの作業に係る直接労務費と間接作業や間接工に係る間接労務費に分類される。

国立大学法人会計基準では人件費を全て業務費として集約する取扱いとしているので、財務会計上はこのような分類は必要ではないが、活動別や事業別でのコスト計算・分析を行う場合は参考となる。

ii) 原価の部門別計算<第二次> ~部門個別費と部門共通費(部門別分類)

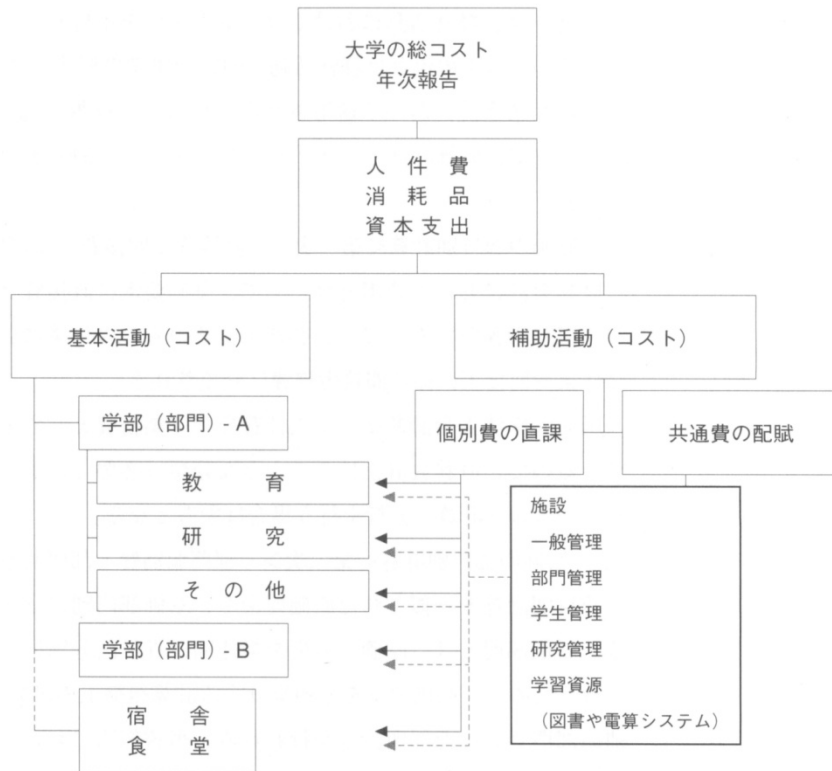
費目別計算で把握された原価要素を、原価部門別に分類集計する手続である。原価部門とは、原価の発生を機能別、責任区分別に管理し、計算を正確に行うために、原価要素を分類集計する計算組織上の区分である。製造部門、補助部門といった部門設定が行われる。当該部門において発生したことが直接的に認識されるかによって、部門個別費と部門共通費に分類される。部門個別費は当該原価部門に直課され、部門共通費は関係する原価部門に一定の基準(これを配賦基準という)に基づいて配賦される。原価計算実施のため、あるいはコスト管理組織上の区分を行う上で必要となる分類基準である。

iii) 原価の製品別計算<第三次>

原価要素を一定の製品単位に集計し、単位製品の製造原価を計算する手続である。原価計算の最終目的たる製品別のコスト算定段階であり、製品の場合は例えば生産数量で割ることにより製品一単位のコストが明らかとなる。

ここで大学のコスト構造と個別費の直課、共通費の配賦の考え方を示した海外のモデルを参考として示す。国立大学の多くが学部や研究所などを擁していることから、部門別のコスト集計・分析は参考になる。図3において、実線矢印は部門個別費の直課、点線矢印は部門共通費の配賦を示している。

図3 典型的な高等教育機関におけるコスト構造



出典) Management Information for Decision Making: Costing Guidelines for Higher Education Institutions (July, 1997)

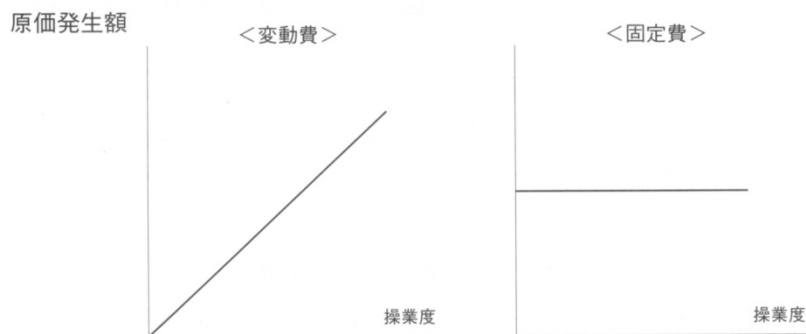
③変動費と固定費

これは操業度の増減に対する原価発生の態様による分類である。操業度という概念は国立大学法人に馴染みにくいものであるが、製造業の企業であれば生産設備を一定とした場合の利用度(すなわち生産量)をいい、国立大学法人では例えば講義可能コマ数に対する講義コマ数などで擬似できる。変動費は利用度に比例する形で増加するコストであるのに対し、固定費は利用度の多寡に関わらず一定という関係が成り立つものである(図4参照)。

一つのコスト項目の中に変動費と固定費が混在している場合もある。例えば人件費は、基本給部分は固定費であるが、残業手当は変動費である。管理上は変動費・固定費どちらも重要である。変動費は利用度のコントロールにより管理が行われることが多い。一方固定費を抑制(コストマネージメント)する仕組みとしては、例えば、前提となる投入人員や賃金水準自体を対象とすることとなる。また、後述するアウトソーシングや派遣、パートの活用は、固定費たる人件費の一部を変動費化することである。

生産量ではなく売上高という尺度を用いることも可能である。いずれにしても事業運営の規模の増減との関係でコストの分析・管理を行う際に有用な分類概念となる。特に、後述する管理可能費・管理不能費の分類と併せて活用することにより、経営管理上有効となる。

図4 原価の分類



④管理可能費と管理不能費

原価の発生が一定の管理者層によって管理しうるかどうかの分類である。下級管理者層にとって管理不能費であるものも、上級管理者にとっては管理可能費となることがある。部長にとって部員数を所与とすればその人件費(固定費部分)は管理不能である。コスト管理組織やコスト管理責任を明確化し、コスト管理を運用する際に重要な分類となる。換言すれば管理者は管理可能費についてコスト管理責任を負うこととなる。

管理不能費の例として、国立大学法人の減価償却費のケースを挙げる。国立大学法人(独立行政法人も同様であるが)では、会計基準「第83の特定の償却資産の減価に係る会計処理」において、国立大学法人が保有する償却資産のうち、その減価に対応すべき収益の獲得が予定されないものとして特定された資産については、当該資産の減価償却相当額は、損益計算上の費用には計上せず、資本剰余金を減額する処理となっている。例えば固有財産である校舎が国立大学法人に現物出資された場合は、当該特定償却資産の減価償却は運営費交付金の算定対象とはならず、また資産の更新に当っては出資者たる国が改めて必要な措置を講じることが予想されることから、当該校舎の減価償却費については国立大学法人の業績を示す損益計算書上には表れない。これは国立大学法人そのものにとって管理不能である費用は、その業績測定の手段たる損益計算書の費用に含めるべきではないという考え方がベースとなっている。

一方で、財源措置主体である国にとって当該減価償却相当額は管理可能費であることから、究極の財源提供者である納税者たる国民の観点から作成が求められる「国立大学法人等業務実施コスト計算書」においては、機会費用としてこれらを含めてコスト計算が行われる。

(3) 部門別原価計算(セグメント損益)とプロジェクト原価計算

国立大学法人において通常実施されるべき原価計算機能としての、組織別(部門別)の原価計算であるセグメント損益管理とプロジェクト別原価計算の意義を概観する。

①セグメント(組織別)損益の必要性

財務会計上は、当面の経過措置として一定のセグメントとして附属病院は全大学共通のセグメント

区分とする取扱いとなっているが、コスト管理責任単位の業績測定及びアカウンタビリティの観点からは、学部別や附属機関別といった組織(部門)別のセグメント情報を作成し、さらには管理会計領域として活用することが考えられる。

②プロジェクト別原価計算の必要性

受託研究・受託事業等においては受託収入と原価補償の観点から、プロジェクト別の原価計算の実施も視野に入れるべきであろう。この考え方は、その他の任意のプロジェクトについても、例えば創立〇年記念事業や全学的な特別プロジェクトについて、プロジェクトコストを計画、集計計算、事後評価を行っておくことが経営管理上有用である。

なお、原価管理以外にもプロジェクト研究では的確な原価計算により運営交付金や寄付金の収益化につき成果進行基準を採用することにより、年度繰越しや経営努力による利益認定が容易になる利点もある。

(4) 費用対効果測定

原価計算を行って正確・詳細なコストを算定把握しても、それだけで留まっては経営上の意義は小さい。本来的には費用対効果測定を実施することが重要である。企業においては効果が収益額として把握されるため、費用対収益測定即ち利益の計算がこれに該当することとなる。しかし国立大学法人や独立行政法人等の公的機関では、自己収入等の財源分はともかく運営費交付金財源部分の収益額は必ずしも効果を測定するものではない。さらに、自己収入部分でも、附属病院の診療報酬は診療行為という役務提供に対する対価性を意味するものであるが、授業料等は政策的に一定の制約があることから当該収益額が必ずしも教育サービスの対価性、効果(成果)を意味するものでもない。

このような財務的な効果測定の困難性が公的機関の特性であり、非財務的な効果(成果)測定の手法と財務的なコストとの対比が、業績評価上の重要課題である。非財務的な効果測定は本章の主題ではないので省略するが、費用対効果測定における費用面(コスト測定)の精緻な実施は費用対成果・効果の前提として重要である。

9.3 機能別・セグメント別のコスト算定と原価管理

国立大学法人の会計の特徴に沿って、コスト管理の観点から多少技術的な側面について補足概観する。

(1) 機能別費目分類とセグメント別のマトリックス構造

機能別費目分類：業務費・一般管理費の分類及び業務費における教育・研究・診療・教育研究支援経費分類

セグメント(組織)区分：学部・附属機関・附属病院・本部等

図5

(例)

	業務費	一般管理費
学部		
附属病院		
事務局		

損益計算書の費用費目は上記機能別分類を中心とするが(人件費は形態別分類だけで費目処理されるが)、これとセグメント情報区分(組織別)は基本的にマトリックス構造(縦軸・横軸)の関係にあるといえる。例外的に診療経費は附属病院セグメントにおいてのみしか発生しないが、教育経費はあらゆるセグメントにおいて発生すると考えられる。損益計算書はコスト構造に関する総括的な財務情報であり、経営管理目的ではコスト管理責任との関係からセグメント別財務情報が中心となる。

(2) 法人内部(部門間)取引の扱い

部門別業績測定(組織部門別のコスト管理)を徹底する場合は、その手段としてのセグメント別財務情報の作成運用を精緻に行う必要がある。

部門共通に発生する費用については、例えば水道光熱費などは、当該コストの受益者負担関係をルール化し、各部門が分担してコスト負担するように処理する場合がある。コスト面での部門別業績測定の観点から求められる。このような処理が費用の配賦であり詳細は後述する。

さらには、部門共通費の配賦に留まらず、部門間の役務(サービス)提供を一定の内部取引とみなし内部収益を計上するといった考え方もある。サービスを提供した部門に内部収益を計上し、サービスの提供を受けた部門に同額の内部費用を計上するといった考え方である。全学としての国立大学法人の損益計算書上は両者(内部収益と内部費用)が相殺消去されるが、管理会計目的からはこのような考

え方も検討課題となる。

いずれにしても、部門別業績測定を重視すると部門間の利害が対立することとなるので、これを調整するための、明確かつ客観的な内部ルールが必須となる。

(3) 徴収不能債権

組織別のコスト管理責任を徹底する目的からは、セグメント区分を階層構造とする手法がある。例えば、学部をさらに学科に区分する、本部事務組織を部課別に区分するといった下部階層を設定して、コスト管理を実施することも検討課題である。権限の委譲とコスト管理責任者の細分化・明確化により、コスト管理を徹底するための有効な手段であるが、会計情報システムの技術的課題や経営管理目的の設定レベルによって、各国立大学法人の経営判断によって実践・運用されるべきものである。詳細・精緻にコスト計算、セグメント計算を行っても、それを経営に活かす部分、すなわち PDCA の A が欠落している場合は、単に余計な作業を行っただけに終わってしまうことには十分な留意が必要である。

(4) 間接費や共通費の管理と配賦

セグメントやプロジェクトをどのように設定するか等に依存するが、間接費や部門共通費をどのように管理し配賦するかといった実務的課題が生じる。

①間接費や共通費の認識算定と管理

前述した水道光熱費は「間接経費」であり且つ「部門共通費」に通常分類される。しかし、特定の研究室や研究プロジェクトで大量に費消している場合はこれを重点的に管理することも考えられる。例えば、水道や電気のメーターを細かく設置し計測算定することによって各部門や研究室等における消費量を計測し、負担関係を明らかにすることが可能となる。しかし、事務手続の煩雑さやメーター設置の投資コストなどのメリット・デメリットを踏まえて、どのように計測実施するか、また個別費に分類するか共通費に分類するかも、その計算目的に照らした、あくまでも経営判断となる。

部門共通費と位置付けられた場合、コスト発生の総額統制管理は通常一元的に予算執行する管理部門の管理事務となるが、後述するように各部門に配賦された費用についてのコスト責任は各配賦先部門長が負うこととなる。

②部門共通費の配賦

部門共通費は例えば受益者負担の観点から、個々の費目の性格に応じた一定の配賦基準を設定し、配賦計算を行い各セグメントにコストを配賦計上する。

例えば、部門人員比や利用面積比あるいは直接費金額比等といった配賦基準が適用される。配賦計算はあくまでもみなし計算であり、当事者の合意が得られる合理性と客観性及び費用対効果が強く求められる。

③間接部門費の配賦

セグメントの階層構造の設定等によって、例えば事務部門のように各部門に対して支援サービスを提供する間接部門が生じる。このような間接部門で発生するコストを部門共通費と同様に学部などの部門に配賦するか否かは原価計算とコスト管理をどの程度のレベルで実施するかの方針に依存する。

(5) 人件費の取扱い

人件費は形態別分類に基づくコストであるが、損益計算書上は業務費の内訳費目として役員・教員・職員の別に一括計上される。セグメント情報では各人員の所属部門別に計上されることとなる。

人件費の管理(コントロール・マネージメント)は人事政策・労務管理の課題領域であり、ここではふれないが少なくともセグメント上は当該セグメント(部門)責任者がコスト責任を負うこととなる。

なお原価計算的には物件費のみでなく人件費を含むフルコストで測定評価するのが原則であり、例えば前述したプロジェクト別原価計算などにおいては、共通人件費や間接人件費なども含めた管理を行うことが必要な場合が生じる。このような場合には、対象人員の活動別時間調査(タイム・スタディ)等も必要となる。ただし、裁量労働制の採用や、研究活動の特性等から、タイム・スタディの有効性の限界にも充分留意する必要がある。人件費の管理上行われる計算が全て財務会計システムに反映されるとは限らない。

(6) 原価計算と経営管理の考え方

原価計算を実施する目的として、コストの発生を忠実に写像し真実のコストを求める考え方と、正しい発生コストを前提にしながらも内部管理目的に従って政策的に配賦を調整するといった管理重視の考え方もある。コストの正確な把握はそれだけでも意味があるが、それを誰がどのように負担するかという財源政策があって経営としては初めて完結するものだからである。

9.4 新しい経営管理手法 ～今後の検討課題として<参考>

(1) サービスの原価計算・管理手法としてのABC・ABM

間接費や共通費を人員比などによって配賦することは前述したが、間接費などが増加し、単純な配賦基準で配賦計算を行うとかえって正しい原価を算定できないようなケースも生じる場合がある。そこで新しく考え出されたのがABC (Activity Based Costing ;活動基準原価計算)である。間接費を、発生する原因となる「活動単位」に一旦集計し、これを最終的な配賦先に賦課要因(コストドライバー)となる活動実施量によって配賦計算する手法である。

ABC を実施すると一連の業務プロセス中の活動毎にコスト把握が可能となるため、業務プロセスの見直しが可能となり、このようなABCを使った管理手法をABM (Activity Based Management ;活動基準管理)という。

これらの手法は①業務活動を金額的に可視化する、②間接コストの削減に有効な手法であるとして、同手法が開発されたアメリカでは民間企業のみならず、大学等の非営利組織でも使用されるようになってきている。

小泉内閣が先般公表した『経済財政運営と構造改革に関する基本方針 2002』の中で、公的部門における行財政改革のツールとしてABC/ABMの活用が推奨され、改めて脚光を浴びようとしている。ただし、ABC/ABMはあくまでもツールである。目的や導入対象を誤って徒に導入することは膨大な無駄作業を発生させる可能性が高く、また非効率があってもそれが現場のせいとは限らず、却って現場を混乱させるだけで逆効果ともなることが懸念されるので、慎重な取組みが肝要である。

(2) シェアドサービス/アウトソーシング

コスト管理の延長線の経営手法としてそのポイントを簡単に紹介する。

①シェアドサービス

事業拠点や組織にまたがった間接業務や本業支援業務を一組織でまとめて一括処理する仕組をシェアードサービスという。

民間企業では、グループ企業や複数拠点にまたがった、経理財務、人事、一般購買、情報システム処理等の領域が対象とされている。従来型の業務統合化とシェアードサービスが異なるのは、前者がコスト削減を目的とするのに対し、後者はそれだけでなく資源の融通性向上や俊敏性向上も目的とし、より専門家集団としてのパフォーマンスを期待して取り組む点にある。

国立大学法人においても、学内あるいは複数の国立大学法人さらには類似機関(例えば私立大学や公立病院)などと共同で業務処理を行う場合の検討課題となる可能性がある。

②アウトソーシング

大学における業務の一部を外部に委託するアウトソーシングは従来からも実施されており、必ずし

も新しい経営手法ではないが、実行する上での課題として以下が重要である。

- ・目的と目標設定の事前の明確化
- ・アウトソーシングする機能の選別
- ・アウトソーシング後の管理方式の構築

例えば、付加価値の低い活動から多額のコストが生じているような場合には、その活動をアウトソーシングすることでその活動にかかるコストを削減するといった対応が有効と考えられる。その際に前述の ABM を用いて付加価値の低い活動を認識することも、方法の一つとして考えられる。また、必要な業務の頻度や能力・知識の水準も重要な要素であり、年に数度の特殊な業務であれば専任の職員を雇用するよりその都度外注の方が効率的であり、極めて高い専門的能力を要する業務についても知識・能力の減退や陳腐化が起るものでないかの見地から直営で実施するか、あるいは、前項の共同処理方式で対応するかの検討が必要である。