

国立大学における物品調達の実態分析

城 多 努*

An Analysis of Procurement in Japanese National Universities

Tsutomu Kita

1. はじめに

国立大学は2004年4月から、これまでの国の一機関としての位置づけから独立した法人格を持つ国立大学法人へと衣替えする。このことによって国立大学法人は法律上の取り扱いが異なるようになるばかりでなく、国からの予算配分や組織、管理運営など様々な側面でこれまでとは異なった仕組みが導入されることになる。特に予算配分については国立学校特別会計が廃止され、その枠が外れることで、これまでとは全く異なる国からの予算配分システムが導入されることになる。従って個々の国立大学法人内部の管理運営についても、予算配分システムの変化にともなって変質することが予想される。加えて予算配分と密接な関係がある会計システムも、これまでのような国の会計法の枠組みから企業会計の考え方をベースとした国立大学法人会計基準が設定・導入されることとなり、これまでとは全く異なる会計制度が導入される。この一連の予算および会計制度の変革は、国立大学法人の運営に大きな変化をもたらすことになるであろう。特に国立大学法人化の制度趣旨をふまえ、効率的な管理運営に資する会計システムの構築が課題となっている。この効率的な管理運営には、国立大学における費用の発生のある方を理解することが重要な意味を持つことになる。

そこで本稿では国立大学における費用、特にこれまであまり注目され議論されることが少なかった物件費に焦点を当て、今後国立大学法人において導入される新たな会計制度のもととなった企業会計の考え方、特にコストを取り扱う原価計算のフレームワークに基づき調達活動の視点から物件費を分析し、国立大学の物件費とその管理についての考察をする。

2. 国立大学法人化に伴う予算配分と会計システム

(1) 国立学校特別会計の下での予算配分

これまで国立大学に対する資源配分は、国の一般会計から独立した、国立学校特別会計という予算制度の下で行われてきた。従来の国立学校特別会計における歳出区分は、人件費と物件費の二本

* 国立大学財務・経営センター研究員

立てとなる。平成14年度の国立学校特別会計の歳出予算に占める人件費額は1兆4695億円、物件費は1兆3134億円で、割合はそれぞれ52.8%、47.8%である。人件費との比較で見ると特別会計全体に占める物件費の割合は年々減少傾向にあるが、金額的に見ると増加傾向にある。国立学校特別会計における物件費は1990年以降著しい増加傾向にある。この歳出予算に占める物件費の内訳は教育研究経費(歳出予算の18.6%)、病院診療経費(12.3%)、産学連携等経費(5.7%)、借入金償還(3.8%)、文教施設整備費(5.3%)、大型特別機械等(0.9%)、その他の項目(0.6%)に大別される(カッコ内はいずれも平成14年度における割合)。病院診療経費が含まれていることからわかるように、以上の金額は国立学校(短大・附置研究所等を含む)および国立大学附属病院の歳出額の合計として計算される額である。国立学校単体では歳出予算項目は人件費、運営事務費(一般管理運営費、光熱水料、燃料費等を含む)、研究教育に必要な経費(講師等経費、教育研究基盤校費等)、特殊施設に必要な経費(図書館経費、農場及び演習林経費等)、学生の厚生補導に必要な経費、設備及び施設の更新充実に必要な経費に区分されており、各国立学校はこの区分項目に従って予算配分を受けることになる。このように国立学校特別会計における物件費の区分は極めて詳細に設定されている。同時にこれらの経費項目区分は、法的拘束力の伴う国家予算の一部を構成することから、項目を越えた振替等の柔軟な対応および繰り越しが殆ど不可能という、硬直的な性格がある。このことから、従来の国立大学における物件費の管理においては、資源の機動的かつ効率的な利用という観点より、むしろ予算を消化することが優先されることもしばしばであった。

(2) 国立大学法人化後の予算配分

2004年4月の国立大学法人化以降、上述のように国立学校特別会計が廃止されることから、国立大学の予算及び収支のあり方が大きく変化する。これまで国立大学に関わる予算は、個別の大学における授業料収入や附属病院収入についてもいったん国庫の歳入となり、あらためて再配分されていたものが直接個々の大学の収入となる。また国立学校特別会計において一般会計からの繰り入れとなっていた部分が、運営費交付金および施設費補助金として配分されることになる。施設費補助金は、その名の通り国立大学法人の施設整備に充てられる補助金として使途制限があるが、運営費交付金については、配分される段階で使途が制限されることはなく、交付の趣旨に従う限りにおいて個々の国立大学法人がその使途を設定するのが原則である。したがって法人化後の国立大学における予算配分は、一部の使途が指定された補助金や寄付金を除き、原則として総額を国立大学法人自らの意思で、適切な基準に従って配分することが可能であり、法人化の趣旨から考えてもそれが期待されているといえる(山本 2003)。この裏付けとして、国立大学法人においては新たに国立大学法人会計基準が導入されることにより、これまでの典型的な官庁会計の原則である現金主義会計から、企業会計等で用いられている発生主義の原則に立った会計システムの導入を要請するほか、部局や附属病院等を単位としたセグメント別会計が採用されることになった。国立大学は独立採算性ではないものの、これまでに比べてより高い次元での効率的な運営が可能となる会計システムの構築が求められていることになる。

したがって法人化後の会計システムの視点から物件費を位置づけた場合、これまでのような項目別の配分を受けた物件費の支出を執行するという構造から、国立大学法人が自ら物件費項目を設定

し、運営費交付金や自己収入を配分してゆくという構造へと変化する。このことは、法人化後の国立大学において物件費の管理が、人件費と同様に学内資源配分において大きな意味を持つということになる。また国立大学法人化の趣旨から、物件費の管理スタンスはこれまでの執行管理から、効率的な資源の配分と利用へとその力点が移るものと考えられる。

（３）新しい会計システムと会計情報

かくして国立大学法人化による予算配分と新たな会計基準の導入は、国立大学法人内部における会計情報の位置づけを大きく変化させることに繋がる。これまで特別会計制度の下では概算要求時に各予算項目別に要求を行い、実際の予算配分で措置され、これを執行するという流れであった。法人化後は国から措置される運営費交付金が予算項目ごとではなく一括で配分されることから、個々の国立大学法人は法人運営上の必要性和実状に応じて、自主的に予算科目を設定し資源配分を行う。配分された資源は当初の配分目的に必ずしも拘束されとは限らず、必要に応じて期中において他の科目へ振り替えて使用することも可能になる。同様に使途がフレキシブルであることから、これまでのような予算消化に偏った資源費消のあり方から、資源の余剰を努力の成果と捉え、それを活用してゆくというインセンティブが働く可能性が出てくる。

かかる状況の変化から、法人化後に要求される会計情報の質もこれまでとは異なってくることが予期される。これまでの財務会計システムは、大学に措置される予算の執行を管理するという色彩が濃く、一定の手續にしたがった適正な処理を管理記録することが財務会計の主要な目的であった。しかし法人化後は執行の管理という考え方のみならず、国立大学法人の利害関係者のための情報提供や、運営のための意思決定に役立つ情報の提供など、これまで国立大学において従属的になりがちであった会計の機能が、主要な位置を占めることになる。国立大学法人における会計情報の方向性は、予算配分および外部報告のあり方の変化から以下のように整理することが出来るだろう。

- ・国立大学法人の外部会計報告の仕組みが一新され、これまでより詳細かつ多岐な情報開示が必要となる。また外部報告に当たって会計監査人による監査が要求されること。
- ・学内予算配分を合理的に行うための基礎となる情報が必要となること。
- ・大学における経営資源の効率的な管理と活用のための基礎となる情報を得ること。
- ・全学的な統制機能の一環として会計情報を利用すること。
- ・全学および部局等の業績を管理すること。

国立大学の法人化に伴う会計の目的が、予算執行管理から外部報告および経営管理情報の提供へと比重が移ってゆくことで、国立大学法人のコスト情報は、これまでの特別会計のフレームワークから大きく踏み出すことになる。すなわち国立大学法人の会計システムの基礎となる企業会計のフレームワークに基づくコスト情報に関する考え方が、今後の国立大学法人における物件費を考えると重要になるであろう。そこで以下では国立大学における物件費について、企業会計における原価計算のフレームワークを用いてその位置付けを整理してゆくこととする。

3. 国立大学法人における物件費の位置付け

(1) 費用分類

これまで国立学校特別会計では物件費は使途別の予算科目ごとに細分化されて各大学に配分されてきた。その分類方法は、運営事務費や教育研究基盤校費という形で、まず大学運営上いかなる目的を持つかという観点から分類が行われ、続いてそれらの経費が消耗品費や備品購入費などに分類される。すなわち国立学校特別会計では、大学の管理運営上の目的に応じた機能別分類を基礎とし、これに費用の発生形態を示す形態別分類が加味された分類方法になっていた。国立大学法人化後は発生主義に基づく会計システムが導入され、予算配分も人件費と物件費が混在する運営費交付金として交付される。この運営費交付金の使途は法人独自に決定され、費消され、費用として記録される。従って費用の把握はまず発生形態別に集計されることになる。国立大学法人会計基準によれば損益計算書における費用の表示は、これまでの機能別分類を基礎とした、分類に形態別による分類を加える現在の予算科目の考え方をほぼ踏襲しているが、計算構造はあくまでも発生形態別の把握に基づいて行われ、表示上機能別分類へと集計されるという流れになる。

発生形態別の分類に加えて、管理目的に応じて様々な分類方法がある。大学の提供するサービスに関連する分類として、サービスそのものに直接的に関係づけられる経費は直接費、サービスと費消を直接的に関連づけられないものは間接費として把握する事ができる。また大学の活動に関連して、設備を一定として活動水準に対して比例的に発生する費用を変動費、固定的に発生するものを固定費と分類することも出来る。しかしながらこれらの分類方法は、製品を製造する組織の原価計算において有用であるが、国立大学法人においてこれを応用するためには、業務の内容を詳細に分析し、発生する費用と活動との関連づけや費用発生様様の分析をする必要がある。

むしろ現段階で国立大学法人組織においてなじみやすいのは、費用の部門別把握であろう。多くの国立大学法人は複数の学部や部局を持ち、それらを単位として予算配分を受けていることから、学部別・部局別の費用の把握はこれまでも行われてきた。法人化後はセグメント別会計の導入など、コストに対する責任単位を設定し管理するという方向性が打ち出されていることから、従来の学部や部局を責任単位とする計算単位の設定も、これまで以上に重要な意味を持つことになるであろう。例えば英国高等教育財政カウンシルのガイドラインでは、部局別のコスト把握が示されており、部門別計算は大学組織における計算組織の有力なモデルと考えることができるであろう（HEFCE 1997）。

したがって物件費の形態別把握と部門別把握を基礎とした、学部・部局を責任単位とする管理という考え方は、国立大学法人の物件費を考える上でのフレームワークとして有効であると考ええる。

(2) 管理可能性

会計責任単位を基礎とした物件費管理を考える上で、管理可能性に基づく物件費の位置づけを行うことは重要である。ここにおいて管理可能費とはある責任センターで発生する（もしくは配賦される）費用について、その責任センターの管理者が、一定期間内に、その費目の発生額に対して実質的に影響を及ぼすことができるものをいい、そうでないものを管理不能費という（岡本 1994）。

管理可能性から見た費用の位置付けは、これまでの発生形態や機能といった観点とは異なり、管理運営上コントロールが可能か否かというものである。また管理の可否は管理者の権限の大きさや担当部署によっても異なってくる。ある部門の管理者は、他部門における費用発生に実質的な影響を及ぼすことは出来ず、管理可能な費用は自らが管理する部門に限定されてゆく。また階層が高い管理者は、部下の管理を通じて、広い範囲の費用発生を直接的および間接的に管理することが出来る。従って管理可能性の観点から国立大学の物件費を位置付ける場合、物件費に関わる意思決定がどの段階で行われるか、どの部門で費消されるのかが重要なポイントとなる。

この観点から物件費を整理すると、国立大学における物件費は、各教員が研究資金を用いて購入する書籍や実験機器、部署や学部レベルでの意思決定の範疇に属する消耗品費や各種備品、教育用の物品、大学全体にサービスを提供する図書館や研究施設の物品、大学全体の施設整備に支出などに応じて管理可能性が異なってくることになる。特にこれまで物件費として捉えられてきた経費の中には、建物や大型機械の整備にかかる経費などは、管理可能性の観点から考えた場合、物品や役務と同列に扱うことは出来ない。これらにかかる経費は建造や購入の意思決定段階で経費の発生が確定してしまい、短期的な管理運営活動の対象にはなりにくい。国立学校特別会計の時代にはこれらに関わる費用は、施設整備費として物件費の一部を構成していたが、国立大学法人化後はこれがそのまま施設費補助金として、使途が指定された補助金として国から措置されることになる。従って施設整備に関わる経費は、国立大学法人における通常管理運営において、管理不能費として位置づけられることになる。

国立大学法人化後は人件費についても物件費と同様、当初から予算措置されるのではなくあくまでも大学法人内部での配分に依存することになる。したがってこれまでの定員管理の下で詳細に決定されてきた人件費の縛りは無くなり、各国立大学法人が人件費への予算配分を自由に決定できることとなる。またこれまで物件費として扱われてきた非正規雇用の人員に対する経費についても人件費として把握することが出来るようになるため、物件費との区分はこれまで以上に明確になり、内部管理上もより有用な情報が提供される。

また人件費との比較で考えたときに、物件費は経営努力が比較的短期に現れやすいという特徴を持っている。一般的に人件費は人員の採用段階である程度の発生が決まってしまうため、短期的にみると発生をコントロールすることは難しくなっている。特に大学という性質上、その経済的特性は消費型経済であり、教員を中心とした人的資源が最大のインフラと位置づけられることから、人件費の削減がそのまま経営努力として評価される状況にはないと考えられる。加えて人件費は下方硬直的な性格を持つことから、単価の引き下げが難しいという性質を持っている。これに対して物件費、特に消耗品費や光熱水料のような経費は、供給者の選択を変更したり効率的な利用を推進することにより、単価を引き下げたり費消を削減することが比較的容易である。また機器等の購入においても、導入時の購入価格等のインシヤルコストだけでなく運用やメンテナンスにかかるランニングコストも含め、トータルコストを予測し比較検討の上購入することが比較的容易に出来るなど、人件費に比べ管理可能性が高いという要素を持っている。

（３）調達活動の重要性

管理可能性の検討においても触れたとおり、国立大学では多くの物品を外部から調達する。その調達方法は多種多様に渡っており、学部や部局レベルのみならず各教員レベルからの多様なニーズに応えなければならないことから、いきおい調達活動は複雑化するだけでなく、物品利用者比べて大学を管理運営する側の影響力が小さくなる傾向にある。しかしながら大学の資源を有効に活用するという観点から、物品の調達活動は今後の大学経営を考える上で重要なポイントになって行くはずである。また物品や消耗品は人件費等に比べて変動費としての性格が強いことから、調達活動に関わる努力がコストの低減に反映しやすい。したがって国立大学における物件費を考える上では、単に経費が発生するという観点だけでなく、調達活動によって経費をコントロールするという視点もまた重要になるものと思われる。したがって本研究では物件費の発生要因として、特にこの調達活動について注目し、これについて分析を加えることとする。

4. 国立大学における物件費の現状分析

前節でみたように、国立大学の物件費を分析するにあたっては、

- ・部局や学部等の部門別計算を前提とする
- ・施設整備費は含めない。
- ・調達活動に視点をあてる

というフレームワークが有効であると思われる。そこで本節ではかかる前提に立つて国立大学の物件費の実態について分析を加えることとする。

（１）データと分析方法

データは文部科学省が発行する学校基本調査の昭和58年から平成11年までの17年間の資料の物件費データもとに分析を行う。ここにおいて

物件費＝消耗品費＋光熱水費＋設備備品費＋図書費

と定義する。なお設備・施設に関わる修繕費については設備に関わる費用と備品に関する費用の区分ができないためここでは除くこととした。旅費についてもその性格上、物品の購入等とは異なる取り扱いが為されること、今後も旅費法の準用が見込まれ、管理可能性が限定されるという観点からここでは検討対象から外している。

またこれら物件費が支出に占める割合を算出する。この割合を調達割合とし、消耗品や備品、光熱水にかかわる調達活動をあらわす指標として位置付ける。

調達割合＝物件費÷（消費的支出＋資本的支出）

人件費率＝人件費÷（消費的支出＋資本的支出）

この調達割合について、国立大学の学部ごとに数値を算出する。調達割合が高い学部は消耗品や備品、光熱水の使用が多いということを意味するのに加え、これらの経費発生を管理することが大学における効率的な資源の活用にとってより重要性が高いことを意味する。また同様に人件費が支出に占める割合についても求め、これを人件費率とし、調達比率との比較に用いる。

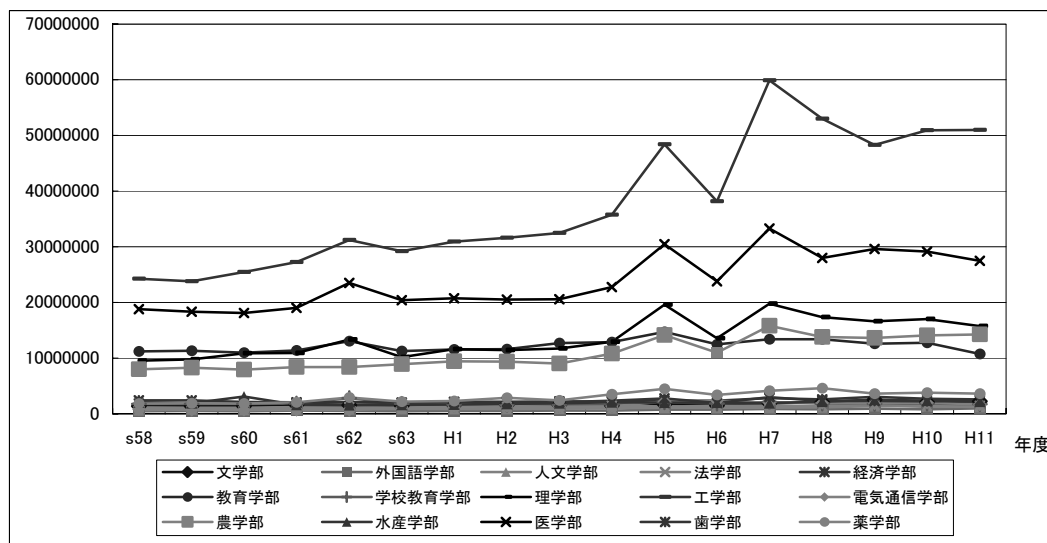
学部別の分析では、学校基本調査の集計で物件費の規模が10億円を超える学部を対象とした。これにあてはまるのは文学部、外国語学部、人文学部、法学部、経済学部、教育学部、学校教育学部、理学部、工学部、電気通信学部、農学部、水産学部、医学部、歯学部、薬学部の15学部である。

（２）分析１：物件費額

まず国立学校特別会計に占める物件費額の推移であるが、国立大学の物件費額については、昭和55年度から平成4年度までは総額2千億円代で推移していたのが、国立大学における基礎研究および受託研究への政府支出の増加、並びに教官に対する校費の増額（阿曾沼 2003）を背景として、平成5年度に3千500億円を突破したのをきっかけとして毎年の増減はあるものの15年間でほぼ倍増している。これを国立大学等機関別の集計でみてみると、短期大学や附置研究所などは金額でみると大きく変動していないのに対して、国立大学および附属病院は大きく増加していることが際立っている。国立大学における物件費への支出は通増傾向にあると言える。

ここで学部別に集計された物件費額を見ることとする（図1）。ここでは工学部、医学部など装置や医薬品等の購入が多い学部の物件費額が多くなっている。特に工学部の物件費額は他学部と比較しても多額に上っている。

図1 物件費（調達対象）額変動（単位：千円）



しかしながらこれら機関および学部別の物件費額では、全国の大学における機関数や学部数が影響してしまうことから、機関ないし学部ごとの物件費発生態様の特性を分析するには不十分である。そこで次に先に定義した調達割合を用いて、各機関および学部の物件費発生の特性を見ることとする。

(3) 分析2：調達割合

機関別の調達割合の変動を集計したのが図2である。これを見ると附置研究所における調達割合の変動が激しくなっている。附置研究所全体でみた物件費額の変動は国立大学や附属病院に比べて小さいものの、調達割合の変動が大きいことから、個々の附置研究所レベルで見た年度ごとの調達関連支出の変動は大きいものと推測される。これは附置研究所が物件費額の上では国立大学や附属病院より少ないものの、研究用の備品や資材の購入が多く、また各学部にと比べると研究の特殊性も強く高価な機器等を購入するケースも多いことから、調達割合に変動が出やすいものと考えられる。したがって附置研究所については、年度ごとに大きく異なる支出の構造をどのように平準化するかといったことが、物品購入を管理する上で重要な課題であると言える。

図2 機関別調達割合

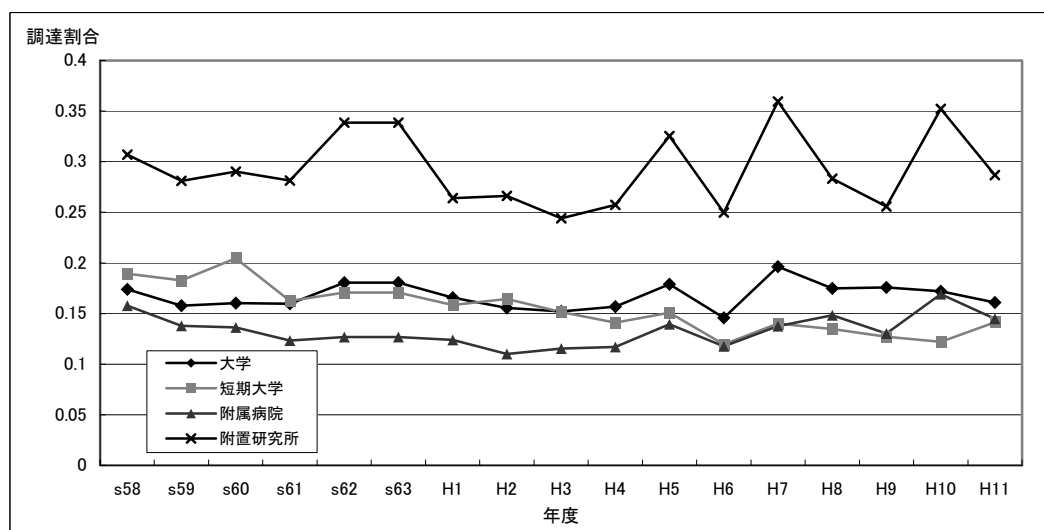


図3は各学部の調達割合の変動をあらわしている。これを見ると文、外国語、経済、法、教育といった文系の各学部が調達割合の低いグループ(0.15以下)を形成しているのに対して、学校教育学部、歯学部以外の理科系学部は調達割合が0.15以上で推移している。これは文科系学部よりも理科系学部の方が、教育研究両面においてより活発な調達活動を伴っていることをあらわしていると解釈できる。このことから文科系学部と理科系学部の費用構造は、理科系学部の方がより消費型であり、物品購入や消耗品の消費などについての管理の重要性がより高いと考えられる。

図3 調達割合変動グラフ（予算規模10億円以上）

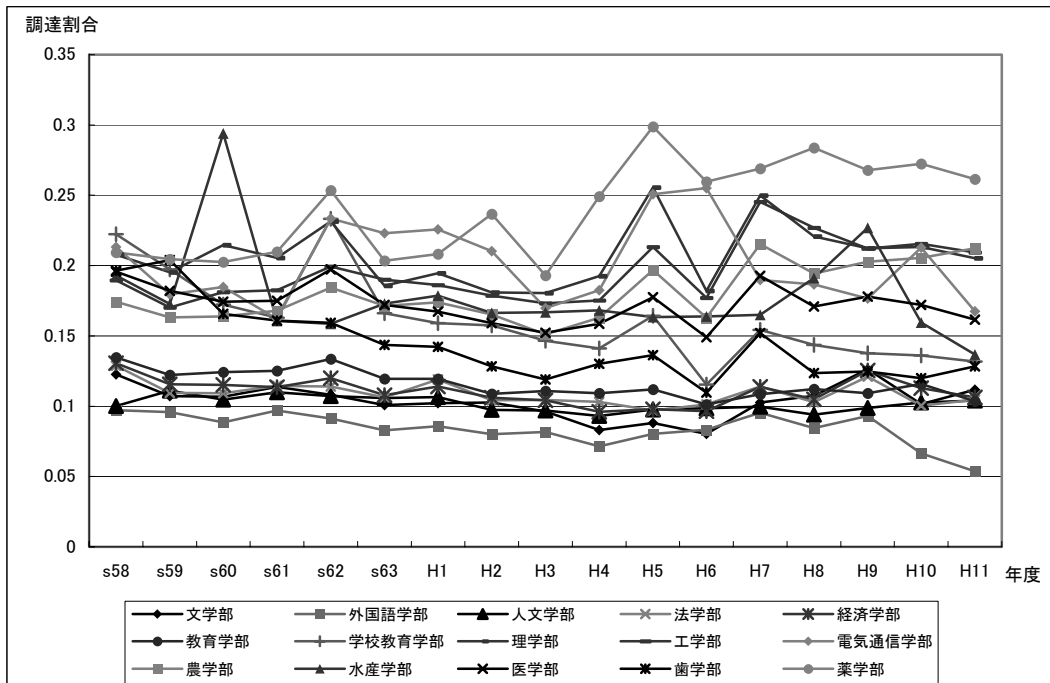
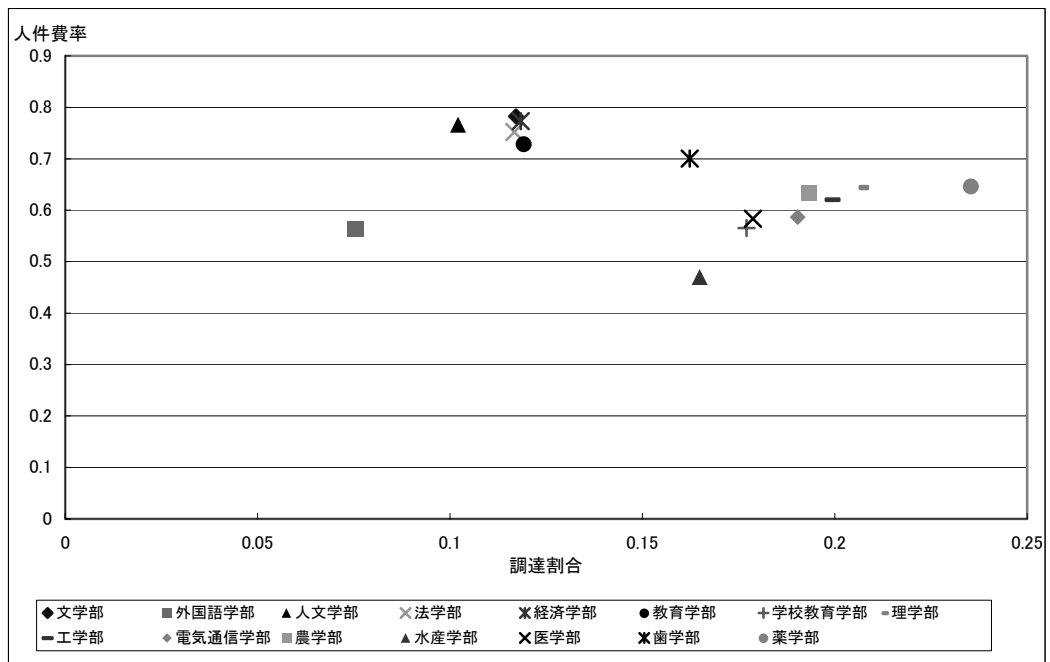


図4 調達・人件費率



またこの調達割合について人件費率との関係で表したのが図4になる。データは昭和58年から平成11年の調達割合、人件費率のそれぞれを平均した値を用いている。この図でみると理科系学部は文科系学部に比べると調達割合が高く、人件費率は相対的に低くなっていることがより把握しやすい。また文科系および理科系が混在する傾向にある学校教育学部に関しては、より理系学部に近い形での調達活動が行われているということをあらわしている。したがってこれら図3、4で示されるように、国立大学における物件費の発生態様には理科系学部と文科系学部との間に違いがあると言える。

（４）分析３：大学内部の物件費発生時期の分析

ここまで学校基本調査のデータに基づく機関および学部別の物件費に関する分析を行った。しかしこの分析においては、物件費の発生傾向を理解することはできるものの、実際に物件費が年間のどの時期に発生しやすいのかということは把握できない。特に大学における調達活動を前提にした場合、契約・納入・支払いという調達のサイクルを理解することは、物件費の発生について理解する上で極めて重要であると考ええる。そこで個別大学レベルにおける調達にかかわる物件費の発生態様を分析する。

表１：契約時期

	施設整備費	校費	科研費	委任経理金	その他
第１期	0%	0%	11.3%	17.9%	59.3%
第２期	60%	44.8%	70.3%	19.4%	9.3%
第３期	35.5%	36.4%	18.4%	39.3%	16.7%
第４期	4.5%	18.8%	0%	23.4%	14.7%

表２：納入時期

	施設整備費	校費	科研費	委任経理金	その他
第１期	0%	0%	0%	10.2%	0%
第２期	2.5%	2.8%	39.3%	15.3%	9.3%
第３期	21.7%	25.9%	51.8%	16.6%	16.7%
第４期	75.8%	71.3%	8.9%	57.9%	74%

表３：支払時期

	施設整備費	校費	科研費	委任経理金	その他
第１期	0%	0%	0%	4.4%	59.3%
第２期	0.4%	0%	15.1%	21%	0%
第３期	1.6%	26.9%	75.9%	16.8%	9.3%
第４期	98%	73.1%	9%	57.8%	31.4%

データはA大学のご好意により物品調達に関する資料をご提供いただいた^{*}。収集したデータ項目は品目、価格、契約時期、支払時期および財源である。財源については施設整備費、校費、科研費、委任経理金、その他に分類した。そして物品の中で備品の購入について、①契約時期、②納入時期および③支払時期の3つに区分し、契約及び支払いが一年のうちどの時期に集中するかを財源別に示したものが下の表1、表2、表3である。ここにおいて第1期は4月から6月、第2期は7月から9月、第3期は10月から12月、第4期は1月から3月を意味する。

これらの表を見ると備品の購入契約に関しては施設整備費、校費および科研費に関しては第2期と第3期に集中して行われている。委任経理金を財源とする契約は他の財源に比べて各期に平準化されていること、またその他の財源（ここでは科学技術振興調整費や産学連携等研究費といったものが含まれる）による契約は6割近くが第1期に集中しているといった特徴が見られる。

納入時期については契約時期との関係から第1期に納入されるものは少なく、そのほとんどが第2期以降となっている。特に施設整備費、校費およびその他の財源による契約は納入時期が第3期と第4期で95%に上っており、第4期でも70%以上と、年度末への偏りが見られる。一方科研費を財源とする備品の納入は第2期および第3期で90%を占めており、年度末への偏りが見られない点が特徴的である。

納入後、支払が行われる時期は、その他の財源以外は納入時期と類似した傾向を持つ。特に施設整備費を財源とする支払はその98%が第4期に集中しており、年度末の資金需要の大きさを物語っている。校費および委任経理金に関しても第4期における支払が最も多い。しかしここにおいて特徴的なのは、一般的に支給時期が遅いとされる科研費の支払いが第2期と第3期でほぼ完了している（第4期は1件のみ）ということである。これは支給時期に制限の無い校費を財源とする購入代金の支払が、年度末に大きく偏っているという事とあわせて興味深い結果である。

全体的に見ると、国立学校特別会計における通常の繰越処理が可能な、委任経理金を財源とする備品購入代金の支払が、偏りはあるものの通年で行われているのに対し、それが出来ない校費、明許繰越や事故繰越等特別な場合を除いて繰越が出来ない施設整備費の支出が年度末に偏っており、単年度会計処理がなされる財源との違いが明らかに出ている。

しかしながら、同じ外部資金であっても科研費と委任経理金では契約・納入・支払のサイクルが異なっている。科研費の場合は全体的に早い時期から契約・納入・支出がおこなわれるのに対し、委任経理金の場合はむしろ校費のサイクルに近く、第4期における支払最も多くなっている。このことから、委任経理金はこれを使用する側にとって外部資金というよりも、むしろ校費に近い位置づけで使用されている可能性も指摘できる。

5. 結論と今後の課題

（1）物件費管理の重要性

前節で検討したように、国立大学の物件費は年々通増傾向にある。しかしながら昨今の国の政策及び経済状況から考えると、物件費額がこれまでのように確保できるかどうかは疑問である。国が

らの資源配分において運営費交付金として人件費と主要な物件費が一本化され、また運営費交付金の減額も視野に入っていることから、大学の経費全体が圧縮対象になることは十分に考えられる。特に物件費については、その性質から削減が難しい人件費との比較において削減等の対応がしやすいことから、管理上の重要性はこれまでより高まるであろう。特に備品や消耗品を多く使用する理料科学部については、研究・実験用備品や消耗品等の調達から使用、廃棄までのライフサイクルを踏まえたアプローチが必要となるであろう。また大学によってはISO14001の取得などに伴い、学内の光熱使用のあり方を見直した結果、光熱水費の削減に成功した例もあり、物品のライフサイクルや業務プロセスの検討をコスト管理につなげてゆく姿勢が必要になってくると思われる。

本稿では物件費と物品調達活動の特性を、主として学部別の集計データを用いてマクロ的に費用の部門別把握を優先し分析したことから、費用の発生形態について論究を行っていない。費用の発生形態を検討することも、国立大学におけるコストビヘイビアおよびコスト管理を考える上で今後極めて重要になろう。また、今回は部門別（学部別）の組織を前提に検討したが、国立大学の中には学群・学類制のように機能別の組織形態をとるものもある。組織形態別のコストビヘイビアの分析を含め、今後さらなる検討が必要であると考ええる。

（２）調達活動と管理

理料科学部での調達割合の高さは、その教育研究活動の特性を裏付けるだけでなく、調達活動に対する管理の重要性も示している。資源の有効活用の観点から、これまで利用者主導であった調達活動への管理運営側の関与を強めることにより、大学経営の観点から調達活動を評価することの意義は大きくなってくると思われる。例えば、ある一定額以上の調達の際に査定を行うことや、全学的に共通需要の高い物品の一括購入などを通じてコストの低減を図るといった施策が考えられる。今後、教育研究活動に関わる物品調達活動における管理運営サイドのプレゼンスの強化は、国立大学における効率的な資源配分に寄与することにつながるであろう。しかしながら一方で極端な中央集権的な調達体制は、調達の機動性や個々の利用者の利便性を損なってしまい、結果的に組織全体の非効率を生み出すことになる。したがって今後国立大学法人ではコストの削減と機動性を両立させるような調達体制を整えることが課題となるであろう。

また法人化後は物品調達に関して、ライフサイクルコストの把握方法を含めた対応も必要である。調達にかかわるコストだけでなく、メンテナンスの費用についての管理と財源確保も、今後の大きな課題となってくるであろう。特に研究用備品での大規模備品のメンテナンス費用の負担のあり方など、調達にかかわる財源別のコストモデルを用いた検討が必要になってくると思われる。

（３）財源とキャッシュフローの管理

備品購入時期に関する分析では、支払時期が平準化されておらず期末に偏っていることが判明した。これは単に備品購入に関する契約時期が、7月以降の遅い時期に集中する傾向にあるだけでなく、会計制度の問題も指摘できる。国立学校特別会計では、単年度現金主義会計制度が採られていることから、委任経理金など一部の例外を除いて繰越が出来なかった。従ってある期にお

いてなされた契約については、原則としてすべて期末までに支払い処理を行わなければならない。このことが支払いの期末集中を生み、平準化を阻害している。今回の分析において備品購入契約と支出の平準化は、繰越処理が可能な委任経理金において顕著であり、単年度会計の限界を示しているものと解釈してよいであろう。支払いの期末への集中は、期末においてそれだけのキャッシュフローが必要となることを意味し、資金繰りが逼迫する可能性が高くなる。法人化後、国立大学は発生主義会計を導入するものの、運営費交付金の収益化は期間進行基準によることから、経常経費の繰越は事実上不可能であることには変わらない。国立大学は法人化後も期末の駆け込み的予算消化といった制度的な非効率を生み出す可能性をこれまで通り保持しつつけるだけでなく、法人単体としてのキャッシュフロー管理という点において、期末における資金需要の逼迫という新たな課題に直面するということを看過することは出来ない。今後は、これまで行われてきた財源別の管理をキャッシュフロー管理と結びつけ、法人における資金管理を確立してゆかなければならないと思われる。

（４）国立大学におけるコストモデルの確立の必要性

本研究においては企業会計で用いられている原価計算の考え方を援用して国立大学における物件費について分析を加えた。しかしながら国立大学における業務の態様は多岐にわたっており、また収益獲得を前提としていないことから営利企業、特に製品製造業をベースに発展した原価計算をそのまま国立大学にあてはめることには限界がある。この限界をふまえた上で国立大学におけるコスト構造全般を解明することは、今後の国立大学の会計システムおよび経営全般を発展させる上で重要になってくるであろう。

特に物件費管理においては、多くの国立大学で見られる分権的な組織のあり方がコスト発生とどのように関連するか、そしてそれをどのようにコントロールするかといった問題を含めた検討が必要となってくる。（１）で述べたように、今後国からの財政支出の増加が見込めない環境下では、これまで企業等で培われたコスト管理の技法を応用しつつも、国立大学特有の組織事情を踏まえたコストモデル、コスト管理モデルの確立が資源の効率的利用への足がかりになると思われる。

注

※ 資料をご提供いただいた大学との取り決めにより、大学名等は公表できない。

参考文献

The Higher Education Funding Council for England (HEFCE) (1997), Management Information for Decision Making: Costing Guidelines for Higher Education Institutions.

阿曾沼明裕 2003, 「国立大学に対する政府財政出の構造変化—歳出予算項目（物件費）の推移を中心に—」『国立大学の財政・財務に関する総合的研究』国立学校財務センター研究報告第8号, 2003年12月, pp. 192-216。

岡本清 1994, 『原価計算（五訂版）』国元書房。

山本清 2003, 「国立大学の法人化と大学間および大学内資源配分」『大学論集』広島大学高等教育研究開発センター第33集, pp. 109-125。