

大学経営政策研究

第4号 (2014年3月発行) : 1-21

大学経営・政策と財務・会計情報

山 本 清

大学経営・政策と財務・会計情報

山 本 清*

Financial Accountability and Management Information for University Management and Higher Education Policy

Kiyoshi YAMAMOTO

Abstract

The movement toward performance reporting by higher education institutions (HEIs) has spread internationally, spurred by the need for universities to ensure quality in teaching and research and to disclose their information in order to have public accountability for society and taxpayers. At present, the type of information disclosed is largely financial or related to accounting. Therefore, this paper, focusing on the financial information of HEIs in Japan, the United States, and the United Kingdom, explores the conditions that are necessary to satisfy the needs of information users. Also, the paper adopts a conceptual framework for financial reporting to examine the extent to which current financial information meets these conditions. The empirical results show that the practices in the university sector of the three countries do not always meet the six qualitative characteristics provided by the conceptual framework due to the specific organizational nature of HEIs.

1. はじめに

大学改革の一環として、大学の教育研究等の活動情報を公表することが国際的に進められている。この背景には、高等教育の普及・拡大に伴い大学が自ら教育研究の質の保証を図る必要が出てくること及び財政緊縮下で大学は公財政支援（含む税制の特別措置）に対するアカウンタビリティ（説明責任）を納税者・社会に負っているため、自ら情報開示が必要なことがある。我が国でも文部科学省が調査検討会議を設置して、2013年8月に「大学における教育情報の活用・公表に関する中間まとめ」を公表している。ここで「教育情報」とは狭義の教育活動に関する情報だけでなく、

* 東京大学大学院教育学研究科 教授。本稿の作成に際し、2名の査読者からの確かつ有益な指摘を受けた。もちろん、あり得る誤謬等は筆者の責任である。

教育研究、教職員、学生、キャンパス状況等の大学全体の活動状況に関する情報の意味で使用されていることに留意しておかねばならない。同まとめでは「各大学では、教育の質の保証・向上と、社会への説明責任の観点から、教育情報の公表が着実に進展している」としている。そして、諸外国の事例として米国、英国及び韓国の情報公表制度を紹介している。

上記大学における情報活用・公表は、組織内部の業務改善と外部の利害関係者への情報の供給によるアカウントビリティの履行という一般的な情報開示・公表制度の枠組みで理解することができる。既に企業では財務報告制度、政府では政策評価・予算決算情報の公開制度を通じて実現されているから、大学はむしろ遅れているという見方も可能である。しかし、大学は使命・活動自体を自主的かつ自律的に定義・決定し運営していく点が、市場原理の中での自律性で運営されている企業や非自律的な制約で民主的決定に基づく公権力の行使を伴う政府と異なる。この特性は情報開示・公表制度の検討・設計においても尊重されるべきことであり、とりまとめでも「その運営は、大学や大学団体等の参画により、いわば大学コミュニティによる自主的・自律的なものとしてなされるべきである」としている。もっとも、大学は教育・研究・社会貢献の基本的機能¹を担い、その成果を客観的に測定することは政府活動と同様困難なことに加え、その結合生産性²から個々の活動を分離するのも容易でない。大学情報の現実として先進国の事例でも大学の基礎情報の他は学生の修学状況等であり、その基盤になっているのは財務報告(financial report)及び年次業務報告(annual report)である。非財務情報は指標化や定量化の方法を一定の様式で定め、財務情報と合わせた一覧性と可視化を進めているのが特色である。

そこで、本稿では大学の情報開示・公表のうち財務情報に焦点をおき、情報の利用者にとってどのような要件をみたせばよいか及び現実の情報がこの要件をどの程度満たしているかを中心に検討を行う。次節では大学経営・政策における情報活用の理論的アプローチを概観し、意思決定及び報告を情報処理プロセスとして扱うアプローチの利点を述べる。第3節は大学を含めた高等教育機関において財務報告と財務情報がどのような枠組みと基準で作成されているかについて、情報処理プロセスの視点から民間部門や政府部門との比較及び日本と米国・英国との比較を通じて明らかにする。そして第4節は、3か国の中で最も包括的な情報公開・公表を行っている米国の大学から州立の研究大学1校を選定し、その財務報告及び財務情報の具体事例を分析する。第5節では、大学の財務情報に必要な要件を規範的な制度論の見地から財務報告の質的特性に注目して検討し、現状がどの程度、要求される質的特性を満たしているか、どのような問題を有しているかを明らかにする。最後に、結論と今後の課題について述べる。

2. 大学経営・政策における情報の活用

組織経営や政策決定における情報の理論的アプローチについては、①組織活動を投入、プロセス、産出とみなして各過程を測定の見地からみるもの、②情報あるいは情報システムの普及・利用を明らかにするもの、③情報の産出プロセスを理論的に分析するもの、に区分できる。

①の高等教育分野で有名なものにAstin(1970,1993)のI-E-Oモデルがある。Iは(Input)、Eは環境(Environment)、Oは(Outcome)の頭文字をとったものであり、経済学の生産関数の応用、あ

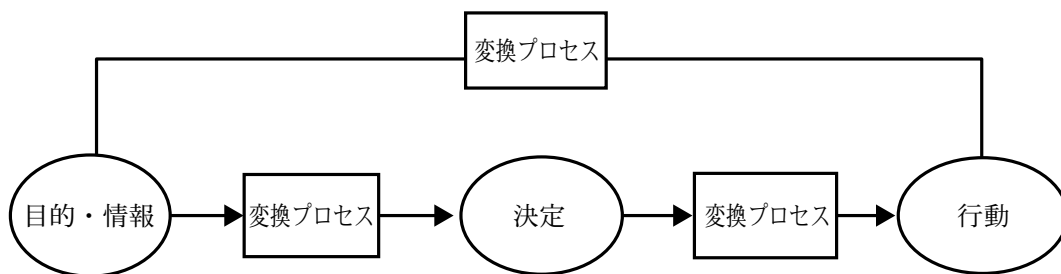
るいは組織で制御できないEを含めシステム理論としてみたものといえる。この場合、高等教育の成果アセスメントはOに着目したものであり、どのように成果を測定するか、投入や環境との関係をどう扱うかが論点になっている。この教育成果以外にも財務業績、学生の就職とか研究業績を成果として扱うこともできるし、大学全体の成果を包絡分析法（Data Envelopment Analysis; DEA）や確率フロンティア関数（Stochastic Frontier Analysis; SFA）³を利用して効率性の見地からI-E-Oを特定化する実証研究も近年増加している。この際、大学のように教育研究成果の定義自身及びそれに関連して測定や情報を客観的に入手する方策の妥当性が、モデルの適正性と同時に議論になる。

②の情報（システム）の適用・普及に関しては、大学の場合、監督機関からの要求、大学団体からの要請、自主的な適用、市場からの要請など種々の類型がある。この適用・普及を統一的に把握する枠組みとして新制度派社会学(DiMaggio and Powell, 1983; Scot, 2001)があり、模倣的、強制的、規範的な同型化による3つに区分する。新しい大学経営システムとか評価システムが大学セクターでどのように適用されていくかを説明するのに有用であり、財務・会計システムも経営情報システムの一つとみなせばよい。必ずしも大学や組織にとって有用でなくても制度（情報システムを含め）が採用されることを示す点で、合理主義的アプローチと異なる。合理主義理論には制度・情報を採用した場合と採用しない場合の純便益（便益から費用を控除したもの）を比較し、採用・不採用を決定するとみる。また、同じ合理主義に依拠しても、組織間あるいは組織内の管理につき組織業績を最大化する視点から最適な契約を設計しようとするものに代理人理論（Sappington, 1991）がある。ここでは本人、代理人の契約連鎖から組織が構成されているとみなし、本人の業績を高めるためにどのような報酬契約を設定すれば本人に代わって業務を遂行する代理人の活動により最大の成果（つまり組織業績から代理人への支払報酬を控除したもの）が得られるかを明らかにする。本人と代理人間の情報の非対称性を前提にして観察可能な成果を基準にした報酬と罰則の体系が導かれ、代理人の本人に対するアカウントビリティと関連する。政府から大学への財政措置あるいは大学内部での資源配分や経営管理への応用が可能であり、モデル分析が容易である。

③は組織の意思決定を情報処理プロセスとみるものであり、意思決定者に有用な情報を提供することが情報システムの役割とみなす。図1は宮川(2010, p.12)を一部修正したものであり、目的を参照して入手した情報を処理して決定という情報に変換するプロセス、決定を行動という情報に変換するプロセス、及び行動を成果（報告）という情報に変換するプロセスの3つから構成される。ここで、成果には種々の局面と次元が存在し、利益は財務面での企業成果であり、基本となる情報システムは会計システムである。大学は利益極大化を目指す組織でないため、財務的な測定では組織成果全体を把握することができない制約があるし、投入と成果を同じ貨幣尺度で対応させることも理論的には費用便益分析で可能とされるものの現実的には困難である。しかし、成果を教育・研究・社会貢献等の活動・機能別に指標などで測定し、投入と関連付けることは費用対効果の点でも有益である。①は資源変換であるのに対し、③は情報変換とみる点が異なる。②では情報の中身や変換過程よりもその適用状況に関心がおかれる。

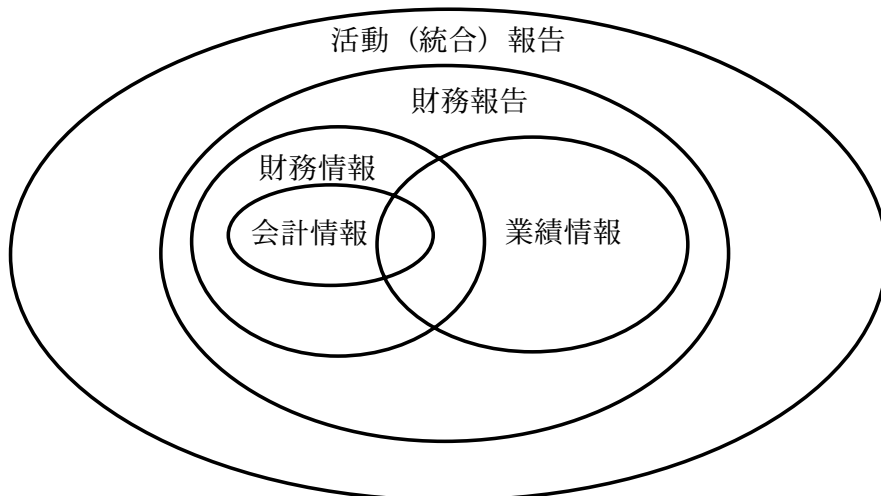
現在の情報公開・開示の流れは、社会や政府へのアカウントビリティと大学経営の意思決定に資

図1. 意思決定論における情報の位置づけ



する情報システムの構築である。したがって、アカウンタビリティの観点からは②の代理人理論と③の報告プロセス、意思決定の観点からは③の情報から決定への変換プロセスと①の成果把握と投入・成果の関係性（効率性）に着目する。本稿では大学の成果でなく情報としての機能に焦点をおくから、誰が何を誰に対して報告するか、誰のどのような意思決定に資するかについて検討する。このため、基本的に③のアプローチにしたがい、大学が政策当局、学生（受験生）、社会、企業等の情報利用者のニーズにいかに応え、情報がアカウンタビリティと意思決定の改善に役立っているかを解明する。成果は財務、教育研究、社会貢献等の多次元（for what）に及ぶのと同様、アカウンタビリティも成果以外に投入、法令順守、プロセス等の「何に」（about what）と「誰に対し」（to whom）に区分できる。財務はこの観点で情報ニーズ及びアカウンタビリティの一部に応えるにすぎないが、財務情報システムも図2に示すように測定範囲を拡大している。狭義の会計情報は財務諸表に代表されるが、脚注やセグメント情報を含む財務情報に、また、非財務情報の業績情報を包含する財務報告に発展している。最近ではナラティブ（叙述）情報を含む統合報告の概念も提唱されている（古庄，2012）。

図2. 情報の種類と開示



3. 高等教育における会計情報の役割—財務報告と財務分析—

3.1. 会計情報と意思決定論

高等教育及び大学における会計情報は、図1に示した意思決定論の立場から経営情報の一部とみなすことができる。的確な決定をもたらすには意思決定の目的に適合した情報を提供することが求められるし、また、行動の結果である成果に関して適切な報告をすることで報告の相手先に対してアカウントビリティを果たすことになる。この事前に使用する情報と事後に使用する情報の二つは、会計及び財務報告において意思決定有用性とアカウントビリティという情報システムの目的とされるものに相当する。時間軸でみるか目的軸で見るかの違いである。

高等教育において会計情報を利用する意思決定は、政府では、国公立大学に対する経常財源をどこまで保証し、いかに配分するか、また、競争的資金をどのように配分するか（活動の優先順位の決定と活動に要する経費なり支出に見合う資源を割り当てる）が主たるものである。大学では、授業料をどの程度の水準に設定するか（教育コストとの関係）、業務をいかに改善するか（収入確保や経費節減あるいは費用対効果の向上など）が挙げられる。いずれも将来の動向・成果を予測して資源の調達・配分・投入を行うことになる。過去の経済取引に基づく取得価額（歴史的原価）でなく公正価値評価額（時価）にもとづき、資産・負債及び費用を算定しようとするのが現代の財務会計の有力な考え方である。もっとも、財務会計はエンティティとしての報告であり、大学レベルの意思決定はエンティティの特定行為（教育活動など）に関するものであり、管理会計的なものとなる。企業の場合は、エンティティの業績が財務報告を通じて利益と将来の正味キャッシュ・インフローが測定されるから、外部報告と意思決定に有用な情報とが一致する。

これに対し、アカウントビリティ目的の会計情報とは、学生、社会、政府、寄付者等に対し大学としての財務業績及び財政状態に関する財務報告を作成し監査を受けて報告すること（いわゆる財務会計）の他、資源の拠出者の意図に照らして使用されているか、効率的・効果的に活動を実施したかに関する情報が含まれる。前者は財務的アカウントビリティ、後者は管理的（業績）アカウントビリティと称されるものである。ただし、会計情報として大学の業績を測定することは財務業績以外には限定的であり、代理的に研究活動を研究経費や外部資金収入等で把握できるととどまる。企業の全体業績が財務報告で測定できると異なる。このアカウントビリティは冒頭に述べたように大学の公益性（税制特別措置）や公的資金の投入（連邦政府・州政府からの補助等）から、その活動の透明性と経費増加の正当性の合理的な説明を求める動きに應えるものでもある。すると、エンティティ単位の財務報告では不十分であり、たとえば授業料水準が教育活動に要するコストと比較して適正であるか否かといった第一の意思決定に有用な会計情報と共通的なものを要請することになる。意思決定目的が将来志向、アカウントビリティ目的が過去志向という違いはあっても双方の目的は重なり、会計情報でどちらを優先するべきか、両方を尊重するかという問題を引き起こす。

3.2. 概念フレームワークと質的特性

企業等の民間部門の会計及び公的部門とも、会計情報の制度設計は財務報告の目的をどう規定するかに依存する。「概念フレームワーク」と称されるものは、中野(2013)によると「現行の会計基

準を理解、説明するための概念的基盤」と「新たな会計基準設定のための指針」となる役割を持つという。そこで中心となるのは整備手順・過程で最初に検討された財務報告の目的と有用な財務情報の質的特性の2つである。このアプローチは規範論の性格を有するのは明らかであるが、理論的には意思決定論に依拠し、意思決定への有用性を意思決定者・利用者の情報ニーズと財務報告により提供する情報との適合・充足に求めるものである。しかし、意思決定論は前述のとおり情報から決定に至る変換過程と行動から情報に至る変換過程の二つが情報に関連するから、意思決定への有用性とアカウンタビリティの目的をどう扱うかが論点となった。民間部門では国際会計基準審議会(International Accounting Standards Board; IASB)(2010)、公的部門では国際公会計基準審議会(International Public Sector Accounting Standards Board; IPSASB)(2013)が財務報告の目的と質的特性の概念フレームワークを最近になり決定した。大学は国公立でない場合、民間部門と公的部門の双方の特徴を持つ非営利組織である。このため、大学の活動報告が情報としてどのような特性を有することが必要かという観点から、概念フレームワークの審議過程と結果を援用することにする⁴。

まず、財務報告の目的につき、IASBでは「既存及び潜在的な投資家並びに貸付者その他の債権者が報告企業に対して資源を提供するかどうかについての意思決定を行うにあたって有用な財務情報を提供することにある」としている。ここでは意思決定への有用性が強調されており、この目的を達成するための質的特性は、基本的属性として目的適合性、忠実な表現の2つ、そして補強的な属性として比較可能性、検証可能性、適時性及び理解可能性の4つとされた。他方IPSASBでは「アカウンタビリティ目的と意思決定目的のため財務報告の利用者に有益な主体(エンティティ)に関する情報を提供すること」とされた。つまり情報の有用性という点ではIASBと共通するが、意思決定とアカウンタビリティの2つの目的を同列においている点が特徴である。そして、質的特性は目的適合性、忠実な表現、理解可能性、適時性、比較可能性及び検証可能性をあげている。6要素は同じであるが、基本的属性と補強的属性といった区分は設けられていないこと、財務報告には財務情報及び非財務情報の双方を含むとしていることが異なる。また、6つの特性すべては完全に満たされないことがあることを認め、そのバランスあるいはトレードオフの関係を考慮する必要性を説いている。

大学の使命・目的は将来のネットキャッシュ・インフローを最大化することでないから、情報の質的特性としてはIPSASBのように非財務情報を含め、アカウンタビリティと意思決定の目的に有用な情報提供という観点が妥当である。また、組織形態として国公立大学の場合には、政府セクターとしての財務報告の基準を準用される。ただし、大学のアカウンタビリティ、特に教育研究に対するアカウンタビリティの強化は企業や政府と比較しても歴史が浅く、公益性の枠組みの下での国民負担の増加及び公金の投入に対する対応責任から生じたものであることに留意しておかねばならない。

3.3. 財務報告・財務分析の日米英の比較

それでは比較されることが多い米国と英国の財務報告の実情はどのようになっているかを検討し

よう。まず、米国の州立(市立)大学は州政府・市政府と同じく政府会計基準審議会(Governmental Accounting Standards Board; GASB)の会計基準の適用を受ける。また、私立大学は民間企業や非営利組織と同じく財務会計基準審議会(Financial Accounting Standards Board; FASB)の会計基準にしたがって財務諸表が作成される。このため、それぞれのセクターではコスト情報も様式・内容が統一化されている印象を与える。しかし、表1に示すように州立・私立とも形態別(人件費、償却費、利子等)あるいは機能別(教育、研究、社会貢献等)の区分が並行して使用されている。また、機能別な経費区分でも、教育と研究の区分は不完全であり、「教育と部局研究」というように教育と研究が混在した項目がある。また、米国特有な会計基準として基金会計(fund accounting)がある。これは特定の目的・用途のため会計を区分して設けるものであり、経常的な活動に充てる基金と資本(投資)的な活動に充てる基金あるいは寄付金を管理する基金が代表的なものである。

しかし、設置形態によって財務報告の様式が異なると大学の実態把握や政策分析が困難になるため、連邦政府の教育省は一定の様式で個々の大学にデータ提供を求めている。中等教育後機関の統合データベース(Integrated Postsecondary Education Data System; IPEDS)と称されるものであり、そのデータの一つに財務情報がある。これは財務報告を基礎とするものの教育省の指定する様式に入力する形式となっており、財政調査(Finance Survey)として実施される。高等教育機関の財務の透明性や教育コストの水準(affordability)に関する情報提供に資することをめざしている。次節で具体例を示すが、全体で22枚に達する詳細なデータであり、入力時間は20時間から30時間を要している(一日8時間勤務として3~4日要する作業である)。

表1. 米・英の主要大学のコスト情報

大学名	活動報告書(損益計算書**)	活動経費の注記
米国 ワシントン*	人件費、減価償却費、利子等	教育、研究、社会貢献、減価償却、診療等
ミシガン*	人件費、減価償却費、利子等	教育、研究、社会貢献、減価償却、付帯事業等
コロラド*	教育、研究、社会貢献、減価償却費、診療等	—
ハーバード	人件費、減価償却費、利子等	教育、研究、支援等
スタンフォード	人件費、減価償却費、その他	教育と部局研究、組織化研究、診療、その他
シカゴ	人件費、減価償却費、利子等	教育、研究、運用、減価償却、管理
コロンビア	教育、研究、診療、運営、減価償却費等	—
エール	教育と部局研究、組織化研究、診療、その他	—
英国 オックスフォード	人件費、減価償却費、利子、他の経費	部局、研究補助・受託、構内、管理等
ケンブリッジ	人件費、減価償却費、利子、他の経費	部局、研究補助・受託、構内、管理、出版等

* 州立大学

** 英国での様式名であり、米国では活動報告書となっている。

出典：各大学の公表している財務報告に基づき筆者が作成。

反対に英国では1994年以降、統一的な会計基準(Statement of Recommended Practice: Accounting for Further and Higher Education Institutions; SORP)が設定されており、財務報告の勘定科目も標準化がなされている。また、米国と異なり、経費を教育と研究に明確に区分するのでなく、学部・部局にかかる経費と研究補助・受託の経費に整理されている。ただし、連結の範囲はオックスフォード大学では出版が除外されているのに対し、ケンブリッジ大学は含むというように区々になっている。そして注目されるのは活動別、財源別の原価計算を「原価への透明性アプローチ」(Transparency Approach to Costing; TRAC)として実施していることである。この制度は研究資金の財源措置が必要なコストを補償するというより、かえって大学の財政負担を増し持続可能性を低下させることへの対応として考案された。つまり、研究にかかる教員の人件費の他、大学の共通施設や設備の使用費用についても総経済費用(full economic costs)として算定し、その額を研究補助金として交付されるようにしようとする。もちろん、この算定は活動基準原価計算(activity based costing)と称される方式であり、人件費や共通経費の配賦に適切な基準が必要であり、活動別の時間調査等が前提になる。IPEDSでも機能別・活動別のコストの報告を求めているものの、統一の明確な方式によるものでない。このことと比較すると、英国のTRACは極めて技術的には洗練された手法を全国的に展開しているといえる。しかし、時間調査をはじめ原価計算には多くの労力を要するから、TRAC制度所管の高等教育財政審議会(Higher Education Funding Council for England; HEFCE)は制度見直しを開始している(KPMG, 2012)。

他方、我が国の国公立大学は、損益計算書で教育研究活動にかかる経費は人件費を除き、機能別な勘定科目に経費区分がなされ、教育経費と研究経費及び教育研究支援経費に細分されている。そして、私立大学では消費収支計算書で人件費と教育研究経費に区分されている。

このように、3か国いずれも財務諸表・財務報告としては形態別と機能別が混在した様式となっており、人件費を含め教育・研究を機能別に、かつ、比較可能な方式で示すものになっていない。アカウントビリティ目的、特に財務的アカウントビリティを果たすものとして財務報告は大きな役割を演じている。しかし、意思決定に有用な情報という観点から機関単位の財政・財務の持続可能性や実態を示す以外に、教育・研究活動の費用対効果、コスト回収性、負担の公正性等の評価には機能別のコスト情報が必要とされる。このため、財務報告を基盤とし、米国ではIPEDS、英国ではTRACによって追加的・補足的な財務情報を算定するシステムを導入している。

4. 米国の財務情報の公開—コロラド大学ボルダー校の事例分析

IPEDSはすべての大学について機関情報以外に財務情報、人事情報などを公開しているが、機関単位でIPEDSをIRに位置づけ大学情報として公開しているのは一部である。そこで、ウェブ上で情報が公開されていること、財務報告との関係も分析が容易なことを勘案して事例としてコロラド大学ボルダー校を検討することにする。

4.1. ボルダーク校の概要⁵

コロラド大学システムを構成する4校（デンバー、アンシュルツ医学キャンパス、コロラドスプリングス、ボルダーク）のうちの旗艦大学であり、米国大学協会の34の公立研究大学の一つである。規模・財政的にも4校のうち最大である。教育研究領域は幅広く、150分野の3600コースが設けられている。年間の学位授与数は74000（学士・修士・博士）に上り、特に科学、工学及び数学のSTEM分野に強く、この領域で5名のノーベル賞受賞者を出している。なお、州立の高等教育機関としては、これら4校以外にコロラド州立大学（システム）とコミュニティ・カレッジ（システム）がある。

4.2. 財務報告にみるコスト情報

ボルダーク校はコロラド大学システムを構成する一部であり、大学全体の連結財務報告と区分して財務諸表が作成されている。州立大学であることからGASBの会計基準にしたがった財務報告となっており、基金会計と発生主義に基づいた収入・支出及び純財産変動表が作成されている。具体的には経常基金、学生ローン基金、寄付基金、施設基金に大別され、経常基金は一般基金、付帯事業基金、限定基金の3つに細分されている。2011年度の経常収益は1078（百万ドル）であり、授業料純収入436（百万ドル）、連邦補助・受託収入339（百万ドル）、付帯事業収入160（百万ドル）が主たる収入である。これに対し、経常費用は1066（百万ドル）であり、標準的な人件費、物件費等の形態別分類でなく、教育、研究、社会貢献等の機能別分類によっている。もっとも施設維持管理費や減価償却費の科目も残っており、完全な機能別区分ではない。主な経常費用は、教育323（百万ドル）、研究275（百万ドル）、付帯事業136（百万ドル）である。ここで注目されるのは、付帯事業で損益が黒字になっていることであり、米国有力私立大学の基金運用が経常財源に組み入れられていると同様の機能を果たしていることである。ただし、資産取得に伴う借入れによる支払利息は、非経常費用に含められている。

4.3. データベースの情報

ボルダーク校の経費区分はGASBにしたがっているものの、前節で検討したように他大学との比較可能性は完全でない。そこで、IPEDSにより統一様式で科目を指定して統計データを入手することが連邦教育省によって実施されている。表3はその様式の一部であり、経費の項目である⁶。ここでは完全に機能別分類になっていて減価償却費や非経常費目の利子、そして施設維持管理費も他の科目に配賦されている。したがって、大学の基礎的活動である教育、研究及び社会貢献の経費は、それぞれ378（百万ドル）、321（百万ドル）、6（百万ドル）であり、財務報告上のそれぞれ323（百万ドル）、275（百万ドル）、5（百万ドル）より大きくなっている。また、人件費が各経費に配賦されているが、その比率は約半分に達していること、教育では54.2%、研究では44.8%と教育活動に占める人件費がより高い労働集約的なものであることが示されている。統計数値であるが、すべての高等教育機関について活動毎の人件費（比率も）を示すことは機関の活動において人的資源がどの程度投入されているかを明らかにする。教育、研究、社会貢献の活動成果に対応する

表2. 2011年度(2011.7.1~2012.6.30)の業務費用 (単位:ドル)

科目名	金額
業務経費	
教育と一般:	
教育	323,735,822
研究	275,157,868
社会貢献	5,414,155
学術支援	82,757,335
学生サービス	62,228,533
部局支援	41,100,139
施設の運営と管理:	
プログラム費用	62,210,256
施設活動	56,197
施設の運営と管理計	62,266,453
学生支援 (奨学金)	12,049,842
教育及び一般経費計	864,711,148
減価償却費	70,966,916
付帯事業:	
プログラム経費	136,240,840
内部経費	(4,935,793)
他の内部経費	—
純付帯事業経費	131,305,046
医療 (診療) サービス経費	—
他の業務経費	—
総業務経費	1,066,983,109

注: 収入・支出及び純資産変動表から筆者作成

費用が算定されるから、成果測定がなされれば費用対効果とか単位費用の計算が可能になる他、財源と費用の関係も明らかになる。

なお、人的資源については財務以外に別途の調査が実施されており、フルタイムスタッフの身分及び職種による人員数を報告することになっている。ボルダー校の場合についてみると、教員職種における教育のみ担当者は312名、教育・研究・社会貢献担当は1075名、研究のみは609名、社会貢献のみの担当はゼロ、合計1996名となっている。

5. 考察

財務報告は、理念上はアカウントビリティと有用な意思決定に応えるものであるから、大学の財務情報が現実にはどの程度その役割を果たしているかを検証することが必要である。このため、3節で大学の財務報告の目的を満たす要件とした質的特性に関して3か国について(特に情報内容が豊富な米国のIPEDSを中心に)検討してみる。

まず、第一の目的適合性について、財源措置は政府の政策レベルではマクロ的に高等教育にどれだけの公財政支援をするかで規定される。したがって、個々の大学の財務報告及びその統合として

表3. IPEDSのデータシート（2011年度の「Part C-経費と他の控除項目欄」）単位：ドル

科目	合計	給与・賃金	福利厚生	施設維持管理	減価償却	利子	その他
経費と控除							
教育	378,097,347	205,402,351	72,510,524	21,870,330	24,926,261	7,564,934	45,822,947
研究	321,362,212	144,376,996	53,259,901	18,588,593	21,185,969	6,429,783	77,520,970
社会貢献	6,323,297	2,129,399	595,625	365,759	416,867	126,516	2,689,131
学術支援	96,653,897	52,392,053	12,800,644	5,590,763	6,371,958	1,933,841	17,564,638
学生サービス	41,031,791	19,100,121	5,668,312	2,373,407	2,705,042	820,960	10,363,949
部局支援	48,002,818	16,810,788	5,358,317	2,776,633	3,164,610	960,436	18,932,034
施設維持管理	0	22,560,621	7,334,476	-62,266,453	0	0	32,371,356
奨学金	12,049,842	-	-	-	-	-	12,049,842
付帯事業	184,999,831	53,087,716	16,385,678	10,700,968	12,196,209	3,701,458	88,927,802
病院経費	0	0	0	0	0	0	0
独立業務	0	0	0	0	0	0	0
他の経費	2,142,408	0	0	0	0	0	2,142,408
総経費	1,090,663,443	515,860,045	173,913,477	0	70,966,916	21,537,928	308,385,077
学生数	29,499	-	-	-	-	-	-
学生当たり経費	36,973	-	-	-	-	-	-

注：財務報告の経常経費と非経常経費の双方が含まれる。
 出典：コロラド大学ボルダー校の財政調査報告書（教育省に提出したもの）

のセクター全体の統計は、経費（あるいは財源）のうちどれだけを公財政で賄うかを政策の目標とするときには有用なものとなる。対GDPで〇〇％という目標では直接的な関係はなく、従前我が国の私学経常補助で5割を目標にしていた時期では財務報告の目的適合性は高かったといえる。また、大学本体とその他の活動を区分する意味でセグメント情報も有用になる。また、研究補助の水準や配分決定には研究計画にある申請金額に対してどれだけ財源を保証するかを原価計算の要素以外に考慮しなければならない。財源に制約があり、研究計画の実施可能性や経済合理性だけで判断されないからである。しかし、申請額に英国のように経済学的な機会費用概念で時価ベースの減価償却費や本部共通経費を加算することは合理的な根拠を与え、かつ、大学財政の持続可能性に資する点で有用である。さらに、授業料決定においては、受益者負担の観点を採用しても教育コスト見合いが妥当な水準となるから、適正な教育コストが算定できれば目的適合といえる。もっとも、教育コストは教育プログラムの種類・内容により異なるから、プログラム単位の教育コストを算定しないと合目的といえないが、このコスト算定は財務報告というより管理会計・原価計算の領域になる。経営改善とか業務改善に資するためには、業務別の予算、活動コスト及び成果の関係性が明確になっていることが前提になり、財務会計と管理会計がシステム的に対応することが必要である。

一方、アカウントビリティ目的に適合するには、財源が何に充当され、どれだけの経費を要したのか、いかなる成果を挙げたかに関する情報が必要である。財務報告では経費区分は形態別分類が標準であり、実際、表1で整理したように形態別表示が基本となっている。しかし、機能別と形態別が混ざっているのが現実であり、IPEDSでは形態別と機能別がマトリックス表示になっており有用である。また、活動成果については、財務成果である寄付金収益とか基金運用益等を除き、財

務報告や財務分析だけで客観的に測定できない。我が国を含め評価の一環で教育研究活動の指標化や体系的な情報を別途作成しているのは、財務報告の限界の裏返しである。

次に忠実な表現に関する検討に移る。これは完全性、中立性及び無謬性の3つの特性からなる。完全性とは現象の描写が、その現象を理解する上で情報の利用者が必要とするすべての情報を含んでいることである。大学の場合、必要な情報が教育研究にかかる非財務的情報及び成果の達成度に関する情報を含むと解されるから、これら情報を欠くときは完全性を満たさないことになる。また、中立性とは情報の選択及び表示にバイアスがないことをさし、特定の決定された結果を得るために情報の選択がなされないことである。たとえば、授業料改訂が役員会などで決定されていて、その場合に教育コストの算定に二つの会計処理（AとB）があるとすると、ある処理方法Aでは教育コストは現在の授業料水準とほぼ同程度であるのに対し、処理方法Bでは教育コストが現在の授業料水準を大きく超えるとする。このとき正当な理由がなくBを採用することは中立性に反することになる。我が国でも授業料水準が教育コストと比較して適正（低額）であることを、学生一人当たりコストを財務報告から算定している大学がある。そのことは情報公開やアカウントビリティの見地から望ましいが、コストには教育・研究・社会貢献活動を行う教職員人件費がそのまま含まれており、教育コストを高め算定するバイアスがある⁷。この点で中立性に該当しないことになる。

無謬性とは現象の記述に誤謬または省略がなく、情報を作成するプロセスが誤謬なく選択され適用されることである。もちろん、推計やコストあるいは成果の正確性を評価することはできないので、その値が推計値であること、推計過程の方法と限界について説明があれば重大な誤謬がないものと判断される。大学における教育コストや研究コスト等も算定方法等が明確に記載されていることを条件に無謬性を満たすことになる。現状では3か国ともコスト算定過程や基準が財務報告で明確に示されているとはいえない。

理解可能性については、財務報告が正式には一般目的財務報告と称されるように主たる利用者に対する情報提供を旨としている。大学の場合には政府や企業と異なり、政府や投資家・債権者以外に学生、地域社会などが主たる利用者を構成するため、必ずしも財務に関する専門的知識を有しない。このため、企業の財務報告よりもわかりやすい表現に努める必要がある。現実的には日米英とも大学の財務報告は企業の財務報告に比べてわかりやすいという状況にない。それは、一般的な会計基準に大学特有な内容を追加あるいは修正していることによる。我が国の私立大学の基本金処理はその典型であり、企業会計の損益計算書に相当する消費収支計算書において収益から基本金組入額を控除するのは制度の趣旨の説明なしには理解が困難である。

適時性とは意思決定またはアカウントビリティ目的に有用性を失う前に利用者が情報を利用できることをさす。意思決定がある時期になされるのであれば、その時点までに利用可能な情報でなされる他ないし、アカウントビリティは過去の行為に関する正当性を説明する責任であるから、過去の行為に関する情報が報告時までに確定していることが必要である。たとえば、予算審議ならばあるプログラムの期待される成果と予想される費用が情報として揃っていなければ費用対効果を評価できない。同様に、成果のアカウントビリティを検証しようとするならば、検証時までには実績の成果が測定されている必要がある。もし、効果の発現がまだ先の話ならば、成果のアカウントビリ

ティに関する適時な情報は現時点で存在しないことになる。業務改善や統制目的ではなるだけ情報を早期に利用することが有用性を高めることになる。政策当局としても次の政策検討や現行政策の効果の検証を早期に実施することは、行政需要に迅速に対応するとともに修正行動を速やかに実施できる利点がある。もちろん、そのことで忠実な表現等の他の質的特性を犠牲にしてはならない。IPEDSでボルダー校の場合、2010年度は期末の2011年6月末から10か月後の2012年4月に提出されている。訂正は2013年4月であり、ほぼ2年間のラグが生じる。この遅れは統計データの関係から通常の範囲内といえる。もっとも、大きな環境変化がある場合には、確定情報でなくても推計の方が意思決定に有用なこともある。

比較可能性は、情報の利用者が政府でマクロ的な集計値による意思決定の場合でも、個々の受験生のミクロな意思決定でも必要な条件である。同じ計算構造や算定方式にしたがっているときにはじめて集計が意味を有するし、他の大学との比較が可能になるからである。将来研究者を志望している受験生にとっては、大学がどの程度研究費を使用し、どこから財源を得ているかは重要な情報であり、研究の定義や研究費の範囲が大学ごとに違っていれば誤った判断を招く可能性がある。財務報告の基準が設定される理由の一つは、この質的特性を満たすためである。しかし、比較可能性の確保は表1でみたように3か国とも容易でなく、米国ではIPEDSで科目の統一化を図っても、機能別分類の内容の比較可能性は実際のところ保持されていない。たとえば、ハーバード大のIPEDSの財務情報をみると、機能別経費区分で社会貢献（Public service）の欄は“－”となっている。確かに財務報告の注記でも社会貢献の科目は設定されていないから財務報告からの転記という点では正しい処理である。しかし、比較可能性及び大学の主要な機能である社会貢献の区分がない情報では有用性にも問題がある。同様に英国でも科目設定や連結の範囲に違いがあり、財務報告のデータをそのまま用いた指標化等はできない状況である。

最後の検証可能性は、知識がある独立の複数の観察者が特定の描写が忠実な表現であることについて、完全な合意が得られなくても一般的な同意が得られることをさす。表現しようとする現象について情報が忠実に表現していることを保証するものである。大学の場合、現象にかかる情報には財務情報と非財務情報があり、このなかでも予測財務情報とか教育研究活動にかかる情報については、どのような方法・仮定に基づくか、信頼性や誤差はどの程度かを明示することが検証可能性の確保に不可欠である。しばしば大学ランキングで教育や研究、国際化、財政等の分野毎の比重や指標の項目・算定方法が異なるため、公表されているデータだけでは「一般的な同意」を得るのは難しい。前出コロラド大学ボルダー校のIPEDSの機能別経費で学生サービスは41,031,791ドルとなっているが、財務報告（表2参照）の62,228,533ドルより小さい数字になっている。これは財務報告には減価償却費と支払利息が別途科目（性質別科目）に計上されているのに対し、IPEDSはこの二つの科目が機能別経費に配賦されていることによるが、理解は容易でない。同様に学術支援がIPEDS及び財務報告で、それぞれ96,653,897ドル及び82,757,335ドルと論理的には整合的（IPEDSの値>財務報告の値）になっているものの、これも上述の技術的な事情を知らないとわかりにくい。したがって、IPEDSにおける算定の方法・前提条件が明示されないと検証可能性があるとはいえない。

以上検討してきたように、既往の大学情報は大学自身が作成するもの、IPEDSのように規制機関が集計するものいずれも質的特性をすべて満たす状況にない。その意味でアカウントビリティ及び意思決定の目的に完全に適合するものでないといえる。こうした状況になっているのは、情報ニーズに応える測定理論・手法が未だ追いついていない技術的要因もあるが、大学の活動・業績に関するデータとその背後にある理論が影響していると思われる。統一された財務データはIPEDS(米)、TRAC(英)、学校経費調査(日)に代表されるように財務報告・決算書類を利用している。しかし、これらデータは会計学を基礎として測定・報告された財務報告そのものでなく、それぞれの情報ニーズから財務報告のデータを一部利用している。たとえば、IPEDSの機能別経費は、大学特性を踏まえ統一様式で活動を把握したいというニーズに応えた統計的アプローチを基礎とする。教育コストの上昇が米国で問題になっており、そのコスト認識や情報には会計学や統計の経費項目としての教育コストでなく、財務報告の収益科目である授業料(収入)を学生数で除して物価変動を補正したものが使用されている(Ehrenberg, 2013)。これは、教育を受ける(経費を負担する)学生にとってのコストの意味であり、大学内部の資源消費でなく教育サービスに対する学生からの支払(価格相当)とみる。経済学的な考え方であり、大学と学生のサービス取引とみなす。経済学では大学内部の資源消費である会計学的な費用(コスト)でなく、大学と学生との取引に着目してその交換価値である授業料(価格)をコストとして認識する。授業料は、市場での価値で客観的とみなされている。

大学情報の機能として前出の文部科学省(2013)は自らの業務改善と対外的な情報公表の二つを挙げているが、これは財務報告の意思決定とアカウントビリティの目的に対応するものである。財務報告自体、6つの質的特性を満たす状況にないことに加え、意思決定とアカウントビリティの二つの目的間では対立がある(山本, 2013)。活動の前か後かという時間的な違いに加え、要求される「忠実な表現」においても意思決定では複数の選択肢のどれかを特定化できればよいのに対し、アカウントビリティでは責任があるか、どの程度かを確認する点で測定の信頼性に幅がある。

また、改善は大学の内部利用であり、公表は外部者の利用に供するためであり、両方を満たすのは情報の質的・量的拡大を招き情報運用にかかる費用対効果(便益)の確保で困難になる可能性が高い。内部利用は特定の意思決定に資することが要請され、他方、外部利用は他の大学の情報との比較可能性や理解可能性に十分な配慮が払われねばならないからである。内部利用からは学部別などのセグメント情報や変動費と固定費の区分、あるいは管理会計との接続性を図ることが意思決定の有用性を高めるのに対し、外部利用では意思決定者が複数の大学の情報を見て判断するのに有益でなければならないため統一的な処理が必要になる。

さらに、自己の活動改善にはいわゆる形成的評価(事業の改善や拡張の方法に的を絞る評価)を行う方が、アカウントビリティや市場での需要者の選択的決定に資する総括的評価(事業の全体的有効性を判断する評価)より有効である(パットン, 2001)。体系的で成果志向の情報産出・供給は後者の情報ニーズに適合するものの、どこをどのように変更すれば業績が改善するかに関する情報が前者の情報ニーズであるからである。大学のガバナンスとして市場型あるいは消費者モデルを前提にすれば、価格に相当する総括的評価の情報体系でよいし、独自の自律的モデルを前提にすれば、

他大学との比較可能性よりも個々の大学における形成的評価に資する情報体系が採用されるからである。現実には政府による財源措置や規制があることから、大学システムは消費者モデルでも自律的モデルでもないため、オバマ政権が打ち出した大学別の統一方式の業績報告システム（連邦版レポートカード）は授業料抑制とか進学機会の公正化の解決策とならないという批判(Fichtenbaum and Reichman, 2013)は間違っていない。

6. 結論

本稿では大学の活動状況の情報公表・開示をその目的に照らし、提供される情報がどのような質的特性を有することが必要であり、実際の情報、特に財務・会計情報がその特性をどの程度満たしているかについて検討してきた。その結果、日米英の大学の財務・会計情報は非財務情報に比して客観性・信頼性に優れているものの、財務報告の6つの質的特性をすべて満たしているとはいえないことを明らかにした。その意味で、公表目的とされる外部へのアカウントビリティと内部の意思決定に資するには、現行の財務・会計情報システムをより情報ニーズに適合するように改善する必要がある。大学の活動目的は教育研究の充実・推進であるから、もとより財務情報で測定できる範囲は限界がある。しかし、長期的な教育研究の成果の特徴を理念として訴えるだけでは外部の利害関係者にアカウントビリティを果たすことにならないし、内部管理としても長期成果に至る過程や工程のモニタリングが必要である。このため、大学の財務会計情報としては、教育研究活動の特性を考慮した機能別コスト、教育研究活動と関連付けた財源・収入、大学全体としての財政の持続可能性・健全性等について開示・公表されることが必要である。また、技術的に効率性を算定し改善をする場合でも、データの定義や概念に関する正確な理解が不可欠である。たとえば、DEA等のモデルで、学生数を産出（出力）とすることは、教育水準や成果とみなせない大学規模にかかる変数を使用していることになり、大学特性を反映していない。大学の活動特性の理解と分析に適合した情報の収集がなされねばならない。情報の内部活用には、教育研究の現場と調査分析(Institutional Research; IR)⁸や財務、経営部門の間の知識・経験・手法の意味の共通認識が前提になろう。

機能別な財務情報に関して本質的な問題として、果たして教育と研究（と社会貢献などの活動）を区分することは測定論として可能なのか、また、可能だとしてもそのことは大学の固有の特性を否定することになるのではないかという批判があろう。第一は、教育と研究の結合生産としての側面及び共通間接部門としての本部と直接部門としての部局としての特性から、教育活動・研究活動といった機能別の正確なコスト算定は不可能とみる考え方の場合に該当する。何らかの配賦計算なしに個別のコストは計算できないし、完全な配賦方式はないというのが経済学の見解である。確かに本部や図書館等の経費を部局に配分しないと活動別の原価は算定できないから、一定の配賦基準が必要である。この配賦をより合理的にかつ活動と原価を因果関係的に把握しようとするのが活動基準原価計算等の方式である。現実的には民間の財・サービスでも本社と工場・支店あるいは製品Aと製品Bの同一事業所での製造等を行っているから、その経営管理には製品別の原価計算と販売管理が不可欠である。完全な合理的な配賦計算ができないとして計算をしないと、合理的な経営は

できなくなる。

第二は、大学が教育と研究に区分すれば、教育機関と研究機関に細分できることになり、同時に教育研究を行う特性が意味を失うという見解である。一人の教員・職員が教育・研究・社会貢献・学内管理業務等を担う構造から、教育担当、研究担当、社会貢献担当、管理担当のスタッフからなる組織構造に組み替えることにならないかという危惧ともいえる。既に各国でスタッフの専門化も進行しているし、教育や研究のプロジェクト単位に財源措置がなされる割合も増加している。したがって、機能別の財務情報作成は教育と研究の双方を同時に同じ組織内で行う大学の特性を弱め、組織内の機能分化を促すという論理である。

上記二つは経営管理あるいはアカウンタビリティに対する大学からの反論ともいえる。ただ、教育と研究の関係が現実にならぬかの実証研究によると、教育と研究の相互補完性は活動レベルでも成果レベルでも認められず、独立的な傾向にある (Marsh and Hattie, 2002)。したがって、各国で機能別のコスト計算の動きと実態は統合的な状況にある。むしろ、悩ましいのは教育と研究の独立的な状況を教育と研究が一体とする理念に近づけようとする、教育活動と研究活動は相互作用を高めなければならない。すると、機能別コスト計算により、かえって忠実な表現に関係する測定の信頼性が低下してしまう⁹。情報公表・開示の充実化と大学特性の尊重がコンフリクトを起こすことになる。

このように大学活動の情報開示は、アカウンタビリティ及び意思決定の改善という目的に資することは確かであるが、同時に教育と研究を同一組織内で行うという特性と矛盾したり、的確な情報を提供しないこと¹⁰を認識しておくことが重要である。機能別の情報提供を徹底すると、大学の活動を機能別の活動に区分し、対応する個々の財源で賄うことになり、大学を教育プログラムや研究プロジェクトの集合体にしてしまう。この形態を大学の「未来形」とみなすのか、それとも大学の「死」とみるかについては、稿を改めて検討していきたい。

注

1. 教育、研究及び社会貢献は大学の主要な3機能とされ、大学の種別が研究センター型、教育センター型、教育研究均衡型などに区分されても基本的には同じである。違いは3機能の重みづけであり、我が国で参照されることが多い米国の財務報告や財政調査でもすべての高等教育機関について、この3機能分類が適用されている。教育センター型がほとんどであり、教育と研究の双方を行う大学を想定した議論を疑問視する意見がある。しかし、大学の類型化と教育研究の活性化・成果向上は別次元の話であり、一定の類型化で大学を位置付けてもその枠内で教育と研究の質を向上させるのが大学経営であり、教育センター型大学でも研究を行っており、反対に研究センター型大学でも教育を行っている。財務報告・財務情報において教育 (instruction) 活動には教育に必要な研究活動が含まれていることに認識しておくことが必要である。
2. 結合生産性には教育と研究の間に相乗効果がある側面と、教育と研究の二つの活動を合理的に分離できない側面がある。

3. DEAとSFAは、最適状態（フロンティア）に対する乖離から効率性の程度を測定する手法では共通するが、違いはDEAではフロンティアが決定論的に定められるのに対し、SFAではデータの確率的要因を考慮しフロンティアを確率論的に定めることである。詳細は、DEAについては刀根(1993)、SFAについてはAigner et al.(1977)を参照。
4. 財務報告の概念フレームワーク及びその質的特性は規範論そのものであり、理論的に導かれたものでないし、また、実証研究でその妥当性が検証されたものでないという批判がある。規範論に対抗するのは分析的理論と実証的理論に基づくアプローチであり、前者は意思決定有用性やアカウントビリティ確保という2つのコンフリクトの可能性のある目的をどのような制度設計で解決するかをモデル的に明らかにできるし、後者は現実に質的特性が意味あるものかを検証することで理論及び規範にフィードバックすることができる利点がある。他方、分析的理論は操作可能性に、実証的理論は統計的な有意性と影響度の大きさとの差異により過大・過小評価につながる難点がある。本稿では、むしろ概念フレームワークが1970年代から米国の財務会計基準審議会(FASB)から提唱され、理論的・実証的に必ずしも支持されない状況下で、国際会計基準(IAS)・国際財務報告基準(IFRS)と国際的な制度化に発展・定着してきた（深見, 2012）ことに着目する。つまり、財務報告は制度派社会学が説くように規範的な同型化により制度化が進展して、専門職によって基準とみなされていて、合理主義理論で説明できない事態の産物とみなせる。大学の情報公表も大学認証評価と同様、この文脈で考えられるというのが本稿での立場である。近年の大学改革の基礎となっている新公共管理（NPM）の継続適用（法人化や成果管理、競争的資源配分など）も制度化の文脈で理解することができる(Christensen and Laegreid, 2011)。
5. <http://www.colorado.edu/news/facts> accessed on 3 October 2013.
6. IPEDSのPartCの総経費は、財務報告の総業務経費に非経常経費の支払利息1,066,983,109ドルにその他経費2,142,408ドルを加算して得られる。
7. IPEDSでも付帯事業、病院及びその他独立採算的事業を除いたものをコア事業とし、その経費をフルタイム換算の学生数で除して学生一人当たりコストを算定しているから、同じ問題を有している。そして、学生当たりコストが大学ランキングの指標になっていて、高授業料→高コスト→ランキング向上の循環を描いてきた（Ehrenberg, 2013）。
8. IRと情報公表の関係については私学活性化勉強会(2011)参照。
9. コスト計算から費用関数をCとし、教育活動(a)と研究活動(b)の相互作用を考慮して $C=C1(a)+C2(b)+\alpha C3(a, b)$ とする（ α は係数であり、正の補完性があれば符号はマイナス）。簡便化のため個々の活動の費用は線形で相互作用は相乗形とすると $C=a+b+\alpha \cdot ab$ となる。いまaを学生数、bを教員数とすると、教育の単位費用は学生当たり経費として $C/a=1+\alpha b$ となる。 α が実証研究のように無視できる値（限りなくゼロに近い）であれば、教育の単位費用は研究活動の影響を受けないが、無視できない値であれば研究活動の水準により影響を受けることになり、配賦計算で教育にかかる活動水準（代理指標）を設定しても誤差は大きくなる。
10. 受験生や社会が大学情報を意思決定に活用しようとする際、教育・研究・社会貢献という機能分類が採用されていても教育研究支援などの共通間接的な経費が相当程度発生するため、大学

の質を結果として総経費を学生数で除した学生当たり経費を算定した数値を参考に評価される。IPEDSの財政調査の最終項目も学生スポーツ等の付帯事業を除いたコア活動の経費を学生数で算定しており、教育中心大学、研究中心大学、教育研究の総合大学という大学特性を的確に反映することはできず、総経費及び学生数の2要素で歪められている。研究中心大学ならば総経費に占める研究経費の比重も高いため、教育の質を学生当たり経費で代理測定すると過大な評価になる恐れがある。

参考文献

- Aigner, D., K. Lovell and P. Schmidt (1977). "Formulation and Estimation of Stochastic Frontier Production Function Models", *Journal of Econometrics*, Vol.6, pp.21-37.
- Astin, A.W. (1970). "The Methodology of Research on College Impact (Part 1)", *Sociology of Education*, Vol.43, No.3, pp.223-254.
- (1993). *What Matters in College: Four Critical Years Revisited*, San Francisco: Jossey-Bass.
- Christensen, T. and P. Laegreid (2011). "Democracy and Administrative Policy: Contrasting Elements of New Public Management (NPM) and post-NPM", *European Political Science Review*, Vol.3, No.1, pp.125-146.
- DiMaggio, P.J. and Powell, W.W. (1983). "The Iron Cage Revisited: Institutional isomorphism and collective rationality in organizational fields", *American Sociological Review*, Vol.48, No.2, pp.147-160.
- Ehrenberg, R.G. (2013). "Is the Golden Age of the Private Research University Over?", *Change*, May/June, pp.16-23.
- Fichtenbaum, R. and H. Reichman (2013). "Metrics system failure", *Times Higher Education*, 12 Sep. 2013, p.32.
- 深見浩一郎(2012).『IFRSの会計－「国際会計基準」の潮流を読む』光文社新書。
- 古庄 修(2012).『統合財務報告制度の形成』中央経済社。
- KPMG (2012). *Review of the Transparent Approach to Costing: A report by KPMG for HEFCE*.
- Marsh, H.W. and J. Hattie (2002). "The Relation Between Research Productivity and Teaching Effectiveness: Complementary, Antagonistic, or Independent Constructs?", *The Journal of Higher Education*, Vol.73, No.5, pp.603-641.
- 文部科学省(2013)「大学における教育情報の活用・公表に関する中間まとめ」
- IPSASB (2013). *The Conceptual Framework for General Purpose Financial Reporting by Public Sector Entities*.
- IASB (2010). *Conceptual Framework for Financial Reporting: Chapter 1 and Chapter 3*.
- 中山重穂(2013)「財務情報の質的特性が示す財務報告制度の方向性」『国際会計研究学会年報』2012年度第2号, pp.37-52.

宮川公男(2010)『新版 意思決定論』中央経済社.

パットン・マイケル・クイン著 (山本恭・長尾眞文編) (2001)『実用重視の事業評価入門』清水弘文堂書房.

Sappington, D.E.M. (1991). "Incentives in Principal-Agent Relationship", *Journal of Economic Perspectives*, 5, 2, 45-66.

Scott, W.R. (2001). *Institutions and Organizations*, 2nd edition, Thousand Oaks, CA: Sage.

私学活性化勉強会(2011).「大学経営とIR活動」『月報私学』第164号, pp.3-5.

刀根薫(1993)『経営効率性の測定と改善』日科技連出版社.

山本清(2013)『アカウントビリティを考える』NTT出版.

* 本稿は科学研究費補助金「大学経営の基盤となる財務情報の戦略的活用に関する研究」(課題番号25285236, 研究代表者: 水田健輔東北公益文科大学教授) による研究成果の一部である。