

独立行政法人会計基準の改正の意義と 今後の展開

鵜 川 正 樹

1. 問題意識

独立行政法人の会計基準を巡る動向として、「独立行政法人の財務報告に関する基本的な指針」（総務省、平成 29 年 9 月 1 日、以下「基本的な指針」という。）が、独立行政法人評価制度委員会会計基準等部会と財政制度等審議会財政制度分科会法制・公会計部会の共同ワーキングチームによる約 2 年の検討を経て公表された。それに続いて、「独立行政法人の事業報告に関するガイドライン」の設定及び「『独立行政法人会計基準』及び『独立行政法人会計基準注解』」の改訂が平成 30 年 9 月 3 日に公表された。さらに「独立行政法人監査基準」の改訂が予定されている。

これらの一連の改正の背景については、「基本的な指針」の序章において、以下のように述べられている。

平成 25 年閣議決定において「法人における管理会計の活用等により自律的なマネジメントの実現を図る」とされていることを踏まえ、平成 27 年 1 月に改訂された独立行政法人会計基準では、管理会計的な発想を取り入れることを検討し、「会計情報を用いたマネジメントの実現に貢献する」ために、業務達成基準の原則適用を求めることとした（序章 4）。

その一方で、特殊法人等の独立行政法人化によって、国の財源措置のみに依存せず多種多様な業務を実施する法人の存在も踏まえて、平成 15 年に独立行政法人会計基準の改訂が行われたものの、理論的・体系的な整理

は十分に行われていないのではないかとの認識を示している（序章5）。

したがって、「基本的な指針」では、独立行政法人会計の概念フレームワークから検討を始めて、非財務情報を取り入れた財務報告、「損益計算書」と「行政サービス実施計算書」の関係性の整理、財務諸表の体系の再検討などを行っている。今回の会計基準改正では、独立行政法人通則法で規定されている損益計算書や利益の概念の改正までは対象になっておらず、現行の制度設計の枠内での会計基準の改正ではあるものの、財務報告の目的の明確化、業績評価にとってフルコスト情報の必要性、利益概念の再整理、財務諸表体系の見直し、新たな事業報告書の作成など、さらなる活用に向けた取組みが報告されている。

筆者は、共同ワーキングチームの一員として、改正作業に参加したものであるが、本稿では、個人的に、共同ワーキングチームにおける議論を振り返りながら、利益概念を巡る議論を中心に会計基準改正の意義と今後の展開を検討したい。

次章から、「基本的な指針」の概要、利益概念を巡る議論—行政コスト計算書と損益計算書の関係—、財務諸表の体系、先行研究における指摘・提言を検討して、最後に筆者の私見を述べたい。

2. 「基本的な指針」の概要

(1) 独立行政法人の特性

第1章では、独立行政法人の設計理念とそこから要請される主要な仕組みについて確認している。すなわち、独立行政法人は、国の政策実施機能を国から切り離して独立の法人格を与えたものであり、公共性の高い事務・事業のうち、民間の主体に委ねると実施されないおそれがあるものを行わせるという制度設計になっていること、また、業務の質の向上、効率性、自律的な業務運営を確保し、業務の透明性を確保する仕組みとして設計されていることが述べられている（1.1～1.3）。

その設計理念から要請される仕組みとして、主務大臣が目標を定めて、業務の有効性・効率性の観点から独立行政法人の業績を評価するという特徴がある。法人の長は、主務大臣が定めた目標の達成状況に対する説明責任を果たすことが求められているが、成果を評価するためには、財務情報だけでは十分ではないことが示されている（1.4～1.14）。

このような特徴から、企業とは異なる会計を考えていく必要があるとしている。

（2）財務報告利用者及び財務報告の目的

第2章では、財務報告利用者及び財務報告の目的について、独立行政法人の特性を踏まえて、種々のステークホルダーのニーズを整理し、財務報告の目的を述べている。

特に、財務報告の目的として、「法人の長の説明責任目的」と「財務報告利用者の意思決定目的」という2つの目的に関して、有用な情報を提供するものであるとしている（2.4）。すなわち、「法人の長の立場からは説明責任を履行する機能を果たす」という目的と、「財務報告利用者の立場からは意思決定に資する情報を提供する機能を果たす」という目的（2.5）を、2つ掲げている。この2つの目的は、第3章の財務諸表の体系において、損益計算書と行政コスト計算書という2つのフロー情報に関係しているものである。

財務報告の情報内容については、次の3つに整理している（2.8）。

1番目が、「公共性の高いサービスが持続的に提供されるかの判断に資する情報」であり、法人の長の理念、持続的なサービスを提供するための源泉、業務運営上の課題・リスクとその対応策が含まれている。

2番目は、「業績の適正な評価に資する情報」であり、業績の適正な評価の前提情報、業務の成果と使用した資源との対比、予算と決算との対比が含まれている。業務の成果と使用した資源との対比では、セグメントごとに、アウトプット情報とインプット情報を対比した情報や、アウトカム

情報とインプット情報との対比した情報を提供すべきとされている。

3番目は、「財政状態及び運営状況の適切な把握に資する情報」であり、財務諸表、財政状態及び運営状況の法人の長による説明情報、内部統制の整備・運用に関する情報が含まれている。

このように財務報告の範囲として、財務情報のみならず、非財務情報を含める必要があり、また、過去・現在・将来の時点を踏まえた情報提供が有用であるとしている。

(3) 財務諸表の構成要素

第3章では、財務諸表の役割と体系、構成要素などを述べている。

財務諸表の役割と体系について、基本的には、財政状態は貸借対照表において、運営状況は行政コスト計算書と損益計算書によって表されることが示されている。行政コスト計算書は、行政コストの状況を表し、フルコスト情報の提供源となる。損益計算書は、損益の状況を表し、インセンティブを与える仕組みに基づく独立行政法人の経営努力を反映する利益情報を提供する。さらに、財政状態と運営状況との関係は、ストックとフローをつなぐ情報として、従来は制度化されていなかった純資産変動計算書を作成することとしている。また、キャッシュ・フローの状況については、キャッシュ・フロー計算書によって表される(3.1～3.4)。

行政コスト計算書は、法人の業務を適正に評価するうえで、行政コストを示すことが必要であることから、法人のアウトプットに対するフルコストを示すとともに、国民負担の算定基礎を示す指標として位置づけられている。つまり、法人が社会に対して提供したアウトプットに対して、どれだけのコストがかかっているのかということを評価するためには、法人のインセンティブを反映するための利益ベースの費用ではカバーしきれないということがあり、行政コスト計算書が、法人のアウトプットに対するフルコストという位置づけになったものである(BC 3.5～3.7)。

他方、損益計算書は、独立行政法人通則法第38条における財務諸表と

して作成が求められるものとしており、通則法第44条の「利益処分の対象となる利益」を算定する計算書として位置づけるとともに、インセンティブを与える仕組みに基づく独立行政法人の経営努力を反映する利益情報として位置づけられている（BC 3.8）。

行政コスト計算書は、フルコスト情報の提供源であることから、損益計算書における「費用」をはじめ、「独立行政法人の損益計算書の役割に照らして費用として扱うべきでない資源消費額」を含む概念として整理されている（BC 3.9）。

「独立行政法人の損益計算書の役割に照らして費用として扱うべきでない資源消費額」の具体例としては、政府からの出資を財源として取得された固定資産に係る減価償却のように、政府からの出資について減価に応じた取り崩しがなされないことから、減価償却相当の資源消費額のみが生じる。この資源消費額は、実質的には、政府からの出資の価値減少を表すことに着目して、「会計上の財産的基礎が減少する取引」として扱うこととしている（BC 3.11）。

「会計上の財産的基礎」とは、救出者の意図や取得資産の内容等に着目して定義するとしており、政府等からの出資のほか、出資と同じく業務を確実に実施するために独立行政法人の財源措置されたものをいう（BC 3.31）。

このように、行政コスト計算書と損益計算書は、それぞれ異なる役割を有することを明確にする観点から、両者を分けて作成することにしたものである。

3. 利益概念を巡る議論

—行政コスト計算書と損益計算書の関係—

(1) 行政コスト計算書と損益計算書の関係

独立行政法人の制度設計の特徴として、自律性、自発性を与えるような

制度設計とするために、動機付けを重視するするとともに、運営費交付金の財源は税金であることから、その扱いは厳格であるべきであるとされている（独立行政法人会計基準設定時（平成12年2月16日）の前文）。法人に対する自律性、自発性の動機付けについては、通則法第44条及び中央省庁改革の推進に関する方針19において、「損益計算書の利益」のうち「経営努力により生じた部分」については、中期計画にあらかじめ記載した使途に充てることができるとされている。

このような制度の趣旨からは、独立行政法人が中期計画等に沿って通常の運営を行った場合、損益均衡するように通則法第44条の損益計算は設計される必要があるとされてきた。

すなわち、通常の運営を行えば損益は均衡し、通常よりも効率的な運営を行うと利益が発生し、利益の一部は動機付けの要請から独立行政法人の業務に充てることができる。そのため、損益均衡から外れる取引（法人の運営に責めを帰すべきでない取引）は、損益計算から除外することとされてきた。

現行の独立行政法人の会計基準では、利益とは、通則法第44条にいう損益計算の結果生じた利益（又は損失）とされており、上記のような整理を前提として、維持されてきたものである。

他方、「業績の適正な評価に資する情報」として、セグメントごとのアウトプット情報とインプット情報の対比が必要である。インプットは、アウトプット算出に使用したコスト全体であるが、その範囲については、法人において発生したコスト、すなわち、法人内で意思決定が完結する部分（費用）と、意思決定が完結しない部分（従来損益外費用）の合計額である。国における企画立案に関連するコストと、国における資金調達コスト（国債利息や税金徴収コスト）は、法人において合理的に把握することが困難であることや、仮定計算で算定したとしても、財務報告利用者にとって有用な情報といえるか疑問が残るとして、「アウトプット算出に使用したコスト」に含めないとされた。

このような検討の結果、従来の「行政サービス実施コスト計算書」を「行政コスト計算書」と名称を改めて、独立行政法人のフルコスト情報を表す計算書として明確に位置付けることとなった。また、通則法第44条の利益処分の対象となる利益については、損益計算書を通じて算定する必要があることから、通則法第38条第1項で作成が求められる「損益計算書」を、通則法第44条の利益処分の対象となる利益を算定する計算書として明確に位置付けることとなったものである。つまり、行政コスト計算書でフルコストを表示し、損益計算書で通則法第44条の利益を表示することを明確にしたものである。

(2) 利益概念

次に、損益計算書の利益の性格については、外部環境の変化によって生じた利益と、自らの経営努力によって生じた利益を厳密に区別することは困難な面もあるが、運営費交付金を財源とする法人に利益が生じる場合、運営費交付金が適切に見積もられていたという前提を置けば、効率的な業務運営（費用節減）の結果といえる。しかし、見積りの精度が低い場合、見積り誤りの結果生じたものに過ぎないし、あるいは、当初予定していた業務の一部を実施しなかったことによるものに過ぎないかもしれないので、あくまでも収益と費用の差額に過ぎないという見方もある。

しかしながら、主務大臣による経営努力により生じた額の承認は、そのような外部要因等の存在も考慮して実施されるものであるから、利益の性格については、「財務面の経営努力の算定基礎を示す指標」として位置づけることとなった。

このように、利益の性格については、「インセンティブを与える仕組みに基づく独立行政法人の経営努力を反映する利益情報」として位置づけられることに着目して、「財務面の経営努力を反映する利益情報」としての性格を有するものとして整理されたものである。

4. 財務諸表の体系

独立行政法人の財務諸表の体系について、改正基準では、行政コスト計算書と損益計算書を目的の異なる2つのフロー情報として表示することになっている。すなわち、行政コスト計算書でフルコストを表示し、損益計算書で通則法第44条の利益を表示することを明確にしたものである。(図1参照)

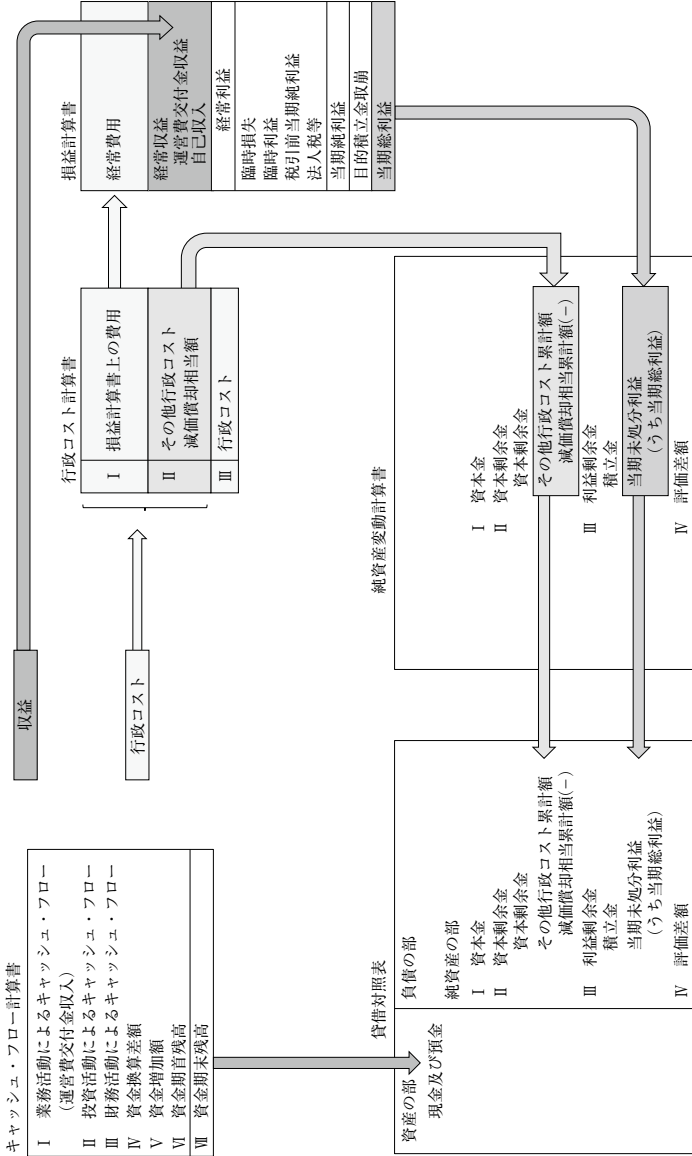
共同ワーキングにおいては、行政コスト計算書と損益計算書を1つに統合する様式も検討された。統合案は2つあり、第1案は、財務業績計算書としては、損益計算書だけにして、フルコストを表示して、通則法第44条の利益計算は別表等で作成するというものである。第2案は、損益計算書の中に、フルコスト情報とともに、段階損益の区分を設けて通則法第44条の利益を表示するというものである。

第1案(損益計算書と別表による通則法の利益計算)は、フロー情報としてフルコストが表示されており、独立行政法人のアウトプット評価に対する情報としてわかりやすいという長所がある。他方、通則法第44条の規定(損益計算書を通して利益を計算する)を満たすことができないので、法律改正が必要になるのではないかという課題がある。

第2案(損益計算書に段階損益の区分を設ける)は、フルコスト情報とともに通則法第44条の利益が表示されるので、利用者にとってわかりやすいという長所がある。他方、利益処分の対象となる損益を表示するために、どのような段階損益区分をすればよいのか、また、最終のボトムラインの意味をどう捉えるべきかなどの課題がある。

それらを検討した結果、異なる目的には異なる財務諸表を提供するほうが明確であるという結論になり、改正基準にあるように、2組の財務諸表(行政コスト計算書と損益計算書)を財務諸表の体系に位置づけることになったものである。

図 1 財務諸表の体系イメージ
収益・行政コスト・費用の認識



(出典：共同ワーキングチーム資料等から筆者作成)

5. 先行研究における指摘・提言

本稿では、先行研究のすべてを網羅的に検討することはできないが、代表的な意見を取り上げて、独立行政法人の会計基準についての課題を整理してみる。

山本清（2001）は、会計システムに関しては、「損益計算書に替わる『業務費用計算書』において減価償却費及び資本チャージを含めて測定・表示すべきである。」と述べている。その理由としては、「成果の価値と交付金が一致するにしても、成果は経常的な財源措置である運営費交付金で賄えない（独立行政法人において）管理不可能な施設等の水準によっても規定される。…（略）…損益計算の中立性を求めることになる損益計算書という概念を脱却し、業務運営に要する総費用と純費用を算定する『運営費用計算書』に特化すべきである。」そして、「『運営費用計算書』で適切なコストを算定し、質と対比することが独立行政法人の的確な業績評価になる」（176-177頁）と述べている。つまり、独立行政法人の業績の適正な評価に資する情報は、フルコスト情報であり、損益均衡の発想から脱却して、フルコストと非財務情報である成果と対比することが有用であると指摘している。

これに対して、岡本義則（2008）は、損益計算書と行政サービス実施コスト計算書の存在意義について、「損益計算書上の利益は法人の運営状況（効率的な業務の執行）を示す概念であり、行政サービス実施コスト計算書は、法人の業務の執行によって最終的に国民の負担に帰せられるコストを示す概念である。両者はそれぞれ固有の異なる機能を有するものとして制度設計されており、制度上は並存することに意味がある」（725頁）と述べている。

ただし、岡本（2008）は、財務諸表の体系に関しては、2つのフロー情報が並存することの意義は認めながらも、貸借対照表では、「独立行政法人の判断・責任事項である事象に起因するストック情報のみを表示しているわけではない。…（略）…法人の判断・責任事項には含まれない業務に

関連して取得した資産も同じ位置づけで表示されており、両者が混在している」(732頁)と述べている。つまり、独立行政法人の制度理念を踏まえて、2つの計算書の並存の意義を評価しているものであるが、財務諸表の体系として、貸借対照表を含めて全体のつながりを明確に位置付けることを指摘している。

東信男(2009)は、「独立行政法人に発生主義会計を導入するメリットは、損益計算により経営成績を測定することではなく、行政サービスの提供に要したコストを把握するにあると割り切る必要がある」と述べている。「損益計算書には、自己収入だけを収益として計上するとともに、業務運営に伴うすべての費用を計上して、運営費交付金は貸借対照表の繰越利益剰余金(資本項目)に貸方記帳し、損益計算書の当期損失を繰越利益剰余金に振り替える」ことにより、「当年度の国民負担に関する財務情報は損益計算書の当期損失に、将来の国民負担に関する財務情報は貸借対照表の繰越利益剰余金に一元化されることになる。」(107頁)と述べている。つまり、公的部門の会計目的のひとつとして、当年度の国民負担の有無や、将来世代の負担の有無を表すことが利用者にとって有用な情報であると指摘している。

また、東(2009)は、イギリスの政府会計からの示唆として、「イギリスでは、執行NDPB(非府省パブリック・ボディ)(筆者注:日本の独立行政法人に相当する)に交付される交付金について、2006-07年度から従来の収益(損益取引)と見なす考え方を改め、拠出(資本取引)とする会計処理に変更した。これは、執行NDPBの立場から見れば、交付金を国民から行政サービスの提供に対する対価として受け取っているわけではなく、国から負託された行政サービスの提供に必要な資金を受け取っていることを再認識した結果である。」(107-108頁)と述べている。イギリスの場合、政府部門である省庁及び執行NDPBともに同じ会計基準が整合的に適用されているという背景がある。

さらに、東(2013)は、「独立行政法人では、予算編成とその執行が経

費別に現金主義で行われているため、現状では、その事務事業の政策手段としての効率性や費用対効果を定量的に評価するために不可欠なコスト情報を入手することができない。このため、中期計画及び年度計画では、経費別の現金主義予算に加え、中期目標で設定された事務事業別に発生主義予算を編成する必要がある。」(86頁)と述べている。つまり、事務事業の成果に対比すべきフルコスト情報の必要性とともに、予算についても発生主義で作成することにより、効率性や有効性の評価に資することができることを提言している。

ここで、限られた数ではあるが、先行研究における指摘や提言を整理すると、次の5つの点に整理することができると思う。

- ① 損益計算書と行政コスト計算書の並存の意義
- ② 「運営費計算書」の作成
- ③ 事務事業の成果に対比すべきフルコスト情報（セグメント情報）の作成
- ④ 発生主義に基づく事務事業の予算情報の作成
- ⑤ 当年度の国民負担に関する情報と将来の国民負担に関する情報の一元的な提供

次章において、会計基準の改正の意義について、この5点に沿って検討する。

6. 会計基準改正の意義と今後の展開

(1) 会計基準改正の意義

前章の先行研究における指摘や提言が、今回の会計基準改正の中で、どのように反映されているのだろうか。その振り返りを通して、会計基準改正の意義について、上記の5点から検討することにした。

① 損益計算書と行政コスト計算書の並存の意義

損益計算書と行政サービス実施コスト計算書の存在意義について、それぞれ固有の異なる機能を有するものとして制度設計されており、制度上は

並存することに意味があるという見解は、「基本的な指針」でも再確認されたといえる。

しかしながら、そこだけに留まらず、むしろ、強調された点は、「業績の適正な評価に資する情報」として、行政コスト計算書がフルコストを表示し、法人の成果に対するインプット情報を提供するものとして、財務諸表の体系に位置づけられたことである。他方、通則法第38条第1項で作成が求められる「損益計算書」は、通則法第44条の利益処分の対象となる利益を算定する計算書として区別して位置付けられた。つまり、事業の成果と対比するコストとして、行政コスト計算書でフルコストを表示し、「財務面の経営努力の算定基礎」として、損益計算書で通則法第44条の利益を表示することを明確にしたことに意義があると考えられる。

② 『運営費用計算書』の作成

財務業績としては、業務運営に要する総費用と純費用を算定する『運営費用計算書』に特化して、『運営費用計算書』で適切なコストを算定し、質と対比することが独立行政法人の的確な業績評価になるという提言に対しては、現在の独立行政法人の制度設計上、通則法で損益計算書と利益の概念を定めており、損益計算書を廃止することができないため、『運営費用計算書』に特化することができないが、行政コスト計算書を法人の運営費用として位置づけたことは意義があるのではないだろうか。

筆者は、損益計算書との並存という形ではあるが、行政コスト計算書が法人の業績評価のフルコスト情報として財務諸表の体系に位置づけられたことにより、セグメント情報の開発などを通して、法人のマネジメントに反映していくことを期待するものである。

③ 事務事業の成果に対比すべきフルコスト情報（セグメント情報）の作成

事務事業の成果に対比すべきフルコスト情報（セグメント情報）が必要であるという提言に対しては、セグメント情報として、「業務の成果と使用した資源の対比」を作成することが盛り込まれたことは前進ではないかと考える。例えば、セグメント情報として、業績の項目、評価結果、行政

コストの関係を説明することができる。これにより、事業の効率性や有効性の評価に役立つことが期待するものである。

④ 事務事業の予算情報を発生主義で提供する

発生主義にもとづく事務事業の予算があれば、実績と比較することで、効率性等の判断に有用であるという提言に対しては、改正基準では、事業別の予算情報までは要求していない。

改正基準では、「業務の適正な評価に資する情報」として、予算と決算の対比とともに、翌事業年度の予算、収支計画、資金計画などの将来情報を含めているが、事業別予算までは含めていない。

筆者は、発生主義にもとづく事務事業の予算があれば、予算・実績比較により効率性等の判断に有用であると考えますが、まずは現金主義で事業別の予算を作成することをしてはどうかと考える。もしも、すでに現金主義で事業別予算を作成している法人があるのなら、さらに発生主義の事業別予算に取り組むことを望むものである。

⑤ 当年度の国民負担に関する情報と将来の国民負担に関する情報を一元的に提供する

当年度の国民負担に関する財務情報は損益計算書の当期損失に、将来の国民負担に関する財務情報は貸借対照表の繰越利益剰余金に一元化して提供すべきという提言については、改正基準では、当年度の国民負担に関する情報は、行政コスト計算書で総費用は表示されるが、純費用は、総費用から（損益計算書の）自己収入を控除した金額になるため、一元的には表示されない。退職給付引当金の繰入額は、同額が引当金見返りとして収益計上されるため、別途加算する必要がある。将来の国民負担に関する情報は、純資産変動計算書を通して、その他行政コストが資本剰余金のマイナスとして、損益計算書の利益（損失）が利益剰余金として表示されるが、運営費交付金収益と退職給付引当金は別途調整する必要がある。新たに作成する純資産変動計算書により、財務諸表の体系は整理されたが、世代間負担の公平性を評価する情報としては、改善の余地が残っていると見える。

世代間負担の公平性のような発生主義会計で初めてわかる情報に対して、その情報の意義やその情報を財政的な運営にどのように関連づけていくのかは、今後とも重要な論点であり、筆者にとっても今後の研究課題であると考えます。

(2) 今後の展開

今後の展開として、国・地方自治体における発生主義会計の活用事例などを参考にして、独立行政法人に適用可能なものがあれば参考にしていたきたいという趣旨から、いくつかの提言を試みるものである。

① 事業別コストの活用

事業（ある程度のまとまり）の業績評価にあたり、成果と対比すべきインプット情報として、フルコスト情報の必要性は認識されていると思われるが、その評価結果を予算編成などにどう反映していくかが課題である。その観点から、まず現金主義で事業別予算を再編成することが有用である。現金主義の事業費をもとに、人件費等を事業別に配賦すれば、事業別の予算の概算を作成することができる。そこでは、発生主義のフルコストと対応可能な部分が多くなり、予算・実績比較を通じた改善点も見えてくるのではないかと。

さらに、現金主義の事業別予算に、固定資産台帳から減価償却費の情報を加味すれば、発生主義の予算に近いものが作成できる。この情報と評価情報とを合わせて、予算編成に活用することが可能でないかと思われる。

次に、発生主義の事業別コストが作成できたら、他団体や類似事業とのベンチマークが可能になるだろう。例えば、特定の施設の管理事業があれば、効率性を評価する単位コストとして、利用者1人当たりコストが参考になるし、類似施設のコストとの比較によって、事業運営方法に効率改善の手がかりを発見できるかもしれない。さらに、施設の統合・廃止の議論に結びつくことも可能であるだろう。

さらに、サービスコストの比較だけでなく、サービス水準の比較を通して、サービスのあり方を検討することが可能になると考える。

② 分析センター機能と財政規律への反映

財務分析のマクロ的な活用として、独立行政法人の財務分析センター機能が必要である。経営全体あるいは事業別の財務分析の結果を活用して、財政支援（あるいは財政規律）へ反映させることが有用ではないかと考える。

例えば、地方自治体においては、固定資産の取得価額や減価償却情報などを活用して、公共施設更新計画を作成しているが、施設の老朽化や人口減少という中で、現状の財政運営では、すべての施設の更新は困難であるという課題に向き合っている。独立行政法人においても、国に財務分析センター機能をもたせて、施設の更新など共通する課題に対して、解決策を検討することが有用ではないかと考える。

東（2013）は、独立行政法人に対する将来の国民負担として、2011年度末現在で、4兆7509億円という試算を行っている。その試算によれば、貸借対照表の純資産の部における繰越欠損（1兆7465億円）と資本剰余金のマイナス（損益外減価償却等1兆6136億円）に加えて、注記事項（引当外退職給付引当金見積額等）や、資産の部で計上されている未収財源措置予定額を合計して計算したものである（80頁）。

このような将来の国民負担は、各独立行政法人が試算して説明するとともに、国全体のレベルで分析して、国の財政運営とともに各独法の運営規律として活用することが必要ではないかと考える。

以上のような検討を踏まえると、これまでの先行研究における指摘・提言は一定程度実現されたともいえるが、財務情報の活用として、事業評価の充実、発生主義予算の作成、財政規律への反映など、根本的な課題についてさらに議論を深めていくことが、筆者にとっても今後の課題であると考ええる。

参考文献

- 東信男（2009）「独立行政法人会計基準の課題と展望—損益計算に焦点を当てて—」
『会計検査研究』第40号、97-109頁。
- 東信男（2013）「改革を迫られた独立行政法人制度—独法会計に焦点を当てて—」
『会計検査研究』第48号、71-89頁。
- 東信男（2016）『政府公会計の理論と実務』白桃書房。
- 岡本義則（2008）『独立行政法人の制度設計と理論』中央大学出版部。
- 総務省（2015～2018）独立行政法人評価制度委員会 会計基準等部会と財政制度
等審議会財政制度分科会法制・公会計部会との共同ワーキング・チーム議事
録及び資料（第1回～第16回）。
- 総務省（2017）『独立行政法人の財務報告に関する基本的な指針』。
- 総務省（2018）『「独立行政法人会計基準」及び「独立行政法人会計基準注解』』。
- 独立行政法人制度研究会（2015）『独立行政法人制度の解説（第3版）』第一法規。
- 宮脇淳・梶川幹夫（2001）『「独立行政法人」とは何か—新たな会計制度の構築』
PHP研究所。
- 山本清（2001）『政府会計の改革 国・地方自治体・独立行政法人会計のゆくえ』
中央経済社。

