

公共サービスを提供する組織におけるガバナンスの在り方について

2025年5月22日
日本公認会計士協会

目次

頁

要旨	1
はじめに	5
I 問題意識と検討の視点	7
1. ガバナンスとは	7
2. ガバナンスの機能不全について	8
3. 検討の視点と対象範囲	11
II 公共サービスの特徴と公共サービス提供組織の組織特性	12
1. 公共性とは	12
2. 公共サービスとは	12
3. 公共サービスの特徴	13
4. 公共サービス提供組織とは	16
5. 組織ガバナンスを機能させるための基本要素	18
III 公共サービス提供組織のガバナンスに関する課題	20
1. 公共サービスの特徴に起因するガバナンスの課題	20
2. 組織特性に起因するガバナンスの課題	23
3. ガバナンス・コードにおける課題	28
IV 公共サービス提供組織の成果情報に関する課題	30
1. 成果情報とは	30
2. 成果情報の測定・開示単位	33
3. 成果情報を測定・開示する上での課題	33
4. 成果情報を活用する上での課題	44

V	公共サービス提供組織におけるガバナンスの在り方.....	46
1.	政府・政府関連組織.....	46
2.	その他の外部ステークホルダー.....	49
3.	公共サービス提供組織.....	50
4.	情報開示.....	52
5.	ガバナンス・コードの在り方.....	56
VI	今後の検討課題.....	59
1.	収益性と公共性の両立.....	59
2.	成果情報の測定・開示.....	60
3.	持続可能性の観点.....	60
4.	非営利組織制度の共通化.....	61
5.	組織風土・人材育成.....	62
6.	複合的にサービスを提供している組織のガバナンス.....	62
	おわりに.....	64
	附属資料1 論点整理表	
	附属資料2 資料編	
	(1) 公共サービス提供組織の主な制度改正等の経緯	
	(2) 公共サービス提供組織の組織制度	
	(3) 公共サービス提供組織の会計・情報開示	
	(4) 公共サービス提供組織のガバナンス・コード	
	(5) ニュージーランドにおける規模別会計・開示基準	

要旨

第Ⅰ章では、公共サービスを提供する組織（以下「公共サービス提供組織」という。）におけるガバナンスの在り方を検討する前提として、ガバナンスが機能しない状態とはどのような状態を指すかを整理し、我が国及び諸外国におけるガバナンスの機能不全への対応状況を確認する。その上で、検討の視点として、「公共サービスの特徴」と「組織の特性」の二つを提示する。

第Ⅱ章では、公共性の概念を基にガバナンスに関連する公共サービスの定義と特徴を検討し、公共サービス提供組織の類型化を行う。

公共サービスの主な特徴として、重層的なプリンシパル・エージェント関係の存在が挙げられる。国民が負担する税金等の公費を財源としている公共サービスは、プリンシパルである国民とエージェントである公共サービス提供組織の間に複数の関係者が介在する（重層的なプリンシパル・エージェント関係）。公共サービスには政府による規制が存在し、供給量・価格の決定、自然独占の形成、税制上の優遇措置、最低限の品質保証などが含まれる。さらに、公共サービスは多様な財源による資金提供者の存在や、多数の直接的・間接的なサービス受益者がいること、社会的公平性の観点から特定の者や地域社会に限定して提供されることがあることも特徴である。

公共サービス提供組織は、所有権・持分権の有無と意思決定権限の範囲によって政府、政府関連組織（独立行政法人や国立大学法人等）、民間非営利組織、営利組織に類型化される。

ガバナンスを機能させるための基本要素として、組織目的の明確化、責任あるステークホルダーの参画、経営資源の確保、情報開示と透明性が必要である。公共サービス提供組織は自らの組織目的の達成を通じて組織価値を向上させ、究極的には公共価値の最大化に貢献すべきである。ステークホルダーの参画は、実質的な所有者が明確には存在しない組織において特に重要である。経営資源の確保は、組織類型ごとの前提条件を踏まえる必要があり、情報開示と透明性は、ステークホルダーが適時適切に当該組織のガバナンスを機能させ、意思決定ができるようにするために不可欠である。

第Ⅲ章では、前章で確認した公共サービスの特徴と組織特性を踏まえた上で、公共サービス提供組織のガバナンス及びガバナンス・コードの課題について検討する。

公共サービスのプリンシパルである国民とエージェントである公共サービス提供組織間の重層的な関係により、ステークホルダー間の利害調整の難しさ、情報の非対称性、監視コスト、長期的な成果目標と短期的な成果目標の整合性といった課題が生じる。

公共サービスに対する政府の規制は、サービス提供方法に一定程度の政治的・行政的な関与を伴い、供給量や価格の決定においてサービス提供者の関与が限定されることで、効率的にサービスを提供しようとするインセンティブが働きづらいという課題がある。また、自然独占の形成や税制上の優遇措置、最低限の品質保証などの規制が存在し、これらの規制が公共サービス提供組織のガバナンスにどのような影響を与えるかが問題となる。

公共サービス提供組織には、出資者、融資者、寄附者、補助金交付者など多様な資金提供者が存在するが、資金提供を通じた規律付けが機能しづらく、ガバナンスの担い手としての役割を果たしにくい。

サービス受益者は、公共サービス提供組織に対する規律付けの重要な要素である。提供される公共サービスの質が低い場合は、サービス提供者として淘汰される影響がある。しかしながら、サービス提供者を受益者が選べない公共サービスでは、このような規律付けは期待できない。

ガバナンス・コードは、グッドガバナンスを達成するための指針であり、「コンプライ・オア・エクスプレイン」に基づいて遵守状況をステークホルダーに説明する手段である。ガバナンス・コードは、一つの組織制度に複数の類似したガバナンス・コードが設定されているものや、設定時の協議過程が公表されていないものもある。ガバナンス・コードの遵守状況の開示は、ステークホルダーからの規律付けを促進するために重要であるが、遵守状況の根拠とともに開示することが求められる。

第Ⅳ章では、公共サービス提供組織の成果情報に関する課題を検討する。成果情報は、サービスの効率性と有効性を評価するための情報であり、財務報告の利用者の評価に役立つ情報という観点からは、インプット、アウトプット、アウトカムも成果情報である。特に、組織目的を達成するためには、アウトカムを成果目標として設定し、サービス提供者とサービス受益者の両方の視点から測定・開示することが重要である。

成果情報の測定・開示単位は、ミクロレベル（個別の報告主体単位）とマクロレベル（政策や施策の目的に応じた集計単位）に大別される。ミクロレベルでは、財務報告や財務諸表作成の単位で測定・開示が行われ、情報利用者のニーズに応じて公共サービスと非公共サービスの成果情報がセグメント別に区分される必要がある。マクロレベルでは、複数の主体の成果情報を集計し、公共価値の最大化につながる成果情報の評価が行われるべきである。

成果情報の測定・開示には、サービス提供者の視点からの目標に対する成果の達成度合いの測定、サービス受益者のニーズに対する充足度の測定、効率性・生産性の測定などが含まれ、それぞれの測定・開示における課題を提示した。公共サービス提供組織における特性上、インプット（費用）の投入の結果として、アウトプットたる財務的成果（収益・利益）が得られるわけではないため、効率性・生産性を測定する際にはこの前提を理解する必要がある。また、具体的な公共サービスの事例として、医療サービス及び教育サービスを取り上げて、課題を検討した。

成果情報を活用する上での課題として、政策評価や行政事業レビューなどの制度が存在するが、評価の対象となるエビデンスが十分に定義されておらず、政策・施策におけるアウトカム達成に向けたインプットの投入に関する因果関係をロジックモデルにおいてたどることが困難であるという課題を挙げた。政策・施策体系（評価の体系）と個別組織のロジックモデルの関係を明確にすることが今後の検討課題である。

第Ⅴ章では、公共サービス提供組織のガバナンスの在り方について、ガバナンスの実施主体別に「政府・政府関連組織」、「その他の外部ステークホルダー」、「公共サービス提供組織」の三つの視

点に加え、「情報開示」と、ガバナンスの実効性を向上させるための取組として「ガバナンス・コード」の五つの視点からそれぞれ考察する。

政府には、事業規制と組織規制を通じて公共サービスの品質とステークホルダーへの情報開示を担保する役割がある。規制機関は、サービスの供給量・価格・品質に関する正しい情報を公共サービス提供組織から入手するための仕組みを構築することで、適切な規制を行うことが重要である。支援機関は、特に小規模組織に対して経営資源の確保を支援する役割を果たし、組織運営に必要な情報収集・分析及び成果の提供を行う。政策立案・評価では、EBPMを踏まえた政策立案・評価を行うために、政策目的を達成するためのエビデンスを定義し、収集した情報を共通情報として整理することが重要である。

外部ステークホルダーのうち、特にメディア等はサービス受益者と公共サービス提供組織の情報の非対称性を埋め合わせることで、サービス受益者からの有効な規律付けが働く効果が期待される。広域連携組織は、経営資源の効率化や合理化を中心とした活用だけでなく、ガバナンス体制の構築に必要な経営資源の不足を補うことも期待される。

公共サービス提供組織は、組織目的の達成状況を評価可能な行動計画を策定し、公共サービスの提供に必要な経営資源を確保することが求められる。また、公金受入組織としてのアカウントビリティを履行し、ステークホルダーとの対話を通じてガバナンスの実効性を向上させるための取組が必要である。

情報開示においては、財務的成果の分析と説明、有効性及び効率性・生産性の測定・開示、測定技術の進歩による測定範囲の拡大、開示情報に基づく評価とステークホルダーとの対話の重要性を示した。また、統計情報と財務情報の連携を強化し、会計・開示基準を見直すことを提言している。

ガバナンス・コードが、ステークホルダーとの対話の手段として機能するために、設定過程の透明性を確保し、遵守状況の開示を求めることが重要である。コードの設定主体は、各組織のガバナンス・コードの適用状況をモニタリングし、定期的にコード自体も見直していく責任がある。公共サービス提供組織のガバナンス・コードには、組織の透明性、アカウントビリティ、効果的な運営を確保するための体制といった要素が求められる。

最後に第VI章では、今後の検討課題を取り上げた。以下はその要約である。

1. 収益性と公共性の両立：営利組織及び民間非営利組織のガバナンスは、収益性（民間非営利組織においては組織の持続性）と公共性のバランスを取る必要がある。公共サービスにおける重層的なプリンシパル・エージェント関係を踏まえ、ステークホルダーの利害を調整し、複数の組織目的を両立させる方法を模索する必要がある。
2. 成果情報の測定・開示：測定技術の進歩により、GHG 排出量のようなサステナビリティ情報の測定・開示の深化が期待される。また、成果情報の測定・開示を通じた公共サービス提供組織への規律付けの前提として、成果情報の標準的な測定・開示基準や、開示情報を収集・分析可能なプラットフォームの整備等は、個別の公共サービスごとに更なる検討が必要である。

3. 持続可能性の観点：公共サービス提供体制の持続可能性と規制の柔軟性を考慮し、人口減少に伴う供給総量の適正化や、サービス提供体制の確保と品質維持のバランスを見極める必要がある。
4. 非営利組織制度の共通化：公共サービス提供組織における会計基準の共通化に加え、組織制度自体の不必要な差異を解消していくことも望まれる。
5. 組織風土・人材育成：公共サービス提供組織は専門性の高い人材を育成し、組織風土を改善する必要がある。ジョブ型の人材育成方針への転換や、専門人材の待遇改善が重要である。
6. 複合的にサービスを提供している組織のガバナンス：公共サービスと非公共サービスの両方を複合的に提供している組織におけるガバナンスの課題を検討する必要がある。

以上の課題は、学術的・実務的知見の深化、技術の進歩、社会経済環境の変化を踏まえて、継続的に検討していくべき課題である。公共サービス提供組織のガバナンスに関するこれらの課題は、社会全体の利益を最大化するために、透明性の高い政策立案プロセス、ステークホルダーの参加を促す仕組み、効果的なインセンティブの設計などを含む複合的なアプローチが必要である。

はじめに

我が国では、近年、官民を挙げてコーポレート・ガバナンス改革の必要性が叫ばれ、関係各所にて様々な取組がなされてきたところである。日本公認会計士協会においても、「上場会社のコーポレート・ガバナンスとディスクロージャー制度のあり方に関する提言ー上場会社の財務情報の信頼性向上のためにー」（2009年5月21日）や、「企業情報開示に関する有用性と信頼性の向上に向けた論点の検討ー開示とガバナンスの連動による持続的な価値創造サイクルの実現に向けてー」（企業情報開示・ガバナンス検討特別委員会、2021年5月14日）等を公表し、検討が進められてきた。また、社会保障を担う非営利組織について、非営利法人委員会研究報告第31号「持続可能な社会保障システムを支える非営利組織ガバナンスの在り方に関する検討」（2017年1月25日、以下「研究報告第31号」という。）において、ガバナンス上の課題と対応策を提言した。

当協会では、研究報告第31号に先立って、非営利法人委員会研究報告第25号「非営利組織の会計枠組み構築に向けて」（2013年7月2日、以下「研究報告第25号」という。）等により、非営利組織における会計上の論点についても検討してきた。その過程で、制度所管省庁やステークホルダーへの提案や協議を続けてきたが、会計や監査の前提となるガバナンスや経営について、当協会の提案のベースとなる考え方も示すことが、より深い議論につながり、会計や監査、情報開示等を含む制度改革の重要性を正確に示すことができるのではないかと考えた。

このような背景を受け、様々な法人形態が存在する現状において、過去の検討を基に、より広範囲な検討を行う必要性が高まっていると考えられることから、公共サービスを提供する組織におけるガバナンスの在り方検討プロジェクトチームを設置し、公共サービスを効率的かつ効果的に提供するためのガバナンスの在り方について検討を実施した。

本報告では、研究報告第31号等で得た知見を踏まえつつ、「公共サービス」に対する社会的要請やサービス受益者の意識の高まりを捉え、検討対象のサービス範囲を社会保障制度から公共サービスに拡大した。さらに、サービスの担い手についても対象を非営利組織に限定せず、公共サービスを担う営利組織や政府関連組織にも広げ、「公共サービスを提供する組織におけるガバナンス」を多面的に検討することとした。これにより、会員各位に対して、公共サービスを提供する組織のガバナンスの在り方に加え、サービスの提供や規制の在り方についての知見をも提供できると考える。

なお、本報告が想定する読み手は会員に限らず、公共サービスを提供する組織の構成員（経営者・従業員を問わない）、また、当該組織の主要なステークホルダー（規制・監督・支援機関、サービス受益者、メディア等）といった、幅広い読み手を想定している。

本報告は、有識者も交えて検討したものであるが、本報告が意図したような包括的な観点での先行研究や取りまとめはこれまで行われていなかったと認識している。したがって、その内容は実験的であり、理論的には未熟な議論も多くあることを承知しているが、幅広い視点から挑戦的な議論を踏まえた成果物となっている。

我が国が今後世界において確固たる地位と発言力を維持・確保していくためには、公認会計士が担う職業的使命を今一度顧みて社会課題の解決のために具体的な提案をしていく必要があるものとする。本報告が、今後、様々な局面において活用されることを期待する。

<公共サービスを提供する組織におけるガバナンスの在り方検討プロジェクトチーム>

(構成員)

◎土居 丈朗 (慶應義塾大学経済学部 教授)

秋山修一郎 (日本公認会計士協会 副会長/ EY新日本有限責任監査法人)

稲垣 正人 (日本公認会計士協会 常務理事)

長村 彌角 (有限責任監査法人トーマツ)

梶川 融 (日本公認会計士協会 会長特別補佐/ 太陽有限責任監査法人)

金子 靖 (日本公認会計士協会 常務理事/ 有限責任 あずさ監査法人)

菅田 裕之 (EY新日本有限責任監査法人)

小林 麻理 (早稲田大学常勤監事)

(専門研究員)

高橋 宏延 (EY新日本有限責任監査法人)

水野 泰武 (太陽有限責任監査法人)

※ ◎ : 座長、敬称略

I 問題意識と検討の視点

本章では、公共サービスを提供する組織（以下「公共サービス提供組織」という。）におけるガバナンスの在り方を検討する前提として、そもそもガバナンスが機能しない状態とはどのような状態を指すかを整理する。次に、ガバナンスの機能不全への取組についての変遷を確認する。最後に、組織制度のみならず、公共サービスの性質の違いに着目したガバナンスの在り方を提示するという、本報告の検討の視点と対象範囲を示している。

1. ガバナンスとは

1992年にイギリスで公表されたキャドバリー委員会報告書「コーポレートガバナンスの財務的側面」¹では、コーポレート・ガバナンスを「the system by which companies are directed and controlled（会社を方向付けて統制するシステム）」と定義している。本報告でも、当該報告書を参考に、ガバナンスを「組織を方向付けて統制する仕組み」と定義する。また、ガバナンスの目的は、組織価値を向上させることにある。なお、「組織」には、マイクロレベルの個々の組織だけでなく、マクロレベルを含む様々なレベルを想定する²。

ガバナンスと関連する「内部統制」及び「コンプライアンス」について整理する。

内部統制は、「財務報告に係る内部統制の評価及び監査の基準」において、「基本的に、業務の有効性及び効率性、報告の信頼性、事業活動に関わる法令等の遵守並びに資産の保全の四つの目的が達成されているとの合理的な保証を得るために、業務に組み込まれ、組織内の全ての者によって遂行されるプロセスをいい、統制環境、リスクの評価と対応、統制活動、情報と伝達、モニタリング（監視活動）及びIT（情報技術）への対応の六つの基本的要素から構成される³」と定義されている。本報告におけるガバナンスは、組織内部の者に加えて、ステークホルダーが関与することも想定している点で異なっているが、組織の目的を達成するための手段という点で同義である。

コンプライアンスは、我が国においては法令遵守と訳されることが多く、これは上述のとおり、内部統制の目的の一つである。しかしながら、原義を踏まえると、単に法令に書かれていることを守るという意味にとどまらず、変化する社会環境に順応していかに社会道徳（倫理）や社会規範などに柔軟かつ適切に対応していくか、という観点が重要である（広義のコンプライアンス）。このため、法令遵守はもとより、コンプライアンスはガバナンスの目的の一つであると言える。

¹ 1991年、財務報告評議会（Financial Reporting Council: FRC）、ロンドン証券取引所及び公認会計士団体が、主として企業の会計報告書及びアカウンタビリティに関する議論をするため、「コーポレート・ガバナンスの財務的側面に関する委員会」を設立。エイドリアン・キャドバリー卿（キャドバリー・シュウェップス社元会長）を座長とする委員会は、1992年に報告書を取りまとめ、取締役会の実効性・報告機能及び外部会計監査人の役割等について勧告した。

（コーポレートガバナンス・コードの策定に関する有識者会議第一回「資料3 事務局説明資料」（金融庁 平成26年8月7日 <https://www.fsa.go.jp/singi/corporategovernance/siryoku/20140807/03.pdf>（参照 2025-05-07））

² 「IV 公共サービス提供組織の成果情報に関する課題」2. 成果情報の測定・開示単位を参照。

³ 「財務報告に係る内部統制の評価及び監査の基準」（企業会計審議会 2023年4月7日改訂）I. 1.

2. ガバナンスの機能不全について

(1) ガバナンスの機能不全の状態について

ガバナンスの在り方を検討する前提として、まずガバナンスが有効に機能していない状態、すなわち機能不全の状態を検討する。機能不全の状態について過去の事例を踏まえて分析すると、おおむね以下の六つに類型化することができる。

① 組織目的から乖離した運営が行われる

組織目的に即した運営が行われるためには有効なガバナンスの存在が欠かせない。裏を返せば、組織目的から逸脱した運営が行われること自体がガバナンスの機能不全の状態を指すものと言える。

【事例】大規模年金保養基地を運営する組織において目的外の運営が行われた事例

年金積立金を財源として被保険者等の福祉の向上を図る事業として大規模年金保養基地を運営していたが、社会経済状況等の変化の中で福祉還元事業としての必要性が希薄になってきたにもかかわらず、適時に事業規模を縮小させることができなかった。これは、事業拡大を制御するための仕組みや、事業を取り巻く状況変化を判断するための仕組みがなく、制度に関して企画・立案する部局と事業の実施を担当する部局との間で十分な連携や意思疎通が図られていなかったなど、制度改善をするための仕組みや組織体制の欠如があった。また、有識者等の意見を聞く場がなく、国民のニーズが念頭に置かれていないという基本的な考え方の問題があった。

② 非効率な業務運営が行われる

組織は、限られた資源を活用して効率的な業務運営を実施する必要がある。特に税金等の公費を財源としている公共サービス提供組織においては、非効率な業務運営が行われることで税金の無駄遣いという国民への損失となる。効率的な業務運営を行うためには有効なガバナンスの存在が必要となる。非効率な業務運営が行われていることは、ガバナンスの機能不全の状態を表しているものと言える。

【事例】談合問題

公金で運営された国際大会のテスト大会事業に関して、複数の案件で一者しか応札がない談合問題が発生した。入札において競争原理が働かなかった結果、より低い金額で入札される可能性を失っており、事業運営組織にとって効率的な業務運営を行えなかった可能性がある。事業運営組織は全般的な統制として意思決定プロセスを明確にするとともに、相互牽制が働くように体制を整備したが、不正を防ぐことができなかった。また、会場運営等のノウハウが不足していたことから、事業者及び出向者のノウハウを活用せざるを得ず、受託会社からの出向者による利益相反を防ぐ人材配置となっておらず、利害関係者との接触ルールも定めていなかった。

③ サービスの有効性が確保されない

組織が有効なサービスを提供するためには、それを支える有効なガバナンスの存在が欠かせない。ガバナンスが有効に機能することでサービスの有効性が確保される。サービスの有効性が確保されない状態は、ガバナンスの機能不全の状態を表していると言える。

【事例】 統計法違反事例

国民生活に直結する各種政策立案等に大きな影響を及ぼす公的統計において、統計法違反を含む不適切な取扱いが長年にわたり継続しており、かつ、公表数値にまで影響を与えていた。本事例は、職員に統計がどのような形で利用されるか想像力が欠如しており、杜撰な対応が長年にわたり継続されていた。さらに、組織としてのガバナンスも欠如しており、当該業務を担当者任せにする管理者の姿勢、安易な前例踏襲主義に基づく業務遂行や部下の業務に対する管理意識の欠如により、統計の不適切な取扱いに気付いても、それを上司に報告して解決しようとせず、また、上司も調査の根幹に関わるような業務の内容を的確に把握せず、長年にわたり漫然と業務が続けられていた。

④ 資金が不適切に使用される

資金横領は典型的な不正事例である。実行者の地位の違い（経営者か従業員か）によって発生原因は異なるが、経営者による資金横領の場合、多くは経営者への監視機能の欠如の問題である。また、従業員の資金横領の場合、多くは関連する内部統制の不備に起因する問題である。

【事例】 経営者による資金横領

ある組織の理事長によって資金が不正に支出され、その資金の一部が還流され不正に利益を得ていたという利益相反行為が発生した組織では、理事長一強体制が確立され、理事会や監事のガバナンス機能は封殺されていたため、理事長による資金横領を防ぐことができなかった。

⑤ 人的・物的資源の管理や活用が不適切

例えば、ハラスメントや物品・施設等の不正利用の問題がある。このような組織運営上の人的・物的資源の管理や活用が不適切であった場合、その原因の多くは関連する内部統制の不備に起因する問題である。

【事例】 パワーハラスメント

あるスポーツ団体の役員による選手へのパワーハラスメントが発覚した。当該団体は公益通報者保護規程を有していたが、その適用は団体職員等に限られ、選手には適用されていなかった。また、当該団体の倫理規程は選手も適用対象だったものの、形骸化していたため、ハラスメントの発生を未然に防止できなかった。

⑥ コンプライアンスが遵守されない

「法令遵守」という狭義でのコンプライアンスが遵守されないというだけでなく、社会

道徳（倫理）や社会規範などに反するといった広義のコンプライアンスが遵守されない場合も、ガバナンスの目的が達成されないため、ガバナンスの機能不全の一類型と言える。なお、前記①から⑤の類型のガバナンスの機能不全の状態と重複する場合もある。

【事例】組織内で生じた不祥事を隠ぺいしたことが後に発覚した事例

ある組織では施設内で組織関係者の不法行為の可能性が事前に認知されていたが、理事長等への業務管理上必要な報告がなされなかった。そのため、本件に関する報道機関からの問合せに事実の否定を行っていたが、関係者が逮捕されたことで不祥事の隠ぺいが発覚し、組織の信頼性を損なう事態が生じた。本件への対応について不適切な行為が重ねて行われたが、それを制御・牽制すべき理事長等によるガバナンスが全く機能していなかった。

(2) ガバナンスの機能不全への取組

我が国及び諸外国において、ガバナンスの機能不全への取組は従来、株式会社や非営利組織といった組織制度ごとに検討が行われてきた。本節では、大きく株式会社と政府・非営利組織に分け、イギリス及び国際会計士連盟（IFAC）の例と日本の潮流について確認する。

① 英国財務報告評議会「コーポレート・ガバナンスの財務的側面に関する委員会」（キャドバリー委員会）報告書

今日のコーポレート・ガバナンスを検討する上での原点になるものとして、1992年にイギリスで公表されたいわゆるキャドバリー委員会報告書が挙げられる。当該報告書では、ガバナンスについて明確に定義がなされるとともに、現在の株式会社におけるコーポレートガバナンス・コードを設定する出発点となるものであった。

② 国際会計士連盟「パブリックガバナンス原則」

政府、特に中央政府や地方政府を中心とした公的部門向けに、国際会計士連盟（International Federation of Accountants: IFAC）が公表した研究報告第13号⁴では、公開性、誠実性、説明責任の三つがガバナンス原則として掲げられている。さらに、IFAC及び英国勅許公共財務会計協会（CIPFA）の共同報告では、三つの原則を分解し、公益に資するための二つの行動原則（以下A、B）とグッドガバナンスを実現するための五つの原則（以下CからG）に従って行動すべきであるとしている⁵。

- A 誠実性、倫理的価値及び法の支配の遵守を公約すること
- B 公開性と、利害関係者（stakeholder）の包括的な関与
- C 持続可能な経済、社会及び環境上の便益における成果を定義付けること
- D 意図した成果を達成するために必要な（法令及び事実上の）介入を決定すること
- E 主体のリーダーシップ及び主体内部の個人の能力を含む、主体の能力を開発すること
- F 堅固な内部統制及び公的財務管理を通して、リスク及び成果を管理すること
- G 透明性について望ましい実務を遂行するとともに、効果的にアカウントビリティを遂行するために報告を行うこと

⁴ IFAC Public Sector Committee. Governance in the Public Sector: A Governing Body Perspective. 2001.

⁵ CIPFA & IFAC. International Framework: Good Governance in the Public Sector. 2014.

③ 日本におけるガバナンス改革

株式会社のガバナンス改革に関しては、商法及び証券取引法が全面的に改正され、2005年に会社法が、2007年に金融商品取引法がそれぞれ制定され、コーポレート・ガバナンスの強化が図られた。また、上場会社においては、2003年の企業内容等の開示に関する内閣府令の改正により、有価証券届出書・有価証券報告書の「第一部 企業情報」の「第4 提出会社の状況」の中に「コーポレート・ガバナンスの状況」が設けられ、提出会社がコーポレート・ガバナンスに関する取組を開示することが求められるようになった。その後、2015年に金融庁から「コーポレートガバナンス・コード原案」が公表され、これを受けて、東京証券取引所において関連する上場規則等の改正が行われ、コーポレートガバナンス・コードの適用が義務化された⁶。

非営利組織においても、株式会社におけるコーポレート・ガバナンス改革を参考に、それぞれの組織制度の改革として、ガバナンスの強化を含む根拠法の改正が行われた。具体的には、公益法人制度改革（2008年、2024年⁷）、独立行政法人制度改革（2014年）、社会福祉法人改革（2017年）、学校法人改革（2024年⁸）等が挙げられる。詳細は【附属資料2 資料編(1) 公共サービス提供組織の制度改正等の経緯】参照。

なお、各非営利組織制度において、コーポレートガバナンス・コードを参考にしてガバナンス・コードを定める動きがある。詳細は【附属資料2 資料編(4) 公共サービス提供組織のガバナンス・コード】参照。

3. 検討の視点と対象範囲

公共サービス提供組織におけるガバナンスの検討に当たっては、まず「公共サービスの特徴」と「組織の特性」の視点からそれぞれについて分析し、公共サービス提供組織のガバナンス上の課題を抽出する。抽出した課題に対する提言として、ガバナンスの在り方を提示する。

なお、公共サービス制度や公共サービス提供組織に係る政策そのものの妥当性についてはこの方法では導出できないことから、本報告の検討対象外である。また、公共経済学における所得再分配機能に関する取組は、その妥当性が社会政策によって決まる性質であることから、同様に本報告の検討対象外としている。

⁶ 2015年3月に金融庁に設置された「コーポレートガバナンス・コードの策定に関する有識者会議」から「コーポレートガバナンス・コード原案」が公表され、この原案を受けて、東京証券取引所において、関連する上場規則等の改正が行われ、2015年6月から適用された。本コードが適切に実践されることにより、それぞれの会社において持続的な成長と中長期的な企業価値の向上のための自律的な対応が図られ、会社、投資家、ひいては経済全体の発展にも寄与することが期待されている。(企業年金連合会.用語集 コーポレートガバナンス・コード. <https://www.pfa.or.jp/yogoshu/ko/ko19.html>, (参照 2025-05-07).)

⁷ 新しい時代の公益法人制度の在り方に関する有識者会議最終報告書を基に、2024年に公益社団法人及び公益財団法人の認定等に関する法律等の改正が行われた（2025年4月1日から適用）。

⁸ 2025年4月1日から、改正私立学校法が施行され、学校法人会計基準の一部を改正する省令（令和6年文部科学省令第28号）により、学校法人会計基準の根拠法令が私立学校振興助成法から私立学校法に改められ、ステークホルダーへの情報開示が重視された（学校法人会計基準第1条）。

Ⅱ 公共サービスの特徴と公共サービス提供組織の組織特性

本章では、公共性に関する検討を基に、公共サービスの定義と特徴を検討する。さらに、公共サービス提供組織の定義を確認するとともに、公共サービス提供組織について組織特性に基づいた類型化を行う。

1. 公共性とは

日本語辞典「大辞林」において、「公共性」とは、「①広く社会一般に利害・影響を持つ性質。②特定の集団に限られることなく、社会全体に開かれていること」とされている⁹（①②は当協会が加筆）。①の広く社会一般に利害・影響を持つということは、社会に影響を与えるだけでなく、社会からの影響も受けるという意味と考える。すなわち、社会構造が変化すれば、その要請に応じて公共性も変容すると考える。

②は特定の利害関係者ではなく社会全体の関係者に対するものという、正に日本国憲法に掲げられる「公共の福祉¹⁰」に通じるものと考ええる。

2. 公共サービスとは

「公共サービス基本法（平成二十一年法律第四十号）」第2条において、「公共サービス」は以下のとおり定義されている。

この法律において「公共サービス」とは、次に掲げる行為であって、国民が日常生活及び社会生活を円滑に営むために必要な基本的な需要を満たすものをいう。

一 国（独立行政法人（独立行政法人通則法（平成十一年法律第百三号）第二条第一項に規定する独立行政法人をいう。）を含む。第十一条を除き、以下同じ。）又は地方公共団体（地方独立行政法人（地方独立行政法人法（平成十五年法律第百十八号）第二条第一項に規定する地方独立行政法人をいう。）を含む。第十一条を除き、以下同じ。）の事務又は事業であって、特定の者に対して行われる金銭その他の物の給付又は役務の提供

二 前号に掲げるもののほか、国又は地方公共団体が行う規制、監督、助成、広報、公共施設の整備その他の公共の利益の増進に資する行為

同法が定める公共サービスは、実施主体である国又は地方公共団体、独立行政法人といった政府関連組織が実施主体となるサービス、いわゆる行政サービスを指した定義であるものと解する。

本報告では、公共性を有するサービスそのものの性質に着目し、公共サービスの実施主体を政府及び政府関連組織に限定することなく、様々な主体によって行われる公共性のあるサービスを公共サービスとして定義する。そのため、前項で検討した公共性の特徴を踏まえて、上記の定義を加筆修正して、本報告における「公共サービス」を以下のとおり定義する。

⁹ 松村明. 大辞林. 第四版, 三省堂, 2019.

¹⁰ なお、「共益」サービスは、「受益の機会が特定多数の者に限定されている」（公益認定等ガイドライン【補足】）場合とされ、公共サービスと比較すると受益者が限定されている。共益サービスは本報告の対象外である。また、「公益」とは国家または社会公共の利益。 広く世人を益すること（新村出. 広辞苑. 第七版, 岩波書店, 2021.）である。

本報告における公共サービスの定義

<p>公共サービスとは、以下のいずれかに当てはまるものをいう。</p> <p>① 国又は地方公共団体（独立行政法人等¹¹及び地方独立行政法人等¹²の政府関連組織を含む）の事務又は事業であって、特定の者又は地域社会全体に対して行われる財又はサービスの提供</p> <p>② 国又は地方公共団体以外の者が行う公益性の高い目的を持つ事業であって、特定の者又は地域・社会全体に対して行われる財又はサービスの提供</p> <p>③ 国又は地方公共団体が行う規制、監督、助成、広報、公共施設の整備その他の公共の利益の増進に資する行為</p>
--

3. 公共サービスの特徴

次に、ガバナンスに影響を与える可能性のある公共サービスの主な特徴について検討する。

(1) 重層的なプリンシパル・エージェント関係¹³の存在

公共サービスは、非公共サービスと同様、サービス受益者（プリンシパル＝依頼者）とサービス提供者（エージェント＝代理人）の間にプリンシパル・エージェント関係が成立している。非公共サービスと公共サービスのプリンシパル・エージェント関係の相違点は、公共サービスのプリンシパルである「国民」と、エージェントである公共サービス提供組織の間には、複数のプリンシパル・エージェント関係が重層的に介在しているという点である。

図表 1 重層的なプリンシパル・エージェント関係のイメージ図

<外観>		
P（患者）	⇒	A（医療法人）
<実態>		
P（患者・国民）	⇒	A（国会議員）
		P（国会議員） ⇒ A（政府）
		P（政府） ⇒ A（地方公共団体）
		P（地方公共団体） ⇒ A（医療法人）

医療サービスを例にとって、重層的なプリンシパル・エージェント関係について図表 1 のとおり示した。プリンシパルである国民（患者）に対して、エージェントである公共サービス提供組織は病院運営主体である組織（例えば医療法人）が該当する。医療法人が提供する医療サービスは、政府が定めたものしか提供できず、当該サービスの前提となる制度については、（潜在的な患者を含む）国民が間接民主主義の下にその代弁者である国会議員に負託し、国会議員が国会を通じて政府に改善を指示する関係にある。また、政府は各地方公共団体に地域ごとの医療サービスの提供内容の具体化を指示し、医療法人には地方公共団体からの医療サービス実施に当たっての指導が行われるという関係にある。これらの関係について、

¹¹ 特殊法人、国立大学法人が含まれる。

¹² 地方公営企業、地方三公社（地方住宅供給公社、地方道路公社、土地開発公社）、第三セクターが含まれる。

¹³ 経済学において、行為主体P（プリンシパル）が、自らの利益のための活動の実施を、他の行為主体A（エージェント）に委任する関係のことを指す。

個々の関係に着目するとそれぞれについてプリンシパル・エージェント関係が成立しており、俯瞰すると（潜在的な患者を含む）国民と医療法人の間には重層的なプリンシパル・エージェント関係が構成されていると言える。

(2) 公共サービスに対する政府による規制の存在

サービスの公共性を確保するために、公共サービスには政府による様々な規制が存在する。政府による規制は我が国の社会・経済・政治等といった環境に影響され、時世に応じて変化するものである。ガバナンスの検討に影響を及ぼすと考える代表的な規制として、以下の4点を挙げる。

① 供給量・価格の決定プロセスにおけるサービス提供者の関与が限定的となるサービス

非公共サービスは、サービス提供者自らが価格や供給量・品質を決定し競争市場で提供しているが、公共サービスの場合、競争市場に委ねたサービス提供を行うと、サービス受益者に必要な公共サービスが必要十分に提供されないおそれがある。そのため、政府により価格・供給量や品質が規制されることがあり、公共サービス提供者自身の関与が限定的となる。

例えば、医療サービスの場合、サービス価格は診療報酬制度によって統制されており、サービス供給量は病床規制等により供給量を無制限に増やすことができない等の規制が設けられている。

② 自然独占性・非競合性（非代替性）を有するサービス

初期投資に多額のコスト負担が必要なインフラサービス（例えば鉄道事業・電気通信事業等）のように、規模又は範囲の経済性があるサービスの場合、競争市場に委ねると社会的に大きな埋没費用が生じることでかえって非効率を招くおそれがある¹⁴ことから、このような市場の失敗を防ぐべく、政府により参入・退出・価格・投資等¹⁵が規制されることでサービス提供者の競争が制限され、サービス提供者が独占化又は寡占化する（自然独占性・非競合性）。サービス受益者から見れば、選択可能な代替サービスが存在しない、又は非常に少ない状態となる（非代替性）。

ただし、技術の進歩により、当該規制が効率的なサービス提供を阻害することもあるため、このような場合、規制を緩和して市場競争を促す方向で見直される場合もある¹⁶。

③ 税制上の優遇措置のあるサービス

公共サービスの提供は、必ずしも受益者からのサービス対価を伴うものではないため、サービスの提供に伴って生じた所得に対して課税されるとサービス提供に必要な財源を確

¹⁴ このようなサービスの性質を「劣加法性」という。劣加法性とは、「1つの企業ですべて供給するときの費用の方が、複数の企業で個別に供給するときの費用の合計よりも少ないという性質」をいう（土居丈朗. 入門 公共経済学. 第2版, 日本評論社, 2018.）。初期のインフラ投資が巨額になる公共サービスにおいて見られる。

¹⁵ 社会インフラとしてのネットワークを維持することを法令等で要請する場合が多い（ユニバーサルサービス）。

¹⁶ 「平成4年度年次経済報告」（平成4年7月28日 経済企画庁）第3章第6節

保できなくなるおそれがある。このため、税制上の各種優遇措置（租税特別措置等）を受ける場合がある。この際、優遇措置を受けるための条件そのものが間接的な規制と言える。

④ 最低限の品質が確保されたサービス

公共サービスは、サービス受益者が安心して当該サービスを利用できるようにする必要があるので、規制機関により最低限満たすべき品質水準が設定される。当該品質水準の達成は参入規制として機能し、品質水準に達しない場合は公共サービスを提供することができない。また、既に公共サービスを提供している組織であっても、品質水準を達成できない状況に陥れば規制機関からは是正改善措置が行われる。当該是正措置を採ってもなお必要な改善がなされなければ、公共サービス提供者としてサービスを提供する資格を失うことになる。

(3) 多様な財源種類による資金提供者の存在

非公共サービスの場合、基本的には対価性のある取引が前提であり、また、サービスを提供するための原価は直接的なサービス受益者が全て負担することになる。一方、公共サービスの場合、必ずしも対価性のある取引とは限らない。また、対価性のある取引であったとしても、直接的なサービス受益者がそのサービス提供原価の一部又は全てを負担しない場合がある。これは、公共性のあるサービスである以上、直接的なサービス受益者の負担能力の違いによってサービスを享受できるか否かが決まることが社会的に許容されないため、サービス価格が原価全てを回収可能な金額に設定できない場合があるためである¹⁷。

直接的なサービス受益者から全ての原価を回収できない場合、公共サービスを継続的に提供するための不足分を出資、税金、補助金、寄附金等の多様な財源により補うこととなる。この場合、資金提供者による資金を適切に使用させることに対する規律付け（インセンティブ・ディスインセンティブ）が、公共サービス提供組織のガバナンス向上に寄与するものと考えられる。

(4) 多数の直接的・間接的なサービス受益者の存在

公共サービスの場合、非公共サービスと異なり、基本的にサービスを必要とする全ての者が直接的・間接的にサービスを受益することができる。また、外交や国防といった原則として間接的にしか受益できないサービス¹⁸も存在する。このような公共サービスはサービス提供者から見れば、サービス受益者を特定・限定できない（非排除性：フリーライド）という特徴を有する。

(5) 社会的公平性の観点から特定の者や地域社会等に限定して提供されるサービスの存在

社会全体ではなく、公共の利益の観点から特定の者や地域社会等に限定して公共サービスが提供される場合がある。このような場合、当該サービス提供に必要な資源は、受益者によ

¹⁷ 電力、ガス、鉄道といった公共サービスは、原価である維持管理費用の全てを直接的なサービス受益者が負担している。

¹⁸ 例えば、防衛、警察、外交、公園等は、直接的なサービス受益者を事前に特定できない。又は間接的な受益となる。

る応益負担ではなく、負担できるものが負担するという応能負担原則に基づいて提供される場合が多い。

例えば、以下のような公共サービスは、社会的弱者等の特定の者や地域社会等に限定してサービスが提供されている。

- 社会保障サービス：最低生活保障や高齢者、障がい者及び失業者への援助など、社会保障制度は特定のニーズを持つ者に対して提供されるサービスである。生活困窮者や弱者を保護し、社会的公正を追求するものである。
- 公共住宅サービス：ある地域での住宅費が高騰し、一部低所得者が住宅を確保できない場合、政府は公共住宅を提供したり補助金を交付したりする。
- 医療サービス：医療機関が、特定の疾患の患者や予防医療・健康管理が不十分な低所得者に対して医療サービスを提供することがある。

4. 公共サービス提供組織とは

当プロジェクトチームが調査した限りにおいて、公共サービス提供組織は我が国の法律では定義されていない。本報告では、法人形態及び組織制度を問わず、公共サービスを提供する組織を公共サービス提供組織と定義する。

異なる法人形態や組織制度の公共サービス提供組織が同種の公共サービスを提供している事例は多い。例えば、医療サービスは、様々な組織で提供している。一方、法人形態や組織制度ごとに違いがあるため、公共サービス提供組織のガバナンスを検討する上で、法令等で求めるガバナンス構造の違いを理解する必要がある。

組織制度におけるガバナンス構造の違いについては、(1)所有権・持分権の有無、及び(2)意思決定権限の範囲の観点から、図表2で示すとおり、以下の四つに大別できる（【附属資料2 資料編(2)公共サービス提供組織の組織制度】参照）。

- ① 政府（国、地方公共団体¹⁹）
- ② 政府関連組織（独立行政法人、国立大学法人、地方独立行政法人）
- ③ 民間非営利組織（学校法人、公益法人、社会福祉法人、医療法人）
- ④ 営利組織²⁰（株式会社）

¹⁹ 我が国の地方公共団体は地方政府ではないものの、本報告では議論の便宜上、中央政府及び地方公共団体を「政府」と総称する。

²⁰ 営利組織とは、「対外的な経済活動で利益を得て、得た利益を構成員に分配することを目的とする法人」をいう（江頭憲治郎, 株式会社法, 第9版, 有斐閣, 2017.）。したがって、利益を構成員に分配しない組織が非営利組織である。

図表2 公共サービス提供組織の類型図

		①政府	②政府関連組織	③民間非営利組織	④営利組織
所有権・持分権の有無		× (概念がない)	○	△ (実質的な所有者が不在)	○
意思決定権限の範囲	規制・監督等	政府	政府	政府	政府
	企画・立案			民間非営利組織	営利組織
	事務・事業の実施		政府関連組織		

注 公共サービス提供組織の意思決定の範囲を色付けしている。

(1) 所有権・持分権の有無

株式会社における株主のように、組織制度上、所有権・持分権が明確な組織制度と、実質的な所有権・持分権が明確ではない組織制度がある。

- ① 政府の場合、そもそも所有権・持分権という概念は存在しない。
- ② 政府関連組織の場合、株式会社と異なり、出資に応じた所有権・持分権が付与されるわけではなく、①の政府が所有者とみなせる存在である。出資者が別に存在する場合もあるが、持分に応じた所有権はない。
- ③ 民間非営利組織の場合、公益財団法人や学校法人では、いずれも設立時の資金拠出を伴うものの、出捐や寄附という形態をとり、出捐者や寄附者に対して財産権（所有権）や持分権は与えられず、資本主のような実質的な所有者は存在しない。また、医療法人や公益社団法人では、社員総会が運営の意思決定を行うものの、社員は株式会社における株主のように持分割合に応じた権利は有しておらず、一人一議決権となっている。
- ④ 営利組織の場合、出資者である株主が持分に応じた所有権を有する。

(2) 公共サービス提供組織の意思決定権限の範囲

公共サービスの特徴で確認したとおり、公共サービスの提供に当たっては政府による規制が存在する。規制を含む関与の度合いは、公共サービス提供組織の意思決定の範囲に影響を及ぼす。公共サービスの意思決定の範囲を大別すると(i)規制・監督等、(ii)企画・立案、(iii)事務・事業の実施の三つに区分される。

①政府の場合、(i)～(iii)の全ての意思決定権限を有する。

②政府関連組織の場合、政府から事務・事業の実施主体として切り出されて設立された経緯を踏まえると、(iii)事務・事業の実施のみ権限を有するものと言える。

③民間非営利組織と④営利組織の場合、提供する公共サービスの種類にもよるが、多くの場合、政府による(i)規制・監督等は受けるもの、(ii)企画・立案、(iii)事務・事業の実施は自ら意思決定することが可能と言える。ただし、政府からの委託業務に該当する公共サービスの場合には、(ii)企画・立案の権限は政府が有することになる。

5. 組織ガバナンスを機能させるための基本要素

研究報告第31号では、ガバナンスを機能させるために必要不可欠と考えられる四つの基本要素を、(1)経営理念及び組織目的の明確化、(2)責任あるステークホルダーの参画、(3)経営、監督、監査機能の存在、(4)情報開示と透明性であると定義している。

本報告が検討対象とする公共サービス提供組織においても、ガバナンスの目的を達成するための基本要素は上記4点を中心となると考えるが、非営利組織よりも検討範囲を拡大することから、(1)経営理念及び組織目的の明確化を「組織目的の明確化」に、(3)経営、監督、監査機能の存在を「経営資源の確保」にそれぞれ置き換えて、以下の4点が公共サービス提供組織におけるガバナンスの基本要素であると仮定する。

(1) 組織目的の明確化

本報告が対象としている公共サービス提供組織には政府や政府関連組織が含まれることから、「経営理念」がなじまないため、「組織目的の明確化」とする。組織目的の設定に当たっては、前提となる公共サービスの目的（制度又は政策目的）を踏まえた上で、組織類型ごとの意思決定権限の違いについて考慮する必要がある。

なお、「組織目的」と一口に言っても、経営理念から具体的な行動計画まで様々なレベルの概念が存在する。単純な経営理念だけでは組織を方向付けるための具体性に欠け、また理念なくして具体的な行動計画を作成することも困難である。

そのため本報告では、組織の目指すべき経営理念等を確立し、これに沿った具体的な経営戦略や経営計画等が行えるように、これら一体となったものが明確化すべき「組織目的」として定義する。また、具体的な行動計画とは、ガバナンスに影響を及ぼす組織目的という趣旨に鑑み、「中長期において当該組織が何を成し遂げるのか」、具体的には株式会社における中期経営計画に相当するもの²¹を前提に置いて検討する。

また、公共サービス提供組織は、自らの組織目的の達成を通じて組織価値を向上させ、ひいては、公共価値²²を最大化することに貢献することが求められる。

²¹ 株式会社では、中期経営計画の開示義務はないものの、上場会社が従うべきコーポレートガバナンス・コードでは、「原則3-1 情報開示の充実」において、「会社の目指すところ（経営理念等）や経営戦略、経営計画」の開示が求められており、開示しない場合にはその理由の説明が求められている。

²² 本報告における公共価値とは、社会がその成員全体として享受し、重視すべき利益や価値を指す。物質的なもの（社会インフラや安全保障、公衆衛生）に限らず、抽象的な価値（社会的公正、自由・平等、人権の尊重等）も含まれる。

(2) 責任あるステークホルダーの参画

株式会社における株主のような所有者が明確に存在しない民間非営利組織では、ステークホルダーが主体的にガバナンスを機能させるために関わりを持つことが重要である。公共サービス提供組織においても、組織の所有者が明確に存在しない組織類型が含まれていることから、責任あるステークホルダーの参画は、このような組織においても同様にガバナンスの基本要素になるものと考えられる。

(3) 経営資源の確保

経営、監督、監査を機能させる前提となる経営資源の確保は、全ての組織において重要である。ただし、組織類型ごとに、経営資源を確保するための前提条件が異なることを考慮する必要がある。

(4) 情報開示と透明性

ガバナンスが機能するために、また、前記(2)の責任あるステークホルダーの参画を可能にするためには、ステークホルダーが適時適切に意思決定できる状態にする必要がある。そのために必要な情報開示と透明性の確保が求められる。

Ⅲ 公共サービス提供組織のガバナンスに関する課題

本章では、第Ⅱ章で検討した公共サービスの特性と公共サービス提供組織の組織特性を踏まえ、それぞれに起因する公共サービス提供組織のガバナンスに関する課題について整理する。

1. 公共サービスの特性に起因するガバナンスの課題

(1) 重層的なプリンシパル・エージェント関係の存在

公共サービスのプリンシパルたる国民とエージェントである公共サービス提供組織の間に複数のプリンシパル・エージェント関係が重層的に存在する。プリンシパル・エージェント関係が重層的であることに起因して、以下のような課題が生じる。

① ステークホルダー間の利害調整・ガバナンスへの参加の難しさ

多くの利害関係者が存在する場合、それぞれの目的や期待を調和させることが困難となる。このため、重層的に存在している個々のエージェントがプリンシパルの目的に沿って行動するように方向付けるための明確な指針やインセンティブが必要となる。また、ステークホルダーが公共サービスに関する政策立案プロセスに参加することで、公共価値を高めることができる。しかし、その参加をどのように促進し、維持するかが課題となる。

② 情報の非対称性

サービスを実施するエージェント側は情報の非対称性を要因として、常にプリンシパルよりも情報優位にある。したがって、情報開示と対話を通じて透明性を確保し、どのようにエージェントのガバナンスを機能させるかが課題となる。

③ 監視コストの存在

エージェントの行動を監視し、プリンシパルの目的に沿った行動を保証するためのコストが生じる。これらのコストを最小限に抑えつつ効果的な監視体制を構築することが求められる。

④ 長期的な成果目標と短期的な成果目標の整合性

短期的な成果目標に焦点を当てたインセンティブが設定されることがあるが、それが長期的な成果目標と必ずしも一致しない場合がある。公共価値の最大化につながる長期的な成果目標を重視するインセンティブ構造をどのように設計するかが課題となる。

(2) 公共サービスに対する政府による規制の存在

公共サービスの特性上、サービスの提供方法等について、一定程度の政治的・行政的な関与がある。特に、政策面・税制面で規制を受けている場合、それぞれ以下のような点が課題となる。

- ① 供給量・価格の決定プロセスにおけるサービス提供者の関与が限定的となるサービス
量・価格の決定プロセスにおいて規制機関の関与が大きいため、サービス提供者に「値決め」という発想がなく、また、経営上の重点がサービスの安定供給に置かれ、サービスごとに原価を測定し低減することで効率的にサービスを提供しようとする積極的なインセンティブが働きづらくなる懸念²³がある。

規制機関が適切に量・価格を決定するためには、サービス提供者から算定根拠となる十分な情報を入手する必要があるが、サービス提供者にとって有利な条件となるように、規制機関に対して不利な情報を提供しない可能性がある。

このため、サービス提供者が適切な情報提供を行えるように、また、サービス受益者のリテラシーを高めること²⁴も含め、規制機関の役割がガバナンス上、非常に重要となる。

- ② 自然独占性・非競争性（非代替性）を有するサービス

劣加法性²⁵が成立している公共サービスでは、サービス提供者が参入規制によって独占又は寡占の状態となり、市場競争が制限される。①と同様、サービス提供者が原価を測定し低減することで、効率的にサービスを提供しようとする積極的なインセンティブは働きづらい。

参入した組織による投資が一巡²⁶した後又は技術革新により既存サービスの提供コストが大幅に低減されることになった場合は、劣加法性が成立しなくなり、参入規制を見直す必要が生じる。しかしながら、現実社会において、サービス提供コストの合計を測定することは困難であるため、規制の見直しも困難となる。

サービス受益者から見れば選択可能なサービスが全くない、又は限定される状態であるため、サービス対価やサービス提供量に不満があっても当該サービスを受容せざるを得ない。このため、このような状態を生み出している規制・監督機関の役割がガバナンス上、非常に重要となる。ただし、サービスに対する規制・監督を通じて、公共サービス提供組織の組織ガバナンスへの関与まで行われると行き過ぎた統制と捉えられる可能性もあるため、バランスが重要となる。

- ③ 税制上の優遇措置のあるサービス

必要な公共サービスが確実に実施されるための財源確保の一環として実施される、租税特別措置法による税制上の優遇措置は、補助金を交付することと同様の政策効果がある。

どちらも政策効果の評価・検証や適用状況の検査といった制度的措置²⁷が導入されている。

²³ そもそも原価計算方法が確立していない、計算方法を理解していないなどの問題もある。

²⁴ 一部の医療機関では、サービス受益者である患者の情報リテラシー向上のため、患者向け診療手帳「私のカルテ」を所持させて医者が患者に説明している事例が見られる。

²⁵ 脚注14参照

²⁶ 参入規制において当初目的としていたインフラ等の投資がどの段階で完了したということ、誰がどのように判断するのも困難である。

²⁷ 租税特別措置法による税制優遇又は補助金の政策効果や適用状況に関する政府の評価・検証、検査に関する制度の運用例

・財務省：税特別措置の適用状況の透明化等に関する法律に基づく租税特別措置の適用実態調査の結果に関する報告

しかしながら、個々の公共サービス提供組織が補助又は優遇を受けた金額やその効果をプリンシパルである国民に対して説明するという観点で実施されるものではなく、また、補助又は優遇の適用状況を個々の公共サービス提供組織に開示することを求める制度も存在しない。このため、国民に対するアカウントビリティの履行という点で、補助又は優遇を受けたことに対する十分な説明がなされているとは言い難い。

④ 最低限の品質が確保されたサービス

公共サービス提供組織にとって、品質を確保するための規制は、サービスを提供する上で追加的なコストとなることが多い。そのため、当該規制を緩和・回避・無効化しようとするインセンティブが働く。したがって、公共サービス提供組織が規制機関に対して、適切な規制に必要な情報を十分に提供しないことが想定される。

一方で、規制機関は、公共サービスに関する知見を十分に有していない場合があるため、規制機関が最低限の品質水準を設定するために必要な情報を定義できず、公共サービス提供組織が有する情報を十分に収集できない可能性がある。

(3) 多様な財源種類による資金提供者の存在

公共サービス提供組織に対する資金提供者として想定されるのは、①出資者、②融資者、③寄附者、④補助金交付者であるが、株主のように剰余金分配請求権のある出資者や融資者を除くと、いずれも資金提供を通じて公共サービス提供組織に適正な資金使用といった規律付けを働かせる手段が乏しく、ガバナンスの担い手となるような強力なステークホルダーにはなりづらい。

ただし、補助金交付者のうち、税財源の補助金等の資金配分機関²⁸については、資金使途の適正性を補助対象事業ごとに検査することから、公共サービス提供組織に対する間接的な規律付けを期待できる²⁹。一方、資金配分機関における検査の視点や手法が機関ごとに区々であるため、公共サービス提供組織への規律付けとして機能するよりもむしろ検査への対応業務が追加で生じ、業務の非効率を生じさせる懸念がある。

(4) 多数の直接的・間接的なサービス受益者の存在

サービス受益者は自らが望む適切なサービスが提供されるために、外部のステークホルダーとして公共サービス提供組織に規律付けを働かせるインセンティブを有する。このため、サービス受益者による公共サービスへの満足度（反応）は、公共サービス提供組織への一定の規律付けとして働く。

・総務省：各府省が実施する政策評価の点検
・会計検査院：租税特別措置の適用状況や補助事業の検査
・内閣官房（行政改革推進会議）：行政事業レビューによる補助事業のレビュー

²⁸ 資金配分機関は政府及び政府関連組織のみならず、公益財団法人等の民間非営利組織も含まれる。

²⁹ 資金配分機関は、交付申請受付時、補助対象事業の実施時、額の確定（精算）時、それぞれの時期に補助目的に沿った業務が実施できているかを検査することが一般的である。資金配分機関は補助金等の交付目的を達成できるかという観点で、資金使途の適正性について検査をするのみであり、公共サービス提供組織の運営そのものに対する直接的な規律付けは通常期待できない。

特にサービス受益者が選択可能な公共サービスにおいては、サービスへの満足度が低い場合、当該組織の提供するサービスが利用されず、組織の存在意義や持続可能性に影響を与える可能性がある。

選択可能な公共サービスがない場合でも、サービスの改善を目的としたサービス受益者からの規律付けが期待される。ただしこの場合、個々のサービス受益者からの直接的な規律付けというよりも、メディア等の情報の仲介者を介した間接的な規律付けが期待される。このようなサービス受益者からの正常な規律付けが働くためには、情報の仲介者による情報仲介機能が適切に機能することが重要である。なお、情報仲介機能が適切に機能する前提として、公共サービス提供組織による適切な情報開示が重要である点は留意すべきである。

他方、サービス対価を支払わなくてもサービスが受益できてしまうような非排除性を有する公共サービス（フリーライダー問題）又は直接的なサービス受益者が事前に特定できない（又は間接的にしか受益されない）公共サービス³⁰の場合、サービス受益者はサービス内容や、当該サービスを提供する組織自体の持続可能性への関心が低く、結果としてサービス受益者による規律付け（サービス受益者の要望を基により良いサービスを効果的・効率的に提供させる等）が働きづらい。このような公共サービス提供組織においては、サービス受益者がガバナンスの担い手となるような強力なステークホルダーにはなりづらい。

(5) 社会的公平性の観点から特定の者や地域社会等に限定して提供されるサービスの存在

公共の利益の観点から特定の者や地域社会等に限定して公共サービスが提供される場合、サービスを確実に提供するために相応の財源が保障されていることから、公共サービス提供組織ではコスト意識が希薄になり、経営資源が効率的に使用されないおそれが生じる。また、サービス受益者を含む需要者側では、公共サービスの受益者の選定や応能負担から生じる社会的公平性への配慮が必要になるが、どのように配慮するかを公共サービス提供組織のみで決定することはできず、公共サービスの企画・立案主体である規制・監督機関がサービスの制度設計において主体的に関与する必要があるという課題がある。

2. 組織特性に起因するガバナンスの課題

組織特性に起因するガバナンスの課題について、組織類型ごとにガバナンスの目的を達成するための四つの基本要素に照らした検討を行う。なお、政府自体のガバナンスについては、立法府及び行政府の在り方に関するものであり、本報告の趣旨に適さないため検討しない。

(1) 組織目的の明確化

ガバナンスを機能させるための組織目的、つまり組織の目指すべき経営理念等と、これに沿って「中長期において当該組織が何を成し遂げるのか」という具体的な行動計画を明確にすることが重要である。

公共サービス提供組織の究極的な組織目的は、公共価値の最大化である。ただし、個々の

³⁰ 例えば、防衛、警察、外交、公園等はサービスの対象となる直接的なサービス受益者を事前に特定できない。又は間接的な受益となる。

組織の組織目的が必ずしも公共価値の最大化を目指す必要はない。重要なことは、具体的かつ評価可能な組織目的を設定することである。具体的な目的でなければ、ステークホルダーを含むそれぞれのガバナンスの担い手が当該組織目的を理解し、組織目的の達成のために行動することが困難となる。また、組織目的の達成度が評価可能でなければ、究極的に公共価値の最大化に資する組織目的であったかどうか不明となる。このため、組織目的の設定及び評価プロセスに関する課題について、組織類型ごとに検討する。

また、公共サービス提供組織が組織目的を設定する上で、組織の持続性を考慮する必要があるが、組織類型ごとに前提となる所与の条件が異なるため、この点についても併せて検討する。

① 政府関連組織

組織目的は政府が定め、政府関連組織は定められた組織目的達成のための行動計画を作成し、その達成度を政府が評価するという、一連の目標・評価制度が確立している³¹。ただし、政府と政府関連組織はその出自³²も相まって渾然一体となった運営が行われる可能性がある。この場合、政府関連組織に都合の良い目的・目標が設定されてしまう、すなわち、プリンシパル・エージェント間の緊張関係が存在しない、「規制の虜」³³の状態となる懸念があるという点でガバナンス上の課題がある。

なお、政府関連組織は制度上、効率的な業務運営は求められているものの、原則として独立採算を求められていないため、組織を持続させるための最低限の収益獲得に関するガバナンス上の課題は生じない。

② 民間非営利組織

組織目的は公共サービス提供組織が自由に設定できるが、その達成度に関する業績評価は基本的に求められていない³⁴。民間非営利組織は所有権・持分権が存在しない、又は所有権・持分権が想定されていても実質的な所有者が存在しないため、設定した組織目的にコミットする対象が制度上不明確となっており、結果的に、組織目的の達成状況を評価する仕組みがない。

また、組織の持続性を確保するためには、単年度での利益を確保しつつ、その利益から中長期的な資産の更新といった再投資の財源を含む一定程度の利益が必要となる。一方、営

³¹ 独立行政法人の場合、主務大臣が中期目標等を設定し、独立行政法人は当該目標達成のための具体的なアクションプランとして中期計画を作成する。中期計画に沿った事務・事業の実施結果を目標達成度合いとして自己評価し、主務大臣が当該評価を踏まえ、評価結果を確定させる。なお、主務大臣の目標設定及び評価に当たっては、総務省に設置された第三者機関である独立行政法人評価制度委員会がチェックする仕組みとなっている。

³² 政府の事務・事業の一部を切り出して法人化させた独立行政法人や、文部科学省の内部組織であった国立大学法人等は、法人化後も出向等の人材交流を通じて、同一者が政府の立場にも政府関連組織の立場にもなり、外部から見れば渾然一体とした運営が行われているように見られる懸念がある。

³³ 規制の虜（英：Regulatory Capture）、又は規制理論とは、規制機関が被規制側の勢力に実質的に支配されてしまうような状況であり、この状況下では、被規制産業が規制当局をコントロールできてしまう余地があり得る。政府の失敗の一つである（George J. Stigler. The Theory of Economic Regulation. The Bell Journal of Economics and Management Science. 1971, Vol.2, No.1, p.3-21.）。

³⁴ ただし、公益法人における公益認定制度のように行政庁が公益性を認定する制度や、社会福祉法人の第三者評価のように当該組織以外の評価・認証機関が組織目的を達成できているかを評価する事例はある。

利組織のように成果の分配を目的としないため、超過利潤を追求することは想定されていない。このため、公共性に配慮した、組織の持続性が確保可能な利益水準の設定が課題となる。

③ 営利組織

民間非営利組織と同様、組織目的は公共サービス提供組織が自由に設定でき、また、株式会社のように所有権が明確なため、設定した組織目的にコミットした経営が行われていない場合、執行者である役員を変更する等、組織目的の達成状況を評価する仕組みが整備されている。

また、営利組織の組織目的の一つとして利潤の最大化（収益の最大化）が挙げられるが、提供するサービスの特徴を踏まえた公共性への配慮が必要となる。したがって公共性に配慮して利潤を最大化させることが組織目的となるが、これこそが営利組織である公共サービス提供組織にとってのガバナンスの課題となる。

(2) 責任あるステークホルダー（ガバナンスの担い手）の参画

ガバナンスの担い手となる責任あるステークホルダーは、一義的には当該組織の所有者が想定され、制度上、法令等で定められている。

政府関連組織の場合、他の組織類型と異なり、制度上、意思決定権限の範囲が限定されており、重要事項の決定は政府によって行われるため、規制・監督機関でもある政府が責任あるステークホルダーとしてガバナンスの担い手となる。

営利組織の場合、株式会社では、所有者たる株主総会が最高意思決定機関として機能し、取締役会は業務執行に関する意思決定や各取締役の職務執行の監督を、監査役等は取締役の職務執行が適切かどうかを監督することが、会社法においてそれぞれ定められている。このため、株主が責任あるステークホルダーとしてガバナンスの担い手となる。

民間非営利組織の場合、個々の法令においてガバナンスを担う機関が法定されている³⁵が、組織の実質的な所有者が想定されていないことが多いため、最終的な責任を負うガバナンスの担い手を定めることが困難である³⁶。したがって、政府関連組織や営利組織と異なり、多様な外部ステークホルダーが組織のガバナンスを担うべきである。

民間非営利組織に限らず、公共サービス提供組織におけるステークホルダーは多岐にわたることが多いが、大別すると、①資金提供者、②サービス受益者、③規制・監督機関、④広域連携組織、⑤組織構成員の五つのステークホルダー・グループが想定される³⁷。以下、それぞれについて検討する。

³⁵ 詳細は【附属資料2 資料編(2) 公共サービス提供組織の組織制度】を参照。理事会、評議員会等、同じ名称であっても組織類型ごとに位置付けが異なることに留意されたい。

³⁶ 経済学において「Who Monitors the Monitors?」として、しばしば議論されてきた(David. A. Andelman. Who Monitors the Monitors?. World Policy Journal. 2009, Vol.26, No.2, p.135-141.)

³⁷ 研究報告第31号では、「受益者、資源提供者、地域社会、従業員等」をステークホルダー・グループとして挙げている。「独立行政法人の財務報告に関する基本的な指針」(平成29年9月1日 独立行政法人評価制度委員会 会計基準等部会、財政制度等審議会 財政制度分科会 法制・公会計部会)では、財務報告の利用者という観点で、ステークホルダー(サービス受益者、資金提供者、外部評価・監督者、法人内部利用者)について触れられている。これらを踏まえ、整理した。

① 資金提供者

出資者及び融資者を除くと、いずれも資金提供を通じて公共サービス提供組織に適正な資金使用といった規律付けを働かせる手段が乏しく、ガバナンスの担い手となるような強力なステークホルダーにはなりづらい。

② サービス受益者

多くの公共サービスにおいて、サービスニーズの充足度による公共サービスの選択や、サービス内容への改善要望の提示という直接的な規律付け又はメディア等の情報仲介者を通じた間接的な規律付けが期待できる。

③ 規制・監督機関

規制・監督機関はガバナンスの担い手となるような強力なステークホルダーである。規制・監督機関は、組織制度の所管省庁³⁸と事業自体の所管省庁³⁹に大別される。提供する公共サービス及び組織制度によって、両者が同一の場合もあれば、異なる場合もある。

④ 広域連携組織

小規模な公共サービス提供組織において、自己の組織だけでは十分な事業運営やガバナンス体制を整えられない場合を想定し、組織横断的なガバナンス体制を構築できる制度⁴⁰が法令等で定められている。このような広域連携組織の存在は、零細な公共サービス提供組織の存在を社会全体で許容する一助になるものと考えられるため、ガバナンスの担い手となる責任あるステークホルダーとして期待される。

⑤ 組織構成員

組織構成員のうち、理事・監事といった役員は当該組織を運営又は監督する当事者であり、ステークホルダーには含まれない。ここでいう組織構成員は従業員を指す。従業員については、直接的にガバナンスの担い手となることはないが、例えば外部通報制度等を通じて、間接的にガバナンスを機能させることはできる。しかしながら、民間非営利組織の場合、上場会社のように外部通報制度を整備することが要求されているわけではなく、また、想定される通報内容はどちらかという従業員個人の環境改善に関する内容であることから、公共サービス提供組織を規律付けるような機能までは必ずしも期待できない。

(3) 経営資源の確保

公共サービス提供組織の組織類型ごとに経営資源（ヒト・モノ・カネ）を確保するための前提が異なっている。

政府関連組織の場合、公共サービスを提供するための必要最低限の経営資源は政府により

³⁸ 公益法人における内閣府、学校法人における文部科学省、社会福祉法人・医療法人における厚生労働省が該当する。

³⁹ 例えば、医療サービスであれば厚生労働省、教育サービスであれば文部科学省が該当する。

⁴⁰ 医療法人では地域医療連携推進法人制度、社会福祉法人では社会福祉協議会や社会福祉連携推進法人制度が該当する。

措置される。しかしながら、定員規制や人件費の上限規制等が存在し、外部の高給人材を招くといった特色ある経営をすることは通常困難である。また、モノやカネといった経営資源は、元々政府の保有するものが措置され、余剰分は返納する仕組みを有していることから、経営資源を有効に活用したり、生産性を向上させたりといった創意工夫の取組を行うインセンティブが生じにくい。

民間非営利組織及び営利組織の場合、公共サービスを提供するために必要な経営資源は、一部保険制度や補助金による収入等の財源措置はあるものの、基本的に自ら確保する必要がある。特に小規模組織においては、規模の経済性を発揮できないため、ガバナンスを機能させるための経営人材・公共サービスに精通した専門人材・間接部門の人材やその他のモノ・カネの確保が困難となる。

(4) 情報開示と透明性

① 公共サービス提供組織におけるアカウンタビリティの重要性

情報開示と透明性については、適切な意思決定に基づく規律付けを可能とするために重要な機能であり、どの組織類型においても求められる。税金・補助金等の国民負担・税制優遇を受けている場合には、納税者である国民に対するアカウンタビリティ⁴¹を負っている。また、公共サービスはサービス受益者を含むステークホルダーが直接・間接に多数存在することから、様々なステークホルダーが理解しやすいように、情報の利用者の特定と、情報ニーズを踏まえた情報開示といった工夫も必要である。

② 同種の公共サービスを提供する場合の比較可能性

同種の公共サービスを提供する組織であっても、組織制度の違いによって異なる会計基準が適用されることで、財務報告（財務情報及び非財務情報）の比較可能性が損なわれている現状がある。医療サービスを例にすると、国、地方公共団体、独立行政法人、国立大学法人、学校法人、社会福祉法人、医療法人等の非営利組織だけでなく、株式会社を運営主体とした医療機関が提供することもあるが、それぞれの組織制度で別個の会計基準及び開示基準に従った財務報告が行われている（個々の組織制度が適用する財務報告の詳細は【附属資料2 資料編(3) 公共サービス提供組織の会計・情報開示】参照）。適用される財務報告を理由に、ステークホルダーの意思決定に必要な情報開示が行われない場合、当該公共サービスに対するガバナンスが有効に機能しないおそれがある。

また、上場会社ではEDINETのような組織間の開示情報を比較可能なプラットフォーム（基盤）が整備されているが、他の組織制度では同様のプラットフォームが整備途上か、又は整備されていないため、ステークホルダーが組織情報へアクセスすることが困難となっている（詳細は【附属資料2 資料編(3) 公共サービス提供組織の会計・情報開示】参照）。個別の公共サービス提供組織が公告や自身のウェブサイト等で情報を開示しても、アクセスが容易でなければ、ステークホルダーからの規律付けが働かないおそれがある。

⁴¹ ここでは、税金等を効率的に使用し、必要な成果を生み出したことを説明しなければならない責任の意。

③ 組織規模に応じた開示基準

営利組織、特に株式会社の場合には、金融商品取引法が適用される上場会社等、会社法上の大会社、その他中小企業の別で、適用可能な開示基準が異なっている。これはステークホルダーの多寡や情報ニーズの相違、規模に応じた組織に対する事務負担軽減等を踏まえたものであり、いわゆる身の丈に合ったガバナンスが機能する一助となっている。

一方、営利組織以外の組織類型では、適用可能な開示基準は一つしかなく、組織の規模に応じた選択の余地がない。このため、大規模組織にとっては簡易な基準、小規模零細組織にとっては過重な基準とならざるを得ない。また、基準の設定に当たっても小規模零細組織に一定の配慮をせざるを得ず、社会的に重要な影響力を有するような大規模組織に対する情報開示の充実施策を実施しづらい。

④ 成果情報の開示

組織が公共サービスを提供するかどうかにかかわらず、成果情報は財務情報と非財務情報によって説明される。営利組織については、成果情報は主に財務情報により説明されるものの、公共サービス提供組織たる営利組織においては、非財務情報により説明する比重が公共サービス以外のサービスを提供する組織よりも多い。

また、営利組織以外の組織類型（政府関連組織及び民間非営利組織）では、成果情報を財務情報として開示することが困難であり、非財務情報による説明が営利組織よりも重要となる。この課題については、次章で別途検討する。

3. ガバナンス・コードにおける課題

(1) ガバナンス・コードとは

イギリスの「コーポレート・ガバナンス・コード」を参考に、我が国でも導入されている、グッドガバナンスを達成するための指針である。いわゆる「コンプライ・オア・エクスプレイン」（「原則を実施するか、実施しない場合には、その理由を説明するか」⁴²⁾）に基づき、コードで示された原則の適用状況をステークホルダーに説明するため、法令や規則のように遵守が強制されるハード・ローではなく、「ソフト・ロー」であると言われる。

組織を取り巻く環境は常に変化するため、コードに掲げられた原則を全て遵守しさえすればグッドガバナンスが達成できるとは限らない⁴³⁾。グッドガバナンスを達成するためには、環境の変化に応じて常に組織自らが見直し、「コンプライ・オア・エクスプレイン」の説明を基に、ステークホルダーとの対話を通じてガバナンスを不断に向上させる努力が求められる。

⁴²⁾ コーポレートガバナンス・コード原案(平成27年3月5日 コーポレートガバナンス・コードの策定に関する有識者会議)

⁴³⁾ 英国・コーポレートガバナンス・コードの序文2.では「あたかも本コードをコンプライアンスすることそれ自体が良いガバナンスを構成する、という信念のようなものすら存在しているように見受けられる。しかしながら、本コードは、当然のことではあるが、原則、構造やプロセス等についての一般的なガイダンスに過ぎない。本コードが適用される状況には幅がありすぎて、本コードで示す以上に具体的に取締役会の行動を縛ることは不可能であるため、本コードを遵守しさえすれば有効な取締役会が実現される、と保証することはできない。」と述べられている（コーポレートガバナンス・コードの策定に関する有識者会議（第2回）「参考資料2 英国・コーポレートガバナンス・コード（仮訳）」（金融庁 平成26年9月4日 <https://www.fsa.go.jp/singi/corporategovernance/siryuu/20140904/08.pdf>（参照 2025-05-07）））。

(2) ガバナンス・コードの設定状況

日本とイギリスのガバナンス・コードの設定状況について比較すると、いずれも組織制度ごとにガバナンス・コードが設定されているが、日本では一つの組織制度に複数の類似したガバナンス・コードが設定されている例⁴⁴が確認できた（詳細は【附属資料2資料編(4)公共サービス組織のガバナンス・コード】参照）。ガバナンス・コードがステークホルダーとの対話の手段として機能するためには、コードの内容がグッドガバナンスを達成するための指針であることについて、ステークホルダー間で合意されたものである必要がある。そのためガバナンス・コードの設定に当たっては、関係するステークホルダー間で協議され、かつ、透明性をもって設定されることが重要と考えるが、我が国のガバナンス・コードの中には、設定時の協議の過程が公表されていないものもあった⁴⁵。

また、特定の組織制度単位ではなく、個別の組織において独自のガバナンス・コードを定めている事例の存在も確認された。個別組織において設定されたガバナンス・コードは、各組織の内部規範に過ぎず、それに対する遵守状況を開示したとしても、組織制度ごとに設定されたガバナンス・コードを遵守しているのか、それとも説明が必要なのかが明らかにならない。そのため、当然ステークホルダーとの対話の手段にはなり得ず、ソフト・ローとしてガバナンス・コードが意図する組織ガバナンスの向上にはつながらない。

(3) ガバナンス・コードの遵守状況の開示

遵守状況の開示が任意となっている組織制度も散見された⁴⁶（以下詳細は【附属資料2資料編(4)公共サービス組織のガバナンス・コード】参照）。ガバナンス・コードの遵守状況を内部的に確認するのみでステークホルダーに開示しない場合には、ガバナンス・コード本来の趣旨であるステークホルダーからの規律付けは見込めない。さらに、遵守状況を開示する場合であっても、「遵守している」という宣言のみでは当然足りず、遵守していることに関する根拠とともに開示しなければステークホルダーとの対話が行えず、同様にステークホルダーからの規律付けは見込めない⁴⁷。

上場会社においても、東京証券取引所からガバナンス・コードに係る情報開示について問題提起がなされている事例⁴⁸が確認できる状況である。

⁴⁴ 学校法人（私立大学）のガバナンス・コードは、一般社団法人日本私立大学連盟が設定したものと、日本私立大学協会が設定したものが存在。

⁴⁵ 下記脚注46で遵守状況の開示が任意となっていることを指摘したガバナンス・コードについては、いずれもガバナンス・コードの設定時の協議過程が設定主体のWebサイトから探し出すことができなかった。

⁴⁶ 「公立大学ガバナンス・コード」（2023年1月 一般社団法人公立大学協会）、「公益法人ガバナンス・コード」（2019年9月 公益財団法人公益法人協会）は遵守状況の開示が任意となっている。

⁴⁷ 「私立大学ガバナンス・コード」（2019年6月 一般社団法人日本私立大学連盟）は、一般社団法人私立大学連盟の会員である学校法人に遵守状況の開示を義務付けているが、複数の学校法人の遵守状況報告書では、「遵守している」という記載のみが開示されている状況であった。

⁴⁸ 「投資者の目線とギャップのある事例」（2024年11月21日 東京証券取引所）では、開示事例の分析を通じて、レベル1「現状分析や取組みの検討が十分でない状況」、レベル2「（現状分析や取組みの内容が投資者に評価されていない状況」、レベル3「投資者から一定の評価を得たうえで、更なる向上が求められる状況」の課題が示されている。

IV 公共サービス提供組織の成果情報に関する課題

公共サービスを担うかどうかにかかわらず、経営資源は有限である。したがって、限られた資源をどの程度効果的かつ効率的に活用して組織目標を達成したのか、という点が重要となる。特に、公共サービス提供組織においては、ガバナンスの基本要素として情報開示と透明性を挙げているとおり、成果情報の開示は組織を規律付けるために重要である。

本章では、まず、公共サービス提供組織における成果情報の定義について確認するとともに、公共サービス提供組織の成果情報の測定・開示単位が個別の報告主体に限らないという特徴に言及している。これらを踏まえ、具体的な公共サービスの事例に触れつつ、成果情報を測定・開示する上での課題について検討する。

1. 成果情報とは

「第Ⅲ章 2. 組織特性に起因するガバナンスの課題(4) 情報開示と透明性④ 成果情報の開示」では、成果情報を財務情報として開示することが困難であるという課題を提示した。

公共サービスは、国民生活において必要不可欠なサービスであることから、サービス受益者等のステークホルダーは、サービスの有効性や効率性、持続可能性といった組織の成果について関心がある。このため、公共サービス提供組織は、成果情報を自己規律のために利用することももちろん大事であるが、ステークホルダーへ積極的に開示し、アカウンタビリティを履行することで外部からの規律付けを図ることも重要である。

また、公共サービスの規制・監督等を担う政府においては、その政策効果を可視化⁴⁹し、広くサービス受益者や納税者に説明・開示することで、多様なステークホルダーへのアカウンタビリティを履行することが可能となる。

(1) 成果情報

IPSASB RPG (Recommended Practice Guideline (推奨実務ガイドライン)) 第3号「サービス業績情報の報告」では、サービス業績情報、すなわち成果情報は、「主体が提供するサービス、主体のサービス業績目標、主体の目標の達成範囲に関する、利用者のための情報」とされている。また、「サービス業績情報は、主体が提供するサービスの効率性と有効性を財務報告の利用者が評価するのに役立つ情報」とされている⁵⁰。

- 効率性

サービスが効率的に提供されたかを示す情報であり、インプットとアウトプット又はインプットとアウトカムの関係性である。

- 有効性

サービスが有効に提供されたのかを示す情報であり、業績目標と結果の関係で説明される。当該説明は定性情報及び定量情報で行われる。

⁴⁹ 政策効果の可視化とは、施策レベルや事務事業レベルではなく、政策のレベルで後述する成果情報が概観でき、事後的な政策評価のみならず、事前の政策評価や規制評価にも活用可能な状態をいう（図表6 政策・施策体系と個別組織のロジックモデルの関係（概念図）を参照）。

⁵⁰ IPSASB RPG第3号第1項

また、インプット⁵¹、アウトプット、アウトカム自体も、財務報告の利用者の評価に役立つ情報という観点からは、成果情報であると言える。

- インプット

アウトプットやアウトカムを生み出すために投入した資源であり、投入量又は投入金額で測定される。投入金額で測定される場合、会計基準により測定された数値が利用可能である。

- アウトプット

サービス提供の結果であり、定量的にはサービス提供量又はサービス提供金額で測定される。

- アウトカム⁵²

アウトプットの結果として、又はアウトプットに起因する、社会経済に与える影響や効果である。アウトカムは、サービス提供活動自体や、その成果物であるアウトプットの産出によりもたらされる社会経済に及ぼす影響や効果をいう。

なお、重層的なプリンシパル・エージェント関係の段階に応じて、測定可能なアウトカムにも段階⁵³がある。

(2) 有効性

有効性で説明される「業績目標と結果の関係」には、「目標に対する成果の度合い」（サービス提供者の視点）だけでなく、「サービス受益者の満足の度合い」（サービス受益者の視点）も含まれる。また、ここで指す目的には、組織目的だけでなく、政策目的や政策意図も含むものである。

有効性の測定に当たって、株式会社における財務分析では一般的な測定指標が存在せず、財務情報で説明される機会も乏しい。このため、有効性は上場会社のMD&A（Management Discussion & Analysis、経営者による分析）情報⁵⁴のように、記述情報で開示されることが多い。

⁵¹ インプットが成果情報になる状況とは、アウトプットがめ定まっておき、経営資源の確保が達成すべき組織目的となっている場合等、限定された状況である。例えば、予算額自体は成果情報となるインプットではないが、当該予算を支出した結果については、成果情報となるインプットである。

⁵² サービス提供者が意図した効果と意図していない効果を分けて、意図した影響や効果をアウトカム、意図していない影響や効果をインパクトと区別する考え方もある（「研究開発のアウトカム・インパクト評価体系」（平澤冷 平成17年度科学技術振興調整費調査研究報告書））ものの、本報告ではIPSASB RPG第3号「サービス業績情報の報告」やIPSASB サステナビリティ報告基準公開草案1号（SRS ED1号）BC41項の考え方を踏襲し、両者を区別せず、アウトカムとして包括的に定義している。

⁵³ アウトカムが発現するまでの単純な時間軸の長さだけではなく、複数の報告主体から発現したアウトカムからより大きなアウトカムを生み出す場合もあり、これらの関係をそれぞれ短期的・中期的・長期的なアウトカムと表現することもある。このため、個別の報告主体が測定可能、すなわち成果目標として設定可能なアウトカムは短期的なアウトカムと定義することが適切な場合が多い。

⁵⁴ 有価証券報告書における「経営者による財政状態、経営成績及びキャッシュ・フローの状況の分析」が代表的なMD&A情報である。

(3) 効率性

効率性は、資源の配分について無駄がない、すなわち、いかにインプットを削減するかという点に重きが置かれている。IPSASB RPG第3号「サービス業績情報の報告」における「効率性 (Efficiency)」は、少ないインプットでいかにアウトプット・アウトカムを最大化するかという観点も含む。

(4) 生産性

一般的に、生産性は「生産諸要素の有効利用の度合い⁵⁵」であり、定量的には「投入量1単位当たりの産出量・産出額」として表される。

株式会社における代表的な測定指標としては、分母であるインプットに着目した労働生産性や資本生産性が挙げられる。また、分子であるアウトプットに着目すると物的生産性や付加価値生産性を挙げることもできる。これらを踏まえると、代表的な指標は以下のよう
に算定される。

	労働生産性	資本生産性
物的生産性	$\frac{\text{生産量}}{\text{労働量 (又は人件費)}}$	$\frac{\text{生産量}}{\text{有形固定資産}}$
付加価値生産性	$\frac{\text{付加価値額}}{\text{労働量 (又は人件費)}}$	$\frac{\text{付加価値額}}{\text{有形固定資産}}$

ここでいう付加価値額とは、組織が新しく生み出した金銭的な価値である⁵⁶。売上げから各種原価を控除して算定される、一般的に粗利益に相当する部分であるため、財務情報として測定される場合が多い。一方、生産量はサービス提供量等であるため、定量的な情報であっても販売量や製造量のように非財務情報として測定される。

分母のインプットには、生産要素として労働（人件費）・資本（投下資本、有形固定資産）が用いられることが多い。いずれも金額単位の場合には財務情報として測定される場合が多いが、数量単位の場合には定量的な情報であっても労働時間や機械台数のように財務情報として測定されるものとは限らない。

公共サービスの分野において生産性は、効率性に加えて、公共サービスとして要求されるサービス水準を満たし、かつ適時にサービスを提供できるかといった付加価値を含む。例えば、米レーガン政権時代に行われた連邦政府改善プログラムにおいて生産性は、「指定された品質と適時性の水準で政府のサービス又は財を提供するために資源がどれだけ効率的に使用されるかを意味する」とされている⁵⁷。

⁵⁵ 公益財団法人日本生産性本部. "生産性とは". <https://www.jpc-net.jp/movement/productivity.html>, (参照 2025-05-07).

⁵⁶ 金銭的価値として測定できる付加価値生産性は、営利組織では収益性に近似する。

⁵⁷ Executive Order 12637 - Productivity Improvement Program for the Federal Government Section 2 (a) (1988)において、"Productivity" means the efficiency with which resources are used to produce a government service o

2. 成果情報の測定・開示単位

公共サービス提供組織における成果情報の測定・開示単位は必ずしも当該組織に限られない。このため、成果情報の測定・開示単位を、本報告の便宜上、マイクロレベルとマクロレベルに大別する。

- ミクロレベル（個別の報告主体単位）

個別の報告主体が測定・開示単位であり、通常、財務報告や財務諸表作成の単位⁵⁸である。情報利用者の情報ニーズに応じて、財務報告の中で公共サービスと非公共サービスの成果情報がセグメント別に区分して報告されることが重要となる。

- マクロレベル（個別の報告主体を超えた、政策や施策の目的に応じた集計単位）

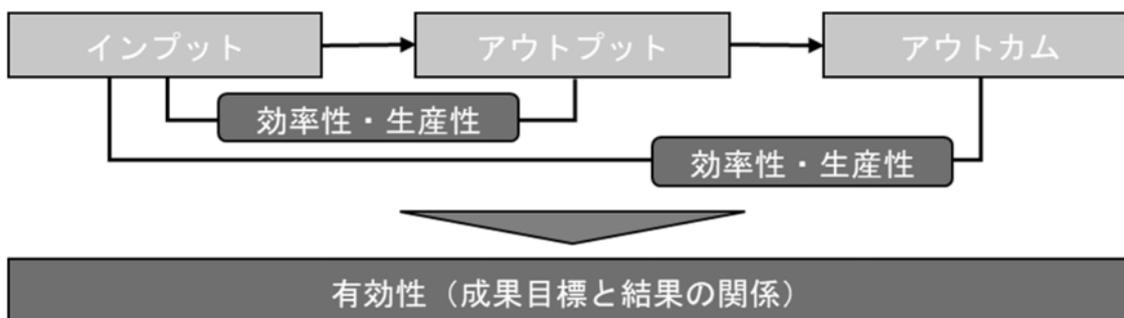
個別の報告主体を超えた、複数の主体の成果情報を集計した単位であり、公共サービス提供組織の究極的な組織目的である公共価値の最大化につながる成果情報を評価できる単位である。当該単位は、（個別の報告主体を超えた）国・地方公共団体単位又は都道府県に存する複数の主体を集計した単位が測定・開示単位として想定される。より具体的には、政策・施策の達成状況を測定・開示する単位となる。

両者の関係は、マクロレベルの集計単位に必要なマイクロレベルの成果情報が集計されると、マクロレベルの成果情報になるという関係にあるべきである。このため、マクロレベルで成果情報を測定・開示するためには、複数のマイクロレベルの成果情報を政策や施策の目的に応じた必要な集計単位に整理・分解・集計する必要がある。そのためには、個別の報告主体におけるセグメント情報が重要な役割を果たすこととなる。

3. 成果情報を測定・開示する上での課題

前記1. (1)で示した公共サービス提供組織の成果情報の関係・位置付けを示すと、図表3のようになる。

図表3 公共サービス提供組織の成果情報の関係・位置付け



r product at specified levels of quality and timeliness.”とされている (<https://www.reaganlibrary.gov/archives/speech/executive-order-12637-productivity-improvement-program-federal-government> (参照 2025-05-07))。

⁵⁸ 成果情報は内部管理目的と外部報告目的で異なる単位で測定される場合があり、内部管理目的で測定された成果情報は業務単位に細分化された単位となることが多い。

インプットは投入資源、アウトプットはインプットを投入した結果であり、アウトカムはアウトプットの結果として、又はアウトプットに起因して発現する影響や効果である。

効率性・生産性は、インプットとアウトプット又はインプットとアウトカムの関係性により測定される。そして、これらの成果情報に関する目標と結果の関係から測定される成果情報が有効性である。

有効性と効率性・生産性は成果情報の両輪として位置付けられ、どちらか一方のみを重視して測定・開示することは、ステークホルダーからの規律付けの観点からバランスを欠くものであり、公共サービス提供組織が達成すべき成果情報を十分に測定・開示したとは言えない。

(1) 有効性における課題

インプット、アウトプット、アウトカムはいずれも、成果目標とその達成度合いを測定する情報という点で、有効性を構成する成果情報である。このうち、組織目的を達成できたかを評価する上では、特にアウトカムを成果目標とすることが重要となる。また、有効性の測定・開示に当たっては、サービス提供者とサービス受益者、それぞれの視点から行うことが重要となる。加えて、サービス提供量だけでなく、サービスの質の測定も重要となる。

① サービス提供者の視点

目標に対する成果の度合いを測定する際、どのような成果目標を設定するかによるが、必ずしも定量的に測定できるものばかりではなく、定性的な測定に依存せざるを得ない場合もある。この場合、同種の公共サービスを提供する組織との横断的な比較が困難となる。

また、組織の活動から直接生じる成果ではないアウトカムは、アウトプットと比較すると測定自体が困難⁵⁹であることを理由に、アウトプット又はインプットを代用して成果目標として設定し、有効性を測定している事例が多く見られる。

規制⁶⁰の一環として、提供した公共サービスが最低限の質を確保しているかを評価するための情報は、主に規制機関から示された測定手法が確立⁶¹しており、規制機関へ報告が行われているが、必ずしもステークホルダーに対して説明・開示することを想定したものではない。

② サービス受益者の視点

サービス受益者の視点による有効性の例として、サービスニーズの充足度の測定が挙げられる。選択可能な代替サービスが存在する公共サービス⁶²についてアンケート調査等によってサービスニーズの充足度の測定を行い、測定結果が開示されている。

測定・開示主体は、個別の公共サービス提供組織の場合もあれば、メディア等の場合もあるが、いずれの場合も確立した測定手法が存在しているとは言えない。そのため、個別

⁵⁹ アウトカムの測定における課題は後述「(5)アウトカムにおける課題」参照。

⁶⁰ ここでの規制は主に参入規制を念頭に置いている。

⁶¹ 後述「(7)医療・教育サービスにおける課題」において例示している、医療機能評価（医療サービス）、認証評価（教育サービス）等を参照。

⁶² 例えば、医療サービスや教育サービスが挙げられる。

の公共サービス提供組織が測定・開示主体となる場合には、主観的な測定にならざるを得ず、サービス受益者が組織間でサービスを比較することは困難である。また、メディア等が測定・開示主体となる場合、入手可能な情報は開示情報と取材情報等に限定される。

このため、このようなサービスニーズの充足度に関する情報は、サービス受益者がサービスを受ける組織を選択する上での参考情報にしかならず、公共サービス提供組織にとっての規律付けとしては機能しづらい。

(2) 効率性・生産性における課題

① 公共サービス提供組織におけるインプットとアウトプットの関係

非公共サービスを提供する営利組織では、通常、費用たるインプットの投入の結果としてアウトプットである財務的成果を獲得するという因果関係が成立する。

一方、公共サービス提供組織では、サービスの提供に必要な全ての原価（フルコスト）を直接的なサービス受益者から回収する前提でサービス対価を収受する場合であっても、サービスの提供に必要な原価を回収できる水準として価格や提供量が規制される（電力サービス等）。この場合、仮にサービス対価と原価に差額が生じたとしても、当該差額はサービス対価の設定当時の見積りと当該年度の実績との乖離に過ぎない。そのため、非公共サービスを提供する営利組織のように、インプットである費用の投入の結果として獲得した財務的成果とは言えない。

また、制度設計上、直接的なサービス受益者からフルコストを回収する前提となっていない公共サービス（例えば医療サービス）は、保険等の仕組みにより、個別の公共サービス提供組織以外の組織がサービス提供原価の一部を賄っている。このような場合も、サービスの提供に必要な原価（インプットたる費用）を投入したからといって、収益（財務的成果）が増加するわけではない。

このため、公共サービス提供組織のインプットとアウトプットは、非公共サービス提供組織で見られるような財務的な成果としての因果関係が成立しない。公共サービス提供組織において効率性・生産性を測定する上で、まずはこの前提を理解する必要がある。

② 公共サービス提供組織における効率性・生産性の測定と開示

公共サービス提供組織において効率性・生産性を定量的に測定することは、財務的な成果としてのインプットとアウトプットの因果関係が成立しない以上、財務情報で表現することができないという課題がある。しかしながら、財務情報以外の生産量等を用いることでアウトプットを定量的に測定することは可能である。

公共サービス提供組織が自らのサービスの効率性・生産性情報を開示することで、サービス受益者を含むステークホルダーからの規律付けが働くことも期待できる。ただし、規制によりサービス提供者が限定されていたり、供給量や価格が定められたりしている場合、サービス受益者がサービスを選択することによる競争が生じにくいいため、効率性・生産性情報を開示しない限り、各組織が効率性・生産性を向上させようというインセンティブが働きづらい。

一部の公共サービス提供組織においては、効率性・生産性に関する情報が規制機関である政府への報告目的に測定されているが、当該情報は規制機関が政策の立案・改善するために収集を必要としているものであり、その他のステークホルダーに開示されることは想定されておらず、実際に規制機関以外のステークホルダーに開示されている例は少ない。開示が行われなければ、これらのステークホルダーからの規律付けは当然期待できない。

(3) インプットにおける課題

インプットを金額単位で測定する場合、組織制度ごとに会計基準が異なることによる比較可能性の課題⁶³はあるが、人件費や固定資産といったインプットに関する会計基準の差異は限定的であり、定量的な財務情報として比較的容易に測定可能である。

インプットを数量単位で測定する場合、財務情報ではないものの組織制度ごとの差異は基本的に生じないことから、比較可能性を確保した測定が可能である。

ただし、測定に当たってはインプットの質的側面に留意する必要がある。例えば、人的資源の投入量として労働時間で測定した場合、個々の労働者ごとに同一時間で同一の成果が生み出されるわけではない。つまり、労働時間だけでは十分に生産性を測定することが困難と言える。また、投入金額で測定した場合には、人件費は確かに各労働者の労働対価の合計であるものの、これが即、人的資源の投入金額と考えることは本来できない。なぜなら、個々の労働者の労働対価の決定はその時の労働市場の需給環境等に左右されるため、同一の生産性を発揮する労働者であっても同一の賃金となっていない場合がある。つまり、同一労働同一賃金が成立していない場合には、労働対価が投入金額として適切に反映されない。このため、人的資源のインプットを測定することは、すべからず労働力の価値を考慮した測定が求められるため、当然、困難を伴うものである。

(4) アウトプットにおける課題

アウトプットは、サービスの種類や組織制度に応じて様々な定義が可能であるが、非公共サービスを提供する営利組織では、分かりやすく端的に説明可能なアウトプットとして、売上げや利益といった財務的成果が一義的に定義・測定される。

公共サービス提供組織の場合、財務的成果もアウトプットと定義可能であるが、前述(2)①のとおり、公共サービスにおいては財務的成果としてのインプットとアウトプットの因果関係が成立しないため、財務的成果だけでは公共サービス提供組織のアウトプットを十分に定義し、測定することができない。

生産性の代表的な指標である物的生産性と付加価値生産性を例にとると、アウトプットは、生産量又は付加価値額で測定できる。

生産量を用いてアウトプットを測定する場合、財務情報ではないものの同種の公共サービスであれば組織制度ごとの差異は基本的に生じないことから、サービス間での比較可能性を確保した測定が可能である。

⁶³ 我が国では組織制度ごとに会計基準が整備されており、資本取引・損益取引の区分の一般原則の存在は共通するものの、それぞれの取引の範囲は組織制度の特徴を踏まえた異なるものとなっている。

公共サービス提供組織においては、会計制度上利益が生じない組織が存在するため、純額概念としての付加価値額を用いてアウトプットを測定することができない場合がある。なお、統計情報で用いられる国民経済計算⁶⁴では、付加価値額を純額概念（利益）ではなく、収益（総額概念）として算定しており、利益が生じない場合でも測定することが可能であるため、マクロレベルの測定においては有用な手法となり得る。また、対価収入のある公共サービスの場合、収益を付加価値額と仮置きすることで、サービス間での比較可能性を確保した測定が可能となる場合がある。

また、本来アウトプットを定性的に測定することが適切な場合においても、定量的にアウトプットを測定することを過度に重視すると、指標を設定することが自己目的化するおそれがあり、適切な測定が行えない可能性もある。

いずれの場合においても、公共サービス提供組織においては、分かりやすく端的に説明可能なアウトプットを定義・測定すること自体が困難であるため、サービスの種類や組織制度に応じて、また定量的な情報のみならず定性的な情報も交えて、複数のアウトプットを定義・測定する必要がある。

(5) アウトカムにおける課題

アウトカムは、公共サービスに関する政策や公共サービス提供組織において達成すべき成果目標として定義される。

定義上、アウトカムはアウトプットの結果として、又はアウトプットに起因する、社会経済に与える影響や効果であるため、報告主体が測定するためには一定の仮定を置いて測定する必要があり、当該仮定も含めた開示が重要となる。また、測定されるアウトカムには外部経済のみならず外部不経済⁶⁵も含まれることから、プラスの成果情報のみならず、マイナスの成果情報についてもステークホルダーへ説明するために測定・開示する必要がある。

個別の報告主体がアウトカムを測定する場合には、当該主体が管理可能なインプットやアウトプットを前提条件に、測定対象となるアウトカム（通常、短期的なアウトカムが適切であることが多い）を達成すべき成果目標として設定することが想定されるが、個々の組織の組織目的が必ずしも直接に公共価値の最大化を目指すものではないため、このような方法で測定されるアウトカムは、公共価値の最大化という公共サービス提供組織の究極的な目的に必ずしもつながらない場合がある。一方、究極的な目的を強調し過ぎると、個別の公共サービス提供組織では成果の測定が困難な長期的なアウトカムを達成すべき成果目標として設定してしまい、当該組織が本来測定すべき短期的なアウトカムが目標として設定されず、結果、サービスの提供において有効性と効率性・生産性のバランスを逸することとなるおそれがある。

また、公共サービスには重層的なプリンシパル・エージェント関係があるため、各層ごと

⁶⁴ 国民経済計算は、我が国の経済の全体像を国際比較可能な形で体系的に記録することを目的に、国連の定める国際基準（SNA）に準拠しつつ、統計法に基づく基幹統計として、国民経済計算の作成基準及び作成方法に基づき作成される（内閣府．”国民経済計算とは”．<https://www.esri.cao.go.jp/jp/sna/contents/sna.html>，（参照 2025-05-07））。

⁶⁵ 代表的な外部不経済には、大気汚染や公害、騒音等が挙げられる。

に組織目的として測定可能なアウトカムの範囲が異なることから、成果目標として測定すべきアウトカム自体を定義する際に困難が生じることが多い。プリンシパル・エージェント関係を踏まえた測定可能なアウトカムを成果目標として設定しないと、そもそも測定不可能な成果目標が設定されるおそれがあるため、個別の公共サービス提供組織が測定可能なアウトカムの発現に至るロジックを踏まえる必要がある。

(6) 測定・開示単位に関する課題

個別の報告主体（マイクロレベル）では財務報告や財務諸表等の作成・開示を通じて、成果情報の測定・開示が行われる。一方、マクロレベルの成果情報の測定・開示は通常、統計情報に基づいて行われている。これは、マクロレベルの成果情報の測定・開示を行うために必要となる個別の報告主体におけるセグメント情報が不十分であることが一因である。統計情報には個別の報告主体から収集した財務情報のみならず、推計計算による情報も含まれることから、マクロレベルとマイクロレベルとでは成果情報の測定手法が異なっており、マイクロレベルで測定した成果情報の集計結果が、単純にマクロレベルの成果情報とはならない。

政策・施策の達成状況を測定・開示する単位であるマクロレベルの成果情報は、個別の報告主体の成果情報が政策・施策の達成状況にどのように貢献しているかを説明するために、測定・開示主体による情報の一定の加工が必要となる。この加工には、個別の報告主体の情報を部分的に利用したり、複数の報告主体の情報を集約したりする行為が含まれており、個別の報告主体の財務報告から得られる情報のみならず、財務報告以外の情報も含めて集計することが求められることもある。特に財務報告以外の情報の収集においては、個別の報告主体にとって機密性の高い情報も含まれる可能性があり、そのような情報を収集する上では匿名化を行う必要がある。情報が匿名化されている場合、マクロレベルの成果情報の開示は個別の報告主体に対するステークホルダーやサービス受益者からの規律付けとして機能しない。

公共価値を最大化していくためには、マクロレベルの成果情報を用いて個別の報告主体における成果情報が、政策・施策目的の達成（公共価値の最大化）にどの程度貢献しているのかを、重層的なプリンシパル・エージェント関係における各階層でのプリンシパルが適切に評価できるようにすることが重要である。そのため、情報が匿名化されていてもマクロレベルの成果情報と個々の公共サービス提供組織（マイクロレベル）の財務報告のつながりを明確化することが課題となる。

(7) 医療・教育サービスにおける課題

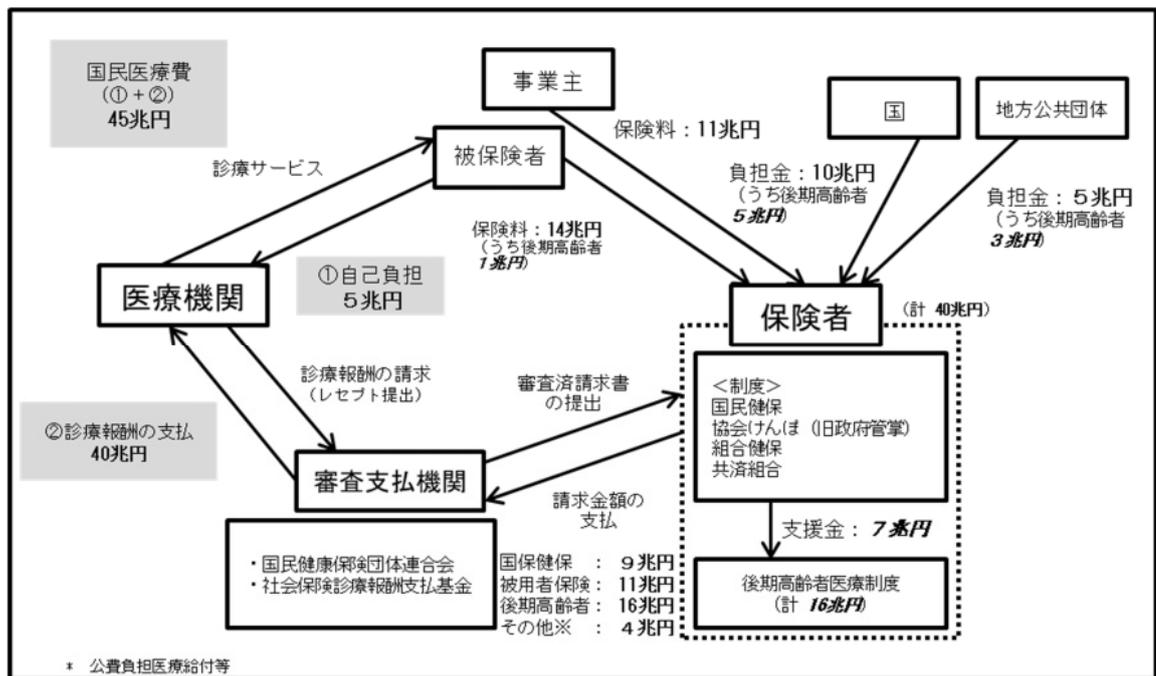
前述のとおり、公共サービス提供組織の成果情報について、一般的なアウトプットやアウトカムを定義し、標準的な測定方法を示すことは難しい。ただし、個別具体の公共サービスに限定してみると成果情報の測定に関する具体的手法について検討の余地があるため、ここでは医療サービスと教育サービスという、具体的な事例を通じて成果情報の測定・開示上の課題について検討する。

① 医療サービス

(i) 医療サービスの基礎情報

医療サービスに関して、我が国における主要な資金フローと関連する組織を図表4に示した。図表4は、研究報告第31号の「図表9 医療分野における資金フロー」を直近の数値に置き換えたものであるため図表の詳細な解説は割愛するが、国民全体の医療費が45兆円に対して、公費負担額は国の負担金10兆円と地方公共団体の負担金5兆円の計15兆円となる。

図表4 医療サービスにおける資金フロー



(研究報告第31号図表9を基に作成⁶⁶)

医療サービスを担う公共サービス提供組織は、医療法人を筆頭に複数の組織制度が存在しており、それぞれ会計基準も異なっている。ただし、いずれの会計基準であっても医療サービスに係る会計処理に大きな差異はないため、病院経営に係る財務指標を算出する上で、会計基準の違いによる影響は限定的である。

⁶⁶ 図表作成に当たって利用した資料等は以下のとおり。

- ・厚生労働省。”令和3(2021)年度 国民医療費の概況”。令和5年10月24日。 <https://www.mhlw.go.jp/toukei/saikin/hw/k-iryohi/21/dl/data.pdf>, (参照 2025-05-07)。
- ・国立社会保障・人口問題研究所。”令和3年度 社会保障費用統計”。令和5年8月。 <https://www.ipss.go.jp/ss-cost/j/fsss-R03/R03.pdf>, (参照 2025-05-07)。
- ・厚生労働省。”医療保険に関する基礎資料 ～令和3年度の医療費等の状況～”。 https://www.mhlw.go.jp/content/kiso_r03.pdf, (参照 2025-05-07)。
- ・厚生労働省。”我が国の医療保険について”。 https://www.mhlw.go.jp/stf/seisakunitsuite/bunya/kenkou_iryohi/iryohouhoken/iryohouhoken01/index.html, (参照 2025-05-07)。
- ・公益社団法人国民健康保険中央会。”国民健康保険・後期高齢者医療 医療費速報 (令和4年3月)”。 <https://www.kokuhoh.or.jp/statistics/iryohi/2021-0721-1041-11.html>, (参照 2025-05-07)。
- ・社会保険診療報酬支払基金。”確定件数・金額の状況及び保険者からの収納状況 令和3年度診療分”。 https://www.ssk.or.jp/smph/tokeijoho/kakutei/kakutei_r03.html, (参照 2025-05-07)。

(ii) 医療サービスの成果情報の測定・開示

医療サービスの長期的なアウトカムには、健康寿命の延伸等が挙げられるが、このような長期的なアウトカムは医療制度全体を統括する政府が達成すべき成果目標として設定することが適切である。長期的なアウトカムを個別の医療機関が達成すべき成果目標とした場合、具体的な行動計画まで落とし込むことが困難となるため、通常、個別の医療機関が設定可能なアウトカムは短期的なアウトカムであり、例えば診療による疾病の治癒等が挙げられる。しかしながら、個別の医療機関が長期的なアウトカムのみを達成すべき成果目標として設定し、短期的なアウトカムを成果目標として設定しない場合がある。例えば、健康寿命の延伸という長期的なアウトカムを達成するために、質の高い医療サービスといった医療の有効性に関する成果目標のみを設定し、少ない経営資源で多くの医療サービスが提供できたかといった医療の効率性・生産性に関する成果目標が設定されない場合である。

医療サービスの成果情報の測定方法は、既存の評価手法の存在により、組織制度を問わず横断的な手法が一定程度確立していると言える。代表的な評価手法として、病院機能評価と病院経営管理指標を取り上げる⁶⁷。

病院機能評価⁶⁸は、公益財団法人日本医療機能評価機構が中立的な第三者機関の立場で実施する、医療サービスの質を確保するための評価の仕組みであり、主にサービス提供者の視点から有効性を測定する手法である。四つの評価領域⁶⁹と病院の特性に応じて評価領域を細分化した評価項目に対して、定性的な評価項目がほとんどであるが、S～Cの4段階で評価を行うことで、医療サービスの最低限の質の確保だけでなく、質の向上・改善にも寄与する仕組みとなっている。

病院経営管理指標⁷⁰は、主に医療法人を対象に、財務諸表等から把握可能な定量的な指標を厚生労働省医政局が示したものであり、医療サービスの有効性や効率性・生産性に関する指標も含まれている。指標は収益性、安全性、機能性の三つに大別され、それぞれ複数の定量的な指標が用いられている。特に収益性に分類される指標⁷¹はそのほとんどが効率性に関する指標として、機能性に分類される指標のうち、例えば「平均在院日数⁷²」は有効性の指標として、それぞれ参考になる。

これらの既存の評価手法によって測定された成果情報は、主に内部管理目的又は規制・監督機関である政府等への報告で利用されることが多く、その他のステークホルダーへ開

⁶⁷ 他にも独立行政法人福祉医療機構の「経営分析参考指標」やその他業界団体による調査研究等において、成果情報の定量的な評価指標が様々確認できる。

⁶⁸ 病院機能評価は、「国民が安全で安心な医療が受けられるよう、病院組織全体の運営管理および提供される医療について、基本的な活動（機能）が適切に実施されているかどうかを評価する仕組み」であると説明されている（病院機能評価ガイドブック 第4版（2024年12月 公益財団法人日本医療機能評価機構））。評価制度の詳細は公益財団法人日本医療機能評価機構のウェブサイト（<https://jqhc.or.jp/>（参照 2025-05-07））参照。

⁶⁹ 第1領域（患者中心の医療の推進）、第2・3領域（良質な医療の実践1・2）、第4領域（理念達成に向けた組織運営）

⁷⁰ 病院経営管理指標は、病院の機能や規模、地域性に密着した経営状況の実態を係数的に把握し、病院の健全な運営に資するための一つの参考資料とすることを目的としたものである（厚生労働省、「病院経営管理指標」https://www.mhlw.go.jp/stf/seisakunitsuite/bunya/kenkou_iryuu/iryuu/igyuu/igyoukeiei/kannri.html（参照 2025-05-07））。

⁷¹ 例えば、医業利益率、病床利用率、一床当たり医業収益等が挙げられる。

⁷² 在院患者延数÷（新入院患者数+退院患者数）÷2

示されている例は多くない。病院機能評価の評価結果については、統計情報として毎年度ごとに開示⁷³されているだけでなく、評価を受審した多くの医療機関が自主的に評価結果を開示⁷⁴しているが、そもそも評価の受審が任意であり、その数は全病院の1/4程度と限定的である。病院経営管理指標による測定結果も、集計結果を統計情報として毎年度厚生労働省が開示⁷⁵しているが、個別の医療機関に関する情報は開示されていない。

このため、患者であるサービス受益者が受診したい医療機関を選択する際に活用可能な情報として、これらの成果情報は十分とは言えず、いわゆるサービス受益者同士の口コミ等の主観的な情報に頼らざるを得ないという課題がある。

また、政府等への報告目的で利用される場合でも、診療報酬算定の基礎情報としての利用が主目的であり、必ずしも効率的かつ持続可能な医療提供体制の構築の政策の検討には活用されていなかったという課題がある。後者の課題については、直近で厚生労働省による「医療法人に関する情報の調査及び分析等」の取組⁷⁶が開始し、個々の医療法人の経営情報等を基に医療政策を立案・改善につなげるための仕組みが整備されつつある。

② 教育サービス

(i) 教育サービスの基礎情報

本報告では、大学による高等教育、すなわち国立大学法人、公立大学法人及び学校法人を対象に検討する。

大学による高等教育に関して、主要な資金フローと関連する組織を図表5に示した。いずれの組織も学生から入学金・授業料等を徴収するが、公費負担方法はそれぞれ異なっている。国立大学法人は運営費交付金が国から直接措置されるが、公立大学法人は地方公共団体から措置される運営費交付金と、国から直接措置される国庫補助金の2種類ある。学校法人については、国から日本私立学校振興・共済事業団に交付された補助金を各学校法人に資金配分している。高等教育費（大学のみ）総額約6.1兆円に対して、国による公費負担額は約2.1兆円である。

教育サービスを担う三つの組織制度には、それぞれ異なる会計基準が設定されている。教育サービスに関する収益や費用等の測定方法について、国立大学法人と公立大学法人は類似の会計基準が設定されているが、学校法人とは国立大学法人及び公立大学法人とは別の会計基準が設定されている。

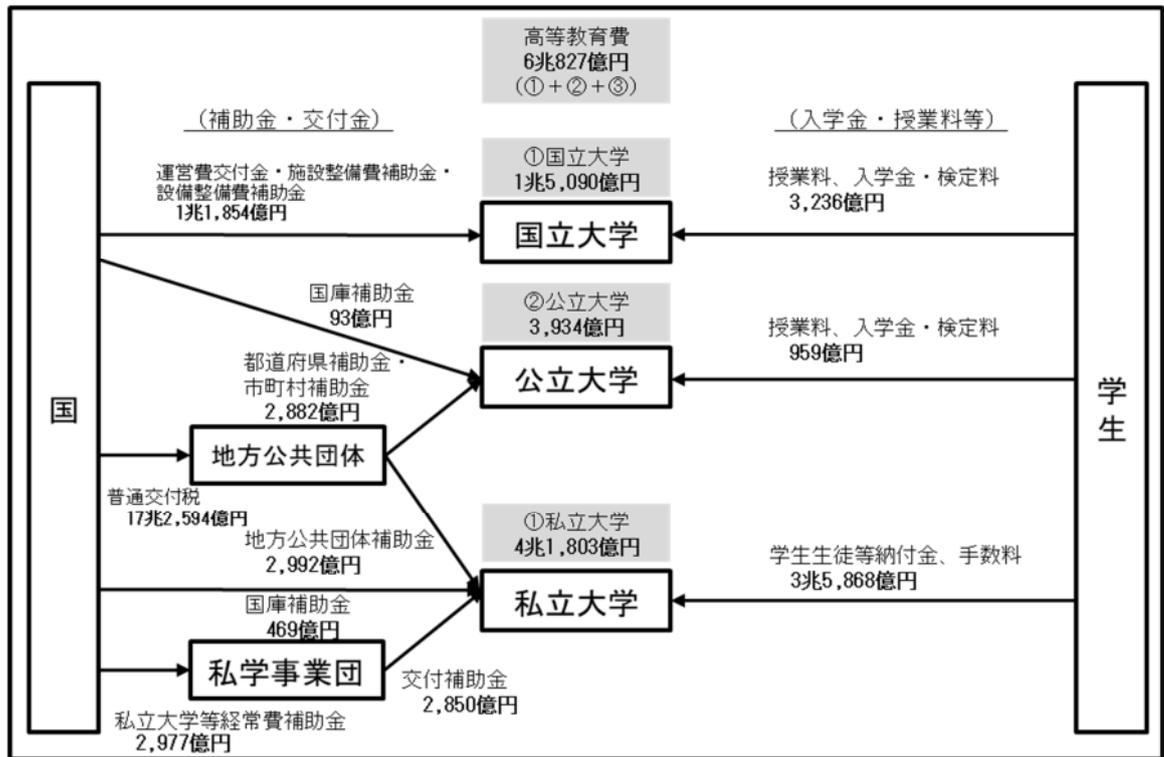
⁷³ 「病院機能評価データブック」（公益財団法人日本医療機能評価機構）による開示

⁷⁴ 評価結果の開示に同意した医療機関の個別の評価結果は、公益財団法人日本医療機能評価機構のウェブサイト「認定病院検索」（<https://www.report.jcqh.or.jp/>（参照 2025-05-07））から閲覧できる。また、それぞれの医療機関のウェブサイトでも任意に開示している。

⁷⁵ 厚生労働省は、医療施設経営安定化推進事業（委託研究）の結果を報告書として開示している（https://www.mhlw.go.jp/stf/seisakunitsuite/bunya/kenkou_iryuu/iryuu/igyuu/igyokeiei/anteika.html（参照 2025-05-07））。

⁷⁶ 原則全ての医療法人を対象に、2024年8月決算の会計年度から、病院及び診療所における損益情報等の経営情報の提出を義務化し、収集した情報を独立行政法人福祉医療機構がデータベース化する取組である（厚生労働省、「医療法人に関する情報の調査及び分析等について」https://www.mhlw.go.jp/stf/seisakunitsuite/bunya/0000177753_00005.html（参照 2025-05-07））。なお、医療法人は事業報告書等及び経営情報等を都道府県知事等に届け出ることが求められており、届け出際の報告システムにWAM NETが使用されている。

図表5 高等教育サービス（大学）における資金フロー



(注) 上記の他に修学支援新制度による授業料等減免や給付型奨学金に係る国及び地方公共団体からの交付金等が存在するが、資金フローの簡略化及び高等教育費（大学のみ）に限定した集計が困難であること、高等教育費（大学のみ）全体に占める割合が低いこと等を理由に、上記資金フローからは除外している。

(脚注の資料等に基づき作成⁷⁷)

(ii) 教育サービスの成果情報の測定・開示

教育サービスの長期的なアウトカムには、生涯所得の向上や生涯効用の最大化等が挙げられるが、このような長期的なアウトカムは教育制度全体を統括する政府が達成すべき成果目標として設定することが適切である。長期的なアウトカムを個別の大学法人が達成すべき成果目標とした場合、具体的な行動計画まで落とし込むことが困難であるため、通常、

⁷⁷ 図表作成に当たって利用した資料等は以下のとおり。なお、寄附金や修学支援制度（給付型奨学金・授業料減免等）等は、簡略化のため資金フローからは除外した。

・文部科学省。”令和5年度文部科学省所管一般会計歳出予算補正（第1号）各目明細書（第212回国会提出資料）”。https://www.mext.go.jp/content/20231122-mxt_kaikesou01-000032763_01.pdf, (参照 2025-05-07)。

・総務省。”令和5年度普通交付税大綱”。令和5年7月28日。https://www.soumu.go.jp/main_content/000894101.pdf, (参照 2025-05-07)。

・文部科学省。”学校基本調査 学校経費調査（令和5年会計年度） 授業料等及び補助金収入”。e-Stat. 2024年12月18日。<https://www.e-stat.go.jp/stat-search/files?page=1&layout=datalist&toukei=00400001&tstat=000001011528&cycle=0&tclass1=000001223980&tclass2=000001223981&tclass3=000001223997&tclass4val=0>, (参照-2025-05-07)。

・日本私立学校振興・共済事業団。”令和5事業年度 財務諸表（助成勘定）”。https://www.shigaku.go.jp/files/g_zal_r5_zaimu.pdf, (参照 2025-05-07)。

・日本私立学校振興・共済事業団。”令和5年度 私立大学等経常費補助金交付状況の概要”。令和6年3月。https://www.shigaku.go.jp/files/s_hojo_r05.pdf, (参照 2025-05-07)。

・日本私立学校振興・共済事業団。令和6年度版 今日の私学財政 大学・短期大学編（令和元年度～令和5年度）。2024。

個別の大学法人が設定可能なアウトカムは短期的なアウトカムであり、例えば就業率や資格試験合格者数、研究論文の引用件数等が挙げられる。

教育サービスの成果情報の測定方法を、有効性と効率性・生産性に分けて検討する。

有効性については、教育の質に関する認証評価制度⁷⁸により、サービス提供者の観点で最低限のサービスの質を確保できているかという、組織制度を問わない横断的な手法が一定程度確立していると言える。ただし、認証評価制度は教育サービスの提供組織として最低限の質を担保するための基準に適合しているか否かという評価結果しか開示されず、組織目的や成果目標に対する成果の達成度合いを測定する手法ではない。そのため、認証評価基準に不適合であったサービス提供者は受益者が回避するという選択はあっても、適合しているサービス提供者について、受益者がサービスの選択に活用することはできない。認証評価制度から更に踏み込んだ評価制度（例えば、サービス受益者の視点から、教育・研究が社会にどのような効果をもたらしているかについて評価する制度）について、確立した手法は見当たらない。

効率性・生産性については、組織制度ごとに一定程度認知された測定指標が通用している。国立大学法人については、国立大学法人評価委員会や独立行政法人大学改革支援・学位授与機構が財務指標を公表⁷⁹しており、このうち、例えば「教員一人当たり学生数」や「学生当教育経費（教育経費÷学生収容定員）」等は効率性の測定指標である。学校法人の場合、日本私立学校振興・共済事業団が公表する「経営判断指標」において、例えば「人件費比率（人件費÷経常収入）」等が効率性の測定指標である。ただし、組織制度ごとに会計基準及び会計処理が異なるため、作成された情報をそのまま利用して横断的に比較することはできず、作成された情報を更に加工しなければ横断的な比較が難しい。

測定された成果情報は上述の認証評価制度における評価結果以外に開示を求める制度がなく、主に内部管理目的又は規制・監督機関である政府等への報告⁸⁰で利用されることが多い。一部の組織では統合報告書を開示する等、任意で外部のステークホルダーに成果情報を開示している事例は確認できるが、サービス受益者が教育サービスを選択するに当たって利用できる組織横断的な情報は、個別の組織が提供する進路情報等にとどまっており、異なる組織制度も含めた組織間の比較に耐え得るような客観的な成果情報の開示は十分に行われているとは言えない。

⁷⁸ 認証評価制度は、大学等の教育研究の質の担保を図るため、設置後の大学等の組織運営や教育研究活動等の状況を定期的に事後確認する体制を整備する観点から導入された制度であり、学校教育法に基づいて、国公私全ての大学等に対して、定期的に文部科学大臣の認証を受けた評価機関（認証評価機関）による第三者評価（認証評価）を受けることを義務付けている（文部科学省「認証評価制度」https://www.mext.go.jp/a_menu/koutou/daigaku/04052801/index_00002.htm, (参照 2025-05-07).)。

⁷⁹ 国立大学法人評価委員会国立大学法人分科会 業務及び財務等審議専門部会（第4回）「参考4 財務指標等の基礎資料」（文部科学省 https://www.mext.go.jp/b_menu/shingi/kokuritu/004/gijiroku/attach/1385489.htm (参照 2025-05-07)）

独立行政法人大学改革支援・学位授与機構。国立大学法人の財務等。 https://www.niad.ac.jp/support/university_finance/, (参照 2025-05-07).

⁸⁰ 学校基本調査等が該当する。

4. 成果情報を活用する上での課題

公共サービス提供組織の成果情報が、公共価値の最大化に資するサービス提供が行えたかという観点で評価される場がある組織制度も一部存在するが、必ずしも当該評価情報が政策に反映されているわけではない。

公共サービスの提供に限らず組織活動では、複数のインプットを投入し、目的とするアウトプットを得る。事業によっては、インプットとアウトプットが一对一で対応することもあるものの、通常は複数のインプット（ヒト、モノ、カネ等）の投入の結果としてアウトプットが得られる。また、アウトカムは単一又は複数のアウトプットの結果、実現するものである。この考え方にに基づき、公共サービス提供組織がプリンシパルである国民に対して、公共価値の最大化に資する公共サービスの提供が行えたかという観点で、政府は事業評価の結果を踏まえた施策評価や政策評価を実施している。

しかしながら、例えば、独立行政法人評価制度では、個々の独立行政法人が与えられた目標に対する達成度等を成果情報として評価しているが、よりマクロレベルの成果情報を評価する政策評価は別の評価制度で行われている。政策評価におけるインプットとして独立行政法人の評価情報が十分に活用されていると言い切れないため、独立行政法人の評価結果を政策に反映させるといった観点からは課題がある。

また、政府関連組織及び民間非営利組織における予算の査定単位はインプットを主眼としたものが多い。予算統制の観点を重視して予算査定単位をそのまま事業評価の対象とした場合、アウトプット及びアウトカムを評価するには評価単位が細かすぎて適切には評価できないおそれがある（「木を見て森を見ず」の状態となる）。著しく細かい事業単位で評価を行うことは、いたずらに多数の事業評価書を作成するばかりで施策・政策の改善につながらない状態、すなわち「評価疲れ」を招くことになる。

我が国の政策体系は上位から順に、政策・施策・事務事業の三つの体系に分けられており、政策を実現するための施策、施策を実現するための事務事業という関係にある。このため、理論的には、政策評価では施策レベルのアウトカムが、政策レベルにおけるインプットとなるべきである。また、事務事業における成果情報の評価として、政府は行政事業レビューを実施している。こちらも理論上は、行政事業レビューの対象である事務事業におけるアウトカムが、施策におけるインプットとなるべきである。政策評価と行政事業レビューを一体的に実施するためには、このようなアウトカムとインプット・アウトプットの関係性を踏まえてそれぞれの評価を実施する必要がある、当該関係を説明する手段としてロジックモデルを作成すべきである⁸¹。

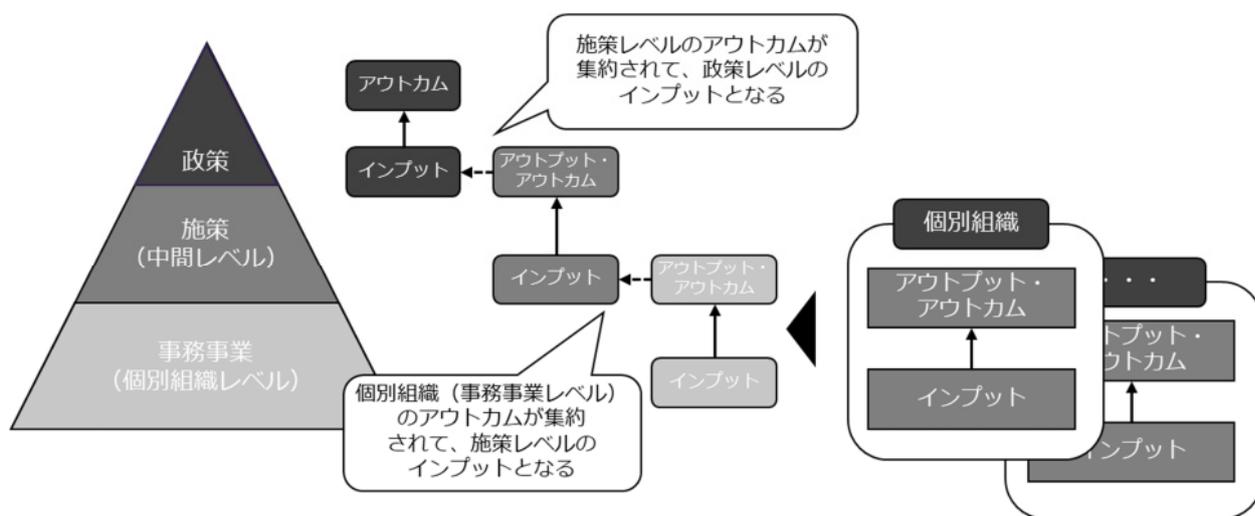
しかしながら現状、政策評価においては予算額と予算執行額がインプットとして把握されているのみで、行政事業レビューにおけるアウトカムが収集・把握されていないことから、事務事業におけるアウトカムに基づいた政策評価が実施されているとは言えない。

⁸¹ アウトカムを達成すべき目的、インプットが目的達成のための手段とされることもあるが、マクロレベル（特に政策レベル）において、インプットたる施策・事務事業レベルのアウトカムには政策評価主体にとって操作可能なものもあれば操作可能でないものもあることに留意する。

我が国では昨今、EBPM⁸²を踏まえた政策評価や行政事業レビュー等が進められているが、そもそも評価の対象となるエビデンスが十分に定義できているとは言い難く、政策・施策におけるアウトカム達成に向けてインプットをどのように投入すればよいかという因果関係をロジックモデルによりたどることができない。したがって、政策目的を実現するために施策・事務事業レベルでどのような対応を取ればよいのかを導き出すことができない状況にある。

このような政策・施策体系と個別組織のロジックモデルのあるべき関係については、図表6に示したとおりである。

図表6 政策・施策体系と個別組織のロジックモデルの関係（概念図）



⁸² EBPM (エビデンス・ベースト・ポリシー・メイキング。証拠に基づく政策立案)とは、政策の企画をその場限りのエピソードに頼るのではなく、政策目的を明確化したうえで合理的根拠 (エビデンス) に基づくものとする (内閣府.” EBPMの概要” . https://www8.cao.go.jp/jinji/saiyo/kousotsu_syakaijin/ebpm/index.html, (参照 2025-05-07).)。

V 公共サービス提供組織におけるガバナンスの在り方

前章までに取り上げた様々な課題を踏まえ、公共サービス提供組織のガバナンスの在り方について、ガバナンスの実施主体別に「政府・政府関連組織」、「その他の外部ステークホルダー」、「公共サービス提供組織」の三つの視点に、それぞれの実施主体に横断的なガバナンスの機能である「情報開示」と、ガバナンスの実効性を向上させるための取組として「ガバナンス・コードの在り方」を加えた五つの視点から、それぞれ考察する。なお、本報告は、研究報告第31号における提言に公共サービス提供組織の観点から更に検討を加えたものである⁸³。

1. 政府・政府関連組織

政府・政府関連組織のガバナンスへの貢献について、規制、支援、政策立案・評価の三つの機能に分けて論じる。

(1) 規制

規制は、「事業規制」と「組織規制」に大別される。事業規制は公共サービスの政策目的を実現させるために、各公共サービス提供組織の行為を規制するものであり、具体的には業法による規制が該当する。また、事業規制は、公共サービスの供給量又は価格⁸⁴、サービスの品質⁸⁵に関する規制の三つに分類できる。一方、組織規制は公共サービス提供組織の経営体制を律するもので、組織制度ごとの共通ルールを設けるものであり、株式会社においては会社法による規制が該当する。

政府にとって規制とは、公共サービス制度における事前の統制であり、規制に従った運用が行われているかを事後統制としてモニタリングする監督とは異なる機能である。どちらも統制機能であるが、規制と監督の片方だけでは十分ではなく、一体的に運用される必要がある。具体的には、サービス受益者に提供された公共サービスの実施結果や設定した規制の遵守状況を監督し、規制が求めるサービスの品質水準を満たしていない場合、最低品質を満たすべく指導するといった運用が想定される。

ここでは主に規制について述べているが、関連する監督機能も重要であることは言うまでもない。

⁸³ 研究報告第31号「V章 持続可能な社会保障に寄与する非営利組織ガバナンス」「1. 効果的なガバナンスの実現」における提言のうち、「(1)経営理念、組織目的、経営目標の明確化」については本章3. (1)において、「(6)情報開示と評価」については本章4. において追加的な検討を加えた。また、同研究報告V章「2. 自立した経営と強固なガバナンスを担保する環境整備」における提言のうち、「(1)組織規模の拡大と機能明確化」については本章3. (2)において、「(3)行政監督」及び「(4)経営人材を登用できる仕組みの存在」については本章1. において、「(5)非営利組織と協働するステークホルダーの存在」については本章2. において、「(6)ベストプラクティスの蓄積と行動原則の策定」については本章5. において、それぞれ追加的な検討を加えた。

⁸⁴ 公共サービスは市場取引に委ねると、過少供給又は支払い困難な価格設定となり、必要とするサービスを受益できない者が生じる懸念があるため、供給量・価格の規制が必要となる。

⁸⁵ サービスの品質が一定水準以上でなければサービス受益者が安心してサービスを受益することができないため、供給量や価格が適正であったとしても、適切なサービスの提供がされているとは言えない。したがって、公共サービスを必要とする全ての者が一定水準以上のサービスを受益可能となるように、サービスの品質に関しても事業規制が存在する。

① 事業規制

規制機関による適切な事業規制が行われるためには、公共サービスの供給量・価格・品質に関する正しい情報を個々の公共サービス提供組織から入手する仕組みの構築はもちろん、公共サービス提供組織からも積極的に情報を提供することでお互いの情報格差を埋めることが求められる。

公共サービスの供給量に関する規制は、公共サービスの需要と供給を一致させることを目的とする。需要と供給を完全に一致させることは現実的ではないものの、可能な限り精度の高い需要情報と供給能力に関する情報を把握することが重要である。なお、人口減少社会において将来需要の減少することが予想される公共サービスにおいては、個々の公共サービス提供組織の供給能力の減少が求められるが、適切な将来需要予測がなければ適切な意思決定が行えない。このため、規制機関は、過去・現在情報のみならず、将来の社会情勢も加味した情報の収集と需要予測の発信が適切な規制につながるものとする。

公共サービスの価格に関する規制は、サービス受益者が対価として負担可能な価格水準である一方、それぞれの公共サービス提供組織が効率化の努力によって適正な競争を行える価格水準となることが求められる。サービス受益者が負担可能な価格水準と、サービス提供組織が提供できる価格水準に乖離がある場合には、補助金等により乖離を埋め合わせる措置が執られる。このため、補助金等による措置も含めた適正な価格水準となるように、サービス受益者の負担能力に関する情報及び公共サービス提供組織の原価情報を把握することが重要である。ただし、原価情報については通常、個々の公共サービス提供組織のノウハウに関する内容を含むため、情報公開を忌避される懸念がある。しかしながら、価格を規制している公共サービスにおいては、規制機関が原価情報を正しく把握できなければ適切な価格水準を算定することが困難となる。このため、個々の公共サービス提供組織から入手する原価情報を匿名化することで当該懸念を解消することが考えられる。最近の実例として、医療サービスにおいては、原価情報の把握のために各医療法人から経営情報を収集する取組⁸⁶が行われている。

公共サービスの品質に関する規制は、全てのサービス受益者が安心してサービスを受けられる最低水準が求められる。当該規制は、最低限の品質水準を提供できる態勢を公共サービス提供組織に求めている。規制機関は、最低限のサービス水準を達成するために必要な要件を定めるとともに、公共サービス提供組織には当該要件を満たすように指導し、かつ、サービス受益者には規制を含むサービス制度に関する情報提供が求められる。

なお、規制機関である政府と公共サービス提供組織である政府関連組織の間では渾然一体となった運営が行われる可能性があるという課題を挙げているが、これは公共サービス提供組織の方が保有する情報量が多く、規制する側である政府が保有する情報量との間に情報格差が存在することに一因がある。このような場合、規制機関と公共サービス提供組織の間に必要な適度な緊張関係が維持されなくなる可能性がある。規制する側とされる側の間での情報格差をなくしつつ、両者の間で適切な緊張関係を保つための手段としては、

⁸⁶ 脚注76参照

市場化テストやサンセット（時限）方式を活用して、公共サービスに関する政策（そもそも公共サービスとして定義し続けることの妥当性を含む）自体を定期的に検証することが考えられる。

事業規制は単に規制を強化すればよいというものではなく、公共サービスを取り巻く環境の変化に応じて規制の強さや規制内容そのものを適時適切に見直さなければならない。そのためには、規制機関が適切な規制を行えるようにサービス受益者と直接取引を行う公共サービス提供組織からの情報提供が重要となる。また、規制機関も環境変化に応じた変化が求められる。

② 組織規制

適切な事業規制が行われる前提として、サービスの品質とステークホルダーに対する情報開示を担保するための組織規制も必要となる。ガバナンスの実施主体は公共サービス提供組織であるため、本来、個々の公共サービス提供組織の自主的な取組に委ねることも考えられるが、求められる水準を満たすサービスを提供可能な機関設計や、サービス受益者や規制機関が適切な意思決定を行うための情報開示のために組織規制が必要となる⁸⁷。

例えば、株式会社では、規模の大小に加え、各組織が自らの実態を考慮して機関設計を選択できるが、他の組織制度ではこのような選択の余地がない。規模の大小だけでなく、組織自らの意思によりふさわしい機関設計を選択できるようにすべきである。

(2) 支援

公共サービスが有効かつ生産的に行われるようなガバナンスが機能する組織運営を行う責任は、基本的に公共サービス提供組織が負う。しかしながら、特に小規模組織のように経営資源が乏しい場合には、支援機関による一定の経営支援がガバナンスに寄与することがある。例えば、公共サービスの担い手となる専門人材や公共サービス提供組織の経営人材の育成・確保は、経営資源の乏しい組織が単独で行うことは困難な場合が多い。調達についても少量発注しかできないことで非効率な調達となる場合がある。また、設備投資等のための比較的規模の大きい資金確保について、民間金融機関からの借入れ等が困難な場合もある。このような場合に、支援機関による支援を通じて必要な経営資源を確保することが考えられる。

また、個別の組織では経営の限界が生じた場合には、組織間の統廃合が行われる選択が存在するが、組織間のマッチングや統廃合に関する技術的支援も、支援機関の機能である。

現在、支援対象となる組織が限定されてはいるが、公共サービス提供組織に対する支援機関⁸⁸が存在しており、直接的には貸付けや経営支援（合併等紹介業務を含む）を、間接的には組織運営に必要な情報収集・分析及び分析結果の提供等を行うことで、公共サービス提供組織のガバナンスに寄与している。また、個々の公共サービス提供組織に対するものとなっているため、支援機関自身の経営資源を限度としたものにとどまっているが、より規模の経

⁸⁷ 本報告における政府関連組織と民間非営利組織において、組織規制に対する規制機関の関与度合いは異なる。

⁸⁸ 独立行政法人福祉医療機構は社会福祉事業施設及び病院、診療所等に対して、日本私立学校振興・共済事業団は学校法人等に対して、それぞれ貸付けや経営支援を行う支援機関である。

濟性を発揮する手法として、例えば、支援機関が主導して複数の公共サービス提供組織を対象とした共同資金運用や共同調達を行うことも検討の余地があるものとする。

(3) 政策立案・評価

EBPMを踏まえた政策立案・評価を行う前提として、政策目的を達成するために各公共サービス提供組織から収集すべきエビデンスを定義し、収集した情報を横断的に比較・分析できる共通情報として整理することが重要となる。直近では、経済財政諮問会議が「EBPMアクションプラン2024」を発表し、社会保障等の重要政策・計画についてEBPM強化が掲げられている⁸⁹。

また、政策評価と行政事業レビューの一体的な運用を推進するために、個別の報告主体である公共サービス提供組織の成果情報を政策・施策評価におけるインプット情報として取り入れていくことも重要となる。しかしながら、測定単位の設定について、行政事業レビューの単位では細かすぎてアウトプットやアウトカムが設定・測定できない、政策評価の単位では大括り過ぎてインプットの改善にまで至らない等の混乱が見られる。この点について、アメリカ連邦政府における責任セグメントの考え方が参考となる⁹⁰。測定単位を整えた上で、ロジックモデルにおいて個別の報告主体の成果情報から政策目標までの因果関係を明らかにすることが必要と考える。

2. その他の外部ステークホルダー

(1) メディア等

株式会社における財務諸表の利用者は、発信された情報を一定程度理解可能な知識と分析能力を有する投資家と想定している⁹¹。公共サービス提供組織の場合、財務諸表を含む財務報告の利用者が広範囲に及ぶため、個々の利用者に対して株式会社と同じ水準に知識や分析能力を要求することは難しい。そのため、このような知識や分析能力が乏しい利用者が、発信された情報を用いて、サービス受益者を含む国民の知る権利を行使できるようにする必要がある。

メディア等の情報仲介者の存在は、サービス受益者と公共サービス提供組織の情報の非対称性を埋め合わせることで、サービス受益者からの有効な規律付けが働く効果が期待できる。公共サービス制度に関する情報発信は、一義的には制度を所管している政府が担うべきものであるが、メディア等が発信された情報を分析・要約することで、サービス受益者を含む国

⁸⁹ 令和6年第16回経済財政諮問会議「資料5-1 「EBPMアクションプラン2024」・「改革実行プログラム2024」」（令和6年12月26日 https://www5.cao.go.jp/keizai-shimon/kaigi/minutes/2024/1226/shiryo_06.pdf（参照 2025-05-07））

⁹⁰ 米国連邦財務会計基準（SFAS）第4号「経営原価会計基準及び概念」。責任セグメントについて、「アメリカ連邦政府におけるコスト情報とアカウントビリティ—FASABによる経営原価計算の取り組み」（藤野雅史、会計検査研究第23号、2001年3月）において、「各省庁の構成要素となる組織であり、それぞれ何らかのミッションを遂行し、主要な一連の活動を行い、関連する1つまたは複数のアウトプットを提供することに責任を負う（SFAS第4号第78項）。コストはいったん責任セグメントごとに集計される（同第117項）。これは部門別計算でコストをいったん部門に集計する手続きに相当するが、責任セグメントは原価集計単位としての部門（コスト・センター）とは異なる（第78項の脚注）とされることに注意しなければならない。」と説明されている。

⁹¹ 国際会計基準（IAS）第1号「財務諸表の表示」第7項では、「財務諸表は、事業及び経済活動についての合理的な知識を有し、情報を入念に検討し分析する利用者のために作成される」とされている。

民や公共サービス提供組織に対して当該制度の理解を促すことが可能となる。また、複数の公共サービス提供組織からの開示情報を収集・分析することで、組織間の比較を含む公共サービスの提供状況を政府やサービス受益者を含む国民に対して理解を促すことも期待できる。これらメディア等の役割において重要な点は、単に収集した情報を仲介するだけでなく、当該情報を分析してガバナンスに寄与する情報として発信することにある。特に、個々のサービス受益者による規律付けの力は弱いものであるが、多数のサービス受益者の声を集約することで大きな世論を形成する力・公共サービスの制度そのものを変革する力を生み出すことはメディア等に期待される重要な役割である。

(2) 広域連携組織

経営資源の乏しい小規模組織では、組織規模を拡大することなく、組織横断的なガバナンス体制を構築できる存在として、広域連携組織の活用が検討できる。現在の広域連携組織の活用は経営資源の効率化や合理化を中心としたものであるが、ガバナンス体制の構築に必要な経営資源の不足を補うような活用、例えば、人材やノウハウの共同活用や共同事務組織の生成などを行うことにも重点を置くことが、公共サービス提供組織のガバナンスに寄与するものとする。

(3) 資金配分機関

資金配分機関は資金使途の適正性を補助対象事業ごとに検査することで、公共サービス提供組織に対する間接的な規律付けを期待できるが、検査手法が機関ごとに区々であることから、公共サービス提供組織への規律付けよりもむしろ業務の非効率を生じさせる懸念があるという課題を識別している。

このため、資金配分機関からの規律付けを実効性のあるものとするために、全ての資金配分機関に共通の資金使用及び検査ルールの導入が効果的であるとする。また、ルール導入の前提として、複雑な資金使用基準の簡素化も必要である。

公共サービス提供組織のガバナンスの状況を踏まえた配分手法の導入も一案である。この手法を取り入れて資金配分を行っている具体的な取組⁹²もあるため、参考に資するものとする。

3. 公共サービス提供組織

(1) 組織目的の達成状況を評価可能な行動計画の策定

民間非営利組織は実質的な所有者が存在しないことから、組織目的を定め、目的の達成状況を評価する仕組みがないという課題を挙げている。実質的な所有者が明確な組織では、仮に組織目的の達成状況を評価可能な行動計画がなかったとしても、所有者による規律付けが

⁹² 独立行政法人日本スポーツ振興センターでは、スポーツ団体の競技強化補助金の配分に当たって、「スポーツ団体ガバナンスコード」の遵守状況の公表が義務付けられている。日本私立学校振興・共済事業団では、私立大学等経常費補助金を申請するに当たって、私学振興助成法に基づく監査報告書の提出が求められている。企業主導型保育事業に関しては、助成金の助成要件として指導・監査を受けることが求められている。これらはいずれも、公共提供組織のガバナンスの状況を踏まえた資金配分の決定を行っている事例である。

機能することを期待できる。一方、実質的な所有者が存在しない組織においては、行動計画に達成すべき成果目標を織り込まなければ責任あるステークホルダーからの規律付けが機能しない。

この点、学校法人においては、私立学校法にて中期計画の作成義務はあるものの⁹³、中期計画の開示や、中期計画に対する達成状況の評価は求められていない。一部の学校法人では中期計画を任意に開示している事例は確認できるが、達成状況の評価が行われている事例は確認できず、組織目的の達成状況の評価可能な行動計画が作成されているかは不明である。なお、学校法人以外の民間非営利組織では、法令等による中期計画の作成すら求められていない。ガバナンスの基本要素である組織目的を明確化するためには、法令等によるかどうかを問わず、各組織制度において行動計画の作成、公表及び評価を義務付けることが望ましい。

また、民間非営利組織に限らず、公共サービス提供組織が作成する行動計画は、政府における公共サービスに関する政策目的を踏まえたものである必要がある。これにより、各公共サービス提供組織の成果情報（アウトプット・アウトカム）が、政策目的の達成にどのように貢献したかを、政府が評価する際のインプット情報として活用されることが期待できる。

(2) 公共サービスの提供に適した経営資源の確保

営利及び民間非営利組織のうち、特に小規模組織においては、規模の経済性を発揮できないため、ガバナンスを機能させるための経営人材・公共サービスに精通した専門人材・間接部門の人材やその他のモノ・カネの確保が困難となるという課題を挙げている。

当該課題への対応として、組織の効率性・生産性⁹⁴を高め、余剰資源を生み出すことが考えられる。余剰資源を公共サービスの担い手である人材に還元し、還元により新たな人材を引き付けることが重要である。また、余剰資源は、事業活動の維持のみならず、組織の成長に向けて投資に充てることも重要である。

また、ステークホルダーへのアカウンタビリティの履行状況が情報開示を通じて適切に行われれば、公共サービス提供組織を応援する寄附者を増やし、寄附金による経営資源の増加につながることも期待できる。

規模を拡大せずに経営資源を確保する手段として、広域連携組織や支援機関の活用が想定されるが、それでもなお経営資源の確保が困難な場合は、組織同士の統合による規模の拡大も検討すべきである。

(3) 公金受入組織としてのアカウンタビリティの履行

公共サービスを提供するために補助金や租税特別措置法に基づく税制優遇を受けている公共サービス提供組織については、サービス提供原価の一部を間接的に国民が負担しているため、その負担額を国民に対して開示することで、アカウンタビリティを履行する必要がある。現在の開示制度では、個別の公共サービス提供組織がこのような負担額を開示する義務がなく、自発的な開示に委ねられているが、実際に開示している事例はほとんどない。

⁹³ 第148条第2項 文部科学大臣が所轄庁である学校法人に求められる。

⁹⁴ 効率性・生産性の測定・開示については、本章4. (1)①を参照。

また、各公共サービス提供組織が当該負担額を開示するのみならず、個々の公共サービス提供組織の開示情報について、メディア等が収集・分析し、発信することで、補助金や税制優遇による国民負担が当該公共サービスとして適切かどうかを国民が判断可能な状態にする必要がある。これらは、政策立案に必要な情報を政府へ積極的に提供するという側面もあり、この点からもアカウンタビリティの履行の一環として重要な意義があるものと言える。

4. 情報開示

(1) 成果情報の測定と開示

① 財務的成果の分析と説明

多くのステークホルダーは、利益が財務的成果であると認識するため、営利組織以外の組織においては、利益が生じていること自体が不当であるとみなされる懸念がある。公共サービス提供組織における利益は、財務的成果ではなく収益と費用の差額にすぎないため、当該差額の発生要因を分析し、経営努力によって生じたものか、当初予定していた公共サービスを実施しなかったことによって生じたものか、又はその他の要因によって生じたものを説明することが必要である。発生要因を分析するためには、サービス種類ごとに原価情報を収集できる体制を構築する必要がある。また、上場会社のMD&A情報のような財務的成果に関連する説明を充実させることで、差額が生じていることの正当性を説明することが可能になる。

② 有効性と効率性・生産性の測定・開示

限られた経営資源を有効かつ効率的に利用するために、有効性と効率性・生産性のバランスに配慮した成果目標の設定が重要となる。また、組織目的を達成するためには、個々の組織構成員の業務目標に落とし込み、目標の達成度として継続的に評価することが重要である。

有効性については、成果目標の達成度合い（サービス提供者の視点）だけでなく、サービス受益者の満足度合いを測定することも重要となる。効率性・生産性については、例えば生産量を用いた物的生産性の測定を行うことで、同種の公共サービスを提供する組織における比較が可能となり、組織運営の巧拙を明らかにすることができるようになる。

指標を設定する際には、定量的であり、かつ、組織目的の達成状況を直接評価可能なアウトカム（直接的なアウトカム）を測定できる指標であることが望ましいが、直接的な評価は難しくても複数の指標（定量的・定性的を問わず）や関連する説明を組み合わせることで補完的に評価可能なアウトカム又はアウトプットの指標を設定することが適切な場合も考えられる。重要な点は、指標を設定すること自体が目的化することを避け、組織に規律が働く成果情報を評価可能な方法を模索することである。

成果情報の測定は、まずは単一組織・単一期間での測定が基礎となるが、当該測定値のみでは十分な分析が行えないため、個別の組織単位で趨勢分析を実施することで評価可能な情報となる。これに加えて、有効性や効率性・生産性に関する標準的な測定手法や開示基準、個別組織の開示情報を収集・分析可能なプラットフォームが整備されれば、他の組

織とのベンチマーキングが実施可能となる。他組織とのベンチマーキングが実施できれば、自身が提供するサービスの有効性、効率性・生産性を高めるインセンティブとなる。ただし、ベンチマーキングが実施可能な体制を構築するためには、個別の公共サービス提供組織のみでは当然実現できず、公共サービスの制度を所管する政府を含む多くのステークホルダーを巻き込んで行うべきものであるため、相当ハードルが高いものと認識している。

なお、有効性の一例であるサービスニーズの充足度の測定に関しては、客観的な第三者が共通した測定手法の提供によって、疑似的なベンチマーキングが実施可能な体制を構築できる。例えば、イギリスのNHS（国民保健サービス）では、個別の病院の医療サービスに対する患者の満足度を共通の調査項目で評価し、その結果をサービス受益者であれば誰でも閲覧できるWebサービスが存在する。このWebサービスは、個々の病院ではなく、NHSが運営することで、共通の測定手法に基づく格付けを実現している。

③ 測定技術の進歩による測定範囲の拡大

従来は測定が困難と言われていた成果情報であっても、測定技術が進歩することで測定可能となる。直近では、組織の外部不経済であるGHG（温室効果ガス）排出量情報について、一部の組織で先行して管理会計的手法により測定されてきたものが、国際的な測定基準が定められ、当該基準に基づいて測定した情報の保証を義務化する動きがある。我が国でも一部の上場会社に対して、SSBJ（サステナビリティ基準委員会）が定める測定基準によりGHG排出量情報の測定と測定情報を保証する制度が導入されている。今後、GHG排出量情報に限らず、様々な成果情報が、測定技術の進歩や社会的要請から組織間の比較可能性、政策への活用が求められることで、管理会計から制度会計（財務会計）の範疇に移行することが想定される。

④ 開示情報に基づく評価とステークホルダーとの対話

「第三章 1. 公共サービスの特徴に起因する課題 (5) 社会的公平性の観点から特定の者や地域社会等に限定して提供されるサービスの存在」では、応益負担ではなく応能負担から生じる公平性に関する課題を取り上げている。応能負担を求める上で、公共サービス提供組織には、公共サービスである理由やサービス原価の負担関係の決定方法、政策との関連性等といった公共サービス制度に対する理解をサービス受益者及び負担者である国民に促す必要がある。そのためには多様なステークホルダーが当該組織のガバナンスに関与して対話・討論を行い、熟議を経て結論を導き出していくプロセス、すなわち「参加型ガバナンス⁹⁵」が重要となる。参加型ガバナンスにおいては、公益と各組織の私益の対立を、

⁹⁵ Collaborative Governance in Theory and Practice (Chris Ansell, Alison Gash. Journal of Public Administration Research and Theory. 2008, Volume 18, Issue 4, pp543-571.) によれば、参加型ガバナンスは、「A governing arrangement where one or more public agencies directly engage non-state stakeholders in a collective decision-making process that is formal, consensus-oriented, and deliberative and that aims to make or implement public policy or manage public programs or assets (一つ以上の政府等が、公共政策を策定又は実施し、公共プログラムや資産を管理するために、公式、合意志向、かつ熟議による集団意思決定プロセスに非国家ステークホルダーを直接参加させるガバナンス上の取決め)」と定義されている。

ステークホルダーが熟議を通じて関与していくことで両者を調整していく、すなわち手続的利益を達成することが可能となる。

参加型ガバナンスが機能するためには各ステークホルダーが共通の判断材料を用いて意思決定し、規律付けが機能する仕組みを構築することが重要であり、そのためにはステークホルダー間の情報格差をなくす取組が必要となる。

情報格差の是正のためには、ステークホルダーの意思決定に資する成果情報の作成・開示が肝要となる。また、単に一方通行に情報を発信するだけでなく、ステークホルダーと対話が可能な情報開示が重要となる。開示を通じてステークホルダーからのフィードバックを受領し、開示主体である公共サービス提供組織が情報利用者の意思決定に有用な情報ニーズを把握することで、より良い情報開示の実現、すなわち開示の好循環の構築が可能となる。上場会社を中心に株式会社では統合報告等を用いたステークホルダーとの対話の取組が進められているが、非営利組織においても国際統合報告フレームワークの価値創造プロセスを参考⁹⁶に、自らの組織がどのような価値を生み出しているかを説明するために任意に作成・開示し、ステークホルダーとの対話を志向している例が確認できる。

また、ステークホルダーからの規律付けが機能するためには、開示情報である成果目標の達成度合いを含む組織目的の達成状況の評価を公共サービス提供組織自身が行うことで、組織活動の改善につなげるPDCAサイクルを機能させることが重要である。これに加えて、公共サービス提供組織の開示情報の客観性を担保するため、第三者による客観的な評価を受けることも重要である。客観的評価は、マイナス面の評価のみならず、プラス面の評価を行うことも必要である。ステークホルダーからプラスの評価結果を得た公共サービス提供組織の事例をグッドプラクティスとして他組織と共有することは、公共サービス制度全体にとって有益である。組織制度によってはこのような第三者評価機関による評価制度が存在するものもあるが、最低限の質を担保する認証評価の機能しかないなど、改善すべき点が挙げられるため、例えば既存の第三者評価機関の役割を拡張することも検討の余地があると考えられる。直近の事例では、高等教育の認証評価制度に改革の動きが見られる⁹⁷。

この他の取組として、ステークホルダーが公共サービス提供組織の開示する情報へのアクセスを容易にするため、上場会社のEDINETのようなプラットフォームの整備も重要である。社会福祉法人にも開示書類を検索できるサービス（WAM NET）が存在するものの、その他の組織制度には類似のサービスはないため、このようなプラットフォームの整備が待たれるところである。

このような開示情報に基づく評価とステークホルダーとの対話の各種取組は、公共サービスの質（有効性）と効率性・生産性をともに向上させるための競争促進に寄与するものとなる。

⁹⁶ 例えば、「独立行政法人の事業報告に関するガイドライン」（2018年9月3日 独立行政法人評価制度委員会 会計基準等部会、財政制度等審議会 財政制度分科会 法制・公会計部会）は、国際統合報告フレームワークの価値創造プロセスを参考に作成されている。

⁹⁷ 中央教育審議会 大学分科会・高等教育の在り方に関する特別部会合同会議において議論されている（中央教育審議会．”大学分科会（第181回）・高等教育の在り方に関する特別部会（第15回）合同会議配付資料”．文部科学省．令和7年1月28日．https://www.mext.go.jp/b_menu/shingi/chukyo/chukyo4/053/siryo/mext_01994.html，（参照 2025-05-07））。

⑤ 統計情報と財務情報の連携

成果情報の測定・開示単位について、マクロレベルとミクロレベルにおいて成果情報の測定手法が異なっており、ミクロレベルで測定した成果情報の集計結果が単純にマクロレベルの成果情報とはならないという課題を挙げた。マクロレベルの測定は統計情報により行われているが、ミクロレベルの測定は財務情報により行われていることから、両者の情報を連携させる必要がある。そのためには、例えば政府統計等の作成において求められる情報について、個々の報告主体が情報収集する対象を拡大・共通化し、ミクロレベルの集計がマクロレベルの統計情報となるようにすることが重要である。個別の報告主体の財務情報の集計に当たっては、統計上の加工を容易にするため、上場会社におけるXBRLを用いたタクソノミのような勘定科目体系を他の公共サービス提供組織⁹⁸においても整備することが考えられる。共通の勘定科目体系の整備は、例えばフランスの「プラン・コンタブル・ジェネラル (Plan Comptable Général)」⁹⁹やアメリカ連邦政府の「標準総勘定元帳 (Standard General Ledger)」¹⁰⁰に見られるように、古くから実例が存在する。また、国税庁の税務行政のデジタル・トランスフォーメーション (DX)¹⁰¹の方針において、「事業者の業務のデジタル化」とともに、会計データと統計データの連携を目的とした「会計標本調査の充実」がうたわれている。勘定科目体系の共通化もDXの推進も、いずれも開示情報の作成負担を軽減させる取組であるため、それぞれの取組が連携して行われることが重要である。

(2) 会計・開示基準の在り方

株式会社の場合、一般に公正妥当と認められる企業会計の基準は一つであり、業種や規模に応じて複数の開示基準（財務諸表等規則におけるいわゆる別記事業）が定められている。株式会社以外の組織においても、組織制度ごとに会計・開示基準が定められているが、同じ組織制度内では基本的に会計基準も開示基準も単一である¹⁰²。

① 会計基準

財務報告利用者から見れば、同種の公共サービスを提供する組織の場合、組織制度の違いにかかわらず、共通の会計基準を適用し、組織制度を問わず、サービス間での比較可能な財務報告が行われることが理想的である。

当協会においては民間非営利組織の会計基準の共通化を目指しており、2013年の研究報告第25号から、非営利組織モデル会計基準¹⁰³の開発と普及活動が行っている。

⁹⁸ ここでは、政府・政府関連組織・民間非営利組織を想定。

⁹⁹ Autorité des Normes Comptables. “PLAN COMPTABLE GÉNÉRAL”. <https://www.anc.gouv.fr/plan-comptable-genera1/>, (参照 2025-05-07).

¹⁰⁰ U.S. Department of the Treasury. “The U.S. Standard General Ledger”. <https://www.fiscal.treasury.gov/us-sgl/>, (参照 2025-05-07).

¹⁰¹ 国税庁. “税務行政のデジタル・トランスフォーメーション—税務行政の将来像 2023—”. 2023年6月23日. <https://www.nta.go.jp/about/introduction/torikumi/digitaltransformation2023/pdf/syouraizo2023.pdf>, (参照 2025-05-07).

¹⁰² 組織制度ごとの会計・開示基準の詳細は【附属資料2資料編(3)公共サービス提供組織の会計・情報開示】参照。

¹⁰³ 対象とする会計基準は、公益法人会計基準、学校法人会計基準、社会福祉法人会計基準、医療法人会計基準等である。

組織制度ごとに会計基準が存在する現行制度の下で、全ての公共サービス提供組織の会計基準の共通化を目指すことは極めて困難であるが、民間非営利組織のように、まずは類似の組織制度ごとに、制度の特性を生かしつつ、長期的に会計基準の共通化を目指すことを検討することが考えられる。具体的には、各非営利組織の会計基準の改正等のタイミングで、非営利組織モデル会計基準を参照することにより、徐々にモデル会計基準と各非営利組織の個別の会計基準との整合性を図りながら、長期的には、共通のルールとして非営利組織会計基準を構築し、適用することが望ましい。その上で、政府関連組織と政府との間でも会計基準の共通化を検討することが考えられる。

② 開示基準

会計基準と同様、財務報告利用者から見れば、同種の公共サービスを提供する組織の場合、組織制度の違いにかかわらず、共通の開示基準を適用し、組織制度を問わず、サービス間での比較可能な財務報告が行われることが理想的である。ただし、会計基準と異なり、開示基準については、組織規模等に応じた開示情報の粒度を変えること（differential reporting）が重要である。会計基準の場合、重要性に応じた簡便的な方法の選択はあっても、基本的に同種のサービス間で測定方法に差異を設ける必然性は乏しいが、開示情報は多過ぎても少な過ぎても必要な情報が伝わらないという問題があるため、開示情報の質を担保するためにステークホルダーの情報ニーズや報告主体の事務負担等を考慮して、組織の状況に応じた開示基準を複数設定することが有効と考える。

我が国では組織規模等に応じた複数の開示基準の設計に向けた具体的な動きは見られないが、ニュージーランドではTier別開示制度が導入されている事例がある。営利か非営利かという組織目的の別と、報告主体の規模別で階層（Tier）を設定し、それぞれの階層に開示基準を設けている¹⁰⁴。

5. ガバナンス・コードの在り方

(1) ガバナンス・コードの設定

ガバナンス・コードの設定に当たっては、ステークホルダーとの対話の手段として機能するために、規制機関である政府を含む幅広いステークホルダーが関与し、関係者の合意がなされたものとすべきである。同時に、設定過程は透明性を確保する観点から広く公表されるべきである。

また、ガバナンス・コードが設定されていない組織制度については、ステークホルダーとの対話を促進するためにガバナンス・コードを設定し、遵守状況の開示を求めることが、組織制度全体のグッドガバナンスを達成する手段となるものとする。

¹⁰⁴ ニュージーランドの規模別開示制度の詳細は【附属資料2 資料編(5) ニュージーランドにおける規模別会計・開示基準】参照。

(2) ガバナンス・コードの遵守状況の開示

ガバナンス・コードが設定されていても、ガバナンス・コードの遵守状況が開示されていなければ、ステークホルダーからの規律付けは期待できない。グッドガバナンスを達成するためには、ガバナンス・コードの遵守状況を根拠とともに開示し、ステークホルダーとの対話を進めることが重要である。実際に遵守状況の開示が任意であっても遵守状況を根拠とともに開示している組織も存在することは、自発的にグッドガバナンスを達成しようとする姿勢の証左であると考えられるため、このような組織は他の組織にとって模範的であると言える。

(3) コード設定主体としての責任

ガバナンス・コードは一度設定すれば終わりではなく、ガバナンス・コードが設定趣旨を踏まえた利用が行われているかをモニタリングするとともに、定期的に見直しの要否を含む評価を行う必要がある。コードの設定団体が主体的に行う責任がある。実効性のある評価を行うためにも、ガバナンス・コードの対象となる組織のガバナンス・コードへの遵守及び開示状況をモニタリングし、ステークホルダーとの対話を通じた改善施策（個別組織へのコード趣旨を踏まえた遵守・開示の改善施策だけでなく、ガバナンス・コード自体の改訂を含む。）を行うことで、コード設定主体としての責任を果たす必要がある。

(4) 公共サービス提供組織のガバナンス・コードに求められる要素

前述において提言したガバナンスの実効性を向上させるために、少なくとも以下の3点を公共サービス提供組織のガバナンス・コードに盛り込むべきである。

① 組織目的の明確化

公共サービス提供組織は、（究極的には公共価値の最大化を目指すべきであるが）個別組織の成果を達成したかどうかを評価できるように、また、組織価値の向上が公共価値の向上につながられるように、組織目的を明確化すべきである。これには、組織目的を達成するためのガバナンス体制の構築や、組織目的が達成されないリスクをどのように管理するか（リスクマネジメント）という点も含まれる。

② ガバナンスを担う者の選任・監視・評価等に関するルール

特に実質的な所有者の存在しない組織において、組織の私物化を防ぐためにも、ガバナンスを担う者の選任、監視、評価等に関する明確なルールを設けることも重要である。これには、適切な資格を持つ専門人材の選出、サービス提供に対する監督及び定期的な評価を含むものである。

③ アカウンタビリティの履行のための情報開示

開示対象となる情報は、財務情報だけでなく、組織の成果情報も含めるべきである。これには、組織の活動が公共価値にどのように寄与しているかを説明する情報も含める必要がある。また、公共サービス提供組織では、サービス提供原価の一部が補助金や税制優遇

による国民負担により賄われているため、当該国民負担額の情報も含めるべきである。

アカウンタビリティの履行及び情報開示に際しては重層的なプリンシプル・エージェント関係の中に公共サービス提供組織が位置付けられていることを踏まえ、幅広いステークホルダーとの対話を進めていくことが求められる。

なお、本来内部規程として各組織が決定すべき事項については、ガバナンス・コードに盛り込むべきではない。ガバナンス・コードは、組織の運営に関する広範な原則と方針を提供するものである。一方で、各組織における具体的な運用規程や手続は各組織の内部で決定されるべきである。「コンプライ・オア・エクスプレイン」を通じたステークホルダーとの対話を実効性あるものにするためにも、この峻別が重要となる。

VI 今後の検討課題

前章まで考察した公共サービス提供組織のガバナンスの在り方は、本報告で提示した全ての課題に対応するものではなく、現時点では検討し尽くせなかった課題が残されている。今後の学術的・実務的知見の深化や技術の進歩、社会経済環境の変化等により、解決可能な課題となる場合もあれば、課題自体が変容する可能性もある。本章では、今後継続して検討していくべき課題について述べる。

1. 収益性と公共性の両立

公共サービス提供組織のうち、営利組織においては収益性が、民間非営利組織については組織の持続性が、それぞれ求められる。収益性（又は組織の持続性）と公共性は、両者が同じ方向を向くこともあれば、異なる方向を向くこともあり得る。これは関連するステークホルダーの違いに起因するものであり、公共サービス提供組織においては多くのステークホルダーの利害を調整し、複数の組織目的を両立させていくことが求められる点に、組織運営の難しさがある。収益性（又は組織の持続性）と公共性を同時に追求するための組織運営の方法に唯一絶対の解はない。対価性のある（一定程度収益性が見込める）公共サービスと対価性のない（収益性が見込めない）サービスの場合で、それぞれガバナンス体制が異なったものとなる可能性があるが、この点については、今後更なる検討が必要である。

また、公共サービスの特徴として挙げた重層的なプリンシパル・エージェント関係では、複数の利害関係者が絡むことで政策目的、組織目的やアウトカムの捉え方が複雑になる。このような状況において、各層におけるプリンシパル・エージェント間で有効なガバナンスの構築を通じて、個々の公共サービス提供組織の組織目的と国民全体の求める利益を調和させることが重要となる。

政府は国民全体の利益を代表し、それを実現するための政策を推進する責任がある。この過程で、公共価値の最大化を目指すためには、公益と私益の対立を越えて、手続的利益を重視する参加型ガバナンスのアプローチが有効である。すなわち、様々なステークホルダーが参加することで、より良い公共価値を創出する場を設けることが重要となる。

経済学的な観点からは、個人や会社が基本的に利己的であるという前提に立ちつつ、利己的な行動（セルフインタレスト）が公共の利益（パブリックインタレスト）にも貢献するようなインセンティブを設計することが重要となる（インセンティブコンパティビリティ、誘因両立性）。誘因両立性は、個人の私益を追求するインセンティブ（動機）を利用して、公共の利益も同時に達成できるようなシステムを構築することを指す。

規制や制度設計を通じて、個人や会社の私益が公共の利益と合致するように導くことで、社会全体の利益を最大化することが可能となる。重層的なプリンシパル・エージェント関係の中で、各組織のガバナンスを強化し、個々のステークホルダーの利益と国民全体の利益が調和するような制度設計を目指すべきである。これには、透明性の高い政策立案プロセス、ステークホルダーの参加を促す仕組み、及び効果的なインセンティブの設計が含まれることから、公共サービス提供組織を超える議論が必要なため、今後の検討課題として述べるにとどめた。

2. 成果情報の測定・開示

本報告では、測定技術の進歩によって外部不経済の測定が可能となった事例として、GHG排出量の測定を取り上げた。サステナビリティ情報¹⁰⁵の一環として、今後は人的資本や自然資本、生物多様性等に関する情報開示が求められつつある。これらはいずれも成果情報（外部経済・不経済）の測定に関する課題として整理できるが、GHG排出量と同様、測定技術が進歩することで、将来的には共通的な測定が可能となるだろう。このようなサステナビリティ情報は、市場サービスを提供する組織よりも、公共サービス提供組織において社会的なニーズが高く、情報開示が求められると考えられる。

また、成果情報の測定・開示を通じた公共サービス提供組織への規律付けに関して複数の提言を行ったとおり、サービス受益者によるサービスの選択やEBPMに基づいた政策の立案・評価を行うに当たって必要なエビデンスの収集を可能にするためには、個別の公共サービス提供組織による有効性と効率性・生産性の測定・開示が必要となる。この前提として、成果情報の標準的な測定・開示基準や、開示情報を収集・分析可能なプラットフォームの整備等によって、他の組織とのベンチマーキングによる評価が実施可能な体制を構築する必要があるが、これらの基準やプラットフォームの整備を、どの組織を対象に誰がどのように設計するかについては、今後更なる検討が必要である。

成果情報の具体的な測定方法については、医療サービスと教育サービスについて具体的な公共サービスの例として検討したものの、その他の個別の公共サービスにおける成果情報の具体的な測定・開示に関しては、測定指標等の事例調査や分析を通じた検討の深化が必要である。

3. 持続可能性の観点

(1) 公共サービス提供体制の持続可能性と規制の柔軟性について

人口減少が進む我が国では、公共サービスの需要は長期的に減少すると予測される。この現実を踏まえ、公共サービス提供組織の供給総量の適正化が必要となる。これには、単に個々の組織の供給量を減少させるだけでなく、組織間の統廃合を含む構造的な調整が求められる場合がある。このプロセスは、規制機関が主導し、公共の利益を最大化する方向で進めるべきである。一方で、サービス需要に対して供給能力が不足する場合、サービス提供体制の確保が優先されるべきであるが、その過程で品質の低下を招かないよう注意が必要である。

公共サービスの特徵上、サービス提供者が独占化又は寡占化する場合、当該提供者は社会にとって不可欠な役割を果たしており、その存続は社会全体の安定と公共の利益を確保する上で極めて重要である。このような場合には、長期的な視点での組織運営と財務健全性の維持が求められる。一方、サービス受益者によってサービス提供者を選択できる公共サービスにおいては、不完全ではあるものの市場メカニズムによるサービス提供者の淘汰が期待されるが、公共の利益を損なわないためにも、最低限の品質水準と財務の健全性を確保する規制が求められる。

¹⁰⁵ 本報告においては、サステナビリティ情報の報告という文脈でのみ「サステナビリティ」という用語を使用し、それ以外の箇所においては「持続可能（性）」と記載した。

他方、不祥事を受けた規制の追加は、イノベーションを阻害し、サービスの品質を低下させるリスクがある。成熟した民主主義国家として、過剰な規制に頼るのではなく、サービス提供者が自主的に高い倫理意識を持ち、質の高いサービスを提供する文化を育むことが望ましい。

さらに、これまでの公共サービスの枠組みではサービスの受益対象とならない人々をどのように社会的に包摂していくかという議論も不可欠である。社会的包摂や人権、多様性といった、昨今とみに着目されるようになった視点については、「公共性」の捉え方を変える可能性があり、今後の課題として考慮する必要がある。

また、昨今の技術革新や規制緩和を通じて、公共サービス提供組織として様々な担い手が参入するようになってきている。各々の潜在力を発揮できるような規制を、今後の社会の変化に合わせて改善させていくことが重要となるが、各公共サービスについてどのような規制が望ましいかについては今後の検討課題である。

(2) 資源配分の最適化

社会の持続可能性の観点から、社会全体の資源は有限であり、公共サービスに利用できる資源には一定の制限が存在する。例えば過疎地域に公共サービスを提供し続けることが著しく非効率であり、提供自体が困難となるような場合、規制機関の主導により、サービス提供者を政策的に確保しない、公共サービスを受益可能な地域へサービス受益者を移住させる等の、地域住民にとって不利益を伴う対応が行われることが想定される。

一方、公共サービスである以上、資源不足を理由に公共サービスの提供ができないということのみでは、サービス受益者を含む国民からの理解は得られにくい。そのためには、社会全体の資源配分の最適化が課題となる。公共サービスの政策的側面の議論であって、個別組織において対応すべき事項ではないことから、今後の検討を待ちたい。

4. 非営利組織制度の共通化

本報告では公共サービス提供組織における会計基準の共通化の可能性について言及した。そこから一歩進めて、組織制度についても一定の範囲で共通的な扱いをしていくことも検討できる。

株式会社は、基本的に会社法による組織規制に、業法による事業規制という法体系によるガバナンス構造となっている。一方、政府関連組織・民間非営利組織は、組織制度ごとに異なる組織法による組織規制と業法による事業規制という法体系又は一つの法令で事業規制と組織規制が一体となった法体系¹⁰⁶によるガバナンス構造となっている。

本報告では、政府関連組織や非営利組織に会社法のガバナンスをそのまま導入すべきとは主張しない。しかしながら、組織制度が異なっても同種の公共サービスを提供できている実態を踏まえると、組織制度が異なることにより不必要なガバナンス構造の差異が生じている可能性は否定できない。ステークホルダーにとってはむしろ理解のし難さしか生まず、社会的に

¹⁰⁶ 例えば、医療法は、医療法人への組織規制と医療サービスの事業規制が一体となった法律である。

非効率な状況が生じていると考えている。

本報告において論じた組織特性を踏まえ、大きくは、「政府関連組織」、「民間非営利組織」の単位で、共通した会計基準や、会社法のような内部統制システムを含む共通したガバナンスが導入されることが望ましい。

5. 組織風土・人材育成

公共サービスという専門性の高さゆえ、今後公共サービス提供組織には、幅広い専門性を備えていく必要がある。この点、労働市場の流動性を高めるためにも、メンバーシップ型からジョブ型に人材育成方針を転換して、専門家を内部において育成する、又は外部から獲得することが今後求められる。また、専門人材による効率性・生産性向上の努力が報われる組織にしていく、専門人材の待遇を改善して魅力ある組織にしていくことが重要である。

人が組織を作っており、組織風土の維持や変革と人材採用育成方針は切っても切り離せない関係にある。本報告の冒頭におけるガバナンスの機能不全においても概観したとおり、機能不全に陥る組織の組織風土をどう変えていけばよいのか、また、組織風土を変えていけるような人材を採用又は育成するにはどうしたらよいか、という点については、多面的な検討を要する課題であり、学際的アプローチ¹⁰⁷により様々な角度から検討していくべきであることから、将来の議論の進展を期待する。

6. 複合的にサービスを提供している組織のガバナンス

公共サービスは、サービスの性質から、非公共サービスと複合的に提供される場合がある。具体的な公共サービスを例に挙げて、このような複合的にサービスを提供している組織特有のガバナンスの課題や、単一サービスを提供する場合と比較してどのような相違点があるのかは、今後の検討課題である。

複合的なサービスの提供について、大別すると、①法的・組織的・会計的に分離しているものの、サービス受益者からは一体に見えるサービスと、②一つの組織が公共サービスと非公共サービスを同時に提供するサービスがある。

①の代表的なものとして、水道事業（上水道・下水道）、高速道路事業（建設・料金徴収と、高速道路資産の保有・債務返済）、電力事業（発送電の分離）が挙げられる。

上水道と下水道について取り上げると、両者は分別管理が原則とされており、法的・組織的・会計的には分離しているものの、通常、料金徴収及びサービス提供はサービス受益者に対して一括で行われている。これは、上水道は水道使用量を水流計（メーター）によって測定可能である一方、下水道については水流計がなく、上水道の使用量を下水道の使用量と一致していると仮定して料金計算しているためである。

両事業は、独立採算が原則とされている。ただし、下水道事業については、「雨水公費・汚水私費の原則」の下、雨水排除に要する経費について、雨水は自然現象に起因し、排除による

¹⁰⁷ 例えば、会計学、財政学、経済学（行動経済学、ゲーム理論、比較制度分析等）、組織心理学、組織社会学等の学問分野が挙げられる。

受益が広く及ぶことから公費により負担している。一方、汚水は、受益者が明らかなことから、私費（使用料）により負担させるという原則の下、運営されている¹⁰⁸。

当該原則があるものの、汚水処理経費を下水道使用料でどれだけ賄えているかを示す経費回収率は、全国ベースでは近年改善が図られている一方、四分の三の事業で汚水処理原価が使用料単価を上回る「原価割れ」の状態となっている。この原価割れ部分については、一般会計からの繰出しにより賄われている。

このような事業の前提の下、上水道事業運営組織と下水道事業運営組織の間で、どのような組織規制の違いがあるのか、また、ガバナンスはどうあるべきなのかについて、以下のような論点が想定される。

- 料金徴収の仕組みがガバナンスの在り方に与える影響
- ガバナンス組織は上水道事業と下水道事業で異なったものとすべきか、それとも共通したガバナンスで問題ないか
- 上水道事業と下水道事業で別組織運営とされているが、単一組織による統合的な経営を行えるとした場合、セグメント分離・情報開示のあるべき姿とは
- 上水道事業には民間事業者が参入しているが、担い手が異なることでガバナンスの在り方にどのような相違が生じているか、また、どのようにガバナンスを機能させていくことが望ましいか

②の代表的なものとして、医療法人等が提供する混合診療が挙げられる。こちらも上水道及び下水道と同じく、料金徴収は一体的に実施されている。この場合にも、ガバナンス上の課題について、以下のような論点が想定される。

- 保険診療（一部自己負担）と保険外診療（非公共サービス・自己負担）の割合がガバナンスに及ぼす影響

¹⁰⁸ ただし、汚水処理に要する経費のうち、公共用水域の水質保全への効果が高い高度処理の経費や合流式下水道に比べ建設コストが割高になる分流式下水道に要する経費の一部などは、公的な便益も認められることから公費により負担させる（国土交通省．”下水道事業の経営原則”．https://www.mlit.go.jp/mizukokudo/sewerage/crd_sewerage_tk_000140.html, (参照 2025-05-07).

おわりに

本報告では、「公共サービス提供組織」という切り口で、当該組織にどのようなガバナンスが望ましいかという点を検討した。公共サービスの担い手は必ずしも政府や非営利組織に限らず、様々な方法により株式会社を始めとする営利組織が関与するケースが多い。

公共サービスは市場サービスとは異なり、通常、競争市場における資源の最適配分が困難であり、多くは政府による規制がなされている。改めて付言するが、本報告は、公共サービスの性質上、何らかの政府による規制は必要であるとの立場であるが、必ずしも規制の強化のみを提案するものではない。環境や組織自体の変化を機動的に捉え、柔軟な規制の設計とすべきである。技術革新等が起こると、それまで政府による規制が必要であったサービスについて、規制が不要となるケースもある。この場合、規制を「なくす」又は「緩和する」ことが重要となるが、我が国では、とにかく何かをなくす、やめるということ自体が大きな決断となる。関係各所が、当事者意識と勇気をもって利害を調整し、決断していくことが肝要である。

公共サービスの担い手についても、PPP・PFIのように、官民のノウハウを結集させる新たな方法が導入され、公共サービスであることから政府又は政府関連組織が必ず担うというものではなくなっている。新たな公共サービスの担い手の登場や提供方法の進化は、新たな組織ガバナンス上の課題を生じさせることが想定される。

また、社会の要請に応じて、公共サービスを担う様々な組織形態がその都度設定され、これまでは、設立根拠法と会計基準が監視監督の手段として捉えられてきた。この点、会計基準は、あくまでステークホルダーへの情報開示と対話、組織ガバナンス向上のための手段であって、規制・監督のための手段ではない。会計基準の見直しに際しては、簡潔明瞭な情報開示、ステークホルダーとの充実した対話という目的から、会計基準が不必要に煩瑣なものとなっていないかを改めて検討すべきである。この様な観点も踏まえ、当協会では、非営利組織モデル会計基準を提案している。

本報告のテーマに係る予備的な討議を通して、公共サービスに関する制度等を検討する有識者会議や諮問会議において、組織形態が異なっても同じような論点が繰り返し検討されていることに気付いた。そのため、本報告では、各組織に共通する課題は何か、また対応策をどのように立案すべきか、今後の制度検討や組織運営において役立つ報告とすべく、公共サービスの特徴、提供組織の組織特性という二つの軸によりガバナンスの在り方について詳細に検討した。我が国を取り巻く社会環境は以前にも増して厳しくなっており、目先の課題に対して小手先の対応をとっているだけでは生き残れなくなっている。組織自体の自助努力だけではどうにもならないことが多くあり、公共サービス提供組織ではそれが顕著である。したがって、組織自体の対応にとどまらず、必然的に制度や規制、ステークホルダー自体の在り方について踏み込むこととなった。

各組織がグッドガバナンスを実現するためには、ガバナンスの前提としての組織による自己規律や、資本主による所有者からのガバナンスが、一義的には重要なものとなる。一方で、制度や規制を所管する政府・政府関連組織、公表情報を分析し幅広くステークホルダーに伝えるメディア等やサービス受益者といった外部ステークホルダーの存在も重要となる。この点は、株式等の持分権による資本主が存在しない株式会社以外の政府関連組織や非営利組織において特に重要である。

また、ガバナンスを機能させるための前提として、情報開示、とりわけ財務・非財務を含む成果

情報の開示についても、課題と在り方を検討した。

営利組織以外の組織においては、「収益」や「利益」を獲得してはならないという誤解がある。営利組織と非営利組織を分けるのは、組織の所有者に対して事業活動により得られた剰余を分配するかどうか、という点にあり、持続的な活動に必要な収益や利益を獲得してはならないわけではない。むしろ、組織の安定的な存続のためには一定程度の収益や利益の獲得を許容すべきである。一方で、公共サービス提供組織の中には、市場でのサービス競争が少ないため効率的に業務を実施しないと存続できないというプレッシャーが少なく、結果として資源の非効率な使用が生じることがある。公共サービス提供組織にも、すべからず、効率性・生産性を向上させる努力が求められる。公共サービスを提供していることを免罪符にして、経営や運営をおろそかにしてはならないことは言うまでもない。

公共サービス提供組織は、サービスの安定的な供給を目的に、サービス対価以外の資金（保険制度や補助金）や税制優遇等を受けていることが多い。これらの財源は、遡ると税等の国民から強制的に徴収された資金である。国民からの負託を受けて初めて公共サービスを実施できるという点からは、全ての公共サービス提供組織の情報開示先は、究極的には国民であると言える。公共サービス提供組織は、法令により求められているからという消極的な理由で情報開示に臨むのではなく、また、投資家やサービス受益者、政府に対してだけではなく、国民に対する情報開示としてふさわしいのかを常に自問し、積極的に情報開示に取り組むことを切に要望する。さらに、昨今のコミュニケーションツールの発達により、今後の情報開示は、ウェブサイトや決算公告等の単なる一方向での開示にとどまらず、広くステークホルダーとの対話も充実させることができるはずである。

当協会は、公認会計士の中核概念として、「高い倫理観と専門的知見をもとに説明責任を究め、世界の人々と共に社会に信頼を創り上げていくことで、安心で活力に満ちた豊かな社会の創造に貢献するプロフェッショナル」を掲げている。本報告では、社会を取り巻く課題が複雑化・多様化する中、公認会計士が貢献できることは何かを検討してきた。

本報告が公共サービス提供組織に限らず、広く社会に対する有益な問題提起となり、また、解決策の一端を示すこととなれば幸いである。

今後の検討課題で述べたとおり、本報告では論じ尽くせなかった点が多くある。我が国は従来から、外圧がないと変わらないとされてきた。公共サービス提供組織のガバナンスを向上させ、我が国が自身の努力で変革を進めていけるよう、引き続き情報発信と対話を続けていく所存である。本報告をきっかけとして、我が国の公共サービス提供組織のガバナンス、また、組織を支える様々な制度について、更なる議論と変革が進むことを願う。

以 上