

解 説

推奨実務ガイドライン第3号「サービス業績情報の報告」

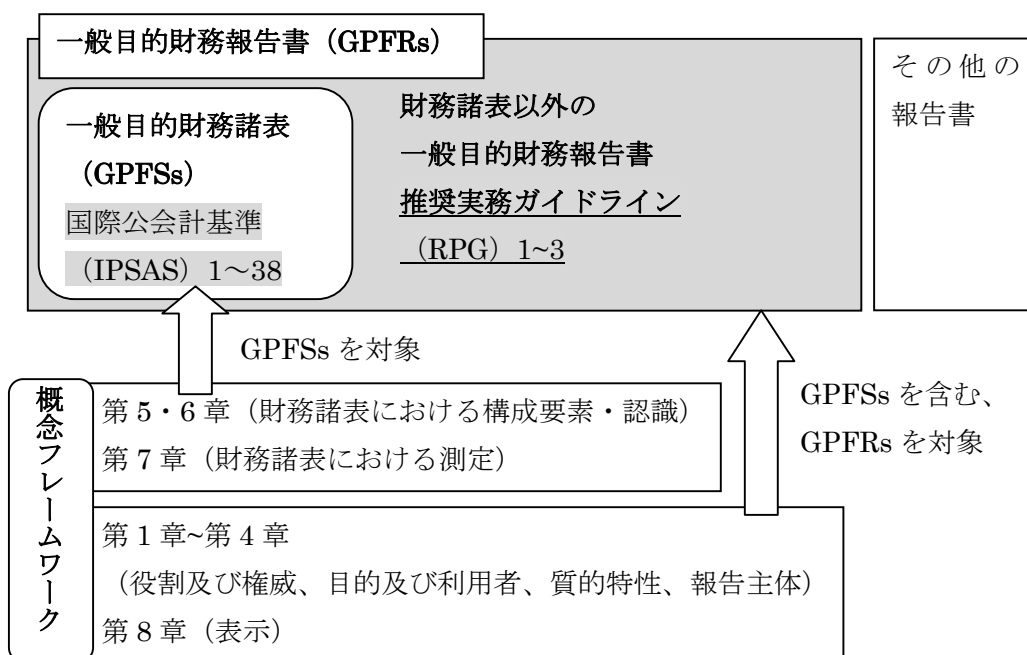
IPSASB ボードメンバー 伊澤 賢司

IPSASB テクニカル・アドバイザー 諸谷 竹生

2015年3月に公表された推奨実務ガイドライン (Recommended Practice Guideline (RPG)) 第3号「サービス業績情報の報告」(以下、RPG第3号という。)の内容について解説を行う。

国際公会計基準審議会 (IPSASB) がこれまで公表してきた国際公会計基準 (IPSAS) は、一般目的財務諸表に係る正式な会計基準である。今回 IPSASB が公表した RPG は、一般目的財務報告書 (一般目的財務諸表を除く) を構成する報告書を作成するにあたり、効果的な実務上のガイダンスを提供するものである。

図1 IPSAS、RPG、及び概念フレームワークの関係



これまでに推奨実務ガイドラインとして、3本の最終文書が公表されている。図2は、その一覧である。

図2 推奨実務ガイドライン (RPG) の進捗状況一覧

	表題	2015年8月1日現在
RPG 第1号	主体の財政の長期的な持続可能性に関する報告 (Reporting on the Long-Term Sustainability of an Entity's Finances)	2013年7月公表済み
RPG 第2号	財務諸表の討議と分析 (Financial Statement Discussion and Analysis)	同上
RPG 第3号	サービス業績情報の報告 (Reporting Service Performance Information)	2015年3月公表済み

RPG 第3号本文の構成

内容	本稿の ページ
1. 目的 (Objective)	2~3
2. 地位及び適用範囲 (Status and Scope)	3
3. 定義 (Definition)	3~5
4. 報告上の境界 (Reporting Boundary)	5
5. 年次報告及び報告期間 (Annual Reporting and Reporting Period)	5~6
6. サービス業績情報の表示の原則 (Principles for Presentation of Service Performance Information)	6
7. サービス業績情報の選択 (Selection of Service Performance Information)	7~8
8. サービス業績情報の配置 (Location of Service Performance Information)	8
9. サービス業績情報の組織化 (Organization of Service Performance Information)	9

以下、本 RPG 第3号の内容に沿って解説を行う。

1. RPG 第3号の目的 (1)

RPG 第3号は、一般目的財務報告書 (GPFR) における「サービス業績情報」の報告に関するガイダンスを提供する。

サービス業績情報とは、主体が提供するサービス、主体のサービス業績目標、及びその目標の達成範囲に関する情報である。

サービス業績情報は、主体のサービスの「効率性」及び「有効性」を、GPFR の利用

者が評価する際に役立つ。

なお、各国においてすでに多様なサービス業績情報の報告が行われていること、及びサービス業績情報の報告は発展途上の分野であることから、本 RPG は各国の実務をなるべく妨げないように、報告の標準化を目指すのではなく、「原則」と、表示されるべき中核となる情報に重きを置いている。(BC3～BC7)

2. 地位及び適用範囲 (2～7)

(1) 地位

主体は、サービス業績情報を報告する場合は、本 RPG に準拠することが推奨される。しかし、財務諸表が IPSAS に準拠していることと、本 RPG に準拠していることとは関係がなく、本 RPG の適用は任意である。

(2) 適用範囲

本 RPG は、政府系企業 (GBE) を除く全ての公的部門の主体に適用される。ただし報告主体が支配する GBE に関するサービスは、本 RPG の適用範囲に含まれる。また、本 RPG を GBE に適用できないわけではなく、本 RPG のガイダンスは GBE にとっても有用である。

法域によっては、法律等で本 RPG の定めよりも細かいサービス業績情報の表示を義務付けている。そのような場合は、本 RPG の定めに加えて、当該法域の要求事項も適用することを奨励している。

3. 定義 (8～26)

(1) 業績指標

RPG 第 3 号では、インプット、アウトプット、アウトカム、効率性、有効性の 5 つの業績指標を定義している。

インプット	主体がアウトプットを提供するために使用する資源
アウトプット	主体が主体の外部の受益者に対して提供するサービス
アウトカム	主体のアウトプットの結果として、又は主体のアウトプットに起因する、社会へのインパクト
効率性	(a) インプットとアウトプットとの関係性、又は (b) インプットとアウトカムとの関係性
有効性	実際の結果とサービス業績目標との関係性

業績指標とは、主体による資源の使用、サービスの提供及びサービス業績目標の達成についてその内容及び程度を表す、定量的尺度、定性的尺度、及び（又は）定性的説明をいう。

- 定量的尺度の例：アウトプットの産出量、サービスのコスト、サービス提供に要した時間、又はアウトカムの数値目標
- 定性的尺度の例：優／良／不可や、満足／不満足などの記述
- 定性的説明の例：外交関係の説明（巻末の設例）

(2) インプット

インプットの定義の「使用する資源」には、(a)人的資源又は労働力、(b)土地、建物及び車両などの固定資産、(c)現金及び他の金融資産、並びに(d)知的財産などの無形資産が含まれる。インプットは、発生したコスト又はアウトプット産出に使用した数量の観点から報告することができる。

(3) アウトプット

公的部門の主体は、外部の受益者に広範なサービスを提供する。

- 個人又は機関に直接提供されるサービス（健康、教育、食糧・本などの提供）
- 個人又は機関に間接的に提供されるサービス（コミュニティの価値又は権利を保護することを目的とするサービスなど）
- 個人及び機関への移転（現金による移転、税務上の優遇措置など）
- 公共政策を達成するための政策、規制、立法
- 税金及びその他の収益の徴収

アウトプット産出過程の一部としてサービスが主体内部で消費されるのではなく、主体外部の受益者によりサービスが受領されるかどうかは、サービスがアウトプットに該当するかどうかを判断する上で重要な判断要因である。

(4) アウトカム

アウトカムの定義の「社会へのインパクト」とは、特に、教育上の達成、貧困や犯罪水準、社会における様々なグループの健康に対するインパクトを含む。

(5) 効率性

同一の数量かつ品質のアウトプットが以前よりも少ないコストで産出可能な場合、産出の効率性は改善しており、そのような効率性の向上を報告するために定められた効率性指標も改善を示すことになる。

なお、本 RPG の策定中に、「経済性」の指標を業績指標として含めるべきかが論点となった。経済性は、我が国においては一定のアウトプットに対するインプットの最小化という観点の指標として使用されることが多いが、国際的には必ずしも同じ意味で使用されていない。議論の結果、本 RPG では「経済性」は「効率性」に包含される概念として整理されることとなった。(BC14・BC15)

(6) 有効性

主体がサービス提供者としてより有効に運営を行うほど、計画上の業績と比較して実際の業績が改善する。

なお、有効性指標について、CPにおける定義は「アウトプットとアウトカムの関係性の尺度」であったが、実際にはもっと複雑な関係が想定されることに加え、サービス業績目標の達成度合いの方が利用者には理解されやすいと考え、「実際の結果とサービス業績目標との関係性」へと定義を変更した。(BC13)

(7) サービス業績目標

サービス業績目標とは、インプット、アウトプット、アウトカム又は効率性との関係で表される、主体が達成を目指す計画上の業績を説明したものである。

サービス業績目標は、

- インプット、アウトプット、アウトカム又は効率性という業績指標を用いて、あるいはこれらを組み合わせて表すことができる。また、サービス業績目標は、サービスの提供によりもたらされる将来の望ましい状態を、文章で説明することによっても表すことができる。
- 通常は具体的、測定可能、達成可能、現実的、期間限定的なものである。
- すべて同一種類の業績指標で表すことができる（例えば、すべてアウトカムの観点から表す）。異なる種類の業績指標で表すこともできる。

なお、本RPGは、アウトプットとアウトカムのいずれかに重点を置くものではなく、あくまで業績目標の達成に焦点を当てている。主体のサービス業績目標は、当初はインプットに関するものであるかもしれない。理想的には、報告を年々続けることで、利用者がアウトプット及びアウトカムの双方の効率性と有効性を評価することができるような情報が提供されるようになることが望まれる。(BC24・BC25)

4. 報告上の境界 (27~28)

サービス業績の報告は、財務諸表と同じ範囲で行うべきである。また、支配主体の自身のサービス業績目標に関する業績指標を報告する。連結財務諸表とは異なり、必ずしも被支配主体が報告するサービスを支配主体と結合したものにはならない。

5. 年次報告及び報告期間 (29~31)

サービス業績の報告は、少なくとも年次で行う。

原則は、財務諸表と同じ報告期間とする。ただし、異なる報告期間を有する被支配

主体が報告するサービス業績情報が情報源の場合など、財務諸表と報告期間が異なる場合もある。

複数年にわたるサービス業績目標の場合は、年度別に無理にアウトカムの報告を行うことにより誤解を招く可能性があるため、途中の年度では、アウトプット又はインプットの進捗情報を報告することも認められている。

6. サービス業績情報の表示の原則 (32~37)

主体は、説明責任と意思決定に有用となるサービス業績情報を表示すべきである。また、利用者が主体のサービス業績の程度、効率性及び有効性を評価できるような表示が行われるべきである。

サービス業績情報は、主体のサービス業績目標に合わせて適切に表示すべきである。また、主体のサービス業績目標とその達成の関係性が明確になるように表示すべきである。

サービス業績情報の表示は、財務報告の質的特性¹を満たさなければならない。また、GPFR の情報に対する一般的な制約は、サービス業績情報にも適用すべきである。

サービス業績情報の表示には、主体固有の状況（主体が提供するサービス、主体の性質、主体が事業を行う規制環境など）を考慮しなければならない。

サービス業績情報の集約又は分解は、主体のサービス業績の達成を有意義に理解できる水準で行われるべきである。

サービス業績情報に関しては、他の主体との比較可能性を達成することは困難な場合がある。主体内部での比較可能性は目的適合性とトレード・オフの関係にあるため、サービス業績目標とそれに関連する業績指標は主体のサービス業績の状況に適合するように選択される。

本 RPG では、情報に関する要求事項を細かく定めるのではなく、表示上の決定を行う上で検討すべき要因を特定し、表示に適用される原則に鑑みて表示を検討すべき情報を一般的に提案する、「原則主義」のアプローチを採用している。(BC26)

¹ 概念フレームワークでは、GPFR に表示される情報の質的特性及び当該情報に対する一般的な制約が説明されている。質的特性とは、目的適合性、忠実な表現、理解可能性、適時性、比較可能性及び検証可能性である。一般的な制約とは、重要性、費用対便益、質的特性間の均衡である。

7. サービス業績情報の選択 (38~71)

(1) 掲示 (Display) の対象となる情報

① 次の情報は、関連するサービスごとに掲示しなければならない。

- サービス業績目標に関する情報
- サービス業績目標の達成を示す業績指標
- サービスコストの合計

- サービス業績目標は途中で変更になる場合がある。例えば当初はアウトプットの増加に関するサービス業績目標だったが、その後効率性の改善が業績目標となる場合などである。そのような場合は、当該変更を反映した情報を掲示する。
- 業績指標は、サービス業績目標と整合していなければならない。また、事前に計画上の業績指標を公表している場合、掲示する業績指標はそれと整合させる。
- 意図するアウトカム、及びその達成度合いの情報の表示が奨励される。
- 表示する情報は中立的でなければならない（政治的な意図に偏らない）。
- 測定の容易さよりも、利用者のニーズを優先しなければならない。
- 複数年にわたるようなサービス業績目標については、アウトプットについての毎年の報告を行うとともに、アウトカムについての報告は数年後の完了時に行うというような方法も考えられる。

② 業績指標とサービスコストの合計に関して、主体は次を掲示しなければならない。

- 当報告期間に関する計画情報と実績情報
- 前報告期間に関する実績情報

- サービスコストの合計に加えて、以下のような分解されたコスト情報を表示することもできる。
 - ・ 個々のサービス業績目標、アウトカム、サービス分野、個別のサービスに関するコスト
 - ・ アウトプットのコスト
 - ・ 特定のインプットに関するコスト
- 「計画上のサービス業績情報」と、「実際のサービス業績情報」は、利用者が両者を比較できるように一貫性をもって報告しなければならない。複数年にわたる一貫性が望ましいが、指標の質の向上、利害関係者の期待の変化などによって、業績指標は変更される場合がある。

(2)開示 (Disclose) の対象となる情報

次の両方を満たす情報を開示しなければならない。

① 利用者が掲示されたサービス業績情報の基礎を理解できる

- 掲示された情報が財務報告の「質的特性」を満たしているかどうか、を評価するための情報
- 掲示された情報の情報源
- サービス業績目標、関連する業績指標間の関係、及び情報の集約（又は分解）した際の基礎についての説明（特に報告した詳細度）

② 主体のサービス業績に関する簡潔な概要（サービス業績の評価に関連する主論点を明確にしているもの）を利用者が受領できる

上記以外にも、以下を開示する。

- コストに関する分解情報を表示する場合、コストの算定基礎
- 支配主体が被支配主体のサービスについて報告する場合、サービス業績に関してそれぞれの主体がグループ内で負う役割と責任
- 報告期間が異なる場合の理由等の情報
- 財務諸表を含まない GPFR でサービス業績情報を表示する場合の基礎的情報
- サービス業績情報に関する文章による説明と分析は、以下のような、主体のサービス業績の簡潔な概要を示さなければならない。
 - サービス業績目標の達成度の説明
 - サービス業績の良い面と悪い面の両方をバランスよく説明
 - 利用者による、サービス業績の効率性及び有効性の評価を促進

8. サービス業績情報の配置 (72~75)

主体は、サービス業績情報を次のいずれかで表示できる：

- 財務諸表を含む GPFR の一部として表示する
- 別個に公表する GPFR において表示する

本決定の際に考慮すべき要因

- サービス業績情報が財務諸表中の情報に照らして検討される必要性の程度
- 利用者のニーズ及び質的特性が向上するかどうか
- 費用対便益をはじめとする、情報に課される制約の適用
- 法域固有の要求事項

財務諸表を含む GPFR と別個に公表する場合は、なるべく適時に公表する。

また、別個に公表する場合は、特定の開示が必要となる。(7. を参照)

9. サービス業績情報の組織化 (76~82)

サービス業績情報の組織化は、利用者が主体のサービス業績を理解し、その効率性及び有効性を評価し、説明責任及び意思決定のために情報を使用できるような方法で行われなければならない。

サービス業績情報の組織化は、揭示情報と開示情報との関連が明確になるように行われなければならない。

GPFR 内でサービス業績情報を組織化するには、様々な方法がある。サービス業績情報を組織化する方法の1つに、表形式を用いる「サービス業績計算書」がある。また、様々な組織化の方法を組み合わせることが適切な場合もある（例えば、表と文章の組合せ）。

10. 本プロジェクトの経緯 (BC1~BC2)

本 RPG の策定経緯は次のとおりである。

① プロジェクト概要書の承認
2008年10月の会議で承認された。当時は概念フレームワークのプロジェクトが進行中であり、フェーズ1の本プロジェクトへの影響を見極めるため、本プロジェクトの開始はいったん延期された。 2010年6月のIPSASB会議で、検討が再開された。
② コンサルテーション・ペーパー
数回の会議における議論を経て、2011年9月のIPSASB会議において、コンサルテーション・ペーパー（CP）の公表が承認され、2011年10月に公表された。
③ 公開草案
業績指標の種類・定義等について議論を重ね、2013年12月のIPSASB会議において、公開草案（ED）第54号「サービス業績情報の報告」が承認され、同月公表された。
④ 最終文書
2014年9月のIPSASB会議から、ED第54号に寄せられた回答の検討を開始した。 「経済性」の不採用、原則主義アプローチの採用、「有効性」「アウトカム」の定義の見直しなどの議論を重ねて、2015年3月のIPSASB会議で、RPG第3号の公表が承認された。

11. 設例 (IE)

本 RPG には、末尾に設例が添付されている。

幼児の麻疹（はしか）の予防接種とその効果の関係について一貫した設例であり、原則主義でやや概念的な本 RPG の理解の助けとなるので、紹介したい。

用語の定義の例

サービス業績目標	<ul style="list-style-type: none"> ● 予防接種サービスに、医療スタッフによる作業時間を常勤換算ベースで1,200日割り当てる（インプット）。 ● 20,000件の予防接種を幼児に提供する（アウトプット）。 ● 幼児の麻疹罹患率を5年以内に年間65%から2%へ低減させる（アウトカム）。 ● 予防接種1回当たりのコスト合計をCU5からCU4へ低減させる（効率性）。
インプット	麻疹の予防接種を提供するために用いる常勤換算ベースの日数
アウトプット	麻疹の予防接種を受けた幼児の数
アウトカム	幼児の麻疹罹患数の減少（人数、%など）
効率性	<ul style="list-style-type: none"> ● 予防接種を受けた幼児1人当たりのコスト（インプットとアウトプットの関係） ● 幼児の麻疹罹患数の減少当たりのコスト（インプットとアウトカムの関係）
有効性	<ul style="list-style-type: none"> ● サービス業績目標は、20XX年3月31日に終了する年度中に麻疹の予防接種を実施するために医療スタッフの作業時間を20,000時間割り当てることであった。実際に達成された結果は、医療スタッフの作業時間は18,000時間であった。したがって、本分野に関する主体の有効性は90%であった（インプットの観点）。 ● サービス業績目標は、20XX年3月31日に終了する年度中に100,000件の麻疹の予防接種を幼児に提供することであった。実際に達成された結果は、99,000件の予防接種であった。したがって、本分野に関する主体の有効性は99%であった（アウトプットの観点）。 ● サービス業績目標は、幼児の麻疹罹患数を前年実績から3,000人減少させることであった。実際に達成された結果は、幼児の麻疹罹患数は3,000人減少した。したがって、本分野に関する主体の有効性は100%であった（アウトカムの観点）。

また、上記に加えて、次のような、文章による定性的な業績指標の例もあげている。

貿易関係をはじめとする政府の対外関係の支援を担当する政府機関（同省）は、業績指標の1つとして次の定性的説明を用いている。

本年における南米諸国との関わりには、数回にわたり成功した相手政府への省主導のビジネス使節団の派遣及び2回開催された地域フォーラムへの省庁の参加などが挙げられる見込みである。同省は南米地域の数カ国からの政府要人の訪問に対してホストの役目を果たしたり、その他の支援を行ったりする予定である。また2国間外交協議を実施する予定である。外交協議では自由貿易協定の提唱が行われる予定である。南米の数カ国における外交ネットワークは、領事館及び名誉領事が追加されることにより拡大する予定である。

以 上