



日本公認会計士協会副会長
あきやま しゅういちろう
秋山 修一郎

太陽有限責任監査法人会長・
日本公認会計士協会会長特別補佐
かじかわ とおる
梶川 融

早稲田大学常勤監事・
早稲田大学名誉教授
こばやし まり
小林 麻理

慶應義塾大学経済学部教授
どい たけろう
土居 丈朗



座談会

公共サービスを提供する 組織のガバナンスの 在り方について

2025年5月に、「公共サービスを提供する組織のガバナンスの在り方検討プロジェクトチーム（以下「PT」という。）」より「公共サービスを提供する組織のガバナンスの在り方について」¹（以下「PT報告」という。）が公表された。今回は、PTに関与した土居丈朗氏（慶應義塾大学経済学部教授）、小林麻理氏（早稲田大学常勤監事・早稲田大学名誉教授）、梶川 融氏（太陽有限責任監査法人会長・日本公認会計士協会会長特別補佐）、秋山修一郎氏（日本公認会計士協会副会長）で座談会を実施したので報告する。

PT立上げについて

秋山 最初に、PTを立ち上げるに至ったきっかけについて、梶川先生からお話しいただけますか。

梶川 これまで、様々な事業や法人制度に関する政府の審議会等、例えば、道路公団・郵政民営化関連の委員会、事業仕分け、行政事業レビュー、独立行政法人評価制度委員会の委員を務めてきました。これらの審議会等での経験からは、営利

組織のような利益獲得を一義的な目的とする組織「以外」の組織について、会計をベースに検討する際、その前提にある組織目的、ガバナンス、マネジメント、あるいは業績評価指標といった総合的な視点からの検討が必要であることを長年感じ

ていました。そのため、特に、営利組織以外のガバナンスがどうあるべきかについては、一度、日本公認会計士協会（以下「協会」といいます。）として知見を整理した方がよいという考えに至りました。

ガバナンスの在り方を検討する際、公認会計士だけではどうしても会計的側面からの知見に偏ることを懸念していたところ、これまで経験した審議会等の中で、財政学の有識者たる土居先生、公共政策の有識者たる小林先生と何度かご一緒したご縁から、お二人にお願いすることにしました。

土居 まさに私も同じ問題意識を常々持っていました。梶川先生と初めてご一緒させていただいたのは、福田康夫内閣の行政支出総点検会議だったと記憶しています。その後も、行政刷新会議、事業仕分け、行政改革推進会議、独立行政法人改革と、一緒に携わってきました。

土居 文朗 氏



独立行政法人改革のときに、会社法と独立行政法人通則法の組織ガバナンスの定め方について大きな気付きを得ました。会社法は、多少の不備はあるものの、組織の規模や実態に応じて複数のガバナンス構造を選択できるなど、よくできている法律だと当時思いました。やはり非営利組織にも、会社法とまでとはいませんが、

もっと細かくガバナンス構造を法律に定める等して改善していければよいと思っていたところ、今回のPTのお話を聞いて、これは渡りに舟ということでお引き受けしました。

秋山 次に小林先生、お引き受けいただいたときの想いをお願いします。

小林 会計検査院では、会計検査の基本方針において内部統制の実効性を重要な検査の柱としていますが、営利・非営利問わず、日本の組織は組織構造の中で内部統制がうまく効いていないと考えます。統制環境、リスクの識別と評価、情報と伝達といった内部統制の構成要素に関連する原則が現場に正しく適用しているかということも含めてあまり機能していないところがあって、内部統制自体もうまく機能していないのではないかと問題意識を持っています。

また、私は、英国中央政府においてブレア政権の時に始まった「アウトカムに着目したマネジメント」を研究していました。国民が受け取るアウトプットやアウトカムは、営利組織に限らず、民間非営利組織や公的組織も提供しています。各組織が国民に届けるアウトプットやアウトカムをどうやって最大化していくのか、そのためにはどのようなガバナンスの在り方が必要なのかを正面から議論するという点が、日本の組織に欠けているところだと思っていました。

営利組織は、一義的には利益が評価指標になるため、業績評価や分析もまだやりやすいのですが、アウトカム自体を定量的に測定するのが難しい民間非営利組織や公的組織の場合、ガバナンスを有効に機能させるにはどうしたらよいかということに、非常に強い問題意識を持っていたので、今回のPTに参加することになりました。

秋山 ありがとうございます。PT報告の

ウェブサイト公表時の前書文にもあり、協会では、まず非営利組織会計の検討から始めて、非営利組織モデル会計基準を整備するプロジェクトを2010年代から始めました。

その後、会計基準の前提として、組織のガバナンスを研究しようという話が持ち上がり、2017年1月に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」を公表しました。当時、今回のように幅広く政府関連組織や民間非営利組織のガバナンスを検討しようとしたのですが、社会福祉法人や医療法人の法定監査導入が検討されている時期であったため、医療・介護のサービス提供者である社会福祉法人と医療法人のガバナンスに絞って研究しました。

2022年に今回のPTが立ち上がったわけですが、このときはちょうどコロナ禍への対応として、持続化給付金や病院に対する空床補償の補助金が多く交付されている時期でした。当該給付金や補助金の交付方法に課題があることを一部報道でも取り上げられたのはご案内のとおりです。私が専門としている非営利組織に、これら補助金の受け手が多かったものですから、このような組織のガバナンスはどう在るべきなのかを考えておりました。そうした折、梶川先生から協会で「公共サービス」を軸にガバナンスを横断的に検討してはどうかという話を頂いたため、茂木哲也会長（当時）に企画書を出して快諾いただき、協会のプロジェクトとして正式に始めることにしました。

PT報告の概要

秋山 改めてPT報告の概要を説明します。I章「ガバナンスの機能不全」で、ガ

バナンスの機能不全の主な態様と、なぜ機能不全に陥るのかという点を概観し、それをもとに、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をⅡ章で分析しました。これらを踏まえて、「ガバナンスの課題」として、サービスの特徴に起因する課題と、組織特性から導き出される課題をⅢ章で抽出しました。個別論点としてガバナンス・コードに関する課題(Ⅲ章3.)と成果情報に関する課題をⅣ章で取り上げました。Ⅴ章「ガバナンスの在り方」において現時点における一定の結論を出しましたが、PTでは解決策を提示できなかったものについて、Ⅵ章「今後の検討課題」としております。

附属資料1「論点整理表」はPT報告の全体像を表形式で整理したもので、公共サービスの特徴・組織特性の各要素に対応したガバナンス上の課題、そしてガバナンスの在り方と今後の検討課題を見開きで一覧に整理しました。また、附属資料2「資料編」は、PT構成員が知見を取りまとめる際に参照した各種会計や組織制度の変遷を横断的に一覧できるようにしています。特に(1)の②、③は主な制度等の経緯をまとめました。PT構成員が過去に参与した各種委員会において、法人形態や所管省庁は異なるものの類似した事象を取り扱っているのではないかという意見があったことを踏まえ、組織類型同士の関連性が分かるように時系列で整理しました。

PT報告の強調ポイント

① 重層的なプリンシパル・エージェント関係

土居 経済学からみた政府関連組織・民間非営利組織という点で、数多くの知見を盛り込んでいただけたと思っています。例えば、Ⅲ章冒頭の「プリンシパル・エー

ジェント関係」は、「組織の経済学」のエージェンシー理論に基づくものです。本来は、プリンシパル(依頼人)がきちんとエージェント(代理人)をコントロールして、エージェントはプリンシパルが欲する通りに働くという状態が望まれるものの、仕事を実際に行うエージェントが情報を握っていてプリンシパルは情報不足で正しい実態を把握できず、把握できていないこともエージェントは知っている。エージェントはプリンシパルに雇われているので、プリンシパルに対して本来よりも良い業績と見せかけて引き続き雇われる、又は、高い報酬をもらおうとすることがあり得る。ただ、プリンシパルでも観察できるような形でごまかしが外に露見することがあると、エージェントは処罰される。そういう緊張関係のもとで、どのようにプリンシパルはエージェントをコントロールしていくかというのがエージェンシー理論のエッセンスです。

まさに政府関連組織や非営利組織は、エージェンシー理論におけるエージェントに該当するものが多いです。プリンシパルは、非営利組織の設立者や創始者であることもありますが、国民や政府であることもあります。エージェンシー理論にあるとおり、エージェントが必ずしもプリンシパルの意図どおりに働くものではなく、場合によっては情報量の多いエージェントにプリンシパルが取り込まれてしまうことも起こり得ます。PT報告でも取り上げた「規制の虜」という状態です。

それからもう1つは、非営利組織は、株式会社における株主に相当するステークホルダーが存在しないという点が、経営における規律付けの難しさ、もう少し極端にいうと経営における緊張感の少なさに影響していると考えており、そういう部分もPT報告にいろいろな形で盛り込んでいただきました。

小林 組織として達成すべき目標に、組織自体が方向付けられていない点が最も問題ではないでしょうか。PT報告において「重層的なプリンシパル・エージェント関係」という表現を用いましたが、公共サービスにおける最終的なプリンシパルは、サービスの受け手である国民や市民等です。情報格差をなくすためにも、情報開示の程度が重要になります。プリンシパルの求める全ての情報がオープンになっていないと、プリンシパルが正しく判断できない、評価できないため、当然に監視もできないこととなります。ただ、開示すべき対象となる情報、特に、どういう成果を上げたのか、目標をどう達成したのかについて、営利組織以外の組織については非常に難しい問題があるということもPTの中でも多く議論しました。

小林 麻理 氏



成果や目標の達成について議論する前提として、営利・非営利を問わず、日本の組織は、中長期的に何を達成するのかという組織目標の設定がうまくいっていません。目標の達成に向かって組織がどういう成果を上げているのかという情報を、本来のプリンシパルである国民が十分に受けていない点が一番の問題だと考えています。また、公共サービスにおいてはプリンシパル・エージェント関係が「重層的」

ですから、公共サービスの最終的な受け手である国民と、公共サービス提供組織の間に多くのステークホルダーが関与しますが、そういった各ステークホルダー間の情報格差をなくし、広く巻き込んでいくという点も十分にできていないという点をPT報告では強調しています。

組織経営の基本は組織を目標に方向付けることですが、この点がなかなかうまくいかず、ガバナンスが効いていないと言われてしまうという議論をPTで行いました。

梶川 これまで関与してきた様々な審議会等での経験から感じた課題を、営利・民間非営利組織・政府関連組織に共通する課題として、「公共サービス」という切り口で横断的に整理したことがPT報告の特徴だと考えています。

特に、重層的なプリンシパル・エージェント関係の中で、果たして、国会議員が公共サービスという制度や各公共サービス提供組織の組織目的の設定において主体性を持っているかという点にも疑問を感じます。例えば、社会保険料を下げると国会議員が言ったとします。下げろという以外、どうやって下げるかという議論が全くされないと、サービスを提供するエージェントとしては、社会保険料の具体的な下げ方や、下げるとした場合の財源の話ができず、動くに動けないです。社会保険料に限らずこういった事象が多くみられるので、PT報告をきっかけに広く議論をしていきたいです。

② 成果情報と評価

梶川 私が長く関与した独立行政法人評価制度も、目標設定と成果情報の評価について様々な取組が進められてきました。ただ、制度の仕組み上、モニタリングコストが非常に多くかかっていて、同様の仕組

みを民間非営利組織全体に広げることは到底できないという意見もあるため、非営利組織における評価の仕組みをどう考えていくかが課題です。また、公共サービス提供組織では、成果指標自体を捉えづらいう点を読者に認識していただきたいです。昨今、営利組織と民間非営利組織・公的組織が近づいてきているという印象を受けています。すなわち、成果指標に対するアプローチとして、営利組織においてもESG等必ずしも経済的なものではない指標も総合的に用いて、また、定量的だけでなく定性的なものも含めて評価を実施する動きがあります。一方で、非営利組織や公的組織も擬似的に営利組織における収益のような定量的な財務指標をなんとか表現したいという動きがあります。両者それぞれにおいて難しさがあるのですが、PT報告でこの難しさを取り上げたことは1つの成果だと思います。

小林 独立行政法人は、国が必ずしも直接実施しなくてもよい事業を切り離しました。その際、各法人のミッションは中期目標として(少なくとも形式的には)明確に与えられています。一方、民間非営利組織も含めた公共サービス提供組織全体で考えると、この考え方は必ずしも浸透していません。昨今よくいわれる、組織のパーパスは何で、どのようなバリューを創出していくか、なかなかその点が浸透していない現実が日本の社会にはあると感じています。

梶川 独立行政法人評価制度は、主務省が立てた中期目標に対して法人が中期計画を立案・実行し、その結果を主務大臣(実務的には主務省)が評価しますが、むしろ主務省よりも現場を担っている法人の方が力を持っていることもあります。また、政策体系の中で各法人が説明責任を果たせる中期目標が設定されているかという点、国の政策と各独立行政法人の中

期目標が整合しているのかという点は、まだまだ検討すべき課題があるかもしれません。

秋山 独立行政法人は我が国においても制度的には進んでいて、事業報告書においても定性情報を公表しているという動きがあります。ただ、他の民間非営利組織では、会社法に倣って事業報告という制度は入っていますが、そこまで詳細な事業報告は作成されておらず、成果情報までは公表されないから、評価も難しい面がありますね。

③ 経営資源と組織規模

梶川 特に民間非営利組織において経営資源はなかなか十分ではないです。一方で、そもそも統合して組織を効率的に運営しようという動機まで持ち合わせていないところが多いです。営利組織であれば、効率的・効果的に利益を上げて生き残っていかないといけないので、自発的に組織統合してコストダウンを図ることが選択肢になりますが、例えば、社会福祉法人の場合、そもそも自発的に組織統合する動機付けがほとんどなく、関係するステークホルダーが主導して組織統合させようという動機も乏しいので、組織統合による組織文化の融合といった調整コストの方がよほどかかりますね。

土居 おっしゃるとおり、組織規模が拡大することによって、自分たちのパフォーマンスが高まるという動機付けはほとんどの民間非営利組織にはないです。高度成長期の病院には、小さな診療所から始まりどんどん規模を拡大して病院になっていくという事業モデルがあり得たかもしれませんが、今やそういう病院の経営モデルとしては成り立たないということを多くの関係者も認識しています。

④ 公共サービスの価格決定プロセスと統計情報について

梶川 医療サービスでは、診療報酬制度という医療政策的な価格決定制度があり、個々の病院の経営努力や原価低減の努力が反映されているかどうかについて、マクロ的な統計情報として収集されています。ただ、少なくとも現状の診療報酬の決定方法では、各組織において原価計算までして経営改善につなげるというインセンティブにはならないと思います。

梶川 融 氏



小林 「医療経済実態調査」において、様々な医療サービス提供主体や医療行為ごとに、材料コストや、院長の報酬等が全部明らかにされていますが、そのような統計情報は、必ずしも診療報酬の決定の際に議論の土台として十分には利用されていないと認識しています。PT報告でも触れているEBPM(Evidence Based Policy Making: エビデンスに基づく政策決定)について、統計情報をどう利用して政策を決定しているか、また、政策の実施結果が統計にどう表れているかという点が明確になっていません。この点、公共サービスに関しては様々なデータやエビデンスがすでに公表されていますが、認知している国民は非常に少ないです。そのため、メディアが批判的に公表情報を

分析して実態を分かりやすく伝えることの重要性も、PT報告で強調しています。

梶川 公共サービスの特徴の1つとして、価格を資源配分の指標に用いることができないという点があります。診療報酬も、マクロで統計情報を収集していても、提供サービス別の原価は制度としては持ち合わせていないので、各組織において経営分析をしていくにも限界があります。

⑤ 責任あるステークホルダーの主体的な関与について

土居 公共サービスの受け手からは同じようなサービスに見えても、異なる制度のもとで提供される公共サービスの場合、サービスを提供する組織のステークホルダーや業界団体が当該組織を応援する政治家とのつながりを重視することで、結果として制度ごとに所管省庁が異なる実態が維持されており、公共サービスの受け手からはむしろ制度間の違いによる非効率を感じるということもあります。

小林 公共サービスを提供する組織と業界団体の動きが政治的になってしまうのは、日本独特の文化だと感じています。会計検査院長職務代行であったころ、全世界から約20か国の会計検査院長が集まって自由に討論する場がありました。欧州のある国の会計検査院長が「国会の決算委員会の検査要請が多すぎて、会計検査院の検査計画が台なしになる」といいました。これは、政治家自身が国民に何を説明しなければならないかをよく認識しているということの表れですね。

国際的には、政府(パブリック)・民間・非営利・市民、それぞれのセクターが連携・協力しあって公共サービスを提供しているという考え方がある。だから、パブリックセクターは民間セクターのようにになりたいと思っているし、民間セクターはパブリックセクターのようになりたいと思って

いる。国際的にはそういった動きがありますが、日本ではそういうのがないから、最終的な国民が受け取る成果に着目したガバナンスが効かないということになっています。

民間セクターがパブリックセクターのようになりたがっているという点について、米国の各州で法制化されているベネフィット・コーポレーションや、同様の制度が欧州でも導入されていますね。

土居 非営利組織が実施するのがふさわしいと一般に考えられている産業で、株式会社が参入してくることに抵抗感が示されることもあります。この抵抗感の理由について、私としては、2つ理由があると考えています。1つ目は、「資本の論理」をもって買収や統合されるのではないかと懸念で、逆にいうとそれくらい小規模の組織が多いという実態がある。2つ目は、株式会社が効率的に経営をしたら利益が上がって、しかもサービスの受け手に喜ばれることが分かってしまうという懸念があるという点です。株式会社が参入できない状態を維持したいから政治の力を利用するということもあると考えます。医療、農業、教育は典型例です。

それぞれの公共サービスについて、本来は、主要政党が、「我々が理想とするサービスの在り方はこうです」というように、組織の形態をまずはいったん度外視してこう在るべきだという概念を打ち出して、少なくとも同じ政党に属する政治家はそれに共鳴をし、それを実現するためにはどういう組織体にどの公共サービスをどのように提供してもらうべきかをブレイクダウンして考えていくことが重要です。

もし、その目指すべき方向と現状の非営利組織の在り方に矛盾があるのであれば、そこを改革するという順番が理想です。制度や組織の常として、(政治的なものも含めて)過去の経緯や既得権に引き

ずられてしまうので、関係省庁や利益団体の壁を越えて会計基準を共通化するという話にもなかなか踏み込んでいけないという、非常にまずい状況にあると思います。

梶川 土居先生の先ほどの発言の1つ目の「資本の論理」という点ですが、株式会社は資本の論理で突き進んでしまうからダメという短絡的な話ではなくて、株式会社の仕組みをうまく活用して生産性を向上させ、かつ公益にも貢献するという、いわば第三の道が我が国でもあり得ると思っています。

また、先ほどのプリンシパル・エージェント関係の話に関連して、プリンシパル（すなわち、納税者としての国民）への教育も不十分ですね。納税者教育という話といえるかもしれませんが、公共サービスなのだから、サービス対価としてだけでなく、広く税として最終的に国民が負担しているという意識が全く希薄だと思いますね。

今後の検討課題

秋山 参考資料の34頁（PT報告Ⅵ章）にあるとおり、「今後の検討課題」を6つ挙げました。

- ① 収益性と公共性の両立
- ② 成果情報の測定・開示
- ③ 持続可能性の観点
- ④ 非営利組織制度の共通化
- ⑤ 組織風土・人材育成
- ⑥ 複合的にサービスを提供している組織のガバナンス

最後に、改めて、皆様の課題認識や今後の方向性をお聞かせください。

梶川 今回、お二人をお招きし、協会として過去に例を見ない斬新な報告が公表されました。今後も協会外の有識者や行政

の方にも加わっていただき、幅広く様々な議論をしていきたいです。

秋山 今回、PT報告の公表に併せて、関連する省庁の担当者に説明に行きましたが、様々な悩みを持っていることが分かり、関心を示していただきました。



秋山 修一郎 氏

小林 現在の日本の一般会計予算を見ると、社会保障費の増加が著しく、また、今後金利がある世界になると、財政の持続可能性が喫緊の課題として挙がってきます。

社会保障費の増加をどうコントロールするのかといったときに、社会保障に係るサービスを提供しているところで、もちろん先ほどの診療報酬をどうするかも課題ですが、サービスレベルの議論も重要だと考えます。サービスレベルを上げれば当然にコストがかかる。では、サービスレベルをどのぐらいに保てば、例えば健康寿命がどのぐらい延びるのかなど、統計情報やデータと照らし合わせて総合的に議論をしていく必要があると考えています。

国会議員に国民のエージェントとしての主体性を発揮していただいて、どうやったら効率的かつ効果的に公共サービスを提供できるのかということを、ぜひ国会において真正面から議論していただきたい。

土居 全く同感です。ガバナンスという観点ではないけれども、行政又は公共サービスの提供主体としての非営利組織が非効率な経営をした場合に財政支出が余計に出てしまう。では、それをどう抑制するかという点で、今までの予算査定のやり方、いわゆるマイナス・シーリングで歳出予算を抑制しなければいけなくなった以降の予算査定は、予算総額だけ歳出が増えなければ、収入さえ入ってくれば財政収支は改善するという方法でやってきました。遡ると1997年の金融危機や、リーマンショック、東日本大震災やコロナ禍において、そのシーリングを度外視するような歳出圧力が加かってきました。マクロ的に歳出予算を抑制していれば、財政収支が改善できる状況ではないという認識は、当然、財政当局としては持っています。

例えば、医療経済実態調査をもとにして診療報酬の改定が行われてきましたが、医療法人の財務情報を財務省の地方支分部局と財務局が各地域で手分けして都道府県から取り寄せて、全部集計したところ、実はこの実態調査がきわめてサンプリングバイアスの高いサンプル調査であることが分かってしまった。

まさに会計情報の公開がいかに大事かということに財務省も気が付いていたから実行したことであり、実行したら本当に大事だということが分かりました。会計情報を公開するということになると、いかに会計基準がばらばらだということもみえてきて、「そうであれば、せめて同じ行政分野の団体ぐらいは会計基準を統一したらどうですか。あるいは行政分野に関係なく、同じ科目は同じ会計基準で会計処理しましょうよ」という話になる。PT報告の今後の検討課題の中で挙げた「非営利組織制度の共通化」というのは、まずは会計基準の共通化から風穴を開け、ガバナンスの向上といった観点からは組織形



態についても、基本的に共通化すればよいではないかという議論になるものだと承知しています。どのサービス分野を提供しているかを問わず、共通の尺度で測る、共通の組織形態を整えていくということにできるだけ早い時期に到達できるというなと夢見ています。

梶川 今回はお二人に参画いただきましたが、今回のように現実的な取組みについてお聞きできる機会もあるわけですし、今後は行政や非営利組織の関係者もお招きして、協会として具体策を取りまとめていく事務局のような機能を果たしていくこともよいのではないかと考えています。

小林 省庁横断的な検査を担当している会計検査院の第5局では、例えば政策評価法に基づいて各省庁が実施している政策評価を比較しています。この比較につ

いて、ガバナンスの観点から所見を書ければ、社会的なインパクトがありますよね。

土居 経済学者としては、このPTに関わらせていただいて、大変勉強になりました。

秋山 皆様、本日はお忙しい中、座談会にご参加いただきありがとうございます。今後、協会としてPT報告をもとに様々発信してまいりたいと思いますので、引き続きご支援のほど、よろしくお願いします。

(注)

1 PT報告、附属資料及び参考資料について、以下のウェブサイト参照
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からの報告「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」の公表について | 日本公認会計士協会



PT報告の目的：(営利・非営利を問わず) 公共サービスを提供する組織のガバナンスの在り方について検討する。

構成：

- I 問題意識と検討の視点
- 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
- III 公共サービス提供組織のガバナンスに関する課題
- IV 公共サービス提供組織の成果情報に関する課題
- V 公共サービス提供組織におけるガバナンスの在り方
- VI 今後の検討課題

教材コード J 0 6 0 2 0 4
研修コード 6 1 0 1
履修単位 1 単位

