

フランス自治体管理会計

アンジェ市全部原価計算システム

中西 一 (佐賀大学)
kotmurka@cc.saga-u.ac.jp

1 はじめに

近年「新公共経営」(New Public Management)の名で盛んに論じられている、公共部門への企業経営手法の導入は、本来 60 年代のアメリカに始まったものであり(「公共経営」=“Public Management”)、フランスにもこの公共経営が石油危機前後に導入された。フランス公共経営の大きな特徴は、管理会計手法の公共部門への導入がその中心をなしてきた点にある。

その背景としては、第 1 にアメリカでは公共部門で先行した業績指標の実務が、フランスでは「タブロー・ド・ボード」(*Tableau de bord*)の名で既に民間企業において行われていたためである。かつこの手法が管理会計の一部をなすと認識されていたため、フランス企業管理会計の移植として解釈されるようになった。第 2 に、フランス版 PPBS“RCB”(Rationalisation des Choix Budgétaires)はプログラム予算とシステム分析に限らず、コスト分析精緻化に有効な原価計算を含む、様々な公共部門近代化手法を包含する広義の取り組みであった。狭義の PPBS 挫折後も、公共経営の枠組みの中で様々な企業経営手法導入が検討される傾向が根付いた。第 3 に、フランス企業には「マネジメント・コントローラー」(*Contrôleur de gestion*)という役職があり、組織の中で大きな影響力をもっているが、その教養の基礎を管理会計に置いている。フランス公共経営改革の柱の一つがマネジメント・コントローラーの導入であり、フランス自治体管理会計は地方自治体にマネジメント・コントローラーと、これによって担われる基本的管理会計手法の導入を目指すものである。

フランスの文脈においては発想として自然な原価計算は、公的組織において何度か導入が企てられたが、実際には多くの問題に直面している。フランスの地方自治体においても、70 年代のオルレアン市における実験をはじめ、数々の取り組みがなされてきたが、今日全庁的なシステムが経常的に機能し、かつ活用され続けているのはアンジェ市の例だけである。アンジェ市を模倣した自治体はいくつかあるが全て失敗という評価になっており、その主な原因は目的が曖昧なまま流行に乗る形で導入した点にある。

フランスの公的管理会計の専門家によってさえも、公的組織における妥当性については評価の必ずしも高くない原価計算であるが、アンジェ市で成功裏に運用されているのは、幸運にも複数の特異な条件が重なったがゆえだといってよい。本報告では同市の経験から自治体原価計算導入の際の注意点について教訓を得るため、これら成功条件を概観し、アンジェ市システムの本質を

要約するとともに、地方自治体における、とりわけ公共サービス原価計算としての限界を確認することとしたい。

2 成功条件 : トップの支持とマネジメント・コントローラーの役割

大半の自治体における経営改革失敗の要因は、方針の継続性に欠けること(停滞感を新たな経営ツールで打破しようとするが同じことの繰り返し)や、流行に乗って目的を深く考えずに導入することにある。アンジェ市の成功は、首長・総務部長・マネジメント・コントローラーのトROIカ体制が20年近くも交代なく継続したことを背景とする、首尾一貫した方針の貫徹にある。

70年代末に保守中道を政治風土とする都市で選出された社会党系首長は、組合出身だが公共事業志向が強く、それを実現するために、地方分権化以降税率に対しては住民の監視が厳しくなる中で、経常収支の拡大(経常経費の圧縮)を目標とした。これを支えたのが企業誘致部門出身で経営マインドを持った総務部長(実質的には日本の助役に相当する)で、彼の下で80年代初めに民間(アクサの前身の保険会社から食品会社を経て)から雇われたマネジメント・コントローラーが84年ごろから原価計算と業績指標「タブロー・ド・ボール」を運用し始め、87年前後から全庁的に普及させる。

アンジェ市システムを機能させるための前提は、マネジメント・コントロール部門の業務が他の領域に大きな影響力を持ち、それがトップの支持によって支えられていることである。原価計算とタブロー・ド・ボールは、予算編成と人員の各部門への配分に活用される。最も重要なのは、係長、課長といった人々の業績評価に活用される点である。「うちでは経営に関心を示さない者には昇進の可能性がない」(マネジメント・コントローラー)など、経営文化の浸透が窺える。経営システムへの参加が消極的であったり、継続的に改善の姿勢を示さない部門に対しては、内部監査も行われる。金銭的報酬の活用が困難な公的組織においては、信賞必罰の構造を工夫しなければシステムは機能しないと言う。

とはいえ一定の行動を引き出す上で重要なのは罰則よりもインセンティブである。公的組織においては何を与えるのが問題となる。フランスでのアプローチは分権化それ自体を賞与とすることである。すなわち、経営情報システム構築において、末端の責任者の意見を聞き、彼らの仕事に役に立つシステムを提案することである。情報システムの設計は情報の利用者に依存するが、トップに役立つシステムを構想したとしても、人々の協力なくしては普及と活用にまで至らない。現場に役立つシステムを、同時にトップにとっても役立つように工夫することが不可欠となる。また、結果で評価する以上は裁量を与えねばならず、自身の意見と工夫が生かされるようになることが、システム導入・活用への協力に対する代価となるのである。

3 アンジェ市システムの本質 : 単位コスト統制

当初フランスでは公共部門に原価計算を入れることはそれ自体近代化である、という以上の深

い認識はなかった。しかし、手間隙をかけた導入のわりに、「それは何のために役立つのか」を説明できない取り組みにはいずれ幻滅が広まる。オルレアン市における実験では新規投資の意思決定に役立たせるため、といったイメージがもたれていたようだが、石油危機とともに新規の建設事業は大幅に縮小され、問題状況が大きく変わる。アンジェ市がシステム導入を企てた 80 年代初めにおいては、既存の施設を効率的に活用することが問題となったのである。

1400 のコストセンターを構築し、それぞれを施設やイベントの利用者数(これらはタブロー・ド・ボールで測定されている)で割った単位コストをシステムの基礎におくこと、これこそが、単純だが、公共サービス原価計算の基礎を確立したものであった。要点は単位コストを上昇させず、できれば段階的に引き下げていくことにある。全庁的な全部原価計算システムであるゆえ、間接費を直接費に乗せていくことになるが、配賦の対象となる間接費を最小限に抑え、できるだけ消費量のカウントに努力することで、直課を増やすようにしている。「内部振替価格」と呼ばれるこのシステムは、今まで目立たない存在だった部門を積極的に評価する意義をもつと同時に、直接部門が評価の対象となる単位コスト抑制のためには無駄な間接サービスを抑制することが必要となるため、節約の効果をもつ。フランス自治体財務会計制度はごく限られた範囲の資産に対する減価償却を義務化しているが、同市は独力で土地以外の全ての固定資産に減価償却を適用している。必ずしも必要ではない新規の施設建設は、当然単位コストを膨らませることになる。

4 成功条件 : 管理会計の前提としての財務会計改革

近年日本でも財務会計改革がいくつかの地方自治体で試行され、貸借対照表と損益計算書(行政コスト計算書)の作成が行われるようになった。これらの取り組みには、画期的な意義があると同時に、行政における利用価値については必ずしも幅広い支持を得ていない面がある。とりわけ行政コスト計算書についてはある問題点を指摘できる。今保育所のコストを考えたとき、それが増えたとしてもそれはサービスを増やしたからだとして正当化されるかもしれない。このような論理的な行き詰まりを突破するためには有効性と効率性を分離することが必要で、コスト = 単位コスト × サービス量の関係の評価の軸に置く必要がある。かつ十分な数のコストセンターがなければ異質な行政サービスのそれぞれを区別した評価は行い得ない。たいていの行政コスト計算は 10 程度の目的別経費区分に甘んじている。北九州市事業別行政コスト計算など原価計算により近づく取り組みもあるが、今のところはまだ例外的である。

性質別分類にも問題がある。総務省は性質別分類についてはかなり画一的な規則を適用しているが、例えば人件費は、本来の人件費の他に物件費や投資的経費の中にも紛れ込んでいる。一般に、既存の性質別分類は企業会計の勘定科目からかけ離れた、経済的性質に則った首尾一貫した分類とはとても言えないものとなっている。かつて昭和 38 年地方財務会計改革の際には会計学者も動員され、勘定科目の整備が構想されたのだが、以後は会計制度それ自体の改革は断念され、既存制度を前提としたバランス・シート作りに焦点が移った。

フランスでは「プラン・コンタブル」の枠組みによって、企業会計、公会計、国民所得会計全

てに共通するルールで会計制度が構築されてきた。地方自治体も M11 (1954)、M12 (1964) 以来この制度に則っており、90 年代に最新の M14 に移行した。当然勘定科目は企業会計に準じており、差異分析が容易である。アンジェ市システムも基本の勘定表はこれを流用しつつ、内部振替価格や減価償却などで追加的工夫をしているが、ゼロから構築することを思えば手間は大きく異なる。

したがって、こと原価計算に関する限り、マネジメント・コントロールの論理だけではなく、会計的統制のメカニズムが備わっていることが前提となる。会計改革は勘定の問題に立ち返らなければならない。

5 公共サービス原価計算としての限界

アンジェ市が努力して到達した公的原価計算の現実、しかしながら民間企業の原価計算からは程遠いことも事実である。そもそも、公共部門では生産物（サービス）の単位が曖昧である。アンジェ市で行っていることは、例えば学校ならば生徒数を単位にとることである。これはあまりにも大雑把な単位であり、このことは同市も意識しているが、精緻化したとしてもそれに伴う効果は大きくないと考えており、むしろ単位コストと業績指標をめぐってチーム内で分析、議論をしっかりとやることによってこれを補っていると言う。

サービス原価計算の困難は、第 1 にサービスが数多くの活動の束によってなることにある。例えばわれわれ大学教員は、教育において資料を作り、説明し、学生に発表させ、議論に参加させ、などと活動を数え上げていると、仕事の品質に不可欠な活動を全て数え上げられるかどうかについて自信はない。学生の突然の要求に対応することもある。このことは第 2 に、これら活動が不規則で不安定なものであることとも結びついており、活動の定義が困難であるし、標準原価のようなものは持ちにくい。それゆえサービス業の場合、予算管理が広く行われているようである（青木章通「サービス業の管理会計の基本的な枠組み」『三田商学研究』42（4）1999 年、同「サービス業における経常的な管理会計の検討」『三田商学研究』43（4）2000 年参照）。

ところが利益を目標にとり得ない公共部門では金額それ自体に意味がないので、どうしても単位コスト概念の導入が不可欠になる。とはいえサービスの本質から、このような単位コストはかなり大雑把なものにならざるを得ない。

曖昧で漠然とした生産物単位を前提とした、いわば「標準なき原価改善活動」は、コストの変動が冗費によるのか、あるいは住民満足度のために不可欠な介入なのか、関係者自身の情報なくしては判断が恣意的となる。フランス企業におけるマネジメント・コントロールはチームの参加（「経営対話」）を強調するが、このことは公共部門ではなおさらである。このようにして公的原価計算は、その技術的限界と、導入・活用をめぐる動機付けの問題（両者とも公共部門の特殊性に関わる）から、再び会計を超えてマネジメント・コントロール全体の枠組みの中でデザインされねばならないものとして、浮かび上がってくる。