

フランスにおける行政評価 自治体管理会計

中西 一*

(佐賀大学経済学部助教授)

1. はじめに

日本でもいくつかの専門家によって指摘されている通り(古川[2000]),「行政評価」なる概念は日本でのみ使われるもので、諸外国では「業績測定」(Performance Measurement)などと呼ばれ、「公共経営」(Public Management)の枠組みの中で論じられてきたものである。この種の実務は、一般に、特定のプログラムに対し外部の専門家が数量的、ないし社会学的手法を用いて行う「政策評価」(Policy Evaluation)とは区別されている。

民間企業の経営手法を公共部門に移植する公共経営運動は、1960年代のアメリカに始まる「公共経営」(Public Management)や、90年代の英連邦諸国を中心とする「新公共経営」(New Public Management)などに見られる通り、現在では大半の先進国においてみられる現象となっている。1970年代にアメリカより公共経営を移植しようとしたフランスでも状況は基本的には変わらないが、そこではフランス企業の実務に影響を受けていること、そして管理会計の影響が強いという大きな特徴がある。

フランスにおいては、日本の「行政評価」に相当する領域が「マネジメント・コントロール」(Contrôle de gestion)と呼ばれ¹⁾、ほぼ日本の管理会計に相当するものとなっている²⁾。その背景として

*1967年生まれ。90年早稲田大学政治経済学部卒業。96年九州大学経済学研究科博士後期課程単位取得退学。講師を経て98年より現職。99～2000年にフランスにて海外研修。

1)「マネジメント・コントロール」は、組織内部における包括的・経常的な経営情報システムであって、部分的・単発的な行為である監査や、伝統的には公法の枠組みに属する行政監察、組織の外部である社会への影響を外部の専門家が評価する政策評価とは区別される。

2)フランスのマネジメント・コントロール論は、マネジメント・コントロール概念を基礎としつつ、責任センター、原価計算、内部振替価格、計画・予算、業績指標などを含み、広義の管理会計に相当する。他方で、日本では原価計算に相当する領域が、今日では「管理会計」(Comptabilité de gestion)と呼ばれている(例えば、Bouquin[1997]参照)。かつては「分析会計」(Comptabilité analytique)と呼ばれていた。フランス「管理会計」(原価計算)は長らく日本の管理会計研究の中で取り扱われることがなかったが、大下丈平氏の諸業績によって人口に膾炙するようになった。同氏が留学中に師事したアンリ・ブッカンの管理会計論(同氏と丸田起大氏による翻訳)もフランスにおける管理会計観を日本に知らしめることに貢献している。

は、第1にフランス版PPBSであった「予算選択合理化運動」=RCB (Rationalisation des Choix Budgétaires) は、プログラム予算とシステム分析に限られず、さまざまな企業経営手法導入を含む広義の予算改革であった。当時一部行政領域では原価計算の導入も試みられていた (Laufer&Burlaud [1980]:284) が、RCBの継続を断念した後も、公共経営運動は各分野で自発的に行われる取り組みとして続いたのである。第2に、フランス企業では1950年代より業績指標を活用した経営が広く行われており、フランスでは「タブロー・ド・ポール」(Tableaux de bord) (フランス語で「運転台」・「計器盤」程度の意味) と呼ばれている。公的組織における業績指標の導入も、この「タブロー・ド・ポール」を民間企業から移植することとして問題をとらえたことがあげられる。この点行政で業績指標が長い間使われ、近年「バランスト・スコアカード」(Balanced Scorecard) の名で民間にも導入されようとしているアメリカとは対称的である。第3に、経営一般における管理会計の影響力の大きさがあげられる。フランス企業には「マネジメント・コントローラー」(Contrôleur de gestion) と呼ばれる職能があり、管理会計を担当すると同時に各階層管理者の参謀として、幅広い役割を担っている。フランスにおける「マネジメント・コントロール」論は、事実上日本の管理会計学に相当する領域を扱うと同時に、マネジメント・コントローラーが担うべき役割について論じる性格をも備えている。公共経営改革の柱のひとつが、フランス企業のマネジメント・コントローラーの職能と、これが担うさまざまな役割、経営ツールを移植することであった。第4に、フランスにおいて公共経営運動を先導してきたパトリック・ジベール (Patrick Gibert)³⁾ やルネ・デメステール (René Demesteere) のように、管理会計学者が公共経営運動の中心を担ってきたことがあげられる。

フランスの地方自治体においては⁴⁾、とりわけ1982年の地方分権化以降、さまざまな公共経営の取り組みが行われ、「成功事例」として取り扱われる事例がいくつか出てきた一方、先行自治体を形式的に模倣するなどの理由から問題にぶつかっている自治体も多い。本稿は、日本の行政評価の実務に相対的に近い役割を果たしているフランス自治体管理会計の枠組みといくつかの事例を紹介し、行政評価の真の意義と役割を再定義していくために役立つ、国際比較の一資料を提供しようとするものである。

2. フランス自治体管理会計のあゆみ

フランスの地方自治体の財務会計制度は、第二次世界大戦の後、いわゆる「プラン・コンタブル」(Plan Comptable) の枠組みの下で、民間企業と基本的には共通するルールの下で定められてきた (野村

3) 1970年代のCESMAP (Centre d'Études Supérieures du Management Public)、80年代のInstitut de Management Publicを率い、後者が母体となって1983年に創刊された雑誌「公共政策と公共経営」(Politiques et Management Public) の主席編集者 (Rédacteur en chef) である。1980年に出された「公的組織の管理会計」(Contrôle de gestion des organisations publiques) の著者でもある。著者の知る限りでは、セヌ・サン・ドニ (la Seine-Saint-Denis) 県や、現在進行中のフランス中央政府の予算改革などに対するコンサルティングも行っている。

4) 著者が主たる研究対象としているのは地方自治体のマネジメント・コントロールである。フランス政府については、1984年以降の施設省 (Ministère de l'Équipement) で、「プロジェクト管理」、責任センター、タブロー・ド・ポール、原価計算などの慣行が始まり (Bartoli [1997]:196)、他省庁にも広がったが、あくまで一部の組織で取り組まれたものに過ぎない。90年代の「公共サービス革新運動」(Renouveau du service public) の下で推進された責任センター導入についても同様である。すべての組織を例外なくカバーする改革は現在進行中の予算改革に待たねばならなかった。これについては、財務省HP (<http://www.minefi.gouv.fr/moderfie/>) を参照。

[1991] 〕。「プラン・コンタブル」は企業会計・公会計・国民所得会計を統一した原理の下で規制するもので、地方自治体に関しては人口1万人未満の市町村のためのM11（1954年）制度、人口1万人以上の市町村のためのM12（1964年）制度があった。県・州のためのM51は基本的にM12を踏襲しており、90年代に全市町村がM14制度に移行したところである。もともと、ある種の複式簿記、発生主義会計⁵⁾の下で、貸借対照表なども作られていたが、減価償却や引当金は義務付けられてはいなかった。これらの義務化はM14によって果たされたが、いくつかの限られた項目に対する減価償却・引当金の義務化に留まっている（中西 [2001] 〕。

ここで業績測定における財務会計改革の意義を確認しておくことが望ましいであろう。アンジェ（Angers）市の事例に見るとおり、原価計算を導入して、単位コストの分析をする際、費目の分類をそのまま用いることが可能で、企業会計と共通する合理的なものとなる。この他、M12制度は実際に予算科目において直接費と間接費を区別し、間接費の直接費に対する配賦のルールまで定めていたため、これによって全部原価計算の発想に慣れた自治体も多いと思われる。ただし、このような「官製」の配賦ルールは経営の実態にあったものではなく、これをそのまま使って実際に原価計算を運用した自治体はなかったといわれている。

原価計算の実験的導入は、地方自治体では、1970年代のオルレアン（Orléans）市を中心に行われた⁶⁾。そこでの問題は、一つには原価計算導入の目的が曖昧だったこと、もう一つは、単位コスト活用の前提となる業績指標整備があまり進まなかった点にあった。もともとの目的としては、公共施設建設・更新の意思決定に必要な運営コストの算出が意識されていたようだが、ほとんど活用されなかったようである。石油危機以降、新規の公共事業より既存施設の効率的活用に目が向けられるようになったが、1984年以降運用が続いているアンジェ市全部原価計算はこの目的を強く意識したもので、単位コストの抑制、段階的引き下げに目が向けられている。

他の管理会計ツールである「タブロー・ド・ポール」や「責任センター」の導入については、地方自治体における運用がいつ始まったかについて、詳しい情報がない。一般に関係者間の口コミや、地方行政関連雑誌などで断片的にしか知られていなかった自治体管理会計の実態が知られるようになったのは、90年代にこれらについての博士論文が輩出するようになってからである。これらはアンケート調査やヒアリングによってはじめてその実像を明らかにした。ただし標本数や訪問した自治体の数は限られたものとなっている⁷⁾。

これらの博士論文の先陣を切ったメソニエの博士論文（Meyssonier [1993]）におけるアンケート調査を利用するならば、原価計算と業績指標の利用度は以下のようになっている。

まず、原価計算の利用度についてのアンケート調査に関してだが、メソニエ自身が多くの留保を置いている。その実態は、多くの場合「原価計算」と呼ぶにふさわしくないものである可能性が高い。同じ調査

5) 「権利確定原則」(principe du droit constaté)、すなわち支出行為や測定段階で収支を認識するもので、実際の引渡しとはずれる。

M14で、実際のサービス提供時点を基準とする引渡し基準に移行した。

6) プロジェクトに関わったBouinot [1977] が大枠の説明をしている。

7) メソニエ (François Meyssonier) がまず郵便によるアンケート調査に最初に着手した。それは約700通のアンケートの中から返事の返ってきた82市町村に関して分類したものである (1990年夏)。彼はさらに91年の12市町村に対する実地調査でこれを補完している。ルサリー (Oliver Roussarie) は、69市町村についてのアンケート調査を行い、15市町村についてヒアリングを行ったが、現業部門や地方公営事業の研究に焦点を絞っている。パリアント (Pierre Pariente) は、300市町村のアンケートから実地調査対象として約50市町村を選んだ。その中で興味深いものとして14市町村の例を紹介している。

表1 原価計算の利用度

	原価計算	
	M12 とリンクして または独立に	ほとんど大雑把 または存在せず
人口 1 万人未満	17	12
人口 1 万から 2 万	18	9
人口 2 万人以上	14	12
合計	49 (60%)	33 (40%)

出典：Meyssonier[1993]

表2 タブロー・ド・ボールの利用度

	パフォーマンス指標		
	あり	なし	合計
人口 1 万人未満	6	23	29
人口 1 万から 2 万	7	20	27
人口 2 万人以上	12	14	26
合計	25	57	82

出典: Meyssonier[1993]

によれば、8 以下のコスト・センターを持つのが16市町村、10前後のコスト・センターを持つのが13市町村、15から60のコスト・センターを持つのが16市町村、60以上のコスト・センターを持つのはわずか4つであった。十分な数のコスト・センターがなければ間接費の正確な配賦などはできないことを考慮に入れると、正統的原価計算を持つのは5%に過ぎないと彼は述べている。

業績指標についても、分布は人口規模によりかなり違う（人口2万人未満の市町村は23%しか使っていないが、2万人以上の市町村についてこの数字は2倍になる（46%））など、もっともらしい傾向も見るができるが、メソニエの言うとおり実態は大幅に割り引いて考える必要がある。アンケート調査では、何らかのデータを使っていれば業績指標を使っていると答えるだろうから、単なる統計的価値しかもたないものが多く含まれている危険性がある。

この種のアンケートはアメリカやイギリスの行政学雑誌などでも盛んに行われているが、これらの調査自体がアンケート調査の限界を指摘しているケースが多い。実際、企業経営や行政の実態を調べた研究としては、アンケート調査より、実地に訪問して調べた事情の報告の方がより興味深いことが多い。この場合詳しい報告がなされるが、調査の件数としては限定されてくる。実際、フランスの博士論文においても両方が併用されている。

この他、例えば、サン・ドニ（Saint Denis）市のように、総務部長（Secrétaire Général）（権限としては日本の助役に相当）が自ら経営改革の意義と限界を公にしている自治体もある。ジベールが導入と運用を支援したセヌ・サン・ドニ県の場合は、業績指標が組織に浸透し、十分に考えられた運用となっていたが、それでも一部に問題を抱えていた。アンジェ市は原価計算と並行して「タブロー・ド・ボール」を組織に張り巡らせており、それはまた単位コスト計算の基礎（分母）としても重要である。このように、管理会計ツールが実際に公共経営においてどれだけ活かされているかという点については、自治体ごとに

事情はさまざまである。

各地の成功事例や、困難に直面している事例から学びつつ、フランスの自治体管理会計研究も深化してきている。とりわけ著者が重要と考えるのが90年代に書かれたジベールの2本の論文である。Gibert [1995]では、Meyssonier [1993]などの博士論文が明らかにした自治体管理会計の現実を踏まえつつ、経営ツール導入を阻む組織の抵抗、これを乗り越えるための「インプリメンテーション」の方法論、そしてそこでのマネジメント・コントローラーの役割について論じている。Gibert [2000]では、世界的に流行する「バランス・スコアカード」を目の前に、フランスの「タブロー・ド・ポール」の本質がボトム・アップによる導入・運用であることを再確認し、公共部門ではこれが不可欠であること、業績指標の本質が他団体の実務を模倣すればよいものでなく、組織にあった「オーダーメイドの測定」(Mesure sur mesure)であるべきこと、ツールそれ自体以上に、導入・運用過程の方法論が重要で、かつ重いものであることを論じており、フランスの公的管理会計における議論の基調を垣間見せている。

3. 自治体管理会計の経営ツール

フランス自治体管理会計の主たる経営ツールは、責任センター、タブロー・ド・ポール、原価計算である。この他、様々なソフト・マネジメント手法も守備範囲としており、経営ツール活用をめぐる組織論的取り組みも重視されている。

3.1 「責任センター」と予算の分権化

「手続きによる統制から結果による統制へ」の転換を目指すNPMが、業績指標を併用しつつ、組織部門別の予算を採用しその枠内で流用を大幅に認める(「総合予算」)、流用可能な範囲を大きくするため議決科目の単位を大きくするなどの、予算の分権化を諸外国で推進しつつあることは日本でも知られている。日本の地方自治体でも、「枠配分方式」⁸⁾や「インセンティブ制度」⁹⁾などと呼ばれる実践が広がりつつある。このような分権化はフランスではとりわけ重視されてきたが、ターミノロジーが根本的に異なり、管理会計でよく用いられる「責任センター」の構築として理解されてきたことが特徴である。責任センター概念は英米諸国でもアンソニー(R.N.Anthony)の業績などに見られるように、マネジメント・コントロールの基礎として位置付けられている。

「責任センター」とは、権限と裁量をゆだねられた上で目標の追及を義務付けられた単位であり、コストセンター(費用だけに裁量の余地があり、これによって評価される)、利益センター(費用と売上高に裁量を持ち、利益で評価される)、投資センター(投資に対する権限を持ち、投資利益率で評価される)などが民間企業における責任センターの典型である。このことが地方自治体において意味するのは、裁量の余地を与えるため、予算は各部局ごとに一括して付与され、その範囲内で各項目間の流用が自由に認められることを意味する。

多くの場合経常予算について各部局ごとに算定され、各項目間の流用は自由に行えるということになっている。この際「純貢献額」(Contribution nette)などと呼ばれる割り当て額を一定とすれば、利用者負

8) 予算要求は一定の枠の範囲内で行われ、財政課は一定の条件が満たされている限り要求をそのまま飲む。一般財源枠の場合、特定補助金や利用者負担など、部門固有の収入を獲得するインセンティブともなる。事業をよく知る担当部門に施策選択を委ねる意図がある。

9) 歳出予算削減や歳入予算獲得など、一定の成果をあげた部門に、その分に応じて翌年度に追加的な予算要求の権利を認めるもの。

担や、特定補助金など、部門固有の収入を増やせば、増額分だけ自由に経費が利用できることになる。経費の追加的節減提案も同様である。それゆえ事実上責任センターが責任を負うべき費用は純額（直接費用直接収入、場合によって間接費も計算に入れられる¹⁰⁾）で定義されているということになる。

しかし利益目標が意味を成さず、経費はなわばり争いのためかえって膨張の方向に圧力がかかり、職員評価と経費節減をリンクさせにくい自治体においては、なんらかの追加的なメカニズムを導入しないと節約への誘因は生じない場合が多い。サン・ドニ市では、言い渡される最小予算をもとに、追加的な節約提案と追加的な拡張提案を同時に部局に提出させ、その中からトップが裁定するという方法をとっている。セヌ・サン・ドニ県では、人件費を平均賃金×ポスト数により各部門に配付し、平均より人件費が高つく場合は他の直接経費の中から節約するように求めている。

これらの実践の場合、予算法自体の変更ではなく、自治体独自の運用であるため、部局別の予算を性別に付け直すことになる。努力の余地は予算編成過程に限られ、予算執行途中の流用などは困難である。補正予算段階で修正することもできると思われるが、ほぼ毎月補正があるサン・ドニ市と、2回しかないセヌ・サン・ドニ県では事情が異なり、いずれにせよ実際に行われているようには思われなかった。

また、人件費が経常費であっても固定費の側面を持つことも否定できない。実際には人事部門が厳格に統制せざるを得ない場合も多いと思われる。逆に、セヌ・サン・ドニ県ではポスト数が実際に必要な人員よりも過剰に要求される傾向があった。人事や財政などに、業績測定などマネジメント・コントロールの成果が活用されるようにすることが、必要であるとともに難しいことであることを示す一例である。

3.2 タブロー・ド・ボールと活動報告書

フランスの民間企業では、非財務指標を含む業績指標を長い間用いてきた（「タブロー・ド・ボール」と呼ばれるが、これは「運転台」ないし「計器盤」を意味する）。これを導入しようとするフランスの自治体の実務は、ある意味で日本の行政評価の実務によく似ている。ただし異なるところもある。以下の4点がその特徴としてあげられる。

第1に、これは英米の業績指標でもいわれているところだが、年次業績指標の導入では不十分で、四半期ないし月次業績指標の導入が本来の姿だということである。フランスの「タブロー・ド・ボール」は本来、大半の管理会計的内部報告と同様月次のものである。年次のものは「活動報告書」(Bilan d'activité)と言われ区別されている¹¹⁾。

第2に、管理会計の影響を強く受けたフランスの場合、「責任会計」概念が厳密に考えられる傾向があり、指標と権限（裁量の余地）の一致が留意されている点である。指標が権限を上回る場合は、権限のないことにまで責任を問われることとなり、人々の意欲をそぐ。指標が権限を下回る場合、指標で表現されたことだけに努力を注ぎ、それ以外については手を抜くように仕向けることになる。これらのミスマッチを解決するために指標を見直すほか、場合によっては組織を指標に合わせて見直すことさえ行われる。行政の性質から言って、目標達成に必要な権限や裁量の余地を上が与えていないことが多い。組織の分権化を前提とする経営ツールを、集権的体質を放置したまま行政に移植する際に生じる弊害は大きい。

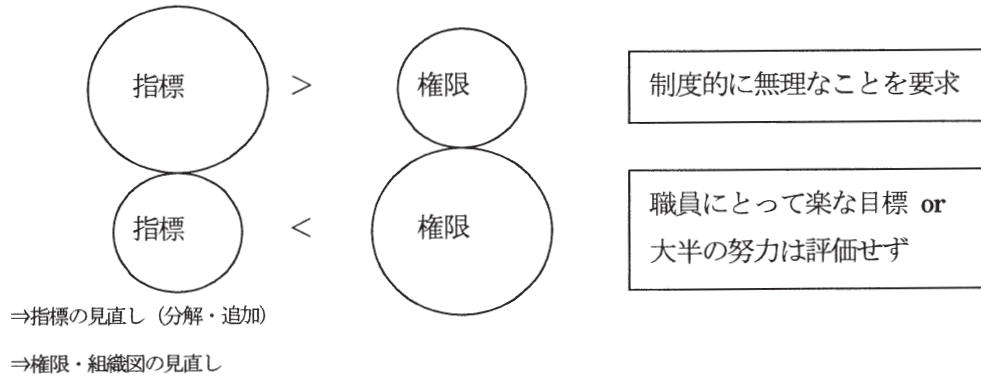
10) この場合、間接費が配賦により計算され、各部門の努力に関わらず変動しないのであれば特別な意味は持たない（実際にかかっている金額を意識させる以上の意味はない）。ただしセヌ・サン・ドニ県などの事例に見られる通り、内部振替價格的なメカニズムを部分的に忍び込ませている場合がある。付属資料センターの利用など利用回数ごとにカウントできる場合、あるいは施設面積あたりのコスト計算など施設の追加要求がコストを増やす場合など、節約を誘引するように考えられている場合がある。

11) 活動報告書は、指標よりも記述が中心で、指標は図表として埋め込まれている場合が多い。

図1 指標と権限の一致（イメージ）

責任は権限のあるところで問われなければならない。

操作の余地のないところに責任はない。



第3に、上に述べたこととも関係するが、とりわけ年次情報の場合、数値評価と同時に、これに付される記述的部分が重要だとされていることである。「責任会計」の視点からは、例えば、ある指標によって権限を持っていない業務の責任まで問われ、職員が意欲を失うことを避けるため、その指標が何を表し、何を表さないかを明確に説明しておく必要がある。担当者の責任によらず業績を変動させた外部の環境要因についても十分に言及しておく必要がある。数値評価の限界を見据えた上で、他の手法で補完するということであり、「マネジメント・コントローラー」は、このような記述的評価の充実に大きな責任を持っている¹²⁾。

ちなみに、セーヌ・サン・ドニ県の活動報告書を例にとれば、以下のような内容を記述することが、各部門に義務付けられている¹³⁾。

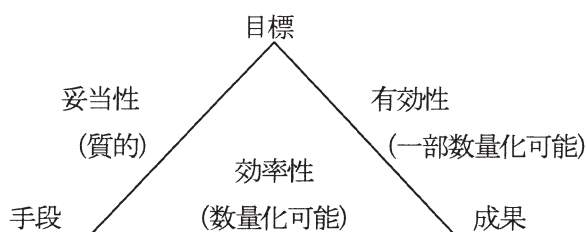
- ・ サービス（生産物）の定義（内部・外部）
- ・ 政策（社会を変化させるのが目的 / 外部関係者との連携が必要）
- ・ 目標（もちろん議会の「方針」を反映）：戦略目標・業務目標・実現方法
- ・ 手段（予算・人員・物的要素）
- ・ 成果（社会的有効性・経済的有效性）

12) セーヌ・サン・ドニ県の「活動報告書」は、書くべき内容を明確に定義しているが、様式は定めていない。そこでは目標の達成できなかった理由が、環境の影響を中心に記述されている。予算要求につながりかねないものもある。担当業務の成果を誇張して様々な活動を列挙する場合もある。職員の不満から、逆に改善のための提案を引き出す上で、自由に書かせることも重要である。

13) フランスの公共経営システムは、一般に組織部門別の構成をとるが、同県システムも例外ではない。事業・施策・政策などの事業体系の発想よりは、組織部門ごとに、自らの「ミッション」を考えさせることを出発点とする。行政を一つの生産関数と発想して、アウトプットを「サービス」として定義づける。庁内組織自体を顧客とする間接サービスの場合もある。社会環境の変革を目的とするアウトカム中心の場合は、「政策」として定義付ける。その場合、しばしば外部の関係者と連携をとることが重視される。自治体の政策にはどちらかという、「運動」に近いものもあり、市民団体などと手を結んで、貧困・暴力・環境汚染に立ち向かったり、文化活動を行ったりするものも多い。目標を、ミッションとその実現手段、あるいは長期目標と年次目標の別を表した戦略目標と業務目標の二段階に分けて分析する。成果は記述的に自己評価し、上位者の批判を経て認定を受けるが、「経済的有效性」・「社会的有効性」とは効率性・有効性の同団体固有の呼び方である。

指標や記述評価において用いられる評価の基準は、フランスでは3E(有効性・効率性・経済性)よりも、Gibert [1980] 以来定着した公共経営の三角形を用いることが多い。有効性(Efficacité)・効率性(Efficience)については同じだが、手段と目標の間の適合性を測る「妥当性」(Pertinence)の概念が含まれているのが特徴となっている。ここで言う「妥当性」とは、本来、目標に沿った適切な手段(それ自体また小目標になりうる)を構築、ないし選択することである(Gibert [1980])が、逆に、手段にふさわしくない非現実的な目標を設定することを戒める意味もある(Charpentier&Grandjean [1998]:27)ようである(その場合は戦略的思考を求めていることになる)。

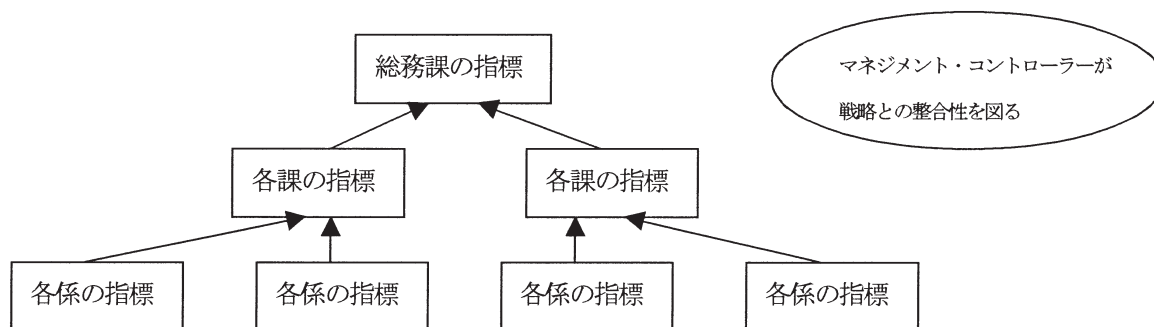
図2 Gibert [1980] における公共経営の三角形



出典：Gibert[1980]:55

第4に、フランス型業績指標の運用は必ずしもバランスト・スコアカードのようなトップ・ダウンを指向していない。リポーティング・システムの構築は、まず現場において有用な情報の整備から始まる。そこから段階的に、重要な情報だけを一つ上の段階にあげていく。こうすることで、上から課されたりリポーティング・システム(=行政評価)の構築だとそこでとりあげられる情報が必ずしも社員・職員の仕事に役立たないゆえに非協力的になることを、防いでいる。同時に、上に上げられる情報は現場の必要性に根差した意味のある指標であり、上の情報に疑問を持った際に下の情報で照合できることを保証している。

図3 フランス型業績指標タブロー・ド・ボールのイメージ



まず現場の責任者に役立つデータを整備する
現場で実際に使っているデータを上に上げていく
上に行けば行くほど重要な指標の数を減らしていく

ちなみに、フランスでは全てのデータを上にあげるといことは民間企業でも行われぬ。中間階層は下から上がったデータと自ら管理のため整備したデータのうち 報告目的に役立つもののみを上をあげる。フランスでは「入れ子原則」(principe de gigogne)と呼ばれており、管理者が限られた時間で有効な監

督を行うためデータを絞り込むということと、全てが筒抜けになると細かい介入が増え裁量の余地が奪われる、などの配慮が背景にある。ただしマネジメント・コントローラーは全てのデータを掌握し、必要なときには提供できるようにしておく。

タブロー・ド・ポールがバランスト・スコアカードとは異なる起源をもっていることも、スタイルの違いに反映している。バランスト・スコアカードが財務リポーティングに非財務指標を付加したのに対し、タブロー・ド・ポールは、いわばQCのように、もともとは現場（とりわけ製造業）の非財務データを整理し、現場の責任者の管理に役立てることから始まり、そのうちの重要なものをより上位の責任者に報告することが出発点となっている。

同様に、目標のブレイクダウンよりも、下からの目標の積み上げが強調されることが多い。とりわけ大目標の曖昧になりがちな公共部門（例えば失業率何%引下げという公約は、責任を負わねばならないので避けられる傾向がある）においてこのことは必要である。パトリック・ジベールや、アンジェ市のマネジメント・コントローラーは「霧は下から晴れる」という表現を用いている。もちろん上から下に降りていく戦略的方針とも整合性を図らねばならず、この点に、中間管理職の役割と、マネジメント・コントローラーの使命がかかっている。一般にこのような双方向的な「マネジメント・コントロール」（その概念は本来「戦略コントロール」と「オペレーショナル・コントロール」の間に立つものであり、それを通じて両者の間の調整を図ろうとするものである）概念が支持されている。

3.3 原価計算

フランスの自治体にはじめて原価計算が導入されたのは、70年代のオルレアン（Orléans）市その他の自治体だが、特定の部門に限定した取り組みを除けば、実際に機能しつつけている包括的な原価計算システムを持っているのは84年以降のアンジェ市のみであり、もちろん例外的な存在である。ルサリー（Roussarie）は、業績指標より原価計算のほうが普及しているという、一般の通念とは逆の見解を示しているが、彼の言う「原価計算」は大半、特定部門のみに適用されたものである¹⁴⁾。

ルサリーやメソニエは、組織全体を統括する経営システムが導入されていることはまれだと強調する。彼らは「コングロマリット」という言葉で、分裂した自治体マネジメント・コントロールの現実を宿命とみなしている。地方自治体を特徴付ける事業の多様性が主たる要因だが、他にも行政と政治家の間のカルチャーギャップ（議員の影響力の強い領域とそうでない領域など）、行政官と技官の間のそれ、あるいは民間委託などの要因から、組織が分裂する傾向があるという。このような宿命論に対しジベールは強く反発し、「公的組織の統治者のその授権者にたいする責任もまた統一的であり、分散したコントロールとは相容れない」（Gibert [1995]）と述べている。彼はとりわけタブロー・ド・ポールが組織に統一した論理を与える側面を強調している。宿命論者である代わりに、彼はマネジメント・コントロールの導入・実施段階のまずさを問題視する傾向がある。

アンジェ市のシステムは自治体の全ての部門を包括する全部原価計算システムである。このシステムの基礎は単位コスト情報にある。すなわち、まず1400のコストプールを構築し、それぞれに損益計算書を構築する。直接住民にサービスを提供する直接部門と間接部門に区分され、間接費は配賦、ないし直課（内部振替価格）により直接部門に上乗せされる。各コストプールの純費用（利用者負担等直接収入が控除さ

14) 1988年に内務省・財務省が共同で作ったマニュアル（巻末参考文献参照）があつて、これに従う形で、あるいは独自の取り組みで特定部門の原価計算を導入している自治体も多いと思われる。そこでの事例を見ると、上下水道、緑地、文化施設、清掃、老人ホーム、食堂など多様である。日本の狭義の公営企業に相当するものから現業部門全般を広くカバーするものとなっている。

れる)が、施設の利用者数などの業績指標で割られ、この単位コストが、各部門による段階的低下の目標となる。ここで間接費の「配賦」とは、職員数、予算額などの「適当な」指標によって間接費を各部門に分配することである。当然この額が大きいと原価計算の精度が落ちるが、同市では「内部振替価格」の割合を大きくすることで、なるべくこのメカニズムに依存しないようにしている。すなわち、コピーや印刷など細かくカウントし、各コストプールの実際の利用量を計上することである。これにより、単位コストを抑えるためにはこれら間接サービスの利用を抑制しなければならないという、節約効果が働くことになる。同時に、投資的経費についても、減価償却を通じて単位コストに入ってくる。同市では土地を除き、道路などのインフラ資産を含むほぼすべての資産について減価償却を行っている。市町村財務会計制度が、きわめて限定的な資産についてのみ減価償却を義務付けているに過ぎないので、これは市の自発的な取り組みである。償却期間については、資産ごとに、マネジメント・コントローラーが独自に定めている。

公共サービスにおける原価計算の意味は、企業における原価計算ほど明確なものではない。企業であれば、製品単位の原価というのは明確に定義できるが、公共サービスでは、このような「製品」に相当するものが不明である。これはサービス一般にいえることであり、サービス原価計算の困難は、サービスというものが、測定と確認が困難、またはそれらに膨大にコストのかかる「活動」の束からなっていること、かつこれらの「活動」が、コンサルティング業などを例にとれば分かる通り、不規則なものが多いことである。それゆえ、民間企業であれば利益目標とリンクした予算管理が活用されることになるが、公共部門では不可能である。逆に、公共部門は非営利なので「これだけお金がかかったのはたくさん仕事をしたからだ」と言われかねず、コストを業務量と単位コストに分解することは不可欠であるともいえる。ただその単位コストの精度が問題なのである。

アンジェ市の例でいえば、小学校の生徒数など、単位コストの単位はかなり大雑把なものである。もちろん各学校ごとのデータに分解でき、業績評価に役立つとは言えるが、それ以上の細かいことは語らない。このことは同市マネジメント・コントローラーも意識しているが、システムを精緻化するよりは、チームによる議論で補完することを重視していると述べている。このことは次のように解釈できる。そもそも製造業と異なり、行政サービスにおいて「標準」の設定は難しい。次期の目標値を「科学的に」算出することは困難であり、活動が不規則であるゆえに過去のデータに規則性も見出せない場合すらある。ここで単位コストが変動したとして、それをコストプールの損益計算書を用いて「差異分析」を行ったとする。変動要因は各費目ごとに明らかにしうが、そこから増加費目の増加要因が、冗費によるのか、政策効果確保ないし住民満足のための必要な介入によるのか、現場が情報を握っている場合が多い。そうだとすれば、チームを議論に参加させ、業績改善のための積極的な提案を募る行政評価のプロセスを、回を重ねることを通じて、少しずつ必要な活動が明らかになってくるのである。この領域で「組織的学習」の概念が重視されている背景の一例だが、公共経営が不完全情報下のマネジメントであることについての理解がなければこういった事情の意味については伝わりにくいかもしれない。

アンジェ市の事例はそのプラグマティズムがかえって功を奏した事例である。民間委託を原則とはしないことを明言する一方¹⁵⁾で、職員には経営原理を受け入れさせている¹⁶⁾。保守から社会党系の首長に代わ

15)にもかわらず、民間とのコスト比較を経常的に行っており、努力を促している。民間ではコストが高くつく、需要の不規則な、特殊な作業の部分だけを残し、それ以外を委託した事例などが紹介されている(同市マネジメント・コントローラーの言う「生産性ニッチ論」)。ちなみに、フランスでは全面的委託依存の既定方針をフォローするために経営ツールが導入される、ニーム(Nimes)市のような事例もないわけではない。

16)「うちではマネジメントに興味を示さないものに昇進の可能性はない」と明言されている。

って、ほぼ20年「経営陣」(組合出身の首長、企業誘致部門に長い経験をもつマネジメント志向の強い総務部長、民間から雇われたマネジメント・コントローラー)が変わらなかったことが、方針の一貫性をもたらしている。

ただこの自治体では、ある意味で、財政健全化が自己目的化しているという疑問も提出しうる。債務残高を7億F以上(1987)から、1億F以下(2000)にまで削減してきた。負担の世代間均等化などの点で意味がないわけではない公債発行が全く否定的に評価されていることに驚く。同時に最も多額の公共投資を実現している自治体の一つでもあるらしく、これは当初首長が三つの目標(税率抑制、自己金融率(日本の経常収支比率に相当)の大幅な改善、公共事業の維持)を立てて、首尾一貫して経常費用¹⁷⁾の削減に努力してきた「成果」である。

自治体管理会計の失敗例の多くは、流行を追って常に新しい経営ツールを導入しようとしたり、過去の努力を中断したりすることに関わっている。アンジェ市の成功の鍵は、恒常的で明確な方針を貫いたことにあるといわれる。また、アンジェ市のシステムを模倣しようとしたいくつかの自治体(BesançonやSuresnes)では、多くの問題に直面した。しばしば、原価計算システムを導入したが、全く使われなかった、といったことがあった。経営ツール導入は流行を追うのではなく、組織の実情にあった「オーダーメイドの測定」("Mesure sur mesure" (P. Gibert))を構築しなければならない。組織にあった経営ツールの選択と、導入・活用プロセスのデザインは、まず組織の社会的な監査からはじめるべきだという議論がある。

日本における自治体原価計算は、四日市市活動基準原価計算など一部の取り組みを除き未だ普及していない。とりわけ特定部門のみではなく、全ての部門を包括したシステム構築にはまだ多くの課題がある。行政コスト計算書を整備する自治体が増えているが、原価計算との距離は、10程度の目的別分類では全く不十分であること(アンジェ市のコストプールは1400)、業績指標で割った単位コストを有効に活用することを発想していないことなど、かなり大きい。北九州市は事業別行政コストを算出し、単位コストも表示しているが、まだ一部の領域にとどまっている。行政評価は、事業費と人件費を計算に入れるが、間接費の考慮(配賦等)が不十分で、減価償却などで投資的経費を経常コストに転換する、それも事業別に、という課題も残っている。公営企業や現業部門など特定部門から着手するか、行政評価のコスト分析を緻密化するか、行政コスト計算の単位を細かくし業績指標と組み合わせるか、どこからはじめてもよいが、日本の地方自治体でも原価計算の意義が認識され、普及が進むことを望みたい。

3.4 「プロジェクト管理」などいわゆる「ソフト・マネジメント」

フランスの「マネジメント・コントロール」は、計画・予算、原価計算、業績指標だけでなく、目標管理やQCサークル等の「ソフト・マネジメント」や経営文化への取り組みもその守備範囲としている¹⁸⁾。

17) 人件費についてはドラスティックな削減は行っていない。退職者の後をなるべく補充しないことが基本であり、そのために業務の再構築を少しずつ行ってきた。原価計算やタプロー・ド・ボールなどをこのために活用してきたのはいうまでもない。

18) フランスのマネジメント・コントロール論は、狭義の管理会計学のみならず、経営学の組織論に近い側面をも統合する領域となってきた。その際、フランスでは、アンソニーのマネジメント・コントロールの定義が、「組織の目標を達成する上で、管理者たちが確実に資源が有効かつ効率的に利用されるようにすることを可能にするようなプロセス」(Anthony [1965]) というものから、「組織戦略を実施するために、管理者たちが組織の他のメンバーに影響を与えることを可能にするようなプロセス」(Anthony [1988]) というものになってきたことが、よく強調される。すなわち経営文化なども動員して、組織の構成員をある方向へ「誘導する」という意味へ、コントロール概念が変化してきているのである。

とりわけフランスでは、QCに近いが、セクショナリズムの打破¹⁹⁾に重点を置いたものが、「プロジェクト管理」(Projet d'entreprise, 公共部門ではProjet de serviceとも呼ばれる)と呼ばれて行われることが多い²⁰⁾。日本では、カルロス・ゴーンが日産に導入したCFT (Cross Functional Team) が同様の機能を備えていると言えればわかりやすいだろう。ただし、これはある種の「運動」であるため、営利目標の枠の中にはまらない自治体の場合、この種のソフト・マネジメントは効率性とは反対の方向に歯止めがかからなくなる可能性もあるし、変化のプロセスをコントロールしないやり方だと批判する管理会計学者もいる (Meyssonier [1993])。

日本でも福岡市のDNA運動など、ソフト・マネジメントをうまく活用しているところもある。メソニエなどの評価をそのまま敷衍すれば、組織を真に活気付けるという点ではソフト・マネジメントに軍配が上がり、ハードな手法にはマンネリ化のリスクがあるが、逆にソフト・マネジメントには効果を持続させにくいという弊害があるということである。

4. 業績測定の「インプリメンテーション」

米系の「公共経営」と英連邦系の「新公共経営」を隔てるひとつの基準は、公共政策論・政策評価論との関係である。民間企業と同じ論理を厳密に公共サービスに適用する場合には、評価の基準は収益性と、消費者の満足度のみとなる。PPBSのように政策の効果を測定しようとするのは、そもそも困難であり、抽象的で難解な政策科学的逸脱として退けられることになる。

逆に米系の「公共経営」は、「公共政策」と姉妹関係にあるとあってよい。「公共経営」は政策のアウトカムの測定を重要視し、場合によって利用者の満足度以上に重視されねばならない、ということ否定してはいない²¹⁾。ただ単に「公共政策」、「政策科学」(日本でよく使われる表現)、「政策評価」、「政策分析」(フランスでよく使われる表現²²⁾)などが政策の効果それ自体をとりあげるのに対し、政策の効果を達成するために必要な組織の管理を取り扱う領域が必要だと考えるに過ぎない。企業経営から多くを学ぶことはもちろんのこと、ビジネス・スクールや経営学科などに所属したりもするが、だからといって公

19) サン・ドニ市は、1984年ごろから分権的予算を運用してきたが、かえってセクショナリズムの弊害が顕著となり、この「プロジェクト管理」の導入を企てた。この枠組みは、組織の区分を超えて、いくつかの組織横断的なテーマごとに自発的な研究グループを作って、改善を企てるものである。同時に、90年代初め頃から「地区手続」(Démarche quartier)と称して、市の領域をいくつかに分けた地区ごとの行政を単位とし、当該地区の住民の参加によって行政を運営するという手法が定着したが、この制度の存在も部局を超えた取り組みを必要としたという背景があった。なお、同市の経営システムを導入したJacques Marsaud (Secrétaire Général: 日本の助役に相当する役職)は自ら論文を書いている (Marsaud [1989], Marsaud [1995]) が、そのうち Marsaud [1995] では同市経営が直面している限界について自ら言及している。

20) メソニエはこの手法の自治体における事例として、Conflans-Ste-Honoriné市を挙げている。中央政府では、1984年ごろから施設省で取り組まれた。後に他省庁にも広がる。フランス中央政府の一部行政で行われたプロジェクト管理については、Gibert&Pascaud [1989] 参照。

21) ただしフランスのタブロー・ド・ボールで重視されるのはアウトプットレベルである。背景には、フランスではアウトカム測定に重点を置く政策評価論(政治学の影響が強い)と、アウトプット重視のマネジメント・コントロール(管理会計の影響や、フランス企業の実務の移植という性格の強い)とが分裂する傾向があるからである。しかし理論的にも正当化されており、指標と責任の範囲との合致を図る上で、環境の影響を受けるアウトカムは避けられる (Gibert [2000])。しかし「ミッション」や目標を設定する段階ではアウトカムについて十分考えさせることになっている。

22) 公共経営、政策評価などに影響を与えているフランス公共政策分析の動向については、Smith [1999] が詳しい。

共部門固有の特殊性があることを否定したりはしない。

「公共経営」と「公共政策」の二つをつなぐのが「インプリメンテーション」の概念である。ウィルダフスキーらによる提起以来、アメリカでは重要な概念で、日本でも政治学畑の公共政策論では重視する向きもあるようである。PPBSの失敗要因のうち、一つはすべての領域について選択肢を明示して事前評価しようとした無理があり、以後の政策評価・政策分析は特定のプログラムについての評価に自らの使命を限定しようとした。もう一つの要因が現場の抵抗である。難解な手法を動員したトップ・ダウンのやり方は組織の受け入れるところとならず、また人々が何のために役立つのか実感できるものでもなかった。以後の業績指標や事業別予算の実務においては、相対的に下のレベルが、経営ツールが自らの仕事にも役立つようにデザインされ、これを全体の報告制度としても活用するものとなっている。公共経営や公共政策で重視される「インプリメンテーション」とは、政策の大きな理念や、トップの方針が、組織を通じて実施される際に、あるいは骨抜きにされ、あるいはそもそも理念・方針などが現場の状況を理解せずに定められたものであることなどから、政策の実施段階とその担い手を特別に重視するものである。

フランスにもこの概念が輸入され、広く用いられている(Implementation=Mise en oeuvre)。とりわけ管理会計に軸をおきながら、公共政策論・政策評価論にもフィールドを広げるパトリック・ジベルは、政策過程論を経営領域に逆輸入し、経営ツールの導入・活用プロセス自体を一つの政策ととらえて管理することを提唱している(Gibert [1995])。すなわち政策が社会の変化(A→A')を目指すものであると同時に、経営ツール導入は組織の変化(B→B')を目指すものであるから、まず現在の組織の状態を正しく診断し、それをどのような体質の組織にしたいのかをまず明確化してから経営ツールのデザインに取り掛かるよう薦めている(アジェンダ・セッティング)。さらにアウトプット、アウトカムのとえを借りて述べれば、経営ツールを組織が受け入れるかどうかの変化の第1段階であり、そのツールを組織が実際に活用し組織変革となって結果を出すまでが変化の第2段階で、両段階とも、変化を引き起こすため変化の担い手である人々を動機付けなければならないことになる(インプリメンテーション)。そのためにはさまざまなアクションが必要(トップが方針を明確にし、改革担当部門を支持し、揺るがないこと、さまざまなボトム・アップ手法を工夫すること、追加的に信賞必罰のメカニズムを組み込むこと²³⁾等々)だが、マネジメント・コントローラーは導入・活用プロセスにおいて包括的な責任を担わねばならず、単に技術的なことだけを取り扱う仕事ではない²⁴⁾ことを強調している。フランスでよく「変革のマネジメント」と呼ばれるこの種の議論は、官民の経営領域で盛んに議論されるテーマとなっている。

近年、民間企業における「タブロー・ド・ボール」の導入においても、似たような議論がなされるようになってきている。例えば、Mendoza *et al.* [1999] は、タブロー・ド・ボール導入プロセスの人的・組織論的側面を、第1に必要性認識と目的の明確化、第2に内外環境分析、第3にコミュニケーション・動

23) 地方自治体のマネジメント・コントロールは、追加的に信賞必罰の構造を組み込まなければ機能しないというのが、アンジェ市マネジメント・コントローラーの持論である。アンジェ市では、「革新契約提案」で、斬新なアイデア(経常事業中心)に優先的に予算をつけるようにしているし、経営の方針に部門が従わない場合、当該部門だけに内部監査が行われる。同市マネジメント・コントローラーは予算要求書の管理も掌握していて、各部門は予算要求の前に、生産性の改善、活動量の増加がみられることを証明しなければならない(「証明義務の逆転」)。組織の分権化自体もインセンティブの構造の一役を担っている。

24) 公的タブロー・ド・ボール導入過程の技術論についてジベルは、当該部課の資源・活動・生産物の定義、当該部課の自己評価基準と上位者による評価基準とのすり合わせ、当該部課に、主としてアウトカムに関わる「ミッション」について考えさせる、職場で使われている、あるいは眠っているデータを棚卸し、何に役立つか分類し、足りないものは何かを明確化する、という4点にわたって「マネジリアル・カード」のフレームワークで論じている(Gibert [2000])。

機付けの段階、第4に経営対話の活用と評価の管理の段階に分けて論じている。いずれにしても、チーム内での議論、上下の管理者の間でのコミュニケーションが重視され、このような「経営対話」の促進自体がタブロー・ド・ポール導入の大きな目的であると論じている。

背景には、「戦略の変更」という問題があり、組織変革が問題となるという点で官民の問題状況が収斂しつつある。伝統的なマネジメント・コントロールは、「差異分析」など、「標準への合致」を図ることを基礎としてきたが、今日、環境の変動が激しくなる中でこのような「静態的な」価値観は時代遅れのものとなってきている。不断に新たなものとなる戦略を組織に浸透させつつ、部分最適と全体最適を合致させ、企業内官僚主義を克服するため、下からの意識改革が不可欠となる。部屋に閉じこもり資料を分析するといったイメージはもはや過去のものとなり、現代的マネジメント・コントローラーの姿は、机を離れ現場を飛び回るような存在となってきている。

5. 「マネジメント・コントローラー」の役割

既にフランスにおけるマネジメント・コントローラーの役割について、部分的には触れた。フランス企業におけるマネジメント・コントローラーの職能は経理担当に近い技術的な役割から、管理者の参謀に近い戦略的な役割まで幅広い。所属は総務課である場合と財務課である場合が約半々である。マネジメント・コントロール部門の具体的業務は企業ごとに異なるが、大半の場合、予算手続、リポーティング、タブロー・ド・ポール（業績指標）、経営情報システム、収益性・投資分析などが専管事項であり、補完的業務として一般会計、計画、原価計算²⁵⁾が挙げられる。会計部門との境目はあいまいであるが、一般にフランスでは会計士（Comptables）の役割は経理担当社員の域を出ず、マネジメント・コントローラーの補助者として見られることが多い。他方でマネジメント・コントローラー（Contrôleurs de gestion）は各段階の管理者をサポートすると同時に監視する役割であり、職務の全体を通曉できることから企業組織の中ではエリート・コースであることがしばしばである。また、マネジメント・コントロール部門のスタッフの数に関しては、従業員5000人以上の企業に行ったあるアンケートでは24人となっている（Bescos *et al.* [1997]）。

フランス公共経営運動ではこのマネジメント・コントローラーの役割を公共部門にも移植しようと努力してきたが、その成果は限定的である。スタッフはたいてい1人～数人²⁶⁾で、企業では各部門に配置される（所属が総務課で、各部門管理者の監視役を果たす場合もあるが、公共部門では受け入れられていない）のが通例だが、公共部門ではほとんど例を見ない。その役割は、1名のみで秘書的役割しか果たしていないサン・ドニ市のケース（それでもマネジメント・コントローラーは各部門予算折衝に招かれ、業績指標は予算審議において参照される）、財政部門に十分な影響力を行使しつつも、人事部門への影響力に限界のあるセヌ・サン・ドニ県のケース、財政・人事部門両方に対し強い影響力を行使し、予算要求書の管理などまで掌握しているアンジェ市マネジメント・コントロール部門など、状況はさまざまである。い

25) Bescos *et al.* [1997]によれば、この三つの分野でマネジメント・コントローラーが直接管理しているケースは、1989年で、それぞれ、28%、52%、76%であった。

26) 94年に行われた「財務課長・マネジメントコントローラー協会」(Association Nationale des directeurs financiers et de contrôle de gestion : DFCE)自治体部会が行ったアンケートによれば、人員は平均して2.5人である。2/3の県、3/4の市町村が一人か二人しかマネジメント・コントローラーを持たず、5人以上置いているのは21%（市町村）、17%（県・州）のみである（Dupuis [1996]）。

れにせよ、他部門（とりわけ財政と人事）に影響を与えないマネジメント・コントロールは、職員に軽視され、その行動を変えることができない。トップが当該部門に十分な権限を与える必要があることは言うまでもない²⁷⁾。

6．異なる環境

本稿は日本におけるフランスの事情の紹介であるから、日本の行政評価を考える上での示唆についても述べねばならないが、制度的環境に異なる点が多々あり、もちろんそのまま移植できるということにはならない。このことをまず明確にしておかねばならないし、同時にそのことは日本における問題状況の特徴を浮き彫りにすることにもつながると思われる。

第1に、日本では市民参加、情報公開という観点から行政評価（政策評価ではない）を論じることが多いように思われるが、フランスではあまり聞かれないし、英米でもそういった議論が中心になっているとは聞かない。そもそも欧米では議会制民主主義が機能していることが前提となっており、その上で組織が首長・議員に従わないことを問題視してきた。それゆえ、業績指標は主としてマネジメント・ツールとして鍛えられてきたものである。日本でも議論と実態にはずれがあり、実際には日本でもよく見ると行政評価の主たる目的はマネジメントにあることが多い。欧米では、インターネットの普及（90年代に入ってからのことである）よりずっと以前からこのような手法が取り組まれてきており、当時情報公開といっても容易ではなかった、ということも背景にあると思われる。日本ではすべての事業評価をインターネットで公開するところが増えてきている。著者自身教育に活用し、きわめて便利であるが、フランスで同様のことは想像しにくい。

第2に、そのこととも関連するが、タブロー・ド・ボールは、現場で必要な情報を整理し、報告が必要なものを順次上の段階にあげていくことで構築されるが、その場合に強調されることは、人間の認識能力には限界があり²⁸⁾、一人の管理者が目前にする指標の数を限定しなければならないということである。中間に位置するものは、下からあがってきた情報の一部のみを上にあげる。首長であっても、すべての事業を自ら管理するというのは、無理があり、分権化を旨とするフランスならば「官僚主義的意思決定」と言われるに違いない。日本でも事業選択を各部門に委ねる「枠配分方式」などの導入が図られているが、今後は責任センターの体系とも整合性を持つ分権的な情報システムの構築が求められよう²⁹⁾。ちなみに、フランスでは政策 施策 事業といった構成をとらず、業務棚卸法などと共通する組織部門別の構成をとっている。「RCB」の失敗以降、フランスでは事業別予算のような枠組みを「プログラム予算」と呼んでかなり批判的に見る傾向があることも背景にある。

第3に、予算スクラップのために利用されることは予定されていないため、フランスの行政評価は、経常サービスを中心とした「改善」を目的としている。そのことと関連して、事業に評点をつけるための評

27) ちなみに役職の実際の呼び方はまちまちで、「マネジメント・コントローラー」以外にも、「マネジメント・カウンセラー」(conseiller de gestion)、「エコノミック・カウンセラー」(conseiller économique)、「原価計算責任者」(responsable de la comptabilité analytique, chargé de mission responsable du calcul des coûts) など多様である (Meyssonier [1993])。また、セーヌ・サン・ドニ県では「経営分析課」(Service de l'analyse de gestion) と呼ばれていた。

28) 一人の人間が十分に監視できるデータの種類の種類は、7つまでとも、12までとも言われる。

29) 例えば、札幌市のバランスト・スコアカードは局レベルへの分権化を意図したものである。

価は行われ³⁰⁾。年次の活動報告書は自由形式の色彩が強く、書く項目は決まっているが様式はない。言いたいことがあればいくらでも書ける(当然上からのチェックが入るが)が、彼らの不平不満を改革へのエネルギーに転化していくことこそ腕の見せ所である。現場から情報を吸い取る意図もある。最近日本で広がっているような「マークシート型」の評価では、質問項目があらかじめ決ま³¹⁾ており、評価を通じて新たな発見を得ることができない³¹⁾。業務負担に対する抵抗からもこの種の慣行が広がっているようだが、行政評価本来の目的は何かを問い直してみるべきであろう。

第4に、フランスではマネジメント・コントロールと政策評価が完全に分離して³²⁾、アウトカム次元の評価は、マネジメント・コントロールのレベルではあまり使われず、アウトプット中心になる傾向がある。NPM同様、環境に大きく左右されるアウトカムは業務担当者が責任を負い得ないという考え方を³³⁾持つ。アウトカム次元は、もちろんサービスや事業の目的を考える上では重視されているが、測定はあまり進んでいない³³⁾。実は本来、タブロー・ド・ボールの発想から言えば、結果が出てしま³⁴⁾ってからでは遅いのであって、物事の川上を管理する³⁴⁾ことこそが大事なのであるから、業績の要因となる「活動」の次元において重要なもの³⁵⁾を、「成功の鍵要因」、あるいは「パフォーマンス・ドライバー」など³⁵⁾と³⁶⁾して重視するのがフランス企業の世界である。このことが公共部門でも普及するべきだが、実際にはデータの入手可能性からアウトプット次元の評価にとどまる傾向があるように思われる³⁶⁾。

第5に、フランスの公務員制度は日本と似たところもあるが、異なる面もかなりある。日本と同じ等級制で、英米と異なり成果主義の³⁷⁾入る余地は少ないが、それが可能な場合でも個人単位の業績給は弊害も多³⁸⁾いと³⁹⁾考えられており、ときどきグループ単位でのみ成果主義的賞与が用いられる。その意味で日本と共通する制約下の公共経営であるとはいえる。しかし違いもある。フランスではすべての公務員に対し統一した制度を適用しており、組織を移ることが相対的に自由である。等級はそのまま持ち歩くのである。逆に自治体では本人が望むなら一つのポストに留まり続けることもできる⁴⁰⁾よう⁴¹⁾で、この点では弊害も大きい。大部屋ではなく個室主義で、縄張り⁴²⁾ができてしまい、情報が隠匿される⁴³⁾というのが大きな問題である。縦

30) そういうこともあって、フランスの事例は、事業スクラップのためには参考にならない。著者としては、それをもしやるならば施策や政策など単位を大きくとり、あるいは大きな部局の中での事業の体系を再構築するというやり方⁴⁴⁾でなければ、事業は政策・施策中の体系の一部である(すなわち目標を達成するための手段の一つに過ぎない)という考えと矛盾するであろうと思われる。事業一つを取り上げて廃止を検討することも、また新規に提案することも、論理的にはおかしいことである。事業間の補完性や、矛盾、重複などを分析した後でなければこのことは可能ではない。

31) 記述項目がある場合でも様式が小さいので書く欄が限られている。北海道でこの点に異論が出たという(山口[1999])。

32) この分離はセクショナリズムの目立つフランスの悪しき慣習と考⁴⁵⁾えたほうがよいと思われる。フランスでも問題視する向きもある(Gibert [2002])。

33) サン・ドニ市タブロー・ド・ボールで、市内に立地する職業安定所求職者数を使っていたが、これはアウトカムである。

34) このような発想を「フィードフォワード」と呼び、近年の管理会計学の鍵概念となっている(丸田[1998]、西村[2000])。

35) 活動の全てを網羅的に管理するのではない。それでは裁量の余地を狭める。この点で業務棚卸法やQCなどは異なり、バランス・スコアカードなどと共通するマネジメント・コントロール(網羅的な業務コントロールと区別される)のためのツールである。

36) この他、住民満足度の活用では、セーヌ・サン・ドニ県の公園管理事業が興味深かった。各県営公園ごとに「人ごみから遠ざかることができる」、「設備の数が十分である」、「監視員による監視」、「全ての人に開かれた公園」、「景観と催事⁴⁶⁾の多様性」、「維持と清潔」、「窮屈な規則がない」という質問項目を使い、点数化している。年度ごとの変動に注目すべきだが、植生の多様化に取り組んだり、住民団体と協力して催事(自然の再発見、野鳥観察等々)を行っており、評価と言うより住民ニーズを探⁴⁷⁾って今後の方針に生かす側面が強いように思われた。アンケートと並行して、住民団体を經由したより直接的な要望を聞くシステムも構築しようとしていた。

割りや戦略的行動を打破することを課題としているのがフランスの公共経営である。

第6に、カウンシル制をとるフランスの自治体では、各部門の担当となる与党議員³⁷⁾の介入がある。その強さは市町村か県・州（後者では弱い）か、でも異なり、市町村によっても各団体によって、首長・議員間の力関係はまちまちである。議員の力が強い場合、セクショナリズムが強まり、財政膨張に歯止めがかかりにくい。ただし一般に政治のリーダーシップは強いので、日本よりは組織を抑えやすい。地方分権が進み、税率の設定が自由で財政指標による統制が日本より厳しいので、増税を避けるため政治的な力で財政を抑えやすい。全般に、戦略的意思決定は政治の領域、という面がある。

最後に、日本に欠けているものとして、マネジメント・コントローラーの職能があげられる。フランスでも行政で必ずしも広く受け入れられているわけではなく、「コントロールという言葉はうちの文化とは相容れない」（サン・ドニ市）という反応も少なくない。それでもそういった職能が存在しうるのは広く知られている。日本でも、専門スタッフをおかず一時的なミッションとして職員が行政評価を担当している自治体も多いが、限界が指摘されている。この種の職能は日本企業でも欠けており、例えばバランスト・スコアカード導入・活用プロセスの中で「ファシリテーター」の導入を模索する議論もある（伊藤・小林 [2001] :113,114）。名称はともあれ、官民ともに専門スタッフの配置と、権限の付与が検討課題となる。

7. 共通する課題

最後に、日仏両方に共通する普遍的な公共経営の問題について述べたい。ここでも、決してフランス公共経営が成功しており、そのまま移植できるということではなく、日仏両国ともに、ツールが受け入れられ、活用され、組織変革に貢献できている事例と、そうでない事例とを分けるポイントはどこにあるのかという視点から、日本の行政評価とも共通する課題を再確認することにする。

第1に「インプリメンテーション」の問題があげられる。アメリカでもPPBSの失敗を教訓に普及が広がった事業別予算の慣行において、斎藤達三氏がサニーベール市の事例を引きながら説明している通り、現場の管理者が自らの管理業務に有用性を感じるようなシステム構築がなされ、それが市全体の情報システムとしても意味をなすよう配慮がなされているのである（斎藤 [1990]）。情報システムは利用者に応じてデザインされるというのは正論ではあるが、まず現場が有用性を感じるような行政評価システムを構想しなければ、組織がこの経営ツールを受け入れるまで行き着かない。トップにとっての有用性のためには、現場でシステムが構築されてから少しずつ調整を施すべきである。フランスのタブロー・ド・ボールはまさに、この現場における有用性を基礎としているのである。

第2に、インプリメンテーションの問題とも関わるが、成功している行政評価（マネジメント・コントロール）は、決して評価（コントロール）それ自体を目的としていないと見てよい。アンジェ市マネジメント・コントローラーは、評価書の吟味それ自体に時間をあまり割かず、今後業務をどのように改善していくかという議論のほうに時間を多く割くよう、運用に気を付けていると述べていた。この点でも「行政評価」という表現は適切ではないのである。経営の基本は、現状分析（今どこにいるのか？）、目標設定（明日どこに向かうのか？）、動機付け（そのために皆をどうやって引っ張っていったらよいのか？）の三

37) 各部門に配置され、「助役」(adjoints)と日本では訳されるが、日本の助役とは似ても似つかぬものである。むしろ助役に相当するのは「総務部長」(Secrétaire general, Directeur general)である。

つであって、行政評価はこのすべてに関わるものである。ジベールも、タブロー・ド・ポールはコントロールのためだけの手段ではなく、経営の三つの軸（目標設定・コントロール・動機付け）のすべてに関わるのでなければ機能しないと述べている（Gibert [2000]）。

第3に政治的流動性の問題がある。この「流動性」という言葉で表したいのは、政治家は一定期間のみ責任者で、その後は組織を去り、また別の政治家がやってくるということである。この事実は公共経営にとってきわめて厄介な問題を孕んでいる。公共経営の取り組みは長期的にしか効果を出しえないものである。ところが政治家は自分の任期中に成果がアピールできるものに飛びつく傾向がある。組織の構成員の行動を全く変え得ないにもかかわらず繰り返される制度改革や組織（図の）改革、また公共事業の魅力などがその例である。ところが公共事業ならば、ハコモノは建設すればすぐできるが、それが経済社会効果となって現れるまでには何十年もかかる。マネジメント・ツールも同様で、自分をアピールするためには前任者と違う新たなマネジメントを導入する必要がある。しかしアンジェ市の例に見るとおり、長期的で首尾一貫した取り組みのみが公共経営の成果をあげる。責任者が変わるたびに方針が変わるようではこのことは期待できない。政治家だけでなく、実はローテーションの激しい行政官の場合も、責任者は任期中に目立つ成果を上げようとして新たな方針を掲げるが、同じようなことを、表題を変えて行っているケースも多い³⁸⁾。

この弊害はとりわけフランスで顕著なもので、70年代以来着手されてきたにもかかわらず、一部の自治体などを除きフランス公共経営が停滞してきた大きな要因となっている。一時的に成功として報じられる例を出したとしても、後が続かなかった取り組みが多い。導入の動機に、世の中の流行に乗るという側面もあり、なぜその改革が必要なのが深く考えられていない、ということが支配的である。あるツールの形骸化を他のツールの導入によって克服できるとする見方が蔓延するが、このような見方をパトリック・ジベールらは厳しく批判してきた。これらの問題をとりあげるのが、ジベールらの「健忘症」論である（Gibert&Thoenig [1993]）。公共経営の本質は継続的改善であり、組織的学習プロセスをいかにして構築するかが問題となる。ジベールの「総務課への八つの戒め」のうちの一つに、「既に着手した改革は、明確な失敗に終わったのではない限り、継続・発展させるべきである。さもなくば職員に、次から次へと流行を追っていると思われる。」（Gibert [1995]:220）というのがあるくらいである。

第4に、公共経営の大きな課題の一つが情報の非対称性であり、しかも短期的に情報のギャップは埋まる見込みがないことを覚悟するべきである。人は一般に合理的で体系だった経営システムを構想するが、その構築に必要な情報が得られることを前提としがちである。現実には、結果を出すために何が必要かを十分に考えてこなかった行政では、すぐに必要な活動を網羅することは不可能で、これには時間がかかる。さらに、我々は情報の所有者が誰であるのか、そして情報の所有者は何の得があって情報を提供しようとするのかを考えてみなければならない。公共経営の世界で、相対的にボトム・アップの手法を組み込んで、

38) 実は、マネジメント・コントロール理論が盛んに論じている、責任センターの理論的脆弱性も、ここには関係している。責任センターは活動が同質的で、他部門と区別でき、年次で業績を評価できることが前提となる。しかし、自部門で成果をあげていたとしても他部門に「外部不経済」を与えている場合もある。短期的には成果をあげるやり方が、長期的には悪影響を及ぼすことも多い（Gibert [1980]）。ローテーションによって、長期的な悪影響が現れる頃には既にもいないということにもなる。任期中にサービス改善の課題を明確にさせ、結果を問うべきだが、それも過去に在任した人々が何をやってきたかを前提とした上でである（人が変わるたびに方針を変え、結局は同じことの繰り返しとなるリスクがある）。すべての評価資料は記録され、保存され、管理職への昇進などの場合に、参考にされるべきであろう。マネジメント・コントローラーは組織の記憶装置として機能し、ボストの時間的整合性、組織戦略との垂直的整合性、本人の動機付けとの整合性を確保するため、介入するべきである。

少しずつ業務に理解を深めていくような、組織的学習プロセスを構築することが盛んに議論されるのは、このためである。情報の非対称性は地方自治体ではさらに著しい。相対的に単一の分野からなる民間企業と異なり、地方自治体はあまりにも多様な分野を抱え込み、上から見てすべての分野にわたって理解できるようになることはきわめて困難である。

第5に、にもかかわらず、公共経営においては、地方自治体の方が有利で、国の方が不利である。フランスでも中央政府におけるマネジメント・コントロール導入に関しては多くの困難に直面している。地方自治体の場合は、とりわけフランスの市町村は規模が小さいので、住民の声が届きやすいが、国家行政ともなると市民からはほとんど手の届かない存在である。国の行政では、施設省の地方外局（DDE: *Directions Départementales d'Équipement*）など、地方外局で実験的に取り組まれるケースが多い。利用者と直接接触のあるところで取り組むのは一つの可能性であり、「分散化」（*Déconcentration*）、すなわち地方自治体に権限を与える「分権化」（*Décentralisation*）ではないが、地方外局に自由と十分な権限を与え、各地域の特殊なニーズを国政に反映させるようにする観点からも、望ましいことである。それでもうまくいっていないと言われるのは、一つには中央省庁がこれら地方外局に十分なインセンティブと裁量の余地を与えていないせいではないかと思われる（Fialaire [1993]:41-47, Halgand [1997]:37,41）。したがって同様のことを考える場合は、省庁内部の組織の分権化を先行させない限り、国レベルの行政評価は機能しない可能性がある。

第6に、遠くを見るばかりではなく、足元にある資源を有効に活用することの意義がある。フランス公共経営が管理会計に大きな影響を受けるにいたった経緯には、仏版PPBS「RCB」の前後、フランス行政近代化のため参考となるものとしては、アメリカ行政の実務とフランス企業の実務しかなかったということがありと思われる（Laufer&Burlaud [1980]）。コンサルタントたちの影響もあるが、人的交流の容易さから言って、自国の企業のほうが、他国の行政より情報は得やすい。この点で、フランス自治体管理会計の教訓は、フランスの経験が参考になるということ以上に、自分の国の企業からノウハウを吸い取る戦略の優位性である。例えば、日本の管理会計実践は世界で高く評価されているのである。とはいえ、経営ツールそれ自体を移植すれば足るというものでは毛頭ない³⁹⁾。重要なのは、日本の優れた企業が、経営ツールを自分たち自身で工夫しながら自分のものにしていくプロセス、経営ツールの「インプリメンテーション」=ナレッジ・マネジメントである。実は日本でも成功している事例においては、コンサルタントなどを介して、意識されると否とに関わらず、ツールそれ自体以上に、日本企業のツール導入・活用プロセスにおける方法論の移植が行われているのではないかと思われる。「組織の分権化」と「組織的学習プロセスの構築」こそが、日仏を問わず、国と地方自治体の行政評価における最大の課題、ないしは「前提条件」である。

（参考文献）

- [1] Anthony, R.N., *Planning and control systems*, Harvard University, 1965.
- [2] Anthony, R.N., *The Management Control Function*, Harvard Business School Press, 1988.
- [3] Bartoli, A., *Le management dans les organisations publiques*, Dunod, 1997.

39) セイコーエプソン飯田光飛虎氏のBSCに関する研究会では、BSCは「方針管理が形骸化し、プランプランになってしまっている企業には効果的」だが、「反論として、もともときちんとできている企業は何をやってもきちんとできるが、そうでない体質の企業はBSCであろうと運用が形骸化する可能性が高いという意見があった」（飯田 [2001]:21）と言う。

- [4] Bescos, P.-L., Dobler, Ph., Mendoza, C., Nauleau, G., Giraud, F., & Lerville Angers, V., *Contrôle de gestion et management*, Montchrestien, 4^e édition revue et augmentée, 1997.
- [5] Bouinot, J., *La nouvelle gestion municipale - Comptabilité et management d'une commune*, 1977.
- [6] Bouquin, H., *Les fondements du contrôle de gestion*, Que-sais-je?, PUF, 1994.
- [7] Bouquin, H., *La comptabilité de gestion*, Que-sais-je?, PUF, 1997. (大下丈平・丸田起大訳『ブッカンフランス管理会計』同文館, 2000年)
- [8] Charpentier, M. & Grandjean, Ph., *Secteur Public et Contrôle de Gestion - Pratiques, enjeux et limites*, Éditions d'Organisation, 1998.
- [9] Demeestere, R. & Viens, G., *Management des collectivités locales et des associations sans but lucratif*, EME, 1980.
- [10] Demeestere, R., *Le contrôle de gestion dans le secteur public*, LGDJ, 2002.
- [11] Dupuis, J., "Comptabilité analytique et contrôle de gestion", Fascicule 2070, *Jurisclasseur des collectivités territoriales*, 1996.
- [12] Fialaire, J., "Les stratégies de la mise en oeuvre des centers de responsabilité", *Politiques et Management Public*, Vol.11, No.2, 1993.
- [13] Gibert, P., *Contrôle de gestion des organisations publiques*, Editions des Organisations, 1980.
- [14] Gibert, P., "La difficile émergence du contrôle de gestion territorial", *Politiques et management public*, Vol.13, No.3, 1995, 203-224.
- [15] Gibert, P., "Mesure sur mesure", *Politiques et management public*, Vol.18, No.4, 2000, 61-89.
- [16] Gibert, P., "L'analyse de politique à la rescousse du management public? Ou la nécessaire hybridation de deux approches que tout, sauf l'essentiel, sépare", *Politiques et management public*, Vol.20, No.1, 2002, 1-14.
- [17] Gibert, P. & Pascaud, G., "Des projets d'entreprises pour les organisations publiques", *Politiques et management public*, 7 (2) 1989, 119-192.
- [18] Gibert, P. & Thoenig, J.-C., "La gestion publique : entre l'amnésie et l'apprentissage", *Politiques et management public*, Vol.11, No.1, mars 1993, 3-21.
- [19] Halgand, N., "Performance Measurement in the French Public Services: New Public Management and Republican Centralism", 『管理会計学』第5巻第2号, 1997年
- [20] Laufer, R. & Burlaud, A., *Management Public - Gestion et Légitimité*, Dunod, 1980.
- [21] Lebas, M., "Managerial Accounting in France; overview of past traditions and current practice", *European Accounting Review*, no.3, 1994, 471-487.
- [22] Marsaud, J., "L'optimisation des moyens et des possibilités de choix politiques par une procédure d'élaboration budgétaire déconcentrée basée sur la négociation des objectifs : l'exemple de la ville de Saint-Denis", *Politiques et management public*, Vol.7, No.2, 1989, 217-235.
- [23] Marsaud, J., "Recul, redéploiement ou déploiement du management dans les communes? - Questions et tentative de réponses à partir de l'expérience de SAINT-DENIS", *Politiques et management public*, Vol.13, No.3, 1995, 225-247.
- [24] Mendoza, C., Delmond, M.-H., Giraud, F. & Löning, H., *Tableaux de bord pour managers*, Revue Fiduciaire, 1999.

- [25] Meyssonier, F., "Contrôle de gestion communal: les conditions de l'efficacité", *Revue française de gestion*, septembre-octobre, 1991, 54-62.
- [26] Meyssonier, F., *Le contrôle de gestion communal : bilan et perspectives*, Thèse (Nancy 2) 1993.
- [27] Ministère de l'intérieur & Ministère de l'économie, des finances et de la privatisation, *La comptabilité analytique appliquée aux services communaux*, La Documentation Française, 1988.
- [28] Pariante, P., *Le contrôle de gestion dans les collectivités locales : application au cas des communes*, Thèse (Institut d'Etude Politique de Paris) 1996.
- [29] Roussarie, O., *Les outils de contrôle de gestion utilisés dans les services publics urbains - Observation et interprétation des pratiques -*, Thèse (Poitiers) 1994.
- [30] Smith, A., "Public policy analysis in contemporary France: Academic approaches, questions and debates", *Public Administration*, Vol.77, No.1, 1999, 111-131.
- [31] <http://www.minefi.gouv.fr/moderfie/> (現在進行中のフランス中央政府予算改革について)
- [32] <http://alize.finances.gouv.fr/budget/modernisation/immobilier/immotdm.htm> (Institut de Management Public のシンポジウムにおけるP. Gibert , M. Harcouët (アンジェ市マネジメント・コントローラー) の発言が掲載されている)
- [33] 飯田光飛虎「経営品質向上とバランスト・スコアカード研究報告：本質の追及と具体的導入方法」『ビジネスリサーチ』930号，2001年12月
- [34] 伊藤嘉博・小林啓孝『ネオバランストスコアカード経営』中央経済社2001年
- [35] 大下丈平『フランス管理会計論 - 工業会計・分析会計・管理会計 - 』同文館1996年。
- [36] 大下丈平「管理会計の国際比較の一視点 タブロー・ド・ポールとバランスト・スコアカード」甲斐論・浜砂敬郎 [編] 『国際経済のグローバル化と多様化 グローバル経済化の環境・会計・歴史』九州大学出版会2002年
- [37] 斉藤達三『自治体の事業別予算 < 政策・経営 > 型予算編成の実際 』学陽書房1990年
- [38] 中西一「フランス，サン・ドニ市における地方債管理の事例 自治体財務分析・会計改革への示唆」『地方自治研究』第16巻第2号2001年9月
- [39] 中西一「自治体管理会計の実務と職能 フランスにおける「マネジメント・コントローラー」の役割」『地方自治研究』第17巻第1号2002年3月
- [40] 西村明『会計の統制機能と管理会計』同文館2000年
- [41] 野村健太郎『フランス企業会計』中央経済社1991年
- [42] 古川俊一「政策評価の概念・類型・課題(上・下)」『自治研究』第76巻第2号・第3号2000年
- [43] 丸田起大「フィードフォワード管理会計としての原価企画 原価企画から何を学ぶか」『産業経理』第57巻第4号
- [44] 山口二郎「北海道における政策評価システムの検討」『会計検査研究』No.29，1999年9月