

|           |                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                        |
|-----------|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| Title     | テンション・マネジメントとしての管理会計：原価企画と業績管理の実証分析                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                    |
| Author    | 吉田, 栄介(Yoshida, Eisuke)                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                |
| Publisher | 慶應義塾大学出版会                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                              |
| Jtitle    | 三田商学研究 (Mita business review). Vol.54, No.6 (2012. 2), p.75- 86                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                        |
| Abstract  | <p>本研究は, テンション・マネジメントとしての管理会計という視座に立ち, 管理会計の機能・役割を探索することを意図する。具体的には, 原価企画と業績管理を取り上げ, 「業績目標水準」と「コントロール・モード」に焦点を当て, 成果との関係を実証的に明らかにする。分析の結果, 第1に, 製造業での原価企画においてある程度の挑戦的目標原価が有効であること, 第2に, 業種を問わず原価企画における部門間協働が有効であること, 第3に, 業種を問わずインタラクティブ・コントロールも診断的コントロールも業績目標の達成に有効であることが示唆された。</p> <p>This paper aims to clarify the function of management accounting from the point of view of management accounting as tension management.</p> <p>We focused on the level of performance targets and control mode on target cost management and management control and show the relationship between them and organizational performance.</p> <p>As the results, first, we identified that stretch target costs which were set at relevant levels were effective.</p> <p>Second, we identified that cross functional activities at target cost management are effective in both manufacturing and non-manufacturing industries.</p> <p>Third, it suggests that both interactive and diagnostic control were effective for achievement of performance targets.</p> |
| Genre     | Journal Article                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                        |
| URL       | <a href="http://koara.lib.keio.ac.jp/xoonips/modules/xoonips/detail.php?koara_id=AN00234698-20120200-0075">http://koara.lib.keio.ac.jp/xoonips/modules/xoonips/detail.php?koara_id=AN00234698-20120200-0075</a>                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                        |

テンション・マネジメントとしての管理会計

—原価企画と業績管理の実証分析—

The Role of Management Accounting as Tension Management:

An Empirical Analysis of Target Cost Management and Management Control

吉田 栄介(Eisuke Yoshida)

本研究は、テンション・マネジメントとしての管理会計という視座に立ち、管理会計の機能・役割を探索することを意図する。具体的には、原価企画と業績管理を取り上げ、「業績目標水準」と「コントロール・モード」に焦点を当て、成果との関係を実証的に明らかにする。分析の結果、第 1 に、製造業での原価企画においてある程度の挑戦的目標原価が有効であること、第 2 に、業種を問わず原価企画における部門間協働が有効であること、第 3 に、業種を問わずインターラクティブ・コントロールも診断的コントロールも業績目標の達成に有効であることが示唆された。

This paper aims to clarify the function of management accounting from the point of view of management accounting as tension management. We focused on the level of performance targets and control mode on target cost management and management control and show the relationship between them and organizational performance. As the results, first, we identified that stretch target costs which were set at relevant levels were effective. Second, we identified that cross functional activities at target cost management are effective in both manufacturing and non-manufacturing industries. Third, it suggests that both interactive and diagnostic control were effective for achievement of performance targets.

# テンション・マネジメントとしての管理会計

——原価企画と業績管理の実証分析——

吉田 栄介

## <要 約>

本研究は、テンション・マネジメントとしての管理会計という視座に立ち、管理会計の機能・役割を探索することを意図する。具体的には、原価企画と業績管理を取り上げ、「業績目標水準」と「コントロール・モード」に焦点を当て、成果との関係を実証的に明らかにする。分析の結果、第1に、製造業での原価企画においてある程度の挑戦的目標原価が有効であること、第2に、業種を問わず原価企画における部門間協働が有効であること、第3に、業種を問わずインタラクティブ・コントロールも診断的コントロールも業績目標の達成に有効であることが示唆された。

## <キーワード>

テンション・マネジメント、原価企画、業績管理、マネジメント・コントロール、郵送質問票調査

## 1. 問題意識

近年、R. Simons が提唱したコントロール概念 (Simons, 1995, 2005) に関する実証研究が盛んであり、例えば、インタラクティブ・コントロールは、製品イノベーションの組織業績への影響を強化すること (Bisbe and Otley, 2004) や、業績評価システムのインタラクティブな利用は組織能力を高め、診断的利用は組織能力を低める (Henri, 2006) ことが示されてきた。このようにコントロールシステムを独立的ではなく、相互関係において捉える彼らに共通する視点として、2つのコントロールシステム間のテンションに注目している<sup>1)</sup>。Henri (2006) は、組織に本来的に内在するこうした緊張状態をテンションと呼び、マネジメント・コントロールシステムの診断

---

1) テンションの概念は、新しいものではなく、ジレンマ、矛盾、対照、コンフリクト、パラドックスなどに類似する (English, 2001)。

的およびインタラクティブな利用が創造する良好な緊張状態をダイナミック・テンションと呼んでいる。ダイナミック・テンションは、相反するが相関し (Lewis, 2000)、競合と補完の双方を含む関係にある2つの事象として定義できる (English, 2001)。

これらの研究を受けて、吉田 (2007) は、管理会計の新たな役割期待として、テンション・マネジメントとしての管理会計という視座に立ち、不確実性の高い競争環境下における企業のマネジメント・コントロールシステムの2つの特徴を提示した。第1は、2つのコントロール・モードの補完的利用であり、第2は、設定目標や業績評価のために用いる尺度や情報の変化である。柔軟で差別的な戦略を遂行・創発するため、財務情報に代表される伝統的な管理会計情報の活用だけでなく、非財務・管理会計情報の適切な活用が必要であり、その如何が組織成果・業績に影響する。ただし、複数の業績評価尺度や目標値を設定することは、同時に複数尺度間のトレードオフ状況 (生来的なテンション) を作り出し、組織成果・業績に正負双方の影響をおよぼすことに留意する必要がある。

とりわけ第1の特徴に関しては、業績評価はある状況下で診断的にもインタラクティブにも利用されること (Marginson, 2002; Widener, 2007) や、インタラクティブ・コントロールシステムの便益を増加させるのは、診断的コントロールシステムの構造化されたフォーマルなプロセスであること (Widener, 2007) などが、実証的に示されてきた。

残された課題として、ダイナミック・テンションを創造するプロセスに、管理会計のいかなる要素がどのように貢献するのが十分に説明されていない。そこで本稿では、この問題に取り組むための概念モデルを提示し、原価企画と業績管理を対象に実証的に分析する。<sup>2)</sup>

## 2. 概念モデル

テンション・マネジメントとしての管理会計の視座からは、吉田 (2007) の文献調査からの知見に基づき、テンション (緊張状態) のあり方、業績目標水準とコントロール・モードに注目する。

まず、テンションの一例を挙げると部門間テンションと業績目標間テンションである。部門間テンションは、機能部門長とプロジェクト・リーダーのような2人のボスによる指示の狭間で生じる葛藤や、他部門との連携・協働の中で生じる葛藤、コンフリクト、ジレンマなど、業績目標間テンションは、売上と利益率や、製品・サービス品質と原価など複数業績目標間のトレードオフが存在する状況を想定している。

次に、管理会計は業務目標の設定やマネジメント・コントロールの設計・運用を通じて、テンションに影響を与えることを想定している。例えば、業績目標水準と組織成果との関連について、標準原価管理や原価企画を対象に議論されてきたが、組織成果を向上させる業績目標水準についての十分な知見は蓄積されていない。ただ、清水 (1992) が個人の置かれた状況によって目標原

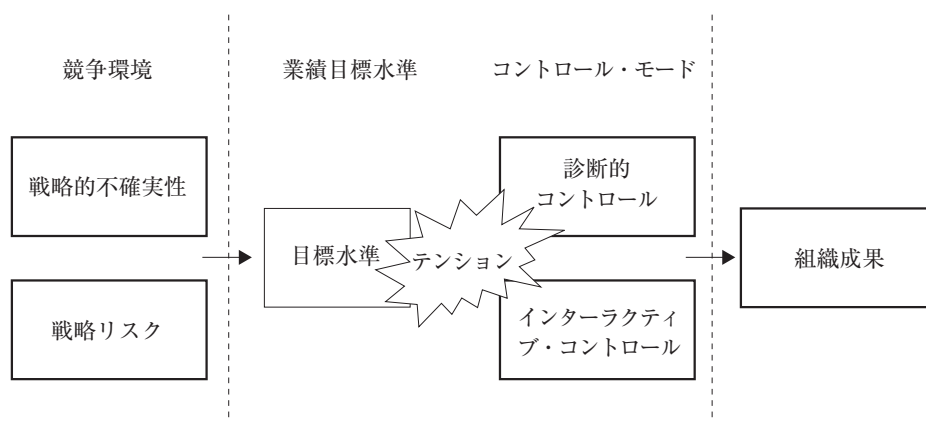
---

2) テンション・マネジメントとしての管理会計の実証研究はまだ緒についたばかりで、本研究もあくまでも探索的研究として原価企画と業績管理について製造業データと非製造業データを用いて分析するが、そのアプローチが網羅的・体系的であるとは考えていない。

価がアイデア創発に対して正負双方に働くことを指摘したように、あるべき業績目標水準の探究には、組織成員の行動原理を規定する組織文化やマネジメント・コントロールの在り様を観察する必要がある。とりわけ、テンション・マネジメントとしての管理会計の視座からは、管理会計システム・情報が生み出すテンションやマネジメント・コントロールとの関連について探究することが重要である。そこで、ここではマネジメント・コントロールについて、診断的コントロールとインタラクティブ・コントロールの概念（Simons, 1995）を援用する。Widener（2007）の実証研究によれば、戦略的不確実性や戦略リスクに直面するほど、組織はこれらのコントロール・モードを強化し、組織学習やマネジメント効率上がることで組織成果に結びつく。つまり、図表1の太枠で囲んだ変数間のリニアな関係がある程度示されてきた。また、基本的にはこれらの2つのコントロール・モードは相互補完的な関係にある（Marginson, 2002；Widener, 2007；吉田, 2007）。

すなわち、概念的には、組織は競争環境に応じてこれらの管理会計アプローチ（業績目標の設定、2つのコントロール・モードの相互利用）を駆使し、テンション（緊張状態）を加減し、組織成果に影響をもたらすと考える。そこで、ダイナミック・テンションが創造される場合には、戦略的不確実性と戦略リスクが高い状況<sup>3)</sup>において、テンション水準も高い中、2つのコントロール・モードの相互作用（ともに高い利用）が、組織成果に正の影響を及ぼす関係を想定している（図表1）。

図表1 テンション・マネジメントとしての管理会計の概念モデル



3) 先行研究において不確実性の高い競争環境下での管理会計行動について、必ずしも一貫した傾向が見出せない。その要因として、不確実性が高くても影響する範囲・規模が小さいものであれば、管理会計行動への影響は限定的であり、管理会計行動への影響が大きいのは影響範囲・規模の大きい（不確実性・リスクともに高い）状況に限られると考えた。そこで戦略リスクという変数に注目した。

### 3. 原価企画におけるテンション・マネジメント

本節では、原価企画を取り上げ、テンション・マネジメントとしての役割を実証的に検討する。原価企画の実践には、図表2に示すようなさまざまな葛藤が伴う。すなわち、原価企画ではない製品開発であれば機能・品質目標の達成に集中できる設計担当エンジニアに、限られた開発期間、厳しい原価目標を与え、原価責任や設計納期責任を負わせる。設計の標準化、使用部材の共通・共有化に伴う制約も増え、製造原価は技術・経験本位の積上原価ではなく、市場価格から目標利益額を引いて算定される目標原価以下に収めなければならない。指揮系統は、所属部門長と製品開発プロジェクト・リーダーの二重構造となることもあり、必要に応じて調達・製造部門、取引先企業との調整も行う。

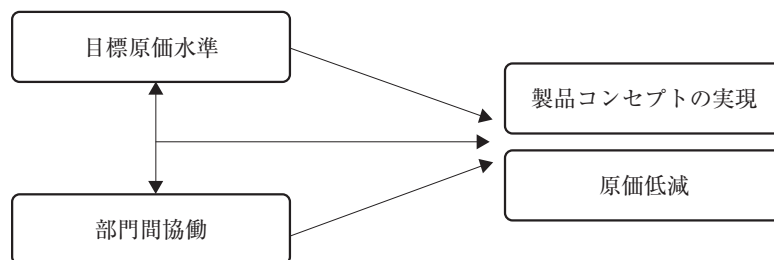
つまり、原価企画活動の部門間テンションは、機能部門長とプロジェクト・リーダーの二重の指揮系統間の葛藤や、進捗・原価会議、業績報告会などを含め他部門との連携・協働の中で生じる葛藤など、業績目標間テンションは、品質、機能、原価、納期など複数業績目標間のトレードオフ状況が想定される。

このように、テンションを生み出す原価企画の要素は多様であるが、本研究では業績目標水準として目標原価水準、管理会計以外の組織的要因として部門間協働の2つの要素に注目し、原価企画の成果（製品コンセプトの実現と原価低減）との関係性について分析する（図表3）<sup>4)</sup>。

図表2 原価企画がもたらすテンション

|      | 伝統的設計活動  | 原価企画活動             |
|------|----------|--------------------|
| 設計目標 | 機能、品質    | + 原価、開発期間          |
| 業務責任 | 機能、品質    | + 原価責任、納期責任        |
| 設計制約 | なし       | 標準・共通・共有化に伴う設計制約   |
| 原価目標 | 成行（積上）原価 | 市場価格－目標利益＝（必達）目標原価 |
| ボス   | 機能部門長    | + プロジェクト・リーダー      |
| 業務   | 設計       | + 調達、製造、取引先企業との調整  |

図表3 原価企画におけるテンション・マネジメントの分析モデル



4) 図表1に基づくパス解析、分散分析および回帰分析も実施したが、説明力の高いモデルを特定するには至らなかった。

### 3.1. データの収集

分析のためのデータは、2009年1月に東証一部上場製造業（有効回答151社、回収率17.7%）と、2009年5月に東証一部上場非製造業（同127社、同14.8%）を対象に実施した郵送質問票調査により収集した<sup>5)</sup>。両調査とも質問項目は概ね同じであるが、非製造業調査では非製造業の業務状況に馴染むように部分的に表現の修正を行った（付録）。

### 3.2. データの分析

#### 3.2.1. 目標原価水準、部門間協働と製品コンセプトの実現（製造業）

製造業データを用いて、挑戦的目標原価（付録問1（A）（1））と部門間協働（同（A）（2））を独立変数、製品コンセプト実現への効果（同（B）（1））を従属変数とする分散分析を実施し、独立変数間の交互作用についても調べたが、説明力の高いモデルを特定するに至らなかった。

そこで「製品コンセプト実現への効果」の高得点グループと低得点グループとの間で、目標原価水準や部門間協働の程度に差があるのかを調べた。その結果、高得点グループの方が、挑戦的目標原価も部門間協働も高得点であることを確認した（有意水準10%、図表4）。つまり、原価企画活動による製品コンセプト実現の効果を高く認識するグループほど、目標原価はある程度挑戦的な水準に設定され、部門間協働も盛んであることが示唆される。

図表3の分析モデルに基づく回帰分析では独立変数の十分な単純主効果が確認できなかったため、部門間協働の単純主効果を、挑戦的目標原価の得点別に調べると、適当なサンプル数のある得点2から6の5つのグループのうち6点のグループのみが有意ではなかった（図表5）。つまり、目標原価が挑戦的な水準である6点では部門間協働の製品コンセプト実現への貢献が確認されず、2点から5点の間でのみ確認された。

図表4 製品コンセプト実現への効果（製造業、t検定）

|         | 低得点グループ（4点以下、N=77） |       | 高得点グループ（5点以上、N=42） |       | t 値    |
|---------|--------------------|-------|--------------------|-------|--------|
|         | 平均値                | 標準偏差  | 平均値                | 標準偏差  |        |
| 挑戦的目標原価 | 3.45               | 1.429 | 4.00               | 1.608 | 2.501* |
| 部門間協働   | 4.87               | 1.472 | 5.52               | 1.131 | 1.903* |

\*  $p \leq 0.1$

図表5 部門間協働の製品コンセプト実現への効果（製造業）

| 挑戦的目標原価得点別グループ | 1 (N=3) | 2 (N=31) | 3 (N=27) | 4 (N=24) | 5 (N=15) | 6 (N=16) |
|----------------|---------|----------|----------|----------|----------|----------|
| F 値            | 0.665   | 2.370**  | 2.466**  | 4.119*** | 2.434*   | 1.258    |

\*\*\*  $p \leq 0.01$ , \*\*  $p \leq 0.05$ , \*  $p \leq 0.1$

5) 調査の詳細については、吉田ほか（2009a, b）を参照いただきたい。

6) 従属変数の得点中央値を基準に2つのグループに分けた。以下の分析も同様である。

### 3.2.2. 目標原価水準、部門間協働と原価低減（製造業）

前項同様に、製造業データを用いて、挑戦的目標原価と部門間協働を独立変数、原価低減への効果（付録問1（B）（2））を従属変数とする分散分析を実施し、独立変数間の交互作用についても調べたが、説明力の高いモデルを特定するに至らなかった。

そこで「原価低減への効果」の高得点グループと低得点グループとの間で、目標原価水準や部門間協働の程度について差があるのかを調べた。その結果、高得点グループの方が、挑戦的目標原価（有意水準10%）も部門間協働（有意水準5%）も高得点であることが示された（図表6）。つまり、原価企画活動による原価低減効果を高く認識するグループほど、目標原価はある程度挑戦的な水準に設定されることを示唆し、部門間協働も盛んであるといえる。

一方、前項同様に挑戦的目標原価の得点グループ別に部門間協働の原価低減への効果を分析した結果、得点3のグループ（F値2.276、有意水準10%）と得点7のグループ（同7.333、同1%）<sup>7)</sup>のみ、部門間協働の原価低減への効果が有意であった。つまり、部門間協働の原価低減への効果に対する目標原価水準の影響について、何らかの傾向を見出せる結果ではなかった。

図表6 原価低減への効果（製造業、t検定）

|         | 低得点グループ（5点以下、N=82） |       | 高得点グループ（6点以上、N=37） |       | t 値     |
|---------|--------------------|-------|--------------------|-------|---------|
|         | 平均値                | 標準偏差  | 平均値                | 標準偏差  |         |
| 挑戦的目標原価 | 3.48               | 1.442 | 4.03               | 1.607 | 1.863*  |
| 部門間協働   | 4.90               | 1.393 | 5.54               | 1.304 | 2.358** |

\*\* $p \leq 0.05$ , \* $p \leq 0.1$

### 3.2.3. 目標原価水準、部門間協働と製品コンセプトの実現、原価低減（非製造業）

続いて非製造業データを用いて、前の2項と同様に、挑戦的目標原価と部門間協働を独立変数、製品コンセプト実現への効果と原価低減への効果を従属変数とする分散分析を実施し、独立変数間の交互作用についても調べたが、説明力の高いモデルを特定するに至らなかった。<sup>8)</sup>

そこで「製品コンセプト実現への効果」および「原価低減への効果」得点について、高得点グループと低得点グループとの間で差があるのかを調べた。その結果、目標原価水準の有意な差は確認できず、部門間協働は、高得点グループの方が有意に高得点であることを確認した（図表7、8）。つまり、原価企画活動による製品コンセプト実現および原価低減効果を高く認識するグループほど、部門間協働が盛んであるといえる。

7) 各グループのサンプル数（得点1から7の順）は、0, 5, 11, 26, 22, 35, 20である。

8) 製品開発コストマネジメントとも言える製造業の原価企画と、利益企画とも言える非製造業の原価企画では性質が異なる部分もあるため、両グループを分けて分析した。

図表 7 製品コンセプト実現への効果（非製造業，t 検定）

|         | 低得点グループ（4 点以下，N=36） |       | 高得点グループ（5 点以上，N=17） |       | t 値      |
|---------|---------------------|-------|---------------------|-------|----------|
|         | 平均値                 | 標準偏差  | 平均値                 | 標準偏差  |          |
| 挑戦的目標原価 | 3.14                | 1.397 | 3.29                | 1.359 | 0.381    |
| 部門間協働   | 4.00                | 1.352 | 5.12                | 1.269 | 2.863*** |

\*\*\*p ≤ 0.01

図表 8 原価低減への効果（非製造業，t 検定）

|         | 低得点グループ（4 点以下，N=31） |       | 高得点グループ（5 点以上，N=23） |       | t 値      |
|---------|---------------------|-------|---------------------|-------|----------|
|         | 平均値                 | 標準偏差  | 平均値                 | 標準偏差  |          |
| 挑戦的目標原価 | 3.26                | 1.316 | 3.13                | 1.456 | -0.337   |
| 部門間協働   | 3.87                | 1.284 | 5.04                | 1.296 | 3.305*** |

\*\*\*p ≤ 0.01

### 3.3. 考察

ここまでの原価企画におけるテンション・マネジメントに関する分析結果を総合し、図表 9 に示した。まず目標原価の設定水準について、製造業ではある程度挑戦的な目標原価設定が製品開発成果へ効果的であることが示唆される結果となった。それは、原価低減のみならず製品コンセプト実現へも効果的であったことから、複数目標の同時達成という原価企画の理想状況の創造に、ある程度の挑戦的目標設定が有効である可能性を示すものである。但し、一定水準を超えて困難性の高い目標水準（得点 6）に設定されると、部門間協働による製品コンセプト実現への効果が確認できなくなるなど、目標は挑戦的であるほど効果的という線形的な関係ではなく、適正水準を見極める必要がある。また非製造業では、新サービスや商品の企画段階での原価管理活動の効果と目標原価水準との間に明確な関係性を見出すには至らなかった。現在では、非製造業でも原価企画的考え方がある程度普及しつつあるが、技術的発想の転換から製造・調達プロセスのイノベーションを志向する製造業の原価企画と、非製造業の利益企画とは要件が異なるのかもしれない。

一方、部門間協働については、非製造業の方が顕著ではあるが、どちらの業種区分でも製品開発成果への効果が示唆される結果を得た。伝統的に語られてきた部門横断的活動が有効であることを示す結果であり、業種を問わずその関係性が見出せたことはその普遍的な有用性を傍証している。

図表 9 原価企画におけるテンション・マネジメントの分析結果（t 検定）

|         | 製品コンセプトの実現 |      | 原価低減 |      |
|---------|------------|------|------|------|
|         | 製造業        | 非製造業 | 製造業  | 非製造業 |
| 挑戦的目標原価 | *          | —    | *    | —    |
| 部門間協働   | *          | ***  | **   | ***  |

\*\*\*p ≤ 0.01, \*\*p ≤ 0.05, \*p ≤ 0.1, t 値の有意水準のみを表記。

#### 4. 業績管理におけるテンション・マネジメント

本節では、業績管理を取り上げ、テンション・マネジメントとしての役割を実証的に検討する。

##### 4.1. データの収集

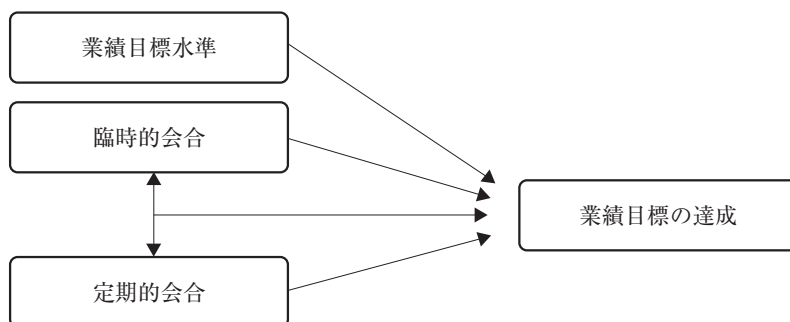
分析データは、3.1. 項の原価企画の分析データと同様である。

##### 4.2. データの分析

マネジメント・コントロールを診断的コントロールとインタラクティブ・コントロールに大別すると (Simons, 1995, 2005), 診断的コントロールシステムは、目標と成果の差を分析・是正することで事前設定目標の達成を目指す (Simons, 2005)。例えば、予算編成・差異分析や業績目標設定・評価などである。ただ、診断的コントロールでは、設定目標の達成のみが目的化し、視野外の業務が軽視されたり、機会探索を妨げる可能性がある。その弱点を補完するためにも、部門間コミュニケーションや学習、適応を促進することで新戦略・アイデアの創発を意図するインタラクティブ・ネットワークの構築・活用が必要となる (Simons, 2005)。例えば、部門横断チームやストレッチ目標の設定、間接費の配賦、振替価格制度の設計、コントロール範囲を越える責任範囲の設定、コントロールシステムのインタラクティブな利用などである (Simons, 2005)。テンション・マネジメントにおいて重要なことは、これらの2つのコントロール・モードをバランスよく利用することである。すなわち、事前計画と事後対応の二者択一ではなく、事前の予算・業務計画をしっかりと設計し、事中・事後に発生する事態に対応するためにインタラクティブ・ネットワークを構築・活用することが重要である。

本研究では、特に図表10に示す業績目標水準、臨時的会合、定期的会合と業績目標の達成との関係性について分析する。<sup>9)</sup>ここで、臨時的会合はインタラクティブ・コントロール、定期的会合は診断的コントロールの代理変数と位置づけている。

図表10 業績管理におけるテンション・マネジメントの分析モデル



9) 図表1に基づくパス解析、分散分析および回帰分析も実施したが、説明力の高いモデルを特定するには至らなかった。

#### 4.2.1. 挑戦的業績目標、臨時的会合、定期的会合と業績目標の達成

製造業データと非製造業データを用いて、挑戦的業績目標（付録問2（1））、トップマネジメントとミドルマネジメントとの間の臨時的会合（同（2））および定期的会合（同（3））を独立変数、業績目標の常時達成（同（4））を従属変数とする分散分析を実施し、独立変数間の交互作用<sup>10)</sup>についても調べたが、説明力の高いモデルを特定するに至らなかった。

そこで「業績目標の常時達成」の高得点グループと低得点グループとの間で、業績目標水準や会合のあり方に差があるのかを調べた。その結果、製造業、非製造業とも、業績目標水準について有意な差異は見出せなかった一方、会合のあり方については、高得点グループの方が臨時的会合も定期的会合も有意に高得点であることが確認された<sup>11)</sup>（図表11、12）。つまり、業績目標の達成度合いが高いグループほど、トップマネジメントとミドルマネジメントとの間の臨時的会合も定期的会合も盛んであることが示唆される。

図表11 業績目標達成への効果（製造業、t検定）

|         | 低得点グループ（3点以下、N=45） |       | 高得点グループ（4点以上、N=102） |       | t 値      |
|---------|--------------------|-------|---------------------|-------|----------|
|         | 平均値                | 標準偏差  | 平均値                 | 標準偏差  |          |
| 挑戦的業績目標 | 3.68               | 1.394 | 4.11                | 1.655 | 1.643    |
| 臨時的会合   | 5.25               | 1.398 | 6.02                | 1.118 | 3.542*** |
| 定期的会合   | 5.47               | 1.240 | 6.16                | 1.147 | 3.156**  |

\*\*\*  $p \leq 0.01$ , \*\*  $p \leq 0.05$

図表12 業績目標達成への効果（非製造業、t検定）

|         | 低得点グループ（3点以下、N=85） |       | 高得点グループ（4点以上、N=40） |       | t 値     |
|---------|--------------------|-------|--------------------|-------|---------|
|         | 平均値                | 標準偏差  | 平均値                | 標準偏差  |         |
| 挑戦的業績目標 | 3.40 (N=85)        | 1.513 | 3.28               | 1.552 | 0.773   |
| 臨時的会合   | 5.17 (N=86)        | 1.399 | 5.53               | 1.396 | 1.742*  |
| 定期的会合   | 5.29 (N=86)        | 1.309 | 6.08               | 1.228 | 2.170** |

\*\*  $p \leq 0.05$ , \*  $p \leq 0.1$

#### 4.3. 考察

ここまでの業績管理におけるテンション・マネジメントに関する分析結果を総合し、図表13に示した。まず業績目標の設定水準について、製造業、非製造業とも業績目標達成との関係性を見出すには至らなかった。調査時点では会合のあり方との交互作用が組織成果へ好影響を与える結果を期待したが、そうした関係は確認できなかった。ただ、コントロール・モードの如何によって挑戦的業績目標設定がアイデア創発のトリガーになりうるとの想定の下、診断的コントロール

10) 非製造業データの分析では、回帰式は特定できたが決定係数が低く、独立変数間の顕著な交互作用は確認できなかった。

11) 但し、非製造業における臨時的会合の差異の有意水準は10%である。

図表13 業績管理におけるテンション・マネジメントの分析結果 (t 検定)

|         | 業績目標の常時達成 |      |
|---------|-----------|------|
|         | 製造業       | 非製造業 |
| 挑戦的業績目標 | —         | —    |
| 臨時的会合   | ***       | *    |
| 定期的会合   | **        | **   |

\*\*\* $p \leq 0.01$ , \*\* $p \leq 0.05$ , \* $p \leq 0.1$ , t 値の有意水準のみを表記。

やインターラクティブ・コントロールの測定方法の変更も視野に、この関係性については今後さらに探究したい。

一方、臨時的会合と定期的会合については、製造業の方が顕著ではあるが、どちらの業種区分でも業績目標の常時達成への効果が確認・示唆された。これらは、診断的コントロールやインターラクティブ・コントロールの代理変数として設定しており、交互作用の影響を確認することを期待したが、十分な関係性を見出すには至らなかった。この点についてもさらに研究を進めたい。

## 5. むすび

本研究の目的は、テンション・マネジメントとしての管理会計という新たな視座に立ち、管理会計の機能・役割を探索することにあった。具体的には、原価企画と業績管理を取り上げ、「業績目標水準」と「コントロール・モード」に焦点を当て、成果との関係を探索的・実証的に明らかにすることを意図した。当初は、競争環境の影響や2つのコントロール・モードの相互作用の影響を分析することを意図したが、説明力の高いモデルを特定することはできなかった。

そこで次善の策として実施した高業績グループと低業績グループ間の差異の分析の結果、第1に、製造業での原価企画においてある程度の挑戦的目標原価が有効であること、第2に、業種を問わず原価企画における部門間協働が有効であること、第3に、業種を問わず診断的コントロールもインターラクティブ・コントロールも業績目標の達成に有効であることなどが示唆された。

本研究の学術的意義として、第1に、テンション・マネジメントとしての管理会計という視座は、管理会計の新たな役割期待、機能を示すと期待している。管理会計の機能は、伝統的・直接的な意思決定支援と業績管理会計に加え、行動に影響を与える「影響システム」(Hiromoto, 1988)が提唱されてきた。テンション・マネジメントは、これらに加え、新たな管理会計の機能として注目すべきであり研究の進展が急務である。近年、管理会計研究領域においてテンションの概念に注目する研究もある(Simons, 2005)が、管理会計技法・情報が、テンションの創造・増大・減少にどのように影響するのかについての十分な研究蓄積があるとはいえない。そのため本稿ではテンション・マネジメントのための交互作用関係(図表3, 10)を想定したが、十分な分析結果が得られなかった点が残念である。

第2に、業績目標水準とコントロール・モードへの注目に貢献可能性があると考える。テンシ

ョン・マネジメントとしての管理会計は、主として業績目標の設定とコントロール・モードの活用によって、組織行動に影響を与え、組織成果に結びつくと考えており、この主張についての経験的証拠を積み重ねる必要がある。

第3に、「目標原価水準と部門間協働」と「2つのコントロール・モード」の交互作用の分析を意図した点である。十分な実証結果は得られなかったが、独立変数の単純効果を想定する分析モデルが多い中、理論的に相当の関係性が想定される変数間の交互作用を分析することは、管理会計が「どのように」ダイナミック・テンションの創造に貢献するのかを解明するために必要なアプローチである。

最後に実務的意義として、第1に、テンション・マネジメントとしての管理会計という視座の重要性をあらためて挙げておきたい。PDCAサイクルをうまく回すことで業績目標の達成を意図するだけでなく、管理会計の活用は同時にさまざまなテンションをもたらすことをマネジャーが意識することで、創造的テンション（組織の活性化、ミドルの戦略行動の誘発、アイデア創発など）を生み出す一助となろう。

第2に、すでに述べたデータ分析からの3つの発見事項の有用性である。第1、第2の原価企画に関する事柄が実証的に示されたことも有意義ではあるが、とりわけ第3の点が注目に値する。つまり吉田（2007）の文献調査で指摘された診断的コントロールとインターラクティブ・コントロールの双方が重要であることが実証的に示唆され、事前と事後、フォーマルとインフォーマルなマネジメント・コントロールを総合する必要性を強調したい。

#### 付録（括弧内は非製造業調査での表記）

問1（A） 貴社の主要事業において、製品開発（新サービスや商品の企画）段階の原価管理活動はどのように行われていますか。

【1 全くそうではない－4 ある程度そのとおり－7 全くそのとおり】

（1）製品開発（企画・開発）開始時の目標原価は容易には達成できない挑戦的な水準である

（2）製品開発（企画・開発）プロセスには、設計（－）担当者だけでなく多くの関連部署が参加する

（B） 貴社の主要事業の製品開発段階の原価管理活動は、次の目的に対してどの程度効果的ですか。

【1 全く効果がない－4 ある程度効果がある－7 極めて効果がある】

（1）製品（サービス・商品）コンセプトの実現

（2）原価（原価・費用）低減

問2 貴社の主要事業の業績管理はどのように行われていますか。

【1 全くそうではない－4 ある程度そのとおり－7 全くそのとおり】

（1）業績目標は容易には達成できない挑戦的な水準である

（2）当初の業績目標と実績が乖離した場合、上層部とマネジャーの話し合いがもた

れる

(3) 上層部は業績経過の報告を定期的に受け、上層部とマネジャーとの話し合いが定期的にもたれる

(4) 期首に設定された業績目標は常に達成される

#### 参 考 文 献

- Bisbe, J. and Otley, D. 2004. The effect of the interactive use of management control systems on product innovation, *Accounting, Organizations and Society*, 29, 709-737.
- English, T. 2001. Tension analysis in international organizations: A tool for breaking down communication barriers, *International Journal of Organizational Analysis*, 9 ( 1 ), 58-83.
- Henri, J. 2006. Management control systems and strategy: A resource-based perspective, *Accounting, Organizations and Society*, 31, 529-558.
- Hiramoto, T. 1988. Another hidden edge: Japanese management accounting, *Harvard Business Review*, Jul.-Aug., 22-26.
- Lewis, M. W. 2000. Exploring paradox: Toward a more comprehensive guide, *Academy of Management Review*, 25 ( 4 ), 760-776.
- Marginson, D. E. W. 2002. Management control systems and their effects on strategy formation at middle-management levels: Evidence from a U.K. organization, *Strategic Management Journal*, 23, 1019-1031.
- 清水信匡. 1992. 「原価企画活動における目標原価情報と知識創造活動の関係」『産業経理』第51巻第4号, 1-9頁.
- Simons, R. 1995. *Levers of Control: How Managers Use Innovative Control Systems to Drive Strategic Renewal*, Boston: Harvard Business School Press.
- Simons, R. 2005. *Levers of Organization Design*, Boston: Harvard Business School Press (谷武幸・窪田祐一・松尾貴巳・近藤隆史訳. 2008. 『戦略実現の組織デザイン』中央経済社).
- 吉田栄介. 2007. 「管理会計の組織プロセスへの影響: ダイナミック・テンションの創造に向けて」『三田商学研究』第50巻第1号, 19-32頁.
- 吉田栄介. 2003. 『持続的競争優位をもたらす原価企画能力』中央経済社.
- 吉田栄介・福島一矩・妹尾剛好. 2009a, b. 「日本企業における管理会計【2】【3】: 製造業の実態調査」『企業会計』第61巻第10号, 第11号, 134-140頁, 130-136頁.
- Widener, S. K. 2007. An empirical analysis of the levers of control framework, *Accounting, Organizations and Society*, 32, 757-788.