

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

吉田 栄 介

<要 約>

本稿の目的は、管理会計の組織プロセスへの影響に関する知見の整理および将来の研究課題の提示である。この目的のため、研究対象の管理会計システムごとに、AMAP (Advanced Management Accounting Practice; 先進的管理会計実務)、BSC (Balanced Scorecard)、インターラクティブ・コントロールの3つのアプローチに分けて文献サーベイを実施した。その結果、伝統的会計コントロールの枠を超えて非財務情報を活用することが組織業績に貢献すること、インターラクティブ・コントロールは機会探索を啓発、新戦略を創発する一方、診断コントロールはイノベーションと機会探索を妨げることを経験的に確認した。加えて、テンションを昇華させるダイナミック・テンションの創造がMCS (Management Control System) 設計・運用上、重要であると示唆された。

<キーワード>

ダイナミック・テンション、インターラクティブ・コントロール・システム、先進的管理会計実務、バランスド・スコアカード、管理会計チェンジ、非財務情報、組織業績、マネジメント・コントロール・システム、組織能力、イノベーション

1. はじめに

管理会計は、組織プロセスにどのように影響するのだろうか。競争環境、戦略、組織構造、技術から導入・変更プロセスに至るまで、管理会計システムの導入・変更を説明する多くの研究がある (Anderson, 1995; Gosselin, 1997; Malmi, 1997; Krumwiede, 1998; Shields, 1995; 等)。また BSC (Balanced Scorecard) 研究を中心に、非財務指標活用の組織成果への貢献について多くの経験的証拠が蓄積されている (Chong and Chong, 1997; Davila, 2000; HassabElnaby, and Wier, 2003; Hoque and James, 2000; Perera al., 1997; Said, Bryant, Jones, and Widener, 2004; Smith, 2002; 等)。

その一方、管理会計の組織プロセスへの影響を直接的に取り上げた研究は少ない。本稿では文献サーベイを通じ、そうした関係性についての知見を整理し、将来の研究課題の提示を目的とする。そのため、次節では、研究対象となる管理会計システムとして、AMAP (Advanced

図1 AMAPの非財務情報の活用および組織業績への影響



出典：Baines and Langfield-Smith (2003) p. 689より一部抜粋。

Management Accounting Practice; 先進的管理会計実務), BSC, インターラクティブ・コントロール・システムの3つのアプローチごとに文献サーベイを実施した。第3節は、むすびとして、文献サーベイの要約と将来の研究課題を提示する。

2. 管理会計の組織プロセスへの影響：3つのアプローチ

2.1. AMAP (先進的管理会計実務) の非財務情報活用および組織業績への影響

原価企画やABM (Activity-Based Management) などのAMAPは、顧客ニーズを強調することで、従業員が品質、納期、顧客サービスなどのコスト以外の重要事項に焦点を当てることを助ける (Baines and Langfield-Smith, 2003)。AMAPはChenhall (1993) が提示した概念で、顧客志向重視の製造プロセスを強化するために使用する実際業務と、プログラムに体现された経営哲学を包含する。とりわけ (1) JIT (Just-In-Time) のようなプログラムを通じた在庫、ムダ、非付加価値活動の削減によるコスト、(2) TQM (Total Quality Management) や人材開発のプログラムを通じた品質、および (3) 納期の信頼性に影響する。

Baines and Langfield-Smith (2003) は、オーストラリアの製造企業への郵送質問票調査に基づき、競争環境の変化が、戦略、先進的製造技術、組織設計の変更を通じて、AMAP、非財務管理会計情報および組織業績におよぼす影響を調査した。

本稿では、その中から特にAMAPがおよぼす影響を取り上げる (図1参照)。AMAPは、品質改善プログラム、製品収益性分析、ベンチマーキング、顧客収益性分析、株主価値分析/EVA (Economic Value Added)、原価企画、ABC (Activity-Based Costing)、ABM、価値連鎖分析、製品ライフサイクル分析の10指標の因子分析により測定された。

非財務・管理会計情報は、オンタイム納品、顧客満足度、材料廃棄ロス、欠陥品、サプライヤー評価、市場占有率、従業員教育/訓練、チーム業績、セットアップ時間、従業員満足度、従業員、従業員離職率の11指標¹⁾の因子分析により測定された。

組織業績は、Govindarajan (1998) と Govindarajan and Fisher (1990) が開発した2部構成の尺度により測定された。それらは、過去3年間の事業単位の財務・非財務の10次元 (ROI (Return on Investment), 利益, 営業キャッシュフロー, コスト・コントロール, 新製品開発, 売上高, 市場占

1) 質問票においては、顧客不満、注文から納品までのサイクルタイム、機械稼働時間、新製品の市場投入率、製品特性多様化能力の尺度、市場成長率、保証による賠償の数、従業員の保全、といった指標も測定された。

有率、市場開拓、人材開発、政治公衆問題) について、第1部は競争企業と比較した業績の優劣を、第2部はその重要度を測定した。

構造方程式による分析の結果、図1の左側に+で示した関係が10%水準で有意、右側の+で示した関係は0.1%水準で有意であった。つまり、AMAPの利用が増えれば、非財務情報への依存を強め (Baines and Langfield-Smith, 2003, 仮説4a)、非財務情報への依存を強めるような管理会計情報の変化が、組織業績の改善をもたらすこと (Baines and Langfield-Smith, 2003, 仮説5) が支持された。

2.2. BSC の影響

(1) BSC の戦略的整合性、動機づけおよび組織成果²⁾への影響

Malina and Selto (2000) は、BSC をコミュニケーション手段ととらえ、戦略的整合性、動機づけ、および組織成果への影響を、ある米国の耐久消費財製造およびアフター・セールス・サービス会社が販売代理店に導入した BSC を対象に調査した。彼らは次の2つのリサーチ・クエスチョン (RQ) を提示した。

RQ1: BSC は有効な (もしくは無効な) コミュニケーション手段であり、戦略的 (非) 整合性、有効な (無効な) 動機づけ、組織成果の向上 (低下) を創造しているのか。

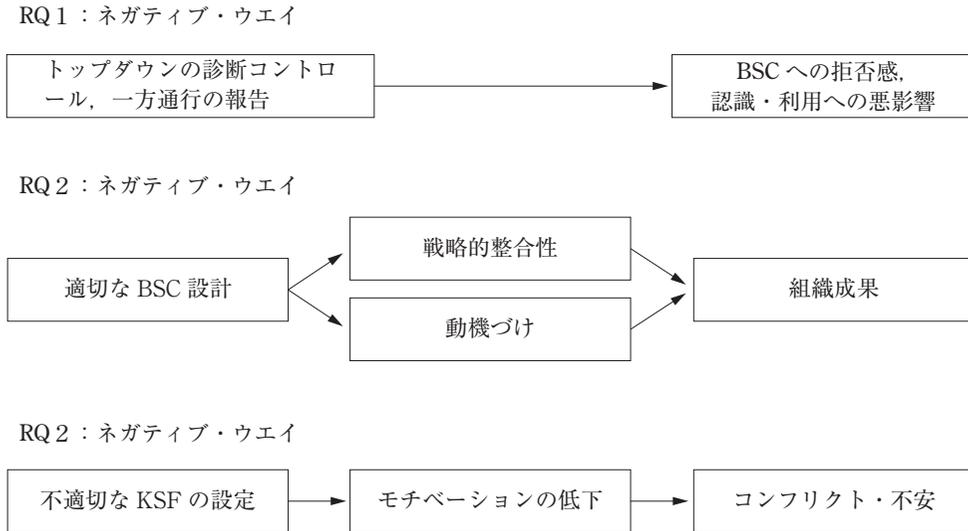
RQ2: 有 BSC は有効な (もしくは無効な) マネジメント・コントロール手段であり、戦略的 (非) 整合性、有効な (無効な) 動機づけ、組織成果の向上 (低下) を創造しているのか。

その結果、RQ1のポジティブ・ウエイ (BSC が有効な場合) は予想に反し、有効なコミュニケーションが、戦略的整合性、動機づけおよび組織成果の向上に関連するとは支持されなかった。ネガティブ・ウエイ (BSC が無効な場合) は、部分的に予想通りの結果であった。つまり、無効なコミュニケーション (トップダウンの診断コントロール、特に、返答のない一方の報告) は受入、理解および利用に対して大きな負の効果を示した (図2参照)。

RQ2のポジティブ・ウエイは予想通り、有効なマネジメント・コントロール (適切な BSC 設計: 有効な尺度、包括的な業績指標、適切なウエイトづけ) が戦略的整合性をもたらした。一方、有効なマネジメント・コントロールが組織成果の向上に直接結びつく証拠は得られなかったが、戦略的整合性を媒介することで、その効果を確認した。有効なマネジメント・コントロールが、動機づけとなり、組織成果に結びつく関係も同様に確認された (図2参照)。ネガティブ・ウエイでは、戦略的不整合と他の要素間に矛盾した関係がしばしば見られた一方、無効なマネジメント・コントロール (不適切な KSF (Key Success Factors) の設定) が、モチベーションを下げ、コンフリクトや不安をもたらす因果連鎖を確認した (図2参照)。

2) Malina and Selto (2000) は、組織業績というより、組織成果として組織行動の改善・変化、尺度・BSC の修正に焦点を当てている。

図2 BSCの戦略的整合性、動機づけ、組織成果への影響



(2) BSCの製造戦略の整合性、組織学習および組織成果への影響

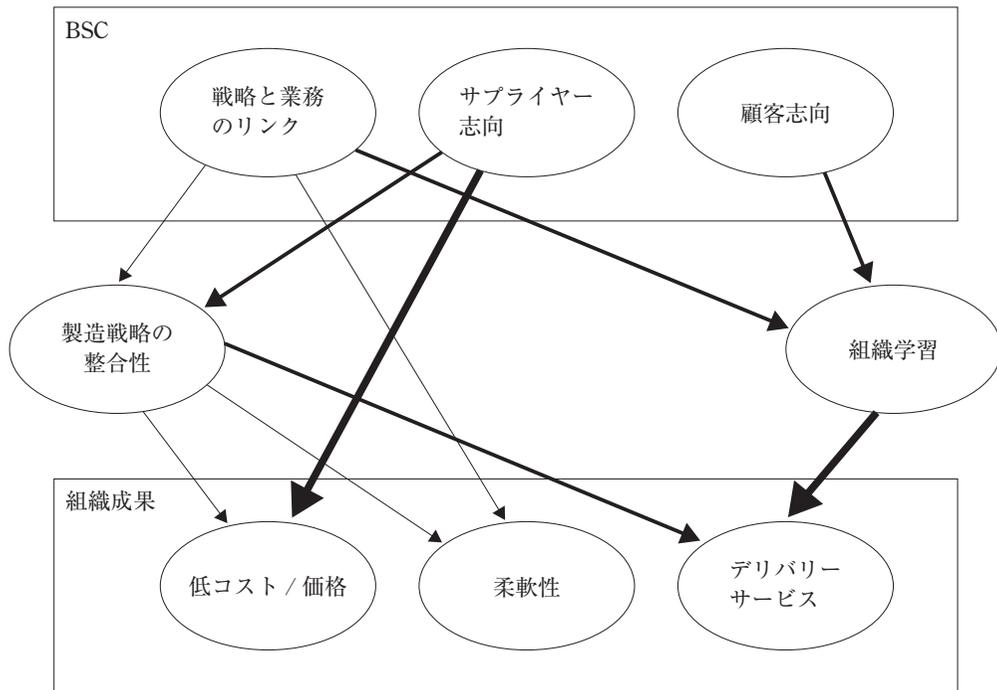
Chenhall (2005) は、BSCのような戦略的業績評価システムが製造戦略の整合性、組織学習および組織成果におよぼす影響を、オーストラリアの製造企業への郵送質問票調査に基づき分析した。パス解析の結果を図3に示した。矢印の太さは、その両端の変数間の相関係数（最も細い矢印は10%水準、次が5%水準、最も太い矢印は1%水準で有意）を表している。

図3の楕円で示された各変数は、複数の質問事項を因子分析し抽出された因子である。「戦略と業務のリンク」は、完全文書化されたBSC、営業成績と長期戦略の連結、他のビジネス・ユニットとの関わりの明示、活動とその目標・目的の連結、「サプライヤー志向」および「顧客志向」は、業績評価指標の志向性により特徴づけられている。

「組織学習」は、組織内に情報・知識共有の様式がよく確立されている、ビジネス・ユニットの信念・態度・習慣が情報解釈のための強い基礎を提供する、組織が経験的情報・知識を公式システムに蓄える、情報獲得のための広範囲にわたる公式・非公式の手続き・プロセスがある、といった下位変数が高い因子負荷量を示した。「製造戦略の整合性」は、製造投資の際には事業戦略との一貫性の検査がされること、製造方針と製造戦略のリンクの明確な表明・遂行、シニア・マネジャーの製品・市場・製造プロセスの相互の関わりおよび機能横断的なマネジメントに対する理解、といった下位変数が高い因子負荷量を示した。

組織成果では、「柔軟性」は、生産量やプロダクト・ミックスの迅速な変更、製品デザインの変更や新製品の迅速な市場投入、特有の製品特性の提供、顧客ニーズへの製品・サービスの対応によって特徴づけられ、「デリバリーとサービス」は、信頼できる納期順守、有効なアフター・セールス・サービスとサポート、迅速な納品、高い製品品質、製品の有用性が高い因子負荷量を示した。

図3 BSCの製造戦略の整合性、組織学習および組織成果への影響



出典：Chenhall (2005) p.412より一部修正。

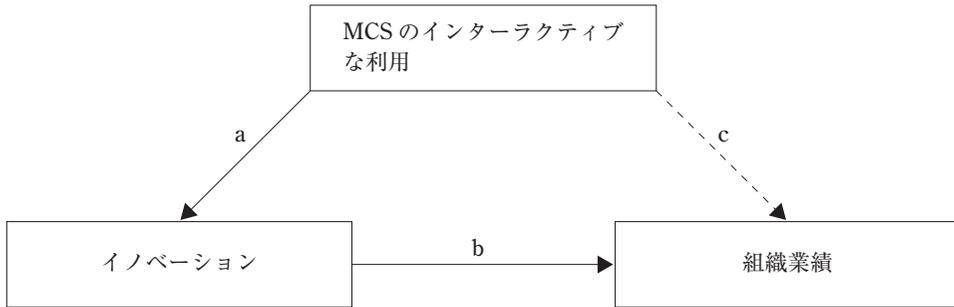
パス解析の結果、図3に示す関係を得た。顧客志向の業績評価指標の設定が、組織学習を高め、デリバリーとサービス品質を高める。サプライヤー志向の業績評価指標の設定が、製造戦略の整合性を高めたり、低コスト・低価格の製品提供をもたらす。戦略と業務のリンクは、組織学習、製造戦略の整合性、柔軟性を高め、製造戦略の整合性が高まると、組織成果として、低コスト・低価格の製品提供、柔軟性、およびデリバリー・サービスの質を高めることが示された。

2.3. インターラクティブ・コントロール・システムと診断コントロール・システムの影響

Simons (1990, 1991, 1995, 2000) は、イノベーションと事前に設定された目標達成という2つの組織ニーズ間のテンション (tension) に焦点を当て、これらの組織ニーズを満たすためには、一貫した公式のMCS (Management Control System) を構築する必要があると指摘する。

さらに、フィードバックと測定のためのコントロール・システムの利用形態として診断コントロール・システムとインターラクティブ・コントロール・システムの2つのタイプを識別している。診断コントロール・システムは、重要業績指標 (KPI: Key Performance Indicator) とKSFのレビューを通じ、監督と目標達成への報酬を与える重点管理に用いられる。つまり、既存もしくは意図された戦略を強調する伝統的なフィードバックの役割を担う。一方のインターラクティブ・コントロールは、マネジャーが直接、定期的に部下の意思決定行動に関わり、部下の注意を現在の戦略の不確実性に向けさせ、機会探索と学習を促進するために用いられる。

図4 インターラクティブ・コントロールの直接・間接効果：概念フレームワーク



出典：Bisbe and Otley (2004) p. 713

(1) インターラクティブ・コントロールの製品イノベーションおよび組織業績への影響

Bisbe and Otley (2004) は、Simons のマネジメント・コントロール概念に依拠し、スペインの製造企業への郵送質問票調査により、MCS の製品イノベーションおよび組織業績への影響を調べた。³⁾

Simons は、MCS のインターラクティブな利用が製品イノベーションを促進するとしながらも、インターラクティブ・コントロールと製品イノベーションの関係が、仲介 (mediating) 効果、調整 (moderating) 効果のいずれであるのかが明確ではなかった (Bisbe and Otley, 2004)。

そこで Bisbe and Otley (2004) は、Simons のモデルに埋め込まれていたこの2つのタイプの異なる影響を浮かび上がらせ、検証することを意図し次の2つの仮説を設定した。(1) トップマネジメントによる MCS の利用がインターラクティブであるほど、製品イノベーションは高い (加えて、イノベーションが高いほど、組織業績も上がる) (図4参照)、(2) トップマネジメントによる MCS の利用がインターラクティブであるほど、製品イノベーションの組織業績への影響が大きくなる (図6参照)。

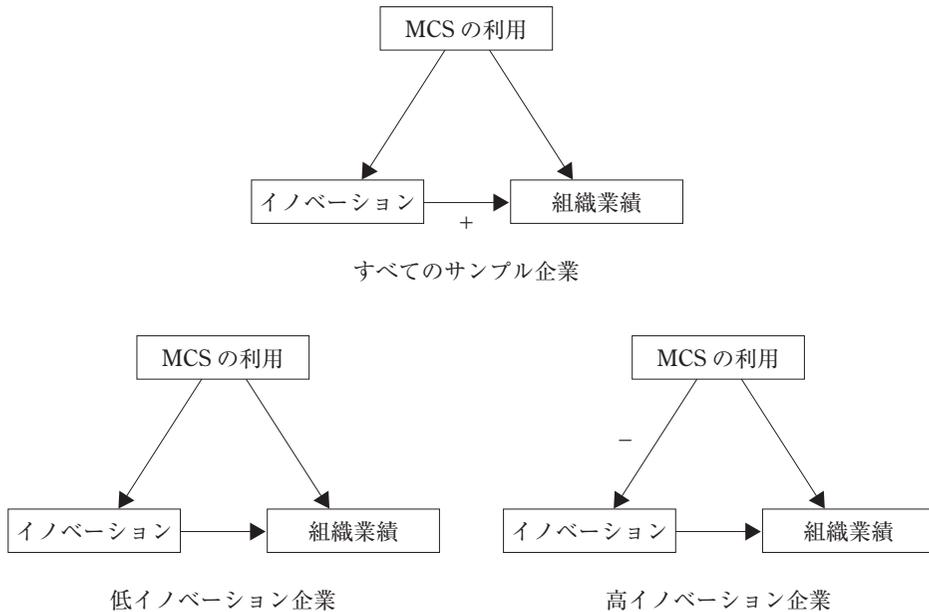
図4に MCS のインターラクティブな利用、イノベーション、および組織業績に関する直接・間接効果 (仲介効果) の概念フレームワークを示した。直接効果とは、MCS のインターラクティブな利用の製品イノベーションへの影響 (矢印 a) を指し、間接効果とは、イノベーションを媒介した MCS 利用の組織業績への影響 (矢印 a と b、もしくは点線矢印 c) を指す。

図5に仲介効果の分析結果の概要を、(1) すべてのサンプル、(2) 製品イノベーションの程度の中央値を基準に二分した高イノベーション企業群と (3) 低イノベーション企業群の3つのサンプルについて示した。+と-は矢印の両端の変数間の相関係数が1%水準で有意なもののみを示した。

パス解析の結果、すべてのサンプルを利用した場合、イノベーションが組織業績に与える正の直接効果は確認されたものの、その他の関係を見出すことはできず、第1仮説は支持されなかった。サンプルをイノベーションの程度により二分した場合も、MCS のインターラクティブな利

3) 組織業績の測定は、Baines and Langfield-Smith (2003) の測定尺度に類似する Govindarajan 開発の尺度に基づいている。

図5 インターラクティブ・コントロールの仲介効果



出典：Bisbe and Otley (2004) p. 724

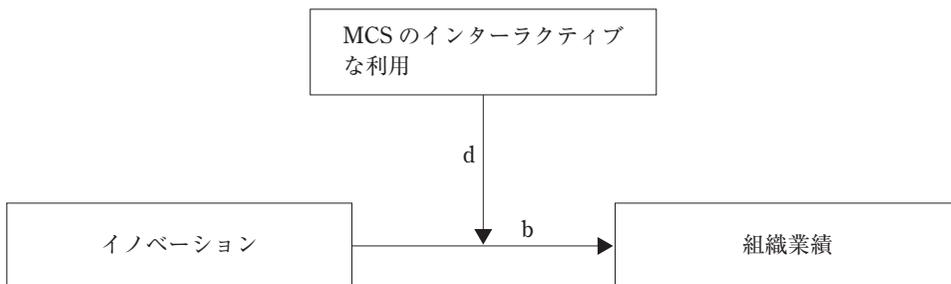
用がイノベーションの促進を通じ、組織業績を間接的に貢献する証拠はどちらの企業タイプでも確認できなかった。

さらには、MCSのインターラクティブな利用がイノベーションを促進するという仮説が支持されなかっただけでなく、高イノベーション企業群では負の効果を示した。そのため、MCSのインターラクティブな利用がイノベーションを促進するのは、低イノベーション企業に限ったことかもしれないと推測している。

続いて、第2仮説「トップマネジメントによるMCSの利用がインターラクティブであるほど、製品イノベーションの組織業績への影響が大きくなる」に関する概念フレームワークを図6に示した。調整効果とは、MCSのインターラクティブな利用が、イノベーションが組織業績に与える影響（矢印b）を加減する効果で、分析の結果、この第2仮説は支持された。

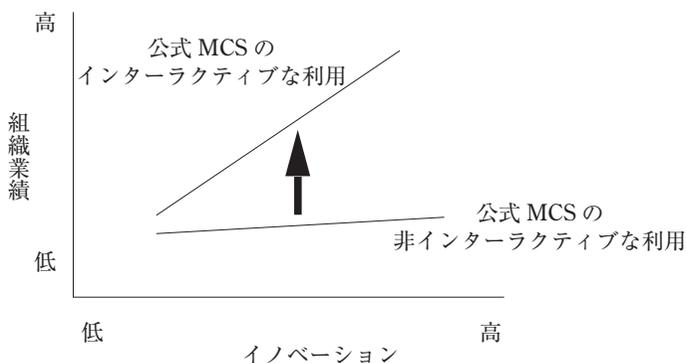
第2仮説に設定されたMCSのインターラクティブな利用の調整効果をより具体的に示したのが図7である。図の上部のグラフでは、X軸にイノベーションの程度、Y軸に組織業績の程度を置いた。グラフ内の水平に近いやや右肩上がりの直線は、公式MCSのインターラクティブな利用のない状況を示している。製品イノベーションが高まれば組織業績も向上するが、その程度は比較的小さい。一方、グラフ内の矢印が指し示すように、公式MCSのインターラクティブな利用状況下では、製品イノベーション向上の組織業績への影響がより大きくなることを示している。図7の下半分に示した4つのセルを中心とした図も、上部のグラフと同様の調整効果を表している。

図6 インターラクティブ・コントロールの調整効果：概念フレームワーク



出典：Bisbe and Otley (2004) p. 713

図7 MCSのインターラクティブな利用の調整効果



		製品イノベーション	
		低	高
MCSの インターラクティブ な利用	低	業績向上【弱】	業績向上【強】
	高	業績向上【強】	業績向上【強】

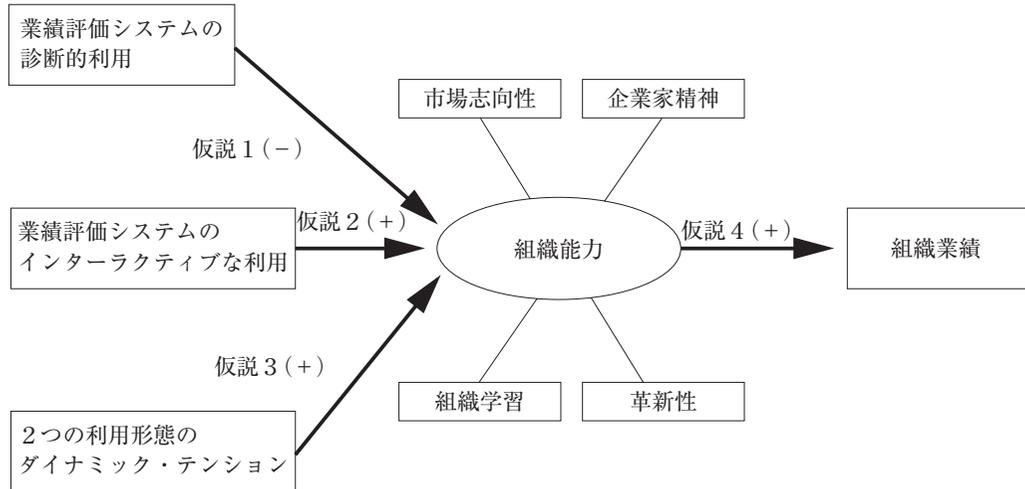
Arrows in the table indicate the direction of change: horizontal arrows point from low to high product innovation, and vertical arrows point from low to high MCS interactive use. The strength of performance improvement is indicated by the brackets: 【弱】 (Weak) and 【強】 (Strong).

出典：Bisbe and Otley (2004) p. 728より一部修正

(2) インターラクティブ・コントロールと診断コントロールの戦略策定および組織成果への影響

Marginson (2002) も Simons (1991, 1994, 1995) の MCS 概念に依拠し, MCS のミドル・マネジャーの戦略行動および組織成果への影響を, 英国の遠距離通信会社での長期ケース研究により

図8 インターラクティブ・コントロールと診断コントロールの組織能力および組織業績への影響：理論モデル



出典：Henri (2006) p.534

調査した。その結果提示した8つの命題のうち、インターラクティブ・コントロールと診断コントロールに関して次の2つの命題を提示した。

命題3a：トップマネジメントによる KPI の使用は、イノベーションが遂行される間（新しいアイデアや構想を実際に創造している間）、それらの指標間のテンションやトレードオフの機会を生み出す。

命題3b：さまざまな組織業績尺度の同時利用が生み出すテンションやトレードオフの機会はある指標を重視しそれ以外の指標を軽視する組織的バイアスをもたらすかもしれない。

(3) インターラクティブ・コントロールと診断コントロールの組織能力および組織業績への影響

Henri (2006) も Simons (1995) に依拠し、カナダの製造企業への郵送質問票調査に基づき、業績評価システムの利用形態が組織能力および組織業績に与える影響を調査した。

Simons (1995) は、「診断システムは、意図された戦略のために必要な設定目標の達成を確保するため、イノベーションと機会探索を妨げ (p.91)」、「シニア・マネジャーは、狭い探索ルーティンを打破し、機会探索を刺激し、新戦略の創発を促進するための組織内の切迫感を生み出すために、インターラクティブ・コントロール・システムを使う (p.93)」と述べている。そこで Henri (2006) は、MCS の診断的利用のイノベーションおよび機会探索への逆機能、インターラクティブな利用の順機能、組織内の切迫感をもたらすダイナミック・テンションの機能に焦点を当て、次の仮説を提示した (図8 参照)。

仮説1：業績評価システムの診断的利用は、市場志向性、企業家精神、革新性および組織学習の組織能力を低める傾向にある。

仮説2：業績評価システムのインタラクティブな利用は、市場志向性、企業家精神、革新性および組織学習の組織能力を高める傾向にある。

仮説3：業績評価システムの診断的およびインタラクティブな様式のバランスの取れた利用がもたらすダイナミック・テンションは、市場志向性、企業家精神、革新性および組織学習の組織能力を高める傾向にある。

仮説4a：業績評価システムの診断的およびインタラクティブな利用は、市場志向性、企業家精神、革新性および組織学習の組織能力への貢献を通じて、間接的に組織業績に影響する。

仮説4b：業績評価システムの診断的およびインタラクティブな様式のバランスの取れた利用がもたらすダイナミック・テンションは、市場志向性、企業家精神、革新性および組織学習の組織能力への貢献を通じて、間接的に組織業績に影響する。

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)。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、MCSの診断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)。

構造方程式モデルによる検証の結果、仮説1、2はすべての変数間関係が5%水準で有意な結果を得て強く支持された。仮説3は、全サンプル対象の分析では統計的に有意な結果を得ることはできず、高い不確実性および柔軟な組織文化に特徴づけられた2つのサブ・グループにおいて部分的に支持された。加えて、これら2つのサブ・グループとは逆の組織的特徴（低い不確実性と階層的なコントロール）をもつ2つのサブ・グループにおいては、仮説3は逆の結果を示した。最後に、仮説4は支持されなかった。その原因として、組織業績の測定を財務的次元（売上高、ROI (Return on Investment)、利益）のみに限定したことを挙げ、組織能力が影響を与えそうな市場開拓、顧客満足、新製品開発や市場シェアなどの指標を組み込んでいれば、違った結果を得たかもしれないと自ら指摘している。

3. むすび

(1) 文献サーベイの概要

管理会計が組織行動などの組織プロセスへおよぼす影響に注目した3つのアプローチの経験的研究の概要を述べてきた。伝統的会計コントロールと比較すると、AMAPは顧客志向性を持ち、BSCは、例外管理の手法だが、包括的でバランスの取れた目標・業績評価指標の設定による財

務指標偏重のマネジメントからの脱却を意図し、インターラクティブ・コントロールは、既存戦略の確実な遂行のための例外管理手法である診断コントロールとは異なり、戦略創発のための組織学習を促すことが期待された。

その結果、第1のアプローチでは、AMAPが非財務情報の活用を促し、非財務情報への依存が大きくなるほど組織業績が改善するという関係が示され (Bains and Langfield-Smith, 2003)、第2のアプローチでは、BSCが、組織学習、製造戦略の整合性の強化、動機づけおよび組織成果に影響することが示された (Chenhall, 2005; Malina and Selto, 2000)。これら第1、第2のアプローチの研究では、対象とした管理会計システムに違いがあるものの、伝統的会計コントロールの枠を超えた非財務情報活用の促進が、組織業績の向上に貢献することを示した点が、共通している。

第3のアプローチの研究は、Simonsの提唱したインターラクティブ・コントロール概念の経験的証拠を追究した。その結果、まずインターラクティブ・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が示された (Bisbe and Otley, 2004)。また業績評価システムのインターラクティブな利用は、市場志向性、企業家精神、革新性および組織学習といった組織能力を高める一方、診断的利用はこれらの組織能力を低めることが示された (Henri, 2006)。つまり Simons (1995) の主張通り、インターラクティブ・コントロールは機会探索を啓発、新戦略を創発する一方、診断コントロールはイノベーションと機会探索を妨げることが、経験的に確認された。

加えて、Henri (2006) と Marginson (2002) は、2つのコントロール・システム間のテンションにも焦点を当てた。Marginson (2002) の提示した命題「トップマネジメントによる KPI の使用は、イノベーションが遂行される間、それらの指標間のテンションやトレードオフの機会を生み出し、それが、ある指標を重視しそれ以外の指標を軽視する組織的バイアスをもたらすかもしれない」は、テンションに関する多くの組織行動研究の成果と比べても違和感のない命題であろう。Henri (2006) の仮説3「業績評価システムの診断的およびインターラクティブな様式のバランスの取れた利用がもたらすダイナミック・テンションは、市場志向性、企業家精神、革新性および組織学習の組織能力を高める傾向にある」は、「バランスのとれた利用がもたらすダイナミック・テンション」の測定困難性にも起因し、十分な経験的証拠を得ることはできなかった。⁴⁾

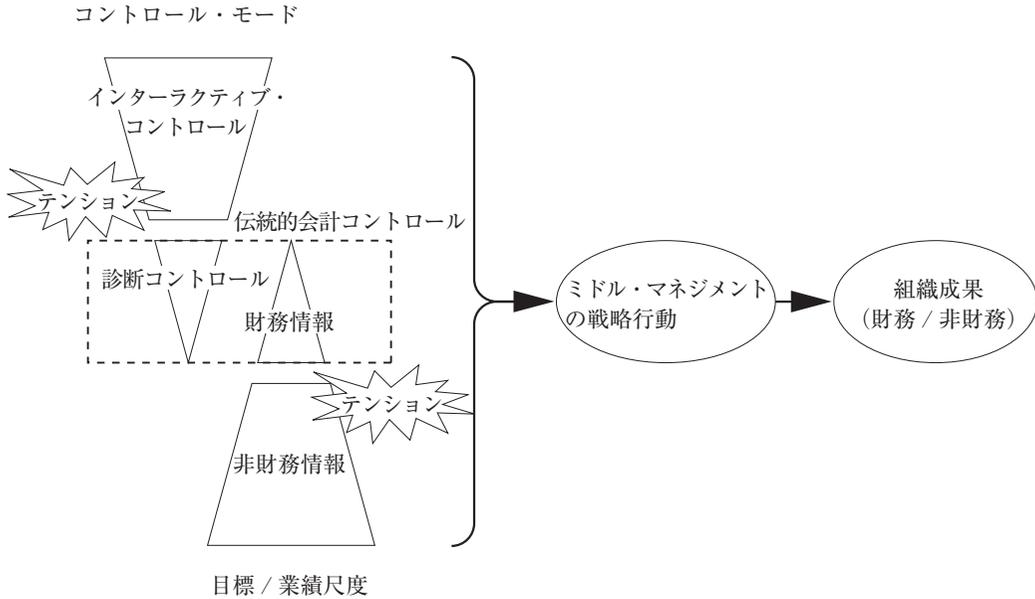
(2) ダイナミック・テンションの管理会計に向けて

図9に、以上の3つのアプローチの研究から得られた知見をまとめた⁵⁾。本稿で取り上げた研究は、MCSがイノベーション、マネジャーの戦略行動、組織能力（組織学習、革新性、企業家精神、

4) 組織成果があがれば、そこに至る過程の緊張状態・コンフリクトを肯定的つまり「バランスのとれた」と評価でき、かつダイナミック・テンション概念は肯定的に定義されており、この仮説自体がトートロジー (tautology) に思える。

5) 伝統的な会計コントロールは、診断コントロールと財務情報に代表されていた (図9の斜線の囲み部分参照)。また、MCSの製品イノベーションへの直接効果は確認されておらず、製品イノベーションと組織業績関係の調整効果のみが確認されている (Bisbe and Otley, 2004) 点に注意が必要である。

図9 不確実性の高い競争環境下でのMCSの組織行動への影響



市場志向性)、戦略の整合性および組織成果・業績への影響を調査したものであった。

その結果、不確実性の高い競争環境下における企業のMCSの2つの特徴を確認した。ひとつは、2つのコントロール・モードの使い分けである。既知あるいは事前に意図された戦略の確実な遂行に適する診断コントロールも、新戦略の創発や機会探索の弊害となり、そうした局面ではインターラクティブ・コントロールが有効であった。現代の競争環境下では、診断コントロール・システムを事前に配備・運用しながらも、組織内外の状況変化に臨機応変に対応するため、インターラクティブ・コントロールがあらゆる局面で迅速・柔軟に機能しうる必要があり、その役割期待は大きくなっている。

もうひとつは、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ではなく、さまざまな非財務・管理会計情報の適切な活用が必要である。またその如何が組織成果・業績に影響する。ただし、複数の目標値や業績評価尺度の設定は、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が懸念される。

そこで、こうしたテンションを昇華するダイナミック・テンションの創造が必要であり、そのための施策として、ABM、原価企画、BSCなどのAMAPの導入・変更が候補となろう。ABMでは顧客価値の最大化を前提とした非付加価値活動の削減および付加価値活動の効率化、原価企画では複数設計目標の同時達成のため、源流での問題解決、情報共有、自律性の確保(吉田, 2003)、BSCでは目標・評価指標の優先順位の明確化などが、ダイナミック・テンションを生み出す鍵の候補になろう。テンションを新戦略創発の機会となるダイナミック・テンションへと昇華させるための管理会計の設計・運用のあり方を、今後、さらに解明する必要がある。

参 考 文 献

- Anderson, S. W., A framework for assessing cost management system change: the case of activity based costing implementation at General Motors 1986-1993, *Journal of Management Accounting Research*, 7 (1995) 1-51.
- Baines, A. and Langfield-Smith, K., Antecedents to management accounting change: a structural equation approach, *Accounting, Organizations and Society*, 28 (2003) 675-698.
- Bisbe, J. and Otley, D., The effect of the interactive use of management control systems on product innovation, *Accounting, Organizations and Society*, 29 (2004) 709-737.
- Bryant, L., Jones, D. A., and Widener, S. K., Managing Value creation within the firm: an examination of multiple performance measures, *Journal of Management Accounting Research*, 16, (2004) 107-131.
- Chenhall, R. H., Reliance on manufacturing performance measures, strategies of manufacturing flexibility, advanced manufacturing practices, and organizational performance: an empirical investigation. Paper presented at the Strategic Management Accounting Seminar, Macquarie University (1993).
- Chenhall, R. H., Integrative strategic performance measurement systems, strategic alignment of manufacturing, learning and strategic outcomes: an exploratory study, *Accounting, Organizations and Society*, 30 (2005) 395-422.
- Chong, V. K. and Chong, K. M., Strategic choices, environmental uncertainty and SBU performance: a note on the intervening role of management accounting systems. *Accounting and Business Research*, 27 (4) (1997) 268-276.
- Davila, T., An empirical study of the drivers of management control systems' design in new product development, *Accounting, Organizations and Society*, 25 (2000) 383-409.
- Govindarajan, V., A contingency approach to strategy implementation at the business-unit level: integrating administrative mechanisms with strategy, *Academy of Management Journal*, 31 (4) (1988) 828-853.
- Gosselin, M., The effect of strategy and organizational structure on the adoption and implementation of activity-based costing, *Accounting, Organizations and Society*, 22 (2) (1997) 105-122.
- Govindarajan, V. and Fisher, J., Strategy, control systems, and resource sharing: effects on business-unit performance, *Academy of Management Journal*, 33 (2) (1988) 259-285.
- English, T., Tension analysis in international organizations: a tool for breaking down communication barriers, *International Journal of Organizational Analysis*, 9 (1) (2001) 58-83.
- Henri, J.-F., Management control systems and strategy: a resource-based perspective, *Accounting, Organizations and Society*, 31 (2006) 529-558.
- Hoque, Z. and James, W., Linking balanced scorecard measures to size and market factors: impact on organizational performance, *Journal of Management Accounting Research*, 12 (2000) 1-17.
- Krumwiede, K. R., The implementation stages of activity-based costing and impact of contextual and organizational factors, *Journal of Management Accounting Research*, 10 (1998) 239-277.
- Lewis, M. W. Exploring paradox: toward a more comprehensive guide. *Academy of Management Review*, 25 (4) (2000) 760-776.
- Malina, M. A., and Selto, F. H., Communicating and controlling strategy: an empirical study of the effectiveness of the balanced scorecard, *Journal of Management Accounting Research*, 13 (2001) 47-90.
- Malmi, T., Towards explaining activity-based costing failure: accounting and control in decentralized organization, *Management Accounting Research*, 8 (1997) 459-480.
- Marginson, D. E. W., Management control systems and their effects on strategy formation at middle-management levels: evidence from a U.K. organization, *Strategic Management Journal*, 23 (2002) 1019-1031.
- Perera, S., Harrison, G., and Poole, M., Customer-focused manufacturing strategy and the use of operations-based Nonfinancial performance measures: a research note, *Accounting, Organizations and Society*, 22 (1997) 557-572.
- Said, A. A., HassabElnaby, H. R., and Wier, B., An empirical investigation of the performance consequences of nonfinancial measures, *Journal of Management Accounting Research*, 15 (2003) 193-223.
- Shields, M. D., An empirical analysis of firms' implementation experiences with activity-based costing, *Journal of Management Accounting Research*, 7 (1995) 148-166.
- Simons, R., The role of management control systems in creating competitive advantage: new perspectives, *Accounting, Organizations and Society*, 15 (1/2) (1990) 127-143.
- Simons, R., Strategic orientation and top management attention to control systems, *Strategic Management Journal*, 12 (1991) 49-62.

- Simons, R., How new top managers use control systems as levers of strategic renewal, *Strategic Management Journal*, 15 (1994) 169-189.
- Simons, R., *Levers of Control: How Managers Use Innovative Control Systems to Drive Strategic Renewal*. Boston: Harvard Business School Press (1995).
- Simons, R., *Performance Measurement and Control Systems for Implementing Strategies*. Upper Saddle River: Prentice Hall (2000).
- Smith, M. J. Gaming nonfinancial performance measures, *Journal of Management Accounting Research*, 14 (2002) 119-133.
- Sulaiman, S. and Mitchell, F, Utilising a typology of management accounting change: an empirical analysis, *Management Accounting Research*, 16 (2005) 422-437.
- 吉田栄介『持続的競争優位をもたらす原価企画能力』中央経済社（2003年）。
- 吉田栄介「管理会計チェンジ研究の意義」『経営学論集』, 第43巻第2号（2003年8月）, 100-112頁。
- 吉田栄介「管理会計チェンジ研究のパーспекティブ」『會計』第165巻第3号（2004年3月）, 97-108頁。
- 吉田栄介「原価企画の導入と変更の研究：制度論的パーспекティブに基づく概念化」『三田商学研究』, 第47巻第1号（2004年4月）, 225-235頁。
- 吉田栄介・近藤隆史「制度論的パーспекティブに基づく原価企画の導入と変更の経時的ケース研究」『會計』第167巻第3号（2005年3月）, 103-116頁。