Title	管理会計によるテンション・マネジメントの意義：社会問題への処方箋
Sub Title	The implications of tension management by management accounting : a prescription for social problems
Author	吉田, 栄介(Yoshida, Eisuke)
Publisher	慶應義塾大学出版会
Publication year	2018
Jtitle	三田商学研究 (Mita business review). Vol.61, No.1 (2018. 4) ,p.5- 12
Abstract	<p>日本企業の経営管理の形骸化とも受け止められかねない状況下, 管理会計研究分野では, 組織に生じる様々な無理やひずみを創造的に解消しようとするダイナミック・テンションに関する研究が展開されている。そこで, 本研究の目的は,</p> <p>管理会計によるテンション・マネジメント研究の展開を概観し,</p> <p>そうした社会問題に対する処方箋について検討してみたい。</p> <p>Some people have pointed out that management of Japanese companies losing their substance. In management accounting research field, the researches related to dynamic tension that attempt to creatively eliminate various strains occurring in an organization have developed. This study aims to examine a prescription for their social problems through reviewing management accounting articles related to tension management.</p>
Notes	黒川行治教授退任記念号#論文
Genre	Journal Article
URL	http://koara.lib.keio.ac.jp/xoonips/modules/xoonips/detail.php?koara_id=AN00234698-20180400-0005

管理会計によるテンション・マネジメントの意義

—社会問題への処方箋—

The implications of tension management by management accounting

—A prescription for social problems—

吉田 栄介(Eisuke Yoshida)

日本企業の経営管理の形骸化とも受け止められかねない状況下、管理会計研究分野では、組織に生じる様々な無理やひずみを創造的に解消しようとするダイナミック・テンションに関する研究が展開されている。そこで、本研究の目的は、管理会計によるテンション・マネジメント研究の展開を概観し、そうした社会問題に対する処方箋について検討してみたい。

Some people have pointed out that management of Japanese companies losing their substance. In management accounting research field, the researches related to dynamic tension that attempt to creatively eliminate various strains occurring in an organization have developed. This study aims to examine a prescription for their social problems through reviewing management accounting articles related to tension management

管理会計によるテンション・マネジメントの意義

—— 社会問題への処方箋 ——

吉田 栄介

<要 約>

日本企業の経営管理の形骸化とも受け止められかねない状況下、管理会計研究分野では、組織に生じる様々な無理やひずみを創造的に解消しようとするダイナミック・テンションに関する研究が展開されている。そこで、本研究の目的は、管理会計によるテンション・マネジメント研究の展開を概観し、そうした社会問題に対する処方箋について検討してみたい。

<キーワード>

テンション・マネジメント、ダイナミック・テンション、管理会計、マネジメントコントロール

1. はじめに

もう長い間、日本企業において品質問題が多発しているニュースに触れ、近年では目標至上主義による不祥事や過重労働問題が社会問題化するなど、日本企業の経営管理の形骸化とも受け止められかねない事態である。

企業は、厳しい顧客要求や競合関係の中で必ず何らかの無理やひずみを組織内に抱え込むことになる。本来であれば、経営管理・管理会計の適切な設計・運用によって、こうした無理やひずみを解消すべきであり、少なくとも上司による調整や関連部署のサポートにより、組織内の特定の部署や個人に過度の負担がかからないように、そうした無理やひずみを分散するなどの措置を適切に講じるべきである。

こうした組織に生じる無理やひずみの問題に対して、管理会計研究領域では、テンション (tension: 張り) という概念に注目してきた。テンションへの注目自体は新しくはないが、近年、テンション・マネジメント (tension management) に関する理論的、経験的研究が広く展開されている。

そこで本稿では、テンション・マネジメント研究を概観し、そうした社会問題に対する処方箋

について検討してみたい。

2. 先行研究

企業は、イノベーションと効率化、グローバル統合と現地化、品質とコストなど、常に相互依存関係の多様性・複雑性をもたらすジレンマやコンフリクトへの対応に迫られる。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)。様々なマネジメントコントロール・システムを研究対象とする管理会計領域でも、重要な役割期待としてこうした問題に取り組む必要があり、テンションという概念に注目してきた。

Henri (2006) が、テンションとは組織に本来的に内在する緊張状態であり、マネジメントコントロール・システムの診断的およびインター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・テンションと呼んだように、テンションそのものに善悪はなく、一般に、組織成果やプロセスに良好な影響をもたらすものをダイナミック・テンションや創造的テンションと呼んでいる。

また、テンション・マネジメントに取り組む上で、マネジメントコントロール・パッケージ(management control system package)の視点も欠かせない。Management Accounting Research 誌は2008年12月特集号において、マネジメントコントロール・パッケージの概念に焦点を当てた。コントロールやコントロール・システムを単独ではなく、関連する一組のものとして捉える考え方自体は新しいものではないが、近年、それらを理論化した研究や経験的研究が蓄積されてきている(Abernethy and Chua, 1996; Simons, 1995)。個別のコントロールの機能、影響を観察するだけでなく、その他のコントロールとの関係性にも視野を広げ、全体像を把握しながら、組織成果・プロセス、個人への影響を観察することで、テンションをダイナミック・テンションに昇華させることが可能になる。

今日までに、そうした企業内で生成されるテンションのマネジメントについて、様々な研究が展開されており、以下の通り概観する。

(1) テンション生成からダイナミック・テンションへと昇華させる管理会計の役割

吉田(2007)は、管理会計の組織プロセスへの影響に焦点を当てた近年の研究を文献調査することを通じて、管理会計の役割期待として、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つことの重要性を指摘し、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つの特徴を挙げた。第1は、インターラクティブ・コントロールと診断的コントロール(Simons, 1995)の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。つまり、柔軟で差別的な戦略を遂行・創発するためには、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はなく、様々な非財務・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と主張した。

吉田（2009）は、1980年から2007年に日本国内で発行された会計学術誌を対象とした書誌学的研究を通じて、我が国の管理会計研究のトピックス、研究サイト、研究方法、理論ベースの特徴を浮き彫りにし、将来の研究の方向性として、テンションをイノベーション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・運用のあり方を解明する必要性を強調した。

また、西居・近藤（2017）は、文献調査を通じて、テンションの生成から強化、緩和に至る概念モデルを提示し、将来の研究課題について整理した。

（2）業績評価のテンション・マネジメントへの役割

Busco et al.（2008）は、Nestle Waters 社の海外事業の事例研究から、本社子会社間の垂直的関係と子会社間の水平的関係、業務の標準化と差別化、意思決定の集権化と分権化といった業績評価システムのテンション・マネジメントへの役割を観察した。

また西居（2014）は、組織目標について、東証上場企業の事業単位を対象とした郵送質問票調査の結果、組織内の調和と革新・独自性という2つの組織目標の志向性を識別し、この2つの志向性の程度がともに高い企業群では、戦略の変化、新製品・サービスの焦点、組織的対応といった側面において、対立的な要素を併存させている傾向があることを示した。

（3）予算強調や参加型予算のテンション生成への影響

Hopwood（1972）が予算に制約された業績評価スタイルが職務関連のテンション（job-related tension）をもたらすと報告して以来、Otley（1978）の反証を経て、1990年代にかけて多くの研究が展開される。萌芽的研究のひとつとして、Lau et al.（1995）は、タスク不確実性と予算強調（budget emphasis：業績評価基準として事前に設定された予算目標に従う程度）、予算参加の相互作用が職務関連のテンションにもたらす影響を調べた。しかしながら、十分な結果を得ることはできなかった。

Lau and Tan（2006）は、組織の長期的業績の代理変数ともされる職務の緊張（job tension）状態に対して、これまでいわれてきた従業員と上司との対人関係の信頼だけでは十分ではなく、手続きの公平性（procedural fairness）が参加型予算と職務の緊張との関係のかなりの部分を説明できることを、郵送質問票調査データの分析を通じて示した。

吉田・榎谷（2016b）は、東証一部上場企業への郵送質問票調査に基づき、予算厳格度、業績評価の主観性、環境不確実性の相互作用が財務業績におよぼす影響を分析した。その結果、不確実性の高い環境下では、予算厳格度を低め、業績評価の主観性を高めることが、財務業績（ROA（Return on Assets）や売上高成長率）を高めるという関係を明らかにした。一方、安定的な環境下では、予算厳格度を高め、業績評価の主観性を低めることが財務業績を高めるという関係を想定したものの、期待した関係は確認できなかった。

(4) Levers of Control (Simons, 1995, 2005) のバランス利用によるダイナミック・テンションの創造

Henri (2006) は、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分析した。マネジメントコントロール・システム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、構造方程式モデルによる検証をした結果、次の仮説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の組織能力を高める傾向にある。

Simons (2005) は、コントロール、アカウントビリティ、影響、サポートの4つの幅の調整を通じて、テンションの状態をマネジメントすることを主張する。

Mundy (2010) は、事例研究を通じて、マネジメントコントロール・システムの抑制・促進をいかにバランスさせ、いかにダイナミック・テンションを創造し、独自の組織能力を構築するかを探究した。様々なマネジメントコントロール・システムの利用・展開状況を、4つのLevers of Controlの観点から観察した結果、異なるマネジメントコントロール・システムの利用をバランスさせる組織能力に影響を与える5つの要因として、内部整合性 (internal consistency)、論理的進展 (logical progression)、歴史的傾向 (historical tendency)、優位性 (dominance)、抑制 (suppression) を識別した。

吉田 (2012) も、インターラクティブ・コントロールと診断的コントロールの補完関係に焦点を当て、東証一部上場製造業への郵送質問票調査に基づく分析から、どちらのコントロール・モードも業績目標の達成に有効であることを示唆する結果を得た。

(5) 原価企画におけるテンション・マネジメント

吉田 (2011) では、トヨタ自動車株式会社の事例研究を通じて、原価企画におけるテンション・マネジメントの先端的実践について考察するとともに、原価企画の主なテンションとして部門間テンションと業務目標間テンションに注目し、理論的検討を加えた。

吉田 (2012) は、東証一部上場企業への郵送質問票調査に基づき、目標水準、コントロール・モードと成果との関係を分析した。その結果、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、製造業でも非製造業でも原価企画における部門間協働が有効であることが示唆された。

吉田・榎谷 (2016a) は、吉田 (2012) の探索的研究をさらに進め、東証一部上場製造業への郵

送質問票調査に基づく分析から、プロセス産業において、挑戦的目標原価と部門間協働の相互作用が原価低減を促進することを示唆した。そして、この結果について、高度な品質・技術水準の製品を得意とする「日本型プロセス産業」(藤本・桑嶋, 2009)の特徴を反映していると主張した。産業材を扱うプロセス産業の日本企業では、品質やコストに関する厳しい目標の達成が顧客から求められる。こういった厳しい目標を達成するためには、製品開発プロセスにおける工程間のすり合わせが不可欠である(藤本・桑嶋, 2009)。つまり、顧客からの厳しいコスト低減要請に応えるためには、挑戦的な水準の目標原価を設定することに加え、工程間のすり合わせに重要な部門間の協働を高めることが有効であると推察される。一方の加工組立型産業では、挑戦的目標原価の主効果に有意性を確認できたものの、部門間協働との相互作用に有意性を確認することはできなかった。その理由について、設計担当エンジニアの業務過多や自律性の観点から説明している。目標原価を挑戦的な水準に設定することに加え、部門間の協働を高めることは、設計担当エンジニアの業務過多を招く可能性がある。設計担当エンジニアの多忙は、原価低減に貢献しうる自律的な業務活動や、蓄積データ・事例集の有効活用を阻害する可能性を高める。つまり、3DCADなどの原価企画支援技術が充実してきた今日の加工組立型産業においては、目標原価を挑戦的な水準に設定することに加え、その達成のために設計担当エンジニアが設計業務により注力できることが重要であり、その結果として原価低減がもたらされるのかもしれない。

(6) リーン生産と伝統的生産との間のテンション・マネジメント

Tillema and van der Steen (2015) は、オランダの4つの製造会社の事例研究を通じて、リーン生産の導入が持ち込む新たな概念と伝統的概念との接点で生じる局所的なテンションをうまく取り扱い、リーン生産の継続を円滑に進めるための方法を探究した。観察の結果、テンションを抑え込むための次の5つの方法を見出した。①他の人の考え方に影響を与えることを試みるコロニー形成 (colonising), ②異なる目的のために異なるコントロールを使い分ける分離 (decoupling), ③リーンと伝統的なコントロールとを混ぜて使用する妥協 (compromising), ④手始めに小さな取り組みから拡張していく段階的導入 (implementing incrementally), ⑤異議を唱えることが予想される人達に対してぼやかす不明瞭化 (obscuring) である。

(7) 海外子会社マネジメントにおけるテンション・マネジメント

窪田ほか (2014) は、海外事業展開する日本企業3社の事例研究から、海外子会社管理におけるテンションについて、事業軸と地域軸、子会社の自律性とグループ経営管理の強化、地域密着の顧客と地域横断的顧客への対応という3社それぞれに異なるテンション (緊張状態) に対して、結果・プロセス・文化の3つのコントロールによって構成されるコントロール・パッケージとして影響を与えていることを観察した。

(8) 病院におけるテンション・マネジメント

近藤・乙政 (2013) は、テンション (対立要素) 間の調整プロセスと組織成果との関係を、公

立病院の経営改革の事例を通じて観察している。院長だけでなく専門家集団ならではの多様な意見・情報共有のあり方や、非財務指標による管理、本部組織との相互作用といった様々なコントロール形態が、管理的権限（上司による公式の権限を用いたコントロール）と専門職的権限（専門家である部下への非公式な支援・助言関係）とのテンションを調整し、財務的成果に貢献していることを観察した。

3. おわりに

以上のように、研究方法の観点からは理論的研究から経験的研究、研究対象の管理会計手法の観点からは業績評価、予算、Levers of Control、原価企画、リーン生産、研究対象組織の観点からは個別の事業単位のみならず、本社子会社関係や病院など、テンション・マネジメント研究の範囲は拡がりを見せている。

特徴的な研究成果を総合すると、業績評価や予算研究からは、従来から指摘されてきた対人関係に加えて、手続きの公平性が重要であること（Lau and Tan, 2006）や、不確実性の高い環境下では、予算厳格度を低め、業績評価の主観性を高めることが、財務業績を高めること（吉田・榎谷, 2016b）が明らかになるなど、目標設定と評価とのバランスの視点が強調される。

コスト・マネジメント研究からは、例えば、プロセス産業では挑戦的目標原価と部門間協働の相互作用が原価低減を促進することを示唆する分析結果を得る（吉田・榎谷, 2016a）など、目標設定とそれを達成するためのサポート体制とのバランスが強調される。また革新的生産管理手法が組織に導入される時に生じるテンションに対しては、地道に局所的に対処し続けることで、円滑に事が運ぶこと（Tillema and van der Steen, 2015）がわかる。

最後に、社会問題化している様々な経営管理問題に対して、概観してきたような管理会計によるテンション・マネジメントがどのような処方箋となりうるのかを検討する。

まず重要なことはテンションの見える化である。品質や会計に関する不正問題が明るみに出ると、原因のひとつとしてコスト削減要請が厳しかったという話がよく出てくる。しかしながら、コスト・マネジメントやテンション・マネジメントを専門とする筆者には釈然としない思いが残る。論文冒頭でも述べた通り、他社との厳しい競争環境下でビジネスを展開している以上、多かれ少なかれ、高すぎる業績目標を組織に内包する状況に陥ることがある。そうした問題が社内の知恵を集結すれば解決する問題なのか無理難題なのかをしかるべき人が判断できるように緊張状態（テンション）を見える化することがまずは重要である。つまり、どこにどの程度の（潜在的なものも含めた）テンションが存在するのかをマネジャーが把握できるような仕組みが必要であり、専門性が高く人事異動が難しい部門などでは、他部門からのチェックが効く仕組み作りも欠かせない。

次に知っておくべきことは、いかなるマネジメントコントロールにも順機能とともに逆機能が伴うことである。組織やマネジメントコントロールを設計・運用するマネジャーは、そのことを知り、関連する組織のルールや仕組みがおよぼす影響に十分に配慮する必要がある。例えば、品

質管理部門のスタッフは品質，原価管理部門は原価，生産管理部門は納期についてのみ現場と関わろうとするかもしれない。一方，現業部門からすれば，自身の業務に関して，品質，原価，納期といった複数目標のコントロール下に置かれることとなる。つまり，対象組織，個人の立場から見れば，様々なマネジメントコントロールのもとで業務に従事しており，そうした複数の仕組み・仕掛けが相互補完的に機能するように設計・運用されなくてはならない。

参 考 文 献

- 窪田祐一・近藤隆史・伊藤正隆・西居毅・中川優. 2014.「グローバル企業におけるテンションとコントロール・パッケージ：三社の比較ケース」『原価計算研究』38-2, 39-51頁.
- 近藤隆史・乙政佐吉. 2013.「テンションの調整過程と組織成果との関係に関する研究：星野リゾートの事例を通じて」『管理会計学』23-1, 43-60頁.
- 西居豪. 2014.「テンションと組織目標：日本企業のBUを対象とした実態調査」『会計学研究』40, 57-76頁.
- 西居豪・近藤隆史. 2017.「テンション・マネジメント研究の概念枠組み」『會計』192-4, 444-457頁.
- 藤本隆宏・桑嶋健一. 2009.『日本型プロセス産業：ものづくり経営学による競争力分析』有斐閣.
- 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』50-1, 19-32頁.
- 吉田栄介. 2009.「わが国管理会計研究の動向と発展——ダイナミック・テンションの創造に向けて——」『會計』175-3, 13-26頁.
- 吉田栄介. 2011.「原価企画の新機能：テンション・マネジメントとしての役割期待」『三田商学研究』54-3, 45-59頁.
- 吉田栄介. 2012.「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」『三田商学研究』54-6, 75-86頁.
- 吉田栄介・榎谷奎太. 2016a.「テンション・マネジメントとしての原価企画に関する実証研究」(2016年度日本管理会計学会全国大会自由論題報告論文).
- 吉田栄介・榎谷奎太. 2016b.「予算目標の厳格度と業績評価方法が財務業績におよぼす影響」(2016年度第2回関西中部部会報告論文).
- Abernethy, M. A. and Chua, W. 1996. Field study of control system 'Redesign': the impact of institutional process on strategic choice, *Contemporary Accounting Research*, 13(2), 569-606.
- Busco, C., Giovannoni, E. and Scapens, R. W. 2008, Managing the tensions in integrating global organisations: the role of performance management systems, *Management Accounting Research*, 19, 103-125.
- 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.
- Hopwood, A. G. 1972. An empirical study of the role of accounting data in performance evaluation, *Journal of Accounting Research*, 10, 156-182.
- Lau, C. M. and Tan, S. L. C. 2006. The effects of procedural fairness and interpersonal trust on job tension in budgeting, *Management Accounting Research*, 17, 171-186.
- Lau, C. M., Low, L. C. and Eggleton, I. R. G. 1995. The impact of reliance on accounting performance measures and job-related tension and managerial performance: additional evidence, *Accounting, Organizations and Society*, 20(5), 359-381.
- Mundy, J. 2010. Creating dynamic tensions through a balanced use of management control systems, *Accounting, Organizations and Society*, 35, 499-523.
- Otley, D. T. 1978. Budget use and managerial performance, *Journal of Accounting Research*, 16, 122-149.
- 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 『戦略実現の組織デザイン』中央経済社, 2008年).

Tillema, S. and van der Steen, M. 2015. Co-existing concepts of management control: the containment of tensions due to the implementation of lean production, *Management Accounting Research*, 27, 67-83.