

Discussion Paper Series

No. 2012-02

テンション概念とそのマネジメントに関する理論的考察

－ マネジメント・コントロールからの視座を中心として －

西居豪(Takeshi NISHII)*・近藤隆史(Takahito KONDO)**

2012年2月 (Feb. 2012)



*The Society of
Education & Research
in Management*

Kyoto Sangyo University

* 専修大学商学部准教授

** 京都産業大学経営学部准教授

要約

本稿の目的は、近年、管理会計研究者の関心を集めているテンション概念について、3つの側面（目的、組織特性、マネジメント・コントロール）から整理するとともに、テンションのマネジメントのための概念的なフレームワークと今後の研究課題を提示することにある。検討の結果、テンションのマネジメントが、時間軸、プロセス、操作軸の観点から構成されていることを示した。すなわち、通時的な変化のプロセスとしてのマネジメント・コントロール間のテンション（時間軸）、高度なパラドキシカルな課題の発見と解決から構成される循環的なマネジメント・プロセス（プロセス）、テンションを変化させるシステム的设计・選択・利用（操作軸）である。そして、今後究明すべき研究課題として、3つのテンション概念の関連性を明らかにすること、通時的なマネジメント・プロセスを解明すること、テンションの測定方法を確立すること、認知の視点を加味した分析を行うこと、の4つを指摘した。

キーワード

テンション、マネジメント・コントロール、コントロール・レバー、ダイナミック・テンション、テンションのマネジメント

1. はじめに

近年、管理会計研究では、テンション（tension）の概念が注目されている。一般的に、テンションとは、何かを引っ張る力あるいは心理的に張り詰めた状態である。管理会計研究においてテンションが議論されるのは、パラドックス（paradox）との関係が深い。ここで、パラドックス¹とは、逆説的な要因が同時に存在する状況を指している。多様な顧客要求、急速な技術革新、競争のグローバル化といった現代的な企業環境のもと、マネジャーはまさにパラドックスに直面していると言える。そうした環境のなか、持続的成長を続けていくためには、業務の遂行に十分な統制を効かせつつも創造性を発揮し柔軟に対応できること、自律的な個人間の内部競争を促進しつつも協調関係を伴った集団を形成すること、さらに、ローカル環境にカスタマイズされた業務を遂行しながらもグローバルな視点（全社的な視点）を持つことが、マネジャーには強く求められている。そして、これらパラドックスな要因は創造的な緊張関係を生み出すので、卓越した有効性を得るためには、一方のみを選択したり、統合によって矛盾を解決したりする必要はないとされる（Cameron, 1986）²。こうした状況は、パラドキシカルなテンション（Lewis, 2000）とも言われる。

管理会計研究においても、逆説的な要因が対峙する状況は幅広く検討対象とされてきたが、テンションは解消・回避されるべきものとして捉えられていたと言えよう。たとえば、事業部制会計においては、事業部の利益や自律性よりも全社利益の最大化を優先した業績評価システム的设计に多くの研究関心が向けられてきた。また、コンティンジェンシー理論に依拠した実証研究では、低コスト戦略と差別化戦略、機械的組織と有機的組織など、戦略や組織構造の特性を二項対立的に捉え、それぞれの要因にどのような管理会計システムが適合するのかが検討されてきた。

しかしながら、特に80年代以降、何らかのパラドキシカルな要因を組織は必然的に内包しており、相反する目標や行動の不一致が完全に解消されていなくても、必ずしも、機能不全に陥ったり、低業績に繋がったりするとは限らないと考えられるようになった。

¹ 数学や論理学の分野では、一般に容認される前提から反駁しがたい推論によって導かれる論理的に矛盾している結論をパラドックスと呼ぶことが多いのに対し、社会学や経営学などの他の分野では、それほど厳密な意味に限定して用いられることは少なく、直感的あるいは常識的に考えて逆説的であったり、矛盾したりすることもパラドックスとして総称されている。

² 特に組織論の分野では、パラドックスは逆説的な要因が相互に不可分な状態で関連しあっている状況を意味し、どちらか片方の選択の余地があるディレンマやトレードオフの概念とは区別されている（Cameron and Quinn, 1988; Ford and Backoff, 1988; Lewis, 2000）。

Simons (1987) は、イノベーションを志向する探索型の戦略タイプの企業の方が、防衛型の戦略タイプの企業よりも、コントロール・システムを積極的に利用しているという、従来のコンティンジェンシー理論では説明できない結果を提示した。つまり、探索型の企業であったとしても、新市場の開拓やイノベーションだけを志向しているのではなく、管理的、効率的な側面も同時に持ち合わせているということが実証された。Simons は、この実証結果を補完する追加的研究を通じて、対立的な 4 つのコントロール・システムから構成されるフレームワークを提示した (Simons, 1994, 1995)。彼の一連の研究は、効率性と効果性といった組織のなかで同時に存在すると対立し得る、まさにパラドキシカルな組織目標の同時的な追求をマネジメント・コントロール・システムの観点から解明することの重要性を多くの研究者が共有するきっかけを与えた。

Simons の一連の研究にもあるように、テンションについて、管理会計研究者の関心を集めているのは、従来アプローチが志向してきたパラドキシカルな要素の解消ではなく、マネジメントである。近年の管理会計研究では、パラドキシカルな要素の同時的な存在を許容しており、テンションを創りだしたり、調整したりすることで、組織が環境に持続的に適応するためのマネジメント・プロセスが着目されている。

しかしながら、テンションのマネジメントに関する研究は、管理会計研究のなかで頑健な区分ができるほど、ひとつの研究領域として確立されているわけではない。テンションの解消ではなく、そのマネジメントといっても、それが一体どのような行為なのかについては曖昧な部分が多く残されている。また、複数の二律背反する目標や組織特性の併存が許容されるとすれば、伝統的なコントロール観とどう異なるのか検討する必要があるだろう。もっとも、テンションそのものについても、現状では、その概念や定義に関して、研究者間の強固なコンセンサスのもと、研究が蓄積されているわけではない。

かかる認識のもと、本稿は、管理会計分野の先行研究を中心に、テンションとそのマネジメントに関する知見を整理し、テンションのマネジメントのための概念的なフレームワークと今後の研究課題を提示することを目的とする。次節では、多様な意味が付与されるテンション概念を三つの側面から整理する。3 節から 4 節にかけてはテンション概念をもとに、そのマネジメントについて議論を展開する。3 節では、管理会計分野において近年注目されているダイナミック・テンション概念の可能性と問題点について示す。4 節では、3 節の流れを踏まえながら、テンションのマネジメントのフレームワークを提示する。最後に、以上の議論を踏まえて研究課題を提示し、本稿を締めくくる。

2. テンションの 3 つの側面

管理会計研究におけるテンションの検討に入る前に、それを概念的にどのように捉えることができるのか、組織論での知見を参照しながら確認しておこう。前述したように、組織において、パラドックスは本質的であり、対立的要因は同時に不可分な状態で存在している。しかしながら、そのような対立関係は顕在化するとは限らない。なぜなら、パラドキシカルなテンションは、個人の自省や相互作用を通じて、相反する要素の同時的存在を認知して初めて個人のなかに構築されるものだからである (Ford and Backoff, 1988)。すなわち、組織メンバーがテンションを常に明確に認識しているわけではないということになる。このように、パラドキシカルなテンションを認知的・構築的観点から捉えている先行研究は少なくない (Cameron, 1986; Lewis, 2000)。さらに、Putnam (1986) は、こうして構築されたパラドキシカルなテンションは、目標や権限関係、管理制度といった組織において具現化されたものに埋め込まれるとも指摘する。

管理会計分野における先行研究でも、さまざまな組織を対象にパラドキシカルな状況におけるマネジメントが検討されており、想定されるテンションは多岐にわたっている。たとえば、効率性と効果性 (Mouritsen, 1995)、堅固性と柔軟性 (van der Meer-Kooistra and Scapens, 2008)、グローバルとローカル (Dent, 1996; Busco et al., 2008)、垂直的關係と水平的關係 (Busco et al., 2008)、集権化と分権化 (Busco et al., 2008; Quattrone and Hopper, 2005, 2006)、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 (Henri, 2006b; Marginson, 2002; Naranjo-Gil and Hartman, 2006) といった具合である。

このように、想定されているテンションには多様性があり、先行研究を検討するにあたって配慮すべき論点のひとつになると思われる。本稿では、先行研究で検討されているテンション概念を、目標、組織特性、マネジメント・コントロールの3つの側面から捉えている（表1を参照）³。

表1 テンションの側面とパラドキシカルな要素の関係

テンションの側面	パラドキシカルな要素（先行研究）
目標	<ul style="list-style-type: none"> ・効率性と柔軟性 (Ahrens and Chapman, 2004) ・効率性と効果性 (Mouritsen, 1995) ・堅固性と柔軟性 (van der Meer-Kooistra et al., 2008) ・さまざまなステークホルダー (株主, 従業員, 顧客, 地域, 規制団体, 環境) の利害を示す目的 (Sundin et al., 2010) ・原価企画活動における複数目標 (品質, 機能, 原価, 納期など) (吉田, 2011)
組織特性	<ul style="list-style-type: none"> ・グローバルとローカル (Ahrens and Chapman, 2004; Busco et al., 2008; Dent, 1996) ・垂直的關係と水平的關係 (Busco et al., 2008; 吉田, 2011) ・集権化と分権化 (Busco et al., 2008; Quattrone and Hopper, 2005, 2006)
マネジメント・コントロール	<ul style="list-style-type: none"> ・診断的コントロールとインタラクティブ・コントロール (Frow et al., 2010; Henri, 2006b; Marginson, 2002) ・4つのコントロール・レバー (理念システム, 境界システム, 診断的コントロール, インタラクティブ・コントロール) (Adler and Chen, 2011) ・イネーブリング・コントロールと強制的コントロール (Adler and Chen, 2011; Ahrens and Chapman, 2004) ・フィードバック・コントロールとフィードフォワード・コントロール (Grafton et al., 2010)

組織が本質的にパラドキシカルであると指摘した Cameron は、その後、Quinn とともに、組織の有効性の観点から競合価値フレームワーク (Competing Value Framework) を提示した (Cameron and Quinn, 2006; Quinn and Rohrbaugh, 1983) ⁴。このフレームワークは組織文化のタイプを識別するものとして広く注目されており、管理会計研究においても適用されている (Henri, 2006a; 飛田, 2010)。ただし、4つの組織文化のタイプを識別する2つの次元は、対立的に捉えられる組織の有効性指標から抽出されたものである。第1の次元は、柔軟性や自由裁量と、安定性やコントロールを区別する次元であり、第2の次元は、組織内部の統合や調和の重視と、組織外部への注目や差別化・競争の重視を区別する組織の焦点に着目した次元である。

特に、第1の次元に関しては、管理会計研究においても、イノベーションとコントロールとの関係というテーマのもと、盛んに検討されてきている (Bisbe and Malagueño, 2009; Bisbe and Otley, 2004; Davila, 2000; Dent, 1987; Dunk, 2011; Simons, 1987 など)。これらの研究では、伝統的に安定性や効率性を促進するメカニズムとして位置づけられてきたコントロールが柔軟性や創造性を促進あるいは阻害するのかというリサーチ・クエスチョンを中心に検討がなされてきた。こうした検討の背景には、組織にはこれら対立的な目標の同時達成が必要であるという意識があり、目標に関連するテンションは、昨今の管理会計研究では重要な前提条件になりつつある。たとえば、原価企画は、かねてより品質、機能、原価、納期などの複数の相互依存的な目標の両立を追求する原価管理手法と

³ 表1でも示されているように、3つの各側面のなかで検討されているパラドキシカルな要素は、論者の研究上の目的や関心から多様に設定されている。このため、本節では、テンションそれぞれの側面におけるパラドキシカルな要素を個別具体的に取り上げることは避け、3つの側面の全体的特性について検討することにした。

⁴ 組織の有効性モデルは競合価値モデルのみに限定されるわけではない。さまざまな組織の有効性モデルと業績測定モデルとの関係性 (特に、両者の間にあるギャップ) に関する検討は、Henri (2004) に詳しい。

して認識されてきたが、昨今では、テンションのマネジメントという観点から新たな役割期待が模索されている（吉田，2011）。また、原因と結果の関係（因果関係）あるいは目標・指標間に矢印を描き示すことを重視するBSC・戦略マップの議論においてさえも、生産性といった効率性に関連する戦略目標と収益成長という創造性に関連する戦略目標を両立させる概念モデルが提示されている（Kaplan and Norton, 2001）。

競合価値フレームワークの2つの次元は、当然ながら、さまざまな組織特性に深く関わっている。たとえば、安定性と柔軟性、組織内部と外部といった次元は、機械的組織と有機的組織に関連しているといえる。コンティンジェンシー理論を適用した管理会計研究では、こうした二項対立的な要素によって組織特性が捉えられ、それぞれの特性に適合するマネジメント・コントロール・システムの設計や利用方法が検討されてきた。しかしながら、近年では、従前の見方とは異なり、マトリックス組織、純粋持株会社、グローバル組織、トランスナショナル企業をはじめとする組織には、何かしらのパラドキシカルな要素が含まれていることが特に意識されている。それに伴い、管理会計研究では、組織の垂直的な統合と水平的な調整（Busco et al., 2008, 吉田, 2011）、意思決定権限の集権化と分権化（Busco et al., 2008; Quattrone and Hopper, 2005, 2006）、自律性の確保とシナジーの創出（Ahrens and Chapman, 2004; Busco et al., 2008; Dent, 1996）などの組織特性がテンションを発生させる要因として注目されている。さらに、これらのテンションはひとつの組織において同時に発生することも指摘されている（Busco et al., 2008）。

目標や組織特性は、その内容や水準などの面において、マネジメント・コントロール・システムの設計や利用方法に影響を及ぼすので、これらのテンションは注目すべき要因と言える。しかし、管理会計研究において、テンションが想定されるのは、目標や組織特性に関するパラドキシカルな要素間に限定されるものではない。目標や組織におけるテンションの存在を踏まえれば、環境に対応するために弾力性を確保するとともに、他方においてコア・テクノロジーが課す確実性の要請に応えなければならないといった、矛盾する論理を同時追及する状況をいかに全体調整するのかがマネジメントの本質となる（Thompson, 1967）。また、業績測定は組織の有効性を評価するツールあるいはプロセスから構成されるので（Henri, 2004）、複数存在する組織の有効性・価値基準の間にテンションを認めるのであれば、業績測定プロセスを有するマネジメント・コントロールにも、対立的な設計あるいは運用原理が含まれることになる。こうしたことから、相反する目標を両立させ、対立的な原理を含んだ組織を運営するために利用されるマネジメント・コントロールの間にも、テンションは想定されている。

特に、管理会計研究では、ダイナミック・テンション（dynamic tension）という概念が注目されている。これは、マネジャーが、複数のコントロール・システムを相反する効果を意図して利用し、それにより発生するテンションのことである。ダイナミック・テンションは、Simons（1990, 1995）の4つのコントロール・レバー（理念システム、境界システム、診断的コントロール、インターラクティブ・コントロール）の概念枠組みが提示されて以降、多くの研究において、関心が寄せられるようになった（Frow et al., 2010; Henri, 2006b; Marginson, 2002; Mundy, 2010; Simons, 1994; Widener, 2007）。これらの研究の目的は、効率性を追求する例外管理中心的機械的な側面に加えて、環境変化に適応するために、マネジャーが複数のコントロール・システムの利用を通じて、有機的な組織の側面をいかにして導き出すのか、解明することにある。ダイナミック・テンションについては、次節において更に詳しく検討を加えることにする。

このように、管理会計分野の先行研究において検討されてきたテンションの概念は目標、組織特性、マネジメント・コントロールの3つの側面によって捉えることができる。ただし、戦略（古い事業機会への対応と新たな事業機会への挑戦、戦略の実行と創発）や組織文化（価値観の共有と組織メンバーの自律性）などの観点から、テンションが捉えられる場合もある。戦略の実行と創発に関連したパラドックスは、テンション概念の3つの側面では直接的に明示されていないものの、その本質的な意味に着目すれば、管理会計研究においては、診断的コントロールとインターラクティブ・コントロールのテンションとして捉えられるだろう。また、Frow et al.（2005）は、戦略の遂行と更新・変化といった2つの競合するテンションをアカウンタビリティの観点から捉え、階層的なアカウンタビリティと社会化のアカウンタビリティが共存可能で補完的な関係にあるものとして主張している。アカウンタ

ビリティは責任会計の鍵概念であるが、本稿の分類に即していえば、目標と組織特性という2つのテンションの側面を複合的に捉えている概念と見なすことができよう。このように、管理会計研究において扱われるテンション概念は、本稿で示した3つのいずれかの側面に帰属するか、あるいは複数の側面を横断しているものとして捉えることができる。

3. ダイナミック・テンション

本節と次節にかけて、テンションのマネジメントについてより深く検討することにしよう。その際、先に上げたテンション概念のうち、マネジメント・コントロールの側面を強調することになるが、テンションのマネジメントについて、直接的、具体的に議論を展開する上では必然的と思われる。本節では、まずダイナミック・テンションを取り上げることにする。この概念は、コントロール・レバー間の引っ張り合いの状況を捉えるもので、実証的検討が加えられている。

たとえば、Henri (2006b) は、診断的利用とインターラクティブ利用のバランスのとれた利用によって生み出される良好な引っ張り合いの状態をダイナミック・テンションと捉え、ケイパビリティ、業績との関係を実証的に検証している。しかしながら、ダイナミック・テンションがケイパビリティへの貢献を通じて業績に正の影響を及ぼすという仮説は支持されなかった。ただし、環境不確実性の高低および組織文化の特徴によってサンプルを分割して行った追加分析では、ダイナミック・テンションが業績に対して正の影響を及ぼすことを明らかにしている。

Henri は、ダイナミック・テンションをバランスのとれた利用という観点から捉えているが、実証的には2つのコントロールが積極的に利用されている状況が想定され、両方のコントロール利用を示す変数の積として操作化されている。つまり、ダイナミック・テンションは、対立的コントロールの双方の積極的利用によって測定されている。しかしながら、この対立的なコントロールの併置という観点のみを取り上げて、テンションのマネジメントを議論することは適切とは言えない。

なぜなら、単純に複数の対立的なコントロールを同時に組み込むことが効果的であるとは限らないからである。たとえば、Kihn (2007) は、海外子会社マネジャーの業績評価に対する、本社による財務的コントロール、非財務的コントロール、行動的コントロールの影響を調査し、短期的収益性に対して、3つのコントロールの同時強調の効果は財務的コントロール単独よりも強くないことを明らかにしている。また、Marginson (2002) は、業績評価システムの診断的利用とインターラクティブ利用によって、指標間にコンフリクトが生じ、ミドルの戦略的行動 (Burgelman, 1983) に繋がらなかったことを観察している。さらに、Mundy (2010) は、ダイナミック・テンションに焦点を合わせた多国籍金融会社のケース研究から、4つのレバーのなかでも、インターラクティブ・コントロールは、組織の業務パラダイムをも脅かし、組織を不安定にするほど影響力が強い、と指摘している。

これらの分析結果はHenri (2006b) の実証結果と対照的であるが、結局のところ、対立的コントロールの併置とただただでは、コンフリクトのように伝統的に回避すべきものとして捉えられてきた状況⁴をなぜ許容することができ、テンションがどのように成果と関連するのか、十分な説明を与えることはできないであろう。もちろん、長期的に環境適応をはかるためには、戦略の確実な実行のみならず、環境変化に対して柔軟な戦略の変更も許容することが重要であるから、診断的コントロールとインターラクティブ・コントロールの同時併用というダイナミック・テンションの概念は直感的には理解できる。しかしながら、実際に対立的なコントロールが運用される際に、ミドルやローのマネジャー、さらには現場の実際の業務にて、意図された戦略の実行に集中する一方で、新たな機会・脅威の探索も行うという対立的な状況にどのように対応するのかは明確にはなっていない。これについて、Henri (2006b) では、ケイパビリティが成果との関係をつなぐ鍵概念とされたが、実証的支持は得られなかったし、同概念を適用した他の研究 (Grafton et al., 2010; Widener, 2007) の分析モデルとの違いを十分に説明できるほど、理

⁴ パラドックスに対する見解のすべてが肯定的なわけではない。Davis et al. (1997) は、パラドックスを、環境と認識枠組みのパラドックス、認識枠組みと構造のパラドックス、構造と行為のパラドックス、認識枠組みと行為のパラドックスに分類した上で、いずれの特性からも組織変革の引き金というよりもむしろその障害になっていると主張した。

論も精緻化されていない(西居, 2011)。また, ダイナミック・テンションという概念には, バランスのとれた利用というニュアンスも含まれているが, そもそもバランスが何を意味するのか, コントロール・レバーのフレームワークのもとでも明確に示されているとは言えない(Mundy, 2010)。こうした点をより明確にすることが, テンションのマネジメントという視点からは重要になってくると考えられる。

4. テンションのマネジメント

前節の議論から示唆されるように, 対立的に捉えられるコントロールを同時に積極的に利用している状況だけに着目するのであれば, テンションのマネジメントとして検討する意義はそれほど高くはないと考えられる。なぜなら, 複数の対立的目標に対して, 適切なコントロールを積極的に利用するというだけであれば, コンティンジェンシー理論で検討されてきた伝統的知見をそのまま応用すれば良く, 新たに論点を設定し議論を行う余地は少ないからである。

二律背反する目標を両立させ, 対立的な原理を有する組織を誘導するために, 行われる管理行動は対立的なコントロールを積極的に利用することだけではないはずである。業績評価システムの利用方法は変化する可能性があり(Tuomela, 2005), 複数のコントロール・レバー間には複雑な相互関係あるいは適切な利用順序があること(Bruining et al., 2004; Dent, 1991; Kober et al., 2007; Mundy, 2010; Simons, 1994; Widener, 2007)を踏まえれば, 対立的要因が引っ張り合うという状態は, 常にある一点で均衡しているとは限らないであろう。これについて, Simons (2005)では, 組織が持続的に環境適応するプロセスを, 統制, アカウンタビリティ, 影響, 支援の4つの範囲⁵の調整を通じて, コントロール間の引っ張り合いの程度を変化させるという, よりダイナミックなものとして捉えている。

このように, マネジメント・コントロール間の関係性やその通時的プロセスに着目しようとするならば, コントロール間の適度な引っ張り合いの状態が常に維持されるわけではなく, その関係性が変動的であることが示唆される。概念的には, コントロール間の関係性は, 両側からある程度拮抗した力で引っ張り合っている状態, 全く引っ張り合っていない状態, どちらか一方の引っ張る力が相対的に強い(弱い)状態, 過度な力によって引っ張り合っている状態の4つに分類できる。もちろん, これらの状態は相互に独立したものではなく, 各状態間の移動が想定される。このことを踏まえると, マネジメント・コントロールにおけるテンションに関して, 対立的な極の同時的存在だけに着目するのではなく, 両極の存在を通時的な視点で捉えた方が, テンションのマネジメントの実態をより豊かに捉えることが可能になると考えられる。

たとえば, 「リゾート運営の達人」を企業理念とし, 顧客満足と収益性の両方を徹底追求する星野リゾート(乙政・近藤, 2011)では, 特に, リゾート再生に取り組む際に, まずは, 顧客志向に向けた組織的取り組みとマーケティング活動に従業員を集中させ, 再生が軌道に乗った段階で, 同社のコスト管理手法を通じて従業員にコスト意識も浸透させるといった再生のプロセスがとられている。また, 営業部門の業績評価で売上高を重要視してきたカルビー(石井, 1998)では, 1990年頃, ポテトチップスの品質改善を達成するために, 単に非財務指標が追加されたのではなく, 一時的に店頭品質と呼ばれる指標による評価に全面的に切り替えて, 店頭品質を十分に高い水準に維持できるようになった段階になってから, 売上高も併用した2本立ての評価方法に変更された。すなわち, マネジメント・コントロール間のテンションが一時的に弱められ, あるいは回避され⁶, その後に, 引っ張り合いの程度が強められるといった時間経過のなかでの取り組みである。こうした実践は, テンションのマネジメントの通時的な側面を理解する上で示唆に富む。

⁵ Simons (2005)では, 4つの範囲について, 統制はマネジャーの利用可能な資源が少ないか多いか, アカウンタビリティは業績指標の中にトレードオフの余地が小さいか大きいか, 影響は相互作用が部門内か部門横断的か, 支援は他者支援へのコミットメントが弱い強い, を意味するものとして捉えられている。

⁶ ただし, そのような状態になったとしても, 業務遂行のなかで組織メンバーがそれまで直面していたパラドキシカルな要素全てが解消されるわけではないだろう。それどころか, 一時的にはあるかもしれないが, 現場ではそれまでの取り組みと新たに求められる目標との間で引き裂かれるといった新たなテンションが生じるかもしれない。

さらに、テンションのマネジメントを通時的に捉えることに付随して、そのマネジメントは、明確な始点と終点（解決）があると言うよりも、循環的なプロセスであるということにも気付かされる。Lewis (2000) は、テンションのマネジメントの達成は、そこで何が明確な終点があることを意味するのではなく、より高度なパラドキシカルな要素の発見⁷へとつながり、そのことによってマネジメントの循環的なプロセスが形成されると指摘する。

このように捉えた場合、時間の経過とともに、当初避けられた同時的なテンションを生むようなマネジメント・コントロールが運用され出すということは、以前は組織的にうまく対応できなかった引っ張り合いの舵取りができるように組織が進化したことを暗黙的に示していると言えよう。もちろん、ダイナミック・テンションの議論に見られるように、相対立するコントロールの同時的な行使は先行研究において重要視されている点である。ただし、上記の事例が示唆する重要な点は、静的な状態としてではなく、通時的な変化プロセスのなかでの同時的なテンションの存在である。こうした捉え方は、必ずしもコントロール間の同時的なテンションが事前に存在することを前提としない一方で、同時的なテンションが変化のプロセスの中核をなしていることを意味しているので、テンションのマネジメント・プロセスにとって非常に重要であるとわれわれは考えている。具体的には、コントロール間の同時的なテンションが形成されるまでのプロセスと、その後、より高度なパラドキシカルな要素が認知されることで、コントロール間の関係性が再び変化していくプロセスが、循環的なマネジメント・プロセスのなかで特に注目すべき現象であろう。こうしたことに鑑みれば、ダブルループの学習 (Kloot, 1997)、新たなケイパビリティの認識 (Grafton et al., 2010)、メンタル・モデルの構築 (Hall, 2011) などに貢献するマネジメント・コントロールに関する知見は、この循環的なプロセスの解明に大きく貢献する可能性がある。

このように、テンションのマネジメントは、マネジメント・コントロールの引っ張り合いの程度を変化させながら、より高度なパラドキシカルな課題の解決を段階的に試みるプロセスとして捉えられる。このテンションの操作を観察するのに、先行研究にて最も頻繁に適用されているのが、診断的コントロールとインタラクティブ・コントロールという戦略の実行と創発に関連するフレームワークである。この2つのコントロールは、主にシステムの利用方法の違いとして理解されることが多い。ただし、厳密に捉えれば、単に利用方法が異なるだけではなく、どのシステムを利用するのかという選択の問題も関連してくる。診断的利用あるいはインタラクティブ利用されるシステムは、決して最初から決まっているのではなく、環境条件や組織内部の特性に応じて、選択されるものである (Bisbe and Malagueño, 2009; Simons, 1991)。そのため、なぜ、特定のシステムが利用されるのかという選択の視点も、テンションのマネジメントに関連していると考えられる。

さらに、システムの利用方法は、Simons の4つのコントロール・レバーのみに限定されるわけではない。表1に示されるように、イネープリング・コントロールと強制的コントロールは、近年、積極的に適用が試み始められたフレームワークである。Ahrens and Chapman (2004) は、効率性と柔軟性といったテンションのマネジメントに対して、システムの公式化 (Adler and Borys, 1996) に着目し、イネープリング・コントロールと強制的コントロールという2つのコントロール概念をマネジメント・コントロール研究に適用した。ただし、対立的なコントロールとして説明されるイネープリング・コントロールと強制的コントロールは、単に利用方法が異なるのではなく、設計面でも違いがある。特に、イネープリング・コントロールは、業務プロセスは完全にはプログラム化できないことを前提に、不測の事態が生じた場合、それに積極的かつ柔軟な対応を従業員に促すタイプのコントロールである⁸。このようなタイプのコントロールとして管理会計システムが利用されるには、①複雑な会計情報が業務特性に合わせて適切に分解され、業務上の不測の事態にも、それら情報から従業員自らが業務のどこに問題があるのか特定できること、②直接の利用者である従業員にとって、管理会計情報そのものの透明性が確保されていること、③直接の利用者だけでなく、組織のあらゆる階層から、そのシステムの価値が認識されていること、④従業員の使い

⁷ Lewis (2000) は、メンバーが過去に用いていた思考や行動を覆させることや、相反する要素から何か新しいものを導き出せるような認知の再構築を、超越 (transcendence) と呼んでいる。

⁸ 一方、強制的なコントロールは、プログラム化された業務プロセスのもとで、従業員に規則や手順を遵守させることを目的としたコントロールである。不測の事態については、専門のスタッフに対応を任せるために、従業員への学習機会の提供は想定されていない。

勝手の良いように柔軟に情報が加工できること、といった設計上の特性を備える必要があるという。

近年では、システムの利用方法といったプロセス的側面への焦点が、研究上重要視されているが (Berry et al., 2009; Stringer, 2007; Tucker et al., 2009), イネープリング・コントロールの特性からも示唆されるように、テンションをマネジメントするマネジャーにとって、システム的设计も重要な選択要因であろう。

このように、マネジメント・コントロール間のテンションを変化させるための管理行動には、システムの利用方法を変更することだけではなく、どのシステムを利用するのかという選択、どのような特性を持ったシステムとするのかという設計といった内容も含まれると考えられる。

5. おわりに

以上、本稿では、テンションのマネジメントに関連する管理会計研究を中心に検討を行った。まず、多様なテンション概念を、目標、組織特性、マネジメント・コントロールの3つの側面によって捉えることができることを示した。そして、ダイナミック・テンションの検討を通じて、テンションのマネジメントのフレームワークを構成する3つのエレメントを抽出した(表2)。つまり、第1に、マネジメント・コントロール間の引っ張り合いには概念上いくつかのパターンがあり、その引っ張り合いの程度は通時的な変化のなかで捉えられることを示した。ただし、それはコントロール間の同時的テンションの軽視を意味しているのではなく、むしろ同時的テンションが通時的な変化のプロセスの中核に位置づけられると指摘した。第2に、第1の点に関連して、テンションのマネジメントは高度なパラドキシカルな課題の発見と解決から構成される循環的なプロセスとして捉えられることを示した。最後に、マネジメント・コントロール間のテンションを通時的に変化させていくには、マネジメント・コントロール・システムの利用面だけでなく設計面や選択面からのアプローチも含まれていることを示した。

表2 テンションのマネジメントにおける3つのエレメント

時間軸	<ol style="list-style-type: none"> 1. 「通時的」に変化するマネジメント・コントロール間のテンション 2. 概念上いくつかの引っ張り合い(テンション)のパターンが存在(両極からある程度拮抗した力で引っ張り合っている状態, 全く引っ張り合っていない状態, どちらか一方の引っ張る力が相対的に強い(弱い)状態, 過度な力によって引っ張り合っている状態) 3. テンションの変化プロセスの中核となるコントロール間の同時的テンション
プロセス	<ol style="list-style-type: none"> 1. 明確な始点・終点が存在しない循環的プロセス 2. より高度なパラドキシカルな課題の段階的な発見と解決
操作軸	<ol style="list-style-type: none"> 1. システムの設計 2. システムの選択 3. システムの利用

これらを踏まえて、以下では、今後取り組むべき必要性が高いと思われる研究課題を明示して、本稿の締めくくりにしたい。第1に、目標、組織特性、マネジメント・コントロール、それぞれの側面で引っ張り合いが生じるなかで、この3者間の関連性を明らかにする必要がある。コンティンジェンシー理論からも示唆されるように、目標、組織、マネジメント・コントロールは相互に独立しているわけではない。戦略の実行と創発に関連した多く管理会計研究では、安定性—集権化—診断的コントロール、柔軟性—分権化—インタラクティブ・コントロールといった組み合わせのなかで、目標、組織特性、マネジメント・コントロールには何らかの関連性(相関関係、因果関係、調整・仲介関係など)が想定されてきた。ただし、常にステレオタイプの関係性が識別されるとは限らない。たとえば、インタラクティブ・コントロールは、行動の可視化やアカウントビリティの強化を通じて組織メンバーの抵抗を誘発したり (Tuomela, 2005)、組織のイノベーション水準に応じてイノベーションへの影響の方向性(正負)が変わったりするので (Bisbe and Otle, 2004; Bisbe and Malagueño 2009)、柔軟性や自律性といった目標や

組織特性と必ず結びついて発現するわけではない。また、組織の合理性や効率性の要求に対して、常に管理会計システムが重要視されるとは限らないなど、目標とコントロール・システムとの関係はコンティンジェンシー理論で想定されているほど一意的ではないことも指摘されている (Abernethy and Chua, 1996)。このように、先行研究の知見が単純に応用できるわけではない点には注意が必要である。

第 2 に、通時的なテンションのマネジメントのプロセスを解明する必要がある。定性的な研究によって、プロセスの解明は試みられているが、どのような循環的なプロセスでテンションがマネジメントされるのか、経験的証拠の蓄積には乏しい。そのため、なぜ、パラドックスが業績や組織運営の面で成功にも失敗にも関連するのか（つまり、何がパラドックスの成否を分けるのか）などの素朴かつ核心的な疑問について明らかにされないままとなっている。なお、テンションのマネジメントは、相互に関連した、マネジメント・コントロール・システムの設計、選択、利用方法を中心とした引っ張り合いの操作として捉えることができるが、多くの先行研究は、利用方法に関連した特定のフレームワークに依存しているので、より包括的な視点からのプロセス解明が必要である。

第 3 に、引っ張り合いというテンションの測定方法を確立する必要がある。基本的には、定量的研究において、テンション概念をどのように測定するのかが中心的な課題と言えるが、この知見は定性的研究におけるテンションの発生に関する研究者の判断にとっても有益であろう。具体的には、どの程度の引っ張り合いの強さをテンションとして識別するのか、マネジメント・コントロール間にどのような関係性を想定するのか⁹といった項目が重要な論点になると考えられる。

最後に、これらのテンションのマネジメントに関する研究課題として、認知の視点を加える必要があることを示しておくことにしよう。前述したように、本質的に目標や組織特性においてパラドキシカルな要素を抱えているにしても、個人がそれを認知しているとは限らない。そのため、テンションの認知に関して、組織メンバー間（特に、組織階層間や部門間）でズレが生じるかもしれない。しかしながら、多くの先行研究では、テンションの存在を前提に、対立的目標をそれぞれ達成するために適切なシステムの利用方法の検討を行っており、テンションの認知プロセスに関する議論は希薄であると言わざるを得ない。個人のなかでのテンションの構築や組織的なテンションの認知といった局面を想定すれば、マネジメント・コントロールは、業績評価を中心に関連性が深いと考えられるので、テンションの認知・共有プロセスにおいてどのような役割を果たすのか明らかにする必要がある。ただし、慣性や変革に対する障壁になるように、テンションの認知あるいは共有それ自体が常に望ましいとは限らないので、個人の認知や組織としての共有がどのようにテンションの循環的なマネジメント・プロセスに関連してくるのか十分に配慮する必要がある。

参考文献

- Abernethy, M. A. and W. F. Chua. 1996. A Field Study of Control System “Redesign”: The Impact of Institutional Processes on Strategic Choice. *Contemporary Accounting Research* 13(2): 569-606.
- Adler, P. S. and B. Borys. 1996. Full Access Two Types of Bureaucracy: Enabling and Coercive. *Administrative Science Quarterly* 41(1): 61-89.
- Adler, P. S. and C. X. Chen. 2011. Combining Creativity and Control: Understanding Individual Motivation in Large-Scale Collaborative Creativity. *Accounting, Organizations and Society* 36(2): 63-85.
- Ahrens, T. and C. S. Chapman. 2004. Accounting for Flexibility and Efficiency: A Field Study of Management Control Systems in a Restaurant Chain. *Contemporary Accounting Research* 21(2): 271-301.

⁹ 複数のマネジメント・コントロールを互いに独立した存在として見なさないのであれば、どのような関数形態を想定するのか決定する必要がある。単純な線形の関係のみならず、逆 U 字のような非線形の関係も考えられる。

- Berry, A. J., A. F. Coad, E. P. Harris, D. T. Otley and C. Stringer. 2009. Emerging Themes in Management Control: A Review of Recent Literature. *The British Accounting Review* 41(1):2-20.
- Bisbe, J. and R. Malagueño. 2009. The Choice of Interactive Control Systems under Different Innovation Management Modes. *European Accounting Review* 18(2): 371-405.
- Bisbe, J. and D. Otley. 2004. The Effects of the Interactive use of Management Control Systems on Product Innovation. *Accounting, Organizations and Society* 29(8): 709-737.
- Bruining, H., M. Bonnet, and M. Wright. 2004. Management Control Systems and Strategy Change in Buyouts. *Management Accounting Research* 15(2):155-177.
- Burgelman, R. A. 1983. A Model of the Interaction of Strategic Behavior, Corporate Context, and the Concept of Strategy. *Academy of Management Review* 8(1): 61-90.
- Busco, C., Elena G., and R. W. Scapens. 2008. Managing the Tensions in Integrating Global Organisations: The Role of Performance Management Systems. *Management Accounting Research* 19(2): 103-125.
- Cameron, K. S. 1986. Effectiveness As Paradox: Consensus and Conflict in Conceptions of Organizational Effectiveness. *Management Science* 32(5): 539-553.
- Cameron, K. S. and R. E. Quinn. 1988. Organizational Paradox and Transformation' in Paradox and Transformation. in Cameron, K. S. and R. E. Quinn(eds.), *Toward a Theory of Change in Organization and Management*: 1-18,. Cambridge, Mass.: Ballinger.
- Cameron, K. S. and R. E. Quinn. 2006. *Diagnosing and Changing Organizational Culture: Based on the Competing Values Framework*. revised edition. San Francisco: Jossey-Bass.
- Chenhall, R. H. 2003. Management Control Systems Design within its Organizational Context: Findings from Contingency-Based Research and Directions for the Future. *Accounting, Organizations and Society* 28(2/3): 127-168.
- Davila, T. 2000. An Empirical Study on the Drivers of Management Control Systems Design in New Product Development. *Accounting, Organizations and Society* 25(4/5): 383-409.
- Davis, A. S., Maranville, S. J., and Obloj, K. 1997. The Paradoxical Process of Organizational Transformation: Propositions and a Case Study. in Pasmore, W. A. and R. W. Woodman (eds.), *Research in Organizational Change and Development*, 10: 275-314,. Greenwich, CT: JAI Press.
- Dent, J. F. 1987. Tensions in the Design of Formal Control Systems: a Field Study in a Computer Company. in Burns, W. J. and R. S. Kaplan(eds.), *Accounting and Management—Field Study Perspectives*: 119-145,. Cambridge, MA: Harvard Business School Press.
- Dent, J. F. 1991. Accounting and Organizational Cultures: A Field Study of the Emergence of a new Organizational Reality. *Accounting, Organizations and Society* 16(8): 705-732.
- Dent, J. F. 1996. Global Competition: Challenges for Management Accounting and Control. *Management Accounting Research* 7(2): 247-269.
- Dunk, A. S. 2011. Product Innovation, Budgetary Control, and the Financial Performance of Firms. *The British Accounting Review* 43(2): 102-111.
- Ford, J. D., and Backoff, R. W. 1988. Organizational Change in and out of Dualities and Paradox in Quinn, R. E. and K. S. Cameron (eds.), *Paradox and Transformation: Toward a Theory of Change in Organization and Management*: 81–121. Cambridge, MA: Ballinger.
- Frow, N., D. E. W. Marginson, and S. Ogden .2005. Encouraging Strategic Behavior while Maintaining Management Control: Multi-functional Project Teams, Budgets, and the Negotiation of Shared Accountabilities in Contemporary Enterprises. *Accounting, Organizations and Society* 35(4): 444-461.

- Frow, N., D. E. W. Marginson, and S. Ogden. 2010. "Continuous" Budgeting: Reconciling Budget Flexibility with Budgetary Control. *Accounting, Organizations and Society* 35(4): 444-461.
- Grafton, J., A. M. Lillis and S. K. Widener. 2010. The Role of Performance Measurement and Evaluation in Building Organizational Capabilities and Performance. *Accounting, Organizations and Society* 35(7): 689-706.
- Hall, M. 2011. Do Comprehensive Performance Measurement Systems Help or Hinder Managers' Mental Model Development?. *Management Accounting Research* 22(2): 68-83.
- Henri, J. 2004. Performance Measurement and Organizational Effectiveness: Bridging the Gap. *Managerial Finance* 30(6): 93-123.
- Henri, J. 2006a. Organizational Culture and Performance Measurement Systems. *Accounting, Organizations and Society*. 31(1): 77-103.
- Henri, J. 2006b. Management Control Systems and Strategy: A Resource-Based Perspective. *Accounting, Organizations and Society* 31(6): 529-558.
- 飛田努. 2010. 「日本企業の組織文化・経営理念と財務業績に関する実証分析：2000年代における日本的経営を考察する手掛かりとして」立命館経営学 48-5: 61-78.
- 石井淳蔵. 1998. 「営業マネジメントの革新」ディスカッションペーパー（神戸大学）. No.9877.
- Kaplan, R. S. and D. P. Norton. 2001. *The Strategy-Focused Organization: How Balanced Scorecard Companies Thrive in the New Business Environment*. Cambridge, MA: Harvard Business School Press.
- Kihn, L. A. 2007. Financial Consequences in Foreign Subsidiary Manager Performance Evaluations. *European Accounting Review*. 16(3): 531-554.
- Kloot, L. 1997. Organizational Learning and Management Control Systems: Responding to Environmental Change. *Management Accounting Research* 8(1): 47-73.
- Kober, R., J. N. and B. J. Paul. 2007. The Interrelationship between Management Control Mechanisms and Strategy. *Management Accounting Research* 18(4): 425-452.
- Lewis, M. W. 2000. Exploring Paradox: Toward a More Comprehensive Guide. *The Academy of Management Review* 25(4): 760-776.
- Malmi, T. and D. A. Brown. 2008. Management Control Systems as a Package: Opportunities, Challenges and Research Directions. *Management Accounting Research* 19(4): 287-300.
- 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(11): 1019-1031.
- Mouritsen, J. 1995. Management Accounting in Global Firms in Ashton, D. and T. Hopper and R. W. Scapens (eds.), *Issues in Management Accounting*, 299-320,. London, UK: Prentice Hall.
- Mundy, J. 2010. Creating Dynamic Tensions Through a Blanked Use of Management Control Systems. *Accounting, Organizations and Society* 35(5): 499-523.
- Murnighan, J. K. and D. E. Conlon. 1991. The Dynamics of Intense Work Groups: A Study of British String Quartets. *Administrative Science Quarterly* 36(2): 165-186.
- Naranjo-Gil, D. and F. Hartmann. 2006. How Top Management Teams Use Management Accounting Systems to Implement Strategy. *Journal of Management Accounting Research* 18(1): 21-53.
- 西居豪. 2011. 「バランス・スコアカード研究の系譜と展望」専修大学会計学研究所報 25: 1-116.
- 乙政佐吉, 近藤隆史. 2011. 「星野リゾート：顧客満足志向の組織マネジメント」小樽商科大学ディスカッションペーパー. No. 133.

- Putnam, L. L. 1986. Contradictions and Paradoxes in Organizations in Thayer, L. (eds.), *Organization Communications: Emerging Perspectives*, 151-167., Norwood, NJ: Ablex Publishing.
- Quattrone, P. and T. Hopper. 2005. A 'Time-Space Odyssey': Management Control Systems in Two Multinational Organisations. *Accounting, Organizations and Society* 30(7/8): 735-764.
- Quattrone, P. and T. Hopper. 2006. What is IT?: SAP, Accounting, and Visibility in a Multinational Organization. *Information and Organization* 16(3): 212-250.
- Quinn, R. E. and J. Rohrbaugh. 1983. A Spatial Model of Effectiveness Criteria: Towards a Competing Values Approach to Organizational Analysis. *Management Science* 29(3): 363-377.
- Simons, R. 1987. Accounting Control Systems and Business Strategy: An Empirical Analysis. *Accounting, Organizations and Society* 12(4): 357-374.
- Simons, R. 1990. Strategic Orientation and Top Management Attention to Control Systems. *Strategic Management Journal* 12(1): 49-62.
- Simons, R. 1994. How New Top Managers Use Control Systems as Levers of Strategic Renewal. *Strategic Management Journal* 15(3): 169-190.
- Simons, R. 1995. *Levers of Control: How Managers Use Innovative Control Systems to Drive Strategic Renewal*. Boston: Harvard University Press. 中村元一, 浦島史恵, 黒田哲彦訳 1998. 『ハーバード流「21世紀経営」4つのコントロール・レバー』産業能率大学出版部.
- Simons, R. 2005. *Levers of Organization Design: How Managers Use Accountability Systems For Greater Performance and Commitment*. Cambridge, MA: Harvard Business Review 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.
- Stringer, C. 2007. Empirical Performance Management Research: Observations from AOS and MAR. *Qualitative Research in Accounting & Management* 4(2): 92-114.
- Sundin, H., M. Granlund and D. A. Brown. 2010. Balancing Multiple Competing Objectives with a Balanced Scorecard. *European Accounting Review* 19(2): 203-246.
- Thompson, J. D. 1976. *Organization in Action: Social Science Bases of Administrative Theory*. New York: McGraw-Hill. 高宮晋監訳 1987. 『オーガニゼーション・イン・アクション: 管理理論の社会科学的基礎』同文館.
- Tucker, B., H. Thorne and B. Gurd. 2009. Management Control Systems and Strategy: What's Been Happening?. *Journal of Accounting Literature* 28: 123-163.
- Tuomela, T. 2005. The interplay of different levers of control: A Case Study of Introducing a New Performance Measurement System. *Management Accounting Research* 16(3): 293-320.
- Widener, S. K. 2007. An empirical analysis of the levers of control framework. *Accounting, Organizations and Society* 32(7/8): 757-788.
- van der Meer-Kooistra, J. and R. W. Scapens. 2008. The Governance of Lateral Relations between and within Organisations. *Management Accounting Research* 19(4): 365-384.
- 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 (慶應義塾大学出版会) 54(3): 45-59.

[付記] 本研究は、科研費 (若手研究(B), 課題番号 2173037 / 21730379; 基盤研究(B), 課題番号 23330150) の助成を受けたものである。