

論 説

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—

西 居 豪

1. イントロダクション

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 (Busco et al., 2008; 西居・近藤, 2012; 吉田, 2011)。一般的に、テンションとは、対立的要素による引っ張り合いあるいは心理的に張り詰めた状態を意味する。昨今の経営環境下では、マネジャーには対立的に捉えられる要素の同時追求が求められることも多い。たとえば、効率的な業務遂行のための統制を効かせつつも創造性を発揮し柔軟な対応を可能にすること、個人に権限を移譲しつつも効果的なチーム体制を構築すること、ローカル環境に適した業務体制を構築しつつもグローバル (全社的) な視点を持つことなどである。

伝統的には、こうした対立的要素は組織に混乱をもたらすので、回避あるいは解消すべきものとして捉えられてきた。また、コンティンジェンシー理論に依拠した研究では、対立的な要因は二項対立的に捉えられ、それぞれの要因に適合する管理会計システムが模索されてきた (Chenhall, 2007)。しかしながら、特に1980年代以降、組織には対立的な目標や行動が必然的に内包しており、対立する要素のうち片方を選択して矛盾や対立を完全に解消しなくても、必ずしも機能不全や低業績に陥るとは限らないと考えられるようになった (Cameron, 1986; Cameron and Quinn, 1988)。たとえば、BSCや戦略マップでは、効率性改善による収益性と製品・サービスの刷新などによる成長性という対立的に捉えられる戦略目標 (Dodd and Favaro, 2006) を両立させるモデルが提示されている (Kaplan and Norton, 2001)。また、Duncan (1976) によっ

て提唱された「両利きの組織 (ambidextrous organization)」は、短期的な収益性の確保に結びつく漸進的なイノベーションや改善に必要な既存の知識の活用と、長期的な競争優位の獲得に結びつく新規事業の創出や革新的なイノベーションに必要な新たな知識の探索とを同時に実現させることを意図している (Andriopoulos and Lewis, 2009; Atuahene-Gima, 2005)。こうした新たな事業機会への挑戦と古い事業機会への対応というパラドックスを抱えた現在の経営戦略 (伊丹, 1987) を効果的に実行するためには、異なる組織能力やコントロールの仕組みが必要になる。たとえば, Grafton et al. (2010) は、戦略的ケイパビリティを「既存のケイパビリティの利用」と「新しいケイパビリティの識別」の2つに分類し、業績評価システムの利用方法 (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) との関係を実証している。相反する効果を意図したコントロールの行使は、組織内にテンションを生じさせる。こうした現象は、ダイナミック・テンション (dynamic tension) という概念によって捉えられ、複雑なマネジメント過程の分析が試みられている (Frow et al., 2010; Henri, 2006b; Marginson, 2002; Mundy, 2010; Simons, 1994; Widener, 2007)。

こうした対立的要素の同時追求は、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。しかしながら、この前提そのものに関する経験的証拠の蓄積は必ずしも十分とは言えない。たとえば、柔軟性と効率性はしばしば同時達成が容易ではない目標として捉えられるが (Ahrens and Chapman, 2004)、この困難性が連続線上の両端に位置づけられる単一次元を想定したものであるのかは明確にされていない。対立的要素の存在は、目標の進捗度や業務遂行状況を測定する機能を持つ管理会計システムの設計・運用に多大な影響を及ぼす。そのため、どのような組織目標が志向され対立的な状況が生み出されているのか、経験的に明らかにすることは、テンション・マネジメントに関する研究を推進する上での基礎的考察として重要であると考えられる。そこで本研究では、日本企業のビジネス・ユニット (以下、BU という) において、どのような組織目標が重視されているのか着目し、組織目標の志向性による類型化を行

い、対立的要素の同時併存という観点から検討を加える。これらの発見事項は、テンション・マネジメントに関する知見を深める上で、重要な事前知識を提供するものであると考えられる。

本稿の構成は次の通りである。2節では本調査の分析フレームワークである競合価値フレームワークについて概観する。3節ではデータを収集するための質問票郵送調査の概要や回答者のプロフィールについて述べる。4節では分析結果を示す。5節では結果の要約と今後の課題を示す。

2. 対立的な組織目標—分析フレームワーク—

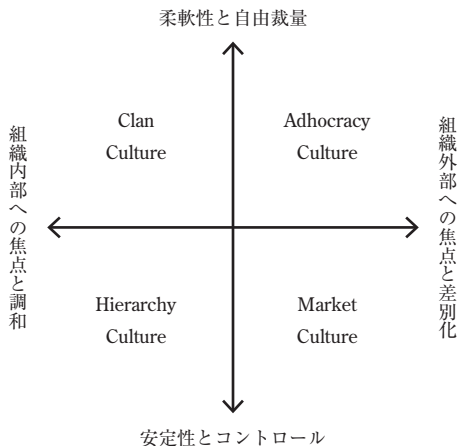
管理会計研究において、テンションに関連して検討されている対立的な諸要素は非常に多岐にわたっている（西居・近藤，2012）。たとえば、効率性と柔軟性（Ahrens and Chapman, 2004; Jørgensen and Messner, 2009）、効率性と創造性（Simons, 1994）、効率性と効果性（Mouritsen, 1995）、堅固性と柔軟性（van der Meer-Kooistra and Scapens, 2008）といった対立的目標を両立させる過程での管理会計システムの設計・運用に研究関心が向けられている。ここでは、対立的に位置づけられる目標を同時に実現させるための、複数のコントロールから構成されるフレームワークが分析モデルとして適用されることが多い。たとえば、Ahrens and Chapman（2004）は、効率性と柔軟性の同時達成が求められていたレストランチェーンのマネジメント・コントロールのケースを分析する際に、システムの公式化（Adler and Borys, 1996）に依拠した強制的コントロールとイネープリング・コントロールという分析フレームワークを適用している。

このように、対立的に位置づけられるさまざまな目標が取り上げられて、システムの設計・運用過程に関する考察が行われている。しかしながら、これらの諸目標が実際にどのような関係にあるのかについては、十分な経験的証拠が蓄積されていない。そこで本研究では、BUがどのような組織目標を重視しているのか定量的な探索調査を行う。競合する組織目標を包括的に取り扱っているということから、競合価値フレームワーク（Competing Value Framework）に

依拠し質問項目を設計した。

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を提示した (Cameron and Quinn, 2006; Quinn and Rohrbaugh, 1983)¹。図表 1 に示されるように、このフレームワークは2つの次元によって組織文化を分類するもので、管理会計研究で適用されている (Henri, 2006a; 飛田, 2010)。第1の次元は、「柔軟性と自由裁量」と「安定性とコントロール」を対極に位置づける次元であり、第2の次元は、「組織内部への焦点と調和」と「組織外部への焦点と差別化」を対極に位置づける次元である。これら2つの次元によって、以下の4つの組織文化のタイプが識別される。

図表 1 競合価値フレームワーク (組織文化の類型)



出所：Cameron and Quinn (2006) p. 35

組織外部への焦点と柔軟性や自由裁量の重視を特徴とするのが、「アドホクラシー (Adhocracy)」である。革新的で先駆的な取り組みによって成功がもたらされるという前提から、起業家精神や創造力の形成がマネジメントの焦点

1 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。

となるタイプである。

アドホクラシーと同様に組織外部に焦点を向けつつも、安定性とコントロールを重視するのが、「マーケット (Market)」である。競争上の優位性を獲得するために他の組織と取引を行うことを重視し、かつマネジメントの焦点が生産性と収益性の改善のためのコントロールにあるタイプである。

組織外部ではなく内部に焦点を向け、安定性やコントロールを重視するのが、「ヒエラルキー (Hierarchy)」である。明確な規則や方針の遵守によって組織を一致団結させ、安定的な業務遂行体制を構築することが重視されるタイプである。

組織内部への焦点と柔軟性や自由裁量の重視を特徴とするのが、「クラン (Clan)」である。価値観や信念の共有による組織内の団結や協調を図るとともに、社員に権限を移譲し、コミットメントやロイヤルティを醸成することがマネジメントの焦点となるタイプである。

こうした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。そこで本研究では、このフレームワークに依拠して、BUが重視する組織目標を調査することにした。具体的には、図表2の対応表に示される組織目標を設定した。図表2に示されるように、2つの次元の4要素に関連した組織目標を選定したが、実際にはどちらに分類すべきか明確ではないものも想定された。「リスクを恐れない挑戦」、 「革新性」、 「迅速性」は、「柔軟性と自由裁量」と「組織外部への焦点と差別

図表2 質問項目として設定した組織目標と競合価値フレームワーク

競合価値フレームワーク	質問項目	
組織外部への注目と差別化	顧客志向 競争における勝利	リスクを恐れない挑戦 革新性 迅速性
柔軟性や自由裁量	柔軟性 独自性	
組織内部への注目と調和	組織内の調和 組織としての一致団結 組織への献身的な態度	
安定性とコントロール	安定性 効率性	

化」の2つに密接に関連していると言える。探索的調査という本研究の趣旨から、これらの項目も質問項目に加えることにした。

3. 研究方法

3.1 調査概要

分析のためのデータは、2012年3～4月に東証一部二部上場企業（水産・農林業、建設業、鉱業、製造業）1,191社の2,195BUを対象に実施した質問票郵送調査により収集した。本調査では、できる限り多くのデータを収集するために、1社につき2つのBUに質問票を送付した。発送先は、事業部（門）長を原則として、該当する名称が見当たらない場合には、営業・マーケティング系の（本）部門長、生産・開発系の（本）部門長とした。これらのいずれにも該当しない場合には、経営企画部門長宛とした。また、3つ以上の該当部門がある場合には、有価証券報告書や各社のHPから主要事業に該当・近似する2つの部門²を選定した。なお、郵送先の選定には、日経WHO'S WHOとダイヤ

図表3 業種別の回収状況

	回答数	内訳		質問票 発送数	内訳		業種別 回収率	内訳	
		(一部)	(二部)		(一部)	(二部)		(一部)	(二部)
水産・農林業	1	1	0	12	10	2	8.3%	10.0%	0.0%
鉱業	2	2	0	11	11	0	18.2%	18.2%	—
建設業	42	38	4	216	181	35	19.4%	21.0%	11.4%
食料品	20	12	8	170	116	54	11.8%	10.3%	14.8%
繊維製品	14	12	2	95	78	17	14.7%	15.4%	11.8%
パルプ・紙	1	1	0	28	20	8	3.6%	5.0%	0.0%
化学	35	29	6	274	220	54	12.8%	13.2%	11.1%
医薬品	11	11	0	66	61	5	16.7%	18.0%	0.0%
石油・石炭製品	1	1	0	21	16	5	4.8%	6.3%	0.0%
ゴム製品	4	3	1	30	21	9	13.3%	14.3%	11.1%
ガラス・土石製品	12	9	3	73	54	19	16.4%	16.7%	15.8%
鉄鋼	12	11	1	80	64	16	15.0%	17.2%	6.3%
非鉄金属	5	4	1	54	44	10	9.3%	9.1%	10.0%
金属製品	16	12	4	93	64	29	17.2%	18.8%	13.8%
機械	45	37	8	297	232	65	15.2%	15.9%	12.3%
電気機器	49	42	7	357	292	65	13.7%	14.4%	10.8%
輸送用機器	30	21	9	151	120	31	19.9%	17.5%	29.0%
精密機器	7	5	2	55	40	15	12.7%	12.5%	13.3%
その他製品	18	15	3	112	85	27	16.1%	17.6%	11.1%
合計	325	266	59	2,195	1,729	466	14.8%	15.4%	12.7%

モンド社役員・管理職情報のデータベースサービスを利用した。業種別の回収率は図表3に示される通りである。

業種別の送付数と有効回答数と間に統計的に有意な差は観察されなかった(適合度検定)。また、回収時期が早期の回答群と後期の回答群³とで、分析に用いられた質問項目の回答に差があるのかも検証した(U検定)。その結果、いずれの変数においても統計的に有意な差は観察されなかった。これらの結果から重大な非回答バイアスは生じていないと判断した。

3.2 回答者のプロフィール

回答者のプロフィールは次の通りである。年齢は平均57歳(中央値56歳, 最頻値59歳), 在社年数は平均28.1年(中央値31年, 最頻値31年・35年), 現役職に就いてからの経過年数は平均3.8年(中央値2年, 最頻値2年)であった。また、回答者が管理責任を負うユニットの種類と役職のクロス集計表を示しているのが図表4である。これらのプロフィールから、本調査の回答者がBUの実情を熟知している適任者であると判断した。

図表4 回答者の役職と管理責任を負うユニットの種類

	統括	本(副)部長	部(室)長	課長以下	合計
営業部門系	9	23	30	9	71
生産部門系	4	29	25	3	61
事業部	20	33	99	5	157
スタッフ部門系	2	5	16	11	34
合計	35	90	170	28	323

4. 分析結果と考察

日本企業のBUがどのような組織目標を重視しているのか探索的に調査すべく、本研究では、以下の手続きに従い分析を行った。まず、2節で示した質問項目の基本統計量と各項目の相関関係を確認する。次に、どのような組織目標

2 事業(本)部門, 営業・マーケティング系, 開発・生産系の順序で選定を行っている。

3 早期・後期ともに、有効回答の20%にあたる65の回答を用いて検証を行った。

の志向性が潜在変数として抽出されるのか、探索的因子分析を通じて検討を行い、モデルの適合性を検証的因子分析によって検証する。そして、抽出された組織目標志向性の高低によってBUを類型化する。最後に、対立的要素を併存させている程度に分類された群間で差があるのか検証する。

4.1 BUの重視する組織目標

前述したように、本研究では競合価値フレームワークに依拠し、2つの次元の4要因に関連した12の組織目標を質問項目として設定した。具体的には、図表5の基本統計量に示されるOG1からOG12までの12の組織目標を、BUがどの程度重視しているのか7件法（1：全く重要でない～4：どちらとも言えない～7：最も重要である）で尋ねた。

各項目の基本統計量は図表5に示される通りである。「迅速性」と「顧客志向」の2項目では、平均値が6.0を超えており、標準偏差も他の項目より若干小さいので、これらは多くのBUにて重視されている項目であると考えられる。ただし、他の項目の平均値も5.0を超えており、多様な目標が同時に重視される傾向にあると言えるだろう。これは、80年代に行われた調査（加護野他、1983）と同様の結果である。また、目標の進捗度を測定する業績測定に関して、非財務的指標も含む多様な指標による測定が行われているという調査結果（星野、1994）とも整合している。

図表6は、各項目間の相関係数を示している。ほとんどの項目で0.2～0.5の間の正の相関係数が算出された。柔軟性と効率性といったしばしば対立的に捉えられる目標間でさえ、0.213と弱い正の相関関係にあった。いわゆる、一方の重要性を高めると、もう一方の重要性が低下する反比例の関係にある組み合わせは1つもなかった。もちろん、柔軟性が重要であったとしても、効率性を完全に軽視できる組織は稀であると考えられるので、こうした結果は必ずしも意外なものではないであろう。

図表 5 基本統計量

項目	N	Theoretical Range		Actual Range		Mean	SD	Skewness	Kurtosis
		Min	Max	Min	Max				
OG1 効率性	323	1	7	2	7	5.82	0.89	-0.817	1.045
OG2 迅速性	323	1	7	3	7	6.05	0.75	-0.613	0.624
OG3 柔軟性	323	1	7	2	7	5.51	0.95	-0.667	0.786
OG4 独自性	323	1	7	2	7	5.61	1.03	-0.577	0.117
OG5 顧客志向	323	1	7	4	7	6.24	0.78	-0.876	0.472
OG6 革新性	322	1	7	2	7	5.39	1.07	-0.451	-0.061
OG7 安定性	323	1	7	2	7	5.33	1.11	-0.504	0.136
OG8 組織内の調和	323	1	7	1	7	5.22	1.11	-0.612	0.782
OG9 組織として的一致団結	322	1	7	2	7	5.65	1.01	-0.637	0.359
OG10 競争における勝利	322	1	7	3	7	5.80	0.99	-0.636	-0.028
OG11 リスクを恐れない挑戦	323	1	7	2	7	5.24	1.12	-0.368	-0.424
OG12 組織への献身的な態度	323	1	7	2	7	5.02	1.05	-0.182	-0.137
TR トレードオフへの対処	324	1	7	2	7	4.59	1.027	-0.390	0.276
CH1 戦略の革命的变化	323	1	7	1	7	4.83	1.283	-0.515	0.022
CH2 戦略の漸進的变化	323	1	7	1	7	4.69	1.301	-0.535	-0.027
PS1 改善重視	324	1	7	1	7	4.60	1.37	-0.562	-0.275
PS2 新規性重視	325	1	7	1	7	4.59	1.49	-0.337	-0.259
CH1+CH2 戦略の変化	323	2	14	3	14	9.51	1.70	-0.143	0.516
PS1+PS2 新製品・サービスの焦点	324	2	14	2	14	9.18	2.03	-0.245	0.485
OGF1 積極適応志向	322	1	7	3	7	5.56	0.70	-0.295	0.302
OGF2 組織整合性志向	322	1	7	2.75	7	5.31	0.82	-0.383	0.159

図表 6 各項目の相関係数

	OG1	OG2	OG3	OG4	OG5	OG6	OG7	OG8	OG9	OG10	OG11	OG12
OG1 効率性	1											
OG2 迅速性	0.276***	1										
OG3 柔軟性	0.213***	0.461***	1									
OG4 独自性	0.188***	0.318***	0.323***	1								
OG5 顧客志向	0.215***	0.347***	0.275***	0.323***	1							
OG6 革新性	0.235***	0.310***	0.337***	0.644***	0.335***	1						
OG7 安定性	0.298***	0.067	0.096*	0.136**	0.211***	0.200***	1					
OG8 組織内の調和	0.265***	0.121**	0.152***	0.137**	0.119**	0.167***	0.422***	1				
OG9 組織として的一致団結	0.273***	0.299***	0.223***	0.244***	0.265***	0.279***	0.262***	0.637***	1			
OG10 競争における勝利	0.289***	0.304***	0.290***	0.301***	0.342***	0.371***	0.162***	0.242***	0.430***	1		
OG11 リスクを恐れない挑戦	0.189***	0.313***	0.389***	0.312***	0.367***	0.445***	0.079	0.189***	0.268***	0.424***	1	
OG12 組織への献身的な態度	0.307***	0.143**	0.230***	0.216***	0.236***	0.269***	0.381***	0.492***	0.452***	0.421***	0.470***	1

N=320, * $p < 0.10$, ** $p < 0.05$, *** $p < 0.01$ (両側)

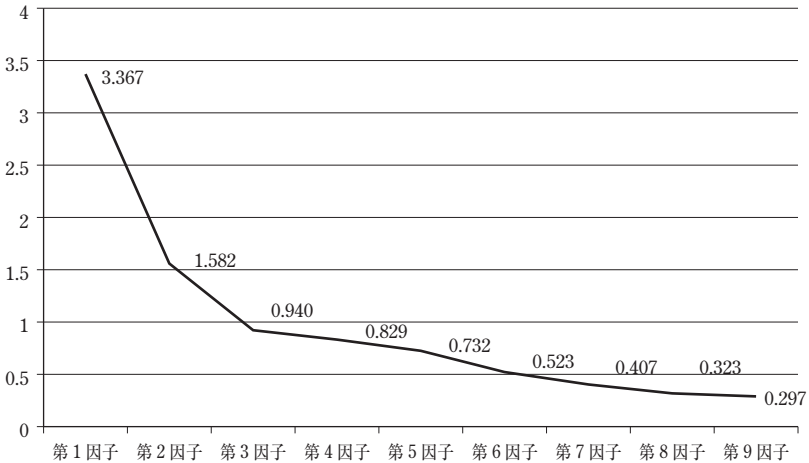
4.2 潜在変数としての組織目標志向性

12の組織目標は、競合価値フレームワークの次元に依拠し設定された。それゆえ、BUが各項目を重視する程度には、特定の組織目標志向性と言える潜在的な構成概念が影響を及ぼしていると考えられる。そこで、各項目の背景にある因子構造を明らかにすべく、探索的因子分析（主因子法、プロマックス回転）を行った。因子数の選択はスクリープロット基準とカイザーガットマン基準の両面から検討し、因子負荷量が0.40以上の項目によって因子が構成され

ること、複数の因子に0.30以上の負荷量を示さないこと、特定の志向性を示す組織目標として解釈可能であることを因子抽出の条件とした。得られた分析結果は以下の通りである。

抽出された各因子の固有値は、第1因子(3.367)、第2因子(1.582)、第3

図表7 スクリープロットの推移



図表8 探索的因子分析の結果

項目	第1因子 積極適応志向	第2因子 組織整合性志向
OG6 革新性	0.749	-0.014
OG4 独自性	0.693	-0.052
OG3 柔軟性	0.566	0.009
OG11 リスクを恐れない挑戦	0.548	0.118
OG2 迅速性	0.530	-0.002
OG8 組織内の調和	-0.165	0.942
OG9 組織としての一致団結	0.134	0.640
OG12 組織への献身的な態度	0.171	0.576
OG7 安定性	-0.010	0.475
	因子間相関	0.422
	寄与率(%)	12.157
	累積寄与率(%)	43.630
	Cronbach's alpha	0.759

主因子法(プロマックス回転), N=320, KMO=0.736, Bartlettの球面性検定 $p=0.000$

因子 (0.940), 第4因子 (0.829), 第5因子 (0.732) と推移しており, 第3因子以降の推移はフラットな状態となっている (図表7参照)。スクリープロットの推移と同様に, ガットマン基準 (固有値1以上) でも2因子構造が支持された。この2因子構造の分析結果を示しているのが図表8である。なお, OG1 (効率性) とOG10 (競争における勝利) は, 因子負荷量の関係で除外された。また, OG5 (顧客志向) は天井効果が観察されたために, 分析から除外している。両因子の尺度の信頼性 (α 係数) に関しては, 一般的慣行として採用されることの多い0.70という基準を上回っており, 内的一貫性に問題はないと判断した。次に, 高い因子負荷量を示した項目から, 各因子の特性を考えてみることにしよう。

競合価値フレームワークでは, 「柔軟性と自由裁量」と「安定性とコントロール」, 「組織内部への焦点と調和」と「組織外部への焦点と差別化」という対立軸を持つ2つの次元が設定されている。しかしながら, 因子分析の結果, 抽出された2つの因子は, これらの対立軸が混在したものとなった。すなわち, 「組織内部への焦点と調和」と「安定性とコントロール」に関連した項目, 「柔軟性と自由裁量」と「組織外部への焦点と差別化」に関連した項目が, それぞれ1つの因子として抽出された。これらの組み合わせは, 競合価値フレームワークによる4つの組織文化のタイプで言えば, ヒエラルキー文化とアドホクラシー文化に該当するものであった。

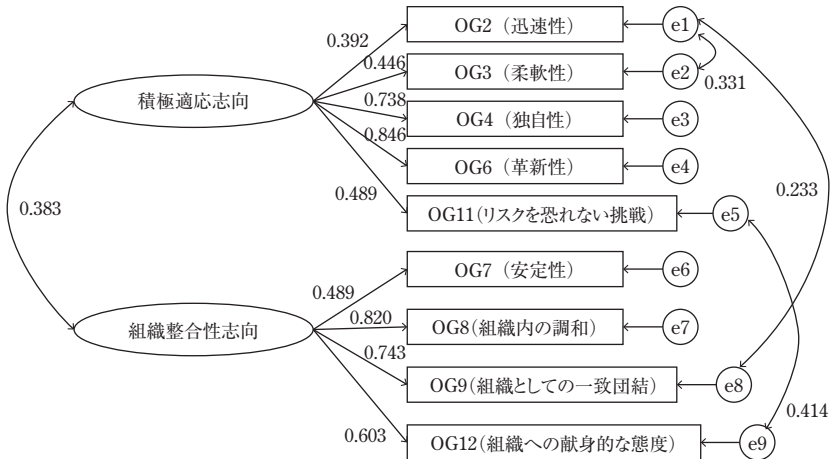
第1因子には, 「革新性」, 「独自性」, 「柔軟性」, 「リスクを恐れない挑戦」, 「迅速性」の5項目が高い因子負荷量を示した。これらの項目は, BUが積極的に変化を起し環境適応を図ることに深く関連していると考えられるために, 第1因子は「積極適応志向」因子と命名した。

一方, 第2因子には, 「組織内の調和」, 「組織としての一致団結」, 「組織への献身的な態度」, 「安定性」の4項目が高い因子負荷量を示した。これらの項目は, BUの安定的な組織運営に深く関連していると考えられるために, 第2因子は「組織整合性志向」因子と命名した。

探索的因子分析によって得られたモデルの適合度を検証するために, 2因子

構造における検証的因子分析(斜交回転)を行った。しかしながら、各適合度指標の値は、 $X^2=170.94$ ($p=0.000$), $X^2/df=6.575$, $GFI=0.897$, $AGFI=0.822$, $CFI=0.830$, $RMSEA=0.132$, $AIC=208.94$ となり、全体的に適合度が低くモデルの当てはまりはあまり良くなかった。そこで、修正指数を参考に誤差変数間に共分散を順次設定し、モデル改善の可能性を探った。その結果、「迅速性」の誤差変数 e1 と「柔軟性」の誤差変数 e2, 「迅速性」の誤差変数 e1 と「組織としての一致団結」の誤差変数 e8, 「リスクを恐れない挑戦」の誤差変数 e5 と「組織への献身的な態度」の誤差変数 e9 との間に共分散を設定することで、モデルの適合度が大きく改善した(図表9)。これらの各項目間には関連性が想定しうるので⁴、誤差変数間の共分散の想定は妥当であると考えられる。元のモデルと修正モデルの適合度指標を比較すると、誤差共分散を仮定したモデル

図表9 検証的因子分析の結果



$\chi^2=75.11$ ($p=0.000$), $\chi^2/df=3.266$, $GFI=0.951$, $AGFI=0.904$, $CFI=0.939$, $RMSEA=0.084$, $AIC=119.11$

4 下記の理由から、誤差変数間に共分散を設定した各項目間には関連性があると考えられる。まず、柔軟な対応には、迅速さが求められるし、その逆も然りであろう。また、迅速さを高めるには、組織として一致団結している必要があるだろう。さらに、果敢な挑戦は組織への献身的な貢献としての評価に繋がる可能性があるだろう。

の方が全体的にモデルの適合度が高いことが分かる。RMSEA が 0.08 以上の値を示しており、モデルの当てはまりが良好であるとはいえないが、GFI, AGFI, CFI が 0.90 以上の値を示していることから、総合的には、修正後のモデルは受け入れ可能であると判断した。

4.3 組織目標志向性の高低による類型化

上記の因子分析の手続きを通じて、BU の追求する組織目標が積極適応志向と組織整合性志向という 2 つの構成概念によって捉えられることが確認された。この 2 つの目標をどの程度志向するのかは、BU によって差があると考えられる。そこで、組織目標志向性の高低による類型化を試みた。類型化にはいくつかの方法があるが、本研究では、2 つの因子の下位尺度得点（単純平均値）を中央値⁵で高低に区分し、両者の組み合わせによって 4 つのセルを形成した。なお、2 つの組織目標志向の下位尺度得点を分類基準としたクラスター分析による類型化⁶も行ったが、正準判別分析⁷的的中率が最も高かったのは、中央値で高低に分類するアプローチであった⁸。2 つの志向性の下位尺度得点の基本統計量と類型化の結果を示しているのが図表 10 である。

図表 10 に示されるように、積極適応志向と組織整合性志向がともに高いのがセル 4 (96 BU)、ともに低いのがセル 1 (113 BU)、積極適応志向が高く組織整合性志向が低いのがセル 3 (47 BU)、積極適応志向が低く組織整合性志向が高いのがセル 2 (64 BU) である。2 つの志向性の高低が一致しているセルが多く、不一致のセルが約半数ほどとなっている。

なお、図表 10 では、2 つの志向性を高低として区分表示しているが、これ

5 積極適応志向の中央値は 5.60、組織整合性志向の中央値は 5.37 である。

6 クラスター分析は次の手続きに従った。クラスター間の距離は平方ユークリッド距離を用い、クラスタリングの方法として Ward 法を採用し、樹形図からクラスター数が 3 つと 4 つの 2 パターンの類型化を試みた。

7 従属変数は組織の類型化の結果、独立変数は組織目標志向性の 2 つの下位尺度得点である。

8 交差妥当化による判別的中率は、中央値で分類した場合が 95.3%、クラスター数が 3 つの場合が 92.2%、クラスター数が 4 つの場合が 94.1% であった。

図表 10 組織目標志向性による BU の類型化

		Min	Max	Mean	95% CI		SD
					Lower	Upper	
積極適応志向	セル 1 (113)	3.00	5.60	5.00	4.91	5.10	0.50
	セル 2 (64)	3.80	5.60	5.16	5.06	5.26	0.42
	セル 3 (47)	5.80	7.00	6.08	5.99	6.17	0.31
	セル 4 (96)	5.80	7.00	6.23	6.15	6.31	0.39
	合計 (320)	3.00	7.00	5.56	5.48	5.64	0.71
組織整合性志向	セル 1 (113)	2.75	5.25	4.67	4.57	4.77	0.55
	セル 2 (64)	5.50	6.75	5.85	5.78	5.93	0.30
	セル 3 (47)	3.00	5.25	4.62	4.44	4.79	0.59
	セル 4 (96)	5.50	7.00	6.03	5.94	6.12	0.46
	合計 (320)	2.75	7.00	5.31	5.22	5.40	0.82

		組織整合性志向	
		低い	高い
積極適応志向	低い	セル 1(113)	セル 2 (64)
	高い	セル 3 (47)	セル 4 (96)

高低の区分は全て統計的に有意である (Steel-Dwass 法)

は絶対評価ではなく、セル間での相対比較による差（多重比較による有意差）を示しているに過ぎない。各セルの平均値がリッカート・スケール上の中央値である 4 以上であることを踏まえると、「低い」に分類されたとしても、その志向性が軽視されているとは言えない点には注意が必要である。

4.4 テンションと組織目標志向性

積極適応志向と組織整合性志向という 2 つの志向性の間には弱い正の相関関係が観察され、伝統的な捉え方である「一方に注力すれば、もう一方が犠牲になるといった二律背反の関係」にはなかった。ただし、2 つの志向性の内容からは、両立が決して容易くない要素が含まれていると想定される。たとえば、自ら率先して変化することを厭わない適応姿勢は、組織内の調和を阻害する可能性がある⁹。それゆえ、2 つの組織目標志向性の同時追求（セル 4 に属する

9 競合価値フレームワークからも、相容れない要素の存在が示唆される。2 つの因子が関連していた「ヒエラルキー」と「アドホクラシー」という 2 つの組織文化におけるリーダーシップ・スタイルは、「ルールを補強する者」と「ルールを破壊する者」といったように完全に相反すると指摘されている (Cameron and Quinn, 2006)。

BU)は、対立的要素を同時に併存させることで、限りある経営資源を巡って組織内にテンションを生じさせる可能性が高い。こうしたテンションは、必ずしも組織に負の影響を及ぼすとは限らないので、トレードオフのようにどちらか一方を選択したり、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)。そこで、前項で示された組織目標志向性による4つのセル間で、戦略、新製品・サービス、組織的対応という3つの側面において、対立的要素が併存している程度に差があるのか検証を行う。3つの側面を据える各変数は次のように操作化された。

① 戦略の変化

戦略に関する対立的要素は、革命的变化と漸進的变化という戦略策定時に求められる変化の観点から捉える。具体的には、「戦略は現状を打破するような大きな転換を必要とするものである。」(CH1)と「これまで採用してきた考え方や施策の延長線上に戦略はある。」(CH2)という2つの文章への同意の程度を7件法(1:全く異なる~4:どちらとも言えない~7:全くその通り)で尋ねた。CH1とCH2の間には弱いながらも負の相関関係が観察された(図表11)。また、各項目と組織目標志向性との相関関係は次の通りである。組織整合性志向については、どちらの項目とも弱い正の相関関係、積極適応志向については、革命的变化(CH1)とは中程度の正の相関関係、漸進的变化(CH2)とは弱いながらも負の相関関係が観察された。

戦略の変化に関する対立的な方向性が同時に求められる場合にスコアが高くなるように、2つの質問項目の合計値(CH1+CH2)を算出し、分析に用いる変数とした。

② 新製品・サービスの焦点

新製品・サービスに関する対立的要素は、開発や市場投入における焦点の違い(改善と新規性)から捉える。具体的には、BUの取扱製品・サービスに関して、「新製品・サービス開発の主たる焦点は現行モデルの改善にある。」(PS1)と「新製品・サービスの投入や市場創造に際して、一番乗りすることが何よりも重視されている。」(PS2)という2つの文章への同意の程度を7件法(1:全

く異なる～4：どちらとも言えない～7：全くその通り）で尋ねた。PS1とPS2の間には有意な相関関係が観察されなかった。また、各項目と組織目標志向性の相関関係は次の通りである。組織整合性志向については、どちらの項目とも弱い正の相関関係、積極適応志向については、改善志向（PS1）とは弱いながらも負の相関関係、新規性（PS2）とは中程度の正の相関関係が観察された。

戦略の変化と同様に、2つの質問項目の合計値（PS1+PS2）を分析に用いる変数とした。

③ トレードオフへの対処

組織的対応の対立的要素は、BUにて、二項対立的な要素に対して、一方を選択することなく、両立を目指した対応行動が取られているかに着目した。具体的には、BUの組織行動特性に関して、「トレードオフに直面した場合、一方を優先するのではなく、両立させる方法を見出す。」という文章への同意の程度を7件法（1：全く異なる～4：どちらとも言えない～7：全くその通り）で尋ねた。分析には、この質問への回答値（TR）をそのまま用いている。組織目標志向性との間には、ともに弱い正の相関関係が観察された。

図表 11 相関係数

	CH1	CH2	PS1	PS2	TR	CH1+CH2	PS1+PS2	OGF1	OGF2	
CH1	戦略の革命的变化	1								
CH2	戦略の漸進的变化	-0.134**	1							
PS1	改善重視	0.067	0.240***	1						
PS2	新規性重視	0.296***	-0.025	0.004	1					
TR	トレードオフへの対処	0.186***	0.006	0.052	0.163***	1				
CH1+CH2	戦略の変化	0.652***	0.664***	0.234***	0.204***	0.145***	1			
PS1+PS2	新製品・サービスの焦点	0.263***	0.144**	0.677***	0.739***	0.155***	0.308***	1		
OGF1	積極適応志向	0.304***	-0.142**	-0.124**	0.374***	0.233***	0.121**	0.192***	1	
OGF2	組織整合性志向	0.131**	0.113**	0.150***	0.103*	0.270***	0.185***	0.177***	0.363***	1

N=319, * $p < 0.10$, ** $p < 0.05$, *** $p < 0.01$ (両側)

上記の3変数について、4つのセル間で差があるのか多重比較を行った結果を示しているのが図表12である。3変数全てにおいて、両目標志向性が高いセル4は、ともに低いセル1に対して、有意差が観察された。一方、セル2やセル3に対しては、有意差は観察されなかった。ただし、3変数全てにおいて、セル4の平均値は最も高かった。これらの結果を踏まえると、セル4に属

図表 12 群間の多重比較

	n	Min	Max	Mean	Mean Lower	95% CI Upper	SD	有意差のあった比較*	
戦略の変化 CH1 + CH2	セル 1	113	3	12	9.12	8.83	9.41	1.56	セル 4 > セル 1
	セル 2	64	6	13	9.59	9.19	10.00	1.61	
	セル 3	47	5	12	9.34	8.92	9.77	1.45	
	セル 4	96	5	14	9.96	9.57	10.35	1.94	
	合計	320	3	14	9.50	9.31	9.69	1.70	
新製品・ サービスの 焦点 PS1 + PS2	セル 1	113	2	14	8.81	8.45	9.18	1.96	セル 4 > セル 1
	セル 2	64	4	13	9.17	8.70	9.65	1.91	
	セル 3	47	5	13	8.96	8.37	9.54	1.99	
	セル 4	95	5	14	9.78	9.36	10.20	2.05	
	合計	319	2	14	9.19	8.97	9.42	2.01	
トレードオフ への対処 TR	セル 1	113	2	6	4.20	4.02	4.39	0.98	セル 4 > セル 1 セル 2 > セル 1
	セル 2	64	2	6	4.67	4.44	4.90	0.91	
	セル 3	47	2	6	4.55	4.24	4.86	1.06	
	セル 4	95	2	7	4.99	4.79	5.19	0.98	
	合計	319	2	7	4.58	4.47	4.70	1.03	

多重比較は Steel-Dwass 法 ($p < 0.05$) によっている

する BU では対立的要素の同時併存が求められる傾向にあると言える。

5. 結び

本研究では、昨今、管理会計研究において注目されているテンション概念について、組織目標の観点から、その実態調査の結果を報告した。最後に分析結果の要約と今後の研究課題を提示することにしよう。

競合価値フレームワークに依拠して設定された組織目標の重要性に関する因子分析の結果、積極適応志向と組織整合性志向と呼ぶことのできる2つの組織目標志向性因子が抽出された。2つの因子間には中程度の正の相関関係が認められ、連続線上の対極に位置づけられるような関係ではなかった。そして、これらを志向している程度に目を向けると、BU間には差が見受けられ、その高低によって、4つのタイプに類型化することができた。相対的高低差に着目した分類ではあるが、2つの志向性がともに高いBU（セル4）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が明らかになった。これらの分析結果は、所謂、連続線上の対極に位置づけられる二律背反的な関係でなくとも、組織内

にテンションを生じさせる可能性があることを示唆している。したがって、ステレオタイプの対立的要素の捉え方では不十分であり、テンションを生む諸要素に関する慎重な検討が今後の研究では求められると言えよう。

テンションが正と負のいずれの影響を及ぼすのかは、そのマネジメントにかかっている。組織目標の実現に向けて組織成員に影響を及ぼす管理会計システムは、この点に深く関連しており、管理会計研究が貢献できる余地は大きいであろう。ただし、現状では、対立的なコントロールの同時行使とパフォーマンスとの関係等の検証は試みられているが（たとえば、Henri, 2006b）、実際に対立的な要素による引っ張り合いがどのようにマネジメントされるのかについては、十分に検証されているとは言えない。この点は、テンション・マネジメントの中心的な検討課題になると考えられる。ただし、本研究の分析結果は、この点以外にも重要な研究領域が存在する可能性を示唆していると考えられる。

4.4の多重比較の分析において、いずれかの志向性が高いセル2やセル3に対するセル4の統計的有意差は観察されなかった。この点に関しては、今後さらなる検討が必要になると思われる。というのは、テンションのマネジメントの対象が、生じた引っ張り合いの舵取りのみならず、生じるテンションの強さそのものの調整も含む可能性があるからである。つまり、いずれかの志向性が低いセル2やセル3は、過度な引っ張り合いによって生じるさまざまな障害を避けるために、一時的に引っ張り合いの程度が緩和されているBU群である可能性がある。こうした点は、テンションのマネジメント過程を通時的に検討していくことで説明が期待できるであろう。

付記：本研究は、科学研究費補助金（若手研究(B)：課題番号：21730379）の助成を得て行われた研究成果の一部である。

【参考文献】

- Adler, P. S. and B. Borys (1996) "Full Access Two Types of Bureaucracy: Enabling and Coercive," *Administrative Science Quarterly*, Vol. 41, No. 1, pp. 61-89.
- 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*, Vol. 21, No. 2, pp. 271-301.
- Andriopoulos, C. and M. W. Lewis (2009) "Exploitation-exploration Tensions and Organizational Ambidexterity: Managing Paradoxes of Innovation," *Organization Science*, Vol. 20, No. 4, pp. 696-717.
- Atuahene-Gima, K. (2005) "Resolving the Capability-rigidity Paradox in New Product Innovation," *Journal of Marketing*, Vol. 69, No. 4, pp. 61-83.
- Busco, C., G. Elena, and R. W. Scapens (2008) "Managing the Tensions in Integrating Global Organisations: The Role of Performance Management Systems," *Management Accounting Research*, Vol. 19, No. 2, pp. 103-125.
- Cameron, K. S. (1986) "Effectiveness as Paradox: Consensus and Conflict in Conceptions of Organizational Effectiveness," *Management Science*, Vol. 32, No. 5, pp. 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.) *Paradox and Transformation: Toward a Theory of Change in Organization and Management*, Ballinger, pp. 1-18.
- Cameron, K. and R. E. Quinn (2006) *Diagnosing and Changing Organizational Culture: Based on the Competing Values Framework*, Renmin University Press.
- Chenhall, R. (2007) "Theorising Contingencies in Management Control Systems Research," in Chapman, C., Hopwood, A. and M. Shields (eds.) *Handbook of Management Accounting Research*, Vol. 1, Elsevier pp. 163-205.
- Dodd, D. and K. Favaro (2006) "Managing the Right Tension," *Harvard Business Review*, Vol. 84, No. 12, pp. 62-73.
- Duncan, R. B. (1976) "The Ambidextrous Organization: Designing Dual Structures for Innovation," in Kilman R. and L. Pondy (eds.) *The Management of Organizational Design*, North Holland, pp. 167-188.
- Frow, N., D. E. W. Marginson, and S. Ogden (2010) "'Continuous' Budgeting: Reconciling Budget Flexibility with Budgetary Control," *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 35, No. 4, pp. 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*, Vol. 35, No. 7, pp. 689-706.
- Henri, J. (2004) "Performance Measurement and Organizational Effectiveness: Bridging the Gap," *Managerial Finance*, Vol. 30, No. 6, pp. 93-123.
- Henri, J. (2006a) "Organizational Culture and Performance Measurement Systems," *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 31, No. 1, pp. 77-103.
- Henri, J. (2006b) "Management Control Systems and Strategy: A Resource-based Perspective," *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 31, No. 6, pp. 529-558.
- Jørgensen, B. and M. Messner (2009) "Management Control in New Product Develop-

- ment: The Dynamics of Managing Flexibility and Efficiency,” *Journal of Management Accounting Research*, Vol. 21, pp. 99–124.
- Kaplan, R. S. and D. P. Norton (2001) *The Strategy-focused Organization: How Balanced Scorecard Companies Thrive in the New Business Environment*, Harvard Business School Press.
- 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*, Vol. 23, No. 11, pp. 1019–1031.
- Mouritsen, J. (1995) “Management Accounting in Global Firms,” in Ashton, D., Hopper, T. and R. W. Scapens (eds.) *Issues in Management Accounting*, Prentice Hall, pp. 299–320.
- Mundy, J. (2010) “Creating Dynamic Tensions through a Balanced Use of Management Control Systems,” *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 35, No. 5, pp. 499–523.
- Quinn, R. E. and J. Rohrbaugh (1983) “A Spatial Model of Effectiveness Criteria: Towards a Competing Values Approach to Organizational Analysis,” *Management Science*, Vol. 29, No. 3, pp. 363–377.
- Simons, R. (1994) “How New Top Managers Use Control Systems as Levers of Strategic Renewal,” *Strategic Management Journal*, Vol. 15, No. 3, pp. 169–190.
- Widener, S. K. (2007) “An Empirical Analysis of the Levers of Control Framework,” *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 32, No. 7/8, pp. 757–788.
- Van der Meer-Kooistra, J. and R. W. Scapens (2008) “The Governance of Lateral Relations between and within Organisations,” *Management Accounting Research*, Vol. 19, No. 4, pp. 365–384.
- 伊丹敬之 (1987) 「戦略のパラドックス」日本経済新聞社編『現代経営学ガイド』日本経済新聞社, pp.73–88.
- 加護野忠男・野中郁次郎・榊原清則・奥村昭博 (1983) 『日米企業の経営比較—戦略的環境適応の理論』日本経済新聞社。
- 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』第48巻第5号, pp.61–78。
- 西居豪・近藤隆史 (2012) 「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・コントロールの視座を中心として—」京都産業大学ディスカッションペーパー。
- 星野優太 (1994) 「わが国製造企業の業績測定システムの分析—実態調査に基づいて—」『弘前大学経済研究』第17号, pp.26–39。
- 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)』第54巻第3号, pp.45–59。