

戦略におけるサステナビリティの統合 ——サステナビリティ・コントロール・システム研究に見る現状と課題——

東 田 明

1. はじめに

環境と経済の両立を目指す企業の間で、WBCSDが提唱したエコ・エフィシエンシー概念は急速に広まった。しかしエコ・エフィシエンシー概念は環境パフォーマンスと経済パフォーマンスを比率によって計算上統合するものであり、必ずしも経済活動と環境活動それ自体が統合されるわけではなく、あくまでも結果の統合であった(東田, 2003)。

しかし近年では、企業が取り組むべきサステナビリティ課題は環境問題から貧困や労働問題などを含む社会的課題へと広がり、またこれらの課題に対して経済活動と別個に取り組むのではなく、経営戦略に統合して取り組むことが求められ始めている。そのためには、専門部署を設置し、目標を設定してPDCAサイクルを回すというマネジメント・システムの構築だけでは十分ではなく、経営戦略にサステナビリティ課題を統合して活動することが求められている。このような戦略に統合されたサステナビリティ課題に取り組むためには、戦略実現のためのマネジメント・コントロール・システム(MCS)においてサステナビリティを組み込むことが有効と考えられ、近年この分野の研究が進んでいる。

そこで主たるテーマとなっているのは、MCSにおけるサステナビリティの統合、もしくはサステナビリティ・コントロール・システム(SCS)と既存のMCSの統合である(Battaglia et al. 2016; Ditillo and Lisi, 2016; George et al.,

2016; Gond et al., 2012)。これらの統合が実現すれば、サステナビリティを考慮した戦略の遂行が可能になると考えられるが、エコ・エフィシエンシーに関する実務に見られるように、理念上の統合は容易であるが、実際にはなかなか活動には反映されにくい。

そこで、MCSにおけるサステナビリティの統合に関する先行研究に基づいて、MCSとSCSの統合に関して何が議論されているのか、また統合における課題について考察し、今後の研究課題を明らかにする。特に本稿で注目するのは、戦略におけるサステナビリティの統合である。

2. MCSとSCSの統合

MCSにおいてサステナビリティ課題を組み込むことの重要性については、これまでも主張されてきた(Berry et al., 2009)。しかし、両者の統合研究を推し進めたものは、統合モデルを示したGond et al. (2012)だと言って良い。そこで、Gond et al. (2012)と彼らのモデルを用いた研究を基に、MCSとSCSの統合について考察する。

Gond et al. (2012)は、組織戦略にサステナビリティを統合する際にMCSが貢献するプロセスについてはほとんど知られていないとして、MCSとSCSの統合を技術的統合、組織的統合、そして認知的統合の3つの点から考察している。まず技術的統合は、予算管理や業績評価、情報提供システムなどのMCSのツールにおいてサステナビリティを組み込むことの技術

図表 1 経営者によって利用される SCS

MCSs	SCSs
戦略計画	サステナビリティ計画
予算	環境予算, サステナビリティ予算
財務測定システム	マテリアルフローコスト会計, サステナブル付加価値
非財務測定システム	環境業績評価システム, マテリアルフローコスト会計
ハイブリッド測定システム	サステナビリティ業績測定, SBSC
プロジェクトマネジメント	エコ・エフィシエンシー評価, 環境投資評価
評価と報酬	多面的業績システムに基づく報酬システム

Gond et al. (2012) を基に作成

的側面から見た可能性を示す(図表1)。これまで環境管理会計を主題とすると多くの研究がこの問題を対象にしてきており、既存研究において様々な可能性がケース・スタディと共に示されてきた。次に組織的統合は、同じ組織構造に属さない複数の組織によって類似のMCSの発展が見られる状態を指す。この視点は組織がこのようなMCSを所有していると考えのではなく、組織の人々の行動によってこうした統合が可能になる側面を捉えようとしている。最後の認知的統合については、既存のMCSもSCSも考えの異なる人々のインタラクションを可能にするコミュニケーションのプラットフォームとしての機能に注目し、環境・社会的課題に対する認知的障壁の克服の重要性を指摘している。

MCSとSCSの統合には多様な形態が存在するが(Ditillo and Lisi, 2016), Gond et al. (2012) はサイモンズのMCS概念(Simons, 1995)に基づいて、MCSとSCSの利用について診断的コントロール・システムとインタラクティブコントロール・システム(ICS)の視点から、MCSとSCSの2つのコントロール・システムの統合のフレームワークを構築している。このフレームワークでは、戦略へのサステナビリティの統合という観点から、SCSがインタラクティブに利用されることを重視している。診断的コントロール・システムが既存の戦

略の遂行を目的としているのに対して、ICSは既存戦略の遂行の上で生じる不確実性に注目し、経営者の注意をその不確実性に向け、戦略の見直しや形成を支援することを目指す。そのためには、戦略遂行の現場で生じる不確実性について、経営者と部門長の間でコミュニケーションを行って把握し、現場の知恵を戦略の形成に生かすダブルループの学習が求められる(Simons, 1995)。このように、戦略へのサステナビリティの統合という視点でコントロール・システムを考えたとき、戦略の形成に対して何らかのインプットを提供するICSが利用されていることが、理想的な統合モデルと考えられている。

この統合モデルは、Battaglia et al. (2016)とGeorge et al. (2016)において直接的に利用され、Ditillo and Lisi (2016)にも大きな影響を与えており、サステナビリティの戦略への統合についてMCSの観点から捉えようとするときに、重要な研究となっていることが分かる。これらの先行研究において、SCSはどのようにインタラクティブに利用され、戦略の見直しに影響しているのだろうか。次節では、企業の活動を分析した研究から、この点についてさらに詳しく検討しよう。

3. SCS と戦略

MCS の役割は、既存の戦略の実行を支援することだけではない。戦略作成の上で想定した環境が変化し、新たな脅威や機会が出現すれば、それを早急に認識し、戦略の変更に着手する必要がある (Simons, 1995)。サステナビリティの MCS への統合をテーマとした研究の中で、特にサイモンズのコントロールレバー (Simons, 1995) を使用した研究は、MCS をインタラクティブに使用し、戦略の変更や形成への影響が見られるかどうかを、サステナビリティと戦略の統合の望ましい形として捉えている (Gond et al., 2012)。そこで、企業のサステナビリティに対する取り組みについて、サイモンズのコントロールレバーを用いた研究から、SCS のインタラクティブな利用に焦点を当て、SCS の戦略への影響について考察する。

インタラクティブ・コントロール・システム (ICS) とは「マネジャーが部下の意思決定行動に定期的に個人的に介入するために活用する公式的な情報システム」(Simons, 1995) であり、マネジャーは戦略面での不確実性に関して、様々な情報を集め、探索活動を活性化させる。Bisbe et al. (2007) はサイモンズによる ICS に関する記述を基に、ICS 概念に見られる 5 つの特性を提示している。それは、①トップマネジメントによる徹底的な利用、②オペレーティングマネジャーによる徹底的な利用、③面談によるチャレンジや議論が普及すること、④戦略的不確実性に焦点を当てること、⑤侵略するのではなく助長するもしくは刺激を与えるような関わり、である。これらの ICS の特性は、CSR 戦略を推進する MCS 研究においてどのように反映されているのだろうか。

(1) コントロールレバーを用いた先行研究

Battaglia et al. (2016) と George et al.

(2016) は Gond et al. (2012) の統合モデルを用いた研究である。George et al. (2016) で分析対象とした企業では、既存の MCS はインタラクティブに利用されていたものも見られたが、SCS については診断的に利用されていたことを示しており、SCS のインタラクティブな利用は見られなかった。他方、Battaglia et al. (2016) では、ステイクホルダー・エンゲージメントによって提案された課題を経営者が評価し、サステナビリティ年次計画に組み入れる事例が示された。つまりボトムアップによる戦略の形成と言える。このステイクホルダー・エンゲージメントには、異なる部門の従業員、地域機関、消費者団体、地域のサプライヤー、環境保護団体などの社内外のステイクホルダーが参加し、この仕組みは社内で公式化している。こうして作成されたサステナビリティ年次計画は、組織の優先課題と新たな機会を示すシグナルとなり、マネジャーと部下のコミュニケーションを促進した。なお、この事例企業で優先課題として取り上げられたサステナビリティ課題は、食の安全、環境保護と資源効率、ダイバーシティマネジメント、社会参画であった。

これらの Gond et al. (2012) を用いた研究以外にも、サイモンズのコントロールレバーを利用した研究は見られる。Arjaliès and Mundy (2013) は、CSR 戦略に関する機会の認識と探索において ICS が重要な役割を果たすことを指摘している。それは、事業部とシニアマネジャーとの間のインタラクションだけでなく、CSR 戦略に関する外部ステイクホルダーとの定期的で公式的なディスカッションによって行われている。また、社内で CSR に関するグッドプラクティスを共有する公式的なプロセスもインタラクションを促進している。さらに社内の CSR 活動をサポートする CSR 部門と事業部メンバーとの定期的なミーティングが、現在の戦略の根拠となっている将来見通しについて議

論する機会になっていることを示している。

Kerr et al. (2015) は、環境問題に関する業績を含むバランスト・スコアカード(BSC)が、診断的コントロールとして使用されていることを示している。また、マネジャーたちがBSCの評価に関心を持っておりそれについて議論したり、従業員間で業績のレビューが行われることを示しており、BSCがインタラクティブに使用されていると指摘している。また行政機関や消費者などを含むステイクホルダーとの定期的なフェイストゥフェイスでのミーティングを行うことが示されている。例えば、ステイクホルダーとの毎週のミーティングで企業の重要なビジネス課題についてサステナビリティレポートを用いてディスカッションを行ったり、原住民族の土地所有者と関連部門のマネジャーによるミーティングやこれを利用した教育を行ったりする事例が示されている。

Ditillo and Lisi (2016) は明示的にコントロールレバーに基づいた研究ではないが、部門間のインタラクションについて言及している。サステナビリティについてプロアクティブな戦略をとる企業では、社長を含むサステナビリティ委員会を年に数回定期的に開催し、サステナビリティ部門とインタラクションをはかりながら、戦略や目標の決定を行ったり、グループ全体のサステナビリティマネジャーと地域のサステナビリティ担当者のインタラクションや、組織の異なる階層においてサステナビリティ(健康・安全・環境)を促進するために、健康・安全・環境部門のスタッフと各部門マネジャーのインタラクションが実施されている。

(2) インタラクティブに利用されるSCSの特徴

上記の研究に基づいて、インタラクティブに利用されるSCSの特徴を整理しておこう。ここでは、どのような手法や情報がインタラクティブに利用されるか、そして誰だと誰の間の

インタラクションを促進するために利用されるかに焦点を当てる。

①社内におけるインタラクション

SMCにおいてインタラクティブに利用される手法や情報については、サステナビリティ計画(Battaglia et al., 2016; Ditillo and Lisi, 2016)、SBSC(Kerr et al., 2015)、サステナビリティ報告(Kerr et al., 2015)が、先行研究の対象企業では利用されていた。また、これらに加えてRieckhof, et al. (2015) は、マテリアルフローコスト会計(MFCA)をインタラクティブに利用し、資源効率性を戦略に組み込む可能性を先行研究から示している。これらの手法は、社内でインタラクティブに利用される場合と、社外のステイクホルダーとの間でインタラクティブに利用される場合がある。

まず先に挙げたSCSの手法はいずれも社内で用いられていた。サステナビリティ計画(Battaglia et al., 2016; Ditillo and Lisi, 2016)は中長期と短期のものが考えられる。これらは、企業のサステナビリティ活動に責任を有する経営者もしくは取締役を中心として、各部門のマネジャーを含むメンバーで構成される会議で議論されることが多く、これがインタラクティブな利用と捉えられている。こうした会議は1年に1回もしくは2回、定期的に開催されており、サステナビリティ計画の作成だけではなく、実行プロセスにおいてもこうした会議が行われており、戦略実施の上で発生する不確実性への対応が考慮されていると推察される。BSCは戦略形成の側面と業績評価の側面を有するが、業績に基づいてマネジャー間で議論が行われたり、従業員間でピアレビューが行われていることが示されている。しかし、Kerr et al. (2015)ではBSCとトップマネジメントの関わりについては言及されていない。また、サステナビリティ報告を社内のあらゆる階層でイ

ンタラクティブに利用することで、社内の従業員の意識が変わり、ボトムアップのプロセスによって戦略への新たなパースペクティブを持つことが可能になることも考えられる（Gond and Herrbach, 2006）。

②企業とステイクホルダーの間のインタラクション

SCSにおいてインタラクティブに利用される手法は、計画やBSCなど、既存のMCS研究においてICSとして利用されることが示されてきた手法だけではない。SCSのインタラクティブな利用に関する研究では、サステナビリティ報告などを利用した、外部ステイクホルダーとのインタラクションに注目している（Battaglia et al., 2016; de Villiers, et al., 2016; Herremans and Nazari, 2016; Kerr et al., 2015; Rodrigue et al., 2013）。これは、サステナビリティの複雑性とも関係する。企業ごとに重要なサステナビリティ課題は異なり、またそれは時代によっても異なる（谷本, 2013）。したがって企業が取り組むべきサステナビリティ課題は、ステイクホルダーとの間で決定されることが望ましい。また、ステイクホルダーの要請に従わなければ、企業の正統性が脅かされる可能性もある。こうした背景のもと、環境戦略と環境パフォーマンス指標の決定において、外部ステイクホルダーの圧力が影響する（Rodrigue et al., 2013）。

ICSを提唱したサイモンズは、経営者と部門長といった社内におけるインタラクションだけでなく、公益企業や製薬企業のように政府の規制下にある環境で活躍するマネジャーは、一般大衆の感情、政治的な圧力、新しい規制と法制の出現などが戦略実施における不確実性として表れる可能性が高いため、これらに対して特別の注意を払う必要があることに言及している（Simons, 1995）。近年では、サステナビリティ

の観点から考えれば、ステイクホルダーの動向に注意しなければならない企業は、公益企業や製薬企業に限定されない。また多くの企業が注意を払うべきステイクホルダーは政府や行政機関だけでなく、株主、消費者、取引先、地域住民、NGO/NPOと多岐にわたる。

これらのステイクホルダーの要請を戦略に反映させるために、企業はどのようにSCSをインタラクティブに利用しているのだろうか。こうしたステイクホルダーとのインタラクションにおいて利用されているのが、サステナビリティ報告（de Villiers, et al., 2016; Herremans and Nazari, 2016; Kerr et al., 2015）やステイクホルダー・エンゲージメント（Battaglia et al., 2016）である。

de Villiers, et al. (2016)とKerr et al. (2015)では、サステナビリティ報告を利用したステイクホルダーとのミーティングが定期的に行われており、そこで得た情報は、マネジャーが焦点を当てるべき課題を明確にすることに貢献し、BSCとサステナビリティ報告に用いられる指標に影響することを示している。さらに、de Villiers, et al. (2016)では、ステイクホルダーの関心や要求を反映したBSCに基づいて従業員が活動するので、従業員のサステナビリティ指標への注目を形成することにつながるという。また、ステイクホルダーの意見が反映されたサステナビリティ指標の目標がサステナビリティ報告に掲載され、それを実現するためにBSCが利用されるというように、MCSの手法であるBSCとサステナビリティ報告が相互に関係して用いられていることを示している。

Herremans and Nazari (2016)はSCSの利用と組織のサステナビリティ課題に対する認識に注目している。彼らによれば、サステナビリティに対する経営者の関心が高く、それが根付いている企業では、目標やベンチマークの設定、より高いレベルへ従業員を導くなどといっ

た継続的改善のためのインタラクティブな意思決定にサステナビリティ報告を用いていると述べている。また、サステナビリティ報告について、情報の信頼性を得るための監査を受けるだけでなく、より広範囲のステイクホルダーからサステナビリティ報告について意見をもらっていることが示されている。このことによって、企業はステイクホルダーとの間でサステナビリティ報告をインタラクティブに利用することでステイクホルダーの関心や自社の状況について学習し、新しいアイデアを生み出すことが可能になるとしている。

一方、ステイクホルダー・エンゲージメントに関して、Battaglia et al. (2016) は、ステイクホルダー (57 人にのぼる) や従業員とのダイアログを通じて、経営者がサステナビリティ課題の優先順位を決定し、戦略に反映させていることを示している。

(3) SCS と戦略の統合研究の課題

このように、サステナビリティ計画やSBSC、業績評価指標、サステナビリティ報告といったSCSの手法は組織内外のステイクホルダーとインタラクティブに利用され、そこで得た情報が戦略に反映されていることが分かる。特に、社外のステイクホルダーの要求を戦略に反映させることで、ステイクホルダーと戦略やMCSを連携させている様子が描かれている点⁴が、この領域の研究の特徴であろう。

しかし、これらの研究にはいくつかの課題が見られる。まず社内でのインタラクションに目を向けると、トップマネジャーを中心とした徹底的な利用だけではなく、部門マネジャー間や従業員間の水平的な利用もインタラクションとして説明されているなど、インタラクティブ・コントロール概念の適用には曖昧さが見られる⁽¹⁾。

第2に、ICSはボトムアップの仕組みであり、部門長や従業員の活動を助長するような仕

組みであるが (Bisbe et al., 2007)、サステナビリティ戦略について従業員のモチベーションを高め、自発的に行動させるようなSCSの利用については明らかにされていない。

第3に、ステイクホルダーの声をサステナビリティ戦略に反映させることは重要であるが、多様なステイクホルダーが存在する中で、彼らの要望を戦略に反映させるためのSCSは、ステイクホルダー間で違いはないのであろうか。Rodrigue, et al., (2013) は、外部ステイクホルダーの圧力が環境パフォーマンス指標の決定やアクションプランの作成に影響することを示している。それは、彼らの圧力によって企業の正統性を脅かされる可能性があるからであり、これは企業の戦略上の脅威と見なされる。またその影響の仕方はステイクホルダーによって異なり、顧客、投資家、従業員と政府、産業の順で影響力が強まるという。このようなステイクホルダーのパワーとSCS、そして戦略への影響の違いを研究することも重要であろう。

そして最後に、サステナビリティ戦略の内容について考察したい。サステナビリティの戦略への統合という点について考えれば、SCSのインタラクティブな利用を通じて戦略に影響していることが先行研究を通じて説明されているが、サステナビリティのどのような項目が戦略に反映されているのかといった戦略の内容については、いずれの研究も詳細には説明していない。ステイクホルダーの要請に応じて、戦略にはどのようなサステナビリティが反映されているのだろうか。これは、サステナビリティが複雑な概念であるがゆえに、重要な問題である。

例えば、Ditillo and Lisi (2016) はMCSとSCSの統合について、マネジャーのサステナビリティに対する考え方に影響を受けるとしている。ビジネスに影響するサステナビリティ課題を意図的に選択し、それらが企業の経済的価値の向上につながるように積極的にマネジメン

トするプロアクティブな志向を有する企業と、法律や行政、メディアなどの外部ステークホルダーからの要請に応える形でサステナビリティ課題に取り組むリアクティブな志向を持つ企業の2つのタイプの企業で、MCSとSCSの統合の程度が異なることを示した。しかしプロアクティブを志向する企業でも、企業の経済価値とつながるかどうかを基準として自社のサステナビリティ課題を判断しており、例えば、企業の経済的価値とのつながりが明示的ではないが重要なサステナビリティ課題について、企業は戦略に組み入れることができるのだろうか。あるいは、企業は正統性を維持するためにステークホルダーの要請を環境パフォーマンス指標に反映させることが示されたが (Rodrigue et al., 2013)、彼らの研究で対象としたステークホルダーはいずれも企業と経済的な結びつきが強いステークホルダーである。つまり、これまで見てきたように、一部の企業はSCSのインタラクティブな利用によって戦略にサステナビリティ課題を反映させていることが分かるが、そのサステナビリティ課題は企業の経済的利益との結びつきが強い、もしくはそれが明確なものに限定されているのではないだろうか。こうした課題について、近年、複雑性や矛盾、緊張関係に対応するマネジメントの観点から研究が示されており、これらの研究の視点から、サステナビリティの戦略への統合とMCSを考えるきっかけとしたい。

4. サステナビリティの複雑性と戦略

1987年に発表されたブルントラントレポートによって、サステナブルディベロップメントは「将来の世代のニーズを満たす能力を損なうことなく、今日の世代のニーズを満たすような開発」と定義された (WCED, 1987)。この概念を基にサステナビリティやトリプルボトムラ

インといった概念が登場し、これらの概念は経済の発展によって人類が豊かになり、しかしながら自然環境の持続可能性が維持され、豊かさが社会や人類の間で公平に資源が配分されることを示すようになることを意味するものとして社会に広がり (Hahn, et al., 2015)、多くの企業が認識することとなった。このように、サステナビリティは、環境、社会、経済の要素を含み、また現在の世代と将来世代という時間概念を含む複雑な概念である。

しかしながら、企業のサステナビリティを対象とした多くの研究では、サステナビリティ概念において現在と将来のバランスが重要であるにもかかわらず、この問題に取り組む企業に関する研究はほとんど行われていない (Slawinski and Bansal, 2012; 2015)。また、企業の社会・環境問題へのコミットメントが財務パフォーマンスを高める、あるいは企業は財務パフォーマンスと結びつく社会・環境問題に取り組むことが求められるという経済と環境・社会の関係が前提として理解されており (Gao and Bansal, 2013)、これらの関係の複雑性や緊張関係を対象とした研究はほとんど見られない (Hahn et al., 2015)。

このようなサステナビリティ概念に関わる複雑性や緊張関係を企業が戦略に統合できなければ、それは真のサステナビリティ経営とは言えないだろう。その要因は様々考えられるが、ここではGond et al. (2012)のフレームワークに基づいて技術と認識の2つの問題について考察する。

技術の側面に関して、本稿の主題であるSCSの手法が戦略に統合するサステナビリティ課題を限定している可能性が指摘されている (Hahn and Figge, 2016)。Hahn and Figge (2016)はサステナビリティ・バランスト・スコアカード (SBSC) を取り上げているのだが、彼らは、サステナビリティ戦略の遂行において

SBSCは適切な手法ではないと主張し、その理由を3つ挙げている。第1に、BSCの4つの視点は財務的視点を頂点とする階層関係にあり(Kaplan and Norton, 1996)、サステナビリティをいずれかの視点に組み入れるか、または第5の視点として導入するかにかかわらず、財務的視点との関係が重視される。これは企業という組織レベルでサステナビリティを考えており、社会のニーズを満たすという社会レベルでのサステナビリティとは言えない。第2に、BSCは4つの視点に見られる縦の因果関係、そして戦略、結果指標、パフォーマンスドライバーという横の因果関係という2つの因果関係を重視している(Kaplan and Norton, 1996)。こうした因果関係は直線的な関係であるが、サステナビリティという複雑な問題は、直線的な関係で捉えることが難しい。またこれらの因果関係は最終的に、既存のビジネスモデルに基づく財務パフォーマンスとの結びつきが求められるため、サステナビリティ概念に備わる複雑性や緊張関係をマネジメントすることができない。第3に、BSCは戦略を一から作成するための手法ではなく、作成された戦略を実行するもしくは見直すための手法である。従って、経営者からのトップダウンで使用される。しかしミドルマネジャーや現場の従業員はステイクホルダーから直接にサステナビリティ課題に対する要求を受け、こうした課題への対処について考えているため、彼らからのボトムアップが戦略に反映されることが重要であると指摘している。

最後に述べた第3の要因はSBSCの使い方の問題であり、先行研究においてもBSCもしくはSBSCをインタラクティブに使用する事例は見られる(Kerr et al., 2015)。したがって、BSCの技術的特徴によってサステナビリティの戦略への統合が制限されるとすれば、それは財務的視点を頂点としている点と、4つの視点と各指標間の因果関係を重視している点が重要と考え

られる。特に、財務的視点を頂点とすることで、財務パフォーマンスと結びつきが強いサステナビリティ課題に制限されることと(Gao and Bansal, 2013)、それに関連して、中長期的な視点をどのように組み入れ、評価するかが重要となるだろう(Slawinski and Bansal, 2012; 2015)。またBSCには複数の指標が存在することになるが、そうした複数の指標が存在する場合の指標間の緊張関係や複雑性をどのようにマネジメントするののかについては、サステナビリティ経営だけでなく、管理会計においても重要な課題である(Lillis, 2002)。

次に、戦略へのサステナビリティの統合に影響する重要な要因として、たびたび指摘されているのが、認識の問題である(Ditillo and Lisi, 2016; George et al., 2016; Gond et al., 2012; Herremans and Nazari, 2016)。しかしながら、先行研究で取り上げられている認識とは、サステナビリティ課題に取り組むことを規制によってではなく、当然のこととして取り組む(Herremans and Nazari, 2016)、あるいは規制やステイクホルダーの要求への対応ではなく、自発的に取り組むか(Ditillo and Lisi, 2016)といった視点であり、いずれにしてもマネジャーが認識するサステナビリティは、自社の利益のつながるかどうかの範囲で捉えられている。ここには、先に述べたような社会的な視点からのサステナビリティは考慮されていない。戦略を作成することが経営者の役割である以上、経営者がサステナビリティについてどのような認識を持って、戦略に反映させるかが非常に重要である。戦略にサステナビリティが統合され、重要業績指標として目標が設定されれば、それが従業員に対するシグナルになる。経営者がそのような認識を持って戦略を作成しなければ、例えば従業員がサステナビリティについて高い意識を持っていたとしても、そのことが組織の戦略や目標と合わないと考え、そうした考えを表

明しない、あるいは行動に反映させないということも考えられる（Hahn and Aragón-Correa, 2015）。従業員がサステナビリティの重要性を認識しているとすれば、彼らが組織ミッションに参画することに誇りを持ち、目的を共有できるよう、リーダーはその道筋を示す必要がある（Simons, 2005）。

5. おわりに

本稿では、サステナビリティの戦略への統合について、特にSCSのインタラクティブな利用に焦点を当て、先行研究に基づいて考察を行った。先行研究によれば、サステナビリティ計画やSBSCなどを用いた組織内のインタラクティブに加えて、サステナビリティ報告やステイクホルダー・エンゲージメントを利用した企業とステイクホルダーとの間のインタラクティブが重視されていた。しかしながらサイモンのインタラクティブ・コントロール・システム概念に曖昧さが見られることを反映してか（Bisbe et al., 2007）、先行研究においてもICS概念の多様性が見られた。また部門長や従業員の自発的活動を促進するような仕組みや、ステイクホルダーと彼らが要求する内容ごとに、SCSの利用形態は異なるかなどの課題を提示した。

これらの課題に加えて最も重要な点は、SCSをインタラクティブに利用してステイクホルダーの意見を戦略に反映させていたとしても、それは財務業績との結びつきが明確なサステナビリティ課題に限定されている可能性である。財務パフォーマンスとの結びつきが明確なサステナビリティ課題を戦略に統合し、そのMCSを考察するだけでは、サステナビリティ戦略を推進するためのMCSの考察では十分ではないだろう。サステナビリティ課題とは本来複雑であり、財務パフォーマンスの向上を目指す経

済活動とは緊張関係を持つ課題も少なくない。また、財務パフォーマンスとの相乗効果が見込めるが、その実現に長期の時間を要するサステナビリティ課題も、多くの企業では実現に至らない事例が見られる。そのような緊張関係を含むSCSを考察することこそが、今後求められる重要な研究課題ではないだろうか。

注

- (1) ICSについて、Simons (1995) では、マネジャーと部下との間での利用が強調されていたが、Simons (2005) では組織内の水平的インタラクティブについても言及している。この点の考察については、別稿で行いたい。

(付記) 本研究はJSPS科研費JP16K04017の助成を受けたものである。

参考文献

- Arjaliès, D. -L., & Mundy, J. (2013). The use of management control systems to manage CSR strategy: A levers of control perspective. *Management Accounting Research*, 24(4), 284-300.
- Battaglia, M., Passetti, E., Bianchi, L., & Frey, M. (2016). Managing for integration: a longitudinal analysis of management control for sustainability. *Journal of Cleaner Production*, 136(Part A), 213-225.
- Berry, A. J., Coad, A. F., Harris, E. P., Otley, D. T., & Stringer, C. (2009). Emerging themes in management control: A review of recent literature. *The British Accounting Review*, 41(1), 2-20.
- Bisbe, J., Batista-Foguet, J. M., & Chenhall, R. (2007). Defining management accounting constructs: A methodological note on the risks of conceptual misspecification. *Accounting, Organizations and Society*, 32(7), 789-820.
- de Villiers, C., Rouse, P., & Kerr, J. (2016). A new conceptual model of influences driving sustainability based on case evidence of

- the integration of corporate sustainability management control and reporting. *Journal of Cleaner Production*, 136(Part A), 78-85.
- Ditillo, A., & Lisi, I. E. (2016). Exploring sustainability control systems' integration: The relevance of sustainability orientation. *Journal of Management Accounting Research*, 28(2), 125-148.
- Gao, J., & Bansal, P. (2013). Instrumental and integrative logics in business sustainability. *Journal of Business Ethics*, 112(2), 241-255.
- George, R. A., Siti-Nabiha, A. K., Jalaludin, D., & Abdalla, Y. A. (2016). Barriers to and enablers of sustainability integration in the performance management systems of an oil and gas company. *Journal of Cleaner Production*, 136(Part A), 197-212.
- Gond, J.-P., Grubnic, S., Herzig, C., & Moon, J. (2012). Configuring management control systems: Theorizing the integration of strategy and sustainability. *Management Accounting Research*, 23(3), 205-223
- Gond, J. -P., & Herrbach, O. (2006). Social reporting as an organisational learning tool? A theoretical framework. *Journal of Business Ethics*, 65(4), 359-371.
- Hahn, T., & Aragón-Correa, J. A. (2015). Toward cognitive plurality on corporate sustainability in organizations: The role of organizational factors. *Organization & Environment*, 28(3), 255-263.
- Hahn, T., & Figge, F. (2016). Why architecture does not matter: On the fallacy of sustainability balanced scorecards. *Journal of Business Ethics*, doi: 10.1007/S10551-016-3135-5.
- Hahn, T., Pinkse, J., Preuss, L., & Figge, F. (2015). Tensions in corporate sustainability: Towards an integrative framework. *Journal of Business Ethics*, 127(2), 297-316.
- Hansen, E. G., & Schaltegger, S. (2016). The sustainability balanced scorecard: A systematic review of architectures. *Journal of Business Ethics*, 133(2), 193-221.
- Herremans, I. M., & Nazari, J. A. (2016). Sustainability reporting driving forces and management control systems. *Journal of Management Accounting Research*, 28(2), 103-124.
- Kaplan, R., & Norton, D. (1996). *The balanced scorecard: Translating strategy into action*. Boston, MA: Harvard Business School Press.
- Kerr, J., Rouse, P., & de Villiers, C. (2015). Sustainability reporting integrated into management control systems. *Pacific Accounting Review*, 27(2), 189-207.
- Lillis, A. M. (2002). Managing multiple dimensions of manufacturing performance an exploratory study. *Accounting, Organizations and Society*, 27, 497-529.
- Rieckhof, R., Bergmann, A., & Guenther, E. (2015). Interrelating material flow cost accounting with management control systems to introduce resource efficiency into strategy. *Journal of Cleaner Production*, 108, 1262-1278.
- Rodrigue, M., Magnan, M., & Boulianne, E. (2013). Stakeholders' influence on environmental strategy and performance indicators: A managerial perspective. *Management Accounting Research*, 24(4), 301-316.
- Simons, R. (1995). *Levers of control: How managers use innovative control systems to drive strategic renewal*. Harvard Business School Press, Boston. [中村元一・黒田哲彦・浦島史恵訳 (1998) 『ハーバード流「21世紀経営」4つのコントロール・レバー』産能大学出版部]。
- Simons, R. (2005). *Levers of organization design: How managers use accountability systems for greater performance and commitment*, Boston: Harvard Business School Press. [谷武幸・窪田祐一・松尾貴己・近藤隆史訳 (2008) 『戦略実現の組織デザイン』中央経済社]。
- Slawinski, N., & Bansal, P. (2012). A matter of time: The temporal perspectives of organizational responses to climate change. *Organization Studies*, 33(11), 1537-1563.
- Slawinski, N., & Bansal, P. (2015). Short on time: Intertemporal tensions in business sustainability. *Organization Science*, 26(2), 531-549.
- World Commission on Environment and

- Development (1987) *Our common future*, Oxford University Press, Oxford, UK. [大来佐武郎監修 (1987) 『地球の未来を守るために』 福武書店]。
- 谷本寛治 (2013) 『責任ある競争力—CSRを問い直す—』 NTT 出版。
- 東田明 (2003) 「エコ・エフィシエンシー指向の環境管理会計」『六甲台論集—経営学編—』 第 50 巻第 3 号, 1-16 頁。