

## 【研究論文】

# CSR経営におけるマネジメント・コントロール・システム ーコントロール・システム間の相互関係に注目してー

金 宰 弘

## 論文要旨

本稿の目的は、Simons (1995) のコントロール・レバー (LOC) を分析視角として、CSR経営におけるマネジメント・コントロール・システム (MCS) の活用形態を、コントロール・システム間の相互関係の観点から分析することである。日本企業2社の事例研究により、各社のCSR経営におけるMCSの活用形態は異なるが、個々のコントロール・システムが相互に関係して機能することを検証した。また、CSR価値の形成段階では、従業員をCSR活動に導くために、相反関係のある信条システムと境界システムが同時に活用され、これらのコントロール・システムがMCSデザインに強く影響を与えていることを示した。

## 1 はじめに

今日、様々なステイクホルダーの環境および社会問題への関心が高まるにつれて、企業には経済的活動だけではなく、環境的・社会的活動に対する社会的責任（以下、CSR<sup>1)</sup>）が同時に求められている。この背景により、企業はCSR活動を効果的かつ効率的に実行するために、経済的利益に加え、環境的・社会的利益にも貢献できるCSR戦略を策定し、様々なコントロール・システムを活用しながら、企業の持続可能な発展を図っている。それでは、CSR経営を成功させるために、企業はどのようなコントロール・システムを活用しているのだろうか。

先行研究では企業がCSR戦略を効果的に遂行するために、公式的コントロール・システムと非公式的コントロール・システムを同時に活用していることが示されている (Durden, 2008; Norris and O' Dwyer, 2004; Riccaboni and Leone, 2010; 黒瀬, 2015; 細田他, 2013)。また、CSR戦略の遂行において、企業は特定の管理システムだけでなく、予算管理システム、リスク管理システム、業績評価システム、報酬管理システムなどの様々なコントロール・システムを同時

---

キーワード：CSR経営 (corporate social responsibility management), コントロール・レバー (levers of control), マネジメント・コントロール・システム (management control systems), バランス (balance), テンション (tension)

に活用していることも、事例研究を通じて示されている<sup>2)</sup> (Arjaliès and Mundy, 2013; Crutzen *et al.*, 2013; Mersereau and Mottis, 2011)。このように、近年、マネジメント・コントロール・システム (以下、MCS<sup>3)</sup>) の研究では、CSR経営にMCSの活用可能性を議論しようとする研究が増えつつある(Berry *et al.*, 2009; Ditillo and Lisi, 2014; Lueg and Radlach, 2016)。

MCSの研究では、MCSを構成する個々のコントロール・システムは独立して機能するのではなく、他のコントロール・システムと相互補完的に機能しており、コントロール・システム間のバランスが組織能力 (organizational capability) および組織業績の向上に影響を与えると主張されている (Henri, 2006; Malmi and Brown, 2008; Merchant and Van der Stede, 2007; Mundy, 2010; Simons, 1995; Widener, 2007)。しかしながら、CSR戦略の遂行にMCSの活用を分析した研究には、個々のコントロール・システムの役割および活用や、公式的コントロール・システムと非公式的コントロール・システムの補完的關係に焦点を当てた研究は多くみられるが、MCSを構成する個々のコントロール・システム間の關係に注目した研究はまだ行われていないのが現状である (Ditillo and Lisi, 2014; 長野, 2015)。したがって、本稿では、上記の問題意識に基づき、CSR経営におけるMCSの活用形態を、コントロール・システム間の相互關係の観点から分析することを目的とする。

本稿の構成は以下の通りである。まず第2節では、CSR経営におけるMCSの活用を分析した先行研究のレビューを通じて、この領域における研究課題を導き出し、その研究課題を解明するための分析フレームワークとして、Simons (1995) のコントロール・レバー (以下、LOC) フレームワークを提示する。続く第3節では、研究方法について説明し、第4節で日本企業の事例を用いて、事例企業のCSR経営におけるMCS活用形態を分析する。その上で、第5節では活用形態をコントロール・システム間の相互關係の観点から考察する。最後に、第6節において、本稿の総括および今後の課題を述べる。

## 2 先行研究と分析フレームワーク

### 2.1 CSR経営にMCSの展開

管理会計研究において、パッケージとしてMCSをはじめて取り上げたのはOtley (1980) である<sup>4)</sup> (Malmi and Brown, 2008; 佐久間他, 2013)。Otley (1980) は、組織には様々な目的の多様なコントロール・システムが同時に使用され、それらは相互に關係していることを主張している。それ以降、MCSに関する様々な理論フレームワークが提示され (Malmi and Brown, 2008; Merchant and Van der Stede, 2007; Simons, 1995)、MCSを構成する個々のコントロール・システム間の關係について検討が行われてきた。個々のフレームワークにおけるシステムの分類はそれぞれ異なるが、いずれも組織内のコントロール・システムが独立して機能するのではなく、

相互に関連して機能するという主張は一致している。

一方、CSR経営を企業の長期的な存続および成長に不可欠なものとして認識している今日の企業では、CSR活動を効果的に実行するために、CSR推進体制を組織し、予算管理システム、リスク管理システム、業績評価システム、報酬管理システムなどの様々なコントロール・システムを同時に活用している (Arjaliès and Mundy, 2013; Crutzen *et al.*, 2013; Mersereau and Mottis, 2011)。これを背景として、近年、CSR研究領域にMCSの活用および展開を分析した研究が行われている<sup>5)</sup>。以下では、CSR経営にMCSの概念を用いた先行研究のレビューを通じて、この領域における研究課題を導き出す。

まず、「CSR経営の実行におけるMCSの役割および活用実態」を分析した研究には、Mersereau and Mottis (2011), Arjaliès and Mundy (2013), Crutzen *et al.* (2013) が挙げられる。1社のフランス企業を分析対象にしたMersereau and Mottis (2011) は、Simons (1995) のLOCフレームワークを用いて、事例企業がCSR戦略を実行する際にどのようなMCSを活用しているのかを検討した。事例企業ではCSR目標を達成するために、Simons (1995) が提示した4つのコントロール・システムを同時に活用していることが示され、その中でも、従業員にCSR目標を理解させるために信条システムの活用が最も重要であることを示唆した。同様に、Simons (1995) のLOCフレームワークを分析視角として用いたArjaliès and Mundy (2013) は、40社のフランス企業を対象に、CSR戦略の実行におけるMCSの活用実態を分析した。調査企業においては、各企業が直面している状況によって、個々のコントロール・システムの活用形態がそれぞれ異なることがみられた。さらにCrutzen *et al.* (2013)<sup>6)</sup> は、Malmi and Brown (2008) のフレームワークを援用して、CSR戦略を実行するために、どのようなMCSが活用されているのかを分析した。17社のヨーロッパ企業を分析した結果、調査企業ではMalmi and Brown (2008) が提示した5つのコントロール・システムをそれぞれ異なる形態で活用していることが検証された。

次に、企業がCSR戦略を効果的に遂行するために、「公式的コントロール・システムと非公式的コントロール・システムの補完的活用」を議論した研究には、Norris and O' Dwyer (2004), Durden (2008), Riccaboni and Leone (2010), 細田他 (2013), 黒瀬 (2015) が挙げられる。イギリスの多国籍企業を対象に事例研究を実施したNorris and O' Dwyer (2004) と、ニュージーランドの企業を対象に事例研究を実施したDurden (2008) は、各々の事例企業の公式的コントロール・システムがCSRの3つの側面のうち、財務業績の達成のみを優先していることと、共通の価値観や信念のような非公式的コントロール・システムが機能していないことを指摘した。これに対して、Riccaboni and Leone (2010) はP&G (Procter and Gamble) 社のイタリア支社の事例研究を通じて、事例企業では公式的コントロール・システムと非公式的コントロール・システムが相互に機能しており、それがCSR戦略の成功的な遂行を可能にすると主張した。同様に、日本企業12社とのインタビュー調査を通じて日本企業のCSR経営におけるMCSの活用実態を検討した細田他 (2013) も、CSRの促進のために公式的コントロール・システムと非公式的

コントロール・システムがそれぞれ役割を果たしていることを示し、特に2つのシステムが相互に機能することにより、CSRと財務業績の向上の両立を図るアプローチを示唆した。さらに、日本企業のグループ子会社の事例を用いた黒瀬（2015）も、公式的コントロール・システムと非公式的コントロール・システムの補完的関係がCSR活動を促進させると主張した。

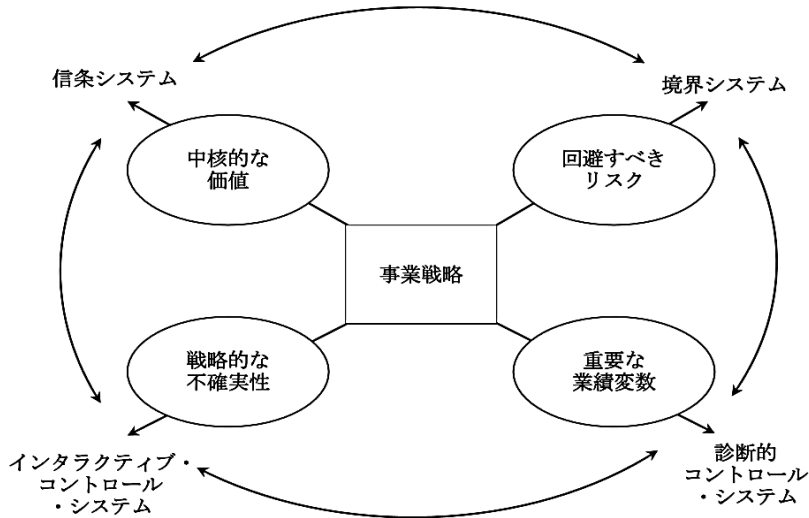
以上により、CSR経営にMCSの概念を展開した先行研究は、CSR経営の実行におけるMCSの役割および活用実態を分析した研究と、公式的コントロール・システムと非公式的コントロール・システムの補完的活用を議論した研究に大きく分けられていることを確認した。しかしながら、CSR経営の実行におけるMCSの役割および活用実態を分析した研究には、コントロール・システム間の相互関係を主張したSimons（1995）およびMalmi and Brown（2008）のフレームワークが主に援用されているにもかかわらず、MCSを構成する個々のコントロール・システムの役割および活用に焦点が当てられて、複数のコントロール・システムがどのように関係し合っ機能するかについては検討されていないことが指摘できる。なぜなら、MCSを構成するコントロール・システム間の補完性およびバランスは、組織能力および組織業績に影響するためである（Henri, 2006; Mundy, 2010; Widener, 2007）。また、公式的コントロール・システムと非公式的コントロール・システムの補完的活用を議論した研究は、いずれもCSR関連の公式的コントロール・システムと非公式的コントロール・システムを同時に展開していく重要性を主張しているが、それらのシステムが相互にどのように関係しているのかについては具体的に提示していない。したがって、本稿では先行研究から導き出した研究課題に基づき、CSR経営に活用されるコントロール・システム間の関係性をより深く踏み込んで分析していく。

## 2.2 分析フレームワーク

前述したように、MCSに関して様々な理論フレームワークが提示されているが、その中で、本稿ではSimons（1995）のLOCフレームワークを分析視角として用いる。Simons（1995）のLOCは、図1のように、フレームワークにおけるコントロール・システム間の相互関係を強調している。したがって、Simons（1995）のフレームワークは、独立した特定のコントロール・システムの役割よりも、異なる役割を遂行するそれぞれのコントロール・システム間の相互関係を分析するに適切なモデルである。また、LOCフレームワークは、MCSに関するフレームワークの中で最も引用されており<sup>7)</sup>、CSR経営にMCSを活用した研究においても、他のフレームワークに比して多く引用されている（Arjaliès and Mundy, 2013; Henri and Journeault, 2010; Mersereau and Mottis, 2011）。以下では、Simons（1995）のLOCフレームワークについて説明する。

Simons（1995）は、MCSを「マネジャーが組織活動の様式を維持または変更するために利用する情報ベースの公式的な手続（Simons, 1995, p.5）」と定義し、信条システム、境界システム、診断的コントロール・システム、インタラクティブ・コントロール・システムの4つのコントロール・システムを上手く利用することで戦略が達成できると主張した。LOCの中で、まず信条シ

システムは、企業理念、ビジョンなどを通じて、組織構成員に組織の価値観、目的、方向性を与え、新たな機会探索・開拓を可能にするシステムである (Simons, 1995, p.178)。これに対して境界システムは、明確に認識された事業リスクに基づいて、組織構成員に許容される活動範囲を明示または制限するシステムとして、組織内で公式的に表明されたルール、禁止事項、行動規範、処罰などが挙げられる (Simons, 1995, p.178)。診断的コントロール・システムは、特定の目標達成に向けて動機付け、達成状況をモニタリングし、事前に設定された目標からの差を修正するために使用されるシステムで、利益計画、予算システム、目標システムなどが使用されている (Simons, 1995, p.179)。最後に、インタラクティブ・コントロール・システムは、組織の注意力の焦点を戦略的な不確実性に合わせ、新規の企画と戦略の発生を促進するために利用されるシステムとして、公式的な会議、情報システム、コミュニケーションなどが挙げられる (Simons, 1995, p.180)。



(出所) Simons (1995) p.159.

図1 Simons (1995) のLevers of Control

次に、コントロール・システム間の相互関係について説明する。図1の中で、信条システムとインタラクティブ・コントロール・システムの2つは、組織目標に向けて従業員の自発的行動を導く「正のシステム」として、残りの境界システムと診断的コントロール・システムは、組織目標に反する行動をしないように従業員の行動を制限する「負のシステム」として説明されている (Simons, 1995, pp.7-8)。正のシステムは、情報の共有と学習を鼓舞するプラスの情報環境を作り出すことによって、従業員に対する内在的動機付けを生み出し、一方で負のシステムは公式的

に報酬の提供と機会探索のドメインを設定することによって、外在的な動機付けを生み出す (Simons, 1995, p.159)。このように、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活用することで「テンション (tension)<sup>8)</sup>」が認識されるが、このテンションは事業戦略の効果的なコントロールを可能にし、組織能力および組織業績を向上させるため、相互に関係する4つのコントロール・システムを上手に操作して適切な強度に維持する必要があるとされる (Simons, 1995, p.8)。

本節ではCSR経営におけるMCSの概念を活用した先行研究を通じて、CSR戦略を効果的に遂行させるために、コントロール・システム間の関係の管理が重要であることを確認し、そのためコントロール・システム間の相互関係を明らかにした研究が必要であることを導き出した。したがって、本稿ではコントロール・システム間の多様な相互関係を説明しているSimons (1995) のLOCフレームワークに基づき、事例企業のCSR経営におけるMCSの活用形態を分析する。

### 3 研究方法

企業におけるMCSの形成や特徴、個々のコントロール・システムの役割、コントロール・システム間の複雑な関係に関する豊富な知見を提示するためには、研究対象の企業を近くで観察し、詳細な記述を可能にする事例研究が最も適切である (佐久間他, 2013)。事例研究に基づき、CSR経営におけるMCSの活用形態を、MCSの個々のコントロール・システム間の相互関係の観点から分析するために、本節では事例企業の選定およびデータ収集について説明する。

#### 3.1 事例企業の選定

東洋経済新報社によるCSR企業ランキングは、人材活用100点、環境100点、企業統治および社会性100点、財務300点による合計600点で評価が行われている。そのため、東洋経済新報社によるCSR企業ランキングには、経済的・環境的・社会的活動を同時に実行する、CSR経営に優れた企業が多く存在している。また、中小企業では非公式的な手段を通じて行動パターンがよく変わるため、パッケージとしてMCSを分析する際には大企業の方がより適合である (Mundy, 2010; Simons, 1995)。したがって、東洋経済新報社によるCSR企業ランキングの企業を調査対象にすることで、積極的にCSR活動に取り組んでいる大企業におけるMCSの活用形態と、個々のコントロール・システム間の相互関係が分析できる。複数の事例を用いるとしても、全ての事例が妥当とは考えられないため、本稿では、以下のプロセスを通じて2社の事例を選定した。

まず、2015年11月にCSR経営を積極的に実行している1社の日本企業に対してパイロット調査を実施した。その後、東洋経済新報社による2015年版CSR企業ランキングの上位100社から、細田他 (2013) と同様にランダム変数を発せさせて無作為に20社を抽出した。この20社のCSR担

当者にEmailを送って、インタビュー調査を依頼した結果、2015年12月4日～18日に6社の日本企業から調査協力が得られた。その中で、本稿では各社のCSR経営におけるMCSの活用について十分な聞き取りができ、さらにMCSを構成する個々のコントロール・システム間の多様な相互関係が確認できた2社の事例を分析する。

### 3.2 データ収集

インタビュー調査は、事前に質問項目を示し、インタビュー実施中に柔軟に追加質問のできる「半構造化形式」であり、質問項目は先行研究を踏まえ、各社におけるCSR経営の経緯、CSR活動、CSR推進体制、CSRマネジメントなどに関する内容の回答を得た。インタビュー調査の対象者は、CSR経営を全社に展開することを目的としているCSR部署のマネジャーで、それぞれのインタビュー時間は、約1時間半から2時間程度であった。

各社のCSRマネジャーとのインタビュー・データは、インタビューの内容を音声データとして録音し、内容を書き残している。また、CSR活動と報酬システムとの連携およびCSR業績と人事考課の関係などのように、インタビュー調査で確認できなかった事項については、CSR部署のマネジャーとのEmailを通じて追加データを収集した。その他、本調査では各社のホームページおよびCSR報告書、各社のCSRマネジャーから得られた社内CSR資料を参考に、各社のCSR価値<sup>9)</sup>、多様なCSR活動、CSR関連の行動指針、CSR研修および教育制度などの追加データを入手した。

## 4 CSR経営におけるMCSの活用

CSR経営におけるMCSの多様な活用は、MCSを構成する個々のコントロール・システム間の様々な相互関係の探索を可能にする。本節では、Simons (1995) のLOCフレームワークを分析視角とし、CSR経営においてコントロール・システムの多様な活用がみられた2社の事例を分析する。

### 4.1 A社の事例

A社は、アジア、欧州、北米に生産・営業拠点を持つグローバル製造企業であり、環境・社会分野の課題解決に貢献できる多様な製品・技術・サービスを提供している。環境・社会分野の課題を事業機会と認識し、CSR活動を積極的に実行するために、A社はCSR経営のための様々なコントロール・システムを活用している。

まず、Simons (1995) のLOCの中、信条システムは組織の中核な価値を組織内に伝達して、組織構成員に組織ぐるみの機会探索を奨励し、正しい方向性に与えるシステムである。同様に、A社では、従業員に企業のCSR価値を根付かせることを目的に、企業理念に基づいたCSR基本方

針が明示されている。A社のCSR担当部署では、CSR基本方針に明示されているCSR価値を社内に展開するために、階層別CSR教育、各部門および各事業所に対するCSR研修会などを実施している。特に外部のCSR専門家を招いて実施するCSR講演会は、社外のCSR 이슈やトレンドを社内に展開し、新たなCSR活動の計画を促進している。

「うちの場合は、経営幹部の方々に、年2回、CSR講演会をやっています。その時は、うち以外の大学の先生やコンサルタントの先生を呼んできて、いわゆる社会のトレンドとか、そういう情勢をしゃべってもらっています。それを社内に展開するのは各部門長ですね。」(A社のCSRマネジャー)

企業価値や目的を明示する信条システムだけを強調すると、焦点の定まらない機会探索行動を鼓舞し、組織の経営資源を浪費してしまう恐れがあるため、組織構成員に許容される活動範囲を明示する境界システムを同時に活用する必要がある (Simons, 1995)。A社では、経営理念およびCSR基本方針といった信条システムに基づいて、CSR活動に関する様々な行動規範、行動指針が定められている。特にCSR活動の中でリスク管理を重要な課題として認識しているため、財務報告、公正取引、環境保全、安全衛生などの回避すべきリスク項目に対して、毎年、全事業所を対象に内部監査を実施している。また、コンプライアンスを強化する目的に、毎月、全従業員を対象にコンプライアンス教育をも実施している。CSRマネジャーの発言により、A社では、従業員をCSR活動に参加させるための信条システムと、CSR活動に反する従業員の行動を防ぐための境界システムが共同して機能していることを確認した。

「CSR経営は2つに分けられていますね。まず、事業を通じたCSRのことで、社会からの期待やニーズに応える製品・サービスを提供することで事業成長しましょうと、これが攻めのCSRですね。一方で、守りのCSRがありますけども、リスク管理とガバナンス体制を着実にやっています。あと、コンプライアンスの徹底、法令遵守もありますね。」(A社のCSRマネジャー)

CSR目標を達成させるためには、重要なCSR活動と事業部門の活動を連携し、CSR戦略の重要業績指標の決定と測定を可能にする診断的コントロール・システムの活用は有効である (Arjaliès and Mundy, 2013)。同様に、A社では各事業部門が中期計画からCSR関連の重点課題を計画し、その実績を公式的なCSR経営会議で報告している。A社ではCSR価値が反映されている中期計画をベースに、CSR関連の重点課題を計画しているため、信条システムと診断的コントロール・システムは相互に関係し合っている。また、回避すべきリスクが明示された境界システムに沿って、リスク管理の状況を全社的に監査しているため、境界システムも診断的コントロール・システムに影響を与えている。特に、CSR活動の実績を従業員の業績評価システムに連携することは、従業員をCSR活動に積極的に参加させ、さらに新たなCSR価値やCSR活動の探索も促進している。



「中期計画を作っているんですよ、3カ年計画。それは各部門が作って、毎年ローリングしていますね。見直しているんですけども、基本的に中期計画の項目と（CSR関連）重点課題の項目はほぼ一緒ですね。ですから、各部門は中期計画から、中期計画の内容をCSR報告書に書いています。……中略……CSR関連の重点課題には指標がありますね。売上や利益とか、生産性とか、安全対策と改善とか。そういう指標については、業績評価システムで年末にチェックするというので、基本的には全部（業績評価に）織り込まれていますね。」（A社のCSRマネジャー）

最後に、インタラクティブ・コントロール・システムは、情報の共有と学習を鼓舞する環境を作り出すことによって、組織構成員に新たな戦略の創発を促進するシステムである（Simons, 1995）。A社は様々なコミュニケーション活動を通じて、従業員に新たなCSR価値の探索機会を与えている。従業員のCSR経営やコンプライアンスについての理解や意識の現状を調査し、そこで新たな課題や改善を探索している。また、CSR報告書を作成する際に、各事業部長が集まって各事業部門のCSR活動および情報開示の範囲などを議論するため、CSR活動に対する事業部門間の協業が可能である。CSR教育および研修会、CSR講演会などの信条システムの活用も、従業員にCSR活動の議論を促進するだけでなく、新たなCSR価値を発見できる機会を与えている。

## 4.2 B社の事例

B社は、海外における新規拠点の設立や企業買収によって複数の子会社を有しており、事業活動拠点をアジア、欧州、北米に持ってグローバルな事業展開を加速している製造業である。事業のグローバル展開および顧客からの強い要請により、B社は本格的にCSR活動を推進してきているが、企業買収を積極的に行っているため、主に買収した企業のCSR経営の促進を目的とするコントロール・システムが活用されている。

まずB社では、社是、経営理念に基づいたCSRビジョンを提示し、全社的にCSRの考え方を共有している。これは、企業がCSR経営を行う際に、組織構成員に企業のCSR価値やCSR目的などを伝達して、新たな機会探索に動機付ける必要があるからである。特に、B社は企業買収による事業規模の拡大を続けているため、新たにグループに加わった企業にB社のCSR管理体制を広げ、CSR意識の向上とCSR管理領域の拡大を図っている。また、全従業員を対象にCSR報告書を配布することや、CSR活動に関する様々な教育および研修などを通じて、社員一人ひとりに企業のCSR経営に関する理解を強化している。

「それぞれの現場で実際にCSR活動をいかに実践してもらうかということが一番大きな課題でしょうね。……中略……特に企業買収を非常に積極的に行っていますので、多くの事業所がグループ内に関わるという形になっていることですね。そうすると、新しくグループメンバーになったところに対して当社のCSR考え方とか、やり方とかを広げていく必要がありますね。」（B社のCSRマネジャー）

一方、B社では従業員にCSR活動に反する行動をしないように、信条システムのCSRビジョンに合わせて、CSRに関する様々な行動指針を提示している。業界の特性上、多くの規制・法律から影響を受けており、さらに顧客からの強い要請もあったため、自発的な行動指針に加えて、強制的な業界特定の行動規範も導入している。B社のマネジャーが言及したように、従業員に回避すべきリスクを認識させることを目的に実施しているCSRマネジメントの外部監査は、事業所および子会社に金銭的な負担をかけるが、信条システムとともに本社のCSR価値や方針などを従業員に伝達し、CSR経営に関するより強い意識付けを促進している。

「CSRはやっぱり商売として売上や利益を生んでいかないとやらないと思いますよ。……中略……（しかし）CSRマネジメントの（外部）監査は結構お金がかかりますね。お金は基本的に事業所負担、子会社負担ですから、なかなか良い顔をしないこともありまして、ですから今はセルフチェックと監査を両方しながら広げて行こうということをやっています。」（B社のCSRマネジャー）

診断的コントロール・システムは、組織の成果を監視し、事前に設定されたパフォーマンス基準からの乖離を修正するために活用するシステムである（Simons, 1995）。同様に、B社ではグローバルCSR管理体制の構築とその運用を推進するために、国際的な基準に則ったCSRマネジメントを事業所単位で活用している。計画の策定からマネジメント・レビューに至る一連のプロセスをPDCAサイクルで管理することにより、CSRマネジメントの全社への展開と、継続的な改善を図っており、各事業所にはCSR担当者を置いて、地域特性を踏まえたリスク管理体制を構築している。

「各事業所にCSRマネジメントを入れるということは、CSRに関して、4月に計画を立てて、やるべきことをやって、（年度末の）3月が終わってレビューするという体制を、仕組みを作るということで、これは当社の子会社から始まって徐々に浸透しています。」（B社のCSRマネジャー）

前述したように、リスク管理の状況およびCSR活動をモニタリングするために、各事業所で自主的な内部監査を実施するとともに、第三者機関による外部監査も同時に実施している。B社では、業界特性上、潜在的リスクが多く存在しているため、境界システムに加え診断的コントロール・システムを同時に活用して、従業員の行動を制限している。また、B社の信条システムである中期ビジョンには、海外子会社および関連会社へのリスク管理体制の拡張が重要課題として挙げられているように、信条システムが診断的コントロール・システムに強く影響を与えている。

次に、急速に変化する企業環境においては、一人ひとりの従業員が相互に情報を提供することが必要であるため、企業は診断的コントロール・システムだけでなく、新たな戦略や課題が探索可能なインタラクティブ・コントロール・システムを同時に活用している（Simons, 1995）。B

社はCSR委員会でCSR活動方針や年度計画の意思決定を行い、その決定事項は本社のCSR部署と各事業所のCSR担当者との連携を通じて実行されている。本社では毎月、全世界の各事業所からCSR活動報告書を回収しており、毎年、全従業員を対象にするアンケート調査を実施している。この活動を通じて、本社のCSR部署は各事業所のCSR課題を把握し全社的に共有している。さらに、各事業所で発見したCSR関連課題は新たな戦略の創発を促進させるのである。

「今は各事業所に関しては、当室がカバーをしていますが、毎月、皆でシェアすべき活動があれば、それを全部取りまとめて、各事業所に返すこともやっています。これはまさにコミュニケーションで、……中略……それぞれの事業所がどのようなことをやっているかを情報発信していますね。」(B社のCSRマネジャー)

表1 各社のCSR経営におけるMCSの活用

MCS	企業	活用目的	具体的手段
信条システム	A社	CSR経営の目的、価値、方向性を明示して、従業員の行動をCSR経営に導く。	<ul style="list-style-type: none"> <li>・企業理念に基づいたCSR経営基本方針</li> <li>・CSR教育、研修会を実施</li> <li>・経営幹部を対象にするCSR講演会を開催</li> </ul>
	B社		<ul style="list-style-type: none"> <li>・社是、経営理念に基づいたCSRビジョン</li> <li>・CSR養育・研修会を実施</li> <li>・全従業員にCSR報告書を配布</li> </ul>
境界システム	A社	従業員の行動に境界を設定して、CSR経営にみられるリスクを回避する。	<ul style="list-style-type: none"> <li>・CSRに関する行動規範、行動指針などを明示</li> <li>・コンプライアンス教育の強化</li> <li>・リスク管理システムを運用</li> </ul>
	B社		<ul style="list-style-type: none"> <li>・CSRに関する行動指針を明示</li> <li>・業界特定の行動規範を導入</li> <li>・リスク管理システムを運用</li> </ul>
診断的コントロール・システム	A社	CSR活動ごとに目標を設定し、その達成状況をモニタリングすることで、当初に計画したCSR活動を達成する。	<ul style="list-style-type: none"> <li>・事業活動をベースに、各部門でCSR活動を計画</li> <li>・従業員の業績評価システムにCSR活動を連携</li> <li>・CSR活動の実績を社内報告し、CSR報告書に記載</li> <li>・リスク管理の内部監査</li> </ul>
	B社		<ul style="list-style-type: none"> <li>・事業所単位でCSRマネジメントを実施</li> <li>・毎月、各事業所はCSR活動報告書を提出</li> <li>・CSR活動に対して、内部監査および第三者機関に外部監査を同時に実施</li> </ul>
インタラクティブ・コントロール・システム	A社	社内および社外ステイクホルダーとのコミュニケーションを通じて、新たなCSR活動を探索する。	<ul style="list-style-type: none"> <li>・CSR報告書の発行において、各事業部門間の対話</li> <li>・従業員を対象にCSR意識調査を実施</li> <li>・CSR報告書にCSR専門家の意見を反映</li> </ul>
	B社		<ul style="list-style-type: none"> <li>・本社CSR担当者と各事業所CSR担当者との連携によるコミュニケーションを強化</li> <li>・従業員を対象にCSR活動アンケートを実施</li> <li>・CSR活動報告書に挙げられている事例を全社で共有</li> </ul>

(出所) Simons (1995) のLOCフレームワークを参考に筆者作成。

本節では、日本企業2社の事例を用いて、事例企業のCSR経営にMCSの活用形態を検討した。各社のCSR経営におけるMCSの活用をまとめたものが表1である。表1により、各社のCSR経営の実行においてMCSの活用実態は異なっていることが確認できる。両社において、CSR価値を社内に展開することを目的にする信条システムと、CSR活動に反する従業員の行動を防ぐことを目的にする境界システムの活用は類似している。しかしながら、各々の事例企業で重視しているCSR活動が異なるため、A社は従業員の業績評価システムにCSR関連指標を連携することを目的に、B社は買収企業のリスク管理を強化することを目的に診断的コントロール・システムが活用されている。この結果を踏まえて、次節ではMCSを構成するコントロール・システム間の相互関係を検討していく。

## 5 CSR経営におけるMCSの相互関係

前節では、事例企業のCSR経営におけるMCSの活用形態を記述した。CSR経営におけるMCSの活用は、広いCSR活動の中で、各社がどのような活動に重点をおくのかにより、その活用形態が異なっているが、各社の事例ともMCSを構成するコントロール・システムが相互に影響を与え合っていることが示された。これをもとに、本節では事例企業のCSR経営におけるMCSの相互関係について考察する。

まず、両社の事例とも、信条システムは他の3つのシステムに強い影響を与えていることが示された。信条システムと境界システムの関係について、両社はCSR経営の方向性を示す信条システムをもとに、境界システムを設定したため、信条システムは境界システムと相互に関係していた。特に、事例企業では事業活動を通じてCSR価値を実現する「攻めのCSR」と、CSR価値に反する従業員の行動を制限する「守りのCSR」がバランスよく実行され、Simons (1995) が主張したように、相反する関係のある信条システムと境界システムによるテンションが認識された。CSR価値の形成段階においては、従業員をCSR活動に導くために、明確なCSR価値を明示または制限する信条システムと境界システムの同時活用が重要であることを示唆する。

また、信条システムと診断的コントロール・システムの関係において、A社はCSR価値に基づいて各事業部門でCSR活動を計画しており、B社はCSRビジョンをCSRマネジメントに反映していたため、両社の信条システムは診断的コントロール・システムに影響を与えた。普段、企業でCSR活動は幅広い範囲で設定されているため、CSR価値や目標を示す信条システムは、CSR経営の方向性を提示するに役立つと考えられる。さらに、信条システムとインタラクティブ・コントロール・システムの関係において、Simons (1995) はこれらのコントロール・システムを、独創的な機会を追求し機会の枠を広げ、組織構成員を組織目標に奨励する正のシステムとして説明している。4節で前述したように、両社ともCSR教育および研修会などの信条システムを通じて、

社内にCSR価値に対する議論を促進するだけでなく、新たなCSR価値の探索をも可能にするため、信条システムとインタラクティブ・コントロール・システムは相互補完的な関係であることが確認された。

次に、回避すべきリスクに対する従業員の行動を制限する境界システムは、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・システムにも影響を与えた。境界システムと診断的コントロール・システムは、限りのある経営資源を効率的に使用するために、機会追求の活動を制限し、具体的な目標を明示する負のシステムとして説明されている (Simons, 1995)。A社の場合、様々な行動指針、ガイドラインが財務報告、公正取引、環境保全などを対象にするリスク管理の基準として設定されており、同様にB社においても、行動指針および業界特定の行動規範が、CSR活動に対する監査基準として活用されているように、境界システムは診断的コントロール・システムに強く影響を与えた。

一方、境界システムとインタラクティブ・コントロール・システムの関係において、CSRに反する従業員の行動を制限するために境界システムを活用するが、同時に従業員を新しいCSR問題に柔軟に対応させるためにインタラクティブ・コントロール・システムの活用も必要である。両社ともCSRに関する行動規範、行動指針など通じて、従業員にコンプライアンスやリスク管理などを強化しつつ、CSR教育・研修会やCSR活動に関するアンケート調査などを通じて、新たなCSR価値の探索を促進していたように、事例企業では境界システムとインタラクティブ・コントロール・システムを同時に活用していることが示された。

最後に、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・システムの相互関係はB社でみられた。B社では、CSR価値を全社に展開するために、各事業所にCSR担当者を任命し、CSRマネジメントをCSR担当者に一任している。組織構造を変更することで、本社と各事業所との柔軟なコミュニケーションが可能となり、新たなCSR課題を全社的に共有できるようになった。CSRマネジメントという診断的コントロール・システムを活用するために行った組織構造の変更が、インタラクティブ・コントロール・システムの活用を促進したのである。また、本社と各事業所とのコミュニケーションにより認識された新たな課題は、本社で取りまとめて全社的に伝達し、各事業所のCSRマネジメントに反映されたように、インタラクティブ・コントロール・システムが各事業所の診断的コントロール・システムにも影響を与えた。B社ではSimons (1995) が主張したテンションは認識されなかったが、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・システムは相互に影響を与え合いながら機能していることがみられた。

以上より、事例企業ではCSR経営におけるMCSの活用形態がそれぞれ異なるが、個々のコントロール・システムが相互に関係して機能することが検証された。まずA社ではCSR活動を促進するために、事業活動とCSR活動を連携し、業績評価にCSR活動の実績を反映していることが主な特徴であった。一方、B社では企業買収が頻繁に行われ、買収した企業に同じ水準のCSR経営方針を展開するために、リスク管理が強調されていることが主な特徴であった。このように、事例

企業では企業の状況に合わせて個々のコントロール・システムを選択したため、CSR経営におけるMCSが異なる形態で活用されていた。また、誤ったコントロール・システムの選択は、企業に有害な副作用を招く可能性があるため (Merchant and Van der Stede, 2007)、CSR経営を実行する際に、企業は個々のコントロール・システムの役割だけでなく、関連し合うコントロール・システム間の関係を理解し、その相互関係を考慮してMCSをデザインすることが何より重要である (Malmi and Brown, 2008)。

## 6 おわりに

先行研究ではCSR経営におけるMCSの役割および活用については研究が蓄積されてきたが、コントロール・システム間の関係については議論されてこなかった。これに対して、本稿では、Simons (1995) のLOCを分析フレームワークとして、企業のCSR経営におけるMCSの利用実態を、コントロール・システム間の相互関係の観点から分析した。2社の比較事例により、各社のCSR経営の実行においてMCSの利用実態は異なったが、それぞれのコントロール・システムが互いに影響を与え合いながら活用されていることを確認した。

まず、事例企業では従業員をCSR活動に導くために、相反関係のある信条システムと境界システムは同時に活用しており、これらのシステムが他のシステムに強く影響を与えていることが示された。CSR価値の形成段階では、信条システムと境界システムが同時に活用され、それらのシステムがMCSデザインに強く影響を与えているのである。次に、信条システムとインタラクティブ・コントロール・システムは相互に関係して、CSR活動に向けて従業員の自発的行動を導いており、一方、境界システムと診断的コントロール・システムは共同して機能して、CSR活動に反する行動をしないように従業員の行動を制限していることを確認した。最後に、B社の事例では、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・システムの間でSimons (1995) が主張したテンションは認識されなかったが、2つのコントロール・システムはバランスよく活用され相互依存的な関係であることがみられた。

本稿では、組織目標を達成するためには、個々のコントロール・システムの役割だけでなく、個々の関連し合うコントロール・システム間の関係を理解し、企業が直面している状況に合うコントロール・システムの選択が必要であることを示唆した。通常の企業経営におけるMCSの相互関係を分析した研究には、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・システムの相互関係に焦点を当てた研究が多くみられ、信条システムと境界システムの相互関係を議論した研究はほとんどない。これに対して、信条システムと境界システムが同時に活用され、それが他のコントロール・システムに強く影響を与えているということは、本稿で最も注目する点である。また、CSR経営におけるMCSの役割および活用を分析した先行研究と、公式的コント

ロール・システムと非公式的コントロール・システム間の補完関係を分析した先行研究では、それらのシステムが相互にどのように関係しているのかについては具体的に提示されていなかったが、本稿ではMCSを構成する個々のコントロール・システムの役割だけでなく、それらのシステム間の多様な相互関係を検討した。

一方、企業規模、産業、組織文化など様々な要因によって、MCSの活用形態が変わる可能性があるため、今後の課題としては、CSR経営におけるMCSの活用実態をコントロール・システム間の観点から分析する際に、コントロール・システムに影響を与える要因も考慮する必要があると考えられる。また、本稿では、コントロール・システム間の相互関係について分析できたが、これを踏まえて、今後の研究ではコントロール・システム間の相互関係が企業にどのような影響を与えるのかについてより深く踏み込んで検討する必要があると考えられる。

## 注

- 1) 1950年代から議論されてきたCSR (Corporate Social Responsibility) の定義は多く存在しているが (Carroll, 1999), それらの定義には、企業の経済的・環境的・社会的側面を同時に考慮しているという共通性がみられる (Aguinis and Glavas, 2012; European Commission, 2001など)。本稿では、European Commission (2001) の定義に基づき、CSRを「企業の事業活動に、環境・社会的側面を自主的に取り入れること」と定義する (European Commission, 2001, p. 7)。そこで、「CSR活動」は、経済的側面と環境・社会的側面を同時に追求する企業活動であり、それらの活動を管理することが「CSR経営」である。また、多くの実務および先行研究では、CSRという概念が持続可能な発展 (Sustainable Development), サステナビリティ (Sustainability) などのような用語と混用されており、それらの概念が明確に区別していない (Aguinis and Glavas, 2012; Lueg and Radlach, 2016)。したがって、本稿ではCSRの概念をサステナビリティと区別せずに同じ意味で使用する。
- 2) 会計分野では、*Accounting, Auditing and Accountability Journal* (AAAJ), *Accounting, Organizations and Society* (AOS), *Critical Perspectives on Accounting* (CPA), *European Management Journal* (EMJ), *Management Accounting Research* (MAR) などのジャーナルに、環境マネジメントおよびCSRマネジメントに関する研究が多く掲載されている。
- 3) MCS (Management Control Systems) は、個別のコントロール手段ではなく、複数のコントロール手段が互いに関連しながら機能するパッケージである (Malmi and Brown, 2008; Simons, 1995)。
- 4) 学術的研究においてマネジメント・コントロールを独立のテーマとして最初に議論したAnthony (1965) は、組織のマネジメントに不可欠なものである戦略とコントロール・システムに対して、「戦略計画」、「マネジメント・コントロール」、「オペレーショナル・コントロール」という3つのプロセスを1つのフレームワークで説明した。しかし、マネジメント・コントロールを会計システムに限定し、それを戦略計画とオペレーショナル・コントロールから分離していることが指摘されている (Langfield-Smith, 1997)。これに対して、Otley (1980) は、組織戦略を効果的に遂行するために、組織は会計システムだけでなく、相互に関連している様々なコントロール・システムを同時に考慮することを主張した。
- 5) 1990年代には経済的側面と環境的側面に焦点を当てた研究が多く行われていたが、2000年代に入ってから経済・環境・社会的側面を同時に考慮したCSRに焦点を当てた研究が増加してきた (Lueg and Radlach,

- 2016)。この背景により、MCSに関する研究においても、環境戦略の遂行を目的とするMCS研究から、CSR戦略の遂行を目的とするMCS研究に展開されている。環境経営およびCSR経営におけるMCS研究の展開については、金（2014）を参照されたい。
- 6) Crutzen *et al.* (2013) では、サステナビリティ戦略の実行において、財務的パフォーマンスおよび非財務的パフォーマンスを評価する「サイバネティック・コントロール」と、サステナビリティ活動のための組織構造、ガバナンス構造、サステナビリティ政策などの「管理的コントロール」は、すべての企業で用いられていたが、サステナビリティ目標の達成におけるインセンティブ制度、すなわち「報酬・給与」によるコントロール手段を使用している企業はわずか4社しかないことが確認された。
- 7) Simons (1995) の引用数は、2,806件であった（Google Scholarで2016/01/31に検索）。他に、Merchnat and Van der Stede (2007) は1,205件、Malmi and Brown (2008) は627件であった。
- 8) 管理会計分野では、Simons (1995) がLOCフレームワークを提示して以降、テンションの概念が注目されてきている。テンションとは、コントロール・システムが互いに引っ張っている状況であり、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することにより発生する（Mundy, 2010; Simons, 1995; 西居・近藤, 2012）。先行研究では、Simons (1995) のLOCに基づき、コントロール・システムの同時使用により発生するテンションが、組織能力および組織業績の向上に影響を与えることを明らかにした（Henri, 2006; Mundy, 2010）。
- 9) 本稿では、CSR価値を「企業がCSR活動に取り組むことにより創出される潜在的な便益」と定義する。例えば、CSR活動の実践による企業評判の向上、資本調達コストの低減、収益の増加などの経済的便益や、環境および貧困問題の解決、地域社会の発展といった環境・社会的便益などをCSR価値として挙げられる。

## 参考文献

- Anthony, R. N. (1965) *Planning and Control System: A Framework for Analysis*, Harvard University.
- Aguinis, H. and Glavas, A. (2012) “What We Know and Don’t Know about Corporate Social Responsibility: A Review and Research Agenda”, *Journal of Management*, Vol. 38, No. 4, pp. 932-968.
- Arjaliès, D-L. and Mundy, J. (2013) “The Use of Management Control Systems to Manage CSR Strategy: A Levers of Control Perspective”, *Management Accounting Research*, Vol. 24, No. 4, pp. 284-300.
- Berry, A., Coad, A., Harris, E., Otley, D. and Stringer, C. (2009) “Emerging Themes in Management Control: A Review of Recent Literature”, *The British Accounting Review*, Vol. 41, No. 1, pp. 2-20.
- Carroll, A. B. (1999) “Corporate Social Responsibility Evolution of a Definitional Construct”, *Business and Society*, Vol. 38, No. 3, pp. 268-295.
- Crutzen, N., Zvezdov, D. and Schaltegger, S. (2013) “Management Control for Sustainability: Exploring Patterns in Large European Firms”, EMAN-EU 2013 Conference.
- Ditillo, A. and Lisi, I. E. (2014) “Towards a More Comprehensive Framework for Sustainability Control Systems Research” in Freedman, M. and Jaggi, B. (Eds.) *Advances in Environmental Accounting & Management (Volume 5)*, Emerald Group Publishing Limited, pp. 23-47.
- Durden, C. (2008) “Towards a Socially Responsible Management Control System”, *Accounting, Auditing and Accountability Journal*, Vol. 21, No. 5, pp. 671-694.
- European Commission. (2001) *Green Paper: Promoting a European Framework for Corporate Social Responsibility*, Commission of the European Communities.



- Henri, J-F. (2006) "Management Control Systems and Strategy: A Resource-Based Perspective", *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 31, No. 6, pp. 529-558
- Henri, J-F. and Journeault, M. (2010) "Eco-Control: The Influence of Management Control Systems on Environmental and Economic Performance", *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 35, No. 1, pp. 63-80.
- Langfield-Smith, K. (2007) "A Review of Quantitative Research in Management Control Systems and Strategy" in Chapman, C. S., Hopwood, A. G. and Shields, M. D. (Eds.) *Handbooks of Management Accounting Research (Volume 2)*, Oxford: Elsevier, pp. 753-783.
- Lueg, R. and Radlach, R. (2016) "Managing Sustainable Development with Management Control Systems: A Literature Review", *European Management Journal*, Vol. 34, No. 2, pp. 158-171.
- Malmi, T. and Brown, D. A. (2008) "Management Control Systems as a Package: Opportunities, Challenges and Research Directions", *Management Accounting Research*, Vol. 19, No. 4, pp. 287-300.
- Merchant, K. A. and Van der Stede, W. A. (2007) *Management Control Systems: Performance Measurement Evaluation, and Incentives*, Harlow: Financial Times/Prentice Hall.
- Mersereau, A. and Mottis, N. (2011) "Corporate Social Responsibility and Management Control", *ESSEC Business School Working Paper 1114*, pp. 1-37.
- 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.
- Norris, G. and O' Dwyer, B. (2004) "Motivation Socially Responsive Decision Making: The Operation of Management Controls in a Socially Responsible Organization", *British Accounting Review*, Vol. 36, No. 2, pp. 173-196.
- Otley, D. T. (1980) "The Contingency Theory of Management Accounting: Achievement and Prognosis", *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 5, No. 4, pp. 413-428.
- Riccaboni, A. and Leone, E. L. (2010) "Implementing Strategies through Management Control Systems: The Case of Sustainability", *International Journal of Productivity and Performance Management*, Vol. 59, No. 2, pp. 130-144.
- Simons, R. (1995) *Levers of Control: How Managers Use Innovative Control Systems to Drive Strategic Renewal*, Harvard Business School Press.
- 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.
- 金宰弘 (2014) 「サステナビリティ・マネジメント・コントロール・システム研究の展開：Simons (1995) およびMalmi and Brown (2008) のフレームワークを分析視角として」『六甲台論集経営学編』第61巻第3号, 13-27頁。
- 黒瀬浩希 (2015) 「グループ子会社におけるCSRマネジメント・コントロールの事例研究：フォーマル・コントロール・システムとインフォーマル・コントロール・システムの相互関係の視点から」『原価計算研究』第39巻第2号, 35-43頁。
- 佐久間智広・劉美玲・三矢裕 (2013) 「マネジメント・コントロール・パッケージのサーベイ研究における現状と課題：Levers of Control フレームワークに関する文献研究」『国民経済雑誌』第208巻第2号, 67-89頁。

東洋経済新報社（2015）『2015年版CSR企業総覧』東洋経済新報社。

長野史麻（2015）「マネジメント・コントロールとCSR」『会計』第188巻第4号，470-482頁。

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・コントロールから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』，1-12頁。

細田雅洋・松岡孝介・鈴木研一（2013）「日本企業におけるCSR促進のためのマネジメント・コントロール・システム：12社とのインタビュー調査にもとづく実態分析」『原価計算研究』第37巻第2号，122-134頁。

<謝辞>本稿の作成に関して，7社のCSR部署の方々にインタビュー調査をはじめ多大なるご協力をいただきました。加えて，拙稿の改善にあたり，本誌編集委員長國部克彦先生ならびに2名の査読者の先生より貴重なご教示をいただきました。ここに記して皆様に感謝を申し上げます。

（筆者：神戸大学大学院経営学研究科博士課程後期課程）

（2016年6月29日 採択）