

【研究論文】

サステナビリティ・コントロール・システムにおける インタラクティブ・コントロール・システムの研究現状と課題

楚 雪

論文要旨

本稿の目的は、CSR経営やサステナビリティ戦略を推進するための、サステナビリティ・コントロール・システム（SCS）におけるインタラクティブ・コントロール・システム（ICS）の研究現状と課題を考察することである。Bisbe *et al.* (2007) に基づき、CSR経営におけるインタラクションを行う主体、戦略的不確実性への対応、対話重視という3つの視点から分析し、今後の研究課題を示した。トップマネジャーがどのようにステイクホルダーの要請の変化などの戦略的不確実性を認識し、ICSの活用に関与しているのか、それがSCSとMCSの統合に与える影響を明らかにすることが必要である。また、ステイクホルダー・エンゲージメントがどのように使われているのか、CSR戦略の創発や目標設定などのSCSの要素に与える影響を明らかにする必要があると考えられる。

1 はじめに

近年、環境及び社会問題に対して多様なステイクホルダーの関心が高まるにつれ、企業の社会的責任（Corporate Social Responsibility; CSR）経営が求められている。CSR経営は社会・環境問題をビジネスモデルに組み込んで、経済的・社会的・環境的利益を同時に目指す企業経営である（谷本, 2013b）。つまり、社会・環境問題といったサステナビリティ課題を経営戦略に位置付け、企業の本業を通じて取り組むことが求められている。このような企業経営を効果的かつ効率的に遂行するために、企業はCSR戦略を策定し、従来の予算管理を中心とした会計情報システムに加え、多様なステイクホルダーを巻き込んで、社会や環境側面を同時に配慮する複数のコントロール・システムを活用する必要がある（Durden, 2008; Gond *et al.*, 2012）。

マネジメント・コントロール・システム（Management Control Systems; MCS）は企業戦略

キーワード：マネジメント・コントロール・システム（Management Control Systems）、CSR経営（Corporate Social Responsibility Management）、サステナビリティ・コントロール・システム（Sustainability Control Systems）、インタラクティブ・コントロール・システム（Interactive Control Systems）

の実行を促進するツールとして認識されている (Anthony, 1965; Malmi and Brown, 2008; Simons, 1987, 1995)。CSR経営を推進するために、MCSにおいてサステナビリティ課題を組み込むことが有用と考えられ (Arjaliès and Mundy, 2013; Battaglia *et al.*, 2016; Gond *et al.*, 2012; 東田, 2017; 細田, 2017), 近年この分野の研究が進んでいる。これらの研究では、サステナビリティをMCSに統合するためのサステナビリティ・コントロール・システム (Sustainability Control Systems; SCS) が提唱されており、SCSと既存のMCSの統合が求められている。なお、この分野は十分に発展してきたとは言えず、関連する研究が限られている状況である (Battaglia *et al.*, 2016; Durden, 2008; Gond *et al.*, 2012)。先行研究に基づき、本稿は「CSR経営を実行するためのMCS」をSCSと名付ける。

持続可能な発展に貢献する企業の役割を考える上で、ステイクホルダーの要請に応える必要があり、CSR経営においてステイクホルダーとの関係は重要なテーマである (谷本, 2013a)。加えて、CSR経営では、企業が既存の戦略の実現に向けた取り組みを効率的に行うとともに、競争環境の変化に配慮し、新しい戦略機会の探索を活発に行う必要がある (伊藤, 2015; 谷本, 2013b)。激しい競争環境の中、サステナビリティに関するステイクホルダーの要請に応え、対話と議論を促すために、Simons (1995) が提唱しているコントロール・レバー (Levers of Control: LOC) フレームワークにおけるインタラクティブ・コントロール・システム (Interactive Control Systems: ICS) の活用が強調されており、CSR経営を促進するICSの活用実態や役割が多く議論されている (Arjaliès and Mundy, 2013; Ditillo and Lisi, 2016; Gond *et al.*, 2012; Kerr *et al.*, 2015; 金, 2016, 2017; 横田・妹尾, 2012)。

なお、近年、LOCフレームワークの中で、特に環境変化に素早く反応し、インタラクションを促すICSに注目する先行研究が増えつつあるが、ICSに対する研究者間の解釈の仕方にはバラつきが生じている可能性があり、ICSが必ずしも明確な同意の得られた形で取り扱われていない (Curtis *et al.*, 2017; 庵谷, 2017; 西居, 2012)。したがって、CSR経営におけるICSの活用への理解を深めるために、本稿は先行研究の考察を踏まえ、Bisbe *et al.* (2007) が提示しているICSの特性の視点から、SCSにおけるICSの活用現状をより詳しく考察し、今後の研究課題を提示することを目的とする。

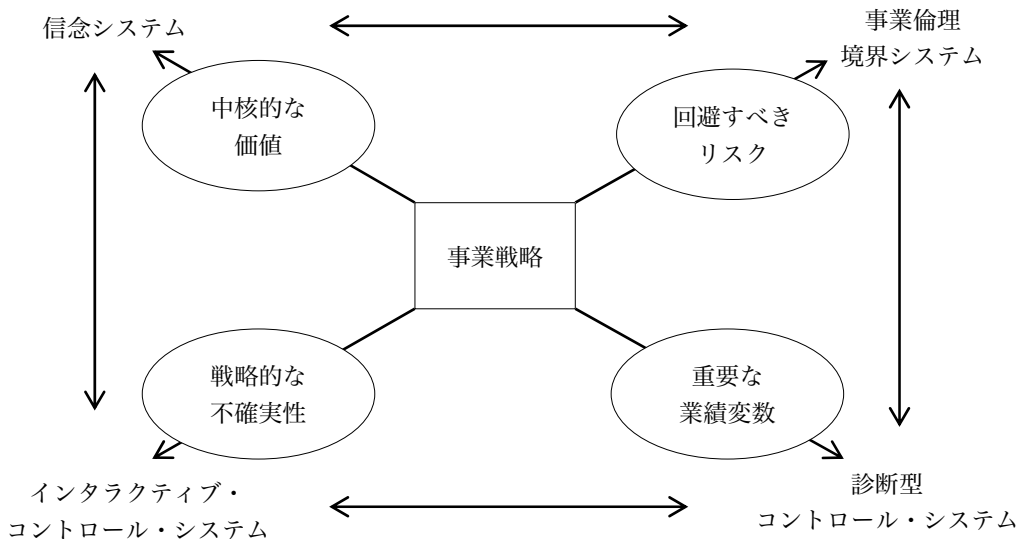
本稿の構成は以下の通りである。まず、次節では、MCSの概念とSimons (1995) のLOCフレームワークを概観した上で、SCSの概念の発展及びSCSにおけるICSに関する先行研究をレビューする。第3節では、Simons (1995) によるICSの考え方及びBisbe *et al.* (2007) によるICSの特性を提示し、分析対象となる先行研究を説明する。続いて第4節では、SCSにおけるICSの活用現状の分析結果を踏まえ、今後の研究課題を議論して考察する。最後は、本稿の結論、貢献と限界を提示する。

2 MCSとSCS

2.1 MCSとSCSの概念の発展

マネジメント・コントロールという研究分野が注目される契機となった先行研究はAnthony (1965) である (庵谷, 2017; 伊丹, 1986; 伊藤, 2015; 金, 2017; 福嶋, 2012; 吉田・福島, 2005)。Anthony (1965) はマネジメント・コントロール¹⁾を「マネジャーが、組織の目標達成のために資源を効果的かつ能率的に取得し、使用することを確保するプロセスである」(Anthony, 1965, p.17) と定義づけている。Anthony (1965) のフレームワークを起点として、1980年代まで、会計によるコントロールは伝統的なマネジメント・コントロールとして定着してきた (福嶋, 2012)。その後、会計情報システムを中心にしたマネジメント・コントロールに加えて、組織文化や組織構造などの非会計情報システムを同時に考慮した研究が行われ、MCS (マネジメント・コントロール・システム) の概念が発展してきた。企業は戦略を実行するためにMCSを活用しており、MCSの枠組みや実施効果に関する研究が多く行われてきた (Malmi and Brown, 2008; Simons, 1987, 1995; Widener, 2007)。

MCS概念の発展の中、個々のコントロール・システム間の相互作用を考慮したSimons (1995)²⁾ のLOCフレームワークは多くのMCSに関する研究において引用されており (金, 2016; 佐久間他, 2013), SCS (サステナビリティ・コントロール・システム) を対象とした研究においても、他のフレームワークに比べて多く引用されている (Arjaliès and Mundy, 2013; 金, 2016)。



出所：Simons (1995) p.159

図1 Simons (1995) のLOCフレームワーク

LOCフレームワークは、複数のコントロール手段を効果的に組み合わせ、戦略目標の達成と探索活動の両立を図っている（伊藤, 2015）。Simons（1995）は事業戦略の成功には、4つの重要な要素、すなわち中核的な価値、回避すべきリスク、重要な業績変数、戦略的な不確実性があると主張している（Simons, 1995）。事業戦略を実現するために、Simons（1995）は事業戦略を中核として、この4つの重要な要素に対応し、信念システム（Beliefs Systems）³⁾、事業倫理境界システム（Boundary Systems）⁴⁾、診断型コントロール・システム（Diagnostic Control Systems）⁵⁾、ICS（インタラクティブ・コントロール・システム）で構成されたLOCフレームワークを提示している（図1）。Simons（1995）は4つのコントロール・システムを上手に利用することで事業戦略が達成できると主張している。

近年では、CSR経営が発展するにつれ、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などを含む社会的課題へと広がっており、経済活動と独立するのではなく、経営戦略に統合して取り組むことが要請されている（Battaglia *et al.*, 2016; Durden, 2008; Gond *et al.*, 2012; 谷本, 2013b; 東田, 2017）。しかし、伝統的なMCSは組織の財務上のパフォーマンスを向上させ、組織の構成員の行動を経営目標に整合させるために開発されたため、「株主より幅広いステークホルダーの利益を取り入れること及び、環境・社会問題と経済問題との相互関係に取り組むことに制限がある」（Gond *et al.*, 2012, p.208）。さらに、企業戦略へサステナビリティの統合が提唱されてきたが、多くの企業では、サステナビリティ課題と財務的な目標や計画は統合されず、分離している状況にある（Beusch *et al.*, 2016; Gond *et al.*, 2012; 東田, 2014a）。例えば、サステナビリティの概念をCSR報告書とミッション・ステートメントなどの外部レポートに取り入れる企業が多く見られるが、その目的は、CSR経営を行っているという企業評価や外部イメージを守り、正統性を維持するためであることが多い（Caputo *et al.*, 2017; Durden, 2008; Gond *et al.*, 2012）。サステナビリティ課題に対する取り組みが正統性の維持に止まると、企業の中核的な事業から分離し、戦略に統合されず、MCSにも統合されない（Gond *et al.*, 2012）。

このような背景の下、サステナビリティを戦略に統合しようとするれば、戦略の実現を推進する手段としてのMCSに反映されるべきである（Gond *et al.*, 2012）。そこで、財務上の目標だけでなく、組織は環境と社会側面の目標を同時に実現するためのコントロール・システム、すなわち、サステナビリティを既存のMCSに統合するSCSの活用、もしくはSCSと既存のMCSの統合の課題が提唱されてきている（Battaglia *et al.*, 2016; Beusch *et al.*, 2016; Caputo *et al.*, 2017; Ditillo and Lisi, 2016; Durden, 2008; Gond *et al.*, 2012; 東田, 2014b, 2017）。

2.2 SCSにおけるICS

LOCフレームワークの中で、ICSは、組織の注意力の焦点を戦略的不確実性に合わせ、探索と学習を鼓舞し、新たな発想や戦略の創出を促進するために利用されるシステムであり、対面的な会議、情報システム、コミュニケーションと議論などが挙げられる（Simons, 1995, p.95, 180）。

近年、SCSを分析対象とする多くの先行研究は、ICSに焦点を当てたものが多い。そのうち、Gond *et al.* (2012) はSimons (1995) のLOCフレームワークに基づき、MCSとSCS両方のシステムをインタラクティブに利用することを通じて、サステナビリティ課題を企業戦略により統合することができるし、組織学習と戦略の変更を引き起こす可能性があると主張している (Gond *et al.*, 2012)。

また、CSR経営を推進する中で、サステナビリティの観点から考え、ステイクホルダーの要請をビジネスモデルに組み込むことが要求されている (谷本, 2013a, 2013b)。Simons (1995) のICSは組織内部におけるマネジャーと部下のインタラクションに焦点を当てるが、政府の規制の変化やバリューチェーンの複雑さなどの様々な戦略的不確実性を考慮する上で、組織外部とのインタラクションも含めている。SCSを分析対象とする先行研究は、企業内部のインタラクションを含め、行政機関や消費者などの外部ステイクホルダーとのインタラクションにも注目している (Arjaliès and Mundy, 2013; Battaglia *et al.*, 2016; Ditillo and Lisi, 2016; Kerr *et al.*, 2015)。ICSは、ステイクホルダーとの対話や会議を通じて、彼らの要請を戦略の修正・変更に反映させるために役に立つことが指摘されている (Arjaliès and Mundy, 2013; Kerr *et al.*, 2015; 細田, 2015)。

さらに、競争が激しい市場における競争優位を目指すためには、新たなCSR課題に対応する必要があると考えられ (Arjaliès and Mundy, 2013; 伊藤, 2015; 谷本, 2013b), CSR経営やサステナビリティ戦略に関する新しい機会認識と探索においてICSが重要な役割を果たす (Arjaliès and Mundy, 2013; 金, 2016)。したがって、戦略的不確実性に対応し、ステイクホルダーを考慮し、新しい機会を探索するために、CSR経営においてSCSをインタラクティブに活用することが有効であると考えられる。

3 分析方法

前節で説明した通り、企業のCSR経営や戦略の実現を促進するために、サステナビリティを戦略実現のツールであるMCS (マネジメント・コントロール・システム) に組み込むことが必要である。本稿はSimons (1995) のLOCフレームワークを理論的な根拠として、Bisbe *et al.* (2007) が提示したICS (インタラクティブ・コントロール・システム) の特性に沿って、SCS (サステナビリティ・コントロール・システム) におけるICS の活用現状を考察する。分析結果に基づき、SCSにおけるICSの研究課題を提示する。

Simons (1995) は、ICSを「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, p.95) と定義した。ICSは「企業の現在の戦略に対して脅威を与え、またはそれを弱体化させる恐れがある不確実性及び不測事象」

(Simons, 1995, p.94) という戦略面での不確実性に対応するために提示されたシステムである。Bisbe *et al.* (2007) はSimonsの一連の研究及びそれに基づいた先行研究におけるICSの概念の曖昧性を問題視し、ICSの5つの特性を提示した。それは、①トップマネジャーによる徹底的な利用、②事業マネジャーによる徹底的な利用、③対面による挑戦と議論の浸透、④戦略的不確実性への集中、⑤部下の自律性を阻害せずに活動を促進するトップマネジャーの関与である。Simons (1995) のICSの観点から考えると、この5つの特性のうち、①②⑤はICSの活用主体であるマネジャー、③はICSの活用方法、④はICSの活用目的を示している。つまり、トップマネジャーは既存の戦略のリスクとなりうる不確実性に対して強い関心を持ち、あらゆる階層のマネジャーの注意を喚起する。上司と部下といった垂直的な関係や組織構成員同士の水平的な関係を含む対話を通じて、情報を共有して議論を行う。このように、組織学習を促し、戦略の見直しや創発をもたらすことが期待できるのである。

上述したICSの主要な考え方及びICSの特性は、ICSの実証研究の理論的な基盤であると考えられる。なお、留意すべき点は、これらの特性が、ICSの活用に関する実証研究では必ずしもすべて反映されていないことである。なぜなら、ICSの活用を考察する実証研究は、ICSの活用効果や実態などの研究目的の違いによってICSに当てる焦点が異なり、必ずしもICSの概念の精緻化を目指して議論しているわけではないからである。例えば、CSR戦略の遂行にMCSがいかに活用されるかについて考察しているArjaliès and Mundy (2013) は、CSR戦略を推進するためのICSの活用目的、活用方法に焦点を当てている。また、日本国内で、金 (2016) は活用目的、活用手段の視点から事例企業におけるICSの活用を考察している。

分析対象となる先行研究は、Simons (1995) のLOCフレームワークを理論的な枠組みとして援用し、CSR経営を実行する企業のSCSを分析している研究である。本稿は、企業経営の背景を考慮した上で、SCSの構成や特徴、役割などに関する豊富な知見を提示している事例研究に焦点を当てた。なお、Ditillo and Lisi (2016) は直接的にLOCフレームワークを引用していないが、LOCフレームワークに基づいたGond *et al.* (2012) におけるSCSとMCSの統合理論を援用しており、異なる階層レベルと部門間でのインタラクションを言及しているため、ICSの活用現状を明らかにする上で意義があると考え、この研究を含めて5つの相応しい先行研究を本稿の分析対象としている。

4 ICSの研究現状と課題

4.1 ICSの活用現状

本節では、まず、SCSにおけるICSの活用現状を明らかにするために、研究対象となるいくつかの事例研究を取り上げ、Bisbe *et al.* (2007) が提示したICSの特性を基に考察する。それと

もに、本稿は研究者の記述を参照し、事例企業ではインタラクティブに利用されている対象システムも含めて表2でまとめる。

表2 SCS における ICS の活用現状

先行研究	対象業界	活用対象	トップマネジャーによる利用	事業マネジャーによる利用	対面による挑戦と議論の浸透 (活用方法)	戦略的不確実性に対する 対応 (活用目的)	部下の自律性を阻害しないトップマネジャーの関与
Aryajites and Mundy (2013)	工業	・CSR 戦略の策定 ・年次報告プロセス	不明確	シニア・マネジャーや CSR 部門管理者と現場管理者間の定期的かつ公式的な議論を行う	・CSR 部門と現場管理者間の定期的な会議 ・実践家のコミュニティのためのインターネット・システム ・イノベーションを共有するためのベスト・プラクティスの交換	・定期的な会議で CSR イノベーションの機会と新興の戦略的不確実性を特定する ・外部ステイクホルダーから得られた情報を戦略的不確実性の特定と管理に利用する	不明確
Reusch et al. (2016)	高精度機械製造業	サステナビリティ戦略の策定と実施	サステナビリティの問題に関して、トップ経営陣は部下との対話	ライン・マネジャーはサステナビリティの問題に関する対話を行う	・サステナビリティの問題に関するトップ経営陣と部下との頻繁な対話 ・サステナビリティに関して部下たちの対話 ・戦略的不確実性に対する環境製品ポートフォリオの使用	戦略的不確実性を管理するために環境製品ポートフォリオのデータを使用する	・トップ経営陣の取り組みに応じて、ライン・マネジャーはサステナビリティの問題に対する対話を始めている ・部下がしたいことを本部と対話する
Dhillon and List (2016)	A 自動車部品とタイヤ B 鉄道機械製造業	・サステナビリティ計画 ・サステナビリティ・レポートの作成	トップマネジャーも含むサステナビリティ実行委員会を導入する	ICS が異なる階層レベル及び異なる部門で活用される	・サステナビリティ委員会の設置 ・委員会はサステナビリティ・ユニットと頻繁に対話する ・トップマネジャーを含み、定期的に会議を開催する	「戦略的不確実性」が明示されていない (新興のサステナビリティ問題に対応するために ICS を活用している)	不明確
Kerr et al. (2015)	・林業・公益事業・宅配会社	・BSC 指標の設定 ・情報システム ・人的資源システム (業績評価プロセス、指導と研修)	不明確	・BSC の指標をマネジャー間で議論する ・ステイクホルダーと協議するためのマネジャーを設定する	・対面的な会話 ・外部ステイクホルダーとの対話の場、専任職を設定する ・戦略的不確実性に対する週次会議	・(宅配会社) 戦略上の不確実性のようなビジネスにとって重要と思われる問題を週次会議で議論される ・新興の戦略を戦略的不確実性として扱って議論する	不明確
金 (2016)	A 製造業 B 製造業	・CSR 報告書の作成 ・CSR 活動方針や年度計画の意思決定	不明確	本社 CSR 担当者と各事業所 CSR 担当者との連携を通じて CSR 活動方針を実行する	・事業部門間の対話 ・従業員を対象に CSR 意識や活動アンケート調査 ・CSR 報告書に CSR 専門家の意見を反映する ・CSR 活動報告書に挙げられている事例を全社で共有する	「戦略的不確実性」が明示されていない (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 活動の探索と戦略の創発を促進するために ICS を活用している)	不明確

出所：各先行研究を参考に筆者作成

表2によると、SCSにおけるインタラクティブに利用されるコントロール・システムはCSR報告書や計画の作成プロセス、情報システムや業績評価システムなどがあり、企業によって多様である。本稿で取り上げられたすべての先行研究では、事業部マネジャーによるICSの活用が言及されているが、トップマネジャーによる利用について説明したのはBeusch *et al.* (2016) とDitillo *et al.* (2016) しかない。さらに部下に自分で考えさせて行動させることを重視する「部下の自律性を阻害しないトップマネジャーの関与」について、Beusch *et al.* (2016) しか言及せず、他の先行研究の記述によっては判断しにくい。また、Bisbe *et al.* (2007) が提示したICSの特性のうち、対面での議論と対話はすべての事例で反映されている。つまり、ICSの活用方法は企業によって異なるが、対話や議論が重視されていることが共通の特徴である。そして、戦略的不確実性への対応を明確に示している事例があるが、何が不確実性であるかを明示せず、ステイクホルダーとのコミュニケーションを通じて、新興のサステナビリティ課題への対応や新たな戦略の創発をICSの活用目的として扱う事例もある。

これらの先行研究におけるICSの活用を通じて、SCSにおけるICSは必ずしもSimons (1995) のICS、またはBisbe *et al.* (2007) が提示したICSのすべての特性と合致していないことが分かった。本稿が取り上げたSCSを分析対象とする先行研究では、トップマネジャーのサステナビリティに対する考え方 (Ditillo and Lisi, 2016)、社内外のステイクホルダーとの対話 (Kerr *et al.*, 2015)、戦略的不確実性への対応 (Arjaliès and Mundy, 2013) というICSの特性が強調されている。これらの特性は、ICSの活用主体、方法と目的を示し、ICSの概念や構成要素を研究する定量的研究及び理論的な先行研究においても注目されている (Curtis *et al.*, 2017; Widener, 2007; 西居, 2012)。したがって、次節はICSの活用において重視されている活用主体、方法と目的、すなわちインタラククションを行う主体、対話や議論、戦略的不確実性への対応という3つの視点から、ICSの活用をより詳しくディスカッションし、SCSにおけるICSの今後の研究課題を提示する。

4.2 ディスカッションと課題

4.2.1 インタラククションを行う主体

Bisbe *et al.* (2007) が提示したICSの特性によると、トップマネジャーと事業マネジャーはインタラククションを行う主体、つまりICSの活用主体である。CSR経営では、戦略的不確実性を認識し、組織構成員間の対話や情報共有を促進するために、トップマネジャーは部下の自律的な行動に配慮しながら定期的に部下の意思決定行動に関与する必要がある。トップマネジャーによるICSの積極的活用は、組織中にシステムの重要性を伝達し、全社ぐるみの注意力を喚起することができる (Simons, 1995; 西居, 2012)。トップマネジャーのサステナビリティに対する考え方はSCSとMCSの統合の程度と方法に重要な影響を与える (Ditillo and Lisi, 2016)。積極的な考え方を持つ企業は、SCSをインタラクティブに利用する程度がより高く、MCSにおけるサステナビリティ戦略の統合を促進する (Gond *et al.*, 2012)。

表2で示したすべての先行研究では、CSR部門や事業部マネジャーによるICSの活用が見られるが、トップマネジャーの関与はBeusch *et al.* (2016) とDitillo and Lisi (2016) に限られている。他の分析されている事例企業では、トップマネジャーがICSの利用に関与していない可能性があると推測できる。具体的に考えると、CSR経営では、トップマネジャーは自社にとって重要であると認識する課題について、部下の注意を喚起し、従業員の行動を合致させるためにICSを利用している。そのため、ICSの活用においてトップマネジャーの関与が不在の場合、サステナビリティ課題の重要性は経営者によって十分に認識されていないか、CSR戦略は企業経営やビジネスモデルに着実に組み込まれていないかもしれない。

しかしながら、インタラククションを行う主体として、CSRマネジャーやCSR部門、委員会は多く言及されている (Arjaliès and Mundy, 2013; Ditillo and Lisi, 2016; 金, 2016)。CSR経営の制度化が急速に進んでいる中、多くの企業がCSR担当部署や委員会を作り、CSRの担当役員を設置しているため (谷本, 2013b)、このようなCSRマネジャーや部門、委員会はICSの活用を主導している可能性があると考えられる。なお、このようなCSR部門や委員会がインタラククションを行う際に、意思決定や提案の実質的な権力や明確な役割を持たなければ、ICSは機能せず、戦略の見直しや創発に役立たない。その結果、SCSとMCSが分離する、あるいはSCSが事業の周辺に位置付けられることになる。トップマネジャーも含むサステナビリティ委員会と違い、非執行役員で構成されている委員会は、重要な意思決定者の間で、高いレベルの相互機能的調整とサステナビリティ目標へのコミットメントを促進する上で重要な役割を果たさない (Ditillo and Lisi, 2016)。

したがって、SCSとMCSを統合し、ICSを活用してCSR経営を推進しようとする時、トップマネジャーがCSR課題の重要性を十分に認識した上で、積極的にインタラククションを行い、ICSを活用する必要がある。既存のSCS研究では、ICSの活用におけるトップマネジャーの関与及び、CSR部門の権限と役割が不明確の問題があると言える。今後の研究では、トップマネジャーがどのようにICSの活用に関与しているのか、トップマネジャーの関与がSCSとMCSの統合に与える影響及び、ICSの活用に対してCSR部門の権限と役割を明らかにする必要があると考えられる。

4.2.2 戦略的不確実性への対応

近年、特にグローバルなレベルでサステナビリティが求められるようになる中、企業に期待される役割や責任も変化してきた (谷本, 2013b)。CSRには、競争環境の変化によって管理すべき新たなリスクと機会がビジネスに導入されるため、戦略的な不確実性が伴う (Schaltegger and Burritt, 2010)。戦略的不確実性は、事業の潜在的な脅威や機会を表し、新たな情報や意味を探索するきっかけとなるものである。ICSは戦略的不確実性に関する情報を提供し、マネジャーの注意力を喚起して組織学習を促進し、戦略の見直しや創発を可能にする (Simons, 1995, 2000)。したがって、ICSの活用において、戦略的不確実性への対応に注目すべきであると考えられる。

MCSにおけるICSを分析対象とする先行研究では、戦略的不確実性が競争環境、国際動向、技術、顧客の側面で認識されている (Simons, 1995, 2000; Widener, 2007; 西居, 2012; 横田・妹尾, 2012)。なお、SCSを分析対象とする先行研究は、CSR関連の法律と政策の変化、技術革新、顧客ニーズ、競合他社のCSR活動などのCSRに関する戦略的不確実性を強調している (Arjaliès and Mundy, 2013; 金, 2017)。

また、戦略的不確実性に対応するために、表2での事例企業は外部から得られた情報を利用してCSR活動に関するイノベーションの機会を特定し (Arjaliès and Mundy, 2013)、環境製品に関するデータを使用し (Beusch *et al.*, 2016)、週次会議を行なっている (Kerr *et al.*, 2015)。一方、戦略的不確実性を明示せず、Ditillo and Lisi (2016) は新興のサステナビリティ問題の解決、金 (2016) は新たなCSR活動の探索と戦略の創発をICSの活用目的として認識している。このように戦略的不確実性及びその対応が明示されていないことは、事例企業が戦略的不確実性及びそれに対応することの必要性と重要性をあまり認識していないか、あるいは、認識しているとしても、その対応プロセスが構築されていない可能性を示していると考えられる。

戦略的不確実性がトップマネジャーによって認識されると、インタラクティブに利用されるシステムが選ばれ、あらゆる階層のマネジャーの注意力が喚起されることになる (Simons, 1995)。以上の分析によると、戦略的不確実性について言及されていても、企業が戦略的不確実性をどのように認識しているのか、それをCSR戦略の中にどう位置付けて対応しているのか、このようなプロセスは先行研究ではほとんど明らかになっていないことが分かった。今後の研究では、企業がCSR経営で直面する戦略的不確実性をどう認識しているか、それをCSR戦略の中に位置付けて対応するためのICSの活用プロセスを明らかにする必要があると考えられる。さらに、実務では戦略的不確実性への対応がSCSの活用における役割、CSR経営に与える影響を研究する意義があると考えられる。

4.2.3 対話重視

対面による挑戦と議論はICSの特徴として広く認識されており、本稿ではそれを「対話や議論」と扱う。ICSの活用では、上級マネジャーと部下の間、部門間で対話や議論が行われる (Simons, 1995)。つまり、インタラクションは水平的なレベル及び垂直的なレベルで行われる。ICSは対話や議論を繰り返すことによって、組織の学習を促し、事業戦略の見直しの必要性を明らかにし、戦略に変化をもたらす (Simons, 1995, 2000)。

本稿で取り上げたすべての先行研究における事例企業では、対話または定期的な会議が行われている。事例企業における対話や議論には、主に2つの特徴がある。ひとつは社内における水平的及び垂直的な対面でのインタラクションであり、もうひとつは社外のステイクホルダーとの定期的な対話である。社内では、トップマネジャーを含むサステナビリティ委員会が設置され (Ditillo and Lisi, 2016)、経営陣と部下、事業部門間で定期的な会議と頻繁な対話が行われてい

る (Arjaliès and Mundy, 2013; Beusch *et al.*, 2016; Kerr *et al.*, 2015; 金, 2016)。それに加えて、経営陣はNGOや行政機関、消費者などの社外のステイクホルダーとも定期的な対話を行い、得られた情報を通じて、戦略的不確実性を特定し、CSR活動の探索などに利用している (Arjaliès and Mundy, 2013; Kerr *et al.*, 2015; 金, 2016)。

なお、対話や議論が行われる場合、目的によって必ずしもICSが活用されているわけではない。企業は対話や議論の場で、診断型コントロール・システムを利用して重要な業績変数をモニタリングし、信念システムや事業倫理境界システムを利用して企業理念や行動規範などを従業員に伝達する可能性がある。対話や議論の目的と課題が不明確であれば、ただのコミュニケーションであるか、ICSによるインタラクションであるかが分からない。一方、ICSの目的と課題が明示されていれば、その対話や議論がICSによるインタラクションになると考えられる。例えば、Kerr *et al.* (2015) は戦略上の不確実性のような重要と思われる問題を会議で議論し、Arjaliès and Mundy (2013) はCSR関連のイノベーションの機会を特定するために対話を行っている。つまり、単一の要素でICSとは言えないし、単一の要素を満たしてもICSの役割を担うことができない。今後の研究では、ICSにおける対話や議論の目的と課題の明示が必要であると考えられる。

Simons (1995) によるインタラクションが組織内部に焦点を当てるが、CSR経営におけるICSは外部ステイクホルダーとのインタラクションにも注目している。企業がCSR経営を進める上で、多様なステイクホルダーとの対話が要求されている (ISO26000, 2010)。Arjaliès and Mundy (2013) における90%の調査企業がNGO、社会格付け機関などの外部ステイクホルダーとの協議や定期的な会議を通じて、得られた意見や指導を経営計画に組み込んでいる。このように対話の場を設置し、ステイクホルダーとのインタラクションをインプットとして経営プロセスに利用することは、ステイクホルダー・エンゲージメントであり、ICSの有効な手段と考えられる。

今後は、ステイクホルダー・エンゲージメントがCSR戦略の創発や目標設定などのSCSの要素に与える影響を明らかにする必要がある。さらに、他のICSの特性と関連して、トップマネージャーがステイクホルダーの要請の変化などの戦略的不確実性をどのように認識し、そのプロセスでステイクホルダー・エンゲージメントがどのように使われているのかを考察する必要があると考えられる。

5 おわりに

グローバルレベルでCSR経営が進んでいる潮流の中、サステナビリティ戦略の実現を促進するために、SCS (サステナビリティ・コントロール・システム) とMCS (マネジメント・コントロール・システム) の統合が求められている (Gond *et al.*, 2012)。本稿の目的は、CSR経営を推進するための、SCSにおけるICS (インタラクティブ・コントロール・システム) の研究現状と

課題を考察することである。

本稿はSimons (1995) のLOCフレームワークに基づき、Bisbe *et al.* (2007) が提示しているICSの特性に沿って、SCSを分析対象とする5つの先行研究におけるICSの活用を考察した。各事例企業のCSR経営では、ICSの活用実態は異なる。インタラクティブに利用されるコントロール・システムは多様であり、CSR報告書や計画の作成プロセス、情報システムや業績評価システムなどが挙げられる。分析結果に基づき、本稿はさらにインタラクションを行う主体、戦略的不確実性への対応、対話重視という3つの視点に絞り込んで、ICSの活用をより詳しく検討した上で、今後の研究課題を提示した。

まず、本稿が取り上げたすべての先行研究では、CSR部門や事業部マネージャーによるICSの活用が見られるが、トップマネージャーによる利用はBeusch *et al.* (2016) とDitillo and Lisi (2016) に限られている。また、CSR経営に伴う戦略的不確実性に関して、Ditillo and Lisi (2016) と金 (2016) はICSの活用においてそれを明示していない。戦略的不確実性が言及されていても、企業が戦略的不確実性をどのように認識しているのか、それをCSR戦略の中にどう位置付けて対応しているのか、このようなプロセスは先行研究ではほとんど明らかになっていない。そして、本稿が取り上げたSCSの先行研究では、社内の水平的及び垂直的な対面でのインタラクションが行われている。それに加えて、社外のステイクホルダーとも定期的な対話が行われており、これをICSにおける対話と位置付けているところに特徴がある。先行研究の事例企業がステイクホルダーとの対話の重要性を認識し、多様なステイクホルダーの要請に応じて彼らの意見を経営活動に組み込む様子が分析されている。

以上の分析結果を踏まえ、本稿はいくつかの今後の研究課題を提示したい。まず、ICSの活用主体に関して、トップマネージャーがどのようにICSの活用に関与しているのか、トップマネージャーの関与がSCSとMCSの統合に与える影響、ICSの活用に対してCSR部門の権限と役割を明らかにすることが必要である。そして、CSR経営では様々な戦略的不確実性が伴うため、企業はCSR経営の戦略的不確実性をどのように認識して対応しているのか、その対応のプロセスがCSR経営に与える影響を明らかにすることが必要である。さらに、ステイクホルダーとの対話の重要性を考慮した上で、ステイクホルダー・エンゲージメントがサステナビリティ戦略の創発や目標設定などのSCSの要素に与える影響を明らかにする必要がある。トップマネージャーがステイクホルダーの要請の変化などの戦略的不確実性をどのように認識し、そのプロセスでステイクホルダー・エンゲージメントがどのように使われているのかを考察する必要があると考えられる。

本稿は企業のサステナビリティ戦略の遂行におけるICSを中心に考察し、今後の研究課題を提示した。しかしながら、本稿にはいくつかの限界がある。Simons (1995) のLOCフレームワークのコントロール・システムは複数の要素が相互関連するシステムであるため、コントロール・システムの相互関係でICSの活用現状と課題を検討すればより意義があるが、本稿ではICSに焦点を当て、考察した。今後の研究では、コントロール・システム間の相互関係を考慮し、バランス

が取れた上でSCSにおけるICSに関する課題を考察する必要があると考える。そして、各企業のCSR戦略とビジネスコアが違うため、ICSの活用は業界の影響や特徴を受けている可能性があるが、本稿は取り上げた先行研究が限られているため検討できなかった。今後は、業界ごとのSCSにおけるICSの活用の特徴をより深く研究する意義があると考えられる。

注

- 1) Anthony (1965) は経営の問題領域を戦略的計画、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つに分類している。
- 2) Simons (1995) はMCSを「マネジャーが組織活動のパターン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、手順である」(Simons, 1995, p.5) と定義した。
- 3) 信念システムは企業理念、ビジョン、信条などを通じて、新たな機会探究を鼓舞し、組織構成員に組織の価値観、目的、方向性を与えるために活用されるシステムである (Simons, 1995, p.34, 178)。
- 4) 事業倫理境界システムは、明確に認識された事業リスクに基づき、組織構成員に許容される行動の領域を明示または制限するシステムであり、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.39, 178)。
- 5) 診断型コントロール・システムは、特定の目標達成に向けて動機づけ、成果の達成状況を監視し、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使用されるシステムであり、利益計画と予算システム、目標システム、戦略計画作成システムなどが使用されている (Simons, 1995, p.59, 179)。

参考文献

- Anthony, R. N. (1965) *Planning and Control Systems: A Framework for Analysis*, Harvard University Press. 高橋吉之助訳 (1968) 『経営管理システムの基礎』ダイヤモンド社。
- 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.
- Battaglia, M., Passetti, E., Bianchi, L. and Frey, M. (2016) “Managing for Integration: A Longitudinal Analysis of Management Control for Sustainability,” *Journal of Cleaner Production*, Vol. 136, pp. 213-225.
- Beusch, P., Dilla, W., Frisk, E. and Rosén, M. (2016) “Management Control for Sustainability: The Development of a Fully Integrated Strategy,”
https://gupea.ub.gu.se/bitstream/2077/42329/1/gupea_2077_42329_1.pdf. (閲覧日：2017年12月16日)
- Bisbe, J., Batista-Foguet, J.-M. and Chenhall, R. (2007) “Defining Management Accounting Constructs: A Methodological Note on the Risks of Conceptual Misspecification,” *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 32, No. 7/8, pp. 789-820.
- Caputo, F., Veltri, S. and Venturelli, A. (2017) “Sustainability Strategy and Management Control Systems in Family Firms. Evidence from a Case Study,” *Sustainability*, Vol. 9, No. 6, pp. 1-23.
- Curtis, E., Lillis, A. M. and Sweeney, B. (2017) “Simons’ Levers of Control Framework: Commensuration within and of the Framework,” *Advances in Management Accounting*, Vol. 28, pp. 87-121.

- Ditillo, A. and Lisi, I. E. (2016) "Exploring Sustainability Control Systems' Integration: The Relevance of Sustainability Orientation," *Journal of Management Accounting Research*, Vol. 28, No. 2, pp. 125-148.
- Durden, C. (2008) "Towards a Socially Responsible Management Control System," *Accounting, Auditing and Accountability Journal*, Vol. 21, No. 5, pp. 671-694.
- Gond, J.-P., Grubnic, S., Herzig, C. and Moon, J. (2012) "Configuring Management Control Systems: Theorizing the Integration of Strategy and Sustainability," *Management Accounting Research*, Vol. 23, No. 3, pp. 205-223.
- International Organization for Standardization (2010) 『ISO26000 社会的責任に関する手引』財団法人日本規格協会。
- Kerr, J., Rouse, P. and de Villiers, C. (2015) "Sustainability Reporting Integrated into Management Control Systems," *Pacific Accounting Review*, Vol. 27, No. 2, pp. 189-207.
- 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.
- Schaltegger, S. and Burritt, R. L. (2010) "Sustainability Accounting for Companies: Catchphrase or Decision Support for Business Leaders?," *Journal of World Business*, Vol. 45, No. 4, pp. 375-384.
- Simons, R. (1987) "Accounting Control Systems and Business Strategy: An Empirical Analysis," *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 12, No. 4, pp. 357-374.
- Simons, R. (1995) *Levers of Control: How Managers Use Innovative Control Systems to Drive Strategic Renewal*, Boston: Harvard Business School Press. 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. (2000) *Performance Measurement and Control Systems for Implementing Strategy*, Upper Saddle River, NJ: Prentice Hall. 伊藤邦雄監訳 (2003) 『戦略評価の経営学——戦略の実行を支える業績評価と会計システム——』ダイヤモンド社。
- 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.
- 庵谷治男 (2017) 「マネジメント・コントロール・システムの分析フレームワークとして Levers of Control を採用することの意義と課題—Simons の所説を中心に—」『経営と経済』第96巻第4号, 43-80頁。
- 伊丹敬之 (1986) 『マネジメント・コントロールの理論』岩波書店。
- 伊藤克容 (2015) 「企業組織の変化とマネジメント・コントロールの新たな課題」『企業会計』第67巻第6号, 71-74頁。
- 金宰弘 (2016) 「CSR 経営におけるマネジメント・コントロール・システム——コントロール・システム間の相互関係に注目して——」『社会関連会計研究』第28号, 13-30頁。
- 金宰弘 (2017) 「企業のCSR 経営におけるマネジメント・コントロール・システムの研究」神戸大学大学院経営学研究科博士論文。
- 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。
- 谷本寛治 (2013a) 「ステイクホルダー・エンゲージメントと経営戦略」『経営戦略研究』第13号, 35-46頁。

- 谷本寛治 (2013b) 『責任ある競争力——CSR を問い直す』NTT 出版。
- 西居豪 (2012) 「インタラクティブ・コントロール概念に関する一考察」『専修商学論集』第 94 号, 171-193 頁。
- 東田明 (2014a) 「サステナビリティとマネジメント・コントロール・システム (1)」『企業会計』第 66 巻第 11 号, 86-87 頁。
- 東田明 (2014b) 「サステナビリティとマネジメント・コントロール・システム (2)」『企業会計』第 66 巻第 12 号, 102-103 頁。
- 東田明 (2017) 「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——」『名城論叢』第 17 巻第 4 号, 113-123 頁。
- 福嶋誠宣 (2012) 「コントロール・パッケージ概念の検討」『管理会計学』第 20 巻第 2 号, 79-96 頁。
- 細田雅洋 (2015) 「CSR 促進のためのマネジメント・コントロール・システムのフレームワーク」『経理知識』第 94 巻, 91-108 頁。
- 細田雅洋 (2017) 「CSR の遂行における公式と非公式からなるマネジメント・コントロール・システムの有効性——アルミ引抜メーカー A 社のケース——」『産業経理』第 77 巻第 1 号, 141-152 頁。
- 横田絵里・妹尾剛好 (2012) 「インタラクティブ・コントロール・システムとしてのバランス・スコアカードの検討——食品 X 社の事例からの考察——」『メルコ管理会計研究』第 5 巻第 1 号, 3-14 頁。
- 吉田栄介・福島一矩 (2005) 「マネジメント・コントロール研究の変遷と展望」Discussion Paper No.0501, 1-28 頁。

<謝辞>本稿に対して 2 名の査読者の先生より貴重なご教示をいただいた。ここに記して感謝の意を表す。

(筆者：名城大学大学院経営学研究科後期博士課程)

(2018年7月28日 採択)