

## サステナビリティ戦略を推進するマネジメントツール

竹 原 正 篤                      金 藤 正 直                      八 木 裕 之

### 1. はじめに

現在、サステナビリティ戦略の概念については明確な定義が存在しない。その中でも、ハート (Hart, S. L.) (1997) は、ポール・エリックの「環境負荷(EB) = 人口(P) × 豊かさ(A) × 技術(T)」の公式を用いて、企業は、ビジネスのコアとなる「技術(T)」の改善や変革に基づいて、サステナビリティ戦略を展開すべきことを提示している。そして、事業活動を行うことにより、当該企業自身が環境・社会問題の解決策を担う側でもあり、また、これらの問題を引き起こす側でもあることを認識したうえで、図表1のようなポートフォリオに基づくサステナビリティのビジョンを描き、それに向かって活動すべきことも述べられている<sup>1</sup>。

図表1のポートフォリオは、企業が、今日の内向きの環境保全重視だけではなく、未来の外向きの取組みも考慮に入れながら、現時点の取組みから考えられる経営戦略を明らかにしたり、サステナビリティ重視の最適な経営戦略を展開していくためのロードマップとしても利用することができる。

こうしたハートの見解は、クリステンセン (Christensen, C. M.) やポーター＝クラマー (Porter, M.E., and M.R.Kramer.) の研究の中にもみられる。クリステンセン (2006) は、「数々の社会問題に対してこれまでと異なるアプローチをとることによって既存構造を改革し、しかも波及効果が高く、かつ持続性に優れたソリューションを生み出す組織への支援を強化していく触媒的イノベーション (disruptive innovation)」<sup>2</sup>の重要性を提示している。また、ポーター＝クラマー (2006・2011) は、競争優位のCSR (corporate social responsibility: 企業の社会的責任) のための戦略<sup>3</sup>や、現在国内外でも注目され、さまざまな企業で実践されているCSV (creating

<sup>1</sup> Hart, S. L. (1997), "Beyond Greening: Strategies for a Sustainable World," *Harvard Business Review*, Vol.75 Issue 1, pp.70-71 (編集部 (2013) 「環境重視を超えて「持続可能性」を実現する戦略」『ダイヤモンド・ハーバード・ビジネス・レビュー』第38巻第4号, 121-122頁)。

<sup>2</sup> Christensen, C. M., H.Baumann, R.Ruggles, and T. M. Sadtler. (2006), "Disruptive Innovation for Social Change," *Harvard Business Review*, Vol. 84 Issue 12, pp.94-101 (クレイトン・M・クリステンセン, ハイナール・ボーマン, ルディ・ラグルス, トーマス・M・サドラー (2008) 「破壊的イノベーションで社会改革を実現する」『ダイヤモンド・ハーバード・ビジネスレビュー』第33巻第1号, 54-63頁)。

<sup>3</sup> Porter, M.E., and M.R.Kramer. (2006), "Strategy and Society The Link Between Competitive Advantage and Corporate Social Responsibility," *Harvard Business Review*, Vol.84 Issue12, pp.78-92 (マイケル・ポーター・マークR.クラマー (2008) 「『受動的』では価値を創出できない 競争優位のCSR戦略」『ダイヤモンド・ハーバード・ビジネスレビュー』第33巻第1号, 36-52頁)。

図表1 ハートのサステナビリティポートフォリオ

将来	<p>クリーンテクノロジー</p> <p>当社製品の環境パフォーマンスは、現状のコンピテンシーに制約を受けているか。</p> <p>新しい技術を通じた大きな改善の可能性はあるか。</p>	<p>サステナビリティビジョン</p> <p>当社のビジョンは、我々を社会問題や環境問題の解決に導いてくれるか。</p> <p>当社のビジョンは、新しい技術、市場、製品、プロセスの開発指針となるか。</p>
	<p>汚染防止</p> <p>現状オペレーションで廃棄物や排出物が最も多いのはどこか。</p> <p>廃棄物を元からなくしたり、それを有用な投入財として利用することで、コストやリスクを減らせるか。</p>	<p>プロダクト・ステュワードシップ</p> <p>製品のライフサイクルに責任を負うと、製品設計や製品開発にどんな影響があるか。</p> <p>付加価値の創出やコスト削減と同時に、製品の環境影響を減らすことができるか。</p>
	内向き戦略	外向き戦略

(出典：Hart, S. L. (1997), "Beyond Greening: Strategies for a Sustainable World," *Harvard Business Review*, Vol.75 Issue 1, p.74 (編集部 (2013)「環境重視を超えて「持続可能性」を実現する戦略」『ダイヤモンド・ハーバード・ビジネス・レビュー』第38巻第4号, 125頁)を加筆修正して作成.)

shared value：共通価値の創造)に関する論文の中で、環境保全・社会問題の解決を通して経済価値を高めることにより、企業の持続的成長が実現できる新たな戦略の必要性を述べている<sup>4</sup>。

ハートの見解を彼らのこうした見解に結び付けて検討すれば、ハートがいう「技術(T)」の改善や改革の実現には、企業は、クリステンセンの触媒的イノベーションを創造するような取組みを推進することが必要となる。また、その取組みを加味した図表1のサステナビリティ・ビジョンを実現していくためには、ポーター＝クラマーのCSVの概念を経営戦略に位置づけ、それを具体化させていくべきであると理解できる。そこで、本稿では、企業のサステナビリティ戦略、あるいはサステナビリティ経営戦略を、触媒的イノベーションを創出させるビジョンを実現させるために、環境保全や社会的責任に経済的成功を結び付けた意思決定や行動の指針であると定義する。

企業は、サステナビリティ戦略を実現していくためには、この戦略を有効的かつ効率的に策定したり、実行していくためのマネジメント手法や、それを実践的に推進していくためのツールが必要になる。前者については、企業の経営戦略の策定および実行を支援する仕組みにはマネジメント・コントロールという手法があり、また、後者については、ISO14000やISO26000などの数多くのツール(あるいはガイドライン)が存在する。そこで、本稿では、サステナビリティ戦略とマネジメント・コントロールとの関係やそのプロセスを明らかにするとともに、そのプロセスと、サステナビリティ戦略を実践的に推進していくツールの関係から、サステナビリティ

<sup>4</sup> Porter, M.E., and M.R. Kramer. (2011), "Creating Shared Value," *Harvard Business Review*, Vol. 89 Issue 1/2, pp.62-77 (マイケル・ポーター・マークR.クラマー (2011)「経済的価値と社会的価値を同時に実現する 共通価値の戦略」『ダイヤモンド・ハーバード・ビジネスレビュー』第36巻第6号, 8-31頁)。

の視点を加味した新たなマネジメント・コントロールの実践的展開方法を検討していく。

## 2. マネジメント・コントロールの概念的フレームワーク

### 2.1 マネジメント・コントロールの概念

伊丹（1986）によれば、マネジメント・コントロールの用語を積極的に使い始めたのは、アンソニー（Anthony, R. N.）（1965）であると述べている<sup>5</sup>。アンソニーは、組織の経営管理活動は、図表2のように、戦略的計画（strategic planning）、マネジメント・コントロール（management planning and control）、オペレーショナル・コントロール（operational control）プロセスから構成されるものであると捉えている<sup>6</sup>。

図表2 組織の経営管理活動を構成する3つのプロセス

プロセス	内 容
戦略的計画	トップが、組織の目的、これらの目的の変更、これらの目的達成のために用いられる諸資源の取得・使用・処分に際して準拠すべき方針などを決定していくプロセスである。具体的に言えば、設備投資や新製品の導入、研究開発などに関する方針決定が挙げられる。
マネジメント・コントロール	マネジャーが、組織目的の達成のために資源を有効的かつ効率的に取得し、使用することを確保していくプロセスである。具体的に言えば、予算編成、経營業績の測定と評価が挙げられる。
オペレーショナル・コントロール	現場管理者が、特定の課業を有効的かつ効率的に遂行することを確保していくプロセスである。具体的に言えば、在庫管理の定型的なもの、生産工程の管理などが挙げられる。

伊丹（1986）は、これら3つのプロセスを明確に区別することは困難であると述べている。しかし、アンソニー（1965）は、これらのプロセスを、トップ・マネジメント、ミドル・マネジメント、ローワー・マネジメントといった各マネジメント層が担う役割と対応させるものであると捉えている。すなわち、図表3に示されているように、トップ・マネジメントが行う「戦略的計画」、ミドル・マネジメントが行う「マネジメント・コントロール」、そして、ローワー・マネジメントが行う「オペレーショナル・コントロール」である。

これらのうち、本稿で注目するマネジメント・コントロールとは、組織のマネジャーであるミドル層に関連した取組みであること、また、その取組みが、トップ・マネジメントに策定される戦略的計画といった組織目的によって決定される活動であると位置づけられる。

また、アンソニー＝ゴビンダラジャン（Anthony, R. N., and V.Govindarajan）（2007）<sup>7</sup>や、

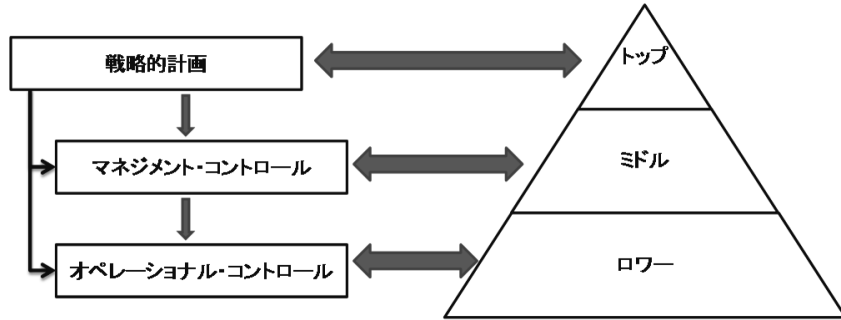
<sup>5</sup> 伊丹敬之（1986）『マネジメント・コントロールの理論』岩波書店、25頁。

<sup>6</sup> Anthony, R. N. (1965), *Planning and Control Systems: A Framework for Analysis*, Division of Research, Graduate School of Business Administration, Harvard University, Boston, pp.15-18（高橋吉之助（1968）『経営管理システムの基礎』ダイヤモンド社、20-24頁）。なお、図表2については、次の文献も参考に作成している。伊丹敬之（1986）、前掲書、26頁。

<sup>7</sup> Anthony, R. N., and V.Govindarajan (2007), *Management Control Systems: Twelfth edition*, McGRAN.

横田・金子 (2014)<sup>8</sup>は、図表4に示されているように<sup>9</sup>、マネジメント・コントロールを、トップ・マネジメントで策定された経営戦略 (strategy formulation) を実行し、また、ローワー・マネジメントが現場での日々の作業などを行うオペレーショナル・コントロールあるいはタスク・コントロール (task control)<sup>10</sup>を指示・支援していくための取組みであると位置づけている。

図表3 組織の経営管理活動におけるマネジメント・コントロールの位置づけ



(出典：櫻井通晴 (2014)「現代の管理会計にはいかなる体系が用いられるべきか？ -マネジメント・コントロール・システムを中心に-」『専修経営学論集』第99号, 14頁の図2をもとに作成.)

図表4 マネジメント・コントロールの新たな関係

マネジメントの活動	最終成果の特質	実施の担い手
戦略策定 ↓	目標, 戦略, 政策	経営トップ
マネジメント・コントロール ↓	戦略の実行	組織の責任者 (マネジャー)
タスク・コントロール	個別タスクの効率的で効果的なパフォーマンス	現場の責任者

<sup>8</sup> 横田絵理・金子晋也 (2014)『マネジメント・コントロール』有斐閣。

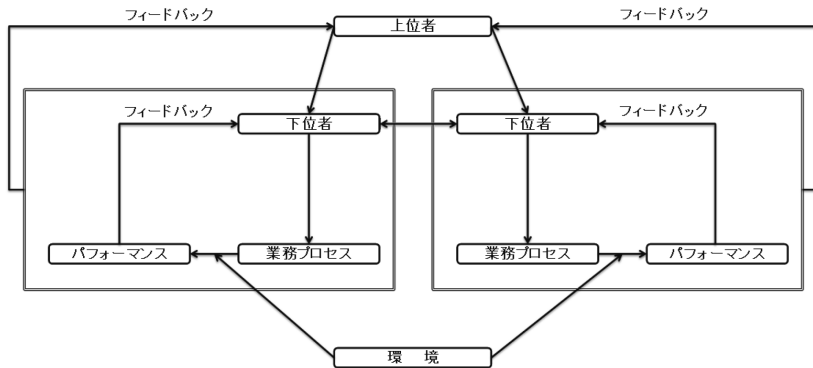
<sup>9</sup> 図表4については、次の文献をもとに作成している。Anthony, R. N., and V.Govindarajan (2007), *op.cit.*, p.7 Exhibit 1.2. 櫻井通晴 (2014), 前掲論文, 17頁の図3。横田絵理・金子晋也 (2014), 前掲書, 4頁の表1。

<sup>10</sup> オペレーショナル・コントロールからタスク・コントロールに概念が変更されたことについては、櫻井 (2014) が、アンソニー=ゴビンドラジャンの体系に関する疑問の中で、「従来のオペレーショナル・コントロールの概念を、なぜタスク・コントロールに変更したのか。アンソニーの「フレームワーク」では、標準原価計算の対象はたしかにタスク (課業) であった。しかし、現代の管理会計に最も期待される現業の管理—品質管理, 在庫管理, リーンマネジメントなど—の主要な対象は、タスクというよりもオペレーション (業務活動) と考えられるべきではなかろうか。」と述べている (櫻井通晴 (2014)「現代の管理会計にはいかなる体系が用いられるべきか？ -マネジメント・コントロール・システムを中心に-」『専修経営学論集』第99号, 19頁)。

2.2 マネジメント・コントロール・プロセス

マネジメント・コントロールの目的については、横田・金子（2014）は、「組織の中にある事業組織ごとの活動と、全体組織の目標とが整合性をもち、事業組織の活動が組織全体の目標や戦略を達成に導くこと」であり、それは、「組織全体が目指している「全体最適」に各事業組織を導くこと」でもあると述べている<sup>11</sup>。伊丹（1986）が提示した図表5のモデルは、彼らが述べたこうした目的を達成させるためのマネジメント・コントロールの構造を明確に可視化しているものと考えられる。

図表5 マネジメント・コントロールの構造



※二重枠の部分が上位者にとっての業務プロセス  
 ※下位者どうし間の矢印は、二人の間の直接的なコミュニケーションを示す。  
 （出典：伊丹敬之（1986）『マネジメント・コントロールの理論』岩波書店、33頁の図2-3をもとに作成。）

図表5において、たとえば、上位者（たとえば、事業部長などのマネジャー）が、下位者（たとえば、現場の職長や作業員など）に業務プロセス（たとえば、生産プロセス）をコントロールする権限を委譲している場合、下位者は、環境変数（資材の質、機会の性能、故障の発生など）を考慮に入れながら、トップが策定した組織の戦略や目標に適うように業務プロセスをコントロールする。また、パフォーマンス（生産の進捗状況）をフィードバック情報として受け取り、その情報をもとに分析・評価を行う。上位者も、下位者にフィードバックされたパフォーマンス情報に基づいて、現場に対して必要なコントロール技法を指示・支援していくことが考えられる。

また、下位者は、現実の組織内には1人ではなく、複数存在する。そのために、図表5には、それを表すもう1人の下位者が設定されている。複数の下位者は、相互間でコミュニケーションを取りながら、それぞれが担当する業務プロセスをコントロールしていくうえで調整していくことになる。上位者は、先述したように、複数の下位者の業務プロセスからあがってくるフィードバック情報に基づいて、それぞれの下位者に適した指示・支援することが考えられる。

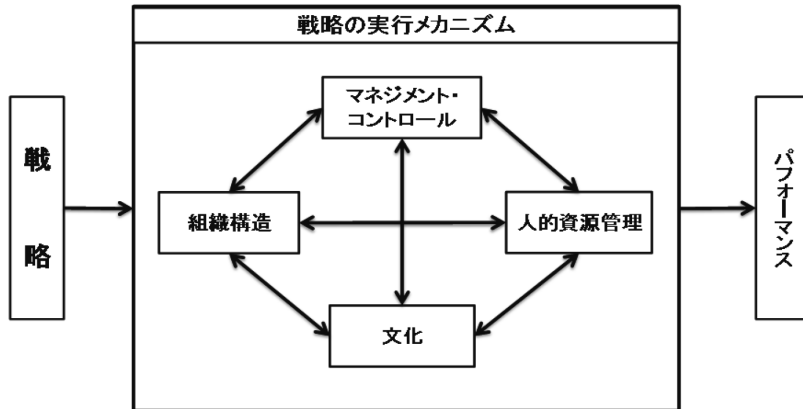
伊丹（1986）は、図表5について、「経営管理活動の全領域の内のアンソニーがマネジメント・コントロールとよぶものを説明する枠組みと考えてよい」<sup>12</sup>と述べている。また、アンソニー＝

<sup>11</sup> 横田絵理・金子晋也（2014），前掲書，7頁。

<sup>12</sup> 伊丹敬之（1986），前掲書，33頁。

ゴビンダラジャン (2007) は、図表6に示されているように、マネジメント・コントロールは、それ以外の3つの要素である「組織構造 (organization structure)」、 「人的資源管理 (human resource management)」、 「文化 (culture)」を関連させながら「戦略の実行」がなされ<sup>13</sup>、その結果がパフォーマンスとして、また、その情報として提供されるものと述べている。

図表6 戦略実行のフレームワーク



(出典：Anthony, R. N., and V.Govindarajan (2007), *Management Control Systems: Twelfth edition*, McGRAW, p.8 exhibit1.3.)

以上から、マネジメント・コントロールとは、上位者であるミドル層が、「環境」、「組織構造」、「人的資源管理」、「文化」を考慮に入れながら、下位者であるロー層に適したコントロールのための指示・支援を行い、また、その結果を各マネジメント層にパフォーマンス情報としてフィードバックさせ、組織全体および事業組織（現場）の進捗状況を分析・評価していくことによって、トップ層が策定した組織全体の戦略や目標を達成に導いていくプロセスであるといえる。

しかし、このプロセスを実践的に経営管理活動として機能させるモデルとしては、まだ十分とはいえないと考えられる。多くの企業には、ISO9000やISO14001などを用いて、組織全体の「戦略」<sup>14</sup>に基づいて「目標 (objectives)」が設定されるとともに、それを実行するための「計画・予算 (Plan)」、「実行 (Do)」、「評価 (Check)・(目標の)見直し (action)」といったマネジメントサイクル (PDCAサイクル) が導入されている<sup>15</sup>。そこで、このサイクルも加味したマネジ

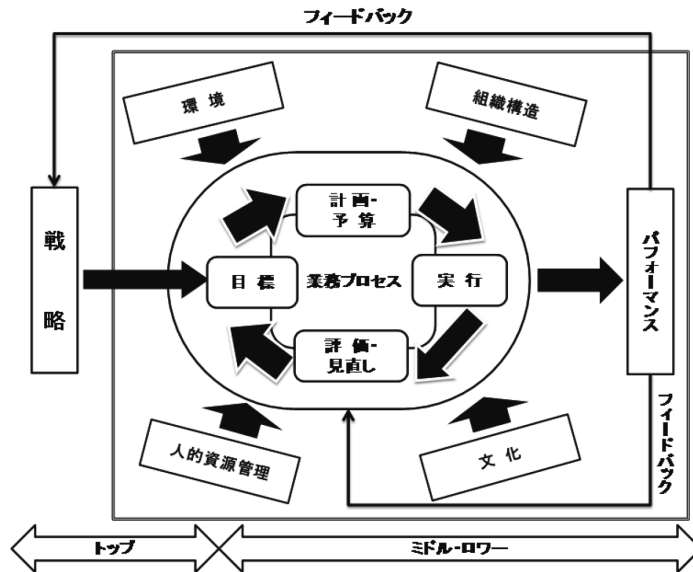
<sup>13</sup> 組織構造は、組織内での意思決定を方向付ける社内の役割、社内直属の上下関係、いくつかの責任部署である。人的資源管理は、従業員が組織の戦略を実行するために必要な知識やスキルに求められるセレクトション、トレーニング、プロモーション、解雇のことである。そして、文化とは、経営行動を明確に、または暗黙のうちに導く共通の信念、態度、規準のことである。

<sup>14</sup> 本来であれば、「戦略」も、図表3や4のように各マネジメント層で存在する。すなわち、トップの全社（企業）戦略、ミドルの事業（競争）戦略、そして、ロー層の個別（機能）戦略である。本稿では、マネジメント・コントロールを単純化して検討するために、これら戦略を加味せず、図表7を描いている。

<sup>15</sup> その他には、伊丹が、図表5の説明の中で、「現実の組織体のマネジメント・コントロールのシステムは、階層の数も、各階層に属する人と業務プロセスの数も、いずれもかなり大きい」と述べている（伊丹敬之（1986）、前掲書、33頁）。本来、この組織階層の部分を加味してマネジメント・コントロールを考えるべきであるが、ここでも、階層、各階層に属する人、業務プロセスの数は考慮に入れず、脚注14と同じように単純化して検討する。

メント・コントロール・プロセスを示せば、図表7のようなになるであろう<sup>16</sup>。

図表7 マネジメント・コントロール・プロセス



従来のマネジメントとサステナビリティ・マネジメントの関係については、シャルティガー (Schaltegger, S.) (2011) は、「従来のマネジメントは、市場の問題や影響力の側面にのみ注力する傾向があるが、サステナビリティ・マネジメントは、市場の側面やプロセスも加味しながら、経済的価値に、非市場の問題やプロセスを識別し、分析し、管理していくマネジメントを付加される」<sup>17</sup>ことの必要性を述べている。したがって、企業は、図表7のようなプロセスに基づいて、図表1のサステナビリティ戦略を有効かつ効率的に策定し、実行していくための支援ツールとしてマネジメント・コントロールを展開していくが必要になる。

### 3. サステナビリティ・マネジメント・コントロールの展開

#### 3.1 サステナビリティ戦略とマネジメント・コントロール

サステナビリティ戦略とマネジメント・コントロールの関係については、シャルティガー (2011) は、「マネジメント・コントロールは、一般的な企業のサステナビリティ戦略を行動に変換していくことを支援するアプローチの1つを構成するもの」であり、「非市場の諸要因に基

<sup>16</sup> 図表7は次の文献も参考にしている。横田絵理・金子晋也 (2014), 前掲書, 8頁の図2。また、マネジメント・コントロールの概念やプロセスには、廣本 (2009) や横田 (2008・2016) の中で紹介されているが、本稿では、マネジメント・コントロールの原点となるモデルを提示したアンソニーと伊丹の理論とそれに基づく図表7のプロセスをもとに検討していく。

<sup>17</sup> Schaltegger, S. (2011), "Sustainability Management Control", Burrit,R.L., S.Shaltegger, M.Bennett, T.Pohjola, M.Csutora, *Environmental Management Accounting and Supply Chain Management*, Springer, pp.339-340.

づく戦略的重要性を識別し、また、ビジネスの成功に関連するメカニズムを理解するための要件は、サステナビリティ・マネジメント・コントロールを構築すべきである<sup>18</sup>と述べている。図表1に示したサステナビリティ戦略の策定においては、市場および非市場の問題や影響力を考慮に入れながら、どのビジョンに基づいて展開すべきかが決定されるが、そうした問題や影響力も認識しながら、この戦略に基づくマネジメントを実行させるためには、サステナビリティ・マネジメント・コントロール (Sustainability Management Control : SMC) が必要不可欠とされる。

そこで、本章では、サステナビリティ戦略の策定・実行とそのマネジメントを実践的に推進していくための主要なツールとして、ISO14001, ISO26000, CSRスコアカード, バランス・スコアカード (Balanced Scorecard : BSC), 持続可能な開発目標 (Sustainable Development Goals : SDGs) を概観する。そして、これらのツールと、前節のマネジメント・コントロールの関係から、SMCの実践的展開方法を明らかにする。

### 3.2 サステナビリティ・マネジメント・コントロールのためのツール

#### 1) ISO14001

ISO14001は、国際標準化機構 (ISO) が策定した環境に関するマネジメントシステム規格である。ISO14001では、組織がCO<sub>2</sub>排出量の削減や省エネの実現、廃棄物の削減、化学物質管理体制の強化などの「環境マネジメントシステムに関する意図した成果」を達成するための仕組みを規定している。1996年に初版の「ISO14001:1996」が発行され、2004年に改訂版となる「ISO14001:2004」、そして、2015年9月に再度改訂され (図表8)、「ISO14001:2015」が発行された。したがって、「ISO14001:2015」が現時点で最新のISO14001になる。

図表8 ISO14001:2015で改訂された主な項目

改訂項目	内容
①他のマネジメントシステム規格 (ISO9001など) との整合化	・他のマネジメントシステム規格との整合性を図ることを容易にするために、ISOで規定されるマネジメントシステム規格に共通して用いられる規格の構成を採用 ・これにより、組織が複数のマネジメントシステムを事業プロセスと一体的に運用することが容易となり、効率的かつ効果的なマネジメントの実施が期待できるようになった
②戦略的な環境管理の要求	・組織の戦略的な事業計画策定において、環境管理の重要性が増していることを鑑み、環境マネジメントシステムの確立に当たっての「組織の状況の理解」に関する事項を採用。 ・組織の状況には、利害関係者のニーズ及び期待、組織に影響を与える又は組織からの影響を受ける地方・地域・グローバル規模の環境状態に関連する課題、周囲の状況変化に関連する課題が含まれる。
③組織の環境管理促進に向けたリーダーシップの要求	・環境マネジメントシステムの成功を確実にするために、組織のリーダーに対し、組織の環境管理を促進することについてコミットメントを求めた。
④環境保護に向けた事前コミットメントの期待	・組織に対する期待として、組織の状況に応じて害及び劣化から環境を保護するための事前対応的な取組みへのコミットメントを追加。 ・環境の保護について明確な定義はされていないものの、汚染予防、持続可能な資源利用、気候変動の緩和と適応、生物多様性及び生態系の保護等を含み得るという記載を追加
⑤ライフサイクル思考の要求	・組織自らが管理及び影響を及ぼす範囲について、調達された物品・サービスに関連する環境側面の管理に加えて、製品の使用及び使用後の処理又は廃棄に関連する環境影響にまで強化された。
⑥コミュニケーション戦略策定の要求	・外部及び内部コミュニケーションの双方に、コミュニケーション戦略の策定を求めた。

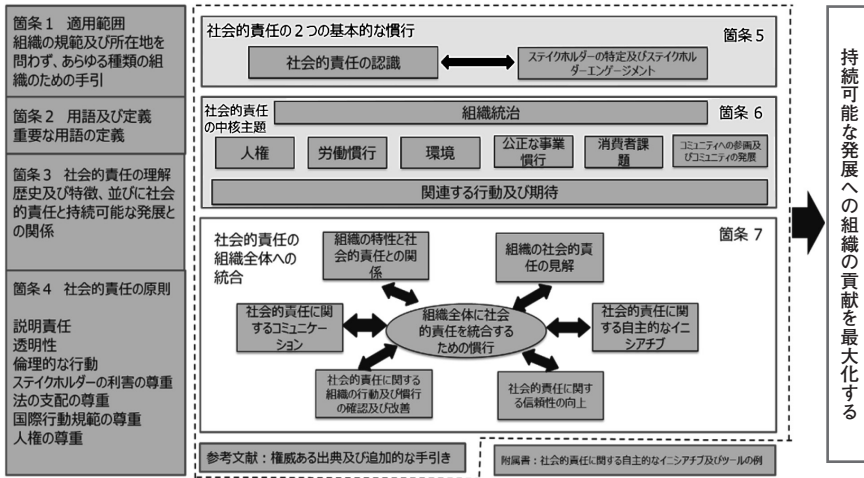
<sup>18</sup> Ibid, pp.340-341.



2) ISO26000

ISO26000は、国際標準化機構（ISO）が、あらゆる種類の組織を対象にした社会的責任に関する手引きとして、2010年11月1日に発行した社会的責任に関する国際規格である<sup>19</sup>。ISO26000は、「社会的責任（SR）」を、以下のように定義している。

図表9 ISO26000の概要  
A) ISO26000の全体構造



（出典：ISO/SR 国内委員会（2011）『日本語訳ISO26000：2010 社会的責任に関する手引』日本規格協会，26頁。）

B) A) の全体構造の説明（箇条4～7）

項目	内容
組織の社会責任の目標	・組織の社会責任の目標として「持続可能な開発」が掲げられている。この目標を達成するために箇条4から箇条7までをガイドライン文書の中で規定
箇条4 (組織が社会責任を果たすにあたっての7つの原則を提示)	・7つの原則とは、①説明責任、②透明性、③倫理的な行動、④ステークホルダーの利害の尊重、⑤法の支配の尊重、⑥国際行動規範の尊重、⑦人権尊重である。 ・ISO26000は、この社会的責任の原則に関して、「組織が社会的責任にアプローチし、実践するとき、その包括的な目標は持続可能な開発に最大限に貢献することである。組織は少なくとも7つの原則を尊重すべきである」と述べている。
箇条5 (取り組むべき基本的な社会的責任の慣行)	①組織による社会的責任の認識と②ステークホルダーの特定及びエンゲージメントの2点を提示。 ①「組織による社会的責任の認識」 ・「社会的責任の認識には、組織の決定及び活動の影響によって引き起こされた課題を特定するとともに、持続可能な発展に貢献できるようにするためには、その課題へどう対応するべきかを特定する必要がある」 ②「ステークホルダーの特定及びエンゲージメント」 ・「社会的責任の認識には組織のステークホルダーの認識も含まれる。組織はそのステークホルダーの利害を尊重し、考慮すべきであるというのが社会的責任の基本的原則である」
箇条6 (社会的責任の7つの中核主題)	・社会的責任の7つの中核主題は、①組織統治、②人権、③労働慣行、④環境、⑤公正な事業慣行、⑥消費者課題、⑦コミュニティへの参画及びコミュニティの発展（コミュニティ課題） ・ISO26000は、組織のこれらの中核課題へのアプローチについて、組織が1つの課題に集中するのではなく、すべての中核主題及び課題、並びにそれらの相互依存性を考慮するべきであるという点を強調。 ・ある特定の課題だけに目的を絞って特定の改善を行った結果、他の課題にマイナスの影響を及ぼしたり、製品又はサービスのライフサイクル、ステークホルダー又はバリューチェーンにマイナスの影響を与えるべきことを避けるべき
箇条7 (組織全体に社会的責任を取り入れるための手引)	・組織の社会的責任の理解、組織全体への社会的責任の導入、社会的責任に関連のあるコミュニケーション、社会的責任に関する組織の信頼性の向上、進歩の評価及びパフォーマンスの向上、並びに社会的責任のための自主的なイニシアチブの評価に関する社会的責任を組織内で慣行とするための手引を提供

<sup>19</sup> ISOでは、社会課題には、企業だけではなく、自治体や消費者、NPO等の全ての組織で取り組むべき課題としており、ISO26000はすべての組織に適用されるとしている。

組織の決定及び活動が社会及び環境に及ぼす影響に対して、次のような透明かつ倫理的な行為を通じて組織が担う責任

- 健康および社会の繁栄への貢献を含む持続可能な発展への貢献
- ステークホルダーの期待に配慮する
- 関連法令を遵守し、国際行動規範と整合している
- その組織全体に統合され、その組織の関係の中で実践される

このような定義をしたうえで、ISO26000の全体構造を図表9のように説明している。

### 3) CSRスコアカード

CSRスコアカードとは、企業が推進すべきサステナビリティ戦略の重点分野をスコアカード化して、サステナビリティ経営の進捗状況を把握し、管理するものである。日産自動車（以下、日産）は、CSRスコアカードをサステナビリティ戦略の推進に活用している先進企業の1つとされている<sup>20</sup>。

日産は、「環境」、「安全」、「社会貢献」、「品質」、「バリューチェーン」、「従業員」、「経済的貢献」、「コーポレートガバナンス・内部統制」の8つのCSR重点取り組み項目から構成される「サステナビリティ戦略」を定め、年間を通じて、サステナビリティ戦略の進捗管理ツールにCSRスコアカードを活用している。

CSRスコアカードの記載例は図表10の通りである。記載項目として、各サステナビリティ戦

図表10 日産自動車のCSRスコアカード（環境）

取り組みの柱	目標	達成確認指標	2014年度実績	2015年度実績	評価	次年度以降の取り組み	長期ビジョン
ゼロエミッション車の普及	日産グループを先導する電気自動車(EV)4車種を発売	投入モデル数	100%電気自動車「e-NV200」を発売。中国市場向けに「eユーザー」を発売	開発を推進	✓	開発を推進する	新車からのCO2排出量を2050年に90%削減する(2000年比)
	量産型燃料電池車(FCEV)の投入を準備	取り組み実績	開発を推進	開発を推進	✓	開発を推進する	
	EV駆動用バッテリーの市場投入でグローバルリーダーとなる	取り組み実績	日産モーター・イクソ(株式会社)および東産エナジー(中国)でバッテリー生産の工場建設	30MWバッテリーの生産開始	✓	EV販売台数に占める世界的なバッテリー生産を増やす	
	EVとその派生技術を活用し、パートナーとともにゼロエミッション社会を構築	取り組み実績	横浜スマートシティプロジェクトが完了。本拠地を「Vehicle to Home」、EV25%のCO2削減を確約	EVのさらなる普及を目標とするEV新車「project:EV」2015年開始	✓	「Vehicle to Home」、EVを活用したビジネスの商業化(パートナー)を推進する	
	EVの駆動用バッテリーを活用したエネルギー貯蔵ソリューションの提供(4Rビジネス)	取り組み実績	大府市北市区で、「日産リーフ」を駆動用バッテリーを活用した大容量蓄電システムの実証実験を開始	日本各地で開発センター(NTC)にて「日産リーフ」24台分の増設契約/バッテリーパックを使用したエネルギーマネジメントシステムを2015年7月より稼働	✓	リユース車のさらなる拡大に向けた準備を行う	
低燃費車の拡大	企業平均燃費を35%改善(日本/米国/欧州/中国、2015年度比)	企業平均燃費改善率	35.3%改善	35.7%改善	-	低燃費車の拡大を推進する	
	幅広いクラスでトップとなるモデルを投入	モデル投入	「エクストリーム」(欧州)「ムラール」(米国)	マキシマ(米国)ラニア(中国)NP800 カララ(ブラジル/ロシア)エクストリーム ハイブリッド(日本)	✓	開発を推進する	
	Cクラス以上の前輪駆動(FR)車にハイブリッド車(HEV)を投入、および後輪駆動(RR)車にEVを拡大	モデル投入	開発を推進	開発を推進	✓	開発を推進する	
	プラットフォームハイブリッド車(PHEV)を投入	モデル投入	開発を推進	開発を推進	✓	開発を推進する	
	エクストロークCVTをグローバルに投入し、CVT搭載車販売を累計2,000万台に拡大(1992年度累計)	CVT搭載車販売台数	年間販売台数261万台 累計販売台数19,110万台	年間販売台数271万台 累計販売台数19,715万台	✓	CVT搭載車の拡大を推進する	
	構造の軽化・新材料・工法による軽量化技術開発	取り組み実績	北米に投入した新型「ムラール」で128kg削減(軽量化)ハイブリッド材料利用率を上げ、60kgの軽量化を目標	マキシマで軽量化技術(樹脂/ハイブリッド)の採用比率を拡大し、車体剛性を25%以上上げながら全車体で27kgの軽量化を目標	✓	開発を推進する	
	ITS技術による使用時のCO2削減への貢献	取り組み実績	普及を推進	交通情報システムを中国の主要都市に拡大	✓	普及を推進する	

(出典：日産自動車 (2016) 『サステナビリティレポート2016年』, 17頁.)

<sup>20</sup> 日産のCSRスコアカードは、スコアカードという名称がついているが、後述のバランス・スコアカードをベースとしたものではなく、CSRスコアカードで管理されるサステナビリティ経営の重点活動内容と経済的成果との関係性などは明らかにするようにはなっていない点は留意しておく必要がある。

略の柱となる取り組みの項目、その目標、進捗確認指標、過去2年間の実績、前年度実績の評価、次年度以降の取り組み項目、長期ビジョンを掲載している。CSRスコアカードの項目は環境の変化などを踏まえて改訂されながら、毎年サステナビリティレポートの中で公表されている。

4) バランス・スコアカードと戦略マップ

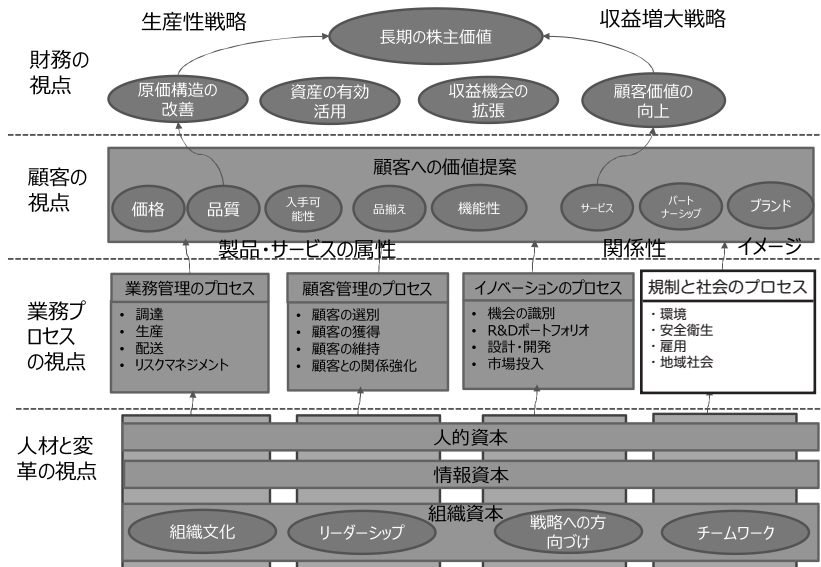
BSCは、SWOT分析に基づいて策定された「ビジョンと戦略」を実現していくために、それまで業績評価の中心であった財務分析による「財務の視点」に、「顧客の視点」、「業務プロセス（内部プロセス）の視点」、「人材と変革（学習と成長）の視点」といった非財務の視点を加えた4つの視点を設定し、これらをバランスさせながら、組織全体に業績評価を促していく戦略的マネジメントシステムである。

BSCでは、各視点において、企業のビジョンと戦略を実現するための戦略目標、戦略目標を達成するための鍵となる重要成功要因、戦略達成度を測定・評価する業績評価指標、具体的な目標数値であるターゲット、そして、ビジョンと戦略を実現するシナリオを示す戦略プログラム／アクション・プランが設定される。また、BSCと戦略マップをセットで活用することで、各視点の因果関係を明確にしながら、経営戦略の策定および戦略実行を支えるツールとして利用できる。

キャプラン・ノートン（Kaplan, R. S. and D. Norton.）（2004）は、企業経営における環境・社会配慮であるサステナビリティを「規制と社会のプロセス」として、業務プロセスの視点に

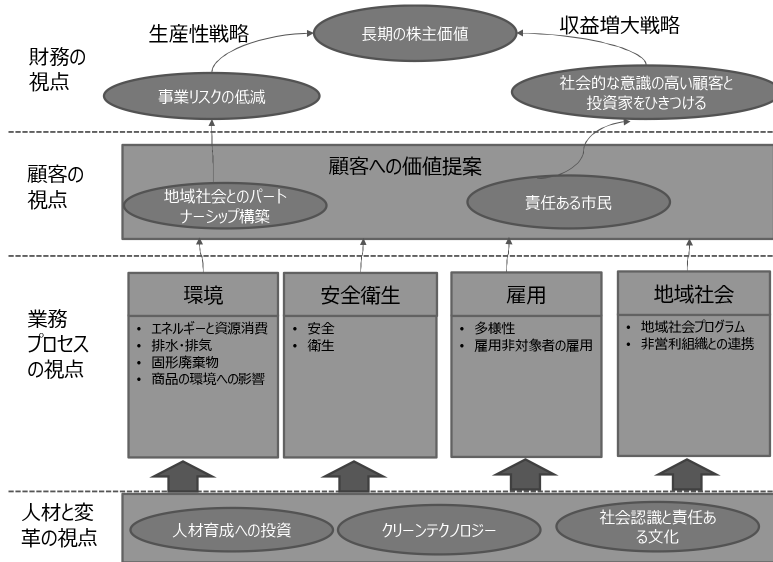
図表11 サステナビリティの視点を加味したバランス・スコアカードと戦略マップ

A) 規制と社会のプロセスがBSCの業務プロセスの視点になるケース



(出典：Kaplan, R. S. and D. Norton.(2004), *Strategy Map : Converting Intangible Assets into Tangible Outcomes*, Harvard Business Review Press, p.164 Figure6-1, (櫻井通晴・伊藤和憲・長谷川恵一 (2005)『戦略マップーバランスト・スコアカードの新・戦略実行フレームワーク』ランダムハウス講談社, 216頁).

## B) 規制と社会の戦略マップ



(出典：Kaplan, R. S. and D. Norton. (2004), *Strategy Map: Converting Intangible Assets into Tangible Outcomes*, Harvard Business Review Press, p.166 Figure6-2 (櫻井通晴・伊藤和憲・長谷川恵一 (2005)『戦略マップ・バランス・スコアカードの新・戦略実行フレームワーク』ランダムハウス講談社, 219頁)。

組み入れるモデルを提案している<sup>21</sup>。彼らが提示したサステナビリティの視点を加味したBSCと戦略マップは、図表11のとおりである。

図表11は、企業がサステナビリティの視点をBSCの4つの視点のそれぞれに加えて、PDCAサイクルを回しながら管理していけば、サステナビリティ戦略に基づくさまざまな活動を進捗管理できるモデルとして利用できよう。

## 5) 持続可能な開発目標

SDGsは、国連が定める世界の開発目標である。2015年9月にニューヨークの国連本部で開催された「持続可能な開発サミット」において、2000年からの15年間の国際社会の共通目標として国連が掲げ、発展途上国における貧困削減や保健・教育分野の改善等、多くの開発分野において成果を収めたミレニアム開発目標 (Millennium Development Goals: MDGs) を引き継ぐ次の開発目標として採択された。

SDGsは、MDGsを継承し、持続可能な開発の経済、社会、環境の各側面に横断的に関わる課題を広く包含する17の目標と169のターゲットで構成されている<sup>22</sup>。2016年1月1日よりスタートし、2030年12月31日を達成予定時期としている。

<sup>21</sup> Kaplan, R. S. and D. Norton. (2004), *Strategy Map: Converting Intangible Assets into Tangible Outcomes*, Harvard Business Review Press (櫻井通晴・伊藤和憲・長谷川恵一 (2005)『戦略マップ・バランス・スコアカードの新・戦略実行フレームワーク』ランダムハウス講談社)。

<sup>22</sup> SDGsの17の目標と169のターゲットの詳細については次のページを参照されたい (国際連合広報センター「持続可能な開発目標 (SDGs) とは」<[http://www.unic.or.jp/activities/economic\\_social\\_development/sustainable\\_development/2030agenda/](http://www.unic.or.jp/activities/economic_social_development/sustainable_development/2030agenda/)> (閲覧日: 2017年2月17日))。

国連は、各国に特有の優先課題や強みを踏まえ、各国政府がSDGsを自国の行動計画、政策やイニシアチブに反映することを期待しているが、SDGsについては、特に、SDGs達成に企業が果たし得るまたは果たすべき大きな役割に期待を表明している。そのために、WBCSD（持続可能な発展のための世界経済人会議）、国連グローバルコンパクト、GRIの3組織が、「SDGコンパス（SDG Compass）」と呼ばれるガイドラインを2015年に刊行し<sup>23</sup>、企業がSDGsを経営に有効的に取り込み、活動を推進することを支援している。

### 3.3 サステナビリティ・マネジメント・コントロールの実践的展開方法

本節では、3.2で概観した5つのツールのそれぞれについて、マネジメント・コントロールの観点から改めて整理したい。

#### 1) ISO14001とマネジメント・コントロール

ISO14001は、2015年の改訂により、戦略的な環境管理、組織の環境管理促進に向けたリーダーシップ、環境保護に向けた事前コミットメントの期待など、トップの関与を強化することが求められるようになった。これにより、ISO14001は、トップからミドル、そして、ローアおよび現場の従業員に至るまで組織成員に求められるマネジメントシステム規格としての性格が一層強まったといえる。

したがって、ISO14001は、戦略的計画あるいは戦略策定、マネジメント・コントロール、オペレーショナル・コントロールあるいはタスク・コントロールのプロセスに関わるシステムと考えられる。その中でも、戦略を策定するトップとその戦略を実行し、また、現場に指示・支援するマネジメント・コントロールを担うミドルの役割は一層高まっているといえる。

#### 2) ISO26000とマネジメント・コントロール

ISO26000は、ISO14001のようなマネジメント規格とは異なり、ガイダンス規格である。そのために、ISO26000を活用する企業は、この規格を「参照」し、または「参考」にして活用している企業ということになる。たとえば、伊藤園では、ISO26000のフレームワークを使用し、自社のサステナビリティ戦略を構築し、PDCAサイクルを回している<sup>24</sup>。

その他に、ローム、カシオ、リコーリースでも、ISO26000に基づいて自社のCSR経営体制を構築している<sup>25</sup>。その中で、リコーリースでは、ISO26000などの国際的なCSRの考えを踏まえ、中期経営計画と連動したCSR中期経営計画を策定している。

このように、ISO26000は、戦略策定と戦略実行の両方を支援する活用方法が可能であるが、その中でも特に、トップが主導する「戦略策定」およびミドルが主導するマネジメント・コントロールの「目標」と「計画・予算」で活用されるガイドラインといえる。

<sup>23</sup> GRI, United Nations Global Compact, and WBCSD. (2015), *SDG Compass : The guide for business action on the SDGs*, pp.1-30 (国連グローバルコンパクトジャパン, IGES (2016) 『SDG Compass : SDGsの企業行動指針—SDGsを企業はどう活用するか—』1-30頁)。

<sup>24</sup> 伊藤園は、2013年3月にCSR経営の考え方を具体的に示す「伊藤園グループCSR憲章」を制定(2014年2月に改定)し、ISO26000, CSV, ESD(持続可能な開発のための教育)の考え方にに基づき、取り組みを推進することを宣言している。

<sup>25</sup> 各社の2016年3月期有価証券報告書を参照している。

### 3) CSRスコアカードとマネジメント・コントロール

CSRスコアカードの活用については、先述の日産の場合、社内において経営の最高意思決定機関であるエグゼクティブ・コミッティがCSRの方針を決定し、そのうえで、社会のさまざまな声や外部評価を企業活動へ取り込みながらCSR活動を進め、スコアカードによる進捗管理をしている。

トップが決定した方針を達成すべき目標を、スコアカードの項目として社内でも共有し、管理する、ということは、「目標」というマネジメント・コントロールの要素を管理することになり、戦略実行を支援する機能を果たしていると考えられる。CSRスコアカードをトップがオーソライズし、経営のプロセスに統合されて運用されれば、マネジメント・コントロールを有効的に機能させる有効なツールになりうると考えられる。

### 4) バランス・スコアカードおよび戦略マップとマネジメント・コントロール

横田・金子 (2014) は、企業の戦略を「目標」に落とし込んでいる1つの事例として、キリングループのBSCの事例を紹介している<sup>26</sup>。キリングループでは、グループ全体の戦略を事業会社など、個々の組織の目標に落とし込む役割をBSCが担っている。その目標は、マネジメント・コントロールの起点になるために、経営戦略が目標にしっかりと落とし込まれなければ、組織のメンバーは戦略の達成を目指した行動を行うことができない。また、目標の設定は、それに合致した計画の設定、実行、評価・見直し、といった他のプロセスに影響を与えるという意味からも重要なプロセスである。このように、目標が設定されると、マネジメント・コントロール内の他のプロセスが決定される。

キリングループは、サステナビリティ・マネジメントにもBSCを導入している。したがって、SMCでも、キリングループの事例はそのまま適用することができる。シャルティガー (2011) も、「バランス・スコアカードは、非財務的要因をマネジメントに体系的に統合しているために、非市場的側面も含むより広いマネジメント・コントロールの概念を構築する大きな可能性を提供する」<sup>27</sup>と述べている。したがって、サステナビリティ・マネジメントでは、BSCおよび戦略マップを、図表7のモデルに基づくSMCプロセスを構築するためのツールとして機能させることができる。

### 5) 持続可能な開発目標とマネジメント・コントロール

企業がSDGsを経営に有効的に取り込み、その活動を推進することを支援するためのガイドラインである「SDGコンパス」は、SDGsを有効的に企業経営の中に取り込むためのプロセスとして、1. SDGsを理解する、2. 優先課題を決定する、3. 目標を設定する、4. 経営へ統合する、5. 報告とコミュニケーションを行う、という5つのステップと各ステップで行うべきアクションを提示している。

これら5つのステップのうち、「2. 優先課題の決定」に関しては、SDGsがもたらす重要な事業機会をとらえ、リスクを減らすために、企業は、自社のバリューチェーンあるいはサプライチェーン全体を通して、SDGsに関する現在と将来の正および負の影響を評価し、優先的に取り組む課題を決定すべきとしている。また、「3. 目標の設定」に関しては、目標を設定することで、

<sup>26</sup> 横田絵理・金子晋也 (2014), 前掲書, 46-69頁。

<sup>27</sup> Schaltegger, S. (2011), *op.cit.*, p.342.

企業全体を通じ、優先的事項の共有を促進し、パフォーマンスを改善する点を強調している。

さらに、「4. 経営への統合」に関しては、サステナビリティを企業の中核的な事業とガバナンスに統合し、企業内のすべての機能にSDGsを組み込むことを提案している。具体的には、サステナビリティの事業への統合は、トップの主導が特に重要であるとして、また、取締役会も、サステナビリティの目標を経営幹部の採用・報酬基準に組み込むなどの役割を果たすことが求められている。また、従業員の理解が進むようにするため、サステナビリティに事業として取り組み、それが企業価値を創造するという点を明確に伝え、共通理解を醸成するとともに、部門や個人を対象に報償制度を設けるなど、サステナビリティの全社的な達成度を審査や報酬体系に組み込むことを提案している。さらに、すべての財務目標、戦略目標、業務目標に不可分なものとして、各企業のサステナビリティの目標を組み込むとともに、企業のビジョン、使命や目的を明記した文書に反映させ、企業の将来的な成功を持続可能な開発に連動させることを明示するなど、経営目標への組み込み・ビジョンへの統合を提案している。

このように、「SDGコンパス」は、SDGsを組織全体に浸透させることを提案していると考えられる。したがって、SDGsは、「SDGコンパス」を通して、マネジメント・コントロール・プロセスにSDGsを取り込んで、SMCを推進させるものといえる。また、BSCの説明で述べた各視点における重要成功要因、戦略目標、業績評価指標ターゲット、戦略プログラム／アクション・プランの設定のためにも、SDGsは有効に機能することが考えられる。

#### 4. まとめ

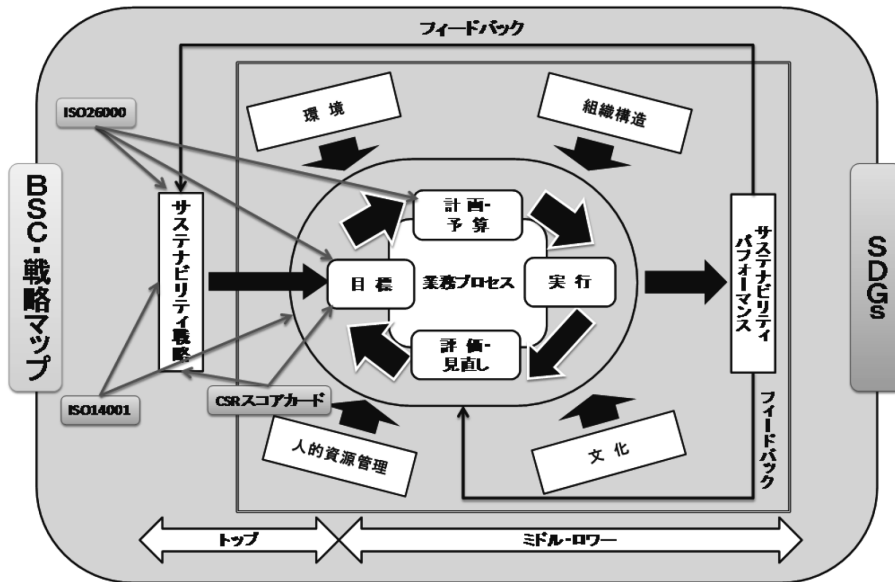
本稿では、サステナビリティ戦略を有効かつ効率的に策定し、実行していくための支援ツールであるマネジメント・コントロールと、それを実践的に推進していくためのツールを明らかにするとともに、これらの関係から、SMCの実践的展開方法を検討した。そこで、この方法を図表7に基づいて表わせれば、図表12のようになろう。ただし、SMCの実践的展開にあたっては、企業は、図表12に示されているすべてのツールを使用するのではなく、将来実行すべき図表1の戦略を考慮に入れながら、特定のツールを選定したり、いくつかのツールを組み合わせ使用することが現実的であろう。

経営戦略が実行されない限り、企業経営の意味をなさないことと同様に、サステナビリティ戦略も実行されて初めてサステナビリティ・マネジメントとして意味を有する。したがって、サステナビリティ戦略も、図表12のようなマネジメント・コントロール・プロセスを経て実行される必要がある。その際に重要なことは、マネジメント・コントロールの主な担い手であるミドルの主体的な取組みであろう。そのために、サステナビリティ戦略を実践的に推進する5つのツールに関しても、ミドルの主体的な取組みを支援するような関わりが重要になる。

シャルティガー（2011）は、「サステナビリティ・マネジメント・コントロールは、散発的に議論され、概念もまだ明らかにされていない未成熟の段階にある」<sup>28</sup>と述べている。本稿では、SMCがいまだ明らかにされて段階の中で、図表12のような概念モデルを提示することができた。しかし、SMCからのパフォーマンス情報をどのように把握し、組織で活用していくか、という点については、いまだ十分に検討できていない。そのための方法としては、本稿でも取り上げた図表11のBSCとの関係なども考慮に入れながら検討することが必要になる。

<sup>28</sup> Schaltegger, S. (2011), op.cit., p.342.

図表12 サステナビリティ・マネジメント・コントロールの実践的展開方法



〔付記〕

本研究は、科学研究費補助金基盤研究(c)研究課題番号(15K03788)「地域バイオマスを活用した食料産業クラスター事業を評価する会計システムの研究」(2015年度-2017年度)の研究成果の一部である(金藤正直)。

## 参考文献・URL

- Anthony, R. N. (1965), *Planning and Control Systems: A Framework for Analysis*, Division of Research, Graduate School of Business Administration, Harvard University, Boston (高橋吉之助 (1968)『経営管理システムの基礎』ダイヤモンド社).
- Anthony, R. N., and V.Govindarajan (2007), *Management Control Systems: Twelfth edition*, McGRAN.
- Christensen, C. M., H.Baumann, R.Ruggles, and T. M. Sadtler. (2006), "Disruptive Innovation for Social Change," *Harvard Business Review*, Vol. 84 Issue 12, pp.94-101 (クレイトン・M・クリステンセン, ハイナール・ボーマン, ルディ・ラグルス, トーマス・M・サドラー (2008)「破壊的イノベーションで社会改革を実現する」『ダイヤモンド・ハーバード・ビジネスレビュー』第33巻第1号, 54-63頁).
- GRI., United Nations Global Compact., and WBCSD. (2015), *SDG Compass: The guide for business action on the SDGs* (国連グローバルコンパクトジャパン, IGES (2016)『SDG Compass: SDGsの企業行動指針-SDGsを企業はどう活用するか-』).
- Hart, S. L., "Beyond Greening: Strategies for a Sustainable World," *Harvard Business Review*, Vol.75 Issue 1, pp.66-76 (スチュアートL.ハート (2013)「環境重視を超えて「持続可能性」を実現する戦略」『ダイヤモンド・ハーバード・ビジネス・レビュー』第38巻第4号, 114-128頁).
- Kaplan,R.S., and D.P.Norton (1996), *The Balanced Scorecard: Translating Strategy into Action*, Harvard Business School (吉川武男 (1997)『バランス・スコアカード-新しい経営指標による企業改革-』生産性出版).
- Kaplan, R. S. and D. Norton. (2004), *Strategy Map: Converting Intangible Assets into Tangible Outcomes*, Harvard Business Review Press (櫻井通晴・伊藤和憲・長谷川恵一 (2005)『戦略マップ-バランスト・



- スコアカードの新・戦略実行フレームワーク』ランダムハウス講談社).
- Porter, M.E., and M.R.Kramer. (2006), "Strategy and Society The Link Between Competitive Advantage and Corporate Social Responsibility," *Harvard Business Review*, Vol.84 Issue12, pp.78-92 (マイケル・ポーター・マークR.クラマー (2008) 「『受動的』では価値を創出できない 競争優位のCSR戦略」『ダイヤモンド・ハーバード・ビジネスレビュー』第33巻第1号, 36-52頁).
- Porter, M.E., and M.R.Kramer. (2011), "Creating Shared Value," *Harvard Business Review*, Vol. 89 Issue 1/2, pp.62-77 (マイケル・ポーター・マークR.クラマー (2011) 「経済的価値と社会的価値を同時実現する 共通価値の戦略」『ダイヤモンド・ハーバード・ビジネスレビュー』第36巻第6号, 8-31頁).
- Schaltegger, S. (2010), *Sustainability as a Driver for Corporate Economic Success Consequences for the Development of Sustainability Management Control*, Centre for Sustainability Management, pp.1-15.
- Schaltegger, S. (2011), "Sustainability Management Control", Burrit, R.L., S.Schaltegger, M.Bennett, T.Pohjola, M.Csutora, *Environmental Management Accounting and Supply Chain Management*, Springer, pp.337-352.
- Stead, J.G. and W.E.Stead. (2014), *Sustainability Strategic Management*, Greenleaf publishing (柏樹外次郎・小林綾子 (2014) 『サステナビリティ経営戦略-利益・環境・社会をつなぐ未来型マネジメント』マグロウヒル・エデュケーション).
- ISO/SR国内委員会 (2011) 『日本語訳 ISO26000 : 2010 社会的責任に関する手引』日本規格協会.
- 伊丹敬之 (1978) 「マネジメント・コントロールについての覚書」『一橋大学研究年報. 商学研究』第20巻, 69-111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.
- 国際連合広報センター 「持続可能な開発目標 (SDGS) とは」 <[http://www.unic.or.jp/activities/economic\\_social\\_development/sustainable\\_development/2030agenda/](http://www.unic.or.jp/activities/economic_social_development/sustainable_development/2030agenda/)> (閲覧日: 2017年2月17日).
- 経済産業省 (2015) 『環境マネジメントシステムに関する JIS Q14001 を改正 - 戦略的な環境管理の実現が可能に-』.
- 櫻井通晴 (2014) 「現代の管理会計にはいかなる体系が用いられるべきか? - マネジメント・コントロール・システムを中心に -」『専修経営学論集』第99号, 9-34頁.
- 日産自動車 (2016) 『サステナビリティレポート2016年』.
- 廣本敏郎 (2009) 『自律型組織の経営システム』森山書店.
- 横田絵理 (2008) 「日本企業の組織原理とマネジメント・コントロール」『会計』第173巻第2号, 29-42頁.
- 横田絵理 (2016) 「『マネジメント・コントロール』の概念の変化と実務への活用」『税経通信』Vol71 No.6, 168-173頁.
- 横田絵理・金子晋也 (2014) 『マネジメント・コントロール』有斐閣.
- 吉川武男 (2003) 『バランス・スコアカード構築』生産性出版.

[たけはら まさたか 法政大学人間環境学部非常勤講師]

[かねとう まさなお 法政大学人間環境学部准教授]

[やぎ ひろゆき 横浜国立大学大学院国際社会科学研究院教授]

[2017年2月21日受理]