【研究論文】

サステナビリティ経営における価値システムの役割
－手段と成果のディカップリングを超えて－

東田　明・金　宰弘

要旨

サステナビリティ課題に関して，近年の企業は仕組みを導入するだけでなく，取り組みの成果を報告することが期待されている。こうした環境下では，企業が導入する手段と成果のディカップリングが重要な課題である。そこで本稿は，手段と成果のディカップリングを軽減するSMCSについて考察することを目的とし，SMCSの先行研究を価値システムの視点から考察した。その結果，制度的要因が生み出す組織の複雑性を緩和することに価値システムが貢献する可能性があること，また価値システムが結果コントロールと結びつくことでパフォーマンスに貢献する可能性があることを示した。またこれらの知見を深めるために，将来の研究課題を提示した。

1　はじめに

環境問題や企業の社会的責任（Corporate Social Responsibility: CSR）を含むサステナビリティ課題に対応するために，企業は環境マネジメントシステム（Environmental Management System: EMS）の導入や情報開示に取り組んできた。こうした取り組みは，経済的動機よりも制度的圧力に対する対応，つまり正統性を獲得するための活動であると考えられる場合が多い（Schaltegger and Hörisch, 2017）。正統性獲得のためには，導入した仕組みをどのように使い，そこから何を得るかよりも，要請に応える仕組みを導入すること自体が重要であり，そうした企業行動は形式的，あるいはディカップリングとして批判され，また他方では資源獲得のための正統性戦略として理解されてきた。

しかし近年のサステナビリティ課題に関わる企業環境は，EMSを導入するかどうか，情報開示を行うかどうかといった次元とは異なってきている。例えば地球温暖化に関連して，SBT

キーワード：サステナビリティマネジメントコントロールシステム（Sustainability Management Control System），価値システム（Value System），制度的圧力（Institutional Pressure），ディカップリング（Decoupling）

(Science Based Targets)[1] などは企業に対して，科学的知見に基づいた長期的な温室効果ガス(Greenhouse Gas: GHG）削減目標を掲げることを求めている。さらに日本政府が2020年11月のG20サミットにおいて，2050年までにGHG排出量を実質ゼロとする目標を国際公約として掲げたことから，これに沿った目標を設定することが企業に求められ始めている。さらに国連の持続可能な開発目標（Sustainable Development Goals: SDGs）も，2050年に向けた目標設定を企業などの組織に対して求めている。

目標を設定すれば，次に求められることは成果を測定し，目標の達成状況を明らかにすることである。例えばSBTによってGHG削減目標が認定された組織は，GHG削減状況について，毎年情報開示することが求められている。こうした環境下では，EMSのようなマネジメントの仕組みを正統性獲得のために形式的に導入し，既存の事業活動における変化がほとんど見られないというディカップリングよりも，導入したシステムが当初想定した成果をもたらすことができない，あるいはその関連性が希薄であるという，手段と（意図した）成果の間のディカップリング（means-ends decoupling）やルースカップリングが問題になりつつある（Bromley and Powell, 2012)。

GHG削減に話を戻せば，目標の設定には多くの企業が取り組み始めており，長期的な目標を設定するかしないかの問題ではもはやない。むしろ，長期的な目標設定が，あるいは目標を達成するための戦略やそれを実現するためのサステナビリティマネジメントコントロールシステム(Sustainability Management Control System: SMCS)[2] が，期待した成果につながるのかどうかが重要な課題である。しかし環境問題の複雑さ，多様なステイクホルダーの存在，そしてサステナビリティ課題と企業がこれまで重視してきた価値との整合性の程度などを考慮すれば，SMCSが目標の達成につながるかどうかは不透明である。

このように，制度的圧力が強く，かつ組織に対して透明性とアカウンタビリティが強く求められる環境下において，導入した手段が目標達成に貢献しないという手段と成果のディカップリングを回避して，本来の組織の目的，あるいは社会の目的が達成できるようにするためのSMCSについて，文献レビューをもとに考察することが本稿の目的である。

そこで本稿では，組織の信念，中核的な価値，文化などを通じたコントロールである「価値システム」(Marginson, 2002; 2009）に注目する。GHG削減を含むサステナビリティ課題に関する目標を公にした企業は，その成果を測定し，達成状況をモニタリングし，定期的に結果を公表する。このサイクルを通じて，目標が達成できるように組織の行動をコントロールするのだが，こうした伝統的な結果コントロールが目標達成につながるかは不透明である。こうした前提に立てば，手段と成果のディカップリングのリスクを回避するSMCSの構築が重要になる。その役割を果たすと期待されるのが，価値システムである。

本稿の構成は以下の通りである。第2節でSMCS研究においてもディカップリングの問題が指摘されていることを示し，第3節では組織論分野の議論に基づき，ディカップリングの対象が公式的システムの導入要請と組織実践の間のディカップリングから，組織実践における手段とその

成果の間のディカップリングに関心が移っていることを指摘する。次の第4節で手段と成果のディカップリングを回避するために，価値システムの有用性について考察し，第5節では価値システムの観点からSMCS研究のレビューを行う。最後に，本稿の貢献と今後の研究課題を提示する。

2　SMCS研究におけるディカップリング

組織が制度的圧力にさらされる時，その要請が組織にとって効率的なものではなかったり，社会の要請が組織にとって一貫したものでなかったりする場合，組織はこれらの問題を解決するために自身の対応を既存の公式的な取り組みからディカップルさせる。このように正統性を獲得するために，組織は形式的に取り組むことがある（Boxenbaum and Jonsson, 2017; Meyer and Rowan, 1977）。

こうした現象は，環境問題に取り組む企業においても見られることが，これまで指摘されてきた。取引先やコンサルティング会社等による規範的圧力，または同業他社による模倣的圧力を強く受ける企業は，ISO14001をはじめとするEMSの認証取得に取り組むものの，導入されたEMSは組織の既存のマネジメントシステムに影響を及ぼすものではないことが多い（Aravind and Christmann, 2011; Boiral, 2007）。また環境問題に対するガバナンスシステムについて，Rodrigue *et al.*（2013b）は，環境ガバナンスが設備投資の意思決定に影響を及ぼしておらず，また環境パフォーマンスへの影響も限定的であることから，環境ガバナンスの構築は形式的なものである場合が多いと主張している。

環境問題を含むサステナビリティ戦略遂行のためのマネジメントコントロールシステムであるSMCSを対象とした研究においても，上記の研究と同様に，ステイクホルダーの要請に応えるために導入したSMCSと既存のオペレーショナルな活動との間にディカップリングが生じていることが指摘されている。例えば，環境コスト情報を収集してもそれがマネジメントの意思決定に利用されない（Moore, 2013），業績評価指標としてサステナビリティ指標を導入しても，それが組織内の公式的な報告システムに取り入れられなかったり（Arjaliès and Mundy, 2013），また既存の利益獲得を重視した制度ロジックと整合しなければ投資意思決定に用いられない（Arroyo, 2012; Järvenpää and Länsiluoto, 2016）ことなどが指摘されている。また森林業界では，森林管理の認証取得が進むが，規制的圧力への遵守を重視する企業では，この認証が環境負荷削減のための計画や進捗の監視に影響することはなく，認証の取得が形式的に行われていることを示している（Heggen *et al.*, 2018）。さらにGond *et al.*（2012）は，サステナビリティ経営のための意思決定や予算管理，業績評価システムといったサステナビリティコントロールシステム（SCS）と既存のマネジメントコントロールシステム（MCS）の統合という観点から，企業のサステナビリティを含む戦略とSCSとMCS利用形態の違いによって，MCSとSCSの統合の程度が

異なることを概念化している。例えば，２つの戦略で明確なビジョンを持たない場合には，MCSもSCSも診断的に利用されていることが多く，両者はディカップルすると指摘されている。また，既存の戦略のためにMCSがインタラクティブに利用されていたとしても，サステナビリティ戦略が法令遵守を重視したものであればSCSは診断的な利用になる場合が多く，両者はディカップルすると指摘している（Battaglia *et al.*, 2016; Gond *et al.*, 2012）[3)]。

このようにEMSやSMCSを含むサステナビリティに関わるマネジメントシステムは，制度的圧力に対応するために組織に導入されるものの，その利用が既存の活動からディカップルすることが批判的に説明されてきた。その一方で，組織の制度的圧力への対応は，正統性を通じた資源の獲得のためであるという，制度的圧力に対する戦略的対応（Oliver, 1991）をフレームワークとする研究では，ディカップリングは制度的圧力を拒否し，組織の効率性を維持する戦略の一部であると考えられている（Bromley and Powell, 2012; Modell, 2001）。例えば，電力会社や銀行は法規制の影響を強く受ける組織である。特に電力会社は国や地域の行政機関が株式を保有している場合があり，資源獲得という点からも規制に対応しなければならない。しかし，そうした要請に対応することが，事業の効率性を高めることにつながらない場合，企業は実質的な対応は取らないものの，情報開示において一般的あるいは野心的な記述を行い，ステイクホルダーから自社の取り組みや姿勢がよく見えるように取り繕おうとする（Bui and Fowler, 2019; Khan *et al.*, 2020）。またバングラディシュの衣料業界は，環境規制に加えて，先進国の顧客企業からの規範的圧力が強く，環境マネジメントに取り組まなければならない。しかしこうした圧力を避けようとするとき，環境方針や計画の策定，またはサステナビリティ専門部署の設置などが形式的に行われており，SMCSの利用程度が低いことが指摘されている（Wijethilake *et al.*, 2017）。

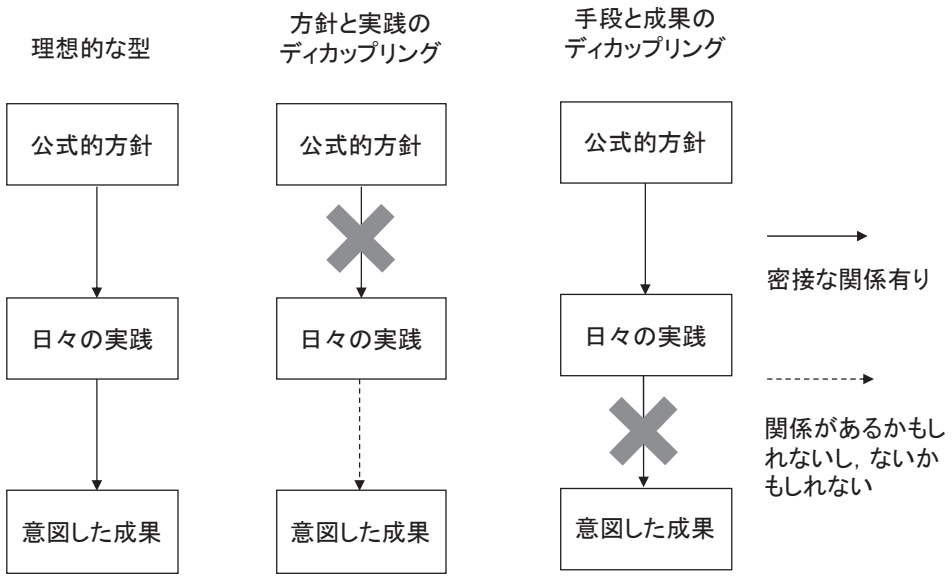
このようにSMCSを対象とした研究においても，制度的圧力に対応するためにSMCSが導入されるものの，それは既存の意思決定や業績評価システムに影響を与えるものではなく，そうした既存のシステムとは離れて形式的に用いられていることが指摘されている。こうした企業の活動は，制度的圧力に対応することで組織の正統性を獲得したり，また正統性の獲得を通じてステイクホルダーから資源を獲得するための戦略であると考えられてきた（Oliver, 1991; Tucker and Parker, 2015）。これまでのサステナビリティに関する社会の要請は，EMSや環境情報開示のように，仕組みの導入に重点が置かれていたため，例えこれらの導入が既存のマネジメントシステムに変化をもたらさなかったとしても，正統性や経営資源の獲得という点から見ればディカップリングが戦略として成功していたと捉えることができる。しかし，これからの企業に求められていることは，社会が要請する目標達成に対する貢献であり，その成果とアカウンタビリティが強く求められている環境下では，従来のような仕組みの形式的な導入という正統化戦略では，資源を獲得することは難しくなるだろう。そのため，導入された仕組みとその成果との間のディカップリングに目を向ける必要がある（Bromley and Powell, 2012）。

3　手段と成果のディカップリング

近年，サステナビリティ課題に関するステイクホルダーの要請は強まる傾向にあり，GHG削減について見れば，SBTは科学的根拠に基づく長期的なGHG削減目標の設定を要請すると同時に，SBTの認証を受けた企業は，目標達成に向けた取り組みの成果を公開することが求められている。日本でも，温暖化対策推進法のもと，GHG排出量を国に対して報告する制度が導入されている。こうした現状を見れば，サステナビリティ課題に対する制度的圧力は，特定のマネジメントシステムを導入するかどうかの問題よりも，導入した仕組み（手段）が期待される成果に結びついているかに関心が移ってきている。

こうした流れは制度論研究に反映されており，Bromley and Powell（2012）は，制度的圧力を受けた組織が特定のマネジメントシステムを導入するかどうか，あるいは導入された手段が既存のシステムに影響を与えるかどうかに関わるディカップリングよりも，導入されたシステムが期待された成果をもたらすかどうかという，手段と成果のディカップリングが今後重要になることを指摘している（図１参照）。

図1．２つのタイプのディカップリング



Bromley and Powell（2012），p.9およびp.15の図をもとに筆者作成

多くの定量的研究は，環境管理会計やSMCSなどの仕組みを導入・活用することが，環境・社会パフォーマンス，あるいは経済パフォーマンスに対してポジティブな影響をもたらすことを指摘している（e.g. Henri and Journeault, 2010; Journeault, 2016; 金, 2020; 東田，2018）。サ

ステナビリティ課題に取り組むことが企業の経済的目標と強く結びつく戦略を持つ企業であれば，業績評価のような結果コントロールが診断的利用に加えて，インタラクティブにも用いられ，組織のパフォーマンス向上に貢献するかもしれない（Gond *et al.*, 2012; Järvenpää and Länsiluoto, 2016）。しかし，両者の関係は明確な直線的関係にあるとは言えないだろう。なぜなら，組織は多様なステイクホルダーから多様な要請を受けているという点で，複雑な外部環境の中に置かれている（Orton and Weick, 1990）。また，制度的圧力を受けて既存のマネジメントシステムや制度ロジックとは異なる制度ロジックに基づくマネジメントシステムを導入することが，組織内に様々なパラドックスやコンフリクトを生み出し（Hahn *et al.*, 2018; Smith and Lewis, 2011; Van der Byl and Slawinski, 2015），組織の複雑性が高まるからである（Bromley and Powell, 2012; Orton and Weick, 1990）。

例えば，環境目標の達成に取り組むことが即座に短期的な利益につながるとは限らないし，ステイクホルダーの要請に応えることが重要であるとはいえ，ステイクホルダーによって重視する課題は異なり，全ての要請に応えようとすると，そこにはコンフリクトが生じる。また，従業員個人のサステナビリティに対する考えが組織の方針と一致するとは限らない。こうしたパラドックスやコンフリクトが組織に対して非効率を生み出すと捉えられれば，組織が制度的圧力に対応するために導入した新たな手段は形式的な利用にとどまり，期待した成果とはディカップリングすることが多い。このように手段と成果のディカップリングは，手段の技術的な要因というよりも，これまで焦点が当てられてきた，新たに導入した仕組みが既存のシステムと結びつくかどうかを対象としたディカップリングと同様に，制度的影響に起因するものなのである（Bromley and Powell, 2012）。

この組織内外の複雑性に起因する手段と成果のディカップリングを緩和するために考慮すべきこととして，Orton and Weick（1990）はリーダーシップの増大，焦点を明確にすること，そして価値の共有の３つを先行研究からあげている[4)]。彼らはこのうち，価値の共有を特に重要なものとして位置付けている。それは，ディカップリング（もしくはルースカップリング）したシステムを結びつける唯一の共有される基盤が，価値や信条だからである。そこで彼らが挙げた例の一つが，クランコントロール（Ouchi, 1979）である。組織が規則や指標によって管理することが難しい時，個人間の目標の不一致を避けるために，教育訓練などの社会化のプロセスを通じて，個人は組織あるいは専門家集団としての価値や信条を共有する。すなわち，大きな制度的圧力にさらされ，組織内外の複雑性が高い環境下に置かれる組織においては，社会や個人の多様な関心と組織の目標が一致せず，そのことによって組織の活動が意図したものにならない可能性が高まるため，業績評価のような結果コントロールは成果との結びつきが不透明になる。こうした状況下での手段と成果のディカップリングを緩和するために，社会あるいは組織の目指す価値を共有することが有用であると考えられる。以下では，その可能性について「価値システム」という概念を用いて考察する。

4　ディカップリングを緩和する価値システムの役割

クランコントロールは，指標やルールに基づくコントロールが有効でなかったり，あるいは限界がある状況下において有用であると指摘されており（Ouchi, 1979），このことから指標やルールに基づく公式的コントロールと対比されて説明されることが多い。このことはSMCS研究においても同様であり，SMCSに関する先行研究では，クランコントロールを含む非公式的コントロールについて注目されてきた。その起点となったNorris and O'Dwyer（2004）は，非公式的コントロールを「従業員をはじめとしたグループメンバーの行動を導く，共有された価値・信条・伝統」と捉え，これがマネジャーに対して社会的責任を考慮した意思決定を理解させることにつながったことを指摘した。またこの研究を受け継いだDurden（2008）は，制度的圧力を受ける組織にとって，公式的コントロールと非公式的コントロールが両輪となって作用することで，企業のCSR活動が促進されることを主張した。

これらの研究以降，SMCS研究において非公式的コントロールに対する注目が高まった。非公式的コントロールに注目した研究では，公式的コントロールと同時に非公式的コントロールを用いて，多様な部門でCSRを実践するための規範やアイデンティティを確立することが重要であり（Crilly *et al.*, 2012），そのことによってサステナビリティを考慮した意思決定が促進され，プロアクティブな取り組みが可能になることが指摘されている（Norris and O'Dwyer, 2004）。しかし，非公式的コントロールは，公式的コントロールと対比させて位置付けられるため，そのことが非公式的コントロールの内容を公式的コントロール以外のものとすることを暗に意味しており，定義は見られるものの，意図する内容が広範にわたることになる。例えばPondeville *et al.*（2013）は，環境活動の計画，環境パフォーマンスの測定などの公式的SMCSに加えて，非公式的SMCSを「環境活動へ組織構成員の参加を促進し，環境問題の解決に対して組織構成員間のチームワークを強化する手段」（p. 318）と定義し，定量的に測定している。このように非公式的SMCSを広範に定義しているため，その中には「公式的なミーティングにおける環境課題の議論」のような公式的な部分も含まれ，その結果，公式・非公式コントロールの区分に不明瞭さが見られる。また，黒瀬（2015）と細田他（2013）は，複数企業およびグループ会社の事例を通じて，非公式コントロールとして行動憲章，行動規範，方針，研修，唱和，冊子・手帳携帯，現場巡回，昇進などが活用されていることを示している。つまり，非公式コントロールの活動は多様であり，また組織内にシステムとして定式化しているものが含まれていることが指摘できる。

このように，非公式的コントロールが公式的コントロールと並び，その重要性が指摘される一方で，その内容が非常に多岐にわたり，非公式的コントロールに公式的な活動が含まれていることが，非公式的コントロールを曖昧なものにしている。しかし，制度的圧力を受ける組織の複雑性がもたらす手段と成果のディカップリングという視点に立てば，重要なことは組織の中核的な価値や信条の理解を促進することである。つまり，コントロールシステムを便宜的に公式・非公

式に分けることが重要なのではなく，組織の価値や信条の普及という目的に沿ったコントロールシステムについて考察することが重要であり，そのことを可能にしているのが，価値システム（Marginson, 2002; 2009）の概念である。

価値システムはSimons（1995）が提示した４つのコントロールレバーのうち，信条システムと倫理境界システムを捉え直したものである（Marginson, 2002）[5]。この価値システムには，価値と目的，コミュニケーションと実行，そして意図した影響の３つの要素が含まれるとしている（Marginson, 2002）。価値システムは組織全体の価値や目的を組織全体に広めるために経営者が用いるもので，そのことによって組織構成員が意思決定する際の規範を示すものであり，行動の一貫性を作ることを目的とする。サステナビリティに関する制度的圧力が強い環境下では，企業が重視するサステナビリティ課題が何で，それに対して企業がどのように貢献するかを企業の価値や目的として明示することが求められる。この価値や目的は，マネジャーや従業員に浸透するよう，経営理念や行動規範などを通じて伝えられる。またそれに加えて，公式・非公式のミーティングや社内報，メールなどに組織の価値や目的が反映されることも多く，伝達方法には公式・非公式な手段が用いられる（Bisbe and Malagueño, 2015; Marginson, 2002）。組織の価値や目的は経営理念や行動規範に明記されるだけでは十分ではなく，これらが様々なコミュニケーション手段を通じて組織構成員に浸透し，その結果，構成員の組織に対するコミットメントの程度が高まる必要がある（Marginson, 2009）。

価値システムに類似の概念として，Gerdin *et al.*（2019）は価値ベースのコントロールを提唱している。これは診断的コントロールに基づく結果コントロールと対比して示されており，信条システムと従業員の社会化で構成されている。社会化とは，組織にとって重要な価値が教育訓練やメンター制度，組織に対するコミットメントを高めるためのイベントの開催などを通じて従業員に浸透することで，構成員が組織の価値と一貫した行動を取ることを目的とする（Gerdin *et al.*, 2019; Malmi and Brown, 2008）。またKennedy and Widener（2019）は社会化が個人と組織の目標一致に与える影響について考察しており，社会化の概念の中に信条システムとメンターを通じたコミュニケーションを含めて捉えている。このように概念の名称は異なるが，信条システムに代表される組織の中核的価値がメンターや教育訓練などの仕組み，あるいは日々のコミュニケーションなどの公式・非公式な手段を通じて組織に浸透するプロセスについて，関心が払われていることが分かる。以下ではこうしたコントロールシステムについて，価値システムの名称を用いる。

制度的圧力によって組織内の複雑性が増している中で，価値システムは手段と成果のディカップリングの緩和につながるのだろうか。この問いに応えるためには，価値システムが複雑性の低減に貢献するか，そして価値システムが業績評価のような結果コントロールとどのように結びついてパフォーマンスに影響するかの2点について考察する必要がある。

この２つの問いに対して直接的に答えているのが，Gerdin *et al.*（2019）である。彼らは定量

的研究に基づいて，外部環境の予測が困難であるほど，結果コントロールと価値ベースコントロールは補い合い，収益性というパフォーマンスに影響することを示した。価値システムと複雑性の関係に目を向けると，Marginson（2002）は，複雑性の増大に直面する組織において，経営者が提示した問題について，マネジャー間での公式・非公式な対話の機会を作ることで，価値システムが組織の一貫性を維持することに貢献することを事例から示している。またKennedy and Widener（2019）は，信条システムとその社会化が組織において従業員が感じる不確実性を減少させることを通じて，組織目標の理解を高めることを示した。Nyland *et al.*（2017）は，病院組織において組織の上位階層では結果コントロールが有効であるが，下位組織では垂直的管理と水平的管理の間に生じるテンションをコントロールするために，グループや個人において日々の活動の中でのコミュニケーションによって培われた価値や規範，信頼などがテンションの緩和に有用であることを示した。さらに，直接的に価値システムに注目しているわけではないが，Busco *et al.*（2008）はグローバルな組織を持つ企業における組織の統合の問題を考察し，本社と地域の事業所，あるいは事業所間で生じるコントロールの問題として，集権的か分権的か，垂直的か水平的かなどのコントロールの違いがあり，それが企業内でテンションを生み出すが，そのテンションの管理において公式的な業績評価システムの役割は不完全であり，知識の共有に関わる非公式コントロールが公式的コントロールを補うことを示した。

他方で，価値システムとパフォーマンスの関係について，Widener（2007）はサイモンズのコントロールレバーを用いて各コントロールレバー間の関係を調べ，信条システムが他の３つのコントロールレバーに影響し，そのことがパフォーマンスを高めるための学習につながることを示している。しかしながら，価値システムを含むコントロール要素間の補完的関係とそのパフォーマンスへの影響を示す研究はほとんど見られない（Gerdin *et al.*, 2019）。

このように，組織の価値や目的を組織構成員に周知し，理解を深めることで組織と個人の目的の一貫性を維持することの重要性が，MCS研究において指摘されている。その背景には，サイモンズが指摘するように，外部環境が安定した時代とは異なり，その変化が激しい時には，企業の価値や目的を確認し，共有できなければ，組織の行動の一貫性が失われやすいという問題がある（Simons, 1995）。このことはサステナビリティに関する制度的圧力を強く受ける企業にも大いに当てはまる。サステナビリティに関する制度的圧力は多様であり，またステイクホルダーからの要請が強まる中で，企業は自社の価値や目的にサステナビリティをどのように取り入れ，どのように貢献するかという組織の価値や目的を明確にしておかないと，構成員はどのようにこの課題に取り組むかが明確にならず，取り組みは形式的なものとなり，その活動は成果と結びつきはしないだろう。したがってSMCSの構築を考える上でも，価値システムの役割は重要であると考えられる。そこで次節では，価値システムの観点からSMCSについて考察する。

5　SMCSと価値システム

本稿の目的は，サステナビリティ課題に取り組む企業の手段と成果のディカップリングを軽減するSMCSについて考察することである。この点に基づけば，SMCSの先行研究を価値システムの視点から考察するにあたって重要なことは，次の２点である。第１が，SMCSにおける価値システムが組織の複雑性（パラドックスやテンション）の緩和につながるかであり，そして第２に価値システムがパフォーマンスに貢献するかである。

サステナビリティ課題に取り組む企業にとって，組織の価値の共有と，それを実現するためのコミュニケーションは，本質的に重要な要素である（Arjaliès and Mundy, 2013）。これらは，サステナビリティ課題を反映させた経営理念や行動規範の策定，それを具体化したサステナビリティ計画や，社内外の報告書を通じた従業員とのコミュニケーションによって行われる。また，組織の価値は経営理念のように明文化されたものだけでなく，口頭のような非公式的な手段で受け継がれるものもある（Jollands *et al.* 2015）。こうした組織の価値や信条は，組織構成員が社会の関心に合致した企業の価値や目的を共有することを助け，これに沿った戦略遂行のために組織構成員を動機付ける役割を果たす（Albertini, 2019; Arjaliès and Mundy, 2013; Rodrigue *et al.* 2013a）[6)]。

この価値システムは，組織の複雑性の緩和につながるのだろうか。Siltaloppi *et al.*（2020）はこの課題に直接的に取り組んでおり，CSRに取り組む上で発生するテンションを管理するための方策に焦点を当てた。調査対象企業では，CSRを組織内で公式なものとして扱うプロセスで経営者が中心になり，CSRを経営理念や戦略に組み込んだり，CSRに関わる非財務的な業績指標を設定し，従業員のCSRに対する取り組みを評価しようとした。しかしこうしたCSRの公式化によって，既存の経済性志向の考え方を重視するミドルマネジャーとCSRを経営理念に据えた経営者の間にテンションが生まれた。そこで，経営者とミドルマネジャーなどの従業員がCSRを企業経営に組み込んだ新しい経営ビジョンについてディスカッションを繰り返したことで，組織構成員の新ビジョンに対する理解が深まったことを示した。つまり，CSRを反映させた経営理念の策定や業績評価指標の設定などを通じてCSRを組織において公式化しようとするが，そのことが組織内に様々なテンションを引き起こす。このテンションは，理念や戦略について経営者と組織構成員の間でディスカッションを繰り返すことで解消されることを示しており，理念の浸透という価値システムが組織の複雑性の軽減に貢献することで，計画や業績評価という結果コントロールを補完することを示している。

Sundin and Andrew（2017）はコントロールパッケージ（Malmi and Brown, 2008）の考え方を基礎に，CSRに取り組む土地開発企業のSMCSについて４つの利用形態を提示した。その一つがバランス重視のコントロールである。サステナビリティに取り組む上で環境と経済の関係などのパラドックスが生じることがあるが，プロジェクトマネジャーは環境影響が組み込まれた開

発計画の達成が求められており，計画に組み込まれている課題については優先順位をつけるのではなく，全て達成するようにバランスを重視したマネジメントが実施されていることを示した。このことが可能になっている背景には，経営ビジョンによって，組織構成員にとって環境問題の重要性が認識されていることが挙げられている。

Heggen *et al.*（2018）は，環境経営の視点から森林管理に熱心に取り組む企業では，公式・非公式のコミュニケーションを通じて，組織の価値が従業員間で共有されていることを示している。経営理念に森林の受託責任が明記されており，この経営理念は社内のイントラネットや教育訓練プログラムなどを通じて従業員に知らされている。また，オペレーショナルレベルでは，望ましい環境指標のベンチマークを作成して，周知している。このことによって，オペレーショナルレベルでも，企業全体の価値に基づく短期・長期の目標を理解することにつながることが示されている。

これらの３つの研究の事例では，サステナビリティ課題に取り組むことが強く求められる制度環境下では，組織はその要請に応えるために，経営戦略にサステナビリティ課題を組み込んだり，業績評価指標を導入するなど様々な公式的手段を導入する。しかし，こうした手段によるサステナビリティ課題の公式化が組織内で様々なパラドックスやテンションを生み出しており，その緩和に価値システムが用いられていることが明らかになっている。特にSiltaloppi *et al.*（2020）とHeggen *et al.*（2018）では，組織の価値や信条を表す経営理念だけでなく，その社会化のプロセスにも注意が払われており，公式的コントロールとして扱われる信条システムや倫理境界システムだけでなく，それらの組織における浸透を図るための社会化のプロセスが重要であることが分かる。

次に，価値システムとパフォーマンスの関係について見ていこう。SMCS研究において，サイモンズのコントロールレバーをフレームワークとした研究は多く見られ，信条システムが組織パフォーマンスや組織能力の向上に影響することを示している。例えば，Journealult（2016）は環境ミッション（信条システム）や環境方針（倫理境界システム）の活用が学習や環境ビジョンの共有という組織能力に正の影響を与えていることを示した。また，Journeault *et al.*（2016）は，信条システムの活用が環境に配慮した生産やマーケティングの活動に正の影響を与えていることを示した。しかし，これらの研究は価値システムのうちの信条システムや倫理境界システムに注目しており，それが組織に普及する社会化のプロセスを考慮してはいない。

社会化を含む価値システムと組織のパフォーマンスとの関係を直接議論しているものはHeggen（2019）に限られる。Heggen（2019）では，環境戦略は環境パフォーマンスに影響するが，経済パフォーマンスに直接影響するわけではなく，環境戦略に対する従業員のコミットメントを高め，従業員を動機付ける価値システムを媒介することで，環境戦略が経済パフォーマンスに影響することを明らかにしている。Heggen（2019）が示すように，価値システムはそれ単独でパフォーマンスを向上させるものではなく，他のコントロールシステムと相互に補完的役割

を果たすことで，パフォーマンスに影響すると考えられる（Gerdin *et al.*, 2019）。

こうしたコントロールシステム間の補完的役割を考慮する研究群の一つでは，信条システムやそれに関わる非公式的コミュニケーションをコントロールパッケージの中で捉えようとする研究が見られる[7)]。これらの研究群は各コントロールシステムの働きよりも，それをパッケージとして捉えることを重視している。SMCS研究においても，SMCSをパッケージとして捉えることの重要性が強調されており（Crutzen *et al.* 2017; Sundin and Andrew, 2017），パッケージとしてのSMCSが環境パフォーマンスや経済パフォーマンスに影響することも示されている（e.g. Feder and Weißenberger, 2021;Journeault, 2016; Rötzel *et al.*, 2019; 金, 2020）[8)]。しかし，こうした研究はSMCSをパッケージとして捉えることの重要性を強調するあまり，コントロールパッケージの中での各コントロールシステム，特に価値システムの役割がブラックボックスになる可能性がある（Sundin and Andrew, 2017）。

制度的圧力への対応の中で生じる手段と成果のディカップリングを回避するためには，制度的要因によって生み出される組織の複雑性をSMCSがどのように緩和することができ，そのことによって手段と成果のディカップリングを回避できるかが重要である。この視点に立てば，SMCSは従来の業績評価システムやKPIの活用といった結果コントロールを重視したものではなく，価値システムを含むパッケージで捉える必要がある。しかしながら，既述の通り，公式的コントロールを対象とした研究では信条システムや倫理境界システムの役割に注目していても，価値や信条が組織に浸透する社会化のプロセスにはあまり注意が払われていない。また，制度的圧力への対応として導入された結果コントロールが生み出すパラドックスやテンションを考慮した研究は，上記の通り限定的である。組織の価値の浸透に注目した価値システムが，結果コントロールをはじめとしたコントロールシステムをどのように補い，組織の価値の実現に貢献するかについて，今後研究を積み重ねていく必要がある。しかし価値システムが万能であるわけではない。価値システムにも含まれる非公式的コントロールと公式的コントロールの間にパラドックスが生じることも指摘されている（Laguir *et al.* 2019; Norris and O'Dwyer, 2004）。こうした点も含めて，制度的圧力に対応するプロセスで発生する組織の複雑性を軽減するために，コントロールパッケージに含まれる各コントロール要素が，互いにどのような影響を与え合い，補完し合うのかについて，究明することが求められる。

6　おわりに

企業に対してサステナビリティ課題に関わる取り組みの成果とその報告が強く求められる現在の環境下においては，特定のマネジメントシステム（手段）を導入するかどうかの問題ではなく，導入した手段が社会から求められる成果を生み出すことができるかに焦点が移っている。し

たがって，手段と成果のディカップリングを回避できなければ，企業は正統性を失うことになるだろう。しかし，このディカップリングの要因は，手段の技術的な問題というよりも，制度的な要素に起因する。つまり，ステイクホルダーの要請は経済性を重視するものからサステナビリティ課題まで多様であり，またステイクホルダーの要請に応えようとすると，組織内部の既存のロジックと不一致が生じることもある。こうしたパラドックスやテンションが，手段と成果のディカップリングを引き起こしている。

そこで本稿では，サステナビリティ戦略遂行のためのSMCSにおける価値システムに焦点を当てることで，価値システムの有用性と先行研究の課題を明らかにしようとした。サステナビリティ課題に取り組むように求める制度的圧力に対応するため，組織は経営理念を見直し，サステナビリティを反映した戦略を構築し，目標達成度を測るために業績評価指標を設定する。こうしたコントロールシステムがサステナビリティの組織における公式化を促進するが，同時に，こうした公式化がパラドックスやテンションといった組織の複雑性を高める。この複雑性を緩和しなければ，社会の要請に応える成果を生み出すことは難しい。こうした課題に対して，本稿では企業の価値を組織に浸透させる価値システムが有用であることを先行研究から示した。

本稿の貢献は次の点にある。第1に，伝統的に多く見られる，環境会計やSMCSのディカップリングの議論に対して，手段と成果のディカップリングという視点を導入し，その視点からディカップリングを回避する方策について議論を展開した点である。ディカップリングに注目する研究の多くは現状を批判的に捉えることを目指しており，ディカップリングすることを説明することに意義を見出す。しかし，成果とアカウンタビリティが強く求められる環境下では，どのように成果をあげてサステナビリティに貢献するかが問われており，そのためには伝統的なディカップリングの議論にとどまっていてはいけない。

第2の貢献は，手段と成果のディカップリングを回避するために，価値システムの役割が重要であることを示したことである。このことは，近年，サステナビリティ経営に関わる議論で注目されている，企業のパーパスに対する関心の高まりとも呼応する（e.g. エクルス他，2021）。先行研究において信条システムや倫理境界システムはコントロールシステムの一つとして扱われてきたが，それが浸透するプロセスやその役割について十分に考察されてきたわけではない。特に，組織がサステナビリティ課題に取り組む上で直面するパラドックスやテンションといった組織の複雑性の軽減に対する役割という視点から，価値システムの重要性を明らかにした。このことを通じて，価値システムは，計画と目標達成の評価を中心とする結果コントロールを補完する働きをすることで，手段と成果のディカップリングが解消されることが期待される。

第3に，価値システムの概念を導入することで，これまで先行研究で多く見られた，SMCSの公式・非公式的コントロールという区分を脱することに貢献できる。SMCS研究では，非公式的コントロールや，非公式的コントロールを含めたコントロールパッケージに注目した研究が多く見られるが，そこでの非公式的コントロールの内容は一様ではない。SMCSの要素を公式・非公式

に分けることよりも，重要なことは何を目的としたコントロールシステムなのかという視点であろう。この視点から改めて非公式的コントロールを見ることで，その役割がよりよく理解できる。

本稿の貢献に加えて，最後に今後の研究課題を提示する。第1に，サステナビリティ課題に取り組む企業が直面するパラドックスやテンションが，SMCSに与える影響についてより詳細に研究する必要がある。本稿では，価値システムが組織の複雑性の軽減につながることを示す研究を３つ取り上げ，またパフォーマンスに貢献することを示す研究を１つ取り上げたが，それだけにとどまっているのが現状である。その要因の一つは，これまでの研究の多くが環境を含むサステナビリティ課題と経済の両立を前提にしており，パラドックスやテンションといったサステナビリティ課題に取り組む企業の複雑性に対して十分注意が払われてこなかったことがある。こうした課題に取り組むことは，パラドックス理論に基づく研究（Hahn *et al.*, 2018; Smith and Lewis, 2011; Van der Byl and Slawinski, 2015）に対して貢献することでもある。

第2の課題は，価値システムの社会化プロセスを明らかにすることである。社会化のプロセスとして先行研究では公式・非公式のコミュニケーションが注目されているが，教育・訓練やメンターの役割に言及する研究はあまり見られない。これらは組織のマネジメントの仕組みとして確立されている場合が多いが，これらの仕組み自体が形骸化することも考えられる。社会化のプロセスが形式的にならず，他のコントロールシステムを補完する役割を果たすためには何が重要であるか，また価値システムによるパフォーマンスへの影響と合わせて，さらなる研究が必要だろう。

第3に，制度的圧力が価値システムに与える影響に目を向ける必要がある。これまで，制度的圧力が戦略策定や業績評価指標の決定などの結果コントロールに与える影響は分析されてきたが（Rodrigue *et al.* 2013a），価値システムに与える影響についてはほとんど考察されていない。本稿で取り上げた先行研究も，制度的圧力に基づく組織内部の複雑性に対する価値システムの役割に焦点が当てられているが，制度的圧力と価値システムの関係が直接考察されているわけではない。例えば，ステイクホルダーの重要性が価値システムに与える影響や，ステイクホルダーダイアログと価値システムの関わりなどについても，今後研究を進めていくべき重要な課題である。しかしステイクホルダーと価値システムの関係は一方的なものではなく，価値システムが制度的圧力に影響を及ぼす面も考えられる（Jollands *et al.*, 2015）。価値システムが構築されるプロセスの考察は，上で述べた社会化のプロセスに加えて，重要な研究課題である。

サステナビリティが強く求められる現代の企業において，戦略遂行を支援するSMCSの重要性は高いと考えられる。しかしその一方で，結果コントロールを中心とした既存の捉え方に終始していては，成果とアカウンタビリティが強く求められる制度的環境下におけるディカップリングを回避することは難しい。制度的圧力に応えようとする企業のSMCSの実践において何が起こっているかについて，注意深く観察していく必要があるだろう。

注

1）SBTは，CDP，国連グローバルコンパクト，世界資源研究所（WRI），世界自然保護基金（WWF）による共同プロジェクトである。

2）先行研究では，環境戦略の遂行手段としてエココントロール（Eco-control），環境マネジメントコントロールシステム（Environmental Management Control System: EMCS）の概念が用いられている（Henri and Journeault, 2010; Journeault, 2016; Journealult *et al.*, 2016; Pondeville *et al.*, 2013）。本研究のSMCSは環境的側面に加えて社会的側面まで考慮しているため，エココントロール，EMCSを含んでいる。

3）ここでの診断的な利用およびインタラクティブな利用は，サイモンズ（Simons, 1995）のコントロールレバーにおける診断的コントロールとインタラクティブコントロールを意味している。

4）ディカップリングに対して批判的に解釈するべきではなく，それを記述することが重要であるという意見もあるが（Bromley and Powell, 2012），本稿では組織または社会のサステナビリティという目標と手段のディカップリングを緩和するという点から，その解決方法についての考察を試みる。

5）Marginson（2002）と異なり，Marginson（2009）では信条システムのみを対象に価値システムを捉えている。

6）國部他（2019）では，現場主体のサステナビリティ活動を推進する企業の特徴の一つとして，経営理念主導型をあげている。これは，経営理念を通じた経営者と従業員の対話を通じて，従業員が経営者の考えを理解することが，現場主導のサステナビリティ活動を促進することにつながるというものである。

7）例えばサイモンズのコントロールレバーを用いた研究では，信条システムを含む公式的コントロールの要素をパッケージとして捉える。また非公式的コントロールも含むコントロールパッケージの主なものとして，Malmi and Brown（2008）やMerchant and Van der Stede（2017）がある。

8）例えばJournealult（2016）は，5つのコントロールシステムに構成されるパッケージとしてのSMCSが直接に経済パフォーマンスに影響を与えないが，環境パフォーマンスの向上を通じて，間接的に経済パフォーマンスを向上させることを示した。

参考文献

Albertini, E. (2019) “The Contribution of Management Control Systems to Environmental Capabilities,” *Journal of Business Ethics*, Vol. 159, No. 4, pp. 1163–1180.

Aravind, D. and Christmann, P. (2011) “Decoupling of Standard Implementation from Certification: Does Quality of ISO 14001 Implementation Affect Facilities’ Environmental Performance?,” *Business Ethics Quarterly*, Vol. 21, No. 1, pp. 73–102.

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.

Arroyo, P. (2012) “Management Accounting Change and Sustainability: An Institutional Approach,” *Journal of Accounting & Organizational Change*, Vol. 8, No. 3, pp. 286–309.

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.

Bisbe, J. and Malagueño, R. (2015) “How Control Systems Influence Product Innovation Processes: Examining The Role of Entrepreneurial Orientation,” *Accounting and Business Research*, Vol. 45, No. 3, pp. 356–386.

Boiral, O. (2007) “Corporate Greening Through ISO 14001: A Rational Myth?,” *Organization Science*, Vol. 18, No. 1, pp. 127–146.

Boxenbaum, E. and Jonsson, S. (2017) “Isomorphism, Diffusion and Decoupling: Concept Evolution and Theoretical Challenges,” in Greenwood, R., Oliver, C., Lawrence, T. B., & Meyer, R. E. (Ed.), *The Sage Handbook of Organizational Institutionalism*, Vol. 2, Sage Thousand Oaks, CA, pp. 79–104.

Bromley, P. and Powell, W.W. (2012) “From Smoke and Mirrors to Walking the Talk: Decoupling in the Contemporary World,” *The Academy of Management Annals*, Vol. 6, No. 1, pp. 483–530.

Bui, B. and Fowler, C.J. (2019) “Strategic Responses to Changing Climate Change Policies: The Role Played by Carbon Accounting,” *Australian Accounting Review*, Vol. 29, No. 2, pp. 360–375.

Busco, C., Giovannoni, E. and Scapens, R.W. (2008) “Managing the Tensions in Integrating Global Organisations: The Role of Performance Management Systems,” *Management Accounting Research*, Vol. 19, No. 2, pp. 103–125.

Crilly, D., Zollo, M. and Hansen, M.T. (2012) “Faking It or Muddling Through? Understanding Decoupling in Response to Stakeholder Pressures,” *Academy of Management Journal*, Vol. 55, No. 6, pp. 1429–1448.

Crutzen, N., Zvezdov, D. and Schaltegger, S. (2017) “Sustainability and Management Control. Exploring and Theorizing Control Patterns in Large European Firms,” *Journal of Cleaner Production*, Vol. 143, pp. 1291–1301.

Durden, C. (2008) “Towards a Socially Responsible Management Control System,” *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, Vol. 21, No. 5, pp. 671–694.

Feder, M. and Weißenberger, B.E. (2021) “Towards a Holistic View of CSR-related Management Control Systems in German Companies: Determinants and Corporate Performance Effects,” *Journal of Cleaner Production*, Vol. 294, 126084.

Gerdin, J., Johansson, T. and Wennblom, G. (2019) “The Contingent Nature of Complementarity between Results and Value-based Controls for Managing Company-level Profitability: A Situational Strength Perspective,” *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 79, 101058.

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.

Hahn, T., Figge, F., Pinkse, J. and Preuss, L. (2018) “A Paradox Perspective on Corporate Sustainability: Descriptive, Instrumental, and Normative Aspects,” *Journal of Business Ethics*, Vol. 148, No. 2, pp. 235–248.

Heggen, C. (2019) “The Role of Value Systems in Translating Environmental Planning into Performance,” *The British Accounting Review*, Vol. 51, No. 2, pp. 130–147.

Heggen, C., Sridharan, V.G. and Subramaniam, N. (2018) “To the Letter vs the Spirit,” *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, Vol. 31, No. 2, pp. 478–502.

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.

Järvenpää, M. and Länsiluoto, A. (2016) “Collective Identity, Institutional Logic and Environmental Management Accounting Change,” *Journal of Accounting & Organizational Change*, Vol. 12, No. 2, pp. 152–176.

Jollands, S., Akroyd, C. and Sawabe, N. (2015) “Core Values as a Management Control in the Construction of ‘Sustainable Development’,” *Qualitative Research in Accounting & Management*, Vol. 12 No. 2, pp. 127–152.

Journeault, M. (2016) “The Influence of the Eco-control Package on Environmental and Economic Performance: A Natural Resource-based Approach,” *Journal of Management Accounting Research*, Vol. 28, No. 2, pp. 149–178.

Kennedy, F.A. and Widener, S.K. (2019) “Socialization Mechanisms and Goal Congruence,” *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 76, pp. 32–49.

Khan, H.Z., Bose, S. and Johns, R. (2020) “Regulatory Influences on CSR Practices within Banks in an Emerging Economy: Do banks Merely Comply?,” *Critical Perspectives on Accounting*, Vol. 71, 102096.

Laguir, L., Laguir, I., and Tchemeni, E. (2019) “Implementing CSR activities through Management Control Systems: A Formal and Informal Control Perspective,” *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, Vol. 32, No. 2, pp. 531–555.

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.

Marginson, D. (2009) “Value Systems as a Mechanism for Organizational Change,” *Journal of Accounting & Organizational Change*, Vol. 5, No. 1, pp. 7–34.

Marginson, D. (2002) “Management Control Systems and Their Effects on Strategy Formation at Middle-management Levels: Evidence from a U.K. Organization,” *Strategic Management Journal*, Vol. 23, No. 11, pp. 1019–1031.

Merchant, K. A. and Van der Stede, W. A. (2017). *Management Control Systems: Performance Measurement, Evaluation and Incentives 4th ed*, Pearson Education Limited, Harlow.

Meyer, J.W. and Rowan, B. (1977) “Institutionalized Organizations: Formal Structure as Myth and Ceremony,” *The American Journal of Sociology*, Vol. 83, No. 2, pp. 340–363.

Modell, S. (2001) “Performance Measurement and Institutional Processes: A Study of Managerial Responses to Public Sector Reform,” *Management Accounting Research*, Vol. 12, No. 4, pp. 437–464.

Moore, D.R.J. (2013) “Sustainability, Institutionalization and the Duality of Structure: Contradiction and Unintended Consequences in the Political Context of an Australian Water Business,” *Management Accounting Research*, Vol. 24, No. 4, pp. 366–386.

Norris, G. and O’Dwyer, B. (2004) “Motivating Socially Responsive Decision Making: The Operation of Management Controls in a Socially Responsive Organisation,” *The British Accounting Review*, Vol. 36, No. 2, pp. 173–196.

Nyland, K., Morland, C. and Burns, J. (2017) “The Interplay of Managerial and Non-managerial Controls, Institutional Work, and the Coordination of Laterally Dependent Hospital Activities,”

Qualitative Research in Accounting & Management, Vol. 14, No. 4, pp. 467–495.

Oliver, C. (1991) “Strategic Responses to Institutional Processes,” *The Academy of Management Review*, Vol. 16, No. 1, pp. 145–179.

Orton, J.D. and Weick, K.E. (1990) “Loosely Coupled Systems: A Reconceptualization,” *The Academy of Management Review*, Vol. 15, No. 2, pp. 203–223.

Ouchi, W.G. (1979) “A Conceptual Framework for the Design of Organizational Control Mechanisms,” *Management Science*, Vol. 25, No. 9, pp. 833–848.

Pondeville, S., Swaen, V., and Rongé, Y., D. (2013) “Environmental Management Control Systems: The Role of Contextual and Strategic Factors,” *Management Accounting Research*, Vol. 24, No.4, pp. 317–332.

Rodrigue, M., Magnan, M. and Boulianne, E. (2013a) “Stakeholders’ Influence on Environmental Strategy and Performance Indicators: A Managerial Perspective,” *Management Accounting Research*, Vol. 24, No. 4, pp. 301–316.

Rodrigue, M., Magnan, M. and Cho, C.H. (2013b) “Is Environmental Governance Substantive or Symbolic? An Empirical Investigation,” *Journal of Business Ethics*, Vol. 114, No. 1, pp. 107–129.

Rötzel, P.G., Stehle, A., Pedell, B. and Hummel, K. (2019) “Integrating Environmental Management Control Systems to Translate Environmental Strategy into Managerial Performance,” *Journal of Accounting & Organizational Change*, Vol. 15, No. 4, pp. 626–653.

Schaltegger, S. and Hörisch, J. (2017) “In Search of the Dominant Rationale in Sustainability Management: Legitimacy- or Profit-Seeking?,” *Journal of Business Ethics* Vol. 145, No. 2, pp. 259–276.

Siltaloppi, J., Rajala, R. and Hietala, H. (2020) “Integrating CSR with Business Strategy: A Tension Management Perspective,” *Journal of Business Ethics*, available at:https://doi.org/10.1007/s10551-020-04569-3.

Simons, R. (1995) *Levers of Control: How Managers Use Innovative Control Systems to Drive Strategic Renewal*, Harvard Business School Press, Boston.

Smith, W.K. and Lewis, M.W. (2011) “Toward a Theory of Paradox: A Dynamic Equilibrium Model of Organizing,” *The Academy of Management Review*, Vol. 36, No. 2, pp. 381–403.

Sundin, H. and Andrew, B.D. (2017) “Greening the Black Box: Integrating the Environment and Management Control Systems,” *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, Vol. 30, No. 3, pp. 620–642.

Tucker, B.P. and Parker, L.D. (2015) “Business as Usual? An Institutional View of the Relationship Between Management Control Systems and Strategy,” *Financial Accountability & Management*, Vol. 31, No. 2, pp. 113–149.

Van der Byl, C.A. and Slawinski, N. (2015) “Embracing Tensions in Corporate Sustainability: A Review of Research From Win-Wins and Trade-Offs to Paradoxes and Beyond,” *Organization & Environment*, Vol. 28, No. 1, pp. 54–79.

Widener, S.K. (2007) “An Empirical Analysis of the Levers of Control Framework,” *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 32, No. 7, pp. 757–788.

Wijethilake, C., Munir, R. and Appuhami, R. (2017) “Strategic Responses to Institutional Pressures for

Sustainability: The Role of Management Control Systems," *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, Vol. 30, No. 8, pp. 1677–1710.

エクルス・ロバート G., ジョンストン＝ルイス・メアリー, メイヤー・コリン, ストロール・ジュディス C.（2021）「取締役会が担うサステナビリティ経営の責務 パーパスの実現を目指して」『*Diamond*ハーバード*ビジネス レビュー*』1月号, 46–52頁。

金宰弘（2020）「日本企業におけるサステナビリティ・マネジメント・コントロール・システムの活用－制度的要因の影響と企業パフォーマンスへの効果－」『原価計算研究』第44巻第1号, 102–115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。

國部克彦・西谷公孝・北田皓嗣・安藤光展（2019）『創発型責任経営：新しいつながりの経営モデル』日本経済出版社。

東田明（2018）「温室効果ガス削減に関わる業績指標の利用と環境パフォーマンスへの影響要因」『メルコ管理会計研究』第10巻第2号, 65–80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。

東田　明（名城大学経営学部）
金　宰弘（群馬大学情報学部）

（2021年7月9日　採択）