

平成 22 年 5 月 19 日現在

研究種目：基盤研究(B)

研究期間：2007～2009

課題番号：19330099

研究課題名（和文） CSRスコアカードの意義と可能性に関する研究

研究課題名（英文）

A Study on The Significance and Possibility of CSR Scorecard

研究代表者

伊藤嘉博（ITO YOSHIHIRO）

早稲田大学・商学大学院・教授

研究者番号：10168388

研究成果の概要（和文）：

本研究の目的は、CSR（cooperate social responsibility）活動の経済性評価を支援する管理会計手法の可能性と課題を抽出することにあつた。企業がCSR活動の影響ないし効果を経済性の観点から評価したいと望むのは、組織の内外のステークホルダーから当該諸活動が企業ならびに社会の持続的成長・発展に寄与するものであるとの合意を引き出し、CSR活動の持続可能性を確保したいとの思いがあるからだ。ただし、CSR活動の内容が多岐に及ぶことにくわえて、管理会計の貢献領域も限られているといわなければならない。おそらく、バランスト・スコアカード（balanced scorecard）の概念およびフレームワークを援用したCSRスコアカード（あるいはCSR戦略マップ）は上記の目的にとって有用な数少ないツールのひとつといえよう。

このツールは、CSR活動の「マテリアリティ」、すなわちそれらの活動がどれだけ組織的利益を増加させるかをダイレクトに評価することはできないけれども、当該活動と将来における経済的リターンとの因果関係を提示する。われわれの研究は、CSRスコアカードがインタンジブルズとしてのCSRの潜在性を見える化することにどれだけ有用かをイノベーション・アクションリサーチをつうじて検証した。あわせて、とくにそれがCSRを履行することに対する組織構成員間の合意形成を促進する強力な支援ツールとなりうることを明らかにした。さらに、われわれはマテリアリティに代替する概念であり、インタンジブルズが経済的な結果に結びつく容易さに言及する「レディネス」の評価を可能にする新たなフレームワークを提示した。

研究成果の概要（英文）：

This study examined the potential of a management accounting tool that helps to estimate the profitability of CSR (cooperate social responsibility) related activities. Every firm hopes to estimate the effects or influences of these activities on their economical performance, since they must reach a consensus on the activities with their stakeholders and ensure the sustainable execution of CSR. The contents of CSR related activities, however, are put on various, and the domain to which management accounting could contribute is limited. For the above objectives, probably, CSR Scorecard (or CSR Strategy Map) backed up by the ideas and framework of Balanced Scorecard will be one of the very few useful tools.

The tool shows a cause and effect relationship between CSR related activities and economical returns in future, although it is not able to evaluate the "materiality" of the activities directly; how much these activities increase organizational profits. By innovation action research, our study verified the relevance of CSR Scorecard to visualize the potential of CSR as intangibles, and especially identified that it will be a strong support tool to promote the consensus-building for carrying out CSR among the organization members. Furthermore, we suggested a new framework for evaluating the "readiness" that is an alternative to materiality and means the facility or ease with which intangibles combine with economical results.

交付決定額

(金額単位：円)

	直接経費	間接経費	合計
平成 19 年度	4,200,000	1,260,000	5,460,000
20 年度	4,500,000	1,350,000	5,850,000
21 年度	3,000,000	900,000	3,900,000
年度			
年度			
総 計	11,700,000	3,510,000	15,210,000

研究分野：社会科学

科研費の分科・細目：経営学・会計学

キーワード：CSR スコアカード、CSR 戦略マップ、マテリアリティの評価、レディネス
DTP ワークシート

1. 研究開始当初の背景

環境報告書（エコレポート）や環境会計への関心の高まりを背景に、環境に配慮した経営活動の成果を積極的に評価して、組織構成員の環境意識を高め、さらに将来の環境対策の立案にフィードバックさせようとする試みが世界的な広まりを見せている。また、必ずしも同質ではないものの、先進的な企業を中心に、みずからの社会的責任を積極的に全うしようとする動きが活発化してきていることも、上記の試みを後押ししていると考えられる。

こうした環境配慮や法律の遵守、さらには社会的公正の追求は、しばしば CSR と総称される。企業経営の最終的な目標が利益の極大化ではなく、組織の持続可能性であるとされる昨今、それは一部の先進企業のみならず、あらゆる組織が長期的な視野に立って、まさに戦略的に取り組まなくてはならない最優先課題である。本研究は、戦略的な業績管理システムとして近年注目を集めているバランス・スコアカード（balanced scorecard：BSC）とその展開ツールと目される戦略マップ（strategy map）の新たな貢献の方向性として、上記の CSR に注目した。BSC は、戦略の実現にとって重要な成功要因となる諸活動と当該活動の成否を判定する指標を「財務」、「顧客」、「業務プロセス」および「学習・成長」という4つの視点のもとで識別する。そして、それらの視点を貫く経営諸活動の関係性を因果連鎖の体系として描きだしたものが戦略マップである。研究代表者は、過去10年以上にわたって環境管理会計とBSCを自身の研究の両輪をなすテーマと位置づけ活動してきたが、その過程でいわばCSRをインフラとする事業戦略の立案とその実現が

組織の持続可能な成長の鍵であり、これをオペレーショナルな側面から支援する技術およびツールの構築が不可欠となるとの確信を抱き、本研究を着想するに至った。

2. 研究の目的

本研究の目的は、CSR をインフラとして展開される組織のサステナブル経営のための戦略立案を支援するサポートツールの構築である。そのため、本研究ではCSRの追求を戦略的かつオペレーショナルに支援するモデルを提案し、その意義と可能性を検証することを主たる目的としている。このモデル（CSR スコアカード）は、基本的には、既往のBSCをCSRにフォーカスした形に修正しようというものであるが、その中心になるのは、スコアカードそのものというより、むしろ戦略マップである。従来の戦略マップは、多様なステークホルダーの利害を反映する戦略目標を単一の次元にちりばめているだけであり、目標間の相関関係の強弱や、とりわけ目標間に存在する無視できないトレードオフ関係をロジカルに描き出すことはできなかった。そのため、実効性の乏しい計画設定に終始することも少なくなかった。本研究では、こうした問題を解決して、組織の持続可能性を高める実効力のある中長期戦略の立案とその実現を支援する新しい戦略マップのモデルを構築することが第一の課題である。

ただし、戦略マップは、文字通り組織の進むべき方向性を示唆する羅針盤にすぎない。それだけに、実効力のあるマップを作成するには、その詳細な設計図となる分析ツールが別途必要である。くわえて、本研究における議論がたんなる机上の空論に終わるか、それ

とも今後の実務のあり方に少なからず影響をあたえる意義あるものとなるかどうか、ひとえにこの分析ツールにかかっているといっても過言ではない。本研究の第2の課題はこのツールの開発であった。

さらに、上記のモデルおよびツールの開発に成功したとしても、それらがたんなる理念モデルに終始したのでは十分な貢献は期待できない。そこで、本研究では協力企業と共同で後述するイノベーション・アクションリサーチを実施し、モデルおよびツールの技術的な問題点の洗い出しと、現実問題への適用に向けたフィードバック情報の収集を目的とした調査研究を平行して行うこととした。

ここで、イノベーション・アクションリサーチとは、アクションリサーチの発展型であるが、従来のアクションリサーチが参与観察を主たるプロセスとしているのに対し、リサーチ対象となる組織に研究者自身が積極的に関与して、新しいアイデアを実践するようサポートし、対象組織と共同で実務の改善にあたるアプローチを意味する。

3. 研究の方法

(1) CSR スコアカードのモデル構築

本研究の目的を達成するために、まずはCSR スコアカードのモデルの構築に努力を集中させた。とはいっても、研究代表者はすでにそのプロタイプとなるモデルを構築していたことから、具体的な作業としては、連携研究者ならびに協力企業等の意見を聴取しつつ、このモデルを適宜修正していくというアプローチが中心となった。これと平行して、CSR スコアカードの作成を技術的に支援するツールの開発も行った。

(2) 先行研究の分析

本研究は、いわば萌芽的な性格を有していたが、それであっても関連する研究は内外に多く存在していた。これらの研究動向を調査し、また資料の収集・解析を行うことが、上記のモデルのオペレーショナルな性格を強化するうえからも必要であったことはいうまでもない。そのため、必要に応じて資料収集および先行研究者からの意見聴取を目的とした海外調査を実施した。

(3) 国内外のCSR取り組み状況の調査

上記と平行して、国内外の営利・非営利企業を訪問調査し、CSRの効果的な履行を阻害している問題要因等を把握するための情報収集を行った。収集された情報を分析することをつうじて、とくにCSR以外の戦略目標とトレードオフ関係に陥りやすい要因の特定を初試みた。

(4) イノベーション・アクションリサーチ

イノベーション・アクションリサーチは本研究の特色をなすアプローチである。本研究では、ヤヨイ食品（株）の協力をえて、このリサーチを実施した。そこでは、CSRスコアカードの作成と当該スコアカードにもとづく日常業務のマネジメントプロセスを定期的に参与観察し、当該ツール導入に関わる促進要因と阻害要因を、主に当初予期していた諸要因との比較を軸に分析を行った。さらに、スコアカードの作成を支援するツール（DTPワークシート改良版）を提案し、その設計と運用のあり方についても同社のスタッフと協議を重ねつつ研究を進めて行った。

4. 研究成果

(1) CSRの活動の経済的成果の「見える化」

多くの企業にとって、CSR活動の履行はレピュテーションおよび将来の企業価値の向上に少なからず寄与する。このことから、CSRはある種の資本であるとも考えることもできよう。とはいえ、CSR活動の経済性、すなわち利益業績との明確な相関関係の評価は困難との指摘も少なくない。実際、両者の因果関係を明確に掴むことはできない。そのため、仮に資本と位置づけられようと、それはいわゆる「見えざる資本」であるところのインタンジブルズの範疇に属する。

いずれにせよ、資本と位置づけられるからには、その経済性評価は避けて通れることのできない課題となる。とくに、景気の低迷が続くなか、ともすると経済的価値の向上に直ちに結びつかない活動には十分な資金が回らない傾向が見られる。それゆえ、CSR活動の経済性評価は当該活動それ自体の継続的な実施の可否を左右する重要な問題であると同時に、仮に上記の評価の困難性ゆえにCSRの履行が停滞するようなことにもなれば、社会的にも大きな損失を招くことになる。

本研究では、かかる問題意識を背景として、CSR活動の経済性評価を支援する管理会計手法を構築し、その可能性と課題を抽出するための検討を行った。もっとも、経済性評価といっても、必ずしも定量的手法のみが議論の対象となるわけではない。たとえば、CSR活動の履行は企業の他の経営活動の目的と矛盾するものではなく、むしろ当該目的実現の一端を担っていることを、明示的なモデルによって描き出すことも重要な課題のひとつといえよう。そこで、本研究では、BSCの枠組みを援用したCSRスコアカードおよびCSR戦略マップの活用を提唱し、イノベーション・アクションリサーチを通じて、その貢献可能性の検証を試みた。以下、当該リサーチから得られた知見について概要を述べることにする。

(2) CSR戦略マップ作成に向けた課題

ヤヨイ食品を対象としたイノベーション・アクションリサーチにおいては、CSR 戦略マップの作成を軸に、活動成果をどのような指標によって評価するかが中心的な検討課題となった。これは、同社の CSR 担当セクションの活動内容を戦略的に概観するとともに、当該活動の成果を体系的に予測することを目的とするものであった。

この CSR 戦略マップは通常の戦略マップに比べると、重要成功要因の数が多い点が特徴といえる。通常の戦略マップであれば、それは企業のビジョンや事業戦略の実現にとってなにが重要なファクターであるかを見極めることが第一義的な目的とされる。ただし、企業にとって、実践すべき CSR の中身はすでに決まっており、あらためてこれを識別ないし選択する必要はないケースがほとんどである。結果として、戦略マップはアクションプランに近い性格のものとなった。

企業が真摯な姿勢で CSR に向き合えば向き合うほど、その企業にとって CSR はなんら特別な活動ではなくなる。それは、いわば企業が果たすべきごく当たり前の貢献に過ぎず、ゆえに一切の見返り、すなわち経済的成果を求めないというのが、CSR の本来の姿といえよう。ヤヨイ食品の CSR 活動のモットーもまさに同様であり、CSR はあくまでも本業の延長上にある活動であるから、自社の業務に関わりがない活動は実施の対象とはされていない。また、同社は常日頃から「身の丈に合った」貢献を心がけている。すなわち、できるところから実践するが、けっして無理をしないというのである。

こうした背景から、CSR 活動を戦略マップ上に体系的に整理することはけっして容易な作業ではなかった。いうまでもなく、戦略マップを作成するという目論見自体、CSR にある種の戦略性を認識しているからに他ならないが、その基本的な前提が折にふれて同社の CSR 思想と衝突することになったのである。前述のように、同社にとって CSR は日常的な業務の延長に過ぎず、競争優位に立ちたいとか、売上を増大させたいといった思惑からは無縁のものだった。そのため、本来 CSR に戦略的意味をもとめるべきではないとの思いが少なからず同社の人々にはあったのである。それでも、CSR を戦略的（効果的）に実践していくことは可能であり、かつ必要であるとの認識で一致し、CSR 戦略マップの活用に関する同意を得ることができた。

(3) マテリアリティ評価の困難性

CSR の課題の選択に際しては、マテリアリティの評価がしばしば論点となる。ただし、前述のように、ヤヨイ食品にとって同社が実践すべき CSR の中身は、あえてこれを識別したり、特定する必要のないものといえた。な

ぜなら、その中身は本業との関わりのなから、そして地域の暗黙の要請に応えるかたちで、必然的に顕在化してくるものであり、しかも履行すべき範囲もまた、自社の身の丈を考えればおのずと決まってくるものだからである。そんなヤヨイ食品といえども、マテリアリティ（活動の財務的成果との関連性）の評価とまったく無縁であるとはいってられない状況が一方にはあった。同社は伊藤忠グループに属するが、自社の活動がグループ全体の財務業績やレピュテーションに悪影響を及ぼすことは当然許されない。くわえて、CSR を推進することで、本業に停滞が生じたり、多額のコスト増につながるような場合には、CSR 活動そのものがとん挫してしまう可能性もあった。それゆえに、CSR を継続的に実践していくためにも、たとえ経済的成果に直接つながらずとも、少なくともこれに負の影響を及ぼすと懸念される活動だけは回避するように努めなければならなかった。

そればかりではない。ヤヨイ食品にあっても、すべての組織構成員がもろ手をあげて CSR の推進に賛同しているわけではない。すなわち、CSR がはたして企業業績の向上に貢献するものなのかどうか懐疑的な見方も社内の一部にはあり、こうした懸念を払しょくしたいとの思いが CSR 担当部門にはあったのである。実際、CSR 戦略マップを描くことで、CSR の履行に対する同社内での合意形成は大きく促進されることとなった。

(4) マテリアリティからレディネスへ

同社の CSR 戦略マップは、各重要成功要因に対して成果指標が設定されているものの、その識別には多くの問題点が指摘される。まず、各重要成功要因は本来の意味での戦略目標ではないから、これらに対してストレッチな目標を設定することはできない。そればかりか、CSR 関連の目標は概して定量的指標とはなじみにくいことが、戦略マップの作成プロセスで明らかとなった。ひとつには、これは CSR がもともと一切の見返りを求めるものではないことに起因している。それでも、各 CSR 活動についてはいつまでにどこまで実行するかを明らかにすることは重要である。しかし、これを定量的な指標を用いて表現しようとなると、一挙にその困難性が増加する。ヤヨイ食品の場合も、各重要成功要因に対して定量的な成果指標が設定されてはいるが、すべてが意味ある指標といえるかどうかは疑問が残るところである。

これにくわえて、ヤヨイ食品が切望するマテリアリティの評価を戦略マップ上で明確な形で見える化することはほぼ不可能であった。繰り返し強調するように、同社の CSR 活動は財務的な成果とは無縁である。それでも、あえて両者の相関を仮定してこれを戦略

マップ上に描こうとすると、マップそのものの信頼性が問われることにもなりかねない。そこで、マテリアリティの評価は戦略マップとは異なる手段に頼らざるをえなくなる。具体的には、戦略マップ作成の支援ツールである DTP (design to performance) ワークシートというマトリックスを利用することになった。その際、マテリアリティをダイレクトに評価するのではなく、レディネス (readiness) を分析することを目指した。レディネスとは、組織の戦略を支援するインタンジブルズの状態であり、財務流動性に近い意味を有する。すなわち、それはあるインタンジブルズが経済的成果に結びつく程度 (容易さ) と考えてよいが、この程度は絶対的なものではなく、組織や経営環境に依存する相対的な性格のものであり、個々の CSR 活動と財務的な成果とを結ぶ組織的なインフラストラクチャーの充足状況といってもよいだろう。すなわち、CSR 関連の活動の多くはただちに経済的成果に結びつく可能性は薄い、そこになんらかの条件がくわれば、その可能性は多少なりとも拡大すると考えられる。その条件がどの程度整っているかを斟酌しようというのが、先のレディネスの評価ということができる。

ともあれ、このレディネス評価は、基本的にはワークシート上で CSR 関連の重要成功要因と財務的なパフォーマンス指標 (準財務指標を含む) が対応するそれぞれのセルにおいて行われる。その際、レディネスの程度を ± 5 の 10 段階 (マイナスは、トレードオフないし負の相関を意味する) で評価する。ただし、当然ながら、すべてのセルが埋まるわけではない。というよりは、むしろ空欄となるセルの方が多いと考えられる。

そこで、上記のレディネスが確認できない場合は、別途、CSR の重要成功要因相互の相関の強度を 5 段階 (マイナスの相関が考えにくいので) で評価し、ある重要成功要因が財務的な成果との相関が認められなくとも、これと相関を有する他の重要成功要因が財務的な成果と関連していれば、因果連鎖がつながり、レディネスが確保できていると判断できる。その際、どの程度のレディネスが確認できれば妥当と評価するかは、個々の組織が任意に判断すればよい。というのも、このレディネス評価の基本的な目的は、自社の CSR の履行の範囲と規模について、組織構成員ならびにトップマネジメントの合意を得ることにあつたからである。

(5) 本研究の総括と今後の展望

本研究は、CSR を将来的には企業の財務的な成果に結びつくインタンジブルズであると考え、その見える化の意義を検討し、あわせてこれを実現するためのアプローチにつ

いて展望を試みた。上記の見える化の対象となるのは、履行すべき責任の範囲、CSR 各活動間の相互関連性、本業およびその成果と CSR 活動およびその成果との因果連鎖、および CSR の履行が社会・環境に与えるベネフィットと自社に対する影響である。これらが見える化されることで、なにをどこまで果たすかが明らかになるとともに、CSR そのものの履行の効果を高めると期待できる。本研究では、この見える化に向けたアプローチのひとつとして CSR スコアカード (CSR 戦略マップ) の貢献可能性を検討した。それは基本的には前述の 4 つにタイプのすべての見える化に有効であり、また適切な成果指標が選択された場合には、経済的成果との関連性も明確になる。

もっとも、CSR スコアカードを活用したとしても、CSR の性格からして明確に当該活動の経済性をダイレクトに評価することは困難である。上記のイノベーション・アクションリサーチにおいても、その主眼は CSR 活動と財務的業績指標との因果連鎖の仮定を推定することに注がざるを得なかった。そこで、上記の研究と並行して、日本ユニシス (株) の協力をえて、CSR の主要項目である環境保全対策に的を絞って、その経済性評価の枠組みを探究するためのアプローチを別途試みた。というのも、当該 CSR 活動の経済性評価に関しては、ある程度先行研究の蓄積が見られたからである。もちろん、本リサーチにおいては、既往の研究には見られない斬新なアプローチの構築を目指した。すなわち、マテリアルフローコスト会計とカーボンフットプリント情報を融合させたスコアカードの設計がそれであり、当該リサーチの成果の一部は日本管理会計学会全国大会において報告を行った。今後は、このアプローチをさらに発展させるとともに、環境保全対策以外の他の CSR 要素に対しても、より直接的な経済性評価の可能性を探究していくつもりである。

5. 主な発表論文等

(研究代表者、研究分担者及び連携研究者には下線)

〔雑誌論文〕(計 6 件)

千葉貴律、環境リスクマネジメントと環境品質原価計算、明治大学経営学研究所経営論集、査読無、55 巻 4 号、2008、161-175

伊藤嘉博、インタンジブルズとしての CSR ~その『見える化』の意義と可能性、査読無、418/419 号、2009、55-91

千葉貴律、エコ・ガバナンスの拡張性に関する研究 - 社会的責任論を中心として -、明治大学社会科学研究所紀要、査読無、48 巻 1 号、2009、139-157

伊藤嘉博、わが国における環境管理会計の展開-マテリアルフローコスト会計を中心とした検討-、査読無、環境管理、45号、2009、34-39

岩淵昭子、製品損害危機の対応に関する考察、東京経営短期大学紀要、査読無、18巻、2010、29-38

伊藤嘉博、CSR活動の経済性評価-マテリアルフローコスト会計革新の可能性-、査読無、18巻2号、2010、53-65

[学会発表](計4件)

岩淵昭子、CSRとレピュテーションのマネジメントにおける関係性、日本管理会計学会2007年度全国大会、2007

岩淵昭子、CSRはコーポレート・レピュテーションの修復に役立つか、日本原価計算研究学会第33回全国大会、2007

岩淵昭子、CSRマネジメントとレピュテーション・マネジメントの関係、日本経営ディスクロージャー研究学会第12回年次大会、2009

伊藤嘉博、CSR活動の経済性評価、日本管理会計学会2009年度全国大会、2009

6. 研究組織

(1) 研究代表者

伊藤嘉博 (ITO YOSHIHIRO)
早稲田大学・商学大学院・教授
研究者番号：10168388

(2) 研究分担者

なし

(3) 連携研究者

長谷川恵一 (HASEGAWA KEIICHI)
早稲田大学・商学大学院・教授
研究者番号：60218443
八木裕之 (YAGI HIROYUKI)
横浜国立大学・大学院国際社会科学研究科・教授
研究者番号：60210217
大森 明 (OMORI AKIRA)
横浜国立大学・経営学部・准教授
研究者番号：00340141
千葉貴律 (CHIBA TAKANORI)
明治大学・経営学部・准教授
研究者番号：60310322
岩淵昭子 (IWABUCHI SHOKO)
東京経営短期大学・教授
研究者番号：60310322
山本浩二 (YAMAMOTO KOJI)
大阪府立大学・経済学部・教授
研究者番号：20166797