

BSCからSBSCへの進化

～シグマ・プロジェクトを中心として～

岡 照 二

目 次

1. はじめに
2. SBSCの意義
3. シグマ・サステナビリティ・スコアカード
4. おわりに

1. はじめに

バランスト・スコアカード（Balanced Scorecard=BSC, 以下BSCとする）の業績評価システムとしての機能, 戦略マップ（Strategy Map）との併用による戦略マネジメント・システムとしての機能について前稿にて考察した¹⁾。そこで, BSCとは企業価値評価において, 従来までの財務的指標の向上を最終目的としつつも, 顧客関係や内部業務プロセスの改善およびイノベーションや学習と成長などといった非財務的指標を用いて企業活動を実施する上での総合的な視点から中長期的に業績を評価するシステムであり, さらには戦略マップを用いてビジョンと戦略の効果的かつ効率的な策定と実行を確保する戦略マネジメント・システムである, と定義づけを行なった。

本稿において, 近年, 管理会計の1分野で脚光を浴びている環境管理会計（Environmental Management Accounting）との関係, とりわけ環境配慮型業績評価システムとBSCとの関係について考察する²⁾。また, 企業が利益のみを追求した経営を行なうのではなく, 環境・社会的な側面を配慮した上での経済的成長・発展していくという, サステナビリティ（sustainability=持続可能性）という概念が今後の企業経営において必要不可欠であると考えられる。よって今後, サステナビリティに対応した業績評価指標を伝統的なBSCに組み込むことにより, BSC

1) 詳しくは, 拙稿 [2007a] [2007b] を参照していただきたい。

2) 日本・経済産業省によって2002年にまとめられた『環境管理会計手法ワークブック』において, 環境管理会計の手法として, 環境配慮型設備投資決定手法, 環境コストマトリックス手法, 環境配慮型原価企画システム, マテリアルフローコスト会計, ライフサイクルコストイング, 環境配慮型業績評価システム, の6つの手法が紹介されている。

が環境や社会に配慮されたかたちとなりえる。より簡潔に言えば、伝統的なBSCはサステナビリティに対応したBSCへと進化していき、そのようなBSCをサステナビリティ・バランスト・スコアカード (Sustainability Balanced Scorecard=SBSC, 以下SBSCとする) と呼ばれており、SBSCの意義について本稿において詳細に以下検討していくこととする。とりわけ本稿においては、SBSCの研究事例として、イギリスにおけるシグマ・プロジェクト³⁾ (The SIGMA Project) を検討し、当該プロジェクトが作成したシグマ・ガイドライン (The SIGMA Guidelines) によるシグマ・サステナビリティ・スコアカード (The SIGMA Sustainability Scorecard) を中心に考察することとする。

2. SBSCの意義

本節において、環境管理会計の意義、環境管理会計におけるBSCの有用性をまず検討する。そして、本稿におけるサステナビリティの定義づけを行った後、環境・社会配慮型BSC、言い換えれば、SBSCの意義について考察していくこととする。

2-1 BSCと環境管理会計

近年、企業経営において、「環境にやさしい…」、「環境を意識した…」、「エコな…」といったようなキーワードで、企業は環境に対する取り組みを環境・社会報告書などを用いて企業内外のステイクホルダーに対しアピールしている。企業はステイクホルダーが今日大変関心を持っている「環境」に対して取り組むことにより企業価値を構成するであろう社会的価値の向上を図り、最終的には企業価値全体の向上を目指している。よって近年、企業はあらゆるかたちで環境経営に対し積極的に取り組んでいる。

この環境経営とは果たして一体どのようなものなのか。國部教授によれば、「環境の視点を企業活動の隅々にまで浸透させた経営 (國部編 [2004] p.4)」と定義づけされている。そこで環境経営を実現するためには、企業内で実行されるマネジメント技術の領域と環境経営を支援する市場メカニズムの領域の2つが必要であると指摘されている。すなわち、前者は企業の内部管理のための環境管理会計であり、後者は企業外部への情報開示のための外部環境会計 (External Environmental Accounting) である (國部編 [2004] p.5)。そして、日本・経済産業省は、環境管理会計の位置づけについて、「企業は、営利追求組織である以上、経済活動と隔離された環境マネジメントツールだけでは、持続的な環境保全活動は行なえない。環境保全と経済活動を結びつける手段が必要である。この手段を提供するものが環境管理会計なのである (経済産業省 [2002] pp.2-3)」と示したのである。

3) シグマ (SIGMA) とは、Sustainability Integrated Guidelines for Managementの略である。

また、ヨーロッパにおける環境管理会計研究の第一人者であるベネット（M. Bennett）とジェイムズ（P. James）は、環境管理会計の世界的動向を1冊にまとめた名著*The Green Bottom Line: Environmental Accounting for Management*において、環境管理会計とは、「企業の環境・経済パフォーマンスを最適化し、持続可能な企業活動を達成することを目的とした財務・非財務情報の創出、分析及び活用（Bennett and James [1998] p.33：國部監修 [2000] p.32）」と定義づけを行なったのである。

同書において、BSCと環境管理会計との関係については、環境管理会計はキャプラン（R. S. Kaplan）とノートン（D. P. Norton）が提唱するBSCアプローチの一要素であるとした（Bennett and James [1998] p.26：國部監修 [2000] p.25）。またBSCについては、「現在、環境パフォーマンス・マネジメントは、主として環境担当マネジャーによって実施されているが、それは経営管理や戦略的パフォーマンス測定に含まれる他のマネジメントとの間での限られた相互作用しかない。しかし、・・・多くの企業のBSCの中で環境は大きな部分を占めてきており、今後より多くの相互作用が必要となるだろう（Bennett and James [1998] p.45：國部監修 [2000] pp.48-49）。」と指摘している。さらに、ジョンソン（H. T. Johnson）とキャプランとの共著*Relevance Lost : Rise and Fall of Management Accounting*と環境管理会計との関係については、「環境管理会計は一般により戦略的であり、短期的な管理や報告にあまり重点を置くべきではないので、将来の脅威や機会の方を強調している」と示したのである（Bennett and James [1998] p.27：國部監修 [2000] p.25）。

本稿においては、日本・経済産業省とBennett and James [1998]における環境管理会計の定義を基礎とし、「サステナビリティ」という概念をもとに、以下、BSCと環境・社会配慮型業績評価システムとの関係について考察していくこととする。

2-2 環境・社会配慮型業績評価システムとしてのBSC

まず、環境管理会計の1手法である環境配慮型業績評価システム、そして社会配慮型業績評価システムについて考察することとする。環境・社会配慮型業績評価⁴⁾とは、事業部門などの業績評価システムの中に、環境・社会的業績評価指標を組み込むことである。環境・社会的業績評価指標の種類や程度は多様であるが、業績評価システムという企業の根幹を成すマネジメント・システムの中に、環境・社会の要素が加えられることは重要である。なぜなら、環境保全活動・社会貢献活動の巧拙が事業業績評価に反映され、それが報酬レベルにまで影響するからである。このことから、環境・社会配慮型業績評価システムとは環境保全活動や社会貢献

4) 2005年4月から9月まで全6回『環境管理』において、環境配慮型業績評価について特集が組まれ、理論とケーススタディが紹介されている。ケーススタディとして、リコー、コクヨ、キヤノン、大阪ガスが紹介されている。

活動などを推進するためのインセンティブ・システムとして機能するといえる⁵⁾。

この環境・社会配慮型とは、別の言葉で言い換えれば、環境・社会的な側面を配慮した上での経済的成長・発展していくという、サステナビリティという概念であり今日の企業経営において注目を浴びている。このサステナビリティとは一体どのようなものであろうか。サステナビリティとは、「持続可能性」と一般的に訳され、1987年、国連内で組織された委員会「環境と開発に関する世界委員会 (World Commission on Environment and Development=WCED)」による報告書『地球の未来を守るために』(原題*Our Common Future*)⁶⁾において、「持続可能な開発 (Sustainable Development)」とは、「将来の世代の欲求を充たしつつ、現在の世代の欲求も満足させるような開発 (WCED [1987] p.43 : 大来監修 [1987] p.66)」と定義づけられた。また、国際的な企業経営者の団体である「持続可能な開発のための経済人会議 (World Business Council for Sustainable Development=WBCSD)」によれば、「現在のニーズと同様に将来のニーズとも一致するように資源を活用し、投資し、技術開発を方向づけ、制度を変革していくプロセス (WBCSD [2002] p.12)」と定義づけられている。

さらに、ディリック (T. Dyllick) とホッカーツ (K. Hockerts) は、コーポレート・サステナビリティ (Corporate Sustainability) について3つの重要な要素があるとし、①トリプル・ボトムラインにおける経済・環境・社会の側面の統合・調整する、②短期的・長期的な側面を統合・調整する、③収入を消費し、資本 (経済資本, 自然資本, 社会資本) を消費しない、という3点をあげられている (Dyllick and Hockerts [2002] pp.131-132)。また、サステナビリティの概念の拡張として、経済的サステナビリティ (Economic Sustainability), 環境的サステナビリティ (Environmental Sustainability), 社会的サステナビリティ (Social Sustainability) という3つの次元を示している。これらの定義にもとづき、本稿において、サステナビリティとは、「現在の経済的利益に偏重した成長・発展するのではなく、現在・将来の環境や社会的な側面を配慮することにより、将来的にも継続して経済的成長・発展させること」とする。

そこで、環境配慮型業績評価システムとBSCとの関係について検討していくが、國部教授によれば、環境パフォーマンスを継続的に改善するためには、業績評価制度によって活動の成果と評価を結びつけて環境目標の達成に対するインセンティブを与え、また、進捗を管理していくことが必要であり、このシステムを効果的・効率的に機能させるための方法としてBSCがあげられる、と指摘されている (國部・梨岡監修 [2003] pp.79-82)。また、エプスタイン (M. J. Epstein) によれば、「重要な企業価値として環境を示すことによって、BSCは企業の環境戦

5) 國部編 [2004] における環境配慮型業績評価システムに対する記述を参考にして、環境・社会配慮型業績評価システムに対する概念を筆者が加筆したものである。

6) 本報告書は当該委員会の委員長であった当時のノルウェー首相ブルントラント (Gro Harlem Brundtland) の名前をとって、「ブルントラント委員会報告」と一般的に呼ばれている。

略の全般的な実行の重要な構成要素となることができる（Epstein [1996] p.74）。』と述べており、環境経営および環境配慮型業績評価システムにおけるBSC利用の有用性を示している。さらに、シャルテガー（S. Schaltegger）とバリット（R. Burritt）によれば、BSCを導入することにより、中長期的なパフォーマンスである環境の視点の測定が可能となり、そのことにより環境経営の財務的な側面と物理的な側面の両方の認識を促進することができ、環境経営の実施において有用であると述べている（Schaltegger and Burritt [2000] pp.151-157：宮崎監訳 [2003] pp.170-179）。

次に、社会配慮型業績評価システムとBSCとの関係について検討する。社会配慮型業績評価システムとは、いわゆる企業の社会的責任（Corporate Social Responsibility=CSR、以下CSRとする）に適応した業績評価システムである。CSRについて近年あらゆる場面で重要性が問われているが、果たして一体何であろうか。谷本編 [2004] によれば、CSRとは、「企業活動のプロセスに社会的公正性や環境への配慮などを組み込み、ステイクホルダー（株主、従業員、顧客、環境、コミュニティなど）に対しアカウンタビリティを果たしていくこと。その結果、経済的・社会的・環境的パフォーマンスの向上を目指すこと（谷本編 [2004] p.5）」である。この定義から社会的な側面について考えれば、発展途上国などにおける児童労働の禁止や従業員の職場環境改善（例えば、劣悪な工場環境改善、積極的な障害者採用など）や地域社会への貢献（例えば、公害問題への積極的取り組み、慈善事業への寄付など）などのCSRに対する事業部門・従業員の取り組みを業績評価指標として、BSCに組み入れることが必要である。そうすることにより、社会配慮型業績評価システムとしてのBSCは、事業部門、より大きく見れば企業全体がCSRに対してより積極的に取り組み、そして、企業価値の一要素である社会的価値を向上することに貢献するといえる⁷⁾。

2-3 SBSCの機能

よってまとめると、BSCにおいて財務パフォーマンスを評価する財務の視点と非財務パフォーマンスを評価する顧客の視点、内部業務プロセスの視点、学習と成長の視点に、さらに環境パフォーマンスや社会的パフォーマンスなどの非財務パフォーマンスを評価する環境的業績評価指標や社会的業績評価指標を加えそして連携させることにより、環境と社会と経済を全社レベルで統合するためのシステム、すなわち、環境・社会配慮型業績評価システムとしてBSCは機能するといえる。言い換えれば、サステナビリティに対応したBSCへと進化しており、一般的にSBSCと呼ばれるものである⁸⁾。よって、SBSCを定義づけると、SBSCとは、持続可能な

7) 近年、株式市場において、企業の財務面のみならず、社会・環境面からも企業を評価し投資融資先を決定していくという社会的責任投資（Socially Responsible Investment=SRI、以下SRIとする）が欧米で始まり、現在、日本においても実施されている。日本では、1999年に日興エコファンドが最初であり、その後、多くの金融機関でSRI型投資信託が実施されている。

8) SBSCは、一般的にヨーロッパ（とりわけドイツ）を中心にして、環境や社会に配慮したBSCを指す時ノ

企業価値評価において、伝統的なBSCの4つの視点（財務の視点、顧客の視点、内部業務プロセスの視点、学習と成長の視点）に、環境や社会の視点を追加的に加えることにより、BSCは企業が経営活動を実施する上でのサステナビリティに対する業績を評価するサステナビリティ業績評価システムとして機能し、さらには、戦略マップを同時併用することによりサステナビリティに対するビジョンと戦略の効果的かつ効率的な策定と実行を確保する戦略サステナビリティ・マネジメント・システムとしても機能する⁹⁾。

3. シグマ・サステナビリティ・スコアカード

本節において、SBSCの一形態であるイギリスでのシグマ・プロジェクトにおけるシグマ・サステナビリティ・スコアカードの基礎的概念を考察し、伝統的なBSCやKaplan and Norton [2001] [2004] やリコーにおけるSBSCとの相違点について検討していくこととする。

3-1 シグマ・プロジェクト

シグマ・プロジェクトとは、企業社会のサステナビリティに関する経営管理に貢献する考え方やツールを提供する目的で、1999年、イギリス・貿易産業省（The UK Department of Trade and Industry=DTI, 以下DTIとする）の支援を受けて、イギリス規格協会（British Standards Institution）、フォーラム・フォー・ザ・フューチャー（Forum for the Future）、アカウントビリティ（AccountAbility）社が着手した共同プロジェクトである。DTIは2003年にプロジェクトの研究成果として、シグマ・ガイドライン（正式名称：*The SIGMA Guidelines: Putting Sustainable Development into Practice- A Guide for Organisations*）を発行したのである。

に使用されている用語である。SBSCに関する研究プロジェクトはドイツ・科学教育省（ドイツ語名：Bundesministerium für Bildung und Forschung=BMBF, 英語名：German Federal Ministry for Science and Education, 以下BMBFとする）によって2000年に発足し、大学研究機関のパートナーとして、Centre for Sustainability Management, University of Lueneburg, in Germany（以下、CSMとする）、Institute for Economy and the Environment, University of St. Gallen, in Switzerland（以下、IWOe-HSGとする）やCentre for the Management of Environmental Resources, INSEAD, in France（当時はCMERであったが、現在はINSEAD Business in Society=IBiSと組織変更されている、以下、CMERとする）が参加してSBSC研究が行われた。

9) ゲッツ (B. E. Goetz) は1949年の著書*Management Planning and Control : A Managerial Approach to Industrial Accounting*において、経営管理職能を①企業活動の計画、②企業活動の統制、③社会関係への適応、という3つに分類した。本定義において、ゲッツの分類のうち、③社会関係への適応の経営管理職能の側面を前提としている。「社会関係への適応」とは、「企業外の経済的・政治的単位、特に重要なのは政府、労働組合、競争企業、資材の供給者、顧客などあり、これらの要求に対応する経営管理活動をいう (Goetz [1949] p.4 : 今井・矢野訳 [1963] p.4)」である。戦略マネジメント・システムとしてのBSCと「計画 (planning)」と「統制 (control)」という経営管理職能の関係については、拙稿 [2007b] を参照していただきたい。

このガイドラインは、「原則」、「マネジメント・フレームワーク」、「ツールキット」から構成されている。また、本ガイドラインを発行すると同時に、数多くのシグマ・ツールキット¹⁰⁾を具体的に紹介するために、それぞれシグマ・ガイドライン・ツールキット（The SIGMA Guidelines-Toolkit）という別冊を発行している。

まず、シグマ・ガイドラインの作成目的であるが、組織が持続可能な開発への有意義な貢献を行うために、明瞭で実用的な情報を提供するために作成されたものである。また、ガイドラインは組織に対して、①社会的、環境的、経済的なジレンマ、脅威、機会によって引き起こされた難題を効果的に解決するため、②より持続可能な未来の設計者になるため、という2つの目的を可能にするために発行したものである（DTI [2003a] p.8）。

次に、シグマ・サステナビリティ・スコアカードの概念の前提となるシグマ・ガイドラインを構成する「原則」と「マネジメント・フレームワーク」について、簡単ではあるが見ていくこととする。シグマ・ガイドラインの「原則」として、①組織全体のインパクトや経営資源を表す5つの資本（自然資本、社会資本、人的資本、生産資本、金融資本）を全体的にマネジメントすること、②経営の透明性を高め、ステイクホルダーに対し敏感になり法令を遵守することを通じて、アカウンタビリティを果たすこと、という2つがあげられている（DTI [2003a] p.13）。

また、「マネジメント・フレームワーク」として、5つの資本を維持・強化するために、①リーダーシップとビジョン、②計画、③実施、④モニタリング、レビュー、報告、という4つのフェーズを1サイクルとしている。4つのフェーズについてももう少し具体的に以下見ていくこととする。①リーダーシップとビジョンのフェーズにおいて、サステナビリティのためのビジョンの定義づけを行い、それをサポートするリーダーシップを確保する。そして、①のフェーズはさらに、i) ビジネスケースとトップレベルのコミットメント、ii) ビジョン、ミッションとオペレーティング原則、iii) コミュニケーションとトレーニング、iv) 文化変更、の4つに分けられ、それぞれ具体的な活動について記述されている¹¹⁾。②計画において、パフォー

10) シグマ・ツールキットとしては、AA1000シリーズ（SIGMA Guide to the AA1000 Assurance Standard）、ビジネスケース・ツール（SIGMA Business Case Tool）、コンパティビリティ・ツール（SIGMA Compatibility Tool）、環境会計・ツール（SIGMA Environmental Accounting Tool）、GRIレポート・ツール（SIGMA Guide to the Global Reporting Initiative Sustainability Reporting Tool）、サステナビリティ・マーケティング・ツール（SIGMA Marketing and Sustainability Tool）、パフォーマンス・レビュー・ツール（SIGMA Performance Review Tool）、リスクとビジネス機会ガイド（SIGMA Risk and Opportunity Guide）、サステナビリティ関連規格ガイド（SIGMA Guide to Guidelines and Standards relevant to sustainable development）、ステイクホルダー・エンゲージメント・ガイド（SIGMA Guide to Stakeholder Engagement）、サステナビリティ関連課題ガイド（SIGMA Guide to Sustainability issues）、持続可能性会計・ガイド（SIGMA Sustainability Accounting Guide）、サステナビリティ・スコアカード（SIGMA Sustainability Scorecard）、の13種類のツールがあげられており、www.projectsigma.com でダウンロードすることができる。

11) 具体的にはDTI [2003a] pp.27-35を参照していただきたい。

マンスを向上させるために必要なことを決定する。そして、②のフェーズはさらに、i) パフォーマンス・レビュー, ii) 法的や規制された分析やマネジメント, iii) 行動, 影響そして成果, iv) 戦略的計画, v) 戦術的計画, の5つに分けられ, それぞれ具体的な活動について記述されている¹²⁾。③実施において, 実際に②計画を実行しパフォーマンスを向上させる。そして, ③のフェーズはさらに, i) マネジメント変更, ii) マネジメント計画, iii) 内部コントロールと外部的影響, の3つに分けられ, それぞれ具体的な活動について記述されている¹³⁾。④モニタリング, レビュー, 報告において, パフォーマンスが向上し結果に結びついたかどうかチェックする。④のフェーズはさらに, i) モニタリング, 評価, 監査そしてフィードバック, ii) 戦術的・戦略的なレビュー, iii) 報告進行, iv) 報告書の保証, の4つに分けられ, それぞれ具体的な活動について記述されている¹⁴⁾。

そして, 「ツールキット」としては, 本稿で詳細に取り上げるシグマ・サステナビリティ・スコアカードなど13種類のツールキットがある。シグマ・サステナビリティ・スコアカードは, マネジメント・フレームワークの実行をサポートする1つの手法である。さらに, シグマ・サステナビリティ・スコアカードは, ①組織の支配する価値やビジョンへ重要な企業活動をつなげるという首尾一貫したドライバーモデル, ②すべての部門や組織に適用できるシンプルで一般的なフレームワーク, ③多くの企業社会内をよく理解した現在のマネジメントツールとして綿密に関連する, という3つの機能を提供することができる (DTI [2003b] p.3)。次項で, シグマ・サステナビリティ・スコアカードについては, より詳しく考察していくこととする。

まとめると, シグマ・ガイドラインの「原則」, 「マネジメント・フレームワーク」, 「ツールキット」を利用することにより, シグマ・プロジェクトが目標とするサステナビリティ・マネジメントは, 「社会」「環境」「経済」という3つのバランスを図りながら, 企業が持続可能性を有することができる。

3-2 シグマ・サステナビリティ・スコアカード

シグマ・ガイドライン・ツールキットの別冊において, シグマ・サステナビリティ・スコアカードは13ページ (表紙など含めて) を用いて紹介されている。まず, シグマ・サステナビリティ・スコアカードの前提となるBSCの紹介, そして, シグマ・サステナビリティ・スコアカードの4つの視点の紹介, 最後に, シグマ・サステナビリティ・スコアカードの利用方法について紹介されており, 別冊は3章で構成されている。

シグマ・サステナビリティ・スコアカードとは, BSCのコンセプトにより成り立っている。このBSCのアプローチは, 組織に対し重要なドライバーを明らかにし, 組織が目標や指標を創り出してこれらをどのように結びつけて使用するのか, を可能にさせる。そして, このシグマ・

12) 具体的にはDTI [2003a] pp.37-47を参照していただきたい。

13) 具体的にはDTI [2003a] pp.49-55を参照していただきたい。

14) 具体的にはDTI [2003a] pp.56-65を参照していただきたい。

サステナビリティ・スコアカードのツールは、全組織にわたる管理者によって、サステナビリティの影響を管理するために利用することが可能である（DTI [2003a] p.69）。

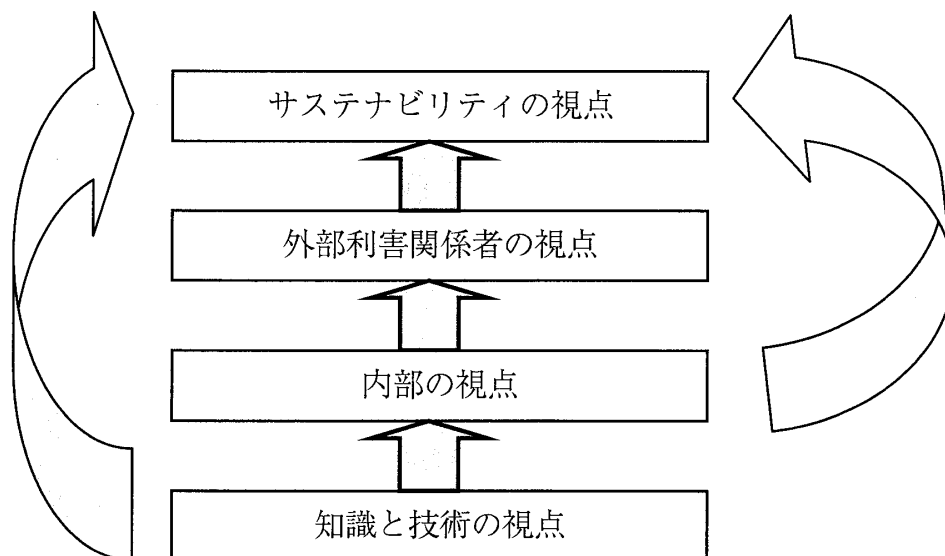
このシグマ・サステナビリティ・スコアカードは、伝統的なBSCと同じく4つの視点で構成されている。その4つの視点とは、①サステナビリティの視点（sustainability perspective）、②外部利害関係者の視点（external stakeholder perspective）、③内部の視点（internal perspective）、④知識と技術の視点（knowledge and skills perspective）、である。具体的にそれぞれ4つの視点について、以下見ていくこととする。

まず、サステナビリティの視点とは、「われわれは持続可能な開発や持続可能性の目標に関してどのように組織の成功を理解するのか。組織の価値、ビジョン、ミッションと調和して、社会・経済・環境の業績に関連性のある何で評価するのか（DTI [2003b] p.4）。」ということを示す視点である。その関連結果として、環境的サステナビリティ、人権、経済的パフォーマンスを含んでいる。続いて、外部利害関係者の視点とは、「持続可能な開発への貢献を成し遂げるために、組織はステイクホルダーに対してどのように保証し報告する責任があるのか（DTI [2003b] p.4）。」ということを示す視点である。その関連結果として、アカウンタビリティ、ステイクホルダー満足度を含んでいる。さらに、内部の視点とは、「ステイクホルダーを満足させ、持続可能な開発への貢献を成し遂げるために、企業経営行動やプロセスはどのように作用すればよいのか（DTI [2003b] p.5）。」ということを示す視点である。その関連結果として、エコ・エフィシェンシー、生産性やコストを含んでいる。最後に、知識と技術の視点とは、「経営行動やプロセスがより優れ、持続可能な開発への貢献を成し遂げるために、組織はどのように学習し、革新し、向上していかなければならないのか（DTI [2003b] p.5）。」ということを示す視点である。その関連結果として、イノベーション、継続的学習、知的人的資本を含んでいる。

シグマ・サステナビリティ・スコアカードの4つの視点間は、伝統的なBSCの4つの視点間と同様に相互に関連しており、すなわち、視点間に縦の因果連鎖があるように作成される。より詳しく言えば、知識と技術は内部プロセスを向上させることができる。向上した内部プロセスは、広範囲なステイクホルダーのためのサービスを向上させたり満足度を増加させたり、また、直接的に経済的なボトムラインを向上させることができる。ステイクホルダー満足度は経済的業績を向上することができるが、組織の社会的・環境的な影響に対しても強い関連性がある。そして、向上した経済的なボトムラインは、製品やサービス、雇用問題や他の活動の直接的な影響の範囲を超えて社会的な影響が増加するため、組織能力に影響を及ぼすことができる（DTI [2003b] p.5）。

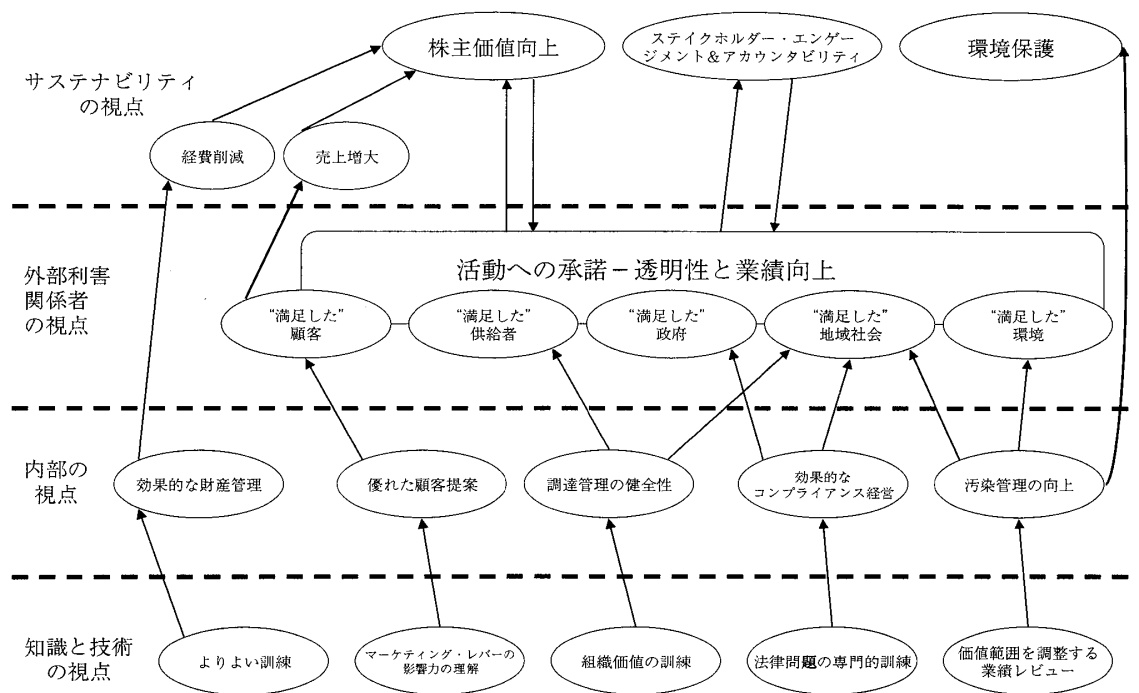
そして、このシグマ・サステナビリティ・スコアカードの4つの視点をひとつのフレームワークとして紹介しているのが、図表3-1である。また、伝統的なBSCの場合と同様に、シグマ・サステナビリティ・スコアカードにおいても戦略マップがあり、その1つの例としてあげ

図表3-1 シグマ・サステナビリティ・スコアカードのフレームワーク



(出所：DTI [2003b] p.5)

図表3-2 シグマ・サステナビリティ・スコアカードの戦略マップ



(出所：DTI [2003b] p.10)

られているのが、図表3-2である。そこで、シグマ・サステナビリティ・スコアカードの4つの視点と伝統的なBSCの4つの視点との対応関係・相違点については、次項で見ていくこととする。

3-3 シグマ・サステナビリティ・スコアカードとBSCの相違点

シグマ・プロジェクトにおいて、キャプランとノートンが1992年に発表したBSCをどのように評価しているのだろうか。それについて、シグマ・ガイドライン・ツールキットの別冊であるシグマ・サステナビリティ・スコアカードの1章を用いて紹介している。シグマ・プロジェクトは伝統的なBSCについて、4つの視点を用いることにより業績評価システムや戦略マネジメント・システムとして機能するというキャプランとノートンの理論を踏襲している。また、シグマ・プロジェクトは、サステナビリティに対する計画や意思決定をする際にもBSCの伝統的なアプローチは適応するとしている（DTI [2003b] pp.2-3）。

次に、シグマ・サステナビリティ・スコアカードの4つの視点と伝統的なBSCの4つの視点との対応関係・相違点について詳しく見ていくこととする¹⁵⁾。

まず、企業のサステナビリティ経営において、知識と技術の視点は学習と成長の視点と対応し、内部の視点は内部業務プロセスの視点と対応する。両者の定義・業績評価指標を比較すれば、両者ともに大きな相違はないと考えられる。ともに、①非財務的指標、②内部業績評価指標、③先行指標、④定性的指標である。

しかし、外部利害関係者の視点とサステナビリティの視点において、伝統的なBSCの視点（顧客の視点、財務の視点）と相違が見られる。外部利害関係者の視点において、顧客の視点と比べ、ステイクホルダーの範囲がより広い。すなわち、外部利害関係者の視点においては、ステイクホルダーの範囲は、顧客（顧客の視点）のみならず自然や地域社会など環境的かつ社会的な側面も含まれると解する。また、サステナビリティの視点において、財務の視点と比べ、企業の最終的な成長目標の範囲がより広い。すなわち、サステナビリティの視点においては、経済的成長（財務の視点）のみを目指すのではなく、環境的側面（例えば、環境保護）、社会的側面（例えば、ステイクホルダー・エンゲージメントやアカウンタビリティ）を配慮した上での持続的な経済的成長を目指すのである。この視点はGRI（Global Reporting Initiative=GRI, 以下GRIとする）が発行する『サステナビリティ・レポーティング・ガイドライン（Sustainability Reporting Guidelines）¹⁶⁾』による経済・環境・社会の3つの柱からなるトリプル・ボトムラインの考え方を踏襲している。よってまとめると、伝統的なBSCの最終目標は財務の視点における経済的（財務的）評価という1つの側面だけであるシングル・ボトムラインであったが、シ

15) 伝統的なBSCの4つの視点における定義や業績評価指標の具体例については、拙稿 [2007a] を参照していただきたい。

16) GRIとは、1997年に「環境に責任を持つ経済のための連合（Coalition for Environmentally Responsible Economics = CERES）」のプロジェクトとして始まり、1999年に国連環境計画（United Nations Environment Programme=UNEP）がパートナーとなり、本格的な国際的な非営利・民間組織である。本部はオランダのアムステルダムにある。GRIは、サステナビリティ・レポーティングのための国際的なガイドラインを提供しており、2000年に最初のガイドラインを、2002年、2006年にそれぞれ改訂版を公表している。GRIガイドラインは現在多くの国の多くの企業で採用されている。詳しくは、www.globalreporting.orgを参照していただきたい。

グマ・サステナビリティ・スコアカードの最終目標は、サステナビリティの視点において経済的評価のみではなく、環境的・社会的・経済的な3つの側面を含んだトリプル・ボトムラインの思考を考慮した上で企業経営のサステナビリティの評価を行う。その結果、企業における経済・環境・社会の目標を同時に達成することができ、Win-Win-Winの関係を助けることができる¹⁷⁾。

また、シグマ・サステナビリティ・スコアカードは、前節で定義づけしたSBSCの一形態であるといえる。なぜなら、シグマ・サステナビリティ・スコアカードは、伝統的なBSCの機能を踏襲した上で、サステナビリティの視点、外部利害関係者の視点などの新たな視点を用いることにより、サステナビリティ業績評価システムや戦略サステナビリティ・マネジメント・システムとして機能する。よって、そのような機能を有するシグマ・サステナビリティ・スコアカードは、SBSCの一形態である。Kaplan and Norton [2001] [2004] におけるSBSC¹⁸⁾ やリコーにおけるSBSC¹⁹⁾ は、SBSCの視点の最終目標は環境や社会に配慮した項目を内部業務プロセスの視点に組み入れたりや新たな視点として環境保全の視点を用いたりしたが、あくまで最終的には財務の視点への因果連鎖が存在し、経済的な側面の向上が第一義的な目的であった。しかし、シグマ・サステナビリティ・スコアカードは財務の視点における経済的な側面だけではなく、さらに明示的に環境・社会・経済の3つの側面を配慮したサステナビリティの視点を用いている。すなわち、Kaplan and Norton [2001] [2004] におけるSBSCやリコーのSBSCに比べて、さらに環境・社会・経済の3つの側面すべての同時的向上が第一義的な目的であり、よりサステナビリティを強調したSBSCであるといえる。

17) 経済・環境・社会の3つの側面に対するWin-Win-Winの関係やトリプル・ボトムラインの用語は、サステナビリティ (Sustainability) 社の創設者であるエルキンソン (J. Elkington) が最初に言い始めた用語であり、今日一般的な用語として使われるようになった。

18) Kaplan and Norton [2001] において、戦略マップを作成する上での内部業務プロセスの視点において、「良き企業市民となる」という戦略テーマに関する目標をいくつも持ち、規制と環境のプロセスを重視しなければならないとした。また、Kaplan and Norton [2004] において、さらに統制範囲を拡張させて、「環境」、「安全衛生」、「雇用慣行」、「地域社会への投資」という4つの要素で構成されている規制と社会のプロセスを重視しなければならないとした。よって、このように環境や社会の側面に配慮したBSCは、前節で考察したSBSCの一形態である。

19) リコーは1999年、環境経営の実現に対する1つの方法として、「戦略的目標管理制度」導入を行い、その手法の1つとしてBSCが採用された。リコーのBSCは伝統的なBSCの4つの視点に加え、5つ目の視点として環境保全の視点を加えている点に特徴が見られる。環境保全の視点とは、「社会的責任を達成するために、特に環境保全に対してどのような対応を取るべきか」ということを示す視点である。よって、リコーのBSCは、前節で考察したSBSCの一形態である。詳しくは、経済産業省 [2002] pp.196-202を参照していただきたい。

4. おわりに

以上、BSCと環境管理会計との関係、環境・社会配慮型業績評価システムとしてのBSCの機能、さらには、BSCの進化形であるSBSCの定義づけを行った。そして、本稿の研究目的の中心であるシグマ・プロジェクトにおけるシグマ・サステナビリティ・スコアカードの意義を考察し、シグマ・サステナビリティ・スコアカードはさらにサステナビリティの側面を強調し進化したSBSCの一形態であるとしたのである。

本稿において、SBSCは持続可能な企業価値評価において、サステナビリティ業績評価システムや戦略サステナビリティ・マネジメント・システムとしての機能を有すると定義づけを行った。しかし、このSBSCは解決しなければならない多くの議論を有し、例えば、実際に企業にSBSCを導入したというケーススタディは数多くはないことがあげられ、そのためSBSC導入における問題点などが理解できない²⁰⁾。そして現在、SBSC研究はドイツを中心としたヨーロッパの大学・NPO等研究機関において活発に研究が進められているが、日本においては伝統的なBSCの理論研究、事例研究は数多くあるが、SBSCについての理論研究・事例研究がほとんど進んでいないのが現状である。しかし、このグローバル化した社会において、日本企業にとっても、サステナビリティという課題について無視するということは到底できない。

そこで今後、ヨーロッパでの先進的なSBSC研究をさらに探求した上での日本に適応するSBSC研究やSBSCと持続可能性会計（Sustainability Accounting）や持続可能性報告（Sustainability Reporting）との関係について研究を実施したいが、それは今後の研究課題として別稿に譲りたい。

《引用・参考文献》

欧文文献

- Atkinson, A. A., Waterhouse, J. H. and R. B. Wells, "A Stakeholder Approach to Strategic Performance Measurement", *Sloan Management Review*, Spring, 1997.
- Bennett, M. and P. James (Eds.), *The Green Bottom Line: Environmental Accounting for Management-Current Practice and Future Trends*, Greenleaf Publishing, 1998. (國部克彦監修・海野みづえ訳『緑の利益：環境管理会計の展開』丸善、2000年)。
- Department of Trade and Industry (in UK), *The SIGMA Guidelines Putting Sustainable Development into Practice-A Guide for Organization*, DTI, 2003a. (www.projectsigma.comからダウンロード可能)。
- Department of Trade and Industry (in UK), *The SIGMA Guidelines- Toolkit Sustainability Scorecard*, DTI, 2003b. (www.projectsigma.comからダウンロード可能)。

20) BMBFとCSM, IWOe-HSG, CMERは共同で、2002年、SBSC研究の報告書*Nachhaltig managen mit der Balanced Scorecard: Konzept und Fallstudien*（日本語訳：BSCを用いたサステナビリティ経営：概念とケーススタディ）を発表した。本報告書において、SBSC導入企業として、シェル（Shell）社やノバルティス（Novartis）社などのヨーロッパ系企業をケーススタディとして取り上げている。

- Dyllick, T and K. Hockerts, "Beyond the Business Case for Corporate Sustainability", *Business Strategy and Environment*, Vol.11, No.2, 2002.
- Elkington, J., "Towards the Sustainable Corporation: Win-Win-Win Business Strategies for Sustainable Development", *California Management Review*, Winter, 1994.
- Epstein, M. J., *Measuring Corporate Environmental Performance: Best Practice for Costing and Managing an Effective Environmental Strategy*, Irwin Professional Publishing, 1996.
- Epstein, M. J. and P. S. Wisner, "Using a Balanced Scorecard to Implement Sustainability", *Environmental Quality Management*, Winter, 2001.
- Figge, F., Hahn, T., Schaltegger, S. and M. Wagner, "The Sustainability Management to Business Strategy", *Business Strategy and the Environment*, Vol.11, No.5, 2002.
- Figge, F., Hahn, T., Schaltegger, S. and M. Wagner, "The Sustainability Balanced Scorecard as a Framework to Link Environmental Management Accounting with Strategic Management", in: Bennett, M., Rikhardsson, P. and S. Schaltegger (Eds.) *Environmental Management Accounting: Purpose and Progress*, Kluwer Academic Publishers, 2003.
- Global Reporting Initiative, *Sustainability Reporting Guidelines Version 3.0*, GRI, 2006. (www.globalreporting.orgからダウンロード可能)。
- Goetz, B. E., *Management Planning and Control: A Managerial Approach to Industrial Accounting*, McGraw - Hill, 1949. (今井忍, 矢野宏訳『経営計画と統制』日刊工業新聞社, 1963年)。
- Johnson, T. H. and R. S. Kaplan, *Relevance Lost: Rise and Fall of Management Accounting*, Harvard Business School Press, 1987. (鳥居宏史訳『レレバンス・ロスト—管理会計の盛衰』白桃書房, 1992年)。
- Kaplan, R. S. and D. P. Norton, *The Balanced Scorecard: Translating Strategy into Action*, Harvard Business School Press, 1996. (吉川武男訳『バランス・スコアカード: 新しい経営指標による企業変革』生産性出版, 1997年)。
- Kaplan, R. S. and D. P. Norton, *The Strategy-Focused Organization: How Balanced Scorecard Companies Thrive in the New Business Environment*, Harvard Business School Press, 2001. (櫻井通晴監訳『キャプランとノートンの戦略バランスト・スコアカード』東洋経済新報社, 2001年)。
- Kaplan, R. S. and D. P. Norton, *Strategy Maps: Converting Intangible Assets into Tangible Outcomes*, Harvard Business School Press, 2004. (櫻井通晴・伊藤和憲・長谷川恵一監訳『戦略マップ』ランダムハウス講談社, 2005年)。
- Porter, M. E. and M. R. Kramer, "Strategy and Society: The Link Between Competitive Advantage and Corporate Social Responsibility", *Harvard Business Review*, December, 2006.
- Schaltegger, S. and R. Burritt, *Contemporary Environmental Accounting: Issues, Concepts and Practice*, Greenleaf Publishing, 2000. (宮崎修行監訳『現代管理会計: 問題・概念・実務』五紘舎, 2003年)。
- Schaltegger, S. and T. Dyllick (Hrsg.), *Nachhaltig managen mit der Balanced Scorecard: Konzept und Fallstudien*, Gabler, 2002 (www.uni-lueneburg.de/csmからダウンロード可能)。
- Schaltegger, S., Müller, K. and H. Hindrichsen, *Corporate Environmental Accounting*, John Wiley & Sons, 1996.
- The World Business Council for Sustainable Development (Holliday, C. O., Schmidheiny, S. Jr. and P. Watts), *Walking The Talk: The Business Case for Sustainable Development*, Greenleaf Publishing, 2002.
- The World Commission on Environmental and Development, *Our Common Future*, Oxford University Press, 1987. (大来佐武郎監修『環境と開発に関する世界委員会: 地球の未来を守るために』福武書店, 1987年)。

和文文献

- 伊藤嘉博「バランスト・スコアカードと環境パフォーマンス指標の統合」『環境管理』第41巻第5号, 2005年。
- 伊藤嘉博・小林啓孝編『ネオ・バランスト・スコアカード経営』中央経済社, 2001年。
- 伊藤嘉博・清水孝・長谷川恵一『バランスト・スコアカード 理論と導入』ダイヤモンド社, 2001年。

- 白谷健一「環境配慮型BSCの構築」『関西大学商学論集』第50巻第5号，2005年。
- 岡照二「BSCの意義と戦略マップの機能」『千里山商学』（関西大学大学院）第63号，2007a年。
- 岡照二「戦略マネジメント・システムとしてのBSCの機能」『千里山商学』（関西大学大学院）第64号，2007b年。
- 河野正男編『環境会計A-Z』バイオシティ，2005年。
- 経済産業省『環境管理会計手法ワークブック』経済産業省，2002年。
- 國部克彦・梨岡英理子監修『環境会計最前線：企業と社会のための実践的なツールをめざして』省エネルギーセンター，2003年。
- 國部克彦編『環境管理会計入門 理論と実践』（社）産業環境管理協会，2004年。
- 國部克彦「環境配慮型業績評価の意義と類型」『環境管理』第41巻第4号，2005年。
- 櫻井通晴『バランス・スコアカード—理論とケーススタディー』同文館出版，2003年。
- 谷本寛治編『CSR経営 企業の社会的責任とステイクホルダー』中央経済社，2004年。
- 谷本寛治『CSR 企業と社会を考える』NTT出版，2006年。
- 山上達人・向山敦夫・國部克彦編『環境会計の新しい展開』白桃書房，2005年。