

環境会計と組織の変化に関する分析フレームワークの検討

東 田 明

1. はじめに

環境経営において、環境会計は重要なマネジメントツールのひとつである。それは、組織活動の内外で、経済情報に加えて環境情報も考慮した意思決定を可能にする情報を環境会計が提示できるからである。つまり、環境会計を実施している組織では、環境会計が環境負荷の削減という変化をもたらす。また環境会計が組織内外の意思決定に役立つ情報を提供するのであれば、組織内外ではその情報を利用した行動を伴う。したがって、環境会計が組織内外の意思決定に用いられるのであれば、組織内外において何らかの変化が起こるはずである。

例えば環境情報開示や外部環境会計情報を開示することで、企業とステイクホルダーの関係がどのように変化するか。もしくは環境会計情報を作成・利用する過程で、組織内外にどのような変化が生まれるのか。

このような環境会計の実施に伴って組織内外で発生する変化については、これまで日本の環境会計研究ではあまり対象とされてこなかった。それは、これまでの環境会計研究が手法の技術的開発や発展に重点を置いていたことと無縁ではないだろう。しかし、環境省の環境会計ガイドラインや、経済産業省の環境管理会計手法ワークブックなどによって、多くの企業に環境会計が知られ、何らかの形で環境会計を実施している企業が増加している昨今、これらの手法が企業という組織の中でどのような影響を及ぼしているのかを知ることは、環境会計が環境

経営においてどのような役割をはたしているかを知ることにもつながり、非常に重要な課題である。これは環境会計を組織変化というコンテキストの中で捉えようとする試みである。

こうした研究は、海外では1990年代以降見られるようになる。また、環境会計研究を牽引する学術雑誌である *Accounting, Auditing & Accountability Journal* の2007年第20巻第3号では、「サステナビリティの会計とパフォーマンスを目指す中での組織の関わり」というタイトルで特集が組まれていることから、問題の重要性が窺える。

そこで本稿では、環境会計の実践を組織コンテキストと共に理解しようとする際のフレームワークについて先行研究をもとに考察し、今後の環境会計研究、特に環境管理会計研究の方向性を探ることを目的とする。

2. 組織変化モデル

環境会計と組織変化の関係を扱った多くの研究で使用されてきたモデルが、Laughlinによって提示された組織変化モデルである。そこで本節では、Laughlinが提示する組織変化モデル（Laughlin, 1991; Broadbent and Laughlin, 2005）の概観を示し、このモデルと会計研究との親和性について考察する。

(1) Laughlin (1991) の組織変化モデルの前提

Laughlin (1991) は、組織変化の変遷過程を明らかにしようと、Greenwood and Hinings

(1988) や Hinings and Greenwood (1988) をもとに、組織変化モデルを発展させた。

まず、組織変化をモデル化するに当たって、2つの前提をおいた。ひとつは、組織の構成概念についてであり、もうひとつは、組織の行動の特性についてである。

組織変化を捉えるためには、組織を構成要素に分解し、組織自体を概念化する必要がある。そこで、Laughlin (1991) は、組織を設計原理 (design archetypes)、サブシステム (sub-systems)、解釈スキーム (interpretive schmes) の3つの要素の合成物であると概念化した。

設計原理は組織の構造やマネジメントシステムを指し、サブシステムは建物や人、機械などの有形のものである。解釈スキームには、価値や信念、規範、使命、目的などが含まれる。設計原理と解釈スキームは無形のものであり、これらは「過去や現在の組織参加者によって作られ、維持されてきた」(Laughlin, 1991, p. 211) ものである。

組織を構成するこれら3つの要素は、ある程度バランスがとれて統合的な状態であり、一度バランスがとれた状態になると、現状を維持しようとする惰性が組織の規範になる (Laughlin, 1991, p. 213)。

もうひとつの前提が、組織と外部環境の関係に関するものである。通常、組織はその外部環境とバランスを取りながら活動する。しかし、時には外部環境が変化し、組織に対して何らかの刺激を与えることがある。これを Laughlin (1991) では外乱 (disturbance)⁽¹⁾ と呼び、外乱が生じたときに組織変化が見られると指摘している。

外乱には、どのような種類のものが存在するのであろうか。Broadbent and Laughlin (2005)

は、外乱となる要因には様々なタイプが存在するとし、その例として組織行動を形作ろうとする社会的なメカニズムや、組織の主要なステークホルダーなどが、その要因となる可能性があることを示している。より具体的な外乱については、Bebbington (2007) によって次のものが示されている。①法律や政府の財政政策の変化、②産業における商業関係の変化、③財務的な利害関係者や資本市場の期待の変化、④産業における労働や技術の変化、⑤消費者、生産者、従業員のような利害関係者の関係の変化、⑥特定の出来事や行動に対する社会の期待の変化 (Bebbington, 2007, p. 227)。以上は外部環境から生じる外乱であるが、他方で、代表取締役の交代や従業員の行動のような内部環境から生じる外乱も存在する (Bebbington, 2007, p. 228)。

このように、多様な要因が組織の秩序を乱す外乱となる可能性があるが、重要なことは、組織は本来、バランスを維持するために変化に抵抗する性質を持つが、外乱によって何かをするように強いられたときにだけ変化するという組織の特性を前提としていることである (Laughlin, 1991, p. 210)。

(2) 組織変化モデル

これらの組織を構成する概念が外乱によってどのように変化するのかについて、Laughlin (1991) は、「惰性 (inertia)」、 「反発 (rebuttal)」、 「新たな方向性 (reorientation)」、 「植民地化 (colonization)」、 「進化 (evolution)」 の5つの組織変化のモデルを提示した。これら5つの組織変化モデルのうち、惰性とはすべての組織に最も望ましい状況であり、直面する外乱が存在しない状況を指す。つまり、他の4つのモ

(1) 本稿では disturbance を外乱と訳している。これは、組織の秩序を乱す要因という意味であり、本論文でも説明しているように、その要因は組織内外に存在する。

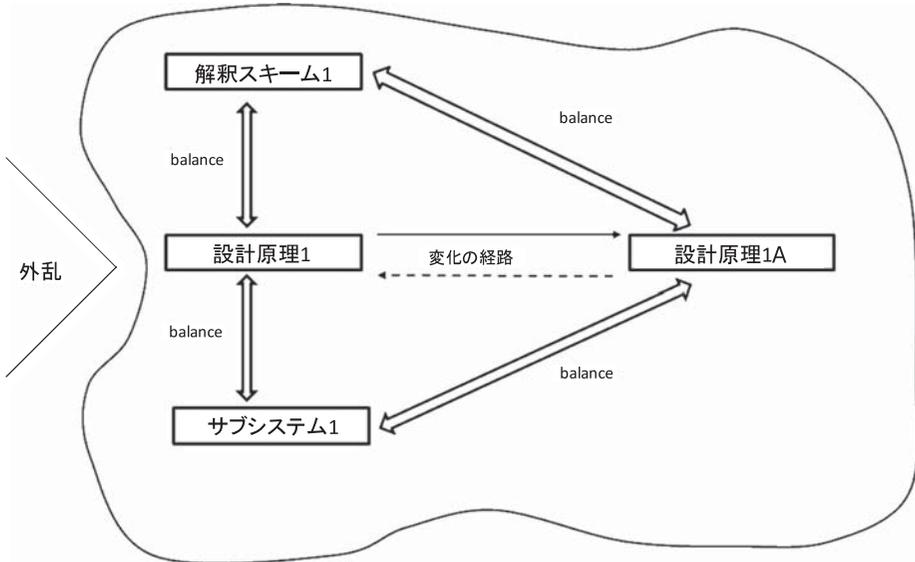
デルと異なり、惰性では組織は変化しない (p. 215)。

次に、組織の変化を捉えた「反発」, 「新たな方向性」, 「植民地化」, 「進化」の4つのモデルを見てみよう。

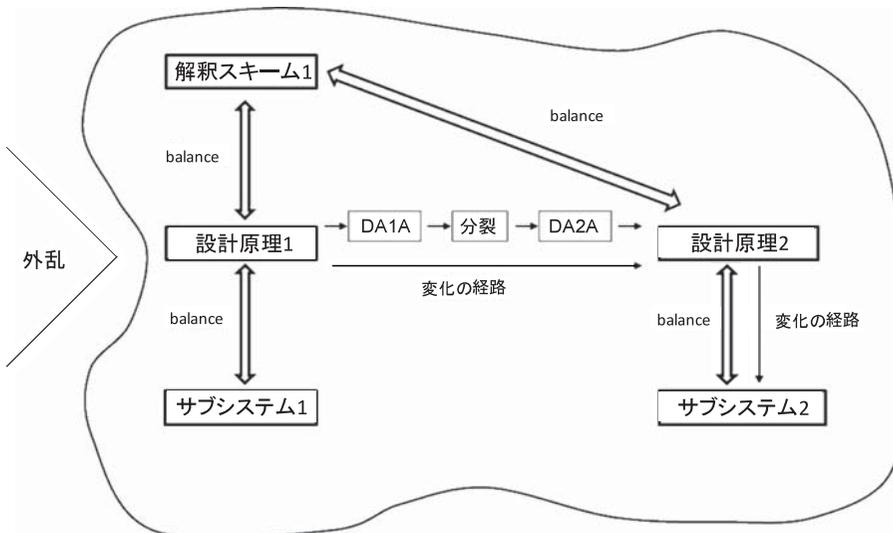
「反発」(図表1)では、まず外乱によって設計原理が影響を受ける。しかし組織が反発する

ことで、設計原理は元に戻り、従来の解釈スキームとの関係性を保持することになる。つまり、解釈スキームと、元のあるいは新しい設計原理との間でバランスや一貫性が失われない。

第2のモデルは「新たな方向性」(図表2)である。このモデルでは、外乱によって設計原理だけではなく、サブシステムも変化する。しか



図表1 反発 (Laughlin, 1991, p. 210)

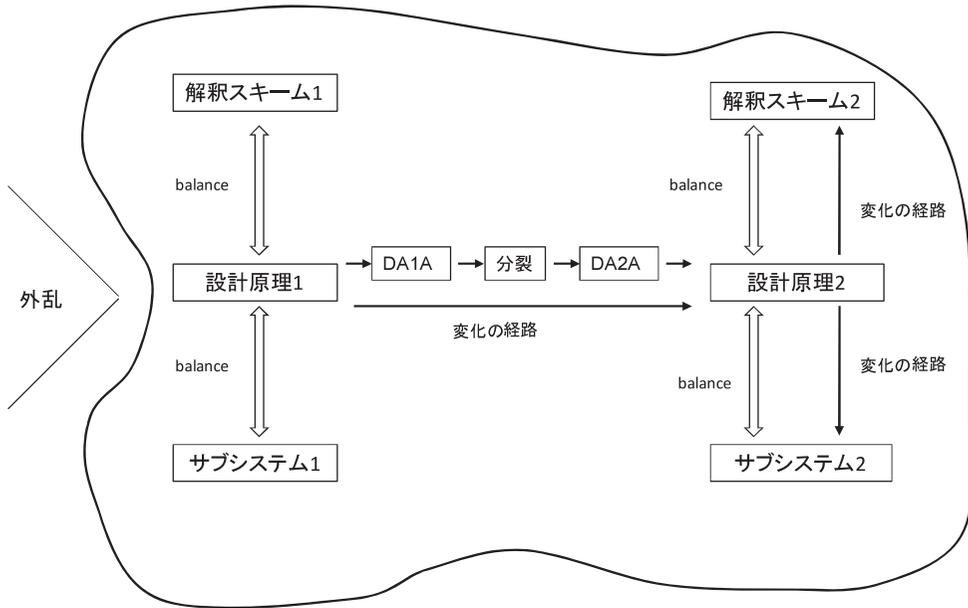


図表2 新たな方向性 (Laughlin, 1991, p. 217を一部修正)

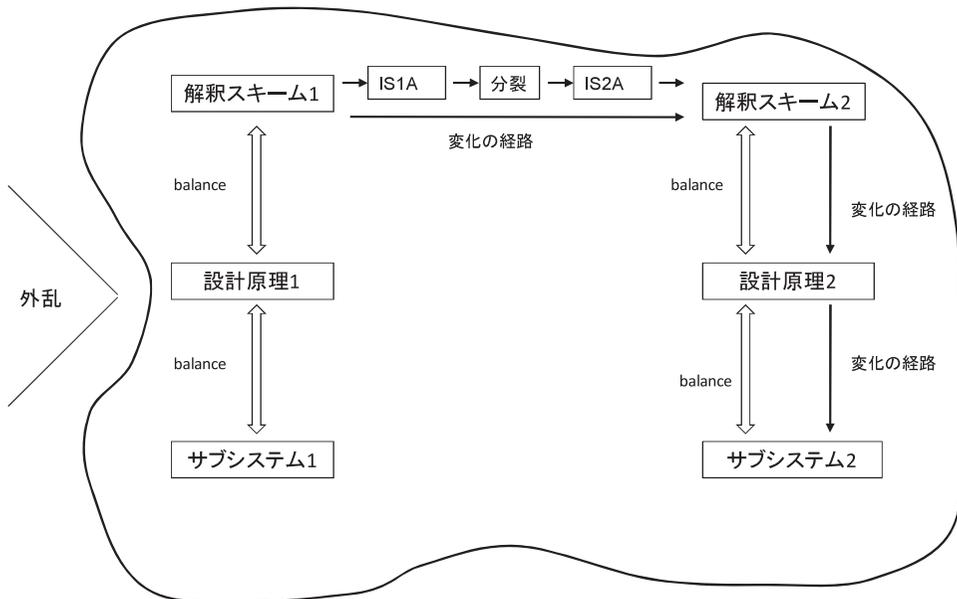
し、外乱の影響はサブシステムにとどまり、組織の中心部分である解釈スキームは基本的には外乱の影響を受けない。

第3の変化は「植民地化」(図表3)である。

外乱の影響でまず設計原理が変化し、そのことによってサブシステムと解釈スキームが変化し、組織全体に新しく基盤となる風潮が形成される。この解釈スキームの変化が組織によって



図表3 植民地化 (Laughlin, 1991, p. 219)



図表4 進化 (Laughlin, 1991, p. 221)

歓迎される植民地化と、歓迎されない植民地化が考えられる。

第4の組織変化の形態は「進化」(図表4)である。これは解釈スキームの変化を含む点では「植民地化」と一致している。しかし、すべての組織参加者によって強制ではなく、自ら進んで解釈スキームの変化が受け入れられる点が「植民地化」とは異なる。こうしたことを可能にするためには、行為者間の自由で広範囲にわたる対話が求められる。

「進化」における組織変化の過程では、外乱によってまず解釈スキームが変化し、組織の基盤となる新たな特質(風潮)が生まれる。そしてこの新たな解釈スキームと適合するように、設計原理とサブシステムが変化する。つまり、解釈スキームが設計原理やサブシステムよりも先に変化するところに特徴がある。

さらに、これらの組織変化モデルを、第1段階の変化である形態維持的(morphostasis)変化と、第2段階の変化である形態形成的(morphogenetic)変化に分類している。形態維持的な変化とは、変わっているように見えるが根本的な部分は変わっていない状態であり、外乱の影響は解釈スキームに及ぶことなく、組織を通り抜ける。先に説明した組織変化モデルのうち、「反発」と「新たな方向性」が形態維持的な変化に該当する。他方、形態形成的な変化は、組織の遺伝コードに深く浸透するような変化であり、外乱によって生じる変化が解釈スキームにも影響する。これには、組織変化モデルの「植民地化」と「進化」が該当する。

Laughlinのモデルの特徴は、次の2点である。ひとつは、外乱によって組織は変化するのであり、外乱が起きなければ組織は現状を維持しようとする性格を有することを前提としていること。そして、もうひとつは、外乱が起こったときの組織に与える影響の経路を見ると、その中心を設計原理に置いている点である。

Broadbent and Laughlin (2005)によれば、外乱に伴う組織変化の中心は、設計原理の役割、活動、構造、メカニズム、そして、設計原理をコントロールしようとする人々である。設計原理が果たす役割の中心は、組織を通じた外乱のコントロールである。外乱に対する対応は設計原理の構造とシステムに関係するだろうし、このことは、外乱がどのような経路をたどるかに大きく影響する(Broadbent and Laughlin, 2005, p. 16)。

(3) 会計変化と組織変化

なぜLaughlinのモデルが会計研究で利用されるのか。会計研究と組織変化の関係をどのように考えればいいのだろうか。この点については、Broadbent and Laughlin (2005)において、会計の主な目的である意思決定目的に注目して、次のように述べられている。

「特に財務的な意思決定を行うということは行動するということであり、行動することは変化につながりやすい。したがって、会計は変化のプロセスと密接に関連している」(Broadbent and Laughlin, 2005, p. 18)。

しかし、会計と組織変化の関わりは多用である。それは、会計の役割が多用であることと関係している。組織変化のプロセスにおいて会計が果たす役割について、Hopwood (1990)は次の3点をあげている。

- ・組織における特定の可視性を作り出す役割 (p. 8)
- ・計算実務としての機能 (p. 9)
- ・経済活動の範囲を作り出す役割 (p. 10)

この3つを会計の役割として提示したうえで、組織変化との関係を次のように言及している。

「会計領域の抽象化や客観化は経済という名の下の行われる。そのことによって、経済的知識と理解が操作可能になり、このことによってよ

り容易に、組織のアジェンダや関心、選択を浸透させ、形作ることが可能になる」(Hopwood, 1990, p. 10)。

会計技術が組織活動を、経済的な視点から可視化し、その情報に基づいて意思決定が行われる。したがって、会計が作る情報如何によって可視化される対象の範囲が変わるのであり、それは従業員の行動や考え方に影響することになる。あるいは反対に、組織の目的によってどの会計手法を利用するかは異なり、また会計手法ごとに可視化できる範囲も異なる。このことは環境会計についても同様に考えることができる。もし、組織内外で環境会計情報に基づいて意思決定を行うのであれば、それによって行動が変化し、組織変化につながるであろう。

しかしこのモデルは概念的なものであり、実証結果に基づくものではなく、「これらのモデルは、その性質を論証し、発展させる実証的な例を必要としている」(Laughlin, 1991, p. 210)。そこで、環境問題を外乱と捉え、環境問題に対して組織がどのような行動を取るのか、外乱が組織に与える影響を検証しようとする研究が現れる。

3. 環境会計と組織変化の関係

近年、様々な組織にとって環境問題が外乱の一つであることは疑いないだろう。環境問題に取り組むためのマネジメントシステムを構築し、その結果をステイクホルダーに対して説明するために、環境マネジメントシステムや環境会計、環境報告書といった設計原理が導入されていることは周知の事実である。企業が環境問題という外乱に対応するにあたって、これらの設計原理が組織の中でどのような役割を果たしたのだろうか。本節では、環境問題を外乱とみなし、環境会計の組織変化における役割をとらえようとした先行研究から (Gray *et al.*, 1995;

Larrinaga-González *et al.*, 2001; Larrinaga-González and Bebbington, 2001; Ball, 2005), 環境会計と組織変化の関係を明らかにしようとする。

(1) 環境問題という外乱

環境問題が原因となり、企業に対して変化を求めた外乱として、何が考えられるのであろうか。環境問題や社会的問題を外乱として捉えた先行研究をもとに、Bebbington は環境・社会的問題に関わる外乱を試験的に分類して示している (Bebbington, 2007, p. 230)。また、後で取り上げる Gray *et al.*, (1995) でも想定される外乱が提示されている。これらを総合すると、次のものが環境・社会的問題に関わる外乱として考えられる。

- ①法規制の変化
- ②産業や組織の正統性を問題とする出来事
- ③環境パフォーマンスに対してメディアが表す期待
- ④環境に対する責任についての社会の一般的な期待
- ⑤社会や自然環境をマネジメントするためのツールや技術の開発や組織による利用
- ⑥従業員、消費者、取引先など組織参加者の変化

このように、環境問題に関係する外乱として多様な形態のものが存在するが、これらの外乱について注意すべき点がある。これらの外乱は、個別の要素が組織に対して影響を与えというだけではなく、外乱の集合として捉える必要がある (Larrinaga-González and Bebbington, 2001; Bebbington, 2007)。そのときに、どの外乱や外乱の集合が組織に対して最も影響力が大きいのかという問いについては、環境情報開示の論理を探る研究などで議論されており多様であるが、法規制については多くの研究で影響が大きいとされている。

(2) 環境問題に取り組む企業の組織変化

環境問題に取り組む企業においてどのような組織変化が見られるか、そして組織変化における環境会計の役割をテーマとし、分析フレームワークとして Laughlin (1991) で提示されたモデルを利用した最初の研究として、Gray *et al.* (1995) がある。その後、Gray *et al.* (1995) の結果を、異なる文化を持つ国の企業を対象に検証する目的で行われたのが、Larrinaga-González *et al.* (2001) である。

Gray *et al.* (1995) の研究は、企業の公表資料や企業とのワークショップ、アクションリサーチ、インタビュー、質問票調査など、多様な手法によって集めた情報を分析した結果である。特に研究の中心となるインタビュー調査は、イギリスとニュージーランドの 21 の組織の加工・製造部門を対象に行っている⁽²⁾。

他方、Larrinaga-González *et al.* (2001) は、Gray *et al.* (1995) の組織変化モデルを使用し、このモデルがスペイン企業に適用可能であるかどうかについて検証することを目的としている。事前に質問表調査を実施し、その回答をもとに各企業がどのタイプに分類できるかについて予測し、その予測が適合するかどうかを調査資料をもとに分析するというスタイルの研究である。以下では、これら 2 つの研究から、環境問題に取り組む企業で起こる組織変化を見てみよう。

「惰性」と「反発」

組織が外乱を無視し、何も変化しないのが「惰性」である。そして外乱が設計原理に影響を及ぼすが、設計原理とサブシステムや解釈スキームとのバランスは崩れず、設計原理も元に戻る。

これが「反発」である。Gray *et al.* (1995) が指摘するように、「惰性」と短期の「反発」を区別することは難しい (p. 223)。「反発」では設計原理の変化が見られるはずだが、短期の「反発」であればすぐに元に戻ってしまうため、その痕跡を見つけることが難しくなるからである。

環境問題を無視する「惰性」は、そもそもインタビュー調査などで明らかにすることは難しい。環境問題を無視している企業がインタビューに答えることは考えにくいからである。そこで、質問票調査の結果を見ると、環境問題を考慮していないと回答している企業が存在することが、イギリス企業においてもスペイン企業においても見られる (Gray *et al.*, 1995; Larrinaga-González *et al.*, 2001)。

「反発」に分類される企業は、環境問題は自社には当てはまらないとする認識 (Gray *et al.*, 1995, p. 223; Larrinaga-González *et al.*, 2001, p. 223) や、環境問題はサプライヤーや消費者の段階で起こっており、組立や輸送を行っている企業では関係ないという責任転嫁、企業は環境問題に取り組む能力や知識はなく、政府がイニシアティブを取るべきといった主張 (Larrinaga-González *et al.*, 2001, p. 223) が見られる。このように、環境問題は重要な問題であると認識しながらも、そのことに企業が取り組むことには反発していることがわかる。ただし、単に反発しているだけなのか、それとも環境問題に取り組むために設計原理を変えるような検討をしようとしていたのかは、2 つの研究共に明かではない。

「新たな方向性」

「新たな方向性」に属する企業が外乱を企業内部に取り込む要因は、コスト削減や、長期的

(2) インタビューの時期は論文中には明記されていない。ただし、インタビューを補足する形で郵送質問票調査の結果が利用されているが、これは 1992 年にイギリス企業の財務部門のディレクターを対象に実施されたものである (Bebbington *et al.*, 1994)。

戦略、マーケティング、PR活動などによる競争優位の獲得など、経営上の利点を考慮してのことである。コスト削減を目指して廃棄物の削減に取り組んだり、環境アジェンダをPR目的で利用するといった小さな変化は見られるが、それは従来の経済発展重視の志向とは変わっていない (Gray *et al.*, 1995; Larrinaga-González *et al.*, 2001)。

Larrinaga-González *et al.* (2001) は、「新たな方向性」について重要な指摘を行っている。それは、「新たな方向性」に分類される企業と「反発」に分類される企業では、インタビューの発言内容に特徴が見られたことである。「新たな方向性」に分類される企業では環境マネジメントシステムを導入したり、環境設備投資を進めようとしている。したがって、インタビューの環境問題に対する見解は企業の現実の取り組みをもとに話したものである。他方、「反発」に分類される企業では実際には環境問題には取り組んでいない。したがって、環境問題に対する意見は否定的なものであるか、理解を示したとしてもその内容は理想論になるという (Larrinaga-González *et al.*, 2001, p. 225)。

「植民地化」

2つの研究では、変化の内容と外乱を植民地化する動機に焦点が当てられている。

まずは動機についてみていくことにしよう。Gray *et al.* (1995) では、環境問題に関する訴訟や公衆による批判、事故の可能性、従業員のモチベーションやモラルの低下といったこれらの懸念が、植民地化の動機になっていると指摘している (p. 226)。

一方 Larrinaga-González *et al.* (2001) では、企業の経済的業績に直接関係しない懸念だけではなく、法規制のような強制力はないが、経済活動に直接関係する要因も見られることを示している。例えば、取引企業である顧客や親会社

が環境に対する取り組みを要求するようになる場合である。これらは「新たな方向性」に分類された組織の動機と似ているが、「植民地化」に分類される企業では、感じている懸念や脅威がより現実的であると指摘している (p. 228)。

しかし、これらの動機を持って企業が環境問題に取り組んだとしても、「自然環境の植民地化が組織の価値観におけるシフトを引き起こすという結果は得られなかった」 (Larrinaga-González *et al.*, 2001, p. 230) と結論付けている。

「進化」

Laughlin (1991) のモデルでは「植民地化」と「進化」に属する企業では解釈スキームが変化することになるのだが、2つの先行研究では解釈スキームの変化は見られなかった。Gray *et al.* (1995) と Larrinaga-González *et al.* (2001) の研究では、環境問題に取り組む企業において、短期利益や経済成長を目指す従来のビジネス観から、環境問題を中心とした見方にビジネス観が変わることが、解釈スキームの変化だと捉えている。このような解釈スキームの変化は2つの研究では共に見られなかった。しかし、Gray *et al.* (1995) では、組織における中心的な神話を疑うこと、そして、組織内や組織とステイクホルダーの間で行われる新しい対話の形態を受け入れることがいくつかの企業の中で見られた。こうした企業が形態維持的進化に分類されると指摘している。

(3) 組織変化モデルの課題

これらの考察結果を基に、Gray *et al.* (1995) は Laughlin (1991) の組織変化モデルの修正の必要性を指摘している。それは、形態維持的変化と形態形成的変化の分類についてである。Gray *et al.* (1995) によれば、調査の結果から、環境問題に積極的に取り組む組織の大半は植民地化や進化に該当すると考えられるが、ビジネス

中心の考え方から離れて、環境問題を中心に行動しているわけではないことがはっきりと見られた。しかし、植民地化を例にとると、解釈スキームに変化は見られなかったものの、Laughlin (1991) が提示した植民地化と同様に、告発や大衆からの批判にさらされるという「恐れ」(p. 226) を動機として行動している。このことから、解釈スキームは変化していないものの、状況によっては植民地化することを命じられる「望まれない植民地化」(Laughlin, 1995, p. 220) の考えと一致している (p. 226)。

「進化」については、Gray *et al.* (1995) では、行為者間の広範な対話自体は見られなかったが、組織内および、組織と外部参加者との間の対話の新しい形が作られようとしていたり、組織の中心的な神話を疑う事例が見られたことから、こうした企業を形態維持的進化と分類した。

したがって、Laughlin は「植民地化」と「進化」については、解釈スキームが変化する形態形成的変化と分類したが、「植民地化」と「進化」のそれぞれについて、形態形成的変化と、解釈スキームが変化する形態維持的変化に分ける必要性を指摘している (p. 226)。

しかし、Laughlin (1991) のモデルにおける「植民地化」と「進化」の特徴は、外乱に対応する中で解釈スキームが変化するところにある。Gray *et al.* (1995) や Larrinaga-González *et al.* (2001) が示すように解釈スキームが変化するものであれば、それは Laughlin (1991) の言う「植民地化」や「進化」ではない。あえて形態維持的「植民地化」・「進化」とする必要はないのではないかという疑問が残る。

また、これら2つの研究は従業員のインタビューから得られた情報を根拠に、「進化」の分類を行っている。それゆえ、外乱と企業活動の関係を中心とした従業員の認識、つまり解釈スキームに重点を置いた分析となっている。しかし、この組織変化モデルの中心は設計原理であ

る。設計原理としての環境会計は、環境問題という外乱に対応する組織においてどのような役割や影響を持つのだろうか。設計原理が変化するプロセスを細かく分析しなければ、設計原理がサブシステムや解釈スキームにどのような影響を及ぼしているかがわからないだろう。先行研究にはこうした視点が欠けている。

このように、環境問題に取組む企業において、環境会計の実施にかかわって、「新たな方向性」や「植民地化」といった変化が見られたが、これらは解釈スキームが変化する形態維持的変化であった。つまり、これらの先行研究からは、環境会計も他の要素も重要な組織変化を生み出しているとは言えない。このことは、環境会計を組織変化のコンテキストの中でとらえようとすると、Laughlin (1991) のモデルだけでは十分でないことを表している。また、先行研究で取り上げられている環境会計は外部報告の環境会計、もしくは環境報告が中心であり、内部の意思決定に利用する環境会計は中心的には扱われていない。環境会計を組織変化の観点から論じた研究においても、2000年代ごろからは組織内部で利用する環境管理会計が取り上げられ始める。

4. 制度適応と脱制度化

前節では、先行研究において環境会計が重要な組織変化を生み出す要因となっているとは言えないことが示された。それにはいくつかの理由が考えられるだろう。ひとつは、先行研究が行われた時点において、環境会計自体が組織の意思決定に影響を与える手法として十分に発展していなかった可能性があること。これは環境会計手法の技術的な問題である。会計は財務的な意思決定を可能にし、このことが新たな行動を引き起こすことによって組織変化と結びつくのである (Broadbent and Laughlin, 2005, p.

18)。したがって、環境会計自体が組織の意思決定に役立つのであれば、組織変化において重要な役割を果たすことはできない。

しかし、仮に、環境会計が組織内外の人々の意思決定に役立つ情報を提供しているにもかかわらず、環境会計が組織変化につながっていないとすれば、さらに別の理由を考えなければならない。例えば、組織全体として環境問題を重視する認識が育っていない、経営者の社会に対するコミットメントが不足している、もしくは、何らかの要因によって意思決定に占める環境問題の割合が小さくなったなど。

このように、環境問題に取り組む企業において組織変化が見られないとすれば、その要因は何であろうか。また、その要因をどのように捉えればよいのだろうか。先行研究をもとに、これらの課題に取り組むことが本節の目的である。そこでまず、Larrinaga-González and Bebbington (2001) を取り上げる。この論文は Laughlin (1991) のモデルを使って環境会計と組織変化の関係を明らかにしようとした研究であるが、組織変化とは異なる組織行動が見られたことを示している。このことは、Laughlin (1991) のモデルだけではとらえることのできない組織行動を理解する上で、役立つと考えられる。

(1) 組織変化と制度適応

Larrinaga-González and Bebbington (2001) は、企業が環境問題に取り組むに当たって、2つの説明理論を提示している。ひとつは、組織は変化し、環境会計は組織変化を生み出すプロセスの一部である (Gray *et al.*, 1995; Larrinaga-González *et al.*, 2001) とする見解である。他方は、組織は環境問題に対応するために変化するのではなく、むしろ従来通りの活動を続けるために環境アジェンダ自体を変えようとするという見解であり、これを制度適応 (institutional appropriation) と呼んでいる。この2つの説明

理論を基に、スペインの電力会社における変化をケース・スタディから導こうとしている。

まず、組織変化から見てみよう。対象企業は自ら環境問題に取り組むことを戦略的目標と捉え、環境問題に対して権限を持つ環境管理部門を設置した。また、経営者自らが環境問題への取り組みを従業員や管理者に説明した。さらに、環境マネジメントシステムの認証を取得するに当たって、環境パフォーマンスの測定を始めた。これらの環境マネジメント活動に加えて、環境会計にも取り組んだ。その当初の目的は、環境にかかわるコストと投資額を測定することであったが、その後環境会計情報を廃棄物削減活動の予算化に利用したり、外部報告にも活用しようとした。このように複数の目的を持って始まった環境会計は、最終的には外部報告において利用されるだけとなり、内部の意思決定には用いられなかった。このような設計原理の変化は見られたが、それは必ずしも本来の目的は果たせておらず、本質的な変化をもたらしたとは言えないことが明らかとなった。

組織変化の要素が見られる一方で、制度適応の証拠も見られた。ひとつは、従業員個人の認識の問題である。会社として環境問題を戦略的目標に位置づけ、経営者自らトップダウンで環境問題に対する取り組みを進めようとしている中で、個々の従業員の意識はそうした考えについて行けていなかった。例えば会計部門の従業員は、「この会社のビジネスは電力を売ることであり、環境サービスを提供することではない」と発言している。また、環境活動は環境部門の活動であり、その他の部門の活動ではないという認識も見られた。このような従業員の認識は環境問題を無視していると考えられ、ミクロレベルの消極的適応 (Larrinaga-González and Bebbington, 2001, p. 282) に該当すると考えられる。

もうひとつの制度適応の証拠は、組織が対象

とする環境問題の範囲についてである。例えば、アニュアルレポートや環境報告書において、規制対象物質である SO₂ や NO_x については排出量が開示されているものの、社会的に重要な問題ではあるが法規制にはなっていない CO₂ の排出量については開示されていない。また、スペインの法律では土壌汚染の修復が求められているが、この法律は厳密に運用されているわけではない。したがって土壌汚染の環境影響を測定しておらず、土壌汚染修復基金も設けていない。つまり、取組む環境問題を、法規制が存在するかしないか（もしくは厳密に運用されているかどうか）で判断している。これは部分的適応（Larrinaga-González and Bebbington, 2001, p. 282）に該当する。

では、なぜこのような制度適応が見られるのか。Larrinaga-González and Bebbington（2001）はその要因について、組織変化を導く要因の集合（Duncan and Thomas, 1998）、そして組織と外部の境界の維持における会計の役割と組織内の調和を生み出す会計の役割（Llewellyn, 1994）という2つの観点から考察している。

Duncan and Thomson（1998）によれば、組織変化についての Laughlin（1991）のモデルの中には、その段階（惰性、反発、新たな方向性、植民地化、進化）を規定する介在変数が多く存在する。しかし、その変数を個別に見るだけでは十分ではない。変数を集合として捉え、また変数の配列をより詳細に記述することが、環境会計が組織コンテキストにおいてどのような役割を果たすのかを理解するためには必要である（Larrinaga-González and Bebbington, 2001, p. 280）。

そこで、環境問題に取組む組織活動に影響を与えた要因として、次の4つをあげている。

①外部要因（スペイン政府や国民の環境に対する意識、株主であるスペイン政府のプ

レッシャー）

②変化にとっての財務的な刺激（電力業界に適用されるナショナルエネルギープランや補償システム）

③マネジメント活動の強さ（環境目標を達成するために必要なスタッフの存在）

④組織内部のパワー関係（環境管理部門と他部門のパワー、環境管理部門の活動の正当性）

外部要因については、外部から企業に対して環境問題に取組むように求める強いプレッシャーはなかった。また、環境活動が大きなコスト負担にならない限りは、組織の活動を支援する要因と考えられる。マネジメント活動については、環境活動について権限を持つ環境管理部門を設置するなど、環境活動を十分にサポートしていたと考えられる。反対に、産業界における財務的インセンティブの仕組み、そして環境管理部門と会計部門のパワー関係が、ネガティブな影響を及ぼした。会計部門を始め、従業員個人のレベルでは、環境問題は環境管理部門の問題であるという認識が社内において一般的であった。また、環境管理部門が中心となって開発した環境会計システムが会計部門に譲渡されようとしたが、会計部門が受け入れなかったことから、環境管理部門の権力が会計部門と比べて弱いことが見て取れる。

先に述べたように、環境会計は環境管理部門と外部有識者（論文の筆者）によって作られたものである。このことが組織変化における環境会計の役割に影響したと考えられる。つまり、環境会計は既存の会計と異なる目的を持ち、既存の会計の目的との調整に環境会計が失敗したことが、組織変化における環境会計の影響力を奪ったと考えられるのである。「環境に焦点を当てた管理会計は、それが組織の基盤となる良識を再生産するか、もしくは良識と協調する場

合に、組織内で生き残る。したがって、組織内の調和を求めないような管理会計の介入は組織の機能を変えるという点では多くの問題に直面するだろう」(Larrinaga-González and Bebbington, 2001, p. 281)。

これは、管理会計は組織内の調和を生み出すか再生産する際に重要な役割を果たすとしたLlewellyn(1994)の考え方に適合する。つまり、組織の支配的な気風を変えようとして会計が使われる場合、また会計担当でない人々によって新たな会計の導入が進められる場合には、既存の会計担当者の変化に対する抵抗が起こり、このことが環境会計が組織変化につながらない要因となる。

また企業が環境問題に取り組むことを支援する制度的要因も重要であるが、このケースではそうした制度的な支援がなかった。また、この企業は自ら環境問題を戦略的目標に組み込んだ企業であり、直接的な外乱(Laughlin, 1991)が存在したわけではない。外乱を受けて行動するのではなく、企業自身が環境問題に取り組もうとすることは、この企業の場合は組織変化を進めることにおいて十分な要因とはならなかった。

この研究では、環境問題に取り組む組織活動に影響を与えた要因として、①外部要因、②財務的刺激、③マネジメント活動の強さ、④内部のパワー関係の4つをあげている。これらのうち、財務的刺激と内部のパワー関係が否定的に強く影響したことで、環境会計が定着しなかったと説明している。このような、一旦導入された環境マネジメントや環境会計が組織に定着しない要因を、Oliver(1992)が提示した脱制度化(deinstitutionalization)のモデルを利用して明らかにしようとした研究がBall(2005)である。

(2) 脱制度化

Oliver(1992)は、既存の制度が衰退していくプロセスと要因をモデル化して示している。Oliver(1992)によれば、組織の制度が衰退する要因として、政治的压力、機能的压力、社会的压力の3つの压力が要因と考えられる。なお、これら3つ要因にはいずれも組織内部の要因と組織外で生まれる要因が存在する。

政治的压力とは、パフォーマンスに関する問題や危機がもたらす対立、組織内の権力関係の変化などによって起こる。機能的压力とは、目標の明確さや技術特性、効率性に対する要求、競争などが増大することによって、制度化された実務の機能的有効性が経済的、技術的な目的と両立しないとき、あるいは、相いれない出来事やデータが伝統的な組織の想定や規範を不安定なものにするときに起こる。最後に社会的压力は、法規制の変化や社会の期待・価値観の変化、あるいは組織間、組織内のメンバー間のインタラクションの機会が減少することで、脱制度化につながる。これらの要因が制度の衰退に影響するのであるが、その過程では衰退の速度を速めようとするエントロピー圧力と、反対に衰退の速度を遅らせようとする惰性压力が働く。

組織の環境問題への取り組みが、制度適応(Larrinaga-González and Bebbington, 2001)に動く要因を、脱制度化(Oliver, 1992)のモデルを利用して説明しようとしたのが次に見るBall(2005)⁽³⁾である。

Larrinaga-González and Bebbington(2001)を参考に、イギリスの地方自治体における環境会計の利用が組織変化に対してどのように影響するのかについて考察することを目的としている。地方自治体における環境会計の利用と組織変化について探求するために、「組織変化と制

(3) 調査時期は2000年6月から2001年8月である。

度適応」(Larrinaga-González *et al.*, 2001), そして脱制度化 (Oliver, 1992) のフレームワークを採用している。

イギリス政府がローカルアジェンダ 21 を支持したことで、州政府も持続可能な発展に取り組まなければならなくなった。2000 年 10 月に政府が 2 つの法律を制定する。ひとつは、地域の経済・社会・環境にかかわる富を増大し、持続可能な発展に貢献することを目指すもので、強制的義務の法律である。もうひとつは、強制力はなく任意での取組みを促す法律である。これらの法律のもとで持続可能な発展に取り組むために、州政府は環境サービス局のスタッフが中心となり、フォーラムを結成した。メンバーは、地域議会、地元企業、健康機関、警察、教育機関、ボランティア組織などである。

このフォーラムが 1999 年に、「生活の質指標」を公表した。これは、家庭からの CO₂ 排出量やゴミの排出量、河川の質、古い建物が倒壊するリスク、失業率、心臓疾患による早期死亡者数など環境、社会、経済に関わる 23 の指標で構成される。この論文では、この「生活の質指標」を環境会計として位置付けている。この指標は当初は外部報告に利用する予定だったが、その後、目標や方針など、州議会による内部管理に利用されるようになった。以上が環境会計と組織変化の関係についてである。

ところが、2001 年 7 月以降、コミュニティ戦略に対する環境面でのトップレベルのサポートを受けることが難しくなる。きっかけは、州知事がサステナビリティの内容について、その範囲を教育や社会サービスなどに広げ、環境の優先順位を下げる取組みを始めたことである。これが制度適応 (Larrinaga-González and Bebbington, 2001) と捉えられる。

このような組織変化から制度適応に向かう際の要因を、脱制度化 (Oliver, 1992) のフレームワークをもとに分析を行っている。

第 1 に政治的プレッシャーについてである。このケースでは 2 つの要因が明らかになっている。ひとつは、ローカルアジェンダ 21 への対応として、環境問題を優先するか、教育や社会サービスなどの広範囲サービスを対象とするかという、内部コンフリクトである。当初は環境問題が優先されたが、その後サービス指向のマネジャーによって、環境問題の優先順位は低くなった。これは環境問題が他の問題に変換されるという、まさにマクロレベルの制度適応 (Larrinaga-González and Bebbington, 2001) である。また、州政府の環境サービス局の活動は予算削減という経済的プレッシャーによってその活動が制限されることになる。つまり、内部コンフリクトと経済的プレッシャーが政治的プレッシャーとして提示されている。

第 2 は機能的プレッシャーである。サステナビリティに関する 2 つの法律が制定されたことで、環境問題に対する対応の記録を説明するという機能的プレッシャーが当初は高まった。したがって、機能的プレッシャーは州議会の環境問題に対する活動についてポジティブな役割を果たしたと言える。

州政府の会計担当者は環境問題に対して理解を示しており、会計担当者が生活の質指標に関わることで、彼らの環境問題に対する意識は高まった。これは、機能的プレッシャーに対する組織の対応の一部と考えられる。

最後が社会的コンセンサスや文化的要因であるが、このケースでは変化に対してネガティブなプレッシャーとなった。環境問題に対する取組みは、政府の意向を州議会が取り入れるわけだが、州議会の考え方が伝統的な価値観に基づくものであれば、環境問題が州議会の中で正統に理解されないことになる。このことは、政治的プレッシャーで取り上げた、環境問題を優先するか、教育や社会サービスなどの広範囲サービスを対象とするかという、内部コンフリクト

とつながる。

また、深刻な問題として、州議会に環境問題への取組みを求める社会全体のプレッシャーが欠けていると考える幹部もいた。

これらの政治的・機能的・社会的圧力によって、環境問題への取組みが後退したと結論付けている。ただし、こうした解釈についてはいくつかの注意が必要である。まず、政治的、機能的、社会的プレッシャーがどのような順序や関係を持って、ポジティブな変化をもたらすのかについては明らかになっていない (Ball, 2005, p. 368)。それぞれの要因がどのように関係し、企業に影響を与えているのかについては、さらなる研究が必要であろう。

また、Ball (2005) は自治体を対象としているが、企業を研究対象とする場合は、「州議会で経験した長期間に渡る機能的プレッシャーは、企業が経験する機能的プレッシャーとは性質的に異なる」(Ball, 2005, p. 369) ということに注意しなければならない。この研究で示された政治的・機能的・社会的圧力の個々の内容は、自治体に特有のものであるかもしれない。また、自治体の要因と企業の要因が異なるかどうかというよりも、企業においても、その企業が置かれている状況が異なれば、同じ要因でも異なる影響をもたらすと考えられる (Larrinaga-González and Bebbington, 2001, p. 284)。Larrinaga-González and Bebbington (2001) が指摘するように、「ある組織が、ある国の産業において、ある時期、環境アジェンダが、企業の業務に対して変化するように求めることに対してどのように行動するか、そのダイナミクスを対象とした研究は少数である」(Larrinaga-González and Bebbington, 2001, p. 270)。日本は世界的に見ても環境会計手法が多く生み出されており、導入企業が多い国である。その日本企業において、環境会計が組織に対してどのような影響を与えているのかを明らかにすること

は、世界の環境会計研究においても重要な貢献となる。

5. 今後の研究課題

日本では、2002年に経済産業省によって環境管理会計手法ワークブックが発行されて以降、環境管理会計に対する注目が高まっている。環境管理会計は企業が環境経営を進めていく中で、企業内で行う意思決定に役立つ手法であり、それぞれの手法は企業が直面する課題（設備投資、環境配慮製品の開発、資源効率性向上など）を解決するために、それぞれの課題に応じた手法が利用される。それぞれの手法が既に完成された手法であるとは限らないが、環境管理会計を社内で行っている企業は多く見られる。そこで考慮すべき課題は、環境管理会計を実施することで、社内においてどのような変化が起こったのかということである。なぜなら、もし環境管理会計を導入したことが組織内において重要な変化をもたらしていなければ、導入された環境管理会計も一時的な利用で終わる可能性が高く、組織内に環境問題を経営上の問題としてとらえようという認識が育っていないこととつながるからである。この点を明らかにすることで、環境管理会計が環境経営を進める企業において有効であるかどうかを示されるはずである。

環境問題という外乱の結果、環境管理会計を導入した企業は多く存在するであろう。これらの企業で環境管理会計が継続的に実施されているのか、それとも一時的な利用で終わったのか、その要因を探ることが重要となる。

継続的に実施されているのであれば、その結果、組織内部でどのような変化が起こったのかを見ていく必要がある。具体的には、環境管理会計の実施に伴って変化した設計原理やサブシステムが存在するか、そして最終的には解釈ス

キームに変化が見られるのが重要なポイントである。ここで想定する解釈スキームの変化とは、環境第一主義のような原理的なものではない。例えば、経済問題と環境問題の両立が企業経営において必要だという認識が共有されているか、ということである。例えばキヤノンでマテリアルフローコスト会計（MFCA）の導入を推進した安城氏は、次のように述べている。

「環境の取組みが未だ完全に現場の取組みになっていないことに苛立ちを覚えている。……MFCA は環境への取組みを現場の取組みとしてEQCD（環境・品質・コスト・納期）一体の活動とするものである」（安城、2007、40頁）。

つまり、MFCAはその特性として、環境問題が従来の経済活動と一体化することを可能にする手法であると考えているにもかかわらず、実際にはそうならないことに苛立ちを覚えているのである。これは、MFCAによる資源生産性の向上と経済活動の両立という問題が組織内の従業員によって十分に認識されていないことを示している。安城氏の見解によれば手法自身にはそうした可能性があるにもかかわらず、運用段階ではそれが実現しないということは、MFCAが組織の気風を変えるような組織変化をもたらしていないと言えるだろう。

もしこうした解釈スキームの変化が見られなるとすると、環境管理会計の実施は、例え効果があったとしても一時的な実施で終わるかもしれない。その場合、いったん導入された環境管理会計が組織の中で衰退する過程を、脱制度化（Oliver, 1992）の観点から政治的・機能的・社会的圧力をもとに説明することが有効だろう。

また、新たに導入された環境管理会計は組織内で既存の会計との調整が必要となる（Llewellyn, 1994）。特にMFCAの場合は、会計だけでなく、既存の生産管理手法との調整を必要とするだろう。Duncan and Thomson

（1998）が指摘するように、環境会計が組織に重要な変化を及ぼすかどうかは、環境会計の手法自体のレベルが高度であるかどうかというよりも、たとえ手法自体が十分に発達していなかったとしても、組織の状況によっては組織に重要な変化をもたらすことは可能であると考えられる。先にも指摘したように、Laughlinのモデルでは、設計原理が変化するプロセスにはあまり重点が置かれていない。組織内で解釈スキームの変化がいかにして起こるのかを明らかにすることは重要な課題である。しかし、環境会計を実施する際に、既存の会計システムや生産管理システムとどのように調整するのか、あるいは、既存のこれらのシステムがどのように変化するのかといった設計原理が変化するプロセスを明らかにすることは、組織変化という観点からだけでなく、環境会計という手法の技術的な発展においても重要である。

6. おわりに

多くの日本企業は、1990年代半ば以降、環境問題に取り組むために環境マネジメントシステムや環境会計を導入してきた。これは言い換えると、環境問題という外乱が、多くの日本企業の組織に対して設計原理の変化をもたらしていると言える。しかし、設計原理が変化したことで、サブシステムや解釈スキームは変化しているのだろうか。それは、環境マネジメントシステムや環境会計が組織内でどのように捉えられているのかに依存するだろう。また、制度適応の観点から説明されるように、他企業の動向に影響を受けて、あるいは正統性の観点から説明されるように、ステイクホルダーからの圧力を避けるために、環境マネジメントシステムや環境会計を行っている場合、解釈スキーム、つまり組織内の従業員の意識に変化が見られるとは考えにくい。では、どうすればいいのか。

それは、環境マネジメントシステムや環境会計を今までのように組織外部を意識して行うだけでなく、組織内部を意識して取り組むことが求められるだろう。より具体的には、企業、あるいは組織の本業と結びつけることであり、それはまさしく環境経営と言い換えることもできるだろう。そのための手法として有力視されているのが、環境管理会計である。

環境管理会計には、従来の管理会計手法に環境の要素を付加したものや、環境管理会計オリジナルの手法など様々で、管理会計と同じく目的に応じて多用な手法を使い分けるものである。しかしいずれの手法も、企業の本業、あるいは経営活動の中心と密接に関連することができる可能性を有している。環境管理会計がこの段階に到達することで、従業員の意識変化を起こすことが可能になるのではないだろうか。Gray et al (1995) や Larrinaga-González et al. (2001) では、解釈スキームの変化が見られる企業は小数であり、「進化」に分類できる企業はなかったことが示されたが、その要因の1つは、外部報告のための環境会計を中心にしてきたことがある。従って今後、環境管理会計を導入している企業において、どのような組織変化が起きているのかについて研究を進めることで、組織における環境会計の有用性を再発見することができるかと期待される。

参考文献

- Ball, A. (2005), Environmental accounting and change in UK local government, *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, Vol. 18 No. 3, pp. 346-373.
- Bebbington, J. (2007), Changing organizational attitudes and culture through sustainability accounting, in Unerman, J. et al., (2007), pp. 226-242.
- Bebbington, J., Gray, R., Thomson, I. and Walters, D. (1994), Accountants' attitudes and environmental-sensitive accounting, *Accounting and Business Research*, Vol. 24 No. 94, pp. 109-20.
- Broadbent, J. and Laughlin, R. (2005), Organisational and accounting change: theoretical and empirical reflections and thoughts on a future research agenda, *Journal of Accounting and Organizational Change*, Vol. 1, No. 1, pp. 7-26.
- Duncan, O. and Thomson, I. (1998), Waste Accounting and Cleaner Technology: A Complex Evaluation, Asian Pacific Interdisciplinary Research in Accounting Conference Proceedings, (Osaka, Japan: 1998).
- Gray, R., Walters, D., Bebbington, J. and Thompson, I. (1995), The greening of enterprise: an exploration of the (non) role of environmental accounting and environmental accountants in organizational change, *Critical Perspectives on Accounting*, Vol. 6 No. 3, pp. 211-239.
- Hopwood, A. G. (1990) Accounting and organization change, *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, Vol. 3 No. 1, pp. 7-17.
- Larrinaga-González, C. and Bebbington, J. (2001), Accounting change or institutional appropriation? A case study of the implementation of environmental accounting, *Critical Perspectives on Accounting*, Vol. 12 No. 3, pp. 269-292.
- Larrinaga-González, C., Carrasco-Fenech, F., Caro-González, F. J., Correa-Ruiz, C. and Páez-Sandubete, J. M. (2001), The role of environmental accounting in organizational change: an exploration of Spanish companies, *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, Vol. 14 No. 2, pp. 213-239.
- Laughlin, R. C. (1991), Environmental disturbances and organizational transitions and transformations — some alternative models, *Organization Studies*, Vol. 12 No. 2, pp. 209-232.
- Llewellyn, S. (1994), Managing the boundary: How accounting is implicated in maintain the organization, *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, Vol. 7 No. 4, pp. 4-23.
- Oliver, C. (1992), The antecedents of deinstitutionalization, *Organization Studies*, Vol. 13, No. 4, pp. 563-588.

Unerman, J., Bebbington, J. and O'Dwyer, B. (2007),
Sustainability Accounting and Accountability,
Routledge.

安城泰男 (2007) 「キヤノンにおけるマテリアルフロー
コスト会計の導入」『企業会計』第 59 巻第 11 号,
40-47 頁。