

社会関連会計研究

創刊号

1989年5月

日本社会関連会計学会

創刊にあたって

このたび、日本社会関連会計学会の研究機関誌「社会関連会計研究」が創刊されることとなった。学会は昨年（1988年）9月創立されたが、毎年すくなくとも、1回の研究会をもち、その成果を機関誌に公表することとなっている。

学会設立の趣旨は、会則にもあるように、社会関連会計の研究を指向する学徒が集まり、研究会や懇親会を通じて連絡をはかり、研究を深め親睦をはかることを目的とするものである。

周知のように、現代企業は「社会のなかの企業」であり、企業の立場にたって「企業と社会との関係」を捕捉・解明しようとする『社会関連会計』は、現代会計そのものであるといえる。しかしながら、このような社会関連会計の研究は、まだその緒についたばかりである。したがって、本誌のもつ目的・使命はきわめて大きいといわねばならない。

本誌においては、青木脩会長の「あいさつ」のあと、飯田修三氏の「論壇」につづき、第1回総会（研究会）の「研究報告論文」（郡司健・向山敦夫・黒川保美氏）を収録した。なお、創刊号ということから、学会会則・会員名簿や英文の学会紹介文（オーストラリアの“Social Accounting Monitor”へ送付のもの）などを載せた。今後の編集については、なにかとご教示を賜われればと思う。

最近、世界各国においては、社会関連会計の研究が活発である。たとえば、イギリスの雑誌“Accounting, Organization & Society”や“Accounting, Auditing & Accountability Journal”などにもみられるように、会計学の新しい息吹を感じることができる。本誌が会計学の理論や実務に貢献するところがあれば幸いである。

1989年 5月

日本社会関連会計学会

目 次

創 刊 に あ た っ て

あ い さ つ . . . 会 長 青 木 脩 . . . 1

論 壇

「社会関連会計の基本問題」 . . . 飯 田 修 三 . . . 3

研 究 論 文

「ドイツ社会関連会計の現状と課題

—西ドイツ新商法規定に基づく年次報告書を中心として—

. . . 郡 司 健 . . . 11

「西ドイツ社会関連会計の現状と課題

—西ドイツ社会関連会計とディスクロージャー制度の試論的研究—

. . . 向 山 敦 夫 . . . 20

「フランスP. T. T.の社会貸借対照表」 . . . 黒 川 保 美 . . . 30

「日本社会関連会計学会」会則 . . . 43

「学会役員その他（学会申し合わせ事項）」 . . . 44

「学会紹介（英文）」 . . . 45

「日本社会関連会計学会」会員名簿 . . . 47

「学会創立事情」 . . . 山 上 達 人 . . . 50

「学会行事」 . . . 51

「会員の著書・編著」 . . . 51

昭和63年9月15日の創立総会によって発足した私たちの「日本社会関連会計学会」は、ここに学会機関誌である「社会関連会計研究」創刊号を刊行することとなった。会員および関係者の方々とともに、同慶の意を表す次第である。今後、年を追って、この機関誌を量的にも質的にも充実させることによって、本学会の発展の証としたいものと念願している。

ここに、本学会の成立までの推移を明らかにしておこう。

昭和51年4月の日本会計研究学会第35回大会の折、東西の付加価値研究者有志若干名が集まり、「企業生産性研究会」を設立したことが始まりである。その後、毎年定期的に研究会を開き地味な研究を続けるうちに、付加価値会計の基底にある「企業と社会との関連性」に関心を持つ、様々の専攻分野の研究者が、会員として、参加するようになった。それに伴い、研究領域も拡大され、欧米における社会貸借対照表や企業社会会計、さらには、現行の制度会計も含められるようになった。研究会の名称もまた、「付加価値研究会」、つづいて、「社会関連会計研究会」と改名されることとなった。この間、研究会のいささかの成果として、青木・小川・山上編「企業付加価値会計（昭和56年、有斐閣双書）」を公刊し、また、会員諸氏による関係著書・関係論文も多数発表され、斯学の発展に貢献するとともに、会計学研究者や関係者の間で相応の評価をえたものと自負するに至った。

このように推移してきた私たちの研究会も、当初7名の小人数で発足したものが、いつのまにか約60名の会員数を擁するようになり、とくに、ここ数年間の若手研究者の増加に著しいものが見られ、なんらかの組織化の必要に迫られるようになった。たまたま、数年前から、社会関連会計の啓蒙・普及を目的として、「社会関連会計事典」を編纂しようとの試みがあり、その具体化として、「企業情報ディスクロージャー事典—社会関連会計の指針—（平成2年3月公刊予定、中央経済社）」が私たちの現実的課題となっていた。そこで、これを好機として、これまでの研究会を組織化して、学会とすることとし、昨年9月の創立総会において、「日本社会関連会計学会」設立の運びとなったのである。

なお、学会設立後ただちに、かねてから私たちの研究に多大の影響を与えてお

られる黒澤清先生と阪本安一先生とに、名誉顧問としてご指導をお願いすることとし、幸いにも両先生のご快諾をえた。このことは、若手の多い私たちの学会にとって、誠に心強いことであり、あげて、深謝しなければならない。

さて、本学会の研究対象である「社会関連会計」については、その意義・内容について定説が確立しているわけではなく、今後の研究活動に待つところが大きい。しかしながら、少なくとも、「企業と社会との関連性」、「企業の社会的責任」を視点として、会計学の新たな拡充・再編を目指すものとの共通認識については合意をえているものとする。私たちが、当初、研究会を組織した1970年代は、公害問題などで、企業の社会関連性が、切実な課題として重視されていた時代であり、また、欧米で社会貸借対照表などが提唱されたのも同じ1970年代であった。ところが、1980年代に入るにつれて景気の後退と低迷がづくると、ともすれば、企業の経済的責任のみを偏重し、社会的責任に目をつぶるような風潮が見られるようになった。しかるに、周知のごとく、ここ数年来、にわかには企業の社会的責任やその面からの会計制度の不備が問われるような数々の不幸な事態が露呈してきた。このことは、私たちの社会関連会計研究の重要性を再認識するよすがともなり、私たちの研究に新たな刺激を与える契機ともなるものと思われる。

それはともかくとして、現代の成熟した経済社会においては、企業行動の社会に及ぼす影響は、プラス的にもマイナス的にも、非常に大きい。これらの対社会的影響を明確にし、社会の繁栄と人間生活の向上に貢献することが、現代の企業に課せられた社会的責任である。この意味からも、私たちの学会に与えられた使命は、重かつ大といわなければならない。私たち会員一同も、一時の流行や風潮に囚われることなく、地道で継続的な研究を通じて、斯学の発展に努め、もって、社会に貢献するよう、常に自戒することが必要であろう。

私たちの学会の当面の課題としては、本年5月30日開催予定の第2回大会の成功と機関誌第2号の編集および「企業情報ディスクロージャー事典—社会関連会計の指針—」（執筆者のすべてが本学会会員）の公刊があげられる。会員および関係者の方々の一層のご協力をお願いしたい。

さいごに、本創刊号の刊行についてご尽力をいただいた方々に対し、心からお礼を申し上げて、あいさつの言葉を終わらせていただくこととする。

社会関連会計の基本問題

飯田修三

I 企業会計と社会関連思考

1. 社会関連思考と会計ディスクロージャー

会計ディスクロージャーに関する内外の新しいニーズが、大小いろいろと現認されている現世である。これらのニーズの変化は、ディスクロージャーに新たな動意の発現や動向の具現を促迫しないはずはない。通例の決算報告には見かけない『社会報告書』などのディスクロージャーは、すでに現実の日程に入ってきている。社会関連思考とのなじみは少しずつ深まりつつある。社会関連会計の諸類型に揺さぶられた現代企業会計の一大転機まさに到来した、といてよい。これを契機として現代企業会計は、どこまで新時代のニーズを取り込んでゆけるであろうか。このような展開の続進をめぐって、いつも悲観論・諦観論は絶えないが、そういつまでも企業会計は現実の動きに背を向けてはいられない。

過去20年における欧米企業の会計事情をふりかえってみれば、『年次報告書』『社会報告書』あるいは『雇用報告書』その他における開示内容の改新や拡充から察知されるように、社会関連思考の出現と参入は、やはり企業会計の道統にとって歴史的に衝撃的であったろう。もっとも、社会関連会計の具体的アプローチは多分まだまだ紛れにとまどうであろう。企業会計の在り方に向けた社会関連会計からの異議申立は硬軟とりどりであるものの、いずれにもそれだけの発想の重量感があるようである。このような現状の実証的解析は、「会計情報ディスクロージャーの現状・課題・展望」と表題する日本会計研究学会スタディ・グループ『報告書』2冊(1987年・'88年)が新しくて詳しい。

もとより、企業会計が企業内容ディスクロージャーに役立てられる有力な手段であることは動かず、その会計情報を中心とした決算報告書がコミュニケーションに有効な媒体の一種として通用することは、おそらく将来にわたって不動のままだろう。ここにきて変わったのは、なによりも情報ニーズの内容である。その特徴的なところをあげると、[企業と資本]の私的関係のみに関わることなく、むしろこれをも包摂して広く[企業と社会]の関係、つまり会社企業の社会関連を重視する情報ニーズへの転生である。つれて、会計情報の内容的な変化が求められ、これに対応すべき企業会計もまた、ついにその伝統的体系を改変しようと

する諸様の工夫を徐々に見せるしだいとなる。

2. 社会関連思考と企業会計体系

社会関連会計は、前述の経緯からして、もはや文字どおりの〔新種〕企業会計ではない。約30年まえから、社会関連会計は旧来の企業会計思考に対するラジカルなアンチテーゼを掲げて登場したほどのものである。それ独自の会計思考をかざした社会関連会計は、いかにも画然とした伝統的な企業会計体系に変容を迫りつづける宿命にある。どの程度でか、どのような形でか、その再編を求めつづけないければならない社会関連会計であろうか。その社会関連会計の経歴だが、まさに超長期の歴史のなかで積みあげられた企業会計のそれと、およそ比肩すべくもない。それだけに、あれこれ模索してゆくのは避けがたいにせよ、社会関連会計は自らの体系構成にも注力してゆくことを要するのである。

このような動容を示す新しい潮流が社会関連会計である。しかし、なにごととも一挙には進まないものである。時に潮どまりはくるし、強弱の逆流もあれば、はたまた複雑な分流も生じる。ここ10年ほどそうであったが、社会関連会計の潮勢は、残念ながら、いっぷくぎみである。社会関連会計の進路には依然としてその斬新さのゆえに旧套の保守が立ちほだかるうえ、さらに社会関連会計の前途には必然的にその未成のゆえに新進の相互批判が出てこよう。要するに、社会関連会計の来し方から見通しうる行く末まで〔もみあい〕の連続である。新しい会計対象の〔認識〕問題をいっそう掘りさげる余地は大きいし、そして非常にやっかいな〔測定〕〔伝達〕問題との取組みが、まだ多く控えているのである。

上述のように、これまでいくつものハードルを社会関連会計は越えてきた。とはいえ、いつときの高揚期を過ぎて80年代の初頭を挟んだ沈滞期に入ったまま、しばらくは低迷の苦悩を味わってきた社会関連会計である。21世紀をめざし真に新しい企業会計体系の構築に資しうる社会関連思考だが、残りのハードルは高くかつ多い。このあたりで一旦その足元を踏みしめておくのは時宜をえたことであろう。ようやくにして企業会計の一角に食い込んだ社会関連会計の歩みは、それなりに評価できる進度にある。大局観をいえば、社会関連会計は今なお基本問題をめぐって錬成すべき、いわば底ねりの段階に止まっている。幸いにして、英語圏・わが国における社会関連会計研究は近年けっこう活発なようすである。会社企業における社会関連会計の実践も、それを機縁に再び盛りあがるか。

Ⅱ 現代企業観と社会関連会計

1. 現代企業と〔現代〕収益性

社会関連会計の定義づけ、あるいは企業会計体系における社会関連会計の位置づけのいかんによるが、この社会関連会計には広狭両様の意味がある。現行制度会計でさえ本来は社会関連会計（広義）である、と規定することも可能である。しかし、上来の社会関連会計（狭義）は、しばしば会社企業の社会監査・社会責任会計、さらには企業社会会計・企業社会報告会計などと呼ばれるものと類同の範疇であり、会社企業の制度会計を中心とする計算構造と計算機能（主として損益計算に関連する）に加えた根源的な批判の所産にほかならない。

このような企業会計批判の由来をたずねてゆけば、そこには旧様を改めて豊かな現代企業観の生成を見出すことができる。ごくつづめていえば、会社企業の私的所有関係を前提としようが、これを越えて、なによりもまず会社企業は「社会のなかの企業」と観念される。さりとして、既存の経済範型のもとでは、ただむやみに現代企業観から収益性を抜き去ることは成らない。逆にそうあらざるをえないことが現代企業の社会関連を強調させるし、そういう矛盾の揚棄するところにこそ、まさに抜きがたい〔現代〕収益性は生きて顕現するのである。

もはや今日の会社企業は利益唯一主義または利益追求至上志向によって自己の組織維持をまっとうしえないであろう。「社会のルール」から外れない利益追求をもってすれば、その大義名分は立つかもしれない。しかし、その「ルール」違反が皆無に近ければ、そもそも「企業と社会」の関係は初めから問題視されなはずであるが、現実はずっとその反対である。さらに、当の「社会のルール」自体に不備・欠陥の絶無はありえず、このかぎりでは、「ルール」遵守にしたところが、収益性志向を完全には正当化するものでないだろう。利益追求のやや機械的な否定において、また社会関連へのやや画一的な移行によって把捉しきれないような〔現代〕収益性ではあるまいか。

現代企業は依然として個別〔経済的組織体〕でありつづけるだろう。たとえ現代企業を半ば社会的公器と捕捉しようが、資本の所有関係に変化をきたそうが、そのことに変わりはない。確かに現代企業概念は多面的に把握できるし、またそうする必要はある。自明のように、今日の会社企業は、たんに私的資本組織体と把握して止むような存在ではない。つまり、それは少なくとも〔経

済的組織体]としての一面を最重要とする、または捨象しがたい単位組織の一類である。そして、そうであることが、会社企業を会社[企業]たらしめる本質をなす。現代企業観の形成にさいして、さまざまなアプローチは可能であるにしても、この[経済的組織体]観念は厳然として残るだろう。

[経済する]単位組織に付属した国富の増価を志向することは不合理・不自然といえない。それを体現する企業利益の追求稼得は、やはり同断であろう。吾人の史的社会システムにおいても、増殖を実現する目的のもとに蓄積国富が運用されるのは十分な意味をもつからである。そうであればこそ、私的に分割された国富はサブシステムたる会社企業の[資本]となり、その合目的な運用が許されるわけである。ただし、この[資本]は史的特有の方法で稼動せしめられるのでこの行程における是非善悪は社会関連思考の照射をうけるに如くはない。

2. 現代企業と社会関連志向

会社企業の[資本]は[資本]であるまえに社会システムによって保蔵される経済的原資にほかならない。とくにサブシステムは、その原資の長期連続的損耗に耐えることが難しく、ひいてはそれが社会システムの衰勢をもたらす重大な一因となる。悪くすると、経済論理的には、いわゆる上部構造の維持も社会資本の充実も困難になろう。会社企業をサブシステムとする経済範型が通るかぎり、その[資本]原資の増殖のため適切かつ応分の経営的努力をすべき道理である。これによれば、会社企業の[資本]と収益性の価値基準をまったく切り離し、後者を見捨てるのは、おそらく無体なことである。

しかしながら、実はかかる収益性追求は十分に是でもあるし、そして完全に非でもありうるという、きわめて匙かげんの難しい経営遂行となった現下の会社企業であることは、もう明白な事実である。換言すれば、一国社会の経済的原資から会社企業の[資産=資本]となる関係のうえに、「難しい経営遂行」上の要事となるのは、できるだけ各サブシステム内および両システム間のバランスを壊さない成長への増殖努力に十全を尽くすことである。このことに違背しない経営遂行の要諦と心得るべきは、すなわち社会関連志向(*gesellschaftsorientiert*)あるいは社会性志向(*society-oriented*)である。

このような社会関連についての共通理解は、あらかたついていると見てよい。「企業と社会の関わり(*Sozialbezogenheit*)」を格別に重視し、なににしても

会社企業は「社会のなかの企業」である、という基本認識を概念内容とする社会関連である。もちろん、この「企業」は自身の存亡と盛衰に関して個別的に自己責任を負うことがタテマエである。もっと直截的にいわれる例によれば、株式会社は「人格化された資本」としての「資本家」の私的所有にあり、そこに「資本の論理」は貫徹する。これらに支えられてきた伝統的企業観は、あらためて社会的公共的視点からの厳しい点検と総括をうける羽目にある。こうなったについてなるほど会社企業は無実ではない。しかし、実際の経営遂行は折々に社会関連思考との疎遠を見せながらも、まったくそれと無縁に終始してきたわけではない、と述べておくのが公平であろう。

3. 現代企業と社会的責任

現代企業は社会的に責任を負う会社 (socially responsible company) として自らその存在証明をすべきである、といった類の言辞や文言が昨今やたら耳目に達するようになった。このように会社企業の社会的責任を問うのは正論である。ところが、その「社会的責任とは、なにか？」の問題を詰めてゆく段になれば、これまでの経過が示すように、ずいぶん難渋するのは目に見えている。そして、とりわけ社会関連〔会計〕を通じて社会的責任の遂行をディスクローズするという場面にくると、さらに〔会計〕機能になじませる仕事をこなしてゆかねばならないのである。この問題については次段に述べるとして、さしずめ社会関連志向を説明するキー・ワード〔生活の質〕に寸言し、社会関連会計を設計するキー・コンセプトに言及するとしよう。

上述のような課責の達成に沿う経営遂行は、会社企業が社会関連を志向することに等しい。より根本的に見れば、あまねく現代企業の営為に絡めて社会的責任を追及させるにいたったのは、つぎの事情であろう。すなわち、経済成長にともなう〔生活の量〕の充足が普遍化して『大衆消費社会の終焉』を思わせる反面、その落とし子たる〔生活の質〕の劣悪化に対する不満が昂然と高まってきた。このような社会生活の歪み・自然環境の損傷すべてが、なにも会社企業の責めにのみ帰するというわけではない。会社企業と利害関係者の双方に重大な反省の余地あることは、真剣に弁えられるべきである。

大きくいえば、およそ急速な経済成長や巨大開発を追いつづけると、やがて確実に「豊かさの貧困」へ追い込まれるであろう。もし企業成長と利益追求に向か

って同様にひた走るときは、これまでの悪しき蒸し返しに止まらず、それこそ原状回復が不能になりそうな程度と規模で「生活の質」のマイナスを必随する、と思わねばならない。この場合でも、原初的な意味の経済的責任だけは果たされたという結果が残るであろう。それにもかかわらず、重い社会的責任をおろそかにした科によって現代企業に鋭鋒を向ける幕が開く。「生活の質」に関する「社会のなかの企業」活動の社会的業績を写像化し、有益な社会関連情報としてディスクローズすべき社会関連会計が、ここに強く要請されるゆえんである。

Ⅲ 社会関連会計の対象と構造

1. 会計対象の画定と測定

「社会と企業の関係」から、社会関連会計では企業活動の「社会」に与えた正負のインパクトを「社会的志向活動 (social activities)」の成果として規定したうえで、これを認識・測定・伝達の会計過程に乗せるのである。ここにおいて、まずその会計対象たる社会関連事項ないし社会的責任領域の画定を要する。なお、社会的責任に経済的責任を包含させて、前者を最広義の社会的責任と位置づける概念の体系化を図ることもできるが、文脈では、この社会的責任は狭義のものである。では、現代企業が社会的責任を負うべき社会関連事項 (領域) として、従来どのようなものが措定されているか。草創期を脱した社会関連会計とはいえ、いまだに同事項の定立は精粗まちまちである。ほぼ固まっていると考えられるところは、概要つぎのようである。

①「会社従業員」関係、②「自然環境」関係、③「社会環境」関係 (インフラストラクチャーを含む)、④「消費者」関係、まずこれら4つの主要な社会関連事項に整理される。さらに、それぞれの社会関連事項には内訳の小項目が立てられ、その立て方もいろいろである。なかにはかなり詳しい細目に分ける例が見られる。「会社従業員」関係の社会関連事項については、ことにフランスおよび西ドイツの社会関連会計において関係情報は詳密となっている。なんとといっても、「会社従業員」は会社企業の基本的構成母体の主力をなすものだから、同事項の関係情報の作成に特段の注意を払うのは当然のことといえる。

因みに、その小項目の若干例を示せば、つぎのとおりである。すなわち、自社従業員の「状況と対策」「構成」「所得」「社会給付 (老齢手当・財形貯蓄・自

由時間など)」「教育訓練」「作業条件」「経営風土(勤続期間・配転・紛争など)」その他に区分けされる。なお、これ以外の社会関連事項では「自然環境」関係が比較的詳細である。例えば、「環境保全」に連なって「排気・排水・廃棄物・騒音・景観保護」「リサイクル・省エネルギー・環境適応製品」などの小項目が設けられている。ここに特記する2つの事項について、社会関連会計における取扱いは、わりあい手厚くなっている。どちらも「生活の質」の水準と変化に大きな影響を及ぼすものだからである。

上記の事例に見られる社会関連事項の画定は、ほぼ確かな前進の証左である。事項の画定につづく社会関連情報の具体的作成は、なかなか難問である。社会関連情報に理論的精密さを求めるのあまり、そのディスクロージャーに逡巡する実践主体をひどく遠ざけてしまつては、ますます難問の解決は遠ざかる。しばしば社会関連会計の最難関といわれるのは〔測定〕問題である。例のソーシャル・コストとソーシャル・ベネフィットの情報作成は、異見の擦りあわせを要する好例であろう。その種の社会関連事項について慣用の会計的測定方法を単純に適用するのは不具合である。したがって、時宜に応じて個別的に適宜な物量数値など非貨幣的尺度を用いたり、場合によっては〔記述〕会計情報のメリットを生かしてゆくしかないし、またそれでもよいと考える。

現代企業のひどくもつれた社会関連は、どのように会計情報として系統的に仕上げしてゆくか。いかにも実務的に不慣れな社会関連会計にとって荷の重い宿題となる部分が、そこには少なくない。とはいえ、上述のように方向づけられる社会関連会計の進み方は案外に有理である、と思われる。社会関連会計の未成熟のゆえをもって〔生活の質〕問題から退いてしまうのは、あるべきことではない。なまじ貨幣的表示にこだわるより、多くの社会関連事項に関して、より前向きに有意な〔会計的〕言明をえるよう努力することである。

2. 会計構造の形成と類型

社会関連の会計的測定に付着する困難もさることながら、どのようにして社会関連会計の仕組みを造り上げるかという〔構造〕問題は、これまたずいぶん多彩な展開ぶりを見せてきている。前述のごとく〔測定〕と〔記述〕によって会計情報化された社会関連は、どのようにか形成された会計構造のなかで整序されることになろう。そこで、その会計構造だが、これにはまず2つの類型がある。その

1つはヨーロッパ型であり、他の1つはアメリカ型である。こういう社会関連会計の類型化のポイントは、付加価値会計の採否または普及度にある。

付加価値会計は前者の型に多く見られ、後者の型では皆無に近い。この付加価値会計は、社会関連の重要事項たる所得配分の状況を描写するに最適であり、また所得配分と密接する付加価値の生成状況をも言明できる機能を具えている。関係会計情報のニーズが大きいヨーロッパ諸国において広まった付加価値会計である。ひるがえって、わが国では付加価値会計は普及している唯一の社会関連会計であり、もっぱら関係情報の内部ディスクロージャーと「社会関連管理会計」的な情報利用に役立てられているにすぎない。

ついでアメリカ型社会関連会計の構造だが、これは測定表示の仕方によって2種類に大別される。「社会性志向活動」が与えた「正負のインパクト」を貨幣タームで評価較量し、差引計算後の正味の社会的業績を把握してゆくのが、その1つである。アプト・エステス・リノウズなどの社会関連会計は、その代表格といえる。もう1つは社会関連事項ごとに「社会性志向活動」の経過や結果を計数化し（評点方式を加味する場合もある）、多種の社会的業績を通覧させる社会関連会計であって、これの実験・実践の事例は意外と豊富なようである。

さほど網羅的でもない社会関連情報を『年次報告書』のあちこちに差し込み、それでもって遂行した社会的責任の言明に片をつける、ある意味では杜撰な社会関連会計も、それはそれで可としたい。社会関連情報といえども、その情報価値には時期によって軽重があり、折に変移も生じるだろうから、そのディスクロージャーが網羅的でなく部分的になっても甘受されよう。いちばん警戒を要するのは「曖昧ではなさそうで曖昧な」社会関連情報なのである。アプトを初めとする社会関連会計のように、急いで社会関連情報の「統合」を図るのは、下手をすると、社会関連思考の発想を汚し、社会関連会計の原点に戻るかもしれない。

* * * * *

旧来の企業会計では必要かつ十分な現代企業情報をまかないえない。しかし、社会関連会計の新登場は、それに対処する企業会計のたんなる新旧交替を意味しない。ここに伝統を継いで企業会計は新しく生れ変わったのである。社会関連会計は紛いなしの新生の証というべきであろう。やっと「生活の質」の劣位を体感しだした「物質文明下のワキ役人間」に、この社会関連会計はなにを贈るか。

ドイツ社会関連会計の現状と課題

—西ドイツ新商法規定に基づく年次報告書を中心として—

郡 司 健

1. 西ドイツのディスクロージャー制度と社会関連情報

西ドイツの社会関連会計は、企業の社会関連的活動を実行可能な測定手段及び叙述的方法を用いて多面的に把握し、これを集合整理し、統一的に表示する方法が一般にとられる。このような方法は、社会貸借対照表とも称される社会関連報告書にその典型がみられる。これは、ドイツ化学工業協会経営経済委員会（B A V C I）の研究報告「社会の中の企業」（1975年）や、社会貸借対照表実務研究グループの提言「今日の社会貸借対照表」（1977年）によって、実務の中に大きく方向づけが与えられたものである。この場合の社会関連報告書は、社会報告書、社会計算書、付加価値計算書（創造価値計算書）の3つの報告書によって構成される⁽¹⁾。かかる社会関連報告書は、企業をとりまく各種利害関係者へのより積極的な社会的コミュニケーションの手段となることを意図して展開されたものであり、年次報告書における社会関連報告の分化発展ととらえられる。

ところで、西ドイツでは、ヨーロッパ共同体（EC）指令の国内法化をめざして商法の改正がなされた。これにより、資本会社（株式会社、株式合資会社及び有限会社）の会計情報開示に関しては、商法典第3編第2章「資本会社に関する補助規定」に盛り込まれることとなった⁽²⁾。

西ドイツにおけるディスクロージャーの制度としては、このような商法開示制度が中心となる。この商法開示制度にしたがって、年次報告書（広義の営業報告書）が、制度的な開示書類として公表される。それゆえ、ドイツ社会関連会計の現状を考えるにあたっては、任意開示書類たる社会関連報告書とともに、このような制度的な開示書類たる年次報告書における社会関連情報の開示について検討する必要がある。しかも、西ドイツ企業の年次報告書における社会関連情報の開示は、社会貸借対照表実務研究グループの提言がかなり反映されているとみられるのである。そこで本稿では、ドイツ社会関連会計の現状及び課題について、おもにこのような新しい商法規定に基づく年次報告書における社会関連情報の開示を中心に考察してみたい。

2. 西ドイツ新商法規定と年次報告書

これまで年次報告書による開示を規定してきた1965年株式法によれば、取締役会は営業年度の最初の3カ月以内に前年度の個別企業及びコンツェルンの貸借対照表及び損益計算書ならびに営業報告書（狭義）を作成することが求められていた。この場合の営業報告書（狭義）は、営業の経過および状況に関する報告たる「状況報告」と、年度決算書に関する簡単な注記・附属明細書に相当する「説明報告」とからなる。

これに対し、新商法典では、資本会社に対して、個別企業及びコンツェルンの貸借対照表及び損益計算書ならびに注記・附属明細書からなる「年度決算書」と、「状況報告書」との作成が求められることとなった。また、損益計算書の項目分類に関しては、性質別分類ないし形態別分類を中心とする総原価法に加えて、機能別分類を中心とする売上原価法の選択適用が認められることとなった。なお、売上原価法による場合は、人件費は総原価法のように損益計算書に区分して報告されない反面、これを注記・附属明細書に記載することが求められる。貸借対照表上の社会関連項目としては、「B. 引当金」の区分において「1. 年金引当金等」の記載が、また「その他の債務」において「社会保障関係」の記載が求められる。

このような新商法典に基づく年次報告書の典型的な構成を、Schering社の年次報告書についてみれば、次のようである。

- | | |
|--------------------------|--------------------|
| 1) 株主総会日程 | 4) コンツェルン決算書 |
| 2) 個別企業及びコンツェルン
の状況報告 | 及び個別年度決算書 |
| 概況と展望、営業の発展、 | 連結財務諸表、個別財務諸表 |
| 研究及び開発 | 持分所有一覧 |
| 3) 本年度追加情報 | 注記・附属明細書 |
| 従業員、設備投資、環境保護、 | 5) 監査役会報告書 |
| 各事業領域別活動状況 | 6) 主要財務資料 |
| | 7) 取締役、監査役、主要管理者氏名 |

これより明らかなように、かつての説明報告は、注記・附属明細書として年度決算書の区分に含まれるとともに、その情報機能に拡充がはかられる。これに相応して、状況報告書に関連して、個別企業及びコンツェルン（国際グループが中

心)の活動状況報告とこれに関する追加情報が開示される。この年次報告書の構成からうかがえるように、社会関連情報は、年度決算書だけでなく状況報告書及び追加情報等の箇所において独立の項目の下に開示されることが多い。

3. 年次報告書における社会関連情報開示

1965年株式法が適用される1985年度版・1986年度版の西ドイツ企業(フォーチュン上位企業55社中45社)の年次報告書における社会関連情報の開示状況に関しては、「会計情報ディスクロージャー」スタディ・グループ(主査山上達人教授)における調査がある⁽³⁾。これによれば、総体的にみて「従業員」については、すべての企業が報告している。これに「研究開発」及び「国際活動」が続き、「環境保護」は、半数の企業が報告している。「創造価値(付加価値)」は19社が報告している。これに比して、「地域社会」の報告は、相対的に低い。

さらにこれを主要業種別にみれば、「化学」及び「自動車」産業は、総体的にすべての項目についてよく報告している。「金属」、「電機」産業は、「研究開発」と「国際活動」を重視し、「石油」産業は、「環境保護」及び「国際活動」に重点をおいていることが明かとなった。もちろん、「従業員」報告は全産業とも最も良く開示している。

これに対し、新商法典にしたがう1987年度版年次報告書において、「研究開発」は、商法典第289条第2項により状況報告書における報告が求められており、各産業とも充実がはかられる。社会関連情報の開示傾向をフォーチュン上位企業に属する有力企業25社の1987年度版年次報告書についてみれば、表1のように示される。「地域社会」は、独立の項目や明瞭な形で報告した企業はこの中にみられず一応除外した。この代わりに、社会関連項目の表示に密接に関係する売上原価法の採用企業数を記載する。

注記・附属明細書には、すべての企業がなんらかの形で年金引当金、人件費、従業員数について報告しているが、ここでは金額データを表示しているもののみ取り上げた。これからうかがえるように、「研究開発」の報告はより充実してきている。また、年金支払い額及び同見積りの脚注表示は、株式法第159条の削除にともない著しく減少している。売上原価法の採用は、25社中5社あり、とくに「化学」産業へ集中しているのは特徴的である。このような大まかな変化を踏ま

えて、以下各社会関連項目の具体的内容と事例についてみていこう。

表1 1987年度版報告書における社会関連情報の開示					
	化学	自動車	その他	合計	
	5社	5社	15社	25社	
研究	記述データ	5(100%)	5(100%)	13(87%)	23(92%)
開発	金額データ	4(80%)	3(60%)	5(33%)	12(48%)
環境	記述データ	4(80%)	1(20%)	5(33%)	10(40%)
保護	金額データ	3(75%)	—	1(7%)	4(16%)
国際	記述データ	5(100%)	5(100%)	14(93%)	24(96%)
	国外子会社	5(100%)	5(100%)	11(73%)	21(84%)
活動	地域別売上	5(100%)	5(100%)	13(87%)	23(92%)
	記述データ	5(100%)	5(100%)	15(100%)	25(100%)
従	従業員数	5(100%)	5(100%)	15(100%)	25(100%)
	人件費推移	4(80%)	5(100%)	14(93%)	23(92%)
業	人件費明細	5(100%)	5(100%)	10(67%)	22(88%)
	注記 ^{*1}	4(80%)	5(100%)	11(73%)	20(80%)
員	脚注 ^{*2}	—	1(20%)	3(20%)	4(16%)
	従業員持株	3(60%)	1(20%)	4(27%)	6(24%)
	付加価値報告	3(60%)	4(80%)	10(67%)	17(68%)
	売上原価法	3(60%)	1(20%)	1(7%)	5(20%)

*1 注記・附属明細書における人件費、年金引当金等の開示

*2 P/L脚注における年金支払額及び年金支払見積りの表示

(1) 研究及び開発

研究開発は、状況報告書の中で項目を設けて報告され、また追加情報に関する箇所でも独立の項目を設け、あるいは各事業領域別活動報告に関連して報告されることが多い。研究開発の報告に関しては、研究開発費の推移、研究開発投資及び経常費用の推移、研究開発関係従業員数等を図や表の形で報告する企業もみられる。なお、売上原価法を採用した企業5社のうち4社は、その損益計算書におい

て研究開発費を区分表示していた。Schering社は、事業領域別の研究開発費を、またHoechst社は事業領域別及び地域別の研究開発費を公表している。〈事例1〉はHoechst社の地域別研究開発費の報告である。これらはまた、セグメント別社会関連情報の拡充という面からも興味深いものがある。

（2）環境保護

環境保護に関しては、記述による報告が中心である。これに対し、Hoechst社は、環境保護に2頁を割り当て、記述報告に加えて、同社の総生産高と汚水の残留汚染との10か年比較図表、総生産高と硫酸化合物の放出高との10か年比較図表、ライン＝マイン地方における1日あたり汚水残留汚染の1980年及び1987年の2か年比較表といった統計図表と、環境保護投資、同経常費用及び同研究費の一覧表とを表示している。〈事例2〉は、Schering社の環境保護報告に付された環境保護費及び同投資額に関する図表である。

（3）国際活動

国際活動については、独立の項目を設けて報告されることは少ない。これは、むしろ企業集団の事業活動報告の中に織り込まれるか、主要子会社報告や持分所有一覧表の中で国外・地域別に各子会社の活動報告として開示されることが多い。それとともに、必要に応じて地域別の売上高や従業員数さらには投資額等の地域セグメント別情報として開示されることが多い。地域別の売上高は、注記・附属明細書に開示することが求められており、大半の企業がこれを開示している。

（4）従業員

従業員については、ほとんどの企業が数頁をこれにあてている。企業により重点の相違はあるが、従業員に関する記述報告に加えて、従業員数や人件費の推移あるいは人件費内訳明細等を図表等を用いて開示している。また、注記・附属明細書において人件費や従業員数の内訳が開示されることも多い。〈事例3〉は、売上原価法を採用するBASF社の注記・附属明細書における従業員項目の記載内容（一部）である。

Daimler-Benz社の人件費内訳を示す要約表は、「社会計算書」における従業員関係（「1企業と従業員」）項目の計算に近い内容となっている。また、Mobil-Oil社の従業員関連データには、「社会報告書」に織り込まれるべきいくつかの項目が一覧表示されている⁽⁴⁾。ここには、次の付加価値報告を含めて社会貸借

<事例1> 地域別研究開発費

2217

1%	その他の地域
2%	日本
14%	USA
19%	ドイツ連邦共和国 以外のヨーロッパ 791 国外
64%	ドイツ連邦共和国 1426 国内

1978

(Hoechst AG, Geschäftsbericht 1987, S.22.)

<事例2> 環境保護費及び環境保護投資

Mio.DM

	再生・浄水・廃棄	55
	地域環境保護部門の 役務給付	6
	予防的環境保護 経常費用	4 65
	投資	8

(Schering AG, Geschäftsbericht 1987, S.14.)

<事例3> 注記・附属明細書における従業員報告

人件費 million DM	BASFグループ		BASF AG	
	1987	1986	1987	1986
賃金及び給料	7,528.4	7,258.2	3,585.1	3,334.14
社会保障給付及び年金費等	2,075.8	2,002.1	982.0	828.9
内、年金費	(690.1)	(654.3)	(476.0)	(399.5)
	9,604.2	9,260.3	4,567.1	4,213.3

平均従業員数 BASFグループ	全部連結企業		部分連結企業	
	1987	1986	1987	1986
ドイツ連邦共和国	87,932	87,231	2,840	2,825
それ以外の欧州	13,630	12,291	527	548
北アメリカ	20,321	20,900	---	---
その他の地域	8,811	8,227	1,085	1,046
	130,694	128,649	4,452	4,419
内、訓練生	6,004	5,965	167	166

(* BASF AGの平均従業員数は省略)

(BASF AG, Geschäftsjahr 1987, S.65.)

<事例4> 付加価値計算

生成(単位 Mio. DM)

	1987	1986
売上高	43,199	41,134
+ その他の収益	2,735	2,461
- 前給付	35,192	33,820
付加価値	<u>10,742</u>	<u>9,775</u>

分配(単位 Mio. DM)

1987	9,525	従業員へ
	639	国へ
	83	債権者へ
	189	企業へ
	306	株主へ

(1986 - 省略)

(Volkswagen AG, Geschäftsbericht 1987, S.20.)

対照表に関する研究グループ提言の年次報告書に及ぼす影響をみることができる。

(5) 付加価値（創造価値）

付加価値は、「従業員」報告の中で開示される場合もあれば、他のたとえば収益状況等の報告と関連して開示されることもある。表示形式としては、（加算法による）付加価値分配図表のみのもの、付加価値分配図表ないし付加価値分配計算書と（控除法による）付加価値生成計算書とを併記するもの、付加価値の長期推移を図示するもの等がみられる。また、資金フローとの結合図表は、Schering社およびMerckグループによって開示されている⁽⁵⁾。〈事例4〉は、Volkswagen社のものであるが、これは「財務」の項で表示されている。

4. ドイツ社会関連会計の課題と展望

西ドイツ企業の年次報告書における社会関連情報の開示は、スタディ・グループの調査及び今回の調査からみて、「地域社会」を除けば、かなり積極的であると思われる。しかも、それぞれの社会関連項目において、記述による報告だけでなく、統計資料や会計資料が図表の形でよく利用されている。そして、付加価値報告が見られるのも西ドイツ企業の情報開示の一つの大きな特長である。従業員報告や付加価値報告からは、社会貸借対照表に関する研究グループ提言の影響も見出されるのである。これはまた、ドイツの社会関連会計の特徴を端的に示すものであり、とくにその実行可能性を意図して発生主義会計に基づく会計データの積極的な利用がはかられるところに大きな特徴が見出される。

新商法典では、事実関係に適合する写像の伝達を目指して、年度決算書及び状況報告書の情報開示機能の拡充がはかられる。これにより、1987年度版年次報告書では損益計算書に関して、売上原価法を採用する企業もみられるし、財務及び投資関係の情報に充実がみられる⁽⁶⁾。これに加えて、注記・附属明細書における人件費や年金等の社会関連情報の拡充や、状況報告書における研究開発報告等の拡充がうかがえる。

西ドイツ企業年次報告書における社会関連情報の開示は、このようにかなり積極的である。そのうえで、あえて期待を述べるならば、年次報告書においても、研究グループ提言にみられるような各種社会関連的報告書が体系的に表示されることが望まれるであろう。ちなみに、実際の社会関連報告書は、従業員向け報告

書の色彩が強く、当初意図された社会的コミュニケーションの側面は弱まっているように思われる。このことを考えあわせれば、年次報告書における社会関連情報にむしろ社会的コミュニケーションの役割を期待することも、当面における一つの望ましい方向であると考えられるであろう。

<注>

- (1) BAVCl e.V., Das Unternehmen in der Gesellschaft, 1975. 亀井孝文訳「『社会の中の企業』」『鹿兒島経大論集』第21巻第2号、1980年参照。Empfehlungen des Arbeitskreises Sozialbilanz-Praxis, Sozial-Bilanz Heute, 1977. 亀井孝文訳「『社会貸借対照表』から『社会-貸借対照表』へ」『鹿兒島経大論集』第21巻第3号、1980年参照。
- (2) これに関しては、次著等参照。J.P.Brooks und D.Mertin, Neues Deutsches Bilanzrecht-New German Accounting Legislation, 1986. 黒田全紀編著『解説西ドイツ新会計制度』同文館、1987年。郡司健稿「西ドイツ年次報告書と会計ディスクロージャー」『大阪学院大学商学論集』第13巻第4号、1987年。
- (3) スタディグループ報告「会計情報ディスクロージャーの現状・課題・展望-第2年度報告」日本会計研究学会、1988年、1-5頁。
- (4) これに関しては、前掲拙稿57-58頁参照。
- (5) これに関しては、郡司健稿「資金計算書とその現代会計的意義」『大阪学院大学商学論集』第14巻第2号、1988年参照。
- (6) これに関しては、郡司健稿「西ドイツ企業情報開示の新展開」『大阪学院大学商学論集』第14巻第3号、1988年参照。

西ドイツ社会関連会計の現状と課題

—西ドイツ社会関連会計とディスクロージャー制度の試論的研究—

向山 敦夫

I. はじめに

各国の会計制度は、それぞれの社会的・経済的あるいは政治的背景の下に成立している。国際比較・外国研究をおこなう際には単に表面に現れた現象のみを追うのではなく、その背景とも関連づけて考察する必要がある。

1970年代より、各国で社会関連会計の議論がおこなわれてきている。重要であるのは、現在のところ強制的規定がないにもかかわらず、企業が自主的に社会関連情報を開示している点である。そこでの企業の意図、たとえば仕方なく目を向けているのか、従業員の協力を得るため従業員関連情報の開示を積極的に取り込もうとしているのか、あるいは環境の複雑化に直面してどうせ目を向けなければならないものであるなら積極的に開示する方向へと考えているのか、そのニュアンスは微妙であるが、現実はその方向へと拡張してきていることは事実であろう。

西ドイツにおける社会関連会計は、伝統的な従業員関連報告 (Sozialbericht) からその特色を強く残した社会関連報告へと展開してきている。西ドイツ社会関連会計の実態を検討したとき、その第一の報告対象・報告内容は従業員であることは以前の論稿で指摘したとおりである。⁽¹⁾

それでは、なぜ本来ディスクロージャーの主たる報告対象である株主から従業員への拡張がおこなわれているのであろうか。そこでは企業にとっての従業員の位置・従業員に対して情報を開示する意義を考察するだけでなく、さらにディスクロージャー制度における株主の地位をいかに捉えるべきかが問われているものと思われる。すなわち、ディスクロージャー制度全体の中で社会関連報告の位置が考察されなければならないし、加えて西ドイツ独自の社会的・経済的背景の下でのディスクロージャーの機能がまた問われなければならないのである。

本稿では、まず第II節において、今回改正された西ドイツ商法にもとづく新会計制度の素描をおこなう。つづく第III節では西ドイツ社会関連報告の実態を明らかにし、加えてその背景について検討する。第IV節においては、西ドイツディスクロージャー制度に大きな影響を与えていると思われる経済的背景として、銀行・証券制度との関連を試論的に検討する。⁽²⁾そして最後に、全体の検討を通して西ドイツの会計制度を論じてみたい。

II. 西ドイツ新会計制度；素描

公的主導型に属するドイツでは、商法（株式法・開示法）において会計規制がおこなわれている。EC間の会計基準統一化の動きの中で、EC第4・7・8号指令の国内法化に際し、西ドイツでは1985年12月19日に財務諸表指令法（Bilanzrichtlinien-Gesetz）が制定された。これにより1965年株式法における会計規定は新商法典「第3編 商業帳簿」に組み込まれ、それ以外の株式法規定は改正されるなどの上、存続することとなったのである。⁽³⁾

新商法典の会計規定は、第1章 すべての商人に対する規定（§238～263）、第2章 資本会社に対する補充規定（§264～335）、第3章 登録協同組合に対する補充規定（§336～337）の3章からなり、資本会社とは株式会社・有限会社・株式合資会社を指している。

紙幅の都合上、重要と思われる3つの改正点について述べることにする。

a) 年度決算書の体系

年度決算書（Jahresabschluß）の体系は、旧株式法における営業報告書（Geschäftsbericht）の構成要素である説明報告・状況報告のうち、説明報告は注記・附属明細書（Anhang）として年度決算書の体系に組み込まれ、状況報告は状況報告書として独立する。したがって、„Geschäftsbericht“ という名称は法律レベルでは消滅したことになる。また、損益計算書は1965年株式法では総原価法のみであったが、1985年新商法典では総原価法と売上原価法の選択が認められた。

b) 会社規模による開示区分

今回の改正で特筆されるべきは、すべての有限会社に対し公開義務が課せられたことであろう。1969年開示法（Publizitätsgesetz）により、一定規模以上の大規模有限会社に株式会社に等しい開示義務が課せられていたが、その基準に満たない中・小規模有限会社には開示義務は課せられていなかった。これが株式会社に比べて有限会社数が圧倒的に上回っていた原因の一つであったが、今回の改正では会社形態にかかわらず、すべての資本会社に公開義務が課せられたのである。

しかしながら、たとえば同族経営の小規模有限会社と株式分散が進んでいる大規模株式会社が同じ会計責任を負うのではなく、企業規模にしたがって軽減規定が設けられている。規模指標は開示法と同様、①貸借対照表総額 ②純売上高 ③従業員数からなり、規模指標（表1）とそれに対応する会計開示・監査規定（表2）は次表の通りである。

表1 大・中・小規模資本会社区分基準

	小規模	中規模	大規模
貸借対照表総額	390万DM以下	390万超～1,550万DM以下	1,550万DM超
純売上高	800万DM以下	800万超～3,200万DM以下	3,200万DM超
従業員数	50人以下	51～250以下	251人超

注；3つの指標のうち、2つ以上が満たされなければならない。
参照；開示法における基準は、

貸借対照表総額 1億2,500万DM以上
純売上高 2億5,000万DM以上
従業員数 5,000人以上

であり、3つの指標のうち2つ以上が満たされねばならなかった。両者を比較すれば、開示法適用企業は相当の大規模有限会社であり、今回の改正で有限会社の開示責任が大幅に拡張されたことが理解される。

表2 会社規模別会計開示・監査規定

	小規模資本会社	中規模資本会社	大規模資本会社
監査	義務なし	義務あり	義務あり
開示期限	12ヶ月	9ヶ月	9ヶ月
開示範囲	簡易貸借対照表 簡易附属明細書	(簡易)貸借対照表 損益計算書 附属明細書 状況報告書 確認の付記 監査役会報告書	貸借対照表 損益計算書 附属明細書 状況報告書 確認の付記 監査役会報告書
開示対象	商業登記所提出 連邦公報指示	商業登記所提出 連邦公報指示	連邦公報公示および 商業登記所提出

注；連邦公報指示とは、連邦公報に商業登記所名ならびに提出番号を公告することを意味する。

出所；黒田全紀編著『解説西ドイツ新会計制度 - 規制と実務 -』同文館, 1987, p.174.

c) 真実かつ公正なる概観 (true and fair view) の国内法化

周知のように、true and fair view はイギリス会計制度を支える重要な原則である。今回の EC 会計法統一に際して初めてドイツ国内法にも取り入れられた原則であるが、イギリスの強い影響力をうかがい知ることのできる点である。これには „den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild“ (§ 264) という文言が該当するが、わが国には「真実かつ公正な写像」⁽⁴⁾・「事実関係に適合した映像」⁽⁵⁾と訳されて紹介されている。該当する新商法典第264条は、前述の通り資本会社に適用され、したがってすべての商人に適用されるものではないと解される。今後、根本思想の異なるドイツにおいてイギリスの影響をいかに実際に適応していくかが注目される点である。⁽⁶⁾

d) その他の特徴

上記以外の特徴として、次の2点を指摘しておきたい。

① 貸借対照表における固定性配列法の採用。これは流動性配列法を採用しているアメリカやわが国と大きく異なる点である。⁽⁷⁾

② 基準性原則。わが国と同様、会計は税法と密接な関係にあり、商事貸借対照表は税務貸借対照表に対して基準性を保持している。しかしながら、事実上、税法上の特典は商事貸借対照表に表示されたときに限り有効となり、わが国にいう確定決算主義と同義である。(逆基準性原則)

III. 西ドイツ社会関連報告の実態

企業が社会関連情報を開示する方法として、以下の3方法が考えられる。

- (1) 挿入型・・・年次報告書のなかに伝統的に状況報告の一部に位置づけられる „Sozialbericht“ として、とくに従業員関連情報が挿入されてきた。
- (2) 独立型・・・年次報告書とは別に独立形式の報告書を作成する。年次報告書と同型のものが多く、新聞形式のものもみられる。内容的には従業員関係が中心である。
- (3) 統合型・・・年次報告書と社会関連報告書との結合を試みる。

そのうち、ここでは統合型の企業について検討してみることとする。統合型の報告書を作成している企業と報告書のタイトルは、入手できた限りでは以下の4社・報告書がある。⁽⁸⁾

Rank Xerox GmbH. ... Geschäftsbericht 1985/86 mit Sozialbilanz

Deutsche Shell AG. . . . BILANZ '85 Geschäftsbericht / Sozialbilanz

Bertelsmann AG. . . . Geschäftsbericht und Sozialbilanz 1985/86

Kölner Bank von 1867 eG (Volksbank) . . . Geschäftsbericht '86

- Sozialbilanz -

統合型の4社のうち、Rank Xerox GmbH. ならびに Deutsche Shell AG.とも外国に本社があり、100%所有のドイツ国内子会社である。また Bertelsmann AG.はドイツ最大の出版会社であり、監査役会会長でもある Reinhard Mohn 一族が 89.3% (残る10.7%は監査役 Dr.Gerd Bucerus が所有)の株式を所有している。Kölner Bank は協同組合の形式をとる地方金融機関であり、組合員持分 (Geschäftsanteil; 1口200 DM)は1986年現在、組合員数27,409人、持分数125,195、合計 25,039,000DM に達している。Kölner Bankを除き、3社ともとくに株主を意識する必要のない企業である。また Kölner Bankも企業として組合員・従業員・地域の一体感・帰属感を重視しており、年次報告書を情報メディアとして有効に、とくに従業員を意識して作成する意図を持ちうる企業であると考えられる。さらに Bertelsmann AG.は独自の利益分配制度を持ち、従業員持株制度も制度化されており、所有者と従業員との経営共同体を形成しているといえる。

それでは、ドイツにおいて伝統的におこなわれている従業員関連報告の背景はどこに求められるであろうか。ディスクロージャー制度を単に会計規制の枠内で考察するには限界がある。ここではそのうち、共同決定の法律による制度化を取りあげよう。共同決定は従業員をなんらかの形で経営に参加させるための手段であり、大きく企業レベルと経営体レベルに分類される。企業レベルの共同決定には、1976年「共同決定法 (Mitbestimmungsgesetz)」が重要である。これは従業員2,000人以上の株式会社・有限会社・株式合資会社に適用されるもので、企業規模 (従業員数)にしたがって監査役会に占める資本側・労働側代表監査役の人数が決められている。また取締役の中に労務担当取締役を設置せねばならない。監査役会の役割はわが国とは根本的に異なっており、従業員の意見が経営の中に反映される可能性を高めている。一方、経営体レベルの共同決定は1972年「新経営組織法 (Betriebsverfassungsgesetz)」により、従業員5人以上の事業所には経営協議会 (Betriebsrat) が設置されねばならず、経営側と経営協議会との間に人事事項・社会事項・教育訓練・経済事項に関して発議権・情報権・共同決定権が詳細に規定されており、また経営協議会はその監視をおこなうものとされている。

以上のように、企業が伝統的に従業員関連報告をおこなってきた背景には企業と従業員との法律による結びつき、その他諸条件が存在し、それを基礎にして企業のさまざまな意図・判断から慣習化してきたものと考えられる。⁽⁹⁾

IV. 西ドイツディスクロージャー制度と経済的背景

(1) 企業形態・資金調達構造の特徴

(a) 西ドイツにおいて株式会社は約2,000社程度であり、それに対して有限会社が圧倒的に多い。しかしながら、資本総額では株式会社のウエイトが高く、1987年現在、株式会社数2,262・資本総額119,645 Mill.DM (1社平均52.89 Mill.DM) であるのに対し、有限会社数360,480・資本総額157,302 Mill.DM (1社平均0.44 Mill.DM) であり、株式会社は大規模企業であるといえるであろう。注目すべきは株式会社のうち上場企業が少ない点で、500社足らず (1987年現在、474社) である。また、そのうちでも広範に株式所有されている企業 (公開企業・Publikumsgesellschaft) は1987年現在99社であり、株式の分散・所有と経営の分離が進んでいないといえる。同族会社が多いのも特徴である。

(b) 資金調達は銀行借入れ中心である。ドイツは後進資本主義国であり、先進国イギリスに追いつくため、急激な産業化が推し進められた。資本主義化に際しては銀行が非常に大きな役割を果たし、金融資本主義という概念を最初に展開したのはドイツの経済学者であったのも偶然ではない⁽¹⁰⁾といわれるゆえんである。

(c) 株式の所有構造は証券市場関係の資料の公表が不十分であるため明確ではないが、個人株主の割合はわが国と同様低い。一方で企業のグループ所有が進んでおり、銀行の株式所有と加えて、最大の機関投資家である。

(d) 株式が無記名式であるため、企業は株主を特定することができない。株式会社として成立する以上、株主に対する報告は避けては通れない義務であるが、直接株主に年次報告書を郵送することは不可能である。ディスクロージャー制度において株主の存在をどうとらえるべきかの問題とも大きくかかわってくるものと思われる。そこに銀行の寄託株式の問題が発生するのであり、つぎに銀行の役割が検討されねばならない。

(2) ドイツ銀行業の特徴

ドイツ銀行業⁽¹¹⁾は、銀行業務と証券業務を兼営するユニバーサル・バンク制度 (Universalbankensystem) を採用している。今日までユニバーサル・バンク制

度をめぐって何度か調査委員会が設置され、活発な議論がおこなわれてきてはいるが、今日までこのシステムが継続されているという事実は、ユニバーサル・バンク制度がさまざまな問題点をかかえながらも歴史的にドイツにとって重要な役割を果たしてきたことを物語っており、銀行と産業との利害が一致していること、またシステム変更のために必要な諸々のコストを補う程度にはその欠点は認識されていないといえることができるであろう。

ドイツ銀行業の特徴を検討するにあたって、以下では1979年に公刊された「金融経済の基本問題に関する調査委員会」報告（略称「銀行構造委員会」、委員長の名前からゲスラー委員会と呼ばれる）にそって見ていくこととする。⁽¹²⁾

(a) 株式所有

銀行が企業の株式を所有することは、わが国の場合、独占禁止法により5%以内に制限されているが、ドイツには実質的に制限がない。

(b) 寄託株議決権代理行使

前述のように、ドイツでは株式が一般に無記名式であるため株主を特定できず、個人株主は株主としての利益を得るため、通常、銀行に株式を寄託している。株主に対する報告という点に注目すれば、個人株主は自ら年次報告書の送付を希望するほかはなく、その場合、詳細な年次報告書が入手できる。通常株式会社は銀行を通して個人株主に株主総会の議案・資料等を郵送するのであり、個人株主は事後的に縮刷版を入手することになる。したがって、ディスクロージャー制度において銀行は、株主と企業との仲介の立場にあるといえる。

銀行が産業に対する影響として問題となっているのは、株主総会での銀行による議決権の代理行使である。個人株主は、通常銀行に株式を寄託し管理を任せ、銀行は株主からの委任を受けて株主総会でその権利を代理行使するのである。

(c) 信用供与と信用解約

西ドイツにおいては証券市場が相対的に未成熟であり、資金調達面では銀行信用が中心とならざるをえない。また逆に、歴史的にみて、銀行と産業の関係が非常に密接であったため株式による資金調達は注目されず、また主として家族経営からの展開を背景に持つため、株式発行による所有権の分散は好まれず、依然として証券市場が未成熟のままであり続けたともいえる。

(d) 証券発行業務

銀行と産業との関係は、短期信用中心から取引の恒久化、すなわち交互計算勘

定取引 (Kontokorrentgeschäft; 当座貸越信用を意味する) による長期信用への展開ということができる。長期信用は銀行にとって大きなリスクであるが、銀行は長期固定貸付を流動化するための手段として対象企業の株式・社債を引き受け、それを大衆にはめ込むことにより資金の回収を図り、かつ巨額な創業者利得を稼得することができたといわれている。

(e) 監査役の派遣

銀行と産業との関係は、上述の物的関係を前提として銀行から企業への監査役の派遣という人的結合関係へと結びついていく。監査役の派遣により内部情報が銀行に流れやすく、ますます銀行と産業との関係が密接になるといわれている。

ゲスラー委員会報告では、これらの諸要因をひとつひとつ取り上げながら必ずしも個々の要因には断定できず、それ以外の経済的要因の可能性も考えられるとやや歯切れが悪い。しかしながら、それらを総合した影響力 (影響可能性の累積) を指摘しており、銀行は産業に対して影響力を有していると批判している。

V. おわりに

以上、西ドイツの会計制度を素描し、社会関連報告の実態を追い、会計とかかわりの深い銀行・証券制度について検討してきた。最後にこれらを総合的に、ディスクロージャー制度全体の中での社会関連会計の位置・役割を検討してみたい。

ドイツにおける社会関連会計は1970年代にはいり、それ以降の指針となる「報告」(1975年)・「提言」(1977年)が公表され実務として定着してきたのであるが、実際には、企業はさらにさかのぼって慣習的に、主として従業員に関係した情報ではあるが、社会関連的な情報を開示してきている。近年の特徴は公害問題への関心から環境保護などへの拡張と理解されるが、依然としてその中心事項が従業員であることは間違いない。

一方、ディスクロージャー制度における株主の位置であるが、資金調達が間接金融中心であり、証券市場が相対的に未成熟であると指摘されており、証券市場との関係がとくに深いアメリカと同じ枠組で会計制度を検討しても意味がないものと思われる。ディスクロージャー制度において株主を強く意識する必要が制度的にも(株式法・商法上)、経済的にも(証券制度の未成熟)強くないといえるであろう。最近わが国でも問題になっているインサイダー取引に対してはとくに法的な規制を設けずに、申し合わせ・自主規制で対処しようという態度は、ドイ

ツにおける証券市場の性格の一端を表しているといえよう。

本来、会計規制は株式会社設立に際しての特許主義から準則主義への移行に伴う企業に対するある種の規制を意味していると考えられ、ディスクロージャーには公的・社会的統制の役割を期待されてきた。債権者保護・投資家保護は各時代の社会的弱者を保護するための思想であり、とくに前者はドイツ商法に伝統的に流れているが、資金調達の関係上、株主に対する直接的な報告は不可能であり（意図的に不可能としてきたのかもしれないが）、結果として公的・社会的統制の役割が強く意識されてきたものと思われる。近年のディスクロージャーの拡張は、証券流通・発行目的、会計情動的側面の挿入と考えられる。それに対して、従業員は経営参加・共同決定あるいは家族主義的経営をもとにして、慣習的にディスクロージャー制度の一部に組み込まれている。すなわち、従業員関連報告は社会関連会計の一部としての位置づけのみならず、ディスクロージャー制度のひとつとして位置づけることが適当ではないかと考えられるのである。

<脚注>

- (1) 拙稿「西ドイツにおける社会関連会計の形成と展開 - 『従業員関連報告』としての特徴と本質 -」『経営研究』第35巻第4号1984年、参照。
- (2) 各国のディスクロージャー制度の発展に最も大きな影響を与えているのは資金調達（直接金融か間接金融か）との関わりであろうと思われる。例えば、アメリカの場合は証券市場の発展が会計制度の背景として大きく存在している。ドイツの場合、商法規制の論理と金融構造とのかかわりがさらに検討されねばならないであろう。
- (3) Adler/Düring/Schmalz, Rechnungslegung und Prüfung der Unternehmen, 1987. わが国への紹介文献としては、森川八洲男「西ドイツ新商法会計制度をめぐって - 1985年『会計法』を中心として - (1) ~ (12)」『会計』131-4, 1987年~133-6, 1988年、黒田全紀編著『解説西ドイツ新会計制度 - 規制と実務 -』同文館, 1987年があげられる。
- (4) 黒田全紀編著『前掲書』, 1987年。
- (5) 森川八洲男「前掲論文(3)」『会計』131-6, 1987年, p.122.
- (6) 「真実かつ公正なる概観」の原則は強制離脱基準によって支えられている。強制離脱基準とは、「真実かつ公正なる概観」を示す妨げになる場合には会計基準から離脱し、その影響を明らかにせねばならないことを意味している。ドイ

ツ伝統的商法概念からすれば強制離脱基準はその伝統と矛盾するものであり、フランコ・ジャーマン系商法の成文法主義とアングロ・サクソン系商法のコモン・ロー主義の相克といわれている。

(7)流動性配列法は企業の流動性の良否を貸借対照表によって判断した銀行信用目的の影響であるといわれており、また固定性配列法は企業の長期資本の運用状況の判断に役立つといわれている。後述するように、ドイツでは間接金融中心であり、銀行信用目的に照らせば流動性配列法がより有用であると思われる。さらに、アメリカが信用分析を端緒として経営分析を実務的に発展させてきたのとは異なり、銀行と企業の人的結合の強いドイツにおける経営分析は、その初期とされるSchmalz, K.の著作もアメリカにおける初期の経営分析業績をドイツに紹介したものである。これらの点に関しては、ドイツにおける銀行と企業との関係を歴史的により深く掘り下げて考察する必要がある。

(8)統合型ではないが、年次報告書とは別に „Sozialbilanz“ と名付けている報告書を作成している企業には以下の2社がある。

Saarbergwerke AG...Sozialbilanz '85

RUD-Kettenfabrik Rieger & Dietz U.Co...Sozialbilanz

(9)開示情報の中に従業員関係が通常含まれている背景には、それ以外に、従業員持株制度の普及・障害者雇用の義務づけ（わが国では、1.5%から1.6%に引き上げられたが、西ドイツでは6%である）・社会システムに企業の職業教育訓練制度が組み込まれていることなどが指摘されよう。

(10)D.S.ランデス著（石坂昭雄・富岡庄一訳）『西ヨーロッパ工業史 I 産業革命とその後 1750-1968』みすず書房、1980年、p.227.

(11)ドイツ銀行（Deutsche Bank）・ドレスナー銀行（Dresdner Bank）・コメルツ銀行（Commerzbank）が3大銀行と呼ばれ、銀行の中でもとくに重要な位置を占めている。なかでもドイツ銀行は資金量・産業に対する支配力（たとえば監査役派遣の数）・業務の範囲の点で支配的な地位にある。

(12)日本証券経済研究所『西ドイツの金融・証券制度「銀行構造委員会報告」を中心に』日本証券経済研究所、1984年。この委員会は銀行監督庁である大蔵省の諮問委員会として組織され、報告書は銀行の産業に対する影響力に関して、直接にはユニバーサル・バンク制度の良否をめぐっての調査結果である。

フランスP.T.T.の社会貸借対照表

黒川 保美

- I はじめに
- II 公企業と公務概念
- III 郵政省電信部門・郵便部門の社会貸借対照表
- IV おわりに

I はじめに

フランスにおいて、社会貸借対照表 (Bilan Social, 以下B.S.と略す) が制度化されて多くの年月を経ている。1977年の諸法⁽¹⁾により企業がその作成義務を負わされる以前には、非常に多くの議論があり、このことは専門誌に限らず一般誌・新聞などでも見受けられたことから理解されよう。しかしながら、制度化以後から今日までのかかる動向を調べると、社会一般には、はなはだ無関心に受け止められており、これに類する議論は非常に少ない。研究者側からのB.S.の取組みは、非常に弱く、現在では実証的研究が若干見受けられる位である。

ある一定規模以上の企業は、1979年度のB.S.から広く一般に公開されている。民間企業はたしかにこのことは言えるが、他の組織体ではこの限りではない。1977年の諸法は適用対象企業を民間企業のみならず公企業、国有企業にも適用している。政府、地方公共団体、政府の公共機関にもこの法は、適用可能としている。公企業は、「企業委員会 (Comités d'Entreprise)」にこれを提出しており、広く開示し一般に供させていると推定される。政府の公共機関の開示例となると、フランス政府のサービス機関と考えられる郵便・電信 (Postes et Télécommunications, 以下P.T.T.と略す⁽²⁾) 省は、他の機関が開示例が見受けられない中で際立った存在である。

そこで本稿では、フランスにおける公企業概念が非常に曖昧であり、しかもB.S.が従業員向けの情報を強調していることに鑑み、公務員と公企業を把握したうえで、P.T.T.のB.S.はどのようなものであり、どのように受け止めてよいか

ついて検討していくことにする。

II 公企業と公務概念

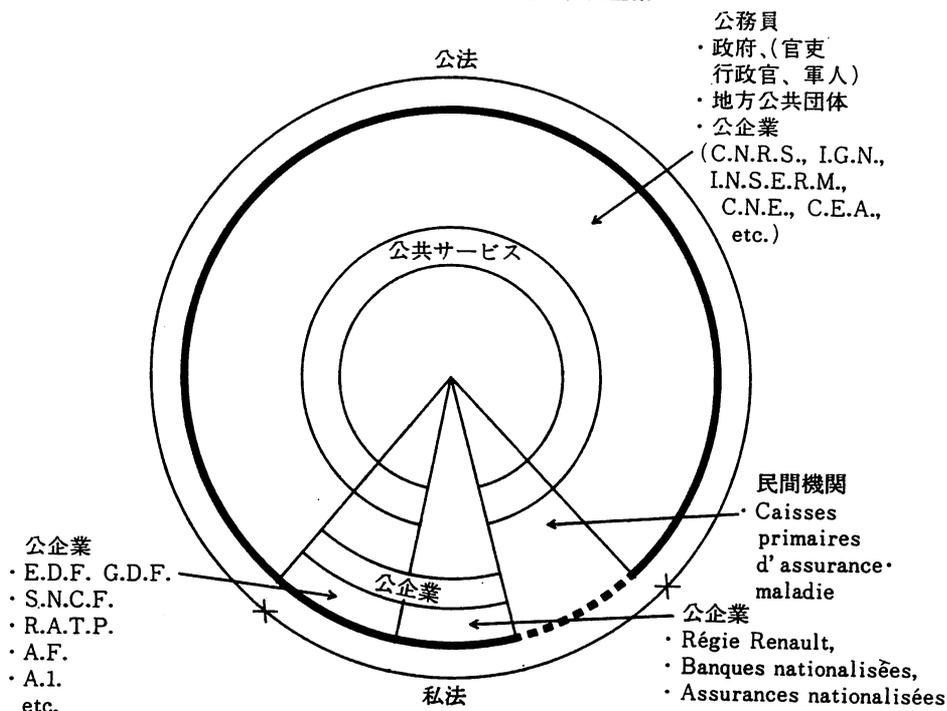
フランスにおける公務 (fonction publique) 概念を把握する時には、その機能そのものが曖昧であるがゆえに、まず初めにその特質を考え、つぎに分野および主体を検討していく必要がある。

公務機能の基本的な特質は、フランスでは公務機能が社会的機能 (fonction sociale) と同意義で用いられることが第一にあげられる。ここで社会的機能とは、「道徳的な性向、特定の技術的な認識が必要とされ、制約、特定の保証を伴う法制度の適用が正当化される⁽³⁾」ものである。したがって私的機能とは明確に区別され、公法 (droit public) という法措置によって確保されるのがこの機能である。そこで公法の枠の中で公務を執行する主体と公権力 (La puissance public) との関係は、どうかと言えば対等でない。主体は絶えず当局の任命 (nomination) に従い、契約 (contrat) により仕事を行うのでないから規制 (sujetion) を受けている。主体の雇用条件も同様に、対等の立場での議論はなく、もっぱら当局 (autorité publique) により決められるのである。雇用条件を定める法 (lois) 及び法規 (règlement) の全体は、自らの規約 (statut) を構成する。このような公権力と主体とが平等の立場にはないことを示している規約から、公務は私的機能と区別され公務が委ねられている公法という制度の特質が表されると言えよう。⁽⁴⁾

公務員は公共サービスを継続して提供する必要があることから、雇用の永続化が正当とみなされている。問題となるのは、階層組織の中でどの階級に任用 (titularisation) されるかである。一度任用された者は、職業生活の間昇進する手段、方法の保障を求めるのは当然であろう。この面での配慮を払ったのがフランスの公務システムのもう一つの特色である。言い換えれば、このシステムは雇用概念よりも、職業概念に基づいているのである。⁽⁵⁾

次に問題となるのは、公務概念が公共サービス概念と同一視されるかどうかである。表1⁽⁶⁾ からわかるように、公務概念は公共サービス概念をすべて含めた考え方ではないことが理解されよう。すなわち、公務は公法により制約を受ける

表1. 公務員、公共サービス、公企業



※点線は私法でも公法でもない民間機関。

が、公共サービスは公法を越えて私法 (droit privé) の分野に及ぶ部分がある。したがって、公共サービスは、公法と私法とに及び私法の統制を受けるルノー公団 (Regie Renault), 国有銀行 (Banques nationalisées), 国有保険会社 (Assurances nationalisées) などの公企業 (Entreprises publiques) を除いて、フランス電力 (Electricite de France: E.D.F.), フランス・ガス (Gaz de France: G.D.F), パリ市交通公団 (Regie autonome des transports parisiens; R.A.T.P.) などの公企業と健康保険公庫支所 (Caisses primaires d'assurance maladie) のような民間機関とを含めている。また公企業は私法の支配下にあるものもあるが、公共サービスを提供する企業とそうでない企業に分けられているとも言えよう。そして公共サービスは、公務員、公企業、ある民間機関に及び、公務員だけが公法と重複するのである。公務は、政府、地方公共団体、公共機関 (国立科学研究所 (Centre National de la Recherche Scientifique C.N.R.S.)、国立地理研究所 (Institute géographique national; IGN), 国立衛生医学研究所

(Institut national pour la Santé et recherche médical:I.N.S.E.R.M), 原子力庁(Commissariat à l'Energie Atomique:C.E.A.)] など同一円で示される。

このように公務の分野は公法に統制されるが、公共サービスは公法による部分と私法による部分と公法にも私法にもよらない部分とからなることを念頭に置いて、これら公務機能を遂行する主体はどのようなものから構成されるであろうか。

大別すると国家公務員(fonction publique d'Etat), 地方公共団体職員(fonction publique départementale, fonction publique communale)、商工業公共機関(établissements publics industriels et commerciaux)職員の三者とからなる⁽⁷⁾。国家公務員は、官吏(fonctionnaires)⁽⁸⁾, 行政官(magistrats)⁽⁹⁾, 国民議会で承認された人(personnel administratif des assemblées parlementaires), 正式に任用されない役人(agents publics non titulaires)などの広い範囲に及んでいる。この中で官吏は財務検査官(inspecteurs des Finances), 中央官庁付の人(les attachés d'Administration central) 公共教育機関の教授(professeurs de l'enseignement public), 社会経済評議会で承認された人(personnel administratif du Conseil économique et social), 電信部門の技師(ingénieurs des Télécommunications) 等々をさすが、雇用が永続的に扱われ、しかも中央政府の中の階層の一段階に任用されることが注意されねばならない。つぎに、地方団体職員といっても、県(département) レベルか市町村(commune) レベルかによって職員の所属は異なる。県の団体職員は、県会(Conseil général)により作成された規定に任ねられる者と正式に任用されたのではない主体を含めるが、市町村の団体職員は、市町村法(code des communes)⁽¹⁰⁾の規定に基づく者と正式に任用されない主体から構成される。この規定は、公共病院⁽¹¹⁾、市町村消防夫、市町村信用金庫などの特別規定(statut spécial)による主体とパリ市公共職員⁽¹²⁾などがその対象となっている。ここまでの国家公務員、地方公共団体職員は、公法に委ねられるのに対して、最後の商工業公共機関の主体は原則として私法の指揮下にある。しかしながらつぎのような2つの例外によって、この主体は公法の影響を受けることもある。すなわち、商工業公共機関全体の責任者と会計責任者を法の解釈から認められる場合と、立法者の意思によってたとえば国家森林局(office national des Forêts)のように⁽¹³⁾、認められる場合である。

以上のように主体の分野から分類を試みたが、公共業と言っても非常に多様な

企業があることが理解される。B.S.の適用対象⁽¹⁴⁾企業として1977年の諸法から解釈すると民間企業(Entreprises privées)⁽¹⁵⁾、と公企業があげられる。この公企業は、正確には(1)商工業公企業(Entreprises et établissements publics à caractère industriel et commercial)、(2)国有企業(entreprises nationalisées)と(3)公企業(Entreprises publiques)とであり、(3)の公企業が政府、地方公共団体(etablissements public de l'état et aux collectivites Locales)⁽¹⁷⁾、政府サービス機関(swrvices de l'etat)⁽¹⁸⁾である。したがって、P.T.T.は商工業公企業および国有企業ではなく、(3)の意味の公企業であり、表1からは公法の影響下にあり公共サービスを強く意識しなければならない企業であるから政府のサービス機関である。

Ⅲ P.T.T.の社会貸借対照表

まず初めに、政府部門の中でB.S.を公表している省はP.T.T.しかない。しかし、国防省(Ministère de la Défense)、文部省(Ministère de l'Education National)は計画段階であり、正式には作成し公開していない。したがって、一般的に政府行政部門(secteur administratif)は、これを外部にも内部にも公開していないのであり、法的に強要されないことがその理由としてあげられる。そこで注目されることとなるP.T.T.は、内部のさまざまな部門でこれを明らかにしている。1977年度のを1978年に初めて公表した「人事、社会問題部門(Direction du Personnel et Affaires Sociales)」、同じく1977年度のを1978年に初めて公表した「一般郵便部門(Direction Général des Postes)」、1979年度のを1980年以来公表した「一般電信部門(Direction Général des Télécommunications)」である⁽¹⁹⁾。そこでこれら後者2つの部門から検討していくことにしよう。

数値、表、グラフ、約70項目の情報が一般郵便部門で76ページ、一般通信部門で40ページに及んでいる。人事、社会問題部門で管理される社会支出については、24の指標を扱っている。このことから、計量化のプロセスで努力が見られよう。ここでのB.S.は、情報の質(qualité)、情報の信頼性(fiabilité)の面で問題点を孕むものの社会政策の精緻化と調査用具として機能している。そして、現在

のところその配布を大衆、他省で減らし、同部門の幹部に制限しているが、各種階層、各サービス部門、労働組合、外部環境で、これは用いられることになる。さらには、人的資源管理 (gestion des ressources humaines) の面では、新たな次元を開いていくことになる。というのは、数値を自ら問題とし、データ比較を行う場合などは、社会について部門政策を行う各種責任者にとって、考察の支柱となるだろうし、従業員代表者との協議の基礎として役立つであろうからである⁽²⁰⁾。

大枠においてこのような長所があるにもかかわらず、構造上から生じる再考すべき個所がいくつか指摘される。このことについて、法的に規定された企業のB.S.、郵政省一般電信部門、郵政省郵便部門のB.S.を比較対照した一覧表2⁽²¹⁾を見ながら考えていこう。

「雇用(Emploi)」、「職業関係(Relations professionnelles)」という公共機能に多少配慮が払われているものの、「欠勤(Absentéisme)」、「労働時間と改善(Durée et Aménagement du temps de travail)」に多くのデータが提供されている。法的B.S.に忠実に従っているとも言えないし、また公共関係を重視しているわけでもない中途半端に終わっている。そして、「雇用」、「報酬(rémunération)」に詳細なデータがあるが、「労働条件(conditions de travail)」、「衛生(hygiène)」、「安全(sécurité)」、「情報(Information)」には必ずしも多くの指標が与えられていない。これは、社会的に考察の対象とすべき点を考慮の対象から、意図的ではないにしても除外する傾向が見受けられる。一般電信部門のB.S.の「労働条件」という題目から、労働条件とその改善に6指標、他の労働条件に3指標が充てられているが、労働条件全域をカバーしていない。しかもこの領域で測定の問題があるものの、職業上の満足度、主体のモチベーションを示す指標は見出せないであろう。そして、一般郵便部門で4指標があるが、志願者と教育から恩恵を受けた志願者との比率、志願者と教育から恩恵を受けない志願者との比率という必須のデータが欠落している。これは、B.S.の作成責任者に新しく指数化した情報を要求するのではなく、以前から存在しているデータの把握方法で十分とされるのであり、B.S.情報はこのようにして獲得された情報の副産物となるのである⁽²²⁾。

次に問題となるのは、データの総合化である。中央の機関と外部の機関とを合

算するか、中央だけか、外部の機関だけかとなると問題が生じる。理想的には、中央機関が外部機関からのデータを中央機関自ら累計するのが良いが、しかし、情報の信頼性の面で問題が投げかけられるだろう。そこで、一般郵便部門と一般電信部門は、各地区または運営部門にB.S.の作成を任せたのである。このことに関してPatrick Roger は次のように述べている。

「郵便・通信部門は、制度のさまざまな部門の特殊性を考慮に入れねばならないのであり、一般電信部門としては、組織のさまざまなレベルでこれに取り組んだ。さらに、このように「分権化した」B.S.に必要な刺激を与えるために、国家レベルで1980年来このB.S.は構築されている⁽²³⁾。」

このようにして下位部門で精緻化して出来上がったB.S.は、下位部門でも中央部門でも利用されることとなった⁽²⁴⁾。ここの地区の各数値を示すのに、データを包括して示しているとはいえない地区郵便部門⁽²⁵⁾と地区、ないし運営部門の精緻化を促進することを目論む地区電信部門、電信運営部門⁽²⁶⁾のB.S.が公表されている。ここでの地区別、部門別責任者は、この領域における社会現象を指数化して、公開する自由がある。またこの部門のデータは、国家水準での収集が目論まれていないと言われる。しかしながらここで作成されるB.S.は、国民経済計算における国民貸借対照表 (bilan national) の用語と密接に関わりを持たせている。そしてこれらB.S.は、目的、計画、予算などの社会的関心事を一つに統合して示されることもあるのであるから、「管理手段 (moyen de gestion)」にもなる。またこれは、雇用、報酬、衛生、安全などを統括することもできる「協議用具 (outils de concertation)」にもなる。さらに政策決定者が、最小限記載すべき法的用語をB.S.に織り込みながら、自己の関心のある測定項目に集中して情報を集め公開することもできる。自己の目的のために、B.S.という手段を利用する目的—手段の関係で捉えることができる⁽²⁷⁾。このように、従業員、その他の利害関係者の関心が増大していくという利用方法よりも、企業内外を含めた上位階層への管理手段、統一用具としてB.S.は用いられる。

たしかにB.S.は管理者の政策的意図如何にかかわらず確実な事実を与えるが、B.S.作成者はこれを公開しても非常に無関心に各層で受けとめられている。B.S.を公開してそこでの問題点を討議する会合がほとんど開かれないうし、この結果当然のこととしてその「公開によって生じた疑問と解釈の会合などは存在していな

いし⁽²⁸⁾」従業員代表にしても、B.S.の中で何が生じていようと関心を示さないのである。この理由は、正確に把握できない。管理の社会的次元の問題とも考えられる。ある分析が社会政策の精緻化と調査から離脱した用具として存在するのであれば、B.S.もその影響を受けているのであろう。結果がある社会政策に関わりを持ち、協議された社会計画が明確になるのであれば、利用者は、ある現実を計量化しただけでは満足するものではないはずである⁽²⁹⁾。

つぎに、法的B.S.が従業員関係を、P.T.T.が各地区の部門別測定を強調していることから、これらの問題に目を向けよう。従業員の配属、移動、新規採用、昇進、勤務評定、職業関係、社会的行為などの人事管理を行う上で、階層組織の上部においてはこれらは調査対象になり、統計資料として活用されている。かかる意味からして、B.S.とは異なる「社会的行為評価表 (bilan l'action social)は常にあるのである。公共組織体では、B.S.以外の社会問題の取組みはどうかと言えば、かかる評価表がこの用に供している。このことは、P.T.T.に限らず、他の組織体でも見られることである。この評価表の具体例は、「1980年度P.T.T.省社会問題サービス部門活動報告書 (compte rendu d'activité 1980 du Service des Affaires Sociales-Ministère des PTT)」である。とくにここで明示されている「教育訓練 (formation)」については、B.S.がさして興味を示さないで終わっているのは対照的に、発展的に展開する基となるデータである。すなわち、このデータは、行政機関、公機関の一般部門に伝達されるのであるから、データ作成側からはこれら機関の不信感を生まないように義務的データの作成に専念するのである。さらに「教育訓練」項目は、「労使調停技術委員会 (comités Techniques Paritaires)」および「公務員上級委員会 (conseil Supérieur de la Fonction Publique)」で協議の対象となっている⁽³⁰⁾。

以上のように従業員の管理について、データが果たす役割は大きい。しかしながら人的情報、モチベーション、満足度、労働条件などの領域は、測定対象となっていないことが注目されねばならない。しかもB.S.とは異なるP.T.T.のデータの提示において形成の統計データは、研修生の数、研修生のコストなどで練られているが、「教育訓練の効率性」の問題は提起されないで終わっている。教育訓練の「社会行政サービス」もここにおいて、同様に扱われている。たしかに管理部門は複雑化しており、多くの問題が生じている。このことからすぐに部門に

分けて政策を決定し測定する部門政策は、受け入れられると考えられやすい。しかしこの部門政策が、すぐに企業の全体にわたる社会政策を打ち出すことは必ずしも可能とは言えない。すなわち「社会的行為が形成を犠牲にして存在するとしても、その行為が一層多額の支出が適切か否か、あるいは社会心理問題を避けるための人材採用基準を変更することが適切か否か⁽³¹⁾」という微妙な問題が生じるのである。

IV おわりに

B.S.は、企業における真の社会の革新用具となりうる⁽³²⁾。しかし、その評価については多様であり、大別すると次の2つに分けられる。B.S.は情報の内容はどうか、実際の情報を従業員、株主、一般大衆という三者に提供する情報用具 (outil d'information)として機能すると唱える論者⁽³³⁾と社会管理に向けた一段階であり、協議用具 (outil de concertation)となるとする論者⁽³⁴⁾である。

本稿では株主、一般大衆がB.S.をどのように受け止めているかという問題を扱わずに、従業員を主に検討してきた。B.S.は従業員向けの情報の作成と公開を重視するのに対して、これを受ける側は、関心を示さなかった。興味があるとすれば、一般従業員ではなく労働組合代表であり、企業委員会である。したがって、かかる意味での情報用具としてのB.S.の評価は、はなはだ低いと言わざるを得ない。これに対して、B.S.は各種情報を収集し、社会問題の認識と処理を促進するのであるから、新たな社会管理用具として用いられる。しかもさきに考察したようにP.T.T.における一般部門は分権化した形態では、社会にとっても、企業の上層部にとっても、社会の計画システムと社会管理システムに組み込みやすいのである。この計画を遂行するには、当然のこととして企業委員会および労働組合代表の同意が必要であり、教育訓練、安全衛生、労働条件の改善という三項目が協議されるのである。したがって、後者の論者の見解に軍配が上がるであろう。

B.S.の発展的利用を考えるならば、社会的タブロー・ドゥ・ボール (Tableau de Bord Social)との組み合わせがある。元来タブロー・ドゥ・ボールは、「責任者向けの全情報の収集⁽³⁵⁾」であったものが、「社会的」という話が加わって、このように社会的タブロー・ドゥ・ボールと呼ばれることとなった。その内容は

次の通りである⁽³⁶⁾。

- 「1. 社会的対話の道を確認すること。
2. より良き相互理解に向けて、努力の結果を数年にわたり測定すること。
3. 明確に企業に社会的行為を導くようにさせること。
4. 要するに社会的風土の改善用具である。」

上記のように概念的には理解される社会的タブロー・ドゥ・ポールは各人がさまざまな具体的構成要素、計算方法等を提案していることから考えても確立した段階のものではない。しかもB.S.との組み合わせで用いられる方法は、一つの提案としてしか受け取ることができない現状にあると考えられる。

P.T.T.はすでにタブロー・ドゥ・ポールを目的と実現との比較用具にしながら効率的な管理道具の基軸に据えている。この中で明示される指標は、サービスの質を問う上で絶好の材料となっているのである。また、資源の利用を示すこともできるタブロー・ドゥ・ポールは、財務管理的な側面からも投下資本の収益性を検討することもできるのである。結局、P.T.T.は、公共サービスの質を強調しながら、商工業を営む企業と何ら変わることはないのである⁽³⁷⁾。そこに所属する公務員と民間企業の従業員との間にも、公共サービスを考える上で差異はない⁽³⁸⁾。あるとすれば、公務員の方が多少強い公共サービスを備えた方がよいという位のものでしかない。このためには、他の公共組織体と強調が必要とされ⁽³⁹⁾、B.S.と社会的タブロー・ドゥ・ポールが役立つであろう。

結局のところ、電信部門の人事サービス部長André Simonciniが「企業の最も貴重な資源である168,000人の従業員を管理することは、1986年12月のB.S.作成委員会に提出した電信部門の中心的なテーマの一つである。」⁽⁴⁰⁾と述べているように、B.S.が人事管理の面で果たした役割は大であると言わざるをえない。

(注)

- (1) ①労働法 (code du Travail)に新たに入れることとなった (art.L438-1 à L438-10)1977年7月12日の法 (loi du 12 juillet 1977)…J.O. du 13-7-77.
- ②B.S.で明示する情報リストを定める「1977年12月8日のデクレ (décret du 8 décembre 1977)」J.O. du 10-12-77.
- ③部門別指標リストを企業レベルで定める「1977年12月8日の4項目のアレ

テ(4 arrêtés du 8 décembre 1977)」…J.O. du 10-12-77.

- (2) Postes et Télécommunicationsを略すとP.T.となるが現在この用語は使われていないことが多く、Postes, Télégraphes et Téléphones という旧来から使用されている略語をここで用いた。
- (3) C.F., "La notion française de fonction publique," Cahiers Française, n° 194, Janvier-fevrier 1980, p.14.
- (4) Ibid., p.14.
- (5) Ibid., p.15.
- (6) Ibid., p.15.
「私法」とは「人間と人間との関係にかかわる法規定全体」であり、「公法」とは「民間人と公共職員との間にかかわる法規定全体」である。
Jacques BRET, "Le droit des sociétés aux frontières du droit public et du droit privé", Direction et Gestion, n° 4, Juillet-Aôut 1969, p.23.
- (7) C.F., op.cit., p.16.
- (8) ordonnance du 4 février 1959.
- (9) ordonnance du 22 décembre 1958.
- (10) L.411 à L.444 du code des communes.
- (11) L.792 à L.896 du code de santé.
- (12) décret du 16 novembre 1976 en application de la loi du 31 décembre 1975.
- (13) ordonnance du 4 février 1959.
- (14) 企業の適用規模、適用時期については以下の文献を参照 uされたい。
Marcel LALONDE, "Le bilan social", fo.hebdo, supplement au n° 1567, mercredi 8 novembre 1978, p.12.
- (15) Loi du 12 juillet 1977, art. L.438-1.
- (16) Loi du 12 juillet 1977, art. L.438-9.
- (17) Loi du 12 juillet 1977, art. L.438-1. およびart L.438-9 からは直接的に適用対象としていないと解する。
- (18) Loi du 12. juillet 1977 art 4 を解釈して適用。
- (19) Nicole CAILLE-TALON, "Bilan Social et Indicateurs Sociaux internes

aux organisations publiques, "P&MP, 1984 vol 2 n° 2, P.66.

(20) Ibid., PP.66-67.

(21) Ibid., PP.68-81.

表は拙稿「フランス公企業の社会貸借対照表」『専修商学論集』46号 昭和63年9月 69頁-79頁を参照にされたい。なお、拙稿中の表の左欄の訳は、次の文献を参照とした。

野村健太郎「フランス企業社会会計(二)」『会計』115巻6号, 昭和54年6月, 169頁-175頁

(22) Ibid., P.67, P.82.

(23) Patrick Roger, "Bilan Social:derriere les chiffres, Revue francaise de Télécomunicotion, n° 42, Janvier, 1982, P.69.

(24) 一般郵便部門では予算上分権化したことも、分権化したB.S.の作成と公開に導くようになった原因の一つと考えられる。

Francois Hestin, " la décentralisation budgétaire à la direction générale des post, " Revus francaise de gestion, n° 21, mai-juin 1979, PP.87-88.

(25) Nicole CAILLE-TALON, op. cit., P.83.

Extrait de Bilan Social 1980. Résultats Régionaux. Direction Générale des Postes-Service du Personnel.

拙稿、前掲誌79頁

(26) Ibid., P.84

Extrait de Bilan Social des Télécommunications Région Rhône-Alpes et Région Auvergne(1980)

拙稿、前掲誌80頁

(27) Ibid., P.85.

(28) Ibid., P.85.

(29) Ibid., P.85.

(30) Ibid., P.86.

(31) Ibid., P.87.

(32) Martine Aubry, "Le bilan social, une innovation?", Droit Social, Juil.

août 1978 n° 7-8, P.267.

- (33) Jean Fombonne, "Le bilan social; un outil d'information?", Personnel, Septembre 1980, n° 226, P.38.
- (34) Gonzague Callies, "Aperçu sur le bilan social des entreprises", Projet, Sept. 1980, n° 226, PP.1012-1013.
- (35) Jean Meyer, "Le contrôle de gestion", Que sais-je?, PUF, 1971, P.116.
- (36) M.Gérard Desauty, "Le tableau de bord social, un outil de concertation dans l'entreprise de taille humaine", Humanism & Entreprise, n° 124, 1980. P.1.
- (37) Alain Coursaget et Alain Sirot, "Les tableaux de bord aux Télécommunications", Revue française de gestion, mai-juin 1979, P.87.
- (38) Laurent Blanc, "Qu'est-ce que la fonction publique", Cahiers Français, n° 194, Janvier-février 1980, P.17.
- (39) André Lajoinie, " «Les travailleurs des P et T n'ont pas de raison d'accepter en 1988 ce qu'ils ont rejeté en 1987 » déclare André Lajoinie à la Revue «Telécoms» ", Economie & politique, avril 1988, n° 132, P.22.
- (40) Bilan social des Télécommunication, exercisel986, P.1.

『日本社会関連会計学会』会則

(名 称)

1) 本会は、日本社会関連会計学会と称する。

(目 的)

2) 本会は、会計学とくに社会関連会計の研究と、その研究にたずさわる者の連絡および懇親をはかることを目的とする。

(事 業)

3) 本会は、前条の目的を達成するため、つぎの事業を行う。

(1) 年1回の会員総会の開催

(2) 年1回以上の研究発表会の開催

(3) 年1回の研究に関する刊行物の発行

(4) その他本会の目的を達成するため適当と認められる事業

(会 員)

4) 大学その他において会計学の研究にたずさわる者およびそれに準ずる者は、理事会の承認をへて、本会の会員となることができる。

(会 費)

5) 会員は、毎年5月末日までに会費を納入しなければならない。

会費の金額は、会員総会の承認をへて決定するものとする。

(役 員)

6) 本会につぎの役員をおく。

(1) 会長 1名

(2) 理事 若干名

(3) 監事 2名、幹事 2名、その他(顧問など)

(役員の任期)

7) 役員は、任期は、2年とする。なお、再任はさまたげない。

(その他)

8) その他細則は、理事会で別に定め、会員総会の議をへて行う。

(会則の変更)

9) 会則の変更は、会員総会の承認をへて行う。

(附 則)

1 この会則は、昭和63年9月より実施する。

2 理事の構成は、関東側 4名、関西側 4名とする。

3 会費は、年額 3,000円とする。

4 本会の事務局は、大阪市立大学商学部内におく。

学会役員その他（学会申し合わせ事項）

1988年9月15日の創立総会で、役員その他について、つぎのように決定した。

1) 趣 旨

「学会」への名称変更により、いっそうの研究活動・親睦活動をはかる。

なお、当分の間は任意団体とするが、後日、登録団体へと努力する（創立時会員数 約60名）。

2) 英文名

Japan Corporate Social Accounting & Reporting Association

(J C S A & R A)

3) 役員その他

会長 青木脩

理事（関東側）

*小川洌・ *木下照嶽・ 中原章吉・ 真船洋之助

（関西側）

*飯田修三・ 上領英之・ 野村健太郎・ *山上達人

*印... 常任理事

監事 飯岡透・ *早矢仕健司

幹事 向山敦夫・ *國部克彦

*印..... 常任

☆ なお、黒澤清・ 阪本安一先生に顧問(名誉)としてご指導をお願いする。

4) 学会誌「社会関連会計研究」は、当分の間、ワープロ印刷で50ページ（200部）とする。

5) その他

学会創立記念事業として、「企業情報ディスクロージャー事典—社会関連会計の指針—」（中央経済社）を出版する。

☆ なお、「日本社会関連会計学会」の編集で、執筆者は全員、当学会会員。項目数は約100項目(中項目)で、1990年3月出版予定。主な項目(大項目)はつぎの通り。

【Ⅰ】企業と社会 【Ⅱ】企業情報の開示制度 【Ⅲ】外国の開示制度 【Ⅳ】社会関連情報の開示 【Ⅴ】各国の社会関連会計(学説・事例) 【Ⅵ】社会関連会計の諸領域と関係情報 【Ⅶ】社会関連情報と社会関連法規

The first conference of Japan Corporate Social Accounting & Reporting Association on 15th of September was a great success. Let me tell detail of this association.

Name : Japan Corporate Social Accounting & Reporting Association
(Japanese Name : Nippon Shakai Kanren Kaikei Gakkai)

Chairman : Prof. O. Aoki at Chukyo University

Director : Prof. K. Ogawa(Waseda Uni.), Prof. T. Kinoshita(Meisei Uni.)
Prof. S. Nakahara(Komazawa Uni.), Prof. Y. Mafune(Nihon Uni.),
Prof. S. Iida(Okayama Uni.), Prof. H. Kamiryō(Hiroshima Shudo Uni.)
Prof. K. Nomura(Kobe Univ. of Commerce), Prof. T. Yamagami(Osaka City Uni.)

Office : Faculty of Business, Osaka City University

3-3-138, Sugimoto Sumiyoshiku, Osaka 558 Japan

Number of members : About 100

Activity : Research of Corporate Social Accounting and Reporting

We will hold a conference at least once a year and publish a journal about corporate social accounting and reporting once a year.

Publication program :

- (1) Accounting Information and Disclosure : Disclosure of Social Information (edited by Prof. T. Yamagami at Osaka City University) will be published on May 1989. 16 members of the association and Prof. H. M. W. Schoenfeld at University of Illinois at Urbana-Champaign wrote articles in this book. This book is consist of two parts. Part one is about the theory of corporate social accounting and reporting and part two is about the practice of corporate social disclosure in the world (England, West Germany, France, USA and Japan).
- (2) Handbook of Corporate Disclosure : Guidline of Corporate Social Accounting and Reporting is being edited by Japan Corporate

Social Accounting & Reporting Association and will be published on March of 1990. Almost all of members of this association is joining in this project. Probably this book will be a first handbook of corporate social accounting and reporting in the world.

学 会 創 立 事 情

日本社会関連会計学会誌の創刊にあたって、草創時代を振り返ってみよう。昭和51年4月に行われた会計学会(於専修大学)の折に第1回の会合がもたれた。

当時、東京では小川・黒沢・中原・上領氏らを中心に「プロダクティヴィティ委員会」(日本生産性本部)、大阪では青木・飯田・山上氏らを中心に「付加価値分析委員会」(関西生産性本部)がもたれていた。そこで、関西の青木・飯田・山上氏が世話人となって、合同研究会の設立が提案され、東京の「豆腐料理店」で呱呱の声をあげた。当初の名称は「企業生産性研究会」で、会員は上記の7名であったが、その後、鈴木・井上・滝野氏らが加わり、年2回(会計学会・経営学会開催時)の研究会が開かれるようになった。いま、その後の会合を記してみるとつぎのようである。

記

- 昭和51年10月 (報告者) 飯田・山上・青木氏
(テーマ) 関西生産性本部「付加価値分析指標」
(場 所) 「神仙閣」(神戸・三宮)
- 52年 5月 (報告者・テーマ)
飯田修三氏「付加価値論争の回顧と展望」
山上達人氏「付加価値会計(中央経済社)」
(場 所) 大阪大学・近辺「鍋料理店」
- 52年10月 井上薫氏「企業目標と規制企業の行動」
青木脩氏「フランス会計制度論(森山書店)」
ちからまち会館(東海銀行・名古屋)
- 53年 9月 山上・青木・飯田氏「わが国企業の付加価値分析」
鈴木一成氏「ギルクリスト付加価値会計論」
早稲田大学・同大隈会館

研究会の活動は、その後、彦根の「千成亭」(54.6.)、京都の「北斎」(54.9.)とつづき、この頃からは、会員も増加の一途をたどり、もっぱら、「企業付加価値会計(有斐閣双書)」の共同研究へと進み、名称も「付加価値研究会」・「社会関連会計研究会」と発展していった。なお、昭和55年以降の活動(「現代の財務分析」・「会計情報と情報開示」・「会計情報ディスクロージャー委員会」など)については、次号とする。

(山上達人)

《学会行事》

「日本社会関連会計学会」の創立総会がつぎのように行われた。

- (1) 日時 1988年 9月 15日(木)
- (2) 場所 「ゆうぼうと」(東京簡易保険郵便年金会館)
国電・都営地下鉄「五反田駅」徒歩5分
東急池上線「大崎広小路駅」前
- ☎ 03-490-5111

(3) 行事

- 1) 研究報告 (10:00 ~ 11:00)
ドイツ社会関連会計の現状と課題 (郡司健・向山敦夫氏)
- 2) 帰朝報告 (11:00 ~ 12:00)
フランスの社会関連会計について (黒川保美氏)
- 3) 学会創立総会 (12:00 ~ 13:00)
「日本社会関連会計学会・会則」の決定
「日本社会関連会計学会・役員」の選出
「その他」の議決など
- 4) 昼食・懇親会など (13:00 ~ 15:00)

《会員の著書・編書》

「会計情報とディスクロージャー

——社会関連情報の開示を中心として——」

山上達人編著(白桃書房刊) 1989年5月(予定)

「社会関連会計研究」 創刊号

1989年5月 発行

日本社会関連会計学会 編集

事務局 大阪市立大学商学部山上達人研究室内

〒558 大阪市住吉区杉本3-3-138

☎ 06-605-2201・2237
