

## Sozialbericht の意義

向山 敦夫

### I. はじめに

ディスクロージャーは現代社会において、重要な役割を果たしている。利害関係者に対しての情報の提供と、公開させることによる「社会的統制」がその大きな役割であるということができよう。企業は秘密であることを望むものであると仮定するならば、両者は相反する性質のものであり、ディスクロージャーの拡張にはその両者が重なりあって現われるのであるから、それを推し進め、解決していくには、ある種の政治的要因が加わってくるものと思われる。

現在、企業により公表されているアニュアル・レポート、営業報告書には法律・規則等により強制・規制されている範囲を超えた情報が数多く記載されている。もちろん、必要最小限度の開示・開示する範囲（開示してもさしつかえない範囲）を限定した公開もみられるのであるが、強制されることから発するより自主的・積極的な開示がみられることもディスクロージャー問題を取り扱う上での注目すべき事実である。

ディスクロージャーの拡大の現象のひとつとして、「社会関連報告」があげられよう。経済事象に限定せず、企業の社会的側面（社会関連情報）を開示しようという動きは、大きな会計上の流れと認識できる<sup>1)</sup>。西ドイツにおいても、企業はさまざまな形で株主を中心とする利害関係者、あるいは広く社会に対して情報を提供しているが、実際に、営業報告書（Geschäftsbericht）にはさま

1) 山上達人稿「会計目的の多様化と開示内容の拡充—社会関連情報のディスクロージャーについて」、中島省吾編著「会計基準論」、中央経済社、1987年参照。

ざまな「社会的な」情報が含まれている。それらを「社会関連会計」という概念で表わすことができるならば、西ドイツはこの領域の発展した国の代表であるといえるであろう。

理論的な面でも、1975年には化学工業協会経営経済委員会により「報告」<sup>2)</sup>が、1977年には実務的に進展していた企業7社からなる研究グループにより「提言」<sup>3)</sup>が発表されている。「提言」において、①社会報告書 (Sozialbericht)<sup>4)</sup> ②創造価値計算書 (Wertschöpfungsrechnung) ③社会計算書 (Sozialrechnung) の3要素が確立し、1977年以降は実務的に安定期にはいったようであるが、最近年の「社会関連報告」においても「提言」の Sozialrechnung に関する説明と、これに準じての作成を述べている旨の一文がみられ、その影響力にはいまだ強いものがある<sup>5)</sup>。

西ドイツにおける「社会関連会計」の特徴としては、従業員に関する内容が充実していることがあげられる<sup>6)</sup>。そこで注目すべきは、Sozialbericht の名のもとに、従業員に関する情報は法規定の枠を超えて、伝統的に営業報告書の中に含まれてきた事実である。すなわち、「提言」における社会報告書の規定と役割において、

「社会報告書は一般的にいて、年次営業報告書の中での伝統的 Sozialbericht から発展してきたものであるから、いつからそのような報告が、社会貸借

2) Arbeitskreis „Das Unternehmen in der Gesellschaft“ im Betriebswirtschaftlichen Ausschuß des Verbandes der Chemischen Industrie e.V., Das Unternehmen in der Gesellschaft, *Der Betrieb*, Heft 5 vom 31. Januar 1975, 28. Jg.

3) Arbeitskreis „Sozialbilanz-Praxis“ zur aktuellen Gestaltung gesellschaftsbezogener Unternehmensrechnung, Sozial-Bilanz – heute, *Der Betrieb*, Heft 24 vom 16. 6. 1978, 31. Jg.

なお、西ドイツ「社会関連会計」の先駆であり、「提言」グループにも属していた Steag 社は、筆者への返信によれば、1982年以来「社会関連報告書」は作成していないようである。

4) 「提言」において、すなわち現代の「社会関連会計」においては、社会報告書 (Sozialbericht) は「数量化が不可能である社会関連活動の叙述形式による説明」と位置づけられ、創造価値計算書・社会計算書との関連づけが重視されている。従業員に限定しない点、叙述形式であるという点において伝統的 Sozialbericht とは異なっている。

5) Deutsche Shell AG., Bilanz '85 *Geschäftsbericht/Sozialbilanz*, S. 27, Erläuterungen zur Sozial-/Leistungsrechnung. なお, Bilanz '83・'84 においても同じ記述が見られる。

6) 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。

対照表の意味での社会関連報告書になったのかを正確に区切ることは適当ではない。実務においてだんだんに展開してきたことから考えると、そのような正確な区分は、必ずしも必要ではない」

と述べられているのである<sup>7)</sup>。

本稿の目的は、現代の「社会関連会計」の萌芽と考えられる伝統的 Sozialbericht について、その内容・形式・位置づけを明らかにし、加えてその成立の根拠を明らかにすることである。それは現代の「社会関連会計」を考察するに際して必要不可欠と考えられるからである。

## Ⅱ. 法規定における Sozialbericht

ドイツ会計制度は商法・株式法によって規定されており（わが国と同様、税法の影響を強く受けている）、Sozialbericht の考察に際しても、まず第一に、商法・株式法規定との関連において検討することが必要である。

結論からいえば、商法・株式法において、Sozialbericht に関しての規定は見当たらない。その意味で Sozialbericht は、慣習的に企業の自由意思により開示されてきたものとみることができる。それは現代の「社会関連報告」においてもまったく同様である。

しかしながら条文によって直接に規定されていないが、間接的に関連する規定はいくつかみられる。

まず、Sozialbericht と最も関係が深い規定は、営業報告書に関する規定である。1931年商法改正において、旧商法における「企業の諸関係を解説した (entwickelnde) 報告書」に „Geschäftsbericht (営業報告書) “ の名称が用いられたのであるが、その1931年改正では、「営業報告書においては、企業の財産状態と諸関係 (die Verhältnisse der Gesellschaft) を解説し、年度決算書の説明をしなければならない」(第260条の a) と規定されている。その前半部分

---

7) Arbeitskreis „Sozialbilanz-Praxis“ zur aktuellen Gestaltung gesellschaftsbezogener Unternehmensrechnung, a. a. O., S. 1141.

は1937年株式法において「営業報告書においては、営業の経過と企業の状況を叙述しなければならない」(第128条)と導入され、状況報告(Lagebericht)と呼ばれるようになったのである(後半部分は説明報告„Erläuterungsbericht“と呼ばれる)。1985年財務諸表指令法において、営業報告書は説明報告が注記・附属明細書(Anhang)として年度決算書(Jahresabschluss)に統合され、状況報告は独立した形となっている<sup>8)</sup>。

Sozialbericht と関係するのは状況報告である。「企業の諸関係」・「企業の状況」に関連して、「取締役によって経営の社会的関係ならびに給付が説明されないならば、企業の状況についての報告が完全ではない<sup>9)</sup>とさえ考えられているのである。したがって、Sozialbericht は経済報告と並んで状況報告の柱として位置づけられている。また、商法・株式法改正問題が起こるたびに多くの雑誌論文・新聞において、営業報告書の中に Sozialbericht を挿入することにより、営業報告書を拡張することの必要性がさかんに強調されている<sup>10)</sup>。

つぎに Sozialbericht に間接的に関係する商法・株式法規定は、取締役・監査役の報酬(利益参加)に関する規定であるとされている。1937年株式法において、「利益参加は、従業員(Gefolgschaft)のための費用、または公共の福祉に役立つ施設に対する費用に対して適切な関係になくはならない」(第77条の3・第98条の4)と規定されているが、両者の適切な関係を判断するための材料として、すなわち、従業員のための費用(とくに、自由意思の社会的給付額„freiwillige soziale Leistungen“)を把握するものとして Sozialbericht の重要性が考察されている<sup>11)</sup>。しかしながら、この条文は1965年株式法には引き継が

8) 1937・65年株式法規定における営業報告書(Geschäftsbericht)は、状況報告と説明報告からなる(狭義の営業報告書)。しかしながら実際に企業が作成し、開示する営業報告書は年次決算書等を含めた報告書全体、すなわちアニュアル・レポートに近いものである(広義の営業報告書)。本稿においては厳密に区別せず、実際の作成状況にしたがって「営業報告書」の名称を用いることとする。

9) Ertner, U., *Geschäftsbericht als Instrument erweiterter aktienrechtlicher Rechnungslegung*, 1968, S. 38. (ただし、これは Alder/Düring/Schmalz, *Rechnungslegung und Prüfung der Aktiengesellschaft*, 1957からの引用である。)

10) Emmrich-Schilling, H., *Die Gestalt des Sozialberichts der wirtschaftlichen Unternehmung* (Inaugural-Dissertation), 1941, S. 10.

11) Emmrich-Schilling, H., a. a. O., SS. 12~3.

れていない。「それは実際上の意味を獲得しなかった。会社の社会的費用の金額を見れば、躊躇なくその規定を抛棄せられ得るのである」<sup>12)</sup>と述べられているが、これはおそらく損益計算書の従業員に関する費用項目の充実と関係しているものと思われる。

したがって、さらに損益計算書の項目規定が指摘されねばならないであろう。周知のように、損益計算書の項目は1931年改正商法において初めて規定されたが、1931年改正商法・1937年株式法においては、従業員に関する費用項目は「賃金・給料」と「社会的負担金」(法定の企業負担額を表わす)の2項目であった。1959年株式法小改正において、以上の2項目に「社会的費用、ただしその他の項目において表示されない限りのもの」が加えられたのであるが、それ以前から第3の項目として「自由意思の社会的給付」の特別項目を設ける企業が多くみられ、法定の範囲を自ら拡張していたのである<sup>13)</sup>。

以上、商法・株式法における Sozialbericht の規定について検討してきた。そこには直接的な規定はみられず、間接的にのみ導かれる可能性が存在することが明らかとなった。結局、Sozialbericht の作成は法律により制度化はされておらず、企業の任意により開示されてきたということができよう。

## Ⅱ. Sozialbericht の内容と形式

Sozialbericht がいつごろから、どのような形式で作成され始め、またどのように慣習化してきたかを正確に跡づけることは、原資料である当時の Sozialbericht、あるいはその母体である営業報告書が入手困難であるため、容易ではない。そこで、それに関して調査を行った文献に依存する限りにおいて、

12) 慶応義塾大学商法研究会訳「西独株式法」慶応義塾大学法学研究会叢書22, 慶応通信, 1969年, p. 179.

13) Emmrich-Schilling, H., a. a. O., S. 12.

Sozialbericht の展開を追っていくこととする<sup>14)</sup>。

まず、いつごろから Sozialbericht が作成され始め、またどの程度普及・慣習化していたのであろうか。1937年株式法以前から多くの企業では社会的な報告を行なうことの必要性を認識しており、その報告のなかに経営上の社会的関係（すなわち、対従業員関係）の体系的な開示を組み込んでいるといわれている<sup>15)</sup>。したがって、Sozialbericht という場合、必ずしも内容は従業員関係に限定されてはいなかったが、以下でみるように、実際には、当時からほぼすべて従業員に関連した報告であったと考えてよい。

作成の時期に関しては、例えば、ドイツ労働戦線 (DAF)<sup>16)</sup> の1937年の年報では、調査した1600社の営業報告書のうち、300社の営業報告書には企業の社会的関係と給付について詳細な報告が行なわれているが、1300社の営業報告書には一部かなり社会的報告が欠けており、すなわち、457社には不十分ではあるが報告されているが、842社にはまったく報告されていないと述べられている<sup>17)</sup>。またいくつかの企業では1900年頃から社会的な報告を開始し始めてはいるが、1941年にはなお多くの企業では、従業員に関しても社会的な経営上の関係に関しても記載されていないとされている。しかしながら、各業種で最も高い資本金を有する企業が経営の社会的な重要問題に関して報告を行っていたことは、注目すべきことである<sup>18)</sup>。前述の DAF と同じく1937年の調査では、100社の営業報告書中、従業員について言及していない企業はわずか7社であ

14) 以下で取りあげる文献は、

Weste, J., *Der Geschäftsbericht der Aktiengesellschaft – Nach den Grundsätzen einer gewissenhaften und getreuen Rechenschaftslegung*, 1939 ならびに Emmrich-Schilling, H., *Die Gestalt des Sozialberichts der wirtschaftlichen Unternehmung*, 1941 である。Weste の著者は、資本金 RM 75,000 から RM 150,000,000 の企業100社の営業報告書を調査したもので、とくに当時ますます導入されてきた Sozialbericht に焦点をあてており、Sozialbericht を状況報告・説明報告と並ぶ、3つの柱の一つと位置づけている。

15) Emmrich-Schilling, H., a. a. O., S. 14.

16) ドイツ労働戦線 (DAF) はナチスによる労働組合の壊滅後、労働組合組織を再編・統一する形で1933年5月10日に設立された。しかしこれはナチスの御用組合的組織であり、労働組合とはまったく異質な協調的教育・宣伝団体に転化していったといわれている。西谷敏『ドイツ労働法思想史論』日本評論社、1987年、pp. 429～31.

17) Emmrich-Schilling, H., a. a. O., S. 31.

18) Emmrich-Schilling, H., a. a. O., S. 17.

り、しかもそのうちの3社は従業員問題の重要性が低い不動産会社・持株会社であったとされている<sup>19)</sup>。

以上を考え合わせると、Sozialberichtは1936,7年ごろにはさかんに営業報告書に導入され始めており、とくに資本金の高い大企業では報告が慣習化していたと考えることができるであろう<sup>20)</sup>。

つぎに、具体的にどのような内容が報告されていたのかを検討してみよう。そこでまず、紹介されているいくつかの企業の社会的報告の展開を追ってみることとする<sup>21)</sup>。

(1) Gelsenkirchener Bergwerks AG. (石炭・鉄鋼業。1926年に合併し、巨大トラスト合同製鋼 „Vereinigte Stahlwerke AG.“ となる)

1901年の営業報告書にすでに各鉱山ごとの業務の展開・労働時間ならびに従業員一人当たりの労働給付(トンによる評価)について報告されており、加えて、賃金総額・個々の賃金が前年との比較のもとで金額表示されていた。さらに、平均賃金の一覧表に加えて、個々の社会的負担金とその純利益との関係が一覧表で表わされていたという。内容はさらに拡張され、従業員居住地の住宅・図書館設備・幼稚園・家政学校・婦女子用の浴室<sup>22)</sup>・学校建設用地の寄付について報告された。

1904年以後も徐々に拡張され、第一次大戦中は内容が乏しくなったが、戦後は以前の報告が復活したといわれている。

注目すべきはこれらの報告が、以前は「経営 (Betrieb)」の章のもとで報告されていたが、1926年合併後「従業員・賃金問題 (Arbeiter = und Lohnfragen)」

19) Weste, J., a. a. O., S. 49.

20) 本稿でとりあげた両著書が1939・41年に出版されており、Sozialberichtが注目され始めたことも根拠の一つである。またそれは大企業ほど経営社会政策が広く行われていたことと相応している。

21) ここでとりあげられている7社の例は、Emmrich-Schilling, H., a. a. O., SS. 17~26をもとにしている。そのうち、鉱業は伝統的に経営社会政策を重視してきた業種であるが (Weste, J., a. a. O., S. 49ならびに Emmrich-Schilling, H., a. a. O., S. 17), その報告の必要性がすべての企業で認識されていたわけではない。

22) 入浴設備は(化学工業の場合)労働者の健康管理・医療上、重要な意味をもっていたとされている。加来祥男『ドイツ化学工業史序説』ミネルヴァ書房、1986年、pp. 314~5。これは石炭・鉄鋼業においても同様であろう。

の章が営業報告書のなかに設けられるようになったことである。

(2) Mannesmannröhrenwerken AG. (鉄鋼業)

1900年の営業報告書に従業員数についての手短な報告があったが、注目すべきは、1937年の営業報告書に „Soziales“ の章が設けられ、従業員数、賃金・給料・法定の社会的負担金額の推移が報告されていたことである。しかしながら、自宅・保養所の建設、職員の教育・訓練に関しては支出された金額によってではなく、本文において (textlich) すなわち叙述的に報告されていた。

(3) Philipp Holzmann AG. (建設業)

1917年から22年まで、貸借対照表において職員・労働者退職基金の表示がみられ、1933年の営業報告書には従業員諸関係の前年度比較・失業者再雇用に関する記述がみられた。また、1934年には経営者の従業員に対する感謝と評価の言葉がみられる。1936年に初めて損益計算書に自由意思の「その他の社会的給付と寄付」に関する表示がみられ、本文においては、祝賀対象者の数や年度死亡者に対する追悼の言葉が述べられている。

(4) Süddeutsche Zucker AG. (製糖業)

1926年から37年の営業報告書には、救済金庫への拠出額についての記述のほか、1934年には自由意思の社会的活動に関してわずかな報告がみられた。

(5) Bemberg AG. (繊維業)

この企業は先にみてきたモンタン産業の大企業とは異なり、1900年から14年までの営業報告書には自由意思の社会的給付あるいは施策に関する記述はみられない。1922年に貸借対照表において一度だけ、従業員住宅基金の表示がみられた。しかしながら、1936年には „Sozialbericht“ の標題の下に、従業員数・年令構成・勤続年数・記念祝祭・賃金給料総額・自由意思の給付に関する報告がみられた。

(6) I. G. Farben (化学工業。1925年に六大化学コンツェルンの合同によって設立された巨大トラスト)

設立以来、多かれ少なかれ、詳細に経営の社会的諸関係についての報告は行なわれていた。1925年の貸借対照表には、年金・救済基金項目と記念祝祭基金

の表示がみられ、1927年からは従業員数の変動について報告され、1928年にはより詳細になった。1934年の営業報告書には、住宅基金の存在について初めて報告され、1935年のものには、従業員数の比較のほか、社宅に関する数値による報告<sup>23)</sup>という社会的な報告が行なわれていた。1936年には初めて „Sozialbericht“ の名称が用いられ、従業員に関する内容が拡大・充実している。ここでは、1932年からの従業員数の推移・週平均労働時間・労働所得の変動（具体的には、保養所・工場医の活動・団地・徒弟工場について）が報告されていた。

#### (7) Siemens = Firmen (電機業)

創立してすぐに自由意思の社会的給付について簡単な数値の報告が行なわれており、良好な労使関係がみてとれるという。1897年の貸借対照表に年金・寡婦・孤児金庫の項目が見られ、利益分配に関して従業員への賞与基金への振替が提案されている。また、営業報告書においては従業員と会社との好意的な関係について、年金・寡婦・孤児金庫への拠出についての記述がみられた。1900年の営業報告書においては、これらの金庫への割当が自己資本・総利益と比較され、1907年には、①疾病保証②年金・寡婦・孤児基金③任意支出準備金④賞与⑤その他の補助金の分類にしたがって、給付の支払額が列挙されていた。その後の営業報告書においては、すなわち1931年に損益計算書の項目が規定されるはるか以前に、賃金・給料総額、法定の社会的負担金、自由意思の社会的給付が表示されていた。1926年には賃金・給料についての詳細な変動についての記述があり、1928年には損益計算書に法定と自由意思の社会的給付が区別されて表示され、また1930年からは常に営業報告書において、正確な表形式による一覧表が掲載されるようになった。この一覧表の分類と列挙という点での詳細さは他に類をみないものと高く評価されている<sup>24)</sup>。以下にその一覧表をあげておく。(表Ⅲ-1)

さらに先の1937年の調査にもとづいて、もう少し体系的に、報告されている

23) 住宅建設に関しては、化学工業は例えばヘキスト社では1875年から開始されており、古くから積極的に進められていた。それは労働者の定着性やその企業に対する忠誠心を高めるうえで、少なからぬ意義を有していたと考えられる。加来祥男「前掲書」, pp. 305-6.

24) Emmrich-Schilling, H., a. a. O., S. 23.

(表Ⅲ-1) Siemens = Halske AG. (Siemens = Bauunion と  
Siemens = Schuckertwerke AG. を含む) の例

	営業年度	
	1930/31	1292/30
	R M	R M
I. 法定の給付		
a) 国内		
アンゲシュテルテのための保険	1,839,100	2,163,236
廃疾保険	1,964,576	2,671,124
健康保険	2,633,263	4,489,249
失業保険	4,891,669	3,552,027
災害保険	1,752,944	2,047,126
法定の労働保護	197,662	
国内合計	13,279,214	14,931,762
b) 国外		
国外での全社会保険と それ以外の社会的費用	1,064,892	1,180,577
国内・国外法定の給付合計	14,344,106	16,112,339
II. 自由意思の給付		
1. 住宅・保険		
居住地, 分区農園, スポーツ促進, 保養所, 肺疾患手当, 医師応急勤務, 私的災害保険など	539,447	665,553
2. 病人看護		
聖パウロ病院・湯治場への出資 工場・家庭看護	252,762	404,152
3. 青少年育成		
乳児・幼児保護施設 児童収容施設 児童保養所 学校 徒弟住宅 スポーツ	221,911	298,197
4. 食料関係扶助		

会館・食堂補助			
	1930/31	1,038,773	
少年給食	1930/31	371,737	1,410,510
会館・食堂補助			
	1929/30	1,354,051	
少年給食	1929/30	360,381	1,714,432
	合計	2,414,630	3,082,334
5. 高齢者扶助			
とくに年金金庫ならびに 退職後、年金資格のない 従業員への救済		9,309,585	7,202,705
6. 諸々の救済			
対従業員, 対死亡した従業員の遺族 退職従業員に対しての 自由意思の補助金 扶助基金への拠出		1,375,606	1,269,973
7. 従業員への記念祭贈り物		722,338	574,369
8. 一般教育			
工場内図書館 美術・講演会 その他奨学金		204,536	253,027
自由意思の給付合計		14,036,695	12,382,408
総計		28,380,801	28,494,747

注

1. a) 法定の社会的給付の減少は従業員数の減少、賃金・給料額の減少、パートの増加に原因がある。
- b) 失業保険への支出がかなり上昇しているのは、負担金の上昇の結果である。それに対して、廃疾保険の負担金は法規により減少している。  
自由意思の社会的給付の場合は、経済的關係により、諸々の救済への支出、高齢者への扶助とくに年金受給・退職者への扶助が増加している。一方で、それ以外の自由意思の社会的給付は節約により減少している。
2. 従業員一人当たり（平均従業員数）の国内法定の社会的給付の計算は次の通り：

a) 1930/31	平均従業員数	68,943人	
	従業員一人当り		R M 192.62
b) 1929/30	平均従業員数	84,933人	
	従業員一人当り		R M 175.80

(出所) Emmrich-Schilling, H., a. a. O., SS. 24-5.

内容を見てみよう。

内容という点では、大きく2つに分けられる。a) 従業員に関する報告と、b) 社会的給付に関する報告である<sup>25)</sup>。

まず、a) 従業員に関する報告であるが、従業員数を報告している企業が100社中35社(35%)であった。同様の2年前(1935年)の調査では367社中62社(16.9%)であり、割合としては増加している。さらに細かくみていくと、

- ①男女別構成 8社
- ②年令構成 17社
- ③勤続年数 35社
- ④従業員数の変動 26社

であり、その他では、徒弟用専用コースについてが31社である。これらの例として、以上の項目がほぼすべて記載されている Sozialbericht をあげておく。(表Ⅲ-2)

b) 社会的給付に関する報告については、以下のように分類されている。

① DAF の意味での給付・行事

例えば、懇親会・会社祭・旅行・保養所・スポーツ・社内食堂・企業内幼稚園・娯楽室・衛生設備・住宅・団地・社宅など

② 賃金問題と賞与

例えば、労働協約上の賃金給料・平均賃金・クリスマス手当など

③ 勤務時間

④ 利益参加

25) 以下の結果は、Weste, J., a. a. O., SS. 52-3にもとづくものである。

(表Ⅲ-2) Köllmann Werke AG. の例

わが社と従業員との結びつきは、以下の数値で明らかである：  
全従業員1,108人の年齢構成は以下の通りである。

40才以上	37%
20~40才	55%
20才以下	8%

全従業員のうち、専門熟練アルバイター431人、熟練アルバイター449人、不熟練アルバイター116人、アンゲシュテルテ11人であり、女性は20人である。

勤続期間にしたがって分類すれば、つぎのようである。

勤続25年以上	22人
勤続20年以上	55人
勤続15年以上	64人
勤続10年以上	57人
勤続5年以上	103人

われわれは、とくに注意を向けて以来専門アルバイターの後継者育成に全力を注いできた。先月、特別徒弟工場が建設され、1938年4月1日より操業を開始する。現在、徒弟は77人を数え、訓練期間は以下の通りである。

1年	27人	3年	15人
2年	26人	4年	9人

(出所) Weste, J. a. a. O., S. 54.

㊦ 老齢扶助

㊦ 公共の福祉への給付

例えば、政治献金など

以上の問題に関しては、部分的にまとめた形の「自由意思の社会的給付」に関する報告が多く、86社と86%である。具体的内容として集計したものが次のようである。(表Ⅲ-3)

「自由意思の社会的給付」の開示という点では、記述による報告に加えて、費用額の表示がもう一つの問題である。費用額の表示には二つの方法がある<sup>26)</sup>。

26) 以下の結果は、Weste, J. a. a. O., SS. 54~6にもとづくものである。

(表Ⅲ-3) 社会的給付に関する報告

老齡扶助	56社
利益分配	13社
従業員の兵役期間の諸費用	13社
企業スポーツ	26社
図書館	13社
保養所	12社
作業競争コンテスト	11社
企業合唱団	9社
労働時間	7社
社内報	4社
就業規則	3社

(出所) Weste, J., a. a. O., S. 56.

一つは営業報告書の中で、すなわち Sozialbericht の部分で表示する方法であり、もう一つは損益計算書の中で表示する方法である。先にみたように、なんらかの形で「自由意思の社会的給付」にふれている企業は100社中86社であったが、営業報告書の中で費用額を表示している企業は68社ある。そのうち、賃金・給料・法定・自由意思の社会的給付の総額を掲載している企業が2社、法定・自由意思の社会的給付の総額を掲載している企業は21社、自由意思の社会的給付の一部のみを掲載している企業45社であった。一方、損益計算書の中で「自由意思の社会的給付」の特別項目を設定している企業が20社ある。損益計算書において「自由意思の社会的給付」を表示する場合は、自由意思の社会的給付の一部が「賃金・給料」において、一部が「その他の費用」の中で表示されてしまうという困難性がある。実際に損益計算書において表示している企業の例をあげてみよう。(表Ⅲ-4・5・6)

最後に、Sozialbericht の形態についてみてみよう。形態については2つ考えられる。1つは通常の、今までみてきたような営業報告書の中で特別の章を設けての報告である(これは共同報告 „Gemeinschaftsbericht“ と名付けられている)。もう一方は営業報告書とは別に、特別の Sozialbericht を作成する方法で

(表Ⅲ-4) Deutsche Werft AG.

賃金・給料	R M	16,021,944	
そのうち、			
自由意思の社会的費用	R M	150,443	15,871,400
社会的負担金 (法定)	R M	1,444,464	
自由意思の社会的費用	R M	1,061,687	2,506,151

(出所) Weste, J., a. a. O., S. 64.

(表Ⅲ-5) Lederwerke Wiemann

賃金・給料	R M	765,804	
社会的負担金	R M	58,739	
自由意思の社会的給付	R M	91,077	

(出所) Weste, J., a. a. O., S. 65.

(表Ⅲ-6) Wasserwerke Gelsenkirchen

社会的費用：			
法定の社会的費用	R M	102,699	
労働協約上の社会的費用		128,760	
自由意思の社会的費用		415,698	647,428

(出所) Weste, J., a. a. O., S. 65.

ある (これは個別報告 „Einzelbericht“ と名付けられている)<sup>27)</sup>。調査の行なわれた当時の評価では、Sozialbericht は共同報告として、営業報告書の中で存在することが重視されていた。すなわち経済的成果は社会政策の基礎であり、Sozialbericht はそれのみで言明力を持つというよりは、経済的成果・営業結果との関連においてこそ理解可能であり、その意味で、営業報告書と Sozialbericht は一体として全体をなすと考えられていたからである<sup>28)</sup>。これは現在の「社

27) Emmrich-Schilling, H., a. a. O., S. 58. ただし個別報告には、工場内新聞・祝賀記念論文・記念出版などさまざまな形をとるものが含まれている。その例として、Robert Bosch AG. ならびに Reichs = Kredit = Gesellschaft があげられている。

28) Emmrich-Schilling, H., a. a. O., S. 59.

会関連会計」の流れにも共通するものである。すなわち、営業報告書の中で従業員を中心として社会関連的な事項を拡大・充実させている企業と、作成目的を明確にし、その目的にしたがって営業報告書とは別に独立した報告書を作成する企業が存在するのであり、近年では、多様な報告書・冊子を作成・発行する傾向が強いものと思われる。Sozialbericht の関心からいえば、従業員を意識したものは、とくにそうである<sup>29)</sup>。この傾向は、従来、営業報告書の中に存在するという形をとってきた Sozialbericht が、対内的関係をより明らかにするために独立報告という形に発展してきたものと考えられるであろう。

#### IV. むすびにかえて

1940年前後に著わされた文献を中心に、Sozialbericht に関し、その法的基礎、内容と形式について検討してきた。

本節では、Sozialbericht が導入されてきた経済的・社会的背景、ならびに「社会関連会計」との結びつきを含めて、Sozialbericht を通してディスクロージャー問題を試論的に検討し、むすびにかえたい。

まず、Sozialbericht が導入されてきた経済的・社会的背景をみてみよう。前節でみたように、いつごろから一般化してきたかについては必ずしも明確ではないが、Sozialbericht は、早いものは1900年頃から営業報告書の中に取り入れられてきた。しかしながら、普及してきたのはもう少し後になって、すなわち1931年商法改正前後からではないかと想像される。

周知のように、ドイツにおいては1920年に「経営協議会法」が成立し、現代にも共同決定は制度として受け継がれているが、この労使協調をめざす「経営協議会法」成立の背景には、ドイツの共産主義化を排除するという第1次大戦

29) 営業報告書の中では、主に株主にとって関心のあるような社会的事象の限りで（とくに社会的費用額）報告されていたが、それとは全く別に、従業員に対する特別報告書として Sozialbericht が形成されなければならず、その対従業員向け報告者 (Mitarbeiterbericht) がディスクロージャーの合目的的・自由意思の拡張として重要であると考えられている。Rogowsky, J., „Der Sozialbericht als Erkenntnisquelle der externen Bilanzkritik“, *ZfB*, 25. Jg., Nr. 11, 1955, S. 638, 640.

敗戦国としての特殊な政治環境下でのすぐれて政策的意図が隠されていたという<sup>30)</sup>。また、伝統的にドイツにおいては、とくに大企業では経営社会政策が充実していた。加えて考えねばならないのは、ナチス体制との関連である。営業報告書の中に経営上の社会的関係を組み込んでいくことに対するドイツ労働戦線(DAF)の影響が強調されている<sup>31)</sup>。ナチス体制の労働観は、共同体思想・指導者原理・民族共同体への奉仕の3つに整理されているが、そのうち共同体思想には、労使の対立関係を意識的に否定するという事柄が含意されていた<sup>32)</sup>。共同体思想といえばニックリッシュも主張しているが、ニックリッシュの共同体思想は、労使同権の下、その給付に応じての公正な成果分配を基礎とするものであった。しかしながら、ナチス体制における共同体思想には指導者原理が加味され、それが共同体思想を支配する関係がある。すなわち、「企業者は経営の指導者(Führer)と位置づけられ、労働者すなわち従属者(Gefolgschaft)との関係において、法律の枠内においてはあるが、『経営内のあらゆる事項』に関して決定する権限を与えられている。このように、労働条件を含む経営内のすべての事項について使用者に決定権を与え、労働者を単にその決定と命令に服するにすぎない従属的地位に置いたところに、ナチス労働法体系のきわめて重要な特徴があったといわねばならない<sup>33)</sup>のである。これはまさしく従業員を表わす用語として「Gefolgschaft」(従属者)が用いられていることが如実に物語っている。この用語は株式法の条文においても用いられており、現在よくみられる「Mitarbeiter」(協働者)と好対象をなしている。

以上のような状況の下で作成されてきたSozialberichtをどのように位置づけるべきであろうか。ただ純粹に、いわば会計学的に従業員に対する(あるいは、関する)報告が多くあったことを単純に評価することは危険であろう。ひとつは指導者たる経営者の従属者たる従業員に対する責任の遂行の表明という

30) 久保敬治稿「西ドイツにおける労使協議制<労働者共同決定権制の実情と課題>」, 労働省労務局労働法規課編『諸外国の労使協議制と経営参加』, 日本労働協会, 1973年, pp. 159-61参照。

31) Emmrich-Schilling, H., a. a. O., S. 14.

32) 西谷敏「前掲書」p. 436.

33) 西谷敏「前掲書」p. 440.

意味で、Sozialberichtを位置づけることができるであろう。しかしながらもう一方で、従業員に対して、あるいは社会全体に対して社会的企業としての実態を誇示する施策とみることも可能であろう。その境界を明確にするのは困難である。さらにこの問題は、現代の「社会関連会計」にもあてはまるものであり、ディスクロージャー問題そのものとも関係する。

わが国の場合、ディスクロージャーは商法体系と証券取引法体系があいまって成立している。前者は株式会社の法律上の成立を正当なものとするべく存在している制度であり、受託責任との関係上、株主総会において株主の承認を得るべく株主に対する報告（直接開示）を主に担当し、後者は株式市場を支える制度であって、証券の発行・流通市場（主に流通市場）を担当するものである。そして重要であるのは、両制度を通して、会計の社会的統制としての機能を果たすことが期待されていることである。

ディスクロージャーを考察する上で、その経済的背景と考え合わせる必要が肝要である。例えばアメリカでは証券市場の発達から導かれねばならないし、わが国の場合、日本的と呼ばれる諸制度を前提に考察せねばならないであろう<sup>34)</sup>。

それではドイツの場合、どのような経済的背景のもとで会計の存在・役割を考察していかねばならないであろうか。まず第一に指摘されねばならないのは、株式会社の資金調達における銀行の役割の強大さと、これに対しての株式市場の役割の相対的弱小さであろう。ドイツにおいては株式会社の数そのものが少なく、大企業と呼ばれる企業は形態としては株式会社であり、経済全体に占める株式会社の重要性は高いのであるが、株式市場で流通している企業は意外なほど少ない。また周知のように、伝統的にドイツでは銀行の影響力の強さが指

34) わが国の場合、良否の判断は別にして、安定株主化・株式持ち合いによる流動性の欠如、銀行借入れ中心から株式発行への移行などの会計への影響、公認会計士の独立性の問題等社会的アプローチが必要となる。

摘されているのである<sup>35)</sup>。ナチス体制下では株式会社システムを積極的に利用しようとしたし、1965年株式法改正の目的も情報提供を拡大することによって株式市場を活性化しようとするものであったが、現実の株式市場そのものが未発達・未成熟であるといえるであろう。

第二に、株式が無記名式である点である。流通面においては記名式・無記名式には区別はないが、株主に対するディスクロージャーという面では直接開示は不可能である。そこでもまた銀行の役割が重要になるのであるが、株主に対する報告義務は法律上も導かれてはいない。実際に株主に営業報告書が行き届く割合は相対的に低くなっているのである。

以上を考えるとドイツのディスクロージャー制度は、全面的に証券市場を前提として投資家への情報提供を基礎とした制度でもなく、株主が最も重要な報告対象であることは疑いないが、それのみの開示制度とも説明されにくい。両者をゆるやかに包摂した社会的コントロールの主たる手段として考えるのが適当ではなかろうか<sup>36)</sup>。またそのような特徴を有しているのであるから、直接に株主のみを意識したディスクロージャー・その手段としての営業報告書の内容にこだわらず、それ以外の情報が（とくに前節で触れた事実を背景として従業員に関する情報が）挿入されてくる素地・可能性が存在するのではないかと考えられるのである。重ねて従業員に関していえば、営業報告書に含まれる情報は一般的・概括的なものと思われる。より深く内部的コミュニケーションを図ろうと思えば、独立した個別の報告が有効であろう。近年ますます企業環境が複雑化し、企業の側からも積極的に環境に対して働きかけていく必要がある。

35) 西ドイツ企業の長期資金源泉は銀行借入れであり、証券発行の割合はきわめて小さいとされている。(佐々木昇「西ドイツの企業金融—その実情と最近の諸問題—」『証券経済』158号, 1986年, p. 153.) また銀行の支配力という点では、銀行による株式保有・寄託議決権行使・監査役の派遣・証券業務の兼営(ユニバーサルバンク制度)などが指摘されている。例えば, O. ヤイデルス/長坂聰訳「ドイツ銀行の産業支配」勁草書房, 1984年, 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, 1984年などを参照。

36) これは株式会社に対するディスクロージャーの義務づけによる社会的コントロールという意味以外に, 1969年制定の開示法により, 有限会社は持分の流通がきわめて困難であるにもかかわらず, 経済的影響力の大きい有限会社にもディスクロージャーの義務づけが適用されたことを意識している。

そのようななかで営業報告書を，企業の存在・企業活動の多面的・包括的・全体的把握・表明の手段として位置づけることが重要であろう。

(1987年10月8日)