

# 西ドイツ・ゾチアル・ビランツ管見

—— 社会関連計算と環境指向の拡大 ——

飯 田 修 三

## 1 はじめに

1970年代の後半、西ドイツの企業経営は、その利益（収益性）指向もさることながら、それにもまして環境（社会性）指向をつよく要求され、これにともない企業経営の指導原理としての後者が、いっそう強調されるようになったようである。会社企業と「社会とのかかわり（Gesellschaftsbezogenheit）」は、たとえば「生活の質」・「環境の保護」・「社会的費用の内部化」・「発生原因者負担の原則」などの諸概念によって特徴づけられる。そしてそのような「社会とのかかわり」から、会社企業における経営意思決定が、その環境におよぼす諸作用を、よりひろく配慮すべきことが要請されるにいたったわけである。

かくして、西ドイツのゾチアル・ビランツ概念を開発し、また年次決算にさいしてゾチアル・ビランツを開示し、会社企業の社会関連活動のてんまつを表明しようとするさまざまなころみが、おこなわれるしだいとなったのである。この年代は、西ドイツ企業におけるゾチアル・ビランツの実務志向的な発展にとって注目すべき一画期をなした、といえるであろう。ゾチアル・ビランツの実務形成へむけて、産業界みずからの手になる貴重な共同研究ふたつが、あいついでまとめられたのである。『社会のなかの企業』および『こ

んにちのゾチアル・ピランツ』が、そうである。<sup>(1)</sup>それまでの同国ゾチアル・ピランツ論をきくと、たとえばアメリカ企業社会会計(D. F. リウノズやアプト社など)の周知の諸例をひきあいにはじまり、ままそれら実務的試行を跡づけることに多言を費してきたさまである。しかし、このような段階にあった斯論の状況についての反省のうえに、<sup>(2)</sup>ゾチアル・ピランツの独自の体系化をはかろうとする動意の高まるなかで、<sup>(3)</sup>西ドイツ主要会社企業のあい呼応した共同研究が、注記のように、ひとまずたしかな実をむすんだというわけである。

- 
- (1) Betriebswirtschaftlicher Ausschuß des Verbandes der Chemischen Industrie e. V. : Das Unternehmen in der Gesellschaft, *Der Betrieb*, 1975, Heft 5, K. Faltlhauser : *Unternehmen und Gesellschaft*, Erich Schmidt, 1978, S. 187 ~ S. 227. (亀井孝文訳「<社会のなかの企業>——社会関連報告書の作成——」『鹿兒島経大論集』21巻2号)

Empfehlungen des Arbeitskreises “Sozialbilanz-Praxis” : Sozial-Bilanz Heute — Zur aktuellen Gestaltung gesellschaftsbezogener Unternehmensrechnung — 1977, K. Faltlhauser : *a. a. O.*, 157 ~ S. 173. (亀井孝文訳「<社会貸借対照表>から<社会一貸借対照表>へ——企業の社会関連計算の実務形成のために——」『前掲誌』21巻3号)

以上のふたつの研究成果に対するコメントは、山上達人「社会貸借対照表と創造価値計算——ドイツ創造価値計算の新しい展開——」(大阪市大『経営研究』33巻1・2合併号)、拙稿「企業付加価値会計と企業社会報告会計(2)」岡山大学『経済学会雑誌』14巻2号)に所載されているので参照されたい。

- (2) K. ファルトルハウザーの見解によると、いわば模倣状況に近いゾチアル・ピランツ論は、会社企業の社会関連計算の概念を特色づけるメルクマールに対する認識をかならずしも助長せず、アメリカから知識(企業社会会計・企業社会監査・企業社会報告・人的資源会計など)をうけつぐこともまた、西ドイツの読者によるゾチアル・ピランツの実体理解に貢献したとはいえなかったし、否その体系化を困難にしたときえおもわれる。(Vgl. K. Faltlhauser : *a. a. O.*, S. 49)
- (3) P. アイヒホルン(P. Eichhorn: *Gesellschaftsbezogene Unternehmensrechnung*, Hrsg. E. Pieroth: *Sozialbilanzen in der Bundesrepublik Deutschland — Ansätze-Entwicklungen-Beispiele*——, Econ Verlag, 1974) や F. チーム(F. Ziehm: *Die Sozialbilanz — Notwendiges Führungsinstrument oder modische Neuheit?*, *Der Betrieb*, 1974, Heft 32) のゾチアル・ピランツ論をはじめとして、多くの意見がよせられた。本稿の後段において諸説の考察を若干おこなうつもりである。

西ドイツ・ゾチアル・ピランツのそのような発展は、なによりもまず「拡大された環境指向 (erweiterte Umweltorientierung)」のあらわれである、といわれる。としても、ゾチアル・ピランツは、どの程度で、どのような形で「拡大された環境指向」を計慮し、また実践されてきた従来のそれは、いかなる機能と言明価値を有するかが、まず問われるであろう。さらにまた企業理論と企業実践におけるそうした「環境指向」に照らして、種々な社会関連企業計算 (gesellschaftsbezogene Unternehmensrechnung) について体系化がここらみられ、追加される「環境関連」情報の内容の分析へ入っていくことを要しよう。<sup>(4)</sup>以下、この稿では、もっぱら D. ブードイスの所説をよりどころにして、西ドイツ・ゾチアル・ピランツ論にいささか言及し、すこしばかり管見をつけくわえていこう。

## 2 社会関連計算の基礎

まず D. ブードイスのゾチアル・ピランツ論は、社会関連計算を企業会計に組み入れるにあたって、企業理論および企業実践のなかに〈環境〉をとりこみ、しかもこれを拡大することではじまる。すなわち、あたらしい企業理論のもとで企業システムの「開放性 (Offenheit)」と「目的多元性 (Zielpluralismus)」を前置し、ついで「拡大された環境指向」の関係枠としての社会的責任を立てていく、という順序である。

### (1) 〈企業〉システム

会社企業と環境の諸関係は、近年ますます経営経済的研究の対象として重視されるにいたっている。このような発展の中心点で経営的な「環システム」(Umsystem)<sup>(5)</sup>の諸要素の把握と分析、会社企業に対するその影響、会社企

(4) D. Budäus: Sozialbilanzen—Ansätze gesellschaftsbezogener Rechnungslegung als Ausdruck einer erweiterten Umweltorientierung, *ZfB.*, 1977, Nr. 3.

(5) この“Umsystem”については、『経営経済辞典』(ベシエル社)の解説をみられたい。(Vgl. Hrsg. von E. Grochla & W. Wittmann: *Handwörterbuch der Betriebs-*

業のありうべき行動様式が、その「環システム」に対峙している。企業環境をよりひろく顧慮することによって経営プロセスを十分に現実とかわらせて解明すべきである。そうすれば、一定の諸目的の達成にむけて効果的に経営プロセスを形成することができるからである。会社企業を開放的・社会技術的システムとして特徴づけることが、その土台となるわけである。<sup>(6)</sup>

ところで、会社企業の環境依存といえども、もとよりドイツ経営経済学の根本的にめあたらしい認識などではない。市場経済体制のもとにあるかぎり、市場関係という形の〈企業—環境〉関係は、いぜんとして会社企業にとっての存在意義を失うものではないが、それが経営経済的認識の集中点たることは、これまでとすこしも変化はないのである。購買政策や販売政策の設定作業は、そのあたりのことを十分あきらかにしている。もっとも、高度産業社会における現実の展開からすると、〈企業〉システムを市場関係に閉じこめた「開放性」では、あまりにも狭くくしいとらえ方となるのは、いなめないであろう。じつさい市場経済というシステムにむけられた鋭い批判を正当化するには、あの環境破壊をはじめとして証拠事実にとこと欠かない。経済的次元にかぎった市場関係は、ただ会社企業の関係する「環システム」の部分領域のひとつを把握するにすぎない。もはやみまごうことなく多層化した〈企業—環境〉関係となっているのである。経営経済学研究プログラムは、必然的にそれと無関係にありえない。D. ブードイスの言をまつまでもなく、とりわけ企業経営事象ならびに新企業目的論のシステム論的考察を根底にして、伝統的な市場概念を越えた企業と環境のむすびつけが必要となる。<sup>(7)</sup>

---

*wirtschaft*, vierte, völlig neu gestaltete Auflage, C. E. Poeschel, 1975, Spalte 3977ff.)

(6) Vgl. D. Budäus: *a. a. O.*, S. 184.

(7) Vgl. D. Budäus: *a. a. O.*, S. 185.

企業経営事象と企業環境それぞれの複雑さが現出しているなかで、両者の諸関係について包括的・学際的に分析するためには、このシステム論が、なによりも適切な概念的用具たることは、すでに周知のとおりであろう。

「拡大された環境」とのかかわりについてのシステム論的分析は、企業目的論のなかにその内容的具体化をみいだす。行動科学モデルによれば、企業とは、その共同成員の利害を共通する連合体にほかならない。したがって、企業環境に属する多数の利害関係者は、それぞれ独自の、あるいはグループ個別の目的をそこへもちこみ、組織目的体系に影響をおよぼそうとする。かくて、このような連合体論の基本概念から必然的に多元目的体系が、みちびかれるわけである。企業経営事象を規定するのは、いまや諸利害間の妥協である。となれば、ゾチアル・ピランツに示された会計情報が、どこまで企業目的論の、まず純粹公理的命題に対して経験上の重大性を認識せしめるかは、後述するように、かなりさきのみとおしとなる。<sup>(8)</sup>

## (2) 会社企業の社会的責任

D. ブードイスの所説においては、会社企業の社会的責任は、企業実践における「拡大された環境指向」の関係枠として立論される。最近、企業実践では純粹市場指向的な企業経営の欠点および負の結果を、企業の社会的責任の強調でうめあわせしようとしているようである。「革新力」(J. A. シュムペーター)ひとつをもって象徴される企業家型はうすれ、どちらかといえば、コンフリクトの管理 (Konfliktmanagement) を主要な課題とするような企業経営者の登場という場面にある。環境の要請と期待は、社会的諸要求に対して中立的代理人の立場にある企業経営者によって調和せしめるべきこととなる。このような考え方は、はつきり1973年2月の「Davoser 宣言」<sup>(9)</sup>に沈澱している。

このような見解は、大会社企業の多くの営業報告書中にますますくつきり

(8) Vgl. Derselbe : a. a. O., S. 186.

(9) この「Davoser 宣言」では、つぎのようにいわれた。すなわち、「企業指揮の使命とすべき課題は、顧客・従業員・資本提供者・社会に貢献し、それらのあい対抗する利害を調整することである。」

反映せしめられているようだが、<sup>(10)</sup>これにしたがえば、どうなるか。こんちちみられるような強度の環境問題や資源問題の出現というものは、まったくもって過去における企業経営の職務上の失敗であると解釈すべきが、論理一貫した推論である。社会に対する貢献と利害調整とかは、あきらかに重要な諸領域で不成功に終わったという過去をもっているのである。こう結論したところで、会社企業の社会的責任の現象が、個々に重要な意味をもちうることは否定さるべくもない。というより、社会的責任概念は内容的に特徴づける困難が種々あるにもかかわらず、<sup>(11)</sup>それはシステムに内在する指揮目標値(SteuerungsgröÙ)と同列視さるべきものではないことをあきらかにすること、これが問題なのである。

社会的責任行動とは、たとえば利益追求とまったく同じような経済体制に由来する行為でも法制化された行為でもない。D. ブードイスによれば、それに関するかぎり、a. 企業環境における事実情況、b. 利益目的達成のための行動パラメーター、あるいはc. 原初の目的値として<sup>(12)</sup>解明されうる。

まずa. について。企業外部で決まり企業にとって確定的な要求となるようなすべての条件が、この部類に属する。これの具体例としては、事故防止・疾病時の職場確保や賃金支払、環境影響値の限度などがある。このように、会社企業には社会関連活動についてのミニマム基準が課せられる。これらの諸要請は、個々の企業によつてすくなくとも間接的に影響をうける環境(Datenkranz)の構成要素なのである。社会的責任を負うべき行動は、企業目的の達成にさいしてあらかじめ決められた副次的諸条件を厳守する必要から由

(10) ちなみに、「BASF 社一情報」の序言で、こういわれている。「最近、純粹市場経済から社会的なそれへの移行いらい、原則的な経営意思決定では、ただ市場経済的な可能性のみならず、社会的な必要性を配慮する」と。

(11) Vgl. z. B., M. Heald: Management's Responsibility to Society, the growth of an idea, *Business History Review*, 1957, pp. 375. F. Bohmert: Der Auftrag der Unternehmung zur Verbesserung der Lebensqualität, *BFuP*, 1974, Heft 1.

(12) Vgl. D. Budäus: a. a. O., S. 187~S. 188.

来するものである。もつとも、〈利益〉および〈非経済的生活条件の維持・改善〉という目的のために、どのような優先順位で資源を充用処理するか、という問題がある。だが、この種の問題は、会社企業によって決着するというより、政治的に決まる。法律的規制をつうじて非経済的生活条件の最低水準は、決められてしまうのであり、これに違背するときは、もとより企業活動のしめだしとなる。<sup>(13)</sup>

つぎのb. について。このばあいの社会関連活動は、外部から義務づけられない。つまり、経済目的の達成をめざす企業の行動パラメーターにほかならない。社会的責任を負うべき行動は、企業目的体系の枠内において手段性を具えている。企業行動の実際をみれば、近年、その挙例にはこと欠かない。個々の部門における広告宣伝および製品形成が知らしめるごとく、社会的責任をともなう行動は、いまやいよいよ販売政策上の用具の構成要素と化し、マーケット・シェアを争うなかで重要な意味をもつにいたっている。またたとえば社会的コストの内部化にしても、これによって長期的には企業利益が改善されるかぎりにおいて、おこなわれる傾向である。社会的責任を負う行動は、このばあい経済的目的をよりよく達成するための一手段なのである。しからば、どこに問題は所在するか。社会的責任と経済的目的体系の間に補完関係が存しないときは、社会的責任ある行動も停止ないし中断される、というところにある。

さらにc. について。このばあいの社会的責任は、企業行動の本源的な目標値であって、経済体制関連の企業目標と同格に、あるいはそれを越えることさえあるが、ひとつの独立した企業目的としてあらわれる。この意味では企業の社会的責任は多くの論者の理解をえている。目的体系の拡大および社会的環境指向は、けっして一過性のことでもないし、また経済的目的とも競合していけるのである。この種の社会的責任だけは、どのような優先順位を

---

(13) Vgl. Derselbe: a. a. O., S. 188.

もって処理可能な諸資源を経済的目的と非経済的目的に配分さるべきかという問題<sup>(14)</sup>に関係をもつ。

上述のように、企業の環境指向の拡大（企業の新システム観）という大勢のなかで、これに応じる関係枠（企業の社会的責任論）を設定して、社会関連の企業指揮の前提として企業会計と成果分析の拡充を説き、ゾチアル・ピランツの実践へとつないでいくのである。

### 3 社会関連計算への展開

前節で企業政策について述べたあたりは、たんに企業経営にとっての（記述）理論ないし行為法典たるにとどまる。問題は、そうした類の新展開の経験上の重要性に所在する。これについての証言は、まず企業活動の計算と成果分析が変わったか否か、また変わったとすれば、どのような形でか、ただここからみちびかれるであろう。伝統的な経営外部計算と経営内部計算は、いずれも諸会計規定に準拠して、収益もしくは費用となり、ひいては企業利益の多寡に作用する数字のみを対象としている。これの事例については、従来の原価計算論によって周知のところである。

このような原価計算・給付計算のばあいと同じく、企業の経営意思決定によって生じる市場外の結果は、年次決算においてもその度外視が判然としている。そこでは一面的に成果尺度としての企業利益に整序され、把握される環境関係といえ、支払行程にあるものだけにかぎられている。では、社会関連計算を展開する西ドイツ会社企業の努力は、いったいどの程度で変化をもたらしているか、このようすをみていくとしよう。

#### (1) 社会関連全体計算

社会関連企業計算は、つぎのように、ふたつに大別される。そのひとつは全体計算（Gesamtrechnung）として、またもうひとつは部分計算（Teilr-

---

(14) Vgl. Derselbe: a. a. O., S. 189.

(15) echnung) である。まず社会関連全体計算についていうと、これは「社会成果計算 (soziale Erfolgsrechnung)」の形態をとって、環境に対するプラス・マイナスの両作用をさしひき計算して「社会的残高 (Sozialsaldo)」を把握することに従事するのである。従来の年次決算上にでる企業成果は、環境関係の社会的便益と社会的費用の差額分だけくいちがうわけである。

こういう全体計算は、また社会関連の〈費用—便益〉分析とも称して、これにはつぎのような諸例がある。すなわち、

① D. F. リノウズ「社会・経済活動計算書 (Socio-Economic Operating Statement, SEOS)」<sup>(16)</sup>

② C. C. アプト「社会監査 (Social Audit)」<sup>(17)</sup>

③ P. アイヒホルン「共同経済的成果計算 (gemeinwirtschaftliche Erfolgsrechnung)」<sup>(18)</sup>

これらの測定に共通するのは、環境が区分けされ、企業の重要な関係領域が、いくつも識別されていて、かつこれら諸関係領域へのプラス・マイナスの効果が、あたらしく計算にとりこまれ把握されているところである。そうとしても、関係領域それぞれにむける個々の方策をいかに順序づけるかは、

(15) 後者の部分計算は、伝統的タイプの企業計算を補完するという役割をうけつものとされる。それにまた、西ドイツ・ゾチアル・ビランツの現在水準における全構成からいえば、この部分計算の方が先駆してゾチアル・ビランツ生成の糸口をなした、ともいえよう。

(16) cf. D. F. Linows: Socio-Economic Accounting, *Journal of Accountancy*. 1968, Nov.

D. F. リノウズ説については高田馨「企業社会監査の構造」(『大阪大学経済学』26巻3・4合併号, 所収) に適切な短評が述べられている。

(17) cf. C. C. Abt: *Managing the Socially Responsible Corporation—new accounting tools*, Abt Associated Inc. 1973, 名東孝二監訳『社会監査』ダイヤモンド社, 1973年, 参照。

(18) Vgl. P. Eichhorn: *Gesellschaftsbezogene Unternehmensrechnung*.

P. アイヒホルン説については上田俊昭「西ドイツの企業社会会計論」(『会計』119巻6号) により吟味が、くわえられているので、参照されたい。

それほど簡単ではなさそうである。このような困難は、いちおうべつとして、いかにして社会的費用と社会的便益を把握し総括するか、つまり両者の差引残高を算定する方法をどのように形成するか、これが主要問題としてのこる<sup>(19)</sup>といわれる。

それで、D. ブードイスがひきあいとする D. F. リノウズ「社会・経済活動計算」ならびに P. アイヒホルン「共同経済的成果計算」の両形式を掲げれば、以下(第1表・第2表)のようである。

第1表 D. F. リノウズ「社会成果計算」

社会的費用	社会的便益
方策の不実行に起因する節約費用	方策の実行に起因する発生費用
1. 従業員	1. 従業員
2. 環境	2. 環境
3. 製品	3. 製品
社会経済的純便益(社会的残高として)	社会経済的純損失(社会的残高として)

第2表 P. アイヒホルン「社会成果計算」

社会的費用	社会的便益
I 調達収益 (Beschaffungsrenten)	I 販売収益 (Absatzrenten)
1. 労働給付	1. A 製品
2. 経営手段	2. B 製品
3. 原材料	3. C 製品
4. 資本	4. D 製品
5. 企業家給付	
6. 前給付	
II マイナス外部効果価値 (Wert der negativen externen Effekte)	II プラス外部効果価値 (Wert der positiven externen Effekte)
1. 経営構成員	1. 経営構成員
2. 地域住民	2. 地域住民
3. 企業自体	3. 企業自体
4. 公共財政	4. 公共財政
III 社会的純便益 (Nettonutzen): 残高	III 社会的純損失 (Nettoschaden): 残高

前出のD. F. リノウズやC. C. アプト説のばあい、それらが共有している計算的把握の特徴は、ともに便益・費用を直接にはなく間接にとらえる点にみいだされる。すなわち、アウトプット量ではなく、実際もしくは推計されたインプット量として、それぞれを計測しようとするわけである。各関係領域にとっての便益は、実際に発生した費用で価値づけされる。とすれば、その社会的費用は、会社企業が社会的費用を回避したとすれば生じるであろう費用節約分と等置されるのである。インプット量をつうじる便益・費用の、そうした間接的価値づけの形式は、D. F. リノウズとC. C. アプトによる計<sup>(20)</sup>測方法の重大な欠点である、と指摘される。

対するP. アイヒホルン説では、つぎのようである。まず社会的費用を構成するのは、要素給付にとっての「調達収益 (Beschaffungsrente)」およびマイナスの外部効果である。つぎに社会的便益の実質は、「消費者利得」およびプラスの外部効果である。このような便益・費用の評価は、アウトプット指向的におこなわれ、さきの二者とは異なる。それで、採られた措置の社会的費用は、それに関係する経済主体が損害を回避するために支出するであろう額で、またその経済主体にもたらされる社会的便益の方は、会社企業がそれに<sup>(21)</sup>応じて行動すべく支払おうとする額であらわされるのである。

社会的便益・社会的費用の評価に関するP. アイヒホルン説の核心とおぼしきところにふれる問題点が、ふたつあげられる。

① 支払準備高の見積り (Zahlungsbereitschaftsansatz) は、複雑な環

(19) Vgl. D. Budäus: a. a. O., S. 190~S. 191.

(20) Vgl. Derselbe: a. a. O., S. 191.

この種の計算的把握は、たしかに費用 (Aufwendung) の多寡のみをみていえばよいという利便をうけるものの、それでは社会的便益の増減をそのまま写しださないこととなる。たとえば、ある会社企業で環境保護のための相対的に大なる支出をおこなったばあい、それ相応に大なる社会的便益が生じたものと考えられるべきが、とうぜんである。しかるに、大なるインプット量は、必然的には大なる便益創出とでてこないのである。

(21) Vgl. D. Budäus: a. a. O., S. 191~S. 192.

境関係に立つ会社企業にとって、経済的な代替枠の内部では、あまり実行可能ともおもわれない。例をあげれば、一定生産物について各購入者にとっての「消費者利得」を正確に把握するためには、その購入者が最大限に当該生産物に支払うであろう価格は、いくばくであるか、この難問をはっきり解かなければならないのである。

② 利得をうる者もしくは損害をこうむる者の「支払準備高」にもとづく便益・費用の評価は、該当者にとってある変化状況の便益と損害が、貨幣的単位で、また基数的測定が可能であることから出発する。ところが、このような仮定は、理論的にも実践的にも、ほとんどなり立ちえないのである。ただし、事情はさまざまあるから、ことによって個人が度数的便益測定はできるかもしれない。しかし、個別的便益を社会的便益として総計することは、なお不満足な解決にとどまる。<sup>(22)</sup>

社会関連全体計算のころみについての批判は、そもそも上述の②の問題にむけられる。「社会的諸関連が一般に一元的貨幣額 (eindimensionale Geldbeträge) をとおして評価されうること」は、根本的に否定されるわけである。もっとも、このような批判は、かくべつ社会関連全体計算の概略的測定に対して照準をあわせているのではない。むしろ、たんにそれは、たまたま費用—便益—分析の枠内で、異質の事態を「一元的に」とらえようとするあらゆる志向にうたがいはさむものといえよう。<sup>(24)</sup>

## (2) 社会関連部分計算

この社会関連部分計算では統合された (integriert) 企業計算と成果分析

(22) Vgl. Derselbe: a. a. O., S. 192.

(23) K. Wysocki: Das Unternehmen in seiner Umwelt——Möglichkeiten und Grenzen der Sozialbilanz——, *Bericht über die Fachtagung 1974 des Instituts der Wirtschaftsprüfer in Deutschland e. V.*, 1975, S. 212.

(24) おもえば、ゾチアル・ピランツについてだけでなく、伝統的企業成果の構成要素についても、その算入・測定・評価は、じつはかなりの、また全部ではないが解きえない問題をかかえこんでいるのである。

が断念される。それは現在の企業会計を補足するものたるだけである。西ドイツ・ゾチアル・ビランツをみるかぎり、その主だったものとして、「拡大された社会報告書 (erweiterter Sozialbericht)」・「創造価値計算 (Wertschöpfungsrechnung)」・「社会関連便益計算 (gesellschaftsbezogene Nutzenrechnung)」・「目標関連報告 (zielbezogene Berichterstattung)」・「社会指標 (soziale Indikatoren)」の諸形態が存立するようである。それぞれについて略説していこう。

### ① 拡大された社会報告書

この社会報告書に記載される範囲や内容へはいちいち立ち入らないが、これらは企業経営者の裁量的意思決定の基礎となっている。そして、ふつうは従業員に関する報告事項にかぎられているといえる。いま例示すると、賃金契約事情・休暇規定・教育訓練費、労働災害保護、賞与手当、その他の経営内福祉措置に関する諸事項などが、そこに入る。しかしこのような関係領域にとどまらず、こんにちの社会報告書には、それを越えて企業のおこなう諸決定がもつにいたる社会的なインプリケーションをも記載報告するようになったのである。<sup>(25)</sup>

では、どのような環境関係を社会報告書に追加記載すべきか。これまでのところ、それを決める確たる標識のようなものは、みあたらない。せいぜい法律・規則に定められたミニマム基準を越えておこなわれる報告の種類と範囲に関連する共通の重点が、個々の部門で標示される程度である。社会報告書の枠内における拡大された報告の本質的なメルクマールは、企業が積極的姿勢をもって表出させようとする、そういった環境関係のみが報告文書とな<sup>(26)</sup>って追加表示されるところに存するわけである。

(25) たとえば環境保全の領域および研究・開発の分野における経営意思決定が、まさにそうするに値するだけの社会的意義の重みを有していることは、いうをまたない。

(26) Vgl. D. Budäus : a. a. O., S. 193~S. 194.

## ② 創造価値（付加価値）計算

西ドイツではM. R. レーマン創造価値計算論からの重厚な系譜を具え、また同国のゾチアル・ピランツ実践面でも最もひろがりの大きい類のものが、この付加価値計算である。同国における付加価値計算利用の実情にみあったモデルは、第3表として示される<sup>(27)</sup>。この付加価値計算は、国民所得に対する企業の貢献分を測定する、といわれてきた。一会社企業の付加価値は、稼得された貨幣所得でとらえられ、損益計算に入りくる給付過程参加者の全所得の合計額にほかならない。この参加者とは周知の諸利害関係者である。そして付加価値計算上で把握される環境関係にしたところが、損益計算上に入りくるそれとなんら相違しない。この環境関係は、一方の会社企業と他方の従業員・資本提供者などの間における「支払いの流れ（Zahlungsströme）」以外におよばない<sup>(28)</sup>のである。

第3表 付加価値計算

付加価値配分	損益計算項目	株式法157条の項目番号
従業員	賃金・給料・社会的控除分 老齢年金負担分	16—18
国家・公共団体	租税公課	24a, 25b
資本提供者	利子および、同等の諸費用	23
	利益控除額	27
	配当	32
企業	繰越利益・繰越欠損	29
	公示積立金取崩額	30
	公示積立金超過額	31
付加価値		

(27) 西ドイツ付加価値計算では、付加価値の生成面と使途面に区分して計算するのが一般的である。ただし、第3表では付加価値配分を表示する使途計算(Verwendungsrechnung)のみが、D. ブードイスの付加価値計算観にそくして掲げられる。

(28) Vgl. D. Budäus : a. a. O., S. 194.

かくて、D. ブードイスが付加価値計算の限界に付言するところをきけば、こうである。「国民所得に対するミクロ経済的計算として、この付加価値計算は、じつは社会生産物 (Sozialprodukt) の算定方法にたよっておこなう損益計算の組みかえにひとしい。……(中略)……個々の企業の便益寄与分をとらえるかぎりの付加価値計算であれば、福祉水準尺度としての社会生産物についてなされるのと同断の批判をまぬがれない<sup>(29)</sup>。」このような D. ブードイスの見解のもとでも、付加価値計算に転形され、かつ第三者給付分だけ〈純化された (bereinigt)〉損益計算の言明力は認められるようである。こうした、いわば付加価値的・利益計算によって、なによりもまず付加価値配分状況の期間的变化を表示することが可能である。さらにまた、付加価値をビルトインした諸種の指標にもとづいて、企業もしくはその下位組織の経済的給付能力に関する補完的言明をうることができる点も、付加価値計算の意義を保持させるのである<sup>(30)</sup>。

### ① 社会関連便益計算

西ドイツ・ゾチアル・ピランツの企業実務は、この社会関連便益計算という形式への志向をつよめつつある<sup>(31)</sup>、ともいわれるだけに注目に値しよう。これについて問題となるのは、まず損益計算上の諸費用項目を会社企業の個別関係領域と、どのようにむすびつけるか、である。このような意味で損益計算と関係がある点では、付加価値計算との共通項があるけれども、つぎのごとき相違がある。すなわち、社会関連便益計算としては、当該企業自体が第三者からうけ入れた実体給付 (Sachleistung) と用役給付 (Dienstleistung) に対する費用を追加して計算にとりこむところが、付加価値計算と異なるのである。

環境に対する企業行動の評価は、この社会関連便益計算のばあい、基本的

(29) Derselbe : a. a. O., S. S. 194~S. 195.

(30) Vgl. Derselbe : a. a. O., S. 195.

(31) Vgl. H. Schulte : Die Sozialbilanz der STEAG AG, *BFuP*, 1974, Heft 4.

には発生費用をつうじるインプット指向でおこなわれる。さらにこれに補足して、個々の費用項目について〈社会的便益〉という見出しのもとに、程度の差こそあるが、具体的に使途領域が陳述されたり、あるいは一般的な諸目的（たとえば〈生活水準の向上〉・〈動機づけの促進〉<sup>(32)</sup>など）があげられる。さらにまた社会関連便益計算のあたらしい表示方法をみれば、「STEAG ゾチアル・ピランツ」の古典的事例からの進展がみられ、諸費用に関する説明を追加するように変容してきている。このような報告のきめこまかさによって、諸費用の発生原因をなした具体的な会社企業の措置が、あきらかとなるわけである<sup>(33)</sup>。もつとも、従業員関係の費用についての説明は、在来の社会報告書の情報と質的にほとんど変わっていない。

つぎの第4表は、社会関連便益計算としての「BASF ゾチアル・ピランツ」<sup>(34)</sup>である。

第4表 社会関連便益計算

損益計算書に照応した関係領域における企業給付	説 明	社 会 的 便 益
(1)	(2)	(3)
(A) 企業—従業員	(1)欄に記載された費用を発生せしめる個々の措置についての部分的叙述	一般的な、操作的に規定しえない目的値（たとえば生活水準の上昇）の言葉による報告、もしくは一定の使途分野（たとえば休暇期間の状況）の報告
(B) 企業—社 会		
(C) 企業—資本提供者		
(D) 企業—取引先		

上掲の第4表にすこし補言しておく。「説明」と「社会的便益」の両欄に

(32) Sozialbilanz 1975 der BASF: *BASF-Infomation* 1976, H. 3, S. 18 u. S. 19.

(33) 1975年度の「BASF ゾチアル・ピランツ」には、工場医療の分野における費用について説明がくわえられ、医師や医療専門職の員数ならびに診療の種類や回数についての仔細な記載がなされている。(Sozialbilanz 1975 der BASF: *a. a. O.*, S. 18)

(34) Vgl. Sozialbilanz 1975 der BASF: *a. a. O.*, S. 18 ff.

は、BASF 社の事例でいえば、会社企業諸活動の純粹インプット指向の給付評価 (Leistungsbewertung) をアウトプット指向の外観をとって補足することを止めている。とはいえ、これらは(1)欄に記載した損益計算項目の使用状況の一般的叙述に限定されている。さらに、(3)欄にあげられた数値およびこれらの諸項目と諸費用のむすびつけは、純粹に主観的性格をもつ、ということが不可避とおもえる難点をかかえている。

わけても重要なことに、その点は会社企業の全支出費用とプラスの社会的便益とが同等位におかれるところであきらかになるのである。このような関連において、企業活動のマイナス作用に関する報告が、その計算項目を欠いて、おこなわれるということを考慮に入れると、どうなるか。P. アイヒホルンではないが、社会的便益計算のようなアプローチは「牽制策略」<sup>(35)</sup>とよばれても、いたしかたなかろう。その「策略」は、社会的費用を発生せしめる企業活動を「環境批判 (Umweltkritik)」からまぬがれさせる、というものである。<sup>(36)</sup>

#### ④ 目標関連報告

目標関連報告はまた「目標会計と報告」ともいわれ、これは経済的・社会的課題に関連させて形成された目標カタログを処理することからはじめられる。<sup>(37)</sup>そして理想型のばあいとしては、会社企業によって立てられた諸目標によせて社会的な成果ないし失敗、その目標達成度、これらを測定しようとつとめるのである。この社会的成果は、達成目標の種類のみならず、個々の目標達成度にかかっている。ここにおいて、ことに重要な意義をもつふたつの問題が、D. ブードイスによってとりだされる。<sup>(38)</sup>すなわち、

(35) P. Eichhorn: *a. a. O.*, S. 57.

(36) Vgl. D. Budäus: *a. a. O.*, S. 195~S. 196.

(37) Vgl. M. Dierkes, U. Koopmann: Von Sozialbilanz zur gesellschaftsbezogenen Unternehmenspolitik—Ansätze zu einem Management System for Social Goals, *BFuP*, 1974, Heft 4, S. 295ff.

(38) D. Budäus: *a. a. O.*, S. 196~S. 197.

a. 目的ないし標識の選択——それにしたがって社会関連の諸相が、組織的な目標体系にとりこまれる。b. 操作的目標の文書化——これは会社企業コントロールの基礎となる。

まず a. については、これまでに解決はみられていない。もともと会社企業の社会的かわりは、前述のような社会的責任の意味で考えられ、したがってまた具体的な社会関連目的を尋ねることは、問題となりえないということにそれは起因しているらしい。かくて、たとえば企業給付をつうじた社会環境分析にもとづいて社会関連目的を確定させようと、M. デールケスにより提案されるにいたった。<sup>(39)</sup>

また b. に関しては、解決は認識されえていない。社会関連目的を具体的に定式化することは、元来、企業給付の関心事として存立しないであろう。対して、一般的に定式化された目的のばあいは、多数の措置とこれに由来する費用が、あと追いで目的適合的な企業指揮として解せられうるのである。このことは、近年ドイツ・シェル社の提示したゾチアル・ピランツについてみれば、あきらかとなる。<sup>(40)</sup>

この「Deutsche Shell ゾチアル・ピランツ」において目的としてあげられるのは、つぎの5項目である。

- i. 消費者に対する市場適合的供給
- ii. 新利用法・新製品の開発
- iii. 適当な投資収益 (Rendite) の稼得
- iv. 従業員の利害についての配慮

---

(39) Vgl. M. Dierkes: Die Sozialbilanz, *ZfbF*, 1976, Heft 7, S. 123. Vgl. Derselbe: *Die Sozialbilanz—Ein gesellschaftsbezogenes Informations- und Rechnungssystem* Heder & Herder, 1974.

(40) Geschäftsberichte/Sozialbilanz der Deutschen Shell AG, Vgl. M. Dierkes: Sozialbilanzen—Warten auf Gesetze, *Wirtschaftswoche* 1976, Nr. 40, S. 52. このドイツ・シェル社ゾチアル・ピランツは、目標志向報告をねらいとする最初の実践のころみであることが重要なのである。

## v. 公共の利害についての留意

営業報告書には、上掲のような各目標を表題して、そのもとに個々の損益計算費目を多少ともくわしく分析したものを載せている。そして社会的便益計算のばあいと同様に、関係領域ごとに、おしならべるのである。これらの関係領域に対する費用は、グローバルな数字で、いわゆる「給付計算書 (Leistungsrechnung)」にもちこまれる。ここにもまた、企業活動の「純粋インプット志向的な評価」があるにすぎない<sup>(41)</sup>、といわれる。

ここに (Deutsche Shell ゾチアル・ピランツ) (=給付計算書) の基本形式 (第5表) を掲記しておく。

第5表 基本ゾチアル・ピランツ

他への給付	他からの給付
従業員	売上収益
公共利益	棚卸高変動
実体維持・労働場所確保	その他の自家製造設備
資本提供者	利益引渡契約にもとづく収益
供給者	参加収益
	その他の財務収益
	雑収益

みれば、「目標会計と報告」の本質的要素たる目的関連性 (Zielbezogenheit) は、同社の営業報告書ならびにゾチアル・ピランツのなかに——その表題はひとまずべつとして——事実上あらわされていないのである。D. ブードイスの明言にきかれるように、「このゾチアル・ピランツによって目的あるいは目的達成に関する情報は、えられるべくもない。むしろ、資本フロー計算の意味において〈企業〉全資金の源泉と運用 (Mittelherkunft und Mittelverwendung des Globalfonds) を報知するものである。」<sup>(42)</sup>

(41) Vgl. D. Budäus : a. a. O., S. 197~S. 198.

(42) Derselbe : a. a. O., S. 198.

### ⑤ 社会指標

この社会指標の開発によって伝統的な会計計算と成果分析を補完しようとするうごきがみられるようである。すでに経済学・社会学では「労働の満足度」や「環境の質」を指標化する経験をつんできているが、企業レベルで実行しうる解決へのスタートは、なお切られていなかったのである。会社企業にとっての環境指向的な指標体系であるために、下記の諸条件とともに問題の多重性が示されるべきである、といわれる<sup>(43)</sup>。

- a. 社会指標は、種々な関係者グループもしくは関係領域ごとに分離して把握されるべきこと。(ここにいう〈関係〉領域がグローバルであればあるだけ、因果関係を現実に近づけて一指標に写しだしにくいようになるからである。)
- b. 企業活動に関係を有するときどきのグループには、直接ないし間接に、その内容と測定方法の形成および報告制度の変更のさいに関与してもらうこと。
- c. 個々の指標は個別特殊的に組み立てて、実際の因果関係にできるだけ近づけること。(ふたたび厄介な測定・集計問題が、もちあがることを承知しておく必要もある。)

## 4 おわりに

以上、現在水準にある西ドイツ・ゾチアル・ビランツの各様を、もっぱら D. ブードイスの所説に依拠して概観してきた。察するに、企業外部報告会計としての社会関連計算と成果分析のアプローチには、システム論の意味においては、程度の差こそあれ、〈環境〉をサブシステム(関係領域)——これの形成は、やはり利害関係者の種類による——に分けようとする明確なねらいをもっているようである。もっとも、その分け方によっては大きい相違

(43) Vgl. D. Budäus: a. a. O., S. 199~S. 200.

(44) この稿では割愛したが、西ドイツ社会関連計算の部分計算は、なお「技術的データ(Datenkonzepte)」をも含めて理解されている。Soll 数値の設定が決定的問題となろうものの、環境汚染状況の改善と悪化、これらの原因を「技術的データ」をつうじてあきらかにしていくものである。(Vgl. D. Budäus: a. a. O., S. 192~S. 193)

が生じる。まずすでに実務化されている創造価値計算・便益計算・社会志向報告の類は、費用項目からみちびかれた諸利害関係者を探る。D. F. リノウズやC. C. アプトのばあいもまた、同じことがいえる。これに対して、P. アイヒホルン「共同経済的成果計算」は、企業活動の結果と直接に関連する利害関係者の分類をおこなっている。それだから、諸利害関係者とは、会社企業による費用支弁はおこなわれないが企業活動とかかわりあるような個人ないし<sup>(45)</sup>集団であるといつてよい。

会社企業と個々のサブシステムの諸関係を把握し評価することは、重要な「環システム」の画定分類と密接に関連する。部分計算では、基本的には、ただプラスの関係のみが存在すると考えられている。たとえば環境汚染という形のマイナスの影響は、その計算に入っていないのである。顧慮された諸関係の評価は、損益計算における価値計測をもとにしてインプット志向でおこなわれる。こういうわけで、各費用項目は、社会に対する会社企業のプラスの給付となってしまう。D. ブードイスの批判言は、そのようないき方は「企業と環境の二面的な交換関係 (zweiseitige Austauschbeziehungen) が、企業だけから出発する一面的な関係として解釈される、ということにつ<sup>(46)</sup>きる」となる。このような見方があきらかにするところは、つぎのようである。すなわち、社会関連的な企業指揮、企業給付の社会的責任は、損益計算諸費目を関係領域別に体系化し、それらを企業給付と解釈することによって達成も文書化もなされえないということである。

D. ブードイスは、その解法の困難をみすえたうえで、環境指向の拡大を具

---

(45) ここにいう「かわり」やその利害の程度を把握するについては、周知のように、理論的要求と実践可能性にうまく適合する解をみいだしにくい現在である。

(46) D. Budäus : a. a. O., S. 201.

例をあげていえば、こうである。環境からとり入れた〈労働〉生産要素に対する賃金給料は、費用として〈従業員〉関係領域に直面する企業給付となる。他の諸資源についても類推的に考えられる。これらの数値は、一面的にみれば、会社企業が環境にあたえた損害となろう。

象する社会関連計算に対して、大要つぎのような要求を立てるのである。<sup>(47)</sup> a. プラスとマイナス両種の環境関係を社会関連計算に納めること。 b. 費用および便益の評価は、損益計算を採用するよりも、アウトプット志向であるべきこと。 c. 企業活動の社会的便益と社会的費用の確定には直接あるいは間接に該当関係者に協力してもらうべきこと。 d. 測定・評価・集計の諸問題の残るなかでは、社会関連計算において御都合主義に陥りやすく言明力にもとぼしい「ひとつの社会的残高」(傍点-飯田)を表示しないようにすること。

このように、西ドイツ・ゾチアル・ピランツの現況に対してD. ブードイスの要請するところは、わりあい手きびしく強い。社会関連計算の諸方法は、ただd. にあげられた要求を実現しようとしている。だが、そのばあい、関係領域に応じて費用項目を体系化することによって、およそ伝統的企業会計を超えゆく〈企業と環境〉関係は、把握されない点を問うわけである。それは「拡大された目的体系」も「企業給付の社会的責任」をあらわしうものではない、というわけである。「技術的データ」や「社会指標」の方が、まだしも前出の要求に順応できると考えるのか。社会関連計算のあらたな装いとはいいながら、〈企業と環境〉関係を表示する新形式、また給付生産にともなう発生費用を「社会関連給付」とする新解釈が、いま出現をみたにすぎない。その程度であるとみているのであろう。やや傍観者のない方になろうが、今後における企業社会会計の開発推進に大きく期待したい。

西ドイツ・ゾチアル・ピランツ管見を閉じるにあたって、うかびあがったいくつかの所感を述べ、わたくしなりに向後の企業社会会計研究に対するオリエンテーションをつけておくとしよう。

1. 企業社会会計思考も、こんにちみるほどの水準にすれば、やはりいったんは「社会のなかの企業」を根元的に問いなおして、その「企業」のあたらしい会計をデザインしていくための基本視座をふみかためるところが、

---

(47) Vgl. D. Budäus : a. a. O., S. 201~S. 202.

まずはポイントになろう。従来その初期徴候としてさまざまの試行錯誤をへてきたのは当然であるし、またそういう経験をつんできたのも貴重である。しかし、いかに時代をさきどりする革新性を旗印とするにせよ、この会計思考は、しょせん企業という経済的システムをとびこして語りうるものではないのである。すぐれた社会関連計算の先端技術をふりかざしたところで、おそらく企業会計とはなじみにくいのではないだろうか。企業社会会計は、いつときの亢進からさめて、どうやら足ぶみしつつあるようす。はたして企業の〈社会報告会計〉たるにふさわしいかどうか、よく再思してみる。いまはその好機・適時であるだろう。

2. あれこれの企業社会会計は、現代経済下かりにどのような企業観を立てるにしろ、たしかに企業行動をその結果にあいともなう社会的責任を、それ固有に（会計的に）表示するという名分をもって存立すべきはずのものである。しかしながら、ひとたび企業の社会的責任を唱えたり唱えられたりすると（すでにそうなっているが）、その大義のゆえに退行は至難となりがちで、したがってまた企業社会会計としても自らのわきまえに迷う対応をせまられ、結局その言明をあやふやなものとする。こういうおそれなしとしないであろう。もっとも、根本的に〈会計〉をどのように考えるかによって、うへの判断は左右されるかもしれない。だが、企業の会計は特定の場における一種の価値計算体系であるとみる立場からすれば、企業の社会的責任の内容のひろがりには不可避としても、いたずらに〈非価値〉をそこに押しこむか、のことは避けたいとおもう。

3. 一般に企業社会会計が熱心にとりこんできた社会的責任・社会的貢献・社会的便益などの類にしても、“public accountability”にふさわしいものとする安直な道は、とうていみだしにくいと推考される。企業社会会計が企業会計の多元化のすすみにあられたヒトコマであるとみるならば、それによって会計情報の不足ないし欠陥を埋めるという役割期待に応えようであるが、その言明能力に対していそいで過剰な望みをかけるのは、やはり

禁物であろう。とはいえ、企業社会会計思考は正当かつ強力なインパクトを与えて、企業会計の伝統的思考をよい意味でゆるがせてきているといえる。〈外部費用の内部化〉は、まさしくその好例である。伝統的企業会計におけるこうした形の吸収同化は、あえていえば、ときすでに企業会計の大状況が〈社会化〉の進行をみている、ということであろう。しかし、このような企業会計の〈社会化〉が確実に一步前進した姿を企業付加価値会計にもみいだしうるとおもうが……。