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

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（ＢＡＶＣＩ）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、売上原価法によるときは、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

２）個別企業及びコンツェルンの状況報告
概況と展望、営業の発展、研究及び開発

３）本年度追加情報
従業員、設備投資、環境保護、各事業領域別活動状況

４）コンツェルン決算書及び個別年度決算書
連結財務諸表、個別財務諸表
持分所有一覧
注記・附属明細書

５）監査役会報告書

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、かっての説明報告は、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、ラインー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

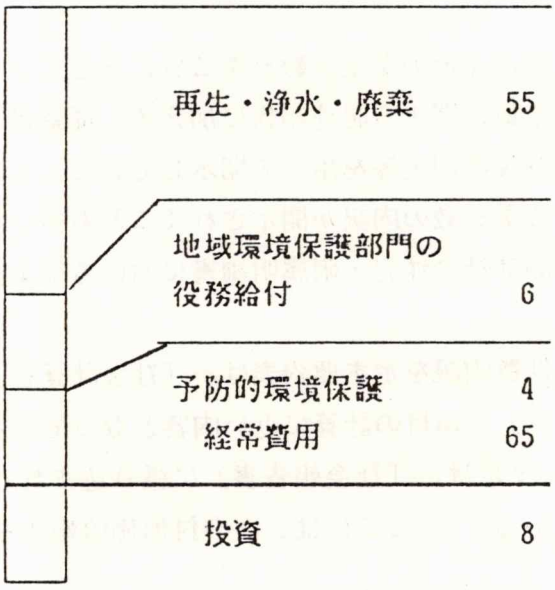
1%	その他の地域
2%	日本
14%	ＵＳＡ
19%	ドイツ連邦共和国 以外のヨーロッパ　791　国外
64%	ドイツ連邦共和国 1426　国内

1978

(Hoechst AG,Geschäftsberichit1987,S.22.)

＜事例２＞環境保護費及び環境保護投資

Mio.DM



(Schering AG,Geschäftsberichit1987,S.14.)

＜事例３＞注記・附属明細書における従業員報告

人件費	BASFグループ		BASF AG	
million DM	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	全部連結企業		部分連結企業	
BASFグループ	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,Geschäftsjahr1987,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	10,742	9,775

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,Geschäftsberichit1987,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