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、現実に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とする。

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－』同文舘,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ところである。(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ところである。(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 Bucerius 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（Betriesrat）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・Publikum-gesellschaft）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う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）にそってみていくこととする。(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