

## 計算書類附属明細書(2)完

久留島 隆

- I. はじめに
- II. 附属明細書制度と会社の業務・財産状況の検査権との関係
- III. 附属明細書関連規定の経緯
- IV. 附属明細書の意義
- V. 附属明細書と財産目録の関係
- VI. 附属明細書と財務諸表附属明細表等の関係
- VII. 附属明細書と営業報告書の関係
- VIII. 附属明細書の作成・確定・備置  
(以上、前号)
- IX. 附属明細書の記載事項
- X. 附属明細書の監査
- XI. 附属明細書の閲覧・謄本請求権
- XII. 附属明細書の作成・備置義務違反と再交付請求権
- XIII. 有限会社の附属明細書
- XIV. まとめにかえて(以上、本号)

### IX. 附属明細書の記載事項

附属明細書には、どのような事項がどのように記載されるべきかという問題は、すでに検討したように、附属明細書制度の経緯等からして、附属明細書の作成目的を無視しては意味のないものになる。附属明細書は、主として、取締役の業務執行が妥当であるかどうか、あるいは、不正行為がなされていないかどうかを監視するための情報を開示するために作成されるのであるから、会社の業務の状況および財産の状況についての重要事項ならびに取締役の不正行

為を誘発しそうな取引については詳細に記載することを要する<sup>40)</sup>と考えねばならない。したがって、計算書類の単なる反覆ないし集約であってはならず、少なくともその重要項目の内訳を記載し、その内容を説明するものでなければならない。けれども、株主や債権者に開示される情報は、多ければ多いほどよいというものでもないから、すべての事項を細大もらさず個々に網羅する必要はないのであって、重要事項を逸脱しないかぎり、ある程度の概括的記載は許されるものと解される<sup>41)</sup>。なぜなら、重要なものも些細なものも、一律に同じような記載の仕方を要求すると、全体として、概括的記載を認めざるをえないことになってしまい、制度の実効性を失わせてしまう<sup>42)</sup>からである。

このような基本的な考え方は、附属明細書制度が導入された当初から、昭和57年の計算書類改正に至るまで変更されているものではない。

すなわち、昭和25年商法改正時に創設された附属明細書の記載事項を、旧商法293条ノ5第2項で明示していたのは、附属明細書の備付を命じても、その記載事項について何等の定めせず、会社の自由に任ずときは、その備付を命じた目的を果たしえないから、同条2項はこれを定めたのである<sup>43)</sup>、と説明されていた。

このように、旧商法293条ノ5第2項は、会社の業務および財産の状況、ことに、資本および準備金の増減、取締役、監査役および株主との間の取引、取締役および監査役に支払いたる報酬、担保権の設定、金融を業とせざる会社の金銭の貸付、他の会社の株式の取得ならびに固

定資産の処分を明示することを要求していたが、これらの項目が例示的なものであるかどうかについて、立法の趣旨から、これらは単なる例示的規定にすぎないと解して、たとえば、固定資産の取得や他の会社の株式の処分などのように重要性のあるものは、例示がなくても明示すべきである<sup>44)</sup>と主張されていた。

昭和56年商法改正に伴ない、翌年の昭和57年に改正された計算書類規則により、開示事項はかなり増加し、会社の財政状態、経営成績、企業結合、取締役・監査役の職務上の義務の遂行状況等について、貸借対照表、損益計算書および営業報告書の記載を補足する重要な事項の記載が追加されている<sup>45)</sup>。これらの記載事項は、各会社の実態に応じて自主的に過不足のない充実した記載がなされるように配慮されているから、財務諸表規則の附属明細表におけるような詳細な規定にはなっていない。しかし、計算書類規則に規定されている事項のほかに、会社の実情に応じて、貸借対照表、損益計算書および営業報告書の記載を補足する重要な事項を記載しなければならない(計算書類規則46条1項)とされている。

計算書類規則47条および48条に定める具体的な記載事項は、すでに検討したように、必要最小限のものと解すべきであるから、これらの記載事項以外に重要な事項を記載すべきことが明らかにされているのである。何が重要な事項であるかは、公正な会計慣行に従って決せられるべきである。

附属明細書に記載すべき事項の多くは、会計事項であるが、取締役等の兼務状況(計算書類規則48条1項4号)は非会計事項である。他方、記載の範囲について監査役の判断が特に必要であるが、会計帳簿との照合を要するという意味では会計事項であるものとして、利益相反取引(計算書類規則47条1項10号)、報酬の範囲(同規則47条1項11号)、販売費および一般管理費の明細(同規則48条1項5号、3項、監査報告書規則7条1項2号)がある。

このように、附属明細書には、会計事項だけでなく、非会計事項も記載されることが明らかである(商法特例法2条、13条2項、14条2項3号)から、会計事項に関しては会社の財産および損益の状態を正確に判断できるように、非会計事項に関しては会社の状況を正確に判断することができるように、明瞭に記載されなければならない(計算書類規則2条3項、1項、2項)。

#### [A] すべての株式会社に共通する記載事項

##### (a) 会計方針の変更(計算書類規則46条2項)

貸借対照表または損益計算書の作成に関する会計方針の変更があったときは、変更または変更による影響が軽微である場合を除き、貸借対照表または損益計算書に、その旨または変更による増減額が注記される(計算書類規則3条2項)。すなわち、変更による影響が重大でなくても、変更そのものが重大である場合、たとえば、当期の影響が軽微でも、来期以降に重要な影響が予想されるような場合には、注記を要するのである<sup>46)</sup>。この注記があると、会計監査人または監査役は、その変更の当否についての判断を監査報告書に記載しなければならない(商法281条ノ3第2項5号、商法特例法13条2項)。

このような注記のほかに、会計方針の変更理由を附属明細書の記載事項としたのは、監査役または大会社にあっては会計監査人の監査報告書において、会計方針の変更が相当かどうかおよびその理由を記載することになっており、会計方針の変更を相当とする意見が記載されるときは、その理由は取締役の提示する変更理由と同旨となり、不相当とする意見の記載のときも取締役提示の理由を引用することになるから、変更理由を貸借対照表または損益計算書に注記すると、株主への直接開示が重複することになるというのがその理由である。また、会計方針変更の理由は、附属明細書の記載事項として、間接開示にした方が充分な開示を期待すること

ができるというのも、その理由である<sup>47)</sup>。

なお、証券取引法監査では、正当な理由による変更は正当性が当然認められるものであるから、変更が正当な理由に基づいていると認められるときは、当該変更があった旨を記載するだけでよく、その理由を記載する必要はない(財務諸表等の監査証明に関する省令〔昭和32年3月28日大蔵省令12号〕4条3項2号)。したがって、会計方針の変更理由は、株主および債権者が、貸借対照表および損益計算書の記載を理解しうる程度の理由の開示でなければならないから、具体的でなければならず、たとえば「会社の財産状態をより適正に表示するため」等の抽象的な記載であってはならない。

附属明細書に、会計方針の変更理由を記載しなくてよい場合は、変更が軽微であるときにかぎる(計算書類規則46条2項但書)。これは、計算書類規則3条2項の但書によって、変更自体が軽微であることと変更の影響が軽微であることが区別されているのは異なる。すなわち、附属明細書の場合は、たとえ変更の影響が軽微であっても、変更自体が重要であるかぎり変更理由の記載を省略することはできない<sup>48)</sup>。なお、注記と附属明細書の違いは、注記の場合は、補足説明であるから、内訳的な詳細さを有しないが、附属明細書の場合は、あくまでも詳細な内訳表示である、という点にある<sup>49)</sup>。

ところで、「会計方針」[accounting policies]とは何か、という問題については、昭和57年4月20日に修正された「企業会計原則注解」〔注1-2〕重要な会計方針の開示について(一般原則四及び五)において、「会計方針とは、企業が損益計算書及び貸借対照表の作成に当たって、その財政状態及び経営成績を正しく示すために採用した会計処理の原則及び手続並びに表示の方法をいう。」と説明する。続いて、会計方針の例として、有価証券の(イ)評価基準及び評価方法、(ロ)たな卸資産の評価基準及び評価方法、(ハ)固定資産の減価償却方法、(ニ)繰延資産の処理方法、(ヘ)外貨建資産・負債の本邦通貨への換算基

準、(ホ)引当金の計上基準、(ト)費用・収益の計上基準を掲記しており<sup>50)</sup>、「代替的な会計基準が認められていない場合には、会計方針の注記を省略することができる。」とされている。他方、計算書類規則3条1項は、資産の評価の方法、固定資産の減価償却の方法および引当金の計上の方法を、会計方針の例として定め、同条2項は、「貸借対照表または損益計算書の『作成』に関する会計方針」について触れ、同条3項は、実質的に『表示』に関する会計方針について規定する。したがって、企業会計原則における会計方針も、実質的な意義については異なるものではないと考えられる<sup>51)</sup>。

この点に関連して、会計学上、「会計方針とは、企業が1つの会計事実について2つ以上の会計処理の原則や手続を選択しうることを許容している一般に認められた会計原則の制度を前提として、個々の企業がその経営方針、業種、規模等会計システムをめぐる諸事情に照らして選択した会計原則の体系を意味している<sup>52)</sup>。」ものであるから、会計方針というのは、少なくとも客観的に確立されているものでなければならない<sup>53)</sup>。

会計方針の変更[change in accounting policies]については、会計学上、「企業が置かれた環境のもとで、今まで採用してきた一般に公正妥当と認められる会計処理の原則または手続とは異なっているが同じく一般に公正妥当と認められた別の会計処理の原則または手続を採用することから生ずるものである。それゆえ、企業の置かれた環境が変化した場合に、従来と異なった会計処理の原則または手続を採用することは、ここにいう会計方針の変更ではない<sup>54)</sup>」と説明されている。

次に、会計方針の変更は、どのような場合に肯認できるのかという問題については、会計学の立場から、「企業が一度その会計システムをめぐる諸事情に照らしてもっとも妥当であると判断して、採用し、適用している会計原則を変更する場合には、前提になっている会計システ

ムをめぐる諸事情の変化が、会計原則の変更を不可避とする程の重要性をもっているかどうか判断されなければならない<sup>56)</sup>。と説明されている。

商法においては、昭和56年改正の際にも、いわゆる継続性の原則を積極的に明文化することをしなかったけれども<sup>56)</sup>、監査役（大会社にあっては監査役および会計監査人）の監査報告書に、会計方針の変更についての意見表明を義務づけ（商法281条ノ3第5号、商法特例法13条2項）、かつ注記を原則的に要求していることから、商法上も前記会計学上の学説と同様の立場から、継続性の原則を商法の経理体系中に認める傾向が強くなってきている<sup>57)</sup>。したがって、このような立場に基けば、企業会計原則第一（一般原則）五「企業会計は、その処理の原則及び手続を每期継続して適用し、みだりにこれを変更してはならない。」および同注解（注3）「……いったん採用した会計処理の原則又は手続は、正当な理由により変更を行う場合を除き、財務諸表を作成する各時期を通じて継続して適用しなければならない。……」の定めが、商法32条2項の包括規定によって、商法の解釈の指針とされるのである。しかし、どのような会計方針の変更がみだりな変更となるのか、また、どのような会計方針の変更が正当な理由によらない変更となるのかを、具体的に掲示することはこの段階では困難といわざるをえない<sup>58)</sup>。結局は、商法32条1項の「財産及損益ノ状況サ明カニスル為」という基準に依拠することとなるのであろう。

会計方針の具体的例として、棚卸資産評価方法の後入先出法から先入先出法への変更、従来から記録されている固定資産の減価償却方法の定率法から定額法への変更、長期請負工事契約の収益認識基準の工事完成基準から工事進行基準への変更、研究開発費の会計処理を支出時の費用とする方法から繰延べた上で償却してゆく方法に変更することなどが、アメリカ公認会計士協会〔AICPA, The American Institute of

Certified Public Accountants〕の会計原則審議会〔APB, The Accounting Principles Board〕による意見書20号9項において掲げられている。このような会計方針の変更は、会計に関する重要な問題を開示するということで、株主、債権者等の利害関係者は、貸借対照表および損益計算書の作成に当たって、どのような会計方針が採用され、変更されたかを知ることになり、会社の財産および損益の状態を的確に判断することができるのである<sup>59)</sup>。そればかりではなく、間接的に取締役等の会社役員の不正行為や不正の意図を抑制するという効果があることを看過することはできない<sup>60)</sup>。

ところで、資本の額が1億円以下の株式会社（小会社）の貸借対照表および損益計算書の注記については、会計方針の開示、会計方針の変更に関する開示、さらには、貸借対照表または損益計算書の記載方法の変更に関する開示も、繰延資産に関する注記を除いて省略することができる（計算書類規則3条ノ4）。他方、附属明細書の記載事項に関する計算書類規則の体系をみると、規模の大小を問わず、すべての株式会社に記載すべきことが要求される事項（計算書類規則46条、47条）と、小会社以外の株式会社の附属明細書に記載すべきことが求められている事項（計算書類規則48条）とに区別されていることがわかる。ことに、貸借対照表または損益計算書の作成に関する会計方針を変更したときは、すべての株式会社は、附属明細書にその変更の理由を、変更が軽微であるときを除いて、記載しなければならない（計算書類規則46条2項）と定められていることから、小会社においては、貸借対照表または損益計算書の会計方針に関する注記の省略が認められているものの、その附属明細書には会計方針の変更理由の開示が求められることになる。すなわち、小会社の場合、原則として、貸借対照表または損益計算書の作成に関する重要な会計方針を貸借対照表または損益計算書に注記することを省略することができるし、貸借対照表または損益計算

書の作成に関する会計方針を変更したときも、貸借対照表または損益計算書の記載方法を変更したときも、その旨およびその変更による増減額を貸借対照表または損益計算書に注記することを省略することができるのであるが、貸借対照表または損益計算書の作成に関する会計方針を変更したときは、変更が軽微であるときを除いて、その変更の理由だけを附属明細書に記載して、その理由を開示しなければならないのである。

けれども、会社の債権者および株主等の利害関係者にとって、会計方針の変更理由も開示されるべき情報とすれば、これを軽視してよいという理由はあり得ないのであるが、会計方針を変更した結果である増減額の注記による開示も、変更理由とともに重要な開示事項と考えられる。会計方針の変更理由の開示は、変更の結果である増減額の開示と一体となつてこそ、開示情報としての価値が高まるのである。したがって、立法論とすれば、小会社についても会計方針に関する注記を義務づけるべきである。解釈論からは、小会社といえども、重要な会計方針の変更、あるいは影響の大きい会計方針の変更があった場合には、その旨と変更による増減額を貸借対照表または損益計算書に注記するか、附属明細書に変更理由とともに記載すべきである<sup>61)</sup>。

#### (b) 資本金及び準備金の増減(計算書類規則47条1項1号)

この記載事項は、附属明細書が創設されたときからのものであり、自己資本に属する資金の増減を示す事項である。

当該営業年度内において、新株の発行(商法280条ノ2以下)・株式配当(商法293条ノ2)・法定準備金の資本組入(商法293条ノ3)・転換株式または転換社債の転換(商法222条ノ2以下、341条ノ2以下)等によって生じた資本の増加額、ならびに、新株発行の回数・発行価額等の資本増加の内容を記載する。資本減少(商法375条以下)についても、資本の減少額

および減資による株式の消却・併合等を記載する。この場合、額面株式と無額面株式とに分けて記載する必要はない。

準備金は、資本準備金および利益準備金に分けて、その増加または減少を記載しなければならないが、任意準備金(積立金)についての記載は要求されていない。

財務諸表規則には、この記載事項に対応するものとして、資本金明細表(様式10号)、資本剰余金明細表(様式11号)、利益準備金および任意積立金明細表(様式12号)がある。

#### (c) 社債、社債以外の長期借入金及び短期借入金の増減(計算書類規則47条1項2号)

これは、他人資本に属する資金の増減の状況を示すものである。新たに追加された記載事項であり、営業報告書に記載されるべき「資金調達の状況」(計算書類規則45条1項2号)を、(b)の記載事項とともに補足説明する情報をもつ。前項の「資本金及び準備金の増減」と合わせた情報を得ることにより、営業報告書の記載事項である会社の資金調達の状況(計算書類規則45条1項2号)について全体的に知ることができる。

財務諸表規則には、これに対応するものとして、社債明細表(様式7号)、長期借入金明細表(様式8号)があるが、短期借入金に相当する明細表はない。しかし、短期借入金のいわゆるころがしの状況は、企業の実態からすると、会社の財務状態・経営態度を判断するうえで、重要な情報であるといわねばならない。特に、この場合、増減がなくてころがしているときについては、返済が借入にもなっているのであるから、増減の記載方法については、各会社の実情に応じて処理せざるを得ないという課題が残されている。

借入金の種類、返済条件により区分することで足り、借入先を必ずしも具体的に記載する必要はないとの考え方<sup>62)</sup>も示されているが、財務諸表規則の様式8号では、借入先が記載されることになっている。

(d) 固定資産の取得及び処分並びに減価償却費の明細 (計算書類規則 47 条 1 項 3 号)

昭和 25 年改正商法 293 条ノ 5 第 2 項では、「固定財産ノ処分」、昭和 49 年改正計算書類規則 45 条 1 項 2 号では、「固定資産の取得及び処分の明細」として定められていた。「減価償却費の明細」が、新たに追加された記載事項である。

固定資産の処分を附属明細書に明示させたのは、固定資産の処分の原因・処分価額の適否などが、会社の利害に関するところが特に大きく、取締役の不正行為を伴ないやすいからである。購入・建設・営業譲渡等による固定資産の取得についても、附属明細書の創設当時から、明示的に記載することを要する<sup>63)</sup>と解されていた。

固定資産は、有形固定資産、無形固定資産、投資等に区分されるものを、すべて含むものである。計算書類規則 15 条によれば、有形固定資産は、その資産が属する科目ごとに減価償却費を控除する形式で記載するのが原則であるが、減価償却額を控除した残額だけを記載し、控除額を注記してもよい。同規則 17 条によると、無形固定資産については、償却額を控除した残額を記載しなければならない。

減価償却費の明細というのは、当該年度の種類の減価償却額、償却累計額、償却累計率等の明細である。

附属明細書におけるこれらの記載事項は、貸借対照表についての補足的情報となる。固定資産の構成と種類や償却の程度をまとめて開示することにより、総合的に判断することができる。

なお、財務諸表規則において、これらに対応するものとしては、有形固定資産明細表 (様式 2 号) と無形固定資産明細表 (様式 3 号) 等がある。

(e) 資産につき設定している担保権の明細 (計算書類規則 47 条 1 項 4 号)

旧商法 293 条ノ 5 第 2 項の「担保権ノ設定」に相当し、昭和 49 年改正計算書類規則 45 条 1 項

5 号と同一内容の記載事項である。

会社財産に対する担保権の設定は、企業経営上および財産保全上に重要な関係があり、ややもすると、企業活動を制限することにもなり、担保権の実行により、会社財産の処分という危険を伴なうものである。この事項が開示されることによって、会社資産の担保余力が明らかとなるから、特に会社債権者には、有意義な記載事項といえる。

計算書類規則 24 条ノ 2 によると、資産が担保に供されているときは、貸借対照表にその旨を注記しなければならないが、どの程度に記載すべきなのかという問題は残る。もっとも、実際上は、資産の科目別に担保に供されている資産の評価額および被担保債権の種類および額を明らかにすることが考えられている<sup>64)</sup>。しかしながら、附属明細書には、より以上の詳細な記載が必要である。附属明細書は、貸借対照表の注記を補足する目的を有するからである。

担保権についての明細が要求されているのであるから、譲渡担保、財団抵当、企業担保等の区別が明示されるべきであり、担保権の設定の場合だけでなく、担保権のうち、期中に消滅したものがあれば、その旨が明記されるべきである<sup>65)</sup>。

財務諸表規則 43 条は、同一内容の規定を置いており、同規則取扱要領 95 条は、資産が財団抵当に供されている場合の特別な注記について規定する。すなわち、資産が財団抵当に供されているときは、その旨、資産の種類、金額の合計、当該債務を示す科目の名称および金額を記載しなければならない。

(f) 保証債務の明細 (計算書類規則 47 条 1 項 5 号)

新たに追加された記載事項である。保証債務は、貸借対照表に注記しなければならない (計算書類規則 32 条) が、主要なものにかぎられる。保証債務は会社財産に及ぼす影響が考えられるため主債務者その他の内訳を開示する必要があるから、附属明細書においては、より詳細

に、かつ具体的に重要なものを掲げる必要がある<sup>66)</sup>けれども、重要でないものは、一括して記載することができる(計算書類規則47条2項)。一括記載する場合であっても、保証の種類に応じて記載すべきである。

(g) 減価償却引当金以外の引当金の明細並びにその計上の理由及び額の算定の方法(貸借対照表に注記したものを除く。)(計算書類規則47条1項6号)

昭和49年計算書類規則改正の際に同規則45条1項6号に新設され、昭和57年に改正された記載事項である。商法287条ノ2は、特定の支出または損失に備えるための引当金は、その営業年度の費用または損失となすことを相当とする額にかぎり、貸借対照表の負債の部に計上することができることを認めており、これを受けた計算書類規則33条1項および2項によると、商法287条ノ2に規定する引当金は、その計上の目的を示す適当な名称を付して、負債の部に、別に引当金の部を設けて記載することができる。

昭和57年4月20日に改正された企業会計原則は、従来の同注解14「負債性引当金以外の引当金について」を削除し、同注解18「負債性引当金について」を、「引当金について」に改めている。これによると、引当金は、将来の特定の費用または損失であって、その発生が当期以前の事象に起因し、発生の可能性が高く、かつ、その金額を合理的に見積ることができる場合に設定されるものであり、製品保証引当金、工事補償引当金、退職給与引当金、修繕引当金、債務保証損失引当金、貸倒引当金の外5項目が、引当金として例示されている。減価償却引当金については、昭和57年の改正により、減価償却累計額と名称を変更するとともに、いわゆる引当金でないことが明らかにされた。減価償却引当金については、計算書類規則47条1項3号に定める減価償却費の明細において開示される。

財務諸表規則においても、引当金明細表(様式14)が設けられており、各引当金等につい

て、計上の理由、計算の基礎その他の設定の根拠を注記することになっている。

引当金の特質は、将来の支出または損失が不確定であるがゆえに、計上の要否およびその計上額が一義的に定まらないことにあるため、これに関する処理を適正に行なうことは、計算書類が会社の財産および損益の状況を正しく表示するため重要な意味をもつと考えられる<sup>67)</sup>。したがって、附属明細書に記載すべき引当金を、商法287条ノ2に規定する引当金に限定すべきではなく、法的債務であるため当然に貸借対照表の負債の部に計上すべき引当金、商法287条ノ2の規定により負債の部に計上する引当金、その他引当金として計上するすべてのものについて、その明細、計上の理由および額の算定方法を附属明細書に記載すべきこととしたのである。それゆえ、ここにいう引当金は、商法287条ノ2に規定する引当金だけではなく、会計上の引当金一般を意味すると解しなければならない。この場合、引当金という概念は公正な会計慣行に従って解釈するということになる<sup>68)</sup>。これに対して、改正前の計算書類規則においては、商法287条ノ2の引当金についてのみ、その計上の理由および計上額の算定方法の記載が求められていた。

本号による引当金の明細は、会計方針の注記の仕方によっては、ほとんど必要でない場合も考えられるが、計上の理由については、引当金の名称から何のためのものであるかが明らかでないものもあるため、その場合は、計上理由を附属明細書に記載する必要がある。

ところで、税法上の引当金あるいは準備金であっても、商法287条ノ2の引当金として計上している以上、その理由として、「税法で認められているから計上した」というような記載は、単に動機の記載にすぎず、特定の支出または損失が発生することの説明にはならないのであって、商法287条ノ2の要件に合致しないものと考えられる<sup>69)</sup>。

(h) 支配株主に対する債権及び債務の明細

(計算書類規則47条1項7号)

決算期における親会社その他の支配株主に対する債権および債務の明細である。

旧商法 293 条ノ 5 第 2 項では、「金融を業としない会社の金銭の貸付」について、附属明細書に記載することが求められていた。続く、旧計算書類規則45条1項3号は、これを「支配株主および子会社に対する債権の明細」と改めた。相手方を支配株主と子会社に限定したから、相手方には従業員を含まないし、債権の範囲を金銭の貸付だけでなく、すべての債権にまで拡大したから、債権には金銭債権以外の前渡金や前払費用を含む<sup>70)</sup>と解されるようになった。なお、子会社に対する債権の明細は、そのまま本条1項9号に移されている。

新たに、支配株主に対する債務の明細が追加されたわけである。これにより、支配株主の債権と債務の両方が開示されることになり、支配株主との関係が今まで以上に判断しやすくなった。貸借対照表の関係では、支配株主に対する債権・債務は、区分して表示される(計算書類規則9条2項, 20条2項, 29条1項, 30条2項)から、附属明細書への記載はこれらについての補足情報ということになる。

(i) 子会社に対する出資の明細及び各子会社が有する会社の株式の数(計算書類規則47条1項8号)

旧計算書類規則45条1項8号では、「子会社の株式又は持分の明細」となっていたから、新たに、「各子会社が有する会社の株式の数」が追加されたことになる。旧商法 239 条ノ 5 第 2 項では、単に「他の会社の株式の取得」となっていた。しかし、重要なのは、関係会社の株式であるから、これを子会社の株式または持分と限定して明らかにしたのが、昭和49年改正計算書類規則である。なお、ここで、持分としているのは、子会社が有限会社であることを考慮したのである。

昭和56年商法改正により、子会社による親会社の株式取得が、一定の例外的な場合を除き禁

止されることとなった(商法 211 条ノ 2)。これは、子会社に株式を保有されると、会社の資本の空洞化、議決権行使の歪曲化(商法 241 条 3 項)等のおそれがあるためである。したがって、子会社の株式または持分は、貸借対照表の役資等の部に区別して記載されることにもなっている(計算書類規則 23 条)。また、営業報告書にも「重要な会社の状況」が記載される(計算書類規則 45 条 1 項 3 号)ので、附属明細書に記載されるこれらの事項は、内訳明細でなければならず、また、企業結合情報の補足情報でなければならない。

なお、ここで親会社というのは、他の株式会社の発行済株式統数の過半数に当る株式を有する会社、または、他の有限会社の資本の過半数に当る出資口数を有する会社であり、子会社というのは、その場合の他の株式会社または有限会社である(商法 211 条ノ 2 第 1 項)。そして、ここにいう子会社は、いわゆる孫会社も含む(商法 211 条ノ 2 第 3 項)から、子会社のみが、株式・持分を過半数保有している純粹孫会社についても、子会社による所有関係について記載すべきである<sup>71)</sup>。

この記載は、個々の子会社ごとにしなければならないが、重要でない子会社については、一括記載をすることができる(計算書類規則47条2項)。なお、財務諸表規則においては、関係会社有価証券明細表(様式4号)および関係会社出資金明細表(様式5号)が作成されることになる。

(j) 子会社に対する債権の明細(計算書類規則47条1項9号)

旧計算書類規則45条1項3号とまったく同一の記載事項である。

本条1項7号に定める支配株主の場合と同様に、貸借対照表において区分表示され、財務諸表規則上は関係会社貸付金明細表および関係会社借入金明細表において開示される。重要でないものは、一括して記載することができる(計算書類規則 47 条 2 項)。

なお、大会社および中会社では、子会社との間の営業取引の明細ならびに各子会社に対する債権および債務の増減について、その記載が要求されている(計算書類規則48条1項3号)。したがって、小会社以外の会社にあつては、計算書類規則48条1項3号の記載と一括することができる。

(k) 取締役、監査役又は支配株主との間の取引(これらの者が第三者のためにするものを含む。)及び第三者との間の取引で会社と取締役、監査役又は支配株主との利益が相反するものの明細(計算書類規則47条1項10号)

旧商法293条ノ5第2項では、単に「取締役、監査役及株主トノ間ノ取引<sup>73)</sup>」と定めていたが、旧計算書類規則45条2項では、これを「取締役、監査役又は支配株主との間の取引の明細」と改めている。株主が支配株主と改められたのは、会社と株主との取引で、なれあいの危険が大きいのは、その株主が支配力をもっている場合であることを考慮したためである<sup>73)</sup>。

昭和56年改正商法により、新たに追加されたのは、取締役・監査役・支配株主が第三者を代理または代表して、会社との間でなした取引<sup>74)</sup>、および、会社と第三者との間の取引であつて、会社と取締役・監査役・支配株主との利益が相反する取引についても、明細の記載が義務づけられたことである。

会社と取締役との間の取引が会社に損害をもたらす原因となる危険は充分に考えられるところであるから、昭和25年改正商法は、取締役に於いて特に厳格な定めを置いた(商法265条、266条等)。会社と監査役・支配株主との間の取引についても、同様のことが考えられる。このような理由から、これらの取引の明細を附属明細書に開示させようとしたのである<sup>75)</sup>。

取締役と会社との間の取引については、商法265条に規定があり、附属明細書で開示の対象となるのは、ここで規制される取引すべてと解すべきである<sup>76)</sup>。しかし、同条は、会社の利益が損なわれないように、会社と取締役との間の

取引および利益相反取引につき、取締役会の承認を得なければならないと定めるだけで、規制される取引の範囲について具体的には何も規定していない。したがって、その範囲については、同条の解釈によることとなる。

附属明細書には、細目的事項を細大もろさず羅列することは必要ではないが、少なくとも取締役の業務執行が妥当であるかどうかを判断するのに必要な事項は、もれなく記載する必要があると解されていたが、たとえば、会社と取締役の間の取引については、経理上注目すべき取引を掲げれば足りるのであつて、百貨店の取締役が浴衣一反を購入したというのがごとき取引のように、一般の取引と同視することのできるような会社の業績に影響のない零細な個人の取引を挙げて記載する必要はない<sup>77)</sup>ことが明らかにされていた。たとえば、取締役の会社に対する無償贈与、普通契約条款による取引、相殺、債務弁済等のように、会社の利益を害するおそれのない取引は、商法265条の趣旨から、会社・取締役間の取引行為に該当しない。しかし昭和56年商法改正の際、同条1項後段の規定を設けて、いわゆる間接取引をも含むことが明らかにされたが、間接取引といつても、そこには限界があり、間接取引のすべてに同条が適用されると解しては行過ぎの場合もある<sup>78)</sup>ことが指摘されている。さらに、たとえば、従業員貸付規定に基づいて会社から金銭を借り入れる場合は、商法265条の問題にはならなくても、開示の問題として把握できる場合があるように思われる<sup>79)</sup>。

監査役と支配株主については、商法265条のような規定はないが、計算書類規則は、取締役と同じ範囲の取引について、その明細を附属明細書に記載すべきこととした。

貸借対照表との関係においては、取締役および監査役との間の取引による取締役および監査役に対する金銭債権および債務は、その総額が貸借対照表に注記される(計算書類規則21条、31条)。支配株主に対する債権・債務は、科目

ごとの額が貸借対照表に記載される(計算書類規則9条2項等)が、その明細については、附属明細書において開示される(計算書類規則47条1項7号)。

(1) 取締役を支払った報酬の額及び監査役に支払った報酬の額(計算書類規則47条1項11号)

旧商法293条ノ5第2項および旧計算規則45条2項に定められていた項目と同じである。ただ、昭和49年商法改正の趣旨が監査役の地位の強化とその独立性をはかることにあったため、取締役に支払った報酬の額と監査役に支払った報酬の額を区別して記載することとされた。

取締役および監査役各人ごとの額を記載することまでは求められていないから、取締役に支払った報酬と監査役に支払った報酬とをグループ別に分けて記載すれば足りると解すべきであろう。この点、旧商法293条ノ5第2項に規定する報酬の場合についてはあるが、たとえば、「取締役と会社との取引」などが個別的表示であることからみて、各取締役に對する具体的な支払額を示すべきである<sup>80)</sup>、という見解がすでに出されている。比較法的にみた場合、改められたこの記載事項をもってしてもなお不充分であることは否定できない。今後の検討課題とすべきである<sup>81)</sup>。

取締役および監査役の報酬は、定款または株主総会決議で定められる(商法269条、279条)が、そこで個人の額を定めても、これをもってその額が現実に支払われたことを意味するものではない。したがって、附属明細書に記載される報酬の額は、実際に、その営業年度に支払われた額を記載しなければならないことになる。

ここにいう「報酬」とは、商法269条および279条に定める「報酬」と同一である。会社は、取締役および監査役の任用に際してその報酬を定めることができるが<sup>82)</sup>、これを、定款または株主総会の決議によるべきものと定めたのは、報酬額の決定を業務執行として取締役に委ねると、お手盛りのおそれがあるからである。取

締役および監査役の報酬とは、職務執行の対価として受取るものをいうが、この報酬と類似するものに、退職慰労金がある。退職慰労金は、報酬の後払いの性格をもち、在職中の功勞に報いる一種の報酬と解することができるから、商法269条および279条の報酬に含まれる。したがって、現実の支出額を区分して、附属明細書に開示しなければならない。賞与についても問題となるが、賞与は、会社が利益をあげたときに与えられるものである。この場合、利益処分確定額を定めた場合であっても、附属明細書に記載する方が妥当である。

取締役が、部長、支店長等の会社の使用人の地位を兼ねている場合、使用人として受ける給与については、これをも併記ないし注記すべきであると解する立場<sup>83)</sup>と、これに反対する立場<sup>84)</sup>とがある。使用人としての地位を兼ねているときは、会社との間に雇用契約関係が認められ、この雇用契約は、商法265条の取引に当然該当するため、計算書類規則47条1項10号の事項として開示すべき問題でもある。このように、給与と報酬とは異なるものではあるが、取締役が使用人を兼務する場合は、その待遇の全体を開示する方が、開示制度を強化しようとする附属明細書制度の趣旨からして、情報を把握する上で適切であるから、商法269条および279条の解釈に影響されることなく、むしろ、使用人としての給与を含めて附属明細書に記載すべきである<sup>85)</sup>。

#### [B] 大会社・中会社における記載事項

計算書類規制48条は、商法特例法の適用を受ける小会社以外の会社の附属明細書について、同規則47条に規定する記載事項のほかに、さらに記載しなければならない事項を定めている。すなわち、商法特例法の適用を受ける大会社と、いわゆる中会社の附属明細書に記載しなければならない事項を規定する。

これらは、昭和57年改正計算書類規則によって新しく追加された開示事項である。大規模会

社において特に問題となる事項であるため、小会社の附属明細書の記載事項として強制はしていない。

(a) 担保として取得している自己株式及び親会社の株式の明細(計算書類規則48条1項1号)

会社は、原則として自己の株式を取得することができない(商法210条)。従来、商法は、質受の名のもとに実質的に自己株式の取得が行なわれるという脱法行為を防止するために、自己株式の質受を自己株式の取得とともに禁止していたが、昭和56年改正商法は、自己株式の質受については、商法210条所定の除外事由がなくとも、発行済株式総数の20分の1(5%)までの範囲で無条件に認め、これを超える場合にのみ禁止することとした(商法210条)。これは、自己株式の質受を認めることが有益な場合もあるとして、合理的な範囲の緩和が求められていたからである。親会社の株式の質受については、従前どおり制限はない。これらの担保取得を附属明細書の記載事項としたのは、第一に、自己株式または親会社の株式の取得制限(商法210条、211条ノ2)の脱法行為として利用されるおそれがあること、第二に、親会社の株式の大量の担保取得は、会社の財務内容を不健全にするおそれがあることなどのためである。

附属明細書に記載すべき内容としては、単に数だけではなく、根担保かどうか、および被担保債権額を記載し、さらに自己株式の場合、発行済株式総数の5%を超える担保取得については、その取得事由をも記載すべきこと<sup>86)</sup>が提言されている。

(b) 会社が発行済株式の総数の4分の1を超える株式を有する株式会社又は資本の4分の1を超える出資口数を有する有限会社(子会社を除く。)に対する出資の明細及び当該株式会社又は明限会社が有する会社の株式の数(計算書類規則48条1項2号)

昭和56年改正商法241条3項は、発行済株式総数または資本の4分の1(25%)を超える株

式または出資口数を有する会社との間の株式等の相互保有(いわゆる企業結合の1形態)について、議決権行使についての制限という形で歯止めを設けた。

子会社に対する出資の明細および各子会社が有する会社の株式の数は、すでに検討したように、すべての会社について附属明細書の記載事項とされる(計算書類規則47条1項8号)。しかし、大規模会社については、企業結合の状況および株式の相互保有関係を開示させるため、子会社だけでなく、子会社以外に、会社が資本の4分の1を超える出資をしている関連会社についても、これに対する出資の明細と相互保有の状況の記載を求めることにしたのである。ただし、この場合、関連会社といっても、会社とその子会社とが合わせて、または会社の子会社のみが、資本の4分の1を超える出資をしている関連会社の場合は、それについての記載は必要でなく、会社自身が4分の1を超える出資をしている関連会社にかぎって、開示が要求されているのである。これは、附属明細書の作成時期までに子会社が保有する株式および持分をすべて把握して、4分の1を超える出資の状況になっている会社を明らかにすることは困難であるという実務上の問題を考慮した政策上の措置であるため、商法241条3項による議決権行使規制の範囲を完全にカバーしていないため、議決権制限の適正な運用に資するこの記載事項の開示範囲については、今後の検討課題であることが指摘されている<sup>87)</sup>。

なお、重要でない事項については、子会社に関する記載と同様、一括記載をすることができる(計算書類規則48条4項、47条2項)。

(c) 子会社との間の営業取引の明細並びに各子会社に対する債権及び債務の増減(計算書類規則48条1項3号)

子会社との営業取引による取引高の総額は、損益計算書の注記事項となっている(計算書類規則40条1項)が、ここではその明細を記載することが求められている。同様に、営業取引に

属さない、いわゆる金融取引についても、各子会社に対する債権および債務の期中増減の開示も要求されている。

このような事項が記載されることとなったのは、会社が子会社をトンネルに使ったり、支配力を行使することで、利益操作やその他の不正経理・粉飾決算を行なうおそれがあるためである。そうであるならば、営業取引以外の金融取引を含めてすべての取引の明細を開示の対象とすべきであるのに、営業取引に限定したのは、実務界の反対が強かったことがその理由として挙げられている<sup>88)</sup>。そこで、大会社については、監査の面においても、「会社がした子会社または株主との通例的でない取引」につき、取締役の義務違反があるときは、その事項に関する記載を監査報告書に格別にしなければならぬとして、特別の規定（監査報告書規則7条1項3号）が設けられている。

なお、この記載についても、本項2号の場合と同様に、重要でないものは一括して記載することができる（計算書類規則48条4項、47条2項）。

(d) 他の会社の無限責任社員、取締役、監査役又は支配人を兼ねる取締役又は監査役につきその兼務の状況の明細（重要でないものを除く。）（計算書類規則48条1項4号）

この記載事項は、人事を通じた企業結合に関するものであり、会計に関わるものではない点に特徴がある。したがって、会計監査人の監査は必要でない。この事項は、営業報告書における取締役・監査役の主な職業に関する記載事項（計算書類規則45条1項6号）を補足する役割をもつものである。

これらの記載を通して、取締役または監査役の兼任する会社の数を知ることができる。このことで、取締役または監査役としての職務を全うできるかどうかを把握できるため、これらの記載事項が開示されることによって、実質的には、兼任会社数を牽制することにもなる<sup>89)</sup>。

競業取引についても、会社形態を利用して行

なわれることが多く、会社の利益が害されることもあるから、その兼務の状況を開示することで、取締役または監査役の自覚を促すことにもなる。この点において、当該兼務先の会社の営業が会社の営業と同一の部類のものであるときは、その旨を付記しなければならない（計算書類規則48条2項）。

(e) 営業費用のうち販売費及び一般管理費の明細（計算書類規則48条1項5号）

「販売費及び一般管理費」という用語は、計算書類規則38条において用いられており、同条は、損益計算書の記載事項として、「営業損益の部及び営業外損益の部は、売上高、売上原価、販売費及び一般管理費その他の収益又は費用の性質を示す適当な名称を付した科目に細分しなければならぬ。」と規定する。附属明細書のこの記載事項は、損益計算書の補足情報としての役割を果たすものである。

財務諸表規則85条によると、販売費および一般管理費は、適当と認められる費目に分類し、当該費用を示す名称を付した科目をもって掲記することとなっており、同取扱要領155条によると、販売費および一般管理費用とは、企業の販売および一般管理業務に関して発生した費用であって、たとえば、販売手数料、運搬費、広告宣伝費、交際費、交通費、通信費その他が例示的に掲げられている。

このように、営業費用中の販売費および一般管理費の明細を附属明細書に記載すべきこととした理由は、昭和56年商法改正により禁止されることとなった「株主権の行使に関する無償の利益供与」（商法294条ノ2、497条）が、これら項目の中に計上されると考えられたからである。

附属明細書へのこの記載事項は、大会社と中会社に求められているが、さらに大会社にあっては、この記載事項についての明細は、監査役が監査をするについて参考となるように記載しなければならない（計算書類規則48条3項、大会社の監査報告書に関する規則〔昭和57年4月

24日法務省令26号〕(以下、監査報告書規則と略称する。)7条1項2号)。どのような記載があれば監査役監査の参考となるのかについては、個々の会社における監査役監査のあり方によって異なるものであるといえよう。しかし、これにより企業の自主的監視機能を高める結果となるのである<sup>90)</sup>。参考となるような記載が求められた理由は、販売費および一般管理費の明細の記載を義務づけただけでは、その中にこのような無償供与がどのように混入しているかが、必ずしも明らかではないからである。すなわち、単に、販売費および一般管理費といっても、その内訳科目には、広告宣伝費、交通費、旅費、その他の極めて多数の科目があるため、販売費および管理費だけでは、無償の利益供与に関する監査役の監査に資するものとはいえないからである<sup>91)</sup>。だからこそ、取締役がその責任において、無償供与の範囲を画しなければならないともいえるのである。もとより、監査の対象となる無償供与は、附属明細書において開示の対象とされている販売費および一般管理費に属するものにかぎられるものではない。会計監査人においては、無償供与の監査に参考となるように記載された販売費および一般管理費の記載が、会計帳簿等に照らし、正確に記載されているかどうかを監査することになる<sup>92)</sup>。したがって、その科目の全部または一部に関し、なんらかの無償供与に関する記載がなされていないなければならない。必要な記載がなされていないときは、監査報告書において、附属明細書に記載すべき事項の記載がないことが指摘される(商法281条ノ3第2項9号、商法特例法14条2項3号)。

いずれにしても、無償の利益供与の開示範囲は監査役の判断によって定まることになるが、どのような範囲の無償供与について、どのような仕方で記載せしめるのが妥当であるかなどについては、今後の検討すべき問題として残されている<sup>93)</sup>。

## X. 附属明細書の監査

旧商法293条ノ5が昭和25年商法改正の際に制定された当時においては、附属明細書の作成時期は、すでに検討したように、決算期から4月以内であって、定時総会において計算書類の承認がなされた後に作成してもよかった。したがって、附属明細書を定時総会に提出してその承認を得る必要もなかったのである。そのことは、株主は定時総会以前に附属明細書の内容を知って、総会の決議に反映させることができなかったことを意味したのである。そのような事情から、取締役は、監査役に附属明細書を提出して、その意見を徴する必要もなかった。ただし、その当時においても、監査役の側からは、「何時ニテモ会計ノ帳簿及書類ノ閲覧者若ハ謄写ヲ為シ又ハ取締役ニ対シ会計ニ関スル報告ヲ求ムルコト」(昭和49年改正前商法274条1項)ができた。

昭和49年商法改正により、計算書類の監査だけでなく、附属明細書についても監査役の監査を受けるべきものとし、監査役は計算書類についての監査報告書のほかに、附属明細書の監査報告書を作成すべきものとされていた(旧商法281条2項)。これは、定時総会に提出されなくても、株主および債権者に公示され、その重要性において計算書類と異ならないからである<sup>94)</sup>。

昭和56年商法改正により、取締役は、定時総会の会日より7週間前に、計算書類を監査役に提出し、計算書類を提出した日より3週間内に、その附属明細書を監査役に提出しなければならない(商法281条ノ2)。監査役は、計算書類を受領した日より4週間内に監査報告書を取締役に提出しなければならない(商法281条ノ3第1項)。附属明細書に関する監査を計算書類の監査と並行して行なうことができるため、計算書類についての監査の結果とともに、附属明細書の監査結果が監査報告書に記載されるこ

ととなった。昭和56年商法改正前は、計算書類についての監査報告書と附属明細書についての監査報告書は別々に作成し、提出すべきものとされていたが、改正後は、計算書類の提出を受けてから4週間後（大会社にあっては5週間後）に、1つにまとめて監査報告書を作成すべきことにされている（商法281条ノ3第1項、商法特例法13条1項、14条1項）。

附属明細書についての監査報告書記載事項としては、附属明細書に記載すべき事項についてその記載がないとき、不実の記載があるとき、会計帳簿、貸借対照表、損益計算書または営業報告書の記載と合致しない記載があるとき、それぞれの旨の記載がなされるのである（商法281条ノ3第2項9号）。

資本の額が5億円以上または負債総額が200億円以上のいわゆる大会社においては、取締役は、定時総会の会日の8週間前までに、計算書類を監査役および会計監査人に提出し、計算書類を提出した日から3週間以内に、その附属明細書を監査役および会計監査人に提出しなければならない（商法特例法12条1項）。こうして大会社における会計監査人の監査は、昭和56年商法改正後、すべての計算書類と附属明細書に及ぶこととなった。しかし、営業報告書と附属明細書については、会計に関する部分だけ、監査役の監査のほかには会計監査人の監査を受けなければならない（商法特例法2条）。

大会社の監査報告書に記載される基本的事項は、監査役の監査報告書についても、会計監査人の監査報告書についても、それぞれ商法特例法13条2項および14条2項に定められている。

大会社の監査報告書の記載方法は、昭和57年に新設された監査報告書規則において定められている。このような規則が定められた理由は、「会計監査人と監査役との間に分業がなされていることからその記載方法の調整を図るとともに、社会的影響が大きいことから業務執行の適正を確保するためその記載内容を充実し、監査報告書が株主・債権者にとってよりよい情報

開示手段として機能するようにすることにある<sup>95)</sup>。」と説明されている。

会計監査人は、附属明細書の監査の方法の概要および結果について、会計に関する部分として監査の対象にした事項を示して記載しなければならない（監査報告書規則4条3項、1項）。会計監査人の監査の対象となる「会計に関する部分」が何であるかについては、明確な基準はない。したがって、会計と非会計の境界は不明瞭であるといわざるを得なく、その第一次的判断は会計監査人に委ねるほかない<sup>96)</sup>。そのため、会計監査人の監査に親しむ事項が、「会計に関する事項」ともいえよう。その意味で、会計監査人による監査の役割は重要である。

資本の額が1億円以下のいわゆる小会社においては、取締役は、定時総会の会日の5週間前までに、計算書類を監査役に提出し、計算書類を監査役に提出した日から2週間以内に、附属明細書を監査役に提出しなければならない。監査役は、計算書類を受領した日から4週間以内に、監査報告書を取締役に提出しなければならない（商法特例法23条1項至3項）。

いずれの規模の会社の場合であっても、株主は、附属明細書の記載事項を知らなくても、換言すれば、附属明細書の閲覧・謄写請求権を行使しなくても、監査報告書に附属明細書の監査事項が記載されるため、計算書類についての監査意見とともに、附属明細書についての監査意見を知ることができる<sup>97)</sup>。この点において、アンバランスの感を否定できない。計算書類および附属明細書についての取締役会の承認は、これらの書類が監査役または会計監査人に提出される（商法281条ノ2、商法特例法12条）前に行なわれることを要するのであるから、取締役会の承認を受けていない計算書類または附属明細書の提出を受けた監査役または会計監査人は、その書類が取締役会の承認を受けていないことを理由に、その監査を拒否することができるけれども、取締役会の承認を受ける前に、計算書類または附属明細書の監査が行なわれて

も、それがために、計算書類の承認が無効となるものではない<sup>98)</sup>。

## XI. 附属明細書の閲覧・謄本請求権

現行法のもとでは、株主および会社の債権者は営業時間内なら何時でも、計算書類および監査報告書とともに、附属明細書についても閲覧を求めることができ、また会社の定めた費用を支払って謄本もしくは抄本を求めることができる(商法282条2項)。

昭和49年商法改正前においては、会社債権者には附属明細書の閲覧・謄写の請求権が認められていなかった。これは、附属明細書が、専ら投資者としての株主保護を目的とするからである<sup>99)</sup>、と考えられていたためである。しかし、昭和49年商法改正により、株主のみならず債権者も、閲覧を求め、また謄本・抄本の交付を請求することができるようになった。このように請求権者が、昭和49年商法改正により拡大したということ、続く昭和56年商法改正により、附属明細書の謄本が支店に備え置かれるようになったことは、附属明細書の開示性が、漸次強化されたことにほかならない。また、商法293条ノ6第2項が規定する「株主の帳簿閲覧権」の場合と異なり、理由を附したる書面が必要ではないと解されるから、この点においても、附属明細書等の開示性は、徹底されていることになる。ただ、営業報告書と異なり、各株主に宛てて定時総会前に送付されることはないが、閲覧・謄写の請求は、当該営業年度についてだけでなく、過去のものにおいても認められるため、それだけ、株主ないし債権者の保護は厚い。

閲覧・謄写を請求する場合、株主および債権者みずからでなくてもよく、公認会計士、税理士、弁護士等を代理人として請求することもできるし、閲覧に際しては、写字者等の補助者の使用も可能である。

閲覧・謄写の請求が、株主および債権者側の権利濫用であることが、会社側によって証明さ

れたときは、明文の規定(商法293条ノ7参照)はないけれども、閲覧・謄写の請求を拒むことができるかと解すべきである。明文の規定が置かれなかったのは、権利濫用に該当する場合は極めて少ないからである<sup>100)</sup>との指摘がなされている。しかし、立法論上は問題とすべきであらう。

閲覧・謄写の請求権者としての会社債権者の範囲については、会社とこれから取引しようとする者、取引関係が中断し、現在は債権を有しない者は含まれないのは当然であるが、解釈論としては、債権者の範囲を広義に解して、取引予約はもちろん金銭給付以外の債権者も含めるべきであらう<sup>101)</sup>、という提言がなされている。

## XII. 附属明細書の作成備置義務違反と株主の再交付請求権等

取締役が、附属明細書の作成・備置の義務に違反したときは、法令違反に該当するから、会社に対し、会社が蒙った損害を賠償しなければならない(商法266条1項5号)。同様に、取締役は、無過失を証明しないかぎり、附属明細書に記載すべき重要事項につき、虚偽の記載をしたときは、第三者に対しても損害賠償の責任を負う(商法266条ノ3第2項)。さらに、取締役が、附属明細書を備え置かないとき、附属明細書に記載すべき事項を記載せず、または不実の記載をしたとき、正当の事由なく閲覧もしくは謄写を拒んだときは、過料の制裁を受ける(商法498条20号, 19号, 3号)。

ところで、附属明細書の記載が不十分であるとか、あるいはまったく作成されておらず、備置されていない場合、取締役は損害賠償責任を負うとともに過料の制裁を受けるけれども、取締役は口頭をもってこれを補完する義務があるか、それとも、株主および債権者は所定の事項が記載された附属明細書の交付請求権を行使することができるかという問題については、これを否定した判決<sup>102)</sup>がある。

この判決に対して、取締役の損害賠償を請求する場合の損害額は明確でなく、損害発生の因果関係が非財産的なものであるだけに、立証が困難であること、取締役解任の訴（商法 257 条 3 項）を提起するためには種々の要件を充足させなければならないこと、これらの理由から、単に取締役の責任・過料制度で確保されるにすぎないのでは、株主が単独で閲覧・謄写を請求できる制度の保障としては充分ではなく、制度の実効性が損われるのではないか、という批判がなされている。しかし、取締役の業務執行の妥当性を判断するに当たっての附属明細書解説請求権・再交付請求権は、広くかつ強力に認めすぎると、他の共同企業者たる株主に損害（企業秘密等の漏洩等）を及ぼすおそれが大きくなり、あるいは、閲覧・謄写請求権行使が理由を伴わないために不当に行行使される可能性が大きくなることも考慮しなければならない。

したがって、何をもって充分とし、あるいは不十分とするかという点についての基準がない以上、たとえ記載に欠陥があっても、そのことが直ちに附属明細書を不十分なものとしないと解すべき余地はあるにしても<sup>103)</sup>、記載事項の著しい脱落ないしは明白なる虚偽記載の場合にかぎり、取締役は善良なる管理者としての注意義務者として、株主に対し計算書類附属明細書制度の趣旨に相当する程度で、解説請求もしくは再交付請求に応じなければならないと解すべきであろう<sup>104)</sup>。もっとも、「著しい脱落ないしは明白なる虚偽記載」という基準は、具体的ではなく抽象的なものであるから、流動的・相対的にならざるを得ない。しかしながら、昭和56年商法改正により、一層監査制度が強化されたこと、続く昭和57年の計算書類規則改正により、附属明細書制度の記載事項が整備され、一層充実したことを考慮すると、このような問題は以前より生じにくくなることが考えられる。

### XIII. 有限会社の附属明細書

有限会社においても、社員の責任が有限であるから、会社の計算についてはその適正が強く要求され、昭和26年の改正法では、第44条ノ2を追加し、附属明細書関係の規定を新設した。

有限会社法44条ノ2 ①資本ノ10分ノ1以上ニ当ル出資口数ヲ有スル社員ハ会計ノ帳簿及書類ノ閲覧又ハ謄写ヲ求ムルコトヲ得  
②会社ハ定款ヲ以テ各社員ガ前項ノ請求ヲ為スコトヲ得ル旨ヲ定ムルコトヲ得此ノ場合ニ於テハ第46条第1項ノ規定ニ拘ラズ商法第293条ノ5ノ規定ハ之ヲ準用セズ

社員の閲覧請求権は、本条1項により、少数社員権として認められるが、この場合、附属明細書についての取扱いは、昭和49年改正前の商法 293 条ノ5が準用される（有限会社法46条）ため、株式会社におけると同様であった。しかし、本条2項により、定款の規定に基づき単独社員権としても認められ、商法 293 条ノ5の準用が排除されている。排除される理由は、各社員に帳簿・書類の閲覧請求権が認められるならば、少数社員権としての会社帳簿・書類の閲覧請求権の要件を充たすことのできない社員に対する代償的権利として、計算書類附属明細書の閲覧請求権を認める必要がないからである。

本条は、その後の昭和49年の改正の際に第2項後段が、「此ノ場合ニ於テハ第43条第1項ノ規定ニ拘ラズ附属明細書ハ之ヲ作ルコトヲ要セズ」と、形式的に改められたにすぎず、その後の昭和56年の改正によっても本条は影響されなかったために、本条の趣旨は従来と異なることなく現在に至っている。

ただ、昭和49年商法改正に伴ない、有限会社法の計算書類に関する43条について、株式会社におけるとほぼ同様の改正がなされていることを看過することはできない。すなわち、従来、取締役は、毎決算期に、財産目録、貸借対照表、

営業報告書、損益計算書、準備金および利益の配当に関する議案を作成し(同条1項)、監査役があるときは、取締役は、定時総会の会日より2週間前にこれらの書類を監査役に提出しなければならなかった(同条2項)。これに対して、昭和49年改正法は次のように規定する。

有限会社法43条 ①取締役ハ毎決算期ニ左ノ書類及其ノ附属明細書ヲ作ルコトヲ要ス

- 一 貸借対照表
- 二 損益計算書
- 三 営業報告書
- 四 準備金及利益ノ配当ニ関スル議案

②監査役アルトキハ取締役ハ定時総会ノ会日ヨリ5週間前ニ前項各号ニ掲グル書類ヲ、3週間前ニ其ノ附属明細書ヲ監査役ニ提出スルコトヲ要ス

③監査役ハ前項ノ書類ヲ受領シタル日ヨリ4週間内ニ監査報告書ヲ取締役ニ提出スルコトヲ要ス

したがって、有限会社においても、商法282条が準用されるため(有限会社法46条1項)、計算書類およびその附属明細書を、そして監査役がおかれたときは、これらの書類についての監査役の監査報告書を、本店に備え置くことを要し、営業時間内何時でも社員および会社債権者の閲覧等に供し、または請求者の費用をもってその謄本もしくは抄本を交付することを要する。

昭和56年改正の際に、本条1項4号が、「利益ノ処分又ハ損失ノ処理ニ関スル議案」と改められた点も株式会社の場合と同様である。

このように、昭和49年改正に当たっても、従前の商法282条が有限会社法46条1項によって準用されていたが、昭和56年改正の際に、この点が改められて、第43条の次に新設規定が置かれた。

昭和56年改正有限会社法43条ノ2 ①取締役ハ定時総会ノ会日ノ1週間前ヨリ5年間前条第1項ノ書類及監査報告書ヲ本店ニ備置クコトヲ要ス

②商法第282条第2項<株主・債権者の閲覧・謄写権>ノ規定ハ前項ニ掲グル書類ニ之ヲ準用ス

本条1項は、改正された商法282条1項の内容に相当し、同条2項において商法282条2項が準用されることに改められているにすぎない。しかし、株式会社の場合との差異は認められるのであって、株式会社の場合には、定時総会の会日の2週間前から、計算書類およびその附属明細書並びに監査報告書を備え置かねばならないが、有限会社の場合、1週間前からで足りるし、備え置く場所も、有限会社の場合本店だけでよいことになっている。ただ、附属明細書をはじめとするこれらの書類に対する閲覧・謄写については、株式会社の場合と同様である。したがって、社員および会社債権者は、営業時間内なら何時でも、附属明細書等の閲覧を求めることができるし、または、会社の定めた費用をもってその謄本もしくは抄本の交付を請求することができる。

#### XIV. まとめにかえて

附属明細書が、貸借対照表、損益計算書および営業報告書によっては知り得ない情報を開示し、会計帳簿の閲覧に代える制度であることは、いうまでもないことである。

かつては、昭和25年の改正法が取締役の監督のために株主に与えた「代表訴訟権」その他の権利の行使に際して、「会計帳簿」の代用物として、材料を提供するという機能は、ほとんど期待することができない<sup>105)</sup>、との指摘がなされたことがあった。しかし、理在では、定時総会前に作成・公示され、かつ監査役の監査、大会社においては同時に会計監査人の監査を受け、昭和57年計算書類規則の改正により記載事項が一層拡充・整備されたことは、附属明細書の存在意義および機能をさらに高めることとなった<sup>106)</sup>。すなわち、第一に、附属明細書は財務情報のみならず非財務情報も開示の対象とさ

れたこと、第二に、会社の規模を問わずすべての会社について共通の記載事項を定めたこと、第三に、小会社以外の株式会社について記載事項を追加したことである。第四に、附属明細書に記載すべき金額を、中小会社にあつては1000円未満の端数を、大会社にあつては100万円未満の端数を切り捨てて表示する(計算書類規則3条ノ5)ことができるようにして合理化をはかったことである。

しかしながら、現行の附属明細書制度に問題がまったくないわけではなく、これまで検討してきたもののほかに、今後、各国の法制度のあり方を参考にしながら<sup>107)</sup>、次のようなことに配慮しておかねばならない。

附属明細書には、営業報告書(計算書類規則45条1項3号、6号、8号)をはじめ、貸借対照表(計算書類規則9条、23条)および損益計算書(計算書類規則40条)とともに、企業結合に関する事項が、若干ではあるがその明細について記載されることになっている(計算書類規則47条1項8号、9号)。特に、大会社および中会社にだけ記載が要求されている5つの事項のうち4つまでが、結合企業に関する明細である。結合企業関係にある会社の計算に関する規定は、残された課題もあるため、おそらくこれで充分であるということはないであろうから、今後さらに整備し、充実させることが必要である。

附属明細書がその機能を十分に発揮して、株主および債権者に明瞭かつ確実な会計情報の提供の効果をあげるためには、その記載事項および記載内容の詳細な開示の程度について、公正妥当な基準が必要である。計算書類規則には、附属明細書の作成方法に関する具体的な規定がないため、その記載内容も、不統一に陥りやすいのは避けられないところである。しかし、かりに基準が設けられるにしても、会社規模の程度、会社の各事業年度の営業活動上の差異、会社と株主・債権者との利害関係の程度に応じて、流動的・相対的にならざるをえない面がある。したがって、企業機密ないし企業の財産権

と利害関係者の知る権利との対立、すなわち企業の立場の尊重と利害関係者の保護との対立をどのような形で調整すべきかが研究される必要がある<sup>108)</sup>。この点、すでに、新しい計算書類規則のもとでの附属明細書の実例が報告されているけれども、結局、財務諸表規則上の表形式を参考にしたり、各種のひな型<sup>109)</sup>に基づいて作成するのが適当ではあるが、個々の具体的事例の積み重ねによって、今後認められるであろう「公正な会計慣行」にまつこととなる。そうしてはじめて、附属明細書を通した企業内容開示の進展が健全に行なわれることになる<sup>110)</sup>。

昭和56年商法改正自体が、営業報告書を含めて従来の企業開示では不充分であるということから出発していることを考えれば、附属明細書には、直接開示される情報の正確性を担保する面を有するといえる。他方、利用状況の如何という問題を離れて、商法改正の趣旨にもとづいて、経営責任という観点から、企業経営の任に当る経営者としての取締役の側で、少なくとも法的に列挙されている事項を、積極的に附属明細書に開示することが先決である。なぜなら、附属明細書による間接開示は、株主のほかに、債権者をもその相手方とするものであるから、企業の社会的責任の観点において、経営担当者たる取締役が、「適法かつ妥当に行なわれている経営」についての情報を開示することを目的とするものだからである<sup>111)</sup>。

## 注

- 40) 吉永栄助「会社の計算 上巻」吉永=飯野監修(商事法務研究会, 1974・7) 72頁。
- 41) 大隅=大森・前掲書459頁。
- 42) 前田庸・前掲書363頁。
- 43) 伊沢孝平・前掲書521頁—522頁。
- 44) 石井照久・前掲書241頁。
- 45) 特別法の適用がある会社については、たとえば、銀行法22条によって、「銀行が商法第281条第1項(計算書類の作成)の規定により作成する営業報告書及び附属明細書の記載事項は、大蔵省令で定める。」と規定され、保険業法67条2項も命令をもって定めると規定する。信託業法13条ノ2は、「信託会社ガ商法第281条第1項

- ノ規定ニ依リ作成スル附属明細書ノ記載事項ハ主務大臣之ヲ定ム」と規定し、無尽業法18条ノ2も同様に規定する。なお、相互銀行法14条は、銀行法22条を準用するという形で附属明細書について定めている。
- 46) この点について、會田義雄「会計方針の開示をめぐる諸問題」『会計』122巻2号(1982・8)172頁参照。重要な会計方針の記載場所については、計算書類規則3条ノ2第1項が、貸借対照表または損益計算書の末尾に記載することを原則的に定め、例外として、他の適当な箇所に記載することがきることを認めている。しかし、企業会計原則注解〔注1—4〕は、損益計算書および貸借対照表の次にまとめて記載することを明らかにしている。これに対して、財務諸表規則8条ノ2によると、利益金処分計算書または損失金処理計算書の次に記載しなければならない。計算書類規則の場合と、企業会計原則注解の場合とは、その内容を必ずしも同じくするものではないが、財務諸表規則の場合、これら両者の場合とはかなり異なるものといえよう。この点について、森川八洲男「重要な会計方針の開示」『税経セミナー』28巻2号(1983・2)21頁は、財務諸表利用者の理解を助けるためには、企業会計原則注解と計算書類規則の方が有効であり、合理的であると解されている。
- 47) 稲葉威雄「商法等の改正に伴う法務省令について(2)」『商事法務』939号(1982・5)10頁参照。会計方針の変更が相当であると、会計監査人が判断すれば、その理由の開示まで要求することはしないのではなかろうかという見解を採用するものとして、友杉芳正「重要な会計方針の変更と適法性監査」『名古屋商科大学論集』27巻1号(1982・10)295頁がある。
- 48) 倉沢康一郎・前掲33頁。
- 49) 若杉 明「貸借対照表・損益計算書に対する附属明細書」『企業会計』33巻11号(1981・10)30頁。
- 50) この点、財務諸表規則8条の2は、同様の具体例のほかに、さらに「八 その他財務諸表作成のための重要な事項」を掲記している。財務諸表規則取扱要領9ノ12がその内容について定める。すなわち、「支払利息を資産の取得原価に算入する会計処理の内容、適格退職年金制度等を採用している場合の過去勤務費用の会計処理の内容等財務諸表について適正な判断を行うために必要と認められる事項を記載するものとする。」という事項であるが、これが追加されたのは、これらの会計処理が、大規模企業にとって、近年特に国際的会計慣行との調和のための会計方針の内容として選択適用を認める会計処理基準であることが考慮されたからである(會田義雄「注記事項の拡充とその記載方法」『企業会計』35巻1号(1983・1)47頁参照)。
- 51) 宇南山英夫「会計方針変更の概念と本質」『税経セミナー』27巻11号(1982・10)3頁参照。酒卷=上村「会社の計算・公開」堀口=酒卷編『改正会社法詳説』(三嶺書房, 1983・3)201頁参照。
- 52) 若杉 明「継続性の原則をめぐる会計の論理と商法の論理」『企業会計』34巻8号(1982・8)70頁。
- 53) 河本一郎「会計方針の注記」『企業会計』34巻6号(1982・6)15頁参照。もっとも、居林次雄「企業の立場からみた重要な会計方針」『会計ジャーナル』14巻5号(1982・4)34頁は、会計方針を「経営方針のうち会計に関係するもの」と解する立場もある。なお、会計方針の開示が要望された最初の公式見解は、イギリスのSSAP [Statement of Standard Accounting Practice] 第2号(1971年11月)である(中島省吾「IASC 公開草案第一号の背景および問題点」『会計』107巻3号(1975・3)22頁以下および番場嘉一郎「会計方針の開示とは何か〜その必要性和開示内容について〜」『会計ジャーナル』14巻5号(1982・4)25頁以下が詳細である)。
- 54) 宇南山英夫・前掲6頁。なお、会計方針の変更に正当な理由が認められる場合を具体的に示すものとして、森 実「会計方針の監査」『税経セミナー』28巻8号(1983・7)12頁がある。
- 55) 若杉 明・前掲企業会計34巻8号71頁。吉井 溥「監査報告書の記載事項と継続性の原則」『企業会計』33巻12号(1981・11)57頁。増田和夫「重要な会計方針の開示について」『三重法経』56号(1982・11)58頁。
- 56) 大賀祥充『改正会社法講話』(成文堂, 1982・5)322頁参照。
- 57) 高鳥正夫『会社法(改訂版)』(慶應通信, 1983・2)204頁—205頁。鈴木竹雄「新版会社法全訂第2版」(弘文堂, 1982・4)223頁。田中誠二『再全訂会社法詳論下巻』(勁草書房, 1982・8)716—717頁。竹内昭夫『改正会社法解説』(有斐閣, 1981・12)188頁。神崎克郎『商法Ⅱ(会社法)』(青林書院新社, 1977・9)283頁。北沢正啓『会社法(新版)』(青林書院新社, 1982・8)519頁。河本一郎『現代会社法(新訂第2版)』(商事法務研究会, 1982・9)434頁—435頁。元木 伸『改正商法逐条解説』(商事法務研究会, 1981・12)172頁—173頁。なお、継続性の原則が不明瞭であるなどの理由から、これを否定する立場として、近藤龍司「商法といわゆる継続性の原則」『法学研究』52巻2号(1979・2)53頁、味村 治「継続性の原則」『鈴木竹雄先生古稀記念・現代商法学の課題中巻』(有斐閣, 1975・5)994頁等があり、また、

- 計算書類規則3条1項但書を根拠に、昭和56年改正商法も依然として継続性の原則を基本的に否認しているものと解するものに、長嶋義貴「企業活動と社会的責任」『中央学院大学論叢』17巻2号(1982・12)227頁—228頁がある。折衷説として、會田義雄『現代株式会社会計』(同文館, 1981・2)20頁—21頁。なお、同「改正商法と継続性の原則」『改正会社法の基本問題』高鳥正夫編著(慶應通信, 1982・7)272頁等がある。
- 58) 飯野利夫「会計方針の開示をめぐる諸問題」『会計』107巻3号(1975・3)13頁は、会計方針を、適正な財務諸表を作成するに当たって、その時代の状況のもとにおいて適切な方法等と規定するかぎり、会計の基礎的前提として継続性を挙げることは論理的に矛盾していると指摘されている。
- 59) 日本公認会計士協会会計制度委員会「商法の計算書類における重要な会計方針の開示について」(昭和58年7月7日)『会計ジャーナル』15巻8号(1983・8)77頁参照。
- 60) 高田正淳「会計方針開示の意義と方法」『会計』122巻2号(1982・8)101頁参照。
- 61) 藤野信雄「改正法務省令における会計方針めぐって」『会計』122巻2号(1982・8)94頁参照。
- 62) 稲葉威雄『改正会社法』(金融財政事情研究会, 1982・7)313頁。
- 63) 大隅=大森・前掲書461頁。前田庸・前掲書371頁。
- 64) 稲葉威雄「商法等の改正に伴う法務省令について(5)」『商事法務』942号(1982・6)9頁。
- 65) 蓮井良憲・前掲225頁。稲葉威雄・前掲商事法務942号10頁。
- 66) 地方自治体等で、工事について入札する場合には、落札した会社が何らかの事情によって履行できなくなったとき、代わって履行する者を必ず立てさせる慣例(工事保証)があるけれども、現実には履行責任を負わされた例はないということである(河本=稲葉=村山=窪内=向後=赤木=中村=竹中(司会)(以下、座談会と略称する)「附属明細書の記載事項(2)」『商事法務』948号(1982・8)40頁(向後発言)参照)。
- 67) 稲葉威雄・前掲書316頁。
- 68) 浜崎恭生『わかりやすい改正会社法の解説』(ぎょうせい, 1982・6)334頁。座談会・前掲商事法務948号43頁(竹中発言)。なお、久留島隆「商法と引当金」『エコノミア』60号(1977・8)67頁以下参照。
- 69) 加藤=黒木『改正商法と計算規則の解説』(商事法務研究会, 1975・6)217頁。稲葉威雄・前掲商事法務942号10頁。
- 70) 西山忠範『注釈会社法補完(昭和49年改正)』矢沢他4名編(1980・3)317頁—318頁。
- 71) 稲葉威雄・前掲書317頁。
- 72) 昭和25年商法改正後の法務省照会(昭和27年12月27日)に対する意見として、「商法293条ノ5の『会社と株主との間の取引』は、一体何をさすのか商法上全く不明である。電力会社の如く株主数十万を超えるにいたっては、あらゆる取引先の相手方が株主なるや否やを個別的に判別することは困難であり、さらに、管内居住の株主に対してすべて電気供給の取引を行っているわけであるが、その明細迄記載することは全く不可能である。」(曾野和明・前掲書266頁)との提言が、電気事業連合会から出されている。
- 73) 西山忠範・前掲書317頁。株主との間の取引の記載が要求されているといっても、いかに小さな株主との間の取引でも一々すべてを掲げなければならぬものではなく、相当影響力のある株主との間の取引は具体的に掲げなければならないのであるが、それほど重要でない取引は、附属明細書の作成目的にあっていけば、ある程度概括的な記載をしてもさしつかえない、と考えられていた(鈴木=石井・前掲書284頁参照。大隅=大森・前掲書460頁参照。野間繁『会社法学概説』(三和書房, 1951・9)237頁—238頁参照)。
- 74) 旧商法293条ノ5第2項の解釈上、このことはすでに指摘されていた(前田庸・前掲書366頁参照。蓮井良憲・前掲228頁参照)。
- 75) 大隅=大森・前掲書460頁参照。
- 76) 稲葉威雄・前掲書319頁。浜崎恭生・前掲書336頁。
- 77) 岡咲恕一『新会社法と施行法』(学陽書房, 1951・6)126頁。
- 78) 高鳥正夫・前掲書173頁。
- 79) 座談会・前掲商事法務948号44頁(稲葉発言)参照。
- 80) 石井照久・前掲書241頁。
- 81) 西ドイツ株式法では、営業報告書[Geschäftsbericht]において、各役職を指定して各別に、[jeweils gesondert unter Bezeichnung der einzelnen Einrichtung], 取締役会[Vorstand], 監査役会[Aufsichtsrat]の構成員および相談役[Berirat]または類似の役職の構成員の給与総額[Gesamtbezüge](俸給[Gehälter], 利益参加, 費用弁償, 保険料, 手数料および各種の従たる給付)を記載することが要求されている(西ドイツ株式法160条3項8号)。
- 82) 取締役と会社の関係は、委任契約関係(商法254条3項)であるから、民法に従えば、委任は無償を原則とする(民法648条1項)が、取締役も報酬を受けるという慣習(民法92条参照)がある(高鳥正夫・前掲書174頁)。

- 83) 山村忠平「附属明細書の問題点」『会計ジャーナル』7巻5号(1975・5)40頁。保住昭一「計算書類附属明細書の改正について」『産業経理』34巻12号(1974・12)25頁。山上一夫「新計算書類規則による附属明細書の作り方」『企業会計』26巻13号(1974・11)56頁。稲葉威雄・前掲書320頁は、少なくともその総額を開示すべきであると解している。
- 84) 石井照久・前掲書240頁。
- 85) 実務家からは、退任慰労金および従業員兼務役員に対する従業員分給与は除外し、定例報酬のみを表示するのが適切である(佐土井滋「計算書類附属明細書」『企業会計』26巻13号(1974・11)158頁)という提言がなされている。
- 86) 稲葉威雄・前掲書321頁。
- 87) 稲葉威雄「商法等の改正に伴う法務省令について(6)」『商事法務』943号(1982・6)16頁。同・前掲書321頁。
- 88) 稲葉威雄・前掲商事法務943号16頁。
- 89) 神崎克郎・前掲企業会計34巻1号42頁は、その必要性あるいは有責性に問題があるとされる。比較法的にみると、フランスの場合、8社を超える会社の取締役を兼任してはならない(フランス会社法92条)し、取締役等が他の会社の業務執行、指揮、管理または監督の職務を行なっているときは、その会社の表示を求め、これを記載した書類は、株主の請求により、株主に送付し、または株主の閲覧に供される(フランス会社法施行令135条1号、138条、139条)。早稲田大学フランス商法研究会『注釈フランス会社法(第2巻)』(成文堂、1977・11)484頁—488頁参照。同研究会編『フランス会社法』(国際商事法研究所、1975・9)112頁—113頁参照。
- 90) 河本一郎「無償利益供与の開示と監査報告書」『企業会計』34巻1号(1982・1)81頁。
- 91) 波川 昇『詳解監査役の実務』河本一郎監修(商事法務研究会、1983・3)317頁以下参照。実務家による報告では、「参考となるように記載する」という要求は、実際には「無償の利益供与が含まれる科目の区分表示」という形で受けとめられているようである(三矢孝之「附属明細書にあらわれた無償の利益供与と自己取引」『企業会計』35巻10号(1983・10)22頁参照。
- 92) 鴻常夫他6名「改正会社法と新法務省令(2)」ジュリスト772号(1982・8)168頁(稲葉発言)。実務家の側では、無償供与の監査は、特に公認会計士の監査になじまない(佐土井滋「附属明細書について」『産業経理』40巻6号(1980・6)27頁)と、批判的である。
- 93) 久留島隆「株主の権利行使に関する利益供与の禁止」『横浜経営研究』3巻2号(1982・9)35頁参照。
- 94) 並木俊守『新商法の逐条解説』(中央経済社、1974・4)126頁。
- 95) 稲葉威雄・前掲書335頁。
- 96) 安井正男「附属明細書をめぐる監査上の問題点」『企業会計』35巻10号(1983・10)36頁参照。座談会「附属明細書の記載事項(1)」『商事法務』947号(1982・7)23頁(赤木発言)。
- 97) 鴻常夫他4名「会社法改正要綱をめぐって(第5回)」『ジュリスト』736号(1981・3)123頁(龍田発言)。
- 98) 久留島隆「計算書類の作成と確定」『横浜経営研究』2巻4号(1982・3)270頁。
- 99) 山村忠平『現代会社法』田中誠二他2名共著(春秋社、1953・9)118頁。
- 100) 大隅一夫・前掲書461頁。
- 101) 吉永栄助・前掲書80頁参照。
- 102) 「計算書類附属明細書謄本の交付請求権は、同明細書の備置・閲覧・謄写請求権の延長としての性格を有するところ、商法上同種の、定款議事録等の備置・閲覧謄写の制度(同法第263条)、計算書類の公示・閲覧・謄抄本交付請求権の制度(同法第282条)、会計帳簿の閲覧・謄写権(同法第293条の6)等の制度と同様、その実現並びに記載事項の遵守を、取締役の責任(同法第266条、第266条の3)、過料の制度(同法498条)等によって確保しようとしたに止まり、更に積極的に商法の要件を充足する附属明細書謄本を作成して交付せよと要求することのできる根拠を見いだし得ない。」(大阪地判昭和43年3月14日下級民集19巻3・4号25頁)
- 103) 戸塚 登「株主は、より詳細な附属明細書謄本の再交付を請求しえない」『法律時報』41巻3号(1969・3)112頁。
- 104) 久留島隆・前掲『改正会社法の基本問題』高島正夫編著、101頁。
- 105) 竹内敏夫「計算書類附属明細書制度の再検討」『産業経理』23巻10号(1963・10)174頁。
- 106) 久保欣哉「附属明細書の位置と機能」『産業経理』40巻6号(1980・6)15頁参照。
- 107) 西ドイツ株式法160条1項は、「営業報告書[Geschäftsbericht]においては、営業の経過および会社の状況[der Geschäftsverlauf und die Lage der Gesellschaft]が叙述されなければならない。」と規定し、同条2項は、「営業報告書においては、さらに、年度決算書[der Jahresabschluss]が説明されなければならない。……」と定め、営業報告書の中で、「営業の経過および会社の状況報告」と「年度決算書の説明」との双方とに分かれて記載され、その記載事項については、一般的で無意味な報告とならないように(Hueck, A., Gesellschaft, 17. Aufl. 1975, S. 203.), 同条3項が11項目を規定している。これらの記載事項のうちが商法の

定める附属明細書の記載事項と重なっているものもあるため、西ドイツ法上の営業報告書は附属明細書の役割も担っているといえる。

1978年7月25日のヨーロッパ共同体評議会第4号確定指令「一定の会社形態の年度決算書」[The annual accounts of certain types of companies] (附属明細書に関連する部分は、第8節第43条乃至第45条である。)を、国内法化するために、当時のシュミット政権によって、1981年5月18日に、「会社法の調整に関するEC理事会第4号指令の施行に関する法律草案(貸借対照表法律)」[Entwurf eines Gesetzes zur Durchführung der Vierten Richtlinie des Rates der Europäischen Gemeinschaften zur Koordinierung des Gesellschaftsrecht (Bilanzrichtlinie-Gesetz)] が、続いて、「(大・中企業の)年度決算書項目分類および監督義務を負う企業の附属明細書の内容の様式に関する命令案」[Entwurf einer Verordnung über Formblätter für die Gliederung des Jahresabschlusses (große und mittelgroße Unternehmen) und den Inhalt des Anhangs von prüfungspflichtigen Unternehmen] が公表され、連邦参議院 [Bundesrat] に提出されたが、草案の第1章第7節には、第270条以下において、附属明細書 [Anhang] に関する規定が設けられており、これによると、附属明細書は年度決算書の公開を要するすべての企業 (商法典第237条第1項第1文) に強制され、附属明細書の内容は、株式法160条に規定する営業報告書に広い範囲にわたって代わることになる。

しかし、1982年10月に政権交替があり、新連邦内閣のコール政権は、1983年6月1日に草案を修正し、同月3日に、Entwurf eines Gesetzes zur Koordinierung des Gesellschaftsrechts (Bilanzrichtlinie-Gesetz) を、連邦参議院に提出している。この新政府草案第1条「商法典の変更」第3編「年度決算書および状況報告書」第7節第270条乃至第272条が、附属明細書について規定する。これによると、すべての企業 (任意に附属明細書を作成する企業も含む)、公開義務を負う企業、監査義務を負う企業、監査義務を負う大企業の各々において、附属明細書の内容は異なる (森川八洲男「西ドイツ修正会計法案をめぐって(3)完」『会計』124巻6号(1983・12) 101頁参照)。

フランスの場合も、最近の動きによると、ほぼ同様の取扱いをしているようである (森川八洲男「フランスにおける会計法制の動向」『企業会計』34巻5号(1982・5) 138頁参照)。

イギリス会社法上は、財務と業務の開示の手段が区別され、財務状況の開示のためには、貸借対照表、損益計算書およびわが国の附属明細

書に相当するスケジュール [Schedule] が用いられ、特に第8スケジュール [the Eight Schedule] は、年度決算書に開示しなければならない最低限度の項目を規定し、その内容は法律家よりも会計士に関係するものが多い (Pennington's Company Law, Fourth edition, 1979, pp. 622-623. Meinhardt P. and Davis N., COMPANY LAW IN GREAT BRITAIN, 1982, 18 (ii).)。年度決算書は、貸借対照表と損益計算書、それに計算書に対するどのような注記に関しても、第8スケジュールの要件に従うことを要する (PALMER'S COMPANY LAW, 1976, p. 737)。業務状況の開示には、取締役報告書 [directors report] が用いられている。この取締役報告書は、わが国の営業報告書に相当するものであり、原則として業務およびそれに準ずる事項の開示が求められており (イギリス会社法1948年法157条、1967年法16条乃至20条)、例外的に貸借対照表脚注または補足的説明事項などの計算書類に添付することを要する情報を、計算書類に代えて記載することも認められている (同会社法1948年法163条2項)。

ヨーロッパ会社法に関する評議会規定の提案 (1975年・ヨーロッパ共同体委員会編・ヨーロッパ経済共同体条約第149条第2項に従い1975年5月13日評議会に対し委員会が提出した修正案) 第6章「年次計算書の作成」の第4節「計算書類の附属明細書の内容」によると、一般原則として、計算書類の附属明細書は、会社の財産、債務、財務状態および損益について正確かつ公正な認識を与える方法で、貸借対照表、損益計算書および資金収支表についての注釈をするものではない (同法案190条) と定め、続く191条までは、計算書類の附属明細書の各項目が13種類にわたって詳細に定められ、附属明細書関連規定が192条乃至194条に置かれている。

108) 若杉 明「企業内容開示制度の展開」『会計』107巻3号 (1975・3) 45頁参照。

109) 三矢孝之「附属明細書について」『会計ジャーナル』15巻4号 (1983・4) 46頁以下。日本公認会計士協会会計制度委員会により、「附属明細書のひな型」が昭和57年9月21日に改正されているが、それより以前、昭和50年9月2日に制定されている「ひな型」を参考にして、実務上ほとんどの場合、会社 (取締役) の自主的判断により、それぞれの会社の実情に適応した附属明細書が作成されており、その意味でこの「ひな型」は実務に定着している (榎田果知郎「附属明細書の記載実務」『企業会計』34巻7号(1982・7) 43頁) という実務界からの指摘がある。経済団体連合会経済法規委員会によっても、昭和57年6月9日に「ひな型」が発表されている。なお、1983年 (昭和58年) 3月決算に

あらわれた附属明細書の開示結果は、各会社において、ひな型を参考にして、それぞれ創意工夫をこらして充実した開示に努力したことがうかがわれるとの評価がなされているのである(榊田果知郎「3月期決算にみる附属明細書の開示実態」『企業会計』35巻10号(1983・10)18頁)。

- 110) 若杉 明「営業報告書と附属明細書」『企業会計』33巻5号(1981・5)108頁参照。
- 111) 倉沢康一郎「営業報告書に対する附属明細書」『企業会計』33巻11号(1981・10)36頁。なお、監査役からの提言として、渡部泰助「附属明細書の記載事項の改正と実務問題」『税経通信』37巻10号(1982・7)189頁参照。

〔横浜国立大学経営学部助教授〕