

会計参与の法的研究—その2—

齋 藤 孝 一

目 次

はじめに—問題の所在—

第1章 会計参与制度新設の背景と経緯

第1節 商法監査導入を巡る職域論争

第2節 計算書類適正性担保の一環としての会計調査人導入を巡る職域論争

第3節 会計参与制度成立へ

第2章 会計参与の職務

第1節 会計参与の職務と職務を巡る論点

第2節 会計参与報告と監査報告・会計監査報告・「監査調書」との異同点

第3章 会計参与の権限

第1節 会計参与の権限の概要

第2節 会計参与の権限を巡る論点

第4章 会計参与の設置・資格・員数と選解任・任期・報酬・登記

第1節 会計参与の設置・資格・員数とこれらを巡る論点

第2節 会計参与の選解任・任期・報酬・登記とこれらを巡る論点

(以上前号)

第5章 会計参与の法的責任

第1節 会計参与の会社に対する損害賠償責任の概要

第2節 会計参与の会社に対する損害賠償責任を巡る論点

第3節 会計参与の第三者に対する損害賠償責任の概要と論点

第4節 会計参与の連帯責任

第5節 会計参与のその他の責任と会計参与賠償責任保険の創設

(以上本号、以下次号)

第6章 わが国における中小会社の計算書類の公開制度と適正性担保制度の現状

第7章 主要国における中小会社の計算書類の公開制度と適正性担保制度（外部監査制度）

第8章 会計参与制度改善策—試論—

おわりに—会計で中小企業を強くする会計参与制度の展望—

第5章 会計参与の法的責任

従来から税理士は中小会社の計算書類の作成（税理士法2条2項業務）に深く関与してきたところであるが、税理士が会計参与という会社の役員に就任することになれば、受任者として善管注意義務（法330条・民法644条）を負うことになり、当該会社又は第三者に対する損害賠

償責任（法423条・429条）並びに株主代表訴訟（法847条）の規定の適用が及ぶことになる。会社法は、計算書類の共同作成者としての会計参与の責任は、社外取締役と同様の規律を適用することとしたのである¹。

会社法上の会計参与の損害賠償責任は、会計参与に対して適正・適法に計算書類を作成することを促す法の意図が込められているといえよう。このことにより、会計参与設置会社において作成される計算書類の信頼性は格段に高まることが期待される。

会計参与の責任は、民事上の責任として会社に対する責任と第三者に対する特別な責任のほか、刑事上の責任と過料に処すべき行為についても会社法に規定され、さらに行政上の責任としては税理士法上・公認会計士法上の信用失墜行為に該当する場合もある。

第1節 会計参与の会社に対する損害賠償責任の概要

1. 会計参与の会社に対する損害賠償責任の原則的取扱い

会計参与は、会社に対しては委任または準委任の關係に立ち（法330条）、善管注意義務を負い（民法644条）、一般的な善管注意義務に違反して会社に損害を与えたときは、その任務を怠ったものとして、会社に対し、これによって生じた損害を賠償する責任を負うとされている（法423条1項）。この責任は故意・過失により任務を懈怠し、法令・定款違反をした場合であるから、過失責任であり、会計参与が無過失を立証したときは、会計参与は責任を負うことはない。

すなわち、会計参与が責任を負うためには、①損害の発生、②任務懈怠（債務不履行＝善管注意義務違反）、③帰責性（故意または過失）、④任務懈怠と損害との間の因果関係、の4要件があることが必要である。上記の③の要件は条文上明らかではないが、任務懈怠は債務不履行の性質を有するものであるから要件に数えられよう。

立証責任の分配については、③の故意・過失がないことについての立証責任は会計参与にあり、その他の要件を基礎づける事実については、会計参与の責任を追及する側にある²。

なお、損害賠償責任は総株主の同意がなければ、免除されないが³（法424条）、次に述べるように、会計参与にはその責任の一部免除が認められている。また、責任原因である行為をした会計参与が複数名の場合には、会社に対して連帯して損害賠償責任を負うとされている（法430条）。民法427条（分割債権及び分割債務）では、数人が債務不履行責任を負う場合に連帯債務とならないが、会社法では、複数の会計参与の会社に対する損害賠償責任を連帯債務として責任を厳格化している⁴。さらに、計算書類の共同作成者である取締役も連帯債務者となることはいうまでもない。加えて、会計参与の当該会社に対する損害賠償責任は株主代表訴訟の対象にもなる（法847条）。

¹ 酒巻俊雄「会計参与制度の問題点と課題」判例タイムズ1158号85頁（2004年）。

² 山下真弘「役員等の損害賠償責任」奥島孝康＝落合誠一＝浜田道代編『基本法コンメンタール会社法2』310頁（日本評論社、2011年）。

³ ただし、訴訟上の和解がなされる場合には、総株主の同意は要しない（法840条4項）。

⁴ 法430条「取締役、会計参与、監査役、執行役、会計監査人（役員等）が株式会社に生じた損害を賠償する責任を負う場合において、他の役員等も当該損害を賠償する責任を負うときは、これらの者は、連帯債務者とする。」の文言の解釈について、会計参与については、複数名の会計参与が就任している場合の他の会計参与の責任であると解すべきであろう。

2. 会計参与の会社に対する損害賠償責任の一部免除

会計参与の会社に対する責任は、原則として総株主の同意がなければ免除されないが、以下に該当する場合には、会計参与の社外性を考慮して、会計参与がその職務を行うにつき善意でかつ重大な過失がない場合においては、責任の原因となった事実の内容、会計参与の職務の執行状況その他の事情を勘案して、特に必要と認める場合には会計参与が会社から受ける報酬等の2年分（最低責任限度額）を最大としてその責任が免除される。

（1）株主総会の特別決議による会計参与の会社に対する損害賠償責任の一部免除（法425条）

損害賠償責任は会計参与が職務を行うにつき善意でかつ重大な過失がないときは、「賠償の責任を負う額」から、①会計参与がその在職中に株式会社から職務執行の対価として受け、又は受けるべき財産上の利益の1年間当たりの額に相当する額として会社法施行規則（以下「会規」という。）113条に規定する「報酬等の算定方法で定める方法により算定される額」に2を乗じて得た額と②当該会計参与が、会規114条に規定する当該株式会社の「新株予約権を特に有利な条件で引き受けた場合の職務執行の対価以外の当該新株予約権に関する財産上の利益に相当する額として算定される額」との合計額（最低責任限度額）を控除して得た額を限度として、株主総会の特別決議によって責任の一部免除をすることができるとされている（法425条1項）。

①「報酬等の算定方法で定める方法により算定される額」の意義

報酬等の算定方法で定める方法により算定される額とは、次に掲げる額の合計額とする。すなわち、会計参与がその在職中に1）報酬、2）賞与、3）その他の職務執行の対価として株式会社から受け、又は受けるべき財産上の利益（会計参与が当該株式会社から受けた退職慰労金の額及びその性質を有する財産上の利益の額の合計額を2で除して得た額を除く。）の額の事業年度（次のイからハまでに掲げる場合の区分に応じ、そのイからハまでに定める日を含む事業年度及びその前の各事業年度に限る。）ごとの合計額（その事業年度が1年に満たない場合にあつては、その合計額を1年当たりの額に換算した額）のうち最も高い額とする。

イ 責任の一部免除の株主総会の特別決議を行った場合 当該株主総会の日

ロ 定款の定めに基づいて会計参与の責任を免除する旨の同意を行った場合 当該同意のあった日

ハ 責任限定契約を締結した場合 責任の原因となる事実が生じた日（2以上の日がある場合にあつては、最も遅い日）

②「新株予約権を特に有利な条件で引き受けた職務執行の対価以外の新株予約権に関する財産上の利益に相当する額として算定される額」の意義

新株予約権を特に有利な条件で引き受けた職務執行の対価以外の新株予約権に関する財産上の利益に相当する額として算定される額とは、次に掲げる場合の区分に応じ、当該次に定める額とする。

1）会計参与が就任後に新株予約権（当該会計参与が職務執行の対価として株式会社から受けたものを除く。以下同じ。）を行使した場合

次のイに掲げる額からロに掲げる額を減じて得た額（零未満である場合にあつては、零）

に当該新株予約権の行使により当該会計参与が交付を受けた当該株式会社の株式の数を乗じて得た額

イ 当該新株予約権の行使時における当該株式の1株当たりの時価

ロ 当該新株予約権についての行使時の価額及び募集新株予約権の払込金額の合計額の当該新株予約権の目的である株式1株当たりの額

2) 当該会計参与が就任後に新株予約権を譲渡した場合

当該新株予約権の譲渡価額から募集新株予約権の払込金額を減じて得た額に当該新株予約権の数を乗じた額

③株主総会における会計参与の会社に対する損害賠償責任の一部免除に関する開示

取締役は株主総会において責任の原因となった事実及び賠償の責任を負う額、免除することができる額の限度及びその算定の根拠、並びに責任を免除すべき理由を開示しなければならないとされている（法425条2項）。

④監査役設置会社又は委員会設置会社における監査役等の同意権

監査役設置会社又は委員会設置会社においては、取締役が会計参与の会社に対する損害賠償責任の一部責任免除に関する議案を株主総会に提出する場合には、監査役設置会社のあつては監査役（監査役が複数ある場合には各監査役）の、委員会設置会社にあっては、各監査委員の同意を必要とする（法425条3項）。

⑤免除する特別決議後の会計参与に対する退職慰労金等の付与

会計参与の責任の一部免除の株主総会の決議後に、会社が退職慰労金その他の財産上の利益を与えるときは、株主総会の普通決議による承認を受けなければならない。当該会計参与が有利発行にかかる新株予約権を行使し、又は譲渡するときも同様である（法425条4項）。

⑥有利発行新予約権証券の預託

会計参与の責任の一部免除の株主総会の決議後に、当該会計参与が有利発行新株予約権証券を所持しているときは、当該会計参与は、遅滞なく、当該証券を株式会社に対して預託しなければならない。この場合において、当該会計参与は当該証券の譲渡について株主総会の承認を受けた後でなければ、当該証券の返還を求めることができない（法425条5項）。

（2）定款の定めによる会計参与の会社に対する損害賠償責任の一部免除（法426条）

取締役が2人以上の会社において定款の定めに基づいて、監査役設置会社又は委員会設置会社が、取締役の過半数の同意又は取締役会の決議により、会計参与がその職務を行うにつき善意でかつ重大な過失がない場合において、責任の原因となった事実の内容、当該会計参与の職務執行の状況その他の事情を勘案して特に必要と認めるときは、最低責任限度額を限度として、取締役の過半数（取締役会設置会社にあっては取締役会の決議）によって、会計参与の責任の一部を免除することを定款で定めることができる（法426条1項）。

なお、定款の定めは登記事項である（法911条3項23号）。

①監査役設置会社又は委員会設置会社における監査役等の同意権の不適用

取締役が会計参与の会社に対する損害賠償責任の一部責任免除に関する定款の定めを設ける議案を株主総会に提出する場合、及び会計参与の責任を免除する議案を取締役会に提出する場合の監査役設置会社又は委員会設置会社における監査役等の同意権の適用はない（法426条2項）。

②取締役による異議申立の公告等の義務

定款の定めに基づいて会計参与の責任を免除する旨の同意（取締役会設置会社にあつては取締役会の決議）を行ったときは、取締役は遅滞なく、責任の原因となった事実及び賠償の責任を負う額、免除することができる額の限度及びその算定の根拠、並びに責任を免除すべき理由及び責任免除額及び責任を免除することに異議がある場合には1箇月を下らない期間内に当該異議を述べるべき旨を公告し、又は株主に通知しなければならない（法426条3項）。ただし、非公開会社の場合には公告ではなく、株主への通知に限られる（法426条4項）。

なお、総株主の100分の3（これを下回る割合を定款で定めた場合にあっては、その割合）以上の議決権を有する株主が、一箇月以内に異議を述べたときは、株式会社は定款の定めによる免除をすることができない（法426条5項）。

③免除する同意（取締役会決議）後の会計参与に対する退職慰労金等の付与及び有利発行新予約権証券の預託

定款の定めに基づいて会計参与の責任を免除する旨の同意（取締役会決議）後に、会社が退職慰労金その他の財産上の利益を与えるときは、株主総会の普通決議による承認を受けなければならない。当該会計参与が有利発行にかかる新株予約権を行使し、又は譲渡するときも同様である。また、定款の定めに基づいて会計参与の責任の一部免除の同意（取締役会決議）後に、当該会計参与が有利発行新株予約権証券を所持しているときは、当該会計参与は、遅滞なく、当該証券を株式会社に対して預託しなければならない。この場合において、当該会計参与は当該証券の譲渡について株主総会の承認を受けた後でなければ、当該証券の返還を求めることができない（法426条6項）。

（3）定款の定めに基づく会社と会計参与との責任限定契約による会計参与の損害賠償責任の一部免除（法427条）

株式会社は会計参与の会社に対する損害賠償責任について、当該会計参与が職務を行うにつき善意でかつ重大な過失がないときは、定款で定めた額の範囲内で予め会社が定めた額と最低責任限度額とのいずれか高い額を限度とする旨の契約をすることができる旨を定款で定めることができる（法427条1項）。ただし、当該契約を締結した会計参与が当該株式会社又はその子会社の業務執行取締役若しくは執行役又は支配人その他の使用人に就任したときは、当該契約は、将来に向かってその効力を失う（法427条2項）。

なお、定款の定めは登記事項であり（法911条3項24号）、責任限定契約の内容の概要については、事業報告および会計参与報告において開示される（会規102条1号・会規125条）。

①監査役設置会社又は委員会設置会社における監査役等の同意権の不適用

取締役が会計参与の会社に対する損害賠償責任の一部責任免除に関する責任限定契約についての定款の定めを設ける議案を株主総会に提出する場合の監査役設置会社又は委員会設置会社における監査役等の同意権の適用はない（法427条3項）。

②株主総会における開示義務

責任限定契約を締結した株式会社が、当該契約の相手方である会計参与が任務を怠ったことにより損害を受けたことを知ったときは、その後最初に招集される株主総会において次の事項を開示しなければならない（法427条4項）。

- 1) 責任の原因となった事実及び賠償の責任を負う額、免除することができる額の限度及びその算定の根拠、並びに責任を免除すべき理由及び責任免除額
- 2) 当該契約の内容及び当該契約を締結した理由
- 3) 会社に対する損害賠償責任額のうち、当該会計参与が賠償する責任を負わないとされた額

③会計参与が定款の定めに基づく責任限定契約によって免除される場合の当該会計参与に対する退職慰労金等の付与及び有利発行新予約権証券の預託

定款の定めに基づく責任限定契約によって、会計参与の責任を免除する旨の同意（取締役会決議）後に、会社が退職慰労金その他の財産上の利益を与えるときは、株主総会の普通決議による承認を受けなければならない。当該会計参与が有利発行にかかる新株予約権を行使し、又は譲渡するときも同様である。また、定款の定めに基づいて会計参与の責任の一部免除の同意（取締役会決議）後に、当該会計参与が有利発行新株予約権証券を所持しているときは、当該会計参与は、遅滞なく、当該証券を株式会社に対して預託しなければならない。この場合において、当該会計参与は当該証券の譲渡について株主総会の承認を受けた後でなければ、当該証券の返還を求めることができない（法426条6項）。

3. 株主による会計参与に対する責任追及の訴え〔株主代表訴訟〕（法847条）

所有と経営が一致をしている中小会社では、会計参与に対する株主代表訴訟は想定し難いが、M&Aにより買収した子会社に親会社が会計参与の設置を強制し会計参与を送り込むことにより、子会社の計算書類の適正性を確保しようとすることは十分に考え得る。そこで、会計参与が任務懈怠をした場合には、子会社株主である親会社からの株主代表訴訟も考え得るところである。

①会計参与に対する株主代表訴訟の概要

会計参与の責任は本来会社が追及すべきものであるが、仲間意識からその責任追及が行われない場合もあり、その結果、会社ひいては株主の利害が侵されるおそれがある。そこで、一定の場合に株主が会社になり代わって、すなわち株主が会社の機関となって会社のために会計参与に対する会社の権利を行使する訴えを提起することを、会社法は認めている。ただし、株主による責任追及等の訴えが当該株主若しくは第三者の不正な利益を図りまたは当該株式会社に損害を与えることを目的とする場合には請求ができないとされている（法847条1項ただし書）。

会社は会計参与を訴える場合も、株主が代表訴訟で訴える場合も、馴れ合い訴訟となる弊害に対処するため⁵、訴訟告知（法849条3項）・再審の特則（法853条）の規定が置かれている。

原告適格となる株主は6か月前から引き続き株式を有する株主（非公開会社では6か月要件はない〔法847条2項〕）であり単独株主権である。係る6か月要件は定款で短縮することができ、また単元未満株主については、定款で権利行使を制限することができる（法847条1項本文）。

なお、代表訴訟を提起した株主またはそれに共同訴訟参加した株主は、その訴訟の係属中に株主でなくなったとしても、①その者が当該株式会社の株式交換または株式移転により当該株式会社の完全親会社の株式を取得したとき（当該株式会社には当該完全親会社も含み、原告適格の係属規定は、株主が当該株式会社の完全親会社の株主でなくなったときにも準用される〔法851条2項〕）、②その者が当該株式会社が合併により消滅する会社となる合併により、合併により設立する株式会社または合併後存続する株式会社もしくはその完全親会社の株式を取得したとき（当該株式会社には、合併により設立される株式会社または合併後存続する株式会社もしくはその完全親会社も含み、原告適格の係属規定は、株主が合併により設立する株式会社または合併後存続する株式会社もしくはその完全親会社の株式の株主でなくなったときにも準用される〔法851条3項〕）には、引き続き訴訟を進行することができる（法851条1項）。

②株主代表訴訟の具体的な手続

株主は会社に対して書面その他の法務省令（会規217条）で定める方法により、会社が会計参与に責任追及等の訴えを提起するように監査役または監査委員請求し、それでも会社（監査役・監査委員）が請求後60日以内に訴えを提起しない場合に、株主自らが会計参与に対してその債務を履行するように、訴えを提起することができる（法847条3項）。なお、手続上の例外として、会社に回復できない損害が生じるおそれがあるときは、監査役・監査委員を経由することなく、直ちに訴えを提起できる（847条5項）。

株式会社は、株主から訴えの請求の日から60日以内に責任追及の訴えを提起しない場合において、当該請求をした株主から請求を受けたときは、当該請求をした株主に対し、遅滞なく責任追及の訴えを提起しない理由を書面その他の法務省令（会規218条）で定める方法により通知しなければならない（法847条3項）。

訴訟の目的の価額の算定については、実際の請求額ではなく、財産上の請求でない請求に係る訴えとみなして、代表訴訟を提起する手数料は13,000円とする（民訴費用法4条2項）。なお、被告会計参与が原告株主の悪意を疎明したときは（法847条8項）、裁判所は相当の担保の提供を命じることができる（法847条7項）。

株主は責任追及の訴えを提起したときは、遅滞なく、株式会社に対し、訴訟告知をしなければならない（法849条3項）。他方、株式会社が責任追及の訴えを提起したとき、または株主から訴訟告知をうけたときは、遅滞なく、その旨を公告し、または株主に通知しなければならない（法849条4項）。なお、非公開会社の場合には、公告ではなく株主に通知しなければならない（法849条5項）。

会社が被告会計参与の側へ補助参加することはできないとされている（法849条2項）。株主

⁵ 神田秀樹『会社法』244頁（弘文堂、第14版、2012年）。

は会社のために訴えを提起するので、判決の効果は勝訴・敗訴ともに会社に及ぶ（民訴115条1項2号）。ただし、勝訴した場合には（一部勝訴含む。）株主の負担で会社が利益を得たことになるので、株主はその支出した必要費用（訴訟費用を除く。）と弁護士報酬のうちの相当額の支払いを会社に請求することができる（法852条1項3項）。また、敗訴しても悪意でなければ当該株主は当該会社に対し、これによって生じた損害を賠償する義務を負わない（法852条2項）。

訴訟上の和解をすることは認められ、その場合には責任免除に総株主の同意は不要である（法850条4項）。株式会社が和解の当事者でないときは、当該株式会社の承認が必要である（法85条1項）。裁判所は株式会社に対し和解の内容を通知し、かつ当該和解に異議あるときは2週間以内に異議を述べるべき旨を催告しなければならない。株式会社が2週間以内に書面により異議を述べなかったときは、当該通知の内容をもって和解をすることを承認したもののみならず（法850条3項）。

会計参与の責任を追及する訴えを会社が提起した場合も、株主が代表訴訟を提起した場合も不当に訴訟が遂行されることを防止するために、会社が提起した訴訟に株主が、株主が提起した訴訟に会社と他の株主が訴訟参加することが認められている（法849条1項）。また、確定判決があってもそれが当事者の共謀による詐害行為に基づいたものであれば、当事者以外の会社または株主は再審の訴えを提起して確定判決を争うことができる（法853条）。

第2節 会計参与の会社に対する損害賠償責任を巡る論点

法423条1項は株式会社の役員等（取締役、会計参与、監査役、執行役、会計監査人）に共通に適用される一般的責任である任務懈怠の責任を定めている。本条1項は、旧商法266条1項5号の取締役の法令・定款違反行為の責任規定、および、旧商法277条、商法特例法9条・21条の17第1項の監査役、会計監査人、委員会等設置会社の取締役・執行役の任務懈怠の責任を引き継いだものであり、会計参与の任務懈怠の責任は本条1項にて初めて規定されたものである⁶。

会計参与の損害賠償責任について、民法415条（債務不履行による損害賠償）と別に規定しているのは、会計参与の任務が委任契約の内容だけで決まるのではなく、当事者の意思とは別に法律上当然に生じる場合があるため、そのことを考慮して法律上の任務に違反する場合にも、会計参与に会社に対する損害賠償責任を負わせるためである⁷。会計参与を巡る裁判事例は未だない⁸が、会計参与制度は中小会社の計算書類の適正性を担保することにあり、会計参与は会社の役員として取締役・執行役と共同して計算書類を作成する任務を負っていることを鑑みると、会計監査人とは異なる1次責任を負うものであり⁹、粉飾決算を見逃した場合には会社

⁶ 青竹正一「役員等の損害賠償責任」酒巻俊雄＝龍田節『逐条解説会社法第5巻』349頁（中央経済社、2011年）。

⁷ 相澤哲＝石井裕介「株主総会以外の機関（下）」商事法務1745号23頁（2005年）。

⁸ 藤原俊雄「会計参与の責任」民事法情報248号22頁（2007年）。

⁹ もっとも、計算書類の内容が違法であることの結果、分配可能額を超える金銭等の交付がなされた場合にも、会社に対し業務執行取締役のような過失の証明責任が転換された特別の責任を負担するわけではなく、一般の任務懈怠責任を負うのみである。計算書類の共同作成とはいっても、作成の第1次的責任は取締役にあるという見解もある（江頭憲治郎『株式会社法』507頁（有斐閣、第4版、2011年）。

との委任契約上の債務不履行を理由として会社に対する損害賠償責任を負うものと解される¹⁰。もっとも、会計参与の任務懈怠責任の判断は、会計参与が計算書類の作成の基礎とした資料を特定することが重要であるから¹¹、その資料が会計参与報告に記載されているかが問題となろう。

会計参与の会社に対する責任は、任務懈怠責任であり、その任務懈怠の立証と損害額の立とは請求者が負担し、故意・過失の有無については、会計参与が善意・無過失を立証する責任を負う¹²。しかし、責任を追及する側が善管注意義務違反を立証してしまえば、会計参与が過失のないことを立証する余地はないといえよう¹³。

1. 会計参与の会社に対する損害賠償責任の株主の総同意による責任免除を巡る論点

役員等の株式会社に対する損害賠償責任の免除の規定（法424条）は、平成17年改正前商法266条5項を受け継ぐ規定であり、昭和25年の商法改正により、取締役の責任を追及する単独株主権である株主代表訴訟制度が導入されたことを背景として、それとの平仄をあわせるために規定されたものであり¹⁴、総株主の同意は、株主代表訴訟提起権の個別的放棄の意思表示を意味している¹⁵。

総株主の総同意という組織的・団体的ではない免除方式を採っている点については、昭和25年の立法当時からアメリカ法の組合契約的株式会社観の影響の強い立法形式として疑問も提示されていた¹⁶。この総株主の同意という要件によれば、株主数の多い大会社等では役員等の損害賠償の免除は事実上不可能である。一方、会計参与設置会社は、中小会社や大会社の子会社が予定されていることから、株主数が少ないが故に容易に免除されてしまうという可能性もあるが、会計参与が適法に計算書類を作成することへの強いプレッシャーとなっていることは間違いない。

総株主の同意を巡り考察すべき総株主の範囲には、議決権のない株主も原告適格を有するために含まれるが、定款により単元未満株主の訴権を制限した場合には（法189条2項・847条1項）、株主代表訴訟権がないため総株主には含まれない¹⁷。また、同意の法形式は定められていないので、株主総会に類似する会議形式でもよいし、書面による個別同意形式¹⁸、電磁的方法による意思表示でもよいと解される。なお、会社が会計参与の責任を追及する訴訟において和解をする場合、または責任追及等の訴えにおいて会社が和解の当事者ではないが、通知に対して異議を述べなかった場合には、株主全員の同意は必要とされない（法850条4項）。当然のこ

¹⁰ 粉飾決算を見逃した会計監査人に債務不履行を理由として会社に損害賠償責任を認めた事例が参考になろう（大阪地判平成20年4月18日 判時2007-104）。

¹¹ 相澤哲＝葉玉匡美＝郡谷大輔『新・会社法千問の道標』394頁（商事法務、2006年）。

¹² 相澤ほか・前掲注（11）393頁。

¹³ 江頭・前掲注（9）440頁。

¹⁴ 近藤光男「会社の機関」上柳克郎＝鴻常夫＝竹内昭夫編『新版注釈会社法（6）』292頁（有斐閣、1987年）。

¹⁵ 酒巻俊雄「取締役の会社に対する責任」『取締役の責任と会社支配』29頁（成文堂、1967年）。

¹⁶ 松岡啓介「株式会社に対する損害賠償責任の免除」酒巻俊雄＝龍田節『逐条解説会社法第5巻』370頁（中央経済社、2011年）。

¹⁷ 松岡・前掲注（16）371頁。

¹⁸ 近藤・前掲注（14）292頁。

とながら、会社法425条以下の会計参与の責任に関する軽減措置が採られる場合には、本条の適用はない¹⁹。

ところで、総株主の同意によっても、会計参与が粉飾決算に加担し、それを基因とした剰余金の違法な配当が業務執行者によって行われた場合のような、粉飾決算加担行為を総株主の同意があったとしても、会社債権者を害するような責任免除がなされるようなこととなるので認められない²⁰。また、将来に発生するかもしれない取締役（会計参与）の任務懈怠責任を事前に免除できるか否かという争いがあるが²¹、すでに発生している明確な個別的責任に限られるというのが通説的見解である。

2. 法427条の責任限定契約を会計参与に適用することを巡る論点

会計参与は、社外取締役、社外監査役、会計監査人とともに、任務懈怠責任に限って、定款にその旨の定めあるときは、その職務を行うにつき善意にしかつ重大なる過失なきときは、定款で定めた額の範囲内であらかじめ株式会社が定めた額と最低責任限度額とのいずれか高い額を限度とする責任限定契約を締結しておくことができることとされている。

これは、会計参与は、社外に事務所を有する専門職業人であることから、社外取締役と同じ条件で、定款の定めに基づき責任限定契約を締結できることとしたのである²²。

しかし、会計参与が事前に責任限定契約を会社と締結していたとしても、その契約をただちに有効と解すべきかについて議論がある²³。会計参与は、実質はともかく取締役の作成した計算書類を監査するのではなく、法文上はあくまでも取締役と共同して計算書類を作成する業務執行機関として位置付けられているからである²⁴。

責任限定契約の当事者に会計参与を含め、しかも会社に対して負う責任額を報酬等の2年分に限ったのは、たんに社外性を重視したからというだけで説明できないとの見解がある²⁵。たしかに会計参与制度の立法化を容易にするための多分に政策的配慮に基づく措置であるとの指摘²⁶もないわけではないが、立法論的には整合性に欠けると言わざるを得ない。

会計参与は、業務執行機関であるので、会社に発生する損害に対しては行為者としての1次責任を負うはずであるから、計算書類の作成権限を有する会計参与の責任を事前契約により免除することはミスリードであるという見解²⁷も一理あろう。

とはいえ、剰余金の違法配当等に関する業務執行取締役のような過失の証明責任が転換された特別責任（法462条1項・2項）は、会計参与には課されておらず、一般の任務懈怠責任を負うのみである。計算書類・その附属明細書等の共同作成とはいっても、作成の第1次責任は

¹⁹ 松岡・前掲注（16）371頁。

²⁰ 酒巻俊雄『大小会社の区分立法』89頁（学陽書房、新版、1986年）。

²¹ 肯定説は少数説であるが、甘利公人『会社役員損害賠償責任保険の研究』167頁（多賀出版、1997年）、通説は、近藤・前掲注（14）292頁。

²² 江頭・前掲注（9）597頁。

²³ 酒巻・前掲注（1）91頁。

²⁴ 酒巻俊雄「会計参与」編集代表酒巻俊雄＝龍田節『逐条解説会社法第5巻』24頁（中央経済社、2011年）。

²⁵ 酒巻・前掲注（24）24頁。

²⁶ 酒巻・前掲注（24）25頁。

²⁷ 秋坂智則「会計参与の意義と問題点」民事法情報224号86頁（2005年）。

取締役にあることの表れであるといえ²⁸、さらに、会計参与制度を普及促進するという政策的観点からは、許容さるべき規定であると言えよう。

3. 会計参与の会社に対する一般的責任を巡る論点

（1）任務懈怠責任が適用される法令は限定的に解すべきか否か（限定説・非限定説）

会計参与の一般的責任について、任務懈怠責任が適用される法令は限定的に解すべきか否か、について考察する。法令を遵守することも会計参与の任務であり、会計参与が悪意または過失により法令・定款に違反した場合には任務懈怠として損害賠償責任を負う²⁹ものの、結論から述べると、会計参与は、善管注意義務違反の責任だけが問題となり、法令の範囲は限定的に解釈すべきであろう。

ところで、取締役の会社に対する責任については従来より解釈上の争いがあった。会社法における役員等の会社に対する一般的責任を定める法423条1項（役員等の任務懈怠責任）は、旧商法266条1項5号（取締役の法令・定款違反責任）・同法277条（監査役の任務懈怠責任）、商法特例法9条（会計監査人の任務懈怠責任）・同法21条の17第1項（委員会等設置会社における取締役・執行役の任務懈怠責任）を引き継いだものである。

旧商法266条1項5号の「法令・定款違反」という文言から法423条1項は「任務を怠ったとき」へと文言が変更されたが、このことにつき、取締役の責任内容、適用法令の範囲に変更を生じさせることになるのかについて議論がある。というのは、取締役の会社に対する責任の規定については、以下のような変遷があったからである。

法令定款違反により第三者に対して損害を与えた場合の規定は、明治32年法律第48号にて旧商法177条【取締役の第三者に対する責任】において取締役の責任が商法に規定され、その第1項において「取締役ガ定款ニ違反スル行為ヲ為シタルトキハ株主総会ノ決議ニ依リタツ場合ト雖モ第三者ニ対シテ損害賠償ノ責任ヲ免ルルコトヲ得ス」と規定されたのを嚆矢とする。

明治44年法律第73号において旧商法177条は【取締役の会社に対する責任および第三者に対する責任】と改正され、「会社に対する責任」規定が創設され、その第1項において、「会社に対する任務懈怠責任」が規定され、明治32年旧商法177条1項の対第三者損害賠償責任は、明治44年改正法177条の2項へと移動した。

昭和13年法律72号改正で旧商法177条は266条へと改組され、その266条1項で「取締役の任務懈怠による会社への損害賠償責任」、第2項で「法令・定款違反による対三者損害賠償責任」が規定された。明治44年改正法と同じ内容であり、条文番号が変わっただけである。

その後、昭和25年法律第167号改正で266条は大幅に改正され、【取締役の会社に対する責任】規定になり、その1項5号で「法令又ハ定款ニ違反スル行為ヲ為シタルトキ」は取締役は会社が蒙りたる損害額につき弁済又は賠償の責めに任ずと規定された。なお、取締役の第三者に対する責任は266条ノ3という別の条文へと分離された。

昭和49年、昭和56年の改正では変更はなく、平成13年法律第149号にて現行法に継受されている取締役の会社に対する損害賠償額の最低責任限度額が法定された。その後平成14年、同15年改正でも変更はされず、平成17年会社法制定に伴い、423条1項へと継受され、「法令・定款

²⁸ 江頭・前掲注（9）507頁。

²⁹ 山下・前掲注（2）310頁。

違反」が「任務懈怠」へと文言変わったが、明治44年法に先祖返りしたのである。

会社法では旧商法における役員の損害賠償責任を無過失責任（旧商法266条1項1号から5号）としていたのを改め、過失責任にしたことに伴い、旧商法266条1項5号の「法令又ハ定款ニ違反スル行為ヲ為シタルトキ」という規定振りを法423条1項では「その任務を怠ったとき」へと変更しているが、法令定款違反の責任と任務懈怠責任は実質的に差異はないと言える³⁰。

そこで旧商法266条1項5号の法令には、取締役の一般的注意義務である善管注意義務と忠実義務を定めた規定、およびこれを具体化した競業禁止義務を定めた規定などが含まれることに異論はなかったが、それ以外の法令については会社の財産の健全性を確保することを直接または間接の目的とする法令だけが含まれるとする限定説があった³¹。

しかし、最高裁は取締役の地位に基づく責任のほか取締役の会社に対する取引債務についての責任も含まれると判示³²し、立法担当者も、独占禁止法19条違反の責任が問題となった野村證券事件（最判平成12年7月7日民集54巻6号1767頁）を挙げて、取締役が一般的規定以外の法令に違反する場合も任務懈怠に該当するとし³³、非限定説の考え方に立っている。

会計参与の一般的責任は会計に関する法令に関する任務懈怠に限るものとして限定的に考えるべきであろう。それは、会計参与が取締役と共同で作成した計算書類の内容が違法であることの結果、分配可能額を超える金銭等の交付がなされた場合でも、会社に対し業務執行取締役のような過失の証明責任が転換された特別の責任を負担するわけではなく、一般の任務懈怠責任を負うに止まることから明らかであり、計算書類の共同作成とはいっても、作成の第一次責任は取締役にいるからである³⁴。

（２）具体的法令違反と善管注意義務違反とを分けて判断すべきか（一元説・二元説）

本条1項が取締役の一般的責任について任務懈怠責任に改められたことから、具体的法令違反の場合と善管注意義務違反の場合との責任の判断を分けずに捉える考え方（一元説）と両者を分けて捉える考え方（二元説）との争いがある。つまり、法423条1項の取締役等の任務懈怠の判断構造、すなわち法令違反の場合とそれ以外の善管注意義務違反の場合とで、会社に対する責任の判断構造に違いがあるか否かという点に関して、両者を分けずに捉えるか否か、ということである。

この点に関連して民法415条の債務不履行責任につき、債務を結果債務と手段債務に二分した上で手段債務については、不完全履行と過失とを一元的に把握する見解（一元説）を前提として、取締役の任務を手段債務ととらえ、会社法423条1項の責任についても任務懈怠と過失とを一元的に把握する見解がある³⁵。

しかし、法428条【取締役が自己のためにした取引に関する特則】1項において「任務を怠ったこと」と「責めに帰することができない事由によるものであること」とを区別していること

³⁰ 法務省民事局参事官室「会社法制の現代化に関する要綱試案補足説明」商事法務1678号87頁（2003年）。

³¹ 青竹・前掲注（6）353頁。

³² 最判平成21年3月10日民集63号3巻361頁。

³³ 法務省・前掲注（30）87頁。

³⁴ 江頭・前掲注（9）507頁。

³⁵ 相澤＝石井・前掲注（7）22頁。

からも明らかなように、法423条1項は、任務懈怠と過失とを別の要件としている（二元説）と考えるのが妥当であろう³⁶。

一元説は、個々の具体的状況下で債務者としてどのような注意を尽くして行動すべきであったかということが、取締役・会社間で締結された事務処理契約上の債務の内容になることを前提としているが、民法415条の責任を論ずる場合は格別、会社法423条1項の責任において、そのような前提を採ることはできない。同項が民法415条とは別に特に会社法において規定されているのは、取締役の任務が、単に委任契約の内容によってのみ定まるのではなく、当事者の意思にかかわらず、法律上の任務に違反する場合にも会社に対する損害賠償責任を生じさせるためである。そして、取締役・会社間の契約によっても免除できない法律上の任務については、取締役の行為が客観的に法律上の要件を満たさない場合にはそれを違法と評価せざるを得ないため、具体的状況に応じた取締役の免責については、過失の有無において判断するという二元的な構造を採るのが合理的であり、会社法は取締役の責任については、違法性を「任務を怠った」という文言により表現し、無過失を「責め帰することができない事由によるものであること」という文言により表現することにより、二元説を採ることを明らかにしているといえよう³⁷。

以上の議論を通して、一元説と二元説とでは、任務懈怠責任の要件事実の立証責任に違いが現れることになる。すなわち、どのような内容の立証責任をいずれの当事者に負担させるのが望ましいかという点に集約することができる³⁸。

一元説では、具体的法令違反をしたことが任務懈怠の要件事実となるのではなく、法令違反をしないように注意して行動すべき義務に違反することが任務懈怠となるのであるから、責任を追及する側は具体的法令違反の事実に加えて、それが善管注意義務違反となる事実を立証しなければならないとする。

二元説では、具体的な法令違反事実が任務懈怠の要件事実となり、責任を追及する側は具体的法令違反の事実を立証すれば足りるとする³⁹。会社の内部事情に通じていない株主による責任追及が二元説の方が容易である⁴⁰ことは明白であり、野村証券事件でも最高裁が判示しているところである。

4. 会計参与の会社に対する責任の注意義務の水準を巡る論点

会計参与の会社に対する責任が追求されるところの会計参与が任務を怠っているとされるほどに注意義務を果たしていない場合について検討するに当たっては、同じ会計専門家としての会計監査人の責任が争われた裁判例を検証することは有意義であろう。

（1）会計監査人の会社に対する責任に関する裁判例の検討

- ①有限会社の任意監査において経理部長の不正行為を看過した監査法人の監査契約上の債務不履行責任が問われた日本コッパーズ事件

³⁶ 相澤＝石井・前掲注（7）22～23頁。

³⁷ 相澤＝石井・前掲注（7）23頁。

³⁸ 山下・前掲注（2）311頁。

³⁹ 青竹・前掲注（6）355頁。

⁴⁰ 青竹・前掲注（6）356頁。

一審の東京地判平成3年3月19日（判時1381号116頁）は、内部統制組織に大きな不備があり、従業員の不正行為を誘発する可能性が存在した状況から見ると、特に負担とはならない定期預金証書等を実査する程度のことは、職業的監査人としては、当然になすべきことであって、それさえも怠るとすれば職業的監査人の正当な職務執行に期待してなされたものと考えられる本件の監査の依頼の趣旨に背くものであったと判示した。

一方、控訴審の東京高判平成7年9月28日（判時1552号128頁）では、不正発見目的の特約のない通常の財務諸表監査において、監査人は、一般に公正妥当と認められた監査基準に従い、職業的専門家の正当な注意をもって監査を実施すれば足り、監査人が注意義務を尽くしていれば責任を負う必要はなく、被監査会社の内部統制組織が不備であるということだけでは、従業員、幹部職員の不正行為の発見を直接の目的として監査を実施すべきであるとまではいえないとし、注意義務違反はないと判示した。

②監査契約に基づく労働組合の財務諸表の法定監査において、預金通帳の実査を行わず、組合内部の横領行為を発見できないまま適正意見を表明した公認会計士の債務不履行責任が問われた凸版労組事件

労働組合法5条2項7号に基づく法定監査を委嘱された公認会計士が、労働組合の会計ないし書記長であった者の横領行為の発覚が遅れた結果、多額の損害を被ったのは監査契約上の注意義務に違反して、通常なすべき監査手続を実施しなかったとして、依頼者である労働組合から債務不履行にもつづく損害賠償請求事件である。

東京地判平成15年4月14日（判時1826号97頁）は、会計監査は不正・誤謬の発見を目的とするものではないものの、平成元年ころ以降の会計監査に関する限り、公認会計士が計算書類の監査を行うにあたっては、計算書類の適正性・適法性を確かめる前提として、不正・誤謬があり得ることを念頭において監査すべきであり、預金の実在性という監査要点については、特段の事情がない限り、少なくとも預金先に対し直接預金残高を確認するか又は預金通帳の原本を実査することが通常実施すべき監査手続として要求されており、このような監査手続を実施することが監査契約上の義務違反の内容をなしていると判示し、公認会計士の責任を肯定し、原告の請求を一部認容した。

③ナナボン粉飾決算に係る会計監査人に対する損害賠償請求

ナナボシの管財人が監査法人トーマツに対して約10億円の損害賠償を求めた訴訟である。主要な争点は、被告監査法人が監査契約に基づいて行うべき「通常実施すべき監査手続」の内容は何か、また被告監査法人は売上高、売上原価、売掛金の各実在性の監査要点について「通常実施すべき監査手続」を行ったかについてである。

大阪地判平成20年4月18日（判時2007号104頁）は、通常実施すべき監査手続とは、監査基準・一般基準の適格性基準に適合した職業監査人を前提として、監査人がその能力と実務経験に基づき十分な監査証拠を入手するために「正当な注意」をもって必要と判断して実施する監査手続をいうものと認められ、監査人は監査要点に応じて必要かつ十分と考えられる監査手続を実施することが、監査人に課せられた善管注意義務であると判示した。

つづいて、監査人は監査の効率性の観点から、固有のリスクや内部統制上のリスクを検証し、リスクの高いところに監査資源を投入するというリスク・アプローチの手法にて、財務諸表の

記載の正確性について合理的な監査意見を表明するための心証形成を行う必要があると判示した。工事の実在性について追加監査手続を実施しなかったことは、通常実施すべき監査手続を満たしているとはいえず、被告の監査手続に過失が認められると判示した。

（2）会計監査人の会社に対する責任に関する裁判例から類推される会計参与の注意義務の水準

上記の裁判例からは、会計監査人の責任については、職業専門家としての正当な注意義務を果たしているか否かによることが解る。

上記①の判決は、被監査会社の内部統制の不備を理由として善管注意義務の内容を論ずるものであり、②の判決は、会計監査の目的論から善管注意義務を論ずるものであり、③の判決は、公認会計士が尽くすべき善管注意義務違反の内容を「通常実施すべき監査手続」と説示している⁴¹。

公認会計士の責任は一般原則に従い過失責任であって、決して結果責任ではない。職業監査人として一般的に要求される水準に従い誠実に正当な注意をもって監査を実施したのであれば、たとえ従業員の不正経理を発見できなかったとしても会計監査人は責任を負わないと解されてきた⁴²。また、職業監査人としての判断に委ねられた部分が多いがゆえに、公認会計士の過失責任を問うことは必ずしも容易ではない⁴³。

会計参与の場合も税理士又は公認会計士という職業的専門家としての職務遂行が期待されているといえよう。会計参与であれば、通常実施すべき手続を履践し、会計の専門家としての注意義務を果たしているかが問われるのである。その際の目安となるのが、「一般に公正妥当と認められる企業会計の慣行」に従って計算書類を作成しているかである。会計参与の注意義務の程度に関し、会計参与制度を導入した趣旨が、あくまで中小企業の計算書類の適正性を低コストで担保したいということであるから、会計監査と同じレベルを求めるのは適切ではないといえよう⁴⁴。

しかしながら、会計参与の義務の水準が低くてもよいということを意味してはならない⁴⁵。会計参与は、従来税理士が中小会社の計算書類を作成してきた経緯からすると、月次顧問契約をしている（月次試算表の残高確認及び確定決算に基づき法人税申告書を作成している）場合には、職業的専門家としての注意義務の水準は相当程度高いものと考えるべきであろう。

もっとも、月次顧問契約を継続的に締結せずに会計参与にのみ就任している場合には、会計帳簿の正確性につき、疑念がある場合を除いては、会計帳簿の記載・記録を前提として、会計の専門家として善良な管理者としての注意を払って計算書類を作成すれば任務懈怠があるとは解されないといえよう⁴⁶。

⁴¹ 志谷匡史「会計監査人の責任」『会社法判例百選』157頁（有斐閣、第2版、2011年）。

⁴² 龍田節「会計監査人の損害賠償責任」上柳克郎＝鴻常夫＝竹内昭夫編集代表『新版注釈会社法（6）』572頁（有斐閣、1987年）。

⁴³ 志谷・前掲注（41）157頁。

⁴⁴ 「会計参与の行動指針及び中小企業の会計に関する指針について」JIPC ジャーナル613号12頁〔弥永真夫〕発言。

⁴⁵ 藤原俊雄「会計参与の民事責任」民事法情報248号24頁（2007年）。

⁴⁶ 弥永真生「会社法の下での公認会計士の責任」JIPC ジャーナル15号90頁（2006年）。

また、会計参与の任務懈怠により、会社が被る損害額の計算は、会計参与が作成した計算書類に虚偽記載があり、その結果、例えば過大な剰余金の分配がなされたような場合には、それによる会社財産の減少額が損害額となると考えられよう⁴⁷。

5. 会計参与に対する株主代表訴訟を巡る論点

取締役に対する株主代表訴訟と会計参与に対する株主代表訴訟はその適用局面において考察すべき事項は、中小会社にあつては、株主間の争いが取締役に対する株主代表訴訟として表面化するのであるが、会計参与の場合も主要株主＝現経営陣と争いのある少数株主から計算書類の適正性について、現取締役と共同作成した会計参与に対して株主代表訴訟が提起される可能性がある。

一方、大会社の場合には会計参与を置くニーズは会計監査人の監査が計算書類に対して行われているのであまりないところであるが、M&Aにより子会社化した中小会社を会計参与設置会社にし、当該子会社の計算書類の適正性を確保するというニーズがあろう。

この場合において、株主たる親会社が子会社の会計参与の任務懈怠による債務不履行責任を株主代表訴訟という形で提起する可能性がある。

このように中小会社の場合は、株主数が少ないという株主構成の特異性から、一端株主間の信頼性が崩れると、お家騒動に巻き込まれる形で支配株主により選任された会計参与に対して、非会社支配株主から株主代表訴訟を提起される局面も起こりうるであろう。実際に平成13年12月4日の国会法務委員会での最高裁長官代理者の答弁によれば、株主代表訴訟の8割以上が非公開会社で起きているからである⁴⁸。

6. 会計参与に対する損害賠償請求の消滅時効を巡る論点

最高裁判例は17年改正前商法266条1項5号に基づく取締役の会社に対する損害賠償責任は、取締役がその任務を懈怠して会社に損害を被らせることによって生じる債務不履行責任であるが、法によってその内容が加重された特殊な責任であつて、商行為たる委任契約上の債務が単にその態様を変じたに過ぎないものということとはできず、損害賠償請求の消滅時効期間は、商法522条（商事消滅時効）所定の5年ではなく、民法167条（債権等の消滅時効）1項により10年と解するのが相当であるとしている⁴⁹。加重された責任について委任契約上の債務と実質上同一視して短期消滅時効に服させる必要はないのである⁵⁰。

したがって、会社が会計参与に対してその任務を懈怠して会社に損害を被らせたことによる債務不履行責任に対する損害賠償請求の時効は取締役に対するものと同様に10年と解すべきであろう。

⁴⁷ 藤原俊雄「会計参与の民事責任」民事法情報248号25頁（2007年）。

⁴⁸ 浜田道代編 齋藤孝一＝牧口晴一『中小企業経営者のための新会社法』96頁（経済法令、2006年）。

⁴⁹ 最判平成20年1月28日 民集62-1-128。

⁵⁰ 青竹・前掲注（6）365頁。

第3節 会計参与の第三者に対する損害賠償責任の概要と論点

1. 会計参与の第三者に対する損害賠償責任の概要（法429条）

会計参与の第三者に対する責任は、第三者との契約は存しないので不法行為責任（民法709条）による損害賠償責任を負うに止まるはずであるが、会社法は株式会社が経済社会において重要な地位を占めていることにより、第三者保護の観点から、会計参与を含む会社役員等に対して特別の責任規定を定めている。それは、会社に対する責任と異なり、責任が免除され又は限定されることはない。

法429条1項は、会計参与がその職務を行うについて悪意又は重過失により、会社に対する任務懈怠があり、これにより第三者に対して生じた損害を被らせるときは当該任務懈怠行為と第三者の損害との相当因果関係がある限り、会計参与が直接に第三者に対して損害を賠償するという取締役等と同じ一般的責任を負うと規定している^{51/52}。

また、本条2項は、会計参与が計算書類及びその附属明細書、臨時計算書類並びに会計参与報告に記載し又は記録すべき重要な事項について虚偽の記載又は記録をしたときは、注意を怠らなかったことを証明しない限り、第三者に生じた損害を賠償する責任を負わなければならないと規定している（法429条2項2号）。しかし、現実に取り締役が経理不正の意図をもち、会計参与がそれに協力するかたちで計算書類を作成したというような事例では無過失の立証は困難であろう⁵³。

さらに、責任原因である行為をした会計参与が、第三者に対して損害賠償責任を負う場合において、他の役員等も当該損害を賠償する責任を負うときは、これらの者は連帯債務者とする規定している（法430条）。民法427条（分割債権及び分割債務）では、数人が債務不履行責任を負う場合に連帯債務とならないが、会社法では、会計参与が第三者に生じた損害を賠償する責任を負う場合において、複数の会計参与が就任しているときは、全員が第三者に対する連帯債務者として損害賠償責任を負うものとして厳格化しているのである⁵⁴。なお、計算書類の共同作成者である取締役も連帯債務者となることはいうまでもない。

2. 会計参与の第三者に対する損害賠償責任の論点

（1）法429条（役員等の第三者に対する損害賠償責任）1項の責任

本条1項と同じ旧商法266条ノ3第1項は、財産的基盤の弱い小規模会社が倒産した場合に、会社の無資力により弁済を受けられなかった会社債権者等が倒産会社の取締役の損害賠償責任

⁵¹ 会計参与の第三者に対する損害賠償責任は会社法により初めて規定されたものだが、会計監査人の第三者に対する損害賠償責任も、旧商法特例法10条（会計監査報告の虚偽記載責任）と異なり、本条1項により取締役と同じ一般的責任を負うことになった。

⁵² 制度上の大きな問題は、通常破産管財人により行使される役員等が会社に対して行う損害賠償責任と第三者に対する損害賠償責任との調整の必要（江頭・前掲注（9）470頁）があることである。第三者の損害賠償責任追及で得られた賠償金は、倒産手続との関係では、本来全会社債権者への分配さるべきものであり、その観点から原告適格等に関し裁判所が後見的役割を果たすべきである（佐藤鉄男『取締役倒産責任論』218頁〔信山社、1991年〕）。

⁵³ 酒巻・前掲注（1）85頁。

⁵⁴ 複数の会計参与が存在する場合には、会計参与全員の合意がなければ計算書類は確定しないからである。

を追及するために用いられ、改正前商法の規定の中でも裁判実務上最も使用頻度の高い規定の一つとして知られてきた⁵⁵。また、中小企業が倒産した際に経営者の個人責任を追及しようとする会社債権者にとって、法人格否認の立証よりも容易であることから、本条1項につき、極めて多数の裁判例が蓄積されてきた⁵⁶。いわば、法人格否認法理の代替的機能を果たしていたともいえよう⁵⁷。

最高裁昭和44年11月26日大法廷判決（民集23巻11号2150頁）は、法429条1項（改正前商法266条ノ3第1項）の責任は、同条の趣旨・機能を第三者保護のための特別の法定責任を定めたものであるとしたうえで、取締役の職務を行うについての悪意・重過失は、会社に対する任務懈怠について存することで足りると判示し、民法709条の不法行為責任との競合を認めた⁵⁸。その後の判決もこの立場を踏襲し、学説の多数もこれを支持している。こうした、判例・学説の動向を背景に、昭和56年の商法改正では、それを裏付ける取締役会の一般的監督機能が明定された⁵⁹。

就任登記に承諾を与えたにすぎない表見取締役の任務懈怠（最判昭和47年6月15日民集26巻5号984頁）などの判例の動向から、会計参与にも本規定が適用を妨げる理由はないといわざるを得ない。特に中小会社の場合には、経営者が個人財産を担保に供したり個人保証を付することが多い実情からすると、会社が倒産したような場合には、会計参与に向けて責任追及が行われる可能性も大きいといえよう⁶⁰。

法429条1項の適用において、業務を執行しない社外取締役や監査役、会計監査人について悪意・重過失を立証することは困難と考えられるが、会計参与は、計算書類を作成するという業務執行を行うので常勤取締役と同様の責任追及が予想される。

会計参与がその職務を行うについて悪意または重大な過失があったときは、その会計参与の職務の執行により、第三者に生じた損害を賠償する責任を明らかにしたのが、1項である。なお、1項責任の立証責任については、損害賠償請求者が会計参与の任務懈怠を立証し、職務執行に関する悪意・重過失についても請求者に立証責任があり、損害額についても請求者に立証責任がある⁶¹。

本条1項の会計参与の責任は特別の法定責任であり、不法行為責任ではないが、損害を被った第三者に過失があったときは、損害賠償の制度を貫く衡平の原則の一適用である民法上の過失相殺の規定（民法722条2項）の法理の適用が認められる（東京地判昭和51年9月29日 判タ

⁵⁵ 州崎博史「取締役の第三者に対する責任の法意」『会社法判例百選』146頁（有斐閣、第2版、2011年）。

⁵⁶ 江頭憲治郎「役員等の第三者に対する損害賠償責任」江頭憲治郎＝中村直人編著『論点体系会社法3』443頁（第一法規、2012年）。

⁵⁷ 青竹・前掲注（6）417頁（中央経済社、2011年）。

⁵⁸ これに対する反対意見は、旧商法266条ノ3第1項の責任は不法行為責任の特則であって、責任の範囲は直接損害に限られ、悪意・重過失は第三者に対する加害について存することが必要であり、同規定は取締役の責任を軽減するために、輕過失の場合に責任を負わないことを明らかにした規定であるとする見解であるが、同規定の適用が問題となるのは会社が破綻して責任を果たせない場合が普通であることから疑問であり、最高裁大法廷判決のように理解すべきである（青竹・前掲注（6）418頁）。

⁵⁹ 酒巻・前掲注（24）26頁。

⁶⁰ 酒巻・前掲注（24）27頁。

⁶¹ 相澤ほか・前掲注（11）355頁。

351号292頁）。

また、本条1項に基づく損害賠償債務は、特別の法定責任であり、不法行為である損害賠償債務ではないので、会計参与が履行の請求を受けた時に遅滞に陥った場合には商行為による債務（商法514条商事法定利率：年6%）ではないので、遅延損害利率は民法（404条法定利率・419条金銭債権の特則）所定の5%である（最一小判平成元年9月21日 判タ714号83頁）。

なお、本条1項に基づく会計参与の責任は、会社と第三者との間における法律関係に基づき発生するものであるから、不法行為による損害賠償（民法709条）ではないので不法行為による短期消滅時効（民法724条）3年は適用されず、債権等の消滅時効（民法167条1項）が適用され10年である（最三小判昭和49年12月17日民集28巻10号2059頁）。

ところで、第1項は、第三者に対する責任の原則的規定であるが、会計参与の責任を生じさせる行為の違法性について定めてはいないが、「職務を行うについて」とあるように、会計参与の職務と無関係な違法行為は除かれる。違法性とは、会計参与の職務遂行上の善管注意義務違反による任務懈怠責任（法432条1項）であると解される。会計参与が、計算書類の作成に関与せず、会社取締役は一切の業務を任せきり、業務執行に何ら意を用いることなく不正経理を看過する場合には、悪意・重大過失による任務懈怠があるといわざるを得ない。

会計参与の職務を行うについての悪意・重過失の基準は、会計参与は計算書類の作成という業務執行行為に関係するのみであるので、会社法上の計算書類の開示は、株主・会社債権者に対しておこなうものの、会社法の基本思想は、株主と会社債権者との利害調整にあり、どちらかという債権者保護目的が強いと言っても過言ではない。ことから、第三者の利益を守ために会社が遵守することを義務づけられている法令に違反する行為を、会計参与が悪意・重過失で行ったと認められるケースが問題になる。

本条1項の悪意・重過失は、会社に対する任務懈怠の存在が前提となっている。任務懈怠の責任は、任務懈怠に当たることを認識・予見するべきにもかかわらず、著しく注意を欠いたためそれを認識・予見できなかったことをいう。重過失の有無は、会計参与として、会計の専門家として一般に要求される能力・識見に応じた注意義務を基準に客観的に判断されなければならない⁶²。相当の因果関係を要することは、第1項に、「これによって」という文言で明確になっているといえよう⁶³。

ところで、計算書類の作成にしか権限のない会計参与の場合には、本条1項の責任が認められる事例は極めてまれではないかと類推できる。監査役についての本条1項の責任が争われた事例を見ると、会計監査権限しかない監査役であった弁護士が、計算書類が財産状況を正しく表示していないのにそれを放置したとして悪意・重過失により本条1項の責任が認められた事例（京都地判平成4年2月5日 判時1436号115頁）がある一方、計算書類の虚偽記載と第三者の損害との間に相当因果関係がないとの理由で監査役の本条1項の責任が認められなかった事例（東京地判平成17年6月27日 判時1923号139頁）があるくらいである。

相当因果関係は、第三者の被った損害が会計参与の任務懈怠と相当因果関係があるか否かの点は、第三者が会社債権者である通常のケースでは、間接損害、直接損害を問わず、損害と任務懈怠との間に事実的因果関係が認められる限り、会社債権者が会社から回収できなかった債

⁶² 青竹・前掲注（6）420頁。

⁶³ 青竹・前掲注（6）419頁。

権金額に相当する額が、一般に相当因果関係のある損害と認められる⁶⁴。したがって、第三者が会社債権者であれば、相当因果関係があるといわざるを得ない。

（２）法429条（役員等の第三者に対する損害賠償責任）２項の責任

法429条２項の計算書類等の虚偽記載行為は、それを信頼して貸付けを行った金融機関の損害の事例が想定される。会計参与の第三者に対する損害賠償責任で今後最も想定される事案であろう。そのような場合、会計参与は職務を行うについての自己の無過失を立証しない限り責任を免れることはできない。

立法担当者は、本条２項は、情報開示の重要性およびその虚偽の場合の危険性から、虚偽の書面を信頼した第三者を特に保護するため、虚偽の書面を信頼した第三者の損害との関係では、虚偽記載を行った役員等に任務懈怠があったものとみなし、かつ、役員等が注意を怠らなかったことについての立証責任を負うとしている⁶⁵。

本条１項よりも責任が強化されているのが、本条２項であり、会計参与の第三者責任は本条２項２号による場合に限られるといっても過言ではないであろう。

本条２項２号は、会計参与が計算書類及びその附属明細書、臨時計算書類並びに会計参与報告⁶⁶に記載し、又は記録すべき重要な事項についての虚偽の記載又は記録という行為をしたときは⁶⁷、その虚偽記載のある書類⁶⁸を信じた第三者に生じた損害を賠償する責任を負う。この規定は１項の責任の特則であり、１項の責任と異なり、会計参与は軽過失の場合でも責任を負い、また立証責任が転換され、過失がないことを会計参与側で証明しない限り免責されない。これは計算書類の虚偽記載等は第三者に損害を与える危険性が高いためである⁶⁹。なお、損害額については、請求者に立証責任がある。

会計参与としてではないが、内容虚偽の確定申告書等を作成した税理士の責任を巡る判決がある。仙台地裁昭和61年９月11日判決（TAINSコードZ999-0045）は、虚偽の確定申告書の作成時期を特定し、原告である金融機関の保証債務負担行為及び担保提供行為について、虚偽の確定申告書の作成時期よりも後であること又は担保の差換えにすぎないこと等を理由に、原告の保証債務負担行為及び担保提供行為との因果関係を否定し、被告税理士の勝訴を判示したが、控訴審である仙台高裁昭和63年２月26日判決（判時1269号86頁）は、原告の損害については、A社の代表取締役Bから虚偽の確定申告書の写しを示されて、A社が赤字であるのに、

⁶⁴ 江頭・前掲注（56）451頁。

⁶⁵ 相澤ほか・前掲注（11）355頁。

⁶⁶ 限定列举されていないものについては、原則通り本条１項の規定が適用される。なお、金融商品取引法の適用を受ける会社の場合には、会社法の責任と合わせて金融商品取引法上の損害賠償責任が生ずる場合がある（相澤ほか・前掲注（11）355頁）。

⁶⁷ 請求者が会計参与の任務懈怠の立証責任を負うが、要件を満たせば、会計参与が任務懈怠はないとの反証はできない（相澤ほか・前掲注（11）393頁）。

⁶⁸ 会計参与が責任を負うとする虚偽記載の対象とされる文書は例示列举ではなく限定列举されており、法429条２項２号以外については、原則通り、同条１項の規定が適用され、任務懈怠の存在および会計参与の悪意または重過失の立証責任は、損害賠償を請求する側が負う（相澤ほか・前掲注（11）355頁）。しかし、会社法上の開示書類を全て網羅していないことによる法整備上の不整合が生じている感は否めない。

⁶⁹ 青竹・前掲注（6）419頁。

黒字の会社であるように嘘を言われて、その旨を誤信したことによるものであり、被告税理士は、その作成した書類の記載を信用して融資をし、損害を受けたものに対しては、その損害を賠償する義務があるものといわなければならないから、原告である金融機関に対し、その作成した書類の虚偽の記載内容を真実の内容と誤信したことにより蒙った損害を賠償すべきであると判示し、原告金融機関の主張を認め、過失相殺をした上で、請求を認容した。

本件は税理士が内容虚偽の申告書を作成したことにより、第三者に対する不法行為責任を負うと判断した事案である。会計参与でない税理士の内容虚偽申告に対して第三者に対する責任を認めた判決と同様に、会社の役員として会計参与が虚偽の計算書類等を作成した場合には、債権者である金融機関から損害賠償請求を受けることは必至であると言わざるをえない。

ところで、第2項は、第三者に対する責任の特則であり、直接損害の責任の一つであり、1項と異なりなり軽過失でも責任を負う。会計参与が計算書類、会計参与報告の虚偽記載責任によって、第三者に損害を与えた場合をいうが、1項と異なり虚偽記載そのものが任務懈怠であり違法性を有しているといえる。

本条第2項の性質について判示する最高裁判例は未だないが、規定文言が「行為をしたとき」とあることから、本条1項と同じく、第三者保護のため不法行為責任とは別個に会社法が定めた特別の法定責任であると一般に解されている⁷⁰。

会計参与は、取締役と異なり、業務執行は計算書類等の作成に止まるので、第三者に対する損害賠償責任は虚偽記載と第三者の損害発生の上に相当因果関係が必要であるが、虚偽記載のある書類を信じた第三者に生じた損害を賠償する責任を負う⁷¹。過失責任であるので第三者を限定する必要はない⁷²。

取締役が作成した虚偽記載のある計算書類に依拠した興信所の調査報告書を信頼した第三者に相当因果関係を認めた判例がある（横浜地判平成11年6月24日判時1716号144頁）。

（3）第三者に株主も含まれるかを巡る論点

立法担当者は、会計参与の任務懈怠により、個人株主の利害が害されている場合について、法429条1項の適用を排除する必要はなく、「第三者」に一般的意義を考慮しても株主を除外すべき理由はないとするが⁷³、株主が蒙る間接損害の救済は、代表訴訟によるべきなので、本項の第三者には株主は含まれないとする判決がある（東京高判平成17年1月18日 金判1209号10頁）。この理由は、①会社が損害を回復すれば株主の持分も回復する、②役員等が株主に賠償しても会社に対する責任が残るのでは役員等が二重の責任を負う、③被告の役員等が賠償すれば会社に対する責任がその分減少することとなると解すると、役員等の責任免除には総株主の同意が必要となる（法424条）と矛盾するからである⁷⁴。しかし、非公開会社の場合に、少数株主への加害の救済を代表訴訟に限ると、加害が繰り返され実効的な救済にならない例が多いから、株主の被る間接損害につきこの損害賠償請求を認める余地はあるといえよう⁷⁵。

⁷⁰ 江頭・前掲注（56）456頁。

⁷¹ 相澤ほか・前掲注（11）392頁。

⁷² 青竹・前掲注（6）430頁。

⁷³ 相澤ほか・前掲注（11）354頁。

⁷⁴ 石山卓磨『会社役員の義務と責任』144頁（中央経済社、2010年）。

⁷⁵ 江頭・前掲注（9）471頁。

(4) 会計参与の第三者に対する間接損害・直接損害を巡る論点

会計参与が損害賠償責任を負うとは、会計参与が第三者に損害を与える違法な行為すなわち悪意又は重大な過失があり、かつ第三者に損害の発生があった場合である。判例にもそもそも第三者に損害が発生していないとして役員等の責任を否定したものがある（最判昭和47年10月31日判時702号102頁）。

昭和44年11月26日最高裁大法廷判決（民集23巻11号2150頁）の多数意見は、間接損害・直接損害のいずれにも責任を認める。つまり、法429条1項の損害は、間接損害の場合及び直接損害の場合の両方を包摂していると判示している。

間接損害とは、会計参与の悪意・重過失による任務懈怠から、会社が損害を被り、その結果第三者に損害が生じることをいう⁷⁶。間接損害の典型例は、会計参与が虚偽の計算書類を作成し、違法な配当が行われ会社財産が毀損し、その結果債権者が債権回収できなかった場合であろう。

直接損害とは、会計参与の悪意・重過失により、会社に損害がなく、直接第三者が損害を被ることをいう⁷⁷。典型的には、会計参与と取締役・執行役が共同で作成した虚偽の計算書類を信じた金融機関が会社の倒産により金銭債権を回収できなかった場合である。すなわち、法429条2項の損害は直接損害をさしている。したがって、実質的に、会計参与の対第三者責任は直接損害に限られると結論付けることができよう。

なお、不法行為（民法709条）が第三者に対する加害についての故意・過失を要件とするのに対し、法429条1項の責任は、会計参与の会社に対する任務懈怠⁷⁸についての悪意・重過失を要件とする点が異なることに留意すべきである。

第4節 会計参与の連帯責任

法430条は、会計参与が株式会社又は第三者に生じた損害を賠償する責任を負う場合において、他の会計参与も当該損害を賠償する責任を負うときには、これらの有責会計参与が連帯責任を負担するとして、責任の厳格化を図るものである。本条により会計参与が連帯債務者となる場合、当該債務は不真正連帯債務となる⁷⁹。

1. 有責会計参与の連帯責任とその一部の者に対する責任免除の効力を巡る問題

複数の会計参与が株式会社又は第三者に対して損害賠償責任を連帯して負う場合に、債権者

⁷⁶ 江頭・前掲注（9）470頁。

⁷⁷ 江頭・前掲注（9）471頁。

⁷⁸ 不実の計算書類を作成し、返済見込のない金銭借入れを行うが取締役の会社に対する任務懈怠に当たる行為かについて、裁判例の多くは、返済ができないことを容易に予見できる状況にありながら金銭借入をしたことが悪意・重過失と例示するが（東京高判昭和55年6月30日 判時973号120頁等）、それでは何が会社に対する任務懈怠か明らかではない。会社の信用を傷つけた点に任務懈怠があるという見解もあるが（上柳克郎「両損害包含節」『会社法・手形法論集』120頁〔有斐閣、1980年〕）、真のポイントは取締役が、再建可能性や倒産処理の検討をすべき義務を果たしたかどうか、つまり善管注意義務を果たしたか否かであり、その任務懈怠を問題にすべきなのである（江頭・前掲注（9）471頁）。

⁷⁹ 中村信男「役員等の連帯責任」江頭憲治郎＝中村直人編著『論点体系会社法3』465頁（第一法規、2012年）。

たる会社又は第三者が有責会計参与の一部についてのみ責任免除を行った場合に、その対象とされなかった他の会計参与に責任関係にどのような影響を生ずるかという問題がある。

例えば、総株主の同意により一部の会計参与の責任だけが免除された場合に、他の会計参与の責任にどのような影響が及ぶかである⁸⁰。会計参与が会社に対して連帯して責任を負う場合、その責任は不真正連帯債務であり、債権者と債務者の一人との間で行われた免除の効力が他の債務者には及ばないとするのが判例である（最一小判平成6年11月24日判タ867号165頁）。

そこで、会社法の解釈として、これを会計参与の会社に対する任務懈怠責任に援用し、ある有責会計参与に対する責任免除は原則として、連帯責任を負う他の会計参与に影響しないとする見解があるが⁸¹、この見解により、他の有責会計参与に会社に対する全額の責任を負担させると、責任免除を受けた会計参与への求償を認めざるを得なくなる。すると免除を受けた会計参与の期待を著しく害することとなりかねない⁸²。そこで、会社が連帯責任を負う会計参与の中の一部の者に対してのみ責任を免除した場合には、残りの会計参与は責任の免除を受けた会計参与の負担部分につき責任を免れると解すべきである⁸³。不真正連帯債務であるとしても、会計参与等の会社に対する責任に関する限り、免除の絶対的効力（民法437条）を認める民法上の連帯債務と解すべきである⁸⁴。

2. 寄与度に応じた有責会計参与の責任軽減の可否を巡る問題

複数の会計参与が連帯して株式会社又は第三者に対して損害賠償責任を負う場合には、各々の有責会計参与が当該会社又は第三者の被った損害の全額について賠償責任を負うことになり、又各々の負担部分も平等であることを原則とするが、各人の間に①損害の予見可能性、②任務懈怠の認められる期間、③関与の度合いなどに差異がある場合には、各人が賠償すべき金額は異なるべきであると主張する見解がある⁸⁵。複数の会計参与が責任を負う場合の減責可能性についての解釈の必要性は否定できない⁸⁶。特に、会計参与と取締役とが責任を負う場合の減責可能性の検討に有用であろう。

第5節 会計参与のその他の責任と会計参与賠償責任保険の創設

1. 会計参与の刑事上の責任（法960条：特別背任罪）

会計参与が任務懈怠により、故意に会社に損害を生じさせた場合には、特別背任罪（法960条1項3号）、会社財産を危うくする罪（法963条2項）、虚偽文書行使等の罪（法964条1項1号）、預合いの罪（法965条）、取締役等の贈収賄罪（法967条1項1号、2項）株主の権利の行使に関する利益供与の罪（法970条）に該当し懲役又は罰金という刑事上の責任を負う可能性

⁸⁰ 中村信男「株式会社に対する損害賠償責任の免除」江頭憲治郎＝中村直人編著『論点体系会社法3』406頁（第一法規、2012年）。

⁸¹ 北村雅史「取締役の責任軽減と株主代表訴訟」民商法雑誌126巻4-5号（2002年）577頁。

⁸² 江頭・前掲注（9）446頁。

⁸³ 江頭・前掲注（9）445頁。

⁸⁴ 江頭憲治郎「役員等の連帯債務と免除の絶対的効力」『会社法の基本問題』348頁（有斐閣、2011年）。

⁸⁵ 上村達男「取締役が対会社責任を負う場合における損害賠償の範囲」商事法務1600号4頁（2001年）。

⁸⁶ 江頭・前掲注（9）445頁。

もある。

2. 会社法上の過料に処すべき責任（虚偽の貸借対照表作成、備置不備100万円以下の過料：法976条7号・8号）

法令上の義務の不履行、法令上の禁止又は制限の違反に対しては、その行為について、刑事罰を科すべきことを除き、100万円以下の過料に処せられる。このうち、会計参与の職務に係わる主なものは、①貸借対照表、損益計算書、附属明細書、会計参与報告に記載し、若しくは記録すべき事項を記載せず、若しくは記録せず、又は虚偽の記載若しくは記録をしたとき（法976条7号）、②各事業年度に係る計算書類及びその附属明細書並びに臨時計算書類、会計参与報告を会社法に定められた期間、法務省令で定めるところにより、当該会計参与が定めた場所に備え置かなかったときである（法976条8号）。

3. 行政上の責任（税理士法37条・46条、公認会計士法26条・31条：懲戒処分）

会計参与が不正経理に協力した場合はもちろん、不注意で不正を見逃して善管注意義務に違反したものと判定された場合にも、税理士法上・公認会計士法上の信用失墜行為として行政処分の対象となり得る。

4. 会計参与賠償責任保険の創設

会計参与制度は、会社法上の制度であるため、税理士法や公認会計士法に定める税理士業務、会計士業務とは異なる職責上の重い責任、すなわち、任務懈怠により会社や第三者に損害を与えた場合に、これらの者から、損害賠償請求がなされる可能性が生じることもあり得る。

そこで、会計参与制度の円滑な運用を期するために「会計参与賠償責任保険」が創設され、平成19年7月1日より運用が開始されている。