

内部告発と線引き法

吉 岡 一 郎
松 脇 昌 美
原 田 保 秀

目 次

- はじめに
- I. 内部告発
- II. 公益通報者保護法
- III. 仮想事例
- IV. 線引き法の実践
- おわりに

は じ め に

近年の、アメリカにおけるエンロン事件やワールドコム事件、日本におけるカネボウ事件やライブドア事件等のいわゆる粉飾決算により、会計・監査に対する社会的不信が高まった。なぜならば大規模の公開企業は、第三者である公認会計士（会計監査人）による財務情報の監査を受けることが法律上義務付けられており、公認会計士による監査が適切に機能する限り、企業による粉飾決算を防止もしくは発見できる可能性が高いと考えられてきたからである。しかし粉飾決算の根絶という命題について考察する場合には、企業が財務情報を作成し、公認会計士がそれを監査するという会計情報システムの構造上、企業および公認会計士という2つの主体、および以下の3つの次元に区別する必要がある。すなわち、①企業が意図的に重要な虚偽を含む財務報告を作成し公認会計士がこれを発見できなかったケース、②企業および公認会計士が共謀して意図的に重要な虚偽を含む財務報告を提供するケース、③企業が意図的でない誤謬を含んだ財務報告を作成し、公認会計士がこれを発見できなかったケース、である。冒頭の粉飾事件は②のケースに該当するが、これに対する代表的な対処策として、企業側に対しては内部統制システムの強化、公認会計士に対しては職業倫理の遵守が挙げられよう。それに対して①および③のケースは、意図的（不正）もしくは意図的でなく（誤謬）企業側が原因となる粉飾事件である。そしてその際には公認会計士の責任は、財務諸表監査において専門家としての正当な注意を払ったか否かが問題とされよう。以下本稿では、特に企業の意図に注目して①および②のケース、すなわち企業が意図的に重要な虚偽を含む財務報告を提供することに対する防止策について考察を加えていきたい。

企業内部は複雑な人間関係（ヒエラルキー）を形成しており、その中心にいるのが企業に関連す

るあらゆる権限を株主より委任され、企業に関連するあらゆる出来事に責任を課せられている経営者である。そして企業は経営者を中心とした内部管理体制を構築している。これが内部統制システムである。

企業において、経営者が高い水準の倫理的価値観を持ち、適切な内部統制システムを構築している場合、粉飾決算は行われない。しかし、上記①のように、経営者自ら強い意志を持って企業ぐるみで巧妙に粉飾を行った場合には、公認会計士が正当な注意を払って監査を行ったとしても粉飾を摘発することは容易ではない。②のケースに該当するエンロン事件のみならず、このような状況において企業サイドに対する有効な対処方法の一つとして従業員や関係者による内部告発(Whistleblowing)が考えられる。

しかし、周知の通り内部告発に対する日本における印象は必ずしも良いものではない。従業員は就業規則などで、企業内部で知り得た情報を外部に対して秘匿する義務を負っているため、外部に通報したことによって会社に居場所がなくなる可能性や解雇される可能性が高くなる。しかしながら勇気を振り絞って内部告発を行ったとしても、匿名では適切に対応してもらえない可能性がある。また、外部通報により企業イメージが傷つき倒産してしまうかもしれない、最悪勤務先を失うことも考えられる。

他方、従業員は、企業内で行われている不適切な行為について外部に通報する場合には相当に覚悟して行動するよう求められる。従業員は、外部通告に踏み切るまでに、不適切な行為が行われている確かな証拠を収集しなければならない。もし、証拠が乏しく、従業員の勘違いや他人の誹謗中傷と認められたときには、社内処分、あるいは名誉毀損として罰せられることになるであろう。

このように、企業内の不祥事が内部告発という形で摘発される状況は、従業員並びに企業両者にとってあらゆる困難を伴う。そのことを踏まえ、本稿においては、わが国において従来負のイメージが強かった内部告発が、条件によっては肯定的意味を有するものと捉えられるようになってきたことを踏まえ、並びに、会計に携わる人々の倫理観を高める有用な方法としてこれまでも検討を行ってきた予防倫理効果の1つとして¹⁾、企業内部における内部告発に関する線引き法を用いた仮想事例を作成し、企業内部において会計に携わる者に対する会計倫理教育のツールを提示したい。

I. 内部告発

内部告発とは、特定の組織にかかわりを持つものが、内部者しか知りえない情報をもとに、そこでの不法行為や反道徳的行為を社会(外部)に告発することである²⁾。

内部告発には、組織内の悪事や不正を暴き、そのことが例えば公共の安全や税金の無駄遣いを防

1) 予防倫理については、拙稿「会計倫理に関するケーススタディと線引き法」『税経通信』税務経理協会、Vol. 60/No. 15, 2005年11月, 147-154頁参照のこと。

2) 田中朋弘『職業の倫理学 現代社会の倫理を考える・第5巻』丸善, 2002年, 142頁。

ぐといった社会貢献的な側面がある一方で、その特性として組織の秘密を外部に漏らし組織に対して大きな打撃を与える反組織的行動という側面を併せ持っている。つまり、内部告発は結果的に企業業績の悪化や、それに伴う人員の削減、最悪の場合、倒産ということを引き起こす可能性がある。このことは、不正に関わっていない多くの同僚を路頭に迷わせることにも繋がり、何よりも内部告発者自身が、企業の裏切り者ないしはトラブルメーカーとして減給、降格、解雇といった制裁を受ける可能性は高い。したがって、内部告発に安易に踏み切ってはならず、実施の際には、そのことが道徳的に正当化されるかを慎重に判断する必要がある。

正当化の基準としては、倫理的には2つのアプローチが考えられる。すなわち、「ある行為が正しいのは、究極的にはそれによってもたらされる帰結がよいからである」という帰結主義的アプローチと「ある行為が正しいのは、あらかじめ定まっている義務や規則に適合しているからである」という義務論的アプローチの2つである³⁾。

帰結主義的アプローチを簡潔に説明すれば、内部告発によるメリットとデメリットを比較考慮して、メリット>デメリットの場合に、その内部告発は正当化されるというものである。帰結主義的アプローチに基づいた内部告発の正当化条件として、ディジョージによる以下の5つの条件が有名である⁴⁾。

1. 企業が、その製品や政策を通じて、一般大衆、に対して、深刻かつ相当な被害を及ぼすこと。
2. 従業員が一般大衆に深刻な被害が及ぶと認めた場合には、直属の上司にそのことを報告し、自己の道徳的な懸念を伝えるべきである。そうした行動をとらない限り、内部告発の行為は明確に正当化されない。
3. 直属の上司が、自分の懸念や訴えに対して何ら有効な行動を行わなかった場合には、従業員は内部的な手続や企業内での可能な手段に手を尽くすべきである。これらの手段には、通常、経営の上層部や必要であり可能な場合には、取締役会に報告することも含まれる。
4. 内部告発者は、その人物とその状況に対する認識が正しいものであること、また、その企業の製品あるいは業務が、一般大衆、またはその製品の使用者に深刻で可能性の高い危険性を引き起こすということを、合理的で公平な第三者に確信させるだけの証拠を持っているか、入手しなくてはならない。
5. 従業員は、外部に公表することによって必要な変化がもたらされると信じるに足るだけの十分な理由を持たなければならない。成功をおさめる可能性は、個人が追うリスクとその人に振りかかる危険に見合うものでなければならない。

ディジョージは、はじめの3つの条件を満たせば、内部告発は正当化されることになり、残りの

3) 加藤尚武編著『倫理力を鍛える Q&A 善悪の基準がわかるようになるトレーニングブック』小学館、2003年、211頁。

4) リチャード・T・ジョージ著、永安幸正、山田經三編訳『ビジネス・エシックスグローバル経済の倫理的要請』明石書店、1995年、315-317頁を参照。

2つの条件を加えた5つの条件すべてが満たされた場合には内部告発は道徳的に義務化するとしている。この正当化条件では、内部告発者自身、告発された組織、そして一般大衆のメリット・デメリットを比較考慮しているところに特徴がある。

これに対して、義務論的アプローチとして、マイケル・デイビスによる正当化条件が挙げられる。その内容を簡単に要約すれば、以下のとおりである⁵⁾。

- ① 企業が不正行為を働いていることが明らかであること。
- ② 黙認することで自分がその共犯になることが明らかであること。

デイビスによれば、これらの条件を満たす場合には、内部告発に踏み切らなければならないとしている。この正当化条件は、告発者自身が共犯者になることを避けるという義務を前提としている。

このように2つの内部告発の正当化条件の大きな違いは、ディジョージの条件では、内部告発に「社会への深刻かつ相当の被害が回避できること」が要求されるのに対して、デイビスの条件では、内部告発によって告発者自身が共犯者にならないという「深刻な道徳的不正行為への加担の回避」が要求されていることにある⁶⁾。

事例に対して、どちらの内部告発の正当化条件を適用するかで、その結果は大きく変化することも考えられるが、本稿では、内部告発の標準的な議論としてよく使われるディジョージの正当化条件を基礎として検討を進めることとしたい。

ただし、このような正当化基準が示されたとしても、内部告発が画一的、機械的に正当化されるというわけではなく、実際には、内部告発をする各当事者が置かれている状況、条件ごとにその判断は異なることに注意しなければならない。

なお、周知のとおり、我が国の内部告発に関連する法律としては、政府提案による公益通報者保護法が公布されている。そこで、その内容についても簡単に触れておく。

II. 公益通報者保護法⁷⁾

(1) 制定の背景

公益通報者保護法（平成16年法律第122号、以下、本法という）は、平成16年6月に公布され、平成18年4月より施行されている。近年、消費者の信頼や利益を害するような企業不祥事の多くが、

5) Davis, M., Some Paradoxes of Whistleblowing. Shaw, W.H. (ed.) Ethics at Work, Oxford University Press (2003), pp. 85-99.

要約については、黒田光太郎、戸田山和久、伊勢田哲治編『工学倫理ノススメ 誇り高い技術者になろう』名古屋大学出版会、2004年、186頁を参照。

6) 加藤尚武編著、前掲書、2002年、214頁。

7) 上村秀紀「公益通報者保護法」『Jurist』No. 1274, 2004.9.1, pp. 66～70を参照、並びに、荒木尚志、男澤才樹、鴨田哲郎「内部告発・公益通報の法的保護—公益通報者保護法制定を契機として」『Jurist』No. 1304, 2006.1.1-1.5, pp. 148-164を参照。

企業内部からとみられる通報により発覚してきた。しかしながら、公益のために通報を行ったにもかかわらず労働者は、通報という行為により常に解雇や不利益取扱いというリスクにさらされることになった。そこで、犯罪行為や法令違反行為の是正・抑制の促進するために、つまり公益のために通報する行為は正当に評価されるべきであり、通報者は所定の要件の下に保護されるべきであるとの認識が高まり、本法は早いペースで立法作業が進められ、制定された。

本法は、その目的として、公益通報者の保護および国民の生命、身体、財産その他の利益の保護にかかわる法令の規定の遵守を図り、もって国民生活の安定及び社会経済の健全な発展に資することを掲げている。言い換えれば、単なる不当な行為や法令違反一般ではなく、刑事罰や刑事罰につながり得る法令違反行為に典型的に限定している。そして、企業内部の公益通報者に対する解雇の無効等を定めた民事ルール部分と、通報を受けた企業等の事業者や監督官庁等の行政機関がこれに適切に対応することを定めた部分から構成されている。

(2) 本法の概要

本法は、「公益通報」を、労働者が、不正の利益を得る目的、他人に損害を加える目的その他の不正の目的でなく、その労務提供先（事業者、派遣先事業者、これらの取引先事業者）または当該労務提供先の事業に従事する場合におけるその従業員等（下記イ、ロ、ハ）、

- イ 労働者を自ら使用する事業者
- ロ 派遣先事業者
- ハ イまたはロの事業者の取引先事業者、に

通報対象事実が生じ、又はまさに生じようとしている旨をいずれかの者（下記イ、ロ、ハ）に通報することとしている。

- イ 労務提供先又は労務提供先があらかじめ定めた者
 - ロ 通報対象事実について処分又は勧告等をする権限を有する行政機関
 - ハ 被害の拡大防止のために必要と認められる者（第2条1項）
- 「公益通報者」を、公益通報した労働者としている（第2条2項）

上記の「通報対象事実」については、次のようになる。

- a 犯罪行為…個人の生命又は身体の保護、消費者の利益の擁護、環境の保全、公正な競争の確保その他の国民の生命、身体、財産その他の利益の保護にかかわる法律として別表に掲げるもの（これらの法律に基づく命令を含む。次号において同じ。）に規定する罪の犯罪行為の事実
- b 法令違反行為…別表に掲げる法律の規定に基づく処分に違反することがaに掲げる事実となる場合における当該処分の理由とされている事実等

「通報先」は、企業自体に対する通報はもちろん、「労務提供先があらかじめ定めた者」、つまり、

内部通報先としてあらかじめ外部ホットラインや顧問弁護士を定めていた場合はこれらの者に対する通報が保護される。そして、警察や監督官庁も通報先となる。さらに、「その者に対し当該通報対象事実を通報することがその発生若しくはこれによる被害の拡大を防止するために必要であると認められる者」、すなわち、被害を被る者や報道機関、消費者団体などが幅広く通報先となる。

(3) 公益通報者の保護

前述したように、労働者にとっては内部告発することによって、解雇などの不利益を被る（解雇、減給、配置の変更、人事差別、業務の制限など）ことがもっとも懸念される。この点に関して、本法は、公益通報をしたことを理由とする解雇は無効である（第3条）、派遣労働者が公益通報をしたことを理由に派遣先が労働者派遣契約を解除することも無効（第4条）、企業等の事業者は、公益通報者に対し、降格、減給その他不利益な取扱（退職金の支払停止なども含むとされている）をしてはならない（第5条）と定めている。

(4) 通報者・事業者・行政の義務

通報者は、通報により、故意ではなく他人のプライバシーを侵害してしまうこともあり得る。一定の条件を満たす公益通報であれば、これによって解雇等の不利益を被ることはないにしても、第三者の個人情報を漏らしたり、守秘義務違反の問題が生じることがある。この点について本法は「他人の正当な利益又は公共の利益を害することのないよう努めなければならない。」（第8条）、公益通報を受けた事業者は、是正措置を講じたときはその旨を、調査の結果、通報対象事実がないときはそのことを、遅滞なく、公益通報者に通知するよう努めなければならない（第9条）、公益通報を受けた行政機関は、必要な調査を行い、当該公益通報に係る通報対象事実があると認めるときは、法令に基づく措置その他適当な措置をとらなければならないと定めている（第10条）。通報者が誤って、処分又は勧告等をする権限を有しない行政機関に通報した場合、処分又は勧告等をする権限を有する行政機関を通報者に教示しなければならない（第11条）。

以上が、公益通報保護法の概略である。本法は、一定の要件を満たす公益通報をした通報者を保護するものであり、本法の定める対象範囲や要件に該当しない通報については、従来同様、一般法理に基づき、個々の事案ごとに、通報の公益性等に応じて通報者の保護が図られる。

Ⅲ. 仮想事例

本章では、以下、線引き法を用いた内部告発の仮想事例、テスト事例を提示し、次章において線引き法を実施する。なお、線引き法とはスコラ哲学における「決疑論」を応用した手法であり、通常は、仮想事例に対し、①模範事例およびテスト事例の作成・配置、②許容ラインの決定、③疑問事例の配置の決定および受け入れ可能かどうかの判定、という3段階を経て実践される⁸⁾。

しかしながら本稿では、③を除いた①、②のみの構成とした。I、II章で示したように、最終的に内部告発を行うことが正当とされるためには、段階的に条件を満たしていくことが求められる。つまりある局面では正当とされないテスト事例が、別の局面では正当となる、もしくは局面ごとに正当化か否かの判断が異なるという可能性もあるため、局面ごとに①および②の作業を行う必要がある。内部告発がこのような特性を持つ以上、疑問事例をそれぞれの局面で提示するよりは、それぞれの局面でもっとも望ましい疑問事例を採用したと仮定して次の局面に進んでいく方式のほうが好ましいと判断したためである。

スプレнда（株）

スプレнда（株）は、T市に工場を有するデジタルカメラメーカーである。スプレнда（株）は、地域の活性化を目指していたT市の積極的な招致活動を受けて工場を設立した。以来スプレнда（株）は、T市から安価な工場用地の提供、税金の軽減、各種インフラの提供など様々な優遇措置を得てきている。

安価な人件費を理由とする海外工場での製造が主流となっているデジタルカメラ業界において、スプレнда（株）は、品質の高い国内生産にこだわるブランドメーカーとしての地位を確立し、尚且つ採算の取れる経営を行っている上場企業として、投資家からも大きな注目を集めていた。

しかしながら、実態は工場設立後3年目あたりから財務内容の悪化が深刻となっていた。国内生産にこだわるゆえの高コスト体質、最先端技術追求のための巨額な研究開発費、さらにはライバル企業が仕掛けてきた低価格化競争などが、財務内容を悪化させた主たる原因である。

スプレнда（株）の村田社長は、田中経理本部長より、平成15年度の決算において最終赤字になりそうだとの報告を受けた。株式上場を目標に掲げる村田社長は田中に粉飾決算を行うよう命令した。田中は社長命令を受け、大山経理課長に、具体的な粉飾手法売上の早期計上や架空取引による売上計上を指示した。大山は指示通り粉飾を実行し平成15年度の決算報告は、本来ならば赤字であるべきものが黒字となった。財務諸表監査を担当した公認会計士も粉飾の事実気づかず、無限定適正意見を表明した。

平成16年度期中において、内部監査室に所属する新島は、平成15年度において実施された会計処理に疑問を持ち、堀谷内部監査室室長に報告した。堀谷は調査を約束し、新島もこれに納得した。その後数週間に渡って、新島は独自に証拠資料をコピーし調査を進め、粉飾の事実確信を持つに至ったが、堀谷からは何の音沙汰もなかった。そこで、新島は堀谷に対して再度の報告を行った。

8) 線引き法については以下の文献を参照のこと。藤本温編著『技術者倫理の世界』森北出版株式会社、131-142頁。Charles, E. Harris, Jr., Michael, S. Pritchard, Michael J. Rabins “Engineering Ethics: Concepts and Cases, Second Edition” (社団法人日本技術士会約編『第2版科学技術者の倫理 その考え方と事例』丸善株式会社、2002年、68-71頁。なお、線引き法を用いたケーススタディの例として、拙稿「会計倫理への一考察—会計監査のケーススタディと線引き法—」『四天王寺国際仏教大学紀要』第42号、2006年7月、59-68頁を参照。

すると堀谷は、現在開発中の新製品が発売されれば財務内容が好転する可能性が高いこと、増資を目前に控えていること、粉飾決算が公になれば、これらがすべて水泡に帰すことになり、倒産の恐れもあること、その場合、社員およびその家族が路頭に迷うこと等を理由に、この件に関する調査を打ち切るよう社長に指示されたことを打ち明けた。調査打ち切りに対して素直に納得できない新島は、この後いかに行動するべきか悩んでいる。

参考：スプレнда（株）就業規程（抜粋）

第〇条（服務心得）

社員は服務にあたって、以下の事項を守らなければならない。

- ・社員は会社の命令および規則に違反し、また上長に反抗し、その業務上の指示および計画を無視してはならない。
- ・社員は会社の業務の方針および制度、その他会社の機密を外部の人に話し、書類を見せないよう、注意せねばならない。
- ・社員は会社の名誉を傷つけ、または会社に不利益を与えるような言動および行為は一切慎まなければならない。

第△条（懲戒解雇）

以下に該当する場合は懲戒解雇に処する。

- ・服務心得に違反した場合であって、その事案が重大なとき。
- ・正当な理由なく、しばしば業務上の指示・命令に従わなかったとき。
- ・私生活上の非違行為や会社に対する誹謗中傷等によって会社の名誉信用を傷つけ、業務に重大な

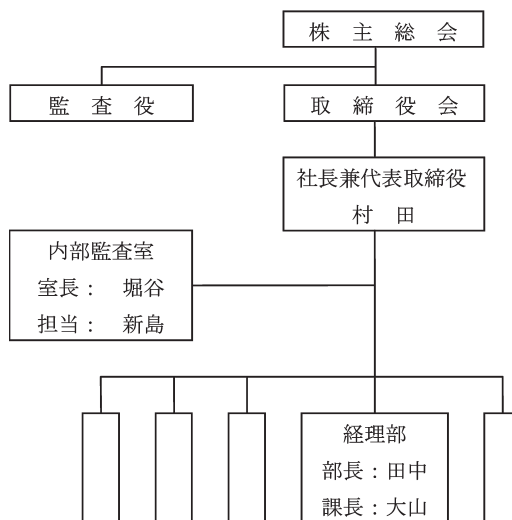


図1 組織図

悪影響を及ぼすような行為があったとき。

- ・会社の業務上重要な秘密を外部に漏洩して会社に損害を与え、または業務の正常な運営を阻害したとき。

IV. 線引き法の実践

我々は様々な要件を多面的に検討し、新島が取りうる選択肢群として以下のようなテスト事例を作成した。

・テスト事例

- ① 調査を打ち切り、特にこの問題について申し立てずに通常業務に戻る。
- ② 報道時の匿名を条件に、マスコミに会い情報と証拠資料を提供する。
- ③ 監査役に対して、証拠資料とともに一連の行為を報告する。
- ④ 大学の同期で親友である社外の友人に相談をする。
- ⑤ 社内の先輩に相談する。
- ⑥ 転職先を確保した後、問題を他に洩らさず退職する。
- ⑦ インターネットの匿名掲示板に情報を流す。
- ⑧ 堀谷内部監査室室長に財務諸表を適正に表示し直すよう再度申し入れる。
- ⑨ スプレнда（株）の財務諸表監査を担当している会計士に、証拠資料を渡し情報を提供する。
- ⑩ 監督省庁（この場合、金融庁）に証拠資料を添付して粉飾の事実を告げる。

本章では上記仮想事例において各局面において、我々3名が協議した上で最終的に合意に至った、好ましいと考えられる上記テスト事例の順および許容ラインを提示していく。そして次の段階に進む際には、前の段階でもっとも好ましいと考えられるテスト事例を採用し、なおかつそれを採用した結果除外したほうが適切であろうと思われるテスト事例を削除すると仮定することとする。なお、前述したように、正当化基準は決して画一的・機械的なものではない。そしてそれゆえに、合意に至るためには仮想事例およびテスト事例の分析および参加者間で議論しさまざまな意見を出し合うことにより、倫理的思索が深まり、より適切な最終的な判断を下す可能性が高まると考えられる。ここに倫理教育ツール開発の目的があるため、必ずしも我々が提示した回答例に固執する必要は無いことに注意されたい。

(1) 第一段階（仮想事例提示直後）

我々は協議の結果、下記のようにテスト事例を配置することで合意した。そして許容ラインを10と1の間に設定した。

好ましい 8 5 3 9 6 10 | 1 4 7 2 好ましくない

この段階で考慮すべき点は下記の通りである。

- a：一般大衆に被害を及ぼすことは明らかであるため、まだ内部的な手段が残っている時点で何もしないこと（テスト事例①）はディジョージ、公益通報保護法両方の観点を踏まえて選択するべきではない。
- b：ディジョージの条件2（直属の上司氏に報告する）は一応満たしている。
- c：ディジョージの条件3（内部的に可能な手続）を完全に満たしているとはいえない。
- d：公益通報保護法は通報先を外部（監督官庁、マスコミ等）と内部（監査人）を段階的に区別することなく並列的に規定している。（第2条1項）。
- e：証拠資料の収集は済んでいるため、証拠隠滅の恐れは無い。
- f：上記①～⑤を考慮すると、就業規程違反で懲戒処分を受ける恐れは少ないと考えられる。

現在はディジョージの条件3を満たしていないため、まだ外部告発は正当とみなすことはできない。よって、aの理由からテスト事例①、および外部告発（テスト事例②、④、⑦）の事例は全て許容ラインの右側（好ましくない）に来ることとなる。テスト事例②、④、⑦は影響の大きいもの順により好ましくない位置に置いた。テスト事例⑩に関しては我々の中でも意見が分かれた。金融庁は企業外部であるため、ディジョージの条件3の観点からは望ましくないからである。しかし条件2は一応満たしていることおよび外部といえども公的な監督機関であるため、我々はぎりぎり許容可能であると判断した。

テスト事例⑥についても、これを許容ラインの左右どちらに配置するか、意見が分かれるかもしれない。何もせずに退職することに対する批判を根拠に許容ラインと①の間に配置することも十分考える。しかしながら根強く内部告発に付きまとうネガティブなイメージから、内部告発は行わないが不正にも加担しないという姿勢を我々は好ましいと評価しここに配置した。残された内部的に可能な手続についてであるが、テスト事例⑨の会計士は純粹に外部・内部とは言い切れないため、完全内部のテスト事例③、⑤、⑧より劣るとした。

残る内部のテスト事例は、ディジョージの条件3を満たすための手続と位置づけることができる。これらについても意見が分かれるかもしれない。我々は、内部的な手続を完全に満たすためには再度直属の上司である堀谷、もしくは堀谷の直属の上司に再度進言する（ただし今回は、組織図から堀谷の上司は粉飾を自ら指示した村田社長であるから、無駄と考えられる）ことが一番望ましいと考えた。そして2回も進言しているからその効果は薄いと判断した場合には、あらゆる手段を試みるという観点から、社内的に組織図を離れた別のルートからの提言も有効かもしれないと考え、テスト事例⑤をこの位置とした。テスト事例③の監査役への通報は時期尚早とみなしここにおいた。

次段階では、第一段階で我々がもっとも好ましいと考えたテスト事例⑧を除いた残り9つのテスト事例の配置および許容ラインについて考察する。

(2) 第2段階（再度上司の堀谷に進言したが受け入れられなかったケース）

好ましい 3 9 5 6 10 1 | 4 7 2 好ましくない

我々は、話し合いの結果、上記の形で合意に至った。

この段階で我々が考慮した事項は以下の通りである。

a：まだ組織図上、社長からは独立している監査役への報告という、内部の手続が残っている。

b：ここまで頑張れば、好ましくはないもののテスト事例①も容認してもよいかもしれない。

c：残された内部の手続が減少したため、あまり悠長な手段(⑤)は望ましくないかもしれない。

第1段階と比較すると、まだテスト事例③という最終的な内部手続が残っているため、内部手続の方が外部手続より好ましいという基本方針は変わらない。しかし、この段階まで来たならば、もうテスト事例⑤よりも少し外部要素を含むテスト事例⑨を優先したほうがよいと考えた。また我々は上記②を考慮し、許容ラインはテスト事例①と④の間、すなわち①を許容してもよいのではないかと判断した。もちろんこれは、新島は一般大衆が被害を受けることを知っているのであるから、ディジョージの5条件および公益通報保護法の趣旨に反するものであり、理論的にはどうい許容しえない。しかしながら、公益通報保護法において通報者の保護を規定しているとはいえ、まだまだ現段階では内部告発を行ったことにより組織内での無形の制裁や冷遇をうける可能性があることが予想されるため、新島がここでギブアップしたとしても杓子行儀に不可と判断することはまだ現実的ではないとの考えもありうる。明確にテスト事例①を否定するためには今後、エンロン事件およびワールドコム事件の内部告発者がタイム誌の年末恒例の“Person of the Year”の表紙に起用されたように⁹⁾、内部告発に対する高い社会的合意・容認を形成していく必要がある。

続いて、一番好ましいと考えたテスト事例③が監査人に受け入れられなかったケースを考えよう。

(3) 第三段階（監査人に報告したが受け入れられなかったケース）

好ましい 9 10 6 5 1 | 4 7 2 好ましくない

我々は上記の配置および許容ラインで合意した。考慮しなければならないのは以下の点である。

a：純粋に内部的な手段は尽くしたとみなしてよい。つまり、ディジョージの条件においても外部告発が正当化される。

b：十分な証拠を所有しているため、ディジョージの条件4および5も満たしている。つまりディジョージのアプローチに準拠するならば、内部告発することは道徳的に義務となる。

9) *Time*, Vol. 160. No. 27, Dec, 2002.

我々は、純粋に外部とはいえないテスト事例⑨（公認会計士に報告）が残っていたため、この段階においてもテスト事例②、④、⑦を許容ライン右側に置いたが、全ての内部的手段は尽くしたとして、許容ラインをテスト事例②の右側に置く、すなわち全ての事例を許容可能とみなす向きもあるだろう。また事例の配置についても、事ここに至ってはという考えからテスト事例④、⑤を好ましくないほうに移動させることも考えられる。また、粉飾決算が判明した場合に直接処分を行いうる監督省庁である金融庁への内部告発を、対マスコミより優先した。

最後にテスト事例⑨を行ったが、訂正が行われなかったケースを考える。公認会計士は事情を知った上で監査を行い、無限定適正意見を表明したものと仮定する。つまり、この時点において、公認会計士も共謀していたとみなされる。そして新島がここまで行動するならば、次の段階においてはテスト事例①、④、⑤は選択肢から削除しても問題は無いと我々は結論付けた。

(4) 第4段階（内部的手続は全て行った）

好ましい 10 2 7 6  好ましくない

考慮すべき事項をあえて述べるならば下記のようなになるであろう。

a：どのテスト事例も許容しうる。

我々も意外であったが、この段階においてもテスト事例の配置に関する3人の考えは一致しなかった。すなわちテスト事例⑥（内部告発せず退職）を上位とみなす意見が存在した。倫理的判断を下す難しさ、その判断が唯一絶対のものとは限らないことを如実に示している。

お わ り に

本稿では、企業側が意図的に重要な虚偽を含む財務報告を作成しようとした場合の有効な対処策の一つと位置づけられる内部告発について、考察を行った。我が国において従来内部告発は裏切り者といったように否定的なイメージが支配的であったものの、条件によっては肯定的に正しいものと捉えるべき性質を有すること、および日本でも公益通報者保護法の制定により内部通報者の保護といった法整備が進んできており、内部告発が容認される土壌が出来上がりつつあるといえよう。しかしながら本稿のケースでも明らかのように、実際に内部告発に踏み切る際には非情に複雑な判断が要求される。本稿で提示した企業内部における内部告発に関する線引き法を用いた仮想事例および解答例は、企業内部において会計に携わる者に対する会計倫理教育のツールとして用いることにより、そのような複雑な問題に対応しうる倫理的判断能力を涵養することに役立つであろう。

また冒頭にも触れたように、近年の粉飾事件の傾向として、企業および公認会計士が共謀して意図的に重要な虚偽を含む財務報告を提供するケースが目立つように思われる。そして多くの場合、

その都度公認会計士の責任を追及するとともに、公認会計士の職業倫理規程の強化および規程の遵守が声高に叫ばれる。その結果、職業専門家である公認会計士の倫理に関する研究は近年盛んになってきている。

一方、財務情報を作成する経営者および企業に対しては、ビジネス倫理の方面からの企業倫理研究は見られるものの、我が国において、会計倫理からアプローチしたケーススタディについては、過去の粉飾事件といった実例に基づく研究は散見されるものの、今回のように仮想事例を用いて解答例まで提示した文献はほとんどない。海外に目を向けるならば、公認会計士だけでなくそれ以外の会計に携わる者を対象とした広範な領域にわたる会計倫理の、実例もしくは仮想事例に基づいたケーススタディに関する文献は存在するものの¹⁰⁾、やはり仮想事例に対して解答例まで添付したものは数少ない。

本稿のインプリケーションは、従来会計倫理の分野でまだ研究され尽くしたとはいえない内部告発を取り上げたこと、およびそれに関する仮想事例を用いたケーススタディを提供したことにある。今後の課題としては、会計倫理教育ツールとして使用することを目的として作成したケーススタディであるため、実際に教育の場で活用し、その結果をデータ化してフィードバックし、更なる会計倫理教育ツール作成の資料とすること、およびこういった仮想事例を用いたケーススタディの教育効果について研究することにある。

・共同執筆者の分担について

3人の共同執筆者の作業分担については、特に明確な分業・分担を行ったわけではなく、3人平等・対等に全体の作業を行った。

10) 例えば、Steven M. Mintz “Cases in Accounting Ethics & Professionalism, Third Edition” Irwin Mcgraw-Hill College (1996).

The Virtual Case Study of Whistleblowing and the Line-drawing Methods

Ichiro YOSHIOKA

Masami MATSUWAKI

Yasuhide HARADA

ABSTRACT

This paper examines about whistleblowing, which is considered one of the effective action plans when the enterprise tried to make the financial reporting including important fraud intentionally. Though whistleblowing had been recognized in a negative image in Japan, with the law maintenance of protection of those who inform internal information, it is going to be allowed like in U.S.A. However, the complex judgment required to launch out into whistleblowing actually. And we believe, a virtual case and the answer example that uses the Line-drawing Methods concerning the whistle-blowing in the enterprise presented by this paper, will be useful for the person involved in accounting in the enterprise, to improve the ability of ethical reasoning that can deal with such a complex problem.