

会計倫理と内部告発

原 田 保 秀

(平成20年3月31日受理 最終原稿平成20年5月20日受理)

近年の会計不祥事の多くが内部告発によって露見している。会計倫理を考えるうえで内部告発は重要な構成要素の1つである。内部告発は、会計人（会計士、経営者、企業経理担当者、その他の会計専門職、会計専攻の学生を含む）が倫理的問題に直面したときに利用できる選択可能な手段であり、会計人にとって内部告発に対する理解を深めることが必要といえる。

本稿で明らかにすることは、次の4点である。第1に、会計倫理と内部告発の関係を明らかにする。第2に内部告発の類型を、内部的な内部告発、外部的な内部告発、顕名による内部告発、匿名による内部告発に分けて整理する。第3に内部告発が生じる状況を、会計人とコミュニティの関係から検討する。第4に、内部告発はその結果とよりもプロセスといわれる。内部告発についての3つのモデルを提示して、内部告発が社会的に正当化される基準を明らかにする。

キーワード： 会計倫理、内部告発、倫理的葛藤、公共の利益、忠誠心

1. はじめに

会計倫理の問題を考察するうえで、内部告発に関する理解を深めることは、会計人（accountants）（会計士、経営者、企業経理担当者、その他の会計専門職、将来会計人となり得る会計専攻の学生）にとって重要である。

内部告発には自らが所属している企業等の組織に対する裏切りという反組織的行動の側面をとまう。わが国の内部告発の事例が過去において少なかったのは、組織的利益を追求する拘束力が非常に強く、いかなる不正行為も組織的利益を追求するためには目をつぶらなければならないという風土があったということであり、その拘束力を断ち切った内部告発者には組織の裏切り者としての報復措置が待っていたからである¹。

しかしながら、近年の企業不祥事の多くは内部告発によって露見しており、また内部告発者を保護する法律（公益通報者保護法）が整備されたことを考えると、社会において内部告発という行為に対する一定の理解が生まれてきたのかもしれない。

会計不正は、企業等の組織に所属する会計人が直面する可能性のある倫理的な問題である。自らが会計不正に積極的に関与、加担することは倫理的な見地からは論外であるが、会計人として企業等の組織に関わるなかで、不正と見受けられる会計処理を発見した場合にどのように対処するかということは十分に検討しなければならない問題である。会計人は、企業内で直接

的に会計処理に携わる従業員として、監査を担当する監査人として、あるいは税務やコンサルタントに携わるその他の会計専門職として、会計不正に遭遇する可能性を持っている。

内部告発は、決して安易に選択すべき手段ではないが、会計不正という状況に遭遇した会計人が、その状況に倫理的に対処するために採用することができる選択肢の1つである。したがって、会計人として内部告発に対する理解を深めることは、会計不正に実際に直面した状況において、より倫理的な判断を選択することを会計人に提供することになると考える。

本稿では、以下の4つの点についての議論を進め、会計人の内部告発に対する理解を深めることを目的とする。

まず、会計倫理と内部告発が密接に関連し、内部告発が会計倫理を考えるうえで重要な構成要素となることを述べる。第2に、内部告発をいくつかの類型に分類する。内部告発の類型化は、内部告発の定義と範囲を理解するために有効である。第3に会計人が内部告発を行わなければならない状況について、会計人とコミュニティの関係から検討を行う。第4に会計人が内部告発を倫理的に正当化する条件、内部告発に至るまでのプロセスについて、3つの内部告発アプローチを検討することで、そこに共通する枠組みを明らかにすることである。

2. 会計倫理と内部告発の関係

会計倫理は、会計ないし監査の領域に適用された倫理のことであるが、会計倫理を何らかの種類の道徳的原理を含む会計人としての行動に関わる判断や意思決定を取り扱うものとして捉えた場合²、会計人の倫理的行為は、大きくつぎの2つに分類され、2段階でなされ得る³。

- ①会計人として倫理的な会計処理（ないしは監査行為）を考え、選択するステップ
- ②会計人として倫理的な行動を考え、選択するステップ

会計人の倫理的行為としては、①会計基準やその他の法律を規範として、採り得べき倫理的な会計処理を考えたとうえで、次の段階として、その倫理的な会計処理を実現できるような②会計人としての倫理的な行動を考え選択するという流れと、②会計人として倫理的な行動を考えたとうえで、そうした行動を選択できるような①倫理的な会計処理を考えるという流れの両方が存在し得るかもしれない。

NearとMiceliは、内部告発について「内部告発は、内部告発という結果よりも、むしろ内部告発を行うに至ったプロセスが重要である」ということを指摘し、内部告発を行うに至るまでのプロセスには、つぎの2つの倫理的葛藤が生じると論じる⁴。

第1の倫理的葛藤は、個人は、発見された行為が不正行為（違法行為を中心とする非倫理的行為）であるかどうかを判断しなければならないというものである⁵。第2の倫理的葛藤は、個人は、発見された行為が不正行為であると判断した場合に、内部告発がその状況において選択すべき手段であるかを判断し、さらに選択肢と判断した際には、内部告発を実際に行うか

どうか決定しなければならないというものである⁶。

このNearとMiceliによる指摘から、内部告発に関係する会計人の倫理的行為を考えた場合、①会計人として倫理的な会計処理を考え、選択するステップから②会計人として倫理的な行動を考え、選択するステップへという流れを想定することができる。

すなわち、はじめに会計人は、その個人が企業等の組織内で発見した会計処理（ないしは監査行為）が倫理的に問題のない会計処理（ないしは監査行為）であるかどうかの判断を行わなければならない。このとき会計処理（ないしは監査行為）が倫理的であるか否かの判断は、会計基準やその他の規則、会計士の倫理規程等を遵守しているか否かの判断の問題となる。

第2に、会計人が、発見した会計処理（ないしは監査行為）が、倫理的に不適切であると判断した際には、その問題にどのように対処するかを考えなければならない。その際に会計人は内部告発が、その状況において選択肢となり得るかどうかを判断することが求められる。さらに内部告発がその状況において選択肢となり得ると判断した際には、内部告発を実際に行うかどうかを決定しなければならないということになる。

このように内部告発のプロセスは、会計人の倫理的行為と密接に関係し、会計倫理を考えるうえで重要な構成要素となるのである。

3. 内部告発の類型

内部告発の定義と範囲にも関わる問題であるが、内部告発にはいくつかの類型に分類することができる。

まず、内部告発は、内部的な内部告発と外部的な内部告発に分類することができる⁷。

内部的な内部告発は、従業員が直属の上司を越えて、組織内のより職位の高い適切な人物に不適切な行為を報告することをいう。あるいは、すべての管理職を迂回して直接経営者や取締役 に不適切な行為を報告することをいう。内部的な内部告発は、同僚や直属の上司に対する不忠誠や不服従になるが、組織全体の利益や評判を守るためになされる場合には、組織に対して忠誠心を欠く行為とはならない⁸。あくまで内部的な内部告発は、内部告発が組織内で止められるという種類のものである。

一方で外部的な内部告発は、組織を越えて不正行為をマスコミや行政機関に告発することである⁹。一般的に内部告発と呼ばれるのは、この外部的な内部告発と考えられている。外部的な内部告発の特徴としては、所属する企業等の組織の了解を得ないで行われるということである。不正行為は、組織ぐるみ、組織の一部、あるいは組織トップという組織のさまざまなレベルで引き起こされる。不正行為が組織ぐるみや経営者（積極的な関与か消極的な関与かという問題はあがあるが）が関与して引き起こされた場合には、内部的な内部告発では有効に機能しないことが考えられる¹⁰。その場合、外部的な内部告発を行うことが必要となってくる。

次に、内部告発は、告発者の氏名を明かす内部告発（顕名による内部告発）と匿名による内部告発に分類することができる¹¹。内部告発を行うことは、組織に対する忠誠心を欠く行為と

して、告発者は、所属する組織から裏切り者やトラブルメーカーとしてのレッテルが貼られ、批判の対象となり、場合によっては組織に対する誹謗中傷や名誉毀損という信用失墜行為として昇進、昇給の停止、懲戒解雇等の処分も予測される。このことから顕名による内部告発は、告発者に相当のリスクをもたらす。

一方で、匿名による内部告発にもマイナス面がある。真に公益性を備えた内部告発と、悪意からなされる、公益とは縁のない動機（私益）で行われる密告のような類を識別することは、第三者には非常に難しい問題である。匿名による内部告発が、真に公益性を備えた内部告発であることを明らかにするうえで匿名という逃げの姿勢はマイナスに働く可能性がある。実際に、匿名で出された機密情報は多くの人々の注意を喚起することはほとんどない。また、告発を行ったことが何らかの形で組織に知られた場合に、報復措置として不利益な取り扱いを受けたとしても、組織は匿名なので相手が誰だか知らず報復などできないと主張することが考えられ、結果として告発者は、匿名者が自身であったことを組織は知っていたということを立証する責任を負う可能性がある¹²。

以上のことを踏まえて内部告発を整理すると、図表1のような4つの類型に区分されることになる。

図表1 内部告発の類型

① 内部的な内部告発	——	顕名による内部告発
② 内部的な内部告発	——	匿名による内部告発
③ 外部的な内部告発	——	顕名による内部告発
④ 外部的な内部告発	——	匿名による内部告発

4. 会計人と内部告発

4-1. 会計人とコミュニティ

企業、行政組織、非営利組織等の組織は、人の集まりのコミュニティという側面がある。内部告発の問題は、コミュニティ（社会集団、共同体）における人間関係と深く関連する問題でもある¹³。

ここでは会計人が、どのようなコミュニティに所属するのか、企業Xの経理担当者A、経営者B、外部会計士C、企業Xに所属する会計士Dという4者の立場から整理する。そのうえで、どのような状況で会計人の内部告発が生じ得るかについて検討を進める。なお、以下の議論については図表2を参照されたい。

企業Xの経理担当者Aは、企業Xコミュニティに所属している。経理担当者Aは、企業Xの法律上の根本原則である定款と、所属する企業Xが独自で定めた倫理綱領を遵守しなければならない立場にある。

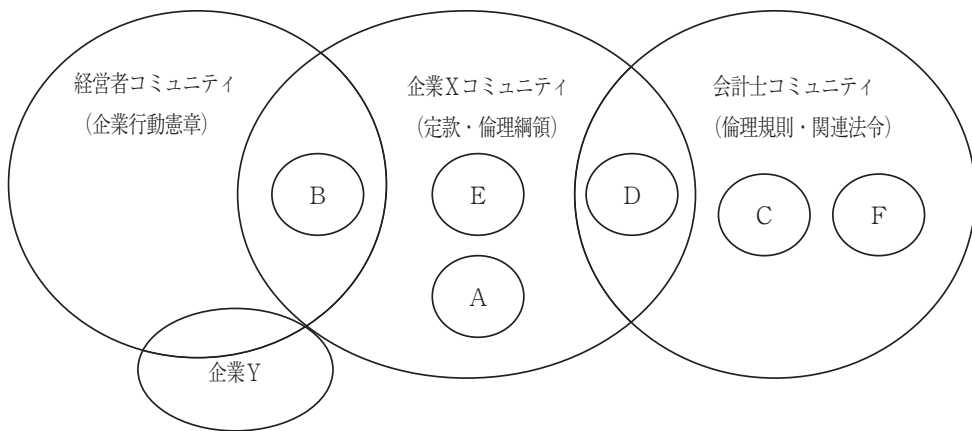
経営者Bは、企業Xコミュニティに所属すると同時に、例えば日本経団連のような経営者団

体や同業者団体といった経営者コミュニティに所属する。経営者Bは、企業Xの定款と倫理綱領の遵守が求められると同時に、日本経団連の『企業行動憲章』についても遵守しなければならない立場にある。

会計士Cは、わが国で会計士業務を行うならば、日本公認会計士協会の会員とならねばならない。会計士Cは、日本公認会計士協会という会計コミュニティに所属することになる。会計士Cは、公認会計士法等の関連法令と日本公認会計士協会が規定した『倫理規則』を遵守しなければならない立場にある。

会計士は、企業、行政組織、非営利法人等の組織に、雇用されているような場合もある（企業等所属の会計士と呼ぶことにする）。企業等所属の会計士Dは、会計士コミュニティに所属すると同時に、企業Xコミュニティに所属する。企業等所属の会計士Dは、公認会計士法等の関連法令と『倫理規則』を遵守しなければならない。同時に、企業Xの定款と倫理綱領も遵守しなければならない立場にある。

図表2 会計人のコミュニティのイメージ



A：企業X経理担当者	B：企業X経営者	C：会計士	D：企業X所属会計士
E：経理担当者A同僚	F：会計士C同僚	Y：企業Xの取引先または関連企業	

4-2. 内部告発が生じ得る状況

次に1ないしは複数のコミュニティに所属する会計人の、会計に関して内部告発が生じ得る状況について、経理担当者A、経営者B、会計士C、企業等所属の会計士Dのそれぞれの立場から想定してみる。

企業Xの経理担当者Aは、一従業員として内部告発を選択しなければならない状況に遭遇する可能性がある。つまり、企業X内で会計に関する不正行為を発見した場合である。そのような状況には、以下のような場合をあげることができる。

- ・ 経理担当者Aの同僚であるEが不正行為を行っていることを発見した場合
- ・ 企業Xが組織的に不正行為を行っていることを発見した場合（経営者Bの関与）
- ・ 企業Xの取引先（あるいは関連企業）Yが不正行為を行っていることを発見した場合

経営者Bは、企業X内では、内部的な内部告発の報告を受ける立場にある。内部告発に対する経営者の姿勢については後述する。経営者Bが内部告発を選択しなければならない状況は、以下の場合である。

- ・ 企業Xの取引先（あるいは関連企業）Yが不正行為を行っていることを発見した場合

会計士Cは、クライアントである企業Xの従業員から内部的な内部告発の報告を受ける立場にある。会計士は業務上、クライアントの機密情報を知り得る立場にあり、会計専門職として特別厳格な守秘義務を負う。その意味で、会計士は内部者と位置づけることができるだろう。

会計士Cが、会計専門職として内部告発を選択しなければならない状況としては、以下のような場合をあげることができる。

- ・ 会計士Cの同僚である会計士Fが（あるいは所属する会計事務所が組織ぐるみで）不正行為を行っていることを発見した場合

Bokは、「多くの専門職は内側に対立するメッセージを抱えている、つまり職業倫理は同僚に対する忠誠心を要求する、だが一方で倫理規程は同僚やクライアントに対する義務よりも公衆に対する責任をしばしば強調する¹⁴⁾」と指摘している。この指摘から分かるように、専門職として同僚の会計士の不正行為を発見した場合、公益を重視するという観点から、内部告発という選択肢が生じ得る。

企業等所属の会計士Dは、企業Xの従業員として内部告発を選択しなければならない状況に遭遇する可能性がある。そのような状況は、経理担当者Aの内部告発を選択しなければならない状況と同一と考えられる。

- ・ 企業所属の会計士Dの同僚であるEが不正行為を行っていることを発見した場合
- ・ 企業Xが組織的に不正行為を行っていることを発見した場合（経営者Bの関与）
- ・ 企業Xの取引先（あるいは関連企業）Yが不正行為を行っていることを発見した場合

ただし、経理担当者Aとは異なり、企業等所属の会計士Dは、企業Xコミュニティに所属すると同時に、会計士コミュニティにも所属しているので、企業の定款や倫理綱領に加えて、あるいは優先して、会計専門職として公認会計士法や『倫理規則』という観点から内部告発を選

択しなければならない状況を判断することが求められる立場にある。Loebは、内部告発を選択しなければならない状況に直面している会計士にとって、各専門職業団体の意見表明（例えば、米国管理会計士協会（NAA）の倫理規程や米国公認会計士協会（AICPA）の会計士行動規程、内部監査人協会（IIA）の委員会報告書のような）が、手引書となると述べている¹⁵。

この点について、実際に日本公認会計士協会の『倫理規則』にも、企業等所属の会計士の内部告発に関連すると思われる以下のような条文が規定されている。

「第25条 企業等所属の会員が次の行為をとるように直接又は間接の圧力を受けた場合には、公正性の原則に対する脅威が生じる。企業等所属の会員は、脅威の程度を評価し、脅威の程度が明らかに些細な場合を除き、適切な措置を検討し、適切な措置を講じて、脅威を除去するか又は許容可能な水準にまで軽減しなければならない。

- 一 法律や規則に反する行為
- 二 専門的職業上の諸基準に反する行為
- 三 不正、又は違法な利益戦略に関与する行為
- 四 所属する企業等の監査人若しくは規制当局を欺く、又は意図的に判断を誤らせる行為
- 五 不正な財務報告又は非財務報告に関与する行為

2 企業等所属の会員に講じるべき適切な措置としては、次の事項が挙げられる。

- 一 所属する組織の上級機関、独立した専門家又は専門職業団体から助言を得ること。
- 二 所属する組織の正式な紛争解決手続きに委ねること。¹⁶」

この条文から明らかなように、『倫理規則』では、企業等所属の会計士について内部告発が生じる状況として、第25条一から五のような状況を想定しており、こうした状況に企業等所属会計士が直面した場合の具体的な対応策として、第25条2項一と第25条2項二のような内部的な内部告発をあげている。

4-3. 小括

上記の議論で明らかなことは、次のとおりである。

第1に会計人は所属する組織における職位によって、告発者にも内部的な内部告発を受ける立場にもなり得るということである。特に、組織内において高い職位にある者ほど、どちらの立場にもなり得る可能性が高いといえる。

第2に内部告発の定義とかわる問題でもあるが、取引先や関連企業も内部告発の対象となるということである。取引先や関連企業との親密関係が深いほど、他者には知り得ない情報を共有することになる。その意味で取引先や関連企業は内輪の者ということになり、こうした過程で知り得た取引先や関連企業の不正行為を外部に知らせることも内部告発となる。

第3に、会計人は複数のコミュニティに所属する場合がある。特に会計士のような会計専門職は、雇用されている企業コミュニティと職業団体のコミュニティの両方に所属している。したがって、例えば会計士の場合、企業の倫理綱領のような規範と会計士の『倫理規則』のような規範の両方の遵守が求められる。そして通常の従業員としてではなく、会計専門職としての

責任という観点から内部告発の状況を把握することが必要とされるかもしれない。こうしたことは、会計専門職だけの問題ではなく、その他の専門職（例えば、医者、弁護士、エンジニア）にも共通して当てはまることである。

5. 内部告発に対するアプローチ

5-1. De Georgeの内部告発正当化基準

内部告発は、告発者、被告発者の両方に多大なリスクをもたらす。告発者が、企業の裏切り者としてさまざまな報復措置を受ける可能性がある一方で、告発された企業等も業績悪化やそれに伴う人員の削減、倒産という重大な結果を引き起こす可能性があるからである。したがって、内部告発は最後の手段であり、安易に踏み切ってはならない行為であると考えられる。

上述のように内部告発は、内部告発という結果よりも、むしろ内部告発を行うに至ったプロセスが重要視される。特に外部的な内部告発による告発者、被告発者双方への多大な影響を考えると会計人が内部告発を選択するプロセスを倫理的に正当化する基準について十分に検討する必要が生じる。

こうした内部告発を倫理的に正当化するプロセスの代表的な基準には、De Georgeによる以下のような5つの条件がある¹⁷。

- 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、自己の道徳的懸念を伝えるべきである。
- 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、個人が負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。

De Georgeの正当化基準の条件①は、会計人に適用して考えてみれば、組織内で発見した会計処理が倫理的な会計処理であるかどうかを判断するプロセスということになる。この条件によれば、発見した会計処理が、利害関係者に対して深刻かつ相当な被害を与えるか否かが倫理的な会計処理であるかどうかの判断基準となる。もし、発見された会計処理が非倫理的な会計処理であると判断した場合には、条件②直属の上司への報告が求められ、問題が解消しない場合には、条件③さらに組織内の職位の高い者（経営上層部、取締役）への報告が求められている。

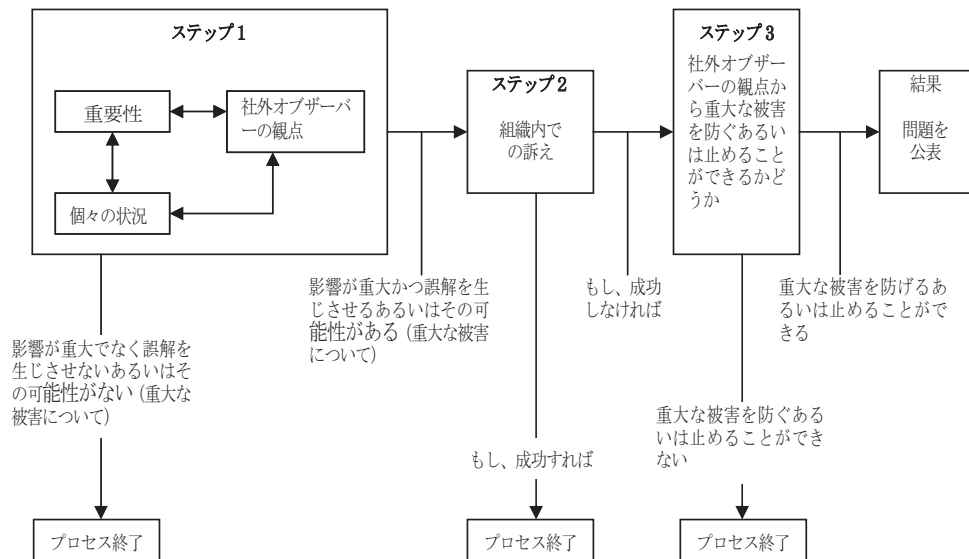
これら条件②および③は、内部的な内部告発のプロセスであることが分かる。

De Georgeによれば、条件①～③が満たされると、次のステップとして外部的な内部告発は正当化されることになる。ただし、正当化されるだけであって、内部告発を必ず行わなければならないということではない。条件①～③に加えて条件④および⑤が満たされた場合にのみ外部的な内部告発は義務化されることになる¹⁸。

5-2. 3段階アプローチ

De Georgeの内部告発の正当化基準を基礎におき、内部告発に対する米国公認管理会計士（以下、管理会計士とする）のアプローチを論じたものとしては、LoebとCoryによる3段階アプローチ（Three step approach）がある（図表3参照）¹⁹。以下、3段階アプローチについて詳述する。

図表3 3段階アプローチ



（出所：Loeb, E.S. and Cory S.N.[1989] “Whistleblowing and Management Accounting: An Approach,” *Journal of Business Ethics*, p.906.）

3段階アプローチのステップ1では、管理会計士には、独立した客観的な社外オブザーバーという観点で、企業内外に重大な影響を及ぼすないしはその可能性がある、あるいは企業内外の人々に誤解を与え、結果として重大な被害を生じさせるというような問題が存在しているかどうかの判断が求められる。提案された会計処理によって、提供される会計情報が不正確あるいは誤解を生じさせるような場合に、組織がその会計処理を採用した際の社会的、経済的影響を見極める判断などがこのような判断の一例である。そして、もし、重大な被害を生じさせる

というような問題が存在すると管理会計士が判断したならば、道徳的責任としてそのような懸念を組織内の適切な誰かに報告することが求められる。

ステップ2は、いわゆる内部的な内部告発のプロセスである。管理会計士は問題に対する懸念を報告する場合に、まず組織内に従業員のために設置されている公式の手段を利用しなければならない。次にその手段で問題が解決しない場合あるいはそもそもそのような公式のチャネルがない場合には、直属の上司に懸念を知らせることが求められる。さらに直属の上司が、その問題を報告するのに適切でない場合には、組織内のより職位の高い信頼できる誰か（内部監査人、監査委員会、取締役を含む）に懸念を報告することが求められる。もし組織内のすべての手段を利用しても、その管理会計士の懸念が解消されない場合には、問題を外部に公表することの適否を考慮する必要があるが生じる。

ステップ3では、ステップ2までで管理会計士の意思決定の選択肢の1つとなった外部的な内部告発を実際に行うか否かの判断がなされる。判断の基準は、問題を外部に公表することで、その問題によって引き起こされる重大な被害を防ぐないしは止めることができるか否かである。被害を防ぐないしは止めることができる場合、管理会計士は外部的な内部告発を行う道徳的責任を有することになる。反対に、被害を防ぐないしは止めることができない場合には、管理会計士は沈黙を守ることが倫理的に正当化されることになる。

5-3. Finnの経営者と従業員のための内部告発モデル

Finnによる内部告発モデルは、外部的な内部告発が正当化される条件を提示するというタイプのモデルではない。従業員が外部的な内部告発という選択肢を出来るだけ避けるためには、経営者がどのように組織作りを進め、従業員に倫理的行動を意識づけていくかという観点から構造化された内部告発のモデルである（図表4参照）。以下、Finnによる内部告発モデルを詳述する。

Finnの内部告発モデルでは、時系列的にステージ1～ステージ5まで段階を追って従業員の倫理的行動が選択されるようにモデルが作成されている。ステージ1では、従業員に対して企業の行動規範を教育する機会を設ける必要性が強調されている。なぜなら、企業において倫理綱領が存在しないあるいは持っていても教育する機会を設けないことは、自分が働いている会社は倫理的な行動を重視していないという従業員に対する潜在的なメッセージとなる可能性があるからである。雇用時の段階で実施される企業内倫理教育は、企業が有している潜在的な倫理的価値観に対する従業員の姿勢に直接影響を及ぼす。さらに、従業員の倫理的行動は、経営者あるいは経営上層部の姿勢に大きく影響を受ける。したがって、経営陣による倫理綱領や従業員の倫理的行動に対する理解と支援が重要になってくる。また、企業内の倫理教育は、従業員が不正行為（違法行為を中心とした）を含んだ倫理的葛藤に直面しているとき、あるいは不正行為を発見したときに、従業員を適切な倫理的行動へと導くガイドラインとなるのである²⁰。

企業内の倫理教育において経営者が考慮すべき教育概念は、従業員が重大な不正行為と重大でない不正行為を区別する能力を身につけるということである。例えば、従業員が会社の消耗

品を家に持ち帰ることがあるかもしれない。一般的に、従業員が自宅に会社の財産を持ち帰ることは許されないが、そのような些細な事を報告する者は、企業内において嘲笑の対象になる。こうした者には、同僚間の仲間意識を促進する能力や不正行為の重大性を評価する能力がないと判断されるからである。先に見たように、De Georgeも、内部告発を正当化する条件として社会に対する深刻な被害をもたらすことをあげている（条件①）。経営者には、不正行為が些細なことかどうかを従業員が判断できる能力を身につけるための指導を提供することが、従業員の社会化と倫理教育のプロセス（ステージ1）で求められる²¹。

ステージ2では、従業員が、倫理的行動に関して、従業員の社会化と倫理教育のプロセス（ステージ1）により理解した企業の価値観に加えて、個人的な価値観に基づいて倫理的判断を行う意思決定プロセスが説明される。この従業員の倫理的意思決定プロセスには、Restの倫理的行動プロセスを説明するための4つの構成要素モデルが採用されている。Restのモデルは、倫理的行動を行う個人に必ず生じるとRestが結論づけた以下に示す①～④の4つの構成要素からなる²²。

- ①個人が倫理的行動を行う際には、まず道徳的な問題点を認識することが要求される。個人は、選択可能な行為、それらの行為の結果、そして他者にどのような影響が生じるかを評価する必要がある。
- ②個人は道徳的な判断をしなければならない。選択可能な行為とそれらの行為の他者に対する道徳的な衝撃について判断することが要求される。
- ③道徳的な意義を持たなければならない。個人的なさまざまな価値観よりも倫理的価値観を優先し、道徳的に正しいことを行うという心構えを持つことが要求される。
- ④道徳的行動に従事しなければならない。行為を最後までやり抜かなければならない。

ステージ2の従業員の倫理的意思決定プロセスには、上記の①～③の構成要素が含まれている。つまり、まず重大な不正行為のなかに含まれる潜在的な道徳的問題を認識し、その問題に対する選択可能な代替行為とそれらの行為の他者への影響に対する考慮が求められる。次に、そうした選択可能な代替行為のなかで何が正しい行為なのかという道徳的判断を下すことが求められる。そして、最終的にその行為を行うことが道徳的に正しいという心構えを持つことが要求される。こうした従業員の倫理的意思決定プロセスを機能させるためには、重大な不正行為についての定義を明確にする必要がある。また、従業員の倫理的意思決定プロセスの目的としては、直属の上司あるいは重大な不正行為を処理するよう意図された組織内の方法（例えば、一般的にはホットライン、会計では内部監査委員会への報告があげられる）を利用して重大な不正行為を報告することに限定されている²³。

こうした選択肢が実行された後でのみ、従業員は外部的な内部告発について考慮するべきであるというのはDe Georgeの内部告発の正当化基準と同様である。

なお、従業員の倫理的意思決定プロセスにおいて、個人の道徳的な意義と行為の選択の優先づけに影響を与える追加的な外在的要因として、従業員の道徳的な熱心さに変化を与える問題と従業員の倫理的意思決定に変化をもたらすことに関係する個別的な要因がある。従業員の道

徳的な熱心さに変化を与える問題としては、例えば経営者の姿勢、企業文化、不正行為の特徴、社会への影響、従業員個々の性格があげられる。また、従業員の倫理的意思決定に変化をもたらすことに関係する個別的な要因としては、その個人の自我の強さや依存する領域、当面の仕事の状況、組織の仕事の特徴があげられている²⁴。

ステージ3では、従業員が組織内で発見した行為が、①倫理的で容認可能な行為であるか、②非倫理的ではあるが容認できる行為であるか、③非倫理的であり容認できない行為であるかの判断が要求される。②非倫理的ではあるが容認できる行為には、違法行為は含まれない。

Finnは、②の非倫理的ではあるが容認できる行為の例として、経営者による予算の設定の問題をあげている。経営者や管理職はしばしば達成不可能な予算案を提示する。この目的は、従業員により高い売上高目標やコスト削減を達成させる動機を与えるためになされる、あるいはそもそも企業文化として必要な予算を多めに計上する実務が慣行となっているようなことが考えられる。人によってはこうした予算の設定を非倫理的と解釈するかもしれないが、そのような予算の設定が企業内で容認されているならば、倫理上の性質にかかわらず、内部告発をするという行為は必要とされない。

①倫理的で容認可能な行為であるか、②非倫理的ではあるが容認できる行為であるかを個人は経験から学習する。従業員による①ないしは②の判断に至る認知プロセスは、ステージ1にフィードバックされて、従業員の社会化と倫理教育を補強することになる。そして③非倫理的であり容認できない行為（社会に対して重大な影響を及ぼすような違法行為を中心とする不正行為）であると従業員が判断した場合にのみ、ステージ4における倫理的判断が要求されることになる²⁵。

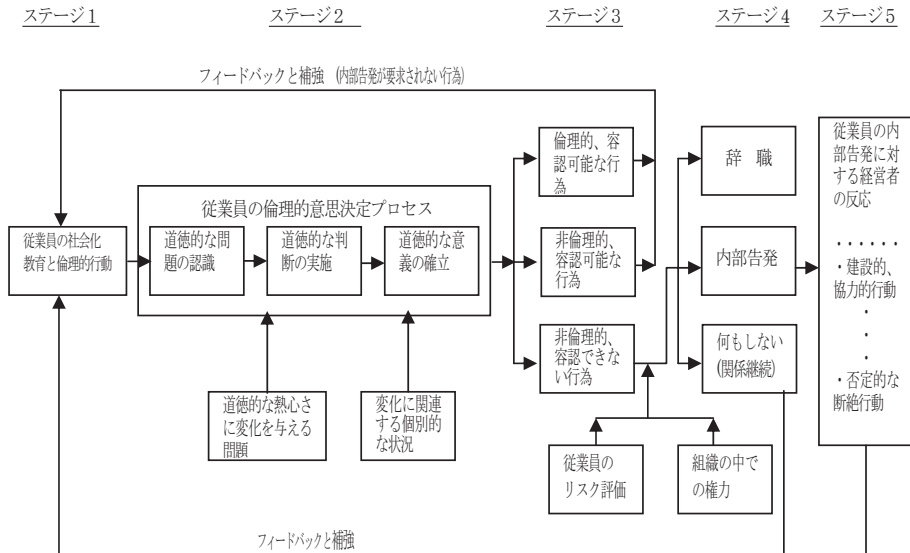
ステージ4における従業員の選択肢は、辞職するか、何もしないか、内部告発を行うかの3つである。これらの選択肢は、同僚や上司からの非難、雇用の保障といった従業員が有するリスクをその個人がどのように評価するかということと、組織内におけるその個人が実力者であるか否かによって影響を受けることが考えられる。一般的に、組織内での実力者は、経営者からの報復に対する潜在的リスクが低い。その意味で組織内のリスクと権力は正反対の関係有しているといえる。

非倫理的であり容認できない行為について内部告発を行っても、そうした行為が企業において改善される可能性がほとんどないと従業員が判断した場合に、辞職するあるいは何もしないで企業との関係を継続するという決断が従業員に選択されることになる。これに対して内部告発を行うことによって、非倫理的であり容認できない行為が組織において修正、改善される可能性が高いと判断された場合には、外部的な内部告発という選択肢が従業員に採用されることになる²⁶。

ステージ5では、従業員の内部告発に対する経営者の反応について説明がなされている。従業員の内部告発に対する経営者の反応が、否定的である場合、企業内の信頼関係と協力関係は促進されない。企業主、従業員あるいは社会に対する経営者の責任としては、経営者が、従業員の内部告発に対して肯定的である姿勢と、経営者がそうした内部告発を積極的に支援する企

業環境を形成することがあげられる。このような経営者の対応は、ステージ1にフィードバックされ、従業員の社会化と倫理教育を補強することに繋がり、結果的には従業員が外部的な内部告発を行うという選択を避けることができる組織が形成されるわけである²⁷。

図表4 経営者と従業員のための内部告発モデル



（出所：Finn, D.W. [1995] “Ethical Decision Making in Organization: A Management Employee-Organization Whistleblowing Model” *Research on Accounting Ethics, Volume 1*, p.300.）

5-4. 小括

以上の3つの内部告発に対するアプローチから明らかになったことは次のとおりである。

第1に、内部告発の対象となる不正行為は、社会に対して重大な被害を与える行為ということである。告発者は、その不正行為が社会に対して重大な被害を与えるということを判断しなければならない。会計に関していえば、重大な被害として財務上の被害というものを想定することができる。例えば、企業の運転資金の横領によって、企業の継続性が危ぶまれ、将来的に株主に大きな損失を与えたり、あるいは消費者に商品やサービスを提供できなくなったりするということなどが考えられる。しかし、この重大な被害という概念は非常にあいまいであり、金額ベースや企業規模といったもので画一的に判断できるものではなく、実際の事例ごとに判断は異なる。会計人として、自らの入手できる最善の証拠に基づいて社会に対して重大な被害を与える行為であると判断すれば良いというのが現実的な対応と考えられる。

第2に、まず問題を解消するために所属する企業等の組織内の可能なチャネルを利用しなければならないということである。つまり、まず内部的な内部告発を行うことが求められる。その手順として、はじめに直属の上司に報告を行う、直属の上司から満足な回答が得られない場

合（あるいは直属の上司が不正行為の当事者であるというような場合）には、より職位の高い者に報告を行う。あるいは、倫理ヘルプラインやホットラインといった組織内に設けられているチャンネルを利用するということが考えられる。

第3に、内部的な内部告発が有効に機能しなかった場合にのみ、外部的な内部告発が容認されるということである。ただし、外部的な内部告発が成功する可能性が低い場合には、個人にはそれを実行する義務はなく、何もしないという行為も倫理的に正当化される。

第4に、経営者の責任として、外部的な内部告発をしないで済むような組織の仕組みを作っていくことが求められるということである。De Georgeは、「道徳的ヒーローが必要であるということは、社会や企業に欠陥があることを示している。内部告発を必要なものとするように法制度や企業構造を変えていくことは、人々に対して道徳的ヒーローになるように説くことよりも重要である²⁸」と述べている。外部的な内部告発をしないで済む組織の仕組みには、組織内の倫理教育と経営者の倫理的姿勢が重要となってくるといえる。

6. おわりに

内部告発は、告発者に対して、社会への重大な被害を防ぐという公共の利益に資するという義務と、組織や同僚を裏切らないという忠誠心という義務の倫理的葛藤を生じさせる。

この倫理的葛藤は社会契約論的な見地から解消することができる。つまり、企業等の組織は、社会と契約関係を結ぶことによってその存在が認められており、まずもって社会的義務を果たすことがその存在の前提条件となっている²⁹。

例えば会計不正というような行為は、社会を裏切る行為であって、そうした会計不正を行った組織自体の存在が社会から否定されることになる。このように考えると、忠誠心という義務は、あくまで社会に対する責任を果たしている組織にのみ有効な条件付きの義務であるということが理解できる。したがって、社会への重大な被害を防ぐという公共の利益に資するという義務は、組織や同僚を裏切らないという忠誠心という義務よりも優先されることになり、内部告発の倫理的葛藤は理論的には解消されるのである。

しかしながら、いくら内部告発の目的が公共の利益に適うものとして社会から賞賛されようとも、あるいは忠誠心の義務に優先されようとも、内部告発に対する組織や同僚の理解が十分に得られるとは限らない（むしろ否定的に理解されることのほうが多い）。

そういう意味では、さまざまな立場の会計人が、内部告発に対する理解を深め、内部告発が生じるような倫理的葛藤の状況を意識的に生じさせないように、その地位（経営者、会計専門職、従業員）に見合った可能な限りの努力を行う姿勢が求められるのではないだろうか。

脚注

1 田中朋弘〔2002〕『職業の倫理学』、丸善株式会社、142-143頁。

- 2 齊藤了文、岩崎豪人編〔2005〕『工学倫理の諸相 エンジニアリングの知的・倫理的問題』、ナカニシヤ出版、209頁の技術倫理の定義を参照。
- 3 吉岡一郎、原田保秀、田口聡志、矢部孝太郎〔2007〕「会計倫理におけるLine-Drawing MethodとCreative Middle Way Method」『京都マネジメント・レビュー第12号』、86-87頁。
- 4 Near, J. P. and M. P. Miceli. [1985], "Organizational Dissidence: The Case of Whistle-Blowing," *Journal of Business Ethics*, p.2.
- 5 Ibid., p4.
- 6 Ibid., pp. 4-5.
- 7 Fleddermann. B.C. [2008], *Engineering Ethics*, 3rd ed., Person Prentice Hall, p.98.
- 8 De George R. T. [1989], *Business Ethics*, 3rd ed., Macmillan (リチャード・T・ディジョージ著、永安幸正、山田經三編訳〔1995〕『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、304頁。)
- 9 Fleddermann. B.C. [2008], op. cit., p. 98.
- 10 櫻井稔〔2006〕『内部告発と公益通報』、中公新書、11頁。
- 11 Fleddermann. B.C. [2008], op. cit., p. 98.
- 12 櫻井稔〔2006〕前掲書、111頁。
- 13 杉本泰治〔2005〕『経営と技術のための倫理 ―考え方と事例』、丸善株式会社、133、146頁。なお、コミュニティとは、人々の集団であって、その集団のメンバーの大部分が、互いに連帯感を持ち、過去にさかのぼっては短くない期間にわたり継続しており、未来に向かっても継続すると考えられているような付き合いを互いに享受しているものをいう。
- 14 Bok, S. [1980] "Whistleblowing and Professional Responsibilities," *Ethics Teaching in Higher Education*, Plenum Press, pp.277-278.
- 15 Loeb, E.S. [1990], "Whistleblowing and Accounting Education," *Issues in Accounting Education* 5(2), p.286.
NAAはIMA (Institute of Management Accountants : 米国管理会計人協会) の前身で1991年に改組された。
- 16 日本公認会計士協会〔2006〕『倫理規則』第25条。
- 17 リチャード・T・ディジョージ著、永安幸正、山田經三編訳〔1995〕、前掲書、315-325頁。なお、内部告発を倫理的に正当化する唯一絶対的基準というものはなく、ケースの状況によって条件は変わってくるとDe George自身も述べている。
- 18 リチャード・T・ディジョージ著、永安幸正、山田經三編訳〔1995〕、前掲書、315頁。なお、De Georgeの正当化基準を利用した会計倫理のケースメソッドとしては、吉岡一郎、松脇昌美、原田保秀〔2006〕「内部告発と線引き法」『京都マネジメント・レビュー第10号』、17-30頁参照のこと。
- 19 Loeb, E.S. and Cory S.N. [1989], "Whistleblowing and Management Accounting: An Approach," *Journal of Business Ethics*, pp.903-916.
- 20 Finn, D.W. [1995] "Ethical Decision Making in Organization: A Management Employee-Organization Whistleblowing Model" *Research on Accounting Ethics, Volume 1*, pp.299-301.
- 21 Ibid., p301.
- 22 Ibid., p302. なお、Restのモデルについては、Rest, J.R. [1979], *Development In Judging Moral Issues*, University of Minnesota Press.および Rest, J.R. [1986], *Moral Development: Advance in Research and Theory*, Praeger. を参照のこと。
- 23 Ibid., p302.
- 24 Ibid., pp.302.
- 25 Ibid., pp.301-304.

26 Ibid., pp.305-307.

27 Ibid., p307.

28 リチャード・T・ディジョージ著、永安幸正、山田經三編訳〔1995〕、前掲書、325頁。

29 田中朋弘〔2002〕、前掲書、146頁。

Accounting ethics and whistle-blowing

Yasuhide HARADA

Abstract: In recent years many of the accounting scandals have been exposed by whistle-blowing. In studying accounting ethics, whistle-blowing has proved to be one of the essential composing factors. Whistle-blowing is an alternative course of action that can be used when facing an ethical problem. Therefore, it is necessary for accountants to learn various approaches for dealing with whistle-blowing situations.

This paper considers four major elements of them. First, the relation between accounting ethics and whistle-blowing is analyzed. Second, whistle-blowing is classified into four basic types: internal whistle-blowing, external whistle-blowing, acknowledged whistle-blowing, and anonymous whistle-blowing. Third, the situations in which whistle-blowing may occur are clarified from the point of the relation between accountants and the community. Fourth, it is known that whistle-blowing represents a process rather than an event. By showing three examples of a situation when whistle-blowing may occur, the criteria are verified on which whistle-blowing could be justified in society.

Key Words: accounting ethics, whistle-blowing, ethical dilemma, public interest , loyalty