

税理士による不正事実通報制度の創設提案 (中)

酒 井 克 彦

Foundation Suggestion of the Injustice Fact Report System by the Licensed Tax Accountant (No.2)

Katsuhiko SAKAI

The examination from the point of view called the third party report is necessary in thinking about the way of the tax practice compliance of our country. In the past, we had a third party report system. However, it was abolished, and the system ended in failure after it was carried out for several years. On the other hand, in the domain of the audit, a report system to the government is introduced. This report suggests the report system by the licensed tax accountant. In fact, violation of laws and ordinances takes the proposal system to the authorities of the inspector at the time of the discovery, the report rule of the certified public accountant about the illegal act into account on this occasion.

Key Words : 税理士, 不正事実, 第三者通報制度, 公示制度, 公認会計士, 申出制度, 公益通報者保護法, 違法行為報告義務

【目次】

はじめに

- I 公示制度の失敗
- II 第三者通報制度
- III 監査人の当局への申出制度 (以上, 前号)
- IV 違法行為に関する公認会計士の通報規定
- V 特定公益通報制度 (以上, 本号)
- VI 違法行為への対応
- VII 税理士による不正事実通報制度 (以上, 次号)

IV 違法行為に関する公認会計士の通報規定

次に, 違法行為に関する公認会計士の通報規定について概観しておきたい。加藤厚氏による整理³²⁾を素材とすることとしよう。

32) 加藤厚「新しい国際倫理規程『違法行為への対応』—国際会計士倫理基準審議会 (IESBA) の

1. IESBA による国際倫理規程

国際会計士倫理基準審議会（The International Ethics Standards Board for Accountings：IESBA）³³⁾ は、2016年7月14日、違法行為又はその疑いに公認会計士が気づいた場合に採るべき対応に関する新しい国際倫理規程（Responding to Non-Compliance with Laws and Regulations）を公開した。このプロジェクトは、証券監督者国際機構（International Organization of Securities Commissions：IOSCO）等をはじめとする規制団体及びその他の利害関係者からの以下のような懸念に対応するために開始されたとされている。

- ① 倫理規程における守秘義務が、不正又はその他の違法行為を監査人が規制・施行当局に適時に通報することの障壁となっているのではないか。
- ② 監査人が違法行為又はその疑いに適切に対応することなく、当該違法行為を理由に依頼人との関係を単に解消することになっているのではないか。
- ③ 公共の利益のために、違法行為又はその疑いに対応するための適切な行動を決定する際の検討プロセスや関連する考慮要因についてのガイダンスが現在の倫理規程に不足しているのではないか。

かような懸念に対応するために、職業会計士がクライアント又は所属する勤務先等において、違法行為又はその疑いに気づいた場合に、どのような手続を行うべきか、また、守秘義務に優先して監督官庁のような外部の第三者へ最終的に開示すべきか否かについての新しい倫理基準を作ることになったというのである。

その後、2012年8月に最初の公開草案が公表されたが、各国の法規制に反してでも守秘義務に優先して外部への公表等を義務付けることとする内容は厳しすぎるなど、寄せられたコメントのほとんどは反対意見であったという。そこで、かかる公開草案は破棄され、改めて再公開草案が2015年5月6日に公表された。

その後、基本的に再公開草案の内容が承認され、2016年7月14日に最終の国際倫理規程が公表されることとなった。

その概要は以下のとおりである。

2. 国際倫理規程の目的

職業会計士は、その業務を通じて、クライアント又は勤務先における違法行為又はその

その他の最新動向― 商学論纂 58 卷 3=4 号 1 ページ (2017)。

33) 国際会計士倫理基準審議会（IESBA）は、国際会計士連盟（International Federation of Accountants：IFAC）の中にある4つの基準設定審議会の一つである。ボードメンバーは、パブリック・メンバー5名、監査実務家9名及び非監査実務家4名の合計18名から成っている。

疑いに気づくことがある。かかる場合には、パブリック・インタレスト（公共の利益）のいう観点から、職業会計士はいかなる違法行為にも目をつぶってはならず、何らかの対応をすることが求められる。この国際倫理規程は、違法行為に気づいた場合の職業会計士の責任を特定し、それに対応する手続の指針を提供している。また、同規程における違法行為とは、クライアント又は勤務先の者等によって作為又は不作為によってあるいは故意又は故意でなく行われたか否かを問わず、すべての違法行為が対象となる。

職業会計士が違法行為に気づいた場合には、まず、自国（地域）における法規制を理解し、それに準拠することが必要である。その上で、次の行動をとることが求められる。

- ① 誠実性の原則及び職業的専門家としての行動の原則といった基本原則を遵守すること
- ② クライアント又は勤務先の経営者あるいは統治責任者（Those Charged With Governance：TCWG。日本においては監査役等）に次のことをするように促すこと
 - イ 違法行為又はその疑いを阻止し、若しくは是正し、又はそれらの影響を軽減できるようにすること
 - ロ 違法行為がまだ起きていない場合には、その違法行為を未然に防ぐこと
- ③ 必要に応じて、追加的対応策（Further action）を実施すること

この国際倫理規程は、社会的影響度の高い事業体（PIE）であると否とにかかわらず、すべての事業体に適用される。

3. 国際倫理規程の内容

(1) 国際倫理規程の対象となる法令の範囲

国際倫理規程は、職業会計士がその業務遂行に必要な研修や経験によって、習得した次のような法令を対象としている。

- ① 財務諸表の重要な数値や開示の決定に直接影響を与える法令
- ② 財務諸表に直接的な影響は与えないものの企業のビジネスや業務を行っていく上で、又は重大なペナルティを避けるのに重要な影響を与えるその他の法令

これらの対象範囲は、基本的には、国際監査基準（ISA）250号《財務諸表監査における法令の検討》と同じであるが、実際にはかなり広範囲なものと解釈される。例えば、不正、贈収賄、賄賂、マネー・ロンダリング、テロリスト・ファイナンス、犯罪行為、違法証券・金融取引、データ・プロテクション、違法な税金や年金の処理、環境破壊行為及び健康・安全の侵害に関する法令も対象範囲に含まれると解されている。

他方、適用範囲外の違法行為に当たると思われるものとして、次のようなものがある。

- ① 明らかに些細な (Clearly inconsequential) 違法行為
- ② 業務依頼人 (クライアント) 又は雇用主の事業活動に関係のない個人的な違法行為 (私的犯罪等)
- ③ 業務依頼人, 雇用主, その統治責任者・経営者又は依頼人若しくは雇用主のため, 若しくはその指揮の下で働く他の者以外による違法行為 (例えば, デューデリジェンス・レビューにおける非買収会社による違法行為)

(2) 国際倫理規程の対象

国際倫理規程は, 職業会計士を次の4つのカテゴリーに分けて, 違法行為又はその疑いに気がついた場合にとるべき手続や責任を定めている。

- ① 会計事務所等所属の職業会計士で監査に従事している者 (監査人)
- ② 会計事務所等所属の職業会計士で監査以外の業務に従事している者
- ③ 企業等所属の職業会計士で上級 (シニア) の職にある者
- ④ 企業等所属の職業会計士で上級の職にある者以外の者

かように職業会計士を4つのカテゴリーに分ける理由は, カテゴリーごとのそれぞれの権限, 影響力 (その範囲), 責任, 決定に関するレベル及び公益性の観点からの異なる期待レベルを考慮しているからである。

(3) 監査人による違法行為への対応

イ 職業的専門家としての責任を次のように遂行する。

自国 (地域) の法規制 (適切な当局への通報に関する要求事項や通報を禁止する要求事項を含む。) を理解し, 遵守する。我が国の場合でいえば, 会計監査に関連した金商法 193 条の3の「法令違反等事実発見への対応」がこれに該当する。また, 自国 (地域) の監査基準を遵守する。我が国の場合でいえば, JICPA の監査基準委員会報告書 250「財務諸表監査における法令の検討」がこれに該当する。

ロ クライアントの経営者又は統治責任者に対して違法行為又はその疑いを報告する。

イ) 経営者又は統治責任者が問題を明確に理解し, 懸念を立証又は解消し, 問題を調査できるようにする。

ロ) 経営者又は統治責任者に以下の対応を助言する。

- a) 違法行為又はその疑いに対処すること。
- b) 違法行為を未然に防ぐこと。
- c) 法令が要求する場合, 又は公共の利益のために必要とされる場合, 適切な当局に当該事項を通報すること。

ハ) 以上の手続を実施してもなお、事態が改善されない場合は、追加的対応策を実施すべきか否かにつき様々な要素を考慮して決定する。例えば、経営者又は統治責任者の対応の適切性や適時性を踏まえ、公共の利益に照らして追加的対応策が必要か否かを客観的に判断する。

必要とされる追加的対応策の内容及び範囲は、例えば、次のような様々な要因による。

- a) クライアント又は利害関係者に対して、重大な損害が生じるであろうことに関する確かな証拠
 - b) 外部の第三者に対する機密情報の開示を禁止する法令の存在
- 一連の追加的対応策は以下の対応を含み得る³⁴⁾。
- a) 法令で要求されていない場合であっても、適切な当局に当該事項を通報すること。
 - b) 監査人を辞退又は監査契約の解除を検討すること。

ハ) 利害関係者に重大な影響を及ぼすと思われる違法行為又はその疑いが切迫していることに気がついた監査人は、経営者又は統治責任者と協議すべきか否かを検討する。そして、この新規程が設定している一連の手続を踏むことなく適切な当局に直ちに通報すべきか否かについて専門的な判断をしなければならず、その結果によっては、直ちに通報する必要がある。かような通報は、国際倫理規程（セクション 140）が定める守秘義務の対象とはならない。

ニ) 監査人は、財務諸表監査業務の一環として、国際監査基準に従って、違法行為への対応に関する監査調書を作成する必要がある。なお、この調書には、違法行為への対応の目的を達成したことに関する一連の意思決定プロセスや手続等も記載する必要がある。

(4) 監査人以外の会計事務所等所属の職業会計士による違法行為への対応

倫理の基本原則は、すべての職業会計士に対して同一であり、すべての職業会計士は違法行為に対応しなければならず、知っていながら無視をしてはならない。しかしながら、基本原則の遂行をどのように行うかは、企業会計士の4つのカテゴリーの役割、職階及び影響力の範囲によって異なる。かような観点から、監査人以外の会計事務所等所属の職業

34) 追加的対応策の一つとして、監査人を辞退した場合には、在任中に気がついたクライアントの違法行為又はその疑いを後任候補監査人に伝えなければならないとされている。また、前任監査人の判断で、クライアントの同意を得なくても、違法行為に関する情報を後任候補監査人に伝えるべきと判断して伝えた場合には、法令で禁止されていない限り、監査人に引継ぎに関連した守秘義務の国際倫理規程（パラグラフ 210.14）には反しない。さらに、後任候補監査人が前任監査人から必要な情報を入手できない場合には、他の合理的手段（例えば、第三者への質問、経営者や統治責任者への調査）で、必要な情報を入手しなければならないとされている。

会計士による違法行為への対応の手続は、監査人に比してかなり簡略とされている。

4. 日本公認会計士協会の「違法行為への対応に関する指針」

(1) 概観

日本公認会計士協会は、平成30年4月13日付けで、「違法行為への対応に関する指針」(以下「対応指針」ともいう。)を発表した。

これは、「財務諸表監査における法令の検討」公開草案を経て制定したものである。具体的にいえば、日本公認会計士協会は、平成29年10月6日に「違法行為への対応に関する指針」の公開草案を公表し、意見募集を行った³⁵⁾。かかる公開草案は、2015年4月及び2016年7月にIFACにおけるIESBAの国際倫理規程が非保証業務に関する独立性及び違法行為への対応に関して改正されたことを受けたものである。そして、平成30年1月26日にも意見募集を行い³⁶⁾、都合2回にわたる公開草案の公表により広く意見を求めたのである。

対応指針は、会計事務所等所属の会員が違法行為又はその疑いに気づいた場合の対応について規定している。第1章では、全般的事項を説明し、第2章では、財務諸表監査業務に従事する会計事務所等所属の会員に関する指針を提供している。第3章では、財務諸表監査業務以外の専門業務に従事する会計事務所等所属の会員に関する指針を提供している。

対応指針の目的は次のようなものである。すなわち、会計事務所等所属の会員は、依頼人に対して財務諸表監査業務及びそれ以外の専門業務を提供する際に、違法行為又はその疑いに気づいた場合、公共の利益に資することができるよう、倫理規則19条の2《違法行為への対応》に従い職業的専門家として対応することが求められる。かかる指針は、違法行為又はその疑いに気づいた場合の会員の責任を定め、また、それに対処する際に当該事項の影響及び実行し得る対応策を検討するための指針を提供することを目的としているのである。

そして、対応指針は、公認会計士法2条《公認会計士の業務》1項及び同条2項に定められた公認会計士としての業務のすべてに適用される。なお、同指針は、「違法行為又は

35) 平成29年10月6日から11月6日までの約1か月間の意見募集であった。その他、「監査基準委員会報告書250『財務諸表監査における法令の検討』の改正について」、「監査基準委員会報告書250『財務諸表監査における法令の検討』の改正に関連する品質管理基準委員会報告書等の改正について」、「『倫理規則』の改正について」、「『職業倫理に関する解釈指針』の改正について」などの改正に対する意見募集も行っている。

36) 平成30年1月26日から2月26日までの約1か月間の意見募集であった。

その疑いに関する情報に気付いた場合に適用されるものであり、それらを発見することを要求するものではない。」と説明されている（対応指針1項）。

ここにいう「違法行為」とは、故意若しくは過失又は作為若しくは不作為を問わず、依頼人、その経営者、監査役等、従業員等又は依頼人の指示の下で働く委託先業者等のその他の者によって行われる、法令違反となる行為を指している（対応指針2項）。

我が国においては、監査人が違法行為又はその疑いにどのように対処すべきかを定める法令として、例えば、金商法及び会社法などがある。我が国における法令が本指針の規定とは異なっている場合又は範囲を超えて定められている場合には、当該法令の内容及び適切な規制当局への報告要件など、法令を十分に理解し、これに従う責任を有している。また、グループ監査においては、海外の法令を考慮する必要がある（対応指針3項）。

なお、公認会計士法27条《秘密を守る義務》に規定される守秘義務との関係も問題となるが、この点については、違法行為又はその疑いに対処する会計事務所等所属の会員は、かかる守秘義務にも従う必要がある。金商法193条の3により意見の申出を行うべき場合に該当するかどうかを検討し、該当する場合においては、当該法令に基づく意見の申出（金融庁長官への書面での提出）を行うことが求められている。また、会社法397条《監査役に対する報告》では、会計監査人は、その職務を行うに際して取締役の職務の執行に関し不正の行為又は法令若しくは定款に違反する重大な事実があることを発見したときは、遅滞なく、これを監査役に報告することが求められている（対応指針3項）。

違法行為又はその疑いに対処する場合、会計事務所等所属の会員は、自らの社会的役割を自覚し、以下の点に留意して行動しなければならない（対応指針4項）。

- (1) 誠実性の原則及び職業的専門家としての行動の原則を遵守すること
- (2) 依頼人の経営者又は必要に応じて監査役等に報告し、次の対応を促すこと
 - ① 経営者又は監査役等が、違法行為又はその疑いを阻止若しくは是正し、又はそれらの影響を軽減できるようにすること
 - ② まだ発生していない場合には、違法行為を未然に防ぐこと
- (3) 追加的な対応を行うこと

対応指針は、会計事務所等所属の会員が、以下の法令に対する違法行為又はその疑いに基づいた場合の行動規範を規定するものである（対応指針5項）。

- (1) 依頼人の財務諸表の重要な金額及び開示の決定に直接影響を及ぼすものとして一般的に認識されている法令
- (2) 依頼人の財務諸表の金額及び開示の決定に直接影響を及ぼさないが、事業運営若しくは事業継続のために、又は重大な罰則を科されないために遵守することが必要なその他の法令

対応指針が取り扱う違法行為に関連する法令は、例えば、以下の事項を扱う法令である（対応指針 6 項）。

- (1) 不正, 汚職, 贈収賄
- (2) マネーロンダリング, テロリストへの資金供与及び犯罪収益
- (3) 証券市場及び証券取引
- (4) 銀行業務並びにその他の金融商品及びサービス
- (5) 情報保護
- (6) 税金及び年金に係る債務及び支払
- (7) 環境保護
- (8) 公衆衛生及び安全

ここに、不正（(1)）や税金に係る債務及び支払（(6)）が示されている点に関心を置きたい。脱税情報はこのステージに上がるのではなかろうか。もっとも、依頼人の事業活動に関連しない個人の違法行為は本指針の対象とされていないので、納税者たる法人の事業活動に関連しない者の脱税に関する情報などについては、対応指針の射程範囲から外れることになる。

対応指針 7 項は、「違法行為は、依頼人に対し、財務諸表に重要な影響を及ぼし得る罰金、訴訟又はその他の悪影響をもたらす可能性がある。特に、そのような違法行為は、投資家、債権者、従業員又は社会一般に対し潜在的に重大な損害をもたらし得るという点で、公共の利益に対してより広範囲に影響する可能性がある。本指針の目的に照らし、重大な損害をもたらす行為には、これらの者に対して財務的に深刻な悪影響をもたらす行為のみならず、非財務的に深刻な悪影響をもたらす行為も含まれる。〔下線筆者〕」とする。あくまでも財務諸表に重要な影響を及ぼすか否かに問題関心があるのであるが、「公共の利益」が問題視されていないわけでは決してない。しかしながら、例えば、違法行為が「公共の利益」を毀損するおそれがあるからではなく、罰金や訴訟が財務諸表に影響を及ぼすところ、かかる違法行為は投資家、債権者、従業員、社会一般への影響を及ぼすというコンテキストである。あくまでも、関心事項は、「財務的に深刻な悪影響」である。

違法行為又はその疑いの内容及び依頼人、利害関係者又は社会一般に対する金額的又はその他の影響から判断して、明らかに重要性のない事項については、会計事務所等所属の会員がそれに気づいたとしても、対応指針の遵守は求められていない（対応指針 8 項）。

「依頼人の経営者及び監査役等の責任」については、「法令に従った事業活動が行われることを確保することは、依頼人の経営者の責任であり、取締役会及び監査役等にはこれを

監視する責任がある。また、依頼人、その経営者、監査役等、従業員等又は依頼人の指示の下で働く委託先業者等のその他の者によって行われる違法行為を発見し、これに対処することも、経営者及び取締役会並びに監査役等の責任である。」と説明されている（対応指針 10 項）。

また、「会計事務所等所属の会員の責任」について、対応指針 11 項は、「会計事務所等所属の会員は、本指針の適用対象となる事項に気付いた場合、当該事項についての自身の理解及び依頼人、投資家、債権者、従業員又は社会一般に対してもたらし得る損害を考慮して、本指針を遵守するために必要な措置を適時に講じなければならない。」とする。

(2) 財務諸表監査業務に従事する公認会計士が違法行為等に基づいた場合の対応

財務諸表監査業務に従事する会計事務所等所属の会員（以下、単に「会員」ともいう。）は、違法行為又はその疑いに関する情報に基づいた場合、財務諸表監査業務の実施過程又はそれ以外の様々な情報源から気づいた場合のいずれの場合においても、行為の内容及び当該行為が発生した、又は発生し得る状況など、当該事項を理解しなければならない（対応指針 12 項）。

会員には、専門的な知識を有し、職業的専門家としての判断及び専門的能力を行使することが求められているが、財務諸表監査業務の実施のために要求される水準以上の法令に関する知識を有することまでは求められていない。ある行為が違法行為となるかどうかは、最終的に裁判所によって判断されるものである。会員は、当該事項の内容及び重要性を踏まえ、必要に応じて、適切な者に助言を求めることが考えられる。例えば、会計事務所等内の他の者、ネットワーク・ファーム又は法律専門家等が考えられる。この場合、会計事務所等が定める方針及び手続に留意する（対応指針 13 項）。

会員は、違法行為が発生した、若しくは発生し得ると認識し、又はその疑いを持った場合、適切な階層の経営者及び必要に応じて監査役等と当該事項について「協議」しなければならないとしている（対応指針 14 項）。

ここにいう「協議」は、会員が、問題となる事項に関連する事実及び状況並びにその潜在的な影響につき、より一層の理解をすることに資するものである。また、当該協議は、経営者又は監査役等に当該事項の調査を促すものでもある（対応指針 15 項）。

どの階層の経営者と協議すべきかについては、職業的専門家としての判断による。考慮すべき事項は、例えば、以下のとおりである（対応指針 16 項）。

- (1) 当該事項の内容及び状況
- (2) 関与している者又は関与の可能性がある者
- (3) 共謀の可能性

- (4) 当該事項の潜在的な影響
- (5) 当該階層の経営者が問題を調査し、適切な対応策を講ずることが可能かどうか

協議すべき適切な階層の経営者は、通常、当該事項に関与している者又は関与の可能性がある者よりも少なくとも一階層上位の者である。会員は、経営者が違法行為又はその疑いに関与していると考えられる場合、当該事項を監査役等と協議しなければならない。会員は、適切と考える場合には、内部監査人と当該事項を協議することも検討する。グループ監査の場合、適切な階層は、財務諸表監査業務の依頼人（以下、単に「依頼人」ともいう。）を支配する事業体の経営者である場合がある（対応指針 17 項）。

会員は、経営者及び必要に応じて監査役等と違法行為又はその疑いについて協議する際に、経営者又は監査役等が対応策を講じていない場合には、以下の目的のために適切かつ適時の対応策が講じられるように、経営者又は監査役等に要請しなければならない（対応指針 18 項）。

- (1) 違法行為を阻止若しくは是正し、又はそれらの影響を軽減すること
- (2) まだ発生していない場合には違法行為を未然に防ぐこと
- (3) 法令が要求する場合又は公共の利益のために必要な場合、適切な規制当局に当該事項を報告すること

会員は、依頼人の経営者及び監査役等が違法行為又はその疑いに関連する法令上の責任を理解しているかどうかを検討しなければならない。理解していない場合において、会員は、適切な情報をどのようにしたら入手できるかについて協議を行うこと、又は法律専門家から助言を得ることを要請する場合があります（対応指針 19 項）。

会員は、以下の事項を遵守しなければならない（対応指針 20 項）。

- (1) 適用される法令。適切な規制当局に違法行為又はその疑いを報告することを規定する法令が含まれる。例えば、金融商品取引法第 193 条の 3 に基づく意見の申出義務がある。この場合、報告期限が定められている点にも留意が必要である。
- (2) 以下の事項に関する要求事項を含む、適用される監査基準に基づく要求事項
 - ① 不正を含む違法行為の識別及び対応
 - ② 監査役等とのコミュニケーション
 - ③ 違法行為又はその疑いが監査報告書に及ぼす影響の検討

会員は、経営者及び必要に応じて監査役等の対応の適切性を評価しなければならない（対応指針 23 項）。

経営者及び必要に応じて監査役等の対応の適切性を評価する際に検討すべき事項は、例

えば、以下の事項である（対応指針 24 項）。

- (1) 対応は適時か
- (2) 違法行為又はその疑いが十分に調査されているか
- (3) 違法行為を阻止若しくは是正し、若しくはそれらの影響を軽減するための対応策が講じられている、又は講じられる予定であるか
- (4) 違法行為が発生していない場合、違法行為を未然に防ぐための対応策が講じられている、又は講じられる予定であるか
- (5) 例えば、追加的な内部統制や教育といった、再発リスクを減らすための適切な措置が講じられている、又は講じられる予定であるか
- (6) 報告することが適切である場合に、違法行為又はその疑いが適切な規制当局に報告されたか。報告されている場合には、その報告が十分であると考えられるか

会員は、経営者及び必要に応じて監査役等の対応を踏まえ、追加的な対応を行うことが必要かどうかを判断しなければならない（対応指針 25 項）。

追加的な対応を行うことの必要性の判断に当たっては、以下の事項を含む、様々な要因を考慮する（対応指針 26 項）。

- (1) 法令のフレームワーク
- (2) 当該事項の緊急性
- (3) 依頼人において当該事項がどの程度広範囲に行われているか
- (4) 会員が、経営者及び監査役等の誠実性について、引き続き信頼できるかどうか
- (5) 違法行為又はその疑いが再発し得るかどうか
- (6) 依頼人、投資家、債権者、従業員又は社会一般に対して、実際に又は潜在的に重大な損害が生じることを示す確かな証拠があるかどうか

経営者及び監査役等の誠実性に疑義が生じる状況は、例えば、以下の場合である（対応指針 27 項）。

- (1) 会員が、経営者若しくは監査役等が違法行為に関与している、若しくは関与しようとしているという疑いを持っている場合又はその証拠を入手している場合
- (2) 経営者又は監査役等が違法行為を認識しているにもかかわらず、法令に反して、合理的な期間内に適切な規制当局に当該事項を報告していない、又は報告することを承認していないことを会員が知った場合

会員は、追加的な対応を行うことの必要性を判断するに当たって、職業的専門家としての判断を行使し、事情に精通し、合理的な判断を行うことができる第三者が、その時点で

知り得る事実と状況をすべて考量し、会員が公共の利益のために適切に行動していると結論付ける可能性が高いかどうかを勘案しなければならない（対応指針 28 項）。

会員による追加的な対応には、例えば、法令で許容されている場合に、業務を辞退又は契約を解除することが挙げられる（対応指針 29 項）。

当該事項の検討には法的な分析及び複雑な判断を伴う可能性があるため、会員は、適切な者に助言を求めることを検討する場合がある。例えば、会計事務所等の内部で協議すること、又は、どのような追加的な対応を取り得るか、及び業務を辞退若しくは契約を解除することなどによる職業的若しくは法的影響を理解するために法律専門家から法的助言を得ることが考えられる。この場合、会計事務所等が定める方針及び手続に留意する（対応指針 31 項）。

そのほか、財務諸表監査業務以外の専門業務に従事する会計事務所等所属の会員が違法行為又はその疑いに関する情報に気づいた場合の対応についても、対応指針は明定している（対応指針 34 項～ 38 項）³⁷⁾。

37) 財務諸表監査業務以外の専門業務（以下「非監査業務」という。）に従事する会計事務所等所属の会員は、違法行為又はその疑いに関する情報に気づいた場合、行為の内容及び当該行為が発生した、又は発生し得る状況など、当該事項を理解することに努めなければならない（対応指針 34 項）。

会員には、専門的な知識を有し、職業的専門家としての判断及び専門的能力を行使することが求められているが、非監査業務の実施のために要求される水準以上の法令に関する理解を有することまでは求められていない。ある行為が違法行為となるかどうかは、最終的に裁判所によって判断されるものである。会員は、当該事項の内容及び重要性を踏まえ、必要に応じて、適切な者に助言を求めることが考えられる。例えば、会計事務所等内の他の者、ネットワーク・ファーム又は法律専門家等が考えられる。この場合、会計事務所等が定める方針及び手続に留意する（対応指針 35 項）。

会員は、違法行為が発生した、若しくは発生し得ると認識し、又はその疑いを持った場合、適切な階層の経営者と当該事項について協議しなければならない。また、可能であり、かつ適切な場合には、監査役等と当該事項について協議しなければならない（対応指針 36 項）。

ここにいう協議は、会員が、問題となる事項に関連する事実及び状況並びにその潜在的な影響を、より一層理解することに資するものである。また、当該協議は、経営者又は監査役等に当該事項の調査を促すものでもある（対応指針 37 項）。

どの階層の経営者と協議すべきかについては、職業的専門家としての判断による。考慮すべき事項は、例えば、以下のとおりである（対応指針 38 項）。

- ① 当該事項の内容及び状況
- ② 関与している者又は関与の可能性がある者
- ③ 共謀の可能性
- ④ 当該事項の潜在的な影響
- ⑤ 当該階層の経営者が問題を調査し、適切な対応策を講ずることが可能かどうか

V 特定公益通報制度

1. 概 観

公益通報者保護法は、公益通報をしたことを理由とする公益通報者の解雇の無効等並びに公益通報に関し事業者及び行政機関がとるべき措置を定めることにより、公益通報者の保護を図るとともに、国民の生命、身体、財産その他の利益の保護に関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目的としている（保護法1）。ここにいう「公益通報」とは、労働者³⁸⁾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³⁹⁾又は当該労務提供先の事業に従事する場合におけるその役員、従業員、代理人その他の者について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、当該労務提供先若しくは当該労務提供先があらかじめ定めた者（以下「労務提供先等」という。）、当該通報対象事実について処分⁴⁰⁾若しくは勧告等⁴¹⁾をする権限を有する行政機関又は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⁴²⁾に通報することをいう（保護法2①）。

また、公益通報者保護法の対象となる「通報対象事実」とは、次のいずれかの事実をいうとされている（保護法2③）。

- ① 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関わる法律として別表に掲げるものに規定する罪の犯罪行為の事実
- ② 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①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

38) ここにいう「労働者」とは、労働基準法9条《定義》に規定する労働者をいう（保護法2①）。

39) ここにいう「労務提供先」とは、次のいずれかに掲げる事業者をいう（保護法2①）。

- ① 当該労働者を自ら使用する事業者（次の②及び③に掲げる事業者を除く。）
- ② 当該労働者が派遣労働者である場合において、当該派遣労働者に係る労働者派遣の役務の提供を受ける事業者
- ③ 上記①②に掲げる事業者が他の事業者との請負契約その他の契約に基づいて事業を行う場合において、当該労働者が当該事業に従事するときにおける当該他の事業者

40) ここにいう「処分」とは、命令、取消しその他公権力の行使に当たる行為をいう（保護法2①）。

41) ここにいう「勧告等」とは、勧告その他処分に当たらない行為をいう（保護法2①）。

42) 当該通報対象事実により被害を受け又は受けるおそれがある者を含み、当該労務提供先の競争上の地位その他正当な利益を害するおそれがある者を除く（保護法2①）。

ここでは、対象となる法律が別表に列挙されているわけであるが、かかる別表において、所得税法や法人税法といった各個別租税法が含まれていないことに注目したい。すなわち、所得税法違反や法人税法違反に関する情報については公益通報者保護法の適用の対象となっていないのである。もっとも、脱税通報についての内部通報者保護が現行法制下において既に図られているのであれば何ら問題はないのであるが、果たしてそうであろうか。以下では、城南信用金庫事件を素材にこの点を確認してみたい。

2. 脱税情報に係る内部通報を巡る問題

(1) 城南信用金庫事件

内部告発に係る裁判例として、信用金庫会長の脱税疑惑を告発するため、同金庫の元専務理事（被告人B）が同金庫の支店長（被告人A）らと共謀した上、同支店長が、同会長等の預金残高明細等を用紙に印字した上、同元専務理事宛の封筒に封入して窃取した事案である、いわゆる城南信用金庫事件東京地裁平成9年12月5日判決（判時1634号155頁）がある。

この事件において、被告人らの弁護人は、本件につき窃盗罪は成立せず、被告人らは無罪であると主張した。すなわち、①本件書類に化体されている「情報」は、私人のプライバシー情報にすぎず、現行法上財産犯に対する保護の対象とされるものではなく、企業秘密としても、経済的価値がなく、少なくとも刑法で保護するに値するほどの経済的価値がない。また、②被告人Aは、本件書類について、管理及び処分の権限を与えられ、本件書類を占有していたもので、同人に窃盗罪は成立せず、したがって、被告人Bについても窃盗罪の共犯は成立しない。加えて、③被告人Bの本件行為は、会長の脱税疑惑を告発するために行ったものであるから、社会的に相当な行為であり保護されるべきであるなどと主張した。

これに対し、東京地裁は、「金庫の顧客の預金残高明細等を記載した本件書類について窃盗罪の成否を検討すべきこととなるところ、右情報を内容とする本件書類が窃盗罪における財物に当たることは明らかである」し、「本件書類は、業務上の必要がないにもかかわらず、第三者に漏出させる目的で作出したものであるから、……究極的に理事長が管理するものであり、その占有に属するものと解するのが相当である。」とした。そして、脱税疑惑告発のためであったという点については、「違法性阻却事由がある旨の主張のようであるが、被告人Bの本件行為が所論の目的に出たものであったとしても、違法性を阻却する余地のないことは明白である。」として、有罪と判断している。なお、脱税疑惑告発のためであったという点については、量刑事情においても情状酌量とされていない。このように、同地裁は、元専務理事らに窃盗罪の成立を認め有罪とした。弁護側は、本件行

為は脱税疑惑の告発という社会的に相当な行為であって保護されるべきと主張したが、違法性を阻却する余地はないとして、かかる主張は排斥されたのである⁴³⁾。

これまで、内部告発の正当性の判断については、①内容の真実性、②告発の目的（公益性）、③告発の手段という要素が総合的に検討され、かかる内部告発の正当性が判断されるとされてきた（東京地裁平成7年11月27日判決・判時1562号126頁）が⁴⁴⁾、⁴⁵⁾、上記事件において②の公益性の要素は窃盗罪の成立を判断するに当たり何らの影響も与えていないのである。

この点について、角田邦重教授は、名誉棄損に関するこれまでの判例が「専ら公益を図る目的」であって、それが真実性の証明があれば罰しないとしてきたところ、公益通報者保護法が「不正の目的でなく行われたものであればよい」との立場を明確にしたことについて、「『不正の目的』でなされたことの証明責任は使用者にあることが明確になった意味は小さくないであろう。」と評価される⁴⁶⁾。

（2）脱税への拡張論

このように、城南信用金庫事件における上記東京地裁の判断を踏まえると、脱税疑惑の告発のために企業情報やプライバシー情報を入手することにつき法律上の制約が所在していることは否めない。そうであるのであれば、脱税に対する告発を奨励する意味からも、公益通報者保護法の活用が考えられるところであるが、既述のとおり、同法が対象としている通報対象に租税法は含まれていないのである。すなわち、公益通報者保護法2条《定義》3項は「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」が通報対象事実であると規定し、同別表は一定の法律⁴⁷⁾を規定している。

43) 高橋正俊「公益通報者保護法編（3/最終回）内部告発に関する裁判例と公益通報者保護について」先見労務管理44巻1298号36ページ（2006）参照。

44) この点については、長谷川聡「内部告発と公益通報者保護法（6）労働者個人が主体となる内部告発の正当性の判断枠組み—医療法人思誠会（富里病院）事件」時の法令1770号46ページ以下（2006）参照。

45) 羽生正宗「内部通報を促進する意思決定モデルの枠組み」社会システム研究5号110ページ（2007）も参照。これによれば、「公益通報者保護法では、まず通報対象事実が列举された法令違反に限定された上で、『公益性』が必要とされる。その上で通報先との関係において、通報の『真実性・真実相当性』の要件、及び外部通報の「相当性」要件が整序されている。」と説明される。

46) 角田邦重「内部告発と公益通報者保護法（完）公益通報者保護法定着への課題」時の法令1782号54ページ（2007）。

47) 同別表にいう「一定の法律」とは、以下のとおりである。

その別表8号は、「前各号に掲げるもののほか、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政令で定めるもの」として政令委任をしている。これを受けて、「別表第8号の法律を定める政令」は468の法律を対象としているが（平成30年11月15日現在）、租税法は一つも同号に掲げられていないのである。もっとも、「税理士法（昭和26年法律第237号）」（同令109号）や「酒税の保全及び酒類業組合等に関する法律（昭和28年法律第7号）」（同令125号）を租税法と呼べなくはないが、これら以外の所得税法や法人税法といった一般の租税法は掲げられていないのである。

阿部泰隆教授は、通報対象事実について、「国民の生命、身体、財産、環境の保全、公正な競争の確保その他の利益の保護にかかわる法律にまで拡大された。しかし、選挙違反や脱税は挙げられていない。これは政治がらみなので、国会を通りにくいといった配慮が働いているのではないか、という話もある。」とされる⁴⁸⁾。この点について、松本恒雄教授は、「ただし、『個人の生命、身体、財産その他の利益の保護』に関する法律という縛りがあることから、このいずれにも入らない脱税や政治資金規正法違反などは対象とならない。」と説明されている^{49), 50)}。

これに対し、小西啓文教授は「公益観」から説明される。すなわち、租税法が対象に含まれていないのは、「各種税法や政治資金規正法が『専ら国家の機能にかかわる法律（国家の機能について定めることが直接的な目的）』であることを理由にする対応である」とし、その背景に「消費者政策の一環として立法作業がなされたことと深い関係があるものと考えられる。」とされる。そして、たとえ公益通報者保護法1条《目的》に掲げる国民の生命の保護等とは直接関係がなくても『国民生活の安定及び社会経済の健全な発展に資する』ことは疑いようのない各種税法や政治資金規正法の違反を通報対象事実を含めな

-
- 一 刑法（明治40年法律第45号）
 - 二 食品衛生法（昭和22年法律第233号）
 - 三 金融商品取引法（昭和23年法律第25号）
 - 四 農林物資の規格化等に関する法律（昭和25年法律第175号）
 - 五 大気汚染防止法（昭和43年法律第97号）
 - 六 廃棄物の処理及び清掃に関する法律（昭和45年法律第137号）
 - 七 個人情報の保護に関する法律（平成15年法律第57号）

48) 阿部泰隆「公益通報者保護法（内部告発者保護制度）のしくみと対応方法」自治実務セミナー43巻4号5ページ（2004）。

49) 松本恒雄「公益通報者保護法の施行に当たって」月刊国民生活36巻4号28ページ（2006）。

50) 通報対象事実範囲については、大内伸哉「公益通報 公益通報者保護法 Q&A（上）」労務事情43巻1090号16ページ以下（2006）も参照。

かったのは、『法令の規定の遵守』（つまり企業のコンプライアンス向上）をあくまで消費者の利益擁護の観点から必要なものととらえ、消費者利益とは無関係な企業の不正行為の通報にまで公益性を見て取らなかった表れではないか。ここに日本法の公益観の特徴と限界を見て取れよう。」と述べられる⁵¹⁾。

このように、現行法上の内部通報者保護制度の限界を析出することができる。

かような問題関心から、公認会計士に課されている責務などを参考とし、ここに租税の専門家である税理士を通じた通報制度の創設を検討すべきとの所見に辿り着くのである。

51) 小西啓文「内部告発と公益通報者保護法（4）公益通報者保護法の概要と検討課題」時の法令1766号63ページ（2006）。