

論 説

シャープ税制勧告における会計

村 瀬 儀 祐

はじめに

- 1 シャープ税制勧告における会計の位置
- 2 シャープ税制勧告の受容過程
- 3 セルフ・アセスメント制度の日本的編成
おわりに

はじめに

第2次世界大戦後の日本における一連の会計制度改革は、税制改革とりわけ1949年7月と1950年11月との第1次と第2次にわたる「シャープ使節団日本税制報告書」による勧告のもとに推進せられた、といってもよい。戦後日本における会計制度改革のプログラムは、詳細にわたってとはいえないが、少なくとも基本的な骨格については、シャープ税制勧告に見出される、といってもいいすぎではない。本稿は、戦後日本における会計制度改革の性格を検討するその手はじめとして、シャープ税制勧告において会計がいかなる位置を与えられていたか、その論理を忠実に追跡するとともに、その後の日本会計制度の展開におけるその論理の受容の日本的な特殊性を明らかにし、あわせて、税に対して会計のもつ制度的関係を明らかにしようとするものである。

1 シャープ税制勧告における会計の位置

シャープ税制勧告は、戦後の日本の税制改革における指針を示したもので、直接、会計制度の改革を扱ったものではない。しかし、それが勧告する税制改

革は、一連の会計制度改革を基本的な前提条件としている点で、シャープ税制勧告は、実質的に戦後日本の会計制度改革に大きく関係していると見なければならない。そこで、まず、シャープ勧告において、会計がいかなる論理上の位置づけをされていたかみていくことにする。シャープ勧告における会計の位置は、(1)会計原則と、(2)会計プロフェッションとに関連する以下の論理のもとに展開されている。

(1) 会計原則

シャープ税制勧告は、所得税中心の国税体系を勧告し、戦後日本の税制改革の基本的枠組を設定した。シャープ勧告において「所得税 (income tax)」とは、「個人所得税 (personal income tax)」と「法人所得税 (corporation income tax)」との双方を含むものとして用いられている。この所得税中心の税体系を勧告するにあたって、シャープ使節団報告は、「セルフ・アセスメント (self-assessment)」の論理を中心にすえている。シャープ勧告は、次のように述べている。

「所得税の執行面の成功は、まったく納税者の自発的協力にかかっている。納税者は自分の課税さるべき事情、また自分の所得額を最もよく知っている。納税者の所得を算定に必要な資料が自発的に提出されることをセルフ・アセスメントと呼ぶ。」⁽¹⁾

すなわち、所得税は、行政担当官によって、「税額決定をかけ引きを介在させて、ほとんど腕づくで徴税するような方式」⁽²⁾ によって賦課されてはならず、また、来るべき会計年度の所得税収入の推計を各税務署の管轄する各地域ごとに決定し、行政担当官によって天下り式に賦課するいわゆる「目標制度」と呼ばれる方式にもとづくものであってならない。所得税額は、「経営者や相当の生計を営むすべての納税者が帳簿を記録し、公平に関するかなり複雑な問題を慎重に論究する自発的意思にもとづいた近代的システムにもとづくもの」⁽³⁾ でなければならない、とする。すなわちセルフ・アセスメントの制度にあっては、納税者の正確な帳簿記録が決定的意義をもち、これなくしてシャウ

プ使節団による税制改革勧告は意味をなさないものとなる。

「自己賦課制度における適正な納税者の協力は、納税者が自分の所得を算定するために正確な帳簿と記録をつける場合のみ可能であることは自明の理である。今日、日本における帳簿記録は、なげかわしい状態にある。多くの企業では、帳簿記録をまったくもたない。他の企業については、それらは有り余るほど沢山もっていて、納税者のみがどれが本当のもので、どれが仮面にすぎないか知っている。その結果は悪循環となる。税務官吏は、正確な信頼できる帳簿がないということで、標準率およびその他の平均額を基礎とする官庁査定（office assessment）によるしかないと主張する。納税者は、また、税務官吏が帳簿を信用しないから、たとえ、納税者が帳簿を記録する能力をもっているとしても、それをするに意味がない、という。この循環はたち切らなければならない。納税者が帳簿をもち、正確に記帳し、その正確な帳簿を税のために使用するように奨励、援助するようあらゆる努力と工夫を傾注しなければならない。同様に、税務官吏がそのような正確な帳簿によって表明された報告を尊重するよう、あらゆる努力と工夫を傾注しなければならない。」⁽⁴⁾

このようなセルフ・アセスメントの制度のもとでは、採用される会計処理も画一的なものであってはならず、日本における産業の形態に適合した方式を「納税者の選択によって使用できる」⁽⁵⁾よう、「合理的な範囲の自由を与えるようにすべきである」⁽⁶⁾とされる。ただし、納税者の選択によって採用された特定の会計方式は、「それ以降、一貫してその方式を採用すること」⁽⁷⁾とされている。この主張のもとに、従来、棚卸資産会計については平均原価法のみを認め、また、固定資産減価償却会計については定率法のみを認めるというような租税法の画一的なあり方はあらためられ、もっと多様な方式を認めるべきであり、さらに貸倒引当金設定額の損金算入も認めるべきであるとするのである。これは、今日の言葉でいう自主的経理の主張である。（またシャープ勧告は、臨時の措置として、適正な減価償却費の計上を唱えて、固定資産の評価替えを勧告している。）

このようにシャープ勧告は、納税者の会計方法の選択にもとづいて作成された帳簿記録にもとづいて所得税が算定されることを勧告しているが、この場合、「租税法は、一定の所得税額をこえるすべての法人ならびに個人業者の申告書には、公認会計士によって証明された貸借対照表と損益計算書、およびその他のある種の資料を添付することを要件とするように改正されるべきであ

る」⁽³⁾としている。シャープ勧告は、とくに個人業者については、「青色申告用紙 (“blue form” device)」の方法によって帳簿を記帳することを奨励すべきことを勧告し、この「青色申告用紙で申告する納税者は、その帳簿を検査しないで更正決定されない」⁽⁹⁾ことを強調している。

この場合、納税者の帳簿記録に関連して、シャープ勧告は、「合理的な会計の基準 (reasonable standards of accounting)⁽¹⁰⁾」の必要性を唱えている。シャープ勧告にあっては、この会計基準の設定は、租税法によって扱われるものとされない。それは、証券取引法 (1984年成立) によって設けられた独立の政府組織である証券取引委員会によって、「規則 (regulation)」として発表せられるべきものとされる。

「証券取引委員会も会計基準の改善に指導的役割を演じなければならない。同委員会には、種々の財務諸表の様式を規定する権限をもっているから、会計慣行 (accounting practices) の発展に大いに貢献しうるすぐれた立場にある。同委員会は、会計基準を規則として発表するようにすべきである。他の国における経験では、このような会計基準の規定が会計慣行を大きく改善したことは、すでに証明されているところである。このように証券取引委員会が会計基準に関する規則を発表することは、日本において必要とされる改善を達成するための最も効果的な第1歩となるだろう。」⁽¹¹⁾

証券取引委員会は、会計基準の設定によって会計慣行の発展に貢献する役割をもつものであるから、同委員会を構成するスタッフについては、シャープ勧告は会計慣行に通じた「公認会計士をその専任職員として採用できるよう十分な資金を割り当てるべきである」⁽¹²⁾と勧告している。

またシャープ勧告は、「日本の会計慣行を改善するために組織的な努力がなされなければならない」⁽¹³⁾として、独立の諮問機関として会計基準改善委員会の発展を計る必要があるとしている。会計基準改善委員会は、政府と私人とによる会計基準に関心をもつものの利益代表によって構成され、当委員会の勧告は、「その権威が委員個人の能力と活動の質にもとづいた諮問的性格のみをもつべきである」⁽¹⁴⁾としている。

以上にみてきたように、シャープ勧告においては、会計原則は所得税のセル

フ・アセスメント・システムに必要な制度装置として位置づけられている。シャープ勧告にあっては、租税法による会計方法の画一的な適用は排除されるべきものとされる。納税者によるセルフ・アセスメントを強調することにより、会計方法の採用については、納税者に「合理的な範囲の自由」が保証され、納税者自身の状態に適合した会計方法の自主的選択、自主的経理が強調される。会計基準は、まさに、このような納税者による会計方法を選択する場合の認められる幅を示すものであり、租税法によって画一的に規定されるものとはされない。会計基準は、それに関係する利害代表によって構成される独立の諮問機関（会計基準改善委員会）によるその能力と活動の質のみに権威をおいた勧告を背景にして、公認会計士の資格をもつ専任職員を擁する独立の行政組織である証券取引委員会が定めるべきものとされる。

このようなシャープ勧告における会計原則の論理上の位置づけから、そこでは、会計士の「プロフェッション (profession)」としての職業上の自律性をもった役割がおのづと重要な意味をもつことになる。なぜなら、セルフ・アセスメントの論理の会計部面での表現ともいえる自主的経理の論理は、採用された会計方式の適正性を判断する基準（会計原則）を必要とすると同時に、その適正性を立証する会計士のプロフェッショナル性を前提にしなければなりたないからである。そうでなければ、自主的経理は、単なる恣意的経理となり、制度上の意義をもちえない。

(2) 会計プロフェッション

シャープ勧告は、所得税中心の税体系を勧告するにあたって、会計士がプロフェッションとしての社会的な職業上の地位をもつことを不可欠の課題としている。なぜなら「公認会計士の称号を担う者に対する信頼は、近代税務行政に不可欠な会計制度のよってたつ基礎をなすものであるからである。この基礎が不適当ならばこの会計制度は崩壊するのである」。⁽¹⁵⁾しかし、日本においては、プロフェッショナルとしての会計士は、おそろしく未発達な状態にあり、これ

を改善することが緊急な課題である、としている。

「近代所得税の税務行政を成功させるには、一定の資格を有する独立の会計プロフェッションを必要とする。そのような税務行政を遂行するうえで必要な諸施策のうち、日本の当面する大問題の一つは、そのようなプロフェッションをほとんどまったく欠いている、ということである。たとえば、アメリカまたはイギリスの標準の意味でいうような公認会計士の技術に練達した独立の公認会計士は、ほとんど存在しない。さらに、一部は長期の戦争と、したがって諸外国の近年の進歩と発展を継承できなかった結果として、会計基準はいちじるしく退化してしまった。かくて、近代会計の応用を利用できる独立の会計プロフェッションが日本において発達することが決定的に重要である。」⁽¹⁶⁾

シャープ勧告にあつては、公認会計士は、プロフェッションとして、「高い能力をもった真に適格な人格」⁽¹⁷⁾に限定されるべきであり、その資格を承認する会計士審査委員会も、大蔵省の一般的な管轄の下にある独立の委員会の組織編成でもって、プロフェッショナルの基準にそくして「高い能力と疑いない高潔さを有する人」⁽¹⁸⁾によって運営されるべきである、としている。そして「計理士 (public accountant) としての従来の実務では、公認会計士の資格を与えるには不十分である」⁽¹⁹⁾としている。

シャープ勧告によれば、一定の所得額をこえるすべての法人および個人業者の税申告には、独立の公認会計士の監査証明のついた財務諸表を提出するよう求めるべきであるとされる。もちろん、ここでの公認会計士による監査とは、税務目的のための税務監査を意味するものでなく、証券取引委員会が証券を発行する法人または取引所で取引する法人に対して求めている監査であり、シャープ勧告は、証券取引委員会が法人に求めている公認会計士による監査証明に税務当局が依存することを勧告しているのである。

シャープ勧告にあつては、公認会計士は、監査の業務以外に、納税者の代理業務をつとめることものもぞましいことである、としている。シャープ勧告は、日本における税務代理人がきわめて問題の多い状態にあるとし、納税者の代理業務がプロフェッショナルとしての社会的職業的能力と資格をもつものによって行なわれるべきことを勧告している。

「少数の弁護士とそれよりも多い会計士 (public accountant) は、税務代理士 (tax practitioner) としてのライセンスを受けているが、この業務の大部分は、以前に税務官吏であった者によって行なわれている。現在、純所得の客観的な確定が不十分で、これにともなって税務所と納税者との交渉が重要性を増してきた結果、主として納税者の代理としての税務専門家 (tax technician) としてよりもむしろ上手な取引者 (skilled negotiator) ができあがっている。ある場合においては、この『取引者』という用語は、『買収 (fixing)』、取賄 (bribery) およびこれに類似するものを意味する婉曲な語句である。

もし単にえこひいきまたは寛大を得るために交渉するのではなくて、納税者の代理を立派につとめ、税務官吏をして法律にしたがって行動することを助ける積極的で見聞の広いプロフェッショナルなグループが存在すれば、適正な税務行政はより容易に生れるであろう。また、適正な税務行政を行なうためには、税務官吏に対抗するのに税務官吏と同じ程度の精通度をもってしようとするれば、かかるプロフェッショナルなグループの援助を得ることが必要である。したがって、税務代理士クラスの基準が大きく引き上げられることが重要である。』⁽²⁰⁾

シャープ勧告にあっては、この納税者の代理人は、納税者の権利を擁護し、税務行政がひきおこす誤謬をチェックする役割をもつものとして位置づけられている。すなわち、

「能率的な租税制度は、税務当局に対して納税者を代理する資格あるプロフェッショナルなグループの存在を必要とする。このような代理は、個人納税者に、その個々の事件において、税務行政上の誤謬に対して必要な保護を与えるものである。加えるに、このプロフェッショナルなグループは、行政制度について見識のある批判を加える能力があるから、このような制度は、行政事務全般にわたる牽制として役立つのである。その結果、行政能率を増進させ、決定を一層公正ならしめるために、絶えず必要な刺激が与えられることになる。』⁽²¹⁾

以上にみたように、シャープ勧告にあっては、会計士がプロフェッションとしての独立性とその能力をもつことが、自らが勧告する税制改革の前提条件であるとされている。シャープ勧告におけるセルフ・アセスメントの論理は、会計士のプロフェッショナル性の前提なくしては、成立しえない。すなわち、セルフ・アセスメントのもとでの納税者による自主的経理は、その自主的経理の適正性を立証する会計士のプロフェッショナルな権威なくしては、制度的意味を

もちえない。会計士のプロフェッショナル性は、会計原則とともに、セルフ・アセスメントの論理の脈路のなかにあって重要な位置をしめるキー・ワードである。

注

- (1) **Report on Japanese Taxation by the Shoup Mission, General Headquarters Supreme Commander for the Allied Powers, Tokyo, Japan, September 1949, P. D 4.**

本稿は、シャープ勧告の論理面を扱うために、本勧告に添付されている公式の訳文にこだわらず、私自身による訳をあてることにする。

- (2) **Secound Report on Japanese Taxion by the Shoup Mission, 大蔵省, 1950年9月, P. 47.**
- (3) **Op. cit., P. i.**
- (4) **Ibid., P. D56.**
- (5) **Ibid., P. 136.**
- (6) **Ibid., P. 138.**
- (7) **Ibid., P. 136.**
- (8)(9) **Ibid., P. 227.**
- ~~(10)~~ **Ibid., P. 225.**
- (11) **Ibid., P. D53.**
- ~~(12)~~ **Ibid., PP. 224—225.**
- ~~(13)(14)(15)~~ **Ibid., P. D52.**
- ~~(16)(17)(18)(19)~~ **Ibid., P. D50.**
- ~~(20)~~ **Ibid., PP. 62—63.**
- ~~(21)~~ **Secound Report on Japanese Taxation by the Shoup Mission, P. 75.**

2 シャープ税制勧告の受容過程

シャープ税制勧告においては、セルフ・アセスメントの論理を基礎に、会計原則（基準）の設定と会計士のプロフェッショナルな能力に裏うちされた自主的経理の論理が展開されている。このような論理は、アメリカにおける税制度と会計制度をモデルにしたものであると思われる。

アメリカにおいては、セルフ・アセスメントの論理は、税制度が生成すると

ともに展開されてきたものである。⁽¹⁾ この論理は、所得税（法人所得税，個人所得税）の制定にあたっても引きつがれた。1909年の所得税法（法人所得税法，個人所得税法）が実行されてまもなく，1918年の内国歳入法の条文には，「課税所得は納税者によって規則的に採用されている会計方法に一致して計算すべきである」⁽²⁾ と規定し，さらに1928年には次のような規定が歳入法の規則として明文化され，このような規定は今日にいたるまで引きつがれている。

「すべての納税者に対してどのような画一的な会計方法も規定することはできず，また，法は納税者が自己の判断において自己に最も適合した会計方法と制度を採用するよう期待する。」⁽³⁾

この規定においては，法による所得税額算定方法の画一的な統制はひかえられ，会計慣行にもとづいた納税者による自主的経理が尊重されている。このような自主的経理重視の論理のもとでは，「一般に認められた会計原則」が重要な制度的意義をもつ。「一般に認められた会計原則」は，実際の会計慣行より生れ，「一般的承認可能性（general acceptability）」をもった会計実務のこととされている。この「一般に認められた会計原則」は，特定の法の成文法規範の権威にもとづいて演繹される性質のものではなく，それとは対照的に，「企業の実際の慣行のなかで生成した，会計プロフェッションの文献のなかに反映されている幅広い概念である」⁽⁴⁾ とされている。この「一般に認められた会計原則」は，慣行としての実務的有用性とそのことにもとづく「一般的承認可能性」が重視されるために，その公式化（formulation）と定式化（formally defining）は，会計慣行につうじたプロフェッションとしての会計士の指導性のもとになされる。このようにアメリカ税制度のセルフ・アセスメントの論理にあっては，「一般に認められた会計原則」とプロフェッションとしての会計士の権威が重大な制度上の位置をしめている。シャープ勧告のセルフ・アセスメントの論理は，以上にみたアメリカにみられる税制度の論理と基本的に同質のものであるといえる。

このようなアメリカの税制度をモデルにしたと思われるシャープ勧告の論理

は、一体どのような形で、戦後の日本の税制度と会計制度の改革に受け入れられていったのであろうか。

シャープ勧告にみるセルフ・アセスメントの制度と論理は、戦前の日本における税制度にはみられない異質のものであった。それはシャープ勧告の当時において、「まさに青天のへきれきであり、税務当局にとっても、納税者にとっても、衝撃そのものであった」⁽⁵⁾ という。戦後の日本の税制改革は、シャープ税制勧告という「連合軍総司令部 (General Headquarters Supreme Commander for the Allied Powers)」から出された超法規的権威をもつ文書にもとづいておしすすめられた。会計制度についても、シャープ勧告によって勧告されたいくつかの改革が実行されていった。いまシャープ勧告後の会計制度に関連する制度改革を年代順に列記してみると以下のごとくになる。

- 1949年 経済安定本部、企業会計制度対策調査会、「企業会計原則」中間報告、および「財務諸表準則」
 企業会計制度対策調査会「中小企業簿記要領」
 日本公認会計士協会設立
 公認会計士法改正
 第1回公認会計士試験
- 1950年 証券取引法の改正（証券監査の監査人資格を公認会計士に限定する旨の明示）
 企業会計基準審議会（企業会計制度対策調査会の後身）、「監査基準」、「監査実施準則」
 証券取引委員会、「財務諸表の用語、様式及び作成方法に関する規則」（証券取引委員会規則、「財務諸表規則」と略称）
 公認会計士法改正（公認会計士審査会を大蔵省の外局たる公認会計士管理委員会とする等のとり決め）
 資産再評価法
 商法改正（授権資本制の導入等のとり決め）
 法人税改正
 青色申告制度創設
- 1951年 証券取引委員会、「財務諸表の用語、様式及び作成方法に関する規則取扱要領」（「財務諸表規則取扱要領」と略称）
 証券取引委員会、「財務諸表の監査証明に関する規則」（「監査証明規則」と略称）

株式会社の再評価積立金の資本組入に関する法律
税理士法

第1回税理士試験

- 企業会計基準審議会，「商法と企業会計原則との調整に関する意見書」
1952年 企業会計基準審議会，「税法と企業会計原則との調整に関する意見書」
経済安定本部廃止，企業会計基準審議会は大蔵省に移管され，企業会計審議会
と改称される。

以上のわずか4年間という短い期間に、「一般に公正妥当と認められた会計慣行を要約した」とされる企業会計原則が公表され、その企業会計原則を基礎にして証券取引委員会による財務諸表に関する統一規定も制定され、公認会計士による監査も実施され、さらに青色申告制度も税務代理士の制度も創設され、ここに納税者の会計記録にもとづいた所得税のセルフ・アセスメントに必要な制度的装置はととのえられた。このセルフ・アセスメントの制度装置の日本の編成形態の特殊性については、後ほど検討することにして、まず、このような制度装置が形式的にもととのえられたことから生み出される実際上の効果についてみることにしよう。

企業会計原則の設定と監査制度の成立は、このことを基礎に大規模法人に対する法人所得税の減免を合理化する体制がととのえられたとみることができる。

企業会計原則についてみると、それは、「資本と利益の区分の原則」をもって資本取引に関連して生まれる資本剰余金なる概念を設定し、利益を損益取引より得られるものに限定し、そして、利益の算定は、「費用と収益との対応」にもとづき「発生」した費用と「実現」の基準によって計上された収益との差額によって決定されるものとした。資産は「原価」とされ「原価配分」の手続きによって期間にわたって配分されるものとなり、また期間の収益に関連して発生し将来何らかの支出が予測されるものは引当金として当期の費用として計上されるものとなった。

このような企業会計原則の設定は、まず「資本と利益の区分の原則」によって、シャープ勧告のもとに実行された数次にわたる固定資産の再評価におい

て、再評価にともなう評価益を利益算入項目とせず資本剰余金の範疇に含めさせ、そして再評価後の固定資産減価償却費の拡大計上の効果を現実のものとした⁽⁶⁾。企業会計原則による資本剰余金概念の設定がもたらした、企業会計原則公表直後の最大の効果は、固定資産の再評価に関連して発揮されたといえる。企業会計原則によって「はじめて日本の公表貸借対照表にあらわれた資本剰余金は、資産再評価による再評価積立金である。資本剰余金のなかみは何かといえば、それは、再評価積立金にはかならないのである。」⁽⁷⁾企業会計原則の存在なくしては、固定資産の再評価は実行できなかったといえる。

また、「原価配分」の原則にしても、期間に費用として割りつけられる額の客観性を決める手段はなく、固定資産については定額法や定率法といった複数の償却方法を、棚卸資産については先入先出法や後入先出法、移動平均法、総平均法といった多様な配分方法を認めることにより、より弾力的な利益計算を合理化し、そしてこのことは原価の早期費用化の会計実務を正当なものとした。「費用収益対応」の論理についても、各種多様な引当金の設定を合理化し、将来の見積りを理由に多額の引当金を設定する傾向（会計上の利益の縮小化傾向）に大きく道を開いた。

このような企業会計会計原則に正当化された法人の会計処理と記録は、公認会計士による監査によって信頼性が付与される。公認会計士による監査は、企業会計原則とそれを基礎にして制定された財務諸表規則、財務諸表規則取扱要領を基準として、財務諸表の適正性を判断するものとされた。このような公認会計士監査は、適正な証券取引を発展させるものと位置づけられているが、しかし、公認会計士による監査証明のついた大規模法人の財務諸表は、その法人の税務申告についての適正性を国税庁が判断する基礎となるものであり、この意味から公認会計士監査は、税務申告と深い関係をむすんでいる。

このように企業会計原則の設定と公認会計士による監査制度は、戦後日本の税制度を支えるものとして、特に独占的な大規模法人の税現象を合理化する重要な制度装置として機能するものとなった。とりわけ日本においては、戦後の一連の会計制度改革が、シャープ勧告にはじまる税制改革とむすびついて、実

質的にはそれに大きく主導されて展開したといえる。戦後の会計制度改革は、企業の会計資料の整備と比較可能性を高めるという企業会計独自の要請のもとに生れたものではなく、所得税の税体系を導入する目的に規定されて展開した。すなわち日本の会計制度は、法人の所得税現象を合理化するために必要な制度的手段としての性格を色こくもっていたのである。この点について、戦後の企業会計原則の設定等の会計制度改革に直接たずさわってこられた黒沢清教授は、「企業会計4半世紀の歩み」と題するある雑誌の座談会において、次のような興味のある発言をしておられる。

「モス博士のきもいりで、第1回の会議を開いたところ、都留重人氏からシャープ税制視察団が来日する旨のメッセージをうけました。シャープ博士の希望によれば、青色申告制度を日本に樹立したい。それは彼のミッションの一つだということです。

青色申告制度を実施するには、すべての企業が正確な会計帳簿に基づいて確定申告をしなければならない。企業会計の適正であることを立証するには公認会計士制度の確立がなければならない。公認会計士の監査の基礎となるものは、一般に公正妥当とみとめられる会計原則である。そこでシャープ博士は、その報告書に、日本では会計原則の確立のために委員会が設置されている。青色申告の基礎となるものは、確立された会計原則でなければならないと書いているのです。（中略）

後年、会計原則（昭和24年7月）とシャープ勧告（昭和24年6月）とを、歴史的に比較する人があるとしたら、不思議に思うかも知れません。なぜならシャープ勧告のほうが会計原則よりも前に発表されているのに会計原則の公表が織り込みずみになっているかということです。しかしそれは、事前に両者の間に意思疎通があったからですよ。」⁽⁸⁾

この黒沢清教授の発言をうけて、その発言の内容を確認する形で、黒沢教授と同じく戦後日本の会計制度改革に深く関係してこられた番場嘉一郎教授は、次のように述べられておられる。

「アメリカ軍が財閥会社などの財務諸表を見るとどうもハッキリしない。これでは困るということから、わが国企業の会計制度を整備せよということを出した。これが企業会計原則を誕生させる推進力であったかのごとく考える向きもあるが、そうではなくて、青色申告の基礎として、会計原則の存在が必要だというシャープ視察団の意見表明が会計原則への強い支えとなったということですか。会計原則制定作業は、うまく青色申告制度と結びつくような体制のもとに進みつつあったということですね。」⁽⁹⁾

ここで指摘されているように、企業会計原則の設定と公認会計士による監査制度等の戦後の会計制度改革は、それ独自の必要性から進展したというよりも、所得税という税体系を日本に導入する目的に強く規定されて促進せしめられたのである。すなわち、所得税の国税体系の導入が起点となり、そのための会計帳簿の記録にもとづいた申告の制度が必要になり、その会計記録の適正性を判定する監査制度が必要となり、その適正性の基準として監査が依拠すべき会計原則が必要となった、という現実的なプロセスが確認されるのである。宮上一男教授は、税と会計との規定関係を「税→企業会計→会計監査→企業会計原則」⁽¹⁰⁾という図式でとらえられておられるが、このような規定関係は、戦後日本の会計制度改革の歴史的発展を貫らぬいてみられるものであり、また税と会計との論理的な関係を示すものであると考えられる。

会計記録は、法人所得税の算定にあたって依拠しなければならないものである。益金から損金を控除することによって算定される法人所得税額は、日常の会計記録による文書的証拠によって立証されうるものでなければならない。したがって、会計実務は、特定の経済関係のもとで成立する税現象を合理化する内容をもたなければならない。特定の所得税額を合理化するためには、会計実務は、さらにそれが「一般に認められた会計原則（慣行）」にもとづいて適正なものであることが、何らかの形で権威づけられなければならない。そのような権威づけを行なう手段が公認会計士による監査であり、監査の基準となるべき会計原則である。会計実務と会計監査、会計原則は、この場合、税現象を合理化する制度的手段として機能する。もちろん、このことは企業会計が税現象を決定しているというのではない。税現象は、現実の経済関係のもとで法則的に成立する現象であり、会計制度は、この税現象の成立を援助し合理化する役割をもつのである⁽¹¹⁾。税現象の成立は、これを合理化し、正式のものとして認証を与える制度的手段を必要とする。これが会計制度である。

戦後日本の法人所得税現象の成立は、これを合理化する制度的手段＝会計制度を必要とした。戦後日本の会計実務、会計監査、会計原則の展開を強く規定し、促進したもののこそ、法人所得税現象の成立とこれを合理化する必要性であ

った。もちろん会計制度の税現象に対する関係は、日本のみにみられる特殊な性格のものではなく、アメリカなどにもみられる一般的傾向である。

アメリカにおいては、1909年の法人免許税の成立と1913年の所得税法の成立により、法人所得税現象が生成した。それとともに、法人所得税現象の合理化目的に関係して会計制度の役割は、大きく高まった。近代会計理論の成立についても、税の影響は、色こくその痕跡をとどめている。チャットフィールド (Chatfield, Michael) も述べているように、「今日、会計士によって企業利益決定に用いられているルールのほとんどとはいえないまでもその多くは、1913年より1920年までの間の税務上の事件の判決から生じたものであった」⁽¹²⁾。とりわけ「税は、会計の力点を資産評価から収益力測定へと移し変えた主導的重力 (prime mover) であった」。⁽¹³⁾ また、法人所得税現象合理化に規定されて成立した会計実務の最もあからさまな例は、後入先出法と加速減価償却法のケースであろう。後入先出法も加速減価償却法も、課税所得算定を縮小化する効果をもつものであった。この二つの方式は、まず課税所得算定目的に採用され、その後、それが「一般に認められた会計原則」の一つとして会計士によって権威づけられた。すなわち、まず減免税を合理化する会計方式が生れ、その後、会計人によって、その利用の「理論的正当化 (theoretical rationalization)⁽¹⁴⁾」の過程が進行したのである。このようなケースをふまえてアーネット (Arnett, Harold E.) は、「租税を節約すること (あるいは、少なくとも租税の支払をひきのばすこと) は、確かに強力な影響である。このことは、会計理論における多くの他の発展についても感じられることである」⁽¹⁵⁾ と述べている。さらに、アーネットは、税現象合理化の目的に規定されて「一般に認められた会計原則」が発展する傾向にあることをリアルに認めて次のように述べている。

「租税上の便宜のために、会計人は、最大の租税上の特惠を認める処理手続を一般に認められた会計原則として正当化 (justity) するよう、経営者による強大な圧力のもとにある。すなわち、歴史が正確なインディケーターであるならば、会計士はそれに屈服するであろう」。⁽¹⁶⁾

このように、会計は税現象を合理化する目的に強く規定されて展開する一般の傾向をもつ。納税者の会計帳簿にもとづいて自主的に課税所得を算定するというセルフ・アセスメントの論理は、会計のもつ税現象に対する機能を合理化するものである。

しかし、以上にみたように、日本の会計制度改革がアメリカの税制度をモデルにしたセルフ・アセスメントの制度論理をもっておしすすめられ、法人所得税現象の合理化という点では基本的に同じ機能をはたしているといっても、ここで無視してはならないのは、日本の会計制度がアメリカのものとは異なった特異な編成と運用のあり方を示している点である。このことについて、さらに分析的をしぼっていくことにしよう。

注

(1) アメリカにおいては、セルフ・アセスメントの制度と論理は、アメリカがイギリスの植民地であった時代にまでさかのぼってみることができる。(トクヴィル『アメリカの民主政治』(上) 井伊玄太郎訳、講談社文庫、77頁)

アメリカにおける税と会計との関係ならびに会計制度の税現象に対してもつ役割についての私の見解は、拙著『現代会計の基礎』(森山書店、1980年)を参照されたい。

(2) Internal Revenue Code, Section 41, 1918.

(3) The Regulation of the Treasury Department, Article 323, Regulation 74, 1928.

(4) Eaton, Marquis G., Financial Reporting in a Changing Society, *Journal of Accountancy*, August 1957, p. 26.

(5) 黒沢 清「史料：日本の会計制度<11>」, 雑誌『企業会計』中央経済社, 第31巻, 第11号, 1979年11月, 98頁。

(6) 1950年の資産再評価法は、再評価を法外のものにしない抑制策として、再評価差額に一定の再評価税を課していた。しかし、企業にとってのこのデメリットは、再評価後の減価償却費(損金算入項目)の拡大計上による減免税合理化のメリットの方がまさっていた。再評価税による資産再評価額の抑制は、抑制とならず大規模法人による固定資産再評価は、法外なものであった。固定資産再評価については以下の文献にわしく扱われている

林 栄夫『戦後日本の租税構造』有斐閣, 1958年。

酒井文雄『再評価剰余金論』国元書房, 1968年。

- (7) 宮上一男『企業会計の基礎』森山書店, 1969年, 246頁。
- (8)(9) 黒沢 清他「企業会計4半世紀の歩み」, 雑誌『企業会計』, 中央経済社, 第26巻 第1号, 1974年1月, 8～9頁。宮上一男『会計学本質論』森山書店, 1971年, 96～97頁。
- (10) 宮上一男, 前掲書, 97頁。
- (11) 宮上一男, 前掲書, 70～72頁。
- (12) Chatfield, Michael, *A History of Accounting Thought*, The Dryden Press, Illinois, 1974, P.256.
- (13) *Ibid.*, P.210.
- (14)(15) Arnett, Harold E., *Taxable Income vs. Financial Income: How Much Uniformity Can We Stand?* *Accounting Review*, July 1969, P.483.
- (16) *Ibid.*, P.484.

3 セルフ・アセスメント制度の日本的編成

シャープ税制勧告においては、セルフ・アセスメントの論理を基調に、会計原則と会計士のプロフェッショナルな権威にうらうちされた自主的経理の論理が展開されていた。この理論モデルは、アメリカの制度を基礎にしたものと思われるが、しかしこの理論モデルのもとで日本で編成された税と会計の制度は、アメリカのものとは異なった、ある意味ではセルフ・アセスメントの論理と背叛したものとなっている。すなわち、セルフ・アセスメントという以上、自主的経理を支える「一般に認められた会計原則」の指導性と会計プロフェッショナルの権威が前提にされなければならないが、日本の会計制度にあっては、その編成と運用にあたって、たとえ自主的経理の論理が制度上承認されていても、自主的経理を支える「一般に認められた会計原則」の指導性と会計士のプロフェッショナルとしての権威は重きをなしておらず、きわめて法的規制の強い、また行政官僚の指導性の強いあり方を示している。法的規制と行政官僚の指導性は、もともとセルフ・アセスメントの論理になじまないものである。法令による懲罰をともなった強制は、「一般に認められた会計原則」の合意の論理と対立するものであり、「通常、非プロフェッショナルな環境 (nonpro-

fessional environment)のもとでより有効なもの⁽¹⁾となるのである。日本においては、申告納税制度というセルフ・アセスメントの制度に擬せられた制度はあっても、「一般に認められた会計原則」の指導性と会計士のプロフェッショナルな権威にうらうちされたセルフ・アセスメントの制度は存在していないといえよう。

いま、法の権威と行政官僚の指導性に傾斜した日本の会計制度の特異なあり方を検討するために、セルフ・アセスメントの論理が広く合意されているアメリカにおける税と会計の制度的あり方を概観してみることにしよう。

先にもみたようにアメリカにおいては、課税所得は納税者によって規則的に採用されている会計方法にもとづいて算定されるべきことが、歳入法によって要請されている。この場合、納税者によって採用される会計方法については、法による画一的な規制は排され、「一般に認められた会計原則（慣行）」にもとづいた納税者の自主的経理が尊重されている。「一般に認められた会計原則（慣行）」は、法によって一つの体系的なルールとして規定される性質のものではなく、会計士のプロフェッショナルな指導性のもとに発展していくものとされる。そのために、アメリカにおいては、企業会計原則は、公認会計士の団体（American Institute of Certified Public Accountants : AICPA）の自己統制的力を背景に、公認会計士の指導性をもってフォーミュレートされている（今日では、AICPA から組織的に独立した財務会計基準審議会（Financial Accounting Standards Board : FASB）が会計原則の表明を行なっている）。この企業会計原則は、「一般に認められた会計原則」が実際の企業慣行の流動的流れにあって変化に適応しながら「進化的発展（evolutionary progress）」⁽²⁾をとげるものであるとされるため、一つの会計処理に対して多様な方法を認めるという幅広く弾力的な性格をもっている。このように、アメリカ税法にあっては、所得税額の算定は、会計士のプロフェッショナルな権威に指導された、幅広く弾力的な「一般に認められた会計原則」に依拠した納税者の自主的経理によってなされることが制度上、尊重されている。

しかし、このようにアメリカ税法は、所得税額を納税者の自主的経理にもと

づいて算定することを要請しているが、その場合、税務目的に採用された会計方式が財務諸表作成目的に採用された会計方式と厳密に一致することを求めているわけではない。税務目的と会計目的とに採用される会計方式が一致することを法が求めること、すなわち「記帳要求 (booking requirement)」といわれている法律上の要請は、後入先出法の特殊なケースをのぞいて一般にはみられないのである。すなわち、「記帳要求は、決して画一的に適用されておらず、(財務諸表作成に採用された会計方式から課税所得の算定方式の一筆者注) 離脱 (deviations) が、とくに二者択一的な選択が可能な会計方法 (various elective methods) については、認められている。ここでは、一般的に課税所得算定を支えるのに必要な記録がなされることだけが求められている」。(3) したがって、例えば、固定資産減価償却についていえば、会計目的とは異なった耐用年数や償却方法が税務目的上、税法によって認められているかぎり採用することができる。アメリカにおいては、財務諸表作成についての「一般に認められた会計原則」は、「幅広い公衆の利害にもとづく諸要請および諸用途から生成すべき」(4)であり、それ自体の自律性が擁護されるべきであるとされ、「経済の安定化」とか「経済成長」、「富の再分配」とかというような租税政策上の配慮のために不当にゆがめられてはならない、という意見が支配的となっている。したがって、法によって特別に「記帳要求」を求めた後入先出法のようなケースは、強く批判されるべきものとされている。すなわち、課税所得の算定が全体として、「一般に認められた会計原則」に依拠する方向性が確認されても、税法が直接、企業会計に介入し、事実上、会計原則を規定するような制度的あり方は、極力排除されようとしているのである。

このように特定の会計処理について多様な方法が認められている場合には、財務会計目的とは異なった会計処理方式を課税所得算定に用いることができるため、算定された課税所得額と財務諸表上の会計利益額とがたがいに異なる場合が生じる。とりわけ、アメリカ所得税法にあっては、納税者の支払能力 (paying power) を重視するという論理を基礎に課税所得を「現金主義 (cash base)」を基準にして算定することを勧める傾向があり、そのために課

税所得額と「発生主義 (accual base)」にもとづいて算定される会計上の利益額とがたがいに異なる場合が頻繁に生じる。また加速減価償却法のように戦後、企業に対して租税上の特惠を与える税法上の措置が拡大したために、課税所得額と会計利益額との差異は拡大する一方となっている。このことが契機になって、今日、アメリカにおいては、課税所得額と会計利益額とが相異し、その差異が費用と収益との計上時点の「期間帰属上の差異 (timing difference)」による場合には、この差異(「税効果 (tax effect)」と呼ばれる)を、財務諸表上、費用計上を通じて期間に配分する、いわゆる「税配分会計 (accounting for tax allocation)」と呼ばれる新しい会計実務領域が生れてきている⁽⁵⁾。この税配分会計方式のもとでは、財務諸表上計上される所得税額は、税務当局に対してその期に実際に支払が要請されている額ではなく、財務会計上の利益額を基礎にし算定された会計上の所得税額をもって表示される。このような会計方式によって、財務諸表においては、租税上の規制のもとで算定された実際支払所得税額ではなく、適正な会計利益にもとづいて算定された適正な所得税額が表示される、と主張されるのである。この主張の基礎には、一般目的の財務会計は、税務目的と相対的に離れ、それから侵害されることなく、それ自体の自律性をもって適正な会計表示をなすものである、という制度上のたてまえの論理が存在する。

アメリカにおいては、一般目的の財務会計制度の自律性は、所得税法の存立にとって特別に重要な意味をもっている。会計士のプロフェッショナルな権威に指導された「一般に認められた会計原則」にもとづく財務会計制度の運営上の自律性は、課税所得算定が社会的に承認されるための基礎を形づくる。税務目的上、財務会計目的のものと異なった会計方式が採用されても、それは「一般に認められた会計原則」からの「離脱」として許容される。すなわち、財務会計制度の自律性があるかぎり、財務会計目的と異なる課税所得算定方式は、あくまで、特定の目的を達成するための「離脱」として容認される制度的条件がつくり出されるのである。

日本の会計制度の場合はどうであろうか。

日本においても「一般に公正妥当と認められた会計慣行を要約した」とされる企業会計原則が存在する。しかし、日本の企業会計原則は、会計士のプロフェッショナルな権威のもとにフォーミュレートされたものではなく、それは、大蔵省という国家機関の管轄にある一つの諮問機関（企業会計審議会）が、会計学者、財界代表者、政府役人、法学者、公認会計士による審議にもとづいて表明されている。そして、そこで表明された企業会計原則は、アメリカにおけるように流動的な会計実務のなかからいわゆる「一般に認められた」ものを個別にフォーミュレートしてきた集積としてあるのではなく、「一般原則」と「損益計算書原則」と「貸借対照表原則」の3つの項目から構成される一組の体系化されたルールの形をとって設定されている。この企業会計原則の表明にあたっての日本公認会計士協会の指導性は、きわめて弱い。日本の会計制度を外国に紹介した文献が述べているように「日本公認会計士協会は、アメリカ公認会計士協会をモデルにしたものであるが、それは、政府機関この場合には大蔵省証券局によって密接に監督され指導されている点で相異している。一般的に言えば、日本公認会計士協会は、例えば懲戒処分の行動をとったり、会計基準や監査基準の改訂に従事する時は、行政指導にしたがう。企業会計と監査の原則や基準は、大蔵省に所属する企業会計審議会が決定しており、日本公認会計士協会は、それらをパラフェーズした規則や指針を公表しているにすぎない。」⁽⁶⁾

このように日本の企業会計原則は、会計士のプロフェッショナルな権威を前提としておらず、そして、実際の企業会計実務に対する指導性もっていない。たしかに、戦後の一時期、商法の会計計算に関する規定が非常に簡単なものにすぎなかった時代にあっては、企業会計原則は企業の会計実務に対して強い指導性をもっていた時があった。この時代にあっては、商法は会社の計算規定に関するかぎり、法としての機能をはたしておらず、いわば「死せる法」であった。しかし、その後の商法改正および計算書類規則の制定によって、会社の計算に関して具体的なとり決めがなされるようになると、企業会計原則もっていた企業会計実務に対する指導性は、いちじるしく弱まった。

日本における企業会計原則は、その特異な目的として、その前文にうたわれているように、一つには、将来の商法や税法などの改正の場合には尊重されるべきものとして、すなわち法改正の指針となるべきものとして設定されたものであった。企業会計原則の作成にたずさわった黒沢清教授は、このような日本の企業会計原則の特異性を認めて次のように述べておられる。

「私どもは、徹底的に議論を重ね、商法および税法における計理体系を、いかに改革すべきかを、新しく生まれ出ようとする『企業会計原則』の一つの大きなテーマとしたのであった。アメリカの『一般に認められた会計原則』の役割とは、この点で非常に異なっていたことを注意しておく必要がある。」⁽⁷⁾

企業会計原則設定後、企業会計（基準）審議会によって発表されたいくつかの意見書（「商法と企業会計原則との調整に関する意見書」1951年、「税法と企業会計原則との調整に関する意見書」1952年、「企業会計原則と関係法令との調整に関する連続意見書」1960年、「企業会計原則と関係諸法令との調整に関する意見書」1962年）は、法改正の指針となるべき企業会計原則の設定目的のもとに行なわれたものである。この企業会計原則が当初からかかっていた法改正目的は、その後の商法改正のなかに（とくに1974年の商法改正）企業会計原則の主張する個々の会計処理基準がほぼ全部とり入れられるにともない、実現された。またこの過程において、企業会計原則も商法改正に同調して、それに合せて修正されている。このような法改正に関係した日本の企業会計原則の機能は、アメリカの会計原則にはみられない特徴である。日本においては、商法が株式会社社会計についての自己完結的な基準をもつことにより、現実の企業会計実務は、商法条文を無視してはなりたたないものとなっている。ここでは、現実の企業会計実務に対する企業会計原則の指導性は、見出すことはできない。外国の論者も、このような日本の企業会計の特徴について、次のように指摘している。

「公的利益を代表するものとしての中央政府のもつ圧倒的権限を示す決定的事例をあげるとすると、商法ないしその他の特別法の条項に反する上場会社の会計実務は、一般に認められた会計原則に準拠しているものと考えられていない。」⁽⁸⁾

しかも、商法の法律上の権威（強制的権威）のもとで遂行される会計実務は、法人税法上の確定決算主義のたてまえのもとに、「事実上、税法の支配的拘束を受けて」⁽⁹⁾ いる。法人税法上の確定決算主義とは、法人の株主総会で承認された財務諸表に織り込んで計算しなければ、課税所得算定上の計算対象項目に含めることができない、という法律上の要請である。この確定決算にもとづいた納税申告の要請のもとでは、商法上の決算利益を課税所得算定の出発点として、それから税法上とくに定められた調整的計算（いわゆる納税申告調整）を經由して、最終的に課税所得が算定される。しかし、ここで問題としなければならないのは、確定決算主義のもとでは、課税所得算定の前提となる企業決算利益の算定について、調整計算（いわゆる決算調整）が要求されることである。例えば、棚卸資産の決算評価、減価償却の計算、各種の引当金・準備金の計算、繰延資産の計算など、広い範囲にわたる会計処理方式が決算調整の対象とされている。そのために課税上の特惠を得ようとする意図のもとに採用された課税所得算定方式と同じものが会社会計のレベルでときには企業会計の論理を無視して税法規定に従属して採用される場合も生じる。アメリカでは、後入先出法の例外的なケースしかみられない法による「記帳要求」が、日本においては、確定決算主義のたてまえのもとに、通常のケースとなっているのである。富岡幸雄教授は、日本の企業会計が事実上、税法の支配的拘束を受けている傾向を次のように指摘されている。

「課税所得算定に関する税務会計的計算は、企業決算利益を基礎とし、これを決算起点とする納税申告調整計算を主要な内容とする、いわゆる『税務上の調整的計算』のみにとどまらず、計算項目の極めて多くの部面にわたり、企業の財務会計それ自身の領域、すなわち会計処理の基準および会計処理の手続の選択や決定をも含めた決算処理以前の段階における会計経理の分野、さらに企業の決算財務諸表の作成の段階においても、ともに広汎な関連と深い交渉をもっているのが現実の姿である。」⁽¹⁰⁾

「このことから、わが国の企業会計の実践は、多くの部面で事実上からする税法の支配拘束を受け、このために、現実の会計実践は、純粹会計理論はもとより企業会計原則に基づいて運営されているとはいいい難い結果がもたらされているのである。」⁽¹¹⁾

このようにアメリカでは例外的な「記帳要求」が通常のケースになっている日本の制度状況にあっては、「一般に認められた会計原則」が会計士のプロフェッショナルとしての権威を背景に、自律性をもって会計実務を指導するという制度的関係はみられず、法の権威のもとに、「実質的には、税法規定が企業の財務会計実践における事実上の諸基準ないし実践会計的ルールとして作用している」とみなければならない現象を呈している⁽¹²⁾のである。

企業会計に対する法的権威による強い拘束傾向は、とくに法の運用プロセスにおける通達の役割にもみられる。通達は、行政官庁内において上級機関が下級機関の職務を拘束するために発せられるものであり、法律としての拘束力をもたないものであるが、日本においては、とくに税法の分野において企業会計に関するおびただしい通達が出され、この通達が事実上、法律的な拘束力をもって現実の会計実務を指導する傾向がみられる。企業会計の処理については、常に判断の介入がともなうものであるが、この判断が企業会計実務の「一般的承認可能性」と会計士のプロフェッショナルな権威に依存してなされるという制度上の態様は、日本においてはみられず、この面については通達という法律ならぬ法が大きな役割をはたしている。この通達は、税務官僚によってつくられた行政官庁内の内規であるが、この内規の形成プロセスについて、伊藤大一教授は、次のように述べておられる。

「法人納税者についてみると――すでに税務官庁自身、資本金の多寡に応じて、国税局所管分と税務署所管分とに分ける態勢をととのえているが――一般に大規模法人は全国的な経済団体、およびとくにこれら大規模法人と税務官庁との情報交換組織たる租研（日本租税研究会――筆者注）を通じて、直接利害関係のある内規の形成に少なからぬ影響を及ぼしうる立場にあるという。原価差額の調整に関する通達が、『租研、経団連、会計学者の援助により合成された』のは、その一例であろう。」⁽¹³⁾

このような通達の形成のルートからいけば、まず大規模法人にとっては、多くの通達は、自己の利害に適したものであり、この通達による承認のもとで文字どおりの自主的な経理が保証されるのである。他方、中小法人あるいは中小業者にとっては、通達は、いわば与えられたものであり、自らの経理状況にそ

ぐわなない規制力の強いものと意識され、ここでは強い法的拘束力により自主的経理は現実のものとならない。このように「通達の形成過程に大規模法人の影響力が及んでいることから、そこに形成される通達は、しばしば大規模法人における企業会計の慣行なり便宜なりを反映したものとなり、それ以外の法人における慣行や便宜からは多少とも遊離した内容のものとなり易い」⁽¹⁴⁾のである。そして、通達のうち有用なものは法律に格上げされるか、もしくは政策目的から緊急なものは租税特別措置法として立法化される過程が進行するのである。

日本におけるセルフ・アセスメントの制度は、例えば次の税務官使の発言に代表されるように、単なる課税徴収の手段として、税務官吏に理解される傾向にある。

「所得税制度は、賦課課税であろうと申告納税であろうと、うまく行けばどちらも同じだろうと思う。……(中略)……ただ所得税制度である限りは、本質的には申告納税制度がいいのじゃないかと思います。簡単にいえばわれわれが初めから納税者の所得を調べてかかるとしたならば、これは大へんな手数だろうと思うのです。まず納税義務のある人間を見つけ出すだけでも大へんだろう。こちらが全部調べて課税する。最初からそれを全部やるのでしたら大へんな手数だろうと思うのです。ところが一応向うから申告が出てくる。そうすれば課税の材料を与えられるわけです。……そうすると申告の出てきた限りのものについては、こちらは納税義務があるとわかるわけだ。……どこにどういふ納税者がいるということがわかる。それだけはわれわれにとってプラスじゃないか。」⁽¹⁵⁾

この発言においては、セルフ・アセスメントの制度が「課税資料の獲得、納税者の補促の手段としての、つまり徴税の便宜を図る手段として」⁽¹⁶⁾理解されていることが露骨に示されている。大規模法人は、もともと完備した帳簿組織をもっているから、この発言の主な対象とされているのは、中小の青色申告業者ならびに個人の納税者となろう。この発言には、セルフ・アセスメントの論理がもつ納税者の民主的権利にうらづけられた自発的自主的納税の主旨についての理解はない。単に国庫の歳入充足目的からの能率性と便宜性のみが語られているにすぎない。この発言に代表されるように、中小商工業者にとっては、

セルフ・アセスメント（申告納税制度）は、自らの納得にもとづいた課税所得の自主的計算と自主的経理を保証する制度としてではなく、むしろ国庫の歳入充足の能率化を計る制度として税務当局によって理解される傾向が強い。

また、中小商工業者や個人の納税者を代理する職業専門家である税理士について、シャープ勧告は、「税務行政上の誤謬から納税者を保護し、行政事務全般をチェックする」⁽¹⁶⁾役割を述べていた。セルフ・アセスメントの論理から、税務代理人がプロフェッショナルなグループとして、独立性を守り、行政全体に対するチェック機能を発揮し、納税者の権利を擁護することは、その論理の当然の帰結として導びき出される。しかし税理士の制度は、税理士法が成立してより今日にいたるまで、そのようなプロフェッショナルとしての独立性を守り、税務行政に対するチェック機能をはたすものとはいえ、むしろ「税務行政の補助機関ないし税務行政の下請機関的他位」⁽¹⁷⁾を与えられているにすぎないといえる。この傾向は、近年ますます強まっている。⁽¹⁸⁾

日本の税法にあっては、国庫の歳入充足目的が重視され租税収入を確保する国家的機能が、納税者の財産上の自由権を守ることより、優位を占めているといわれる。すなわち、「日本の行政府は、伝統的に課税実体を作成する権限をもっていた」⁽¹⁹⁾ことにより、「日本税法は、市民社会そのものの事実のなかから、それを基盤に成立した制度ではなく、立法者の観念の面から、経済的実体と遊離して観念的發展をしたということを看取できるのである」⁽²⁰⁾といわれる。ここでは、日本の税法が、国庫の歳入目的に規定された立法者と行政官吏による強い法的規制のもとに運用される伝統が存在していることが語られている。このような伝統からすれば、シャープ勧告のセルフ・アセスメントの論理は、異質のものであった。

セルフ・アセスメントは、その論理の性格上、納税者の納得にもとづいた課税所得の自主的計算、自主的経理を尊重し、法による、立法者の観念を主体とした画一的な支配を排除しようとする。このように納税者の自主的経理が尊重される以上、会計方式の採用と選択については、会計慣行としての「一般的承認可能性」と会計士のプロフェッショナルとしての権威が大きな制度的意義を

もつことになる。セルフ・アセスメントの論理は、このような会計実務の「一般的承認可能性」と会計士のプロフェッショナル性を前提としてなりたつ論理である。ところが日本においては、税法と税務通達の法的権威のもとで現実の会計制度の運営がなされ、ここでは会計実務の合法性が強調されても、「一般的承認可能性」は軽視され、税務官僚の専門的能力は強調されても、会計士や税理士のプロフェッショナルな能力と自律性は重くみられない。

注

- (1) Kelly-Newton, Lauren, *Accounting Policy Formulation: The Role of Corporate Management*, Addison-Wesley Publishing Co., 1980, P. 74.
- (2) Eaton, Marquis G., *Financial Reporting in a Changing Society*, *Journal of Accountancy*, August 1957, P. 30.
- (3) Lent, George E., *Accounting Principles and Taxable Income*, *Accounting Review*, July 1962, P. 485.
- (4) American Accounting Association, *Accounting Principles and Taxable Income*, Supplementary Statement No. 4, Committee on Concepts and Standards Underlying Corporate Financial Statements, *Accounting Review*, October 1952 P. 430.
- (5) 税配分会計については、拙稿「税配分会計原則の形成プロセスにみる“GAAP”の論理」(高知大学経済学会『高知論叢』第13号, 1982年)を参照されたい。
- (6) Ballon, Robert & Tomita, Iwao & Usami, Hajime, *Financial Reporting in Japan*, Kodansha International LTD, 1976, P. 166.
- (7) 黒沢 清「制度会計の構造と機能」, 『体系制度会計Ⅰ, 基礎理論』中央経済社, 1978年, 8頁。
- (8) Stamp, Edward & Moonitz, Maurice, *International Auditing Standards*, Prentice-Hall International, 1978, P. 106.
- (9) 富岡幸雄「会計原則と税法」, 黒沢清編『新しい会計学, 第2巻, 会計原則と企業会計法』日本経営出版会, 1965年, 123頁。
- (10)(11) 富岡幸雄『税務会計学(第3版)』森山書店, 1983年, 301~303頁。
- (12) 富岡幸雄, 前掲書, 100頁。

また長穰教授は、「日本における税法の伝統的仕組は、会社の計算手続を指示することによって、課税所得を構成しようとする手続法的構成を中心として発展している」とし、税法が企業会計を直接規定する傾向が強いことを指摘しておられる。(長

穰「日本法人税法における所得計算構造の経済社会的背景について」雑誌『信託』第60号, 1964年, 75頁。

(13) 伊藤大一『現代日本官僚制の分析』東京大学出版会, 1980年, 220頁。

日本の原価計算基準の成立についても, 税法の影響が強くみられる。番場嘉一郎教授は, 原価計算基準が「企業会計原則の補足として」つくられ, 当初の「コスト・コントロールを強調したマネージメント用の原価計算の基準」を作成しようとした草案は, 企業会計審議会で否決された。とくに「原価差額の処理問題については, ……(中略)……国税庁方面の意見を無視することなく, 十分な調整をはかった」とこのように語っておられる。ここでは, 原価計算基準が税務との関係で生成したものであること, 原価差額の処理原則(一般に決算利益の縮小化の作用をはたす)が原価計算基準のなかにもりこまれる過程で, 税務上の問題に注意が払われたことが, 率直に述べられている。(座談会, 「企業会計4半世の歩み」, 雑誌『企業会計』第26巻第1号, 1月号, 1974年, 17頁。宮上一男『会計学本質論』森山書店。89頁。)

(14) 伊藤大一, 前掲書, 221頁。

(15)(16) 谷山治雄『日本の税法』東洋経済新報社, 1966年, 86-87頁。

(17) 北野弘久『納税者の権利』岩波新書, 1981年, 218頁。

(18) 税理士制度が税務行政の下請機関の役割をはたす傾向は, 1980年の税理士法改正をみても, それがますます強まっているといわざるを得ない。この法律は, 日本税理士会連合会から議員に対する「ワイロ性の政治献金」をもって成立した疑いがかけられており, その点で記憶に新しい。その改正においては, 「41条の1, 帳簿作成の義務」(納税者の税務相談の内容を帳簿に記載する義務), 「41条の3, 助言義務」(納税者が税を免れている事実, 課税標準の計算の基礎となるべき事実を隠ぺい, もしくは仮装している時は, その是正を助言する義務)など, 通常ならば, プロフェッショナル倫理綱領の項目として, プロフェッショナルの私的統制事項となるべきものが法律として成文化されている。これらの条文は, 税理士のプロフェッションとしての自律性を予定しておらず, この規定によって, 税理士が税務行政の出先, 下請機関として, 納税者の脱税を摘発する先兵としての機能が強調され, 納税者の権利を擁護することが軽視される傾向をますます強めると思われる。

(19)(20) 長穰「日本法人税法における所得税計算構造の経済社会的背景について」雑誌『信託』第60号, 75頁, 76頁, 富岡幸雄『税務会計総論』森山書店, 1969年, 239頁。

おわりに

日本における戦後の税制度は, セルフ・アセスメントの論理をたてまえとしながらも, その論理のモデルとなっているアメリカ税制度のいくつかの制度装

置を形式的に日本に移植したものの、それらの制度装置の編成と運営の形態は、アメリカのものとは大きく異なり、多分に日本的と思われるものになっている。日本の課税所得算定制度のあり方は法の権威に傾斜しているのに対し、アメリカのそれは会計実務の「一般的承認可能性」と会計士のプロフェッショナルとしての権威に傾斜している点で、両者の制度の間には、大きなへだたりが存在している。

もちろん、課税所得算定制度のアメリカ的あり方と日本的あり方との相異をもって、そこではたしている会計制度の実際の機能と役割についても相異がある、といっているのではない。アメリカにおいても日本においても会計制度のはたす機能は、大規模法人に対する実質的な減免税と中小法人もしくは個人業者に対する重い税負担の税現象を合理化するものである点で相異はない。ここで指摘しているのは、所得税現象を合理化する会計制度の形態上のもしくは編成と運用上の相異点である。

ただし、アメリカと日本の会計制度の形態上の相異から生れる税現象合理化の機能のあり方の差異については無視してはならない。アメリカの会計制度は、アカウントの自発性と創意をかきたて、しかもたえず流動する会計実務のなかにあって、幅広い弾力的な会計原則の運用をはかることによって、そこに、会計制度発展の大きなダイナミズムが作り出されるのに対して、日本の会計制度は、法による支配拘束をうけているために、たえず流動する会計実務に適應する弾力性をもつことができず、また法の論理が現実の会計実務から遊離する傾向があり、アメリカでみられるような会計制度発展のダイナミズムは作り出されない。このようなアメリカと日本との会計制度の編成形態上の相異から生れる、税現象合理化の会計制度の機能性の相異については、留意する必要がある。