

税務会計論のあるべき体系

濱 沖 典 之

- 〈目次〉
- はじめに
 - 1. 問題提起：税務会計論のあるべき体系はいかなるものか。
 - 2. Science(科学)と社会科学
 - (1) 学問の前提としての「良心」の存在(想定)
 - (2) 社会科学の存在意義(想定)
 - (3) 社会科学としての経済学から経営学へ、そして会計学への分化
 - 3. 社会科学としての会計学
 - (1) 社会科学としての会計学の役割と存在意義
 - 1) 簿記から会計学成立への概観
 - 2) 会計ルールへの帰納法的アプローチと演繹法的アプローチ
 - 3) 一般に公正妥当と認められる会計
 - 4) 社会科学としての会計学の役割と存在意義
 - (2) 会計学の領域とその変化
 - 1) 会計学の領域
 - 2) 会計学の領域の変化
 - (3) 会計学の対象
 - (4) 取巻く環境に対応する会計
 - 1) 会計主体論
 - 2) 国際的な会計基準の受入
 - 3) 中小企業の会計基準への模索
 - 4. 社会科学としての税務会計論
 - (1) わが国の会計学の体系における税務会計論
 - 1) 会計学の応用分野としての税務会計論
 - 2) 外部報告会計(財務会計論)の一分科としての税務会計論
 - (2) 税務会計論の領域
 - (3) 税務会計論の対象
 - (4) 税務会計論の特質
 - 1) 実定税法の枠内での税務会計及び税務会計論
 - 2) 申告納税と賦課課税
 - 3) 税務会計論と関連学問分野
 - 4) 税務会計論とタックスプランニング
 - (5) 社会科学としての税務会計論の役割
 - 1) 社会現象としての税務会計実務の説明
 - 2) 継続的事業体の会計の立場で、あるべき税制への提言
 - (6) 社会科学としての税務会計論の存在意義
 - 5. 結論：税務会計論のあるべき体系
 - 6. 要約
- おわりに
〈参考文献(年代順)―本文及び本文の注で示した文献を除く参考文献―〉

はじめに

本稿のテーマは、税務会計論のあるべき体系を導き出すことである。稿を進めるにあたって、science（科学）との関係にもある程度触れざるを得ない。しかし science とは何であるのかということをも真正面からとらえるものではない。本稿のテーマの結論を導き出す為のプロセスにおいて、欠かすことのできない入口部分の検討であるから science の必要な部分にふれるのみである。また、経済学、経営学、会計学及び税務会計論の関係についての考え方も示さなければならぬことは当然のことであるから、テーマに対する結論を導き出すプロセスの前段階において、これらの関係についての考え方も必要に応じてふれることにする。特に社会経済現象の一つとしての会計を吟味して、会計学の役割と存在意義、領域、対象を明示することが必要になると思われる。この部分については、きわめて概括的な説明とならざるを得ないが、本質的なポイントを外さずに稿を進めることに努める。これらを明示することによって、会計学の体系に属する税務会計論の領域、対象、特質、役割を特定し、その体系を導き出すことができるはずである。それは、オリジナルなものであって、既存の税務会計論の体系に対する一般的な学問的認識より広い範囲のものである。

税務会計と税法はどのように違うのか、税務会計ではなくて税法ではないのか。税務会計論ではなくて税務会計ではないのか、税務会計及び税務会計論とは何なのか、という税理士等の実務家、会計学者或は税法学者等の疑義を見聞きすることがある。本稿は税務会計論にかかわりのある学問的全体像を示していくものである為、これらの疑義に対する一定の答えを示すことにもなる。

本稿では、筆者の主張をなるべくシンプルに説明する為、可能な限り主張を項目ごとに要約して本文として記載し、必要に応じて〔補足〕或いは〔参照〕を設け主張を補うこととした。また、〔考察〕を設けて、主張に対して考察されるべき、或いは特に考察した内容を記載することとした。さらに、これら記載した内容の出典・出

所を示す為、或いは内容のさらなる充実を図る為に注を付している。

本稿を進めるにあたって、「会計」、「会計実務」、「会計学」、「企業会計」、「GAAP」、「税務会計」、「税務会計実務」、「税務会計論」、それぞれの用語を以下のように定義する。

用語の定義

1. 「会計」：社会経済現象の一つと認識する。また抽象的な意味合いで使用。また、これには簿記を含んだ意味合いで使用。
2. 「会計実務」：「会計」に内包される2つの内の1つとする。
3. 「会計学」：「会計」に内包される2つの内の1つとする。また会計理論と同義とする。
4. 「企業会計」：会社法及び商法の計算規定（「会社計算規則」、「商法施行規則」）に従う会計の意味で使用。
5. 「GAAP(generally accepted accounting principles)」：「一般に認められた会計基準」とする。
6. 「税務会計」：社会経済現象の一つと認識する。また抽象的な意味合いで使用。
7. 「税務会計実務」：「税務会計」に内包される2つの内の1つとする。
8. 「税務会計論」：「税務会計」に内包される2つの内の1つとする。また税務会計理論と同義とする。

また、以下の本文においては、本稿が論文であるという性格上、敬称或いは敬語を用いていないことをはじめにお断りする。

1. 問題提起：税務会計論のあるべき体系はいかなるものか。

税務会計論の体系は、論者によってさまざまであるが、一般的には、法人税法上の課税所得算定の為の体系¹⁾とされているようである〔補足〕。

1) 法人税法の計算を体系とした書物が大多数を占めるが、法人税法及び所得税法を体系とするものも散見される。これには、例えば小川洸、小澤康人編『税務会計の基礎』創成社（新訂二版）、2005(平成17)年がある。また、簿記論・財務諸表論・所得税法・法人税法・相続税法・国税徴収法・固定資産税・事業税を含めて税務会計総合とする書物があると聞く（『税務会計総合講座 全

〔補足〕「税務会計」或は「税務会計論」の定義を示すことなく、「税務会計」或は「税務会計論」の名称を用いた文献がほとんどである。「税務会計」と「税務会計論」との区別を明確にすることなく、同義的に使用されているのが実状であろう²⁾。本稿では、学問体系における税務会計論について述べる為、この問題提起の部分では「税務会計論」と表記することにする。

しかし、社会科学としての経済学、経営学、会計学そして税務会計論との関係の中で、税務会計論の体系を法人税法上の課税所得算定の為の体系とすることが、はたして適当であるといえるのであろうか。適当ではないとするならば、税務会計論のあるべき体系はいかなるものであろうか、ということが本稿の問題提起である。

2. Science (科学) と社会科学

本稿で提起した問題を紐解こうとする際、まず、science (科学) と社会科学との関係を示し、社会科学と経済学、経営学及び会計学との関係を明確にすることが必要となると思われる。このような大きな命題に対し断定的な解釈を示すことは慎重になされるべきであるが、税務会計論とは何かを明示する、そして、あるべき税務会計論の体系を導き出す為に必要な思考の前提となると思慮する。

(1) 学問の前提としての「良心」の存在 (想定)

人はこの世で生き日々活動している。人は日々個々の想いの中で生活している。人の想念の世界で何がベースとなっているのであろうか。人は澄みきった秋空を見てもすがすがしくさわやかな気持ちになる。小径に咲く花を見て美しいと思ひ、心を和らげる。人は心地よいものを好む。このような想い、想念はどこから来るのであろうか。生まれながらに持っているものであろうか。もしか

て人のこのような想念は個人多少の差異はあるにしても、大多数の人々に共通するものがあるものであろう。人は自然に胸に湧き出る好ましいものを志向する。好ましいものは胸に手を当てれば、それが自ずとわかる。この好ましいと感じる気持ちを、ここでは「良心」と定義づけよう。この「良心」の存在は、これから考察しようとする社会現象を演出する人々の行動の根底にあり、社会科学を考察しようとする研究者の思考の根底にあって、そして実は、人々の思考や行動のすべてを包み込んでいる全体と思われる〔補足〕。

〔補足〕もちろん日々の生活において、ここでの「良心」以外の想念を人は抱くことがある。すなわち醜い想念等である。しかしながら、本稿では「良心」以外の想念に焦点を当てない。なぜなら現世においては「良心」こそが崇高であると思われるからである、すなわち、すべての人々に受入れられる想念が「良心」であって、これを発露とする思考や行動は進化発展すると思われるからである。

社会科学の研究領域が人々の演じる社会現象であるがゆえに、その行動の一つ一つにそれぞれの「良心」に基づく価値観があり、これが社会現象の行動を演ずる人々の根底にあることは常に念頭に置くべきではなからうか。たとえば、現実には倒産する組織体が存在するにもかかわらず、経営学はなぜ研究の対象を「継続的事業体」と限定するのであろうか。会計学はなぜ考察の対象を「ゴーイングコンサーン」と限定するのであろうか。これらのことを説明している経営学の、会計学の文献をみたことがない。現実の世界は不確実である。事業体の経営者は「自己の事業は必ず継続し続けるのだ、経営破綻や倒産は絶対にない。」と信じているのであろうか。「下手をすればいつ破綻や倒産するかわからない。」と思っているのが多くの事業体経営者の胸中であらう。実際に多くの事

七巻』(第一巻：簿記論/田島四郎著、簿記演習/大山政雄著、第二巻：財務諸表論/片岡義雄著、財務諸表演習/天野恭徳著、第三巻：所得税法/志場喜徳郎著、第四巻：法人税法/坂野常和著、第五巻：相続税法/瀬戸山孝一著、国税徴収法/高田寿史著、第六巻：固定資産税/萩原幸雄著、事業税/大村襄治、第七巻：税務会計総合講座・別巻)、税務経理協会、1959(昭和34)年。また、近年においては法人税法・所得税法・消費税法・相続税法を含めて税務会計の体系とするものもある。これには、中島茂幸・櫻田譲編著『ベーシック税務会計(初版)』創成社、2007(平成19)年、同編著『ベーシック税務会計〈個人課税編〉(初版)』創成社、2011(平成23)年、同編著『ベーシック税務会計〈事業体課税編〉(初版)』創成社、2011(平成23)年がある。

2) このように明確に区別されることなく、いわば、あいまいに使われている用語には、例えば「法人税」と「法人税法」、「所得税」と「所得税法」、「消費税」と「消費税法」等がある。

業体が経営破綻や倒産をしているのが現実であるにもかかわらず経営学は「継続的事業体」を考察の前提にしているし、会計学は「ゴーイングコンサーン」を考察の前提としているのはなぜであろうか。それは、継続することによって、ゴーイングし続けることによって、望ましい経済社会が生まれ、望ましい社会生活が営まれることへとつながる為であると、意識するしないにかかわらず、判断していると解せざるを得ない。すなわちそこには人としての「良心」からの価値観が考察の前提にあるとしか思われぬ³⁾〔考察〕。

〔考察〕①翌期に事業を廃業することが予定されている場合、②事業再編で事業組織変更や事業内容が変更される場合については「継続的事業体」といえるのであろうか。①については翌期に事業を廃業するまでは継続するという理由から。②については事業再編で事業組織や事業内容を変更することによって、全体としての事業を継続させようとしている理由から「継続的事業体」といえるであろう。

〔考察〕会計学が「ゴーイングコンサーン」を考察の前提とする理由は減価償却を行う為である、とする意見を聞く。しかし、この考え方は適当ではないであろう。すなわち継続的事業体が資産を取得した場合、①一期償却、②利益が生じた場合の随意償却、③計画的規則的な償却、④廃棄法 (retirement method) による償却が考えられるが、①については継続することを前提に資産を取得するはずであるという理由から、②③については継続を前提としているはずであるという理由から、④については少なくとも廃棄するまでは事業を継続することを見込んでいるはずであるという理由から、「ゴーイングコンサーン」を考察の前提としていると云えるであろう。減価償却は③に該当する。従って、減価償却を行う為に会計学では「ゴーイングコンサーン」を考察の前提としている、ことにはならないであろう。

継続して社会に役立つものであってほしいという人々の「良心」からの願いが社会現象を演ずる人々、そして社会現象を考察領域とする社会科学を研究する人々の根底にあるように思えてならないのである。そして経営学や会計学においても人の「良心」に基づく価値観が考察の前提として存在しているように思えてならない。

この「良心」は人の意識を超えた神からのものであると想定しよう。そして社会現象としての経済、経営、会計、税務会計の判断や行為に、意識する、しないにかかわらず厳然と存在している。すなわち好ましい経済、好ましい経営、好ましい会計、好ましい税務会計を、人々は好んでいる。そして、経済学、経営学、会計学、税務会計論等の社会科学は人の「良心」に基づく価値観に従って経済活動を考察し、経営活動を考察し、会計実務を考察し、税務会計実務を考察している。そしてこれらの納得できる説明を人々は求めているであろう。社会科学が人々の行う社会現象をそれぞれの分野で研究領域とする限り、人の「良心」と価値観をそのベースとして念頭において考察することは重要であると思われる。

ものごと、そして人の世にも歴史的順序があるように、そして職位としての上位と下位があるように、学問においても歴史的順序及び上位と下位があるだろう。例えば、神が存在するから、人の「良心」に基づく価値観が存在するのであろう。初めに人の「良心」に基づく価値観の存在があって、その後、神が存在するということはあるまい。つまり神が上位で人の「良心」に基づく価値観が下位である〔考察〕。

〔考察〕近代西洋型の大学の最初で1088年に設立されたとされるイタリアのボローニャ大学において、また12世紀前半が起源とされるパリ大学においても神学部が草創期から設立され、神学は学問の中心的存在と考えられていたようである。また、こんにちの日本の大学をみても、建学の精神に宗教の宗派の理念を置いている大学も多数存在する。このような大学においては神（或は神に近い存在）を学問を行う際の最高位に位置付けているものと

3) 倒産する事業体の研究は、確かに一部の研究者によってなされていたようではあるが、それは倒産させることを目的として考察しているのではなくて、倒産を予防する目的での研究であろう。これには、倒産とは直接的な関係があるとは言い切れないかもしれないが、大矢知浩二の「上場廃止会社沿革」に関する一連の研究がある、と思われる。

伺える。また、西洋に「哲学は神学のはしため」ということわざがあると聞く。人如何に生きるべきかを考察する哲学は神を考察する神学の下にあるとするものであろう、当を得ていると思われる。

また、人の「良心」に基づく価値観があるから、政府が成立する。政府というものがはじめにあって、人の「良心」に基づく価値観が存在するという事はあるまい。つまり人の「良心」に基づく価値観が上位で政府が下位である。また、政府があるから法律が成立する。法律というものがはじめにあって政府が存在するという事は成り立つまい。つまり政府が上位で法律が下位である。また、政府があるから経済体制が成立する。経済体制がはじめにあって政府が成立する事はあるまい。つまり政府が上位で経済体制が下位である。また、経済社会の体制があるから企業が存在し経営が成り立つのであって、はじめに企業が存在し経営があって経済体制が存在するという事はあるまい。企業が存続し得るのは、経済体制が確立されているからであろう。つまり、経済社会体制の基盤において経営が存在する。経済社会が上位であって、経営が下位である。また、企業の経営があるから、経営の中に会計が成立する。会計というものがはじめにあって、経営があるという事は成り立つまい。つまり経営が上位で会計が下位である。また、会計があるからその中に税務会計が成り立つわけで、税務会計がはじめにあって会計というものが成立するわけではないであろう。つまり会計が上位で税務会計が下位である。観念の上位から説明すれば上記のようである。

このように考えてくると学問として分科している経済学、経営学、会計学の位置づけは決して並列的なものではなく、包含する側と包含される側に区分されるべきものであると思われる。社会現象は可視的であって一つのものである。その可視的に一つのもを人為的に区分し、細分化して細分化された枠の中でのみ考察するとした場合、必ずしもあらゆる問題の答えは出ないであろう。すべてを包括する全体と細分化された部分の関係を明らかにして考察することを重視すべきであろう。このことは西洋医学において分科された人体の部位のみを考察することに似ている。部位の考察は重要であるが、人体全体としての関連を常に念頭に置きながら考察することが重要で人体全体の問題解決に繋がることになるであろう。

筆者は社会科学の学問の考察に際しても同様であるべきと思う。すなわち、政治学、法学、経済学、会計学及び税務会計論の考察はそれらの枠の中だけの考察のみで全ての問題を解決できるのではなく、全体の学問体系を認識し、分科された部分を考察すると同時に常に全体の関連を意識すべきと考える。なぜなら社会現象の実際は、分科された学問分野が統合された、可視的事象そのものしかないからである。

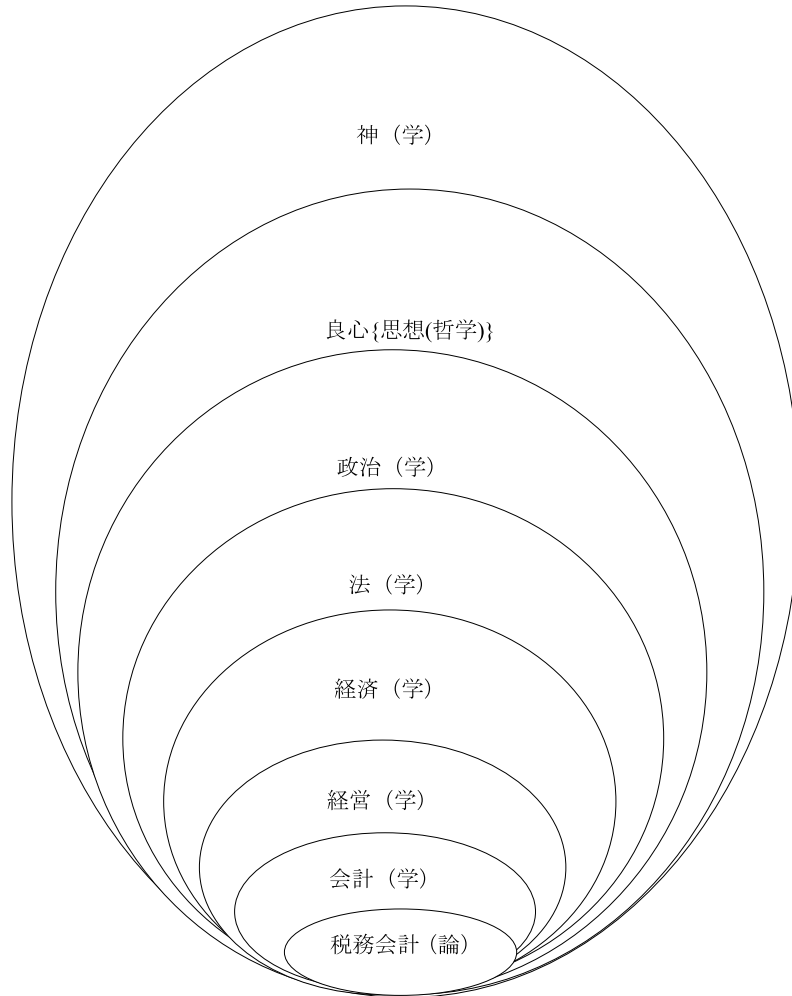
以上のような学問体系の想定を示せば図表2-1のようになる。

また、観念の下位から説明すれば次のようになる。すなわち、税務会計の問題は会計にその答えを求めれば解明できることがあるであろう。会計の問題は経営にその答えを求めれば解決できることがあるであろう。経営の問題は経済にその答えを求めれば解決できることがあるであろう。経済の問題は法にその答えを求めれば解決できることがあるであろう。法の問題は政治にその答えを求めれば解決できることがあるであろう。政治の問題は人の「良心」からの価値観を見定めることが出来れば答えを得ることが出来るであろう。

学問は一つの事象を細分化し、考察の領域を限定し、その中で理論立てしようとするものであるが、あらかじめ存在すると思われる整除された全体的な想定にもとづいて個々の問題を紐解こうとする思考は有益であると思われる。またこのように学問の全体像を想定し順序立てて考察することによって税務会計論とは何かを導き出すことが可能になると思われる。すなわち、学問に対する一つの確信的な意味合いを持つ全体観念を念頭に堅持しながら考察することが本稿の問題提起を紐解くカギになると思慮する〔補足〕。

〔補足〕一般に学問を論じる際、その基礎であって、前提とされるものとして、はじめに学問の領域の確定及びその体系を示し得ることとされている。仮に学問体系の全体像を意識せずに、その学問のみ単独で領域を確定し、その中で、合理的に、論理的に考察すれば、解決できる問題があるかもしれない。しかしより多くの問題解決の為には、経済社会の中での存在である経済が経営に及ぼす影響を与えるのか、経営が会計に及ぼす影響を与えるのか、会計が税務会計に及ぼす影響を与え

図表2-1 学問体系の想定



(筆者作成)

るのか、といった相互の関連を意識した思考が重要と思われる。

会計学研究の方法論は従来、経済学的アプローチ、法学的アプローチ、組織論的アプローチ等がなされてきた⁴⁾。しかしながら会計学を他の隣接諸科学と並立的にとらえてのアプローチでは、会計学の一面は捉えられても会計学の経済社会的な役割と存在意義は捉えきれないように思う。社会科学においては有機的組織体としての社会の中で、それぞれ生成されてきたものであり、それぞれの分野の現象は他の分野の現象と密接に、有機的に結びついたものであって、従って、社会科学の一つの分

野の考察も他の分野の考察と密接に、有機的に結びついたものと捉えるべきであろう。個々の学問が孤立して存在し、自己完結しうるものではないであろう。ならば、個々の学問を包む全体の学問体系を観念することが、学問の社会的有用性（その役割と存在意義）を見出す為には必要なこととなるのではないだろうか〔考察〕。

〔考察〕社会現象としての継続的事業体の会計担当者が行う事象をどのように説明するのであろうか。関係する学問は切り口の違いに他ならない。税法の切り口で説明するのか。経済の切り口で説明するのか、経営の切り口で説明するのか、会計の切り

4) 青柳文司「第三章 会計学の中心概念」黒澤清編『会計学基礎理論（第1版）』中央経済社、1980(昭和55)年、124ページ。

口で説明するのかということであろう。すなわち、税法(学)、経済(学)、経営(学)、会計(学)からの説明が可能である。しかしながら、これらを並立的にとらえる思考では、可視的社会現象の本質をとらえきることにはできないと思慮する。

学問として考察しその有用性はどこにあるのかを見定める時、それは現在及び将来の「人」に役立つものであるはずである。そこに学問の存在意義を見いだそうとするスタンスにおいて、学問全体の位置づけはとても重要なものであるのではなかろうか〔考察〕。

〔考察〕思考に際しての普遍性、論理性、整合性等の追究は確かに重要であるが、そのことよりも社会的有用性を重視することが、社会科学が採るべきスタンスであるはずである。

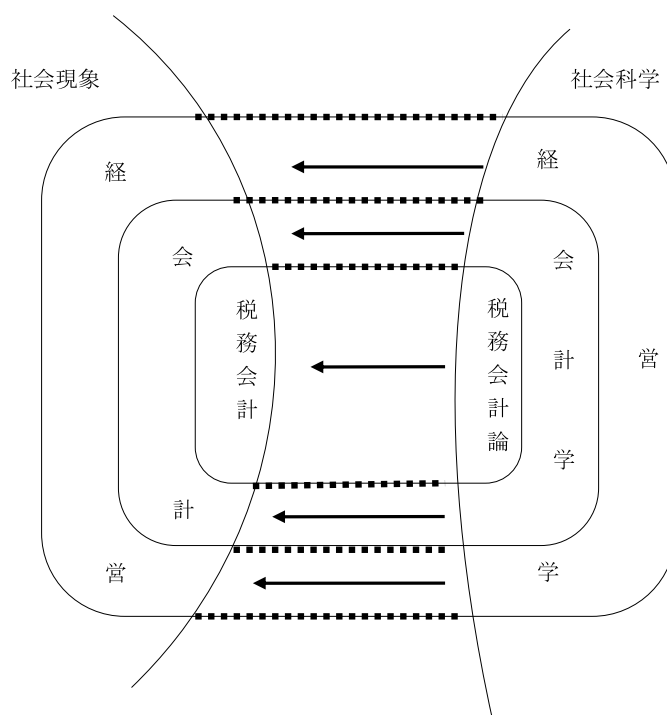
本稿での考察におけるプロセスの入り口で、このような学問体系を考察の前提として見据えておくことは重要なことであると思われるのである。

社会科学は人々の演ずる社会現象を考察領域とする。社会科学としての経営学、会计学、税務会計論は社会現象としての経営、会計、税務会計を考察領域とする。このような社会現象(経営、会計、税務会計)と社会科学(経営学、会计学、税務会計論)の関係を示せば図表2-2のようになる。

(2) 社会科学の存在意義(想定)

science(科学)への捉え方は、社会現象の変遷に従って、歴史的に変遷しているようである⁵⁾が、scienceは法則性を追究するものである、として稿を進めていくこととする〔考察〕。

図表2-2 社会現象(経営、会計、税務会計)と社会科学(経営学、会计学、税務会計論)の関係



(筆者作成)

5) 「科学」社会科学辞典編集委員会編『新版 社会科学辞典(新版第1刷)』新日本出版社、1978(昭和53)年、26~27ページ及び「科学」社会科学辞典編集委員会編『新編 社会科学辞典(新編第4刷)』新日本出版社、1989(平成元)年、41ページ参照。

〔考察〕社会科学辞典によれば、科学は「…物事の客観的
法則性をあきらかにし、一群の基本法則をもと
に理論体系を作る」⁶⁾ものとされている。

science は大きく自然科学と社会科学に区分されよう。
自然科学は「自然界に生ずる諸現象を取り扱い、その法
則性を明らかにする」⁷⁾ものとされる〔考察〕。

〔考察〕かの会計学者、佐藤孝一は、「自然科学 (Natur-
wissenschaft) は、客観的科学とも称せられ、研究
対象が自然現象であるから、天文学者が…観察・
実験・分析・比較・連結・総合など行い、研究対
象についての説明を提示するが、しかし、それぞ
れの分野における法則を発見し、これを公示した
後においても天体は依然として軌道を運行し…」⁸⁾
として、自然科学の研究対象が自然現象であって、
法則を発見し、公示するものであることを述べて
いる。

一方、社会科学とは人を取巻く環境の中で、人が社会的
存在として行動する事象について実証法的方法によっ
て考察するものであろう〔考察〕。

〔考察〕社会科学は「社会現象を対象として実証法的方法
によって研究する」⁹⁾ものとされるものとされる。

また、佐藤孝一は、「社会科学 (Gesellschaft-
wissenschaft) においては、研究対象が…社会現象
であるから…社会科学における法則なるものは、
歴史上のある特定の時点または特定期間における
人間の行為・行動の単なる説明にすぎないもので
あり、その結果、新しい法則が新しい行為・行動
を説明するのに必要とされる」¹⁰⁾として、社会科学
における法則といっても、それは人間の行為・行
動の単なる説明にすぎないものとしている。

しかし、社会科学での実証法的方法によって、ある程
度の傾向性は見出しうるとしても、絶対的な法則性を見
出すことができると云い切れるのであろうか。例えば、
経済学においてエコノミストは株価の法則性を見出し、
株価予測的中させているのであろうか。的中させてい
ないとすれば、エコノミストは何の為に株価予測の考察
を行うのであろうか。社会現象に法則性が存在するこ
とを見出し切れないとすれば、社会科学の存在意義は何
なのであろうか。自然科学の多くの学問分野においては、
閉鎖された領域 (クローズドシステム) 内を考察するも
のであるから法則性を見出しうることに對し、社会科学
は開かれた領域 (オープンシステム) についての考察
である。その時代時代の人々の社会に対する認識、政治
への関心、経済との関わりが、社会科学の土壌としてあ
ろう。時代によって社会経済への希望、期待、将来に対
する思いは変化していく。そしてとくに多様に変化する
人間の心理を包含しているものであるから、研究対象に
法則性を見出すことが困難であるようにも思える。法則
性を見出すことができないとすれば社会科学はscience
であるといえるのであろうか〔補足〕〔考察〕。

〔補足〕自然科学と社会科学とは異質なものであるとい
う印象が一般的にはあるが、社会科学とは何かと
いうことに関しては、未だ明確とはなっていない
ようである¹¹⁾。

〔考察〕ジョージ・オリバー・メイ (George Oliver
May) は、「会計は science (科学) ではない、そ
れは art (技術) である。しかし、それは広範な
有用な art (技術) である。」¹²⁾としている。

また、黒澤清は、「企業会計の事実は自然科学的
な事実とは本質的に異なり…それは人間の作った
関係 (man-made-relationship) にすぎない…自
然科学のようにこれを静的な事実としてとらえる

6) 「科学」社会科学辞典編集委員会編、同上辞典 (新版第1刷)、26ページ。

7) 新村出編「しぜん・かがく【自然科学】」『広辞苑第六版』岩波書店、2008(平成20)年、1,233~1,234ページ。

8) 佐藤孝一『博士・修士・卒業論文の書き方 (21版)』同文館、1987(昭和62)年、21ページ。

9) 新村出編「しゃかい・かがく【社会科学】」、前掲『広辞苑第六版』、1,294ページ。

10) 佐藤孝一、前掲書、2ページ。

11) 富塚義一『会計認識論—社会科学からのアプローチ (初版)』中央経済社、1997(平成9)年、35ページ以下。

12) George Oliver May, Financial Accounting — A Distillation of Experience —, New York: The Macmillan Company, 1957, p. 1、及び
黒澤清『近代会計の理論 (5版)』白桃書房、1963(昭和38)年、37ページ参照。

ことはできない¹³⁾としている。

かつてわが国における会計学の権威者であった太田哲三は、減価償却の考察に長年に亘り取り組んだ。その考察結果として、減価償却の本質は会計学（理論）にはなくて、経営財務計算（経営財務論）にあるとしたのであった。すなわち会計学上のコストアロケーション又は費用配分論の考え方では減価償却は説明できないどころか、会計理論での減価償却計算の結果は、ほとんど全てといってよいほど当該資産の現実の姿とはかけ離れたものである。減価償却を会計学上の理論で説明すればするほど現実の姿とは乖離することになるとし、会計上の減価償却の合理性を批判して、減価償却は「財政的な操作」であるとした¹⁴⁾。

社会科学の研究者達は、実証法的方法によって法則性を見出そうとしても、なお社会現象の法則性を追究しきれていないようにみえる。ならば社会科学の存在意義は何なのであろうか。

本稿で考察の対象としている社会現象とは継続的事業体において会計係が実務を行う可視的現象そのものである。その現象をどう説明しどのように将来役立てるのかというところに社会科学としての考察意義が見出されるのではなかろうか。この意味で社会科学は、法則性を追求しようとする自然科学とは明確に異なるものといえる。しかし、社会科学として社会に役立ってきた意味合いは厳然として存在していると思われるのである。その意味合いは何にあるのであろうか。

社会科学における経済学・経営学・会計学の学問分野は、社会現象をまず説明することをしてきたのではなかろうか〔補足〕。

〔補足〕近年飛躍的に進展している情報（IT：Information Technology）の分野における教育内容は、一見人が作った機械の操作を学習していることに終始しているようにみえる。もちろん情報機

器の物理的研究あつてのことであるが情報機器の物理的考察のみが情報分野の領域ではないだろう。リテラシーとしての情報機器の操作は社会現象であつて、社会現象を考察領域とする社会科学として認識されるはずである。ここにおいて情報教育は情報機器の取扱の説明を行うことが基礎となり、また重要なこととなる。また同様の説明が語学の教科においてもなされ得よう。

〔補足〕社会科学が考察対象とする社会現象は、時の経過とともに常に変化するものであるから、研究者にとっては、その学問分野の歴史的変遷をどれだけ体験的に知覚してきたかが重要なこととなる。すなわち考察に際しての知識の蓄積が重要となる。つまり社会科学の考察に必要な知識の蓄積の為にはどれだけ長い時間をかけて社会現象を体験的に知覚してきたか、また研究にかける時間の多さが必要となるのではなかろうか¹⁵⁾。自然科学の研究成果は自然現象を体験的に知覚してきたか、また研究にかける時間の多さとは、直接的には結びつかないであろう。自然科学の考察において、比較的短期に自然法則が見いだされことは往々にあるのではなかろうか。この意味においても、社会科学は自然科学とは異なるものではなかろうか。

「良心」に基づく発想や行動を広く一般大衆に説明し、納得を得ることは、人の演じる社会生活の為の社会活動において最も重要なことである。ゆえに、社会科学における学問は人々が行う社会現象を考察するものであるから、考察の結果は、当然のことながら社会現象を行う人々に説明し、納得されることを目的としなければならない。この説明、納得は人が行う経済経営活動において最も重要なことのはずである。

社会現象を考察領域とする社会科学は、「良心」に基づいて行動する人々への説明と納得を得る為に存在し、こ

13) 黒澤清、同上書、35ページ。

14) 太田哲三「減価償却の合理性批判」日本會計学会編『會計』森山書店、第60巻2号、1951(昭和26)年（この論文は、日本會計学会第10回大会での公開講演の要旨である）、及び太田哲三『固定資産會計（初版）』中央経済社、1951(昭和26)年、272～274ページ。

15) 筆者が30歳代の時、ある「会計学」科目担当の先生から、言葉は適切であるとは思えないが、「40(歳代)、50(歳代)は鼻たれ小僧」と聞いたことがある。これは少なくとも会計学研究においては長年の勉強の蓄積が必要であることを意味していると思われるが、うなずけるものがあるのではなかろうか。

ここに社会科学の存在意義があるのではなからうか。

(3) 社会科学としての経済学から経営学、そして会計学への分化

歴史を見れば、周知のごとく、経済学から経営学へ分化した。そして経営学から会計学へと分化した。このことについて上田貞次郎¹⁶⁾、山本安次郎¹⁷⁾及び太田哲三¹⁸⁾の書き残した文献を手掛かりに、簡素にまとめれば以下のようなであろう。すなわち、諸国の立法に影響を与えたドイツの旧商法（いわゆるドイツ一般商法）は1861年に成立した。ドイツにおいて、この時期（19世紀末）「商学」が起り、「商学」は「私経済学」へと名称を変化させていった〔補足〕。

〔補足〕「商学」は、こんにちにおいては、わが国では「経営学」の体系に含められている¹⁹⁾。

一方、ドイツには「国民経済学」があり、「国民経済学」から個別私企業の経済を考察する領域は「経営経済学」へと分化した²⁰⁾。「経営経済学」は「経営学」となり、ドイツにおける「経営学会」の創設は1924(大正13)年であった。「経営経済学」の中でも「計算的思惟」を専門とする分野は「会計学」へと分化した。ドイツにおける「会計学」の考察は、その歴史的経緯から、商事経営を研究する学者たちによって商事貸借対照表論を中心に考察が進められてきた。

わが国においては、ドイツにおけるこのような学問の流れの影響を受けた。ドイツの商・経営に関する考察を

わが国に初めて紹介したのは上田貞次郎であった。そして日本経営学会が創設されたのが、ドイツに「経営学会」が創設された2年後の1926(昭和2)年であった。

2012(平成24)年8月31日に報告された日本学術会議の「大学教育の分野別質保証の為の教育課程編成上の参照基準 経営学分野」(大学教育の分野別質保証推進委員会 経営学分野の参照基準検討委員会)によれば、経営学は社会現象としての「経営」を考察の領域とし、経営とは経営活動であるとしている。そして経営学の対象は、「継続的事業体」²¹⁾であるとしている。

一方、アメリカにおける「経営学」は、ドイツの「経営学」とは幾分異なり、実務的な色合いが濃いものであった。アメリカにおける「経営学会」の創設は1934(昭和9)年であった。また、アメリカにおける「会計学」の研究はドイツとは幾分色合いが異なるもので、それは、Hatfield, Paton, Stevenson 達によって新たな展開が示された。現在においてはアメリカの「会計学」が世界の「会計学」の主流となっているといっても過言ではないであろう。

また、イギリスにおける「会計学」の初期においては、会計士が職業的な立場で著書を著し、そこでは多く実務解釈が示された。すなわち、イギリスにおいては会計士会計学の観点より「会計学」は考察されてきた。

わが国においては、1917(大正6)年に日本會計學會が設立され、会計学は独立した一科として研究される方向へと進んでいった²²⁾。その後、わが国における会計の歴史についての総括的なとりまとめは多くの会計学者によってなされてきた²³⁾。

16) 上田貞次郎『経営経済学総論（初版）』東洋出版社、1937(昭和12)年、「序」及び24～44ページ。

17) 山本安次郎「(記念講演) 経営学五〇年の伝統に立って」日本経営学会編『日本経営学五十周年記念特集 経営学の回顧と展望〔経営学論集第四十七集〕』千倉書房、1977(昭和52)年。

18) 太田哲三『會計學綱要』巖松堂書店、1922(大正11)年、1～14ページ。

19) 2012(平成24)年8月31日に報告された日本学術会議の「大学教育の分野別質保証の為の教育課程編成上の参照基準 経営学分野」(大学教育の分野別質保証推進委員会 経営学分野の参照基準検討委員会)によれば、経営学の体系の中に商学を含めている(4ページ)。経営学分野の参照基準検討委員会のメンバーは以下の通り。すなわち、藤永弘(委員長)、奥林康司(副委員長)、沼上幹、西尾チヅル、平松一夫、吉田文、吉原正彦、池尾恭一、鈴木久敏、能勢豊一、崎山直樹。

20) 水原熙「メレロヴィッチ」神戸大学経営学部編『経営学大辞典 第2版』中央経済社、1999(平成11)年、891ページ参照。

21) 2012(平成24)年8月31日に報告された日本学術会議の同上報告書によれば、…「ii. 経営学とは、営利・非営利のあらゆる「継続的事業体」の組織活動の企画・運営の関する科学的知識の体系である」としている。

22) 太田哲三、前掲『會計學綱要』、9～10ページ参照。

23) 会計学の歴史的変遷については以下の文献を参考にした。すなわち、木村和三郎『科学としての会計学（上）（初版1刷）』有斐閣、1972(昭和47)年、太田哲三・飯野利夫『会計学（第3刷）』千倉書房、1977(昭和52)年；(初版は1943(昭和18)年発行)、中野常男「序章「会計」の起源とわが国における会計史研究の展開と課題」千葉準一・中野常男責任編集『体系 現代会計学[第8巻] 会計と会計学の歴史（第1版第1刷）』中央経済社、2012(平成24)年。

3. 社会科学としての会計学

(1) 社会科学としての会計学の役割と存在意義

1) 簿記から会計学成立への概観

簿記は、帳簿記入の中2文字を採ったものとされる。また、Book-keeping の発音に倣ったものともされる。いずれにしても、簿記の本来的な役割は事業当事者の必要の為にある〔補足〕。

〔考察〕事業の開始に当たり、先行して資金が必要であることが一般的である。投入した資金の額がいくらであって、運用の結果どのような財産に形を変えているのかということとを管理する為に財産関係の記帳が必要となる。また期待する見返り（売上）に先立って支出した費用が記録される。これには費用がどのような性質を持ち見返りに役立つものなのかの確認と、その結果いくらの見返りが生じているのかということも当然記録される。つまりいくら儲けたのかの記録がなされる。また取引によって生じた債務の記録も必要である。これらのことは事業上のことであって、事業者自身の必要性から当然記録されるものである。すなわち会計帳簿の必要性は本来的に当事者の必要の為にあるといえる。

目的別に必要とされる会計帳簿を示せば次のようである。すなわち、

財産管理の為の帳簿：現金出納帳・預金通帳・受取手形記入帳・固定資産台帳・得意先帳（売掛帳）等
 債務管理の為の帳簿：買掛帳・借入帳・未払帳等
 投入した資金の記録の為の帳簿：元入金（資本金）帳
 見返りを得る為に支出する記録帳：仕入帳・経費帳等
 獲得した見返りを記録する帳簿：売上帳等

継続的事業体の目的、組織等に応じて事業体の簿記システムは構築され、継続的事業体の特性に見合った形での記帳処理が行われることになる。

明治初期において、わが国では、イギリス、アメリカの簿記書が輸入され、簿記への考察が進められた、わが国における簿記書の刊行は、1873(明治6)年のことであった。すなわち、アレキサンダー・アラン・シャンドの講義を翻訳した大蔵省編『銀行簿記精法』の出版及び福沢諭吉がアメリカの Bryant & Stratton の著した商業簿記の一部（単式簿記の部分）を翻訳して『帳会之法』として出版したことがわが国における簿記書出版の端緒であった²⁴⁾。その後、次第に会計の書がアメリカ・イギリス・ドイツより輸入された。アメリカにおいて、簿記は会計の初歩の位置づけとされ、簿記が会計の一部に含まれている。今日わが国においても簿記は会計の初歩として会計学に含まれている。それは、会計現象は、簿記と会計が一体のものである為であるといえよう〔考察〕。

〔考察〕リトルトン (A. C. Littleton) は、「会計理論と会計実務は不可分の関係にあるものであるから、両者とも独自に存在することはできない。実務を完全に理解する為には理論の理解をも必要とする。また、会計理論の有機的構造を理解する為には会計職能として存在する全体的なもの、およびその関連分野についてのあるものを知る必要がある。」²⁵⁾とした。

会計学上の簿記は理論的整合性が存在するという理由で当然のこのように複式簿記とされ、教育においてもこれを扱ってきた。しかし、こんにちにおいても複式簿記が全ての継続的事業体において実践されているものではないという現実を見るとき²⁶⁾、会計学上の簿記は実務に対して強制力を発揮するものではないし、強制力を発揮することを目的としているものではないように思える。

24) その後、明治年間に簿記に関する書を刊行したり、簿記に関する意見を表明した人物には、勝村營之助、久保益良、下野直太郎、大原信久、加藤吉松、佐野善作、大谷登喜雄、田代仙太郎、吉田良三等の人物がいる（濱沖典之『法人税における減価償却費の史的研究』泉文堂、2005(平成17)年、「引用・参考文献一覧（年代順）」、165～169ページ参照）。

25) A. C. Littleton, *Structure of Accounting Theory*, American Accounting Association Monograph No.5 (AAA, 1953), p. 1、及び大塚敏郎訳 (A. C. リトルトン著)『会計理論の構造（初版第1刷）』東洋経済新報社、1955(昭和30年)、3ページ。

26) 濱沖典之・新野正晶・谷崎太・鶴見正史「わが国における税務会計支援体制上の簿記実務—簿記教育上の視点から—」日本簿記学会「日本簿記学会年報」第23号、2008(平成20)年7月、70～82ページ参照。

日本語の「会計学」は英語の Accounting を訳したものとされる。この Accounting を「会計学」と訳すか「計理学」と訳すかについて、かつて激しい対立があったとされる〔補足〕。

〔補足〕1915(大正4)年頃から日本会計学会設立の1917(大正6)年にかけて、東京商科大学教授の鹿野清次郎は Accounting を「計理学」と訳すことを主張したのに対して、明治大学講師の中村茂男は「会計学」と訳すことを主張し、「国民経済雑誌」誌上で激しい論争が展開され、結局 Accounting は「会計学」と訳する意見が多数に及びこんにちに至ったとされる²⁷⁾。

Accountingはaccountにingを加えたものである。すなわちaccountするという意味である。このaccountには、必ずしも計数を用いての計算書や勘定といった意味に限られるものではなく、「説明」という意味(account for)も含まれる〔補足〕〔考察〕。

〔補足〕管理会計論の意思決定論では計数を用いない語句での説明が多く含まれている。また、財務会計における損益計算書や貸借対照表等の財務諸表への注記も必ずしも計数を用いるものではなく、語句による説明も多くなされる。また近年環境会計が会計学分野において考察されているが、この環境会計の中身は継続的事業体が発信する、多く文章での説明による、環境報告書といえるであろう。

〔考察〕かつてドイツにおいて経営経済学から会計学が分科したのは、私経済を計数を用いて表現する分野が特徴づけられて会計学へと分科されたとされるが、イギリス・アメリカの会計学が主流となっている現代の会計学においては、かならずしも計数を用いるとは限らず、文章による「説明」も Accounting の内容となっている。

〔考察〕八田進二は、「会計は Accounting の翻訳語で、

報告・説明すること・責任を負うことと訳出される“accounting for~”に語源がある。単に計算合わせの学問ではなく、関係当事者に説明責任を遂行することに会計の原点がある²⁸⁾と説明したとされる。

簿記を中心とする会計実務を論理立てして会計学へと成立させる行程は長い時間がかかった。会計学の成立に至る考察は、実務で行われている簿記或は会計士が行っていた実務に基づいてこれを理論立てして抽象化し、個々の取引や表示を示すことを試みた歴史であったようである²⁹⁾。時代時代における会計実務に理論づけを試み学問としての在り方を模索して会計を学として成立させる為に会計上のルールを追求してきた経緯がある。会計学は考え方、手法を概念としてとらえ、これを論理づけして説明することを試みてきた学問であるといえよう。従って、会計学は個々の取引への考察はなされるが、具体的な個別取引に必ずしも厳格なルールを当てはめようとはしていない。たとえば消耗品か資産かの、具体的な判断基準(金額等)を定めるものではないし、減価償却の具体的な個別適用を定めるものではない。

会計学は継続的事業体の経営活動を説明する為の原則及び基準といったルールを定めるものであるといえよう。ルールは広く一般に認められなければならない。そして、このルールは様々な組織体への適用を可能とする為に、比較的緩やかな範囲で定められるものといえるであろう。すなわち経営者によって作成される財務諸表作成の為の処理は、そのすべてが画一的に定められたものではなく、継続適用を条件として複数の処理の選択適用が認められるものである。

また、会計学が定めるルールによって、継続的事業体の会計係(accountant)はなすべき処理のルールを得ることになる。

経営者によって作成される財務諸表は、記録と慣習と判断の総合的表現であって、主観的・恣意的性格を有するものであるとされる。また、継続的事業体の経営者を取巻く様々な要因によって、経営の真実が必ずしも表現されないことがある〔補足〕。

27) 黒澤清『日本会計制度発展史(初版)』経済詳報社、1990(平成2)年、155~162ページ。

28) (記事)「日本ディスクロ研究会 福島で第7回大会開催」『経営財務』No.3114、税務研究会、2013(平成25)年5月20日、5ページ。

29) 太田哲三・飯野利夫『会計学(第3刷)』千倉書房、1977(昭和52)年、1~2ページ参照。

〔補足〕「企業会計原則」の「一般原則」に、「真实性の原則」があるが、これは財務諸表が真実でなければならぬことを述べている。企業の経営者が常に「良心」に従って真実な財務諸表を作成するものならば、ことさら真实性の原則を置く必要はないことになる。ことさら「真实性の原則」を定めているのは、事業体の経営者に都合の良い、恣意的な意図で、或は誤謬によって、真実でない財務諸表が作成される社会現象がある為であろう。

2) 会計ルールへの帰納法的アプローチと演繹法的アプローチ

会計のルール作り際に、帰納法的アプローチがなされてきた。これは実務で行われている会計処理の中から一般に認められるものを抽出してそれらをルールとするものである³⁰⁾。また演繹法的アプローチがなされてきた。これはあらかじめ抽象化したルールを会計の規範として実務に適用させようとするものである〔補足〕。

〔補足〕例えば、国際会計基準委員会財団 (International Accounting Standards Committee Foundation : IASC Foundation) の国際会計基準審議会 (International Accounting Standards Board : IASB) によって作成される国際財務報告基準 (International Financial Reporting Standards : IFRSs) の設定と、各国によるその受入が演繹法的会計基準の設定と、その受入であるといえよう。

いずれのアプローチも会計実務の為に、そしてステークホルダーの為に会計を抽象化してルール作りを行おうとするものであるといえよう。

3) 一般に公正妥当と認められる会計

個々の継続的事業体が独自の判断で、独自の会計処理を行い、その経営活動を示す計算書等の報告書 (説明書)

を作成するとすれば、継続的事業体を取巻くステークホルダーにとって、それは適当であることにはならない。

そこで、社会現象としての会計実務を考察領域とする会計学においては、継続的事業体が行う際に、拠るべき会計に関する規範なりルール作りをすることが必要となることになる。すなわち、会計学には、会計基準等の会計に関するルールが作りが求められることになる。これにはわが国においては「企業会計原則」、「企業会計基準」、「中小企業の会計に関する指針」、「中小企業の会計に関する基本要領 (中小企業会計要領)³¹⁾」等がある。

4) 社会科学としての会計学の役割と存在意義

一般に、経済上の取引において当事者双方の納得が取引の前提となる。相手側の納得が得られれば、片方の主張は通るのである。会計の世界においても継続的事業体の会計上の主張 (アサーション) が会計学上認められるものであって、取巻くステークホルダーに理解され納得されることが重要なこととなる。

問題は、会計学 (理論) 上の説明に、その受け手であるステークホルダーが納得するか否かということである。この納得ということがまさしく重要である。現代社会、経済社会において求められることは、当事者の行為が他者に説明され、納得されるということである〔参考〕。

〔参考〕加藤盛弘は、「会計の本質は…それは公表による説得にある。」³²⁾としている。

会計学は、継続的事業体が行う取引を認識するところから始まる。すなわち簿記 (会計学) 上の資産、負債、資本 (純資産) を増加させたり減少させる経営事象を、そして資本 (純資産) の増減の発生形態としての費用及び収益の発生または消滅する事象を簿記 (会計学) 上の取引と認識するところから始まる、そして、これを会計帳簿に記録し、損益計算書、貸借対照表、キャッシュフロー計算書等で報告することによって、継続的事業体の

30) 例えば、「企業会計原則・同注解 企業会計原則の設定について」の「二 1」では、「企業会計原則は、企業会計の実務の中に慣習として発達したものの中から、一般に公正妥当と認められたところを要約したものであって、必ずしも法令によって強制されないでも、すべての企業がその会計処理を処理するに当たって従わなければならない基準である。」としている。

31) 「中小企業経営力強化支援法」(2012(平成24)年8月30日施行)

32) 加藤盛弘「第1章 アメリカ会計理論の変遷」、宮上一男編『会計学講座第1巻 近代会計学的发展I』世界書院、1976(昭和51)年、2ページ。

経営活動を、継続的事業体の外部及び内部のステークホルダーに説明するものであるといえよう。すなわち継続的事業体の経営活動を認識・測定し、報告によってステークホルダーに説明することが会計学の役割であるといえるであろう。その為に会計学は原則や基準等 GAAP といわれるルールを定めるものといえよう。ここに会計学の特徴があるといえよう。すなわち、社会現象としての可視的会計現象を説明することが会計学の役割であろう。社会現象としての会計実務を説明することは、理論的研究を行う研究者、そして実務を指導する立場にある公認会計士或いは税理士等の実務家の役割であろう。研究者には教育という重要な任務がある、この教育の為に会計実務の説明が必要となる。実務家には実務担当者へ会計実務の説明が求められる〔補足〕。

〔補足〕 実務でよくある話であるが、資産を購入してただちに支払を済ませた事業経営者に対し会計上、どのような説明をするのか。事業経営者は資金の観点から当然その期の費用に計上すべきと、普通一般的な感覚として思うものである。しかし、その期の会計では減価償却を行い、その計算結果、支出した額の一部しか費用として認められていない。認められなかった支出は費用ではなく資産として計上されており、従って資産計上された額は利益を構成している。そしてこれに課税されている。決算の結果納税の為に追加資金が出てゆくことになる。経営者は何故かと説明を求めらるであろう。会計を指導する立場にある公認会計士や税理士は何と答えるのであろうか。「減価償却はこんなものです。」と答えるのであろうか？ 或は「現代における会計理論は基本的に動態論に基づく費用配分論であって、この関係からコストアロケートしています。その前提はゴーイングコンサーンにあります。」等と説明したとして、「ゴーイングコンサーンの希望は持ち続けているが、過去においてもこんにちにおいても、立派な会社が突然経営危機になったり倒産したりする。当社もちょっとしたつまづきでいつ何時経営破綻するかわからないのが実情だ。ゴーイングコンサーンの考え方は現実を無視したものではないか。だから支出した金額を早く費用にしてくれ。」との経営者の主張に

会計を指導する立場の者はどのように答えるのであろうか。

継続的事業体の経営活動を他者にどのように説明していくのかという点が大切である。そして、その説明がなるべく多くの関係者に理解され、納得され、社会共通のルールとなることが重要なことである。

このように会計実務の専門家が会計事務処理を説明する為の理論を模索する会計学は、経済社会ひいては一般社会に対し継続的事業体の経営活動を説明する為に可能な限り合理的で論理的な説明をする為の考察を行うものといえよう。

そして納得を得る為には会計学上のルールが社会一般に認められることが重要である。例えば、ゴーイングコンサーンの考え方、動態論に基づく費用配分論の思考に起因する減価償却の考え方が、社会一般的に認められるものであることが重要である〔補足〕。

〔補足〕 減価償却に関する、先に述べた太田哲三の研究結果でいうなら、償却の結果が現実の資産の状態とほとんど異なっても全く問題はないのである。「継続的事業体は繁栄して継続していくという、「良心」からの事業体の明るい将来を期待して、その存続を前提とする。そして先行投資された資産の生み出す価値は、その資産が稼働する限り継続するものである。継続する限り、当初望んでいた見返り、すなわち収益を、その資産の存続期間中生み出す。生み出された結果の要因として先行投資した資産の存続する期間を想定して割り振っていく」と会計学（理論）が説明し、この考え方が、広く一般経済社会の人々に投げかけ、この考えに賛同する多くの人々の支持を得たなら、減価償却の考え方は人々の共通の継続的事業体活動を測定するルールとして社会的に成り立つものであるし、このような思考で現在社会で成り立っているといえるのではなかろうか。

ゴーイングコンサーンを前提として、動態論にもとづき適正な期間損益計算の為に適当であるとされている発生主義、これに基づく固定資産の減価償却、費用、収益の見越し、繰延べの処理にしても適正な期間損益計算

という命題を具体化し、継続的事業体を取巻くステークホルダーへの説明の為のツールとして認められているのであって、そのツールの内容が会計の専門家において共通認識され、その結果、社会一般の継続的事業体を測るツールとして認知され評価されるに至ることが重要なものとなる。この点にこそ会計学の社会的な役割があり、そこに会計学の存在意義があるといえるのではなかろうか〔考察〕。

〔考察〕黒澤清は、「会計行為（accounting actions behaviors）は、会計に関するルール、すなわち会計公準および会計原則によって支配された社会行動である。ルールに支配された社会行動として、資本および利潤計算の体系すなわち会計的秩序を理解することによってのみ、企業の物的秩序と、企業体制を基礎とした全体社会が、ゴウイング・コンサーンとして存続する意味とを解釈することが可能となるのである。このような意味理解の方法の導入を通じて、会計学は社会科学となることができるであろう。」³³⁾としている。

〔考察〕加藤盛弘は、「理論的整合性＝合理性が会計の目的ではない。財務諸表の「信頼性」を獲得し、その信頼性を基礎にして説得するところに目的がある。理論性はあくまでもその信頼性をうる為に「合意」をうる手だてであって、理論性自体に自己目的があるわけではない。」³⁴⁾としている。

〔考察〕会計学に対する懐疑的な意見

会計学は現実の経済社会における会計事象を本当に解決しているのかという疑念を抱く人達がいる。社会的有用性の為というよりも研究の為の研究になってはいないかという疑念である³⁵⁾。或は会計学研究は継続的事業体が引き起こす粉飾の類の事件や問題を解決することに繋がっていないのではないかという疑念である³⁶⁾。つまり、継続的事業体の経営活動を会計学のフィルターに通しても、ステークホルダーの期待を裏切るとき、会計学はその役割を果たしていないと社会的に映るという疑念であると理解できる。会計学は継続的事業体の経営活動の真実を映し出すべく努める。しかし会計学のルールに従って継続的事業体の経営活動の真実を映し出すべく財務諸表を作成する責任は経営者であって、会計学の役割とは別の次元の責任である。このことに関して例を挙げるならば、会計監査論において期待のギャップと二重責任の原則というのがある。すなわち期待のギャップとは、監査人の監査と社会の人々が監査人に期待する監査の役割との溝または乖離のことをいう。これに対して二重責任の原則とは、経営者に財務諸表の作成責任があること、そして、会計監査人には独立の立場から財務諸表に対する意見を表明する責任があることをいう³⁷⁾。つまり投資者の監査人に対する疑念は、GAAPを通しての監査結果が適正であるとしても当該事業体の経営が悪化し経営破綻や倒産等が生じる場合がある。適正意見を表明した監査人に経営破綻や倒産の責任があるの

33) 黒澤清「第1章 会計学の方法論的基礎」、黒澤清編集『会計の基礎概念（初版）』中央経済社、1968(昭和43)年及び『同（九版）』、1973(昭和48)年、4～5ページ。

34) 加藤盛弘「第2章 メイ会計理論」、宮上一男編、前掲書、69ページ。

35) 例えば（記事）芙蓉「ハーフタイム 会計学研究は役に立つか」「経営財務」No.3083、税務研究会、2012(平成24)年10月1日、46ページには「…いまの社会がかかえている大きな問題を解決しようとするものでなく、…タコつぼ型専門家を脱するには、会計専門分野に閉じこもるのではなく、隣接分野に目を向けることがどうしても必要になる。」として、1912(平成24)年8月30日から9月1日にかけて一橋大学で開催された日本会計研究学会での統一論題「会計学研究は、企業や経済社会が直面する課題にいかに関与できるか」での諸発表に対して否定的な意見を述べている。ただ、統一論題のテーマそのものが、本来的な会計学の役割と社会的存在意義を踏まえた上で設定されたのかという疑念がある。或は会計学の役割と存在意義を踏まえて、アンチテーゼ的にテーマを定めたものではないのかと伺える。

36) 山口利昭『法の世界から見た「会計監査」—弁護士と会計士のわかり合えないミゾを考える—（初版）』同文館、2013(平成25)年、3ページ。

37) 蟹江章「第1章 公認会計士監査の基礎概念」森田良久、蟹江章、友杉芳正、長吉眞一、山浦久司編『スタンダードテキスト 監査論（第2版第6刷）』中央経済社、2001(平成23)年、18～20ページ及び、長吉眞一「第6章 監査基準」、同上書、177ページ参照。

ではないかとの疑念である。このような疑念に対し監査論では、継続的事業体が財務者表を作成する際、監査人は経営者と友好的な関係を作り、監査人と経営者は協力して財務諸表を作成することが良質な財務諸表の作成と効果的な会計監査を行うことが好ましくされる。すなわち、経営者の作成する財務諸表作成の責任は経営者にあつて、経営者の判断が多分に織り込まれて作成されることを許容している GAAP に則って作成される財務諸表作成の責任は経営者にあつて、会計学にない。継続的事業体が行う経営事象の本質は事象を行う人間の行動の内にある。さらに会計学（理論）に基づいて一般に公正妥当と認められる財務諸表を作成するのか否かの判断は経営者にある。監査人の責任は、一般に公正妥当と認められた監査の基準（GAAS：generally accepted auditing standards）に照らして適正か否かの意見表明をすることについてのみ責任を負うものである、とするのである。さらに、より少ない犠牲（コスト）でより多くの成果（利益）を追求することが継続的事業体経営の本質とするなら、また経営理念を追求し、より多くの利益を求めないことを継続的事業体経営の本質とする場合においても、会計学は、ここでの継続的事業体経営の本質を追求するものではない。会計学は継続的事業体経営者の経営活動を認識・測定して説明することが役割であり、継続的事業体の経営目的の手段として活用されるとしても、経営目的そのものを達成するものではない。会計学の中に継続的事業体の経営目的の本質を見出そうとしても、それは無理と云わざるを得ないであろう。

会計に関する規範やルールは、法律がこれらを認め、法として成立することによって社会的に強制力を持つものとなる〔補足〕。

〔補足〕継続的事業体の会計に関して法律で規定するものには、「商法」、「会社法」、「会社計算書類規則」、「金融商品取引法」、「法人税法」、「法人税法施行令」、「法人税法施行規則」、「所得税法」、「所得税法施行令」、「所得税法施行規則」、「消費税法」、「消費税法施行令」、「消費税法施行規則」等がある。

法律の立場からすれば、会計に関する規範やルールを尊重する必要があると考えられる。すなわち、法治国家においては法が支配している現実があるが、会計に関する規範やルールを可能な限り尊重して立法することが望ましい。このことは国家的及び国際的な見地での、経済資源の有効活用という点においても是認されることになる。なぜなら、会計実務で行われている会計に関する規範やルールに従った会計処理とは異なる会計処理を法律が規定すれば、コストと手間の面で継続的事業体の経済資源を損なうことになるからである。すなわち法律が会計に関する規範やルールを認める理由は、人的経済資源の有効活用という点にあると思われる。

商法は会計のことを「一般に公正妥当と認められる会計の慣行」³⁸⁾とみているようである。また、会社法は会計のことを「一般に公正妥当と認められる企業会計の慣行」³⁹⁾とみているようである。また、金融商品取引法は会計のことを「一般に公正妥当と認められる企業会計の基準」⁴⁰⁾とみているようである。共通することは、「一般に公正妥当と認められる会計」ということである。

この「一般に公正妥当と認められる会計」をわが国の経済法は会計学に求めていると理解することができるのではなからうか、そして、「一般に公正妥当と認められる会計」とは何か、を明示する役割が会計学にあると理解できるのではなからうか⁴¹⁾。

そして、法律が会計学の考え方に基づいて規定することによって、経営活動を説明する会計が法の支配下に置かれる。これによって、それぞれの法の目的が達成される一助となり、結果として国としての経済社会秩序が保

38) 「商法」第十九条 第一項。

39) 「会社計算書類規則」第三条。

40) 金融商品取引法の細則である、「財務諸表等規則（財務諸表等の用語、様式及び作成方法に関する規則）」の第一条。

41) 武田隆二「一般に公正妥当と認められる会計の慣行（商法）」、神戸大学会計学研究室編『第六版会計学辞典』同文館、2007（平成19）年、28ページ、武田隆二「一般に公正妥当と認められる企業会計の慣行（会社法）」、同上辞典、29～30ページ、武田隆二「一般に公正妥当と認められる企業会計の基準（金融商品取引法）」、同上辞典、30ページ参照。

たれることになろう。ここに会計学の経済社会的な役割を見出すことができるといえるのではなかろうか。

(2) 会計学の領域とその変化

1) 会計学の領域

経営学の考察領域が社会現象としての経営事象であるならば、経営学に内包される位置づけにある会計学の考察領域は、社会現象としての会計事象、すなわち会計実務となるであろう〔補足〕。

〔補足〕 会計学の領域を確定することの意味合いは、これが明確になってはじめて会計学の体系の中の税務会計論の考察領域を明示することが可能となるところにある。そして税務会計論の考察領域が確定された時、その体系を示すことが出来るであろう。

2) 会計学の領域の変化

会計実務が変化する要因には外的要因と内的要因があると考えられる。外的要因には環境の変化と法律の要因があると考えられる。環境の変化の要因には自然環境、政治環境及び経済環境があると考えられる〔考察〕。

〔考察〕 現在わが国において IFRSs のコンバージェンスそしてアドプションということについて会計上大きな話題となっているが、IFRSs の概念フレームワークは未だ確定されていない⁴²⁾。にもかかわらず、受け入れるか否かの論議があるのは、継続的事業体の置かれている経済的、政治的環境の要因が優先されていることに他ならないからであろう。

法律の要因には法律の創設と改正があると考えられる。内的要因には事業体目的の変更、組織変更、事業体廃止の要因があると考えられる。これら、会計実務が変化す

ると考えられる要因を示せば図表 3-1 のようになる。

会計実務が変化すると考えられるこれらの要因は継続的事業体の経営活動に与える変化の要因からでもありとされる。継続的事業体は常に変化している社会の中の融合体の一部である。従って、継続的事業体を取巻く要因の変化に対応して会計実務は変化し、そこでの会計のルールも変化するものになる〔補足〕〔考察〕。

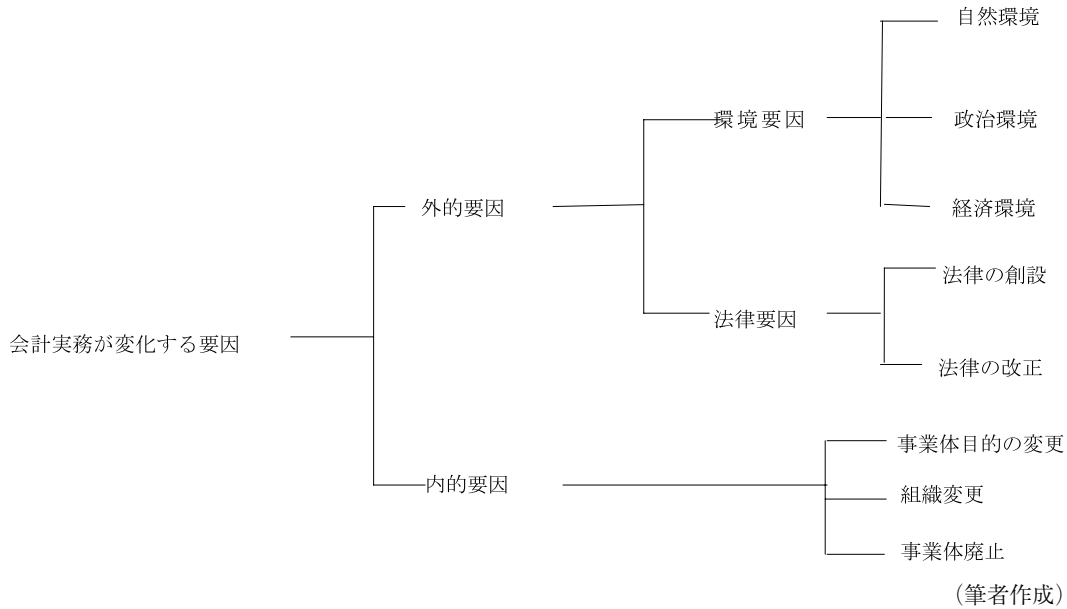
〔補足〕 例えば、いわゆる動態論に基づき損益計算書を中心に考え取得原価主義を採用することをよしとするのか、いわゆる静態論に基づき貸借対照表を中心に考え時価主義を採用することをよしとするのか、という議論は、継続的事業体の置かれている経済社会の要請から損益計算書（フロー）を重視したり貸借対照表（ストック）を重視したりしているに過ぎないといえよう。結局一組の財務諸表をどちらの面から見るのかということに他ならない。経済社会の要請の変化によって、損益計算書重視すなわち、いわゆる動態論重視、貸借対照表重視すなわち、いわゆる静態論重視は変化するものであろう。

〔考察〕 リトルトン (A. C. Littleton) は、「会計は外部環境との関係において、相関的であり進化的である。会計上のテーマを産みだすところのもろもろの事象はたえず変化しつつある。…会計は時代の必要に応じて時代の環境のうちに芽を発したのであった。そして、時代の環境に適応して生長し発展をとげてきた。それが時の流れとともに変遷していった事情は時代時代の諸力の中に説明を求めることができる。かくして、会計はまさしく進歩的であり相関的であるのである。それは与えられたる動機によって生まれ、与えられたる運命に向かって歩いていく。」⁴³⁾としている。

42) (記事)「IASB 新理事・鶯地隆継氏に聴く IFAS の将来と日本が抱える課題 第3回 IFAS の将来」「経営財務」No.3025、税務研究会、2011年7月25日、42～46ページ中、45ページに、鶯地隆継氏は個人の考えとして、「中断している概念フレームワークの論議を早急に再開してその完成を目指すことが重要だ」としながらも、「概念フレームワークが完成しないと基準作りをしてはいけないといったことは現実には不可能であり、概念フレームワーク作成と、基準作りは車の両輪のように両方のバランスを取って進めていかなければなりません。」と述べている。概念フレームワークを構築することは望ましいが、これが構築できないと領域が構築できないと考えることは現実的ではないように思える。

43) A. C. Littleton, *Accounting Evolution to 1900*, (New York: American Institute Publishing Co., 1933), pp. 361～362. 及び、同訳書：片野一郎『リトルトン会計発達史学（増補版）』同文館、1978(昭和53)年、490～491ページ。

図表3-1 会計実務が変化すると考えられる要因



会計学のルールとルールを変化させる要因を会計学を中心にして示せば図表3-2のようになる。

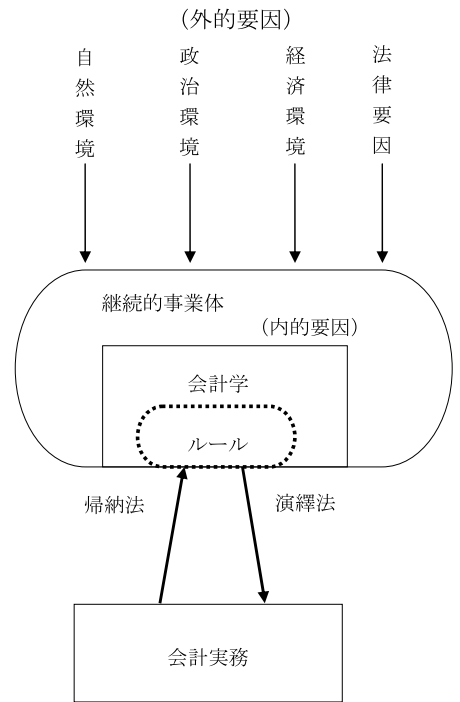
会計は、現実的には法律の枠の中でなされる行為であるから、商法、会社法、金融商品取引法、税法等の改正や創設によって影響を受ける。商法、会社法の財産表示という視点からの貸借対照表を重視すると考えられるスタンスの影響を受ける。また法人税法及び所得税法の、損益計算を規定⁴⁴⁾しながら影の現金主義ともいわれる純財産増加説の財産増加の実質を見る⁴⁵⁾スタンスの影響を受ける。それらの考え方もGAAPという枠組みの中に入れてはいるのが会計学のスタンスであろう。

(3) 会計学の対象

経営学の考察対象が継続的事業体である為、継続的事業体の経営活動を説明 (account for) する役割を持つ会計学の考察対象もやはり継続的事業体であるとするのが合理的であろう [補足] [考察]。

[補足] かつて会計学の考察対象はエンティティー (entity; 実体) としてとらえるのが一般的であっ

図表3-2 会計学のルールとルールを変更させる要因



44) 法人税法第二十二條第一項では、所得金額は益金から損金を控除して所得金額を求める旨定めている。

45) 法人税法上の税務調査においては現金実査が行われる。

た。その後一般的に企業とされてきた。しかし先に挙げた日本学術会議の大学教育の分野別質保証推進委員会 経営学分野の参照基準検討委員会が2012(平成24)年8月31日に報告した「大学教育の分野別質保証の為の教育課程編成上の参照基準 経営学分野」の経営学の定義では経営学の対象を「継続的事業体」としていることに鑑みて、会計学の対象も「継続的事業体」とすることが適当であると思われるし、エンティティーや企業よりも継続的事業体として広い範囲の組織体を考察領域とすることは、現状をよく云い表しているように思える。すなわち、現代においては企業を含む様々な継続的組織体が社会現象として活動している為、会計現象を考察対象とする会計学の対象も「継続的事業体」であることが適当であろう。

〔考察〕興津裕康は「会計学とりわけ財務会計論」の「貸借対照表の認識対象は会計の実務である」⁴⁶⁾とした。また、青柳文司は、「会計学の研究対象は会計であり、会計の表現対象は経済活動である。」⁴⁷⁾としているが、この視点は会計を中心にして経済活動を観ているものと思われる。本稿での視点とは逆であろう。

(4) 取巻く環境に対応する会計

1) 会計主体論

内外の要因に対応して経営はなされ、経営活動を説明する会計は変化する。よって経営の主体は内外の要因に対応して変化するものであって、経営の主体が変化することによって、経営の主体の為の会計が行われることになると理解することができる。このことは継続的事業体の内外の要因の変化を受けて経営学は変化し、これらに対応すべく会計学(会計理論)も変化することを意味する。そして、会計の主体が明確にされることによって、

現実の会計担当者が本当の会計主体ではなくて、その後にある実質の主体者の為の会計が行われていることを明らかにすることができる。

会計の主体が何かということについて、かつて資本主理論(proprietary theory)、ペイトンの提唱した企業主体理論(entity theory)、スジャーネン(Suojanen)の主張した企業体理論(enterprise theory)等が発展段階的に論じられてきた。現代社会においては、多く企業体理論における代理人説(agency theory)の考え方、すなわち企業体を資本主その他のステークホルダーから独立した実体とみて会計を実施することを前提とする考え方が妥当とされる。この考え方は、資本主理論と変わりないとされる。すなわち、実質的には企業体と資本主を一体とみて会計は資本主による資本主の為になされるとみる考え方と変わりないとされる⁴⁸⁾。

しかしながら、このように会計主体を明らかにしようとする試みは、学問的には会計学のなすべきことではなくて本来経営学がなすべきことであろう。順序としては経営の主体が特定されて、その主体に見合った会計処理がなされるはずである。本来経営上の認識に対して逆に会計の立場からアプローチをしたもので、従って会計学において会計主体論を論じることは、本来経営上のそして経営学で考察されるべき経営主体を一般的に想定して考察したものであるといえよう。すなわち、会計主体について会計学の立場から論じることは、一般的な事業体を念頭に置いて、会計理論の可能性を模索するものといえよう。現実には個別具体的な目的や特性を持つ事業体が特定されて、その形態に応じて会計の基準や処理が定められることになる。すなわち、継続的事業体の経営活動の内容に応じて会計は変化する。つまりその経営活動を、より適正に表現する為の会計のルール作りが会計学で行われることになろう〔補足〕。

〔補足〕事業形態に応じて、建設業会計、学校法人会計、病院会計、社会福祉法人会計等がある。

46) 興津裕康『貸借対照表論の展開—ドイツにおける貸借対照表論の系譜(初版)』森山書店、1978(昭和53)年、序文1ページ。

47) 青柳文司「第三章 会計学の中心概念」、黒澤清総編集、山榘忠怒責任編集『会計学基礎理論』中央経済社、1980(昭和55)年、121ページ。

48) 青柳文司『現代会計学(初版)』同文館、1974(昭和49)年、68~72ページ参照。また中村忠「資本主理論(proprietary theory)」編集代表 安藤英義他『会計学大辞典 第五版(第1刷)』中央経済社、2007(平成19)年、673ページ、中村忠「企業主体理論(entity theory)」同上辞典、287ページ及び中村忠「企業体理論(enterprise theory)」同上辞典、288ページ参照。

2) 国際的な会計基準の受入

イギリスに本部のある、民間の国際会計基準委員会財団 (International Accounting Standards Committee Foundation : IASC Foundation) の国際会計基準審議会 (International Accounting Standards Board : IASB) によって作成される国際財務報告基準 (International Financial Reporting Standards : IFRSs) は、国境を越えて資金調達を行う継続的事業体の経営活動にマッチさせ、資金調達を促進することに資する為の模索であるといえよう。しかしながら、国際的に共通の会計基準を受け入れるか否かの判断は、会計理論上の判断ではなく、それぞれの国の経済的環境に対応して、それぞれの国において政治的に判断されるものである。すなわち、国際財務報告基準のような、いわゆる演繹法的な会計基準の設定は、経済的環境を斟酌しての政治的判断であるといえよう。

3) 中小企業の会計基準への模索

継続的事業体の経営実体、特性が異なる場合、会計のありようも当然異なるものとなる。取巻くステークホルダーが異なる場合、当然それぞれの継続的事業体に求められる会計のありようも異なるものとなる。いわゆる中小企業への会計のルールがわが国で近年模索されているが、このことは当然である。国境を越えて資金調達を行う継続的事業体にマッチする国際財務報告基準の適用が検討される継続的事業体の規模は、わが国においては様々な点で比較的大きく、ステークホルダーの質や数はそれなりのものがある。これに対して、いわゆる中小企業の会計のルールを必要とする継続的事業体の規模は、様々な点で比較的小さく、ステークホルダーの質や数もそれなりのものがあって、国際財務報告基準の適用が検討される継続的事業体への会計基準とは異なるものとなることは当然である。社会現象としての経済事象を演ずる継続的事業体の経営内容や属性が異なれば、それぞれ

の継続的事業体の経営活動を説明する会計ルールの中身 (基準) も変化することは当然であろう。

4. 社会科学としての税務会計論

(1) わが国の会計学の体系における税務会計論

1) 会計学の応用分野としての税務会計論

わが国において「税務会計」の名称を冠する書物が初めて発刊されたのは、1931(昭和6)年に日本会計学会が「会計学叢書」の一つとして編纂し、森山書店から出版した片岡政一の『税務会計』とされる。この書物の名称は、黒澤清がつけたものとされる⁴⁹⁾。そしてわが国の大学の商学部においてはじめて「税務会計論」科目が開講されたのは1958(昭和33)年に中央大学商学部においてであって、担当者は富岡幸雄教授であったとされる⁵⁰⁾。またわが国の経営学部においてはじめて「税務会計論」科目を開講したのは1960(昭和35)年に神戸大学経営学部においてであって、担当者は武田隆二であったとされる⁵¹⁾。従ってわが国において「税務会計」の名称を冠した書物の歴史は82年に至り、大学で「税務会計論」の講義が行われてから55年が経過したようである。現在において「税務会計」の名称は一般に広く定着したとみえるし、大学における社会科学分野の経営学系列の教科としても「税務会計論」は一般に定着してきたといえるであろう。

現在の経営学分野における会計学の教科体系は、「簿記論 (初級簿記・商業簿記)」、「簿記論 (中級・上級簿記)・(工業簿記)」、「原価計算論」、「会計情報論 (コンピュータ会計)」、「財務会計論」、「管理会計論」、「国際会計論」、「財務諸表分析」、「会計監査論」、「税務会計論」と分類されるのが一般的であろう〔考察〕。

〔考察〕岡部孝好は「一般には、簿記論、財務諸表論、税務会計論、国際会計論、会計監査論、原価計算論、情報会計論、財務諸表分析論 (経営分析論)、

49) 長谷川忠一『近代税務会計論 (改訂版)』ダイヤモンド社、1968(昭和43)年、23ページ、黒澤清「序文」4ページ、及び富岡幸雄『税務損益論 会社税務損益計算 (初版)』白桃書房、1955(昭和30)年、:ここで「序文」を記した黒澤清は「昭和7、8年頃」と記しているが、これは、片岡政一の『税務会計』が1931(昭和6)年に出版されていることからして、「昭和6年以前」が正しいように思える。

50) 富岡幸雄『税務会計学原理 (初版)』中央大学出版部、2003(平成15)年、「あとがき」、1,800ページ。

51) 武田隆二『法人税法精説』森山書店、1982(昭和57)年、「序」、1ページ。この教科の最初の担当者は渡邊進であり、武田隆二がこれを引継いだとの所見を聞くが、定かではない。

環境会計論等が会計学の学問領域に含まれると考えられている⁵²⁾としている。

また、この分類は大学での教科体系と一致するものであろう。現在のわが国の経営学部等の学士課程における会計学の教科体系を示せば、図表4-1のようであろう。

この表の配置は、会計学の基礎から応用に至る教科内容を学年順に教授していくことを示している。すなわち、基礎科目としての簿記論を1年次に置き、より高度な領域を3・4年次に向けて教授していくものである。基礎からの学習を積み上げて行き、基礎科目の理解の上に、より高度な学習がなされる。ここで、「税務会計論」を理

解する為には、「簿記論」・「原価計算論」・「財務会計論」科目の理解が最低限必要である。ゆえに「税務会計論」は「会計監査論」、「財務諸表分析」等と同様に、専門科目としての会計学の応用科目であるといえよう⁵³⁾。

2) 外部報告会計（財務会計論）の一分科としての税務会計論

継続的事業体を取巻く外部のステークホルダーを示せば図表4-2のようになる。

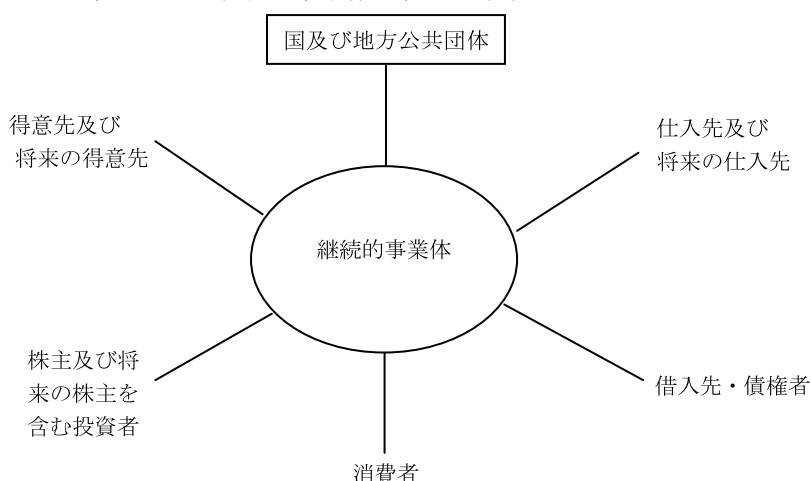
この図は財務会計論で扱う会計を示したものであるといえるし、外部情報提供会計の実際を示したものであるともいえよう。また、継続的事業体を取巻く外部のステークホルダーへ発信する会計情報を示したものであ

図表4-1 わが国の経営学部等の学士課程における会計学の教科体系

年次	教 科 目 名
1	「簿記論（初級簿記）・（商業簿記）」
2	「簿記論（中級・上級簿記）・（工業簿記）」・「原価計算論」・ 「会計情報論（コンピュータ会計）」・「財務会計論」・「管理会計論」
3・4	「国際会計論」・「財務諸表分析」・「会計監査論」・「税務会計論」

（出典：濱沖典之「わが国大学学士課程における、あるべき「税務会計論」科目の教科内容に関する考察」、日本企業経営学会『企業経営研究』第14号、2011（平成23）年5月、2ページ、図表1）

図表4-2 継続的事業体を取巻く外部のステークホルダー



（筆者作成）

52) 岡部孝好「会計学」、神戸大学会計学研究室編『第六版会計学辞典』同文館、2007（平成19）年、88ページ。

53) 濱沖典之「わが国大学学士課程における、あるべき「税務会計論」科目の教科内容に関する考察」、日本企業経営学会『企業経営研究』第14号、2011（平成23）年5月、1～2ページ参照。

るともいえよう。ここで継続的事業体から国及び地方公共団体へ税務申告する部分が税務会計論の考察領域の一つとなる。国及び地方公共団体へ税務申告する事象は社会現象であって、ここで国及び地方公共団体への報告会計と捉えることができよう〔考察〕。

〔考察〕国税庁の国税審議会の見解によれば、「税務会計については、…企業会計（一般的に公正妥当と認められる会計処理の基準）の一分野（企業会計原則に対する法人税法上の別段の定め＝損金経理、益金不算入額等の税務調整）ととらえられている…」⁵⁴⁾としている。

次に、継続的事業体と国及び地方公共団体との課税関係をヨリ詳しく示せば図表4-3のようになろう。

税務会計論の内、申告納税制度が採用されている税目については、取巻くステークホルダーの一つとしての国及び地方公共団体へ継続的事業体が主体的に発信するものであるから、外部報告会計であり、財務会計論の一部であって、情報提供会計の一つである。このことは、この図において継続的事業体から国及び地方公共団体へ向けての矢印で示される。これは一般に税務申告といわれる。

税務会計論には、国及び地方公共団体から賦課される

賦課課税の税目も含まれることになる。このことは、賦課される税目（賦課課税）は国及び地方公共団体から継続的事業体へ向けての矢印で示される。

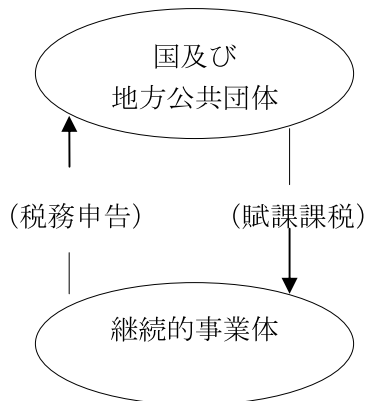
(2) 税務会計論の領域

会計学の一分科としての税務会計論の考察領域は、会計学の考察領域と同様であるにとらえることが合理的であろう。すなわち、会計学は社会現象としての会計実務を考察領域とするものであるから、会計学の体系に属する税務会計論の考察領域は社会現象としての税務会計実務であるにとらえるべきであろう〔考察〕。

〔考察〕税務会計論の考察領域は論者によってさまざまであるが、主要と思われる論者の主張する領域は、法人所得課税についてであり、法人税法上の適正な課税所得金額算定に関するものとされている理解が一般的であろう。また、わが国の大学学士課程教育における「税務会計」又は「税務会計論」科目の教科内容を、市販された、或は大学でのテキストとして使用されていると思われる書物の面からみれば、法人税法の計算を説明するものが大部を占めている⁵⁵⁾。しかしながら、税務会計論の考察領域は社会現象としての税務会計実務であるということが適当であるから、法人税法上の適正な課税所得金額算定に関するものは税務会計論の考察領域の一部として認識されよう。

〔考察〕従来、税務会計の考察領域が法人税法上の適正な課税所得の算定にあるとされてきた理由は、次のような歴史的な事情があったものと推測される。すなわち大日本帝国憲法のもとでの国民の納税意識が第2次世界大戦後大きく転換した。戦後来日したコロンビア大学の現役教授であったシャープ博士の勧告によってわが国の税制は大きく方向転換したのであった。すなわちシャープ勧告による自主申告制度、租税教育の必要性への勧告であった⁵⁶⁾。一方わが国の経済立て直しの為にアメリカ

図表4-3 継続的事業体と国及び地方公共団体との課税関係



(筆者作成)

54) 「税理士法の「学位による試験科目免除」制度のQ & A 問29「税務会計」は会計学に属する科目か税法に属する科目か。」国税庁のホームページ：<http://www.nta.go.jp/sonota/zeirishi/zeirishishiken/kaisei-qa/05.htm#a-27>（平成25年5月7日現在）より。

55) 濱沖典之、前掲稿、1ページ。

56) J・マーク・ライヤー＝中里実「戦後日本における租税法の成立と発展—金子租税法学を中心に」金子宏編『租税法の発展

流の資本主義経済体制の確立が企てられて証券市場の整備が必要とされ、証券取引法が制定されたのが1958(昭和23)年であった。その為の会計ルールとしてわが国の企業会計原則が、アメリカの会計学者の表した「SHM 会計原則」を模範としてにわかに制定された⁵⁷⁾。1956(昭和31)年の経済白書に「もはや「戦後」ではない。」⁵⁸⁾と記されたように高度経済成長の足音が高まる中で企業(株式会社)の成長とともに膨らむ企業利益に対し如何に課税すべきか、ということが国家としての重要課題の1つとなった。ここで企業利益と課税所得との関係がクローズアップされることになったのである。すなわち企業利益(当期利益)を算定するに際しての規範となる企業会計原則と企業利益(当期利益)に基づいて法人税法上の所得金額を算定する仕組み(いわゆる確定決算主義)を採用している法人税法との調整がクローズアップされることになったのである。1965(昭和40)年の法人税法の全面改正を契機として、企業会計と法人課税との関係において特に法人税法第22条の規定が注目を集めたのである。そして企業会計、法人課税及び商法との調整が行われた⁵⁹⁾。

戦後の新憲法のもとでの、資本主義経済体制(アメリカ型資本主義経済体制)への本格的な移行によって、また昭和30年代から40年代の高度経済成長の中で、利益が膨らんでいく大会社への所得課税の論議が必然的に重要性を増していった。1965(昭和40)年度一般会計歳入予算36,581億円に占める法人税の割合は、約28パーセントを

占めた。所得税の占める、同割合は約27パーセントであって、法人税・所得税を合わせると約55パーセントを占めている⁶⁰⁾。所得課税中心の時代であった。昭和30年代から40年代の時代は、大企業の利益の拡大、それへの課税が国家として重要な意味合いを持つようになった時代であるといえる。この時代、会計学研究においては、法人税の課税標準である課税所得の考察に焦点が当てられるようになったと思われるのである。税務会計の考察領域が法人税法上の課税所得にあてられてきた理由は、昭和30年代から40年代のわが国の高度経済成長期にかけての政治、経済の動きに大きく起因しているのではないだろうか。またその当時会計学における税務会計への関心が急速に高まった時代でもあったといえよう。番場嘉一郎は、1961(昭和36)年の著書『税務会計』で次のように述べている。すなわち、「企業会計は三つの面をもっている。公表財務諸表会計(財務会計)と管理会計と税務会計とである」⁶¹⁾。税務会計がその当時、会計学の中で重視されてきたものとみえる。

すなわち、換言すれば、現行憲法のもとでの経済体制の整備、発展を反映する形で、税務会計の考察領域が法人税法における適正な課税所得の算定の為のものとなり、こんにちに至っているのではなからうか⁶²⁾ [考察]。

[考察] かつて法人税の「所得の金額の計算に関する明細書(簡易様式);別表四(以下では「別表四」とする)をその記載形式からして税務損益計算書とし、「利益積立金額及び資本積立金額の計算に関する明細書;別表五(一)及び(二)(以下では「別表五」とする)」をその記載形式からして税務貸借

Development of Tax Law in Japan (初版第1印刷)』有斐閣、2010(平成22)年、55~70ページ参照。シャウプ博士がわが国の民主主義的な税制に多大な貢献したことについては、高橋志朗『わが国税務会計の発達とシャウプ勸告(初版)』同文館、2011(平成23)年参照。

- 57) 「SHM 会計原則」、すなわちサンダース、ハットフィールド、ムーアの表明した会計原則である。Sanders, Hatfield and Moore, *A Statement of Accounting Principles*, 1938: 中村忠「会計学」、森田哲彌・岡本清・中村忠編集代表『会計学大辞典(第四版)』中央経済社、1996(平成8)年、94~95ページ参照。
- 58) 「第1部総説、五 結語」経済企画庁編『昭和31年度 経済白書—日本経済の自立と近代化—』至誠堂、1956(昭和31年)、42ページ。
- 59) 大蔵省企業会計審議会が1960(昭和35)年及び1962(昭和37)年に中間報告した「企業会計原則と関係諸法令との調整に関する連続意見書」。
- 60) 前川憲一編『図解 日本の財政 昭和40年度版』東洋経済新報社、1965(昭和40)年23ページの図1.4及び図1.5に基づいて割合を算出した。
- 61) 番場嘉一郎編著『税務会計(初版)』日本経済新聞社、1961(昭和36)年、「序」1ページ。
- 62) その後、1989(平成元)年に税務会計研究学会が設立されてこんにちに至っているが、この学会の中心的研究テーマは、法人税における適正な課税所得金額算定についてであると伺える。

対照表とする考え方があった。これに対し、法人税の課税所得への考察のみをもって税務会計とする考え方に立ったうえで、会計学には報告、すなわち損益計算書及び貸借対照表といった報告書を作成するが、税務会計には報告書がないから、例えば税務損益計算書や税務貸借対照表の作成はしないから、会計学とは云えず税務計算であるとする主張があったとされる。しかし、この主張は税務申告を報告ではないとする点で、本稿でみる税務会計論の領域での見解とは異なるものである。税務署長へ税務申告を行う社会現象を税務署長への報告とみることは、課税当局の立場ではなくて、主体的な納税者である継続的事業体の税務会計現象が税務会計論の考察領域であるとする立場の視点からすれば、当然となる。

また、税務会計論の領域を法人税法上の課税所得への考察とする見解に対し、それは税務計算にすぎないのではなかろうか、という見解があると聞く。すなわち、それは法人税法の規定に従う税務計算にすぎないとするのである。しかしながら、現行法人税法の規定では「申告書；別表一（一）から一（三）（以下では「別表一」とする）」、「別表四」及び「別表五」の申告を定めている⁶³⁾。税務会計論は社会現象としての税務会計実務を考察領域とすべきものであるはずである。法人税においては申告書を税務署長に提出する。「別表四」をその記載形式からして税務損益計算書と理解し、「別表五」をその記載形式からして税務貸借対照表とみなして、これらを納税主体としての法人事業体として報告すると見て取ることは、社会現象としての税務会計実務を考察領域とする税務会計論の視点からして、十分な合理性があるといえよう。主体的な納税者の立場としての継続的事業体の行う事象を税務会計論の考察領域とすることは、社会的有用性の観点（国民主権の観点）からのメリ

ットは大きいといえるであろう。仮に、税務会計論は、じつは税務会計であって、会計学では扱わない、そして税務会計担当者が作成する法人税申告書に係る一連の書類作成については税法で扱う領域であるとした場合、直接的には税法は課税権者サイドの意向を反映したものと解せられる⁶⁴⁾から、主体的な納税者である継続的事業体の会計サイドの立場である税務会計論からの視点による考察ではない、ことになって、社会的有用性のデメリットは大きいことになる。

なお、ここでの「申告」という語は、現代においてはなじまない語であろう。わが国憲法は国民主権の立場であって、「申」の持つ字義からして再考が必要であると思われる。税務署長へ税務「申告」という社会現象を、税務署長へ税務「報告」と理解することは、わが国憲法が国民主権を唱えている趣旨に鑑みれば、合理的であると思われる。

所得税法の確定申告における決算書において、税務当局が簿記上の損益計算書及び貸借対照表とは若干異なっているが、損益計算書及び貸借対照表（資産負債調）をあらかじめ作成し個人事業者に配布し、税務署長に申告することを求めている。これらの所得税法上の損益計算書及び貸借対照表（資産負債調）を税務署長に申告する事象を、個人の継続的事業体にとっての外部報告会計（財務会計）の一つと捉え、税務会計論の領域とすることは十分な合理性があるであろう。

税務会計実務を考察領域とする税務会計論にあって、消費税税務会計を税務会計論の体系に含めることは当然である。消費税法の会計処理を継続的事業体の税務会計係の立場で説明する学問分野は税務会計論しかないことは尊重されるべきである〔補足〕〔考察〕。

63) 法人税法第七十四条では「申告書を提出しなければならない」、とし、申告書には「法人税法施行規則第三十四条で定める書類を添付しなければならない」としている。法人税法施行規則第三十四条2項では、「確定申告書の記載事項及びこれに添付すべき書類の記載事項」は、ただし書きを除いて、別表の書式によらなければならない、としている。すなわち別表「一」、「四」、「五」の書式で申告しなければならない旨を規定している。

64) 国民或は地域住民の代表によって議会で議案が審議されるという、議会制民主主義の下では、税法は、間接的には国民或は地域住民の意向を反映したものと見える。

〔補足〕わが国の消費税法は1985(昭和63)年12月に国会で可決し翌年の1986(平成元)年4月から施行されてこんにちに至っている。消費税法が施行され数度の法改正を経て25年となる。また、地方消費税法が2009(平成21)年に成立してこんにちに至っている。地方消費税法は算定された消費税法上の消費税額を課税標準として、これに対して25パーセントの額を税額とするもの⁶⁵⁾で、会計処理上、消費税法の処理と一体となっているものである。消費税及び地方消費税は継続的事業体にその事務負担を課して国と地方公共団体に納付される間接税である。これら消費税の特徴は、これが前段階税額控除方式による付加価値税であるがゆえに、税額の適正な転嫁であって、従って、課税から納税に至る全体の関係構造が重要視されることに對し、法人税や所得税などの所得課税の特徴は、個別継続事業体単独(連結納税含む)の課税である。従って、消費税と所得課税の法人税及び所得税とは構造が全く異なるものであるが、これらの税を同一の会計帳簿で処理することが求められている。従って、現在継続的事業体における申告納税において、会計実務は会計学、商法、会社法、所得税法及び法人税法等の理解に加え、消費税法の理解(前段階税額控除方式の帳簿型或は日本型とされる)、すなわち免税事業者か否か、課税取引か否か、非課税取引か否か、輸入取引か否か、輸取出取引か否か、原則課税か簡易課税か、外税処理か税

込処理か等の、消費税法の理解と処理方法が継続的事業体の取引を仕訳する際求められる⁶⁶⁾、という社会現象がある。こんにちにおいては、消費税税務会計は、税務会計論の体系の重要な一つと位置づけられるべきである⁶⁷⁾。

なお、2013(平成25)年度の国家歳入一般会計予算総額926,115億円の内訳をみると、11.5パーセントを消費税が、15.0パーセントを所得税が、11.5パーセントを法人税が占めている⁶⁸⁾。

〔考察〕富岡幸雄は、税務会計論ではなくて、税務会計学を主張した。その研究対象となる「税務会計」の体系には消費税務会計があるとしている⁶⁹⁾。

また、会計学の会計手続きにならって税務会計論の領域に税務会計監査を織込むことは適当であろう。すなわち、会計学の体系は簿記に始まり会計監査で終了する。リトルトンはかつて、会計の手続きを取引⇒分類⇒勘定⇒配分⇒財務表⇒監査の6段階を経るものとした⁷⁰⁾。リトルトンの示した手続きは現在においても妥当であろう。また、青柳文司は会計構造を簿記・財務諸表・監査として、会計過程行為の最後に監査を位置付けた⁷¹⁾。かつてのイギリスの伝統的会計においては、当初から監査論に重点が置かれていた⁷²⁾。こんにちにおいても会計学の教科体系の最後に会計監査論が置かれている。このような会計学の体系にならって、税務会計論の領域に税務会計監査を位置付けることには合理性があるであろう。すな

65) 地方税法第七十二条の八十二及び八十三。

66) 消費税法上の課税仕入れ税額控除(同三十条七項)の適用の厳格性については、石岡正行(編集長)「仕入れ税額控除の法的性格と実務における留意点」石岡正行編集「TKC」、2013(平成25)年7月号(No.486)、42~46ページ参照。

67) 消費税法上の基準年度における課税売上げ高が1,000万円を超える事業者は、免税事業者となることができないので、消費税税務会計を行っている社会現象がある。この1,000万円という金額は、現在の経済社会における継続的事業体の経営上、決して大きな金額であるとは云えないであろう。ならば、わが国における継続的事業体のほとんどに消費税法上の会計処理が求められている、といっても過言ではないであろう。

68) 財務省ホームページ(<http://www.mof.go.jp/index.htm>：平成25年6月27日現在)「平成25年度一般会計予算(平成25年5月16日成立)の概要」。また、2012(平成24)年度の国家歳入一般会計総額903,339億円の内訳をみると、11.5パーセントを消費税が、14.9パーセントを所得税が、11.5パーセントを法人税がそれぞれ占めている(西田安範編著『図解 日本の財政(平成24年度版)』東洋経済新報社、2012(平成24)年、5ページ)。

69) 富岡幸雄『日経文庫(86)税務会計入門(15版1刷)』日本経済新聞社、1983(昭和58)年、1~2ページ及び富岡幸雄、前掲『税務会計学原理(初版)』、24ページ。

70) A. C. Littleton、前掲書、pp. 124-125；大塚敏郎訳(A. C. リトルトン著)、前掲書、181ページ。

71) 青柳文司『会計学への道(初版)』同文館、1976(昭和51)年、9~20ページ。

72) イギリスにおける会計学においては、伝統的に監査論が重視されたようである。黒澤清『日本会計制度発展史(初版)』経済詳報社、1990(平成2)年、156ページ参照。

わち、税法に従った公正な会計が行われる為の監査が社会現象として実践されている。これを税務会計監査として税務会計論の領域に含めることには合理性があるであろう〔考察〕。

〔考察〕税法に従った「公正」な会計における「公正」とは何を意味するのであろうか。税は課税権者と納税者との課税関係のことである。従って、課税する側と課税される側との関係における「公正」ということになる。ここにおいて、「公正」とは課税権者においても納税者においても「公正」であるという意味を持つ。すなわち社会的に「公正」な課税を意味するものであって、これは税法に照らして正しいということの意味しよう。従って、税法に従った「公正」な会計における公正とは租税法主義といわれる憲法84条の規定を意味するものといえよう。

従来、継続的事業体が国及び地方公共団体へ税務申告（報告）を行う際にチェックを行う、或は税務申告（報告）後税務署より税務調査を受ける又は賦課課税された内容をチェックすることを意味する監査は、従来、たんに「監査」或いは「税務監査」⁷³⁾と表現されてきた。これらのことを「税務会計監査」と表記し、税務会計論の体系の最後に位置づけることは適当であろう。すなわち、社会現象としての税務会計現象を税務会計論の領域と捉える為、税務調査、税務監査等を税務会計論の領域に含まれる、とすることは適当であろう。この場合、公務員として税務行政に携わる人たちの職務の理解も必要となろう。これは税務調査の現場において、通達税務行政や税務署長が行う課税要件事実認定の手続きが行われている為、継続的事業体にとっては、これらの理解も必要となる為である。

税務会計監査は、税務会計内部監査と税務会計外部監

査とに区分されえる。税務会計内部監査には継続的事業体が依頼した税理士による監査及び会社法上の会計参与による監査があろう。税務会計外部監査には、税務当局による税務調査がある。この税務調査は、税務署員の有する質問検査権に基づくものである。このような社会現象を、主体的に納税する事業体の会計の立場で税務会計監査と位置付けることは適当であろう〔補足〕〔考察〕。

〔補足〕申告納税の場合、会計処理が税法の規定に適合しているか否かをチェックする必要がある。わが国の税務会計実務の世界にあって、主として税理士の業務を支援してきた株式会社TKCの創業者、飯塚毅⁷⁴⁾は、「フィールド・オーデイト」を「巡回監査」と翻訳した⁷⁵⁾。株式会社TKCは1949(昭和24)年から「巡回監査」を税理士業務の重要な位置付けとして実践している。税理士業務は税理士法第2条から税務会計を業務とすると読み取れるから、株式会社TKCの行ってきた税理士業務を支援する一環としての「巡回監査」は、その内容からして「税務会計監査」を意味するものととらえて差し支えないであろう⁷⁶⁾。

〔考察〕武田昌輔は、税務監査について、「税務監査は、一般に税務の立場から行われる監査を意味している。」としている。また、税理士法第33条の2の書面添付及び会社法上の会計参与にも触れている⁷⁷⁾。

先に会計学の考察領域が変化する要因を示した。税務会計論の考察領域は、基本的には会計学の領域と同じであるが、税法の枠内で継続的事業体が主体的に行う税務会計事象は税法の創設及び改正によって常に変化している。すなわち、既存の税法が毎年のように改正される為、また継続的事業体にかかわる税の創設もある為、税務会計論の考察領域は毎年のように変化している。税はその

73) 武田昌輔「税務監査」、安藤英義・新田忠誓・伊藤邦雄・廣本敏郎編集代表『会計学大辞典（第5版第1刷）』中央経済社、2007(平成19)年、823～824ページ、及び伊豫田隆俊「税務監査」、神戸大学会計学研究室編『第六版会計学辞典』同文館、2007(平成19)年、749～750ページ参照。

74) 高杉良『不撓不屈（4刷）』新潮社、2003(平成15)年参照。

75) 飯塚毅博士アーカイブ (<http://dr.takeshi-iizuka.jp/>；平成25年5月7日現在) 参照。

76) TKC 全国会中央研修所編集『TKC 基本講座〈巡回監査編〉（第1版7刷）』TKC 出版、2001(平成13)年、及び（資料）「巡回監査報告書（含、決算監査事務報告書）（法人用）」、TKC 全国会2001(平成13)年参照。

77) 武田昌輔「税務監査」、安藤英義・新田忠誓・伊藤邦雄・廣本敏郎編集代表、前掲辞書、823～824ページ。

時代時代の、その国の経済財政状況が考慮され、法案として準備され、政治判断されるものである為、その国の時々の状況によって税務会計論の考察領域が変化することになる。

また、税法が国内法である為、税についてはそれぞれの国ごとに考察される。従って、税務会計の考察領域は国内税法の及ぶ範囲内に限定される〔補足〕。

〔補足〕国によって、歴史、国家体制、慣習、法律、経済事情等が異なる為、他国の税制及び税務会計の状況は、他の国の税務会計に直接的なインパクトを与えない。他国の税制及び税務会計の状況を観察することは、その国にとっての税制及び税務会計の為の参考資料となろう。

〔補足〕アメリカの財務会計基準審議会が財務会計の諸概念を公表しているが、この諸概念はアメリカ合衆国に限定してのものであることを明確にしている⁷⁹⁾。このことは国によって会計の諸概念も異なることを示唆するものといえよう。わが国の会計に関するルールの中で、わが国の税務会計に対する考察が行なわれるべきであろう。

〔補足〕税法の枠を逸脱した行為を行う税務会計実務がある。故意であろうと誤謬であろうと税法の枠を逸脱する税務会計実務は、税務会計論の考察領域から外れる。その理由は法治国家である限り、法の支配を尊重すべきは当然のことで、違法行為が認められるものであるか否か、「良心」に照らせば明らかであろう。すなわち、違法行為が好ましいものではないことは明らかであろう。違法行為には税法の罰則規定が適用されることになる。

(3) 税務会計論の対象

税務会計論は会計学の体系に属する為、その対象もやはり会計学の対象と同様に、継続的事業体であるとする事は合理的であろう。継続的事業体には様々な形態が存在する。企業のほかに、学校法人、医療法人、NPO法人組合等も含まれるが、その対象数の多さから、法人企業及び個人企業が中心に考察されるべきであろう。2011(平成23)年度現在において、株式会社を中心とする法人企業は2,578,593存在する⁷⁹⁾〔補足〕。

〔補足〕「会社法の施行に伴う関係法律の整備等に関する法律」の制定によって、従来の有限会社は「有限会社」という名称を付したままで、会社法上、株式会社として存続することになった⁸⁰⁾。

また、同年度のわが国の個人企業は2,179,093存在する⁸¹⁾。納税主体としての数の点からしても、個人企業を税務会計論で考察することは、社会現象としての税務会計実務を考察領域とする税務会計論の立場からして当然のこととなる〔考察〕。

〔考察〕個人企業の所得税法上の事業所得を所得課税に対する考察対象として取り扱わないとする見解がある⁸²⁾。この見解は、事業所得は10に区分された所得税法上の所得の1つにすぎない、他の9の所得を含むものが所得税法上の所得の総体であるから事業所得のみでは完結するものではない。ゆえに、エンティティー（実体）として一つの纏まりがないので考察の対象から外すとするものである。エンティティーのみを税務会計の考察対象とするものと伺える。すなわち、所得税法上の規定と経営実体としてのエンティティーとの思考アプローチは、別次元のものであるにもかかわらず、同一視して論じているように伺える。すでにみたよう

78) 平松一夫・広瀬義州訳『FASB 財務会計の諸概念（増補版）』中央経済社、2002(平成14)年、14ページ参照。

79) 国税庁 長官官房 企画課「平成23年度 会社標本調査—調査結果報告—税務統計から見た法人企業の実態」、2013(平成25)年3月、12ページ。

80) 「会社法の施行に伴う関係法律の整備等に関する法律」（平成十七年七月二十六日法律八十七号）、第二条、第三条他。

81) 国税庁 長官官房 企画課「平成23年度 申告所得標本調査—調査結果報告—税務統計から見た申告所得税の実態」、2013(平成25)年2月、5ページ。

82) 斉藤幹朗「第5章 法人税法会計の枠組み」濱田弘作『現代会計学の思潮（第1版第1刷）』多賀出版、1999(平成11)年、123ページ、及び清水勇『税務会計の基礎理論（第1版）』中央経済社、1987(昭和62)年26ページ。

に会計学における税務会計論の対象は会計学における考察対象と同様に継続的事業体であって、税務会計論においては、継続的事業体の税務会計実務という社会現象を考察の領域とするから、個人の継続的事業体も所得税法上の事業所得に該当し、税務申告している社会現象からして当然税務会計論の考察対象に含まれるべきである。換言すれば、税法を主体とするのではなく、継続的事業体の会計の立場で税法との関係を考察するのが税務会計論として論ぜられるべきである。

(4) 税務会計論の特質

税務会計論への考察は会計学の役割と存在意義、領域及び対象を基礎として、ヨリ現実的な税務会計実務を考察する必要がある。すなわち会計実務の中の税務という限定された枠組みの中に焦点を絞り込まなければならない。すなわち税務会計論の考察は、わが国において社会現象として行われている税法の枠組みの中での税務会計実務へと焦点を絞り込むことになる。

税法の規定は会計学の基礎である簿記にまで実質的な影響を与えている〔補足〕。

〔補足〕例えば簿記においては、費用と資産（資本的支出）との概念的な説明がなされるが、その具体的な境目は示されないのに対し、法人税法及び所得税法においてはその具体的な境目は個別取引に対応して規定されている。また会計学においては減価償却の考え方と会計学上認められる処理方法を示すが、仕訳の際に絶対的に必要な取得価額、耐用年数及び残存価額を個別に示さない。しかし、税法においては個別取引の具体的な取得価額に関して規定し、耐用年数及び残存価格等を財務省「減価償却資産の耐用年数等に関する省令」で規定している⁸³⁾。このように会計学は、その基本的な

考え方と処理方法を説明するにとどまり、会計実務の個別処理は税法の規定に従っている社会現象がある。また、個々の継続的事業体内の簿記（会計）システムを構築する時点で税法上の特典を意識している実務がある。すなわち、税法上の青色申告法人又は青色申告者としての承認を受ける為の規定は、簿記（会計）システムの構築に実質的な影響を与えるものである。また個々の取引が法人税法上の益金となるのか損金となるのか、或は所得税法上の総収入金額となるのか否か、必要経費となるのか否か、或は消費税法上のどのような扱いになるのかといった点は、簿記における個別取引処理に強い影響を与えている現実がある。また、会計帳簿の保存期間についても、税法の規定は、税法上の税務行政の一つである税務調査の為と察せられるが、実質的に継続的事業体の会計帳簿の保存期間を拘束するものとなっている⁸⁴⁾。

税務会計の中でも課税標準を所得金額とする国税としての所得課税には法人税、所得税があり地方税法の規定による所得課税には法人住民税、個人住民税等がある。所得課税は継続的事業体の行う会計で算定される利益に基づいて、課税標準である所得金額を算定し納付する申告納税である。従って継続的事業体の行う会計実務及び会計学について理解することが所得課税を正しく理解する為の前提となる。その為特に重要となるのは継続的事業体が行う会計の利益算定の為の仕組の規範、ルールやこれに関する法律の理解である。すなわち所得課税の理解の為には現行の会計の仕組の内、企業会計での報告会計すなわち財務会計の仕組を理解することが前提となる。

1) 実定税法の枠内での税務会計及び税務会計論
会計学は比較的規模の大きな継続的事業体、とくに株

83) わが国の会計学における減価償却の考え方は、主としてアメリカ及びイギリスにおける思考が紹介されて、これらの思考になってきた。わが国会計学においては、耐用年数及び残存価額の具体的な年数や数値は示してこなかった。わが国においてはじめて減価償却の耐用年数及び残存価額が示されたのは、1918(大正7)年の所得税法における法人所得課税上の「固定資産堪久年数表」においてであった(濱沖典之『法人税における減価償却費の史的考察(初版)』泉文堂、2005(平成17)年、67~69ページ参照)。その後こんにちに至るまで、わが国においては税務当局が耐用年数及び残存価額を規定してきており、現在は財務省「減価償却資産の耐用年数等に関する省令」に定められている。税法上の規定に従う減価償却実務であるという社会現象がある。

84) 所得税法百四十三条、所得税法施行令五十五条~六十三条、法人税法百二十一条及び百二十六条、法人税法施行令五十二条~六十二条、消費税法五十八条、消費税法施行令七一条他。

式会社を中心に考察されてきたように見える。それは取引高、資本金の額、従業員の数といった規模が大であることは経済社会的観点から重要なことであると考えられる為であろう。しかし、税務会計論においては継続的事業体の経済的規模の大小や利益の多寡、或いは資本金の多寡によって、中心的に考察される継続的事業体が絞り込まれるということにはならない。なぜなら、例えば所得課税において、たとえ継続的事業体の規模が小さく利益の額が少なくても、それぞれの継続的事業体に1組の財務諸表が作成され、算定された当期利益に基づいて所得金額を算定することになるからである。また消費課税、資産課税においても経済的な規模や利益の多寡に比較的關係なく課税されているという社会現象があるからである〔補足〕。

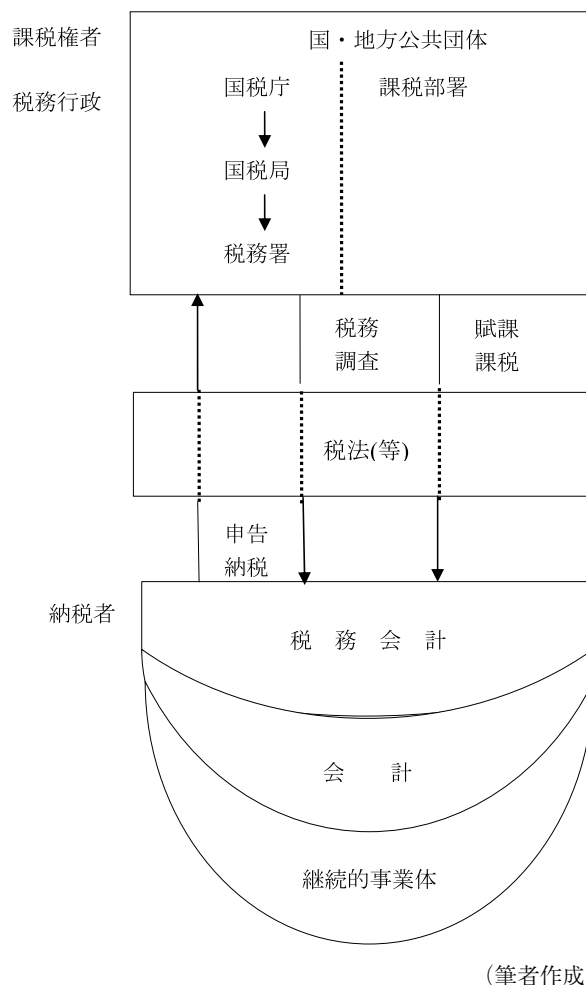
〔補足〕 逆に課税権者である国及び地方公共団体の立場で、すなわち徴収者側の立場では、国家の歳入及び地方公共団体への税額の割合に多くを占める法人税・所得税・消費税に焦点が合わせられることになる。

〔補足〕 法人税法はいわゆる確定決算主義を採用している為企業利益が算定されたあと法人税法上の所得金額算定の為の調整が行われる。すなわち企業会計の延長線上のものとして法人税税務会計があるといえる。しかし法人税税務会計は税務会計論の一部であって、全部ではない。

税務会計実務は税法の規定と継続的事業体の取引との関係にあって、税務会計論はこの税務会計実務を考察領域とするものである。社会現象としての税務会計を示せば図表4-4のようになる。ここで、税法(等)の(等)には、租税手続法、租税救済法、租税制裁法関係が含まれる。

納税主体である継続的事業体にとって、税法は所与のものとしてされる。税法が所与のものとしてなされる税務会計において検討されるのは、継続的事業体の取引が税法上の課税要件を満たすのか否かということである。すなわち、継続的事業体が行う個々の取引に課税要件の認定という税法上のフィルターをかけ、個々の取引が検討される。

図表4-4 社会現象としての税務会計



税は納税者としての継続的事業体と課税権者としての国及び地方公共団体との、個別的・直接的な関係にある。極論すれば、税は法案が議会で成立すれば継続的事業体における会計の論理にかかわらず継続的事業体に課税することも可能である。その国の経済、政治の動きの中で税制は検討され、議会で成立した税法の規定を継続的事業体は、当然絶対的に遵守すべきものとなる。従って租税論、議会の動向、税法、税務行政上の立場等の理解が税務会計論の理解の為には必要となる。

2) 申告納税と賦課課税

税務会計の中身は、大きく申告納税と賦課課税とに区分される。申告納税は納税者としての継続的事業体が税法の規定に則り主体的に行う税務会計であり、賦課課税は継続的事業体の行った経済経営活動に関する資料に基

づいて賦課される税務会計である。賦課課税の場合、課税権者である国や地方公共団体より税額が決定され継続的事業体へ通知される。継続的事業体は決定された納税額に至る算定プロセスを吟味して、決定された税額の適否を確かめることになる。

3) 税務会計論と関連学問分野

一般的経済取引において、取引の当事者に必要とされることは、当事者相互の理解と納得であろう。当事者の一方が相手方の理解と納得なしに取引を強行した場合、相手方の「良心」は傷つけられ葛藤が生じ、争いが生じるかもしれない。

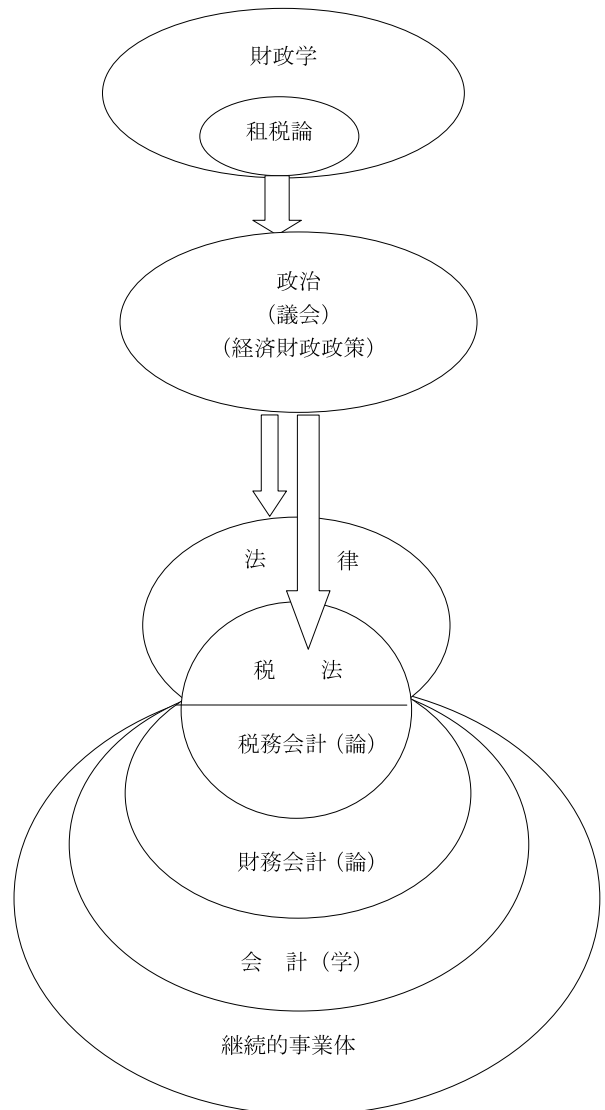
税務会計は継続的事業体と課税権者としての国及び地方公共団体との関係にあって、一般的な取引を上回る強い優位性を有する税が継続的事業体には課せられる。継続的事業体の一般的な取引による債務（買掛金・借入金・未払金等）よりも確定された納税額の方が社会的に優位性を有する。税は、「国または地方公共団体がその必要な経費に充てる為に、国民から反対給付なしに強制的に徴収する金銭給付である」⁸⁵⁾と定義される。税は直接的には継続的事業体の意思とは無関係に課税され、国及び地方公共団体の存在基盤確立の視点、議会制民主主義による資本主義経済社会成立の視点及び租税法上の視点からしても、私的経営活動上の取引より生じる継続的事業体の一般的な債務よりも優越性を有するものである。継続的事業体に課税についての理解と納得がない場合においても、課税権者は権力を行使して、税法の規定に則り課税はなされる。また、確定された納税額の未納には国及び地方公共団体は権力を行使し、場合によっては継続的事業体の財産が差し押さえられる。これは、課税における負担公平の理念に基づくものである。したがって、継続的事業体の経営者、そして会計担当者には、税法の成立の理解と納得が求められることになる。

税法は経済学の財政学における租税論において考察されて、議会で可決されることによって立法化されることから、租税論の考え方の理解が必要となる。ここでのポイントは、税が国及び地方公共団体の財政基盤であって、それぞれの存在基盤であることへの理解であろう。また、税は時の政府の経済財政政策実現に欠かすことのできな

い道具として利用されるから政治動向の理解が必要となる。継続的事業体には、このような課税に至る仕組みの理解と納得が重要なこととなる。このような税法の成り立ちと税務会計論との関係を示せば図表4-5のようになるであろう。

法、経済、会計及び法学、経済学、会計学の包含関係については既に述べたところであるが、税を中心としてみた場合の、法学、経済学、会計学の関係を、税への学

図表4-5 税法の成り立ちと税務会計論との関係



(筆者作成)

85) 北野弘久「税法学の基礎理論」、北野弘久編『現代税法講義 [五訂版第2刷]』法律文化社、2010(平成12)年、4ページ。

問的アプローチとして示せば図表4-6のようになるであろう。ここで示した学問のそれぞれは、税を中心に見た場合の学問の関係を示している為並列的に表現している。

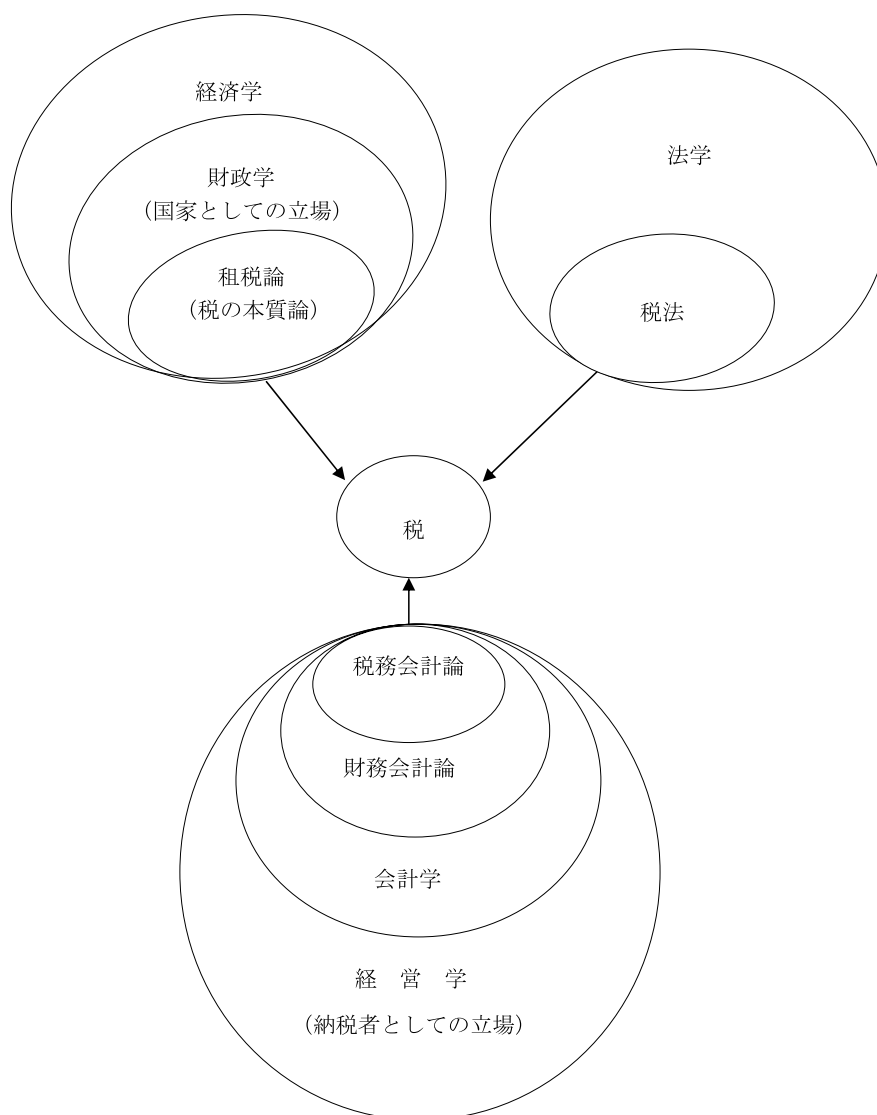
4) 税務会計論とタックスプランニング

納税主体としての継続的事業体にとって、納税額は時として比較的多額になる為、資金管理・資金計画上、節税対策を含むタックスプランニング（税務計画）が継続的事業体の経営政策に当然織込まれる。しかし、継続的事業体の経営政策に織り込まれるタックスプランニング

は、学問的には経営学の経営財務論の考察領域であって、税務会計論の考察領域ではないであろう。継続的事業体によって算定される納税の額は、或は賦課されて決定される納税の額は継続的事業体のタックスプランニング及び経営政策の為の基礎データとなろう〔考察〕。

〔考察〕タックスプランニングを管理会計論の分野で扱うことが考えられるが、この場合においても、税務会計で算定される納税額や賦課される納税額は経営者の財務的意思決定の為の基礎データを提供することにとどまるであろう。

図表4-6 税への学問的アプローチ



(筆者作成)

〔考察〕富岡幸雄は独自の税務会計学を主張した。その税務会計学には管理論的研究も含まれるとし、そのうちの 하나가税務経営管理論であって、タックスプランニング（税務経営計画）であるとしている⁸⁶⁾。税務会計論ではなくて、税務会計学とした場合、その考察領域にタックスプランニング（税務経営計画）は含まれるものと思われるが、この場合、既存の経営財務論の領域と重なることとなるように思われる。

(5) 社会科学としての税務会計論の役割

1) 社会現象としての税務会計実務の説明

現象としての税務会計実務の理解は、一般に難解であるとされる⁸⁷⁾。社会現象としての税務会計実務を考察領域とし、継続的事業体を対象とする税務会計論においては、まず税務会計実務を説明することがその役割となる。

国の置かれた環境、国の経済、政治が変化すればその国の税制もこれらに連動して税の新設や改正というかたちで変化する、ことの説明が必要である。

社会現象としての税務会計は、納税者としての継続的事業体と課税権者の国及び地方公共団体との関係にある。現実には税務行政執行機関としての税務署及び地方公共団体の課税部署との関係である、ことの説明が必要である。

2) 継続的事業体の会計の立場で、あるべき税制への提言

税法の規定は税務会計実務にとっては所与のものとなる。毎年のように改正される税法の規定は、強制力をもつ。法律が議会制民主主義にもとづく議会の決議を経て制定されることを踏まえれば、税法の規定が会計学上のルール（規範・規則等）に優先されることになる。しかしながら、会計のルールは自由な私的経済活動を基本的に認めているわが国の自由主義経済体制のもとでの営みを基盤として認知されるもの、と捉える時、このルールを扱う会計学の立場を課税権者側は十分に斟酌すべきである。この意味において会計学で認められるルールからの税制への提言は重要なものとなるであろう。継続的事

業体の会計の立場で、あるべき税制を提言することは、自由な私的経営活動が認められることを前提として、納税者として合理的で納得のいく課税の仕組みを国や地方公共団体へ主張することである。このことは国民主権を唱えるわが国憲法において、国民としての納税者の提言を主張することであって、好ましいことであるといえると同時に、この主張を立法当局が受け入れることは、税制をより合理的なものへと導くことへとつながることになる。継続的事業体の会計の立場からの提言を受入れて、課税権者側が法案を議会へ提出し、成立するとしたならば、わが国の経済社会体制において好ましいものとなるであろう。何よりも継続的事業体が行う会計の立場での納得が得られることのメリットが大きいであろう。このような思考から、継続的事業体の会計の立場からあるべき税制への提言を示すことが税務会計論のもう一つの役割であろう。

(6) 社会科学としての税務会計論の存在意義

税務会計論は継続的事業体と税との関係を説明し、継続的事業体の経営者や税務会計担当者、ひいてはステークホルダーに継続的事業体に係る税を理解せしめ、その関係を納得せしめるところにその社会的存在意義を見出すことが出来るのである。

継続的事業体の会計の立場で税への考察をおこなう学問分野は税務会計論しかなく、税務会計論で継続的事業体がかかわりを持つ税を説明することは、教育的にも大きな意義を持つ。このような教育的な視点による説明は、社会現象を考察領域とする社会科学における税務会計論の存在意義の大きな一つであろう。教育上の視点から、税務会計実務を説明することは税務会計実務に携わっている、或はこれから携わろうとする人々にとって有用なものであって、税務会計担当者の能力を向上させることになる。すなわち経済社会教育的な観点より有意義であろう。ここに税務会計論の存在意義の大きな一つを見出すことができよう。

86) 富岡幸雄、前掲『日経文庫 (86) 税務会計入門 (15版1刷)』、14～17ページ、及び富岡幸雄、前掲『税務会計学原理 (初版)』、77～78ページ。

87) 例えば、新井益太郎監修 成道秀雄編『税務会計論 (第3版第2刷)』中央経済社、2005(平成17)年、「はしがき」7ページ参照。

5. 結論：税務会計論のあるべき体系

これまでの考察によって、税務会計論の考察領域が社会現象としての税務会計実務である、その対象が継続的
事業体である、その役割が税務会計実務を説明することにあり、継続的
事業体の会計の立場から、あるべき税制への提言を行うことに、その社会的
役割がある、そして教育的観点より有意義であることを見てきた。そう
であるとするならば、あるべき税務会計論の体系は継続的
事業体が関係する全ての税に関する内容となろう。そして継続的
事業体が関係する税の分類に従って税務会計論の体系を構築することが
望まれることになる。このような、あるべき税務会計論の体系の骨格を
示せば以下となる。

税務会計論の体系

1. 取得税税務会計
 - (1) 個人取得税税務会計
 - 1) 所得税税務会計
 - 2) 個人事業税税務会計
 - 3) 個人住民税税務会計
 - (2) 法人取得税税務会計
 - 1) 法人税税務会計
 - 2) 法人事業税税務会計
 - 3) 法人住民税税務会計
2. 消費税税務会計
 - (1) 消費税税務会計
 - (2) 地方消費税税務会計
3. 財産税税務会計
 - (1) 固定資産税税務会計
 - (2) 都市計画税税務会計
 - (3) 自動車税税務会計
 - (4) 軽自動車税税務会計
4. 流通税税務会計
 - (1) 不動産取得税税務会計
 - (2) 自動車取得税税務会計
5. 税務会計監査
 - (1) 税務会計監査の原理
 - (2) 税務会計内部監査
 - 1) 税理士法第1条

- 2) 会社法上の会計参与
 - (3) 税務当局による税務会計外部監査
- *実務の解説

税務会計論は社会現象としての税務会計実務を研究領域とし、継続的
事業体を対象とする為、継続的
事業体の「実務の解説」をすることは、教育の視点より有用であつて、
この解説は税務会計論の体系の最後で行う、或は各項目の説明の後で
示した方が理解に役立つ場合もあるであろう。また、継続的
事業体の税務会計実務の概略を、例えば株式会社及び持分会社として
の、合名会社、合資会社、合同会社の形態別に図表などを使用して
わかりやすく説明することは理解の為には有用であろう。

税務会計論のあるべき体系は税法の新設及び改正によって毎年
のように変化するものである。従って、本稿で結論付けた税務
会計論の体系は、現在におけるものであって、今後変化するもの
といえよう。

6. 要約

本稿の主張を要約すれば以下である。

1. 神 (学)、政治 (学)、法 (学)、経済 (学)、経営 (学)、会計 (学)、
税務会計 (論) は、包括関係にあり、「良心」がこれらのすべてを
包み込んでいると想定する。
2. 社会科学の考察は、人々が好ましいと感じる「良心」を前提に
なされるべきである。
3. 社会科学は自然科学と異なり、法則性を明らかにすることが
その役割ではなくて、社会現象を説明し、納得を得るところに
存在意義がある。
4. 会計の役割は、継続的
事業体の経済経営の動きを、認識・測定し、継続的
事業体内外のステークホルダーに一定のルールで報告し、説明
することにある。一定のルールとは「一般に公正妥当と認めら
れる会計」であつて、説明は計数及び語句によってなされる。
また、これによって継続的
事業体の活動をステークホルダーに納得せしめることにある。
5. 会計のルールを認め、法律で規定することによつて

て会計の社会的意義が認められる。これによって経済社会に貢献することとなり、会計学の存在意義が認められるものとなる。

6. 会計学の考察領域は社会現象としての会計実務である。会計実務は継続的事業体の内外の要因で変化する。従って会計学の考察領域は、継続的事業体の内外の要因で変化する。
7. 会計学の考察対象は継続的事業体である。
8. 会計学の体系の応用分野として税務会計論があり、それは外部情報提供会計（財務会計）の1つである。
9. 税務会計論の考察領域は社会現象としての税務会計実務である。税務会計論の考察領域は、経済の動き及び政治の判断に基づく税の創設及び改正によって変化する。
10. 税務会計論の考察対象は、会計学の対象と同様、継続的事業体である。考察対象の中心は法人事業体及び個人事業体である。
11. 税務会計は社会現象としての継続的事業体と税務当局との関係である。納税者としての継続的事業体と課税権者との関係にある税を継続的事業体の会計の立場でとらえるところに税務会計論の特質がある。その為、継続的事業体の経営者及び税務会計担当者は租税論、経済、政治、税法及び税務行政者への理解が求められる。
12. 税務会計論の役割は税法の規定に従う税務会計実務を説明することと、継続的事業体の会計の立場から、あるべき税制への提言を立法当局に行うことにある。
13. 社会科学としての税務会計論の存在意義は、継続的事業体と継続的事業体に係る税との関係を説明し、ステークホルダーに納得せしめることと、税務会計に係る人々への教育的有用性にある。
14. あるべき税務会計論の体系は、継続的事業体とかわりのあるすべての税で構成されるべきものであって、体系に税務会計監査を織り込むことは合理的である。

おわりに

本稿では筆者の考える税務会計論の体系を説明する為、序破急、或いはスパイラル的な、又は急角度ですり鉢の底に落とし込むような手法を試みた。目的にたどり着くまでのプロセスは、道程の断片的な一面を、ポイントを外さないように留意して、慎重にピックアップしながら、主張に向かって一気に駆け抜けた。

社会科学を説明する為に学問に対する世界観を持ち出した。社会科学を考察する時、一つの世界観を持つことの必要性を認識している。もっと言えば一つの宇宙観を觀念することも必要であろう。社会科学の考察領域である社会現象は人々の可視的現象そのものである。人々の可視的現象は人の心が原動力であるが、人の心の背後には目には見えない大いなる力が凜然として存在し、人々の心に実は大きな影響力を及ぼしているように思えてならないのである。世界観、宇宙観を持つことによって、社会現象及び社会現象を考察対象とする社会科学全体の広がりや認識し、学問全体の中での個々の学問の位置づけを明確にすることができよう。このことによって、個々の学問の役割を見出すことができるのではなかろうか。そして、学術論文であるにも関わらず、あえて「良心」、「理解と納得」ということを記したのは、人が自在に変化する心というものに有しているながら社会活動を行い、その社会活動を考察する社会科学においては、心を無視しえず、心は社会現象を織りなす人々の根底に存在するものであるからである。

社会科学は合理的に、論理的な視点で考察すべきものであるが、人々が社会科学の考察領域である社会現象の行動主体であって、自在に変化する心を伴った行動であるから、必ずしも合理的・論理的な視点でのみ、行動の本質を追究することはできない。「心」の認識は社会科学を考えるうえで、1つの大きなポイントであると思慮するものである。

税務会計論の体系を、教育上の視点を重視し、税務会計係が行う全ての税目とする発露は、筆者の「良心」からのものである。税務会計論を考察する者は自ら考察してきた内容を、税務会計に関心を持つ人たちに、或いは次の世代を担う若い人たちに教育という形で示していく

ことこそが重要であると思う。社会科学分野の学問の有用性は、多くこの点、すなわち教育という点にあってこそ、その存在意義を見出すことができると思慮する。社会科学における学問の考察において、普遍性、法則性の追究よりも教育の視点が重要視されるべきものであると信じているものであり、このように考えるさらなる根底は、筆者の「良心」からの発露である。

この稿を綴るにあたり、筆者を学問の世界へといざなってくれた恩師⁸⁸⁾のお言葉が脳裏をよぎる。先生が倒られる2か月前、先生は、私に「学問を広く大きくとらえなさい。」そして「学問は全く自由なのですよ。」としみじみ云われた。本稿は先生が専門とされた管理会計論の分野ではないが、全く自由な発想で考察する必要性と重要性を思う。固定観念を持たず、全く自由な発想のスタンスであるならば、ひらめきやインスピレーションを得ることも多いと思う。

また、かつて大学院の授業で指導を受けた先生⁸⁹⁾に尋ねたことがある。当時筆者はセグメント会計に取組みその詳細の考察に没頭していた時のことである。筆者には学問は現代においては細分化されているから、限定された狭い範囲に絞って研究すればよいのではないかという思いがあった。筆者は自分の研究成果を提示して「狭い部分を深く掘り下げていくことで十分ではありませんか。」と先生に尋ねた。そのとき先生は「狭い部分と全体を併せて勉強することが必要ですよ。」とお答えになった⁹⁰⁾。本稿の執筆に当たりこれらの先生方のご指導が筆者の意識の根底にあるように思う。

本稿は筆者の歩んできた会計実務経験及び会計学研究を踏まえた上での、33年に亘る税務会計とのかかわりの中から、現時点における思考を、過去の思考を微調整して表明したものである。この思考の根幹は変更ないものと自覚している。しかし筆者は一旦意見表明したからその後一切意見の変更をしないというスタンスを取らない。さらなる研鑽によって思考の広がりを得て、深さも増す

ことによって、現時点の見解を多少修正・訂正することがあるかもしれない。ご高覧いただいた方からの建設的なご意見をいただければ幸いである。

筆者は、学問は研究者の自己満足であってはならず、人々に役立つべきものであるとの確信を持っている。筆者は、本稿で示した筆者の思考が税務会計にかかわりを持つ、ヨリ多くの、特にこれからの活躍が期待される若い人たちに役立つものとなるはずのものであるとの確信をもって本稿を記した。筆者の見解が功を奏することになれば、これに勝る喜びはないと、密かに願うものである。

本稿は、中央学院大学平成25年度大学院商学研究科研究事業計画への申請が承認されたことを受けての研究成果である。関係各位に御礼申し上げます。

〈参考文献（年代順）—本文及び本文の注で示した文献を除く参考文献—〉

- 1) 吉田良三『會計學』同文館、1910(明治43)年。
- 2) 増地庸治郎・吉田良三・太田哲三『經濟學全集第三六卷 經營經濟學』改造社、1929(昭和4)年。
- 3) George Oliver May, *Twenty-Five, Years of Accounting Responsibility 1911-1936 Volume One*, (New York: Prige, Waterhouse & Co., 1936).
- 4) George Oliver May, *Twenty-Five Years of Accounting Responsibility 1911-1936 Volume Two*, (New York: Prige, Waterhouse & Co., 1936).
- 5) 太田哲三『會計學研究』大東書館、1937(昭和12)年。
- 6) 山下勝治『ドイツ會計學理論（初版）』巖松堂書店、1938(昭和13)年。
- 7) 向井梅次『税務會計學』巖松堂書店、1949(昭和24)年。
- 8) 黒澤清『近代會計學（第5印刷）』春秋社、1954(昭和29)年。
- 9) 忠佐市『新會計學全書税務会計論（初版）』中央經濟

88) 故人、神戸大学名誉教授；経営学博士；元日本学術会議会員。

89) 故人、大阪大学名誉教授；経済学博士。

90) 狭く深く掘り下げれば掘り下げるほど、逆に横への広がりを見せそれらが有機的なつながりを持ち、深みが出てくることは、後日実感したことである。しかし、このことは実際にそれを行ってから、あとからわかったことであって、研究の初段階者に対しての、「狭い部分と全体を併せて勉強することが必要ですよ。」との指導は、やはり適当であろう。

- 社、1958(昭和33)年。
- 10) 明里長太郎編『会計学演習講座税務会計(初版)』青林書院、1959(昭和34)年。
 - 11) 長谷川忠一「近代科学としての税務監査論—その研究領域と税務監査基準の設定を巡って—」駒澤大学商経学会編『研究論集2』駒澤大学商経学会、1961(昭和36)年。
 - 12) 関西学院大学会計学研究室『近代会計の動向(初版)』中央経済社、1962(昭和37)年。
 - 13) 日本会計学会編『近代会計学の展開(初版)』森山書店、1963(昭和38)年。
 - 14) 前川憲一編『図解 日本の財政 昭和40年度版』東洋経済新報社、1965(昭和40)年。
 - 15) Louis Goldberg, *An Inquiry Into The Nature of Accounting*, American Accounting Association Monograph No. 7 (AAA, 1965).
 - 16) Committee to Prepare a Statement of Basic Accounting Theory (American Accounting Association), *A Statement of Basic Accounting Theory*, (Evanston Illinois: AAA, 1966).
 - 17) Raymond. J. Chambers, *Accounting Evaluation and Economic Behavior*, (1966, Reprinted 1974 by Scholars Book Co., Houston Texas).
 - 18) 渡邊進『税務会計論 I (初版)』中央経済社、1966(昭和41)年。
 - 19) 黒澤清・野澤孝之助『会計』中央経済社、1967(昭和42)年。
 - 20) 武田昌輔『税務会計通論(初版)』森山書店、1967(昭和42)年。
 - 21) 山下勝治「会計」神戸大学会計学研究室編『増補会計学辞典(9版)』同文館、1964(昭和39)年、52~53ページ；『新会計学辞典(新版7版)』、1967(昭和42)年、63~64ページ。
 - 22) ———「会計学」神戸大学会計学研究室編、同上辞典(9版)、53~54ページ；同上辞典(新版7版)、64ページ。
 - 23) 富岡幸雄『増補税務会計論 総論編(増補版)』森山書店、1968(昭和43)年。
 - 24) 水田金一『ヘンドリックセン会計学(上巻)(初版)』同文館、1970(昭和45)年。
 - 25) 谷端長「会計」渡邊進編著『新基準会計学辞典(3版)』中央経済社、1970(昭和45)年、29ページ。
 - 26) ———「会計学」、同上辞典、29~30ページ。
 - 27) 木村重義「会計」、木村重義編『体系 会計学辞典(初版)』ダイヤモンド社、1970(昭和45)年、1~2ページ。
 - 28) ———「会計学」木村重義編、同上辞典、2ページ。
 - 29) 青木茂男「会計事務管理」、同上辞典、177~178ページ。
 - 30) 松尾憲橘・鈴木義夫『ドイツ会社学説史(初版)』森山書店、1971(昭和46)年。
 - 31) 片野一郎監訳 久野光朗訳『ギルマン会計学(上巻)(4版)』同文館、1972(昭和47)年。
 - 32) 「accounting 会計」染谷恭次郎訳『コーラー会計学(初版)』丸善、1973(昭和48)年、8~10ページ。
 - 33) 飯野利夫『アメリカ会計学会基礎的会計理論(9版)』国元書房、1973(昭和48)年。
 - 34) 法政大学会計学研究室訳『H.T.グインツァー著 会計思想史(初版第1刷)』同文館、1973(昭和48)年。
 - 35) 木村重義『会計総論(上巻)(初版)』同文館、1976(昭和51)年。
 - 36) 上田雅徹訳『会計理論—連続と変化—(初版)』税務経理協会、1976(昭和51)年。
 - 37) 山下勝治・谷端長「会計」、神戸大学会計学研究室編『第3版会計学辞典』同文館、1976(昭和51)年、91~92ページ；同上辞典(第5版)、89ページ；同上第五版辞典〔改訂増補版〕(改増版2刷)、89ページ。
 - 38) ———「会計学」、同上辞典(第3版)、92~93ページ、同上辞典(第5版)、89~90ページ、同上第五版辞典〔改訂増補版〕、89~90ページ。
 - 39) 中野英男『税務会計論(5版)』中央経済社、1977(昭和52)年。
 - 40) 青木茂男編『日本会計発達史—わが国会計学の生成と展望—(第2刷)』同友館、1977(昭和52)年。
 - 41) 忠佐市『企業会計法の論理(初版)』税務経理協会、1977(昭和52)年。
 - 42) Eldon S. Hendriksen, *Accounting Theory (Third Edition)*, (Homewood Illini: Richard D. Irwin, Inc, 1977).
 - 43) ペイトン・リトルトン著 中島省吾訳『会社会計基

- 準序説（改訳版20刷）』森山書店、1977(昭和52)年。
- 44) 津田正晃・加藤順介『会計思想史（第1刷）』同文館、1978(昭和53)年。
- 45) 青柳文司『新版会計学の原理』中央経済社、1979(昭和54)年。
- 46) 染谷恭次郎『アメリカ会計学会会計理論及び理論承認（初版）』国元書房、1980(昭和55)年。
- 47) 高田正淳・武田隆二・新井清光・津曲直躬・檜田信男『テキストブック会計学(6) 税務会計（初版）』有斐閣、1981(昭和56)年。
- 48) 片野一郎監訳 久野光朗訳『ギルマン会計学（下巻）（3版）』同文館、1981(昭和56)年。
- 49) 太田哲三・新井益太郎『新会計学原理〔改訂版〕』同文館、1982(昭和57)年。
- 50) 黒澤清『日本会計学発展史序説 付「会計」目録索引（初版）』雄松堂書店、1982(昭和57)年。
- 51) 高田正淳・武田隆二・新井清光・津曲直躬・檜田信男『テキストブック会計学(1) 会計学総論（初版）』有斐閣、1982(昭和57)年。
- 52) 青木茂男「会計」黒澤清編集代表『会計学辞典（初版）』東洋経済新報社、1982(昭和57)年、98～99ページ。
- 53) 黒澤清「会計学」、同上辞典、99～100ページ。
- 54) ——『会計学精理（初版）』税務経理協会、1983(昭和58)年。
- 55) 黒木正憲『税務会計通論（第1版）』中央経済社、1983(昭和58)年。
- 56) R. J. チェンバース著、塩原一郎訳『現代会計学原理〈上巻〉—思考と行動における会計の役割—（初版）』創成社、1984(昭和59)年。
- 57) 市川深『税務会計要論（第1版）』中央経済社、1984(昭和59)年。
- 58) 富岡幸雄『税務会計学（第5版）』森山書店、1985(昭和60)年。
- 59) 黒澤清監修 富岡幸雄編『税務会計体系 第7巻 税務会計特論（初版）』ぎょうせい、1985(昭和60)年。
- 60) 鈴木明男・鈴木豊『要説税務会計（初版第1刷）』税務経理協会、1986(昭和61)年。
- 61) 田中章介『税務会計の基本と法人税（初版）』清文社、1986(昭和61)年。
- 62) 興津裕康『貸借対照表論の研究（初版第2刷）』森山書店、1987(昭和62)年。
- 63) 井上久彌『税務会計論（第1版）』中央経済社、1988(昭和63)年。
- 64) 税務会計研究会編「税務会計研究 創刊号 税務会計研究の基本的課題」、1990(平成2)年。
- 65) 武田昌輔『新講 税務会計通論（7刷）』森山書店、1991(平成3)年。
- 66) 青柳文司『会計学の基礎（初版）』中央経済社、1991(平成3)年。
- 67) 中野常男『会計理論生成史（初版）』中央経済社、1992(平成4)年。
- 68) 浦野晴夫『税務会計入門（第1版）』文理閣、1993(平成5)年。
- 69) 中田信正『税務会計要論（六訂版）』同文館、1996(平成8)年。
- 70) 森田哲彌「会計」、森田哲彌・岡本清・中村忠編集代表『会計学大辞典（第四版）』中央経済社、1996(平成8)年、93～94ページ。
- 71) 井上徹二『税務会計論の展開（初版第1刷）』税務経理協会、1997(平成9)年。
- 72) 濱沖典之『税務会計入門』泉文堂、1998(平成10)年。
- 73) ——「消費課税会計に関する一考察—所得課税会計との関係において—」日本企業経営学会「企業経営研究創刊号」、1998(平成10)年3月、25～34ページ。
- 74) ——「税務会計学の歴史的認識—公的報告書を素材として—」、広島安芸女子大学『広島安芸女子大学研究紀要』創刊号、2000(平成12)年、61～70ページ。
- 75) 小島信史『税務会計の論点（初版第1刷）』税務経理協会、2001(平成13)年。
- 76) 武田昌輔『武田昌輔税務会計論文集（初版第1刷）』森山書店、2001(平成13)年。
- 77) Louis Goldberg Edited by Stewart A. Leech, *A Journey into Accounting Thought*, (London/ New York: Routledge 2001).
- 78) ハツ尾順一編著『基本テキスト税務会計論（初版）』同文館、2003(平成15)年。
- 79) 「audit」杉浦理介監修『英和【会計・税務/監査/ビジネスロー】用語辞典』清文社、2003(平成15)年、32ページ。

- 80) 小川洵・小澤康人編『社会科学基礎シリーズ4 税務会計の基礎 (新訂二版)』創成社、2005(平成17)年。
- 81) ルイ・ゴールドバーグ著、スチュワート・A・リーチ編・工藤栄一郎訳『ゴールドバーグの会計思想 (初版)』中央経済社、2005(平成17)年。
- 82) 平林義博『近代会計成立史 (初版)』同文館、2005(平成17)年。
- 83) 中田信正「税務会計」、安藤英義・新田忠誓・伊藤邦雄・廣本敏郎編集代表『会計学大辞典 (第5版第1刷)』中央経済社、2007(平成19)年、822~823ページ。
- 84) 岡部孝好「会計」、神戸大学会計学研究室編『第六版会計学辞典』同文館、2007(平成19)年、88ページ。
- 85) ———「会計学」、同上辞典、88~89ページ。
- 86) 石田三郎「監査」、同上辞典、222~223ページ。
- 87) 安藤英義「会計の発展 (日本)」、同上辞典、129~131ページ。
- 88) 武田隆二「税務会計」、同上辞典、1,306ページ。
- 89) 成道秀雄「税務簿記」、同上辞典、825ページ。
- 90) 大倉雄次郎『税務会計論—新会社法対応— (三訂版第1刷)』森山書店、2007(平成19)年。
- 91) 岡部孝好「会計」、神戸大学会計学研究室編『第六版会計学辞典』同文館、2007(平成19)年、88ページ。
- 92) 菅原宣明『税務調査の事前対策事業体を守る「税務監査」のポイント (初版)』清文社、2008(平成20)年。
- 93) 神森智「富岡幸雄著「新版税務会計学講義」」松山大学論集第20巻第2号、2008(平成20)年6月、335~348ページ。
- 94) 濱沖典之・新野正晶・谷崎太「税務会計における簿記・会計のアウトソーシング」経営行動研究学会「経営行動研究年報」第18号、2009(平成21)年7月、91~96ページ。
- 95) 金子宏『租税法理論の形成と解明 上巻 *Formation and Clarification of Tax Law Theories, Vol.1* (初版第1印刷)』有斐閣、2010(平成22)年。
- 96) 金子宏『租税法理論の形成と解明 下巻 *Formation and Clarification of Tax Law Theories, Vol.2* (初版第1印刷)』有斐閣、2010(平成22)年。
- 97) 神森智「税務会計の概念フレームワーク—その可能性と試案—」松山大学論集第21巻第5号、2010(平成22)年3月、137~160ページ及び神森智「税務会計の概念フレームワーク—その可能性と試案—」『財務会計と財務諸表監査 (初版)』同文館出版、2011(平成23)年7月、259~280ページ。
- 98) ———『財務会計と財務諸表監査 (初版)』同文館出版、2011(平成23)年。
- 99) ———「会計基準の国際化と税務会計—IFRSsは税務会計基準になりうるか?—」松山大学論集第23巻第3号、2011(平成23)年8月、119~144ページ。
- 100) 中村稔編著『図解 日本の税制 (平成24年度版)』財経詳報社、2012(平成24)年。
- 101) 千葉準一・中野常男責任編集『会計と会計学の歴史 (第1版第1印刷)』中央経済社、2012(平成24)年。
- 102) 中野常男「会計史学の存在意義—「なぜわれわれは会計史を研究するのか」：会計史研究の意義と課題—」日本会計史学会編「会計史学会年報」2001年度第30号、2012(平成24)年9月。
- 103) 工藤栄一郎「私にとっての会計史研究—対話可能な会計史研究を目指して—」日本会計史学会編「会計史学会年報」2001年度第30号、2012(平成24)年9月。
- 104) 総務省統計局・経済産業省「平成24年度経済センサス—活動調査 (速報)」、2013(平成25)年1月29日。
- 105) 金子宏『租税法 (第18版)』弘文堂、2013(平成25)年。
- 106) 経営学史学会監修 小笠原英司編『経営学史叢書Ⅻ 日本の経営学説Ⅰ』文眞堂、2013(平成25)年。
- 107) 小林傳司(代表)『シリーズ大学4 研究する大学—何のための知識か (第1刷) [第4回配本 (全7巻)]』岩波書店、2013(平成25)年。