

# 税務監査の目標について

— 税務会計と財務監査を基底として —

高 尾 忠 男

- 一、序 言
- 二、問題の展開
- 三、税務会計と企業会計の関連
- 四、財務監査の概念
- 五、税務監査の目標
- 六、む す び

最近の国家財政の膨脹と、片手落のデフレ策による金融引締は、愈々企業経営における租税負担の地位を上昇させるとともに、ここにこの租税の軽重によって、企業経営の盛衰が左右されるようになり、その損益

(軽重)分岐をめぐって国家への理解と企業経理への関心は著しく増大し、昭和二十六年度の日本会計研究学会のテーマとして「税法と会計原則」なる課題が与えられ、同年末には「税法と会計原則に関する調整意見書」なるものまで出され、さらに昭和二十八年度の会計研究学会においても、平井博士を座長とす円卓討

論では「税と会計」がとり上げられる程に活潑に展開された。かかることは、いうまでもなく会计学の領域において比較的に新しい税務会計(税務監査を含む)が、急速にその研究の必要度を加えて、いよいよそれが重要視されるに至ったからである。

近代継続経営 *Going Concern* の特質として、企業における規模の拡大にしがって生ずる出資と経営の分離が、当然の手段としてなされる経営者より出資者に対してレポートングするための会計として、財務会計 *Financial Accounting* を著しく発達せしめたのと同様に、企業における規模の拡大にもなうところの企業経営の高度化、その複雑化は、経営者に、自力による資本の蓄積の重要性を強調しながらも、企業利益のうち相当部分(国税、地方税を合算して約六〇パーセント)が租税として、強権徴収される現状にあって、経営者より税務当局に対してレポートングするための会計として、また企業経営上の必須的経理として

の税務会計 *Tax Accounting* を大きく発展せしめつつあることは周知の如くである。

つきに監査 *Auditing* にあつては、証券取引法が昭和二十二年四月に公布せられ、その第一九三条によつて強制監査制度が規定されるにおよんで、さらに昭和二十六年に証券取引委員会 *Securities and Exchange Commission* が証券取引委員会規則第四号として「財務書類監査証明に関する規則」なるものを公布し、いよいよこれが昭和二十六年七月一日の改正商法の実施と共に実施されるに至った。

この強制監査の意図する監査は、すでにかの「監査基準」及び「監査実施準則」における監査の意義が明らかにしている如く、企業が外部へ発表する財務諸表について職業的監査人がこれを行う場合の監査であり、財務諸表が「企業会計原則」に準拠して作成され、企業の財政状態及び経営成績を適正に表示するか否かにつき監査人が職業的専門家としての立場より意見を表

明して、財務諸表に対する社会一般の信頼性を高めることに目的が存するものとせられている。

かかる証券取引法 Securities Exchange Act に基づく強制監査が現実には監査されるに至って、いわゆる監査（主として財務監査）に関する知識を系統的に述べようとする監査 Auditing 先述の税務会計 Tax Accounting とともに会計学者は勿論のこと、経営学者、企業経営者のみならず、職業的会計人も、またそれは課税当局の立場からの研究は周知の如く近年極めて急速に活潑に進展しつつある。

監査論は一般的に主として企業会計もしくは財務会計と表裏の関係にある財務監査 Financial Audits を指称するものであるが、企業経営にとって税務会計は極めて重要な問題である。したがって税務会計の領域において、これまた車の両輪の関係を有つところの税務監査 Tax Audits について、<sup>註1</sup> は税務会計論及び監査論の立場から、企業に対する利害関係者の

一つとしての国家、地方団体が租税の課税権者、徴収者としての見地から企業経営における損益計算の結果作成せられ、申告された財務諸表 Financial Statements およびこれに基すく課税所得 Taxable Income の計算的把握確定に関連する問題を取りあげ、企業会計、財務会計における理論的会計処理手続の裏付とされているところの会計監査、財務監査に対して、それ以外の監査の領域として一応考慮されなければならないものとされる税務会計的処理の表裏の関係にある税務監査 Tax Auditing の問題のうち、本稿では先ずその目標についての考察を加えようとするものである。

註1 ここにいう企業に対する利害関係者としては、税務当局、監督官庁をはじめとして、経営者・株主・出資者・投資者・債権者・取引先（仕入先、販売先）・従業員（労組員）であろう。

二

企業経営の立場から企業会計原則 Corporate Accounting Principles を如何に忠実に遵奉し、全期間に互る取引をして真実に会計処理せしところの財務諸表であるとしても、企業会計上の収益は税務上の所得とは絶対に合致 Matching せずして差異を生じるの<sup>註2</sup>である。

したがって企業経営者より作成された財務諸表を基盤として、これに税務上よりの観点に合致させるべく修正、調整を加え算出された成果が税法上要求されている最も正確な所得(課税標準)である。換言すれば課税所得 Taxable Income の正否を税法の諸規定に照応して税務修正、調整への会計処理を行うことが企業経営者において絶対的不可欠の要件とされている。

税務監査 Tax Auditing は企業経営者自体において自発的に行われることもあり、また課税当局(政府、

地方自治団体)により納税義務のある企業に対して、申告された決算報告書(財務諸表)が果して一定の原則に基づいて会計処理(記録・計算・整理)され、その過程にあって不真実、不備、不均衡等が、いわば企業が提供した会計計算が妥当であるや否や、その所得は一定の原則により会計処理され居るや否や等がなされる場合もある。何れにしても一定目標の下に為されるところの監査である。換言すれば税法上の諸規定が合法理に適用処理されているや否やの課税標準の調査把握の確定に存する。<sup>註3</sup>

このような目標をもつ税務監査 Taxable Auditing は、企業における企業所得の申告が、その決算報告書(附属明細書を含む)によって行われている事項に關しては今日何れの国においても同様になされているところである。この観点よりして一般に企業会計(商事会計)は税務会計の基盤なりとされ、個別経済における経営価値的現象の正確なる把握にあたって会計学の

原理原則を応用発展したものが税務会計であるとされ、また企業貸借対照表（商事貸借対照表）は税務貸借対照表 Steuerbilanz の標準であると称せられている。

かくて企業利益 Business Income の課税がその決算書類及びその附属明細書に基因して監査される限り、課税目的のために税務貸借対照表は観念論的に必ず存在し得るであろう。したがって税務監査の目標を考察するに当って、先ず税務会計の目的を明らかにすべきであろう。

つきにこれがためには、財務監査制度が企業に対する利害関係人および国家地方団体とも、その度合に、軽重の差こそあれ一連の関与度を共有する財務監査を基底として税務監査の目標を展開さすべきであろう。

しかしてこの財務監査 Financial Auditing と税務監査 Tax Auditing の関連の問題は順序として更らに企業会計と税務会計の関連的、基礎的な理解がその前提をなすものと考ええる。

註2 会計学の原理原則を応用した事業会計と税務会計とは夫れ夫れ異なる目的を以て誕生したものであり、これ等が完全に統一されることを期待することは至極無理なことである。青木倫太郎先生稿「税務会計と所得概念」税経通信第六卷第九号六頁

さらに佐藤博士は、「私見によれば、国家財政を主眼とする税務会計と、企業財務を主点とする企業会計とは、抑々その基盤や舞台を異にするが故に、論理学上からいっても、両者は絶対とその内包や外延を全く一つにするものではなく、両者の間に対象・目的・手段・方法その他について、若干の噴違の生ずるのは理の当然であると思う」と述べらる。佐藤博士稿「税務会計と企業会計の対立」税経通信第六卷第七号一四頁

註3 この意味において、税務監査は一種の合法性監査であると言えるのであるが、税法上の諸規則や諸規定を遵奉したかどうかを検査することに係っている限り、通常の期末監査とは幾分区別せられるものである。商法上から見たところの期末監査は幾多の点において、税務監査と合致するものだけでも、両者の目標において必ずしも符合しないものがあるのを免れない。向井教授稿「税務監査の特質」監査第一巻第七号三四頁

註 財務監査と税務監査の関連的、基礎的な理解については別の機会にゆずり、ここでは論じない。

## 三

税務会計 Tax Accounting が如何なるものである

かという点に関しては、その学的体系化はもとよりい

まだ学者の意味するところ必ずしも確然たる定義はな

されていないようである。<sup>註4</sup> 例えば忠佐市氏は、税務会

計ということばはいまや一般化した。それが、米国に

おいても Tax Accounting と呼ばれてさかんに論ぜ

られていることも周知のとおりである。しかも、その

ことが進んで税務会計学とか税経学とかの提唱におよ

んでいる。しかし、私には、いまだ、税務会計として

いかなることからを論じ、学としていかなることがら

を体系づけようとするかについて自信がない。<sup>註5</sup> と述べ、

青木倫太郎先生は、税務会計は単に税額計算でもなけ

れば税法の逐条解釈でもない。申告納税制度が採り込

まれている今日、例えば戦前に於ける税務会計の考え

方と今日のそれとは相当の距離がある如く考える。

どこまでも「会計」であって「会計学」の原理原則に基礎を置いた内容のもので税務会計があらねばならぬ。<sup>註6</sup> と述べられている。

それは税務会計 Tax Accounting はいふまでもなく、会計学の原理原則を基盤として応用し、それを発展させたものであって、個別経済たる企業の経営活動において生起する経営経済的価値現象を、税務計算的な会計処理に基づいて正確に把握するものであるといへよう。<sup>註7</sup>

今日の国家財政の立場よりすれば、その財政収入の大部分を形成するものは現在、租税である。今日の企業は経営経済的価値運動を通じて実に国費負担をなすところの一大財源を担税している。この租税は国家の強権徴収であるがため企業経営上、企業利益 Business Income と課税率との関係にあって、その高低は経営上に大なる影響を及ぼすことは必然である。この課税の原則に当って、公平の原則、財政上の原則、国民経

済上の原則、税務行政上の原則等が十分考慮せられなければならないし、租税体系自体が問題となる点もあるであろうが、それよりも重要なことは企業における経営成績（期間損益計算、財政状態（一時点の財務構成）に反映せる成果（企業の提供する利益）計算が、一定の原則によって記録・計算・整理され、その課税標準 Taxable Standard が適正にしてなお真実に作成し提供されておることが最も重要である。

このような問題はいわば単に、会計学上の観点からのみの批判検討を以てしては、到底確實に正鵠を期し難いからである。これはいつに国家財政政策及び負担の公平、強権徴収を主とする税務上の制約によるものと、企業財務の健全化（会計の保守性）、経済価値のより大なる収益を主とする会計学（ここでは事業会計）上の収益（所得）との観念に、ある若干の相違点を有つからである。<sup>註8</sup> いまこれが税務会計と企業会計における主なる相違点および異同について、具体的に明ら

かにすれば次の如くである。<sup>註9</sup> 但し税務会計は（税）企業会計に（企）にて略示すものとする。

1 未収収益

（税）損益計算に計上すべきである。

（企）損益計算に計上してもよい（原則第二、一のA）。

2 割賦販売収益

（税）入金の有無にかかわらず、割賦金の支払期の到来した時に実現とみる（通達二五〇）。

（企）割賦金が入金した時に実現したものとみる（原則第二、三のB）。

3 積送品販売収益

（税）受託者が売捌いた時に収益実現とみる（通達二五一）。

（企）仕切精算書の到着の時に収益実現とみる。

4 長期工事収益

（税）工事完了引渡の時期に収益実現とみる（通達

二五二）。

（企）工事原価の確定または工事完了後の一定時期

に収益実現とみる（原則第三、三のB）

5 臨時工事収益

（税）繰延を絶対に認めない。

（企）繰延を認める（原則第三、一の口）。

6 貸倒準備金と貸倒引当金

（税）受取債権ばかりでなく長期、短期のすべての

債権の合計額を対象としているけれども、法

定繰入限度額の範囲まで（規則一四）で、青

色申告法人に限定。

（企）商取引に基き成立した受取債権について、過

去の実績に因り貸倒予想高を見積り損金に計

上する（原則第三、四の（一）のA）。

7 棚卸資産の評価

（税）期末棚卸評価の方法のみ定めている。したが

って原価差額中棚卸資産に含まれる部分につ

いては原則として修正を要する（法九の七、

規則二〇）。

（企）期中棚卸と期末棚卸とを区分し予定価格等を

採用した場合生ずる原価差額は営業外収益ま

たは営業外費用として計上する。

8 価格変動準備金

（税）帳簿価格が棚卸資産および株式については時

価の九〇パーセントを超えた金額、株式以外

の有価証券については時価の九五パーセント

を超えた金額を限度として換金引当を認める

（措置法五の一〇）。青色申告法人に限定。

（企）理論的には換金ではない。

9 固定資産の減価償却

（税）定額法、定率法、生産高比例法の三つのみ認

めて、軌道、枕木等の資産については申請に

より取替法を認める（規則二一の三）。

10 修繕引当金（意見書外）

(税) 船舶、製鉄業用熔鉱炉等特定のもののみ特別

修繕引当金を認める(規則一五)。

(企) 経常修繕のための引当金、定期修繕のための

引当金、特別修繕のための引当金を認める。

11 株式発行差金、株式払込剰余金

(税) 資本積立金(非課税)に入れる(法九の二)。

(企) 資本剰余金に入れる(商二八六の二、二八八

の二、原則第二七のB、第三、四の(三)のB及

び財務諸表第三の三八)。

12 減資産差益

(税) 資本積立金に入れる(法九の四)。

(企) 資本剰余金に入れる(二八八の二)。

13 合併差益

(税) 積立金から成るものには課税しない(法九の

五、規則一八の二、通達一五二、一五二の二)。

評価益から成るものには課税する。

(企) 資本剰余金に入れる(商二八八の二)

14 固定資産評価益

(税) 再評価法による再評価積立金には課税しない

(資産再評価法一一五―一一八)。一般評価益

には課税する(規則一七、一七の二、通達一

三一、一三三、一三四、一三五、一三八、一

三九、一四〇)。

(企) 資本剰余金に入れる(商二八八の二、三号、

原則第三、五のD、E、F)。

15 減資産差損

(税) 損金としない(規則一六)。

(企) 資本剰余金より控除する。

16 合併差損

(税) 評価減または資本の払込のないものとする。

従って損金としない(通達一五五)。

(企) 暖簾の評価とみる説がある。

17 固定資産評価損

(税) 損金に損入する。

(企) 損金に算入する資本剰余金より控除ししてもよい。

18 資本的支出にあてた国庫補助金

(税) 圧縮記帳した場合は圧縮金額を損金に算入する(規則一一、一一の二、通達九二、九三、九四、直法一一三三、一〇一三)。

(企) 資本剰余金に入れる。

19 資本的支出にあてた保険差益

(税) 圧縮記帳を条件として課税を免除する(規則一三の二―一三の四、通達九五―一〇九)。

(企) 資本剰余金に入れる。

20 工事負担金

(税) 帳簿価額の修正を条件として損金に算入する(規則一二、一二の二通達九四の二、九四の三)。

固定資産の提供を受けた場合にはその価額と一円を下らない価額との差額を損金に算入す

る。

(企) 資本剰余金に入れる。

21 自己株式の売却差益

(税) 他の会社の株式の売却益と同様に取扱う。

(企) 資本剰余金に入れる(商二一〇、二号―四号)。

22 株主の贈与および債務免除益

(税) 課税を免ずる場合がある(通達二四七、二四八)。

(企) 資本剰余金に入れる。

23 証券業者が引受けた場合の事実上の額面超過金

(税) 額面超過金として取扱わない(課税)(通達一四五)。

(企) 資本剰余金に入れる。

かかるがゆえに企業経営の立場から、如何に企業会計原則を忠実に遵奉することにより、適正にして真実な企業の財務諸表 Financial Statements であるとしても、会計学上の収益は税務上の所得とは差異を発生

せしめることとなるは、致しかたのないことである。

したがって税務会計 Tax Accounting の目的とするところのものは、前述の如き相違関係から、経営者的会計処理の結果として作成し、提供された決算書類及び附属明細書を基盤として、これに税法上の観点に完全に合致すべく税務修正、税務調整を行う会計上の計算手続が経営者（納税義務者）よりする税務会計の目的である。また税務当局（賦課徴収）にあつては、その申告納税制度にもとずいて経営者より申告された決算報告書（財務請求）を通じて、その企業利益 Business Income をして課税所得 Taxable Income の正否に關し、税法の諸規定に拠つて把握するのであるも、このいわば税務における監査（検査・調査）Audit をして、これを以て課税当局よりの税務会計の目的とするところである。

註4 税務会計の体系に關して三代川教授は次の如く述べておられる。「税務会計学の体系についてはまだはつき

税務監査の目標について

りしたものが出ていない。仮りにこの体系を考えるならば、二つの方向から考えることが出来よう。即ち、一は会計学の体系からするものと、他の一は租税法からするものである。理論的には租税法を基盤として各種の会計理論を加味したものを考えなければならぬ」三代川教授稿税務弘報第一〇号九二頁

註5 忠佐市著 税法と会計原則 五五五頁

註6 青木倫太郎先生稿 税経通信第六卷第九号 六頁

註7 また税務会計は次の如きものであるともいふる。数的に把握し得る課税標準の實質的研究と課税標準の數的把握に關する形式的（技術）研究とを主要な内容とするものである。青木倫太郎先生稿、平井博士編 新税法と企業会計 一五二頁

註8 拙稿「税務会計上の一考察」立命館経済学第二卷第三号参照していただきたい。

註9 税法と企業会計原則との調整に關する意見書。

#### 四

税務監査の目標を述べる手がかりとして、その對象的なものとして、また監査の基礎としての財務監査の概念について一応の考察を行わなければならぬであ

らう。

監査 Audit は通常、何人かによってなされた会計処理の一部もしくは全部について、それにタッチしておらないところの第三者の手によって組織的に批判されることを意味し、その目的とするところのものは、<sup>註10</sup>誤謬、脱漏を検出し、不正虚偽を発見し、進んでこれらの発生を防止、絶滅することである。<sup>註11</sup>

しかし監査の目的はこのように広い一般的な意味に解するものではなく、それはその対象によって、さらに一段と狭く限定して意味づけているのである。すなわち監査の対象を企業会計の範囲に限定するとせば、その意味の監査を明らかに表示するために、ここにいうところの「財務監査」 Financial Audits と呼称するか、もしくは「企業会計監査」 Business Accounting Audits と呼称されるべきである。しかしながら従来より、かかる監査における目的については、これまたいろいろになされてきているのでここに若干の

諸見解をあげてみる。

ディクシー (Dicksee) 氏は、監査の主要目的は、次の三つであるとしている。

- (1) 詐欺の発見
- (2) 技術的誤謬の発見
- (3) 原理に関する誤謬の発見

ディクシーのうちで、本質的に最も重要な目的は詐欺の発見であるという。しかしながらその詐欺は、常に技術的誤謬、もしくは原理上の誤謬によって擬装されているものであるので、詐欺の発見は同時に、また技術上の誤謬および原則上の誤謬発見にまで行わなければいけない。<sup>註12</sup>

次にモントゴメリー (Montgomery) 氏に従えば、監査の主要目的は以前においては、確かに詐欺もしくは誤謬の発見または予防にあるとされていたのであるが、今日では、もはやこれらのことはむしろ第二義的なものであって、目的の中でもあまり重要視されるも

のではなく、その重要な目的には、正確な財政状態および企業所得の確認にあるとしている。すなわち監査は正確な会計報告が行われているや否やを決定するためになされるのであるも、その監査過程内にありて、不正や詐欺が発見された場合にはいうまでもなく、その不正、詐欺を摘発することにおいては躊躇すべきでない。従来は一般において、監査は不正を摘発することが主目的である如く解されていた、またかくの如く宣伝し、不正行為を防止しようとしたことは實際であった。このような目的がいわゆる監査の主目的であるとされていたのは、監査が現金監査 Cash Audits を中心として行われていた古い時のことであつた。今日のごとく監査がバランスシートをもつて、中心としてなされている時にありては、かかる目的もまた異なつたものである。<sup>註13</sup>

したがつて財務監査 Financial Audits が如何なるために行れるかに關しては、上述によつて自ら明らか

財務監査の目標について

に知ることができらるであらう。すなわち、その基本目的とするところのものは、公正不偏な立場にある職業的専門家によつて、企業が提供した財務書類について、十分なる信頼性を附与するものであることはいうまでもない。

要するに財務監査の本来の目的は、いつに第三者（關係者以外）の手によつて検査された結果、<sup>註14</sup>正確なものであることを立証する点にあるのであり、それが果して正しいものであることを実証するための手段として、いわゆる關係帳簿、証憑その他一切の関連書類が検査、調査されて、はじめてその誤謬、虚偽、脱漏の有無が詮索される事態となるのである。それでこのような詮索はいわば監査の目的というよりは、監査の手段、方法として行われるものであつて、誤謬、脱漏の発見や、虚偽不正の摘発それ自体はいわば監査本来の目的ではないのである。<sup>註15</sup>

財務監査は企業会計が経営活動の全部門にわたつて、

大きく、しかも広く、今日展開されている現状において、常にその企業の経営管理と密接な有機的、関連的なる接触をもって結合され、それは企業会計と財務監査が表裏の関係にあることを如実に示すものである。

この財務監査こそ、我国における監査制度をして法的に確立せしめた証券取引法を背景とするところの、CPAに課せられた業務のうち、最も主要なポストを有つものである。<sup>註16</sup>その責任は実に重大で、ただ単にその企業に対する利害関係者は勿論のことであるが、また国家、一般社会におよぼす影響は非常に大きいのである。

近代経営経済組織の特徴としてみられるものに、証券経済社会がある。これは証券資本主義経済機構を前提として一般に認識されている株式の大衆化、証券の民主化がその第一歩であり、それは資本と経営の分離化、拡大化となって益々高度に止揚されつつ、その上、現在の如く大規模で複雑化する経済関係にあつては、

企業自体の規模、組織、内容の如何を問わず、すべてその経営経済的価値現象及び、その経済過程を記録することは必須的な要件である。ところがそれらの記録が、すべて絶対的に信頼性をもつことができるかどうかは、これもまた極めて疑問であると言わざるを得ないであろう。企業における財務監査は、繰返し述べたようにこれらのその会計手続の全範囲についての信頼性を明確ならしめると同時に、またそれを基礎として作成された報告書の信頼性をも併せて確立するを目標として行われるものなのである。

これにより明らかなる如く財務監査は、資本主義経済社会を前提として展開される。企業の経営経済的価値把握の過程において計算される企業会計（財務報告）に信頼性を附与することである。そしてこの企業の財務報告への信頼性附与のために行われる財務監査は、併せて近時急激に高度化した証券経済社会における証券流通の円滑化を一層促進せしめて、その企業関係投

<sup>註17</sup>

資者たる株主の利益保護を目的とし、この対策としての産物であるといえる。またこの財務監査は「企業の会計記録の正否を確かめるばかりでなく、さらに企業会計原則に照らし、公正普通の立場から経営者の判断の当否を批判するもの」として、職業的監査人が、企業の外部から意見を述べるわけであるから——財務監査の目的には、沿革的に観念づけられている特殊の意義が附与されており、かつ、職業的監査人が、企業の側の私法上の自由な契約にもとずく依頼により、社会的に容認された関係者の合意の範囲内において集取することができた資料にもとずいて、その意見を確立するわけであるから、このことが財務監査の性格とその結果とを決定づけるもの<sup>註18</sup>ともなる。

かくの如くに財務監査が解され、重要視され、要請され得る要素が存在し、財務監査がこのような趣旨によく適応することは当然であって、企業の利害関係人の保護に奉仕する基因を有つものである。

註10 Gerstner: Revision Technik, S. 4

註11 太田博士稿「監査の目的」産業経理第一〇巻第一〇号三頁

註12 Dicksee's: Auditing, p.32

註13 Montgomery: Auditing, Theory and Practice, p.9

註14 商法上、検査を必要として、検査役を選任する場合は、次のようである。

一、発起人設立の場合、その払込及び現物出資を調査せしめるため（改正商法、第一七三条）。

二、発起人が受けるべき特別の利益を定款に記載した場合、これに関する調査をなさしめるため（同法、第八一条）。

三、取締役及び監査役中発起人から選任されたものがある場合、創立総会は特に検査役を選任して発行株総数の引受、及び払込の有無を調査報告せしめる（同法、第一八四条）。

四、株主の請求により招集された臨時株主総会では会社の業務及び財産の状況を調査せしめたるため（同法、第二三七条）。

五、総会では、取締役の提出した書類及び監査役の報告書を調査せしめるため（同法、第二三八条）。

六、業務上の不正または法令定款違反事実の疑ある場合、株主が会社の業務及び財産の状況を調査せしめるため（同法、第二九四条）。

七、会社の整理に当り裁判所より選任された検査役は、

会社の業績が不良となった事情及び発起人、取締役又は監査役に不正又は懈怠がなかったかどうかをも調査しなければならない（同法、第三八八条）。

八、清算会社の財産状況により必要ありと裁判所が認める場合（同法、第四五二条）。

西垣博士著 財務監査 一一頁

註15 これについて西垣博士も「詐欺もしくは誤謬の発見或は予防が監査の目的であるかのように思われる場合があるとしても、それは監査それ自体の主たる目的ではなく監査を完全に遂行するために行われる一つの教育的、倫理的手段たるに過ぎないのである。即ち、かかる監査手段を用いることによって不正もしくは不注意に対して警告を与え、もしくは、不正不注意に導く機会を与えないようにすることができるのである。」と述べている。

西垣博士著「前掲書」一九頁

註16 財務監査の制度化が一部の職業会計人によって論議されているが、その基因をなしているものと云える。

註17 この証券経済社会なるものは、戦後の経済民主化措置の一環として、はつきりクローズアップされたようである。証券の大衆化の前提として、善良な一般投資家の利益（立場）を保護し、有価証券の公正なる取引を確保するために、必要な計算制度として、青木先生がいち早く提起されし証券会計がある。この証券会計なるものは先生に徴えば「会計学の生成が事業のうちにその発展の地盤を与えられたと云う歴史的事実は容易に認められる

ところであるが、——今日では会計学が事業にあてはめられて始めて事業会計が出来、会計学が税務にあてはめられて税務会計が生成し、之れが社会にあてはめられて社会会計を産み、証券の民主化の方向を推進するために証券会計が誕生したのである」と述べられる。（圏点は引用者）青木倫太郎先生稿「税務会計と所得概念」前掲 税経通信 五頁

註18 忠佐市著前掲書 一二五頁

註19 監査の本質としては、すでに他人によって行われていく会計処理に対する批判的観察である。

## 五

税務監査 Tax Auditing の目標を明らかにするに当って、その必須的な前提基盤となるべき税務会計および財務監査の目的、内容に関してはすでに前述したところである。企業会計理論が税務会計理論と相容れないところのものは、いつに租税負担の均衡と公平にある点について繰返し述べるまでもない。

これを監査の領域に関して考えて見ると、公正普遍の立場から企業の会計手続の正否をただ検証するだけ

ではなくして、「企業会計原則・監査基準・監査実施準則」にしたがって監査を行ったその結果として、職業的監査人 Professional Auditor がその企業の当否を批判するものとして、いわゆる企業の外部から意見を表明するところの財務監査 Financial Auditing は、公正普遍の立場から企業の会計手続の正否を検証するばかりでなくして、何処までも税法の諸規定に照応せる、いわば課税目的 Taxable Object の観点からの結果として、関係監査人（主としては税吏）がその企業の当否を批判するものとして、企業の外部から意見を確立されるところの税務監査を対比してみるとすれば、両者はいうまでもなく共通点の多いことは認められるけれども、やはり若干の相容れない点の存在するを見逃がすことはできないのである。

如何に企業会計の実務の中に慣習として發達したもののなかから、一般に公正妥当と認められたところを要約して纏められた、いわゆる理論的と称せられる

「企業会計原則」論も、課税に当っては、企業者（納税義務者）側に恣意性を有する限り、恣意性を前提としての先入観念を意識する限り、妥当性と公正性を欠如し易いところに、何等かの相違を惹起するのは当然のことである。負担の公平、適正なる課税の原則をモットーとして立法化されている税法が、法としての強権力をもって運用されている場合においては、如何に優れた理論、学説をもって相對したとしてもここに恣意性を有つ企業者である立場としては、これをくつがえすことが至難であり、かつ出来ないことはいまここで論ずるまでもないところであろう。

したがって税務監査 Tax Auditing の目標を端的に表現すれば、それは、税法上の諸規定が果して合理的に適用、執行され、課税標準 Taxable Standard が公正に把握されているや否やの確定にあると要約され得るのである。さらにこの目的を極限するとせば、税務監査は課税標準の正確なる把握および、これにもと

註20  
 なく公正な課税であるともいえる。

いかに一貫性、合理性、経済性を最大限に加味されしところの税制であり、この税制を忠実に表現したところの税法といえども、その運用に当って、真の課税所得が確実に把握するを得ずして、かえって課税標準の適正を欠いたとしたならば、それは正常な国民経済の発展を阻害するはいうまでもなく、むしろその破綻の一因を招来することとなるであろう。さらにそれは税制、税法本来の立法意図にそわないものであるともいえるであろう。

企業者より提出された申告事業所得（欠損）が、その営業年度 Fiscal Year における企業の財政状態および経営成績に関して、税法の要求するところによって、真実に適確に表示しているものなりや否やを検証 Verification するために行われるものであることは当然のことである。租税負担公平の原則や、発生主義の原則や、恣意性抑制の原則等を根本として理解適用

されなければならない税法および、企業の経営活動において生起する一定期間の経営経済的価値現象を、税務計算的に把握するを目標としている税務会計 Tax Accounting であるがゆえに、企業の立場から企業会計原則 Corporate Accounting Principles を如何程真に忠実に遵守した結果の正しい簿記的記録にもとづく会計報告であるとしても、企業体 Business Entity が自ら絶対的に信頼性をもって正確なりとし、またその結果としての財務監査における監査報告の見地よりするも、何等、若干の否なりとすることの皆無である企業財務諸表であっても、それが税法に背反し、税務会計的報告でない限り修正、調整の必要を余儀なくされざるを得ないのである。

この点について、税務における執行が合理的であるところの説法に準拠して、法規の適切なる執行と妥当なる運営が完璧に行われているか、どうかの為にとられる手段が、税務監査の目標とするところであるところ

れる。しかして、かかる税務監査の至上目標、そして課税標準の正確なる数的把握という一点を凝視し、それを目標とするその過程においてさえも、寸分の過大過少の誤差も絶対存在させざるを最上の建前とするものである。このように徹底した建前のもとにあつて、如何に行なつたならば、最も眞実な税務所得 Tax Income を發見することが可能であり、そして把握することが可能であり得るものなりやが、すなわち税務監査の最高の目標であらねばならないと同時に、かかる公正妥当にして、しかも正確眞実な税務所得の数的把握こそ、実に税務監査の最高の目標とされるべきものであると考へる。

昭和二十四年に來朝されたシャウプ Carl. S. Shoup 税制使節団の報告を一つの転機として行われた我國の税制は、その後数回にわたる改正を経て今や税法上の諸規定は、課税標準としての基礎たる企業利益計算に関する会計処理手続においても、過去の幼稚な段

階より著るしく飛躍し、整備され充實されるに到つたことは周知の如くである。しかし個人、法人を問わず、家庭、企業を通じて、それぞれの立場における税負担の比率が大である現状にあつて、その諸規定の運用について納税者（企業、国民）の関心と不満は実に大きい。この関心と不満の注目の一点こそ、税法の期待する意図をそのまま素直に運用することであり、法令の規定するそのままの公正な課税であり、愈々複雑多岐にわたる經濟界における万般の事象、また日々變動極まりない經營經濟の現状に、あらゆる規模内容の異なる企業經營者（納税者）の実状をして、よく洞察することによつて眞実のそして正しいところの課税標準 Taxable Standard を把握することができるのである。そしてそれを完全に遂行させるところの機能こそ税務監査の目標とするものである。

註20 公正な課税というのは、税法に規定された範囲内のものであり、それ以外のものは例え僅少の過小過大の租税収入といえども絶対に許容されるものではないことを

意味する。

註21 向井教授は、事業成果の真実を追求し、所得査定  
合理性を昂めることに存すると述べられている。向井梅  
次教授稿 税務監査の特質前掲書 三七頁

註22 このような意図の下に行われる税務監査である限り、  
その当事者間は極わめてスムーズに納税され、徴収され  
る筈なのだが、久保田教授も「税務監査の認証は事実を  
事実として認定し、税法、税務会計からみて監査人が意  
見を開陳するが、この第三者的な認証は認証として徴税  
側は諒承しても、更にこれを証拠にして徴税的立場から  
申告書などを否認するのは自由であり、また納税者もそ  
の代理をしてこの報告書を以って抗弁するのも自由であ  
る」と述べられるごとく、そこにやはりデリケートな問  
題が依然として存在するを無視することは出来ない。久  
保田音二郎教授稿「税務監査と財務監査の連関」税経通  
信第六巻第七号 二五頁

## 六

以上をもって税務監査における目標が、如何なる観  
点よりのものであるかの本質的な理念について、十分  
にあとづけ得たとはいい難いのであるが、要するに税  
務監査の目標は、ただ一つの真実の姿としての税務所

得の把握であるとされ得る。その把握した真実の所得  
が、これまた完璧になされた税務会計的な処理による  
ものであるかどうかを確認することにある。さらにこ  
れを換言すれば、関係官庁における徴税目的とそれに  
相対立する企業関係者の利害の合理的調整であること  
はいうまでもない。

それだけに始めに述べたごとく、税務会計と企業  
会計との構成上においてのその存在原理の差異点をよ  
く認識することによって、それを基点として今日の変  
転極りない複雑高度の資本主義経営経済下の、企業の  
規模、内容の如何にかかわらず、その実態によく即応  
した税法上の諸規定、取扱に合致せしむることが肝要  
である。

したがって真の税務監査の目標は、企業経営者をし  
て現在のごとく恐れさせるものではない、またいたず  
らに、その過大、過少を指標とするものでもないの  
である。ただ何処までも、国家、地方当局側としては

課税標準の正しき把握とこれに基く公正な課税であり、企業経営者にありては不利益不公平な納税の有無について、税務会計における監査関係者が租税法令に定められたところに準拠し、課税所得計算上の過程にそれぞれ納税についての利益が完全に享受されているものであるか、否か、それが如何に正当確実に完結できたかである。

ゆえにかかる観点より行われる、この公正妥当な課税こそ税務監査の目標とするところであると考える。

かくて関係当局者はこの公正課税の前にはいたずらに自己の感情、成績などの見地から税務所得の大小を顧慮するが如きは絶対に許容さるべきものではなく、真に公正な第三者的立場よりその監査の全きを期すべきであるはいうまでもない。

しかしながら、久保田教授が述べておられるごとく、この税務監査に関する問題は最近になって取り上げられるようになったのであるが、何分にも税務監査が普

及しているのではなくして、むしろ現在の段階では未熟数の問題なのである。したがって税務監査においては、いまだ数多くの問題が伏在しているのは当然のことといわなければならない。

本稿においては、その問題展開への手がかりとして税務会計、財務監査の理念に照らして、その中、ただ税務監査における目標についてのみこれを確かめた。

新たな監査の領域として、ここに登場してきたところの税務監査の性格、並びにその在り方の吟味に関しては、本稿を基点としてさらに別稿をもって、その考察を期したい。

註23 周知のごとく監査は一般的に内部監査と外部監査に大別されるが、ここにいる税務監査は当然、外部監査の一種であり、これが監査関係者としては、素人監査人 Amateur Auditor と職業監査人 Professional Auditor に大別される。素人監査人のその一は、租税に関する官公庁の係官、その二は選ばれて任に就く学識経験者、その三は重役監査と称せられる会社の監査役及び法人の監事であり、職業監査人は、公認会計士、計理士及び税理士の称号を用いて行うところの人である。

註24 久保田教授稿 前掲論文 二一頁