

税務監査をめぐる若干の問題

高尾忠男

まえがき

一 問題の提起

二 税務の調査と監査

三 税務監査と法定財務監査

四 結言

あとがき

まえがき

この小稿は Tax Auditing 研究の一環をなすものであつて、企業会計的財務諸表から税務財務諸表への調整・修正の過程において、絶対的に行わなければならない手続とされている税務会計的会計処理をめぐつて、其処に必然的に生起するところの作業——つまり企業申告所得の計数的把握(課税標準)および、その結果について正否・適否の判断を吟味するところの手段、すなわち税務監査 Tax Auditing における若干の問題に関して考察を試みたものである。

税務監査をめぐる若干の問題

一 問題の提起

税務会計は今日われわれの眼前に展開している会計であつて、会計学を重要な構成要素とする応用会計学の一つで税務会計としての地盤を確保しているものである。されば会計論のあるところ、それと表裏の関係を有するところの監査論が展開されるごとく、これはまた、企業会計もしくは財務会計が論ぜられるところ、そこには当然の帰結として会計監査もしくは財務監査が論ぜられることはいうまでもない。事業の業態、規模の如何を問わず企業経営にとつて税務会計は極めて重要な地位を占め問題とされているところである。それは、企業経営そのものの究極の目標とするところのものが利潤の追求であり、最大収益の獲得に外ならないからである。さらにかかる利潤・収益を生み出す根元たる企業自体が死にはなく、日日経済価値の息吹をしている生きものであるがゆえである。しかして、企業は絶対に課税所得を無視し、税務会計を離れては寸時たりとも、その経営を維持存続し、発展させることは至難であつて、また不可能であることは今ここに贅言を要しない。企業が税務会計的見地より作成し、提供したところの税務財務諸表であつたとしても、それが果して適正妥当であり、所謂眞実なるところのものなりや否や、すなわち、かかる結果算出された課税所得そのものが一定の関係法規、会計原則等に準拠し処理されて居るものか否かについては問題とされなければならないであろう。かくて税務会計なるものが論ぜられるところ、やはりそこにはこれまた、税務監査が存在するはいうまでもない。

所謂シャープ博士の税制勧告が一大転機となつて極めて大きな改正が施行されたのであるが、特にそれらの中で青色申告制度^②の実施は、旧來のわが税法に流れる独善的思考から民主的思考に改革されたものであり、それは

また税務に近代的会計思考を全面的に注入せしめたことである。久しい間専ら外部秘としてもつとも典型的なものひとつとされてきたわが税法が、公正性・平易性を採り入れることによつて今迄予期することのできなかつた税法に關する幾多の取扱通達^①が公表されるにいたつた。ここに税務会計がいちじるしく、しかも急速に複雑の度を加え、重要性を帯び多くの問題を包蔵するところの基因を招来した。さらに他方では、証券取引法^② Securities Exchange Act が公布せられ、その第一九三条の二によつて強制監査の制度が採用されるにおよび、証券取引委員会 Securities and Exchange Commission の規則第四号として「財務書類監査証明に關する規則」が整備され、これに準拠する法定監査が去る昭和二十六年七月一日から実施されている。

税務会計をめぐる、企業の申告所得の計数的把握およびその結果の正否の判断を吟味するところの手段を、われわれは税務監査と呼称しているのであるが、これを国税当局、一般納税者(法人及び青色申告個人)側では調査、すなわち税務調査と呼称しているのが現状である。かくて、これは理論的には如何に在るべきであらうか。この税務監査を中心として一部職業会計人(主として税理士)によつて、これが法定化を企図せんとしつつある動向は、上述の証取法に基づく公認会計士の財務監査とは如何なる監査關係にあり、問題を有するものだろうか。

① 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つて個別経済たる企業の経営活動において生死する経営経済的価値現象を、税務計算的な会計処理に基きつて正確に把握するものである。

青木倫太郎博士は税務会計は、「數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」と述べられている。青木倫太郎博士稿、平井泰太郎編「新税法と企業会計」一五二頁。

② 昭和二十四年大藏省令第百五号、この青色申告制度はシャープ勧告に基く税制改正で昭和二十五年に我國租税制度の中に税務監査をめぐる若干の問題

採用された新しい制度である。それで生れてから五年を迎えたわけだが、その過程には種々の迂余曲折があつた。その粗いとするとところは、一定様式の帖簿を備え、日日の取引を整理且つ明瞭に記録し、その記録に基いて正しい所得を申告せしめようとするもので、この方式の普及徹底のために租税上幾多の特典が認められている。従つて青色申告を行った場合と、行わなかつた場合との間には、課税所得の計算上及び納税上においてその待遇を異にし、後者の場合が著して、不利益を招来することになる。ここに青色申告制度の租税上の特典を示せば

- (1) 課税標準の更正または決定は、必ずその帖簿書類を調査し、その調査により課税標準等に誤りがあるときに限られる。(法三二の四)
- (2) 更正または決定には、その理由を附記することを要する。(法三二)
- (3) 前五年以内に開始した事業年度の損金の繰越控除ができる。(法九の五)
- (4) 欠損の繰越控除により、法人税の選付が受けられる。(法二六の四)
- (5) 貸倒準備金制度の適用がある。(規一四)
- (6) 特別修繕引当金制度の適用がある。(規一五)
- (7) 固定資産の特別の事由に基き特別耐用年数によることができる。(規二一の二の二項)
- (8) 固定資産の使用時間が平素の時間を超える場合に増加償却することができる。(規二一の二の三項)
- (9) 減価償却の償却不足額について五年間繰越が認められる。
- (10) 日本経済再建に資する機械、その他の設備及び船舶に対し割増償却ができる。(措五の六)
- (11) 価格変動準備金制度の適用がある。(措五の八)
- (12) 資産再評価税の延納が認められる。(再評価法五六)
- (13) 渇水準備金制度の適用がある。(規一四の六)
- (14) 退職給与引当金制度の適用がある。(規一五の七)
- (15) 機械設備等の近代促進のため取得し、または製作した機械設備等について割増償却ができる。(企業合理化促進法六)
- (16) 再調査または審査の処分があるまでは、税金の督促または滞納処分は受けない。(法三四の三、三五の二)
- (17) 指定事業を営む法人の二分の一償却。

- (18) 海外支店用設備等の特別償却。
- (19) 協同組合等の事業用機械の特別償却。
- (20) 違約損失補償準備金制度の適用がある。
- (21) 異常危険準備金制度への適用。
- (22) 輸出損失準備金制度への適用。
- (23) 税理士に対する調査日等の通知。
- ③ 法人税法取扱通達及び所得税法取扱通達。
- ④ 昭和二十三年四月十三日法律第二十五号その後昭和二十八年八月一日法律第一四二号にて改正。

二 税務の調査と監査

周知のごとく政府（国税当局）は、企業の経営結果としての財務諸表（期間成果計算、一定時の財政状態、損益金処分計算書及び附属営業明細表）における課税標準が果して適正妥当、真実に作成され、申告されているものであるか、否か、換言すれば、課税所得の計数的把握およびその結果の正否に関する吟味をなすものを、一般に税務監査^①と称せず、税務調査と呼称している。しかして、税務上において、この監査と調査の呼称は理論的には今日の段階では如何にあるべきであろうかといえ、結論的にいえば、それは税務調査ではなくて、税務監査と改むべきであろうと考える。何故ならば、一般に調査 Investigation というのは、単なる会計（此の場合、会計関係に限定）の吟味であつて、つまり或る特殊目的をもつて行われるのであるけれども、それは必ずしも一定せる整備条件の会計記録を前提とするものではなく、その或る特殊目的を達成したる場合に限つて当然に調査を終了すべき性質を有するものであるごとく解されるからである。これに対し監査 Auditing というのは、何人か

によつてなされた行為（会計作業）および事実の全部もしくは一部の正否・適否を、それに関与しない第三者によつて、公正な立場から組織的、分析的に吟味し検討批判するものであると解されている。すなわち、監査なるものは、会計当事者以外のものが、会計当事者の作成した会計記録を吟味するということは、結局において如何なる目的を有するのであるだろうかについていえば、それは、いうまでもなく会計記録の正否、適否を判定するということにつきる。このことはいわば、会計行為、事実が正確であるのか、不正確なのかを明確に判定することによつて究極的には、その会計記録を訂正・修正せしめて所謂会計行為の正確、適正を保持するということが外ならない。かようにこの正否、適正を判定するがためには、すでに会計記録なるものの作成基準が規定されていることを前提要件とせしめなければならない。しかして、はじめてその関係帳簿記録一切が果して作成基準に間違なく、照応しているか、否かに關して監査が行われることとなる。かかる点が調査とは大きく異にするところであろう。調査はどこまでも吟味すること自体に關しては、監査とまったく同様であるも、これが吟味の対象とすべき前提要件としての關係会計記録について問題を生じるのである。また監査であるとするならば、監査目的が会計行為の流れの中に介在する正否を判定することによつて、はじめてその眞実、正確を保持するを至上目標とするものである以上、所謂監査にかかる会計の流れが続く限り、それは何処までも継続されなければならないものであると考えられる。しかし調査であるとするならば、当初に述べたごとく、何処までも或る特殊の目的をもつてなされるものである限り、当然その或る目的が果された場合には、それでもつて完了されるべきものである。かくて両者は上述の観点よりこれを区別して解することができるのであり、そういう考え方がのぞましいのである。

したがって、今ここに、税務会計にこれをあてはめて考察してみるとすれば、その問題となるべきわが国租税制度を史的に概観し、一応戦前と戦後に大別することができる。しかして戦前までの租税の在り方は、かの封建主義的社会機構下においては上から下へのいわゆる賦課徴税時代——それはただ政府機関が一方的に個々の所得についての調査を行つて、それにもとづいて賦課し、徴税したのであつた。そこには納税者側には何等の規定されたところの会計諸記録は保存されず、仮に存在していたとしてもそれは単なる覚帖的、メモにすぎない程度のものでしかなかつた。租税が権力者または強者から弱者からの強制的徴発であつたときは、乳をしぼるのが目的であつて牛を殺してはならない式の徴税の時代は随分ながい歳月を経ているのであるが、かかる徴税者と納税者の両者が大きく対立しているときにおいては、それは何処までも税務調査 Tax Investigation であるべきものであろう。戦前では、何処までも政府より賦課されるまでは、税務当局より徴税令書が配付されるまではとに角、納税するといふことはなく、納税できなかつたのであり、納税しなかつたのである。この「徴税」として租税が取立てられている強権的徴税時代、封建経済時代にあつては税務調査なる呼称が妥当として結びつくのであり、またその根拠も見出されるものと考えらる。

しかるに、終戦を契機として、わが国におけるあらゆる構造は一大変革を招来するにいたつた。この俊敏なる事態は、必然的に租税制度にも大展開を余儀なくせしめた。それは旧来の徴税者の立場からの租税概念から、納税者の立場からの租税概念の構成へと転換したことである。「個別経済の経営を育成しながらの納税、経営を破壊しない程度の納税、経営学に立脚した財政学的納税、納税者の立場からの納税、入るを測つて出ざるを制する立場からの租税概念への移動である」^①このようなことは、端的にいつて、租税が「徴税」ではなく、その原則が

申告納税に置き交えられたのであつて税務会計の誕生であるといふよう。すなわち、近代税法として、もつとも民主的であるといわれるところの申告納税制度が原則として樹立され、企業経営者（個人・法人を問わず各納税者）が自ら税法に則つて作成せる財務諸表に準拠して、申告納税するを根本としているのである。しかして、それのもつとも典型的な形態が青色申告制度であり、企業がその資産、負債および資本に及ぼす一切の取引について複式簿記の原則に従い、整然と且つ明瞭に記録し、その記録に基づき決算を行うものである。このように申告納税制度を基本原則とし、さらにこれが推進力として青色制度を規定し、これの裏付として正規の簿記原則を基調とする会計帖簿を備えつけることを、まず前提要件とせしめるところよく法文化された現在にあつては、旧来の税務調査ではない。それはまさしく申告納税制度であり、青色申告納税、すなわち会計帖簿納税である。国税当局は、納税者より提出された申告事業所得（欠損）が、その事業年度における企業の財政状態および経営成績に關して、税法の要求するところによつて、真実に適確に表示しているものであるか、否か（正当性の判断）を判定するものであるとすれば、それは当然に税務監査と呼称されるべきものと考える。

① 税務監査の目標に關しては次のものを参照せられたい。

拙稿「税務監査の目標について」立命館経済学第三卷第三号。

② Dicksee's によれば監査の主要目的は次の三つであるといふ。

(1) 詐欺の発見

(2) 技術的誤謬の発見

(3) 原理に關する誤謬の発見

しかし、この中で、本質的に最も重要な目的は詐欺の発見であるとし、その詐欺は常に技術的誤謬、もしくは原理上の

誤謬によつて擬装されているもので、詐欺の発見は同時に、また技術上の誤謬および原理上の誤謬発見にまで行わなければならぬ」と。Dicksee's; Auditing, p. 32.

太田哲三博士は監査の目的として次のごとく列挙されておられる。

- (1) 会社の経営者の依頼により、その内部の会計処理を監査して報告するもの。
- (2) 債権者の依頼により、或いは貸付を行わんとする金融業者の依頼によつて、債務者の会計を監査する。
- (3) 株主の利益を代表して行ふ監査。
- (4) 現在の株主、現在の債権者のみでなく、広く投資家階級のための監査。
- (5) 不正又は虚偽の存在が疑われる場合の監査。
- (6) 納税申告者に対する監査。

太田哲三稿「監査の目的」産業経理第十卷第十号。

③ 青木倫太郎博士稿、平井泰太郎編「新税法と企業会計」の中（税務会計）。

④ これに関するものに「日本の税務会計の法律上の発足日を、大藏省令第百五号青色申告制度に関する法律の誕生日昭和二十四年十二月十五日といふことができ、この法律を以つて日本税務会計史上重要なエポックを画したものと見ることができ」と述べられている。青木倫太郎博士稿「前掲書」一五〇頁。

⑤ 会計帳簿を前提要件とされたるは、青色申告制度を適用せし企業すなわち納税者だけであつて、所謂一般の納税者である白色申告者（非青色申告納税者のこと）にあつては会計帳簿の無いのを当然であるかのごとき解釈をしている現状である。

これは青色申告の基本である民主主義を基盤とする納税申告制度の大原則をよく理解していない結果である。しかし長い伝統をもつ商法の観点からいふならばかかる無暴は許されないのであらう。すなわち商法によれば

商人ハ帳簿ヲ備ヘ之ニ日ノ取引其ノ他財産ニ影響ヲ及ボスベキ一切ノ事項ヲ整然且明瞭ニ記載スルコトヲ要ス但シ家
事費用ハ一月毎ニ其ノ総額ヲ記載スルヲ以テ足ル（三三三条前項）

商人ハ開業ノ時及毎年一回一定ノ時期ニ於テ動産、不動産、債権、債務其ノ他ノ財産ノ総目録及貸方、借方ノ対照表ヲ
作ルコトヲ要ス会社ニ在リテハ成立ノ時及毎決算期ニ前項ノ書類ヲ作ルコトヲ要ス（三三三条前項）

これによつて明かなることく、企業（商人である以上）はすべて個人・法人を問わず、青色・白色申告に関係なく会計帳簿

税務監査をめぐる若干の問題

を備え付けなければならないし、この見地からいえばすべて調査ではなく、税務監査であるというべきであらう。

三 税務監査と法定財務監査

税務監査は、公的監査、官庁監査ともいわれ、また外部監査に分類されるものであることはいうまでもない。税務監査の対象とされるものは、企業経営者であつて、現在主として行われているものに国税当局が行う課税標準決定のために吟味するところの調査がある。これは、まったく企業における課税所得を把握するに当つて、ただ企業そのものの会計管理機構に依存せしものであり、もつぱら企業が作成する財務諸表を基盤として、わが税法をして課税目的の観点から税務損益計算に關する規定に照応する箇処に對してのみ、所要の修正・調整を行うことによつて、はじめてその企業の課税標準を數的に把握せんとするものである。しかし税務監査としては、単に税務当局において実施される監査だけではなく、また企業経営者（納税者）の機構による内部税務監査だけでなく、専ら職業會計人いわゆる第三者によつて行なう税務財務諸表における課税標準の当否を吟味し檢証する税務監査もある。この第三者による外部税務監査の問題をめぐつて、職業會計人の一部の人達の手によつて種々論議されていることは、すでに周知のごとくである。かかる問題の発端となりたるところの直接の理由としてはやはり既述せしところの、かのシャウブ税制勸告における「日本税制報告書」の會計の項に見出すことができる。^①すなわち「財務報告書の檢査と証明とを、それをやるだけの資格のある公認會計士法旧第五十七条は、復活すべきであるが、これは、以下にのべるように、若干の修正を加えた上で行うべきであらう。これは、広く世界中で理解されている公認會計士制度の概念を、法制的に再興するのに、役立てつあらう。旧第四十七条をもとのまま

復活することは、新しい公認会計士のみが財務報告書を証明することができて、計理士はそのような証明をすることができないということを意味するとも考えられる。新しい公認会計士と資格ある計理士とが、復活された条文のもとにおいて証明の資格を与えられる二つのものとなるのが、おそらく望ましいであろう。資格のある計理士は、公認会計管理委員会によつて行われる審査の方法によつて確認することができよう。しかしながら、このやりかたのもとに於ても、例えば証券取引委員会によつて要求される証明の場合のように法律又は規則によつて証明が要求される特定の場合において、要求される証明を行うことを新しい公認会計士に限定することが、依然として認められるべきであろう。そして、もちろん、新しい公認会計士と計理との間の法律上その他の区別は、残されるであろうし、その区別は明瞭にしておくべきである。証券取引委員会は、取引所に登録されている株式を有する法人の貸借対照表及び損益計算書の検査を要求する規則をできるだけ早く施行すべきである。その他、公社のような組織に対する同様な検査もしようすべきである。国税庁は、また、大きな法人及び個人企業が、申告書の提出に関連して、その帖簿及び記録を検査してもらふべきであるという要件を設けることについて考慮すべきである。以上のような場合において要求される検査は新しい公認会計士によつてのみ行われるべきである」。

——いわゆるシャウフ勧告が与えた税制に関する厳正な批判が基盤となつて、公認会計士法を改正するところとなり、すなわち、監査業務は公認会計士及び再登録計理士（資格ある計理士）の専属の業務となるとともに、証券取引法に基く所謂強制監査は公認会計士のみに限定されたのである。そして現在にいたるも、なお職業会計人をして税務監査の法定化を企図せんとする動きがみられるのは、いつに同勧告の「国税庁は、また、大きな法

人及び個人企業が申告書の提出と関連して、その帖簿及び記録を検査してもらうべきであるという要件を設けることについて考慮すべきである」という事項が強く反映し、その直接の因となつてゐることは見逃がすことができないところである。また一般にこの点をして、すなわち、企業財務諸表を基盤として行われる課税所得把握における数的計算過程が本来の監査対象となるものであつて、税務財務諸表の合法性・妥当性について監査されるものを税務監査（税務会計監査）であるとす。

昭和二十六年七月以降開始せられる事業年度の決算財務諸表に関する公認会計士の証券取引法に基く所謂法定監査（強制監査）が、わが国においてはじめて実施せられることとなつたのも上述のごとく、いつに同勧告によつて行われたものである。そしてこの証取法による公認会計士監査は、初度監査の実施に當つて、証券取引委員会、被監査会社、公認会計士協会の三者をめぐつて活潑に論議されていたものであつたが、その後、漸次順調に第五次監査に至り、現在まで何等格別の問題の発生を見ることもなく、その本来の監査効果を遺憾なく發揮している現状である。もちろん、この公認会計士の財務監査をめぐつて一部には時期尚早として、その無用論を唱える者もあつたのであるが大勢の輿論には別に影響はなかつた。

職業会計人の間において既に要望せられていたところの税務監査なるものは、証取法中に挿入せられたのであり、それに基づく公認会計士の財務監査と同様に、これを税理士法中に立法化することによつて、税理士による税務監査を企図せんとするもののごとくであつた。税務監査の対象となる納税者は主として企業経営者（個人・法人）の作成せる申告課税所得に関する監査である。この監査は先述のごとく、過去、現在を問わず調査なる呼称の下に、国税当局者において執行されているのである。しかして、ここで問題とするは、官庁監査公的監査の

領域たる税務官吏による所謂監査（調査という）ではなく、また企業経営者側の構成上の管理組織に基づくとこの企業の内部監査でもない。すなわち、専らそれら以外者の第三者的職業会計人によつて、申告課税所得に流れる正当性を判定するために吟味、検証する外部監査の一環とされている税務監査に關してである。

証券取引法に基づき財務監査 *Financial Audit* が掲げる目標とするところは、証券資本主義經濟の流れを測定せんとする証券會計を前提として、そこにおける株主等投資者の利益の保護であり、これを理念として登場せし産物である。それは専ら投資目的の監査であるから、何処までも投資者擁護の見地から行われるはいうまでもない。すなわち、これは近代的企業の財務諸表の性格との關連において制度的な機能をもつものといえる。しかして、かかる投資家の擁護手段として登場せし財務監査ではあつたが、この投資家以外の企業をめぐる利害關係にも財務監査は密接なる關連をもつ。——財務監査（この場合の財務監査は法定財務監査の謂であり以下同じ）において掲げられた企業財務諸表に対する利害關係者の外、それは課税権者としての國家、その財政政策に直接影響を与えるとともに、企業の税務損益をも調整する監査の領域としての税務監査の問題が考えられる。かくては、財務監査としての上述のごとき監査の機能的意義は、税務監査の領域においても度外視せられるべきものではない。何処までも監査目的に対応する監査手続の限界は指摘されなければならないところである。

「しかしながら、（一）財務監査の生成した本来の要請、（二）それが拡充された財務監査的意義とは嚴格に區別せねばならぬ。しかるに、往々両者は同一面で理解し、その果ては財務監査は投資家にも、債権者にも、其他對外的取引關係一般にも、徵稅者たる國家地方団体にも役立つという万能的な解釈をせざるを得ないようになつてゐるが、これは理論的認識の欠除である。——本来、財務監査の要請が稅務的な面になかつたから、現象形態

となつた税務監査的役割も財務監査のつくすべき役割によつてどうしても制限されてくる。端的には、かかる形のままであれば目下問題になつていような税務監査の役割は充分つくし得ないという限界がある。仮りにその限界内で十分に、納税申告者へ要件とする税務監査の適格性があり、納税者の代理制度で利用し得る税務監査的価値があれば、今更の如く別に税務監査を論議せずとも財務監査と税務監査でもよい訳である。しかるに、税制の運用がこの限界を脱した精度のところを要請するから、税務監査がとり立てられているのである。」^④

何れにしても証取法にもとづく財務監査は、上述せしごとく主として投資目的の監査であるから、それは何処までも投資家屬保護の観点から行われるはいうまでもない。かくて、財務監査は、資産勘定については専らその実在性を、負債勘定については、その網羅性に専ら重点を置いたところの監査手続が絶対が必要であるときされる。これに対して税務監査なるものは、いうまでもなく課税目的のための監査である故に、この税務監査は、まさに之と正反対である。すなわち、多くの場合、負債勘定については、財務監査と同様にその実在を確める手続を適用したとしても、資産勘定に関しては、先ず簿外資産の有無（網羅性）を確める監査手続が最重視されるべきであつて、さらに必須的手続として一層絶対的となるわけである。また企業の受取債権における貸倒金勘定の場合にありても、すでに一年以上となりたる売掛債権、或るいは手形交換において、取引停止処分を受けた場合の債権に対する措置のごときは、経済界の現状にかんがみ、企業経営者の資金操作を緩和することが主なる理由であり、その表示様式においても財務会計は控除形式を採用しているのであるが、税務会計にあつては、負債勘定に債権償却引当金科目を以て掲記することを要求している。

さらに税務監査にあつては、まず収益性の完全性、損費の真実性の見地から徹底的になされるべきに對して、

財務監査は、企業自体の財産構成の優劣の見地からそれぞれの項目について比率・比較の監査手続によりなされる場合が多い。しかして、税務の場合、控除せられる損費項目が存するときには、この損費が果して十分に課税所得を通じて反映せられているだろうかが先ず吟味される。このように、税務監査と財務監査の考え方と扱い方とは、それぞれ異つたものが存する。

① 日本租税研究協会刊行、訳本シャウア使節第二次「日本税制報告書」附録書中の所得税及び法人税の執行に関する問題における「会計」の項。

② 昭和二十三年七月六日法律第一〇三号を以つて立法化せられ、その後数回の改正につぐ改正がなされ、その最終改正は昭和二十九年六月十一日法律第一七五号である。

③ 証券会計は、証券資本主義社会の流れの中における戦後の経済民主化措置の一環として誕生したものである。すなわち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会計制度である。

④ 久保田晋二郎博士稿「税務監査と財務監査の連関」税経通信第六卷第七号。

四 結 言

およそ税務監査は申告納税者の関係諸記録、財務諸表を税法関係諸規定に照応しているかを吟味し、これを認証し意見を表明するのが建前であるといえよう。したがつて、もし税務監査を行うとすれば、納税者側にも徴税者側にも何等の利害を有しない公正な第三者によつて監査がなされるのでなければならぬ。申告納税制度が樹立されてここに一応民主的税制の基盤の確立をみた現在、わが国、租税、財政政策的見地からも本制度は望まれてよいと思われる。ただこの場合における監査の結果作成される税務監査報告書なるものをめぐつて、これを如

何なる程度に、また如何ように、納税者は格別問題はないとして、徴税者（政府）が取扱い処理するかである。ここに、この監査の制度化に関して最も複雑な因を成するものであるといえる。かかることは、法定監査にあつては問題のないところであろう。しかして、税務監査報告書に開陳された監査人の意見は、監査の結果の事実を事実として認証し意見を述べたものであるから、この第三者の監査人の監査意見を国税当局は、素直に受入れるは勿論高く評価さるべきである。

しかしながら、斯様なことは決して国税当局側、すなわち徴税者を拘束するものではないことはいうまでもない。徴税者側は、それはその企業の課税所得決定上にあつて、監査を専門とする高度の智識と実務経験を有し、且つその企業に対して特別の利害関係のない公正不偏の態度を保持する監査人の行つた意見として尊重するのみで、課税所得の判定は何処までも独自の立場から行い、これを是認すると、否認するとは全く自由であるとすべきは勿論のことである。この点は徴税官吏のごとく監査執行上において法的検査の権限が与えられない監査人の執行した結果の監査報告書である限りにおいては当然のことである。けれども、専門職業監査人の行う税務監査であつても、税務当局の人的面における近時の手不足と、優れたる有能な税官吏のなかに一部の調査・監査能力の点に劣ると考えられるものの存在、さらに全納税者に対する調査と更正決定が当局の一方的判断、思惟によつて行われたとする一般の非難に相對しては、まことに効果が大きであると考えられるのである。

以上、極めて複雑な若干の観点からのもではあるが、斯く論じ来つたならば、税務監査と法定財務監査の関係はそれぞれ相い互に独立するものであり、併立するものであつて、同一のものではない。それは丁度、企業会計と税務会計とが、それぞれの會計的、前提基盤そのものにおいて、あの程度の根本的な喰違を有しているからに

外ならないように、いたしかたのないところであろう。しかし、税務監査と法定財務監査は本質的には、異なるものであるということができるのであつて、両者の個々の監査領域に關して明確に理解する必要があると考へられる。

あ と が き

税務申告財務諸表について税務監査を仮りに考慮するとすれば、問題は、かかる税務監査を執行せんとする監査人の資格条件を如何に規定するかに存する。今日、わが國における職業會計人の制度としては、税理士法による税理士、公認會計士法による計理士、公認會計士の三者が一応対象となるのであるが、これらの者を中心として所謂、税務監査人をめぐる、多くの問題に關しては、この小稿を手がかりとしてとりあげてゆくことにしたい。