

## 税務における監査の在り方

高尾忠男

企業の規模・内容の如何にかかわらず、経営者（ここに経営者とは税法にいう納税義務者である法人の謂であり以下すべて同様）にとつて、税務の会計が極めて重要な地位を占めていることは周知の如くである。独占資本主義経営機構を基盤としての自由競争下の企業経営である以上、その最終目的とするところのものは、いうまでもなく企業利潤の追求であつて、最大限収益の獲得に外ならないのである。このような利潤・収益増殖を生み出す根元とされている企業自体が死にものなく日々経済価値の息吹きをしている生きものであるがゆゑである。それで経営者は、税務上の課税所得を度外視し、税務会計を離れては寸時といえども、その経営を維持継続し発展させることは至難なことであり、また不可能なことはここに多言するまでもないところであろう。

経営者が税務の会計的見地より作成し、提供した財務諸表であるとしても、それが果して公正妥当な、所謂眞実なるものであるのか、どうか、すなわち、このような結果算出されたる課税所得そのものが一定の関係法規、企業会計原則等に準拠して処理されておるたうかに關しては、何処までも問題の生ずるところであるといえよ

う。

この小稿は Tax Auditing 研究の一環をなすものであつて、ここでは主として、監査の領域の一つとして考えられる税務における監査の在り方をその中心として、いわゆるその会計方法に關して考察を試みたものである。

## 二

わが国の税務がたとえ会计学の計算原則にもとずいて発生主義による損益の期間的確定を行なつたとしても、税務の会計としては、あくまで税法による公正妥当な観点にたつて支配されるのを建前とする限り、ここにある程度の制約をうけることは免れないことであつて、その具体的内容は、周知のように企業会計基準審議会により發表された税法と企業会計原則との調整に關する意見書が明瞭に示すところである。すなわち、企業の所得が、「継続的に適用される一般に認められた会計原則」に立脚して算定されなければならないことは、今日では税法上においても疑問の余地のないところであるが、企業の損益計算において算定される毎期の純利益と、租税目的のために算定される課税所得との間に差異の生ずることは實際においては免がれないのである。それは租税政策上、所得であつても免税されるものがあり、会計上の非所得であつても課税されるものがありうる等種々の理由があるからであるが——かように税制上または税務上の理由により、企業の実際の純利益と實際の課税所得との間に不一致を生ずる事実を無視し得ないとしても、公正妥当な会計原則に従つて算定される企業の純利益は課税所得の基礎をなすものであり、税法上における企業の所得の概念は、この意味における企業の利益から誘導されたものであることを認めなければならぬ。税法における所得計算の基本理念もまた窮極において「一般に認め

られた会計原則」に根拠を求めなければならないのである。としている。

かくて税務の会計は計算原則として、形式的には企業会計と同一の基礎に立脚しながら、しかもその内容的限定においては、税法としての強制的規定による課税標準の決定をなし得るのであって、ここにまた企業の会計とは異なる税務の会計としての独自の立場が存在しているといえるのである。このように税務と企業の会計とは、いずれも決算会計としては同じ計算的基盤に立脚しているのであり、それゆえに税務の会計としては会計原則にのっとって会計処理されている企業会計の計算結果(財務諸表)について、税法の要求するところ<sup>(註)</sup>にしたがって税務の観点からの会計手続としての修正・調整計算をしなければならないのである。

そして、このような税務の会計にあって関連を有するであろうところの租税概念の構成が終戦を契機として大きく転換してきた事象は見逃がすことのできないところである。すなわち、租税概念の構成が、旧来の徴税者の立場から、納税者の立場へと百八十度の回転がなされたことであって、このことは端的にいつて税が徴税ではなく、その原則が申告納税におきかえられたことを意味するものであり、申告納税のうち、特に青色申告制度は一定の記帳要件を前提としての会計帳簿が基礎となつて、はじめてその適用をうけるのであるから、ここに従来よりは一段と税務の会計における監査の地盤を、われわれは明確に再認識することができるのではないかと考えられる。

(註)(1) 企業の損益計算においては、当然収益を構成する要素たるある種の所得項目が、租税政策上の理由で課税を免ぜられる場合があること。

(2) 企業の損益計算においては、総収益を構成せず、したがって所得として計上されないある種の項目が、税法上課税の対

象となる場合があること。

(3) 収益の年度所属に関する判断について、企業目的のための会計と、租税目的のための計算との間に差異の生ずる場合があること。すなわち企業の損益計算上ある会計期間に合理的に配分された収益項目、または次の会計期間に繰延べられた収益項目に関して税法上これと異なる年度所属の解釈が成立する場合である。

(4) 企業目的の上総収益に負担せしめるべき費用項目を、租税目的の上総収益から控除することを否認する場合があること。

(5) 企業目的上費用を構成しないある種の項目を、租税目的の上総収益から控除することを是認する場合があること。

(6) 費用負担の年度所属の解釈について、企業目的のための会計と租税目的のための計算との間に差異の生ずる場合があること。(税法と企業会計原則との調整に関する意見書の第一租税目的のための会計原則の適用中)

### 三

税務における監査の対象とされるものは経営者であり、現在、主として行われているものとしては大蔵省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、まったく課税所得を把握するに際して、経営者そのものの会計管理機構に依存することによって行われ、もっぱら経営者が作成する財務諸表を基盤として、わが税法の課税目的の観点から、はじめて、その課税標準を計数的に見出そうとするものである。しかし、このような税務の会計における監査の執行者、監査人は、単に当局において行われるところの、いわゆる税務の監査だけではないのであって、それは、また経営者の管理機構による経営内部の税務の監査をも考えられるのである。

さらに、それは専門職業会計人の第三者者によって行なわれる税務の監査もあるであろう。何れにしても、財務諸表についての当否を吟味し、その正当性を判断するために行われるを主眼としていることは論ずるまでもな

いところである。

一般に監査は、何人かによってなされた行為(会計作業)および事実の全部もしくは一部の正否・適否を、それに関与しないところの第三者によって、公正な立場から組織的、分析的に吟味することによってその正当性を検討批判するものであると解されている。すなわち、監査は、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事は、結局において如何なる目的を有するのであるうか。いうまでもなく会計記録の正否・適否を判定することにつきる。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って究極的には、その会計記録を訂正・修正せしめて、いわゆる会計行為の正確・適正を保持するという事に外ならない。かように、この正否・適否を判定するためには、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、はじめてそれら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。

次に監査の基本的なものとしての財務監査(証取法に基ずく法定監査の謂)が掲げるところは、もっぱら投資目的の監査であるから、何処までも投資家擁護の見地から行われることは当然であつて、この近代的財務監査が有する機能的意義は、税務における監査の場合においても度外視さ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、税務の監査の在り方は指摘されなければならないと考へる。

通常、監査手続は一定の意図のために行われる監査の当否について監査人の意見表明の手続であり、監査人が会計記録の正確性または妥当性に関して意見を表明するための根拠となる証拠資料を求める方法であるとされている。しかし、税務の監査手続の意図するところは、財務諸表がすべて完全に税法の規定する法令にのっとり修

正調整され、かつ公正妥当なる会計手続がなされているか、どうかに関して吟味するにあらうといえる。すなわち、具体的には企業会計原則が、原則として、会計処理の諸規定と同一事項に関して、税法が規定するところにより、その処理上に差異を生ずる点、またはそれらが完全に修正されているや否や、あるいは税法が公正妥当な課税の立場からする特殊の規定が完全に遵守されているものなのか、どうかを検証するにあるのである。このような税務の会計における監査の在り方の窮極のねらいとするところは、いつに課税標準の眞実、正確な申告の是・否をめぐって吟味される点にあるのであって、結局のところ如何ようにして、もつとも公正な税務所得が捕捉できるかにあるといえる。

したがって、申告財務諸表に関する税務における監査の在り方は、すなわち、税務上、特殊の規定を示しておらない項目およびその範囲については、まったく企業会計と同一の計算原理に立脚しているのであるから、「監査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帰納要約した監査原則」とされている、かの監査基準および監査実施原則に依存するべきものであって、このような点については、もつぱらこれに準拠して調査・吟味され監査が執行せられるのを建前とすべきであると考えるのである。つまり、この監査基準には少くとも大蔵省の行ないわゆる税務の監査(調査)に関しては、別に成文化されたところの基準とされるものはないけれども、多年にわたる税務の調査における過程の流れの中にあつては、そこには当然不文律ともいうべきところのものが発展してきて慣習となり、またそれらのあるものが部分的に規定されたものもあるであらう。また、税務の監査、それ自体をも広義に解すれば強制外部監査に分類されるものであるとの観点からする以上、それこそ、この監査基準に支配されるところのものを多く含んでいるといえよう。

かくて、税務の会計が有する、いわゆる税法独自の特殊の規定に基因する修正・調整計算に関する部分については、問題の存するところであるが、これとても別に異った監査の意図を有するものではないのであるから、現在の段階では、やはり何処までも監査実施準則における個別監査手続の吟味を通じて行われるを建前として監査されるべきでなからうかと思考するのである。

このような監査の在り方の理由として、現在の税法、それは少くとも近代税法としての、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ているという厳然たる事態を強弁するものである。ここに関係者は、すなわち、大蔵省も会計学者も実務家も再認識・再確認するならば、その基礎の上に、経営者が自ら税法および企業会計原則にのつとつて作成した財務諸表に因つて申告納税することを根本としているが故である。そして、そのもつとも典型的な形態となっているのが青色申告制度であつて、すなわち「その資産・負債及び資本に影響を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」ものとされているのである。このように申告納税制度を基本原則として、またこれが推進力として青色申告を規定し、さらにその裏付として正規の簿記原則を基調とする会計帳簿を備え付けることを、先ずその前提要件となされているごとく法文化されている現在においては、過去のように、決して経営者の意表に走り、またそのときどきの感情や、あるいは成績、思いつきによつて行われるべき方法・手段ではないのであつて、そのようなことは、真にのぞましい税務における監査のあり方ではないと考えるからである。

しかしして、かくのごとき申告納税制度、青色申告納税、会計帳簿納税といわれるごときものを主眼とする原則に立脚している以上、すでに会計記録の作成基準が規定されているのであるから、これに準拠して申告財務諸表

が完成されているという前提・認識にたつとするならば、少なくとも既述のごとき監査基準および監査実施準則に従つて監査が執行されてよいのではなからうかと考えるのである。

#### 四

およそ、税務における監査は、申告財務諸表が企業会計原則並びに税法諸規定に準拠の有無について十分な査を行った結果、はじめて公正な課税標準を把握することができ、それに意見の表明を加えたものであるといえる。したがって、この税務における監査を実施するとすれば、経営者側にも、大蔵省側にも何等の利害を有しない公正な立場にある第三者によつて監査されることが、真にのぞましく、また、かようにあるべきであると思うのである。しかしながら、税務の会計に伏在する特殊性から思考して、このような方法は現在のわが国の実状段階では幾多の問題の存するところであるは勿論のことである。けれどもかかるがごときことは大なる行過ぎであると考えられるものである。それは、何故ならば、そのようなことは、当局者のごとく監査に際して別段何等の法的検査の権限を有していないがために、正常な監査手続を監査人が徹底して満足するに足るの域まで行うことができないうこと、そしてそのために事実上、公正な監査が執行されないという根拠からして当然でなからうかと考える。先進国であるところのアメリカにおいてさえも、ジャーナル・オブ・アカウンタンシー誌によれば、すでに大蔵省が税務の監査を実施するまでにCPAによつて自由な監査が行われているけれども、このようなところでもすべきでない指摘している点は、われわれとしても大いに熟慮すべきことであらうといえましよう。



かりに監査を専門とする高度の知識と実務経験を有し、且つ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が行った監査であつたとしても、それはただその開陳を意見として尊重するのみであつて、大蔵省は、またその課税所得決定に當つては何処までも独自の立場から行い、何等の制約、拘束をうけるものではない。したがつて、これを是認すると、また否認するとは、まったく当局の自由であるべきことはいうまでもないところである。かような理由は、すでに述べたごとく、大蔵省当局のように監査手続執行上において、鞏固な法的権限が与えられておらない監査人の実施した結果の監査報告書である限りにおいては、もつともなことであると思うのである。しかしまたその反面、専門職業監査人の行う税務における監査であるとした場合、大蔵省の人的面の近時の手不足と、優れたる有能な人の中に一部の監査能力の点に劣ると考えられる人の存在しているという実状、また外部強制監査としての大蔵省の一方的、独自の監査(調査)の結果の基因においてのみなされるところの更正決定等に対する一般的の非難<sup>(註)</sup>については少くともある程度の効果があるとも考へるものである。

(註) 申告納税に対して、そこには当然のこととして大蔵省の調査(監査)の結果、更正決定等がなされるのであるが、これに対し、税法は納税義務者の権利擁護の立場からの救済制度ともいわれている再調査、審査又は訴訟の権限を納税義務者に与えてはいるし、さらにまた、国税庁その他に苦情相談所をも設けて一般の非難に対応するところの機関として一応は整備されている。しかしながら、このような機関が設けられているとはいへ、一般納税者の当局の課税標準に対する決定についての不満はまことに大きいのが実状である。

何れにしても、かかるがごとき税務と監査をめぐる幾多の問題は、考察せられなければならないところであり、これらの課題に対処すべき根本的思考に關しては、われわれは何処までも会計学を基底として展開させるべきである。換言すれば、会計攻勢の立場から、観点から行わなければならないとするものである。このことは、實に、会計学を離れての税務の会計への考察は、却つて税務における会計領域の発展のためにも、真にふさわしい、好ましい会計方法ではないと存ずるからである。(三一・五・三)