

# 確定決算主義について

弓 削 忠 史

## 1. はじめに

最近の短期保有有価証券の時価評価の問題<sup>1)</sup>は、企業会計、商法、法人税法の整合性の観点から、「確定決算主義」の「基準性」の在り方を検討すべき時期に来ているが、それは、現実の法体系観の在り方の問題に帰結することになる。つまり、従来型の法体系観は、税法を商法の特別法として位置づけた上、企業会計を課税所得の手段とすることによって、「確定決算主義」の「基準性」を課税所得計算の便宜性に位置づけ、結局、企業自体の経済活動の存在観を軽視する「確定決算主義」が許容されることによって、我が国の制度会計は、商法を中心とする「トライアングル体制」と評されながら、現実には「逆基準性」に対応できない状況下にある。

そこで、私は、企業自体は自然人と同様に、団体として有機的に「実在」するものとし、その上で、その課税所得等の問題は、当然に、最高規範である憲法上の財産権等の問題であることを前提として、「確定決算主義」の「基準性」の在り方を検討することによって、課税所得等の「あるべき」当為 (Sollen) 性を展開することにしたい。換言すると、本小論は、企業自体の財産権等を基にした民主納税制の観点から、「確定決算主義」を展開することによって、課税所得等の「あるべき」当為性を展開し、その上で、現実の経営者の粉飾決算に基づく虚偽の財務諸表の公表等や、公認会計士監査における粉飾決算の見逃し等の問題の現状を考えると、アカウントビリティ (Accountability) の問題を法的に確立しないと、確定決算主義の意義と機能が問われることになるので、最後に、それらの観点についても検討することにしたい。

## 2. 「確定決算主義」の意義と基本的問題点

法人税法第74条によると、「内国法人 (清算中の内国法人である普通法人及び清算中の協同組合等を除く。 ) は、各事業年度終了の日の翌日から2月以内に、税務署長に対し、確定した

決算に基づき次に掲げる事項を記載した申告書を提出しなければならない。」と規定することから、確定申告は「確定した決算」に基づき行うべきことになる。従って税法上の所得計算は確定決算主義（法人税法74条等）により、原則として商法上の利益を基礎として算定される（法人税法22条）。これが商法の税法に対する基準性である。したがって、税法の論理だけで所得計算をすることは困難であり、商法の規制は税法に大きな影響を与えている<sup>2)</sup>と称されている。これに対し、税法学者は、確定決算主義を従来どおり維持するとしても、それについて、少なくとも法的な観点からは、企業会計原則や国際会計基準を、日本における法人税の課税所得算定の準則として直接的に引き合いに出すことを内容とする原則であると理解すべきではなかろう。そのようなことは、憲法の租税法律主義の見地からいって許されようはずがない（会計的な議論の中には、このような基本的な点について無視したのが見られる場合がある。）日本の法人税法は、公正なる会計慣行、商法、法人税法という三段階の所得算定構造を採用している（トライアングルではない）のであり、会計原則が法人税法上意味を持つとしても、このラインに従って、商法のフィルターを通した上のことである。したがって、法人税における課税所得算定が今後どのようなようになっていくかは、形式的には商法のあり方に依存するということになる<sup>3)</sup>と称された上で、そもそも、確定決算主義のような基本的方式がいつまで有効に機能するかという点については、重大な疑問がある。課税所得算定上重要なのは、いかなる方法を採用すれば最も課税理論上望ましいかという観点でなければならない。したがって、商法に依存するという方式自体も、租税法の観点から不都合であればいつでも放棄すべきものである。デリバティブやストラクチャード・ファイナンスの発展により、企業による「損失の飛ばし」や「利益の付け替え」が横行したにもかかわらず、企業会計は迅速に有効な措置を何ら打ち出すことができず、粉飾決算等を許したという点は、無視するわけにはいかないであろう。アメリカやイギリスのような、企業会計とは形式的に独立した所得算定法のあり方を考える時期が来ている<sup>4)</sup>。現に、アメリカやイギリスにおいて、そのような企業会計と課税所得算定の直接的な関連は存在しない。日本が、ドイツ的な確定決算主義を採用している（と考えられている）ために、企業会計が変化すれば、法人税の課税所得算定法も変化するということになっているだけにすぎない。アングロ・サクソンの制度がグローバル・スタンダード化しつつあるという点を正面から受け入れるならば、確定決算主義の放棄も、射程内のことになりつつあるのかもしれない<sup>5)</sup>と称されながらも、その確定決算主義の背後には、企業会計上の利益を前提として課税所得を算定すれば簡易である（二度手間を避けることができる）と同時に、一定程度の客観性を担保することができるという発想が存在したものと思われる<sup>6)</sup>と、一応は、その確定決算主義の意義を認められているが、結局、その所説は、企業会計において実現主義が一人歩きした結果、時価が客観的に把握できる金融商品のようなものについてまで、実現主義・取得原価主義が適用される（その結果、利益操作が自由に行われる）という不都合が発生したの

である<sup>7)</sup>と、結果的に、確定決算主義の経済活動の表象になる現実の企業会計の在り方に関してもきびしく批判されている。勿論、そのことは、会計学者においても、法人税や事業税の課税方式は、いわば、租税能力のある企業、支払能力のある企業から税を取ろうとするものであり、税収の確保という面からみると一応の合理性がある。しかし、見方を変えると、課税方式は……、次のような重大な欠陥を内包している。1 税収の減少を招く 2 無駄遣いしたほうがアメをもらえる 3 努力する者が報われない 4 社会的損失を招く 5 粉飾決算を誘導する 6 闇の世界の資金を提供する。

これらの弊害は、法人税の課税方式が確定決算主義と結びついているために生じるものである(傍点筆者)<sup>8)</sup>と、確定決算主義の問題点を具体的な内容を示した上で批判されているが、確定決算主義の本質は、その「基準性」の在り方、つまり、課税所得の「基礎」に何を求めるのが、「確定決算主義」の「基準性」の重要な意義であり、そこに課税所得の当為(Sollen)性を内包すべきものでないのだろうか、しかし、後述するように、現実の確定決算主義論は、課税所得の計算の技術論を強調することによって、確定決算主義の意義を一面的に捉ら得ていないのだろうか。そこに確定決算主義の基本的な問題点がある。

### 3. 確定決算主義の諸説

そこで、最近、会計学者が「株主の会計関与権」の観点から確定決算主義を問題にする所説がある。それによると、株主の会計関与権をとおして利害調整会計が健在である国では確定決算主義が行われ、他方、株主の会計関与権が失われて情報提供会計が独走している国では分離主義が採られている………後者の典型はアメリカであり、そこでは、いわば財務分析のための会計、企業の将来予測を指向する会計、さらに個別財務諸表に代えて連結財務諸表のみを公表する会計が行われているが、これはまさに情報提供会計の独走といって過言ではない。このようなアメリカの企業会計が確定決算主義に馴染まないのは明らかであろう<sup>9)</sup>(傍点筆者)と、確定決算主義を「株主の会計関与権」の観点から展開されているのは、単に、確定決算主義を計算の便宜性の観点から捉え得るのでなく、企業の所有者を意識させることになるが、しかし、それにしても、確定決算主義を「株主の会計関与権」とするのは、結局は、確定決算主義の「基準性」の基になる企業自体の在り方を株主の会計的観点から一面的に捉え得ることになると考える。

これに対し、企業の現実の在り方の観点から、「企業の意思」を基礎に確定決算主義の必要性を展開される所説によると、確定決算基準主義の対象となるものは、きわめて限定されているということである。つまり、通常の客観的証拠のある取引、すなわち、売上高等の収益の計上、あるいは、給料等の費用には、確定決算基準の適用はない。これらは、客観的な事実であって、それが誤っている場合には、本来、確定決算において修正されなければならない事項

だからである<sup>10)</sup>と称された上で、いわゆる内取引とされる減価償却費、各種引当金・準備金の繰入額、評価損益の計上等は、企業における意思決定が確定決算において表示されるという意味において、その企業の意思に依存するというのが確定決算基準の意向であると考え<sup>11)</sup>と、企業の「意思決定」の観点から、確定決算主義を思考されるのは、非常に傾聴すべき所説であるが、そうすると、その所説の前段の対象も確定決算主義の問題として、「企業意思」の観点から、当然に内包されるべきもと考える。つまり、確定決算主義は、単なる計算上の便宜的な観点のみに存すのでなく、企業自体の経済活動全体を基に、確定決算主義の「基準性」は存在するのであるから、当然に、前説で除外する「通常の客観的証拠のある取引、すなわち、売上高等の収益の計上、あるいは、給料等の費用」は「企業自体の経済活動全体」を基に、論理的(その文派上)に、確定決算主義の「基準性」に内包されるべきものと考え。

そこで、会計学者が、商法は私法領域の法律であり、税法は、公法領域の法律であるから、法律上の性格を異にする。であってみれば、税法は商法とは全く別個の規定をもつことが可能なのである。それにも拘わらず、税法が商法決算を前提とするのは、これら両法律の適用される対象(商人の会計実践)が同一であるというところから、商法は、税法に対し基本的性格を帯びてくる。このような根拠から、税法の課税所得計算は、商法上の利益計算に原則的に依存して決定されなければならないことになる。かくて、確定決算主義とは、税法の課税所得計算の商法決算に対する原則的依存関係を表現した思考として受け取られなければならない<sup>12)</sup>と称された上で、税法の商法に対する原則的依存関係を表明した確定決算主義を採用する結果として、「課税の安定性」とか、「課税所得決定の便宜性」とかいう効果が生ずる。商法的に確定した決算数値を課税の基礎とすることは、課税面で安定性があるばかりでなく、そうすることが便宜でもあるという利点がある<sup>13)</sup>と「確定決算主義」の基礎として、「税法が商法決算を前提とするのは、これらの両法律の適用される対象(商人の会計実践)が同一である<sup>14)</sup>」ここに求められるのは、「税法」と「商法」の「あるべき」当為(Sollen)性を共通項化することで、税法の商法に対する依存性を強化する、極めて傾聴すべき所説であるが、しかしその所説が、「税法の商法に対する原則的依存関係を表明した確定決算主義を採用する結果として、「課税の安定性<sup>15)</sup>」等に求められているが、それは、現実の企業自体の経済実態を「基準」として、「課税の安定性<sup>16)</sup>」等を求めるべきではないだろうか。換言すると、「税法の商法に対する原則的依存関係を表明した確定決算主義を採用する結果として、「課税の安定性<sup>17)</sup>」等とは、現実の企業自体の経済活動を反映することによって、存在観のある「課税の安定性」が形成できるのでないのだろうか。

#### 4. トライアングル体制と「基準性」

最近、「経済団体連合」が、「企業の財務情報は、投資家の判断情報であると同時に企業経営

を遂行する上での重要なルールである。全面的な時価会計のような比較可能性を重視した会計基準整備が進められているが、企業の経営実態は様々であり、画一的な会計処理をしようとするれば、却って企業実態が反映できなくなる惧れがある<sup>18)</sup>と提言していることは、課税所得を計算する上で、極めて重要な提言になるものと考えられる。そこに、「確定決算主義」の「基準性」を基礎にしなければ、税法の「あるべき」当為 (Sollen) 性が形而上化することになる。従って、会計学者が、「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準」に従っている法人がその「確定した決算」において自らに最も適した方法を採用した場合には財務当局もこれを尊重してその企業意志を税務判断の基準とするという考え方を「確定決算基準主義」と呼び<sup>19)</sup>と称されるのは、個々の企業自体の在り方を「確定決算主義」の「基準性」に内包する、極めて傾聴すべき所説であるが、その所説は、「トライアングル体制については、これをばらばらに解体するのではなく、逆に、「トライアングル」の中心に「信頼しうる会計記録に基づいて作成され……政策の考慮のために事実の真実な表示を歪め」ない“出来るだけ客観化し得る企業の成果 (利益—所得) の算定基準”を置き<sup>20)</sup>と称されているのは、トライアングル体制の現実の法体系の基で可能なことであろうか。換言すると、トライアングル体制は、現実の法体系の基で、企業自体の経済活動を反映する、商法と税法の整合性は可能なことであろうか。

確かに、日本では、企業会計制度を支える法令として商法、証券取引法及び法人税法の三つがあり<sup>21)</sup>、これらの法令がそれぞれ別個・独立にあるのではなく、相互に強く密接に結びついている<sup>22)</sup>、いいかえれば、商法がその中心にあって、基本的な地位を占め、法人税法は、この商法の計算規定に従って計算され、かつ、株主総会で承認された財務諸表上の利益にもとづいて課税所得を計算し<sup>23)</sup>、また、証券取引法にもとづいて作成される財務諸表の構成要素、つまり資産、負債、収益及び費用の額は、商法の計算規定に従って計算され<sup>24)</sup>、例えば証券取引法にもとづく損益計算書の純利益と商法にもとづく損益計算書の純利益とは完全に一致して<sup>25)</sup>いることを前提に、このように三つの法令が、商法を中心として密接に結びついている日本の会計制度を<sup>26)</sup>、トライアングル体制<sup>27)</sup>と評せられている観点から考えると、上記所説は論理的に一貫しているようだが、税法学者によると、所得計算規定も、憲法を頂点とする法秩序の一環として解明されなければならない<sup>28)</sup> ちなみに憲法秩序における所得計算規定 (税法) の位置づけは<sup>29)</sup>、税法および商法はともに憲法の下位規範である。しかして、税法は法構造的に商法の特別法として位置づけられる<sup>30)</sup>と称されることから、現実の法体系の基で、はたして、「トライアングル」を中心に「信頼しうる会計記録に基づいて作成され……作成の考慮のために事実の真実な表示を歪め」ない“出来るだけ客観化し得る企業の成果 (利益—所得) の算定基準”を置き<sup>31)</sup>と称することができるのであろうか。換言すると、税法は商法の特別法として位置づけられていることから、現実の「逆基準性」の問題に如何に対応できるのであろうか。その問題を克服しないと、確定決算主義の「基準性」は機能化しないのでないのだろうか。結局、それは、企業自体の経済活動を憲法的な視点から問題にしないと、税法を中心にする法体系観

による「逆基準性」等の諸問題は解決しないことになる。従って、企業自体の経済活動を憲法上の財産権等の保障の観点から検討することで、税法の「あるべき」当為性に確定決算主義の「基準性」の基になる企業自体の経済活動が内包されることになり、現在の「逆基準性」の在り方が問われることになる。

#### 5. 「逆基準性」の実質的許容論

周知のように、現実の法体系の基で、「逆基準性」の問題を避けることが出来ない状況下にある。つまり、商法あるいは企業会計上の利益計算も税法上の規制に大きな影響を受けている。たとえば、退職給与引当金、減価償却引当金等、損金算入額は本来企業会計の論理で計算すべきであるが、税法上損金限度額が定められているときは、事実上商法上の損益計算、企業会計上の損益計算においても、課税を免れるために税法基準に従って損益計算が行われることが多い。これが税法の商法に対する逆基準性であって、税法が商法の規定を歪めていると指摘される<sup>32)</sup>と称されることから、結局は、確定決算主義の「基準性」の在り方を問題にすべきことになるが、その基本的原因は、上記したように、現実の法体系に基づく税法の優位性によるものと考え、しかし、企業自体を憲法的視点から考えると、企業自体も団体として有機的に「実在」する以上、憲法において財産権等が、保障されているのであるから、当然に、憲法の下位規範である税法も、企業自体の経済活動等を保障すべきことになる。従って、税法の「あるべき」当為 (Sollen) 性に、換言すると「課税所得」の「あるべき」当為性に、企業自体の経済活動を内包すべきことになる。そこに、確定決算主義の「基準性」の在り方の本質があるものと考え。

ところが、「逆基準性」の問題に関して、税務会計学者によると、「逆基準性」の問題を回避するかのように、その逆基準性に関して、逆基準性というのは、簡単にいえば、税法の規制が企業会計 (特に会計実務) における指針として取り込まれていることをいうのである。たとえば、この典型が減価償却、引当金等であろう。周知のように、税法においては、減価償却に関して、その取得価額、償却方法、耐用年数、残存価額等を定めて、税法上償却費として認容すべき限度額を定めている。これはあくまで最高の償却限度額を定めているのである。所得税法においては、減価償却について強制をしているが、法人税法では、減価償却の限度額を定めているに過ぎない。したがって、極端に言えば、法人税法の立場から言えば、その企業が減価償却を全く行わないことも何ら差し支えないことになる。反面、課税上、この減額限度額を超える額の減価償却を行った場合においては、その超過額は損金の額に算入されないことになる。以上のことは、あくまでも税法上の問題である。……………この点は引当金についても同様であって、税法が限度額を設けたことは、それまでの損金算入を認めることとしたのであって、さらにその損金算入に関して確定決算基準を要求する必要は存しないのではないかとするのであ

る。ただ、この点に関しては、企業が公正処理基準によっているのに課税上さらに償却費等を加算して認める必要性がどこにあるのかとする考え方も存する。つまり、税法は企業会計の手法によって算定された収益、費用・損失をできるだけ企業会計に委ねるべきであって、ただ、税法固有の必要性に基づき、これを制限する場合に限度額を設定すべきものとするからである。いいかえれば、償却額等について限度額を設ける理由としては、過度な償却費等であるかどうかを逐一個別企業に対して判断することは、税務行政上、労力を必要とするだけでなく納税者とのトラブルが絶えないことになるので、これを避けるために設けられているのである。いいかえれば、税法固有の論理を有しているわけではなくて、税務行政上の要請によるものである。引当金等の限度額も同様である。……以上述べたように、いわゆる逆基準性といわれるものは、詳細に検討すると無内容であることがわかる。端的に言えば、税法基準に固執することから生じた妄説であって、私見に従えば、税法を無視して企業会計を行い、しかる後に、たとえば、その減価償却費なり、引当金繰入額が、もし税法限度額を超過している場合においては、税務申告書において、これを加算して課税所得を算定することによって事足りるとすれば、企業会計は税法の影響は何ら受けることはないのである。この意味において、いわゆる逆基準性といわれるものは、税法に対していわれのない主張であると考え（傍点筆者）<sup>33)</sup>と称されているが、しかし、その減額償却費、引当金繰入額が税法の限度額を超過している場合には、現実の法体系観の基で、税法の限度額内に是正されることになり、まさに、それが「逆基準性」の問題でないのだろうか。例え、その所説が、「税法は企業会計の手法によって算定された収益、費用・損失をできるだけ企業会計に委ねるべきであって、ただ、税法固有の必要性に基づき、これを制限する場合に限度額を設定すべきものとするからである。<sup>34)</sup>」と説明しても、その「税法固有の必要性」を遂行できる所に、現実の法体系を基にした「逆基準性」の問題があるのでないのだろうか。それを直視せず、上記所説が「減価償却費なり、引当金繰入額が、もし税法限度額を超過している場合においては、税務申告書において、これを加算して課税所得を算定することによって事足りるとすれば、企業会計は税法の影響は何ら受けることはないのである<sup>35)</sup>」と称されても、現実の法体系の基で、その所説の妥当性が問われることになる。

## 6. 所得の在り方について

ところが、税法学者が、確定決算主義の背後には、企業会計上の利益を前提として課税所得を算定すれば簡易である（二度手間を避けることができる）と同時に、一定程度の客観性を担保することができるという発想が存在したものと思えられる。ところが、企業会計において実現主義が一人歩きした結果、時価が客観的に把握できる金融商品のようなものに、いつまで、実現主義・取得原価主義が適用される（その結果、利益操作が自由に行われる）という不都合が発生したのである<sup>36)</sup>と称された上で、企業会計に準拠した課税所得算定という確定決算主





内容たりうるかという判断は、飽くまでも法的視角から論及さるべきものでなければならぬ。法的判断を離れた「所得」概念の考察は、租税法律主義の要請に悖ることになり、それは真に租税法という法律に対する解釈ではない<sup>44)</sup>と称されるのも、企業自体の経済活動を憲法的観点(財産権等の保障)から考えると、極めて、その所説は「法的判断」を形而上的に思考しているものとする。換言すると、課税所得の「あるべき」当為性は、形而上的な「法的判断」や「租税法律主義」を前提とするのではなく、企業自体の経済活動を憲法的観点(財産権等の保障)から内包することによって、課税所得の「あるべき」当為性が存在感のあるものとなり、そこに、その本質性が提起できるのでないのだろうか。

## 7. 会計現象とアカウントビリティ

前述したように、「確定決算主義」に関し、税法学者が、「商法に依存するという方式自体も、租税法の観点から不都合であればいつでも放棄すべきものである。デリバティブやストライチャード・ファイナンスの発展により、企業による「損失の飛ばし」や「利益の付け替え」が横行したにもかかわらず、企業会計は迅速に有効な措置を何ら打ち出すことができず、粉飾決算等を許したという点は、無視するわけにはいかない<sup>45)</sup>」と称されていることは、確かに傾聴すべき所説であり、それに対するアカウントビリティが問われることになるが、会計学者によると、会計には、財産の受託者が受託財産の管理・運用の顛末を委託者に報告して、財産受託責任の履行の結果を説明するという機能が本源的に備わっているのである<sup>46)</sup>とか、アカウントビリティ(Accountability)と会計(Accounting)は、そのスペルに明解に現わしているように密接な関係にあるというより、むしろ会計はアカウントビリティを担保するシステムとして表裏一体のものといつてよい<sup>47)</sup>と称されているが、現実の企業会計の現状を考えると、上記の税法学者が、「企業による「損失の飛ばし」や「利益の付け替え」が横行したにもかかわらず、企業会計は迅速に有効な措置を何ら打ち出すことができず、粉飾決算等を許したという点は、無視するわけにはいかないであろう」との指摘に対応できるアカウントビリティ論であろうか、仮に、会計が「財産受託責任の履行の結果を説明するという機能が本源的に備っている<sup>48)</sup>」なら、何故に、金融機関等の不良債権等の問題が、直ちに、財務諸表上等において明確にならなかったのかが問われることになる。従って、「会計はアカウントビリティを担保するシステムとして表裏一体のものといつてよい<sup>49)</sup>」と称されても、それは、「机上の論理」に帰結するのでないのだろうか。その基本的原因は、やはり、アカウントビリティとしての「説明責任」の「責任」の在り方が、「法的」に明確化されないことに起因するものとする。例えば、会計監査の場合に受託者として、如何なる領域について、如何なる責任を問われるのかが明確にないアカウントビリティは機能化しないのでないのだろうか、換言すると、受託責任の「量」と「質」の問題が明確でないと、「会計はアカウントビリティを担保するシステム<sup>50)</sup>」と称することはで

きないことになる。特に、未だ解決しない金融機関等の不良債権等の「説明責任」に関しては、正に、会計監査人の受託者としての責任に関する「量」と「質」の問題が問われるべき事例であったと考える。その基本的原因は、大会社に対する公認会計士監査が実施されるとともに、昭和49年に商法第32条2項が規定され、その規定の在り方が、「受託責任」を限定化し、その「説明責任」を弱める原因となったのでないのだろうか、会計学者によると、現在の商法第32条2項の形成に至る過程について、企業会計審議会は、商法監査と証取法監査の実質的一元化をはかるために企業会計原則を修正し、その上で、商法に会計基準についての詳細な規定を設けることは困難であろうから、株式会社の計算に関し「本法に定めのないものについては、一般に公正妥当と認められる企業会計の基準によるものとする」という趣旨の規定を設けることを要望しようとしたのであった<sup>51)</sup>。ところが、調整作業がほぼ完了して法制審議会商法部会への要望事項をまとめる段階になったとき、企業会計審議会の委員の中から上記<sup>52)</sup>のような要望をすること自体に強い反対論が出た。そのような要望は、結局、企業会計原則を法律と同じに扱うことになるから、もし企業会計原則に反したときは商法違反に問われ、実務が混乱するおそれがある<sup>53)</sup>ことから、審議会としては、「商法と証券取引における会計基準が一致し、同一の会計基準に従って監査が行われることを明解にするための規定を商法に置くこと」という間接的な表現をとらざるを得なかった。そして、その「理由」として「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なかから、一般に公正妥当と認められるところを要約したもの”であるから、商法の計算規定の解釈指針となるべきものであり、証券取引法上の監査においてもこの指針に基づいて取り扱われるものである」とのべた<sup>54)</sup>、従って、あとから考えてみると、ここにのべられた「慣習の要約」ということと「商法の計算規定の解釈指針」ということが、企業会計原則の立場を非常に弱いものにしてしまったように思われる<sup>55)</sup>と称されることから、例えば、会計監査人の受託者としての「権限」と「責任」が狭められることによって、アカウントビリティとしての「説明責任」が「量」と「質」の関係から狭められ、結局は、「確定決算主義」の「基準性」の在り方が問われることになった。従って、その問題を是正するためには、前述しているように、受託者としてのアカウントビリティの在り方が問われることになるが、最近、それらの問題と相関する「監査の認識」論が提起されている。

## 8. 最近の監査論とアカウントビリティ

それによると、監査硬度 (audit hardness) は、監査人が特定の役割を確実に遂行できるかどうかに影響を与える「監査認識の枠組みの強さ」である。監査硬度が高いということは、当該監査が有している認識の枠組みが全体として強固であることを意味し、それゆえ、かかる枠組みの用意された監査に従事する監査人には、高い確実度の役割の遂行が期待されることとなる。反対に、監査硬度が低いということは、当該監査人が有している認識の枠組みが全体として脆

弱であることを意味し、それゆえ、かかる枠組みの用意された監査に従事する監査人には、当該監査に固有の本来的な制約から、高い確実度の役割の遂行は期待できないこととなる<sup>56)</sup>と称され、その監査がその所定の目的を達成するかどうかは、監査に従事する監査人自身の属性のあり様が極めて重要であり、それに抜きさしならぬ形で影響を受けることは言うまでもないが、「監査硬度」という概念は、監査人が職業専門家であるかどうかという問題を含め、監査人の人的属性からは切り離された概念であることには格別留意する必要がある<sup>57)</sup>と称された上、「監査硬度」という概念は、訴訟等により監査人の責任が追求された場合において、監査人に言い逃れをすることを許さない、当該監査のもっている認識の枠組みの強さである、と言い換えることもできる。たとえば監査硬度が低いということは、監査人の責任が追求された場合に、監査人がさまざまな認識面での制約等を挙げて責任帰属の回避あるいは責任負担の縮小を図る余地があることを意味している<sup>58)</sup>と、「監査硬度」論を基にしてか、「監査認識の枠組みの強さ」を提起されているのは、「受託責任」を強化する発想として、極めて傾聴すべき所説であるが、具体的になると、その「監査認識の枠組みの強さ」とは、例えば、公認会計士が従事している監査の「受託責任」の如何なる観点を意味するのであろうか、それが具体的に明確にないと、その所説が、「監査硬度」という概念は、訴訟等により監査人の責任が追求された場合において、監査人に言い逃れをすることを許さない<sup>59)</sup>と称されることの具体的根拠が問われることになる。勿論、その「監査硬度」の「監査認識の枠組みの強さ」に基づいて「監査人の責任」を問題にされることは、非常に評価すべき理論であるが、その「監査認識の枠組みの強さ」の「権限」とその「責任」の在り方を明確にしないと、それは前述した、従来型のアカウンタビリティとしての「説明責任」に帰結する危険性がある。やはり、規範的観点から「監査認識の枠組みの強さ」を問題にすべきものとする。そうしなければ、上記所説が、「監査硬度は、実施される監査自体に内在する監査認識のもつ枠組みによって決定的に影響を受ける、という点である。それゆえ、特定の監査について、その監査硬度を高めようとする場合には、監査人が従事する監査の認識の枠組みを強化することが必要である<sup>60)</sup>」と称される意義が機能化できないのでないのだろうか、その為には、アカウンタビリティとしての「説明責任」を法的に明確にすべきことになる。勿論、それは、例えば、公認会計士としての「受託責任」と相関することになる。特に、金融機関等の不良債権等の問題は、「受託者」としての帰納法に基づく「規範」としての認識の在り方が問われたのでないのだろうか、つまり、その観点の「説明責任」が法的に問われないところに、従来型の会計のアカウンタビリティ論と考える。従って、上記所説が、「監査人が従事する監査の認識の枠組みを強化することが必要である<sup>61)</sup>」と称される意義は傾聴すべきものであるが、その方法論として法的観点(慣習法)を交差させないと、「受託責任」は一定の制定法の「枠」に閉ざされることになる。その為には、まず、受託者としての「権限」と「責任」の領域を明確にする必要がある。特に、一定の具体的な経済活動を写像すべき企業会計の在り方が問われることになる。つまり、それは企業会計の規範的(法的規範等について)在り方を問うことで

あり、その観点を問題にすることで、存在感に基づく規範による「説明責任」が展開できるものとする。その為には上記したように、その文派の重要な論点となる、商法第32条2項と企業会計原則等の関係を検討すべきものとする。つまり、企業会計原則等の規範的な問題が深く検討されなかったことによって、結局は、制定法化された会計法規の「枠内」の責任論に帰すことで、受託者としての責任論が実質的に狭められ、結果的に、確定決算主義の意義が問われることになったのではないのだろうか。

## 9. おわりに

今まで、「課税所得」の「基準性」となる「確定決算主義」の基本的な問題を検討して来たが、その「基準性」の「本質」は、やはり、最高規範である憲法上の財産権等の問題を前提として、「確定決算主義」の「基準性」の在り方を検討することによって、課税所得等の「あるべき」当為性が確立できるものとする。勿論、上記したように、現実の企業会計は様々な問題を内包しているが、それを是正するためには、結局、アカウントビリティを法的に確立すべきものとする。

## 注

- 1) 安藤英義教授が「確定決算主義」に関して、企業(納税者)の立場からは、短期保有有価証券の時価評価を含む国際会計基準の公開草案(E 40, E 48)の国内への影響を考え、法人税の増額を懸念しての確定決算主義見直し論がある。課税庁(政府税制調査会)の立場からは、欧米に比べて高い法人税率を引下げの代わりに、課税ベースを拡大して税収を確保しようとして、引当金等の損金算入を見直そうとしているが、これは確定決算主義見直し論に近い。企業会計(企業会計審議会)の立場からは、企業会計に経営状態を反映しやすくするには決算と税務を分離する必要があるとして、確定決算主義見直し論があると称されている。特に、安藤英義「会計の機能と会計制度」『企業会計』、第48巻第5号、1996年、21頁。
- 2) 岸田雅雄「わが国企業会計法の基本問題」『商事法務』、第1443号、1996年、12頁。
- 3) 中里 実「所得課税における時価主義」『税研』、第89号、2000年、42 - 43頁。
- 4) 同上論文、43頁。
- 5) 同上論文、43頁。
- 6) 同上論文、43頁。
- 7) 同上論文、43頁。
- 8) 田中 弘「確定決算主義における六つの弊害」『税経通信』、1999年、12月、34頁。
- 9) 安藤英義、前掲(注1)、21頁。
- 10) 武田昌輔「確定決算主義」『企業会計』、第51巻第1号、1999年、102頁。
- 11) 同上論文、102頁。
- 12) 武田隆二「確定決算主義と会計基準」『企業会計』、第48巻1号、1996年、28頁。
- 13) 同上論文、28 - 29頁。
- 14) 同上論文、28頁。
- 15) 同上論文、28 - 29頁。

- 16) 同上論文、28 - 29頁。
- 17) 同上論文、28 - 29頁。
- 18) (社) 経済団体連合会 (2001年3月27日)「企業会計制度に関する提言」『企業会計』、第53巻第6号(付録)、2001年、94頁。
- 19) 浦野晴夫「税法におけるトライアングル体制を考える」『企業会計』、第48巻9号、1996年、34頁。
- 20) 同上論文、35頁。
- 21) 新井清光・白鳥庄之助「日本における会計の法律的及び概念フレームワーク」『J I C P A』、第435号、1991年、29頁。
- 22) 同上論文、29頁。
- 23) 同上論文、29頁。
- 24) 同上論文、29頁。
- 25) 同上論文、29頁。
- 26) 同上論文、29頁。
- 27) 同上論文、29頁。
- 28) 北野弘久『現代企業税法論』岩波書店、1994年、21頁。
- 29) 同上論文、21頁。
- 30) 同上論文、21頁。
- 31) 浦野晴夫、前掲(注17)、35頁。
- 32) 岸田雅雄、前掲(注2)、12頁。
- 33) 武田昌輔、前掲(注10)、103 - 105頁。
- 34) 同上論文、104頁。
- 35) 同上論文、105頁。
- 36) 中里 実、前掲(注3)、43頁。
- 37) 同上論文、44頁。
- 38) 同上論文、44頁。
- 39) 同上論文、45頁。
- 40) 同上論文、40 - 41頁。
- 41) 同上論文、43頁。
- 42) 同上論文、41頁。
- 43) 同上論文、41頁。
- 44) 松沢 智『租税実体法』中央経済社、1994年、103頁。
- 45) 中里 実、前掲(注3)、43頁。
- 46) 醍醐 聰『会計学講座』東京大学出版会、1998年、6頁。
- 47) 山本 清『政府会計の改革』中央経済社2001年、1頁。
- 48) 醍醐 聰、前掲(注46)、6頁。
- 49) 山本 清、前掲(注47)、1頁。
- 50) 同上論文、1頁。
- 51) 中村 忠「公正な会計慣行と会計原則」『産業経理』第30巻6号、1970年、85頁。
- 52) 同上論文、85頁(原文の「右」を「上記」に訂正・筆者)。
- 53) 同上論文、85頁。
- 54) 同上論文、85頁。
- 55) 同上論文、85頁。

- 56) 鳥羽至英・秋月信二「監査理論の基調」『會計』第157巻第5号、2000年、106頁。
- 57) 同上論文、 頁。
- 58) 同上論文、106頁。
- 59) 同上論文、106頁。
- 60) 同上論文、108頁。
- 61) 同上論文、108頁。