

税務会計論序説(2)

矢 内 一 好

目 次

- 第1章 本稿の分析視角
- 第2章 企業会計論前史（以上、商学論纂第61巻1・2号）
- 第3章 賦課課税制度時代の税法と企業会計の関連
- 第4章 シャウプ勧告における税法と企業会計の関連
- 第5章 「税法と企業会計原則との調整に関する意見書」（以上本号）
- 第6章 1965（昭和40）年法人税法全文改正
- 第7章 企業会計及び商法の動向
- 第8章 1962（昭和42）年「公正処理基準」創設

第3章 賦課課税制度時代の税法と企業会計の関連

1 所得税法の規定

大正9年所得税法第3条、第4条、第24条及び第26条の法人の所得計算に係る規定は次のとおりである。なお、カタカナ書き部分を筆者が修正した。

（第3条）

所得税は左の所得に付き之を賦課す（大正12年、大正15年改正）

- 甲 法人の普通所得
- 乙 法人の超過所得
- 丙 法人の清算所得

（第4条）

法人の普通所得は各事業年度の総益金より総損金を控除したる金額に依る。但

し保険会社に在りては各事業年度の利益金又は剰余金による（大正15年法律第8号改正）（以下略）

なお、普通所得の税率は内国法人が5%，外国法人が10%である（第21条）。

（申告関係：第24条）

第一種の所得に付納税義務ある者は、命令の定むる所に依り財産目録、貸借対照表、損益計算書又は清算若しくは合併に関する計算書並に第4条乃至第11条の規定に依り計算したる所得及び資本金額の明細書を添付しその所得を政府に申告すべし（以下略）

（政府の決定：第26条）

第一種の所得金額は第24条の申告に依り、申告なきとき又は申告を不相当と認むるときは政府の調査に依り政府において之を決定し、第三種の所得金額は所得調査委員会の調査に依り政府に於て之を決定す（以下略）

2 賦課課税制度

ここで再度、次の2点を確認する。

第1は、所得税法第4条の規定により、「法人の普通所得は各事業年度の総益金より総損金を控除したる金額」であることの意義。

第2に、課税標準の調査決定は、税務執行官庁が職権をもって行うべき確認行為であり、税法は課税標準の調査決定の段階として、納税義務を有する法人に対し、課税標準に関する一切の事項を申告することになる¹⁾。

納税義務者側からの見解として、会計学上における益金とは、営業上の収入、営業外の収入その他種々の原因に基づく資産価値の増加等のあらゆる収益をいい、損金とは、収益を得るに必要な経費その他種々の原因に基

1) 片岡政一『税務會計 四版』1937年、639頁。

づく資産価値の減少等あらゆる損失をいう、という理解であり、大筋では会計学上の収益又は費用・損失に従って計算して差し支えないが、税法に益金又は損金の定義がなく、税法には税法上の取扱いがあることから、これらを理解することがなければ、課税上の損益を計算することができない、というものである²⁾。

当時の税法の規定に基づいた賦課課税制度の手続は、次のとおりである。

- ① 新商法第190条の規定により、株式会社の取締役は定時総会の日より1週間前に財産目録、貸借対照表、事業報告書、損益計算書、準備金及び利益又は利息の配当に関する議案の書類を監査役に提出することになる。すなわち、取締役は、上記の書類を所定の日までに作成提出する義務を負っていることになる。
- ② 新商法では、商人は、日々の取引の記帳義務を負い(新商法第25条)、年1回、時価以下主義で評価した財産等を記載した財産目録の作成義務がある。
- ③ 所得税法第24条により、法人所得の納税義務者は、財産目録、貸借対照表、損益計算書又は清算若しくは合併に関する計算書並びに第4条ないし第11条の規定により計算した所得及び資本金額の明細書を添付しその所得を政府に申告することになる。したがって、法人は、第4条以下の規定により、課税所得の計算等の明細書を添付することになっている。
- ④ 上記③で示したように、法人は、その所得を税法所定の方法により申告すべきであるが、その正確性を証明する決算書類が必要となる。そして申告を不相当と認める場合にはこれが否認され、計算を修正して所得が決定されることになる。税務署長は、所得決定について、決算の内

2) 船田勇『税務會計』1934年、19頁。

容を検討分析するところの決算書審査権がある³⁾。

- ⑤ 申告納税制度であれば、事業年度終了後の所定の時期に申告納税をすることになる。当然、申告書提出後に事後の税務調査があるが、当初申告の納税は早期に行われることになる。他方、賦課課税制度では、上記③により法人は申告を行うのであるが、税務署が後日所得の賦課決定をするまで納付額が定まらないということになる。

ここまでの検討から、新商法及び所得税法という制度面の整備は行われたとして、法人の会計実務はどのような状況であったのかということが問題となる。

船田勇氏は、その著書において次のように記述している⁴⁾。

「所得の計算に当たって、如何なるものが益金であるか、また如何なるものが損金であるかそれさえ判然と定まれば所得の計算は誠に簡単なものである、而して会社の行う計算は、会計の理論に立脚せずして政策的計算をなす所よりして税務行政上課税の衡正ということが得られなくなるのである。」(下線筆者)

また、時代は異なるが、1947(昭和22)年12月に、GHQから「工業会社及び商事会社の財務諸表作成に関する指示書」から出されたが、GHQが提出を求めた主要な商工業会社である制限会社の財務諸表がばらばらであった⁵⁾。

会計学の進展をみる指標の1つは、減価償却の実務である。例えば、米国では、法人の前身である法人免許税が導入された1909年当時は、大規模

3) 片岡政一 前掲書、633-636頁。

4) 船田勇 前掲書、17頁。

5) 武田昌輔「昭和40年度法人税法全文改正に至る論争」『TKC』No. 430, 18頁。

法人等において、近代的な所得算定法が一般化しており、発生主義会計が広く利用され、設備資産に対する減価償却、不良債権及び偶発債務に関する引当等が行われ、多くの企業が事業形態にあった事業年度を設定していたのである⁶⁾しかし、減価償却が法人実務に広く取り入れられるのは、1910年代後半に第1次世界大戦の戦費調達のために導入された超過利潤税等による課税強化の時期である。

日本では、1918(大正7)年に、内部的に耐用年数が決められ、減価償却は損金として認められたのである⁷⁾。しかし、米国の例から類推して、日本の法人税率が5%であることから、減価償却が法人実務に広く取り入れられたかどうかについては、上記の会計実務の不統一という記述からして、問題が多かったのではないかと思われるが、1927(昭和2)年の主税局通牒(主秘第1号)では、減価償却について耐用年数を示し、定率法、定額法の方法により償却することを認めている⁸⁾。

第4章 シャープ勧告における税法と企業会計の関連

1 シャープ勧告における税法と企業会計の関連

(1) 第2次世界大戦後の税制改正

1945年の第2次世界大戦終戦から1950年のシャープ勧告に基づく税制改正までの間、1946年に財産税、1948年から取引高税が創設されている。そして、1947(昭和22)年の税制改正により、所得税、法人税に申告納税制度が導入されている。

6) Chatfield Michael, A History of Accounting Thought, the Dryden Press, 1974, p. 206 (津田正晃・加藤順介訳『チャットフィールド 会計思想史』文真堂 1979, 263頁)。

7) 武田昌輔『法人税回顧60年 企業会計との関係を検証する』TKC出版 2009年, 4頁。

8) 武田昌輔 同上, 32頁。

ここで疑問に思うことは、終戦後の混乱の時期に、GHQが民主化の一環として納税義務者の自主性を尊重して、自らの所得と税額を申告する制度を設けた、とするのが一般的な理解のようであるが、この点については少し詳細にその経緯を追う必要があるだろう。

(2) 賦課課税制度⁹⁾

個人の場合は、前年分の所得金額を当年3月までに申告し、税務当局は事前に独自調査を進め申告額を参酌して課税予定額を決定し、これを所得調査委員会に付議して最終的に確定して5月中に賦課決定を行って通知し、その税額を4回に分けて分納する制度であった。

法人の場合は、事業年度終了後2月以内に所得の金額を申告し、税務署ではその申告額を参酌しながら順次調査をして所得金額を決定し、その後通知し、その税額を一時に納付させていた。

この賦課課税制度の問題点は、申告額と税務署の調査額とに差があることが多く、その調査に時間がとられることと、戦後の納税義務者数の増加、人手不足による経験不足の税務職員の問題等があったのである¹⁰⁾。

(3) 1945年の「法人各税の取扱い」¹¹⁾

戦時下においてインフレが進行して賦課決定が遅れて徴収金の価値が減少する事態となり、1945年9月に標題の通達を発遣した。その意図するところは、早い税収確保ということで、1945年の税制改正により施行され、

9) 吉国二郎監修 大島隆夫・武田昌輔『戦後法人税制史（創立50周年記念）』税務研究会 1996年 担当市丸吉左エ門，31頁。

10) 平田敬一郎他共編『昭和税制の回顧と展望』（上巻）大蔵財務協会 1979年 293頁 平田敬一郎発言。

11) 武田昌輔 前掲書，7-9頁。

「税金は決算確定後自ら納める」こととなった。この申告納税の対象となった法人は、公称資本金500万円以上の法人、資本金500万円未満でも大蔵大臣の指定した銀行、保険会社、信託会社、地方鉄道会社等であった。大蔵省は、この申告納付に必要な部分を公開通達で開示したのである。この制度は、申告納税制度とは異なることから、国税関係者の間では、申告納付制度（申告予納制度）と称されていた。

(4) 申告納税制度の導入

申告納税制度導入の背景として、次のような口述がある¹²⁾

「所得税や法人税について申告納税制度が導入された契機となったのは、憲法の施行後にGHQの命令で脱税犯を処罰することを目的にしたものであった。申告納税制度が導入された昭和22年のあと、東京国税局では昭和24年分から、他の局では昭和25年分から、「お知らせ」といわれる方式がとられ、税務署が「課税見込額をあらかじめ通知した。わが方の調査によりますと、大体これぐらいになります、……本人を呼び出して通知する」という課税方式がとられた。これは、それまで、大量の更正決定で不服申立てがなされ、税務署の事務負担が大変だったことが主な原因だったようである。この「お知らせ」方式になってから更正決定が70%から一挙に5%以下に減ったといわれている。したがって、最初から目標額がきめられていて、それに基づいて

12) 平田敬一郎他共編『昭和税制の回顧と展望』（下巻）大蔵財務協会 1979年、220頁（村山達雄元主税局長談）。この見解以外に、池田勇人蔵相の書簡（福田幸弘監修『シャープの税制勧告』霞出版社 435頁）に、当時の税制がインフレーションの昂進の実態にそぐわないこと等の理由から、納税義務者は正確な申告を行わず、税務署は、納税義務者の大半に更正決定を繰り返す事態であったことを述べている。

不足すれば更正決定を乱発するという、賦課課税制度と変わらない徴税行政が続いていたことになる。したがって、申告納税制度が法定されたからといって、それが、当初から憲法の国民主権主義を税制面で支えるというようなものでなかったことは明らかである。』

上記の口述は、申告納税制度に改正された後も、当分の間、賦課課税制度と変わらない徴税行政が続いたことが述べられているが、申告納税制度導入の理由としては、「GHQの命令で脱税犯を処罰することを目的にしたもの」という説である。

これらに対して武田昌輔氏は、1947年2月1日のゼネラルストライキが予定されたことから、当時の賦課課税制度では税務署の業務が停滞することから、同年4月施行の申告納税制度が慌てて導入され、また、早期の税収確保の観点から賦課課税制度では対応できないという意見である¹³⁾。

この武田氏とは異なるものとして、1946年導入の財産税において申告納税制度がすでに採用されていたこと、GHQからの強い勧告等もあって、1946年末まで1947年分から実施することが決められていた、という見解がある¹⁴⁾。

この3つの説について、1947年2月1日のゼネラルストライキを強権的に中止させた当時のGHQの行動からして、前述したGHQ命令説は、当時の社会情勢からして否定できるものではない。しかし、1947年4月から従前の賦課課税制度が急に申告納税制度に改正されたのであれば、多少違和感が生じるが、武田昌輔氏の指摘するように、1945年改正の「申告納付制度」がある種の準備的な制度であったと解するのであれば、申告納付制度が突然に導入されたとしても、大蔵省では、一定の準備はできていたこ

13) 武田昌輔 前掲書、11-13頁。

14) 吉国二郎監修 大島隆夫・武田昌輔 前掲書 担当市丸吉左エ門、32頁。

とになる。

いずれにせよ、申告納付制度が法定化された以降、順調に定着を見ていないことは前述の口述が物語っている。次の検討課題は申告納税制度がどのように定着したのかという点であり、企業会計原則の制定、シャープ勧告等が行われた時期になる。

(5) 賦課課税制度から申告納税制度への移行

申告納税制度は、自らの所得について熟知している納税義務者自身が所得金額を算定するという制度の趣旨であるが、賦課課税制度と比較した場合、正しい金額が申告に反映されるのかという欠点がある。そのため、事後調査等を通じて申告金額が適正かどうかを税務当局はチェックするのである。

1946年から1947年の制度切替時に、個人が3回の間納付をすることに伴い、法人については、事業年度が6月を超える場合に6月の中間で仮決算を行い、法人税額を予納することになっていた。法人の場合は、商法による株主総会等における決算承認、利益処分の確定のために帳簿組織が整備されていたこと等もあり、また、1945年から申告納付制度（申告予納制度）が実施されていたことからこれ以降は問題なしとされていた¹⁵⁾。

2 シャープ勧告に対する評価

(1) シャープ勧告¹⁶⁾前後の環境

イ シャープ勧告の位置づけ

本稿は、シャープ勧告の分析を研究対象の中心とはしていないが、シャ

15) 同上、33頁。

16) シャープ勧告に関する主要な論稿については金子宏「シャープ勧告の歴史的意義—21世紀に向けて—」(租税法学会『シャープ勧告 50年の軌跡と課

アップ勧告の意義を考える場合、シャープ使節団来日の前からシャープ勧告に基づく1950年の税制改正とその後の動向までを視野に入れることで、GHQ 支配の戦後の混乱期を理解する方法もあるのではないかと思います、以下は、そのような方針で検討を進めることにする。

ロ 戦後のインフレーションとその対策

第2次世界大戦終戦後、日本は激しいインフレーションとなり、1934-36年の卸売物価をベースにすると、1949年までに約220倍となり、1945年ベースでは1949年の物価は約70倍となった¹⁷⁾。

このインフレーションは、国の財政、特に税収確保に影響し、前述した1945年の申告納付制度の導入と、従前の賦課課税制度から申告納税制度へ

題』租税法研究 第28号 所収 有斐閣 2000年) 2-3頁に記載されているが、シャープ使節団メンバーに関する研究は少ないが、福田幸弘監修『シャープの税制勧告』霞出版社、454-465頁にはその記載がある。同書の454頁に記載されたメンバーの役割分担は次のとおりである。

氏名	職業	年令	使節団における役割
Carl S. Shoup	コロンビア大学商学部 兼政治学部大学院教授	47	団長、税制改正の全般的総括、総括
William Clements Warren	コロンビア大学法学部 教授	40	納税者の救済、資産再評価、法人税
Howard Rothmann Bowen	イリノイ大学商業及び 経営経済学部長	41	中央・地方税制の調整、再評価
Jerome Bernard Cohen	ニューヨーク市立大学 経済学部教授	34	間接税、取引高税
William Spencer Vickrey	コロンビア大学政治学 部大学院教授	35	所得税、法人税
Rolland F. Hatfield	ミネソタ州セントポール 収税庁税務調査局長	39	地方税
Stanley Sterling Surrey	カリフォルニア大学バーク レイ校法学部教授	39	審査請求、訴訟関係

17) 伊藤正直「戦後ハイパー・インフレと中央銀行」『金融研究』2012年1月、183頁。

の改正を促進する原因となったのである。

ハ 1947年度の税制改正¹⁸⁾

国税関係者の見解として、当時の主税局長であった平田敬一郎氏は、1947年度税制改正が重要で、実際のシャープ勧告は、1947年に改正になった部分を補強し、次に権威づけるという点が多かったので、1947年の改正を昭和の税制の中で大いに重視したい、と述べている¹⁹⁾。

以下は、法人関係における1947年度の改正点を列挙する。

- ① 申告納税制度の創設
- ② 普通所得の税率は据え置き²⁰⁾、超過所得に対する法人税、清算所得に対する法人税及び資本に対する法人税の改正
- ③ 同族会社の留保金課税の改正
- ④ 加算税額及び追徴税額制度の創設
- ⑤ 申告書の閲覧制度及び第三者通報制度の創設(1946年の財産税と同様)
- ⑥ 脱税犯等に対する懲罰系の創設等
- ⑦ 減価償却の損金算入額と耐用年数の法定化

ニ 経済安定9原則とドッジライン

GHQは、終戦後の日本経済の自立安定と経済復興のために1948年12月

18) 吉国二郎監修 大島隆夫・武田昌輔 前掲書 担当市丸吉左エ門, 28-41頁。

19) 平田敬一郎・忠佐市・泉美之松『昭和税制の回顧と展望』(上巻)大蔵財務協会 1979年, 290頁 平田敬一郎発言。平田氏の国税関係者としての見解に対して、1947年税制改正について、「インフレ下の増税という側面をのぞけば、大体シャープ勧告の不完全な先行的試みといえよう」という学界からの反応もある(林健久「シャープ勧告と税制改革」東京大学社会科学研究所編『戦後改革・7・経済政策』東京大学出版会 1974年所収, 210頁)。

20) 普通所得の税率の変遷は、1926年5%, 1937年12.25%(内地法人), 1940年18%, 1942年25%, 1945年33%, 1946年35%(外国法人45%), 1947年35%(武田昌輔『立法趣旨法人税法の解釈 四訂版』平成3年 財経詳報社, 5-8頁)。

に以下に掲げる経済安定9原則という指令を出した。

- ① 総予算の均衡化
- ② 徴税を強化し脱税者に対する刑事訴追等の実施
- ③ 資金貸出しの制限
- ④ 賃金安定のための計画の策定
- ⑤ 物価統制の強化と範囲拡大
- ⑥ 貿易関連の改善
- ⑦ 輸出増加のために資財割当配給制度の効果的活用
- ⑧ 国産原料、製品の増産
- ⑨ 食料集荷計画を効率化すること

1948年12月指令の経済安定9原則の実施のために1949年2月に来日したジョセフ・ドッジ (Joseph Morrell Dodge, 1890-1964) は、インフレーションの抑制と貿易振興等のための財政金融引き締め政策を実施した。そして、1949年4月25日に1ドル360円の固定レートが施行された。

ホ 池田蔵相書簡

シャウプ使節団が来日した時の大蔵大臣は池田勇人氏 (1899-1965)、主税局長は平田敬一郎氏 (1908-1992) である。池田蔵相は、来日したシャウプ氏に対して書簡 (以下「池田書簡」という。) を送っている^{21), 22)}。

21) 福田幸弘監修 前掲書, 431-442頁。この書簡は、池田蔵相からシャウプ氏に宛てたものであるが、このような書簡の作成には国税関係者が事務方として関わるのが通常であることから、この書簡に記載された内容は当時の主税局の現状認識等と理解することができる。例えば、平田敬一郎氏は、1947年の改正が重要で、シャウプ勧告は1947年改正部分を補強し次に権威づけるという点が多かった、と発言している (平田敬一郎他共編 前掲書 (上巻), 290頁)。

22) シャウプ使節団の来日については、減税を主張していた当時の池田勇人蔵相がGHQに対して減税を主張することができないために、GHQで税務を担当していたハロルドモス氏が米国の学者に日本の実情を見てもらい減税を

(イ) 池田書簡の背景

ここまでの検討で池田蔵相を含めた当時の国税関係者のシャープ使節団に対する見方が以下の諸点に集約されているといえる。

- ① 1949年度以降、税務当局は減税を目論んでいたが、このプランはドッジ氏に握りつぶされた。
- ② 税制の骨格は、1947年度税制改正によりでき上がっており、国税関係者は、シャープ使節団が日本の税制度を1から立て直すことを期待していなかった²³⁾。

勧告してもらうプランを池田蔵相に持ちかけて使節団来日が実現したという見解がある(武田昌輔 前掲書 14頁)。この武田氏の見解に対して、大蔵省としては1949年度予算で減税をしたい意向であったが、ドッジ氏に握りつぶされたという見解もある(平田敬一郎他共編 前掲書(上巻)382頁の平田氏発言)。シャープ氏の回想録(カール・S・シャープ『シャープの証言 シャープ税制使節団の教訓』柴田弘文・柴田愛子訳 税務経理協会1988年、12-14頁)では、ダグラスマッカーサー連合軍最高司令官が日本の税制について憂慮していたことから、モス氏が使節団の来日を提案したとなっている。この回想録で印象的なことは、マッカーサー司令官がシャープ氏に、「今までやったことのない課税手段を勧告して日本を実験台にする報告は困る。」と述べていることである。

23) 池田勇人『均衡財政』(1952年 実業の日本社)については、前述した武田昌輔氏の著書、金子宏氏の論文(金子宏「シャープ勧告の歴史的意義」『租税法研究』第28号、4-5頁)に引用されている。池田氏のシャープ使節団に対する見解は列挙すると次のとおりである。

- ① シャープ氏に来日してもらう案は1949年2月に池田蔵相がドッジ氏と減税交渉をして失敗したところからあった。
- ② 池田蔵相としては、シャープ氏に別段日本の税制について理論的な勧告をしてもらうつもりはなかった。
- ③ GHQの税務のアドバイスをしていたモス氏は、税率が高いから納税義務者は過少申告をし、税務当局はこれを黙認するという現状に対して、税率の引き下げが米国会やGHQの勢力関係上無理があるので、米国から誰か偉い人呼んで減税の勧告をしてもらうことを意図した。
この池田蔵相の見解に対して、金子氏は直接的な異を唱えてはいないが、

(ロ) 法人関連の事項

1945-1952年の税収入（単位：百万円）は以下のとおりである²⁴⁾。

年 度	所得税	申告所得税	法人税
1945	3,820		1,161
1946	12,240		1,273
1947	79,272	51,319	7,170
1948	190,832	114,425	27,900
1949	278,754	137,206	61,264
1950	220,134	92,618	83,790
1951	225,671	75,441	183,881
1952	269,919	83,045	186,008

上記の表からも明らかなように、朝鮮戦争による戦争特需により法人の所得が増加する1951年まで、税収入は個人所得税が中心であり、商法等により規制されない個人納税義務者の管理が税制の中心であった。そのため1950年まで税制における重点は、所得税である。

(ハ) 池田書簡における法人税関連事項

すでに述べたように、池田書簡は、シャウプ使節団を迎える時期における国税関係者の日本の税制に対するある種の自信・意気込みが窺がえるものである。

法人関連としては、減価償却資産の再評価と、資本金額を基準とする超過所得の計算における法人の設立時期（戦前或いは戦後）による不均衡の是正等である。

シャウプ勧告を高く評価する税法学者としての立場と、国税関係者の見解には相違が見られるのである。

24) 平田敬一郎・忠佐市・泉美之松『昭和税制の回顧と展望』（上巻）大蔵財務協会 1979年、292頁 平田敬一郎発言。

(2) シャウプ勧告と法人税制

イ 1949年度税制改正

シャウプ使節団は、1949年5月に来日して8月まで日本において活動し、同年9月に第1次勧告を作成している。

1949年度税制改正における法人関連の事項では、青色申告の準備としての法人又は個人事業者の備付帳簿及びその記載事項を定め、その備付等をする者は、1950年1月31日までに政府に届け出ることになった²⁵⁾。また、取引高税が1950年1月1日から廃止となった。

ロ 1950年度税制改正(法人税関係)

1950年度税制改正は、所得税の減税、富裕税の創設等多くの改正があるが、法人税関係の項目は次のとおりである²⁶⁾。

- ① 超過所得及び清算所得に対する課税の廃止
- ② 各事業年度の所得中留保した積立金増加額の課税の新設
- ③ 公益法人の収益事業課税の開始
- ④ 受取配当の益金不算入規定の新設
- ⑤ 欠損金区の5年繰越しと1年繰戻し
- ⑥ 減価償却の方法、棚卸資産の評価方法規定の新設
- ⑦ 貸倒準備金の新設
- ⑧ 額面超過金、減資益金の益金不算入規定の新設

25) 吉牟田勲『日本租税史の変遷』ジェイアイエス 1995年、117頁。シャウプ勧告は1947年9月であったため、1947年度の改正に間に合わなかったことから、1947年の秋に「所得税法の臨時特例等に関する法律案」が国会に提案され、同年12月15日に公布された。帳簿制度に関しては大蔵省令第105号、国税庁告示第31号も同日実施された(村山達雄「青色申告とその実態」大蔵省他監修『新税詳解』所収 大蔵財務協会、88頁)。

26) シャウプ勧告第1次報告書(福田幸弘監修 前掲書の区分による。)では、第1巻第6章法人、第2巻第7章、第4巻である。また、改正項目については、吉牟田勲 同上、118-120頁。

⑨ 修繕費と資本的支出の区分規定の新設

⑩ 資産再評価と再評価税

ハ 1950年度税制改正（青色申告）

(イ) シャウブ勧告の記述

シャウブ勧告では、第4巻附録D58頁以上に「正しい記録を行うための誘因策」では次のように記述されている²⁷⁾。

帳簿記録を行う納税義務者には、特別な行政上の取扱いを規定し、このような取扱いを希望する納税義務者は、正確な帳簿記録を行う意図があることを税務署に登録する。このような納税義務者は、他の納税義務者と区別するために異なった色の申告書の提出を認め、更正決定をする場合には明確な理由を示さなければならない、としている。

(ロ) 青色申告制度の導入

1950年2月15日現在、法人の届出割合が44%、個人営業所得者が約5%であった²⁸⁾。導入当時の青色申告制度は、以下に掲げるようないくつかの特典があった²⁹⁾。

① これまで、税務当局が同業者比率等の資料に基づき行う更正・決定が正確でない場合もあったが、青色申告者については、帳簿書類を調査し、その調査により帳簿の誤りを指摘しない限り更正・決定はできないことになった。

② 繰越繰戻の控除が認められた。

27) 福田幸弘監修 同上、414頁。

28) 村山達雄 前掲論文、88頁。

29) 青色申告制度については、日本税理士会連合会税制審議会「青色申告制度のあり方について—平成23年度諮問に対する答申—」において次のように記述されている。「導入当初は、事業者の記帳慣行が定着するまでの過渡的なものであり、恒久的な制度とは位置付けられていなかったものと考えられる。」

ニ 会計の重要性

シャープ勧告は、附録D「所得税及び法人税の執行」Eの附帯問題において会計の重要性について言及している。ここでは、以下のような諸点が指摘されている³⁰⁾。

- ① 一定の資格を有する会計の専門家がほとんど存在しないことから近代会計技術を利用できる独立の会計専門家の制度を日本に発達させること。
- ② 長期の戦争の結果、外国における近年の進歩発達が継承できなかつたことから、会計基準が甚だしく退化してしまった。
- ③ 大学等における会計学の教育の奨励(外国人教師の登用、日本の会計士の外国への視察等を含む。)

以上のことを整理するために、年表を整理すると次のとおりである。

1949年5月	シャープ使節団来日(～1949年8月26日)
1949年6月1日	旧大蔵省の外局として国税庁が設置された。
1949年7月9日	企業会計制度対策調査会が中間報告として「企業会計原則」を公表。
同上	日本公認会計士協会設立、第1回公認会計士試験実施

以上の日程を見ると、シャープ勧告に反映した会計の重要性については、同勧告の作成と企業会計原則の制定及び公認会計士制度の確立が同時並行的に行われていたということになる。

ホ 租税関係資料

税法に関連する官庁資料の整備とそれ以外の資料として、各大学の法学部において、税法の講座を独立の科目として設けるべきと提言している。

30) 福田幸弘監修 前掲書、407-412頁。

へ 小 括

シャープ勧告を受けた1950年度税制改正では、減価償却の方法、棚卸資産の評価方法規定の新設等、所得金額の算定に係る規定の整備が図られたこと等があったが、本稿との関係では、シャープ勧告に対して、日本の租税制度の近代化に大きく寄与したとする学界関係者と³¹⁾、同勧告に対してある種の対抗意識のあった国税関係者の2つのグループに分かれることになったことである。

前稿で述べたように、本稿では、第1期(1887-1945年)、第2期(1947-1952年)、第3期(1960-1974年)という区分に基づいて分析を進めてきたが、国税関係者の発言力が第3期に入ると次第に低下し、学会関係者がこれに代わる現象が生じるのである。このような傾向を作り出した原因の1つは、(政府)税制調査会にみることができる³²⁾。

第5章 「税法と企業会計原則との調整に関する意見書」

1 企業会計原則の制定

企業会計原則が制定された目的は、企業会計原則前文にあるように、日本の企業会計制度が欧米と比較して改善の余地が多く、かつ、著しく不統一であったことから³³⁾、企業の財政状態及び経営成績を正確に把握するこ

31) 金子宏 前掲論文, 9頁。

32) 税制調査会の初代会長は、中山伊知郎氏(在任期間1959-1965年)、2代会長は、東畑精一氏(在任期間1965-1974年)といずれも経済関係の学者が就任している。また、同時期の1959年に日本租税研究協会が「税制研究会」を設置しその報告書は、日本租税研究協会『税制改革の基本方針』(1961年)にまとめられている。

33) 日本における企業会計原則前の会計原則には次のものがある(黒沢清「会計原則の制度的意義」, 3-4頁 平井泰太郎編『企業会計原則批判』所収 國元書房 1950年)。

① 商工省財務管理委員会「標準財務諸表準則」(略称: 財管準則) 1934年

とが困難な実情にあり、企業の健全な進歩発達のためにも、社会全体の利益のためにもこのような弊害が改められることが強く要請されたこと、外資の導入、企業の合理化、課税の公正化、証券投資の民主化、産業金融の適正化等合理的な解決をするためであり、企業会計制度の改善統一は緊急を要する問題であるとしている。

そして、企業会計原則は、将来において、商法、税法、物価統制令等の企業会計に関係ある諸法令が制定改廃される場合において尊重されなければならないものとしている³⁴⁾。

また、企業会計原則の作り方は、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、一般に公正と認められたところを要約したものという帰納法により作成され³⁵⁾、必ずしも法令によって強制されなくとも、す

② 企画院財務諸表統一協議会「製造工業統一財務諸表準則草案」1942年

黒沢氏は上記の財務諸表準則は、会計の技術的改善であり、会計思想の裏付けがなかったと述べている。

また、実務上では、上記①と②が混在していたという見解もある(内田常雄「企業会計に関する「安本準則」公表の意義」『産業経理』1949年8月号5頁)。確かに内田氏が指摘するように、企業会計原則が戦前の各企業バラバラの基準により会計処理を統一する役割はある。

別の見解としては、1947年12月にGHQから「工業会社及び商會社ノ財務諸表作成ニ関スル指示書(インストラクション)」が出され、当時の主要な商工業会社の財務諸表がばらばらであったことからGHQが政府に「会計原則」を作れと指示したというものもある(武田昌輔『法人税回顧60年—企業会計との関係を検証する』TKC出版2009年100頁)。黒沢氏は、GHQの指示で企業会計原則が制定されたのではないこと、特に、モデルとなった欧米の会計基準についても特定化する発言はしていない(田中章義他『インタビュー 日本における会計学研究の発展』同文館出版1990年356-374頁)。

34) 黒沢氏は、商法については、商法の成文規定から財産目録を排除し、財産目録に支配されていた貸借対照表をこれから解放し、経理の重点を損益計算に置換えなければならないという見解が有力とし、税法については、近代的税法の会計原則による基礎付けが課題としている(黒沢清 同上、4-5頁)。

35) 日本において会計原則を作成するにあたり、日本に会計実務のうちに慣習

すべての企業がその会計を処理するのに当たって従わなければならない基準である。

GHQの監督下にある1949年に企業会計原則が制定されたことは、日本経済の自立化を目標にして、戦争で破壊されたインフラ整備等に外資導入が必要であったことから、企業会計制度の改善統一が緊急課題となったのである。

日本では、企業経営に関連する法規として、商法、税法等という既存の制度が企業会計原則という新制度に先駆けて制度化されている。さらに、商法、税法が強行規定であるのに対して、企業会計原則制定時では、企業会計原則に準拠して制定された「財務諸表等の用語、様式及び作成方法に関する規則」（財務諸表規則）が有価証券報告書を作成する際に強制されることから、企業会計原則は、財務諸表規則を通じて適用を強制されることがあったが、これは間接的強制の状態であった。

企業会計原則の目的は、企業自体の保護ばかりでなく、企業に対する利害関係者の利益の保護である³⁶⁾。また、後述する商法或いは税法との関連を論じる場合、企業会計原則が単なる計算技術ではなく、社会的判断の体系であるとする見解もある³⁷⁾。

2 商法と企業会計原則との調整に関する意見書

「商法と企業会計原則との調整に関する意見書」（以下「商法意見書」という。）は、1951年9月28日に経済安定本部企業会計基準審議会中間報告と

として発達したものののみをもって原則を作ることができないことから米国の会計実務のうちに慣習として発達したものの中から抽出し、日本の会計実務と一体として構成するものとしたのである（井上達雄『企業会計原則の解明』酒井書店 1972年、2頁）。

36) 井上達雄 同上、7頁。

37) 黒沢清 前掲論文、6頁。

して公表されたものである。商法意見書は、14の項目について記載されているが、本稿との関連する項目は次のとおりである。

商法における株式会社の計算規定の整備が図られたのは、商法意見書公表後約10年を経過した1962年で、ここでは、資産評価に原価主義を導入、繰延資産の範囲拡大、引当金の容認が規定されたのである。

1951年までの商法の沿革は、1890(明治23)年の商法の公布から始まり、1899(明治32)年の新商法の公布以降、1911(明治44)年の会社法制に係る改正では財産評価に従前の時価主義に代わって時価以下主義が導入され、1938(昭和13)年の改正では、株式会社関係の改正が行われて、債権者保護及び株主保護の強化等が行われた³⁸⁾。

商法意見書は14項目の調整意見を掲げているが、本稿に関連する項目は、以下のように絞ることができる³⁹⁾。

- ① 財産目録と計算書類
- ② 評価問題
- ③ 費用損失の処理

(1) 財産目録と計算書類

商法第33条の規定によれば、会社は成立時及び毎決算期に財産目録及び貸借対照表を作成することが要求されているが、会社は、毎決算時に財産目録から貸借対照表を作成することはできないことから、商法意見書項目6では財産目録の作成を削除する調整意見を掲げている⁴⁰⁾。また、意見書

38) 減価償却を容認する規定が設けられた(神森智「会計と商法の相互干渉」『松山大学論集』第17巻第1号 2005年、220頁)。

39) 日本の商法のルーツがフランス・ドイツであるのに対して、企業会計原則はそのルーツが米国である。この両者の比較において、このような表面的な相違だけではなく、両者の相違は、その目的に基因している。

40) 財産目録は1974年の商法改正(改正商法第32条及び第33条)で商業帳簿の

第6の「計算書類の作成」の項では、損益計算書、貸借対照表等の計算書類は、正規の会計原則にしたがって作成すべき旨の規定を設けることが記述されている。意見書の同項における理由では、上記のような規定を設けることが計算書類に関する商法の白紙的规定（商法に規定がない部分）を健全な会計慣行に適應せしめることになる、と説明している⁴¹⁾。

(2) 評価問題

商法上の財産評価原則を詳細に規定して会計原則に一致させることとしている。特に、固定資産の評価には減価償却をすること、棚卸資産については、原価主義又は低価主義の選択を認めるとしている。

(3) 費用損失の処理

当時の商法で認められていた繰延資産は、創業費、新株発行費、社債差額、建設利息であるが、これらに加えて、社債発行費用、開発費、試験研究費を認めるべきとしている。また、所定の臨時巨額の損失については、繰延べ計上して一定年限内に償却するとしている。

(4) 小 括

1951年に公表された商法意見書は、1952年第1次調整意見書に先立って公表されている。その背景としては、商法との調整後に税法との調整を行

規定から削除された。このような動向に対して、会計帳簿と財産目録は会計の原点であるという主張もある（安藤英義「会計帳簿と財産目録—会計の原点とその現状—」『専修商学論集』（105）2017年7月。

41) 米国は会社法が州法であることから、会社法の企業会計への影響が少ないが、英国は、1948年会社法で「真正かつ公正な概観（true and fair view）」という包括的な規定がある（矢内一好『英国税務会計史』中央大学出版部2014年、148-150頁）。

うという意見があった模様である⁴²⁾。

企業会計原則は、単なる会計技術の進化だけではなく、会計の近代化をもって社会に貢献するというフロンティア・スピリットに満ちたものといっても過言ではないものである。例えば、後述する第1次調整意見書の前文では、「商法及び税法の諸規定のうち、企業会計に関係ある部分につき、これらの法体系と会計原則の根本精神とを調和させておく必要がある。」と述べ、さらに、「企業会計における最善の実務と商法及び税法における会計に関する諸規定との間の矛盾対立を調整することは「企業会計原則」設定の本来の目的の1つでなければならない」と述べ、企業会計原則が旧体制にある諸制度の進展に指導力を発揮することを目的としているとも読めるのである⁴³⁾。

会計サイドから見ると、商法の計算規定が、債権者保護(財産計算目的)と配当可能利益の恣意的操作防止というある種の旧式ともいえる内容に対して、企業会計原則は、新しい立場から損益計算目的で利害関係者に対する情報提供機能と異なる目的を有しているのである。1950年の商法改正は、旧来のドイツ型の規定から米国型の株主重視の規定を取り入れたもの

42) 神森 前掲論文, 227頁。

43) 当時の会計研究者(太田哲三, 黒沢清, 岩田巖, 鍋島達等)は、企業会計原則制定前に、「企業会計基準法」及び「企業会計基準協議会」の設立を目論んだが、各省の干渉等があり、実現しなかった。その背景には、企業会計原則が他の法令に指導力を発揮するための法的根拠を求めたものと思われるが、企業会計原則が中間発表となっているのは採取的に、企業会計基準法を最終目標としていたからと言われている(これについては、千葉準『日本近代会計制度—企業会計体制の変遷』中央経済社 1998年, 黒沢清「企業会計原則の歩み」『企業会計』1984年1月, 鈴木和哉「戦後日本における「企業会計基準法」構想と「企業会計原則」』立教経済学研究 第64巻第2号 2010年, 江部秀義「企業会計基準法の制定構想」『現代社会文化研究』No. 39 2007年等)の資料がある。

である。その意味では、全面的に米国の影響下にある企業会計原則と、米国の影響を一部受けた商法という見方もできるが、商法は、伝統重視の姿勢から抜け出せず、商法意見書の段階では、両者の乖離は縮まっていない。

3 第1次調整意見書

(1) 経済安定本部の役割⁴⁴⁾

企業会計原則は、経済安定本部企業会計基準審議会中間報告として作成公表されている。この経済安定本部は、1946年に経済安定本部令（昭和21年勅令第380号）により設置され、1952年に廃止されている。経済安定本部の役割は、本部令第1条では、「経済安定本部は、内閣総理大臣の管理に属し、物資の生産、配給及び消費、労務、物価、金融、輸送等に関する経済安定の緊急施策について、企画立案の基本に関するもの並びに各庁事務の総合調整、監査及び推進に関する事務を掌る。」となっており、戦後の混乱期に、経済安定、物価統制、経済統制の確保、外国人の投資や事業活動等に強い権限を行使したのである。

このようなGHQの権限をバックにした経済安定本部の審議会が作成した企業会計原則は、ある種の政治的な意義を持っていることから、対商法、対税法に対する意見書には、このような理論的な側面ばかりでなく、当時の日本経済立て直しという外的な要因も加味して考える必要があるように思われる。

見方を変えれば、すでに述べた第1次調整意見書の前文にある、「商法及び税法の諸規定のうち、企業会計に関係ある部分につき、これらの法体

44) 黒沢氏は、経済安定本部が各省の行政機能の総合調整をつかさどる特殊な官庁として、各省の上に立つ強大な権限を与えられていた、と述べている（黒沢清「企業会計原則の生成」『企業会計』21巻1号 1969年1月、50頁）。

系と会計原則の根本精神とを調和させておく必要がある。」とする発想は、企業会計原則が、法体系上、商法及び税法への強制力がないが、ある種の政治的な背景がこのような前文になったものと思われる。

税法に関していえば、大蔵省主税局の牙城であった税法に対して、GHQは、経済安定本部による審議会ではなくシャープ勧告を行った。会計分野では、戦前の会計原則の不統一をGHQ⇒経済安定本部⇒企業会計原則という関連で、企業会計原則を戦後経済の安定化の名の下に、専門分野ではなく、外的な要因（経済安定本部という錦の御旗）により力を与えたと見るのも1つの視点といえよう。

(2) 第1次調整意見書の背景

上記(1)の一部と重複するが、第1次調整意見書の背景として、次の2つの流れがあったといえる。

第1は、戦後の税制及び税務行政の安定化⇒GHQの関与⇒シャープ勧告⇒1950年シャープ税制、という経緯である。税法改正は、GHQの関与が経済安定本部の審議会のような外部組織に委ねられることはなかった。その理由としては、税法の研究者が育っていなかったこともあり、後年の税制調査会の役割を果たす組織が組成できなかったことが考えられる。

第2は、企業会計原則の経緯で、戦前の会計原則の不統一⇒日本経済の自立化(GHQの政策)⇒経済安定本部⇒企業会計原則、ということになる。

この両者を比較すると、会計学界には、企業会計原則設定をすることができる人材がいたのに対して、税法分野では、国税関係家は多く存在したが、国税関係家を指導するに足る税法専門家が少なかったといえるのである。

この上記2つの経緯を比較すると、背景として隠れているものの、対立

は、税法（大蔵省）対企業会計原則（経済安定本部）という構図が透けて見えるのである^{45), 46)}。そして、第1次調整意見書は、経済安定本部企業会計基準審議会中間報告（小委員会報告）として公表されている。

(3) 第1次調整意見書の意義

ここまでの検討において、第1次調整意見書を巡る企業会計側と税法側のそれぞれの立場を次のように分析した。

企業会計側は、戦後の経済復興と民主化という目標としてGHQとその援護を受ける経済安定本部のバックアップの下で、本来、コモンローの世界で進展した企業会計原則に対して、成文法の意識が強い会計理論家が、企業会計法の制定を目指したが挫折したのである。

次に、企業会計原則の法制化に失敗した会計理論家は、会計原則の根本精神或いは新しい会計理論（損益計算重視の近代会计学）に立脚して、企業会計原則の制定、商法意見書、そして第1次調整意見書の作成と続き、企業会計原則による商法或いは税法の改正という姿勢である。このような企業会計原則の力の根源は、GHQとその援護を受ける経済安定本部のバックアップにあるというのが本稿における主張である。

これに対して、明治時代に制定され、その後変遷を経てきた商法と税法は、前者が法務省管轄、後者が大蔵省管轄で、前者には、法の継受を受け

45) 企業会計原則の解説の多くが、会計領域における理論的な側面に関するものであった。上述した会計研究者達が、「企業会計基準法」の成立を目指し挫折したことから、企業会計原則が法的根拠を持たなかったという結果になったが、米国の会計史においても、米国の会計基準が法的根拠を求めたという事実はなく、「一般に公正妥当な会計処理の方法」という用語の意味が、コモンローの米国と異なり成文法の日本では定着するのに時間を要したことになる。

46) 商法の場合は、商法（法務省・商法研究者）対経済安定本部企業会計基準審議会という対立の構図になろう。

たドイツ法からの影響を受けた商法研究者が多く、後者には、大蔵省主税局勤務を経験した国税関係家が、強い自負心をもって、1950年のシャープ勧告何するものぞという意気込みであった。

企業会計側にとって、他の官庁よりも強い権限を有する経済安定本部の後ろ盾が力の根源であるが、結果として当初の意図するとおりにならなかったのである。

(4) 第1次調整意見書前文のポイント

ここまですでに引用した箇所もあるが、第1次調整意見書の前文におけるポイントを列挙すると次のとおりである。

- ① 会計原則の確立と維持を図るためには、商法及び税法の諸規定のうち、企業会計と関係のある部分につき、これらの法体系と会計原則の根本精神とを調和させておく必要がある。
- ② 企業会計における最善の実務と商法及び税法における会計に関する諸規定との間の矛盾対立を調整することは「企業会計原則」の設定の本来の任務の1つでなければならない。
- ③ 税法は、国家の財政政策及び租税政策を反映するものであって、「企業会計原則」との間に完全な一致を期待しえない部面が、理論的にも実際的にもあり得る。本意見書は、「企業会計原則」の立場から調整を希望する問題点を提起し、解決の方向性を示唆したに過ぎない。

4 第1次調整意見書の項目

(1) 総論の構成

総論部分は、第1が、「租税目的のための会計原則の適用」、第2が「資本剰余金と利益剰余金の区分」であり、第1の部分には、以下のような項目がある。

- ① 発生主義の原則の適用
- ② 実現主義の原則の適用
- ③ 費用収益対応の原則の適用
- ④ 継続性の原則の適用

第2の部分には、以下のような項目がある。

- ① 資本取引から生ずる剰余（資本剰余金）
- ② 資本的資産の取引から生ずる利得（キャピタルゲイン）

(2) 各論の構成

各論は、第1に「損益の期間的割当の問題」、第2に「資本剰余金の問題」に分かれており、第1には9項目、第2にも9項目が掲げられている。

(3) 税法との調整

総論部分では、公正妥当な会計原則に従っ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ることから、税法上における企業の所得の概念は、企業の利益から誘導されたものである、と述べている。

法人税法は第9条に「内国法人の各事業年度の所得は、各事業年度の総益金から総損金を控除した金額による。」と規定している。そして、第9条に規定のある総益金とは、法人税法取扱通達の第2章第1の51と52に「総益金とは、法令により別段の定めのあるものの外資本の払込以外において純資産増加の原因となるべき一切の事実をいう。」と「総損金とは、法令により別段の定めのあるものの外資本の払戻又は利益の処分以外において純資産現象の原因となるべき一切の事実をいう。」と定義されている。

(4) 第1次調整意見書への批判と擁護

第1次調整意見書について、各論部分の細部よりも、企業会計原則総論部分にある「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」、「会計原則に従っ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る」とするに対して直截的な批判がある。

この批判をした田中勝次郎氏は、企業会計原則を以て至上原則とする考え方に誤りがあると指摘している⁴⁷⁾。

具体的には、上記に引用した文言に対して、次の2通りの意味にとることができるとしている。

- ① できるだけ会計原則を採用すべきであるという意味
- ② 必ず会計原則を採用すべきであるという意味

田中氏の主張するところでは、今回の意見書は、上記②の意味の至上原則であるから、税法もこれに従わなければならないと前置きして、具体的な問題に触れているが、これは税法の個性を無視した行き過ぎの論である、としている。さらに、田中氏は「税法の本質にあまり通じない人々によって作成された意見書」という認識も示している⁴⁸⁾。

田中氏の批判した会計原則を至上原則とする考え方は、第1次調整意見書に関する座談会において関西学院大学教授の青木倫太郎氏は会計の立場から次のように述べている⁴⁹⁾。

「私は日本の税法が純粹会計理論の勉強が足りない。企業会計の理論が

47) 田中勝次郎「税法と企業会計原則との調整意見書に対する批判」『税法学』20, 1952年, 8頁。

48) 田中勝次郎 同上, 15頁。

49) 山下勝治・青木倫太郎・渡邊進・溝口一雄「企業会計座談会・会計理論と税法の交渉」『企業会計』Vol. 10, No. 4, 1958年4月, 71頁。

持っている根本諸概念を税法の作成者に勉強して貰いたいという希望を持っています。」

また、山下勝治氏（神戸大学教授）は、同じ座談会において次のように発言している⁵⁰⁾。

「税法もフランクに会計理論の立場を理解するという方向に今後の努力が望ましいと思います。」

以上のように、田中氏の主張は、当時の国税専門家等における意見を代表するものと考えて差し支えないと思われる。その根拠は、第1次調整意見書に基づいた税制改正等はその後に行われなかったからである。

また、会計専門家である青木氏、山下氏の発言も、当時の会計サイドの意見を代表しているものと理解することができる。

(5) 企業会計と税法の一致は必要か

イ 企業会計と税法の相互の距離感

上記(4)において、田中氏は、会計専門家を「税法の本質にあまり通じない人々」と皮肉を込めて記述しているが、税法から企業会計への距離と、企業会計から税法への距離が必ずしも等間隔とはいえないように思われる。

税法（法人税法）では、企業利益の算定が課税所得計算の前提となることから、両者の差異は申告調整することで、両者の一致にそれほどの必要性を感じていないものと思われる。

他方、会計専門家は、企業会計の理論に従って理論的側面で遅れている税法を改正するというのがその主張である。しかし、会計専門家でもその主張に多少の相違がある。例えば、企業会計原則の起草者の1人である岩

50) 同上, 80頁。

田巖氏は、次のように述べている⁵¹⁾。

企業利益と課税所得は必ずしも一致するものではなく、課税所得の基礎は一般に認められた会計原則による企業所得に求むべきで、税法における所得の決定について、税務上独自の会計原則があるべきではない。

税法では、企業会計を理解せざるを得ない場合もあり、比較的その距離感は近いという感覚を持つことができるが、会計専門家は、税法に精通している者が少ないといえる。例えば、後年のことではあるが、1967(昭和42)年の企業会計審議会における「連結財務諸表に関する意見書」において、税法の諸制度との調整を図る意味で、連結納税制度を採用する方向の検討を示唆しているが、連結財務諸表と連結納税制度は、連結納税制度が連結法人の範囲に外国子会社を含まないことから、連結利益から連結課税所得が誘導できないことを理解した示唆であったのか疑問を感じている。

ロ 両者の一致問題

日本の場合は、理論的に進展している企業会計の理論を税法も取り入れるべきという論理が展開したのであるが、米国の場合は、企業の財務諸表監査と税務申告の双方を担当する公認会計士からの要望で、税務申告における修正箇所を少なくしてほしいという観点から1954年内国歳入法典全文改正の際に、両者の一致が検討されたが、引当金の損金算入で意見が分かれて、税法は内国歳入法典第446条により企業会計の実務を尊重する立場を取り、企業会計側は、財務諸表に対する税の影響を排除するために税効果会計に傾斜するのである⁵²⁾。

51) 岩田巖「意見書の基本的要望」『産業経理』Vol. 12 No. 8 1952年8月、15頁。この岩田氏の論稿にある、税法における会計原則云々という記述は、税法独自の会計上のルールあるいは処理基準とでも理解するのが妥当であろう。

52) 矢内一好『米国税務会計史』中央大学出版部 2011年、170頁。

現行の法人税法に規定のある「損金経理」については、1965（昭和40）年の全文改正以降であることから、税法の規定が企業会計の処理に影響を及ぼすという「逆基準性」の問題が、第1次調整意見書では顕在化していないことから、両者を一致させるという見解は、田中氏の説明にある「必ず会計原則を採用すべきである」という意味に解さざるを得ないのである。

見方を変えれば、企業会計原則の法制化をあきらめた会計専門家は、企業会計原則が商法、税法に対して理論的な指導力を持たないとその存在意義が問われると考えたのではないかと推測している⁵³⁾。

53) 企業会計原則制定の事務方（安本財政金融局長）を担当した内田常雄氏の前掲論文によれば、企業会計原則は、経済安定本部の独断、特定の理論、学説から導き出したものではなく、企業会計制度対策調査会として閣議決定による民主的期間の調査審議に基づくものであった。当時の委員会の委員長は上野道輔氏で、企業会計原則の執筆は、黒沢清氏と岩田巖氏で、参加していたのは、大蔵、商工、農林、運輸、通信、文部、建設の各省、法務庁、安本、物価庁および公正取引委員会、証券取引委員会、會計士管理委員会、統計委員会と会計専門家であった。