

形成期ないし変革期における税務会計研究

—— 先行研究を敷衍して ——

平 松 智 史

1. はじめに
2. 形成期における税務会計研究
3. 変革期における税務会計研究
4. おわりに

1. はじめに

本論文は、2015 2016年度税務会計研究学会特別委員会報告（「税務会計教育に関する基礎研究」委員長：坂本雅士）に基づき、「わが国の税務会計研究をめぐる現状と課題（上）（中）（下）」『立教経済学研究』第70巻第1～3号において披瀝された研究内容のうち、紙幅の制約や全体のバランスの問題により描出しきれなかった箇所について、補完ないし敷衍することを目的としている。

当該研究では、税務会計の100年以上に及ぶ歴史を、時代ごとの特徴を顧慮して、黎明期（1899～1947年税制改正前：賦課課税制度の時代）、形成期（1947～1965年税制改正前：申告納税制度導入後）、発展期（1965～1998年税制改正前：法人税法全文改正後）、変革期（1998年税制改正後～現在：課税ベース拡大期）の4つの期間に分割して検討を行ったが、ここでは形成期と変革期に的を絞って議論を深めることとする。その理由は、形成期には税務会計が、財務会計や管理会計、監査論など、会計学の他の分野と比肩しうる学問領域として確立した一方で、変革期においては、密接な関係にあった企業会計と税法が、それぞれの標榜する目的や固有の事情により

乖離するという、かつてない状況に現在進行形で直面しており、両時期が税務会計研究におけるターニングポイントだと捉えられるためである¹⁾。

先の論稿では、形成期に関して、人的側面に焦点を合わせて分析を加えることで、会計学という単一の学問から、理論体系の整備や

1) 形成期においては、会計学の諸分野を比較ないし相対化するために、税務会計のカウンターパートとして財務会計を位置づけている。「企業会計の中で、企業外部を対象としたものを財務会計、企業内部を対象としたものを管理会計という」（伊藤 2007, 536頁）から、投資家や監査人、税務当局などの企業外部の主体を対象とする以上、広義では監査論や税務会計も財務会計に包摂されるはずであるが、ここでは便宜上、それぞれ別個の領域として取り扱うこととする。

また、税制改正等、税務会計の法規制としての側面に重きを置く場合には、税務会計の代わりに税法という文言を用いることがある。その場合、税法のカウンターパートとなるのは、「主に商法学者によって使われてきた経緯から……商法・会社法を中心とし、それに金融商品取引法を加えた範囲における会計法規の意味で使われることが多い」（安藤 2008, 108頁）企業会計法であるが、このジャーゴンは法制度としての意味合いを強調するくらいがあり、会計基準等の「企業会計法の解釈指針として、あるいは企業会計法に定めのない事項を補完するものとして」（108頁）の性格が色濃くなるため、近年の会計基準のプレゼンスに鑑み、総合的な意味で企業会計という用語を使用することとした。

複雑さの拡大に応じて、徐々に税務会計が分化したことを指摘したが、本論文では会計専門誌『會計』（森山書店）の分析データを精査し、税に係る論説²⁾の執筆者の属性を分類することを通じて、税務会計の学問としての成立過程を、人的属性に依拠しつつ描写することを企図している。

また、変革期については、企業会計と税法の相次ぐ制度改正により、確定決算主義を媒介として蜜月関係にあった両者の関係が疎遠になったと考えられているが、これらの変化は突如として生じた訳ではなく、確定決算主義によって封殺されていた両者の趣旨目的の相違による歪みが、経済活動のグローバル化の拡大や、国際的な租税競争などの外生的な要因をきっかけとして表出したものであることを明らかにする。

2. 形成期における税務会計研究

坂本他（2016b）で述べたように、形成期「当時の学者の、現在の専門分野が細分化された状況からは考えられないほどの守備範囲の広さからは、税務会計等の会計学の応用分野が初めから存していたのではなく、元々は会計学の中に渾然一体とした形で包含されており、理論体系の整備や複雑さの拡大に応じて徐々に分化ないし専門化していったことが窺える」（4頁）。

この指摘を用語法から裏づけるものとして、中村（1997）においては、「わが国で財務会計という用語がいつごろから使われるようになったのかは明らかではないが」（13頁）、「戦前は単に「会計学」あるいは「貸借対照表論」が財務会計の意味で用いられていた」（13頁）ため、「第2次大戦後であることは間違いない」（13頁）という主張が挙げられる。

2) 「論説」や「税に係る論説」の定義については、坂本他（2016a, 13-15頁）を参照のこと。

すなわち、管理会計や監査論、そして税務会計など、会計学に属する諸分野の発展により、会計学の構成要素を個々に呼び分ける必要が生じたことが背景にあらう。

こうして、形成期に入り、会計学という母体から徐々に自立しつつあった税務会計について、先行研究と同様に『會計』の分析データを対象としながら、当該研究とは異なる人的属性という視角から考察を加える。

図表1にご注目頂きたい。これは、坂本他（2016b, 20-50頁）に示した「税に係る論説の一覧表」の中から、形成期に係る部分につき、論説の掲載本数とその割合を、著者の人的属性に応じてタイプ分けしたものである。黎明期には、税に係る論説の実に9割以上が、税務官吏を中心とする実務家の手によって生み出されていたが、形成期に入ると、学者の占める割合が4割を超え、「徐々に税務会計研究の中心がアカデミアへと移行する兆し」（坂本他 2016b, 2頁）がみられるようになる。

ここで、単に実務家と学者という構図のみならず、学者の人的属性をより細分化してみると、図表1に掲示したように、形成期における税に係る論説の著者を、実務家（タイプ1）、東日本の税務会計学者（タイプ2）、西日本の税務会計学者（タイプ3）、その他の会計学者（タイプ4）の4パターンに峻別することができる。ただし、税務会計学者やその他の会計学者といった文言は、厳密な意味を有するものではなく、前者は各人の研究業績に占める税務会計のウエイトが相対的に大きい学者を、後者は税務会計以外の会計領域にも相当の比重を置いている学者を示すものの、あくまで程度に応じて便宜的に用いていることには注意を要する³⁾。

3) 例えば、タイプ3に分類される高寺貞男助教授や岡部利良教授は、批判会計学（マルクス主義会計学）を専門とされていたが、これは所得分配の観点から、会計の機能を企業部門による

図表1 税に係る論説の人的属性ごとの掲載本数と割合⁶⁾

	タイプ1 実務家	タイプ2 東日本の税務会計学者	タイプ3 西日本の税務会計学者	タイプ4 その他の会計学者	計
掲載本数	82本	33本	15本	8本	138本
割合	59.4%	23.9%	10.9%	5.8%	100.0%

当該分類によると、形成期のアカデミックな税務会計研究は、大きく分けて3種類の学者によって展開されたことになるが、とりわけ目を引くのは、タイプ2の東日本の税務会計学者である。図表2には、図表1でタイプ別に集計した税に係る論説の本数の内訳が示されており、ここから、タイプ2に属する富岡幸雄助教授⁴⁾と武田昌輔講師が飛び抜けた業績を残されていることが読み取れる。加えて、この本数が連載をすべて1本としてカウントした結果であることを踏まえると、2年を超える長期連載を抱えておられた両名の論説数の総計は、形成期のみで富岡助教授が66本、武田講師が46本という驚くべき数字に達する。この結果は、形成期において複数のタイプの学者が混在する中、東日本の2名の税務会計学者（富岡助教授、武田講師）が、両輪となって税務会計研究を牽引されたことを示唆しているといえよう。

国民からの収奪や資本蓄積に求め、その一翼を租税が担っていると解す学問領域であり（岡部1991, 191-192頁）、税務会計学者とは言い切れない部分もあるが、特に高寺助教授は、研究キャリアの初期において、特別償却や減価償却の税務に係る論文を量産されており、ここでは機械的に、直前に示した分類基準により、ひとまず税務会計学者としてカテゴライズすることとした。

4) 本論文は通時的な分析を試みたものであるから、学者の敬称については、図表2や図表4のように、ある一時点の職階を特定できるケースや、それらの図表に言及する場合には当該職階を用い、それ以外の状況では、時間の経過に伴う職階の変更や、職階に関するデータの欠缺に対処するため、氏で統一することとした。

以上の分析を、異なるデータを用いて敷衍してみよう。図表3は、形成期終盤から発展期序盤にかけて『會計』に掲載された、日本会計研究学会税務会計特別委員会の報告書の研究課題と、当該委員会の年度別の構成メンバーの一覧である。これを見ると、委員長が誰かによって、メンバーの所属大学の所在地に偏りが見受けられる⁵⁾が、それでも時間の経過とともに、タイプ4のその他の会計学者が徐々に姿を消していったことが窺える。これは、「税務会計等の会計学の応用分野が初めから存していたのではなく、元々は会計学の中に渾然一体とした形で包含されており、理論体系の整備や複雑さの拡大に応じて徐々に分化ないし専門化していったこと」（坂本他2016b, 4頁）を示す、1つの証左ではないだろうか。

さらに、図表2と図表3のタイプ2の学者名に着目すると、富岡幸雄氏、武田昌輔氏に加え、新井益太郎氏の3名が散見されるだけで、他の東日本の税務会計学者の名前が見当たらない。ここから、西日本と比較した場合、東日本はより少数の碩学によって税務会計研究が切り開かれた可能性を想定しうる。当該

5) 例を挙げると、番場嘉一郎氏（一橋大学）が委員長を担当された1964（昭和39）年度と1965（昭和40）年度の特別委員会では、延べ11名のうち10名が東日本の大学に所属しておられ、渡邊進氏（神戸大学）が委員長を務められた1966（昭和41）年度から1970（昭和45）年度までのそれでは、延べ33名中31名が西日本の大学に奉職されていた。

6) 割合は小数点以下第二位を四捨五入したものであり、以下のそれにも同様の操作を施している。

図表2 タイプ別の学者名・所属・税に係る論説数

タイプ2 東日本の税務会計学者	タイプ3 西日本の税務会計学者	タイプ4 その他の会計学者
富岡幸雄助教授 (中央大学) / 17本	高寺貞男助教授 (京都大学) / 6本	黒澤清教授 (横浜国立大学) / 3本
武田昌輔講師 (成蹊大学) / 15本	渡邊進教授 (神戸大学) / 5本	青木倫太郎教授 (関西学院大学) / 2本
新井益太郎講師 (茨城大学) / 1本	岡部利良教授 (京都大学) / 2本	岩田巖教授 (一橋大学) / 1本
	高尾忠男助教授 (立命館大学) / 1本	木内佳市助教授 (大阪大学) / 1本
	平尾勇講師 (長崎大学) / 1本	番場嘉一郎助教授 (一橋大学) / 1本

(注) 所属や職階は、形成期において最後に論文が掲載された時のもの。

図表3 形成期終盤以降の税務会計特別委員会の研究課題と構成メンバー

活動年	特別委員会の研究課題	特別委員会の構成メンバー
1964 1965	企業利益と課税所得との差異及びその調整について	タイプ2：新井益太郎，富岡幸雄 タイプ3：武田隆二 タイプ4：新井清光，中村忠，番場嘉一郎 (委員長)
1965 1966	企業利益と課税所得との差異及びその調整について	タイプ2：新井益太郎，武田昌輔，富岡幸雄 タイプ4：新井清光，番場嘉一郎 (委員長)
1966 1967	税務会計の基本問題に関する研究 税法における所得計算原理の解明と批判	タイプ3：伊藤晋三郎，高尾忠男，武田隆二，増谷裕久，渡辺進 (委員長) タイプ4：山下勝治
1967 1968	課税所得の計算に関する研究	タイプ3：伊藤晋三郎，高尾忠男，武田隆二，増谷裕久，渡辺進 (委員長) タイプ4：山下勝治
1968 1969	税法上の引当金・準備金等に関する研究	タイプ3：伊藤晋三郎，高尾忠男，武田隆二，西村民之助，増谷裕久，渡辺進 (委員長) タイプ4：山下勝治
1969 1970	公正妥当な会計処理の基準に関する研究	タイプ2：武田昌輔 タイプ3：伊藤晋三郎，高尾忠男，武田隆二，西村民之助，増谷裕久，渡辺進 (委員長)
1970 1971	商法と税法との関連等に関する研究	タイプ2：武田昌輔 タイプ3：伊藤晋三郎，高尾忠男，武田隆二，西村民之助，増谷裕久，渡辺進 (委員長)

(注) 所属及び職階は、データの欠落のため省略。なお、メンバー名等の表記は原典に倣う。

仮説を、税務会計教育の面から補完するのが図表4である。

図表4は、昭和30年代に入り、「税務会計」、「税務会計論」あるいは「税務会計学」といったタイトルを冠された講座が、全国的に開講され始めたことを、各種の資料から確認したものである(税務会計研究会特別委員会2016, 8頁)。これを見ると、東日本で最初期に税務会計の教鞭を執られたのは、新井益太郎助教授と富岡幸雄講師の2名であるのに対して、西日本は7名もの学者が同時期に税

務会計の講座を担当されている。この事実と、先ほど提示した税務会計研究に関する仮説を併せて推察すると、形成期から発展期序盤の、税務会計という学問分野の基盤が構築された時期には、富岡氏や武田氏、新井氏といった少数のパイオニアによって発展を遂げた東日本の税務会計に比して、特に関西圏の大学を中心に、相対的に多くの先達によってリードされてきた西日本の税務会計、という構図が浮き彫りになる。

こうした税務会計の研究ないし教育の潮流

図表 4 最初期の税務会計の講座を手がけた学者⁷⁾

東 日 本	新井益太郎助教授 (1956 (昭和31) 年, 明治学院大学経済学部)
	富岡幸雄講師 (1958 (昭和33) 年, 中央大学商学部)
西 日 本	青木倫太郎教授 (1959 (昭和34) 年以前, 関西学院大学商学部)
	小倉栄一郎助教授 (1958 (昭和33) 年以前, 滋賀大学経済学部)
	高尾忠男教授 (1960 (昭和35) 年以前, 立命館大学経済学部)
	西村民之助教授 (1958 (昭和33) 年以前, 同志社大学商学部)
	深津比佐夫助手 (1958 (昭和33) 年以前, 関西学院大学商学部)
	増谷裕久助教授 (1955 (昭和30) 年, 関西学院大学商学部)
	渡邊進教授 (開講時期不明, 神戸大学経済経営研究所, 経営学部)

(注) 所属ないし職階は当時のもの。また、年度は開講が確認された時期を示す。
(出所) 税務会計研究学会特別委員会 2016, 8 頁の記述を一部改変した上で図表へと加工

を、人的側面から網羅的に跡づけたものが、坂本他 (2016a, 20 28頁) の「税務会計研究及び税務会計教育に係る人的系譜」である。一例として、一橋大学の太田哲三門下についてみると、当該門下には黒澤清氏、岩田巖氏、番場氏、そして新井氏がおられ、さらに黒澤門下には富岡氏がおられることが把握される。このように、前述したような会計学から税務会計への分化過程を、人的系譜を通じて確認することができる。

研究と教育は表裏一体であり、多少のタイムラグがあるにせよ、研究内容は講義やテキストを通じて後学に波及するので、例えば人的系譜において直接の関わりがなくとも、後進は間接的に先達の薫陶を受けているといえよう。

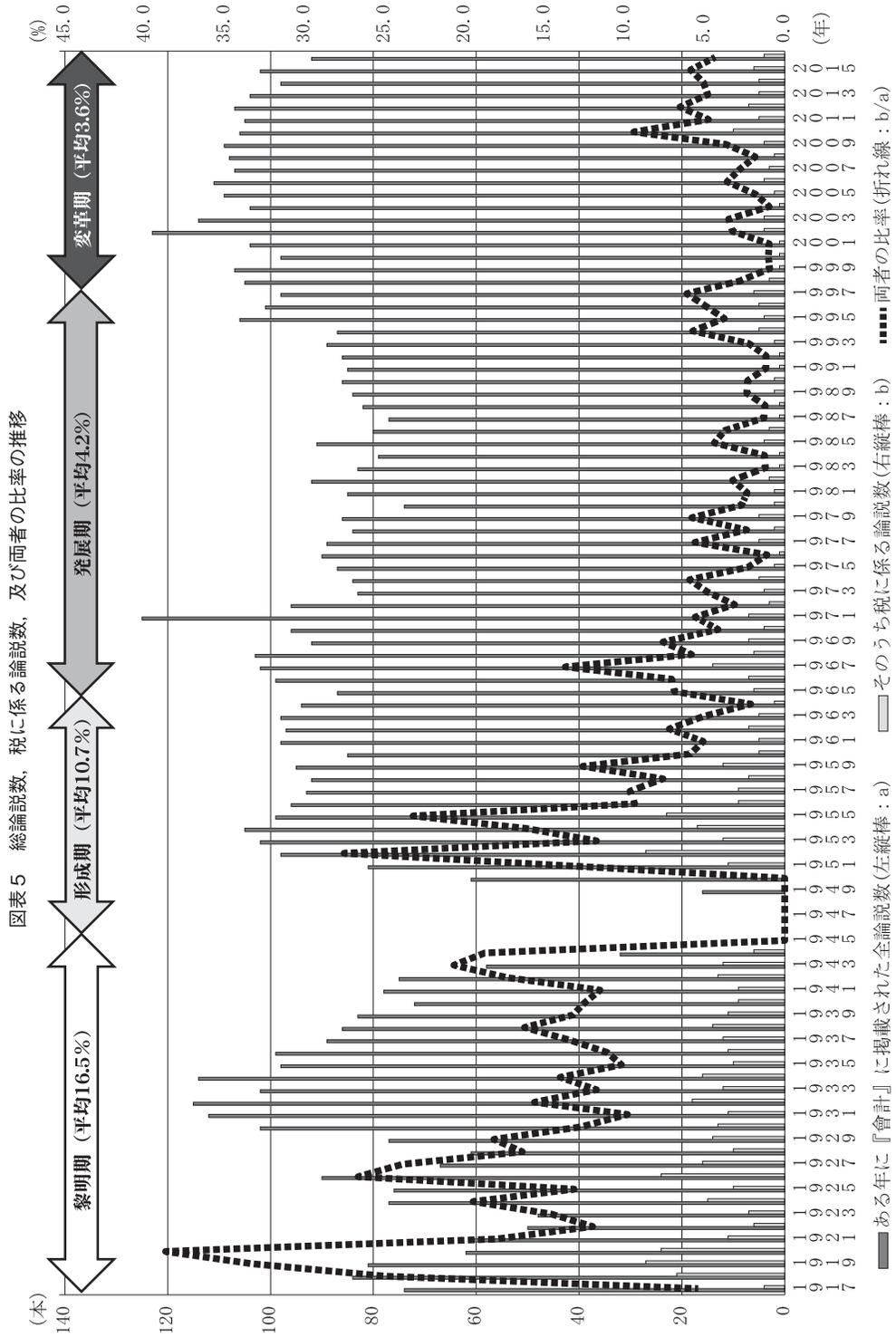
3. 変革期における税務会計研究

続いて変革期の議論に移ろう。まずは図表

7) なお、渡邊進教授については、時期は不明であるものの、開講の事実が確認されており、青木倫太郎教授、小倉栄一郎助教授、高尾忠男教授、西村民之助教授、深津比佐夫助手に関しては、記載年度までに開講された経験を有しておられることが明らかになっている (税務会計研究学会特別委員会 2016, 8 頁)。

5 をご参照願いたい。これは税務会計研究学会特別委員会 (2016, 18 20頁) の図表 1 6 と図表 1 7 を、2016 年末までのデータにアップデートして組み合わせることで、『会計』の総論説数と税に係る論説数、及びその比率の100年にわたる推移を、1 つの図表に凝縮し通覧可能にしたものである。図表 5 からは、黎明期から形成期にかけて、税論説 / 総論説比率が比較的高い水準にあり、発展期以降は基本的に低水準に留まる傾向が認められる。

このうち、黎明期に関しては、税務監督局員や主税局員などの税務官吏が、税法や内規 (現在の通達に相当) に係る納税者との情報の非対称性を緩和し、税法の予測可能性または法的安定性を担保しようとした結果だと推定され (坂本他 2016a, 15 頁)、形成期については、引き続き税務官吏を中心とした実務家が投稿する中、アカデミズムの側からも、富岡氏や武田氏といった少数の顕学を中心とした研究活動の隆盛により、税務会計が学問として独り立ちしたといえる。反対に、発展期以降の低水準の趨勢が、多様な専門誌の登場や財務会計研究の細分化・複雑化による、『会計』における税務会計研究のプレゼンスの低下に起因するというロジックは、旧稿で既に指摘したところである (坂本他 2016a, 17 18 頁)。



図表6 規範的・記述的研究⁹⁾における研究対象項目(重複あり)

	企業会計と税務会計の関係	課税所得の計算構造	税務収益会計	税務費用会計	税務資産会計	税務負債・資本会計
1950年代	4	1	9	12	22	6
1960年代	2	2	1	5	12	4
1970年代	4	1	1	3	6	2
1980年代	1	1	0	0	3	1
1990年代	0	2	1	2	2	1
2000年代	2	0	2	2	1	0
2010年代~	6	0	3	2	0	0
合計	19	7	17	26	46	14
	申告手続	国際課税	組織再編税制・連結納税制度	諸外国の税制	判例	その他
1950年代	3	3	0	12	0	11
1960年代	0	0	1	8	0	11
1970年代	1	0	3	5	0	5
1980年代	0	0	0	0	0	3
1990年代	0	5	3	4	3	6
2000年代	0	1	6	4	0	3
2010年代~	0	0	0	3	0	3
合計	4	9	13	36	3	42

(出所) 金光 (2014, 114頁) の表2

ところで、前述の比率の傾向に、近年微かに変化の兆しがみられる。図表5の変革期の折れ線に注意を向けると、2010(平成22)年にやや比率が高まり、約9.4%を記録した事実が目を引く。これは、1967(昭和42)年以來の高水準である。もちろん、この程度のボラティリティであれば、単なる偶然の可能性も否定できない。そこで、今度は具体的な研究の内容に踏み込んでみよう。

図表6は、金光(2014)において、拙稿とは異なる視点⁸⁾から、形成期以降に『會計』に掲載された税務会計の論文を抽出及び分類したものである。ここで目を引くのは、2010

(平成22)年以降の、「企業会計と税務会計の関係」のカテゴリーである。当該カテゴリーは、通期でみて図表全体の8.1%(19本/236本)に過ぎないにも拘わらず、2010(平成22)年以降でみれば35.3%(6本/17本)、カテゴリー内で通時的にみても、2010(平成22)年から2013(平成25)年までのわずか4年間で31.6%(6本/19本)と高い割合に達する。この結果は、「企業会計と税務会計の関係」という古くから論じられてきたテーマが、昨今再び衆目を集めている証左だとみなしう

8) とはいえ、金光(2014)で取り上げられた242本の論文は、全て拙稿においてもピックアップしており、その意味でそれらの論文は、税に係る論説の真部分集合であるといえる。

9) 規範的研究とは、「価値判断が色濃く反映された批判的研究」(金光 2014, 111-112頁)を指し、記述的研究は、「非数量的な分析で、観察される現象のよりよい説明を重視した研究」(112頁)をいう。なお、規範的・記述的研究が、金光(2014)が調査した全論文に占める割合は、約78.1%(189本/242本)である(113頁)。

る。そこで以下では、多様化する税務会計研究の中でも根幹を成し、近年大きく変化したこともありインパクトが大きい、企業会計と税法との関係に的を絞って議論を進めるとする。

周知のとおり、企業会計と税法との関係を考えるに当たって、確定決算主義の存在を欠くことはできない。その内容として、従来より様々な議論が交わされてきたが、1996（平成8）年に実施された法人課税小委員会報告を境に、以下に挙げる項目がデファクトスタンダードとみなされるようになっていく（税制調査会法人課税小委員会1996、第1章四3）。

- a. 商法上の確定決算に基づき課税所得を計算し、申告すること（法人税法74条1項）。
- b. 課税所得計算において、決算上、費用又は損失として経理されていること（損金経理）等を要件とすること（法人税法2条25号）。
- c. 別段の定めがなければ、「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準に従って計算する」こと（法人税法22条4項）。

確定決算主義の採用根拠のうち、代表的なものとしては、税務行政の便宜が挙げられる。すなわち、会社法会計の下で公正な会計慣行に従い算出された会計利益を基礎とすれば、税法上必要最低限の内容のみを規定すればよく、課税の簡便性や便宜性を担保できることとなる¹⁰⁾。これ以外にも、確定した決算によ

り表明された企業の意思を尊重して、計算の信頼性ないし客観性を担保することで、課税の安定性や法的安定性を得られることや、プラスの会計利益を計上しながら法人税は納付しないと、国民感情から受け入れ難い状況を回避しうることがメリットとして挙げられる（坂本2009、93頁）。

以上のような長所が支持されて、長きにわたり企業会計と税法は、確定決算主義を媒介として密接な関係を構築してきたものの、「両者を別個独立のものとするのも制度上は可能であ」（金子2012、287頁）り、「企業会計に基づいて法人税法上の課税所得算定を行うべきことが論理必然的なものであるか……のような考え方をとることはできない」（中里1996、27頁）といえる。すなわち、二度手間を省くといった、確定決算主義採用のベネフィットが、そのコストを下回るような事態が生じれば、企業会計と税法とのリンクを弱体化させる必要性も出てこよう¹¹⁾。

では、そのコストとは何であろうか。企業会計からすれば、税法の規定により、本来行うべきでない会計処理を遂行するインセンティブが働き、企業の実態開示が阻害されるといった、伝統的でありつつも、未だ決定的な解決策の見つからない問題が存する。片や税法にとってみれば、「課税要件を法律で規定せずに、企業会計あるいは会社法会計に委ねていることが租税法律主義、特に課税要件法定主義や課税要件明確主義に反する」（坂本2014、49頁）といった不満がある¹²⁾。

10) 加えて鈴木（2013）は、利害関係者間の契約にみられるエージェンシー関係において、確定決算主義によりエージェンシーコスト削減効果が働くとし、例として徴税費用のみならず、納税費用や政治費用の節減も挙げている（240-251頁）。

11) とはいっても、両者が完全に分離している国は存在せず、日本とアメリカのように一見対照的な制度であっても、「その差は会計と税法とがリンクする程度の差に過ぎず、法人所得課税の根底には企業会計に基づくという自然な前提が存在して」（坂本2009、94頁）あり、「維持か廃止かという二者択一的な問題ではな」（102頁）といえる。

12) ただし、「侵害規範としての租税法の特質を

つまり、課税の便宜性や法的安定性などの理由により、確定決算主義というリンクが長年機能してきたものの、企業会計は投資家の企業価値評価に資する情報の提供や配当可能利益計算、税法は適正かつ公平な課税の実現や財源の確保といった趣旨目的の相違や、税法の強行法規という性格等、何らかのきっかけにより乖離する火種を抱えていたといえる。そして、1990年代に3つの決定的事象（クリティカル・イベント）が生起し、企業会計と税法は乖離の道を辿ることとなる。

1つ目は1996（平成8）年の法人課税小委員会報告をきっかけとした、1998（平成10）年法人税法改正である。法人課税小委員会報告（1996）では、一方で企業会計の利害調整機能と情報提供機能、もう一方で税法における税負担の公平、経済に対する中立性の確保による適正な課税の実現といった考え方の差異を踏まえれば、異なった取扱いになりうることは当然であるとした（24頁）。そして、国際的な租税回避や租税競争に対処すべく、税収中立の御旗の下に、課税ベースの拡大と税率の引下げという方針を示したのである。

これに基づき、1998（平成10）年改正では、費用または収益の計上時期の観点から、工事完成基準の適用範囲の見直しと割賦基準の廃止、保守的な会計処理の抑制の観点から、有価証券の切放低価法の廃止と引当金の廃止

・縮小、会計処理の選択性の抑制・統一の観点から、建物の減価償却方法の定額法への統一、長期大規模工事の工事進行基準への統一及び割賦基準の廃止、債務確定主義の徹底の観点から、貸倒引当金及び退職給与引当金の縮小、並びに賞与引当金、特別修繕引当金及び製品保証等引当金の廃止が実施された。当該改正には、会計処理方法の選択幅の縮小と課税繰延の抑制という態度が通底しており、従来の企業会計依存とは全く逆方向の特徴を有することとなった（鈴木 2013, 222 223頁）。前者の縮小は課税の公平の見地から、後者の抑制は歳入の確保の視点から企図されたものであり、税法の趣旨目的に忠実な改正であったといえよう。

2つ目は、いわゆる金融ビッグバンの一環としての会計制度改革（以下、「会計ビッグバン」という）と、それに続く会計基準の国際的共通化の流れである（221頁）。従来の伝統的な利益計算は、収支額に基づいて収益を実現原則によって認識し、資産の取得原価を収益への対応原則により費用等として期間配分することから、原価 実現主義に基づく投下貨幣資本の回収剰余計算として位置づけられる（鈴木 2015, 17頁）。それに対して、会計ビッグバン以降の会計基準、とりわけ企業会計基準委員会で開発される企業会計基準は、資本市場を志向し、会計基準の国際的共通化を視野に入れたものであるため、投資家の企業評価に有用な、将来キャッシュフローの予測に役立つ情報を提供できるよう、将来予測と市場価格に基づく公正価値測定を多用した純資産の増減計算という性格を有し、フロー配分の手続きに依然として依拠しながらも、ストック評価の考え方が相対的に重要とされる（17 18頁）。こうして、将来キャッシュフローの見積もりや市場価格を会計情報に織り込むことで、経営者の主観性や不確実性が利益計算に浸潤するため、それを前提とした課税所得計算は課税の安定性や予測可能性に乏

考慮すれば、租税法が課税要件を法律以外のものに委任するということは考えられない。したがって、法人税法が課税所得の算定に関して依拠しているのは、直接的には、あくまでも商法であり、企業会計原則」（中里 1996, 26頁）ではなく、「存在するのは、会計学——商法——法人税法という、単線的な関係である」（26頁）といえる。この「会計の三重構造」（金子 2012, 288頁）を前提とすれば、「法人税法は法律（商法・会社法）に基づいて課税要件を法定しているともいえるので課税要件法定主義の問題をクリアでき」（酒井 2016, 58頁）る可能性がある。

しく、国民の財産を強制的に収奪する強行法規である税法にはそぐわないものとなる。

3つ目は、いわゆる大竹貿易事件（最判平成5年11月25日民集47巻9号5278頁）に端を発した、法人税法22条4項の性質の変容である。従来は、先述の「会計の三層構造」に基づき、税法の趣旨目的は別段の定めに限定され、法人税法22条4項は確認的規定であるというのが通説であった。ところが、大竹貿易事件における最高裁の判示において、「法人税法22条4項を法人税法の企図する公平な所得計算の要請を背景とする規定であると位置付けた」（酒井 2016, 68頁）ことにより、これに追従する判例が目立つようになった。加えて、有力な学説が納税者の権利救済機能をも、法人税法22条4項に読み込んでいる点¹³⁾に鑑みると、「もはや単なる確認的規定としての性格だけでは説明ができない規定」（100頁）へと変質している恐れがある。これもまた、企業会計からの乖離の一種の顕現と捉えられよう。

4. おわりに

本論文では、主に形成期と変革期における税務会計研究について検討を行った。

分析の結果、形成期においては、税に係る論説の著者が複数のタイプに分類され、東日本の税務会計学者、西日本の税務会計学者、その他の会計学者の3種類の学者が混在していたことや、富岡氏や武田氏を中心とした少数の碩学によって発展を遂げた東日本の税務会計に比して、特に関西の大学を中心に、相対的に多くの学者によって開拓されてきた西

日本の税務会計、という図式に整理できることが確認された。

変革期については、税務会計研究始まって以来の乖離を経験し、近年注目を浴びている企業会計と税法との関係にスポットを当てて議論を展開した。趣旨目的や性格が異なる両者を結びつけている確定決算主義は、課税の便宜性や法的安定性などの長所を具備しており、1980年代まではそのベネフィットがコストを上回っていたために、企業会計と税法に蜜月関係をもたらしたが、1990年代に入ると、1998（平成10）年税法改正、会計ビッグバンやその後の会計基準の国際的共通化、そして法人税法22条4項の位置付けの変質により、確定決算主義というリンクが弱まり、企業会計と税法が、お互い別の道に踏み出すことになったといえよう。

本論文の筆を擱かんとする今、筆者が取り組むべき次なる課題は、特に形成期について、『会計』以外の歴史ある会計専門誌、例えば『産業経理』等に対しても調査を実施し、『会計』の分析から導出されたものと同様の結論に到達することが可能であるのか、検討を行うことである。

参考文献

- 安藤英義（2008）『企業会計法』森田哲彌・宮本匡章編著『会計学辞典 第五版』中央経済社、108頁。
- 伊藤邦雄（2007）『財務会計』安藤英義・新田忠誓・伊藤邦雄・廣本敏郎編著『会計学大辞典 第五版』中央経済社、536-537頁。
- 岡部利良（1991）『現代会計学批判』森山書店。
- 金子宏（2012）『租税法 第17版』弘文堂。
- 金光明雄（2014）『日本における税務会計研究の展開』『桃山学院大学総合研究所紀要』第39巻第3号、109-126頁。
- 酒井克彦（2016）『プログレッシブ税務会計論 租税法と企業会計の接点』中央経済社。
- 坂本雅士（2009）『会計基準の国際的統合化と確定決算主義』『租税研究』第718号、92-103頁。

13) この点について、金子（2012）では、「公正妥当な会計処理の基準は、法的救済を排除するものであってはならず」（290頁）ず、「法的な観点から見た場合には、「公正妥当」という観念の中には、法的救済の機会の保障も含まれていると解すべきである」（290頁）とされる。

- 坂本雅士 (2014) 「IFRS をめぐる税務論点」『税務会計研究』第25号, 35-51頁。
- 坂本雅士・上松公雄・岩井恒太郎・渡邊宏美・神尾篤史・平松智史・東条美和 (2016a) 「わが国の税務会計研究をめぐる現状と課題 (上)」『立教経済学研究』第70巻第1号, 1-28頁。
- 坂本雅士・上松公雄・岩井恒太郎・渡邊宏美・神尾篤史・平松智史・東条美和 (2016b) 「わが国の税務会計研究をめぐる現状と課題 (中)」『立教経済学研究』第70巻第2号, 1-54頁。
- 鈴木一水 (2013) 『税務会計分析 税務計画と税務計算の統合』森山書店。
- 鈴木一水 (2015) 「会計基準の多様化に伴う損金問題」『會計』第187巻第3号, 16-29頁。
- 税制調査会法人課税小委員会 (1996) 「法人課税小委員会報告」。
- 税務会計研究学会特別委員会 (2016) 『税務会計教育に関する基礎研究 研究報告書』。
- 中里実 (1996) 「租税法と企業会計 (商法・会計学)」『旬刊商事法務』第1432号, 26-31頁。
- 中村忠 (1997) 『新版 財務会計論』白桃書房。