

論文

税務会計と財務会計の相違 —税務会計の計算体系の構築—

孔 炳 龍

序 章

財務会計と税務会計は似て非なるものである。しかしながら、専門外の人からは、両者の相違点が明確にはわからない。本稿では、主にその報告目的に着目し、計算体系の相違を明らかにしていきたいと思う。かような報告目的で計算体系を分類することは、記号論の一般意味論と関わりが深いと思われる。また、本稿は、財務会計の中で報告目的から類型を提唱している井上良二教授のアプローチを、税務会計へとさらに範囲を広げた試みと考えることもできる。

財務会計は、その財務報告目的によって、井上良二教授の見解では、4つの類型に分類することができる。しかしながら、ここでは、その中から、日本の財務会計の類型である第一類型を財務会計の類型の例として取り上げることにはしたい。

かようなことから、本稿で主に考察するのは、日本における財務会計と税務会計の相違点となることになる。

1. 税務会計と税法

課税所得論は、法人税法等の税法にもとづく課税所得および税額の算定と申告について、理論的かつ実践的な学習をおこなう分野であり、通常、税務会計という場合、かような分野を指し、また、税法にもとづく会計という点では「税法会計」と呼ぶこともできる¹。

企業の経営者は、納税申告書により税務官庁に対して報告をおこない、その報告内容に付き責任を有する²。かような報告を通じて税務会計では利害調整

1 中田 (2015, p. 4)。

機能がはたされていると考えられる。

本稿では、日本における税務会計の類型化を試みようと思うのであるが、類型化にはその報告目的が重要な要因を占めることになる。そこで、税務会計の目的を考察することにしようと思うのであるが、前述のように、税務会計は「税法会計」とよばれるように、税法における目的が大きく影響すると思われる。ゆえに、税務会計の目的は基本的には、税法の目的にもとづくものと考えられる。したがって税法における目的を次にみていくことにしたい。

石黒教授によると、「わが国の税制の理念的基準である『公平・中立・簡素』という租税3原則は、租税法の体系を通じて実現される（租税法主義）。法の基本的課題が『正義』の実現であるとするならば、ここに『租税原則⇒租税法⇒租税正義』という法を媒介として税制と正義観念を結びつけるひとつの価値体系をみることができる³。」とし、「租税3原則のうち、『公平』が最も重要な要請であり、独立した租税法原則として認識されるが（租税公平主義）、『中立』や『簡素』の要請は公平なる税制の実現段階での制約条件であると考えられるならば、それらは法理的にも副次的な意味しかもちえない⁴。」と述べている。

かように、税法では、その基本的な目的を「公平性」にしていることが石黒教授の指摘からうかがわれる。

また、図表1は、伝統的な租税原則を表わしている。この図表1からわかるように、Adam Smith教授は、租税原則として、公平の原則、明確の原則、便宜の原則そして最小徴税費の4つの原則をあげている⁵。

Adam Smith教授は、次のように述べている。「……どの税も、最終的には、それらのちがった種類の源泉のどこかから、または無差別にそのすべてから、支払われるにちがいない。私はまず第一に、地代にかかることを意図している税、第二に、利潤にかかることを意図している税、第三に、賃金にかかることを意図している税について、……できるかぎり最善の説明をしようとするだろう⁶。」そして、公平の原則について、次のように述べている。「1、すべ

2 中田 (2015, p. 4)。

3 石黒 (2012, p. 1)。

4 石黒 (2012, p. 1)。

5 Smith (1999, pp. 415-418)。

図表 1 Adam Smith教授の租税原則⁶

			内 容
アダム・スミスの 4 原則	1	公平の原則	税負担は各人の能力に比例すべきこと。いいかえれば、国家の保護のもとに享受する利益に比例すべきこと。
	2	明確の原則	租税は、恣意的であってはならないこと。支払時期・方法・金額が明確で平易なものであること。
	3	便宜の原則	租税は、納税者が支払うのに最も便宜なる時期と方法によって徴収されるべきこと。
	4	最小徴税費の原則	国庫に帰する総収入額と人民の給付する額との差はなるべく少なくすること。

Smith (2001, pp. 415-418) をもとに筆者が作成

ての国の臣民は、できるだけ各人の能力に比例して、すなわち、各人がそれぞれその国家の保護のもとで享受する収入に比例して、政府を支えるために拠出すべきである。……いわゆる課税の公平または不公平は、この原則を守るか無視するかにかかっている。……⁷」。

Adam Smith教授の租税原則にあるように、また、石黒教授が指摘しているように、多くの原則がある中で、公平性の原則は、税法、ひいては税務会計の報告目的として重要な原則であることがこれらのことから推定できる。

2. 会計基準の設定と会計理論

会計基準の設定には、2つの方法がある。一つは帰納法であり、他の一つは演繹法である。帰納法は、実務で実際におこなわれている会計処理方法を観察し、その中から一般的または共通的なものを抽出することによって会計基準を

6 Smith (1999, p. 415)。

7 Smith (1999, p. 416)。

8 A.H.G. Wagner教授は、同様に、租税原則として、①財政政策上の原則②国民経済上の原則③公正の原則④税務行政上の原則をあげている。また、Richard A. Musgrave教授は、①公平②中立性③政策手段としての租税政策としての公平性としての調整④経済の安定と成長⑤明確性⑥費用最小をあげている。詳しくは、Wagner他 (1979)、Musgrave (1983) を参照されたい。

設定する方法である。

この帰納法による会計基準の設定は、規定される会計処理方法がすでに実務で広く普及した一般的なものから構成されるため、企業によって遵守されやすいという長所を有する一方で、多数の代替的会計実務を一般に認められた会計原則（GAAP）にかなうものとして続けることから批判されてきた。

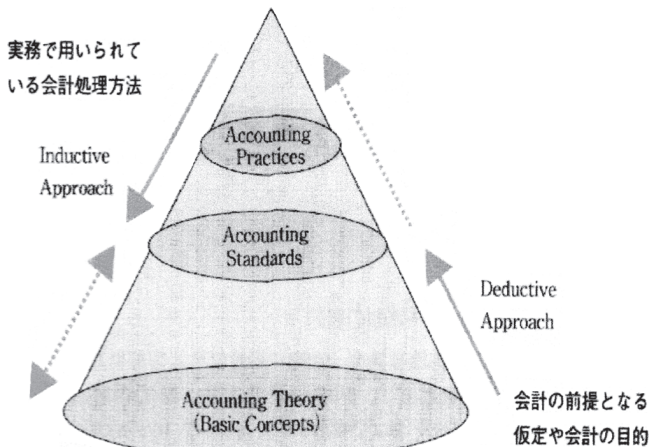
他方、演繹法は、会計の前提となる仮定や会計の目的を最初に規定し、これらの仮定や目的と首尾一貫するように具体的な会計処理の基準を設定する方法であり、会計の前提が明確であることから、会計の標準化、会計基準の整合性・首尾一貫性の保持、業界あるいは政治的圧力への対抗が可能である点で優れている。

図表2は、演繹法と帰納法の間係を明確に表わしている。

これまでの会計基準は、帰納法にもとづいて設定されてきたと思われる。一方、今日の国際会計基準は、演繹法によって設定されてきているところに特徴がある。日本の会計基準に多くの矛盾が表われてきているのは、かような国際会計基準とのコンバージェンスのもとに、多くの会計基準を改正し、創設してきたからであると解釈できる。

この演繹法で、重要な役割を有するのが、会計理論である。

図表2 演繹法と帰納法



出所：向 (2016, p. 52)

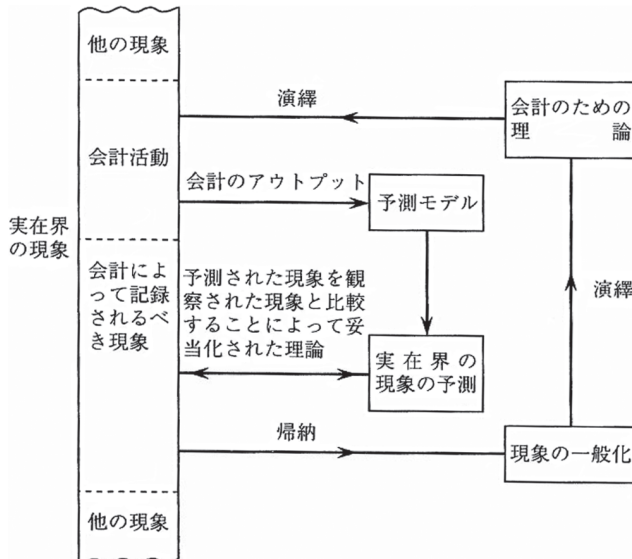
井上良二教授は、自らの会計理論（時価会計）を事実解明理論と称している。それでは、事実解明理論とは何であろうか。事実解明理論とは、「なぜ」疑問に対する理由を説明する理論である。すなわち、事実解明理論は、社会現象、経済現象そして会計現象を予測することを可能にする。

① 規範理論

青柳教授は、理論は、その役割によって実証理論と規範理論に類型化されると述べている。そこで実証理論であるが、それは対象をありのまま正しく説明したり対象の移り行きを正しく予見したりする理論の方法を意味する。一方、規範理論は対象のあるべき姿を提示して現在の対象を未来のあるべき理想の対象へと適切に導く理論の方法と考えられる⁹。

財務会計論では、これまで長い間、多くの研究者は、かような理論のうち、規範理論を試みてきたと思われる。

図表3 規範理論の体系



出所：McDonald（1972，p. 27）

9 青柳（1982，p. 2）。

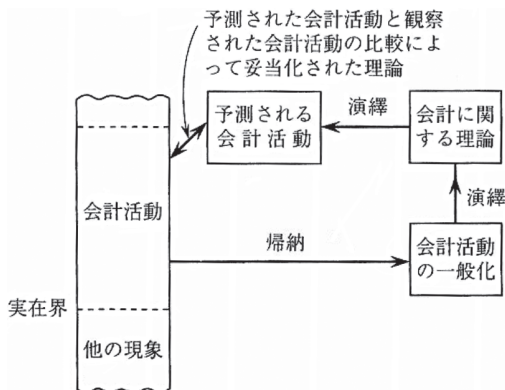
そこで、規範理論をよりわかりやく説明するために、McDonald教授の規範理論の体系を示すことにする。

② 事実解明理論と実証理論

青柳教授は、先述のように、実証理論を対象のありのまま正しく説明したり、対象の移り行きを正しく予見したりする理論であると説明している。しかしながら、対象をありのまま正しく説明したり、対象の移り行きを正しく予見したりする理論は、実証理論だけとは限らない。すなわち、このような理論として、実証理論のほかに事実解明理論があるのである。両者の違いは、実証理論が仮説演繹法によって導かれた命題が経験的事実と対応されて検証されたとき法則とされそれらを体系化したものである一方、事実解明理論は検証可能な命題で理論構成されてはいないが、説明・予測を行う理論としてあげられる¹⁰。

井上良二教授によると、実証理論と事実解明理論はともに、仮説演繹法を用いる同じ理論であり、因果関係により実践あるいは会計活動の説明・予測をおこなう理論と考えられ、財務会計論を社会科学としている所以である。

図表4 記述理論の体系



出所：McDonald (1972, p. 27)

10 青柳 (1982)。

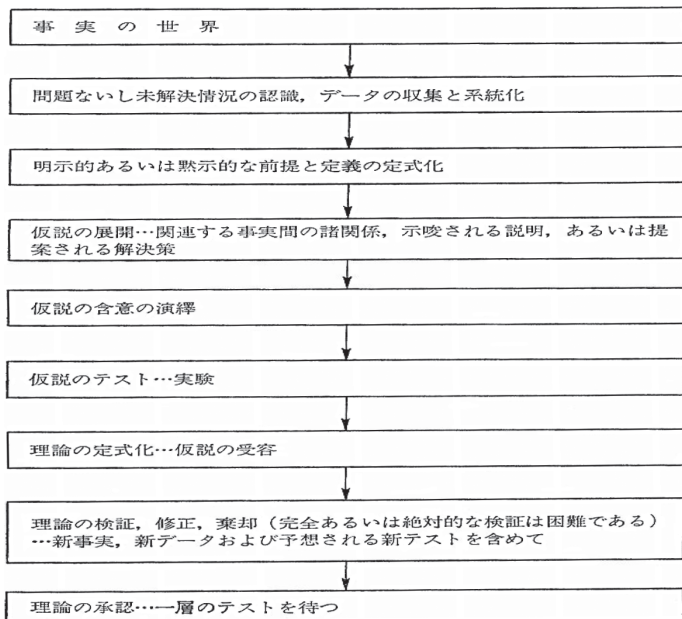
③ 仮説演繹法

「仮説-演繹法 (hypothetico-deductive method) とは、科学理論の成り立ちについて今日ほぼ定説になっている見解。それによれば、科学理論はつぎの四つの段階をへて成立するという。(1)仮説の設定。(2)その仮説より実験観察の可能な命題の演繹。(3)その命題の実験観察によるテスト。(4)その結果が満足なものであれば、さきの仮説の受容。ただし、その結果が不満足なものであれば、さきの仮説は修正または破棄される」ものである¹¹。

Hempel教授によると、仮説をHとし、テスト含意をIとすると、テストは次のようになる¹²。

もしHが真ならば、I も真である。

図表5 Yu教授の科学的方法



出所：Yu (1976, p. 23)

11 改訂増補版哲学辞典編集委員会 (1971)。

12 Hempel (1966, p. 7)。

(証拠が示すように) I は真である。

Hは真である。

さて、仮説の設定であるが、Yu教授の場合には、帰納法によっているかのよう
に図示されているが、必ずしも帰納法に限定するものではないと考えられる。

次にYu教授の科学的方法を図示しよう。

井上良二教授は、仮説演繹法について次のように述べている。「したがって、
仮説-演繹法は、仮説の設定を帰納、演繹および発想を使用し行うにさいして、
意味論的規則（指示規則、形成規則）によって仮説を構成し、これを公理的方法、
したがって、公理から構文論的規則（変形規則）に従って定理たるテスト
含意を導き、これを意味論的規則（解釈規則、すなわち、指示規則と真理規則）
によって経験的事実と対応せしめて確証をもとめる方法であるということがで
きよう」¹³。

仮説演繹法がかように井上良二教授が述べられているように位置づけられる
とするならば、仮説演繹法の使命は何であろうか。井上良二教授は、次のよう
に指摘している。

「では、この仮説-演繹法の使命は何であろうか。直接的には、法則あるいは
理論の構成であろう。では、法則あるいは理論の役割は何であろうか、法則を
構成要素の一部としてもつ演繹体系を理論と解することができるから、ここ
では、法則の役割を明らかにしよう。……（中略）……仮説-演繹法における中
心的問題は理論法則にあるといわなければならない。」

仮説演繹法については詳しくは、拙稿（2011）を参照されたい。本稿では、
仮説演繹法にもとづいて、事実解明理論を形成し、財務会計と税務会計の計算
体系を以下明らかにする。

3. 計算構造

① 財務会計の計算体系

IFRSを代表とするように、今日の会計基準は、演繹法で設定されてきてい
る。演繹法で会計基準を設定する場合に、その会計の前提となる仮定や目的が
重要になる。

13 井上良二（1984, p. 10）。

かように考えた場合、今日の日本の財務会計理論が演繹法で設定されているかどうかは別としても、その会計基準の設定内容から、日本の財務会計の計算体系は、井上良二教授が述べているように次の図表3における四つの類型の中で第一類型として位置づけることができる。

ここで注目すべきは、財務報告目的である。井上良二教授は、日本の会計について、損益計算と利害調整をその目的として提唱している。そして、計算体系は、取得原価主義会計と指摘している。

この第一類型では、「財産法は損益法の部分集合であるから、損益法に矛盾しないかぎりで存在する。したがって、形態的には、損益法による利益額と財産法による利益額は一致する。したがって、形態的には、損益法による利益額と財産法による利益額は一致する関係とされている。より、正確には、財産法

図表6 井上良二教授による財務会計の四つの類型

<p>第一類型：財産法\subseteq損益法，故に損益法利益＝財産法利益 財産法の利益は損益法の利益に一致する 財務報告目的：損益計算と利害調整 計算体系：取得原価主義会計……企業会計審議会，ASBJ</p>	
<p>第二類型：損益法\subset財産法，故に財産法利益\neq損益法利益 損益法の利益＋その他の包括利益＝財産法の利益 財務報告目的：企業価値予測（資源の効率的利用の評価に関わる一部の資産等の時価評価と取得原価測定） 計算体系：時価会計（公正価値会計）の(1) FASB & 同Exposure Draft，及びCon 8，IASB</p>	
<p>第三類型：損益法\subseteq財産法，故に財産法利益＝損益法利益 損益法の利益は財産法の利益に一致する 財務報告目的：企業価値予測（資源の効率的利用の評価に関わる多くの資産等の時価評価。財務業績情報に関して第二類型と異なる。） 計算体系：時価会計（公正価値会計）の(2) ASB (UK) ……過去のIASB</p>	<p>現在の方向</p>
<p>第四類型：損益法\subseteqかつ\supset財産法，故に財産法利益＝損益法利益 財産法と損益法の利益は一致する 財務報告目的：実体資本維持 計算体系：時価主義会計</p>	
<p>過去に指向されていた方向 再評価モデルはこの流れともいえる</p>	
<p>類型に関しては市川紀子『米国における財務会計の現代的特質』千葉大学大学院社会文化科学研究科博士論文，2003年によって展開されたものである。ただし，本書では類型及び類型の規定方法に編者（井上）の考えを付加しているので若干の相違がある。</p>	

出所：井上良二他（2014，p.7）。

の損益計算は貸借対照表において独立の計算をするが、その結果は損益法の利益額と必ず一致するように仕組まれている¹⁴⁾。」

かような第一類型は、取得原価主義会計を前提としている。この取得原価主義会計では、当期純利益は、資本投下額から資本回収額および未回収投下資本額を差し引くことによって計算されることになる。

図表7の飯野利夫教授が示された貸借対照表は、かような取得原価主義会計における当期純利益の計算構造を明らかにしている。

「貸借対照表がこのような構造を持って利益の計算を行っているものと解すれば、そこでの損益計算は回収資本額（増加した貨幣価値額と言い換えてもよ

図表7 飯野教授の示された取得原価主義会計での貸借対照表

貸 借 対 照 表				
資 本 回 収 額：				
現 金				1, 000
受 取 手 形		7, 000		
売 掛 金		<u>5, 000</u>		
		12, 000		
うち、回収不能見積額（貸倒引当金）		<u>500</u>		
回収資本のうちの回収可能額				<u>11, 500</u>
				12, 500
資 本 投 下 額：				
資 本 金		10, 000		
剰 余 金		3, 000		
支 払 手 形		6, 000		
買 掛 金		<u>5, 000</u>		
		24, 000		
うち、未回収投下資本額：				
回 収 可 能 額：				
商品（原価）	8, 500			
回数不能見積額	<u>500</u>	8, 000		
効 果 持 続 額：				
建 物	5, 000			
前 払 費 用	<u>500</u>	<u>5, 500</u>	<u>13, 500</u>	
投下資本のうちの回収済額：				<u>10, 500</u>
当 期 純 利 益				<u><u>2, 000</u></u>
出所：飯野（1979, p. 282）				

14 井上良二他（2014, p. 7）。

かろう)から投下資本の回収額(減少した貨幣価値額と言い換えてもよからう)を差し引いた差額である。そうであれば、そこでの計算の構成要素は損益計算書の場合と異なるが、基本的には、損益計算書によって表現される投下資本資金回収計算の場合と同様な計算の構造を持っているといえるのである。ここに、貸借対照表によっても投下資金回収計算が行われていると見ることができる¹⁵⁾。」

また、図表8は、井上良二教授による事実解明理論で明らかにされた時価会計の理論構築である。

② 税務会計の類型

日本における財務会計の計算体系は、井上教授が考察している第一類型であることを本稿も踏襲することにする。

それでは、日本における税務会計の計算体系はどのように捉えたらよいであろうか。ここで、財務会計と税務会計との決定的な相違点を指摘することにする。それは、財務会計では、当期純利益のような「利益」を計算するのに対して、税務会計では、「課税所得」を計算する点に大きな相違点があるということである。

利益と課税所得との関係を明らかにするにあたって次の図表9の内容は有益と思われる。

かように、利益と課税所得とでは、その構成要素が異なり、第一類型の中の財産法と損益法の関係とは異なる。しかしながら、昨今では、税効果会計の基準が制定されたことにより、一時差異については法人税等調整額で調整され、両者の相違点は、一部ではあるが、解消されてきている。

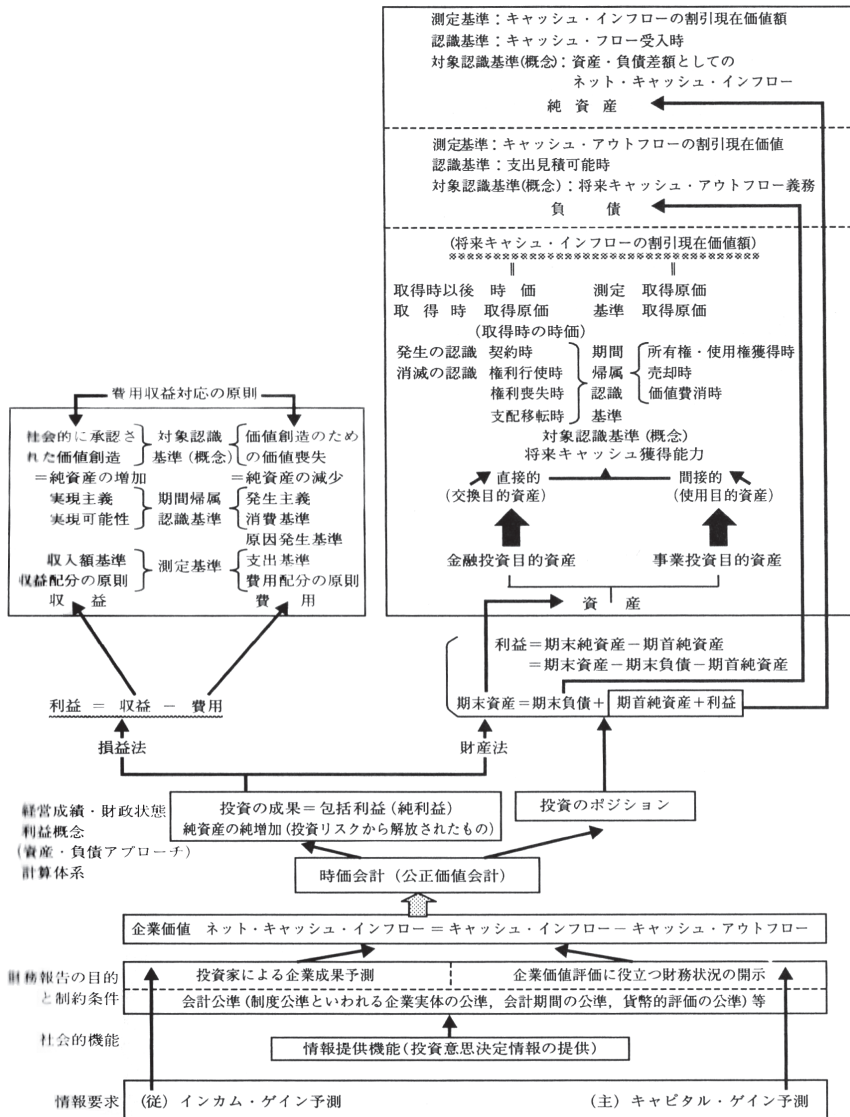
利益と課税所得との相違点としては、収益と益金の相違、そして費用と損金の違いなどがあげられるが、それは、図表9に示されているように、①益金算入②益金不算入③損金算入④損金不算入の四つに集約される。

① 益金算入

先ず益金算入であるが、これは、法人税の申告調整の際、会社の利益計算では収益ではないが、税法上は益金の額に算入させる金額をいう。法人税を申告するにあたって、課税所得金額を算出するさいに用いる。益金算入は課税所得

15 井上良二他(2014, pp. 8-9)。

図表8 井上良二教授の時価会計の構築



意思決定-有用性アプローチ

出所：井上良二 (2008, p.83)

図表9 利益と課税所得



出所：中田（2015）をもとに筆者が作成

金額を算出するさい、利益に加算されるもののひとつで、会社更生計画にしたがっておこなう評価換えによる評価益、特定外国子会社などの留保金額などがあげられる。

② 益金不算入

次に益金不算入であるが、これは、法人税の申告調整のさい、会社の利益計算では収益でも、税法上は益金の額に算入させない金額をいう。法人税を申告するにあたって、課税所得金額を算出するさいにもしいるのであるが、益金不算入は課税所得金額を算出する際、利益から減算されるもののひとつで、任意の評価換えによる資産の評価損や法人税などの中間納付額の還付金などがあげられる。

③ 損金算入

次に、損金算入であるが、これは、法人税の申告調整のさい、会社の利益計算では費用や損失ではないが、税法上は損金の額に算入させる金額である。法人税を申告するにあたって、課税所得金額を算出するさいに用いる。

損金算入は課税所得金額を算出するさい、利益から減算されるもののひとつで、青色申告事業年度の繰越欠損金、災害による繰越損失金などがあげられる。

④ 損金不算入

最後に、損益不算入であるが、これは、法人税の申告調整のさい、会社の利益計算では費用や損失だが、税法上は損金の額に算入させない金額である。法人税を申告するにあたって、課税所得金額を算出するさいにもちいる。

損金不算入は課税所得金額を算出するさい、利益に加算されるもののひとつで、任意の評価換えによる資産の評価損、過大な特殊関係使用人に対する給与、交際費などがあげられる。

かように、日本における税務会計は、財務会計とでそこに含まれる内容が異

図表10 日本の財務会計と税務会計の類型

第一類型：財務会計

財務報告の目的：損益計算と利害調整：費用収益の対応

計算体系：取得原価主義会計

第一類型：税務会計

税務報告の目的：益金及び損金計算と利害調整：公平性

計算体系：取得原価主義会計

井上良二（2014）をもとに筆者による作成

なる。これは、税務会計だけでなく、井上良二教授が考察している財務会計の四つの類型においても、それぞれの類型に含まれる内容は特異な場合を除いて異なるものになると考えられる。

なぜ内容が異なるようになるのかは、その報告目的が異なるからであると考えることができる。日本の財務会計と税務会計とで、その報告目的に利害調整が含まれることは、容易に想定することができる。しかしながら、適正な損益計算をおこなうための財務会計が、費用と収益の対応に重点をおく一方、前述のように、税務会計ではその目的に「公平性」をより重要視していることになる。

まだ、未完成であるが、現段階で日本の財務会計と税務会計の計算体系を類型化した場合、図表10のようになるであろう。

確定決算主義がとられている日本の場合、税務会計の前提に財務会計としての記帳がなされていることは自明であることから、損益法と財産法の関係も井上教授が提唱する第一類型と同様に、損益法の部分集合として財産法を想定しても良いかもしれない。しかしながら、この点については、今後の研究課題としたい。

4. 一般意味論と分類そして類型

税務会計と財務会計の関係は、交差分類と同様にそれぞれに含まれる内容に共通の部分もあれば異なる部分もある関係といえよう。

それでは、なぜ、かように交差分類のように、同じ経済事象を認識し測定する会計でありながら、税務会計と財務会計とでそこに含まれる内容に共通の部分もあれば異なる部分もあるのでしょうか。

本稿では、その根本的な原因として、一般意味論で想定されている「地図は現地ではない」（非同一の原理）、「地図は現地のすべてではない」（非総称の原

理),そして「地図は自己反射的である」(自己反射の原理)に起因すると考える。

Korzybski教授は、一般意味論を次のように定義する。

「一般意味論は、普通の意味での『哲学』や『心理学』や『論理学』ではない。一般意味論は新しい『外在的な』学問であり、われわれの神経系を最も有効に使うにはどうすればよいかを説明し訓練するものである。」¹⁶。

この一般意味論は次の3つを前提としている。

- (a) 地図は現地ではない (非同一の原理)。
- (b) 地図は現地のすべてではない (非総称の原理)。
- (c) 地図は自己反射的である (自己反射の原理)。

先ず、第一に、(a)「地図は現地ではない」という「非同一の原理」であるが、井上尚美教授他は、次のように述べている。「「光」と呼ばれるものを見ると、何が起るか考えてみよう。まず、そこにはエネルギー(A)がある。それがわれわれの神経系に反応(B)をひき起こす。この反応について、われわれはある感じ、象、評価といったもの(C)をもつ。この感じ(C)は反応(B)についてのもので、ここまでは非言語的、暗黙的なものである。このあとわれわれは定式化(D)を始める¹⁷。」

ここで同一化の態度をとるならば、(D)は(A)に等しいと考える。しかしながら、非同一の原理では、(D)は(A)ではない。つまり、「話す内容」は「話しているそのもの」ではないということになる¹⁸。

第二に、地図は現地のすべてではないという「地図は現地のすべてではない」という「非総称の原理」であるが、それについて井上尚美教授は、「さらにわれわれが言語で言うことは、どんなに詳細に語っても、語ろうとする現地についてすべてを語りはしない。どんなに詳細に(D)を組み立てても常に(A)の要素が残る¹⁹。」と述べている。

最後の、「地図は自己反射的である」という「自己反射の原理」であるが、それについて井上尚美教授は「第三の前提は、言語でもって言語について語ることができるということで、記号の用い方は自己反射的だということである。」

16 Korzybski (1933, p. xi)。

17 井上尚美他 (1974, p. 25)。

18 井上尚美他 (1974, p. 25)。

19 井上尚美他 (1974, p. 26)。

と述べている²⁰。

先述の税務会計の計算体系としての類型は、一種の分類と考えることができる。

分類について、Hayakawa教授は、次のように述べている。「……図には八個の物がある。これを動物と見よう。四つは四角い頭をしており、さらに、その分類とは別に、四つは巻いた尻尾を、四つは真っ直ぐな尻尾をしている。これらの動物があなたの村を走り廻っているとしよう。初めはあなたにとって大して重要でもないのだからあなたはかれらを無視していた。名をつけようとしなかった。ところが、ある日、小さいほうはあなたの家の穀物を食べてしまったことがわかる。大きいほうは、そういうことはしなかった。そこで自然に区別されるようになり、A・B・C・Dに共通の特性を抽象して、あなたはそれらをゴーズと呼び、E・F・G・Hをギーギと呼ぶことにした。あなたはゴーズは追いはらうが、ギーギは放っておいた。けれど、あなたの近所の人は別の経験をした。四角の頭のは噛みつくが、丸いのは噛み付かない。そこで、B・D・F・Hに共通の特性を抽象し、かれはそれをターバーと呼び、A・C・E・Gをトーボーと呼んだ。ところが近所のもう一人が、巻いた尻尾のは蛇を殺すが、真っ直ぐの尻尾のは殺さないことを発見した。そこでもう一つの共通の特性を抽象して、A・B・E・Fをブーサー、C・D・G・Hをブーサーナと呼んで区別した²¹。」

ここで問題になるのは、名づけのときに、対象となる動物の特性をとらえて抽象化していることである。そして、その理由を突き詰めていくと、一般意味論の前提である、地図は現地ではない（非同一の原理）、（非同一の原理）、「地図は現地のすべてではない」（非総称の原理）、そして「地図は自己反射的である」（自己反射の原理）に起因すると考えられるのである。

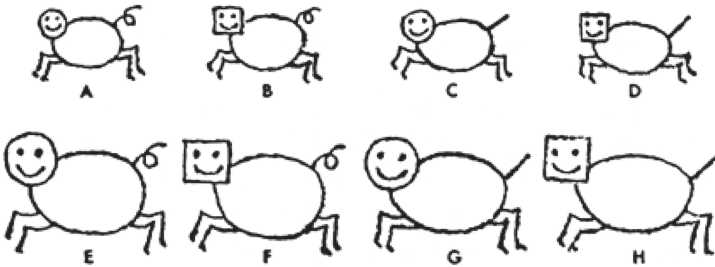
分類や類型をおこなうさいに、重要になるのは、その事象のどの特性に着目するかである。Hayakawa教授は、名づけのところで、実は、対象となる動物の多くの特性の中から、注目すべき特性を選択し、それにもとづいて、分類をしているのである。

このどの特性に着目するかを決めるのが、財務会計や税務会計では報告目的

20 井上尚美他 (1974, p. 26)。

21 Hayakawa (1978, p. 201), 翻訳書 (1985, p. 222)。

図表11 名づけと分類



出所：Hayakawa (1978, p. 201) 翻訳書 (1985, p. 22)

ということになるであろう。

井上良二教授が提示している第一類型では、財務報告の目的は、「損益計算と利害調整」と規定されている。一方、税務会計の税務報告目的であるが、日本におけるトライアングル体制からも推定できるように、たとえ、損益計算でなく益金と損金の計算だとしても、これも「利害調整」をあげることができよう。

それでは、税務会計と財務会計とでその計算体系を別つ要因は何であろうか。そこで、本稿では、さらに、井上良二教授の提示している財務会計の財務報告目的である「損益計算と利害調整」に加えて、「費用収益の対応」をその目的としたのである。一方、税務会計の場合には、財務会計の「費用収益の対応」に対して、「公平性」を提唱しているのである。

それでは、具体的に、どのような点で、両者に違いが生じるのであろうか。

税務会計と財務会計の相違点については、3章の計算構造のところで、①益金算入②益金不算入③損金算入④損金不算入の四つを指摘している。

たとえば、④の損金不算入として、「交際費」を考えた場合、財務会計では、その交際費が収益に貢献しているのであれば、費用収益の対応から、当然、費用として認識して測定される。しかしながら、税務会計では、個人事業主には無制限に損金を認め、中小企業（期末の資本金の額又は出資金の額が1億円以下である等の法人）については、現在、交際費等の額のうち、800万円に該当事業年度の月数を乗じ、これを12で除して計算した金額（以下「定額控除限度額」という。）に達するまでの金額を超える部分の金額が認められ、大企業では、交際費等のうち、飲食その他これに類する行為のために要する費用（専らその法人の役員若しくは従業員又はこれらの親族に対する接待等のために支出

するものを除き、以下「接待飲食費」という。)の50%に相当する金額を超える部分の金額が損金として算入できることになっている。これらは、まさに、税の負担における公平性にもとづいた内容といえよう。

このことから明らかなように、財務会計と税務会計は、利害調整という目的は同じであっても、財務会計が費用収益の対応を中心とする一方、税務会計は、公平性を重視した内容になっている点に両者の相違が生じると考えられるのである。

おわりに

本稿は、井上良二教授によって明らかにされた、財務会計の計算体系について、新しい試みをしたものである。すなわち、日本における財務会計の類型である第一類型に対して、トライアングル体制といわれる会社法、金融商品取引法、税法の中から、税法に注目し、税法に関わる会計として税務会計を想定した場合、いかなる計算体系になるか明らかにしようとした試みである。

財産法と損益法の関係について、まだ、未解決なところがあるものの、財務会計と税務会計とは、利害調整という共通の報告目的がある一方、費用収益対応を重視する財務会計に対して、公平性に着目する税務会計とで、若干の相違点が生じることを明らかにした。

今後は、税務会計に関する財産法と損益法の関係と共に、企業会計である管理会計の計算体系についても考察していきたいと思う。

引用・参考文献

青柳文司『会計理論の基礎知識』中央経済社、1982年。

Hempel, C.G., *Philosophy of Natural Science*, Englewood Cliffs, N.J.: Prentice-Hall, Inc., 1966.

Hayakawa, S.L., *Language in Thought and Action, Fourth Edition*, Jovanovich, Inc, 1978.

大久保忠利訳『思考と行動における言語 第四版』岩波書店、1985年。

飯野利夫『資金的損益貸借対照表の軌跡』国元書房、1979年。

井上尚美・福沢周亮・平栗隆之『一般意味論 言語と適応の理論』河野心理、1974年。

井上良二『会計社会学』中央大学出版部、1984年。

井上良二『財務会計論』税務経理協会，2008年。

井上良二・孔 炳龍・市川紀子・栗原正樹・森良太『財務会計論』税務経理協会，2014年

石黒秀明「租税原則と租税正義に関する一考察」『上武大学ビジネス情報学部紀要』第11巻第1号，2012年，pp. 1-30。

改訂増補版哲学辞典編集委員会『哲学辞典』平凡社，1971年。

孔 炳龍「会計社会学—仮説演繹法について—」『駿河台経済論集』第21巻第1号，2011年，pp. 49-59。

Korzybski, Alfred, *Science and Sanity: An Introduction to Non-Aristottrlian Systems and General Semantics*. Lancaster, Pa.: Science Press Printing Company, 1933.

McDonald, D.L., *Comparative Accounting Theory*, Reading, Massachusetts: Addison-Wesley Publishing Company, 1972.

向 伊知郎『ベーシック国際会計』中央経済社，2016。

Musgrave Richard A.『財政学—理論・制度・政治—』有斐閣，1983年。

Smith, A, *The Wealth of Nations, Books IV-V*, Penguin Books, 1999.

中田信正『税務会計要論 第2版』同文館出版，2015年。

Wagner, R.E.・Buchanan J.M『赤字財政の政治経済学：ケインズの政治的遺産』文真堂，1979年。

Yu, S.C., *The Structure of Accounting Theory*, Gainesvill, Florida: The University Press of Florida, 1976.