

TKC全国会会長 坂本孝司

## 飯塚毅博士の『正規の簿記の諸原則』論

## — その歴史的な位置づけと現代への提言

■とき・平成30年10月19日(金)  
(敬称略)

## はじめに

飯塚毅博士の『正規の簿記の諸原則』は  
全国会運動の理論的支柱である

本年、2018年は、TKC全国会および(株)TKCの創設者であります、飯塚毅博士の生誕百年目に当たります。この百年の節目に、飯塚真玄TKC名誉会長を発起人として「飯塚毅博士生誕百年記念事業」がスタートしました。その一環として、1983年に初版が出版された『正規の簿記の諸原則』が、出版元の森山書店さんのご了解のもと、2018年7月にTKC出版から改訂版第2刷として復刻されました。

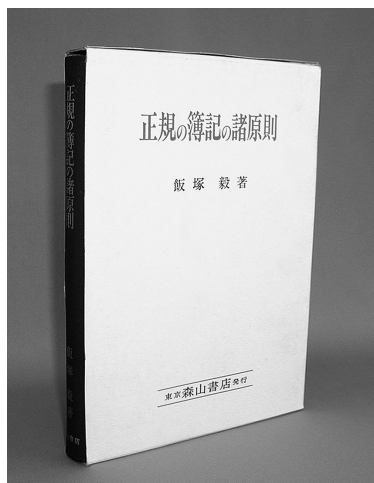
また9月には、6人の執筆陣が研究者・実務家それぞれの立場から、飯塚毅博士の研究業績やその生きざまに焦点を

当てて論究した『飯塚毅博士生誕百年記念論文集』（TKC出版）が発刊されました。執筆陣は、伊藤義一元松蔭大学大学院教授、河崎照行甲南大学名誉教授（TKC全国会最高顧問）、加藤恵一郎TKC全国会副会長、宮田矢八郎TKC顧問（前産業能率大学教授）、松崎堅太郎TKC全国会戦略特別委員、そして私の6人です。

私に与えられた執筆テーマは、「飯塚毅博士の『正規の簿記の諸原則』論——その歴史的な位置づけと現代への提言——」です。本論文の中で私は、飯塚毅博士渾身の労作である『正規の簿記の諸原則』の歴史的価値を検証いたしました。その拙稿のエッセンスを、「飯塚毅博士生誕百年記念」を冠した本日のタックスフォーラムで皆さまにご紹介できることを、大変光栄に思います。

さて飯塚毅博士著『正規の簿記の諸原

則』は、日本会計研究学会の機関誌『會計』に、26回にわたり連載された論文「正規の簿記・帳簿の証拠性」がベースとなつています。この著書において飯塚毅博士は、ドイツ商法および税法等に規定されている「正規の簿記の諸原則」(Grundzüge ordnungsmäßiger Buchführung)の概念について、商法学・税法はもちろん、会計学や経済学、政治学、宗教哲学等にまたがる国内外の大量の文献を渉猟して徹底論究されています。また、それまで唯





◎坂本孝司(さかもと・たかし)氏

昭和53年神戸大学経営学部卒。平成10年東京大学大学院法学政治学研究科博士課程満期退学。23年愛知工業大学大学院経営情報科学研究科博士後期課程修了。博士(経営情報科学)。税理士・米国公認会計士。愛知工業大学経営学部・大学院教授。中小企業庁「中小企業の会計に関する研究会」委員等を歴任。29年1月、TKC全国会会長に就任。主な著書に『会計制度の解明』(中央経済社)など。

一の先例とされていた学説に真つ向から反論するとともに、わが国で初めて、記帳条件と簿記の証拠力(Beweiskraft der Buchführung)との関係性を詳細に論じ、「正規に記帳された帳簿には租税法上、証拠力が付与される」との論理を導き出されました。同時に、記帳条件が明確に規定されているドイツ法制との比較を通じて、わが国商法・税法の欠陥についての指摘・提言をされています。

TKC全国会は、昭和46年(1971年)の結成以来、「租税正義の実現」「職業会計人の職域防衛・運命打開」を目指して、

研鑽と運動とを積み重ねてきた職業会計人集団です。飯塚毅博士の著作は私も折に触れて何度も読み返していますが、この『正規の簿記の諸原則』こそが、長年にわたる全国会運動の理論的支柱となっていることを実感しています。

### 『正規の簿記の諸原則』論を紐解き 「職域防衛・運命打開」運動に活かそう

『正規の簿記の諸原則』初版発行翌年の1984年、飯塚毅博士は、同著によって日本会計研究学会最高峰の賞、太田賞

(現太田・黒澤賞)を受賞されました。この太田賞は「該当者なし」という年もあるほど、厳格で権威ある賞として今も位置づけられている大変名誉ある賞です。本来ならばその受賞作は大きな影響力を持つようになるものですが、『正規の簿記の諸原則』は、長年の間、学界、特に会計学者から冷遇されてきました。

事実、河崎名誉教授も、「1983年の発刊から今日に至るまで、『正規の簿記の諸原則』を論文に引用した学者が何人いるか調べたところ、日本の会計学者は誰一人として引用している人がいなかった」とおっしゃっています。それだけ長年の間、飯塚毅博士の研究成果が無視され続けてきたことにほかなりません。

そこで本日は、飯塚毅博士がその情熱と心血とを注いで研究された『正規の簿記の諸原則』論の意義を、あらためて皆さんと一緒に紐解いていきたいと思います。そして、飯塚毅博士が我々職業会計人をはじめ、学界や政界などの社会に訴えたかったことは何か、また「職業会計人の職域防衛・運命打開」運動に活かすために必要な視点は何か——ということについて、五つの章に分けてお伝えしてまいります。

## 第1章 「正規の簿記の諸原則」研究の意義

「わが国の会計包括概念とは何か」との疑問から「正規の簿記の諸原則」概念に行き着く

まず、『正規の簿記の諸原則』を研究する意義について、一つひとつ確認してまいりましょう。飯塚毅博士著『正規の簿記の諸原則』は、税法・会计学・商法学をはじめとした膨大な文献渉猟によって、ドイツ会計制度の核心に位置する「正規の簿記の諸原則」(Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung: GoB) 概念を徹底解明したものです。このGoB概念は「不確定法概念 (unbestimmter Rechtsbegriff)」とされていますが、日本の会计学でいう「会計包括概念」と言い換えてもよいでしょう。

わが国においても、会計包括概念はさまざまな法に明文化されています。その代表格が商法第19条第1項でして、「商人の会計は、一般に公正妥当と認められる会計の慣行に従うものとする。」と定められています。ここでいう「一般に公正妥当と認められる会計の慣行」こそが、まさに会計包括概念です。

この商法第19条第1項は、個人商人から上場会社まで、すべての商人が守らなければならない規定です。とすると、商人を支援する側の我々職業会計人、つまり税理士もしくは税理士業務に従事する公認会計士は、この「一般に公正妥当と認められる会計の慣行」の護持者であるべきだということになります。

飯塚毅博士はこのような前提に立ったとき、では、わが国の会計包括概念の中心とは一体何なのだ——という疑問を持たれました。その大いなる疑問が、職業上の大問題となって飯塚毅博士の前に立ち塞がったわけです。ところが、当時の日本においては、飯塚毅博士の疑問を解明してくれる方がどこにもいませんでした。そこで飯塚毅博士は、ドイツにその根拠を求めた——ということなのです。

なぜドイツか、といいますと、わが国商法の母法がドイツ商法典(HGB)であるからです。1673年、フランスにおいて世界で初めて国家的な商法典(商事王令)が誕生して以降、同法典とその解説書がドイツをはじめとしたヨーロッパ



パ全土に伝わり、フランコ・ジャーマン法系における商法の体系が確立しました。大陸法とも呼ばれるこの法系では、商法の上に会計制度が成り立っています。ところが、イギリス・アメリカのアングロ・サクソンの国々には、商法典はありません。慣習法(コモン・ロー)を採用し、法律ではなく会計慣行や判例によって商



人の会計をコントロールしているのです。ここに、両法系に基づく会計制度の根本的な違いがあります。

日本の商法第19条第1項に相当する現行ドイツ商法第238条第1項第1文は、1897年から文言が変わっておりません。1897年当時は商法第38条第1項でしたが、記帳義務要件を定めたものです。すなわち、「すべての商人は、帳簿を記帳し、かつ、その帳簿に、自己の商取引および自己の財産の状況を正規の簿記の諸原則 (Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung) に従って明瞭に記帳する義務を負う。」と規定しています。

そうすると、わが国の会計包括概念(「一般に公正妥当と認められる会計の慣行等」とは何か——という問いを説明するには、わが国商法の母法であるドイツ商法を論究し、ドイツにおける会計包括概念「G o B概念」が何を指しているのか、その内包(本質的属性)と外延とを明らかにすればよい、ということが分かります。

## 70年以上にわたり通説となっている 田中博士の「実務慣行白紙委任説」

それではここから、ドイツ会計制度に

おけるG o B概念について、詳しく見てまいりましょう。

ドイツでは、商法、国税通則法、所得税法などの各法源や行政規則が一貫して、「正規の簿記の諸原則 (Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung, G o B)」という単一の用語を使用していることが大きな特徴です。

これに対して、わが国の会計制度は、商法第19条第1項「一般に公正妥当と認められる会計の慣行」概念のもとで、「一般に公正妥当と認められる企業会計の慣行」(会社法第431条)、「一般に公正妥当と認められる企業会計の基準」(財務諸表規則第1条第1項)、「一般に公正妥当と認められる企業会計の基準その他の企業会計の慣行」(会社計算規則第3条)、「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準」(法人税法第22条第4項)など、個々の法源が多様な用語を用いています。

さらに、公益法人法や社会福祉法人法、医療法や信用金庫法など、約70の業法で、「一般に公正妥当と認められる」という言葉の次に、「会計の慣行」「企業会計の慣行」「会計基準」などのさまざまな表現が続いています。私が調べた限りでは、全部で約100種類を超える法律や法規にお

いてこれらの会計包括概念が存在している状況となっています。

なぜこのような事態になっているのか、といいますと、その発端は、今から70年以上前の1944年に、商法学者の田中耕太郎博士(元東京大学法学部教授)が著した『貸借対照表法の論理』(有斐閣、1944年)に求めることができます。

この著書の中で田中耕太郎博士は、ドイツのG o B概念に関して、いわゆる「実務慣行白紙委任説」を主張され、次のように述べられました(同書、36頁)。

「独逸法に於いて商業帳簿の調整に關しGrundsätze ordnungsmäßiger Buchführung即ち「正規の簿記の諸原則」に従う旨を規定している(独商38条独会社法129条)。ところで此の「正規の簿記の諸原則」なるものが果たして何を意味するか甚だ明瞭を欠くのであるが、要するに立法者は企業者間に於いて一般的に慣行せられている実務上の原則なるものが存在しており、法は個々の重要点に關し自ら規定を設ける場合をのぞいて単に白紙の規定を設け、細目を実務上の慣行に委任してゐるものと認めなければならぬ。この

場合に於いては委任を受けた実務の内容は法的性質を有することになるのである。」

今でも通説となっているこの「実務慣行白紙委任説」は、イギリス・アメリカで採用されているコモン・ロー（慣習法）の影響を色濃く受けているとともに、商法上のG o Bを前提としてG o B概念を考察しているといえます。

すなわち、商法に「G o B」という用語を用いた立法趣旨は、企業の規模や種類はさまざまであるから、法律が経営技術の進歩を阻害しないよう、個々の重要点に関する規定（大綱的規定）以外は実務の慣行に細目を委任している——というものです。つまり、細かな規定は法律で示すべきではなく、実務慣行に委ねるべきである、と主張されているわけです。例えば、今でいう企業会計基準や「中小指針」、「中小会計要領」は法律ではありませんね。実務における会計慣行を描写したルールとされ、どのルールで会計処理をすべきか、その適用は企業の判断に委ねられています。そうすると、田中耕太郎博士の主張は一見、的を射ているようにも思えます。

学際性を前提にした「三重構造説」は「税理士業務の法令遵守」が根底にある

しかし、この田中耕太郎博士の「実務慣行白紙委任説」に対して真つ向から反対論を唱えられたのが、飯塚毅博士でした。飯塚毅博士は、G o B概念は商法のみに関係する概念ではないとして、次のような「三重構造説」を唱えられました（飯塚毅『正規の簿記の諸原則（改訂版）』1988年、森山書店、15頁）。

#### 【第1命題】

広義の商人の行うべき簿記に関する基準の歴史的発展性ある集合概念である。

#### 【第2命題】

歴史の流れを一定時点で輪切りにしてその横断面をみれば、その都度、特定の法規範群によって、その限界が明確化されている概念である。

#### 【第3命題】

その形式的な諸要件を充足したときは、その帳簿は、税務官公署に対して証拠力をもつと認められる機能を発揮する概念である。

つまり、G o B概念の本質的属性とは、①歴史的発展性ある集合概念であり、②その都度、特定の法規範群によってその限界が明確化されており、③「形式的なG o B」を充足した帳簿には租税法上証拠力がある——と主張されています。

飯塚毅博士の「三重構造説」が、通説となっていた田中耕太郎博士の「実務慣行白紙委任説」と大きく異なる点は、商法上のG o Bはもちろん、国税通則法やコンピュータ会計法規まで含めた多岐にわたる法源に基づくG o Bを前提としていること。つまり、G o B概念の学際性を前提にしているということです。

皆さん、税理士の実務を思い出してみてください。我々税理士が決算書・申告書を作成するとき、税法はもちろん、国税通則法や商法、会社法などその会社に関係する法令や規則のすべてを前提にして実務にあたるはずですよ。つまり、税理士業務そのものが異なる領域にまたがる職業であるわけです。まさに税理士業務には学際性があることが分かりますね。

飯塚毅博士は、「租税正義の実現」のためにも、すべての関係法令を遵守して税理士業務を行わなければならない——との強烈な使命感が根底にあり、だから

こそ、学際的アプローチによってG o B概念を解明しなければならぬ、と考えられたでしょう。税理士業務に根差した「三重構造説」は、まさに実務家であった飯塚毅博士ならではの視点といえます。

### ドイツの最新コンピュータ会計法でも示された「三重構造説」の正当性

ここまでの議論により、飯塚毅博士の「三重構造説」は、商法や国税通則法、コンピュータ会計法規等、多様な法源を含めた学際性を前提としている、ということが確認できました。

ここで一度、現代に目を転じてみましょう。ドイツでは、現代においてもG o B概念が尊重され、そしてしっかりと根付いていることをご紹介しておきたいと思えます。

その好例が、2014年11月にドイツ連邦財務省が公表したコンピュータ会計法に関する行政規則です。この行政規則は、「電子形態での帳簿、記録および証拠書類の正規の作成と保管ならびにデータアクセスに関する諸原則 (Grundsätze zur ordnungsmäßigen Führung und Aufbewahrung von Büchern, Aufzeichnungen und Unterlagen in

elektronischer Form sowie zum Datenzugriff)」といい、G o B Dと称します。G o B Dは、IT活用による簿記およびその他の記録に関する「正規性の必要条件」を具体化した行政規則であり、2015年1月から施行されています。

2015年4月、DATEV前理事長で現ドイツ産業連盟(BDI)会長を務められているディーター・ケンプ教授(Prof. Dieter Kempf)らが来日され、このG o B Dがドイツ税理士に与えるインパクトについて、詳細な講演をしてくださいました(TKC会報2015年7月特別号「ドイツの最新「コンピュータ会計法」」、坂本孝司監訳)。この講演ではつきりしたのは、飯塚毅博士の「三重構造説」の正当性です。G o B Dに明記してあるG o Bについての記述を見ましょう(次頁)。

例えば、「1. 10. 18 G o Bは、鑑定人の意見表明、商習慣、慣行、慣習法、組織面や技術面の変化などによって変遷することがあり、変化を免れない。」は、若干表現は異なりますが、「三重構造説」の第1命題、「実務慣行白紙委任説」とも一致しているといえます。

「1. 10. 17 G o Bは、特に法律規範や判例によって特徴づけられ、判例や行

政により、その都度、個別に解釈されて適用される不確定法概念である。」は、「三重構造説」の第2命題と呼応しています。これは田中耕太郎博士の「実務慣行白紙委任説」では触れられていません。さらに「1. 6. 11 国税通則法第

158条により、国税通則法第140条から第148条までの規定を満たす租税義務者の簿記および記録は、個々の状況からしてその実質的な正当性(Richtigkeit)に異議をささむ根拠がない限り、課税の基礎となる。」については、「三重構造説」の第3命題と完全に一致していることが分かります。これも、田中耕太郎博士の「実務慣行白紙委任説」では当てはまる部分がありません。

そこで次章からは、「実務慣行白紙委任説」で触れられていなかった「三重構造説」の第2命題・第3命題について詳しく見てまいりましょう。なお、その前提として、これまで見てきたように、G o B概念は学際性のある概念であり、経営学上のG o B、商法上のG o B、租税法上のG o B、財務行政上のG o B(例えばG o B D)などすべての領域を対象とする(「三重構造説」第1命題)ことを出発点といたします。



# 電子形態での帳簿、記録および証拠書類の正規の作成と保管ならびにデータアクセスに関する 諸原則 (GoBD) ※一部抜粋

## 1. 6 簿記と記録の証拠力、財務行政による異議の表明

11 国税通則法第158条により、国税通則法第140条から第148条までの規定を満たす租税義務者の簿記および記録は、個々の状況からしてその実質的な正当性 (Richtigkeit) に異議をほさむ根拠がない限り、課税の基礎となる。

## 1. 10 正規の簿記の諸原則 (GoB)

17 GoBは、特に法律規範や判例によって特徴づけられ、判例や行政により、その都度、個別に解釈されて適用される不確定法概念である。

18 GoBは、鑑定人の意見表明、商習慣、慣行、慣習法、組織面や技術面の変化などによって変遷することがあり、変化を免れない。

19 GoBは、簿記に関わる形式的な要求事項と実質的な要求事項を含んでいる。形式的な要求事項は、特に商人については商法第238条以下から生じ、記帳義務者および記録義務者については国税通則法第145条から第147条までの規定から生じる。帳簿や記録が実質的に正規であるのは、取引がその効果に関して、追跡可能であり、完全網羅的に、正確に、適時にかつ整然と把握されるとともに、連動して記帳ないし処理されているときである (商法第239条第2項、国税通則法第145条、国税通則法第146条第1項を参照)。簿記と記録の証拠力については「1. 6. 11」を参照のこと。

## ドイツ国税通則法 (AO) ※一部抜粋

### 【第145条 簿記と記録に関わる全般的な要求事項】

1. 簿記は、それが専門的知識を有する第三者に対して、相当なる期間内に、取引および企業の状況に関する全容を伝達し得るような性質のものでなければならない。取引は、その発生から終了までを追跡しうるものでなければならない。
2. 記録は、課税のために当該記録が果たすべき目的が達成されるように行う。

### 【第146条 簿記と記録についての秩序規定】

1. 記帳 (Buchungen) およびその他必要な記録は、完全網羅的に、正確に、適時にかつ整然と行う。現金収入および現金支出は、毎日記録するものとする。
3. 記帳およびその他必要な記録は、現行の言語を用いる。ドイツ語以外の言語が用いられているときは、財務官庁は翻訳を要求することができる。略語、数字、アルファベットまたは図形の記号が使用される場合には、その都度、それぞれの意味が明確に確定していなければならない。
4. 記帳または記録は、その当初の内容が確認できないような方法でこれを変更されてはならない。その変更が最初になされたか、またはその後においてはじめてなされたかが不明確であるような性質の変更も行われてはならない。
5. 帳簿 (Bücher) およびその他必要な記録は、その簿記の形式がその際に適用された手続を含めて、正規の簿記の諸原則に合致している限りにおいて、証拠書類の整然としたファイルという形をとることも、またはデータ媒体で行うこともでき、税法のみに従って行われるべき記録においては、適用される方法の許容性は、記録が課税のために果たすべき目的に準じて規定される。データ媒体での帳簿およびその他必要な記録の作成については、そのデータが保存期間中はいつでも利用可能であり、かつ、遅滞なく読取り可能であることが、特に保証されていなければならない。このことは、第147条第6項に定める財務官庁の権限についても該当する。第1項から第4項までの規定は、これを準用する。

### 【第158条 簿記の証拠力】

第140条から第148条までの規定に合致する租税義務者の簿記および記録は、個々の場合の事情により、その実質的な真実性 (Richtigkeit) に異議を唱える原因がない限り、課税の基礎とする。

## 第2章 三重構造説…第2命題の検証

不確定法概念であるG o B概念の検証は、「簿記の正規性の基準」を明らかにすること

まず、「三重構造説」の第2命題をも一度確認しておきましょう。

### 【第2命題】

歴史の流れを一定時点で輪切りにしてその横断面をみれば、その都度、特定の法規範群によって、その限界が明確化されている概念である。

第2命題は、平たく言えば、「G o B概念が一体何を指すのか」ということを示すもの、つまり概念規定の問題です。これによれば、G o B概念とは、法律や判例、あるいは法律の委任による行政規則などによって常に明確にされている概念である、とされています。

先ほど、この第2命題はG o B Dの考え方「1. 10. 17 G o Bは、特に法律規範や判例によって特徴づけられ、判例や行政により、その都度、個別に解釈されて適用される不確定法概念である。」

と一致することを確認しました。とすれば、この第2命題を検証して「簿記の正規性の基準となる一般的なG o B」を具体的に提示することで、わが国の不確定法概念（会計包括概念）である「一般に公正妥当と認められる会計の慣行」概念とは何をいうのか、ということを明らかにできるはずですが。

飯塚毅博士はこの点につき、次のように指摘しています（飯塚毅『正規の簿記の諸原則』1983年、森山書店、4頁）。

「私が怠慢で、かつ、無能なのかも知れませんが、私はまだ、わが国の法人税法第二二条第四項に定められている『一般に公正妥当と認められる会計処理の基準』という概念と、所得税法施行規則第五七条で定められている『正規の簿記の原則』という概念との、有権解釈規定の存在を知りません。もし、万一にも、これが無いとしたなら、大蔵当局は、今重大な失態を侵している、と申せましょう。なぜかならば、それらの有権解釈規定が、全国の企業

会計の品質を担保する性質を持つからであります。」

飯塚毅博士は、わが国の法人税法第22条第4項にいう「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準」とは具体的に何を指すのか、あるいは所得税法施行規則第57条にいう「正規の簿記の原則」とは具体的に何を指すのか、つまり「簿記の正規性の基準」が不明確であり、それによって「簿記の正規性は何をもって担保されるのか」という問題が放置されていると指摘されています。わが国の法制において記帳が「野放し」状態となっていることに対して、大きな警鐘を鳴らされているのです。

ただし、現在においても、記帳の問題に関する議論はあまり深まっておられません。これには、研究者間のスタンスの違いが影響しているといえます。

例えば会計学者は、会計包括概念は資産の評価や認識に関する領域、つまり貸借対照表（年度決算書）作成の領域に限定し、会計帳簿や記帳条件を研究の対象外とする傾向にあります。しかし、そもそもG o B概念は、年度決算書の簿記だけでなく、記帳などの「日常の簿記」（狭



義の簿記) に関する諸原則も含む概念です。つまり「広義の簿記」を対象としていることを忘れてはなりません。

また、例えば法律学者は、成文化されたG o BもG o B概念に含めるとする立場を取るのに対し、会計学者は、成文化されたG o Bはもはや単なる法規範であると主張します。

この傾向はかつてドイツでも同様であったように、ドイツ租税法の權威であるベッカー／リーヴァルト／コッホも、次のように指摘しています (Enno Becker, Alfred Riewald, Karl Koch, *Rechtsabgrenzung mit Nebengesetzen* : Kommentar, Bd. 2, Köln, Heymann, 1965, §48)。

「一般に、G o Bがただ成文法を充填しかつ補充するものである、と解釈される場合には、法律上の規定から明らかになる諸原則はG o B概念に含めない。」

ベッカーは、1919年のライヒ国税通則法 (R A O) を半年で作り上げた、天才的な税法学者です。ベッカーらは国税通則法や商法等に成文化されたG o BもG o B概念に含めるという立場を取っていますが、会計学者は、法律化された

G o Bを除外する立場を取っている——としてその立場の違いを鮮明にしています。

飯塚毅博士がどちらの立場を取っているかといえは、「正規の簿記の諸原則」との概念は、その概念の内包と外延との全てが、実定法化されているものではない」(飯塚(1988)、143頁)との記述からもお分かりいただけると思います。すなわち、第1命題でも指摘されている通り、成文化された個々のG o Bも含める立場を取っているということです。

### 簿記の正規性を決定づける原則には「形式的原則」「実質的原則」の二つがある

しかし、会計学者でありながら、飯塚毅博士と同じく「国税通則法や商法等に成文化されたG o BもすべてG o B概念に含める」との立場を取られたのが、私の恩師でもあります武田隆二博士でした。武田隆二博士は、法律学的アプローチも踏まえて会計学を研究され、次のように述べておられます (武田隆二「ドイツ税法における所得計算原理」神戸大学『国民経済雑誌』106(3)、1962年、72頁)。

### 「正規の簿記の諸原則の内容をなすもの

として形式的原則 (formelle Grundsätze) と実質的原則 (materielle Grundsätze) の二つをあげることができる。

形式的原則とは、記帳の継続性、完全性、正確性とか帳簿には一連の番号が付されなければならないとか、あるいはインクで記入しなければならないといったような簿記の形式に係わるもので、租税基本法 (A O §162) に規定されているものを指す。

正規の簿記の諸原則はかかる形式的規定につきるものではなく、その主たる意味は実質的・法的領域 (materiell-rechtliches Gebiet) に求められるであろう。すなわち、貸借対照表上どのような経済財をどのような価額で評価すべきであるかという問題は、まさに正規の簿記の諸原則を基準とすべきなのである。このような実質的意味をもつ正規の簿記の諸原則によって、利益が決定せられることになる。」

つまり簿記の正規性は、「租税基本法」に規定される形式的原則と、貸借対照表作成の諸原則(経済財の認識方法と評価方法)に基づく実質的原則の両方を満たして初めて担保される、ということなのです。

ちなみに「租税基本法」とは、RAOのことです。TKCシステムは、一連番号の設定を求めているたり遡及修正を禁止したりしていますが、これらはすべてRAOに規定されていた正規の簿記の形式的原則を満たすために設定されたものです。飯塚毅博士は、日本の法律には簿記の正規性を担保する形式的原則が明記されていないから、ドイツやフランスの商法・税法等の条文をすべて取り寄せて、それらの法律を充足するようなTKCシステムを作り上げたということなのです。

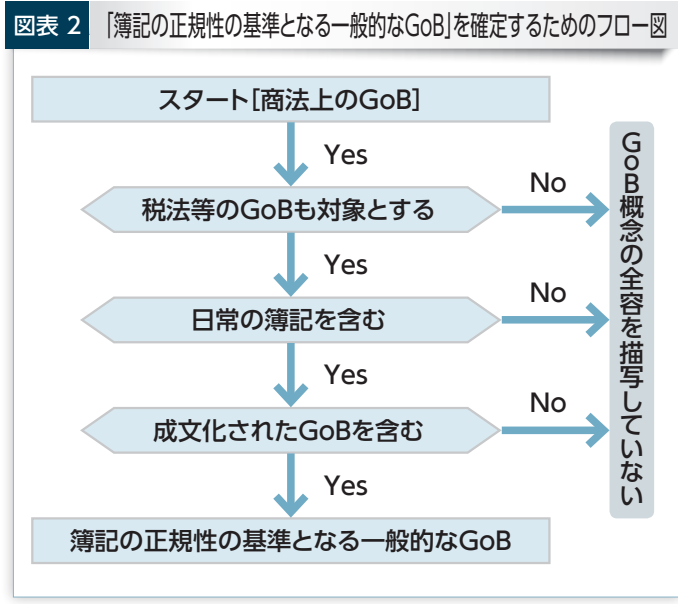
これらの考え方を総合して、「簿記の正規性」の基準となる一般的なGoBの概念を図表1にまとめてみましたのでもう一度確認してみましょう(下)。

まず、「簿記」には二つあり、「日常の簿記」と「年度決算書(貸借対照表)」作成の二つの領域を含みます。そしてGoBには「形式的原則」と「実質的原則」の二つの原則があり、形式的原則というのは、記帳は連続すべきであるとか、遡及修正を禁止するとかいった、形式的なものに関する原則です。実質的原則というのは、時価評価なのか取得原価評価なのかといった、資産の評価と認識に関する原則を指します。さらに細かくして、

**図表1 「簿記の正規性」の基準となる一般的なGoB**

簿記	GoB	形式的なGoB		実質的なGoB	
		成文化されている	成文化されていない	成文化されている	成文化されていない
広義の簿記	日常の簿記 (狭義の簿記)	①	②	③	④
	年度決算書 (貸借対照表)	⑤	⑥	⑦	⑧

引用出所:坂本孝司『会計制度の解明』中央経済社、2011年、162頁の図表5-6  
\*①から⑧には、商法、国税通則法、所得税法等関連規定におけるGoBを含む。



「成文化されているか否か」で区切ることもできます。つまり、商法や税法等にGoBが明記されているか否か、ということですね。このようにGoB概念は図表1の①〜⑧、全部で八つの構成要素が含まれるといえます。

考え方の順番としては、図表2のように、基本法である「商法上のGoB」を出発点として、「税法等のGoBも対象とする」か否か、次に「日常の簿記(記帳問題)を含む」か否か、そして、「成文

化されたGoBを含む」か否か——という三つの分岐点を経ることとなります。そうして初めて、その理論はGoB概念の全容を描写しているといえます。

**ドイツ商法典・国税通則法には「簿記の正規性」が成文化されている**

では、図表1「簿記の正規性」の基準となる一般的なGoBの①〜⑧の構成要素に基づいて、ドイツの法制度にお

図表 3 「日常の簿記(狭義の簿記)」の領域で成文化されている原則

簿記	GoB		形式的なGoB		実質的なGoB	
			成文化されている(図表1の①)		成文化されている(図表1の③)	
		HGB	AO		HGB	AO
日常の簿記 (狭義の簿記)	明瞭性	238(1)	-	真实性	239(2)	146(1)
	一目瞭然性	238(1)	145(1)	完全性	239(2)	146(1)
	再検査可能性	238(1)	145(1)			
	完全網羅的な記帳	239(2)	146(1)			
	正確な記帳	239(2)	146(1)			
	適時の記帳	239(2)	146(1)			
	正規の現金記帳	-	146(1)			
	整然とした記帳	239(2)	146(1)			
	用語の限定	239(1)	146(3)			
	記帳の不可変性	239(3)	146(4)			
	証憑原則	257	147(1)			
	勘定真实性	-	154			
	保存義務	261	147			

けるGoB概念をあらためて概観してみましよう。商法典と国税通則法に成文化されたものを調べて記載してみました(図表3・図表4)。「HGB」とは商法典、「AO」とは国税通則法を指します。

まず、「日常の簿記」の領域、つまり記帳の領域(図表1の①③)について見てみましょう(図表3)。「形式的なGoB」

のうち「明瞭性」「一目瞭然性」といったことをはじめ、13もの記帳条件が成文化されていることが分かります。「再検査可能性」とは、証憑から決算書まで、あるいは決算書から証憑まで、ずっとドリルアップ/ドリルダウンで追えることを指します。「正確な記帳」「適時の記帳」「正規の現金記帳」「整然とした記帳」と

いった、ある種当たり前のこともすべて法律に明記されているのです。

4行目に「完全網羅的な記帳」とありますね。「完全網羅的」というのは「vollständig」というドイツ語なんです。かつて飯塚毅博士のもとで政経研運動をしていた頃のことか思い出されます。ある時、与党の有力国会議員の方々を前

図表 4 「年度決算書(貸借対照表)」の領域で成文化されている原則

簿記	GoB		形式的なGoB		実質的なGoB	
			成文化されている(図表1の⑤)		成文化されている(図表1の⑦)	
		HGB	AO		HGB	AO
年度決算書 (貸借対照表)	一目瞭然性	238(1)	145(1)	真实性	239(2)	146(1)
	再検査可能性	238(1)	145(1)	完全性	239(2)	146(1)
	独語・ユーロの使用	244	-	貸借対照表継続性	252(1)①	-
	適時の作成	243(3)	-	企業活動の継続性	252(1)②	-
	表示形式の継続性	243(1)	-	基準日基準	252(1)③	-
	明瞭性・一目瞭然性	243(2)	-	個別評価	252(1)③	-
	署名	245	-	慎重性	252(1)④	-
	総額主義	246(2)	-	実現主義	252(1)④	-
	営業年度の期間	240(2)	-	不均衡主義	252(1)④	-
				価値明確化	252(1)④	-
				期間的な区分	252(1)⑤	-
				方法の継続性	252(1)⑥	-
				取得原価主義	253	-



にして意見を述べる機会があり、その時に私は、「ドイツでは、適時・正確・整然明瞭・完全な記帳」と言ってしまったんです。そうしたら飯塚毅博士から、すかさず「vollständigは、『完全網羅的』という意味だよ、君」と叱られたことがありました。「完全」では甘い。「完全網羅的」だから、一つも漏らしてはいけないという意味になるのだと。訳語の一つにも確固たる意思を反映されているのです。

では次に「年度決算書（貸借対照表）」の領域（図表1の⑤⑦）で成文化されている原則を確認してみます（図表4）。通常、「決算書作成基準は会計慣行であるから、成文化はできない」と会計学者は考えるものですが、図表4の「実質的なGoB」を見てみてください。「真実性」「完全性」が明記されています。これは当然ですね。「貸借対照表継続性」とは、前年度の決算残高を翌期の期首残高に引き継ぐことを求めているものです。それから「企業活動の継続性」とは、ゴーイングコンサーンを前提にすること。これは会計公準です。「基準日基準」とは、事業年度は長くても1年間にすべきであるという定めですが、すべて当たり前のことだと思われませんか。

このようにドイツでは、その「当たり前」をきっちり法律に盛り込んでいるのが特筆すべき点です。これだけ細かく記帳と決算書作成の条件が法制化されていれば、事業者の記帳態度も真摯なものであり、かつそれを支援するドイツ職業会計人の社会的地位も自ずと高くなっているであろうことが、容易に推察できるのではないのでしょうか。

### 「実務慣行白紙委任説」「三重構造説」は互いに否定し合う関係ではない

ここで、「簿記の正規性の基準となる一般的なGoB」とリンクさせながら、田中耕太郎博士の「実務慣行白紙委任説」と、飯塚毅博士の「三重構造説」とを、もう一度検証していきたいと思えます。図表5（次頁）にまとめましたのでご覧ください。

形式的かつ狭義の簿記（日常の簿記）に関するGoB（図表1の①②）は、「三重構造説」の第2命題に該当します。ドイツの事例を見ても、成文化されている項目がたくさんありましたね。ただし、実質的かつ貸借対照表（年度決算書）作成に関するGoB（図表1の⑦⑧）に関しては、会計の認識測定の領域ですから、成文化

ではなく実務慣行（現代的には種々の会計基準を含む）に委ねるといって「実務慣行白紙委任説」に説得力があるといえます。

ヘーゲルの弁証法が説くところによれば、ある命題（テーゼ）が打ち立てられると、それを真つ向から否定する反対命題（アンチテーゼ）が出現し、最後には二つがアウフヘーベン（aufheben：止揚）され、それらを統合した命題（ジンテーゼ）に至るとされています。

この理論をGoB概念の論争に当てはめれば、まず、田中耕太郎博士がテーゼとして「実務慣行白紙委任説」を打ち立て、その後、飯塚毅博士が真つ向から否定する「三重構造説」をアンチテーゼとして示しました。そして、両説を止揚し統合したジンテーゼを示すならば、両説は互いに否定し合う関係ではない、ということが導き出されます。

すなわち、GoB概念には法規規範化するべき領域（形式的かつ狭義のGoB）と、会計基準を含む実務慣行に委ねるべき領域（実質的かつ貸借対照表作成に関するGoB）との二つが存在する。そしてこの見解を裏づけるのが、ドイツ連邦財務省によるGoBDの見解である――。これが私の導き出した現代解釈です。

図表 5 GoBD・三重構造説・実務慣行白紙委任説におけるGoB概念の対比

	GoBD	三重構造説	実務慣行白紙委任説
正規の簿記の諸原則：GoB	<b>GoBD(1.10.18)</b> GoBは、鑑定人の意見表明、商習慣、慣行、慣習法、組織面や技術面の変化などによって変遷することがあり、変化を免れない。	<b>第1命題</b> 広義の商人の行うべき簿記に関する基準の歴史的発展性ある集合概念である。	法は個々の重要点に関し自ら規定を設ける場合をのぞいて単に白紙的規定を設け、細目を実務上の慣行に委任している。
	<b>GoBD(1.10.17)</b> GoBは、特に法律規範や判例によって特徴づけられ、判例や行政により、その都度、個別に解釈されて適用される不確定法概念である。	<b>第2命題</b> 歴史の流れを一定時点で輪切りにしてその横断面をみれば、その都度、特定の法規範群によって、その限界が明確化されている概念である。 各法源が固有する特定の社会的規範形成への要請を担って、実定法として登場している。	
	<b>GoBD(1.6.11)</b> 国税通則法第158条により、国税通則法第140条から第148条までの規定を満たす租税義務者の簿記および記録は、個々の状況からしてその実質的な正当性(Richtigkeit)に異議をささむ根拠がない限り、課税の基礎となる。	<b>第3命題</b> その形式的な諸要件を充足したときは、その帳簿は、税務官公署に対して証拠力をもつと認められる機能を発揮する概念である。	
形式的なGoB			
実質的なGoB			法は個々の重要点に関し自ら規定を設ける場合をのぞいて単に白紙的規定を設け、細目を実務上の慣行に委任している。

### 第3章 三重構造説…第3命題の検証

#### 決算書の信頼性を「入口」で担保する 会計帳簿の証拠性の概念

「三重構造説」において最も重要なのは、「正規の簿記の諸原則」と租税法上の「簿記の証拠力」との関係性を明示している

第3命題といえましよう。  
 なぜなら、「簿記の証拠力」の法的構造を読み解くことは、①「簿記の証拠力」は納税者の正当な権利を確保すること、②同時に「会計帳簿および決算書の信頼性」確保の仕組みを解明すること——と

直結しているからです。「三重構造説」の第3命題は、次の通りです。

#### 【第3命題】

その形式的な諸要件を充足したときは、その帳簿は、税務官公署に対して証拠力をもつと認められる機能を発揮する概念である。

つまり、第2命題の検証で確認した「形式的なGoB」に基づいている帳簿であれば、その帳簿には正規性があり、かつ証拠性が付与されるというロジックです。飯塚毅博士は、これに関連して、次のように指摘しています（飯塚（1988）5—6頁）。

「日本では、法人税法第130条、所得税法第155条が、旧RAOの第208条、新AOの第158条と同一趣旨の条文となっており、青色申告書を適法に出している法人・個人の申告所得額について、更正処分をする場合には「帳簿書類を調査し……金額の計算に誤りがあると認められる場合に限り、これを行うことができる」との明文規定がある。これを日本の行政、学

界、及び実務家の多くの方々は、更正処分制限に関する技術的な条項又は特典だとしてしか理解しておられないのである。だがそれは誤りであると思われる。条又は蔽として眼前に実在するのであるが、これを会計帳簿の「証拠性」または「証拠能力」ないしは「証拠価値」を意味するものだ、とまでは理解しておられない。」

飯塚毅博士は、ドイツ国税通則法第158条とわが国の青色申告制度規定（法人税法第130条・所得税法第155条）を同様の趣旨をもつ規定として、いずれも「簿記の証拠力を認めた条文である」と読み解きました。

ところが現在に至るまで、租税法上の「簿記の証拠力」に関する研究は進展していません。その理由を飯塚毅博士は次のように考察しています（飯塚（1988）7頁、286頁）。

「筆者が、帳簿の証拠性について、重大な関心を向けたのは、日独両国共に、蔽として、眼前に帳簿の証拠性を認めた条文をもち、従って、その基盤をなす『記帳条件の法定』現象が両国

に実在しているにも拘わらず、各界の方々が、米国の租税判例、内国歳入法及び米国会計学の影響からなのか、誤解に基づく「帳簿観」を抱いてしまった点にある。」

「この会計における適時性の原則と会計帳簿の証拠性の観念こそは、ドイツ法における正規の簿記の諸原則の突出した特徴なのであり、コモン・ローの国では考えられない原則なのである。」

コモン・ロー（慣習法）を採用しているアングロ・サクソン諸国は、商法典が存在しないことも関係してか、「帳簿の証拠性」という概念はなく、公認会計士監査によって決算書の信頼性を担保しています。いわば、「出口面」で信頼性を保証する仕組みとなっています。

ところが、商法典の上に会計制度が成り立つフランス・ジャーマン法（大陸法系）に属するフランス、ドイツ、そしてわが国日本などにおいては、「入口面」での簿記の正規性を重視しています。すなわち、「入口面」で適時・正確等の記帳をしつかりせしめることで、「出口面」の決算書の証拠力を高めているということです。しかし、この点に気づかない

人が各界に多い。それは残念ながら現在でも変わらないままとなっています。

### 適時・正確に記帳された帳簿には強力な「法律上の推定」規定が働く

飯塚毅博士はただし、どの程度証明力があるか、という「簿記の証明力」に関する法的構造までは言及されていません。そこで、もう少し踏み込んだ検証を試みたいと思います。

現行1977年国税通則法（AO）第158条の先駆けであり、「簿記の証拠力」をドイツで初めて規定した1919年ライヒ国税通則法（RAO）第208条を確認しておきましょう。

#### ■ライヒ国税通則法第208条

第162条および第163条の規定に合致する帳簿および記録は、それ自体正規の記帳（ordnungsmäßige Führung）の推定があり、事情に基づいてその実質的な真実性（Richtigkeit）に異議を唱える原因がない場合には、課税の基礎とされる。

このRAOを策定したのは、先ほど第





2章でも触れましたエンノー・ベッカーです。ベッカーは、始めは「表見証明」の立場から、「連続して、完全網羅的に、かつ正確に」記帳された帳簿は正規であると推測できる——として、「簿記の証拠力」を位置づけられました。「表見証明」とは、平たく言えば経験則ですね。

ところが1956年頃から、R A O第208条の規定を「法律上の推定」として位置づける見解が登場しました。そしてR A O第208条第1項第1文をそのまま引き継いだ現行1977年A O第158条の規定に関しても、「法律上の推定」として位置づけられています。「表見証明」と「法律上の推定」の位置づけにだけ違いがあるかといえますと、その対比を図表6（下）にまとめてみました。「法律上の推定」がいかに強い拘束力を持っているか、お分かりいただけることでしょう。例えば、「法律上の推定」においては、立法者が取り除かない限り、行政および裁判所を拘束する

こととされています。また証明の程度も大変高く、推定事実の完全な証明とされている。そして、推定効の除去（推定された事実の否定）をするには、「推定の前提事実に対する反証」あるいは「推定事実に対する『反対事実の証明』」をしなければなりません。さらに、事実を推定するのは裁判官ではなく、法律であり、認定された推定事実は、証明なしに裁判の基礎とされることとなっています。

このようにかなり高い「簿記の証拠力」を認めたA O第158条と、同様の規定となっているわが国の青色申告制度規定（法人税法第130条・所得税法第155条）も、「簿記の証拠力」についてはかなり高い証明度を有しているといえます。

税務の場面を当てはめて考えてみましょう。フロー図をご覧ください（次頁図表7）。納税者は、形式的に正規な簿記に基づく（形式的な記帳条件を充足している）税務申告書を税務当局に提出します。そうしますと、自動的に「実質的に正規な簿記」との推定規定が働くということなのです。

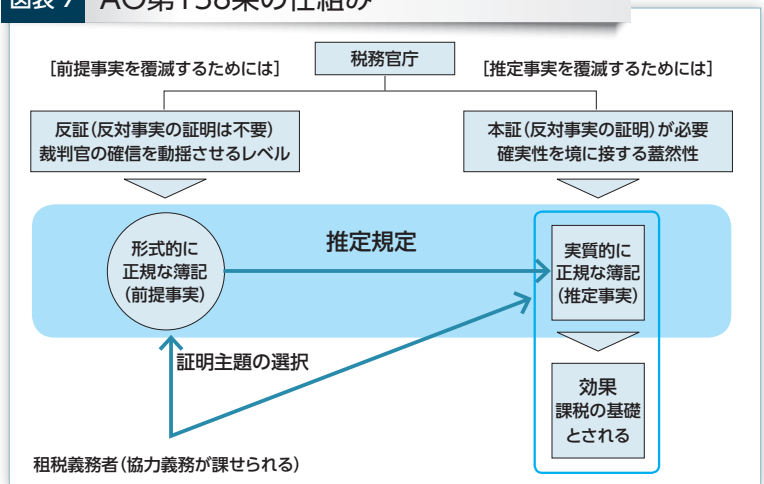
これは、例えば税務調査があつて税務署側が否認したい場合、納税者側が「毎日、適時・正確かつ、青色申告規定に沿つて帳簿を書いていますので、『法律上

の推定』規定が働きます。否認するための明確な証拠はありますか」と、堂々と主張することができるということです。税務当局は、推定事実を覆すためには、本証（反対事実の証明）をしなければなりません。反対事実の証明というのは、例えば、「反面調査で別の取引があることが分かりましたが、帳簿に載っていませんね」というくらいの、明確な外部証拠

図表6 表見証明と「法律上の推定」との対比

	表見証明	法律上の推定
行政および裁判所を拘束するか	経験則であるため、拘束しない。裁判所は、経験則を否認することがあり得る。	法律で規定されているため、拘束する。立法者が取り除かない限り、拘束する。
証明の程度	蓋然性の証明に過ぎない。	推定事実の完全な証明である。
推定効の除去	反証によって覆すことができ、「反対事実の証明」までは必要がない。	推定の前提事実に対する反証、推定事実に対する「反対事実の証明」は許される。
効果	事実を推定するのは裁判官である。	事実を推定するのは裁判官ではなく、法律である。推定事実は、証明なしに裁判の基礎とされる。

図表7 AO第158条の仕組み



を提示しないと否定できないということなんです。

このように、適時・正確かつ、青色申告規定に沿った記帳を行っている納税者は、明確に法律に守られているのです。だからこそ、「簿記の証拠力」は「納税者の正当な権利の確保」と直結しているといえるのです。

さらに言えば、「簿記の証拠力」は会

計帳簿および決算書の信頼性にも連動します。すでに確認した通り、ドイツでは、商法および国税通則法に規定された「形式的に正規な簿記」に高い証拠力を与えています。「簿記の証拠力」とは、表現

## 第4章 学際研究の重要性

### 他の専門領域の知見を集約・統合する「学際的アプローチ」の重要性

私は第一章で、「税理士業務は学際的である」ことに触れました。我々税理士は、中小企業支援の場面で法人税法だけでなく商法、会社法の計算規定、「中小会計要領」ないし「中小指針」といった会計原則も考慮しながら実務に当たっています。さまざまなジャンルの学問のお知恵を拝借しているわけですね。

しかも、わが国ではいま、「あるべき中小企業金融」「あるべき中小企業会計」とはどのようなものを議論するともに、「中小企業の決算書の信頼性確保」の仕組みをいかに整備するかが喫緊の課題となっています。これらの課題は、会計学、商法学、税法学、税務会計論、金

を変えれば、会計帳簿および決算書の信頼性のことです。つまり、形式的に正規な簿記は、信頼性の高い会計帳簿および決算書の基礎となっている——ということとをあらためて強調しておきます。

融論、監査論などに関連するテーマであり、また、経済産業省、中小企業庁、金融庁、国税庁にも関係する、省庁横断的なテーマでもあります。眼前の課題を解決していくには、各専門家が自身の専門領域だけを突き詰めていく、という従来のアプローチでは限界があるといえますよう。

そこでここからは、飯塚毅博士の『正規の簿記の諸原則』でも強調されていた「学際研究の重要性」について述べていきたいと思えます。そもそも「学際研究」とは、単一の専門分野で扱うには広範すぎる、もしくは複雑すぎるテーマを研究する際に、他の専門領域の知見を集めて統合するプロセスをいいます。

飯塚毅博士の『正規の簿記の諸原則』は、これまで見てきたように、会計学、商法

学、税法等を網羅してドイツのG o B概念を徹底論究したものです。つまり同書は、日本の会計領域初の本格的な学際研究の専門書でもあるのです。飯塚毅博士は、次のように振り返っておられます(飯塚(1988) 48頁、同所収「自序」2―3頁)。

「わが国の関係学者の中で、ドイツにおける正規の簿記の諸原則に関して存在する、具体的な実定法規範の**実在性**とその**多角性**とを、指摘して論述する学者が殆ど皆無であった」

「税法が、会計学、経営学、簿記学、商法学は勿論、行政法学、国家学や法哲学までも及ぶ、驚くほど学際的である点に、時には嘆息を禁じえないものがあった。」

「時には嘆息を禁じえないものがあった」と回顧されるほど、大変なご苦労のもとで学際研究が進められた『正規の簿記の諸原則』ですが、ドイツ語版が翻訳されたとき、D A T E V 創業者のハインツ・セビガー博士(Dr. Heinz Sebiger)が序文を書かれました。そこには次のような記述があります(飯塚(1988) 所収「ドイツ語版への序文」1頁)。

「簿記の問題は、飯塚氏にとって単なる一つの問題というのではなく、日常業務の重要な事象なのである。私がこう断言する背景は、飯塚氏が内外の指導的学者の『正規の簿記の諸原則』に関する重要な学説や、記帳義務に係る様々な法規定を取り上げ、分析していることから明白である。」

初期のT K C システムの設計をしたのは、飯塚毅博士です。学際的な研究をしないと、税法や商法をはじめとした関係法令に完全準拠したシステムは作れません。飯塚毅博士にとつて、まさにG o B概念の解明は、セビガー博士のいう「日常業務の重要な事象」だったのです。

こうした研究成果に対して、会計学の権威であった黒澤清博士は、次のような評価を与えています(飯塚(1988) 所収、黒澤清「すいせんの言葉」3頁)。

「本書は、正規の簿記、帳簿の証拠性ならびに正規の簿記の諸原則を、正面から本格的に論究したわが国最初の文献であり、学問的価値はきわめて高い。『正規の簿記の諸原則』における簿記とは、単に簿記一般を技術的に指

しているにとどまるものではない。正規の簿記の諸原則は、飯塚説にしたがえば、三重構造をもつ集合概念であつて、これを規定する商法、税法等の関係法条は、歴史的発展過程をたどつて展開しつつある会計帳簿の証拠力に関する根拠法規である。」

しかしながら、それ以降、飯塚毅博士に続いて会計学・簿記学・商法学・税法などの領域を網羅した会計領域の学際研究を行う研究者は、一部の例外を除いて現れていません。これには、わが国の研究者の「態度」が深く関係しているといえます。会計学者である黒澤清博士は、「ご自身が田中耕太郎博士の「実務慣行白紙委任説」を批判しなかつた理由を、次のように振り返っておられます(同「すいせんの言葉」2頁)。

「法学者でない私が、あえて法学者を批判することは、専門領域を異にするものとしてはさし控えるのがアカデミシヤンの当然の態度であると考えたからにすぎない。」

つまり、わが国においては、「他の研



究領域に手を出してはいけない」というのが学界の暗黙の了解となってきたのです。

**税法学・税務会計論は隣接する  
商法学・会計学を基盤に成り立っている**

さらに言えば、わが国の会計領域における税法学・会計学・商法学研究の「一般的な傾向」も大きく関係しているといえます。少し刺激的な表現を採れば、会計学と商法学とは互いに意識し対抗しますが、税法学との関係においては、いずれも無視します。一方で税法学は、商法学と会計学の両方を意識する——という傾向にあります。わが国は、確定決算主義の下、商法に基づいて作成された決算書を基に税務申告書が計算されています。また会計が分からなかったら税法も使えませんので、税法学は商法学・会計学の両方のエッセンスを必要とします。

ところが、会計学と商法学は、税法学を単なる「手続法」とみなして射程外とする傾向が強くなっている。こうした学問領域の関係性は、アカデミズムのみならず、産業界にも大きな影響を及ぼしていることを忘れてはなりません。実際、会計学の学問提供エリアは、会計監査業

務を行う公認会計士あるいは監査法人に限られています。また法学の学問提供エリアは法曹界、つまり弁護士に限っているために、税理士という職業像がアカデミズムの中に醸成されていない状態が続いてしまっています。

それゆえに、大学の教授陣も学生たちに対して、「会計学を勉強したのなら公認会計士試験を受けなさい」「法学を活かすなら、弁護士にならなさい」という指導をするわけです。いかに税理士業務に多面性があり、学際性があって魅力的なのかを、会計学・商法学の教授陣にも訴えていくべきだと考えています。

このような中、会計学者でありながら、学際領域である税務会計論の権威として学際研究の必要性を主張された数少ない研究者が、私の恩師でもある武田隆二博士でした。武田隆二博士の『所得会計の理論』（同文館出版、1970年）は、日本で初めて、ドイツの学説を通じて税務会計論を確立した名著です。また第17版まで至った『法人税法精説』（森山書店）は、長く税務会計論の権威書として位置づけられてきました。武田隆二博士は、「会計領域における学際研究」（神戸大学『国民経済雑誌』1979年所収）と題する論文の

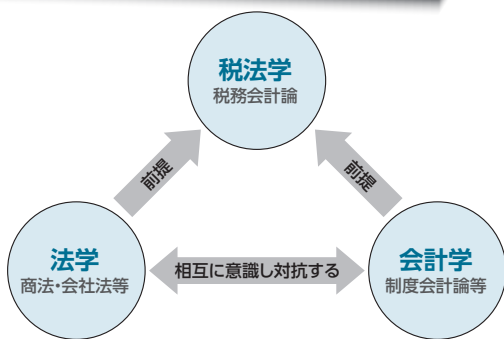
中で、税法学の隣接科学である税務会計論について次のように述べておられます。

「会計学の領域のなかでの境界科学として成立した『税務会計』はいわば学際研究の所産であったといってもよい。もっとも学際研究によって生み出されたというよりは、かかる専門領域の成立基盤が先にあって、それを体系づけるために成立した研究領域であるといってもよいのではないかと思う。」

こうした見解のもと、私としては、税法学ないし税務会計論は、法学全般（特に商法・会社法）、会計学（特に制度会計論等）

を基盤にして成り立っており、両方の学識と見識をもつて当たるべき研究領域と考えています（図表8）。  
ありがたいことに、武田隆二博士の教えを受け継ぐ

図表8 税法学・税務会計論の学際性



河崎照行甲南大学名誉教授は、実務家集団であるTKC全国会の最高顧問に就任され、そして公益財団法人租税資料館の代表理事もお務めです。日本を代表する会計学者でありながら、租税の分野まで含めてご指導いただけることは非常に稀有なことです。さらに河崎照行名誉教授

## 第5章 自我忘却的客観性を保持し、先学を越えよ

「法の社会形成力」を重く見て

「法の空白」を二つずつ埋めていこう

まとめとなりますが、『正規の簿記の諸原則』で飯塚毅博士が私たちに伝えたかったメッセージは、次の3点に凝縮できるといえるでしょう。

- ①学際研究、とりわけ会計学・商法学・税法学を網羅した学際研究の必要性
- ②先学を越えよ
- ③法の社会形成力を重く見よ

①は第4章で詳しく確認した通りです。これは中小企業を支える我々職業会計人が日常業務を行う上でも意識すべきことといえます。そして②に関しては、次のような強烈なメッセージを送られています

は、2013年2月に、世界で初めて中小企業を研究対象とする「中小企業会計学」を立ち上げられました。現在約250名を擁する学会となっており、中小企業研究を行う若き研究者が増えているそうです。中小企業会計におけるさらなる学際研究の発展を期待しているところです。

す（飯塚（1988）297頁）。

「日本の学者諸公は、著名な大学教授の学説は疑われない、という一般的傾向を持っているようで、それが災いしてか、残念ながら、これまでにわが国には、田中説に反論する学者は出なかったものであった。わが恩師中村常治郎教授が筆者に「これはきみ、わが国の学界の大事件だよ。誰も君の理論に反駁できる者はいないな」といわれたのは、ある意味で、わが国の学者諸公が落ち入っていた欠陥の存在を指摘された言葉だったのである。」

飯塚毅博士は、どんなに立派な研究者

の研究成果であっても、先学の教えを吸収・消化し、さらにそれを乗り越えることが学問を進展させ、かつ学恩を感謝したことになる——との信念を持っておられました。それは、次のような背景に抛ります（飯塚（1988）所収「自序」2頁）。

「筆者は、この研究論文中で、日本といわず、欧米といわず、不遜にも、百名を超える学者の諸説に反論を加えた。それは、ベルリン大学の法哲学教授グスタフ・ラートブルッフが、「人は自我忘却的客観性を通して人格となる」といった言葉に触発された結果に他ならない。」

飯塚毅博士が説かれた「自我忘却的客観性」とは、平たく言えば、人間観の探求および学問における最も根底的なるものへの正しい理解——を指します。そうした人格を得た者は、互いの専門領域を侵さないとか、著名な大学教授の学説は疑われないとかの態度はとらないはずだと。これらは研究者に向けた言葉ではありませんが、我々職業会計人にも大変な示唆を与えてくれます。

この中で私は、飯塚毅博士が最も強調したかったメッセージは、③だと考えて

います。事実、本論文は次の記述で終えられています（飯塚（1988）313頁）。

「日本の学者諸公が考えておられる西ドイツ法の『正規の簿記の諸原則』が、いかに具体的で多面性をもった大変な原則であるかとの理解と、今後の日本商法の在り方について、どの方向を辿るべきかについての、筆者の管見とは理解頂けたものと思う。筆者の祈るところは、法を静態的に解釈してゆくだけに止まらず、法の社会形成力(Sozialgestaltungsmacht)を重く見て、多くの識者が、その点に眼先を注いで生きて欲しい、ということである。」

平成17年（2005年）、商法第19条・会社法第432条第1項に「記帳の適時性と正確性」がわが国で初めて規定されました。しかし、いまだ税法には、適時性や正確性、さらに記帳の不可変性（記帳の適時的な変更・修正・加除の履歴を残すこと）などの記帳条件が明記されておりません。わが国の法制度は未整備の状態が続いています。つまり、ドイツとは異なり、先に示した「『簿記の正規性』の基準となる一般的なG o B」の構成要素に

空白が多いままとなっています。

そうした中、2012年に策定・公表された「中小会計要領」は、「中小指針」とともに、わが国会計包括概念である「一般に公正妥当と認められる企業会計の慣行」（会社法第431条）および「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準」（法人税法第22条第4項）を構成します。

特に「中小会計要領」は、「総論」の「8. 記帳の重要性」において、「経営者が自社の経営状況を適切に把握するために記帳が重要である。記帳は、すべての取引につき、正規の簿記の原則に従って行い、適時に、整然かつ明瞭に、正確かつ網羅的に会計帳簿を作成しなければならない。」と定め、「適切な記帳」を重視しています。これは、「簿記の正規性」の基準となる一般的なG o B」の、「日常の簿記」（図表1の①②）の部分を充足するものです。

我々はいまこそ、『正規の簿記の諸原則』論の一層の理解を深め、「法の社会形成力を重く見よ」という飯塚毅博士の教えを重く受け止めなければなりません。そして、「簿記の正規性」の基準となる一般的なG o B」の構成要素の空白を一つずつ埋めていくことが求められています。

す。いまこそ、記帳の不可変性をはじめとした記帳条件の成文化を含め、中小企業の決算書の信頼性確保、中小企業金融における会計の役割の明確化といった国家的課題に取り組んでいきましょう。これらは「職業会計人の職域防衛・運命打開」に直結する問題でもあるのですから。

## おわりに

**飯塚毅博士を「世界の校長」とするかは  
職業会計人一人ひとりの覚悟次第**

飯塚毅博士はある人から「将来、あなたは世界の校長先生になる」と言われたそうです。残念ながら、「世界の校長先生」になる前に飯塚毅博士はお亡くなりになりました。それでも、飯塚毅博士の理論や想いを真摯に受け止め、あるべき社会制度や職業会計人が果たすべき役割を追求していけば、飯塚毅博士が目指した世界を作ることができると思っています。飯塚毅博士を「世界の校長先生」にするか否か――。それは後に続く我々職業会計人一人ひとりの覚悟にあるのです。

（構成／TKC出版 篠原いづみ）