

異なる資本維持概念に起因する 法人税等の会計処理

齋 藤 真 哉

I 問題の所在

法人税を始め、利益（所得）の額を課税標準とする税金（以下、法人税等）の会計処理については、今日の制度会計では、税効果会計が適用されている。税効果会計とは、その支払時期に関わらず、期間利益に係る法人税等の額を費用（損益計算上のマイナス項目）たる法人税等として処理をする方法である。そのため、法人税等としての支出を、その支出の時に関わらず、期間利益との関わりに基づいて費用として期間配分する手続きを含むことになる。

こうした税効果会計を適用する場合、財務報告上の法人税等控除前の期間利益と課税ベースとなる課税所得とのあいだに差異がなければ、その会計期間の課税所得に基づいて納付すべき税額がそのまま財務報告上の費用である法人税等の額となる。しかし両者が相違する場合には、その差異に係る潜在的税金支払への影響を税効果として把握し、法人税等控除前利益に関連する法人税等の金額に反映させることになる。そのため、税効果会計の課題は、いわば法人税等控除前利益と課税所得とのあいだに差異が生じる場合に存在することになる。

そして法人税等控除前利益と課税所得とのあいだに差異が生じる場合としては、典型的には、収益と益金、費用と損金の認識のズレや、税制上の欠損金の繰越控除の存在などが挙げられる。しかし、法人税等控除前利益と課税所得の相違は、財務報告上は連結財務諸表が作成されるのに対して、課税所

得は法人格を有する個々の企業単位で計算される場合であっても、両者のあいだに差異が生じる。課税所得の計算上、連結納税制度等が適用されるとしても、その連結の範囲の相違があれば、やはり両者のあいだに差異が生じることになる。

差異が生じるこうした状況は、ほとんどの場合、法人税等控除前利益の計算も、課税所得の計算も、ともに同じ資本維持概念に基づいていることを前提として議論されてきた。それは、グローバルに観察しても、一部の例外を除けば、基本的には、両者とも同じ資本維持概念を前提としてきたという事実に基づいているように思われる。しかし理論上は、法人税等控除前利益の計算と課税所得計算の計算が、異なる資本維持概念に基づいて行われることは考えられうる。特に、価格変動が激しいときにあっては、財務報告上、複数の資本維持概念に基づく利益計算が検討されてきたところである。

そこで本稿においては、これまで税効果会計の研究領域においてほとんど検討されてこなかった資本維持概念の相違に基づく課題について検討を加えることにしたい。以下においては、まず資本維持概念の諸相について整理を行ったうえで、法人税等控除前利益の計算と課税所得計算が異なる資本維持概念に基づく場合に生じる税効果会計の課題を検討することにする。

II 資本維持概念の諸相

1. 資本維持概念の整理

周知のとおり、資本維持概念は、利益計算の基礎となる概念である。いかなる資本維持概念を用いるかにより、利益の性格が制約されることになる。したがって資本維持概念は、債権者保護の視座から企業財産の充実を図る等のために、企業の行動ないしは行為の目標となる資本維持とは峻別されるものである。

資本維持概念は、一会計期間中に営業活動によらない直接の資本の変動がないとするならば、期首の資本の大きさが維持されてなお余剰があれば、その余剰が利益として計算されるとの理解に立脚し、その際の期首の資本の大

きを決定するものである。資本維持概念の立場からするならば、期間利益は、直接の資本変動がないことを前提とすれば、期末資本から期首資本を控除した余剰であり、その余剰を配当等により社外流出として処分したとしても、期首資本は維持されることになる。

換言するならば、期末資本から控除される期首資本は、期間損益を計算するための基準である。もし期中に直接的な資本の変動が生じた場合には、期首資本にその変動を加減したものが、利益計算上、期末資本と比較される基準となる。こうした基準は、「維持すべき資本」と呼ばれる。ここにいう維持すべき資本とは、「期末にその大きさの資本が存在し維持されていて初めて損益なしであり、それを超えて存在する期末資本部分が期間利益である、というだけの意味」（森田 1979、10頁）である。

そして維持すべき資本については、2つの視座から、それぞれ対立する概念が導かれうる（壹岐 1995、94-95頁）。1つの視座は資本の性格が問題となり、いま1つの視座は資本の範囲が問題となる。維持すべき資本の性格の視座からは、従来、名目資本維持概念と実質資本維持概念、実体資本維持概念が対立的に論じられてきた。また維持すべき資本の範囲の視座からは、従来、自己資本維持と総資本維持が対立的に論じられてきた。後者の視座による議論は、誰の立場で会計を行うのかという立場の相違に基づくものであり、会計主体論との関わりを持つことになる。ここでは、法人税等控除前利益と課税所得とのあいだに異なる会計主体を想定することに主眼があるわけではないため、前者の資本の性格という視座から、異なる資本維持概念を取り上げることにする。

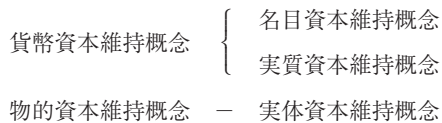
維持すべき資本の性格の視座からは、基本的に資本を貨幣と観る考え方と物（あるいはその物の給付能力や営業能力）と観る考え方が対立的に論じられてきた。前者は、貨幣資本維持概念と呼ばれ、後者は物的資本維持概念、あるいは実体資本維持概念と呼ばれる。さらに、貨幣資本維持概念には、貨幣の名目額で資本を把握しようとする考え方と、貨幣の購買力で資本を把握しようとする考え方が対立して論じられてきた。貨幣の名目額で資本を把握

する考え方は、名目資本維持概念と呼ばれ、貨幣の購買力で資本を把握しようとする考え方は、実質資本維持概念と呼ばれる。

これら3つの資本維持概念を図で示したものが図1である。

なお利益計算を可能ならしめるために、少なくとも維持すべき資本と同じ大きさについては、期末資本は維持すべき資本と同じ性格で把握される必要がある。しかし維持すべき資本は、期末資本の個々の構成要素の測定属性を必然的かつ直接に決定づける概念ではないことに留意しなければならない。

図1 3つの資本維持概念の整理



2. 3つの資本維持概念に基づく利益計算

(1) 名目資本維持概念に基づく利益計算

名目資本維持概念に基づく利益計算は、期間利益を計算するために期末資本から控除する維持すべき資本の大きさを、貨幣の名目額で把握しようとするものである。しかし現実の経済社会では、貨幣の購買力は変動し続けている。したがってこの概念に基づく利益計算は、貨幣の購買力の変動がないことを前提としているのではなく、貨幣の購買力の変動を無視する計算体系であると言える。

なお企業の経済活動を資本循環で捉えるならば、名目資本維持概念に基づき、投下した貨幣のうち、いまだ回収されていないものは取得原価で評価し、回収済と考えられるものについては正味実現可能価額（正味回収可能見込額）で評価する計算体系が、取得原価主義会計である。取得原価主義会計では、たとえば期末商品は取得原価で評価されるが、販売済でその代金を未だ回収していない売掛金は正味実現可能価額で評価されている。しかし名目資本維持概念に基づいて、期末商品を正味実現可能価額で評価することも計算体系として成立しうる。取得原価主義会計は、名目資本維持概念に基づく計算体

系の1つに過ぎない。

そこで名目資本維持概念に基づく利益計算では、期末資本の構成要素をいかに測定するかにより、異なる期間利益が計算される。期末資本に係る測定属性の相違は、その構成要素をどれだけの名目貨幣額として把握するかの相違である。特に物的資産について、どれだけの貨幣が名目額として拘束されていると考えるかにより、利益の金額が相違することになる。

(2) 実質資本維持概念に基づく利益計算

実質資本維持概念に基づく利益計算は、期間利益を計算するために期末資本から控除する維持すべき資本の大きさを、貨幣の購買力で把握しようとするものである。したがって維持すべき資本の大きさは、貨幣の購買力の変動を考慮した貨幣額となる。貨幣の購買力は、何を購入するかにより、その変動の大きさは異なる。しかし実質資本維持概念にあっては、購入する物財等は特定されないとの前提を設けていると考えられる。もし購入する物財等が完全に特定されていると考えるならば、それは貨幣に着眼しているのではなく、その特定の物財に目を向けていることとなり、もはや物的資本維持概念を意味することになる。そこで実質資本維持概念における貨幣購買力は、購買対象が特定されないことを前提として、維持すべき資本について一般物価指数による修正を施すことになる。

また期末資本と維持すべき資本の比較を可能ならしめるためには、両者が同じ尺度である必要があることから、両者は同一時点の貨幣購買力として把握されなければならない。同一の時点であれば、いつの時点の貨幣購買力を用いても問題はない。ただし、財務諸表の作成時を考慮するならば、期末時点の貨幣購買力を用いて計算することが、財務諸表を理解するには利便であると思われる。そこで以下では、期末時点を前提とした利益計算を考えることにする。

実質資本維持概念に基づく利益計算では、貨幣性資産については名目額で保有されるため貨幣購買力の変動との相違を反映したものとなる。また物的

資産に係る保有損益は、貨幣の一般購買力の変動とその特定の物的資産の価格の変動、すなわちその個別物価指数の変動との相違を反映したものとなり、かかる意味においてその物的資産に拘束された貨幣の購買力損益を意味することになる。

(3) 実体資本維持概念に基づく利益計算

実体資本維持概念に基づく利益計算では、期間利益を計算するために期末資本から控除する維持すべき資本の大きさを、物的量で把握することになる。期末資本と維持すべき資本の比較を可能ならしめるために、期末資本の構成要素のうち、少なくとも維持すべき資本に相当するものは、同じ物的量として把握する必要がある。物的量は、それぞれの対象物の物的側面に着目した単位で測定される。もし給付能力維持を前提とする場合にあっては同様である。貨幣もまた、その物的側面に着目した測定単位としての貨幣単位で測定される。

なお物的量に代えて金額を付する場合、維持すべき資本の個々の構成要素が物的に維持されているならば、維持すべき資本の構成要素と、それに相当する期末資本の構成要素に同じ金額が付されていれば、利益計算上、なんらの問題も生じない。このことは、実体資本維持概念に基づく利益計算において金額を付すことは妨げるものではないが、必然ではないことを意味している。

実体資本維持概念は、ある物的資産に貨幣を投下し、その物的資産から貨幣を回収したとしても、また同じ物的資産に投下すること、すなわち同じ（または同じ給付能力の）物的資産の買い替えを前提としている。このことは、資本循環の継続性を前提とし、資本循環の独立性という考え方自体を否定している（森田 1982、26頁）ことにほかならない。実体資本維持概念に基づく損益計算は、特に他の資本維持概念と比べて、この資本循環の継続性の前提を有していないことが特徴的である。このことは、事業の変換等により、資本循環の継続性が否定される場合には、実体資本維持概念に基づく利

益計算が成立しないことを意味している。

Ⅲ 実質資本維持概念と名目資本維持概念の相違に基づく税効果

1. 実質資本維持概念と名目資本維持概念が生み出す差異

高度なインフレーション状態が起きている場合には、過去に、名目資本維持概念以外の資本維持概念に基づいた会計情報が公表されていたことがある。たとえば、アメリカにおいては、財務会計基準審議会 FASB から1979年9月に公表された財務会計基準書 SFAS 第33号「財務報告と価格変動 Financial Reporting and Changing Prices」により、一般物価指数の変動を考慮した会計処理（「恒常ドル会計 constant dollar accounting」）と呼ばれていた。）を行った会計情報が、補足情報としてではあるが、公表されていた期間¹⁾がある。

このように財務報告上、実質資本維持概念が採用されている場合で、課税所得計算が名目資本維持概念を採用しているとき、法人税等控除前利益と課税所得とのあいだに差異が生じうる。

以下、課税所得が名目資本維持概念に基づいて計算されることを前提として、財務報告上、実質資本維持概念のもとで、いかに法人税等が処理されるのかを明らかにしたい。

実質資本維持概念のもとでは、期末時点の貨幣購買力で表示する場合、維持すべき資本は期末の時点での貨幣購買力を反映した大きさに修正、いわゆるインデックス修正がなされることになる。その修正は資本修正であり、税効果会計上の用語を用いるならば、それは永久差異として性格づけられる。この資本修正に相当する金額は、いつの期間かの課税所得に算入される。こうした法人税等控除前利益の計算には含まれないが、課税所得の計算には含まれる項目である資本修正に係る法人税等が、実質資本維持概念における法人税等の会計処理の大きな課題となる。

1) SFAS 第33号は、一定の上場会社に対して、1979年12月25日以後に終了する会計期間から、価格変動を考慮した会計情報を補足的情報として公表することを強制していた。しかし1986年12月に公表された SFAS 第89号により、1986年12月2日以後に公表される財務諸表についてはこの補足的情報の公表は任意とされた。

2. 3つの処理方法

実質資本維持概念のもとの法人税等の会計処理方法として、van Hoepenは、次の3つの処理方法を例示している（van Hoepen 1981, pp. 241-253）。

- ① 税効果非分離型算入法（the inclusive method with unreduced correction）
- ② 税効果分離型算入法（the inclusive method with reduced correction）
- ③ 非算入法（the non-inclusive method）

ここでは、既述の資本修正に係る法人税等を、資本修正の金額に含める方法は「算入法」と呼ばれ、含めない方法は「非算入法」と呼ばれている。さらに資本修正について、資本修正に係る潜在的税金、すなわち資本修正に係る税効果を資本修正の金額から分離するか否かで、「税効果非分離型」と「税効果分離型」に分けられている。

「税効果非分離型算入法」とは、法人税等控除前利益と課税所得とのあいだの差異が採用される資本維持概念の相違から生じる項目のみであるとした場合、利益計算上の法人税等の金額は、その期間の課税所得に基づいて納付しなければならない税額（以下、納付すべき税額）とし、購買力の変動に基づく資本修正に係る法人税等の支払への影響額を、資本修正の額に含めて処理するとともに、資本修正の内訳項目として税効果額を示す項目を設けない方法である。ただし資本修正を、既に課税された部分と未だ課税されていない部分に分割することになる。

「税効果分離型算入法」とは、法人税等控除前利益と課税所得とのあいだの差異が採用される資本維持概念の相違から生じる項目のみであるとした場合、利益計算上の法人税等の金額は納付すべき税額とし、購買力の変動に基づく資本修正に係る法人税等の支払への影響額を、資本修正の額に含めて処理するとともに、資本修正の内訳項目として資本修正に係る税効果額を分離して示す方法である。

「非算入法」とは、法人税等控除前利益と課税所得とのあいだの差異が採用される資本維持概念の相違から生じる項目のみであるとした場合、利益計算上の法人税等の金額は、納付すべき税額に資本修正のうち既に課税所得の

計算に含まれた部分に係る法人税等を加減算した額とし、資本修正に係る法人税等の額を資本修正から除いて処理する方法である。したがって資本修正の額は、税引後の額となる。そして未だ課税所得計算に含まれていない資本修正部分に係る税効果については、繰延税金が設定されることになる。

一方、貸借対照表上の表示については、税効果非分離型算入法では、資本修正を課税済部分と未課税部分とに分割して表示する。税効果分離型算入法では、資本修正のうち、将来の課税所得に含まれる部分に係る税効果額を分割して表示することになる。また非算入法では、資本修正が税引後の金額で示されるため、資本そのものの金額が他の2つの方法とは異なることになる。

3. 3つの処理方法の例証

(1) 設例

ここでは、簡単な数値例を用いて、既述の3つの処理方法を概観することにした。ここでは、法人税等の会計処理に関わる問題点を明確化するために、さまざまな測定属性を用いて説明することなく、非貨幣性資産については、修正取得原価を用いた場合の数値例を用いることにする。また期末時点の貨幣購買力を用いて計算することとする。

【設例】

・ A商品の売買だけを行っている企業を想定する。

・ 期首の資産：A商品 帳簿価額（単価） ¥100 10個

期首貸借対照表		単位：円
A商品（10個）	1,000	資本金 1,000

・ 期中の取引：① A商品の現金売上 売上単価 ¥150 10個

② A商品の現金仕入 仕入単価 ¥115 11個

なお払出単価の決定方法は、先入先出法による。

・ 期末の資産： 現金 ¥235

A商品 11個

(A商品の期末時点での再調達原価は、単価 ¥130)

- ・一般物価指数： 期首 I=100
- 売上時 I=105
- 仕入時 I=110
- 期末 I=120
- ・法人税等の実効税率： 40%

課税所得計算が、名目資本維持概念のもと、取得原価主義会計によっている場合、設例では、課税所得は、¥500（＝売上高¥1,500－売上原価¥1,000と計算される。）。実効税率が40%であるため、納付すべき税額は、¥200（＝課税所得¥500×実効税率40%）となる。

また設例において、期末時点における実質資本維持概念に基づく維持すべき資本の額は、期中の直接の資本変動がないので、インデックス修正を施した1,200円（＝1,000円×(120/100)）となる。そこで資本修正は、法人税等を考慮しなければ、200円（＝1,200円－1,000円）となる。

期末資本の額は、貨幣235円と、商品については実際の購入時点の貨幣額を期末の一般物価指数に基づいて修正した額で1,380円（＝1,265円×(120/110)）となり、それらの合計1,615円となる。そこで法人税等控除前利益は、415円（＝期末資本の額1,615円（＝現金235円＋A商品1,380円）－維持すべき資本の額（1,200円））となる。

なお法人税等の処理を納税額方式によった場合、法人税等控除後の利益は、215円（＝法人税等控除前利益415円－納付すべき税額200円）である。一方、損益計算書の面から観察するならば、売上1,714円（≒1,500円×(120/105)）とその売上原価1,200円（＝1,000円×(120/100)）、加えて貨幣性資産（現金）に係る購買力損失は、99円（≒1,265×{(110/105)－1}×(120/110)＋235×{(120/105)－1}）が計算される。この購買力損失の計算は、商品販売後、商品仕入に使用された現金1,265円に係る損失と期末までそのまま保有された

現金235円に係る損失の2つの要素に分解してなされている。

(2) 3つの処理方法

①税効果非分離型算入法

税効果非分離型算入法では、一時差異等が存在していないことを前提とすれば、法人税等の額は、納付すべき税額となる。

そして貸借対照表の貸方側において表示される資本修正を、課税済部分と未課税部分とに分割して表示することになる。すなわち、資本修正に係る税効果額は資本修正の額に含めて処理され、資本修正に含まれるものの、その内訳として課税済部分と未課税部分とに分けて示される。

設例に基づくならば、資本修正200円は、課税済部分85円（＝課税所得500円－法人税等控除前利益415円）と未課税部分115円（＝200円－85円）に分割される。図2により、期末の貸借対照表を示している。損益計算書は、納税額方式と同じであるため、省略する。

図2 税効果非分離型算入法

期末貸借対照表		単位：円	
現金	235	未払法人税等	200
A商品（11個）	1,380	資本金	1,000
		資本修正（課税済）	85
		資本修正（未課税）	115
		純利益	215
	<u>1,615</u>		<u>1,615</u>

②税効果分離型算入法

税効果分離型算入法では、法人税等の額は納付すべき額となる。そして貸借対照表の貸方側において表示される資本修正は、税効果部分とそれ以外の部分とに分割して表示される。すなわち、購買力の変動に基づく資本修正に係る税効果の額を独立して表示することになる。

設例に基づくならば、貸借対照表上、資本修正200円は、税効果以外の部分154円（＝資本修正200円×（1－税率40%））＋課税済資本修正85円×税率40

%)と税効果部分46円(=200円×税率40%－課税済資本修正85円×税率40%)に分割して表示されることになる。図表3により、期末の貸借対照表を示している。なお損益計算書は、納税額方式と同じであるため、省略する。

図3 税効果分離型算入法

期末貸借対照表		単位：円	
現金	235	未払法人税等	200
A商品(11個)	1,380	資本金	1,000
		資本修正(税効果以外)	154
		資本修正(税効果)	46
		純利益	215
	<u>1,615</u>		<u>1,615</u>

③非算入法

非算入法では、利益計算上の法人税等の金額については、資本修正のうち既に課税所得計算に含まれた部分に係る法人税等を考慮することになる。すなわち法人税等の額は、設例では法人税等控除前利益を課税所得とした場合に計算される納付すべき税額となる。その結果、法人税等の金額は、実際の納付すべき税額から、課税済の資本修正部分に係る法人税等を減算した金額となる。また貸借対照表上、資本修正から、それに係る法人税等の額を控除して表示することになる。

設例に基づくならば、損益計算上の法人税等の額は、課税済部分に係る法人税等の額34円(=(課税所得500円－法人税等控除前利益415円)×税率40%)を考慮した額となる。この設例では、課税所得が法人税等控除前利益よりも大となるため、法人税等の額は、納付すべき税額から課税済部分に係る法人税等を控除した額166円となる。

貸借対照表上、資本修正は税引後の額120円(=資本修正200×(1－税率40%))となる。また未だ課税所得に含まれていない資本修正部分に係る税効果額46円(=200円×税率0.4－課税済資本修正85円×税率40%)が、繰延税金負債として計上される。期末の貸借対照表と当該期間の損益計算書を示したものが、図4である。なお理解を容易にするために、非算入法における

法人税等に関連する仕訳を示すならば、次のとおりである。法人税等の166円は、法人税等控除前利益415円×40%に相当する。

(借) 法人税等	166	(貸) 未払法人税等	200
資本修正	80	繰延税金負債	46

図4 非算入法

期末貸借対照表		単位：円	
現金	235	未払法人税等	200
A商品（11個）	1,380	繰延税金負債	46
		資本金	1,000
		資本修正（税引後）	120
		純利益	249
	<u>1,615</u>		<u>1,615</u>

損益計算書（単位：円）	
売上高	1,714
売上原価	<u>1,200</u>
売上総利益	514
貨幣購買力損失	<u>99</u>
法人税等控除前純利益	415
法人税等	<u>166</u>
税引後純利益	<u>249</u>

IV 実体資本維持概念と名目資本維持概念の相違に基づく税効果

1. 実体資本維持概念と名目資本維持概念が生み出す差異

課税所得計算が名目資本維持概念を採用していることを前提に、財務報告上、実体資本維持概念が採用される場合にもまた、法人税等控除前利益と課税所得とのあいだに差異が生じうる。以下、こうした状況のもとで、いかに法人税等が処理されうるのかを明らかにしたい。その余剰をもって利益とするため、実体資本維持概念に基づく利益計算においては、「費用は消滅した財の実際再調達価額によって計算されなければならない。」（森田哲彌 1979、25頁）。そして実体資本維持概念のもとでは、維持すべき資本の構成要素と

なる物財については、金額を付する必然性がないことは既述のとおりである。ただし、実体資本維持概念のもとでの税効果会計の課題を検討するためには、評価替に係る税効果を問題とすることになるため、期末の資産が再調達原価（取替原価）により評価されることを前提として、検討を加えることにしたい。また、資本修正は、実質資本維持概念の場合と同様に、永久差異としての性格づけがなされることになる。

2. 3つの処理方法

財務報告上、実体資本維持概念が採用され、課税所得の計算上、名目資本維持概念が採用されている場合についても、先に示した設例と3つの処理方法を用いて検討することにしたい²⁾。なお、ここでは資本修正と評価損益を独立させた処理を行うこととする。

設例の条件に、期末A商品を再調達原価で評価することを加えることにしたい。そこで設例において、維持すべき資本は、期中の直接の資本変動がないので、A商品10個である。期末A商品の評価を再調達原価によるならば、A商品10個分の1,300円（＝130円×10個）が維持すべき資本を示す金額となる。そこで、実体資本維持概念に基づく法人税等控除前利益は、現金235円とA商品1個（130円）であり、合計すれば365円と計算される。そこで利益に含まれる期末A商品1個分に係る評価益15円（＝再調達原価130円－取得原価115円）が一時差異等に該当するため、その税効果6円（＝評価益15円×税率40%）を納付すべき税額に加えた税額をもって法人税等の金額とするならば、税引後利益は159円（＝365円－200円－6円）となる。資本修正に該当する金額のうち、課税済部分は150円（＝課税所得500円－（法人税等控除前利益365円－評価益15円））となる。従って未課税部分は150円（＝300円－150円）となる。そして資本修正にかかる税効果の額は、60円（＝150円×税

2) 期末資産を再調達原価により再評価した場合の法人税等の処理方法として、van Hoepenは3つの処理方法（van Hoepen 1981, pp. 203-206）を取り上げて検討を行っている。しかし本稿では特に資本修正に注目した検討を行うため、本稿では実質資本維持概念に基づく場合の処理方法を援用することにする。

図5 税効果非分離型算入法

期末貸借対照表		単位：円	
現金	235	未払法人税等	200
A商品（1個）	130	繰延税金負債	6
A商品（10個）	1,300	資本金	1,000
		資本修正（課税済）	150
		資本修正（未課税）	150
		純利益	159
	<u>1,665</u>		<u>1,665</u>

図6 税効果分離型算入法

期末貸借対照表		単位：円	
現金	235	未払法人税等	200
A商品（1個）	130	繰延税金負債	6
A商品（10個）	1,300	資本金	1,000
		資本修正（税効果以外）	240
		資本修正（税効果）	60
		純利益	159
	<u>1,665</u>		<u>1,665</u>

図7 非算入法

期末貸借対照表		単位：円	
現金	235	未払法人税等	200
A商品（1個）	130	繰延税金負債	66
A商品（10個）	1,300	資本金	1,000
		資本修正（税引後）	180
		純利益	219
	<u>1,665</u>		<u>1,665</u>

率40%)である。なお利益に含まれる期末A商品1個分に係る税効果については、繰延税金負債が計上される。3つの処理方法に基づいて作成される期末貸借対照表を図5～図7として示すことにする。

なお、非算入法における法人税等に関連する仕訳は、次のとおりである。なお法人税等の146円は、法人税等控除前利益365円×40%に相当する。

(借) 法人税等	146	(貸) 未払法人税等	200
資本修正	120	繰延税金負債	66

V 異なる資本維持概念のもとでの税効果会計

財務報告上、実質資本維持概念あるいは実体資本維持概念に基づく場合、課税所得計算が名目資本維持概念に基づく限り、資本修正の金額は永久差異としての性格を有するものの、課税対象となる。このことは、会計上、資本課税がなされている場合が問題となっていることを意味する。すなわち、実質資本維持概念あるいは実体資本維持概念に基づく会計における法人税等の会計処理問題は、資本課税をどのように会計上表現するのかという問題を含むことになる。

税効果非分離型算入法においては、資本修正に係る法人税等については、資本修正が実際に課税所得計算に算入された期間の損益計算において法人税等とすることを意味している。すなわち資本修正に係る法人税等は、最終的にはすべて損益計算上の法人税等の額に含めて計上されることになる。またこの方法は、貸借対照表上では、資本修正のうち、既に課税所得計算に含められた部分といまだ含められていない部分に分割して表示するため、資本修正に係る課税の過程を示すことになる。いわば、この方法では税効果を識別して処理はしていない。こうした処理を行うのは、税効果会計の見地に立てば、資本修正は永久差異であるため、それに係る税効果を考慮して利益計算に影響を与えるべきではないとの考え方に依存しているものと思われる。

税効果分離型算入法もまた、資本修正に係る法人税等については、税効果非分離型算入法と同様の意味を有する。またこの方法は、貸借対照表上、資本修正のうち、資本修正に係る税効果を分離して表示することを求めている。資本修正に係る税効果の額は、資本修正が有する潜在的な税金支払への影響を示そうとする考え方であるといえる。こうした処理を行うのは、税効果会計の見地に立てば、資本修正は永久差異であるため、それに係る税効果を利益計算上で法人税等に反映する必要はないが、資本修正について分離して表

示することで、税効果そのものの存在を明らかにする考え方であると思われる。この方法と同じ会計処理を提唱した Goudekiet が、再評価に係る税効果を財務諸表上独立して表示する方法として位置づけている (Goudekiet 1960, p. 46) ように、この方法は、財務諸表上の表示の問題にのみ関わっている。

そして非算入法においては、資本修正に係る法人税等は、実質資本維持概念あるいは実体資本維持概念に基づき計算される法人税等控除前利益に税率を乗じた額とする考え方に基づいている。すなわち、法人税等控除前利益と法人税等とのあいだに関数的対応関係を構築しようとする考え方に立脚していると思われる。またこの方法は、貸借対照表上、資本修正を税引後の金額で表示することを求めているため、資本課税が行われているという事象を反映したものとなっている。

こうした3つの処理方法を比較するならば、2つの算入法では、維持すべき資本を維持してなお余剰がある場合に、その余剰を利益とするという資本維持概念に基づく利益計算の観点からは肯定される。ただし、算入法はあくまで資本修正の内訳を示す意味しか有さず、他に一時差異等がなければ納付すべき税額をもって法人税等の額とするため、法人税等の金額が影響を受けることはない。一方、非算入法は、計算される利益を全額配当等により社外流出されたならば、維持すべき資本が損なわれることになるため、資本維持概念に基づく利益計算の観点からは、否定される処理である。

以上、van Hoepen が提示した3つの処理方法を取り上げて、それぞれの意味を検討した。税効果会計の立場からは、税効果分離型算入法は税効果を表示するという点で、非算入法は法人税等控除前利益と関数的関係に基づいた法人税等の金額を計上する点で、税効果会計の考え方の一端を示す方法であるとも言える。

こうした資本修正に係る法人税等の会計処理の問題は、現行の会計制度上のその他包括利益に係る法人税等の会計処理に示唆を与えるものである。特にリサイクルされないその他包括利益については、純利益計算の観点からは、資本修正と同様の性質を帯びることになる。そしてノンリサイクルのその他

包括利益が税引後の額（税効果額を控除した額）で、貸借対照表の純資産の部に計上されるならば、資本維持概念の観点からは、整合性のない会計処理が行われることを意味すると思われる。

また純資産直入される評価・換算差額等に係る税効果は、税効果分離型算入法の処理の観点からも、他の一時差異等に係る税効果とは異質であると言える。そのため、評価・換算差額等に係る税効果は、他の一時差異等に係る税効果と区別できるように独立した繰延税金として表示する必要性も示唆されるものと思われる。

（筆者は横浜国立大学大学院国際社会科学研究院教授）

【参考文献】

- ・ FASB (1979), Statement of Financial Accounting Standards No. 33 *Financial Reporting and Changing Prices*.
- ・ Goudekot, A. (1960), "An Application of Replacement Value theory," *The Journal of Accountancy*, Vol. 110 No. 1 (July), pp. 44-45.
- ・ van Hoepen, M. A. (1981), *Anticipated and deferred corporate income tax in companies' financial statements*, Deventer et.al.: Kluwer.
- ・ Pohlmann, Peter, Substanz-und Kapitalerhaltung (1995). In: von Colbe, Walther Busse, *Lexikon des Rechnungswesens*, 3. Aufl. München/Wien, S. 596r-600l.
- ・ 壹岐芳弘 (1995) 「資本維持論の動向と課題 (一)」『会計』第150巻第2号 (8月)、93-103頁。
- ・ 壹岐芳弘 (1996) 「資本維持論の動向と課題 (二・完)」『会計』第150巻第3号 (9月)、70-79頁。
- ・ 齋藤真哉 (1998) 「実体資本維持会計のもとでの税効果会計—M. A. van Hoepen の所説を基軸として—」『青山経営論集』第33巻第3号 (11月)、111-125頁。
- ・ 齋藤真哉 (1999) 『税効果会計論』森山書店。
- ・ 齋藤真哉 (2012) 「実質資本維持概念のもとでの法人税等の会計処理」『横浜経営研究』第33巻第1号 (6月)、39-48頁。
- ・ 森田哲彌 (1966) 「資本維持論」『現代会計学の基礎理論』同文館。
- ・ 森田哲彌 (1979) 『価格変動会計論』国元書房。
- ・ 森田哲彌責任編集 (1982) 『インフレーション会計』中央経済社。