

利益金処分計算書における 措置法準備金の性格と問題点

佐藤 規子

目 次

は し が き

- I 措置法準備金の性格と内容
- II 利益処分方式の問題点
- III 利益金処分計算書における準備金の異質性
- IV 準備金取崩しによる税金の表示方法

む す び

は し が き

昨年10月から施行された商法改正は、利益留保性の引当金、すなわち租税特別措置法上の諸準備金（以下、単に「措置法準備金」という。）で負債性引当金に該当しないものは、基本的に利益処分方式によることとし、これを任意積立金として利益金処分計算書に計上することとなった。

しかし、措置法準備金は、特定の政策目的を達成するため、一時的に繰延課税の技法を適用したもので、本来の任意積立金とはその性格を異にする。これを税引後の積立金と同視することは、配当可能利益との関連において重大な問題を生ずるので、本稿では、利益処分方式による準備金の性格を会計学的見地から究明し、その会計処理上の問題点を検討してみたい。

I 措置法準備金の性格と内容

周知のように措置法準備金は、特定の政策目的を達成するために、税法が、特に損金の額に算入することを認めた課税の繰延べ措置である。この措置法準備金は、公害対策、中小企業対策、技術開発及び情報化の促進など、さまざまな政策目的から将来の予測不能の損失や企業危険のために認められたものである。したがって、その事業年度の収益と直接的な因果関係をもつものが少ない。また、同時に、措置法準備金の積立て目的又は原因となる事実は、各法人の行う事業の

性質によって大部分が限定され、その適用範囲は極めて狭い。いずれにしてもこれらの措置法準備金は、その積立てをした各事業年度の収益から、その積立てた金額相当額を損金として控除する結果となるので、会計理論上、偶発的損失に備えることを目的とした利益剰余的な性格が強い。したがって、かかる措置法準備金を商法や企業会計上の理論から位置づけることは妥当ではなく、あくまでもそれは政策税制上の概念として捉えるべきものである。

ところが、改正前までの措置法準備金は、限度額以内の金額を費用に計上したときは、たとえ一般に公正妥当と認められる企業会計の基準に照らして、費用または損失と認めがたい項目のものであっても、これを一般に公正妥当と認められる企業会計の基準に従って処理されているものとして取扱うこととされ⁽¹⁾、これを特定引当金として計上する企業が多かった⁽²⁾。すなわち、一般納税者企業は、経営の実際的観点から会計理論よりも節税効果を多く期待するため、積極的に措置法準備金を積立てる傾向が強かった。とくに、普遍的妥当性が高い価格変動準備金などや特別償却制度は、多くの企業に馴染み深いものとなっている。しかし、もともと特定引当金は商法上の概念であり、特定引当金が、そのまま税法上の準備金になりうるものではないので、特定引当金の性格をめぐっては、しばしば会計、商法、および税法の見解が交錯し、会計実務に著しい混乱をもたらしていた。それが今般の改正によって、利益留保性のものは基本的に利益処分方式によることとされたため、引当金の概念や計上範囲などがかなり明確となったもの⁽³⁾、その反

(単位：億円)

<貸借対照表より>	57年9月期	58年3月期	増減額	増減比
長期引当金	60,281	62,745	2,464	4.09%
引当金	—	914	914	—
旧特定引当金	11,590	—	△ 11,590	—
任意積立金	138,693	150,476	11,783	8.50
<損益計算書より>				
経常利益	31,259	34,049	2,790	8.93
旧特定引当金取崩益	1,210	3,220	2,010	116.12

<特定引当金取崩益が経常利益を上回った会社>

(単位：百万円)

	(A)特定引当金取崩益	(B)経常利益	(A)/(B)
1. 新日本製鉄	39,095	12,384	3.15倍
2. 日本鋼管	16,411	16,081	1.02
3. 川崎製鉄	15,391	8,388	1.83

(注) 上記の資料は、東京証券取引所上場の1,328社(銀行、保険、証券を除く)のうち、1,227社の昭和57年10月から同58年3月の半期分を集計した値である。

面、上に示すように多くの企業に対して多大の影響を与えたことも見逃せない⁽⁴⁾。

上にみるとおり、これまで特定引当金として57年9月期1兆1,590億円計上されていたものが、改正によって58年3月期までにすべて姿を消した。このなかには海外投資等損失引当金のよう
に、従来は、特別措置法にそって海外投資等損失準備金として計上されていたものが、固定負債
の部に移され、改めて引当金としての資格を得たものもある。固定負債にある長期引当金は、半
年前に比べて約2,500億円増加しているが、これは、退職給与引当金の積み増しなどのほか、特
定引当金からの移籍が増加要因になったと思われる。また、利益として取り崩された特定引当金
は、3,220億円にのぼり、これを57年9月期の取崩益と比較すれば2,010億円の増加である。これ
は、特定引当金残高を全額取り崩した企業が多かったためである。さらに、新日本製鉄などは、
取崩益が経常利益を3倍も上回るといふ異常な結果をもたらすこととなった。

ところで、税法は「費用性はなくとも周期性損失の発生や、偶発損失の発生を考慮して利益留
保の準備金の積み立てを認め⁽⁵⁾」て、税務会計上の損金概念を形成したのである。しかし、税法
は、利益処分方式を原則的な方法とはしておらず、むしろ損金経理の代用法として認めているに
すぎない。すなわち、税法は、準備金の設定が純然たる内部取引で、これを設定するかどうか
は、まったく法人の自由としているところから、法人がこれを設定しようとするときは、たとえ
それが将来の予測不能な損失でも、法人の立場からは、明確に損失として当期の所得から減算す
る意思を表示させるため、損金経理を基本的な処理方法として本文で明確に規定し、利益処分方
式は、カッコ書きで規定していることからもうかがえる⁽⁶⁾。これは、税法上の準備金が、特定の
企業に対して一定の政策目的を達成させるため、一時的に課税所得を減少させる手段だからであ
る⁽⁷⁾。したがって、この場合の損益の意義は、企業会計上の費用や損失とは本質的に異なること
を十分理解しておく必要がある。

さらに、準備金の適用対象が多くの場合、特定業種の青色申告法人に限られ、しかも特定期間
内のみ適用される時限法であること、および翌期または一定期間後には必ずこれを取り崩して益
金の額に算入し、改めて課税を受けなければならないとされていることは、準備金として留保し
た金額に対応する税金相当額を、取り崩しまでの一定期間、国家から無利子の融資を受けたこと
に等しい効果をもつ。かかる特殊性に着目するときは、税法上の諸準備金が、もはや単純に商法
や会計上のそれではなく、次元を異にするものと解すべきである⁽⁸⁾。いま、これら措置法準備金
の特質を要約すれば、次のとおりである。

- ① 措置法準備金の設定は、損金経理（確定した決算において利益又は剰余金の処分により積
立金として積み立てる方法を含む）により積立てること。
- ② 措置法準備金の設定は、原則として青色申告書を提出する法人に限定することによって、
特別措置が恣意的な計算をされることを厳しく律しようとしていること。

- ③ 措置法準備金の設定は、いかなる場合も納税申告書面だけの記載では認められず、必ずその繰り入れについては、株主総会において承認を受けた決算諸表に組み込まれていなければならないこと。
- ④ 措置法準備金の繰入額は、画一的にその最高限が規定されていること。
- ⑤ 措置法準備金には、洗替方式 (adding back the credited reserve amount in full to the income in the following period) と累積方式 (progressive method) とがある。

(注)

- (1) 旧財務諸表等監査証明に関する省令取扱通達4-4。
- (2) 昭和55年4月期から同56年3月期決算上場会社の「特定引当金の実態調査」によれば、特定引当金計上2,093件、1兆4,368億円のうち租税特別措置法上の準備金は、2,083件、1兆4,337億金とそのほとんどを占めていることがわかる。いま、具体的に主たる準備金の件数と金額を示せば、次のとおりである。

(単位：百万円)

科 目 名	合計 (市場第一部・第二部)	
	件 数	金 額
価 格 変 動 準 備 金	839	266,462
海 外 投 資 等 損 失 準 備 金	500	294,315
特 別 償 却 準 備 金	375	456,533
公 害 防 止 準 備 金	173	74,186
海 外 市 場 開 拓 準 備 金	97	2,755
⋮	⋮	⋮

(東京証券取引所「証券」1981年11月号参考)

- (3) 措置法準備金のうち「引当金」に該当するものの要件は以下のとおりである。
- ① 将来における特定の費用又は損失に対する引当で、その起因となる事象が当期以前に既に存していること。
- ② 将来における費用又は損失の発生の可能性が高いと見込まれるものであること。
- ③ 当該費用又は損失の金額を合理的に見積ることができること。(昭和57年9月21日監査第一委員会報告第42号より)
- (4) 「企業会計」(中央経済社)昭和58年 VoL 35, No. 9, 57-61頁参照。
- (5) 税制調査会「当面の税制改正に関する答申」昭和36年1月 279頁。
- (6) 租税特別措置法第53条
- (7) 措置法準備金は、政策効果が具体的かつ確実に期待できる場合に限ることを基本理念として、一般にその時の経済・社会の情勢に即して多角的に変化しながら、漸次、制度の縮小化が行われてきた。とくに、昭和46年以降の政策目的は、①貯蓄の奨励、②環境改善、地域開発の促進、③資源開発の促進等、④技術の振興、設備の近代化、⑤内部留保の充実、企業体質の強化、⑥輸出の振興等、⑦その他が重点とされてきたが、これらはいずれも特別措置としての政策目的を全体として抽象的に促まえたものであり、必ずしも準備金だけの政策目的を表現したものではない。
- (8) 長谷川忠一稿「利益処分方式による準備金会計の問題点」(駒沢大学経済学会)昭和56年3月第12巻第4号3頁参考。

- (9) 措置法準備金の種類には、①環境改善等を目的とした金属鉱業等鉱害防止準備金、②地域開発の促進等を目的とした海外投資等損失、自由貿易地域投資損失、計画造林などの準備金、③資源開発の促進等を目的とした探鉱又は海外探鉱、使用済核燃料再処理などの準備金、④技術の振興等を目的としたプログラム、国際科学技術博覧会出展などの準備金、⑤内部留保の充実を目的とした特定鉄道工事償却、原子力発電工事償却、特定ガス導管工事償却などの準備金、⑥企業体質の強化を目的とした中小企業の貸倒引当金の特例、中小企業構造改善等、価格変動などの準備金、⑦輸出の振興等を目的とした中小企業等海外市場開拓準備金、⑧特定事業の保護育成を目的とした電子計算機買戻損失、株式売戻損失、証券取引責任又は商品取引責任、保険会社等の異常危険、原子力損害賠償責任保険又は地震保険に係る異常危険などの準備金、⑨利益平準化を目的とした湯水準備金などがある（昭和58年8月1日現在）。

Ⅱ 利益処分方式の問題点

税法上の利益処分方式は、株主総会において未処分利益金の処分として目的のある任意積立金として積立て、その積立金をその事業年度の確定申告書に添付する明細書（別表四所得の金額の計算に関する明細書と別法五(-)利益積立金額の計算に関する明細書）において減算整理して課税所得の計算上損金の額に算入する方法である。したがって、当該準備金の損金繰入額は、その事業年度の損益計算書に表示されないこととなる。かかる利益処分方式は、すでに述べたように、税法が、損益経理の代用法として付加的に認めたものであって税法固有の立場からすれば損金経理が常道である。しかしながら、かかる政策的準備金の損金積立てを認めたのは、会計理論との調整を必要としたためである。

ところが、今回の改正では、会社が欠損の場合、損失処理において未処理欠損金を増額する方法で措置法準備金を積立てることも税務計算上、問題はないとされた⁽¹⁾。すなわち、損失処理による措置法準備金の積立は、例えば、繰越欠損金の控除期間は5年間とされること、交際費の課税その他諸々の原因による会社計算と税務計算との乖離の関連で、会社計算上は欠損となっているが、税務計算上は課税所得があるような場合、及び海外投資等損失準備金のように投資の行われた事業年度のみ計上が認められるものについては、当該年度は欠損であっても次年度以降に利益が見込まれるとき、当該年度で損失処理による措置法準備金の積立てができることとなる。したがって、今後、損失処理による措置法準備金の積立ての方法が採用されることが予想されるので、代用法としての利益処分方式の取扱い方を早急に見直す必要があるだろう。そこで、次に「利益又は剰余金の処分」により準備金を積立金として積立てた場合と、その取崩しの場合の会計処理法と税務上の申告調整処理法を便宜、価格変動準備金に例をとって示せば、次のとおりである⁽²⁾。

- (1) 当期では、利益処分方式により価格変動準備金3,000,000円を積立てた。

一仕 訳一

（借方） 未処分利益 3,000,000 （貸方） 価格変動準備金 3,000,000

—法人税申告書による申告調整処理—

別表四〔所得金額の計算明細書〕

	(摘要)	(総額)	(留保)
減算：	価格変動準備金積立額認容	3,000,000	3,000,000

別表五(一)〔利益積立金額の計算明細書〕

	(摘要)	(期首現在)	(期中減)	(期中増)	(利益処分額)	(翌期繰越)
	価格変動準備金	—	—	—	3,000,000	3,000,000
	価格変動準備金積立額当期認容	—	—	△3,000,000	—	△3,000,000

(2) 次期において、前期の積立金を全額益金に算入し、改めて価格変動準備金 3,500,000 円を利益処分により積立てた。

—仕訳—

(借方) 価格変動準備金	3,000,000	(貸方) 価格変動準備金取崩益	3,000,000
(借方) 未処分利益	3,500,000	(貸方) 価格変動準備金	3,500,000

—法人税申告書による申告調整処理—

別表四〔所得金額の計算明細書〕

	(摘要)	(総額)	(留保)
加算：	前期価格変動準備金積立額認容戻入	3,000,000	3,000,000
減算：	前期価格変動準備金積立額認容	3,000,000	3,000,000
〃	：当期価格変動準備金積立額認容	3,500,000	3,500,000

別表五(一)〔利益積立金額の計算明細書〕

	(摘要)	(期首現在)	(期中減)	(期中増)	(利益処分額)	(翌期繰越)
	価格変動準備金	3,000,000	3,000,000	—	3,500,000	3,500,000
	価格変動準備金積立額当期認容	△3,000,000	△3,000,000	△3,500,000	—	△3,500,000

上例で明らかのように、利益処分方式では、単に当期末処分利益が積立金に振替わるだけで、損金算入という法人の意思は会社の帳簿に表現されないまま所得から減算されることとなる。すなわち、利益処分方式によれば、当期の積立額は、会社計算外の損金として所得から減算されるので、従来から税法が企業会計に干渉するものとして非難を受けていた度合を少なくする効果をもつ。しかし、その反面、これは、企業会計や商法が、日常の営業活動を正規の会計帳簿に記録することを重視する立場からみれば、公正表示に欠けるといわざるをえない。また、税法が、翌期以降における会社計算上の取崩し処理とその表示方法については、次のような問題点があげられる⁽⁴⁾。

- ① 準備金の積立てが株主総会の決議よりも先に行われて、事実上、決算処理の過程で利益処分が実施されることになる。
- ② 準備金の取崩しが税法規定にもとづくため、株主総会の意思が無視される。
- ③ 準備金の取崩額は、損益計算書の特別利益に計上されるが⁽⁴⁾、この場合に対応すべき積立額が特別損失に計上されていないため、当期純利益は常に取崩額だけ過大計上となる。

このように、措置法準備金に対する利益処分方式は、会計理論上ではそれなりの合理性があるものの、それが減税技法であるため、会計実践上においては、いくつかの解決しなければならない問題点がある。

(注)

(1) 租税特別措置法の規定では、「確定した決算において利益処分により積み立てる方法」とされているが、この規定の解釈としては、「確定した決算」において積立てることが要件であって、申告調整によって積立てることを排除することにあるので、「利益処分」を「損失処理」と読みかえることができる。とされ、このような処理は、課税上、問題がないとの回答をえた。「租税特別措置法上の準備金に関する会計処理及び表示について」業調57第17号昭和57年9月20日（日本公認会計士協会照会）と直法2-9昭和57年10月8日（国税庁直税部長回答）。

(2) 改正初年度において取崩額より繰入額が多い場合には、繰入額と取崩額の差額を利益処分方式で積立て、期首繰越額の金額は、資本の部へ振替える会計処理を行えばよい。いま、期首繰越高3,000,000円、期末の税法繰入限度額3,500,000円とすれば、仕訳は次のとおりである。

(借方) 価格変動準備金	3,000,000	(貸方) 価格変動準備金	3,000,000
(負債の部)		(資本の部)	
(借方) 未処分利益	500,000	(貸方) 価格変動準備金	500,000
		(資本の部)	

(3) 長谷川忠一稿「利益処分方式による準備金会計の問題点」(駒沢大学経済学会) 昭和56年3月第12巻第4号22頁参考。

(4) 利益処分方式をとる場合の取崩益については、例えば、損益計算書に接続して剰余金の期中増減に関する記載区分を設け、ここに前期からの繰越額と期中増加高(取崩高)および減少高(積立額)とを総額又は純額で記載し、これに当期純利益を加えて未処分利益を計算表示する方法(日本会計研究学会税務会計特別委員会「会計利益と課税所得との差異及びその調整について」各論Ⅱ法注=昭和41年5月)などの方法がある。

Ⅲ 利益金処分計算書における準備金の異質性

利益金処分計算書に記載する利益金処分の内容は、原則として株主総会の決議に委ねられ、とくに商法や計算書類規則等もこれに関する規定をしないが、財務諸表等規則は、実務処理の観点から、(1)当期末処分利益金、(2)利益金処分額、(3)次期繰越利益金の科目をもつ掲記すべきものとしている⁽¹⁾。さらに、任意積立金を取崩して当期の利益金処分に充当する場合には、その取崩額を当期末処分利益に加算しなければならないとしている⁽²⁾。

ところで、会計上、利益金処分の対象となる利益は、損益計算書の末尾に記載された当期の未処分利益である。これは、通常、損益計算上の税引後の当期純利益に前期繰越利益金を加算した金額であるが、ときには、これに一定の目的のために設定した積立金のその目的に従った取崩額を加え、そこから中間配当額と中間配当に伴う利益準備金の積立額を控除した金額になることもある⁽³⁾。すなわち、それは、近代の会計慣行が、当該企業の収益力の計算表示に重点を置いて、

貸借対照表は、期末の資産、負債および資本に関する残高表であるとする動態論的見解が優位を占めていることからくるものである⁽⁴⁾。

てこれに対して商法は、貸借対照表上の純資産額から資本金、法定準備金および特定の繰延資産超過額等の合計額を差引いた残額を配当可能利益としている⁽⁵⁾。さらに商法は、この他に資本取引に類する、いわゆる「その他の資本剰余金」をも配当しうるものとし、また、過年度の利益処分で、すでに社内に留保されている任意積立金さえも株主総会の承認があれば、これを取崩して配当に充て得るとしたことは、商法が、配当可能利益の算定を財産計算的立場から規制すると同時に、当期利益の計算については、損益計算的立場をとり、この両者を折衷した考えに立つものと思われる。

このように商法が配当可能利益たる概念を規定したのは、会社が株主の利益のみをはかって過大配当を行い、債権者の利益を害することと、その反対に債権者の保護に急なるあまり、現実に十分な配当余力がありながら配当せず、株主の利益を害することを防止するため、究極的には、債権者の保護と株主の利益を調和させるためと解される。そこで、配当可能利益の最大限度をどのように算定するかが問題となるが、商法は、すでに述べたように期末の純資産額から資本金、法定準備金および当該要積立利益準備金を控除することを要求し、さらに開業費、試験研究費および開発費の合計額が、法定準備金および当該要積立利益準備金の合計額を超えるときは、その超過額をも控除しなければならないとする配当制限規定をおいている⁽⁶⁾。この場合、注意すべきは、特定の繰延資産がとくに配当制限の対象とされている点である。その理由は、商法が、もともと繰延資産を処分価値が零でまったく換金性のない資産としているため、仮に配当可能利益の全額を配当すれば、資本充実に欠けるからである。そこで、資本金に対応する資産については、比較的に金額が大きく、その成功率ならびにその見積りに不確実性や危険性のある開業費、試験研究費および開発費を除く資産によって裏づける必要がある。

上記から明らかなように、企業会計と商法とでは、利益金処分の対象利益の意義および範囲を異にしている。換言すれば、これは、商法上の企業利益が会計上の企業利益そのものとみるのではなく、むしろ本来の企業利益を配当すべき利益として商法が修正したものとみるべきであろう。なぜなら、商法自体が固有の目的を有する限りは、その目的に従って企業利益を修正すべきであって、企業利益そのものが商法の配当可能利益でなければならないとする論拠は存しないからである。このことは、税法が課税所得を算定する場合に、税法独自の種々の政策および租税負担力の面を考慮して企業利益を修正していることに類似する。もちろん、反対に、その目的のために商法や税法が企業会計における企業利益を歪めることは適当でないことはいうまでもない。ここで重要なのは、利益処分方式によって積立てられた措置法準備金が、翌期以降に取り崩される場合には課税対象とされることである。したがって、これらの準備金には、未払税金部分が含まれているため、上述した配当可能利益の概念とは異質のものであることは注意を要する。そこ

で、この異質性を取り除く方法としては、まず、商法が、配当可能利益の算定にあたり繰延資産超過額を除くことを認めている根拠を未払税金部分に対しても同様に考えて、期末の配当可能利益から、さらに未払税金額を控除した残額を正味の配当可能利益とするのである。あるいは、別法として、未払税金部分を独立した負債科目とし、直接に純資産を減額する方法が考えられる。すなわち、期末の純資産から、さらに未払税金額を控除したうえで、そこから資本金、法定準備金および特定の繰延資産超過額等の合計額を差引いた残額を正味の配当可能利益とする方法である。

このような方法を提案した理由は、(イ)債権者や株主等に帰属する利益を確保することと、(ロ)適正な利益算定に関する投資家への情報提供の確立ということの他に、(ハ)未払税金部分を控除しないで配当した場合、一旦配当したものの回収は不可能となり、税金に見合う資金が不足してしまうからである。

ところで、利益金処分額の項目は、財務諸表等規則によると、(1)利益準備金、(2)配当金、(3)役員賞与金、(4)その他の科目をもって掲記すべきものとしている。かかる利益金処分額の内容は、一般に、配当、賞与等の社外流出額と、利益準備金、任意積立金等の社内留保額とに大別される。具体的には、前者の社外流出となる株主配当金は、一般投資家が、その配当率の高低を有力な投資判断の指標として利用するほかに、その配当の決定が直接に株主の利害に関するものだけに、利益処分項目のうちでも最も重要な課題とされている。また、経営の委任に対する褒賞である役員賞与の支給額を決議する場合には、その者の行う職務の内容や従事する程度など、諸般の事情を十分に勘案して適正額を計上しなければならないことはいうまでもない⁽⁷⁾。

これらの社外流出額に対して、利益の社内留保は、いわば企業に対する利益の再投資であるから、会社の信用維持と成長のため、配当や賃金水準の平準化のため、将来の欠損填補に備えるためのほか、設備投資計画を達成するための重要な資金源泉として役立つ。したがって、社内留保が多いほど企業の体質が堅実となって将来の発展に寄与することとなる。具体的には、利益準備金は、資本の4分の1に達するまで、毎期金銭による配当額の10分の1以上を未処分利益のうちから積立てを強制された積立金である⁽⁸⁾。さらに、会社が中間配当を行ったときは、その分配額の10分の1を利益準備金として積み立てなければならないとされている⁽⁹⁾。この場合の利益準備金積立額は、取締役会会の決議によって期中に行われるため、利益金処分計算書には記載されず、損益計算書の未処分損益計算の部で計上されることは注意を要する。

次いで任意積立金は、一般に、新築積立金のように特定の目的をもって積立てられる目的積立金と別途積立金のように特定の目的をもたない積立金のほかに、租税特別措置法が利益または剰余金の処分により積立てを認めた各種の準備金に分けられる。一般に、大部分の任意積立金は、経営的意図にもとづいて特定の名称を付した積立金として設定される。この場合、積立金設定の基本理念は、留保利益は、原則として配当に利用できるという決議に基くため、かかる留保利益

の配当への利用可能性を企業維持の立場から制限しようとするのが意図にあると思われる。

ところが、税法上の準備金は、翌期または一定期間経過後には、必ずこれを取り崩して益金の額に算入し、改めて課税を受けなければならないという特殊性をもっている。このため、任意積立金の内容は、すでに課税の洗礼を受けた積立金とこれから課税の洗礼を受ける措置法上の準備金というまったく異質のものが混在していることとなる。これは、明瞭性の原則からしても、また留保利益が原則として配当可能な利益ということからみても未払税金部分を含んでいることは問題である。かかる問題点は、前述した配当可能利益の概念を修正する二通りの方法を適用することによっても解決できるので、この際、準備金として留保した金額に対応する税金相当額を当該準備金から分離して計上することとし、その税金に見合う金額だけ配当可能限度額を引き下げる新しい計算体系を構築することが望ましい。

(注)

- (1) 財務諸表等規則112条。
- (2) ここに任意積立金の取崩額を当期の利益金処分に充当するというのは、たとえば、配当平均積立金を取崩して当期末処分利益に加算し、これを財源として現金配当や株式配当に充てる場合などのように、その目的に従った任意積立金の取崩しのほか、特定目的を有しない別途積立金や、特定の目的をもつ積立金を目的外に取り崩す場合も含まれる。なお、任意積立金の取崩しについては、財務諸表等規則112条および財務諸表等規則取扱要領174の2に規定されている。
- (3) この場合、前期繰越損失があっても、それが当期純利益と目的積立金取崩額の合計額より少なく、かつ中間配当とそれに伴う利益準備金の積立額を超える利益があれば、処分対象利益が存在することになる。
- (4) 長谷川忠一著「決算会計の理論と実務」(中央経済社)昭和53年169頁参考。
- (5) 商法290条1項。
- (6) 商法290条1項。
- (7) 役員賞与の支給を受ける者のなかに使用兼務役員がいるときは、その者に対する使用人分賞与は、通常、ここにいう賞与には含まれない。
- (8) 商法288条
- (9) 商法第293条ノ5第1項の規定による金銭の分配を行った場合である。

Ⅳ 準備金取崩しによる表示方法

措置法準備金が積立てられた場合、これを翌期以降に取崩したときの税金部分を見越負債として引当計上する場合、これを別個に負債の部に計上することが最も合理的であることは、すでに述べた。ここでは、準備金の積立て額に対応する税金相当額をいかに処理し、これを表示するかの方法を検討したい。

まず、第一法は、未払税金部分を分離して処理する直接的控除法である。ここでは、便宜、価格変動準備金に例をとり、繰入れ時と取崩し時の場合に区分する。

【繰入れ時の場合】当期において、利益処分方式により価格変動準備金2,000,000円を積立てた。ただし、その内訳は、この準備金の取崩し時に対応する税金相当額800,000円（準備金の40パーセントと仮定する。以下同じ。）と、その税金分を準備金から直接控除した残額の積立額1,200,000円である。

一 仕 訳 一

(借方) 繰延税金引当額 800,000
 (借方) 未処分利益 1,200,000

(貸方) 繰延税金 800,000
 (貸方) 価格変動準備金 1,200,000

一 決算時の損益計算書の部分表示一

⋮	⋮
税引前当期純利益	9,000,000
法人税等引当額	5,000,000
※繰延税金引当額	800,000
当期純利益	3,200,000
前期繰越利益金	2,000,000
中間配当積立金取崩額	1,000,000
中間配当額	2,000,000
中間配当に伴う利益準備金積立額	200,000
当期末処分利益金	<u>4,000,000</u>

一 処分後の貸借対照表の部分表示一

⋮
<負債の部>
(流動負債)
繰延税金 800,000
<資本の部>
(任意積立金)
※価格変動準備金 1,200,000
⋮

- (注) 1. 法人税等引当額は、当期純利益の40パーセントとする。以下同じ。
 2. ※印は、私案部分である。以下同じ。

一 利益金処分計算書の部分表示一

利益金処分計算書

I 当期末処分利益金		4,000,000
II 任意積立金取崩額		<u>1,300,000</u>
合計		5,300,000
III 利益処分額		
1. 利益準備金	100,000	
2. 配当金	1,000,000	
3. 役員賞与金	500,000	
4. 任意積立金		
⋮		
※価格変動準備金	1,200,000	
⋮		
		<u>4,300,000</u>
IV 次期繰越利益金		<u>1,000,000</u>

上にみるように、決算時の損益計算書においては、繰延税金を明示する意味で、法人税等引当額の下部に列挙して当期純利益を算出する方法をとっているが、その他に、①繰延税金引当額を法人税等引当額に含めて5,800,000円として表示する方法、②未処分損益計算の部で控除する方法、③当期末処分利益金から繰延税金引当額を差引いた残額を正味の当期末処分利益とする方法

などが考えられる。また、貸借対照表の負債の部に繰延税金が計上されることによって、利益金処分計算書における利益処分項目の任意積立金から税金部分が取り除かれるとともに、処分後の貸借対照表の資本の部には、税金部分を含まない純粹の措置法準備金が計上されることになる。したがって、利益金処分計算書上から税金部分を控除するという初期の目的は、一応達成されているとみることができる⁽⁴⁾。

【取崩し時の場合】次期において、前期の積立額1,200,000円を全額取崩すとともに税金800,000円を支払い、改めて価格変動準備金2,500,000円を利益処分によって積立てた。ただし、その内訳は、この準備金の取崩し時に対応する税金相当額1,000,000と、その税金分を準備金から直接控除した残額の積立額1,500,000円である。

(ケース1) 利益金処分計算書に加算する方法

一 仕 訳 一

(借方) 価格変動準備金	1,200,000	(貸方) 未処分利益	1,200,000
(借方) 繰延税金	800,000	(貸方) 現金預金	800,000
(借方) 繰延税金引当額	1,000,000	(貸方) 繰延税金	1,000,000
(借方) 未処分利益	1,500,000	(貸方) 価格変動準備金	1,500,000

一 決算時の損益計算書の部分表示一

⋮	
税引前当期純利益	8,500,000
法人税等引当額	3,400,000
※繰延税金引当額	<u>1,000,000</u>
当期純利益	4,100,000
前期繰越利益金	1,000,000
中間配当積立額取崩額	1,000,000
中間配当額	2,000,000
中間配当に伴う利益準備金積立額	<u>200,000</u>
当期末処分利益金	<u>3,900,000</u>

一 処分後の貸借対照表の部分表示一

⋮	
<負債の部>	
(流動負債)	
※繰延税金	1,000,000
⋮	
<資本の部>	
(任意積立金)	
※価格変動準備金	1,500,000
⋮	

一 利益金処分計算書の部分表示一

利益金処分計算書		
I	当期末処分利益金	3,900,000
II	任意積立金取崩額	
1.	従来の任意積立金取崩額	1,000,000
※2.	価格変動準備金取崩額	<u>1,200,000</u>
	合計	2,200,000
III	利益処分類	6,100,000
1.	利益準備金	120,000
2.	配当金	1,200,000
3.	役員賞与金	800,000
4.	任意積立金	⋮
	※価格変動準備金	<u>1,500,000</u>
	⋮	5,000,000
IV	次期繰越利益金	<u>1,100,000</u>

(ケース2) 未処分損益計算の部に加算する方法

— 仕 訳 —

(ケース1) と同じなので省略する。

— 決算時の損益計算書の部分表示 —

税引前当期純利益	8,500,000
法人税等引当額	3,400,000
※繰延税金引当額	<u>1,000,000</u>
当期純利益	4,100,000
前期繰越利益金	1,000,000
※価格変動準備金取崩額	1,200,000
中間配当積立金取崩額	1,000,000
中間配当額	2,000,000
中間配当に伴う利益準備金積立額	<u>200,000</u>
当期末処分利益金	<u>5,100,000</u>

— 処分後の貸借対照表の部分表示 —

<負債の部>
(流動負債)
※繰延税金 1,000,000
<資本の部>
(任意積立金)
※価格変動準備金 1,500,000

— 利益金処分計算書の部分表示 —

<u>利益金処分計算書</u>		
I	当期末処分利益金	5,100,000
II	任意積立金取崩額	<u>1,000,000</u>
	合計	6,100,000
III	利益処分数額	
	1. 利益準備金	120,000
	2. 配当金	1,200,000
	3. 役員賞与金	800,000
	4. 任意積立金	⋮
	※価格変動準備金	<u>1,500,000</u>
		⋮
IV	次期繰越利益金	<u>1,100,000</u>

このように取崩しの場合には、利益金処分計算書に加算する方法と未処分損益計算の部に加算する方法があるが、ケース1は、準備金の繰入れが株主総会の決議を通して行われたことに対応させて、その取崩しも利益金処分計算書に価格変動準備金取崩額を表示し、改めて総会の承認を得ることを狙ったものである。これは、価格変動準備金をはじめ、多くの措置法準備金は、一般に将来の支出の有無や金額の見積りに確実性が乏しく、実質的には税法上の単なる恩恵とみられるため、その取崩しが果して目的に従ったものであるかどうかは疑わしいものが多いという理由から、その使用に係る経過を株主に報告し、その処分を求めることが合理的だからである。

これに対しケース2は、未処分損益計算の部で価格変動準備金取崩額を計上するため、当期末処分利益を増加させるだけで、利益金処分計算書上には表示されない。すなわち、この方法は、準備金の取崩し額で当期の費用又は損失を補てんすることができ、しかもそれが当期の所得に関係しないので、企業にとっては有利であるものの、その反面、株主の意思を無視するという欠点

がある。これは、準備金の取崩しが、たとえ税法規定によるものであっても、政策税制上、明らかに費用や損失でないものを企業決算に組入れることを強制して積み立てたものであるから、やはりその取崩しについても株主総会の利益処分時で行うほうが妥当であろう。

次に、第二法は、申告調整処理を応用する間接的控除法であるが、ここでも便宜、価格変動準備金に例をとることとする。

【繰入れ時の場合】当期において、利益処分方式により価格変動準備金2,000,000円を積立てた。なお、2,000,000円のうち税金相当額は800,000円である。

一 仕 訳 一

(借方) 未処分利益 2,000,000 (貸方) 価格変動準備金 2,000,000

一 法人税申告書による申告調整処理 一

別表四〔所得金額の計算明細書〕

(摘 要)	(総 額)	(留 保)
減 算：価格変動準備金積立額認容	2,000,000	2,000,000

別表五(一)〔利益積立額の計算明細書〕

(摘 要)	(期首現在)	(期 中 減)	(期 中 増)	(利益処分額)	(翌期繰越)
価 格 変 動 準 備 金	—	—	—	2,000,000	2,000,000
価格変動準備金積立額当期認容	—	—	Δ2,000,000	—	Δ2,000,000

【取崩し時の場合】次期において、前期の積立額2,000,000円を全額取崩すとともに、改めて価格変動準備金2,500,000円を利益処分によって積立てた。なお、2,500,000円のうち税金相当額は1,000,000円である。

一 仕 訳 一

(借方) 価格変動準備金 2,000,000 (貸方) 未処分利益 2,000,000

(借方) 未処分利益 2,500,000 (貸方) 価格変動準備金 2,500,000

一 法人税申告書による申告調整処理 一

別表四〔所得金額の計算明細書〕

(摘 要)	(総 額)	(留 保)
加 算：前期価格変動準備金積立額認容戻入	2,000,000	2,000,000
減 算：当期価格変動準備金積立額認容	2,500,000	2,500,000

別表五(一)〔利益積立金額の計算明細書〕

(摘 要)	(期首現在)	(期 中 減)	(期 中 増)	(利益処分額)	(翌期繰越)
価 格 変 動 準 備 金	2,000,000	2,000,000	—	2,500,000	2,500,000
価格変動準備金積立額当期認容	—	—	Δ2,500,000	—	Δ2,500,000

このように第二法の特徴は、価格変動準備金の取崩額が特別利益に計上されずに未処分利益勘定へ記載され、申告調整によって課税の対象となる点である。いま、その特徴を明確にするため、下記のように申告書の計算内容を体系化して、現行と私案を比較対象してみる。なお、説明

の都合上、価格変動準備金2,000,000円（うち税金分8,000,000円）の繰入れと取崩し部分だけを
取り扱う。この場合、繰入れ時は、現行通りである。

〔繰入れ時〕	<現行>	
（摘要）	（金額）	
当期決算利益	9,000,000	
価格変動準備金繰入額	△2,000,000	
課税所得	7,000,000	
税額（40%）	2,800,000	
基本税額	3,600,000	
政策減税額	800,000	
〔取崩し時〕	<現行>	<私案>
（摘要）	（金額）	（金額）
当期決算利益	10,500,000	8,500,000
価格変動準備金取崩益	—	+ 2,000,000
課税所得	10,500,000	10,500,000
税額（40%）	4,200,000	4,200,000
基本税額	3,400,000	3,400,000
政策増税額	800,000	800,000

上例の場合、基本税額は、いずれも政策損益を算入しない前の決算利益を基本税制上の課税所得とみなしたときの税額である。このように各期の負担税額を基本税額と政策増減税額とに分けて記載するほうが、当該企業の政策税制への依存度がいっそう明らかとなって効果的である。例えば、上例の場合には、経済的に無利子で800,000円の政府融資を得たのと等しく、また、次期以降に税額を振戻し加算することは政府借入金の返済を行うことと同一であることを印象づける効果がある。かかる点から、政策損金又は益金等の額は、計算可能なかぎりすべて納税申告書に集約し、これを企業計算外の損益として処理する申告調整方式の採用が望まれる。その理由は、(イ)企業の損益計算が、政策税制の束縛から解放されて正規の記録や決算が可能となるばかりでなく、政策税制を基因とする不公平ないし優遇度を明らかにすることができること、(ロ)納税申告書は、企業の決算利益を課税所得に誘導するための税務書類で、税法もその地位と役割を認知した法定書類であるから、これに政策損益の場を与えることは当然の論理であること、などである。

しかしながら、現行での税法上の準備金設定は、課税上の配慮から制限列挙的に認められ、その繰入額も画一的に規定されていること、また仮に、政策損益のすべてを納税申告書に収容して申告調整方式の実施に踏み切る場合には、完全性と公正表示の原則に違反してしまうなどの問題がのこる。

（注）

(1) 措置法準備金のなかに含まれている未払税金相当額を負債の部に計上し、資本の部に計上される措置

法準備金は税引後の金額とするという会計処理は、本来の税効果会計と類似するが、ここで取扱う方法は、それとは内容を異にする。

む す び

以上、利益処分方式によって積立てられる措置法準備金は、翌期または一定期間経過後には必ずこれを取り崩して益金の額に算入し、改めて課税を受けなければならないという特殊性をもつため、利益金処分の内容は課税済のものと、これから課税を受けるものという異質のものが混在している点を指摘した。換言すれば、その異質性の根本的原因は、次元の異なる税法規定が租税政策上、企業会計の期間利益を量的に変更しようとして企業利益の計算に介入しているためである。しかし、措置法準備金は、租税政策上から必要であるので、その解決案としては、準備金の設定に際して、繰延べされる未払税金部分を分離させ、これを繰延税金として負債の部に計上することを認め、該当する税金分だけ配当可能限度額を引き下げる第一法が最もすぐれていると考える。

(1983年10月記)