

実質資本維持概念のもとでの法人税等の会計処理

齋 藤 真 哉

1. 問題の所在

企業にとって、法人税を始め、その利益を課税標準とする税金（以下、法人税等）は、金額の点において重要である。そのため日本の基準に限らず、国際財務報告基準やアメリカの会計基準においても、法人税等の会計処理方法としては、その会計期間の利益に関連する法人税等の金額が財務諸表上計上されるように、税効果会計による処理を求めている。

しかし法人税等の会計処理に関するほとんどの議論は、資本維持論の観点からするならば、名目資本維持概念を前提としたものに限定されているように思われる。おそらくそれは、今日の制度会計に採用されている資本維持概念が、極めて限定的な例外を除いて、企業会計上の利益計算においても、課税所得計算においても、名目資本維持概念であるためであると思われる。

しかし会計上と税務上で異なる資本維持概念が採用されている場合に、法人税等の会計処理に関していかなる問題が生じるのかを検討することは、税効果会計の新たな課題を導出する上でも有意であろうと思われる。

加えて高度なインフレーション状態が起きている場合には、過去において、名目資本維持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、会計制度においても、名目資本維持概念とは異なる資本維持概念を用いられた例が見られる。

そこで本稿においては、従来ほとんど議論されてこなかった資本維持論と法人税等の会計処理の関係を明らかにすることを目的として、名目資本維持概念とは異なる資本維持概念、すなわち実質資本維持概念と実体資本維持概念のうち、実際に制度会計に取り入れられたことのある実質資本維持概念に着目し、当該資本維持概念のもとで生じる税効果の処理を含む法人税等

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。

の会計処理に関する課題を整理するとともに、具体的処理方法について検討を加えることとする。

そのため以下においては、まず資本維持概念の諸相を概観し、実質資本維持概念の枠組みを明らかにしたい。その上で、実質資本維持概念のもとでの法人税等の会計処理に特有の課題を明らかにしたい。そして実質資本維持概念のもとでの法人税等について、van Hoepenが提示している3つの会計処理方法を取り上げて、それぞれの方法の意味を検討することにした。なお、資本維持概念に関する議論では、資本の範囲として総資本概念を取るのか、自己資本概念を取るのかという問題が存在するが、現行の会計制度において採用されている自己資本概念を前提とすることにした。

2. 実質資本維持概念の概要 ～他の資本維持概念との比較において～

2.1 資本維持概念の諸相

既述のとおり、会計上の資本維持概念としては、名目資本維持概念のほか、実質資本維持概念、実体資本維持概念が考えられる。ここにいう資本維持という用語は、次のように説明される。すなわち、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ことになる。換言するならば、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差（剰余）として計算され、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。こうした意味で、資本維持という用語が用いられている。

そして、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としての意味を有することになり、かかる意味での基準は、「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。なお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「維持すべき資本」となる。

そしてその性格という観点から、維持すべき資本は、既述の3つの分類が示されるのである。第1の名目資本維持概念は、資本を貨幣の名目額として把握しようとする概念である。第2の実質資本維持概念は、資本を貨幣の購買力として把握しようとする概念である。そのため、貨幣購買力維持概念とも称せられる。名目資本維持概念と実質資本維持概念は、ともに資本を貨幣として性格付けしている点で共通している。そして第3の実体資本維持概念は、資本を具体的な物あるいはその物の給付能力や営業能力として把握しようとする概念である。そのため、物的資本維持概念とも称せられる。

なお「維持すべき資本」は既述のとおり、損益計算上の期末資本から控除される基準であり、期末資本の大きさをいかに決定するのにかについては直接に規制するものではない。すなわち、期末資本の大きさを決定する測定属性については、資本維持概念は制約を与えない。しかし期末資本から維持すべき資本を控除することで、期間利益が計算される以上、期末資本の性格については、維持すべき資本と比較可能となる範囲で、維持すべき資本の性格の制約を受けることになる。

2.2 実質資本維持概念に基づく期間損益計算

実質資本維持概念は、貨幣資本維持概念としての性格を有し、その貨幣の大きさを貨幣の購買力として把握しようとするものであると言える。そのため実質資本維持概念に基づく損益計算を行う場合、「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になる。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。購買対象が限定的に特定されている場合と、特定されていない場合では、貨幣購買力が同一である必然性はない。実質資本維持概念における貨幣購買力としては、購買対象が特定されないことを前提としているのが一般的である。この場合、貨幣購買力を把握するために、一般物価指数による修正を施すことになる。

また期末資本の大きさを測定する属性としては、修正取得原価や修正取替原価、あるいは正味売却可能価額などがありうるが、維持すべき資本との比較を可能にするために、期末資本の大きさは維持すべき資本と同じ尺度である必要があり、同一時点における貨幣購買力の大きさとして把握されなければならない。むしろ比較可能性を担保するためであれば、同一時点の貨幣購買力であれば、いつの時点の貨幣購買力を用いても問題はない。

3. 実質資本維持概念における法人税等の会計処理

3.1 会計上と税務上の差異

貨幣購買力の変動を考慮する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（インデックス修正）されることになる。その修正額は資本修正であり、会計上と税務上の永久差異として性格づけることができる。会計上が実質資本概念を、税務上が名目資本概念を採用する限り、この資本修正に相当する金額は、課税所得に算入される。このことは、その資本修正相当額は、いつの期間かの課税所得計算に含まれることを意味している。そして、会計の観点からは、資本課税が生じることをも意味している。

そしていつの期間の課税所得計算に含まれるのかは、期末の資産や負債の評価、それらに係る貨幣購買力損益や保有損益に依存している。

こうした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。

3.2 3つの処理方法

実質資本維持概念のもとで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）。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を算入法と呼び、含めない方法を非算入法と呼ぶ。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がありうる。すなわち、次の3つの処理方法である。

① 算入法（税効果非分離型）

the inclusive method with unreduced correction

② 算入法 (税効果分離型)

the inclusive method with reduced correction

③ 非算入法 the non-inclusive method

「算入法 (税効果非分離方式)」とは、損益計算上の法人税等の金額は、その期間の税務上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。

「算入法 (税効果分離型)」とは、損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、損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、税引後の額を示すことになる。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、繰延税金が設定される。

以上から理解されるように、2つの算入法は、納付すべき税額をもって損益計算上の法人税等の額とするため、納税額方式による場合と同じ利益が計算される。一方、非算入法は、納付すべき税額に既に課税所得計算に含まれた資本修正に係る法人税等を加減算した額をもって、損益計算上の法人税等の額とするため、納税額方式による場合とは異なる利益が計算されることになる。

また貸借対照表における表示については、資本修正の計算・表示について、3つの処理方法は相違する。算入法 (税効果非分離型) 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。算入法 (税効果分離型) 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。非算入法では、資本修正が税引後の金額で示されるため、資本修正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。

4. 3つの処理方法の例証

4.1 設例

ここでは、簡単な数値例を用いて、算入法 (税効果非分離型) と算入法 (税効果分離型)、非算入法の3つの処理方法を概観することにした。既述のとおり資本維持概念は、期末資本 (具体的には、期末資産と期末負債) の測定属性まで規制するものではなく、期末資本の想定属性として修正取得原価や現在原価、正味売却価額等が考えられる。ただし本稿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、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。またここでは、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、理解するには利便であると思われるため、実質資本維持概念に基づく数値については、期末の貨幣購買力を用いた計算を適用することとする。

【設例】 修正取得原価による期末評価の場合

(条件)

- ・ 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
・ 期末の資産：	現金	¥235	
	A商品	11個	
・ 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%		

法人税等の計算が名目資本維持概念のもとで取得原価評価が適用された場合、いわゆる取得原価主義会計によっている場合、この設例では、課税所得は次のように計算される。すなわち、課税所得：¥500（＝売上高¥1,500－売上原価¥1,000）。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。

なお設例に基づいて、名目資本維持概念に基づく取得原価主義会計によった場合の貸借対照表と損益計算書を示すならば、図表1の通りである。

図表1 名目資本維持会計（取得原価評価）

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)	1,265		資本金 1,000
			純利益 300
	1,500		1,500

損益計算書		(単位：円)
売上高		1,500
売上原価		1,000
税引前純利益		500
法人税等		200
純利益		300

4.2 修正取得原価評価の場合の3つの処理方法

期末資本の額の把握のために、まず商品を取得原価に基づいて評価する場合を取り上げる。設例では、商品の払出単価は先入先出法によるものとする。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 (= ¥1,000 × (120/100)) である。

$$\begin{aligned} \langle \text{算式} \rangle \quad \text{期末時点の実質資本の額} &= \text{期首資本の名目額} \\ &\times (\text{期末時点の一般物価指数} / \text{期首時点の一般物価指数}) \end{aligned}$$

期末資本の額としては、貨幣¥235と商品¥1,380 (= ¥1,265 × (120/110)) の合計¥1,615である。商品については、実際の購入時点の貨幣額を期末の一般購買力指数に基づいて修正するという原価修正が施される。

$$\begin{aligned} \langle \text{算式} \rangle \quad \text{期末時点の貨幣購買力 (修正取得原価)} &= \text{取得原価 (名目額)} \\ &\times (\text{期末時点の一般物価指数} / \text{計上時点の一般物価指数}) \end{aligned}$$

そこで法人税等を考慮しない場合の純利益は、次の算式により計算される。

$$\begin{aligned} \langle \text{算式} \rangle \quad \text{期末資本の額} \text{ ¥1,615 } (= \text{現金} \text{ ¥235 } + \text{A商品} \text{ ¥1,380}) \\ - \text{維持すべき資本の額 (¥1,200)} = \text{税引前純利益} \text{ ¥415} \end{aligned}$$

そしてその期間の課税所得にかかる納付すべき税額をもって、法人税等の金額とする方式 (納税額方式) によるならば、税引後の純利益は、次の算式により計算される。

$$\langle \text{算式} \rangle \quad \text{税引前純利益} \text{ ¥415} - \text{納付すべき税額} \text{ ¥200} = \text{税引後純利益} \text{ ¥215}$$

一方、税引前純利益を原因の面から観察し、分解するならば、次のとおりである。売上¥1,714 (= ¥1,500 × (120/105)) とその売上原価¥1,200 (= ¥1,000 × (120/100))、加えて、貨幣性資産 (現金) に係る購買力損失が計算される。購買力損失は、この設例の場合、商品販売後、商品仕入に使用された現金¥1,265に係る損失と期末までそのまま保有された現金¥235に係る損失の2つの要素に分解することができる。前者の購買力損失は、商品売上により取得した現金が商品仕入時まで保有されたことによる購買力損失、すなわち仕入時点での購買力損失を期末時点でインデックス修正した金額である。一方後者は、売上時点から期末時点まで保有されたことによる購買力損失である。そこで購買力損失は次の算式により計算される。

$$\begin{aligned} \langle \text{算式} \rangle \text{購買力損失} : & \text{ ¥1,265} \times \{ (110/105) - 1 \} \times (120/110) \\ & + \text{ ¥235} \times \{ (120/105) - 1 \} \quad \text{ ≃ ¥99} \end{aligned}$$

そこで納税額方式により処理した場合の貸借対照表と損益計算書を示すならば、図表2となる。

図表2 【納税額方式】実質資本維持会計 (修正取得原価評価)

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	1,200
		純利益	215
	<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		1,200
売上総利益		514
貨幣購買力損失		99
税引前純利益		415
法人税等		200
純利益		215

次に、既述の3つの方法による処理を概観することにする。

(イ) 算入法（税効果非分離型）

算入法（税効果非分離型）では、損益計算は納税額方式の場合と同様になる。すなわち法人税等の額は、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、購買力の変動に基づく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、資本修正の内訳となる課税済部分と未課税部分とに分散して包含されることになる。

設例に基づくならば、資本修正¥200は、課税済部分¥85（＝課税所得¥500－税引前利益¥415）と未課税部分¥115（＝¥200－¥85）に分割されることになる。期末の貸借対照表を示したものが、図表3である。なお損益計算書は、納税額方式と同じであるため、省略している。

図表3 算入法（税効果非分離）

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>

(ロ) 算入法（税効果分離型）

算入法（税効果分離型）では、損益計算は納税額方式の場合と同様になる。すなわち法人税等の額は、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を、税効果部分とそれ以外の部分とに分割して表示することになる。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は、税効果以外の部分¥154（＝資本修正¥200×（1－税率0.4）＋課税済資本修正¥85×0.4）と税効果部分¥46（＝¥200×0.4－課税済資本修正¥85×0.4）に分割して表示されることになる。期末の貸借対照表を示したものが、図表4である。なお損益計算書は、納税額方式と同じであるため、省略している。

図表4 算入法 (税効果分離型)

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>

(ハ) 非算入法

非算入法では、損益計算上の法人税等の金額について、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、この設例では税引前純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の額とすることになる。すなわち法人税等の額は、納付すべき税額から、課税済み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 (= (課税所得¥500 - 税引前純利益¥415) × 税率0.4) を考慮した額となる。この設例では、課税所得が税引前純利益よりも大きいので、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 (= 納付すべき税額¥200 - 課税済部分に係る法人税額¥34) が、法人税等の額となる。

貸借対照表上、資本修正の額は税引後の額¥120 (= 資本修正¥200 × (1 - 税率0.4)) 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 (= ¥200 × 税率0.4 - 課税済資本修正¥85 × 税率0.4) 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、図表5である。

図表5 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		1,200
売上総利益		514
貨幣購買力損失		99
税引前純利益		415
法人税等		166
純利益		<u>249</u>

5. 3つの処理方法の検討

実質資本維持概念に基づく会計にあっては、貨幣購買力の変動を考慮した資本修正が行われる。税務上の課税所得計算が名目資本維持概念に基づく限り、この資本修正の金額はいつかの期間の課税所得計算に含められることになる。すなわち、資本修正に対して課税されることになる。このことは、会計上は、資本課税として理解されることになる。すなわち、実質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である。

算入法（税効果非分離型）においては、損益計算上、納付すべき税額をもって法人税等の額としている。このことは、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、実際に課税される期間の法人税等の額に含められ、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未だ含められていない部分に区分して表示することを求めている。このことは、資本修正に係る課税の過程を示すことに他ならない。このように、この方法では税効果を識別して処理することはない。

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認識する必要がないとの考えに依存しているものと思われる。

算入法（税効果分離型）においても、損益計算上、納付すべき税額をもって法人税等の額としている。このことは、算入法（税効果非分離型）と同様の意味を有する。またこの方法は、貸借対照表上では、資本修正のうち、未だ課税されていない部分に係る潜在的税額、すなわ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額を示している。

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、税効果そのものが存在していることを明らかにしようとしているものと思われる。

非算入法においては、会計上と税務上とで、実質資本維持概念に基づく会計特有の会計処理以外の相違が存在しないとすれば、損益計算上の法人税等は、実質資本維持概念に基づき計算される税引前純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、税引前純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。このことは、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。

こうした処理を行うのは、税効果会計の見地に立てば、資本修正を永久差異とは見なしておらず、それゆえ、税効果を示す繰延税金を計上することとなっている。

こうした3つの処理方法を比較するならば、非算入法は、貨幣購買力を考慮した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損益計算の観点からは、否定される処理であると言える。一方、2つの算入法では、資本維持概念に基づく損益計算の観点からは肯定されるものと思われる。ただし、算入法はあくまで資本修正の内訳を示す方法に止まることとなる。

6. まとめ

実質資本維持概念は、貨幣資本維持概念であり、その貨幣資本の大きさを貨幣の購買力として把握しようとするものである。そのため、維持すべき資本について貨幣購買力の変動に伴う資本修正が生じることになる。税務上の課税所得計算が名目資本維持概念に基づく限り、この資本修正はいつか課税されることになる。実質資本維持概念のもとでの法人税等の会計処理の問題は、こうした資本課税に係る会計処理の問題であり、具体的には資本修正に係る法人税等の会計処理の問題である。

本稿においては、van Hoepenが提示して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。実質資本維持概念に基づく損益計算の観点からは、資本修正は永久差異であり、算入法は容認されるが、非算入法は否定されることになる。ただし非算入法の考え方は、今日、たとえば、その他有価証券評価差額金について税引後の額（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ことと、ある意味通底する考え方であるとも言える。

一方、2つの算入法は、損益計算の観点からは、納税額方式と同一であり、資本課税をあたかも用途不明金等の損金不算入と同様の永久差異として処理する方法である。算入法は、あくまで貸借対照表上の表示方法にのみ焦点を当てた考え方に依存していると言える。

参 考 文 献

- Chambers, Raymmond J. [1966], *Accounting, Evaluation and Economic Behavior*, Englewood Cliffs, New York.
- FASB [1979], Statement of Financial Accounting Standards No.33 *Financial Reporting and Changing Prices*,
- van Hoepen, M.A. [1981], *Anticipated and deferred corporate income tax in companies' financial statements*, Deventer et.al.: Kluwer.
- IASB [1989], *Framework for Preparation and Presentation of Financial Statements*. Pohlmann, Peter, Substanz- und Kapitalerhaltung [1995]. In: von Colbe, Walther Busse, Lexikon des Rechnungswesens, 3. Aufl. Munchen/Wien, S.596r-600 l.
- Sterling, Robert R. and Kenneth W. Lemke [1981], *Maintenance of Capital: Financial versus Physical*, Houston, Texas: Scholars Book.
- Walb, Ernst [1926], *Die Eerfolgsrechnung privater und öffentlicher Betriebe : Eine Grundlegung*, Belrin/Wien.
- 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。
- 加古宜士 [1981] 『物価変動会計論』中央経済社。
- 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。
- 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。

[さいとう しんや 横浜国立大学大学院国際社会科学研究所教授]

[2012年8月9日受理]