
ドイツ税効果会計の国際化

— 商法、IAS、DRSの比較を中心として —

真 鍋 明 裕

1. はじめに

EUは、2002年、「IAS命令」(EU[2002])を公表し、2005年より、域内の上場企業の連結決算書には国際会計基準(International Accounting Standards: IAS) および国際財務報告基準(International Financial Reporting Standards: IFRS) (以下、本稿では、便宜上IAS, IFRSの両者をまとめて「IAS」と記す)を適用することを義務づけた。かかる方針を受け、ドイツでは、2004年に会計法改革法(Bilanzrechtsreformgesetz: BilReG)が施行され、ドイツ国内の上場企業は、連結決算書を作成する際にIASを適用することが義務づけられた。

かかるドイツ会計の国際化は、商法会計と税務会計との関係に大きな影響を及ぼしている。ドイツでは従来、基準性および逆基準性の原則が存在するため¹、商法会計上の数値と税務会計上の数値とは大部分で一致しており、両者の差異は少ない。しかし、IASでは、税務会計とIAS準拠の会計では別個の計算がなされるため、税務会計によって計算される数値と、IAS会計によって計算される数値との間に差異が生ずる程度はドイツにおけるよりも大きいと言える(Küting und Zwirner[2005]S.1553-1554)。そして、このように両会計間の差異が大きい場合、税効果会計(Steuerabgrenzung)のもつ意義も増すことになる。

ドイツでは、税効果会計について、個別決算書に関するもの、連結決算書に関するもの共に、商法上の規定は存在する。しかし、2002年に成立した、ドイツ会計基準(Deutsche Rechnungslegungs Standards、以下、DRSと記す)第10号(以下、DRS10と記す)の規定はIASの計算方式に接近するものであり、従来のドイツにおける税効果会計のあり方に変化をもたらすものとなっている。本稿では、税効果会計に関して、ドイツ商法、IASおよびDRSがそれぞれいかなる方式をとっているのか、そして、IASの導入に伴い、ドイツ会計にいかなる変化が生じようとしているのかについて検討する。

2. 税効果会計の概要

2-1. 税効果会計の目的

税効果会計の目的は、課税所得から導かれる当年度の「実際の税費用」(tatsächlicher Ertragssteueraufwand)と、商法上の成果(Erfolg)に対して課される仮想的な(fiktiv)税費用とを合致させるということにある(Küting und Zwirner[2003]S.301-302)。つまり、税法上の課税所得から算出される実際の税負担額と、商法上の利益計算から導かれる会計上の税費用との間には差異が存在し、その差異を調整することが税効果会計の目的であるといえる。

¹ 商事貸借対照表の認識・測定規則は、所得税法においても守られなければならないと所得税法第5条第1項第1号は定めており、これが税法に対する商法の基準性の規定である。他方、利益算出における税法上の選択権は、商事貸借対照表に合致した形でなされなければならないと所得税法第5条第1項第2号は定めており、これが逆基準性原則と呼ばれるものである。

かかる差異は、商法会計²と税法会計の目的の違いから生じている。たとえば、ドイツの場合、商法会計では、債権者保護が重視される。商人は、自己の経済的狀態を批判的にとらえ、どちらかといえば良い状態よりも悪い状態の方で計算しなければならないとされており、保守主義の原則（商法第252条第1項第4号）が商法会計の特徴となっている。これに対して、税法の目的は、課税の基礎となるべき企業の経済狀態を客観的に把握することに置かれているため、とくに保守的な会計が行われるということはない（Thieme[2004]S.19）。この両者の相違から、税法上の税負担額と商法上の税費用に差異が生じるのである。

ここで、例によって税効果会計の機能をみることにしたい。たとえば、商法会計上は100ユーロの減価償却を行ったが、税法上は60ユーロしか減価償却が認められなかったという場合、その差額40ユーロだけ商法上の税引前利益よりも税法上の課税所得の金額が大きくなる。税率を40%とすると、16ユーロ（40×0.4）だけ商法会計上の税費用があるべき値よりも大きく計上されてしまうことになる。かかる差異を調整するため、税効果会計により次のような調整がなされる。

（借）繰延税金資産（aktive latente Steuern）16

（貸）税金収益（Steuerertrag）16

税効果会計のかかる処理により、会計上の税引前利益と税費用が合致することになる。³

反対に、税法上の課税所得が商法上の税引前利益を下回った場合は、以下のような処理によっ

て調整がなされる。⁴

（借）税金費用（Steueraufwand）

（貸）繰延税金負債（passive latente Steuern）

2-2. 税効果会計の計算に影響する諸要素

2-2-1. 差異の種類

税法会計と商法会計との間に生ずる差異としては、一般に次の3つの種類が区別される（Küting und Zwirner[2003]S.302）。

- ・期間差異（temporäre Differenzen）
- ・半永久差異（quasi-permanente Differenzen）
- ・永久差異（permanente Differenzen）

ここで、期間差異とは、ある期において差異として発生するが、後の期に解消される差異のことである。たとえば、貸倒引当金の容認額の相違は、その引当金の設定対象たる債権が消滅した時点で解消されることになる。半永久差異とは、資産の売却時または企業の解散時に相殺される差異のことである（Küting und Zwirner[2005]S.1554）。たとえば、有価証券の評価益の容認、非容認に起因する差異は、当該有価証券が売却された時点で解消されることになる。永久差異とは、後の期においても解消されない差異のことである⁵。

2-2-2. 成果作用的な差異と成果非作用的な差異

成果作用的（erfolgswirksam）な差異とは、商法会計上の税引前利益と税務会計上の課税所得に金額の違いを生じさせる差異である。多くの繰延税金は、成果作用的に形成ないし解消され

² ここでは、ドイツの会計規制に引き寄せて述べているので商法会計という呼称を用いているが、IASについて考えるときには、この「商法会計」を「IAS準拠の会計」と読み替えても差し支えない。

³ aktive latente Steuernは、本来「借方繰延税金」と呼ぶべきところであるが、理解の容易化のため日本での呼称に合わせた。また、貸方の「税金収益」という呼称はIAS12.77の規定に従ったものである（Pellens et al.[2006]S.217）。ドイツ商法では繰延税金資産の相手科目の呼称について規定はないが、税費用を調整する働きをもつ項目であることに変わりはない。

⁴ 商法上の利益と税法上の課税所得の差異により、繰延税金資産または繰延税金負債が発生するが、すでに述べたように、ドイツの商法会計では、保守主義の原則によって、商法上の利益を税法上の課税所得が上回ることが多いため、繰延税金資産が発生することの方が多いようである（Thieme[2004]S.20）。

⁵ したがって、一時的なものか永久的なものかという観点でいえば、本稿にいう期間差異および半永久差異が一時的な差異、永久差異が永久的な差異ということになる。

るものである (Pellens et al.[2006]S.217)。他方、成果非作用的 (erfolgsneutral) な差異⁶とは、繰延税金が、当期または他の期に自己資本において直接に把握されるような科目ないし事象に関係しているような差異である (Pellens et al.[2006]S.219)。例としては、有価証券の評価差額で、当該差額が自己資本に直接計上されるものがあげられよう。

2-2-3. タイミング概念とテンポラリー概念

繰延税金の算定に際しては、タイミング概念 (Timing-Konzept) とテンポラリー概念 (Temporary-Konzept) という2つの視点が存在する。

タイミング概念は、繰延税金の算定に際して、成果作用的に (erfolgswirksam) 発生し、また成果作用的に解消される差異のみを調整する。したがって、期間差異 (temporären Differenzen) が考慮の対象となる。半永久差異 (quasi-permanente Differenzen) は認められない (Kütting und Zwirner[2003]S.302)。

他方、テンポラリー概念では、商法に従って作成された貸借対照表と、税務貸借対照表との比較が行われる。ここでは、時間の経過によって相殺される差異すべてが、繰延税金算定の基礎となる (Kütting und Zwirner[2003]S.302)。したがって、テンポラリー概念のもとでは、期間差異も半永久差異も繰延税金の考慮対象に含まれることになる (Pellens et al.[2006]S.208)。

タイミング概念は、成果作用的な差異のみを対象とすることから、損益計算書指向の視点と言え、収益状況の的確な描写に重点が置かれる。他方のテンポラリー概念は、成果作用的か否かに関係なく、貸借対照表上の数値の差異に注目することから、貸借対照表指向の視点と言え、財産状況の的確な描写に重点が置かれる (Kütting und Zwirner[2003]S.302, Rabeneck und

Reichert[2002a] S.1366)。

2-2-4. 繰延法と資産負債法

繰延法は、その期の税費用を正しく表示するという目的を追求するものであり、そのため、繰延税金の計算には、当該計算に含められる認識・測定上の差異が発生した時点で通用している税率が用いられる。

他方、資産負債法では、損益計算における期間的に正しい税費用の計算というよりは、むしろ資産の価値や負債についての決算日時点での正しい表示が指向され、繰延税金は、差異が解消される時点で通用していると予測される税率を用いて評価される (Kütting und Zwirner[2003]S.302)。⁷

3. ドイツ商法、IAS、ドイツ会計基準における繰延税金の処理

3-1. ドイツ商法による繰延税金の処理

個別決算における繰延税金の処理については、ドイツ商法第274条において規定されている。

ドイツ商法第274条

第1項

税法上の規則に基づいた課税所得が商法上の利益よりも低いために、当年度および過年度に課せられる税支払額が過小になっている場合で、その当年度および過年度の過小部分が将来期間において決済されることが予測されるとき、後の年度に税支払の増加となる金額だけの引当金が商法第249条第1項第1文に基づき形成され、貸借対照表または附属説明書において区別して表示されなければならない。当該引当金は、税負担増が実際に生じるか、または税負担増がも

⁶ この用語は、直訳すれば「成果中立的」であるが、利益数値に影響をもたらすか否かを明確にするため、「成果非作用的」とした。

⁷ 繰延法では、借方税効果は前払費用または前払金、貸方税効果は課税所得が会計上の利益よりも少なかったために税支払いが減少した金額を表す。資産負債法では、借方税効果は税支払額の将来の減額で、いわば未回収額を表し、貸方税効果は、未払費用または未払金を表す (齋藤[2004]22-23ページ)。

はや見込めないことが予測されたときは、ただちに解消されなければならない。

第2項

税法上の規則に基づいた課税所得が商法上の利益よりも高いために、当年度および過年度に課せられる税支払額が過大になっている場合で、その当年度および過年度の過大部分が将来期間において決済されることが予測されるとき、後の年度に税支払の減少となる金額だけ、繰延擬制資産項目 (Bilanzierungshilfe) としての経過勘定を貸借対照表の借方に計上することが許される。当該勘定はふさわしい名称で区別して表示され、また附属説明書において説明されなければならない。かかる経過勘定が表示された場合、利益の配当は、配当後に残るいつでも解消可能な利益準備金に繰越利益を加え、繰越欠損金を差し引いたものが、その経過勘定と少なくとも同額あるときにのみ可能である。当該経過勘定は、税負担減が実際に生じるか、または税負担減がもはや見込めないことが予測されたときは、ただちに解消されなければならない。

第1項は貸方繰延税金 (passive latente Steuern) について規定している。ここでは、課税所得が会計上の利益を下回ったことにより、税支払額が過小であった場合に、商法第249条に基づき、将来の税負担増という経済的義務のための手当てという形で、引当金を計上することが義務づけられている。したがって、商法第274条に基づく貸方繰延税金は、引当金というかたちで現れることになる。

これに対し、第2項は借方繰延税金 (aktive latente Steuern) についての規定である。ここでは、課税所得が会計上の利益を上回ったことにより、税支払額が過大であった場合に、将来の税負担減となる部分を繰延擬制資産項目 (Bilanzierungshilfe)⁸ として貸借対照表の借方に計上する「選択権」 (Küting und Zwirner[2003]

S.303) があることが規定されている。また、第3文では、借方繰延税金が計上された場合、それと同額の配当制限がなされることが規定されている。

上記の事項からわかることは、以下の点である。第一に、商法第274条は、タイミング概念に基づいているということである。これは、第274条が発生期間と解消期間における税支払額と会計上の利益との差異の調整を規定していることからわかる (Rabeneck und Reichert[2002a] S.1368)。その意味で、当該条項は損益計算書指向の考え方に従っているといえる (Küting und Zwirner[2003]S.303)。当該概念のもとでは、既述のように、繰延税金の計算には期間差異のみが考慮されることになる。なお、繰延税金の測定を繰延法によるか資産負債法によるかは商法上に明示されていないため、両方法とも可能であると考えられる (Küting et al.[2003]S.446)。第二に、第274条の規定は、保守主義の思考が基礎となっているということである。このことは、負債である貸方繰延税金の計上は義務とし、資産である借方繰延税金の計上は選択権としていること、また、借方繰延税金の計上にあたっては配当制限がなされることからうかがえる。

連結決算における繰延税金の処理については、商法第306条において規定されている。第306条は、借方と貸方で条項を分けることはせず、課税所得が会計上の利益を上回ったならば借方繰延税金を計上し、下回ったならば貸方繰延税金を計上する旨が規定されている。本条項は、借方繰延税金の計上が選択権ではなく義務であるという点で第274条と異なっている (Küting und Zwirner[2003]S.303)。

3-2. IASによる繰延税金の処理

前節では、ドイツ商法における繰延税金の取り扱いについてみたが、本節ではそれとの対比

⁸ 当該項目は、直訳すれば「貸借対照表補助項目」とでもすべきところであるが、その内容と理解の容易化を考慮し、「繰延擬制資産項目」という表記を用いている。当該表記は本多[2006]を参考にしている。

において、IASにおける繰延税金の取り扱いについて概観する。

繰延税金については、IAS12において規定されている。前節に見たように、ドイツ商法では適切な損益計算が指向されており、タイミング概念がとられていた。これに対して、IAS12は、繰延税金の貸借対照表計上の基礎に、テンポラリー概念をおいている (Pellens et al.[2006]S.208)。既述のように、当該概念は貸借対照表指向であり、繰延税金の把握には、貸借対照表上の数値の差異に注目する。IAS12.5によれば、テンポラリー概念のもとで把握される差異は、資産や負債の貸借対照表上の帳簿価格と、それらの税務上の価格との間の差異である (Pellens et al.[2006]S.208)。

IAS12.15によれば、永久差異に分類されない差異はすべて認識されなければならないものとされている。したがって、IASのもとでは、期間差異だけでなく半永久差異も繰延税金の計算に入れられることになる (Küting und Zwirner[2005]S.1554)。既述のように、ドイツ商法では、繰延税金の計算には期間差異のみが考慮されるので、この点でIASはドイツ商法とは異なる規定となっている。なお、繰延税金の測定には、資産負債法が用いられる。

また、IASのもとでは、繰延税金の計算は、会計上と税務上の差異が、成果作用的か成果非作用的か、つまり、解消時にその差異が損益計算書に成果作用的なものとして計上されるかどうかに関係なくなされる。その差異が将来に相殺される限り、繰延税金の借方ないし貸方計上義務があるのである (Pellens et al.[2006]S.209)。ドイツ商法では、タイミング概念に従い、成果作用的な差異のみを繰延税金計算の対象とするので、この点でもIASとドイツ商法は異なっている。

3-3. DRS10による繰延税金の処理

2002年3月、ドイツ基準設定審議会 (Deutscher Standardisierungsrat: DSR) によってドイツ会計基準 (DRS) 第10号「連結決算書における繰延税金」(DRS10) が可決された。商法第342条第2項の規定により、DRS10の適用でもって、連結会計に関するGoB (正規の簿記の諸原則) が遵守されているものと推定される (Thieme[2004]S.28-29)。⁹したがって、連結決算書に関しては、DRS10が一般に認められた規則として通用することになる。

DRS10の規定では、繰延税金は、すべての成果作用的に発生した (erfolgswirksam entstandenen) 期間差異 (temporären Differenzen) について計上されなければならないとされている。さらに、DRS10は、半永久差異についても繰延税金を認識すべきことを明記している (Küting und Zwirner[2003]S.305)。

ここにおいて、DRS10における繰延税金の認識概念は、タイミング概念とテンポラリー概念の混合体となっているといえる (Thieme[2004]S.29)。2-2-3.にもみたように、タイミング概念では、成果作用的な期間差異のみが繰延税金計算の対象となる。他方、テンポラリー概念では、成果作用的か否かに関係なく、すべての一時的な差異、つまり期間差異および半永久差異が繰延税金計算において考慮されることになる。DRS10では、成果作用的な差異を認識対象としている点では、ドイツ商法において従来取られてきたタイミング概念を維持しているといえるが、その一方で半永久差異も繰延税金の計算に取り入れており、その意味ではテンポラリー概念に接近しているといえる (Thieme[2004]S.29)。

また、DRS10では、借方の繰延税金、貸方の繰延税金ともに認識が義務づけられており、この点は商法第306条と同様である。繰延税金の測定には、資産負債法が採用されている。

⁹ 商法第342条第2項は、ドイツ連邦法務省の公表したDSRの勧告が遵守されることによって、GoBが遵守されたと推定する、ということを決めている。

以上から、DRS10の規定は、貸借対照表指向の考え方に従っているということができ (Kütting und Zwirner[2003]S.305)、IASにもとづく国際基準に接近する内容となっていると考えることができる (Thieme[2004]S.29)。

4. 繰越欠損金に係る繰延税金の処理

企業の財政や収益の状況を、税金との関連で把握しようとするとき、繰越欠損金に係る繰延税金の処理についても考慮する必要がある。

ドイツ基準においてもIASにおいても、ある会計期間において損失が出た場合に、それを将来の利益と相殺することが認められている。その結果、将来の事業年度において税負担の軽減が発生することになる。かかる税負担の軽減は、その効果において借方繰延税金 (繰延税金資産) と同様のものであり、ある種の「経済的有利性」(ökonomischer Vorteil) (Berger[2006]S.2473) を表すと考えることができる。したがって、繰越欠損金の有する当該有利性に対して繰延税金資産を計上するか否かが問題となる。以下では、これに関してドイツ商法、IAS、DRS10においていかなる規定がなされているのかについて見ていくことにする。

4-1. ドイツ商法における規定

3-1.にもみたように、繰延税金については、商法第274条および第306条において規定がなされているが、いずれの条項においても、繰越欠損金に係る繰延税金の借方計上に関する規定はない。商法上の決算書における当該繰延税金の

計上については、議論が分かれており (Pellens et al.[2006]S.221)、その可否の判断は難しい。¹⁰

ただ、確かなことは、繰越欠損金から、税の還付が直接に実現されるわけではなく、あくまでも将来、納税の対象となる利益が得られたときに、当該利益を繰越欠損金と相殺することで税負担を軽減できる「可能性」があるということである (Kütting und Zwirner[2005]S.1555)。つまり、繰越欠損金の存在が必ず将来において企業に便益をもたらすというものではないのであり、繰越欠損金に係る繰延税金の実現には不確実性が存在しているといえる。したがって、「実現原則 (Realisationsprinzip) と非対称原則 (Imparitätsprinzip)¹¹」に特徴づけられたドイツ商法にとって、繰越欠損金に係る繰延税金の借方計上はなじみのないものである。」(Berger[2006]S.2473)

繰越欠損金に係る借方繰延税金の計上については、さまざまな解釈があるにせよ、商法上に規定が存在しない以上、少なくとも、ドイツ商法上は、繰越欠損金に係る繰延税金資産の計上が積極的に認められているわけではないといえるであろう。

4-2. IASにおける規定

IASでは、IAS12.34にもとづき、将来に十分な確実性をもって、相殺するに足る金額の利益を獲得できるという範囲内において、繰越欠損金についても繰延税金資産を計上するよう求めている。つまり、繰越欠損金にともなう税務上の便益、すなわち将来利益との相殺が、相応の蓋然性をもって実現することが見込まれる限り、

¹⁰ この点に関し、Marten et al.[2003]では、当該繰延税金の計上に反対する意見、賛成する意見が紹介されている。反対意見としては、商法との整合性を問題とするものが目立つ。たとえば、繰延税金の計上には、商法第274条にもあるように、会計上の利益と税務上の課税所得との時点的差異の存在とその決済が前提とされているが、繰越欠損金に係る繰延税金はこれに当てはまらないという意見がある。賛成意見としては、企業の財政状態の適切な開示に重点を置いたものが目を引く。たとえば、繰越欠損金からくる税務上の有利性を借方計上することによって、将来期間において、税の支払いがより少なくて済むことがシグナリングされ、企業の各期の財政状態について、真実かつ公正なる外観が示される、というものがある (Marten et al.[2003]S.2337-2338)。

¹¹ 保守主義の原則の1つで、未実現の損失 (含み損) については認識を義務づけ、未実現の利益 (含み益) については認識を禁止するというものである。

繰越欠損金についての繰延税金資産を計上しなければならないとされているのである。

3-2.にもみたように、IASは、テンポラリー概念を採用しており、期間差異だけでなく半永久差異も、また、成果作用的差異だけでなく成果非作用的差異も繰延税金計算の対象とされることから、貸借対照表指向の考え方がとられている。それに加えて、上記のように繰越欠損金に係る繰延税金資産の計上が規定されることにより、繰延税金の計上範囲はさらに拡張されている(Thieme[2004]S.31)。ここから、IASのもとでは、繰越欠損金による将来の税負担の軽減は、不確実性を有するとはいえ、その実現が十分な確実性をもって見込まれる限りにおいては税務上の請求権を表すと言えるので、かかる請求権が存在するのであれば、それを貸借対照表上に反映させ、もって企業の財産状況を適切に描写することが目指されていると考えてよいであろう。

4-3. DRS10における規定

DRS10では、DRS10.11により、繰越欠損金は、基本的に、それによって将来の税負担減が実現することが十分な蓋然性をもって見込まれる場合に、繰延税金として借方計上されなければならないとされている。つまり、繰越欠損金に係る繰延税金の処理については、IASと同様の取り扱いとなっている。

3-3.において、DRS10は、繰延税金計算への半永久差異の取り込みによって、貸借対照表指向のテンポラリー概念を一部導入し、IASに接近する内容となっていることを確認したが、繰越欠損金に係る繰延税金の取り扱いも、この傾向と軌を一にするものと解釈できる。反対に、3-1.にみたように、当該繰延税金の貸借対照表計上を積極的には認めていないドイツ商法とは、方向性の異なる規定となっているといえよう。

5. おわりに

ードイツ会計に起こっている変化ー

ここまでの繰延税金に関するドイツ商法、IAS、ドイツ会計基準(DRS)での規定および処理方法を概観することにより、それぞれの基礎にいたる考え方が存在しているかが把握された。そして、ドイツでは、もともと商法第274条、第306条が繰延税金について定めていたが、2002年に発行されたDRS10は、かかる従来の商法の規定とは異なる特徴を有していることが明らかとなった。ここにはIASの影響を見て取ることができる。

DRS10の制定によってドイツの伝統的な商法会計が直面する変化は、以下のようにまとめることができよう。

第一に、繰延税金計算の目的が、適切な期間損益計算という損益計算書指向のものから、財産状況の的確な描写という貸借対照表指向のものへと変化しているということである。これは、すでにみたように、繰延税金の計算対象として、ドイツ商法では、期間差異のみが考慮されるのに対し、DRSでは、期間差異に加えて半永久差異も含まれていること、また、実現の十分な蓋然性があれば繰越欠損金に係る繰延税金資産の計上を義務づけていることからわかる。ただし、DRS10は、繰延税金の考慮対象を成果作用的に発生した差異としており、その意味では損益計算書指向との混合形態であるといえる。しかし、DRS10の規定は明らかにIASに接近するものであり、方向性としては財産状況の的確な描写へと移っているように思われる。

第二に、ドイツ商法会計を特徴づけてきた基準性原則および保守主義の原則が変容をせまられているということである。基準性原則は、会計の国際化に伴い、その意義が低下していく可能性がある。本稿の冒頭でも述べたように、ドイツ上場企業はすでに、2004年の会計法改革法(BilReG)により、連結決算書の作成にIASを適用することが義務づけられており、連結会計においては基準性原則は意味をなさなくなってい

る。そして、かかる国際化が個別決算書にも及ぶことは十分に考えられる。IASへの接近を見せるDRS10も、現在は連結会計を対象としたものであるが、当該基準の存在が、個別決算書に「波及効果」(Ausstrahlungswirkung) (Marten et al.[2003]S.2340) をもち、個別決算書の会計規則がIASの影響を受ける可能性は否定できないであろう。したがって、個別決算書においても、今後、基準性原則の存在意義が問われることになると思われる。

また、DRS10では、繰越欠損金に係る繰延税金資産の計上を規定しているが、すでにみたように、当該繰延税金の実現は不確実性を伴うものであり、かかる規定が個別決算書にも「波及」することになれば、実現原則や非対称原則を基礎とする保守主義の原則は、事実上、効力を失ってしまうであろう。¹²

本稿におけるここまでの検討から、繰延税金の領域では、少なくとも連結会計については、DRS10により国際化が進み、IASの思考ないし計算方法が流入してきていることが明らかとなった。かかる流れが、ドイツ個別会計にどのように影響するのか、それとともにドイツ商法会計の基礎をなす諸原則がいかに変化していくのか、今後も注視していく必要がある。

参考文献

- Berger,A.[2006] „Was der DPR aufgefallen ist: Ermessensspielraum und die Bilanzierung von latenten Steuern auf Verlustvorträge“ *Der Betrieb* 59.Jg. Heft 46 S.2473-2475
- EU[2002]“Regulation No.1606/2002 of the European Parliament and of the Council of 19 July 2002 on the application of international accounting standards” *Official Journal of the European Communities* L243/1-4
- Kütting,K., C.Zwirner[2003] „Latente Steuern in

der Unternehmenspraxis: Bedeutung für Bilanzpolitik und Unternehmensanalyse-Grundlagen sowie empirischer Befund in 300 Konzernabschlüssen von in Deutschland börsennotierten Unternehmen-“

Die Wirtschaftsprüfung 56.Jg. Nummer7 S. 301-316

- Kütting,K., C.Zwirner[2005] „Zunehmende Bedeutung und Indikationsfunktion latenter Steuern in der Unternehmenspraxis“ *Betriebs-Berater* 60.Jg. Heft28/29 S.1553-1562
- Kütting,K., C.Zwirner, M.Reuter[2003] „Latente Steuern im nationalen und internationalen Jahresabschluss:KonzeptionelleGrundlagen und synoptischer Vergleich“ *Betrieb und Wirtschaft* 11/2003 S.441-447
- Langenbacher,G.[2005] „Latente Steuern- ein wesentliches Problem bei der Umstellung auf und Anwendung der IFRS“ *Betriebs-Berater* 60.Jg. Heft20 S.23-26
- Marten,K.U., F.Weiser, A.G.Köhler[2003]„Aktive latente Steuern auf steuerliche Verlustvorträge: zunehmende Tendenz zur Aktivierung“ *Betriebs-Berater* 58. Jg. Heft44 S.2335-2341
- Ordelheide[1995] „Aktivische latente Steuern bei Verlustvorträgen im Einzel- und Konzernabschluß-HGB, SFAS und IAS-“ in, Lanfermann,J.(hrsg.) *Internationale Wirtschaftsprüfung, Festschrift zum 65. Geburtstag von Hans Havermann,* Düsseldorf S.602-623
- Rabeneck,J., G.Reichert[2002a] „Latente Steuern im Einzelabschluss (Teil I)“ *Deutsches Steuerrecht* 32/2002 S.1366-1372
- Rabeneck,J., G.Reichert[2002b] „Latente Steuern im Einzelabschluss (Teil II)“ *Deutsches*

¹² Kütting und Zwirner[2003]では、繰越欠損金に係る繰延税金資産がある年度において計上されたものの、その実現可能性の見通しの変更により、その大部分が後の年度において修正される、という企業の実例が取り上げられている。繰延税金の実現がどの程度の蓋然性をもつかは、解釈によって変化するものであり、かかる側面が利用されれば、会計上の数値が操作される可能性もある (Kütting und Zwirner[2003]S.312-314)。

Steuerrecht 33/2002 S.1409-1416

Pellens,B., R.U.Fülber, J.Gassen[2006]

Internationale Rechnungslegung, 6.Auflage,
Schäffer-Poeschell

Thieme,J.[2004] „Latente Steuern-Der Einfluss internationaler Bilanzierungsvorschriften auf die Rechnungslegung in Deutschland“
in, Tietje,C., G.Kraft, R.Sethe (hrsg.)
Beiträge zum Transnationalen Wirtschaftsrecht
Heft29 S.1-34

Wöhe,G.[2005] *Einführung in die Allgemeine Betriebswirtschaftslehre* 22.Auflage, Verlag
Vahlen

齋藤真哉[2004]「税効果会計の構造—二つの対立する概念—」『會計』第166巻第2号、19-31ページ。

本多潤一[2006]「税効果会計と保守主義の原則—IFRSを適用しないドイツの個別決算—」『JICPAジャーナル』第612号、172-177ページ。

松本敏史[2005]「包括利益と税効果会計」『同志社商学』第57巻第1号、56-75ページ。