

〈資 料〉

フランス連結会計規則(4)

岸 悦 三

(受付 2002年10月7日)

訳者まえがき

近年のフランスにおける制度会計の革新は誠に瞠目に値する。

1999年、従来のプラン コンタブル ジェネラル(1982年〔1986年修正を含む〕)が廃止され、新基準が制定をみたのである。

新基準では個別会計に関するものと、連結会計に関するものが別個の省令によることとされた。因みに、従来は同一の省令によっていた。

連結会計にかかる新省令(1999年6月22日付 経済・財政・産業省、財務省、予算庁共同省令)は、1999年7月31日付官報で告示された¹⁾。

新省令の構成は次のようになっている。

前書, 第1条, 第2条, 第3条

付録: 会計規制委員会規則

前書, 第1条, 第2条, 第3条

付録: 連結計算書に関する規程と方法

第1節 連結の範囲と方法

第2節 連結の法則

第3節 評価方法と提示方法

1) Arrêté du 22 juin 1999 portant homologation du règlement no 99-02 du Comité de réglementation comptable, Journal Officiel, Lois et Décrets, République Française, 31 juillet 1999, 131e Année, no 175, pp. 11475-11494.

なお、本資料の英語版は次のとおりである。但し、英訳版には、財務諸表の雛型はない。

Regulation 99-02, 29/04/1999, Relating to consolidated accounts of commercial companies and public enterprises.

<http://www.finances.gouv.fr/CNCompta/rcrc/rcrc99902>

第 4 節 連結総括書類（連結財務諸表——訳者〔岸〕注）

第 5 節 適用初年度

省令の冒頭から会計規制委員会規則付録第 1 節までは第 42 巻第 1 号で²⁾、第 2 節の冒頭から 21 までは、第 42 巻第 2 号で³⁾、22 から 29 までは第 43 巻第 1 号で訳出した⁴⁾。

以下は、第 3 節の冒頭から 31 までを訳出したものである。

また、注はすべて、訳者（岸）のものである。

2) 岸悦三（訳）フランス連結会計規則(1)，修道商学，広島修道大学商経学会，第 42 巻第 1 号，2001 年 9 月，455 頁 - 466 頁。

3) 岸悦三（訳）フランス連結会計規則(2)，修道商学，広島修道大学商経学会，第 42 巻第 2 号，2002 年 2 月，483 頁 - 498 頁。

4) 岸悦三（訳）フランス連結会計規則(3)，修道商学，広島修道大学商経学会，第 43 巻第 1 号，2002 年 9 月，573 頁 - 588 頁。

フランス連結会計規則

第3節 評価方法と提示方法

30 一般原則

300 評価方法と提示方法の決定

連結計算書は連結範囲中に含まれる企業集団の全体像を一貫性を具えたまとまりのあるものとして表現することを目指す。すなわち連結固有の特質と連結計算書固有の財務情報の目的を考慮しなければならない。（形式よりも実質優先，費用収益の対応，税法の適用による固有の会計記入の影響の排除）

EC 第7次指令の第29条（2，a）の適用をうけた1966年7月24日付法律第357-7条は連結に当り首尾一貫した方法をとることを命じている。同条は連結企業に特定の方法を強制してはいない。従って，連結計算書は連結に当ってグループによって定められたフランスの法令に準拠した方法に従って作成される。それには個別計算書のために商法によって認められた選択，連結計算書のために1966年7月24日付法律の第357-8条および1967年3月23日付大統領令第248-8条によって認められた特別の選択が含まれる。かくして例えばグループは個別計算書の附属明細書中での開示に限定されている年金契約を連結計算書中で規定することができる。すなわち，これら2つの場合とも商法第9条第3項に合致する。同様にグループは連結成果計算書に外貨建債権債務の換算差額を記載することができる。かくして大統領令第248（8，g）条によって認められた選択権を行使することとなる。

しかしながら，グループは一定の状況下で，しかも同じ事実について連結計算書と個別計算書，サブグループ計算書において異なった方法で危険および費用を評価することはできない。例えば，一方では発生の可能性が高いとし，他方では発生の可能性が高くないとすることはできない。

ある種の方法は連結計算書において優先的に採られるべきものと考えら

れる。例えば次のものである。

- (1) 退職給付費用およびそれに準ずる給付費用（退職金，退職付加金，医療給付，功労金，疾病給付および疾病予防給付……）現職の従業員および退職者のための企業の負担となる，かかる費用は従業員の勤務期間に亘って成果計算書において規定され，しかも規則的計画的に計上されなければならない。
- (2) ファイナンス・リース契約は会計処理されなければならない。すなわち，
 - (i) リース賃借人側では貸借対照表に有形固定資産と関連借入金として，また成果計算書に償却費繰入および財務費用として表示される。更に当該財が直接または仲介者を通じて，ファイナンス・リース取引の枠内で再度リースされた場合，一旦売却したその売却益並びにリースバック取引は契約期間に亘って繰延べられねばならない。
 - (ii) リース賃貸人側では貸付金として，またリース賃借人の記録と対称的に表示される。
- (3) 社債発行費，社債償還プレミアム，社債発行差金は償還期間に亘って計画的規則的に繰延べられねばならない。
- (4) 外貨で表示されている資産，負債の換算差額は関連期間の成果計算書に記録されねばならない。
- (5) 期末に一部完了している工事（財貨用役の提供）は工事進行基準に従って処理されねばならない。

これらの優先的方法を一旦選択した場合，その選択は撤回しえない。すなわち，ある方法を適用しない場合，その貸借対照表，成果計算書への影響は附属明細書において明らかにされる。但し，工事進行基準にかかる場合は，この限りではない。なぜなら経営管理データからは信頼しうる情報を得ることはできないからである。

301 活動部門——地理的部門

複数の被連結企業が，ある立場に同様に置かれるに至った場合，その関

岸：フランス連結会計規則（4）

係国がどこであろうと連結計算書における会計処理、評価に関しては首尾一貫した法則を適用することが必要である。

グループの主要活動部門とは異なる部門に属している企業が、当該部門に固有の法令を考慮するがゆえに、その部門に特有の会計ルールを適用するに至った場合、それが条項300の第1項に規定された一般法則に合致するかぎり、連結計算書中にあっても依然として守られることとなる。

302 被連結企業の個別計算書中で行われている再評価の影響

被連結企業は個別計算書中で一般法の再評価（例えばフランス企業は商法第12条に従ってのそれ）また企業が存する国の法令によって認められている任意再評価を行うに至る。

グループの1企業が個別計算書中でこれらの再評価のいずれか1つに着手したなら（条項321で扱われた強度のインフレーションの場合における通貨制度改革の場合を除いて）連結計算書中でその影響を除去すべきであり、また商法第12条で定められている条件の下で、グループ全体のために再評価を行うべきである。この場合、再評価は一律の方法に従って行われなければならない。

被連結企業全部の再評価が行われる場合、償却累計額繰入額並びに譲渡損益は再評価価値に基づいて決定される。そして再評価方法に関するすべての有用な情報が附属明細書において提供される。すなわち算出差額、その評価差額、取得差額への影響並びに再評価資産にかかる償却累計額繰入額、引当金への影響である。

303 税法の適用によって専ら行われるに至った記入の計算書上への影響の除去

連結計算書によって提示されるイメージをゆがめないために、被連結企業が存する国の税法の適用によって専らなされるに至った記入の影響の除去を進めるべきである。殊に次のことをすべきである。

- (1) 企業が税法によって規定されている逡減法償却システムを適用している場合、それが特別償却なることを認識し、修正を行うことである。

なぜなら定額法を会計的に守ることが必要と判断されるからである。

- (2) 税法上の引当金の設定または取崩し
- (3) 投資助成金の成果への戻入れ
- (4) 固定資産の取得によって生じたある種の付随費用の費用としての記録
- (5) 会計方法の変更による影響の成果としての処理

31 成果への税

310 総則

成果への税とは、成果をベースにした税をすべてまとめたものである。それらは請求されうるもの、または繰延べられるものである。

税の支払、還付がきまっているとき、またその決済が将来の取引の実行に左右されるものでない場合、それは請求、還付されうるものと名づけられる。たとえ決済が数期間に繰延べられようともである。それは必要に応じて貸借対照表の借方または貸方に記載される。

企業によって実行された取引は請求、還付されうる税の算定のために考慮される影響をもたらすが、それ以外に積極的、消極的に税に影響をもたらすことがある。それから繰延税金資産、繰延税金負債が生ずる。

事情はそういうことである。殊に次のようになる。すなわち既に行われた取引の結果として、当該取引が個別計算書中に記載されている場合、また内部成果の修正、消去として連結計算書中のみに記載されている場合、税務上の成果と企業会計上の成果との間の差異が将来現出することとなる。例えば、期中に実行される取引は次期のものとしてしか課税されないからである。かかる差異は一時差異と呼ばれる。

税額控除についても同様である。その回収は単なる時の経過、繰越損失の存在に結びつく税控除の可能性以外の事情にかかっている。

すべての繰延税金負債は条項313に規定されている例外を除いて考慮されねばならない。反対に繰延税金資産はその回収の可能性が高い場合に限って、貸借対照表借方に計上される。

311 一時差異

一時差異は資産または負債の会計的価値が税務的価値と異なっているがゆえに常に現われる。

一時差異，将来の課税の源泉，従って繰延税金負債の例として特に次のものが挙げられる。

- (1) 満期になって始めて課税される発生財務収益のような課税が繰延べられる収益
- (2) 税務上，即時控除が認められているが，しかし会計上の費用としての処理は繰延べられるか，または繰越される資本的支出
- (3) 譲渡時または使用時には簿価を下回る価額でしか税務的には控除されえない資産。殊に次の資産も同様である。すなわち，譲渡時であれ，また一定率での償却中の資産の使用時であれ，税務上控除の対象となるが，その額を上回る価額で支配獲得時に連結資産に参入される資産である。（「簿価」を下回る資産の「税務上の価値」）

一時差異，将来の控除の源泉，従って繰延税金資産の例として，特に次のような会計上の費用が挙げられる。すなわち，後になって始めて税務上控除されるもの，例えば，負担ないしは危険が予想されているにも拘わらず，実際に発生しないと控除されえない引当金繰入（例えば，フランスにおける退職給付引当金）

312 繰延税金資産の考慮

繰延税金資産は次のものしか考慮されない。

- (1) 繰延税金資産の回収が将来の成果に左右されないような場合，かかる状況下，それは既に認識済の繰延負債の限度内にとどめるべきである。なぜなら当該資産が回収可能となるか，または依然として回収可能のままである期間中に当該負債の支払期限が到来するからである。この場合，税金資産が回収可能となる期日を，当該資産が時の経過により消滅する期日から切り離すべく，期間延長を定めた税務的選択を考慮することは可能である。

- (2) また、当該期間中に予期される課税上の恩典が存在する場合、結果的に企業はおそらく繰延税金資産を回収することができるであろう。次のことが考えられる。すなわち、企業が直近の2会計年度を通じて最近の損失を蒙った場合、かかる恩典を受けることはできないであろう。但し、例えばこれらの損失が予測しうる将来において繰返されることのない例外的な状況によるものである場合、また例外的利益が期待できるといった確たる反証を挙げうる場合はこの限りでない。

313 例外

次のものに由来する繰延税金負債は考慮されるべきではない。

- (1) その償却が税務計算上控除されない場合の取得差額（連結のれん）の計上
- (2) 通常、償却されない無形資産を対象とする評価差額の計上。なぜなら、それは被取得企業とは別個に譲渡されえないからである。
- (3) 税務計算上、原価を下回る額を対象として償却が進められる資産の購入時における初期処理。しかも流出時の税務的価値の算定に当っては償却差額は考慮されない。たとえ購入が一時差異の源泉であろうともそうである。
- (4) 極度のインフレーションの起きている国に存する被連結企業に関する次のもの。すなわち非貨幣性資産の税務計算上の価値と強度のインフレーションの影響を受けないようにグループによって採られた方法に従って修正されたそれら価値との差額。（条項3212参照）

更に被連結企業中の資本参加証券の税務計算上の価値と連結における当該価値との差額は条項314で規定された条件の下においてのみ繰延税金を生ぜしめることとなる。

314 被連結企業の自己資本への課税

連結企業

株主への配当の結果、連結企業によって支払われることとなった税金は、直接自己資本からの控除として処理される。それは繰延税金の認識の対象

とならない。

他の被連結企業

配当を行うことが決定され、またその可能性が高くなったとき、それに関する回収されえない税金のみが繰延税金として認識されることとなる。

315 税金資産、税金負債の会計処理

3150 評価

税金資産、税金負債は期末に効力を有する税率、税法規定を用いて評価されなければならない。繰延税金に関するかぎり、採られるべき税率、税法規定は期末に効力を有する税法規定によるそれらである。しかもそれらは次のようなときに適用されることとなる。すなわち差額が実際に生ずるとき、例えば期末に効力を有している税法規定が将来における税の引上げ、引下げの制度の創設または廃止を予め決定しているときである。これらの規定が適用されうる税率および税法規定の変更を予め定めていないときは、期末に効力を有している税率、税法規定を用いるべきである。たとえ変更の可能性が存しているとしてもそうである。

期末に効力を有する税法の枠内で、適用税率が将来の差額発生態様によって異なる場合、採られるべきは最も可能性の高い実現態様での適用税率である。

割引の影響が大きいとき、そしてまた繰延期間の決定を信頼しうるとき、繰延税金資産、繰延税金負債は割引かれる。次のような一時差異に関して算定された繰延税金を割引く必要はない。すなわち既に割引かれた価値で計上されているものである。例えば、年金引当金がそれである。

繰延税金資産の認識の条件が尊重されているか否かは、条項312で規定された規準に基づいて各期末に吟味し直されなければならない。

3151 成果への税の見返り記入

繰延税金資産、繰延税金負債の見返り記入はその根底にある実現取引にふさわしいものでなければならない。従って実現取引が成果に影響を及ぼす最も一般的な場合、繰延税金の見返り記入は利益に対する税なる負担に

影響を及ぼすものとなる。

取引が自己資本に影響を及ぼす場合、繰延税金の見返りは直接、自己資本に影響を及ぼす。例えば、会計手続の変更の場合の変更後初めての資本への影響が、そういったものである。

税率および税法規定の変更の現存の繰延税金資産、繰延税金負債への影響は成果に影響を及ぼす。たとえ当該資産・負債の見返りが自己資本中において直接、初めから記入されていた場合でさえもそうである。

グループによる企業の取得の枠組内における評価差額の決定なる取引にあっては、繰延税金の見返り記入は取得差額（連結のれん）の価値を増減させるものとなる。

3152 提示

繰延税金資産、繰延税金負債は差異解消期の如何を問わず、同一の税務上の実体に関するものであるかぎり、相殺されなければならない。繰延税金に関する資産、負債、費用は支払、還付の確定した税に関する資産、負債、費用とは別個に貸借対照表、成果計算書で、または附属明細書で提示されなければならない。

316 附属明細書に記載すべき情報

- (1) 繰延税金と支払、還付の確定した税金との配分
- (2) (a)成果中に計上された税負担総額と、(b)現在効力を有する税法規定に基づく連結企業への適用税率を、税引前会計利益に適用して計算された理論的税負担との調整。調整要素中には、ある種のカテゴリーの取引ゆえに割増税率、軽減税率の影響が存する。そして連結企業の国以外の諸国中で行われた活動によって獲得された成果ゆえの税率の差異の影響も存する。
- (3) 繰延税金資産の非計上額（回収の可能性が高くないがゆえのもの）並びにその最終回収期限の開示
- (4) 繰延税金について割引が行われている場合における割引方法、割引率並びに割引の繰延税金資産、繰延税金負債への影響に関する開示

岸：フランス連結会計規則 (4)

- (5) 大きなカテゴリーごとの計上繰延税金資産，繰延税金負債の内訳
- (6) 一時差異，税額控除，または税務上の欠損金の繰越
- (7) 企業が最終の税務上の欠損金を負っている場合における繰延税金資産の計上についての説明

(追記)

次のような訂正を行う。

- (1) 第42巻第1号，455頁本文下から4行目「評価の方法と呈示」→「評価方法と提示方法」
- (2) 第42巻第2号，483頁本文下から1行目，「評価方法と呈示」→「評価方法と提示方法」
- (3) 第43巻第1号，573頁本文下から1行目，「評価方法と呈示」→「評価方法と提示方法」
- (4) 第42巻第1号 (455-466頁)，第2号 (483-498頁)，第43巻第1号 (573-588頁) 中の「付属明細書」→「附属明細書」

個別会計の基準たるプラン コンタブル ジェネラルについては次のものを参照されたい。

- 岸 悦三 (訳)，プラン コンタブル ジェネラル (フランス会計原則) (1999年版) (1)，東亜大学経営学部紀要，第13号，2000年12月，91頁-122頁。
- 岸 悦三，プラン コンタブル ジェネラル (フランス会計原則) 1999に関する一考察——一般原則，財産，成果の意義をめぐって——，修道商学，広島修道大学商経学会第41巻第2号，2001年2月，169頁-180頁。
- 岸 悦三，フランス新会計基準における財産評価とその会計処理，東亜大学研究論叢，第25号第2号，2001年3月，3頁-23頁。
- 岸 悦三 (訳)，プラン コンタブル ジェネラル (フランス会計原則) (1999年版) (2)，東亜大学経営学部紀要，第14号，2001年3月，132頁-176頁。
- 岸 悦三 (訳)，プラン コンタブル ジェネラル (フランス会計原則) (1999年版) (3)，東亜大学経営学部紀要，第15号，2001年10月，116頁-138頁。
- 岸 悦三 (訳)，プラン コンタブル ジェネラル (フランス会計原則) (1999年版) (4)，東亜大学経営学部紀要，第16号，2002年3月，17頁-34頁。
- 岸 悦三 (訳)，プラン コンタブル ジェネラル (フランス会計原則) (1999年版) (5)，東亜大学経営学部紀要，第17号，2002年10月，118頁-136頁。