

フランス連結会計基準の国際的調和(3)

OSHITA, Yuji / 大下, 勇二

(出版者 / Publisher)

法政大学経営学会

(雑誌名 / Journal or Publication Title)

経営志林 / The Hosei journal of business

(巻 / Volume)

36

(号 / Number)

3

(開始ページ / Start Page)

45

(終了ページ / End Page)

55

(発行年 / Year)

1999-10-30

(URL)

<https://doi.org/10.15002/00003470>

〔論文〕

フランス連結会計基準の国際的調和（3）

大 下 勇 二

1. はじめに
2. 国際的調和化に対するフランス会計制度のスタンス
 - (1) 経済活動の国際化と財務・会計情報のニーズ
 - (2) 国際的調和化への連結計算書類による対応
3. フランス連結会計基準
 - (1) 連結範囲の決定基準
 - (2) 作成免除（連結免除）
 - (3) 連結禁止・連結放棄
(以上第35巻第4号)
 - (4) 連結範囲に関する事例
 - ① 支配力基準
 - ② 下位連結免除
 - ③ 重要性の基準
 - ④ 活動の性質が著しく異なる企業の除外
 - (5) 1998年12月のプラン・コンタブル連結会計規定の改正
 - ① 重要性の基準
 - ② 活動の性質が著しく異なる企業の除外
 - (6) 連結会計の基本原則
 - ① 連結会計の一般原則
 - ② 連結決算日
(以上36巻第2号)
 - (7) 個別計算書類の再処理
 - ① 定義
 - ② 再処理の事例
 - ③ Carrefour社の再処理とその影響
 - ④ Carrefour社の再処理に見られる税法の影響
 - (8) 個別計算書類の義務的再処理
 - ① 同質性の再処理
 - ② 税法の適用だけのために行われた会計処理の影響の除去を目的とする再処理
(以上本号)
 - (7) 個別計算書類の再処理
 - ① 定義
 商社会法第357条-7第1項によれば、連結計算書類は個別計算書類に係る商法典の会計原則および評価規則（第12条-第15条）に従い、個別計算書類に比較して連結計算書類特有の特徴から生ずる必要不可欠な修正を加えて作成される。一般に、連結計算書類は、準備作業、事前の再処理・調整および連結作業の3つの段階を経て作成される⁽¹⁾。準備作業は、連結対象企業の組織図の作成、会計データの集計と作業スケジュールの決定など、連結計算書類を作成するための具体的な準備作業である。
 事前の再処理・調整は、連結計算書類の同質性を確保できるように、連結対象企業から送られてくる書類の不十分な点、および会計実務や評価方法の差異を会計処理により修正することを目的とするものである。これは、義務的な再処理、選択的な再処理、会社間の相互勘定の調整（記入時点の乖離や決算日の差異などの調整）および在外会社の計算書類の換算、の4つのプロセスからなっている。
 個別会計データの事前の再処理・調整後、連結の本作業が行われる。これには、勘定の集計、相互取引・内部利益の消去、連結差額（「第一回連結差額」と呼ばれる）の処理および連結剰余金と連結利益の決定、の各作業からなる。
 前述の商社会法第357条-7第1項に定める必

要不可欠な修正は、準備作業を経た事前の再処理・調整および連結作業を意味している。

② 再処理の事例

実際の年次報告書（1995年度）の注記・附属明細書には、事前の再処理・調整あるいは連結作業について、「調整と消去」、「再処理と相互取引」あるいは「連結の再処理」などの名称を付した項目の下で、次のように記述されている。

・Compagnie de Suez（IAS準拠—一部除外）：「首尾一貫した会計原則と表示を確保するために、個々のグループ会社の公表財務諸表は、連結前に、以下に記述する会計方針に従い調整されている。必要に応じて調整された貸借対照表と損益計算書を集計した後に、すべての重要な会社間の取引、残高および損益は消去されている」

・Compagnie Bancaire（仏基準）：「連結対象の会社の個別計算書類は、以下に記述したグループの会計原則との調和のために場合により再処理されている。しかしながら、保険活動に特有の評価規則は連結計算書類においても維持されている。グループ会社間の相互残高と取引は消去されている。内部移転で実現した資産とりわけ固定資産の増価は連結利益から消去されている。財産の構成にも全体価値にも何らの影響も及ぼさないグループ内の不動産会社による不動産の子会社化の場合を除き、減価は維持されている。1993年に見積市場価値に基づいて子会社に出資された不動産上に Klépierre により生み出された減価（474百万フラン）は、その時にその他の子会社化された不動産上に生み出された増価（312百万フラン）と同様に、連結において消去されている。」

・Compagnie Générale des Eaux（仏基準）：「子会社の個別計算書類は、グループ内の評価方法を同質的なものにするために、必要ある場合再処理されている。そのままになっている差異については、異なる活動部門の存在がその理由である。」

以上の記述に見られるように、主として、連結上採用した評価方法・表示方法との同質性の確保、相互取引・内部利益の消去に関する説明がなされている。また、次に示す Michelin（仏基準）のケースのように、主要な再処理・調整を項目別にまとめている企業も見られる。

Michelin 社の主要な調整と再表示

- (a) グループ内の配当金は成果から消去されている。
- (b) 為替に係る未実現の損益は、地域の規則にかかわらず成果に含まれている。
- (c) 主要グループ会社の有形固定資産に係る減価償却は定額法に基づき首尾一貫した資産の耐用年数を用いて再計算されている。このようにして算出された償却率は、法定再評価または再組織から生ずるキャピタル・ゲインの結果として必要ある場合増価した当初原価に適用されている。
- (d) ミシュラン（ナイジェリア）の工業用固定資産は連結計算書類において完全に償却されている。
- (e) リース契約の会計は、会計原則の下で後で記述されている。
- (f) 会社間売上から生ずる製品の在庫に係る未実現利益は消去されている。
- (g) 税務規則の引当金あるいは他の法定引当金に関する当期変動額は成果から除外されている。同一原則は、地域の税務目的から許容されようがされまいが、連結対象会社における投資に係る減価引当金の変動額に適用されている。
- (h) 連結対象会社から受取った配当金に係る取戻し不能な源泉所得税は費用として計上されている。
- (i) 取得差額が確認され、後の会計原則のところで注記されているようにそれらの償却費は算定されている。
- (j) 上記の再表示は、その地域の法律に対して各会社の税の状態に対応する繰延税金の引当金の計算を生み出す。繰延税法を用いて算定した租税負債引当金は会社ごとに設定されている。取戻し可能な税金の残高は重要なものだけが考慮され、短・中期で受取られると見られる。繰延税金費用の変動額は損益計算書に計上されている。
- (k) 成果、連結差額あるいは繰延税金引当金のいずれかが相手勘定になっている再表示項目において記録された変動額は、グループ持分と少数株主持分に分けられている。

上記の (c), (g) および (j) は「事前の再処理・調整」項目であり, (a), (f), (i) および (k) は「連結作業」に係る項目と見られる。同社はこれら項目を一括して「主要な調整と再表示」として説明している。なお, (b), (c) の一部および (e) などは連結会計上のオプションの選択に係る再処理項目である。Michelin 社のように再処理項目がまとめて表示されることにより, 連結計算書類の作成上, 個別計算書類にかなる再処理が加えられたかが容易に明らかとなる。ただし, 同社の場合には利益に対する影響額の表示はない。この点を改善したのが, Carrefour (US-GAAP 準拠) 社の年次報告書である。

③ Carrefour 社の再処理とその影響

Carrefour は, Michelin と同様に再処理項目をまとめて表示しているが, 同社はさらに具体的な金額を表示することで, 各再処理の個別利益および連結純利益に対する影響を把握することができる。すなわち, 個別利益から出発して, これに各再処理の金額を加減して連結純利益に至る過程が示されているのである。

同社の場合, 「連結計算書類は, 連結上採用した会計原則を考慮するために再処理されたグループ各会社の個別計算書類に基づき作成されている」との記述に続いて, 次のような再処理の項目とその影響額を表示している。

百万フラン	1995年度	1994年度	1993年度
会社の個別利益 (フラン換算)	4,845	5,948	4,703
再処理			
・減価償却方法の差異	246	(29)	(229)
・グループ内受取配当金の消去	(1,382)	(1,151)	(1,071)
・人的会社の利益の消去	(51)	(9)	70
・法定引当金の変動額の消去	15	37	43
・繰延税金	68	290	59
・グループ内増価および引当金の消去	132	(2,053)	74
・持分法適用会社の利益	399	216	288
・取得差額と暖簾の償却	(379)	(641)	(353)
・合併と連結から外れることの影響	186		(106)
・Euromarchéの資産の再分類の影響		72	9
・その他	53	20	(19)
連結純利益	4,132	2,700	3,468
内訳: グループ外持分	596	576	458
グループ持分	3,536	2,124	3,010

(出所: Carrefour 社の1995年度年次報告書)

Carrefour 社の再処理項目は前述の「事前の再処理・調整」と「連結作業」に係る項目を含めたものであり, これを「連結の再処理」として表示している。例えば, 減価償却方法の差異, 法定引当金の変動額の消去, 繰延税金などは「事前の再処理・調整」項目であり, グループ内受取配当金の消去, グループ内増価および引当金の消去, 取得差額と暖簾の償却などは「連結作業」に係る項目である。

同社の場合, いずれの年度においても連結純利益は個別利益の合計額より小さくなっている (1995年度85%, 1994年度45%, 1993年度73%)。第2表に示すとおり, 最も大きな減少要因はグループ内受取配当金の消去である。取得差額と暖簾の償却も連結純利益を大きく減少させる要因となっている。これに対して, プラス要因の重要な項目としては, 1995年度について, 持分法適用会社の利益, 減価償却方法の差異, 合併と連結から外れることの影響, グループ内増価および引当金の消去に係る再処理が挙げられる。ただし, 持分法適用会社の利益を除き, これらは年度により重要なマイナス要因にもなっている。これら要因に比較して, 法定引当金の変動額の消去や減価償却方法の差異の再処理の影響は小さいものである。

	1995年度	1994年度	1993年度
会社の個別利益 (フラン換算: 百万フラン)	4,845	5,948	4,703
	100%	100%	100%
再処理			
・減価償却方法の差異	+ 5%	- 0.5%	- 5%
・グループ内受取配当金の消去	-29%	-19%	-23%
・人的会社の利益の消去	- 1%	- 0.2%	+ 1%
・法定引当金の変動額の消去	+ 0.3%	+ 0.6%	+ 1%
・繰延税金	+ 1%	+ 5%	+ 1%
・グループ内増価 および引当金の消去	+ 3%	-35%	+ 2%
・持分法適用会社の利益	+ 8%	+ 4%	+ 6%
・取得差額と暖簾の償却	- 8%	-11%	- 8%
・合併と連結から 外れることの影響	+ 4%	-	- 2%
・Euromarchéの 資産の再分類の影響	-	+ 1%	+ 0.2%
・その他	+ 1%	+ 0.3%	- 0.4%
連結純利益	85%	45%	73%
	4,132	2,700	3,468

(Carrefour 社の1995年度年次報告書より作成)

④ Carrefour 社の再処理に見られる税法の影響

第3表は Carrefour の1975年度 (US-GAAP準拠) 年次報告書に記載された調整表をもとに、前出1995年度のデータと比較したものである。1975年度の調整項目には換算差異や転換社債の項目が表示されており1995年度と簡単には比較できないが、税法関連の影響度のみ限定して見ると、1975年度個別計算書類は明らかに税法の影響を大きく受けていたことがわかる。すなわち、税法上

の引当金である法定引当金の再処理の影響は対個別利益比+26%と非常に大きいものであった。

連結計算書類は、配当規制や税務計算等の法的・税務的制約から切り離されて、経済的な観点からグループの経済的現実をより良く追求することができる。そのために、個別会計における税務目的のみの処理は連結会計上除去される。しかし、税法の影響を大きく受けてきたと言われる個別会計自体も、最近では税務目的のみの処理の影響は以前ほど大きくないと見られる⁽²⁾。

第3表—Carrefour 社の再処理と税法の影響—1995年度と1975年度の比較—

会社の個別利益 (フラン換算) 再処理	1995年度 4,845百万フラン	対個別利益比 100%	1975年度 158,884千フラン	対個別利益比 100%
・減価償却方法の差異	246	+ 5%	(149)	- 0.1%
・グループ内受取配当金の消去	(1,382)	- 29%	(4,214)	- 3%
・人的会社の利益の消去	(51)	- 1%		
・法定引当金の変動額の消去	15	+ 0.3%	41,445	+ 26%
・繰延税金	68	+ 1%	(2,084)	- 1%
・グループ内増価および引当金の消去	132	+ 3%		
・持分法適用会社の利益	399	+ 8%	(58,511)	- 37%
・取得差額と暖簾の償却	(379)	- 8%		
・合併と連結から外れることの影響	186	+ 4%		
・Euromarchéの資産の再分類の影響		-		
・その他	53	+ 1%		
・転換社債			6,700	+ 4%
・換算差異			4,846	+ 3%
連結純利益	4,132	85%	146,917	92%

(Carrefour 社1975年度および1995年度の年次報告書より作成)

以下では「事前の再処理・調整」について、個別利益あるいは連結利益に対する影響の観点から「義務的な再処理」、「選択的な再処理」および「在外会社の計算書類の換算」を順次考察し、フランスにおける個別会計と連結会計との関係を検討してみよう。

(8) 個別計算書類の義務的再処理

各企業の個別計算書類を連結するに先立って、次の点に関して個別計算書類に再処理を施すことが義務づけられている (プラン・コンタブル・ジェネラル; PCGの連結規定n°230)。すなわち、

- ・同質性の再処理 (商事会社法適用デクレ第248条-6, b)
- ・税法の適用だけのために行われた会計処理の影

響の除去を目的とする再処理 (デクレ第248条-6, c)

- ・繰延税金の会計処理から生ずる再処理 (デクレ第248条-11第2号)

以上の3種類の再処理がこれである。再処理は、全部連結、比例連結あるいは持分法の連結方法のいかんを問わず実施される。ただし、重要性の観点から再処理の免除が認められている (法第357条-7第2項, デクレ第248条-6)。

① 同質性の再処理

1) 定義

連結計算書類に含まれる資産・負債・資本および費用・収益は採用した分類プランにより再分類され、同質的な方法に従って評価される (法第357条-7第2項)。そこで、各グループ企業の個別

計算書類における資産・負債・資本および費用・収益が異なる分類プランあるいは異なる評価方法により処理されている場合、連結会計上採用した（通常は親会社の）分類プランにより再分類され、同質的な方法に従って評価することが必要である（法第357条-7第2項）。この処理が「同質性の再処理」である。

例えば、グループの各企業で異なる償却方針または引当金の引当方針を実施している場合には、連結会計上採用した会計方針に基づいて各個別計算書類を再処理することが必要である。利用可能な評価方法には、個別会計に関して商法典自体に規定された選択可能な複数の評価方法、およびデクレ第248条-8に規定する連結会計上だけに適用可能な評価方法があり、グループの各企業が選択した評価方法が異なる時、連結会計上採用した方法との同質性の確保のために再処理が必要となる。なお、PCGでは、デクレ第248条-8規定の連結会計上だけに適用可能な評価方法を採用した場合の再処理は、選択的再処理として義務的再処理と区別している。選択的再処理については後述する。

また、連結計算書類の様式に関して、国際的基準に合致する報告式や機能別表示を選択する場合、グループ全体の個別計算書類の表示を再分類しなければならない。既述のとおり、フランスでは個別計算書類に勘定式・固定性配列法を義務づけている一方、連結損益計算書では報告式表示の採用を認めている。さらに、フランスの損益計算書は費用の性質別表示（総原価法）を採用しているが、連結損益計算書では売上高と売上原価を表示する機能別表示（売上原価法）を認めている。

2) 事例

前出の Carrefour 社（US-GAAP 準拠）の事例では、再処理により減価償却方法の差異を調整したために、各会社の個別利益の合計額4,845百万フランに対して246百万フランの増加（1995年度）となったことが示されている。同社の連結注記・附属明細書によれば、グループの有形固定資産の減価償却は親会社の会計方針に従い、建物20年、床10年、パーキング6年8ヵ月、機械・設備・施設6年8ヵ月～8年、その他の固定資産4年～10年の耐用年数を用いて定額法に基づき再計算され

ている。再計算による利益の増加額は個別利益の5%、連結純利益4,132百万フランの6%に相当し、無視しえない影響を与えている。

前出の Michelin の事例でも同様に、主要グループ会社の有形固定資産に係る減価償却が定額法に基づき首尾一貫した資産の耐用年数（建物25年、プラント・機械・工具・備品・造作12年、その他の固定資産2年～12年）を用いて再計算したことが示されている。同社の場合、再計算による利益変動額の表示はない。

3) 同質性の再処理と誠実な概観

ところで、「同質性」は統一化を意味するものではない。例えば、類似した状況にある企業の活動に対しては同一の評価方法が適用されることが必要であるが、特定の企業の活動がその企業特有のものであったり特有の地域で行われている場合には、それら企業特有の性質に最も適合する評価方法が用いられるべきである（PCG, 連結規定 n°230）。

例えば、Compagnie Bancaire は、既述のとおり銀行規制委員会の規則91-02号から離脱して保険会社と不動産開発会社を全部連結しているが、保険会社の計算書類の連結にあたっては保険活動に特有の評価規則をそのまま適用している。例えば、保険会社とそれ以外の会社とでは、一時所有有価証券の評価は次のように異なっている。すなわち、

- ・ 契約の保証に充てられた証券・持分；期末の実現価値（valeur de réalisation à la cloture）で表示される。
- ・ その他の債券等；それらの取得価格で表示される。なお、取得原価と償還価額との差額は残存期間にわたり成果に計上され、市場価値と比較して場合により生ずる潜在的な減価については引当を行わない。減価引当金は証券発行者がその契約を遵守できないであろうと考える必要がある時に設定される。
- ・ その他のもの；取得価格で表示される。なお、1995年1月1日以降、減価が永続的なものと見られる時には減価引当金を控除している。保険業プラン・コンタブルのこの新たな措置により、1995年9月12日付国家会計審議会

(CNC)の意見書に従い、1995年1月1日時点に確認された減価引当金を自己資本から控除した。

これに対して、保険会社以外の一時所有有価証券(保有期間が6ヵ月超のもの)は低価法により評価されている。取得価格と償還価額との差額はこれを成果勘定に繰延計上することができるが、同社は繰延計上を行っていない。

引当金の計上についても、保険会社について特有の引当方針を採用している。このように、Compagnie Babcaireでは、グループ状況のより良い表示の観点から、銀行規制委員会の規則から離脱して保険会社を全部連結の対象としているが、その保険活動特有の評価規則はその活動に最も適合するものとしてそのまま採用している。同社の場合、一時所有有価証券について、保険会社とそれ以外の会社との間で異なる評価方法が併存しているが、グループの財産、財務的状況および成果の誠実な概観を提供するという観点から、保険会社の全部連結や当該活動特有の評価方法の採用がより適切なものと見られているのである。これにより、連結計算書類はグループ全体の「誠実な概観」を提供できると考えられている。

また、Compagnie Générale des Eauxの場合、グループ内の評価方法を同質化するために子会社の個別計算書類を再処理しているが、水道事業、暖房供給事業、建設・土木事業および不動産事業について異なる評価方法が用いられている。例えば、建設・土木事業に関して、収益の認識基準として工事進行基準を採用している。付帯工事については、当該工事の性質や短い工期により良く適合することを理由に工事完成基準を採用している。また、水道および暖房供給事業では、一般に工事期間が短いことを考慮して工事完成基準を採用している。このように、各事業の性質を考慮して、それに最も適合した評価方法が用いられている。

さらに、Lafargeの場合、在外会社の計算書類の換算において、高インフレ国に所在する会社をそれ以外の地域に所在する会社から区別して異なる取扱いをしている。すなわち、在外会社の計算書類は決算日レート法(貸借対照表項目は決算日の為替レート、損益計算書項目は期中平均為替レートで換算)で換算している。換算差額は直接純資産に

計上している。これに対して、高インフレ国に所在する会社については上記方法の例外として、固定資産、投資有価証券、棚卸資産および成果計算書におけるそれらの相手勘定項目は、再評価されていない当初の価額で維持され、取引日の為替レートで換算されている。

Essilorでは、在外会社の計算書類は決算日レート法で換算し、高インフレ国に所在する会社の計算書類については、非貨幣性資産は取引日のレート、貨幣性資産は決算日のレートで換算している。成果は期中平均レートで換算されている。

また、Saint-Gobainでは、在外会社の計算書類は決算日レート法で換算し、高インフレ国(3年間の累積インフレ率が100%以上の国)に所在する会社の固定資産と投資有価証券は、これら国々の法律により認められた再評価額で計上している。当該再評価益におけるグループ持分は、関係する税金を控除した後に自己資本の「換算差異」項目に計上されている。成果計算書項目は期中平均レートで換算されるが、高インフレ国所在の会社の財務費用・収益からインフレの影響が除去されている。

Carrefourでは、アルゼンチン、ブラジル、メキシコおよびトルコのような高インフレ国に所在する会社について、次のような処理を行っている。すなわち、

- ・固定資産、投資有価証券、自己資本およびその他の非貨幣項目は当期の貨幣の一般購買力の低下に応じて再評価されている。貸借対照表項目はグループに帰属する自己資本を除き、決算日のレートに基づきフランス・フランに換算されている。
- ・グループに属する自己資本については、期首残高は前年度末のフランス・フランでの価額で戻入れられている。戻入れられた利益は成果計算書に計上されている。その他の変動は取引の実際のレートで換算されている。貸借対照表の資産と負債との間でこのように生じたフランス・フランでの差異は「純資産－グループ持分」の中の「換算差異」勘定に計上される。
- ・地域の通貨で表示された成果計算書は取引日と決算日との間のインフレの影響により調整

されている。項目の全体は決算日の為替レートに基づき換算されている。

- ・1994年12月31日と同様に1995年12月31日時点で、アルゼンチンとブラジルの貨幣的状況の変動により、長期の傾向により適合した平価を再確定するために、1995年12月31日の為替レートを修正している。

その他の会社については、貸借対照表項目はインフレの事前の再処理を行わないで上記原則に従い換算されている。損益計算書項目は各会社の季節的な活動を考慮するために加重した期中平均レートで換算されている。

これら会社においては、高インフレ国に所在する会社の計算書類の換算に関して、それ以外の地域に所在する会社と区別して換算処理が行われている。その方が、全体としてより良いグループの概観を提供できると考えられているのである。ただし、いかなる方法を用いれば「誠実な概観」の観点から最も適切であるかの判断は、3社の例からもわかるとおり異なっている。この点については在外会社の換算のところで考察したい。

連結に際して同一の評価方法が適用されることが必要であるが、以上の事例に見られるように、特定の企業の活動がその企業特有のものであったり、高インフレ国等の特有の地域で行われている場合には、それら企業特有の性質に最も適合する評価方法が用いられる。これにより、連結計算書類の作成において異なる会計方法が併存することになるが、当該方法の採用がグループの財産、財務的状况および成果の「誠実な概観」をより良く提供できると考えられている。「同質性」はこのような意味で解釈されていると見られる。

なお、ある評価方法が一度採用されたならば、当該評価方法は連結方法のいかに問わず連結会社全体に適用されねばならず、また年度ごとに変更することはできない（法第357条-7および第357条-8）。

② 税法の適用だけのために行われた会計処理の影響の除去を目的とする再処理

1) 定義

デクレ第248条-6, c および PCG 連結会計規定 n°230によれば、税法の適用だけのために行われた記入は、それが会計原則に反している時には、その計算書類に対する影響をすべて除去しなければならない。これにより、連結計算書類から税法の影響が除去される。

B. Lebrum が指摘するように、企業利益計算が課税所得計算の基礎をなす国では、企業経営者は個別会計において、課税所得と税金を最小化するために減価償却や引当金の計算上慎重な会計処理を採用する傾向が見られる⁽³⁾。しかし、連結計算書類は税金を決定するのに直接用いられないので、証券市場の投資家からの情報要求に基づき可能な限り経済的な実態を反映した財務情報を提供することができる。そこで、グループの各会社の個別計算書類は、その処理が税を最小限にするためだけのもので経済的には正当化されない処理を除去する目的で再処理される。

フランスのように個別会計が税務計算と密接に関係している国においては、連結会計上、個別計算書類を事前に再処理する必要性が強く認識されている。当該目的の再処理の重要性は税務計算が企業利益計算に大きな影響を及ぼしている大陸型会計モデル諸国に共通した特徴であり、その影響の少ないアングロ・サクソン会計モデル諸国には見られないものと考えられる。もっとも、前出の Carrefour 社の事例に見られるとおり、個別会計における税法の影響は低下していると考えられる。

当該目的の再処理の主な対象として、投資助成金、法定引当金、固定資産の減価償却の3つの項目が挙げられる。以下、順次検討してみたい。

2) 投資助成金 (subvention d'investissement)

ブラン・コンタブル・ジェネラル (PCG) の定義によれば、投資助成金とは固定資産の取得や建設のために交付される補助金 (建設助成金) または長期間にわたる事業活動を資金的に援助するために交付される補助金である。会計上、投資助成金については二つの処理方法が可能である。一つ

は臨時収益として損益計算書に計上する方法である。もう一つは一旦自己資本に計上しておき、関係する固定資産の償却に応じて利益に戻入れる方法である。基本的には収益と認識されているが、助成目的や課税問題等を考慮して繰延経理する方法が一般的に採用されている。

税務の一般原則によれば投資助成金は課税利益をなすが、特別措置により国・地方自治体等からの投資（設備）助成金は、会計上の処理と同様に課税を繰延べることができる。例えば、設備の取得のために国から500フランの投資助成金を受け取り、1,000フランの機械設備を取得したとすると、受取時、機械設備の取得時および当該機械の償却費（10年で定額償却）の計上時には次の処理が行われる⁽⁴⁾。すなわち、

受取時：

現金預金	500	投資助成金	500
------	-----	-------	-----

機械の取得時：

機 械	1,000	現金預金	1,000
-----	-------	------	-------

償却費の計上時：

減価償却費	100	機械減価償却	100
		累計額	

投資助成金	50	投資助成金当期	50
		成果振替額	

投資助成金は受取時に資本項目に含め、収益として計上しない。これにより当該時点での課税が回避されるが、投資助成の対象となった機械設備が償却されるに応じて、投資助成金が取り崩されて成果に振り替えられる。この時点で投資助成金の一部が課税されることになる。この処理方法により投資助成金は付与された時点での課税が回避され、機械の減価償却の過程を通じて課税されていくのである。

1983年11月29日デクレ第13条によれば、自己資本は、資本金、発行差金・合併差益・出資差益、再評価差異、法定積立金、定款・契約による積立金、規則に基づく積立金、その他の積立金、繰越金、当期成果、投資助成金および法定引当金によって示される。この規定の自己資本は成果処分前の自己資本を表しており、以上の項目を含む自己資本は、まだ実質的に企業に帰属する部分以前の状態を示している。投資助成金はこのような意味での自己資本に属するものとされている。

PCGでは、実質的に企業に帰属する状態を表す利益処分後の自己資本を示す貸借対照表も提示しており、さらに上記の意味での自己資本から当期成果の処分を加味し、投資助成金と法定引当金を除いた状態を表すものとして「純資産 (situation nette)」なる用語を用いている。つまり、純資産は、資本金、発行差金・合併差益・出資差益、再評価差異、法定積立金、定款・契約による積立金、規則に基づく積立金、その他の積立金および繰越金によって示される。なお、商法が利益処分前の自己資本を規定しているのは、従業員利潤分配制との関連で、利潤分配の基礎算定式に関わっているからである。

投資助成金に関しては、会計上の取扱いと税務上の取扱いの間には大きな差異は存在していない。そうであるならば、連結上、再処理の対象にならないと思われる。ここで問題となる再処理は、税法の適用だけのために行われた記入でありかつ会計原則に反している場合である。この点について、投資助成金の性質に関して収益であるとの一般的な合意があるにもかかわらず、上記1983年デクレが自己資本に計上することを義務づけているので、再処理により連結計算書類において自己資本外での投資助成金の再分類を認めているものであると解釈する実務家もある⁽⁵⁾。実際、このような再分類はフランス企業グループにおいて頻繁に見られる。

例えば、Eridania Béghin-Say は、連結貸借対照表上、負債（前受収益）として調整勘定（貸方）に再分類し、関係する固定資産の減価償却と同じ割合で成果に戻入れている。Bouyges も同様に、投資助成金を前受収益として貸方調整勘定に計上している。同社の投資助成金は、1995年に2,873百万フランに上っており、無視しえない金額である。また、Danon は、金額は小さいものの126百万フランの投資助成金を「その他の引当金および一年以上の負債」に計上し、関係する固定資産の減価償却と同じ割合で成果に戻入れている。Club Méditerranéeは、連結貸借対照表上14,424千フランの投資助成金を引当金に含めて表示している。

Bouyges を例にとると、同社では次の再処理が行われたものと考えられる。すなわち、

投資助成金	2,873	調整勘定	2,873
-------	-------	------	-------

である。また、関係する固定資産を定率法で償却しており、グループレベルで採用した償却方法が定額法である場合には、定額法で再処理することに伴い投資助成金の戻入額を修正する必要が生じ、さらにそれに伴う税効果を考慮しなければならない。

投資助成金については、業種により多額の投資助成金を計上している企業があり、その再分類の影響は企業により異なる。

3) 法定引当金 (provisions réglementées)

PCG によれば、引当金には次の3種類がある。すなわち、減価引当金、危険・費用引当金(以前の損費引当金)および法定引当金である。減価引当金は評価性の引当金である。危険・費用引当金は製品保証や外貨建取引から生ずる危険のごとく、企業活動に固有の特定危険に備えるために設定するすべての引当金をいう。例えば、危険引当金として、係争引当金、製品保証引当金、先物取引損失引当金、罰金・違約金引当金、為替差損引当金などがあり、また、費用引当金として、年金等引当金、納税引当金、固定資産更新引当金(免許企業)、期間配分費用引当金(特別修繕引当金を含む)などがある。

これに対して、法定引当金は、通常、引当ての対象にならないが、税法上認められている引当金をいう。これら引当金については、課税利益の計算上費用として認めるためにいわゆる「損金経理」の条件を課している。法定引当金は次の3つの種類に大きく分けられる。すなわち、

1. 特定業種のために認められる引当金
2. 特別規則によって設定されるその他引当金
3. 棚卸資産にかかる引当金

1. の特定業種のために認められる引当金としては、鉱床・油田再建引当金、出版印刷企業特別引当金、銀行・金融機関が許可する長・中期貸付金にかかる危険引当金、対外国販売・工事の融資のための引当金、自然性または原子性危険および環境責任の保険・再保険目的の引当金などがある。また、2. の特別規則によって設定されるその他引当金としては、対外国取引目的中期信用関連危険引当金、元従業員設備貸付金引当金、在外企業設置引当金、償却可能固定資産再評価特別引当金

がある。さらに、3. の棚卸資産にかかる引当金としては、価格騰貴引当金、相場変動引当金がある。これら以外にも、租税一般法第40条によって設定される再投資増価引当金(譲渡増価の再投資目的での引当金設定を認めるものであるが、1977年で有効期限が切れた)、定額償却額以上に達する場合の償却に関する会計処理に関わる特別償却累計額および従業員に対する成果分配との関連で特別規則によって設定される投資引当金(従業員参加額)などがある⁽⁶⁾。

これら税法上認められた法定引当金は、評価性引当金としての性質を持つ減価引当金や発生の可能性の高い危険・費用に備えることを目的とした危険・費用引当金とは異なり、税務上の恩恵を受けるためだけに設定されるものであり、実質的に積立金(利益留保)の性質を有することから自己資本を構成するものとして位置付けられている。連結会計上、これら法定引当金は除去される。

例えば、Carrefour は前出の再処理項目の一つとして「法定引当金の変動額の消去」を挙げ、個別利益の合計額4,845百万フラン(1995年度)に当該金額15百万フランを加算して連結利益にいたる過程を示している。すなわち、個別会計上、法定引当金の繰入と戻入の差額は15百万フランの繰入超過であり、この部分だけ個別会計利益を圧縮している。連結会計上では、当該税務処理の影響を除去するため、個別利益の合計額を15百万フランだけ増加させることになる。当該金額は個別利益の0.31%、連結純利益4,132百万フランの0.36%であり、その影響は小さいものとなっている。前出の Michelin, Compagnie Bancaire の場合も同様であり、法定引当金に係る当期変動額の影響は成果から除外されている旨の記載が見られる。

また、Bouygues の親会社個別計算書類には、16百万フランの法定引当金が計上されており、当期純損失2,967百万フランから税務規定の影響を除いた数値を次のように注記している。

第4表—Bouygues 親会社の法定引当金の注記

当期純損失	(2,967)
・法定引当金当期繰入額	6
・法定引当金当期戻入額	(1)
・繰入による税の減少	(2)
・戻入による税の増加	-
特別税務規定の影響を除去した損失	(2,964)

(出所：Bouygues 社の1995年度年次報告書)

Bouygues の場合、連結の再処理において、親会社に関して法定引当金の再処理が次のように行われたと見られる⁽⁷⁾。

貸借対照表に計上されている法定引当金の消去

法定引当金	16	親会社剰余金	10
		親会社利益	6

全体利益	6	法定引当金繰入	6
------	---	---------	---

法定引当金の当期戻入に係る再処理

親会社利益	1	親会社剰余金	1
法定引当金戻入	1	全体利益	1

さらに、法定引当金の除去に伴う親会社の剰余

金と利益の増加に対しては、次のように税効果が考慮されたと推測される。

親会社剰余金	3.3	繰延税金	5.3
--------	-----	------	-----

親会社利益	2		
-------	---	--	--

法人税	2	全体利益	2
-----	---	------	---

法定引当金の当期戻入の再処理に係る税効果

親会社剰余金	0.3	親会社利益	0.3
--------	-----	-------	-----

全体利益	0.3	法人税	0.3
------	-----	-----	-----

いずれせよ、個別利益あるいは連結純利益に対する法定引当金の再処理の影響は企業により異なるが、大きくはないものと見られる。

親会社個別計算書類に計上されている法定引当金について、1995年度と1975年度の計算書類を比較したものが第5表である。これによると、1995年度でもMichlinのように多額の法定引当金を計上している企業がある一方、Carrefour 社やCompagnie Générale des Eaux 社のように20年前に比較して、その影響が著しく低下している企業もあることがわかる。

第5表—法定引当金の影響—1995年度と1975年度の比較（百万フラン）—

	1995年度			1975年度		
	法定引当金	総資産	利益	法定引当金	総資産	利益
Carrefour	2	13,772	629	121	1,694	118
Compagnie Générale des Eaux	11	11,920	-	29	2,178	86
Ferodo	-	-	-	40	1,204	36
Saint-Gobain	42	58,516	2,010	-	-	-
Michelin	404	20,053	368	-	-	-
Accord	86	31,221	968	-	-	-

(-; データなし)

(各社の年次報告書から作成)

4) 固定資産の減価償却

減価償却費が税務上控除可能であるためには、商事会社法上の損益計算上で実際に償却計上されていることが要件とされている。ただし、商事会社法上の会計では正当な償却とは判断されず、税務上で控除可能な償却費として取り扱われるものがある。これを「特別償却 (amortissements derogatoires)」と呼んでいる。PCGによれば、このような特別償却の処理については、それを法定引当金勘定で処理し、自己資本の部に計上すべきことが指示されている。例えば、ある固定資産の減価償却を行ったが、それが経済的に正当と判断される償却費を超える償却額である場合には、

前者の償却費は経営費用に相当する償却累計額繰入、後者の超過額 (特別償却部分) は臨時費用に相当する法定引当金繰入として処理される。

固定資産 (取得原価100フラン、償却期間5年) の第1年度償却につき、税務上50%の償却が可能であるとしよう。経済的に正当と判断される償却率は20% (5分の1) である。親会社の第1年度の処理は次のようになる⁽⁸⁾。

償却累計額繰入	20	固定資産償却累計額	20
---------	----	-----------	----

(経済的に正当と判断される償却部分)

法定引当金繰入	30	特別償却累計額	30
---------	----	---------	----

(特別償却に相当する部分)

第2年度には次の処理が行われる。

特別償却累計額 7.5 法定引当金戻入 7.5
(特別償却累計額の1/4の戻入)

償却累計額繰入 20 固定資産償却累計額 20
第1年度に計上した特別償却額につき、第2年度以降特別償却累計額勘定から戻入が行われる。連結会計上では、このような特別償却の計上は再処理して除去すべきことを義務づけている。第2年度末の再処理は次のように行われる⁽⁹⁾。すなわち、

貸借対照表に計上されている特別償却累計額の消去

特別償却累計額	30	親会社剰余金	30
特別償却累計額当期戻入に係る再処理			
親会社利益	7.5	親会社剰余金	7.5
特別償却累計額戻入	7.5	全体利益	7.5
特別償却累計額の消去に伴う税効果			
親会社剰余金	10	繰延税金	10
特別償却累計額当期戻入の再処理に係る税効果			
親会社剰余金	2.5	親会社利益	2.5
全体利益	2.5	法人税	2.5

例えば、Bouygues は、個別計算書類計上の特別償却累計額を、認められた原則に従い再処理した旨を記載している。親会社の個別貸借対照表には、自己資本の中に16百万フラン(1995年度)、11百万フラン(1994年度)、9百万フラン(1993年度)の特別償却累計額が計上されており、1995年度の当該金額は自己資本6,167百万フランの0.26%となっており、その影響は小さい。

[未完]

【注記】

- (1) Memento Pratique Francis Lefevre, *Comptable*, 1991, pp.1152-1165, Raffegau, J., Dufils, P., Corre, J., de Ménonville, D., *Comptes consolidés*, 1989, pp.129-159, Eglem, J. Y., et al, *Les Mécanismes comptables de l'entreprises*, Montchrestien, 1995, pp.519-543, Lebrum, B., *Ler Comptes consolidés*, 1998, pp.50-59,などを参照。
- (2) 財務情報に対する税務計算の影響については、フランス証券取引委員会(COB)により早くからその問題点が認識されていた。例えば, Commission des Opérations de Bourse, *Rapport annuel*

1969, p.107,などを参照。

- (3) この傾向は一般に指摘されているところである。例えば, Lebrum, B. *op. cit.*, pp.18-19,を参照。
- (4) 野村健太郎『フランス企業会計』中央経済社1990年, 163-165頁および197頁, Culmann, H., *Le Plan comptable révisé de 1979*, puf, 1980, pp.132-135,を参照。
- (5) Lebrum, B. *op. cit.*, pp.52.
- (6) 野村健太郎, 前掲書, 165-168頁および296-322頁, Culmann, H. *op. cit.*, pp.135-139,を参照。
- (7) Lavabre, C., Lavabre, G., *Exercices de comptabilité des Sociétés, Fusion-consolidation*, Litec, 1994, pp.355-380の計算例を参考にした。
- (8) 野村健太郎, 前掲書, 280-283頁を参照。
- (9) Lavabre, C., Lavabre, G., *op. cit.*, pp.365-374の計算例を参考にした。