

フランス連結会計基準の国際的調和(4)税効果会計(1)

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)

37

(号 / Number)

2

(開始ページ / Start Page)

43

(終了ページ / End Page)

55

(発行年 / Year)

2000-07-30

(URL)

<https://doi.org/10.15002/00003479>

〔論 文〕

フランス連結会計基準の国際的調和（４）

— 税 効 果 会 計（１） —

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
(以上第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なわれた会計処理の影響の除去を目的とする再処理
(以上第36巻第３号)
- ③ 繰延税金の会計処理から生ずる再処理
 - 1) 個別会計における税効果会計の導入
 - 2) 連結会計における税効果会計の導入
 - 3) プラン・コンタブルの1986年連結規定における税効果会計の方法
 - 4) 専門会計士・認許会計士協会の1987年２月勧告書における税効果会計の方法
 - 5) 商法会計規定と税効果会計の導入
(以上本号)
- ③ 繰延税金の会計処理から生ずる再処理
 - 1) 個別会計における税効果会計の導入

フランスにおいては、すでに1971年に証券取引委員会（Commission des Opérations de Bourse; COB）が税効果会計の適用を勧告している。COBは、1971年12月の上場会社に対する勧告書「通常株主総会時の情報」において、オフ・バランスの形で繰延税金に関する情報を提供すべきことを勧告した¹⁾。すなわち、税効果会計は当時の会計規則に規定されていなかったが、上場会社において株主・投資者の情報ニーズの観点から「貸方一定項目の潜在的な税負担」の情報が有用であると考えられたのである。

しかし、フランス法上、個別計算書類に対する

税効果会計の適用を最初に規定したのは、1983年11月29日デクレ（第83-1020号）である。当該デクレは EC 会社法指令第 4 号（個別計算書類）を国内法化するための1983年 4 月30日法律第83-353号（「調和化法」）の適用に係るデクレである。

同デクレ第24条（商法典適用デクレに収容）は、個別計算書類の注記・附属明細書に記載すべき情報として、その24号において、

「収益または費用に関する税制度上の処理と会計上の処理との間における時間差異（*décalages dans le temps*）から生ずる将来租税債務の増加・減少の記載、およびその実現が偶発的で金額が異常に多額の場合のそれら金額。」

と規定し、収益または費用に関する税制度上の処理と会計上の処理との間における時間差異から生ずる将来租税債務の増加・減少の記載、および実現が偶発的であるが金額が異常に多額の場合のそれら金額の記載を義務づけている⁽²⁾。

当該規定は、個別計算書類に関する EC 会社法指令第 4 号により導入されたものである。同指令第43条は、個別計算書類の注記・附属明細書に記載すべき情報として、その第 1 項（11）において、

「当該営業年度および過年度中に属すべき税額、とこれら両営業年度にすでに支払済みまたは未払い税額との差額。ただし、当該差額が将来の税額に鑑みて重要である場合である。当該金額は適切な見出しを伴う別個の項目の下で、累計額として貸借対照表に開示することができる。」

と規定し、注記・附属明細書での税効果（繰延税金）に関する情報の開示を義務づけるとともに、貸借対照表における繰延税金の計上可能性を示唆している。EC 指令の当該規定は加盟諸国にとっていわば「一般原則」をなすものであり、フランスの上記デクレ第24条24号の規定はこれを国内法化したものであるが、フランスの規定は貸借対照表における繰延税金の計上可能性（オン・バランスの形での税効果会計の適用）については言及していない。しかし、指令の規定からフランスにおいても後述の「専門会計士・認証会計士協会（*l'Ordre des expert-comptables et des comptables agréés*; OECCA）」の勧告書に見られるように、個別会計レベルで繰延税金の貸借対照表計上が可能

能であると考えられている。

また、1982年「プラン・コンタブル・ジェネラル（*Plan Comptable Général*; PCG）」は、注記・附属明細書に記載すべき情報として、所得税に関して次の情報を定めている⁽³⁾。すなわち、

- ・経常利益と特別利益との間で振分け区分した所得税の総額（17号）
- ・税務上の軽減措置を得るために会計原則に定める評価方法から離脱する場合の成果に対する影響額。当該評価が将来の租税費用に無視し得ない影響を及ぼす場合に記載が必要となる（19号）。
- ・収益または費用に関する税制度上の処理と会計上の処理との間における時間差異（*décalages dans le temps*）から生ずる「繰延税金の債務および債権（*dettes et créances d'impôts différées*）」の額（20号）。

である。PCG においても、税効果会計は、注記・附属明細書でのオフ・バランスの形での適用が考えられており、オン・バランスには言及していない。この点に関して、国家会計審議会（*Conseil National de la Comptabilité*; CNC）は、上記19号および20号に関して、従来から次の立場をとってきたと言われている⁽⁴⁾。すなわち、

- ・繰延税金借方純残高の場合、慎重性の原則を適用して、いかなる記録も行なわない。
- ・繰延税金貸方純残高の場合、計算書類における引当金の計上義務に強く言及することなく、決算書の附属情報の形での提供に賛同してきた。

つまり、CNC は PCG の1982年改訂時には、個別計算書類におけるオン・バランスの形での税効果会計の適用に慎重な姿勢を示していたと見られる。

以上のように、フランスにおける個別会計への税効果会計の適用は、注記・附属明細書での「繰延税金（*impôts différés*）」に関する情報の提供を義務づけている。他方、後述の会計士協会（OECCA）の勧告書では、貸借対照表本体における繰延税金の計上が勧告されている。

フランスでは、財務会計は税務会計と密接な関係を有し、企業利益計算が課税所得計算の基礎をなしている。その上、一般に会計実務は当初から

税務規則に従った会計処理が行なわれる傾向があり、財務会計と税務会計の間での繰延税金を生み出す差異は小さいと見られてきた⁽⁶⁾。しかも、財務会計における個別計算書類は商法上の配当規制などからの法的制約を受け、企業の利害関係者の「権利・義務確定のための会計」の観点から展開されてきた。そのため、個別計算書類における所得税の処理には、国家に対する租税債務の確定した年度要支払額が計上されるべきものと考えられた。

このような事情から、フランスでは、個別計算書類における税効果会計はオフ・バランスの形で適用を中心に展開されてきたのである。

2) 連結会計における税効果会計の導入

フランス法において、連結計算書類に対する税効果会計の適用を最初に規定したのは、1986年2月17日デクレ（第86-221号）である。当該デクレはEC会社法指令第7号（連結計算書類）を国内法化するための1985年1月3日法律第85-11号の適用に係るデクレである。

当該デクレ第1条（1967年3月23日デクレ第248-11条に収容）は、

「次のものから生ずる繰延税金は連結貸借対照表および連結成果計算書に計上される。

- 1° 収益・費用の会計上の認識と次期以降での課税所得へのその算入との間の期間差異（décalage temporaire）。
- 2° デクレ第248-6条に課せられる調整と除去、同条c）に定める再処理、および同デクレ第248-8条に定める評価規則の利用により生ずる再処理。
- 3° 将来の課税利益に対する賦課の蓋然性が高い（probable）限りにおいて、連結対象企業の欠損金の繰越額。」

と規定し、連結会計上、オン・バランスの形で税効果会計の適用を義務づけている。すなわち、ここでは、会計上の収益・費用と税務上のそれらとの間の「期間差異」が問題になるのであって、永久的な差異は除かれる。また、条文上の「次期以降」の文言から、会計上計上済みかつ税務上未計上の収益・費用を繰延税金の発生原因としてい

るが、実際にはこれだけでなく、税務上計上済みかつ会計上未計上の収益・費用も繰延税金の発生原因となる。税務上の繰越欠損金については、それが将来の利益によって相殺される蓋然性が高い範囲で、税効果（繰延税金資産）を認識することが強調されている。また、デクレ第248-6条の再処理について、連結上6項目の作業が課せられている⁽⁶⁾。すなわち、

- (a) 全部連結企業の資産・負債項目および費用・収益項目を連結のために採用した分類プランに従い再分類すること。
- (b) 連結企業の資産・負債項目および費用・収益項目を連結のために採用した評価方法に従い再処理すること。
- (c) 税法の適用だけのために行なわれた会計処理とりわけ投資助成金、法定引当金および固定資産の減価償却に関する処理が計算書類に対して与えた影響を除去すること。
- (d) 連結企業集団の内部利益（配当金を含む）を除去すること。
- (e) 全部連結企業間での一定の配当に係る税金を取戻すことができない時にその費用を認識すること、および当該税金の取戻しが可能な時には税金の減少を考慮すること。
- (f) 全部連結企業の相互勘定を除去すること。

である。このうち、(a)を除く各調整・除去の処理が上記2°の繰延税金の処理を生み出すことになる。とりわけ、(c)の法定引当金の再処理、(b)の連結上の評価方法においてデクレ第248-8条の評価方法を採用したこによる繰延税金の処理、が条文上強調されている。

さらに、同デクレ第1条（1967年3月23日デクレ第248-12条に収容）は、連結計算書類の注記・附属明細書に記載すべき情報として、その15号において、

「連結貸借対照表および連結成果計算書に別々に表示されていない場合の繰延税金の額および当期中における当該金額の変動に関する情報」と規定し、注記・附属明細書すなわちオフ・バランスでの情報提供を義務づけている。

連結計算書類に関するこれら規定は、連結計算書類に関するEC会社法指令第7号により導入されたものである。

同指令第29条4項は、

「連結に組み入れられる企業のうちの1つにつき、予測可能な将来において現実に課税が行なわれる場合には、当該営業年度および過年度中に属すべき税額と、これら両営業年度にすでに支払済みまたは未払い税額との間で連結において生ずる差額は、連結貸借対照表および連結損益計算書において斟酌する。」

と規定し、連結会計上、オン・バランスの形で税効果会計の適用を義務づけている。

さらに同指令第34条は連結注記・附属明細書に記載すべき情報として、その11号において、

「当該営業年度および過年度の営業年度の連結損益計算書に賦課された税額と、これらの営業年度において支払われるべき税額との差額。ただし、当該差額は、将来の税額に鑑みて重大である場合に限る。上記の差額は、その累計額を、これに対応する適切な名称を付した別個の項目の下で貸借対照表においても開示する。」

と規定し、連結注記・附属明細書における繰延税金の情報の提供を義務づけている。

このように連結計算書類では、オン・バランスの形で税効果会計の適用が義務づけられている。連結計算書類は個別計算書類と異なり、法的・税務的制約を離れて株主・投資者の情報ニーズの観点から「経済的な現実」をより良く追及する役割が課せられており、税効果会計を適用して税効果を認識することにより、企業の財務的状況および成果の「誠実な概観」を実現できるものと考えられている。

3) プラン・コンタブルの1986年連結規定における税効果会計の方法

以上のとおり、フランスでは、商法・商事会社法上、個別会計レベルにおけるオフ・バランスおよび連結会計レベルにおけるオン・バランスの形で税効果会計の適用を義務づけているが、具体的な方法については何ら言及していない。この点は前出の EC 会社法指令についても同様である¹⁷⁾。

フランスにおいて、税効果会計の具体的な方法は、プラン・コンタブル・ジェネラル (PCG) の連結規定 (1986年12月9日省令により PCG に追加)

で明らかにされている。以下、1986年に追加された PCG の連結規定における n° 25 「繰延税金 (impôts différés)」を検討してみたい¹⁸⁾。

(a) 一般原則

一般原則に関して、次のものから生ずる繰延税金を連結貸借対照表および連結成果計算書に計上すべきであるとしている。すなわち、

1. 収益または費用の会計上の認識と後の年度での課税所得へのその算入との間の期間差異 (décalage temporaire)。
2. 連結により課せられる調整と除去、税法の適用だけのために行なわれた処理の計算書類への影響の除去。
3. 連結に含まれる企業の税務上の繰越欠損金で、将来の課税所得から控除できる蓋然性が高い場合のその部分。
4. 全部連結企業間の配当に係る税金でそれが回収できない時の費用計上、およびそれが回収されるとき税金減少額の考慮。

である。これらは前出1986年デクレの規定と実質的に同様のものである。以上の異なる範疇からの繰延税金は、各々に固有の会計処理を行なうが、連結貸借対照表に計上される金額を確定するために、「繰延税務状況 (situation fiscale différée)」の全体的検討を行なうことが必要である。「繰延税務状況」とは、支払税金を次期以降に繰延べる税効果 (effet fiscal) および会計利益に対して税金の支払いを見越す税効果を意味している。

問題となる繰延税金は連結企業集団を構成する個々の企業の税務状況から生ずるものであって、連結全体の税務状況からではない。その結果、連結における一定の消去の影響に係る例外的なケースを除き、連結レベルで、連結対象企業の繰延税金間での相殺または解消を行なうことはできない。

(b) 適用方法

適用方法に関しては、「定額繰延法 (Méthode du report fixe)」と「変額繰延法 (Méthode du report variable)」の2つの方法が提示されている。これら方法は、フランスでは「繰延税金法 (méthode de l'impôt différé ou report d'impôt)」と呼ばれ、損益アプローチに基づく税効果会計の方法で

ある。当該方法は、ある年度について国家に対して負った税額を当該年度の税金費用として計上する「支払税金法 (méthod de l'impôt exigible)」に對置されるものである。

・「定額繰延法」

当該方法によれば、繰延税金の計算は当期末の税率に基づき行なわれる。この税率は、当該年度から生ずる繰延税金をそれ以降の年度で再計算する際にも適用される。定額繰延法では、貸借対照表に計上された繰延税金を、国家に対する「債権」または「債務」を表すものとは考えない。

・「変額繰延法」

当該方法によれば、繰延税金の計算は現行税率に基づいて毎年度末に行なわれる。その後に繰延税金が存在している場合には、当該繰延税金は新税率または決算日現在に施行または既知の新税法規定により修正される。変額繰延法では、当期の期間差異の将来の税務上の影響を、将来支払うべき税金に係る負債、将来税金の見越される税金支払いを表す資産項目に関わるものとする。

企業はこの2つの方法間でいずれか1つの方法を選択することができるが、採用した方法は連結企業に統一的・継続的に適用され、注記・附属明細書に記載される。

(c) 繰延税金の原因と会計処理

(1) 期間差異 (décalage temporaire)

収益・費用の会計上の認識とその課税所得への算入年度との間に期間的な差異がある場合、当該期間差異から生ずる繰延税金の認識は、それが要支払であると否とを問わずこれら取引の税率に基づき算定される税金費用（または費用の控除）を、当期の会計成果に対応させることを目的としている。

永久差異 (différences permanentes) (税務上控除されない費用または課税対象とならない収益) は、繰延税金を計算するためには考慮されない。

(2) 修正、消去および再処理

修正は主として次のものから生ずる。すなわち、

- ・評価方法の同質化および内部成果の消去に必要な再処理。

これら修正はそれらが連結成果に影響を与える限りまたそれらが個別計算書類において計上され

ていたならば課税所得を修正したであろうと見られる限り、所得税費用の調整を生み出す。繰延税金は再処理を生み出す実体に適用される現行税率で計算される。また、この規則は、前出1986年2月17日デクレ第1条（前出1967年デクレ第248-8条に収容）により認められた評価方法の採用に伴う「選択的な再処理」（これについては後述する）にも適用される。

・税法の影響の除去から生ずる再処理

これから生ずる繰延税金は、課税所得が修正される年度末の税率でこれを計算する。

「変額繰延法」を採用した場合、当該性質の繰延税金残高に影響を及ぼすその後の税率改正の影響は、税率の改正または改正の既知の年度においてこれを費用または収益に計上する。

(3) 税務上の繰越欠損金

連結計算書類において、税務上の欠損金による税額控除 (crédit d'impôt) の記入は、経常的な税務上の欠損金であろうと税務上繰延べられたとみなされる減価償却費から生ずるものであろうと、将来の課税所得からのそれらの控除の「蓋然性が高い (probable)」ときに限ってこれを行なうことができる。

この可能性は、繰延税金の金額の大きさとそれらの控除可能性の時間的な制限を考慮して、評価されねばならない。「控除の蓋然性が高い」という性質は、「慎重に (avec prudence)」評価されねばならない。慎重性はとりわけ次のときに確保される。すなわち、

- ・税務上の欠損金から生ずる繰延税金がしかるべき限度まで繰延税金負債から控除できるとき。
- ・これら欠損金が全く例外的であり非反復的な損失から生ずるとき。
- ・将来企業が利益の状況にあるという「非常に強い確実性 (très forte probabilité)」が存在するとき。

これら後の2つの場合、蓋然性の評価は、予測書類に基づきかつ課税利益の実現に関して欠損金の繰越の期限内（フランスの場合5年）において慎重かつ首尾一貫した前提を考慮して、行なわねばならない。

税務上の繰越欠損金が全部または一部につき税

務上繰延べたとみなされる減価償却費により構成される場合、上述の基準が検証されない限り、当該事実だけではその回収可能性に対して「蓋然性が高い」という性質を付与するには不十分である。

(4) 予想される分配 (distributions prévues)

予想される分配とは、連結計算書類の作成前にとられる決定あるいは一定年度としての分配の決定から生ずる分配で、分配を受ける企業がそれを決定する権限を有している以上、合理的に見越すことができるものと理解しなければならない。

多くのケースで、分配に特有の税金に関し、区別する形で処理される。一定の予想される分配に係る課税が回収可能でない時にその費用を認識すべきであり、さらに、予想される分配が連結された企業にとって回収可能である時には税金減少の影響を認識すべきであるとされている。

(5) 繰延税務状況の検討

以上の原則から生ずる繰延税金は、各連結企業のレベルで、その間で相殺できる。しかし当該相殺は、一般に、同一の税率で計算されかつ短期的に解消する繰延税金の間だけで行なうことができる。関係企業が税務上赤字である場合、正味繰延税金残高は、当該企業が近い将来黒字になることが予想される限りにおいてのみ連結貸借対照表に計上できる。

(d) 連結計算書類における繰延税金の表示

繰延税金の借方残高（繰延税金資産）または貸方残高（繰延税金負債）は、税金の費用または控除と同様に、重要性のある場合には貸借対照表および成果計算書で別個に表示される。繰延税金の貸方残高については、納税引当金に直接賦課され、当期の通常要支払税金の費用または控除および二つの年度間の繰延税金の純変動を別個に出現させる。

以上、PCGの連結規定における税効果会計の方法を見てきたが、そのポイントは、税効果会計の方法として「定額繰延法」および「変額繰延法」の二つの方法（フランスではこれら二つの方法を総称して「繰延税金法」と呼ぶ）を提示した点にある。

PCGの提示した「定額繰延法」は、国際会計基準（IAS）において「繰延法（deferral method）」と呼ばれる方法であり、「変額繰延法」は「損益

計算書負債法（income statement liability method）」と呼ばれる方法に対応している。これら二つの方法はいずれも「損益アプローチ」に基づく方法である。また、PCGは二つの方法のうちいずれかの方法を規定するものではなく、二つの方法間で法人による選択が可能となっている。

これらの点は、いずれも当時の国際会計基準（IAS）第12号（1979年）「法人税等の会計（accounting for taxes on income）」に調和したものである。

また、前出1986年デクレの連結規定と同様に、税務上の繰越欠損金に係る税効果（繰延税金資産）の認識に対して非常に慎重な姿勢を示しており、繰延税金負債が存在する場合にはこれから控除すること、欠損金が全く例外的・非反復的な性質のものであること、近い将来業績が好転して利益を生ずるという非常に強い確実性があることを条件している。

4) 専門会計士・認許会計士協会の1987年2月 勧告書における税効果会計の方法

フランス専門会計士・認許会計士協会の高等審議会（Conseil supérieur de l'Ordre des expert-comptables et des comptables agréés）は、1987年2月に、税効果会計に関する勧告書（1.20）「所得税の会計処理（La comptabilisation de l'impôt sur les bénéfices）」を公表した⁽⁹⁾。当該勧告書は同協会の2年間にわたる研究の成果であり、そのポイントは次の2点である。すなわち、

- ・個別計算書類における繰延税金の認識を規定した。
- ・連結計算書類および個別計算書類において国際的な会計基準に調和した繰延税金の会計処理の方式を勧告した。

以下、当該勧告書の主要な内容を検討してみたい。

(a) 損益アプローチの採用

所得税は、税金の実際の支払期間のいかんを問わず、税効果を生み出す収益および費用が会計処理される期間の費用をなす。前述のとおり、フランスでは、損益アプローチに基づく税効果会計の

方法を「繰延税金法」と呼ぶ。勧告書の採用した方法は、繰延税金法と呼ばれる「損益アプローチ」に基づく方法である。損益アプローチの採用は、当時の国際会計基準 IAS 12号「所得税の会計処理」(1979年公表)に調和したものである。

(b) 永久差異 (différences permanentes)

課税所得からの除外が確定している費用・損失および収益・利益に対応する会計利益と課税所得との間の永久差異は税効果を生み出さない。課税所得計算上費用として控除できない会社の観光用乗用車、奢侈的支出に対する租税公課などがこれである。

(c) 期間差異 (différences temporaires)

一定の費用・損失および一定の収益・利益の異なる年度での会計利益および課税所得への算入から生ずる期間差異 (différences temporaires) は、税効果を生み出す。

繰延税金資産 (一時的に控除可能でない費用の会計処理の際に前以て支払われた税金) を生み出す企業成長成果従業員参加額として準備された負債、あるいは三年間のその課税の分割が繰延税金負債 (増価の3分の1を課税所得に戻し入れる際に支払うべき税金) を生み出す短期純増価などがこれである⁽¹⁰⁾。

(d) 法定引当金および投資助成金

法定引当金および投資助成金は、自己資本に対するそれらの影響により、期間差異を生み出すものとみなされる⁽¹¹⁾。例えば、価格騰貴引当金、外国投資引当金、元従業員貸付金引当金などがこれである。

(e) 変額繰延法の採用

税効果は「変額繰延法」に従い決定される。当該方法は、前述のとおり損益アプローチに基づく「損益計算書負債法」に相当する方法であり、繰延税金を各会計年度末に計算書類の作成時に知られる税務規則と税率に従い算定するものである。税効果は次のものを考慮して修正される。すなわち、

- ・ 現行税率の変更

- ・ 課税標準の変更
- ・ 税金の創設または廃止
- ・ 上記の3つの要素が関係会計期間の計算書類の作成時に決定している場合、これら要素の事後的な変更

勧告書の採用した「変額繰延法」は「定額繰延法」に対立する方法である。定額繰延法は、ある年度の決定した繰延税金を、実際の支払い時点までに国家に対する租税債務または債権の変動を考慮するために事後的に修正しない。

変額繰延法は、IAS 12号および FASB の米国会計基準案 (1986年9月の公開草案「所得税の会計」) において採用された方法に一致している。当該方法を採用した理由は、実際に生じたりスクおよび損失を考慮すべきことを命じている商法典第12条を遵守した結果である⁽¹²⁾。

当該方法の選択の影響は、法人税率の引下げあるいは有給休暇引当金の控除など当時の税法改正を考えると、無視し得ないものとされている⁽¹³⁾。

(f) 全部計算法 (méthode du calcul global) の採用

変額繰延法に従い決定される繰延税金は、存在するすべての期間差異に基づいて算定される (全部計算法)。「全部計算法」は「部分計算法 (méthode du calcul partiel)」に対立する方法である。これら方法については、前出 PCG の連結規定には言及されていなかった。

部分計算法は、繰延税金を実際の税金の支払いを生み出す期間差異だけに基づいて算定する。当該方法は、英国会計基準 SSAP 15号により採用されていたが、経営の意思決定によりいつの時点でも主観的な評価が問題になるという欠点を有している⁽¹⁴⁾。

(g) 繰延税金の取扱い

期間差異は繰延税金資産および繰延税金負債の発生原因である。しかしこの例外として、個別計算書類における法定引当金と投資助成金に係る期間差異の税効果は、会計処理されず単に注記・附屬明細書で記載されるにとどまる。この例外的処理の理由は、法定引当金を自己資本に分類するよう規定した1983年11月29日デクレ第22条の制約か

らである。

税務上の繰越損失金は潜在的な税金の節約を生み出す原因であり、この将来の税金節約は繰延税金資産とみなすことができる。

期間差異から生ずる借方純残高（繰延税金資産）は、慎重性の観点からのみ貸借対照表に計上できる。

繰越欠損金および繰延減価償却費は、例外的な形でのみ純繰延税金資産の会計処理を行なうことができる。

借方純残高の取扱いは年次計算書類と連結計算書類とで同一である。貸借対照表においてその認識の際に課せられた制約はIAS 12号と一致している。

(h) 勘定記入

貸方純残高（繰延税金負債）については、これに対して危険・費用引当金が設定される。この場合、借方は勘定698「繰延税金費用」、貸方は勘定155「繰延税金引当金」に計上する。

借方純残高は、その会計処理が可能である限り、「借方調整勘定」の項目の下で、借方「繰延税金」、貸方勘定699「繰延税金収益」に記入して貸借対照表に計上する。

これら費用・収益の勘定はPCGにより規定された勘定ではないが、税金費用の特殊性を考慮して採用されている。

(i) 注記・附属明細書の情報

注記・附属明細書は最低限次の情報を記載する。すなわち、

- ・繰延税金資産と繰延税金負債との間で行なわれた相殺
- ・税務上の欠損金の額と繰延べられたとみなされる減価償却費：
 - ・税金負債と相殺された部分
 - ・相殺されない部分
- ・相殺されない繰延税金の借方純残高の額
- ・成果計算書での経常費用と臨時費用との間の税金費用の振分け
- ・個別計算書類の注記・附属明細書について、繰延税金のための引当金を設定しない法定引当金および投資助成金に関する繰延税金の額

以上、会計士協会の勧告書を検討した。同勧告書の特徴は、個別計算書類における繰延税金の認識、連結計算書類および個別計算書類における国際的な会計基準に調和した繰延税金処理方式の勧告にある。具体的には、損益アプローチの「繰延税金法」に基づき、PCGの提示した2つの方法のうち、「変額繰延法」（損益計算書負債法）を税効果会計の方法として勧告し、さらに存在するすべての期間差異に基づく「全部計算法」の採用を勧告した点が重要である。最後の点については、PCGでは特に言及されていなかった。

5) 商法会計規定と税効果会計の導入

次に、フランスにおいて、税効果会計をオン・バランスの形で商法会計の枠組みの中にいかに導入しうるのが具体的に見ていきたい。

商法典は個別会計上費用および収益の認識基準を次のように定義している。すなわち、

- ・第15条：決算日において実現している利益のみを年次計算書類に計上することができる。
- ・第14条：(1) 年次計算書類は慎重性の原則を遵守しなければならない。年次計算書類を作成するため、商人、自然人または法人はその活動を継続するものとみなす。(2) 利益の欠如または不十分のときにも、必要な償却および引当金繰入を行なわなければならない。(3) 当年度中または過年度中に生じた危険および費用は、当年度決算日と計算書類作成の日との間に認識されるときにも、これを斟酌しなければならない。
- ・第8条：すべての商人は、年次計算書類を作成しなければならない。
- ・第13条：貸借対照表の借方項目と貸方項目間、成果計算書の費用項目と収益項目間でいかなる相殺も行なうことができない。

計算書類の作成上、費用・収益の期間帰属を正確に行い、期間収益と期間費用との対応関係を確保しなければならない。

特に、第15条に定める「実現基準」との関係で、税効果（繰延税金）がどのように商法・商事会社法の法的枠組みの中に組み込まれうるのかが重要な点である。

まず、利益への影響を有する期間差異として次の4つのケースが考えられる。

- ・税務上控除されたが会計上未だ計上されない費用
- ・税務上課税されたが会計上未だ計上されない収益
- ・会計上計上されたが税務上未だ控除されない費用
- ・会計上計上されたが税務上未だ課税されない収益

さらに、自己資本だけに影響する期間差異として次の2つのケースが挙げられる。

- ・事後的なその戻入が確実である法定引当金および投資助成金
- ・事後的なその戻入が条件付である法定引当金以下、期間差異の生ずる6つのケースごとに検討してみたい¹⁵⁾。

(a) 税務上控除されたが会計上未だ計上されない費用

この場合は「繰延税金負債」を生み出す。主要な例として、繰延費用、割当費用、固定資産または棚卸資産の原価に含められない財務費用、当該認識年度以降に実現することが予想される取引について認識される潜在的な換算損失などが挙げられる¹⁶⁾。

これらのケースでは、商法典に定める慎重性の原則および費用・収益対応原則の観点から、将来の税金増加を見越して当期にそれを計上することは可能と考える。従って、これらのケースは、「繰延税金法」を適用することに障害はないと見られる。

(b) 税務上課税されたが会計上未だ計上されない収益

この場合は「繰延税金資産」を生み出す。主要な例として、実現した取引に係る潜在的な換算利得、当該認識年度以降に実現することが予想される取引について認識される潜在的な換算利得などが挙げられる。

費用・収益対応原則の観点から、当期の支払税金の一部を繰延べることは可能であると考える。従って、これらのケースは、「繰延税金法」を適

用することに大きな障害はないと見られる。しかも、繰延税金法では繰延税金資産の認識が慎重に行なわれる。

(c) 会計上計上されたが税務上未だ控除されない費用

これは「繰延税金資産」を生み出す。主要な例として、退職給付引当金および税務上認められないその他の引当金、有給休暇引当金（旧制度）、連帯の社会的負担金、従業員参加額、税務上の繰越欠損金、繰延られたとみなされる減価償却費部分、長期譲渡減価（長期譲渡増価へのその賦課の蓋然性が高い場合）が挙げられる¹⁷⁾。

前出（a）と（b）が税務上収益または費用をすでに計上済みであり、従って課税が確定しているのに対して、（c）と（d）の場合は税務上課税が未確定である。このため、これらケースにおける税効果の認識が商法典規定の「実現基準」の観点から可能か否かが焦点となる。

会計上計上されたが税務上未だ控除されない費用の場合、一方では、それから生ずる潜在的な税額控除（タックス・クレジット；将来における税金の節約）は実現の蓋然性の高い収益を構成するが、未実現である以上、商法典の第15条によりこれを認識できないとの主張がある¹⁸⁾。つまり、潜在的なタックス・クレジットである国庫に対する当該債権は「偶発的な性質」のものに過ぎず、将来の年度で利益が計上されなければ企業はそれを回収することができない。従って、潜在的なタックス・クレジットを資産に計上することは法的に不可能であると考えられる。

この考えに対して、この計上を可能であると主張がある¹⁹⁾。すなわち、企業がその自己資本に利益剰余金を有する場合には、フランスにおける欠損金の繰越制度により、タックス・クレジットの偶発的な性質が確実な性質に変わると考えるのである。欠損金の繰越制度に関する租税一般法（CGI）第220条（quinquies）によれば、企業に対して、税務上の欠損金の過去3年度の非分配かつ実際の税金の支払を生ぜしめている利益への負担（report en arrière）を選択する可能性が付与されている。

繰延税金法の適用により、実現の蓋然性の高い

収益の認識が、実現基準を定めた商法典の第15条に抵触するのが問題となる。前出の会計士協会(OECCA)の勧告書では、当該条文は「繰延税金資産」のオン・バランス化と矛盾しない、と考えられていることは明らかである。

前述のとおり、EC 会社法指令第4号では、繰延税金の貸借対照表計上可能性が明確にされており、実現利益の認識と将来の税効果(繰延税金資産および繰延税金負債)の認識との間に矛盾が存在するようには思われない。

さらに、連結計算書類においては税効果の認識が義務づけられている。当該義務は、商法典の第12条～第15条に反するものでなく、また第15条の実現基準と矛盾していないと見られる。フランスの会社法は、連結計算書類の作成について次のように定めている。すなわち、

- ・ 商法典の第8条～第17条に定める規則の適用(1966年商社会法第357-7条)。
- ・ 1967年デクレ第248-8条により定められた、商法典第12条～第15条からの離脱(リース、LIFO、外貨換算差異の処理など)。
- ・ 連結貸借対照表および連結成果計算書で、繰延税金負債または繰延税金資産を認識する義務(前出デクレ第248-11条)。ただし、繰延税金資産の認識については、将来の利益からそれらを賦課できる蓋然性が高い限りにおいてである。

以上の点から、EC 指令第4号から生ずる商法典の第15条は、繰延税金資産の認識と矛盾していないと考えられるのである。

(d) 会計上計上されたが税務上未だ課税されない収益

これは「繰延税金負債」を生み出す。主要な例として、課税の延期された譲渡・合併増価、債券の経過利息、取得済みかつ未払いの配当金、長期請負工事の工事進行基準による部分的利益(租税一般法第38条2 bisに基づき税法上は工事完成基準で課税)、困難に陥っている企業の継承の場合の第1年度の利益、投資助成金などが挙げられる。

この場合、前出の商法典第14条を適用して税金の潜在的な債務を考慮し、その結果、「納税引当金(provision pour impôt)」を設定することに大

きな問題はないものと見られる。当該引当金の見積りは、毎年度、新税率に従い調整される。

このような商法典第14条に基づく納税引当金の設定は、繰延税金負債の認識(税率の変更を考慮して修正される)に対応しており、この意味で繰延税金法は商法典の規則と矛盾しないと考えられる。

(e) 事後的なその戻入が確実である法定引当金および投資助成金

法定引当金および投資助成金についてはすでに前稿で考察した(本誌第36巻第3号51-54頁参照)。この中には、一旦自己資本に計上された後、成果への戻入が確実なものがある。このような戻入が確実である法定引当金および投資助成金は、期間差異に準ずるものとみなされる。主要な例として、価格騰貴引当金、在外企業設置引当金、投資助成金、特別償却などが挙げられる。すなわち、

- ・ 価格騰貴引当金：その設定日の年度から起算して第6番目の年度に成果に戻入。
- ・ 在外企業設置引当金：将来の年度に分割して戻入。
- ・ 投資助成金：それにより取得した固定資産の償却に応じて成果に戻入。
- ・ 特別償却：特別償却額を特別償却累計額勘定から成果に戻入。

例えば、価格騰貴引当金を例にとってみよう。税引前・価格騰貴引当金繰入前利益が200フラン、会計利益が課税所得と等しく、価格騰貴引当金が100フラン、税率が37%と仮定する⁽²⁰⁾。

	価格騰貴 引当金 なし	価格騰貴 引当金 設定
税引前・価格騰貴 引当金繰入前利益	200	200
価格騰貴引当金	0	100 (自己資本に計上)
税引前利益	200	100
所得税	74	37
税引後利益	126	63
自己資本の増加	126	163 ←
		↓ 37の増加

6年後の価格騰貴引当金の戻入は、37の税金の節約を解消して、同額の税金支払または繰越欠損

金の減少を生み出す。このように、法定引当金の自己資本における表示は、一時的な自己資本を増加させ、繰延税金負債を生み出す原因となる。

この場合、2つの解決方法が考えられる。1つの方法は、商法典第14条の観点から、納税引当金を設定する方法である。上記の計算例においては、自己資本に計上される100の価格騰貴引当金に対して、37の税金費用を認識しこれを納税引当金として引き当てることになる。しかし、この方法の問題点は、自己資本計上の価格騰貴引当金100と別個に納税引当金37を設定することで、利益を不当に減少させ過度に保守的になる点である。かといって、37フラン部分を自己資本計上の価格騰貴引当金から控除して負債項目として計上することは認められていない。フランスの税法は法定引当金の全額を自己資本に計上することを義務づけ、かつ財務会計にも当該処理を強いているからである。

この理由から、フランスの個別会計において、以上の性質の法定引当金および投資助成金に係る税効果を認識して繰延税金をオン・バランスでできないとされている。実際、前出の会計士協会(OECCA)勧告書は、個別計算書類において法定引当金および投資助成金に係る期間差異の税効果を、会計処理せず単に注記・附属明細書に記載するととどめている。

(f) 事後的なその戻入が条件付である法定引当金

法定引当金の中には、自己資本計上後の成果への戻入が条件付で偶発的なものがある。戻入が条件付である法定引当金には、投資引当金、相場変動引当金、国外貸付引当金、中・長期貸付引当金、石油会社特別引当金および出版印刷企業特別引当金などが挙げられる。例えば、

- ・投資引当金：定期的に使用されない場合に成果に戻入。
- ・相場変動引当金：相場下落が確認される場合に戻入。
- ・国外貸付引当金：目的がなくなった場合に戻入。

これら法定引当金の将来における成果への戻入は、確実になく「偶発的」なものである。そのた

め、商法典第14条の観点から納税引当金(危険・費用引当金)を設定することは、困難であると考えられている。危険・費用引当金の設定のためには「その蓋然性が高い(probable)」ことが必要であり(商法典適用デクレ第8条)、「蓋然性が高いがその発生が不確実である危険・費用について」(PCG, p. I.39)引き当てが行なわれるからである。

当該性質の法定引当金に対する税効果会計の適用については、前出の会計士協会(OECCA)の勧告書もこの点に言及しておらず、注記・附属明細書における記載にとどまっている。

このように、将来成果への戻入が確実になく「偶発的」な法定引当金の税効果の認識は商法典の会計規定の点から問題があり、PCGの1986年連結規定および1987年会計士協会(OECCA)勧告書において、オン・バランスの形での税効果会計の対象になっていないのである。

以上、税効果会計(損益アプローチに基づく繰延税金法)をオン・バランスの形で商法会計の枠組みの中にいかに導入しうるかを見てきた。この結果を以下のとおり要約できる。

- ・税務上控除されたが会計上未だ計上されない費用については、商法典に定める慎重性の原則および費用・収益対応原則の観点から税効果の認識・計上が可能である。
- ・税務上課税されたが会計上未だ計上されない収益については、費用・収益対応原則の観点から(さらに慎重性の原則を尊重)税効果の認識・計上が可能である。
- ・会計上計上されたが税務上未だ控除されない費用については、税効果の認識に基づき、潜在的な税控除に伴う国庫への債権の計上が商法典に定める実現基準に抵触しないかが焦点となる。この点に関して、種々の主張が見られたが、一般には可能であると考えられている。その場合、「実現の蓋然性が高い」という条件が課せられ、蓋然性の評価を慎重に行なうことが求められる。
- ・会計上計上されたが税務上未だ課税されない収益については、慎重性の原則の観点から税効果を認識することが可能である。
- ・事後的なその戻入が確実である法定引当金および投資助成金については、全額を自己資本

に計上しなければならないという税法の制約により、税効果を認識・計上することは不可能な状態にある。

- ・事後的なその戻入が条件付である法定引当金については、慎重性の原則の観点からしても「蓋然性の高くない」その偶発的な性質から、税効果を認識・計上することは困難であると考えられている。

[未完]

[注記]

- (1) Commission des Opérations de Bourse (COB), *L'Information à l'occasion des assemblées générales ordinaires*, décembre, 1971. この勧告書の全文を拙著「フランス財務報告制度の展開」多賀出版, 1998年で訳出しており, その404頁および415頁を参照されたい。
- (2) 「永久差異」は除外される。例えば, 次のものが挙げられる。
 - ・レジャーの狩猟・釣りに係る費用およびレジャー用別荘・ヨット・ボート
 - ・観光用車両税などの税務上控除不能な租税公課
 - ・在外施設の損失
 - ・罰料金
 - ・公益の慈善団体への寄付・助成の限度超過額
 - ・社員の当座勘定の超過利息
 - ・観光用車両の取得価額に適用可能な税務限度額の超過額に対応する減価償却費部分
 - ・暖簾の減価償却費
- (3) Conseil National de la Comptabilité (CNC), *Plan Comptable Général*, 1982, p. II.75 (中村宣一郎, 森川八洲男, 野村健太郎, 高尾裕二, 大下勇二訳『フランス会計原則』同文館, 1984年, 140頁参照)。
- (4) Bussac, F., *États financiers anglo-saxons et français*, Éditions Hommes et Techniques, 1983 p.133.
- (5) *Ibid.*, p.126.
- (6) この点については, 拙稿「フランス連結会計基準の国際的調和(3)」『経営志林』第36巻第3号(1999年10月)参照。
- (7) 用いられている用語から「損益アプローチ」を前提としていることが窺われるのみである。
- (8) Conseil National de la Comptabilité, *op. cit.*, pp. II.152-155.
- (9) L'Ordre des expert-comptables et des comptables agréés (OECCA), *Recommandation de l'Ordre sur «La comptabilisation de l'impôt sur les bénéfices»*, *Revue Française de Comptabilité*, n°176, Février 1987, pp.10-12.
- (10) 企業成長成果従業員参加額は, 従業員が実際に働いたことにかかる当期成果決定の1要素である。それゆえ, 会計上は従業員の権利の生じた年度の終了時点でこの参加額を確定すべきとされる。当該参加額はその存在の確実な負債であり, 金額を十分正確に決定でき, 未払費用の形態で確認される。通常, 翌年度の株主総会の承認により当該負債は参加「特別積立金」項目に振り替えられる (Conseil National de la Comptabilité, *op. cit.*, pp. II.128-130. 中村・森川・野村・高尾・大下訳, 前掲書, 175-177頁参照)。税務上, 費用として控除可能になるのはこの時点であるため, 参加額の計上に関して, 会計上の認識と税務上の認識には一時的な乖離が生ずる (租税一般法第237条 bis A-II)。また, 短期増価(2年未満の保有固定資産の譲渡により発生)の課税については, 法人は選択により3年間に分割して課税を受けることができる (租税一般法第39条 quaterdecies-1)。
- (11) 法定引当金および投資助成金については, 前出拙稿の51-54頁を参照されたい。
- (12) OECCA, *op. cit.*, p.11.
- (13) 有給休暇に係る旧税制度においては, 有給休暇手当はそれが実際に支払われた年度においてのみ税務上控除可能であったが, 1987年12月31日に終了する年度から税務上も原則として会計処理した年度の費用として控除可能となった (租税一般法第39条-1-1°bis)。なお, 旧制度の方式もオプションとして存続している。有給休暇手当の取扱いについては, 野村健太郎著『フランス企業会計』中央経済社1990年, 321-322頁を参照。
- (14) OECCA, *op. cit.*, p.11.
- (15) *Mémento Pratique Francis Lefebvre, Comptable*, 1991, pp.770-774の議論および de Villeguérin E., *Dictionnaire de la comptabilité*, 3^e édition, La Villeguérin Editions, pp.611-623を

参照。

- (16) 繰延費用 (charges différées) とは、その収益総額が判明している特殊な取引に関する費用で、当該年度中に記録されたが、将来の特定の製品に属するとみなされるものである (Conseil National de la Comptabilité, *op. cit.*, p. I. 23. 中村・森川・野村・高尾・大下訳, 前掲書, 15頁参照)。例えば、試運転費用、鉦床探査費、新製品または新製品群に結びついた広告費などがある。また、割当費用 (charges étalées) には施設移転費、新規設置の選択調査費用、主要な改良費または工場再組織費などがある。これら費用は数期間にわたって配分すべき費用とされるが、すべて正当であると認められるものでなければならず、また現行の法令に準拠するものでなければならない。しかし税務上は、期間配分を認めていない。これら詳細については、Mémento Pratique Francis Lefevre, *op. cit.*, pp. 652-653および野村健太郎, 前掲書, 191頁を参照。

さらに、会計上、固定資産の製造期間に係るものに限るという条件で、企業が自ら製造した固定資産の製造原価にその製造に係る借入資本の利子原価を含めることができ、同様の可能性は棚卸資産 (個別会計では製造循環が営業年度を超過する場合に限定) に対しても認められている (1983年11月29日デクレ第7条2°および Conseil National de la Comptabilité, *op. cit.*, p. II. 6, II. 8. 中村・森川・野村・高尾・大下訳, 前掲書, 80, 88-89頁参照)。これに対して、税務上このような処理は認められない (租税一般法 A. III第38条 nonies)。

最後に、外貨変動の影響を受ける資産項目・負債項目に関して、外貨表示の有形・無形固定資産は取引日の相場で、債権・債務は最終の為替相場に基づいて国内通貨に換算される。この場合の換算差額は、将来の調整を予期して経過勘定に次のように記入する。

- ・その差額が潜在的損失に相当する場合には、貸借対照表の資産の部 (476「換算差額-借方」勘定) に計上する。
- ・その差額が潜在的利得に相当する場合には、貸借対照表の負債の部 (477「換算差額-貸方」勘定) に計上する。

潜在的利得は成果として計上しない。これに対して、潜在的損失は危険 (為替差損) 引当金の設

定を伴う (Conseil National de la Comptabilité, *op. cit.*, pp. II. 12-II. 14. 中村・森川・野村・高尾・大下訳, 前掲書, 86-88頁参照)。すなわち、会計上、外貨建債権・債務の年度末為替相場による換算の結果生ずる換算差額は、潜在的損失・利得と把握され、将来決済が行なわれるときに、実現損失・利得として処理されるのである (野村健太郎, 前掲書, 190頁参照)。これに対して、税務上、換算差額は当該年度の課税所得に算入される (租税一般法第38条-4)。詳細については、Mémento Pratique Francis Lefevre, *op. cit.* pp. 534-536を参照。

- (17) 税務上、各年度末に、固定資産の取得または建設以降実施した減価償却額は、定額法に従い計算されかつ正常な使用期間に配分された減価償却の累計額を下回ることができない。当該義務に従っていない場合、企業はこのように繰延られた減価償却部分を控除する権利を失う。しかし、欠損年度に正規に会計記入され繰延られたと見なされる減価償却 (amortissements régulièrement comptabilisé mais réputés différés) は第39条-1-2°に定める減価償却と同じ資格で費用に算入される (租税一般法第39条-B)。つまり、次期以降の成果 (繰越欠損金および正常な減価償却費を控除した後の成果) から無期限で (繰越欠損金の5年の繰延の制限と関係なく) 控除される。これを繰延べられた減価償却費部分という。

また、税務上、長期譲渡減価は2年以上保有していた非償却資産の譲渡により生ずるものであり、同一年度の長期譲渡増価控除後の純長期譲渡減価は以降の10年間に生ずる純長期譲渡増価から控除できる (租税一般法第39条 quodecies, 第39条 terdecies, 第39条 quaterdecies, 第39条 quindecies)。

- (18) de La Villeguérin, *op. cit.* pp. 612-613および Mémento Pratique Francis Lefevre, *op. cit.*, pp. 770-771の議論を参照。
- (19) この考えは、Mémento Pratique Francis Lefevre, *op. cit.*, p. 771において、その著者である Raffegau, J., Dufils, P., Corre, J. らにより主張されている。また、OECCA の前出勧告書を参照。
- (20) Mémento Pratique Francis Lefevre, *op. cit.*, p. 773の計算例を参考にした。