

フランス連結会計基準の国際的調和(6)税効果会計(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)

37

(号 / Number)

4

(開始ページ / Start Page)

91

(終了ページ / End Page)

100

(発行年 / Year)

2001-01-30

(URL)

<https://doi.org/10.15002/00003481>

〔論 文〕

フランス連結会計基準の国際的調和（6）

— 税 効 果 会 計（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・ジェネラルの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
(以上第37巻第2号)
 - 6) 国家会計審議会の1990年文書第91号における税効果会計の方法
 - 7) IASC 公開草案 E49号に対するフランスの回答
 - 8) 1998年のPCG改訂連結規定
(以上第37巻第3号)
 - 9) 若干の考察
 - 10) 繰延税金処理の事例分析
(以上本号)
 - ③ 繰延税金の会計処理から生ずる再処理
 - 9) 若干の考察
 - (a) 繰延税金資産・負債の認識
- 繰延税金資産・負債の認識に関して、国家会計

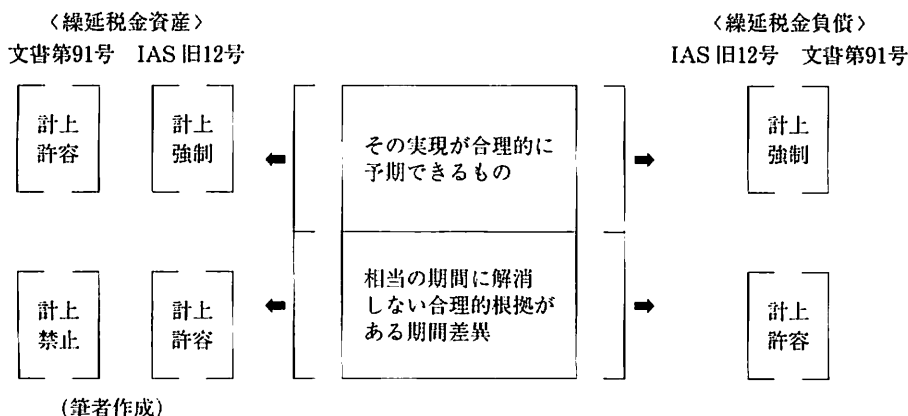
審議会（CNC）1990年文書第91号および1998年プラン・コンタブル（PCG）改訂連結規定とIAS新・旧第12号とを比較検討してみたい。

IAS 旧12号との比較

文書第91号⁽¹⁾とIAS 旧12号⁽²⁾における繰延税金資産・負債の認識スタンスを比較したものが第1図表である。

（1） 国家会計審議会1990年文書第91号と

第1図表 文書第91号とIAS 旧12号における繰延税金資産・負債の認識



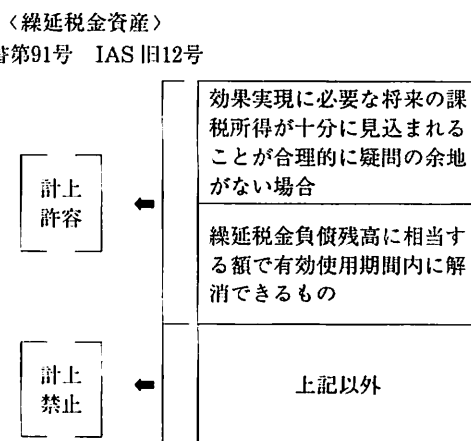
IAS 旧12号では、税効果会計はすべての期間差異に対して適用されなければならない（par.43）。ただし、特定の期間差異が「将来の相当の期間内（少なくとも3年間）に解消しないと判断される合理的根拠がある場合（where there was reasonable evidence that timing differences would not reverse for some considerable period ahead）」には、当該期間差異に係る税効果を除外することができる（par.43）。

つまりIAS 旧12号は、この一定の場合に繰延税金資産・負債を認識してもしなくても良いが（計上許容）、それ以外の解消しないと判断される合理的根拠がなくその実現が合理的に予期できる場合には、必ず計上しなければならない（計上強制）というスタンスをとっている。

これに対して、文書第91号では、繰延税金資産の純残高は課税所得に対する賦課によりその回収の可能性が予想できる場合にのみ計上してもよく（計上許容）、それが予想されない場合には計上できない（計上禁止）と解される。また、繰延税金負債の純残高は関係企業が税務上赤字でありかつその将来の課税所得への賦課の蓋然性が低い多額の税務上の繰越欠損金を有する場合には、認識しないことができるし認識することもできる（計上

許容）⁽³⁾。つまり、文書第91号は、繰延税金資産と繰延税金負債の計上スタンスを変えており、後者に比べて前者の計上を制限しているのが明らかである。また、文書91号はIAS 旧12号の繰延税金資産の計上スタンスに比べてより慎重なものになっている。

第2図表 税務上の繰越欠損金に係る繰延税金資産の認識



（筆者作成）

さらに、税務上の欠損金から発生する繰延税金資産については、IAS 旧12号は、一定の場合を

除き、それが実現する事業年度まで純利益の計算に算入してはならない (par.47)。しかし、次の場合には純利益の計算に含めることができる。

- ・繰越欠損金の効果が実現するために必要な将来の課税所得が十分に見込まれることが合理的に疑問の余地がない場合 (where there was assurance beyond any reasonable doubt that future taxable income would be sufficient to allow the benefit of the loss to be realised) (par.48)。
- ・上記の条件が満たされない場合には、繰延税金貸方純残高を限度に含めることができる。その場合の繰延税金の貸方残高は、当該繰越欠損金の税務上の効果が有効に使用されうる期間内に、解消されまたは解消されうるものでなければならない (par.49)。

国家会計審議会1990年文書第91号においては、税務上の繰越欠損金は、将来の課税所得からのそれらの賦課の蓋然性が高いときに限って、あるいは繰延税金負債からのそれらの賦課がその期間を考慮して可能である時のみ税効果を認識できる⁽⁴⁾。また、税務上の繰越欠損金に係る繰延税金資産は、1986年2月17日デクレ第1条 (1967年3月23日デクレ第248-11条に収容) で、「将来の課税利益

に対する賦課の蓋然性が高い限りにおいて計上」できると規定しており、法令により計上が制限されている⁽⁵⁾。

従って、いずれも慎重な計上スタンスをとっており、期間差異に係る繰延税金資産の計上基準と異なる基準を設定して、期間差異に係る繰延税金資産に比べてその計上を制限していることが明らかである。

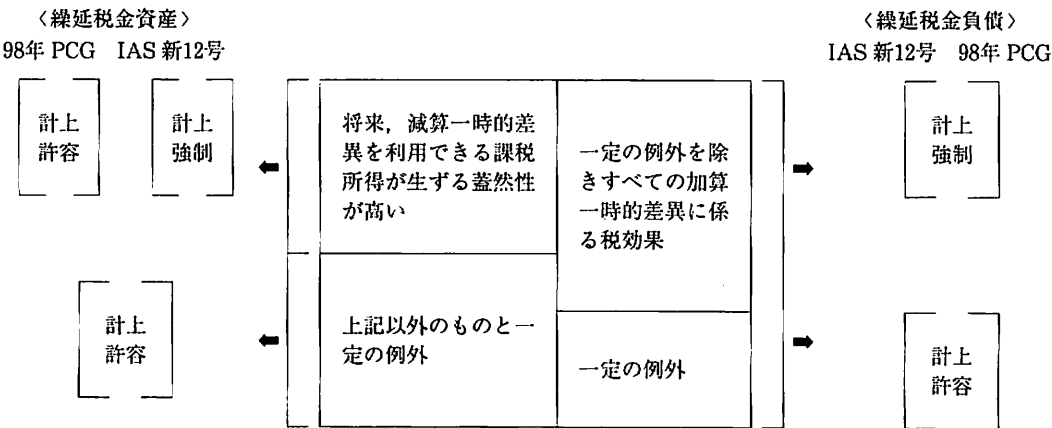
以上のように、期間差異に対する繰延税金資産の認識については、IAS 旧12号と文書第91号とでは計上スタンスが異なり、文書第91号の方がより慎重な姿勢であることが明らかである。また、税務上の繰越欠損金に係る繰延税金資産の認識はいずれも同じスタンスをとっており、期間差異と異なる基準を用いて繰延税金資産の計上を制限していると考えられる。

(2) 1998年プラン・コンタブル (PCG)

改訂連結規定とIAS新12号との比較

1998年 PCG 改訂連結規定⁽⁶⁾ と IAS 新12号⁽⁷⁾ における繰延税金資産・負債の認識スタンスを比較したものが第3図表である。

第3図表 1998年 PCG と IAS 新12号における繰延税金資産・負債の認識



(筆者作成)

IAS 新12号では、企業は一定の例外を除き、すべての一時的差異について繰延税金負債または (一定の条件の下で) 繰延税金資産を認識しなければならない (計上強制)。

すなわち、繰延税金資産は、一定の例外を除き、

将来、減算一時的差異を利用できる課税所得が生ずる「蓋然性が高い (probable)」範囲内で、すべての減算一時的差異について認識しなければならない (par.24)。また、繰延税金負債は、一定の除外を除き、すべての一時的差異について認識

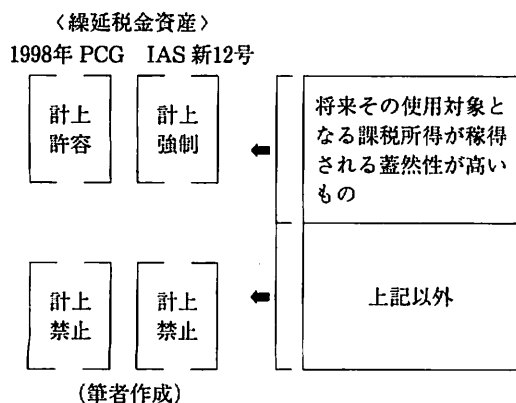
しなければならない (par.15)。

このように、新12号は旧12号で認められていた計上許容を廃止し、一定の例外を除き、繰延税金資産においては一定の条件の下、繰延税金負債においてはすべての一時的差異について計上を強制している。

これに対して1998年 PCG 改訂連結規定では、繰延税金資産は、その回収の「蓋然性が高い (probable)」場合にのみ計上を許容している。それ以外の場合には、繰延税金資産の計上は禁止されていると解される。また、繰延税金負債は、一定の例外を除きすべてを計上しなければならない。従って、1998年 PCG は、繰延税金資産につき計上スタンスを変えておらず、また繰延税金負債については計上許容を廃止し、一定の例外を除きすべて計上を強制している⁽⁸⁾。

このように1998年 PCG 改訂連結規定では、IAS に比較して、繰延税金資産の認識においては依然として慎重な計上スタンスが堅持されており、他方、繰延税金負債はIAS と同様の計上スタンスに変わっていると解される。

第4図表 税務上の繰越欠損金に係る繰延税金資産の認識



さらに、税務上の欠損金から発生する繰延税金資産について、IAS 新12号は、将来その使用対象となる課税所得が稼得される蓋然性が高い範囲内で、これを認識しなければならないとしている (par.34)。この税務上の繰越欠損金に係る繰延税金資産の計上基準は、減算一時的差異から生ずる繰延税金資産の計上基準と同一である。

これに対して1998年 PCG 改訂連結規定では、

従前と同じスタンスから、税務上の欠損金から発生する繰延税金資産の計上を一定の条件の下で許容している⁽⁹⁾。

以上、繰延税金資産・負債の認識に関して、国家会計審議会1990年文書第91号および1998年プラン・コンタブル (PCG) 改訂連結規定とIAS 新・旧第12号とを比較検討した。

IAS 新12号の計上スタンスは、概念的フレームワークにおける資産・負債の定義、認識基準および一定の前提から導きだされるものと考ええる。すなわち、国際会計基準委員会 (IASC) 「財務諸表の作成表示に関する枠組み (Framework for the preparation and presentation of financial statements)」(1989) によれば、資産とは「過去の事象の結果として特定の企業が支配し、かつ将来の経済的便益が当該企業に流入すると期待される資源」をいい、負債とは「過去の事象から発生した特定の企業の現在の義務であり、これを履行するためには経済的便益を有する資源が当該企業から流出すると予想されるもの」(par.49)をいう。

そして、貸借対照表上資産として計上されるときには (資産の認識基準)、その将来の経済的便益が企業に流入する蓋然性が高くかつ資産が信頼性をもって測定することができる原価または価値を有することが必要であり (par.89)、負債として計上されるときには (負債の認識基準)、履行により経済的便益を有する資源が企業から流出する蓋然性が高くかつ弁済が行なわれる金額が信頼性をもって測定されることが必要である (par.91)。

そこには「報告企業が資産または負債を認識するときにその資産または負債の帳簿価額の回収または決済を期待するのは当然のことである」(IAS 新12号「目的」)と述べているように、貸借対照表上の資産または負債の帳簿価額は将来回収または決済されることが前提とされている。この期待を前提として、その資産または負債の貸借対照表計上額が将来の期に回収または決済されたときにその期の課税所得から減算される一時的差異を「減算一時的差異」と呼び、この減算一時的差異に関連して将来の期に回収されることとなる税額を「繰延税金資産」と呼ぶのである。そしてその際の回収の条件が、資産認識基準に基づき、「将来減算一時的差異を利用できる課税所得が生ずる蓋

然性が高い」という条件なのである。

また、この期待を前提として、その資産または負債の貸借対照表計上額が将来の期に回収または決済されたときにその期の課税所得に加算される一時的差異を「加算一時的差異」と呼び、この加算一時的差異に関連して将来の期に課せられる税額を「繰延税金負債」と呼ぶのである。ただし、繰延税金負債には、繰延税金資産の場合に課せられた回収の条件に相当する条件はない。負債の認識基準からすれば、「すくなくとも加算一時的差異の解消により課税所得が生ずる蓋然性が高い」という条件を課するのが論理的である。その理由は、その解消時に多額の欠損金が存在する場合には、課税所得が生じない可能性があるからである。

このように、IAS 新12号における取り扱いは、概念フレームワークの資産・負債の定義と認識基準、さらには計上資産・負債の回収または決済の期待の前提から導かれたものであり、そこには若干の整合性の欠如が見られるものの、計上してもしなくてもよいという曖昧な取り扱いが存在しない。資産・負債の定義をクリアーしたものがその認識基準を充足するときには必ず資産・負債として貸借対照表に計上しなければならないのである。

これに対してフランスの場合は、IAS のような資産・負債の定義および認識基準からの帰結ではなく、また前述のような期待の前提も存在しな

い。むしろそれはアングロ・サクソン型会計において考案された税効果会計の国際的調和に、フランスの伝統的会計の枠組みの中でいかに対応するかの観点から展開されてきたと考えられるのである。

フランスの姿勢は、繰延税金資産の認識における慎重な計上と繰延税金負債の認識における積極的な計上の両スタンス（保守的会計）に現われており、特に一定の条件の下でのみ繰延税金資産の計上を許容するという一貫したスタンスは、一方では商法会計の枠組みの中で偶発性を有する繰延税金資産に対処し、他方では同時に IAS との調和を図ろうとする意図が見いだされる。ここに国際的調和へのフランス的対応を見いだすことができると考えるのである。

次に、繰延税金資産・負債の測定方法について、フランスと IAS とを比較したものが第 5 図表である。

すでに検討したとおり、1998年 PCG の改訂までは、フランスでは繰延法と損益計算書負債法いずれの方法も認められており、旧 IAS 12号と調和していた。IAS 12号の改訂後もこれに対応する形で1998年 PCG の連結規定における税効果会計の方法が改訂されており、この意味で、フランスは常に IAS と調和のとれた方法を採用してきたといえる。

第 5 図表 繰延税金資産・負債の測定方法

フランス	使用できる方法	使用できる方法	IAS
1986年PCG	・繰延法 ・損益計算書負債法	・繰延法 ・損益計算書負債法	旧12号 (1979年)
1987年 OECCA 勧告書	・損益計算書負債法		
1990年 CNC 文書第91号	・損益計算書負債法（優先的方法） ・繰延法		
1998年 PCG	・貸借対照表負債法	・貸借対照表負債法	新12号 (1996年)

(筆者作成)

IAS 新旧12号における負債法の採用は次の理由からである。すなわち、前述の減算一時的差異および加算一時的差異に関連して将来の期に回収または課せられる税額を繰延税金資産または繰延税金負債とするのであるから、将来のその時点の税規則・税率が問題になるのはいわば当然である。

そこには、将来の税節約また税支出の形で生ずるキャッシュフローを重視する考え方が存在している。

さらに、IAS 新12号における貸借対照表負債法への移行は、将来のキャッシュフロー重視の考えをさらに追及したものといえる。すなわち、従

第6図表 フランス大企業における繰延税金の処理

(単位:百万フラン)

会計基準	フランス基準				フランス基準-IAS 準拠				US 基準		
	Bouygues	Alcatel-Alsthom	Accor	HAVAS	Pernod Ricard	Saint-Gobain	DMC	Essilor	elf	Bull	TOTAL
会社名											
税効果会計の方法	P/L 負債法 (調整勘定および 類似の勘定)	P/L 負債法 (全額計算法)	P/L 負債法 (全額計算法)	P/L 負債法	P/L 負債法	B/S 負債法	P/L 負債法	P/L 負債法	B/S 負債法	B/S 負債法	B/S 負債法
繰延税金資産の計上	460	1,893	237	233	計上なし	《調整勘定》 詳細なし	42	28	8,014	690	1,090
繰延税金負債の計上	《繰延税金引当金》 (544)	《その他の負債》 (1,779)	《その他の第 三者の勘定》 (705)	計上なし	《繰延税金負債》 (68)	《繰延税金引当金》 (1,142)	《繰延税金引当金》 (45)	計上なし	(17,384)	(71)	(4,063)
繰延欠損金に係る繰延税金資産の計上	ほぼ3年未満に回収可能なものについて認識	その不確実な性質を理由に実際の使用に對してのみ認識。 12/31日時点で使用されな い繰延税金に 係る繰延税金 資産は8,994	合理的な期間での回収がほぼ確実な限りにおいてのみ計上	短期的な成果の見込みが十分な確実性をもってこれら繰延税金の 利用を考慮する会社 に於いての潜在的な 税金節約は461	将来の課税所得からの短期的な賦課の可能性が高まっている 限りにおいてのみ計上 (12/31日時点で)	これについては計上しない(赤字の場合)	IAS・E49号により、その使用の蓋然性が高い繰延税金に 係る繰延税金資産が計上 されている。これにより子 会社の業績改善が将来の 税金からの回収を可能と する限りにおいて計上	これら欠損金が将来の所得に賦課されること が確定な場合にのみ計上 される	SFAS109号は繰延税金資産の認識に 関してより大きなフレキシ ビリティがあり、1993年 から採用している(そ の時点で825の利益増 加が生じた)	多額の欠損金があり、これにより 6,365の繰延税金資産が計上 され、これに對しては5,675の 減価引当金が設定されている	繰延税金資産を認識したものは、その実現または解消が 確定でない。1993年のS FAS109号の採用により824の利 益増加
所得税	(678)	(1,121)	(538)	(602)	(424)	(2,418)	(4)	(185)	(5,792)	689	(2,023)
要支払税金	(615)	(1,909)	(531)	(617)	(433)	(1,508)	(29)	(203)	(5,886)	(1)	(1,594)
繰延税金	(63)	788	(7)	15	9	(910)	25	18	94	690	(429)

(各社の1996年の年次報告書により作成)

来の財務会計利益と課税所得との差異（期間差異）に基づく損益計算書負債法は、資産の再評価のケース等の様に評価差額を損益計上せず直接資本計上する取引に対しては機能しない。また、期間差異は経営者の恣意的な操作から生ずる可能性もある。

これに対して、貸借対照表負債法は、財務会計上の資産・負債の価額と税務会計上のそれら価額との差異に基礎をおく。しかも、貸借対照表計上の資産または負債の帳簿価額は将来回収または決済されるという期待が前提とされている。この方法により、税節約または税支出の形で将来のキャッシュフローに影響する差異はすべて考慮されることになるのである。フランスでは前述のとおり、この期待の前提は商法会計の観点から受け入れ困難と見られ、とりわけ繰延税金資産の計上には慎重なスタンスが堅持されている。

10) 繰延税金処理の事例分析

最後に、繰延税金処理に関する事例を分析してみたい。

第6図表は、フランス大企業の1996年の年次報告書における連結計算書類から、繰延税金処理に関する事例で特徴的な会社を挙げたものである。準拠した会計基準により、フランス基準準拠企業5社、フランス基準－IAS準拠企業3社、US基準準拠企業3社を取り上げた。

(a) Bouygues 社における繰延税金の処理

まず、Bouygues 社（フランス基準）を例にとって、繰延税金の処理を分析してみよう。

第7－1図表 Bouygues 社の繰延税金資産（百万フラン）

注記：調整勘定および類似の勘定	1995	1994
・借方		
・繰延税金資産	460	431
注記1に示すとおり、種々の残存期間差異から生ずる繰延税金資産は、近い将来での回収の可能性を考慮している（ほぼ全体で3年未満の期間）。繰延税金資産の80%以上は通常の税率（フランス）による課税に係るものであり、主として Bouygues 社に關している（注記1参照）		

第7－2図表 Bouygues 社の繰延税金負債（百万フラン）

注記6：危険・費用引当金
性質別内訳：

	1995 1/1	連結範囲の変更	換算差異	繰入	取崩	振替	1995 12/31
繰延税金	464	17	(3)	91	(25)	—	544

繰延税金負債引当金：544

期間差異および連結の再処理に基づく正味繰延税金負債（注記1参照）：325

参加証券の評価差額として認識された繰延税金：219

繰延税金負債の解消期限：主要部分は3年未満

（出所：1996年の年次報告書）

Bouygues 社の1995年度連結貸借対照表上、借方「調整勘定および類似の勘定（comptes de regularisation et assimilés）」の中に繰延税金資産（impôts différés actif）460百万フラン（以下金額はすべて百万フラン単位）の計上が見られる（第7－1図表参照）。また、貸方「危険・費用引当金（provisions pour risques et charges）」の中に繰延税金負債544が計上されている（第7－2図表参照）。

同社の連結損益計算書には、「所得税」678が表示されている。当該所得税の内訳は、国家に対する租税債務を表す要支払税金615、繰延税金負債の正味繰入額66、繰延税金資産の増加額8、1996年の予期される配当に係る税金5より構成されている（第7－3図表参照）。

第7－2図表の繰延税金負債にはその期中変動の内訳が示されている。それによれば、期首残高

第 7 - 3 図表 Bouygues 社の所得税（百万フラン）

注記13：所得税

成果計算書計上の当期純税金費用の内訳

	フランス	国外	1995 税金合計	1994
－税務当局への要支払税金	(495)	(120)	(615)	(667)
－繰延税金負債正味繰入	(80)	+ 14	(66)	+ 29
－繰延税金資産	+ 8	/	+ 8	+ 190
－96年に予期される分配に係る税金	(1)	(4)	(5)	(5)
連結税金費用	(568)	(110)	(678)	(453)

(出所：1996年の年次報告書)

464, これに連結範囲の変更による影響+17, 換算差異による影響-3, 繰入+91, 取崩-25を加味して期末544に至ることが明らかにされている。このうち、連結範囲の変更による影響+17と換算差異による影響-3は自己資本に計上されるのに対して、残りの繰入+91と取崩-25が損益に計上され、この結果繰延税金負債の変動による所得税の増加額は+66となる。これが第7-3図表に示す繰延税金負債の正味繰入額66である。

第7-1図表からは繰延税金資産の期首残高431, 期末残高460, 年度変動額+29が明らかとなるが、その内訳は不明である。第7-3図表における繰延税金資産の増加額8から、年度変動額+29のうち損益に計上されたものが8, 残りの21は自己資本に計上されたことが推察される。

以上をまとめれば第7-4図表の形に整理できる。当期変動額の損益計上正味残高(58)が、第7-3図表に示された1996年の予期される配当に係る税金(5)とともに当期要支払税金(615)に加算され、当期の税金費用(678)が算出されるのである。

第 7 - 4 図表 繰延税金の計算（百万フラン）

繰延税金	期首残高	当期変動額		期末残高
		損益	資本	
繰延税金資産	431	8	21	460
繰延税金負債	(464)	(91) 25	(17) 3	(544)
正味残高	(33)	(58)	7	(84)

(筆者作成)

繰延税金資産・負債の発生原因は次のものからなっている。すなわち、

- ・財務会計利益と課税所得との差異（期間差異）：主として税務上損金とならない引当金、
- ・連結の再処理により生ずるもの（子会社引当金、再処理、特別償却）、
- ・近い将来（ほぼ全体で3年未満）に回収される現実的可能性を持つ税務上の繰越欠損金、
- ・近い将来、譲渡の可能性の高い資産の評価差額、

である。税法上認められた法定引当金や特別償却は連結会計上すべて消去されることから、フランス企業においては、これらに対して多額の繰延税金負債が認識されている。Bouygues社では、繰延税金資産に係る期間差異および税務上の繰越欠損金は3年未満に回収可能なものについてのみ税効果が認識されている。また、繰延税金負債に係る期間差異についても、主要部分は3年未満に解消されるものについて税効果を認識している。

繰延税金負債の期末残高544の内訳は、期間差異および連結再処理に対するものが325, 参加証券に係る評価差額（予測可能な譲渡）に対するものが219となっている。繰延税金資産の期末残高は、関係する企業ごとに繰延税金負債と相殺した上で、相殺しきれなかったものが計上されている。

(b) 繰延税金資産計上の事例

(1) フランス基準準拠企業

前出第6図表によれば、フランス基準準拠の企業では繰延税金資産の回収の確実性が強調されている。これを次のように要約することができる。すなわち、

- ・Bouygues；ほぼ3年未満に回収可能なもの。
- ・Alcatel-Alsthom；将来の成果が税金費用の

存在を確かなものにする会社において認識されている。繰越欠損金についてはその不確実な性質を理由に実際の使用に対してのみ計上される。

- ・ Accor ; 繰越欠損金については、その合理的な期間での回収が「ほぼ確実 (quasi certaine)」な限りにおいてのみ計上される。
- ・ HAVAS ; 繰越欠損金については、その短期的な成果の見込みが「十分な確実性でもって (avec suffisament)」繰越欠損金の使用を考慮させるものだけに計上される。
- ・ Pernod Ricard ; 将来の課税所得へのそれらの短期的な賦課の可能性が高い限りにおいてのみ認識される。

このように、「蓋然性が高い (probable)」という表現をさらに強めた「ほぼ確実」、「十分な確実性でもって」あるいは「実際の使用に対してのみ」などの表現に、繰延税金資産の計上における慎重な姿勢が見いだされる。

(2) フランス基準-IAS 準拠企業

同様の点をフランス基準-IAS 準拠企業について見れば、前出第6図表に示すとおり同じように慎重な計上姿勢が見受けられる。これを次のように要約することができる。

すなわち、

- ・ Sain-Gobain ; 税務上欠損金の状態にある場合、繰延税金資産は計上されていない。
- ・ DMC ; その回収の蓋然性が高い場合に計上されている。税務上の繰越欠損金に対する繰延税金資産は、子会社の業績の改善が将来の税金からの回収を可能にする限りにおいて計上されている。不確実な性質を理由に、繰越欠損金に係る税効果はその使用の蓋然性が高い限りにおいてのみ計上している。
- ・ Essilor ; 税務上の繰越欠損金から生ずる繰延税金資産は、これら欠損金

が将来の所得に賦課されることから「確実な (certain)」場合にのみ計上される。

このように IAS に対応した企業においても、「回収の蓋然性が高い限りにおいてのみ税効果を認識する」という IAS の認識基準に従いつつも、Essilor 社に見られるように「蓋然性が高い (probable)」ものでなく「確実な (certain)」ものに計上を制限している企業もあり、繰延税金資産の計上における慎重なスタンスは変わっていないと見られるのである。なお、Essilor 社は繰延税金負債と相殺した結果、繰延税金資産を計上している。

(3) US 基準準拠企業

さらに同様の点について、US 基準採用企業を取り上げて見ると、前出第6図表に示すとおり、すべて SFAS 109号に従い B/S 負債法（貸借対照表負債法）が採用された結果、興味深い点が示されている。これを次のように要約できる。すなわち、

- ・ elf ; SFAS 109号の採用は繰延税金資産の認識に関してより大きな柔軟性をもたらす。1993年度に最初に適用したが、その時に1,825百万フランの利益が増加した。
- ・ Group Bull ; 多額の税務上の欠損金があり、これに対して6,365百万フランの繰延税金資産が計上され、これに対して5,675百万フランの減価引当金（評価性引当金）が設定され、これを控除した正味690百万フランが繰延税金資産として計上されている。
- ・ TOTAL ; 1993年以前は P/L 負債法（損益計算書負債法）を採用しており、その時は、繰越欠損金に対して繰延税金資産を認識しなかった。また、いくつかの一時的差異に係る繰延税金はその実現または解消が確実でない限り計上しなかった。しかし1993年度から SFAS 109号を採用しているが、

その採用時に税効果会計の方法
の変更により824百万フランの利益
増加が見られた。

つまり、SFAS 109号では、すべての繰延税金
資産を認識した上で、実現しない可能性が50%を
超える部分につき評価性引当金を設定するとい
うアプローチが採用されているため、elf 社と
TOTAL 社では多額の利益増加が見られ、リス
トラ中の Group Bull では繰越欠損金から多額の繰
延税金資産が発生しており、これに対して多額の
減価引当金が計上されたのである（第8図表参照）。

第8図表 Groupe Bull の繰延税金 所得税費用は次のように分析される			
(百万フラン)	1995	1994	1993
繰越欠損金使用前の要支払税金	11	82	41
繰越欠損金の使用	(10)	(23)	(1)
要支払税金合計	1	59	40
繰延税金費用（収益）	(690)	4	11
所得税費用（収益）	(689)	63	51
1995年12月31日時点の繰延税金資産の主要 構成要素は次のとおりである：			
(百万フラン)			
マシン・ブル社の税務統合から生ずるもの（フランス）：			
リストラ引当金			464
その他の危険費用引当金			264
繰越欠損金 （繰延べられたと見なされる 減価償却）			1,712
グループのその他の企業			
繰越欠損金			3,514
一時的差異 （グループの米国子会社）			411
繰延税金資産総額			6,365
減価引当金			(5,675)
正味繰延税金資産			690
1995年12月31日現在、繰延税金負債額は71 百万フランである。			

（出所：1996年の年次報告書）

繰延税金資産の計上スタンスにおけるフランス
と米国基準との差異は、elf 社の「繰延税金資産
の認識におけるより大きな柔軟性」の表現が象徴
しているように、フランスとIASとの差異より
さらに大きいと見られる。

[注記]

- (1) Conseil National de la Comptabilité (CNC),
État des réflexions concernant la méthodologie
relative aux comptes consolidés: impositions
différées, Document N° 91, *Supplément au bulle-
tin trimestriel*, N° 85- 4^e trimestre 1990.
- (2) International Accounting Standards Com-
mittee (IASC), *International Accounting
Standard (IAS) 12, Accounting for Taxes on
Income*, 1979.
- (3) 拙稿「フランス連結会計基準の国際的調和 (5)
－税効果会計 (2)－」法政大学経営学会『経営
志林』第37巻第3号 (2000年10月), 46頁参照。
- (4) 前出拙稿, 47頁参照。
- (5) 拙稿「フランス連結会計基準の国際的調和 (4)
－税効果会計 (1)－」法政大学経営学会『経営
志林』第37巻第2号 (2000年7月), 45頁参照。
- (6) Conseil National de la Comptabilité, Avis N°
98-10 du 17 décembre 1998 relatif aux comptes
consolidés, *Bulletin trimestriel*, N° 117- 4^e trimes-
tre 1998, pp.26-28. なお、本意見書は1982年ブラ
ン・コンタブル (PCG) の改訂に係るものであり、
1999年4月に1999年改訂プラン・コンタブルとし
て承認されている。
- (7) International Accounting Standards Com-
mittee, *International Accounting Standard 12
(revised 1996), Income Taxes*, 1996.
- (8) 前出拙稿「フランス連結会計基準の国際的調
和 (5)－税効果会計 (2)－」51－53頁参照。
- (9) 同拙稿, 52頁参照。

[未完]