法政大学学術機関リポジトリ
HOSEI UNIVERSITY REPOSITORY

PDF issue: 2025-07-16

フランス連結会計基準の国際的調和(7)会計処理のオプション(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)
38
(号 / Number)
1
(開始ページ / Start Page)
45
(終了ページ / End Page)
55
(発行年 / Year)
2001-04-30
(URL)
https://doi.org/10.15002/00003482

Hosei University Repository

〔論　文〕

フランス連結会計基準の国際的調和（7）
── 会計処理のオプション（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・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
（以上第37巻第4号）
（9）個別計算書類の選択的再処理
①　商法典およびプラン・コンタブル（PCG）により認められたオプション
（以上本号）

（9）個別計算書類の選択的再処理

個別計算書類の作成上，特定項目につきその処

Hosei University Repository

理方法が複数認められている場合，子会社の個別会計上採用した処理方法が親会社またはグループの採用した処理方法と異なるとき，連結に際して親会社またはグループの処理方法に合わせて子会社の個別計算書類を再処理しなければならない。これは「同質性の再処理」と呼ばれ，すでに「(8) 個別計算書類の義務的再処理」（「フランス連結会計基準の国際的調和（3）」本誌第36巻第3号，1999年10月，48-51頁）で考察した。

本節で取り上げる再処理は，

・何らかの理由で親会社が個別会計上で採用した方法と異なる別の方法を連結会計上採用したとき

・フランスでは連結会計にのみ認められる処理方法が存在しており，連結計算書類の作成にあたりこれを採用したとき

に生ずる再処理である。このように，連結に際して場合により個別計算書類にもたらされる再処理を，選択的再処理（retraitements optionnels）と呼んでいる。

再処理の前提には会計処理方法のオプション（選択権）の存在がある。フランスにおける可能な会計処理方法のオプションは，会計基準の国際的調和の観点から，これを次の3つに分類することができると考える。すなわち，

1）商法典およびプラン・コンタブル・ジェネラル（以下「PCG」と呼ぶ）により認められたオプション

2）1966年商事会社法の適用に係る1967年3月23日デクレ第248－8条（1986年2月17日デクレ第86-221号第1条）により連結会計上追加的に認められたオプション（以下「D248-8条オプション」と呼ぶ）

3）1966年商事会社法第357－8－1条（1998年4月6日法律第98-261号第6条）により連結会計上認められたオプション（以下「6条オプション」と呼ぶ）である。

本節では選択的再処理を生み出す上記会計方法のオプションの検討から，当該オプションが会計基準の国際的調和において果たす役割と問題点を明らかにし，国際的調和におけるその意義を考察してみたい。

①　商法典およびプラン・コンタブル（PCG）により認められたオプション

商法典と同適用デクレには個別計算書類に係る会計規定が定められている。また，連結計算書類は，商法典第11条の継続性の条件に従い，同第12条～第15条の会計規定に従いこれを作成しなければならない。このように，商法典と同適用デクレの会計規定はフランス会計の基本規定となっている。さらに，この基本的な商法典の規定をプラン・コンタブル（PCG）が補完している。

商法典は，その条文において「～または～によって，～する」，「～できる」あるいは「もし～ならば，～する」などの表現を用いて，会計処理のオプションを付与している。また，商法典に定めのないものについてPCGがオプションを認めており，さらに国家会計審議会（CNC），証券取引委員会（COB），全国会計監査役協会（CNCC）などの意見書・勧告書などがオプションを付与している。

フランスの個別会計基準（連結会計にも適用）において認められているオプションは次のものに関わっている。すなわち，

〈商法典・同適用デクレおよびPCGの認める会計処理オプション〉

・棚卸資産および一時所有有価証券の原価配分
・長期契約における工事進行基準
・製造固定資産に係る借入金の利息
・製造棚卸資産に係る借入金の利息
・固定資産取得の前払金または手付金に係る金融費用
・組織費
・応用研究費・開発費
・社債発行差金
・社債発行費
・新株発行費
・リースバックの増価
・僅少またはゼロの金利の長期債権・債務
・退職給付契約
・貸借対照表の再評価

これら項目に係るオプションから，親会社個別会計上の選択と連結会計上の選択に関して，次の4つの組合せが考えられる。すなわち，

Hosei University Repository

第1図表　オプションの実施・非実施の4つの組合せ

親会社個別会計	実　施	実　施	非実施	非実施
連結会計	実　施	非実施	実　施	非実施
組合せ	①	②	③	④

（筆者作成）

①の組合せは，特定の会計処理のオプションにつき，親会社個別会計上当該オプションを実施し，連結会計上もこの選択を維持する場合である。

②の組合せは，特定の会計処理のオプションにつき，親会社個別会計上当該オプションを実施するが，連結会計上は実施しない場合である。

③の組合せは，特定の会計処理のオプションにつき，親会社個別会計上当該オプションを実施しないのに，連結会計上は実施する場合である。

④の組合せは，特定の会計処理のオプションにつき，親会社個別会計上当該オプションを実施せず，連結会計上もこの選択を維持する場合である。

①と④は実務上最も多く見られる組合せであり，個別計算書類の連結計算書類に対する基準性の観点から望ましいと考えられる。一般に，グループレベルで採用する方法が個別会計で用いられるという関係になっている。

問題は②と③である。②の組合せは，親会社がその個別会計上特定のオプションを実施する意思を表明しながら連結会計上は実施しない場合であり，上述の基準性の観点から問題があり，特別な理由がない限り厳しく制限されるべきものと考える。

③の組合せは，親会社がその個別会計上特定のオプションを実施しないのに，連結会計上は実施する場合であり，これも上述の基準性の観点からは問題であるが，フランスでは次の場合には可能であると見られている。すなわち，

・個別計会計における選択が税務の観点から税金負担の最も少ない方法を用いるといった観点から行なわれている場合
・国際会計基準などの国際的な会計実務に対応する場合

である。

特定の会計処理につき，個別会計上，税務の観点から税金最小化を可能にする方法を選択した場合，連結会計上は「誠実な概観」の観点からその他の方法を用いることは可能とされている。個別会計における税務的観点からの会計方法の選択は，企業会計に対する税法の影響の大きいフランスでは一般に見受けられる実践であり，このような税法の影響は連結会計上すべて除去されるべきものと考えられている。

しかし，もし個別会計における会計方法の選択が税務と無関係になされるならば，特別な理由がない限り連結会計上別の方法の採用には問題があり，個別会計の方法が連結会計でも適用されるべきである。

また，特定の会計処理につき，個別会計ではオプションを実施しなかったにもかかわらず，国際会計基準（IAS）あるいは米国基準（US-GAAP）に対応する必要性から，連結会計上これを実施することは可能であるとされている。この点に関連して，連結会計上追加的に認められるD248－8条オプションの選択は，個別会計では当該オプションが認められないことから実施できないが，国際会計基準（IAS）あるいは米国基準（US-GAAP）に対応する必要性から，連結会計上これを実施することが可能であり，ある意味では③の組合せに類似している（D248-8条オプションについては後述する）。

以上のように，上述の基準性の観点から問題を有する③の組合せは，個別会計における税法の影響の除去およびIASなどの国際的基準への準拠を理由とする場合には可能であると見られている。

しかし，税法の影響の除去あるいはIASなどの国際的基準への対応の理由で，個別会計で採用した会計方法を連結会計で変更することの是非が問われなければならない。このように選択的再処理には重大な会計問題が存していると見られるのである。

以下，IASにおける取扱いと対比しながら，商法典・同適用デクレおよびPCGの認めるオプションを概観し[1]，これらオプションを用いたIAS対応と連結計算書類に対する個別計算書類の基準性の問題を考えてみよう。さらに，フランス基準－IAS対応の連結計算書類を作成してい

Hosei University Repository

る若干のフランス企業を事例として取り上げた。なお，リースバックの増価は次の「D248－8条オプション」のリース取引に含めて検討する。

1）棚卸資産および一時所有有価証券の原価配分

・一時所有有価証券および棚卸資産からなる代替性資産（biens fongibles）は，取得もしくは製造の加重平均原価法または先入先出法によって評価する（商法典第12条第3項）。

これにより，一時所有有価証券と棚卸資産の原価配分方法につき，加重平均原価法と先入先出法（FIFO）との間でオプションが認められる。

税法の取扱いも同じであり（Documentation administrative 4 A-252，§6），当該原価配分方法の選択は，税務的な観点というよりは同質性の確保あるいは誠実な概観の観点から行なわれると見られ，これらの理由による変更を除き，親会社個別会計上の方法がそのまま連結会計上も用いられるべきものと考える。

国際会計基準（IAS）第2号「棚卸資産」（1993年12月改訂）は，先入先出法または加重平均法を標準処理としている（par. 21）[2]。この限りでは，フランスの商法典の取扱いはIASに対応したものであるといえる。しかし，IAS第2号はさらに代替処理として後入先出法を認めている（par. 23）。この相違点については，後述のD248－8条オプションが連結会計上追加的に後入先出法（LIFO）を用いるオプションを付与しており，当該オプションによりフランス基準はIASに対応したものとなっている。

1996年の年次報告書によれば，連結会計上，DMC社は原価配分の方法として加重平均法を採用している。LVMH社は棚卸資産に対して加重平均法とFIFOを，一時所有有価証券にはFIFOを採用している（これら会社の親会社個別会計における会計方法の詳細は提供されていない）。Essilor社は，棚卸資産につき個別会計上加重平均法を適用するが，連結会計上，加重平均法，FIFOを採用している。子会社におけるLIFOの適用は再処理されているが，それ以外の方法の適用は利益への影響が軽微であると判断され，再処理は実施されていない。LIFOは米国子会社の存在が理由と見られる。

2）長期契約における工事進行基準

・決算日において実現した利益のみを計算書類に記載することができる。ただし，取引活動の期間が1年を超え，その実現が確実であり，かつ取引活動の全体利益を確実に評価できるときには，部分的に実施した取引活動について実現した利益もまた記載できる（商法典第15条）。

商法典第15条は収益認識基準としての実現基準を明示しているが，長期契約（contrats à long terme）については，その実現が確実でありかつ取引活動の全体利益を確実に評価できるという条件を充足するときには，実現基準としての工事完成基準の他に工事進行基準の採用を認めている。

税務上，工事進行基準に基づく計上利益が課税対象となるか否かについて，公式の見解が表明されていなかった[3]。このため，企業グループの親会社が課税の可能性を回避してその個別会計上利益認識の遅い工事完成基準を用い（租税一般法；CGI第38条2-bisの規定から工事進行基準のオプションを実施しない），課税と切り離された連結会計では工事進行基準のオプションを実施することは可能とされた（前述の③の組合せで税法の影響の除去）。現在では，工事進行基準による計上収益は課税対象となることが間接的に示されている（Bulletin officiel de la direction générale des impôts; B. O. D. G. I.，4 E-3-92）。

しかし，親会社の個別会計上工事進行基準を採用しながら（オプションを実施），連結会計上工事完成基準を用いる（オプションを実施しない）ことは同質性の確保などの特別な理由がない限りできないと見られる（前述の②の組合せ）。

工事契約に係る収益および原価の会計処理を規定したIAS第11号「工事契約」（1993年12月改訂）は，工事進行基準を原則とし，工事完成基準を認めていない（par. 22）[4]。従って，フランスの会計基準とIASとの間には相違が見られるわけであるが，フランス企業が工事進行基準を選択することで，フランス基準に準拠しつつIASに対応することが可能となっている。企業グループの親会社がIAS準拠の連結計算書類を作成するため

Hosei University Repository

に，その個別会計上工事完成基準を用いているにもかかわらず（工事進行基準のオプションを実施しない），連結会計では工事進行基準のオプションを実施することは可能とされる（前述の③の組合せで国際的基準への準拠）。

3）製造固定資産に係る借入金の利息

・固定資産の製造に充当するための借入資本の利息は，それが製造期間に関わるときには製造原価のなかにこれを含めることができる（商法典適用デクレ第7条第2号第2段）。第11条に規定する流動資産項目については上記可能性は製造循環が必ず営業年度を超過する場合に限定するものとする（商法典適用デクレ第7条第2号第3段）。

・財の流入時において企業が自ら製造した固定資産の製造原価には，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る。ただし，製造原価に算入しうる利子原価の額は当該固定資産の製造期間に係るものに限られる（PCG第Ⅱ編一般会計，第1章評価方法および成果決定に関する規則，第1節評価方法，注記12）[5]。

商法典の適用デクレ第7条およびPCGにより，製造固定資産に係る借入金の利息（frais financier sur immobilisations fabriquées, intérêts intercalaires）について，一定の条件の下に固定資産原価への算入（資産化）処理の可能性が容認されており，当該オプションを選択しないときは費用処理となる。これにより，製造固定資産に係る借入金の利息については2つの処理が可能である。

しかし，税法は資産化処理を認めていない（租税一般法；CGI，AnnexeⅢ第38条 quinquies）。このため，個別会計上当該利息を資産化処理すると，税務上は製造原価から除外される[6]。すなわち，税務調整表（様式2058-A号）において費用処理され，当期利益から控除される。従って，個別会計における当該項目のオプションの実施は税務とは無関係に行なわれると見られ，親会社個別会計で表明された意思は連結会計でも維持されるべきものと考える（前述の組合せ①と④）。実務では費用処理が一般的であると言われている。

借入費用の会計処理を規定したIAS第23号「借入費用」（1993年12月改訂）は，意図した使用または販売が可能となるまでに相当の期間を必要とする資産について，その借入費用の即時費用処理を標準処理とし，代替処理として資産化も認めている[7]。しかし，IASでは，建設または製造を直接の発生原因とする借入費用は当該資産の原価の一部として資産化（capitalised）されなければならない（par.11）。

この点では，フランス基準とIASとの間に相違が見られるが，フランス企業が資産化処理を選択することで，フランス基準に準拠しつつIASに対応することが可能である。すなわち，企業グループの親会社がIAS準拠の連結計算書類を作成するために，その個別会計上費用処理を用いているにもかかわらず（資産化処理のオプションを実施しない），連結会計では資産化処理のオプションを実施することは可能とされる（前述の③の組合せで国際的基準への準拠）。同様のことは，次の4）製造棚卸資産に係る借入金の利息についてもあてはまる。

1996年の年次報告書によれば，連結会計上，Saint-Gobain社は固定資産の建設期間中に負担した金融費用を除き，資金調達の純費用はこれを発生年度の費用として処理している。従って，製造固定資産の借入金利息は資産化処理を行なっている。DMC社は，複数の大規模プロジェクトにつき資産化処理を採用している。LVMH社も同様，資産化処理を採用している。

4）製造棚卸資産に係る借入金の利息

また，上記第11条規定の流動資産項目とは，棚卸資産，前渡金・内金，短期債権，一時所有有価証券，現預金から構成されており，上記規定からこれら流動資産に係る借入資本の利息についても同様のオプションが生ずる。しかも税務上，資産化処理は認められない（CGI，AnnexeⅢ第38条 nonies）[8]。なお，製造棚卸資産については，製造循環が営業年度を超過していることが条件となる。

1996年の年次報告書によれば，LVMH社は連結会計上資産化処理を採用していない。

Hosei University Repository

5）固定資産取得の前払金または手付金に係る金融費用

前出製造固定資産の借入金利息の取扱いに係る商法典適用デクレ第7条第2号は，固定資産取得の前払金または手付金に係る金融費用（frais financier sur avances et accomptes versés）にも同様に適用できると見られている。これにより，固定資産取得の前払金または手付金に係る金融費用につき，固定資産取得原価への算入（資産化）処理と費用処理の2つの処理が可能である。

税法は資産化処理を認めておらず（CGI，AⅢ第38条 quinquies）[9]，従ってオプションの実施にあたっては税務的な影響を受けないことから，上記3）の考察がそのまま適用される。

IAS 第23号「借入費用」（1993年12月改訂）は，意図した使用または販売が可能となるまでに相当の期間を必要とする資産（適格資産）につき，資産化処理を規定しており（par. 11），フランスの会計基準と IAS との間には相違が見られるわけであるが，フランス企業が資産化処理を選択することで，フランス基準に準拠しつつ IAS に対応することが可能となっている。

6）組織費

・企業の存立または発展の条件となる取引に係る費用であって特定の財貨・用役の生産に関連づけることができないものは，貸借対照表の借方に「組織費」として表示することができる（商法典適用デクレ第19条第1項）。

これにより，創立費・開業費は無形固定資産の「組織費（frais d'établissement）」として処理し，最大5年の期間で償却することができる（同デクレ第19条第5項）。このオプションを採用しない場合には，発生年度の費用として全額処理される。

税法の取扱いも同様である（Conseil d'État，1984年3月14日判決，n°46770および B.O.D.G.I. 4 G-6-84，§88以下）[10]。従って，個別会計ではオプションを実施しないで費用処理した方が税務上有利である。そこで，親会社が税務を考慮して個別会計上費用処理した場合（オプションを実施しない），当該選択には税務の影響が見られることから，連結会計上，資産処理する（オプションを実施）ことが可能と見られる（前述の③の組合せで税法の影響の除去）。

また，個別会計ではオプションを実施して資産処理した場合（税務上不利であるが，オプションを実施），当該選択は税務と無関係に行なわれたと見られることから，連結会計上も当該選択を維持すべきである（前述の①の組合せ）。なお，欠損金の繰越限度期間（5年）を考慮して，個別会計上費用処理でなく資産処理を選択することも考えられる。すなわち，欠損金がある場合，償却費は繰延べられたと見なされるが，費用処理した場合には当該繰延べは認められないのである。

IAS には組織費に相当する概念が存在しておらず，これに関する処理基準はない。米国基準では，pre-operating costs として「その他非流動資産（other non current assets）」に計上され，一般に3～5年で償却される[11]。米国基準への対応のためには，オプションの実施が必要となるが，親会社が個別会計上費用処理した場合でも，国際的な基準への対応の観点から，連結会計上資産処理することが可能である（前述の③の組合せで国際的基準への準拠）。

1996年の年次報告書によれば，連結会計上，Saint-Gobain 社は組織費を5年で償却している。DMC 社では，創立費を発生年度に費用計上し，主要プロジェクトの開業費については資産計上後最大5年で償却する方法を選択している（親会社の個別会計上の選択も同じ）。Essilor 社は，新しい生産単位の創設，既存単位の生産能力の拡大，新製品の投入など新生産のスタートアップ・コストは3年間に配分している（親会社の個別会計上の選択も同じ）。

7）応用研究費・開発費

・応用的研究費および開発費は商業上の利益についての重要な機会を有し特定の個別プロジェクトに関連づけることができるかぎり貸借対照表の借方に「研究開発費」の項目として記載することができる（商法典適用デクレ第19条第2項）。

・財務費・研究開発費および一般管理費は，経営の特殊条件によって正当化される場合を除き，一般に製造原価に含めない（PCG 第Ⅱ編一般会計，第1章　評価方法および成果決定に関

Hosei University Repository

する規則，第1節 評価方法A一般規則，2)[12]。

これにより，応用的研究費および開発費は一定の条件の下で，貸借対照表上「研究開発費（frais de recherche et de développement）」として資産計上することができる。当該資産は原則として最大5年の期間で償却される（商法典適用デクレ第19条第5項）。また，例外的かつ特殊なプロジェクトについては，資産の使用期間を超えないより長期の期間にわたり償却することが認められる。この場合には，注記・附属明細書においてその理由を提示しなければならない。これらオプションを採用しないときは，研究開発費支出額は発生年度に即時費用処理される。

税法の取扱いも同様である（CGI，第236条I（1984年7月9日法律により新設））。しかも，当該処理方法の選択に際して，「損金経理」の条件が課せられている[13]。そこで，親会社の個別会計上，税務上有利な費用処理（オプションを実施しない）が行なわれると見られる。この場合には，連結会計上，費用処理の維持（前述の④の組合せ）または資産処理への変更（前述の③の組合せで税法の影響の除去）が可能である。

しかし，個別会計上税務面で不利な資産化処理を選択した場合（オプションを実施），連結会計上もこれを維持すべきである（前述の①の組合せ）。

IAS第9号（1993年12月改訂後，1998年7月承認のIAS第38号「無形資産」に吸収された）は，研究開発費を研究費と開発費に区別し，研究費については費用処理（par. 15），開発費については費用処理を原則としつつ一定の条件を満たすものにつき資産計上を強制している（par. 17）[14]。

従って，研究費に関して，資産計上の可能性を認めるフランス基準とそれを認めないIASとの間には相違が見られるが，フランス企業が費用処理を選択することで，フランス基準に準拠しつつIASに対応することが可能となる。

また，開発費に関しても，一定の条件の下で資産計上の可能性を認めるフランス基準とそれを強制するIASとの間に相違が見られるが，フランス企業がIASの定める条件を充足する開発費をすべて資産計上することで，フランス基準に準拠しつつIASに対応することが可能となる。もし，親会社が個別会計上，税務的観点から費用処理を選択していたとしても，連結会計上資産処理への変更が可能である（前述の③の組合せで国際的基準への準拠）。

1996年の年次報告書によれば，連結会計上，Saint-Gobain社は研究費は発生年度での費用処理，開発費も費用処理を選択している。開発費を費用処理した理由は，IASの資産計上規準全体を充足していないからである。DMCは発生年度での費用処理（親会社の個別会計上も同様），LVMH社も同様である。Essilor社は，証券取引委員会（COB）の許可を得て，開発費につきIASの資産化処理の適用を延期している。

8）社債発行差金

・社債発行差金は貸借対照表の借方にその名称を付してこれを記載する。これは注記・附属明細書に示す方法に従い当該社債の借入期間にわたって組織的に償却するものとする。償還借入部分に関する差金はいかなる場合においてもこれを保持しえない（商法典適用デクレ第21条）。

・社債発行差金は，原則として発生利息に比例して償却する。それは，社債の償還リズムに関係なく，借入期間に配分して均等額ずつ償却することもできる（PCG第II編 一般会計，第2章 勘定処理と財務諸表，第1節勘定処理）[15]。

これにより，社債発行差金（primes de remboursement des obligations）はいったん貸借対照表の借方に計上され，社債の借入期間にわたり償却処理される。その償却方法については，発生利息に比例して償却する方法（発生利息割合；逓減償却）を原則的方法とするが，借入期間内での定額法による償却も認められる。

税法の取扱いも同様である（1984年1月1日以降発行のもの）。しかも，「損金経理」の条件が課せられており[16]，「応用研究費・開発費」と同様の考察が可能である。

IASには社債発行差金に関する処理基準はない。米国基準（APB第21号 par. 16）では，借入の減少として計上される。フランス企業が米国基準に準拠した財務諸表を作成する場合，注記・附属明細書に必要な情報を記載することで，上記処理が実務的に可能であるとの見解が示されている。

Hosei University Repository

1996年の年次報告書によれば，連結会計上，LVMH社は原則的方法を採用している。

9）社債発行費

・期間配分費用；これは，繰延費用と，借入期間に配分しうる社債発行費のような数期間に影響するある種の経費とからなる（PCG第I編一般規定・用語および勘定計画）[17]。

これから，社債発行費（frais d'émission des emprunts）は借入期間にわたり配分することができる。当該オプションを採用しない場合，社債発行費は一般的な費用の計上基準から発生年度の費用とされる。

税法上も同様であるが，資産化による償却は借入期間ではなく最大5年の期間内に実施しなければならない[18]。親会社が個別会計上資産処理する場合（オプションを実施），税務と無関係になされたと見られることから，連結会計上も当該選択が維持されるべきである。個別会計上税務上有利な費用処理を行なった場合には，連結会計上資産処理が可能と見られる。

これについてもIASには処理基準がない。米国では債務からの控除の処理が一般的である。

1996年の年次報告書によれば，連結会計上，DMC社は最大10年の借入期間にわたり定額で配分し，LVMH社は発行数に応じて借入期間に計上している。

10）増資費

・企業の存立または発展の条件となる取引に係る費用であって特定の財貨・用役の生産に関連づけることができないものは，貸借対照表の借方に「組織費」として表示することができる（商法典適用デクレ第19条第1項）。

増資費（frais d'augmentation de capital）は前出の「組織費」に含まれる。これにより，増資費は，無形固定資産の「組織費」として処理するか，当該オプションを選択しない場合には発生年度の費用として即時処理される。無形固定資産の組織費に計上するときには最大5年の期間で償却する（同デクレ第19条第5項）。また，商事会社法には次の規定がある。すなわち，

・増資費は遅くともその費用が発生した営業年度に続く第5営業年度の終了前に，償却しなければならない。この費用は，当該増資によって生じた発行超過額からこれを差引くことができる（商事会社法第343条第2項）。

これにより，さらに株式発行差金からの控除という処理もオプションとして認められる。このように，増資費に関しては，3つの処理が可能となっている。

税法は原則として費用処理を規定しているが，資産処理（最大5年で償却）も可能であると考えられている（B.O.D.G.I.，4G-6-84）。また，株式発行差金からの控除処理も税務上調整表において費用計上される。[19]

従って，親会社個別会計上税務面で有利な費用処理を行い（オプションを実施しない），連結会計上資産処理を選択することは可能であると見られる（前述の③の組合せ）。これに対して，個別会計上資産処理する場合（オプションを実施），連結会計上もこれを維持すべきものと考えられる。

IASにはこれについても処理基準がない。米国では上記の第3番目の方法が実務上用いられている。

そこで米国の実務に対応するために，親会社連結会計上株式発行差金からの控除処理を選択する場合，親会社個別会計上も同様の処理を行うべきであり，個別会計上費用処理を行い，連結会計上株式発行差金からの控除処理（税務面では費用処理と同一の扱いとなる）へ変更することはできないと考えられる。

11）僅少またはゼロの金利の長期債権・債務

僅少またはゼロの金利の長期債権・債務（créances et dettes à long terme à intérêt faible ou null）については商法典およびPCGともに取扱いが明確でなく，長期債権に関して，国家会計審議会（CNC）は額面金額，証券取引委員会（COB）は現在価値，全国会計監査役協会（CNCC）は効用価値を主張している。また，長期債務に関しては，現在価値を用いることはできないとの主張がある[20]。

IASにはこれに関する詳細はない。

DMC社は，利息を生まずかつ長期の貸付金・債権を，当初から現在価値（valeur actuelle, pre-

Hosei University Repository

sent value）で評価している。Saint-Gobain 社は債権を額面金額で評価している。Essilor 社は，債権・債務を額面金額で評価している。

12）退職給付契約

・成果計算書は，収入または支出にとらわれず，当期の収益および費用を記載する。成果計算書は，償却繰入額および引当金繰入額を控除した差額によって，当期利益または当期損失を明らかにする（商法典第9条第2項）。年次計算書類は，正規，真実でなければならず，かつ企業の財産，財務的状況および成果につき誠実な概観を与えなければならない（同条第4項）。会計処理規定の適用が本条に定める誠実な概観を与えるのに十分でないときは，注記・附属明細書に補足情報を示さなければならない（同条第5項）。

これから，退職給付引当金（provisions pour retraites）の設定に関して，「全部引当て」，「部分引当て」，「引当てなし」（注記・附属明細書に記載のみ）のオプションが生ずると考えられている。しかし，証券取引委員会（COB）は，すでに発生した費用の性質を有する契約に対しては引当てを行なわねばならいこと，より偶発的な性質を有するその他の契約は注記・附属明細書に記載すること，また退職者に対する契約は現在価値化された総額で引当てられねばならないこと，を勧告している（月報第189号，1986年2月）。また，会計士協会（OECCA）は偶発的な性質の契約に対する非引当処理を認めず，「全部引当て」を勧告している（勧告書第16号）。

税法は退職給付の引当処理を認めておらず（CGI 第39条1，5°），会計上の取扱との間に大きな乖離がある[21]。もし会計上引当金を計上した場合，課税所得計算上当該引当金は戻入される。従って，引当金の計上は税務と無関係に行なわれると見られる。

IAS 第19号「退職給付コスト」では「全部引当て」処理のみ定められている。米国基準（SFAS 第87号）も同様である。フランスの大企業は基本的には3つ処理が可能であるが，前述の勧告などにより「全部引当て」処理を選択すれば，フランス基準に準拠しつつ IAS に対応することができる。しかも，フランス基準には引当額の算定に関する詳細がないので，IAS の規定に従って計算することが可能である。

例えば，親会社個別会計上引当処理がなされていない場合，IAS への対応の観点から連結会計上引当計上することは可能である。また，親会社個別会計上部分引当処理しかなされていない場合でも，同様の観点から連結会計上全部引当てすることが可能である（前述③の組合せで国際的基準への準拠）。しかし，個別会計上引当計上されているのに，連結会計上「引当てなし」の処理を選択することはできないと考えられる（前述②の組合せ）。

Saint-Gobain 社では,年金・退職金に関するグループの契約は，「予測単位積増方式（unité de crédit projetées）」により，各国の経済的条件を考慮して（国により7％～9％の割引率）決定され，年金基金と貸借対照表上の引当金により表示されている。この「予測単位積増方式」は IAS の要求する方式である。DMC 社では保険数理的見積りに基づき「全部引当て」処理されている。

13）貸借対照表の再評価

・資産の財産目録価値と流入価値との間で確認される増価は記帳しない。有形固定資産および金融固定資産の全体について再評価を行なったときは，現在価値と帳簿価値との間での再評価差異は，損失を填補するために用いることはできない。それは貸借対照表の貸方に明瞭に記載する（商法典第12条第4項）。

・有形固定資産および金融固定資産の自由再評価は，連結に含まれるすべての資産・負債項目が，統一的方法に従い連結範囲に含まれるすべての企業により評価されるという条件で，可能である（PCG，28「再評価取引および内部再編成の連結に対する影響」280「再評価の影響」）。

これにより，取得原価評価に加えて，有形固定資産および金融固定資産の全体について再評価（réévaluation）のオプションが認められる。上記 PCG の規定によれば，再評価差額は直接自己資本に計上される。

また，連結会計上，2つの方法が可能となる。すなわち，

Hosei University Repository

・個別計算書類で実施した再評価取引の除去（企業集団を構成する企業の中に再評価取引を実施しない企業がある場合，連結範囲に含まれるすべての企業により評価されるという上記PCGの条件を充足しないため）

・連結企業集団の有形・金融固定資産全体の再評価

一般に，後者の選択肢は実務上作業が膨大なものとなる。グループ企業の一部が個別会計上再評価取引を実施したが，連結会計上，グループ企業全体に対して再評価取引を実施しない場合には，これら個別会計上の再評価取引は除去される。つまり，固定資産の再評価取引に関しては，前述オプションの②の組合せが認められたものとなっており，第1図表の組合せ全部が可能である。

有形固定資産および金融固定資産の再評価は「自由再評価（réévaluation libre）」と呼ばれる。フランスでは，1945年8月15日オルドナンスと1948年5月13日法律が，企業に対して一定の係数に従いその一定の資産を再評価（非課税）することを認めた（任意）。

これを年間売上高5百万フラン超の企業に義務付けたのが税制改正に係る1959年12月28日法律（1960年12月23日法律により改正，1960年3月19日デクレにより補完）である。当該措置は年間売上高5百万フラン以下の企業には任意であり，かつ3年度に限定されるとともに1959年6月30日以前の価格変動に限られていた。そのため，これ以降の価格上昇について，1976年12月29日法律第76-1232号第61条（1977年6月1日デクレにより補完）が，上場会社，公募を行なった商事会社などに対して，土地などの非償却固定資産の再評価を義務付けた。

さらに，1977年12月30日法律第77-1467号第69条（1978年7月11日デクレにより補完）が，償却固定資産の再評価を義務付けた。再評価増価は課税対象でないがその使用は規制された。

これら「法定再評価（réévaluation légale）」に対して，自由再評価と呼ばれる制度があり，これが前出商法典第12条第4項に定める再評価である。再評価の実施は任意であるが，実施する場合には再評価がその有形・金融固定資産の全体に対して行なわれねばならず，再評価増価の税務上の課税免除措置はなくまたその使用は規制されている[22]。

IAS第16号「有形固定資産」（1993年12月）は，取得原価による有形固定資産の処理を標準処理としているが（par. 15, 29），代替処理として再評価を認めている（par. 30）[23]。有形固定資産の再評価は，その資産全体に対して実施されねばならない（par. 36）。有形固定資産は土地および建物，機械装置，船舶，航空機，自動車器具・備品，器具および備品，事務所機器からなり（par. 37），再評価による増価は再評価剰余金として貸借対照表の自己資本に計上される（par. 39）。

［未完］

［注記］

（1）Raffegeau, J., Dufils, P., Corre, J., de Ménonville, D., *Comptes consolodés*, 1989, pp. 131-180を参考にした。

（2）International Accounting Standards Committee（IASC），*International Accounting Standard（IAS）2（revised 1993），Inventories.*

（3）*Ibid.*, p. 168を参照。なお，部分的利益は課税対象でないとの主張もなされている。

（4）IASC，*International Accounting Standard（IAS）11（revised 1993），Construction Contracts.*

（5）Conseil National de la Comptabilité（CNC），*Plan Comptable Général*, 1982, p. Ⅱ. 8（中村宣一朗，森川八州男，野村健太郎，高尾裕二，大下勇二訳『フランス会計原則』同文舘，1984年，89頁参照）。

（6）Mémento Pratique Francis Lefebvre, *Comptable*, 1991, p. 355.

（7）IASC，*International Accounting Standard（IAS）23（revised 1993），Borrowing Costs.*

（8）Mémento Pratique Francis Lefebvre, *op. cit*,. p. 299.

（9）*Ibid.*, p. 350.

（10）*Ibid.*, p. 655.

（11）Raffegeau, J., et al., *op. cit.*, p. 173.

（12）CNC, *op. cit.*, p. Ⅱ. 6（中村・森川・野村・高尾・大下，前掲書，80頁参照）。

（13）Mémento Pratique Francis Lefebvre, *op. cit.*, p.659.

Hosei University Repository

(14) IASC, *International Accounting Standard (IAS) 9 (revised 1993), Research and Development Costs.*

(15) CNC, *op. cit.*, p. Ⅱ. 26（中村・森川・野村・高尾・大下，前掲書，97頁参照）。

(16) Mémento Pratique Francis Lefebvre, *op. cit.*, pp. 563-564.

(17) CNC, *op. cit.*, p. Ⅰ. 24（中村・森川・野村・高尾・大下，前掲書，16頁参照）。

(18) Mémento Pratique Francis Lefebvre, *op. cit.*, p. 562.

(19) *Ibid.*, p. 826.

(20) Raffegeau, J., et al., *op. cit.*, p. 170.

(21) Mémento Pratique Francis Lefebvre, *op. cit.*, p. 255.

(22) Ibid., p. 861, および de Villeguérin, E., *Dictionnaires de la comptabilité*, 3e édition, La Villeguérin Editions, p. 949, を参照。

(23) IASC, *International Accounting Standard (IAS) 16 (revised 1993), Property, Plant and Equipment.*