

フランス連結会計制度における 再処理とオプションの意味

金子輝雄

目次

1. はじめに
2. フランス連結会計制度の改革
3. 個別計算書類の再処理
4. 個別計算書類および連結計算書類におけるオプション
5. 連結計算書類における税効果会計
6. 再処理とオプションの解釈
 - (1) 確定決算基準との関係
 - (2) 商法における二重性
 - (3) 徴税事務への配慮
7. おわりに

1. はじめに

日本道路公団民営化の流れの中で、官僚組織の体質に国民の多くは不信感を抱いたに違いない。官僚組織の自己保身および無限とも思える権力志向はいったいどこからくるのであろうか。単に精神的なものからくるのであろうか、それともそのように仕向ける何かが存在するのであろうか。フランスはいわゆる官僚国家とも言われており、経済運営も中央集権的である。同国の会計制度も、とりわけ個別レベルでは政策手段である税法との密接な関係を維持しながら今日に及んでいる。このような会計制度の特徴を浮き彫りにし、さらには官僚国家との関係を明らかにすることが筆者の当面の課題となっている。先行研究においても、フランスにおける連結レベルでの「近年の会計システムの標準化は、会計システムを市場第一主義に移行させることではない。政府の権限を維持しながら市場の動向に合わせることを意図しているのである。」¹と観察されている。同国の連結会計制度におけるもっとも特徴的な制度として、個別計算書類における税法の影響を排除するための再処理の強制と個別・連結両計算書類に選択的に認められているオプションの制度をあげることができる。本稿は、この再処理とオプションの内容を検討し、フランス連結会計制度ならびにフランス会計制度の特質の一面を明らかにしようとするものである。

¹ 黒川 [1999] p.96

2. フランス連結会計制度の改革

フランスでは、伝統的に、影響力のある官僚を中心に、経済統計の展開および経済計画の基礎として、国家会計法を利用することに関心が払われてきたので、そこには政府の政策が相当に取り入れられていたのである²。今日においても、フランスの企業会計は、個別会計を中心に、課税所得の基礎、配当規制、従業員利益参加制度、付加価値などのマクロ経済データの収集といった国内の多様な規制・情報ニーズにこたえる形で展開されている。財務報告制度も、国家の強力な影響の下、会計原則、商法および税法が相互に連携し、法的に安定した関係を築き上げてきたが、とりわけ税収の確保および産業政策の手段としての税法の影響が大きいという特徴を有している³。

最近の経済のグローバル化およびフランス大企業グループの国際資本市場における資金調達増大などの影響による海外の投資家からの情報ニーズに対して、同国では連結会計のレベルでその情報提供機能を高めるため会計基準の国際的調和化を進めている。そのための環境整備として、当初、次の項目の改革が必要であると考えられていた⁴。

- ① 会計原則のより効果的かつ迅速な対応が可能となる基準設定プロセスの構築
- ② 会計原則設定団体間の共同
- ③ 財務情報における透明性の向上
- ④ 上場企業に対する国際会計基準適用の容認

1999年までに基準設定に関する主要な改革が実施され、会計原則の大幅な修正にも着手された。その結果、機構改革としては、唯一の規制機関としての会計規制委員会の設置⁵、会計原則に関する緊急問題検討委員会の設置が行われ、また、会計制度面では、個別企業および企業集団の双方に対する会計規則の改定、および上場企業に対する国際的規則の適用に関するオプションの容認、として結実した。また、計算書類の作成に関する主な改革は次のとおりである。

- ① 個別会計計算書類および連結会計計算書類に共通する改革
 - ・プラン・コンタブル・ジェネラルの近代化
 - ・国家会計審議会による重要かつ緊急な改革事項の勧告（長期請負工事、引当金および金融商品等8項目）
 - ・会計規制委員会による「推奨的会計処理」の公表（商法典で特別に扱われている一定の会計原則に対するもの）
- ② 連結計算書類に対する改革
 - ・企業集団における財務報告に係わる企業集団の会計規則と個別企業の会計規則の分離（連結会計ではPCGの適用は強制されない）
 - ・連結範囲の拡大
 - ・取得された個々の資産・負債が有する公正価値による評価の容認
 - ・企業買収に係わる事業再構築および余剰人員に対する引当金の容認

² C. Nobes and R. Parker [2000] p. 188

³ 金子「2000」を参照。

⁴ J.Kennedy (2001) pp. 104-105

⁵ 国際会計基準審議会主要加盟国のなかで、唯一政府機関に会計基準設定主体を残したという点でフランスは特徴的であり、国内外の利害調整が複雑になるからこそ会計基準設定主体を政府機関に残したのがその理由ではないかと推測されている。小津 [2000] pp. 52-53, p. 63

- ・企業買収に係わる営業権と剰余金の相殺の禁止
- ・持分プーリング法の適用に対する制限
- ・税効果会計の導入（資産負債法による）

③ 追加された会計情報

- ・1株当たり利益
- ・セグメント情報
- ・株主持分における変動
- ・金融商品の時価
- ・営業権の償却費
- ・キャッシュフロー計算書

③ 国際化への対応

- ・修正されたフランスの会計原則および国際会計基準 (IAS) を採用するために上場企業に対して認められる選択的会計処理方法 (オプション) の導入
- ・2005年までに全ての上場企業にIASの採用を促進するという方針の宣言
- ・現在、アメリカ会計基準を採用している企業はその適用を2002年までとする

全体として、最近の財務報告制度ならびに基準設定機関の改革は、個別計算書類のレベルでは国家への報告システムを維持しつつ現存の会計制度を修正し、また連結計算書類のレベルでは国際基準に準拠した財務報告を認めるという形で、個別企業並びに企業集団にそれぞれ影響を与えているといえる⁶。また、1996-1998年にかけて会計規制委員会は、上場企業に対して、一定の条件の下、選択的に、連結計算書類の作成基準として、国内基準（個別上の代替的会計処理方法を含む会社法の規定）の他、フランス語に翻訳された国際基準（国内法およびEU指令の範囲内）の選択適用を認めており（ただし2002年以降は、フランス語に翻訳されていないという理由でアメリカ基準の採用は認めないこととされた）、広範な選択の余地が生じており、特に、営業権の償却、事業再構築に対する引当金、持分プーリング法の適用、および一定の無形固定資産に対する非償却の問題に関して、会計原則の「渡り歩き (cherry-picking)」的選択が現在も数多く行われているようである⁷。

本稿では、連結計算書類の作成にかかわる諸手続きを個別計算書類との関係で検討することになっているので、機構改革や上記②の追加的会計情報および③のIAS・US-GAAPの選択問題は捨象する。

次に現行の会計計算書類作成の枠組みを見てゆくことにする。

図1に示されているとおり、プラン・コンタブル・ジェネラル (Plan Comptable Général, 以下「PCG」と略記) が個別企業の年次報告書の作成と税務申告の基礎を提供すると同時に、オプションが採用される場合には連結計算書類の基礎にもなるという点で、PCGは個別および連結に共通のデータベースを提供しているのであり、そこに二元的な性質が存在しているといえる⁸。

連結計算書類は、いわゆる「基準性の原則」、すなわち、企業集団に属する親会社及び子会社が一般に公正妥当と認められる企業会計の基準に準拠した個別計算書類を基礎として作成されなければならないのであるが、フランスでは、この基準性の原則の解釈がかなり拡大された形で適用

⁶ J. Kennedy (2001) p. 104

⁷ *Ibid.*, p. 106

⁸ *Ibid.*, p. 104

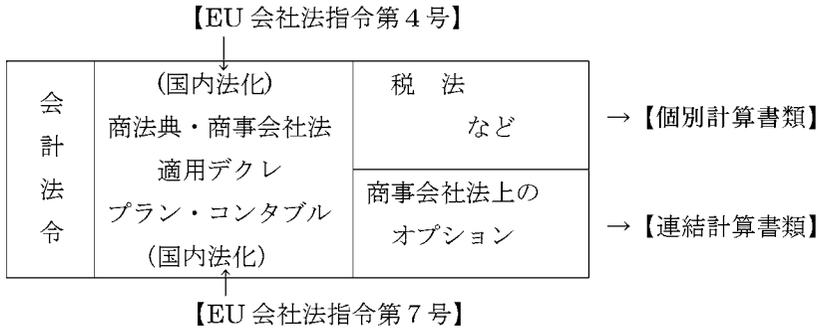


図1 フランスの会計規制に係る法令
出所：大下 [1999] p.67

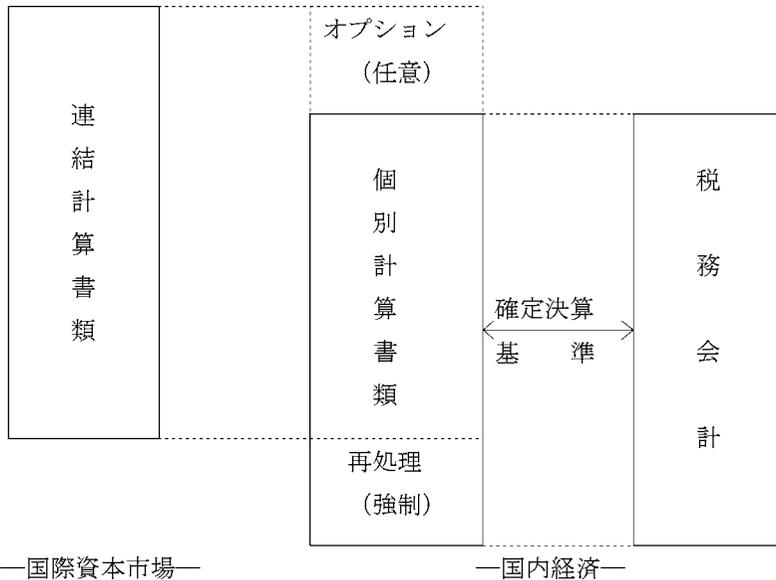


図2 連結計算書類と個別計算書類・税務会計の関係

されている。すなわち、図2に示されているように税務会計の影響を強く受けた個別計算書類を再処理およびオプションといった調整を施した上で連結が行われるのである。

租税一般法 (Code Général des Impôt 以下 CGI とする) は、1984年、会計報告と税務会計の類似性を認識し、税務申告書の作成に当たっては、退職給付引当金および為替換算差額を除き、会計法の諸定義および諸規則に従うことを義務付けた。PCGも1986年に改訂が行われ、連結会計規定の導入および個別会計上新たに為替換算差額、年金および長期請負工事に関する選択的会計処理方法(オプション)が追加された。これらのCGIとPCGの改訂により、個別計算書類の調整に基づく連結計算書類の是非も重要な問題であるが(ダブル・スタンダード問題)、調整における再処理とオプションの意味を解明することもまた重要であると思われる。具体的には、再処理が強制なのに対してオプションが任意適用とされている理由、およびこれらに係る税効果会計の弾力

の規定，とりわけ繰延税金負債の計上が強制されている一方で繰延税金資産が任意計上とされていることについて，現在のところこれらの特徴に対する包括的な説明はなされていない。以下，再処理およびオプションの内容を検討し，税効果会計への影響も含め，具体的な会計処理方法を概観することにした。

3. 個別計算書類の再処理

税法は，歳入の確保という目的に加えて，経済産業政策の実現という目的も有しており，特定産業の保護育成のための優遇措置として，税法独自の償却制度や引当金制度が存在している。フランスの会計原則である PCG は 1982 年の改訂にあつて，実務を追認し，しかも「真実かつ公正な概観」（同国では「誠実な概観」という）を確保するために，注記・付属明細書での説明を条件としてこれらの制度を容認してきたが，今日の国際的な会計標準化の流れの中で，連結会計上，同制度の影響を計算書類から排除しなければならなくなった。

商事会社法適用デクレ（décret）第 248 条-6, c) および PCG の連結会計規定 no. 230 によれば，個別会計上，税務目的のためにのみ行われた会計処理は，それが会計原則に反しているときは，連結会計上，すべて除去することが要求されている。これにより，連結計算書類から税法の影響が軽減される。以下，主な対象とされる投資助成金，法定引当金および特別償却を簡単に検討する。

1) 投資助成金

特定の固定資産の取得または建設を目的として，あるいは長期活動資金として国・地方公共団体等から助成金の交付を受けた場合，個別会計上，2つの処理方法が認められている。1つは，これを臨時収益として扱う方法であり，もう1つは一旦自己資本に計上し関係する固定資産の償却に応じて利益に戻し入れる方法である。企業はいずれかを選択することになる（なお圧縮記帳の制度はない）が，通常，課税の繰延措置を得られる後者の方法を選択する。一般に投資助成金は収益であると考えられており，税務当局も同様の見解を示しておりこの点で問題はないのであるが，1983年11月29日デクレ第13条が繰り延べられた投資助成金を自己資本として計上すること求めていること，および利益助成目的の助成金についても税務に配慮して繰延処理が行われているということに問題がある。国際会計基準第20号では，繰り延べられた補助金は前受収益として貸借対照表上負債の部に計上し，また利益に関する補助金はそれを受け取った期間の収益として処理することが求められているため，連結会計上，再処理の対象とされる。

（例）設備助成金 500 と営業助成金 300 の交付を受けた場合。なお，実効税率は 33.1/3%（便宜上 1/3% とする）。

—個別会計—

| | | | | |
|------|-----|---|-----------|-----|
| 現金預金 | 800 | / | 投資助成金 | 500 |
| | | | その他の投資助成金 | 300 |

—連結会計—

| | | | | | |
|-------|-----------|-----|---|--------|-----|
| 〈再処理〉 | 投資助成金 | 500 | / | 前受収益 | 500 |
| | その他の投資助成金 | 300 | / | 特別利益 | 300 |
| 〈税効果〉 | 法人税等調整額 | 100 | / | 繰延税金負債 | 100 |

2) 法定引当金

法定引当金は利益留保性の引当金であり、本来なら、利益処分として積み立てられるべきであるが、税務上、損金経理が損金算入の要件とされているため、個別会計上、その繰入額は費用として会計処理されている。出版印刷企業特別引当金、鋳床・油田再建引当金、長・中期貸付金に対する危険引当金、原子性危険および公害に対する責任・保証・再保証引当金といった特定業種に認められる引当金のほかに、在外企業設置引当金、相場変動引当金、特別償却累計額などがある。ただし、これらの法定引当金残高は貸借対照表の資本の部に記載される。

(例) 個別会計上、法定引当金繰入額が30ある。

—個別会計—

| | | | | |
|---------|----|---|-------|----|
| 法定引当金繰入 | 30 | / | 法定引当金 | 30 |
|---------|----|---|-------|----|

—連結修正—

| | | | | | |
|-------|---------|----|---|---------|----|
| 〈消去〉 | 法定引当金 | 30 | / | 法定引当金繰入 | 30 |
| 〈税効果〉 | 法人税等調整額 | 10 | / | 繰延税金負債 | 10 |

3) 特別償却

税務上、特別償却の特典を利用するにあたっては、個別会計での損金経理が求められている。そのため、特別償却を実施した場合には、商法上の正規の減価償却を超える減価償却が行われることになるが、連結会計では当該超過額を連結修正において消去しなければならないとされている。

(例) 取得原価100、償却期間5年、特別償却率50%とした場合の第1年度の会計処理

—個別会計—

| | | | | | |
|----------|---------|----|---|---------|----|
| 〈正規分1/5〉 | 償却累計額繰入 | 20 | / | 償却累計額 | 20 |
| 〈特別分〉 | 法定引当金繰入 | 30 | / | 特別償却累計額 | 30 |

—連結修正—

| | | | | | |
|-------|---------|----|---|---------|----|
| 〈消去〉 | 特別償却累計額 | 30 | / | 法定引当金繰入 | 30 |
| 〈税効果〉 | 法人税等調整額 | 10 | / | 繰延税金負債 | 10 |

以上、これら処理の対象とされた項目は、租税政策的見地から設けられた課税減免制度であり、関係企業の課税所得並びに会社利益の圧縮をもたらすものである。しかし、企業の経済的実態を計算書類に反映させるという世界的な流れの中で、これらの特殊な会計処理方法は排除されることとされたのである。また、再処理の実施が課税所得に比べ会計利益を増大させる結果となることから、税効果としてはもっぱら繰延税金負債が認識されることになる。

4. 個別計算書類および連結計算書類におけるオプション

フランスでは、個別会計上、伝統的に所有権の帰属、債権・債務の確定といった法的要件が資産・負債あるいは収益・費用の認識基準として採用されてきた。しかしながら、EC第4号指令の国内法化にともない「誠実な概観」の思考を取り入れなければならなくなったため、商法およびPCGにおいては任意適用という形で、企業の経済的実態を開示するために代替的会計処理方法を規定するに至った。当該オプションには商法典およびPCGにより個別会計上認められているもの（退職給付引当金の設定、工事進行基準の適用、固定資産および棚卸資産に係る借入金利息の原価算入、貸借対照表の再評価など）と、商事会社法において連結会計にのみ追加的に認められるもの（ファイナンス・リースの資本化、為替換算差額の利益算入、指数修正歴史的な原価法の適

用、後入先出法の適用など))とがある。以下、主なものを取り上げる。

4) 退職給付引当金

商法典第9条第4項では、「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、財務的状况および成果につき誠実な概観を与えなければならない。」と規定されており、ここから、退職給付引当金の設定に関しては計上額も含め個別会計上のオプションが生ずると考えられており、PCGもこれを容認している。証券取引委員会の勧告書第16号でも同引当金の計上が勧告されているものの、その一方で税法は、退職金に関してはそれが支給された期間にその額が損金に算入され、または外部の年金基金への拠出額がそのまま損金に算入されることになっていることから、当該引当処理を認めていない。そのため、個別会計上、企業の対応は一樣ではない。仮に個別会計で引当計上した場合、税務上は申告調整により、実際給付額又は拠出額を超える引当額は否認されるため、結果として税効果が生じることになる。このことは連結会計レベルで引当計上をした場合も同様である。

(例) 個別計算書類上、オプションを適用して当期退職給付費用90を計上する。

一 個別会計一

| | | | | | |
|---------|---------|----|---|---------|---------|
| 〈オプション〉 | 退職給付費用 | 90 | / | 退職給付引当金 | 90 |
| 〈税効果〉 | (繰延税金資産 | 30 | / | 法人税等調整額 | 30) …注記 |

一 連結会計一

| | | | | | |
|-------|--------|----|---|---------|----|
| 〈税効果〉 | 繰延税金資産 | 30 | / | 法人税等調整額 | 30 |
|-------|--------|----|---|---------|----|

5) ファイナンス・リース取引のオン・バランス処理

フランスでは、個別会計上、ファイナンス・リース契約にもとづき使用している資産でも、所有権移転型(買取選択権付賃借)の契約でない限り、これをオン・バランスすることはできない。これに対して、商事会社法の適用にかかわる1986年2月17日デクレ第248-8条のe)では、連結会計上、国際的基準に倣って、所有権の移転にかかわらず、ファイナンス・リース契約にもとづき使用している資産については、オン・バランス処理ができるとしている。税務上も、課税の遅延を回避するためにファイナンス・リースについては所有権の移転に拘わらず、資産の延払購入とみなし、当該資産に係る償却額および支払利息の合計額が損金算入され、それを超える支払リース料は申告調整で損金不算入とされる。したがって、個別会計上、所有権移転外のファイナンス・リース契約を締結した場合には税効果が生じることになるが、連結会計上、このオプションを適用すれば税効果は消滅するということになる。

(例) 所有権移転外ファイナンス・リース契約に基づきリース料総額600のうち、120を支払った。当該物件(耐用年数6年)の見積現金購入価額はリース料総額と同じとする。

一 個別会計一

| | | | | | |
|-------|---------|-----|---|--------------------------------|----------|
| | 支払リース料 | 120 | / | 現金預金 | 120 |
| 〈税効果〉 | (繰延税金資産 | 6.6 | / | 法人税等調整額 | 6.6) …注記 |
| | | | | (支払リース料120-減価償却額100)×税率1/3=6.6 | |

一 連結会計一

〈オプション〉

| | | | | |
|-------|-----|---|---------|-----|
| リース資産 | 600 | / | リース債務 | 480 |
| | | | 支払リース料 | 120 |
| 減価償却費 | 100 | / | 減価償却累計額 | 100 |

〈税効果〉 不 要

6) 為替換算差額の損益計上

個別会計上、1982年版PCGによれば、期末における外貨建金銭債権・債務の換算については、決算日レートにより再換算を行うが、換算差額は、商法上慎重性の原則から、潜在的な利得・損失であるとみなされ、貸借対照表上経過勘定として計上される。さらに潜在的損失については為替差損引当金として費用に繰り入れるが、他方潜在的利得については成果として計上しないこととされている。しかし、税法上は当期の課税所得の補足計算を優位におき課税可能な損益として、租税一般法第38条第4項で当該利得・損失は申告調整によりそれぞれ益金・損金として扱うこととされている。したがって、ここに税効果が生じることになる（ただし、為替差損の場合は、従来から危険費用引当金の設定が可能で、税務上も損金とされているので、実質的に税効果は生じていない）。

デクレ第248-8条のg)は、連結会計上、債権・債務に係る借方・貸方換算差額は連結成果計算書に計上することができるとしている。つまり、個別会計で計上した換算差額を連結会計では、国際標準に倣って損益計上を認めるということである。

(例) 外貨建金銭債権の期末再換算の結果、120の為替差益が生じた。

—個別会計—

| | | | | | |
|-------|---------|-----|---|------------|--------|
| | 外貨建金銭債権 | 120 | / | 換算差額 (B/S) | 120 |
| 〈税効果〉 | (繰延税金資産 | 30 | / | 法人税等調整額 | 30)…注記 |

—連結会計—

| | | | | | |
|---------|------------|-----|---|------------|-----|
| 〈オプション〉 | 換算差額 (B/S) | 120 | / | 為替差益 (P/L) | 120 |
| 〈税効果〉 | | | | 不 要 | |

これらのオプションの概念がダブル・スタンダードの性質をもたらしており、確かに計算書類の理解可能性および明瞭性の観点からすれば望ましい処理方法ではあるが、小規模な企業にとっては現実的でないことや、現行商法典にも合致しない会計処理方法である⁹。また、オプションの行使は、個別会計および連結会計上、課税所得に比べより少ない会社利益をもたらすという結果となり、税効果としては繰延税金資産が計上されることに注意する必要がある。

5. 連結計算書類における税効果会計

個別会計では、注記・付属明細書の形でしか税効果は開示されておらず、したがって、繰延税金資産・負債はオフ・バランスとなっているが、連結会計では、オン・バランスが求められている。以下、PCGの連結規定とIAS新12号を比較して繰延税金資産・負債の計上スタンスの特徴を明らかにしたい（図3を参照）。

IAS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は強制計上、繰延税金資産は蓋然性に応じて強制もしくは許容計上とされているのに対して、PCGでは、繰延税金資産は、その回収の「蓋然性が高い (probable)」場合にのみ計上が許容され、それ以外の計上は禁止されており、繰延税金負債は一定の例外を除きすべての計上が強制されている。このよう

⁹ これらのオプションの適用は文字通り強制されないのであるが、会計規制委員会は、オプションを適用しない場合には、「推奨の実務」として、退職給付引当金相当額、将来のリース債務相当額、潜在的為替換算損益の額および無形固定資産償却相当額を計算書類に注記事項として開示することを推奨している。J. Kennedy [2001] pp. 105-106

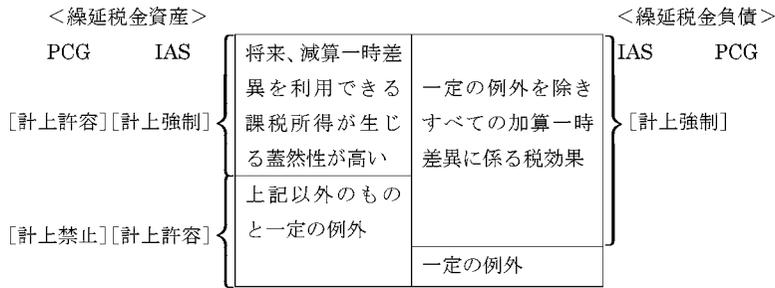


図3 繰延税金資産・負債の計上スタンス
出所：大下 [2001a] p.93 一部修正

表1 欠損金の繰越年数

| | 繰り戻し | 繰り越し |
|------|------|------|
| 英国 | 1 | 無期限 |
| 米国 | 3 | 15 |
| フランス | 3 | 5 |
| ドイツ | 2 | 無期限 |
| オランダ | 3 | 8 |
| 日本 | 1 | 5 |

出所：アレキサンダー [1998] p.207

に、PCGとIASのスタンスを比較すると繰延税金資産の計上に対してPCGが消極的であることがわかる。なお、図中の一定の例外とは差異の解消が不確定あるいは相当長期に及ぶ場合のケースをいう。

さらに、税務上の欠損金に係る繰延税金資産の取り扱いに関しても両者のスタンスは異なる。ISAは図3と同様、他の減算一時的差異に係る繰延税金資産と同一の計上基準をとるが、PCGにおいては、一定の条件のもとで許容するという立場をとっている。その一定の条件とは、①直近の過去2年間欠損金を計上しておらず、繰越可能期間(5年)以内に十分な課税所得が予想され、回収される蓋然性が高い場合、または②繰延税金負債との相殺が可能であるとき(ただしその場合、繰延税金資産は当該繰延税金負債の額までしか考慮されない)。このように欠損金にかかわる繰延税金資産に対してPCGはより一層に消極的である。その理由の1つとして繰越可能年数がフランスの場合諸外国に比べ短いという点をあげることができる¹⁰。ちなみに、諸外国は表1のとおりである。

このように繰延税金資産と繰延税金負債における計上基準の相違はどのように解釈すべきであろうか。IASの繰延税金資産の計上基準は、「配当可能利益の算定を目的とする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

¹⁰ ただし、欠損金のうち減価償却費に相当する部分は無制限に繰越し可能である。また、連結納税制度を採用している企業集団の場合、連結欠損金は当該事業年度3年間の連結所得から繰戻還付請求ができることになっている。大倉 [2002] p.54

る。]¹¹と指摘されており、とりわけ、欠損金の控除可能有効期間が短いことから繰延税金資産の回収不確実性に基因しているといえる。もっとも、連結計算書類をベースに利益処分あるいは納税が行われるわけではない。

ともあれ、前述の再処理項目の税効果は主に繰延税金負債を生じさせているのに対して、オプション項目は主に繰延税金資産を生じさせていることに注目する必要がある。繰延税金資産を積極的に計上させることと再処理の実施の強制は符合するものであり、他方、繰延税金資産の消極的計上とオプションの任意選択もまた符合するものである。すなわち、フランス連結会計制度では、オプションの行使は消極的に容認しているに過ぎないのである。

6. 再処理とオプションの解釈

(1) 確定決算基準との関係

前掲の図2を今一度見てみると、税法の立場からみた場合、税務上規定のある項目で連結上排除されるものは再処理の対象とされ、逆に税務上規定のないものは連結上オプションという位置付けになっていることがわかる。このことは個別計算書類における税法の優位性を明らかにしており、連結計算書類を作成するに当たっては、個別計算書類をそのまま連結の基礎として利用できないため税法の影響を排除するための再処理が強制されるのである。また、オプションに関しては、税法の関知する領域ではないので、会計上、個別であっても連結であっても企業の任意とされているのである。このことは税効果会計における繰延税金資産の消極的計上と繰延税金負債の積極的計上の差として現われており、再処理の強制と繰延税金負債の強制計上、およびオプションに任意性と繰延税金資産の消極的計上にそれぞれつながっているのである。そこには税法の優位性を読み取れるように思われる。

また、同図を連結計算書類の側から見ると、連結計算書類は、形式上、概ね国際的基準に準拠し、国際的な対応がなされたように見えるが、連結計算書類に示される情報の実質は、再処理の強制とオプションの調整を考慮して、税法ベースで当該情報を理解しなければならないということである。例えば、連結計算書類で示される当期純利益は、行われた再処理の状況および行使されたオプションを考慮して、個別ベースさらには税法ベースにまで遡っていかない限り、当該純利益の性質を理解することはできない。

再処理とオプションが存在する根本的な原因は、そもそも「確定決算基準」¹²が現在でも固執されていることにある。したがって、再処理の要求とオプションの容認は、個別会計と税務会計の乖離を防ぎ、確定決算基準の遵守を企業側に求め、税法の優位性を知らしめるというメッセージがそこに込められているものと考えられる。さらに、オプション項目を仮に強制適用とした場合の国内制度への影響も懸念されたであろう。退職給付引当金、後入先出法および欠損金の控除可

¹¹ 大下 [2001a] p. 97

¹² 確定決算基準が採用される理由ないし効果としては、① 減価償却費、引当金、準備金の計上などの内部取引について企業の意思決定を求めることは課税面の安定性をもたらすこと。② 商法に立脚して計算され公表確定決算利益を基礎としてそれに税法上必要な修正を行うことは、税法も部分修正事項だけを規定すればよいことになり課税の簡便性ないし便宜性という効果が生じること。③ 租税政策的立法措置が効果的に会計計算に浸透しその目的を達成するという効果が期待できること。および④ 会社の決算利益と課税所得との乖離を防ぐことによって、所得水準の維持にも役立つ、ということが指摘されている。柳 [2001] p. 176

能期間の延長はいずれも課税ベースが縮小をもたらすからである。

このように考えると、会計基準設定主体として国家会計審議会の後を継いで設置された会計規制委員会が今回もまたパブリック・セクターであったことと無縁ではないであろう。政府としてはPCGが自己の手から離れることを望まないの¹³である。

(2) 商法における二重性

商法サイドの見方をすれば、再処理は、元々税制の関係からやむを得ず容認されたものであり、「誠実な概観」を求められる連結計算書類にあっては、これらの再処理は当然実施されるべきであり、したがって「強制適用」ということになる。他方、オプションに関しては、「誠実な概観」の観点からその採用が望ましいのであるが、商法の権利・義務の確定といった法的な安定性を求める従来からの思考からすればオプションの適用には消極的にならざるを得ない。それが商法サイドから見て「任意適用」とされた理由と理解することもできる。

税効果会計における繰延税金資産と繰延税金負債に係るPCGとIASの計上基準の相違に関しては配当可能利益を慎重に計算するという商法からの要請が影響しているといえよう。フランスではわが国の証券取引法に相当する法律が商會社法の中に規定されていることから、条文間の整合性を維持するために、連結会計規定が個別会計における慎重性の原則の影響を受けたと予想できるからである。ただし、連結ベースでの利益処分が行われるわけではないので、国際的な調和化を前提に、「誠実な概観」を優先する連結計算書類では、利益処分といった利害調整機能よりも資本市場への情報提供機能が重視されるのであり、同原則の要請を極力排除できたはずである。さらに再処理とオプションに関しては、商法サイドと税法サイドの両者の利害が互いに一致しているのである。つまり、税法サイドの納税資金および課税ベースの確保という見方をするとより包括的に説明可能であると思われる。再処理項目はいずれも課税の繰延としての優遇措置であり再処理をした場合には連結利益を増大させるが、同時に国家に対する将来の税務債務としての繰延税金負債も計上される。繰延税金負債の強制計上は、利益の増大処理を認める代わりに納税資金の確保を義務付けるものといえよう。他方、オプションの項目は、すでに課税関係が終了しており、オプションの適用・非適用に関係なく、連結上、税効果は退職給付引当金を除き生じない。また退職給付引当金の計上は個別利益、したがって連結利益の減少を伴うものであり、資金の流出を抑制し、これに伴う繰延税金資産の計上の抑制するのは、二重の意味で納税資金が確保されることになり、税務上、オプションは任意適用でも十分なのである。さらに繰越欠損金にかかわる繰延税金資産の計上制限も、将来の課税所得に依存し、加えて有効期限が短いという蓋然性を伴うものであり、納税資金の確保という観点からは、これを制限したほうが望ましいということになる。もともと納税も個々の会社ごとに行われるのであり、連結会計における税効果会計と納税資金との問題は直接リンクしないのであるが、連結計算書類は株主総会では報告の対象とされるため、株主には企業グループにおける潜在的な租税債務を知らしめるという情報効果はある。したがって、「資本充実の原則」と「真実かつ公正な概観」を商法内で両立させるためには、再処理とオプションは極めて有効な措置といえるのである。

(3) 徴税事務への配慮

より実務的な問題として、オプションの処理が、PCGおよび商法によって、仮に、個別計算書

¹³ 隣国ドイツでも、税務会計が商會会計を基準とするいわゆる「基準性原則」が、会計のグローバル化に向けた制度改革の中でも、依然として維持されている。そしてその背後には、従来の租税制度の保持および進行中の税制改革の擁護の目論見が見て取れるという。野上 [2004] p. 54

表2 課税対象企業数

| 企業種別 | | 1982年 | 1983年 | 1984年 | 1985年 | 1986年 |
|----------|-----------|-----------|-----------|-----------|-----------|-----------|
| 法人税の対象企業 | 有限会社 | 285,014 | 511,951 | 331,657 | 364,682 | 390,354 |
| | 株式会社 | 131,527 | 134,486 | 131,642 | 133,150 | 135,001 |
| | 合名会社 | 3,539 | 3,663 | 3,821 | 3,881 | 4,304 |
| | 生産・消費協同組合 | 4,707 | 4,780 | 4,632 | 4,798 | 4,620 |
| | 民事会社 | 15,337 | 15,398 | 14,799 | 15,673 | 15,825 |
| | その他の会社 | 16,121 | 17,092 | 17,680 | 19,011 | 20,808 |
| | 合計 | 456,245 | 487,570 | 504,231 | 541,195 | 570,912 |
| 所得税の対象企業 | 個人企業 | 1,441,179 | 1,443,970 | 1,405,106 | 1,408,411 | 1,416,329 |
| | 有限会社 | 12,800 | 12,132 | 12,344 | 12,198 | 15,156 |
| | 合名会社 | 14,769 | 14,738 | 14,444 | 13,910 | 14,949 |
| | 事実上の会社 | 42,464 | 41,937 | 39,521 | 38,683 | 37,439 |
| | その他の企業形態 | 28,031 | 29,547 | 29,906 | 34,942 | 38,450 |
| | 合計 | 1,539,243 | 1,542,324 | 1,501,321 | 1,508,144 | 1,522,323 |
| 企業総計 | | 1,995,488 | 2,029,894 | 2,005,552 | 2,049,339 | 2,095,235 |

(出所) 奥島・中村 [1993] p. 149

類上も強制的に適用されるようになると、会計利益と課税所得とが乖離してしまい、税務会計上、申告調整項目の増大に伴う税務当局における作業量の増大および調整計算の複雑化等にたいする税務労働組合側からの反発をも考慮されていたのではないかと考えられる¹⁴。表1にみられるように課税対象企業数からみて、中小企業が圧倒的に多いのである（ちなみに上場企業数は約千社である）。

このように中小企業の経済全体に対するウェイトを考えると、経済政策はもとより、会計制度も中小企業への配慮というよりはむしろそれに大きく依存しなければならない現実がそこにあるのではないかと考えられる。また徴税事務の現場からも上場企業よりも件数の上では圧倒的に多い中小企業の徴税事務の合理化への配慮が求められたであろう。以上のことからして、オプションの制度は、個別会計のシステムを従来通り維持した上で、連結計算書類の導出を可能にした巧妙な制度であるといえる。

7. おわりに

結論として、再処理とオプションの意味を端的に述べるとすれば、次の3点に要約できるであろう。

その1つは、企業利益ないしは課税所得を維持し安定的な歳入を確保し、さらに税制を通じた経済政策手段を存続させるために確定決算基準を堅持することにあつたといえる。前者に関しては、会計利益と課税所得の乖離は、極端な場合、粉飾決算をする一方で、税務上欠損金を計上するということになりかねず、PCGと税法をより密接に結び付けておくことが必要とされるのである。また、オプション項目はあくまで任意であり、当該オプションが任意適用ではなく原則適用

¹⁴ A. Frydlander and D. Fham [1996] p. 856

として広く実施されることになると、歳入に影響を与えることになり、課税当局としてはこれを懸念したであろう。後者に関しては、会計規制委員会の構成員の過半数が政府関係者で占められて、パブリック・セクターとしての基準設定主体に留まったということと関係があるように思われる。

2つ目としては、国内制度を維持しつつ、しかも国際的水準に達する連結計算書類を作成するために考案された非常に巧妙な制度であるということである。もとより、フランスは第二次大戦後、商業および工業における大規模組織の必要性を認識し、政府自身が、特に社会党政権時期を中心に、国有化と直接投資を通じて、民間部門に干渉してきた。1986年から1988年にかけての小規模な民営化に続き、1993年以降は、政府所有の生産と流通資本の放出が行われるようになり、上場企業数の増加には至らなかったものの、上場有価証券の時価総額を高め、企業規模の拡大をもたらした。代表的な企業としては、パリ国立銀行やフランス・テレコムなどを挙げることができる¹⁵。このような民営化の流れの中で、大企業の自治を守り官僚の権益を保護するためには、株価を高め、敵対的買収に備えなければならないという要請があったに違いない。さらに、フランスの官僚および政治家の殆どは、財界人の子弟であり、とりわけ官僚は定年後の財界へ天下る。いわば政財官が三位一体となって国家を運営しているのである¹⁶。

商法の表現でいえば「資本充実の原則」と「真実かつ公正な概観」を両立させる必要があったのである。国内では、個別会計制度を通じて、租税政策をはじめとする公共政策実現の手段として会計実務を標準化し続け、かつ、債権者保護による資本充実を図り続ける一方で、巨大企業の証券市場からの資金調達の便宜を考慮して、連結会計制度では主に証券市場を志向し、個別利益の積み重ね以上の利益を計上させることによってまさに資金調達手段そのものという仕組みになっている¹⁷。商法におけるダブル・スタンダードあるいは個別と連結の使い分けにはこのような意味もあると考えられる

3つ目として、中小企業への配慮と徴税事務の簡素化を挙げることができる。わが国では、一般に「大は小を兼ねる」という考え方があるためか、中小企業への配慮はあまりなされてこなかった。「10人から50人を雇用する企業が、フランス全企業の80%を占める。」¹⁸という事情がそこにはある。確かに、資本市場と企業との関係を考えれば大企業を中心に会計問題を検討すべきなのかもしれないが、一国経済を考えた場合にはどうであろうか。フランスではむしろ中小企業を中心とする非上場企業の経済全体に占めるウエイトの高さを考慮した経済運営が行われているのではないだろうか。ここに先に述べた課税ベースとの係わりも含め中小企業に対する配慮ないしは依存せざるを得ない現実があるように思われる。このような見方からすれば会計処理のオプションは中小企業の経営実態に配慮してのことでもある。さらに徴税事務の現場からも上場企業より

¹⁵ C. Nobes and R. Parker [2000] pp. 189-190

¹⁶ フランスでは高級官僚の民間大企業への天下りの制度化、国家による民間企業救済のための公的資金の注入、さらに天下り官僚の地位保全のための株式の持ち合いなどによる安定株主の形成が政府主導で行われている。なお、天下り先企業の業績はあまり芳しくないという。また官僚の多くは国立理工学校および国立行政学院といったグラン・ゼコール出身者で占められる。吉森 [1999] pp. 14-31 および村上 [1991] pp. 251-254

¹⁷ フランスは、第二次大戦後、社会民主主義を標榜する資本主義経済体制を採用してきており、国家管理にもとづく企業統治を行ってきた。会計制度も個別だけでなく連結においてもそれに奉仕する形で構築されてきたのであるが、今回の連結会計制度の改革により、連結の領域だけが、株主資本主義体制に適合する形に改められたと分析されている。C. Collette-J. Richard [2002] p. 12

¹⁸ 黒川 [1999] p. 100

も件数の上では圧倒的に多い中小企業の申告実務が複雑化することを回避するという意味合いもあったであろうと考える。

もとより、フランスにおける連結会計制度に対する一連の改革はいわば過渡的なものであるかもしれないので、今後の成り行きに注目しなければならないのであるが、国有企業の存在、政府による経済介入などの高度に肥大化した行政組織と、それを運営するための財源の確保としての中小企業・個人における課税所得の補足が、言い換えれば、行政手段と生産手段のからみ合いそのものが、住民自身の支出する「財源」にますます多く依存してゆかざるを得ないこと¹⁹の1つの現れであるように思われる。

(なお、本稿は青森会計研究会(AAW)での報告に加筆修正したものであり、貴重なコメントを頂いた研究会のメンバーに謝意を表したい。)

参考文献

- Kennedy John, [2001] “A dual approach”, *accountancy*, june, pp. 104-106.
- Mémento Pratique Francis Lefebvre, [2001] *Comptable*.
- Collette C.-Richard J., [2002] *Les Systèmes Comptables Français et Anglo-Saxons.*, DUNOD, Paris.
- David C., [1996] “The Relationship between Fiscal and Commercial Accounts in France”, in Essers P. and Kemmeren E. (eds.), *Fiscal versus Commercial Profit Accounting in the Netherland, France and Germany*, IBFD Publications BV, Amsterdam Netherland.
- Frydlender A. and Pham D., [1999] “Relationships between accounting and taxation In France”, *The European Accounting Review 5 : Supplement*, pp. 845-857.
- Nobes Christopher and Parker Robert, [2000] “*Comparative International Accounting*” 6th. ed., Prentice Hall, London.
- D.アレキサンダー・C.ノウプス, 小津稚加子・山口桂子訳 [1998] 『欧州財務会計』白桃書房
- 池上 淳 [1974] 『現代資本主義財政論』有斐閣
- 磯山友幸 [2002] 『国際会計基準戦争』日経 BP 社
- 伊藤秀俊 [1999] 『フランス外貨換算会計』税務経理協会
- 大倉雄次郎 [2002] 「フランス連結納税制度の会計的検討」『関西大学商学論集』第47巻第1号
- 大下勇二 [1998] 『フランス財務報告制度の展開』多賀出版
- [1999] 「フランス連結会計基準の国際的調和 (1)」『経営志林』第35巻第4号
- [2000a] 「フランス連結会計基準の国際的調和 (2)」『経営志林』第36巻第2号
- [2000b] 「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
- [2000c] 「フランス連結会計基準の国際的調和 (4)」『経営志林』第37巻第2号
- [2000d] 「フランス連結会計基準の国際的調和 (5)」『経営志林』第37巻第3号
- [2001a] 「フランス連結会計基準の国際的調和 (6)」『経営志林』第37巻第4号
- [2001b] 「フランス連結会計基準の国際的調和 (7)」『経営志林』第38巻第1号
- 奥島孝康・中村紘一 [1993] 『フランスの政治』早稲田大学出版部
- 小津稚加子 [2000] 「フランス『国家会計審議会』の組織改革」『会計』第158巻第5号
- 金子輝雄 [2000] 「プラン・コンタブル・ジェネラルと税法—PCGの創設と普及との係わりにおいて

¹⁹ 池上 [1974] p.3

- 一]『会計理論学会研究年報』No. 14
—— [2001] 「フランスにおける会計・商法・税法の展開—1965年から1990年にかけて—」『八戸
大学紀要』第23号
- 黒川保美 [1999] 「フランス会計標準化制度の現状」『企業会計』Vol. 51. No. 13
岸悦三 [2001] 「フランス会計原則(1)」『修道商学』第42巻第1号
斎藤昭雄 [1988] 『フランス会計制度論』千倉書房
斎藤真哉 [1997] 「税効果会計論(八)」『会計』第152巻第2号
白鳥栄一 [1998] 『国際会計基準』日経BP社
トーマツ [1992] 『EC加盟国の税法』中央経済社
永井良和 [1991] 『フランス官僚エリートの源流』芦書房
中田信正 [1999] 『税効果会計詳解』中央経済社
野上千穂 [2004] 「ドイツ『基準性原則論』新展開の現代的意味」『会計』第165巻第3号
野口悠紀雄 [2002] 『1940年体制』東洋経済新報社
野村健太郎 [1999] 『連結会計基準の国際的調和』白桃書房
柳裕治 [2001] 『税法会計制度の研究』森山書店
吉森賢 [1999] 「フランスにおける企業間関係と企業統治の有効性」『横浜経営研究』Vol. XX. No.