



あずさ監査法人

AZInsight

AZSA / KPMG NEWS LETTER エージーインサイト

Volume

40

2010
July

フランスの会計基準とIFRS



フランスの会計基準と IFRS

KPMG パリ事務所 パートナー／仏国公認会計士 鈴木 正司

フランスは成文法と中央集権の伝統が強い国です。会計基準も法律、政令、省令として公布されています。損益計算書の表示は、国民経済計算に必要な情報である付加価値の算定を主目的とする体系をとっています。勘定科目もすべての企業が共通に適用すべき体系として、番号まで指定されています。こうした環境下にあるため、個別財務諸表基準（以下「個別基準」）は、商法や税法との結びつきも強く、これらの影響を十分に拭い去ることはできません。しかし、連結財務諸表基準（以下「連結基準」）は、1999年の改正時にすでに進展していた国際会計基準（IAS）を考慮して、個別基準では適用されていない会計処理を積極的に取り入れています。その結果、個別財務諸表と連結財務諸表を作成する際に、同一取引に対して一部異なる会計処理を採用することもあります。

本稿では、フランス会計基準（以下「FGAAP」）の特徴と、主にFGAAPの個別基準と国際財務報告基準（以下「IFRS」）の差異を取り上げて解説いたします。

【ポイント】

- フランスの会計基準は法令として公布されている。
- 連結基準と個別基準は、同一取引に対して会計処理が一部異なる二本立て体系となっている。
- 個別基準では確定決算主義のため、会計と税務上の損益の差を限定的な範囲にとどめようとしている。
- 個別基準においても、連結基準の改正に合わせて、税法や商法への影響を考慮しつつ、IFRSへのコンバージェンスを進めている。

I FGAAPの特徴

FGAAPの特徴のうち、本稿では図表1に示した7項目を取り上げます。

(1) 会計基準の設定機関

FGAAPの基本的な会計基準は、商法典（法律とその施行令）の中に組み込まれています。一般会計勘定プラン（PCG：Plan Comptable Général）と称される会計基準集や個々の会計基準は、会計基準監督機関（ANC：Autorité des Normes Comptables）

図表1 ■ FGAAPの特徴

項目	内容
1. 会計基準の設定機関	国が法令として会計基準を公布
2. 連結基準と個別基準	同一取引に対して会計処理が一部異なる二本立て体系
3. 標準処理と代替処理	法体系を遵守するため、標準処理に加えて代替処理の容認
4. 損益計算書の目的	付加価値の算定
5. 貸借対照表上の長短区分	二義的区分
6. 勘定の名称や番号の指定	詳細に指定され、銀行・保険業を除き全企業に共通する勘定体系
7. 税務と会計	確定決算主義

での決議を経た後に、法律やその施行令と比べて下位規定とされる省令として公布されています。こうした法令を補完するために、ANC、金融商品市場監督機関（AMF：Autorité des Marchés Financiers）、公認会計士協会（OECと称される会計サービスを提供する有資格者の団体）、そして会計監査人協会（CNCCと称される法定監査を行う有資格者の団体）が勧告や見解を公表しています。ANCの決議機関のメンバーは、会計専門家や企業代表のほか、行政最高裁判所、破産院、会計検査院、AMF、銀行監督委員会、保険監督機関といった公的機関や労働組合からも指名されています。

(2) 二本立て体系

同一取引に対しても、個別基準と連結基準とでは会計処理が一部異なることがあります。主な違いとして、税効果会計、ファイナンス・リース、のれんの償却や減損の会計処理等が挙げられます（図表2参照）。こうした相違は、実質優先（substance over form）という会計の一般原則の位置づけから生じています。この一般原則は、個別基準では明記されていませんが、連結基準に明記されています。ただし、連結基準において一般原則として明記されているとはいえ、その適用は特定取引の会計処理以外には強制されていません。

また、個別財務諸表では、以下に説明する標準処理を採用せずに、連結財務諸表においてのみ標準処理を採用することも可能です。つまり、連結財務諸表では会計処理の統一は必要ですが、個別財務諸表と連結財務諸表で同一の会計処理を採用する義務はありません。

さらに、図表2に固定資産取得付随費用の会計処理が示されていますが、この違いは税務上の理由です。会計基準の改正時に、すでにある税務規定について同様の変更が望めない場合、個別基準において複数の会計処理を選択可能とし、損金算入を妨げない配慮が払われています。

(3) 標準処理

個々の会計基準の改正は、前述したように省令レベルで行われます。しかし、これまでに会計基準に関する法律や施行令の改正は、ヨーロッパ指令の導入のためにのみ行われてきました。その結果、法律や施行令の改正は十分に行われず、たとえば、連結基準において、のれんはいまなお減価償却の対象となっています。同様に、個別基準のみならず連結基準においても、創立費や開業費の資産化、資産化条件を満たす開発費の一括費用計上、そして退職後給付の債務引当金を計上しないことも容認されています。

図表2に掲げた標準処理とは、より適したものであるが、強制まではされていない会計処理です。こうした標準処理があるのは、法律や施行令といった上位規定に反しない形で、より適した会計処理を省令で規定することを可能にするためです。また、標準処理を採用しない場合は、原則として、標準処理との差異の影響額を開示する必要があります。

なお、多くのフランス企業は、連結財務諸表の作成に際して、開発費の資産計上を除き、標準処理と指定された会計処理を採用しています。

(4) 付加価値会計

付加価値会計では、費用を性質別に区分しています。何のために使わ

れたかという機能別区分とは異なり、区分自体が容易であり、かつ、会社ごとの差異が少ないという利点があります。一方、製造業においては、製造原価が表示されないという欠点もあります。ただし、連結基準では機能別表示も認められています。

また、事業税の廃止に伴って導入された地域経済貢献税や法定の従業員への利益分配額の算定ベースとしても、損益計算書において計算される付加価値が使われています。なお、無形固定資産の使用料収入は、国民経済計算上は付加価値ではなく価値の移転と考えられるため、損益計算書上、「売上」ではなく、付加価値の算定に入らない「その他収益」として表示されます。

(5) 貸借対照表の配列や長短区分

会社は出資金より始まるとして、貸借対照表は固定性配列法に従って作成されます。また、貸方項目では資金の源泉を示し、借方項目では資金の用途を示すことが一義的な目的とされています。長期・短期の区分は二義的とされ、たとえば、資産では固定資産と流動資産という大区分はありますが、固定資産の長期貸付金として計上されたものは、満期が一年以内に到来するようになっても流動資産へ振り替えられることはありません。負債に関しては、長期・短期という大区分さえありません。こうした長期・短期の情報は、脚注として開示されます。

(6) 詳細な共通勘定科目

フランスでは、会計は株主や投資家向けの情報としてだけでなく、税務当局等の外部に提示されるべき情報としても重要視されています。このためすべての企業において、詳細

に指定された共通の勘定科目や勘定番号を使うことになっています。

(7) 法人税と会計

税法典 L38-2 条によれば、課税利益は、「期中にもたらされた出資と持ち出された自己資本を考慮して算定される期首と期末の貸借対照表上の正味資産の差」と定義されています。

つまり、課税利益は、会計上の数字より算定されるのが原則（確定決算主義）です。税法の特別規定により会計と税務上の損益が異なる場合には、課税利益の算定は、日本と同様に所定の別表上で行われます。

税務上の優遇措置にもとづく減価償却や引当金の損金算入を享受するためには、会計記帳をすることが条

件であると税法が規定しています。このため、減価償却費や引当金繰入額で通常の会計基準により認められる金額を超える分は、損益計算書上は特別損益として、貸借対照表上は自己資本の部に表示される規定引当金として計上されることになっています。ただし、連結基準では規定引当金は消去されます。

図表 2 ■ IFRS と比較したフランス会計基準の二本立て体系と標準処理

	フランス基準		IFRS
	個 別	連 結	
税効果会計	ごく少数の特定取引に関するもの以外は計上しない（禁止されているわけではないが、計上している企業はほとんどない）	資産負債法により計上する	資産負債法により計上する
ファイナンス・リースの会計処理	ファイナンス・リースは資産計上せず、賃借料として費用計上する	ファイナンス・リースは資産計上することが標準処理とされるが、賃借料として費用計上することも容認される	ファイナンス・リースは資産計上される
のれんの償却や減損	減損のみ認められている	償却対象資産（規則的償却に加えて、特別償却もある）	減損のみが認められている
固定資産取得付随費用の資産計上	資産計上か費用処理かの選択可	資産計上する	資産計上する
外貨建金銭債権債務の為替換算差損益	期末日レートで換算し、換算差額は、貸借対照表上は資産・負債の特定項目として表示される換算差額勘定に計上し、損益計算上は換算差益は認識しないが換算差損は負債性引当金の繰入れとして処理する	期末日レートで換算し、換算差損益を損益計算書上認識することが標準処理とされるが、左記の個別のところに記された処理も容認される	期末日レートで換算し、換算差損益を損益計算書上認識する
退職後給付	債務の引当金計上が標準処理とされるが、計上しないことも容認される	債務の引当金計上が標準処理とされるが、計上しないことも容認される	債務の引当金計上をする
社債発行費用	一括費用計上か利息法による償却かの選択可	利息法による償却が標準処理とされるが、一括費用計上も容認される	利息法による償却をする
社債発行差金	償却されるが、利息法か定額法かの選択可	利息法による償却が標準処理とされるが、定額法による償却も容認される	利息法による償却をする
工事契約の収益認識基準	進行基準が標準処理とされるが、完成基準の適用も容認される	進行基準が標準処理とされるが、完成基準の適用も容認される	進行基準により計上する
開発費用の資産計上	資産計上が標準処理とされるが、費用処理も容認される	資産計上が標準処理とされるが、費用処理も容認される	資産計上する
創立費	費用処理が標準処理とされるが、資産計上も容認される	費用処理が標準処理とされるが、資産計上も容認される	費用処理する
増資費用	税効果を考慮した発行差金の減額処理が標準処理とされるが、一括費用計上や創立費としての資産計上も容認される	発行差金の減額処理	自己資本の減額処理

II FGAAPの個別基準とIFRSとの差異

日系企業は、フランスにサブ・グループを形成している場合でも、ほとんどの企業がこのサブ・グループレベルでの連結財務諸表の作成・開示の免除条件を満たすため、FGAAPに準拠した連結財務諸表をIFRSに直すという作業はしていません。このため本稿では、主にFGAAPの個別基準とIFRSの差異を取り上げることになります。連結基準に関しても若干取り扱っていますが、言及がない場合は、「個別基準と連結基準の間に差異はない」ということでは必ずしもないことをお断りいたします。

(1) 資産の定義と減価償却・減損

2005年より上場企業が作成・開示する連結財務諸表にIFRSが導入されたのを機に、IFRSの資産の定義や減価償却、そして減損の基本的な規定がFGAAPの中にも組み入れられました。その結果、2005年度決算では、期首残高で資産の定義を満たさない資産残高の一括費用化やコンポーネント・アカウントの導入が行われました。また、耐用年数や償却方法、そして残存価値の会計上の取扱いも、税務規定をそのまま使うことは原則として認められなくなったため、税務と会計の差異がより広範囲に生じるようになりました。なお、こうした差異の多くは、税務上、損金として認められる減価償却費のほうがまずは大きくなるため、前述した規定引当金に計上されることとなります（「I. (7) 法人税と会計」参照）。こうした差異の例としては、税務上認められる耐用年数が会計上のものより短いことや、残存価値を会計上は考慮すべき場合でも税務上はその必要がないこ

と、さらには、会計上は定額償却すべき場合でも税務上は定率償却ができるといったことが挙げられます。

減損の兆候に関しては、FGAAPとIFRSは同様の規定をしていますが、使用価値の見積りとしての将来キャッシュ・フローの測定方法に関する細則は、FGAAPでは設けられませんでした。したがって、どのような測定方法を使うかに関しては、ある程度の自由度があると考えられています。減損の戻入は、IFRSと同様にFGAAPでものれんを除き行うことになっています。

(2) 有形・無形固定資産の当初認識後の測定基準

IFRSでは、取得原価モデルか公正価値モデルかの選択ができます。

一方、FGAAPは取得原価モデルです。なお、定期的に行う義務はありませんが、有形と財務固定資産すべてを同時に再評価することは可能です。ただし、再評価益は課税されます。

(3) 投資不動産

IFRSには、投資不動産に関する会計処理が明記され、取得原価モデルか公正価値モデルかの選択ができます。一方、FGAAPには、投資不動産に関する特定な会計処理規定はありません。

(4) 売却可能有価証券の処理

FGAAPには金融商品に関する包括的規定はなく、売却可能有価証券という区分もありません。売却益を得るために短期的に保有する有価証券以外は、財務固定資産の項目の中で3区分（資本参加証券、長期的資産運用証券、そして担保差入証券のように長期的に保有すべき証券）されます。有価証券には低価法が適用

され、必要に応じて評価減引当金が計上されます。

(5) 金利費用の資産化

IFRSでは、金利費用の資産化は棚卸資産を除いては義務とされています。FGAAPでは金利費用の資産化は任意です。しかし、資産化を選択した場合は、固定資産だけでなく棚卸資産も含めてすべてのケースに適用する必要があります。

(6) 大修理引当金

FGAAPがIFRSの資産規定を考慮するために改正された際に、前述したようにコンポーネント・アカウントも導入されました（「II. (1) 資産の定義と減価償却・減損」参照）。その結果、固定資産の一部を外して取り換える費用は、資産化してその耐用年数に応じて減価償却され、大修理引当金としては計上されないことになりました。しかし、取換えではない何年かに一度の大掛かりな維持・修理費用は、減価償却費が税務上は損金不算入とされたため、これまでどおり負債性引当金として毎年定期的に順次繰り入れていく方法も容認されることになりました。

(7) 負債性引当金と現在価値化

負債性引当金に関しては、IAS37を考慮してFGAAPの改正が2000年に行われました。しかし、現在価値化に関しては、IFRSでは長期的な引当金に限らず、将来のキャッシュ・フローにもとづいて資産・負債を評価する際にもその適用が義務とされていますが、FGAAPには現在価値化に関する規定はなく、義務でも標準処理とされているわけでもありません。たとえば、資産除去債務の引当金に関しても、現在価値化は税務

上の損金算入額の減少という不都合があるため、目下のところ強制化は棚上げされています。

(8) 工事契約の収益認識基準

IFRSでは、進行基準により収益が認識されます。FGAAPでは進行基準が標準処理とされていますが、完成基準も容認されています。完成基準を採用している場合でも、進行基準との差異を算定するための情報入手が困難である場合は、この差異の開示も例外的に免除されています。予想損失は、FGAAPでもその発生が見込まれた時点で全額を費用として計上することになっています。しかし、税務上は、コストで見積った進捗度に対応する予想損失までの損金算入しか認められていません。

(9) 収益認識基準（物品販売）

FGAAPは、IFRSの資産の定義を基本的には取り入れたことから、物品販売の収益認識基準に関しても、FGAAPはIFRSと同様になるべきと考えられます。しかし、実務上は、法務や税務上の理由により、所有権の移転にもとづく引渡し基準を適用しています。このため、特殊な条項付契約、たとえば、取消可能条項付の売買契約の場合、IFRSとFGAAPとでは売上認識のタイミングが異なることも考えられます。FGAAPでは、取り消される可能性が無視できない程度にあるとしても売上を認識し、必要に応じて売上総利益がなくなる可能性や売却した物品の評価減を見積って負債性引当金を計上します。

複数の財や役務をひとつにまとめて請求する場合、FGAAPでは契約上の規定に沿った配分で認識し、契約上の規定がない場合には全額売上に認識し、付随役務に関する費用を

負債性引当金として処理することになります。

連結基準では実質優先原則の適用として、IFRSのようにそれぞれの財や役務を公正価値に分解して認識金額と認識時期を検討することもできます。

(10) 収益認識基準（役務）

IFRSでは、進行基準により収益を認識します。

一方、FGAAPでは、完了基準が原則です。ただし、役務を継続的に提供する契約において、経過期間に応じて、いくつかの段階に区分して役務を提供する場合は、区切ごとに請求できる分を収益認識します。また、期末時に区分できない一括役務が完了していない場合は、基本的には工事契約と同様に、進行基準によって収益認識することが標準処理とされています。

(11) エージェント取引

FGAAPでは、代理人が行う取引を、他人のために自分の名において行う取引（取引相手に他人のために行っていることを明確に認識させていない取引）と、他人のために他人の名において行う取引とに区分していません。代理人が他人のために自分の名において行う取引は、自己取引と同様に売買として計上することになります。付加価値税上の課税標準の取扱いも同様です。

(12) ヘッジ会計

ANCの前身である国家会計審議会が1986年と1987年に発表した見解にもとづき、一定の条件を満たすヘッジ取引が組織された市場（たとえばマティフ、Le Matif）で行われる場合は、ヘッジ取引の市場価値の変動は、

貸借対照表の金融派生商品繰延勘定（流動資産や負債のひとつとして表示される）に計上され、ヘッジ対象取引に関する損益認識に対応して損益勘定に振り替えられます。また、FGAAPには、公正価値ヘッジとキャッシュ・フロー・ヘッジといった区分や、ヘッジの有効部分と非有効部分といった区分はありません。投機取引に関しては、未実現評価益は計上されませんが、未実現評価損は負債性引当金として計上されます。

(13) 退職後給付に関する債務引当金

FGAAPでは、退職後給付に関する債務の引当金計上は標準処理とされています。この会計基準は、IAS19を基本的に取り入れて、1999年に定められました。しかし、保険数理計算上の差異を一括即時計上することを選択した場合でも、FGAAPでは損益計算書を通すことになっています。また、従業員が250名を超えていない企業では、厳密な保険数理方法を使う義務はなく、その内容を開示することを条件に簡便法を適用してもよいとされています。

(14) 国庫補助金による固定資産の取得

固定資産の取得を目的として公的機関より受けた投資補助金は、FGAAPではIFRSのように固定資産の圧縮記帳や前受収益としては計上されず、直接全額特別収益に計上されるか自己資本の中の規定引当金のすぐ上の投資補助金に計上されます。投資補助金に計上された場合は、順次、損益計算書の特別収益へ振り替えられます。連結基準では前受収益として計上されます。

(15) その他の自己資金

(Autres fonds propres)

IFRSでは、資本と負債の中間に位置する区分表示はなく、資本か負債に区分されることになっています。

一方、FGAAPでは、元本返済に関する権利が通常の借入金と比べて劣っている借入金（劣後債）や元本の返済がないもの、そして、元本の返済として借入者の意志により株式を与えることができるものは、その他の自己資金という中間区分の中に表示されます。連結基準においては、こうした個別基準の中間区分に入る条件を満たしていても、利益がない場合や不十分な場合にはいかなる報酬も支払う義務がないものは自己資本の中に表示され、利益がない場合や不十分な場合でも報酬を支払う義務があるものだけが、中間区分の中に表示されます。

(16) 会計方針の変更

FGAAPでも、会計方針変更の影響は過去に遡及して算定されますが、この遡及額はすべて今期の期首残高の修正として処理されます。一方、IFRSでは、必要に応じて前前期首残高の修正も要求されています。

また、IFRSでは、適切な測定ができない場合は、算定できる範囲内で過去に遡及すべきとされています。しかし、FGAAPでは、こうした場合は過去への遡及は免除されています。

また、税務上は、特定の税務規定がない限り、出資以外の理由による自己資本の増加は益金とされ、当期損益を通さない自己資本の減少は損金算入が認められていません。したがって、こうした税務上の損金不算入という不都合がある場合は、FGAAPでは修正額をすべて当期損益に計上することも認めています。

(17) 誤謬の訂正

誤謬の訂正は、IFRSでは会計方針の変更と同様に、過去に遡って期首残高の修正をすることになっています。一方、FGAAPでは過去に遡って影響額の算定はしますが、すべて当期損益として計上されます。

(18) 継続企業の前提

IFRSでは、原因が決算日にすでに発生していたか否かにかかわらず、後発事象により継続前提条件が満たされなくなった場合には、清算価値により決算書を作成することが要求されます。

一方、FGAAPでは、後発事象が決算日の状態と直接関係ある場合のみ、この後発事象も考慮して継続前提条件が満たされているか否かを検討すべきとされています。

Ⅲ 終わりに

フランスでは、上場企業が作成・開示する連結財務諸表にはIFRSの適用が強制されています。しかし、非上場企業が作成・開示する連結財務諸表へのIFRSの適用は任意とされています。また、個別財務諸表に関しては、商法上の配当可能利益や過少資本規定、そして税法上の課税利益等の算定ベースとなるため、すべての企業でFGAAPを適用することが強制されています。また、中小企業向けのIFRSの適用に関する欧州委員会の公開質問に対して、フランスの中小企業経営者団体や会計職業人団体(OECやCNCC)のみならずANCといった公的機関も同様に、選択適用も含めて否定的な回答をしています。フランスの中小企業のほとんどは、こうした財務諸表の開示を必要

としておらず、導入・維持コストも高いと危惧しているからです。

また、中小企業向けIFRSは、大分簡素化されたとはいえ、投資家重視、貸借対照表アプローチ、実質優先、変動性を引き起こす公正価値や現在価値化といったIFRSの基本的特色の枠内で進展せざるを得ないと考えられます。このためフランスでは、中小企業向けIFRSは、中小企業の求める税務・法務との差が少なく、理解しやすく安定性のある個別基準としての条件を十分に満たしたものは受け止められていません。

IFRSがアングロ・サクソンの大きな影響下で進展している現状を勘案すると、フランスは、自国の文化を考慮しつつ、これまでどおりFGAAPをIFRSに漸次近づけていくコンバージェンスを進めていくものと考えられます。

お問合せはグローバルジャパニーズ
プラクティスまでご連絡くださいます
ようお願いいたします。

担当：山田 匡士

Tel：03-3266-7543

e-mail：japanesepractice@jp.kpmg.com

www.azsa.or.jp
www.kpmg.or.jp

〒162-8551
東京都新宿区津久戸町1番2号
あずさセンタービル
TEL : 03-3266-7500(代表)
FAX : 03-3266-7600

本書の全部または一部の複写・複製・転記載および磁気または光記録媒体への入力等を禁じます。
ここに記載されている情報はあくまで一般的なものであり、特定の個人や組織が置かれている状況に対応するものではありません。私たちは、的確な情報をタイムリーに提供するよう努めておりますが、情報を受け取られた時点及びそれ以降においての正確さは保証の限りではありません。何らかの行動を取られる場合は、ここにある情報のみを根拠とせず、プロフェッショナルが特定の状況を綿密に調査した上で下す適切なアドバイスに従ってください。

© 2010 KPMG AZSA LLC, a limited liability audit corporation incorporated under the Japanese Certified Public Accountants Law and a member firm of the KPMG network of independent member firms affiliated with KPMG International Cooperative ("KPMG International"), a Swiss entity. All rights reserved. Printed in Japan.