

フランスの中央政府会計基準 (2009年改訂版) 全文和訳

訳者：柏木恵（キャノングローバル戦略研究所）

協力翻訳者：友重山桃

原文出典元：フランス政府 MINEFI

中央政府会計基準

2009年3月

MINEFI (経済財政産業省)

2004年5月21日のアレテは、2007年4月17日のアレテ、2008年3月13日のアレテ、2009年3月11日のアレテによって改正された。

訳者注：本稿では、フランスの原文のニュアンスをできるだけ忠実に表現することを心がけました。分かりにくい部分、読みにくい部分があると思いますが、それがフランスと日本の違いに繋がっていると捉えています。

目次

イントロダクション	4
中央政府会計の為の概念フレームワーク	5
STANDARD 1—財務諸表	22
STANDARD 2—歳出	35
STANDARD 3—主権的収入	53
STANDARD 4—運営歳入・介入歳入・財務歳入	67
STANDARD 5—無形資産	73
STANDARD 6—有形資産	83
STANDARD 7—金融資産	115
STANDARD 8—棚卸資産	134
STANDARD 9—流動資産の関連債権	142
STANDARD 10—中央政府現金持高構成要素	148
STANDARD 11—債務と金融派生商品	157
STANDARD 12—リスクと負債への引当金と非金融債務とその他の債務	178
STANDARD 13—財務諸表の注記で開示されるべきコミットメント	186
STANDARD 14—会計方針、会計上の見積や誤りの変更	197
STANDARD 15—財務諸表作成日後の事象	212
用語集	220

イントロダクション

この要約は、中央政府が適用する会計基準について述べており、以下の 3 パートに分かれている。

— 「中央政府財務諸表の概念フレームワーク」

この項目では、会計基準に基づいた仮説を提示し、それらの仮説から導き出されるメイン・コンセプトを定義し、財務諸表による財政情報の範囲と限度について論じている。

— 「会計基準」

この項目は、以下のような構成になっている。

- イントロダクション：中央政府において考えられる特徴や基準、他のベンチマークと比較し、選択決定する方法についての説明
- 基準：以下の 4 項目からなっている
 1. 範囲
 2. 会計処理
 3. 評価
 4. 注記による開示

例：基準がどのように、法的・財政的内容に合っているかの説明

— 「用語集」

本要約での文書に関して、基準のみが、設定された要求を満たしている。

これらの基準の活用は新しい中央政府予算と会計の情報システムの実行に結びついている。この仕組みが全体に展開された時に初めて全面的に適用されたことになる。

中央政府会計の為の概念フレームワーク

I – 中央政府会計の為の概念フレームワークの目的

2001年8月に定められた予算組織法（LOLF法）、第27条の規定「中央政府は予算上の歳入歳出の管理と一般会計の全ての取引処理を行わなければならないとされている。」に基づいている。

第28条では、歳入歳出予算は現金主義に基づくものとされている。つまり、歳入・歳出は、会計年度ごとに現金主義に基づいて記録され、「継続期間」は長くても二十日以内にされるべきである。

この要約内で述べられている基準は、中央政府の、一般目的財務諸表に対応している。第30条には、これらの財務諸表は発生主義会計原則に基づいていると定めている。各会計年度の仕訳は支払日もしくは収入日をもって処理されている。同様の原則は立法政府の財務諸表にも同様にみられる。

すなわち、予算組織法（LOLF法）では、中央政府の会計基準を企業会計の会計基準と同様に定めている。ただし、政府の特異性に関する部分は除く。

中央政府の発生主義会計原則に対応する全ての規則と基準は、企業会計基準をもとに作り上げられている。つまり、企業会計原則を直接中央政府にも適用できるようにしなければならない。これらの規則は、中央政府の特徴的な活動にも適用される必要があり、企業会計原則にはないものも含んだ規則でなければならない。

中央政府のスケールの大きさと特異性に合わせる新しい規則では、会計の範囲・目的・制限について初めに序文において、概要を説明しなければならない（全体像をみせなければならない）。これらの内容はこの概念フレームワークに含まれる下記の3つの目的をたすけるものである。

- 中央政府会計基準に基づいた仮説を提示
- 仮説により、メイン・コンセプトを定義
- 財務諸表から読める財政情報の範囲と制限を明示

この概念フレームワークは、規則（ルール）作りの基準を設定するものではなく、規則（ルール）の理解と解釈を促進するための資料を提供するものであり、財務諸表を作成する会計担当者や規則（ルール）作成者、財務諸表を監査する会計士や財務情報を必要とする人々に向けて作られている。

また、様々な規則（ルール）や基準の一貫性を確保するために、規則（ルール）作成者に考え方のベンチマークを提示するものである。

この概念フレームワークは、会計担当者や会計士が、規則を理解することを助けるものでもある。つまり、現行規則ではまかないきれない、特別なケースや新しい取引をも補う必要がある。また、この概念フレームワークは、会計システムの様々な目的を明確にすることによって、会計システムの構成と定義にも役立ち、会計情報を扱う人々の（会計情報の）範囲や限度の理解を促進する。

この情報は、主に市民とその代表に向けて提供されるものである。会計情報は、中央政府の任務と活動に関する運営・管理責任者のニーズに見合ったものでないといけない。その情報はまた、国際公的機関や各国政府および資本市場や投資家に提供される。

情報を使う全ての人々が使えるように、財政状態に影響を与える全ての要因を網羅した情報でなければならない。

企業会計原則は様々なものがあるが、すべてが法制化されているわけではない。このフレームワーク内に示されている基本的選択は、会計基準内のある共通のコンセプトによって構成されている。「中央政府会計基準」の本文は、完全一致のシステムを構築している。

ひいては、フランスの会計改革は、フランスが積極的に参加している国際基準の動きに一致して管理されなければならない。

つまり、この概念フレームワークは特に以下の3つの基準に関連して作られている。

フランス会計法（プラン・コンタブル）と会計法規委員会規則
国際会計士連盟公会計委員会（IFAC/PSC）によって作成された基準
国際会計基準審議会（IASB）基準

上記3つの基準は、現在一つにまとめられている最中である。

フランス中央政府特有の事象により、独自の解決方法も時には必要となってくるであろうが、それらはすべて、この概念フレームワークに見合う内容であるべきである。

II—財務諸表の目的

企業会計にも適用可能な基準をみると、財務諸表の一般目的は、通常、企業の資産と負債、財務状況と損益の状態を正確かつ公正に把握することにある。この概念は、企業財務諸表に適用される法の文面から読み取ることができるが、中央政府に適用される法の場合は、文章

で明らかにしておかなければならない。予算組織法（LOLF 法）は企業会計との根本的な相違を最初の段階で明らかにさせるべく、第 27 条で「中央政府の財務諸表は、合法的に正しく、正確で公正な価値と財政状態を提供するものでなければならない」として、損益については言及しない。

II.1-資産、財政状態、コミットメント

財産（資産と負債）とは通常、その人格が保有する権利と義務として定義される。財政状態は、財産（資産と負債）の概念を財務諸表にしたものである。財産と財政の状況を正確かつ公正に提供するためには、範囲を定義したうえで権利と義務を特定し、それを評価し、資産・負債の分類に使用できるように計算しなければならない。

中央政府の場合、資産・負債の分類の際には以下を十分考慮する必要がある。

中央政府の権利（税金）と義務（任務）は数多く、多岐にわたっているため、その財政状態に特筆すべき影響を及ぼすもののみ提供する。つまり、財務状況構造の変化・増減を含む要素を提供できるのみである。

開始貸借対照表がないので、最初の資本金額は特定できない

長期経済活動にわたる資産の評価は特別な問題を引き起こす。

企業会計で使用される資産の概念では十分に中央政府状況を説明していない。中央政府資産には、主権とそれに付随する権利である課税権という、特殊な「無形資産」が含まれるからである。

主権は負債の概念にも大きな影響を与えており、企業会計上と同じ負債の提供の仕方以外に、中央政府に独特な負債の提供の仕方が求められる場合もある。

結局、中央政府の資産・負債の比較は、中央政府財政状態の分析と、会計記録の一貫性・正確さに必要不可欠なものである。しかし、それが、主要原則（特に企業会計原則の主要原則）にそっているとしても、中央政府と企業の場合では、資産と負債の比較を同じ方法で評価・説明することはできない。

企業会計と公会計の相違を明確にするために、財務諸表は、財政状態に関する報告書の中でバランスシートとして提供されている。

最後に、中央政府は資金調達資源の「最後の切り札」としての役割を果たすことがよくあるため、注記で中央政府の義務の種類や範囲を明確に定義しておく必要がある。

II.2-歳入・歳出 活動

予算法（LOLF 法）の第 27 条では損益については言及していない。この特殊性は、財務諸表への表示方法における問題、特に中央政府の場合、歳入と歳出の結び付け方における問題から派生している。

企業では、損益の会計測定は発生主義会計に基づいており、収入と支出に合致する。中央政府の収入は、ほとんどの場合、支出を伴う活動から発生したサービスや収入は売買した結果に当てはまらない。収入は費用に関連がなく、原則として、費用を補うものではない。

企業会計上では、発生した収入と支出は 2 段階において合致できる。まず、会計年度（期間）内に消費された資源に関連する費用を、会計年度内に発生した支出として記録することを第 1 段階とする。その支出をみることで、会計年度内の企業の生産活動を測定することができる。第 2 段階として損益を計るためには、（この支出に）以前の期に在庫に加えられ今期で予定内に売却された製品に関連した費用を加えるほか、今期に発生した費用でも在庫に加えられる製品に関連したものは差し引く必要がある。

第 1 段階のような収入と支出の合致の仕方は、少なくとも資源の消費に関連した支出においては、中央政府財務諸表に仕訳することができる。プログラム別や他の分類で費用を計りたい時には、そのような仕訳をすることが必要不可欠になってくる。また、費用が発生した年度毎の財務諸表に記録する為の、政府取引に関連した支出の規則を発生主義に基づいて確立・表記することも可能である。しかしながら、すでに上記で述べているとおり、中央政府の収入と支出の合致に関して発生主義会計の原則をそのまま置き換えることはできない。

したがって、企業会計と同様には、損益の度合いを評価することはできない。しかしながら、歳入・歳出の規則（ルール）が確立され、規則の一貫性に合致して適用される限り、年度内の余剰金/欠損金の変化は、財政政策の評価に繋がる重要な情報を提供する。

II.3 予算との関連、マネジメントおよび目的との関係、国民会計との関連

承認行為に基づいて、予算は編成される。歳出の承認は、契約履行の支出と予算に定められていない支払の両方を含む。つまり、予算承認の執行には、契約の記録と支払の記録の為の会計システムが必要となってくる。後者の会計システムは予算組織法（LOLF 法）の第 27 条に明記されている。

予算会計システムと一般会計システムとの連携は重要である。一般財務諸表は、予算を編成するためと予算執行の把握の為に役立つ情報を提供すべきである。たとえ、予算の規則がそれのみで成り立っており、独自の論理があったとしても、予算組織法が定める予算会計システム上の収入と支払の記録は、各年度の一般会計システム上の会計記録と困難なく照らし合えるようではならぬ。

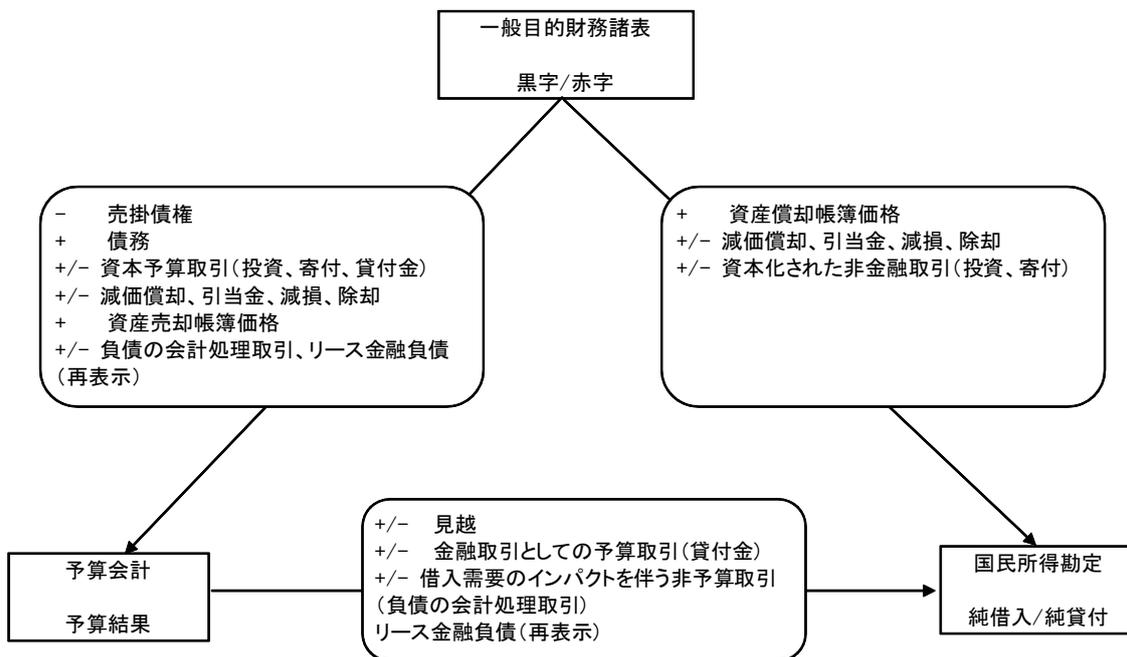
結論として、安定成長協定によって決められているコミットメントは、国民会計の原則に基づいて評価されている。国民会計システムは、勘定の合致を求めるうえで独自の制約がある

ため、独自のルールを持っている。しかしながら、このシステムによる一般原則は明確に発生主義会計を参照しており、主要概念もまた同様である。したがって、中央政府財務諸表の、分かり易さと信憑性を保証するには、その内容が国民会計データと一致することが必要になる。

この一貫性は、概念レベルと量的レベルをみたさなければならない。つまり、双方のシステム下で同じとみなされる、会計の概念と規則（ルール）は、正確に同じ定義を使用し、同じ結果を導かなければならない。そういう意味では、異なる概念と規則（ルール）に関しては、それらを特定して、相違の根拠を明確にしなければならない。しかも、年間業績内でのあらゆる相違は、変換表において明確化され、測定され、公開される必要がある。

下記の図では、一般財務諸表の原則による、期間内の黒字（もしくは赤字）と、予算会計で定められた予算結果と、国民会計の純貸付（もしくは純借入）能力（または必要性）との、概念上の相違を表している。

○年間黒字と赤字、予算結果および純借入と純貸付の主要な概念的違い



II.4 業績と費用の測定

発生主義会計は、予算組織法（LOLF法）の第27条で要求されているように、活動費用の分析を目的とした会計システムでの主要な要素である。この一般概念は、複数の会計システム上で同じ定義がされており、その結果、管理単位間で正確な比較を可能にする。全費用の概念は、発生主義会計概念下で定義される必要があるだろう。これは、管理者が全費用を把握する必要があるということではない。複数のレベルにおいて、または、複数の管理単位において、把握された費用は、この全費用という概念に見合っていないかもしれないということである。

このようにある業務を実行する、各省庁や各団体における活動からくる、歳入と歳出の一致は、純費用を計るのに役立つ。それらの費用は、提供されたサービスの質、あるいは特性やその他目的を設定するために使用される事象に関連した、非貨幣指標に比較されることになる。費用と目的、結果を比較することにより、業績評価において有用な情報が得られる。

II.5 財務諸表の構造と説明

先行所見を考慮した、財務諸表は以下となる

—財政状態報告書形式のバランスシート

—以下3つのパートで表わされる財務実績報告書：

純歳出報告書、純歳入報告書（損益計算書）、純当期損益報告書

一営業活動、投資活動、財務活動の各活動が個別に見えるキャッシュフロー計算書

財務諸表の注記は、特に要約報告書内の特定の項目についての詳細を記した表という形をとりながら、上記の報告書や計算書内のデータの理解と解釈に必要な全ての情報を網羅する。

財政状態と赤字・黒字（剰余金/欠損金）について前述では、特に支払能力の分析に関して言えば、一定の分別を求める財務諸表の解釈を明らかにした。しかしながら、そのような制約はデータの有用性を疑うわけではない。

それらデータは、費用という、予算割当、管理選択、業績評価の評価への客観的アプローチに欠かせない活動要素の測定を可能としている。

負債は、政府責任の性質がその定義を難しくしているにも関わらず、それを特定することで財政政策の持続可能性についての重要な情報を得られる。しかもこの情報は財務諸表注記内で、オフバランスシート上のデータによって裏付けされる。

このシステムによって、資産、特に金融資産と有形資産の査定における変化を追跡することができる。こうして、限られてはいるが重要なエリアにおいて、中央政府がそれら資産をどう管理しているのか把握することができる。

最後に、現金収納とは別の原則による税収の把握により、システムの効率性をより評価でき、管理と予測の改善に役立つ重要資源（リソース）を得ることができる。

Ⅲ—中央政府会計の一般的性質

Ⅲ.1—会計原則

予算組織法（LOLF法）の第27条は、合法性、誠実性、正確な見識の原則について述べている。これらは通常、会計原則とみなされているが、正確な見識は原則よりも目的として認識されることがよくある。

この章にとどまらず、先験的に、認められた会計原則は中央政府に適応される。以下の原則一覧は完全なものではなく、企業会計基準に共通すると思われる原則をカバーしている。言及されていない原則が、中央政府に適応されないとみなされているわけではない。

合法性の原則；コンプライアンス

財務諸表は、これに対応する規則（ルール）と手続きによって作成されるべきである。

誠実性の原則

原則によれば、規則（ルール）と手順は、会計責任者が、報告書に記録される事象の重要性、事象の実体に対して正確な見識を持ち、その見識を財務諸表に誠実に反映するよう、適用される。

正確な見識

正確な見識は原則で直接に定義されていない。フランスとヨーロッパの法律では、会計原則の適用が正確な見識を提供するに不十分だとされる場合は、財務諸表の注記内で補足になる詳細な情報を提供しなくてはならない。そのうえ、特殊なケースとして、規則の適用が正確な見識の提供に結びつかないと判明された場合は、そのケースをその規則の特例とみなされなくてはならない。特例措置は、会計に対する影響と共に、財務諸表注記内で言及かつ明確にされなければならない。

発生主義

この原則は、通常その期間を 1 年とする会計期間の概念に関連している。発生主義会計の目的は、実際に関連する会計期間内でのみ、収入と支出が記録されることにある。

ゴーイング・コンサーン

この原則によれば、中央政府の活動は予測可能な限り続くものとみなされる。すべての資産はゴーイング・コンサーンの仮定の下で評価される。

方法の一貫性

年度を越えて会計情報に一貫性を持たせるために、会計規則（ルール）と手順の一貫性が必要である。それによって、年度毎の比較ができ、トレンドを評価でき、活動分析が可能になる。会計上の慣例や方法の変更は、財務諸表をより正確で公正に表す必要がある場合にのみ発生する。財務諸表の結果に大きな影響を及ぼす変更は、例外なく財務諸表の注記内で明確にされなければならない。

情報品質

この原則では、会計システムは以下の定性基準に見合わなければならない。

— 分かり易さ

財務諸表内の情報は、会計に関する適当な知識を持っていると想定される人々が、すぐに分かるような内容でなければならない。だからといって複雑な事象でも、情報の正当性から財務諸表には記載されるべきで、意思決定に関連するものは除外すべきではない。

一 正当性

(財務諸表の) 情報が分析データに関連しており、利用者が過去・現在・未来の事象をより正確に評価するのに役立つ場合、情報に正当性があるとされる。情報の正当性は、その本質と具体性に影響される：

- ある種のケースでは、情報の本質のみで情報の正当性が証明され、それだけでリスクと可能性を測ることができる。その他のケースでは、情報の本質と具体性の双方の査定が必要となる。
- 具体性によって、意思決定者の為の、財務諸表に含まれる情報の価値が明確になる。その削除や非公開もしくは虚偽記載が意思決定に影響を及ぼす可能性がある場合、ある情報の一部や、情報の連結は重要であるとみなされる。

一 信頼性

信頼における情報とは、具体的間違いやはっきりとしたバイアスがない情報のことである。それにより、情報は伝えるべき事象を誠実に伝える。もしくはその情報から妥当に導かれる事象を誠実に伝える。

信頼性を確保するために、情報は他の用件にも見合っていないなければならない。

取引やその他、伝えようとする活動を、正確・誠実に表現しなければならない。

情報は、ニュートラルであるべきである。つまり、バイアスがないこと。

情報は分別があるべきであり、状況の合理的査定により、資産または歳入が多く報告されることや、負債または歳出が低く見積もられることがないようにする。

情報は網羅的でなくてはならない。

III.2 財務諸表の対象、範囲と、財産

個別財務諸表

財務諸表の範囲の定義は、法人の存在に左右される。ただし、その基準だけではすべてのケースを満たすことはできない。中央政府財務諸表の範囲の定義も同様の扱いに基づくべきである。よって、その範囲は、独立した法人とされていない全ての中央政府省庁・組織・団体を含む。全体的にみると、これは、特別予算と特別会計を含む、予算法において明記され認可された活動を行っている団体や省庁に相当する。これには、個別の法人と認められた、公益法人やその他外郭団体は含まれない。

その結果として、権利や義務（資産と負債）を発生させ、変化させる中央政府財務諸表の範囲内で収まる団体（公営企業、独立行政法人といった団体を含む）によって行われる全ての取引は、当該団体が包括的な予算割当を受けていて、団体独自の目的に対して財務諸表を記録し作成していたとしても、中央政府財務諸表の特定規則（ルール）に従って、中央政府の

一般財務諸表に統合されなければならない。実際のところ、原則が同じであるか、必要な更新が行える限り、そのような特別会計システムは一般財務諸表のまとめに組み込まれる。

中央政府財務諸表の範囲に含まれる独立行政法人が作り出す財務諸表が、中央政府の「個別財務諸表」になる。本書の基準は、これら財務諸表を作成するための条件になる。基準は後に起こる様々な発展に必要不可欠なもので、その作成により、現状からの決定的な進歩を実現することになる。

連結財務諸表

上記で定義された範囲によると、中央政府財務諸表は、その範囲内の独立行政法人組織に起因する歳入と歳出、およびその独立行政法人組織の資産と負債に影響を及ぼす全ての取引を記録したものということになる。しかしながら、中央政府は、様々な条項で独立行政法人とされている他団体の活動を管理する権限がある。その権限は、組織に介入することで企業支配権を所有していることや、中央政府自身が公益法人の所有者であること、または政府が取り決めて管理する業務を遂行する民間企業へ資金調達をしていること等に起因する。

それら全てのケースにおいて、政府は、その政策の実行のため、組織の資源を間接的に使用し、間接的に法律上の責任あるいは（もしくは同時に）事実上の責任を担う。中央政府の個別財務諸表内では、それらの団体は株式投資とみなされる。しかし、報告書内では、全ての資産と負債を集約して提供される。つまり、より大局的な見地からいえば、連結財務諸表あるいは（もしくは一緒に）連結計算書が必要となる。

中央政府の場合、連結と統合の範囲を定めることは、様々な問題を発生させる。なぜなら、一般法や行政法による特定の規則（ルール）が存在し、政府自体が規則（ルール）を変更する権限を（憲法上の制限があるにしても）持つからである。それらの構造を定義することに役立つ、利益の連結と管理の概念は、フレームワークを変更する政府の権限からそれらに分けるためにも、注意深く定義される必要がある。

権利よりも義務において、状況を調査する場合、これは特に重要である。この介入の権限は、ある意味、政府の資金調達資源の「最後の切り札」としての役割となつてあらわれる。つまり、中央政府独自の活動に関連しないイベントが発生することによる、予測できない支出を恒久的あるいは応急措置的にカバーするという、中央政府の政治的・社会的義務を意味する。

連結規則内で一般的に使用される管理の定義が、中央政府の場合にも当てはまるとすると、まさに先の特徴に関連して慎重に明確化される必要がある。連結構造に加えて、結合機構を定義するために使用される、連結利益の概念との密接な関連も、明確化されることが求められる。

このフレームワークは個別財務諸表作成の為の基準を設定する目的で作られているので、上記のことがらには、このフレームワークの目的には含まれない。しかしながら、ここでそれらについて言及したことには2つの理由がある。

1つ目は、連結財務諸表は中期的には重要な目的であり、それには、適した基準の定義が求められる。

中央政府とその団体との関係の、凝縮かつ適切な情報を提供するためには、個別財務諸表における、株式投資の認識基準には、連結財務諸表を作るアプローチと同様の方法で範囲を定める必要がある。

III.3 主要概念

資産

資産とは、中央政府にとって、プラス（正）の積極的に経済価値を持つ純資産項目のことであり、将来において経済利益をもたらすと思われ、政府により管理されている資源のことである。政府における将来発生する経済利益とは、資産の使用により政府に生じるキャッシュフロー、あるいは、資産の任務や目的にそった資産の使用により見込まれる（政府やある第三者への）サービスによる潜在的生産物のことである。

中央政府個別財務諸表において、資源の管理は、直接管理と理解される。つまり、中央政府内の組織により資産は直接管理されている。したがって、中央政府管理下にある独立行政法人組織により管理される資産は中央政府の個別財務諸表に含まれない。

負債

負債とは報告日に記録された他団体への義務のことであり、報告日の後にその他団体への資源流出の発生が仮定もしくは確実とされる。

財政状態

財政状態とは、資産と負債の正味差異のことである。

歳出

歳出とは、資産の増加あるいは負債の減少によって補正されるわけではない、資産の減少あるいは負債の増加のことである。歳出は、物品やサービスの発生に伴う資源の消費、あるいは、財務諸表上他組織への確定支払いを決定する義務のことである。

歳入

歳入とは、資産減少や負債の増加によって補正されるわけではない、資産の増加あるいは負債の減少のことである。中央政府の場合、物品・サービス提供、投資、手数料による収入と主権的収入（税金）は区別される。主権的収入は、中央政府において主要な資金調達方法である。原則として、通常支出と一致する他の収入と違い、主権的収入は歳出に合致しない。

主権的収入は、適用法のもと認められた課税による税金のことである。契約上の義務によって発生するものではない。国家権力（徴税権と料金を課す権利）の発動に関連した無形資産から発生する収入とみなすこともできる。しかし、これらの収入は、資産とみなされるための全ての要求に見合うわけではない。つまり、歳入は特別なカテゴリーに分類される。

III.4 会計処理規則（ルール）

会計規則は、財務諸表内で、財政状態に影響を及ぼす事象と取引の記録手順を定める。これらの手順により、会計記帳がともなう事象を特定すると同時に、会計基準のどの会計区分に分類されるかも特定される。記帳が必要になる事象は、発生主義基準によってどの年度の財務諸表に属するか決定される。

発生主義は、財務諸表内で、会計処理の条件を定める。発生主義によって、その年度に発生した事象がその年度の財務諸表に属する。発生した事象は、その組織自体の仕組上、独自の会計システムを取っている場合（現金主義など）、その仕組みに従って財務諸表へ記帳されることもある。ただし、財政年度の記録として記帳されなければならない。

財政年度への属性の一般的な判断基準は、問題となっている財政年度の間で、権利や義務の発生がみられること、あるいは権利や義務の性質や価値に変化が起きることである。これらの様々な要素は、その財政年度の財務諸表内で、資産・負債、歳入・歳出として記録される。こうして財務諸表内では、将来の経済的便益を管理することができ、義務が生じ、リスクが判明される。

資産

資産は、財務諸表内に記録されるもので、政府が、将来的に見込める経済的便益やサービス提供といえるものである。資産管理は、通常、権利（所有権あるいは、使用权）に基づいている。

所有権は、管理を明確にするには十分ではない。つまり、政府が、別々の組織に所有されている物品の管理を移すときに、それらの物品は中央政府財務諸表には記録されない。同様に、政府が、所有していない長期使用物品を保持しているときでも、それらの物品の管理を始めた時点で、政府の財務諸表に記録しなければならない。物品の管理は、次の使用状態；使用を決定する権力、責任、支出、その権力に関連したリスクによって、評価される。

資産には固定資産と流動資産がある。固定資産とは、関連した権利にそった、無形資産、有形資産、金融資産のことである。流動資産とは、流動資産に関連した権利、棚卸資産、現金のことである。

無形資産には、特別な問題が含まれる。それは、主権を表す資産は財務諸表に記録することができないからである。それらの無形資産を個別に認識し、的確な評価を下すことができないからである。財務諸表に記録される無形資産と主権の行使を表す資産との相違は、相応する歳入の分析に基づいている。

負債

負債とは、関連した義務が発生する年度内に財務諸表に記録される。これらの義務は規制や契約から発生した場合もある。また、資産の管理からも発生することもある。それは管理の結果、資産の所有者の得になる形で資源が流出されると仮定できる、あるいは確実とされる場合である。その場合、義務は、管理の在り方に必要不可欠な要素として見られるべきである。

歳入

歳入は、それらが得られた年度毎に財務諸表に記録される。通常、財の納入やサービスの遂行に一致する。主権的歳入は、徴収が承認され、調定された時に記録される。

たとえ関連した無形資産が財務諸表に記録されないとしても国家権力の遂行により発生する主権的収入と、財務諸表に記録される必要のある無形資産から発生する主権的収入は、それぞれ異なるということに注意しなければならない。前者は、ある資産を使用したり、財やサービスを提供したりする代わりに得られるものではない。後者は特定できる資産に関連しており、その収入がたとえ、歳入が公有地内の資産提供に由来するとしても、正確な評価ができる。

つまり、前もって認められた資産を使用することでもなく、財やサービスの売却でもなく、介入歳入にもあてはまらない、新しい歳入が発生した場合、以下の2つの分析ができる：

- － 歳入を支払う相手との間で、通常契約によって定められるなんらかの交換取引が行われる場合。その場合、歳入は、資産の使用より発生する。もし、その処理により、政府が将来的に利益を受け取ることが確実あるいは起こりうるとする場合、無形資産は財務諸表に記録されなければならない。
- － このような交換取引の対象が、財やサービスもしくは資産使用权であり得ない場合。そのような交換が認識されることは不可能である。その場合、歳入は税金や同様の徴収金課徴金となり、主権的収入と記録される。

歳出

歳出は、消費された年度に財務諸表に記録される。

対価としての支払いやサービスの購入といった歳出の場合、支出を引き起こす事象は提供されたサービスの規則（ルール）に一致する。物品種別に基づいて、物品購入に関しては、引き渡し期日が記録期日と決定され、棚卸記録により、消費された購入品と、棚卸資産となる購入品が判別される。移転支出（補助金や給付金）といった歳出は、受給者の移転権利が確立された年度に財務諸表に記録される。

歳出は、その経済的な本質で分類され、さらに省庁やミッション、プログラム別に明細に分類され、財務諸表に記録される。

III.5-評価ルール

評価ルールにより、期首と期末の価値が決定される。

初期費用、簿価、通例

初期の価値を決定するのは、特別な場合を除き、取得原価である。

記録日の価値は、記録日の各資産と負債の価値・回収可能価額を初期の価値と比較するか、減価償却や減損（正味可能価額）があった場合は回収可能価額を修正して比較することで決定される。どちらの場合も2つの価値のうち低い方を使用する。（もし、回収可能価額が正味帳簿価額より低い場合、追加配分の記録により、後者が回収可能価額に適合される。この際、損失が回復できないとみなされるなら、追加配分を減価償却に記録し、損失が回復できるとみなされるなら、減損が当てはまる）。

回収可能価額は、正味売却価額や使用価値のなかで、最も高い価額のことである。正味売却価額とは、除却費を考慮しない形で、独立当事者間取引（公正妥当な取引）内での資産の売却のため、記録日に得られる額のことである。資産の使用価値とは、使用や処分により、将来見込める経済的便益の回収可能価額のことである。公的部門とキャッシュフローの発生を伴わない資産の場合、使用価値は、サービス提供能力に関連して決定される。

減価償却資産とは、使用状況や耐用年数によって決定される資産である。土地や備品（車輛、コンピュータ、家具等）といった有形資産に関しては、初期費用は通常明確であり、確定しやすい。そうでない場合はそれぞれの資産は使用に対して減価償却分を計算する。減価償却は、適度な減損テストにより確定される。

減価償却明細表（減価償却計画）は通常、公共団体に所有されている資産の場合でなければ、将来的経済利益や、資産の使用により発生するサービス提供能力量の測定を必要とする。

「減価償却明細表は、潜在的経済価値が、それによって作られると思われる使用を通して消費されることにより、資産の減価償却価値の割り当てを詳述している。」通常、将来的に見込める経済的便益とサービス提供能力は、資産が財務諸表に最初に記載された時の取得価額と同等である。

減損テストは、各記録日の正味帳簿価額が、残余経済的利益が残余サービス提供能力に少なくとも同等だということを確認するために行われる。資産の取得原価が明白か確定できるとされるとき、そして、将来的経済便益やその資産の使用により発生するサービス提供能力の消費に対して、信頼できる予測をたてられる時、先の規則（ルール）は全ての資産に先験的に適用される。

特定の有形資産、金融資産を含む特例ケース

財産とインフラ施設

財産やインフラ施設といった固定資産の場合、通常の方法は取得原価が明らかだと仮定している。この仮定は、多くの重要なケースでは検証されていない。

したがって、評価は、新しい基準に従って作成された最初の財務諸表の作成日を対象に行わなくてはならない。資産は 2 つのカテゴリーに分類される：正味売却価額が観察できる資産（例：オフィス・スペース）と、理論的には存在するとしても正味売却価額が観察できない資産（例：道路）。正味売却価額が観察できる場合、初期費用として使用されなければならない。その反対の場合、妥当な代替方法が基準で定められている（例えば減価償却済み取替原価など）。

特別な評価手順が使用される場合、更なる処理が含まれる：

- － 見込まれる耐用年数で資産の減価償却。場合によっては減損テストが必要となる
- － もしくは、将来的に見込めるサービス提供能力の消費を表す支出

建物が、正味売却価額で取り扱われたとき、そのような価格が存在する背景には、建物が中央政府活動のみに特定しない他の目的に使われる可能性がある。少しの改造を行った結果、その建物が類似あるいは異なる使用目的で他の団体に売却可能とされるなら、そのことが資産の特定性（専門性）を否定する条件となる。減価償却明細表は、一般的に認められた耐用年数に基づいてしか作成できない。古い建物の場合、減価償却額が無視できるほど極端に長い年数を使用する場合を除けば、耐用年数は現実をなんら反映しない。

年数の観点から確認できるこれらの資産の異質性があるため、通常認められた耐用年数に対して減価償却を行う方法は、納得のいく解決方法にならない。この方法の欠点は、中央政府の通常のミッション内で使われる老朽化した資産を、最近の資産に適用されるのと同じ減価償却規則（ルール）とその資産の実際の築年数よりずっと短い耐用年数を使用して、減価償却してしまうということである。そのうえ、最初に財務諸表に記載された日付は必然的に恣意的な選択になり、その選択は将来の減価償却に重大な影響を及ぼすため、おそらく議論の余地のない解決策に辿り着くのは難しい。最終的には、残存価格の高さは、信頼がおけなくても、たいていは無視できないレベルである。

よって、サービス提供能力の消費は、正味売却価額に基づいてのみ評価される。この消費は、資産の使用の年間支出記録によって表わされる。報告日の価値は、資産の有形物質の損失により価値の減少が引き起こされない限り、報告日の財政状態に照らして正味売却価値に合わせて直接調整される。

株式投資

中央政府は、企業の株式の有価証券を所有する。それらの株式は通常長期投資目的で保持される。

しかし、また中央政府は、企業ではない、団体や組織を大変多く「所有」している。この所有権は、それらの団体の規約から発生しており、一般法の範囲に収まるものである。それらの団体の保有は、財政状態決定時に、含まれるべき資産である。政府財産の場合と同様、そのような資産の一部では取得原価が明らかにされていないか、意味をなさない。特にその理由として、これら団体が使用する資産が法的にあいまいである印象を与えていることが挙げられる。

中央政府とその「支店」との関係性を明確にする定義、とりわけ関係を網羅する定義がないことは、財務諸表（「支店」の財務諸表も含む）に重大な影響を及ぼす。

そのようなことから、中央政府が権利を保有する他の団体に対して、一般的なルールとそのルールの自動的な適用によって株式投資の評価をすることは、あまり意味を持たない異質の額に結びつく危険を持つ。それらの項目の一貫した会計処理を確立するために、持分法を使用した評価をする。その方法は各団体の特徴に合わせ変更が必要となる場合もある。

STANDARD 1—財務諸表

イントロダクション

この基準では、中央政府の特徴を十分に考慮した上で、企業会計をベースに財務諸表の仕組みと雛形（フォーム）を提示する。

I—財務諸表作成のための原則

財務諸表は、中央政府財政状態の正確な事実と数値情報の主要資源の一つである。このような包括的な資料は、財政状態の変化の評価・分析やコストの測定を可能とする。

I.1—中央政府バランスシート：財政状態報告書

中央政府バランスシートは、一般的な企業の貸借対照表と同様に、資産と負債を特定し記載し処理した財政状態報告書の形をとる。財政状態報告書は、一覧表（リスト）として表わされ、財政年度末の報告日に作成される。

財政状態報告書に記載される項目は以下のとおりである：

- 資産：中央政府にプラスの経済価値をもたらす項目の一覧。財政年度内の、固定資産、流動資産、見越額(未収収益)、繰延額が含まれる。
- 負債：報告日に認識された他の団体に対する義務で、他団体への資源の流出を伴うこともある（あるいは確定された）債務のこと。その引き換えに、報告日後にそれらの団体から代償が得られることはない。負債には、財政年度内の貸倒引当金、負債、金融債務、非財務金融債務、その他負債、前受費用が含まれる。

加えて、財政状態報告書には2つの特徴がある

- 資産と負債の両方に「現金および現金同等物」項目がある
- 当初資本金やそれに該当するものがないため、企業における株主持分に比較できるものではない「財政状態」項目がある。

I.2—一般政府の剰余金/欠損金計算書：期間内の純支出報告書、純歳入報告書、純剰余金/欠損金計算書

剰余金（欠損金）計算書（年間の全ての歳入と歳出が含まれている）の通常の提示は3つの報告書からなる：

- その年度の支出を種類別に明確にした純支出計算書。その年度の活動より発生

する歳入でカバーされない純支出の総計が明示される。

- カテゴリー別（税収入やその他主権的収入）に明記された純歳入報告書。他の団体への直接の等価交換ない、年間の中央政府権力の実行から発生する歳入が明確になる。この一覧表内の歳入は、中央政府債務租税の徴収と、事前に帳簿記録された政府債権の正当性を拒否する監査決定（減税、誤差を確認したことによる債権取り消し/租税還付）の後の、主権的収入である。総純主権的収入を決定するために、国民総生産(GNP)と付加価値税(VAT)に基づいた欧州連合予算の分担金は税収と他の主権的収入から差し引く。それというのも、これらの分担金は欧州連合の自己資金とみなされ、費用とはみなされないからである。欧州連合の他の自己資金は剰余金/欠損金計算書では認められない。なぜなら連合のためにフランス中央政府が特定の関係者から集め、第三者の取引と考えるからである。
- 財政状態報告書により、純支出と純歳入の相違が明確になる。

費用分析の観点から、純支出表は、費用分析の際に考慮しなくてはならない全ての歳出と歳入を一覧表にしたものである。

1.3- 国庫のキャッシュフロー計算書

中央政府の国庫は、資産（銀行口座預金、手元現金、現金化途中の資産（手形）、現金化途中の手形割引分、その他の現金と、現金同等物）と負債（預金契約者（主に公的機関）やその他資格者が国庫に預けた預金、その他現金項目類）で構成される。

国庫のキャッシュフロー計算書は、上記の資産や負債の出入りを、カテゴリー別に分類して明記している。

- 運営活動によるキャッシュフロー。取引と介入（投資を除く）の活動に関わる収支、歳入・歳出といった国庫のキャッシュフローに関連した収支に一致している。
- 投資活動によるキャッシュフロー。固定資産の取得と処分より発生する収支に一致している。
- 財務活動によるキャッシュフロー。中央政府の外部資金調達により発生する収支に一致する。

この基準は、運営活動のキャッシュフローの中に、受取利息や受取配当金または支払利息や支払配当金からのキャッシュフローを含める分類方法をとっている。これにより、予算勘定と財務諸表（一般会計）を近づけることが容易になる。趣旨は、運営活動と投資活動から予算執行までのキャッシュフローを、資金調達取引財務活動によるキャッシュフローに結びつけて、資金調達取引財務活動によるキャッシュフローを非予算現金取引活動に結びつけることにある。

この収益と支出の概念は、歳入と歳出によるフローとは区別するために、キャッシュフロー計算書で使用される。報告書内に記録されるフローは、財政年度内に支払われた支出あるいは中央政府が徴収した歳入を表す。

I.4-財務諸表の注記

注記は財務諸表の一部を成す。注記により、主要な財務諸表のデータの理解と解釈に必要なすべての情報が得られる。

この基準では、注記作成の原則を明確にし、注記の内容を定める。

注記の記載方法は、企業の注記から着想を得ている。財務諸表の各資料内で、注記でより詳しい説明をする必要があるデータは、番号がふられることで、コメントや表を参照することを容易にしている。

その上、現金主義会計の予算勘定と発生主義会計の財務諸表（第 27 条あるいは予算組織法（LOLF 法））という二重構造（システム）は、2 種類の勘定間の相違を明確にするために、変換表が注記に含まれる。

II-他の会計基準との位置づけ

この基準では、以下の会計基準も参考になっている。

- キャッシュフロー計算書と財政状態報告書に関しては、以下をモデルにしている：
 - ① フランスの会計法（プラン・コンタブル（1999 年 6 月 22 日の命令が付加され、2000 年 12 月 7 日のフランス会計法規委員会基準 2000-06 で改定された 1999 年 4 月 29 日のフランス会計法規委員会基準 99-03）
 - ② IASB 国際会計基準（IAS1 と IAS7）
 - ③ IFAC 公会計委員会基準（IPSAS1 と IPSAS2）
 - ④ 公営企業と民間企業の連結財務諸表についての 1999 年 4 月 29 日のフランス会計法規委員会基準 99-02 を認めた 1999 年 6 月 22 日の命令。
- 純支出報告書、純歳入報告書、純剰余金（欠損金）計算書に関しては、上記の会計基準でカバーしきれない諸外国の財務諸表モデルも参考になっている。

STANDARD 1-財務諸表

基準

財務諸表には以下の項目が含まれる

- 財政状態報告書形式のバランスシート
- 剰余金/欠損金計算書は 3 つのパートで表わされる：純支出報告書、純主権的収入報告書、純運営剰余金/欠損金計算書
- キャッシュフロー計算書
- 財務諸表の注記

財務諸表により、3 年間の比較が可能になる。

2006 年 12 月 31 日末と 2007 年 12 月 31 日末の財務諸表は比較データとして 2005 年 12 月 31 日末のデータを含む。ただし、会計基準の変更が行われた場合、またはデータを再利用する際の費用対効果があまりにも少ないと判断された場合を除く。

2005 年の比較データを示せない場合：

- 注記で、利用不可能である原因を明確にする；
- 財務諸表の利用者にとって、比較材料になる補完情報がある限り、新しい財務諸表に含まれなかった比較データを紹介する注記の欄で紹介する。

1. 財政状態報告書

純費用計算書		N年度	N-1年度	N-2年度	
純 運 営 費 用 合 計	人件費 仕入、棚卸資産増減、外部サービス 減価償却費、引当金、減損 その他運営費用				
	直接運営費(Ⅰ)				
	公共サービス費用に対する補助金 引当金				
	間接運営費(Ⅱ)				
	運営費(Ⅲ = Ⅰ + Ⅱ)				
	売上高 棚卸資産と仕掛品 引当金戻入額と減損戻入額 その他運営収入				
	運営収入(Ⅳ)				
	純運営費用合計(V = Ⅲ - Ⅳ)				
	純 介 入 費 用	家計への移転 企業への移転 自治体への移転 その他事業体への移転 政府保証に起因する費用 引当金、減損			
		介入費用(Ⅵ)			
他事業体からの分担金 引当金戻入額と減損戻入額					
介入収入(Ⅶ)					
純介入費用(Ⅷ = Ⅵ - Ⅶ)					
純 財 務 費 用	支払利息 財務取引による為替差損 減価償却費、引当金、減損 その他財務費用				
	財務費用(Ⅸ)				
	固定資産売却益 財務取引による為替差益 引当金戻入額と減損戻入額 その他利息と同等の収入				
	財務収入(Ⅹ)				
	純財務費用(X I = Ⅸ - Ⅹ)				
純費用合計(X II = V + Ⅷ + X I)					

純主権的歳入計算書	N年度	N-1年度	N-2年度
個人所得税			
法人所得税			
給与税			
石油製品内国消費税			
付加価値税			
印紙税、その他分担金、間接税			
その他の租税と類似の歳入			
純租税収入(XⅢ)			
罰金、その他違約金			
その他主権的歳入(XⅣ)			
国民総生産(GNP)を基準とした欧州連合への分担金			
付加価値税を基準とした欧州連合への分担金			
GNPと付加価値税を基準とした欧州連合への分担金合計(XⅤ)			
純主権的歳入合計(XⅥ=XⅢ+XⅣ-XⅤ)			

純当期剰余金/欠損金計算書	N年度	N-1年度	N-2年度
純運営費(V)			
純介入費用(Ⅷ)			
純財務費用(XⅠ)			
純費用(XⅡ)			
純租税収入(XⅢ)			
その他純主権的歳入(XⅣ)			
GNPと付加価値税を基準とした欧州連合への分担金(XⅤ)			
純主権的歳入(XⅥ)			
当期剰余金/欠損金(XⅥ-XⅡ)			

3. キャッシュフロー計算書

キャッシュフロー計算書		N年度	N-1年度	N-2年度
運営活用によるキャッシュフロー	収入 財・サービスによる収入 その他運営収入 租税収入 その他主権的収入 介入収入 利息・配当金による収入 その他の収入 支出 人件費 仕入および外部サービス費用 租税還付 その他運営支出 公共サービス費用に対する補助金 介入支出 政府保証にかかる支出 支払利息 その他の支出			
	運営活動によるキャッシュフロー(I)			
投資活動によるキャッシュフロー	固定資産の取得 有形固定資産・無形固定資産 金融資産 固定資産の売却 有形固定資産・無形固定資産 金融資産			
	投資活動によるキャッシュフロー(II)			
財務活動によるキャッシュフロー	国債 長期国債(OAT) 中期国債(BTAN) 短期国債(BTF) 国債償還(短期国債を除く) 譲渡可能債権 長期国債(OAT) 中期国債(BTAN) 譲渡不可能債権 金融派生商品によるキャッシュフロー			
	財務活動によるキャッシュフロー(III)			
財政状態の増減(IV = I + II + III = IV - V)				
当期期首残高(V)				
当期期末残高(VI)				

4. 財務諸表注記

注記は財務諸表の一部である。他の分析資料の代わりになるものではなく、それらを補完し説明する役割を担う。財務諸表の他の表と同じ監査要求事項の制約を受ける。

4.1 注記作成の原則

注記内の情報データには以下が必須である：

- 中央政府の資産、財政状況、成績：黒字/赤字（剰余金/欠損金）についての誠実かつ正確で公正な見方に貢献する。財務諸表の各報告書内の項目に関して、内容を説明したり明確にしたりする情報が必要な場合、その情報を詳しく明示する；
- 財務諸表の使用者の意思決定に影響を及ぼす可能性があるような情報材料は、すべて提供する。そのために、提供する情報の選択において、情報に優越の境界をつけるという概念が、選択を左右する決定的な要因になることもある。この境界は、財務諸表の使用者にとって、ある情報が比較的どれだけ重要であるかで、設定される。そこで、中央政府の資産と財務状況に関して、提示しないことで使用者の判断が変わってしまう可能性のある情報は、有意義だと位置づけられる。

4.2 財務諸表注記の内容

注記は、数値情報や他の情報を集め、それらを整理し、体系的に提示する。特に以下を明示していなければならない：

- 会計評価ルールと方法。会計評価の方法と提示方法に変更があった場合、それらを提示する。
- 財政状態報告書、純支出報告書、純主権的収入報告書（純歳入報告書）、キャッシュフロー計算書に明記されている金額についての詳細情報。その詳細情報は以下も含むこと
 - 期間内に起きた資産と負債の変化
 - 有形資産、無形資産、金融資産、人件費等の詳細情報
 - リスクや負債に関する引当金情報、その引当金の分野別や満期日別の情報
 - 中央政府の労働者数に関する情報
 - 主権的収入報告書に記載されている総歳入から歳入への移行
- 財務諸表の報告書や資料では提示されていないが、注記で明示される必要がある情報。例えば、注記で明示されるコミットメント、又は、中央政府が不払いのリスクを引き受けない第三セクターの代わりに中央政府が徴収した支払要求の減損。
- 発生主義会計に基づいた一般会計と、現金主義会計に基づいた予算勘定との連携

に関する情報

- 公務員の年金制度における資金需要の現在価値に関する情報。これは、支払われる予定の年金の現在価値と集められた分担金の現在価値との差異によって計測される。その見積りは、評価を補足する形で、計算法、仮定、範囲が示される。どんな変更も開示情報の対象となる。金額の変動を説明する注解も注記で提示される。
- 欧州連合予算に対するフランスの分担金の総額
- 繰延資本損失の課税ベースに関連した変動を表す表。還付不可能な繰延税額控除の増減を税額で示す表。予定される繰延資本損失の消費と、還付不可能な繰延税額控除は、税の形で見積りを提示しなければならない。

STANDARD 1－財務諸表

事例

以下の表は、財務諸表の注記に関連した要求について説明している。これらの表は説明の為だけのものである。

I－有形固定資産

カテゴリ別・省庁別有形固定資産（リストは参考として作成されたもので、全カテゴリを網羅しているわけではない）

年度	非専用土地		非専用建物		備品		インフラ		専用建物	
	N	N-1	N	N-1	N	N-1	N	N-1	N	N-1
期首残高	時価		時価		取得原価> Xユーロ		現在取替原 価		名目ユーロ または取替 費用が分 かっている 場合	
取得原価										
建設仮勘定										
売却・除却										
減価償却費					減価償却費				建設仮勘定	
再評価(+)または(-)	再評価額		再評価額				再評価額			
評価損					評価損の根 拠となる減 損テスト					
期末残高										
再評価増加額累計額										
再評価減少額累計額										
総簿価										
減価償却累計額										建設仮勘定
純簿価＝期末残高										

注：

期首残高＋（取得価額－売却費用（累積））＋再評価増加額/減少額の累積額＝総簿価。純簿価は翌年の期首残高となる各年の繰越額。

期首残高＋取得価額－建設仮勘定－売却額－減価償却費±再評価差異－評価損＝期末残高＝純簿価＝総簿価－減価償却累計額。

カテゴリ別・省庁別リース契約（リストは参考として作成されたもので、全カテゴリを網羅しているわけではない）

金融リース	土地		非専用建物		備品	
	N	N-1	N	N-1	N	N-1
金融リース（報告 日のNCA）						
1年未満のリース 支払額						
現在価値						
1年以上5年未満 のリース支払額						
現在価値						
5年以上のリース 支払額						
現在価値						

II－リスクと負債の引当金

リスク引当金	開始残高	繰入額	戻入額		期末残高
			使用分	未使用分	
リスク1の引当金					
リスク2の引当金					
...					
合計					
負債引当金	開始残高	繰入額	戻入額		期末残高
			使用分	未使用分	
負債1の引当金					
負債2の引当金					
...					
合計					

III－負債

借入金増減計算書

	開始残高	増加額	減少額	期末残高
譲渡可能ユーロ建て負債				
固定金利負債				
変動金利負債				
譲渡可能外貨建て負債				
固定金利負債				
変動金利負債				
譲渡不可能負債				
...				
合計				

増加分の配分表

	発行		為替換算	差損益インデックス	利息			合計
	資金受領あり	資金受領なし			元本	未払利息	前払利息	
譲渡可能ユーロ建て負債								
固定金利負債								
変動金利負債								
譲渡可能外貨建て負債								
固定金利負債								
変動金利負債								
譲渡不可能負債								
...								
合計								

減少分の配分表

	償還	資金受領 なしで発 行した債 権の解約	買戻し	為替換算	差損益イ ンデックス	利息			合計
						元本	未払利息	前払利息	
譲渡可能ユーロ建て負債									
固定金利負債									
変動金利負債									
譲渡可能外貨建て負債									
固定金利負債									
変動金利負債									
譲渡不可能負債									
...									
合計									

プレミアム債・割引債増減計算書

	期首残高	増加額	減少額	期末残高
プレミアム債				
割引債				
合計				

満期表

品目	金額	満期日		
		1年以内	以上	
			1年	5年
譲渡可能ユーロ建て負債				
固定金利負債				
変動金利負債				
譲渡可能外貨建て負債				
固定金利負債				
変動金利負債				
譲渡不可能負債				
...				
合計				

IV—人件費

人件費	金額(N年)	金額(N-1年)
報酬・人件費給与		
社会保険料、退職金、直接税		
直接福利厚生(年金を除く)		
年金		
その他社会保険		

STANDARD 2—歳出

イントロダクション

この基準では、中央政府支出を定義し、支出の評価と会計処理についてのルールを定める。

I—中央政府支出の特質

支出に関連した基準は、予算勘定会計のニーズと一般財務諸表のニーズが一致しなくてはならない。予算組織法（LOLF 法）の第 5 条によって規定されているように、この基準は、クラスやカテゴリー別に、支出の会計構造と支出の予算構造の間の繋がりを持たせる。こうして、クラスやカテゴリー別に共通項目レベルが定められたことになる。また、この基準は予算支出と財務諸表に記録される支出との間に、単純で厳密でない形の共通点をつくる。確かに、貸付金割引あるいは減損、引当金、減価償却などへの割当といった支出など、予算に影響を及ぼさない支出もある。一方で、一般予算と特別勘定あるいは一般予算と特定予算間の資金移動は、たとえ予算会計システム上は対応する項目に記録されているとしても、財務諸表には記載されない。

その他にも、運営支出によっては予算的には運営支出ではなく職員支出として扱われるものがある：職員報酬に含まれる支払や税が該当する。

基準では、中央政府支出の特徴を以下のように定義している：

- 運営支出として分類される「公共サービス支出への補助金・交付金」
- 「介入支出」
- 中央政府財務支出の範囲
- 中央政府に例外的あるいは特別な支出のカテゴリーの欠如

I.1—公共サービス支出への補助金・交付金

中央政府運営支出には、公共サービス支出への補助金・交付金に相当する直接的運営支出と間接的運営支出が含まれる。

「公共サービス支出への補助金・交付金」は、運営支出をカバーするため、直接的な政府政策を実行する運営者用に政府が行った支払のことである。中央政府金融資産の STANDARD7（段落 1.2.2.1）では、それらの運営者を定義している。よって、公共サービス支出への交付金は、間接的な運営費用と呼ばれる特別なカテゴリーを構成する。

I.2—介入支出

I.2.1 一定義

「介入支出」とは、中央政府が経済と社会の調整者としての課題を担うことから、中央政府が行う支払のことである。それらは、主に、財務諸表に表記されている直接の相手方がいない移転に相応する。(例：社会的・経済的評価に関連した支払)

移転は、中央政府が実際に行った財務支出に該当する。それには主に以下が含まれる：

- 地方公共団体に対する収納移転（予算概念）は中央政府支出にあたる（地方分権法案によって認められる地方公共団体への包括的な政府補助金、税の調整を行うメカニズムまたは再配分メカニズムの導入にかかる支払、失われた税収に対する補償金、地方公共団体間のサービスや活動を促進させるべく行う様々な資金援助）。これらの支出は、「地方公共団体への移転」項目として記録される。
- 中央政府が支払の不履行のリスクを仮定した地方直接税から発生する申し立ての取り消しの決定。これらの移転は「地方公共団体への移転」項目（債権償却、税控除、その他の払い戻し-STANDARD 9 の「流動資産の関連債権」を参照のこと）に記録される。

一方、中央政府が行う移転は、政府が、そこにかかるリスクを負うことなく、第三者・他団体の代わりに徴収した収納の支払いを含まない（例えば、中央政府によって徴収され地方公共団体によって受け取られた交通違反金、あるいは、EU に受領される税関資源）。他の団体のために実行される業務は、中央政府の財政状態報告書に記録される。収納のような徴収に含まれる費用以外の、赤字/黒字には影響がない。

I.2.2 指定受益者

移転は、予算組織法（LOLF 法）で明確に特定される受益者に支払われる。受益者は家計、企業、地方公共団体、その他の団体となっている。このカテゴリーは移転の会計分類としても使用される。このように、基準は 4 種類の受益者のカテゴリーを以下のように規定している。：

- 「家計」と「企業」に関しては、基準は国民所得勘定のシステムから定義を適用している。違いは、個人事業主を企業として分類していることである。目的は、法的な体質に関係なく、家計を消費単位に、企業を生産単位に限定することである。
- 「地方公共団体」の定義として、行政法と異なり、基準は 2 種類の法人格を区別しない：地域に貢献することを課題とする法人である地方公共団体と、機能的または技術的な貢献を課題とする法人である公的施設、その 2 種類のことである。確かに、例えば病院といったような技術的貢献を担う公的施設は、地域で責任を担い貢献している。その対極に、自治体相互扶助から法人が集合すると、構造的に公的施設となる。また、厳密な意味で呼ぶ地方公共団体と同様の資金援助を受けている公

共施設も存在する。したがって、受益者タイプ別の支援サポートの総計額の（財務諸表への）再表示が複雑とされ、かといって大きな利益はもたらさないとされる時点では、それらを「地方公共団体」の定義から外すことは難しい。

したがって「地方公共団体」の定義には以下も含まれる：

- 厳密な意味での地方公共団体。地方・地域、県、コミューン、それと協力を担う公共施設。
 - 地域的責任を担う公共施設（ヘルスケア、社会医療および社会福祉、建設、教育のための地域の公共施設）
 - 厳密な意味での地方公共団体と類似の移転を受け取っている特別施設
- 最後に「他団体」というカテゴリーには、上記のカテゴリーの定義に合わない団体が含まれる。そのような団体は以下のとおりである：

- 公益団体など、公法に基づいて法人化された団体。例えば、国立社会保障基金のように、国立の公共施設や社会福祉団体。
- 国民会計基準の定義に基づき、非営利団体のように、各家計に貢献するために法人化された団体。協会、財団法人、宗教グループなど。
- 国際法に基づいた立場の団体。例えば、国連機関など、外国の組織、国際組織。

I.2.3. 最終受益者原則

移転の受益者は、移転の最終受領者として明確に指定された団体である。最終受益者は、再分配の団体を通じた間接的な移転と同様、中央政府省庁により直接支払われる移転に関する公共政策のターゲットである。そのような再配分を行う団体は、中央政府政策の運営者であることが多い。

例えば、失業者の再就職を促すための施策に基づいた職業安定所（ANPE）への移転は、間接的移転になる。移転の受益者は：

- 「家計」。失業対策の対象となる失業者へ、職業安定所が再配分する給付
- 「企業」。雇用促進のための雇用主への支払いの場合

I.3 中央政府の財務費用

中央政府の財務費用は、金融資産、金融債務、金融派生商品、中央政府の財政状態（資金繰り）を含む。

予算と財務諸表の間の一貫性を保つため、基準では、支払の遅延から発生する罰金や通常の管理取引上の為替差損といった特定の項目を運営費用に分類している。

I.4—中央政府に特殊な費用の概念

国際会計基準（IAS）は、フランス会計法の（プラン・コンタブル）と同じように例外的な費用の概念について言及するのではなく、臨時の費用について言及する。この分析は、中央政府に置き換えられ、その結果、「例外的—経常的」（*exceptionnelle-courante*）アプローチよりも「臨時（特別）—経常」（*extraordinaire-ordinaire*）アプローチが優先されるようになった。

国際会計基準審議会（IASB）では、臨時費用（特別費用）を経常費用と対比することによって定義している。臨時費用（特別費用）は、通常活動とは明らかに分けられ、定期的あるいは頻繁に起こりうると思えない事象や取引により発生する。事象や取引の性質は、事象や取引が通常活動とは区別できるかを決定する。したがって、特別項目を生じる事象や取引は極端に少ない。

国際会計士連盟公会計委員会（IFAC/PSC）は、この定義に2つの基準（クライテリア）を加えている：

- ある事象や取引が予測できる未来の範囲内で再発しないという基準。この基準では、事象または取引が臨時と称されるのは、予測できる未来の範囲内でそれらが再発する頻度が低い場合である。
- 管理基準、または影響の基準。団体の管理下または影響の外にある事象や取引は臨時と称される。IFACでは、団体の決定や決議が事象や取引の発生に影響しない場合、その事象や取引は団体の管理や影響の外にあるとする。

しかしながら、IFAC基準を中央政府に当てはめる時は、以下の支出に関わる条件がある限り、すべての政府支出は臨時費用（特別費用）ではないとされる。

- 中央政府が結んだ協定や決定に基づき、中央政府が行う経常活動により発生する支出。
- 事実上、中央政府の影響下または管理下に入る支出

例えば、資産を保持するよりも売却すると決定したことから生じる損失は、政府の決定によるものなので、特別項目（臨時的な項目）とはみなされない。EUに支払う罰金は、政府が協定を守らなかったことによるので、特別項目とはみなされない。同様に、自然災害からの損害を賠償するための中央政府支出は、被災者を救う義務を持つのは中央政府であるため、特別項目とはみなされるべきではない。

したがって、中央政府の場合、臨時費用（特別費用）の概念を放棄するという原則が採択される。

II 一他の会計基準に対する位置づけ

中央政府支出の記録と評価の一般的原則を定めるにあたって、この基準は、以下の会計基準を参考にしている：

- **企業と同じタイプの費用（直接経常費用と財務支出）の場合**、認識・評価ルールはフランス会計法（プラン・コンタブル）から採択されている。（金融派生商品取引と外国為替取引に関連した財務支出を除く）。カッコ内の取引の会計処理・評価のルールは、改正された以下から選びとっている。1988年2月22日付けフランス銀行規則委員会規則 88-02、1990年12月18日付け金利先物会計処理 90-15、1989年6月22日付け金利・通貨スワップ会計処理 89-01、外国通貨取引会計処理（金融債務と金融派生商品について記載している STANDARD11 を参照のこと）
- **中央政府の経済的・社会的規制の役割から生じる更に特定された費用（間接的経常費用と介入費）の場合**、知られている会計基準で適用可能なものがなく、通常規制下で規定された会計原則が常に置き換えられるとは限らない。
- **例外的費用の場合** 基準の予備作業が参考にしたのは、基本的エラーや会計手順の変更、会計期間内の純損益を扱う基準 IAS8 と、基本的エラーや会計手順の変更、会計期間内の純赤字/黒字を扱う IPSAS3 である。

この方針に基づいて、費用の基準では、資産の世襲原則(*patrimonialité*)にそった一般会計原則を設定している。その原則によれば、中央政府支出は義務が発生したらただちに記録されるべきとしている（発生主義原則）。発生主義に基づき、期間内の費用の発生基準は中央政府の資産における義務のインパクトであると定義される。その事象が知られた日あるいは財務諸表に記録された日付とは関係なく、費用の発生基準は、その事象が起きた日付（発生日）である。しかしながら、発生して直ぐに義務の評価をするのは難しく、義務の発生直後に発生基準を適用することは常に可能とはいえない。代わりに、信頼できる概算がたてられる時に記録される。つまり、支出を伴う取引が実行された時に意味を持つ。したがって、費用の発生基準は役務の提供になる。

STANDARD 2—歳出

基準

1.範囲

1.1 基準の範囲

この基準では、中央政府支出について述べている。費用（歳出）とは、資産の減少あるいは負債の増加と定義される。それは資産増加あるいは負債減少という形で補われることなく、資産と負債の間に因果性はない。

中央政府支出は、財・サービスの生産の一部としての資源の消費、あるいは、財務諸表内に直接相手方がない、変更の余地のない支払義務を作ることに一致する。これらの支出には以下が含まれる：

- 運営費用（経常費用）
- 介入費用
- 財務費用

1.2 支出分類（カテゴリー）

1.2.1 運営費用（経常費用）

運営費用とは、中央政府の経常活動により発生する支出のことであり、直接運営費と間接運営費がある。

1.2.1.1 直接運営費

直接運営費は：

- 経常活動の過程で、中央政府によって直接消費されるサービス・労働や、物品等の購入に支払われた合計額；
- 人件費。中央政府職員への報酬および報酬に関連する支出を含む。提供される労働に対しては、現金支給があり、ときには現物支給もある。それらの費用には以下が含まれる：
 - 職員の報酬（現金支給と現物支給がある。基本給、残業代、ボーナス、謝礼金、様々な手当、有給、家族手当を含む）
 - 社会保障費、退職金支出、直接的寄与。中央政府から社会団体へ支払われる雇用主負担金と家族手当基金への負担金がそれにあたる。
 - 社会保障基金に加入していない職員に中央政府が雇用主として直接支払う手当。義務付けされている、職員への社会保険への給付にあたる。

- 任意の社会福祉的手当を含む、その他の社会的給付
 - その他の人件費
- 人件費に関連した支払ではなく、法的義務から生じる直接交換のない支払（税や類似の支払い）
 - 処分資産の純簿価
 - 中央政府が自分のために徴収した、事前に記録された支払要求の妥当性を否定しない、権利放棄決定。

1.2.1.2. 間接運営費

間接運営費とは公共サービス支出に対する補助金・交付金である。

公共サービス支出に対する補助金・交付金とは、中央政府が直接的な責任を持つが中央政府監督下で運営担当者に任され実行される公的政策の実行に伴って発生する彼らの運営費用を補うために、運営担当者に支払う支出のことである。それらの支払いの対価は中央政府が運営担当者に任せた業務の業績にあたる。

1.2.2. 介入費用

1.2.2.1 介入費用

介入費用とは、中央政府が、経済・社会の調整を任されていることから行う支払のことである。介入費用には以下が含まれる。:

- 移転。厳密に設計されたカテゴリー内（家計、企業、地方公共団体、他団体）の一つあるいは複数の受益者が対象となる支払。これは中央政府から直接的に、あるいは他団体（政府政策運営者であることが多い）を通して行われ、交換があったことを示唆する交換対象が財務諸表内に記載されない支払である。

しかしながら、介入費用には、移転に含まれないで、他団体の代わりに行う支払に含まれるものがある。中央政府がそれらの団体の代理人として受領し、それらに委任収納分から支払われる支払のことである。この取引は中央政府の財務諸表に記載されるが、徴収の際に発生しうる費用は別として、期間内の余剰金/欠損金に影響を及ぼさない。

- 政府保証から発生する費用

1.2.2.2 移転受益者

移転受益者とは、施策または制度の最終受益者である。政府により直接的なされた移転の場合と再配分団体を通して間接的になされた移転のどちらの場合もその対象となる。

受益者には4つのカテゴリーがある。

- 家計。消費者としてのグループあるいは個人のこと。
- 企業。財やサービスの生産単位のこと、製造原価の50%以上を財やサービスの売上でカバーする限り、その法体系は問われない。農業や非農業の個人事業主、公的部門および私的部門の金融会社・非金融会社、産業貿易業界の公的施設、また上記で言及した売上高基準に合致する他のすべての団体を含む。
- 地方公共団体。地域に貢献する公的施設と共に、厳密な定義で地方公共団体と呼ばれる地域（コミュニティ）、県とその地域に密着した公的施設。
- 上記で定義されているカテゴリーに当てはまらないが、公法、私法あるいは国際法で身分が定義された団体。

1.2.3 財務費用

財務費用は、金融債務、金融派生商品、資金繰り、金融資産から発生する。資金調達と資金繰りとは関連のない取引による利息・為替差損、支払遅延金、銀行手数料といったものは含まない。

これらの支出には以下が含まれる：

- 財政債務の支払利息、現金、現金同等物、金融派生商品、資金調達と資金繰りに関連した様々な債務
- 外国通貨建ての金融派生商品、金融債務に関連した為替差損。
- 現金同等物の除却により発生するキャピタル・ロス（資本損失）を意味する現金同等物の除却から発生する純支出。
- 資金調達、資金繰りや金融資産に関連するその他の財務費用

2. 会計処理

2.1 一般会計処理規則（ルール）

費用の発生基準は、その支出が信頼できる形で評価される限り、提供されるサービスである。

2.2. 費用カテゴリー別にみるルールの適用

2.2.1 直接運営費

財に関しては、支出の発生基準は、注文した必要品や流動資産の引き渡しである。

サービスに関しては、支出の発生基準はそれらサービスの提供の実現である。しかしながら、債権証券の発行費用は、償還手続きと対応する形で、借用期間の全体を通して発生させることができる。

長期契約に関連した支出は、記録日における契約実行の進捗に関連して記録される。契約に関連した総支出が、総歳入より大きくなりそうな場合、予測される欠損は支出として記録される。

2.2.2 間接運営費

公的サービス支出の補助金・助成金の発生基準は、割当行為である。

記録日に、運営費に対する引当金への割当は、以下の性質を持つ予算割当として記録される：

- 予算割当は、いくつもの条件の実現に左右される
- 予算割当執行は、これで割当の対象になったことがない。
- その割当は少なくとも部分的には、同じ期に発生する権利と一致する。

引当金の割当は、期間内に発生しうる権利の見積りである。

2.2.3 介入費用

移転に関しては、取引の発生基準は、割当行為である。

記録日に、介入費用の引当金への割当は、移転として記録される：

- 予算割当は、いくつもの条件の実現に左右される
- 予算割当執行は、これで割当の対象になったことがない。
- その割当は少なくとも部分的には、同じ期に発生する権利と一致する。

引当金の割当は、期間内に発生されうる権利の見積りである。

2.2.4 財務費用

利息に対する財務費用の発生基準は、他の団体が（時間比例の分担金として *prorate temporis*）その利息を取得したときである。

割引についての財務費用は、年金利回り法によって計算された年間の割引部分の認識により記録される。

損失となる財務費用の発生基準は損失の認識である。ただし、ヘッジに使用される金融派生商品の場合は、デリバティブ契約の満期から開始するヘッジ・アイテムからの収入の認識が基準となり、その例ではない。

3.注記による開示

未払金、前払費用、繰延費用の総計と性質および繰延費用の会計処理は注記に記載される。

中央政府から他団体への現物出資の重要性や性質を、注記で明確にする。現物支給は職員・施設・設備の提供に当てはまる場合が多く、重要な意味合いを持つ。

STANDARD 2—歳出

事例

I—性質別による共通の分類

下記の表は、支出の会計分類と歳出の予算構造の関連を分かりやすく説明している。これは、フランス会計法（プラン・コンタブル）の支出項目と予算支出のクラスとカテゴリーとの繋がりを、厳密ではないが、簡単に表したものである。確かに、勘定科目一覧表と予算支出分類は一対一で対応しているわけではない。

例えば：

- 人件費はクラスⅡの「人件費」と同一ではない。なぜなら、予算上は、職員に対する報酬に関連する税やその他の支払いもクラスⅡに分類されるが、財務諸表では、外部サービスや通常管理費となるからである。
- 購入費・外部サービス・その他の通常管理費は、公的サービス支出への補助金・交付金と共に、予算クラスⅢにおける運営費用と同一ではなく、単に税と類似の支払い（前記参照）の一部を含むだけで、計算された支出は予算に影響を及ぼさない。
- クラスⅠの「国から交付される公共団体への割当」は性質別の共通分類レベル表には表れない。というのも、この支出は予算内で目的により追跡されたのち、支出の性質により分類される。

支出項目の例	予算支出項目の例
購入費 在庫に関する購入費：原材料と消耗品 在庫に関する備品購入費 在庫変動費 コンサルタント及びサービス購入費 現在の材料と消耗品購入費 備品購入費 購入に対して受けた割引、割戻、返金	クラスⅢ 運営費 人件費以外の運営費 人件費以外の運営費 人件費以外の運営費 人件費以外の運営費 人件費以外の運営費
外部サービス及びその他通常の運営費	クラスⅡ 人件費 クラスⅢ 運営費
外部サービス 税及び同様の支払 損害賠償の税や同様の支払 その他の税や同様の支払 罰金 資産処分帳簿価格	人件費以外の運営費 雑手当(クラスⅡ) 人件費以外の運営費 人件費以外の運営費
公共サービス費用の補助金・助成金	クラスⅢ 運営費 公共サービス支出に対する補助金・助成金
人件費	クラスⅡ 人件費
職員給与 社会保障費、退職金積立、直接分担金 雇用主による直接手当 その他福祉費 その他人件費	活動に対する給与 負担金や雑手当 社会保障給付と雑給付 社会保障給付と雑給付 社会保障給付と雑給付
介入費用	クラスⅣ 介入費用
家計への移転 企業への移転 地方公共団体への移転 その他団体への移転 政府保証から生じる費用	家計への移転 企業への移転 地方公共団体への移転 その他団体への移転 強制的保証
財務費用	クラスⅣ 中央政府債務費用
支払利息 投資による債権の損失 金融派生商品からの費用 為替差損 現金同等物の譲渡による純支出 その他金融費用	譲渡可能金融資産の利息 譲渡不可能金融資産の利息 雑金融費用 雑金融費用 雑金融費用
引当金、減価償却、減損の割当	

II—性質に準じた費用の発生基準

下記の表では、各種の費用の発生基準とみなされるサービスを表している。

費用項目	義務を生じさせる事象	費用の発生基準
直接運営費		
購入費、外部サービス及びその他の通常の管理費		
入札手続なしの契約発注、請求書もしくは見積りに基づく購入、サービス労働の購入、政府調達法30条の条件によってカバーされるサービス	契約または注文書の署名	備品納入、サービスまたは作業の受付
通常の備品、サービスや作業の契約	契約書の通知	備品納入、サービスまたは作業の受付
定期利用の予約契約	契約(注文書)署名	契約(注文書)署名
リース	契約(注文書)署名	契約(注文書)署名、賃料受取、リース期間の適用
申立申告後に与えられる手当金(裁判所命令外の支出)	申立の事象の発生	裁判所の命令なしの助成金補償の決定
判定に従って支払われる金額	中央政府に責任を負わせる事象の発生	支払いを決定する判定
雑費弁済(交通費、広告宣伝費、選挙費など)	書面、契約書、注文書の署名もしくは返済申立の事象の発生	返済の決定
税	支払義務を生じさせる事象の発生	課税対象の活動もしくは課税日における不動産の所有、または1月1日の不動産所有
人件費		
職員給料及び手当	任命、昇級または雇用	サービスの発生
年金支出: 市民向け年金及び退役軍人年金障害年金	退職年金や障害年金の権利を生じさせる事象の発生 障害一時年金の権利を生じさせる事象の発生	年金の権利の認定(年金受給権利の存在) 給付権利の認定(給付受給権利の存在)
軍人障害年金、戦争被害者年金及び退役軍人年金	障害年金の権利を生じさせる事象の発生 退役軍人年金の権利を生じさせる事象の発生	障害年金の権利の認定(年金受給権利の存在) 退役軍人年金の権利の認定
間接運営費		
公共サービス費用の補助金	公共サービス費用に対する補助金の権利を生じさせる事象の発生	予算割当手続(個別予算割当決定の割当命令)
介入費用		
移転	移転の権利を生じさせる事象の発生	予算割当手続(個別予算割当決定の割当命令)
政府保証から生じる費用	政府保証の実行から発生する支払権利を生じさせる事象の発生	保証支払の決定

III-総括表

下記の表は、予算法 2004 で提示された形のままに、地方公共団体への主な移転に関する基準を説明し、要約している。

介入費用および移転	他団体の代わりに取引
<p>運営用補助 政府運営用補助金(DGF) 学校教員住居のための特別補助金(DSI) 事業税為替平衡基金(ENPTP) 地方公共団体補助金 コルシカ島向け石油製品内国消費税の送金 運営用補助金の雑費</p> <p>資本補助 付加価値税補償基金(FCTVA) インフラ補助金 資本及び投資補助金の雑費</p> <p>権限移譲補助 一般地方分権補助金(運営用補助金) 地方教育インフラ補助金(資本補助) 学校インフラ補助金(資本補助)</p> <p>地方税控除のための補償(運営用補助金) 事業税補償補助金 地方税控除の補償 事業税の課税ベースから控除補償</p> <p>地方直接税から生じる申立のキャンセル (地方直接税を減らす法的措置) 開発及び未開発資産の財産税控除に対する相手方</p>	<p>交通違反金</p>

IV—公的サービス支出への交付金と移転の一般原則およびその分類

この節では、移転の会計処理と中央政府が支払う公的サービス支出への交付金に関する一般原則について説明し、それらの取引のタイプ別分類を明記する。

その趣旨は、公的サービス支出への全ての交付金と移転についての会計処理の仕方を提供することではなく、それらの取引から一般会計原則が適用される例で代表になるものを取り上げることにある。

そうして観察された動向によると、支払いは2つの大まかなカテゴリーに分類される：

- 審査手続きの結果によるもの
- 「予算割当」手続きの結果によるもの

IV.1-審査手続きの結果発生する支払：直接移転

審査手続きの結果として発生した支払は、特定の活動やプロジェクトに融資するべく、公的部門または民間部門の受益者のために支払われる。これらの支払いは、管轄の行政官庁による書類審査の結果、給付される。監査業務処理設計段階は、そのような支払を任じる法律文書の中で定義される。支払は、政府の行政サービス機関から、最終受益者へ直接行われる。これら審査手続きの結果発生する支払は、家計・企業・その他団体に直接給付される移転に

当てはまる。

上記の直接移転は2つのカテゴリーに分類することができる：

— **受給資格に基づいて行われる援助**。この割当制度では、所定の申込条件を満たしていなければならない（奨学金や社会的・経済的尺度に関連した全ての給付金がそれに当てはまる）。基準を満たすと、その権限を持つ行政機関が、中央政府負債を保証させる割当手続きを行う。

— **通知に基づいて行われる援助**。この割当手続きでは、特別委員会の承認が必要となる。その決定は：

- 条件付きのものとなる（協定あるいは契約の存在）。この場合、（協定や契約が提出を求める）証明書類が審査機関に提出される時点で、受給資格に基づいて行われる援助に似る。次に、その権限を持つ行政機関により割当命令が出され、中央政府負債を保証させる。（産業・研究・環境の地域管理者から企業への個別基金のように）。
- もしくは、純粋に任意で行われる（協定も契約もなし）。この場合、権限を持つ行政機関の中央政府負債を保証する決定が割当行為に該当する。

IV.2—「割当」手続きの結果による支払：公的サービス支出への、直接・間接の移転と交付金

この場合の支払いは、かかる法規制を施行する形で、特定の団体に向けて行われる。支払額は予算審議により決定され、予算法という形で明記（規定）される。

割当手続きは、それを行う権限を持つ行政機関により行われる。

実際には、その支払は以下のものに当てはまる：

- 国際的な規制の条件下で行われる割当。それは他団体への移転、つまり、中央政府が義務として支払うことを意味する。
- 国内・国際規制により枠組みが規定されたプログラムやアクション（活動）のために認められた割当。つまり：
 - 中間団体を介して、最終受益者の家計・企業または他団体へ行われる間接移転。こういった中間団体は、多くの場合、政府政策運営者であり、政府の介入範囲に含まれる政策への資金調達を任されている。
 - 地方公共団体への移転
- 政府政策運営者に支払われる公的サービス支出への交付金。割り当てられた直接政策課題（タスク）により発生する運営費を賄うためである。

※ ※ ※

全ての直接・間接支払の発生基準は、割当命令の発生による。これは、提供されたサービスの確認に該当し、殆どの場合、同時に団体への支払義務を発生させる手続きでもある。

審査団体の承認や通知、未払金（支払われるべき金額）の決定といった、割当手続きまでのステップでは、他団体への支払義務を発生させず、支払の会計記録をもたらすことはできない。

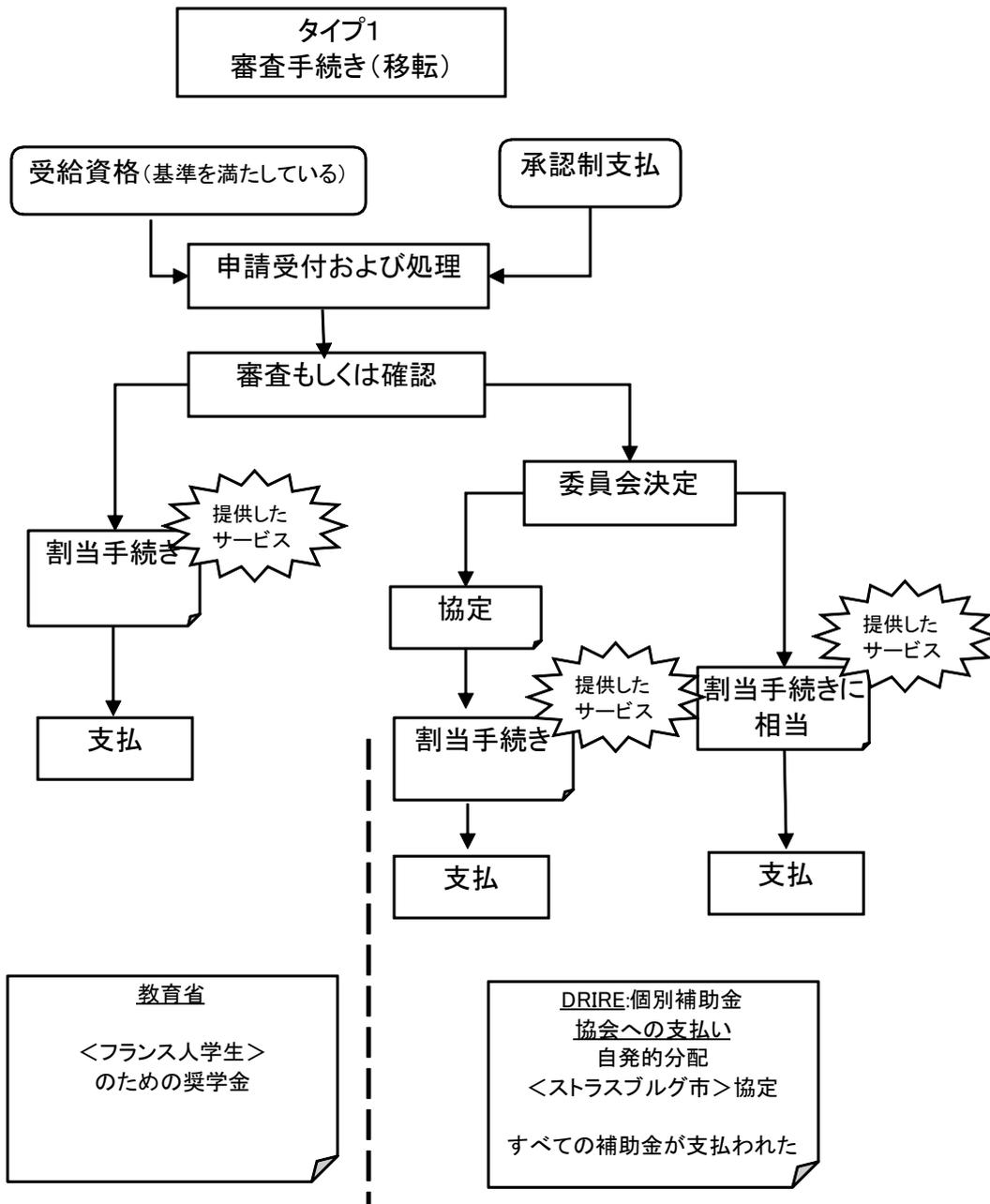
しかし、もし、受給条件に準じて支払われる移転や交付金への割当てで、期末まで（会計期間内）に割当命令が出されなかった場合、その移転や割当は、運営費引当や介入費用引当の為に発生する割当として記帳される。引当金の割当は、会計年度内に認識されうる概算要求（見通し）となる。

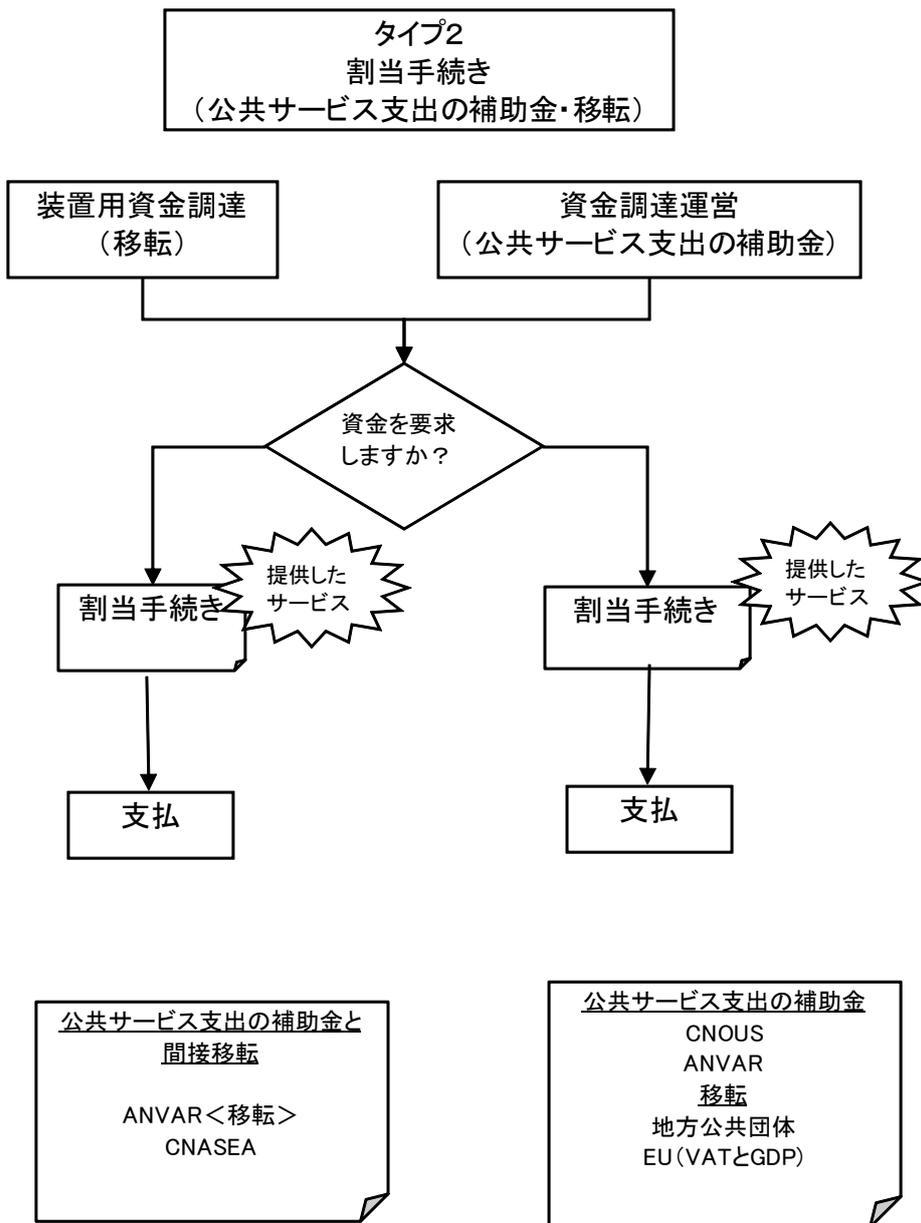
運営費への引当金の割当や、介入費への引当金の割当は、STANDARD12「リスクと負債への引当金」で定められた基準をみたさなければならない。すなわち、

- 記録日における規定により義務が存在する
- 条件を満たすことにより、資源の流出が発生する可能性がある。
- 見積額は、十分に信頼できるものとする（計算表あるいは協定）。

次頁の図は、上記で述べた 2 種類の支払いが行われる手順を説明する。発生基準における支出の原則が、それぞれの支払にどのように適用されるかを示している。

- 審査手続きの結果による支払：タイプ 1
- 割当手続きの結果による支払：タイプ 2





STANDARD 3—主権的収入

イントロダクション

主権的収入に関する基準の目的は、主権的収入の会計処理に適用する一般原則を定め、その主権的収入を財務諸表に明示することである。

この基準のねらいは、発生主義に基づいて、主権的収入の会計規則を確立することである。中央政府財務諸表では、主権的収入に関わる中央政府の全ての権利と義務を記録しなければならない。

特に、この財務諸表により、中央政府の税収状況の把握を高めることができ、税収分析に必要な情報が得られるはずである。つまり、当該会計年度の権利と義務から発生するキャッシュフローについての知識を意味する。

この基準が特に重点を置くのが税収である。税収は中央政府支出の主要供給源にあたる。

I —公共団体に特定の収入

主権的収入（税、科料、その他罰金）は中央政府の主権の発動により発生する。それらは、他団体への直接等価交換がない取引と一致する。

主権的収入は、中央政府への他の収入と区別される。他の収入とは、他団体への直接等価交換のある取引（物品やサービスの売却、有形・無形資産または金融資産の使用または譲渡）から得るものであれば、中央政府主権の発動による取引でない場合は、他団体への等価交換がない取引から得るものである。

主権的収入は、企業会計には相当するものがないという意味では、公共団体に特有の収入である。この基準は、中央政府の主権的収入にのみ適用される。他団体（地方公共団体、社会福祉機関など）に代わって中央政府が取り立てる債権は、当該基準の範囲外のものである。それらについては、STANDARD 9「流動資産の関連債権」で述べられている。

企業の財務諸表に記録される税もあるという事実から、企業に適用できる規則を公共団体の立場へ対照的に当てはめるだけで、税収の会計処理を決めることができると示唆されかねない。それが不可能であることは2つの例で十分に証明される：

- N 年度に民間企業で支出とみなされた法人所得税は、同じ年度内の中央政府収入と一致させることはできない。それというのも、企業側の確定申告が翌年になるので、中央政府は N 年度の財務諸表を作成する段階で、N 年度として納付される法人所得税の最

終総額を知ることはできない。

- 付加価値税は中央政府収入の一部であるが、企業側では支出として記録されない。企業は付加価値税を中央政府のために徴収しているだけで、その際に負担を負うわけではないからである。

II 一 会計原則

この基準では、発生基準の決定原則と同じように、総主権的収入と純主権的収入の概念、および主権的収入の発生基準の決定原則を定義している。

II.1 一 総・純主権的収入の概念

純主権的収入とは、取消決定を総主権的収入から差し引いた分である。取消決定は、事前に記録された支払要求行為（リベートと追従誤差を取り消す他の要求）の正当性を問い直し、場合によっては租税に対する中央政府の義務の正当性を問い直す。

課税プロセスは複雑ゆえ、中央政府の租税債務を定義することは難しい。課税基準には多くの例外があり、課税プロセスの様々な段階で税額控除が適用される。「租税支出」は、経済的・社会的目的の為に中央政府が断念する税にあてはまり、様々な（減税を招く）措置で構成される。そのような措置は、例えば個人所得税の場合、追加の扶養家族控除や（個人が支払える状態になれば後から）控除分を要求できる税額控除が含まれる。

中央政府の租税義務に対して、「租税支出」を包括的にカバーしている定義はない。この基準の定義も、一部をカバーするにすぎない。したがって、「租税支出」の一部のみが費用とされる状況を避けるためにも、中央政府の義務は、費用の増加とみなすよりも、税収総額の減少とみなすのが望ましい。それというのも、この費用の「範囲」は合理的に作られたものであり、収入の減少を記録することは、課税総額の決定に関与する租税措置の延長線上にあたる。

したがって、財務諸表には、下記の項目が明記される。

- 税収総額。通常、課税基準に計算表を適用した結果に当てはまる。
- 中央政府の租税債務。納税者が税額を減らすために使用することが可能な措置の結果生じたものである。個人所得税の場合、減税や税額控除にあたる。

したがって、総所得に対する税収には、家族で扶養される子供の数を考慮するような措置も含まれる。それというのも、このパラメータが税率決定に使用されるからである。そのかわり、この定義では、慈善寄付や住宅保守費用に関する税額控除といった措置は中央政府の租

税債務として扱われる。

総歳入と中央政府の租税債務の定義は、一般的に言えば、税全体に適用される。しかし、この定義は、付加価値税（VAT）に関する中央政府の債務と総収入を区別するために使われる基準にはあてはまらない。

たしかに、付加価値税に関しては、中央政府の債務は、納税者が税額を減らすためか、税還付を受けるために利用する VAT 請求権とみなすことができる（納税者の付加価値税の総額が、付加価値税の控除額より少なかった場合）。付加価値税に対して還付の申請がなされたかどうかは関係ない。対照的に、付加価値税の総収入は、納税者により徴収された付加価値税の総額が付加価値税の控除額より多かったケースに一致する。

II.2—年度内における主権的収入の認識基準の特定

II.2.1— 一般的事項

主権的収入は、中央政府が主権的収入を収納した年度に記録される。ただし、年度内の収入が信頼できる形で測定されることを前提としている。

理論上、その年度の主権的収入の発生基準は、課税対象となる事象の発生あるいは法律違反の発生で構成される。

とはいえ、収入の測定を信頼できる形で行うという条件は、時には、この理論上の基準より後に来る会計年度の発生基準の適用を招くこともある。例えば、課税対象となる事象の申告や納税通知書の発行がそうである。

II.2.2— 税と課徴金

税収に関連して、基準では以下を明確にする：

- 課税対象となる事象が発生した時と一致する税収の理論上の発生基準
- 収入の測定は信頼できる形で行うという条件。収入の認識が遅れる場合もある。

したがって、税収は以下のタイミングで記録される。：

- 課税対象となる事象が発生した年度（石油製品内国消費税や付加価値税）
- 課税対象となる事象が確定申告された年度（所得税や法人税）

石油製品内国消費税の収入を、製品が消費された時と同じ年度に財務諸表報告することは、特に問題にならない。たしかに、申告は、通常十日毎に申請される。それによって、ある年度の中央政府の石油製品内国消費税の債権は、財務諸表作成までもれなく記載される。

付加価値税収入を財務諸表へ記録する時に 2 つの大きな問題が生じる。記録事項の発生基準を特定しようとする際、付加価値税に関しては、付加価値税の発生を引き起こす事象と付加価値税を請求して得ることは区別される。物品の販売に関しては、販売そのものの発生事象と（税の）請求権と取得の発生事象は一致する。それらの事象は物品の納入で認定される。一方、サービスの提供に関しては、発生事象はサービスの実行または労働で認定され、前払金または全額、または補修を受領した段階で税の請求権は発生する。

中央政府の権利が発生して認識されるタイミングの原則に最も近いのが、付加価値税の発生事象に一致させることである。とはいえ、確定申告に唯一記載される請求権が、付加価値税の発生の見当をつける十分な目安となる。その点において、請求権の行使は付加価値税収入の発生基準として使うことができる。そうすることで、企業会計で使用される「営業期間」になるべく近づく。

財務諸表の付加価値税収入に関する 2 つ目の問題は、N 年度の財務諸表作成後に受け取る同年度の申告の評価に関連している。通常行われる（一般的には毎月）付加価値税対象となる取引の申告により、中央政府のほぼすべての権利が年度内の財務諸表で明らかにされるとしても、この収入の発生基準は全てのケースに当てはまるわけではない。

例えば、財務諸表作成後に受け取った申告が、租税請求権（租税権力）に結びつくのも、評価が信頼できる場合に限る。そうでない場合は、申告は納税された年度の財務諸表に記録される。

この申告は主に、簡素化された付加価値税制度に関わるもので、1999 年から 2001 年の間の付加価値税収入のおよそ 3%にあたる。

所得税に関しては、当該年度の税収の認識基準として考慮されるのは、課税対象となる所得の申告である。つまり、所得を取得した年次より次年度のこととなる。たしかに所得税の場合、所得を取得した時から税が確定するまでに遅延期間が生じるので、所得を得た年度の財務諸表に税収を記録することができない。その場合、現行年度の財務諸表を作成する際に、次年度に発行する課税台帳の信頼できる評価が必要となる。

法人税に関しては、当該年度の税収の認識基準として考慮されるのは、課税対象となる事業結果の申告であり、事業年度の締め切りではない。たしかに、法人税の問題は、企業が申告するまで中央政府はその年度の事業収入を把握することができないことである。つまり、企業が事業年度を締め切ってから 4 ヶ月後に把握することになる。したがって、ほとんどの

場合、中央政府は、N年度の財務諸表の作成が終了されてから、N年度に関する法人税申告を受け取る。

このことを鑑みると、収入の認識基準として収益の構成（所得） *constitution des bénéfices* を使用することは、受領した分納と支払われるべき租税（納める税金）との相違の確実な評価が棚卸資産の基準に基づいて確立されうる、ということの意味する。そのような見積りでは信頼性が十分でないので、中央政府歳入は、最終課税査定が完了するまで認識されない。そのうえ、当期の税の分納の増減を納税者の為に調整できることは、分納の一時中止や調整が課税基準の変更を表すとしても、最終税額を確定する為の十分な情報にならない。

最終的に、税務監査の場合、納税義務に反する事象が発生した際に中央政府の権利が生じる。しかし、納税通知が発行されるまで租税請求権に対して信頼できる評価ができないため、関連税収は納税通知の発行で認識される。

それというのも、ある年度において、次年度以降に介入される税額更正に帰属する税収を把握しようとしているのではない。同時に、税金詐欺を含めた理論上の税収を見積もることも目的ではない。

II.2.3—料料とその他罰金

料料その他罰金に関しては、金銭的制裁手段の多様性によって、収入が中央政府に発生した時と、その収入が信頼できる形で測定できる時を特定するためにも、やはり収入の認識の一般原則をケース・バイ・ケースに応じて活用することができる。

料料は以下の2つの大きなカテゴリーに分類できる：

- 自発的に支払われる罰金。この場合、その収入が認識される条件を必ずしも支払の受領と識別することはできない。
- 通知の発行後に徴収される罰金。その収入が認識される条件として、罰金徴収を担当する会計官が通知を受け取るより早い処理段階の事象が適用されることもある。（例えば、その権利を持つ公的機関による決定の言い渡しや、決定を知らせる送達の日付）

II—その他会計基準に対する位置づけ

この基準で定義される主権的収入の会計原則は、フランス会計法（プラン・コンタブル）と、国際会計士連盟公会計委員会（IFAC/PSC）の業績、および国民会計システムの原則から着想を得ている。

Ⅲ.1—国際会計士連盟公会計委員会（IFAC/PSC）により作成された基準

今のところ、税の会計処理に関する IPSAS は存在しない。「非交換取引」からの収入を扱う、国際会計士連盟公会計委員会（IFAC/PSC）の初期の作業が定義した一般原則は、おそらくはっきりした変更対象にはならない。

非交換取引による収入は、交換によりほぼ等価値の資源を直接受け取らない他団体から受け取る収入と定義される。この概念は、主権的収入と他の中央政府収入との識別基準の決定に大きく影響した。

委員会により定められた一般原則は、以下の場合に資産と税収を認識している：

- 課税対象取引が発生した時。団体が管理する資産を発生させる事象にあたる。
- 将来の経済的便益あるいはサービス提供能力が団体に起こりうると予想される場合
- そのような利益やサービス提供能力の確実な評価ができる場合

Ⅲ.2—国民会計システム

国民会計システムでは、租税は発生主義会計基準によって記録される。つまり、租税債務を引き起こす活動・取引・その他の事象が発生する時（税を取り立てる・徴収する日付ではない）に、未払額（収納額や支払額ではない）を記録する。

しかし、国民会計システムでは、未払額は、納税者に対して税を支払わなければならない確固たる義務が発生する課税台帳、税申告書やその他決定的な資料が提示する具体的な額しか、記録されない。

STANDARD 3-主権的收入

基準

1. 範囲

1.1 特定定義

この基準では、以下の用語について以下のように定義する。

主権的收入

主権的收入とは、中央政府主権の執行により発生する。その執行による取引で収入を納める代償として等価値の資源の直接受領のない他団体から納付されるものである。

租税

租税とは、公的支出をまかなうために、権限の行使により直接の等価交換なしに個人や法人に請求する金銭の提供のことで、その提供様態に変更の余地はない。

科料とその他罰金

科料とその他罰金とは、他団体の法律違反や規則違反に課せられる金銭的制裁措置のことである。

1.2 基準の範囲

この基準は中央政府の主権的收入に適用される。つまり以下の収入に適用される：

- 中央政府租税や類似の税からの税収
- 中央政府の権限に帰属する科料とその他罰金

この基準は以下には適用されない：

- 中央政府のその他収入。つまり、他団体への直接の等価交換を含んだ取引（他団体による有形・無形・金融資産の使用や譲渡、資産の売却やサービスの提供）による収入や、他団体への直接等価交換のない取引で、その取引が中央政府主権の施行に基づいていない場合の収入。

- 他団体の代わりに中央政府が徴収した税・罰金・その他債権

2. 会計処理

2.1 一般会計処理規則

2.1.1 総主権的収入から純主権的収入への移行

純主権的収入とは、総主権的収入から、事前に記録された中央政府の租税権と、場合によっては中央政府の租税債務の、正当性を否定する清算決定を差し引いたものに当てはまる。

納税者に対して行う租税権の拒否の決定において、もともと記録された税の支払要求に妥当な理由があるかどうかで区別される。

- 税の支払要求の正当性を白紙に戻す清算決定は、総収入の減少と記録される。
- 税の支払要求の正当性を白紙に戻さない清算決定は、費用として記録される。

総主権的収入から純主権的収入の財務諸表に記録された収入への移行は、財務諸表の注記において詳細に明らかにされる。

2.1.2 主権的収入が記録される時の決定

主権的収入は、それを中央政府が取得した年度に帰属する。その年度の収入の測定が信頼できる形で行われるという前提が求められる。

2.2. 税会計処理の特徴

2.2.1 総税収から純税収への移行

2.2.1.1 総税収

原則として、総税収は総税に一致する。その総税は、課税基準に税率計算表を用いた結果と定義される。

2.2.1.2 中央政府租税債務

原則として、中央政府租税債務は、納税者が総税を支払うために使用することが可能な、様々な税制措置（優遇措置）に一致する。

中央政府租税債務は総税収の減少として記録される。

2.2.1.3 純税収

純税収は、中央政府租税債務と事前に記録された租税権の正当性を白紙に戻す清算決定を差し引いた総税収である。

2.2.2 税収が記録される時の決定

2.2.2.1 原則

税収は、以下の条件を満たした場合、財務諸表に記録される。:

- 国会で税徴収を認める予算法が可決される
- 課税対象となる事象が発生する
- 当該年度の収入が信頼できる形で測定される

税収は課税対象事象が発生した年度に記録されなければならない。ただし、当該年度の収入が信頼できる形で測定されるようであればならない。

2.2.2.2 課税対象の申告の遅延（ラグ）を念頭におく

課税対象となり得る事象の申告が遅延することは、中央政府の権利が発生する時点と、総額が決定される時点との時間差を招く。

課税対象となり得る事象の申告が遅延することを考慮して、税収は以下の場合に記録される:

- 課税対象事象が発生した時（石油製品内国消費税と付加価値税の場合）
- あるいは、課税対象事象が確定申告された時（所得税や法人税の場合）

2.2.2.3 税務監査の会計処理

税務監査による収入は、納税通知が発行された年度の財務諸表に記録される。

2.2.3 資本損失と税額控除の会計

還付可能ではないが後で課税できる所得と利益になる前提で繰り延べることが可能な税額控除と資本損失（税の欠損金）は負債の認識を導かない。

繰り延べることができようができませんが、還付可能な繰延資本損失と還付可能な税額控除はこの基準の意味において中央政府の租税義務であり、負債の認識を引き起こす。

3. 開示

注記は、総主権的収入から純主権的収入への移行を表した表を含む。その表では、中央政府租税債務と事前に記録された租税権の正当性を否定する清算決定が表わされている。

将来の課税所得や利益があるという前提に従い、還付可能ではないが繰り延べ可能な税額控除と資本損失は、注記で2つの表として開示される（図IV）：

- 繰延資本損失の表は1月1日時点の欠損金、年度を越えた新しい欠損金、前年の欠損金、税額調整か年間報告の権利の満了のための修正、12月31日の欠損金の見積りを反映する。この表は中央政府の将来の歳入を減少させる可能性のある欠損金の見積りによって補完される。
- 還付不能な繰延税額控除の表は次の内容を表している。
 - 1月1日時点の還付不能な繰越税額控除の見積額。
 - 年度中に生じる新しい繰越可能税額控除
 - 過去の年に記録された還付不能で繰越可能税額控除
 - 年度中に行われた税收更正や、年度中に繰越権が期限満了を迎えたことから導かれる訂正。12月31日時点の還付不能な繰越可能税額控除の見積額。

STANDARD 3—主権的收入

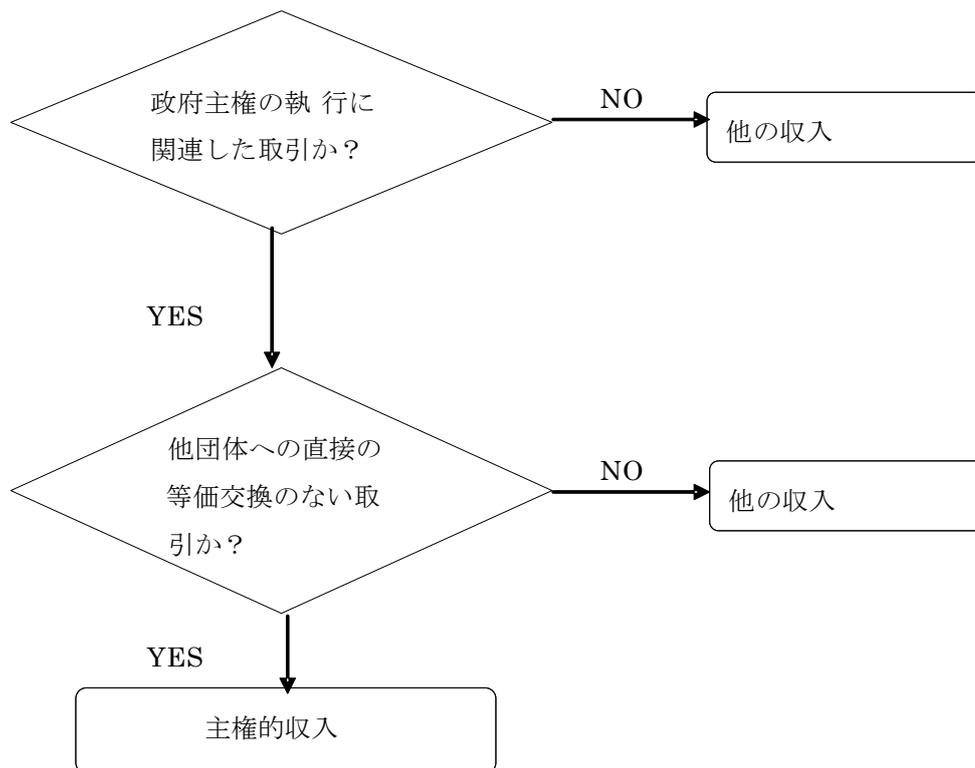
事例

I—主権的收入と他の中央政府収入との区別

以下のフローチャートでは、主権的收入と他の中央政府収入を区別することで可能な基準を表している。

以下の2つの条件を満たす収入は主権的收入とみなされる：

- 1—この取引は、中央政府主権の執行に関連しているか
- 2—この取引は、他団体への直接等価交換を含まないか



II—権利（支払請求権・租税権）を中止する様々な清算決定への基準の適用

もともと記録された支払請求権（租税権）の正当性を否定する清算決定は、権利内容に対する異議申し立てや間違いを理由とする権利執行の中止や減税と一致する。

もともと記録された支払請求権の正当性を否定しない清算決定は、裁判所が行政上の活動において決定を出す非訟裁判、アムネスティ、支払請求権の取消と一致する。

Ⅲ—主要な税への基準の適用

Ⅲ.1—石油製品内国消費税（TIPP）

石油製品内国消費税の総収入は、納税義務者である企業で税金を未納している企業に対する支払請求権（租税権）に当てはまる。燃料税の還付分が中央政府債務に当てはまる。

石油製品内国消費税の総税収は、石油製品が消費された年度に記録される。債務は、税還付の受益者が、燃料の消費を申告した年度に記録される。

Ⅲ.2—付加価値税（VAT）

総付加価値税収入は、付加価値税の納税者に対する中央政府の支払請求権に当てはまる。つまり納税者から徴収する税の総計が控除額より多い場合を示す。

中央政府債務は、納税者への付加価値税分の還付に当てはまる。つまり納税者から徴収する税の総計が控除額よりも少ない場合を示す。

付加価値税の総収入と還付は、付加価値税の支払要求が可能な年度に記録される。

Ⅲ.3—個人所得税

個人所得税からの総収入は、課税対象になる所得を得ている個人への支払請求権に当てはまる。中央政府の負債は、それらの支払請求権に繰り入れるべき税額控除である。

個人所得税からの総収入は、課税対象取引への税率を適用することによって計算された税額として記録される。負債は、納税者が利用できる税還付、前払税・減税である。還付不可な繰延資本損失と繰延税額控除（例：土地損失）に関する情報は、注記で開示される（IV章参照）。

個人所得税とされる総収入と中央政府負債は、納税者が課税対象所得の申告をした年度の財務諸表に記録される。

個人所得税の分納は、最終的な税額の算定がない限り、財政状態報告書に記録されたままになる。

Ⅲ.4—法人所得税

法人所得税からの総収入は、納税の義務を持ち、課税対象となる収益を上げる企業への支払請求権に一致する。そして、中央政府の負債は、これらの請求権から差し引ける税額控除にあたる。

法人所得税からの総収入は、課税対象となる取引に対して税率を適用し計算した税込総額として記録される。財務諸表に記録される負債は、税還付・繰越損失・その他企業が利用できる税額控除のことである。還付不可な繰延資本損失（例：繰延欠損）と還付不可な繰延税額控除は注記で開示される（Ⅳ章参照）。

法人所得税からの総収入は、企業が課税対象の事象を申告した年度の財務諸表に記録される。負債は申告年度に発生する。

個人所得税の分納は、最終的な税額の算定がない限り、財政状態報告書に記録されたままになる。

反対に、2005年12月30日の法律2005-1719の第21条により、例年の見積課税は法人税に繰り入れることができなくなり、見積課税は、その支払を納税者に請求できる時点でただちに歳入として認識されるべきである。

Ⅳ 注記による開示

注記では、総主権的歳入から純主権的歳入の表に加えて、繰越税額欠損の変化を基礎に、税における返却不可能な繰延税額控除の変化を記した表を提示しなくてはならない。

繰延資本損失の変化

	財政年度 N	財政年度 N-1
1 月 1 日時点の損失見積		
新しい損失の認識		
損失の繰入		
他の動き		
12 月 31 日時点の損失見積		

この表は法人税と所得税のために作成された。N 年と N-1 年の 12 月 31 日時点に記録された繰延損失残高を表している。この表にはデータベースから入手できる一番良い情報をもとに算定した将来の中央政府歳入を減少させる可能性のある損失の割合を付け加える。その算定方法の解説も加える。

税における返却不可能な繰延税額控除の変化

	財政年度 N	財政年度 N-1
1 月 1 日時点に見積もられた返却不可能な見積繰延税額控除		
新しい返却不可能な見積繰延税額控除の認識		
返却不可能な繰延税額控除の繰入		
他の動き		
12 月 31 日時点の返却不可能な繰延税額控除		

この表は法人税と所得税のために作成された。N 年と N-1 年の 12 月 31 日時点に記録された繰延損失残高を表している。この表にはデータベースから入手できる一番良い情報をもとに算定した将来の中央政府歳入を減少させる可能性のある損失の割合を付け加える。その算定方法の解説も加える。

STANDARD 4—運営歳入・介入歳入・財務歳入

イントロダクション

この基準では、中央政府の運営・介入・財務における歳入（収入）について定義し、それらの収入の発生主義会計原則にそった会計処理規則と評価基準を定める。

I—基準作成のためのアプローチ

企業会計の一般原則に従いつつ、この基準は、歳入の会計分類と発生基準を明確にする。

I.1—収入（歳入）の会計分類

I.1.1—会計カテゴリー

この基準に関わる歳入は、中央政府に特有のものではない。サービスの提供や物品の販売や、金融資産の所持や、他団体による債務、資産の使用手数料、交付金等から発生する収入である。

歳入の分類は以下の原則に基づいている：

- この基準では、収入における「例外的」あるいは「臨時（特別）」の概念を考慮しない。費用の場合と同じように（STANDARD 2 のイントロダクション参照）、「例外的—経常的」(exceptionnelle-courante) のアプローチは「臨時（特別）—経常」(extraordinaire-ordinaire) のアプローチより優先される。しかし、中央政府への IFAC 基準の適用を鑑みると、この基準に含まれる歳入は、いずれも臨時収入ではない。
- この基準は介入歳入を特定する。中身が質的に企業収入と類似する点で、この収入の内訳は中央政府に特有のものではない。この歳入は主に他団体（EU・地方公共団体・民間部門パートナー）からの交付金や寄付である。
- この基準は、財務歳入に財務支出と同じ範囲を示している。つまり財務歳入項目を、金融資産・資金繰り・財務負債・金融派生商品といった財務費用項目と一致させている。したがって、中央政府の資金調達活動や現金取引以外の取引に関する為替収益は、関連した取引の性質によって分類される。つまり、運営歳入と分類される。

このようにして、この基準で示される歳入は、以下の 3 つの会計カテゴリーに分類される：

- 運営歳入。中央政府の通常業務により発生する収入。
- 介入歳入。他団体からの等価交換なしに発生する収入。
- 財務歳入。金融資産・資金繰り・財務負債・金融派生商品により発生する収入

I.1.2—会計カテゴリー内における「費用共同負担」分担金の分類と歳入の特定

予算組織法（LOLF 法）第 17 条では、収益は特定の支出に割り当てるといふ歳入特別予算手続きを認めている。これらは、費用共同負担分担金とそれに対する歳入のことである。

こういった予算編成手続きは、タイプ別の会計分類の原則を否定するものではない：

- 費用共同負担分担金手続きが目指す歳入は、中央政府への遺贈・寄付や、公益支出を賄うために団体から受け取る歳入である。寄付や遺贈による収入は介入歳入であるが、公益の支出を補うために他団体から受け取るものは、運営歳入（例えば、中央政府が所有する資産の譲渡による収入）あるいは介入歳入（例えば、共同出資計画による収入）に当てはまる。
- 歳入の割当手続きは、提供されたサービスへの報酬から得るものに限られる。これは運営歳入である。

I.2—歳入の発生基準の決定

収入の発生基準を決定するにあたり、この基準は、ある収入が中央政府から受領された時に認識されるという一般原則を採択している。その際、収入または活動結果（余剰金/欠損金）が、長期契約の場合、信頼できる形で評価されることに限る。

基準は、この原則を歳入カテゴリー別に活用している。そして発生会計原則を、中央政府の各活動、運営活動・介入活動・財務活動ごとに区別している。

II—他会計基準に対する位置づけ

この基準では、運営歳入・介入歳入・財務歳入の評価規則と会計処理を決定する上で、フランス会計法（プラン・コンタブル）の一般原則から発想を得ている。

この基準は自身の適用範囲を定める上で、次の基準から発想を得ている：「經常活動による収入」においては IAS18 から、「交換取引」から得る収入においては IPSAS9 から、そして「非交換取引」による収入については IFAC/PSC の研究内容を採択している。

この基準は上記のアプローチから、以下の適用範囲内の歳入を定義する：

- 他団体への直接の等価交換を含む取引から生じる歳入（サービスの提供や物品の販売、有形・無形・金融資産の譲渡や他団体による使用等）
- あるいは、取引が中央政府主権の執行によるものでない限り、他団体への直接等価交換を含まない取引による歳入（寄付・遺贈・補助金等）

したがって、これらの歳入は主権的収入とは区別される。主権的収入は中央政府主権の発動に伴い、中央政府との取引から直接等価交換物を得ない他団体から収納される収入である（税・科料・その他罰金）。

STANDARD 4—運営歳入・介入歳入・財務歳入

基準

1. 範囲

1.1 基準の範囲

この基準は、以下により発生する中央政府の運営歳入・介入歳入・財務歳入に適用される：

- 他団体への直接等価交換を含む取引（サービスの提供や物品の販売、有形・無形・金融資産の譲渡や他団体による使用等）
- あるいは、取引が中央政府主権の発動に関連しない場合、他団体への直接等価交換のない取引。

逆に、この基準は主権的收入、つまり、中央政府主権の発動により等価交換物を得ない他団体から得た収入には適用されない。

1.2 歳入カテゴリー

1.2.1 運営歳入

運営歳入は、中央政府の通常の活動から発生する全ての歳入のことであり、以下が含まれる：

- サービスの提供と販売による収入
- 資産譲渡による収入
- その他経常的な管理収入
- 棚卸資産・固定資産

1.2.2 介入歳入

介入歳入は、他団体から支払われ、その際に等価交換が発生しない収入。主に、他団体からの寄付や分担金で賄われる。

1.2.3 財務歳入

財務歳入とは、金融資産・資金繰り・財務負債・金融派生商品と中央政府より与えられる担保から発生する収入のことである。財務歳入には、中央政府の資金調達や資金繰りに関連し

た取引以外の、取引による外国為替収入を含まない。

財務歳入には以下が含まれる：

- 中央政府の投資、融資、貸付からの収益
- 固定資産化されていない支払要求行為から得る収入
- 譲渡の際に得るキャピタル・ゲインに当てはまる現預金からの収入
- 財務負債・金融派生商品・資金繰り構成要素により発生する為替相場利得
- 財務負債・金融派生商品・資金繰り構成要素・中央政府より与えられる担保から発生するその他の財務収入。

2. 会計処理

2.1 会計処理に関する一般的な規則

歳入は、年度内で得る収入または活動結果（余剰金/欠損金）が信頼できる形で評価される限り、中央政府のものとなる年度内に記録される。

純費用計算書では、最初に記録された支払請求権の正当性を否定する清算決定を免れる形で歳入が明記される。

2.2 歳入カテゴリー別にみる会計処理の適用

2.2.1 運営歳入

財（物品）の場合、発生基準はその財（物品）の納入である。

サービスの提供に関しては、発生基準はサービスの提供の実行である。

長期契約に関しては、契約の結果が信頼できる形で推定できる場合、関連する収入は、財務諸表の報告日に到達した時における契約実行の進展具合に関連して記録される。

2.2.2 介入歳入

介入歳入の場合、発生基準は、その年度に収入を得たものとして認識する公式手続きである。

2.2.3 財務歳入

報酬として収納される財務歳入の発生基準は、報酬を時間に応じて中央政府が獲得するこ

とである。

掛金として収納される財務歳入は、生命保険統計の手順に基づいて計算された掛金の分担額が記録される。

利得から発生する財務歳入の発生基準は、利益の認識にあたる。ただし、(損失回避措置として) ヘッジングに利用される金融派生商品の場合を除く。この場合の発生基準は、デリバティブ契約の満期からリスク回避された項目に関する費用の認識である。

3.注記による開示

受領される収入、事前に確認される収入、長期に分割される収入の性質と額、および長期に分割される収入の会計処理は、注記に明記される。

STANDARD 5—無形資産

イントロダクション

中央政府に特有の業務を分析すると、この中央政府が、性質としては無形に分類される特定の権利を持っているのではないだろうかという疑問に達する。この権利に関しては、バランスシートへの記録が検討できるだろう。

特に、フランス憲法が定める原則を適用した上での主権の行使は、中央政府にとって様々な収入の徴収を可能にする。そこで、収入に関連する、ある無形の要素が、資産の認識基準を満たす形で存在するのかどうか、それを知るべきか自問する必要がある。

この疑問は主権的収入（税収、罰金等）と、中央政府の公有財産を提供することで得る収入（利権手数料、公有財産使用手数料、放送周波数の使用手数料等）に関連している。

このほか、公共サービスの委譲と同一視できる取引は、中央政府が委譲した権利を表す無形資産の記録を行うべきかどうかを判断するために、分析されなくてはならない。

最後に、中央政府によって生み出された無形資産の会計処理は、ある計画の概念を軸に行われる。その計画の概念とは、内部で発生した様々な種類の無形資産の会計処理に対して、企業会計基準ですでに採択された基準を、一様に適用しようとするものである。

I — 基準設定に先行する選択

I.1—中央政府の特異性により発生する問題

I.1.1—主権的収入の徴収は、政府財政状態報告書に記録されるべき無形資産に起因しない。

主権的収入は中央政府が主権を執行することより発生し、取引による直接等価交換を得ない他団体（他者）からの収入である。

しかし、主権執行を明確に特定された単位で、その将来的経済力が信頼できる評価の対象となるような単位に分解することは不可能である。

主権的収入は、通常、他団体（他者）との取引の結果生じるものである。例えば、税収は、納税者が、所得の受領や付加価値税の対象となる財（物品）の購入といった課税対象となりうる取引に起因する。

したがって、将来の経済利益の評価は、原因が中央政府の管理をこえる事象の予測に基づかなければならない。そういった事象の発生と特徴が、様々な主権的収入の徴収と徴収額を決定づける。

そのような評価の信頼性つまりは正当性に関して、理論的に保証できる実用的な方法はひとつもない。

I.1.2—中央政府が、公有財産の使用や占有を認可あるいは禁止する権利を持つ場合の取引

I.1.2.1—中央政府と他団体（他者）との取引で、他団体の財務諸表で無形資産の取得や賃貸として記録される取引において、事前に中央政府の財務諸表で無形資産の記録が必要であるとは限らない。

主権の執行は、主権的収入の徴収に限られるものではない。たしかに、主権執行の別の行為で、使用を規定する特定の法律の管轄下にある行為により発生する、特定の中央政府資源（収入）がある。これらの規制の下で、中央政府は時には公的サービスの委任の一部として、他団体による公有財産の使用と占有を許可し禁止する。

これらの取引は、当事者である団体に対して、財政状態報告書に無形資産と記録するか、資産の使用に対して支払う使用料を費用として記録するか、という財務諸表上の影響を与える。

すると自然な流れとして、取引の対象となる無形権利が、事前に中央政府の資産として記録されるべきではないだろうか、という疑問が生じる。その場合、関係する取引は、中央政府の財務状態報告書にすでに記録されている無形資産の譲渡や賃貸となる。

ところが、取引前の無形権利と中央政府に起こり得る関係は、取引後の無形資産と他団体との関係と同じではない。第一に、中央政府は全般的な許可権を持ち、これは特定のケースで行使されるほか、現在ではまだ使用が検討されていない資産に対しても行使できる。次に、他団体は、特定された資産の経済性を活用することを望むのである。

したがって、公有財産の使用・占有の認可や禁止を決定する中央政府の権利に基づき、中央政府にもたらされるかもしれない将来の経済的便益の全てを事前に、そして信頼性を伴う形で特定することはできないと思われる。

I.1.2.2—そのかわり、取引後、明確になった権利と関連した無形資産を中央政府が記録すべきかどうか判断する必要がある。

たしかに、個々の実質的な取引は、中央政府の公有財産に関する固有の許可権に与えられる

べき経済性を明らかにする。

もし、取引後に、中央政府がひとつも権利も持たない、あるいは将来の経済的便益を得られない状態に陥った場合、権利の執行に伴う経済性は決定的に消滅してしまう。

ところが、もし、取引後に、中央政府がその権力に付随する将来の経済的便益の管理を続ける場合、特定された資産は、無形資産の認識基準を満たすかどうかを確認すべきである。基準を満たすと確認されれば、無形資産は、無償で獲得した無形資産に使用される方法と類似の方法で認識される。この無形資産は、割引キャッシュフロー予測を使用して評価される。

一般原則として、無形資産を生じさせる取引後、中央政府に将来の経済的便益が残るかどうかを知るためには、その取引が、実質的に、決定的で独占的な譲渡と同一視できるのか、一時的または部分的な譲渡なのか、あるいは事前に認定された権利の賃貸なのかを特定しなくてはならない。

I.1.3—中央政府に権利を委譲された資産の認識の取り消しは、無形資産の認識を生じさせない。

SRANDRD 6（有形資産）では、権利の譲受人に委譲した財の対価を資産として帳簿に記録することを定めている（この資産額は委譲した財の帳簿価格の等価より算定される）。この会計処理の目的は、事前に認識された有形資産の一時的な認識取り消しを記録・確認することに限定される。

認証された資産は、コンセッション・コントラクトの結果生じた、中央政府の無形資産権利に当てはまるものではない。

I.2—中央政府に特有ではない無形資産の会計処理

技術革新を運營業務に取り入れサービスの効率を高めるため、中央政府は民間企業と同様、無形資産を取得・生産する必要がある。そのような資産は、多くの場合、新しい ICT 技術に関連したツールの形をとる（ウェブサイトやソフトウェア）。

無形資産の会計処理は以下の 2 つの目的を持つ：

- これらの分野（ICT）への中央政府投資のレベルに見合う形で、浮かび上がる中央政府の財産（資産・負債の総体）像を提供すること。例えば、様々な省庁が行う IT 面の主要作業の内容は明らかにする必要があると思われる。
- 減価償却システムを通して無形資産の耐用年数期間中の費用の配分を可能にする。

購入した無形資産の追跡は、「購入」という特定された取引の結果であるので、問題は発生しないと思われる。それらを財務諸表に記録する際に必要な情報は、売り手から発行された納品書から直接得られる。

内部発生した無形資産の場合は状況が異なる。そのような無形資産は、最初に費用と記録された支出が資産に計上される会計の仕組みの結果、発生する。このような支出の資産計上を考慮する前に、支払の追跡監査を行うことが必要である。

重要な内容を追跡するためには、計画概念の導入は、実質的支出の追跡と考えられている。これにより、無形資産を作り出す可能性を持つ業務について、事前にはっきり個別化する必要がある。

この基準は、各計画を事前調査フェーズと開発フェーズにわけると原則に当てはまる。この2つのフェーズの違いとして、事前調査フェーズで不確かなことが、無形資産の構築を不可能にしている。唯一、ある計画の開発フェーズの支出が資産計上される。

この基準は、計画の開発フェーズに当てはまる会計処理の一般基準を設定する。一般基準を採用することの方が、無形資産のカテゴリーごとの特定の基準を採用するよりも、適していると思われる。特定の基準を定義する場合、規定文書を詳細に書かなければならないのため、将来、技術進歩が起きたときにその文書が対応できないものになるかもしれない。

資産計上の目安となる基準点を定めることにより、最も重要な計画のみを選択するはずである。

II－他会計基準に対する位置づけ

この基準は、無形資産を扱った様々なテキストが提供する要素から着想を得ている。この基準は、既存の基準が採択した原則と一貫する定義および会計の一般基準にのっとり、中央政府の無形資産を表している。

以下では、中央政府に特有ではない無形資産の会計処理において、既存基準とこの基準の関連について明記している。

II.1－会計処理の範囲

中央政府に特有でない無形資産は、民間企業の財務諸表に記録されている項目と類似している。たしかに、これらの無形資産は、この資産カテゴリーに分類できるフランス会計法(プラン・コンタブル)が特定する項目に相当する。これら資産が認識されることにより、許可

の下りた支出を資産項目に移すことができ、これによって活動が開始され、企業の生産能力を改善することとなる。ただし、開業費や営業権といった民間企業に特有の項目は適用範囲外となる。

計画の概念と会計上の認識が（条件として）組み合わせあって、この基準に取り入れられたことで、国際会計法の IAS38「内部計画の開発フェーズによる無形資産」で定義される基準の応用を提案している（IAS38 での「開発」とは通常受け入れられている定義よりも広義である）。ここで提案されている計画の概念は、内部生産されたソフトウェアや研究開発費に適用されるフランス会計法の規則と一貫しているように見える。

国際会計法の基準 IAS38 は、無形資産・有形資産要素の双方を含む財の会計処理についても述べている。この場合、その 2 つの要素のうちどちらがより重要かということを判断し見定めることが求められる。この会計処理は、無形資産が、物理的媒体（CD 等）に記録されている場合や、有形資産（コンピュータや機械等）の使用に必要な場合に使用できる。

II.2—評価

中央政府の無形資産の最初の評価は、フランス会計法の規則にかなっている。資産の減少と減価償却に関する 2002 年 12 月 12 日の会計法規委員会規則の 2002-10 条は、事後評価に適用される。

STANDARD 5—無形資産

基準

1. 範囲

この基準は中央政府の無形資産に適用される。中央政府の無形資産とは：

- 中央政府にもたらされる将来的経済利益を表す無形資産。この利益は、政府管理下にある公有財産の特定部分の占有や利用の許可をする中央政府の特定権力の執行により発生する。この資産は、他団体との取引によって明らかにされなくてはならない。
- 中央政府の機関が業務遂行を果たすために必要な能力を改善するにあたり、それが特定でき、継続するために貢献した支払を表す無形資産。

このような無形資産は計画の実現によって取得あるいは内部生産される。この無形資産には、特許権や、その他類似の権利が含まれるほか、情報提供だけを目的としないソフトウェアやウェブサイトなども含まれる。

無形資産が物理的媒体に記録される場合、中身の内容がもたらす付加価値を評価すべきである：空（未使用だった）の媒体の価値が、記録された内容の価値に比べて取るに足りない場合、媒体と内容の組み合わせから成る財（物品）は無形資産として記録される。

反対に、この基準は以下には適用されない：

- 主権の執行に関連する無形資産：
 - この執行により、等価交換のない収入が発生する場合（主権的収入）
 - この執行により、中央政府の公有財産や中央政府が管理するその他の資産の占有や利用を許可または制限する、一般的な権限が発生する場合。
- 無形資産の初期費用に組み込まれた支出

もし無形資産に、無形資産的要素と有形資産的要素が同時に含まれるなら、無形資産要素無しで有形資産要素が機能できない場合、どんな無形資産も認識・記録されない。この資産は総合して有形資産とされる。

2. 会計処理

2.1 会計処理の一般規則

無形資産は、以下の条件を満たす場合、財務諸表に記録される：

- 特定可能で、費用や価値を十分に信頼できる形で測定できる。
- 将来の経済利益やサービス提供能力が中央政府に利益をもたらすと思われる。

無形資産は、納入された日あるいは関連する権利が中央政府に移行した日に記録される。

2.2 特定規則

- 将来の経済利益を表す無形資産のケース。中央政府がその管理下にある公有財産の占有や使用を認可する中央政府の特定権力の執行により発生する将来の経済利益。

中央政府の管理下にある公有財産の特定項目の占有や使用の認可の結果生じた無形資産の財務諸表への記録は、中央政府への将来的経済利益を明らかにする取引の決着時点で行われる。そのような無形資産の発生に対する相手方は、財政状態報告書に記録される。

— 内部発生した無形資産の場合

内部発生した無形資産は、計画的に実行された計画・プロジェクトの完了で作成され特定された無形資産要素のことである。それらの無形資産要素が無形資産の認識基準を満たしていることが証明できる。内部発生する無形資産は、新しい材料の製造工程の準備や、新しいソフトウェアの作成といった活動により生じる。

計画フェーズ

一般的に、計画は以下のフェーズである：

- 事前研究フェーズ。このフェーズには、通常、新しい知識の獲得、ニーズの分析、最終目標の設定、様々な技術可能性の評価、解決方法の選択、必要な資源の決定を含む。
- 選択された解決方法を作り出すため、一般的には、事前研究フェーズの結果の使用を意味する開発フェーズ

ある計画の開発フェーズの完了は、予定されていた最終結果の提供に一致し、無形資産の運営実施に先立つ。

計画によっては、研究のみで完了されるものもある。(新しい知識の獲得、様々な技術的解決方法の構想と評価等)

もし、計画が直接開発フェーズから始まる場合、計画が実行段階に入る前に、その意向が明示されなければならない。

特定の会計処理要求

計画が研究のみで完了される場合、その計画の支出は、費用として記録される。

原則として、計画の調査フェーズでの支出は、この段階では無形資産の存在が証明できないので、費用として記録される。

上記の2つのフェーズの区別ができない場合、計画の全ての支出は費用として記録される。

反対に、ある計画の発展フェーズから内部発生した無形資産は、以下の条件が同時に満たされると証明できる場合、無形資産として認識されなければならない。

- 計画は技術的に成功する可能性が高い。設定された計画の目的が、既存の技術知識を鑑み実現可能だと判断することが妥当だとする。
- 中央政府は計画を完了し、結果を使用する予定である。
- 計画の完了が数年にわたる将来の経済的便益あるいはサービス提供能力をどのように生み出すかを、中央政府が示せるとき。
- 中央政府が完了した計画の結果を使用する能力がある。
- 中央政府が計画を完了するために、十分な資源（技術的資源、財務的資源、その他の資源）を得ている。
- 中央政府は計画に起因する支出を信頼できる形で測定する能力を持つ。

以上の条件に加えて、ある計画の発展フェーズ中にかかった支払は、その総価値が無形資産のカテゴリーに入る条件として定められた基準点より大きい場合のみ、費用へ計上される。

もし開発フェーズの最中に、計画が実現不可能だとされた場合、資産として計上された全ての支払は、費用と認識される。

計画が完了すると、開発フェーズの開始から発生してきた支出は、無形資産へ計上される。この計画に関しては、その後どんな支出も、作業中の無形資産（仕掛品状態）として認識されてはならない。

もし、開発フェーズの途中で、計画が実現不可能とされた場合、資産計上された全ての支出は、費用と認識される。

2.3 事後の支出の認識

すでに記録された無形資産に関わる事後の支払は、費用として認識される。ただし、これらの支払が資産の遂行能力の改善に貢献し、元の遂行能力以上に上げる場合はその限りではない。

3. 評価

3.1 初期評価

3.1.1 一般規定

無形資産が、中央政府の財務諸表に初めて記録されるとき、以下に従って評価される：

- 取得原価の帳簿価格（購入によって獲得された資産）
- 製造原価（中央政府機関によって内部発生した資産）
- 市場価格（無償で獲得した資産）

3.1.2 特別規定

中央政府の管理下の公有財産の特定項目の占有あるいは使用の認可をする特定権力の執行によって中央政府にもたらされる将来の経済的便益を具体化する無形資産は、他団体との取引によって明らかにされる。

取引が発生した場合、中央政府の割引キャッシュフロー予測から無形資産を有する権利を評価することが求められる。

取引を具体的なものにする決定または行動は、評価に必要な全ての材料を提供しなければならない。決定または行動が無い場合、あるいは、それらの特定が不確かな事象の発生に基づくのであれば、いかなる認識も行ってはならない。

3.2 無形資産の承認の取り消し

無形資産の処分から発生する利益や損失は、資産の純売却益と帳簿価格との差異により決定され、余剰金/欠損金計算書に収入あるいは費用として記録される。

3.3 事後評価

無形資産は、減損累計額と償却累計額の控除後の初期費用額で認識され、初期計上される。

無形資産が最初に認識される時、それが償却されるかどうかを特定しなければならない。無形資産は、その利用年数が特定できる場合、償却できるとされる。つまり無形資産の耐用年数に限度がある場合である。

償却可能な無形資産の認識日に、将来の経済的便益とサービス提供能力の消費速度を示すべく、減価償却計画が定められる。

報告日の度に、ある無形資産がその価値を著しく減少させたなんらかの証拠があるかどうかを評価する必要がある。損失の証拠がある場合は、減損テストを行わなければならない。

価値の変化は以下のように認識される：

— 減価償却

報告日になると、減価償却配分は、最初の認識日に定められた減価償却計画により認識される。

資産の減価償却は、関連する経済的便益やサービス提供能力の消費が始まる日付から開始する。これは、通常、資産の運営上の実行日である。

減価償却配分は、費用と認識される。

— 減損

報告日における価値の損失は、減損と認識され、費用に計上される。

4. 注記による開示

4.1 資産計上された計画に関連づけることができる支出の評価方法

注記は、無形資産の認識を生じさせる計画の実現によって、その計画の無形資産の認識を生じさせる計画の開発段階での支出の評価方法を明記する。

4.2 減価償却と減損についての情報

注記には、以下の情報を含む（重要な場合）。

減価償却

各資産カテゴリーに関して、以下について情報が提示される：

- 減価償却期間と使われた償却率
- 減価償却方法
- 年度中に重要な影響を持つ会計評価の変更の結果と性質（次年度以降に重要な影響があると予測される場合）

減損

認識された減損、または年度中に取り下げられた多額の個別減損に関しては、注記に以下の情報が提示される：

- 認識あるいは破棄された減損の額
- 記録された帳簿価額、正味売却価額あるいは使用価値
 - 正味売却価額が採択される場合、その価格を決定するために使用される基準（好況市場あるいは他方法の参照した上で特定）
 - 使用価格が採択される場合、その価値を決定する方法
- 減損の認識や破棄につながる状況や事象

要約報告により、期首と期末の資産カテゴリー別に、総帳簿価額・減価償却累計額・減損累計額を追跡することが可能になる。

STANDARD 6—有形資産

イントロダクション

「有形資産」に関する基準では2つの主要問題を扱うことが目的である：

- どの資産が、中央政府の財政状態報告書に無形資産として認識されるべきか？
- 資産のどの金額を、中央政府の財政状態報告書に記録するべきか？

I—資産の範囲と認識基準

I.1—公会計における資産の定義

企業会計では、資産は、通常、その活用が将来のキャッシュフローをもたらす財として定義されている。中央政府の資産の一番の特徴はその論理に特に当てはまる訳ではないため、その様な資産はまた、求められるサービス提供能力を参考にして定義されるか、または国際会計士連盟公会計委員会（IFAC/PSC）で使われる専門用語によれば、そのような資産は「サービス提供能力を持つキャッシュフローをもたらさない資産」として定義される。

I.2—管理基準

この「有形資産」についての基準は、中央政府が管理する財のすべてを財政状態報告書上の資産として認識・記録する条件を提供する。

中央政府資産は、経済的価値を生み出す義務と権利からなる。資産は、中央政府にとってプラスの経済価値を持つ財産項目である。つまり、過去の事象の結果として中央政府に管理されている資源であり、それに対して中央政府は将来的に経済的便益をもたらすと期待している。その便益の管理は、中央政府が便益を支配するというものであり、関連リスクの全てあるいは一部を負担するというものである。

中央政府が有形資産を管理するのは、その使用权を管理するためである。中央政府の財務諸表上の認識のために、使用权の管理は以下のように設定される：

- 資源に対する権利の存在から評価される。その結果、たとえ中央政府が所有者だとしても、中央政府に資産の経済利益がひとつもたらされないことが明白な場合、もしくは中央政府がサービス提供能力をその資産から得られないことが明白な場合、有形資産は固定資産として認識されない。
- 資産の管理から義務が発生する可能性がある。その資産管理が、管理する公的存在の負担で資源の流出（アウトフロー）を引き起こすかもしれない、あるいは確実に引き起こすとされる時点で、義務が発生する。管理資産の所有権に伴う費用の大部分を負担する

事実により、管理の存在を推定すると考慮されるべき、義務の存在が証明される。

これらの基準は、中央政府が、所有しないが管理・運用する資産を、財務諸表で認識するということを意味する（例えば、ファイナンス・リース契約の下で使用される資産）。その当然の結果として、中央政府が所有する資産でも、他団体が管理、つまり所有にともなうリスクと利益を享受する資産は、中央政府の財務諸表で資産項目として認識しない（例えば、委譲された資産）。

このような管理アプローチは、中央政府の財政状態を理解しやすくするために意図されている。

つまり、このようなアプローチは、経済的資源や義務のレベルあるいはサービス提供能力に影響を与える資産や取引の認識に繋がる。それらを認識しなかった場合、中央政府の財政状態報告書内の該当する権利と義務の過小評価が引き起こされる。

対照的に、この基準は、中央政府の財政状態報告書から、他団体に管理されている資産の認識を阻む。これらが認識された場合、中央政府の権利と義務が誇張されてしまう。

管理基準を中央政府の範囲のみに適用し、より広範囲で捉えない場合、公有財産の部分的な把握にとどまってしまうことがある。基準の理解には、直接管理と、全体的管理あるいは間接管理との違いを理解することが必要である。中央政府と他の公的存在との間での資産と負債の配分は、第一段階として個別の財務諸表に作成される。その後、連結へ向けて、満足な形で配分は徐々に進められる。

1.3 範囲

1.3.1 ファイナンス・リースされている資産

基準は、ファイナンス・リース契約の効果に基づいたひとつのソリューションを採択する。そのファイナンス・リース契約が、賃貸する資産の所有権に伴う、ほぼすべてのリスクと利益を貸借人へ移転する。最終的に、資産所有権は移転される場合も、移転されない場合もある。

リース契約は将来のリース支払の義務と資産の両方を同時に認識させる。

この選択は、ファイナンス・リースの本質と経済的現実の評価に基づく。この契約によって、貸借人は、耐用年数のほとんどの期間、賃貸リース資産の使用の経済的便益を獲得し、権利と交換に、相当する財政支出をプラスした資産の公正価格にほぼ同等の金額を支払い始める。

欧州版国民経済計算体系（ESA95）もまた、資産管理に基づいたアプローチを適用している。「ESA は、リースの記録にあたり、賃借人が耐久性のある財を購入し、事実上の所有者になることを考慮することで、リースの経済的本質を解説している。ESA は耐久性のある財がリースの開始時に賃借人に所有されると考察している。」（ESA95、ANNEX II）

I.3.2—適用の範囲を決定する他の項目

国立公共施設を適用できる財務・会計規則は、施設の所有する資産に限らず、運営するが管理しない資産の全てを貸借対照表に記録することを求める。採択された論理からすると、貸借対照表の目的は単に公的機関に対する他団体（第三者）の権利を決定することではなく、運営・管理・監督の権限を当局に対して、施設が利用できる資産全体の一貫性と価値に対する詳しい指示を与えることである。

この理由から、中央政府に所有される資産で、所有権の移転無しに公的施設に引き渡された資産は、それらの施設の財務諸表に記録される。これらの資産は、自由に使えるように割当や寄付といった形をとって、資本の提供あるいは安定した形で維持させるべき投資として貸借対照表に記録される。

フランス会計法の 393-1 条によれば、賃貸者または賃借者が利権として認識した資産は、利権所有者の貸借対照表に資産として記録される。

経済的なビジョンは、承認利権を所有する者の財務諸表へ承認利権に関連する会計処理を加えることで、資産のビジョンより優先される。承認利権の所有者にとっては管理ツールと財務ツールになる利権会計の一貫性を保つために、今の既存の関連した規則が適用され続ける。

事前に中央政府の財務諸表に有形資産として記録された資産で、利権の項目に戻され、そこで認識された資産の場合、それが返還されるまで「認められた資産の等価」と付けられた特定項目のもとで、中央政府の財政状態報告書にも記録されうる。

I.4—資産識別基準

資産の識別基準に関して、個々の構成要素は下記のとおり分析される。

資産のいくつかの構成要素を確認することは、その構成要素が主要資産とは異なる性質の場合、複雑で繊細な分析が必要とされる。中央政府にとっては、ある資産の構成要素を個別の資産項目として認識する方式は、その方式の適用度合いと構築が必要となる情報システムの調査を後から行うことを意味する。同じように、大規模修理や点検・維持計画の場合、

規制の進化（特に国際基準）に準拠して費用引当金の項目は作成されない。

I.5—有形固定資産カテゴリー

中央政府に管理されている土地・建物は、内容や年数、利用方法の多様性、また、ひとつの資産を複数の用途に用いることができるという点で、その異質性を特徴とする。

したがって、土地と建物は、特定と特定外とに分類される。

特定外建物は、限定されたリフォーム行えば、他団体がオフィスや住宅等といった通常の使用するための譲渡可能な建物のことである。これらの建物の売却は、技術的にも経済的にも譲渡可能であることを意味する。たしかに、公有財産法の改正をすれば、より柔軟な法的フレームワークを作り出せるだろう。

以下の例では、特定外建物の概念を説明している。

通常建物	オフィス用建物 住宅用建物 倉庫 車庫 等
適応性のある建物	「文化的遺産」の価値を持つ住宅、あるいは住居に適した文化的遺産で、中央政府機関の拠点になっている、またはなりうるもの（例えば、パレ・ロワイヤルの庭を取り巻く政府所有の建物、会計検査院、パリ裁判所等） 警察署 技術専門の施設 等

特定建物は、一部の歴史的記念碑や場所といった、通常の目的のためには使用されない建物をいう。

II—評価

II.1—初期評価

財政状態報告書に最初の記述が明記されるとき、取得原価を目安にした評価という一般原則はほとんどの中央政府資産に当てはめることができる。

しかしながら、開始日が明確な民間企業と異なり、中央政府の特徴の一つに、活動の持続性があげられる。それは、その歴史の古さや取得費用を原因として、活動が意味をなさない、あるいは見当たらないことに起因する。そのため、過去の歴史上でかかった費用が特定不可能だという不都合を解消すべく不動産評価を行うことが求められ、そうすることで、たとえ直接観察できないとしても、市場価格が最近の利用可能な取得原価の評価指針となる。

一度、開始財政状態報告書が作成されると、減価償却済み取替原価が適用される道路を除き、企業に適用可能な一般会計原則は中央政府の有形資産の最初の評価に置き換えることができる。

II.2—その後の評価の規則（ルール）

II.2.1—耐用年数が確定できる資産

事前に予想する形で、償却方法と各資産カテゴリーに適した減損テストを決定することを意味する。

資産は、耐用年数で償却可能価額の体系的な割当により、減価償却される。資産の使用は測定できるようでなくてはならない。つまり、ある決められた期間における使用に対して、その資産から期待される経済的便益の消費により測定される。こうすることにより、初期費用と信頼できる形で評価された残存価額の信頼できる見積りとの差異として償却可能価額が計算できる。

この方法は、初期評価が費用に基づいている場合の資産に使用できる。また、開始財政状態報告書の作成の際に市場価格をベースに評価された資産にも適用される。企業会計も、一部の資産（家具、コンピュータ等）について直接応用することはできる。しかし、軍装備品や道路といった資産にも適応させる必要がある。

一般的には、価値の減少の兆候が認められた場合に、減価償却と減損テストが行われる。

II.2.2—耐用年数が確定できない資産

大変長く特定できないほどの耐用年数のとき、相当する費用の認識に、利用測定が適している。

これは、利用費用と呼ばれる測定内容で、償却可能価額ではなく資産の市場価格を基準にして決定される。耐用年数を予測的に決定するのが困難なことに加えて、非常に古い資産の市場価格が存在することが、多くの場合、残存価額が有意義であることを証明している。した

がって、予測される耐用年数にかかわらず、償却可能価額は決定されない。

このケースは、市場価格で財務諸表に記録された特定外不動産を対象にしている。

不動産に対して一貫したアプローチを行い、年間利用費用を計算するためには、該当する市場の展開と建物の技術的な特徴（床面積、状態等）に応じて決定される評価基準を適用して、不動産全体の市場価格（古いものと最近のもの）を毎年特定し記録することが求められる。

不動産価値の変動は、マイナスにしてもプラスにしても、その使用に該当する年間利用費用と共に、この基準で定められた手順の下で認識される。

最終的に、資産を所有する管理者にとって、正味売却価額は有用で、管理知識・選択・議論に役立つ手段である。

III－他会計基準に関する状況

2001年4月1日に定められた予算組織法（LOLF法）第30条に基づいて、この基準は、中央政府活動の特異性の部分を除き、企業会計の一般原則に準拠する。

有形資産についての基準は、下記の会計法規委員会規則に基づいており、フランス会計法の枠に収まる。中央政府活動の特異性がフランス会計法の原則と同じところへ向かっているか、または中央政府活動の特異性によって、有形資産はフランス会計法の枠に収まることを要求されることで、国際会計士連盟（IFAC）の定めた国際公会計基準（IPSAS）の原則と規則は、下記の場合に適用される。

この基準で使用する管理の概念は、フランス国内会計委員会が資産の定義として推薦している（2002年10月22日の調査報告を参照のこと）。この概念は、IFACのIPSAS17と有形資産を定義するIAS16で設定された原則とも一致する。

次にあげられる特定項目の参照内容は以下の通りである：

ファイナンス・リースの場合、営利企業と政府企業の連結財務諸表についての1999年4月29日のフランス会計法規委員会規則第99-02号に対応して出された1999年8月22日の指令と、基準IAS17「賃貸リース契約」とIPSAS13「賃貸リース」を参照にしている。IAS17とIPSAS13はそのような契約項目でリースされた資産が賃借人の貸借対照表で承認されることを規定する。

共同出資に関しては、基準は投資補助のための認識規則を参考にしている（フランス会計法

第 362-1 条)。

公的機関から委譲された資産に関しては、フランス会計法の定める会計処理法に従い、なかでも第 393-1 条に準拠する。

開始財政状態報告書の最初の評価には、フランス会計法の第 321-1 条が適用される。ただし、設備省が提供したデータの基準に基づいて減価償却済み取替原価により評価される道路を除く。同処理は、開始財政状態報告書とその後の評価にも使用される。

設備の解体や復元にかかる費用という特殊なケースの場合、負債についての 2000 年 4 月 20 日のフランス国内会計委員会の意見「第 00-01」と、負債についての 2000 年 12 月 7 日の会計法規委員会規則の規定「2000-06」を参照した。

開始財政状態報告書の資産の初期評価に関わる部分は、フランス会計法が定義する取得原価評価の一般原則を準拠する。特定外の土地・建物の評価については IASAS17(段落 23)を参照した。

資産の評価に関しては、一般的に、価値の減少の場合は、資産の減損と減価償却についての 2002 年 12 月 12 日の規制第 2002-10 号に従い、減損テストをともなった減価償却を行う。

特定外土地建物の評価は、IPSAS17 で認められた代替処理を参照している。

STANDARD 6—有形資産

基準

1. 範囲と資産の認識基準

1.1 有形資産

有形資産は、通常目に見える棚卸資産として識別できる特定可能な有形資産であり、

- 1 会計年度以上使用されると予測される
- 中央政府にプラスの経済価値をもたらすとされる。

中央政府の有形資産の場合、このプラスの経済価値は、資産の使用により発生する、将来の経済利益あるいはサービス提供能力によって表わされる。

1.2 将来的経済利益あるいはサービス提供能力の管理の基準

中央政府の管理下の有形資産は、財政状態報告書に記録される。

通常、特定の法的形式（所有権や使用权）によって行われる管理は、以下の特徴を持つ：

- 資産を使用する条件を管理する能力
- この資産使用により生じる将来の経済的便益あるいはサービス提供能力を管理する能力

資産を保有することによって発生するリスクと費用を中央政府が負うということも、管理の推定を構成する。

中央政府が請け負った工事・建設業務で、その提供後にその資本化が中央政府の管理下から離れる場合、工事（作業）途中の資産はその作業期間、中央政府の管理下におかれるとされる。

1.3 管轄範囲に対する管理基準の影響（インパクト）

1.3.1 ファイナンス・リース資産

この基準は、単純なリース契約ではなく、資産の管理基準をみだし、上記の有形資産の定義に当てはまるリース契約に基づいて中央政府が保持する資産に適用される。

管理基準を満たすため、ファイナンス・リース契約は、資産の所有権に付帯するほぼ全てのリスクと便益を、中央政府に移す効力を持たなくてはならない。

このリスクは、資産の初期潜在能力に比べて、資産を十分に利用しないことや、技術的陳腐

化やパフォーマンスの低下により発生する損失として分析される。

1.3.2 共同出資資産

中央政府と他団体との共同出資による有形資産は、その資産が他の識別基準、特に管理基準を満たすという条件のもと、中央政府の財務諸表に記録されなくてはならない。

これらの資産は、段落 2.1.1.1 で定義されるように、その費用が記録される。他団体による資金調達は、前納収入により中央政府の財務諸表に、負債項目に明記される。

外部の共同出資の金額は、以下のように、余剰金/欠損金計算書に記録される。

- 共同出資資産が減価償却可能な場合。外部共同出資は、各年度に記録される減価償却額と同じ期間、同じ比率で費用として記録される。
- 共同出資資産が減価償却できない場合。外部共同出資の 10 分の 1 と等しい年間費用が各年に記録される。

1.3.3 中央政府が利用可能な資産

中央政府が無償あるいは名目だけの使用料で利用可能なように提供された資産のことである。これは、通常、地方分権法による合意の一環として、地方公共団体が所有する建物を中央政府がオフィスとして使用できるように提供することである。この場合、中央政府は、資産を財政状態報告書に記載するために、その資産を管理下におかなければならない。つまり、中央政府が、資産の管理権限を自由に行使し、関連リスクと費用を負わなければならない。

1.3.4 承認利権

承認利権所有者の管理下にある資産は、それらの団体による資産として記録されるべきという会計規則の対象となる。これらの資産のうち、事前に中央政府によって承認された資産の帳簿価額は、「承認された資産の等価」と名づけられた中央政府の財務諸表の特定項目に記録される。

財務諸表の注記は、主要カテゴリーに分類されるコンセッション・コントラクトの一覧に含まれる。

1.3.5 公共施設に引き渡される資産

公共施設の管理下にある資産は、産業・商業的な性質あるいは行政的な性質を持っていても、中央政府の財政状態報告書に記録されるのではなく、それら施設自身の貸借対照表（バランスシート）に資産として表わされる。

1.4 有形固定資産カテゴリー

上記の管理基準は、以下のカテゴリーを識別しながら、中央政府の財政状態報告書に記録されなくてはならない有形資産の範囲を特定する。

1.4.1 土地

土地は、その性質が特定か特定外のものかによって、異なる分類と追跡記録が行われる。

特定外土地とは、様々な目的に使用される可能性を持つため、限られた整備と引き換えに類似の使用または異なる使用目的で、他団体に引き渡される土地のことである。

該当する土地は、主に建設用地、軍用地、耕作地のことである。

特定土地は墓地というような特別な性質を持つ土地のことや、荒野・海岸・砂丘・池や湖といった自然の土地のことである。

1.4.2 特定外建物

中央政府に所有されている特定外建物は、それを構成する資産を中央政府あるいは他団体が複数の目的のために使用できるかどうかということにより特徴づけられる。中央政府の目的や活動に特定されないサービス能力を持つ建物は、行政業務・産業・商業活動用建物あるいは公務員住宅といった通常の建物のことである。広義では、このカテゴリーは他の活動への応用や変更が容易な建物まで含む。

1.4.3 特定建物

特定建物の特徴は、大規模なリフォームが伴わない限り他団体では使用できず、その特徴がこのカテゴリーを他と識別するための重要な基準となる。

このカテゴリーは、以下の条件により識別される：

- 特定できるサービス提供能力を提供し、中央政府に特定の活動に使用される。大規模リフォームがされない限り、通常使用変更することはできない建物（例、美術館を収容し

た歴史的建物、刑務所)；

- 測定できるサービス提供能力をもたない。それはサービス提供能力が資産の本質そのものと結びついているからで、とりわけ歴史的または文化的な本質に関連しており、市場で等価のものがないからである。

1.4.4 インフラ設備

中央政府に管理された建設物のことを指す。つまり中央政府に所有され、権利も委譲されておらず、それは地上、地下、鉄道、水道のほか、ダムや飛行場という交通を保証するものである。

このような有形資産のカテゴリーには、主に、道路やその関連設備が含まれる。より具体的には、権利を与えられていない高速道路と地方分権管理下でない国道を含む。

1.4.5 軍装備品

このカテゴリーの資産は、国防省とその支部（空軍・陸軍・海軍）に保有され、管理されている全ての軍装備品が含まれる。

1.4.6 その他有形資産

その他有形資産は、中央政府が、民間企業と同じ方法で使用する有形資産のことである。資産の識別、初期評価、事後評価の企業会計規則は、中央政府の、このカテゴリーの資産に直接適用できる。初期費用は通常、取得原価とされる。耐用年数がある資産は、減価償却されることが可能である。

有形資産とされる資産は、主に以下である：

- 設備全般、備品、建物設備（電話回線や暖房装置）；
- 技術的設備・用具；
- 車両・オフィス設備・コンピュータ設備
- 家具・調度品

1.5 中央政府の財政状態報告書内への有形資産の認識を引き起こす事象

1.5.1 有形資産の認識日

資産は、一般的には、資産が納入される、あるいはサービスが提供される時、リスクと利益

が移転された日付で認識される。

1.5.2 リスクと利益の移転時についての説明

ファイナンス・リース契約の開始は、契約に署名した日になるか、契約の相手方と契約の主要規定に対して合意した日のうちのどちらか早い日付になる。

中央政府が資産を自由に利用することに関しては、無償取得の場合（主に寄付、遺贈、代物弁済）や、高い費用で購入した不動産にしても、証書や協定書の署名により、認識を発生される。

1.6 有形資産、費用、棚卸資産の識別

1.6.1 費用と有形資産の識別

有形資産は、中央政府の活動に長期にわたって貢献する目的を持ち、最初の使用で消費されてしまわない項目のことである。たいていの場合、動産・不動産に関係なくある程度の一貫性を持ち、長期にわたって中央政府の財産であることを目的とする新しい資産の取得を招く支出は、資本的支出を構成する。

しかしながら、価値の低い財のなかには、資産でなく費用と分類されるものもある。この違いは「設備と用具」と軍装備品（小型武器の弾薬）に関連がある。

軍装備品の特異性を十分に考慮したうえで、主要資産カテゴリー別に基準点を設定されている。

その上、資産の認識基準は、下記で定められた状況において、以下のように適用される：

- 有形資産の認識と記録の基準は、低額項目をひとまとめにした価値総額（総価額）に適用される。費用として事前に個別に認識された購入項目は、資産認識の基準点を考慮した結果、いったんひとまとめにされて中央政府財産となる限り、資産勘定に計上される。この種の購入例としては、総価額で資産として記録されるコンピューター式の取得がある。
- 主要な交換部品の一部、または証明書類のストック、または非常に価値の高い「弾薬」（ミサイル）は、1会計年度以上にわたって使用される場合、有形資産として認識される。
- 交換部品の一部、または有形資産と一緒にのみ使用でき利用も不定期である維持用の備品は、有形資産として認識される。

分析は、有形資産の取得または生産した時に認識される。

調査研究費用は、通常、それらが発生した期に運営費用として認識される。しかしながら、ある種の条件を満たさない場合、一部の調査研究費は資産として計上されることもある（段落 2.1.1.4 参照）。

1.6.2 棚卸資産と有形資産の区別

棚卸資産と分類される項目は、ある存在（公的機関、団体、第三者、政府）の活動のために長期にわたって使用する予定がないものである。

よってたいていの場合、交換部品と（資産）維持に用いる備品は棚卸資産とされ、使用される時に費用として認識される。しかしながら、中には、その金額と使用によっては、耐用年数が 1 会計年度以上の場合に、資産として認識される（前項を参照）

2. 評価と会計処理規則（ルール）

2.1 初期評価

2.1.1 開始財政状態報告書作成後に中央政府が取得した資産の評価

資産は、中央政府の資産になったときに、以下によって財務諸表に認識される：

- 取得原価（非常に高い金額で取得した資産）
- 製造原価（政府によって作成された資産）
- 市場価格（無償で取得した資産）

2.1.1.1 高い金額で取得した資産

高い金額で取得した資産は、取得原価で認識される。その費用は、購入価格で構成され、それには輸入関税、払い戻し不能な仕入税、予定された使用目的に対し、資産を使用できる状態にするために必要なその他直接帰属原価が含まれる。すべての割引、割戻しは購入価格から差し引かれる。購入価格に加えられる付属費用には、主に以下が含まれる：

- 敷地造成費用
- 初期運送費・取扱費（取扱手数料）
- 設置費
- 建築士やエンジニアといった専門家への専門報酬

反対に、財務費用・管理費用・その他費用は、資産取得によるものか、資産が実際に機能することに結びつく費用だと特定されない限り、有形資産の取得原価の構成要素とはならない。同じように、準備費用や類似の費用は、資産が実際に機能する必要なものでない限り、資産の費用とはならない。

2.1.1.2 ファイナンス・リースによる資産

中央政府の財務諸表では、ファイナンス・リース契約によって得た資産を記録するほか、同価値の負債を記録する。記録は、賃貸リース契約の開始日に行われ、賃貸された資産の市場価格をベースにするか、それが市場価格より低い場合は、最低賃貸リース料の現在価格をベースにする。よって、賃貸リース契約は、資産として記録されると同時に、賃貸により発生する将来の支払義務としても記録される。

特定のリース活動では、リース契約の交渉・成立などの直接初期費用が発生することもある。これらの費用は、リース契約で資産として認識される金額に含まれる。

賃借料は、財政支出と負債残高の減額とに割り当てられる。

2.1.1.3 内部生産資産

中央政府が内部生産した資産は、その製造原価で評価される。この費用は、調達費用に加えて、資産を現在の状態や配置にするための製造業務中に中央政府に発生した費用で構成される。

2.1.1.4 その他資産

無償取得資産

無償で取得した資産（中央政府に対する寄付や遺贈、空地、相続人が存在しない資産等）は、取得日の市場価格で記録される。市場がない場合、買い手となる可能性のある者が、現在の状態・配置でのその資産に支払ってもよいと思われる価格による。

交換により取得した資産

ある有形資産が、他の有形資産やその他の資産と部分的あるいは全体交換により取得されることができる。そのような資産の価格は、移転された現金あるいは現金等価の総計に調整されて、交換資産の市場価格によって評価される。もし、信頼できる価格がない場合は、交

換資産の帳簿価額が、交換により取得された資産の測定原価とされる。

特別の配慮

資産の解体費、あるいは土地原状回復費：

義務は、法や規則あるいは、自発的で明確にされたコミットメントの結果、発生する。資産に対して推定される解体費と移築費および現場の改修費（特に汚染除去義務）は、負債に記録された引当金の相手方として初期資産評価の際に資産価値に含まれる。費用は資産の認識基準を満たしていなければならない。また、費用は容易に特定されなくてはならず、信頼できる測定結果であって、確実な義務に相当しなくてはならない。反対に、原状回復費が、将来の経済的便益につながるのではなく、過去の状況の清算に当てはまる場合、資産として認識されない（例えば、汚染事故の場合、総浄化費用へ即座に備えられた引当金）

有形資産に関連した研究：

原則として、資本化と認められる調査研究費と開発費を伴う研究は無形資産の基準条項に含まれる。例外的に、支出が、有形資産の形成（研究所の設立や試作品の作成）につながる場合、関連資産に計上される。しかしながら、試作品が売却でき、使用するための注文がたったひとつならば、それは棚卸資産として記録される。

2.1.2 開始中央政府財政状態報告書の資産評価の特別規則（ルール）

2.1.2.1 一般的な場合：取得原価にて評価

資産は、開始中央政府財政状態報告書の作成の際、取得原価として評価される。特に以下のような場合、有形資産に当てはまる：

- 民生用設備（オフィス設備、家具、コンピュータ設備、交通設備等）
- 軍装設備（戦車、戦闘機、潜水艦等）

これら資産の初期費用は、多くの場合明確である。そうでなければ、資産が非常に古いため初期費用が分からない場合、統計的手法を用いることができる。例えば、純価値を再構築する為に、一覧表（カタログ）価格と耐用年数計算が使用される。

2.1.2.2 特定の中央政府資産の特別評価規則（ルール）

特定の資産では、的確な取得原価がない。その理由としては、取得原価がわからないことや、

資産が古すぎて取得原価の意味をなさないことが挙げられる。

直接的に観測可能な市場価格による資産

このカテゴリーの資産には、初期費用として市場価格が使用される。

市場価格は、中央政府に特有でない目的に使用される土地・建物に適用される。

資産の市場価格は、同じような状況下で、不動産市場に似ている土地で、同じような特徴を持つ資産を対象にした最近の取引価格を調査することで決定する。そこから浮かび上がる価格の幅は、表面積・状態・ステータスあるいは建築年度などといった、様々な基準を含んでいる。これらの様々な要因は、事後評価を行うためにも、各資産が属する土地別の市場調査に含まれる。

特別な場合（例外ケース）：

中央政府の業務に関係する特別な目的の為に使用される資産もある（兵舎）。それらは、改装や工事によって他団体への譲渡があった場合、他の用途へと変更することができるものでなければならない。たしかに、これらの資産は、現状のままでは市場に出せないのも、正味売却価額では付属要素を考慮しなければならない。市場価格を得るためには、転換価値を成す要素を考慮する必要がある。それらの要素とは：

- 既存建物が保存されない場合、解体費を差し引いた土地の価値、あるいは
- その他の場合で、改造改修費を差し引いた、建物の価値

直接的に観測可能な市場価格がない資産

取得原価が分からない、あるいは特定できる市場価格が存在しない政府資産もある。そのケースに特に当てはまるのが、道路などの特別資産や、純粋に歴史的または文化的使用の資産である。

これら資産は、下記のように区別される：

- 特定の測定可能なサービス提供能力を含む資産（道路や刑務所など）

この場合の資産は、減価償却済み取替原価によって評価される。つまり、同様のサービス提供能力を持つ類似資産との取替原価の見積りに基づいた評価のことである。

このケースに当てはまるのが、道路や関連する構造物であり、それらは減価償却済み取替原価により評価される。この原価は、これらの原状回復費の見積額に基づいて減価償却された改築費から発生する。

利権所有者に運営されていない道路網は以下のように認識される：

- (借方では) 総改築費による有形資産として認識
 - (貸方では) 道路網の原状回復にかかる総費用を資産減少として認識。その上、仕掛品(建設仮勘定)は資産化途中の資産として計上される。
- その性質(特定用途の土地)や特徴的な価値(聖堂)に直接関連する測定不可能なサービス提供能力を持つ資産

これら資産は以下のように評価される：

- 修正不可能な象徴的あるいは保証された価値。この評価の主要目的は物理的棚卸資産と会計的棚卸資産の一貫性とストック/フローの連動の一貫性を保証することにある。財政状態報告書には、これらの価値が記録されるほか、これらの資産に対して行われた仕掛品(建設仮勘定)も記録される；
- あるいは、例外として非常に象徴的で文化的価値を持つと見なされる資産の再生費用。

美術品に関する特例

開始中央政府財政状態報告書が作成される際、その日付の段階で中央政府が収集している美術品は、象徴的価値で認識される。その後取得された美術品は、取得原価での資産として認識される。

2.2 事後支出

2.2.1 一般原則

既存資産の遂行能力の最新査定基準を超えるときか費用が発生すると思われるときに、将来の経済的便益かサービス提供能力が中央政府に発生する可能性がある場合、既に認識されている有形資産に関連する事後支出は、資産の帳簿価額に加えられる。

事後支出と最初に査定されたレベルとの差は、使用年数が延びたこと、使用能力(潜在能力)が高まったこと、使用コストの減少、または生産内容の質の向上に起因する。

資産が減価償却できる場合、資産の価値と耐用年数が変化するので、減価償却計画は結果として再考される。

正味売却価額で評価された減価償却しない資産の場合、サービス提供能力の拡大は、再評価余剰金を把握するために採択される。

2.2.2 この原則の適用

2.2.2.1 資産として認識される事後支出

事後支出は、安全や環境保全（欧州指針や技術標準への適合）に関連する場合、資産（あるいは将来の経済的便益）に必ずしも直接関係しないが、それがあからこそ資産の使用方法が決定され、資産計上される。そのような有形資産の取得は、団体がその他資産から将来の経済的便益やサービス提供能力を得るために必要である。これら支出は資産計上の条件を満たしている。それというのも、その支出により得た資産によって、団体はその資産を得なかった場合よりも関連資産からより多くの将来の経済的便益やサービス提供能力を得られるからである。

基準を満たしていない備品の適合：適合は既存備品が新基準以前の予測に従って使用されることを可能にする。適合が備品の使用を予定されていた耐用年数より延長させる場合、支出が資産計上される。支出が単に、備品の最初の耐用年数を満たす場合、費用とされる。

2.2.2.2 費用と認識される事後支出

上記とは異なる状況の場合、事後支出は費用としての性質を持つ。よって、中央政府が、資産の初期査定性能水準から予測するサービス提供能力の回復・維持のために発生する資産の修理費や維持費は、発生した日付で費用として記録される。

この原則には2つの例外がある：

一 主要資産の初期認識のとき：

資産の購入価格には、資産が通常運用できる状態にするための事後支出という買い手の義務が含まれることもある。主要資産の初期認識のとき、必要な事後支出は資産として計上することができる。それというのも、このような事後支出は、資産が通常運用する場合に発生する将来の経済的便益とサービス提供能力を再構成するものだからである。こういった支出は資産の初期認識日あるいは取得日に評価される。

一 初期認識後と価値損失後に：

もし、予期された経済的便益あるいはサービス提供能力のレベルにより、ある資産に関して価値の減少が確認された場合、経済的便益とサービス提供能力を初期査定レベルまで回復させるための事後支出は、帳簿価額合計が資産の回収可能額よりも大きくならない限り、関連する有形資産の費用に含まれる。

2.3 除却・売却時の評価と会計処理

有形資産は、処分されるときに財政状態報告書から消去されるか、処分資産が永久的に使用不可能な状態となり、そこからの経済的便益やサービス提供能力が期待されない時に消去される。

2.3.1 処分（除却・売却）

処分が現金を発生させるかどうかによって、会計処理は異なる。

2.3.1.1 現金を発生させる処分

キャッシュフローを伴う有形資産の除却や売却により発生する損益は、資産の帳簿価額と売却損益との差異により決定され、余剰金/欠損金計算書に利益あるいは費用として認識されなくてはならない。

2.3.1.2 現金を発生させない処分

処分の相手方が認識されるかどうかによって処理は異なる。

相手方が認識される場合

資産が公共施設に配当されるか寄付された場合（公共施設に対する中央政府の権利がその分増加するためである）。

この場合、資産の処分は、金融資産の認識につながる。この作業は、財政状態報告書内で行われるものであり、余剰金/欠損金計算書には影響を与えない。認められた正味帳簿価額は、「委譲した資産の対価」という特定項目として、中央政府の財政状態報告書に記入される。

相手方が認識されない場合

これは、地方分権法の下、資産の所有権が地方公共団体へ移された場合のことである。

資産の処分は財政状態報告書に記録され、余剰金/欠損金計算書には影響を与えない。

2.3.2 処分された資産の継続認識

処分された資産はこの方法で認識される。処分資産は、処分時の帳簿価額で財政状態報告書に認識され続ける。資産が移転されるまで、報告日毎に減損テストが行われる。

新基準に適しないため資産の使用が終了した場合、正味帳簿価額は、終点となる新基準の施行日まで、残存耐用年数を通して減価償却される。減価償却計画を修正しなければならず、非適合資産の価値の修正に当てはまる負債は認識されない。

2.3.3 賃貸借契約付き譲渡取引

賃貸借契約付き譲渡取引は、資産の所有者（この基準では中央政府のこと）が資産を他団体に借り受ける目的で譲渡する取引のことである。リース料と売価は通常、一括して交渉される。賃貸借契約付き譲渡取引の認識の仕方は、賃貸リース契約の категорияによって異なる。

2.3.3.1 ファイナンス・リース取引

賃貸借契約付き譲渡取引が、ファイナンス・リース契約に結びつく場合、帳簿価額を超えた譲渡金額の超過分は、繰延収入として認識され、その額はリース料に比例して、期間中に減価償却される。

この取引によって、賃貸人が中央政府に資産を抵当として融資をするための手段となる。その上、帳簿価額を超えた譲渡金額の超過分は繰延収入として認識され、リース料に比例して、リース期間中に減価償却される。

2.3.3.2 オペレーティング・リース取引

もし賃貸借契約付き譲渡取引がオペレーティング・リース契約に結びつき、リース料・売却料が市場価格によって決定される場合、通常の譲渡取引となり、損益を残らず認識しなければならない。

売却価格が市場価格より低い場合、損失はただちに認識されなくてはならない。しかし、その損失が、後に支払われる市場価格より低いリース料により相殺されるならば、損失は、繰り延べられ、予測耐用年数期間中、リース料に比例して減価償却される。

売却価額が市場価格より高い場合、超過譲渡額は、予測耐用年数期間中、繰り延べられて減価償却される。

以下の表は要約を示している。

以下に続く資産売却		
ファイナンス・リース契約： 所有権の便益とリスクは前の所有者に移される。	オペレーティング・リース契約： 所有権の便益とリスクは新しい所有者に移される	
売却時に利益がでる：繰延歳入 リース金に比例して次年度の結果に認識される	売却価額＝市場価格：確認された損益はただちに余剰金/欠損金計算書に記録される。	売却価額＞市場価格：超過譲渡額が耐用年数期間中繰り延べられ減価償却される。
	帳簿価額＞市場価格：損失がただちに認識される	売却価額＜市場価格：損失が後に市場以下のリース料により埋め合わされない限り、損失はただちに認識される。この場合、損失は耐用年数期間中、リース料に比例して繰り延べられ減価償却される：前払費用

2.4 事後評価

2.4.1 事後評価の規則（ルール）

以下の規則が、中央政府が所有する、あるいはファイナンス・リース契約で自由に使用する資産全体に適用される。よって、ファイナンス・リース契約によって出資を受けた資産は、リース契約満期の資産取得が妥当な確実性を持たない場合、耐用年数またはリース期間よりも短い期間で減価償却されるという特徴を除けば、同じカテゴリーに含まれる他の資産と同じ規則に従う。

2.4.1.1 耐用年数が決定可能な資産：価値損失の場合の減価償却と減損テスト

資産は、減価償却累計額が控除された費用として記録される。この評価方法は、減価償却できない美術品のほか、以下の項目で挙げられる資産を除き、全ての資産に適用される。（特別な場合は2.4.1.2を参照）

減価償却

減価償却額の評価方法、資産使用の大幅な変更に基づく減価償却計画（耐用年数と減価償却方法）を再検討するための状況、減損テストや資産の性質に関しては、企業会計原則が適用される。

減損テスト

資産の回収可能価額が、（資産が使用され続けている場合、もはや残存経済的便益やサービス提供能力に相当しない）帳簿価額より実質上著しく低い場合に減損テストが行われる。

減損基準

中央政府は報告日毎に、そして取得原価が既知のあるいは特定可能の資産に対して、資産価値の著しい損失があるかどうか兆候を見定める査定を行う必要がある。

資産価値の損失が認められた場合、減損テストが行われる。資産の正味帳簿価額はその回収可能価額と比較される。

- 回収可能価額が帳簿価額より大きい場合、減損は認識されない。
- 回収可能価額が帳簿価額より小さい場合、減損は帳簿価額と回収可能価額の差額となる。

回収可能価額は、使用価値と正味売却価額のどちらか大きい方である。正味売却価額が定められない時は使用価値が用いられる。2つの金額のうち、どちらかと比較することで適用される：もし、どちらかひとつの金額が帳簿価額より大きい場合は、減損は認識されない。

最初の減損に使用されたものと同じ規則が、事後評価にも適用される。

価値減損の兆候

資産が減損した可能性を示唆するなんらかの兆候があるかないかの査定においては、以下の兆候を考慮しておいた方がよい。

- 外的兆候
 - 期中に、資産の市場価格が、通常使用や時間の経過の結果予測されるよりも多く減少する。

- 期中にいくつもの重大な変化が発生した、あるいは近い将来、資産の使用にネガティブな影響を与える技術的、経済的、法的環境の重大な変化が起きそうである。

— 内的兆候

- 減価償却計画では予測していない程の陳腐化や明確な損耗の兆候がある。
- 資産使用方法や資産使用範囲の（特に予定されていた度合いや範囲において）、重大な変化が、期中に発生した、あるいは近い将来発生しそうである。それは特に、当初予測よりも早い資産の断念、活動の再構築や資産の処分中止計画が発生した場合を指す。
- 内部報告システムにより、経済的便益やサービス提供能力が予測より低いことを示す兆候が見つかる。

2.4.1.2 耐用年数が決定不可能な資産

年次市場価格

特定外の中央政府建物に含まれる資産のように、資産の耐用年数が非常に長く、残存価額が非常に大きい場合、報告日に認識される価値は毎年決定される。定期的に再評価システムがとられるようになっており、暫定的再評価方法が構築されるようになっている。

資産にとって、サービス提供能力の測定は、所定の方法によって作成される。測定は、資産の市場価格に基づいて計算される。

2.2.1 で定められた資産の計上基準を満たす資産の支出は、1月1日の帳簿価額に加えられる。

その上、報告日毎に、再評価を行うことで、新旧の価値の比較が行われ、比較内容は 2.4.2.3 で定められた手順に基づいて、損益の認識になる。

年次減価償却済み取替原価

減価償却済み取替原価方法は、各年当初に減価償却済み取替原価で認識された資産（例えば、委譲しなかった道路網や刑務所）や、損耗にかかる原状回復費が改修費から控除される資産に適用される。この費用は、（新品同様に直した）道路網全体の再評価額と同時に、例年で新しい道路の始動にかかる費用の両方を同時に考慮している。

2.4.2 価値変化の会計処理

2.4.2.1 資産使用の会計処理

耐用年数が決定可能な資産

各減価償却資産の最初の認識日に定められた減価償却計画にそって、報告日毎に減価償却の配分が認識される。各会計期間の減価償却の配分は費用と認識される。

耐用年数が決定不可能な資産

サービス提供能力の使用の測定が、毎年費用として認識される。

2.4.2.2 減損

ある資産の回収可能価額が正味帳簿価額より低い場合、この正味帳簿価額は、資産が使用され続ける場合、減損により回収可能価額と合致する。

しかしながら、回収可能価額が、正味帳簿価額より著しく低いとみなされない場合は、正味帳簿価額は、依然、財政状態報告書に認識される。

初期認識あるいは事後評価の減損の認識は、減損された資産の減価償却可能価値を修正し、結果、その資産の減価償却計画を将来において変更する。

価値の減損は、以下の場合に限り、費用として計上される割当の形をとる。

2.4.2.3 減価償却済みでない資産の価値変化の会計処理（再評価差異）

方法原理の一貫性に適合している再評価後に、資産の帳簿価額の増減が発生した場合、その変化は、財政状態報告書に「再評価差異」として認識される。

しかし、減少の理由が資産のサービス提供能力の低下である場合、その減少は、費用として記録される。

2.4.2.4 減価償却済み取替原価により評価された資産の価値変化の会計処理

減価償却済み取替原価により評価された資産の価値変化の会計処理基準は、仕掛品（建設仮勘定）の監査となる、固定資産の性質を持つ工事や資産の新しい使用を考慮することなく、これら資産の年次再評価に適用される。

確認された価値増加は、「再評価差異」として財政状態報告書に認識される。毎年確認される破壊や損耗による価値減少は、減損として認識される。

3.注記による開示

3.1 一般情報

- 総帳簿価額を決定する為に使用される評価慣例
- 使用される減価償却方法
- 使用される減価償却期間と減価償却率
- 期首・期末の総帳簿価額と減価償却累計額
- 土地原状回復費の見積りのための会計方法
- 減価償却方法、耐用年数、解体・移転・土地原状回復費、残存価額に関連し、当期あるいは次期に重大な影響を及ぼす会計予測の変更の性質と影響。
- 仕掛品（建設仮勘定）に投資された支出総額
- 現在一時的に使用されていない有形資産の帳簿価額
- 減価償却済みで現在も使用されている資産の総帳簿価額
- 処分予定の使用していない資産の帳簿価額
- 資産の完全移転あるいは一部移転（帰属の変更）

3.2 中央政府に特有な取引に関する情報

有形資産の取得の契約の総計。これは、ファイナンス・リースの契約満期時の正味帳簿価額を資産カテゴリー別に表記させるべきである。

ファイナンス・リース

- 注記は、報告日での合計最低リース料と、1年未満、1年以上5年未満、5年以上での現在価値を明記するべきである。
- 報告日での最低リース料の総計と現在価値との比較を注記に明記しなければならない。
- 賃借人のリース契約にある主要条項（更新・購入選択権、物価スライド制 など）の概要を注記で明記しなければならない。

その他の開示

- 中央政府が所有せずに管理する資産についての情報
- 中央政府が所有し、適宜評価された資産の一覧表（歴史的建造物の一覧）
- 主要カテゴリーに分類された、コンセッション・コントラクトの一覧を注記に含む

3.3 カテゴリー毎の有形資産表

資産の各カテゴリーの総価値と純価値の変化を説明する事象を明記した表を含む。：取得・譲渡・再評価・減損・減価償却・類似事象。

STANDARD 6—有形資産

事例

I 範囲

I.1 管理基準の適用結果を考慮した基準の範囲

公的施設、地方公共団体または利権所有者に管理されている資産で、中央政府の財政状態報告書で認識されていない資産であることから、以下が含まれる：

- 中央政府財産規定に従い、公共施設へ配分・割り当てられた、もしくは公共施設へ管理を委ねられた資産；
- 1983年7月22日の法令に基づき、権力移転の対象になった地方の公共教育施設の建物（小学校、中学校、高校）（農業教育省命令 85-349号により定められた一覧にある施設を除く）
- 権利を委譲した高速道路、県道に移された国道、または国道ではない道路；
- 自治の権限を持つ港（自治港）に管理されている港湾施設、または管理権限が地方公共団体に委譲された湾岸施設（地方公共団体は1983年7月22日の法令に基づきマリーナ・ヨットハーバーを市町村、商業港・漁業港を県；2002年2月27日の法令第104条に基づいた国益にとって重要な港を地域圏（複数の県からなる）が管理する）；2003年10月22日の命令により、自治港バスティア（Bastia）と自治港アジャクシオ（Ajaccio）をコルシカ地方機関へ委譲；
- 公共施設「フランス水運公社（Voies navigable de France）」に管理されている内陸水路
- パリ航空公社と商工会議所へ管理が委譲された空港施設のほか、2002年1月22日の法令に基づき所有権と管理が、コルシカ地方機関へ移された4つの空港
- 地方公共団体の公有河川財産である河川・水路、運河、湖。これら財産は、技術的・自然的リスクの予防と損耗の修復に関する2003年7月30日の法令第56条に基づいた、中央政府水路資産の移転（地域圏を優先する形で）の結果、構成された。

上記の管理範囲事項は、国会で地方分権化に関する新法律が裁定されるたびに変更される可能性がある。

I.2—土地建物に関連した法規定とファイナンス・リース

リース契約がファイナンス・リース契約の資格を持つには、資産が下記の3タイプに分類された状況のひとつに当てはまる必要がある。

— 資産の所有 :

- リース満期時に、資産の所有が中央政府に移される
- 中央政府のリース終了時の購入選択権の行使は、その購入選択権の行使が契約執行開始日から合理的に確実であるように思われるよう、市場価値に対し非常に低い価格で行わなくてはならない。結果として資産の所有権の移転はあるかもしれないし、ないかもしれない。
- 資産の特異性が、大幅な改修なしに中央政府に独占的な使用を正当化する。
- 中央政府は、市場で広く使われている条件よりも有益な条件でリース契約を更新することができる。

— 保有期間 :

- 所有権が移らない時でも、リース契約期間は資産の経済的寿命の大部分を含む。

— 貸借人へのリスクと便益の移転

- リースの開始時には、支払の現在価値は、リース資産の適正価値に近い。
- 中央政府がリースを取消した場合、賃貸人の損失は中央政府が負担する。
- 残存価額の公正価値の変化による損益は、中央政府に認識される。

これらの規則は、明確にファイナンス・リースによる資産に適用される。それと同様に、資産でも、その所有権に関連した全てのリスクと便益が、その資産を使用可能にする法的措置（特に土地開発目的の取引の構想の元になる）により中央政府へ移転された資産である。

既存の法的措置の分析により、オペレーティング・リースの形をとっていたとしても実質的にはファイナンス・リースとみなされる法体系（法制）もあることが分かる。これに当てはまるのが、一時的に公有財産を所有する権利を与えられた民間事業者が建設した建物のリース契約、私有財産を含む長期リースに関連した購入選択権の条項である。

この分析は、政府が建物のファイナンス・リース方式を利用できる状況では特に重要になる。

これについての説明が、2002年8月29日の安全保障法第3条に書かれている。この条項により、公有財産を含む民間部門の事前融資が促進されることで、財産取引における法律は新たに柔軟になった。この条項は、中央政府が司法・警察または国家憲兵隊が必要とする建物建設のために、公有財産の一時的占有の認可保有者とリース契約を結ぶことを可能にすることで、民間建造物の所有という手段に訴えることを容易にし、その安全性を高める。

このリース契約には中央政府が得られる購入選択権が含まれている。先の第3条の適用は、法規則の単純化・法典化についての法案が予定されている第6条（公法と私法それぞれに拘束される者達が協力体制を取る契約を定める）により、必要範囲を拡大する。

II－評価方法

II.1－初期評価

直接的に観測可能な市場価額がない資産に対する開始中央政府財務諸表の作成の際、資産評価に適用できる特別規則

道路：

国の道路は、道路網の修繕費の評価と、道路網を構成する設備の損耗にかかる修繕費の評価に基づいて、その損耗と破壊の度合いが確認される。

修繕費は、関連した道路の長さによって乗じたキロメートルの比率に基づき、以下を識別している。

- 都市と都市間の道路（人口密集地域の境界）；
- 地形（県を基準にして3カテゴリ）；
- 道路種類（5種類）

原状回復費の見積りに関して、道路と関連する構造物（道路、トンネル、特殊技術を必要とする建造物等）の大部分に利用できる分析法が、このような費用の評価を可能にする（主に、品質指標による分析で、国道の品質画像調査（IQRN）、構造物の品質画像調査（IQOA）、およびトンネルに関する一般調査タスクフォースを出す評価がある）。これらの費用は、毎年評価され、毎年更新される。

II.2－事後評価

特定外の土地と建物を年間市場価値で評価するという特例：

毎年行う県レベルの調査、または大都市地域ではさらに細かいレベルで市場調査により、価格動向係数が分かる。これは、維持係数の動向指標と結合することで各県の資産に適用されるが、以下の特別な再評価の対象となる資産全体の10%分を除く。

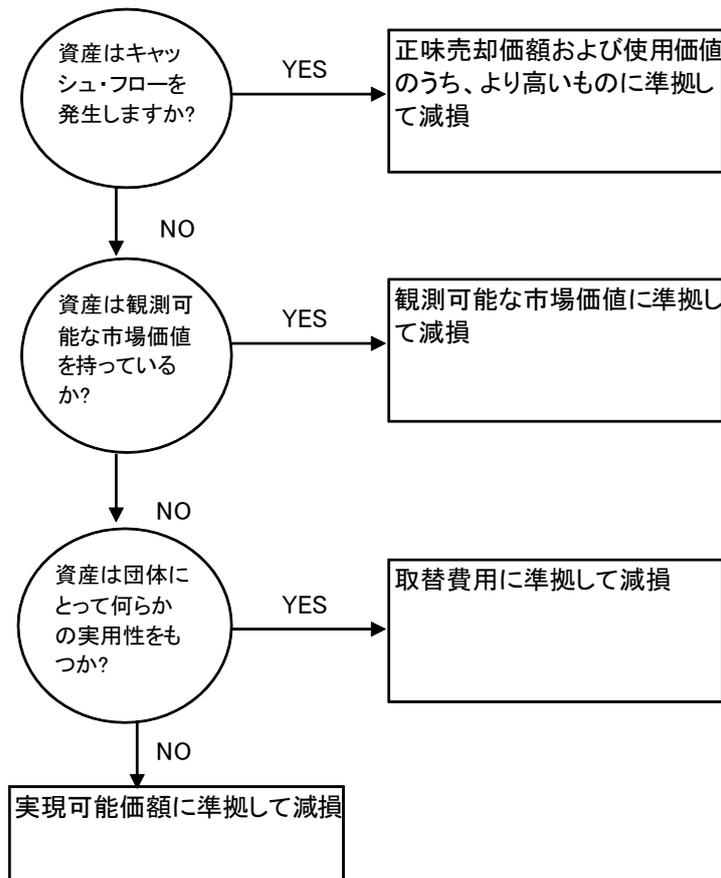
- 作業の資産化の結果、本質的な部分が変化をした資産

- 譲渡計画の一環として評価された建物
- 評価資産を資産全体の 10%にとどめるため、また、ある資産一式に起こりえた価格動向（あるいは都市区の転用）を明らかにするために、サンプリング選択された建物。

これらの指標は、複数の評価基準にまとめられ、その基準は土地建物市場の構造的変化（新しい地域や役割の開発）を明らかにするために 5 年毎に全面見直しの対象となる。

II.3—減損

一般的状況：



II.4—集計表

初期評価				事後評価			
開始財務状態報告書				一般的なケース		特別なケース	
一般発生主義会計規則	特別基準			減価償却	年次市場価格 取得原価	象徴的価値もしくは歴史的価値あるいは再取得原価	減価償却済み取替費用
取得原価（周知のもしくは再構成された）	原価が分からないか意味がない						
	直接的に観測可能な市場価格	直接的に観測不可能な市場価格					
	市場価格もしくは再転換要素を持つ市場価格	識別可能で測定可能な潜在サービス	歴史的もしくは文化的な潜在サービス				
減価償却済み取替費用		象徴的価値	再取得原価				
民生用設備（オフィス設備、家具、コンピュータ設備）、軍装設備	特定外建物、民生用及び軍装設備 融通のきく建物（兵舎）	道路、刑務所	オベリスク、歴史的な土地、美術品	民生用及び軍装設備	特定外建物及び土地 美術品	歴史的建造物	インフラ

STANDARD 7—金融資産

イントロダクション

この基準では、中央政府の株式投資、これら投資から発生する債権、または中央政府から他団体（中央政府とは区別される法人格を持った全ての団体）への融資と貸出金を取り扱う。

I—融資と貸出金

融資と貸出金に関連する条項はフランス会計法から得られる。その主要規定は、実際の現金移動が生じる前に、債権をその発生した時から認識することであり、この種の資産の評価規則の適用を定めている。評価規則とは、名目上の償還価値で最初に認識され、そしてその初期価値より資産使用価値が低い場合、減損が報告日に認識される。

融資と貸出金の場合、中央政府の特異性は、認識の面でも評価の面でも企業会計原則からの逸脱を正当化するものではない。

II—株式投資と関連債権

関連債権とは、主に、株式投資の定義を満たした団体への中央政府からの融資と貸出金のことである。フランス会計法の条項に従って、債権は、他の融資や貸出金の下で記録されず、相応する中央政府株式投資に含まれる。

II.1—中央政府財政状態報告書に明記される団体

株式投資は広い意味において理解されなくてはならない。最も一般的な意味としては、債権保持を実現する投資のことを指す。

ところが、多くの団体は中央政府に関連していながら、その繋がりには債権保持で実現されているのではない；多くの場合、そのような関連団体は、一部あるいは完全に中央政府に所有される、いわゆる株式資本というものを持っているわけではない。

中央政府が権利を持つ団体は、中央政府からは別の法人格をもっている。中央政府とは別法人格をもたない団体は、たとえその会計が中央政府の会計からある程度独立したものであっても、株式投資の定義を満たさない。こういった団体の会計は、中央政府会計システムに直接統合される。この最後の条項は、特に特別予算（一般原則から逸脱して、法人格を得ている解放軍教団の特別予算も含まれる）と、予算法で一般予算とは分けられて提示される特別会計に当てはまる。

中央政府に関連した団体は、多くの異なる法的形式をとっている。：企業、全種類（行政管理上の、商工業の、科学技術的な、文化的、専門的）の公的施設、公益団体、経済的利益集団、協会。

団体分類の最初のアプローチとして使用される古典的な概念・管理は、一見適しているようにみえるが、様々な状況により発生する問題に対しては不十分である。支配される事業体と支配されない事業体に分けるこれまでの古典的区別よりも、より詳細で、それ自体が新たな評価方法を導く、分類法を提案するのが妥当と思われる。

これら団体の明確なカテゴリーへの分類という問題は、特殊な情報を中央政府の財政状態報告書とその注記で開示する必要があることから発生する。情報公開によって、株式投資が意味する中央政府の目的、そして任務・ミッションの実行における株式投資の役割、それらの分析の結果、「中央政府政策運営者」（基準で定義されたカテゴリー）と中央政府間の関係と、中央政府・運営者抜きで管理された他団体間の関係との相違がみえてくる。

本案内の他基準と同様、この基準は中央政府の「個別財務諸表」をカバーするが、株式投資の分類は、中央政府と管理下にある団体の会計の将来的連結の布石を打つものである。

この基準での株式投資の定義には、中央政府と（その財務諸表で）株式投資と認識された団体との長期関係の概念が特に含まれる。持ち株債権を取得して即時に譲渡する場合は、このような長期関係は発生しない。そのような場合は、財政状態報告書上に、そういった債権を、株式投資とは別カテゴリーに記録しなければならない（例えば「その他金融資産」）。こういったケースは例外といえる。

II.1.1—被支配事業体

基準で使用される管理の定義は、IFAC が政府団体のために作成した IPSAS6（「連結財務諸表及び被支配事業体会計処理」）での定義に適合する。IPSAS6 は、IAS27（「連結財務諸表並びに子会社に対する投資の会計処理」）を参考に作成されている。

他の全ての IPSAS と同じように IPSAS6 は、連結財務諸表の立場をとっている。これを背景に、たとえ現在の基準が連結について言及していなくても、中央政府に使用することができる管理の概念の定義とその適用基準を提案する。こうして被支配事業体と支配されない事業体との区別の目的は：

- 株式投資の 2 つのカテゴリーについて、異なる評価方法を提案するため
- 被支配事業体と中央政府との将来の連結財務諸表作成にむけた基礎を築くため

しかしながら、この定義と管理基準の適用は、中央政府と管理されている団体との関連を説明するのに十分とは思えない。このような団体は他の基準、特にその目的に関連して、分類される。端的に言えば、被支配事業体のうち、中央政府政策運営者と分類されるものとされないものとで区別される。

II.1.1.1—中央政府政策運営者：定義

被支配事業体の目的は、中央政府と関連団体との経済的・財務的関係の密接さに関連して特に査定される。団体の法人格は、株式投資カテゴリ決定において考慮される唯一の基準ではない。

中央政府と団体間での財務関係の密接さは、団体の活動への資金投資手順に基づいて測定されるべきである。中央政府からの資金投資の場合（例えば交付金という形で）、団体が自身の手持ち資金から資金調達している場合よりも、明らかに緊密さを増す。

経済的関係の密接さは、団体活動の性質による。団体の活動が、中央政府に帰属する任務・ミッションの一環、あるいは中央政府自身が指揮をとる活動だった場合、団体が管理の大幅な裁量権をもち、独自に活動するよりも、明らかにより密接な関係となる。

中には、中央政府との関係があまりにも密接な団体もある。そういった団体の唯一の識別基準は、まさしく、その団体の法人格と中央政府とは別団体としてその法人格を有する組織であるということである。

こういった団体は、様々な理由により作られている。例えば、その時々々の経済的・政治的背景（その時点では、中央政府とは別団体として設立する必要があると思われた）により設立される。たとえ、こうして設立された団体が、中央政府に帰属する任務・ミッションを請け負い、中央政府から資金を受け、枠組みを設けられ、そして中央政府に密接に管理されているとしてもである。

会計上では、上記のような中央政府の中心部と密接に関連している、中央政府政策運営者と称される団体と、中央政府に管理されている他団体を区別することが必要不可欠であると思われる。理由は下記による：

- 将来において、そういった「密接な」団体は、中央政府連結財務諸表を作成する際に、中央政府財務諸表と優先的に連結される。連結が、中央政府政策運営者でない他団体を含むものであったとしても、「中央政府+運営者」の連結財務諸表の作成は特別な意味を持つ（そうすることで、全ての非市場部門を特定の財務諸表において明確にする）。
- 中央政府政策運営者は、数が多く、密接な関連を持つことで中央政府活動に好都合な

「手段」とされる。財務諸表においてそのような団体を認識することにより、中央政府が業務（任務・ミッション）を遂行する方法がより整合的に読め、理解しやすくなる。

- 最後に、予算組織法（LOLF 法）での新予算分類では、公的サービス費用への交付金のカテゴリーを設けている。議論では現在のところ、このカテゴリーは、中央政府政策運営者に支払われる交付金を含む。よって、財務諸表に含まれている情報と予算報告書に含まれる情報を一致させる形で、このカテゴリーを中央政府の一般会計において明確にする必要がある。このように特定することで、連結による更新処理で生じる流れ（予算報告書—財務諸表間）を除き、将来的な財務諸表連結を容易にする。

II.1.1.2—中央政府政策運営者：基準

逆説的に、中央政府政策作成者を定義の原則が直感的に扱いやすいものに見えても、このカテゴリーへ団体を分類する基準を定めることはたやすくはない。

しかしながら、以下の基準は、中央政府政策運営者の一覧を定義する為に使用できる：

- 非市場部門に属する団体（つまり、国民会計システムにおいては、活動による収入が発生した費用の 50%以下であり、不足分は主に交付金によりまかなわれている）
- 中央政府の厳しい指揮の下での活動（交渉なしあるいは多少の交渉のみにより、資源の配分や、団体の目的や任務・ミッションの設定がなされる）
- 中央政府管理下にある団体（上記参照）

この 3 つの条件は併せ持たれるものである。中央政府政策運営者は上記 3 条件をすべて満たしている。

II.1.1.3—中央政府政策運営者以外の被支配事業体

中央政府政策運営者以外の被支配事業体とは、主に、公的サービスに関連する任務を遂行する企業や商工業公的施設であり、戦略決定・目的設定・資源配分において、中央政府政策運営者に比べてより高い自主性を持つ団体である。

II.1.2—支配されない事業体

支配されない事業体のカテゴリーには、中央政府が団体を管理することができない程の少数株主持ち分を保持する団体が当てはまる。

そのうえ、このカテゴリーも、管理基準を満たす団体も含まれるが、その団体に対する中央政府の管理は、明示の条項により（例えば法の条件）、厳しく制限されている。

II.2—株式投資の評価

II.2.1—初期評価

株式投資の初期評価は、取得原価に一致する。この基準では、「株式投資の取得原価は、取得された時点での価格、または中央政府による初期の出資金に等しい。取得原価には、銀行手数料、報酬、仲介手数料といった費用も、取引に直接起因することが可能な限り、含まれる」と規定している。

この条項は、フランス会計法からの逸脱にあたる。フランス会計法では、このような費用は該当する資産の取得原価には含まれず、複数期にわたって繰り延べることが可能な費用とされる。この基準では、取得取引に直接起因する場合、こういった費用も取得費用に含む。この方法は、IAS22（と全てのIAS）と、フランス会計法の99-02号に推奨されている。

II.2.2—事後評価方法の選択

企業会計においては、子会社への株式投資は、回収可能価額に基づいて評価されることが一般的である。

資産の減価償却と減損に関するフランス会計法規委員会規則（2002年12月12日のフランス会計法規則2002-10号）では、「株式投資に関する第332-3条の条項と、株式方法により評価される債権に関する第332-4条の条項に従い、回収可能価額は、正味売却価額か使用価値のいずれか高い方となる」と明記している。

フランス会計法の第332-3条では、「初期認識日以外の日において、相場で価格をつけられた、または、つけられていない株式投資は、この投資を得るなら団体が支払うであろう価値を表す効用価値（使用価値）で評価される。

価値変化が不測の事態によるものでなければ、この見積りには以下の要素を考慮することができる：収益性と収益性見込み、株式、価値実現見込み、経済情勢、前月の平均株価、最初の取引で使用された査定の動機」と明記している。

中央政府株式投資の中には実用性が純粋に金銭面での条件で評価されない、または評価することができないため、中央政府株式投資の多くに適用するのは難しい概念に思われる。社会的・環境的・文化的・教育的実用性、あるいは運営者による特定の調査研究は、財務諸表に記録されることが可能な実用価値（予測されるキャッシュフローあるいはサービス提供能力）として測定されることが難しい。

反対に、フランス会計法第 332-4 条では、親会社の子会社に持っている株式の価値に基づいた、代替評価方法を提案している。この持分法評価は、他の方法で発生する評価問題を考えた時、中央政府株式投資により適切だと思われる。持分法評価により、(単なる時系列的な価値とは違う) 投資価値全体の変化を追うことが可能になり、被支配事業体への中央政府投資の仮想市場価値追跡という危険な落とし穴を避けられる (被支配事業体への中央政府投資の多くに関して、このような投資仮想市場価値は存在しない)。

この基準では、被支配事業体の投資を持分法で評価することが定められている。一方、少数株主持ち分も含むカテゴリーで、支配されない事業体への投資は、減損テストを入れた取得原価によって評価される。これは、この投資が被支配事業体と同じ目的によるものではないからである。

最後に、中央政府政策運営者でない被支配事業体の場合、この基準は、連結された自己資本の株の持分について、特に間接的に所有の場合、それが被支配事業体の自己資本株式の記録よりも、投資価値の的確な説明をもたらしている。

II.2.3 持分法評価の適用における例外

一般事項に及ぶ指摘: 持分法評価と連結の持分法は、別々の概念であることに留意すべきである。

— 持分法評価は、別々の財務諸表に使用される評価方法であり、連結持分法は、財務諸表の連結方法である。

— 持分法評価 (上記参照) は、企業において専有的に管理された子会社のみを考慮し、連結持分法は、注目すべき影響下におかれた子会社のみを考慮にいれている。

企業会計では (フランス商法の第 L.232-5 条とフランス会計法の第 332-4 条)、持分評価法は、以下の場合にのみ使用することが可能である:

- 連結財務諸表を記す企業により
- 完全被支配子会社へ
- 連結規則に明記された更新に従う限り (所得分配と会社間譲渡の除去前)

中央政府の場合のこれらの規則には例外がある:

- 中央政府が連結財務諸表を作成しない。
- 中央政府に完全支配あるいは連結している全ての団体が、持分法によって評価されている。
- 原則として、連結規則 に明記されている更新の作成は定められていない。一方、被支配事業体による特定の更新が局部的に検査されることもあり、場合によっては特別な更新がなされる場合もある。

II.2.4—資本補助の会計処理

企業会計規則では、以下によって考慮すべき自己資本に関して、いくつもの異なる定義を定めている。

- 評価される団体の連結財務諸表において、資本補助は、持分とは見なされず (IAS20)、代わりに前払収益とされる。
- 反対に、個別財務諸表では、資本補助は自己資本に合算される (フランス会計法第 434-1 条) ; この場合、資本補助は、中央政府の財政状態報告書で確認された持分の差を増やすので、(それは団体の自己株式の中央政府持分とされる)、中央政府の財政が増える。

中央政府により交付金が支払われる場合、交付金の多くは総計から除外されるので、その交付金の支払は常に中央政府への費用の認識となる。

以前の中央政府の財務諸表 (2003 年以前) で使用されていた方法では、非市場部門団体からの資本補助を自己資本 (貸方) に記入していた。そのかわり、資本補助は、連結財務諸表に使用するアプローチが優先されたため、市場部門団体の個別あるいは連結財務諸表の株式には充当されていなかった。

この基準において、適合処置をひとつ施したうえで、この方法を明記することが求められている : 境界線は非市場部門団体と市場部門団体の間に引くのではなく、中央政府政策運営者とそれ以外の被支配事業体の間に引かれる。

基本的に、この方法により、以下の理由を主張できる。

- 運営者は交付金によってかなりの資金調達を受けているので、自己資本の価値が増加される資金補助を、持分評価価値の勘定に入れることが論理的であると思われる。
- 運営者は将来の中央政府連結財務諸表において、完全な同化の形で連結される。
- その上、資本補助は固定資産を取得する為に使用されると仮定される。運営者が資本補助によって取得した資産は中央政府により資金調達されたものである。
- そのことが理由で、運営者により作成された連結財務諸表の使用を優先すべきだと

提案されている。もしそうでなく、個別財務諸表が使用される場合、定義により資本補助に充当されるので、更新は行われたい。

- 一 運営者ではない他の被支配事業体の場合、大部分は主に市場部門で活動し、連結財務諸表を作成する。ほとんどの場合、そういった団体は交付金でなく、自身で物品を売却したり、サービスを提供したりして資金調達するので、自己資本への資本補助の計上がされるかされないかという選択にあまり影響されない。よって、連結財務諸表を発行する団体に関しては、連結自己資本の認識が提案される。もし連結財務諸表を作成しない場合、個別財務諸表で認識される自己資本額が使用される。この場合は、このカテゴリーの評価に均質性をもたせるべく、資本補助を差し引く。

II.2.5—基準が最初に適用された時の初期認識

フランス会計法（第 332-4 条）では次のように明記している。基準が適用された最初の期の財務諸表が作成された時、持分法により評価された株式投資のため、「開始財政状態報告書における債権の正味帳簿価額は、取得費用である」。同じ規則が、この基準が適用される最初の期の財務諸表にも適用される。

II.2.6—期中の財務諸表の欠落

中央政府財務諸表における株式投資の評価に使用される財務諸表と、中央政府に関連する期の間には 1 年の時差がある場合もある。この時差は、各団体の調査対象となり、最も重要な団体から開始される。原則的に、持分法評価は、相当する年度の財務諸表に適用される。この評価の適用が、技術的な理由で不可能になる場合、この状況を中央政府財務諸表内でケース・バイ・ケースとして説明される。

III—注記による開示

注記には、財政状態報告書に含まれる情報を明確にする情報を、提示する必要がある。

特に、注記では、株式投資カテゴリー（事業者、その他被支配事業体）とサブカテゴリー（非金融業者、金融業者、権利消滅機関）による再評価積立金の詳細を明記することで、時間経過による中央政府株式投資の価値変化の詳細に評価することができるはずである。ここで扱うのは、再評価積立金そのもののことで、再評価積立金の年次変化ではないことが強調される。

そのうえ、以下も必要としている。

- 重要な株式投資の一覧（所有割合も含む）。重要性というのは、中央政府にとって、その投資の重要性、出資額という金融面のほか、投資活動の性質（運営者）および注記の分かり易さ（何百件分の株式投資の一覧表を解読するのはうんざりするものだろう）で評価される。
- 株式投資における変化表：譲渡（処分）・取得・融合
- 負の自己資本を持つ団体に関する投資の個別分類。これは、主に、権利消滅機関（EPFR、EPRD）の投資のほか、社会保障財政整理構造（CADES）の投資にも適用される。

IV—他の会計基準に関する状況

結論として、基準は広く企業会計基準に基づいている。

融資と貸出金についての会計処理は、フランス会計法の条項と一致している。

株式投資において、管理の査定基準と定義のセクションは、IPSAS6 を参照しており、IPSAS6 自体は IAS27 に類似している。たしかに、連結目的のための管理の概念は、連結財務諸表を扱った基準内で定義されている。

初期評価のセクションは、フランス会計法に準拠している。（取得原価の定義を除く。下記参照）

取得原価で評価される株式投資の条項も、フランス会計法に準拠する（条項は、資産の減価償却と減損についての 2002 年 12 月 12 日のフランス会計法規委員会基準 2002-10 号に準拠する）。

特定の取引費用（報酬・手数料）と銀行手数料を含む取得原価の定義は、IAS22 の条項に合致する。一般的に、国際基準では、資産の取得に関連した費用の数値を、初期評価に含める必要性を唱えている。

持分法評価についてのセクションは、フランス会計法の相当する条項（第 332-4 条）に基づいている（この方法の適用に必要な条件に関する上記 II.2.3 で特定された例外措置を除く）。

STANDARD 7—金融資産

基準

1. 範囲

1.1 特定定義

この基準は、中央政府の金融資産に適用される。金融資産は中央政府の株式投資であり、これらの株式投資に関連した権利や債権、中央政府からの融資と貸出金権利により表わされる場合と、表わされない場合がある。

この基準では、以下の用語は、下記の意味を持つ。

中央政府株式投資

中央政府株式投資とは、中央政府が他団体に対して保持する権利であり、株式投資により表わされる場合も表わされない場合もあり、他団体と長期関係を築くものである。これらの権利は以下により発生する：

- 関連団体の株式所有、あるいは
- 関連団体の法的体系、あるいは
- 中央政府の当該団体への管理（意味は以下で定義）の存在

基準に含まれる団体（事業体）

中央政府が利益を保持する団体は、法人格を持ち、中央政府からは別団体として組織化される。

中央政府からの融資と貸出金

融資と貸出金とは、特定期間中に法人と自然人への支払い手段の使用を移転する為に、中央政府が契約規定に基づき他団体に支払うことを負う資金のことである。

融資は、4年以上にわたって供与されるものであるのに対し、貸出金は2年間で供与されるものであり、明示された許可によって一度更新されうる。

本基準において、明確に融資と貸付金を扱う条項は、株式投資に関連した債権とは関連がない。

1.2 基準における株式投資のカテゴリー

株式投資とは、その権利により、特に関連団体を管理できるようになるか、あるいは団体の活動に大きな影響を与えることができるようになるので、その権利の長期所有が中央政府活動に有用と見なされる、団体への権利である。

中央政府株式投資として、団体への権利が一度認識されると、中央政府が権利を所有する限り、中央政府が保持する団体の債権の変化に関係なく、その株式投資としての分類は変化しない。

株式投資は以下の 2 つのカテゴリーに分類される：

- 中央政府に管理された団体への株式投資
- 中央政府に管理されていない団体への株式投資

1.2.1 管理の概念

この基準では、管理とは、中央政府が他団体の運営や財務的活動を支配することによって、当該団体の活動からリスクを負い、利益を得ることができる能力のことである。

管理は、以下の手順によって評価される：

- 中央政府と団体との関係の性質は、「管理を決定するための一般基準」（以下の 1.2.1.1 を参照）を考慮して調査され、その結果、先のどちらかのカテゴリーへの団体の分類につながることもある。
- これらの規定が、管理や管理欠如を特定するのに適していない場合、「管理指標」（1.2.1.2）が使用される。

1.2.1.1 管理の決定の一般基準

中央政府は、以下の「権利基準」と「利益とリスク基準」の少なくともどちらかが満たされるとされる場合、団体への中央政府管理の存在を明確に立証する他要素がない限り、他団体を管理すると推定されている。

a) 権利基準:

- 中央政府が、団体の意思決定機関（総会やその他該当機関）での投票権の大部分を直接的あるいは間接的に所有する。
- 中央政府が、特定の法的条項で正式に明記されている、もしくは単純に一般規則による、

団体の支配機関（取締役会あるいは類似機関）の一員の過半数を任命・解任できる管理を持つ。

- 中央政府が、団体の支配機関の会議での投票権の過半数を投じる権利を持つ：中央政府が投票権の40%以上を直接・間接的に保持し、他により多くの投票権を保持する団体が存在しない場合、中央政府が権利を行使するとされる。
- 中央政府が、明確な条項により団体を管理する。

b) 中央政府が活動から得る利益とリスクに関する基準：

- 中央政府が、団体の活動を終了させ、それにより残存経済利益のかなりの部分を得る、またはかなりのレベルの義務を負うという権利を持つ。
- 中央政府が、自分の利益のために団体から資産（例えば、貨幣資産）の移転を強いる権利を持ち、そして/または団体の該当義務を負う。

1.2.1.2 管理指標

上記一般基準が、団体が中央政府に管理されているかどうかを特定するために十分でない場合、個別にあるいは集会的に以下の要素が、管理が存在するかどうかの指標となる：

a) 権力指標：

- 中央政府が、団体の運営予算や投資予算の拒否権を持つ
- 中央政府が団体の支配機関の決定を拒否、却下、変更する権利を持つ
- 中央政府が団体の重要人物を雇用、転任、解任を承認する権利を持つ；
 - 団体の任務・ミッションは、法律により定められ制限されている
 - 中央政府が、資本変更・資産処分・その他の類似の権利の否認権といった権利を授ける特別な株券を持つ。

b) 中央政府が活動から得る利益と負うリスクに関する要素：

- 中央政府が団体の純資産（または純負債）の間接的あるいは直接的な所有権をもち、対等団体へ持続的に出入りできる。
- 中央政府が、団体処分の場合には、団体の純資産（負債）の顕著な部分に対する権利を持つ。
- 中央政府が、自己の目的達成のために、団体に協力を強いることができる。
- 中央政府が団体の残存負債を負う。

1.2.1.3 管理の制限

上記基準と指標の適用は、団体への中央政府管理の実情を評価するには十分ではない。

特定のケースでは、実際に中央政府管理が、団体活動から利益を得ることを妨げる厳しい条項によって制限されている。このような条項は、外部（例えば海外）からのものである場合も内部（例えば、該当団体活動から得られる利益を中央政府が放棄することを求める法律）のものである場合もある。

このような例外によって、管理が厳しく制限されているか否かを特定するために、該当団体の任務・ミッションと活動を深く掘り下げて調査することが正当化される。

1.2.2 被支配事業体

被支配事業体には、直接管理団体と間接管理団体が含まれる。間接管理は、連結における規則を団体に適用させることにより、決定される。被支配事業体カテゴリーには 2 つのサブカテゴリーが含まれる。

- 中央政府政策運営者
- 中央政府政策運営者以外の被支配事業体

中央政府の直接管理下にある他の団体により所有されている団体の直接少数利益を中央政府が持つ場合、中央政府の団体管理は、直接・間接所有権を考慮することにより評価される。

1.2.2.1 中央政府政策運営者

中央政府政策運営者は、非市場圏において活動している。介入計画を管理する中央政府策運営者もある。このような団体は、中央政府により管理され、中央政府によって厳格に定められた条件下で公的サービス業務を行っている。

以下の基準は、被支配事業体を中央政府政策運営者のカテゴリー内に分類するために、使用される：

- 中央政府からの資金調達が大部分を占める非市場活動
- 中央政府により定められた業務（任務・ミッション）と目的
- 中央政府に密接に監督された活動

中央政府政策運営者の法的地位は様々である。：公的施設、協会、公益団体グループ、またはその他団体形態であることもある。

中央政府政策運営者は、自身の活動の方向を決定できない。自身の目的や介入手続き（大抵の場合、規定によって定められる）を決定することはまれであり、その自治権は、通常、配分された資源の実行にとどめられている。

1.2.2.2 中央政府政策運営者以外の被支配事業体

他の被支配事業体は、管理定義と基準を満たすが、中央政府政策運営者カテゴリーに分類することはできない。

1.2.3 非支配事業体

被支配事業体の定義と基準を満たさない団体は、非支配事業体のカテゴリーに分類される。

中央政府管理が厳格に制限されている団体も、株式投資のこのカテゴリーに分類される。

1.3 関連債権

債権（配当金、利益、資産株）は、それらを生じさせる株式投資に一致する。中央政府からの被支配事業体あるいは非支配事業体への融資と貸付は、関連株式投資に一致する。

2. 会計処理

2.1 株式投資

株式投資とは、関連した権利が中央政府に移転された場合、中央政府財務諸表において資産と認識される。

2.2 融資と貸出金

投資でない中央政府からの融資と貸出金は、中央政府資産と認識される。

融資と貸出金は、関連権利が発生した期中の財務諸表に記録される。

初期認識での条件に直接従い、返済される貸出金は、中央政府資産と記録されるほか、財務諸表の注記で説明がなされる。

3. 評価

3.1 株式投資

3.1.1 初期評価

株式投資が中央政府財務諸表に最初に認識されたとき、取得原価で評価される。

株式投資の取得原価は、取得した時の価格か中央政府からの最初の出資金と同額である。取得原価には、取引に直接関係する場合、仲介手数料、報酬や銀行手数料も含まれる。

中央政府が元請業者ではないとき、中央政府が、運営者が管理する財産の工事に対して行う資金調達、運営者の中央政府持分投資として認識される。中央政府が元請業者であって、財の引き渡しの際も同様の会計措置が取られる。

この基準が適用される最初の期間の財務諸表作成の際、持分法により評価される株式投資のため（下記参照）、開始財政状態報告書の債権の正味帳簿価額は、取得原価となる。

3.1.2 事後評価

中央政府は、株式投資の帳簿価額を以下により評価する：

- 被支配事業体カテゴリーの株式投資は持分法によって評価される
- 非支配事業体カテゴリーの株式投資は取得原価で評価される。

3.1.2.1 持分法により評価される株式投資

株式投資の持分法評価は、関連団体自己資本に対して中央政府が直接所有する持分に等しい。考慮される自己資本は、少数株主持分を差し引いた連結自己資本である。自己資本株式は、以下の条件に従って考慮される：

- 中央政府政策運営者の自己資本には、場合によって受領した資本補助が含まれる
- 他の被支配事業体の自己資本には、資本補助が含まれない

株式投資の総計持分法評価が、初期総計価値より少ない場合、総計減損が認識される。財務諸表に認識された減損は、費用と認識される減損割当を発生させる。

総計の持分法評価がマイナスの場合、マイナス額を補うために総計のリスクの引当金が設定され、初期総計価値に等しい総計の減損も認識される。財務諸表に認識された引当金は、

費用と認識される引当金の割当を発生させる。

3.1.2.2 取得原価で評価される株式投資

資産価値が大幅に減少したと証明するなんらかの指標が存在する場合、減損テストが期末に行われる。株式投資の帳簿価額が、回収可能価額と比較される。

株式投資の回収可能価額が、帳簿価額より著しく低いとみなされる場合、減損が認識される。

帳簿価額は、場合によっては生じる減損を差し引いた初期費用と同じである。回収可能価額は、中央政府資産の有用性に照らして査定される。中央政府株式投資には、株式投資の持分法評価価値が、回収可能価額に代わって使用される。

3.1.3 株式投資処分の評価

株式投資が承認を取り消されたとき、中央政府財政状態報告書に認識された資産から、株式投資の初期価値が除かれる。

3.2 融資と貸出金

融資と貸出金は、最初に、名目上の返済額で認識される。

融資と貸出金の棚卸価額は、回収可能価額と同額であり、中央政府にとっての債権の有用性に関連して査定された見積額である。

将来の損失が発生した場合、つまり棚卸価額が名目上返済額より低い場合、減損が認識される。

名目上返済額が減少した融資と貸出金は以下を引き起こす：

- 減少が確実に回復不可能な場合、費用の認識
- 減少が改善可能な場合、減損の認識

名目上返済額が増加した融資と貸出金は、その増加が確実に永続的な場合、収入の認識を引き起こす。もし増加が改善可能な場合、債権は、その初期価値で記録され続ける。

未収利息は、中央政府債権の元本金に割り当てられる。

4. 注記による開示

財務諸表の注記には、以下の集計表が含まれる：

株式投資：

- 所有株式割合を含む、直接的に管理・所有された重要な株式投資の一覧
- 期間を通じた株式投資の変化（譲渡・処分と取得）の表
- 株式投資カテゴリーとサブカテゴリーによる再評価積立金の分析（上記の分類を使用）
- マイナスの自己資本を持つ団体の株式投資表

融資と貸出金

- 条件に従って返済される貸出金の性質と金額

STANDARD 7—金融資産

事例

中央政府政策運営者の部分的一覧

中央政府政策運営者は、様々な法的形態をとっており（協会、公的施設、公益団体 等）、活動の管理も多種にわたっている。目安として提示する以下の部分的一覧は、この多様性を反映している。

以下の団体は、中央政府政策運営者に分類される：

高等教育書誌センター（ABES）

ローマ・フランス・アカデミー（Academie de France a Rome）

フランス海外教育機構（AEFE）

フランス国立図書館（BNF）

国立予防考古学研究所（Institute national de recherche archeologiques preventives）

Ecole du Louvre（ルーブル美術館の一角にある文化省管轄下の公立教育機関）

パリ国立高等鉱業学校（Ecole des Mines）

フランス国立東洋言語文化研究所（INALCO）

教員教育大学センター（IUFM）

国立教育・職業情報機構（ONISEP）

コメディ・フランセーズ（Comedie francaise）

国立美術館（Musees nationaux）

国立オペラ（Operas nationaux）

国立劇場（Theatres nationaux）

フランス企業振興会（UBIFRANCE）

経済金融技術交流発展支援機構（ADETEF）

対仏投資庁（AFII）

環境・エネルギー管理庁（ADEME）

水公益団体（Agences de l' eau）

住宅改良全国機関（ANAH）

国立種馬場（Haras nationaux）

国立公園 (Parcs nationaux)

フランス観光エンジニアリング局 (AFIT)

全国成人職業訓練協会 (AFPA)

フランス職業安定所 (ANPE)

ヴァカンス小切手局 (ANCV)

地域圏病院管理事務所 (ARH)

フランス食品衛生安全局 (AFSSA)

フランス医療製品衛生安全局 (AFSSPS)

フランス医療評価機構 (ANAES)

フランス血液機構 (EFS)

放射性廃棄物管理機構 (ANDRA)

フランス周波数庁 (ANFR)

農地構造整備国立センター (CNASEA)

Conseils départementaux d'accès au droit (権限の請求を扱う県審議会)

フランス国土地理院 (IGN)

フランス国防高等研究所 (IHEDN)

フランス国立視聴覚研究所 (INA)

フランス国立人口統計局 (INED)

フランス天気予報 (Meteo-France)

フランス難民無国籍者保護局 (OFPRA)

STANDARD 8—棚卸資産

イントロダクション

この基準では、中央政府の棚卸資産について取り扱う。最初に定義と範囲について、次に、使用される評価方法について述べる。

I—棚卸資産の定義と基準の範囲

棚卸資産は、購入し転売のために保持している財である。例えば、商品、土地、建物が含まれる。この定義には、中央政府で作り終えた物品や仕掛品（建設仮勘定）も含まれ、製造過程で使用される待機中の原材料や備品のほか、中央政府が取得または生産した財で他団体に無償あるいは名目上の金額のみで分配されるものが含まれる。

中央政府棚卸資産には以下のものも含まれる：

- ある特定の弾薬
- 消耗品
- 維持・メンテナンス用具
- 生産設備用予備部品（交換部品）
- 戦略備蓄（例えば、緊急事態あるいは自然災害に備えた燃料備蓄）
- 未発行硬貨の在庫
- 転売用土地建物

I.1—実体の基準点

資産の規定のカテゴリーが棚卸資産の一部かどうかを決定するために実体の基準が定められる。これは、棚卸資産の多様性と、および棚卸資産と有形固定資産の境界線と棚卸資産と費用の境界線が時には非常にあいまいで分かりにくいことを考慮し実行される。

これらの基準点は、基準の適用に関する規定文によって特定され、例えば、異なるタイプの項目、異なるタイプの財・サービス提供過程、異なるタイプの活動別に設定される。

基準点を定める理由は、管理者がその目的のために行う棚卸資産管理と中央政府一般財務諸表との間に現実的な接点を保証することである。中央政府一般財務諸表は、棚卸資産を保有する省庁の管理システムに直結していなければならない。その関係が抽象的なものである場合、棚卸資産についての会計情報の信頼性は低下する。

I.2—除外されるもの

この基準での棚卸資産の定義には、特定産業において、そこに根づく慣例に従って正味実現可能価額で測定される鉱業・林業・農業・家畜の生産者棚卸資産は含まれない。この除外は、たとえば中央政府保証や先物契約により売買が約束された財、あるいは同質的市場が存在し売却されないリスクは取るに足らないとされる財に関連している。

最後に、無償あるいは名目上の報酬の代わりに提供される仕掛品状態のサービスも、その評価が非常に難しいため、この基準は適用されない。

II—会計処理と評価

この基準では、棚卸資産の初期価値は費用に等しい。棚卸資産の事後評価は、正味実現可能価額と費用のどちらか低い方を適用するか、無償あるいは名目上の金額のみで取得されている（あるいは生産過程で無償あるいは名目上金額で消費される）場合、費用と現在の取替原価のどちらか低い方を適用する（この場合、正味実現可能価額を評価するのは難しいため）。

正味実現価額（あるいは現在の取替原価）が初期費用より低い場合、通常の資産減損条件に従って、減損が認識され期中の費用として記録される（これには、資産の評価損改善の可能性が残されている）。

II.1—棚卸資産原価

多くの中央政府棚卸資産は、転売用資産や売却用物品ではなく、サービス提供に関連している。サービス提供に関する棚卸資産には中央政府が未だ関連収入と認識していないサービスの費用が含まれる：そういった費用は、主に労務費と同様に、その他のサービス提供に直接関連している人に支払う費用であり、管理職と帰属間接費で構成される。労務費と一般管理職員と売却に関連するその他費用は含まれないが、それらが発生した期中に費用として認識される。

より大まかにいうと、棚卸資産原価には、取得原価・加工費・その他費用が含まれる。

棚卸資産の取得原価には、完成品・資源・サービスを購入に直接起因する、取得原価・移転費用・取扱費用が含まれる。割引・リベート・その他類似項目は、購入費用からは差し引いて、取得原価を特定する。

棚卸資産加工費は、主に製造業において発生する。直接労務費といった、生産に直接関係す

る費用が含まれる。また、原材料を完成品に加工する段階において発生する固定製造間接費と変動製造間接費の組織的割当を含む。ある特定の場合によっては、実体の基準が必要とされる。例えば、特定の軍の棚卸資産の場合などは、様々なレベルの解釈が数多くできる中間加工費を認識することから、その棚卸資産価値の誇張と実体の損失を招いてしまう。

それ以外の費用については、棚卸資産が現在の場所・状態におかれるまでに発生した費用のみが棚卸資産原価に含まれる。たとえば、非製造間接費や特定顧客へのコンセプトデザイン費用を一般棚卸資産原価に含めるのは妥当だと考えられる。

その一方、棚卸資産原価から除外され費用と認識される費用の例は以下のとおりである：

- 廃棄された材料費・労務費・その他生産費用の異常値
- 保管料（更なる製造段階に先立った製造過程に必要な費用を除く）
- 棚卸資産を現況にするために貢献していない一般管理費
- 販売費

II.2—原価の公式

基準では2つの方法を提供している。

- 先入先出法
- 加重平均法

この基準では、特定目的のための財やサービスと取替可能でない項目の棚卸資産原価は、費用の特定を使用して割り当てられる。つまり、特定費用は、特定された棚卸資産項目に起因する。通常取替可能な棚卸資産の項目が多数存在する場合、前述の方法は適切でない。

II.3—費用の認識

分配あるいは交換、売却された棚卸資産が費用として認識される、帳簿価額の認識過程により、収入と費用の調和がもたらされる。サービス提供者にとっては、棚卸資産が費用と認識される時点は、サービスが提供された時である。

その他の資産勘定に割り当てられる棚卸資産もある。たとえば、中央政府自身が使用する為に生産する固定有形資産に使用される棚卸資産がそれにあたる。この方法でその他資産に割り当てられた棚卸資産は、資産の耐用年数期間中、費用として認識される。

III—他会計基準に対する位置づけ

この基準では、IPSAS 12 の条項を組み入れている（IPSAS12 は IAS2 を参考に作成されている）。基準ではまた、棚卸資産は、資産の減価償却と減損に関するフランス会計法規委員会基準（2002 年 12 月 12 日の規則 2002-10）に定められた条件に基づいて、減損の対象となることも明記している。この部分も、上記の IPSAS と IAS に一致している。

IPSAS12 と IAS2 には以下の 2 つの大きな相違がある。：

- IPSAS12 は、中央政府と公共部門において、「無償あるいは名目上金額で」分配される棚卸資産もあると認識している。この基準ではまた、中央政府の場合、無償あるいは名目上対価のみで提供される未完成作業中のサービスの存在を認識しており、そもそもそのサービスを適用範囲から除外している。
- IPSAS12 は、原価の公式を 2 つの方法（先入先出法と加重平均法）に限定している。IPSAS12 では、IAS2 で認められている後入先出法を排除している。

つまり、IPSAS12 では、直接等価交換のない財やサービスを提供するという、中央政府の重要な特異性について扱っている。その点を鑑み、IPSAS は 2 つの結論を出している：

- 無償あるいは名目上の料金で提供された棚卸資産は、他の棚卸資産と違う方法で評価される：原価と正味実現可能価額のどちらか低い方で評価する代わりに、原価と現在の取替原価のどちらか低い方で評価される。
- 無償あるいは名目上の料金で提供されることになっている、まだ提供し終わっていないサービスは、棚卸資産に含まれない。

この基準は上記全てのポイントで IPSAS12 に適合している。

STANDARD 8—棚卸資産

基準

範囲

1.1 特定定義

この基準では、以下用語は下記の意味として使用される。

棚卸資産

中央政府資産：

- 生産過程で消費される原材料や供給品といった資産
- サービス提供過程で消費される原材料や供給品といった資産
- 中央政府運営の通常過程において配分あるいは売却されるために保有されている資産
- 売却や分配のための生産過程にある資産

正味実現可能価額

売却の実現に必要なだとされる見積費用と生産過程の完了までに必要な見積費用を差し引いた、業務の通常過程での見積売価

現在の取替原価

中央政府が報告日に資産を取得する為に負担するであろう費用

1.2 基準の範囲

この基準は、中央政府に管理あるいは保有されている棚卸資産（上記にて定義）に適用される。棚卸資産の中央政府管理は、中央政府有形固定資産についての基準で定められた管理定義に従って査定される。

棚卸資産の概念は、この基準の適用範囲の文中で定義された、実体の基準点をベースにして使用される。この基準点は、例えば、カテゴリーの項目別、生産過程別、あるいは活動別に定義されることができる。

この基準は以下には適用されない：

- サービス提供に直接関連する契約を含む建築契約に基づいて発生する仕掛品（建設仮勘定）
- 金融商品
- 特定の分野に根づく慣例にそって正味実現可能価額で査定される範囲の、家畜・農業・林業・工業の生産者棚卸資産
- 農業に関連した生物学的資産
- 無償あるいは名目上の直接報酬と交換されなくてはならない、本サービス提供

1.3 棚卸資産と有形資産の識別

棚卸資産とは生産過程、サービス提供過程、生産物商品化の過程で使用される、または使用される予定の項目である。有形資産と無形資産と違って、棚卸資産は中央政府の業務で長期にわたる使用を求められていない。

2. 会計処理と評価

ある項目が棚卸資産として認識されるのは以下のときである：

- その項目の費用が信頼できる形で測定できる
- その項目に関連する将来の経済的便益が、中央政府の便益になる可能性がある

2.1 初期評価

棚卸資産が中央政府財政状態報告書に最初に認識される時、以下の額で評価される：

- 取得原価（高額で得られた棚卸資産）
- 製造原価（中央政府が製造した棚卸資産）
- 市場価格（無償で取得した棚卸資産）

2.2 事後評価

中央政府財政状態報告書に最初に認識された後、棚卸資産は、以下の目的の為に保有されている場合を除き、原価と正味実現可能価額のどちらか低い方で評価される。：

- 無償あるいは名目上料金での分配される
- 無償あるいは名目上料金で提供される物品の製造過程で消費される

後半 2 つのケースでは、棚卸資産は原価と現在の取替原価のどちらか低い方で評価される。

これに基づいて、棚卸資産価値の減少は、評価減によって表わされる。企業会計規則で定められた下記（2.5 費用としての認識）で説明されているシステムに則り、この評価減により費用として記録される引当金が発生し、評価減の取消が発生する（こうして減損された棚卸資産が後の期で増加する場合）。

この評価減は、単位（ユニット）ごと、カテゴリーごとで測定され、売却・分配・使用の見込みを考慮している。

2.3 棚卸資産費用

棚卸資産費用は、全ての購入費用と、棚卸資産が中央政府財政状態報告書に最初に認識された場所と状態になるために発生したその他費用を含む。加工費はかなりの額になる場合、棚卸資産費用に含まれる。

2.4 原価の公式

棚卸資産費用は、この項（2.4）の最後で明記されているケースを除き、先入先出法か加重平均法を使用して決定される。

上記原則の適用により、同じ形態と同じ使用をされる棚卸資産は全て、同じ原価の公式が使用される。異なる形態と異なる使用をされる棚卸資産の場合は、異なる方法の使用を明確にさせておくことができる。違いが地理的なもの（とそれに関連する課税規則の違い）の場合は、異なる方法を使用する十分な根拠にはならない。

前述 2 段落の例外目的で、通常は取替不可能な項目と特定計画の為に生産・充当された財とサービスの棚卸資産費用は、各個別費用の特定指定を使用して割り当てられる。

2.5 費用としての認識

棚卸資産が売却・交換・分配された場合、その帳簿価額は、関連収入が認識された期に費用として認識される。関連収入が存在しない場合、財が分配されたときあるいは関連サービスが提供された時に、費用が認識される。

棚卸資産額を正味実現可能価額あるいは現在の取替原価に戻すための評価減の総額は、その評価減あるいは損失が発生した期に費用として認識される。

正味実現可能価額あるいは現在の取替原価の増加による、棚卸資産の評価減の取消総額は、費用として認識された棚卸資産総額の減額として、取消が発生した期に認識される。

3. 注記による公開

財務諸表では以下について明記しなければならない：

- 棚卸資産査定に適合した会計方法。使用した原価の公式を含む；棚卸資産の帳簿価額総計と各分類の帳簿価額；段落 2.5 に従って、収入と認識された全ての評価減の全取消総額；段落 2.5 に従った、棚卸資産の評価減の取消を発生させる事象や状況
- 負債の担保として差し入れられた棚卸資産の帳簿価額

財務諸表では以下についても明記すること：

- 期中に費用として認識された棚卸資産費用あるいは
- 記入に費用として認識され、性質によって分類される、収入に適用されうる開発費用

STANDARD 9—流動資産の関連債権

イントロダクション

この基準での目的は、流動資産の関連債権の評価と会計処理についての規則を定義することである。

I—範囲

中央政府流動資産に関連した債権は、他団体が中央政府に負っている債権の合計であり、その目的や性質により、固定資産とは認識されない。

この基準の適用範囲に含まれる中央政府流動資産に関連した債権は以下である：

- サービス提供や財の売却によって生じる売上債権
- 中央政府が自身の為あるいは他団体の為に徴収する租税や罰金に関する債権
- 他債務者への債権

この基準はまた、貿易手形といったような債務者への債権に関連した項目にも適用される。

その一方、現金取引に関連した債権は、資金繰り構成要素についての STANDARD10 に含まれる。

II—流動資産に関連した未払債権の減損

この基準は、債権の減損についての評価方法と会計処理を明確にする。

債権への減損引当金は、以下として認識される：

- 中央政府の為に取り立てられた債権に関する運営費として
- 他団体の為に集められた債権に関する介入費として。その他団体の不払いのリスクは中央政府が負う。例えば、地方直接税の場合、税の減損は債権取消・免税措置・その他減税を明らかにするために行われる。それら清算決定は最終的に地方直接税に影響を及ぼし、次期の中央政府の介入費用となる。

中央政府が不払いのリスクを負わない（例えば、非占有住居に対する税といったような）未払債権もまた、実現可能価額で評価される。しかし、中央政府はそれら債権を徴収できない場合、費用を発生させない。したがって、それら債権の減損は財務諸表に認識されないが、

注記にはそれら債権の実現可能価額総額についての情報が明記される。

減損引当金の総額は、特に内部履歴に基づいて各債権カテゴリーの減損率を明らかにするのであれば、各債権の調査、あるいは、統計的手法をすることにより、計算される。

ひとつのカテゴリーに存在する債権を個別に調べようとも、債権の数が多すぎる場合は、統計的手法が使用される。この方法は特に租税権力において用いられる。

税の分野において、未払債権の特徴は、租税の種類別の回収率が異なることから、租税の種類別によって異なる引当金が未払債権に含まれることにある。

租税の種類別に異なる引当金は、報告日の未払債権に基づいて統計的に推定される。したがって以下の2つを区別する：

- 不払いのリスクが明らかな、疑わしく論争的となる債権
- まだ明確な不払いのリスクが表れていない債権。租税権力は決して満額徴収されることはないので、これら債権も減損される。これらは主に納期限が12月31日の後に設定されている債権である。

租税権力の評価方法は、報告日における状態に応じて債権の様々なカテゴリーへの分類に基づいている（例えば異議申し立てされた債権、集団訴訟手続きの対象となっている債権）。同時にこの方法は税務監査より発生する租税権力をその他の税と区別している。この債権分類により、特定減損割引率が各カテゴリーに適用させる。様々な割引率は、歴史的データを分析することにより得られる。

減損の会計処理は、報告日での未払債権における減損の認識と、初期末払債権の減損の取り消しにより、特徴づけられる。

報告日における全ての未払債権の減損は、「疑わしく論争を招く売上債権」の企業会計勘定科目一覧内の416項目と比較可能な特定勘定において、価値減少した債権の追跡が存在しないことを明確にする。

III—他会計基準に対する位置づけ

この基準では、フランス会計法の一般原則から発想を得ている。

中央政府流動資産に関連した債権の会計処理は、資産の一般会計規則に準じる。つまり：

- 関連する将来の経済的便益が団体に発生する可能性がある
- 債権が特定可能である
- 債権の評価は十分信頼できる形で測定される

資産と認識される債権には、以下の相手方が発生する：

- 中央政府収入（収入の認識基準を満たしている場合）；
- 負債項目（収入の認識基準を満たしていない場合）。例えば、他団体の為に徴収された債権の相手方は、その団体への債務である。

中央政府のために徴収される債権を取り消す清算決定は、最初に記録された債権の正当性があるかないか決めることで、異なって処理される。

最初に記録された債権の正当性を認めない清算決定（間違いによる債権の取消や減税など）は、益金の減少として処理される。これは、企業会計における請求書発行間違いの処理と同じである。

最初に記録された債権の正当性を認めない清算決定（免税措置と債権取消）は、費用として認識される。この論法は、企業会計における不良債権損失と債権放棄の処理と同じ原理である。

流動資産に関連した債権の評価についての一般規則も、フランス会計法から発想を得ている。

- 流動資産に関連した債権は、他団体が中央政府に負っている額で最初に認識される。
- 未払いの流動資産に関連した債権の棚卸評価は、予想されるキャッシュフローに一致する回収可能価額と等しい。
- 不可逆効果を持つと見なされない原因による債権の評価の減少は、減損で認識される。

STANDARD 9—流動資産の関連債権

基準

1. 範囲

中央政府流動資産に関連した債権は、他団体が中央政府に負う債権の合計であり、その性質や目的ゆえに、固定資産とは見なされない。

この基準は以下に適用される。:

- 売上債権
- 債務者に対する租税権力
- 他の債務者への債権

この基準は以下には適用されない:

- 株式投資に関連した債権
- 中央政府に保証された融資と貸出金
- 現金取引に関連した債権

2. 会計処理

2.1 一般会計処理原則

流動資産に関連した債権は、資産の一般会計原則に適合する。

資産と認識される債権は、以下の相手方を持つ:

- 中央政府収入（収入の認識基準を満たす場合）;
- 負債項目（収入の認識基準を満たさない場合）

2.2 債権の清算決定の会計処理

債権の清算決定の会計処理は、中央政府が自らのために徴収した債権と他団体の為に徴収した債権とは異なる。

中央政府債権を取り消す清算決定は、最初に記録された債権に正当性があるかないか決め

ることで、扱いが異なる。

- 最初に記録された債権の正当性を却下した清算決定は、益金の減少として処理される。
- 最初に記録された債権の正当性を却下しない清算決定は、運営費として処理される。

他団体のために中央政府が徴収した債権の清算決定の会計処理は、中央政府が不払いのリスクを負うかどうかで異なる。

- 中央政府が不払いのリスクを負う場合は、債権に影響を与える清算決定は介入費用として処理される。
- 中央政府が不払いのリスクを負わない場合は、債権に影響を与える清算決定は、財政状態報告書上に他団体への債務の減少として記録される。

2.3 債権の減損の会計処理

中央政府が債権の不払いリスクを負う場合、債権の減損が以下として認識される。

- 中央政府の為に徴収される債権の場合、運営費用として認識される。
- 他団体の為に徴収される債権の場合、介入費用として認識される。

中央政府が不払いのリスクを負わない場合、減損は認識されない。

3. 評価

3.1 初期評価

流動資産に関連した債権は、他団体が中央政府に負う金額で最初に認識される。

3.2 棚卸評価

未払いの流動資産に関連した債権の棚卸評価は、予期されるキャッシュフローに一致する回収可能価額と等しい。

流動資産に関連した債権の帳簿価額は、報告日の未払債権の総額に等しい。

未払債権の棚卸評価が帳簿価額より低い場合、帳簿価額を棚卸評価に合わせる。

取り消しができないと思われる原因による、債権評価の減少は、減損として認識される。

使用された公式が歴史的データに基づいて各債権カテゴリーの減損割引率を明確にできる限り、減損引当金の合計は、各債権の調査や統計的推測により計算できる。

カテゴリー内に、個別に調査するには多すぎるほど債権が存在する場合、統計的推定が用いられる。

4. 注記による開示

注記では、減損の評価方法（公式）を明記する。

注記では、中央政府が不払いのリスクを負わない債権の回収可能価額についての情報を記述する。

STANDARD 10—中央政府現金持高構成要素

イントロダクション

この基準では、中央政府の特徴を考慮に入れて、中央政府現金持高の構成要素を、識別・提示・分析するために、定義する。

この基準では、STANDARD2 歳出と STANDARD4 運営歳入・介入歳入・財務歳入で扱われている、現金取引から生じる費用と収入（収益）は考慮に入れない。

I—中央政府現金持高の範囲

この基準は、中央政府現金持高を形成する資産と負債に適用される。

中央政府現金持高の資産要素は以下である：

- 銀行残高と手元現金
- 未達預金
- 「その他現金」。価値変化の危険がなく容易に集められ流動性の極めて高い短期の有価証券
- 「現金同等物」。価値変化の危険が取るに足らない程しかなく、変換できる現金高も知られている、流動性の高い短期投資

中央政府現金持高の負債には、要求に応じて、あるいは超短期（数日）で返済できる資金が含まれる。この資金は、中央政府現金管理に関連する預金と共に、国庫の監督者その他の権限保持者により作成された預り金（デポジット）である。

これらの構成要素の中には、中央政府に特有のものもある。

I.1—国庫の監督者とその他の権限保持者の預り金：特定構成要素

財務省担当者と権限保持者による預り金は、他団体のものとして彼らにいつでも返済できるものであるが、中央政府手元現金に影響を与えるものなので、中央政府現金持高の構成要素になる。

この基準では、これら預り金を中央政府現金持高での負債とみなす。たしかに STANDARD11 での財務負債の定義によると、預り金に関する取引は財務決定からではなく、預り金への法的義務（あるいはそういった預り金を必要とする協定）から発生するもの

なので、この関連取引の性質からして、これら預り金は財務負債とは認識できない。

より具体的にいうと、支払期限をどのくらい詳細に設定するかによって、そういった預り金は、STANDARD12 で定められる非金融負債やその他負債の概念に一致する。しかしながら、それら預り金は、中央政府現金持高の構成要素であることから、この基準で扱われる。

I.2—非特有構成要素

非特有構成要素は、現金残高と手元現金、未達預金、中央政府資金管理に関連する項目および現金同等物である。場合に応じて、基準では、それらを中央政府現金持高を構成する資産要素または負債要素として分類する。

I.2.1—現金

現金は、その性質から、額面で現金にすぐ変換できる全ての価値項目のことをいう。

次のものが含まれる。

- 銀行残高と手元現金
- 未達預金（将来の流入と割引）。これは将来の流出を導く未達預金の控除後の中央政府の貸借対照表の資産として記載される。

I.2.2—中央政府現金管理関連項目

フランス銀行での国庫の当座預金は、毎日の終わりに貸方に記入されなければならない。中央政府現金管理の目的は、その貸方総額を制限し、一時的な収益を最良の額で得られる投資をする為である。この2つの目的を満たすために、状況により、中央政府は中央政府債権を使用して現先取引（現金担保付き債券貸借取引）と売り現先取引を始め、銀行間取引市場や他の欧州各国に流動資金の貸付や投資を行い、あるいはさらに信用与信枠（クレジット・ライン）を使用する。こういった取引は、価値変化のリスクがない超短期債権あるいは当座預金に含まれるので、中央政府現金持高の構成要素である。中央政府債権を使用した現先取引と余剰金投資は、国庫の資産項目に含まれる。より詳しく言うと、それらは「国庫のその他構成要素」に分類される。売り現先取引、余剰金貸付、信用与信枠は現金持高の負債に含まれる。

I.2.3—現金同等物

現時点では、中央政府はこの種の手段を用いない。しかしながら、これらは、現金持高の構成要素であるので、この基準では定義を定める。把握される現金高に容易に変換でき、取る

に足りない価値変化しか起こさない高い流動性を持つ短期投資は、現金持高の資産要素として分類される。

II－財務諸表での表記

中央政府現金持高の構成要素の分析を可能にする為に、中央政府の財政状態報告書に明確に特定される形で記される。

したがって：

- 「現金」項目は、財政状態報告書の資産と負債に含まれる
- キャッシュフロー計算書は、中央政府現金持高を形成する資産と負債の流入と流出を記す

財政状態報告書の資産として表わされる「現金」項目は累積未達預金（将来の流入、割引、または将来の流出を導く未達預金の累積）を含む。これはマイナス額を表す結果となることもある。

III－他会計基準に対する位置づけ

上記基準の目的に従い、現金持高の構成要素に適用される会計定義・会計原則・会計規則は、中央政府の特異性に合致する。

会計処理と評価の規則は、1999年4月29日に改定されたフランス会計法規委員会規則 99-03号に付加されたフランス会計法に定める規則に準拠する。

財務諸表での中央政府現金持高の表記に関連する定義と規則は、中央政府に固有のものである。

STANDARD 10—中央政府現金持高構成要素

基準

1. 範囲

この基準の範囲は、中央政府現金持高に関連する取引に結びついた資産と負債をカバーする。これら項目は、現金持高の構成要素と、それら構成要素に付随する債権と様々な借金を含む。

1.1 現金持高の構成要素

現金取引とは、現金持高を形成する資産と負債の構成と金額に変化をもたらす作業のことである。

1.1.1 資産要素

資産には、現金、その他政府持高現金の構成要素、現金同等物が含まれる。

1.1.1.1 現金

現金は、その性質上、その額面額で即座に換金できる全ての債権のことである。

次のものが含まれる。

- 銀行残高と手元現金
- 未達預金（将来の流入）。これは将来の流出を導く未達預金の控除後の中央政府の貸借対照表の資産として記載される。

1.1.1.2 その他現金

その他現金は、すべて価値変化の危険がなく流動的な超短期投資からなる。

この項目には以下が含まれる：

- 政府債権を含んだ現先取引から発生する債権
- 銀行間取引市場とユーロ圏欧州各国での資金の預り金から発生する債権

現先取引は、ある者（譲渡人）が、その債権の所有権を中央政府（譲受人）に担保として譲

渡する取引のことである。譲渡人と譲受人は、合意した日に合意した額で（前者が）再購入 / （後者が）再売却を必ず行い、その合意を撤回しない義務を負う（取り消し不可）。

銀行間取引市場とユーロ圏欧州各国での資金の預り金は、債権の譲渡を伴わない超短期資金移転である。

1.1.1.3 現金同等物

現金同等物とは、非常に高い流動性を持ち、その額面で把握された現金に変更でき、価値変化が取るに足らない程の短期投資のことである。

1.1.2 負債要素

要求に応じてあるいは短期に返済可能で、支払利息が発生する、受け取った資金の相手方である。

負債には以下が含まれる

- 国庫の監督者あるいは権限保持者の預り金
- その他負債要素

1.1.2.1 国庫の監督者あるいは権限保持者の預り金

国庫の監督者とは、法あるいは規則により資金を国庫に預ける義務を持つ機関であるか、または協定によって国庫の会計を司る者たち（会計官、財務省、財務省会計係）を通じて資金の受取り・支払取引を認可された機関である。

その他の権限保持者は、国庫へ資金を預かることを認可された全ての者のことである。

1.1.2.2. 現金持高を構成するその他負債要素

現金持高でのその他負債は以下である：

- 中央政府債権を含む売り現先取引から発生する借金
- 銀行間取引市場とユーロ圏欧州各国での融資から発生する借金
- 信用与信枠（クレジット・ライン）の使用により発生する借金

売り現先取引は、中央政府（譲渡人）が、債権の権利を他者（譲受人）に譲渡する取引のこ

とである。譲渡人と譲受人は、合意した日に合意した額で必ず（前者が）再購入/（後者が）再売却し、その合意を撤回しない義務を負う（取り消し不可）。

銀行間取引市場とユーロ圏欧州各国で契約された融資は、債権の譲渡を伴わない超短期の資金移転である。

信用与信枠（クレジット・ライン）は、超短期間での金融仲介機関からの許可のことである。

1.2 多岐にわたる債権と借金

多岐にわたる債権と借金には、中央政府債権を含む現先取引での担保への証拠金請求（マージン・コール）が含まれる。

証拠金請求（マージン・コール）は、決められた期間の最後に契約相手や中央政府に返済することになるので、債権あるいは借金である。

2. 会計処理と評価

2.1 現金持高の構成要素

2.1.1 会計処理規則

2.1.1.1 現金

現金は、取得された期中に財務諸表に認識される。

未達預金は以下のように認識される：

- 小切手の場合、現金化（支払）の提示があり次第
- 手形の場合、現金化（支払）や割引の提示があり次第
- 他の支払い手段の場合、支払の提示があり次第、または必要に応じて満期に

小切手は、発行された時に、特定現金勘定に認識される。

銀行残高は以下の場合に認識される：

- 振込命令が発生したとき
- それ以外の場合では、銀行取引明細書が受け取られた時

2.1.1.2 その他現金

その他の現金持高の構成要素は、関連債権が発生した期の財務諸表に認識される。

政府の債権を含む現先取引から発生する債権、銀行間取引市場とユーロ圏欧州各国での資金の預り金から発生する債権は、投資取引が行われた時点で認識される。

2.1.1.3 現金同等物

現金同等物は、関連債権が発生した期に財務諸表に認識される。

2.1.1.4 現金持高を構成する負債要素

現金持高を構成する負債要素は、関連義務が発生した期に財務諸表に認識される。

国庫の監督者あるいはその他の権限保持者による預り金に関連した負債は、監督者あるいはその他の権限保持者による金融取引が行われた時点で認識されるか、あるいは、国庫の会計を司る者を通じて資金の受取・支払が行われた時点で、認識される。

銀行間取引市場とユーロ圏欧州各国での融資と政府債権を含む売り現先取引により発生した借金は、それらの融資取引が発生した時点で認識される。

信用与信枠に関連した借金は、信用与信枠が使用された時点で認識される。

2.1.2 評価規則

2.1.2.1 初期評価

中央政府現金持高を形作る資産と負債は、その額面で認識される。

2.1.2.2 事後評価

報告日の手元外貨は最新為替レートでユーロに換金される。外貨取引による損益は、収入あるいは費用として、その期の財務諸表に認識される。

現金持高の負債と現金持高に関連した多岐にわたる借金により発生した未払利息は、報告日に認識される。

2.2 多岐にわたる債権と借金

政府債権を含む現先取引に関連した証拠金請求（マージン・コール）により発生する債権と借金は、決められた基準点の範囲で担保として受け取られた債権の評価での変動の合計額で認識される。

3. 注記による開示

注記では、未払いの割引手形と許可された信用与信枠に関する情報を提示しなくてはならない。

STANDARD 10—中央政府現金持高構成要素

事例

予算組織法（LOLF 法）の条項との関連

予算組織法（LOLF 法）では、予算資源・費用と、現金資源・費用を区別している。

第 25 条では、現金資源・費用の限度を定義している：「中央政府の現金資源・費用は、以下の取引から発生する：1 中央政府現金の移転；2 中央政府命令で発行された様々な手形（証書）の割引や回収；3 監督する者によって預けられた資金の管理；4 国債やその他中央政府の借金の発行・交換・管理・償還。これら取引に帰属する現金資源と費用には、特別配当株や割引が含まれる」

この基準は、第 25 条の取引 1・2・3 にのみ当てはまる。取引 4 は STANDARD11「債務と金融派生商品」と STANDARD12「リスクと負債への引当金と非金融債務とその他の債務」に含まれる。

STANDARD 11—債務と金融派生商品

イントロダクション

この基準の目的は、中央政府が使用する資金調達資源を明確にすることである。これら資源は金融負債（2001年8月1日付け予算組織法（LOLF）第34条の中で中央政府が負担する負債を含む。これらの負債はもともと資金調達取引に一致する）および金融派生商品からなる。金融派生商品は、特に負債の積極的整理を利用した、もしくは2005年12月30日法（フランス法 No.2005-1719）第54条に準ずる中央政府の金融リスクの総合管理プロセスにより契約したものである。

中央政府の資金調達資源の提示は以下を要求する：

- 資金調達取引、特に金融負債の明確な定義で求めている目的に適したものの
- 詳細な情報開示

この目的の実現にむけて、基準は、行われた処理の性質、およびそれらの追跡レベルに適切な会計原則および規則に言及する。

I—会計原則および規則

債務管理団体（フランス財務局）の内部会計システムは、銀行金融規制委員会によって規制された企業に適用される規則に従った処理の詳細を提供している。内部会計システムのもので一致している本基準の原則と規則によれば、この内部会計システムで行った記帳は全て毎日、中央政府会計に組み入れられる。

よって、ユーロ建て債務の場合、フランス勘定科目（会計法）と銀行金融規制委員会によって規制された企業に適用される規則は、フランス商法の規則に基づくので、ユーロ建て債務は共通の法則および規則に従う。

外貨建て債務に対して、銀行金融規制委員会によって規制された企業に適用される原則と規則は、国内会計規則に準ずることから、これを適用する。この性質のおかげで、外貨取引の認識・測定の規則は1989年6月22日付け改正銀行金融規則委員会規則第89-10条（外貨建て取引の認識）に記載されているのと同じである。

金融派生商品の場合は、性質によって区別する必要がある。

この会計基準に規定されている金利スワップと通貨スワップの認識・測定の規則は、銀行金融規制委員会（CRBF）によって規制された企業に適用される規則に準拠する。特に、1990

年 12 月 18 日付け改正銀行規則委員会規則 90-15 条(金利スワップと通貨スワップの認識)で定義されている。そのことにより、包括的で詳細な取引の追跡が可能となる。契約のタイプにかかわらず、その契約の市場価格と額面を中央政府の財務諸表の注記で開示されなければならない。

これら規則はさらに、グローバルな金利リスク管理戦略の実行条件に合わせる必要性から、特別な条項が設けられている。この必要性については、1997 年 2 月 21 日付け改正規則 97-02 第 4g)条 (金融機関と投資機関の内部監査について) と CRBF90-15 第 2c)条 (中央政府のという特殊なケース)、および、中央政府が行う将来の黒字・赤字の不安定さを伴うかもしれない負債の再調達資金コストの最適化戦略が定義する通りのものである。

中央政府の財務諸表の測定と提示を目的に、このような戦略の枠組みの中で活用する金融派生商品の会計規則は、規則 R90-15 の第 c)章の 2 条に定義されたように、マクロヘッジ戦略の枠組みの中で活用する金融商品の規則に準拠する。

その他の金融派生商品、つまり、通貨スワップ、先物、オプションに関しては、この基準は、1988 年 2 月 22 日の改正銀行規則委員会規則第 88-02 条 (金利派生商品の認識) が定義する金融派生商品の認識・測定規則を適用するほか、1989 年 6 月 22 日付け改正規則 89-01 (外貨取引)、そして 1990 年 12 月 18 日改正規則 90-15 条 (金利スワップと通貨スワップの認識) を適用する。

非金融項目の金融派生商品の場合、これに関する契約は銀行規則委員会規則ではカバーしていない。一方、これら商品の正確な定義は IAS39 で定めている。とはいえ、それらの会計処理方法は銀行規則委員会規則によって規定された方法と一致する。たしかに、中央政府は現在 IAS39(認識・測定)の会計と測定規則を適用していないかわりに、非金融項目の契約の定義は他国や国際会計基準よりも正確であるゆえ、金融派生商品とされる非金融項目の契約の範囲を定義するのに参考になるのは IAS39 となる。

II – 中央政府が負う借金の特異性

この基準は、中央政府によって支払われる負債は金融債務の特別なカテゴリーを構成する。ほとんどのケースでは、もとは銀行に対して他団体が負う、金融債務の性質を持つ負債で、中央政府がもとの債務者に代わって、その義務を果たすものである。

これまでも、中央政府は債務 (ACOSS、FFIPSA、EMC など) だった負債の支払いを引き受けることはあった。しかし、非金融債務の負債を引き受けることも、ありえない訳ではない。とはいえ、このケースは異例だと考えるべきである。それゆえに、これら支払負債がフランス財務局(AFT)によって区別なく管理され、「中央政府の負債管理と資金繰り」とい

う項目として記録された限りにおいて、この基準のもとでは、中央政府が代わりに負債を支払う行為は全て金融債務として扱われ、「支払負債」と称される。しかしながら、中央政府が代わりに支払う非金融債務がかなりの金額となった場合には、このスタンスを再検討しなければならない。

最後に、他団体の負債の支払いは、同時に発生して互いに関連のある 2 つの取引に分析することができる。ひとつは、中央政府は第三者債務を支払うことである。第三者に代わって元本払い戻しと負債の運用を行う。もうひとつは、その第三者に対しての支払債権を即座に諦めることである。簡略化のために、この基準は負債の支払におけるこの 2 つの性質を無視する。財務費用を伴う相手方として、中央政府の金融債務が増えるのを認識するにとどまっている。

III－他の会計基準に対する位置づけ

基準は 1999 年 4 月 29 日の改正会計規則委員会規則 99-03 条を付記したフランス会計法を参照している。取引の追跡レベルと性質がそれを正当化する場合、銀行金融規制委員会によって規制された企業が適用する会計規則を適用する。

この選択は基準が銀行金融規制委員会により規制される企業適用の規則が変化するならば、基準はアップデートしなければならないことを意味する。

金融派生商品の定義範囲について、より厳密には非金融項目の契約の定義については、国際基準 IAS39 を参照する。

STANDARD 11—債務と金融派生商品

基準

1. 範囲

基準の範囲は、中央政府の資金調達取引に関連した資産と負債および債務の引き受けを含む。

資金調達取引と債務の引き受けが、金融債務と金融派生商品の総額と構成の変化を招く。

資産と負債は以下を含む：

- 譲渡可能や譲渡不可能な債務、中央政府による支払負債を含む金融債務
- 金融派生商品
- 資本化債権
- 雑多な債務

1.1 金融債務

金融債務は中央政府の資金調達決定や第三者債務を引き受ける決定から生じるものである。

金融債務とは：

- 中央政府に対する資金を供給する資金の相当物で、将来に返済され、利払いが行われる。
- それらが融資する資産の相手方
- 中央政府が引き受けた債務の場合、財務費用の相手方

基準の範囲は、中央政府への資金供給を保証するために譲渡可能もしくは譲渡不可能な形式の負債、および中央政府が引き受けた債務に限られなければならない。これは、STANDARD6（有形資産）で扱っているファイナンス・リースから生じる債務はカバーしていない。

1.1.1 債務証書

1.1.1.1 譲渡可能債権形式の借入金

譲渡可能債権は金融市場で取引されている帳簿記入証券である。これらは標準化した国債、債券の形式をとる。債権のそれぞれのカテゴリーは同じ特徴を持っている。

発行が代替可能であるとき、新商品が現商品に付随し、その後の発行価格は市場の条件で調整される。

譲渡可能債権は、固有の特徴により、その元本か利子が物価スライドに連動することがある。そして、固定金利もしくは変動金利制になることがある。また利子は前払いのことがある。さらにストリップ債とされるか、外貨建てで作成されるか、もしくは公債基金のために発行されることも考えられる。

1.1.2 譲渡不可能債権

譲渡不可能債権は金融市場で取引されない、あるいはすでに取り扱われていない債権である。

これらの債権は債券、国債もしくは年金の形をとる。

18 世紀や 19 世紀にさかのぼる世襲財産、寄付および終身年金で構成される古代の永続的負債株式が、このカテゴリーに含まれる。

1.1.2.1 中央政府による支払負債

中央政府による支払負債は、もともとは金融機関か個人投資家と契約した他の団体の負債で、中央政府はその団体と入れ替わることで、引き受ける負債である。

1.2 金融派生商品

1.2.1 一般的な開示

金融派生商品の契約とは、契約者の片方がもう片方に対して、本源的資産の提供もしくは受け取りの義務を負うか、期日もしくはなんらかの期日までに価格差を払う義務を負うことである。これらは中央政府財務諸表の注記に開示される。

これらは以下を含む：

- － 金利スワップ。ひとつの額面に同じ通貨建てで、事前に決められた期間と支払台帳（スケジュール）に関連する金利フローのスワップ契約のことである。
- － 通貨スワップ。ひとつの額面に 2 つの異なる通貨建てで、事前に決められた期間と元金支払の周期性に関連する資金フローのスワップ契約である。
- － オプション。これは 2 人の当事者、売主と買主を結ぶ契約である。買主はプレミアムを支払うことで、売主からある特定量の本源的資産を、合意価格で、特定期間またはなんらかの期間まで、買う（もしくは売る）権利を得る（義務ではなく）。
- － 先物取引。買主と売主それぞれに提供の義務と受け取りの義務を負わせる契約で、売主は本源的資産の標準量をなんらかの期日に事前に合意された価格で提供する。

1.2.2 この基準上の非金融項目契約

金融派生商品に適用可能な国際規則によれば、この基準の適用範囲に含まれるものとして：「あたかも契約そのものが金融派生商品であるかのように、現金もしくはその他金融派生商品との交換、または金融派生商品同士の交換という形で支払が行われることがある非金融項目の売買契約がある。その例外としては、団体の期待される売買や使用の制約に応じて非金融項目の受取・引き渡しを目的とした締結・維持される契約がある」。

よって、次の2つの重複する条件を満たす、非金融項目の先物契約と条件付き契約を、金融派生商品とする。

- 非金融項目の売買契約の支払を、現金または他の金融商品もしくは金融商品のスワップで行えるとき
- 契約が団体の期待される売買や使用の制約に応じた非金融項目の受取・引き渡しを目的として締結されていないとき

非金融項目の売買契約が、前述の2つの条件を満たさない場合、STANDARD2「費用」の範囲として扱う。

1.3 資本化された債権

組織市場か均衡市場で交換された先物もしくはオプションにおいて、現金で支払われた初期の証拠預り金が、資本化された債権を構成する。

債権形式の初期の証拠預り金は認識されずに簿外となる。

1.4 雑多な債務

雑多な債務は、中央政府が受け取った現金での初期証拠預り金と組織市場または均衡市場で交換された金融派生商品の取引の安全性を高めるために設定された証拠金請求（証拠金請求（マージン・コール））を含む。

中央政府が特定日に返金しなければならないので、証拠金請求(証拠金請求（マージン・コール）)は負債として認識する。

債権形式の初期証拠預り金は認識されず、簿外となる。

2. 認識と測定

2.1 債務

2.1.1 認識・測定的一般規則

中央政府の金融債務は複数の条件を満たさない限り財務諸表には記録されない：

- － 債務は規則によって認められる。
- － 確実な債務を構成する。つまり他団体にむけての資源流出を導く、他団体に対する中央政府の義務である。
- － 総計は信頼できる形で測定できる。

金融債務は関連する債務を発行し、契約によって債務を負い、または支払った年度の財務諸表で認識される。

債権が物価スライドに連動する場合を除き、債務は額面で認識される。額面は償還額である。

決算日のたびに、負債の発行、契約もしくは支払における未払利息は、中央政府の剰余金/欠損金計算書で認識されるものとする。中央政府による支払負債に関しては、移転日の未払利息も移転日の剰余金/欠損金計算書で認識される。

2.1.2 特別な会計処理と評価規則

2.1.2.1 物価スライドに連動した債権：OATi と OATei

元本が物価スライドに連動するとき、関連する発行債権は物価スライドに連動した額面で認識される。債権の有効期間中における株価指数の再評価は、確認されるたびに財務費用として認識する。デフレの場合、借方に記録された債権価値が額面より低くならない限り、これらの再評価は財務収益をもたらす。

インフレ連動債権の場合、償還価値は額面で保証されているので、負債総額は額面の 100% を下ることはできない。

2.1.2.2 代替可能として発行される債券のプレミアムと割引

この代替可能商品は、債権の発行価格が額面よりも高いときにはプレミアムを、低いときは割引を生じさせる。

プレミアムもしくは割引は、発行日に確認される発行価格と額面（もしくは政府債の物価スライドに連動した額面）との差で構成される。

プレミアムは財務収益として認識され、割引は債務の有効期間の長さに比例して割り振る財務費用として認識される。この割当は年金利回り法を使って行われる。

債務の返済された部分に帰属する割引とプレミアムは、その期の余剰金/欠損金報告書（収益として）全て認識されなくてはならない。

2.1.2.3 前払利息

発行価格と前払利息付発行債権の額面の差は、前払財務費用として認識されるべきである。

2.1.2.4 政府債の償還

一般法に従い、買戻債権は手に入った時点でただちに破棄され、流通させてはならない。

償還価格と償還債権の（場合によっては物価スライドに連動した）額面との差は財務費用もしくは財務収益として認識される。

2.1.2.5 ストリップ債

関連の OAT は、個々に譲渡可能な債権と交換できる。1 つの債権は利回り（クーポン）を表し、もう 1 つは元本返済（元本保証）を表す。

2.1.2.6 資産計上された利子を伴う債券

資産計上された利子は、各利払日に債務に加えられる。

2.1.2.7 外国債

外貨建債券は為替リスクのヘッジ対象である。よって、債権の取引から生じる交換レートの影響はヘッジ取引から生じる損益で補われる。

2.1.2.7.1 元本

外貨建債権から生じる債務は、取引開始日の簿外項目として認識される。

外貨の引き渡しの際、外貨別に作成された財政状態報告書に認識される。

決算日において外貨建債権は決算日もしくは決算日前のもっとも近い日の市場価格の価値で記録される。適用される市場価格は、それに該当する通貨価格である。この評価で確認される為替の再評価差異は費用か収益として財務諸表に認識される。

2.1.2.7.2 利息

未払利息

利息は通貨別に作成された財政状態報告書に認識される。

報告日ごとに、外貨建ての未払利息は関連する通貨の直物相場で評価され、費用として認識される。

未払いでない利息

2.1.2.7.3のもと定義されるように、未払いでない外貨建利息は、ヘッジされる時、簿外項目として認識される。

2.1.2.7.3 ヘッジ

ある同質の資産・負債もしくは簿外項目に影響を及ぼす為替変動リスクを補う、もしくは弱める目的と効果を持った取引は、ヘッジ取引であるとされる。

報告日ごとに、ヘッジ取引はヘッジ品目を評価する為に利用される市場価格で評価される。為替の再評価差異の結果はヘッジ品目の損益と対照になるように認識される。

2.1.2.8 公債基金のために発行される債権

公債基金のために発行される国債発行または公債基金に対する債務は、その額面が金融債務として認識される。

公債基金への債権移転は債権融資の取引として扱われる。その結果として、融資から生じる債権において、金融債務の相手方として債権の額面が金融資産として認識される。債権の額面が償還額であるので、この債権は不良債権ではない。

2.2 金融派生商品

2.2.1 金利スワップと通貨スワップの認識・測定規則

2.2.1.1 目的によるスワップの分類

2.2.1.1.1 一般規則

銀行金融規制委員会によって規制される企業が適用する会計規則に従って、金利スワップと通貨スワップはその目的によって以下のカテゴリーに分類される：

- － a) 孤立したオープン状態を維持し、もしもの時には金利変動から利益を得るため
- － b) ある同質の品目グループに影響を及ぼす金利リスクを、その発生段階から一貫してヘッジするため
- － c) b)や d)の対象となる取引を除き、機関の資産、負債、簿外項目に起こりうるグローバ

るな金利リスクをヘッジし、管理するため。このようなヘッジを行うには、機関投資家が自己の金利リスクをグローバルに算定し、[...]行政機関が[...]事前に金利リスクのグローバルな管理に関する特別な決定を出してはならない。そのうえ、機関投資家は、実際にこのカテゴリーに認識されたスワップが金利リスクの影響度を全体的に減らすことに寄与することを証明できなくてはならない。

- d)以下を含む取引ポートフォリオに特化した管理を可能にするため：特定金利、通貨スワップ、他の金融派生商品、債権もしくは同様の金融取引。このポートフォリオに含まれる金利もしくは通貨スワップが、このような管理に割り当てられるのは、次の 5 つの条件を満たす場合に限る。
 - ・機関投資家は金利と通貨スワップ市場で持続的に長期間存在を維持できる。
 - ・これらの契約をまとめる取引ポートフォリオはかなりの数の取引を扱っている。
 - ・ポートフォリオは常にグローバルな形で管理される。たとえば感応度において。
 - ・取引状況は(同じ管轄下に)集中され、結果は日々計算される。
 - ・ポートフォリオの金利リスクに対する内部制約はあらかじめ確立している。
- 上記 b)、c)や d) で言及されている条件に合致しない契約は、a)として記録される。

2.2.1.1.2 金融債務の平均年限を減らすための戦略枠組み内で交渉される金利スワップ契約に関連した特別条項

この支払利息の平均短期変動の増加と引き換えに、他の全てのパラメータは変動することなく、長期間にわたり平均支払利息の減少を可能にする中央政府の債務の平均年限を減らす戦略は、将来の黒字・赤字の不安定さを伴う債務の資金コストの最適化政策と一致する。

中央政府の財務状態の測定を提示するには、前述の戦略の枠組みのなかで使われる金融派生商品の認識規則は R90-15 の第 2 条 c)項に記載されているマクロヘッジ戦略の枠組みで使われる金融派生商品の適用の認識規則に基づいている。

しかし、この認識は以下の 2 つの条件に従わなくてはならない：

- a)中央政府債務の平均年限を減らすための決定が、経済財政産業省 (MINEFI) によって行われた。狙いは支払利息の平均短期変動の増加と引き換えに、他の全てのパラメータは変動することなく、長期間にわたり平均支払利息の減少を可能にすることである。
- b)1997 年 2 月 21 日の規則 97-02 第 30 条で説明している原則をもとに、金利リスクの測定・監視システムがおかれ、これが戦略実行の条件の追跡を可能にしている。これは主として以下をベースにしている：

- 市場パラメータに強い変化が起きる、もしくはシミュレーションで用いられた仮説が崩れた場合に受けるリスクを定期的に観測する。
- 金利リスクの測定に使われる仮説とパラメータの有効性と首尾一貫性について、定期的に検査する。
- 所轄官庁に測定結果の報告

2.2.1.2 (スワップ契約の) 期中の認識・測定

スワップの額面は、満期に支払われるかどうかにかかわらず、財政状態報告書に認識されない。契約が発生する際、簿外として記録される。

満期ごとに支払う、もしくは受け取る金利は、金融移転が起きた期中に財務費用か財務収益としてそのままの金額が記録される。同じ契約に対して、キャッシュフローが同じ通貨建てで支払われた、もしくは受け取った金利の差に一致する場合、金利の正味金額を記録することができる。

あるスワップ契約の締結、もしくは 2.2.1.1.1 の a)、b)、c) に属する一連の金利スワップ、通貨スワップ契約群の締結の際に認識される補償金は、時間比例の原則に基づき、余剰金/欠損金計算書で（ひとつか複数の）関連契約の年限項目に記録される。

金利スワップ、通貨スワップの取消または決定により認識された補償金は、資産もしくは費用としてただちに認識される。しかし、もしある契約が 2.2.1.1.1 の b)、c) に規定する条件をもともと満たしていた場合は、その契約が取消される、もしくは決定されるか、または別の契約や商品によって差し替えられるならば、これらの補償金は時間比例の原則に従うことができる。

これら規則は上記補償金の額面がどんなものであっても適用される。

これら規則の適用のため、次に定義される取引は、金利スワップまたは通貨スワップの決定として認識される：ある団体が、双方の同意のもと、および適切な法的形式のもとで、最初の相手方から次の相手方に前述の契約を移転する。その際に、必要があれば、補償金の支払いが行われる。

2.2.1.3 決算日の認識・測定

決算日ごとに、金利もしくは通貨スワップから生じる費用と収益の会計処理は、その契約が

帰属するカテゴリーに依存する。費用や収益は未払・未収利息や未実現損益で構成されている。

未実現損益は決算日の見積市場価格と前回の決算日の見積市場価格の差から生じる損益である。

金利もしくは通貨スワップの市場価値は、将来キャッシュフローの市場利子率で割引計算した価格であり、将来管理費の割引価額と代償（相手方）リスクを考慮したうえで計算されている。

割引計算のために使う方法は、公債ベースか取替原価方法か、あるいは同じ結果を生み出す異なる方法が適用される。

2.2.1.3.1 カテゴリーa)に関連した費用と収益の決算日の認識・測定

未払・未収利息は財務費用もしくは財務収益として時間比例の原則で認識され、これらは同じ契約において、正味総額が計上されることがある。

同質の契約上に関連する未実現損失は、リスクや負債に対する引当金の対象となり、未実現利益は財務諸表に認識されない。

前項の適用に関しては、同質グループを形成するとみなす契約のため、次の 3 つの条件を満足させなければならない：

- － 契約は単一通貨で作成、もしくは相場に密接な相互関係がある 2 つの異なる通貨で作成される。
- － 変動金利負債に対する標準インデックスは同じか緊密に相関性がある。
- － 契約がそれぞれ順番に、2 年未満、2 年から 7 年、7 年以上であることに対して、満期まで残る契約年限との差はそれぞれ 1 ヶ月以上（2 年未満の場合・・・）、半年以上もしくは 1 年以上にならない。

2.2.1.3.2 カテゴリーb)に関連した費用と収益の決算日の認識・測定

カテゴリーb)に関連した費用および収益は財務費用および財務収益として記録され、（ひとつあるいは複数の）ヘッジ品目の収益および費用の会計処理と同じように記録される。（ひとつあるいは複数の）ヘッジ品目がスワップ契約の満期前に譲渡（処分）されるならば、こ

のスワップ契約は、その取引の新しい条件に鑑み、2.2.1.1.1 項の a) b)あるいは d) で言及された取引に対する規則を適用して、譲渡の後に測定される。

同じスワップに関連した未収・未払利息は、その正味金額を計上される。

2.2.1.3.3 カテゴリーc)に関連した費用と収益の決算日の認識・測定

未払・未収利息は時間比例の原則で認識される。同じ契約でその正味金額を計上される。

未実現利益は認識されない。

2.2.1.3.4 カテゴリーd)に関連した費用と収益の決算日の認識・測定

カテゴリーd)に関連した費用および収益は、それらを発生した取引とは反対側の取引から生じる費用および収益と対照になるように決算日に認識される。

この対照性は、金利スワップと通貨スワップを市場価値から評価することと、同じ専門管理に入る他の金融商品を決算日以前の市場価格から評価することで守られる。その場合、決算日から次の決算日までのスワップや金融派生商品の価値変動、およびこれらのスワップ契約から生じる現金の流れは直ちに認識される。

2.2.2 他のデリバティブ金利商品の認識・測定

2.2.2.1 一般条項

契約の額面は、満期前に処理されようがなかろうが、財政状態報告書に認識されない。契約は開始時に簿外として記録される。

デリバティブ金利商品の損益は、金融市場の取引で扱われるか店頭市場の取引で扱われるか、またその取引がヘッジかどうかによって、承認される条件が変わる。

2.2.2.1.1 金融市場もしくは店頭市場で扱われる商品

他のデリバティブ金利商品の損益の会計処理に関しては、組織市場や同等の市場もしくは店頭市場のものかどうかによって認識される。

以下の条件に合致するならば、デリバティブ金利商品市場は組織化されているとされる：

- － 市場の流動性を組織し、取引のスムーズな遂行を保証する手形交換所が存在する。
- － 交換戻の支払を通じて取引業者の日々の位置づけが調整される
- － 取引業者は潜在的な焦げ付きと利鞘を補うために、初期の証拠預り金を支払わなくてはならない。この証拠預り金は、条件的売り手優先立場の場合、調節される。

組織市場に含まれるのは、金融派生商品の店頭市場と流動性が确实であると考えられるオプション市場である。

上記の基準に合致しないその他のすべての市場は店頭市場として分類される。

2.2.2.1.2 ヘッジ取引

以下の条件を満たす取引はヘッジ取引とみなす：

- － 契約のヘッジ商品は、中央政府をグローバルな価格変動と金利リスクにさらすことに寄与する。
- － 金融派生商品はヘッジ商品や同質の商品が受ける価格変動リスクと金利リスクの影響度を減らす効果を持つ。
- － ヘッジ商品は資産、負債、簿外、まさに実行可能性の高い先物取引になる場合がある。
- － ヘッジ商品の価値のばらつきと、ヘッジ取引契約における価値のばらつき、あるいはオプションなら、本源的な金融商品の価値のばらつきとの間に、相関関係ができる。

取引がヘッジとされるとき、満期になる、もしくは処分されるまで、契約取引の開始からそのように認識される。

ひとつまたは複数のヘッジ商品が、ヘッジ取引とみなされる取引の満期以前に処分（譲渡）されるならば、このヘッジは、ヘッジとみなされない取引を規定した規則にそって、商品の処分後に評価される。

2.2.2.1.3 他の金融派生商品の損益の認識・測定

実現損益は、契約満期か処分のときに生じる金融派生商品の最終価値の変化である。

未実現損益は、金融派生商品の価値の変化である。

実現損益は、契約満期日か処分の際に財務費用や財務収益としてその額が認識される。

組織市場か同等の市場で交渉されたまたは決定された契約上の未実現損益は、決算日に財務費用や財務収益として認識される。他のケースでは、未実現収益は収益として認識されず、未実現損失は受けた正味リスクに合わせたリスクと負債の引当金の対象となる。

2つ前の段落の条項はヘッジと称される取引に適用されない。

ヘッジと称される取引にとって、損益が実現損益か未実現損益かどうかは関係なく、ヘッジ商品の満期までの間、そのヘッジ商品に関連する費用や収益の会計処理手順と対照になる形で認識される。

2.2.2.2 先物に適用される特別規則

2.2.2.2.1 組織市場や同等の市場で取引される先物契約

証拠預り金は、基金の支払い時に資本化されて認識された債権である。

先物契約のばらつきは、組織市場で交渉・決定され、場合によっては最も新しい日常の債務と負債の利鞘調整として認識される。利鞘を支払か受取が行われる時もしくは決算日に、財務費用もしくは財務収益として記録する。これらは契約の満期か終了までの決算日に認識する。

前述の条項はヘッジと称される取引には適用されない。

ヘッジ商品として指定された先物商品の価値の差は、最も近い日々の利鞘調整として確認し、契約満期か終了までに認識される。繰延収益と繰延費用は、その商品の会計処理手順上の収益と費用と対照になる形で、ヘッジ商品の残存年限の余剰金/欠損金計算書に記載する。ヘッジ商品が承認を取り消されたとき、残りの繰延収益もしくは繰延費用は、全部余剰金/欠損金計算書に記載する。取引が終了しなかったならば、後で確認される（価値の）差は財務費用もしくは財務収益として認識する。

2.2.2.2.2 店頭販売の先物

均衡・組織市場で取引されていない先物商品の価値の差は、契約満期もしくは終了のときに財務費用か財務収益としてその額面通り認識される。未実現収益は結果に介入しない。取引全体で未実現損失が生じたときに、リスクと負債の引当金が発生する。

前述の条項はヘッジと指定される取引には適用されない。

日々の利鞘調整がないときでさえ、ヘッジと指定される店頭売買の先物契約の価値の差は、ヘッジ取引の 2.2.2.2.1 項に従って認識される。

2.2.2.3 オプションに適用される特別規則

2.2.2.3.1 組織市場か均衡市場で取引されるオプション契約に関連したプレミアムの価値の差の認識

オプション売却の場合、生じたプレミアムは財政状態報告書に負債として認識される。オプションの売り手として中央政府が支払う証拠預り金は資本化された債権で、資金投入の際にその通りの額で記録される。この債権は相場の変動に合わせて、日々調整される。

オプション購入の際、支払われるプレミアムは、財政状態報告書に資産として記録される。

2.2.2.3.2 組織市場か同等の市場で取引されるオプションに関連したプレミアムの価値の差の認識

組織市場か同様の市場で取引されるオプション契約のプレミアムの価値の差は、市場相場に照らし合わせて特定され、プレミアムが記録される負債・資産項目の相手方として、決算日に財務費用か財務収益としてその通りの額で認識される。そして、この認識は契約満期もしくは取引の終了まで続く。

前述の条項は、ヘッジと指定される取引に適用されない。

たとえ日々の利鞘調整がないときでさえ、組織市場・均衡市場で取引されるヘッジ契約の価値の差は、ヘッジ取引の 2.2.2.2.1 項の規定に従って認識される。

2.2.2.3.3 店頭のオプションに関連したプレミアムの価値の差の認識

店頭で取引されるオプションのプレミアムの価値の差は、取引が終了したときに財務費用か財務収益として認識される。未実現収益は収益に含めない。取引全体で未実現損失が生じるとき、リスクと負債の引当金は生まれる。

前述の条項はヘッジと指定される取引に適用されない。

たとえ利鞘調整がないときでさえ、店頭で取引されるオプション契約の価値の差は、ヘッジ取引の2.2.2.2.1項の規定に従って認識される。

2.2.2.4 外国為替先物取引に適用される特別規則

外国為替先物取引として認識されるのは、関係者が正常な市場の条件とは別の理由から期限の先延ばしを決定した、外国為替の売買取引の場合である。

外国為替先物取引の測定のため活用される市場為替率は、起算日から数えて終了日までの関連通貨の残りの先物為替率である。

2.3 資本化債権

組織市場で取引される先物契約とオプション契約の枠組みで支払われる証拠預り金は、2.2項で扱われる。

2.4 雑多な債務

スワップや他の金融派生商品もしくは同等の商品（この基準による非金融商品の売買契約のような）に関連する利鞘から生じる債務は、規定された基準点を限度とした契約の価値の差で認識される。

3 注記による開示

3.1 債務に関する追加情報

債務は性質によって（とりわけ金融リースに関連する再評価額を提示して）分類される。（STANDARD6 有形資産を参照とのこと）。

債務は支払期限（1年以内、1年以上、5年以上）と金利タイプ（固定、変動）によって、分類される。

3.2 金融商品に関する追加情報

以下の追加情報は注記に記載すべきである：

- － 取引の目的、市場の性質とタイプ、収益のタイプ、満期までの長さによって決算日に金融派生商品の未済手形残高を分類した簿外の概要。
- － 財政状態報告書に記録された総額が大きい金融派生商品に関する取引総額（特にオブ

ション・プレミアム)

- すべての金融派生商品の金利リスク、為替リスク、価格変動リスク、契約相手リスクの情報。とりわけ、将来の結果に不安定さを引き起こす負債の財務コストの最適化をねらう政策の一環として取引される金利スワップについて詳細な情報が提供されなければならない。
- 金利、為替、価格変動の影響をヘッジする目的で締結された取引の情報
- 簿外額と比較した金融派生商品の市場価値の情報、および当期中におけるその価値の変化の解説
- 負債の市場価値の情報、および当期中におけるその価値の変化の解説

STANDARD 11—債務と金融派生商品

事例

I—債務に対する新しい定義のインパクト

第三者債務以外の金融債務は、中央政府の資金調達の結果から生じる。負債の相手方は満期に支払可能で利払いが生じる基金か、その負債が資金調達する資産である。

この定義は中央政府の現在の債務構成を修正する。これまでの負債は以下のことを含んでいた。

- 譲渡可能か譲渡不可能な負債
- 中央政府の相手方として国際組織のために発行する国債
- 雑多な中央政府の契約
- 流通貨幣の相手方

新しい基準のもと、第三者債務以外の金融債務は負債しか含まない。他の項目は上記の定義に合致しない。

- 国際組織のために発行した国債は、これらの基金の資本か資源においてフランス株の一部として相手方を表す。これらの基金は中央政府の資金調達のためにあるのではない。それよりも、中央政府が組織に支払わなければならない全額のうち、組織が運営のために必要とされないと判断した分については、組織はその分を国債で受け入れることを許可する。
- 中央政府の契約とは、中央政府が期限付返済を求められる負債の承認である。これらは個人、企業に対する契約から生じる負債である。とりわけこれらの契約は、海外から帰還したフランス人のための補助的な補償と、付加価値税申告の払い戻しに対する債権を含む。
- 仮に、国民が手持ちの貨幣の処分をしようとするならば、それに対して中央政府は返済することを求められることから、流通貨幣は中央政府の財産状態報告書において負債として記録されなければならない。同様の方法では、流通している紙幣はフランス銀行の貸借対照表の負債として表される。しかし、これらの金銭は中央銀行の資金調達を目的とするものではない。

結果として、中央政府の雑多な負債は非金融債務として再度分類され、STANDARD12「リスクと負債への引当金と非金融債務とその他の債務」で取り上げられる。国際機関のために発行している国債や流通貨幣の相手方も STANDARD12 で取り上げられている。後者は、期限と額が正確に決定されていない確定債権である。よって、これらは STANDARD12 の「その他の債務」に分類される。

中央政府によって負担された負債は、最初の借り手と貸し手の契約で、中央政府がその貸し手の代わりに決定的な形となる負債（すなわち資金調達取引）である。

これら負債の性質は変わりやすく、債権の発行、銀行借入金もしくは投資家による私募債に当てはまる。

II—公債基金のために発行される債務

2003 年予算法の第 125 条は次のように指摘する。「公債基金は、各年の予算法が経済担当大臣に許可する枠組みの下、中央政府によって発行された譲渡可能な政府債務債権を受け取れる。基金はこれらの債権を貸す、もしくは売る権限を許可されている。」

III— 中央政府金融リスクのヘッジ “取引の特別会計

2005 年 12 月 30 日法の第 54 条（法 2005-1719）は中央政府の金融リスクをヘッジする取引のために新しい特別会計を設けている。この特別会計は、“中央政府の金融リスクのヘッジ”と称され、経済省の大臣が支払命令官となり、2006 年 1 月 1 日に国庫の帳簿で開始された。

商取引を記録するためのこの特別会計は、中央政府の資金繰りと、中央政府の譲渡可能および譲渡不可能な負債の運営に関する取引を除き、毎年予算法で承認される枠組みで、金融派生商品に使用して、中央政府が行う金融リスクのヘッジ取引を追跡するために設計された。特にこれは、軍が必要とする石油供給の価格変動リスクをヘッジした取引と、国際開発協会（CIDA）の基金の補充に関連した為替変動リスクをヘッジするための取引を含む。

これらのヘッジ取引は、段落 2.2.2.1.2 で定義された”マクロヘッジ”と“設計されたヘッジ”と通常呼ばれるヘッジの部類に入る。特別会計に従った通貨スワップは CRBF 規則 90-15 のカテゴリー b) に分類されるべきである（段落 2.2.1.3.2 参照）。

IV—この基準に従った非金融商品の売買契約

この基準は非金融商品売買のための先物かオプション契約が金融派生商品として扱われるべきであると提示する（段落 1.2.1）。それゆえにこの基準の範囲内で下落する。規定された累積条件を満足させる。すなわち；

- ・非金融商品の売買契約で、現金もしくは他の金融派生商品か他の金融資産の交換による支払処理
- ・他団体が購入、売却、使用に対して受ける制約にともない、契約が非金融派生商品の受取または引き渡しを目的として締結されるものではないとき

この最初の条件についてはさらに詳細を加える方が望ましい。それはその条件が様々な形で満たすことができるからである。

- ・契約条件が、契約当事者どちらかに対して、対象の総額を現金、ある金融派生商品、もしくは他の複数の金融派生商品と交換することを許可するとき
- ・現金、ある金融派生商品もしくは他の複数の金融派生商品との交換による契約の合意の可能性が、契約書に明記されるのではなく、他団体が契約総額を決済するためにそのようなことを慣例としているとき
- ・同様の契約において、短期価格変動の利益もしくは中間業者のマーヅンを実現する目的で、他団体が非金融商品に内在する資産を移転し、その後すぐに売却することを慣例としているとき
- ・契約の対象となる非金融資産がただちに現金化できるとき

STANDARD 12ーリスクと負債への引当金と非金融債務とその他の債務

イントロダクション

この基準はリスクと負債の引当金と非金融債務とその他の債務について扱う。

Iー範囲

I.1 リスクと負債の引当金

リスクと負債の引当金に関しては、企業会計の一般基準は中央政府に置き換え可能である。よって、報告日に、中央政府の債務のすべてが財産状態報告書に含まれることを確認するために、以下のとおり、リスクと負債の引当金の確認をとらなければならない：

- ー 中央政府はもう一つの団体に対して義務を持つ。義務は法的（契約、法律、または規則のもと）もしくは（方針の発表、十分に明確な報告書から生じる）中央政府によって承認された義務である。
- ー 確実なまたは可能性として高い資源の流出。中央政府は相手方の存在を期待しない。
- ー 債務額の信頼できる評価。

結果的に、負債の引当金とは、売上に関連しない経常費用もしくはユーザーサービスの改善といった中央政府業務の再編成費用、規則を伴う決定へのコンプライアンス（新しい環境もしくは安全基準など）など中央政府管理部門の再構築費用のような運営費用の引当金を含む。リスクの引当金の対象は主として、重要な金融リスクを含んだ様々な経済分野において中央政府が認めた契約に関係する（その公益的な公共サービスの業務・ミッションの一環として行われた活動や発行された債務に対して、中央政府が企業や国内外の金融機関に融資保証を供給する場合）。またリスクの引当金はさらに、中央政府の活動（雇用者としての活動、租税徴収者および経済プレーヤーとして活動）や、最後の保証手段としての役割から発生する争いごととも対象としている。

結局、払うべき費用と、リスクと負債の引当金の区別の基準は、義務を解決するのに必要な総額あるいは資源の流出のタイミングの「より劣った確実性」の度合いである。

I.2ー非金融債務

非金融債務はリスクと負債の引当金とは対照的なものとして定義されている。リスクと負債では、タイミングもしくは額が明確に決定されていない。非金融債務は、額とタイミング

が明確に決定されている負債を扱っている。

これらの債務は以下を含む：

- － 納入債務やこれに関連した項目のような運営債務
- － 中央政府移転に関連した負債のような介入債務
- － 固定資産の負債、租税における中央政府の納税義務（付加価値税に関する信用貸付）もしくは税に対して受け取る前払分納金（例えば法人所得税）のような他の非金融債務

I.3－他の債務

他の債務は、これらの債務が非金融負債の定義あるいはリスクと負債に対する引当金の定義に適合しないという定義から、中央政府に特有のカテゴリーを構成する。他の債務は、額と違ってタイミングが正確に決定されない、確実な負債である。

これらは以下を含む：

- － 国際組織に対して中央政府が発行した国債：これらは、国際組織への中央政府の貢献を部分的に表しているため、中央政府の財政状態報告書に記録される総額の確かな負債である。しかし、これらの国債の満期は正確に決定されていない。国際組織は中央政府が彼らに支払うべき総額のうち、業務運営に対して不必要だと考える分を金銭の代わりに国債として受け取る。よって、組織の中で必要性を感じたときにのみ、返済（国債換金）を求める。
- － 流通貨幣の相手方：これらは、仮に国民が手持ちの貨幣を全て処分したいと思うならば、中央政府はそれらを返済しなければならない限りにおいて、中央政府の財産状態報告書に記録される総額の確かな負債である。しかし返済期日は不確定である。

II－他の会計基準に関する状態

II.1－リスクと負債の引当金

中央政府のリスクと負債の引当金基準は2000年12月7日付けフランス会計規則委員会規則2000-06号が定義する、リスクと負債の引当金の構成と評価の一般原則が当てはまる。

II.2－非金融債務

中央政府の非金融債務に関連する基準はフランス会計法で提示されている一般原則と一致する。

II.3－他の債務

他の債務基準は 2000 年 12 月 7 日付けフランス会計規則委員会規則 2000-06 号が定義する、他の債務の構成と評価の一般原則と一致する。

STANDARD 12—リスクと負債への引当金と非金融債務とその他の債務

基準

1. 範囲

この基準は以下に対して適用される。

- 満期と額が明確にされていないリスクと負債の引当金
- 額と期日・タイミングが明確になっている債務に当てはまる非金融債務
- 満期は正確に決定されていないが額は正確に定義されたその他の債権

一方で、この基準は金融商品の引当金、あるいは持分法を使って評価される中央政府の持分投資の包括的なリスクに対する引当金に適用されない。

1.1 リスクと負債の引当金

負債の引当金は以下に当てはまる：

- 運営費用
- 介入費用
- 固定資産
- 再構築業務

リスクの引当金は以下に関連する。

- 提供された契約
- 争い
- 為替損失

1.2 非金融債務

非金融債務は以下を含む。

- 非金融債務に関連した運営費用に対する相手方である運営債務

- － 非金融債務に関連する介入費用の相手方である介入債務
- － その他金融債務

1.3 その他債務

その他債務は以下を含む：

- － 国際組織のために発行された国債で、これら組織の資本または資源におけるフランス株の一部分の相手方を表す。
- － 流通貨幣の相手方で、国民が所有する貨幣の処分を求める場合に、中央政府が支払わなければならない総額を表す

2. 会計処理

2.1 リスクと負債の引当金の会計処理

以下の3つの条件を満たすとき、リスクや負債の引当金は認識される：

- － 中央政府は他団体に対する今期または前期に生じた義務を持っている。義務は法的（契約条件、法律もしくは規則に則る）であるか、もしくは中央政府が承認した義務（政策方針の提示か十分に明確な公表された報告書から生じる）かもしれない。義務の存在は決算日に決定される。
- － 他団体に対する中央政府の義務を取り消すためには、期待された交換を得ることなく資源が流出することが確実もしくは可能である。資源の流出の確率は決算日に決定する。
- － 義務の総額は、信頼できる形で見積ることができる。総額は決算日に決定する。

過去の例が当てはまらない、重大で重要な異例の事象が発生した場合、これらの事象が信頼できる形で積算された資源の流出を招く可能性がある場合、リスクと負債の引当金は認識される。

2.2 非金融債務とその他債務の会計処理

中央政府がその他の団体に対して義務を持つとき、この義務により、中央政府が期待した交換を得ることなく他団体に向けて資源を流出すると確信している場合は、その他債務は認

識される。

3.評価

3.1 リスクと負債の引当金評価

3.1.1 初期評価

評価原理

リスクと負債の引当金は他団体に対する義務を取り消すために必要な資源流出の最も良い見積りに合致する総額で評価される。考慮される費用は義務を取り消すために直接貢献するものである。

評価方式

認定される引当金額の評価は、個別単位もしくは統計単位で行われる：

資源流出について複数の評価仮説が作成できるが、最も良い評価は最もありそうな仮説に当てはまる。つまり数多くの類似ケースの仮説に当てはまる。採択されなかった評価仮説に関連する不確実性は、注記に記載される。リスクと負債の見積引当金総額は、他団体に対する中央政府の義務を果たすために必要とされる歳出の最も良い見積額を表す。

見積額は2つのパラメータを考慮しなければならない：

- これらの事象が発生する客観的兆候があるときの将来事象がもたらすインパクト。決算日に入手できる情報のみで、流出するとされる資源総額が見積られる。
- 相殺しない原理のコンプライアンス：義務の取消に必要な支出という名目で返済が期待されるとき、引当金額を受け取る資産価値で差し引いてはいけない。

3.1.2 次の評価

リスクと負債の引当金額は、毎決算日に、その日付で最良の見積額が認識されるよう、再評価されなくてはならない。

同様に、リスクと負債の引当金の初期評価規則は次の評価を適用される。

もはや必要ではない引当金は取り消すべきである。義務をすでに中央政府の負っていない場合の引当金か、あるいは、中央政府の他団体に対する義務を取り消すのに(交換に期待される等価の交換を得ない)資源の流出が必要である可能性がなくなった場合の引当金に当てはまる。その結果は以下のとおりである：

- － 引当金額の増減
- － 引当金がもはや必要でなくなったとき、引当金額の取消

3.2 非金融債務とその他債務の評価

非金融債務とその他債務は額面で評価される。

外貨建て非金融債務は直近の為替交換レートを使いユーロに変換する。

4. 注記による開示

4.1 一般情報

リスクと負債の引当金の各カテゴリーに対して、以下の情報が提供される。

- － 期首と期末のリスクと負債の引当金簿価
- － 期中に認識されたリスクと負債の引当金額
- － 期中に使われた額
- － 期中に取消した、もしくは使用しなかった額

リスクと負債の個別引当金額がかなり大きいものに対しては、以下の情報を提供する。

- － 義務の性質と引き当てされた額の期日
- － 歳出のタイミングと額の不確実性および、必要であれば、見積のために考慮された将来事象の主な仮説
- － 求められている全ての返済額。場合によっては、返済のため認識された資産額も提示する。

方法または範囲の変更がある場合は、その情報を提示する。

4.2 特別情報

4.1 項で要求される情報を提供することが不可能な場合、また義務の総額の信頼できる見積ができない場合は注記に記載する。

ある情報の一部または全体の提示が、中央政府を、中央政府のリスクと負債の引当金に関わる他団体との争いに巻き込み、中央政府に不利益を与える場合は、その情報が提示されなかったこととその理由（争いの全般的な性質にとどまる）を提示する。

STANDARD 13—財務諸表の注記で開示されるべきコミットメント

イントロダクション

この基準は、中央政府のコミットメントの範囲を特定する。これらのコミットメントは、その非常に大きな重要性と、中央政府の財政状態、資産と負債のいずれにも与えるインパクトから、中央政府財政状態報告書の注記で開示すべきとされる。これらのコミットメントは「簿外義務」と呼ばれる。

この基準はこれらのコミットメントの認識と評価の手続きも提示する。

I—基準の特殊性

I. 1—中央政府の置き換え可能な会計基準

この基準の特殊性は、中央政府の活動を移転することができる会計基準が存在しないところにある。フランス会計法は財務諸表に報告されるコミットメント・カテゴリーの正確な定義を提供していない。「簿外義務」に対する唯一の言及は、特別会計カテゴリー・クラス 8 に紹介するためのものである。

よって、企業会計におけるコミットメントの紹介は形式ばっていない。コミットメントの提示は、一般会計基準の原則に従う情報を提供することに専念され、特に財産（債務・資本）の誠実な描写を目的としなければならない。注記に開示する必要があるコミットメントの範囲は、しばしば企業活動と責任範囲から判断される。

中央政府の場合は企業と同じようにはいかない。中央政府は、「最後の手段の保険業者」として、通常負うべきコミットメントの範囲を超えたりリスクを負うよう求められる時がある。たしかに、中央政府は、経済リスク（再構築計画）、天候リスク（熱波、嵐）、食物リスク（狂牛病）、健康リスク（汚染された血液製剤）などをカバーすることをますます求められている。あらゆる例外的な規模の事象は、中央政府の責任の存在を証明する必要がないときですら、中央政府の潜在的なコミットメントが付属するとみなされがちである。

よって、中央政府のコミットメントの完全なリストを確立することは、企業のそれを作成するよりずっと困難である。

しかし、LOLF 法の第 27 条に支持される誠実な表示の原理に従って、すべての中央政府のコミットメントは注記に開示されなければならない。この要求は中央政府が一般目的財務諸表の簿外の評価をもたらさなければならないと規定する第 54 条に支持される。

LOLF 法の第 34 条 II 5 が授与と規則の条件を明確にする「保証」型のコミットメントに関しては、その調査目録を注記で開示するのは簡単である。

その他のコミットメントの場合、その中でも特に不特定リスクに対するヘッジの場合、特に他団体に対する中央政府の潜在的なコミットメントに関して、完全なリストを作成するのは困難である。

したがって、注記に記載すべきであるコミットメントは、場合によって下記から生じる偶発債務に関連する：

- － 協定の条件下で負うコミットメント
- － 中央政府の責任が問われる事象から生じるコミットメント、および、中央政府が承認した義務から発生するもので、リスクの引当金の認識条件に合致しないコミットメント
- － 年金コミットメント

また、中央政府はコミットメントを受け入れるようになっている。承認手続きと適用範囲の認識に関する同じ一般原則が、与えるコミットメントと受け取るコミットメントに対して適用される。

1.2-公務員年金コミットメント

商人に適用するフランス規則は「年金、退職金、補償、退職手当または従業員とパートナーのための同様の便益に対する企業コミットメントは注記に開示される。企業は貸借対照表上に引当金の形でこれらのコミットメントの一部または全て一致する額を報告することも決定できる（商法の L123-13 条）」と規定する。とはいえ、会計処理上の勧告 2003R01 と年金コミットメントの評価規則で、フランス国民会計委員会は企業の貸借対照表への記録が望ましい方法だと述べている。もし中央政府の状態を雇用主の状態と同一視するならば、この場合の最良の情報を提供する方法を選択し、その結果、コミットメントを負債として記録するのが良いだろう。

フランス国民会計委員会の勧告は IAS19 の条項のほとんどを取り上げている。欧州規則の条件のもと、最低、上場企業のグループ連結会計において、これらの条項は 2005 年に施行される。それらは、雇用主が、従業員に支払うと約束した年金に関するコミットメントは、負債として認識しなければならないとする。この基準は退職制度に 3 つのカテゴリーを定義する：ステート・プラン、確定拠出型年金と確定給付型年金である。この基準は企業向けであり、雇用主向けの制度ではない最初のカテゴリーであるステート・プランを扱わない。

国際会計士連盟公会計委員会（IFAC/PSC）は社会政策義務の会計処理の議論を開始した。議論はステート・プランで支払われる年金の会計処理に焦点をあてたが、結論待ちの状態になっている。その間、公務員の年金問題は明確に扱われてこなかった。特に、賦課方式年金プランの会計処理の問題は未解決である。

多くの国は債務として年金契約を報告する（米国、カナダ、オーストラリア、ニュージーランド）が、欧州では、スウェーデンが中央政府の直接的な負担におかれる「シャポー（帽子）」年金プランの報告手続きを紹介している唯一の国である。

国内制度に関する基準がないということ、特にこれらに関わる義務の性質とその存在が、非常に発達している国においては、大きく比較可能性の問題を生じさせている。

これらの問題に関して、国際的な位置づけがはっきりすることを待つ間、この基準は注記による開示の原則を選ぶ。ただし、将来の発展により、この点に変更が生じること可能性があると強調しておくべきである。

公務員年金で注記に記載されているコミットメントは、IAS19「従業員特典」に記載されている単位クレジット方式を使って測定される。公務員の年金の計算では、範囲をその受取資格を持った公務員の年金費用にとどめ、年金に付属する収益と費用（分担金、高齢者層に支払うべき年金間の相殺移転）、現在または将来中長期的に中央政府に保証される助成金と年金費用および運営費用は除外する。

II－その他の会計基準に対する位置づけ

この基準は以下の会計基準を参照する。

- － リスクと負債の引当金の構成条件を大きく変える 2000 年 12 月 7 日付けのフランス会計規則委員会規則 2000-06 号（負債）
- － フランス国民会計委員会勧告 2003R001 と IAS19「従業員特典」
- － 民間企業のコミットメントという項目で、注記に情報モデルの開示を提案するフランス証券取引委員会（COB）の勧告
- － フランス会計法によって提案される損害賠償モデルを通じた金融機関の銀行業務
- － 比較法

さらに、リスクの発生の危険性の評価、あるいはこの基準によってカバーされた契約の下で与えられた保証を強化するための条件の見込評価は、一般会計原則と一致している必要がある。

それゆえ：

- － 中央政府の財産状態報告書の注記のどんな開示も、「適正表示」(IAS1)の原則を満たさなければならない。IAS1は注記による開示に誠意と客観性の基準を適用させる。
- － 財産状態報告書の注記の開示はすべて「物質性(相対的重要性)」の原則に応じる。この原則は、それを開示しないことによって、ある団体の財務・金融の状況に対して財務諸表の利用者が判断を変えてしまう恐れがある情報のことを、重要な情報とする(フランス会計法の120-2条)。

STANDARD 13—財務諸表の注記で開示されるべきコミットメント

基準

1. 範囲

基準によって適用される義務

中央政府の財務諸表の注記の開示されるコミットメントは、偶発債務の一般的な定義に適合される。それは：

- 完全に中央政府の管理下におかれていない、1つ以上の不確実な将来の事象の発生によって初めて存在が証明される、他団体に対する中央政府の潜在的な義務
- 期待される（せめて等価の）交換がない資源の流出を要する可能性が高くないか、もしくは確かでない他団体に対する中央政府の義務

偶発債務はリスクの引当金とも区別される。たとえ額とタイミングが不確実でも、決算日には確実に存在するまたは存在する可能性がある義務に当てはまるからである。

基準は、さらに受け取られたコミットメントにも当てはまるものとする。そのために注記の開示に利用する規則と手続きは与えるコミットメントのそれと同じものである。

1.2 コミットメント・カテゴリー

注記によって開示する中央政府のコミットメントは3つのカテゴリーに分類される。

- 最初のカテゴリーは、**明確に定義された協定の条件の下で与えられた契約**。これらは中央政府から与えられた金融上または契約上の義務である。これらの義務は、中央政府を他団体に拘束する契約あるいは法律文書によって特徴づけられる。これらは以下を含んでいる：

- 債務保証
- 一般利益のミッションに関連した保証
- 保険スキーム
- 貯蓄保護保証
- 中央銀行に与えられる交換レート保証
- 債権保証

- 公的企業の処分と再構築
- 特殊構造の作成に関連した保証
- 他の債権
- 中央政府金融契約
 - 協調融資契約
 - 金融派生商品
 - 他の金融契約
- － 第 2 のカテゴリーは、紛れもない争いの対象で、中央政府の責任が問われることで発生するコミットメント、および、中央政府が承認した債務から発生する義務。中央政府にとって、リスクの引当金の認識条件は確認されていない。
- － 3 番目のカテゴリーはより明確である。それは、中央政府の年金契約を対象としている。この契約は報告日に達成された活動期間全体で計算された従業員の年金に対する権利、および社会人の将来の年金に対する権利と同等である。

2. 注記による開示に対する手続き

「相対的な重要性」の原理から、大きな意味付けを持つ中央政府の簿外コミットメントは、報告日にそれらが中央政府の財産に与える潜在的な影響を、財産状態報告書の利用者へ効果的に説明できなくてはならない。

これらの評価は必ずしも可能だとは限らない。

2 つの開示方法がある：ひとつは常に同じ意味を持ち客観的な契約の価値の記録、もうひとつは、契約の詳細な記述である。

どちらの方法においても、注記に示される中央政府契約は実際に特定されなくてはならない。たとえその施行が条件により確実でなくても、義務は報告日に存在しなくてはならない。この場合、義務は可能な義務とされる。義務が報告日に確実になるとしても、他団体と期待される価値交換がない資源の流出が起こる可能性が極めて低いか、不確実とされる時点で、それは簿外コミットメントのままになる。最後に、義務が報告日に確実で、資源の流出が、中央政府が財務諸表を作成する日付に確実か可能性の高い場合、それは中央政府財産状態報告書の債務として認識される。

2 つの状況が、注記の開示のための手続きを決定する：

- － 義務の評価が、法律文書あるいは契約に関係のある慣習に直接由来する場合、あるいは義務を報告日で評価することができないが、契約の性質に特有の基準に基づいて決算

日で評価することができる場合、契約額は注記で開示される。

- － 義務が確認できた時点で、あるいは決算日におけるその評価ができない場合、契約および債務リスクの詳細な記述が注記で開示される。

コミットメントの評価が可能な時点で、記述のみの代わりに額を記録することは望ましいとされる。しかし、記述は、データ情報の補足情報として加えられる。

3. 評価

簿外コミットメントのための評価手続きは、以下に挙げるカテゴリーの特徴に依存する。

- － **契約が協定の条件の下でなされる場合**、与えられた保証の合計金額を記入する。
- － 契約が中央政府の**責任を引き起こす**、あるいは**中央政府によって認める義務から生じる場合**、もし可能ならば、評価は範囲あるいはリスクの最高額で落ちる評価の提供から成る。
- － 年金契約のある場合、評価は、従業員手当を評価する、および特に現在の中央政府の公務員年金プランの下での退職手当を評価する、ユニットクレジット方法を使用して作られる。この方法は、法律に変更がないという仮定で、評価日に退職した職員の年金の現在価値と、現役職員の評価日における年金権利の現在価値を測定する。現在の年金プランのパラメータを使用して、現役職員の経歴の見積りに基づいて評価された現役職員の年金権利を、現役職員が評価日までに務めた年月分/退職日まで務める見積り年代に割り当て、評価する。契約の計算は、参照日の関係する個人だけを計算する(将来の採用は計算に含まれていない)。また、年代の経過とともに起きる職員のキャリア変化(出世)は考慮される。退職日は、評価日で観察された定年退職率で算定される。将来の年金給付を計算するために必要な指標と割引率は、平均賃金の増加を考慮した上で、評価日に観察されたものである。適用割引率は中央政府の債務率と債務の対象となる契約期間に対応して決定される。

STANDARD 13—財務諸表の注記で開示されるべきコミットメント

事例

I —債務保証

債務保証は 2 つのタイプの債務を含む：負債そのものと、中央政府によって管理された負債である。

債務保証は中央政府によって保証されるフランス企業、国営事業、地方公共団体、公共施設および金融機関の義務を包含する。これは、元の債務者が違約すれば、中央政府が介入し貸付契約で債務利払いまたは元本支払い、償却（返済）の定期支払を自ら行うことを意味する。保証は、ローンあるいはフランスおよび他の国々で機関と企業が結んだその他の契約を補うことができる。中央政府保証を与えるための条件は 1946 年 12 月 23 日付け 46-2914 法の第 73 条によって定められた。契約は長期、中期、短期だろうが、特定のローンに関する元利支払いのためだろうが、中央政府はこの保証を法律の条項の下でのみ与えられる。

例：いくつかの組織（例えばフランス開発局 AFD）は法律の条項の下で、融資元を求めている際に（例えば銀行）、中央政府融資保証を与えられた。この保証のおかげで、組織は銀行から融資を得ることができた。この保証の下で、中央政府は、借り手（それはこの場合フランス開発局）が違約すれば、銀行に残りの返済額を払う義務を負う。

中央政府によって管理される負債は、1990 年 6 月 2 日付け 90-568 法によって廃止された郵便局および旧電気通信特別予算からの負債にあたる。

これらの保証はクラス 8 の下の会計制度の中で追跡される。各カテゴリーの借り手のための勘定がある。また、これらの勘定は組織または地方公共団体によって細分化される。その会計制度は複式簿記規則にしたがう。

II —一般利益に結びつくミッション・業務と関連した保証

II.1—保険スキーム

CCR(再保険の中央金庫) は中央政府によって 100%所有される再保険会社である。

中央政府が、市場で保険の対象とならないいくつかのリスクがもたらす超過損失（既存の技術的制限の 90%を超えるもの）に対して、超過損失の再保険金を提供する。これらのリスクは CCR で管理される。この場合、中央政府の保証範囲は数の限られたリスクになる：交

通に関する異例のリスク、原子力に関わるリスク、自然災害、(要人の) 襲撃、テロ行為。

COFACE (外国貿易のためのフランス保険会社)

中央政府は、毎年 COFACE の資金繰りを保証する。COFACE は、輸出品を支え促進する手続きの一部として、市場で保険に入ることができないリスクのために、中央政府の名で保証を提示する任務を持つ。例えば COFACE 保証は、輸出信用の弁済できないリスクに備えて、輸出者あるいは輸出者の銀行に保険をかける。しかしさらに、COFACE は輸出品の支払いの際に生じる為替レートの変動による損害と政治リスクを補う。為替リスクの保証に関する手続きは、フランスの輸出企業を (外国で契約を結んだ時と契約で提示された金額を受納するまでに起きた) 為替変動によるリスクから守ることを目的としている。したがって、COFACE は、為替レートリスクの他に、貿易契約に履行されない・成立されないリスクを補う。

II.2-貯蓄保護保証

貯蓄基金

中央政府が貯蓄家を保証する。手続きは、関連組織および貯蓄製品によって異なる。

銀行通帳勘定上で銀行に委託された資金は、預託供託金庫へ集められ、中央政府によって保証される。

そのほか、国民貯蓄金庫 (CNC) の活動はすべて、フランスの貨幣・金融法の条件の下で中央政府保証によってバックアップされる。

最後に、法は、中央政府保証が、元金、利息および人々の貯蓄計画の銀行通帳勘定の預金上で払われた基準外給与の弁済をカバーするものとする規定する。

中央政府は、金融機関がタイプ別金融商品ごとに積み立てた資金によって不測の事態が生じたときに介入する。

住宅購入者の貯蓄計画

中央政府は住宅購入貯蓄計画の金融商品を持つ者に対してボーナスの支払を保証する。

II.3-中央銀行に与えられる交換レート保証

中央政府は、西アフリカ諸国の中央銀行、中央アフリカ諸国の中央銀行およびコモロの中央

銀行から預けられた預金に関する外国為替取引を保証する。保証は、フランス銀行に預けられた預金にも当てはまる。

III－中央政府責任を引き起こす訴訟

中央政府は、その活動における役割から（従業員、所有者、地主・大家、開発経営者）、その責任を問う形で（民事訴訟）法的手段を介して訴えられる可能性を持っている。よって、法的非難のリスクと資源流出リスクを分析しなければならない。

報告日で、中央政府責任を引き起こす訴訟の進行、債務を構成する要素に対する知識において、必要ならば、リスクに対する引当金を認識しておき、その説明を注記で提示しておくべきである。

IV－融資保証

IV.1－政府企業の処分および再構築

企業が譲渡される場合、融資保証が付けられる。投資決定の正当性に関しては、買い手は潜在的にリスクのある立場に立っているためである。買い手はこのリスクを制限するために融資保証を売り手に求めてもよい。

一般的に、買い手および買い手のアドバイザーは、当然のことながら、適法に獲得した企業のすべての要素を検査することはできない。それゆえに、買い手は売り手に対し、契約の一環として申告書一式をまとめて提出することを依頼する。もし、譲渡後に申告書に記載されていた項目に間違いがあり、それが買い手にとって金銭的またはビジネス損失に結びつく場合、買い手は、融資保証の下の補償を求めてもよい。融資保証は、買い手の譲渡以前の事象のリスクをカバーする。また「債務」の表記が単に貸借対照表上で認識された「負債」を指さないことにも留意すべきである。また、資産の不足を補うべく、負債の形の補償を決定することも可能であるし、あるいは販売の時よりも価値が下がっているもしくは状態が悪くなっている資産(間違った評価の建物、時代遅れの在庫)のために、引き起こされるかもしれない。

したがって、ある企業を民間部門の投資家へ譲渡した場合(民営化など)、中央政府は将来の販売価格を下方修正する調整措置の形をしている保証を与えることができる。例えば、もし使用後に企業の建物の価値が販売時の評価価値よりも低かった場合などである。中央政府は売値の将来の減額となる保証を与えてもよい。

IV.2－特殊構造に提供される保証

特別目的事業体と呼ばれる構造に与える保証のことである。これらの事業体は中央政府のために取引あるいは類似の取引のグループを管理するためにわざわざ設立されている。財産、財・サービスまたは資本の提供からその活動をまかなっている。

IV.3 その他の債務

これらは目的と受益者からして、特殊な保証である。

- － 企業の自発的解散：例えば開発企業 Centrest、 Lordex Picardex
- － 資本増強処理：例えば compagnie-BTP に対する処理

V－中央政府金融契約

V.1－協調融資契約

これらは、中央政府が他団体に対して協調融資の契約を結ぶことにあたる。たとえば中央政府と地方政府の間で交わされる契約の形をとる国内協定のほか、国際協定や欧州連合自身の資源に対する融資についての合意の形をとるものもある。

V.2－金融商品

金利交換のような、金融派生商品に関連する契約のことを指す (STANDARD11 金融債務と金融派生商品を参照のこと)。

V.3－その他金融契約

サービスの提供がなかった取引(配達されなかった注文)に関連する予算上の契約 (予算組織法で定義される支出契約の承認)である。

STANDARD 14—会計方針、会計上の見積りや誤りの変更

イントロダクション

基準「会計方針、会計上の見積りやエラーの変更」は、概念フレームワークで提示された原則に
応えるべく、いくつかの目標を定める。すなわち：

- 財務諸表の信頼性と妥当性の強化
- 財務諸表の比較可能性の保証：期間比較と他団体の財務諸表との比較

中央政府基準の改定の場合には、改定基準でとられる特別処理を考慮した上で、一般会計上
の会計方法、会計上の見積り、エラーの変更の際に行う（新しい）会計処理およびそれらに関
する情報を特定することが重要である。

この基準における会計方針の定義は、中央政府が財務諸表を作成する際と公開する際に適
用する、原則、根拠、慣習、規則と固有の実践内容をカバーしている。会計方針の変更は主
として基準の変更を強いられた場合である。その適用に関する説明は、この会計基準に盛り
込んでおらず、財務諸表に関する規範的な条項はそこに含まれていない。

方針が明確な条件を満たし、例外的な状況（団体の状況の異例な変化や規則の変更）に対
応しているなら、会計基準のすべての団体に主張される方針の継続は会計方針の変更の可
能性を排除しない。

この基準とほかの団体の基準との連携

予算組織法（LOLF）の第 31 条に従って、「中央政府会計に適用される規則が企業に適用さ
れる基準と異なるのは、中央政府活動の特別な性質を理由にする部分のみである」に従い、
整備された既存の規範との一貫性を保証しながら、この中央政府会計を管理する規範的な
処理を完成する必要がある。この場合では、既存の規範とは国際基準 IAS8 と IPSAS3 であ
る。国内の基準処理に関しては、フランスの勘定科目の中にこれの関連事項がいくつか存在
する（120-4 条、130-5 条、314-1 から 3 条）。

そのうえ、段落 2.2.2 に対する判断を移すには、基準となる存在がない中、中央政府は、会
計の規格化を行う組織でそれぞれの会計基準を開発するために、中央政府と同様の概念フ
レームワークを利用する組織の、もっとも最近の公式見解を参考にすることができる。加
えて、段落 2.2.3 に記載内容に矛盾しない場合、他国のやり方を参考にすることができる。

STANDARD 14—会計方針、会計上の見積りや誤りの変更

基準

1. 範囲

この基準は、会計方針の選択と適用および以前の期の会計方針と会計上の見積りの変更、誤りの修正の会計処理に適用する。

2. 会計方針

2.1 定義

会計方針は、中央政府が財務諸表を作成する際と公開する際に用いる、特別な原則、根拠、慣習、規則と実践内容である。

2.2 会計方針の選択と適用

2.2.1 中央政府会計基準ハンドブックが提示する会計方法は、それらが適用される取引、出来事、条件に関する妥当で信頼のおける情報を含む財務諸表を作成しなければならない。もし適用のインパクトが大きくなければ、その方法の適用は強制的ではない。

2.2.2

一つの取引、出来事また条件に適用する基準がない場合、財務諸表の作成者は以下の情報を提供する会計方針を開発し適用するために、承認を出す会計管理官の監督を受けながら自分で判断する。

- (a) 妥当な情報：経済的な意思決定を行うユーザとの関係性
- (b) 信頼できる情報：それは財務諸表：

- (i) 資産と財産状況を忠実に表わす
 - (ii) 単なる法的形式ではなく、取引、他の出来事や条件の経済的実態を反映する
 - (iii) 中立的である。つまり先入観が入っていない；
 - (iv) 保守的である
- そして
- (v) その持つ意味において情報を完全にそろえている。

これは、概念的フレームワークの段落Ⅲで記述されている質的な基準を満たす情報を、財務

諸表が提供することを保証する、会計方法の作成を意味する。

2.2.3 前述の判断を実行するにあたり、財務諸表の作成者は、以下に降順に述べられている情報ソースの適用可能性を考慮しなくてはならない：

- (a) 類似の結びつく問題を扱う中央政府基準で提示される、基準の手順、動機の解説や事例；

そして

- (b) 概念フレームワークで提示された資産・負債・収入・支出の定義、認識基準と測定基準および中央政府会計基準、そしてもし必要ならば、中央政府概念フレームワークのベンチマークを構成する3つの基準（概念フレームワーク I を参照）。

2.3 会計方針の一貫性

ある会計基準が、特に異なる複数の会計方法の適用が可能な項目カテゴリ別の分類を認めるならば、財務諸表作成者は、その中でも最も一貫性を持つ会計方法を選び、その方法が各カテゴリに対して妥当であり、継続的なものであるよう適用する。

2.4 会計方針の変更

中央政府は以下の変更に関り会計方針を変える：

- (a) 会計基準で要求されている場合、

もしくは

- (b) 段落 2.3 で規定されているように、財務諸表が資産や財政状態における取引、他の出来事や条件の結果・効果について、信頼できる、より適切な情報を提供する結果をもたらす場合。

財務諸表の利用者としては、中央政府の財政状態の傾向を特定するために、長い時間をかけて中央政府財務諸表を比較することが可能でなければならない。したがって、会計方針の変更が前述の基準のひとつを満足させる時を除き、同じ会計方針は各年度内、そして年度間に適用すべきである。

以下は会計方針の変更とならない：

- (a) 以前に起こったこととは本質的に異なる取引、他の出来事、もしくは条件のための会計方針の適用

そして

(b)以前に発生していない、または大きな意味を持たなかった取引、他の出来事、もしくは条件のための新しい会計方針の適用

2.4.1 会計方針の変更の適用

過去にさかのぼった適用の制限に関する段落の条件：

(a) 中央政府は前述の基準で表明された特別な暫定条項があれば、それに従って、基準の最初の適用に起因する会計方針の変更を記録すべきである；

そして

(b) 基準の最初の適用で中央政府が会計方針を変更し、その基準がこの変更に応用した特別な暫定条項を持たなかったとき、もしくは段落 2.3 で認める制限を条件としていなかったとき、過去にさかのぼってこの変更を適用させるべきである。

2.4.2 過去にさかのぼった適用

段落 2.4.1(a)、(b) に従って、過去にさかのぼった適用を要求するとき、中央政府は、まるで新会計基準がずっと適用されてきたかのように、これまでの各期に提供されたその他の比較額と一緒に、最初に発表する期には、財産状態報告書の割当項目ごとに適用の影響を受けた開始残高を調整すべきである。

2.4.3 過去にさかのぼった適用の制限

段落 2.4.1(a)、(b) が遡及適用を要求するとき、変化の効果で特別に当期に関係するものを特定する、もしくは累積的に変化の効果を特定することが実行不可能である場合の除き、会計方針の変更は過去にさかのぼって適用されるべきである。

発表された 1 つ以上前の期に関連する比較情報における会計方針の変更期と特に結びついた、効果の測定が不可能ならば、中央政府は、過去にさかのぼることが可能な最初の期（それは当期かもしれない）の資産と負債の帳簿価値に対して新しい会計方針を適用すべきである。そして、当期の財政状態報告書の各項目の開始残高のため類似の調整も行わなければならない。

今期のスタート時において、新しい会計方法の以前の期への適用の累積的效果を測定することが不可能ならば、中央政府は比較情報を調整して、最初の実行可能日から先を予測する

形で新しい会計方法を適用すべきである。

中央政府が過去にさかのぼって新しい会計方針を適用するならば、なるべく遠い過去までさかのぼって、以前の期の比較情報に適用する。過去にさかのぼった適用は、その累積効果を該当する期の期首と期末の財政状態報告書の総額で特定することが不可能な場合、実行不可能である。結果的にもたらされた（比較情報の）調整総額は、財務諸表で提示される時期より以前に帰属するもので、最初の期の財政状態報告書の各割当項目の開始残高として認識される。また、結果としての調整は、その性質と一致する純財政状態項目（再評価積立金、繰越剰余金、繰越欠損金）として認識される。

すべての期にわたって方針適用の累積的效果を測定することが不可能なため、過去にさかのぼって新しい会計方針を適用することが実行不可能な場合、中央政府は、このセクションの第3段落に従って、中央政府は最も古い適用可能日から新しい方針を適用すべきである。よって中央政府は、資産と負債の累積調整分と該日より前の取引から生じた財産状態は考慮しない。会計方針の変更は、以前のいずれかの期に対して方針の適用が不可能であっても認められる。段落5は、1つ以上前の期に対して新しい会計方針の適用を不可能とするケースにおいて注釈を提供する。

2.4.4 開示

基準の**最初の適用**が、当期もしくは以前の期に影響を与えるとき、または、調整額の測定が不可能な場合を除いてそのような影響を持つべきだと思われるとき、あるいは、将来の期に影響を与えるかもしれないとき、中央政府は以下の情報を開示すべきである：

- (a) 基準のタイトル
 - (b) 場合によっては、会計方針の変更は暫定条項に一致して実行されるということを開示。
 - (c) 会計方針の変更の特質
 - (d) 場合によっては、暫定条項の解説
 - (e) 場合によっては、将来に影響を与えるかもしれない暫定条項
 - (f) 当期やそれより以前の期に対して、可能な限り、財務諸表の各該当項目の調整額
 - (g) 可能な限り、公表されている期より以前の期に関連した調整額
- そして
- (h) 段落2.4.1(a)、(b)で要求される過去にさかのぼった適用が、特定の期もしくは公表されている期より以前について不可能ならば、この状況を導き出した環境に対して、適用された会計方針の変更と適用開始日

それ以降の財務諸表はこれらの開示を繰り返す必要はない。

段落 2.3 のフレームワーク内で認められた、会計方針の**任意の変更**が今期や以前の期に影響を持つ場合、または調整額の測定が不可能な場合を除き、影響を与えると期待されるならば、中央政府は以下の情報を提供すべきである：

- (a) 会計方針変更の特質
 - (b) 新しい会計方針の適用が、信頼できて、より妥当な情報を提供する理由
 - (c) 可能な範囲で、当期と以前の各期の財務諸表各項目の調整額
 - (d) 可能な範囲で、公表の期より以前の期に関連した調整額
- そして
- (e) ある過去の特定の期もしくは公表の期より以前の期にさかのぼった適用が不可能ならば、それに至った事情と会計方針の変更がいつから適用されたのかを記載

それ以降の財務諸表はこれらの開示を繰り返す必要はない。

3. 会計上の見積りの変更

3.1 定義

会計上の見積りの変更は資産・負債の現状の評価とそれに繋がる将来の利益・義務から生じる、資産・負債の帳簿価額もしくは資産の周期的消費額の調整である。会計上の見積りの変化は、新しい情報と発展からもたらされるものであり、誤りを正すものではない。

3.2 認識

経済活動と公的事業に内在する不確実性によって、財務諸表の項目の多くは、正確に測定できず、推定・見積りができるだけである。推定・見積りは、最近の信頼おける情報をもとにした判断を前提とする。たとえば、以下を達成するために以下の項目を見積る必要があるかもしれない。

- (a) 特定の未収税の価値
- (b) 在庫の陳腐化
- (c) 金融資産・負債の公正価値
- (d) ある減価償却資産に由来する将来の経済的利益の有効耐用年数と期待消費率

合理的な見積りの使用は財務諸表の準備において本質的な部分を占めており、信頼性を損なうものではない。

見積りの参考にした環境の変化や、新しい情報や経験が増えたことから見積りを見直す必要がある場合がある。定義によれば、見積りの見直しは以前の期に適用せず、誤りの修正ではない。

測定方法の変更（例えば市場価格、償却取替費用、取得原価）は会計方針の変更であり、会計上の見積りの変更ではない。会計方針の変更と見積りの変更の区別が困難ならば、変更は会計上の見積りの変更として扱われる。

会計上の見積りの変更の効果は、あらかじめ認識されるべきであり、考慮される項目の会計方法に依存している：

— 余剰金と欠損金の測定 (a) もし変更が今期のみに影響するならば、変更時、(b) 変更によって他への影響も懸念されるならば、変更時とそれ以降の期

— 価値調整を介して。会計上の見積りが資産・負債の変動を招き、財産状態の項目を対象にすることに限り、会計上の見積りの変更は資産項目または負債項目もしくは変更のあった期の財産状態の調整によって認識される。

会計上の見積りの変更の効果の将来における認識は、会計上の見積りが変更された日から、変更が事象や条件、取引に適用されていることを意味している。会計上の見積りの変更は今期のみもしくは今期以降の会計結果に影響を与えるかもしれない。例えば、焦げ付き融資の見積りの変更は期中の会計結果（余剰金と欠損金）のみに影響を与え、従って今期に認識される。しかしながら、見積耐用年数の変更と償却可能資産から生じる将来の経済利益に対する、期待消費率の変更は、資産の残余耐用年数を通じて、今期や将来の期に対する償却費用に影響を与える。いずれにせよ、今期に当てはまる変更の効果は、今期の資産もしくは費用として認識される。その後の期への潜在的な効果は、将来の歳入もしくは費用として認識される。

3. 3 開示

中央政府は、会計上の見積りの変更が今期に影響を与える、またはその後の期に影響を与えると予測されている場合、またその後の期への影響を除いて（この影響の測定が実行不可能なとき）、あらゆる会計上の見積りの変更の特質と総額に関する情報を開示しなくてはならない。

測定が実行不可能な理由から、その後の期における影響の総額が示されない場合、その事態を提示しなければならぬ。

4. 誤り

4. 1 定義

ある前期の誤りは、団体の財務諸表で情報が欠落していることや内容に間違いがあること

を表している。それは（以下の）信頼できる情報の使用の失敗や誤用から生じている：

- (a) その期の財務諸表が公表されるときに入手可能だった
- (b) 財務諸表の準備と公表を考慮して適度に入手し配慮されていたと合理的に期待できた

このような誤りには、数学的誤り、会計方針の適用の誤り、見過ごし、事実の誤った解釈、不正の影響が含まれる。

誤りは財務諸表項目における認識、測定・評価、公表あるいは情報を仕入れる段階で生じることがある。財務諸表は、重大な誤りを含む場合、あるいは、小さな誤りでも中央政府の財政状態や資産をある特別な形で公表すべく意図的に行った場合は、中央政府会計基準を満たさないとされる。期中に見つかった今期に影響する潜在的誤りは、財務諸表が公表される前に修正する。ところが、重大な誤りが今期以降の期まで見つからないこともある。その後の期の誤りとして、その期の財務諸表に公表された比較情報で修正が行われる（段落 4.2 と 4.3 を参照）。

4.2 認識

段落 4.3 の 1 に従って、中央政府は過去にさかのぼって、誤りを修正しなければならず、発見後から最初に発表する財務諸表で以下のように修正を行う：

- (a) 比較のために、誤りが生じた以前の期（ひとつか複数）に対する差額の更新
または
- (b) 発表した最も古い期より以前に誤りが生じたならば、その最古の期における資産・負債・持分の開始残高のさかのぼった更新

4.3 さかのぼった更新の制限

過去の誤りは、その誤りのある期に結びつく特別な影響もしくは累積的影響の測定が不可能な場合を除き、さかのぼって修正される。

以前の期について公表されている比較情報に対して特定な期における誤りの影響を測定することが不可能ならば、団体は、それに対し、さかのぼった更新が最古の期の資産・負債・その他の財政状態の開始残高を更新しなくてはならない。

当初において、前期以前にまたがる誤りの累積的影響を測定することが不可能ならば、最初の実行可能日から誤りを修正するために、団体は比較情報を更新しなくてはならない。

修正された以前の期の誤りは、誤りが発見された期の結果（余剰金と欠損金）から控除され

る。過去の期の情報として公表されるものはすべて、過去の総括的な財務データを含めて、できるだけさかのぼって更新される。

以前のすべての期において、誤り（例えば会計方針の適用誤り）の額の測定が不可能ならば、団体は、この章の段落 3 に従って、最初の実行日からさかのぼって比較情報を更新する。この場合、修正は特定日以前の取引の結果生じた資産・負債・その他財産状態の累積的調整は配慮しない。段落 5 は 1 つ以上の以前の期の誤りを修正することが不可能であるケースに関して解釈を提供する。

誤りの修正は会計上の見積りの変更とは異なる。もともと会計上の見積りは、その特質から、補足情報が追加されていくたびに改訂できる概算である。例えば、ある可能な出来事が実現するときに認識される損益は、誤りの訂正ではない。

4. 4 以前の期の誤りに関する開示

段落 4.2 に従って、中央政府は以下の情報を開示すべきである：

- (a) 以前の期の誤りの特質
- (b) 可能な限り、公表された以前の各期における影響された各財務諸表項目の修正額
- (c) 最古の期の開始日における修正額

そして

- (d) さかのぼった更新が特定の期について不可能ならば、この状況を導いた環境と誤りの修正状況と修正日の記述

以降の期の財務諸表はこれらの開示を繰り返す必要はない。

5. さかのぼった適用と更新の実行不可能性

5.1 不可能の基準

ある特定の環境下では、今期の情報との比較可能性を目的として 1 つ以上の以前の期に比較情報を調整することは実行不可能である。

例えば、新しい会計方針のさかのぼった適用を可能にするように、または、以前の期の誤りの修正を目的とした遡及的な再処理が可能となるように、ある特定データの以前の期（ひとつか複数）の間から集めなかった可能性がある。同時に、これらの情報を再構成することも不可能かもしれない。

しばしば見積りを行うことが必要となる。その目的は、財務諸表の各項目に対する会計方法を適用するため、または見積りのために財務諸表の取引、その他の出来事、財務諸表の各項目に対する会計方法を適用するためである。見積りは、その特質から主観的であり、ある見

積りは決算日後に公式化することができる。問題となっている取引、出来事、条件の時から長いタイムラグが経過しているかもしれないおかげで、会計方針のさかのぼった適用や以前の期の誤りを修正するために行うさかのぼった更新のとき、見積りを計算することが潜在的に困難となる。しかしながら、以前の期に関連する見積りの目的と、今期中に行った見積りの目的は同様のままである。すなわち、取引、他の出来事や条件が発生したときに優位に立っていた状況を反映している。

したがって、新しい会計方針のさかのぼった適用や以前の期の誤りの修正は、他の情報に対して以下の情報とは区別することになる。

- (a) 取引、他の出来事や条件の発生日の状況を明らかにする情報。
そして
- (b) 該当する以前の期の財務諸表の発表時に入手可能だった情報。

ある見積りのタイプ（たとえば目に見える価格や情報に基づいていない）のためにそのような情報（a と b）を識別するのは不可能である。もしさかのぼった適用や修正が、重要でありながら、この 2 つの情報を区別することが不可能な見積りを要求するならば、新しい会計方針の適用や、過去にさかのぼって以前の誤りを修正することは不可能である。

新しい会計方針の適用や以前の期に関わる総額の修正に対して、以前の期で中央政府の意図を仮定することによって、もしくは（推定されたまたはそれらに関する情報が以前の期中で提供されている）認識総額を見積ることによって、推測的に得られた情報は使用すべきではない。

例えば、ある省庁が入っている建物を特殊な建物のカテゴリーに入れた誤りを中央政府が修正する場合、もし官庁の執行部が記入の後日にその建物で業務を行うことを決定した場合、その期においては、カテゴリーを修正すべきではない。

また別の例として、中央政府が事故による公害の復旧費用（STANDARD6 の段落 2.1.1.4 を参照）の引当金計算に関して以前の期の誤りを修正するとしても、以前の期の財務諸表の公表許可後に明るみになった翌期の船舶からの大量で異例の油漏れに関する情報は考慮しない。

5.2 過去にさかのぼった適用や更新の不可能性に対する暫定条項

2008 年度決算日までは、修正データの取得費用がその取得の有用性に比べて過度に高く、適切な財務情報システムの欠如も関係する技術的問題が原因となり、過去にさかのぼった適用や更新の原則に抵触するかもしれない。

2009年12月31日に締める財務諸表に関しては、さかのぼった更新に関する例外処理は、2007年12月31日締めの財務諸表にもつばら言及することになる。2010年以降になると、過去にさかのぼった適用や更新の不可能性に関連するこの暫定条項は無効になる。

ただし、以前の期に関連する情報が公表できないときは、基準が定める 2 つの事態の展開（方針変更と誤りの修正）を注記で明確にする。

STANDARD 14—会計方針、会計上の見積りや誤りの変更

事例

1. 会計方針の変更

定義：

現在は、中央政府の STANDARD5「無形資産」と STANDARD6「有形資産」が、これらの固定資産の生産期間中、財務費用の包含の準備をしていない。万一これら基準が、2007年3月に改正された IAS23「借入費用」の規定どおり、強制的な包含を提供するために変更されていたら、この変更は「会計方針の変更」として扱われるだろう。

過去にさかのぼった適用（遡及的な適用）：

もし会計方針が N 年に変更されたら、その変更は過去にさかのぼって適用すべきである。すなわち、新しい会計方針が最初から適用されてきたように。中央政府財務諸表を作成者は財政状態報告書・剰余金/欠損金計算書・キャッシュフロー計算書に 3 か年（N-2 年、N-1 年、N 年）分の情報を公表しなくてはならない。その時、N-2 年と N-1 年は、N 年の財務諸表で採択された新しい会計方針で修正されなくてはならない。公表される会計年度間に比較可能性を戻すためである。この公表方法は、N 年の財務諸表の注記の表に関しても強制的に適用される。

会計処理：

例えば：N-1 年において、STANDARD13「財務諸表の注記で開示すべきコミットメント」は変更され、改正基準は N 年 1 月から債務としての年金へのコミットメント（年金支払い義務）を損失準備金として認識することを要求する。

- N-2 年の年金債務の開始残高は、「繰越剰余金」として、そして当年度のフローは「剰余金/欠損金」して認識すべきである。財政状態報告書・剰余金/欠損金計算書・キャッシュフロー計算書そして N-2 年の注記は、その結果修正される。
- N-1 年に関しては、N-2 の期末財政状態報告書の再版が N-1 の開始財政状態報告書となり、剰余金や欠損金は再配分し、フローが認識される。よって N-1 の財務諸表は再作成されることになる。
- N-1 の期末財政状態計算書は N の開始財政状態報告書となる。

後の期の財務諸表は、最初に使用した情報を使ってはならない：それらの情報は、今期の財

務諸表のみ提供される。

もし方針変更がN年に起きるとすると、方針変更の詳細とその影響はN年の財務諸表の注記のみに開示される。N+1年とN+2年の財務諸表の公表時、N年の会計方針の変更については言及されない。公表され活用された以前の期（N-1年とN年）が、同様の方針で作成され、N+1年の財務諸表は再作成されるからである。

2. 会計上の見積りの変更

株式投資に関して、以前の期の財務諸表の作成日に中央政府が入手する最新の信頼できる情報をベースにした価値を採択していることを根拠として、以下は、見積りの変更に含まれる：

- 以前の年度の代わりに、中央政府が管理する株式投資の財務諸表は、決算済み財務諸表と同じ年度を使用
- 会計方針の変更から生じる中央政府管理の株式投資の財務諸表の調整
- 信頼性を構築したことによる中央政府管理の株式投資の財務諸表の調整

中央政府が貸し手に対するローンを保証した証券業者のファイルを詳細に精査した結果、財政状態報告書に記入されているリスクの引当金の総額は上方もしくは下方に修正すべきである。

STANDARD12「リスクと負債への引当金と非金融債務とその他の債務」に従って、中央政府はこの引当金を認識しなければならなかったことから、このことは、会計方針の変更に値しない。中央政府は、N-1年の財務諸表の作成日の手元にあった情報をベースに実行した。よって中央政府は間違っていない。そこで、新しく手元にある情報を活用して、N年の期末財政状態報告書に記載しなければならない引当金の額を決定する。この調整はN年の余剰金・欠損金に対して影響を与える。この新しい見積りは、認識された引当金を考慮することで、後に続く会計年度に対して影響を持つ。

3. 誤りの修正：

過去にさかのぼった修正を描く例は以下のとおりである：

- もし誤りが公表された年度の過程で起きたならば（N-1年もしくはN-2年）、この年度の財務諸表は、誤りが起こっていなかったかのように、再作成すべきである：

- もし誤りが余剰金/欠損金に影響を及ぼすならば（例えば認識されない費用や歳入、もしくは間違った費用や歳入）、当年の会計結果（余剰金や欠損金）、財政状態報告書（このケースでの資産や負債）は再作成される；
例：N年に、ある償却固定資産はN-2年に取得されたと出ており、N-2年もN-1年も減価償却されてこなかったことが確認された；N-2年とN-1年に認識されるべき減損を計算することが求められ、その結果を認識するためにN-2年とN-1年の会計結果の再処理を行わなくてはならない。

- 誤りが中央政府の純財政状態に影響を持つならば（公表された初年度に認識されていない資産・負債）、公表された初年度の中央政府の純財政状態は、資産・負債の相手方とともに再処理される。加えて、誤りがその後公表される年度に潜在的に与えるかもしれない結果も再処理する；
例：N年に、N-4年に認識されるはずだった償却固定資産が認識されていないことが発見される。N-2年の開始財政状態報告書は再作成され、認識されるはずだった固定資産と減損を組み込むことが求められる。その後、N-2年とN-1年で認識されるはずだった減損を計算し、余剰金か欠損金に計上し、その結果として、N-2年とN-1年の財務諸表は再作成される。

- 誤りが公表された最初の年よりも以前に起きたならば（N-3、N-4など）、資産・負債の開始残高とともに、公表された最初の年の期首の財政状態（中央政府ならばN-2年）を再処理すべきである；
例：N年に、償却固定資産をN-4年に取得したが、N-4年、N-3年、N-2年、N-1年に減損を認識していないことが分かった。手続きは以下のようになる：
 - ◆ N-4年、N-3年、N-2年、N-1年に認識されるはずだった減損を計算する；
 - ◆ N-2年の期首財政状態に認識される純財政状態と減損を再処理する；
 - ◆ 省略された減損を認識するために、N-1年とN-2年の財務諸表を再作成する（余剰金または欠損金に影響を与え、財政状態報告書に影響を及ぼす）。

前の期で起きた誤りに関して、誤りの期中への影響または誤りの累積的影響を特定することが不可能な状態を説明する例は以下のとおりである：

- 公表された年度において、誤りが起こったとされ、その誤りの影響を特定するのが不可能な場合、過去にさかのぼった更新が可能な、公表された最初の年（それは今期にもありうる）の資産・負債の財政状態の開始残高は更新すべきである；

例：N年に、N-2年、N-1年の期末棚卸作業の再調査の過程で、行政裁判所で起こされ

た訴訟事例は特定されていなかったことが確認できた。事例の性質を考えると、その発生時に引当金が提供されているはずである；そのうえ額が大きい；N-2年の決算日の情報の欠如により、これらの情報を再度構成するのは不可能である；N年の監査作業をもとに、N-1年12月31日に推定されるリスク額を見積ることができるが、認識されるのは財務諸表日以降で、それはN年の期首財政状態に直接的影響を与える形を取る。

- 年度の期首に以前の年に発生した誤りの累積効果を特定するのが不可能な場合、財務諸表を最初の実行日から再処理することが求められる；

例：N年度中、N-1年とN-2年の決算日に資産の減損テストが行われてこなかったことが判明した。そのようなテストの実行を促す価値損失の外部指標が存在していたにもかかわらずである。関連機関は、このテストをN年度の決算日に行える状況ではない。状況が調査され、その結果、いかなる減損も認識されない。

上記の例は段落 2.4.4 に従って、財務諸表の注記に記載しなくてはならない。

STANDARD 15—財務諸表作成日後の事象

イントロダクション

STANDARD「財務諸表作成日後の事象」は、概念フレームワークに細かくそって、いくつかの目的を定めている。概念フレームワークに対しては、以下をまず保証することが求められる：

- 財務諸表の妥当性と信頼性
- 開示内容の質

基準は財務諸表をいつ調整すべきか、作成日後に発生した事象に鑑みてどのような情報を開示すべきかを規定している。基準は作成日以後の事象の概念、財務諸表調整の最終日、それと注記に開示する情報の概念を規定している。

これらの事象は以下の間で発生する：

- N年の12月31日であると理解されている、財務諸表作成日と、
- 予算法の第37Ⅲ条の予算審査法を承認する日と一致する、議会の財務諸表承認日

その2つの日の間に、財務諸表の報告日が入り、権限を持つもの、すなわち大臣によって決定する。最終的に財務諸表への署名日に一致し、その時点で情報は公表のものとして認識される。

財務諸表の作成手続きが完了すると、大臣が、予算審査法に追加する中央政府の一般会計を構成する財務諸表に署名し、伝達するからである。

財務諸表における大臣の署名が証明しているように、財務諸表の決定的な終了により、決算日以前に起きていた事象の認識期間は終了する。財務諸表が公表され、もはや修正ができなくなった時点で、それ以降に発生する事象はこの会計年度に対して、影響を与えることはできない。

加えて、財務諸表の作成者は、事前に監督者の目を通った信頼できる情報として、決算日と議会承認日の間に起きた財務諸表に影響を与える特別な事象や重大な状況を、別途議会に提出しなくてはならない。これらの事象の特殊な状況に対応する特定基準と手順にそって、議会ができる限り事情を把握するためである。

承認期日が、特に議会の承認を得るために提出される予算法案と財務諸表注記、そして会計検査院の承認を定める、予算組織法の第 37Ⅲ条、46 条、54-7° 条と 58-5° 条に従っていることに留意する。

この基準は、国際基準が定める活動の継続性の原則を同じ意味のままに継承していない。原則を、活動が消滅する可能性のある民間企業や公企業とは違う土台で使うためである。基準「中央政府は予測できる将来にこの活動を実行し続ける」の概念フレームワークを念頭に、この概念を導入している。

この基準と他の基準の団体との連携

予算組織法第 31 条「中央政府会計に適用される規則は、中央政府活動の特質を理由にする部分のみで企業に適用される基準と異なる」に従い、この基準は、既存の基準との一貫性を保証しながら、中央政府会計手続きの枠組みを整える。ここでいう既存の基準とは、IAS10 や IPSAS14 である。

IAS10 (段落 5 から 7 を含む) は、財務諸表の最終調整日を報告日 (公表日) に設定し、その日が利害関係者による承認日より以前にあるものと認める。IPSAS14 (段落 6 から 8) では、最終調整日は会計が最終的に決定される日、つまり監査対象となるとともに修正できない日、であると記載している。

フランスの規制に関しては、以下を含んでいる：

- フランス商法の第 L.123-20 条の段落 3
- フランス会計法第 120-4 条 (方法の継続性)、130-5 条 (財務諸表の比較可能性)、313-5 条 (リスクと損失)、531-2/4 条の最後の段落 (引当金)

STANDARD 15—財務諸表作成日後の事象

基準

1. 範囲

この基準は財務諸表の作成日後に発生する事象の認識とそれに関連した情報の開示に適用する。

2. 財務諸表作成日後の事象

財務諸表作成日後の事象は財務諸表作成日と財務諸表の最終的な締め切りとなる報告日の間に発生した有益もしくは不利な事象である。事象は2つのタイプに識別できる。

(a)財務諸表作成日に存在していた状態に関する事象（作成日後に発生した事象で、財務諸表が提供する情報を修正する可能性のある調整を引き起こす「修正事象」）；

そして

(b)財務諸表作成日以降に発生した状態に関連する事象（作成日以降に発生した事象で、注記への記述の対象になるにとどまる）

財務諸表作成日後の事象とは、純剰余金や純欠損金の公表、中央政府の管理下にある団体の財務諸表の公表の承認、または財務諸表関連の対象が特定される情報の公表の後であっても、報告日までに発生した全ての事象を含める。

2.1 財務諸表の最終決算

財務諸表作成日と財務諸表の報告日の間に発生する事象がある場合、情報を開示し、調整されるべきである。

財務諸表作成日は、財務諸表が作成される年度の最終日、すなわちN年の12月31日である。

財務諸表の最終決算日となる報告日は、権限を持つ大臣が署名する日であり、署名により、その債務諸表が最終形であり、（議会の）承認の対象となることが証明される。

財政状態に重大な影響を与え、財務諸表作成日後に発生する異例の状況の場合、財務諸表の

作成者は適切な手続きにより、予算法案に追加される財務諸表を最後に承認する権限を持つ議会に必要な情報を提示する。

2.2 認識と測定

中央政府は財務諸表作成日と報告日の間、新しい法的措置を発表することができる。それら財務諸表の修正を行うかどうかは、作成日に存在した状態を補足する情報を含んでいるかによる。多くの場合、修正に至ることはなく、一般的には、財務諸表の注記で開示される情報となる。

2.2.1 修正事象

中央政府は、財務諸表作成日後に発生した事象で、作成日に存在した状態に関連する事象を反映するため、財務諸表で認識された額の修正を行わなくてはならない。

財務諸表作成日以降に発生した事象で、財務諸表で認識された額の修正、またはこれまで財務諸表に認識されていなかった項目の認識を中央政府に行わせる事象は以下にたとえられる：

— 財務諸表作成後に、司法判断により、作成日時に現在の中央政府債務があったことを確定する。中央政府は、STANDARD12「リスクと負債への引当金と非金融債務とその他の債務」に従い、あらかじめ認識した引当金のすべてを判断内容と照らして修正するか、新しい引当金を認識する。中央政府が負債を提示することにとどまらないのは、その司法判断が、中央政府がSTANDARD12の規則に基づき調査することが求められる補足情報を提供しているからである。

— 作成日以降に受ける情報で、ある資産が財務諸表の作成日に減損されていたことや、あるいは認識されたその資産の減損額を調整する必要があるという情報。作成日後に棚卸資産を売却することにより、作成日当日における純売却価値のおおよその見当がつくかもしれない。

2.2 非修正事象

中央政府は以下のような事例においては、財務諸表作成日後の事象を反映するために、財務諸表に認識された額を修正しない。

中央政府が市場価値に特定されない手持ちの固定資産に対して評価方法を導入した場合、作成日と報告日の間に、その資産の財の市場価値（時価）の減少を確認することができる。

市場価値（時価）の下落は、通常は、財務諸表作成日における建物の状況に起因するのではなく、次の年度に起きた事象を反映するものである。その結果、中央政府は再評価の方針を持っているにもかかわらず、認識された額を建物の項目で調整してはならない。同様に、段落 2.3.1 に基づき補足情報の開示が適正であるかもしれないとしても、中央政府は作成日に認識された建物の額を調整しない。

2.3 開示

最終報告日には、財務諸表の注記を記述する。

2.3.1 財務諸表作成日の状況で提示された情報の修正

財務諸表作成日後または作成日以前に新たな情報を得て、その情報が財務諸表作成日の状況に関するものであるならば、これらの状況に関連した開示情報は修正しなくてはならない。

ある事例では、開示情報の再評価は、作成日後に得た情報のうち、それらの情報がたとえ財務諸表の額に影響を与えないとしても、報告日の前に得た情報を反映しなくてはならない。このように情報を再評価する必要性を示す例としては、作成日以降に出てきた情報で、作成日に潜在的に存在した債務に関わる情報である。この場合、団体は引当金を認識すべきかどうかを調査し、示唆された内容をもとに、この潜在的債務に関連する情報を（すべて）修正しなくてはならない。

2.3.2 非修正事象の開示

財務諸表作成日以降の非修正事象が、財務諸表の利用者の（情報の影響範囲を測定し適切な判断を行うという）経済的意思決定に影響を与えるほどに十分に重要ならば、中央政府は、財務諸表作成日後に起こった非修正事象の重要なカテゴリー別に、以下の情報を開示すべきである：

- (a) 事象の性質、および
- (b) 財務的影響の見積り、もしくは、見積りができないという表示

財務諸表作成日後の非修正事象では、特に以下を含む。

- (a) 時価で評価される、特別ででない固定資産の、いつにない大幅な価値の下落（この下落が財務諸表作成日の資産の状況とは関係なく、財務諸表作成日後に生じた状況を反映するとすれば）；

- (b) ある活動や主要プログラムの計画中止の発表、資産の流出または活動や主要プログラムの中止からくる負債の処理、あるいは資産の売却や負債処理の取消不能協定の署名

STANDARD 15—財務諸表作成日後の事象

事例

I—財務諸表作成日後の修正事象の他の事例

- 財務諸表作成日以前に取得または譲渡した資産の費用と収益の、財務諸表作成日後の確定
- 財務諸表作成日後に、その年度に交わされた予算配分協定の条件下で他の中央政府と分けるために行う、その年度で徴収した歳入額の確定
- もし、財務諸表作成日に、中央政府がその日以前に起きた事象の結果、現実の、法的な、もしくは間接的な義務を負っていた場合、そのインセンティブやボーナスプランの形を持つその支払額の財務諸表作成日後の確定
- ある取引の認識における不正行為と誤りの発見

II—財務諸表作成日後の非修正事象の開示

- 財務諸表作成日後の、被支配団体の取得または処分、もしくは作成日後に団体の活動の全て、もしくはほぼ全ての外部委託
- 資産の大規模な購入が流出
- 財務諸表作成日後に、火事による大きな建物の崩壊
- 主要な再構築の実行の発表か開始
- あるプログラムのフレームワークで、団体もしくは個人によるローン返済の免除を目的とした規制や国際協定の導入
- 財務諸表作成日後におきた資産価格または為替レートの異常に大幅な変動
- 重要な契約の締結（大きな義務を負う）、または潜在的な債務（たとえば作成日後に重要な保証）の発行、そして
そして

- 一 財務諸表作成日後の事象のみから生じた重要な訴訟事件の開始

用語集

Actif (資産)

資産は、中央政府にとってプラスの経済的価値を持っている財産である。つまり過去の事象の結果、中央政府によって管理され、経済的便益を今後も生産すると予想される資源である。中央政府にとって将来の経済的便益は、資産の使用から生じるキャッシュフロー、つまりミッションあるいは目的に従い、中央政府あるいは他団体のために資産の使用から期待される潜在的なサービスである。

中央政府の個別財務諸表では、資源に対する管理は、直接管理として理解される。つまり、中央政府の構造に帰属する団体によって管理されている。法人格を持ち、また中央政府の管理下に置かれている団体に直接管理されている資産は、中央政府の個別財務諸表の中では、そのままの形で記録されている。

Actif amortissable (償却資産)

団体の使用が特定できる資産、つまり、耐用年数が決まっており額も算定できる資産。

Actif circulant (流動資産)

その性質と目的から、中央政府の活動に長期的に使用されるようになっていない資産項目。

Actif immobilisé (immobilisation) (固定資産)

中央政府の活動に長期的に使用される目的の資産項目。

Amortissement (減価償却)

その使用別に、償却可能な額を体系的に配分すること。

Autres passifs (その他負債)

額は定まっているが、支払期限が定まっていない負債。

Bénéficiaire de transferts de l' Etat (中央政府移転の受益者)

LOLF 法の第 5 条に規定されたカテゴリー

再配分団体を介して間接的に行われる移転や、中央政府機関によって直接行われる移転において、特定の公共政策による措置または処置の最終受益者。

受益者には 4 つのカテゴリーがある：

- － 家計：消費者と見なされる個人あるいは個人のグループ

ー 企業：法人格の種類に関係なく、清算した財・サービスの売上げが生産コストの 50% 以上をカバーする時点で生産単位と定義される。それらの法的な構造にかかわらず、生産コストの 50%以上をカバーするそれらの財・サービスの売上。これは農場個人事業主および非農場個人事業主、公的部門・民間部門の金融・非金融企業、産業および貿易を扱う国家施設、および前述の売上収益基準を満たす他のすべての団体を含んでいる。

ー 地方公共団体：厳格な意味で定義される地方公共団体、つまりエリア・地域を管轄する公的施設のほか、コミューン、県、地方、それらに帰属するまたは関連する公的施設；

ー その他の団体：上記で特定した範囲に属せず、公法、私法あるいは国際法の下で法人格を有する団体。

Charge（費用）

資産の減少または負債の増加で、資産項目へ新しい額が入るまたは負債が減る形の因果関係による相殺はない。これは財またはサービスの生産における資源の消費、あるいは財務諸表に直接の相手方を持たない、別の団体への変更不可能な支払の義務に相当する。

Charge de fonctionnement（経常費用）

中央政府の通常の活動から発生する経費。これらは直接経常費用と間接経常費用を含む（行政サービスのための補助金）。

Charge de personnel de l' Etat（中央政府人件費）

提供される労働の代償に、現金または現物支給の形で支給する報酬全般、およびそれらの報酬に関連する経費。

Charges d' intervention de l' Etat（中央政府介入費用）

経済と社会の調整役としての中央政府の役割の行使から発生する費用。中央政府の保証を授ける際に発生する移転と費用に一致する。

Charges financières（財務費用）

金融債務、金融派生商品、資金繰り、金融固定資産から発生する経費。それらは銀行サービス、遅延支払利息、さらに調達資金と資金繰りとは関係のない取引の為替差損益は含まない。

Charge d' utilisation du parc immobilier non spécifique（非特定の建物の使用のための費用）

正確に特定のできない非常に長い耐用年数の財における、市場価値に基づいたサービス潜在用役力の使用算定。

Contrat de location-financement (賃貸リース契約)

資産の所有権に本質的に属するリスクおよび報酬のほぼすべてを賃借人に移転するリース契約。最終的に、権利の移転は行われるかもしれないし、ならないかもしれない (IAS17)

Contrôle d' un actif corporel (有形資産の管理)

中央政府が資産の使用条件を管理する能力。つまり、その使用からもたらされるサービス能力および／もしくは将来の経済的便益を管理する能力のこと。さらに、中央政府が所有権に帰属するリスクと費用を負うということが、管理権の存在の推定になる。

Contrôle d' une entité (団体の管理)

その活動の便益を得る、そして／またはリスクを負う形で、他団体の運営・金融活動を管理する中央政府の能力。

Coût de remplacement courant (再調達原価)

決算日にある資産を得るために、中央政府にかかるであろう負担

Coût de remplacement déprécié (減価償却済み再調達価額)

資産のサービス能力を交換するためにかかるコスト。コストは、資産の使用レベルを反映するべく減価償却される。

Dépréciation (減価償却)

ある資産の標準減価償却の確認の先にある、将来の経済的便益またはサービス能力の減少

Dettes (負債)

返済期限と額が詳細に決められている確実な負債 (フランス会計法 212-2 条)

Dettes financières (債務)

中央政府の融資の決定から発生する負債。これは、中央政府の融資を保証する目的で提供される、期限付きで返済し代償権の対象となる、資金の相手方であるか、あるいは負債が融資先にあたる資産の相手方である。

Immobilisation corporelle (有形資産)

特定できる具体的な資産。使用する団体にとってプラスの経済的価値をもち、使用が一会計年度以上にまたがる具体的な在庫 (実地棚卸) として確認される。中央政府の場合、この経済的価値は、資産の使用から得られる将来の経済的便益またはサービス能力で表わされる。

Immobilisations financières de l' Etat (中央政府金融資産)

貸付金と前貸金に加えて、株式投資および関連する債権を含む固定資産グループ

Immobilisation incorporelle (無形資産)

物理的な性質を持たない非貨幣資産。財・サービスを生産するために保有されるか、第三者へ貸すため、または一会計年度以上にまたがって使用されることが求められた管理上の使用を、目的として保有する。

Juste valeur (公正価値)

資産と交換可能な額、または取消負債と交換される額。通常の競争環境のもと、情報を十分得た自発的な当事者間で交わされる。

Marché actif (活発な市場)

交渉される品目が均質で、価格が公表され、いつでも自発的な買い手および売り手を見つけることができる市場。

Montant amortissable (償却可能価額)

残存価額を差し引いた資産の総価値。

Opérateurs des politiques de l'Etat (中央政府政策運営者)

中央政府が厳密に定める条件の下で公共サービスミッションを行う、中央政府に管理される団体。

中央政府政策運営者は非市場範囲で活動する。それらのうちのいくつかは、介入プログラムを管理する。

中央政府の次の基準は、中央政府の被支配事業体を運営者のカテゴリーに分類する基準では以下の通り：

- －ほとんど中央政府によって融資された非市場活動
- －中央政府が定義するミッションと目的
- －中央政府によって厳密に監督された活動

運営者の法人格は様々である：公共施設、協会、公益グループまたはその他の団体形式がある。

運営者は、活動方向の選択がなく、目標や介入方法（しばしば規制される）の選択もほとんどできない。彼らの自治性は、あてがわれる資源とツールの実行にしばしば制限される。

Participations de l' Etat (中央政府投資)

株式債権によって表されるか表されない、別の団体に対して中央政府が保有する権利で、その団体との永続的な繋がりを築く権利。権利は以下の理由から発生する：

- －関連団体の資本の一部を保有する
- －関連団体の法人格のタイプ
- －中央政府による管理（基準に定義された）

Passif (負債)

決算日に存在する他の団体への義務。それらは決算日の後に前述の団体へ向けて（向こうから期待される代償なく）資源の流出が起きることが、財務諸表の報告日に可能か確実に確認できる。

Passif éventuel (潜在的負債)

団体に対する中央政府の潜在的な義務。政府の完全な管理下におかれぬ将来の不確定な事象（ひとつか複数）が発生するかしないかによって、その存在が確認される。または団体に対する中央政府の潜在的な義務で、団体からの等価交換を得ることなく資源の流出を招く可能性／確信がない義務。

Plan d' amortissement (減価償却スケジュール)

ある資産の使用の可能性において、その経済的便益またはサービス能力の期待する消費スケジュールから、資産の償却可能な額を割当てる。

Prêts et avances accordés par l' Etat (中央政府からの貸付金と前受金)

契約事項により団体へ支払われる資金で、それにより中央政府は一定の期間、自然人・法人に支払手段の使用を移転することを約束する（義務を負う）。

貸付金は、4年以上の期間を中央政府から貸与される。前受金は2年の期間で、明示的な許可の結果、一度の更新が認められる。

Produits (歳入)

資産の流出あるいは負債の増加を生じさせることによって相殺されない、財産の増加あるいは負債の減少。中央政府の場合、この収入は、主権的収入(資金の主な財源を構成する)と、財の販売・サービスの提供の直接の相手方になる収入、あるいはロイヤルティ・利息・配当を生成する資産を他の団体が使用することで得る収入に区別されている。後半のカテゴリーの収入のみを費用に一致させることができる。

Produits de fonctionnement (経常収益)

中央政府の通常の活動から発生する収益。

Produits d' intervention (介入収益)

第三者から、等価交換なしで受け取る収入

Produits financiers de l' Etat (中央政府財務収益)

金融資産、資金繰り、金融債務および金融派生商品に由来した収入。中央政府調達および資金繰りとは関係のない為替差益を含まない。

Produits régaliens (主権的収入、税収)

中央政府の主権から発生する収入。直接的な等価交換価値を受けとらない第三者から受ける収入。

Provision pour risques et charges (リスクと負債の引当金)

支払期限と額が明確に定義されていない負債 (フランス会計法 212-3 条)

Stocks (棚卸資産、在庫)

中央政府資産

- －生産工程の中で消費される原材料か消耗品
- －サービス提供の工程の中で消費される原材料か消耗品
- －中央政府活動の通常の流れとして、販売または分配のために保持される分
- －生産工程で販売あるいは分配される分

Subventions pour charges de service public (行政サービスのための補助金)

LOLF 法の第 5 条に規定されたカテゴリー。

中央政府政策運営者の経常費用 (中央政府が管理権を保持し直接管轄しながらその実行を委ねた公的政策の実行によって発生する費用) をカバーするために支払われる補助金。補助金の代償は、中央政府が委ねたミッションの達成である。

Transferts (移転)

LOLF 法の第 5 条に規定されたカテゴリー。

財務諸表で認識できる、意味のはっきりした等価交換相手のない支払。これは、厳密に特定されるカテゴリー (家計、企業、地方公共団体、その他団体) の 1 人以上の受益者へ、中央政府が直接行うか、あるいは再移転役割を持つ、他の団体(それらは多くの場合政府の政策運営者である)によって間接的に行なわれる。

Valeur actuelle (回収可能額)

正味売却価額と使用価値のうちより大きい額（フランス会計法第 322-1）。IAS36 の「回収可能額」と IFAC が提案する「資産の減損」基準に等しい（回収可能価値を参照）。

Valeur brute（総価値）

資産が財産として加えられる際の初期費用、あるいはその資産の再評価後の価値

Valeur comptable（簿価、帳簿価格）

減価償却累計額と減損を控除した後に、財務諸表の中で資産が記録される額

Valeur d' inventaire（棚卸評価額、在庫価値）

1983 年 11 月 29 日付けの通知第 7 条・第 5 項によれば、棚卸評価額は回収可能額と等しい。非金融資産の棚卸評価額がその純簿価より本質的に低いと考えられない場合、後者が棚卸評価額として認識される。

Valeur d' usage（使用価値）

資産の使用もしくは処分から期待される将来の経済的便益の価値。それは将来の経済的便益の評価（見積）に基づいて計算される。ほとんどの場合、それは予期された純キャッシュフローの収入に基づいて決定される。キャッシュフローが団体にとって妥当ではない場合、予期される将来の便益の評価・見積のために他の基準を使用してもよい（フランス会計法第 322-1 条）。中央政府がキャッシュフローを発生しない資産を所有する場合、使用される基準は予期されるサービスの潜在用役力である。

使用価値は IAS36 「使用価値」と IPSAS 草案にある資産の減損と同じ概念である。

Valeur recouvrable（回収可能価値）

正味売却価額と効用価値 **valeur d' utilité** のうちより高い額（回収可能額を参照）。

Valeur résiduelle（残存価値）

ある資産の耐用年数が終わった時に、予期された処分費を差し引いたうえで中央政府が得るつもり資産の正味金額。

Valeur vénale（正味売却価額）

決算日に、通常の市場条件における資産の売却取引で得られる可能性のある額（フランス会計法 322-1）。IAS36 の「正味売却額」と IPSAS 草案にある資産の減損と同じ概念である。