

フランス会計における規定再評価-1976年法定再評価

メタデータ	言語: Japanese 出版者: 明治大学経理研究所 公開日: 2012-05-16 キーワード (Ja): キーワード (En): 作成者: 吉岡, 正道 メールアドレス: 所属:
URL	http://hdl.handle.net/10291/12059

フランス会計における規定再評価

—1976年法定再評価—

Statutory Revaluation in the French Accounting

—Act 1976 Statutory Revaluation—

吉 岡 正 道

序論

- I. 再評価規定の導入経緯
- II. 規定再評価の適用条件
- III. 規定再評価の妥当性

結論

序 論

現行のフランス会計制度として規定されている資産再評価には規定再評価 (réévaluation réglementée) と自由再評価 (réévaluation libre) があり、前者は租税一般法にて特定の企業に対して強制であり、後者は商法にてすべての企業に対して任意である。本稿で取上げる規定再評価は、租税優遇 (avantages fiscaux) を受けてきた法制 (régimes légaux) として、1945年に制定されてから1979年に廃止されるまでの34年間にわたって実施されてきた。この法制は、租税優遇措置の内容により、1945年から1963年までの旧法制 (以下、旧法定再評価という) と1976年から1979年までの法制 (以下、1976年法定再評価という) に区分され、とりわけ後者の影響が今日の会計手続に及ぼしている。

1947年9月18日に国内経済大臣令 (arrêté du Ministre de l'Economie Nationale) により承認された Plan Comptable Général (以下、PCG 47と略称する)、1957年5月11日に経済・財政大臣令 (Ministre des Affaires Economiques et Financières) および経済政務次官 (Secrétaire d'Etat aux Affaires Economiques) により承認され

た Plan Comptable Général (以下、PCG 57と略称する)、ならびに1982年4月27日に経済・財務大臣および経済・財務大臣付予算担当大臣令により承認された Plan Comptable Général (以下、PCG 82と略称する)は、歴史原価 (coût historique) にて企業財産を記録し、企業への流入価値について、その価値が減少した場合に限り変更され、その変更後の価値を貸借対照表に記載する(注1)。しかしながら、フランスは、第2次世界戦争によって荒廃した経済を復興し、国内企業の国際競争力を育成し、エネルギー危機による不況を克服する経済政策の一環として、租税優遇した資産再評価の規定を設けた。これは、現在価値 (valeur réelle) が帳簿価値 (valeur comptable) と著しく乖離している状況下で両者を一致させ、その差額に対して直ちに課税しない措置である。その効果のひとつである資産実態の開示についても、会計理論の視点から見当すべき重要な課題である。

本稿では、第I章にて再評価規定の導入経緯を歴史的に検討し、第II章にてその検討領域を1976年法定再評価と限定してその規定内容を吟味し、第III章にて1966年7月24日商事会社法第66-537号(以下、1966年会社法と略称する)が規定する準拠性と誠実性(228条)および分配可能利益(346条)との整合性の観点から1976年法定再評価の妥当性を検討する。

I. 再評価規定の導入経緯

再評価規定の導入経緯として、1945年から1963年までの旧法定再評価、1966年から1983年までの自由再評価(以下、旧自由再評価という)、1976年から1979年までの1976年法定再評価および1984年以降の自由再評価(以下、新自由再評価といい、誤解を招く恐れがない場合には自由再評価と記する)とに区分される。

1. 旧法定再評価の導入経緯

旧法定再評価の法制は、1945年8月15日施行令第45-1820号「貸借対照表再評価」、1946年12月23日法律「貸借対照表再評価」(25条)、1948年5月13日法律

第48-809号「貸借対照表再評価」(1条) および1959年12月28日法律第59-1472号「貸借対照表再評価」(39条・40条)(以下、1959年財政法と略称する)によって設定された。その措置(mesures)は、1959年財政法により、1959年6月30日までの価格変動を把握していたけれども、それ以降の価格変動について考慮した再評価を廃止した(注2)。旧法定再評価による価値増加は、「再評価特別積立金」(Réserve spéciale de réévaluation) 勘定に記録し、しかもこの積立金を資本化する際に3%の特別免除税(taxe spéciale libératoire)という租税優遇措置を受けていた(注3)。

2. 自由再評価の導入経緯

1959年財政法が1959年7月1日以降の価格変動について考慮した再評価を廃止してから1977年財政法(本稿 p.118を参照)が1976年12月31日までの価格変動について考慮した再評価を制定するまで、法定再評価法制が存在していなかった。しかし、企業は再評価の法制以外での旧自由再評価を行う可能性を有していた。この再評価による価値増加は再評価した会計期間の課税可能利益に含めなければならず、価値増加に対する課税額(taxation)についてはその特別措置の恩恵を受けることができなかった。1966年会社法は、[様式・評価基準の継続性](341条)を規定し、「計算書類の様式および評価基準についてその変更(modification)が提案された場合には、総会が、新旧双方に従って作成された計算書類を検討し、理事会、取締役会または経営者からの報告書、場合によって会計監査人からの報告書に基づいて、提案された変更を採択するかどうかを決定する」として、歴史原価基準以外の評価基準適用を容認していた。同法の適用基準である1967年3月23日商事会社施行令第67-236号(以下、1967年施行令と略称する)は、[評価基準の変更](244条)を規定し、「現行の規定による評価基準以外の基準が財産目録および貸借対照表に記載されている会社財貨(biens de la société)の評価として採用される場合には、その旨が必要に応じて理事会、取締役会または経営者からの報告書に記載される」として、「現行の規定による評価基準」が歴史原価基準であるので、その「基準以外の基準」に

は再評価基準が含まれると解されていた。同令は、〔貸借対照表の作成基準〕(295条)を規定し、「会社は、理事会、取締役会または経営者の責任において商事会社法第341条の規定に抵触しなければ、貸借対照表末尾に採用される評価基準を公開する条件にてその他の基準を採用できる」として、経営指導者の責任において再評価基準の採用を可能にした。

旧自由再評価の実施は1966年会社法より開始され、1976年財政法の適用期間である1977年から1979年まで禁止され、新自由再評価は1983年4月30日法律第83-353号(商法第12条の改正)(以下、1983年法と略称する)により1984年以降、再評価資産の適用範囲を有形・財務固定資産と限定して合法化された。

3. 1976年法定再評価の導入経緯

1976年法定再評価の法制は、1976年12月29日法律第76-1232号「償却不能固定資産再評価」(61条)(以下、1976年財政法と略称し、その改正規定が現行の租税一般法第238 bis I条であり、誤解を招く恐れがある場合には租税一般法第238 bis I条と記する)および1977年12月30日法律第77-1467号「償却可能固定資産再評価」(69条)(以下、1977年財政法と略称し、その改正規定が現行の一般租税法第238 bis J条であり、誤解を招く恐れがある場合には租税一般法第238 bis J条と記する)によって設定された。その法制について、1977年6月1日施行令が1976年財政法の適用基準、1978年7月11日施行令が1977年財政法の適用基準を規定している。この法制によると、工業、商業、手工業、農業または自由業を営む企業は、原則として1976年12月31日における効用価値(valeur d'utilité)にて資産再評価する選択能力(faculté)を有し、特定の企業に対してはこれを義務づけていた(注4)。なお、この法制による再評価の実施は、1979年度会計期間の締切以降、可能でなくなった(注5)。

1976年法定再評価が旧法的再評価と異なるところは租税的中立性(neutralité fiscale)であり、この中立性を確保するためには再評価による価値増加を再評価した会計期間の成果に影響させずに租税免除(en franchise d'impôt)にて、償却不可能資産の場合に「再評価特別積立金」(注6)、償却可能資産の場合に

「再評価特別引当金」(注7)の勘定に直接的に記録する(注8)。再評価引当金は、再評価によって生じる償却費超過分(suppléments d'amortissement)と相殺して段階的に取崩され、再評価積立金は分配として処分もできなければ欠損の直接的補填として処分もできない。しかしながら、損失が計上されている場合には、再評価積立金の資本化後に資本減少(réduction du capital)によってその損失が吸収され得るし、この資本化の手続は記録上の単純な登録税(droit fixe)によって行なわれる(注9)。なお、表I-1は、固定資産再評価の規定を時系列的に示したものである。

表I-1 固定資産再評価の年表

1945年8月15日施行令第45-1820号	第1次貸借対照表再評価
1946年2月5日施行令	第1次貸借対照表再評価適用基準
1946年2月28日施行令	第1次貸借対照表再評価指数公表
1946年12月23日法律	第2次貸借対照表再評価(25条)
1947年9月18日PCG 47	貸借対照表再評価に関する意見書
1948年5月13日法律第48-809号	第3次貸借対照表再評価(1条)
1948年5月15日施行令	第3次貸借対照表再評価指数公表
1949年3月17日施行令	第4次貸借対照表再評価
1949年5月17日施行令	第4次貸借対照表再評価指数公表
1952年2月18日施行令	第5次貸借対照表再評価・再評価指数公表
1957年5月11日PCG 57	貸借対照表再評価に関する意見書
1959年2月14日施行令	第6次貸借対照表再評価・再評価指数公表
1959年12月28日法律第59-1472号	第7次貸借対照表再評価(39条・40条)
1960年3月19日施行令	第7次貸借対照表再評価指数公表
1962年12月31日	第7次貸借対照表再評価最終日(注a)
1963年12月31日	第7次貸借対照表再評価廃止
1966年7月24日会社法第66-537号	貸借対照表自由再評価(341条)
1967年3月23日会社施行令第67-236号	貸借対照表自由再評価(244条・295条)
1976年12月29日法律第76-1232号	償却不能固定資産再評価(61条)

1977年6月1日施行令	償却不能固定資産再評価適用基準
1977年12月30日法律第77-1467号	償却可能固定資産再評価(69条)
1978年7月11日施行令	償却可能固定資産再評価適用基準
1982年4月27日 PCG 82	有形・財務固定資産自由再評価
1983年4月30日法律第83-353号	有形・財務固定資産自由再評価(注b)

(注a) なお、第7次貸借対照表再評価の最終日は1962年12月31日まで延長された。

(注b) 1983年法律は、商法第12条および会社法第346条を改正して自由再評価の規定を導入した。

Ⅱ. 規定再評価の適用条件

1976年法定再評価は、1976年財政法および1977年財政法により規定され、その適用条件について1977年施行令および1978年施行令が詳細に規定している。

1. 対象企業

1976年法定再評価は、1967年財政法〔償却不能固定資産再評価〕(租税一般法第238 bis I条①)にて、その適用を任意とするかそれとも強制とする企業を区別して規定している。任意適用の企業については、「自然人または法人は、商業、工業、手工業、農業または自由業を営み、1976年12月31日以降に締切られる最初の会計期間において貸借対照表に記載されている償却不能固定資産について、資本参加証券を含めてその再評価を許容される」とし、強制適用の企業については、「償却不能固定資産再評価は、上場企業、上場企業が作成する連結計算書類の領域に入っている資本参加会社、または1966年7月24日法律第66-537号第72条にて定められるその他の資金公募商事会社(sociétés commerciales faisant publiquement appel à l'épargne)に対して義務づける」としている。なお、証券取引委員会は、親会社の利用という条件付きながら上場会社と連結可能な外国子会社に対しても再評価基準による貸借対照表の作成を強制している(注10)。

2. 対象資産

1976年法定再評価が対象とする資産は、1976年財政法が規定する償却不能固定資産、1977年財政法が規定する償却可能固定資産であり、これらの適用に関して、PCG 57は、償却不能固定資産を下位勘定2180「営業権・貸借権」と勘定26「資本参加証券」とし、これらの項目以外のすべての固定資産を償却可能固定資産としている(注11)。すなわち、1976年法定再評価は一般的に現在価値が帳簿価値と著しく乖離する可能性の高い固定資産をその適用対象とし、個別的原因で乖離する可能性の高い流動資産をそこに含めていない。

ここで、問題になるのが土地の償却性である。土地は、通常、その利用期間が無制限であり、時間の経過とともにその価値を損失しないので、一般に償却可能固定資産とはならない(注12)。しかしながら、土地は、その利用期間が企業にとって実質的に制限されているなら、償却可能固定資産となる(注13)。その例として、石切場のような採掘土地(terrains d'exploitation)が挙げられる(注14)。

3. 再評価日

1976年法定再評価は、恒常的規制(régime permanent)でなく暫定的な会計処理としての性格(caractère d'une opération ponctuelle)を帯びている(注15)。すなわち、ある資産の現在価値が帳簿価値と著しく乖離している場合でも再評価日を1976年12月31日と限定している。

租税一般法第238 bis I条①は、「1976年12月31日以降に締切られる最初の会計期間に記載されているもの、もしくはその後の3会計期間にわたって記載されているものを再評価できる」として、一会計期間を1月1日から12月31日までとすると、再評価は1976年12月31日から1979年12月31日までの間にて行われることになる。なお、償却可能固定資産の再評価日は償却不能固定資産と同じである(同法第238 bis J条①)。

4. 現在価値

租税一般法第238 bis I条①は、「償却不能固定資産は、企業が1976年12月31日に取得するための見積原価または原状に回復させるための見積原価にて再評価される」として、同法第238 bis J条①は、「償却可能固定資産の再評価価値は、推移指数 (indices représentatifs de l'évolution) を純帳簿価値に適用して算出される額を超えてはならず、その推移は償却性のある財貨に関係する構築物価格 (prix de constructions)、および構築物以外の償却可能固定資産に関する材料と道具の価格である」とし、「これらの指数は、経済・財政大臣によって決定される」として、再評価価値は1978年3月24日省令によって定められた再評価指数を上回ることができない(注16)。

ここでの見積原価は効用価値であり、租税一般法は、「思慮深い企業主が企業目的を実現させるために、所有している固定資産の使用を考慮して、当該資産を取得するための支出として受入れる額である」(同法附属書Ⅱ第171条D条①)として、資産の見積原価を再調達価額としている。

5. 再評価差異

租税一般法第238 bis I条②は、「再評価による価値増加は、租税免除にて、貸借対照表消極側に再評価積立金として記載される」として、その価値増加を再評価した会計期間の成果に影響させないために、成果計算書に記載せずに直接的に貸借対照表消極側に記載し、「この積立金は分配可能でない」として、再評価積立金は当該資産が企業内部に保有されている限り維持拘束され、企業外部に分配として流出され得ない。同法は、租税的中立性の視点から、再評価時点でその価値増加を課税可能利益に含めず、「償却不能固定資産の譲渡による価値増減は、租税視点から、再評価前の価値 (valeur non réévaluée) に基づいて計上される」(同条②)として、再評価時点での価値増加である再評価積立金を課税可能利益に含めず、譲渡時点で含めることによって、再評価する企業としない企業との間に生じる租税上の不公平性を排除している。

再評価積立金の資本組入れは、原則として、普通法 (droit commun) の規定に

より3%の税率(租税一般法第812条①)にて行われるけれども、例外措置として1976年法定再評価による積立金に対しては1986年1月1日以降、1,220フラン(以下、Fと記する)の登録税(同法第812A条②)にて行われる。なお、1976年財政法第61条②による当時の登録税は220Fであった。

租税一般法第238 bis J条②は、「償却可能固定資産再評価による価値増加は、租税免除にて、貸借対照表消極側に表示する特別引当金として直接的に記載される」として、償却不能固定資産再評価による価値増加と同様に、再評価した会計期間の成果に影響させないために、直接的に貸借対照表消極側に記載する。同条は、「1977年1月1日以降に開始される会計期間の償却年度額は、再評価価値に基づいて計上される」(同条②)として、一会計期間における償却費は償却可能固定資産の歴史原価でなくその再評価価値に基づいて計上される。特別引当金は、再評価による償却費超過分と相殺して段階的に取崩され(注17)、「償却可能固定資産再評価による価値増加が線形処理基準にて処理されるならば、1976年12月31日に認められる償却残存期間にわたって均一の各年割当額」(同条②)、「償却可能固定資産再評価による価値増加が遞減処理基準にて処理されるならば、償却年度数と同条件でしかも同率にて計上される各年割当額」(同条②)を成果に戻入れる。

償却可能固定資産は、償却不能固定資産と同様に、租税的中立性の視点から、再評価時点でその価値増加を課税可能利益に含めず、「再評価された償却可能固定資産を譲渡する場合に、当該資産に関わる特別引当金残余额は譲渡した会計期間の成果に戻入れられる」(租税一般法第238 bis J条②)とし、「譲渡による価値増減は、再評価価値に基づいて計上される」(同条②)として、再評価によって生ずる償却費超過分を再評価引当金と相殺して、再評価する企業の純費用がしない企業の純費用と同額にすることによって、両者の間に生じる租税上の不公平性を排除している。

Ⅲ. 規定再評価の妥当性

資産の現在価値がその帳簿価値を上回る場合には、その経済原因に応じて計

上根拠が異なり、さらに租税一般法にて定められる1976年法定再評価と1966年会社法の一般理念との整合性が問題となる。

1. 計上根拠

企業資産の価値増加は、その現在価値がその帳簿価値を上回る場合に生じ、価値減少は反対に下回る場合に生じる。価値増減の変動過程における認識基準として、「潜伏(latente)または潜伏(potentielle)」および「実現(réalisée)」があり、価値増減が「単なる潜伏」ではなく「実現する可能性の高い潜在」である「蓋然」の時点で企業は価値減少を会計上認識するけれども価値増加を認識せず、「実現」の時点で企業は価値増加に相当する資産の流入によりこれが確定的(définitivement)と判断し、これを認識する(注18)。

資産は、企業が保有している段階で、なんらかの原因により現在価値が帳簿価値と乖離し、前者が後者を上回る経済的原因として、貨幣価値の下落かそれともある資産特有の市場状況による上昇が考えられる。資産の価値増加が貨幣価値の下落によって生じるならばその性質は資本修正であり、特定の資産に纏わる固有の状況下で生じるならばその性質は未実現利益の計上による資本変更である(注19)。すなわち、企業が保有している段階での資産価値増加を資本修正とみるならば、特定の資産と限定せずにすべての資産を定期的に一般物価指数によって評価替し、評価替した会計期間において費消・販売された財貨の取替に要する額をその期間の費用として計上して経営の実体維持を確保し、未実現利益の計上による資本変更とみるならば、特定の資産と限定して臨時的に個別物価指数によって再評価し、期末時点の財産状態を表示する(注20)。

現実には、企業が保有している段階での資産価値増加は複合的な原因により生じるし、制度として現実に適合可能な評価基準を確立するために、1976年法定再評価基準は、現在価値と帳簿価値との間が著しく乖離する可能性の高い固定資産に限定し、1976年12月31日以降に締切られる最初の会計期間またはその後の3会計期間までと再評価時期を制限し、償却不能固定資産については原則として実勢価格、償却可能固定資産については経済・財務省が定めた再評価指

数を超えない範囲内での現在価値を採用し、再評価引当金を償却費超過分と相殺して段階的に成果戻入れする。なお、表Ⅲ－1は、時価基準、再評価基準および1976年法定再評価を比較して示したものであり、前者の2つは単純な理論的基準であり、後者は現行の会計基準である。

表Ⅲ－1 評価基準の比較

評価基準 検討要素	理論的時価基準	理論的再評価基準	1976年法定評価
原因	貨幣価値の下落	資産価値の上昇	複合的要素
目的	資本維持	実態開示	実態開示
性質	資本修正	資本変更	資本変更
対象資産	すべての資産	時価と簿価が乖離している資産	固定資産
時期	定期	臨時	1976年12月31日
時価	一般物価指数	実勢価格 特殊価格指数	効用価値： (1)償却不能固定資産： ・実勢価格 ・特殊価格指数 ・一般物価水準変動指数 (2)償却可能固定資産： ・上限値としての再評価指数 ①建物価格指数 ②設備価格指数

2. 1966年会社法との整合性

1976年法定再評価は租税一般法により規定されたものであるけれども、現実には作成されている商事貸借対照表には再評価積立金および再評価引当金が記載されるので、当時の会社法である1966年会社法との整合性を検討することによって、この基準の妥当性を明らかにする。

1966年会社法は、「会計監査人 (commission aux comptes) は、財産目録、一般経営計算書、損益計算書および貸借対照表の準拠性および誠実性を保証 (certifier) する」(228条①)として、会計監査人が計算書類の準拠性および誠実性を保証するということは、会計責任者もこれらの一般原則に基づいて計算書

類を作成することである。F.Goréの見解によると、準拠性は単なる法律・規則による規定 (dispositions légales et réglementaires) だけでなく、慣習実務 (pratique habituelle) に照らし合わせた査定であり (注21)、誠実性は会計責任者として払うべき通常の注意義務を履行して計算書類を作成し、経済事象を予見できるかどうかに係わらずその適切な会計処理を実施することである (注22)。

1976年法定再評価を準拠性と誠実性の視点から検討すると、この再評価は租税一般法という規則に準拠し、資産をその現在価値で計上するので資産実態を誠実に企業の利害関係者に開示できる。しかしながら、償却可能固定資産については、再評価引当金を償却費超過分と相殺して再評価引当金戻入額として段階的に成果戻入れて、歴史原価基準による分配可能利益と再評価基準による分配可能利益を同一化させている。再評価引当金は実現する可能性の高い利益であるけれども未実現なので企業内部に維持拘束されるべきであり、再評価価値に基づく償却費は実現する可能性の高い費用であるので企業外部に流出されるべきである。償却費超過に相当する部分を再評価特別引当金戻入額による成果戻入れは、収益の認識基準である「実現」に反しており、当該資産が消滅した時点で一括して再評価引当金を成果に戻入れるのが合理的である。

なお、1976年法定再評価は、登録税の支払いにより再評価による価値増加の資本組入を許容している。この価値増加が資本修正と変更との複合的性質をもっていると見做すならば、資本修正に相当する額を資本組入する合理性がある。

(注1) Sous la direction d'Erik de la VILLEGUERIN, "Dictionnaire de la comptabilité" 2ème édition, Publications Fiduciaires, Septembre 1984, p.717.

(注2) Ibid., p.718.

(注3) "Memento Pratique Francis LEFVBRE Fiscal 1990", Francis LEFVBRE, Février 1990, p.1067.

(注4) Ibid., p.1067.

(注5) Ibid., p.1067.

(注6) PCG 57の「再評価特別積立金」はPCG 82の「再評価積立金」に相当し、誤解を招く恐れがない場合には「再評価積立金」という用語を使用する。

(注7) PCG 57の「再評価特別引当金」はPCG 82の「再評価引当金」に相当し、誤

解を招く恐れがない場合には「再評価引当金」という用語を使用する。

- (注8) Francis LEFVBRE 1990, op. cit., p.1067.
(注9) Ibid., p.1067.
(注10) Bulletin Commission des Opérations de Bourse n° 93, Mai 1977.
(注11) Sous la direction d'Erik de la VILLEGUERIN, op. cit., p.718.
(注12) Ibid., p.878.
(注13) Ibid., p.878.
(注14) Ibid., p.878.
(注15) Ibid., p.718.
(注16) Claude GAMBIER, "Les impôts en France", 18ème édition, Francis LEFEVRE, Août 1986, p.483.
(注17) Francis LEFVBRE 1990, op. cit., p.1067.
(注18) Claude GAMBIER, op. cit., p.81.
(注19) 宮川嘉治, 『会計学大辞典』第三版, 編集代表者番場嘉一郎, 中央経済社, 1987年3月, p.490参照。ここでの資本変更とは, 未実現利益である資産再評価差異を資本の部に記載することによって, 広義の資本の枠組が変更されるということであり, 増資または減資によるその枠組の変更を意味しない。
(注20) 中村勳, 『会計学大辞典』第三版, 編集代表者番場嘉一郎, 中央経済社, 1987年3月, p.432参照。
(注21) François GORE, 'Les notions de régularité et sincérité des comptes', Revue Française de Comptabilité n° 25, Avril 1973, p.169.
(注22) Ibid., p.169.

結 論

以上, 再評価規定の導入経緯および1976年法定再評価の適用条件と妥当性の視点から検討してきた。1976年法定再評価は, 旧法定再評価と同様に租税一般法により規定されているけれども, 旧法定再評価と異なる点は租税免除にて再評価による価値増加を計上できることであり, 旧自由再評価と異なる点は再評価による価値増加を再評価した会計期間の課税可能利益に算入しないことである。1976年法定再評価は, 理論的再評価基準を制度的に実現可能な規定に変形させ, 再評価の対象については固定資産, 時期については1976年12月31日以降に締切られる最初の会計期間またはその後の3会計期間, および現在価値については法定再評価指数を超えないものとして設定していた。1976年法定再評価

による価値増加は、未実現利益の計上による資本変更であり、再評価引当金は償却費超過分と相殺して段階的に取崩され、再評価積立金は当該資産の消滅前に登録税の納税によって資本組入ができる。実現基準の厳格は適用によると、再評価引当金は当該資産の消滅まで企業内部に保留すべきであり、再評価積立金は当該資産の消滅まで資本組入させずにそのままの項目で保留すべきである。