

松 山 大 学 論 集
第 22 卷 第 4 号 抜 刷
2 0 1 0 年 10 月 発 行

フランス連結一般原則および連結一般基準

村 上 宏 之

フランス連結一般原則および連結一般基準

村 上 宏 之

I は じ め に

フランスにおいては、EU（ヨーロッパ連合）で指定されている IFRS（国際財務報告基準）に準拠した連結財務諸表の作成は、規制市場（Eurolist）に上場されている企業については強制されているが、上場されていない企業については任意である。当該 IFRS に準拠した連結財務諸表の作成を選択しない非上場企業には、フランス商法および CRC（会計規制委員会）規則第 99-02 号が適用される。

フランス企業は、連結財務諸表を商法、特に商法・法第 233 条の 16－第 233 条の 26 および同規則第 233 条の 3－第 233 条の 16 に準拠した基準および方法にしたがって作成しなければならない。IFRS に準拠した連結財務諸表の作成を選択しないフランス非上場企業の連結財務諸表は、年次財務諸表に対する連結財務諸表に固有の特性から生じる必要な修正を考慮して、商法上の会計原則および評価基準にしたがって作成されなければならない（商法・法第 233 条の 22）。このことは、「連結財務諸表は、連結に関して企業集団によって定められた方法にしたがって、かつ、個別財務諸表に関して商法によって付与された選択権、特に連結財務諸表に関して商法・法第 233 条の 23 および商法・規則第 233 条の 10 によって付与された選択権を含むフランス規則に準拠して作成」されなければならないと規定する CRC 規則第 99-02 号（第 300 項）によって再確認されている。

本稿は、IFRS に準拠して連結財務諸表を作成することを選択しないフラン

スの非上場企業がフランス会計基準に準拠して連結財務諸表を作成するときに遵守しなければならない連結一般原則および連結一般基準に関して、フランス会計基準の現状とその特徴を明らかにしようとするものである。

Ⅱ 連結一般原則

フランスにおいては、連結一般原則（連結財務諸表作成における一般原則）として、特に連結財務諸表に固有の真実かつ公正な概観の原則（*principe d'image fidèle*）、会計方法同一性の原則（*principe d'homogénéité des méthodes comptables*）および重要性の原則（*principe d'importance relative*）が挙げられている。

1 真実かつ公正な概観の原則

連結財務諸表に関する商法の規定にしたがって、連結財務諸表は、①正規かつ誠実（*régulier et sincère*）であり、連結の範囲に含まれる企業から構成される企業集団の財産、財務および損益の状況につき真実かつ公正な概観（*une image fidèle*）を提示しなければならず（商法・法第233条の21）、②個別財務諸表に対する連結財務諸表に固有の特性から生じる必要な修正を考慮して、商法上の一般会計原則（および評価基準）にしたがって作成されなければならない（商法・法第233条の22）。

商法（およびPCG（プラン・コンプタブル・ジェネラル））では、真実かつ公正な概観を遵守するために、個別財務諸表の基礎となる一般会計原則として、継続企業の前提、取得原価主義（再評価に関する例外を除く）、慎重性（保守主義）の原則、会計方法継続性の原則、貸借対照表継続性（同一性）の原則等が定められている（商法・法第123条の17―第123条の21並びにPCG第120条の1―第120条の4、第130条の2および第130条の5等）。CRC規則第99-02号では、連結財務諸表を作成するときにこれら一般会計原則が遵守されなければならないことを規定し（第201項）、当該一般会計原則の適用に際

して連結財務情報に割り当てられた目的の特性を考慮に入れる必要性を強調（第 300 項）した上で、連結財務諸表に固有の真実かつ公正な概観が定められている¹⁾。

しかし、会計規定を適用することによって連結の範囲に含まれる企業から構成される企業集団の財産、財務および損益の状況に関する真実かつ公正な概観を提示することができないときには、商法・法第 123 条の 14 が適用されなければならない（商法・法第 233 条の 21）。すなわち、

- ① 会計規定の適用が真実かつ公正な概観を提示するために十分でないときには、連結財務諸表附属説明書（連結注記事項または連結注記表）に追加情報を記載しなければならない（商法・法第 123 条の 14 第 2 パラグラフ）。
- ② 例外的な場合に会計規定の適用が真実かつ公正な概観を提示するために不適切であることが明らかになるときは、当該会計規定から離脱しなければならない。当該離脱については、連結財務諸表附属説明書にその旨およびその理由並びに連結の範囲に含まれる企業から構成される企業集団の財産、財務および損益の状況に及ぼす影響を記載しなければならない（同第 3 パラグラフ）。

「例外的な場合」は、個別財務諸表の場合と同様に解されなければならない。その結果、実務上、当該離脱は非常に限定された場合にしか行うことができないこととなる²⁾。例えば、企業集団の連結財務諸表構造（活動）と非常に異なる個別財務諸表構造（活動）を示す被支配企業を全部連結する場合でも、適切な部門別（セグメント）情報が提供されるときには、真実かつ公正な概観が提示されうる（CRC 規則第 99-02 号第 200 項）。

真実かつ公正な概観の概念は、財務情報に割り当てられた目的と密接に関連づけられている。CRC 規則第 99-02 号（第 300 項）では、連結財務諸表は、連結に固有の特性および連結財務諸表に固有の財務情報の目的（形式よりも実質の優先（substance over form）、費用収益の対応、税法の適用だけのために行

われた記入の影響の消去)を考慮して、連結の範囲に含まれる企業によって形成される企業集団に関する同一の表示 (*représentation homogène*) を提供することを目的とすると規定されている。

このように、CRC 規則第 99-02 号は、企業集団の状況に関して真実かつ公正な概観を提示するために、前記個別財務諸表の基礎となる原則に加えて、連結財務諸表に適用されなければならない原則として①形式よりも実質の優先の原則 (*principe de prédominance de la substance sur l'apparence*)、②費用収益対応の原則 (*principe de rattachement des charges aux produits*) および③税法の適用だけのために行われた記入の影響の消去を挙げている。これらの原則は、連結財務諸表と個別財務諸表との間での自立性 (*autonomie*) の基本原則として位置づけられている³⁾。ここでは、連結財務諸表に固有の真実かつ公正な概観の原則に組み込まれている⁴⁾ 上記3原則のうち①形式よりも実質の優先の原則と②費用収益対応の原則のみを取り上げたい (③税法の適用だけのために行われた記入の影響の消去については、後述する「個別財務諸表の再処理」を参照)。

(1) 形式よりも実質の優先の原則

形式よりも実質の優先の原則にしたがって、取引その他の事象は、単に法的形式にしたがうのではなく、その実質と経済的実態に即して会計処理され表示されることが必要である⁵⁾。

形式よりも実質の優先の原則は、CRC 規則第 99-02 号では、法的形式にかかわらず、公正価値 (*juste valeur*) によるすべての取得 (*acquisition*) の会計処理 (第 21 項)、特別目的事業体 (*entité ad hoc*) の処理 (第 10052 項)、ファイナンス・リース (*location-financement*) 契約終了後の譲渡 (第 300 項) といった特別な状況で用いられている。さらに、形式よりも実質の優先の原則の適用は、例えば、財務的便益を享受する条件がある場合の債権および債務の割引計算 (*actualisation*)、資産の取得原価 (*coût d'entrée*) の割引計算 (第 210 項に定められている被連結資本参加証券の割引計算のみ) 等に拡大されうる⁶⁾。

(2) 費用収益対応の原則

実務上、費用収益対応の原則にしたがって、当該期間費用を分析し、個別財務諸表において行われている処理にかかわらず、対応する収益が当該期間に計上されるか否かにしたがって、当該期間以後に費用を対応させることが必要である⁷⁾。

2 会計方法同一性の原則

連結される企業の資産、負債、費用および収益の項目は、当該企業集団内で同一の方法 (*méthodes homogènes*) によって評価および表示されなければならない (商法・法第 233 条の 22, 同規則第 233 条の 8 および CRC 規則第 99-02 号第 201 項)。

会計方法同一性の原則は、①ある状況が複数の連結される企業において同様に (*de façon similaire*) 生じる場合に (CRC 規則第 99-02 号第 301 項)、②関係する国にかかわらず (同第 301 項)、③親企業による被連結企業に対する支配または影響力の性格にかかわらず (同第 280 項, 第 290 項および第 300 項)、適用されなければならない。ここでは、これらのうち会計方法同一性の原則が①ある状況が複数の連結される企業において同様に生じる場合に適用されるケースと③親企業による被連結企業に対する支配または影響力の性格にかかわらず適用されるケースのみを取り上げたい (②関係する国にかかわらず適用されるケースについては、後述する「地理的所在に係る特殊性の考慮」を参照)。

- ① ある状況が複数の連結される企業において同様に生じる場合に会計方法同一性の原則が適用されるケース

CRC 規則第 99-02 号では「同様の状況」の概念に関する説明はないが、例えば、一定数の被連結企業で LIFO (後入先出) 法が棚卸資産の原価配分方法である場合またはすべての被連結企業の棚卸資産に LIFO 法が同一に適用されうる場合には、企業集団は LIFO 法を用いることができる⁸⁾。

- ② 親企業による被連結企業に対する支配または影響力の性格にかかわらず

会計方法同一性の原則が適用されるケース

CRC 規則第 99-02 号は、会計方法同一性の原則が排他的支配下に存する企業（第 300 項）のみならず、共同支配下に存する企業（第 280 項）および重要な影響力下に存する企業（第 290 項）にも適用されることを定めている。ただし、重要な影響力下に存する企業については、重要性の原則も適用される（CRC 規則第 99-02 号第 290 項）。

連結財務諸表においては、会計方法同一性の原則の適用は、被連結企業の個別財務諸表における優先的処理方法（*méthode préférentielle*）が連結財務諸表において採用されないときには、当該優先的処理方法の適用よりも優先される⁹⁾。したがって、連結される企業が個別財務諸表において当該企業が属する企業集団の連結財務諸表の作成のために採用されない優先的処理方法を適用しているときには、当該企業の個別財務諸表は、個別財務諸表における優先的処理方法の適用の影響を消去し、当該企業の個別財務諸表を連結財務諸表において採用される方法によって同一化するために、連結に先立って再処理（*retraitement*）されなければならない。実務上、企業集団は、①企業集団内で部分的に適用されている個別財務諸表における優先的処理方法による処理を連結財務諸表レベルにおいて再処理する方法と②企業集団の方法として連結財務諸表における優先的処理方法を個別財務諸表においても採用する方法のいずれかを選択することとなる¹⁰⁾。

また、会計方法同一性の原則は、活動部門に係る特殊性および地理的所在に係る特殊性を考慮して適用されなければならない。

(1) 活動部門に係る特殊性の考慮

企業集団の主たる活動部門と異なる部門に属する企業が、当該異なる活動に固有の法律規則を考慮して、個別財務諸表において当該部門に特有の会計規則を適用するときには、当該会計規則による処理は、その処理が CRC 規則第 99-02 号（第 300 項第 1 パラグラフ）に定める一般原則（特に形式よりも実質の優先の原則および費用収益対応の原則）に準拠している限り、連結財務諸表レ

ベルにおいて保持されなければならない(CRC 規則第 99-02 号第 301 項)。CRC 規則第 99-02 号 (第 301 項) では会計方法同一性の原則の適用に関して企業集団の主たる活動部門と異なる活動部門の概念は定められていないが、当該異なる活動部門の概念は特に主として製造企業および商事企業から構成される企業集団に属する金融子企業・関連企業または保険子企業・関連企業の場合を対象としている¹¹⁾。

CRC 規則第 99-02 号では「固有の法律規則」に関する説明がないため、活動部門に特有の会計規則による処理を④特別法規則によって規定されている会計処理と⑤活動部門に特有ではない会計処理の 2 つに区別して検討する必要がある¹²⁾。

① 特別法規則によって規定されている会計処理

活動部門に特有で、当該活動部門の特別法規則によって定められている会計方法は、連結財務諸表レベルにおいて保持されなければならない特別法規則による会計方法とみなされる。

例えば、④金融子企業の場合には、有価証券の会計処理に関する CRB (銀行規制委員会) 規則第 90-01 号にしたがって個別財務諸表において時価評価されている有価証券、および、⑤保険子企業の場合には、個別財務諸表において計上されている保険業法上の引当金 (provisions techniques) は、製造企業および商事企業の連結財務諸表レベルにおいて再処理されてはならない。

② 活動部門に特有ではない会計処理

活動部門に特有ではない会計処理 (繰延税金、取得、退職給付引当金等の処理) に関しては、個別財務諸表と連結財務諸表に共通の一般原則および方法が遵守されなければならない、そうでない場合には連結財務諸表レベルにおいて再処理の対象とならなければならない。

しかし、製造企業集団および商事企業集団の再保険を行う子企業の個別財務諸表において計上されている保険業法上の引当金は、当該子企業の活動 (再保

險)が企業集団内取引であるために、連結財務諸表レベルにおいて再処理されなければならない¹³⁾

(2) 地理的所在に係る特殊性の考慮

連結される企業が設立されている国にかかわらず、ある状況が複数の連結される企業において同様に生じる場合には、連結財務諸表において会計方法(会計処理および評価基準)同一性の原則が適用されなければならない(CRC規則第99-02号第301号)。

したがって、フランス製造企業集団および商事企業集団がフランスで子企業を所有し、異なる会計規則を有する他の国でフランス子企業と同一活動部門に属する在外子企業を所有する場合には、在外子企業の会計方法を同一活動部門に属するフランス子企業の特有の会計方法に合わせるために、連結財務諸表レベルにおいて同一性による再処理を行わなければならない。しかし、在外子企業の会計処理において適用される特有の会計規則が、同様でない状況(例えば、契約による権利の性格が国によって異なる状況)の存在によって正当化される場合には、当該会計規則による処理は連結財務諸表レベルにおいて保持されなければならない¹⁴⁾

3 重要性の原則

連結財務諸表は、連結企業集団の財産、財務および損益の状況に関して重要性を有するすべての情報を提供しなければならない(商法・法第233条の22、同規則第233条の8および同規則第233条の14並びにCRC規則第99-02号第201項)。

しかし、CRC規則第99-02号は、企業集団が重要性の基準値を定めることができる指標を提示していない。したがって、各企業集団は、自己の特性に基づいて重要性の基準値を定めなければならない。また、重要性の原則は、量的基準のみならず、質的基準も考慮して適用されなければならない¹⁵⁾

商法・法第233条の22にしたがって、連結財務諸表に含まれる資産および

負債の項目並びに費用および収益の項目は、必要な再処理が不相応な費用を伴わず、連結財産、財務および損益の状況に無視できるほどの影響を及ぼさない場合には、同一の方法によって評価されなければならない。評価、再処理および内部損益の消去は、相対的重要性を考慮して行われなければならない（商法・規則第233条の8およびCRC規則第99-02号第201項）。特に、重要な影響力下に存する持分法適用会社に関する再処理および消去はそれが重要性を有する場合にのみ行われなければならない、情報はそれが重要性を有する場合にのみ提供されなければならない（CRC規則第99-02号第290項）。

Ⅲ 連結決算日

フランスにおいては、日本の連結一般基準（連結財務諸表作成における一般基準）に相当するものとして、連結の範囲、連結決算日、会計方法の同一性を挙げるができる。ここでは、連結決算日のみを取り上げる（会計方法の同一性については、前述した「会計方法同一性の原則」を参照）¹⁶⁾

1 連結決算日

CRC規則第99-02号（第202項）では、連結財務諸表に組み込まれるべき財務諸表は一般に親企業の決算日である同一日にかつ同一期間に関して作成されると規定されている。したがって、連結決算日は、一般に、親企業の決算日である。

しかし、連結財務諸表附属説明書に理由を記載することを条件として、連結財務諸表は親企業の決算日とは異なる日に作成することができる（商法・法第233条の25）。連結されるべき企業の大部分が親企業によって採用されている決算日以外の日に事業年度を締め切るときには、連結決算日は①個別財務諸表に関して被連結企業の大部分によって採用されている決算日と②個別財務諸表に関して親企業によって採用されている決算日のいずれかである（CRC規則第99-02号第202項）。

2 連結財務諸表に組み込まれる個別財務諸表の決算日

上述のように、連結財務諸表に組み込まれるべき個別財務諸表は、原則として連結決算日にかつ同一会計期間に関して作成される。しかし、親企業または被連結企業の個別財務諸表の決算日（個別決算日）は連結決算日と異なりうる（CRC 規則第 99-02 号第 202 項）。この決算日の相違は、次のいずれかから生じうる¹⁷⁾

① 被連結企業に特有の規則

例えば、フランスでは、金融機関は、銀行規則によって、上位親企業の連結財務諸表が他の日に作成されとしても、連結財務諸表を 12 月 31 日に作成しなければならない。

② 技術的または財務的理由

例えば、持株会社は、個別財務諸表において受取配当金を計上するため、個別財務諸表および連結財務諸表の決算日として、主要子企業および関連企業の決算日より遅い日を選択することができる。

連結決算日と個別決算日が異なる場合、会計方法継続性の原則によって会計期間の長さおよび決算日間の相違が每期同一であることが要求されている¹⁸⁾

3 連結決算日と個別決算日が相違する場合の処理

連結決算日と個別決算日が相違する場合、親企業または被連結企業の個別決算日が連結決算日に対して前 3 カ月超であるか、前 3 カ月以内であるか、後であるかによって、決算日間の相違は異なって処理されなければならない。

(1) 個別決算日が連結決算日の前 3 カ月を超えるケース

親企業または被連結企業の個別決算日が連結決算日の前 3 カ月を超えるときには、連結決算日の日付で作成される仮財務諸表（または中間財務諸表）（*comptes interimaire*s）に基づいて連結が行われなければならない（商法・法第 233 条の 25 および CRC 規則第 99-02 号第 202 項）。

この仮財務諸表は、正規の個別財務諸表と同一の条件で作成されたものでな

なければならない¹⁹⁾ また、仮財務諸表は、監査人または財務諸表の監査に責任を有する職業専門家によって、監査されなければならない（商法・法第 233 条の 25）。

（2）個別決算日が連結決算日の前 3 カ月以内のケース

親企業または被連結企業の個別決算日が連結決算日の前 3 カ月以内であるときには、次のいずれかに基づいて連結が行われなければならない（CRC 規則第 99-02 号第 202 項）。

- ① 連結決算日の日付で作成された仮財務諸表
- ② 当該企業の個別決算日と連結決算日との間に生じた重要な取引を考慮した再処理後の個別財務諸表

親企業が上記②に基づく連結を選択するときには、連結財務諸表附属説明書に理由を記載することは要求されないし、仮財務諸表を作成する必要もない（CRC 規則第 99-02 号第 202 項）。

（3）個別決算日が連結決算日後のケース

親企業または被連結企業の個別決算日が連結決算日後であるときには、相違が 3 カ月以内であっても、連結決算日の日付で作成された仮財務諸表に基づいて連結が行われなければならない。

仮財務諸表を作成することができない場合には、当該企業は連結の範囲から除外されなければならない。しかし、この場合の連結の範囲からの除外は、その濫用を避けるために、例えば連結決算日直後の日に取得した子企業の第 1 次連結のような例外的な場合に限定される必要がある。

仮財務諸表の監査手続きは、正規の個別財務諸表に適用される監査手続きと同一でなければならない²⁰⁾

Ⅳ 個別財務諸表の再処理

再処理とは、連結に先立って行われる個別財務諸表の修正をいう。連結される企業の個別財務諸表の再処理は、連結財務諸表に固有の特性を考慮しかつ同

一性を確保するために、当該個別財務諸表において用いられている会計方法および適用手続きと連結財務諸表において用いられる会計方法および適用手続きとの相違を会計記入によって修正することを目的としている。

個別財務諸表の再処理は、強制的再処理と選択的再処理に区別することができる。

1 強制的再処理

個別財務諸表の再処理が連結財産、財務および損益の状況に重要な影響を及ぼす場合に強制的に行われるべき再処理としては、①同一性による再処理、②個別財務諸表に及ぼす税法の適用のためのみに行われた記入の影響を消去するための再処理、③個別財務諸表においては選択的であるが、連結財務諸表においては強制的な評価方法を採用することによるその他の再処理等がある²¹⁾

(1) 同一性による再処理

連結一般原則である会計方法同一性の原則は、連結に関して企業集団によって定められた方法（活動部門に特有の方法を含む）に応じて適用されなければならない。会計方法の同一性が個別財務諸表において直接的に得られないとき、すなわち、連結の範囲に含まれる企業の個別財務諸表に関して採用されている会計方法および適用手続きと連結財務諸表に関して採用される会計方法および適用手続きとに相違が存するときには、再処理が連結に先立って行われなければならない（CRC 規則第 99-02 号第 201 項）。この必要な再処理は、企業集団によって行われなければならない。

例えば、連結される企業の個別財務諸表に計上されている「のれん」(fonds commerciaux) は、連結財務諸表においてはいわゆる「連結のれん」(écarts d'acquisition) と同一に扱われる。この結果、のれんは、①連結貸借対照表において「連結のれん」(または「のれんおよび連結のれん」) という科目名で表示され、②個別財務諸表においては一般に非償却であるのに対して、連結財務諸表レベルにおいては連結のれんについて採用される償却方法と同一の方法に

よって償却されなければならない、⑥場合によっては、連結財務諸表レベルにおいて連結のれんについて採用される減損処理方法と同一の方法によって減損処理されなければならない²⁹⁾。

(2) 税法の適用のためのみに行われた記入の影響を消去するための再処理

連結財務諸表によって提示される概観を歪めないために、連結財務諸表レベルにおいては、連結される企業が所在する国の専ら税法の適用のためのみに行われた記入の個別財務諸表に及ぼす影響の消去、特に次の5つの再処理が行われなければならない（商法・規則第233条の8第3号およびCRC規則第99-02号第303項）。

① 乖離した減価償却額の消去

乖離した減価償却額は、減価償却に係る通常の目的（会計目的）に合致しない減価償却額である（PCG第322条の2第2項）。したがって、乖離した減価償却額は専ら税法上の恩恵を享受するために行われた減価償却額と会計上の減価償却額との差額である。個別財務諸表において計上されている乖離した減価償却額は、連結財務諸表レベルにおいては取り消されなければならない（CRC規則第99-02号第303項）。

② 税法上の引当金の消去

税法上の引当金（provisions réglementées）は、引当金に係る通常の目的に合致しない引当金である（PCG第322条の2第2項）。個別財務諸表において税法上の恩恵を享受するために計上されている引当金は、連結財務諸表レベルにおいては取り消されなければならない（CRC規則第99-02号第303項）。

③ 投資助成金の損益への戻し入れの修正

個別財務諸表においては、投資助成金は、受け取った事業年度の収益として処理されるか、自己資本（capitaux propres）に計上される（PCG第362条の1）。したがって、投資助成金を固定資産の取得原価から控除する圧縮記帳は認められていない（PCG第321条の7）。自己資本に計上さ

れた投資助成金は、取得した固定資産の減価償却と同じ速度で損益に戻し入れられなければならないが、当該減価償却速度から乖離した税法上の減価償却速度で損益に戻し入れることができる（PCG 第362条の1）。

連結貸借対照表において、投資助成金は、自己資本に計上されるか、貸方調整勘定（*comptes de régularisation*）（前受収益）に振り替えられなければならない²³⁾。

連結貸借対照表における表示方法にかかわらず、投資助成金は、取得した固定資産の減価償却と同じ速度で、かつ、費用収益対応の原則を適用して、連結財務諸表レベルにおいて損益に戻し入れられなければならない。したがって、個別財務諸表において投資助成金が即時収益処理されている場合または自己資本に計上され税法上の減価償却速度で損益に戻し入れられている場合に限り、連結財務諸表レベルにおいて再処理が行われなければならない²⁴⁾。

④ 固定資産取得に係る付随費用の原価算入

個別財務諸表においては、税法の適用を受けるために、固定資産取得に係る付随費用は支出した事業年度の費用として処理することができる（PCG 第321条の10第1項および第332条の1）。これに対して、連結財務諸表レベルにおいては、固定資産取得に係る付随費用は当該固定資産の取得原価に算入されなければならない²⁵⁾。

⑤ 会計方法変更の影響額の自己資本への計上

個別財務諸表においては、税法の適用を受けるために、会計方法変更の影響額は損益として処理することができる（PCG 第314条の1）。これに対して、連結財務諸表レベルにおいては、会計方法変更の影響額（税引後）は自己資本に振り替えられなければならない²⁶⁾。

(3) その他の強制的再処理

個別財務諸表においては、株式交付費（*frais d'augmentation de capital*）は、即時費用処理、資産計上（およびその後償却）、株式払込剰余金（*primes*

d'émission afférentes à l'augmentation de capital) からの控除のいずれかによって処理される(商法・規則第 123 条の 186 および PCG 第 361 条の 1)。これらのうち株式払込剰余金からの控除が個別財務諸表における優先的処理方法を成す(PCG 第 361 条の 1)。連結財務諸表レベルにおいては、個別財務諸表における処理にかかわらず、株式交付費は株式払込剰余金から控除されなければならない²⁷⁾。

2 選択的再処理

選択的再処理とは、個別財務諸表において採用されている会計方法と異なる会計方法を連結財務諸表において選択することによって行われる再処理をいう。

CRC 規則第 99-02 号(第 300 項)では、「商法・法第 233 条の 22 は、連結に関して同一の方法を強制する。同条は、親企業の方法を強制していない。それゆえ、連結財務諸表は、連結に関して企業集団によって定められた方法にしたがって、かつ、個別財務諸表に関して商法によって付与された選択権、特に連結財務諸表に関して商法・法第 233 条の 23 および商法・規則第 233 条の 10 によって付与された選択権を含むフランス規則に準拠して作成される」と規定されている。すなわち、連結財務諸表は、連結財務諸表に固有の特性から生じる必要な修正を考慮して、商法上の会計原則および評価基準にしたがって作成されなければならない(商法・法第 233 条の 22)が、親企業は、連結財務諸表附属説明書に理由を記載することを条件として、かつ、会計方法継続性の原則(商法・法第 123 条の 17)を遵守して、連結財務諸表において選択的評価基準を用いることができる(商法・法第 233 条の 23 および同規則第 233 条の 10)。このように、連結財務諸表における選択的方法は、商法によって定められている選択権から生じる方法である。

また、CRC 規則第 99-02 号(第 300 項)においては、個別財務諸表と連結財務諸表の両方に適用可能な会計方法の選択権が商法によって付与されている

場合でも、企業集団によって連結財務諸表において採用される会計方法は親企業によって個別財務諸表において適用されている会計方法と異なりうることが明確に示されている。したがって、親企業は、個別財務諸表において行われた会計方法の選択にかかわらず、連結財務諸表において適用可能な会計方法を選択することができる。

しかし、商法・法第123条の18―第123条の21に準拠しない評価方法は、当該方法が商法・規則第233条の10によって認められている場合にのみ、用いることができる（商法・法第233条の23第3号）。さらに、企業集団は、一定の状況においてまたは同一の事実から、例えばある場合には発生の可能性が高く、他の場合には発生の可能性が低いとみなすように、連結財務諸表と個別財務諸表（または下位企業集団の財務諸表）とで異なってリスクおよび費用を評価することはできない（CRC規則第99-02号第300項）。

選択的方法は、優先的処理方法とその他の選択的方法に区別することができる。

(1) 優先的処理方法

CRC規則第99-02号（第300項）は、商法、特に商法・規則第233条の10によって認められている様々な選択権の中で、連結財務諸表において優先的とみなされる処理方法を定めているにすぎない。

CRC規則第99-02号（第300項）では、連結財務諸表における優先的処理方法として、次の5つの方法が挙げられている²⁸⁾

- ① 退職給付 (*prestations de retraite*) およびこれに類する給付契約全部に係る退職給付引当金の設定（商法・法第123条の13およびPCG第335条の1）
- ② ファイナンス・リース取引を割賦売買取引とみなしての処理（商法・規則第233条の10第5号および第6号）
- ③ 社債発行費 (*frais d'émission d'emprunt*) および社債発行差額 (*primes de remboursement et d'émission d'emprunt*) の社債償還期間にわたる規則的償

却（商法・規則第 123 条の 185 並びに PCG 第 361 条の 2 および第 361 条の 3）

- ④ 外貨表示されている資産および負債の換算差額の損益への計上（商法・規則第 233 条の 10 第 7 号）
- ⑤ 工事契約に係る工事進行基準（*méthode à l'avancement*）の適用（PCG 第 380 条の 1）

連結財務諸表における優先的処理方法を適用することを選択した場合には、当該選択は撤回することはできない（CRC 規則第 99-02 号第 300 項）。

これら優先的処理方法を採用することが強く推奨されている²⁹⁾ が、当該優先的処理方法が連結財務諸表において用いられない場合には、その連結貸借対照表および連結損益計算書に及ぼす影響は、経営管理データから信頼しうる情報を入手することができないときの工事進行基準に係る場合を除いて、連結財務諸表附属説明書に記載されなければならない（CRC 規則第 99-02 号第 300 項）。

さらに、上記 5 つの方法のほかに、個別財務諸表および連結財務諸表における優先的処理方法として次の 2 つの方法が挙げられうる³⁰⁾。

- ① 一定の開発費（*coûts de développement*）の資産計上（およびその後償却）（商法・規則第 123 条の 186 および第 123 条の 187 並びに PCG 第 311 条の 3 第 2 項）
- ② 創立費（*frais de constitution*）、開業費（*frais de premier établissement*）および組織変更費（*frais de transformation*）の即時費用処理（商法・規則第 123 条の 186 および PCG 第 361 条の 1）

(2) その他の選択的方法

商法によって定められている個別財務諸表に適用可能な選択的方法は、連結財務諸表においても用いることができる。さらに、商法・規則第 233 条の 10 において、連結財務諸表に特有の選択的方法が限定列挙されている。優先的処理方法以外の選択的方法は、次のように区別することができる³¹⁾。

- ① 個別財務諸表と連結財務諸表に共通する選択的方法
 - ④ 取得原価で評価されている有形固定資産および財務固定資産の再評価（商法・法第123条の18, CRC規則第99-02号第302項およびPCG第350条の1）
 - ⑤ 自家建設された固定資産の取得原価への製造期間に係る借入金利息の算入（商法・規則第123条の178第2号およびPCG第321条の5第1項）。
- ② 連結財務諸表に特有の選択的方法
 - ④ 物価変動会計（*méthode du coût historique indexé*）の適用（商法・法第233条の23第1号および同規則第233条の10第1号）
 - ⑤ 有形固定償却資産および棚卸資産への再調達原価法（*méthode de la valeur de remplacement*）の適用（商法・法第233条の23第1号および同規則第233条の10第2号）
 - ⑥ 代替性を有する流動資産項目へのLIFO法の適用（商法・法第233条の23第2号および同規則第233条の10第3号）
 - ⑦ 自社生産された棚卸資産の取得原価への製造期間に係る借入金利息の算入（商法・規則第233条の10第4号）
 - ⑧ 一定の金融商品から生じた「その他自己資本」（*autres fonds propres*）の連結自己資本への計上（商法・規則第233条の10第8号）
 - ⑨ 一定の投資組織に特有の会計規則による処理の保持（商法・規則第233条の10第9号）

V 結びにかえて

IFRSに準拠して連結財務諸表を作成することを選択しないフランスの非上場企業がフランス会計基準に準拠して連結財務諸表を作成するときに遵守しなければならない連結一般原則および連結一般基準に関して、フランス会計基準の現状とその特徴を要約することで結びにかえたい。

- ① 連結財務諸表は、連結の範囲に含まれる企業から構成される企業集団の財産、財務および損益の状況につき真実かつ公正な概観を提示しなければならない。しかし、会計規定の適用が真実かつ公正な概観を提示するために十分でないときには、連結財務諸表附属説明書（連結注記事項または連結注記表）に追加情報を記載しなければならない。例外的な場合に会計規定の適用が真実かつ公正な概観を提示するために不適切であることが明らかになるときは、当該会計規定から離脱しなければならない。当該離脱については、連結財務諸表附属説明書にその旨およびその理由並びに連結の範囲に含まれる企業から構成される企業集団の財産、財務および損益の状況に及ぼす影響を記載しなければならない。
- ② 連結財務諸表は、一般会計原則を遵守し、連結財務諸表に固有の真実かつ公正な概観を考慮して作成されなければならない。真実かつ公正な概観の原則には、特に形式よりも実質の優先の原則および費用収益対応の原則が組み込まれている。
- ③ 連結財務諸表において、会計方法同一性の原則は、連結される企業が設立されている国にかかわらず、ある状況が複数の連結される企業において同様に生じる場合には適用されなければならない。連結財務諸表においては、会計方法同一性の原則の適用は、被連結企業の個別財務諸表における優先的処理方法が連結財務諸表において採用されないときには、当該優先的処理方法の適用よりも優先される。
- ④ 個別財務諸表における活動部門に特有の会計規則による処理は、当該処理が特別法規則（銀行・金融規制委員会規則および保険業法）によって規定され、かつ、連結一般会計原則に準拠している限り、連結財務諸表レベルにおいて保持されなければならない。しかし、製造企業集団および商事企業集団の再保険を行う子企業の個別財務諸表において計上されている保険業法上の引当金は、当該子企業の活動（再保険）が企業集団内取引であるために、連結財務諸表レベルにおいて再処理されなければならない。

- ⑤ 連結財務諸表は、連結企業集団の財産、財務および損益の状況に関して重要性を有するすべての情報を提供しなければならない。評価、再処理および内部損益の消去は、相対的重要性を考慮して行われなければならない。
- ⑥ 連結決算日は、原則として、親企業の決算日である。しかし、被連結企業の大部分が親企業の決算日以外の日により事業年度を締め切るときには、連結財務諸表附属説明書に理由を記載することを条件として、被連結企業の大部分の決算日と親企業の決算日のいずれかの日を連結決算日として選択することができる。
- ⑦ 個別決算日は、一般に、連結決算日と同一日である。しかし、個別決算日と連結決算日が異なる場合、会計方法継続性の原則によって会計期間の長さおよび決算日間の相違が毎期同一であることが要求されている。
- ⑧ 親企業または被連結企業の個別決算日が連結決算日の前3カ月以内であるときには、連結財務諸表は③連結決算日の日付で作成された仮財務諸表または⑥当該企業の個別決算日と連結決算日との間に生じた重要な取引を考慮した再処理後の個別財務諸表に基づいて作成されなければならない。
- ⑨ 親企業または被連結企業の個別決算日が連結決算日の前3カ月を超えるとき、ないし、連結決算日後であるときには、連結財務諸表は連結決算日の日付で作成された仮財務諸表に基づいて作成されなければならない。
- ⑩ 企業集団内で用いられる評価および表示方法は、同一でなければならない。会計方法同一性の原則を適用して、例えば、個別財務諸表に計上されているのれんは、連結財務諸表レベルにおいては、いわゆる連結のれんについて採用される方法と同一の方法によって償却され、場合によっては減損処理されなければならない。
- ⑪ 連結財務諸表レベルにおいては、個別財務諸表において専ら税法の適用のためのみに行われた記入の個別財務諸表に及ぼす影響の消去、特に①乖離した減価償却額の消去、②税法上の引当金の消去、③投資助成金の損益

- への戻し入れの修正, ④固定資産取得に係る付随費用の原価算入および⑤会計方法変更の影響額の自己資本への計上が行われなければならない。
- ⑫ 株式交付費は、個別財務諸表における処理にかかわらず、連結財務諸表レベルにおいては株式払込剰余金から控除されなければならない。
- ⑬ 個別財務諸表と連結財務諸表の両方に適用可能な会計方法の選択権が付与されている場合でも、親企業によって行われる会計方法の選択は個別財務諸表と連結財務諸表とは異なりうる。
- ⑭ CRC 規則第 99-02 号 (第 300 項) では、①退職給付およびこれに類する給付契約全部に係る退職給付引当金の設定、②ファイナンス・リース取引を割賦売買取引とみなしての処理、③社債発行費および社債発行差額の社債償還期間にわたる規則的償却、④外貨表示されている資産および負債の換算差額の損益への計上および⑤工事契約に係る工事進行基準の適用の 5 つの方法が連結財務諸表における優先的処理方法を成す。これら優先的処理方法を採用することが強く推奨されているが、当該優先的処理方法が連結財務諸表において用いられない場合には、その連結貸借対照表および連結損益計算書に及ぼす影響が連結財務諸表附属説明書に記載されなければならない (信頼しうる情報を入手することができないときの工事進行基準に係る場合を除く)。
- ⑮ 商法によって定められている個別財務諸表に適用可能な選択的方法は、連結財務諸表においても用いることができる。さらに、商法・規則第 233 条の 10 において、連結財務諸表に特有の選択的方法が限定列举されている。

注

- 1) Lopater, Claude / Blandin, Anne-Lyse, *Comptes consolidés : Règles françaises 2010*, Francis Lefebvre, Levallois 2010, n° 3039, p. 125.
- 2) *Ibid.*, n° 3044, p. 127. 「例外的な場合」は会計規定の適用が不正確または虚偽の概観を提示することとなる企業に固有の特殊ケースであって、取引の経済的実態が単に法的形式に

- したがっただけでは全く歪められてしまう場合と解されている (Dufils, Pierre / Lopater, Claude, *Comptable 2010 : Traité des normes et réglementations comptables applicables aux entreprises industrielles et commerciales en France*, Francis Lefebvre, Levallois 2009, n° 361-4, p. 143)。
- 3) Lopater, Claude / Blandin, Anne-Lyse, *op. cit.*, n° 3045, p. 127.
- 4) *Ibid.*, n° 3001, p. 122.
- 5) IASB (International Accounting Standards Board), *Framework for the Preparation and Presentation of Financial Statements*, par. 35, in : IASB, *International Financial Reporting Standards (IFRS) : Official pronouncements issued at 1 January 2010*, Part B, IASCF (International Accounting Standards Committee Foundation) Publications, London 2010, p. B 1720 (国際会計基準委員会財団編 企業会計基準委員会・公益財団法人財務会計基準機構監訳, 『国際財務報告基準 (IFRS) 2009-2009年1月1日現在で公表されている基準書等-』, 中央経済社, 2009年, 77頁)。
- 6) Lopater, Claude / Blandin, Anne-Lyse, *op. cit.*, n° 3046, p. 128.
- 7) *Ibid.*, n° 3047, p. 129.
- 8) *Ibid.*, n° 3051-1, p. 131.
- 9) *Ibid.*, n° 3365, p. 155.
- 10) *Ibid.*, n° 3051-2, p. 131.
- 11) *Ibid.*, n° 3053, p. 132.
- 12) *Ibid.*, n° 3054-1, pp. 132-133.
- 13) *Ibid.*, n° 3054-2, p. 133.
- 14) *Ibid.*, n° 3055, pp. 133-134.
- 15) *Ibid.*, n° 3059, p. 134.
- 16) 連結の範囲については, 拙稿, 「フランスにおける連結の範囲の画定と連結の方法」, 松山大学論集, 第21巻第6号, 2010年3月, 205-226頁を参照されたい。
- 17) Lopater, Claude / Blandin, Anne-Lyse, *op. cit.*, n° 4022, p. 307.
- 18) *Ibid.*
- 19) *Ibid.*, n° 4023, p. 307.
- 20) *Ibid.*, n° 4025, p. 308.
- 21) このほか, 強制的再処理として繰延税金の会計処理から生じる再処理がある。これについては, Lopater, Claude / Blandin, Anne-Lyse, *op. cit.*, n° 3611-3726, pp. 198-231を参照されたい。
- 22) Lopater, Claude / Blandin, Anne-Lyse, *op. cit.*, n° 3319, pp. 142-143.
- 23) *Ibid.*, n° 3331, p. 145.
- 24) *Ibid.*, n° 3332, p. 146.
- 25) *Ibid.*, n° 3334, p. 147.

26) *Ibid.*, n° 3335, p. 148.

27) *Ibid.*, n° 3340, p. 148.

28) 各方法の詳細については, Lopater, Claude / Blandin, Anne-Lyse, *op. cit.*, n°s 3372–3397, pp. 156–171 を参照されたい。

29) Lopater, Claude / Blandin, Anne-Lyse, *op. cit.*, n° 3051–2, p. 131 et n° 3361, p. 153.

30) *Ibid.*, n° 3360, p. 153. 各方法の詳細については, Lopater, Claude / Blandin, Anne-Lyse, *op. cit.*, n° 3415, p. 176 et n° 3417, p. 177 を参照されたい。

31) 各方法の詳細については, Lopater, Claude / Blandin, Anne-Lyse, *op. cit.*, n°s 3405–3412, pp. 173–176, n° 3416, p. 177 et n°s 3420–3435, pp. 178–183 を参照されたい。