

松 山 大 学 論 集
第 26 卷 第 4 号 抜 刷
2 0 1 4 年 10 月 発 行

フランスにおける比例連結の例外的会計処理方法

村 上 宏 之

フランスにおける比例連結の例外的会計処理方法

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）に準拠した連結決算書の作成は、規制市場（Euronext Paris）に上場している企業については強制されているが、規制市場に上場していない企業（非上場企業）については任意である。当該 IFRS に準拠した連結決算書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、現 ANC（会計基準審議会））規則第 99-02 号が適用される。

フランスの非上場企業が連結決算書を作成するときの比例連結においては、被取得企業（共同支配企業）の取得（共同支配獲得）取引に関する会計処理に公正価値原則が一般原則として用いられている（CRC 規則第 99-02 号第 280 項）が、この原則に対して例外的会計処理方法が認められている（CRC 規則第 99-02 号第 2801 項）。当該例外的会計処理方法を適用する場合には、比例連結の例外的会計処理に関する規定（CRC 規則第 99-02 号第 28010 項および第 28011 項）によって補完された全部連結の例外的会計処理に関する規定（CRC 規則第 99-02 号第 215 項）が読替適用される（CRC 規則第 99-02 号第 2801 項）。なお、比例連結とは、共同支配企業の株式（以下、持分を含む）の取得原価を当該共同支配企業の自己資本を構成する資産および負債に対する共同支配投資企業の持分を表す部分（資本参加比率相当額）に置き換える（商法・規則第 233 条の 3）資本連結方法をいう。フランスにおいて比例連結の例外的会計処理方法が認められているのは、他の共同支配投資企業（企業集団外の第三者）

によってジョイント・ベンチャーに拠出される事業に係る評価差額および取得差額の償却の会計処理並びに他の共同支配投資企業によってジョイント・ベンチャーに拠出される資産に係る売却損益の会計処理を回避させることを通して、フランス企業集団の外部成長を支援するためである¹⁾。

本稿は、IFRSに準拠した連結決算書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決算書を作成するときの比例連結における例外的会計処理方法の適用要件およびその適用手続きに関して、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 例外的会計処理方法の適用要件

1 例外的会計処理方法の適用要件

共同支配企業の取得取引に例外的会計処理方法を適用できるのは、①事業の共通化 (*mise en commun d'activités*) による共同支配獲得に係る要件、②共同支配企業の資本の最小比率の取得に係る要件、および、③事業の共通化の取得対価に係る要件の3つの要件をすべて満たす場合である²⁾。

取得取引の実質は、上記①～③の3要件がすべて満たされるときに保持される。また、これら3要件は、一括取得の場合は3年、段階取得の場合は最長5年にわたって満たされなければならない³⁾。

(1) 事業の共通化による共同支配獲得に係る要件

ここで取得取引とは、設立の法的手続きにかかわらず、共同支配を獲得することとなる共同支配投資企業が事前に行う事業の共通化によって企業の共同支配となるすべての取得取引をいう (CRC 規則第 99-02 号第 2801 項)。したがって、取得取引が例外的方法によって会計処理されうるためには、他の要件が満たされる限り、当該取得取引は、共同支配投資企業となる取得企業が事前に行う事業の共通化によって共同支配の獲得とならなければならない。

この要件が満たされているか否かは、共同支配企業の取得日 (共同支配獲得日) において一時的に判断されるのではなく、最長5年にわたって判断されう

る。したがって、実務上、共同支配企業の取得に例外的会計処理方法を適用できるために、または、当初会計処理後も例外的会計処理方法の適用を保持するために、取得取引を(a)取得日前、(b)取得日、および、(c)取得日後に区分して考察する必要がある⁴⁾

(a) 取得日前

例外的会計処理方法は、資産および負債が経済的な意味で少なくとも企業に類しうる完全な事業部門を構成する場合にのみ、当該資産および負債の共通化に適用される⁵⁾。共通化される事業は、法人格を有しない事業部または事業所の形態で営まれてきた事業部門を共通化する拠出者それ自体によって直接的に、または、法的実体に対する資本参加株式の所有を通して間接的に、行われる⁶⁾。共同支配投資企業となる取得企業による事業の共通化は、事業の共通化日または取得を構成する最初の取引日の前 12 カ月以内に実施されていなければならない⁷⁾。

なお、取得日(取得取引終了日)に企業を共同支配しなければならない(CRC 規則第 99-02 号第 2801 項)ことは、取得日前に、取得日以後に共同支配投資企業となる取得企業のうちの 1 つによって共同支配企業が排他的支配、共同支配または重要な影響力を行使されていることを禁止するものではない⁸⁾。

(b) 取得日

事業の共通化は、取得日以後の共同支配投資企業がそれ自体直接的に、ないし、排他的支配または共同支配を行使する企業によって、事前に行われる事業の共通化に拠出しなければならないことを意味する⁹⁾。例外的会計処理方法を適用するためには、事業の共通化は、一括取得の場合には当該事業の共通化日または段階取得の場合は取得を構成する最終取引日に共同支配の獲得とならなければならない¹⁰⁾。

(c) 取得日後

取得取引の実質は、一括取得の場合には事業の共通化日または段階取得の場合には最終取引日から 2 年以内に再検討されてはならない(CRC 規則第 99-02

号第28010項)。したがって、他の要件が満たされる限り、親企業のレベルで判断される共同支配は、当該取得日から2年間保持されなければならない。当該共同支配は、①事業の共通化への媒体の役割を果たし、取得日以後に共同支配される法実体、および、②取得取引のときに当該法実体によって排他的支配または共同支配を行使されていた共通化事業それ自体に関して、保持されなければならない¹¹⁾

(2) 共同支配企業の資本の最小比率の取得に係る要件

取得日に共同支配される企業の資本の少なくとも90%の所有は、共同支配投資企業のすべてによって所有される支配比率 (pourcentages de contrôle) の合計に、親企業が支配し、共同支配を行う企業に対する親企業が所有する持分比率 (pourcentage d'intérêts) を適用して、算定される (CRC 規則第99-02号第28010項)。したがって、取得取引が例外的方法によって会計処理されるためには、他の要件が満たされる限り、取得日に共同支配投資企業は共同支配企業の資本の少なくとも90%を所有していなければならない。

この要件が満たされているか否かは、上記(1)の場合と同様に、共同支配企業の取得日 (共同支配獲得日) において一時的に判断されるのではなく、最長5年にわたって判断される。したがって、実務上、共同支配企業の取得に例外的会計処理方法を適用できるために、または、当初会計処理後も例外的会計処理方法の適用を保持するために、取得取引を(a)取得日前、(b)取得日、および、(c)取得日後に区分して考察する必要がある¹²⁾

(a) 取得日前

共同支配投資企業となる取得企業が1取引で取得日に共同支配企業の資本の合計して少なくとも90%の共同支配となる事業の共通化を行わなければならないことは、当該共同支配投資企業のうちの1つまたは複数が事業の共通化日または取得を構成する最初の取引日の前12カ月以内に¹³⁾ ①取得日以後に共同支配され、事業の共通化への法的媒体の役割を果たす企業および②他の共同支配投資企業によって共通化され、当該他の共同支配投資企業によって事前に支

配される事業に対する10%を超える支配比率または持分比率を所有することを禁止するものではない¹⁴⁾

また、共同支配投資企業となる取得企業によって共通化される事業および取得日以後に共同支配される企業に対する第三者が所有する少数株主持分の取得は、当該取得が事業の共通化日または取得を構成する最初の取引日の前12カ月以内に行われる場合でも、禁止されていない¹⁵⁾

(b) 取得日

共同支配企業の資本の少なくとも90%の共同所有となる事業の共通化に係る取得取引は、1取引によって行われなければならない¹⁶⁾。取得日以後に共同支配投資企業によって共同で所有されるべき「資本の90%」は、共同支配獲得日（一括取得の場合には事業の共通化日または段階取得の場合には取得を構成する最終取引日）に計算されなければならない¹⁷⁾。「資本の90%」の算定は、次の2段階で行われなければならない（CRC規則第99-02号第28010項）¹⁸⁾

① 支配比率の合計

第1段階として、取得日以後に共同支配され、事業の共通化への法的媒体の役割を果たす企業に対する共同支配投資企業によって所有される支配比率の合計を算定する。

② 持分比率の適用

第2段階の算定手続きは、共同支配投資企業が親企業それ自体またはその全部所有子企業でないときに行われる。第2段階では、第1段階で算定された支配比率の合計に、共同支配投資企業である部分所有子企業に対する親企業の持分比率を適用する。

上記①支配比率の合計の算定においては、取得日に所有される全種類の株式に付与された議決権は計算に入れなければならないが、共同支配される企業によって発行された希薄化金融商品に付与された将来の議決権で支配比率計算日に未だ発行・交付されていない株式に付与される議決権、および、取得日以後に共同支配される企業の自己株式に付与された議決権は計算に入れてはならな

い¹⁹⁾ また、上記②持分比率の適用においては、持分比率は全種類の株式に対する持分を計算に入れて算定されなければならない²⁰⁾

段階取得の場合には、さらに、親企業の取締役会は一般に公告によって事業の共通化日以後に共同支配される企業の資本の少なくとも90%が共同支配投資企業による共同所有となるべき取得取引契約の証拠を示さなければならず、かつ、共同支配される企業の資本の少なくとも90%の取得に向けた様々な取引は遅くとも取得に向けた最初の取引日後に開始する最初の事業年度の決算日において行われていなければならない。したがって、最初の取引日から最終取引日までの期間として最長2年が親企業に与えられている²¹⁾

(c) 取得日後

取得取引の実質は、一括取得の場合には事業の共通化日または段階取得の場合には最終取引日から2年以内に再検討されてはならない（CRC規則第99-02号第28010項）。したがって、他の要件が満たされる限り、共同支配企業の取得される資本の最小比率（90%）は、取得日から2年間保持されなければならない。しかし、取得日から2年以内に親企業のレベルで計算された少なくとも90%の共同支配企業に対する資本所有比率が保持されない場合には、当該取得取引の実質が再検討されなければならない²²⁾

(3) 事業の共通化の取得対価に係る要件

取得取引が例外的方法によって会計処理されうるためには、他の要件が満たされる限り、当該取得取引に係る現金および現金同等物による対価の総額は当該取得取引のときに交付される株式の発行総額の10%を超えてはならない（CRC規則第99-02号第28010項）。すなわち、例外的会計処理方法に適格な取得取引は、主として株式によって取得対価（事業の共通化の対価）が引き渡されなければならないが、現金および現金同等物による支払対価は当該取得取引のときに交付される株式の発行総額の10%以下でなければならない。

この要件が満たされているか否かは、上記(1)および(2)の場合と同様に、共同支配企業の取得日（共同支配獲得日）において一時的に判断されるのではなく、

最長5年にわたって判断される。したがって、例外的会計処理方法を適用できる取得取引に関して対価引渡手続きを決定するために、取得取引を(a)取得日前、(b)取得日、および、(c)取得日後に区分して考察する必要がある²³⁾

(a) 取得日前

事業の共通化日前においては、事業の共通化に係る取得取引の関係当事者(取得日以後に共同支配される企業、当該企業のもとで共通化された事業および共同支配する企業)の対価引渡を伴うような取得取引も禁止されていない²⁴⁾しかし、少数株主持分が取得日以後に共同支配される企業に抛出されるときには他の共同支配投資企業によって共通化される事業および取得日以後に共同支配される企業に対する少数株主持分の事前所有または取得は、当該少数株主持分の所有または取得が事業の共通化日または取得を構成する最初の取引日の前12カ月以内に行われる場合には、現金および現金同等物による支払対価に類し、対価として交付される株式の発行総額の10%以下に限定される²⁵⁾

(b) 取得日

1) 株式の発行による取得対価の引渡

例外的会計処理方法は、共同支配企業の資本を確実に入手できる株式の発行によってほとんど専ら引き渡される事業の共通化に適用される²⁶⁾

取得取引は、少数株主がそれに関係する場合でも1取引として分析されなければならないので、取得対価として発行される株式の交付は、事業の共通化に係る取得日以後の共同支配投資企業および少数株主に対して行われなければならない²⁷⁾当該株式の発行は、取得日以後に共同支配される企業によって行われる²⁸⁾また、当該株式の発行は原則として即時発行であるが、当該発行が遅くとも予告された取得日に行われることを条件として、5年以内に確実性を有する繰延発行も認められている²⁹⁾ただし、当該株式の発行から①取得日以後に共同支配される企業の自己株式の交付、②取得価格に係る修正として取得日以後に行われなければならない発行、および、③取得価格に係る明示的なまたは暗黙の保証に対応する発行は除外されなければならない³⁰⁾

2) 現金および現金同等物による取得対価の引渡

対価引渡が直接的であるか間接的であるかにかかわらず、取得取引に係る現金および現金同等物による対価の総額は、当該取得取引のときに交付される株式の発行総額の10%を超えてはならない(CRC規則第99-02号第28010項)。

現金および現金同等物による支払対価に係る株式の「発行総額の10%」の判断は、取得日に行われなければならない³¹⁾「発行総額の10%」限度の計算のために、現金および現金同等物による対価並びに株式発行総額はすべての取得取引に関して総計されなければならない³²⁾。なお、この10%限度は共通化される事業の公正価値総額ではなく株式の発行総額に基づいて計算され³³⁾、株式の発行総額はその名目価額ではなく公正価値で評価される³⁴⁾。

また、5年以内に共同支配企業の資本を確実に入手できる株式または金融商品の発行以外の方法によって行われるすべての対価引渡は、現金同等物による対価引渡とみなされうる³⁵⁾。現金および現金同等物として、①共同支配投資企業に交付される共同支配企業の自己株式、②取得価格に係るすべての保証(信頼しうる方法によって測定できるもの³⁶⁾)、③取得価格に係る後の修正で、現金および現金同等物によって支払われる修正、④取得対価として共同支配企業によって発行される償還期間5年未満の株式償還社債(*obligations remboursables en actions, ORA*)のために支払われなければならないすべての利札、⑤共同支配企業によって発行され、共同支配投資企業に交付される優先株式による追加支払対価、および、⑥共同支配企業によって発行された希薄化金融商品を所有する企業から共同支配投資企業が当該希薄化金融商品を取得したときの当該所有企業に引き渡される現金および現金同等物による対価が例示されうる³⁷⁾。

(c) 取得日後

取得取引の実質は、一括取得の場合には事業の共通化日または段階取得の場合には最終取引日から2年以内に再検討されてはならない(CRC規則第99-02号第28010項)。したがって、他の要件が満たされる限り、事業の共通化の取得対価に係る要件(特に、株式の発行総額の10%以下の現金および現金同等

物による取得対価の引渡)は、取得日から2年間保持されなければならない。しかし、取得日から2年以内に性質または金額において異常な取引が行われた結果、さらに引き渡される現金および現金同等物による対価が加算されて、現金および現金同等物による支払対価が株式の発行総額の10%を超える場合には、当該取得取引の実質が再検討されなければならない³⁸⁾

2 取得日後の共同支配企業の株式の追加取得

取得日以後に共同支配される企業の株式の追加取得は、公正価値原則にしたがって処理されなければならない³⁹⁾。しかし、取得取引それ自体が例外的方法によって会計処理されている場合で、追加取得が遅くとも取得取引に向けた最初の取引日後に開始する最初の事業年度の決算日において行われ、発行・交付される株式によって当該追加取得の対価が全額引き渡され、かつ、事前に行われる事業部門の共通化によって当該追加取得が行われる場合には、当該追加取得は例外的方法によって会計処理される⁴⁰⁾

Ⅲ 例外的会計処理方法の適用手続き

取得(共同支配獲得)が前述の厳格な諸要件を満たす場合には、親企業は当該取得を公正価値原則ではなくその例外的方法によって会計処理することができる(CRC規則第99-02号第2801項)。

1 最初の比例連結日における会計処理

(1) 共同支配企業の資産および負債の取得原価

連結に関して、取得を例外的方法によって会計処理する場合にも、他の共同支配投資企業によって共通化された資産および負債の取得原価(*coût d'acquisition*)は、公正価値原則による一般的会計処理方法によって算定されなければならない⁴¹⁾。したがって、当該資産および負債の取得原価は、共同支配企業において共通化された事業の対価(現金および現金同等物並びに共同支配企業によって発行・交付される株式の公正価値の見積額)プラス事業の共通化に関連して直接支出される他のすべての費用(税金控除後)である⁴²⁾

(a) 取得価格

他の共同支配投資企業によって共通化され、その後親企業の共同支配下に存する資産および負債の取得価格 (prix d'acquisition) は、共同支配企業において共通化された事業の対価として他の共同支配投資企業に引き渡される対価の公正価値である⁴³⁾ なお、株式の取得価格は、取得のときに発行・交付される株式 (共同支配企業の株式) の公正価値に基づいて算定されるのではなく、共通化された事業の公正価値と現金および現金同等物による差額調整金に基づいて算定される⁴⁴⁾

(b) 取得に直接要した支出額

事業の共通化に直接関連する取得価格以外の費用 (取得に直接要した支出額) で最初の比例連結日 (共同支配獲得日) 以前に取得のために支出された費用 (支出の対価性が認められるもの) はすべて、税金を控除した額で、他の共同支配投資企業によって共通化された資産および負債の取得原価に算入される⁴⁵⁾ ただし、取得対価として交付される株式の発行費および共同支配投資企業または連結企業の組織再編費用は、取得原価には算入されない⁴⁶⁾

(2) 共同支配企業の資産および負債の連結帳簿価額

共通化された資産および負債は、共同支配下に存する企業に対する親企業が所有する持分に応じて、親企業が用いている会計基準に準拠して再処理された正味連結帳簿価額で会計処理される (CRC 規則第 99-02 号第 28011 項)。したがって、例外的会計処理方法を適用する場合には、共同支配企業の資産および負債は親企業の用いている会計基準に準拠して再処理された正味連結帳簿価額で連結貸借対照表に計上されなければならないが、当該正味連結帳簿価額には共同支配企業に対する共同支配投資企業の資本参加比率が適用される⁴⁷⁾

例外的方法によって会計処理される取得取引で採られる連結帳簿価額は、共通化された資産および負債が①親企業それ自体から拠出されたものか、②他の共同支配投資企業から拠出されたものかによって異なる⁴⁸⁾

① 親企業によって共通化された資産および負債

親企業（または共通化に係る取得取引に係る子企業）から共同支配企業へ移転された資産および負債は、企業集団内取引にすぎない。このため、当該資産および負債は事業の共通化に係る取得日前に企業集団の連結決算書において計上されていた連結帳簿価額で保持されなければならない。ただし、比例連結においては、当該資産および負債は共同支配企業に対する共同支配投資企業の資本参加比率に基づいて連結貸借対照表に計上されることとなる⁴⁹⁾

② 親企業以外の共同支配投資企業によって共通化された資産および負債

他の共同支配投資企業によって共通化された資産および負債の連結帳簿価額による会計処理は、当該資産および負債が①子企業化されていない事業部門を構成しているか、②株式が共通化された法実体を構成しているか、③他の実体と合併された法実体を構成しているかによって異なる⁵⁰⁾

① 子企業化されていない事業部門の共通化

当該事業部門の資産および負債（並びに現金および現金同等物による差額調整金）は、当該資産および負債を取得日前に所有し共通化する他の共同支配投資企業の個別決算書に計上されている帳簿価額に基づいて、親企業によって比例連結されなければならない。

② 資本参加株式の共通化

共通化が企業に対する資本参加株式の拠出によって行われるときには、当該企業の資産および負債は、資本参加株式の拠出を行う共同支配投資企業の連結決算書に計上される帳簿価額ではなく、当該企業それ自体の決算書（場合によっては連結決算書）に計上されている帳簿価額に基づいて、会計処理されなければならない。

③ 吸収合併によって行われた事業の共通化

この状況は、実質的に資本参加株式の拠出と同じである。したがって、採られる帳簿価額は企業集団外の被吸収企業の個別決算書（場合に

よっては連結決算書)に計上されている帳簿価額である。

共通化された資産および負債の連結帳簿価額は、共同支配獲得日に作成される共同支配企業の決算書に基づいて算定されなければならない⁵³⁾ 連結帳簿価額は、新しい連結総価値を成さない。共通化された資産および負債の取得日(最初の比例連結日)においては、総価値、償却額・減損損失額および引当金額並びに正味帳簿価額の区分が保持されなければならない⁵²⁾

共同支配獲得日に作成され、最初の比例連結の基礎の役割を果たす共同支配企業の決算書には、当該日において引当金および固定資産の減損の計上要件を満たすすべての危険および費用、特に事業の共通化に係る取得取引に直接関連する危険および費用が計上されなければならない⁵³⁾ 取得取引に直接関連する共通化された事業または共同支配企業の組織再編費用は、対応する組織再編計画が予告され、かつ、当該組織再編費用が継続されない活動で将来の対価を伴わない活動に関連し、遅くとも最初の比例連結日に詳述される場合には、最初の比例連結日に作成される共同支配企業の間接決算書 (*comptes intermédiaires*) において引当金として計上されなければならない⁵⁴⁾ また、共通化された固定資産は、最初の比例連結日に作成される中間決算書において、親企業の用いている会計基準に準拠して再処理された正味帳簿価額と回収可能価額 (*valeur actuelle*) のいずれか低いほうの価値で計上されなければならない⁵⁵⁾ 回収可能価額とは、正味売却価額 (*valeur vénale*) と使用価値 (*valeur d'usage*) のいずれか高いほうの価値をいう (商法・規則第123条の178第4項および第5項並びにPCG (プラン・コンタブル・ジェネラル) 第322条の1第8項)。

なお、実務上の理由のために、企業集団の用いている会計基準に準拠した再処理を完了させるための期間は、最初の比例連結日後に開始する事業年度の末日までの期間である。したがって、最初の比例連結日後に開始する事業年度の末日までの期間に、最初の比例連結日に行われた再処理が修正されうる⁵⁶⁾

(3) 事業の共通化に係る損益全額の消去

事業の共通化を行う共同支配投資企業は、取得取引に関してどのような損益

も生じさせてはならない（CRC 規則第 99-02 号第 28011 項）。したがって、事前に共通化された事業の共通化に係る売却損益（*résultat de cession*）または希薄化損益（*résultat de dilution*）は、消去されなければならない⁵⁷⁾

事前に共通化された事業（並びに現金および現金同等物によるすべての差額調整金）を共同支配企業に売却または拠出するときには、共通化を行った企業によって実現される損益はすべて消去されなければならない。共同支配企業を比例連結するときには資産および事業は持分においてのみ保持されるので、売却損益または拠出損益の全額消去は、共同支配企業に対する共同支配投資企業の資本参加比率で、かつ、連結自己資本からの控除による残高で認識される⁵⁸⁾。また、事業の共通化に係る取得取引のときに生じうる希薄化損益は、連結損益として処理されるのではなく、例外的会計方法の適用に係る差額を構成する要素として連結剰余金から控除されなければならない⁵⁹⁾

(4) 残余差額の処理

例外的会計処理方法に係る残余差額（*écart résiduel*）とは、実務上、共同支配企業の資産および負債の正味連結帳簿価額に対する共同支配投資企業の持分と共同支配投資企業によって共同支配企業に拠出された資産および負債の正味連結帳簿価額に差額調整金受払額を加減した額との差額をいう⁶⁰⁾

当該差額は、自己資本に加減される（CRC 規則第 99-02 号第 28011 項）。したがって、例外的会計処理方法に係る差額は、どのような損益も生じさせることなく、当該差額が負の差額である場合には連結自己資本に加算され、正の差額である場合には連結自己資本から減算されなければならない⁶¹⁾

なお、例外的会計方法に係る差額は、連結貸借対照表において、連結剰余金（またはこのために設けられた特別項目）に計上されなければならない。また、当該差額の構成要素は連結決算書附属説明書（連結注記表）において記載されなければならない⁶²⁾

2 最初の比例連結日後における会計処理

例外的会計処理方法を適用する場合に、最初の比例連結日後に(1)他の共同支

配投資企業によって共通化された資産および負債の取得原価並びに当該取得原価に係る修正、(2)共同支配企業の引当金の繰入および戻入、(3)共通化された資産の売却が行われるときは、その会計処理が検討される⁶³⁾

(1) 他の共同支配投資企業によって共通化された資産および負債の取得原価並びに当該取得原価に係る修正

親企業の用いている会計基準に準拠した共通化された資産および負債の再処理を完了させるための期間にかかわらず、見積もりの変更を除いて、他の共同支配投資企業によって共通化された資産および負債の取得原価並びに当該資産および負債の取得原価に係る最初の比例連結日後のすべての修正額は、連結自己資本に計上されなければならない⁶⁴⁾

これに対して、最初の比例連結日後に行われる見積もりの変更による共同支配企業の資産および負債の取得原価に係る修正額は、当該修正が取得企業集団の用いている会計基準に準拠した再処理の期間内か否かにかかわらず、当該変更年度の連結損益に計上されなければならない⁶⁵⁾ この見積もりの変更に係る会計処理に関して、実務上、次の3つのケースが区分されうる⁶⁶⁾

① 他の共同支配投資企業によって共通化された資産および負債の再処理に係る見積もりの変更

当該見積もりの変更が及ぼす影響の評価が親企業の用いている会計基準に準拠した再処理の期間後にのみ終了されうる場合には、当該見積もりの変更による影響額は連結損益として処理されなければならない。ただし、この場合を除く当該見積もりの変更による影響額は、連結自己資本として処理されなければならない。

② 最初の比例連結日後の事象に係る見積もりの変更

最初の比例連結日後の事象に関して入手した新しい情報に基づいて共同支配企業の資産および負債の正味帳簿価額を修正する必要がある場合には、当該見積もりの変更による影響額は連結損益として処理されなければならない。

③ 企業集団全体に影響を及ぼす会計処理方法の適用手続きの変更に係る見積もりの変更

企業集団のすべての資産および負債（共同支配企業の資産および負債を含む当該企業集団のすべての資産および負債）に関する会計処理方法の適用手続きを変更する場合には、親企業の用いている会計基準に準拠した共通化された資産および負債の再処理の期間内か否かにかかわらず、当該見積もりの変更による影響額は連結損益として処理されなければならない。

(2) 共同支配企業の引当金の繰入および戻入

旧総価値（帳簿価額）に基づいて算定され、親企業の用いている会計基準に準拠して再処理されている引当金に係る最初の比例連結日後に行われる繰入および戻入は、連結損益に加減される⁶⁷⁾ したがって、最初の比例連結日以前に計上されている引当金は、連結損益に戻し入れられる。しかし、最初の比例連結日に作成される共同支配企業の決算書に計上されている危険引当金および組織再編費用引当金の戻入で、最初の比例連結日後に行われる当該引当金の超過部分に対応する戻入は、連結自己資本に直接計上されなければならない⁶⁸⁾

(3) 共同支配企業の資産の売却

旧総価値（帳簿価額）に基づいて算定され、親企業の用いている会計基準に準拠して再処理されている共通化事業に係る最初の比例連結日後に実現する売却損益は、連結損益に加減される⁶⁹⁾ しかし、最初の比例連結日から2年以内を実現する共同支配企業の非営業用資産に係る売却損益は、連結自己資本として処理されなければならない⁷⁰⁾ 親企業の連結決算書で以前から採用されている方法にしたがって売却損益が損益計算書において営業損益以外で処理される被売却資産項目は、非営業用資産であるとみなされる⁷¹⁾ この非営業用資産に係る売却損益は、最初の比例連結日において存在する未実現損益の額だけ連結自己資本に直接計上されなければならない⁷²⁾

売却される資産に係る最初の比例連結日に存在する未実現損益は、取引所相場（市場価格）、第三者によって行われる査定といった客観的規準に基づいて

算定される。最初の比例連結日に当該未実現損益の存在を確認することができる客観的規準がなく、信頼しうる方法で見積もることができない場合には、当該資産に係る売却益はすべて連結自己資本として、売却損はすべて連結損益として処理されなければならない⁷³⁾

最初の比例連結日から2年以内に共同支配企業の非営業用資産に係る売却益が組織再編計画の枠内で実現する場合には、当該売却益は最初の比例連結日において引当経理されていない当該組織再編に係る費用の額だけ連結損益に計上され、その残額は連結自己資本に計上されなければならない⁷⁴⁾

Ⅳ 結びにかえて

IFRSに準拠した連結決算書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決算書を作成するときの比例連結における例外的会計処理方法の適用要件およびその適用手続きに関して、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 取得（共同支配獲得）が厳格な諸要件を満たす場合には、親企業は当該取得を公正価値原則ではなくその例外的方法によって会計処理することができる。
- ② 例外的会計処理方法を適用できるのは、**①**事業の共通化による共同支配獲得に係る要件、**②**共同支配企業の資本の最小比率の取得に係る要件、および、**③**事業の共通化の取得対価に係る要件の3つの要件をすべて満たす場合である。これら3要件は、一括取得の場合は3年、段階取得の場合は最長5年にわたって満たされなければならない。
- ③ 事業の共通化による共同支配獲得に係る要件が満たされるためには、共同支配投資企業となる取得企業による事業の共通化は、事業の共通化日または取得を構成する最初の取引日の前12カ月以内に実施されなければならない。事業の共通化は、一括取得の場合には当該事業の共通化日または段階取得の場合は取得を構成する最終取引日に共同支配の獲得となら

なければならない。親企業のレベルで判断される共同支配は、当該取得日から2年間保持されなければならない。

- ④ 共同支配企業の資本の最小比率の取得に係る要件が満たされるためには、取得日に共同支配投資企業は共同支配企業の資本の少なくとも90%を所有していなければならない。取得日に計算される「資本の90%」は、共同支配投資企業のすべてによって所有される支配比率の合計に、親企業が共同支配を行う企業に対する親企業が所有する持分比率を乗じて、算定される。共同支配企業の取得される資本の最小比率（90%）は、取得日から2年間保持されなければならない。
- ⑤ 事業の共通化の取得対価に係る要件が満たされるためには、取得取引に係る現金および現金同等物による対価の総額が当該取得取引のときに交付される株式の発行総額の10%以下でなければならない。株式の発行は原則として即時発行であるが、5年以内に確実性を有する繰延発行も認められている。「発行総額の10%」限度の計算においては、株式の発行総額は公正価値で評価される。事業の共通化の取得対価に係る要件は、取得日から2年間保持されなければならない。
- ⑥ 最初の比例連結日において、他の共同支配投資企業によって共通化された資産および負債の取得原価は、共同支配企業において共通化された事業の対価の公正価値プラス取得に直接要した支出額である。共同支配企業の資産および負債は、親企業の用いている会計基準に準拠して再処理された正味連結帳簿価額に、共同支配企業に対する共同支配投資企業の資本参加比率を乗じた価額で、連結貸借対照表に計上されなければならない。共通化された資産および負債の連結帳簿価額は取得日に作成される共同支配企業の決算書に基づいて算定され、総価値、償却額および引当金の区分が保持されなければならない。事業の共通化を行う共同支配投資企業は取得取引に関してどのような損益も生じさせてはならないので、事前に共通化された事業に係る売却損益または希薄化損益はすべて消去されなければならない。

い。共同支配企業の資産および負債の正味連結帳簿価額に対する共同支配投資企業の持分と共同支配投資企業によって共同支配企業に拠出された資産および負債の正味連結帳簿価額に差額調整金受払額を加減した額との差額である例外的会計処理方法に係る残余差額は、連結自己資本に計上または連結自己資本から控除されなければならない。

- ⑦ 親企業の用いている会計基準に準拠した共通化された資産および負債の再処理を完了させるための期間にかかわらず、見積もりの変更を除いて、他の共同支配投資企業によって共通化された資産および負債の取得原価並びに当該資産および負債の取得原価に係る最初の比例連結日後のすべての修正額は、連結自己資本に計上されなければならない。また、最初の比例連結日に作成される共同支配企業の決算書に計上されている危険引当金および組織再編費用引当金の戻入で、最初の比例連結日後に行われる当該引当金の超過部分に対応する戻入は、連結自己資本に計上されなければならない。親企業の用いている会計基準に準拠して再処理されている共通化事業に係る最初の比例連結日後に実現する売却損益は、連結損益に加減される。ただし、最初の比例連結日から2年以内を実現する共同支配企業の非営業用資産に係る売却損益は、最初の比例連結日において存在する未実現損益の額だけ連結自己資本に計上されなければならない。しかし、最初の比例連結日から2年以内に共同支配企業の非営業用資産に係る売却益が組織再編計画の枠内で実現する場合には、当該売却益は最初の比例連結日において引当経理されていない当該組織再編に係る費用の額だけ連結損益に計上されなければならない。

注

- 1) Blandin, Anne-Lyse, *Comptes consolidés : Règles françaises 2014*, Francis Lefebvre, Levallois 2014, n° 5803, p. 630.
- 2) *Ibid.*, n° 5807, pp. 631-632 et n° 5833, pp. 650-651.
- 3) *Ibid.*, n° 5821, p. 639.

- 4) *Ibid.*, n° 5835, p. 651.
- 5) *Ibid.*, n° 5837, p. 652.
- 6) *Ibid.*, n° 5838, p. 652.
- 7) *Ibid.*, n° 5839, p. 654.
- 8) *Ibid.*, n° 5840, p. 654.
- 9) *Ibid.*, n° 5841, p. 655.
- 10) *Ibid.*, n° 5842, p. 656.
- 11) *Ibid.*, n° 5847, pp. 657-658.
- 12) *Ibid.*, n° 5851, pp. 659-660.
- 13) *Ibid.*, n°s 5839 et 5840, pp. 654-655.
- 14) *Ibid.*, n° 5852, p. 660.
- 15) *Ibid.*, n° 5853, p. 661.
- 16) *Ibid.*, n° 5855, pp. 661-662.
- 17) *Ibid.*, n° 5857, p. 663.
- 18) *Ibid.*, n° 5856, p. 662.
- 19) *Ibid.*, n° 5859, pp. 663-664.
- 20) *Ibid.*, n° 5860, p. 664.
- 21) *Ibid.*, n° 5864, p. 668.
- 22) *Ibid.*, n° 5867, p. 669.
- 23) *Ibid.*, n° 5872, pp. 672-673.
- 24) *Ibid.*, n° 5873, p. 673.
- 25) *Ibid.*, n° 5853, p. 661 et n° 5874, p. 673.
- 26) *Ibid.*, n° 5875, p. 673.
- 27) *Ibid.*, n° 5878, p. 674.
- 28) *Ibid.*, n° 5875, p. 673 et n° 5883, p. 675.
- 29) *Ibid.*, n° 5877, p. 674 et n° 5882, p. 675.
- 30) *Ibid.*, n° 5879, p. 674.
- 31) *Ibid.*, n° 5888, pp. 676-677.
- 32) *Ibid.*, n° 5889, p. 677.
- 33) *Ibid.*, n° 5890, p. 677.
- 34) *Ibid.*, n° 5893, p. 678.
- 35) *Ibid.*, n° 5894, p. 679.
- 36) *Ibid.*, n° 5899, pp. 682-683.
- 37) *Ibid.*, n° 5895, p. 679.
- 38) *Ibid.*, n° 5901, p. 683.
- 39) *Ibid.*, n° 5906, pp. 685-686.

- 40) *Ibid.*, nº 5907, p. 686.
- 41) *Ibid.*, nº 5928, p. 702.
- 42) *Ibid.*, nº 5925, p. 701 et nº 5930-1, pp. 703-704.
- 43) *Ibid.*, nº 5929-1, p. 703.
- 44) *Ibid.*, nº 5929-2, p. 703.
- 45) *Ibid.*, nº 5930-1, pp. 703-704.
- 46) *Ibid.*, nº^{os} 5930-3 et 5931, p. 704.
- 47) *Ibid.*, nº 5933, p. 705.
- 48) *Ibid.*, nº 5935-1, p. 705.
- 49) *Ibid.*, nº 5935-2, p. 706.
- 50) *Ibid.*, nº 5935-3, pp. 706-707.
- 51) *Ibid.*, nº 5936, p. 707.
- 52) *Ibid.*, nº 5937, p. 707.
- 53) *Ibid.*, nº 5938-1, pp. 707-708.
- 54) *Ibid.*, nº 5938-2, p. 708.
- 55) *Ibid.*, nº 5938-3, p. 708.
- 56) *Ibid.*, nº 5939-2, p. 708.
- 57) *Ibid.*, nº 5942, p. 709.
- 58) *Ibid.*, nº 5943-1, p. 710.
- 59) *Ibid.*, nº 5944-1, pp. 710-711.
- 60) *Ibid.*, nº 5947, p. 711.
- 61) *Ibid.*, nº 5946, p. 711.
- 62) *Ibid.*, nº 5948, p. 712.
- 63) *Ibid.*, nº 5951, p. 726.
- 64) *Ibid.*, nº 5952, p. 726.
- 65) *Ibid.*, nº 5953, pp. 726-727.
- 66) *Ibid.*, nº 5954, p. 727.
- 67) *Ibid.*, nº 5955, p. 728.
- 68) *Ibid.*, nº 5956, p. 728.
- 69) *Ibid.*, nº 5957, p. 729.
- 70) *Ibid.*, nº 5958-1, p. 729.
- 71) *Ibid.*, nº 5958-4, p. 731.
- 72) *Ibid.*, nº 5958-2, p. 730.
- 73) *Ibid.*, nº 5959-1, p. 731.
- 74) *Ibid.*, nº 5959-2, p. 731.