

フランス連結会計における附属明細書に 関する一考察

岸 悦 三

(受付 2003年10月14日)

1. はじめに

近年のフランス制度会計の刷新は誠に瞠目に値する。1999年、個別会計については新プラン コンタブルが、また連結会計については新たに連結会計規則が制定をみ、それぞれ別個の省令によることとなったのである。因みに従来は同一の省令によっていた。即ち連結会計については1986年プラン コンタブル修正で対応が図られてきたのである。

連結会計規則は1999年6月22日付、経済・財政・産業省、法務省、予算庁共同省令¹⁾として制定され、2000年1月1日以降開始される事業年度から適用をみているのである。なおその際、商事会社、公企業については

1) Arrêté du 22 juin 1999 portant homologation du règlement no 99-02 du Comité de réglementation comptable, *Journal Officiel, Lois et Décrets*, République Française, 31 juillet 1999, 131e Année, no 175, pp. 11475-11494.

岸悦三 (訳) フランス連結会計規則(1), 修道商学, 広島修道大学商経学会, 第42巻第1号, 2001年9月, 455頁-466頁。

岸悦三 (訳) フランス連結会計規則(2), 修道商学, 広島修道大学商経学会, 第42巻第2号, 2002年2月, 483頁-498頁。

岸悦三 (訳) フランス連結会計規則(3), 修道商学, 広島修道大学商経学会, 第43巻第1号, 2002年9月, 573頁-588頁。

岸悦三 (訳) フランス連結会計規則(4), 修道商学, 広島修道大学商経学会, 第43巻第2号, 2003年2月, 265頁-275頁。

岸悦三 (訳) フランス連結会計規則(5), 修道商学, 広島修道大学商経学会, 第44巻第1号, 2003年9月, 289頁-310頁

1999年1月1日以降開始の事業年度にも適用可とされた。

本省令は、1999年4月29日付、規則第99-02号として会計規制委員会によって承認されていたものである。またこれは、EC第7号指令はもとより、1966年7月24日付商事会社法（第357-1条～第357-10条）、国家会計審議会 CNC (*Conseil national de la comptabilite*)、全国監査役審議会 CNCC (*Conseil national des commissaires aux comptes*) 証券取引員会 COB (*Commission des opérations de bourse*)、の意見、国際会計基準 IAS (*International Accounting Standards*) をも、ふまえたものである。

新省令の構成は次のようなものである。

前書、第1条、第2条、第3条

付録：会計規制委員会規則

前書、第1条、第2条、第3条

付録：連結計算書に関する規準と方法

第1節 連結の範囲と方法

第2節 連結の法則

第3節 評価の方法と呈示

第4節 連結財務諸表

第5節 適用初年度

連結会計基準は「付録：連結計算書に関する規準と方法」として、規定されている。各節は第5節を除いて、いくつかの条項より成る。条項ナンバーの左端の数字は節を示す数字と一致する。即ち、例えば第1節の条項は10、11である。更に細部は、3桁以上のナンバーの条項で説かれる。第5節には条項ナンバーはついていない。

連結財務諸表は連結貸借対照表、連結損益計算書、連結計算書の附属明細書（以下、単に附属明細書とする）より成る。しかも三者は不可分の一体を構成する。附属明細書は連結貸借対照表、連結損益計算書を補完するのみならず、会計情報の更なる充実を図らんとするものである。なおキャッシュフロー計算書、セグメント会計情報は附属明細書中に含まれる。

本稿は、附属明細書によって提供される情報、わけても(1)会計方針、連結方式、評価の方法と評価ルール (2)連結の範囲に関する情報について若干の考察を行わんとするものである²⁾。

2. 附属明細書の意義

附属明細書は条項42で扱われている。附属明細書の意義、その作成の一般的原則は条項420で定められている。次のとおりである。

42 附属明細書

420 一般原則

附属明細書は連結財務諸表の利用者をして連結に含まれるすべての企業によって構成される企業集団全体の財産、資本、損益にかかる評価を可能ならしめる重要性を有するすべての性質の情報を含むべきである。情報は少なくとも、当該年度および前年度にわたるものとする。

以下に挙げられた情報のリストはいかなる意味においても限定的なもののみなされてはならない。なおその順序は指示的なものである。他方重要性をもたないものは提示されるには及ばない。

この定義は会社法第357-5条、デクレ（大統領令）第248-12条をふまえたものである。またこの期間比較可能性は、つとにCOBによって勧告されてきたところでもある。（公報166号，1984年1月），しかし強制されてはいなかったのである。

さて、連結財務諸表の附属明細書は、あくまで連結中の支配的な企業の個別財務諸表の附属明細書とは別個の独立的なものでなければならない。前者は、後者を参照せよというようなことに甘んじるものであってはならない。ルール、方法の指示にあっても、そうである。これはデクレ第248-12条から明かなことであり、つとに、CNCCが指摘してきたところでもある。（公報69号1988年3月，95号，1994年9月）

2) Arrêté, *op. cit.*, pp. 11488-11489

岸悦三（訳）前掲稿(5)，297頁—299頁

3. 附属明細書の内容

附属明細書に盛りこむべき、最小限の内容は、1985年1月3日付法律および1986年2月17日付デクレによって規定されている。それが本連結会計規則に取り入れられ、明確化されたのである。また更なる充実が図られたのである。それは少なくとも次の6つの情報を提供せんとするものである。

- (1) 会計方針、連結方法および評価の方法、ルールに関する情報
- (2) 連結の範囲に関する情報
- (3) 連結財務諸表の比較可能性を確保しうる情報
- (4) 連結貸借対照表、連結損益計算書の主要項目と、その変動に関する説明
- (5) その他の会計情報、とりわけセグメント会計情報
- (6) キャッシュフロー計算書の提示

以上はあくまで限定的なものであってはならない。またその順序も指示的なものでしかない。

さて、本稿では、(1)(2)を取扱いたい。以下、COB, CNC, CNCC, IAS等の意見を参照しつつその意味するところを仔細にみてゆきたい。

4. 会計方針、連結方式、評価の方法と評価のルール

(1) 会計方針

会計方針、連結方式、評価の方法と評価のルールは条項421で取り上げられている。

同条項の冒頭部分は次のようになっている。

421 会計方針、連結方式、評価の方法と評価のルール

(a) 会計方針

フランスの基準への準拠、適宜、国際基準ないしは国際的に認められている基準への準拠

(i) フランス基準適用の義務

岸：フランス連結会計における附属明細書に関する一考察

フランスの企業集団はその連結会計を行うに当って、フランスの連結基準に準拠し、その旨、附属明細書で明らかにしなければならない。これはつとに COB の定めるところであった。(公報321号 1988年2月) その重要性が認識されていたからである。

(ii) フランス基準以外の基準の参照可能性

フランスの企業集団はフランスの基準に加えて国際的な基準、即ち IAS または米国等の基準を参照することができる。COB はその際、その旨を附属明細書で明らかにすることを命じている。殊に、それらを部分的に適用した場合、効力を有しているにも拘らず適用しなかった部分、適用しなかった理由、また当保されている代替的方法を示すことを求めている。なおこの場合、適用するに至らなかった部分を仮に適用していたと仮定したら、得られたであろう純損益額、自己資本額を示すことも同じく可と考えられている。

因みに、IAS が参照され、それが全面的に適用されていないとき、IAS 1号(条項11)は「これらの財務諸表は一様に IAS に合致している。『但し、……を除いて』または『…を例外として』といったタイプの表現の使用を禁じている。

またフランスの企業が発効期日前の前倒し適用が可能なフランス会計基準以外の基準を、前倒しして適用した場合、附属明細書にその旨が開示されなければならない。

更にフランスの企業がすべての会計事象を示すに当って、フランス基準中にそれを処理すべきルールが存在しない場合がある。例えば、退職契約に伴う事象がそれである。この場合それが故にフランスの基準以外の基準に依拠することとなる。この際は、採用した基準、適用した原則、処理方法並びにフランスの原則と整合性をもたせるために行われた修正といった情報が提供されなければならない³⁾。

3) Price Water House Coopers (Conçu et réalisé), *Comptes Consolidés*, Editions Francis Lefebvre, 2e édition, 1999, pp. 564-566

(2) 連結方式

これを謳っているのは条項421(b)である。

(b) 連結方式

(i) 連結方法

(ii) 取得差額の決定, 取得差額が貸方にくる場合の理由の説明, 資産, 負債の流入価値の決定, 借方取得差額の償却(臨時償却を含む)方式, 貸方取得差額の収益への振替, 取得差額が自己資本から控除される場合の十分な説明

(iii) 在外子会社の連結に当って用いられた換算方式に関する情報, 並びに在外子会社の連結財務諸表中への換算差額の統合によるその分析, なおその際ユーロ地域に由来する換算差額は明確にされる。また在外企業が強度のインフレーションに見舞われている国に存するとするか否かの決定に当ってとられた指標, 関連する子会社についての当期および前2期に亘る当該指標の推移

(iv) 連結企業の個別財務諸表の決算日が被連結企業の大半のそれと異なる場合の被連結諸企業の決算日

連結に当っては, まず, (1) 連結企業(親会社等)の支配獲得のための有価証券(子会社株式等)の取得原価が決定され, ついで(2) 被取得企業(子会社等)の資産, 負債の識別, 連結流入価値の決定(評価)が行われなければならない。かくして(3) 取得価額の決定が行われるに至る。有価証券の取得原価と取得日において確認された資産, 負債の総評価額との差額が取得差額となるのである。

全部統合の場合におけるこれらは条項20以下で, 比例統合にあつては条項28以下で, また持分法にあつては条項29以下で示されている。

取得差額の決定に当って今後, 更なる検討が必要な条項としてはリストラチュアリング引当金の設定, 退職給付引当金の設定, 研究開発費の処理が考えられる。

離脱的方法が採られたときは条項215, 423の定めるところによることとされている。

消極取得差額は最初の計上時はもちろん, それが連結貸借対照表貸方に存在するかぎり, それに関する説明が附属明細書において開示されなけれ

ばならない。

資産、負債の流入価値の決定は殊に次の事柄と大きな関わりを有している。(1) 少数株主等（少数出資者等を含む。——フランスの企業形態は多様である。——）(2) 研究開設費、リストラクチュアリング引当金の計上方法である。更には一般的にすべての取得要素の公正価値の決定に至る。これらは連結貸借対照表上、重要性を有する評価の差額として現出するからである⁴⁾。

外貨換算については、条項32以下で取扱われている。また換算方法の附属明細書での開示は条項323でも謳われている。

連結計算書の締切日については条項202で定められている。

(3) 評価方法と評価のルール

これについては条項421(c), (d)で明定されている。

(c) 評価方法と評価のルール

- (i) 研究開発費：資産としての計上、費用としての計上（適宜、償却方法）
- (ii) 有形固定資産または無形固定資産、耐用年数、償却方法、減価償却のルール
- (iii) 投資助成金
- (iv) 棚卸資産、仕掛工事
- (v) 外貨建債権債務
- (vi) 期末に一部実現している収益の考慮、一部完了している取引の考慮
- (vii) ファイナンス リース
- (viii) 金融商品の会計処理
- (ix) 危険費用引当金
- (x) 年金解約およびそれに準ずる給付
- (xi) 繰延資産
- (xii) 従業員に与えられたストック オプションの会計処理
- (xiii) 臨時損益識別のために採られた規準の説明
- (xiv) 1株当り損益の算定方法

4) *Ibid.*, pp. 567-568.

(d) 優先的方法の不適用

条項300で明らかにされている優先的方法を適用していない場合の当該不適用の貸借対照表、損益計算書への影響の開示

評価方法と提示方法の一般原則は条項30で、そして評価方法と提示方法の決定については条項300で定められている。

しかもそこに示されている優先的方法を適用しない場合、その貸借対照表、損益計算書への影響は附属明細書で明らかにされることが求められている。

真実公正な概観が得られるべく、離脱的処理が行われたときは、その旨、その理由が附属明細書で開示されねばならない。これは商法第9条1966年7月24日付商事会社法第357-6条の命ずるところでもある⁵⁾。

5. 連結範囲に関する情報

これは、条項422の定めるところである。

422 連結の範囲に関する情報

- (1) 連結範囲の決定に当ってグループによって採られた規準の開示
- (2) 被連結企業および直接、間接に保有されている資本の割合の確認、連結方法
- (3) ある種の被支配企業に関する持分法適用についての説明
- (4) 保有議決権比率が40%以下であるにも拘らず全部統合が行われた場合の説明
- (5) 保有議決権の比率が50%を超えるにも拘らず全部統合が行われなかった場合の説明
- (6) 保有議決権の比率が20%未満であるにも拘らず持分法によって連結された場合の説明
- (7) 保有議決権の比率が20%を超えているにも拘らず持分法の適用から除かれた場合の説明
- (8) ある種の企業の非連結を正当化する理由の開示

これは1967年3月23日付デクレ第248—12条第5号の定めるところでもあ

5) *Ibid.*, p. 99.

る。

連結の範囲，それ自体については条項10以下で定められている。

6. おわりに

以上，連結会計規則（会計規制委員会規則第99-02号）に即して，附属明細書情報の一端（(1) 会計方針，連結方式，評価の方法と評価ルール (2) 連結の範囲に関する情報）をみてきた。これは商事会社法，デクレの意を体し，それを敷衍したものであり，つとに CNC, CNCC, COB によって開陳されてきた意見，勧告の集大成であり，それを義務づけたものでもある。

本規則はプラン コンタブルと同じく，極めて普遍的なものであり，その対象は様々な企業形態に亘る公私企業に及んでいる。その求める会計事象の開示は広範，網羅的にしてかつ精細を極めたものである。社会構造の变革を迫る近年の経済状況に対処する会計の姿を彷彿させるものである。

グローバル化の波がひたひたと押し寄せる今日，わが国と同じく成文法主義の国 フランスの会計基準は，われわれにとっても正に示唆に富むものといえよう。

(追記)

個別会計の基準たるプラン コンタブル ジェネラルについては次のものを参照されたい。

岸 悦三 (訳)，プラン コンタブル ジェネラル (フランス会計原則) (1999年版) (1)，東亜大学経営学部紀要，第13号，2000年12月，91頁—122頁。

岸 悦三，プラン コンタブル ジェネラル (フランス会計原則) 1999に関する一考察——一般原則，財産，成果の意義をめぐって——，修道商学，広島修道大学商経学会第41巻第2号，2001年2月，169頁—180頁。

岸 悦三，フランス新会計基準における財産評価とその会計処理，東亜大学研究論叢，第25号第2号，2001年3月，3頁—23頁。

岸 悦三 (訳)，プラン コンタブル ジェネラル (フランス会計原則) (1999年版) (2)，東亜大学経営学部紀要，第14号，2001年3月，132頁—176頁。

- 岸 悦三 (訳), プラン コンタブル ジェネラル (フランス会計原則) (1999年版) (3), 東亜大学経営学部紀要, 第15号, 2001年10月, 116頁—138頁。
- 岸 悦三 (訳), プラン コンタブル ジェネラル (フランス会計原則) (1999年版) (4), 東亜大学経営学部紀要, 第16号, 2002年3月, 17頁—34頁。
- 岸 悦三 (訳), プラン コンタブル ジェネラル (フランス会計原則) (1999年版) (5), 東亜大学経営学部紀要, 第17号, 2002年10月, 118頁—136頁。
- 岸 悦三 (訳), プラン コンタブル ジェネラル (フランス会計原則) (1999年版) (6), 東亜大学経営学部紀要, 第18号, 2003年3月, 88頁—104頁。
- 岸 悦三 (訳), プラン コンタブル ジェネラル (フランス会計原則) (1999年版) (7), 東亜大学紀要, 創刊号, 2003年11月, 66頁—77頁。