

〈資 料〉

フランス連結会計規則(3)

岸 悦 三

(受付 2002 年 5 月 10 日)

訳者まえがき

近年のフランスにおける制度会計の革新は誠に瞠目に値する。

1999年、従来のプラン コンタブル ジェネラル (1982年〔1986年修正を含む〕) が廃止され、新基準が制定をみたのである。

新基準では個別会計に関するものと、連結会計に関するものとが別個の省令によることとされた。因みに、従来は同一の省令によっていた。

連結会計にかかる新省令 (1999年 6 月 22 日付 経済・財政・産業省、法務省、予算庁共同省令) は、1999年 7 月 31 日付官報で告示された¹⁾。

新省令の構成は次のようになっている。

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程と方法

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

-
- 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.

なお、本資料の英語版は次のとおりである。但し、英訳版には、財務諸表の雛型はない。

Regulation 90-02, 29/04/1999, Relating to consolidated accounts of commercial companies and public enterprises.

<http://www.finances.gouv.fr/CNCompta/rcrc/rcrc99902>

第 4 節 連結総括書類（連結財務諸表——訳者〔岸〕注）

第 5 節 適用初年度

なお、第 2 節は次のようになっている。

第 2 節 連結の法則

細節 1 全部統合

20 一般原則

21 1 取引によって企業が連結範囲に含められるに至る場合

22 段階的取得による企業の排他的支配の獲得

23 排他的支配の比率の事後的変動

24 少数参加持分の交換

25 有価証券の保有率の変化が生じた事業年度の付属明細書中に示されるべき情報

26 全部統合による連結企業間の取引の相殺消去

27 その他の留意事項

細節 2 比例統合

28 比例的統合方法

細節 3 持分法

29 持分法手続

省令の冒頭から会計規制委員会規則付録第 1 節までは前前号（第 42 巻第 1 号）で訳出し²⁾、第 2 節の冒頭から 21 までは、前号（第 42 巻第 2 号）で訳出した³⁾。

以下は、22 から 29 までを訳出したものである。

また、注はすべて、訳者（岸）のものである。

2) 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。

3) 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。

フランス連結会計規則

22 段階的取得による企業の排他的支配の獲得

220 従前、連結されていなかった企業の全部統合

有価証券の取得原価総額（第1次取得および排他的支配に至る追加取得）は条項210に従って決定される。

資産、負債は条項2110ないし2112に従って支配獲得日において識別され、評価される。

有価証券の取得原価総額と識別可能な資産、負債の流入価値との差額は条項2113にしたがって処理された取得差額を構成する。

しかしながら、従前、部分再評価法を適用してきた企業はそれを継続することができる。（条項21121参照）

221 持分法によって従前、連結されてきた企業の全部統合

有価証券の取得原価総額（第1次取得および排他的取得に至る追加取得）は条項210に従って決定される。

資産、負債は条項2110ないし2112に従って支配獲得日に識別され、評価される。持分法によって、以前に連結されていた自己資本の持分額に対応する再評価差額は、すべて直接、連結積立金に振替えられる。

しかしながら、現在まで、部分再評価法を用いてきた企業は、それを継続することができる。（条項21121参照）この場合、従前、持分法に拠ってきた企業が、全部統合を行うに当っては、原則として、持分法適用時に行った評価を見直すことはできない。とはいえ、評価についてのすべての資料を有していなかったがゆえに、連結企業が持分法適用時、評価を行うに当って困難に逢着していたとしたら、当該評価は支配獲得時に見直されうる。

222 従前、比例統合されてきた企業の全部統合

有価証券の取得原価総額（第1次取得および排他的支配に至る追加取得）は条項210に従って決定される。

資産、負債は条項2110ないし2112に従って、排他的支配獲得日に識別さ

れ、評価される。従前、比例的統合によって連結されてきた自己資本の持分額に対応する再評価差額はすべて、直接、連結積立金に振替えられる。

しかしながら、現在まで、部分的再評価法を行ってきた企業はそれを行なうことができる。(条項21121を参照) この場合、重要性を有する取得が行われる度に、原則として、取得された所有持分の評価を行わねばならないこととなる。連結企業が当該評価を行うのが困難な場合、また不当な犠牲を払わずしては評価を行えない場合は、この限りではない。

23 排他的支配の比率の事後的変動

230 既に全部統合の行われた企業の保有比率の増大

支配獲得日に識別され、決定された資産、負債の評価が有価証券の追加取得によって見直されることはない。算出された差額はすべて取得差額に帰せしめられる。

追加取得による差額は条項2113にしたがって会計処理される。

当該差額がマイナス額となるということは識別された資産、負債において取得原価が表わしている所有持分を取得原価が下回っているということの意味する。さて、当該企業の資産の連結価値を詮索すべきである。かくして、価値の低下を認めるに至る。

残余のマイナス差額は全部統合による第1次連結時に生じたプラスの差額から控除される。そして、なお、その残高がマイナス額である場合には、当該残高は自己資本とは別個に、貸借対照表貸方に記載される。最終取得時に採用された仮定、並びに設定された目標を反映しているはずの期間に亘って当該残高は利益に振替えられる。

条項21121で示されたように、従前、部分的再評価法を適用してきた企業はそれを継続することができる。このような場合、有価証券の各々の追加取得の原価は、原価配分が正しく行われている連結貸借対照表の要素に割当てられ、これら要素の残存耐用期間に亘って償却される。

231 既に全部統合されている企業の一定率の保有分の売却

2310 全部売却

23100 連結解除

条項1021で示されたごとく、売却された企業の連結範囲からの除外は買手企業への支配の移転日に行われる。

連結損益計算書は売却された企業の支配移転日までの実現収益と負担費用とを含むべきである。

企業の売却が重要性を有する場合、時系列的比較を容易ならしめるために、売却された企業の純損益中のグループの持分を損益計算書において一行で提示することも同じく認められる。この場合、売却された企業の支配の移転日に至る損益計算書の主要要素は付属明細書で明らかにされる。重要性を有する企業の活動部門または企業全体の売却の場合にも同様の処理がなされる。

売却契約が年度末に締結され、支配の移転が計算書の作成日以前になされる場合、売却手続中の企業の資産、負債は「売却手続中の資産、負債の正味額」と題して連結貸借対照表に明瞭に1行にまとめられうる。この場合、付属の注記で売却活動の条件、達成日が明らかにされる。損益計算書は以下の条項で定められた手続に従って同様に提示される。

23101 売却損益

売却損益は実現時点で認識される。即ち、連結企業が、従前、支配されてきた企業にかかる支配を移転した日においてである。しかしながら、売却損失はその発生の可能性が高くなった時点で引当金設定の対象とされなければならない。

売却損益は企業の最終連結価値から算出される。それは売却日までの損益、未償却の残余差額、場合によってはグループの持分たる自己資本中に記された換算差額を含む。

23102 特別の場合：活動部分の売却

活動部門の売却の場合、たとえ有価証券の売却がなくとも、同一の一般

原則が適用される。売却損益の算定のためにとられる連結価値は識別可能な資産、負債および取得差額の相当部分を考慮したものであるべきである。それは取得時に当該卸活動部門に割当てられていたものである。

例外的に売却損益の決定に当って、帰属させるべき取得差額部分が評価されえていなかった場合、連結企業は諸企業の取得に対応する残余取得差額を見直さなければならない。それらには売却活動部門が含まれていたからである。場合によっては取得差額の償却計画、償却年数をも同様に見直すべきである。

活動部門の廃止または全部統合によって連結された企業のサブグループの売却も同じ手法で処理される。

2311 一部売却

23110 全部統合によって連結され続ける企業

全部統合によって連結され続ける企業の有価証券の一部売却の場合、増価（キャピタルゲイン——岸注）、減価（キャピタルロス——岸注）の決定に当ってその基礎となるすべての要素（取得差額および換算差額の相当部分を含む）が実現された売却に応じて考慮されるべきである。それによって売却損益が決定されるからである。

23111 連結され続けるが、しかし持分法によってである企業

売却損益の考慮に当っては条項23110におけるのと同じ手法がとられる。

資産、負債は条項2310で定められた日付、手法で統合されるというわけではなくなる。

23112 連結除外企業

売却損益の考慮は条項23110におけるのと同じ手法でなされる。

資産、負債は条項2310で定められた日付、手法で統合されるというわけではなくなる。

なお保有されている参加持分の帳簿価値（当該日における残余取得差額を含む）が、事後、流入価値と考えられる。

外国企業の場合、残余換算差額は条項32011に従って処理される。

232 企業の有価証券の保有比率の変動のその他の場合

2320 排他的支配のもとでの企業の資本の増加

共同出資者の引受が不均等であるような排他的支配下にある企業の資本の増加に伴う持分比率の減少，しかもその共同出資者のうちにはグループの構成員でないものがある場合，それは一部売却に準ずるとみなされ，結果的に生じた増価または減価を損益に含めて認識すべく処理される。(条項2311参照)

共同出資者の引受が不均等であるような排他的支配下にある企業の資本の増加に伴う持分比率の増加，しかもその共同出資者のうちにはグループの構成員でないものがある場合，それは一部取得に準ずるとみなされ，取得差額を認識すべく処理される。

2321 グループ内部での有価証券の譲渡

この取引が全部統合された2つの企業に関するものである場合，それから生ずる増価または減価は内部的なものという性質をもつ。それは全額除去され，損益を実現した企業における連結企業持分と少数者持分とに配分されるべきである。資産は連結計算書中に既に示された価値で保有されることとなる。

全部統合で連結されているが，異なった持分比率で保有されている2企業があり，両者の間で，被連結企業の有価証券の全部または一部の譲渡があった場合，それに基づく持分比率の変動が生ずる。しかしその処理は，損益に影響を及ぼすものではない。

つまり，これらの譲渡が少数者持分によって保有されている被譲渡企業（譲渡に関わった企業の一方または他方）の有価証券の一部または全部の取得，売却を結果的に惹起しないかぎり，しかもグループ外部とのいかなる取引も存しないかぎり，連結グループ全体の内部の有価証券の譲渡の結果生ずる少数者持分の変動はいかなるものも，すべて，連結積立金の変動中にその対応部分を見出すはずである。しかも損益は何らの影響も受けない。資産の内部的振替の場合も，同様にこのような処理が行われる。

233 売却以外の連結除外

参加持分の譲渡がないにも拘らず、例えば当該企業への支配を実質的に再検討せざるをえない深刻かつ持続的な制約、または重要性の一定レベル以下への低下の結果、支配または顕著な影響の喪失によって連結除外が生ずる場合、有価証券は連結除外日にそれが表わしている自己資本のうちの相当部分プラス残余取得差額分について、貸借対照表の資産に振戻される。この取引はそれ自体、増価も減価も、また自己資本のいかなる変動も引き起こすものではない。

24 少数者参加持分の交換

一般原則に従って、少数者参加持分の交換はすべての場合、交換される2つのロットの最も信頼しうる価値で会計処理されるべきである。そして連結される帳簿価値に関わらしめて増価、減価の決定が行われるべきである。

25 付属明細書で開示すべき情報 但し、有価証券の保有比率の変動が生ずる年度におけるもの

付属明細書で開示すべき情報は連結すべき企業または、全部統合によって以前に連結されていた企業、または活動部門の売却を行った企業の有価証券の保有比率の変動の場合における貸借対照表、損益計算書の年度間比較を殊に可能ならしめるものでなければならない。

付属明細書は保有比率のこのような変動によって著しい影響を受けた連結貸借対照表、連結損益計算書、連結キャッシュフロー計算書のすべての項目にかかる重要な変動の影響を示すものでなければならない。

損益に関するかぎり、当該情報は、むしろ、同一の連結範囲内にある最終年度および過年度の見積計算書なる形式をとることとなる。しかも、それは評価差額償却および財務収益を考慮に入れたものとなる。

更に付属明細書は期末と計算書作成日との間に行われた取得並びに売却の原価または価格に関する重要な情報を示すべきである。

26 全部統合によって連結された企業間の取引の消去

260 連結損益に影響を与えない取引

債権、債務相互、および収益、費用相互は全額相殺消去される。

受取手形と支払手形は相互に相殺消去される。しかし受取手形が割引に付されている場合、グループに供与された銀行からの前金は支払手形に置き換えられるべきである。

261 連結損益に影響を与える取引

2610 内部損益

損益並びに増価、減価の消去は100%行われ、ついでその消去分は損益を実現した企業にあって連結企業持分と少数者持分とに配分される。損失の消去に当っては、売却資産要素の価値が当該要素の時価を上回らないことを確認すべきである。資産に関する内部取引の影響を除去することによって、連結貸借対照表にあって当該資産はそれらの流入価値で表示し直されることとなる。(連結された取得原価)

法人税は内部損益が除去される結果、修正されるべきである。(条項310参照)

グループ内部の配当は第1次連結以前の損益にかかる配当をも含めて全額、同じく消去される。

2611 引当金

有価証券の保有企業によって設定された参加証券の減価引当金勘定繰入額は全額消去される。また必要に応じて、排他的に支配されている企業が負担している損失に対して設定されている危険費用引当金繰入額も全額消去される。

27 その他の問題

270 借方少数者持分

損失ゆえに、全部統合によって連結されている企業の少数者持分に帰す配分額がマイナスとなる場合、その超過額並びに少数者持分に課される事後の損失は多数者持分から控除される。但し、共同出資者または少数株主

が当該損失を補填する法的義務を有している場合はこの限りではない。その後、被連結企業が利益を実現するとしたならば、その場合、多数者が少数者持分に課される損失を負担していた額がすべて除去されたのち、利益のすべてが多数者持分に貸方記入される。

271 連結企業自身によるまた被連結企業による連結企業の資本を表す有価証券の取得と当該有価証券の売却

連結企業自身、また被連結企業によって保有されている連結企業の資本を表す有価証券は、当該企業のために、その個別計算書の中で明らかにされている目的に従って分類される。固定資産としての有価証券は連結されている自己資本からの控除として示されるべきである。それらは付属明細書の中の自己資本変動表の中で別個に提示されるべきである。

有価証券が固定資産とされた場合には、当該減価引当金、場合によっては被連結企業の個別計算書中にあるそれは、引当金が設定されている期間の損益中へ、また引当金が過年度に設定されていた場合には、積立金へ振戻されるべきである。グループ外へ当該株式がその後、売却された場合には、売却価格（減価または増価を含む）および、それにかかる税は被連結積立金中に別個に記載され、付属明細書中で適切な情報が開示されるべきである。

272 被支配企業の有価証券にかかる購入ないし引受選択権（ストックオプション）

ストックオプション プログラムの枠組の中で連結範囲の一部をなしている企業が他の被支配企業の株式を買戻すことを約束する場合、当該株式はグループによって保有され続けるものと考えられ、買戻し時点での売却前の帳簿価値で評価される。この価値との差額はすべて費用として処理される。その発生の可能性が高くなった時点で、引当金が設定されるべきである。それは期末における買戻し価格算定の基礎となる基準が変化すれば、その変化に応ずるわけである。

当該引当金が、従前全く設定されていない場合には、対応する差額は当

該取引年度の費用として償却される。

273 オフバランス契約

次のものは消去される。

(1) 被連結企業間の契約

- (2) 他の被連結企業の貸借対照表に記載されている対応する債権、債務で重複することとなる被連結企業のオフバランス契約

細節 2

比例統合

28 比例統合の手続

280 原則

全部統合との本質的な相違は次の点にある。即ち、共同支配下にある企業の資産、負債、損益の構成要素を連結企業の計算書中に統合するに当たっては、有価証券の保有企業の参加持分を表す部分に比例的にそれを行うにすぎないということである。しかも、直接的少数者持分の認識はこれを行わない。

それにも拘らず全部統合のための条項 20 ないし 25 で規定された連結の一般原則は比例統合企業の自己資本、損益の評価に当たっても適用される。但し、以下の特定の条項はこの限りではない。

281 内部取引の除去

2810 比例統合企業と全部統合企業との間の取引の除去

28100 取引は連結損益に影響を及ぼさない債権、債務相互並びに費用、収益相互は共同被支配企業の統合比率の限度内で相殺消去される。当該消去額と当該債権、債務額との差額はグループ外の債権、債務に準ずるものとされる。

28101 連結損益に影響を及ぼす取引

全部統合企業の比例統合企業への売却の場合、消去は共同被統合企業の統合比率によるものに限定される。比例統合企業の全部統合企業への売却

の場合も同様である。

有価証券の保有企業によって設定された参加証券の減価引当金勘定繰入額は比例統合企業から受けた損失を考慮したものであるから、全額消去される。

2811 比例統合された 2 企業間の取引の消去

比例統合された 2 つの企業間の取引の場合、消去は 2 つの参加持分の最小率によるものに限定される。

282 付属明細書中で開示すべき情報

共同支配の獲得時、付属明細書には、条項 214 に定められたがごときすべての有用な情報が含まれなければならない。

有価証券の保有比率の変動（有価証券の追加取得、有価証券の売却）または、活動部門の売却の場合も同様である。

細節 3

持分法

29 持分法の手続

290 一般原則

全部統合のための条項 20 ないし 25 で定められた連結の一般原則は持分法適用企業の自己資本、損益の評価に当たっても適用される。但し、次の特定の条項はこの限りではない。

しかしながら、これらの組替、消去は重要性を有する場合にのみ行われ、またその場合にのみ情報が提供される。

291 第 1 次連結

持分法とは第 1 次連結の日に、有価証券の帳簿価額を被連結企業の自己資本中で有価証券が表わしている所有持分に置き換えるというものである。これらの自己資本は全部統合のために定められた法則に従って規定された識別可能な資産、負債間の差額に等しい。（条項 211 参照）それから生ずる差額は全部統合の枠組の中で定められた取得差額についてのものと同一の

手続によって提示される取得差額である。(条項2113参照)

持分法は段階的連結の方法で、また連結企業レベルで直接連結する方法で行われる。どのような方法が用いられようとも、自己資本損益、「持分法適用有価証券」および「少数者持分」の合計額は段階的連結に拠って得られた額と等しくなければならない。(条項111参照)

292 その後の連結

持分法を適用された有価証券の価値は各期末における当該有価証券相当額即ち被連結企業の組替後の自己資本の所有持分に等しい。従って、持分法を適用された被連結企業の組替後の自己資本の変動は、その性質の如何に拘らず、期末に持分法を適用された有価証券の価値を増減させるものである。

有価証券の価値の年度間の変動は取得、売却以外、種々の原因で生ずる、例えば、損益の発生、利益の配分、資本取引、吸収、合併、資産の一部提供、外国企業にとっての為替相場の変動等である。

これらの企業の損益の部分は連結損益計算書で別個に記載される。

持分法を適用された被連結企業からの受取配当は有価証券保有企業の損益計算書で消去され、連結積立金の増加として記入される。

有価証券に対して持分法が適用されている企業の自己資本における有価証券保有企業の所有持分がマイナスになる場合、当該マイナスは通常、零とされる。しかしながら有価証券保有企業が、問題となっている企業への資本利益参加を財務的に取消さないという義務または意図を有している場合、自己資本のマイナス部分は危険費用引当金の項目中に記されるべきである。この引当金は持分法が適用された企業の自己資本中の所有持分に従って各期末に修正される。

293 内部取引の除去

その有価証券に持分法が適用されている企業と、計算書が全部統合ないし比例統合されている企業との間、更に、顕著な影響下にある企業間での実現取引に由来する棚卸資産、固定資産およびその他の資産に含まれる内

部利益は除去されなければならない。

棚卸資産、固定資産およびその他の資産に含まれる損益並びに持分法が適用されている企業と計算書が全部統合されている企業との間の取引から生ずる損益は持分法が適用されている企業の資本中、グループによって保有されている参加比率によるものを限度として除去される。

比例統合された企業または持分法が適用された企業との取引が行われた場合、2つの参加持分の比率に基づくものの範囲まで除去が行われる。(但し、必要な情報を利用するという条件の下においてである。)

有価証券の保有企業によって設定された参加証券の減価引当金勘定繰入額は有価証券に持分法が適用された企業から受ける損失を考慮したものであり、全額消去される。

294 参加持分比率の事後の変動

保有されている参加持分比率における事後の変動が生ずる時には次の3つの事態が起こりうる。

- (1) 先に全部統合または比例統合されていた企業に以後、持分法が適用されるケース。この場合には条項23111で定められた法則を参照すべきである。
- (2) 先に持分法が適用されていた企業が以後、全部統合または比例統合されるに至るケース。この場合には条項221で定められた法則を参照すべきである。
- (3) 先に持分法が適用されていた企業が依然として持分法によって連結されることとなったケース。この場合、持分法が適用されている有価証券の価値、そして、場合によっては取得差額は次のように修正される。
 - (i) 追加取得時、新規の有価証券のための持分法は第1次連結時に適用されたのと同じ法則に従う。新規取得差額は条項2113に従って処理される。持分法で算定された価値による再評価差額はすべて連結自己資本中に直接、振替えられることとなる。

- (ii) 売却取引時、損益に加減される増価、減価は売却時の次のものの差額に等しい。即ち、売却価格と持分法が適用された自己資本中の所有持分の売却分との差額である。なお、この売却分は場合によっては、取得差額、換算差額の未償却残高の対応分だけプラスされたものとなる。

持分法被適用企業の共同出資者（その中にはグループの構成員でないものもある。）によって不均等に引受けられた当該企業の資本の増加に基づく持分比率の減少の場合は一部売却に準ずる。従って、結果的に生ずる増価、減価は損益として、認識されることとなる。（条項2311参照）

共同出資者（その中にはグループ構成員でないものもある）によって不均等に引受けられた持分法被適用企業の資本の増加に基づく持分比率の増加の場合は、一部取得に準ずる。従って、取得差額の認識となって現われる。

295 付属明細書で開示されるべき情報

取得の会計年度：付属明細書には条項214で定められたがごときすべての有用な情報がもりこまれる。

有価証券の保有比率の変化（有価証券の追加取得、有価証券の売却）の場合、活動部門の売却の場合も同様である。

更に「持分法適用有価証券」なる項目の構成要素をなしている主要な企業のために、連結企業は被連結自己資本、被連結損益への寄与を明らかにしなければならない。

(付記) 本資料の原文入手については、神戸大学名誉教授黒田全紀氏のご助力をえた。記して謝意を表する。

(追記) 前号（第42巻第2号）483頁本文下から6行目を、次のように訂正する。

会計規則委員会規則 → 会計規制委員会規則

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。