

## IAS とフランス会計基準

松井 泰則

### はじめに

フランスにとって、経済あるいは会計の国際化といえば、まずは EC レベルが念頭に置かれ、次いで、いわゆる国際レベルへと拡大化していく。フランスでの最近の会計基準設定プロセスにおいて、前者レベルでの国際化に対応した経緯としては、以下のものがあげられる。

- 1) 1978年7月25日付 EC 第4号指令 (78/660/EEC) を受けて、
  - イ) 1982年4月27日大蔵省令 (Arrêté ministériel of 27 April 1982)  
改正プラン・コンタブルの承認
  - ロ) 1983年4月30日法律 (Loi 83-353 of 30 April 1983)
  - ハ) 1983年11月29日大統領令 (Décret d' application 83-1020 of 29 Novembre 1983)  
ロ), ハ) ~商法典の改正

がそれぞれ公表され、その最初の適用時期は1984年1月1日となっている。また、

- 2) 1983年6月13日付 EC 法律第7号指令 (83/349/EEC) を受けて、
  - イ) 1985年1月3日法律 (Loi 85-11 du 3 Janvier 1985)
  - ロ) 1985年12月14日法律 (Loi 85-1321 du 14 Décembre 1985)  
~イ) の改正版
  - ハ) 1986年2月17日大統領令 (Décret 86-221 du 17 Février 1986)  
~ホ) によって完結される。
  - ニ) 1986年12月9日大蔵省令 (Arrêté du 9 Décembre 1986)  
~PCG への連結規定追加
  - ホ) 1990年1月17日大統領令 (Décret 90-72 du 17 Janvier 1990)

がそれぞれ公表された。

以下の条件の2つを超える公開企業は連結決算書の作成ならびに2人の独立監査人を指名しなければならない<sup>1)</sup>。

---

1) Coopers & Lybrand, International accounting summaries : A guide for interpreta-

- a) グループ資産総額 100,000,000 フラン
- b) グループ売上高 200,000,000 フラン
- c) グループ平均従業員数 500 人

なお、支配グループ連結財務諸表が第7号指令に準拠して作成され、また監査を受けた上で公開され、さらにフランス国内のサブ・グループ株主にとって入手しうるという前提があれば、そこに連結されるサブ・グループは連結財務諸表の公表が免除される。

3) 1989年12月21日付 EC 第11号指令 (89/666/EEC) を受けて

1992年6月16日大統領令 (Décret 92-521 du 16 Juin 1992)

が交付され、その最初の適用時期は1993年1月1日よりとなっている。

フランスで公表される財務諸表は、プラン・コンタブルによれば、中規模ならびに大規模企業については基礎システム (ただし小規模企業については略式 (要約) システムが容認されている) にもとづく様式が要請されている。また、基礎システムの発展版として発展システムが提示されているが、これらを要約すると次のとおりである。

〈公表財務諸表〉～1982年プラン・コンタブル

- イ) 要約システムの様式を適用——小規模企業はこれに該当する。
- ロ) 基礎システムの様式を適用——中規模企業および大規模企業はこれに該当する。
- ハ) 発展システムの様式を適用——ここには付加価値計算や資金計算書なども含まれ、これを必要とする企業の実務指針となっている。

〈企業規模〉

イ) 小規模企業 (以下の2つを超えないもの)～1983年11月29日大統領令 (第17条)

- a) 資産総額 900,000フラン
- b) 売上高 1,800,000フラン
- c) 平均従業員 7人

ロ) 中規模企業 (以下の2つを超えないもの)～1985年3月1日大統領令 (第44条)

- a) 資産総額 10,000,000フラン
- b) 売上高 20,000,000フラン
- c) 平均従業員数 50人

上記3要件のうち2つ以上の条件を満たす場合には、株主総会において会計監査人の指名が必要となる。

このようにフランスでは EC レベルでの対応は順次進められてきたが、いわゆる IAS に対する直接的かつ積極的な対応を行なってきた経緯はない。もっとも IAS の設定にあたり、すでに EC 会計基準さらにはフランス会計基準 (特に PCG) も考慮に入られてはいるが、PCG と IAS は必ずしも合致したものばかりではない。そこで、本稿では PCG における若干の解説も加えながら、以下、IAS ごとに比較検討している。

### 〈IAS 1 会計方針の開示〉

基本的には同じである。たとえば、1) 代替方法が認められていない場合に、これを採用した時や、2) 採用された会計方針が通常の取扱いからみて例外となるもしくは乖離してしまう場合、あるいは、3) 一般に受け入れられている会計原則を採用したのでは「真実かつ公正な概観」を与えないような場合には、これらに関して詳細な情報を付与しなければならない<sup>2)</sup>。また表示もしくは評価方法が前年度と異なる場合にも、これに対する説明が加えられねばならない。3) の場合、変更の旨、その理由ならびに損益に与える影響額も成果計算書上に示されねばならない。

### 〈IAS 2 棚卸資産〉

基本的に同じである。フランスでは、後入先出法も容認されているが、実務上はほとんど平均法によっている。

売上原価の算定に関する棚卸資産の表示方法は、貸借対照法における表示と成果計算書における表示方法に分けられる。これについて、PCG では次のような資産分類を行なっている。

棚卸資産	{	在 庫 品	(1) 調達品——材料, 消耗品等
			(2) 給 付——半製品, 完成品, 作業屑, 仕損品など
			(3) 商 品
	}	仕 掛 品	

PCG によれば、棚卸資産とは、(1) そのままの状態もしくは加工終了後に販売するために、または(2) 1回の使用で消費するために経営循環過程にあるすべての財貨・用役であると規定している。そして棚卸資産の払出計算方法として(1) 先入先出法あるいは(2) 加重平均原価法(流入ごとに計算する方法もしくは平均在庫期間を超えない期間ごとに計算する方法)をあげている。

### 〈IAS 4 減価償却の会計〉

フランスでは実務上、一般に残存価格を考慮せず、取得原価全額が償却される。有形固定資産の償却計算は定額法が原則として採用されるが、特定の固定資産については定率法も認められている。

有形固定資産の償却方法についてPCGは、減価償却(Amortissements pour dépréciation)と特別償却(Amortissements dérogatoires)の2つに分類し、次のように説明している。つまり、「使用時間の経過、技術変化、その他あらゆる原因から資産項目に生ずる価値の減少を会計的に認識することである。この価値の減少を測定することは困難であるから、一般に減価

tion and comparison, John Wiley & Sons, Ins., 1990, France (頁については以下、F表示)  
-3.

2) Ibid., F-5

償却は、正規の償却の場合、資産の価値を予定耐用年数に配分することによって行なわれる。この配分は償却計画の形をとり、配分計算は種々の方法を用いて行なわれる。』<sup>3)</sup>と説明される。これに対して特別償却とは、正規の減価償却の対象としてではなく、特別規定の適用により行なわれる償却ないし償却額である。この特別償却額は法定引当金の一部を構成するとしている。

#### 〈IAS 5 財務諸表に開示すべき情報〉

資産に関してみれば、フランスでは個々の資産の耐用年数などよりも固定資産対運転資本といった関係に強い関心がある。フランスでは、市場性ある有価証券の時価や個々のローン条項についての開示は義務付けられていない。

#### 〈IAS 7 キャッシュフロー計算書〉

フランス証券取引所取引委員会(COB; Commission des Operations de Bourse)は、以前より上場会社に対して資金運用表を作成するよう勧告していたが、1984年3月1日付法律により、大会社に対してこれを義務付けることとなっている。

#### 〈IAS 8 期間純損益、重要な誤謬および会計方針の変更〉

主な相違点としては、フランス会計規定上、通常あるいは異常な諸項目に対する定義がないことや会計方針の変更に関する場合を除き、前期損益修正は、それが修正された期間の損益計算書に計上されるのだが、それは別個に表示されないことなどがあげられる。

フランスでは、通常の営業活動とは関係しないあらゆる取引は、異常もしくは前期修正項目として分類することを要求しているが、この定義は非常に広義なものであることから、実務上は1) 罰金の支払額・受領額、2) 固定資産売却損益、3) 国庫補助金などが計上されている。

#### 〈IAS 9 研究開発費〉

基本的には同じであるが、たとえばソフトウェアの開発費や鉱山の開発費に対しては、特別な規定があること、費用の繰延は製品の利益転換見込の条件と関連づけられていること、資本化された原価は通常、最高5年以内に償却されることなどの点において、いくつかの相違は見られるが、実務上、開発費はほとんど繰延べられてはいない。

開発費について、PCGでは以下のように規定している<sup>4)</sup>。

研究開発費とは、当該領域において企業が自己の計算で行なった努力に対応する支出をいう。したがって、第三者から受けた注文品の製造原価に算入される費用は除外する。原則として、企業は、研究開発費をその支出が行なわれた年度の費用として計上する。企業は、そうすることにより、研究開発活動の不確実な性格を考慮し、その上で慎重性の原則を尊重している。

3) PCG 1982, 用語定義より。なお、PCGについては、中村宣一郎・森川八洲男・野村健太郎・高尾裕二・大下勇二訳「フランス会計原則」(同文館, 1984年)の翻訳があり、本稿においてもこれを引用させていただいていることを記しておく。

4) Ibid., 用語定義より。

例外的に、研究開発費は、次の条件が同時に満たされた場合には、資産の部において、常に支出が行なわれた年度の（費用に記入されるべき基礎的研究は除く）「研究開発費（203）」勘定に記載する。

1）当該プロジェクトは明白に特定され、かつその費用は時間の経過にもなってそれを配分するために明確に限定されなければならない。

2）各プロジェクトは、貸借対照表日において、技術的成功および収益性の高い可能性をもたなければならない。

3）例外的な場合を除いて、これらの費用は5年を超えない期間に組織的に償却されなければならない。

会社形態の企業については、利益配当禁止原則が、例外的な場合を除いて、組織費について定めるものと同一の条件で適用される。

203勘定は、その借方に記入するとともに「固定資産自家建設高（72）」勘定の貸方に記入する。プロジェクトが失敗した場合には、関連費用は即時に償却し、「固定資産臨時償却累計額繰入額」という名称の687勘定に属する下位勘定の借方に記入する。

プロジェクトの実現に係る研究の結果、特許権の予測価値を決定するが、それは最高限203勘定に記入された関連費用の未償却部分に等しい。この金額が特許権の入帳価額となる。「認許件、特許権——(205)」勘定の借方にこの金額を記入するとともに、同一金額を203勘定の貸方に記入する。

#### 〈IAS 10 偶発事象および後発事象〉

フランスにおいても貸借対照表日時点で明らかな偶発事象については開示することを規定しており、この点ではIASと同様であるが、金額が見積もれないような偶発損失については開示されない。

PCGによれば、偶発債権・債務（Engagements）とは、一定の条件（例、保証）または取引（例、注文）が成立した場合に、企業財産の金額または構成に変化をもたらす権利および義務であるとしている。

#### （勘定一覧）

802 偶発債権		801 偶発債務	
8021	保証、担保	8011	保証、担保
8024	割引債権	8014	裏書手形
8026	リース使用契約	8016	未払リース料
80261	動産リース	80161	動産リース
80265	不動産リース	80165	不動産リース
8028	その他の偶発債権	8018	その他の偶発債務
8091	801 勘定見返	8092	802 勘定見返

この偶発債権・債務は、勘定分類の上では特殊勘定としてのクラス8に分類される。そして80勘定に「契約」勘定があり、「契約」はこれを分割して偶発債権・債務を記入する。

#### 〈IAS 11 工事契約〉

フランスでは一般に完成基準が採用されているが、最近では、進行基準により収益を認識する実務が増えてきている。制度上、長期請負工事契約の内容によっては、十分に確実な利益が見込まれる場合には、工事進行基準を採用することができる。

PCGによれば、長期契約とは、①契約実施が12カ月を越え、かつ、②特定財貨（グループ）、特定用役（グループ）の実現にかかわる契約をいい、ここでは、仕切計算書が作成されるような長期契約は含まれないとしている。

PCGでは、長期契約の収益実現条件に関して次のように規定している<sup>5)</sup>。

① 長期契約の実施期間中に純収益を考慮することは、全体利益が十分な確実性をもって見積られることを意味している。かくして、必要なことは、次の条件が決算日時点で満たされることである。すなわち、販売価格が確実に知られていること<sup>1)</sup>、および、契約実現に進捗性が引渡製品または提供用役<sup>2)</sup>、の最終的総原価<sup>3)</sup>の中に算入される原価の総額についての合理的見積り<sup>4)</sup>が行なわれうるほど十分なもの<sup>5)</sup>であることである。

#### (解 説)

イ) この収益は、生じうる価格低落のあらゆる可能性を考慮して計算される。

ロ) この原価は、各種の生産要素に生ずる価格騰貴の可能性を考慮して計算される。

ハ) この最終的総原価は契約実行の最終段階までの直接原価と間接原価から構成される。

ニ) この契約実現の進捗性が十分と考えられる出発点は、各産業部門に特有の技術的な配賦基準を参照して決定される。

ホ) この見積りの合理性を保証するため、各契約に固有の予算は、このための統制を可能にしなければならない。

② 契約上の義務を履行する企業や得意先の能力については、いかなる危険も存すべきではない。

③ 国家権力、契約上の規制のいずれかによって、いかなる場合であれ、最終的利益の存在を確認しうる保証が与えられた特別の状況の場合には、部分的純収入を計上する理由がこのような保証の諸規定を参照して明らかにされる。

また、利益の算定に関しては、一般に、この純収入の額は、次の関係式を全体利益に乗ずることにより決定されると規定している。

$$\frac{\text{決算日時点で実現した作業の原価}}{\text{製品・用役の総見積原価}}$$

5) Ibid., 用語定義より。

ただし、もし企業が別の計算法を用いるときは、その理由を明らかにすべきである。

〈IAS 12 法人税等の会計〉

繰延税金は、個別決算書と連結決算書とではその取扱いが異なっている。つまり、現行制度上のフランス規定では、繰延規定はみられないが、連結決算書上では、繰延税金を計上しうることとなっている。この場合、会社は繰延法 (méthod du report fixé) か負債法 (méthod du report variable) のいずれかを選択しうるとなっているが、一般にフランスでは後者を採用しており、連結決算書上、時間差異として扱われている。

〈IAS 13 流動資産および流動負債の表示〉

個別決算書上、このような表示の上での区別はなされていない (個々の事項については脚注表示) が、連結決算書に対してはIAS 13が適用される。

〈IAS 14 セグメント別財務情報の報告〉

セグメント情報は売上高に対してのみ表示されている。つまり、PCGによれば、売上勘定は(1)国内売上と国外売上、(2)関係企業・資本参加会社への売上、(3)原価でなされた譲渡などを区別するために、下位勘定に分割されるとしている。ただ、個々の地域別ないし産業別セグメントに関する定義はなく、事実上、IAS 14はフランスでは要求されていない。

〈IAS 15 物価変動の影響を反映する情報〉

フランスにおいては、資産の再評価については企業の判断に任せられているが、再評価を行なう場合は、すべての固定資産に対して行なわれなければならない、またこれによって生ずる再評価額は税務上、課税対象となることから、事実上は、財務バランスの改善等の特別な理由がある場合にのみ行なわれる。

ところで、1970年代に入り、多くの国々は飛躍的な経済成長を遂げてきた一方、経済成長は、インフレーションとともにあるといわれるほど、インフレーションの昂進を経験していた。そのなかでも、とりわけ1973年オイル・ショック以降におけるインフレーションの昂進は、多くの問題を投げかけた。このような背景のもとに、1977・78年財政法にもとづく「法定再評価」が制度化されるにいたったのである<sup>6)</sup>。

1977年財政法 (1977年6月1日大統領令)

非償却性固定資産再評価 (1976年12月29日n°, 76-1232)

1978年財政法 (1978年6月11日大統領令)<sup>7)</sup>

償却性固定資産再評価 (1977年12月30日n°, 78-1467)

そして現在では1983年調和化法の規定に見られるような、つまり1983年以降の再評価 (現行)

---

6) 1977・78年財政法に関しては、拙稿「フランス法定再評価制度」(森川八洲男編『比較会計制度論』同文館、1985年、p.p.156-172所収)を参照のこと。

7) 前掲書、p.168

制度がとられている。まず、この1983年調和化法<sup>8)</sup>の規定からみてみたい。

「資産の財産目録価値と流入価値との間で確認される増加 (la plus value) は、記帳しない。有形固定資産および金融固定資産の全体について再評価を行なった場合には、現在価値と正味簿価との再評価差異 (l'écart de réévaluation) は、損失の填補にあててはならない。すなわち、それは貸借対照表の貸方に明瞭に記載されなければならない。」(第1章第2条「Art 12(4)」: 商法第12条第4項)

「再評価差異は、これを分配に充てることはできない。これは、その全部もしくは一部を資本金の部に組み込むことができる。」(第2章第11条「IV(2)」: 会社法第346条)

また同法施行令<sup>9)</sup>では、その第13条(1)ならびに第22条において、再評価差異を自己資本 (les capitaux propres) に含めることを規定すると同時に、次の関連情報の開示を行なうよう規定している。「再評価にあたり、とり入れた価値を計算するために採用された方法、貸借対照表および成果計算書に関連する項目ならびに金額、再評価差異に対する税務上の処理、当該年度中において、関連する貸方項目に影響を与えた変動額」(第24条第6号)

このように、再評価に関する規定が商法ならびに会社法上、明記されていることは、会計制度上の大きな特徴のひとつといえる。

さらに、一般会計原則たる PCG においては、次のようなインフレーションに対する会計的対応も意図されていることにも注目しておく必要がある<sup>10)</sup>。

1) 決算日指数修正会計 : Comptabilisation en coûts historiques indexés

(à La date de l'arrêté des comptes)

2) 決算日現在価値修正会計 : Comptabilisation en valeurs actuelles

(à la date de l'arrêté des comptes)

〈IAS 16 有形固定資産〉

基本的には一致している。ただし、IAS 4でも述べたように、フランスでは一般に見積残存価格はゼロで、100パーセント償却が行われている。また定率法が適用できる固定資産は限定されており、償却年数が3年未満あるいは中古資産、不動産についてはこれを適用することは

8) Loi n°, 83-353 du 30 avril 1983, relative à la mise en harmonie des obligations comptables des commerçants et certaines sociétés avec la IV<sup>e</sup> directive adoptée par le Conseil des Communautés européennes, le 25 juillet 1978.

9) Décret n° 83-1020 du 29 novembre 1983, pris en application de la loi n° 83-353 du 30 avril 1983 et relatif aux obligations comptables des commerçants et de certaines sociétés.

10) Plan Comptable Général 1986, I. 49, 50, compléments à la terminologie, chapitre II, titre I.

なお、価格変動会計も含めて、現代にいたるフランス会計制度を体系的に研究した書物としては、野村健太郎『フランス企業会計』(中央経済社、1990年)がある。価格変動会計については、そのうちの第19章「評価基準」pp.323-328)で、論述されているので参照されたい。



できない<sup>11)</sup>。

固定資産に関して、PCGでは次のように規定・分類している。つまり、固定資産（営業用固定資産ならびに営業外固定資産）とは、企業活動のために(1)長期にわたって利用され、(2)1回の使用では費消されない有形・無形の項目であるとし、次の3つに分類している。

1) 有形固定資産～所有権のある物財を指す。有形固定資産を貸借対照表に記載する場合、完成したものは、(イ)土地（付帯工事費を含む）(ロ)建造物 (ハ)機械装置および工具器具 (ニ)その他の有形固定資産の諸項目に分け、一方未完成のものは建設仮勘定の項目に含める。

2) 財務固定資産～ある種の債権と有価証券からなる固定資産である。

3) 無形固定資産～有形固定資産と財務固定資産以外の固定資産を指す。

#### 〈IAS 17 リースの会計処理〉

ファイナンス・リースとして所有するリース資産の資産化はフランスでは個別決算書類上、行なわれない。他方、連結決算書上では、リース会計は選択可能であるが、当該資産の資産化に対する詳細な規定がないために、それを資産化しようとする企業の多くは、IAS 17に準拠している。

ただし、以下の情報については脚注にて開示される必要がある<sup>12)</sup>。

1) リース開始時点でのリース資産価値

2) 当期および前期中のリース料支払額

3) (当該資産を取得した場合と同様に) 当期および前期の減価償却費

4) 将来リース最低支払総額およびリース期間終了時点での残存価値

さらに連結決算書においては、以下の情報が開示されねばならない。

1) 資産化価値（カテゴリーごとに）

2) 採用された減価償却方法

3) 貸借対照表上、流動化負債とは別個に示され繰越された債務額、1年超5年以内の支払義務、そして5年超の支払義務

#### 〈IAS 18 収益〉

フランスでは、これに該当する規定はないが、実務上、この取扱いはIAS 18と同様である。

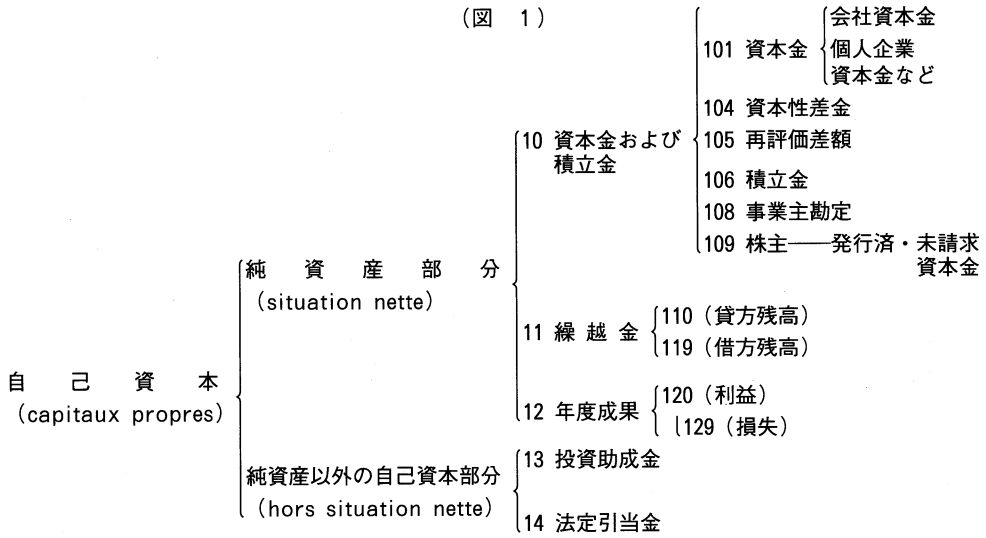
#### 〈IAS 19 退職給付コスト〉

定年退職一時金については、金額は少額ではあるが、各企業において引当計上されており、それは負債性引当金の一項目として表示されることになる。ただし、この退職一時金にしても、あくまでも、定年退職に限られており、また支給金額も給与の2～3カ月分であり、特に日本などと比べるとかなり少ないと言える。したがってフランスでは、簿外債務として一定の義務

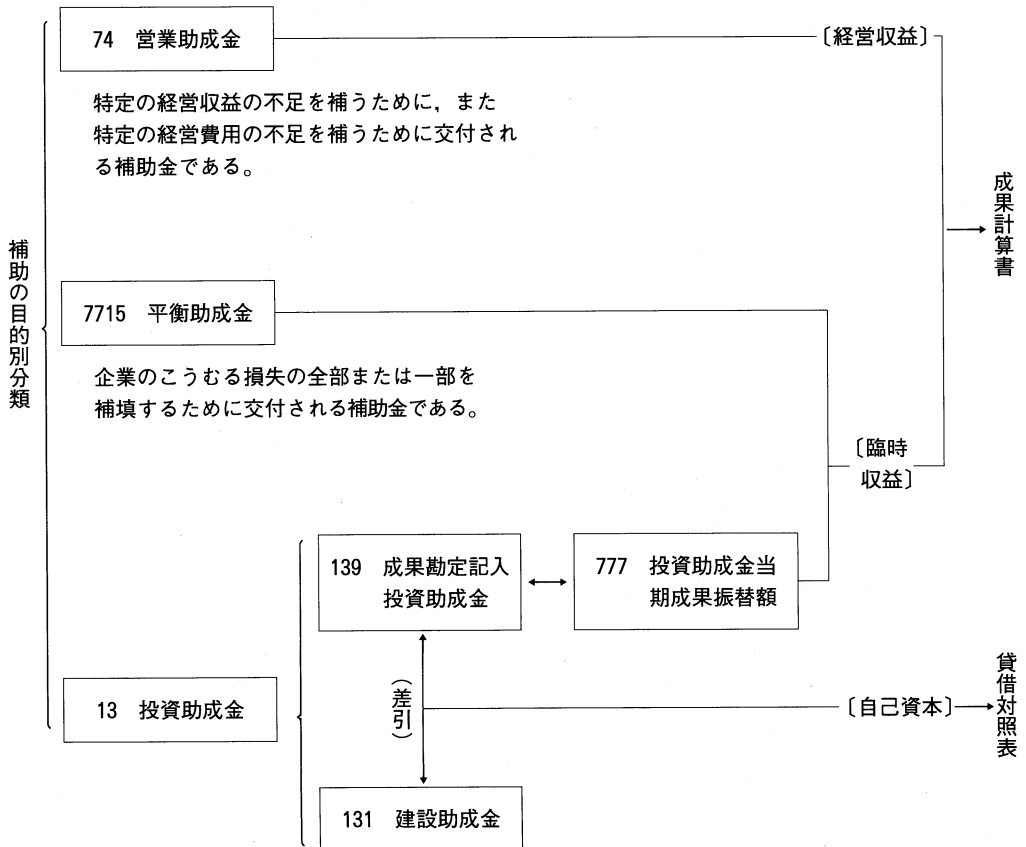
11) 企業財務制度研究会（COFRI）編「フランスにおける開示制度と開示内容」、COFRI、1993年、p.52.

12) Copers & Lybrand, op. cit., F-14.

(図 1)



(図 2)



として計上するものの、将来の退職一時金を開示するような規定はない。

〈IAS 20 国庫補助金の会計および政府援助の開示〉

実務上、国庫補助金は貸借対照表に表示されるという点でIAS 21と同様である。またこの国庫補助金ないし投資助成金は税務規定上、毎期成果計算書に振り替えられることから、事実上、利益視されている。

PCGでは投資助成金を固定資産の取得や建設のために交付される補助金（建設助成金）または長期間にわたる事業活動を資金的に援助するために交付される補助金であると規定し自己資本に含めている。この助成金のほかに平衡助成金と営業助成金という補助金があるが、これらと投資助成金とはその補助目的が異なることから、会計処理上も分離して考えられるべきものである。PCGにもとづく自己資本の内容と3つの助成金を説明すると前ページ図1ならびに図2のように示すことができる。

〈IAS 21 外国為替レート変動の影響〉

基本的には、期中の外貨建取引は取引日レートで換算される。また期末日現在での外貨建債権債務残高は決算日レートによって再換算され、その際に生ずる換算差異は、事実上、貸借対照表上、繰延べられる。ただし、為替換算差額のうち差損については、個別会計上は、成果計算書上、財務費用項目とし、貸借対照表上には危険引当金に含めて表示される場合がある。他方、連結会計上は、差損益ともに期間損益に計上することが容認されている。しかし、連結決算書作成上、在外子会社が親会社から独立した事業体である場合には、決算日レート法を採用しなければならない。ただしこの場合にも、成果計算書項目は、決算日レート以外にも期中平均レートを適用することも認めている。なお、親会社より独立していない在外子会社に対しては、テンポラル法を採用することとしている。

〈IAS 22 企業結合〉

特別な企業結合を除き、パーチェイス法がフランスで採用される唯一の方法である。のれんは通常、資産化され、2～40年（最高年限についての規定なし）にわたり償却される。

のれんは、可能な限り、特定しうる資産もしくは負債に配分されるべきであるが、配分されない部分については、のれん（もしくは消極のれん）として貸借対照表上、独立項目として表示される。実務上は、のれんは、まず非流動資産に分類され、次いで無形資産や長期債務に含められている<sup>13)</sup>。

〈IAS 23 借入費用〉

実務上、IASと類似している。フランスでは自家製造による製品に限り、それに係わる借入金利息を当該原価に含めることができる。つまり、製造サイクルが12カ月を超えるような場合（当該条件は連結決算書の場合には該当しない）、当該借入費用は棚卸資産の価額に含めること

13) Ibid., F-6

もできるが、実務上、建設部門等の限られた部門を除いてはほとんど適用されていない。しかし、機械等の固定設備の場合、それが、自家建設期間中に生ずる借入費用であれば資産化することはできるが、この資産化費用額は、当該期間中にその会社に生じた借入費用総額を超えてはならない<sup>14)</sup>。

#### 〈IAS 24 特別利害関係の開示〉

特別利害関係に関して EC 第 4 号、第 7 号指令では次の項目をあげている。

- 1) 支配企業（親会社）
- 2) 親会社によって直接的もしくは間接的に支配される独立企業
- 3) 親会社が直接的にもしくは間接的にせよ重大な影響を行使しうる関連会社

フランスにおいては特に、特別利害関係に関する開示規定はないが、(EC 第 7 号指令にもとづく) 連結決算書においては、特別利害関係者との取引から生ずる残高は、貸借対照表上、独立項目として示されるよう勧告されている。

また、重要な場合には、1) 特別利害関係者に関連する投資、債務、受取債権、利子にもとづく収入・支出などの割合や、2) 特別利害関係者との間の財務契約についても開示しなければならない<sup>15)</sup>。

#### 〈IAS 25 投資の会計処理〉

この評価に関してフランスでは、流動資産に対しては原価・時価比較低価法を、また固定資産に対しては原価・経済価値比較低価法を適用している。そして前者の処分によって生じた損益は、成果計算書上、財務費用・収益の部に表示され、後者の処分によって生じた損益は臨時損益（異常損益項目）として表示されることになる。

#### 〈IAS 26 退職給付制度の会計と報告〉

フランスでは 2 つの退職給付制度がある。ひとつは掛金建て制度であり、他のひとつは、給付建て制度である。前者は企業外部に積立てされるもので、政府スポンサー系（強制的）のものと雇用主系（任意）のものに分類される。それに対し後者は、終身年金もしくは退職時一時払いについて定めているもので、企業内もしくは外部において積立てられるものである<sup>16)</sup>。フランスにおいては、企業による個別の退職年金制度はほとんど見られない。つまり、企業対従業員という形ではなく、第三者機関と契約を結び、その掛金は費用計上され、退職後の年金支払は当該機関から直接受けることになる。

#### 〈IAS 27 連結財務諸表と子会社に対する投資の会計処理〉

基本的には一致している。連結決算書の作成基準としては(1)全部連結 (intégration globale)、(2)比例連結 (intégration proportionnelle)、(3)持分法 (mise en equivalence) の 3 つ

14) Ibid., F-23.

15) Ibid., F-10.

16) Ibid., F-25, 26.

を上げている。

〈IAS 28 関連会社に対する投資の会計処理〉

EC第7号指令の改正によって、連結決算書上、関連会社の成果に対しては持分法が適用される。

〈IAS 29 超インフレ経済下の財務報告〉

在外子会社の設置される国が超インフレ経済下にある場合には、当該国内でのインフレ修正を行なった後に決算日レートで換算することもフランスでは認められている。

〈IAS 30 銀行等金融機関の財務諸表における開示〉

銀行の決算書に関する規定は1978年にさかのぼるが、これはIAS 30とは異なっている。しかしフランスではEC第4号指令の銀行版ともいえる改正を現在進めている。

〈IAS 31 ジョイント・ベンチャーに対する持分の財務報告〉

フランスでは共同支配会社にたいしては、主要な決定のすべてが当該ベンチャー企業によって下されるかぎり、比例連結を行なうことを要請しているが、実際にはそれほど厳格には適用されてはおらず、多くのジョイント・ベンチャーは持分法を採用している。

PCGでは、その特別規定（第Ⅱ編第3章）の中の特別取引として、共同事業取引ならびに経済的利益集団（Groupement d'intérêt économique, GIE）が行なった取引をとりあげている。前者については、(1)参加会社の法人格の欠如、(2)参加会社構成員間での諸勘定の提示、(3)参加会社の特殊な税制、(4)計算書類の誠実性、正規性および参加会社構成員間の会計の首尾一貫性に関する資料が考慮されねばならない点について、また後者については、特に(1)GIEに対する財務的参加についての会計処理、(2)GIEの成果に対する参加についての会計処理を示している。

## 結 び

以上、IASを各号ごとにフランス会計基準と対比、考察してみたが、全体にみられる特徴をいくつか指摘しておきたい。第1に、たとえばセグメントやリース会計基準に代表されるようなディスクロージャーに関する規定において、フランス基準は（我国基準も同様）、改善の余地が多いという点があげられる。もちろん、連結会計領域においてはこれを積極的に摂取していこうとする姿勢はみられるものの、従来からある伝統的な個別会計領域においては、特に顕著である。第2に、利益計算に直接関係する会計処理に関しては、実務上、フランスで認められたもののうち、IASと合致するものを選択していくという方式をとることによって、かなりの調和化は可能であることがわかる。第3として、国際領域に対しては、連結規定の充実化（デュアル基準化の発展的確立にもつながる）をはかることで、全体として柔軟に対応しようとしている姿勢がうかがえる。このことは、今後のフランスにおける会計の国際対応の動向か

らみて非常に重要な点と考えられる。

(参考文献)

- 伊豫田隆俊「フランス連結会計制度の展開——『特定の商事会社および公企業の連結決算書に関する1月3日付法律』を中心として——」大阪経大論集, 第176号
- 大沢章「フランスにおける証券取引規制の強化」JICPA ジャーナル, No.428, 1998年3月
- 蟹江章「フランスの連結会計に関する一考察」弘前大学経済学研究, 第12号, 1989年12月
- 企業会計制度研究会編『諸外国におけるディスクロージャー制度等実態調査 No.4 ; フランスにおける開示制度と開示内容』企業会計制度研究会, 1993年
- 岸悦三「フランス連結会計の新展開」産業経済, 第47巻4号
- 黒川保美「フランスの企業結合会計——EC第7号指令との関連において」(會田義雄編『企業結合会計』中央経済社所収), 1985年
- 鈴木正司「IASとプランコンタブル」企業会計, 第46巻第3号, 1994年
- 斉藤昭雄『フランス会計制度論』千倉書房, 1988年
- 中村宣一郎・伊豫田隆俊「フランス会計制度研究(2)——商法および商事会社法の会計規定を中心として」大阪大学経済学, 第34巻第4号, 1985年3月
- 中村宣一郎・森川八洲男・野村健太郎・高尾裕二・大下勇二訳『フランス会計原則——プラン・コンタブル・ジェネラル——』同文館, 1984年
- 中原章吉監修 嶺輝子『ディスクロージャー——フランスの企業規模別情報開示制度——』創成社, 1979年
- 野村健太郎『フランス企業会計』中央経済社, 1990年
- Code de commerce, Dallow, 1987
- Code des sociétés, Dalloz, 1990
- Commission of European Communities, Accounting standards setting in the member states, 1993
- Conseil National de la Comptabilité, Plan Comptable Général, 1986
- Conseil National de la Comptabilité, Etude sur l'évolution de la comptabilité et son utilisation comme moyen d'information de l'entreprise——la mise en œuvre ou nouveau plan comptable général ; explications——propositive——orientations, Document No.77, Juin 1989
- Coopers & Lybrand International, International accounting summaries ; a guide for interpretation and comparison, John Wiley & Sons, Inc., 1991
- S.J. Gray, A.G.Coenberg, and P.G.Gordon, International group accounting, Routledge, 1988
- J.P. Lagarrigue et A.Pavie, Le droit comptable : tome 1, Edition S.A., 1984
- S.M. Mckinnon (edited by A.D.H. Newham), The seventh directive, Kluwer Publishing Limited, Arthur Young International, 1984
- M.B.Mercadal et M.P.Janin, Memento pratique Francis Lefebvre ; Sociétés Commerciales 1990, Juridiques Lefebvre, 20° edit., 1990
- K.M. Oldham, Accounting systems and practice in europe, 3rd, edit., Gower, 1987
- D. Pahm, "A true and fair view : a french perspective," in S.J.Gray and A.G. Coenberg, EEC accounting harmonization : Implementation and impact of the fourth directive,

- North-Holland, 1984
- D. Pahn, "France and the seventh directive," in S.J. Gray and A.G. Coenenerg, International group accounting, Croom Helm, 1988
- J. Raffegau, P. Dufils, J. Corre, Les comptes consolidés, Francis Lefebvre, 1984
- J. Raffegau, P. Dufils, J. Corre, C. Lopater, Memento pratique Francis Lefebvre : Comptable 1988
- J.C. Scheid and P. Walton, European financial reporting : France, Routledge, 1992
- P. Standish, "Financial reporting in france," in C.W. Nobes & R.H. Parker, eds., Comparative international accounting, 3rd.edit., Prentice Hall, p.p.159-193, 1991
- E. de la Villeguerin, Nouveau plan comptable, nouveau comptes annuels, Editions des Publications Fiduciaires, 1984
- E. de la Villeguerin, La nouveau code annoté de la comptabilité, Editions des Publications Fiduciaires, 1984
- E. de la Villeguerin, Dictionnaire de la comptabilité, Editions des Publications Fiduciaires, 1984,