

フランス連結会計基準の国際的調和(9)会計 処理のオプション(3)

OSHITA, Yuji / 大下, 勇二

(出版者 / Publisher)

法政大学経営学会

(雑誌名 / Journal or Publication Title)

経営志林 / The Hosei journal of business

(巻 / Volume)

39

(号 / Number)

3

(開始ページ / Start Page)

81

(終了ページ / End Page)

89

(発行年 / Year)

2002-10-30

(URL)

<https://doi.org/10.15002/00003495>

〔論文〕

フランス連結会計基準の国際的調和（9）

— 会計処理のオプション（3） —

大 下 勇 二

1. はじめに
2. 国際的調和化に対するフランス会計制度のスタンス
 - (1) 経済活動の国際化と財務・会計情報のニーズ
 - (2) 国際的調和化への連結計算書類による対応
3. フランス連結会計基準
 - (1) 連結範囲の決定基準
 - (2) 作成免除（連結免除）
 - (3) 連結禁止・連結放棄
(以上第35巻第4号)
 - (4) 連結範囲に関する事例
 - ① 支配力基準
 - ② 下位連結免除
 - ③ 重要性の基準
 - ④ 活動の性質が著しく異なる企業の除外
 - (5) 1998年12月のプラン・コンタブル連結会計規定の改正
 - ① 重要性の基準
 - ② 活動の性質が著しく異なる企業の除外
 - (6) 連結会計の基本原則
 - ① 連結会計の一般原則
 - ② 連結決算日
(以上第36巻第2号)
 - (7) 個別計算書類の再処理
 - ① 定義
 - ② 再処理の事例
 - ③ Carrefour社の再処理とその影響
 - ④ Carrefour社の再処理に見られる税法の影響
 - (8) 個別計算書類の義務的再処理
 - ① 同質性の再処理
 - ② 税法の適用だけのために行なわれた会計処理の影響の除去を目的とする再処理
(以上第36巻第3号)
 - ③ 繰延税金の会計処理から生ずる再処理
 - 1) 個別会計における税効果会計の導入
 - 2) 連結会計における税効果会計の導入
 - 3) プラン・コンタブル・ジェネラルの1986年連結規定における税効果会計の方法
 - 4) 専門会計士・認許会計士協会の1987年2月勧告書における税効果会計の方法
 - 5) 商法会計規定と税効果会計の導入
(以上第37巻第2号)
 - 6) 国家会計審議会の1990年文書第91号における税効果会計の方法
 - 7) IASC公開草案E49号に対するフランスの回答
 - 8) 1998年のPCG改訂連結規定
(以上第37巻第3号)
 - 9) 若干の考察
 - 10) 繰延税金処理の事例分析
(以上第37巻第4号)
 - (9) 個別計算書類の選択的再処理
 - ① 商法典およびプラン・コンタブル(PCG)により認められたオプション
(以上第38巻第1号)
 - ② D248条－8オプション
(以上第39巻第2号)
 - ③ 6条オプション
(以上本号)

③ 6条オプション

本稿は、1966年商事会社法において、連結会計上認められた国際的会計基準の使用のオプション(1998年4月6日法律第98-261号第6条に規定されていることから本稿では「6条オプション」と呼ぶ)を取り上げる。「6条オプション」は、連結計算書類を作成する上で、フランス国内基準ではなく国際会計基準(IAS)の使用を法的に認めるものである。

6条オプションは、すでに検討した商法典およびプラン・コンタブル・ジェネラル(PCG)の認める会計処理のオプションおよび連結会計上追加的に認められた1966年商事会社法上の「D248条-8オプション」と同様に選択的再処理を生み出すが、その意義はこれらと大きく異なると見られる。すなわち、国際的に事業展開している大企業グループの財務・会計情報の信頼性の改善とダブル・スタンダード問題の解消である。

1) 会計規制における6条オプションの位置づけ

1. 6条オプション

1998年4月6日法律第98-261号第6条は、資本市場で資金調達を行う企業に対して一定の措置を定め、当該規定を1966年商事会社法に第357条-8-1として新に追加した。

当該条項によれば、

「①その証券が、金融活動の近代化の1996年7月2日法律第96-597号第41条または97条Ⅶの意味で金融商品の規制市場で売買を認められている会社は、連結計算書類の作成と公表につき、会計規制委員会の定める条件で、フランス語に翻訳され共同体規則を遵守しかつ会計規制委員会の規則により承認された国際規則を使用すると、第357条-3から第357条-8までに規定する会計規則に準拠することを免除される。

②2002年12月31日までは、第1項に定める条件で承認された国際規則の不在の場合、第1項に定める会社は、同一の条件で承認される国際的に認められた規則を使用することがで

きる。」

すなわち、6条オプションは、株式・社債など証券の規制市場で証券の売買を認められているすべての会社に対して、連結計算書類の作成と公表につき、会計規制委員会(Comité de la Réglementation Comptable; CRC)¹¹⁾の定める条件で「国際規則(règles internationales)」を使用する場合に、商事会社法の第357条-3から第357条-8に定める連結会計基準(規則)への準拠義務を免除するものである。

「国際規則」とは国際会計基準委員会(IASC、現在は「国際会計基準審議会(IASB)」)の諸基準(IAS)を意味し、IASが、

- ・フランス語に翻訳されていること
- ・EC会社法指令第4号および第7号を遵守していること
- ・会計規制委員会(CRC)の規則により承認されていること

が必要となる。

また、2002年12月31日までは、IASが第1項に定める条件で承認されていない場合には、第1項に定める会社は、同一の条件で承認される「国際的に認められた規則(règles internationalement reconnues)」を使用することができる。この場合の「国際的に認められた規則」とは米国基準(US-GAAP)を意味する。

2. 6条オプションの法的位置づけ

「6条オプション」は、国境を越えて使用されるフランス企業グループの連結計算書類について、IASの使用に法的枠組みを与えるものである。6条オプションの創設は、フランス連結会計基準(規則)が法令適用の「属地法主義(principe de la territorialité)」¹²⁾に対して例外的な措置をとることを意味している。

国内法上、フランス企業は、1966年商事会社法第357条-3から第357条-8の諸規定に準拠して、連結計算書類を作成しなければならない。

すなわち、第357条-3および第357条-4は連結範囲、第357条-5は連結計算書類の構成、第357条-6は連結計算書類の正規性、真実性および誠実な概観の提供に関する規定を定め、第357条-7では、連結計算書類が個別計算書類の作成

基準を定める商法典の会計原則および評価規則(第8条~第17条)に従い作成されねばならないこと、さらに第357条-8では、連結会計上、個別計算書類の評価規則を定めた商法典第12条~第15条の規則と異なる評価規則を用いることができること(「D248条-8 オプション」)、を定めている。

6条オプションは、IASに従い連結計算書類を作成している企業に対して、商事会社法第357条-3から第357条-8に定める連結会計基準への準拠義務を免除するものである。これにより、第6条第1項規定の会社は国内基準によらずIASに準拠して一組の連結計算書類のみを作成・公表することができ、国際基準に準拠して作成した連結計算書類が国内的にも有効であることを法的に容認したことになる。

2) 6条オプション創設の目的とその背景

1. 6条オプション創設の目的

ここで、6条オプション創設の目的とその背景を検討してみよう。1998年4月6日法律第98-261号は、1995年から法案の準備作業が開始され、3年ほどの審議をへて1998年3月に採択されている。

法案理由書(exposé des motifs du projet de loi)によれば、6条オプション創設の目的は次のように述べられている。すなわち、

- ・ 専門家も貯蓄者と同じように表明する決算書の透明性(transparence)、継続性(permanence)および読解可能性(lisibilité)のニーズに応えること
- ・ 連結計算書類の作成のために国際的規則の使用を制御(accompagner)、規制し(encadrer)、さらに、国際的規則を法的に有効なものにする能力を整えること

「貯蓄者」とは一般投資者を意味しており、「国際的規則」とは国際会計基準(IAS)あるいは米国基準を意味している。

また、上院での法案審議の中ではその目的として次の点が強調されている(discussion et adoption le 18 mars 1997, compte rendu n°71, p.1)。すなわち、

「6条オプションは、フランス国外の財務的資源を動員する際に、経済のグローバル化に直面し

たフランス企業のニーズに応えることに関わっている。我々は、国際的会計規則を法的に有効なものにする能力を備えて、外国資本市場から資金調達するフランス企業が、世界的に認められた会計言語を用いるのを容認しなければならない。計算書類の単一性は、企業をして低コストで資源を集めるのを可能ならしめ、従ってそれら企業の競争力を増大するのを可能ならしめる。その上、6条オプションは、それら企業に資本参加を熟望する外国人投資者のニーズに適合した比較可能な情報を提供する。」

証券取引委員会(COB)も同じ観点から、6条オプションがフランス企業グループの国際競争力の強化に備えたものであることを明らかにしている¹³⁾。

以上の法案理由書および上院での議論から、6条オプションの創設は、決算書の透明性、継続性および読解可能性に関する投資者のニーズに応えるために、連結計算書類の作成に係る国際的会計基準の使用を制御・規制する一方、国際的会計基準を有効なものにする法的枠組みを整え、内外の投資者の信頼性を獲得して、フランス企業の国際競争力の強化を図るという意図が明らかとなる。

それでは、なぜ6条オプションの創設により、連結計算書類の作成に係る国際的会計基準の使用を制御・規制しなければならないのか。この疑問に対する解答は、フランス企業による国際的会計基準の使用状況から明らかとなる。

すなわち、フランス企業は、国際的基準の使用にあたって、その全体を包括的・継続的に適用するのではなく、政策的に一部を除外して適用してきたのである。フランスの報道機関は、当該状況を「会計的放浪(vagabondage comptable)」と表現して、批判してきた。

次に、「会計的放浪」と表現される国際的会計基準の使用状況を「6条オプション」の創設の背景として考えてみたい。

2. フランス企業による国際的会計基準の使用状況

「6条オプション」の法案準備作業が開始された1995年当時の状況を、フランス大企業グループの1995年度年次報告書から検討してみたい。

(a) フランス国内基準の適用

一般に、準拠した会計基準は連結計算書類の注記・附属明細書の最初の部分において、「会計原則 (principes comptables)」, 「会計原則と会計方法 (principes et méthodes comptables)」あるいは「適用した会計規則と会計原則 (règles et principes comptables appliqués)」等の項目の下で明示されている。多くの場合、次のような表現を用いて、当然ながらフランスの国内基準を適用している。

「1995/96年度の連結計算書類は1985年1月3日法律とその1986年2月17日適用デクレにより定義された原則と方法に従って作成・表示されている (Les comptes consolidés de l'exercice 1995/96 sont élaborés et présentés en conformité avec les principes et méthodes définis par la loi du 3 janvier 1985 et son décret d'application du 17 février 1986.)」(スキー・ロシニョール)

「1995年12月31日時点のアバス・グループの連結計算書類は、フランスにおける現行法令規定に従って作成されている。」(アバス)

「連結計算書類は、フランスの現行法令規定の枠内で作成されている。事業活動の国際的性質を理由に、当グループは、フランスの規制において存在するオプションのうち国際的な実務に接近するのを可能ならしめるものを採用している。」(アコール)

フランス基準を適用している企業の多くは、スキー・ロシニョールのように、具体的に1985年1月3日法律とその1986年2月17日適用デクレの連結会計規定に従っていることを明確にしている。

また、アコールの場合、連結計算書類はフランス国内法令に準拠して作成されているが、国内法令で容認されたオプション、とりわけ連結会計上の「D248条-8 オプション」の規定を適用して、国際的な実務に近づけた旨が表明されている。

(b) 国際的基準の適用

これに対して、国際的基準の適用に関しては、非常に曖昧な表現でこれに言及している。例えば、

「エール・リキッドグループの従う会計原則は国際的グループにより一般に用いられる会計原則であり、またフランス会計法に従っている。純利益額と株主持分額は、特にのれんの1994年におけ

る留保利益からの控除を除いて、米国で一般に認められる会計原則に従って決定されるものと大きく異ならない。」(エール・リキッド)

「連結計算書類はフランスの現行法令規定の枠内で作成されている。これら原則の適用は、ブランドの償却を除いて、当グループが活動の国際性を理由に同様に準拠する米国で一般に認められた会計原則により推奨される評価方法の適用との差異を生み出さない。米国で一般に認められた会計原則の適用により、278百万フランの連結純利益の減少(1994年; 263百万フラン)と1,379百万フランの自己資本の減少となる(1994年; 1,110百万フラン)」(ダノン)

いずれもフランスの現行法令に準拠している旨を明確にしているが、国際的基準への適合にも配慮していることが窺える。しかし、エール・リキッドの場合、国際的グループにより一般に用いられる会計原則が何か不明瞭であり、「一部を除いて米国基準に従って決定されるものと大きく異ならない」との表現から米国基準を窺わせるが、「大きく異ならない」等の表現は極めて曖昧で、一部を除外して米国基準を適用したのか否かが明確でない。

ダノンの場合も同様で、一部を除いて米国基準の適用の結果と比べて差異を生み出さないと表現しているが、米国基準を適用しているとは明確に表明していない。

IASの適用に関しては、次のような表現が多く見受けられる。

「会計原則および会計方法はフランス会計法に従ったものであり、また、次の点を除いてIASに合致している。」(スエズ)

「当グループの連結計算書類は1985年1月3日法律とその1986年2月17日適用デクレに従って作成・表示されている。用いた会計原則は、また、取得差額の償却に係る新IAS 22号を除いて、IASCにより規定された会計原則にも合致している」(サン・ゴバン)

「LVMHの連結財務諸表は、1985年1月3日法律に準拠し、かつ適用延期された1995年1月1日以降発効の改訂IASを除いて、IASに従って作成されている」(LVMH)

スエズ、サン・ゴバンおよびLVMHは、いず

れもフランスの国内法令に準拠している旨を明確にし、さらに、一部を除外してIASにも合致していることを表明している。

しかし、「一部を除外してIASにも合致」という表現からは、IAS準拠であるのか否かが連結計算書類の利用者にとってかわりにくい。また、計算書類の比較可能性の点でも、専門的な分析を行って除外部分を調整しないと、IAS完全準拠の外国企業との比較は困難であろう。

このような表現は、この3社以外にも、ラファルジュ、エルダニア・ベガンーセイ、エシロール、カルフル（米国基準）等のケースでも見受けられる。

これに対して、DMCのようにフランスの国内法令に準拠しさらにIASにもその全体において合致した連結計算書類を作成したケースも見受けられる。

(c) 国際的基準の部分的適用

既述のとおり、一部を除外して国際的基準を適用するケースが見受けられたが¹⁴⁾、除外された基準がいかなるものかをここで見ておきたい。

まずIASの場合、除外された基準として、特にIAS22号とIAS9号を挙げることができる。

・IAS22号「企業結合」

1993年改訂、1995年1月1日以降発効した改訂IAS22号は、特に取得差額（連結のれん）の償却につき原則5年、正当な理由ある場合には最大20年の期間を課した。フランス基準はのれんの償却期間を定めていないが、この改訂IAS22号の適用を除外した企業のほとんどが最大40年の期間で償却を行っていた。

スエズ、ラファルジュ、サン・ゴバン、LVMH、エルダニア・ベガンーセイがこのケースである。大幅な償却費の増大による連結純利益の減少を危惧したこれら企業は、改訂IAS22号の適用を延期するために、証券取引委員会（COB）の許可をえてIAS22号の適用を除外したのである。

・IAS9号「研究開発費」

改訂IAS9号も1993年に改訂され1995年1月1日以降に発効したが、研究開発費を研究費と開発費に区別して、研究費については費用処理、開発費については費用処理を原則としつつ一定の条件

を満たすものにつき資産計上を強制した¹⁵⁾。研究開発費を一括費用処理してきた企業は、改訂IAS9号の適用を延期するために、証券取引委員会（COB）の許可をえてIAS9号の適用を除外したのである。このケースとして、エシロール、LVMHを挙げることができる。

これに対して、フランスの国内法令に準拠しさらにIASにもその全体において合致していることを表明したDMCは、1995年1月1日以降発効の上記二つの改訂IASを適用し、さらに繰延税金に関するED49、無形資産の償却に関するED50をも適用したことを明らかにしている。

次に米国基準の場合、適用除外された項目として、計算書類の構造が異なる子会社の連結、ブランドの償却、高インフレ国に所在する子会社の換算等が挙げられる。

異なる計算書類の構造を有する子会社の連結については、カルフルのケースが挙げられる。同社はサービス会社を持分法を適用して連結した。

ブランド（marques）の償却についてはダノンのケースが挙げられる。同社は法的保護を受けるブランドを償却の対象にしていない。

高インフレ国に所在する子会社の換算については、カルフルのケースが挙げられる。同社の場合、アルゼンチン、ブラジル、メキシコおよびトルコに所在の子会社のフランス・フランへの換算は、インフレの影響を事前に修正した計算書類（貸借対照表の自己資本を除く全項目）を決算日レートで換算しており、この方法がこれら国々の貨幣価値変動の影響をより良く反映するとしている。

さらに、フランス基準だけに準拠するグループの中には、国際的基準のうち特定の基準のみを適用しているケースも見受けられる。例えば、IASの場合、IAS21号（外貨建取引の換算）とIAS29号（超インフレ経済下の財務報告）、米国基準の場合、SFAS13号（ファイナンス・リース取引）、SFAS52号（外貨建取引の換算）、SFAS87、88、106号（退職給付）、SFAS95号（キャッシュ・フロー計算書）、SFAS107号（金融商品）、SFAS121号（長期資産の減損）等が挙げられる。これらは、フランス基準で扱われていない点を中心に、特定の基準が個別に適用されたものである。

例えば、トタルは、フランス会計法に準拠して

連結財務諸表を作成したこと、さらに次の項目に関して米国基準に従っていることを明示している。すなわち、外貨換算(SFAS52号)、石油・ガス探査・製造施設(SFAS19号)、長期資産の減損(SFAS121号)リース(SFAS13号)、繰延税金(SFAS109号)、連結キャッシュ・フロー計算書(SFAS95号)、年金・退職債務(SFAS87, 88, 106号)、ヘルスケア・コスト(SFAS106号)、金融商品(SFAS107, 119号)である。

3. 国際的会計基準適用の政策的性

国際的基準の適用に関して、なぜ曖昧な表現を用いたり、一部除外等により部分的にこれを適用するのであろうか。これには、ダブル・スタンダードの問題と経営上の政策判断の問題が複雑にからんでいると見られる。

大企業グループは、主要なライバル企業と比較した場合の会計基準の同質性、グループ活動の国際性、外国資本市場への上場、外国人株主・投資者の情報ニーズ、グループ内の経営管理等、様々な理由から国際的基準に従って連結計算書類を作成する必要性が増大している⁽⁶⁾。他方で、国内的には国内の会計基準に準拠したものでなければならない。

国際的基準準拠の連結計算書類と国内基準準拠の連結計算書類、すなわち二組の連結計算書類を作成すれば済むことであるが、これにはコストがかかる。そこで、国内基準に準拠しさらに国際的基準にも合致しているという表現を用いて、一組の連結計算書類を作成し、これを国内外で公表しているのである。

「商法典およびプラン・コンタブル(PCG)により認められたオプション」(本誌第38巻第1号)および「D248条-8オプション」(本誌第39巻第2号)ですでに考察したとおり、フランス基準におけるオプションの存在や取扱いのないあるいは不明確な項目の存在等により、当時のフランス企業の連結計算書類はフランス国内基準に準拠しつつIASに対応可能なものとなっていた。

事実、DMCの連結計算書類はフランスの会計基準に従って作成され、全体においてIASに合致している。例えば、取得差額の償却については最大20年の期間で償却を行い、退職給付債務は現

在価値ベースで全額引当を行っている。

しかし、すでに指摘したようにIASを使用した企業の多くは、IASの一部を除外してこれを適用している。多くの場合、除外された基準はIAS22号である。のれんの償却期間に関して、最大期間40年で償却してきた企業が、IAS22号の改訂により原則5年、最大期間20年になったことから、当該基準の適用延期を行ったためである。フランス基準には償却期間に関する定めがないことから、このようなことが可能となった。

また、IAS9号に関しては、一定の条件の下で資産計上の可能性を認めるフランス基準とそれを強制するIASとの間に相違があるものの、フランス企業がIASの定める条件を充足する開発費をすべて資産計上することで、フランス基準に準拠しつつIASに対応可能である。

つまり、IAS適用にあたって一部除外が行われるのは、会計基準の相違に基づくというより、経営上の政策レベルの問題といえよう。このようなIASの使用に関する企業の行動は、会計情報の透明性、信頼性を低下させ、比較可能性を損うものである。

前述の6条オプションに係る法案理由書(exposé des motifs du projet de loi)の中で、当該オプション創設の目的として、決算書の透明性、継続性および読解可能性のニーズに応えること、さらに、連結計算書類の作成のために国際的規則の使用を制御・規制し、国際的規則を法的に有効なものにする能力を整えることが表明されていたが、その意味するところは、以上のような当時のフランス企業によるIASの使用状況を検討することによって初めて理解できるものとなる。

次に、米国基準の使用状況について考えてみたい。ニューヨーク証券取引所上場企業であるベシネとドイツ・スイスに上場しているプルは、年次報告書(英文)において米国基準に従い連結財務諸表を作成・公表している。このことは、フランス国内の法定開示用にフランス基準に基づいてもう一組の連結財務諸表を作成していることを意味している。

ニューヨーク証券取引所上場企業のエルフも同様に年次報告書(英文)において米国基準に従い連結財務諸表を作成・公表している。同社の場合、

一定の投資有価証券に係る未実現利得と一時的損失の認識（株主持分における変動として直接計上）を除いて、フランス基準にもまた合致していることを明示しており、フランス基準の連結財務諸表の主要項目を注記・附属明細書に表示し米国基準のそれと比較している。

このような米国基準完全準拠の企業の場合、連結計算書類は外国人投資者にとって、基準の透明性、比較可能性の点で優れているが、企業にとり米国基準とフランス基準による二組の連結計算書類の作成する必要がある、コストの問題が生ずる。

国際的基準完全準拠は、ダブル・スタンダードの問題を惹起する。IAS に関しては、当時のフランス基準準拠の連結計算書類はIASに対応可能なものであったが、その後のIASの改訂により同様の問題が生ずる可能性があった。

ここに、6条オプション創設のもう一つの目的がある。前述の上院における法案審議の中で、6条オプションが、国際的会計規則を法的に有効なものにし、世界的に認められた会計言語の使用による計算書類の単一性が、外国資本市場から資金調達するフランス企業をして低コストで資源を集めそれら企業の競争力を増大するのを可能ならしめ、外国人投資者のニーズに適合した比較可能な情報を提供できる点を強調したのは、連結計算書類の信頼性を低下させる国際的基準の部分的適用の解消（完全準拠）とこれによるダブル・スタンダードの問題を当該オプションの創設により解決しようとするものである。

第6条が「会計規制委員会の定める条件で・（中略）・国際規則を使用すること」と規定した理由がここで明らかとなる。すなわち、国際的基準（IAS）の使用の条件は「完全準拠」でなければならないのである。次に、この点も含めて「6条オプション」適用の条件について検討してみよう。

3) 6条オプション適用の条件

「6条オプション」により、国際的会計規則が使用可能となるためには、国際規則がフランス語に翻訳されていること、EC会社法指令第4号と

第7号を遵守していること、会計規制委員会の規則により承認されていることの3つの条件を充足した上で、会計規制委員会の定める条件に従うことが必要である。

前出の第6条第2項は、2002年末までに以上の条件でIASが承認されない場合に、同一の条件で米国基準が承認されるならばその使用を認めているが、米国基準全体の仏語訳やEC会社法指令第4号および第7号との整合性の点で、その承認は事実上困難と見られた。

1. フランスにおける国際会計基準（IAS）の承認と使用条件

(a) 国際会計基準（IAS）の翻訳

IASと解釈指針委員会（SIC）の解釈の翻訳作業は、フランス会計士協会（OEC）の専門家グループにより開始され、OEC、全国会計監査役協会（CNCC）および国家会計審議会（CNC）の代表者で構成した再読委員会による再検討の後、1999年に完了した⁽¹⁾。

(b) EC会社法指令第4号および第7号との関係

EC会社法指令第4号（個別計算書類）および第7号（連結計算書類）は、加盟諸国の会社法会計規制の調和化を目的としたものであるが、加盟国の合意を得るために多くのオプションを受け入れた。このため、その調和化は不完全なものになっている。

EUレベルで、実践的な形でかつ国内企業の利益に反しない方向で指令を改正する必要があるが、共通の立場の欠如により、会計問題の処理においてEUが有効な役割をはたすことができなかった。また、指令と国内法に準拠した計算書類は米国基準を満たしていないし、米国により承認されていない。

これらの問題を考慮して、EUが国際会計基準委員会（IASB）の調和化作業の支持を決定した。当該決定は、1995年に次の形で表明されている⁽²⁾。

- ・ヨーロッパレベルで会計標準化のための組織を創設するという考えを放棄する。
- ・EC折衝委員会の中に、IASと指令との一致

性を検討するために緊急委員会を設置する。

緊急委員会の検討に基づき、ヨーロッパ委員会には必要ある場合には指令を改正する用意があり、IASも指令と一致しない基準を再検討する用意のあることが表明されている。両者の小さな差異は指令の解釈の拡大により対処できるものと見られた⁽⁹⁾。

また、指令とIASとの調和化が達成されたとしても、各国が指令のオプションのすべてを受容しているわけではないので、指令に調和したIASが国内法に抵触する恐れがあった。このために、フランス国内レベルでの調和化作業は、EUレベルで行われるIASとの調和化作業の動向を考慮してきた。

1999年4月に、折衝委員会は、1998年7月1日以降に開始する年度の計算書類に適用可能な基準は、上記会社法指令と著しい不一致を示していないことを明らかにしている。

(c) 国際会計基準の使用の条件

国家会計審議会(CNC)は、1998年12月、その「国際規則部会」の中に「6条」作業グループ(group de travail < article 6 >)を設置して、IASの使用条件の検討を開始した⁽¹⁰⁾。

1999年にはその方針が決定され、既述のとおり、IASの使用は解釈指針委員会の解釈も含めて、その全体でなければならないことが明らかにされている⁽¹¹⁾。

これより先、フランス証券取引委員会(COB)は、1998年7月1日以降開始の年度から、上場会社がIASをその全体において適用する場合でなければ、「IASに準拠している」と表示できないとの方針を表明した⁽¹²⁾。

証券取引委員会(COB)の方針を受けて、連結計算書類の作成上、国際的会計基準を考慮していた企業は、用いた会計規則・基準に関する表現を変更している。例えば、サン・ゴバンの1999年度連結計算書類は次のような表現に変更されている。

「サン・ゴバン社とその子会社(この全体がグループを構成)の連結計算書類は、1985年1月3日法律とその1986年2月17日適用デクレにより規定されたフランス会計原則に準拠して作成されている」

同社グループは、最大40年の期間での取得差額(連結のれん)の償却を継続している。

また、同社は、2000年度の連結計算書類を、現行のフランスで一般に認められた会計原則に準拠して作成したが、将来における米国基準への移行の可能性に言及している。

[未完]

[注記]

- (1) 会計規制委員会(CRC)の役割については、拙稿「フランス会計基準の国際的調和化の動向」産業経理協会『産業経理』第58巻第3号(1998年10月)、9-11頁を参照されたい。
- (2) 「属地法主義」とは法適用原則としての領土性、属地性をいい、領土内の一切の人と物に対する適用原則をいう(山口俊夫編『フランス法辞典』東京大学出版会、2002年、591頁)。
- (3) Commission des Opérations de Bourse (COB), *Rapport annuel 1997*, p. 83.
- (4) 10年前の1985年度について行われたフランス100大企業グループの連結計算書類の調査でも、同様の傾向が見られた。すなわち、カルフル(米国基準)では「高インフレ国所在の子会社の換算」、エルフ・アキテーヌ(米国基準)では「換算」、ブジョー(米国基準)では「退職手当」と「開発費」、ルノー(国際的原則)では「退職手当」、レジュール(IAS)では「相場変動引当金」と「セグメント情報」に関する基準の適用が除外された(L'Association Technique d'Harmonisation (A.T.H.), *L'Information financière en 1986*, CLET, 1987)。
- (5) 拙稿「フランス連結会計基準の国際的調和(7) - 会計処理のオプション(1) -」法政大学経営学会『経営志林』第38巻第1号(2001年4月)、50-51頁を参照されたい。
- (6) Price Waterhouseが1997年に実施した全上場会社の調査によれば、IASを適用したのが17グループ(ユジノール、ラファルジュ、サン・ゴバン、トムソン-CSF、ルノー、バレオ、エシロール、エルメス・アンテルナショナル、ムリネックス、ボングラン、LVMH、レミークワントロー、サイルイ、ジルベール、カナル+、ギャップジェミニ、

テクニック), 米国基準適用が15グループ(エルフ, コフレキシ・ステナ・オフソール, ベシネ, ローヌ・ブーラン, ルグラン, ブル, ブジョー, クラリン, セブ, ダノン, カルフル, ユーロディズニー, パテ, ダッソーシステム, テクニック), 国際的基準適用とするものが3グループ(エールリキッド, アコール, ラガルデール)であった。このうち, 40%は一部除外による適用であった。

また, 大企業グループの60%が「国外での資金調達」以外の理由で国際的基準を使用する用意のあることが指摘された。具体的には「より良い財務情報」と「グループイメージの改善」である。さらに, 80%は, 国際的な基準への移行がグループの情報システムを合理化するまたとない機会と捉えている。

結論として, 6条オプションに基づく国際的基準の使用は以下のことを可能にする戦略的要素であることが指摘されている。

- ・より透明性の高い情報により, 国内外での上場企業の資本コストが低下すること
- ・ライバル企業との会計情報の比較可能性を改善すること
- ・在外子会社において理解可能な共通の会計言語を採用することにより, グループ内のコミュニケーションが改善すること
- ・グループの経営管理手段を改善すること

である (Price Waterhouse, *Communication et Information Financière*, Les Echos, 1997, pp. 101-102, 203-205.)。

- (7) Conseil National de la Comptabilité (CNC), *Bulletin trimestriel*, n° 119, 2^e trimestre 1999, p. 8
- (8) COB, *Rapport annuel 1995*, p. 200.
- (9) *Ibid.*
- (10) CNC, *Bulletin trimestriel*, n° 117, 4^e trimestre 1998, p. 55.
- (11) CNC, *Bulletin trimestriel*, n° 119, 2^e trimestre 1999, p. 8.
- (12) COB, *Bulletin mensuel*, 1998, février, n° 321, pp. 3-4.