

オランダ会計基準と IFRS との差異比較

新日本監査法人 アムステルダム事務所駐在員
公認会計士 富永英樹
新日本監査法人 IFRS デスク
公認会計士 小林江理子

 **ERNST & YOUNG**

Quality In Everything We Do

1 オランダにおける財務報告制度の概要

(1) IFRS の導入状況

オランダの会計に関する法律は、民法第二編第九章に規定されており、またオランダ公認会計士協会である Netherlands Institute of Register Accountants(以下、NIVRA)企業経営者および従業員の代表者により構成される財務報告委員会(Council for Annual Reporting)が設定に關与する会計ガイドラインが実務指針として公表されている。これ以外に銀行、保険会社等については別途特別法による要件が規定されている。

会社(BV または NV)は毎期決算を行い、その規模に応じて財務諸表を公表しなければならない。財務諸表は、原則として取締役が決算日後 5 ヶ月以内に作成し(ただし、特段の事情があるときはこれを 6 ヶ月延長することができる)とされ、それでも監査が終了しない場合は、2 ヶ月以内に仮決算数値を商工会議所で開示することが求められている。よって最大で 13 カ月の延長が認められている)、6 ヶ月以内に開催される株主総会の承認を得た後、当該法人の所在地を所轄する商工会議所に提出し、登記開示されることになる。当該財務諸表は、オランダ語以外の英語、ドイツ語、フランス語により作成することも認められる。商工会議所に登記された情報は公開情報となる。一方、支店、パートナーシップは商工会議所において財務諸表を開示する必要はない。財務諸表には、貸借対照表、損益計算書および関連注記などが含まれる。キャッシュ・フロー計算書については、その作成・開示は大会社を除き要求されない。

(2) IFRS 決算書のオランダ国法制上の取扱い

商工会議所に提出する書類の内容は会社の規模によって異なる。会社は、総資産、売上高、および従業員数に応じて、大会社、中会社、小会社に区分され、会社区分に応じて開示情報、監査の要否の取扱いも異なってくる。総資産 4,300 万ユーロ超、売上高 5,000 万ユーロ超、平均従業員 250 人以上のうち二つ以上の要件に二期以上継続して該当した場合に会社は大会社とみなされるが、この場合、貸借対照表、損益計算書、注記事項、取締役報告書などをすべて開示することが要求される。

オランダでは、民法第二編第九章において、費用収益の対応、実現主義、発生主義、保守主義などの基本原則が規定されている他、前述の各種会計処理、開示方法に関する会計ガイドラインが公表されている。これは法的な強制力を有さないが、判例等においても尊重されており、一般に公正妥当と認められる会計基準とされている。NIVRA 自体が会計基準を公表することはないが、国際会計基準審議会(International Accounting Standards Board)のメンバーとして、国際財務報告基準(以下、「IFRS」という)をオランダに導入するよう対応してきた。前記で触れた財務報告委員会の方針は、オランダ会計ガイドラインを IFRS と一致させることである。また会計問題に関する裁判は、アムステルダム裁判所の企業担当部門の管轄とされており、その判例も重要な判断基準となる。

株主に対して公表される年次報告書には、貸借対照表、損益計算書、注記事項、取締役報告書、追加情報などがあり、キャッシュ・フロー計算書の作成は法的には要求されていないが、大会社については会計ガイドラインによりその作成が要求されている。オランダ民法は、企業の財務状況、業績、支払能力および流動性について、株主あるいは投資家が適正な判断を下せるよう、年次報告書に十分な情報を開示するよう求めている。公開会社以外の会社が半期報告書、四半期報告書を作成する必要はない。

オランダにおいては、個別財務諸表が基本的な財務諸表であるが、連結子会社を有する場合には、原則として連結決算を行う必要がある。また個別決算書においても、20%以上の株式を保有する投資がある場合、持分法を適用することが求められる。この結果、オランダにおいては、連結決算書と個別決算書の利益、純資産の残高は一致する。ただし中間持株会社については、一定の条件を満足する場合、連結財務諸表の作成は免除されている。その際の条件として重要なことは、日本の親会社が適用する会計基準が EC 第七号指令またはこれに類する会計規則(IFRS)であることである。一般的には日本の会計原則は前記に該当しないという取扱いを受けており、日本の親会社が米国基準を適用して開示している場合を除き、連結財務諸表の作成免除は認められない。

2005 年以降、アムステルダム証券取引所に上場している会社は、その連結財務諸表を IFRS により作成することが義務化された。また同年、オランダの非上場会社が IFRS により決算書を作成することを認める法案が可決されている。したがって、現行の民法規定では、上場、非上場を問わず、IFRS を適用することが可能である。税務の取扱いは、オランダ会計基準、IFRS のいずれもが容認されているが、IFRS の場合には必要な調整を行うとされている。

2 オランダ基準と IFRS との差異比較

以下、両基準間の差異のうち主要な項目をいくつか紹介する。

企業結合(その1) 企業結合から生じる偶発債務の取扱い

	オランダ基準	IFRS
会計処理および根拠規定	財務諸表上認識されない。 (ガイドラインには、IFRS のような規定は存在しない)	買収企業の財務諸表において公正価値で計上される。 (IFRS3・36)
財務諸表を IFRS に修正する際、必要になる会計処理	該当ある場合には、公正価値で測定し、オンバランスしなければならない。	

企業結合(その2) のれんに対して認識した減損の戻入れ

	オランダ基準	IFRS
会計処理および根拠規定	一定の条件の下、戻入れが認められている。	のれんについて減損の戻入れは認められていない。(IAS36・114)
財務諸表を IFRS に修正する際、必要になる会計処理	オランダ基準で行った会計処理の戻入れが必要である。	

耐用年数を確定できない無形資産の処理

	オランダ基準	IFRS
会計処理および根拠規定	すべての無形資産は、原則として 20 年を限度として減価償却しなければならない。 (ガイドライン 210・401)	減価償却は行わず、毎期減損テストを実施する。 (IAS38・97)
財務諸表を IFRS に修正する際、必要になる会計処理	減価償却の戻入れを行い、減損テストを実施する。	

固定資産(その1) 交換

	オランダ基準	IFRS
会計処理および根拠規定	その性質および公正価値が同類と認められる固定資産の交換取引については、収益を創出する取引とはみなさない。 (ガイドライン 212・235-238)	売買取引とみなし、公正価値で測定される。 (IAS16・24)
財務諸表を IFRS に修正する際、必要になる会計処理	一定の場合には、公正価値による評価替えを行い、交換損益を認識する。	

固定資産(その2) 再評価損益実現時の会計処理

	オランダ基準	IFRS
会計処理および根拠規定	再評価積立金は、価値修正が実現した時に損益計算書に計上される。 (ガイドライン 213)	留保されていた再評価損益は、その実現時に純資産項目に計上される。 (IAS16・41)
財務諸表を IFRS に修正する際、必要になる会計処理	実現部分について、表示項目の組替が必要となる。	

固定資産(その3) 大規模修繕の取扱い

	オランダ基準	IFRS
会計処理および根拠規定	次回行われる大修繕に備えて修繕引当金を計上することが認められている。 (ガイドライン 212・235-238)	修繕引当金の計上は認められないが、支出が行われ、それが資本的支出の要件を満たす場合は資産認識し、減価償却を行わなければならない。 (IAS16・13、43-49)
財務諸表を IFRS に修正する際、必要になる会計処理	修繕引当金を取崩すとともに、資本的支出の要件を満たすものについては資産を計上し減価償却を行う。	

売却目的で保有する非流動資産

	オランダ基準	IFRS
会計処理および根拠規定	償却を実施する。 (ガイドラインには、IFRS のような規定は存在しない)	償却は行わず、減損テストを実施する。 (IFRS5・1)
財務諸表を IFRS に修正する際、必要になる会計処理	償却を戻し入れ、減損テストを実施する。	

金融商品(その1) 評価

	オランダ基準	IFRS
会計処理および根拠規定	デリバティブを含む金融商品について取得原価による評価が認められるケースがIFRSよりも広い。 たとえば、その他有価証券は原価または市場価値のいずれか低い方、あるいは現在価値で評価される。 (ガイドライン 214・405)	原則公正価値により評価する。その他有価証券については、信頼性をもって測定できない場合を除き、公正価値で評価しなければならない。 (IAS39・46)
財務諸表をIFRSに修正する際、必要になる会計処理	取得原価で評価している一定の金融商品について公正価値による評価替えを行う。	

金融商品(その2) ヘッジ会計の適用

	オランダ基準	IFRS
会計処理および根拠規定	オランダ基準では、ヘッジ会計の適用が認められる範囲がIFRSよりも広い。	
財務諸表をIFRSに修正する際、必要になる会計処理	一定の場合には、オランダ基準のもとで行ったヘッジ処理を取り消さなければならない。	

金融商品(その3) 為替予約取引の会計処理

	オランダ基準	IFRS
会計処理および根拠規定	フォワード・レートにより測定し、スポット・レートとの差は契約期間にわたり償却する。 (ガイドライン 122・304)	一定の要件を満たす場合にはヘッジ会計の適用が認められる。 (IAS39・71-102)
財務諸表をIFRSに修正する際、必要になる会計処理	IFRSで財務諸表を作成する方針に基づいた処理への修正が必要である。	

重要な影響力を有する関連会社、ジョイント・ベンチャー、子会社に対する投資の個別財務諸表上における会計処理

	オランダ基準	IFRS
会計処理および根拠規定	関連会社、ジョイント・ベンチャー、子会社に対する投資は、原則として被投資先の純資産価値で測定される。つまり、持分法を適用するが、この場合のれんは別途無形資産として認識される。	取得原価または公正価値で評価される。 (IAS39、27・37)
財務諸表をIFRSに修正する際、必要になる会計処理	IFRSで財務諸表を作成する方針に基づいた処理への修正が必要である。	

棚卸資産の評価方法

	オランダ基準	IFRS
会計処理および根拠規定	LIFO が認められている。 (ガイドライン 220・203)	LIFO は認められていない。 (IAS2・25)
財務諸表を IFRS に修正する際、必要になる会計処理	LIFO を適用している場合には、平均法または FIFO への修正が必要となる。	

支払配当の処理

	オランダ基準	IFRS
会計処理および根拠規定	当期利益に対して提案された配当は、負債として計上される可能性がある。	財務諸表の公表が承認される前に提案または宣言されたが、期中において株主への配分として認識されていない配当の金額は注記しなければならない。 (IAS1・125(a))
財務諸表を IFRS に修正する際、必要になる会計処理	未払配当を負債に計上している場合には、これを消去しなければならない。	

前記で説明したオランダ基準と IFRS との差異については、 を除き現時点でこれらを解消する計画は立てられていない。

最後に、オランダ基準と IFRS との間に存在する本質的な差異について触れておきたい。

オランダでは、正当な理由が存在する場合には「真実かつ公正な概観」を優先させる (True and Fair View Override) ため、場合によっては法令や当該基準からの逸脱が認められている。その理由は、企業の経営成績および財政状態について財務諸表の利用者に対しより深い理解可能性を与えるためである。オランダ基準の考え方の根底にあるのは、「形式よりも実質」 (substance over form) という理念である。

逸脱が認められるケースは次の 2 種類である。

- ・ オランダ法の規定からの逸脱が認められているもの
より適切な理解に資する (insightful) 情報を提供するために必要と認められる場合には、法令から逸脱することが認められている。この場合、当該逸脱はまず正当であることが認められた上で、かつ開示されなければならない。
- ・ オランダ基準からの逸脱が認められているもの
正当な理由があると認められる時にはオランダ基準の規定から逸脱することが許容される。この場合、特に開示は必要とされない。

この点、IFRS にも確かに True and Fair View Override の考え方は存在するが (IAS1・17)、それが認められるのは、ある基準書や解釈指針書の規定に従うと誤解を招くことになり、フレームワークに定められる財務諸表の目的に反すると結論づけられる極めて稀なケースに限定されている。この要件は非常に厳しく捉えられており、それゆえ IFRS のもとで True and Fair View Override が実際に発生するケースは実際には存在しないと解釈されている。

オランダ基準は、この True and Fair View Override が許容される範囲が広い点で、IFRS とは大きく異なっているといえる。

3 IFRS から日本基準への修正も求められる項目の取扱い

実務対応報告第 18 号では IFRS 等でみられる一定の会計処理のうち、最終的に日本基準への修正が求められるものについて例示している。オランダ基準との関連において、これらは三つのパターンに大別できるが、これを以下順次考察する。

- (1) オランダ基準と IFRS に差異があり、かつ、連結手続上、日本基準への修正が求められる項目(二段階の修正が必要となるケース)
該当なし。
- (2) オランダ基準と IFRS に差異はあるが、連結手続上、日本基準への修正が行われる結果、最終的にオランダ基準と類似した処理となる項目

のれんの償却

オランダ基準では、のれんは資産計上され、経済的耐用期間にわたり償却される(会計ガイドライン 216・218)。またオランダ民法では、のれんを全額一時に株主資本に負担させる方法を選択することも認められる。

また、オランダ基準では、負ののれんについては、借方ののれんと同様の会計処理を行う(会計ガイドライン 216・232)。

持分プーリング法を適用して会計処理した企業結合

オランダ基準では、一定の要件を満たした場合に持分プーリング法を適用することが認められている。

退職給付会計の数理計算上の差異の費用処理

オランダ基準では、数理計算上の差異を直接損益認識する方法およびいわゆる「回廊」アプローチも認められている。しかし、一時に株主資本に計上する方法は認められていない(会計基準ガイドライン 271)。

会計方針の変更に伴う財務諸表の遡及的修正

オランダ基準では、会計方針の変更は原則として株主資本の修正として取り扱う。ただし遡及修正が実際上困難であるときは最も古い期首の純資産項目の修正と明確に規定されておらず、単に将来にわたり適用するとされている点に注意を要する。(ガイドライン 110・211)

少数株主損益の取扱い

オランダ基準では、純利益は少数株主損益控除後の値である。

- (3) オランダ基準と IFRS に差異はないが、連結手続上、日本基準への修正が求められる項目

会計方針の変更に伴う財務諸表の遡及的修正

オランダ基準では、会計方針の変更に伴う累積影響額が算定できない場合には財務諸表の修正は将来に向かって行うとされている点が IFRS と異なっているが、それ以外の点では IFRS との間に差異はない。

投資不動産の時価評価

オランダ基準と IFRS とは、おおむね一致している。ただし、前記 2 で述べたように、再評価損益実現時の取扱いに差異がある点は注意を要する。

研究開発費の支出時費用処理

オランダ会計基準では、特に研究費と開発費に区分して会計処理方法を定めていないが、会計基準ガイドラインにおいて、一定の要件を満たす無形資産は将来にわたる経済的便益をもたらすことが明確に期待できる場合にのみ資産計上できるとしている。

少数株主持分の取扱い

オランダ基準では、純資産(親会社株主に帰属する部分)と連結グループ純資産(前期の純資産 + 少数株主持分)の二つの概念が存在する。少数株主持分は一種の「メザニン」区分である。