

会計制度に関する国際比較研究のための覚書

— スペインの会計の概要 —

柴 健 次

Gonzalo, José Antonio

はじめに

本稿は関西大学とアルカラ大学（スペイン）の包括協定の下、両国の会計と監査に関する国際比較研究を推進する前段階として、スペインの会計制度を概説するものである。本稿は、柴が2012年10月から2013年3月にかけてアルカラ大学を訪問し、ゴンサロが2014年6月から7月にかけて関西大学を訪問して、共同研究の準備を始めたことに由来する。すでに、柴健次（2013a）と柴健次（2013b）で一部概要をまとめているが、本稿はそれらに続く第3弾であり、最後の覚書となる。以後、国際比較研究に入る予定である。

一つの社会制度なり、生活習慣なりを国際比較しようとする、二つの国における制度等を先入観なしに素直に理解することから始めなければならない。この一見簡単な作業を行うことにより、少し時間軸を長めにとった場合に、類似制度が歴史的に発生した経緯やその背景を発見できると期待される。仮に過去の経緯を追及せずに、現代の範囲を限定して比較してみたとしても、類似の機能を果たす制度が導入された時期や背景が違うことに気付く。もちろん、単純な比較は正しい理解を妨げる事につながる可能性があることも忘れてはいない。

本稿で概略を描こうとしているのは第二次大戦後に範囲を限定した現代におけるスペイン会計の概略である。後述するように、単純な比較では、日本よりスペインの方が会計の近代化が遅れているように見える。しかし、そういう解釈でいいのかという疑問が残る。

そこで、第1節では会計の国際比較を行う上での視点を論じ、第2節と第3節ではスペインの会計を理解することに務め、第4節でそこから得られた課題を提示したい。

1 会計の国際比較分析の視点

社会制度の国際比較を行う上で歴史的な分析は不可欠である。自然現象の場合、たとえば生物の進化の研究では、1万年、100万年、1億年という時間単位が重要で、1年とか10年とかあるいは千年という時間単位では分析に有効でないかもしれない。おそらく千年という時間単位で

あっても生物進化の証拠を確認するには短かすぎるからであろう。しかし、社会科学者は人類誕生以来の歴史を研究対象にしていない。せいぜい、現代我々が確認できる社会制度の起源を遡れる範囲が重要なのである。対象にもよるが数百年とか千年とかが視野に入るに過ぎない。さらに関心の対象となる社会制度が極めて現代的な制度である場合、その起源は百年を超えない場合もある。

そこで社会科学に属する会計の国際比較にあたっては、社会科学的な視点での長期と短期の視点がともに必要となろう、会計の研究においては、多くの論者が求めるように、長期すなわち歴史的視点は複式簿記の誕生（会計的情報処理の誕生）となるかもしれない。もちろん、何らかの記録を会計の起源とし4千年の歴史を遡る研究者もいるかもしれない。5百年か4千年かは会計の定義に依存することになる。一方、短期すなわち現代的視点は、論者の関心にもよるが、たとえばIFRSの採択にみられるような国際会計基準の普及（会計基準の国際的統一化）に求められるかもしれない。これなら我々の視野は最近の50年かせいぜい60年に限定されよう。

こうした視点に立つとき、日本とスペインを国際比較するというテーマを掲げた場合、どのような分析視点を持つべきなのか。長期的国際比較の観点からはたとえば以下のような視点が考えられる。複式簿記の誕生は13世紀初めかも知れない。複式簿記の解説書の登場となると15世紀末かも知れない。現在までつながるスペインの起源は15世紀末であるから複式簿記の誕生とはほぼ同時期になる。一方、15世紀末の日本は室町時代末期となる。このあたりの両国の交渉となると、16世紀の日西関係に求められる。会計的にはその後の日蘭関係も視野に入る。

一方、短期的な国際比較の観点からはたとえば会計の国際化の視点が考えられる。会計制度は国家に固有の制度であるから国際化の視点は不要であるとの意見がある一方で、あらゆる制度は国際関係を見捨てて成立はありえないとの意見もある。国際比較を試みる発想は前者の考えからは生まれない。後者の視点に立つとき、我々の視野はどこまで広げるべきであろうか。その解答の一つが1973年である。ただし、歴史は戦争が画するという観点からは第二次世界大戦が極めて重要である。これに依拠すると我々の視野は1945年頃にまで広がる。

本稿は、長期的視野を求めつつも、当面は短期的視野に限定したい。それが国際比較の第一歩として扱いやすいという便宜的理由かもしれない。かかる便宜主義に依拠して、我々の一連の共同研究を続けるなら、さしあたり、第二次世界大戦以降から始めたい。そこで戦後の歴史という視点がえられるが、スペインも日本も類似の経路をたどっているように思える。それは外国の会計基準を採択する方法による自国基準の近代化である。

両国において、いわゆる近代会計が定着した時期と会計の国際化に組み込まれた時期をもとに、近代化以前、近代化（国際化以前）、国際化と3つの区分を設けてみたい。1973年はIASB創設の年でもあるので国際化の基準年としたいところであるが国ごとに国際基準への対応が異なることから、国際会計基準の国内化の時期をより重要視すべきと思える。そうすると、ス

ペインの近代化は1973年、国際化は1990年、日本の近代化は1949年、国際化は1997年となる。一つの見解であるが、こういう視野において、まずはスペインの会計を理解したいと考えている。

2 特異性とその作用：スペイン会計の概観

（1）『スペイン会計改革白書』

スペインでは、エンロンスキャンダルが発覚する数か月前に一つの専門委員会が設置された。その委員会は、EU 諸国の上場会社に対しては2005年以降に有効になる IFRS（International Financial Reporting Standards：後述の PGC との対比では「国際連結会計基準」）の強制適用に関する通知と、国内の非上場会社に対しては国内会計基準のみが適用されるという対応で良いのではないかとする提案をとりまとめた。

この委員会が2002年夏に公表した最終報告書は『スペイン会計改革白書』と呼ばれている。専門委員会の主な提言は、①スペインのすべての会社集団に IFRS を強制適用すること、②PGC（Plan General de Contabilidad：内容的には「スペイン個別会計基準」だが適訳は模索中）を可能な限り IFRS と同等の内容とするという目標をもって修正すること、③スペイン国内の4つの会計基準設定主体を一つにすること、そしてこのことにより、一般会計基準の設定主体と規制部門（銀行、保険、金融サービス・投資会社）のための個別会計基準の設定主体のあいだに生ずる問題を回避すること、である。

政府はこれらの提言を部分的に採用した。すなわち、政府は IFRS を有効にする決定をしたが、非上場会社の連結財務諸表に対しては任意適用とした。一方、個別会計基準や連結会計基準を新設・改定するために委員会が行ったすべての提言を承認した。第3の提言に関しては、2004年に諮問委員会が設置された。そして既存の基準設定主体は諮問委員会の承認を得るために自分たちの提案を提示し、討議する義務を課せられたが、一方で、それぞれの基準設定主体が独自の基準を発行する権限は維持することとなった。

（2）会計の規制

現行の PGC は2007年に改訂されたが、改定前の PGC は1990年にさかのぼる。これはスペインが EU に加盟した数年後のものである。この時期におけるスペイン会計の特徴は、Gonzalo and Gallizo（1992）を参照されたい。同書はスペインの財務報告を扱ったものであり、あわせて社会、経済、金融システムの概略も含まれている。また、最初の PGC は、フランスのプラン・コンタブル（原語：内容的には「フランス会計基準」）に見倣って、1973年に編纂された。

会計基準の構想・開発・解釈に責任を有する政府機関はスペイン会計監査機構（*Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas*, ICAC）である。ICAC は経済省の一つの総局であり、1988年法により創設された。この組織はスペインにおける監査専門職制度及び監査活動の監視

に関しても責任を有している。

PGC という形式は南ヨーロッパのいくつかの国々（スペインやポルトガル）そしてフランス語圏アフリカの多くの国々で成功裏に採択されてきた。それにはいくつかの理由がある。この形式は評価のルールや財務諸表の様式など会計過程のすべてを網羅していること、すべての会社提供される会計用語を含んでいること、そして専門家に対しては非常に詳細な計算のルールなどを含んでいること、といった理由である。一方、PGC は内的に整合性を保っており、会社が財務諸表を作成するに際しての唯一の会計基準である。こうした特質のおかげで PGC の構造は初学者にとっても教えやすく学びやすいものとなっている。

それにもかかわらず、PGC の構造は、たとえば新しい概念や項目を導入する点では弾力性を欠くといった理由でやや不便である。というのも、会計上の概念（たとえば損益）に関してはただ一つの計算モデルを支持していることや、全体としてみれば、専門職や会社の中に変化に対する強い抵抗が存在しているのである。そういうこともあって、PGC はすでに示したように 1973 年、1990 年（そして 2007 年）と 17 年ごとに改訂してきた（にすぎない）。改訂されるまでの期間においては PGC の骨格は変更することなく、小さな修正が施されてきたのである。

スペインが PGC の形式を支持する理由としては、専門家が法律上や規範上の問題でリスクを避けるために詳細でかつよくできた基準を強く求める誘因があるからだという説明がなされている。スペインは 19 世紀にさかのぼることになる古いタイプのナポレオンの伝統に従って、ありとあらゆる規則というものを一般的な法典（たとえば、民法、商法、憲法など）における特殊領域だとして関連付けてきた。

（3）監査の規制

スペインの会計制度のもう一つの特徴としては、ICAC がその誕生以来監査の領域においても主務官庁であるということである。ICAC が創設される前の時代にあっては、監査という専門職は自主的に規制されており、一部の特別な産業（銀行、貯蓄銀行、保険、電力など）のみが強制監査に服していたのである。

ICAC はその創設以来、監査専門職を規制し、監査基準を構想・作成し、監査の実施や懲罰を含めた監査の品質の統制を自らの任務としている。

決算書の監査人という専門職を除くと、会計や財務の関わる事項に関連する専門職で規制対象となるものは何もない。2014 年 6 月の時点で、約 21,000 人の監査人が決算書監査人公式登記所 (ROAC) に登記されている。この登録監査人のうちわずか 6,400 人だけが監査に従事している。監査法人の数は 1,200 法人にも上るが、市場ではこのうちのビッグ・フォーと呼ばれる監査法人に高度に集中している。たとえば、監査報酬の 48%、金額にして 7 億ユーロがビッグ・フォーに集中している。

これまで会計の専門家として資格を付与しようとする試みがなされてきた。しかしこのよう

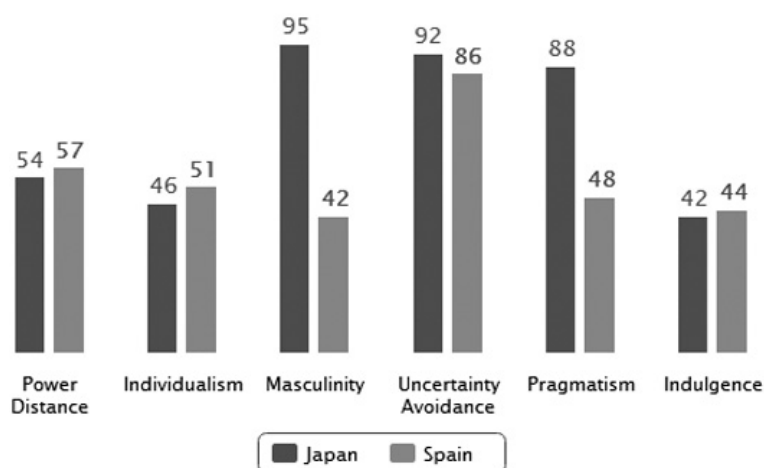
な試みは、そのような資格（たとえば、税金目的の専門家、中小企業の制限された監査報告書の発行を目的とする専門家）を政府が認めることがない限り失敗するだろう。スペインの近くの多くの国々では、たしかに、会計や税金の専門家と、決算書の監査の専門家という異なる二種類の会計専門職がある。

EU 域内の他の加盟国と同じく、スペインも、決算書の監査に関する第7次指令を採択してきた。その元々の指令は1982年にさかのぼる。採択された最終の修正はヨーロッパ委員会・議会で2006年に承認されたものである。その最終修正を採択するため、監査人の独立性と監査の品質を強化することを主な目的として、1988年監査法のほぼすべての条文を修正する法律が2010年にスペイン議会を通過した。

（4）スペインの特異性

スペインの会計と監査の理解にあたって、何世紀にもわたって培われてきたこの国の特異性や人々の特質を知ることが重要であり、その度合いに応じて理解が容易になるだろう。このことは日本を理解する場合にもあてはまる。スペインと日本は確かに地理的には遠く離れているのであるが、Hofstede et al. (2010) の測定法における6つの社会的・文化的尺度で比べてみた図表1の比較が教えるようにスペインと日本は心理的には極めて近いと言える。

図表1の6つの社会的・文化的次元のうちの4つは類似している。しかしながら、日本はスペインとの比較においてより男性的（すなわち競争的）であるし、日本人はより実用主義的である。「不確実性の回避」と名付けられた尺度の比較から明らかなように、スペインも日本も未



図表1：社会・文化的次元：日本とスペイン

(Source: <http://geert-hofstede.com/japan.html>, compared country: Spain)

6つの次元は左から順に、権力格差、個人主義、男性性、不確実性回避、実用主義、寛大さ

来を知ろうとするあらゆる試みに価値が見出される。そのことの結論はというと、両国においては行動の明確なルールを必要とするということである。そうしたルールの個別事例の一つが会計基準だということである。

第3節以降ではスペインの会計における主な変化を説明する。とりわけ最新の変化として特に強調するのが2007年から2010年にかけての新しいPGCの制定過程であり。これが2010年から2011年位にかけての新監査法の制定につながってくる。最後に、スペインの状況のありうる変化について触れておきたい、

3 スペインの会計ビッグバン：国際化の歴史的経緯

スペインには商法に基づく一つの会計の伝統がある。すなわち、すべての会社等はその取引及び事象をもれなく会計帳簿に記録する義務がある。また、会社等の所有者は取締役が会社等を運営した方法に関して判断するために、あるいは配当の方法を支持するために、毎年の決算書を知る権利を有する。

そこで、1829年の原始商法以来、商法は簿記のルールを詳細に決めてきた。2007年の最新の改訂によると、いわゆる「継続的」記録簿と「棚卸および決算」記録簿が、そしてこれら帳簿はこれらを補完するその他の補助簿を伴うのだが、保持すべきふたつの必置帳簿である。これら二つの必置帳簿は物理的媒体によるか電子的媒体によって記録することができる。また、決算後にこれを商業登記所に提出し、提出時点でその内容についての登記所の証明（シールか署名）を受け、それによって以後の改ざんを防ぐ必要がある。

スペインの1986年のEU加盟より以前は、同国の会計は税法上の評価基準に基づいていた。というのも1973年から適用されたPGCは納税申告書を記入するのに必要な内容以上の内容を含んでいなかったからである。それにもかかわらず、PGCに含まれていた主要財務諸表と注記の様式は任意適用ではあるが会社によって広く使われていた。

1990年に新たにPGCが発行され、翌1991年にはこれを補完する連結原則が発行された。この1990年PGCは主要財務諸表とそれに対する注記のための評価原則や最小限の記載事項を定めたヨーロッパ会社指令を採用したスペイン初の強制的会計基準であった。この1990年PGCによってスペインはEU指令の採択を果たしただけでなく、この年までに有効となっていた国際会計基準（IAS）をも導入した。とりわけ、繰延税金の会計（IAS12号の税金の会計）とファイナンスリースの資本化（IAS17号のリースの会計）が特徴的である。

新しいPGCはスペインがEU加盟国として果たすべき条件の結果として会社に受け入れられたが、非常に多くの変更、そして会計と税法で相異なる評価原則が複数年度にわたって適用されることが必要となった。こうした変更の学習に要する期間はほとんどの大企業にあっても3年も4年も要した。

こうした困難を理解しておくことは、PGC があらゆるサイズの会社に応用されるとか、非会社形態の企業や非営利組織にも適用されるといったことへ意見を述べるのに役立つ。ヨーロッパ指令や PGC に含まれるルールを簡素化し、単純化したものが財務諸表とその注記の様式に応用可能となる。

1990年における変化での経験は、スペインにおけるその後の会社や専門家に観察される同じような経験を説明できる。すなわち、EU が2005年までに上場会社の連結財務諸表に IFRS を強制適用するとアナウンスした直後にも見られた（see EU, 2000）。その当時、すでに証券監督者国際機構（IOSCO）によって支持されていた新しい IFRS（see Zeff, 2012）を導入するためにスペイン政府はもう一度 PGC を改訂する仕事を2001年に始めた。

こうした困難を伴いながらも2007年には会計改革が完了した。以上の概説を終え、次節ではこの「ビッグバン」以降のスペインの会計を幅広く説明しておこう。はじめに、PGC の範囲と構造、ついでこの改革の主な特徴、さいごに財務報告の強制について説明する。

4 会計ビッグバン以降の現在の会計

（1）スペインの PGC の範囲と構造

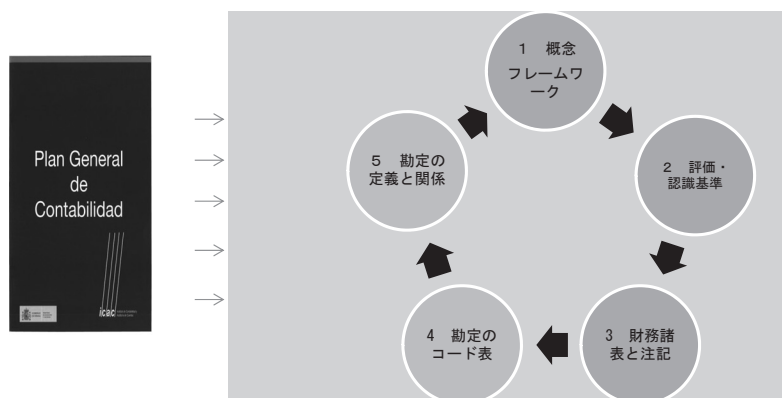
スペイン以外の EU 加盟国と同様に、上場会社は IFRS に従って連結財務諸表を作成する義務がある。連結の義務から免れる例外的なケースにおいて IFRS は個別財務諸表の作成に適用される。そして個別財務諸表は PGC に基づいて作成される。ただし、銀行、保険、金融会社は業種固有の会計基準に従って個別財務諸表を作成する。

連結財務諸表の場合に限定されるが、非上場会社を支配する会社は連結財務諸表を作成するために IFRS を子会社に任意適用できる。事実上はすべての EU 加盟国と同じく、企業集団がいったん IFRS を選択した場合には、その選択が決定的になり、国内基準を利用して報告することはできなくなる。

2002年の白書における提言の一つは4つの基準設定主体を1つに統合するというものであったが、スペイン政府はこの提言を十分に考慮してこなかった。そして、現在は、

- 銀行の財務諸表はスペイン銀行が編纂する会計基準に従っている。
- 保険会社の財務諸表も業界固有の会計基準に従っている。それは保険総局（DGS, *Dirección General de Seguros*）の監視下に置かれている。そして、
- 投資・金融サービス会社（株式取引を扱う会社を含む）の場合には、スペイン証券市場委員会（CNMV, *Comisión Nacional de Mercado de Valores*）が作った会計基準に従っている。

これらの調整を図るため、スペイン政府は2004年に会計諮問委員会を設置した。委員会の役割は会計基準を含む草案を基準設定主体が維持している決定力を排除して議論することになる。この委員会は ICAC に従属し、委員は個別基準設定主体のみならず、会計専門職業団体、税務



図表2 ス페인PGCの構成

当局、国の内部統制機関、加えて職業専門家や研究者から成る。この委員会において、政府機関の代表者が、討議を踏まえた上で、編纂されるべき基準の最終文案を承認する。

図表2が示すようにPGCの構造は5つのパートから構成されている。初めの3つが強制されるパート（概念フレームワーク、認識および評価の原則、財務諸表と注記の様式）であり、それ以外の2つのパート（勘定リストと定義や会計関係）（list of accounts and definitions/accounting relationships）である

PGCの詳細なルールのイメージが湧くように図表3と図表4としてPGCの内容の一部を示す。図表3は損益計算書のうち営業利益を構成する項目を示している。それらは異なる意味あいの収益と費用からなり、それらの項目の集計値が「営業活動からの成果」として示されている。図表の左側の欄には数字が書かれているが、これは勘定科目の番号であり、かつ財務諸表に示される項目に対応している。

図表4は諸勘定の概念や計算の扱い方（勘定間の振替）の例を示している。この例にみられるように、図表は勘定とその勘定で借方又は貸方に記載される会計上の取引や事象を示している。このパートは強制されるわけではないが、勘定に記載されるべき会計的・経済的な定義には従わなければならない。

PGCは勘定を10のグループに分け、さらに各グループを10のサブグループに分けている。それぞれのサブグループは総勘定元帳の10個の勘定を含んでおり、各勘定はさらに10個の下位勘定を設けることができる。以上のように勘定が整理されている。このようなピラミッド型勘定体系を備えているために、勘定コード表を創り出す可能性は無限であり、それゆえに会社の規模に関係なく、すべての会社のニーズを満たすことができる。

ICACの使命の一つがPGCを開発することである。ICACは、会計基準の範囲や内容に従って、いくつかのPGCを開発している。

図表 3：勘定番号と勘定項目との対応関係

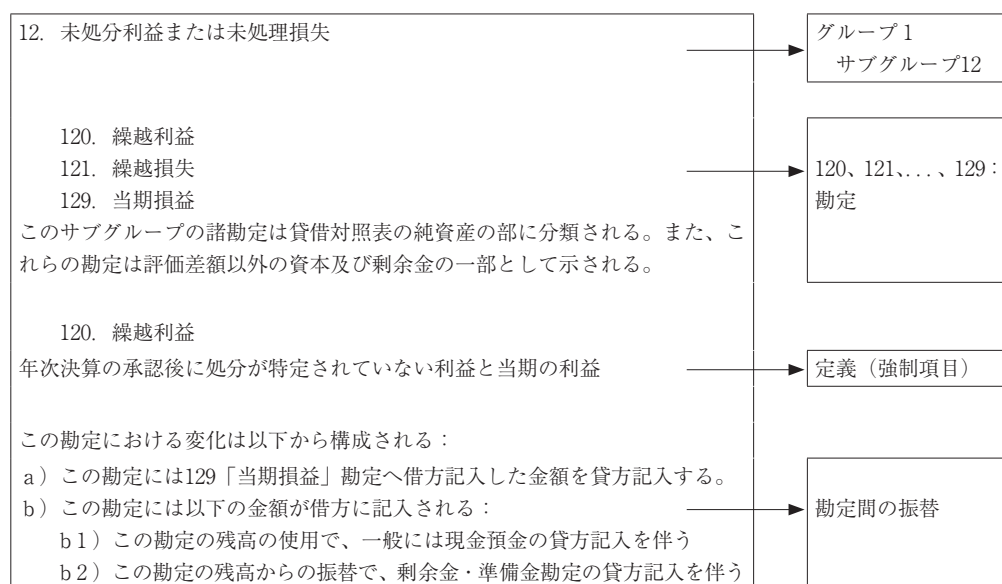
損益計算書

200x 年度

勘定番号	勘定項目	注	当期	前期
	A 継続的な事業活動			
	1 収益			
700, 701, 702, 703, 704, (706), (708), (709)	a) 売上高			
705	b) サービス提供高			
(6930), 71, 7930	2 棚卸差異			
73	3 自製資産の費用化額			
	4 仕入			
(600), 6060, 6080, 6090, 610	a) 商品仕入			
(601), (602), 6061, ..., 612	b) 原材料仕入			
(607)	c) 外注加工費			
(6931), (6932), (6933), 7931, 7932, 7933	d) 引当金繰入・戻し			
	5 その他の営業収益			
75	a) その他の営業収益			
740, 747	b) 公的補助金			
	6 人件費			
(640), (641), (6450)	a) 給料及び賃金			
(642), (643), (649)	b) 社会保障費・年金拠出金			
(644), (645), 7950, 7957	c) その他の営業上の引当金繰入・戻し			
	7 その他の営業費用			
(62)	a) 外部サービス			
(631), (634), 636, 639	b) 租税公課			
(650), (694), (695), 794, 7954	c) リース料など			
(651), (659)	d) その他			
(68)	8 償却費			
746	9 補助金			
7951, 7952, 7955, 7956	10 積立金			
	11 その他			
(690), (691), (692), 790, 791, 792	a) 減損			
(670), (671), (672), 770, 771, 772	b) 処分損益			
() は借方	A 営業利益			
	(1 + 2 + 3 + 4 + 5 + 6 + 7 + 8 + 9 + 10 + 11)			

- ① 小会社の PGC の開発。ここで小会社とは、2 年間連続で売上高が 8 百万ユーロ、総資産が 4 百万ユーロ、平均的な従業員数が 50 名という 3 つの基準のうち 2 つを満たさない企業を指す。また、2 年間連続で売上高が 2 百万ユーロ、総資産が 1 百万ユーロ、平均的な従業員数が 10 名という 3 つの基準のうち 2 つを満たさない零細企業の場合には、より簡素化された決算書の様式が任意適用される。こうした簡素化には、たとえば、ファイアンスリ

図表4：勘定の定義と勘定間の振替



ースを資産計上しないことや、繰延税金の処理をしないことが挙げられる。

- ② 組合や非営利組織といったノン・ビジネス型組織のPGCの開発。一般PGCに基づきつつスペインでごくふつうにみられるこの様式の組織の特徴を反映させたPGCということである。公共部門PGCは大部分はPGCに基づいているが、会計基準を承認する財務省は公共部門PGCの中に政府組織にIFRSを導入しようとする国際会計士連盟が作成した国際公会計基準（IPSAS）を取り込んできた。
- ③ 固定資産、減損、清算企業などこうした開発において重要だと考えられる事項や取引に関する会計基準の開発。
- ④ 具体的な取引関連して生じた問題について会社から寄せられた質問に基づく解釈の開発。ICACが出す回答は強制されるものではないが、通常は会社側も尊重するし、監査人もこれを尊重している。

最後に、2010年にICACは連結財務諸表を作成するための新しい会計基準を作成し、政府はこの基準を承認した。この新基準は、支配の概念を基礎としており、連結に関する国際基準に基づいている。IFRSの利用も認められるけれど、実際には、IFRSを利用している外国の企業集団のスペインにある下位の集団などに限定されている。

（2）2007年改革の主な特徴

2007年のスペイン会計の改革はその時まで効力を発したIFRSに可能な限り近い内容にするという方針に導かれていた。そのことは、とりわけ、会計に対する貸借対照表アプローチを

意味し、財務情報がこれまで果たしてきた役割、すわなち納税申告への役割、配当への役割であり、つまりは損益数値こそが重視されてきたという過去への大きな変化を意味する（Pascual Pedreño, 2007）。

この変化の結果、以前なら他の基準と矛盾する場合に優先していた保守主義の原則が他の原則と同レベルになった。また損益計算書アプローチが退行したために、トレーディング目的の金融商品と同様に、資産や負債の第一次認識において公正価値を利用することをゆるした。別言すれば、未だ実現していない資産負債価値の変化を認識するために公正価値とともにその他の包括利益の概念が登場した。

2007年のPGCによって企業結合の会計が導入されたが、これによりそれまで会社が採用していたいくつかの異常な会計実務が改められた。2007年PGCが承認される以前は、取得した資産と負債の会計処理に当たり修正なしにその会計数値を利用することが一般的な会計実務であったのだが、資産と負債に公正価値を適用し（パッチェス法）、結合した企業の損益を引き継ぐ（持分プーリング法）を同時に採用するというも行われていた。

図表5はこの改革の主な特徴を要約したものである。それらは改革によって実施されたことと、その時点ではまだ適用可能だと考えられていなかったIFRSの重要事項を示している。

スペインの会計制度の基礎にあるとみなされている重要な特徴は経済取引や事象に対する会計上の取り扱いと税法上の取り扱いの一致である。税法に従えば、課税所得の計算の基礎は会計利益である。決算書の数字にいくつかの調整（課税されない利益、控除できない費用、一時的な差異）を施して課税所得を計算する。このようにして計算された課税職に名目税率を乗じ、さらに税額免除を考慮して、課税額が決まる。

見解の相違をなくすため、税務当局はICACの会計諮問委員会のメンバーとなり、ICACの

図表5 スペインの2007年会計改革の特徴

改革によって実施	改革当時に未実施
<ul style="list-style-type: none"> ➤ IASC 概念フレームワークの採択（形式より実質の重視） ➤ オペレーティング・リースとファイナンス・リースの峻別を導入したリース会計の改訂 ➤ 関連と当事者間取引及びトレーディング目的金融商品における公正価値の評価の増加 ➤ IFRS 第2号「企業結合会計」（暖簾の減損を含む）の導入 ➤ IAS 第39号に沿った金融商品とヘッジ会計の採用 ➤ 持分におけるその他の包括利益区分の創設 ➤ 持分変動計算書（IAS 第1号）とキャッシュ・フロー計算書（IAS 第7号）の強制 	<ul style="list-style-type: none"> ➤ 資産と関連付けられた補助金をリサイクル可能な純資産項目とするIAS 第20号補助金の会計の採用 ➤ 投資不動産への時価評価の導入（IAS 第40号）及び農業会計への時価評価の導入（IAS 第41号） ➤ 研究費の資本化の会計処理の削除（第38号）。実務ではこの選択肢は採用されていない。 ➤ 営業キャッシュ・フローの表示のための直説法の容認

スタッフと財務省課税総局の代表者が個々の会計基準の内容を注意深く議論する。

会計基準と税法のこうした一致の結果、PGCは課税目的に直接関連した評価基準を組み込んでいる。PGCが関連当事者間の事業上の及び財務上のすべての取引に公正価値（市場価値）を適用するのを強制するのと同じように、そうしている。

もし取引の法的形式が経済的本質と一致していないとすれば、会社は取引を経済的実質に基づいて処理する義務を負う。たとえば、在庫を市場価格以上で子会社に販売するとすれば、売り手である親会社はその差額を配当と見るだろう。また、もし同じ取引で在庫を市場価格以下で子会社に販売するなら親会社はその差額を子会社に対する新たな投資と見るだろう。

こうした取り扱いは会計においてより税務上でより見受けられるが、ある種の取引に市場価値を適用することがない場合においてこうした取り扱いがよりいっそう重要な問題を引き起こす。というのも、当該取引の真の実態に関する調査が行われるにしても、それは会計上の忠実なる表示という観点からよりは、徴税の観点からなされるであろう。

最後に、こうした会計改革に対する会社と職業専門家の反応を要約しておく。スペインの会計専門家の大多数を抱える組織である Consejo General de Colegios de Economistas de España の調査によれば、改革後の専門家の意見を含んでいるのであるが、かかる改革の精神が新たな会計基準の問題を克服し、多くの専門家がその結果を受入れていることは明らかである。

それにもかかわらず、改革を断行する際に生じた主要な問題は、資産、負債、収益および費用に新しい定義（概念フレークワーク）、金融商品の会計（分類、公正価値による測定、デリバティブと複合商品の分解、償却原価）、税効果会計を扱う新しいアプローチ、そして関連当事者間の取り扱い（Marín Hernández *et al.*, forthcoming 参照）である。

（3）実施

スペインの会計を理解するために、法律が会社に会計上の義務を守らせる方法について触れておく必要がある。

会計帳簿は、帳簿の実在につき証明を得る義務があることは既に触れたが、その証明は会計期間の終了後4カ月以内に商業登記所から受けることができる。もしこの証明を受けない場合には、当該会計年度は会計帳簿が存在しないということを逆に推測させる。

これとは別に、会社の義務を執行させる主な方法として、会社の株主総会で決算書が承認されたのち1カ月後に年次決算書及び連結決算書を登記所に提出させる義務を課している。これら決算書は監査を求められる会社の場合には経営者の報告と監査報告とともに提出しなければならない。

もし会社が決算書を1年以内に提出しない場合には、登記所は会社の現在の活動に関する情報（取締役の選任や解任、資本の増加や現象などの情報）の届け出を受理しない。このような手段が講じられるので、実質的には決算書の提出が行われる。

ICAC もまた決算書を提出しない会社に対して罰金を科すことがある。各地の地方商業登記所は毎年未提出会社のリストを ICAC に提出し、ICAC は、一定の手続きを経て、会社の規模に応じて、1 年あたり 1,200 ユーロから 60,000 ユーロの罰金を科すことができる。

以上の仕組みがあるため、未提出会社の割合は極めて小さい。その未提出会社の事例はたいいていの場合、会社が活動を停止しているかすでに消滅している、あるいは取締役の怠慢という例外的な事例である。

参考文献

- European Union (EU) *Financial Reporting Strategy: The Way Forward*. 2000. Communication from the Commission to the Council and the European Parliament (June 13). Available at: <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=COM:2000:0359:FIN:EN:PDF>
- Hofstede, G.; G. J. Hofstede and M. Minkov, *Cultures and Organizations: Software of the Mind*. 3rd Edition, McGraw-Hill USA, 2010
- Gonzalo, J. A.; J.L. Gallizo (1992) : *European Financial Reporting Series: Spain* (London, Routledge)
- Marín Hernández, S.; M. Antón Renard y E. Ortiz Martínez (forthcoming) Evidencia empírica de los economistas españoles tras cinco años de aplicación de la reforma contable. *Revista de Contabilidad-Spanish Accounting Review*. (Free access on the Internet)
- Pascual Pedreño, E. (2007): El “debe” y el “haber” del nuevo Plan General de Contabilidad. *Lex Nova*, octubre-diciembre 2007: 20-23. Available in Spanish in [http://www.lexnova.es/pub_ln/revistas/revista_ln/revista50/20_Analisis.pdf]
- Zeff, S. A (2012): The Evolution of the IASC into the IASB, and the Challenges it Faces. *The Accounting Review* 87 (3): 807-37.
- 柴健次 (2013a) 「会計専門職に関する国際比較研究のための覚書——スペインの監査の概要」『オイコノミカ』第49巻第2号、名古屋市立大学、35頁から46頁。
- 柴健次 (2013b) 「公会計に関する国際比較研究のための覚書——スペインの公会計の概要」『現代ディスクロージャー研究』第13号、日本ディスクロージャー研究学会、109頁から116頁。

付記

本稿は関西大学2012年度在外研究員（調査研究員）制度に基づく柴健次のアルカラ大学訪問（受入は先方のゴンサロ教授）による成果であり、あわせて関西大学の2014年度招へい研究員制度によるアルカラ大学ゴンサロ教授の招へい（受入は柴健次）による共同研究の成果である。なお、既刊の柴健次（2013a）と柴健次（2013b）も2012年度在外研究員（調査研究員）制度の成果である。ここに記して謝意を表する次第である。