

# 会計と会計監査

## 会計と会計監査について

I.	法規定 .....	189
II.	会計処理 .....	190
III.	年間決算書.....	191
IV.	一般に受入れられる会計原則と基準.....	192
V.	会計制度の調和。世界会計基準の導入。基本的概念 .....	194
VI.	評価基準 .....	196
VII.	連結決算 .....	201
VIII.	財務諸表のインフレ調整 .....	202
IX.	事業報告書に掲載すべき情報.....	203
X.	外部会計監査の条件.....	204
XI.	年間決算書の公開要件 .....	205
附則 I. トライアルバランスのモデル .....		206
(20xx 年と 20yy 年 12 月 31 日)		
附則 II. 損益計算書のモデル .....		207
(20xx 年と 20yy 年 12 月 31 日)		



## I. 法規定

既に前章で述べたように 1989 年の法律第 19 号は EU 指令にスペイン商法を適合させる為に制定されたものである。

この 1989 年法律第 19 号は会社法に関する EU の指令をその第 9 号（会計監査）を除いてスペイン法制に盛込んでいる。EU 指令の第 9 号は 1988 年に法律第 19 号として既に制定済であったからである。勿論、1989 年の法律第 19 号にも会計監査に関して幾つか言及されている（本章第 X 項の“会計監査”の条件を参照）。

2002 年 11 月 22 日付けの金融制度改革法である法律第 44 号は現在でも有効であるが、会計監査法、商法法制（株式会社法、有限会社法、労働会社法）を幾つか手直しし、更にこの法律が公布される以前の他の関連法律を改正している。この法律は様々な領域を集中的に法制化しているが、その目的は市場の信頼を勝ち得ることと情報公開の促進の為に会社のコーポレートガバナンス規定を作成するところにある。

証券市場と上場会社の情報公開振促進特別委員会は 2003 年 1 月 8 日付けで報告書を発表したがそれによって金融市場での情報公開を目的とした手段、提案そして助言を会社に行っている。その意味で 2003 年 7 月 16 日付けの法律第 26 号は 1988 年の証券市場法第 24 号と 1989 年株式会社法勅令第 1564 号を改正し、上場されている株式会社の経営管理上の情報公開促進の基本を定める最

初の法的試みと言えよう。

EU での国際会計基準の適用に関する施行規則と会計改革白書が EU 議会と EU 委員会で承認されたがそれは 2002 年 6 月 25 日にスペイン会計士協会（ICAC）により公表され、スペインで行われる会計改革過程全体の方向を決める出発点を意味している。現在法規定の改革が進行中であるが、それは EU 内で上場企業の連結グループに国際会計基準が 2005 年から適用される統合過程の中で必要となってくるであろう。この過程は間違いなくスペイン会計原則の多くが改正されることを意味しており、その傾向はスペイン会計原則が世界会計基準に統合されると言うものである。時間的な面からすると上場企業の連結グループの改革よりずっと余裕があると言える。

この改革過程は 2003 年 12 月 30 日付けの税務、行政及び社会秩序に関する方策法である法律第 62 号で始められたが主に次のような変更をもたらした：

- 商法第 42 条とそれ以降の条文に言う企業グループの構成に関する考え方
- 有限会社法である 1995 年 12 月 23 日付け法律第 2 号の簡易会計制度
- 株式会社改正法である 1989 年の勅令第 1564 号の年間決算書に関する部分の世界会計基準への対応

## II. 会計処理

会社が維持しなければならない会計記録に関する規定は商法中に規定されているが、整然かつ事業に適した会計処理を行うことを要求しており、在庫と財務諸表に関する帳簿と仕訳帳を保管することを義務付けている。更に、法律あるいは特別な規定で要求される帳簿もある。

商事会社は議事録を保管することを義務付けられており、それには一般及び臨時株主総会での決議及びその他の合議機関の決議事項を記載することになっている。

会計記録の形式要件については商法に規定があり会社の定款住所のある

商業登記所に法定帳簿を提出することになっている。法定帳簿は使用前に商業登記所で登録し印鑑を押してもらう必要がある。

会計記録を1枚ずつの紙に印刷しその後順序を追って纏めて法定帳簿を作成することが認められている。それらは年度末から4ヶ月以内に商業登記所で査証してもらう必要がある。

これらの形式要件は株式会社と合名会社での記名式株式の株主名簿にも適用される。同様に有限会社の出資者名簿も同様である。これらはコンピュータで作成することも可能である。

### III. 年間決算書

商法及び会社法には年間決算書とは貸借対照表、損益計算書、事業報告書(memoria)から成立っていると規定されている(更に、年間決算書には入らないものの経営報告書(informe de gestión)が要求されている)。株式会社法上の義務は同様に有限会社と合名会社にも適用される。

商法と会社法は会計原則と評価基準も規定している。同様に、貸借対照表と損益計算書の様式も規定しているがそれはEU第四指令の第9条と第24条の規定にあるそれぞれの様式に従っている。更に、事業報告書に記載されるべき情報を特定している。

1990年に勅令第1643号で承認された会計原則によれば会社の形態に関わらず全ての会社に1990年12月31日以降に開始される会計年度から適用される義務を定めている。それはスペイン商法上の会計分野で大きな進歩を意味している。

スペイン会計原則は下記の内容を含んでいる：

第一章：会計原則

第二章：勘定科目

第三章：定義と会計関係

第四章：年間決算書

第五章：評価方法

スペイン会計原則はある特定の業種ごとに適合されている。今日現在以下の業種で会計原則が存在している：

- 建設
- 不動産
- スポーツ連盟
- 民間健康保険会社
- スポーツ企業
- 慈善事業会社
- 有料高速道路運営会社
- 水質資源の獲得、浄水と配水会社
- 電力会社
- ブドウ栽培ワイン製造会社
- 保険会社

#### IV. 一般的に受入れられている会計原則と基準

現行商法と会計基準に従うと一般的に受入れられている会計原則と基準は下記の法律に規定されている：

- a) 商法とその他の規定
- b) 一般会計原則と業種毎に適合する会計原則
- c) 会計士協会(ICAC)が出す会計上の解釈規定
- d) その他の規定

従来の規則に予想されていない取引あるいは経済上の事実が発生した場合にはスペイン国内あるいは世界の機関で権限のあるところが出した規則を参照することになる。但し、以下の条件を備えている場合に限られる：

- a) 適用が義務付けられている会計原則と基準に反しないこと
- b) 専門家の所属する団体が出す意見書を通じて一般的に専門家が受入れていること
- c) その解釈を適用することで監査をされる会社の資産、金融状況及び損益に関する正確な像を把握できること

会計原則はその第一章で会計原則を決めているが、その目的は会社の資産、金融状況及び損益に関する正確な像を把握できることを保証しようと言うものである。

その会計原則とは下記のものである：

- 慎重性
- ゴーイングコンサーン
- 登録方式
- 購入価格尊重
- 発生主義

- 収入と費用の対応関係
- 相殺禁止
- 統一性
- 相対的重要性

スペイン会計原則表には明白に述べられているが、もし上述の原則と基準を適用しても“忠実な像”を提出することが保証できない場合には適用した原則について説明する必要があるとしている。又、例外的な事実により特定の原則あるいは基準を適用すると“忠実な像”が提出できない場合には、その原則あるいは基準は提供すべきでない。

スペイン会計原則表では一方適用義務のある会計原則の間で問題生じる場合には“忠実な像”の提出に役立つ方が優先すると述べている。又、その考え方は別にしても、慎重の原則が他の原則に先立って適用されるのが相応しいとしている。

会計士協会 (ICAC) は 1988 年 7 月 12 日付けの法律第 19 号により創立されたが、旧会計計画協会の機能を受継いでいる。具体的には会計規則の解釈を以下の方法により行うのがその法的目的である：

会計原則表に関する技術的な仕事とその提案並びに様々な経済活動分野にこの会計原則表を適応させることの承認

会計原則表中の問題点について解釈基準を確立すること。会計原則表を企業分野別に適応するに当たり当該原則を正しく適用するに適切と判断する解釈基準を確立すること

会計原則を何時も完全なものとする  
ことと時代に適合させること

会計士協会は又法律により会計監査分野での機能も持つよう定められている（会計監査の仕事の監督、監視、規則作成）。

更に、1979年に創立された企業会計と経営管理協会（AECA）は私的な団体であるが、会計原則と規則の適合に活発に寄与してきている。

AECAの会計原則と規則委員会は行政当局、大学、専門家団体、企業及び会計事務所を出身母体とする会員により構成されている。

AECAが1990年までに公表した報告書の大部分は現行会計原則一般表に取込まれている。

## V. 会計制度調和の動き 世界会計基準の導入。基本的概念

2002年の欧州議会と欧州委員会の規則第1696号によりIASB基準を2005年1月1日以降始まる会計年度からEU諸国で上場している会社は連結財務諸表を作成するに当たり採用することを義務付けられている。同様に、当該規則ではEU加盟各国にIASB基準を上場会社の単独財務諸表、非上場企業の連結財務諸表及び非上場企業の単独財務諸表に適用を認めるかあるいは義務付けるかどうかの選択肢を与えている。

世界会計基準採用の効果はスペインでは大方単独財務諸表に当該基準を採用するか法律を制定するかどうかにかかっている。いずれにせよ、中期的には当該基準を採用することで会計書類に含まれる財務情報の量の増加と質の向上を意味しよう。

世界会計基準によると主な財務諸表は下記の通りである：

- 貸借対照表
- 損益計算書
- 正味資産変更報告書
- キャッシュフロー表

更に、採用した会計原則についての考え方の説明、財務諸表中に盛り込まれた項目の説明を提出する事が要求される予定である。執行機関が作成する営業報告書を提出することが望ましい。それには企業活動の記載とその説明、財務状況、経済面で発生するであろう主要な不確定要素が盛り込まれる。

世界会計基準は主要な財務諸表の提出に当たり特定の様式を要求していない。スペイン会計原則表(PGCE)が要求される厳格な様式

と対象的である。

スペイン会計基準と比べた場合に世界会計基準の新しい点の一つは特定の会計科目でそれが任意かどうかは別として所謂“適正価値”の使用である。それは、自由な取引において十分に情報を得ていて独立している利害関係当事者が資産を交換しあいあるいは負債をキャンセルする金額と定義されている。

“適正価値”は、金融手段中の価値の変更が企業の意図により異なる取り扱いを受けるとしても、企業が所有する金融手段には使用する義務がある(例外として借入れあるいはそれから発生する集金科目がある)。同様に、“適正価値”は農業製品とバイオ資産についてはその評価をするにあたり使用が義務付けられている。

他方、“適正価値”は任意に有形固定資産を評価するのに使用することが出来るようになるが、それは定期的に決定できる場合に限られ、その場合には原価償却はその再評価価値に従い計算される。再評価額が減価償却後の価値を超えている場合は自己資産に計上し、その逆に価値が減少している場合は損失と考慮される。

国際会計基準の考え方の大枠には基本的な前提条件が存在しているがそれは財務情報に関するものであり、財務状態の使用を決定する質的な性格を確立するものである。具体的には、累計原則あるいは発生原則及びゴーイングコンサーンの原則が基本的な前提条件であり、財務状態の質的な性格とは下記のことを指している：

- 理解可能性

- 重要性（相対的重要性あるいは重要性の原則）

- 信頼性

- 忠実な像

- 形式より実質重視

- 中立性

- 慎重の原則

- 一貫性

- 比較可能性

スペインでの世界会計基準の採用過程は 2003 年 9 月 29 日付けの施行規則第 1725 号の承認により開始されたが、これにより IASB により承認された世界会計基準が採用された。但し、IAS32 と 39（財務手段に関

するもの）とそれに関する幾つかの解釈（SIC）は除外されている。

その後、2004 年 11 月 19 日付けの EU 委員会の施行規則第 2086 号で IAS39 の承認がなされ又 IAS32 号については 2004 年 12 月 29 日付けの EU 委員会施行規則第 2237 号に承認されている。

同様に、EU は官報に 2004 年 12 月 31 日付けで施行規則第 2236 号と 2238 号を公布したがそれにより IASB によりその“ Improvements Project ”で承認された改正を採用しているが、それは NIC I の 10、12 から 24 そして 27 から 41 に関するものであり、更に NIIF I と 3 から 5 を採用している。

## VI. 評価基準

スペイン会計原則表の第五部は資産、負債及び損益決算書を構成する様々な会計科目の評価規則を定めている。更に、ICACによりこれらの評価規則の詳細が決定されている。以下に

スペイン会計基準、IASB(Internacional Accounting Standard Board)の国際会計基準と米国会計基準の差の主なものを取り上げ簡単にまとめてみた。

### 会計原則の違い 国際会計基準(IAS)および米国会計原則(US GAAP)とスペインの主な会計原則の相違点

スペイン	国際会計基準審議会 (IASB)	米国(USGAAP)
<p>固定資産は、原則として取得原価で計上し、任意の会計再評価は認められていない。 法律で認められた評価替のみ行うことができる。 法律で認められた最新の評価替は、1996年に行われた。</p>	<p>代替処理として、有形固定資産は、当初資産として認識した後に、再評価額によって計上することが認められている。その額は、評価日の公正価格から償却累計と磨耗を引いた金額に相当しなければならない。これらの再評価は、偶然に、または選別的に行われたものであってはならない。その再評価は、準備金勘定に記載される。再評価は、税効果を考慮に入れて計上しなければならない。 一般的な処理として、資産は全て原価計上する。 初回適用規則 (IFRS 1) は、バランスシートの改定法の保護の下に再評価された固定資産を原価として維持することを認めている。</p>	
<p><b>為替損益についての処理</b> 証券の年度末為替レートでの評価から生じた貸方あるいは借方の為替損益は、原則としてそれぞれの満期日と通貨によって分類される。同一通貨建ての各グループに生じた未実現為替益は、損益計上せず、バランスシートの負債勘定に「繰延益」扱いする。反対に、同一通貨建て各グループにおいて生じた為替差損は、通常は損益に計上する。未実現為替益は、一定の状況下で、同年度の損益に計上することができる。</p>	<p>為替損益は、一般的にそれが生じた年度に収益あるいは費用として計上されなければならない。ただし、次の場合を除く： - 外国企業への純投資の一部をなす貨幣性資産から生じる為替損益は、まず自己資本として分類し、資本が回収されればその時点で累積損益を計上する。 - 外国企業への純投資のヘッジに該当する外貨建て負債から生じる為替損益は、当該資本が回収されるまで、自己資本として分類される。 - 外貨建て融資から生じる為替損益は（利子費用への調整とみなされるならば）それが可能な資産の一部として計上可。</p>	<p>為替損益は、原則として為替レートが変動した年度の所得あるいは経費として計上しなければならない。ただし、次の場合を除く： a) 為替損益を自己資本として計上する“ current exchange method”を適用して行う外国の子会社および関連会社の財務報告書の変換 b) 為替損益を自己資本として計上する、一定の条件を満たすキャッシュフローと純投資のヘッジ。 為替損益の資本化は禁じられている。</p>

<sup>④</sup> 2005年1月1日以降、これらの会計原則・規則は、上場企業グループの連結年間決算に適用される。

会計原則の違い  
国際会計基準(IAS)および米国会計基準(US GAAP)とスペインの主な会計原則の相違点

スペイン	国際会計基準審議会(IASB)	米国(USGAAP)
<p>リース契約によって取得した権利は、当該資産を現金購入した場合の価格にて無形資産として計上され、負債の部には、リース料金総額にオプション購入価格を加算した負債合計を計上しなければならない。</p> <p>リース契約の費用からなる二つの金額の差は「繰延費用」として計上されなければならない。無形資産として資産の部に計上された場合、契約上の耐用期間に沿って償却がなされる。</p> <p>「繰延費用」は、財務基準に従って損益計算書に計上される。</p> <p>オプション購入権行使した場合、計上した権利と償却累計額を引落とし、取得資産額を得る。</p>	<p>リース契約は、オペレーティングリースでもファイナンスリースでもよい。リース契約の分類は、資産の使用と享受に関する本質的リスクおよび収益の移転の分析に基づいて行われる。いったんファイナンスリースとして分類されると、リース契約は、貸借者側のバランスシート上の資産と負債の部に計上されなければならない。計上金額は、同資産のリース当初に、公正金額（一般的に資産の現金購入額）およびリース契約に含まれる利子率か、それが確認できないときは、貸借者側の負債増加率を割り引いた最低リース料のうちどちらか低い方の金額と同額でなければならない。</p> <p>資産は、リース契約対象の資産の性質により分類され、耐用期間中に償却される。</p>	<p>計上基準はIASとほぼ同じであるが、US GAAPには、最初のオペレーティングリースとファイナンスリースの分類に関して、およびあらゆる種類の貸戻付売却“leaseback”に関して、詳述された規則がある。</p>
<p><b>研究調査活動の会計処理</b></p> <p>研究調査活動費用は、原則的には実施された年度の費用として計上される。しかしながら、次のような条件を満たすときには無形固定資産として計上可能である：</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>プロジェクト毎に個別のものとして区別できる。</li> <li>各プロジェクト費用の交付・計上・分配がはっきりと定められている。</li> <li>当該プロジェクトが技術的に成果を挙げるといふ根拠があり、経済商業的に収益を上げることが妥当に保証されている。</li> <li>異なるプロジェクトの融資は、それらが最後まで実施されるように妥当に保証されていないなければならない。</li> </ol> <p>資産として計上されている研究調査費は、計上された調査研究プロジェクトが終了してから5年以内に、できるだけ早く償却しなければならない。</p>	<p>研究費用は、実施された年度の費用として認識しなければならない。その後の会計年度に資産計上してはならない。</p> <p>プロジェクトの調査費用は、もし企業が次の全ての条件を満たしていることを証明できた場合にのみ、その条件を満たした時点から限って、計上可能である：</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>使用あるいは販売ができるように無形資産の生産を実現する技術的可能性。</li> <li>企業が、当該無形資産を使用あるいは売却するために実現する意図。</li> <li>企業が無形資産を使用あるいは売却する能力。</li> <li>将来、無形資産が経済的利益をもたらす方法。</li> <li>研究を実現するために、また無形財産を使用・売却するために、技術的、財務的、その他の適した資源を手元に有していること。</li> <li>企業が研究中に無形財産にかかる費用を信頼できる方法で見積もる能力。</li> </ol>	<p>全ての調査研究費用は、それが実施された年度の費用として計上しなければならない。</p>
<p><b>年金義務の会計処理</b></p> <p>年金および同等の義務に対する引当金の会計処理には、法的あるいは契約上の義務を満たすために必要な内部資金をふやす目的で、時価計算に従ってなされた予測によって生じた費用が含まれる。引当金のために生じた財務所得を引当金に計上することは可能である。</p> <p>スペイン一般会計体系(PGC)が施行される際に既存の赤字をなくすための暫定期間が制定されている。</p>	<p>利益確定プランの現在勤務費用“current service cost”は、その会計年度の費用として認識しなければならない。</p> <p>経験および時価評価替、過去勤務費用による調整は、事前計算から、(あるいは、こちらの方が高ければ、年金プランに関する資産の公正額から)10%以上ずれると推定されるならば、雇用者が勤務すると考えられる残りの期間を通じて、所得あるいは損失として計上しなければならない。即時的認識を含むもっと早い計上法も認められている。</p>	<p>会計処理はIASの場合とほぼ同じであるが、その規則は、大変広範囲にわたっており、内容が深く、複雑である。</p>

## 会計原則の違い

### 国際会計基準(IAS)および米国会計基準(US GAAP)とスペインの主な会計原則の相違点

スペイン	国際会計基準審議会(IASB)	米国(USGAAP)
<p>スペインでは、建設会社に対し、一定の条件を満たした上で工期完成割当法をPGCによって適用することになっているが、それ以外の規定はない。もし同条件を満たさなければ、慎重の原則に従って契約終了法が適用される。</p>	<p>サービス提供に関する取引結果を信頼できる方法で見積もることができるのであれば、関連収益は、バランスシートの日付に完成度合いに応じて計上しなければならない。</p> <p>建設契約結果を妥当に見積もることができるのであれば、関連収益と費用は、バランスシートの日付に契約活動の完成度合いに応じて、その通りに計上しなければならない。</p> <p>建設契約の予想損失は全て、直ちに損益計算書に計上しなければならない。</p> <p>建設契約結果を信頼できる方法で見積もることができない場合、契約に関する費用が回収可能であるときのみ、収益の計上を行わなければならない。また、契約に関する費用は、実施された年度に経費として計上しなければならない。</p>	<p>建設関係の長期契約に関しては、総費用を妥当に見積もることができ、内部で十分に計上管理を行える場合には、工期完成割当法を適用することが望ましい。</p>
<p><b>税金の前納および繰延</b></p> <p>税金の繰延は(資産、税金の前納も、負債、税金の繰延も)、損益計算書法に従って計上される。そのために一時差異、すなわち税金の前納あるいは繰延は、納税・経済面で、経費と所得の間の計上差によって定義される。</p> <p>税金の繰延はいずれの場合も認識されなければならない。</p> <p>税金の前納は、10年未満に実現するという妥当な確信があるときのみ認識可能である。ただし、類似の実現カレンダーを持つ、同等あるいはそれ以上の金額の税金の繰延がある場合を除く。</p> <p>税金の繰延は、当該の一時差異が生じた年度に有効であるか税率を用いて評価・計上されなければならない。長期的に実現される場合は、会計評価替の対象にならない。</p> <p>マイナスの課税対象所得証明による税金資産は、将来還付されるかどうかに妥当な疑いが存在しない場合にのみ会計処理の対象となる。同様の基準が税控除と優遇税制にも適用され、この場合一時差異として扱われる。</p>	<p>税金の繰延は、バランスシート法に従って計上する。バランスシートは、常に会計・税務規則を適用することから生じる一時差異を反映しなければならない。</p> <p>繰延税金資産は、スペインにおける10年間を限度とする調整期間を適用せずに、実現の可能性があれば計上される。同様に、未適用の税控除や優遇税制は、将来適用されるという妥当な見込みがある場合は計上される。</p> <p>税金資産は、還付が可能であると予測されるならば計上される。</p> <p>現在の税金と繰延の費用は、当該年度の収益あるいは費用として損益計算書に計上しなければならないが、次に該当する場合を除く:</p> <p>a) 同一あるいは異なる年度に、直接自己資産に計上された取引や出来事。</p> <p>b) 企業取得である企業結合(この場合、取得において生じたのれんの金額に影響する。)</p>	<p>IASと同様に、税金の前納と繰延は、負債法を用いて計上する。この方法は、バランスシートに会計・税務規則を適用することから生じる一時差異の認識を要求するものである。</p> <p>税金の前納計上の調整期間の定めはない。</p> <p>税金の前納あるいは税金資産の調整ができない場合の引当金計上は、義務付けられている。ただし、調整の可能性大 (more likely than not) の場合を除く。</p> <p>企業取得あるいは子会社や関連会社の連結などの特定の取引の場合は、税金の繰延や前納計上 がなされることになるが、US GAAPの会計書には例外もある。</p>

会計原則の違い  
国際会計基準(IAS)および米国会計基準(US GAAP)とスペインの主な会計原則の相違点

スペイン	国際会計基準審議会(IASB)	米国(USGAAP)
<p><b>投資の処理</b></p> <p>投資は、取得額で計上する。少なくとも1年に1度、会計年度末に投資の再評価を行い、当該投資の市場価格が取得額より低い場合にはいつでも必要な評価修正を計上する。</p> <p>その場合必要な評価修正が永久的なものでなければ、当該の償却引当金を通じて計上され、それが永久的なものであれば、該当する資産から直接差し引いて計上する。</p>	<p>単独決算書においては、子会社や関連会社への投資は、連結から除外されているかどうかにかかわらず、次の方法で計上できる:</p> <p>a) 原価法 b) 持分法 c) 売却可能財務資産として計上(公正価格)</p> <p>選択肢b)は、現在手続中である、連結を含めた資本参加改善プロジェクトが施行されれば、おそらく廃止されるであろう。</p> <p>残りの財務資産は、当初は原価で認識し、後の再評価では取引のためのおよび売却のための財務資産はその公正価格で、そして企業による融資および受取勘定は償却費用で計上されなければならない。</p> <p>投資のための不動産所有の場合は、当初原価で認識し、その後の評価時には、原価基準のままで行くか、公正価格基準に従うかの選択することができる。(その場合償却されず、公正価格の変動は損益勘定に記入される。)</p>	<p>売却可能“available for sale”投資(原価を上回る差額を包括的利益“Other Comprehensive Income”に市場価格で計上する)と売買目的“trading”投資(損益計算書に市場価格で計上する)、満期保有目的“held to maturity”投資(償却費用で計上される負債証券投資)を区別しなければならない。投資の一時引当金を準備することはできず、一時的償却でない“impairments other than temporary”場合、取り消し不能な評価切り下げを行わなければならない。</p>
<p><b>グループおよび関連企業への投資の評価</b></p> <p>前項の一般基準に従い、支配会社の財務報告書において、購入価格と市場価格のいずれかの低い方で評価される。</p> <p>しかしながら、グループおよび関連企業への投資を評価するには、購入時に既存で、その後の評価時にも存続する剰余価値額により修正された、出資の理論上の計上価格を市場価格と定義する。</p>	<p>親会社は、連結範囲内、あるいは範囲外のグループおよび関連企業への投資を、持分法または取得原価により、あるいは売却可能資産の会計処理法で単独財務報告書に計上できる。</p> <p>連結範囲に含まれている企業のための持分法による評価の可能性は、改良プロジェクトが承認されればおそらく廃止されるであろう。</p>	<p>関連企業への投資は、最初は取得原価で計上される。その後、持分法によって評価される。通常、連結財務諸表が出されるが、もし単独財務諸表が準備される場合は、支社および関連企業への投資は常に持分法によって評価される。</p>
<p><b>資金助成金</b></p> <p>返済不要の場合、いかなる種類の資金助成金でも、その交付金額によって計上される。</p> <p>バランスシートの負債の部の「繰延所得」として計上する。</p> <p>その助成金により調達した資産の減価償却期間に応じて、当該会計年度の特別益に計上する。</p> <p>減価償却不可能な資産の場合は、当該資産を譲渡したあるいは棚卸資産から落とした会計年度の損益計算書に助成金を計上する。</p>	<p>助成金を計上するには、その企業が助成金の交付を受けるための条件を満たしており、その助成金を受けられるということが確かであればならない。</p> <p>助成金は、関連費用が生じるにつれて、収益として、あるいは費用の減少として、自動的に損益計算書に計上される。</p> <p>資産に関する助成金は、金銭以外の援助(妥当な価格で評価)も含めて、繰延所得として、あるいは当該資産の計上正味金額の減少として計上される。</p>	<p>助成交付を受けた期間に、当該資産額の減少として計上される。助成金により調達した資産の減価償却の減少にあたるので、当該会計年度の損益として計上しなければならない。</p>

会計原則の違い  
国際会計基準(IAI)および米国会計基準(US GAAP)とスペインの主な会計原則の相違点

スペイン	国際会計基準審議会 (IASB)	米国(USGAAP)
<p><b>自社株の購入 (自社株)</b> 初めから償還を目的とせず売却目的で購入した場合・バランスシートの資産の部に取得原価で計上するとともに、自社株価格で制限つき引当金を計上する。取得原価が、理論価格か、直近3ヶ月の平均評価額か年度末評価額のいずれかの一番低い額より高いのであれば、評価修正を計上する必要がある。</p> <p>償還目的で購入した場合・商法(株式会社法第170条)制定の要件を満たしている場合のみ、自己資本の減少として、バランスシートの負債の部に計上する。</p>	<p>決して資産とはみなされない。購入目的が売却であるか償還であるかにかかわらず、発行会社の自己資本減少として計上する。</p> <p>自社株取引の結果は、その性格・目的にかかわらず、資産の変動であり、損益勘定に参入することはできない。</p> <p>この基準は、発行会社の株式が自社あるいはその子会社に取得された場合に適用される。</p> <p>本規則は、従業員のストックオプション制度に関連して購入された自社株には影響を与えない。(詳細IAS規則を準備中)。</p>	<p>取得株式費用は資本金とプレミアムを差し引いて計上しなければならない。自社株の売買取引から生じた利益あるいは損失は、その性質と目的にかかわらず、資産の変動であり、損益計算書には計上できない。</p>
<p><b>過去の会計年度との調整</b> 過去の会計年度の費用や損失、収入や利益は、重要なものであれば、損益計算書に特別決算として計上する。もし重要なものでなければ、その性質に応じて、損益計算書に計上する。当初引当金残高における誤りの訂正は認められない。</p>	<p>過去の会計年度に関する誤りは、当初引当金残高で調整し、比較報告を作り直すことが要求される(代替処理では、重要な誤りの訂正は、その期間の純益に含めなければならないが、改善プロジェクトが施行されれば、この代替処理はおそらく廃止されるであろう)。</p>	<p>過去の会計年度の財務報告書に関する誤りの訂正には、当該年度の財務報告書の修正を行わなければならないが、今年度の純益算出には影響しない。過去の会計年度の調整分は、単年財務報告書上に留保利益(<i>retained earnings</i>)の期初残高の調整として処理しなければならない。</p>
<p><b>資産交換</b> 固定資産の交換取引では、次の評価基準が適用される:</p> <p>a) 取得固定資産は、譲渡資産の正味計上価額に基づいて計上される。取得固定資産の市場価格の方が低ければ、この金額を限度とする。</p> <p>b) 譲渡固定資産は、正味計上価額で勘定から落とす。</p> <p>取得資産の市場価格が、引き落とした資産の正味計上価額より低い場合は、損益勘定に計上する。</p>	<p>同等の性質を持つ資産交換において: 取得資産を、譲渡資産の正味計上価額に追加的に現金で支払われるであろう額を加算した金額で計上する。(スペイン規定に似ている)。この場合、損益は生まれない。</p> <p>性質の異なる資産の交換において: 取得資産を、譲渡資産の正当価額に追加的に現金で支払われるであろう額を加算した金額で計上する。この場合、実質剰余価値/減価があったと考えられるので損益が生じる。</p> <p>不動産、工場施設、設備の資産は、同等の性質の、あるいは性質の異なる資産への権利を与える株式と交換することも可能。</p>	<p>一般に、資本交換取引は、公正価額で計上される。ただし、交換される資本が同等の性質を持つものであるとき、あるいは関連企業同士の取引であるときを除く。</p> <p>初めの場合には、取得資産を公正価額で計上し、譲渡資産を原価で勘定から落とす。この場合、取引の収益も損失も全額計上する。</p> <p>残りの交換については、取得資産を譲渡資産の正味計上価額で計上する。ただし、次の場合は例外である: (1) 交換が損失に終わった場合。その場合は損失を計上する。あるいは (2) 交換が何らかの現金による支払を含む場合。その場合は、支払を受け取る側は、支払の一部を収益として計上する。</p>

## VII. 連結

1989年の法律第19号は更にスペイン商法に初めてグループ会社と言う考え方を導入した。

商法にはグループ会社と言う考え方が定義されておらず、1989年の法律第19号で他の会社の株を持っている場合に一定の条件が整うと連結決算と連結事業報告書を作成する義務があると定められた。一定の条件とは下記のとおりである：

- 議決権の大半を保有していること
- 他の会社の役員の大半を任命あるいは解雇する権限を有していること
- 他の株主の合意を得て議決権の大半を有すること
- 議決権を行使して他の会社の役員の大半を連結決算の作成する時点及びそれより直前の2期前から任命していること

これらの場合連結決算の作成に当たっては全部連結方式が適用される。

2004年の予算付帯法は商法の連結決算作成に関する部分を改正しているが、具体的には第42条と第43条が以下のように改正されている：

- 第42条では会計連結グループの基準が変更されている。改正前の規定では会計連結グループは支配会社が被支配会社の株を持ち、被支配会社の議決権のコントロールと役員の大半を任命できるかどうかを基準に決められていた。
- 新规定では所謂“決定単位”と言

う必ずしも資本参加とは結びつかない新しい概念により連結グループが存在するかどうかを決めている。“決定単位”と言う概念の定義はされていないが、“決定単位”が存在すると判断される一連の条件を挙げている：

- 最初に会社間で資本関係があり、議決権の支配があり且つ役員の大半を任命できる権利があると言う改正前と同じ条件
- 次は、役員が同じ場合に“決定単位”が存在するとしている。特に、被支配会社の役員の大半が支配会社の役員あるいは高級管理職又は支配会社に支配されている別の被支配会社と同じである場合である。この場合には資本参加が条件とされておらずこれが改正規定の新しい点である。
- 第43条は改正されその第2項が廃止された。第2項は連結対象外の会社を規定していたものでその基準は (I) 利害度の重要性の低い (II) 重要且つ恒常的な制限があり経営管理が困難であること (III) 連結をするに当たり法外な費用が掛かる場合 (IV) 後で譲渡することをのみ目的として株を保有している場合そして (V) 活動が全く異なる為連結することで連結本来の目的に反する場合としていた。

この改正により年間決算書の連結を義務付けられるグループが（有価証券法第4条で決められた方向で）広がったと言えよう。

## VIII. 財務諸表のインフレ調整

会計価値の調整は商法と会計原則で決められた購入原価の原則の例外に当たりそれはスペインでのインフレの影響を一部相殺するために政府が特に認めた調整と解釈される。

1996年の税務と経済活動の振興と自由化に関する勅令第7号により承認されたインフレ調整が一番最後でそれ以降は認められていない。

## IX. 事業報告書に掲載すべき情報

商法では事業報告書は貸借対照表と損益決算書に盛込まれた情報を補完し、敷衍し、分析するのがその目的であると規定している。更に、場合によっては、金融状態を示す表を添付するとしている。

事業報告書に掲載されるべき最低限の情報は株式会社法と会計原則に特定されており、双方ともに事業報告書は財務諸表の一部を成すと明示している。

事業報告書には以下の情報を掲載する必要がある：

- 財務諸表の評価基準と価値変更の計算方法
- 直接間接に最低でも以下の割合を保有している場合は資本参加している会社の名称、住所、法的形態
  - 上場会社の場合は資本参加率が3%
  - それ以外は20%。資本金、資本準備金、最終会計年度の損益を明示する必要あり（情報を提供することが資本参加している会社に重要な被害を与える場合には割愛できる。但し、割愛したことを報告する必要有り）。
- 金融状態を示す表
- 当期中の固定資産と設立費用の変動
- 株式の種類。複数の種類がある場合にはそれぞれの株式数と額面額。
- 社債、転換社債及び類似の有価証券あるいは権利
- 残存期間が5年以上の負債及び物権担保付きの負債

- 第三者に対する保証。貸借対照表に記載されているかどうかは問わない。
- 年金の支払い義務及びグループ会社との支払い義務
- 事業及び市場区域ごとの正味売上高（重要な被害を与える蓋然性が高い場合には割愛できる。但し、割愛する旨を明示する必要有り）。
- 平均従業員数を職階ごとに表示。並びに当期総人件費。
- 会計上の損益と税務上の損益で差がある場合はその旨の表示。前払い税金額と繰越税金額
- 当期役員報酬及び現役員ならびに旧役員への年金、生命保険料支払い義務。それらを支払い義務ごとに総額で表示。
- 役員への仮払い、貸付。利子及びその他の重要条件並びに保証引受けの有無。種類ごとに総額で表示。

更に、スペイン会計原則は年間決算書作成に関する規定中に事業報告書には年間決算書の理解を容易にするその他の必要情報を含まなければならないとしている。それは年間決算書の作成目的が資産、金融状態及び損益について忠実な像を反映させることにあるからである。

最後に、スペイン会計士協会（ICAC）の出す決定、事業分野別の解釈基準及び税務上の性格を持つ規定により年間決算書中の事業報告書に特定の追加情報の明細を提供するよう義務付けられていることを明記しておきたい。

## X. 外部会計監査の条件

### 1. 会計監査法

1988年の法律第19号の追加第一規定で1988年7月16日以降に開始する会社の事業年度で下記の条件を満たす場合に外部監査を義務付けている。対象となる会社はその形態を問わない。

- スペイン証券市場で上場している企業
- 市場で販売する社債発行を発行している企業
- 金融仲介を業とする企業、それには有価証券市場で仲介業と代理店業務を行う企業も含まれる（個人でその業務を行う場合も含まれる）。大蔵経済省とスペイン中央銀行の登録に登録されている金融機関
- 会社定款に施行規則で定められる制限内で民間保険法の適用を受ける業務を行う企業。
- 政府が決定する制限を越える企業。協同組合及びその他の形態の会社も含む

現在、前述の制限とは簡略年間決算書作成に関するものを指している（次項参照こう）。

1990年の勅令第1636号は監査法の施行規則を定めたものであるがそれによると保険会社と協同組合に対して会社法と同じ限度を設けている。勿論、生命保険会社と民事責任保険会社はいずれにせよ外部監査を受ける義務がある。

### 2. 株式会社法

株式会社法は1989年の法律第19号を受けて改定されているがそれによると株式会社は全て年間決算書を外部監査を受けることを義務付けている。但し、簡易年間決算書を提出できる会社は除外されている。

株式会社で期末の直前2会計年度中に以下の条件の内少なくとも2つが成立する場合は簡易年間決算書を提出できる：

- 資産総額が2,373,998ユーロを超えない場合
- 年間売上高が4,747,996ユーロを超えない場合
- 平均従業員数が50名を超えない場合

## XI. 年間決算書の公開要件

株式会社法によると定款住所のある商業登記所に決算承認から一月以内に年間決算書を決算と利益配分を議決した株主総会の議事録証明書、事業報告書、監査報告書（監査義務がある場合あるいは少数株主の要請で監査を実施した場合）と共に提出しなければならない。

商業登記所は公的機関で提出された企業情報は商業登記官が関与した登録事項の証明書を発行する形で公開

されるかあるいは単なる情報としての通知又は商業登記所に登録された次項及び提出された書類の写しを発行することで公開される。

更に、上場企業は（1988年の有価証券法に従い）年間決算書と監査報告書の写しを証券委員会に提出する義務がある。

商業登記所及び証券委員会にある公的登録及びその他の書類は一般閲覧が可能である。

# 附則 1

## 貸借対照表の様式

(20XX年・20YY年12月31日)

資産の部	20XX	20YY	負債の部	20XX	20YY
株主引受未払資本金 (A)			自己資本		
固定資産：			引受済株式		
開業費			払込剰余金		
無形固定資産			再評価剰余金		
R&D費、ライセンス、商標権、特許権など			その他の準備金：		
営業権			法定準備金		
コンピュータのソフトウェア			自己株式準備金		
譲渡権			親会社株式準備金		
減価償却			定款による準備金		
有形固定資産			その他		
土地・建物			繰越損益		
生産設備・機械			当期損益		
その他の設備、事務家具、工具器具備品			中間配当		
有形固定資産購入前渡金、建設仮勘定			自己資本総額 (A)		
その他の有形固定資産引当金			繰延収益：		
減価償却			資本補助金		
資本投資および長期債権			為替差益		
グループ企業への出資金			繰延収益総額 (B)		
関連企業への出資金			偶発性債務および費用に対する引当金：		
グループ企業および関連会社への貸付金			年金等引当金		
その他の長期金融投資			納税引当金		
その他の貸付金			その他の引当金		
長期定期預金・差入保証金			偶発性債務および費用引当金総額 (C)		
貸倒引当金			固定負債：		
自己株式			社債その他の市場性ある債務証券		
固定資産総額 (B)			銀行借入金		
繰延費用 (C)			グループ企業および関連会社からの借入金		
流動資産：			その他の支払い債務		
棚卸資産			期限未到来未払込株式支払債務		
原材料、貯蔵品、副産物			その他の取引に対する準備金		
製品、半製品			前受収入・前取利息		
引当金			長期債務総額 (D)		
受取債権			流動負債：		
売掛金			社債その他の市場性のある債務証券		
グループ企業および関連会社売掛金			銀行短期借入金		
その他の受取勘定			グループ企業および関連会社からの短期借入金		
社員貸付			買掛金		
前納税			その他の営業外支払債務：		
引当金			繰延税		
短期金融投資			支払手形		
グループ企業および関連会社への出資金			その他の支払債務		
グループ企業および関連会社への貸付金			未払補償金		
その他の貸付金			仮受金・預り保証金		
短期預金・差入保証金			その他の取引に対する準備金		
短期自己株式			前受収入・前取利息		
現金・預金			流動負債総額 (E)		
前払費用					
流動資産総額 (D)					
資産総額 (A+B+C+D)			負債総額 (A+B+C+D+E)		

## 附則 II

### 損益計算書の様式

(20XX年・20YY年12月31日)

借方	20XX	20YY	貸方	20XX	20YY
製品および仕掛品の減少			営業純収益		
仕入			製品および仕掛品の増加		
人件費			資本化固定資産		
固定資産期間減価償却費			その他の営業収益		
営業引当金の変動					
その他の営業費用					
純収益					
支払利息等			営業損失		
対金融投資引当金の変動			持株からの収益		
為替差損					
金融利益			金融損失		
経常利益			経常損失		
対無形・有形固定資産に対する引当金および証券投資の変動			無形・有形固定資産および証券売却益		
無形・有形固定資産および証券投資の損失			自己株式・自己社債の取引による収益		
自己株式・自己社債の取引に対する損失			対当期収益計上資本補助金		
特別損失			特別利益		
繰越損			繰越益		
特別利益					
税引前利益			特別損失		
法人税			税引前損失		
経常損益 (利益)			経常利益 (損失)		