

# 中華民国における「一般公認会計原則」の構造

劉 幹 博  
椎 名 市 郎

- <目次> I はじめに  
II 「一般公認会計原則總論」の全体的構成  
III 財務会計の基本目的・基礎前提・基本原則  
IV 財務諸表の体系  
V 資産、負債及び資本  
VI 損益計算  
VII 結び

## I はじめに

中華民国では、一般に公認された会計原則の条文は、1970年(民国59年)、台湾省と台北市との会計士協会聯合の「会計問題評議委員会」によって提案された。その内容はすでに当時先進国家で実施されていた会計原則であった。しかし、当時社会全般の会計観念が保守的であったために、この会計原則は実務において重視されなかった。5年前の1981年(民国70年)、台湾省、台北市及び高雄市の3つの会計士協会から7つの専門委員会が設立され、その中で「財務会計委員会」が一般公認会計原則の研究発表任務を担当した。当委員会のメンバーには会計士協会会員・政府機関代表・金融機関代表・商工業会代表及び会計学者などが含まれていた。当委員会は、以前の会計問題評議委員会が提出した「一般公認会計原則」についての修正作業に取り組んだ。その結論は会計士協会財務会計委員会の財務会計準則公報第1号(または一般公認会計原則總論)として、1982年(民国71年)7月に公布された。

「一般会計原則總論」の前がきには、次のように述べられている。

「近年、わが国における経済の急速な発展ならびに取引の複雑化によって、社会の会計情報に対する要求は、ますます切迫になってきた。利用者が意思決定を行う際に役立つため、会計の積極的職能を発揮するため、経済の発展を促進し資源の分配を効果的に行うため、また、投資者の利益保護するために、会計報告書をいかに適切に作成伝達するかが、わが国会計人の最大の課題となった。」

## II 「一般公認会計原則總論」の全体的構成

「一般公認会計原則總論」には、財務会計の目的、基本公準、一般原則、及び詳細な諸基準などの会計の基本的骨組みが展開されている。それらは7章に分けられ、全57条から構成されている。その内訳は次のようになっている。

## 前 文

### 第一章 基本原則

- 第1条 財務会計の基本目的について
- 第2条 客観性原則について
- 第3条 企業主体の基礎前提について
- 第4条 継続経営の基礎前提について
- 第5条 貨幣評価の基礎前提について
- 第6条 歴史原価原則について
- 第7条 会計期間の基礎前提について
- 第8条 充分表達原則について
- 第9条 安全性原則について
- 第10条 重要性原則について
- 第11条 一貫性原則について
- 第12条 信頼性原則(内部統制制度の整備)について
- 第13条 時効性原則について
- 第14条 権利・責任の発生基礎について
- 第15条 形式より実質重視原則について

### 第二章 資 産

- 第16条 資産の定義について
- 第17条 継続経営の価値について
- 第18条 資産分類について
- 第19条
  - ① 流動資産の定義について
  - ② 用途が制限される現金の表示について
  - ③ 売掛金の評価について
  - ④ 売掛金と受取手形の表示について
  - ⑤ 短期投資の評価について
  - ⑥ 棚卸資産の評価について
  - ⑦ 自製品の原価について
  - ⑧ 前払費用の確認について
- 第20条
  - ① 長期株式投資の会計処理について
  - ② 長期債券投資の評価について
- 第21条
  - ① 固定資産の定義及び表示について
  - ② 固定資産の原価について
  - ③ 固定資産の交換について

- ④ 贈与資産の会計処理について
- ⑤ 利用価値がなくなった固定資産の表示について
- 第 22 条 減価償却累計額及び減耗累計額の表示について
- 第 23 条 ① 無形資産の表示について
- ② 無形資産の原価について
- ③ 正規営業前に発生した費用の会計処理について
- ④ 無形資産の償却について
- 第 24 条 抵当資産の表示について
- 第 25 条 固定資産の再評価及びその会計処理について
- 第三章 負債
- 第 26 条 負債の定義について
- 第 27 条 負債項目と資産項目とを相殺してはならない
- 第 28 条 見積債務と偶発債務の会計処理について
- 第 29 条 負債の種類について
- 第 30 条 流動負債の定義について
- 第 31 条 ① 長期負債の表示について
- ② 社債発行差金の償却について
- 第 32 条 買掛金と支払手形の表示について
- 第 33 条 前受収益の表示について
- 第四章 資本
- 第 34 条 資本の定義について
- 第 35 条 資本の構成内容について
- 第 36 条 資本金の内訳及びその他の注記事項について
- 第 37 条 留保利益が資本金に転換することと未処理損失の填補について
- 第 38 条 資産再評価差益準備金の会計処理について
- 第 39 条 利益処分について
- 第五章 損益計算
- 第 40 条 損益計算の目的について
- 第 41 条 ① 収入、費用の表示について
- ② 特別損益の意味について
- 第 42 条 前期損益修正の意味及びその会計処理について
- 第 43 条 収益実現原則について
- 第 44 条 費用・収益の対応原則について
- 第 45 条 固定資産・繰延資産の償却について

- 第 46 条 資本支出と収益支出との区別について
- 第 47 条 金額未確定損失について
- 第 48 条 営利事業所得税の控除について
- 第 49 条 賃借資産の会計処理について
- 第 50 条 固定資産処分損益の会計処理について
- 第 51 条 株式の純利益について

#### 第六章 財務諸表

- 第 52 条 財務諸表体系について
- 第 53 条 財務諸表の科目の分類原則について
- 第 54 条 財務諸表では 2 期間対照式をとること
- 第 55 条 財務諸表に注記すべき事項について

#### 第七章 附 則

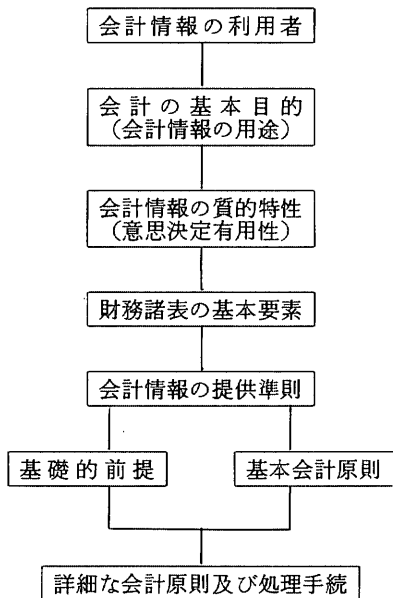
- 第 56 条 本公報の不足な部分は別号公報によって補足する
- 第 57 条 当公報は 1982 年 12 月 31 日以降に作成される財務諸表に適用される

### III 財務会計の基本目的・基礎前提・基本原則

財務会計のおもな利用者——投資者と債権者の会計情報利用目的が財務会計の基本目的である。「一般公認会計原則総論」第 1 条に次の 7 つの基本目的をあげている。

1. 財務諸表の利用者が、投資および貸付の意思決定を行う際に役立つ。
2. 財務諸表の利用者が、投資および貸付債権の回収可能な金額、回収にかかる時間及びそのリスクを予測する際に役立つ。
3. 企業の経済資源、経済資源に対する請求権、及び資源・請求権の変動状態を報告する。
4. 企業の経営業績を報告する。
5. 企業の流動性、支払能力、及び資金フローを報告する。
6. 資源の運用について、経営管理者の責任及び業績を評価する。
7. 財務資料を解釈する。

財務資料の解釈を基本目的としてうたった理由は、企業の経営状態に関して



は、企業の経営管理者の方が投資者あるいは債権者より知っているからである。故に、企業に関する重要な要素あるいは事項を注記して、財務に対する影響を説明することが財務諸表の利用効果を増進することになる。その意味で重要な財務資料の解釈を財務会計の基本目的に取り入れたのは評価されるべきである。

基本原則に関しては、「一般公認会計原則総論」第2条から第15条までの14ヶ条に定められている。基本原則の中には、会計公準(基礎前提)と基本会計原則とが規定されている。会計公準では、企業実体、継続経営、貨幣的測

定、及び会計期間などがあげられている。基本会計原則には、歴史原価原則、収益実現原則、収益費用対応原則、充分表達原則、保守主義原則、一貫性原則、及びその他の基本的な原則をあげている。

以上述べた体系を図に示すと上のようになる。

## IV 財務諸表の体系

「一般公認会計原則総論」第52条では財務諸表として、貸借対照表、損益計算書、所有者持分変動表、及び財政状態変動表の4つをあげている。所有者持分変動が比較的少ない企業においては、所有者持分変動表を留保利益表に代替することができる。また、損益計算書と留保利益表(あるいは累積損失表)を合併して、損益及び留保利益(あるいは累積損失)表にすることもできる。

「一般公認会計原則総論」には、財務諸表のひな形が示されていない。それに関しては証券管理委員会が公布した「証券発人、証券商及び会社制証券取引所

財務報告作成準則」の財務報告名称及び様式の部分に示されている。

財政状態変動表の作成準則については、財務会計準則公報第4号に規定されている。なお当公報の第6項では、資金の概念について、次のように述べている。「財政状態変動表の作成目的からみれば、資金の意味については、現金(または現金と短期投資)と運営資金(流動資産と流動負債の差額)とに分けることができる。」資金を増加させる取引が資金の源泉であり、資金を減少させる取引が資金の運用であるが、具体的には次のように示されている。

○運営資金の主な源泉と運用(第7項)

**運営資金の源泉**

1. 営業から生み出すもの
2. 非流動資産の売却
3. 長期負債の借入
4. 株式の発行

**運営資金の運用**

1. 営業に費やすもの
2. 非流動資産の購入
3. 長期負債の返却
4. 株式の回収
5. 現金配当の決定
6. 流動負債から長期負債への振替

○現金の主な源泉と運用(第8項)

**現金の源泉**

1. 営業から生み出すもの
2. 営業にかかわらず流動資産の減少あるいは流動負債の増加
3. 非流動資産の売却
4. 長期負債の借入
5. 株式の発行

**現金の運用**

1. 営業の費やすもの
2. 営業にかかわらず流動資産の増加あるいは流動負債の減少
3. 非流動資産の購入
4. 長期負債の返却

附録(+)：(現金基礎)  
華王公司  
財政状態変動表  
民国七十一年度

現金源泉：	
營業から生じるもの：	\$ 329,000
当期税引後純益	
調整項目：	
減価償却費	141,000
繰延所得税増加	28,000
売掛金減少	8,000
未払費用増加	3,000
未払所得税増加	12,000
固定資産処分利益	(24,000)
棚卸資産増加	(97,000)
前払費用増加	(2,000)
買掛金減少	(17,000)
營業から生じた現金	381,000
固定資産処分	50,000
株式発行一社債を資本に転換	200,000
現金源泉合計	<u>\$ 631,000</u>
現金運用：	
機器設備購入	\$ 150,000
長期手形返却	100,000
現金配当支払	75,000
社債回収一株式と直接交換	200,000
当期現金増加純額	<u>106,000</u>
現金運用合計	<u>\$ 631,000</u>

附録(-)：(運営資金基礎)  
華王公司  
財政状態変動表  
民国七十一年度

運営資金源泉：	
營業から生じるもの：	\$ 329,000
当期税引後純利益	
調整項目：	
減価償却費	141,000
繰延所得税増加	28,000
処分固定資産利益	(24,000)
營業から生じる運営資金	474,000
固定資産処分	50,000
株式発行一社債を資本に転換	200,000
運営資金源泉合計	<u>\$ 724,000</u>
運営資金運用：	
機器設備の購入	\$ 150,000
長期手形の返却	100,000
現金配当の公布	75,000
社債回収一株式直接交換	200,000
運営資金運用合計	525,000
当期運営資金増加	<u>\$ 199,000</u>
運営資金変動分析：	
流動資産増加(減少)：	
現金	\$ 106,000
売掛金	(8,000)
棚卸資産	97,000
前払費用	2,000
合計	<u>197,000</u>
流動負債増加(減少)：	
買掛金	(17,000)
未払費用	3,000
未払所得税	12,000
合計	<u>(2,000)</u>
当期運営資金増加	<u>\$ 199,000</u>



5. 株式回収
6. 現金配当の支払

財政状態変動表の様式は、財務会計準則公報第4号の附録に、左の2種類があげられている(表参照)。

なお、第54条において、新規事業以外の企業では、財務諸表およびその注記は、二期対照式を採らなければならないとしている。また第55条では、次の事項について注記することを要求している。

1. 重要な会計方針の総合的な説明
2. 会計処理を変更した理由、及び財務諸表に対する影響
3. 特定資産に対しての債権者の権利
4. 重大な承諾事項及び偶発債務
5. 利益処分制限
6. 所有者持分に関する重大事項
7. 当期後に発生する事項(後発事象)
8. その他、財務諸表の利用者の誤解を避けるため、または財務諸表の公正な表示に資するための必要な説明事項。

## V 資産・負債及び資本

資産・負債及び資本に関する原則は第16条から第39条にわたって定められている。その特色は、次の点にある。

流動資産と非流動資産の区分については基本的には1年基準が採られている。但し、一営業循環期間が1年を越える企業については正常営業循環基準を適用することになっている。なお、用途が制限される現金は流動資産に記入してはならない(第19条)。

短期投資の評価は、低価法によらなければならない。また、原価計算方法を注記する。その評価損は当期の損益計算に計上する。取得原価と時価とを比較する場合、上場株式に属する短期投資については、総額によって比較し、その評価損は当該項目から直接控除する方式ではなく、投資低価引当金という評価

勘定を設定して処理する。時価が回復した場合には、貸方の残高の範囲内で同引当金を減額する方法が採用される。社債及び商業手形に属する短期投資については、伝統的な低価法による。すなわち、評価損の計算は総額によらない個別証券によって比較して計算する。また、評価損は当該項目から直接控除する方式をとる。その際時価を帳簿原価にする。その後時価が回復しても、評価益は計上できない。

長期株式投資については、上場会社の普通株の株権の20%以下に対する株式投資の評価は低価法によることとし、時価が原価より低いときに、投資低価引当金勘定を設け、その未実現低価損失は資本の部の控除項目とする。そして時価が回復した際に、貸方の残額の範囲内に投資低価引当金を減額する。被投資会社に対して重大な影響力をもっている(普通株権の20~50%)場合、持分法(equity method)によって評価する。被投資会社に対して統制力をもっている(普通株権の50%以上)場合、持分法によって評価する以外に、投資会社が上場会社であれば、連結財務諸表を作成しなければならない(第20条)。

原価法と持分法との違いは、前者が配当金を受取った、あるいは被投資会社の配当がなされた際に、投資収益を計上するのに対し、後者は投資会社と被投資会社を一つの経済主体とみて、被投資会社の損益が生じる際に、配当の有無にかかわらず、ただちに、投資会社が株権の比例によって、投資損益を計上する。

無形資産としては、のれん、商標権、専利権、著作権、特許権などがあげられている。研究開発費用は、当期費用として処理しなければならない(第23条)。

繰延資産に関して、企業が正常営業を始める以前の支出額から同期間の収入を引いた残額を、支出した期の費用としなければならない。但し、将来の経済的便益をもつもの、または営業によって回収できるものは繰延べられる(第23条)。

固定資産(土地及び天然資源を含む)及び無形資産では、法令の規定に従って再評価することができる(第25条)。

土地以外の固定資産及び無形資産は、取得年度からあるいは前回再評価年度から、物価指数が25%上昇した場合、再評価することができる(行政院公布「修

正営利事業資産再評価弁法)。

土地の再評価は、「土地法及び実施都市平均地権條例」の規定によって処理する。

見積負債(估計負債)及び偶発負債(或有負債)については、第 28 条によれば、見積負債とは債務がすでに発生しているが、その金額が未確定なものを指す。見積負債は合理的な見積金額で計上しなければならない。次に偶発負債とは、発生可能性が未確定なものを指す。その発生可能性が高く、かつ、その金額を合理的に見積ることができる場合には、見積金額で計上しなければならない。発生の可能性が低く、あるいは発生の可能性が高いが、その金額を合理的に見積ることができないものについては、その性質と金額あるいは金額を合理的に見積ることができない理由を財務諸表に注記しなければならない。

社債発行差金は、社債勘定に加減し、当該社債の償還期限内に償却をしなければならない(第 31 条)。

前受収益は、その性質によって、資産の控除項目(例、繰延割賦売上利益)、流動負債あるいは非流動負債に計上しなければならない(第 33 条)。

貸借対照表上、所有者持分(業主權益)の部分を次のように定義している。「所有者持分とは、企業の資産の総額から負債の総額を差引いて計算された金額、即ち、企業所有者に属するものをいう」(第 34 条)。

所有者持分の区分については、第 35 条で次のように規定している。

所有者持分	資本金	{	払込剰余金
			贈与剰余金
	資本剰余金	{	固定資産売却益
固定資産評価差益			
合併差益			
留保利益			
		{	法定準備金
			任意積立金
			未処分利益(未処理損失)

法定準備金及び任意積立金について、会社法第 237 条の中に次のように規定されている。

「会社は、その資本の総額に達するまで毎決算期に金銭による税引後配当前当期利益の10分の1を法定準備金として積立てなければならない。また、法定準備金以外に、会社は組織の定款あるいは株主総会の議決により、任意積立金を積立てることができる。」

また、資本金の内容を開示するため、第36条には、「普通株の金額、優先株の金額、額面金額、定款に定めた株式数、発行済株式の数を貸借対照表に表示しなければならない。さらに、異なる株式の権利と制限、配当金及び剰余財産の分配の順序を財務諸表に注記しなければならない」と規定している。

さらに留保利益及び資産再評価差益準備金が資本金に転換することについては、第37条前半で「留保利益は、法定の増資手続によって資本金に転換することができる」と規定され、第38条第1項は「資産再評価差益準備金は、法令によって、損失を填補し、あるいは資本金に転換することができる」と規定されている。

未処理損失の填補については、留保利益、資本剰余金、資本金の順で填補することができる(第37条)。その際、会社の未処理損失を資産再評価差益準備金によって填補した場合、次年度以降に利益を生じた場合には、まず資産再評価差益準備金を戻さなければならない。そして填補する前の金額に戻されない限り、利益の配当をすることはできない(第38条)。

## VI 損益計算

「一般公認会計原則總論」第5章第40条から第51条の12ヶ条にわたって、損益計算の目的、区分、収益の認識、費用の計上、特別損益及び前期損益修正項目の取扱いなどに関する規定がなされている。ただし、損益計算書のひな型は示されていない、ここでは第41条の収益費用の区分規定、第48条の見積営業利益事業所得税の計上規定及び第51条1株当たり純利益の計算表示規定を参考にし、損益計算書の区分、様式を次のように示す。このフォームは「証券発行人、証券業及び会社制証券取引所財務報告作成準則」が示した様式と一致する。

損益計算書区分中の特別損益とは、性質が特殊的で経常的に発生しない損益

損 益 計 算 書

中華民国 年 及 年 月 日 至 月 日

単位：新貨幣元

項 目	本 期			上 期		
	小 計	合 計	%	小 計	合 計	%
営業収益						
売上高						
減：売上戻入り						
労務収益						
××××						
営業原価						
売上原価						
労務原価						
××××						
営業毛利						
営業費用						
販売費用						
管理及総務費用						
××××						
営業利益(営業損失)						
営業外収入						
利息収入						
投資収入						
固定資産処分収入						
××××						
営業外支出						
利息支出						
投資損失						
固定資産処分損失						
××××						
經常営業税引前純利益						
見積所得税						
特別損益(税引後純額)						
会計原則変更累積影響額(税引後純額)						
本期税引後純利益						
普通株一株あたり利益						
經常営業税引前利益						
見積所得税						
特別損益						
会計原則変更累積影響数						
本期税引後純利益						

項目をいう。例えば、災害損失、外国政府による没収、新法規による営業禁止から生じた損失などがそれに属する(第41条)。

税引後の損益を個別的に表示するために、決算後の見積営業利益所得税は、当期経常損益と特別損益とから別々に控除しなければならない(第48条)。

なお、計算・記録・認識、及び会計原則または処理方法の誤用によって生じた前期損益修正益(損)は、前期損益項目に属するが、直接に留保利益表に載せ、期首の留保利益を修正しなければならない。場合によっては、前期の財務諸表を再作成することもありうる(第42条)。

賃借の会計処理については、第49条で「巨額資産の賃借にともなう支出は、財務諸表上あるいは注記項目に、適当に表示しなければならない。また、資本的賃借に属するものは、賃借資産に記入され、賃借負債として承認しなければならない」と規定している。

固定資産の処分によって生じた収益は、その性質に従って営業外収益あるいは特別利益に計上しなければならない。そして固定資産売却益に関して次年度にその負担すべき所得税を控除した純益は資本剰余金に組み入れなければならない。固定資産の処分によって生じた損失は、その性質に従って営業外費用あるいは特別損失に計上しなければならないという第50条の規定に注意を要する。

最後に、損益計算の規定には、上記以外に一般慣例、例えば収益費用対応原則、実現主義、資本支出と収益支出の区別なども取り入れられている。

## VII 結 び

中華民国における戦後の企業形態は公営企業と民営企業の二重構造になっている。公営企業に対しては、国会(立法院)が予算の最高監督機関、審計部(Ministry of Audit)が決算の最高監査機関になっているため、財務開示という問題は公営企業には存在しない。

これに対し民営企業においては、1961年(民国50年)6月に「証券商管理弁法」が公布施行され、初めて証券引受制度に基づく証券の公開発行が行われた。国

民経済の発展ならびに投資家保護のため、証券管理委員会は1968年(民国57年)6月「証券発行人、証券商及公司制証券交易所財務報告編製準則」を公布した。1982年(民国71年)3月に修正された当準則の第2条には「証券発行人、証券業及び会社制証券取引所財務報告の作成は、本準則に依る。またまだ規定されていないものは、会計士協会財務会計委員会に審定された『一般公認会計原則』によって処理する」と規定されている。

要するに、会計士協会財務会計委員会が発表した「財務会計準則」は現実には法律上の地位が承認されているわけである。

一般公認会計原則第56条では「内容の欠漏や特殊財務会計問題の処理準則については、財務会計委員会が財務会計準則公報を発表して補充する」とし、それを「一般公認会計原則」の一部として認めることにしている。

その故、「一般公認会計原則」は、今後さらに充実したものとなることが期待される。本論文ではその主要な構造と問題点を述べ、以降の号においてさらに多面的に中華民国の「一般公認会計原則」の考察を深めていくことにする。

#### (付 記)

劉幹博先生は、台湾電力公司銅業会計管理師の実務家であると同時に、永年淡江大学で教鞭をとられ、昨年から国防管理学院で兼任講師をされている研究者でもあられる。劉先生は中国語はもちろん、英語、日本語にも精通し、国際的視野で会計を考えている学者であり教えて頂くことが多い友である。

また、私にとり本論文はNICSの会計研究もさることながら、プロティスタンティズムの会計観と儒教圏の会計観の研究にとり中華民国の会計原則の研究は不可欠である。総合科学研究所『紀要』2巻2号に掲載した“A Studies on New Accounting Principles in KOREA”に次ぐ一連のアジアの会計原則の研究である。(椎名市郎)

#### [参考文献]

徐景亮著『一般公認会計原則詮釈』

鄭丁旺著『中級会计学』

「主計月報」第167期。

『アジア研究所紀要』第10号。

Concerted Studies on Legal Financial Accounting in Taiwan:

A General Survey .....	YAMAGUCHI Toshikazu
Evolution of Financial Accounting	
.....	MONG Tien-En, LIOU Kan-Pou
Background and Structure of Legal Financial Accounting	
.....	NATSUME Shigeyoshi
Review of "Generally Accepted Accounting Principles" .....	KASAI Kenji
The System of Certified Public Accounting and Accounting Education	
.....	OHSIMA Masakatsu
Addition : Generally Accepted Accounting Principles	
.....	Translation supervisor, YAMAGUCHI Toshikazu
	Translator, CHANG Mei-Yei