

中華民国における『一般公認会計原則』の考察

椎名市郎

- 〈目次〉
- 1 論考の視点
 - 2 中華民国の会計制度とその背景
 - (1) 中華民国の会計制度
 - (2) 経済発展のシンボルとしての会計原則
 - (3) 社会的・経済的背景
 - (4) 日本と中華民国との経済関係
 - 3 『一般公認会計原則』の本質の検討
 - (1) フランコ・ジャーマン系とアングロ・サクソン系の2つの会計原則の流れ
 - (2) 『一般公認会計原則』と John C. Burton レポート
 - (3) 『一般公認会計原則』の性格
 - 4 『一般公認会計原則』の体系的検討
 - (1) 全体の体系とその特徴
 - (2) 第1条 企業会計の基本目的と FASB ステイトメント
 - (3) 基本原則と APB ステイトメント
 - 5 西欧資本主義と儒教文化と会計原則

1 論考の視点

ここ2～3年、世界経済におけるアジア NICS の役割は無視できないほど巨大なものとなっている。そのアジア NICS の一翼を担う中華民国の経済発展は特に目を見張るものがある。外貨準備高は500億ドルを超え、貯蓄率も30%を超える勤勉な国民性のもとで輸出が著しく伸び、かつての日本のような成長をとげている。そして“資本の移転に会計あり”というように、資本が世界を駆けめぐるれば、会計も全く同一歩調で世界を走る。会計は経済の側面史を綴り、経済人や企業家精神(entrepreneurship)の足跡を刻みこむ管理用具となる。もちろん、それは単なる用具でなく企業の言語として思想や民族の思考、その国々の制度をも伝えることになるのである。

前号において劉幹博先生との共同論文として中華民国の新しい経済発展を促すための会計基準の支柱となるべき『一般公認会計原則』の構造やその特徴について発表した。本論文ではこれをベースに、さらにこの『一般公認会計原則』について次のような視点から考察を深めようとするものである。

- (i) 会計原則を生む経済的・社会的背景
- (ii) アメリカ型会計原則の普遍性と中華民国の『一般公認会計原則』との関係
- (iii) 『一般公認会計原則』の基本目的や体系上の特徴とその問題点
- (iv) SHM 原則⁽¹⁾(Sanders, Hatfield, Moor ; *A Statement of Accounting Principles*)
を一つのモデルとして編成されたといわれる我国「企業会計原則」との相違
- (v) 西欧資本主義の精神と儒教文化と会計原則

なお、本論文では『一般公認会計原則』の個々の会計処理についての考察はしていない。個々の会計処理の問題は「商業会計法」や「所得税」等、他の関連規則との考察が重要であり、それらは今後の研究課題としたい。

2 中華民国の会計制度とその背景

(1) 中華民国の会計制度

日本の企業形態も外国からみると大企業，中小企業と二重，三重構造を示し複雑に見える。中華民国も同様に独特の二重構造を示している。それは公営企業と民営企業の存在，特に公営企業の複雑な形態である。そして，それぞれの企業が当然のことながら会計法規の適用を異にし一層の複雑性を提示している。特に会計に影響の強い法規の代表的なものをリストアップすると次のようになる。

(公 営 企 業 の 会 計 規 制)	(民 営 企 業 の 会 計 規 制)
○「会 計 法」 1972年	○「商 業 会 計 法」 1968年
○「決 算 法」 1972年	○「公 司 (会 社) 法」 1980年
○「予 算 法」 1971年	○「所 得 税 法」 1982年
○「審 計 法」 1972年	○「証 券 交 易 (取 引) 法」 1968年
等	○「一 般 公 認 会 計 原 則」 1982年
	等

今我々は，論点を絞るため公営企業にはふれず民営企業における『一般公認会計原則』に焦点を絞り，それを通して中華民国の会計制度の現状と方向性をさぐることにする。

前号において述べたように中華民国の「財務会計委員会」は，1982年(中華民国71年)7月1日に新『一般公認会計原則』を公布した。従来，中華民国の会計制度は「商業会計法」「公司(会社)法」「所得税法」等の強行法規が著しい影響を実務界に与えていた。このような中で前号で指摘したように間接的に法律的な裏付けがなされているにしても，その本質において遵守規定としてのこの『一般公認会計原則』の公布は，中華民国の会計規定の先進国へと一つの到達を意味し，新しい基軸となる会計制度の出現と位置づけすることができる。その意味で，我々はこの原則のゆくえに大いなる関心を寄せ研究対象としているので

ある。

(2) 経済発展のシンボルとしての会計原則

『一般公認会計原則』を生む社会的背景，特に経済的背景について『一般公認会計原則』の序文に次のように明記されている。

「会計は一つのサービス活動である。したがって会計は経済社会の必要性に応じて生成し，企業の発展により発達し，経済状況の変動によって変化するものである。我国においてもここ10年以上にわたり，新しい会計理論が生成し，会計原則も修正されてきたことは会計学がたえず時代とともに変化し発展していることを示している。

近年，我国では経済の急速な発展ならびに証券取引等の複雑化によって，社会における会計情報の要求はますます必要かつ不可欠のものとなってきた。会計情報は，利用者が意思決定を行うために役立ったり，会計の機能を通して経済の発展を促進し効果的な資源の配分を行うため，さらに投資家の利益を保護するため，財務諸表をいかに適正に作成するかが，我国会計に携わる人間にとり当面の急務な課題となったのである。」

この格調ある序文は，日本の「企業会計原則」の序文と共通する問題提起である。我国「企業会計原則」の序文の冒頭を次に示してみよう。

「 企業会計原則及び財務諸表準則の設定について

経済安定本部企業会計制度調査会中間報告

(昭和24年7月)

(目的)

I. 我が国の企業会計制度は，欧米のそれに比較して改善の余地が多く，且つ，甚しく不統一であるため，企業の財政状態並びに経営成績を正確に把握することが困難な実情にある。我が国企業の健全な進歩発達のためにも，社会全体の利益のためにも，その弊害は速やかに改められなければならない。

又，我が国経済再建上当面の課題である外資の導入，企業の合理化，課税の公正化，証券投資の民主化，産業金融の適正化等の合理的な解決のために

も、企業会計制度の改善統一は緊急を要する問題である。

よって、企業会計の基準を確立し、維持するため、先ず企業会計原則を設定して、我が国国民経済の民主的で健全な発達のための科学的基礎を与えようとするものである。(以下略) 」

二つの国の序文を見ても会計原則を必要とする社会的・経済的背景には類似した現象があることがわかる。つまり、株式会社を中心とした資本の大衆化を中軸に株主、債権者等の各種利害関係者に対する開かれた会計制度への転換である。これを民主化と称すれば、会計原則はこのより開かれた民主化の担い手としてのシンボリック的地位を意味するものともいえる。

(3) 社会的・経済的背景

戦後の中華民國の経済は、次の5つに分けて概観するのが一般的である。

- ① 戦後の再建の復興期(1950年以前)
- ② 労働集約型の軽工業基礎期(1950年代)
- ③ 労働集約型の軽工業発展期(1960年代)
- ④ 技術集約型の重化学工業発展期(1970年代)
- ⑤ 知的集約型の脱工業化基礎期(現代)

特にこの中で会計制度と関係する重要な時期は第4次経済建設計画以降である。つまり1976年から1981年にわたり実施された経済建設6ヶ年計画(1980年には10ヶ年計画も重複されて含まれてくる)⁽²⁾は次頁表のような効果を示した。

このような第4次経済建設の計画は第5次、第6次と引き継がれ、現在は(1982年から1985年まで)新経済建設4ヶ年計画が実施中である。ここで注目されるのは、民間投資の増大を計るため投資環境が改善され、生産の近代化がすすめられていることである。つまり自国の輸入代替工業から附加価値を有した輸出志向型へと経済が脱皮しつつあるのである。国際的な厳しい政治の孤立化の中で、中華民國はこのように投資環境の整備を基軸し経済運営を計ろうとしている。そこに当然、会計環境の整備も必要となってくる。『一般公認会計原則』

はこのような社会的・経済的背景を背負っていることを忘れてはならない。大衆投資家保護の思想は、その意味で現代資本主義の申し子ともいえよう。たと⁽³⁾えば次頁表の上場会社の増加数のデータはそのことを如実に示している。

6 カ年経済建設計画実績

	単位	1976	1977	1978	1979	1980	1981
国民総生産 (年間増加率)	百萬元 (%)	696,101 13.5	764,706 9.9	870,621 13.9	940,973 8.0	1,003,067 6.6	1,058,356 5.51
1人当り所得 (成長率)	元 (%)	39,468 13.06	42,167 6.84	46,295 9.79	48,921 5.67	49,822 1.86	51,160 2.66
ドル換算	ドル	1,038	1,109	1,251	1,358	1,384	
経済構造	国内総生産に 占める比率						
農林漁業	(%)	13.35	12.50	11.31	10.40	9.31	8.67
鉱工業 その他, サービス業		42.74	43.65	45.49	45.68	45.27	44.50
		43.90	43.62	43.01	43.57	44.95	46.24
農業生産 (年内増加率)	指数 (%)	100.0 —	104.0 4.0	102.1 —1.8	107.5 5.3	106.4 —1.0	104.1 —2.2
工業生産 (年間増加率)	指数 (%)	100.0 —	113.0 13.0	141.3 25.0	152.8 8.1	164.4 7.6	171.3 4.2

出所：行政院主計処，経済建設委員会。

新台幣は1976年価格，ドルは各年のレートで計算。

台湾地区証券取引統計

Transactions of Securities in Taiwan Area

株式 単位：新台幣百萬元
Listed Stocks Unit: N. T. \$ Mn.

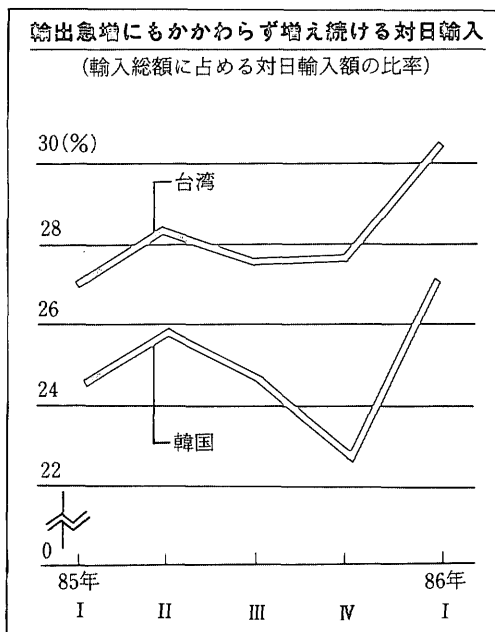
年あるいは月 Year of Month	上場株式 Listed Stocks				株式取引額 Total Trading
	会社数 Number	種類 kind	総額 Total par Value	市場価値 Total Market Value	Value
	民国 51 年 1962	18	—	5490	6840
民国 52 年 1963	23	37	6390	19400	9902
民国 53 年 1964	31	50	7190	25010	35501
民国 54 年 1965	37	51	8950	27070	10960
民国 55 年 1966	38	52	7830	18200	4563
民国 56 年 1967	38	52	5530	9220	5429
民国 57 年 1968	40	52	6920	10510	7670
民国 58 年 1969	42	47	7670	13780	4214
民国 59 年 1970	42	47	8450	19970	10866
民国 60 年 1971	45	51	8520	20860	23598
民国 61 年 1972	49	54	9860	30170	54051
民国 62 年 1973	62	67	16180	85520	87091
民国 63 年 1974	64	71	22711	50362	43586
民国 64 年 1975	68	75	29069	73959	130337
民国 65 年 1976	77	83	43511	94534	145941
民国 66 年 1977	82	87	55943	120988	172178
民国 67 年 1978	87	93	68235	153338	361646
民国 68 年 1979	96	101	85702	178809	205487
民国 69 年 1980	102	107	108659	219053	162113
民国 70 年 1981	107	111	128398	201331	209216
民国 71 年 1982	113	117	151473	203111	133877
1 月 Jan.	106	110	131132	210946	9122
2 月 Feb.	108	112	132997	207609	10023
3 月 Mar.	108	112	134662	205309	11558
4 月 Apr.	108	112	135287	203807	10315
5 月 May.	108	112	135351	199117	11327
6 月 June.	108	112	135351	198923	12173
7 月 July.	109	113	135951	193141	7669
8 月 Aug.	109	113	142328	192704	8930
9 月 Sept.	111	115	144461	204010	15388
10 月 Oct.	111	115	145148	206792	12628
11 月 Nov.	112	116	149369	204649	14109
12 月 Dec.	113	117	151473	203111	10635
民国 72 年 1983					
1 月 Jan.	115	119	152951	202772	9973

出所：中央銀行

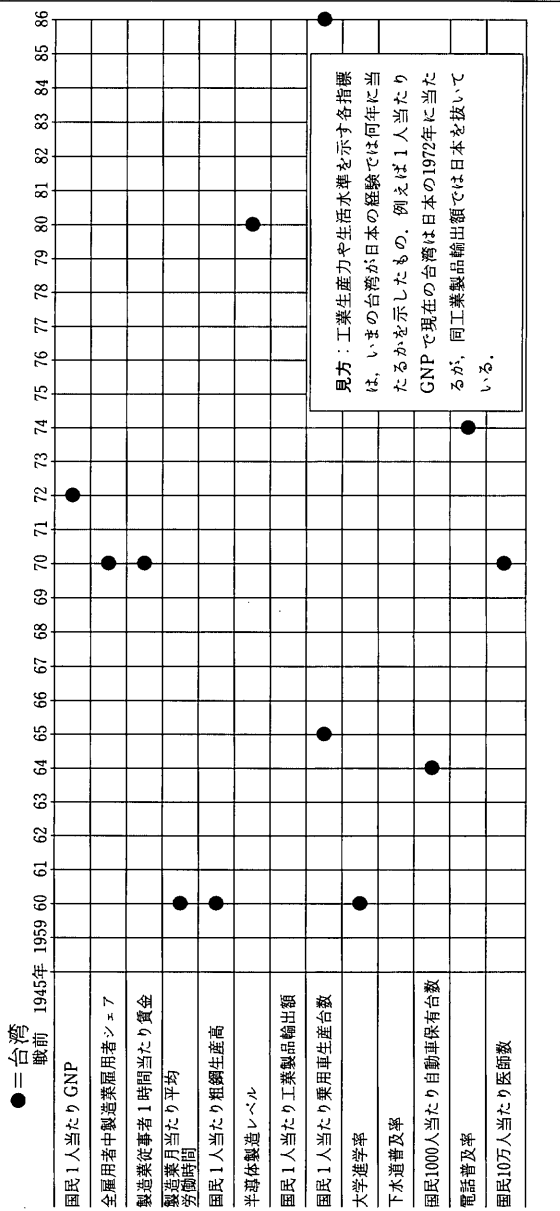
(4) 日本と中華民国との経済関係

さて、本章第(2)節において日本の「企業会計原則」と中華民国の『一般公認会計原則』の序文の類似性を指摘したが、現在の中華民国の経済の状況はどのようなになっているのであろうか。次頁表のような興味のある一つのデータを示しておく⁽⁴⁾。

この表から現代社会の生命線ともいえる半導体の製造レベルは日本に急速に近づいてきていることがわかるし、工業製品輸出額は日本を抜いている経済の実状がわかる。ところが反面このような状況の中で工業製品の部品等は日本からの輸入が増え続けている。いうまでもなく日本から安く品質のよい、しかも納期の正確な部品が供給されているからである。ついでながら日本からの部品の輸入に関し韓国も同じ傾向を有している。ここで85年から86年にかけての台湾と韓国との対日輸入比を次の通り示して三国間の貿易をとらえてみよう⁽⁵⁾。

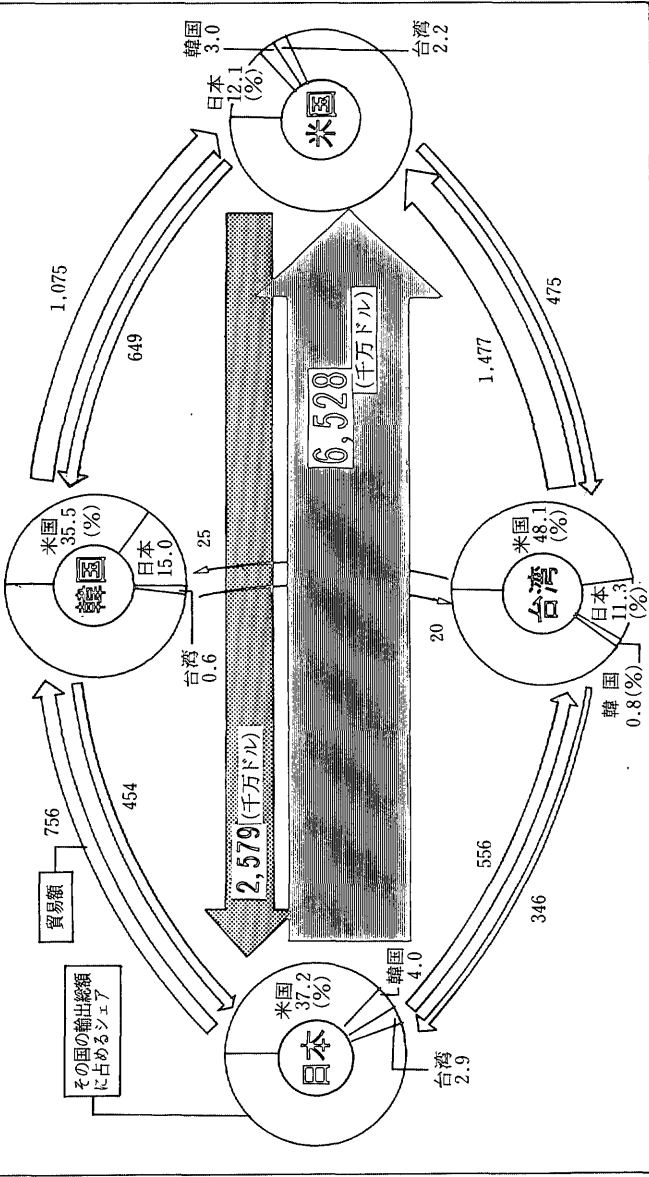


いま台湾は日本の何年に当たるか——戦前から198×年までが圧縮されている、それが台湾の現代



輸出は米国市場に大幅依存

○日・韓・台湾の3国間および対米貿易(85年)



そしてさらに米国を含んだ1985年の4カ国の貿易は左図のように要約される。⁽⁶⁾

このように現代の日華貿易を考える場合、単に日華二国間の考察では当然不十分であり経済のダイナミックな姿は浮かんでこない。アメリカを基軸としたこのような国際貿易の関係は、当然企業会計原則にも反映されてくる。アメリカの一連の会計原則が日本の「企業会計原則」、中華民国の『一般公認会計原則』に著しい影響を及ぼしていることは、正にアメリカを中軸としたアジア NICS の貿易の姿の反映でもある。本稿では、中華民国の対米貿易黒字と対日貿易赤字の構造的な国際経済のしくみを論ずるのが目的ではないが、以降の『一般公認会計原則』を考察する場合、上記の経済のこのようなフレーム・ワークは最低限理解しておく必要がある。中華民国の経済の問題は、対日、対米のこの三重構造に依頼したしくみの中で形成されており、それはアジア NICS の現在の姿を象徴する問題でもある。

以降ではこのようなことを前提に中華民国の『一般公認会計原則』の本質論的な検討に入ることにする。

3 『一般公認会計原則』の本質の検討

(1) フランコ・ジャーマン系とアングロ・サクソン系の 2つの会計原則の流れ

会計の制度理論の展開に関して一般に次のように分けられて説明されている。

- ┌ 大陸系商法会計制度(フランコ・ジャーマン系)
- └ 英米系会計原則制度(アングロ・サクソン系)

大陸系商法会計制度であるフランコ・ジャーマン系が伝統的に債権者保護を目的とした配当可能利益計算を前提にしてきたのに対し、英米系会計原則制度であるアングロ・サクソン系は費用・収益の対応という企業収益力の計算と開

示に主要な課題を置いてきている。森川八州男教授によれば、それらの原因は資本調達方式の相違等にあるとして次のように説明されている。⁽⁷⁾

「ドイツ、フランスなどのヨーロッパ大陸諸国においては、企業の資金需要は従来から主として銀行その他の金融機関からの直接金融の形でまかなわれてきたのに対して、イギリス、アメリカなどのアングロ・サクソン諸国においては、主に証券市場を通して広く社会に散在する資本を集中・動員するという調達方式に依存してきたのである。今日では、いずれの国においても、調達方式の多様化がみられるとはいえ、上述した相違は、基本的には、受け継がれていると考えられる。

第二に、大陸系会計は、ローマ法の流れを汲む成文法主義ないし大陸法システム(continental legal system)の基盤のうえに形成され、会計の処理と表示の両面にわたって詳細な規定を設けるといういわば規制的アプローチ(prescriptive approach)に依拠しているが、一方英米系会計は、コモン・ロー・システム(common law system)の土台の上に形成され、会計の一般的な事項について限られた数の規定を設けているだけで、明文規定の空白は主に判例法(case law)によって補充するという形をとっている。

さらに、これらの主要な相違から、両会計の間には、適正表示(fair presentation)に対する重要性の相違、保守主義の度合いの違い、会計に対する税法の影響の相違などが派生するといわれている。」

以上のようなとらえ方を前提とするならば『一般公認会計原則』は、株式を中心とする証券市場を通して主に資金を調達する、またはその必要性に迫られている財務状況下において形成される原則であるといえる。ただし、アングロ・サクソン系を支配するコモン・ロー・システムが、何故一般に儒教圏といわれるアジアの韓国や中華民国などで受け入れられる土壌があるのかは、大いに研究しなければならない興味ある問題である。なぜなら、基本的にアメリカを中心にして起った“Generally accepted accounting principles (CAAP)”の「一般に認められた」という意味は、国家権力を背景としない産業間の自主的な権威、つまり自由経済を守ろうとするアメリカ人の個人主義的精神が背景にあるものだ

(8) からである。このような土壌を背景にして形成された会計原則が、日本を始め、アジア NICS に普及する背景はどのように理解すればよいのであろうか。一つは前章の経済データのごとくアメリカを基軸に資本が民族を超えて移動し、一つの社会的価値観を形成していることである。今一つはアメリカ型会計原則自体が広範性を有していることにあると思われる。「資本は国境を超える」ということは多く論じられ検証されてきているが、ここでは後者の広範性の視点の重要性を強調しておきたい。

つまり我国においても、また中華民国においてもアメリカ型の会計原則が取り入れられ機能しているという事実の背後には、アメリカの巨大にして豊富な経験と多民族の土壌から生まれた会計原則の多国への普遍性(universality)ないしは適応性に着目する必要がある。(9) 単にアメリカからの外資導入の問題だけではないことをここで再度強調しておきたい。そして、さらに重要なことは、たとえモデルがアメリカ型の会計原則を導入したとしても各国の会計慣習や法規によりそれぞれの国の会計原則がその国独自の内容も加味しているという事実である。正にウルフ(H. Woolf)のいう「会計の歴史は概して文明の歴史である。高度の発展段階に到達した国民は、いずれも広範囲な商業方式を営んだことを知っている。(中略)まことに会計は時代の鏡であって、このなかに、われわれは、国民の商業史および社会状態に多くの反映を見る。われわれの研究過程において、会計は文明と相並んで進歩し、かつ社会によって達せられた文化と発達(10)の程度が高いほど、その会計方法が一層精巧であることが知られてくるであらう」のごとくである。

このような基本的視点をもって中華民国の『一般公認会計原則』を論じていかなければならない。

(2) 『一般公認会計原則』と John C. Burton レポート

中華民国におけるアングロ・サクソン系の会計原則導入で注目されなければならないのは1970年、中華民国政府の招請により証券市場を調査し『一般公認会計原則』の必要性を訴えたアメリカの会計研究者 John C. Burton コロンビア大学教授のレポートである。陳秋芳教授は次のようにそのレポートの趣旨を説

明している⁽¹¹⁾。

「中華民國の現在の会計実務は、今日欧米を中心とした国際会計水準からかなり離れて遅れている。公認会計士はもちろん財務諸表を利用する関係者、ならびに大学の教員等の専門家によって、積極的に現行の会計諸基準や原則を改正し、また新しく設定しなければならない。現在の中華民國は、商業会計法などの影響力の強い強行法規によって会計諸基準や原則が支配されてしまっているのが実情である。このことは当然、会計実務が時代的要請から遅れ硬直化し、低い水準を維持してしまう主要原因となる。なぜなら、一般に立法機関にいる人間は会計の専門的知識を有したのではなく、かつ、現状維持で会計原則の必要性に欠けるものがあるからである。しかも、法律の修正は時間がかかり時代に対応できない性格をもつ。したがって、一般公認会計原則は、会計士協会によって制定される必要性が急務である。その際、政府は一般公認会計原則に介入するのではなく一つの監督的地位におかれるべきである。」

上記 Burton 教授のレポートは、台湾省、台北市及び高雄市の3つの会計士協会を動かす契機となり「財務会計委員会」が『一般公認会計原則』の研究発表の任務を担当するに到る。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が含まれていた。この委員会はまず、1970年(民国59年)会計士協会の「会計問題評議委員会」によって提案された「一般公認会計原則」の修正作業に取組んだ。その結論が1982年(民国71年)7月に公布された『一般公認会計原則』である。このように当初から『一般会計原則』の構想があったにしても Burton 教授のレポートは、日本の SHM 原則⁽¹²⁾の存在同様、新しい会計原則への胎動契機になったものとして注目しなければならない。

(3) 『一般公認会計原則』の性格

我国「商法」同様、「商業会計法」等の強行法規が強く影響を及ぼしている中華民國の会計制度の中で、『一般公認会計原則』は閉鎖的会計制度からより民主的解放的会計制度への旗手としてのイメージ的效果がある。もちろん我国の「企

業会計原則」を観てもわかるように、イメージと実際とはかなり異なる側面がある。理論の集約原則という会計原則の姿は、同時にいかに他の制度を会計原則の理論に近づけるかという政治的な使命もあることを忘れてはならない。商法、税法という伝統的にして強力なチャンピオンにチャレンジャーとして同じリングで闘う会計原則には自ら身を削ることもあるわけである。我国でいえば例えばその他の資本剰余金項目、繰延資産、引当金、圧縮記帳、資本の部の分類等数えればきりが無いほどである。中華民国の会計制度の中で『一般公認会計原則』を考察する場合、この政治的役割を忘れてはならないし、そこにこそある意味で本当の会計原則の現実の姿を垣間見ることができるのである。

『一般公認会計原則』が我国「企業会計原則」同様、法的強制力をもたないことはこの政治的役割を放棄していることを意味するものでなく、かえって任意的・自主的スタイルで法的影響力を強めようとする意思があることを忘れてはならない。中華民国の会計制度がこの『一般公認会計原則』を土台にして体系的な整備を行う方向性は明確であり、今後その動向や運用に注目しなければならない。理論と政治、この二点にまず基本的な会計原則の属性を認識することができよう。特に、「商業会計法」の修正の中で同法未規定の解釈については『一般公認会計原則』および商業慣例を斟酌する旨の規定が導入された場合の『一般公認会計原則』の対応に着目したい。もちろん『一般公認会計原則』は、資本金が2億円以上で「証券取引法」の適用を受ける会社の会計師(公認会計士)の監査上の判断基準を提供するというディスクロージャー制度の任務も忘れてはならない。

4 『一般公認会計原則』の体系的検討

(1) 全体の体系とその特徴

前号において検討したごとく、『一般公認会計原則』は附則を含め全7章、57条から構成されている。これを要約すると次のようになる。

前		文	
第1章	基本原則	第1条～第15条	
第2章	資 産	第16条～第25条	
第3章	負 債	第26条～第33条	
第4章	資 本	第34条～第39条	
第5章	損益計算	第40条～第51条	
第6章	財務諸表	第52条～第55条	
第7章	附 則	第56条～第57条	

全体の構成は、アメリカ会計原則の主流である会計処理に重きを置いた Accounting 体系となっている。これに対し我国「企業会計原則」は、中華民国のそれと異なり、報告に重きを置いた Reporting 体系となっている点、まずその体系上の相違に注意しなければならない。我国「企業会計原則」の体系を要約すると次のようになる。

前		文	
第一	一般原則	一～七	
第二	損益計算書原則	一～九	
第三	貸借対照表原則	一～五	
	注 解	1～25	

このような体系の相違は必ずしも内容の根本的相違を意味するものではない。むしろ、その設定主体者が当時のそれぞれの国の実情に合わせ、理解しやすい体系を選択したと解すべきであろう⁽¹³⁾。もちろん、その前提にはアメリカ会計原則を参考にどのような会計原則のスタイルを想像しモデル化したのかという設定主体者の判断基準の研究が必要とされるが、ここでは『一般公認会計原則』は Accounting 体系を採用している所に特徴があり、我国「企業会計原則」は Reporting 体系を採用している点の相違を指摘するにとどめることにする。

(2) 第1条 企業会計の基本目的と FASB ステートメント

『一般公認会計原則』第1章基本原則の第1条の冒頭では、いわゆる「真实性の原則」と称される規定が謳われている。

「企業会計は、次の基本目的を達成するため、企業の財政状態、経営成績および財政状態の変動に関し、真実な記録と報告を提供しなければならない」

『一般公認会計原則』の支柱ともなる真実性の原則を我国「企業会計原則」の真実性の原則の表現と比較すると財政状態に加え財政状態の変動といういわゆる財政状態変動表(Statement of Changes in Financial Position)が加わっていることと本章第(1)節で述べた単に報告体系ではなく処理体系を有しているため「記録と報告」の真実性を求めている点に相違がある。もちろんこの点は、我国の真実性の原則が単に報告のみの真実を求めているのではなく、報告を規制することにより、会計処理にも影響を及ぼすという Reporting から Accounting の規則⁽¹⁴⁾という主旨があるのでこの点を考慮すれば、両者の意図するところは差がないと解してよいであろう。

問題は、『一般公認会計原則』では第1章基本原則の第1条において7つの細目規定を掲げ、企業会計の基本目的をとりあげている点である。

- 「1. 財務諸表の利用者が投資や貸付など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や貸付債権などの回収可能額、時期、その危険性の判断に役立つ。
3. 企業の経済資源、及びその資源に対する請求持分権、さらに資源およびその請求権の変動状態を報告する。
4. 企業の経営成績及び経営効率を報告する。
5. 企業の流動性や債務返債能力、および資金フローの量を報告する。
6. 企業の経営管理者の資源運用に対する責任と業務評価を行う。
7. 財務資料を解釈する。」

上記の体系は、FASBの第1号報告書“Statement of Financial Accounting Concept No.1; Objective of Financial Reporting by Business Enterprise, November 1978.”の見解に酷似していることはよく指摘されるところである。笠井賢二教授は次頁のような対照表を示しその類似性を強調されている。⁽¹⁵⁾

このように『一般公認会計原則』の基本的な会計の目的たる理念はFASBの前掲報告書第1号「企業による財務報告の目的」をモデルに編成されていることが推定される。もちろん一つ一つの文言をチェックすれば細かい点において

SFSB No.1	「一般公認会計原則」
(1) 投資および信用供与の意思決定に有用な情報を提供する。	(1) 財務諸表の利用者が投資あるいは貸付の意思決定を行う際に役立つ。
(2) キャッシュ・フローの予想額を評価するにあたって有用な情報を提供する。	(2) 財務諸表の利用者が投資および貸付債権の回収可能額と時期あるいは危険性を予測する際に役立つ。
(3) 企業の資源、その資源に対する請求権および資源の変動に関する情報を提供する。	(3) 企業の経済資源、経済資源に対する請求権と、資源および請求権の変動状態を報告する。
① 経済的資源、債務および所有主持分に関する情報	(4) 企業の経営成績および効率を報告する。
② 企業の業績と収益力に関する情報	(5) 企業の流動性、支払能力および資金フローに関する情報
③ 流動性、支払能力および資金フローに関する情報	(6) 企業管理者の資源運用に対する責任および業績を評価する。
④ 経営者の受託責任および業績に関する情報。	(7) 財務資料を解釈する。
⑤ 経営者の説明および解釈	

相違が認められるが、それらの相違は体系上や根本的な側面に及ぶものではないことは明らかである。むしろ、ここでは FASB が示すアメリカの会計制度の問題意識が、そのまま中華民国にあてはまるのか、その点が問題提起されなければならない。FASB に代表されるアメリカの一つの制度会計の動きが、何故中華民国の会計制度のモデルとなり得るのか。しかも、FASB はいわばアメリカ独自の政治的所産でもあり、⁽¹⁶⁾ 会計原則設定主体としての議論が現在でも続いているわけである。もちろんこの辺の文化的背景に関し、単に中華民国の会計制度に限定することなく韓国の会計原則、⁽¹⁷⁾ 我国の会計原則等比較検討する研究がなされなければならない。この問題提起は、いくつかの論文において試論を展開しているが、ここでは中華民国との関係に絞る次のような結論的なもののみ 4 点指摘しておく。

(i) FASB の意図している財務会計基礎概念の確立は、会計情報が国民経済の中で公共の利益に役立ち、効率的市場原理の発揮や希少資源の効率的配分の促進に役立つ情報の提供に重きをおいていること。このグローバルな視点は、⁽¹⁸⁾当然広汎性を有することになり、先進国では共通の問題提示ないしは理念的目標が認識されること。

(ii) しかも、その内容は特定項目や特定の個々の会計取引の事象的な側面を取り扱うものではなく、まさに実務や諸基準の前提に存在する概念の検討のステイトメントであること。従って、問題解決そのものを狙うステイトメントと異なり、むしろ問題解決のためのベースとなる概念や関係を述べているものを参考⁽¹⁹⁾にしていること。

(iii) アメリカにおけるビック・ビジネスの巨大にして豊富な経験と多民族の土壌から生まれた会計原則の多国への普遍性(universality)ないし適応性(本稿、第3章第(1)節参照)。

(iv) アメリカ型資本の中華民国への流入(本稿、第2章第(4)節参照)。

(3) 基本原則と APB ステイトメント

本章第(2)節で考察したことが第1章基本原則の第2条から第15条についても同じことがいえる。参照されたと思われる原典は、AICPA(The American Institute of Certified Public Accountants)の APB(Accounting Principles Board)のステイトメント第4号“Basic Concepts and Accounting Principles Underlying Fincial Statements of Business Enterprises”という小冊子である。この「企業の財務諸表の基礎をなしている基本概念と会計原則」では、極めて高度な会計原則が陳述され、難解という批判もなされてるが、⁽²⁰⁾これをうまく体系の中に取り入れているのが基本原則の第2条から第15条である。

大雄令秋教授は、これを次のように一表に示して APB ステイトメントとの類似性を強調されている。⁽²¹⁾

修正原則 (第2条～第15条)	ABPステイトメント 第4号 パラグラフ
(1) 客観性と合理的見積り	90,123 F-8
(2) 企業実体	116 F-1
(3) 継続企業	117 F-2
(4) 貨幣的測定	118 F-5
(5) 取得原価主義	164
(6) 会計期間	119 F-4
(7) 重要性の原則	128 F-13
(8) 保守主義の原則	171
(9) 会計処理の選択適用	101
(10) 継続性の原則	98
(11) 内部統制制度の整備	108
(12) 適時性	92
(13) 発生主義	121 F-6
(14) 実質優先思考	127 F-12

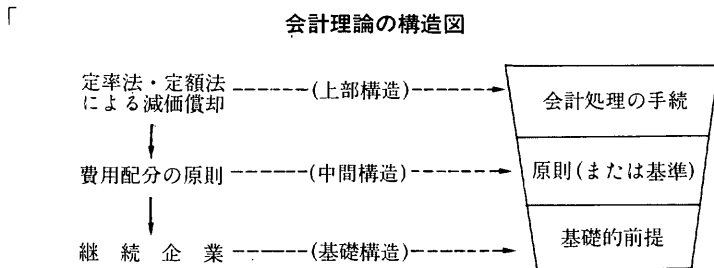
アメリカの会計原則の普遍性ないしは適応性についてはすでに論じたので、ここではその体系上我国の「企業会計原則」との比較をしておきいくつかの問題点を指摘することにする。まず次頁のような比較表を作成してみる。

我国「企業会計原則」の体系に馴れている我々にとってこの基本目的の列挙は知的な混乱を招くものである。その代表はまず会計公準(accounting convention)が列挙されていることである。一般に我国では会計公準は「企業会計原則」を支える公理であり、その意味で明文化されるより、むしろ暗黙の了解事項として理解すべしと位置づけられている。我国「企業会計原則」の立案者の一人である黒澤清博士は次のように会計公準と会計原則を明確に区別している。⁽²²⁾

「『コンベンション』は、『会計原則』を支えている社会的な仮定であり、会計原則とは区別される。コンベンションは、会計原則に対するフレームワークであって、会計処理の基準ではない」

(一般公認会計原則)第一章基本原則	(企業会計原則)第一 一般原則 他
第1条 財務会計の基本目的(真実性)	第一 一般原則 一、真実性への原則
第2条 客観性の原則	第一 一般原則 二、正規の簿記の原則
第3条 企業主体の基礎前提	(規定なし)
第4条 継続経営の基礎前提	(規定なし)
第5条 貨幣評価の基礎前提	(規定なし)
第6条 歴史的の原価原則	第三 貸借対照表原則 五、
第7条 会計期間の基礎前提	(規定なし)
第8条 充分表達原則	第一 一般原則 四、明瞭性の原則
第9条 安全性原則	第一 一般原則 六、保守主義の原則
第10条 重要性原則	[注解1] 重要性の原則
第11条 一貫性原則	第一 一般原則 五、継続性の原則
第12条 信頼性原則(内部統制制度整備)	(規定なし)
第13条 時効性原則	(規定なし)
第14条 権利・責任の発生基礎	第二 損益計算書原則一A
第15条 形式より実質重視原則	(規定なし)

また我国の代表的な会計学のテキストである飯野利夫博士の『財務会計論』⁽²³⁾においても次のように通説と思われる記述をしている。

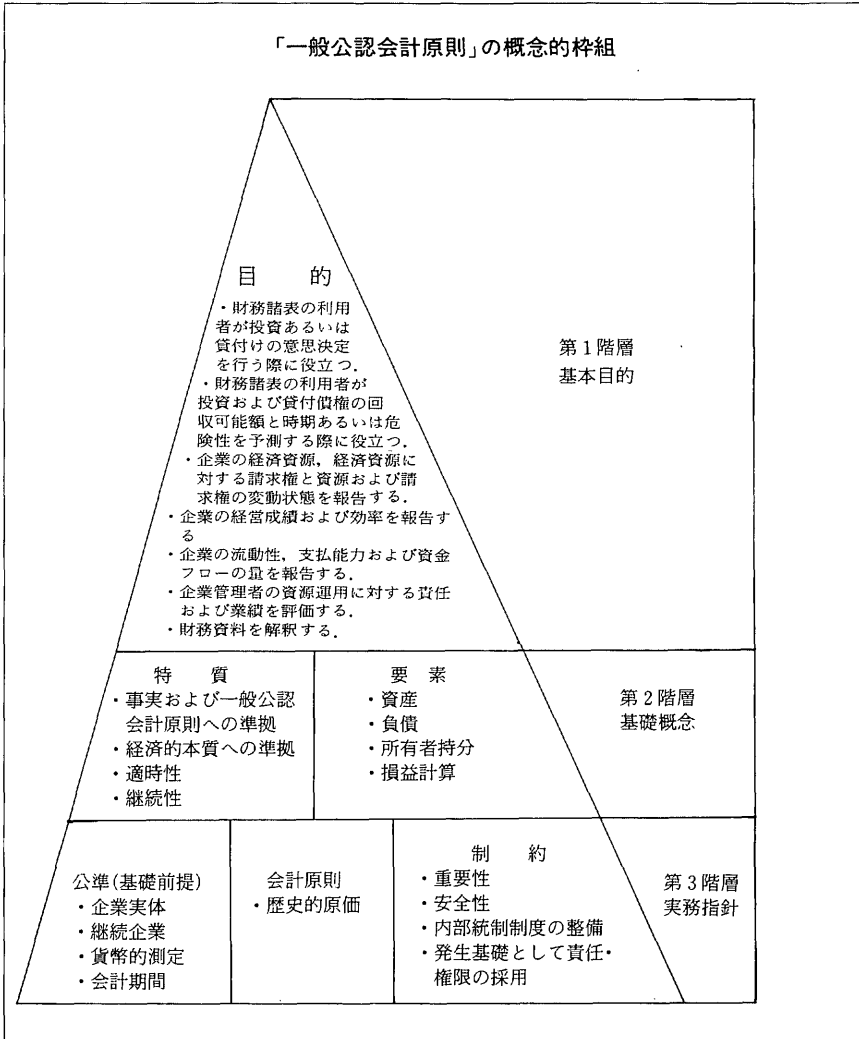


したがって、会計公準は会計上の公理および暗黙の同意事項として会計上の

諸概念を規制し、かつ、会計上の原則や基準に関する理論体系を確立するための基礎構造となる。」

『一般公認会計原則』では、いわゆるギルマン(Stephen Gilman)の三つの会計公準、⁽²⁴⁾企業実体の公準(entity convention)、貨幣的評価の公準(valuation convention)、会計期間の公準(accounting period convention)を次のそれぞれの条文中で展開している。まず第3条では「企業主体の基礎前提」を、第4条において「継続経営の基礎前提」を、第5条において「貨幣評価の基礎前提」を明文化している。つまり、第1章基本原則の中には我国「企業会計原則」にいう一般原則と同列にこのような会計公準が規定されているのである。この一つの長所は、アメリカの影響もさることながら教育効果であろう。全てが明文化されていれば理解が非常にしやすい。しかしこの点を除けば、コンベンションと一般原則とは理論的には区別されるべきである。まず第1にコンベンションは会計原則や諸手続を考察する場合の基礎的大前提である。本当の意味での近代会計理論の指導原理としての『一般公認会計原則』の機能を考察する場合、この点は大きな体系上の問題といえよう。さらに3つの公準を明文化した場合、はたして3つの公準により全ての会計原則が導びかれるのかという問題である。我国「企業会計原則」が会計公準を明記していないのは、この点も考慮したからと思われる。このように会計公準の取り扱い方については日本と中華民国の会計原則には大きな相違が見られる。この会計公準の体系化一点を考察してみても、同じアメリカ型会計原則を導入した日本と中華民国との受け入れ方の相違を見ることができよう。大陸系論理体系を重視する日本の「企業会計原則」とプラクティカル実効性を重視する中華民国の『一般公認会計原則』とのとらえ方の差の一端を見ることができる。

第1章基本目的の中にはこの会計公準以外にも、我国の「企業会計原則」には見られない第12条の信頼性の原則や第13条時効性の原則、第15条の形式より実質重視の原則等があり「さらに我国では取得原価主義という貸借対照表原則にあたる第6条の歴史的な原価の原則や発生主義の原則という我国では損益計算書原則に属するものが第14条の権利・責任の発生基礎という原則で基本原則



に位置づけられている。このように考えると『一般公認会計原則』の顔(基本理念・方針)ともいえる第1章の基本原則は、会計にとり重要なものを集めた点において羅列性はあるものの、会計学の体系を知らしめる指導原理としての役割、つまり体系化に問題を残すものといえよう。会計原則は国際性を有すると同時に、それぞれの国の会計やその背後にある文化の所産をも伝え広めるものでな

ければならない。この意味で、中華民国における『一般公認会計原則』の一層の深化・発展に期待がかけられる。笠井賢二教授は財務会計の観念的なフレームワークを Donald E. Kieso & Jerny J. Weygandt. の所説を引用され、『一般公認会計原則』における基本目的、基本原理、およびその要素を前図のように体系化⁽²⁵⁾されて示されている。

『一般公認会計原則』は上記の概念的枠組の要素は有しているものの必ずしも体系上整理されているものとは言えない。今後どのような体系の整理がはかれるか注目したい。

5 西欧資本主義と儒教文化と会計原則

中華民国の『一般公認会計原則』は、アメリカの会計原則を主要なモデルとして編集されたことは、以上の論述で明らかとなった。しかし、たとえそのモデルが現在、進歩しているアメリカ型であろうと、会計原則は中華民国の独自の会計制度や会計慣習を無視してはその役割を果たすことはできない。その意味で中華民国の『一般公認会計原則』はこれからが正念場といえる。これからは先進国のモデルにいかにか自国の会計文化を織り上げていくかが最大の課題となろう。もちろん、固定資産の売却益の資本剰余金処理など独自の特徴ある会計処理も少し見受けられるが、全体としては理想的アドバルーンを上げただけという感じが強い。

アングロ・サクソン系の近代産業資本主義経済の基本原理は、個々人のもつ①自由、②営利、③私有の三つといわれる。そしてこれらの原理は、①計算性、②計画性、③合目的性という経済的合理主義で裏づけ⁽²⁶⁾されている。

会計に現われた一つのその象徴が会計原則ということであろう。

一方、日本や中華民国等は儒教文化圏としての伝統や文化を有していることは周知の通りである。ここでの秩序は、アングロ・サクソン系の個人主義による市民社会の契約型秩序ではなく、「忠」と「孝」の家族的集団主義による社会秩序にその特徴を置いている。特に、国家も一つの家と考える人間集団の文化は儒教文化の特徴である。もちろんアメリカの会計原則は政治的行為の所産と

いう側面もある。つまり、実質的に権威ある支持(substantial authoritative support)⁽²⁷⁾をもつ会計原則制定への歴史である。しかしそのことは、本論ですでに述べたように伝統的に政府の役割を重視しない個人主義と自由企業の制度の保持の伝統的思考の現れと考えるとよい。なぜなら、我々儒教圏の文化から見れば、権威のある支持とは国ないし政府ということになり、複雑な論争をする必要がないからである。我国の「企業会計原則」が大蔵省企業会計審議会より支持を得ていることは儒教文化の象徴ともいえる。しかも我国「企業会計原則」は、会計原則のもつ理想版を下げ「商法」「法人税法」等の強行(的)法規との現実的妥協の歴史である。その意味で法律である「財務諸表規則」等と実質的差はないといえる。中華民国の『一般公認会計原則』が、アメリカ型へ志向するのか、日本型に志向するのか、それとも独自の新しいスタイルへと志向するのか今後の動向に注目しなければならない。折りしも時代は情報化社会を迎え、企業は情報のみを提供し利用者がどのようにデータを処理するかは利用志向にまかせるという“脱責任会計”⁽²⁸⁾の時代が到来している。責任会計のもとで生成・発展した会計原則は、今、新しい時代に対応する機能の模索の時代に入っている。中華民国の『一般公認会計原則』は、このように他国の文化を背負い、変化する時代を抱え、自国で生きなければならない宿命を負っているのである。その意味では、我国の「企業会計原則」も同様である。一つの国の会計原則の考察をする場合には、個々の技術的な会計処理を論じる以上に、本論で展開した上記の視点が重要である。

(1978. 5. 13)

(付記)

本論文の執筆にあたり、台湾電力公司銅業会計管理師で国防管理学院講師である学友、劉幹博先生に中華民国の会計事情について非常に貴重な御助言と資料の提供を受け御指導を仰いだ。この場をおかりして御礼を申し上げる次第である。

〔注〕

- (1) Thomas Henry Sanders, Henry Rand Hatfield, Underhill Moore; *A Statement of Accounting Principles*, Published in 1938 by American Institute of

Accountants.

- (2) 夏目重美稿「制度会計の背景と構造」。
山口年一主査『台湾の制度会計研究』所収，アジア研究所紀要，第10号，1983年，29頁。
- (3) 同上論文，44頁。
- (4) 『日経ビジネス』1986年7月7日号(No.440)13頁。一部削除して引用。
- (5) 同上雑誌，16頁。
- (6) 同雑誌，17頁。
- (7) 森川八州男稿「制度会計論の基礎」『会計』第126巻第3号(昭和59年9月)96～97頁。
- (8) 青柳文司著『会計士会計学(改訂増補版)』(同文館)昭和49年，251頁。
- (9) 沢登袈裟平稿「経理マンの国際的コンセンサス——第2回アメリカの世界性と普遍性」『旬刊経理情報』No.402，44—45頁。
- (10) Arthur H. Woolf; *A Short History of Accountants and Accountancy*, 1912, p.1.
片岡義雄・片岡泰彦訳『ウルフ会計史』(法政大学出版局)1977年，1頁。
- (11) 陳秋芳稿「一般公認会計原則之修訂説明」『稅務旬刊』第1103期，5頁。(2)夏目重美。前掲論文，46頁。
- (12) 我國の会計原則は，単にSHM原則のみをモデルにしているということではないが，報告体系という特殊な体系等はSHM原則に類似している。
- (13) 黒澤清博士は会計原則がリポーティングに重点をおく理由として公認会計士制度をあげている。
「公認会計士は，リポーティングの面から会社の会計を監査し，会計原則が会社の経営においてどれだけ尊重されているかを確めるわけであるが，会計と監査とを統一的に把握することによってのみ会計原則の本質を明らかにすることができるのである。」黒澤清稿「企業会計原則訳解——企業会計の一般原則」黒澤清他著『解説企業会計原則——原文並びに訳文——』(中央経済社)昭和43年，58頁。
- (14) 同上書，56頁。
- (15) 笠井賢二稿「『一般公認会計原則』の検討」(2)前掲紀要所収，67頁。
FASB, *Statements of Financial Accounting Concepts No.1, Objectives of Financial Reporting by Business Enterprises*. Nov.1978, Paragraphs. 34—54.
- (16) M. Moonitz, *Obtaining Agreement on Standards in the Accounting Profession*, 1974, p.51. 小森瞭一訳『アメリカにおける会計原則発達史』(同文館)，昭和54年，81～82頁。
- (17) 例えば拙稿「会計学における人間の問題緒論」中央学院大学創立20周年記念論集『現代経済・社会の歴史と論理』(中央学院大学総合科学研究所)昭和61年，440頁

以降参照のこと。

- (18) 山形休司著『FASB 財務会計基礎概念』（同文館）昭和 61 年，86～87 頁。
- (19) 同上書，88 頁。
- (20) 日本公認会計士協会国際委員会訳『AICPA 会計原則審議会意見書』（大蔵財務協会）昭和 53 年，15 頁。
- (21) 大雄令純著『比較会計論——アジア諸国の場合——』（白桃書房）昭和 60 年，185 頁。
- (22) 黒澤清著『新版財務諸表論』（中央経済社）昭和 43 年，82 頁付記。
- (23) 飯野利夫著『財務会計論（改訂版）』（同文館）昭和 58 年，1—14 頁。
- (24) Stephen Gilman; *Accounting Concepts of Profit*, 1939, p.25.
- (25) (15) 笠井賢二稿，72 頁。
- (26) 金日坤著『儒教文化圏の称序と経済』（名古屋大学出版会）1986 年，32 頁。
- (27) 青柳文司稿「アメリカ会計思潮」会計ジャーナル Vol.18, No.3(1986 年 3 月号)。
- (28) 同上論文，12 頁。