

韓国会計制度の形成と変化

姜 周 亨

I はじめに

1958年に、韓国会計制度史上の初のプロナウンスメントである企業会計原則が公表された。その後、上場法人規程（1974年）、企業会計基準（1981年）、企業会計基準書（2001年）¹⁾の設定・公表を通じて、韓国会計制度は今日の姿を整えるに至った。そして近年の会計基準のコンバージェンス（国際統合）の流れを受けて、2007年には、IFRS導入に向けたロードマップが発表され、韓国会計制度は国際化に向けて大きく変化しようとしている。

韓国会計制度のこうした発展史のうち、本稿においては、企業会計原則の公表から企業会計基準の公表に至るまでの変遷過程に焦点を当て、韓国における会計制度の形成と変化の初期過程を分析することにした。企業会計基準の変遷、企業会計基準書への改正およびIFRSの導入に関する検討は、続稿の課題とする。

本稿において初期の会計制度に関して検討する意義は次の2つから見出すことができる。1つは、「会計規範が従来どのように形成されてきたかという〔……〕ような歴史的回顧なしには、将来への展望も適切さを欠き、また説得力を有しない」（新井 [1989] 102ページ）からである。もう1つは、「現状の制度体系の姿のかなりの部分は、その歴史的条件により規定されるとされる」（青木・関口他 [1996] 35ページ）からである。

II 分析の視点

企業会計原則は1973年に改正が試みられたが、内容の改正はできず、その名称だけが塗り替えられて1974年に「上場法人等²⁾の会計処理に関する規程」および「上場法人等の財務諸表に関する規則」（以下「上場法人規程」という）として制定された。

韓国は、1970年代から1980年代にかけて経済的に発展を続ける³⁾一方、政治的には軍部および特定政党が政治権力を握る状態にあった。その結果、立法・行政・司法の3権や政府内の各管轄部局も事実上これらの政治勢力によってコントロールされ、権威主義型政府形態が実現していた（奥野・関口 [1996] 260ページ）。すなわち、国家が希少な国内資本や経営資源を集中的に動員する国家主導開発システムが制度化されており、経済開発計画を立案し実行する強力な経済官庁として創設された経済企画院⁴⁾を頂点に、財務部（金融政策）、商工部（産業育成政策）などが経済開発政策および産業政策を展開していた（高 [2006] 58-59ページ）。会計制度も例外ではなく、政府の絶対的な影響力によって経済発展のための会計を指向するようになり、政府の強力な規制が会計原則の設定や会計実務などに影響を与えていた（梁 [1984] 110ページ）。

このように強力な政府が経済政策を推進するために企業会計原則の改正を進めたにもかかわらず、計画通りに企業会計原則を改正せず、企業会計原則および上場法人規程の併存という選択をした理由は何か。その選択の背景に会計

ルールの制度としての性質があるのではないか、という疑問が本稿の出発点である。

会計ルールの設定および会計ルールの実務における受容・普及において、藤井 [2009] は、『「当たり前とだれにでも受け取られるようになった」かどうか、制度形成のプロセスにおいては決定的な要因となるのであって、ルールの成文化は当該プロセスの進行を外形的に追認または促進するものとして位置づけられることになる』(45 ページ) と指摘している。かかる観点からすれば、上場法人規程は会計ルールの設定および会計ルールの実務における受容・普及のプロセスにおける経済主体間の衝突によって生まれ、「経済主体の戦略的な相互作用を通じて『当たり前だとだれにでも受け取られるようになった』」(藤井 [2009] 44 ページ) 局面において企業会計基準へと一元化されたのではないかと、考えられるのである。

この観点は投資家という経済主体が積極的に活動している市場を前提としている。しかし、1970年代の韓国の資本市場は未成熟であったため、投資家の存在はさほど重要ではなかった(金融監督院 [2002] 56 ページ)⁵⁾。

1970年代、高度経済成長期⁶⁾にあった日本において、会計制度はどのような展開を遂げたのであろうか⁷⁾。浜本 [1995] は、日本の高度経済成長期における経済政策や産業政策は、行政上の所管官庁の主導する政策であったと特徴づけられるとし、こうした政策運営は企業会計の世界にも浸透していたと論じた(11 ページ)。さらに、日本の会計ルールが政府部門と企業部門との間における相互作用を通じて形成されたと指摘して、それを「政府・企業間関係モデル」(4 ページ)として定式化した。すなわち、会計に内在する富の再分配機能によって経済的インパクトを受ける利害集団がおこす様々な反応は、制度的ルールの制約内で自己の経済的効用を最大化しようとする行動だけでなく、さらに制度的枠組みそのものの改変をめざす積極的な

行動も起こしうると指摘している。さらに、会計ルールの形成を会計実務と公的規制との相互フィードバックを通じたダイナミックなプロセスとして捉える必要があると論じている(10 ページ)。

韓国においてもこれらと同様な特徴が見受けられる。上述のように、国家主導開発システムの制度化により、経済政策や産業政策は所管官庁によって主導されており、会計制度も例外ではなかった。さらに、上場法人規程の制定以降、会計実務側が会計ルールの制定・改正に対して積極的に関わるようになったのである⁸⁾。

先行研究において、韓国会計制度における上場法人規程の意義と、同規程によって引き起こされた議論による会計実務側の動きの変化について多少なりとも立ち入った検討を行ったものは筆者の知る限り存在しない。韓国会計制度の数少ない先駆的研究である権 [1989] は、1950年代から1980年代までの間における会計制度の変遷を、会計環境(政治・経済)および会計行動領域(教育・規制)に焦点を当て、事実の詳細な紹介を行っている。それは、初期の韓国会計制度を理解するに当たって貴重な研究成果であるが、およそ40年間における史実を網羅的に検討しているため、1つの分析視点をもって会計制度の変遷を詳細に検討するまでには至っていない。この他、会計基準および一般原則などの目的およびその内容について詳細な考察を行った先行研究として、李 [1975]、朴 [1977]、高 [1978; 1982a]、南 [1981] があるが、これらは個々の会計基準および諸原則の体系や意義などを会計理論に基づいて分析したものである。さらに、夏目 [1982] と朴 [1982] は、会計制度に関連する法制度の展開に関して考察を行っているが、関連する事実の紹介の域を出ていない。

なお、これらの研究を含む多くの論者が、会計規範として企業会計原則と上場法人規程が併存する状態を「会計原則(または会計制度)の

二元化⁹⁾とみなし、会計理論および会計実務において多くの悪影響を及ぼしたと批判してきた。そうした負の側面が当該制度にあったことは否定しえない1つの事実かもしれないが、他面では、上場法人規程の制定過程における多くの議論によって、利害関係者が「会計に内在する富の再分配機能」(浜本 [1995] 10 ページ)を中心とする会計の経済的諸機能を再認識する契機となったのではないかと考えられる¹⁰⁾。

本稿では上述の先行研究の成果を踏まえて、制度派理論¹¹⁾を援用して韓国会計制度の初期段階に関する通史的な考察を行うとともに、上場法人規程を韓国会計制度におけるターニングポイントとしての意義を考察する。さらに、上場法人規程の制定を契機に会計制度形成に深く関わるようになる会計実務側の動きをも分析することを試みる。

本稿における「制度」とは、第1に、自生的な社会的ルールであり、社会的な広がりをもって会計実務側が受け入れるものを指す。すなわち、「会計ルールが社会的な『制度』(institution)として成立し、期待された機能を経済社会において果たしていくためには、当該ルールは実務において『一般に認められたもの』でなくてはならない」(藤井 [2010] 1 ページ)ためである。第2に、本稿における制度とは、法的制度に成り得るものを指す。それは、韓国が成文法国家であるためである。すなわち、徳賀 [2000] が成文法諸国の特徴として指摘しているように、韓国における会計ルールは、「商法典の中に実体規定として存在し会計実務を規定しており、会計ルールの正統性は法律によって付与」(98 ページ)されていたためである。

初期の韓国会計ルールは実務帰納的に成立されたものではなく、日本および米国の会計制度を継受して人為的に作り上げられたものであり(権 [1989] 121-124 ページ)、その正統性は会計規制側によって担保されていた。しかし、藤井 [2010] が指摘しているように、会計ルール

がその機能を実質化するためには、社会的ルールとしての成立、すなわち会計実務側の受け入れが必要不可欠な要素である。以上の観点から、本稿における「制度」とは、上記の2つの意味で用いる。

本稿においては、企業会計原則の内容、および役割を検討した後、上場法人規程の背景、内容および制定過程における議論を、制度派理論を援用しつつ、関連文献に基づいて整理・検討する(第Ⅲ節、第Ⅳ節)。そして、同規程の制定以降、会計ルールの形成と変化に自発的に関わった会計実務側の行動を分析する(第Ⅴ節)。さらに、企業会計基準の制定経緯、背景および内容に関して論じた後、結論を示す(第Ⅵ節、第Ⅶ節)。なお、会計基準の改正内容は開示レベル、すなわち附属明細書¹²⁾の内容を含む開示の内容の変化をもって比較することとする。

韓国会計制度についてはこれまで多くの研究がなされてきたが、当該制度の形成と変化のプロセスに関する立ち入った歴史的・理論的検討は、意外なほどなされていない。本稿での検討が、韓国会計制度の特徴と展開方向を洞察する際の一助ともなれば幸甚である。

Ⅲ 企業会計原則の制定

1958年に、企業会計原則は財政金融委員会の企業会計準則制定分科委員会による中間報告として制定され、実務に必要な財務諸表規則は財務部告示として公布された。本節においては、企業会計原則の内容および役割を概観する。

1 企業会計原則の内容

企業会計原則は、大きく3つの主要部分、すなわち一般原則、損益計算書および剰余金計算書に関する原則、貸借対照表原則で構成されていた。損益計算の方法として当期業績主義を採用し、収益の認識基準として実現主義を採用した。資産の評価原則として取得原価評価を採択

しており、例外規程として棚卸資産に対して低価評価を、一時的に所有する有価証券に対して時価評価を認めた。作成すべき財務諸表の体系として、損益計算書、剰余金計算書、利益剰余金処分計算書、貸借対照表、および附属明細書を挙げていた。

2 企業会計原則の役割

朝鮮戦争の後、企業活動は低迷し、会計制度は未整備であったため、会計慣行から会計ルールを帰納的に成文化することは困難であり、会計実務も統一されていなかった。そのため、企業の経営成果および財政状態を正確に把握するのは困難であった¹³⁾ (李正浩 [1975] 35 ページ; 南・鄭 [2007] 309-310 ページ)。しかし、企業会計原則の制定により、「会計実務の統一化を図ることができる」とともに会計用語および財務諸表の作成様式が統一され、会計処理方法も次第に改善できた」とされている (南・鄭 [2007] 310 ページ)。さらに、権 [1989] によれば、企業会計原則は証券取引法および商法の制定、ならびに税法の改正にも影響を与えたとされている¹⁴⁾ (123 ページ)。

ところが他方では、会計実務における企業会計原則の役割はそれほど重視されていなかったとされる¹⁵⁾ (高 [1978] 101 ページ)。その理由の1つとして、金 [2009] は、政府および銀行などの利害関係者が企業を評価する情報として採択していたのが「会計情報」ではなく、「輸出成果」であったことを挙げている (113 ページ)。さらに、権 [1989] は、上場法人でない一般企業の場合は、企業外部者による会計監査または政府による企業管理を受けることなく、税務官庁による規制が唯一の会計規制であったため、税務会計による会計処理のみが行われていたと指摘している (85 ページ)。

以上のことから、企業会計原則は韓国における会計規範の明文化 (その限りでの制度化) には貢献したものの、実務においてその規範性は

それほど重視されていなかったということが理解されるのである。次節においては、上場法人規程の制定の背景および内容、ならびに企業会計原則の1次改正の内容に関して検討する。

IV 上場法人規程の制定

1960年代後半から進められた企業公開政策などにより、投資家などの利害関係者に対する企業の財務状態および経営成果の開示が必要とされた。しかし、企業会計原則は1958年に制定されて以降、1963年の商法の制定に伴って財務諸表規則の一部が修正されただけであったため、1970年代の経済環境に適合していなかった。これを受け、証券取引法に基づいて証券審議委員会に企業会計分科委員会が設置され、企業会計原則の改正が進められた。

1973年8月に両委員会の審議を経て企業会計原則の改正案が策定されたが、同改正案は同年9月に行われた公聴会をはじめ、学界および実務界から多くの批判と反対を受けた。そのため改正案としては公布されずに、「上場法人等の会計処理に関する規程」と名称だけが変えられ、大統領令として1974年7月に公布された (韓国証券取引所 [1974] 47 ページ; 李正浩 [1975] 35-37 ページ)。以下では、上場法人規程の制定の背景および内容、ならびに公聴会において表明された諸見解を整理・検討する。

1 上場法人規程の制定の背景

1960年代に入ってから政府によって政策的に推進された経済開発計画が功を奏し、経済が急速に成長していった。それまで個人の資本を中心に運営されていた企業は新たな追加資金を必要とし、その追加資金を金融機関の融資、および借款などによって補填していた (表1参照)。しかし、1960年代後半になると外国 (主に米国) からの援助などが次第に限界に達する一方、企業の規模が拡大し続けたため、資金不

足が深刻化した。その結果、海外借入が急増する¹⁶⁾とともに、間接金融を通じた資金調達割合が高止まりしていた(表1参照)。政府はこうした状況の解決を企業の公開による資金調達方式の変換に求め、企業公開政策を進めるようになった(韓国証券取引所[1974]62ページ;朴[1982]370-371ページ)。

政府は1968年11月に資本市場育成法を制定・施行した後、証券取引法の改正、投資公社および大手証券会社の設立、取引制度と流通市場の整備など、企業の公開を積極的に進めていった。しかし、公開企業に対する種々の優遇策¹⁷⁾が講じられたにもかかわらず、株式の公開は進まなかった¹⁸⁾(蔡[1979]453ページ)。

政府は企業の公開をさらに押し進めるため、1972年12月に企業公開促進法を制定・公布した。従来の企業公開政策が公開法人に特典を与えることによって公開を誘導したのに対して、同法は政府に企業公開の命令権を与えて半強制的な公開政策を可能にした。すなわち、財務部長官が公開対象法人を選定して企業の公開を命

じ、公開指定を受けた法人がこれを履行しない場合には、罰則を与えられるよう特別規制措置¹⁹⁾を創設した。さらに政府は、1974年5月に「企業公開と健全な企業風土造成に関する大統領特別指示事項」および1975年8月に企業公開補完施策を発表した後、公開企業の選定リストの公表および企業公開への期限を通告するなどして、企業公開政策を強力に押し進めたのである(蔡[1979]456ページ;権[1989]138-139ページ)。

以上のような政策を通じて企業の公開が進められた結果、1967年には24社に過ぎなかった公開企業数が1981年には343社に増加し、1981年における1967年比の取引高および時価総額はそれぞれ104.7倍、76.9倍まで拡大した(表2参照)。

2 上場法人規程の内容

前文を含めて5つの章と32の条文から成る上場法人規程は、証券取引法第126条の8の規定により「証券審議委員会の審議を経て一般に

表1 企業の資金調達推移

(単位：%)

	1968	1972	1976	1979
内部資金	19.4	26.9	32.2	25.2
直接金融	13.1	26.6	17.0	16.7
間接金融	34.8	34.8	30.6	45.7
国外調達	32.7	11.7	20.3	12.3
政府融資	-	-	-0.1	0.1

(出所) 韓国経済白書 1971年版, 1975年版, 1979年版, 1980年版より作成。

表2 株式取引および株価指標

(単位：百万株, 10億ウォン)

	企業数	株数	取引高	時価総額
1967	24	-	24.2	38.5
1971	50	-	34.4	108.7
1976	274	591.7	628.7	1,436.1
1981	343	3,074.6	2,534.2	2,959.1

(出所) 韓国銀行『経済統計年報』。

公正妥当と認められる会計処理の原則を大統領令によって定めることができ、この法の適用を受ける者は前項の規程による会計処理原則に従わなければならない」と明文化されており、法的拘束力を付与された。

上場法人規程の主要な内容は次の通りである。①損益計算書の作成基準として当期業績主義を廃止し、包括主義を採択した。②財務諸表の体系を損益計算書、利益剰余金処分計算書(または欠損金処理計算書)、貸借対照表および附属明細書と修正した。③連結財務諸表の作成規程²⁰⁾ならびに附属明細書に資金運用表および未処分利益剰余金の作成が新設された。作成すべき附属明細書が17部から25部へ拡大された(資料参照)。④棚卸資産および有価証券は著しく時価が下落し回復する可能性がないと認められた場合に低価評価の適用を可能にした。⑤その他資本剰余金の範囲を具体化した。⑥外貨表示資産・負債の表示方法および処理方法に関する規程を新設した(韓国証券取引所[1974]50-51ページ;朴[1982]369ページ)。

3 公聴会で表明された諸見解²¹⁾

本項においては公聴会における市場関係者、実務界および学界の発言を中心に検討する。

投資家を保護する立場から韓国証券取引所の常務理事である張基哲および韓国投資公社の副社長である李満基が出席した。張[1974]は、「同改正案が、投資者の權益擁護に重点を置いた点、企業の適切な損益および財産の価値を表示するようにした点、ならびに株式価値および投資価値を合理的に評価するようにした点に関して、開示制度の確立という立場から満足している。[……] 当期業績主義から包括主義へ変更したことにより、投資者が配当可能額を容易に判断することができた。[……] 連結財務諸表は投資者の立場からなくてはならない資料である」(80ページ)と改正案に対する賛同の意見を述べた。李満基[1974]は、「急増している

投資者への正確な投資情報の伝達のため、現行の企業会計原則を改正しなければならない。相当な議論を巻き起こしている連結財務諸表の作成は投資者の観点から必要である。さらに、有価証券の評価問題、外貨換算差損の会計処理問題に関しても同様のことが言えるのである」(82-83ページ)と改正案を支持する意見を述べた。

一方、上場企業および会計実務者の立場として柳韓洋行²²⁾の常務理事である李哲培および全国経済人連合会の諮問である具千壽が出席し、次のように述べた。李哲培[1974]は、「最も根本的な問題は企業会計原則及び財務諸表規則が上場法人および投資者保護だけに重点を置くのではなく、企業経営の側面および税務会計の側面ならびに一般企業の立場からも調和する方向に改正することを希望する」(77ページ)と述べ、投資者保護を前面に出した改正の趣旨に対する懸念を表した。具[1974]は、「証券取引法に一般企業会計の根拠を置くのは不適切である。連結財務諸表の作成は、多大な事務能力の浪費と従属法人の経営の独自性を阻害する恐れがある。支配法人と従属法人における決算期、会計方式、および業種が相違する場合の作成上の問題点も多い。非公開会社の財務諸表を添付する場合、会計原則に依拠して財務諸表を作成することに問題がある」(78ページ)と述べ、企業会計原則の法制化および連結財務諸表作成の義務化に対して強い懸念を表明した。

さらに、会計学界からソウル大学教授である李正浩が出席した。李正浩[1974]は、「本来企業会計は企業および利害関係の種々の集団と関連しており、債権者・投資者のみのための会計になってはいけない。特定集団だけのために会計原則および会計処理規程を作成するのは会計原則制定の本質にそぐわない」(84ページ)と述べ、改正案が上場法人および同法の適用を受ける法人に会計原則の適用を法的に強制するものとなっていることを批判した。

以上、企業会計原則の改正案に関する公聴会における利害関係者の意見を検討した。諸見解から確認されるのは、市場関係者側と、それ以外の実務側および学界側との意見が対立していたことである。なお、同改正案が企業会計原則の改正案とはならず、上場法人規程として公表されたことから、実務界および学界からの反対が強力であったことがうかがえる。次項においては、実務側の反対理由に関するより詳細な検討を行うこととする。

4 実務界の反対理由とそれをめぐる議論の意義

強力な経済官庁であった財務部が意図した企業会計原則の改正および法制化が実現しなかったことから、それに対する実務界の反対意見が財務部の予想をはるかに上回るほど強かったことが推察できる。本項では、実務界の反対理由を李哲培 [1974] と具千壽 [1974] の発言に注目しながら考えることとする。すなわち、前者の「企業経営の側面および税務会計の側面ならびに一般企業の立場」を強調する発言および後者の「連結財務諸表の作成は、多大な事務能力の浪費と従属法人の経営の独自性を阻害する恐れがある」という発言が、これである。

まず、企業経営の側面および税務会計の側面から考える。当時は、企業が輸出成果によって評価されていた（金 [2009] 113 ページ）ことと、企業会計より税務会計が優先されていた（南・鄭 [2007] 330 ページ）ことなどから、企

業会計原則に基づいて財務諸表を作成する企業のインセンティブは極めて低かったと考えられる。それに加えて、企業会計原則の法制化に伴って発生する諸コスト、すなわち経理体制の充実、会計システムの変更などに伴うコストが莫大に膨れ上がると考えられた。例えば、企業会計原則の改正案においては、連結財務諸表の作成が義務化される上に、提出すべき附属明細書は 17 部から 25 部へ増加し（資料参照）、10 あった脚注は 36 の注釈と 6 の注記へと変更される（表 3 参照）など、開示内容の大幅な拡充が意図されていた²³⁾。

次に、上場企業ではなく一般企業からの側面および連結財務諸表作成の義務化の問題点を考える。当時の企業形態の多くは個人企業であり、「所有と経営の一致」（韓 [1988] 45 ページ）の思想が根強かった時期であった。したがって、財務諸表の開示に対するインセンティブの低い一般企業が、連結財務諸表を作成して関連会社の情報を開示することに対して強く反発したと考えられる。

これらの理由によって、会計ルールの設定側と会計ルールの実務側の妥協の産物として上場法人規程が公表されたと考えられる。すなわち、公開政策を推進する過程において会計ルールの強化を図る政府側が、会計基準の法制化を拒む企業側の要請を受け入れることで成立したのが上場法人規程であったと考えられる。そして、1976 年に改正された企業会計原則²⁴⁾において、資本金（出資金）または資産総額が 5 千

表 3 脚注・注釈・注記の比較

	企業会計原則	上場法人規程	
	脚注	注釈	注記
損益計算書	1	5	—
貸借対照表	9	24	6
連結財務諸表	—	7	—
計	10	36	6

（出所）金 [1979] 89 ページ。

万ウォン未満の企業に対しては、附属明細書(未処分剰余金明細書および製造原価明細書を除く)および連結貸借対照表の作成の省略が認められたことにより、実務側の反発を抑えることができたと考えられる。

上場法人規程は、「企業会計原則を大幅に改正する過程で発生した過渡期的な産物」(南[1979] 458 ページ)であり、「法的強制力のある上場法人規程が上場法人だけでなく、全ての企業に適用される会計規範として受け入れられていた」(金融監督院[2002] 185 ページ)ために企業会計原則の存在意義を低下させたなど、多くの論者から批判されてきた。

一方、上場法人規程の制定によって、企業の開示に関する基準が強化されたことと、会計ルールの形成に実務側が積極的に関わるようになったことも事実である。とりわけ、後者については、「従来は政府と公認会計士協会の主導によって会計ルールが制定・改正されてきた」(権[1989] 174 ページ)のに対して、後の上場法人規程の1次改正および企業会計原則の2次改正の際は、公認会計士協会のみならず実務側も改正案を提示したことが挙げられる。このように実務側が会計ルールの設定に積極的に加わるようになったこと、およびこのような実務側の動きが可視化されたことにおいても上場法人規程の制定の意義はあったと評することができる。

以上、実務界の反対理由とそれをめぐる議論の意義に関する検討を行った。次節においては、会計実務側において最も積極的に活動している上場会社協議会(以下「上場協」という)について検討する。

V 上場会社協議会の会計制度への関与²⁵⁾

上場協は、上場会社が100社に達したことを契機に、財務部および証券取引所の支援の下で1974年2月に設立された。企業開示制度の徹

底した履行を通じて投資家を保護するとともに、上場会社関連政策および業務に関する関係当局との協議・調整を通じて上場会社の共同権益を擁護することを目的としている。さらに、会員懇談会などを通じて上場会社の意見をまとめて上場会社関連制度および法規の改善へ反映することも主要事業として推進している。本節では、上場協が会計制度にいかに関わってきたかに関して検討する。

上場協は複数の附設諮問委員会を設置しており、そのひとつが会計税務諮問委員会²⁶⁾である。同委員会は、「上場会社の会計制度を始め、法制度および実務などにおける問題点を専門的に研究・検討し、改善策および合理的な処理法案を模索する」ことを目的に、1975年9月に設立された。その組織は委員長²⁷⁾1人と、上場会社、韓国公認会計士協会、および韓国会計学会などからの9名から16名の委員によって構成されている。その活動の特徴として次の3つが挙げられる。

第1に、会計税務諮問委員会が関係当局の動きに連動して会計ルールの形成に積極的に関わっていることである。例えば、証券管理委員会²⁸⁾が会計制度諮問委員会を設置し、1979年に上場法人規程を改正することを決定したことに対応して、会計税務諮問委員会も上場法人会計処理規程改正審議委員会を発足させ、改正案を作成し、証券管理委員会に提出した(上場会社協議会[2003] 214-215 ページ)。

第2に、会計税務諮問委員会が会計ルールの設定側の動きをしばしば先取りして会計ルールに対する意見を発信していることである。例えば、上場法人規程の初度適用以降、上場会社に対して設問調査を実施してまとめた上場会社の総合意見を会計制度諮問委員会に提出したこと、1977年に固定資産の減価償却方法の変更に関する基準の明確化に関する意見書を提出したこと、ならびに1980年に建設業種会計処理指針(案)を提出したことなどが挙げられる(上

場会社協議会 [2003] 215 ページ)。

第3に、会計税務諮問委員会が会計制度の普及および研究を推進していることである。出版物として、1980年1月創刊した『季刊上場協』を年2回発刊する一方、『上場法人に対する公認会計士監査制度の問題点および改善方案』[1979]、『企業会計および税法における差異の解消のための研究報告書』[1987]などといった研究報告書を、現在まで出版している。さらに、「上場法人等の財務諸表に関する法規セミナー」[1975]、「企業会計および税務会計の差異点の調整および連結財務諸表の作成要領などの事例解説セミナー」[1976]などのセミナーを開催し、会計制度の普及および研究に貢献している。

以上のように、会計税務諮問委員会は上場会社側の実務および意見などを吸い上げてそれをルール設定主体に伝達する役割を果たしているとともに、上場会社に対しては、具体的な会計業務処理手続きおよび方法などに関する出版物およびセミナーなどを通じて会計ルールの普及および定着に関わる活動を行っている。

以上、会計制度に関する上場協の活動および役割に関して検討した。次節においては、1981年に制定された企業会計基準の背景、経緯、および内容などについて検討する。

VI 企業会計基準の公表とその背景

会計制度諮問委員会は、会計基準の改正に当たって韓国会計学会、韓国公認会計士協会および上場協などの意見を多く受け入れ、2年余りの研究の末、改正案を提出した。そして、1980年11月に「上場法人等の会計処理に関する規程」を、1981年4月に「上場法人等の財務諸表に関する規則」を、1981年1月に企業会計原則を、1981年6月に財務諸表規則をそれぞれ改正したことにより、上場法人規程と企業会計原則はほぼ同じ内容になった。そして、それらの内

容の大部分を承継し統合した企業会計基準が1981年12月に公表され、それまでの企業会計の関連規程は全て廃止された(朴[1982] 365-367 ページ)。

1 企業会計基準の制定の背景

企業の公開の拡大に伴って直接金融からの資金調達も増加しつつあったが、金融機関からの借入金の割合は依然として大きかった(表1参照)。その原因は第4節で述べた理由に加え、企業公開政策と矛盾した政府の経済政策からも見出すことができる。すなわち、1973年から1979年までの重化学工業育成計画の推進過程において、重化学工業部門に属する企業は、特惠金融および政策金融ならびに一般与信も優先的に受けられた。さらに政府は、重化学工業を育成するために戦略産業の投資に対する与信の保証、補助金の支給、民間企業の危険負担の肩代わりなどを行っていたのである。

このように金融資源の配分において重化学工業を優先的に扱った結果、重化学工業部門への過剰投資²⁹⁾がもたらされ、同部門に参入した企業の負債比率が急上昇した。その後、2度にわたるオイル・ショック、世界景気の後退および1979年以後の政治的混乱³⁰⁾などで、韓国経済は1979年から著しいインフレーションと景気停滞を経験した。とりわけ、1980年には年間40%近い物価上昇とマイナスの経済成長率(-3.7%)を記録した(権[1989] 165-166 ページ; SaKong [1993] 訳 59-64 ページ)。

政府は企業体質の強化、とりわけ重化学工業部門に参加している大企業の財務構造を改善するため、企業体質強化措置³¹⁾(1980年9月)および「株式会社外部監査に関する法律³²⁾(以下「外監法」という) (1980年12月)を制定・公布した。そして、既に改正が終わっていた上場法人規程および企業会計原則を統合・調整する作業が1981年下半年から進められ、企業会計基準が公表された(金融監督院[2002] 240ペー

ジ)。

2 企業会計基準の内容

企業会計基準はその第1条において、「この基準は外監法の第13条の規定により同法の適用を受ける会社の会計および監査人の監査に統一性および客観性を付与するために、会計処理および報告に関する基準を定めることを目的とする」と規定している。このように企業会計基準の法源を外監法に求めることにより、企業会計基準は法律的性格をもつことになったとされる(南・鄭[2007] 312ページ)。

同基準の施行に当たり、経過措置を附則に定めるとともに資本金(または出資金)あるいは資産総額が1億ウォン未満の企業は、財務状態変動表と各附属明細書(未処分利益剰余金と製造原価明細書を除く)および連結財務諸表の作成を省略することができるという規程(第133条)を附則に設けることにより、企業会計基準を全ての企業に適用することとした(笠井[1982] 328ページ)。

主要な改正内容は次の通りである。①比較財務諸表の作成を義務化した。②財政状態変動表を基本財務諸表として新規採用する一方、附属明細書を基本財務諸表から除外した。その結果、財務諸表の範囲は貸借対照表、損益計算書、利益剰余金処分計算書(または欠損金処理計算書)および財政状態変動表へと変更された。③附属明細書の範囲が19部へ縮小された(資料参照)。④業種別会計処理基準を別途制定できるようにした(朴[1982] 364-365ページ;笠井[1982] 328ページ)。

3 企業会計基準の制度的特徴

会計制度諮問委員会の委員として直接改正作業に加わった後、改正の背景および方向を記述した南[1981]を中心に検討すると、上場法人規程の制定の際と企業会計基準の制定の際における大きな違いは、制度設定時における関係者

間のコンセンサスにあったことが確認できる。

すなわち、「今回の改正は証券管理委員会傘下の会計制度諮問委を中心に官界、学界および実務界の合同作業の結果である³³⁾。従来は官界および公認会計士協会を中心に制定作業を進めたが、今回の改正作業は理論的基礎を提示する学界³⁴⁾および企業実務の立場を代弁する上場協および全経連の意見が反映され、多数の利害関係者の意見が総合された」(南[1981] 56ページ)のである。

また、改正に当たって最も考慮された事項は、国家政策を考慮した政策的な配慮である。すなわち、「国家の経済政策の促進のため、企業に与える衝撃を緩和するよう、経常的な研究開発費を除いた研究開発費を繰延資産に計上するようにした。臨時巨額の外貨換算損失は従来の通りに繰り延べることができるようにし、開発費はなくす代わりに計上済みの開発費を5年内に償却できるようにしたことも、国家政策的な見地から認められたものである」(南[1981] 58ページ)としている。

これらに加えて、企業会計原則の改正時に比して、企業会計基準の制定に対する実務界からの反発が少なかった理由として考えられるのは次の2つである。第1に、資本金(または出資金)あるいは資産総額が1億ウォン未満の企業に対しては、財務状態変動表と附属明細書(未処分利益剰余金と製造原価明細書を除く)および連結財務諸表の作成を省略できるようにしたことである。これにより、非公開企業が企業会計基準を適用する際のコストが大きく軽減されたと考えられる。

第2に、実務界の要請の多くを取り入れたことである。例えば、強制作成の附属明細書の内容が縮小されたこと、業種別会計処理基準の別途制定が可能になったこと、ならびに外貨表示の資産・負債の評価方法および外貨換算差損の処理方法が変更されたこと³⁵⁾などが挙げられる。

資料 附属明細書* の変遷内容

	企業会計原則	上場法人規程	企業会計原則改正案**	企業会計基準***
製造原価報告書（明細書）	○	○	○	○
減価償却費明細書	○	○	○	○
修繕費明細書	○	○	○	
法人税等明細書		○	○	○
未処分利益剰余金明細書		○	○	○
未処理欠損金明細書		○	○	○
有価証券明細書	○	○	○	○
関係会社債権（貸付金）明細書		○	○	○
株主・役員・従業員に対する債権明細書		○	○	○
棚卸資産明細書				○
投資不動産明細書				○
有形固定資産明細書	○	○	○	○
固定資産処分明細書	○	○	○	
無形固定資産明細書	○	○	○	○
関係会社有価証券明細書	○	○	○	○
関係会社出資金明細書	○	○	○	
貸付金明細書	○			
担保設定明細書	○			
役員・監査役と株主との取引明細書	○			
為替調整勘定借方・貸方明細書				○
買入債務明細書		○		
短期債務（借入金）明細書		○		○
関係会社債務（借入金）明細書	○	○	○	○
株主・役員・従業員債務明細書		○	○	
社債明細書	○	○	○	○
長期借入金明細書	○	○	○	○
引当金明細書		○	○	○
資本金明細書	○	○	○	
資本剰余金明細書	○	○	○	
利益剰余金明細書		○	○	
資金運用表		○	○	
合計	17	25	23	19

(注) *任意作成の明細書を除く。

**特例により、資本金（出資金）または資産総額が5千万ウォン未満の企業は、各附属明細書（未処分利益剰余金明細書および製造原価明細書を除く）の作成を省略することができる。

***附則により、資本金（出資金）または資産総額が1億ウォン未満の企業は、各附属明細書（未処分利益剰余金明細書および製造原価明細書を除く）の作成を省略することができる。

Ⅶ おわりに

以上本稿では、上場法人規程および上場協に焦点を当て、韓国会計制度の形成と変化の初期過程を分析した。上場法人規程は会計ルールの設定側と会計ルールの実務側の妥協によって制

定されたため、会計制度の二元化をもたらしたとの批判を受けた。しかし、会計ルールの形成過程において「会計実務と公的規制との相互フィードバック」（浜本 [1995] 10 ページ）というプロセスを生み出す契機を提供したこと、同規程の意義を見出せる。すなわち、同規程の

制定によって会計制度の主要な機能である「富の再分配機能」(浜本 [1995] 10 ページ) を実務側が認識するようになった。そのため、それまで規制側のみによって主導されてきた会計ルールの形成に、実務側が積極的かつ自発的に関わるようになった。これらの影響は後に会計ルールが会計実務に漸次受容・普及されていくことにも繋がった。

本稿の貢献として次の3つが挙げられる。第1に、制度派理論を援用したことによって、韓国会計制度の制度的発展過程のバックステージやその含意の解明ができたことである。すなわち、制度派理論を用いることによって、会計ルールを受け入れる実務側が会計ルールの形成に関わるようになった背景や過程を説明することが可能となった。第2に、開示情報、とりわけ附属明細書を、統計情報やその他の1次資料などに基づいて具体的かつ詳細にまとめることができたことである。第3に、韓国会計制度の初期段階における通史的な考察を行ったことによって、韓国会計制度におけるターニングポイントとしての意義を上場法人規程に見出したことである。

1981年12月に制定された企業会計基準は、1997年まで政府の政策目的に伴って9回にわたる改正が繰り返され、一貫性や国際的調和化への配慮がないまま頻繁に変更されてきたと批判されてきた(企業会計基準書前文 [2000])。そして、1997年の金融危機以降、企業会計基準は国際通貨基金と世界銀行の要求を反映して全面改正された。筆者は本稿の続稿においては企業会計基準の改正を逐次追跡しながら、会計ルール設定側の政策目的によって会計制度がどのように展開していったのかを分析することとする。

参考文献

Aoki, M. [2001] *Toward a Comparative Institutional Analysis*, The MIT Press (瀧澤弘和・谷口和弘訳

[2001]『比較制度分析に向けて』NTT出版)。

Burns, J. [2001] "Conceptualizing Management Accounting Change: An Institutional Framework", *Management Accounting Research*, Vol. 11, No. 1, pp. 3-25.

Miller, P. [1994] "Accounting as Social and Institutional Practice: An Introduction," in Hopwood A. G. and P. Miller (eds.), *Accounting as Social and Institutional Practice*, Cambridge University Press (岡野浩・国部克彦・柴健次監訳 [2003]『社会・組織を構築する会計—欧州における学際的研究』中央経済社)。

SaKong, Il. [1993] *Korea in The World Economy*, The Institute for International Economics (渡辺利夫監訳 [1994]『韓国経済新時代の構図』東洋経済新報社)。

青木昌彦, 関口格, 堀宣昭 [1996]「伝統的経済学と比較制度分析」青木昌彦, 奥野正寛編著『経済システムの比較制度分析』東京大学出版会, 1-19 ページ。

梅津和郎 [1978]『韓国の財閥』教育社。

新井清光 [1989]『企業会計原則の形成と展開』中央経済社。

岡田依里 [1999]『日本の会計と会計環境〔改訂版〕』同文館。

奥野正寛・関口格 [1996]「政府と企業」青木正彦・奥野正寛編著『経済システムの比較制度分析』東京大学出版会, 247-268 ページ。

加藤盛弘 [1994]『一般に認められた会計原則』森山書店。

韓ヒ泳 [1988]『韓国企業経営の実態』東洋経済新報社。

金姪玫 [2009]「会計制度変化と制度的連結構造—韓国結合財務諸表の導入をめぐる—」『会計』第176巻第5号, 719-730 ページ。

金華東 [2000]『韓国の規制緩和』日本貿易振興会アジア経済研究所。

権泰殷 [1989]『韓国会計制度論—会計基準の継受に関する研究—』同文館。

高承禧 [1978]「韓国『企業会計原則』に関する一考察」『大阪大学経済学』第27巻第4号, 100-115 ページ。

高龍秀 [2006]『韓国の経済システム』東洋経済新報社。

蔡勝錫 [1979]「韓国の企業公開政策の現状」『国際商事事務』第7巻第9号, 453-456 ページ。

笠井賢治 [1982]「韓国における『企業会計基準』の検

- 討』『アジア研究所紀要』第9号, 301-330 ページ。
- 杉本徳栄 [2007]「韓国の国際財務報告基準 (IFRSs) 導入のロードマップについて」『企業会計』第59巻第6号, 70-77 ページ。
- 丹下敏子 [1971]「経済発展と外国援助—韓国の場合—」山本登編著『アジア開発のメカニズム—貿易・援助編—』東洋経済新報社, 215-241 ページ。
- 夏目重美 [1982]「韓国制度会計成立の背景と展開—証券取引法制度と商法制度の一元化—」『アジア研究所紀要』第9号, 332-362 ページ。
- 徳賀芳弘 [2000]『国際会計論—相違と調和—』中央経済社。
- 中村忠 [1973]「会計慣行の生成と発展」『企業会計』第25巻第9号, 27-31 ページ。
- 服部民夫 [1984]「現代韓国企業の所有と経営—財閥系企業を中心として—」『アジア経済』第25巻第5・6号, 132-150 ページ。
- 浜正道正 [1995]「日本型会計システムの特質とその成立基礎」『会計』第147巻第4号, 1-16 ページ。
- 藤井秀樹 [2007]『制度変化の会計学—会計基準のコンバージェンスを見すえて—』中央経済社。
- [2009]「企業会計のグローバル化と制度分析の視点」『企業会計』第61巻第1号, 42-50 ページ。
- [2010]「第1章 研究の背景と課題」日本会計研究学会スタディ・グループ『会計制度の成立根拠とGAAPの現代的意義 (最終報告)』, 1-2 ページ。
- 朴範鎭 [1982]「韓国企業会計基準の制度経過」『アジア研究所紀要』第9号, 363-374 ページ。
- 梁貴法 [1984]「韓国における会計制度の現状と問題点」『企業会計』第36巻第9号, 108-112 ページ。
- 【韓国文献】**
- 韓国証券取引所 [1974]「上場法人会計処理原則 (案) に関する解説」『株式』第69号, 46-62 ページ。
- 韓国銀行 [2007]「我が国の資金循環勘定の理解」。
- 『経済統計年報』。
- 金範鎭 [1979]「企業会計情報の公開に関する研究」ソウル大学大学院修士論文。
- 金融監督院 [2002]『韓国企業会計制度の発達とその展望』。
- 具千壽 [1974]「企業会計原則公聴会：企業会計原則および企業経営」『会計』第11号, 78-79 ページ。
- 高承禧 [1982a]「韓国『企業会計基準』の体系および特徴」『経院論叢』第2号, 149-166 ページ。
- [1982b]「企業会計の一般原則に関する比較研究」『経営学研究』第12号, 73-111 ページ。
- 崔鐘序 [2001]「金融危機以後の韓国会計制度改革の現況および成果診断」『経営論集』第35巻第2・3号, 527-567 ページ。
- 財政経済部『経済白書』1971年版, 1975年版, 1979年版, 1980年版。
- 上場会社協議会 [2003]『韓国上場会社協議会30年史』。
- 徐相龍 [1985]「我が企業の財務構造」『上場協』1985年秋季刊, 7-21 ページ。
- 張基哲 [1974]「証券市場における投資者保護」『会計』第11号, 80-81 ページ。
- 南相午 [1979]『会計理論』日新社。
- [1981]「会計原則改正の論争点および課題—1980, 81年の改正内容を中心に—」『経営論集』第15巻第3号, 54-71 ページ。
- ・鄭雲午 [2007]『会計理論第5版修正版』茶山出版社。
- 朴勝義 [1977]「改正企業会計原則に関する分析的考察 (I)」『会計と税務』第9巻第2号, 61-72 ページ。
- 李庸俊 [1973]「企業会計原則および財務諸表規則の改正方向に関する研究」『経営論集』第7巻第2号, 1-20 ページ。
- 李正浩 [1974]「企業会計原則公聴会：企業会計原則および会計学的側面—投資者保護の為の一—」『会計』第11号, 84-86 ページ。
- [1975]「我が国の企業会計原則に関する反省」『経営論集』第9巻第2号, 35-50 ページ。
- 李哲培 [1974]「企業会計原則および上場企業体」『会計』第11号, 77 ページ。
- 李海東 [1974a]「企業会計原則公聴会：改正要旨」『会計』第11号, 72-76 ページ。
- [1974b]「企業会計原則および財務諸表規則改正案解説」『会計と税務』第6号, 8-23 ページ。
- 李満基 [1974]「企業会計原則および証券投資」『会計』第11号, 82-83 ページ。
- 【参考ウェブサイト】**
- 企業会計基準書前文 [2000] <http://www.kasb.or.kr/>

注

- 1) 新たに設立された韓国会計研究院 (KAI) の会計基準委員会 (KASB) が、新しく制定する会計基準,

- および既存の企業会計基準から改正する会計基準に、発刊順序として一連の番号を付して企業会計基準書として公表している。
- 2) 「上場法人等」とは、証券取引所に株式を上場している上場法人のみならず、公募増資法人・社債発行法人・上場予定法人・その他財務部長官が指定する法人を含むことである(朴 [1977] 64 ページ)。
 - 3) 当時の経済成長率は、1961年4.8%、1966年8.3%、1971年10.0%、1976年11.2%であり、高度経済成長期とされる(金融監督院 [2002] 133 ページ)。
 - 4) 経済企画院(EPB: Economic Planning Board)は、「世界で例のない独特で強力な機構」として、1962年からの第1次経済開発5ヵ年計画をはじめ、7回にわたる5ヵ年経済計画の立案・施行を通じて韓国の経済発展の主役を果たしたといわれてきた(金 [2000] 23 ページ)。
 - 5) 例えば、上場企業における創業者・後継者・その他血縁者が所有する株式割合は、財閥32.67%、非財閥23.95%であった(服部民夫[1984]135-136 ページ)。
 - 6) ここでは日本の高度経済成長期を、会計制度の高度経済成長期に適合した部分、および高度経済成長に貢献した部分に関して研究した岡田 [1999] の定義を援用して、1958年から1974年までとする。それは、同期間において、銀行に吸収された民間貯蓄が企業の中・長期の投資に結びつき、企業による積極的な投資が拡大再生産に結びついた時期であると説明している(岡田 [1999] 140 ページ)ためである。すなわち、このことは資本市場を通じた直接金融より銀行を通じた間接金融が主要な資金調達源であったことを意味するとともに、資本市場が十分に発達していなかったことを意味するからである。
 - 7) ここで日本を取り上げる理由は、韓国の企業会計原則が多くの部分において日本の企業会計原則を継受して形成された(権 [1989] 124 ページ;金融監督院 [2002] 118 ページ)からである。さらに、日本の企業会計原則も「重要な部分はアメリカの会計原則一特にS-H-M会計原則—を受けついで」(中村 [1973] 31 ページ)設定された。すなわち、両国の原則は、U.S. GAAPが「経済的・制度的状況のなかで会計実務を合理化し、それに対して社会的(制度的)合意を獲得するための制度として設定され、今日まで引き継がれているものである」(加藤 [1994] 14 ページ)という形成過程を辿っていないことが類似しているからである。
 - 8) 詳しい内容は第V節を参照されたい。
 - 9) 二元化とは、上場法人に対する法律である上場法人規程と一般企業に対する法律でない企業会計原則という2つの会計基準が併存していることである(権 [1989] 141 ページ)。
 - 10) 実務側以外に、学界にもそのような動きが見受けられる。すなわち、従前は「会計学セミナー同好会」として活動をしていた会計学者らが1973年10月に韓国会計学会を創立した。同学会は現在韓国の会計理論研究の中心となっている。
 - 11) 本稿においては、制度派理論の1つである比較制度分析を援用する。制度派理論の系譜、および比較制度分析を援用した会計研究の可能性に関する詳細な検討については、藤井 [2007] 第1章を参照されたい。
 - 12) 日本の制度に置き換えると、証券取引法の附属明細表に該当する。
 - 13) 1954年から大企業に施設資金の融資を担うようになった韓国産業銀行が、融資を行うために対象となる企業に対して財務諸表を要求しその分析を行った。しかし、その形式、配列方法および勘定科目などが様々であったため、それらを企業の財務諸表分析または経営分析指標として用いることは不可能であった(金融監督院 [2002] 75-76 ページ)。
 - 14) 1962年に制定された証券取引法は、企業会計原則が外部監査において準拠する基準であることを明示した。同年に制定された商法は、原価による資産評価を採択し、繰延資産に新株発行費および社債発行費を追加規定した。法人税法は1968年の改正において、確定申告書に添付する財務諸表を財務諸表規則に準拠し作成しなければならないと規定した(第26条)(金融監督院 [2002] 84-85 ページ)。
 - 15) 1974年の税制改革において、帳簿を備えて記帳する者に対する記帳税額控除を日記帳義務者以外の簡易帳簿義務者へまで拡大した。このことから当時には帳簿を備えていない企業も多く存在していたことがうかがえる。
 - 16) 海外借入が急増した要因の1つとして1965年の金利改革ならびに急激なインフレにもかかわらず安定的に維持されていた為替レートが挙げられる。その結果、外債に対する実質金利がマイナスになっただけでなく、国内借入の金利よりもかなり低かった。さらに、国内信用が厳格に割り当てられていたのに対し、輸出関連信用はほとんど自動的に供給されて

- いた。そのため、企業にとって海外借入がよりいっそう魅力的なものであった (SaKong [1993] 訳 110 ページ)。
- 17) 公開法人に法人税率の特例を認め、非公開法人に比較して低い税率を適用した。固定資産に対する減価償却費の計算に関しても法人税法の定めによる特例を認めた。さらに、発行する株式総数を発行済株式総数の4倍まで認めた (蔡 [1979] 454 ページ)。
- 18) その原因として、当時の韓国の財閥が家族支配による企業結合の段階にあったために家族支配の閉鎖性が根強かったこと (梅津 [1978] 11 ページ)、ならびに公開による資金調達銀行借入と比較して資本コストおよび投資リスクが高かったことなど (権 [1989] 138-139 ページ) が挙げられる。
- 19) 例えば、公開不履行法人の銀行監督院への通報、銀行からの新規与信の封鎖、および既存銀行与信の償還期日の延期の不認可 (韓 [1988] 33 ページ)、ならびに法人税および所得税の課税の際における不利な条件など (蔡 [1979] 455 ページ) が挙げられる。
- 20) 発行株式総数 (議決権のない株式を除く) の過半数の株式を実質的に所有する支配法人は従属法人との連結財務諸表を作成し財務諸表に添付しなければならない (1976年1月1日以降開始する会計年度分から適用) (上場法人規程第5条)。
- 21) 公聴会における発言以外にも、「企業会計を發展させるより上場会社の管理および利害関係者の權益の保護を重要視する観点から上場法人に対する会計規定が制定された」 (李 [1975] 36 ページ; 南・鄭 [2007] 310 ページ) と指摘する論者や、「すべての企業に対して共通的に適用できる普遍妥当性を有していなければならない『企業会計原則』を証券取引法によって法制化することは無謀なことであり、利害関係が相違なる様々な利害集団の観点からみる場合に公平性が失われる危険性がある」 (高 [1978] 101 ページ) と論ずる論者からも、改正案に対する当時の批判の激しさがうかがえる。
- 22) 柳韓洋行は医薬品の製造および販売企業であり、1926年に設立され、1962年に上場された。
- 23) 同改正案の内容をそのまま受け継いで上場法人規程になったため、改正案の開示内容は、資料および表3の上場法人規程の欄を参照されたい。
- 24) 企業会計原則の主要な改正内容は、①包括主義による損益計算書の作成、②財務諸表の体系の変更 (損益計算書、剰余金計算書、剰余金処分計算書、貸借対照表および附属明細書)、③連結財務諸表の作成の義務化、④資金運用表および未処分利益剰余金明細書の必須附属明細書への追加、⑤取得原価評価を原則とし、一部資産 (例えば、土地など) の時価評価を例外的に容認、⑥外貨表示資産・負債に関する勘定科目および評価方法の新たな導入、ならびに外貨換算差損益の処理方法の規定、などであった (金融監督院 [2002] 151 ページ)。
- 25) 本節は上場会社協議会 [2003] に多くの部分を依拠している。
- 26) 会計制度研究委員会として発足された後、1978年に現在の委員会に拡大・改編された。同委員会以外に監査業務諮問委員会、株式業務諮問委員会、金融財務諮問委員会がある。
- 27) 初期委員長は公聴会に出席した李哲培である。
- 28) 1976年末証券取引法の改正により企業会計に関する業務を新たに担当するようになった。
- 29) 1976年に25.8%であった軽工業への投資比率は1979年に18.1%へ低下した一方、重化学への投資比率はそれぞれ74.2%から81.9%へ増加した (SaKong [1993] 訳 62 ページ)。
- 30) 1979年朴大統領の暗殺の後、当時国務総理であった崔圭夏が第10代大統領に選出されたが、労働運動および学生運動などによる政治不安が続いていた。そして、1980年5月の戒厳令を契機に軍部が政治に介入することになり、1981年2月に全斗煥が大統領に当選した (権 [1989] 163 ページ)。
- 31) 企業体質強化措置は次のようなものであった。①企業の非業務用不動産を売却させるために税制および金融上の特惠を提供する。②大企業の体質を補強させるために系列企業を整理して主力企業中心に運営体制を改編する。③金融機関の与信管理を強化する。④企業の財務構造改善のために法人税引下げ、紙上配当税制の緩和および増資所得を控除する (権 [1989] 166 ページ)。
- 32) 外監法は、上場法人であるか否かに関わらず、資本金5億ウォン以上または資産総額30億ウォン以上の株式会社は、公認会計士の監査を受けなければならないと規定しており、同法律が制定されたことによって会計基準の統一および外部監査制度の整備・強化が図られたものと評価されてきた (笠井 [1982] 329 ページ; 権 [1989] 172 ページ; 金融監督院 [2002] 227 ページ)。また、企業体質強化対策の1つとして制定された同法律の目的は、経営者および独立外部監査人による適正な会計処理および会計監査の実施を定めることによって、利害関係者の

- 保護および企業の発展を図ることであった。そして、後の企業会計基準の制定、外部監査の拡大および外部監査審議委員会の構成の基礎となった（南・鄭 [2007] 310 ページ）。
- 33) 「〔……〕第2次改正も過去と同様に財務部の主導で行われたが、改正作業は〔……〕従来とは違って学界、企業界の意見を広く聴取して会計原則を定めた」（梁 [1984] 110 ページ）。
- 34) 韓国会計学会は、証券管理委員会の要請により、
- 会計原則改正に関する意見を審議・提出（1979年6月）した（金融監督院 [2002] 199 ページ）。
- 35) 企業の財務構造における外国からの借入の割合が高かったため、為替の変動による外貨表示負債が財務諸表に与える影響は大きなものであった。したがって為替変動による衝撃を緩和するため、外貨換算差損を5年間にわたって繰り延べ、均等償却できるようにした。