

〈翻 訳〉

韓国会計基準委員会『企業会計基準書前文』*

(2000年8月25日制定)

杉 本 徳 栄

キーワード

韓国会計基準委員会
 企業会計基準
 企業会計基準書
 「株式会社の外部監査に関する法律」
 財務会計情報
 韓国会計研究院

社団法人韓国会計研究院 (Korea Accounting Institute: KAI) は、「株式会社の外部監査に関する法律」第13条と同法施行令第7条の2の規定により、2000年7月27日から企業会計基準の制定、改正および解釈に関する業務について金融監督委員会から委託を受けた。韓国会計研究院は、この業務を定款によって設置した会計基準委員会 (Korea Accounting Standards Board: KASB) の審議・議決を通じて遂行することになる。会計基準委員会は、会計情報の有用性と企業会計基準の国際的適合性を高めるための努力の一環として、新しい企業会計基準を制定したり、既存の企業会計基準を改正する際の発刊順序として、一連の番号を付した「企業会計基準書」を発刊することにした。企業会計基準書は、現行の企業会計基準、準則および

解釈の関連条項を代替し、企業会計基準の一部となる。本企業会計基準書前文は企業会計基準の一部ではないが、会計基準委員会が企業会計基準の制定・改正業務を始める視点から、企業会計基準の発展過程と現行の企業会計基準の体系および構造を概観して、企業会計基準の新しい構造と制定手続き等についての会計基準委員会の基本的な立場を明らかにするために制定されたものである。

企業会計基準の歴史

韓国の企業会計基準の嚆矢は、1958年6月、当時の財務部長官の諮問機構であった財政金融委員会の企業会計準則制定分科委員会が中間報告の形態で公表した「企業会計原則」である。実務に必要な「財務諸表規則」は、同年7月に財務部告示として発表された。その後の企業公開政策の影響で、上場法人の数が急増し、1974年には大統領令として「上場法人等の会計処理に関する規程」が制定され、1975年には財務部令として「上場法人等の財務諸表に関する規則」が公表された。韓国公認会計士会は、同規程の施行に伴う実務界の質疑を処理するために、1974年から1981年までの間に10個の意見書と135個の事例を発表した。

1980年12月には、「株式会社の外部監査に関する法律」が制定され、同法第13条と同法施行令第6条の規定によって、証券管理委員会はこれまでのすべての規定に代わる全文9章133条から構成される「企業会計基準」を1981年12月に公布した。企業会計基準は、1997年までに9次にわたる改正を経て発展してきたが、政府の

* 韓国会計研究院 (KAI)・韓国会計基準委員会 (KASB) は、「韓国会計研究院が制定した企業会計基準書の日本語訳」の出版を原則的に日本韓国会計研究会が行なうことについて協議し (KASB, *Newsletter*, Vol. 11, July 2002, p. 7), 基本的に了承した。本『企業会計基準書前文』は、杉本徳栄が本研究会を代表して翻訳したものである。

政策目的に伴って一貫性や国際的適合性のないまま頻繁に変更されてきたという批判を受けた。

また、企業会計基準が法律条文の形式となっており、解釈や適用上の偏りがあることから国際的な比較も困難であった。1998年には、企業会計基準の制定主体が金融監督委員会へと変わり、同じ年の10月には30大企業集団に適用される「企業集団結合財務諸表準則」が制定され、12月には国際会計基準と合致させる目的で企業会計基準が全面改正された。企業会計基準の詳細な歴史は、付録として収録している。

現行の企業会計基準の構造

1998年12月11日に最終改正された企業会計基準は、全体が8章91条から構成されている。下位規定としては、本前文の制定日現在、連結財務諸表準則、企業集団結合財務諸表準則および銀行業会計処理準則など13個の準則と財務諸表開示上の金額処理など企業会計基準に関する58個もの解釈がある。この他にも、再評価資産についての減価償却方法と耐用年数が同時に変更される場合の会計処理など33個の解釈適用事例と外部に開示されない相当数の個別質疑の回答がある。企業会計基準等に関する解釈には、企業会計基準の解釈を国際会計基準やアメリカの財務会計基準において使用する基準書の形態に転換する目的で作成した結果、事実上、新しい企業会計基準を制定したことと同一の効果がある18個の解釈が含まれている。

一方、金融監督院の専門審議機構である会計基準審議委員会は、会計基準制定機構が会計基準を制定・改正するにあたっての基本的な方向と一貫性ある指針を提供し、財務諸表の作成者・監査人・利用者に一貫した指針を提供して、財務諸表についての理解を高める目的で、1999年12月に「財務会計概念体系〔財務会計概念フレームワーク：訳者注〕」^(訳者注)を発表した。

(訳者注)：杉本徳栄訳「会計基準審議委員会『財務会計概念体系』——韓国財務会計概念フレームワークの構築に向けての礎石——」、『龍谷大学経営学論集』第41巻第3・4号、2002年3月。

会計基準制定機構の歴史

1958年に公表された企業会計原則は、財務部長官の諮問機構であった財政金融委員会の企業会計準則制定分科委員会が制定を行ない、財務諸表規則は財務部告示として発表された。1974年の上場法人等の会計処理に関する規程は大統領令として、また1975年の上場法人等の財務諸表に関する規則は財務部令として公表された。この規程の制定過程には、実務の公認会計士と会計学教授が参与した。

1976年以降には、証券取引法の改正に伴って新設された証券管理委員会の諮問機構である企業会計諮問委員会の諮問を受けて証券監督院の監理局が、1990年以降には、会計管理局（1999年に会計監督局と改称）が企業会計基準の実質的な制定と改正作業を主導してきた。

1980年12月31日に制定・公布された「株式会社の外部監査に関する法律」第13条は、企業会計基準は証券管理委員会が財務部長官の容認を得て定めると規定した。これに関連して、証券管理委員会は1981年に企業会計諮問委員会を拡大改編して会計制度諮問委員会を設置し、会計学教授および専門の公認会計士を委員として委嘱した。会計制度諮問委員会は、1997年に会計基準審議委員会と改称された。

1998年1月8日に改正された「株式会社の外部監査に関する法律」第13条は、会社の会計処理基準は金融監督委員会が証券先物委員会の審議を経て定めると規定して、会計基準の制定主体を変更した。金融監督委員会は、1999年3月12日付で「株式会社の外部監査に関する規程」を制定し、同規程第38条において企業会計基準は金融監督委員会が証券先物委員会の審議を経て定め、連結財務諸表準則および企業集団結合財務諸表準則、業種別会計処理準則および半期財務諸表準則の制定・改正は証券先物委員会が、企業会計基準等に関する解釈は証券先物委員会委員長がそれぞれ定め、企業会計基準等に関する質疑についての回答は金融監督院長に委託すると規定した。

会計基準委員会

韓国の企業会計基準は、韓国経済の成長とともに継続して発展してきたが、当該基準の制定権限が証券管理委員会や金融監督委員会などの政府部門にあったがために、政府の政策目的に過度に影響を受けたという評価を受けてきた。

1998年9月、韓国政府と世界銀行は会計情報の信頼性と企業経営の透明性を高めるために、独立した民間の会計基準制定機構を設立することで合意した。これによって、1999年6月30日に韓国証券取引所と大韓商工会議所をはじめとした13もの会員機関が参与して、韓国会計研究院の設立のための発起人大会兼創立総会を行ない、1999年9月1日付で韓国会計研究院が開院された。

2000年1月12日には、「株式会社の外部監査に関する法律」第13条第4項が新設され、金融監督委員会が会計処理基準に関する業務を専門性を有した民間法人または団体に委託することができる根拠が設けられた。

金融監督委員会は、利害関係者の保護、国際的な会計処理基準への合致等のために必要であると認められるときには、会計処理基準の内容を修正することを要求することができ、会計基準制定機関は正当な理由がない限り、これに応じなければならない。同法施行令第7条の2では、会計基準制定機関として韓国会計研究院を指定し、これによって韓国会計研究院は、2000年7月27日から企業会計基準の制定、改正、解釈と質疑回答の業務を遂行することとなった。

韓国会計研究院は定款の規定によって、その内部に韓国会計研究院の院長が兼任する委員長1名、常任委員1名と5名の非常任委員で構成された会計基準委員会を設置し、当該委員会を通じて上記の業務を遂行する。

また、会計基準委員会の常任委員と19名の非常任委員で構成された会計基準諮問委員会が設置され、新しい企業会計基準等の必要性、すでに公布された企業会計基準等の再検討の必要性、企業会計基準等の制定・改正案、会計基準委員会の構造および運営手続き、会計基準委員会タ

スク・フォースの組織と構成等についての諮問を会計基準委員会に供する。

会計基準委員会の基本観点

財務会計情報は、限られた経済的資源が資本市場を通じて効率的に配分されるように支援する機能を遂行する資本主義市場経済体制の重要な下部構造のひとつである。企業会計基準は、このような財務会計情報の経済的機能が極大化されうる方向で制定され、改正されなければならない。

財務会計情報の機能は、資本調達市場に存在する逆選択の問題と資本市場において資本を調達した企業家の道徳的な弛みの問題に対処することである。逆選択とは、品質についての情報不足で品質についての区別が不可能な場合、良質の財貨やサービスの退化現象を招き、究極的には低質の財貨やサービスだけ取引されたり、そうでなければ市場自体が成立しない市場の失敗が発生する現象である。資本市場もこのような逆選択の問題とは無縁ではないが、財務仲介者や情報仲介者などの多様な形態の仲介者が、財務会計情報を中心とした企業関連情報を提供することによって市場の失敗を防止し、市場の機能を維持している。

同様に、情報の非対称性によって、経営者は資本の提供者である株主や債権者の利益に反して自らの利益を極大化しようとする行動を取ることがある。経営者の道徳的な弛みが深刻であれば資本の提供が萎縮して、資源の効率的配分という資本市場の機能がまともに遂行できなくなる。財務会計情報は、企業の財務的成果についての情報を提供して企業家の行動を監督・制御することができるようにする受託機能を発揮することによって、企業家の道徳的な弛みを軽減しうるのである。

1997年12月の外国為替金融危機は、金融市場の支配構造の後進性、仲介者の道徳的な弛みおよび資本市場に対する政府の過度な介入とともに、透明性が欠如した企業会計制度等が招いた市場の失敗である。資本主義市場経済の政策の

ためには、財務会計情報の有用性を確保することを通じて道徳的な弛みと逆選択等の問題を軽減して行き、これを通じて透明な企業経営を確立することが健全な資本市場の発展の必須的な課題である。会計基準委員会は、国際的水準の企業会計基準、企業による企業会計基準の遵守および信頼性ある外部監査など、公正かつ透明な企業会計制度の確立が金融市場と資本市場の先進化の先決条件であることを認識して、企業会計基準の制定と改正はこのような観点を重視して遂行されなければならないと信じている。

韓国の企業会計基準は、最初から法律条文の形式を維持してきたために、実務上の適用に必要な詳細な規定が欠如しており、国際会計基準やアメリカの財務会計基準との比較も事実上、不可能であるとの批判を受けてきた。また、企業会計基準に一貫した基本的立場が定立されておらず、基準の中立性や独立性が毀損されることが多かった。

会計基準委員会が目標とするのは、企業会計基準が少なくとも国際会計基準の要求事項を充足するということである。これは、現行の企業会計基準が新しい構造に転換された後には、韓国の企業会計基準によって作成された財務諸表は自動的に国際会計基準の要求事項を充足するということを意味する。

企業会計基準を制定していく過程において、準拠基準となる国際会計基準の内容が不完全であると判断されるときは、アメリカの財務会計基準などといった先進国の企業会計基準を参考にして追加することができる。また、国際会計基準やアメリカの財務会計基準等を適用することが、韓国の企業環境では明らかに適合しないと判断される例外的な場合には、独自の基準を制定することができる。

企業会計基準の新しい構造

今後、企業会計基準は「企業会計基準書」と「企業会計基準解釈書」で構成されることになり、実務適用上の指針を提供するために「企業会計基準適用事例」が発刊されることになる。

企業会計基準書は、関連する会計主題の会計処理方法、表示および開示についての包括的な指針を提供するだけでなく、可能な限り実務の適用に必要な具体的な方法まで提示を行なう。同時に、企業会計基準書の各パラグラフは会計規範的な性格を有しているので、会計理論を踏まえて論理整然と叙述する。企業会計基準書は国際会計基準等との整合性を高め、実務適用上の偏りをなくするためにパラグラフ式の構造を採択するものであり、基準書の要約、目次、目的、適用範囲、用語の定義、会計処理方法、注記開示、適用日、経過措置および付録（背景情報と結論導出根拠）を含むことになる。

「企業会計基準書」は、制定順序通りに一連の番号が付され、主題別でも分類番号を付加する。基準書の末尾には票決結果を実名で公開し、反対した委員の論拠を略述する。基準書の適用には、重要性の原則が適用されることを言及する。基準書の内容を修正する新しい基準書が発刊されるときには、修正された内容だけを収録した基準書が発刊されるが、付加された主題別分類番号を使用すれば特定の会計主題に関連した制定・改正の歴史を一目瞭然に把握することができる。

「企業会計基準解釈書」は、企業会計基準書において取り扱うことができなかった細部の実行指針を記述し、技術的な問題等を事例を中心として解説したり、企業会計基準書の適用に必要な実務指針を提供する。企業会計基準解釈書は、企業会計基準書の内容のうち一般的な表現について明確な解釈が必要であったり、事後的に企業会計基準書の内容に関連した追加的な会計問題が認識されるなど、企業会計基準書の内容を改正する必要はないものの補完が必要な場合に発刊する。「企業会計基準適用事例」は、企業会計基準を実務に適用する過程において提起される多様な質疑についての回答のうち、一般的な適用性がある部分で構成する。

会計基準委員会は、企業会計基準の制定と会計実務に基本方向と一貫性ある指針の提示を可能なものとする準拠の枠組みを提供するために、

「財務会計概念体系」を提案する予定である。この概念体系は、金融監督院の専門審議機構である会計基準審議委員会が発表した「財務会計概念体系」、国際会計基準委員会の「財務諸表の作成表示に関する枠組み」、アメリカ財務会計基準審議会の「財務会計概念報告書」等を比較検討して、韓国の会計環境を勘案して学界、実務界および規制機関の意見を収斂した後に制定されるものである。

企業会計基準の制定手続き

会計基準委員会は自らの審議の結果、意見照会機関の要請がある場合、そして学界や業界の問題提起等があり、また必要性が認められる場合に、企業会計基準の制定または改正計画を樹立する。韓国会計研究院は、このために必要な場合には、事案ごとにタスク・フォースを構成して調査研究業務を遂行し、企業会計基準書等の制定・改正のための討議資料（Discussion Paper）を発刊する。討議資料についての検討と外部の意見を踏まえて、韓国会計研究院の調査研究室は企業会計基準等の制定・改正作業の背景、関連規定、各代案の主張の根拠と問題点等が含まれた企業会計基準書等の草案を、会計基準諮問委員会の検討を経て会計基準委員会に提出する。

会計基準委員会は、企業会計基準書等の草案を審議した後、最終的に確定公布する形式で公開草案（Exposure Draft）を議決し、これを少なくとも30日間はインターネット通信網、刊行物等を通じて予告を行ない、意見照会機関をはじめとした利害関係者に検討意見を求める。会計基準委員会が必要だと認める場合には、利害関係者および専門家の意見を聴取するために公聴会を開催する。公開草案について予告期間中に提出された検討意見および公聴会において聴取された意見は、会計基準委員会において検討を行ない、最終案に反映するか否かを決定する。

会計基準委員会の議決は在籍委員の過半数の賛成で行なわれ、少数意見がある場合には、基準書の末尾にその内容を明らかにする。会計基

準委員会の審議を経て確定した企業会計基準の制定案または改正案は、金融監督委員会に報告され、一般に公布される。

会計基準委員会の業務計画

韓国会計研究院は、法的な委託業務を開始する時点において有効な企業会計基準、会計処理準則、企業会計基準等に関する解釈と解釈適用事例および質疑回答等を全面的に検討し、不完全な部分や改正が必要な部分についての分析を終えた。また、この間に企業会計基準に対して提起された批判の分析を行ない、国際会計基準およびアメリカの財務会計基準との比較検討等を通じて、今後新しい企業会計基準の制定が必要であったり、既存の規定の大幅な修正や改正が必要であると会計基準委員会が判断した25個もの課題についての研究が進められており、2000年下半年から討議資料と公開草案が発刊されることになる。25個もの課題のテーマは、次のとおりである。

1. 収益認識基準書
2. 注記開示事例集
3. 無形資産会計基準書
4. 知的資産の評価と開示基準書
5. 会計方針変更基準書
6. 非営利法人の財務報告基準書
7. 投資資産と有価証券評価基準書
8. 有形資産評価基準書
9. 電子商取引会計研究報告書
10. 損益計算書構造基準書
11. 貸借対照表構造基準書
12. 株主持分変動表構造基準書
13. キャッシュ・フロー表構造基準書
14. 環境会計基準書
15. 債権評価基準書
16. 棚卸資産評価基準書
17. 規制産業会計基準書
18. 年金会計研究報告書
19. 付加価値情報開示基準書
20. 特殊関係者取引開示基準書
21. 偶発債務および貸借対照表日後に発生し

- た事象の会計基準書
 22. 負債性引当金会計基準書
 23. 外貨換算会計基準書
 24. 資産の減損会計基準書
 25. 資本費用および有効利率率についての指針書

企業会計基準書の適用範囲と効力

企業会計基準書は企業会計基準の一部であり、基準書発刊日現在有効な企業会計基準の関連規定に代わるものである。企業会計基準書は、「株式会社の外部監査に関する法律」の適用を受ける株式会社が外部利用者のために財務諸表

を作成する際と外部監査人の会計監査に適用される。

この「企業会計基準書前文」は、会計基準委員会委員7名の全員賛成によって採択された。

2000年8月25日

委員長 キム・イルソプ
 常任委員 チョ・ジャンヨン
 委員 キム・ヒョク
 委員 ソ・ユンソク
 委員 イ・ナムジュ
 委員 イ・ドンホ
 委員 ジョン・ウンオ

〈付録〉 企業会計基準の歴史

韓国の企業会計基準は、1958年6月の「企業会計原則」と7月の「財務諸表規則」の公表、1974年7月の「上場法人等の会計処理に関する規程」の制定、1981年12月の「企業会計基準」の制定および1998年12月の企業会計基準の全面改正等の転換点を経ながら持続的に発展してきた。

企業会計基準の嚆矢は、1958年6月、当時の財務部長官の諮問機構であった財政金融委員会の企業会計準則制定分科委員会が中間報告の形態で公表した「企業会計原則」である。実務に必要な「財務諸表規則」は、1958年7月2日、財務部告示第169号として発表された。企業会計原則は、学問的見地から財務諸表を作成する原則と原理を規定したものであり、財務諸表規則は財務諸表の用語、様式、会計処理方法を規定したものである。原価主義、報告式財務諸表、当期業績主義による損益計算等が企業会計原則の基本的な立場であり、財務諸表は損益計算書、剰余金計算書、剰余金処分計算書、貸借対照表および各付属明細表から構成された。

その後の韓国経済の発展と1970年代序盤の企業公開促進政策に従って上場法人の数が大きく増加したことから、これらを法的に拘束しうる会計規程の必要性が提起された。それに伴い、1974年7月18日には証券取引法第126条の8（会計原則）と第126条の9（財務諸表の用語、様式および作成方法）の規定により、大統領令第7199号として「上場法人等の会計処理に関する規程」が制定・公表された。1975年

4月17日には、財務部令第1098号として「上場法人等の財務諸表に関する規則」が公表された。

この規程においては、包括主義損益計算書を採択したことによって、剰余金計算書が廃止され、資金運用表を必須的な付属明細書として採択した。剰余金処分計算書は、利益剰余金処分計算書または欠損金処理計算書に名称が変更された。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て財務諸表に添付することにし、資産再評価法による再評価を例外的に認めることにした。有価証券の評価は低価法を採択し、外貨建資産・負債の評価を規定したものの評価損だけを認識して繰延償却することとした。

1980年11月11日には、証券管理委員会（1977年新設）が企業会計諮問委員会の諮問を受けて、上場法人等の会計処理に関する規程の第2次改正を行なった。改正の重要な内容は、次のとおりである。

- ・ 財務諸表の第一順位を損益計算書から貸借対照表へ変更した。
- ・ 財務諸表を比較式で表示することにした。
- ・ 付属明細書を基本財務諸表の範囲から除外して財務諸表の添付書類とした。
- ・ 資産再評価法による資産再評価を企業会計基準において受け容れた。
- ・ 損益計算において新包括主義を採択し、誤謬修正で発生する前期損益修正損益を特別損益から除外し、利益剰余金処分計算書において

処理することにした。

- 会計方針の変更についての条項を導入して、すべての会計方針の変更を前進法によって処理することにした。
- 長期の予約販売の場合には、工事進行基準に従って収益を認識することができるようにした。
- 割賦販売の収益計上時期を、従来の割賦基準において引渡基準も適用することができるようにした。
- 繰延資産の範囲から開発費、社債割引発行差金、建設利息等を除外して、繰延資産には創業費、開業費、新株発行費、社債発行費、試験研究費および為替相場調整借方勘定の6つだけを残した。
- 繰延負債項目を新設した。
- 負債性引当金の条項を新設した。
- 上場株式の低価法の適用を強制し、有価証券と棚卸資産の評価における低価法の適用基準を時価が帳簿価額よりも30%以上下落した場合と明記した。
- 非上場会社に対する投資資産の一株当たり純資産額が、取得価額と比べて50%以上下落したときは、評価減することにした。
- 建設資金利息を固定資産の取得原価として計上することができるようにした。
- 外貨表示の資産と負債の評価に貨幣・非貨幣法を適用することにし、資本金の5%を超える臨時巨額の外貨評価損益は繰り延べて、5年以内の期間に均等額以上を償却することにした。
- 海外事業所の財務諸表については、現行の為替相場法を適用することができるようにし、海外換算借方勘定は繰り延べて5年以内の期間に償却して、海外換算貸方勘定が発生した場合には、優先的に相殺することにした。
- 業種別会計処理基準とその他企業会計基準に関する準則を証券管理委員会が制定することができるようにした。

一方、韓国公認会計士会は、上場法人等の会計処理に関する規程の施行に伴う実務界の質疑を処理するために、1974年6月16日に意見書第1号の退職給与引当金に関する会計処理をはじめとして、1981年12月11日の事例135号までに10もの意見書、135もの事例を発表した。この活動は、1980年12月31日付で

「株式会社の外部監査に関する法律」が公布されて企業会計基準の制定権が証券管理委員会に付与されたことに伴って終了した。

同法第13条と同法施行令第6条においては、会社の会計処理基準は証券管理委員会が財務部長官の承認を得て定めるとしつつ、会計処理基準は会計慣習のなかから一般に公正妥当と認められるところによるものとし、企業会計と監査人の会計監査に統一性と客観性が確保されうるようにしなければならないと規定した。これに伴って、証券管理委員会は会計制度諮問委員会の諮問を受けて制定し、財務部長官の承認を得た「企業会計基準」([全体構成は：訳者]9章、133条)を1981年12月23日付で公布した。これによって、韓国の企業会計基準は法律的性格を帯びたものとなり、法律条文の形式で表示された。

新しく制定された企業会計基準は、それまで企業会計原則と上場法人等の会計処理に関する規程に二元化されていた構造と、原則(または規程)・規則から成っていた階層構造を統合して単一化し、その内容を大部分は承継しつつもそれまでの企業会計の関連規程はすべて廃棄された。

1984年9月1日には、企業会計基準の第一次改正が行なわれた。株式配当を営業外収益として計上し、新株引受権を処分する際にこれを営業外収益として計上する規定を新設し、1975年11月17日に公布された財務部の公認会計士監査意見の表示についての要領通達に従って、退職給与引当金、貸倒引当金、特別償却および技術開発準備金等の各種準備金を法人税法の規定に従って処理したものを適正な会計処理として看取してきた慣行を取り除いた。これに伴って、退職給与引当金の当期繰入額を全額費用処理するものとし、引当不足額は5年以内に追加計上することにした。ただし、特別償却については、法人税法上の特別償却は製造原価として、租税減免規制法上の特別償却は特別損失として計上することにした。有価証券や投資資産を低価評価する場合、著しい下落でない場合にも評価減を行なうことができるようにした。これ以外にも、1985年1月1日には連結財務諸表基準を企業会計基準とは別途に制定した。

1985年12月27日の第二次改正では、退職給与引当金不足額についての追加引当に関する規程の施行を留保して、繰延資産、繰延負債、社債割引発行差金の償却を均等額だけ可能ならしめた。他方、経営権のない非上場株式についても、時価や純資産価額が

帳簿価額よりも30%以上下落したときには評価減を義務化した。経営権のある投資株式と関係会社株式については、30%以上時価または純資産価額が下落したとしても評価損失を計上しないことができるものとした。

1990年3月29日には第三次全面改正が実施され、その主たる内容は次のとおりである。

- 長期延払条件の有形資産の取得に現価会計を導入した。
- 外貨換算損益を当期の損益として処理することにした。
- 有価証券、棚卸資産および投資資産の低価評価を強制化して30%基準を削除し、種目別評価を認めないことにした。
- この間に留保していた退職給与引当金の引当不足額は、10年以内の期間に補充することにした。
- 繰延負債が貸借対照表から削除され、金融先物取引についての条項が導入された。
- 転換社債または新株引受権付社債についての会計処理規定と先物為替、スワップ、先物およびオプション取引等についての会計処理基準が新設された。
- 資産・負債を現在価値で評価する規定を新設した。
- 建設資金利息の資本化方法を改善した。
- 前期損益修正についての規定と会計処理方針についての規定を補完した。
- 一株当たり純利益を開示することにした。
- 建設資金利息の資本化を義務化した。

1990年9月29日には第四次改正が行なわれ、有価証券、棚卸資産、市場性ある投資株式および関係会社株式は時価が取得原価よりも下落した場合にも、1991年9月30日が属する会計年度までは取得原価を貸借対照表価額とすることができるようにした。1992年の第五次改正では、当該猶予規定を証券管理委員会が別途定めるまで延長した。この規定は第七次改正時に廃止された。1994年の第六次改正では、財務状態変動表をキャッシュ・フロー表へと改め、租税減免規制法上の特別償却費が申告調整項目に変更されたことに伴い、企業会計基準において当該特別償却関連の規定を削除した。

1996年3月30日には、国際的な規範との調和のために第七次改正が行なわれ、その主たる内容は次の

とおりである。

- 繰延法人税制度を導入した。
- 有価証券および投資有価証券のうち、市場性ある投資証券の時価評価を義務化した。
- 製造などに長期間を要する棚卸資産についての建設資金利息を取得原価に含めることにした。
- 資本的支出に充てる国庫補助金および工事負担金は、当該資産から控除して表示することにした。
- 貸借対照表上の次期繰延利益剰余金を利益剰余金処分後の金額で表示するようにし、未払配当金を負債として計上することにした。
- 研究開発費の償却方法を収益費用対応の原則に適合するように合理的に改善した。
- 先物為替等の派生商品の投機的取引は時価で評価し、当期損益に反映するようにした。
- 中小企業に対する会計処理についての特例規定を新設した。
- 前期誤謬修正損益を当期損益として処理することにした。
- 特別損益項目の大部分を経常損益として再分類した。
- 棚卸資産の低価評価を義務化した。
- 財務諸表の表示方法を大幅に改善した。

1996年12月27日には第八次改正を通じて外貨換算損益を当期損益として処理したり、資本修正勘定に計上することができるようにした。また、専門的な人的資源開発費を注記開示することにした。1997年12月23日の第九次改正には外国為替危機以降の急激な為替相場の変動によって、長期貨幣性資産・負債において発生した外貨換算損益を為替相場調整借方勘定・貸方勘定で計上し、最終償還日または回収日まで定額法で償却または戻し入れることができるようにし、既存の資本修正勘定にあった外貨換算借方勘定・貸方勘定も繰延資産と負債として再分類することができるようにした。

1997年12月31日には、「金融監督機構の設置等に関する法律」が法律5490号として制定・公布された。これに伴って、従来の証券管理委員会は廃止され、関連業務は金融監督委員会と証券先物委員会に委譲された。1998年1月8日には、「株式会社の外部監査に関する法律」が改正され、企業会計基準の制定権限が金融監督委員会に委譲された。これによって、

金融監督委員会は、1998年4月1日付で企業会計基準等を改めて制定し、企業集団結合財務諸表準則の制定根拠を新設した。

金融監督委員会は、1997年12月の為替相場危機以降、企業会計基準を国際会計基準に合致させるという国際通貨基金と世界銀行の要求を反映して、1998年12月12日付で企業会計基準を全面改正した。その主たる内容は、次のとおりである。

- 用役販売や予約販売の収益認識に、長期・短期に関わらず進行基準を適用することにした。
- 資産受贈益や債務免除益を特別損益として処理することにした。
- 売上割引や仕入割引を売上高や売上原価から控除することにした。
- 現物出資で取得した資産を公正価値で評価することにした。
- 資産の減損処理規定を新設した。
- 資産再評価法による資産再評価についての特例規定を2000年末まで認めることにした。
- 有価証券および市場性ある投資株式を公正価値で評価することにした。
- 派生商品取引を時価（公正価値）で評価して資産・負債として計上し、取引から発生した損益を財務諸表に直接反映することにした。
- 重大な影響力を行使しうる株式は持分法による評価を義務化し、持分法評価損益は発生源泉に従って別途処理することにした。
- 満期保有債券は原価法で評価し、その他の投資債権は公正価値で評価することにした。
- 勘定をすべて削除して一部は無形資産として分類し、新株発行費と社債発行費は関連の発行価額から控除することにした。
- 外貨換算損益を当期損益として処理することにした。
- 無形資産の償却方法と耐用年数を変更した。
- 長期金銭貸借取引についても現在価値で評価することにし、割引利率の算定を合理的に改善した。
- 債権・債務を再調整した場合には現在価値で評価を行ない、その差額を貸倒償却費または債務免除益として処理することにした。
- 会計方針の変更による影響を前進法で処理したものを遡及法を適用することにし、累積効果を利益剰余金で調整して、過去3年間に及

ぼした効果を注記開示することにした。

- 偶発事項と貸借対照表日後に発生した事象を財務諸表に反映するようにした規定を新設した。
- 前期誤謬修正損益を利益剰余金から調整し、前期の財務諸表を再作成することにした。
- 売上債権の譲渡額および割引額をその経済的実質に従って処理することにした。
- 転換権および新株引受権については、価値を認識しないものとした。
- 事業部門別および中断した事業部門についての情報と借入約定書の条項の重大な違反事項を注記で開示することにした。
- 中小企業の会計処理に関する特例条項を大幅に拡大した。
- 銀行業等の会計処理準則を制定し、有価証券について全面時価評価を行なうことにし、債権再調整の場合、現在価値評価を通じて債権免除損失を認識することにした。支払保証についても貸倒引当金を設定することにした。
- 証券業の場合、証券取引準備金を利益剰余金として分類することにした。
- 保険業会計において、責任準備金を純保険料式で定立するように統一し、新契約費は当該契約の維持期間にわたって均等に償却を行ない、維持期間が7年を超過する場合には、償却期間を7年に統一した。

また、同一人の実質支配力が及ぶ企業集団全体についての会計情報を提供して、大規模企業集団の経営の透明性と信頼性を高めるために、「企業集団結合財務諸表準則」を1998年10月21日に証券先物委員会の議決で制定され、1999年1月1日以降、最初に開始する会計年度から30大企業集団に適用することにした。結合財務諸表は、企業集団に属するすべての国内系列会社とすべての形態の海外系列会社を含み、内部取引による債権、債務、収益、費用および未実現損益は相殺消去する。結合財務諸表の注記には、国内内部持分率、相互債務保証の内訳、相互担保提供の内訳、相互資金貸借の現況等の主要取引の内訳を注記で開示を行ない、業種別結合財務諸表を要約形式で作成し、主要産業別、地域別の営業の現況を部門別に開示することにした。

(受理 2003年7月31日)