

韓国の政府会計制度改革に関する研究-企業会計思考に基づく国家財務諸表作成の意味-

メタデータ	言語: jpn 出版者: 公開日: 2015-08-07 キーワード (Ja): キーワード (En): 作成者: 権, 大煥 メールアドレス: 所属:
URL	http://hdl.handle.net/10291/17469

明治大学大学院商学研究科

2014 年度

博士学位請求論文

韓国の政府会計制度改革に関する研究

—企業会計思考に基づく国家財務諸表作成の意味—

Research

on the Reform of Governmental Accounting Institution
in Korea:

Implication of Disclosing National Financial
Statements

Based on Business Accounting Logic

学位請求者 商学専攻

権 大煥

韓国の政府会計制度改革に関する研究
—企業会計思考に基づく国家財務諸表作成の意味—

【目次】

序章 問題意識と研究方法..... 1
はしがき 1
第1節 本研究の背景事情 1
第2節 問題意識と研究課題 3
第3節 先行研究のレビュー 7
第4節 研究方法 14
第5節 概念規定 14
第6節 論文構成 21
むすび 22

第 I 部 韓国政府会計制度研究の意義
—企業会計の制度化—

第1章 経済復興と企業会計思考の生成..... 23
はしがき 23
第1節 経済・財政状況 24
第2節 経済復興期の証券市場構想 30
第3節 資産再評価と企業会計原則の制定 38
むすび 42
第2章 経済開発政策と企業会計思考の展開..... 43
はしがき 43
第1節 経済開発政策 44
第2節 資本市場の拡大 48
第3節 企業会計制度の拡充 53
第4節 企業会計諸基準の改定 62
むすび 63

第 II 部 企業会計思考の展開
—前期政府会計制度改革—

第3章 予算会計三法と企業会計思考..... 65
はしがき 65
第1節 予算会計法以前の財政制度 66
第2節 予算会計法 67
第3節 公企業予算会計法 72
第4節 政府投資機関予算会計法 75
第5節 予算会計三法の意義 77
むすび 79

第4章 前期政府会計制度下の企業会計思考の展開	80
はしがき	80
第1節 財政投融资制度	81
第2節 特別会計と企業会計思考	88
第3節 基金と企業会計思考	92
第4節 国民投資基金	101
第5節 基金財務諸表	107
むすび	112

第Ⅲ部 企業会計思考と国家財務諸表
—後期政府会計制度改革—

第5章 経済危機と財政制度改革	113
はしがき	113
第1節 経済危機と財政状況	114
第2節 政府会計制度改革に関する議論	117
第3節 国家財政法の制定	121
むすび	133
第6章 後期政府会計制度の構図	134
はしがき	134
第1節 会計概念の再考	135
第2節 後期政府会計制度に構造	140
第3節 国家会計基準の体系	144
むすび	157
第7章 プログラム原価計算の役割	158
はしがき	158
第1節 予算と財政運営表の関係	159
第2節 プログラム原価計算の体系	160
第3節 プログラム原価計算	164
むすび	170
第8章 国家財務諸表への企業会計思考導入の意味	171
はしがき	171
第1節 予算概念の変容の正式化	171
第2節 国家決算報告書	179
第3節 基金の経済的变化—国民年金基金によせて—	183
第4節 国家財務諸表の検査	187
むすび	189
終章 結論と今後の課題	190
はしがき	190
第1節 各章の要約	190
第2節 研究成果	193
第3節 研究成果の意義	193
むすび	194
【参考文献目録】	195

【資料】 韓国の国家財務諸表(2010-2012年度).....	214
1. 財政状態表	214
2. 財政運営表	216
3. 純資産変動表	219
4. 総剰余金・財政運営結果調整表	220
5. 総剰余金計算書	221
6. 国税徴収活動表	221

【図表一覧】(出典がついてない図表は筆者が作成したものである)

序章 問題意識と研究方法.....	1
図表 0- 1: 第1次~4次引用資料の比較	9
図表 0- 2: 韓国における主要な会計関連学会と学会誌	13
図表 0- 3: 制度とシステムの違い	15
図表 0- 4: 会計用語と会計金額	16
図表 0- 5: 官庁予算と企業予算の違い	19
第1章 経済状況と企業会計思考.....	23
図表 1- 1: 工業施設の規模の推移	24
図表 1- 2: 財政状況(1948-1955年)	25
図表 1- 3: 財政状況(1957-1966年)	26
図表 1- 4: 国税に占める主要税目の変遷	27
図表 1- 5: 主要な内国税収入の決算額(1948-83)	27
図表 1- 6: 総税収に対する各租税の比率	27
図表 1- 7: 大韓民国および米合衆国間の援助協定(抜粋)	28
図表 1- 8: 「経済安定15原則」(1950.2.23 国務会議通過, 1950.3.4 発表)(抜粋)	28
図表 1- 9: 外国援助受入の状況	29
図表 1-10: 援助物資見返り資金の収入支出内容(1954-1960)	29
図表 1-11: 韓国産業銀行の貸付残高比率	30
図表 1-12: 年度別帰属財産の処分状況	31
図表 1-13: 1950年代資本家形成の構造	32
図表 1-14: 産業資本家ごとの帰属財産の獲得状況(抜粋)	32
図表 1-15: 買収農地の償還額と補償額の対比(1950-61)	34
図表 1-16: 地価補償金支払い状況表(1955年5月末現在)	35
図表 1-17: 証券取引高構成比(1949-1955)	35
図表 1-18: 帰属農地管理特別会計決算内訳(1949-51)	36
図表 1-19: 「経済再建および財政安定計画に関する合同経済委員会協約」	37
図表 1-20: 1954年韓国銀行の論考「証券市場育成と民間資本動員」(抜粋)	37
図表 1-21: 「証券法案」の主要内容	37
図表 1-22: 資産再評価実施による増資状況	41
図表 1-23: 1960年代初期上場会社の株式発行実績(1960.1-1963.10)	42
第2章 経済開発政策と企業会計思考.....	43
図表 2- 1: 第1次経済開発5ヵ年計画の基本目標と重点目標	45
図表 2- 2: 一般会計歳入歳出決算規模(1967-1972)	46
図表 2- 3: 一般歳出予算とそのうちの経済開発予算の比較	46
図表 2- 4: GDPの産業部門別構成比率と成長率(1962-87)	47
図表 2- 5: 1968年から1976年間の企業公開の状況	49
図表 2- 6: 重化学工業に対する銀行別支援実績	55
図表 2- 7: 政策金融の推移	55
図表 2- 8: 企業体質強化項目	55
図表 2- 9: 1980年前後の経済政策と会計制度の関係	56

図表 2-10：年度別外部監査対象会社状況	57
図表 2-11：外部監査に関する主要規定の改正	59
図表 2-12：外監法に基づく会計監視監督体制（1981年制定外監法より）	59
図表 2-13：上場企業の個人株主状況（1974年12月，1975年6月）	61
図表 2-14：非金融部門の資金形態別調達状況	62
第3章 予算会計三法と企業会計思考	65
図表 3- 1：予算会計法制定理由（1961年）	68
図表 3- 2：予算会計三法における企業会計思考の根拠	70
図表 3- 3：財政法と予算会計法	71
図表 3- 4：公企業予算会計法制定理由（1961. 12. 31 制定法）	73
図表 3- 5：政府投資機関予算会計法の制定理由	76
図表 3- 6：政府投資機関の変遷（政府投資機関予算会計法施行令制定・改正年度）	76
図表 3- 7：予算会計法とその他の会計の経済への影響	78
図表 3- 8：一般会計とその他の会計間の資金の流れ	78
第4章 政府会計制度下の企業会計思考の展開	80
図表 4- 1：財政投融资関連法律の変遷	82
図表 4- 2：財政投融资の勘定別の変遷（1962-1988）	83
図表 4- 3：財政資金運用法理由書（1961. 12. 31 制定）	85
図表 4- 4：財政投融资関連法律	85
図表 4- 5：財政資金運用特別会計の歳入歳出（1962-70）	86
図表 4- 6：財政投融资の財源別構成（1962-82）	88
図表 4- 7：公企業特別会計の財政支援状況（1975-87）	89
図表 4- 8：公企業特別会計の財務諸表（1967）	91
図表 4- 9：公企業特別会計の当期純利益の推移（1967-1975）	92
図表 4-10：公企業特別会計の当期純利益の推移（1976-1987）	92
図表 4-11：特別会計と基金の設置数（1960～2012年度）	94
図表 4-12：予算と基金の規模	94
図表 4-13：基金の財源調達形態	97
図表 4-14：主要基金の管理主体及び設置根拠	98
図表 4-15：主要基金の資金調達規模（1960-1987年度，累計額）	99
図表 4-16：基金の運用額と一般歳出対比比率の推移	100
図表 4-17：基金の支出額（純融資）の機能別分類	100
図表 4-18：主要基金の運用（1987年度）	101
図表 4-19：国民投資基金の財源調達（1974-87）	104
図表 4-20：国民投資基金の資金調達状況	105
図表 4-21：国民投資基金の融資条件	105
図表 4-22：国民投資基金の資金運用（1974～1988年度）	106
図表 4-23：国民投資基金の資金調達と運用	107
図表 4-24：予算会計法の改正	108
図表 4-25：予算会計法改正理由（1973. 2. 16 改正法）	108
図表 4-26：1977年度基金財務諸表	109
図表 4-27：1988年度基金財務諸表	110
図表 4-28：1995年度基金財務諸表	111
図表 4-29：1991年「基金管理基本法」制定理由	112
第5章 経済危機と財政制度改革	113
図表 5- 1：売上高規模上位10社の売上高推移（2001～2011年）	115
図表 5- 2：主要経済指標	115
図表 5- 3：東アジア三カ国への緊急融資支援規模	115
図表 5- 4：IMFの融資条件	116
図表 5- 5：韓国における現行政府会計の問題点と改善案	120

目次

図表 5- 6: 発生主義・複式簿記政府会計の有用性	121
図表 5- 7: 国家財政法(案)の主要内容	122
図表 5- 8: 韓国「政府会計制度」改革の構造	122
図表 5- 9: 国家財政法第 7 条 (国家財政運用計画の樹立等)	124
図表 5-10: 従来と現在における財政の期間規定	124
図表 5-11: 国家財政運用計画の特徴	124
図表 5-12: 国家財政運用計画	125
図表 5-13: 国家財政法第 8 条 (成果中心の財政運用)	126
図表 5-14: 従来と現在における予算編成規定	127
図表 5-15: 従来と現在の予算配分方式	127
図表 5-16: 項目別予算制度とプログラム予算制度の比較	127
図表 5-17: 財政事業成果管理体系	128
図表 5-18: 財政事業自律評価制度と成果管理制度の関係	129
図表 5-19: 従来と現在における支出予算単位の例	130
図表 5-20: プログラム予算単位設定の例	130
図表 5-21: プログラム予算体系における歳出予算分類	130
図表 5-22: 予算制度と成果目標の関係	133
図表 5-23: 成果目標体系	133
図表 5-24: 財政成果目標管理制度の運用体系	133

第 6 章 国家会計基準の役割..... 134

図表 6- 1: 韓国における現金主義と発生主義の捉え方	139
図表 6- 2: 従来と現在の財政基本法の目的	140
図表 6- 3: 国家財政法の制定理由	141
図表 6- 4: 国家会計法の制定理由	141
図表 6- 5: 国家会計基準の制定根拠	141
図表 6- 6: 政府会計制度の法体系	141
図表 6- 7: 国家会計法制定前後の政府会計の特徴	142
図表 6- 8: 韓国の財政構造	143
図表 6- 9: 中央官署の組織図 (2011 年現在)	144
図表 6-10: 国家会計基準の構成	145
図表 6-11: 資産と負債の定義	146
図表 6-12: 財政状態表を通じた財政状態把握	146
図表 6-13: 損益計算書と財政運営表の違い	150
図表 6-14: 財政運営表の構造	150
図表 6-15: 財政運営表の勘定大分類の定義	150
図表 6-16: 非交換収益の認識	152
図表 6-17: 純資産の区分	156
図表 6-18: 純資産変動表の雛形	156
図表 6-19: 純資産変動表の区分	157

第 7 章 プログラム原価計算の役割..... 158

図表 7- 1: 予算と財政運営表の関係	159
図表 7- 2: 行政型会計の原価計算プロセス	161
図表 7- 3: 事業型会計の原価計算プロセス	161
図表 7- 4: 活動別原価計算のプロセス	162
図表 7- 5: 予算の勘定科目の転換	165
図表 7- 6: 予算プログラムと勘定科目の例	165
図表 7- 7: 国家会計実体別非交換収益の表示区分	166
図表 7- 8: 内部取引支出と補填支出の項目例	167
図表 7- 9: 間接原価と管理運営費の区分(例)	169
図表 7-10: 財政運営表の作成体系	169

第8章 国家財務諸表への企業会計思考導入の意味	171
図表 8- 1：2012 年度「国家財務諸表」連絡図	172
図表 8- 2：国家財務諸表における基金の性質	175
図表 8- 3：「国民年金基金」収支状況（2012 年度）	176
図表 8- 4：予算と基金：同質化と正式化	177
図表 8- 5：予算概念変容の正式化の意味	178
図表 8- 6：「政府予算案」記載の変化	179
図表 8- 7：総収入・総支出決算結果	180
図表 8- 8：2011 会計年度決算結果	181
図表 8- 9：基金収支決算額	181
図表 8-10：国家債務残高の推移	182
図表 8-11：2011 年度国家債務の性質別規模	182
図表 8-12：2011 年度部署別成果目標達成状況（一部）	183
図表 8-13：主要基金の資産・負債の状況（2012 年度）	184
図表 8-14：基金別財政状態表上の資産と負債の状況（2012 年度）	185
図表 8-15：国民年金基金の資金運用（各年度）	185
図表 8-16：国民年金基金の資金調達（各年度）	185
図表 8-17：国家財務諸表と基金財務諸表の財政状態比較（2011 年度）	186
図表 8-18：2012 年度主要類型別誤謬金額	188

※図表の注意書き

- ・ 出所と示したところは、引用文献に基づく図表を編成したものを示す。
- ・ 出典と示したところは、引用文献上の図表そのものを転載したものを示す。

序章 問題意識と研究方法

はしがき

本研究は、大韓民国（Republic of Korea, 以下、韓国という）における基金財務諸表と国家財務諸表¹の関係性に関する問題意識のもとに、国家財務諸表が作成・公表される意味を解明しようとするものである。この国家財務諸表は、第一義的には2011年度より公表されるようになった国家財務諸表を指すが、過去の基金財務諸表も歴史上の考察では同次元のものと捉えるべきものである。それゆえに本研究でいう政府会計制度改革は近年の改革のみを指すのではなく、次のように歴史的意味で捉えるものである。すなわち、過去の改革は1961年に制定された「予算会計法」にみる政府会計制度改革（第3章と第4章で論じており、「前期政府会計制度」の改革と称する）のことを指し、近年の改革は2006年に制定された「国家財政法」にみる政府会計制度改革（第5章から第8章まで論じており、「後期政府会計制度」の改革と称する）である。これら過去と近年の改革が本研究でいう政府会計制度改革である。これらは時代こそ離れているものの、社会制度上の意味でつながっているものであり、前期政府会計制度にみる基金財務諸表（第Ⅱ部で論じる）は後期政府会計制度にみる国家財務諸表（第Ⅲ部で論じる）の原型と捉えるべきものである。

第1節 本研究の背景事情

1. 問題意識の背景

何ゆえに政府会計制度改革と国家財務諸表が問題となるのか。これらの関係については問題意識に詳述するが、その基礎に企業会計思考がかかわっている点が問題となる。本研究で問題とする企業会計思考は近年諸外国や日本でもみられる公会計改革と同次元で捉えるべきものではない。韓国の会計制度が「政府会計制度」の性質を有しその基礎に企業会計思考があると考えるものである。こうした点は、会計制度の観点から政府会計制度改革を問題とするのであって、企業会計と政府会計を別の立場から区別した認識は取っていない点には留意を要する。

上記をより明確にするために、本研究は歴史的社会的観点がとくに重視されている。国家財務諸表を歴史的社会的観点で考察することは、それを通じて会計が社会制度たりうるゆえんを究明する手がかりを得るためである。財務諸表という形式的会計機構は、多くの国家の企業会計制度において欠かせない存在である。つまり財務諸表という会計機構を否定する企業会計制度は考えられないと言ってよいであろう。近年では、企業会計制度だけでなく、とくに1980年代以後に英国をはじめとする各国の政府の会計制度改革においても、発生主義思考に基づく公的主体の財務

¹ 国家財務諸表という名称は明確に規定された用語ではなく、慣例的に使われているように思われる。国家会計法第14条第1項第3号に決算報告書の構成要素として「財務諸表」が列挙されているに過ぎない。またその形式上の意味からすれば、中央政府の財務諸表を単純統合して作成されることから「統合財務諸表」がより正確な呼び方で、企画財政部から「統合財務諸表の作成指針」（企画財政部[2012d]）が公表されている。しかし統合財務諸表作成指針の目次には統合財務諸表と国家財務諸表がどちらも用いられており、前者は手続き上の名称として、後者はその意味上の名称と考えられる。この点に用語使用の混乱がみられる。韓国においても、しばしば用いられるのは「国家財務諸表」であるため、以下では国家財務諸表に統一して使用することとしている。

諸表の作成の問題が議論されてきた。政府会計制度の改革を果たした有数の国の中には韓国も含まれている。ところが韓国は近年の状況だけでなく、歴史的に見ても同国の経済にかかる制度形成のなかで、財務諸表は制度改革の重要なファクトとして確認されている。したがって、韓国の国家財務諸表にかかる会計制度現象を検討することは、同国の会計の歴史的制度現象それ自体の分析につながる。以上の背景事情が本研究の問題意識の前提となっている。本研究は、以下に述べる韓国が抱えてきた歴史的社会的問題を踏まえて、考察すべき具体的な問題を設定している。

2. 方法論の前提

「会計とは何か、そして会計を研究するとは如何なる研究であるか」（宮上[1979]はしがき）。この点は本研究に問われる問題であり、本研究が韓国の会計制度研究に問うべき問題である。韓国の歴史的経済状況においては既成の会計理論では想定できないような事情があった。それは現行の韓国の会計制度の状況のみを一面的に捉えては分析し得ない点があることを意味する。なぜなら既成の会計理論が資本主義発展過程の経済状況を前提としているのに対して、第2次世界大戦後に経済発展を遂げた国々にはそのような経済状況は会計研究の前提としては適用できないからである。この点は上述の国々にも当てはまるであろう。とくに韓国はその時代の前後を比較して、会計の制度性をみる重要な研究対象といえる。韓国は資本主義の発展過程²を経ずに、その過程を経た国々の会計の制度と同水準というべき制度状況が短期間に導入されているのである。それゆえに、韓国の会計制度の皮相的な状況が会計先進国のそれと類似しているといっても、韓国のその生成過程は改めて検討されなければならないのである。つまり、韓国の会計問題に接近するためには、これまでの欧米諸国で蓄積されてきた会計理論をそのまま前提とすることはできないと言わなければならない。「会計とは何か」はそのために、改めて問題意識として常に問うべきものであるといわざるを得ないのである。この点は本研究で完決を目指すものではなく、今後の研究も含む方法論上の視点として設定されているものである。

上記のように研究対象に対する接近の方法は既存の研究方法に依拠した点も明示しておかなければならないのである。もちろんこの点は、上記に反するものではなく、既成の理論ではなく方法論のみを既存の研究から採用することに過ぎず、本研究で採用していない他の方法論を採用した場合、もちろん他の結論もありうる点も否定し得ない。したがって、以下においては、本研究で採用している研究方法が何故に採用されなければならないのかが、もちろん明示されなければならないであろう。その詳細は後述するが、本研究の問題接近の方法は宮上[1979]、[1985]および鈴木[2000]に多くを依拠している³。本研究の歴史的社会的観点からの国家財務諸表は宮上らに

² ここにいう資本主義の発展過程は次のような歴史的状況を前提として考えている。文献によれば、いわゆる会計先進国と呼ばれるに値する国々においては会計が諸法規則によって規定されるに至るまで少なくとも数百年の歴史がある。イタリアでは13世紀、西ヨーロッパでは14世紀、アメリカでは1700年ごろから会計実践が確認され、例えばアメリカでは1682年に設立された公立学校において簿記科目が設置され、1800年代以降会計士の協会が次々組織されたという。会計監査の指針となるものとして制度上1917年の連邦準備通牒として発表された「財務諸表の検証」(Verification of Financial Statements)があった(青柳[1986]第1部を参照されたい)。後述するように、韓国の場合、そのような記録はほとんど確認されていない。

³ これらに依拠する理由は、いうまでもなく韓国の会計現象において次のような態様が見られるに他ならない。宮上[1979](第1章)によれば会計研究は会計文書の研究であることが枢要である。換言すれば「会計から文書という規定を除いてしまえば、会計にはならない」という。ここでの文書は用語と数の機能によって果たされ

いう会計文書の意味に援用してこそ、その意義を解明しうると考えるのである。以下では、本研究に直接かかわる具体的な問題をまず提示し、その次になぜその問題を提示するかを先行研究に基づきながらその必然性を浮き彫りにしたい。最後に研究方法について述べることにする。

第2節 問題意識と研究課題

2011年度より、韓国の政府⁴決算では「国家財務諸表」が公表されるようになった。この国家財務諸表はいうまでもなく企業会計の領域で形成されてきたものが政府主体を適用対象として作成されるものである。何ゆえに政府に企業会計思考に基づいた財務諸表が必要とされるのか。財務諸表それ自体の歴史的展開に鑑みれば、会計研究における重大な問題といわなくてはならない⁵。財務諸表は企業会計に関する諸制度および研究において構築され、発展したからである。

韓国の場合、国家財務諸表を検討の対象とする際に、まずその歴史的展開に注目する必要がある。現代の状況を含めて、大きく二度の政府会計制度改革として捉える必要がある。過去においては1961年に制定された「予算会計法」第13条にみる「企業会計の原則」規定にかかる問題であり、現在においては2006年に制定された「国家財政法」を基礎とする企業会計思考にかかる問題である。それぞれの問題に対しては、さらに次のような点が考慮されなければならない。

- 第一に、何故に政府会計制度と企業会計思考が問題になるのか、
- 第二に、政府会計制度と企業会計思考は如何なる関係にあるのか、
- 第三に、何ゆえに韓国のそれらが問題になるのか。

第一の問題は、韓国経済の歴史的状況における企業会計制度に関する研究の不存在に起因する問題としてあげることができる。韓国の高度経済成長期(1960～1970年代)においては証券市場や株式会社が制度上確立していながら、一般にBerle and Means[1932]に代表とされるような、個別企業の所有と経営の分離問題は、会計研究上、確認し得ない。つまり、会計上の重要な論点である利害調整問題や持分の問題は研究の関心の対象ではなかったと思えるのである。それだけでなく、次の点からすれば、従来の会計研究からは極めて矛盾した状況が浮き彫りになるのである。すなわち、経済開発が国家の第一命題であった時期に韓国の会計諸規則はめまぐるしく制度整備がなされた。一般的認識によれば、経済発展に伴って会計の制度は充実していくものである。第3節に論じているように、韓国にみる経済発展と会計制度の形成に関してはそうみられて

るという意味である。宮上[1985](はしがき)によれば、こうした会計文書は制度文書であって単なる文書ではない。その機能は経済を支える制度的ものである。鈴木[2000](10頁)においてはこの用語と数による会計のメカニズムを通じて「存在していない事象があたかも実在しているかのような姿態を与えられているのである」といい、いわば「非在の現前化」と言い換えている。

⁴ 以下で用いる「政府」は中央政府を指す。また「国家」とは中央政府の別称である。法律上何ゆえに中央政府の呼び方に二つの呼び方があるかについては明確ではない。明確なのは、「国家」とは2006年に制定された「国家財政法」をもとにして、「国家会計法」および「国家会計基準」を中心に多く用いられるようになったことである。したがって、国家財務諸表も中央政府の財務諸表を意味する。以下、断らない限り、政府と国家が意味するのは中央政府のみを指すことに留意されたい。

⁵ 本論文で問題とする財務諸表とは単なる企業の財務に関する報告書ではない。具体的にはアメリカ会計学会(American Accounting Association;AAA)[1966]の基礎的会計理論(A Statement of Basic Accounting Theory;ASOBAT)に基礎をおく情報会計思考をも含む、財務諸表それ自体の制度機能が問題となる。財務諸表が会計の前提とする点で、それと会計は同義語として捉える。詳しくは後述の概念規定で述べることにする。

きた。ところが、企業の会計諸規則が整備されながらも、その現実の場面の会計研究を確認し得ない状況が展開されているのである。通常の会計規制の展開過程でみられるような「粉飾」や「逆粉飾」は社会的問題として引き起こされておらず、換言すれば、企業会計の実務現象は会計研究上、不存在であったといわざるを得ないのである。こうした点は、本研究において歴史認識の問題として係わっている。つまり、韓国の経済発展の時代に企業会計の実務現象は研究対象上、不存在であったと認識するものである⁶。それにもかかわらず、同時代の韓国における会計にかかる諸制度は欧米や日本と同等というべき形式を整えてきた。そのことから、現実と制度との矛盾を認識するものである。本研究ではまずこの点に着目した。この点に付け加えると次のようにいうことができる。すなわち、会計は通常会計制度としばしば言われ、社会制度として存立している。法律が社会と無関係では考えられないのと同様に、会計は歴史上個別経済主体、主として企業主体を中心に社会的規制として形成されてきた。この点に鑑みれば、韓国の場合、法規制として会計が現象したにもかかわらず（第I部で詳しく論じる）、何ゆえに社会的問題として会計が研究されなかったか、さらに言えば何故にその法規制の意図に関して十分に研究されてこなかったのかは、極めて重大な問題として浮上するのである。

第一の問題に関してはさらに付言が必要である。以上から、韓国の会計を企業の会計としてのみ捉えられない側面が認識できる。この点は後に述べる1958年に制定された「企業会計原則」が個別企業のための会計原則であっただろうかに鑑みれば、明らかである。同原則は突如として制定されたものであり、韓国は企業の会計実務を適正に規制すべき社会的要請が求められるような経済環境には至っていなかった点に着目するようになるのである。つまり、韓国の企業会計制度のスタートは企業会計の実務の適正化という必然性ではなく、それよりも重要な必然性があった。それは国家経済の復興に直接かかわるような必然性であった。第一の問題として提起する「政府会計制度と企業会計思考」は、したがって、民間の経済が成熟していなかったという時代背景と国家が主として経済開発を指導せざるを得なかった状況を背景とするものである。とくに第1章で取り上げる企業会計原則の制定にいたる経済的環境および第2章にみる本格的な経済開発の段階にみる企業会計制度の展開は、政府会計制度と企業会計思考の関係を明確にするものとして考へるのである。

第二の問題は、第一の問題をより具体的に問い質している問題である。政府会計制度と企業会計思考は如何なる関係として捉えるべきかが問題となる。その際にとくに1970年代の経済政策

⁶ 後に述べるように過去の韓国における会計研究は主として実証研究であり、制度研究の成果はほとんど構築できていない。それに関して経営学上文献によれば当時の企業関連資料が如何に入手困難であったことを垣間見ることができる。服部（[1982]123頁）は韓国の財閥企業に関する問題を取り扱っているが、それに関する研究が少ないと指摘し、その理由に関連資料の入手困難のことが述べられている。また中原[1983]（189-207頁）にも韓国の付加価値に関する現地調査について述べられており、韓国企業の関連資料の入手困難について現地での経験のもとに、その現状が指摘されている。井上[1992]においては日本会計研究学会スタディ・グループ「アジア各国に関する研究」（1990年度、1991年度）という2年間の成果として韓国の「(株)大韓航空」の財務諸表が詳細に翻訳されているが、その内容を紹介するにとどまっており、会計制度分析にはいたっていない。これら一部を例に取り上げたが、これ以上韓国の会計実践について込み入った分析を行った研究は見ることが極めて困難である。これまで韓国の会計制度分析がなされてこなかったのは資料入手の困難に大きな要因があることは確かであろう。日本のEDINET(Electronic Disclosure for Investors' Network)に相当する韓国のDART(Data Analysis, Retrieval and Transfer System)が利用できるようになった2000年ごろから韓国の会計制度研究が始まったと言っても過言ではないと思う。

と「基金」に着目している。基金は「資金」でもあるが、「政策手段」そのものでもあったことを第3章および第4章を通じて明らかにしている。1973年に改正された「証券取引法」第126条の8「会計原則」は事実上企業会計制度の法定化を意味するものであった。ただし、一般にいわれるように、上場会社の増加による社会的要請として企業会計が法定化されたとはいえない状況には留意しなければならない⁷。その逆といわなければならない事実がある。上場会社が経済発展により増加したというより、経済発展のために増加させた状況がそれである。その際に、基金債券の流通市場を拡大させる必要があったと考えられる。1973年に制定された「国民投資基金」は国内のあらゆる資金を吸収し、重化学産業へ資金を配分する役割を担ったものであった。1973年にみる証券取引法改正、企業会計の法定化、国民投資基金法の制定、そして予算会計法第89条による基金の財務諸表作成規定にみる規制状況からは、国家政策と企業会計の関係を看取することができるのである。第二の問題は、こうした過去における基金による問題が現在における国家財務諸表の原型をなしているという事実に起因するものである。基金は国家財務諸表を通じて新たな政策手段へと変化したとみなしうる。このように政府会計制度と企業会計思考の関係は後者が前者の手段として生じた点を確認しうるのである。その関係を特に基金の歴史上の状況に着目して論じたのが第4章である。

第三の問題として、何ゆえに韓国の会計問題を取り上げるのかが明らかにされなければならない。なぜこの点が強調されなければならないかの理由は、制度の問題を論じる場合、特定の国の制度から何を学ぶかが問題になりがちである。本研究はたとえ韓国の制度が他の国より早期導入による学ぶ点があるとしても、そのような意図で韓国という特定の国を研究対象としていない。つまり、ここで断っておくべきは韓国の会計制度が他の国の会計制度に比して、優越かどうか、または良いかどうかといった問題を、本研究では決して意図していない。本研究は、従来の主たる会計文献に論じられている韓国の会計問題と明らかに違ったそれがなぜ存在するかを解明しようとする意図に尽きる。したがって、この第三の問題は本研究の論じる意義にかかわる問題であり、より正確に言えば、韓国の会計制度論を論じる際の新たな研究方法論にかかわる問題である。それゆえ、第三の問題に関しては第4節の研究方法論および概念規定とも関係する。ここで述べるべきは、本研究では会計の本質的な性質は「制度」と捉えているということである。差当たり、韓国の会計問題を取り上げる必然性に関して言えば、財務諸表それ自体の存在と会計それ自体の存在は密接不可分の関係にあり、ここで制度とは財務諸表に係わる制度を意味している。さらに言えば、単に会計諸規則や法規則だけを制度として限定することはできないということである。会計にかかる諸制度によって、その会計が目指す先が社会的に正式なものとして受け入れられた状態のことを、ここでは「会計制度」と認識するものである。もちろんこの会計にかかる制度は国家主体によって形成されるものであるため、国家政策の次元のものとして会計制度を認

⁷ 1970年前後の上場会社は1968年に制定された「資本市場育成法」を皮切りに、1972年の「企業公開促進法」によって、政府による公開会社が指定されていた。主として財閥企業を中心に強制的に公開される形であったが、それに従わなかった場合、企業公開促進法第3項第2号により「公開不履行法人の不履行业務年度の所得に対して法人税法第38条の規定に従って法人税を徴収する際には、政府の決定した算出税額の100分の20に相当する金額を加算した金額を法人税として徴収する」ことになるなど、罰則が伴っていた（拙稿[2011a]）。

識するものである。したがって、前期政府会計制度における「基金財務諸表」と後期政府会計制度における「国家財務諸表」がいかなる会計制度として現出したかが問題となるのである。

この会計の制度に関する認識は、韓国の場合きわめて特異なものであることは、前述にも触れているが、次の点について再度言及しておきたい。韓国の場合、会計の理論研究や実務研究がほとんど行われていないのに、過去において形式上の制度（法や諸規則）は欧米や日本と同等のものであった。そのような会計形式の理論的基礎は、「会計の歴史は概して文明の歴史」（中野[1992]1頁）という観方や「株式会社は会計なしには存立しえない」（小栗[2014]15頁）といった観方にみられる支配的会計思考に基づいているものである。ところが、韓国の企業会計の諸制度は欧米の諸規則をそのまま導入した事実はあるとしても、その歴史的事実はほとんど確認し得ないのである。こうした点は、韓国だけでなく第2次世界大戦後に経済発展を遂げた国々においても当てはまるものといえよう。そのうち韓国は著しい経済発展を遂げた国として、とくに会計の制度は経済発展過程において重要な政策手段として用いられてきた事実が確認できるのである。韓国の歴史的事実からは、これまで支配的な見解だけでなく、ASOBAT以後にみる情報会計でさえ、そのまま当てはめることは困難であるといわざるを得ないのである。したがって、既成の会計理論では解明できていない会計問題を抱えている韓国の会計問題を取り扱うことは、既成の会計理論の問題を再考することにもつながると同時に会計の制度性を解明する手がかりになると考える。

以上の3点を踏まえれば、本研究が政府会計制度の問題を取り扱いながら、それ自体を会計そのものの性質にかかわる問題として捉えている理由が明らかにされたであろう。本研究において会計は制度という性質のもとでは企業会計と政府会計の区別は意図していない。本研究の目的が国家財務諸表の作成意味を解明するとしても、企業会計制度とは性質をまったく異にする政府会計制度を前提としていないことには留意する必要がある。韓国の会計研究において政府会計制度の領域で企業会計思考が重要な問題として認識されているだけの点に留意する必要がある。さらに本研究は、韓国会計制度論の重要な問題は、まさに政府会計制度の問題にあることを認識している。

本研究は、上記の問題意識に基づき、具体的に次の研究課題が設定されている。

第一に、韓国の企業会計の制度構造を歴史的に分析することである。これを通じて企業会計思考と政府会計制度の関係が明確化される。いわば、本研究の前提作業といえる。これに関しては第1章と第2章で論じることとする。

第二に、政府会計制度の歴史的考察とその過程で企業会計思考がどのようにかかわってきたかを明らかにすることである。いわば「前期政府会計制度」にかかわる問題である。第2章で論じる「予算会計法」を軸とした財政制度の枠内にみる企業会計思考を問題としている。とくに基金は財政投融资の性格をもつ特別会計の枠内で設置されながら、特別会計とも隔離された独自の財政機能を果たしたことを明らかにする。その実態を第4章で論じることとする。

第三に、企業会計思考による国家財務諸表作成の意味を明らかにすることである。いわば「後期政府会計制度」にかかわる問題である。とくに国家財務諸表における基金の性質に着目し、前期政府会計制度と後期政府会計制度の相違を明らかにすることである。これについては、第Ⅲ部を通して論じることとする。

第3節 先行研究のレビュー

1. 日本における韓国の会計研究状況

韓国の会計研究に関しては、雑誌『企業会計』に掲載された趙[1964]をはじめとして、数で言えば200本近くの文献が確認できる。ただし、1967年から1977年の間における日本語で書かれた韓国の会計研究文献は見当たらない。1978年以降は、高[1978]、大雄・権[1979]等とこれらに続く研究成果が際立っている。それらのテーマは主に韓国の会計制度または個別会計基準に関する研究成果が多いが、韓国固有の簿記(孫[1990])に関する研究もみられる。とくに大雄・権[1979]をはじめとする当該著者の共同研究には、韓国の会計制度に関する研究が多くみられ、他の文献上においても多く引用されている。最近では、経済学の比較制度分析に基づく制度理論に基づいた韓国会計研究も確認できる(金[2009])⁸。

上記に述べた韓国の会計研究にみられる特徴は、第一次資料に基づく記述が少なく、主に第二次資料としての韓国語文献に基づいた事実関係のみの叙述が多く見られる点である。また学術誌にもかかわらず脚注、引用文献、参考文献のいずれもが示されていない研究がしばしば確認でき、会計に関する論文の全訳や会計基準の全訳を掲載した文献が多数を占めていることも特徴に加えることができる。こうした特徴は、会計制度の成立当初から1980年代初期までの軍事政権時代に行われた研究成果に多くみられ、当時の学術的研究の難しさが窺える。中原[1983]によれば、当時の韓国では特定の人脈がない限り、会計関連資料の入手は極めて困難であったという(中原[1983]189-207頁)。中原[1983]には、韓国の付加価値会計の調査のために行った韓国現地調査の内容が示されているが、実際に個別企業の財務諸表の入手はもちろんのこと、アンケートに対する回答も皆無であったことが記されている(中原[1983]191-206頁)。後述するように、亜細亜大学アジア研究所(以下、単にアジア研究所という)が実施した韓国会計制度の研究に関する現地調査の成果として公表された論文がそのことを物語っており、これらで参照・引用されている文献が、その後の韓国会計制度の研究に関する文献においても、そのまま利用されていることが確認できるのである。

2. アジア研究所「韓国会計制度研究プロジェクト」

アジア研究所は1981年9月から1984年1月まで2年5カ月に及ぶ「韓国会計制度に関するプロジェクト」を立ち上げている。同プロジェクトは日本の韓国会計制度研究における唯一の研究レベルのプロジェクトとみなし得るものである。その成果として公表されている研究成果は、韓国会計制度の成立過程について、当時としては極めて具体的な記述をしており、その後多くの研究論文にも引用されていることが確認できる。それだけでなく、同プロジェクトの規模が大きいために、そこに示された資料を追っていくのみで日本における韓国会計研究の事情を垣間見ることができると思われる。以下、その研究内容の特徴をみていくことにする。

⁸ ここでみられる経済学における比較制度分析の制度概念を用いた韓国会計制度の分析は、先行研究ではみられなかった理論的研究が行われている。金[2009]は、青木・奥野編[1996]およびAoki[2001]の制度概念の下に韓国会計制度にアプローチしている。

アジア研究所の「韓国の制度会計研究（共同研究）」と題されている共同研究は、1981年9月から1984年1月まで計5回に及ぶ大規模な韓国会計制度の調査研究となっている。その成果は『アジア研究所紀要』第9号および第11号に掲載されている。山口[1984] (436頁)によれば、現地調査の目的は韓国制度会計研究における「資料収集と実態調査」であった。

まず『アジア研究所紀要』第9号、朴[1982]の「韓国企業会計基準の制定過程」という論文は、1958年企業会計原則の制定から1981年企業会計基準までの過程とその内容が記述されているが、脚注、引用文献、参考文献はいずれも示されていないため、事実の検証は難しいと言えよう。次に、夏目[1982]は韓国の経済と会計制度について詳細に書かれている。この論文の内容から会計制度に関する事実関係の資料だけに言及すると、大雄・権[1982]、高[1978]、韓国産業経済研究所[1976]から最も多くの引用がなされており、他に韓国語文献3点が挙げられている。会計制度に関して引用されている脚注番号68から81および82から84まではすべて前述した先行研究で見られる日本語文献に多くみられる著書からの引用であり、その他の脚注番号は韓国語の文献が数ヶ所引用されている。検証可能な日本語文献を追っていくと、引用された文献はすべて第一次資料ではなく、また事実関係の相違、引用文献内容の相違もみられる。たとえば、脚注番号72は、図表0-1でみるように大雄・権[1979] (67頁)の文言をほぼそのまま引用しており、大雄・権[1979] (67頁)は、さらに趙[1966] (40頁)から引用していることが確認できる。趙[1966] (40頁)の文言には、法人税法および法人税法施行規則の条文は記されているものの、韓国の法人税法が1961年新たに制定されてからほぼ毎年改正されていることを考慮に入れると、法律制定年度を特定するのは困難であろう。また、大雄・権[1979] (67頁)には「1968の税法改正」を取り上げているが、当該条文は1968年改正条文ではなく、1967年11月改正法人税法であって、さらに実際の条文と比べると拡大解釈していたことが見て取れる。具体的には、法人税法第26条第2項は「課税標準申告」を規定している条文であって、財務諸表という用語は使われていないのである。趙[1966] (40頁)に記されている「法人税法施行規則第二十二條」という条文も確認しえない⁹。

また脚注番号73「前節でのべた1962年制定の証券取引法にもとづいて、公認会計士が上場会社の会計監査を行う場合に従うべき基準となった」は、大雄・権[1982] (80頁)からの引用であるが、引用先に当該記述はみられず、文言に書いてある「公認会計士」は1962年制定の証券取引法には存在しない。「公認会計士」は1966年7月15日に制定された公認会計士法に基づく名称であり、それ以前は「計理士」が存在していたのである。

その他にも、夏目[1982]の韓国会計制度に関する記述に使用されている引用はほぼすべてが大雄・権[1979]等の文献であり、この文献を追っていくと事実関係の記載は確認できず、第一次資料としての韓国語文献に当たっていないことが確認できるのである。『アジア研究所紀要』第9号の笠井[1982]は1981年制定の韓国企業会計基準の条文を解説したもので、この論文の最後に記されている参考文献は全部で6点、そのうち3点が韓国企業会計基準の条文に関する文献で、他の3件は上記の夏目[1982]が引用している日本語文献と同様の資料が記されている。ここでは参

⁹ 趙[1966] (40頁)に記されている「法人税法施行規則第二十二條」は、1962年法人税法施行規則改正案（財務部令第313号、1962.12.31）において確認できるが、図表0-1のように実際には法人税法上の条文として規定されていることが確認できる。

考文献だけとなっているため詳細な検証は難しいが、使われている参考文献が夏目[1982]と同じ著者の文献であることからある程度の推察はできよう。第1回目のプロジェクトの最後は、大島[1982]である。ここでは、韓国の財政状態変動表に関する文献は示されておらず、韓国会計制度関連の記述に関する引用文献として大雄・権[1979]が記されているだけで、脚注番号8は韓国会計制度の変遷に関する記述となっている。したがって、論文のテーマに関する直接的事実関係の検証は困難である。

図表 0-1：第一次～四次引用資料の比較

第四次資料	「税法に対して与えた影響はつぎの点を指摘できる。(脚注72；大雄・権[1979]67頁) (1)資本剰余金としての額面超過金，減資差益，および合併差益は，益金に算入されないことになった。(2)申告書に添付する財務諸表は，「財務諸表規則」を準用して作成することになった」(夏目[1982]346-347頁)
第三次資料	「・・・税法の改正に影響を与えた。(脚注9；趙，1966年40頁から引用)・・・税法では，額面超過金，減資差益および合併差益が益金に算入されないことになった(第10条第2項)。1968年の税法改正では，申告書に添付する財務諸表は『財務諸表規則』を準用して作成することとなった(第26条)」(大雄・権[1979]67頁)
第二次資料	「1(前略)すなわち，株式額面超過額，減資差益金及び合併差益金を，益金に算入しないことに変更された(法人税法第十条第二項)。2 財務諸表の作成については，財務諸表規則を準用するよう規定された(法人税法施行規則第二十二條)。(趙[1966]40頁)
第一次資料	「第2項 次の各号は前条第1項の所得計算上これを益金に算入してはならない。 1. 法人が額面以上の価額で株式を発行した場合その額面超過額。 2. 資本の減少によって生じる差益金。 3. 法人の合併によって生じる差益金(資本の評価増によって生じる差益金は除く)。 4. 大統領令で定める国庫補助金」(法人税法第10条，1965.12.20改正) 「第2項 前項の申告書には財務諸表規則を準用して作成した当該事業年度の貸借対照表・損益計算書・剰余金計算書およびその他大統領令で定める書類を添付しなければならない」(法人税法第26条第2項，1967.11.29改正)

第2回目のプロジェクトの成果としての『アジア研究所紀要』第11号では、韓国会計制度に関する2本の研究成果が公表されている。大島[1984]，夏目[1984]がそれである。大島[1984]が参考としているのは、第1回目のプロジェクトの研究成果および Adolf J. H. Enthoven 編著の「開発途上国における会計教育」(Accounting education in economic development management)の第20章「韓国における会計職と会計教育」(Accountancy and Accounting Education in Korea)という題名で韓国公認会計士協会およびソウル大学教授の南相午が著した論文である。この論文には脚注，引用箇所は示されていない。文末に参考文献として数件が示されているが，韓国会計制度に関する文献は見当たらない。次に，夏目[1984]は，韓国の法人税の条文を中心に解説しているが，韓国の文献が数件見られるものの，主に日本語で翻訳された文献上の条文に基づいていることが脚注から確認できる。

上記の先行研究から次のように評価できるであろう。すなわち，大学研究所レベルで行った2年5カ月に及ぶ現地における調査研究にもかかわらず，研究成果を裏づける資料を見る限り，第一次資料に基づく制度研究は極めて困難な状況であったことが推察できる。こうした推察は，上述した中原[1983]が行った時期および状況とほぼ一致していることから明らかと言えよう。

3. 権[1989]によせて

権[1989]は日本で韓国の会計制度を取り扱った唯一の研究書といえよう。その主要な内容は、韓国会計制度の継受に関する内容であるが、それだけでなく、韓国の政治・経済・文化・教育にわたるまさに会計に関する制度全般を対象とする内容となっている。同書は、序論の目的において「韓国における会計基準の変遷過程を3つの継受パターンに区分し、日本・アメリカなどの会計基準が各継受パターンにおいて韓国にどのように、またなぜ継受され、変容していったかについて、比較会計論のフレームワークにもとづいて研究する」(9頁)と述べ、比較会計論における3つのパターン、つまり発展段階説または収斂説、発展多元説ないし拡散説、そして継受説をあげ、その中で継受説をもとに同書をまとめている(6-7頁)。継受説をとる理由については、大雄[1985]¹⁰の考えを引用して、韓国の場合、日本・アメリカなどの会計基準を継受し、変容していったが、同書が公表された時点ではまだ韓国の土壌に根をおろしていない面もあると指摘している(226頁)。継受説をもとに、従来の比較会計研究の不備を補うために、藤田幸男らの考えを参考に比較フレームワークが構成されている(19-29頁)。すなわち、会計制度に対する直接要因としての会計行動領域(会計研究、会計教育、会計規制、会計実務)と間接要因としての会計環境(政治的環境、経済的環境、文化的環境)を確定し、会計環境は時間的、空間的に変化するもので、それによって会計行動領域も変化し、会計制度も変化すると述べている。したがって、会計環境は時代と国(地域)によって会計行動領域に異なる影響を及ぼすとされる(22頁)。

こうした比較会計フレームワークを設定した上で、同書は、韓国におけるそれぞれの会計行動領域と会計環境について述べた後、それを踏まえて導入期、調整期、発展期を継受パターンによって区分し、会計基準の継受と変容について分析をしている。導入期は、李承晩政権の時期で1958年発表された企業会計原則は日本から大幅に移入されたもので、日本の会計基準がアメリカの「SHM 会計原則」¹¹を土台にしていることから、間接的にアメリカの影響を受けたと述べている(91-124頁)。調整期は、李承晩政権が崩壊した後の1960年から1970年代までの時期である。その時期は軍事政権(朴正熙政権)の権威的政治主導に基づいて経済開発が推進され、会計の教育においてもアメリカの教育を大幅に受け入れたため、会計基準の改正に際しては以前の日本基準の影響から大きく離れ、当時アメリカを中心に発展してきた利用者指向的会計情報理論¹²の影響を多く受けたと述べている(125-162頁)。最後に発展期は、朴正熙大統領の死亡に伴って生まれた軍事政権である全斗煥政権時代から1980年代後半までの時期である。この時期は1970年代の経済発展によって、韓国の経済的自立と国際化の進展につれて会計基準の独自性を確立しようとした時期である。それゆえに、日本の会計基準の模倣・依存からは大幅に脱皮し、アメリカの会計基準の影響が一層強く反映され、国際会計基準からも影響を受けたとされる。1981年制定された企業会計基準はまさに韓国の土壌に合う会計基準を模索しようとしたものであったとも述べ

¹⁰ 「会計制度を先進国の会計制度が特定の他の国へ環境の類似性によって継受されていき、他方環境の相違性から変容し、またいくつかの地域や国への継受を通じて別々発展を遂げていくものである」(大雄[1985]18頁)。

¹¹ SHM 会計原則の SHM はこの会計原則を作成した3名の著者の名前の頭文字をとったものである。すなわち Sanders, Thomas H., Hatfield, Henry R., Moore, Underhill の3名の作成者のことをいう。日本では、山本他訳[1979]が一般的に知られているが、それ以前に金[1938]による抄訳も紹介されている。

¹² 高[1978](102頁)によれば、韓国における1976年企業会計原則の改正はアメリカにおけるASOBATの学問的影響を強く受けたものである。

られている(163-217 頁)。そして結論として、まだ韓国の土壌に根をおろしていない側面については、政治・経済・社会・文化的環境の変化に対処して、継受した会計基準を見直し、新しい会計基準の継受により発展させていくべきであると述べている(226 頁)。

権[1989]は体系的に韓国会計制度を研究した成果であるといえよう。同書を取り上げた理由はここにある。おそらく韓国会計制度を研究する研究者にとって貴重な参考資料としての意義が付与されるであろう。この研究成果からは、本論文においても数多くの引用が行われている。その理由は、先行研究から確認できるように、日本の韓国会計制度研究における第一次資料の限界が存在するからに他ならない。つまり、韓国会計制度が政府主導で制定されたが故に欠かせない、実際の制度制定の過程における公式文書に基づく根拠づけほどの文献にも極めて少なく、同書においても例外ではない点には、注意しなければならない。この点を明らかにする作業が、本論文の課題でもある。

4. 『会計学研究』によせて¹³

韓国において 1958 年に「企業会計原則」が制定され、企業会計が制度化されて 50 年以上経っているが、いまだにその意味は十分に解明されたとはいえない。その理由は、上記に述べたとおり研究上の限界があったからである。以下、上記の先行研究に加えて韓国で最も権威のある会計研究学会「韓国会計学会」が発行する『会計学研究』にみる韓国会計研究の状況について検討する(下の図表 0-2)。特に、グォソングク他[1997]¹⁴の論文(以下、同稿という)をもとにその特徴を見出すことにする。

同稿では、同誌の創刊号(1977 年 3 月)から 1996 年 12 月第 21 巻第 4 号までの 20 年間掲載された論文が分析されている。『会計学研究』においては 20 年間に計 225 本の論文が公表されている(203 頁)。同稿によれば、研究領域として財務会計に関する論文が計 122 本で 54%を占め(203 頁)、原価・管理会計と会計監査の論文を含めると 3 つの領域で 80%を占める(208 頁)。また、研究方法としては、一般的実証研究(General Empirical Research)、演繹的研究(Deductive Research)、および資本市場研究(Capital Market Research)が全掲載論文の 74%を占めており、その他としては、サーベイ研究(Survey Research)が 22 本(10%)、モデル研究(Modeling Research)が 17 本(8%)、行動研究(Behavioral Research)が 16 本(7%)である(213 頁)。

このような会計研究状況は、1984 年 4 月から 1987 年 1 月までの米国の『アカウンティング・レビュー』(The Accounting Review)の状況と非常に似ている。同稿によれば、アカウンティング・レビューにおいては、この時期に計 138 本の研究論文が掲載され、財務会計が 62 本で

¹³ 韓国会計制度の状況は、明らかに欧米諸国と異なるものである。例えば、米国の場合、1929 年以降会計制度改革が行われる以前においても、AICPA の前身 AAPA (American Association of Public Accountants) によって用語委員会が 1904 年と 1920 年に設置されており、1917 年には、FRB 公報「統一会計」(Uniform Accounting)が公表されるなど、公私において会計慣習が存在していた。日本の場合、Alexander Allan Shand によって初めて複式簿記書『銀行簿記精法』が 1873 年 12 月に発行されている(濱田[2002]5-7 頁)。

¹⁴ 本章において特に断らない限り、頁番号はグォソングク他[1997]によるものである。

45%を占めており、それに原価・管理会計および会計監査を含めると78%を占めるという(208頁)。また、研究方法においては、一般的実証研究が43本(31%)、演繹的研究が6本(4%)、資本市場研究が20本(14%)、モデル研究が29本(21%)、行動研究が30本(22%)で、全体の92%を占めている(213頁)。

『会計学研究』において、全体で最も多い比率を占めている財務会計に関する論文のテーマを見てみると、財務会計に関する論文計122本のうち、情報コンテンツ(information content)が15本、利益予測が12本、利益調整に関する論文が11本で最も多く、会計制度に関する論文は6本である。その他に会計方法選択、企業価値評価等のテーマが挙げられている(210頁)。以下では会計制度研究として挙げられている6本の論文について簡単に紹介する¹⁵。

(1) 高承禧[1977]「企業会計基準に関する史的考察」創刊号, 59-34頁。

この論文は、「企業会計を指導する原理として企業会計基準(原則)を形成しようとする努力は、今日の会計理論を生成発展させた一つの契機になったと言える」(59頁)としていることから、会計基準と会計原則を同一概念と捉えており、ここで会計基準とはアメリカの1920年代から1950年代までAAAおよびAICPAから公表された会計基準を指す。したがって、その研究目的に明らかにしているように、米国で形成されてきた1930年代以後の会計基準について論究し、発展方向を模索することを狙いとしている(2頁)。つまり、アメリカの会計基準を中心にした会計基準論研究であることが見て取れる。

(2) 南相午[1978]「会計理論の定立と研究方法に関する考察」第2巻第2号, 25-60頁。

この論文は、会計理論と研究方法について1977年AAA報告書(AAA[1977](染谷訳[1980]))を紹介したものである。それに加えて、従来欧米で研究されてきた文献を中心に会計理論の概念、分類、研究方法などを紹介している。この論文は、筆者も述べているように新しい理論を提示するのではなく、「従来の会計理論を総合的に分析し、新しいパラダイムを受け入れ、発展させるべきだ」(59頁)という規範論的研究と見ることができる。

(3) ソンザ[1982]「会計理論と研究方法論」第4巻3号, 51-70頁。

この論文は、「理論の性格と本質、会計理論の構築過程、会計理論構築のための伝統的方法論と新しい方法論を簡潔に考察する」(52頁)のものである。ここでの会計の定義には、1941年のAICPA, Accounting Terminology Bulletin No.1および1970年APBのNo.4を取り上げており(52頁)、会計理論および研究方法についても欧米の文献から考察を行っている。結論には、理論の重要性が述べられ、ここにも規範論的研究が見られる。

(4) キムソング[1986]「会計学研究方法に関する小考」第6巻第1号, 1-22頁。

この論文は、韓国会計学会の「調査方法論セミナー」で講義した、大学院の講義ノートをまとめたものである(1頁)。ここでは他の研究を批評的にみる方法について述べられ、研究方法論の例として主として実証研究に関する方法論を紹介している。結論部においては、研

¹⁵ ゲョソクゲク他[1997]においては具体的論文の内容は取り上げられていない。なお以下6本の論文の誌名は省略する。

究方法論上問題があるとされる論文を紹介して終わりにしている。

(5) シンジュンヨン[1986]「会計理論の概念と概念定立」第6巻第1号, 25-36頁。

本論文は、「既存の会計学研究に対する批判や新しい科学的理論の可能性を提示しようとするものではなく、科学的理論と呼ばれる概念と体系をより深く検討する」ものである(26頁)。その狙いは、公理体系の説明にあるという(26頁)。

(6) 孫徳榮[1991]「開成簿記の記録計算体系」第12巻第1号, 111-133頁。

本論文は、韓国の伝統簿記法である開成簿記帳簿を対象とし、その計算体系を考察したものである(113頁)¹⁶。

以上、会計制度研究と称されている6本の論文を簡単に紹介したが、韓国で最も権威のある研究雑誌にみるその創刊から20年間の韓国の「会計制度」研究を見る限り、「会計制度」については、これまでのところ、十分な研究はなされていないように思われる。こうした状況については、次の二つの理由が考えられる。すなわち、従来の日本における韓国会計研究からみられるように制度研究における原資料入手が困難であることが考えられる。また、わずかであるが上記で紹介した会計方法論を取り扱った論文から推測できるように、会計研究の方法として実証研究が主流な研究方法として行われ、アメリカの情報理論が会計制度定着期当初から会計研究分野に偏向して行われていたことがその理由として考えられる¹⁷。

図表 0-2 : 韓国における主要な会計関連学会と学会誌

学 会 名	創立年度	学会誌名
韓 国 会 計 学 会	1973	会計学研究 (1977年より), 会計ジャーナル (1993年より)
韓国政府会計学会	2002	政府会計研究 (2003年より)
韓国財務管理学会	1983	財務管理研究, 財務管理論叢
韓国国際会計学会	1999	国際会計研究 (1999年より)
韓国管理会計学会	2000	管理会計研究
韓国税務会計学会	1988	税務学研究 (1990年より), 税務と会計ジャーナル (2000年より)
大韓会計学会	1985	会計研究 (1995年より)
韓国公認会計士会	1954	会計と監査研究, 月間公認会計士

¹⁶ 本論文の対象は近代国家成立後の韓国会計を対象とするため、この論文の内容については省略する。

¹⁷ 会計制度定着期における体系的理論なき実証研究の主流的状况は、韓国会計研究の特徴を決定づけたものと考えられるであろう。しかしながら、実証研究が主流とされるアメリカでさえ、その偏向ぶりが疑問視され、その研究方法の在り方に対する見解は近年においてもなお様々である(田中章義[2010]を参照されたい)。こうした点からも韓国会計の制度的研究は、その意義が認められよう。

第4節 研究方法

1. 研究方法—分析視角—

「会計学とは何か。それは、何を対象とし、また、どのように研究するものであるのか」(鈴木[1994a]はしがき)。あえてここにこの文章を引用したのは、前述の問題意識と関連して、改めてそれを問う必要があるからである。本論文は会計を対象とした研究として論じたつもりである。ところが会計が何かを明確にすることはそう簡単ではない。後述するように、とくに本研究においてしばしば登場する一般会計または特別会計は、既存の会計学でいう会計とは明確に区別しなければならない概念である。したがって、以下に述べる研究対象の捉え方、研究方向、および概念規定をもって、本研究における会計学としての会計の捉え方を提示する。つまり、ここでの研究方法とは研究対象をどう捉えるかを示すと同時に、問題解明のための方向性を明らかにするものであり、換言すれば分析視角というべきものである。

2. 研究対象の捉え方—概念の次元—

韓国の政府会計制度に対する研究上の必然性は何か。その際に「会計」をどう捉えるかも明確にする必要がある。本研究では会計をどう捉えるかにおいて、その際の不可欠な要素は何かに焦点を当てている。本研究では、会計に不可欠な要素は財務諸表と捉えている。換言すれば、会計文書を考える際になくてはならない要素が財務諸表である。但し、財務諸表だけを会計文書と捉えてはいない点に留意を要する。最も典型的かつ不可欠な要素として財務諸表を捉えている点に留意を要するのである。つまり、財務諸表を構成する用語と数値、それを規定する諸理論および諸法規則なども会計文書を捉える際の考慮の対象となる。また本研究における財務諸表とは経済主体の何らかの目的を社会的に合理化させる制度装置として捉えるものである。企業会計の場合、合理化対象は、主として税といえよう。但し、韓国の場合(第1章で取り扱う)、企業会計は税だけから捉えることはできない。したがって、本研究では税と会計の関係を考慮に入れながら韓国における社会的諸関係から財務諸表を捉えるものである。

3. 分析方向—因果関係の解明—

ここでの分析方向とは、会計制度にかかる手段と目的の関係を枠組みとして捉えるものである。つまり、会計にかかる制度は会計を媒介(手段)とした何らかの国家政策上の意図(目的)の産物として捉えるものである。その関係は会計制度のあり方にかかわる問題として捉えている。それゆえに本研究の問題意識としては「何ゆえに国家財務諸表は作成されるか」が問題とされ、その意味(目的)の解明を試みているのである。

第5節 概念規定

1. 会計制度と制度会計

ここに取り上げた2つの言葉は文献上しばしば確認することができるが、明確に区別して用いられるとは思われないものである。会計の文献だけでなく、他の多くの文献においても類似した

言葉の非厳密な使用は容易に確認しうるところである。竹下[2011]の言葉を借りれば、こうした状況には「思考の混乱」が含まれている（107 頁）と考えられる。本研究においても会計制度論の立場がとられているが、とくに日本の会計の文献には「会計制度」と「制度会計」はしばしば登場する言葉であるため、本研究における立場を明確にするためにも、これらの言葉の意味について考察を加えておきたい。

まず、会計制度と制度会計という言葉の前後について「制度」の意味について、竹下[2011]に依拠して、考察することにしたい。「制度」(institution)は、ラテン語の“in+statuere”からきたものであり「或るものの上に立てるの意」が語源であるといわれる。そこから、まず「自覚的に設立（設定）するもの」（竹下[2011]127 頁）として制度概念は発展する。自覚的に設定されるものとして、法制度はもっとも代表的なものであるという。無自覚的に法律は制定されないからである。竹下は法制度を「意識的に作られた目に見える制度」と捉えている。つまり、法制度は明文という書かれたものとして存在するものと捉えることができるのである。会計文書が可視化の道具といわれるのもそれに通じるところと考えることができよう。しかし竹下は「制度」の概念には「目に見える制度」だけでなく「目に見えない制度」の関係も深くかかわっているという。つまり、慣習や習俗のような無意識に作られた制度がそれである。こうした制度が目に見えない制度に該当されるものである。このように、例えば、法制度に代表される制度と慣習といった制度との関係から捉えるべき制度は「システム」(system)とは区別する必要があるという。システムの性質は「一般的・抽象的」な意味があり、制度概念とは次のように大きな差異があるというのである（竹下[2011]127 頁）。すなわち、制度という概念には歴史的社会的現実が含意されているのに対して、システムは現実そのものではないというのである。「システムは現実と遊離する (disembedded) 可能性をもつものである」（竹下[2011]128 頁）という。図表 0-3 に制度とシステムの違いを示している。

図表 0-3：制度とシステムの違い

制度 (institution)	システム (system)
現実体	抽象体
歴史的・社会的	非歴史的・社会的 (情報化社会)
連続性	非連続性
見えるものと見えないものとの関係	見える次元

(出所：竹下[2011]127-131 頁をもとに作成)

会計文献において、「制度会計」を法的規制に基づく会計と捉えることには、異論はないように思われる。それに関しては多くの論者が述べているところである（例えば、清水哲雄[1979]または森川[1986]を参照されたい）。しかしながら、「会計制度」の概念化には十分な努力はなされてきたとはいえないと思うのである。とくに会計制度という言葉は、一般的にも多く用いられる言葉であるが、制度会計の意味で会計制度という言葉遣いをされてきたと考えうる。

従来規定されてきた会計に関する概念¹⁸からは、いずれも会計が何らかの経済的情報手段であ

¹⁸ 会計の概念に関しては主として米国で多く規定されてきた。G. O. メイの会計の定義（木村訳[1970]30 頁）、ペ

るという点では共通している。ただし、会計が経済的情報手段として機能する側面は会計それ自体の性質というより、適用されてこそ効果が発現するものと考えられるのを捉えた側面である。つまり、財務諸表という形式をもって公表されないで会計が何らかの経済的効果を発現することは想定されえない。現代の会計を「公表会計制度」として称しているのもそのゆえんである。その意味するところは、財務諸表という公表装置なくして社会制度たる会計とは言えない（加藤[1996]3-8 頁）というところで合致するものであろう。問題は経済的情報手段という側面が強調されるところには、会計の本来のメカニズムは所与とされるだけなのである。

会計が会計制度という意味には他の制度とは根本的に相違する側面も指摘しなくてはならない。宮上の表現を借りれば、「会計は衣服であり、会計を論ずる場合には、会計そのものの個性は何か、その個性が他の個性（たとえば経済）と関係するときの作用は何か、ということがもっとも基本的なこととして重要となる」（宮上[1979]65-66 頁）という。この点は会計の中で会計の機能をみるのではなく、会計の外で、それに会計内と会計外との関係に会計の個性があるという意味で捉えることができよう。このように会計の外に影響を及ぼす会計という「衣服」は会計の個性をみるさいに極めて重要な役割を果たすということがわかる。

その会計の性質に関連して、会計は「一定の規則に従った計算構造に基づいて何らかの経済現象に対して社会的合意を形成するための仕組みである」（宮上[1979]90 頁）という。たとえば、税や配当それ自体は会計を欠いたら現出し得ないものである。税や配当という金額それ自体がどのように算定されたかを明らかにしないとそれらは社会的には認められないのである。会計の計算構造は租税や配当の金額が合理的に算定されたことを証明する証拠としても社会的に認められている。もちろんここにいる合理的な算定という作業は決して単純に決定されているのではない。その合理的な算定においては社会的に認められうる会計用語と会計数値が使用されなければならない。図表 0-4 は宮上[1979]にみる会計用語と会計金額（会計数値）の性格を示したものである。本研究では、以上の考察のもとに会計制度概念を捉えている。

図表 0-4 : 会計用語と会計金額

会計用語	会計金額
心理的社会的合意機能	論理性合理化機能
心理的要因	論理的要因
合意化要因	合理化要因
偶有的属性	本質的属性
表明的, 顕示的, 感覚的	意味的, 黙示的, 理論的
一般的	専門的

(出所：宮上[1979]233-235 頁をもとに作成)

イトン・リトルトンの会計の目的（中島訳[1958]1 頁）、SHM 会計原則の財務諸表と会計の関係（山本他訳[1980]9 頁）等が挙げられる。そしてもっとも広く依拠されているものが A 次の SOBAT (A Statement of Basic Accounting Theory, 1966) の概念規定である。すなわち「会計は、情報の利用者が事情に精通して判断や意思決定を行うことができるように、経済的情報を識別し、測定し、伝達するプロセスである」（飯野訳[1967]2 頁）。つまり、もっとも広く取り上げられている会計の定義は、会計を「情報提供システム」として捉えているといえる。そこには会計情報が必ずしも取引資料にのみ基づくものではないという側面も含まれている。それどころか、資産や期間損益の測定は確かに会計情報として有用であるけれども、取引に関係のない資料であっても会計情報として開示するのである。こうした情報会計については阪本[1988]を参照されたい。

2. 韓国の会計制度

前述の会計制度の概念に基づけば、韓国の会計制度は同国の歴史的社会的側面が考慮される必要がある。何ゆえに韓国の会計制度をそのように捉えるかを明らかにしなければならないのである。つまり、前述の会計に対する捉え方をもって韓国の会計制度を概念化するにあたっての必然性が当然問われることになる。それは前述したように、会計が経済的状況を反映して会計制度として現象する点に求めている。換言すれば、何ゆえに韓国の会計制度を問題にするかが問題なのである。さらになぜ政府会計制度が問題となるのか。これらの問いは「会計研究とはどういう研究か」と言い換えられることもできる問題である。第1章に詳しく取り扱うように、韓国において会計は、その性質上、国家制度である。より厳密には財務諸表という形式的機構を前提として成り立つ国家制度である。企業会計原則だけでなく、会計は様々な証券関連諸法、税関連諸法、さらには財政関連諸法という文書上に立ち現れている事実からその点は明らかといえるのである。

韓国の場合、その歴史的事情により株式会社企業の発展過程は経ておらず、国家と私企業の関係が強いことも重要な考慮対象となる。つまり、企業会計を私企業のための会計としては捉えられない側面がそこにある。その意味で韓国の会計制度研究は、性質的に政府会計¹⁹制度研究とならざるを得ないのである。

さらに、次の点でその必然性はより明確になる。すなわち、これまでの会計研究においてなぜ特定国を対象とする会計研究が行われなければならないかの必然性は必ずしも明らかにされてこなかった²⁰。もちろん会計先進国とされるドイツ、アメリカ、イギリス等の国々の場合、資本主義の発展過程を経て、会計学の発祥地であることに間違いのないであろう。しかしながら、現代の会計現象に鑑みる限り、地域に関係なく同じ形式上の制度を適用しており、共通化までもが図られてきた。とはいえ、会計が制度である点、とくに国家の課税制度と密接な関係がある点からは特定の国の会計制度に関する研究は避けて通れないと考えるのである。こうした意味では、とくに第2次世界大戦後に経済発展を遂げた国々のなかで韓国は重要な研究対象となりうるのである。つまり、韓国は著しい会計制度の変化を遂げてきた。この点から会計と経済の関係は密接なものとして考え、経済開発期における会計制度の変化にはより重要な意味を求めている。

¹⁹ ここにいう政府会計は狭義の公会計とし、政府とは中央政府を指す。なお、地方政府の場合も2006年10月に「地方自治団体会計基準」が企業会計の手法に基づいて制定され2007年1月より施行されている。国家財政上の予算規模からいえば、中央と地方は2011年度にそれぞれ42.8%と42.5%を占めている。しかし財源の面からいうと中央政府は税収が約80%を占めているのに対して、地方政府は20%に過ぎず、さらに後者は財源全体の約41%が中央政府からの国庫補助金等になっているイヨンモ他[2011]。こうした地方政府の現状に鑑みれば、中央政府と地方政府の間の会計問題も当然考慮に入れる必要がある。

²⁰ アメリカとイギリスの会計制度については浜田[1983][1986]、ドイツの会計制度については鈴木[1994]を参照されたい。

3. 企業会計思考

本研究において企業会計思考とは、発生主義²¹と複式簿記の会計手法に起因する制度現象と捉えるべきものである。具体的には、1958年に制定された韓国の「企業会計原則」上に規定された発生主義・複式簿記に起因して展開する会計の基本的思考のことを指している。なぜ発生主義・複式簿記なる用語を企業会計思考に置き換えているのかについては次の理由による。すなわち、韓国の政府会計制度において発生主義・複式簿記は、理論的に確立されたものではなく、その導入の必然性はいまだ明確化されていない²²。政府会計制度で唱えられている企業会計思考導入のメリットとして、発生主義による情報拡充と複式簿記による説明責任等が主張されている。しかしながら、これらの主張はあくまで期待論といえるもので、具体的に論証されたことは確認できていない。それゆえに、政府会計制度において発生主義・複式簿記はあくまで思考のレベルにあるとみる必要があり、企業会計上の用語の使い方と区別する必要があると考えるのである²³。

4. 財務と財政

財務諸表を捉える際に不可欠な側面は「財務」の側面である。つまり、会計における財務諸表とは財務に関する文書である。もちろん、ここでいう財務は単にお金の事務だけを意味するものではないことは言うまでもない。ここでいう財務は制度概念であって、目的指向的概念として捉えるべきであろう。財務という概念は貸借対照表の貸方側の資本の調達と資本の運用の範囲で通常捉えることができる。そのことは証券の発行や資金の借入などを通じて資本を調達し、それをもって支払いにあて、さらにそのもとに売上収入を発生させることを含意する。このように財務の概念には資金の調達から利益の獲得までの企業経営活動を考慮した概念として捉える必要がある。会計学研究においてこうした範囲は前提といえる。これに対して、政府会計の場合、企業会計のような財務の問題は起こらない。それは収益事業を行う特別会計や基金でさえそうである。政府会計において財務の問題はお金の問題以上に、政治の問題も考慮されなければならないのである。それゆえに、政府会計研究において財務という用語の使用には注意を必要とするのである。上記に照らせば、独立した経営活動を行っているか否かが財務と財政の区別規準となりうる。ただし、本研究でいう基金の場合、それが独立かつ収益事業を行うにしても、企業会計の財務と同次元で捉えるものではない。その成立根拠は公的根拠にあり、資本の調達と運用に際しても、不特定多数の株主との関係でみるものではなく、準租税と呼ばれる負担金等から調達されるからである。またその収益に対しても税金は課されない。したがって、後述する収益活動も営む特別会計や基金を含む政府会計では財務と財政の概念は区別して使用する必要がある。

²¹ 発生主義はいわば損益計算原理という側面が支配的な見解とみなしうる（津ノ国[1955]）。

²² 斎藤[2012]は、減価償却費および引当金に関して政府会計においては企業会計のそれに基づく考え方とは一致するものではないことは明らかであると述べている（20頁）。

²³ 企業会計では発生主義と発生主義会計も区別する。後者は収益と費用の対応を原則とする。しかしながら、財政においてはその関係が「必然的に棄却される」（斎藤[2012]19頁）ことになる。したがって、発生主義概念を企業会計と同次元で捉えることはできない。また発生主義なる用語は従来財政学の文献上もしばしば取り上げられていた。例えば次のような文献がある。島[1963]（309頁）。

5. 予算²⁴と財政

予算と財政の概念を考慮に入れる際にも、これらに不可欠な要素は何かを考える必要がある。まず財政でいえば、狭義の意味たる政府の経済状態と広義の意味たる国民経済を考慮に入れなければならない。一般に政府会計でいう財政とは前者を指す場合が多いが、問題は予算の捉え方にある。予算なき財政は想定できないから、どちらに重点をおくかで政府会計の捉え方も変わってくると思うのである。予算を捉える際に不可欠の要素は権力的側面である。国家予算の場合、単に予算はあらかじめ算定される計画という意味（狭義）で捉えるべきものではないのである。すなわち、予算は「権力的行動」（島[1963]303 頁）である点に予算の性質があると考えられるべきである。その点でいえば、政府主体は単に企業主体と同次元で捉えられないことは明白である。したがって、財政それ自体も単に政府の活動を経済的側面だけではなく、権力的主体の側面も考慮に入れる必要がある。

政治的（権力的）意義における予算は、憲法的意義における予算とも呼ばれているが、それは、政府の議会すなわち国民代表に対する承諾要求書ともいわれる。これを裏返して言えば、立憲国における予算は、議会が政府に対し財政権を附与する形式であって、歳出予算は、政府にその定める額の範囲内で、支出をなす権限を与えると同時に、政府に責任を負わせ、これを拘束するのである。行政的意義における予算は、議会の協賛を経た後は、予算は、行政各部に対する支払い権限附与の形式を構成することを指すのである」（竹中[1952]2-3 頁）。私企業にとって予算は経営管理の手段である。それは、官庁予算は単なる技術的意義の予算でなく同時に政治的意義と行政的意義の予算を併有しているのと趣を一にしているといわれる（同上書 15 頁）。図表 0-5 は政府予算に基づくいわゆる官庁予算と企業予算の違いを示したものである。これらの目的は前者が予算統制にあり、後者は利潤獲得にあることに相違する。

図表 0-5：官庁予算と企業予算の違い

区 分	官庁予算	企業予算
予算編成上の目的・方法	浪費の制限→支出の制限⇒エコノミ	最大利潤獲得→収益の増大⇒能率の増大
予算編成の範囲	財政的項目の見積もり →貨幣的項目のみ	経営活動の全部門の見積もり →貨幣的項目、数量的項目
予算項目の相互関係	収支の項目間に相互依存関係なし	密接な総合依存関係あり
予算の弾力性	制約的弾力性	十分な弾力性あり
予算制約条件	市場価格に制約を受けない	市場価格に制約を受ける
予算編成の協調化	部門間の協調を排除	部門間の協調を重視

（出所：竹中[1952]16-18 頁をもとに作成）

²⁴ 予算の基本的考え方については手島[1974]を参照されたい。「財務行政を民主的に統制し、財務行政と国民経済との関係を政治的に調整する制度が予算制度である」（島[1963]304 頁）。近年の政府会計論にみられる傾向は従来「財政収支調整論」（島[1963]304 頁）の発展形態のようにみられる。財政に関する考え方は島[1963]に依拠している。

6. 政府会計²⁵と国家会計

本研究では「政府会計」および「国家会計」という用語が多用されている。そのいずれも明確な規定は確立されていない。前者は慣用的に用いられる場合が多く、後者は、概念規定は確定されていないものの、2006年より「国家財政法」の枠内で多く使われている。たとえば、「国家会計法」および「国家会計基準」がその代表例である。これに対して政府会計は政府会計制度とも表現される場合が多く、論者の表現だけでなく公的文書にもしばしば登場する。政府会計または政府会計制度は、中央政府または地方政府という公的政府主体で行われる会計のことを指し、従来は官庁会計とも呼ばれるものであった。従来官庁会計は会計学の対象とは言えないものであった。主として財政学や行政学の問題となるものであって、会計と付いているのは財政上の一般会計および特別会計に対する経理の意味として使われてきた。したがって、従来の政府会計または官庁会計の会計は企業会計制度を主たる研究対象とする会計学という会計ではないことに注意しなければならない。しかしながら、現在においては、特に企業会計思考採用後は、いうまでもなく、会計学の対象として政府会計を論じることができる。会計学上の問題が生じているからである。ただし、韓国の場合、後述の第Ⅱ部および第Ⅲ部に論じるように過去にも部分的に会計学上の問題がみられ、現在には全体的に会計学の対象として捉えることができる。それゆえに、第Ⅱ部の主題を「前期政府会計制度」としているのである。

国家会計は主として、近年部分的に政府の公的文書およびわずかな論者の間にも見られるが、明確な概念規定なしに使用されている。これは主として国家財政法および国家会計法といった法律名にちなんで政府会計と混同しながら使っている。その点は国家財務諸表からも確認できる。すなわち、本研究で使っている国家財務諸表たる用語も明確な規定が存在するわけでない。より厳密には「統合財務諸表」のほうが正確に近い。

企業会計とは違って、政府会計たる用語は会計研究上明確化されていないのである。その点は国家会計に関しても同様である。後者の場合、韓国では「国家財政法」、「国家会計法」、「国家会計基準」の法律名に付いているが、これらの範囲は中央政府に限る。地方政府の場合、「国家」の代わりに「地方」が付く。この中央政府にかかる法律に限定された「国家」のつけ方は、従来は見られなかったことである。当局ではしばしばこの中央政府の会計を国家会計と表現する場面もみられるが、いずれも厳密性を欠いている。

政府会計は、一般に、しばしば「官庁会計」（例えば、島[1963]304頁）と呼ばれてきた。財政に対する発生主義導入の論議が盛んになるにつれて、近年登場するようになった。それゆえ、従来の官庁会計も、現在の政府会計も、企業会計と同次元で捉えられる用語ではないことは明らかであろう。つまり、これらの用語に付く「会計」は企業会計のそれと同じ扱いはできないということである。ただし、本研究で政府会計なる用語を使用するのは、企業会計思考に基づく政府の決算が制度化されているからである。従来であれば、特別会計や基金に企業会計思考が適用され、

²⁵ 官庁会計について論じたものとしては、太田[1936]がある。これによれば、企業会計は理論の問題があるが、官庁会計は制度の問題であるという。なぜなら企業会計はいわば財産会計といえるのに対して、官庁会計は金銭会計といえるからである。企業会計の場合、何ゆえに物品などに金銭価値を付与するかが説明されなければならないという。こうした点から会計学が企業会計を対象として研究されてきたのは、企業会計に学問的関心が高かったからだと述べている（263-264頁）。

現在であれば国家財務諸表は政府全体にそれが適用されている。したがって、こうした場合は、会計の問題として取り扱うべき必然性が生じたとみなしうるのである。留意すべきは、会計の問題として取り扱うにしても、企業会計の会計研究の課題とは区別すべき点がある。それは予算との関係である。企業会計とは違って、政府会計は予算に拘束される点である。さらに発展して、財政と如何に関係するかが重要な論点となる。企業会計の変化が経済の変化によるものだとすれば、政府会計は国家財政上の問題であるからである。

第6節 論文構成

本論文は大きく分けてⅢ部構成となっており、序章と終章の他に8つの章から構成とされている。まず第Ⅰ部（第1章と第2章）では韓国において企業会計とは何かについて歴史的考察を行っている。その際に分析の素材として、「企業会計原則」に着目し、その制定要因および展開過程を韓国の経済状況との関係で明らかにしている。次に第Ⅱ部（第3章と第4章）では、第Ⅰ部で得られた結論に基づき、予算会計法に着目している。すなわち、企業会計原則の生成とその展開過程にみられる韓国の企業会計の制度性は個別企業の会計実務として現象したというより、国家経済の政策手段として現象したものと捉えるべき必然性があったのである。第3章では予算会計法をはじめとする予算会計三法の法制度の性格を明らかにした。また第4章においては予算会計三法を踏まえて、企業会計思考に基づく特別会計および基金の問題が据えられているのである。に着目考察した企業会計原則が何ゆえに「予算会計法」に規定され、その後如何に展開したかを主たる問題として取り上げている。後述するように、韓国の会計研究において企業会計の実務状況に基づく研究成果は皆無に等しいことが確認できる²⁶。すなわち、企業会計の実務状況は研究対象として不存在であったといえるのである²⁷。この点から主として第Ⅱ部では、韓国の企業会計制度の特異性を政府会計制度との関係から分析している。最後に第Ⅲ部においては、国家財務諸表にかかる制度状況を主たる問題として取り上げている。国家財務諸表の原型たる基金財務諸表がいかなる経済的変化のもとに現在に至ったか明らかにしたうえで、国家財務諸表作成の政府会計制度における意味を析出している。各章の概要を示すと以下のようなになる。

第1章では、本論文の前提となる問題について論じている。すなわち政府会計制度の改革で採用されている「企業会計思考」について取り扱うものである。その際に企業会計原則の制定に着目してその成立過程の因果関係を明らかにしている。韓国の歴史的経済状況において企業会計原則がどのように制度化され、その要因はどこにあるかが問題となるのである。

第2章では、企業会計原則の法定化に着目している。第1章で制度化された企業会計原則が、

²⁶ 拙稿によれば、これまで韓国における会計研究の対象は1970年代までは主として企業会計原則それ自体であった。1980年代以後は主として証券市場のデータを用いた実証分析が大半である。したがって、何らかの理論を構築しようとした試みは見られない。

²⁷ 拙稿[2011a]にいうように韓国においては、企業会計に関する制度研究がほとんど行われず、主として証券市場データを用いた実証研究を主たる会計研究であったことが見て取れる。太田[1936]の表現を借りれば、「学問的の興味が甚だ少なかった」(264頁)といえよう。すなわち、形式的制度は充実していたとしても市場経済の下による企業経済の発展によるものではなく、会計は国家経済の手段として形成されていたからである。企業会計の制度研究がほとんどなかったというのは、それに関する現象が現れていなかったといえよう。

成立後まもなくして法定化されるのである。そしてさらに 1981 年には企業会計基準に名称変更され、企業会計の制度が「株式会社の外部監査に関する法律」（以下、外監法という）のもとにその根拠が規定されるに至るのである。この第 1 章と第 2 章を通じて、韓国において企業会計がどのような制度性を帯びているかを明らかにすることで、政府会計制度上の企業会計思考の意味を解明しようとするものである。

第 3 章では、本論文の主題である前期政府会計制度について論じている。第 3 章ではその制度構造を明らかにすべく、前期政府予算会計にかかる 3 つの主要法律の構造を明らかにしている。すなわち、予算会計法、公企業予算会計法、そして政府投資機関予算会計法がそれである（以下、これら 3 つの法律を総じて予算会計三法という）。

次に第 4 章は、予算会計三法に基づいて展開されている企業会計思考に焦点を合わせてその状況を明らかにするものである。予算会計三法が経済開発政策のために、突如として成立した点に着目し、とくに財政投融资の側面から企業会計思考の展開状況を明らかにしている。また基金財務諸表が財政投融资においても重要な役割を果たしたことを明らかにしている。

第 5 章から第 8 章までは、後期政府会計制度について論じている。1998 年に発生主義・複式簿記の導入方針が発表され、財政改革の枠内で政府会計制度の改革が行われた。第 5 章では、その経済的・財政的側面に焦点を合わせ、政府会計制度改革の背景を明らかにしている。次に第 6 章ではとくに国家財務諸表を作成するための基本指針となる国家会計基準に焦点を合わせ、その政府会計制度上の役割を解明しようと試みた。

第 7 章では、第 6 章で明らかになった、国家会計基準において中核的な機能を有するプログラム原価の計算構造を明らかにしている。政府会計制度改革の主たる目的が財政の透明性と成果主義予算にあるがために、財政支出の成果をいかに評価するかが問題となるのである。プログラム原価計算はその成果評価の中核機能を有するものである。

第 8 章では、第 5 章の背景のもとに、第 6 章および第 7 章に基づいて作成される国家財務諸表それ自体が分析対象と据えられている。とくに国家財務諸表の構造を分析し、個々の財務諸表がどのような関係性をもっているかを明らかにした。

最後に、終章では本論文の結論と研究成果を示し、さらにその要約を通じて研究成果の意義を述べている。

むすび

以上、本研究における基礎となる点について述べた。本研究の問題意識は、韓国の企業会計制度の発展期において個別企業会計の実務の問題が会計研究の対象ではなかったことをその発端とするものである。先行研究の調査ではその点を浮き彫りにするものであった。その点を明らかにしたために、政府会計制度における企業会計思考の展開に着目できたことになる。したがって、次章以下では、そもそも韓国の企業会計に関する制度は如何なる意味で捉えるべきかが、歴史的考察から検討されている。その次に、本研究の主たる論題である政府会計制度改革の問題を取り扱っている。

第 I 部

韓国政府会計制度研究の意義

—企業会計の制度化—

第1章 経済復興と企業会計思考の生成

はしがき

本章は、韓国の企業会計にかかる制度をその歴史的考察を通じて明らかにするものである。序章で述べているように、韓国の企業会計制度の歴史的な研究は、これまで事実関係のみが羅列されていることが多く、その事実の因果関係はほとんど解明されていないことが判明している。政府会計制度の改革にみる「企業会計思考」のあり方を考察する上で、企業会計制度上の企業会計とは何であったかを考察することは、本研究の前提作業とならざるを得ない。本研究が提起する問題の前提が本章および次章において明らかにされるのである。それゆえに、本論文の主たる課題を検討するにあたって、韓国における企業会計制度の生成過程を論ずることは必須の作業といえる。

事実関係として、韓国は1958年に、はじめて「企業会計原則」（企業会計準則制定分科委員会起草小委員会の中間報告）¹を制定した。企業会計原則は、通常「一般に公正妥当と認められた会計原則」（Generally Accepted Accounting Principles ; GAAP）²とよばれ企業会計制度の基本となる原則の韓国版である。つまり、韓国における企業会計の制度化の嚆矢は、1958年企業会計原則に求めることができる。同年には企業会計原則にあわせて「財務諸表規則」（財務部³告示 169号）も制定された。この二つの歴史的な事実をもって韓国の企業会計制度の嚆矢と認識するものである。ただし、これらはあくまで事実として認めうるだけであって、それだけでは会計を会計制度として認識することはできない。序章において先行研究上の限界を述べたとおりである。したがって、まず先決しなければならないのは企業会計思考の生成過程を明らかにすることである。

その際にとくに本章で着目しているのは、1950年代にみる「証券市場構想」である。この点は歴史的社会的な状況にみる国家政策課題であったと考えられる。証券市場構想は経済復興期（1950年代）と経済開発期（主として1960年代から1970年代まで）の政策上の状況に明確に現れているのである。企業会計思考は経済復興期と経済開発期に突如として、かつ唐突に国家経済上の問題として現れた。その際に大枠として証券市場構想が意図されていたと考えられるのであ

¹ 日本の企業会計原則は「経済安定本部企業会計制度対策調査会の中間報告」という形で発表されている。（平井編[1950]第1章）。その発表の形式だけでなく、韓国の企業会計原則がもっとも影響を受けたのは日本の企業会計原則であったといわれる（鄭基淑ほか[2005]第18章）。

² 伝統的な会計の認識ではそれをいわゆるGAAPと呼ばれていることは周知のとおりである。もちろんとくに1970年代以降は米国のSEC（証券取引委員会）の認識のように、GAAPは「支配的権威に支持されたもの」でなければならない。つまり、現代のGAAPは経営実務から公正妥当と認められた会計実務を抽象的に表現したものというより、公的規制に基づくものという認識に立っていると見えよう。

³ 日本の財務省に相当し、現在は「企画財政部」に改称されている。1948年に政府が成立し、「財務部」と「企画処予算局」が設置された。「財務部」は1994年に、後に述べる、「経済企画院」と統合され「財政経済院」に変更され、さらに1998年に「財政経済部」となった。「企画処予算局」は、幾度の変化を経て、1999年5月に「企画予算委員会」と「予算庁」が統合され「企画予算処」と変更され、2008年の政府組織改革により「財政経済部」と「企画予算処」の機能を統合し、現在の「企画財政部」に至っている。現在の「企画財政部」は中長期の経済社会発展および経済政策の策定と調整、財源配分および予算の成果評価、租税政策および制度の企画・立案ならびに国庫、為替政策まで経済政策に対して幅広く総括する部署である。後に1980年には会計規制に関する最終的な権限と責任のある機関として、会計基準、監査基準および監理基準を承認する権限をも有する機関であった（裴武煥[1985]7頁）。

る。従来の文献上の見解を改めなければならない点もこの点の関係性の究明が欠如していたからである。以下、第1節においては韓国が独立国家として成立した後の経済と財政状況を明らかにすることで企業会計の環境を考察している。第2節では、とくに経済復興期の証券市場構想に着目し、その枠内で企業会計原則が制定されたことを第3節で明らかにする。韓国の企業会計の制度が純粋な市場経済の下に生成されたというより、資本主義国家が意識的に形成される段階で生成されたことを明らかにすることが本章の目的である。ここでは韓国の企業会計概念が国家の政策上の意図のもとに生成されたことを明らかにする。

第1節 経済・財政状況

1. 経済状況

文献上の記録によれば、韓国戦争(1950～1953)⁴によって北朝鮮に比して韓国は壊滅的な被害を被った。その被害総額は約4,123億ウォンに及んだといわれる。同年の国民総生産の推定額が約8,700億ウォンで、その約半分に相当する規模が被害額として推定されている。このうち工業部門の被害は約400億ウォンで4,700の工場が破壊され、韓国の1951年の工業生産の比率は戦争勃発前に比べ25%の激減し、1940年の水準以下となったといわれるのである(日本経済調査協議会編[1964]129頁)。韓国銀行⁵の調査によれば、1949年に3,808に及ぶ工場の数のうち2,602の工場の数が焼失または被害をうけ、建物の平均40%、機械設備の約37%が被害を被ったといわれている(韓国銀行調査部[1955b]I-118頁)。

図表 1-1 : 工業施設の規模の推移

		(単位: %)							
区	分	1939	1948	1953	1954	1955	1956	1957	1958
機	械	4	6	1	5	2	4	6	5
金	属	9	4	1	2	2	2	4	6
化	学	34	29	11	12	12	13	12	11
食	品	22	13	32	36	36	28	25	26
織	維	13	41	26	39	39	41	37	37
印	刷	1	3	-	-	-	-	-	-
窯		3	3	8	6	6	12	5	13
そ	の	14	-	21	-	-	-	11	12

(出典: 韓国銀行調査部[1955b～1958]の各年度のデータに基づき作成)

図表 1-1 にみるように、戦争勃発前の生産実績を上回る部門は繊維 39%をはじめ、食品 36%、化学 12%で比較的回復が早く、その他は比較的回復が遅かったという(韓国銀行調査部[1956a]I-94頁)。また上図からは、化学、食品、繊維の3代業種の産業に占める比重が高いこともわかる。韓国戦争以降には、食料品と繊維工業が産業全体の半分以上を占める軽工業中心の工

⁴ 1945年8月15日以後、植民地から開放された朝鮮は北と南にそれぞれソ連軍と米国軍の管理を経て、北は朝鮮民主主義人民共和国(北朝鮮)と南は大韓民国政府が成立した。朝鮮戦争または韓国戦争と呼ばれる。1950年6月25日に北朝鮮の武力行使により勃発し、その後国連軍の参戦により国際紛争と発展した。1953年7月27日に休戦協定が成立し、現在に至っている。

⁵ 韓国銀行は韓国の中央銀行である。

業構造を見せていた。それは戦争後に緊急に求められたのは消費財であったからである(梁瀨元[1996]19頁)。それゆえに食品工業と綿紡織工業の飛躍的発展がもたらされ、生活必需品に関連する工業は持続的成長がみられたといわれるのである。こうした状況の下、戦争後にみる産業の状況に起因して、国家の財政収入においても当然ながら大きな影響が及ぼされていた。つまり、国内経済に基づく財政収入の確保は困難な状況で、海外からの援助資金および物資に財政収入を大きく依存せざるを得ない状況であったといわれるのである(梁瀨元[1996]20頁)。

2. 財政状況

下の図表 1-2 は、韓国が独立国家⁶として成立した 1948 年から、その後 1955 年までの国家財政の状況を示したものである。この図表からいえるのは、企業の経済活動は十分に行われうる経済状況ではなかったことである。租税収入に占める内国税の比率は、極めて低水準であったことがわかる。国家財政の収入となる歳入状況は当初は租税収入よりも専売事業と借入金に大きく依存する財政構造であったといえるのである。韓国戦争が休戦状態となる 1953 年以後は経済復興が始まり、1954 年に国債発行や外国援助額が急激に増加したのはその点に起因するものである。それに対して歳出は軍事費で大きく占められ、当時の経済状況はまだ充分な企業の経済活動が行われうる状況ではなかったことが見て取れる。

図表 1-2 : 財政状況 (1948-1955 年)

(単位 : 100 万ウォン)

区 分	1948	1949	1950	1951	1952	1953	1954	1955
歳 入 規 模	31	92	236	653	2,213	6,682	14,920	32,379
租税*	5	15	43	395	978	2,096	5,199	11,054
専売益金	8	15	16	88	293	400	585	1,000
管財収入	5	1	5	20	35	75	223	80
その他特別会計収入	1	4	14	57	352	327		16
雑収入	2	3	5	53	128	265	495	1,846
国債		9		40	120	203	334	1,368
産業復興国債						500	1,294	1,961
借入金	10	45	153			2,020	2,320	
外国援助		0.22			307	796	4,470	15,054
歳 出 規 模	30	91	243	618	2,150	6,069	14,204	28,144
軍事費	6	24	132	330	946	3,261	5,992	10,638
非軍事費**	24	67	111	288	1,204	2,808	8,212	17,506

*租税は内国税と関税から構成されており、そのうち内国税が 8 割超を占める。**非軍事費は警察及び公共事業費並びにその他から構成されている。なお空欄は単位未満を表す。(出典 : 韓国財政 40 年史編集委員会[1991b]63 頁)

⁶ 1945 年 8 月 15 日の第 2 次世界大戦の終結とともに植民地から独立したとはいえ、経済基盤はもちろんのこと、社会的自立基盤も充分ではないのが当時の状況であった。こうした背景から、その後 3 年間の米国軍による臨時政府が設置されたのである。しかしながら主として政治・社会の混乱を收拾する以上のことはできなかったといわれる。つまり、国家成立後、約 10 余年が経ちようやく経済復興が整ってから韓国独自の社会制度が制定され始めたのである。当時の法制度の状況については山崎・安田編[1980]24 頁を参照されたい。

表 1-3 : 財政状況(1957-1966年)

		(単位: 100万ウォン)								
区 分	1957	1958	1960	1961	1962	1963	1964	1965	1966	
歳入規模	42,458	47,710	48,456	61,354	93,214	75,923	79,387	105,481	153,777	
租 税	11,736	14,659	24,971	23,199	28,242	31,078	37,421	54,634	87,646	
内国税	9,355	11,690	19,821	17,892	21,497	24,693	29,190	42,058	70,011	
関 税	2,381	2,969	5,150	5,307	6,745	6,385	8,231	12,576	17,635	
専 売 益 金	1,620	2,121	2,300	2,645	4,234	4,832	4,530	3,598	7,500	
婦 財 繰 入					1,244	793				
不 正 蓄 財				334	1,595	1,470	1,546	1,457		
その他特別会計	13			1,800	645	112	114			
雑 収 入	1,201	1,471	2,430	5,034	6,834	6,803	5,938	7,426	11,016	
国 債	1,523	1,800	1,000	700	1,100	1,300				
産 業 復 興 国 債	2,964	849	191	2,984	17,038	1,434				
預託金及び利子					1,091	1,327	1,818	2,276	6,077	
借 入 金	950	2,230	801	600	2,465	462				
財政借款預託金									3,123	
外 国 援 助	22,451	24,580	16,763	24,058	28,726	26,312	28,020	36,090	38,415	
歳出規模	35,003	41,097	41,995	57,153	88,393	72,839	75,180	93,534	140,942	
一 般 行 政 費	4,291	5,099	6,078	23,314	43,868	31,844	33,312	41,815	59,169	
国 防 費	11,246	12,732	14,707	16,599	20,474	20,479	24,926	29,874	40,542	
財 政 投 融 資	16,604	20,075	17,973	16,965	23,897	20,333	16,682	21,445	40,684	
地方交付金その他	2,862	3,191	3,237	275	154	183	260	400	547	
地方財政交付金	1,353	1,817	2,187							
そ の 他	1,509	1,374	1,050							

(注: 空白は単位未済を示す。出典: 韓国財政 40 年史編集委員会[1991b]64-65 頁をもとに作成)

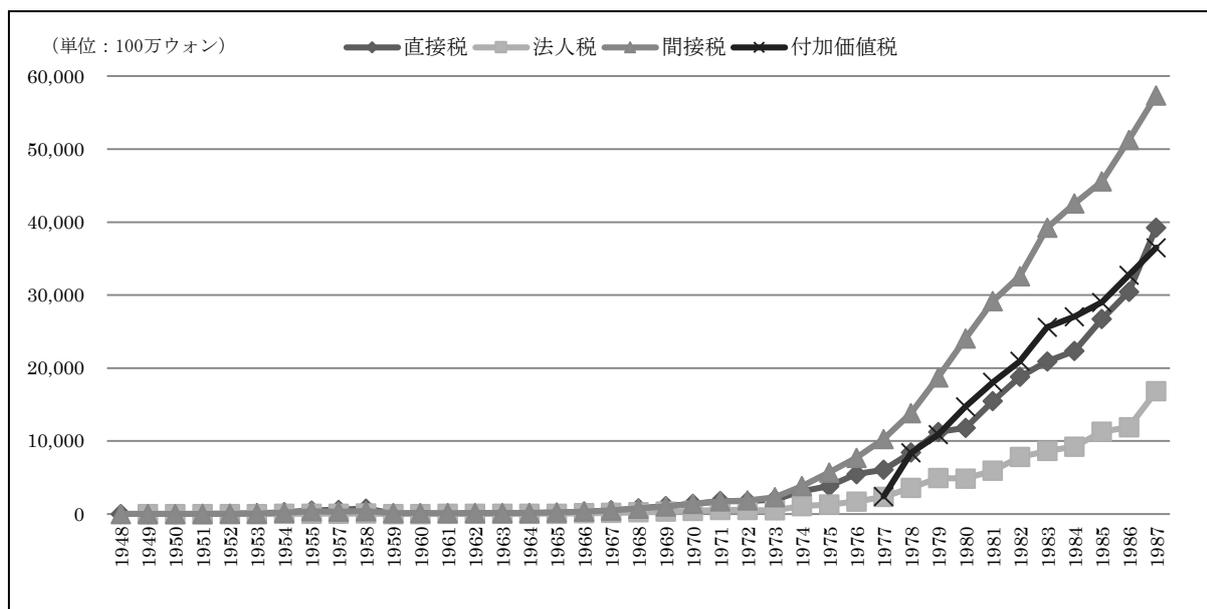
1960年代に入ると、租税に占める内国税も急激に増加し始めたことが上図からみてとることができる。それに対して援助物資による見返り資金⁷は徐々に減少していることから、国内経済が整っていつていることも推測することができる。それは歳出においても、国防費の横ばい増加傾向に対して、財政投融资が占める比率が大きく増加している点からもわかる。しかしながら、内国税の詳細からは、決して企業の経済活動が市場経済に基づいているとはいえない側面にも注意する必要がある⁸。なぜなら内国税における直接税の低さが目立っているからである。すなわち、法人や個人の経済活動による収入に基づく租税収入は依然として低水準にとどまっているのである。1970年代の半ばより法人税収入の規模が徐々に増加しているとはいえ、間接費に比較すれば、依然として低水準の状態であるということが出来る。とくに 1977 年度より付加価値税という間接税が新たに加わり、租税に占める間接税の比率はそれ以前よりも増して重要な財源となることがわかる。こうした状況は、1960年代より経済開発政策の取り組みが本格化し、1970年代に急激な経済発展を遂げる時期まで続いている。次頁の図表からは外国の租税状況と比較して韓国は、法人税収入の比率が低いことがわかる⁹。

⁷ 見返り資金は援助物資の販売代金のことをいう。詳細は第4章第1節を参照されたい。

⁸ 市場経済に関してどのように規定するかは無論簡単に片付けることはできない。すなわちこのときの韓国の経済状況を単に市場経済かまたは計画経済かという範囲で捉えていない。1960年代の韓国経済は政府主導による計画経済であったことは周知のとおりである。しかし計画経済という点で社会主義経済とはならないのである。したがって、ここにいう「市場経済」という用語は、経済学的な概念使用というより、財やサービスの売買の仕組みがある程度構築された状況の国家経済という意味で使用している。市場経済のより厳密な捉え方としては中村[2003]を参照されたい。

⁹ 1961年より政権を握った軍事政権は経済開発に対する資金を間接税から調達する狙いがあったといわれる。1961年末に実施された税制改革は間接税目を増加させ、総税収の2割を増加させ、結果的に直接税は1割減少したという(日本経済調査協議会編[1964]199頁)。

図表 1-4 : 国税に占める主要税目の変遷



(出典：韓国財政 40 年史編集委員会[1991b]374-394 頁をもとに作成。但し原典は、財務部『大韓民国政府決算関連統計資料』第一輯，1961 および『決算概要』1961-87 年度)

図表 1-5: 主要な内国税収入の決算額(1948-83)

(単位：1948-58 年度は 100 万ファン，1959-83 年度は 100 万ウォン，%)

区分	1948	1949	1955	1959	1960	1961	1970	1971	1977	1979	1980	1983
直接税	29	60	49,360	6,539	6,384	6,041	138,607	178,456	606,709	1,124,964	1,178,834	2,092,763
所得税	17	36	16,093	2,199	2,139	2,456	84,452	107,615	352,715	614,679	661,374	1,136,116
法人税		4	5,658	720	919	1,707	42,351	56,699	234,955	493,207	485,206	863,691
(比率)		2.5	5.1	3.3	3.7	7.4	12.7	13.9	9.8	11.2	9.2	8.6
間接税	23	61	37,133	11,383	12,948	11,119	141,557	172,604	1,028,014	1,873,439	2,403,958	3,922,156
付加価値税									241,573	1,088,676	1,471,194	2,559,278
(比率)									10.1	24.7	27.8	25.5

(出典：韓国財政 40 年史編集委員会[1991b]374-394 頁。但し原典は、財務部、「大韓民国政府決算関連統計資料」第一輯，1961，「決算概要」，1961-87 年度。空欄は単位未満を表し，また付加価値税の適用は 1977 年より始まった。)

図表 1-6 : 総税収に対する各租税の比率

(単位：%)

区分	韓国		日本	米国	ドイツ	英国
	1975-78	1986				
所得に対する租税	27.2	28.6	44.5	45.5	32.4	38.6
個人所得	15.4	16.1	25.1	39.6	24.1	27.7
法人所得	11.8	12.5	19.4	5.9	8.3	10.9
社会保険税	0.9	1.8	22.5	23.9	41.4	17.7
財産税	5.5	0.7	8.9	11.3	2.6	12.7
消費税	48.8	48.3	16.4	18.2	23.6	28.5
その他	17.6	20.6	7.7	1.1		2.5
計	100	100	100	100	100	100

(出典：韓国財政 40 年史編集委員会[1991e]200 頁。但し原典は、財務部『韓国の財政統計』、『IMF 報告書』IMF, Government Finance Statistics. 日本は中央政府)

3. 援助経済

1953年から1960年の間に行われた外国援助は主として経済再建に対するものであった¹⁰。援助提供元は大きく分けて、米国（USA）と韓国民間救護計画（Civil Relief in Korea:CRIK）、そして国際連合韓国再建団（United Nations Korean Reconstruction Agency:UNKRA）からなる。前頁の図表 1-9 からわかるように、米国の援助額がその大半を占めている。まず米国の PL480 は、同国の公法（Public Law）480 号に基づいたもので、余剰農産物による援助であった。PL480 による援助は、その売却により、韓国の国防費に対する主要な財源として使用されたといわれる（財政金融 30 年史編集委員会[1978]53 頁）。AID（Agency for International Development）は、1961 年 11 月に発足した米国の援助行政機関の名称であり、特定計画事業に対する計画援助（Project Assistance）とその他経済全般にわたる非計画援助（Non-project Assistance）から行われた。前者は保健、衛生、交通、社会構造および住宅部門が中心をなし、後者は原料および半製品と農業物資が中心をなしていた。次に CRIK による援助は図表 1-9 のとおり、SUN(Supplies United Nations)援助と SKO(Supplies for Korea)援助に区分されている。前者は米国をはじめとする UN の加盟国または非加盟国が民間団体と個人に提供した援助であり、後者は米国の陸軍省予算から軍の作戦による民間救護によって提供された援助である。これらの援助の多くは、食料品、繊維、および衣類等の消費財として戦災救護物品であった（財政金融 30 年史編集委員会[1978]53 頁）。

図表 1-7：大韓民国および米合衆国間の援助協定（抜粋） (1948.12.14 発効)

第 2 条第 1 項「大韓民国政府は、利用可能なあらゆる韓国の資源を最も有効な方法で使用するだけでなく、米合衆国政府が大韓民国政府に提供する援助も同様の有効な方法で使用するものとする。また、韓国経済をできるだけ迅速に強化し、安定させるために大韓民国政府は下記の措置を有効かつ適切に実施することを約束する。

1. 可能な限り、全ての方法で政府の支出を節約し、政府の収入を増加させることで予算の均衡を図る。
2. 通貨発行の統制および公社信用使用の統制を実施する。

(出所：「韓国法令情報センター」)

図表 1-8：「経済安定 15 原則」（1950.2.23 国務会議通過，1950.3.4 発表）（抜粋）

第 4 条「帰属財産および管理物資の迅速な払い下げによる政府収入および税源の増進を図る」。
 第 5 条「政府事業特別会計および政府管理企業体の収支均衡を期し、経営の極力合理化料金の適正引き上げによる独立採算制を確立する」。

(出典：韓国財政 40 年史編集委員会[1991a]389 頁)

¹⁰ 外国援助は図表 1-7 の援助協定にもとづき、図表 1-8 の原則を求めるものであった。したがって、援助による物資や資金の使用に際してはそのための合理的な制度上の枠組みが必要であったと考えられる。後述するように、経済復興期にみられる様々な諸法規制は援助提供国に対するその努力の一環であることはいうまでもない。

図表 1-9 : 外国援助受入の状況

(単位: 1,000 ドル)

区分	USA		CRIK		UNKRA	合計
	PL480	AID	SUN	SKO		
1954		82,437	14,049	36,142	21,297	153,925
1955	13,032	205,815	4,950	3,761	22,181	249,739
1956	19,923	271,049	24	307	22,370	313,673
1957	45,522	323,268			14,103	382,893
1958	47,896	265,629			7,747	321,272
1959	11,436	208,297			2,471	222,204
1960	19,913	225,236			244	245,393
計	157,722	1,581,731	19,023	40,210	90,413	1,889,099
%	8.4	83.7	1.0	2.1	4.8	100.0

(出典: 財政金融 30 年史編集委員会[1978]51 頁より転載。なお空欄は単位未満を表す。)

図表 1-10 : 援助物資見返り資金の収入支出内容 (1954-1960)

(単位: 100 万ファン, %)

年 度	1954-55	1956	1957	1958	1959	1960	計
収 入	70,799	182,410	228,573	155,488	95,438	137,103	869,811
純積立資金借入	19,184	73,989	35,376	-12,931	-36,908	7,224	85,934
販売収入	51,615	108,421	193,197	168,419	129,879	129,879	781,410
支 出	49,373	93,750	148,775	182,917	125,520	133,053	733,388
政府会計振替	32,262	84,030	129,828	132,526	89,969	115,419	584,034
国防費	14,395	48,290	43,461	46,344	36,283	66,500	255,273
経済復興	16,254	35,276	84,263	84,589	52,415	48,030	320,827
外資特別会計	1,613	464	2,104	1,584	1,272	889	7,926
融資額	13,094	9,138	17,620	48,787	33,689	14,532	136,860
産業銀行	9,134	8,680	12,103	28,948	29,544	14,232	102,641
農業銀行				15,889	4,145		20,034
交通事業	3,936	313	72				4,321
通信事業	24	97					121
水産事業			1,500	200			1,700
中小企業融資金				3,750		300	4,050
専売事業		48	1,327				1,375
行政協定費	2,892	582		1,604	1,862	3,102	10,042
その他	1,125						1,125
残 高	21,426	110,086	189,884	162,455	132,373	136,423	

(出典: 梁瀬元[1996]21 頁。但し原典は韓国銀行「経済統計年報」(1961) 財政—134 頁。なお空欄は単位未満を表す。)

上掲図表 1-9 のように、韓国戦争が休戦状態となり、主として米国を中心とする経済援助が開始された。援助は主として物品が大半をなし、その販売代金が財政の重要な収入となったという。それが前出した「見返り資金」の内容であった。すなわち、1950 年代半ば前後にみる韓国経済は、通常の企業が生産活動を行って国民経済が営まれるような状況ではなく、企業取引は主として援助物資の転売にとどまり、後述するように、それも特定の企業により独占して行われている状況であった。とくに見返り資金は無償援助によるものであったため、その物資を獲得した販売企業は膨大な利益を得ることができた。その際に見返り資金は財政投融资としても使われ、韓国産業

第1章 経済復興と企業会計思考の生成

銀行¹¹によって民間企業に施設資金や運転資金として融資がなされた（韓国産業銀行二十年史編集委員会[1974]47頁）。注目すべきは、こうした民間企業への融資は政治的側面が強く作用したという点である。後述するようにこの時期に韓国の財閥の原型が生まれるのである。帰属財産と見返り資金を優先的に受けることができた一部の産業家がその後の1960年代以後の経済開発の担い手となり財閥として成長するのである。

図表 1-11：韓国産業銀行の貸付残高比率

（単位：1,000万ファン，％）

区分	韓国産業銀行			金融機関全体			産業銀行の比率(%)		
	施設資金 (a)	運転資金 (b)	合計 (c)	施設資金 (d)	運転資金 (e)	合計 (f)	a/d	b/e	c/f
1954	608	128	736	944	2,055	2,999	64.4	6.2	24.5
1955	2,438	313	2,751	2,889	3,659	6,548	84.4	8.6	42.0
1956	4,625	767	5,392	5,332	7,301	12,633	86.7	10.5	42.7
1957	7,849	1,360	9,209	8,493	11,644	20,137	92.4	11.7	45.7
1958	9,082	1,461	10,543	12,751	13,677	26,428	71.2	10.7	39.9
1959	12,337	1,796	14,133	17,133	15,159	32,292	72.0	11.8	43.8
1960	13,433	2,419	15,852	19,391	20,776	40,167	69.3	11.6	39.5

（出典：韓国産業銀行調査部[1984]71頁）

第2節 経済復興期の証券市場構想

1. 政府所有財産の払い下げ

韓国戦争(1950-1953)の前後、前掲図表 1-2 および 1-3 にみるように、韓国の財政は援助に多く依存せざるをえない経済状況であった。しかしながら援助以外の財政収入源として、政府が所有する物資の払い下げも重要な財源であった。払い下げは韓国が資本主義国家になるためには不可欠なことであったが、それが含意するところは伝統的資本主義国家の形成過程とは真逆であったという点であろう¹²。それゆえに、1948年に「大韓民国憲法」が制定され、自由民主主義・資本主義国家としての韓国が誕生したとしても、憲法自体は制度形式上の意味しかなく、まだ市場経済の体制は形成されていなかったため、徴税収入を財政基盤とすることはできなかったのである。したがって、政府所有財産の払い下げは、重要な財政収入であった。その財産たるものが「帰属財産」と呼ばれるものである。韓国が独立国家となる前に、日本人が所有していた財産を米軍政が没収し、後に韓国政府に譲渡した財産のことをいう。『大韓民国および米政府間の財政、財産に関する最初協定』(Initial Financial and Property Settlement Agreement between the Government of the Republic of Korea and the Government of the United States of America)

¹¹ 1953年に制定された「産業銀行法」に基づく特殊銀行。

¹² この点は植民地支配から解放された近代資本主義国家なら同様の側面が言えるであろう。初期の韓国政府はまず米軍政によって接収された植民地時代の財産が移譲されたため、まずはその管理と払い下げは緊急の課題であったといえよう（隅谷編[1977]9頁を参照されたい）。その意味は払い下げられた物資が韓国の産業国家への物質的基礎とはなるものの、市場経済の原理が働く資本主義国家になるのはまだ遠い話であることがわかる。したがって、後述するように1958年に制定された「企業会計原則」が個別企業の会計実践のための原則であるという側面は疑わざるを得ないのである。

(条約第1号)によって実施され、帰属企業の管理運営は韓国政府の管轄となった。韓国政府は経営の効率化を意図するという理由に基づき、帰属企業体の民営化の方針を打ち出した。それが1948年12月に制定された「帰属財産処理法」である。同法は「産業復興と国民経済の安定を期するため、帰属財産を有効適切に処理する」(第1条)ことを目的とし、指定された国有・国営の重要企業体を除いたすべての帰属財産は払い下げの対象とされた(第2条)。その総対象件数は291,909件で、企業体2,203件(0.8%)、不動産287,555件(98.5%)、その他2,151件(0.7%)とされた。1958年5月末までの処分状況は263,774件(総件数の90.4%)で図表1-12にみるとおりである。

図表1-12：年度別帰属財産の処分状況

(単位：ファン)

区 分	企業体		不動産		その他		合計	
	件数	契約額	件数	契約額	件数	契約額	件数	契約額
米軍政期	513	8,477	839	5,215	916	2,823	2,258	16,515
1948	407	12,086	541	3,450	590	1,991	1,538	17,527
1949	107	1,391	299	1,765	323	836	729	3,991
1950	162	74,038	731	15,990	161	1,159	1,054	91,186
1951	391	593,656	6,740	357,237	82	6,438	7,213	957,331
1952	359	860,700	9,981	683,846	81	17,849	10,421	1,562,315
1953	121	3,142,467	39,693	2,638,593	320	12,225	40,134	5,793,285
1954	233	1,219,071	92,735	7,852,064	95	31,834	93,063	9,102,970
1955	165	11,530,250	63,717	6,664,319	217	73,471	64,099	18,268,041
1957	61	4,037,434	36,418	2,810,299	162	12,242	36,641	6,859,075
1958.5	23	983,169	8,784	732,102	75	3,167	8,882	1,718,438
合計	2,029	22,454,283	259,639	21,759,665	3,022	164,243	263,774	44,391,171

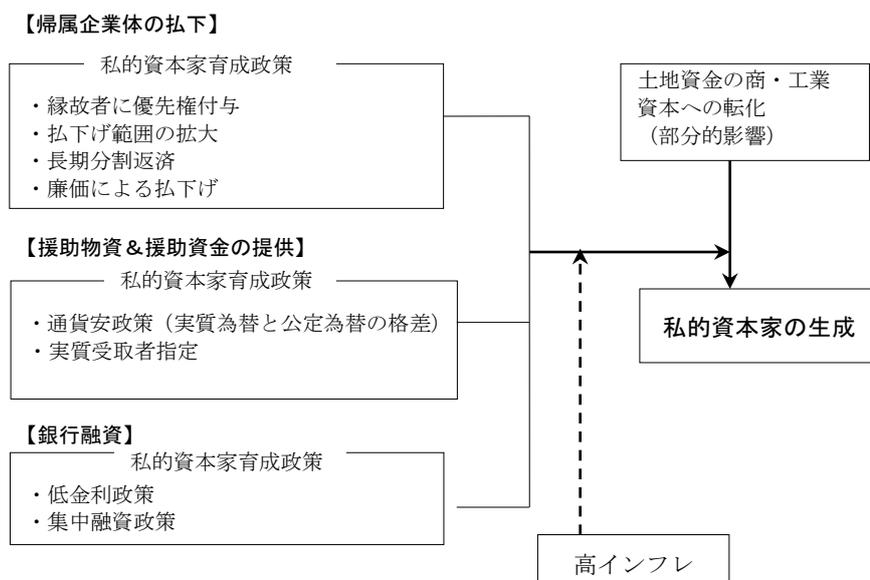
(出典：梁瀨元[1996]37頁。但し原典は財務部[1958]『財政金融の回顧』167頁)

こうした帰属事業体の払い下げについて、隅谷編[1977](9-10頁)によれば、次のように「特惠」のもとに実施されたという。それにはまず縁故入札が挙げられる。「帰属財産処理法」は最高入札者に払い下げる(第15条第3項)ことを原則としていたが、韓国政府は工場運営の非効率化を憂慮して、「帰属事業体は合法的かつ思想穏健で運営能力のある縁故者に優先的に払い下げる」(第15条)と規定した。ここから、帰属事業体の関係者が政治権力と癒着しながら入札指名を受けることになったという(日本経済調査協議会編[1964]130頁)。また払い下げの代金の納付が分割で行われ、当時の激しいインフレの状況下では、政府の査定価格は暴落して、払い下げ引受人にとってはより多くの利益が蓄積される結果となったというのである。分納に関して、同法第19条には不動産払い下げの場合、最高15年の分割納付が認められ、最初1年目は納付総額の1割の納付だけで済むことができたのである。こうした点が上に述べた「政治的」背景として、随意契約と極めて寛大な分割納付制により、政治家と企業家間の癒着による特惠を生んだといわれるゆえんである。

図表1-13のように、ゴンジェウク[1993](57頁)にはその構造が、韓国の財閥の形成の側面から、次のように分析されている。1950年代の激しい社会の混乱状態で、後に韓国の財閥に成長し

ていく私的産業資本家は次の3つの要素によって生成されたという。それは、帰属企業体、つまり帰属財産からなる企業体の払い下げを独占的に受けられたこと、援助物資および援助資金を独占的に受けられたこと、そして銀行融資を独占的に受けられたことが挙げられる。それぞれの要因には私的資本家育成政策が政権の意図としてあったというのである。それは独立国家として生まれ変わったことと韓国戦争による社会混乱が激しかった時代的背景から、復興事業を担わせる企業がきわめて限られていたこともこれらの要素が「特惠」として結びついた一つの要因であったといえよう。これら3つの特惠要素は高インフレによって巨大な富と化し、さらに地主階級が所有していた大半の土地が産業資本家の所有に変わったということも重要な影響要因としていた。図表 1-14 は、帰属財産を独占できた代表的な産業資本家を示したものである。現在韓国でもっとも規模の大きい財閥であるサムスン電子株式会社の創業者の氏名（李炳哲）が記されている。それらの産業家は当初、帰属財産のうち銀行を払い下げ、所有していたことが図表からわかる。

図表 1-13 : 1950 年代資本家形成の構造



(出典：ゴンジェウク [1993]57 頁)

図表 1-14 : 産業資本家ごとの帰属財産の獲得状況（抜粋）

買収者	元企業名	帰属企業名	払下げ日	払下げ後の企業名
李炳哲	朝鮮信託銀行, 朝鮮相互銀行 棟居酒造場	韓国興業銀行 棟居酒造場	57. 2. 25 51. 2. 28	韓一銀行 朝鮮酒造
ジョンゼホ (정재호)	朝鮮貯蓄銀行	韓国貯蓄銀行	57. 12. 19	第一銀行
薛卿東	郡是紡織	朝鮮紡績	55. 8. 31	大韓紡織
南宮鍊	日本ヒューム管	日本ヒューム管	52. 4. 22	韓国ヒューム管
ハムチャンヒ (함창희)	森永製菓	森永食糧工業	51. 11. 8	ドンリップ産業 (동립산업)
白樂承	鐘淵紡績	高麗紡織公社	56. 1. 31	テチャン紡織 (태창방직)

(出典：ゴンジェウク [1993] 202-203 頁。なおハングル名のみ確認できる氏名または企業名はカタカナ表記を付している。)

2. 農地改革と地価証券

1948年に締結された「大韓民国および米合衆国間の援助協定」(以下、単に「48年協定」という)では、財政運営の方針が明確に打ち立てられていた。支出の抑制と収入の増大がそれである。1950年の「経済安定15原則」(図表1-8)はまさに「1948年協定」(図表1-7)を受けて決定されたものといえることができる。48年協定に対する努力が経済安定15原則の第4条および第5条に規定されたとみなしうるのである。ここで問題とすべきは帰属財産の払下げに結びついた農地改革と地価証券である。経済安定15原則第4条に規定されている帰属財産の払下げをより加速的にかつ特定の産業家に集中するように作用したのが農地改革と地価証券の関係にあったとみるのである。

農地改革法(1949.6.21制定)は、その第1条によれば、「本法は、憲法に依拠し、農地を農民に適正に配分することで農家経済の自立と農業生産力の増進による農民生活の向上ないし国民経済の均衡と発展を期することを目的」として制定された法律である。つまり、農地を適正に配分することが明記されている。その背後には、当時少数の地主階級が全農地の大半を所有している現状があった。小作農は農家の70%に及んでいたのである。農地改革の試みは、米軍政¹³のときから意図されていたものである。米軍政が望んでいたのは韓国が産業国家となることであつたからである。したがって、米軍政の初期には、つまり1945年10月5日には「最高小作料率の制定に関する件」が軍政法令第9号として公布され、小作農に対する高率の小作料を50%から30%に引き下げる措置がとられたのである(李榮薫ほか[2005]224頁)。

ところが農地改革法がもつより重要な意味は、こうした適正な土地の配分という側面より、むしろ上記にいう48年協定をはじめとする政策上の目的としての財政の均衡にあつたといえることができる。それは同法第8条および同法施行令を見れば明らかといえる。農地改革法第8条は土地買取りに対する補償に関する規定である。すなわち「土地買収に対する補償は、次の方法によって政府で発行する政府保証付の融通式証券で所有名義者または既選定した代表者に支給する」(第8条第1項)と明記されている。その第8条第1項第1号には「証券の額面は、前条で決定された補償額を換算した当該年度の当該農地の主たる生産物の数量で表示する」とし、第2号には「証券の補償は、5年均等補償にし、毎年額面(相当の)農産物の決定価格で換算したウォン貨を支払う。但し、補償額が少額であるか、または政府が認める育英、教化、学術財団に対する補償は、一回払いあるいはその期間を短縮できる」と規定している。さらに、土地の配分を受ける農家には、次のような償還方法が規定されている。第13条第1項第1号「償還額は、当該農地の主たる生産物からの生産量の125%を5年間納付するものとする」。第2号「償還は5年均等償還にし、毎年の主たる生産物に対する穀物または代金を政府に納付するものとする」と規定されている。換言すればこの第13条は、地主に対してはその買取りに対する支払いを償還期間5年間とした現金補償を規定し、土地の分配を受けた農家に対してその支払いを償還期間5年間の現物償還として規定しているものである。

¹³ 1945年8月15日に韓国は植民地支配から解放されたものの、緯度38度を基準に国土の北はソ連軍に、南は米軍に占領され、その後それぞれの政府が設置された。韓国の場合、米軍政が1945年9月に軍政令第2号「敗戦国所属財産の凍結並びに移転制限の件」の公布をはじめ、1948年8月15日に大韓民国政府が樹立されるまで軍政を行ったという(隅谷編[1977]8-9頁)。

留意すべきは、ここで地主に対する支払額たる補償額の決め方である。その補償額の換算のときには政府の公定糧穀買取価格（いわゆる、政府買取価格）が適用されていた。当該換算額たる補償額は、実際の市場価格より低かったため、当時の激しいインフレからすれば、いわゆる時価と実際の補償額の差異は大きかった。図表 1-15 の農地配分を受けた者による償還額と農地買収に対する補償額（支払額）の差は明らかであり、その差額は後述するように農地改革事業の利益になった。

図表 1-15：買収農地の償還額と補償額の対比（1950-61）

(単位：1,000 ウォン)

年 度	償還額	補償額	差 引
1950	3,013	910	2,102
1951	30,609	27,623	2,985
1952	100,142	91,731	8,410
1953	207,769	165,548	42,221
1954	670,441	386,439	284,002
1955	358,750	441,389	-82,639
1957	401,288	64,915	336,372
1958	686,730	348,011	338,719
1959	482,769	90,363	392,406
1960	136,074	13,998	122,075
1961	151,707	61,721	89,986
合 計	3,229,296	1,692,654	1,536,641

(出典：金聖昊ほか[1989]857頁。但し原典は、『農地改革史関係資料集（第3輯）、統計編』)

着目すべきはそれだけではない。農地改革法の制定に数ヶ月遅れて制定された「帰属財産処理法」にも重要な意味があったのである。1949年12月に制定された「帰属財産処理法」は「帰属財産を有効適切に処理することで産業復興と国民経済の安定を期することを目的とする」とその第1条に規定している。帰属財産は上に述べた米軍政から移譲された政府所有の国家資源である。それを処理するために制定された法律である。帰属財産を民間に払い下げるさいにその代金について規定している。同法第19条の但し書きには次のように規定されている。すなわち「帰属財産の売却代金は、農地改革法による農地証券で納付できるものとする」。つまり、ここに規定している「農地証券」とは農地改革法第8条第1項にいう「政府保証付の融通式証券」のことであり、地主に対して交付された土地の強制買取りに対する「有価証券」¹⁴として機能したのである。

さらに、上にも述べているとおり、地主が受ける補償額は極めて低価になっていた。ところが、地価証券をもって帰属財産を購入する際には極めて高いメリットがあったのである。問題は従来の地主が帰属財産の購入に地価証券を利用したわけではなかったところにある。農地改革法が施行されてまもなく韓国戦争があったため、政府からの土地買収に対する支払いは一時中止となり、生活が困窮となった地価証券の保有者はそれを廉価で売却せざるをえなかったのである。その転売価格は額面の2~3割程度と言われている。それに対して、帰属財産の払い下げに使用される際には、インフレにより、地価証券を買い集めた一部産業資本家にとっては帰属財産を独占する

¹⁴ 「農地改革法施行令」（1950年制定法）には第15条をはじめ、複数の条文上「地価証券」（지가증권）という用語が用いられ、さらに同令第24条には「法第8条の規定による地価証券は一種の有価証券として（中略）支払いできる」と規定している。無論これまで述べたように、当時の社会・経済状況からすると、有価証券を制度化するための社会的必然性というより、政策上の手段性が看取される。

ことができたのである。図表 1-16 は地価証券の取引高を示している¹⁵。この取引高は、前掲の図表 1-15 と関連し、支払率 28%は償還率を意味し、実に 72%が転売されたということになる。李榮薫ほか([2005]236 頁)によれば、「産業資本家が地価証券を購入して帰属財産の払下げを受けたケースがほとんどであった」という。

図表 1-16 : 地価補償金支払い状況表 (1955 年 5 月末現在)

(単位 : 1,000 ファン)

年度	要支払額	支払済額	未支払額	支払率(%)
1950	318,805	302,115	16,690	95
1951	1,265,984	1,242,289	23,694	98
1952	3,885,537	2,620,123	1,265,414	67
1953	3,885,537	91,079	3,794,457	2
1954	5,971,624	-	5,971,624	-
計	15,327,488	4,255,607	11,071,881	28

(出典 : 韓国産業銀行調査部[1955]60 頁。但し原典は、農林部)

図表 1-17 : 証券取引高構成比 (1949-1955)

(単位 : 100 万ファン)

年度	地価証券	建国国債	株式	計
1949-1955.6	7,878	1,842	1,013	10,733
1955.7	175	127	13	315
1955.8	286	153	22	461
1955.9	13	33	3	49
1955.10	9	45	2	56
1955.11	14	69	3	86
1955.12	1	83	4	88
計	8,376	2,352	1,060	11,788

(出典 : 李榮薫ほか[2005]216 頁。但し原典は、韓国証券取引所[1968], 『韓国証券取引所 10 年史』 31 頁)

以上の経済的状況からは農地改革と地価証券の交付が財政との関係で作用したといえることができる。48 年協定をはじめとする政策上の要請は、財政の均衡と帰属財産の処理が同次元で求められていた。農地改革と地価証券の交付は土地を買取りながら実際の現金支出はわずかしが行われなかったため、財政支出抑制の効果は極めて高かったといえよう。それだけでなく、農地改革事業のために設置した「帰属農地管理特別会計」の大幅な黒字からその事実を確認することができる。帰属財産の管理と合わせて、1949 年「農地改革法」および同年「帰属財産処理法」に従って設置された同特別会計は、地価証券の交付によって、図表 1-18 にみるように財政上、大きな黒字をもたらした。韓国の国家財政にとって、「帰属農地管理特別会計」は当時の均衡財政を保つにあたって重要な役割を果たしたことがわかる。とくに、帰属財産の払下げによって財政収入が確保できた側面から当該特別会計は重要な財政収入源を担っていたといえることができるのである。

¹⁵ ところが、この取引とは何らかの制度に基づいた取引ではなく、いわば対面取引であった。韓国の証券取引所は 1956 年に設置されたのである。

図表 1-18：帰属農地管理特別会計決算内訳（1949-51）

(単位：ファン)			
区 分	歳 入	歳 出	差 引
1949	48,057,417	47,873,139	184,278
1950	129,817,361	128,472,064	1,345,297
1951	501,140,642	488,152,295	12,988,347
合 計	679,015,420	664,497,498	14,517,922

(出典：金聖昊他[1989]853頁。但し原典は、『帰属農地管理特別会計予算書（1949-51）』)

3. 経済復興¹⁶と証券市場構想

韓国ではじめて証券取引所が設置されたのは1956年である。ところが、前掲図表1-17ですでにみたとおり証券取引は行われていた。その主たる銘柄は地価証券であった。またこの地価証券の取引を行う証券会社も20社近く運営されていたという(金種圭[1996]98頁)。つまり、1956年以前は、わずかな株式の証券銘柄および国債と取引高の大半を占める地価証券を20社近くの証券会社が扱っていたことになる。こうした状況からは、本格的経済復興にあたって帰属財産、とくに銀行を含む企業体の価値は社会に正式なものとして承認されていなかったことがわかる。

1953年に韓国政府と国際連合(UN)の間に締結された「経済再建および財政安定計画に関する合同経済委員会協約」(以下、単に1953年協約という)およびその2ヵ月後に公表された韓国銀行の論考は、当時の経済復興における政策上の展開を見て取る重要な事実を示している。まず経済復興に当たって、重要な前提ともいべき内容が1953年協約では提示されているのである。その本文は援助物資の使用に関する協約であるが、付録という形で再建投資計画の財源調達の方が明示されている。そこには、図表1-19に示しているように、経済再建に関しては基本的にある程度の自己資本を有する企業が担うように、方針を提示していることがわかる。そのことが財政の安定を保ちながら経済再建を果たす方法だと同協定では示している。

しかしながら、これまで述べてきたように、当時の経済および社会的状況は十分な制度システムが整っている状況ではなかった。当時の経済復興に関連して、図表1-20からは経済復興政策を担う韓国銀行が1953年協約に対してどのような認識にあったかを垣間見ることができる。すなわち、当時の経済復興を担う当局の認識は経済復興にあたって証券市場構想があったとみることができるのである。その背後にはすでに取引されていた地価証券の状況とそれによって帰属財産の払下げがなされていた状況がある。そこには政府と産業資本家の利害の一致があったとみなしうる根拠があった。地価証券を買い集めることで産業資本家は帰属財産を独占でき、その上買取った帰属財産の価値に対する社会的な承認が必要であった。政府にとっても帰属財産を処分し、それを通じて経済復興を推進する必要があったのである。ところが、当時の社会状況下では、1953年協約を含む、その他国際機関との協定などに求められるような、資本主義国家としての制度システムは十分に整っていなかった。それゆえに、まずは有価証券の価値が社会制度として承認できる制度装置が必要であった。資本主義国家としての制度システム構築の第一歩が証券取引所設

¹⁶ 最初の戦後復興に関する「ネーサン報告書」と呼ばれるものがある。「韓国再建に関する経済プログラム」(An Economic Programme for Korean Reconstruction)と名付けられているこの報告書は、ネーサン(Robert R. Nathan)を団長とするUN韓国再建団(UN Korean Reconstruction Agency)が1954年2月に韓国政府に提出した戦後の経済復興・運営政策に関する報告書である(パクジンゴン[2009]67頁)。ネーサン協会のウェブサイトからサマリーを入手できる(参考文献目録を参照されたい)。

置にあったとみることができる。その点に鑑みれば、1953年に国会に提出された「証券法案」は、韓国戦争後間もない突如的なものであったが、本論文でいう会計制度の形成という側面からは、重要な意味を持つものといえる。同証券法案は制定には結びつかなかったが、1949年の農地改革法にはじまる独立な資本主義国家であるための形式的制度上の意味は極めて重要である。その試みは「証券市場構想」として具体化され、後述するように、その後の国家政策にも如実に現れているのである。

図表 1-19 : 「経済再建および財政安定計画に関する合同経済委員会協約」
(1953.12.14 調印) の「付録 第一」(抜粋)

<再建投資計画の財源調達について>

1. 合同経済委員会は、予定した再建投資の総費用のうち、最大可能な部分が与信に依らないで、企業自体の資本蓄積によって調達されなければならない点について合意した。本政策は、その計画期間中、再建投資計画に対する財政の安定を達成しようとするものである。そのための再建投資計画の要請である。
2. この目的を達成するために、個別的投资対象の選定に関しては総事業費のうち自己資金と積立金をもっとも多い比率で捻出できる企業体に優先権を付与することを合意する。一般的に企業体は、自己資金として投資費用総額のうち合意された最低限度の部分を捻出しない限り、当該企業体は本計画のうちの新規投資対象の指定を受ける資格はないものとする。

(出典：韓国銀行調査部[1954a]10頁。ゴシック文字は筆者による。)

図表 1-20 : 1954年韓国銀行の論考「証券市場育成と民間資本動員」(抜粋)

昨年末の「経済再建と財政安定計画のための合同経済委員会協約」によって、復興再建計画に必要な巨大な資金の一部は、民間の資本から供給されざるを得なくなった。つまり、同協約の付録第一第二條に復興計画に参加する企業を指定する際においては、なるべく自己資金を最大限に調達できる企業に優先権を付与し、企業が計画対象企業として指定を受けるためには一定率以上の計画遂行に必要な資金総額に対する自己資金を調達しなければならないと規定しているのである。(中略)しかしながら企業の出資証券が、本来少ないだけでなく、これら証券の発行企業は韓国戦争によって資本の損耗が甚大であることに加え、経営成績が比較的に良好でかつ一般の投資意欲を引っ張るような企業の大部分は国有又は帰属企業である。そのため民間参加の道は、封鎖されている実情にある。(中略)最後に、現の証券法案は、帰属株式の一切を有価証券市場で売却するようするものである。帰属企業の払い下げが遅れた原因の一つとして帰属株式の評価の困難性を挙げることができるので、帰属株式を有価証券市場で需給の原則にしたがって合理的に形成される価格によって処分させれば、この方面の困難も解消されると同時に有価証券市場に対しても開設と同時に繁栄を期することができるのである。

(出典：韓国銀行調査部[1954b]60-62頁。なお下線およびゴシック文字は筆者による。)

図表 1-21 : 「証券法案」の主要内容

区分	主な内容
目的	有価証券の発行と売買、その他の取引を公正にし、有価証券の流通を正常化し、国民経済の発展と投資者を保護すること(第2条)
有価証券	①国債証券、②地方債証券、③特別法律によって政府又は法人が発行した債券、④社債券、⑤特別法律によって成立した法人が発行した出資証券、⑥株券又は新株引受権証書、⑦証券投資信託又は貸付信託の収益証券、外国政府又は外国法人が発行した証券又は証書若しくはその性質を有するもの、その他大統領令で定めた債券又は証書(第3条)
証券業	①有価証券の売買、②有価証券の売買の仲介又は代行、③有価証券の委託売買、④有価証券の引受、⑤有価証券の募集又は発行の取り扱い、⑥有価証券市場での売買又は売買の委託の仲介もしくは代行(第4条)
組織形態	証券取引所は社団法人にし、会員制組織(第25条)
証券上場	証券取引上の登録済み有価証券に限って上場可能(第41条)
取引制度	次の行為は禁止。①現物取引以外の取引、②権利移転を目的としない虚偽の売買取引、③相場に関する虚偽の情報流布、④相場操作を目的とした共同行為(第49条)

(出典：大韓民国国会「証券法案」『本会議速記録』、第18回第13次定期国会議事録)

第3節 資産再評価と企業会計原則の制定

1. 資産再評価法制定への試み

本節で論じる「資産再評価」と「企業会計原則」は、前節に関連づけ、かつ、同次元で問題とするものである。地価証券は、社会制度が十分に整っていない状況下で、突如として「有価証券」として規定され、農地改革という枠内で財政的効果と経済復興への基盤づくりにつながったと考えられる。その点に鑑みれば、資産再評価および企業会計原則は政策上の効果を狙ったもので、純粋な市場経済下の価値のある証券の流通または農民生活の向上にそれ自体の本質を有するものとみることにはできない。1956年に韓国ではじめて開設された「大韓証券取引所」によって明らかにされた、当初の取引銘柄をみれば一目瞭然である。地価証券を含め、2点の新規上場¹⁷銘柄とその他10種類の銘柄¹⁸および建国国債が取引銘柄のすべてだったのである。前述したように、農地改革と地価証券は農民生活の向上または投資家の保護というより、資本主義国家として形式付けられるための予備段階のものといえることができる。それゆえに、1958年に制定された資産再評価法および企業会計原則に記載されている目的をそのままそれらの制定意義として考慮に入れるわけにはいかないのである。

証券取引所の設置は政府当局からみれば、いわば「証券市場構想」の一試みとしてみる必要がある。その背後には企業体の株式が正式に売買される制度装置が必要であったのである。証券取引所という正式な社会制度下の株式売買の状況を形成させる必要があった。図表1-20にいう「帰属株式」はまさに証券市場構想の下での発想といえることができる。それによって帰属財産の価値は実体のあるものとして社会に認知される枠組みができあがったことになる。したがって、図表1-19および1-20にいう「自己資金」とは名目どおりの「資金」というより形式上の「自己資本」として捉えられるのである。この点は、1958年に資産再評価法および企業会計原則の制定が、1953年の「証券法案」の段階から「証券市場構想」の枠内で意識されていたことを物語るものである。経済復興を担う政策機関としての韓国銀行の論稿からはその状況を明らかにしており、これまでの諸論者がその制定作業過程のみに着目して論じているのとは相違するのである¹⁹。資産再評価の法制化は、まさに上記の次の段階に位置づけられるものである。株式売買の制度化によって、株式は企業の財産としての価値が正式に認められるようになった。ただしそれだけでは十分ではなく、企業の財産を正式化する会計制度がまだ確定していなかったのである。後述する企業会計原則の制定は、それゆえに資産再評価法を機能させることを狙って制定されたものといえる。

資産再評価は株式だけでなく、その他固定資産を企業財産として確定させるのに不可欠な制度

¹⁷ 大韓証券取引所出資証券，韓国連合証券金融株式会社

¹⁸ 朝興銀行，貯蓄銀行，韓国商業銀行，興業銀行，京成紡織，京成電気，南線電気，朝鮮通運，大韓海運公社，大韓造船公社。これらの銘柄は大韓証券取引所が設置される以前から，すなわち植民地時代のときから，取引されていた銘柄であるといわれる（李榮薫ほか[2005]222頁）。

¹⁹ 序章にも論じているように，従来韓国会計の研究成果においては史実関連の文献は極めて限定的なものであった。韓国銀行[1956a]では，すでに1956年に「損益計算書・剰余金計算書基準試案及びその解説」が発表され，同年の[1956b]では「企業会計の基準制定の必要性」という題名で論稿が発表されている。なお，これらが経済復興政策の脈絡で発表されたことはいうまでもない。これまでの韓国の会計研究の文献において，これらの史実は一度も取り上げられたことがないのは先行研究から容易にわかる。それだけに，韓国の会計制度研究上重要な意義を持つといえるであろう。

であった。それは韓国銀行の論考からいえば、そこに政府当局²⁰の強い意向があったことは明らかといえるのである。韓国銀行調査部[1954b](50頁)の論考は次のように記している。「戦争経済は『インフレ』をもたらし、『インフレ』は企業経理を歪曲し、企業の資本育成を阻害するのである。本来、企業は自己資本の育成によって運営されなければならない。それゆえに、こうした弊害を是正するために、第二次世界大戦後の各国は『インフレ』の事後処理の一環として、資産再評価という会計的処置を工夫している」としている。この韓国銀行の論考は次の点で、企業会計の制度化に向けた重要な事実として認めうるものである。すなわち、前掲の「48年協定」(図表1-7)をはじめとする、国際機関と韓国政府の協定には、経済復興のための条件が示されている。それには、財政支出を抑え一定の事業運営能力のある民間企業に復興事業を担わせるという内容が含まれていたのである。それゆえに政府としては、国際機関が認めうるような社会制度を作ることが課題であったといえる。証券取引所および資産再評価、そして企業会計の制度を形成するに至る一連の試みは、このように経済復興という国家的課題との関連で形成されたことが看取されるのである。換言すれば、国内の産業資本となるものをいかに形式的制度に取り込むかが証券市場構想に込められていたと見て取れよう。

韓国銀行調査部[1954b](50頁)によれば、「1954年1月には財務当局から(中略)資産再評価法案が成案された」という。提出された「資産再評価法案」は次のように資産再評価の必要を提示している。資産再評価に関して、韓国銀行の当時の認識は、上記にも引用しているように、「資産再評価とは会計的措置」であった。しかしながら、ここにいる「資産再評価」および「会計的措置」はあくまで認識上のものであって、具体的な制度装置は当該段階では設けられていなかったのである。財務当局の認識上先行していたのは、インフレによる実質的財産価値の下落であった。無論、この点も統計上のインフレ率上昇と企業会計という思考に基づくものであったといわざるを得ない。同上稿では資産再評価法案を支えるべく資産再評価の理論的根拠が伝統的企業会計思考に基づいて、次のように論じられているのである。すなわち「会計は計算尺度として貨幣の同質性が重要であり、それによる名目資本の維持に資することができる。ところが、韓国の場合、高インフレにより20年前の2万分の1に貨幣価値が下落した。つまり、韓国の貨幣(ウォン)は計算尺度としては使用できないくらい価値の喪失があったのである。したがって、伝統的会計をそのまま適用した場合、計算数値の歪曲により、経営活動の合理性は確保できない。さらに伝統的会計を適用する場合、減価償却費の低評価につながり、企業は高率の課税を負担し、資本維持さえできなくなる。それは結局経済の再建を阻害する要因となる。こうした様々な問題要因を是正するためには貨幣価値を修正して経理を行う必要がある」(韓国銀行調査部[1954b]50-59頁、下線は筆者による)というのである。したがって、資産再評価の目的は、適正な減価償却を可能にし、企業資本の維持および育成と経営合理化を図ることであり、またインフレによる所得に対する課税を軽減して税負担を適正化することであるという。以上が、韓国銀行

²⁰ ここにいる当局とは、主として「韓国銀行」と「韓国産業銀行」を指す。両銀行は国策銀行として経済復興の中心の役割を果たす機関であった。韓国銀行は中央銀行として当初から重要な国家機関であり、韓国産業銀行は財政投融资専門の機関として1953年に設置された。両銀行からは当時の会計の制度化に向けた理論的基礎とも言うべき「論考」が次々と公表されている。様々な制約から「学問」的研究はきわめて困難な時代であったがゆえに、当局による「論考」はきわめて重要な研究資料として認められるべきものである。

の論考にみられる資産再評価法案が提出された理由である。

ところが、上記の資産再評価法制定に関する理由は形式的論理に基づいている点は明らかであろう。前述したように、現実的経済状況は国家財政それ自体、課税所得にほとんど依存できない状況であったのである（第1節の図表を参照されたい）。わずかな企業以外に通常の企業活動ができないような経済状態下で、伝統的会計理論にみるような問題を根拠とするのは明らかに非現実的なものといわざるを得ないのである。たとえ、当時、貸借対照表といった財務書類が作成されていたとしても、それを社会的に承認する制度装置たるシステムは存在しなかった。それゆえに、韓国銀行の論理はきわめて非現実的なものといえるのである。しかしながら、1953年協定等にみるように経済復興に向けた制度枠組みを形成するという政策上の観点からすれば、韓国銀行だけでなく韓国産業銀行からも公表されている各種の論考は制度装置を作るための重要な政策的試みであったことは明確といえる。それゆえに、資産再評価に対する法制化は、次に述べる企業会計原則の制定を前提としていたといえることができる。

2. 企業会計原則の制定

企業会計原則の制定に関しては、次のような認識が支配的である（朱仁基ほか[2007]6頁）。すなわち「政府は、経済復興政策の実施と関連し、外資の導入、企業財務構造の健全化、租税制度の定着等の問題を解決するために企業会計制度の確立に対する緊急性が認識された。1958年の企業会計原則制定以前には、わが国企業の財務諸表はその形式および勘定科目がさまざまであった。同じ企業の財務諸表の形式および勘定科目でさえ異なり、同種の企業体も財務諸表の形式と勘定科目の名称および配列方法は統一していなかった」。この文言は、企業会計原則の制定にかかわった委員会のメンバーによる制定理由に関するものである。さらに「韓国産業銀行は、企業から提出をうけた資料だけでは企業体の財務諸表分析や経営分析ができない状況であった。これが契機となって韓国産業銀行総裁は財務部に企業会計準則の制定を建議するようになった。これをうけ、財務部に財務部長官の諮問機関として民間の学界から構成された財政金融委員会内に企業会計準則分科委員会を構成し、1958年7月2日に企業会計準則委員会の中間報告として『企業会計原則』が発表された」。これら文言は、韓国の企業会計原則の研究における前提として、それ以外の疑いは確認できない。つまり、韓国企業会計原則の制定に関してはその制度上の意味は論究されてこなかった²¹。上記の文言は日本の企業会計原則に依拠している側面も容易にわかるものである²²。

²¹ 企業会計原則に関しては、以上の前提のもとに、その後韓国および日本で多くの研究は行われた。その多くは序章の第3節で取り上げたとおりで、とくに高承禧[1978][1979][1994]は企業会計原則の理論を中心とするものであるが、韓国の経済状況をもとにその性質を究明したのではなく、その前提にはアメリカや日本の理論的思考が基盤となっている。

²² 山下[1965]の付録にある日本の「企業会計原則」（1949年7月9日）の設定に関して「外資の導入、企業の合理化、課税の公正化」等がその設定の背景とされている。ところが日本と韓国の企業会計原則の学問上の意味は明らかに異なるものと捉えなければならない。韓国は韓国独自の理論的基礎—伝統的簿記は含まず—は存在せず、あくまで政策上の意味が強い。それに対して日本の場合、もちろん連合国軍最高司令官総司令部（GHQ）による影響が強いものの、すでに1873年（明治6年）の「帳合之法」をはじめ会計研究の成果は歴大にあった。もちろんそれらの研究成果は明治時代という時代背景下で、日本の商慣行と海外の会計理論等が基礎となっているものである。したがって日本の企業会計原則がアメリカのSHM会計原則に多くを依拠しているといわれても、すでに理論

3. 資産再評価と企業会計原則の関係

企業会計原則の制定に関連しては資産再評価に関する韓国銀行の論稿に着目する必要がある。そこには資産再評価が会計の問題であるという明確な認識があったからである。問われるべきは、企業会計原則の制定は如何なる政策上の効果をもたらしたのかが問題となろう。この点にこそ企業会計原則制定に対する制度上の意味があると考えられる。その効果は図表 1-22 をみれば明らかであろう。資産再評価法および企業会計原則が 1958 年に制定されその後 1960 年前後にはじめて資産再評価は実施された。前述したとおり、経済復興に関連して一定の自己資本を有する企業のみが復興事業を担うことができ、それらの企業は資産再評価の効果により自己資本の規模を拡大させたと考えられるのである。1956 年の払込資本金の規模が 1960 年前後から約 1,000 倍以上拡大していることがわかる。1958 年以後の増資額は企業会計原則の制定後の金額であり、企業会計上に正式化された金額ということが出来る。換言すれば、企業会計原則制定以前の思考レベルの自己資本の数値が社会制度として形式的に正式化されたことになる。図表 1-23 はさらなる増資状況を示している。1950 年代において上場企業は数社に過ぎず、証券投資は一般大衆向けとは言えない状況であった。1960 年代初期にみる増資はその多くが無償増資によって行われ、それは資産再評価によるものであったのである。その状況に関して、ゴンジェウク[1993]によれば、当時、多くの銀行の所有主は一部の産業資本家であり、現在の財閥の創業者である。前掲の図表 1-14 に示されている、帰属財産の払下げを受けた産業資本家こそ図表 1-23 上の企業の所有主になっていたのである。図表 1-22 の韓一銀行の場合、現在のサムスン電子株式会社の創設者(李炳哲)が所有主であり、その他に現代自動車の創業者(鄭周永)も帰属財産として土地を獲得するなど、韓国近代初期の産業資本家が帰属財産を獲得した後、資産再評価を通じてどの程度の企業規模拡大が達成されたかについて明らかにされている(同上書 201-207 頁)。

図表 1-22 : 資産再評価実施による増資状況

会社名	初期資本金*	(単位:ウォン)	
		増資日	増資額
朝興銀行	9,250	1959.12.23	195,433,936
		1963.1.25	630,000,000
第一銀行	5,000	1960.2.16	254,150,282
		1963.1.22	578,925,171
韓国商業銀行	9,925	1960.3.7	216,015,910
		1963.1.28	418,442,845
韓一銀行	36,849	1960.1.20	195,449,748
		1963.1.22	519,000,000
東洋火災海上保険株式会社	5,000	1961.3.18	14,525,000
海東笠井海上保険株式会社	3,000,000	1963.1.31	50,000,000
		1961.5.30	1,000,000
京成紡績株式会社	3,100,000	1962.12.26	22,000,000
		1960.6.1	70,000,000
大韓海運公社	500,000	1963.7.1	117,771,876
		1961.2.24	54,706,520
大韓重石鋳業株式会社	50,000	1961.3.27	49,950,000
		1962.3.8	27,382,000
柳韓洋行	200,750	1959.11.9	7,249,250
		1962.12.18	40,000,000

*1956年3月1日時点の資本金。(出典:韓国証券取引所[1963]10-11頁をもとに作成)

上の基礎は存在していたとみるのが妥当であろう。日本の企業会計原則の歴史については平井編[1950]および青木編[1976]を参照している。

図表 1-23 : 1960 年代初期上場会社の株式発行実績 (1960. 1-1963. 10)

(単位: 1,000 ウォン)

区分	資本金*	有償増資	無償増資	現金払込
韓国証券取引所	2,600,000	1,540,000	1,000,000	-
韓国証券金融(株)	500,000	470,000	-	-
朝興銀行	1,000,000	-	825,443	170,000
第一銀行	1,100,000	170,800	929,195	-
韓国商業銀行	1,000,000	133,972	866,018	-
韓一銀行	1,100,000	123,513	875,450	-
ソウル銀行	600,000	100,000	-	-
東洋火災海上保険(株)	100,000	74,000	79,325	20,470
海東火災海上保険(株)	100,000	-	23,000	-
京成紡織(株)	240,000	-	230,000	-
韓国電力(株)	7,671,484	389,649	3,825,742	-
大韓海運公社	537,649	-	149,500	-
大韓通運(株)	592,000	-	591,947	-
大韓重石鉱業(株)	110,000	32,618	77,332	-
柳韓洋行	132,000	72,550	59,249	-
合計		3,107,102	9,532,201	190,470

*1964. 10 現在。(出典: 李榮薫ほか[2005]266 頁。但し原典は、韓国証券取引所[1963]『証券統計年報』1963 年、10-11 頁)

むすび

以上、韓国の企業会計原則が市場経済を前提とした個別企業の会計実践を規制するために制定されたというより、国家経済の形成そのものにかかわって、意識的に作られたことを明らかにした。第1節に述べているように、国家成立直後、企業経済は援助物資の流通を基盤とするものであった。第2節では、こうした経済環境下で意識されてきた証券市場構想により帰属財産の引き受け手の確定と経済復興のための環境づくりへの状況を明らかにした。その際に地価証券は帰属財産を特定の産業家に集中させる機能を果たしたことが見て取れたのである。国際機関との援助協定のもとに経済復興を担う企業体は一定の自己資本を有する特定の産業家に集中されたのである。こうした状況下で、第3節で論じた資産再評価法と企業会計原則の制定は関係したのである。その際に、会計制度形成に向けて理論的根拠を提供した韓国銀行の論考は、経済環境を認識しつつも、理論的には既成の理論を基礎としているのである。つまり、そこには思考の次元での企業会計の理論が基礎となっており、会計に関する形式的制度への合理化作用が働いたといえる。このように、地価証券を基礎とした証券市場構想は、資産再評価法と企業会計原則制定を形成させる主たる要因であったことがわかる。企業会計原則は、以上のように、国家経済の形成そのものにかかわるものであって、個別企業の会計実務を規律付けることにその主たる意義を求められるものではない。それは、むしろ、国家経済の政策そのものであったと看取しうるものである。

第2章 経済開発と企業会計思考の展開

はしがき

本章は、第1章に引き続き韓国における企業会計思考の意味を究明しようとするものである。前章は1950年代が時代的背景であった。本章は1960年代以後がその時代的背景となっている。時代の背景を異にして論じる理由は次の点にある。すなわち、前者は企業会計が制度化されるまでの要因が問題であった。後者はその法定化が問題となっている。序章にも触れているように、証券取引法と外監法に基づいて企業会計原則が制定されるようになったのである。この点が問題となる理由は、単に企業会計規制の側面に着目したわけではない。第1章と同様に何故に突如として法定化されたかが問題とされている。従来、企業会計の規制が法定化される背景に企業会計それ自体は問題とされていないのである。それゆえにこれらの法律と企業会計思考の関係に着目しなくてはならないのである。何ゆえにこれらの法律は企業会計規制を強化し、また取り込むようになったのが問題とならざるをえないのである¹。

企業会計思考の法定化を考察するに当たってとくに問題の素材となるのは経済開発期の「証券市場構想」である。しかし第1章で論じたそれとは性質を異にするものである。第1章の証券市場構想は経済復興のために意図されたもので、本章のそれは経済開発にそれを見ものである。1962年に着手された「経済開発5ヵ年計画」は1980年ごろまで国家の最優先政策であった。証券市場構想はその際の重要な思考手段であったとみなしうるからである。こうした制度状況からは、他の論者がいうように、投資家の増加による証券関連法律の整備とは矛盾を覚えざるを得ないのである。さらに会計制度もまた、他の論者は資本市場の拡大により経済のインフラとしてその整備を論じることがみられるが、会計制度の整備はむしろ資本市場拡大よりも先行していることも確認できるのである。以下ではまず第1節において、前章と同様に経済開発の状況を明らかにする。その次に第2節において証券市場構想に端的に現れる資本市場拡大政策のことを検討に加えることにする。最後に企業会計の制度が拡充される理由について、証券取引法と外監法の政策上の意味との関連で考察を行うことにする。こうした作業を通じて韓国の企業会計思考の意味をさらに吟味することにする。韓国の企業会計思考が第1章にみる経済政策上の手段として生成され、その後においてより強化された法的側面をもって経済政策の手段として現れる側面を明らかにすることが本章の主たる目的である。

¹ もちろん1961年にみる予算会計法第13条も注目されなくてはならない。予算会計法第13条の企業会計原則の適用根拠がそれである。問題の性質からすれば、本章にみる諸法律の制定根拠よりも、むしろ重要であるといえよう。予算会計法は財政の場面を適用範囲とするからである。実務慣行上の歴史を有しない韓国の企業会計原則が何ゆえにこのように法律の場面に展開されるようになったのか。これらの点だけに注目しても、韓国の企業会計思考を制度上の問題とすべき必然性は充分にあると考えることができる。本章では、以下のように証券取引法と外監法との関連で企業会計思考の性質を考察し、次章において予算会計法を取り扱っている。その理由は、次章から本論文の主たるテーマとなっているからである。すなわち、本章までは企業会計制度の構造から韓国の企業会計思考の性質を解明し、次章から本論文の主たるテーマである政府会計制度の構造から企業会計思考を考察することになる。

第1節 経済開発政策

韓国では、本格的経済開発政策が1962年に着手された。いわゆる「経済開発5ヵ年計画」と呼ばれる政策である。1962年より5年間実施された第1次経済開発計画は自立経済の基盤を構築することが目標であった。1967年より実施された第2次経済開発5ヵ年計画では自立経済の基盤を一層確立することが主たる目標とされ、第3次経済開発5ヵ年計画の目標である重化学産業を念頭に入れた政策が遂行されたといわれている。第3次の場合、その準備作業に当たる動きが1968年より始まる資本市場拡大政策であったのである。以下では、1960年よりはじまる、経済開発政策の関連状況を明らかにしたい。

1. 経済企画院の設置

経済開発政策を本格的に指揮したのは、軍事政府が1961年に設置した「経済企画院」であった。経済企画院は、従前の復興部、建設部を前身とする、経済開発政策にかかる最高機関である。1961年改正された「政府組織法」（法律第660号）第10条の2（経済企画院）の第1項によれば「国民経済の復興開発に関する総合的計画の樹立とその実施における管理及び調整に関する事務を処理するために、内閣内に経済企画院を設置する」と規定されている。経済企画院長は「(前略) 経済の企画運営に関する事項に関して内閣首班 (내각수반)²の命を受けて関係各部を調整統括する」(政府組織法第12条の2第3項)。経済企画院内には「総合企画局、予算局、物資動員計画局 (물동계획국)、統計局および総務課を設置する」(政府組織法第10条の3第1項)。姜光夏ほか[2008] (59頁)は、これらの局について次のように記している。総合企画局は長期の開発計画の樹立・調整とこれに関する政策調整業務を遂行し、かつ経済部門別長期計画を樹立調整する業務を担当した。予算局は政府の経常支出、資本支出と公企業支出に関する予算を編成し、執行を管理する業務を担当し、物資動員計画局は外資導入業務と国内外の使用可能 (가용자원) を利用した投資計画と総合的物資需給計画を樹立、その実施を管理する機能を遂行した。経済企画院を開発行政のトップに設置した理由は、「経済企画院職制」(閣令第57号, 1691.7.22 制定) にも明確に現れている。すなわち、経済企画院は「大統領の経済成長意思を具体化させる戦略を樹立する任務を政治的に委任された機構として、企画機能と国内資本の調達・配分機能に加えて副総理の職位を通じて他の政府部門に実質的に影響力を行使できる、行政府優位の政策決定体系で中心的な役割を遂行する政策決定・調整機構であった」(姜光夏ほか[2008]68頁) のである。つまり、経済企画院は経済の総合計画と予算および統計までをも総括する経済の最高機関であったのである。

経済企画院は1962年より開始された「第1次経済開発5ヵ年計画」の基本目標と重点目標を発表した。まず第1次経済開発計画の目標は、1950年代の援助中心の経済構造から、自立経済の構造を確立することであった。そのために政府は、当該期間中にインフラ産業関連産業に総投資の48.8%を投資し、製鉄、セメント、肥料、機械といった第2次産業に34%を優先的に投資する計画を決定したという (姜光夏ほか[2008]78頁)。

² 日本の内閣総理大臣に相当

2. 経済開発政策

ここでは経済開発5ヵ年計画について述べておきたい。経済開発5ヵ年計画は、単に国家の一政策として捉えることに留めるべきものではない。経済開発政策が5年ごとのスパーンで行われたから5ヵ年計画という名称が付いた政策として呼ばれるが、1960年代と1970年代は経済開発が国家運営の最優先課題とも言うべきものであったのである。それが可能であったのは、軍事政権のもとで、政策に関しては、経済企画院を通じた強権発動があったからである。

第1次経済開発5ヵ年計画（1962-1966年）の主たる目標は、「あらゆる社会的・経済的悪循環を果敢に是正し、自立経済達成のための基盤を構築する」（沈[1987]70頁）ことであった。後述するように様々な制度改革を行い、まずは社会統制とも見て取れる措置が行われた。それは経済開発計画を迅速に行うための準備作業であったのである。第1次の経済開発5ヵ年計画においては、とくに経済開発のためのインフラ産業を中心に投資が行われ、自立経済への基盤を構築することが重点的に行われた。

次に、第2次経済開発5ヵ年計画（1967-1971年）の主たる目標は「産業構造を近代化し、自立経済の確立をいっそう促進する」ことであった。第1次の計画をさらに発展させ、第3次に目標とされる重化学工業育成の基盤を構築することが狙いとされていた。そして、第3次経済開発5ヵ年計画（1972-1976年）の際には、まず「重化学工業化宣言」がなされ、この政策目標は資本市場を通じて達成することが目標とされていたのである（経済開発5ヵ年計画については、谷浦[1989]第2章を参照されたい）。

図表 2-1：第1次経済開発5ヵ年計画の基本目標と重点目標

基本目標	重点目標
自立経済の達成のための基盤構築	1. 電力、石炭などのエネルギー供給源の確保 2. 農業生産力の増大による農家所得の上昇と国民経済の構造的不均衡の是正 3. 基幹産業の拡充と社会間接資本の充足 4. 遊休資源の活用、特に雇用の増加と国土の保全及び開発 5. 輸出増大を主軸とする国際収支の改善 6. 技術の振興

（出典：姜光夏ほか[2008]77頁。但し原典は、経済企画院『第1次経済開発5ヵ年計画，1962-1966』1962年，15-16頁）

本格的に経済開発が行われ、1960年代には前章に掲げた図表 1-1 および 1-2 に比して次頁の図表 2-2 からは財政規模は大きく増大していることが確認できる。とくに歳入の場合、内国税の比率が大きく増加しており、1960年前後からすればおよそ10倍は増加している。とくに目立つのは、前章にみる財政状況に比して、次頁の図表 2-2 における歳入において財政借款預託金と見返り資金の規模である。これらの歳入項目は経済開発に当たって、複数の特別会計から預託された資金や援助物資の販売代金が見返り資金として使用されたものである。とくに見返り資金の場合、1960年代において、財政投融资資金として重要な役割を担うものであった（見返り資金に関しては第4章で詳述する）。また歳出の場合、依然として北朝鮮との休戦状態が影響され、国防費が大きな比率を示している。それに加えて、経済開発にかか

第2章 経済開発と企業会計思考の展開

る財政投融资は徐々に増加し、歳出の大きな比率を占めていることもわかる。第4章で財政投融资について詳述するが、図表2-2にみるそれは一般会計からみる状況であり、図表2-3からはとくに政府の一般予算だけみても経済開発関連の財政支出が如何に大きな比重を占めていたかを確認することができる。さらに次頁の図表2-4は、1962年から1987年までのGDPに締める産業部分の構成比率と成長率を示している。1960年代初期には、農業や水産業がGDPの約4割を占めていたが、1980年代には製造業およびその他サービス業がその大半を占めるようになったことが見て取れる。こうした資料は1960年代半ばから1980年までの間に急激に工業国家と化する韓国の様相を示しているものである。

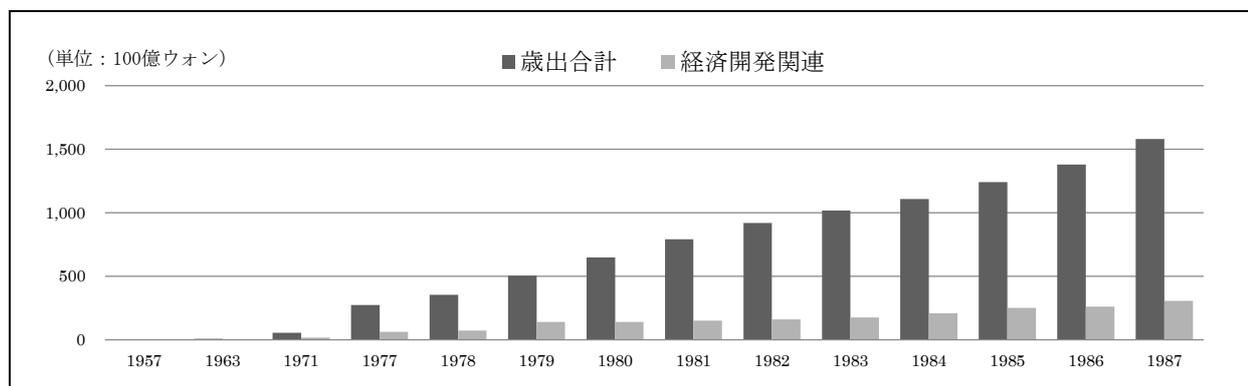
図表2-2: 一般会計歳入歳出決算規模(1967-1972)

(単位: 100万ウォン)

	1967	1968	1969	1970	1971	1972
歳入規模	199,018	275,717	376,041	445,856	551,452	706,882
租 税	129,241	194,288	262,823	334,723	407,683	433,446
内国税	103,828	156,407	218,099	283,799	355,496	374,340
関税	25,413	37,881	44,724	50,924	52,187	59,106
専売益金	10,000	16,400	24,250	30,100	45,372	42,900
税外収入	12,467	18,678	20,265	21,739	26,391	23,658
国債						22500
預託金及び利子収入	4,244	7,933	12,275	6,996	7,366	11,440
借入金						72500
財政借款預託金	5,027	5,000	32,527	28,600	43,690	88,740
見返り資金	35,238	30,655	21,868	17,696	12,189	4,399
歳出規模	180,932	262,064	370,532	441,329	546,278	701,143
一般経費	84,721	116,404	153,843	189,798	233,600	286,543
国防費	49,553	64,708	84,382	102,335	134,738	173,909
投融资	46,108	80,302	131,656	148,566	177,350	240,191
その他	550	650	650	630	590	500

(出典: 韓国財政40年史編集委員会[1991b]66頁をもとに作成。なお空欄は単位未満を表す。)

図表2-3: 一般歳出予算とそのうちの経済開発予算の比較



(出所: 韓国財政40年史編集委員会[1991b]63-69頁をもとに作成)

図表 2-4 : GDP の産業部門別構成比率と成長率 (1962-87)

(単位 : %)

区分	農林水産		鉱業		製造業		社会間接資本		その他サービス		GDP		GNP 成長
	構成	成長	構成	成長	構成	成長	構成	成長	構成	成長	構成	成長	
1962	39.9	-6.0	2.2	21.8	12.4	11.7	9.5	14.8	36.2	2.9	100	1.7	2.2
1965	40.2	-1.0	2.1	7.7	17.3	20.5	8.7	22.4	31.6	7.5	100	5.3	5.8
1966	37.3	11.6	1.9	4.8	17.0	17.3	10.3	22.4	33.3	9.9	100	12.1	12.7
1967	33.2	-5.9	2.0	11.4	23.4	21.6	11.4	21.2	36.0	11.4	100	5.2	6.3
1969	27.5	10.5	1.5	-1.4	17.9	21.6	14.3	32.1	35.7	9.8	100	13.6	13.8
1970	26.0	-1.4	1.3	16.6	21.2	19.9	13.4	11.8	38.1	11.6	100	8.2	7.6
1971	26.6	3.4	1.2	1.7	21.3	18.5	12.7	6.1	38.2	10.9	100	10.1	8.8
1973	24.5	7.1	1.1	17.3	25.1	28.9	12.6	26.2	36.7	9.5	100	15.8	14.1
1974	24.3	7.1	1.2	4.4	26.0	16.1	11.4	5.4	37.1	5.5	100	9.5	7.7
1975	24.5	4.2	1.4	15.9	26.2	12.0	11.8	13.1	36.1	4.6	100	8.2	6.9
1976	23.2	10.2	1.2	0.5	27.6	24.4	11.8	13.0	36.2	8.8	100	14.4	14.1
1977	22.0	3.0	1.4	11.7	27.5	15.3	13.5	23.5	35.6	7.9	100	11.5	12.7
1978	20.2	-9.9	1.4	5.4	28.0	21.3	15.6	20.2	34.8	9.8	100	10.7	9.7
1979	18.8	7.4	1.2	-6.8	28.7	10.5	17.2	9.8	34.1	4.7	100	7.7	6.5
1980	14.9	-19.9	1.3	-7.7	29.7	-1.1	18.0	1.1	36.1	3.4	100	-3.4	-5.2
1981	15.6	14.3	1.4	0.8	29.9	9.9	17.6	1.9	35.5	2.0	100	7.2	6.6
1982	14.7	7.4	1.2	-10.5	29.2	6.7	18.4	12.3	36.5	4.7	100	8.0	5.4
1983	13.6	7.7	1.1	5.6	29.9	15.4	18.7	14.6	36.7	7.1	100	12.9	11.9
1984	12.9	-1.5	1.0	3.2	30.8	17.3	18.7	3.2	36.6	8.3	100	10.4	8.4
1985	12.8	3.8	1.0	3.8	30.3	7.1	18.1	5.9	37.8	11.8	100	7.8	7.0
1986	11.5	4.6	1.0	8.9	31.7	18.4	17.8	10.1	38.0	29.7	100	13.2	12.9
1987	10.5	-6.8	0.8	-2.1	32.2	18.3	18.0	12.7	38.5	1.4	100	12.4	12.8

(出典 : 韓国財政 40 年史編集委員会 [1991e] 486 頁より作成)

3. 制度改革

経済開発政策を推進するにあたって、まず金融制度全般にわたって改革³が断行された。政府⁴は、1961年5月に「金融機関に関する臨時措置法」を制定し、金融機関に対する人事および経営を政権の統制下に置いた。またその翌年5月には「韓国銀行法」⁵を改正し、韓国銀行の運営を決定する「金融通貨運営委員会」の議長を財務部長官にするその規定を定めた。そのことは、中央銀行の独立性の喪失を意味し、結果的に市中金融機関の金利および各種の指針も政府が決定できるようになった。それは、金融機関を通じて一般企業を統制できる仕組みができあがったことになる。前述したとおり、一般企業の運転資金が融資に頼らざるを得ない経済状況下でこそ、こうした仕組みを経済開発のための金融上の基盤として明確に構築することができたと考えることができる。

1962年6月10日には「緊急通貨措置法」が実施された。この法律はデノミネーションを

³ ここでは資本市場との関連で金融制度を中心に扱うことにする。実際には、金融制度だけでなく社会全般において統制が行われた。まず、軍事クーデタにより、憲法に基づく政治活動が禁止されたという。「政治活動浄化法」が直ちに制定された。また「勤労者の団体活動に関する政府の臨時措置」(1961年)が公布され労働組合の団体活動も禁止されるなど社会統制が行われた。次の文献を参照されたい。権 [1989] 125-127 頁。

⁴ 厳密に言えば、1961年5月16日より1963年12月16日までは、軍事クーデタにより成立した「国家再建最高会議」という。その後、大統領選挙が実施され、「朴正熙」大統領体制となった。

⁵ 韓国の中央銀行を規律する法律のこと。

実施させる法律であった⁶。このときは以前、実施したときに変更した貨幣単位を再びファン(환)貨からウォン(원)貨へ戻すのと同時に、平価を10分の1に切り下げようとした。このときのデノミ実施の理由は、いわゆるタンス預金ともいべき隠れ資金を引き出し経済開発資金として利用しようとする意図があったという。そのために従来の貨幣の使用を禁止し、新貨幣に交換させたのであった。いわば遊休資金の産業資金化が意図されたのであった。

第1次経済開発5カ年計画の推進に関連しては、証券市場育成のために税制の改革、政府所有株式の払い下げ、政府出資企業の配当実施などの一連の措置がとられたといわれる(植木編[1969]161頁)。それは民間からの資金を引き上げる仕組みを作るためであった。その過程で、1961年法人税法が改定され、1962年には商法⁷および証券取引法が制定された。

証券取引法の場合、それは、その翌年に直ちに改正された。この改正は証券市場における投機性取引によってしばしば市場混乱が起きたため、立会ができなくなることもあったことを契機に行われたものであったといわれる。証券取引法改正によって株式会社「大韓証券取引所」は、1963年5月3日特殊法人「韓国証券取引所」に改組⁸され、政府による公営制組織となったのである(植木編[1969]162頁)。そのことで証券取引に対する監督も、より厳しくなったことは当然の結果であった。とくに、証券取引法第126条の2第1項においては「証券取引所に上場されている株式の発行人、その他各令が定める者がこの法の規定に基づいて提出する貸借対照表・損益計算書・財産目録、その他財務に関する書類には財務部長官が指名する計理士の監査証明を受けなければならない」と規定され、計理士による外部監査が初めて法定化されることとなったのである。当時、計理士は、軍事政権が行った不正蓄財処理に起用され、その後は政権の信頼を受けるなど政府の各委員会の委員としても起用されるようになったことも知られている(朱仁基ほか[2007]9頁)。計理士による法定監査は、その後公認会計士法(1966年)の制定および1968年証券取引法改正、また1969年5月改正証券取引法施行規則第16条において「法第126条の2第1項の規定に従って公認会計士の監査証明を要する書類は貸借対照表・損益計算書・剰余金計算書・損失金計算書・剰余金処分計算書又は損失金処理計算書及び当該書類の付属明細書とする」と規定されたことで、従来の計理士監査よりも強化された公認会計士監査として制度化されることとなったのである。

第2節 資本市場の拡大

1. 資本市場関連の制度環境の整備

1973年の前後には、資本市場に関連する法律が整備された。まず1968年に「資本市場育

⁶ 韓国ではそれ以前にもデノミは実施されたことがあった。1953年2月15日に「大統領緊急命令第13号」によるものであった。韓国戦争に起因する巨額の軍事費捻出に対する通貨発行によるインフレがその原因であった。当時平価を100分の1に切り下げ、貨幣単位を圓(ウォン)から圓(ファン)に変更した。

⁷ 商法の改定の際には、原価主義に基づく資産評価、新株発行費と社債発行費の繰延資産認定などがあげられ、また商法附則第5条に基づいて「株式会社の計算書類に関する規程」が制定された。この規程は、後に1964年財務諸表規則第1次改正の際に語句変更に影響をあたえたといわれる(権[1989]136頁)。

⁸ 証券取引法第44条第1項「有価証券の公正な価額の形成及び安定並びに円滑を期するために韓国証券取引所を置く」(1963.4.27改正)。

成法」が制定された。この法律の制定目的は「企業の公開と株式の分散を促進し、国民の企業への参加と資本調達円滑を期して投資環境を整備し、資本市場の健全な育成を図ること」（第1条）であった。資本市場育成法の制度上の意義は「韓国投資公社」（第12条～第45条）に関する基本法として、同公社を中心とした企業公開政策を行うところにあった。韓国政府は企業公開を誘導するために、公開法人に対する法人税、減価償却などの特例を設けて優遇政策をとった。また株式を分散させるために、民間企業の株主に対する配当率を保証させ、従業員持ち株制度などを内容としたのである。韓国投資公社はとくに有価証券の引受・募集・売上の斡旋や株価安定のための市場調整を行うなど、資本市場育成の中心的機関として役割を演じたといわれている（隅谷編[1977]160頁）。

ところが、資本市場育成法は公開企業を増大させるのにあまり効果がなかったといわれる（図表2-5）。公開企業に対する様々な優遇政策が設けられていたものの、1972年時点で5,000万ウォン以上の資本金を有する企業を基準にして、株式を公開している企業はその7%に過ぎなかったとされる（蔡[1979]453頁）。優遇政策などにその効果が現れなかった理由は次のようにいわれる。一つの理由は当時の大部分の企業経営者は創業者であって、創業者にとって企業公開は経営権の力の低下とみなされていたという（蔡[1979]453頁）。

図表2-5：1968年から1976年間の企業公開の状況

(単位：100万ウォン)

年度	新株公募		旧株売出		合計	
	件数	金額	件数	金額	公開会社数	金額
1968	2	160	-	-	2	160
1969	12	2,210	-	-	12	2,210
1970	9	2,068	-	-	9	2,068
1971	4	850	-	-	4	850
1972	6	955	1	125	7	1,080
1973	35	17,756	12	3,719	42	21,474
1974	12	9,227	7	5,110	19	14,336
1975	48	27,287	14	12,588	62	39,875
1976	56	40,560	31	33,445	87	74,005

(出典：沈晩燮編[1993]86頁から引用。ただし原典は、証券監督院[1987]『証券監督院10年史』による)

もう一つの理由は、私金融である「私債」(사채)⁹の問題があった。徐[2002](21頁)によれば、韓国の私金融市場は1960年代の経済開発時代から今日に至るまで韓国の経済において重要な役割を果たしてきたという。もちろん、ここで私金融市場とは非制度市場または地下金融等とも呼ばれ、換言すればグレージョンまたは違法の金融取引市場のことをいう。経営者にとっては企業公開による資金調達や制度上の優遇策というメリットよりも、私債の利用のメリットがより大きかったといわれる。私債の支払い利息率が高率であったことや税法上損金算入できるといったメリットが、株式公開よりも大きかったというのである。隅谷編

⁹ いわゆる私金融、地下金融等と呼ばれる正式な金融機関を通じない金融取引上の債権のこと。拙稿〔2011a〕165-166頁の脚注44, 45, 48)によれば、1960年代に支払い利子率の場合、月利2.9%-7.0%、年利で34.8-84%であった。企業におけるその実態は膨大な利払いにつながるが、経営者自身が私債を運用していることもあったとされる。

[1977] (188 頁) によれば、1966 年から 1968 年の私債の利子率は月 2.9% から 7.0% までであった。つまり年利で 34.8~84% という暴利であったのである。そのため、実際に私債には創業者個人による偽装私債も多く含まれていたと言われているのである (隅谷編 [1977] (258-259 頁))。

上記の事情から、政府は経済政策を推進するに当たって、私債市場から資金を引き上げようとしたのである。1972 年 8 月 3 日に発表された「経済の安定と成長に関する緊急命令」(大統領緊急命令第 15 号, 1972. 8. 2 制定) は、そのためのものであった。8 月 3 日に施行されたため、しばしば「8・3 措置」と呼ばれている (以下, 8・3 措置という)¹⁰。8・3 措置第 1 条には、「この命令は、経済の安定と産業の合理化に必要な緊急経済措置を実施することで、国民生活の安定と向上を図り、国民経済の均衡成長を促進することを目的とする」と規定された。こうして、月利 3~4% 私債に対して強制申告、利息支払いの凍結が命じられたのである。すなわち、政府は、同措置をもとに、企業が保有しているすべての私債を年利 16.2%, 3 年据置き 5 年償還の長期債務に調整すること、または出資に転換するように命令した。また金融機関に対して政府からの出捐金等を財源にした信用保証基金を設置するように命令している (第 37 条)。一方、上記の措置に合わせて「産業合理化審議会」を設置し (第 49 条)、企業財務構造を改革させることを狙いとしていた。同審議会では次のような審議を行っている。①産業合理化及び振興に関する支援候補企業の事前審査、②基準審議・決定、③産業化資金の運用指針・方法・計画、④指定産業に対する財務や金融支援の決定等である。こうした審議によって決定された事項については、韓国産業銀行が実質的支援を行ってきた。同審議会が何を基準に審査をしたかは明らかになっていないが、銀行または政府からの融資や、指定産業になる際の会社の規模や不動産担保によっても決められていたとされる (金炳華ほか [2001] 28 頁, 蔣鳳圭 [1987] 164 頁)。8・3 措置によって様々な特恵を受けた企業は、その後、より多く融資を受ける手段として、さらに系列企業を増やし、重化学工業育成産業に指定を受けることを通じて規模を拡大させたといわれているのである。このように、1970 年代の企業体質強化策は、企業規模拡大にその狙いがあったとみることができる。

8・3 措置は、結果的に隠れ資金を明るみに出す点では一定の効果があったように言われる。申告された私債は、当時の預金残高 1 兆 1,300 億ウォンに対して、3,500 億ウォンにも上っていた (海外情報 [1978] 31 頁)。その申告状況に関しては、たとえば「サムスン財閥」が創立し、1967 年から操業が開始された「韓国肥料工業株式会社」蔚山工場の場合、創立時の総工事費 179 億ウォンのうち、20 億ウォンが私債で、月 3~4.5% の利払いは年間 7 億 2,000 万ウォンまで上っていたことがいわれている (隅谷編 [1977] 264-266 頁)。8.3 措置は、偽装私債を使って見かけ上の利益率を引き下げるといった課税逃れを食い止めることに一定の成果を収めたこともいわれている (隅谷編 [1977] 258-259 頁)。しかしながら当時の財政当局者の証言によれば、当時の大企業の負債依存度は 80% に達していたため、実際は大企業に対する金融上の特別優遇措置であったというのである (ガンマンス [2005] 71 頁)。

¹⁰ 8・3 措置は「悪化した企業の財務構造を改善して国際競争力を強化するため出された大統領緊急命令」ともいわれている (蔡 [1979] 455 頁)。

2. 企業公開促進法の制定

資本市場育成に向けて制定された資本市場育成法の効果が小さかったため、韓国政府は1972年12月「企業公開促進法」を新たに制定するようになった。この法律の目的には「企業の公開を促進し、企業の円滑な資本調達と財務構造の改善を図り、国民の企業参加をもとめ、国民経済の健全な発展に寄与すること」（第1条）と規定されている。企業公開促進法の目的だけみれば、前出の資本市場育成に関する法律と大きく異ならない。しかしながら、次の点からは大きく相違することがわかる。すなわち、資本市場育成に関する法律が企業公開を誘導するという意図があったのに対して、企業公開促進法は企業公開を強制する側面があったのである。企業公開促進法第4条第1項によれば「財務部長官は次の各号のいずれかに該当する法人の中で当該法人の資本金、財産状況、配当能力、当該株式の取引見込み及び証券市場の動向等大統領令で定める基準に基づいて公開することが適当と認められる法人を選定し、当該法人の公開を命ずる。（但し書きは省略）」と規定している。一定の基準に適合する企業を「公開適格法人」として指定した（同法施行令第3条）。公開適格法人に指定された企業は同法第3条で規定している「企業公開審議委員会」によって企業公開を命じられ、その対象企業が企業公開を履行しなかった場合、課税および金融上の制裁が加えられる。すなわち、企業公開促進法第3項第2号に従えば「公開不履行法人の不履行事業年度の所得に対して法人税法第38条の規定に従って法人税を徴収する際には、政府の決定した算出税額の100分の20に相当する金額を加算した金額を法人税として徴収する」としたのである。

3. 証券取引法の改正

企業公開促進法が制定されたその翌年の1973年2月6日には証券取引法が改正された。もちろん、この法律の改正も資本市場拡大政策上の枠内で考えるべきものである。換言すれば、上記の制度整備の試みは証券取引法の改正に向けての準備作業であったといえよう。その理由は、第1章の企業会計原則の制定と同様に、制度整備の終着として企業会計制度の変化がみられるからである。

改正証券取引法には新たに第126条が新設されるようになった。その第1項には「有価証券の発行・売買取引及び証券金融に関する重要事項と企業会計制度に関する重要事項に関する財務部長官の諮問に対応するため、財務部に証券審議委員会を設置する」と規定されている。また同法施行令（1973.4.20改正）第62条の2には「法第126条の規定に従って証券審議委員会は次の各号の事項を審議する。①有価証券の発行・売買取引及び証券金融に関する重要な事項、②企業会計原則および財務諸表規則に関する事項、③公認会計士の監査の実施および報告等の会計監査に関する事項、④企業会計と税務会計の調整に関する事項、⑤その他の企業会計制度改善に関する事項」と規定された。こうして、証券制度および会計制度に関する重要な事項を審議する「証券審議委員会」が設立されることになったのである。後に

その傘下に「企業会計分科委員会」¹¹が設置され、同委員会は会計諸基準改正の役割を果たすことになったとされる。

上述したように、証券取引法の改正によって企業会計は、従来の財務部「告知」から「法」の次元へと展開をみせるところとなった。こうして証券取引法に会計制度に関する機構および会計原則に関する根拠規定が設けられたことで、会計原則及び財務諸表規則が法律上の地位が付与されたことになった。後者に関しては、改正証券取引法第126条の8に「上場法人の会計及び監査に統一性と客観性を付与するために証券審議委員会の審議を経て一般に公正妥当と認められる会計原則を大統領令で定めることができる」と規定され、さらに第126条の9には「この規定に基づいて提出される財務に関する書類は証券審議委員会の審議を経て、財務部令が定める用語の標準様式及び作成方法に従って作成されなければならない」と規定されている。これらの規定に基づいて、制定されたのが次のような諸規則である。すなわち、1974年には「上場法人等の会計処理に関する規程」（以下、上場法人会計規程という）が新たに制定され、1975年には「上場法人等の財務諸表に関する規則」（以下、上場法人財務諸表規則という）が新たに制定されることとなったのである。

改正証券取引法はまた、会計監査に関する規定も定めている。公認会計士による外部監査の強化を目的に、従来上場法人に限定していた外部監査の対象を拡大するところとなった。証券取引法施行令（1973.4.20改正）第63条によれば「法第126条の2第1項の規定に基づいて公認会計士（会計法人を含む）の監査証明を受けなければならない者は次の各号に掲げる者とする。①法第4条第1項の規定に従って有価証券申告書を財務部長官に提出する者（募集設立の除く）、②法第78条第3項の規定に従って事業報告書を提出する者、③法第73条第3項の規定に基づいて有価証券上場申告書を証券取引所に提出する者（法第2条第1項第1号ないし第5号の規定に基づく有価証券の発行者を除く）」と規定されることとなった。さらに、財務部は1973年8月4日に「財務諸表監査証明に関する規程」（財務部令第968号）を制定した。

4. 資本市場拡大の会計制度上の意義

1970年代において、法と企業会計の関係はより強く結ばれたことが上記からわかる。資本市場育成に関する法律からはじまる資本市場拡大政策には、証券取引法の改正までをみるかぎり、会計の制度上の変化を確認することができるのである。すなわち、証券取引法第126条の8に会計原則の設置根拠が設けられ、「上場法人、その他この法の適用を受ける者の会計と公認会計士の監査に統一性と客観性を付与するために、第126条の規定による証券審議委

¹¹ 権[1989](135頁)によれば、証券審議委員会設立の前、会計制度に関わった機構が韓国投資公社内に設置されていた。すなわち、「1973年4月、財務部長官令によって韓国投資公社内に『企業会計制度審議委員会』が構成され、『企業会計原則改正案』が作成・審議が行われた。その後、証券取引法が改正され、1973年10月には『証券審議委員会』が法的機構として構成された。それに伴い、韓国投資公社に設置された「企業会計制度審議委員会」は1973年7月に解体され、同委員会で起草した『企業会計原則改正案』などは『証券審議委員会』の『企業会計分科委員会』へ移管された」と記されている。

員会の審議をへて、一般に公正妥当と認められる会計処理原則を大統領令で定めることができる」(第1項)ようになった。そこでその翌年には「上場法人等の会計処理に関する規程」(大統領令第7199号)が制定されたのである。これによって、企業会計は証券取引法の目的を遂行する手段として位置づけられるようになったのである。それに加えて証券取引法第126条の2において公認会計士が監査証明をする際の指針として、「財務諸表監査証明に関する規程」(財務部令第968号)が制定され、監査制度もまた証券取引法の枠内で展開するところとなった。

法と企業会計が関係を結ぶようになった背景を考察するには、1970年代の経済政策を確認する必要がある。そのときの証券取引法を政策手段とした狙いは、重化学産業の育成にあった。つまり、企業会計は重化学産業を支援する政策手段として重要な一翼を担うようになったとみることができよう。「重化学工業企業公開原則」(1974)および「国民投資基金法」([法律第2635号])等の通達および法律では、証券取引法を主軸とした資本市場拡大の制度的枠組みの構築を企図したものであった。すなわち、証券の発行市場および流通市場を整備拡大させる狙いのもとに、それを支える手段として会計基準が法定化され、さらなる会計制度の拡大が図られたとみなしうるのである。

上記のように資本市場関連法律上の企業会計の制度変化は、さらに1980年代に入ると、外監法の枠内に企業会計が包含されることになる。1980年12月に制定された「株式会社の外部監査に関する法律」の第13条(会計処理の基準)において「会社の会計処理基準とその制定に関しては他の法令の規定に関わらず、別途大統領令で定める」と規定されることとなったのである。そこで、この規定をうけて、翌年に証券管理委員会¹²による「企業会計基準」が制定されたのである。

第3節 企業会計制度の拡充

1. 政策の変化

1979年9月には「企業体質強化措置」が発表された。当時の大統領が狙撃され死亡した直後の新たな軍事政権による発表であった。その背後には、1970年代の重化学産業育成政策に対する見直しの意図があった。「経済開発5カ年計画」が1982年から「経済社会発展5カ年計画」(1981.12)に変更されたのもその意図があったように思われる。重化学産業育成政策の際には、強権的かつ成長重視の性格があった。それに対して後者の政策においては経済安定を目指した調整重視の性格がみられるのが特徴といえる。つまり、大統領の狙撃事件には強権的な社会統制を含む政権に対する社会的不満があったのである。それゆえに、企業体質強化措置は1980年5月に発表された「国家非常事態宣言」¹³とも関係すると考えられるの

¹² 有価証券の発行および流通の管理、上場法人等の財務管理と企業の会計規制等のために設置された機関。大統領が任命する委員長を含む3人の常任委員と韓国銀行総裁、韓国証券取引上理事長、財務部次官など6人の委員で構成される(証取法第118-120条)。証券管理委員会は、外監法に従って企業会計基準の制定を担っており、諮問機関として会計制度諮問委員会を設置している(裴武煥[1985]7頁)。

¹³ 当時労働および学生運動が激しかったことから、軍部が直接政治に関与し始めたのは1980年5月17日

である。そこで、社会的不満を抑えるためには、重化学産業育成政策による大企業優遇政策の見直しが必要であったと考えられる。

企業体質強化措置は、名称は違うものの、1970年代にも行われていた。上記の8・3措置がそれである。換言すれば、企業体質強化措置は8・3措置の1980年版ともいえるものである。両者の違いは次の点に求めることができる。すなわち8・3措置は企業の財政状態を改善させ、企業規模を拡大させる性格があった。特に8・3措置後に債務調整を受けた大企業は重化学産業に指定され、集中的な融資を受けることになり、国家政策の手段として役割を果たすものであった（次頁の図表2-6）。その仕組みは次のようにいうことができる。まず経済開発計画に基づき、育成産業が指定される。その次に、育成産業を担う企業を指定する。そして指定された企業を中心に、集中的資金の融資・税制優遇を行う。1970年代に行われた重化学工業産業はまさにこれに該当するものであった。しかしながらその副作用として、その指定を受けるために無理な企業経営を受ける場合や系列企業を借金などで増やすことでより多くの事業受注や融資を受けるといったことも多くみられたといわれる。

それに対して企業体質強化措置は後述するように、表面的には融資を縮小させたり、外部監査を強化するなど規制を強化したとみられるのである（図表2-8）。ただし、経営不振企業¹⁴に大幅なリストラを断行させる一方、特定の経営不振企業を再生のための資金注入は行われた（図表2-7の政策金融の推移）。

次頁の図表2-8に示している8つの企業体質強化対策の項目は、1980年代の政策運営にも明確に表れている。すなわち「重化学工業投資見直し」（1980年）をはじめ、その後幾度にわたる企業に対する与信管理規制が行われたのである。さらに1986年から1988年の間に政府によって経営不振企業に分類された57社が第三者引受によってリストラされたというのである（金炳華ほか[2001]48頁）。こうした経営不振企業の分類に際しては、まず企業が所有する非業務用不動産に対して自己申告期間が設けられ、その後1981年に設置された産業政策審議会が「租税減免規正法施行令」第40条に基づいて資産の査定等を行った。さらに企業の不動産所有制限と財閥企業の系列企業整理に関連して、自己資本比300%超の銀行借入がある場合や、他の企業への出資金額が自己資本の50%超の場合には、融資が制限されるという、自己資本基準が用いられていたことが確認できる（金炳華ほか[2001]81頁）。

の戒厳令の拡大、翌日の光州事件（軍部による市民に対する武力行使事件）の直後であって、「企業体質強化措置」もその一連の政治経済の掌握と考えられる。当該措置の内容は、企業の非業務用不動産の売却、大企業の構造調整、金融機関の与信管理強化、法人税引下げ、配当税制の緩和等である（権[1989]166頁。ただし原典は、金大煥「国際経済環境の変化と重化学工業の展開」、朴玄採『韓国経済論』カチ社、1987年、222-224頁）。

¹⁴ 韓国では、「不実企業」（부실기업）と呼ばれる。この用語については、次のような概念定義がみられる。すなわち、企業の成長過程において政府より特惠を受けており、債務の償還ができないが国民経済の影響を考慮され、支援を続けて受けている企業のことをいう（蔣鳳圭[1987]167頁）。すなわち、「不実」とは一般的意味として捉えることはできないのである。韓国経済発展期における特有の概念として捉える必要がある。

図表 2-6：重化学工業に対する銀行別支援実績

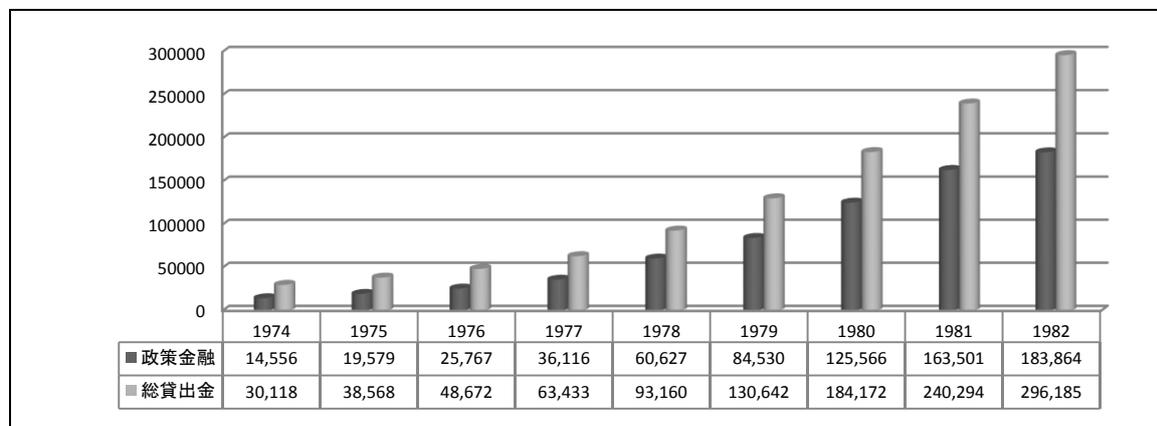
(単位：億ウォン, %)

銀行名	1975		1976		1977		1978		1979		1980		1981	
	金額	比												
市中銀行	148	12.4	421	23.6	524	23.9	601	14.9	598	13.1	675	15.4	995	16.4
地方銀行	35	2.9	85	4.8	94	4.3	104	2.6	18	0.4	42	1	65	1.1
特殊銀行 (産業銀行)	1,008	84.6	1,275	71.6	1,572	71.8	3,316	82.5	3,958	86.5	3,667	83.6	5,007	82.5
輸出入銀行	-	0	130	7.3	300	13.7	297	7.4	300	6.6	300	6.8	750	12.4
計	1,191	100	1,781	100	2,190	100	4,021	100	4,574	100	4,384	100	6,067	100

(出典：韓国銀行基金運用部[1989]35頁より作成)

図表 2-7：政策金融の推移

(単位：10億ウォン)



(出典：金重雄[1986]54頁より作成 (但し原典は韓国銀行))

図表 2-8：企業体質強化項目

①企業の不動産所有制限	②財閥企業の系列企業整理
③各種の協会および組合の整理	④会社整理制度の悪用防止
⑤救済金融の最大抑制	⑥与信管理機能の強化
⑦外部監査制度の拡大実施	⑧企業税制支援拡大強化

(出典：韓国開発研究院[1995a]397-380頁より作成)

結果的に、不動産の大量保有，系列企業間の相互出資による系列企業数拡大，そして指定企業の業績悪化の際には，政府による救済措置によって倒産から救われることになるのであった。蔣鳳圭（[1987]167頁）によれば，韓国の経済発展期にみられる他人資本依存体制は，市場の問題ではなく，国家の政策目標による意図的な仕組みに起因するものであった。企業体質強化対策にみるその意義は，経済開発重視から経済社会発展重視への政策の見直しを打ち出しその合意化を図ったことにあるといえよう。その構造は，会計監査，さらには会計監理という二段階式会計監視体制の法的枠組みからなるものであった。そこには会計制度における大きな機能の変化も結び付けられていたのである。

図表 2-9：1980 年前後の主要経済政策と会計制度の関係

区 分	1980 年以前	1980 年以後
政策と法の関係	経済政策と証取法の直接的関係	経済政策と外監法の間接的關係
経済政策の目標	重化学工業産業育成	重化学工業産業調整
法の性格	経済開発	経済調整
会計基準の根拠	証取法 126 条の 8	外監法第 13 条
会計基準の目的	監査の統一性と客観性	監査の統一性と客観性
会計の目的	情報の真実な報告 ¹⁵	情報の適正な報告 ¹⁶
主な諸規制の流れ	資本市場育成法→重化学工業宣言→証取法改正→重化学工業企業公開原則→国民投資基金法	企業体質強化体質→重化学工業投資調整→外監法→企業会計基準→産業合理化支援基準

2. 「外監法」の制定

前述のとおり「企業体質強化措置」の一環として、1980 年 12 月 31 日に「外監法」（法律第 3297 号）が制定された。同法の第 1 条には次のようにその目的が掲げられている。「この法は、株式会社から独立した外部の監査人がその株式会社に対する会計監査を実施し会計処理の適正を図らせることで利害関係人の保護と企業の健全なる発展に寄与することを目的とする」。またその制定理由書には「一定規模以上の株式会社に対して外部監査人による会計監査を実施することで、内部監査制度の短所を補完し、適正な会計処理を誘導し、利害関係人の保護および企業の健全なる発展に寄与するためである」と制定理由を示している。さらに外監法第 2 条には「直前事業年度末の資本金または資産総額が大統領令で定める基準額以上の株式会社は監査人による会計監査を受けなければならない」と規定し、大統領令で監査対象企業の範囲を定めている。しかも、同法第 13 条には「会社の会計処理基準とその制定に関しては、他の法令の規定にかかわらず別に大統領令で定める」という規定を設けることで、「外監法」および当該規定に基づいて制定される「会計処理基準」は従来複数であった会計諸規則を単一の会計基準にする環境を整えたのである。外監法には、以下のように法的権威に基づく二段階式会計監視体制が構築されている。この法律は、別称「企業体質の改善強化を目的とする法律」¹⁷と名付けられていることから「企業体質強化措置」との関係性は明らかといえる。

(1) 外監法の適用対象

外監法は上述のように、その目的は会計処理の適正化と利害関係人を保護することである。またその範囲は一定規模の資本金を適用基準としている。従来は上場会社のみを適用対象としていた。すなわち、同法施行令によれば、外部監査を受ける対象企業の基準は「資本金 5 億ウォンまたは資産総額 30 億ウォン」（第 2 条）である。その適用を受ける会社数は、外監法制定前の 782 社から 593 社が追加された 1,375 社に増加するところとなった（申奉植

¹⁵ 「上場法人等の会計処理に関する規程」（〔大統領令第 7199 号〕1974. 7. 18 制定）第 2 条。

¹⁶ 1981 年制定「企業会計基準」（〔財務部長官承認〕証券管理委員会制定）第 2 条。

¹⁷ 大島[1984] (423 頁)。ただし原典は、李海東（1983 年）『企業会計基準解説』ソウル：一潮閣、5 頁。

[1981]12頁)。但し、「政府投資機関管理法の適用を受ける株式会社とその他大統領令が定める株式会社の場合はその限りではない」(第2条)という例外規定はある。会計監査を担当する監査人の資格は、従来の会計法人(日本の監査法人に相当)または5名以上の公認会計士(証券取引法施行規則第26条)と規定されていた。しかし外監法では「公認会計士又は会計法人でなければならない」(第3条)と規定され、従来に比べ、監査人資格条件は緩和されたことがわかる。

図表 2-10 : 年度別外部監査対象会社状況

(単位:社)

年 度	1979	1980	1981	1982	1983	1984	1985	1986	1987
対象会社数	814	890	640	2,092	2,402	2,797	2,989	3,263	3,808

(出典:1979-1981は、韓国公認会計士協会35年史[1992]462-463頁より、1982-1987はイチャンウ他[2007]14頁による)

(2) 外監法上の監査基準と会計基準の制定根拠

外監法の制定による最も大きな変化は、外監法の枠内に監査基準と会計基準の制定根拠が置かれるようになったこと、および後述するように監理委員会¹⁸が設置されることであろう。つまり、公認会計士による外部監査に加えて、その監査報告書を監理委員会が再度監査するという仕組みがとられるようになったのである。外監法第5条第1項によれば、「監査人は一般に公正妥当と認められる監査基準に従って期中監査と決算監査を実施しなければならない」。その監査基準とは「公認会計士法第13条の規定に基づいて設立された公認会計士協会が財務部長官の承認を得て定める」(第5条第2項)ものである。公認会計士法(1981年4月13日改正[法律第3441号])によれば、公認会計士協会は財務部長官の認可の下に設立され(第13条)、会則を定めることができ、財務部長官の監督下に置かれる(第15条)ことになっている。また会計監査人は「いつでも、会社の会計に関する帳簿と書類を閲覧または謄写することが」でき(第6条第1項)「その職務の遂行のために会社及び関係会社に対して会計に関する報告を要求する」ことができる(第6条第2項)。さらに会計監査人は「その職務の遂行のために特に必要なときには会社の業務と財産状態を調査すること」ができる(第6条第3項)。公認会計士は会計監査に関する権限と同時に当局の監督を受けるものであることがわかる。

外監法には「会社の会計処理基準とその制定に関しては他の法令の規定に拘わらず別途大統領令で定める」(第13条)ことが規定され、同法施行令において「法第13条の規定による会社の会計処理基準は、財務部長官の承認を得て定める」(第6条第1項)点が規定されるようになった。さらに同条第2項において「第1項の会計処理基準は会計慣行の中で一般に公

¹⁸ 証券管理委員会の事務組織である証券監督院に置かれる。証券監督院は証取法に従って設立された無資本特殊法人である。証券管理委員長が監督院長を兼任しており、同委員会の指示・監督を受け、有価証券の発行を促進し、その管理と公正な取引を図らせるために有価証券の申告と登録受付窓口となっている。さらに、証券取引所と証券会社およびその他証券関係機関の監督と検査業務を遂行する(証取法第130-144条)。

正妥当と認められるところによるものとし、企業の会計と監査人の会計監査との間には統一性と客観性を確保できるようにしなければならない」と規定されている。ここにいう会計処理基準が後述する1981年に制定された「企業会計基準」なのである。

(3) 監理委員会の設置

外監法には監査人の会計監査に加え、監督当局による監査報告書の監理¹⁹を行うように規定されている。すなわち「監査人の監査報告書を監理するために、証券監督院²⁰内に監理委員会を設置し」（第15条第1項）、「監理委員会は、その職務の遂行のために会社及び大統領令が定める関係会社と監査人に対して資料の提出・訂正または必要な報告を要求することができる」（第15条第3項）。また、「監理委員会は、監理結果に基づき必要な場合には財務部長官に監査人に対する懲戒を要求することができる」（第15条第5項）。

さらに、同法施行令によれば、監理委員会は財務部長官が委嘱する7名以内の委員から構成され（第7条）、監理委員会の委員長は、同条第1項第1号にいう「証券管理委員会の常任委員として証券管理委員会委員長が推薦する者1名」とされる。こうして設置される監理委員会は、外監法第8条に規定された監査報告書の監理の他に、「外部監査の公正な遂行を保証するための必要な事項の監理を行う」（外監法施行令第10条第2項）。もちろん、監理委員会も監査人同様に財務部長官の管理監督を受けるようになっている（外監法施行令第12条～第13条）。なお、同法は、1981年1月1日より施行されているが、例外適用が設けられており監査人の選任および監査基準の適用は1982年1月1日以降に始まる事業年度から適用されることになっている（外監法附則第2条）。

以上のように、外監法は利害関係人の保護と企業の健全なる発展という目的のもとに、従来の上場企業を中心とした会計監査の対象を大幅に拡大するところとなったのである。同法において会計諸規則が一本化され、監査基準も制定される。従来は、財務部告示による一般企業向けの「企業会計原則」および「財務諸表規則」と証券取引法による「上場法人等の会計処理規程」および「上場法人等の財務諸表規則」が適用されていたのに対して、外監法第5条と第13条には同一制定主体による会計処理と監査基準が制定されるようになったのである。さらに従来任意で公認会計士協会内で行われていた監査報告書の「監理」が証券監督院内に設置された「監理委員会」によって実施されるようになったのである（第15条）。このように、外監法には会計処理と会計監査が同じ枠組みに置かれた上で、会計監査と会計監理という二段階監視体制の下で法的権威が付与された。しかしながら、第1章で問題としたよ

¹⁹ 「監理」とは、建築土木工事の施工を設計通りにしているか監督監理する用語として広く用いられ、事後監督のような意味で使われている。会計制度に関する明確な定義はみられない。文献によれば、1960年代から1970年代に渡って広く発生した不正会計事件を機に整備されたアメリカの会計監視体系に相当する用語にみられる。すなわち、1977年Metcalf Reportに端を発する会計規制改革において、AICPA内部の会計監視自制機関として設置された公共監督委員会（Public Oversight Board;POB）からなる会計監視体系に因んだ体系として説明がなされている（斐武煥[1985]19-20頁、元亭淵[1990]85-86頁）。

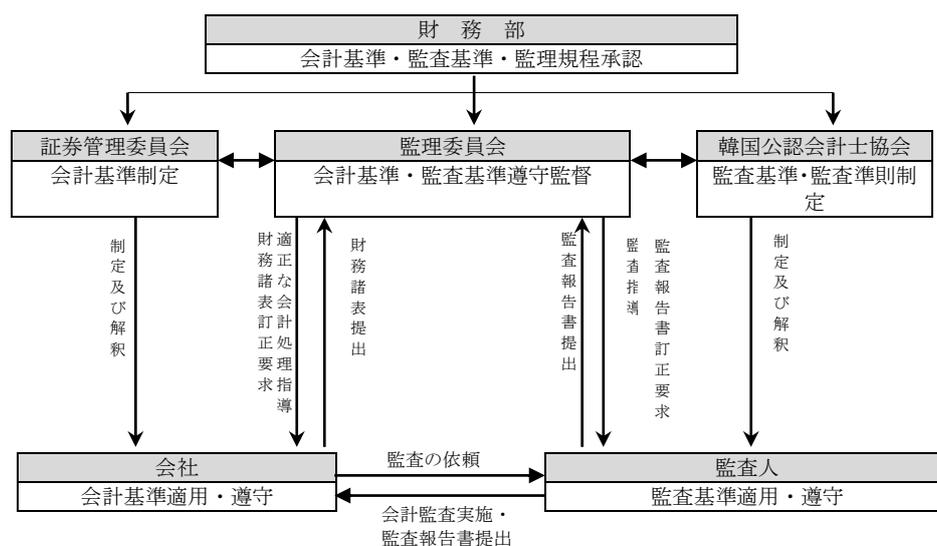
²⁰ 証券監督院は、証券監理委員会の指示を受け、有価証券の発行及び取引の管理や関連機関の検査および監督などを担う実務機関として設立されたものである（1976年改正「証券取引法」第130条）

うに韓国の経済状況の成り立ちから、会計監査問題をそれ自体から求めることはできず、経済実態との関係で吟味しなければならないのは明らかといえよう。

表 2-11： 外部監査に関する主要規定の改正

区 分	証券取引法 (1973年改正法)	外監法 (1980年制定法)
外部監査対象	上場法人	資本金5億又は資産総額30億以上
監査人の資格	会計法人または5人以上の公認会計士	公認会計士又は会計法人
提出書類	財産目録, 貸借対照表, 営業報告書, 損益計算書, 準備金と利益または利子の配当に関する議案	貸借対照表, 損益計算書, 利益剰余金処分計算書 (又は欠損金処理計算書), 財務状態変動表
監査人の選任	規定なし	会社による選任
監査基準設定	規定なし	公認会計士協会に委任
監査報告書提出	公認会計士	会社, 監理委員会
監理委員会	規定なし	証券監督院内に設置

図表 2-12： 外監法に基づく会計監視監督体制 (1981年制定外監法より)



3. 外監法制定の意義

外監法は、以上のように外部監査を規定している。その際に公認会計士による外部監査に加え、監督当局による監査報告書の監理という二段階の監視体制がとられている。ところが、このような会計監視体制の強化ともいうべき制度体制の構築に関しては、一般に会計不正事件が社会問題となってから見られることが多いように思われる²¹。しかしながら、韓国の場合、制度改革の際にも、また関連文献にも何ゆえに概観法が制定されたかは明らかにされていない

²¹ 日本や欧米で行われた研究には、不正会計に対する社会的要請として会計監査が整備される状況が多くみられる (山浦[2008]47-68頁, 町田[2004]233-275頁, 濱田[2008]355-378頁参照)。

い。時代は異なるが、よく取り上げられている事例は、朱仁基ほか[2007](8頁)によれば、1960年代初期の「証券派動」²²が取り上げられている。これは証券投機の加熱が原因で証券市場が一時停止する事態に発展した事件のことである。これにより多くの投資家が被害を受け、証券市場の信用を回復するために証券取引所を公営制に転換したという。同時に証券取引法第126条第2項に「計理士による監査証明」規定を設置し、上場会社の財務諸表を監査するようにしたという。これが韓国ではじめての会計監査制度であった。1970年代には建設業バブルがあり、その後多くの建設業企業が倒産した事例がある(李榮薫ほか[2005]345-346頁)。しかし企業の倒産と会計監査の関係性は問題とされていないのである²³。つまり、従来の会計監査に関する文献または外監法に関する文献には、外監法の制定理由を特段に疑った様相はみられないのである(例えば、次の文献を作用されたい。裴武煥([1985]2頁, 李容根[1981], 申奉植[1981])。

問われるべきは利害関係人の保護とは何を意味し、企業の健全な発展とは何かがまず明らかにされる必要がある。この点は外監法の目的とその理由書にもみられるからである。とくに後者の問題はあきらかに他の国の会計監査制度改革とは異質な側面である。また何ゆえに二段階式監視体制が構築されたかも問われるべきであろう。外監法の明文上の目的だけでは、何ゆえに二段階式監視体制が構築されたかは推定できないからである²⁴。

まず利害関係人について検討する。外監法制定以前、つまり主として1970年代において、資本市場の投資家は不特定多数から形成されてはいなかった。韓国証券取引所が発行した『証券統計年報』各年度の統計によれば、1970年より1980年までの証券市場における全株主数のうち個人株主が占める割合は、年平均98%である。単年度だけをみれば、たとえば1970年度の個人株主が保有する株式の割合は、全体の34.7%で、1980年度の場合56%を占めていた。この限りにおいて、個人株主が占める割合は増加したといえよう。

次に、図表2-13は一部の上場企業の個人株主状況の一部を示している。たとえば、現代自動車の当時の状況は、同社の1974年12月の個人株主数は1,132人であり、この数が総株式の63.34%を保有している。しかし1,132人のうちのわずか6人が同社の総株式の52.09%を保有しており、85人が21.48%を保有している。こうした状況からは特定個人による企業支配の実態は容易に知りうる。

債権者の場合、図表2-14で示している。金融機関の貸出金と政府融資を通じた間接金融による資金調達は、1974年を除いて全体のおよそ50%前後を占めていた。1974年には72.3%でその比率は急上昇をみせている。この点は、当時のオイル・ショック直後の国内資金不足が海外借入を通じて調達されたことによるいわれている。ただし、非金融部門が直接海外から調達したわけではなく、金融機関が海外から借り入れて、国内の企業部門に資金を供給したも

²² 1962年5月、投機取引が原因で証券の市場取引が一時全面停止した事件(李榮薫ほか[2005]280頁)。

²³ 会計研究上、監査意見と政治の関係については一部研究がみられる(申廷植[1978], 孫[1988])。

²⁴ もちろん前出したように、外監法制定以前においても証券取引法第126条の2の規定に基づいて、「財務諸表の監査証明に関する規程」はあった。しかしこの規程は監査の対象となる財務諸表および監査報告書に限った規定であったに過ぎなかった。それに対して、外監法は会計監査を上位概念とした広義の会計制度として捉えるべき側面があり、その点が従来と大きな相違点といえる。

のといわれている。一方、有価証券の発行および私債等からなる借入金は、1971年の場合、総資金調達額のうち18.0%に過ぎなかったが、1977年には28.1%まで上昇している。これは証券市場育成のためのさまざまな政策による結果といわれている（韓国銀行[1978]71頁）。しかしながらこの点は、上記の投資家の状況との関係で吟味する必要がある。すなわち1968年制定の資本市場育成法を皮切りに、1970年代の証券市場の拡大・発展の側面に対する一般の認識と裏腹に、当時の企業公開の増加は、政府による公開命令と発行株式の政府投資機関による全額引き受けなど、政策に基づいた証券市場拡大の状況であった。間接金融状況も当時の産業育成策の一環であったことと無関係とは言えないのである。それゆえに、間接金融の実質的意味が政府による「政策金融」を意味し、証券市場の投資家とは、いわゆる財閥企業の関係者と政府投資機関の関係者であったと見る必要がある。その背後には、1970年代に経済規模拡大を果たすにあたって、企業は政府が打ち出す政策に対する忠実な実行者で、金融機関は企業の政策実行を支える仲介者の役割を政府から委ねられていたことになろう²⁵。1970年代の重化学工業育成のために設置した「国民投資基金」の資金投入からみてもその状況は明らかといえる（図表）。このように、韓国経済の実態を考慮に入れた場合、外監法の制定の目的に掲げられている「利害関係人の保護と企業の健全な発展」の意味は単純には捉えられないのである。

図表 2-13：上場企業の個人株主状況（1974年12月、1975年6月）

(単位：人, %, 数)

区 分	高麗遠洋 漁業	京 縫	東洋 ナイロン	東亜製薬	韓一 セメント工業	金星社	現代自動車	大韓航空
1974年12月								
株主(人)	960	553	1,815	3,800	318	2,290	1,132	2,011
保有率(%)	97.81	82.95	33.19	82.31	81.39	64.98	63.34	79.81
10万以上	1(50.93)	20(42.30)	6(69.93)	6(44.27)	10(52.98)	10(50.49)	6(52.09)	5(87.42)
1万~9.9万	14(26.67)	100(46.42)	38(21.57)	26(15.24)	48(36.54)	53(24.84)	85(21.48)	8(4.13)
1975年6月								
株主(人)	810	924	1,674	4,006	490	2,717	1,193	2,003
保有率(%)	97	84.165	77.25	83.18	86	66.48	55.4	80.7
10万以上	4(57.59)	1(4.23)	4(48.84)	6(41.15)	5(42.92)	6(36.73)	7(55.44)	5(87.42)
1万~9.9万	35(29.29)	64(63.86)	68(38.38)	28(17.47)	74(45.11)	60(30.75)	96(27.72)	-

(出所：韓国証券取引所[1974][1975]より上場企業の一部を抜粋して作成)

²⁵ 「金融機関に関する臨時措置法」(1961)は、金融機関に対する人事および経営を統制し、「韓国銀行法」(1962)を改正し、財務部に属させた。特に、金融機関の金利を、政府が設定し、他にも各種の指針や通達で金融機関を統制した。政府は、特定産業分野を育成するために政府が指定した分野に貸出資金を優先的に貸し出すようにした。いわゆる政策金融のことである(蔣鳳圭[1987]1631頁)。

図表 2-14：非金融部門の資金形態別調達状況

(単位：10億ウォン，%)

区分	1971		1973		1974		1975		1976		1977	
	金額	比	金額	比	金額	比	金額	比	金額	比	金額	比
間接金融	368.1	51.2	660.3	58.3	1,351.4	72.3	1,305.1	48.4	1,431.5	47.6	1,961.4	51.4
銀行借入	264.4	36.8	490	43.2	1,128.3	60.4	1023	38	962.5	32	1,216.6	31.9
非銀行借入	98.7	13.7	168.5	14.9	220.9	11.8	281.4	10.4	474.1	15.8	741.2	19.4
政府借入	5.0	0.7	1.8	0.2	2.2	0.1	0.7	-	-5.1	-0.2	3.5	0.1
直接金融	129.4	18.0	182.3	16.1	214.9	11.6	454.8	16.9	774.6	25.8	1,069.9	28.1
私債借入	24.4	3.4	0.4	-	-23.2	-1.2	8.5	0.3	-5.8	-0.2	45.5	1.2
有価証券	93.1	13.0	167	14.7	210.7	11.3	411	15.3	754.9	25.1	995.3	26.1
出資金	11.9	1.7	14.8	1.3	27.4	1.5	35.3	1.3	25.4	0.9	29.1	0.8
対外債務	220.7	30.7	290.6	25.6	302.1	16.2	934.3	34.7	801.7	26.7	781.8	20.5
計	718.2	100	1,133.2	100	1,868.4	100	2,694.1	100	3,007.7	100	3,813.1	100

(出典：韓国銀行[1978]71頁より作成)

以上から1970年代にみる証券取引法に基づく会計制度は経済開発5カ年計画にの一環をなすものとしてその役割を果たしてきたといえるものである。1970年代にみる個別企業の資金調達状況と投資家の状況は、当該経済政策を基盤とするものであって、正常な市場環境を基盤とするものとはいえないのは明らかである。証券取引法は、いわば直接的経済政策手段であったといえよう。それに対して、外監法上の企業会計は、経済開発政策とは直接的に結びつくものではなかった。外監法は、いわば間接的経済政策手段であったといえよう。なぜならば、1980年代の経済政策は積極的経済開発というより従来のそれを見直しするといった意味合いがあったからである。さらに証券取引法が経済開発のための資本市場作りを積極的に支援するものであった。それに対して、外監法それ自体は監視機能が目的である。これらの点に両者の違いが見て取れる。とくに外監法の場合は、二段階式監視という体制である。この際の監視は、上述したように会計不正というより企業活動全般を監視するという意味があった。なぜならば外監法それ自体が企業体質強化措置として制定されたものであり、政策金融を見直すという意味があったからである。1970年代に会計上の監査問題はほとんど議論されていないのである。このように証券取引法と違って、それがいずれにおいても国家政策上の手段という点で共通するものの、経済政策の変化から両者の性格が変化した点は明らかと考えられるのである。それだけではない。両者の共通点にはいずれにおいても最終的には会計が制度的にかかわっている側面が明らかに見て取れるという点である。したがって、上記からは経済政策の変化と会計制度の枠組みの変化を見て取ることができる。

第4節 企業会計諸基準の改定

外監法が制定されたその翌年には、外監法および同法施行令（1981制定）に基づいて新しい「企業会計基準」が制定された。企業会計基準第1条には「この基準は外監法第13条および同法施行令第6条の規定に基づいて同法の適用を受ける法人の会計と監査人の監査に統一性および客観性を付与するために、財務に関する書類の範囲・用語・標準様式・作成方法と会

計処理に必要な事項を定めることを目的とする」と規定されている。すなわち、外監法第13条による「会計処理基準」とは、同法施行令第6条、つまり「第1項 法第13条の規定に基づく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。第2項 第1項の会計処理基準は会計慣習の中で一般的に公正・妥当と認められることに基づき、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るものでなければならない」という規定に基づいて1981年12月23日に制定・公布されたものである（鄭基淑ほか[2005]275頁）。企業会計基準は、外監法という特別法に基づいて会計および監査を一元化することを目的に制定されたことを確認することができるのである。さらに、注目しなければならないのは、企業会計基準の適用範囲が従来の証券取引法に規定されている外部監査対象企業等に限らず、企業会計基準第133条にいう「外部監査対象会社以外の企業の会計処理にこれを適用する」に従って、すべての企業の会計処理にこの基準が適用できるという点である。よって公認会計士の監査対象も全企業に拡大され、企業会計基準は、会計および監査だけでなく、例えば法人税に対してまで制度的合理性を与えたとみることができるのである。

上記の状況を背景として、1982年証券取引法および法人税法改正、そして1984年には商法が相次いで改正されることになった。すなわち、1982年証券取引法改正の際には従来の会計諸基準の根拠であった第195条（会計原則に関する条項）および第196条（財務諸表の用語・様式および作成方法に関する条項）の規定が削除されると同時に、第182条第1項において「この法に従って委員会又は証券取引所に財務に関する書類を提出する者のうちに大統領で定める者は外監法に基づく監査を受けなければならない。但し、大統領令で定める場合にはその限りではない」と規定することにより、新たに外監法に対して監査権限を付与する条項が加えられた。また、1982年12月法人税法改正の際には、第26条第2項第1号において「企業会計基準を準用して作成した貸借対照表および損益計算書」が加えられ、企業会計基準に従って課税標準申告書類を作成することを求めている。さらに1984年商法改正の際には、第29条第2項として「商業帳簿の作成に関して、この法の規定を除いて一般に公正・妥当な会計慣行に依るものとする」という条項が新たに加わった。1962年商法第29条第1項の日記帳規定「商人は帳簿を保存し、日常の取引及びその他財産に影響する事項を明記しなければならない（後略）」と比べれば、会計制度上の優位性は企業会計基準にあることが認められる。企業会計基準は、1984年第1次改正をはじめ、1997年まで9回にわたる改正を経て、1998年の会計制度改革において順次新しい会計基準書に変わるようになった。

むすび

以上、第1章に続き、1960年代以後にみる企業会計制度の状況を解明しようと試みた。それを通じて、企業会計思考の発展過程を吟味したのである。以上によれば、企業会計思考の性格は経済復興期と経済開発期で異なる。両時代の相異は、とくに後者は企業会計の法定化の理由に求めるべきものである。第1節では経済開発に向けた政府の意図を明らかにした。国家のあらゆる制度を経済改革に向けて改革を行っているのである。それは第2節で論じて

いる資本市場拡大政策に集中的に現れ、1973年に改正された証券取引法において企業会計は法的規制として位置づけられるようになった。さらに第3節では、企業会計の根拠を外監法に規定し、二段階式監視体制のもとで会計制度の合意形成化はさらに進められていた状況について論じた。いずれの法律においても、企業会計の採用に関する議論はほとんどみられない。つまり、法律そのものが経済開発政策という枠内で展開されたがために、企業会計もその枠内で法定化されたと考えうるのである。とくに外監法は従前より社会的側面を強く帯びるようなものであった。外部監査という制度形式を前面に打ち出し、その中に会計を位置づけたのである。そこには当時の社会的混乱があったことを確認した。したがって、社会的混乱を沈静化する狙いも企業会計の制度化には看取しうるものである。

以上、韓国の企業会計思考の生成と展開について考察を行ってきた。経済開発期には軍事政権による社会統制がみられ、先行研究上にみる会計研究の制約条件との関係性がみてとれる。個別企業の会計実務は依然として未解明のままといわなくてはならない。こうした韓国の国家経済の状況からすれば、企業会計は個別企業の実務環境において慣習的に行われたものではなく、国家の政策手段たる性質を有するものといえるのである。次章以下に論じる政府会計制度にかかる問題は、こうした側面を看取しえたからこそ着目できる問題といえるであろう。つまり、第1章と第2章からなる第1部の意義は企業会計の制度化の意味を解明しえてこそ、着目できる側面といえよう。

第Ⅱ部

企業会計思考の展開

—前期政府会計制度改革—

第3章 予算会計三法と企業会計思考

はしがき

本章は予算会計法をはじめとする予算会計三法の制度構造を明らかにするものである。予算会計三法の制度構造を明らかにすることを通じて、前期政府会計制度の問題を浮き彫りにすることが主たる狙いである。換言すれば、何ゆえに予算会計三法に企業会計思考が採用されたかを究明することである。その実践の場面は第4章で取り扱うことにし、本章は制度それ自体を分析素材としている。

第1章と第2章で論じたように、韓国の企業会計制度は国家経済の復興と開発という歴史的状況を背景として形成された側面があった。そこには個別企業でさえ、国家経済の開発という次元では別個のものとしては考えることはできない状況であったといえる。こうした背景を基礎とした場合、国家予算を確定する財政制度に着目することは必然的認識となるであろう。第3章で取り上げた証券取引法だけに着目しても、経済開発政策にその法定上の目的があった。証券取引法を基礎とした資本市場拡大政策には証券の引受け手は政府投資機関であったのである。すなわち、経済開発期には企業会計は国家財政という枠内で考える必要があると考えるのである。したがって、経済開発期において会計の問題は企業と政府の両者に密接に関係するものであったと考えることができる。個別企業が外部から自己資金を調達できるような経済環境ではなく、国家による資金注入またはその他の制度による資本が調達される環境下にあったのである。こうした点も企業会計を国家財政の枠内で捉える要因と考えるのである。その際に考慮に入れるべきは、国家財政を形式的制度上に規定する予算制度と当該予算制度を文書化する政府会計の制度上の関係なのである。

本章は以上の認識に基づき、予算会計三法を分析素材としたものである。ここでいう予算会計三法とは予算会計法、公企業予算会計法¹、および政府投資機関予算会計法から構成されるものをいう。予算会計法は財政の基本となる法律であるために、政府会計制度を考察する際に不可欠な分析対象である。しかしそれだけでなく、予算会計法の規定にしたがって、公企業予算会計法および政府投資機関予算法も強い関係性のうえに制定されている。以下では、まず第1節において前期政府会計制度を形成させた財政制度の構造を明らかにし、第2節に予算会計法第13条を中心に前期政府会計制度における企業会計思考採用の意味を考察することにする。その次に、第3節および第4節においてその他の予算会計の法律を検討に加えることにする²。

¹ 原語は「企業予算会計法」(기업회계예산법)である。これに関しては第2節を参照されたい。

² 留意すべきは、予算会計三法にみる企業会計思考に関しては、その制度規定のみが考察対象となっている点である。これらの法律に対する社会的コンセンサスの有無は考慮されていない。なぜなら少なくとも韓国では会計理論は形成されておらず何をもって社会的コンセンサスといえるかは明白ではないからである。したがってドイツの会計制度研究にみるような、学説と制度との関係は論じることはできない。

第1節 予算会計法以前の財政制度

韓国の憲法（1948年制定）第1条には「大韓民国は民主共和国である」と規定され、第2条には「大韓民国の主権は国民にあり、すべての権力は国民から生じる」。これらの法規定に基づき、韓国は民主主義国家といえる。さらに民主主義国家であるがゆえに、国家予算は国会で審議・議決されることが規定されているのである。換言すれば、韓国の予算は「財政民主主義」の原則に基づいているといえることができる。

具体的にいうと憲法第7章で定めている「財政」に関する規定がそれを根拠付けている。憲法第91条には「政府は国家の総収入と総支出を会計年度ごとに予算として編成し、毎年度国会の定期開催のはじめに国会に提出し、その決議を得なければならない。（後略）」と規定されている。また同法第95条には「国家の収入支出の決算は毎年審計院³で検査する。政府は審計院の検査報告と併せて決算を次年度の国会に提出しなければならない。審計院の組織と権限は法律をもって定める」とし、予算執行に対する決算も国会で審議されなければならないことが定められているのである。さらにこの憲法上の基本規定を受けて、「財政法」（法律第217号、1951年制定）⁴により具体的な財政規定が定められていた。財政法第2条には「一会計年度の一切の収入を歳入とし、一切の支出を歳出とする」（第1項上段）とし、第13条には「歳入歳出はすべて予算に編入させなければならない」と規定されている。上述の財政法第2条が、いわゆる「予算統一の原則」と呼ばれる規定であり、第13条が「完全性の原則」と呼ばれる規定である（神野[2007]93-102頁）。以上が韓国の建国初期の憲法および財政法にみる財政制度の根拠である。現在に至るまで、幾度の改正は経ているが、予算にかかる憲法および基本的財政思考は現在においても継続されている⁵。

1950年代の半ばを過ぎ、経済復興が徐々に進むにつれて制度改革が試みられたといわれている。1955年9月に開かれた「予算再分類のためのアジアおよび極東経済委員会(Economic Commission for Asia and the Far East;ECAFE)」の専門家会議に韓国の政府関係者は参加し、そこで多くの知識を得たという（李韓彬[1968]25頁）。その後、そこから次の3点のような認識が生まれたという。①機能別及び経済性質別予算再分類の完成、②政府企業に対する企業会計制度導入、③一般政府部門に対する成果主義予算制度の導入がそれである（李韓彬[1968]26頁）。後述するようにこれらの3点は後に制定される「予算会計法」の基礎となったように思われる。

³ 審計院は現在の監査院の全身である。日本の会計検査院に相当する国家機関である。当初の審計院は歳入歳出のみを検査する機関であった。1963年に制定された監査院法により設置された監査院は審計院の制度機能に行政機関及び公務員の職務を検査する機能が加わり現在に至っている（1963年監査院法制定理由書および編集室[2009]30頁）。

⁴ 1951年には、韓国戦争の最中、臨時首都の釜山で「財政法」が制定・公布されるに至るのであった。この財政法は当時の日本の財政法をほぼそのまま取り入れたものであったという（李韓彬[1968]23頁、韓国財政40年史編集委員会[1991e]351頁）。

⁵ 憲法の場合、数回の改正を経て1987年10月29日に全部改正（憲法第10号、1988年施行）したのが現在の憲法である。その第54条から第58条には国会の予算審議に関する規定が定められている。財政法の場合は1961年に「予算会計法」という法律名に変更され、2006年には「国家財政法」に再び名称変更がなされた。

第2節 予算会計法

1. 予算会計法の制定

1961年に制定された予算会計法が上記ECAFÉの影響を受けたという論者はあるとしても、第2章で述べた経済開発5ヵ年計画との直接的関係で制定されたのは明らかである。しかしながら、第1章で述べたように1958年に企業会計原則が突如として制定されたのと同様に、1961年にもまた予算会計法は突如として制定されたといわなければならない。一国の法律が何らかの社会的コンセンサスを経る状況が全くといっていいほど確認できないからである。それだけではない。本章で取り上げる予算会計法は憲法の直接影響下にある財政の基本法であるがゆえに、同法が制定されたのは当時の軍事政権による明確な意図の下に急遽制定されたものといえるのである。したがって、後述するように予算会計法第13条にみる「企業会計の原則」(기업회계의 원칙)条項は決して単純に捉えることはできないのである。同条項の意味は当時の軍事政権が経済開発を国家の第一目標と掲げており、国家財政に企業会計思考を採用して運営するという狙いが含意されていたとみることができる。

上記に「突如」と記した点について付言しておく必要がある。予算会計法第13条に規定された「企業会計の原則」とは1958年に制定された「企業会計原則」のことを指すものと考えなければならない。第一義的にはそれ以外に企業会計の原則は想定されえないのである。それゆえに企業会計原則の採用根拠を突如として予算会計法に個別条項として規定したのは、単純に捉えられるものではないのである。企業会計制度さえ、当時は十分に整っておらず、第1章で述べたようにそれ自体政策手段であった。つまり、この意味は企業会計原則が国家財政に政策手段として採用されたと見る必然性がある。ここで論じている前期政府会計制度に関する革新的問題ともいえるべきものがこの国家財政に対する企業会計思考の採用という事実なのである。

予算会計法は、まず1961年に財務部の主導で財政法の改定作業が行われ、財務部内に「財政会計制度改革委員会」が設置されたことにはじまる(韓国産業銀行[1964]2頁)。このことは同年5月16日に軍事政権が成立してからわずか数ヶ月後のことである。当時の韓国の経済的事情は第2章で取り上げたとおりで、軍事政権は当初より経済開発を急ピッチで進めた。前述したとおり、予算制度改革が経済復興段階で目論みされていたことに加え「財政法」から「予算会計法」という法律名の変更からみても、当時、軍事政権による予算と会計に対する重大な認識を見て取ることができる。予算会計法の理由書には単に予算の側面だけでなく、「会計的支援」、「会計の秩序の確立」という文言が目立つのである(図表3-1)。実際に予算会計法にかかる予算会計三法の制定にもそういう意味合いは見取れるところである。詳しくはそれぞれに節を変えて述べることにするが、時期を同じくして財政会計制度改革委員会によって「公企業予算会計法」⁶が審議・決定され、1961年12月31日に法律

⁶ 正式法律名は「企業予算会計法」(기업예산회계법)である。本論文ではそれに「公」を加えて「公企業予算会計法」としている。その理由は単に企業予算会計法としてしまうと、私企業予算会計と混同してしまう恐れがあるからである。もちろん、後述するように、政府会計では一般会計に対して特別予算会計

928号として公布し、さらに予算会計制度審議会の審議を経て、翌年の8月13日に「政府投資機関予算会計法」が公布されたのである。これら予算会計三法は、その特徴として「予算の配分と資金供給の一元化」および「継続費制度」と「予算の振替」、「予備費」規定の設定が上げられる。これらの点は経済開発計画のための予算の柔軟な運用にその意図がみられるのである。この点については他の論者も認識しているとおりである（李啓卓[1984]、韓国財政40年史編集委員会[1991e]）。とくに以下の図表3-1のように、予算会計法の制定理由にみる10項目は予算会計法の制定理由を明確に現している。

図表3-1：予算会計法制定理由（1961年）

従来の財政法は、国家目標の達成を支援するための効率的な財政管理に寄与できていなかった。その欠陥を是正し、国家政策の遂行のための政府の運営計画制度の実施に応じて、その目標に到達するのに必要な予算および会計的な支援に重点を置き、会計秩序の確立を図ろうとするためである。

1. 歳出予算を機能別・性質別による業務単位別の予算制度に変更することで、運営計画と予算を一致させ、事業の運営進捗と実行分析および評価を容易にすることで、予算の効果的使用と責任を明白にする。
2. 公企業特別会計は、従来の単式官庁会計から脱皮し、企業会計制度の採用を原則とする。
3. 国民経済に大きな比重を占める政府投資団体の財政を政府財政の範疇に属させ、国家政策に寄与させる。
4. 計画的予算配分と中央官署に対する資金の一括供給を行い、中央官署の長が所属支出官に資金を再配分できるようにし、事業の完了を考慮して、最大の成果を挙げるようにする。
5. 国家の独占事業の専売価格と事業料金の審議のために公共料金審査委員会を法律に基づいて設置し、適正な価格決定を行う。
6. 多年度にわたる事業の効果的遂行のために、憲法に規定されている継続費制度を設ける。
7. 予算の編成とその審議において、事業成果と決算分析を活用するために決算期日を1ヶ月短縮して6月末にする。
8. 予算に関する法令関係の事務は、経済企画院長が管掌し、会計に関することは財務部長官が管掌するようにする。ただし、予算会計制度審議議会の諮問を受けるようにする。
9. 予算会計制度および法規に関する重要事項を研究、調査、審議するために、内閣に予算会計制度審議議会を設置する。
10. 財政管理の有効性と執行課程を通じて、収集された資料の諸法規遵守の可否を確認するために、各中央官署の所属公務員による内部統制監査を実施する。

（出典：「韓国法令情報センター」より作成。なお下線及びゴシック体は筆者による。）

2. 予算会計法の企業会計思考の採用

予算会計法の理由書の冒頭にある制定理由からは、明らかに予算と会計の関係に注目することができる。従前の財政法と比較してみると（図表3-3）、予算会計法第1条第1項の法律の目的は大きく変わっていない。しかし予算会計法第1条第2項には新たに物品と国有財産の管理と会計に関する規定が加わっている。また、第1条にいう「会計」の意味は財政法と予算会計法間で同様のものとして捉えることはできない。予算会計法の場合、第13条に「企業会計」という用語が別途追加されているのである。予算会計法の場合、二つの意味で会計なる用語が用いられていると見る必要がある。その一つは予算会計法第12条にいう予算の区分としての会計（一般会計・特別会計）の意味である⁷。もう一つは企業会計上の

という用語使用をする。それに対して、一般に私企業の会計に特別会計という会計使用はみられない。しかしながら、日本語の用語使用において政府企業の場合、公企業と呼ばれており単に企業とはいわない。本論文では日本語の用語使用に合わせて、韓国の企業予算会計法または企業予算特別会計もまた「公企業予算会計法」または「公企業予算特別会計」と称している。

⁷ ここでの「会計」とは「企業会計制度」上の会計と同義ではない。財政における「会計」なる用語は、本来日本の財政法をそのまま翻訳して使った用語である。日本の財政法上の会計も亀井（[2012]6頁）によれば、「日本の財政法上の概念なる会計は財政なる意味で意図的に使用した用語」であり、会計学上の概

財務諸表にかかる意味として捉えるべきものである。すなわち予算会計法第13条にいう企業会計にかかる意味として捉えるべきなのである。

第12条にいう会計は予算執行の結果を記録し報告するための区分である。財政民主主義の原則に基づけば、会計の区分は想定されえないものである。なぜなら会計区分は必要でないからである。同原則に従えば、財政は単一の予算によることが原則であり、したがって予算区分およびその経理たる会計は区分される必要性は生じない。第17条の「予算総額主義原則」はその原則を表明するものである。しかしながら、第12条にいう特別会計は、一般に他の国をみてもそうであるように、国の特別な事業目的を遂行する必要性から例外的に一般会計との区分を設けたものである。したがって、通常の財政民主主義の原則に基づけば、財政は一般会計のみでなければならないのである。

3. 特別会計(specific accounts)制度の意味

以上のように、予算会計法第13条の「企業会計の原則」の条項は単純に捉えるべきものではないことがわかる。留意すべき点は、この第13条に規定されている特別会計なる用語をどのように捉えるべきかである。第12条に一般会計と特別会計の区分にみる後者のそれをもって第13条にみる特別会計とみてよいかは問われなければならないのである。なぜなら、第89条にみる特別基金と第12条にみる特別会計とがどう違うかも考慮する必要があるからである。したがって、第13条の特別会計なる用語を単純に第12条と同じ意味で捉えるには制約があるといえる。

それを解くカギは第12条の企業会計の原則が何ゆえに財政の基本法に明記されるようになったかというところにある。予算会計法は「効率的な財政管理と政策遂行」が主たる制定理由として掲げられている。その制定理由書にみる10項目はそれを実現する際の個別内容である。つまり予算会計法は国家政策を効率的に遂行するために制定された点に否定する根拠は存在しない。その経済的状況に起因する背景は第1章と第2章に述べたとおりである。すなわち、経済政策に関する制度を改革するにあたって、効率性を図りうる手段として、1950年代において常に考慮されてきた「企業会計」という思考が意識されていたとみることができるのである。そうであるならば、企業会計思考が単に特別会計のみに適用する意図をもって予算会計法に明記されたとは想定されえないのである。この点は、基金それ自体を当初は特別会計と同様に扱っている点から明らかであろう。第12条にいう特別会計は単に一般会計と特別会計という二者の問題というより、一般会計とその他という意味で特別会

念とは明確に区分すべきものということが論じられている。

⁸ 一般会計は次のように規定される。「一般会計(general account)とは、一般的政府活動に必要な予算として、租税収入を主たる財源とする。これは国防、治安、社会福祉等の国家固有の機能遂行のために必要な国家の中心的な予算である。したがって、一般会計の歳出は国家活動を遂行するための基本的な経費の支出から構成される。一般会計の歳入は、国税収入と租税以外の税外収入からなる。国税収入は、所得税、法人税、付加価値税等の内国税と関税等からなり、税外収入は韓国銀行剰余金、出資配当収入、公企業株式売却収入、延滞料、各種手数料からなる。」(バクソンドンの他共著[2011]20頁)。

計として捉えるべきなのである。つまり、第12条にいう特別会計は「特別」(special) という意味というより「特定」(specific) という意味で捉えるべきであると考えられるのである。第12条の特別会計および第89条の特別基金は、それゆえに「法律をもって」という特定の法律に基づいて設置されるという点が明記されているのである。こうした意味から第13条にいう特別会計も理解しうるのである。したがって、第13条の企業会計の原則は一般会計以外の特定の政府会計に対する企業会計思考の適用として認識することができる⁹。

上記の認識から、1967年にはじめて明文規定として制定された「調達基金」に着目することができるのである。調達基金は1967年に制定された「調達基金法」により設置された基金である。調達基金は第1条に「この法は政府需要物資と物価の急激な変動の防止のために、重要物資の購買・保管・操作および供給業務を効率的に遂行するために調達基金を設置・運用することを目的とする」と規定している。または第3条に「基金は調達特別会計に設置する」と規定し、さらに第5条には「基金は企業会計原則にしたがって調達庁長が管理する」と規定がなされている。これらの規定からは基金が特別会計の枠組みとして捉えられていたことを示すのである。

表3-2：予算会計三法における企業会計思考の根拠

予算会計法第 (1961. 12. 19 制定)	
第13条 (企業会計の原則) 第1項「特別会計によって政府が運営する事業は、別の法律の定めるところによって企業会計の原則に基づいて計理できる」。	
公企業予算会計法 (1961. 12. 31 制定)	政府投資機関予算会計法 (1962. 8. 13 制定)
第5条 (計理の原則) 第1項「特別会計は、事業の経営成果および財政状態を明白にするために財産の増減および変動をその発生の事実に基づいて計理するものとする」。	第4条 (計理の原則) 第1項「政府投資機関の計理は、その事業の経営成果と収支状態を正確に把握するためにすべての会計取引を発生の事実に基づいて正規の簿記の原則によって処理するものとする」。
企業予算会計法施行令 (1962. 1. 22 制定)	
第4条 (計理の方法) 第1項「会計取引は、正規の簿記の原則に従って処理しなければならない」。 第2項「会計処理の原則と手続きは、これを変更してはならない」。 第3項「資本取引と損益取引は、これを明確に区分しなければならない」。	

⁹ 従来の見解によれば、第13条の規定は公企業特別会計にのみ限定して捉えていた。

図表3-3：財政法と予算会計法

財政法 (1956. 6. 27改正法, 法律第387号)	予算会計法 (1961. 12. 19制定法, 法律849号)
第1条「国家財政と会計の基本に関しては本法の定めるところによる」。	第1条 (趣旨) 第1項「国家の予算と会計及びこれに関連する事項の基本に関しては本法の定めるところによる」。第2項「物品と国有財産の管理と会計に関しては別途法律の定めるところによる。ただし他の法律に特別な規定がないものは本法の定めるところによる」。
第3条「租税以外に国家が収納する課徴金および法律上または事実上国家独占の事業の専売価格と事業料金は法律または国会の議決を得て定めなければならない」。	第3条 (公共料金の決定) 第1項「国家独占事業の専売価格および事業料金は公共料金審査委員会の審査を経て閣議の議決で決定する。第2項「前項の公共料金審査委員会の組織と運営に関する事項は法律をもって定める」。
第12条「国家の会計は一般会計と特別会計に区分する。特別会計は国家で特定の事業を運営する際に、特定の資金を保有して運営する際にその他特定の歳入で特定の歳出に充当することで一般の歳入歳出と区分して経理する必要がある際に、法律をもって設置する」。	第12条 (会計区分) 第1項「国家の会計は一般会計と特別会計に区分する」。 第2項「一般会計は一般的な国家活動に関する歳入歳出を包括し、特別会計は国家で特定の事業を運営する際に、特定の資金を保有して運営する際に、その他特定の歳入をもって特定の歳出に充当することで一般の歳入歳出と区分して経理する必要がある際に、法律をもって設置する」。
新設	第13条 (企業会計の原則) 「特別会計によって政府が運営する事業は法律の定めるところにより、企業会計の原則により経理できる」。 第14条 (政府投資機関の財政) 「政府投資機関の予算と会計に関する事項は別途の法律をもって定める」。
新設	第15条 (財政関係法令事務の管掌) 第1項「予算関係法令に関する事務は経済企画院長が管掌し、会計関係法令に関する事務は財務部長官が管掌する」。第2項「経済企画院長と財務部長官は予算及び会計関係の重要な法令案に関しては、第16条の規定による予算会計制度審議会の諮問を経なければならない」。 第16条 (予算会計制度審議会の設置) 第1項「予算会計制度及び法規に関する重要事項を研究、調査及び審議するために経済企画院に予算会計制度審議会を設置する」。第2項「審議会の組織と運営に関する事項は各令で定める」。
第13条「歳入歳出はすべて予算に編入しなければならない」。	第17条 (予算総額主義の原則) 「歳入歳出は、すべての予算に編入しなければならない」。
新設	第25条 (予算の区分) 第1項「歳入歳出予算は必要ときには、性質に応じて經常勘定と資本勘定に区分できる」。第2項「歳入歳出予算は中央官署の組織別に区分する」。第3項「歳入予算は前項の区分によってその内容を性質別に款・項に区分し、歳出予算は前項の区分によってその内容を機能別、性質別または機関別に章、款、項に区分する」。
第78条「財務部長官は財政の適正を図るために各中央官署の長に対して、収支の実績または予定に関する報告を命じ、実地調査または必要に応じて国務会議の議決を得て財務に関する必要な支持を行うことができる」。	第82条 (財政報告と事業報告) 第1項「各中央官署の長は各令で定めるところにより、次の財政報告書を次ごとに財務部長官に提出しなければならない。 ①支出原因行為報告書 ②収入及び支出に関する報告書 ③その他会計に関する報告書 第2項「財務部長官は前項の報告書を四半期ごとにまとめて経済企画院長官に提出しなければならない」。 第3項「各中央官署の長は各令の定めるところにより、四半期ごとに事業執行報告書とその他予算に関する報告書を経済企画院長官に提出しなければならない」。
第74条「国家は法律をもって定めるところに限り、特別な資金を保有できる」。第75条「各特別会計において、必要な場合には本法の規定と異なる規定を定めることができる」。	第89条 (特別基金の設置) 第1項「国家は事業運営上、必要の場合、法律をもって定める場合に限って、特別な基金を設置できる」。第2項「前項の基金は歳入歳出によらずに運用できる」。

第3節 公企業予算会計法

1. 公企業予算会計法の制定

次に検討に加えるのは「公企業予算会計法」である。予算会計三法の一つである。同法の根拠は予算会計法第12条の会計区分に求めることができる。公企業予算会計法に従って行う会計が公企業予算特別会計である。ただし、本章においては上記のとおり、特別な会計の一つとして公企業特別会計を捉えている。したがって、必ずしも予算会計法第12条に限定するものではない点に留意されたい。

その制定理由書に明らかにされているように、公企業予算特別会計は公企業に対して企業会計思考に基づく会計処理を適用しようとするものである。同法第1条には「本法は、政府企業の合理的経営のために、その予算と会計を統一的に規制することでその健全なる発展に寄与することを目的とする」と規定している。またその第2項にはこの法が限定する事業の種類が限定列举されている。すなわち、公企業予算会計法は「交通事業、通信事業、専売事業、糧穀管理事業、調達事業」という5つの事業に適用が限定されるものである。これらの事業に対して、それぞれの特別会計が設置されるのである。一般会計とこれら特別会計が明確に異なる点は、第3条から確認しうる。それは資金調達の方法において異なる。つまり、公企業予算特別会計は、上記のそれぞれの事業収入が運営源泉となっており、それをもって事業費用としている点である（第3条）。もちろん、同会計は一般会計予算からも資金を受け入れている。しかしながら、事業そのものの性格から事業収入を得ているのが一般会計との大きな違いといえる。

公企業予算特別会計で問題とされるのは、財政民主主義原則の例外といわなければならない側面であろう。つまり、財政民主主義原則に基づく、いわゆる「ノン・アフェクタシオン」(non-affectation)原則の例外が特別会計の原則といわれるのである。通常予算であれば、特定の収入と特定の支出を結び付けてはならないという思考が原則となっているからである。たとえば、ガソリン税を道路財源と結び付けてしまうと道路整備が完了しても、ガソリン税収入がある限り、道路を造り続けなければならないということになってしまうというのである（神野[2007]94頁）。結果として特定の収入を特定の支出に結び付けるのは無駄遣いにつながるという思考といわれるのである。したがって、特別会計は法律をもって特定の事業のみに特定の歳入を当てるという例外のもとに設置されているのである。このように公企業予算会計法は公的事业の営為に対して事業収入が発生するために一層の合理化が求められているのである。

図表 3-4：公企業予算会計法制定理由(1961. 12. 31 制定法)

交通、通信、専売事業等の政府企業は、現行の財政法に依拠して、特別会計として運営されている。それゆえに、その事業の企業性を反映できない消費経済単位の会計制度たる政府会計制度をそのまま適用している。従来会計方式は企業経営を効率的に管理統制できないものであった。その点に鑑み、これを複式会計処理方式に立脚した企業会計制度に改編し、正確な期間損益計算と財政状態の計算を行うとともに、原価計算制度を確立するためである。

1. この法の適用対象の政府企業は、交通事業、通信事業、専売事業、糧穀管理事業および調達事業にし、これら事業の運営のためにこの特別会計を設置し、その収入をもってその支出に当てるようにする。
2. 特別会計は、財産の増減および変動をその発生の事実にしたがって計理するようにする。
3. 特別会計は、貸借対照表勘定である資産、負債、および資本勘定と損益計算書勘定である収益および費用勘定を設定して計理する。
4. 各特別会計は、各令が定めるところにより原価計算を行う。
5. 特別会計の予算および会計に関しては、この法の規定を除き、予算会計法の規定による。
6. 特別会計の資産は、固定資産、流動資産およびその他財産に区分する。
7. 特別会計は、必要な施設の建設や改良のために国債の発行または資金の借り入れを行うことができ、その発行と借り入れは財務部長官が行う。
8. 国会に提出する特別会計の予算書に添付する書類を別に定める。
9. 特別会計は、予算執行上、特に必要な場合、歳出予算の各目の経費を流用できるようにする。
10. 特別会計は、毎会計年度の決算の結果、利益が生じた場合には、これを剰余金に積み立て欠損が生じた場合には、利益剰余金から補填する。

(出典：「韓国法令情報センター」より作成)

2. 公企業予算会計法における会計規定

公企業予算会計法にしたがって前記の 5 つの事業を行う公企業は特別会計を設置して、次のように経理を行わなければならない。同法の第 5 条は、経理の原則として「特別会計は事業の経営成果および財政状態を明白にするために財産の増減および変動をその発生の事実にもとづいて経理する」と規定している。またその原則にしたがった経理の区分の際には「特別会計は貸借対照表の勘定として資産、資本および負債勘定と損益計算書の勘定として収益および費用勘定を設定して経理する」(第 7 条第 1 項)と規定している。さらに、後述するもう一つの予算会計三法の一つである「政府投資機関予算会計法」にはみられない、原価計算が公企業予算会計法には規定されている。すなわち「各特別会計は事業能率の増進、経営管理及び料金決定の基礎を提供するために閣令の定めるところによって原価計算を行わなければならない」(第 8 条)と規定されているのである。この点は政府投資機関と違って前記の公企業の場合、公的サービスに対する受益者負担が事業運営の基礎となっているからである。公企業予算会計は、このように発生主義・複式簿記という企業会計思考を基礎として経理が求められている。したがって、企業会計思考に基づく計算機構たる財務諸表上の算出結果は「利益」であることになる。

3. 公企業予算特別会計の財務諸表

貸借対照表の資産は固定資産、流動資産およびその他資産から区分され(第 12 条)、負債は長期負債、短期負債およびその他勘定から区分することが求められている(第 10 条)。さらに資本は固有資本および剰余金の区分が求められている(第 10 条)。より詳しくは、同法施行令第 7 条において長期負債は国債発行額と長期借入金から区分される。それに対して、

短期負債は一時借入金、未払金、仮受金、その他負債とされる。さらに引当金として減価償却引当金、修繕引当金、災害引当金、およびその他引当金に区分することが求められている。これらの区分に基づいて、貸借対照表を、次のように、財務の観点からみることができる。すなわち、公企業予算は政府によって調達されることがわかる。すなわち自己資本に相当する固有資本は、同法第11条及び同法施行令第5条によれば、政府によって投入されることがわかるのである。固有資本の増減が必要な場合には「固有資本増減要求書」を作成し、財務部長官に提出し、閣議決定を経て行われることになっている。固有資本に対して、他人資本に相当する負債の場合、主として国債の発行と借入金による調達が中心となっていることがわかる。

貸借対照表の貸方の区分としての負債と資本に対して、その借方の資産の区分においてはとくに繰延資産に注目すべき点がみられる。繰延資産は同法第10条に規定され、その内容は「調査研究費、国債発行経費、その他これに準ずる前払費用と災害による損失」が規定上に見られるからである。これらの繰延資産に関しては、さらに法28条において、決算時の繰延経理が規定されている。すなわち「災害による固定資産の巨額の損失と効果が次年度以降に及ぶ測量調査費、研究費、国債発行諸費用、その他これに準ずる経費として、当該年度に全額を負担させることが不相当と認められる場合には、閣令の定めるところによりこれを繰延経理できる」。つまり、繰延資産なるものは、同法施行令第33条にも規定されているように、「法第28条の規定により損失または費用の繰延経理を行う場合、中央官署の長は財務部長官と協議しなければならない」。換言すれば、公企業の資産たる繰延資産は協議のもとに形成される資産ということがわかる。

上記に関連して、企業会計原則の規定を確認することができる。上記の基礎は企業会計の原則、つまり予算会計法第13条に求めることができるからである。企業会計原則第2章には資産について規定がなされている。すなわち「資産は企業が所有する有形、無形の財産上の権利である」。また企業会計原則は、繰延資産に関して、資産に属する繰延勘定として規定しており「繰延勘定は前払費用と繰延資産とに区分し、前払費用は未経過分を資産の部に記載して繰延することで、次期以降の費用として処理し、創業費、株式発行費、開発費、試験研究費等の繰延資産は一定の償却残高を記載する。前払費用として1年以内に費用となるものは流動資産に属する」としている（企業会計原則第2章第5）。財務諸表規則は繰延勘定に属する科目が列挙されているのみである（財務諸表規則第69条）。

このように、企業会計原則が広い意味で資産のことを財産上の権利としている点に鑑みれば、公企業の財産は政策に基づいて決定されうるものであることがわかる。

公企業にみる資産の性質からはその算出結果たる利益、厳密には剰余金が検討対象となる。なぜなら公企業特別会計上の利益または損失は、企業会計思考を前提としない一般会計にも関係をつなげているからである。公企業特別会計上の利益及び損失に処分に関しては、法第29条に規定が設けられている。原則はまず同条第1項において「特別会計は毎会計年度の決算の結果として利益が生じた場合、これを利益剰余金として積立て、欠損が生じた場合

には利益剰余金からこれを整理する」。しかし同項の但し書において「必要と認められる場合には閣議決定によって決算結果生じた利益金の全部または一部を一般会計に振り替えることができる」とされているのである。それだけでなはない。公企業のうち専売事業における専売特別会計の場合、第30条第1項において原則的に利益金の全部を一般会計に振り替えることが求められているのである。すなわち「専売事業特別会計は前条（第29条）の規定にかかわらず、毎会計年度の総収益から総費用を控除した金額（「専売振替金（전매전입금）」という）を一般会計に振り替える。但し、当該年度にける固定資産および閣令で定めるところの流動資産が増加した場合には、その増加に相当する金額は専売積立金から控除しなければならない。」としているのである。さらに第30条第3項においては「専売振替金は財務部長官に定めるところにより概算で振替えることができる。」とされている。換言すれば、見積りで専売振替金を計算し、一般会計に振替えるということが規定されている。このように、企業会計思考による特別会計上の利益は一般会計と密接な関係を結んでいることがわかる。

第4節 政府投資機関予算会計法

1. 政府投資機関予算会計法の制定

予算会計三法におけるもう一つの特別な会計は、「政府投資機関予算会計法」である。同法にしたがって「政府投資機関特別会計」が設置された。この法律の根拠は予算会計法第14条にある。ここにいう政府投資機関は、株式会社形態で運営される機関である点で公企業と相違する。すなわち「本法は予算会計法第14条の規定に基づいて、政府投資機関の予算及び会計に関する事項を規定し、合理的な運営と独立採算制の確立を期することを目的とする」（第1条）としている。ここにいう政府機関は第2条に具体的に規定され、すなわち「資本金の5割以上を政府が出資した投資機関」（第1号）、「帰属財産処理法第2条の規定に該当する帰属財産のうちその財産の5割以上が政府に帰属されている企業体」（第2号）、「韓国銀行」（第3号）が政府投資機関に該当される（図表3-6を参照されたい）。

とくに「韓国産業銀行」は1954年に設立後、韓国の経済発展期において、産業資本の供給機関として重要な役割を果たした。韓国産業銀行の貸付金の約85%は施設資金で、運転資金も20%~40%を占めるものであった（キムスンソク[1996]32頁）。とくに第2章で述べているように、重化学産業育成時代に多くの融資を行っている。したがって、韓国産業銀行をはじめとする多くの政府投資機関は、次頁の図表3-6に示されているように、様々な分野において経済開発政策の重要な担い手であったことがわかる。したがって、前述のように5つの分野に限定されていた公企業よりも、政府投資機関の場合、金融機関だけでなく広範にわたる分野で事業を行っていたのである。つまり公企業でありながらより営利性を追及することができたといえることができる。政府投資機関予算会計法に独立採算制が明記されているのはそのように捉えることができる。

図表 3-5 : 政府投資機関予算会計法の制定理由

予算会計法の規定にしたがって、政府投資機関の予算および会計に関する事項を規定することで、合理的な運営と独立採算制を確立するためである。

1. この法の適用を受ける政府投資機関は、政府が資本金の5割以上を出資した投資機関と帰属財産のうちその財産の5割以上が政府に帰属された企業体および韓国銀行にする。
2. 政府投資機関の計理は発生事実に基づいて正規の簿記の原則にしたがって処理する。
3. 政府投資機関の予算は、予算総則・推定損益計算書および推定貸借対照表にする。ただし、事業の能率的経営を行うために弾力性を持つようにする。
4. 経済企画院長は、毎会計年度ごとに前年度6月30日までに予算編成指針を作成して、閣議の議決を経て通達するようにし、政府投資機関の長はこの指針にしたがって予算を編成して、担当部署の長官に提出し、担当部署の長官は予算を審議した後、経済企画院長の調整を受けて、閣議の議決を得て決定するようにする。
5. 政府投資機関の長は四半期別の事業施行計画と四半期ごとに前四半期の事業実績と収支状況に関する書類を作成して、担当部署長官と経済企画院長、および財務部長官に提出するようにする。
6. 政府投資機関の長は、毎会計年度の終了後翌年度3月20日まで当該年度の決算書を作成して、担当部署長官を経て、財務部長官に提出する。
7. 財務部長官は決算書に審計院の検査報告書を添付して閣議に報告する。

(出典：「韓国法令情報センター」より作成)

図表 3-6 : 政府投資機関の変遷 (政府投資機関予算会計法施行令制定・改正年度)

1963年	1972年	1983年
韓国産業銀行	韓国産業銀行	韓国産業銀行
中小企業銀行	中小企業銀行	中小企業銀行
韓国造幣公社	韓国造幣公社	韓国造幣公社
韓国電力株式会社	韓国電力株式会社	韓国電力株式会社
大韓石炭公社	大韓石炭公社	大韓石炭公社
大韓造船公社	大韓貿易振興公社	大韓貿易振興公社
韓国鉱業製錬公社	忠州肥料株式会社	忠州肥料株式会社
大韓貿易振興公社	湖南肥料株式会社	湖南肥料株式会社
大韓石油公社	国際観光公社	国際観光公社
インチョン重工業株式会社	大韓住宅公社	大韓住宅公社
大韓鉄鋼株式会社	韓国鉱業振興公社	韓国鉱業振興公社
大韓重石鉱業株式会社	国民銀行	国民銀行
朝鮮機械製作所	国民銀行	国民銀行
忠州肥料株式会社	大韓再保険公社	大韓再保険公社
湖南肥料株式会社	韓国住宅銀行	韓国住宅銀行
国際教科書株式会社	韓国水産開発公社	韓国水産開発公社
大韓海運公社	韓国水資源開発公社	韓国水資源開発公社
国際観光公社	韓国道路公社	韓国道路公社
大韓航空公社	韓国道路公社	韓国道路公社
大韓住宅公社	農業振興公社	農業振興公社
	韓国証券取引所	韓国証券取引所
	農漁村開発公社	農漁村開発公社
	浦項総合製鉄株式会社	浦項総合製鉄株式会社
		韓国石油開発公社
		韓国電気通信公社
		韓国ガス公社

(計 20 社)

(計 23 社)

(計 24 社)

2. 政府投資機関特別会計の会計規定

政府投資機関の会計は、第4条の經理の原則に規定がなされている。「政府投資機関の經理はその事業の経営成果と収支の状態を政策に把握するために、すべての会計取引を発生
の事実にもとづいて正規簿記の原則¹⁰にしたがって処理する」。つまり、発生主義・複式簿記
をこの規定は示しており、本論文にいう「企業会計思考」が会計の基礎として採用されてい
るのは明らかといえる。さらに公企業予算会計と違う点は、予算の弾力性規定（第5条）お
よび推定予算財務諸表作成規定（第7条及び第8条）ならびに利益及び損失の処理規定（第
18条）を挙げることができる。すなわち、「政府投資機関の予算にはその事業の効率的経営
のために需要の増加、経済事情の変動、その他予測できない事態に適応できるように十分な
弾力性を付与する」（第6条）と規定されている。より具体的には同法施行令第4条におい
て、政府投資機関の予算総則に記載すべき事項として、「事業計画目標を超過した際の超過
収入金の使用に関する事項」および「政府投資機関の能率的な経営のための必要な事項」が
記載されなければならないのである。

政府投資機関が作成する財務諸表の構成は前節の公企業のそれと大きく変わりはみられ
ない。ただ、政府投資機関は株式会社形態をとっているため、他人資本の調達においては社
債発行が行われる（政府投資機関予算会計法施行令第10条第2項）。また自己資本におい
ては、同法施行令第9条において、「資本は資本金と剰余金に区分する」（第1項）とされて
いる。

第5節 予算会計三法の意義

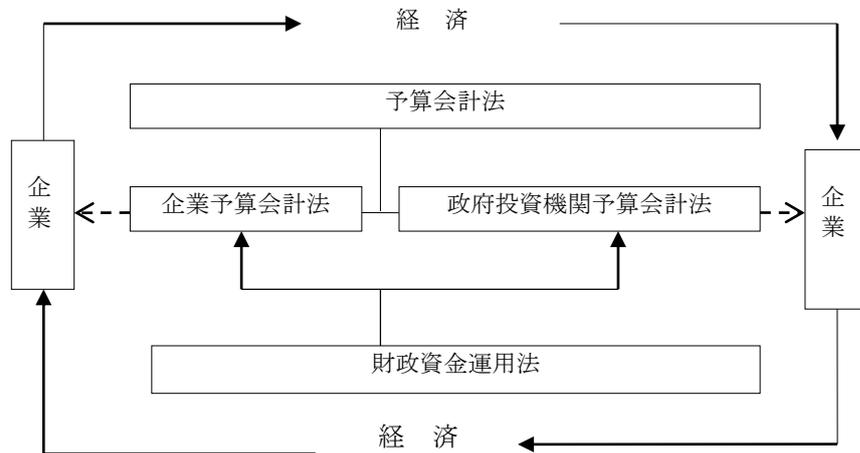
論者（李啓卓[1984]37頁）によれば、財政法に基づいた場合、公企業の企業性は欠如し
ていたという。その理由は、従来、公企業が提供するサービスに対する料金計算の合理性が
確保できなかったというのである。確かに、従前の財政法ではその点は欠如していたとい
える。損益計算構造が制度上確立されていなかったからである。したがって、公企業の場合、
投下資本に対する正確な資産の把握と経営成果の算定は必要であるという認識が一部論者
によって主張されている。もちろんその点は、上記のように公企業予算会計法の制定理由書
にも明記されている。

しかし公企業予算会計法だけでなく、上記の企業性の観点はその合理性を主張する点で、
企業会計思考採用の論理を提示するものと考えらる必要がある。予算会計三法が突如として
制定されたのは、明確な意図なしには考えられないことといわなくてはならない。すなわち、
企業性を充実させるという論理は経済的合理性を追求するという意味として捉えるべきで

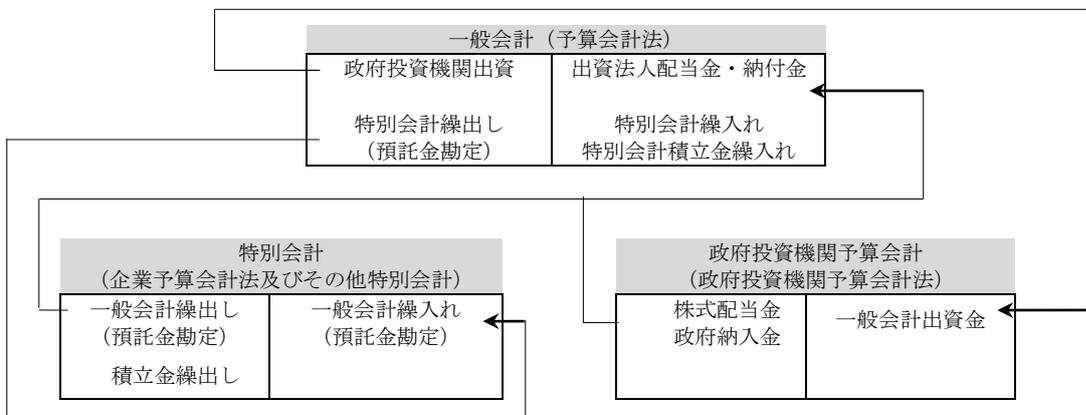
¹⁰ 企業会計原則第1章第1節第2には「正規の簿記の原則」が規定されている。すなわち「企業会計はす
べての取引について、正規の簿記の原則にしたがって正確な会計帳簿を作成しなければならない」。こ
こに「正規の簿記の原則」は「正規簿記の原則」と助詞の違いはあれ、同一の原則とみななければならない。
それをいう明確な根拠は存在しない。しかし、表現上の不一致は多く発見されており、これが複式簿記意
外に言える根拠もまた存在しない。その点は留意される必要がある。

ある。したがって予算会計三法にみる企業会計原則の採用はその論理に基づくものといえるのである。予算会計三法は、次章に述べる財政資金運用法とも関連して財政現象を形成させるものであったといえるものである。当該財政現象は、上記のように企業会計思考を採用して形成されるものであった。図表 3-7 および 3-8 はその関連図を示したものである。図表 3-7 にみる企業とは公企業と私企業両方を包含しており、第2章にみる経済開発5ヵ年計画を遂行する主体と捉えるべきものである。予算会計法により企業予算会計法と政府投資機関予算会計法が制定され、それぞれの特別な会計をもって柔軟な会計行為が可能であったと考える。そして、予算以外の資金は財政資金運用法によって、予算会計三法と関係性をもちながら韓国の経済の姿を形成させていたと考えるのである。図表 3-8 は上述した予算会計三法の資金関係を示したものである。

図表 3-7 : 予算会計法とその他の会計の経済への影響



図表 3-8 : 一般会計とその他の会計間の資金の流れ



むすび

以上、予算会計三法の制度構造をもって前期政府会計制度の構造を明らかにした。第1節に明らかにしたように、韓国の財政制度が財政民主主義の形式を採用していることは否定しえない事実である。しかし第2節で論じた予算会計法は軍事政権により突如制定された法律であった。すなわち経済開発政策を強力に実施するための形式として財政民主主義という形が採られたことになる。それゆえに、予算会計法の制定の意図はもちろんのこと、同法第13条の企業会計の原則規定には、財政制度に対する企業会計思考採用の意図を見て取ることができるのである。さらに第3節の公企業予算会計法および第4節の政府投資機関予算会計法においても、予算会計法第13条を適用させ、企業会計思考の採用を明確化させた。しかしながら、予算会計三法にみる企業会計思考はあくまで当該思考を採用したのであって、法に規定されている発生主義および正規の簿記の原則は何一つ社会的コンセンサスを得たものではないのである。したがって、前期政府会計制度に採用された企業会計思考が経済開発期に政策上の意図のもとに採用されたことは明確である。換言すれば、予算会計三法の構造は、韓国の企業会計思考の性質を明確にしたものと認識するものである。

第4章 前期政府会計制度下の企業会計思考の展開

はしがき

本章は予算会計三法のもとに形成された財政投融资の実態を明らかにするものである。それを通して前期政府会計制度における企業会計思考の展開を論究しようとするものである。第3章において前期政府会計制度が企業会計思考を採用している側面を明らかにした。もちろんそれは制度全体からみれば部分的側面である。しかしその部分の側面が経済開発期においては最も重要な意味をなしたことは否定しえないであろう。経済開発が政策上の最重要課題であったといえるからである。換言すれば、本章で論じる財政投融资¹の側面が財政全体の性格を決定づけるものであったといえるのである。経済開発は、国家による主導であった。そのために財政投融资の実態を明らかにすることによって、経済開発と国家財政の関係を解明しようと考えている。

その際に、とくに公企業特別会計および基金²が主たる考察対象と据えられている。公企業特別会計と基金に財政投融资の機能が見て取れるからである。財政投融资という財政政策の枠内で公企業特別会計および基金が考察される必要がある。第3章で論じた予算会計三法下の政府会計制度の改革状況は、足りない財政資金で大規模の国家事業を成功させなければならない課題があった。それゆえに国家政策遂行における資金の調達と運用は政府会計制度を効率的仕組みとする必要があったのである。企業会計思考の採用はその点にあったと考える。とくに基金は、後述するように、1970年代以後から現在に至るまで、とりわけ財政融資の主たる機能を果たしたことが見て取れるのである。

但し、既存の財政投融资論とは留意点がある。前章までで明らかにしたとおり、1980年代まで韓国の国家運営において財政投資と融資の仕組みは経済開発政策において重要な制度機能を果たすものであった。韓国の政府当局によれば、財政投融资とは「政府の財政支出のうち、人件費と消費的物件費を除く、建物・設備・機会・道路建設・港湾・国土保存・在庫増加等を含む政府資産の増大をもたらす一切の支出と財政融資を包含する概念である」

¹ 韓国の財政投融资制度は基本的に日本のそれを踏襲したものである。83頁の図表4-2から明らかといえよう。韓国の財政投融资制度は、日本のGHQ占領下に設置された「大蔵省資金運用部資金」を中心として構築された日本の財政投融资制度とほぼ類似している。資金運用部資金を軸とし、郵便貯金、厚生年金積立金等の資金の預託とそれの融資という構造は韓国の経済発展期における特別会計の構造とほぼ似ているのである（新藤[2006]第I章）。しかしながら、類似点はそこまでで、本研究の問題意識に据えられているのは「基金」である。基金には、予算会計法上にあえて「予算外」の容認規定が設けられ、何ゆえには「財務諸表」まで作成させたかが制度上の問題となるのである。以下に韓国の特別会計制度に紙面を当てているのは、基金も一般会計の例外たる制度であり、特別会計の枠組みをまず明らかにする必要があるためである。

² 基金の呼び方に関しては明確にされていない。基金会計と呼ぶ場合もある。2012年に公表された「基金会計処理指針」（企画財政部[2012e]）にも基金会計の用語自体に関しては一切記されていないのである。用語使用に混乱が生じる理由は、一般会計または特別会計にその要因がある。これらの用語は企業会計制度上の会計と混同する恐れがあるためである。第3章で若干の考察を加えたが、これらの「会計」なる用語は厳密には「経理」の意味が多く含意されている。基金は、法定上特別会計の次元で位置づけられているが、以下では単に「基金」と称することにし、必要に応じて単に基金会計と称することにする。

(財務部[1990]10 頁)と捉えられている。確かにこの定義に見られるようにこれまで財政投融資は、直接的資本形成を通じて政府の実物資産の増大をもたらす直接投資と民間事業または政府事業のための出資や融資等に分かれていた。その点に関しては、国民経済の関係で、主として経済学や財政学的観点で論じられる場合が多かったように思われる。しかしながら、従来の財政投融資論の考察対象に対して、本章の場合は主として予算会計三法の枠内とそれに基づく前期政府会計制度の関係での財政投融資論である点にその接近の方法が異なる。換言すれば、本章は、企業会計思考の機能に着目した財政投融資論といえるものである。したがって、既成の理論に照らした財政投融資論ではなく、企業会計思考下の財政投融資現象を主たる研究対象と設定している点が異なる。以下では、こうした認識にもとづき、第1節ではまず韓国の財政投融資制度の歴史的状況を明らかにする。次に第2節では特別会計の財政状況と財務状況を明らかにし、第3節以下では基金を中心に検討を加えることにする。

第1節 財政投融資制度

1. 財政投融資制度の変遷³

「大韓民国と米合衆国間の援助協定」(Agreement on Aid between the Republic of Korea and the United States of America)⁴による「韓米経済援助協定による見返り資金⁵運用特別会計法」(以下、単に見返り資金運用特別会計法という)は、韓国における財政投融資制度に関する初の試みであった。同法に基づいて設置された「見返り資金運用特別会計」は、財政投融資制度としてははじめて設置されたものとみられる。見返り資金運用特別会計法第2条第1項後段には「本会計の歳出は韓国経済の復興建設に必要な政府事業費と協定⁶第5条第2項の規定による支出とする」と規定されている。見返り資金運用特別会計による財政投融資は、米国からの援助物資を販売した資金をもとにして、またはその援助物資そのものを経済復興の物的財源として使用するといった形で行われた。

³ 本節の財政投融資関連制度の変遷に関しては図表4-1および4-2を参照されたい。

⁴ 1948年12月10日書名、同年同月14日発効(条約第2号)。

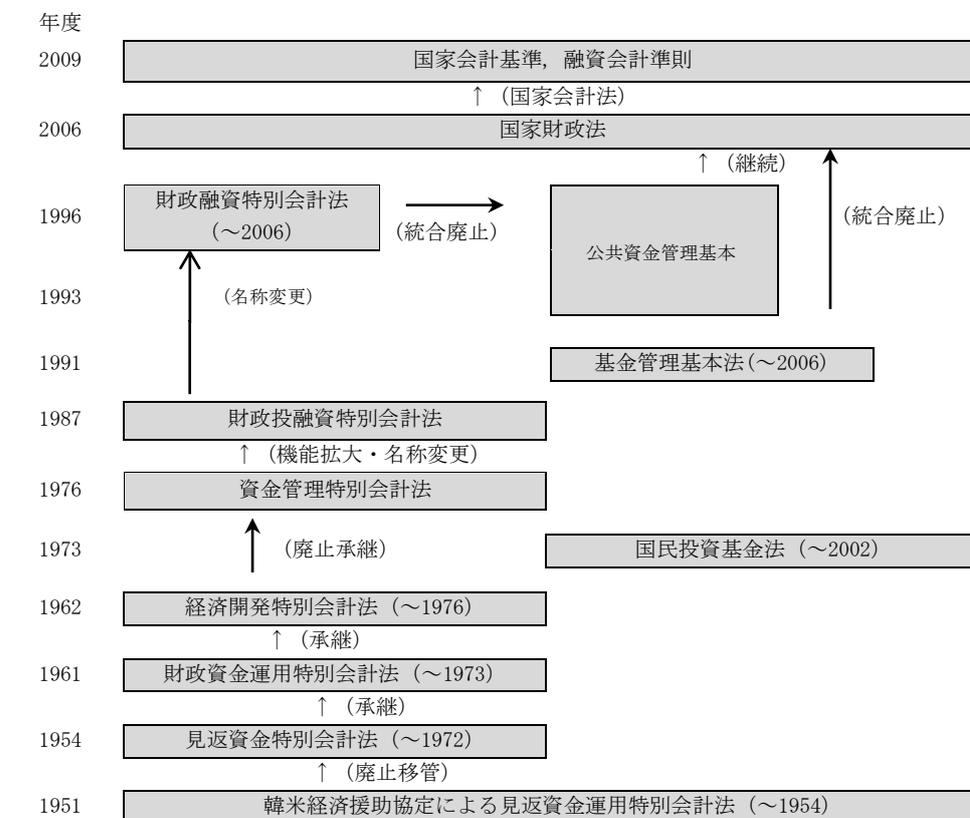
⁵ 「見返り資金」の原語は「対充資金」(대충자금)である。その定義規定は韓国の文献に見当たらないが、日本の財団法人日本国際協力システムの用語説明によれば、「商品援助(円借款及び無償資金協力)によって相手国が購入した商品の売却によって生じる資金のことをいう。無償資金協力の場合は、食糧援助、食糧増産援助、経済構造改善努力支援無償(ノン・プロジェクト無償)において見返り資金の積立が義務付けられている。無償資金協力によって供与された物資の売却代金を、被援助国政府が中央銀行などの指定口座に振り込み、積み立てる方法が中心だが、政府が供与物資を無償配布したり、政府自ら使用したりする場合は、政府の財政措置により積み立てられることもある。」という。韓国においても、主として米国からの援助資金(物資を含む)に対して、韓国銀行「見返り資金勘定」が設置され、経済復興に対する財政資金として使用された。ここにみる1951年の見返り資金特別会計は、1972年廃止されるまで韓国財政において重要な役割を果たした。英文表記の根拠は、1954年韓国政府と国際連合韓国再建団との協定「韓国経済援助計画に関する大韓民国と国際連合韓国再建団との協定」(Agreement for a Program of Economic Assistance to Korea between the Government of the Republic of Korea and the United Nations Korean Reconstruction Agency)の第2条第1項に示されている「Counterpart Account」に基づいている。

⁶ 「大韓民国と米合衆国間の援助協定」のことを指す。

その後、1954年には「見返り資金特別会計法」により「見返り資金特別会計」が新たに設置された。この特別会計も援助をその財源とするものであった。見返り資金特別会計は、見返り資金運用特別会計に比べ、明らかに具体的運用目的が定められていたので、より財政投融资の制度の近いものとみることができる。同法第8条第1項には「融資金勘定は、再建投資と農村復興、その他資金の必要のために他の特別会計または民間に対して融資することができる」と規定がなされ同条第2項には「前項の民間融資に対しては、政府は金融機関に融資を行い、その金融機関の責任の下、再融資を行う」と融資を目的としていることが明確に定められているのである。ただし、その財源が主として見返り資金にあったため、本格的な経済復興には限界があった。

財政投融资は1961年以後から本格化した。予算会計三法の枠内で1961年「財政資金運用法」及び「財政資金運用特別会計法」が制定され、その翌年には「経済開発特別会計法」が制定された。これらの法律は、経済開発5カ年計画を強力に推進する際に必要な資金を効率的に運用・管理するために、一般会計および特別会計における財政投融资財源は、まず財政資金運用特別会計に集められ、その後それぞれの目的に合わせて配分される仕組みがとられた。投資資金は主として経済開発特別会計を通じて運用された。また、各特別会計の剰余金は財政資金運用特別会計に預託され、財政融資資金として使用されるような仕組みであった。

図表 4-1：財政投融资関連諸法規則の変遷

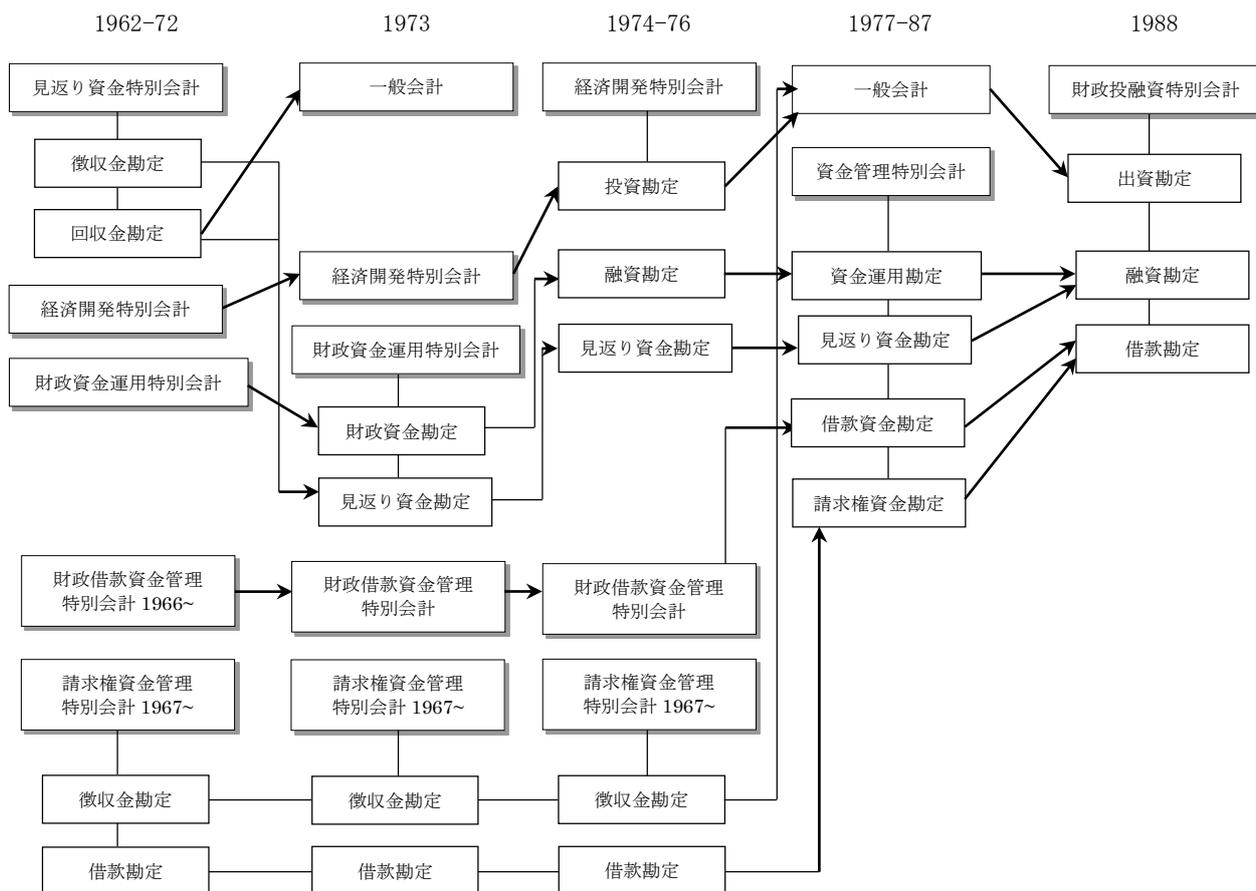


< () は廃止年度 >

第4章 前期政府会計制度下の企業会計思考の展開

その後、財政投融资制度は1970年代に大きく変化するようになった。前頁の図表4-1のように、その以前は経済開発特別会計(1962年～)、財政資金運用特別会計(1961年～)、見返り資金特別会計(1954年～)で運用されていた財政投融资は、1973年12月30日の経済開発特別会計法の改正およびその他法律の廃止にともなって経済開発特別会計に一本化されるようになったのである。これによって財政資金運用特別会計は、経済開発特別会計の「融資勘定」に引き継がれ、見返り資金特別会計は、経済開発特別会計の「見返り資金勘定」に引き継がれるようになった。こうした制度変化の背景には、1973年に制定された「国民投資基金法」によって新たな財政投資体制が整備されたことに起因するものである⁷。1973年に国民投資基金が設置された後は、特別会計と基金の数が逆転するようになった。1980年に18個の特別会計が設置されていたのに対して、基金は45個にも達していたのである(図表4-11)。金額的規模では、特別会計が25,157億ウォンであったのに対して、基金の運用規模は35,544億ウォンに達していた。

図表4-2：財政投融资の勘定別の変遷(1962-1988年)



(出典：韓国財政40年史編集委員会[1991e]381頁より作成)

⁷ 国民投資基金は、国民一般から広く財源を調達し、重化学工業等の重要産業の建設を促進し、輸出を増大させる目的で設置された財政融資基金である(財務部[1982]88頁)。詳しくは第4節で述べている。

1976年にはそれ以前の「経済開発特別会計」の融資勘定等は次のように再び変化をみせている。すなわち1976年に制定された「資金管理特別会計法」⁸に基づいて設置された「資金管理特別会計」において財政融資が行われるようになり、財政投資は一般会計において行われるようになった。こうした1970年代の変化の背後には、重化学工業育成政策の推進があった。同政策が1970年代に推進されるようになり、各種基金による産業育成への融資と特別会計による一般社会間接資本（インフラ資本）への融資に分かれるようになったのである（財務部[1989]108頁）。その後、1987年には財源調達の機能を拡大させた「財政投融资特別会計法」⁹が制定されたが1996年には同法が「公共資金管理基本法」¹⁰に統合されるなど、めまぐるしい制度変化が行われた（図表4-1）。韓国における財政融資制度は、以上のように変化を重ね、1998年の政府会計制度改革によって新たな局面を迎えるところとなった。現在は、各種基金によって従来の財政融資の機能のみが果たされている。その変化は特別会計体制から基金への状況を明確に現しているものといえる。

2. 財政資金運用特別会計の歳入歳出

1961年に設置された財政資金運用特別会計は財政資金運用法に基づいて設置され、その翌年に設置された経済開発特別会計とともに財政投融资制度の重要な役割を担うものであった。財政資金運用特別会計が財政融資を担い、経済開発特別会計が財政投資を担うものであった（財務部[1989]107-108頁）。経済開発特別会計が一般会計、見返り資金特別会計、そして帰属財産処理特別会計からの繰入金を歳入としたのに対して、財政資金運用特別会計の歳入は広範囲の財源を持つようになり、歳出は政府投資機関への融資が主であった（図表4-4）。財政資金運用法の制定理由書（図表4-3）によれば、1960年代における財政資金運用の重要性をみてとることができる。また、財政資金運用法第1条にはその資金運用として政府投資機関が発行する債券の引受などが規定されている（図表4-4）。

⁸ 1976年12月22日制定、翌年1月1日施行、法律第2940号。同法の目的（第1条）は、「財政借款資金と財政預託資金を効率的に管理・運用するために資金管理特別会計を設置すること」である。

⁹ 1987年12月4日全面改定、翌年1月1日施行、法律第3982号。同法の目的（第1条）は、「財政による出捐、出資、融資のための資金を効率的に管理・運用するために財政投融资特別会計を設置すること」である。

¹⁰ 1993年12月31日制定、翌年1月1日施行、法律第4677号。2006年にはそれまでの「財政投融资」という名称はもはや使用されなくなるのである。同法の目的（第1条）は「基金及び通信預金等の余裕資金を統合管理し、これを財政投融资等の公共目的に活用するために公共資金管理基金を設置し、その運用及び管理に関して必要な事項を定めること」である。2006年に廃止された財政融資特会法のその理由によれば、「財政機能を統合し、財源配分の優先順位を総合検討できる基盤を強化するために公共資金管理基金に統合する」ことだけが記されている。こうした状況に起因する財政融資の基金への依存度は、近年の財政における特別会計と基金会計の比重に明確に現れている。したがって、開発経済時代からみられる財政投融资の役割は、現在の基金制度に求める必要がある。後に述べる基金会計においては、近年の政府会計の重要な意義が基金を対象とした融資会計に見出されている。

図表 4-3: 財政資金運用法理由書 (1961. 12. 31 制定)

財政経路を通じて供給される産業資金は、各資源別に貸下げ金利、融資金利と融資条件等のその取り扱いが複雑で、資金の効率性が低いことが指摘される。その改善として一般会計及び各特別会計の貸下げ金、積立金または余裕資金等の政府の諸資金を統合、一元化して各会計が保有する資金の運用は財政資金運用特別会計への預託を通じてのみ運用できるようにする。

(出典: 「韓国法令情報センター」より作成)

図表 4-4: 財政投融资関連法律

財政資金運用法 (1961. 12. 31 制定)
第1条 (目的) 「本法は、政府の諸財政資金を統合運用することで資金の効率的使用と管理を期し、公共の利益を増進することを目的とする」。
第4条 (預託の義務)
第1項 「一般会計および各特別会計の資金は、財政資金運用特別会計に預託しなければならない」。
第2項 「政府各特別会計の積立金は、これを財政資金運用特別会計に預託しなければならない」。
第3項 「財務部長官は、必要と認められた場合、各令の定めるところによって国庫の余裕金を財政資金運用特別会計に預託することができる」。第10条 (財政資金の運用) 第1項 「財政資金は次に掲げる用途で運用するものとする。
① 国債及び産業復興債並びにその他政府が発行する債券の買入、
② 地方自治団体が発行する債券の買入、
③ 政府が投資する機関が発行する社債の買入、
④ 韓国産業銀行と農業協同組合中央会が発行する金融債券の買入、
⑤ 韓国銀行、韓国産業銀行、農業協同組合中央会および中小企業銀行に対する貸下げ」
財政資金運用特別会計法 (1961. 12. 31 制定)
第1条 (目的) 「財政資金を一般会計と区別して計理するために財政資金運用特別会計を設置する」。
第2条 (管理) 「本特別会計は、財務部長官が管理する」。
経済開発特別会計法 (1962. 11. 28 制定)
第1条 (目的) 「本法は、経済開発を行うに当たって、政府の投資事業を円滑に処理するための経済開発特別会計を設置することを目的とする」。
第2条 (歳入と歳出) 「会計は、一般会計、見返り資金特別会計と帰属財産処理特別会計からの繰入金及びその他収入を歳入とし、政府の投資事業に必要な経費を歳出とする」。
第2条 (歳入と歳出) 「会計は、他の会計からの繰入金・預託金及びその他収入を歳入とし、経済開発に必要な経費、預託金の元利金及びその他経費を歳出とする」 (1973. 2. 6 改正)。

次頁の図表 4-5 には、財政資金運用特別会計の歳入歳出が示されている。1962 年から 1970 年までの歳入は一般資金預託収入として一般会計をはじめ、その他の特別会計からの預託資金が歳入として流入している。またその他の歳入としては、貸下げ資金の回収が 1967 年より始まっており、1966 年からの請求権資金¹¹が大きな比重を占めていることがわかる。歳入に対して、歳出の場合、一般貸下げ資金は主として公企業への融資が大きな比重を占めていることが特徴であろう。その他請求権資金に限定された産業への融資もみられる。図表 4-5 にみる歳入歳出の規模を一般会計と特別会計全体の決算額 (図表 4-12) に照らしてみると、財政資金運用特別会計の財政融資の大きさを見て取ることができる。

¹¹ 請求権資金とは、1965 年 12 月 12 日に発効された条約第 172 号「大韓民国と日本国間の財産及び請求権に関する問題の解決と経済協力に関する協定」(Agreement on the Settlement of Problem concerning Property and Claims and the Economic Cooperation between the Republic of Korea and Japan) に基づく無償提供資金のことをいう。

図表 4-5 : 財政資金運用特別会計の歳入歳出 (1962-70)

(単位 : 100 百万ウォン)

区 分	1962	1963	1964	1965	1966	1967	1968	1969	1970
一般資金預託収入	2,255	5,802	4,948	4,377	11,505	14,368	12,521	39,061	29,589
一般会計	452	803	979	1,779	3,368	2,404			
見返り資金		3,927	2,558	850		2,972	2,747	807	1,255
文化財管理		79	60	122	153	123	174	110	
公務員年金	953	991	1,081	1,081	650	200	100		180
通信事業			-	-	2,400	1,500	1,300		
国民生命保険			120	375	501	1,163	1,564	2,150	1,964
郵便貯金			150	170	1,310	811	1,136	2,228	2,236
財政借款					3,123	5,027	5,000	32,527	22,125
請求権借款勘定						168	500	1,239	1,429
帰属財産処理	850								400
回収金収入						56	389	2,073	993
貸下げ金回収						56	389	2,073	993
専売資金預託収入	90	72	50				100	149	284
請求権資金預託収入					2,382	5312	3475	2,420	756
利子収入・一般会計収入	48	180	411	606	1,056	2,067	3,241	5,398	7,450
利子収入	48	180	320	482	874	1,723	2,617	4,264	6,010
一般会計繰入	-	-	91	124	182	344	624	1,134	1,440
前年度繰越金	-	3	37	46	189	-	154	384	746
歳入合計	2,393	6,058	5,446	5,029	15,132	21,802	19,879	49,486	39,819
一般資金貸下金	2,255	5,740	5,022	4,186	11,692	12,649	12,610	35,762	29,897
農畜産資金	594	1,210	974	1,086	2,936	1,681	3,186	12,679	9,902
水産資金	155	301	178	391	381	361	501	1,652	1,827
鉱業資金	296	269	120	200	300	814	700		900
工業資金	995	1,492	1,133	1,468	2,853	5,025	3,725	3,508	3,779
電力資金		1,917	2,188	508	2,736	3,057	854	3,998	6,905
海運資金			80	50	50	50	90		115
自立資金						400	380	400	400
林業資金						50	95	192	273
住宅資金	215	551	300	360	500	500	1,000	500	800
借款上水道							1,751	1,057	3,257
一般上水道			28	-	426	711	328	176	
道路建設資金								10,000	50
預託金返還金							109	5,523	2,887
一般会計返還金								5,350	2,681
見返り資金特会返還金							109	173	206
専売資金貸下金	90						100	149	284
企業農家育成資金							100	149	284
請求権資金貸下金					2,382	5,312	3,462	2,420	756
農業資金					900	466	576	555	
水産資金					266	1,096	1,085	858	
工業資金					700	700	700	500	200
物資代					-	2,607	1,101	507	556
造船工業資金					45	443			
鉄道建設資金						1,700			
諸支出金	45	181	378	604	1,058	1,988	3,214	4,884	7,957
利子支出	45	180	377	603	1,056	1,986	3,211	4,879	7,952
管理費		1	1	1	2	2	3	5	5
予備費				50					
その他		100							
歳出合計	2,390	6,021	5,400	4,840	15,132	21,649	19,495	48,738	41,781

(出所 : 韓国財政 40 年史編集委員会 [1991b] 257-259 頁)。なお、金額が比較的に小さいものは除外しているため、内訳と歳入及び歳出の合計は一致しない。空欄は単位額未滿を表す。

3. 財政投融资の財源問題

財政投融资制度の変遷はめまぐるしいものであった。その背景には経済政策の変化と経済規模の拡大に伴った、財源不足の問題があった。財政投融资の財源は、当初は借入金と見返り資金に多くを依存していた。とくに見返り資金特別会計による財政投融资財源は、1951年にはじめて利用されてから1976年に設置された資金管理特別会計に吸収されるまで複数の特別会計に資金を配分する役割を果たした(財務部[1982]146頁および前掲図4-1及び4-2を参照)。また海外借款および1976年までは日本からの請求権資金も財政融資の財源として利用されたものであったことも前掲図表4-5からわかる。それらの比率は海外借款の割合が58.6%としてもっとも高く、請求権資金および見返り資金を合わせると、財政投融资財源の約9割が国外に依存していたことになるのである(財務部[1982]151頁)。

ところが、財政投融资の財源問題の状況は1973年より大きく変化する。それは図表から明らかなように、基金が財政融資制度に加わったからである。基金による財政融資は、1982年ごろには財政融資全体の31.9%を占めるようになり(図表4-6)、従前の予算からなる財政融資のほとんどの部分が基金によって占められるようになったのである。このように広く言えば財政投融资の制度状況は1970年代中ごろから変化し始め、1980年代後半からはさらに方法を多様化しながら変化するところとなる。

例えば、1987年に「財政投融资特別会計」が新たに設置された。それは従前の「資金管理特別会計」を拡大させたものであった。すなわち、財政投融资特別会計法第6条第1項により、「財政融資財源は、預受金、他の会計及び他の勘定からの繰入金、見返り資金の融資元利収入、財政融資債券の発行、国公債の元利、融資および預託金の元利収入と運営収益から調達される」¹²ようになった。これを受けて1988年後半の「財政投融资特別会計」の財源調達内容は、さらに次のような状況を呈するようになるのであった。すなわち、一般会計からの借入金が19.1%、特別会計からの借入金が1.1%、借款勘定からの借入金が29.8%で、石油事業基金といったその他公共基金からの借入金は50.0%であった(財務部[1989]112頁)。このように財源調達方式が多様化したのは明らかといえる。その直接的な要因には融資規模の拡大に起因する「財政投融资特別会計」の収支のバランスが悪くなった側面があるといわれる。1983年に赤字50億ウォンであった財政投融资特別会計が1988年には1,993億ウォンにも拡大しているのである(財務部[1989]120頁)。これは主に調達金利より低い融資の金利によるものに起因するといわれる。重視すべき点は、こうした背景により当局からは基金に対する政策的意図の目論見が伺われた点である。

¹² ここにいう預受金および預託金は韓国における財政用語である。預託金は有償の貸し資金で、それを受けた側からすれば預受金となる。預託金を受けた側は償還及び利払いの義務が生じる。例えば公共資金管理基金は他の基金からの余裕資金を預受金とし、国債・公債の発行を通じて調達した資金を一般会計や外国為替平衡基金等の会計または基金に預託金とする。また預託金と融資金の違いは、前者が政府間取引であるのに対して、後者は政府外取引である。いずれも有償の貸し資金である。さらに預受金は借入金との違いは、前者は政府間取引であるのに対して、後者は政府外取引である。これら有償資金に対して、繰入金または繰入金は無償である(国会予算政策処[2012e]38頁)。

図表 4-6：財政投融资の財源別構成（1962-1982年）

(単位：億ウォン，%)

年度	財政投資（予算）		財政融資（予算）		財政投融资合計		基金融資		合計	
	金額	比率	金額	比率	金額	比率	金額	比率	金額	比率
1962	180	66.1	92	33.9	272	100			272	100
1964	186	78.8	50	21.2	237	100			237	100
1965	253	85.8	42	14.2	295	100			295	100
1966	485	77.5	141	22.5	626	100			626	100
1967	593	75.0	197	25.0	790	100			790	100
1968	1,014	86.2	162	13.8	1,176	100			1,176	100
1969	1,372	78.2	383	21.8	1,756	100			1,756	100
1970	1,554	84.3	289	15.7	1,843	100			1,843	100
1971	1,714	80.4	419	19.6	2,133	100			2,133	100
1972	2,754	88.9	344	11.1	3,098	100			3,098	100
1973	2,211	80.8	296	10.8	2,506	91.6	230	8.4	2,736	100
1974	3,625	76.1	320	6.7	3,946	82.8	817	17.2	4,763	100
1975	6,238	77.4	538	6.7	6,776	84.1	1,282	15.9	8,058	100
1976	8,151	78.3	436	4.2	8,587	82.5	1,822	17.5	10,409	100
1977	9,379	74.5	848	6.7	10,227	81.2	2,369	18.8	12,596	100
1978	11,474	68.3	972	5.8	12,446	74.1	4,352	25.9	16,798	100
1979	21,341	76.8	1,417	5.1	22,758	81.9	5,031	18.1	27,789	100
1980	23,855	76.6	1,749	5.6	25,604	82.2	5,554	17.8	31,158	100
1981	29,413	64.5	2,194	4.8	31,607	69.3	13,996	30.7	45,603	100
1982	23,934	61.5	2,572	6.6	26,506	68.1	12,400	31.9	38,906	100

(注：空欄は単位未満を表す。出典：韓国財政40年史編集委員会[1991e]492頁。ただし、原典は財務部[1982]『財政投融资白書、財務部『決算概要』各年度、財務部『基金決算報告書』各年度、大韓民国政府『歳入歳出決算』各年度、経済企画院[1980][1989]『主要経済指標』)

第2節 特別会計と企業会計思考

1. 公企業特別会計の財政支援状況

1960年代より本格的に実施された経済開発政策はさまざまな財政投融资関連の特別会計により財政融資と投資が行われ、とくに政府による投資を担ったのが公企業特別会計であった。この公企業特別会計はインフラ関連のサービスを提供したため、政府が直接運営する形が取られていた。以下の図表は「企業会計予算法」第3条に掲げられている5つの公企業特別会計の財政支援状況を示している。それぞれの特別会計は営業資金を補填するために他の会計から資金を受けてきた。しかし専売事業特別会計だけは一般会計へ資金を提供している。専売事業特別会計の収益金の多くが一般会計へ繰り出したことを確認することができる。公企業予算法第29条では、公企業において生じた利益金の全部または一部を一般会計へ繰入できるように定めているのである（第3章第3節で述べている）。それに起因して公企業特別会計は利益処分を通して他の会計と支援関係を結んでいたことがわかる。とくに専売特別会計の利益は全額一般会計に振り返ることが規定されていた（同法第30条）。図表4-7にからその状況は明らかである。もちろん、穀量管理特別会計のように韓国銀行の借入にその運用原資を大きく依存しているのも確認することができる。以上のように、公企

第4章 前期政府会計制度下の企業会計思考の展開

業特別会計からは常に歳計剰余金が発生していた。いわゆる事業利益が常にあったわけである。公企業特別会計法は、その処理について特別会計間の資金のやりくりを自由に設定できるような機能を付与している。

図表 4-7: 公企業特別会計の財政支援状況(1975-87)

(単位: 10億ウォン)

区 分	1975	1976	1978	1979	1980	1981	1982	1983	1985	1986	1987
糧 穀 管 理 特 別 会 計											
一般会計より	30			268							
韓国銀行借入より	230	130	154	200	130	220					
糧穀証券・その他より	20	120	230	260	260	310					
小 計	280	250	384	728	390	530					
鉄 道 事 業 特 別 会 計											
一般会計より	14	13	21	21	27	22	52	62	47	52	50
資金管理特別会計より	23	21	35	46	92	92	94	88	116	118	99
公共借款・その他より	28	41	25	36	35	47	42	11	18	20	32
小 計	66	76	82	105	155	162	188	162	182	191	181
専 売 事 業 特 別 会 計											
一般会計へ	-135	-178	-280	-360	-510	-680	-760	-830	-829	-984	-904
通 信 事 業 特 別 会 計											
一般会計より							6	6	2	2	2
公共借款・その他より	9	13	8	0.3	202	460					
小 計	9	13	8	0.3	202	460	6	6	2	2	2
調 達 特 別 会 計											
一般会計より				101	2	2					
韓国銀行借入より	35	5	30	30	35	50					
小 計	35	5	30	131	37	52					
合 計	390	345	504	965	784	1,205	195	169	184	193	189

(出典: 韓国財政40年史編集委員会[1991e]389頁より作成。空欄は単位未満を表す。)

2. 公企業特別会計の財務諸表

次頁の図表 4-8 に示したのは、5つの公企業特別会計の1967年の財務諸表状況である。これを示したのは、公企業特別会計にみる企業会計思考の現象形態を明らかにするためである。第3章で確認しえたとおり、公企業特別会計は公企業の経営を合理化するという狙いから政策的に企業会計思考を導入したものである。ここでは第3章で明らかにした法制度の根拠を踏まえながら、公企業財務諸表の制度上の意味を考察するものである。但し、これらの財務諸表から公企業の経営分析を想定してはいないということである。以下の財務諸表資料からは、通常、比率分析がしばしば行われる。つまり、流動比率または固定比率や収益性分析が可能であろう。しかしながら、第3章での法制度からは、以下の資料が通常の経営活動による純粋な結果として捉えられない状況が明らかとなる。その点は前出の公企業特別会計の財政支援状況からも確認しうる。したがって、単純に比率分析の結果だけをみて財務状況の健全性や収益性の良し悪しを判断するのは大きな意味を持ちえないと考えるの

である。このような問題意識から以下の資料は、従来は取り上げられてこなかった資料を忠実に提示し、分析対象それ自体から企業会計思考の制度機能を考察しようと試みたものである。

(1) 資産および負債の状況

1967年の時点で公企業として指定されているのは5つの事業となっている。1967年度「公企業会計決算」（大韓民国政府）には冒頭に「公企業予算会計法第3条の規定による5つの特別会計の1967年度公企業会計決算状況を要約して説明すれば次のとおりである」と記されている。その後、期首の資産総額と期中増加額を足し、期末資産合計額が示されている（7頁）。その次に収益および費用ならびに総利益の合計額がそれぞれの特別会計ごとに記されている。このように決算報告書において、それぞれの財政状態および経営成績の合計額はまず報告されているのである。

5つの公企業事業のうち、資産の規模がもっとも大きいのは鉄道事業である。それは固定資産によるものであることが図表からわかる。鉄道事業の場合、鉄道事業に必要な軌道や構築物が大きな規模を占めるからである。しかしながら鉄道事業の場合、繰延資産にも注目する必要がある。なぜなら企業会計思考を導入することで現れるもっとも典型的な勘定科目の一つであるからである。5つの事業のうち、繰延資産の場合も、鉄道事業がもっとも大きい金額を示していることがわかる。1967年決算報告書の鉄道事業の個別資産の状況にはその具体内容として「借款評価差金」という勘定科目名が記載されている。その貸方の負債の部には外国借款も記されている。その他に負債の部には「近代化引当金」という勘定科目も目立つ。資本の部には、資本剰余金78,447百万ウォンのうち75,381百万ウォンが「再評価剰余金」であることも注目に値するところである。

(2) 収益および費用の状況

次に収益及び費用の状況からは、まず専売事業および糧穀管理事業の営業収益がもっとも大きいことがわかる。前者の専売事業の場合、タバコの製造販売による収益がその大半を占めており（144頁）、後者の糧穀管理事業の場合、主として食糧の販売収益が売上を締めている（186頁）。専売事業の場合、公企業予算会計法第30条第1項の規定によりその利益の大半を一般へ繰り出している。

公企業特別会計は、その設置目的にしたがって経営合理性が重視されている。すなわち公的主体ではあるものの、利益を追求できる点が認められている点が特徴といえる。その意味で、料金収入によるもっとも大きい収益を上げている事業が鉄道事業であった。ところが、鉄道事業は固定資産を多く抱えており、再投資に対しても資金が求められる。それに対して、専売事業の場合、収益に対して資産はそれほど多く抱える必要はない。その意味で利益の大半が一般会計へ繰り出されるようになったと考えうるのである。その状況はすでに1970年代からは明らかといえる。専売事業という政府独占の事業は典型的な国家財政に貢献する

第4章 前期政府会計制度下の企業会計思考の展開

政府事業であることとみなすことができるのである。このように公企業特別会計はその事業の内容からみて、多くの国にもみられる形態といえる。それに対して、基金は通常の国にはみられない形態であり、基金を政府会計制度の基軸とする米国のそれとも異なる形態である点に注意しなければならないのである¹³。

図表 4-8: 公企業特別会計の財務諸表(1967)

(単位: 100万ウォン)

区 分	鉄道事業	通信事業	専売事業	糧穀管理	調達	合計
<財産状態>						
I 資産	183,563	48,123	37,729	29,879	314	299,608
流動資産	12,536	7,901	28,532	28,096	192	77,257
投資及びその他資産		9,300			7	9,307
固定資産	168,512	29,533	9,142	1,542	116	208,845
繰延資産	2,515	1,389	54	242		4,200
II 負債	32,405	15,500	2,494	26,073	1	76,473
流動負債	11,531	886	2,494	3,065	1	17,977
固定負債	18,505	8,271		22,823		49,599
その他負債	2,368	6,342		184		8,894
III 資本	151,159	32,624	35,234	3,807	314	223,138
資本金	64,990	6,424	4,584	2,586	103	78,687
資本剰余金	78,447	9,976	1,978	24	12	90,437
利益剰余金	7,722	16,223	28,672	1,196	199	54,012
(当期純利益)	1,904	6,230	14,060	-338	198	22,054
<損益状況>						
1 営業収益	19,818	15,446	31,742	22,426	341	89,773
2 営業費用	14,421	8,935	17,103	21,208	164	61,831
3 営業総利益	5,396	6,511	14,639	1,219	176	27,941
4 販売費と管理費	2,446	516	1,689	1,224		5,875
5 営業利益	2,950	5,995	12,950	-5	176	22,066
6 営業外収益	202	858	1,479	116	23	2,678
7 営業外費用	1,227	623	370	449	1	2,670
8 経常利益	1,925	6,230	14,060	-338	199	22,076
9 特別利益	1,453					1,453
10 特別損失	1,474					1,474
11 当期純利益	1,904	6,230	14,060	-338	199	22,055
<利益剰余金処分状況>						
I 未処分利益剰余金	4,039	6,230	14,060	1196	199	25,724
繰越利益剰余金	2,135			1534		3,669
当期純利益	1,904	6,230	14,060	-338	199	22,055
II 利益剰余金処分額	4,039	6,230	14,060			24,329
利益積立金	383	6,230	2,704			9,317
減債積立金	3,656					3,656
専売繰出金			11,356			11,356
専売繰出引当金振替						
III 繰越利益剰余金				1,196	199	1,395

(出典: 韓国財政40年史編集委員会[1991b]292-293頁より作成。なお、空欄は単位未満を表す。)

¹³ 米国の政府会計制度はそれ自体、基金会計または資金会計と呼ばれる構造である。政府会計の対象となる予算は基金(fund)ごとに構成されるのである。例えば、韓国の一般予算に相当する基金が「連邦基金」(federal funds)で、これはさらに「一般基金」(general fund)と「特別基金」(special funds)等に分類される(渡瀬[2012]145-150を参照されたい)。米国の基金と韓国のそれは政府会計制度の枠組みからすれば異なるものである。しかし韓国の基金制度が米国のその影響を受けたこととその機能に類似点があることは否定できない。95頁の基金の性格のところも参照されたい。

図表 4-9: 公企業特別会計の当期純利益の推移(1967-1975 年)

(単位: 100 万ウォン)

区 分	1967	1968	1969	1970	1971	1972	1973	1974	1975
合 計	22,054	34,876	42,911	56,403	50,116	78,529	101,530	139,223	232,632
鉄 道 事 業	1,904	27,414	31,708	33,047	31,237	-3,895	-933	-1,302	5,156
通 信 事 業	6,230	21,685	27,359	33,525	39,387	10,848	16,307	16,951	35,071
専 売 事 業	14,060	43,248	56,491	72,542	87,798	70,720	85,365	122,183	190,653
糧 穀 管 理	-338	32,055	53,218	1,362	1,394	93	135	90	238
調 達 事 業	198	437	537	525	675	416	545	692	1,406
生 命 ・ 郵 便		540	787	811	977	347	111	609	108

(出典: 韓国財政 40 年史編集委員会[1991b]292-311 頁より作成。なお、空欄は単位未満を表す。)

図表 4-10: 公企業特別会計の当期純利益の推移(1976-1987 年)

(単位: 100 万ウォン)

区 分	1976	1977	1978	1980	1981	1982	1983	1984	1985	1987
合 計	295,897	353,529	485,700	813,161	1,044,907	793,671	827,751	935,319	869,218	67,787
鉄 道 事 業	352	-1,646	189,525	-38,341	-64,240	-39,938	-36,247	-11,825	-10,339	-3,674
通 信 事 業	53,591	77,080	278,975	194,972	247,457	9,205	10,318	7,757	717	60,916
専 売 事 業	239,617	275,984	381,701	649,398	853,406	816,915	846,619	931,424	876,387	
糧 穀 管 理	295	560	652	423	333	561	1,021	209	235	1,931
調 達 事 業	1,194	1,551	5,618	6,709	7,951	6,928	68,069	7,754	2,218	8,614

(出典: 韓国財政 40 年史編集委員会[1991b]312-333 頁より作成。なお、空欄は単位未満を表す。)

第3節 基金と企業会計思考

1. 基金制度

本章で最後に検討する問題は基金制度である。前章においては基金に関する法規定は取り上げていない。その理由は、基金は予算とは区別する必要があるためである。財政民主主義は予算原則をもって、財政を規律する思考である。その例外として特別会計が設置される。さらに例外として、政府投資機関特別会計があった。政府投資機関は株式会社形態を採用し、独立採算制が重視される。しかし予算統制を受ける点で特別な会計の枠内で捉える必要があった。これらに対して、基金に関しては1991年に「基金管理基本法」が制定されるまで包括的規律は存在しなかった(図表 4-1 を参照されたい)。さらにいえば、何故に予算会計法第 89 条において、あえて「歳入歳出予算外で運用できる」と規定がなされていたのかは、いまだ明らかにされていないのである。基金の歴史が予算会計法の制定前から存在していたことに鑑みれば、重大な問題といわざるを得ないのである¹⁴。

基金は1961年予算会計法制定によりはじめて制度化され、1991年基金管理基本法によって個別法律のもとで包括的規定されるようになった。その後2001年より「基金運用計画案」より国会の審議を受けるようになり、2006年には予算会計法と合わせて、国家財政法に統合されるに至っている。2012年度現在、韓国の財政制度構造は、1個の一般会計と18個の

¹⁴ 予算会計法は1961年12月に制定されたが、1960年1月に「公務員年金基金」が設定されていた。

特別会計と65個の基金から構成されている(図表4-11及び図表6-8を参照されたい)。政府の別の「お財布」ともいわれる特別会計および基金は、その変遷過程で、とくに基金に著しい数の増減がみられる。1970年代に急激な増加傾向がみられ、1990年を境に減少に転じるが、2002年以降は再び増加傾向をみせ、2012年度現在その数65個が設置されている。基金の性質上、65種類に及ぶ特別な目的に基づく政策的事業を担う経済実体が設置されることになる。ここ約10年間の歳出予算の規模と基金の運用資産規模からは、韓国の国民経済に及ぼすそれぞれの影響力が推定できるものである。その規模は一目瞭然である。基金の場合、性質上「金融性資金」という側面から、国内資本市場の流動性に対して強い影響を与えうるものということができる。このように基金は、単に資金の意味以上に政策上の手段として捉えるべきものである。国家財政法上予算と統合され、国家財務諸表上の財政状態は基金に大きく左右される構造となったといえよう(近年の状況は第8章で論じている)。

もちろん、これまで基金に関する文献は少なからず存在する。例えば1999年度の基金白書(企画予算処[1999]9頁)によれば、基金について「政府の財政活動は、主として一般会計、特別会計という予算によって運用されている。しかし、特定の分野の事業について持続的かつ安定的に資金支援が必要な場合には、予算とは別途に政府が直接基金を助成して、運用するか、または民間が助成して運用する基金より出捐¹⁵することで、政府の政策目的を達成している。こうした基金は、その設置目的と運用形態が多様であるため、これについて明確な定義を行うのは簡単ではない」と述べている。またムングアンミン他[2012]においても基金制度の意義として「基金とは特殊な政策目的を実現するために予算原則の一般的な制約から離れてより弾力的に運営できるように特定事業のために保有・運営する特定資金といえる。これは、基金の設置目的と財源から基金それ自体が公的資産の性格ということを表す」(5頁)と述べている¹⁶。このように近年にみる基金からも基金概念を明確に規定していない(その他、金漢培[1991]、朴根厚[1997]、フアンユンウォン他[1999]、パクヨンヒ[2000]、全澤勝[2002]等も同様である)。これらにおける共通の問題意識は基金の統制を強化するところにある。1991年に制定された「基金管理基本法」はその脈略で捉えられており、現在においてもその認識は変わっていない。それに対して、ここでの基金制度に対する認識は政府会計制度上の基金の機能を企業会計思考との関係を問題としている。

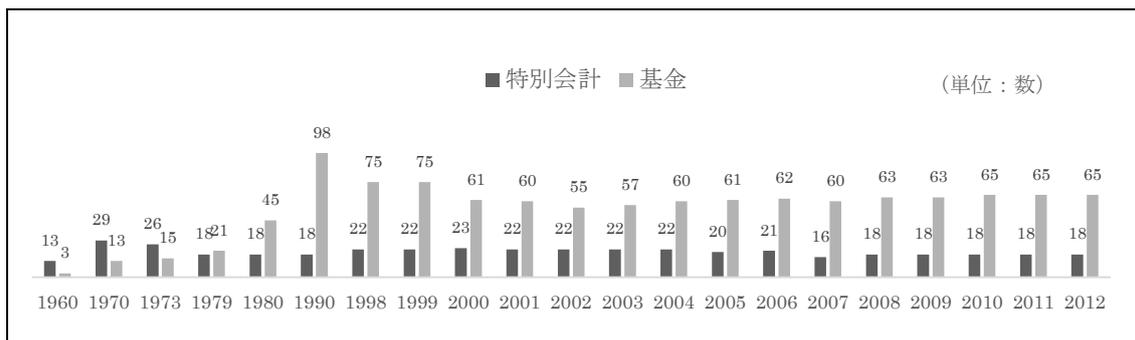
「基金が何かについては明確に確立された理論も存在せず、関連法規もその性格と意義

¹⁵ 出捐金のことを言う。国会予算政策処([2012e]36頁)によれば「出捐金は行政主体が法律に基づいて設置された研究機関・基金・公団などの政府出捐機関に対して、特定目的のために支援する金銭給付をいう」。また「出資金とは国家または地方自治団体が公企業等の公益事業を遂行する機関の事業営為に必要な資本を拡充するために当該法人の持分を取得する際に支払う金銭的給付をいう」。なお出資は現物出資も行われる(同上書137頁)。以上から基金の主要な財源となる出捐金は反対給付を伴わない財政援助であることがわかる。なお図表4-13の基金の財源調達形態を参照されたい。

¹⁶ 第8章で詳述するが、「基金会計処理指針」(企画財政部[2012e])においても基金概念に関する明確な規定はなされていない。同処理指針は国家会計基準にしたがって個別会計処理を規定するものであるが、そこに規定されているのは基金の資金源泉である「出捐金及び負担金」の会計処理が規定されているに過ぎない。財政における基金制度の重要性に比してこれまで基金制度に関する研究はほとんど行われていなかったことが見て取れる。

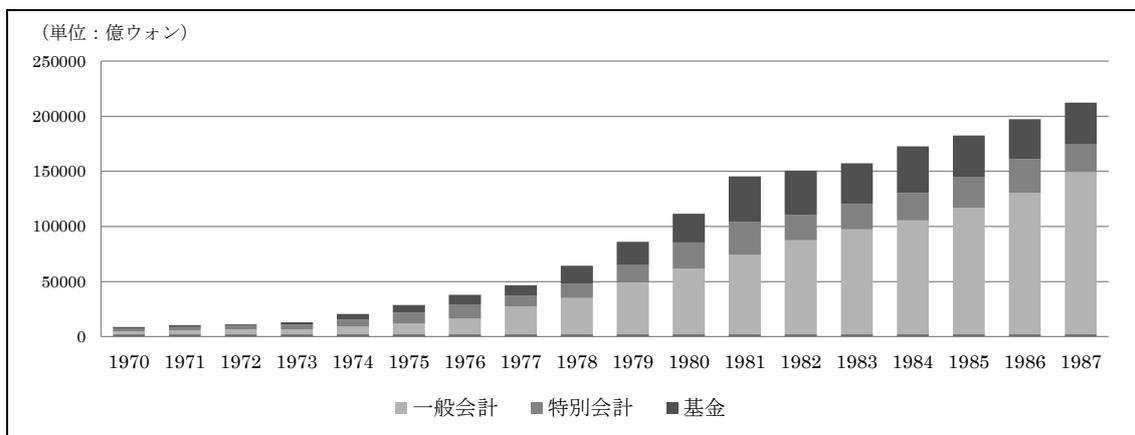
を明確に提示していない」（韓国財政40年史編集委員会[1991e]391頁）。この点は大方の共通認識といえる。そして、しばしば「基金は複雑多岐な行政要求を満たし、経済社会の状況の変化に弾力的に対応する過程で、政府が特定部門の育成と開発のために円滑な資金支援を行うかまたは政府が直接遂行する事業に伴う資金の効率的な運営管理のために設置されてきた」（同上書391頁）というのもこれまでの認識である。この法的根拠として、前述の予算会計法にみる特別基金の設置根拠およびその歳入歳出外運用が提示されてきたのである。基金に関しては、今日でさえ、これ以上も以下もなく制度上の意義は解明されていない。上記の認識および制度上の根拠は、財政資金が予算に依存できず社会インフラ建設資金さえ不足した時代であってこそ、制度的に容認できたといえよう。しかしながら、すでに経済開発を第一の政策目標とはしなくなった今日でさえ、むしろ従来よりも基金は巨大化し、後述するように予算に匹敵する規模と化している。以下では、第5章以下をつなぐものとして1970年代と1980年代を中心として韓国財政に重要な役割を果たした基金の状況を問題として取り上げることにする。

図表 4-11：特別会計と基金の設置数（1960～2012年度）



(出所：大韓民国『決算統計』各年度より作成)

図表 4-12：予算と基金の規模



(出典：韓国財政40年史編集委員会[1991e]358頁より作成)

2. 基金の性格

基金¹⁷(fund, entity)は一般会計に対する特別な会計に相当するといふべきものである。その点で予算会計法第12条の特別会計に相当する。さらに直接的には予算会計法第89条の特別基金の規定に支配されるものである。したがって、一般会計と特別会計と同様に政府会計制度の枠内で捉えることができ、財政現象の一部分を占めることに変わりはない。ただし、基金が1961年に初めて制度化されてから現在に至るまで、それが何かはほとんど明確にされていない。基金をファンド(fund)とみるか、それとも独立した経済実体(entity)とみるかは議論さえなされてこなかったのである。後述するように基金には両者の性格が含まれ、それをどのように用いるかによってどちらにもなるということである。韓国における制度上の概念として、前期政府会計制度においては主として基金はファンドたる性格が付与されていたと考えることができる。その点は論者や当局でも強調されているところであるからである。しかしながら、その機能する場面は独立した経済実体であったといわなくてはならないと考えられる。個別の基金の財政上の役割が明確であったのである。

基金は前述の予算会計法の規定のように、歳入歳出で運用されないことができ、実際上も歳入歳出外で運用されてきた。したがって、しばしば「予算外」と位置づけられる。予算が基本的に財政民主主義の原則にしたがって編成・執行されるのに対して、基金は予算外という点で大きな相違がある。すなわち、民主主義国家であれば予算は国家財政の根幹となるものである。もちろん財政民主主義の原則の例外として特別会計が認められ、特定の歳入と特定の歳出を関連付けることは可能である(ノンアフェクション原則の例外)。ところが基金は原則上特定の収入をもって特定の支出を行うものである。つまり、予算と違って有償のサービスを提供するのが基金である。また、基金は当初は個別法律で設置されるものの、各政府部門で自律的に運営がなされ、外部からほとんど統制を受けないものであった。それはあくまで基金を予算外で運用することで基金本来の資金の弾力的な運用を確保することが目的であったからである。もちろん、1973年に予算会計法が改正され、基金運用計画および基金決算報告書を国会に提出させることで、一定の制約を課するようになった。しかしながら、その基金決算報告書はあくまで参考資料として提出されたにすぎなかった。このように自律的性格が付与され、基金は産業部門や、社会保障部門等に分類されることが多いが、あくまで自律的な資金運用主体である点で予算と大きな相違を認めることができる。

¹⁷ 米国において公会計は基金会計システムを採用しており、そのシステムは各基金と勘定グループによって構成されている(瓦田[1996]67頁)。「基金とはすべての関連する負債および残余持分ないし残高とともに、現金およびその他の財務的資源、ならびにそれらの変動を記録する独自平均勘定を有する財政単位および会計単位として定義される。それらの現金およびその他の財務的資源は、特定の法令、拘束ないし制限に従い特定の活動を遂行するため、または特定の目的を達成するために分離されたものである。」

(MFOA[1980](Municipal Finance Officer Association of United States and Canada(MFOA), Governmental Accounting, Auditing and Financial Reporting, Chicago, 1980, appendix A pp.5-6.)

3. 基金の資金調達

基金が歳入歳出予算外で運用できるということは、資金調達の基盤を予算に依存していないことを意味する。換言すれば、基金の運営基盤を徴税収入に求めていない。したがって制度形式上は財政民主主義の枠内においていないことになる。そうであれば、何故に予算会計法上にあえて基金の規定が設けられているかが改めて問われることになる。予算会計法は財政を規律する基本法として制定されているにもかかわらず、予算会計法の直接的な統制を受けない例外を設けたのである。経済開発期の経済状況に鑑みれば、徴税収入だけでは賄えない経済開発政策を遂行するために、基金の採用は不可欠であったといえよう。徴税収入に基づく予算の場合、国会統制を受けなければならないため、政府の意向どおりに弾力的な政策運営は実施しにくいのが基金設置の背後にあったと考えられるのである。したがって、予算統制という制約を受けずに、基金は資金調達方法を設けなければならないのである。

基金は設置根拠によって資金調達¹⁸方法が異なっている。従来は基金を大きく「政府管理基金」と「民間管理基金」に区分して調達と運用を行っていた¹⁹。前者は運用管理主体が中央官署の長である基金を指し、後者はその他の団体が管理主体となる基金を指す。しかしながら、両者ともに法律に基づいて設置される点で完全に政府とは独立した民間組織という性格は与えられていない。したがって民間管理基金は、その名称とは異なり、政府部署の委託を受けて管理・監督を受けるような公社または団体が運営する仕組みとなっている。そのため両者の区分に対して大きな意味は与えていない。

基金の財源は図表 4-13 のとおりである。政府出捐金は個別の基金法に基づいて基金の管理部署の予算要求時に提出された個別基金の調達および運用計画をもとに決定される。その他に民間の出捐金の場合には民間からの募金や関連団体からの寄付などから調達されるものである。初めて設置された「公務員年金基金」（1960年設置）は公務員年金法によって設置され、同法第26条に資金調達の方法が規定されていた。「基金は公務員が納付する寄与金(기여금)²⁰と国庫および地方自治団体が負担する負担金およびその利子をもって助成する」。この第26条にいう国庫の負担金が出捐金に相当する（出捐金に関しては本章の脚注15を参照されたい）。また1963年に設置された「軍人年金基金」の場合、軍人年金特別会計法第3条に基づいて次のように歳入が規定されていた。すなわち、軍人年金法に規定された負担金、繰入金、そして年金基金運営から生じる収益金等が主たる運営資金の源泉であった。そのうち、政府による財政資金に多くを依存する基金には報勲基金、対外経済協力基金、糧穀管理基金、調達基金、国民投資基金等があった。とくに国民投資基金は債券発行から多くの資金を調達し、農漁民後継者育成基金等は出捐金に多くの資金を依

¹⁸ 原文では「助成」(조성)と記されている。

¹⁹ 基金は、国家が特定の目的のために特定の資金を伸縮的に運用する必要があるときに限って、法律をもって設置し、基金管理主体にしたがって中央官署の長が管理する基金と中央官署の長が管理しない基金（公共基金の長が管理）に区分される（バクソンドン他[2011]21頁）。

²⁰ 日本で言う拠出金に相当。

第4章 前期政府会計制度下の企業会計思考の展開

存する基金に該当する。また国民年金基金や社会福祉事業基金等は自己収入も多く発生する基金としてあげられる。それに対して民間団体からの資金負担に多くを依存する基金には、中小企業振興基金、中小企業共済事業基金等がある。たとえば、中小企業振興基金は中小企業振興法（1978年制定）第12条に基づいて設置され、同法第13条にその財源規定が設けられている。「第1項 政府及び政府以外の者の出捐金（1号）、借入金（第2号）、収益金（第3号）（後略）」である。次頁の図表4-14は1960年代から1980年代の間に設定されていた一部の基金を示したものである。

とくに注目すべきは前期政府会計制度の時代において、1973年に設置された国民投資基金の資金調達の変遷である。前掲の図表4-11の基金の設置数の推移と図表4-15の主要基金の規模を照らしてみれば、一部の基金が基金全体の資金調達額の多くを占めていることがわかる。とくに当該一部基金は年代に変わらず主要な基金となっている。図表4-15によれば、国民投資基金、外国為替平衡基金、および糧穀管理基金がそれである。このうち後者の2基金は外国為替平衡および糧穀管理という目的に使用されるものである。もちろん、国民投資基金も後述するように財政投融资という目的がある。しかしながらここで注目すべきは国家財政上の目的が経済開発にあり、それに合致する基金が国民投資基金であるということである。したがって、図表4-15で示している主要な基金3つのうち2つはそれぞれの目的のもとに設置されているものの、経済開発という国家第一の目標には直接的には合致しない。もちろん、これらも国家政策上の基金であることには変わりない。ここではまず、基金数の増加にかかわらず、主要な基金の資金規模が全体の大半を占めており、とくに国民投資基金のみで全体のおよそ5割に近い規模を占めていることに注目すべきであろう。

図表4-13：基金の財源調達形態

区分	出捐金	自己収入	預託資金・借入金等
政府管理基金	政府出捐金 韓国銀行出捐金 政府投資機関出捐金 経済団体出捐金 民間人出捐金 貯蓄者出捐金 寄付財産 チャリティ募金 報勲募金 外国機関援助資金 寄付金	基金運用収益金 財産収入 融資金回収 保険料収入 拋出金 積立金 決算剰余金 借款資金運用収益金 職業訓練分担金 専業者負担金 過徴金	預託金 繰入金 借入金 債券発行 専売応募貯蓄 宝くじ資金 銀行借入金 財政借入金
民間管理基金	政府出捐金 金融機関出捐金 蚕糸輸出業者出捐金 農薬製造業者出捐金 海外建設業者出捐金 放送公社出捐金 民間出捐金 国庫負担金 繰入金	基金運用収益金 タバコ広告収益金 体育施設入場料 保険料収入 利子収入 保証料収入 寄付金 決算剰余金 賃借農地造成納入金	業者からの収入金 排出賦課金 価格賦課金分担金 教職員負担金 劇場入場料収入 廃鉱対策分担金 借入金

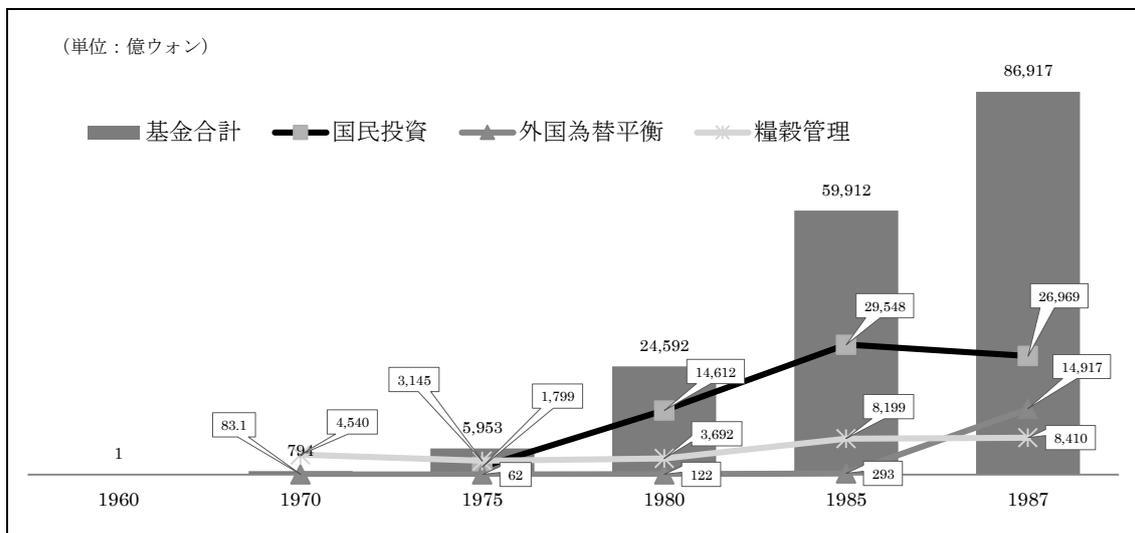
（出典：韓国財政40年史編集委員会[1991e]405頁より抜粋して作成）

図表 4-14：主要基金の管理主体及びその設置根拠

基金名	管理主体*	設置年度	設置根拠法
公務員年金基金	公務員年金管理公団（総務処）	1960	公務員年金法
軍人年金基金	国防 部	1963	軍人年金特別会計法
調達基金	調達 庁	1967	調達基金法
科学教育基金	文教 部	1967	科学教育振興法
愛国志士事業基金	国家報 勳 処	1967	殉国先烈愛国志士事業基金法
外国為替平衡基金	財務部（韓国銀行）	1968	外国為替管理法
蚕業振興基金	大韓蚕糸会（農林水産部）	1963	蚕業振興法
輸出入保険基金	輸出入銀行（商工部）	1968	輸出入保険法
糧穀管理基金	農林水産部	1970	糧穀管理基金法
報勳基金	国家報 勳 処	1972	報勳基金法
観光振興開発基金	交通 部	1972	観光振興開発基金法
山林開発基金	山林 庁	1973	山林開発基金法
国民投資基金	財務部（韓国銀行）	1973	国民投資基金法
石炭産業育成基金	動資部（韓国石炭公社）	1975	石炭産業報奨法
種子基金	農林水産部（国立種子普及所）	1975	主要農作物種子法
農業産学共同基金	農村振興 庁	1978	農林振興法
職業訓練促進法	労働 部	1977	職業訓練促進基金法
農林水産業者信用保証基金	農協（財務部）	1972	農林水産業者信用保証法
国民体育振興基金	国民体育進行財団（体育部）	1972	国民体育振興法
文芸振興基金	文化芸術振興院（文公部）	1973	文化芸術振興法
畜産振興基金	畜協中央会（農林水産部）	1976	畜産振興法
科学財団基金	韓国科学財団（科技処）	1976	韓国科学財団法
中小企業振興基金	中小企業進行公団（商工部）	1978	中小企業振興法
海外資源開発基金	大韓鉱業振興公社（動資部）	1979	海外資源開発事業法
信用保証基金	信用保証基金（財務部）	1975	信用保証基金法
農業機械化促進基金	（農協中央会）農林水産部	1980	農業機械化促進法
防衛産業育成基金	国防 部	1980	防衛産業に関する特別措置法
農業民後継者育成基金	農林水産部（農協中央会）	1980	農漁民後継者育成基金法
水産振興基金	水産 庁	1981	水産振興法
セマウル**国民基金	セマウル中央本部（内務部）	1981	セマウル運動組織育成法
国民住宅基金	建設部（住宅銀行）	1981	住宅建設促進法
産業災害補償保険基金	労働 部	1982	産業災害補償保険基金法
通信保険基金	通信 部	1983	通信保険特別会計法律
農漁村貯蓄奨励基金	財務部（韓国銀行）	1985	農漁村貯蓄に関する法律
工業発展基金	商工 部	1986	工業発展法
中小企業創業支援基金	商工 部	1986	中小企業創業支援基金法
対外経済協力基金	財務 部	1987	対外経済協力基金法
食品振興基金	保健 部	1987	食品衛生法
農漁村地域開発基金	農林水産部	1987	農業村地域開発基金法
国民年金基金	保健 部	1988	国民年金法
道路安全協会基金	道路安全協会（治安本部）	1980	道路交通安全法
交通安全基金	交通安全振興（交通部）	1981	交通安全振興団法
海外建設振興基金	海外建設協会（建設部）	1981	海外建設促進法
農薬管理基金	農薬工業協会（農林水産部）	1982	農薬管理法
環境汚染防止基金	環境汚染防止事業団（環境庁）	1983	環境保全法
石油事業基金	石油開発公社（動資部）	1986	石油事業法
法律構造基金	法律構造公団（法務部）	1987	法律構造法
技術信用保証基金	信用保証基金（財務部）	1987	新技術事業金融支援に関する法

*管理主体のカッコ内は、民間管理基金と呼ばれるものでその監督部署のことである。カッコのない管理主体は政府管理基金と呼ばれるもので政府が直接運営を行うものである。 **セマウル(새마을)とは、セマウル運動の略語のことで、1970年代に当時の大統領によって推奨された地域社会開発運動のことを意味する。セマウルの文字は日本語で新しい町を意味し、意識すれば「町お越し運動」に相当する。(出典：韓国財政40年史編集委員会[1991e]396-403頁)

図表 4-15：主要基金の資金調達²¹規模（1960-1987年度，累計額）



(出所：韓国財政40年史編集委員会[1991e]408頁より作成。なお、基金合計とは、各々の年度に設置された基金の合計数をいう。以下、同じ。)

4. 基金の資金運用

基金は、前掲の図表 4-12 の特別会計と基金の規模の比較にみるように、年度を追うごとにその規模は大きくなっている。1968年度に112億円にすぎなかった運用規模が、1971年には1千億ウォンをこえ、わずか3年後に1兆ウォンを超える水準に拡大した。現在に至っては予算に匹敵する規模と化している（第8章の図表 8-7 を参照されたい）。このように基金を急激に大規模化するのには、基金が予算外に位置づけられているため、資金の調達と運用に関して比較的自由かつ自律しているからである。すなわち、上述のように資金調達の源泉は多様な方法が認められていた。それは一般企業のように自己資本と他人資本という方法ではなく、法律に基づく準租税の性格を持つ調達方法である。例えば、出捐金または寄与金といった政府または民間に負担させるものであった。もちろんその負担は強制的なものであるため、準租税的性質といえるのである。こうした側面は資金運用においても同様の性格がみられる。

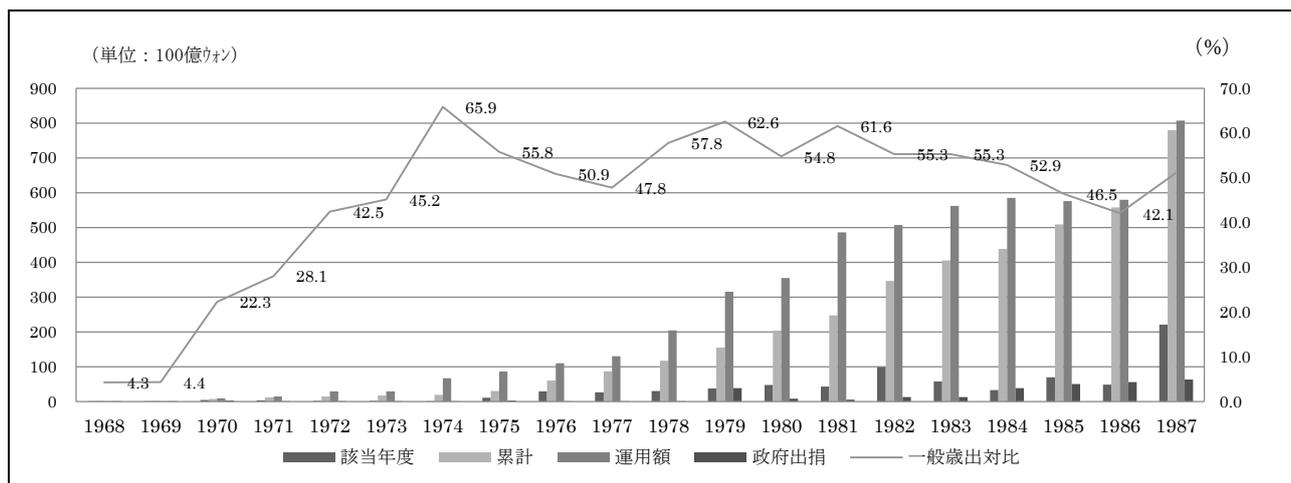
まず図表 4-16 は基金の運用状況と一般会計の歳出規模に対するその比率を示している。1968年における基金の運用額はわずかで、一般会計歳出規模に対して4.3%しかならなかった。ところが、1974年には一般会計の歳出規模のおよそ70%を占める規模と急激に拡大するに至っている。一般会計も経済発展とともに拡大してきたため、一般会計対基金の規模は、それ以上拡大していないが、一般会計の約50%に相当する規模は変わっていない。すなわち、そのことは基金それ自体の規模も拡大し続けたことを意味する。また同図表は基金運用額に政府の出捐金の額も多く含まれていることが示されており、いわば予算からの支援の

²¹ 資金調達は、当期純利益および債券発行ならびに他の基金等からの預託金からなっている。

増加も見て取ることができる。

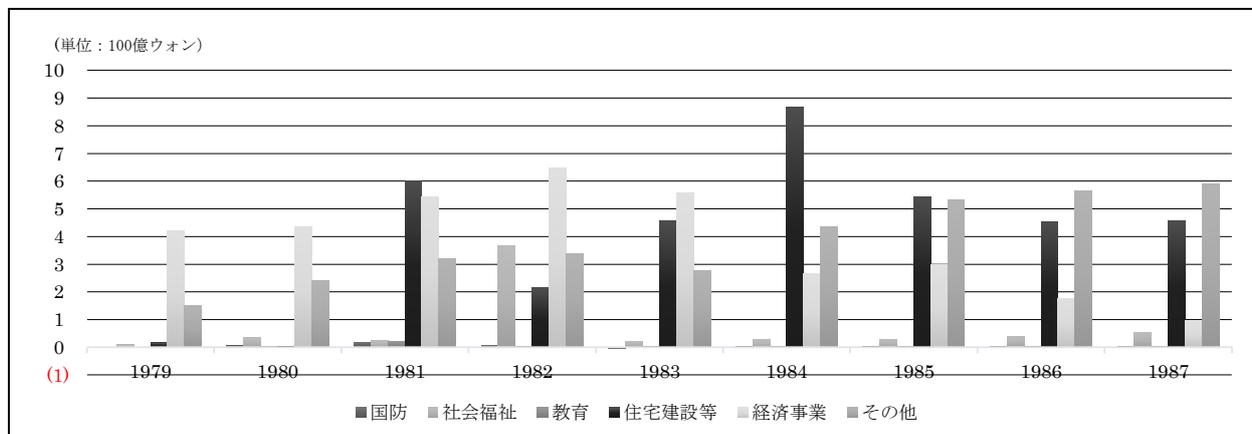
次に図表 4-17 は基金の支出の機能別分類を示したものである。つまり、基金の運用先を機能別に示したものである。換言すれば、基金の国民経済との関係を示すものといえる。1979 年から 1987 年まで基金は大きく分けて国防、社会福祉、教育、住宅建設、経済事業といった 5 つの分野から分類でき、その他がある。そのうち、国防を除き、もっとも大きな比重を占めている分野は経済事業である。すなわち経済開発政策関連の融資額を意味する。また同図表からは、経済事業関連の融資は 1980 年代からは若干減少傾向にあるが、住宅建設関連融資が急激に増加しており、その他分類不能な分野もかなりの規模を占めていることがわかる。最後に運用を主要基金の内訳から示したものが図表 4-18 である。いずれの基金においてももっとも大きい金額は融資金額であることがわかる。その次に韓国銀行預金をはじめとする、いわゆる預け資金がその次の規模を示している。とくに大きい規模の基金が国民住宅基金と国民投資基金であることがわかる。

図表 4-16：基金の運用額と一般歳出対比比率の推移



(出所：韓国財政 40 年史編集委員会[1991e]407 頁より作成)

図表 4-17：基金の支出額（純融資）の機能別分類



(出所：韓国財政 40 年史編集委員会[1991e]428 頁より作成)

第4章 前期政府会計制度下の企業会計思考の展開

図表 4-18：主要基金の運用（1987 年度）

（単位：億ウォン）

区 分	融資	韓国銀行預金等	固定資産	余剰資金	合計
政府管理基金					
融資関連基金	74,213	2,852	240	1,360	78,665
国民住宅基金	35,221	523		380	36,124
国民投資基金	26,490	523			27,013
社会保障関連基金	1,602	288	104	4,196	6,190
国民年金基金	10	20		2,155	2,185
軍人年金基金	53		21	1,231	1,305
その他基金	239	39,131	159	4,739	44,268
外国為替平衡基金		14,917			14,917
逓信保険基金	235	356	144	4,137	4,872
糧穀管理基金	4	19,830	13	213	20,060
小 計	76,054	42,271	503	10,295	129,123
民間管理基金					
融資関連基金	4,825	954	360	612	6,751
畜産振興基金	2,259	605	256	290	3,410
社会保障関連基金	5,070	1,198	3,808	22,936	33,012
公務員年金基金	4,256	962	3,402	17,373	25,993
私学年金基金	814	236	406	5,563	7,019
その他基金	11,069	6,351	2,538	14,384	34,342
石油事業基金	11,069	5,911	1,957	11,959	30,896
小 計	20,964	8,503	6,706	37,932	74,105
合 計	97,018	50,774	7,209	48,227	203,228

（出典：韓国財政 40 年史編集委員会[1991e]419 頁より作成）

第4節 国民投資基金

前述において基金の国家財政との関係を論究した。基金の制度性からいえば、基金は予算以上に国家財政に対する影響力は大きいといえる。基金のなかでもとくに国民投資基金は経済開発政策にもっとも重要な役割を果たす基金であることも明らかである。図表 4-15 からは国民投資基金だけで基金全体の 4 割は占めているのである。本節では、こうした状況に基づき、国民投資基金に焦点を当てて基金の制度性をさらに検討することにする。

1. 国民投資基金法

国民投資基金は 1973 年に制定された「国民投資基金法」に基づいて設置された基金である。同法第 1 条によれば「この法は重化学工業等の重要産業の建設を促進し、輸出を増大させるために国民の広範な貯蓄と参加をもとに必要な投融資資金を調達・供給するために国民投資基金を設置し、これを効率的に運用する際に必要な規定を定めることを目的とする」。すなわち、国民投資基金は重化学工業産業を育成するために設置されたのである。1970 年代の国家政策が重化学産業育成にあったことは、すでに第 2 章で述べたとおりである。また

その際に大企業を中心に重化学工業産業を担う企業は「指定」をうけ、ますます巨大化するということも第2章で述べた。その際に指定を受ける産業が国民投資基金法第2条第1項で規定している「重要産業」である。それには「鉄鋼・非鉄金属・造船、機械・化学・電子工業・食糧増産事業」（第1号）があり、また、同条第2号には金融機関も指定され、その指定された金融機関を中心に重要産業を支援することになっていたのである。たとえば、「銀行法に基づく金融機関、韓国産業銀行、中小企業銀行、国民銀行、韓国住宅銀行、韓国為替銀行、および韓国輸出銀行」がそれに該当する銀行であった。

基金の財源の調達は前述にもあるように、複数の調達方法が広範囲に規定されている。すなわち国民投資基金法第4条から第8条までは国民投資基金の資金調達に関する規定である。まず第4条は、包括的な財源調達方法が規定され、第5条から第8条までその具体的内容が規定されている。まず第4条に規定されているのが「国民投資基金の財源」と題する規定である。これによれば「国民投資基金は、次の各号の財源を以て調達する」。すなわち「一、国民投資債券の発行と第8条第1項の規定に基づく預託によって調達された資金（第1号）、政府の各会計からの繰入金または預託金（第2号）、国民投資基金の決算上の剰余金（第3号）」である。この第8条は下記の国民投資債券の引受を強制させる規定である。

第5条は「国民投資基金に対する繰出または預託」と題されている。この規定によれば、「政府は、毎年予算が定めるところに基づいて国民投資基金に資金の繰出又は預託をすることができる」。

第6条は「国民投資債券の発行」と題している。すなわち「政府は国民投資基金の負担で国民投資債券を発行する」（第1項）。「政府は、国民投資債券を発行しようとする際には、国会の議決を得なければならない」（第2項）。「政府は、第2項の規定によって国会の議決を得ようとする際には、必要な資料を提出しなければならない」（第3項）。

最後に第8条は「国民投資債券の引受等」と題し「次の各号の資金又は基金の管理者や貯蓄者は別の法律の規定にかかわらず国民投資債券の引受または国民投資基金に資金を預託しなければならない（後略）」と規定され、次のような方法が列挙されている。すなわち「貯蓄増大に関する法律による国民貯蓄組合の組合員の貯蓄資金（第1号）、国民福祉年金法によって調達された資金（第2号）、郵便貯金と国民生命保険によって調達された資金（第3号）、政府・地方自治団体、その他公共団体が管理・補助又は出捐する資金のうち、大統領令で定める資金（第4号）、金融機関の貯蓄性預金で調達された資金（第5号）、信託会社の不特定金銭信託によって調達された資金（第6号）、保険会社の保険によって調達された資金（第7号）」である。

国民投資基金の資金運用に関しては、同法第16条以下で規定している。その際に国民投資基金は企業会計の原則によって経理することが規定されている（第16条第3項）。資金の運用に関しては直接的資金支出も行うことができる（第4項）。その際の具体的な運用基準または計画に関しては第17条において「国民投資基金運用審議委員会」を設置することが規定されている。

2. 国民投資基金の資金調達

前述のように特に国民投資基金法第8条は広範囲にわたって債券引受を強制させる規定であった。まず同条第1項第1号にいう国民貯蓄組合の貯蓄資金とは「国民貯蓄組合法」にしたがって設置された組合等の貯蓄資金を国民投資債券の引当に使用させるものであった。1962年に制定された国民貯蓄組合法は、その目的（第1条）を「国民貯蓄組合の組織を促進させ国民貯蓄意思を高揚させ国民貯蓄の増強を目的とする」と規定している。これにしたがって、国民全般に貯蓄を促すように法律でそれを規定しているのである。換言すれば、貯蓄を強制させたことになる。貯蓄の対象および方法などが広範囲に規定され、それを実施させるための組合設置を規定で設けているのである。しかしながら、あくまで経済開発政策の遂行のためであることが、その制定理由書に明らかにされている。国民貯蓄組合法の理由書によれば「国民経済の自律をはかり、5ヵ年経済計画を強力に推進する一翼として、貯蓄意思を高揚させ（後略）」としているのである。この貯蓄の強制性は国民投資基金の財源を管理していた韓国銀行の文書にも認識されているものである（韓国銀行基金運用部[1989]18頁）。

次に、国民福祉年金基金資金を国民投資債券の引受に使用するように規定していた（第2号）。すなわち1974年に制定された「国民福祉年金法」によって設置された「国民福祉年金基金」の資金が国民投資基金の財源として使用されたものである。しかし国民福祉年金法の制定目的は、もちろん、「国民の老齢・病氣・死亡等に対して年金給付を実施することで国民の生活安定と福祉増進に寄与すること」（第1条）である。つまり、社会保障制度の名目で拠出した資金も経済開発に使用されたことがわかる。

第8条第1項第3号に規定されている郵便貯蓄および国民生命保険資金の場合も特定の公共性のある事業であることに変わりはない。保険会社の場合、保険料収入の50%が債券引受または預託と規定されていたが、その割合は変動的なものであった。同条同項第4号の場合、他の基金からの債券引受または預託を規定したものである。たとえば、公務員年金基金、軍人年金基金または産業災害保険積立金といった公的資金の積立金もその対象としていた。韓国銀行によれば、公共基金の場合、本来の事業目的に必要な資金および日常の支払い準備金を除いた資金の80%が国民投資基金に使用されている（韓国銀行基金運用部[1989]9頁）。同条同項第5号の金融機関の預金および第6号の保険信託資金の場合は次のようである。すなわち、金融機関の貯蓄性預金で調達された資金で国民投資債券を引受けるか、または国民投資基金に資金を預託させるものであった。ただし、これにより金融機関の資金運用に影響をもたらすのを防ぐため、毎年金融機関の国民投資債券引受額および預託金の純増加金額（国民投資債券引受額と預託金の合計額から償還額を控除した金額）は金融機関の総貯蓄性預金増加額の100分の20を超過しないようにした。同時に信託会社の不特定金銭債権についても毎年信託会社の国民投資債券引受額と国民投資基金に対する預託額の純増加額が不特定金銭信託受託額純増加額の100分の10以内に抑えるという制限を設けた。また保険会社の保険金資金に対しても毎年損害保険会社の国民投資債券引受額及び国

民投資基金に対する預託額の純増加額が保険料とその他収入の総額から支払われた保険金と事業費を控除した金額の100分の40以内に制限を設けていた(韓国産業銀行[1974]8頁)。

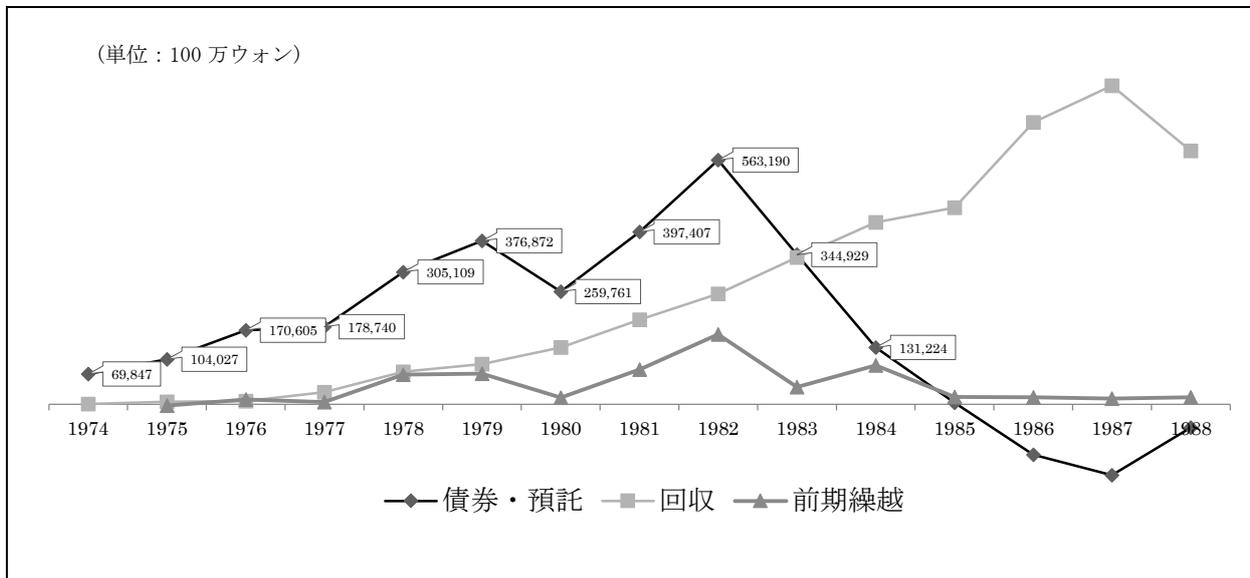
前述の法規定以外には、弾力的に一時的方法は使用されたといわれる。すなわち、国民投資債券の発行は、このように各種の民間貯蓄基金の管理機関や貯蓄者に引受させる引受発行が中心であったが、そのほかに用地買収時にも使用された。政府や地方自治団体、その他公共団体が工業団地道路または重要産業の建設のために大統領令が定める林野や空き地を買収する際に、所有主の生活および営業に直接関連のない土地の場合、その買収代金の全部または一部を国民投資債券で支払いができるようにしたのである。さらにまた国民投資債券の株式転換についても述べなければならない。国民投資債券の特徴の一つは、債券発行後、一定期間が経った場合、国民投資基金から融資を重化学工業等の関係する会社の株式に転換できるようにしたことである。つまり、国民投資債券の保有者は重化学工業等に関連する会社の株主になることができたのである。これについても、国民投資基金法第10条は規定していたのである。すなわち、国民投資債券の所有者が政府から株式(出資証券を含む)を買い入れる場合、財務部長官が指定する株式に対しては国民投資債券をもってその代金を納入することができる。また、国民投資債券の所有者が重要産業を営為する法人が募集する株式または社債を引き受ける場合に、財務部長官が指定する株式または社債に対しては国民投資債券をもってその代金を納入することができる。その際に、国民投資債券の所有者が株式転換を求める場合には次のように優先権を付与した。つまり政府が株式の売り出しを行うか、重要産業を営為する法人が株式または社債を募集する際に国民貯蓄組合の組合員が引き受けた国民投資債券または大統領令で定める物が引き受けた国民投資債券でその代金を納付する場合にはその債券引受者に対しては大統領令で定める範囲内で優先的に買入または引受数量が配分されるようになっていたといわれる(韓国産業銀行[1974]9-10頁)。

図表 4-19：国民投資基金の財源調達(1974-87)(単位：億ウォン)

年度	貯蓄組合	通信貯蓄	公共基金	金融機関	信託会社	損保会社	回収資金	その他	合計
1974	88	100	115	363	6	26	9	29	736
1975	113	150	168	516		75	57		1,078
1976	121	185	253	976	-6	122	74	137	1,863
1977	170	-21	454	1,940	18	181	280	98	3,120
1978	264		546	2,028		241	752	713	4,543
1979	390		644	1,723		162	928	707	4,554
1980	418		915	2,148		240	1,314	157	5,192
1981	480		756	3,722		207	1,952	243	6,874
1982	397		374	2,881		80	2,547	-192	6,086
1983	131		400	2,751		1,155	3,388		7,826
1984	181		-1,895	1,581		867	4,193		4,926
1985	179		-877	835		-100	4,535	168	4,741
1986	174		-688	429		-1,072	6,502	164	5,509
1987	143		-129	-668		-980	7,342		5,709

(出典：韓国財政40年史編集委員会[1991e]512頁より作成。なお空欄は単位未満を表す。)

図表 4-20 : 国民投資基金の資金調達状況



(出所 : 韓国銀行基金運用部[1989]57-60 頁より作成)

3. 国民投資基金の資金運用

国民投資基金の資金運用は、前述の国民投資基金法で述べているように、主として財政投融資の性格をもっている。国民投資基金法は、財政投融資の枠内で「重要産業」を指定しているのである。重要産業の設備資金及び運転資金、延払輸出支援資金と国産の「プラント」及び機械購入資金支援等に同基金は運用されるものである。主として重化学工業（鉄鋼，非鉄金属，造船，化学，機械，電子，防衛産業），電企業，食糧増産事業（農業機械の生産及び購入），延払輸出等に集中的に行われた。融資条件は図表 4-21 のとおである。当時の経済状況に鑑みれば、もっとも重要な産業に対して、その産業の全般にわたって融資が行われたということがわかる。

図表 4-21 : 国民投資基金の融資条件

区分	年利 (%)	期間
一般部門	10.0	10 年 (3 年据置期間を含む)
食糧増産部門	10.0	8 年
延払い輸出部門	8.0	10 年
計画造船部門	10.0	10 年 6 月 (最長 2 年 6 カ月以内の据置期間を含む)

(注 : 1987. 3. 31 現在。出典 : 韓国銀行基金運用部[1987]2 頁)

韓国銀行の基金運用部（韓国銀行基金運用部[1987]3 頁）によれば基金運用は次のような体制で行われた。基金は年度別国民投資基金調達及び運用計画に従って運営され、同計画は基金の法的管理者たる財務部長官が作成して国民投資基金運用審議会および国務会議²²の

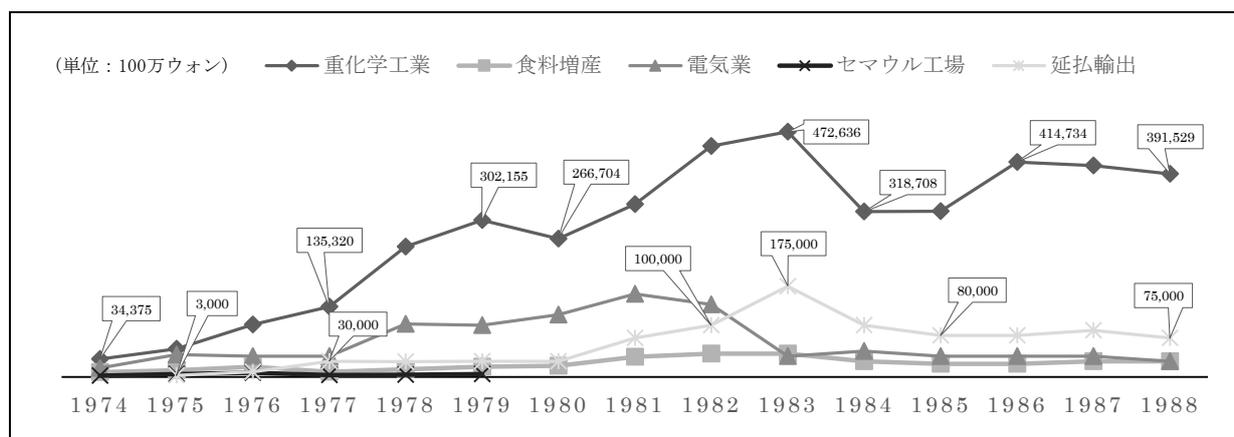
²² 日本の閣僚会議に相当するもので、大統領が議長を務める。

議決を経て大統領の承認を得て確定された。国民投資基金運用審議会は、国務総理を議長として政府の各部の長官、韓国銀行総裁、韓国産業銀行総裁、民間の専門家から構成された審議機構である。基金運用基準の制定、年度別調達および運用計画の策定、決算報告書審議およびその他基金運用に関する重要事項を審議する。年度別調達及び運用計画と基金運用基準等、主要な政策事項は基金の法的管理者たる政府（財務部長官）によって立案・決定される。しかし基金執行に関する主要事項の大部分は韓国銀行総裁に委任されており、現在の実質的な基金運営は韓国銀行（基金運用部）が担当した。基金執行に関する主たる事項には、基金の預託業務、基金資金の貸下業務、基金会計業務、基金決算業務等がある。

図表 4-22 は国民年金基金運用の資金運用を示したものである。同基金は他の分野においても資金運用を行ってはいる。しかし重化学工業への資金運用はグラフをみれば一目瞭然といえる。1974 年にはじめて国民投資基金が設置されてから、1983 年までは、グラフの右肩上がりの傾向は極めて傾斜の高い姿を示していることがわかる。前掲の図表 4-6 と比較すれば、国民投資基金の重化学工業への融資額の大きさは容易にわかるのである。たとえば、1980 年の基金融資総額は 5,554 億ウォンであった（図表 4-6）。その中に国民投資基金は重化学工業だけでその半分を占めていることになる。

図表 4-23 は国民投資基金の資金調達と運用の内訳を示している。調達規模が 1980 年代半ば以降に減少しているのは、重化学工業に対する計画が終了したからである。第 5 次経済開発 5 ヶ年計画を最後に、重化学工業への支援がおわり、その後は調達より償還が多くなっている。1981 年と 1989 年に調達の内訳にマイナス金額があるのはそのためである。たとえば、1989 年に保険会社の調達がマイナスとなっているのは、保険会社に対する調達より償還がその分多くなっていることを意味する。

図表 4-22: 国民投資基金の資金運用 (1974~1988 年度)



(出所：韓国銀行基金運用部[1989]84頁より作成)

第4章 前期政府会計制度下の企業会計思考の展開

図表 4-23: 国民投資基金の資金調達と運用

(単位: 1,000 万ウォン)

1974		1977		1981		1989	
資金調達							
1 債券・預託金	6,982	1 債券・預託金	27,415	1 債券・預託金	49,215	1 債券・預託金	-4,383
国民貯蓄組合	877	国民貯蓄組合	1,702	国民貯蓄組合	4,796	国民貯蓄組合	-27
郵便貯蓄	1,004	公共基金	4,536	公共基金	7,559	公共基金	-299
公共基金	1,151	郵便貯金	-208	金融機関	37,220	金融機関	1,792
金融機関	3,630	金融機関	19,397	保険会社	2,066	保険会社	-5,848
信託会社	56	保険会社	1,805	償還資金	-2,427		
保険会社	264	信託会社	181				
2 回収資金	92	2 貸下金の回収	2,802	2 回収資金	19,524	2 回収資金	45,309
3 その他	289	3 前年度繰越	984	3 前年度繰越	8,073	3 前年度繰越	687
合計	7,363	合計	31,202	合計	76,812	合計	41,613
資金運用							
電気業	1,700	重化学工業	11,847	重化学工業	33,299	重化学工業	31,576
鋳業	34	機械購入資金	-	食糧増産事業	3,869	延払輸出	5,647
食糧増産	8,235	電気業支援	4,000	電気業支援	16,000	食糧増産	2,997
水産業	80	延払輸出資金	3,000	延払輸出資金	7,500	次期繰越	266
セマウル*工場	226	食糧増産事業	999				
重化学工業	3,402	セマウル工場	283				
予備資金	1,219						
合計	2,182	合計	20,130	合計	60,669	合計	40,787

注: 調達と運用状況を示したものであり、収支状況とは異なる点に注意する必要がある。この図表は第1次資料をそのまま翻訳したものであり、金額に関してはウォンの単位を千万ウォンの単位にし、千万ウォン以下は切り捨てにしてあるのみである。なお、それぞれの金額は実績値を基にしている。*セマウルの意味は「新しい町お越し」である。これについては、図表4-14の注記を参照されたい。(出典: 大韓民国政府[1975][1978][1982][1990]より作成)

第5節 基金財務諸表

改正予算会計法(1973年改正法)には、改正前の基金の設置規定に加えてその第89条第5項および第7項の決算報告書規定が新たに加わった(図表4-24)。なにゆえに当該規定が新たに追加されたかは明らかにされていない。改正理由書においても、単に環境変化による改正であることだけが記されており、主要な改正項目においても基金の運用計画の報告に関する項目のみが記されている(図表4-25)。こうした状況は、もちろんそれ以前と同様に経済開発政策上の理由と考える必要がある。しかし依然として突如感は否定し得ない。またそれに関する論者の分析も確認することはできないのである。明確といえることは、すでに第2章と本章でも前述しているとおり、1973年は重化学産業育成政策の本格的な開始年であり、それに起因して他の制度も改革されている点に予算会計法制定の要因を類推することができることである。したがって、基金の決算報告書の作成規定も当然その観点で捉える必要があるであろう。以下、国民投資基金の財務諸表について考察を加える。同財務諸表は予算会計法第89条第7項にしたがって提出された「基金決算報告書」の提出書類である。

図表 4-24：予算会計法の改正

1966年改正法	1973年改正法（1973.2.16改正法）
<p>第89条（特別基金の設置） 第1項「国家は事業畝以上必要なときには法律をもって定める場合に限って特別な基金を設置できる」。 第2項「前項の基金は歳入歳出予算に拠らずに運用できる」。</p>	<p>第89条（特別基金の設置） 第1項「国家は事業運営上必要なときには法律をもって定める場合に限って特別な基金を設置できる」。 第2項「前項の基金は歳入歳出予算に拠らずに運用できる」。 第3項「第1項の規定による基金を管理する中央官署の長は会計年度ごとに年度開始前に基金運用計画を策定しなければならない」。 第4項「前項の基金運用計画は國務會議の審議を経て大統領の承認を得なければならない。基金運用計画を修正する場合に同様にしなければならない」。 第5項「基金を管理する中央官署の長は会計年度ごとに基金の決算報告書を作成して基金の会計年度終了後80日までに財務部長官に提出しなければならない」。 第6項「基金の会計年度は該当基金の運用上必要な場合には第2条第2項の規定にかかわらず別途法令で定めるところによる」。</p>
	<p>(1973.12.20改正法) 第7項「第4項による基金運用計画書と第5項の基金決算報告書を歳入歳出の予算案及び決算とともに会計年度ごとに会計年度開始90日前に国会に提出しなければならない」。</p>

図表 4-25：予算会計法改正理由（1973.2.16改正法）

現行の予算会計法は1961年に制定されているところ、10余年が経過している間に国家の財政活動は質的、量的に大きく発展した。それにより国内外の諸状況が急激に変動している。よって、このような状況に効率的に対応するように、より合理的かつ能率的な新しい予算制度を導入する基盤を設け、またその間の運営過程で提起された問題を改善・補完しようとするためである。

1. 新規および主要事業に対する事前審査制度を導入する。
2. 主要な大規模事業に対して新しい予算会計法の適用を制度化する。
3. 歳出予算の繰越条件を緩和する。
4. 経済企画院長官は必要な場合には会計年度開始前に予算を配分して執行できるようにする。
5. 一般会計から繰入れる特別会計は一般会計の予備費を繰入れ、該当特別会計の歳出で支出できるようにする。
6. 各中央官署の長が予算を伴う中長期計画を策定する際には、予め経済企画院長官の協議を受けるようにし、地方自治団体が国家の財政支援に基づいて遂行する事業の計画を策定・実施する際には会計年度開示前に予め関係の中央官署の長の承認を得るようにする。
7. 各種の基金を管理する中央官署の長は会計年度ごとに年度開始前に基金運用計画を策定し、國務會議の審議を経て大統領の承認を得るようにする。

1. 1977年決算報告書

1977年度基金決算報告書（大韓民国政府[1978]）によれば、15個の基金が企業会計方式で財務報告がなされ、その他5個の基金は現金主義方式の収支報告がなされている。企業会計方式の財務報告を行っている基金は、8種類の書類が掲載されている。それらには、運用計画対実績対比表、損益計算書、貸借対照表、剰余金計算書、欠損金処理計算書、資産・負債および資本増減表、比較損益計算書、財源調達現況表がある。しかしこれらの掲載書類に関する作成基準などは示されておらず、決算報告書の冒頭に予算会計法第89条に基づいて提出されたということだけが示されている。

第4章 前期政府会計制度下の企業会計思考の展開

図表 4-26 には財務諸表の報告がなされている合計 15 基金のうち、主要な 3 基金を示している。調達基金は調達基金法に基づき、公企業に必要な主要な物資の調達にかかる基金である。同法第 5 条にしたがって、「基金は企業会計原則にしたがって」基金を管理し、第 11 条にしたがって、基金決算報告書を作成したものである。次に糧穀管理基金は特に米などの食糧の需給管理のために設置され（糧穀管理基金法第 1 条）、同法第 5 条第 2 項および第 14 条にしたがって、企業会計の原則に基づいて経理し、決算報告書を作成したものである。国民投資基金は前述したとおりである。

1977 年度の場合、主要な基金 15 個のうち 3 個の基金の資産総額が全体の 88.1%を占めており、さらにそのうち国民投資基金と糧穀管理基金がその大半を占めていることがわかる。両者の財産状態の特徴は後者の場合、糧穀という現物や保管倉庫などの何らかの実体を有するものであるのに対して、国民投資基金はその大半が融資である点で明確な相違がある。また国民投資基金の場合、資産総額がほぼ流動資産のみから構成されており、負債の大半は固定資産である。これは前述のように債券発行が多くを占めていることに起因し、それにより調達した資金は融資額であることを意味するものである。国民投資基金の個別貸借対照表によれば、資産総額 5,480 億のうち、設備資金等の貸下金が 5,368 億ウォンを占めている。そして負債の場合、長期預託金と国民貯蓄組合預託金および債券引受預託金と債券発行額がその大半を占めている。

図表 4-26 : 1977 年度基金財務諸表

(単位：10 億ウォン)

	合計 (15*)	調 達	国民投資	糧穀管理	3 基金合計	比率 (%)
<財政状態>						
資 産	1,669	78	548	845	1,471	88.1
流動資産	1,663	78	548	839	1,465	88.1
投資その他					0	
固定資産	6			5	5	83.3
負 債	1,776	63	548	1,151	1,762	99.2
流動負債	519	23	139	354	516	99.4
固定負債	1,224	40	383	789	1,212	99.0
その他	32		25	7	32	99.7
資 本	-107	15		-306	-291	272.0
資本金	164	6		55	61	37.1
資本剰余金						
利益剰余金	-234	8		-299	-291	124.4
<損益状況>						
1. 営業収益	591	228	51	280	559	94.6
2. 営業費用	605	226	66	303	595	98.3
3. 営業総利益	-14	1	-16	-23	-38	267.9
4. 販管費	14			14	14	100.0
5. 営業利益	-28	1	-16	-37	-52	183.9
6. 営業外収益	21	1	16	3	20	92.9
7. 営業外費用	29			28	28	96.6
8. 経常利益						
9. 特別利益						
10. 特別損失						
11. 当期純利益	-36	2	0	-63	-61	169.7

*基金の数を示す。なお、単位未満は四捨五入している。(出典：大韓民国政府[1978]より作成)

2. 1988年度基金財務諸表

1988年度基金決算報告書(大韓民国政府[1989])は財務諸表を作成した基金21個のうち、6個の基金の資産総額の比率が73.2%を占めている。基金5個がその大半を占めている。国民住宅基金は「住宅建設促進法」にしたがって「住宅の建設・供給およびその資金の調達・運用のために」(第1条)設置された基金である。国民年金基金は「国民年金法」にしたがって「国民の生活安定と福祉増進」(第1条)を目的として設置された基金である。

図表4-27によれば、主要基金21個のうち5個の基金の資産総額が73.2%を占めており、国民住宅基金の資産総額がもっとも大きいことがわかる。国民住宅基金の場合も国民投資基金と同様に融資という性格が強い。しかし住宅担保融資という点では国民投資基金の融資とは異なるものといえる。国民住宅基金の総資産の場合、住宅債券により調達した資金を長期貸付金で融資することが多いが、国民投資基金の場合、投資資産として融資していることが多かった。そのため、国民住宅基金の場合、融資に対する利息収入が多く発生しているが、国民投資基金の場合、収益を得るための投資ではなかったため、損益状況はほとんどの年度において純損失を記録していたと思われる。

図表4-27：1988年度基金財務諸表

		(単位：10億ウォン)							
		合計(21*)	調達	国民投資	糧穀	国民住宅	国民年金	5基金	比率(%)
<財政状態>									
資	産	14,028	423	2,632	2,341	4,339	538	10,272	73.2
	流動資産	5,092	422	40	2,340	322	142	3,265	64.1
	投資その他	8,876		2,591		4,015	395	7,001	78.9
	固定資産	58	1		1			2	3.3
	繰延資産	2				2		2	100.0
負	債	12,530	139	2,577	3,367	3,782	51	9,915	79.1
	流動負債	4,465	128	13	1,119	1,093	51	2,403	53.8
	固定負債	8,030		2,564	2,248	2,665		7,477	93.1
	繰延負債	25				25		25	100.0
	その他	10	10					10	100.0
資	本	1,498	284	55	-1,026	556	487	356	23.8
	資本金	2,145	137		323	313	459	1,231	57.4
	資本剰余金	128			1	104		105	81.9
	利益剰余金	-775	147	55	-1,350	139	28	-981	126.6
<損益状況>									
1.	営業収益	3,449	1,412	253	629	319	28	2,640	76.5
2.	営業費用	3,414	1,398	263	747	184		2,592	75.9
3.	営業総利益	36	13	-11	-118	134	28	46	129.6
4.	販管費	95			29	53		82	86.1
5.	営業利益	-59	13	-11	-148	82	28	-35	60.2
6.	営業外収益	1,145	2	1	613	8	509	1,132	98.9
7.	営業外費用	891	1	8	180	6	509	703	79.0
8.	経常利益	196	15	-17	285	84	28	394	201.3
9.	特別利益	3			1			1	17.9
10.	特別損失	1						0	
11.	当期純利益	198	15	-17	285	84	28	395	199.3

*基金の数を示す。単位未満は四捨五入している。(出典：大韓民国政府[1989]より作成)

3. 1995年度基金財務諸表

1995年度の基金財務諸表（大韓民国政府[1996]）は、前述のそれと制度上の背景を異にする。1991年に基金を包括的に規律する「基金管理基本法」が制定されたからである（図表4-29を参照されたい）。基金に対する包括的規定の存在の有無において、1991年前後の基金財務諸表の性質は異なると考える必要がある。図表4-28は1995年度の主要基金の財務諸表状況を示している。前掲のものに比べ、財務諸表を提出する基金の数も総基金設置数に伴って増加した。しかしながら依然としてわずかな主要な基金によって総資産が占められており、その比率はむしろそれ以前に比して比較的に高くなったことがわかる。そこには国民年金基金の財政状態が目立つ。その運用資産総額の規模はもちろんのこと、負債はほとんど計上されていない。その保有資産は大半が投資その他の資産である。国民年金制度が本格的にはじまったのは1989年である。そのため、年金拠出額に比して給付額はわずかしかなかった。そのため長期の資金運用が可能であった。図表4-28の国民年金基金の投資その他の資産は、同基金の個別財務諸表によれば、その多くが他の基金および特別会計への預託金であった。つまり、国民年金基金の資金が他の基金の財源として使用されたのである。それに対して、国民投資基金はすでにその役割は終えている。すでに経済開発にかかる政策は変化したからである。基金財務諸表を通じてその点を見て取ることができる。

図表4-28：1995年度基金財務諸表

(単位：10億ウォン)

	合計(34*)	国民投資	公共資金管理	外国為替平衡	農地管理	国民住宅	国民年金	6基金合計	比率%	
<財政状態>										
資産	63,158	464	6,539	4,232	3,163	19,825	16,908	51,130	81	
流動資産	14,034	12	23	4,232	1,237	1,811	2,430	9,744	69	
投資その他	48,743	451	6,516		1,925	18,015	14,479	41,385	85	
固定資産	381									
繰延資産										
負債	41,279	470	6,531	5,076	1,179	16,965		30,220	73	
流動負債	8,959	24	29	876	367	4,164		5,459	61	
固定負債	32,320	446	6,502	4,200	812	12,800		24,760	77	
繰延負債										
その他										
資本	21,879	-6	8	-844	1,984	2,861	16,908	20,910	96	
資本金	17,914			440	2,208	343	12,359	15,350	86	
資本剰余金	-3,839					458		458	-12	
利益剰余金	7,803	-6	8	-1,284	-225	2,060	4,550	5,103	65	
<損益状況>										
1. 営業収益	6,789	49	378	283	75	1,395	1,573	3,752	55	
2. 営業費用	5,037	53	376	597	151	857	3	2,036	40	
3. 営業総利益	1,752	-4	2	-314	-76	537	1,570	1,715	98	
4. 販管費	166				1	108		109	65	
5. 営業利益	1,585	-4	2	-314	-77	429	1,570	1,607	101	
6. 営業外収益	5,933	5			1	1	3,957	3,964	67	
7. 営業外費用	4,965	1		82		21	3,960	4,063	82	
8. 経常利益	2,553	0.3	2	-395	-75	409	1,567	1,508	59	
9. 特別利益	1									
10. 特別損失	23									
11. 当期純利益	2,530	0.3	2	-395	-76	409	1,567	1,507	60	

*基金の数を示す。単位未満は四捨五入している。(出典：大韓民国政府[1996]より作成)

図表 4-29 : 1991 年「基金管理基本法」制定理由

基金制度は、予算会計法上に歳入歳出予算外に運用できるようになっている制度である。基金は自立性と弾力性にその特徴が認められるが、1989年12月現在、政府管理基金が37基金（実際運用は34基金）あり、年間の運用規模は13兆64億ウォンに及び、その数と規模が大きく膨張され、一般会計の予算規模に匹敵するようになった。その現状に鑑み、財政運用との連携性を高め、公共性と効率性を調和させるように基金制度全般にわたる基本的原則と基準に関する内容を定めることが目的である。

図表 4-29 にみる「基金管理基本法」の制定理由においては、基金の規模の増加の状況が表されている。同法第2条（適用範囲）第1項第2号には従来情報開示が求められていなかった、いわゆる「民間管理基金」をもその範囲に含めている。その理由書にみるとおり、「財政運営との連携性、公共性、効率性」のためである。こうして基金そのものは、財政制度形式上、きわめて特異な性質を有しながら、韓国の国家の経済においては実質上の財政機能を果たすものとして、より確実なものとなったといえるであろう。換言すれば、基金財務諸表は単なる基金財務諸表ではなく、国家財務諸表であったといえるのである。

むすび

以上、第4章においては第1節で財政投融资制度に関する歴史的考察を行った。経済開発5ヵ年計画はまさに財政投融资制度にあったといえよう。第2節では特別会計を取り上げた。公企業特別会計の場合、企業会計思考に基づく政府会計制度のもとに、資金の調達と運用に柔軟性が付与されていたことを明らかにした。そこでは特定の特別会計が他の特別会計を支援する構造が明らかされた。第3節以下では、主として基金の状況を取り上げた。基金は財政民主主義の原則で求められる予算制度の枠外で経済開発下の財政に予算以上の役割を果たすものであった。とくに国民投資基金法は、第4節で論じたように、国民投資基金に対する資金調達と運用に関するあらゆる方法を規定していた。その歴史的状況から、1973年に改正された予算会計法第89条第5項の「基金決算報告書」の作成義務規定は、基金の制度性をより充実させるためのものであったといえるのである。さらに1991年にはじめて制定された「基金管理基本法」は従来の「民間管理基金」と呼ばれるものをも基金制度上浮き彫りにさせた。それを通じて予算外ながらも財政制度上のものとして基金はより明確なものとなった。企業会計思考に基づく基金財務諸表は、まさに韓国の財政において、その政策上なくてはならない手段であったといえよう。それに、それを可能にするものが企業会計思考であった。近年の状況からいえば、国民投資基金から国民年金基金へと政策上の役割は移ったかに見て取れる。

本章は、以上から企業会計思考を通じて前期政府会計制度が形成されていた状況を明らかにした。かかる状況から基金財務諸表はその形式的側面での予算外の基金財務諸表というより、その実質的側面から国家財務諸表と呼ぶべきものであるということができるのである。

第Ⅲ部

企業会計思考と国家財務諸表

—後期政府会計制度改革—

第5章 経済危機と財政制度改革

はしがき

本章以下は「後期政府会計制度」の改革について論じるものである。後期政府会計制度は前期政府会計制度とその改革の内容が相違する。両者の関係は時代上の問題だけでなく、後期政府会計制度の問題の原型が前期政府会計制度に存在したものとみなしうるところにある。その原型とは基金のことを指す。第4章で論じた基金財務諸表こそ、後期政府会計制度における「国家財務諸表」の原型と認めるべきものである。その理由は次の点にある。すなわち韓国では1998年に政府会計にかかる全領域に対して「発生主義・複式簿記」手法を導入する制度改革に関する方針が発表された¹。全領域とは予算と基金の両者を意味する。予算は従来より現金主義によるが、第4章で論じたように、基金の場合、現金主義の収支報告だけでなく、発生主義・複式簿記による財務諸表が作成されていた。ところが2006年に制定された国家財政法を皮切りに、政府会計全体に発生主義・複式簿記をもとにする企業会計思考が採用されたのである。現在は、国家決算報告書において予算と基金が統合された国家財務諸表が作成・公表されるように至っている。基金の財政上の役割に鑑みれば、後期政府会計制度における国家財務諸表は韓国においてはじめて導入されたものというより、従来の基金財務諸表に原型を確認することができるのである。

もちろん問題は単純ではない。後期政府会計制度の改革状況は前期のそれに比して極めて複雑かつ巧妙な構造を現しているからである。その表面上の背景は経済的・財政的問題をもとにする財政改革を打ち出すものである。すなわち、デフォルト (default) 寸前まで追い込まれた、1997年12月の韓国通貨危機による見方が多い²。確かに、第1節に論じるように、韓国政府はIMF史上最大規模の財政援助を受けている。IMFから受ける融資には条件が付いている。したがって、財政の透明性向上という点で政府会計制度の改革は合理性を得る。それに基金制度の在り方は従来から問われていた問題でもある。しかしながら、後述するように、基金それ自体の性質は変わっていない。従来同様に基金は現在においても予算外である点に変わりないのである。その法律上の根拠は政策の必要による柔軟な資金運用にあった。前期政府会計制度下の経済状況はその根拠を合理化するものであった。現在の経済環境からは従来と同様に基金制度を捉えることはできないのである。本章は以上の問題意識に基づき、第1節では後期政府会計制度改革の背景について論じ、第2節においてそれに起因する政府会計制度改革の議論状況を明らかにする。第3節では政府会計制度を新たに形成させた「国家財政法」の制度構造を明らかにする。これを通じて政府会計制度改革は、予算制度改革というべき実態を明らかにする。

¹ 予算は従来どおり現金主義の歳入歳出で編成され、決算に対して発生主義の政府会計が追加されている点には留意を要する。

² 財政経済部のほか([2000] 1頁)によれば、97年末の通貨危機は、国家倒産の危機として認識され、韓国政府は経済危機の根本原因が韓国経済の構造的問題に起因するとの判断のもと、金融・企業・公共・労働部門の4大改革を推進したという。

第1節 経済危機と財政状況

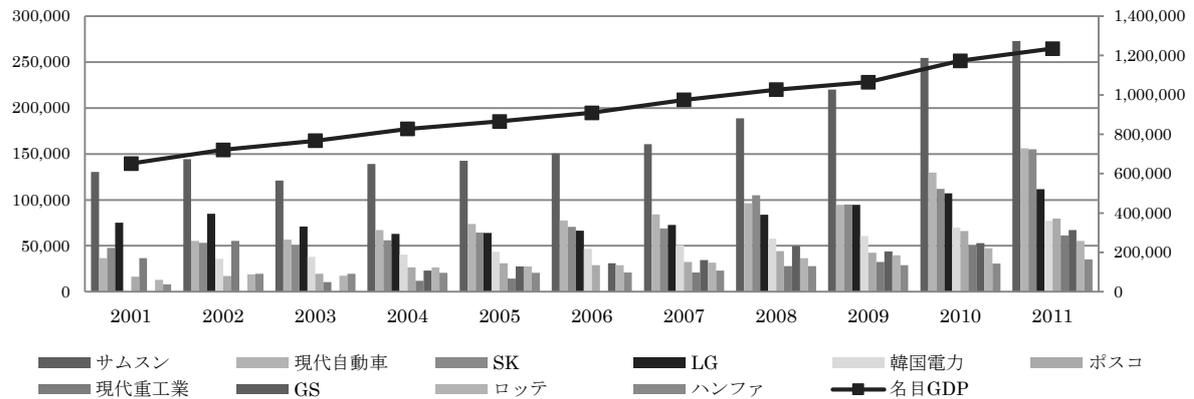
後期政府会計制度の改革に端を發したのは、いうまでもなく 1997 年の経済危機³であると認識するものである。これに関しては多くの論者が語っている（朴宗淇ほか編[1981]，李啓植ほか編[1991]，宋大熙ほか編[1993]，崔洸ほか編[1997]その他）。経済あつての会計を前提とすれば、後期政府会計制度の改革の直接的端緒を 1997 年 11 月におきた「通貨危機」に求めるのは無理のない主張であるといえよう。通貨危機に起因して、韓国政府は国内的に制度改革を迫られたからである。国内的には通貨危機を前後にして、財閥の倒産が相次いだ。それは、たちまち韓国ウォンの通貨暴落とドル支払い準備高の不足につながったものである。韓国経済は、歴史的に財閥に多くを依存する経済構造であり、財閥の経営悪化は直ちに通貨安につながる構造的問題があった。図表 5-1 は 2000 年代にみる韓国の GDP と国内売上高規模上位 10 社を比較したものである。図表から大企業の韓国経済への影響力が見て取れる。しかしすでに第 I 部で論じたように国家経済の形成当初から一部の産業家によって経済発展は果たされたものである。1980 年代以後は「経済支配力」という言葉は定型化されてきた。韓国公正取引委員会は毎年資産総額を規準に 10 大企業の経済影響力を發表してきた。文仁喆（[1992]129 頁）によれば、1990 年の時点で 10 大企業の営業部門は業種・業態を問わず韓国の社会全般にわたっている。つまりあらゆる部門の製造・販売を 10 大企業が独占する構造となっているのである。もちろん、常に財閥に対する優遇政策が取られてきたわけではなく、優遇と規制を繰り返した歴史がある。孔提郁[1995]によれば、1970 年代までは財閥は経済政策の手段であったことがわかる。第 1 章で論じた帰属財産および第 2 章で述べた政策金融を餌として、財閥優遇を繰り返した時代があり、1980 年代に外監法体制にみる規制と調整がそれである。ところが 1980 年代後半以降は財閥の肥大化により、政府に依存しない経済力を持ったという（孔提郁[1995]7-16 頁）。その後においても規制と優遇は繰り返されてきた。

こうした経済構造を背景として、通貨危機は起きたのである。図表 5-2 は、通貨危機を前後とした GDP の状況とその他経済指標の状況を表している。とくに外国為替準備高の減少および外国為替レートの高騰、そして株価の暴落は著しいことがわかる。こうした状況を背景に、韓国政府は 1997 年 11 月 21 日に国際通貨基金（International Monetary Fund:IMF）に対して財政支援を求めるに至ったのである。通貨危機が起きたころ、1997 年 12 月から 1999 年 5 月まで 195 億ドルの資金の支援を受けるようになった。その資金受入額は同時期に融資を受けた東アジア三カ国と比較して、もっとも大きかったことがわかる（図表 5-3）。問題は特に IMF からの財政支援に対する融資条件にあった。図表 5-4 にみるように、それはマクロ経済全般にかかる改革を求めるものであり、従来の財政制度に対して根本的な改革を求めるものであった。

³ 厳密には「通貨危機」（외환위기: currency crisis）と呼ばれている。IMF から救済金融を受ける直接の要因は外国為替準備高の不足にあったからである。イゾンギョ[2000]（43 頁）では、外面上は通貨危機ではあるが、韓国の特殊な経済状況からは端的に通貨危機とはいえない側面があるという。その理由として単なる為替準備高の不足による外国債務償還能力に問題があったわけではないという。1997 年には経常収支の赤字が縮小しており、経済規模や輸出入の規模から外国債務償還能力に大きな問題があるとはいえない状況であったというのである。むしろ外国債務償還能力を示す DSR(debt service ratio)が 6%という低い水準であり、それも減少傾向にあったという。

図表 5-1: 売上高規模上位 10 社の売上高推移 (2001~2011 年)

(単位: 10 億ウォン)



(出典: 公正取引委員会統計資料 (<http://groupopni.ftc.go.kr/index.jsp>) 各年度より各社の売上高を参考にした。GDP は韓国銀行統計システム (<http://ecos.bok.or.kr/>) の統計を参考にした。)

図表 5-2 : 主要経済指標

区 分	1990	1991	1992	1993	1994	1995	1996	1997
実質 GDP 成長率 (%)	9.51	9.13	5.06	5.75	8.58	8.94	7.13	5.50
名目 GDP 成長率 (%)	20.36	20.16	11.43	11.13	14.53	15.04	10.80	7.95
政府財政収支 (GDP 比, %)	-0.67	-1.62	-0.49	0.64	0.32	0.29	0.11	0.25
経常収支赤字 (GDP 比, %)	-0.69	-2.82	-1.28	0.31	-1.01	-1.81	-4.75	-1.85
貿易収支赤字 (GDP 比, %)	-0.79	-2.37	-0.70	0.56	-0.83	-1.04	-3.09	-0.88
投資率 (GDP 比, %)	36.93	38.90	36.58	35.08	36.05	37.04	38.22	34.97
外国為替準備高 *	14.79	13.70	17.12	20.23	25.64	32.68	34.04	20.37
外国債務 (GDP 比, %)	12.50	13.30	13.91	13.18	14.93	17.19	21.60	27.30
外国為替レート (対 US\$, ウォン)	707.76	733.35	780.65	802.67	803.45	771.27	804.45	951.29
株 価 *	969.10	610.90	678.40	866.20	1027.40	882.90	651.20	376.30

(出所: チェドヨル[1998]36-49 頁。但し原点は、次の文献による。IMF, International Financial Statistics. アジア経済研究所『アジア動向年報』1998。注: *単位: 10 億ドル, **韓国証券取引所『株式』各号。)

図表 5-3 : 東アジア三カ国への緊急融資支援規模

(単位: 億ドル)

区 分	タイ	インドネシア	韓国
I M F	172	330	570
世界銀行	15	45	100
アジア開発銀行	12	34	40
日本	40	50	100
アメリカ	-	30	50
その他	56	18.6	70

(出所: 金[1998]2-10 頁より作成)

図表 5-4 : IMF の融資条件

経常収支	98年と99年ともにGDP比で1%以内
財政収支	98年に財政均衡あるいは若干の黒字。歳入拡大と支出削減でGDPの1-0.5%経費捻出。石油税の引き上げ。付加価値税(VAT)範囲の拡大。所得税と企業税の選択的引き上げ。経常支出とインフラおよびその他の投資の削減
インフレ率	08年と99年に5%以内に
金融政策	市場安定の回復と持続及びインフレ抑制のため緊縮政策。供給された流動性を回収。市場金利の引き上げ誘導、高水準に維持。日々の金融政策は為替レート及び金融条件の引き締め度合いの指標として使われている短期金利の動きに従う。完全変動性相場制を維持、急激な変動の場合のみ介入
外貨準備	98年末までに輸入の2ヶ月以上に
金融政策	明白な金融機関整理統合策の実施。現に業務停止されている総合金融公社の再建計画を評価し、再建不可能な機関を閉鎖。あらゆる銀行はリストラや資本再編成を通じてバーゼル委員会の自己資本基準達成。現オーナーによる資本再編成に加え、国内外の機関による吸収合併と買収を許可、実行可能のための監視機関による評価を実施。市場規律の強化とモラルハザード問題を最小限にするため現行の預金者保証制度を2000年末までに廃止、新保証制度は小口預金者にだけ適用し、専ら出資者により金融部門から資金を調達する。大型金融機関に国際的承認された企業により監査される会計報告を提出させる。不良債権、投資妥当性、オーナー構成、提携等の重要データを年二回公表。新たな金融監督機関の設立、中央銀行の独立性確保等の法案の早期成立。98年半ばまでに外国系金融子会社と仲介企業の設立を許可
構造・産業政策	WTO 公約と一致して貿易関連補助金、制限的な輸許認可制、輸入多角化を廃止、輸入承認手続きの簡素化と透明性の改善、資本自由化の加速。外国人株式投資総限度26%を97年末まで50%、98年末まで55%に、外国人株式投資化への限度は7%から97年末まで50%に。

(出典：金[1998]6頁。ただし原典はIMF Press Release No. 97/37, 97/50, 97/55, REPUBLIC OF KOREA「IMF Stand-by Arrangement」, 日本経済新聞 98.1.28, 2.18, 4.9によりFRIによる。財政経済部[2000]1-10頁)

韓国は、上図の IMF の融資条件を受け入れながら財政支援を受け、早い経済回復を果たした。1999年9月18日には135億ドルを早期償還し、2004年に償還予定であったIMFスタンバイ借款60億ドルを2001年8月23日早期償還するにいたったのである。つまり、驚くほどの回復であった。1999年末の国家債務108兆ウォン、財政赤字13.8兆ウォンを根拠に、通貨危機当時、韓国経済は国家倒産直前であったという認識が韓国の財政当局にあったのである(企画予算処⁴[2000])。またゴヨンソン[2002](6-8頁)によっても、通貨危機前後の財政状況の悪化ぶりは明らかである。統合財政支出⁵及び純融資のGDP比は1988年16.2%から1998年26.0%に上昇し1999年には25%であったからである。さらに2001年には26.4%に達するにいたっている。統合財政収支に関しては、1980年代後半以降、黒字と赤字を繰り返してきたが、1998年にはGDPの4.2%の赤字となったといわれる。中央政府の債務は、1996年末8.8%から1999年末にはGDPの

⁴ 「処」とは韓国の中央行政機関の名称を表す。日本でいう「局」に相当する。

⁵ 国会予算政策処[2010a](25-27頁)によれば、財政統計の報告にはIMFによる「統合財政規模」とUNの「一般政府総支出」があり、それは政府部門の収入または支出(純融資を含む)に関する総合的な財政規模を指す。そこには中央政府と地方政府の一般会計、特別会計、基金と地方教育財政の教育費特別会計等がすべて含まれる。ただし、中央政府と地方政府または会計と基金間の内部取引と補填支出、中央政府の金融性基金と外国為替平衡基金は除かれる。IMFは1974年に「財政統計指針」(GFSM)を制定し各国にその適用を勧告し、韓国は1979年よりこの指針に基づいて統合財政収支を作成しているといわれる。財政統計指針の範囲は非金融公共部門とされるため、金融活動を行う信用補償基金などの金融性基金と外国為替平衡基金は除外されているという。また、韓国銀行がOECDに提出する「一般政府総支出」は、UNの「国民勘定体系(System of National Accounts:1993 SNA)」に基づいて一般政府に分類される部門の総支出額を報告するものである。一般政府は、中央政府、地方政府、社会保障基金、公共非営利団体に区分される。社会保障基金は国民年金基金、雇用保険基金などの社会保障基金を運用する機関または基金が含まれる。公共非営利団体には公共行政に関する調査研究及び類似サービスを提供する機関を指し、韓国開発研究院や韓国租税研究院などが含まれる。2008年の統合財政統計は17.3兆ウォンの黒字を示している。

18.6%に2.4倍増加した。2001年には20.8%に達した。さらに債務保証は1996年GDPの1.8%から2001年19.6%に20倍程度が増加し、この増加は政府保証債券の発行をもたらす原因となったというのである。このように、政府保証債券による元利金の償還に対する財政負担が財政運営を持続的に圧迫する要因として認識された。すなわち、こうした財政状況の悪化は通貨危機に直接的なきっかけがあって、それによる構造改革の必要という認識が支配的なものであったことを示しているものといえよう。

またバクヨン Chol 他[2008a] (105-107頁)によれば、上記に示したように IMF 等の財政支援を受ける当時、韓国の経済は危機的な状況とみられ、その原因として外貨準備高の不足、過度な短期債務、金融機関の経営不振、企業の過剰債務などがいわれた。1997年11月から2007年2月まで投入した公的資金は168兆ウォンに達し、それによる財政健全性悪化が十分に懸念されるものであった。すなわち、通貨危機に端を発する経済危機において財政の透明性は常に問われていたのである。たとえば、統合財政収支に含まれない基金などの純財政の領域が公開されていないために、財政の実態がわからないという指摘も強く問われた。また財政が景気調整機能を果たしていなかったという指摘もあった。その理由として、財政健全性が不透明であったため、財政政策が景気の調整手段として用いられなかったというのである。

以上のように、韓国の経済危機は直接的な要因は通貨危機ではあったが、それは財政危機につながるものであった点は明らかであろう。そこで政府会計制度改革を通じた財政の健全性に向けた財政制度改革が行われるようになったとみることができる。

第2節 政府会計制度改革に関する議論

上記の経済的かつ財政的危機を背景として、1998年12月に韓国の財政経済部（現在の企画財政部）国庫局では、政府会計制度改革に関する基本方針（『政府会計制度の改編方向—複式簿記及び発生主義体制の拡大導入検討』（財政経済部国庫局[1998]）が発表された。そこには、従来の政府会計の問題点として、「財政の総括的・体系的状況把握の困難、国家資産・負債に関する明確な認識の限界、自己検証及び会計間の連係性分析機能の欠如、実質的・体系的会計処理基準の欠如」が指摘された。韓国における政府会計に関する諸研究においても、同様の認識が表明され、これら指摘された諸問題に対する改善策として、政府会計に対する発生主義・複式簿記の導入が提案されたのである。

しかしながら、政府会計に対する上記の認識は決して共通の認識とは言えない状況も確かに否定できない。特定の国に対する政府会計改革論ではない、広義の公会計論または政府会計論からは次のような見解もみられるからである。近年、主要国にみられる公会計における企業会計的手法の導入理由に関する分析は、これまで思想的レベルまたは政策提言レベルの研究が多いように思われる。たとえば、Chan[2003]の場合、発生主義会計の導入は政府の信頼できる支払い能力状態を提供するものだという。それは積み立てられていない負債を開示するものであり、説明責任という観点からも発生主義会計は有用な情報が提供できるという。これに対して Hepworth[2003]

の場合、Chan[2003]の見解と発生主義の情報提供機能の側面からは似通っている。しかしそこで述べられている発生主義採用の効果はより抽象的な条件が提示されているのである。すなわち、発生主義採用の効果を発揮させるための成功条件に関しては、協力と対応、専門家の採用、より多くの財務官の採用、監査人の中央政府システムに関する理解等々が必要とされるのである。こうした見解はいわば、行政の立場からの見解のように思われる。またWynne[2008]の場合、とくに発生主義の観点から複数の国々の政府会計改革の状況を取り上げ、発生主義会計に関するその効果はまだ現れていないと述べており、山本([2001]1頁)の場合も貸借対照表の作成がもたらす効用は実際には見出されていないと述べているのである。本論文で主として分析対象とする韓国の場合も、発生主義採用のメリットは提示されている。2006年に公表された韓国の国家財政経済部国庫局の資料(財政経済部[2006])には、次のようなメリットが示されている。すなわち、複式簿記は国家決算の透明性・信頼性の向上につながり、財政の分析指標の算出を可能とし、また発生主義の適用は将来発生債務を早期に提供することによって負債の管理を適正化し得るといっているのである⁶。

上記にみる論者の見解を含め、韓国の場合もまた、こうした発生主義採用によるメリットは複式簿記を前提とするものである。その前提とは主として、複式簿記の計算機構の二面性をもとに主張される。二面性による検証可能性がその根拠としていわれ、それによって透明性や信頼性は自明のことにようにされているのである。しかしながら、特定の公的主体の財務諸表をもってその二面性が検証された事例研究は容易に確認することはできない。なぜなら企業会計でさえ、複式簿記の構造的な問題はもはや自明のように扱われているからである。たとえば、すでに10年以上前から連邦政府の財務諸表を公表している米国の場合、次のような問題が注目されるのである。すなわち、連邦政府の財務諸表に対して米国会計検査院(Government Accountability Office;GAO)により提示される監査意見は、当初から現在に至るまで「意見差し控え(disclaimed opinion)」の結果となっているのである(GAO[2006]p.2)。その理由は、財務諸表間の数値の整合性が確保できていないというものである。つまり、発生主義による決算数値に対して完全な合理性は得られていないのである。こうした状況から複式簿記の検証可能性は必ずしも自明のものとはいえないといわざるを得ないのである。

したがって何ゆえに明確な効用が現れていないにもかかわらず公会計への企業会計的手法が採用される必要があるのか。すなわち公的主体に発生主義・複式簿記(企業会計的手法)がなぜ必要とされるのか。次のような従来に典型的にみられる問題意識からすれば、これらの問いは重大な問題として扱う必要があると考えなくてはならない。すなわち、営利会計にのみ適用されるもので(太田[1933]159頁)「利潤計算こそが完全な簿記の職分である」(片野訳[1952]45頁)という複式簿記の在り方が改めて問われるのである。したがって、後述する韓国国家財務諸表が後期政府会計制度において如何なる意義を有するかは重大な問題であり、単に意思決定に有用な情報である点を自明としてみなすことには様々な問題が山積しているといわなくてはならない。

⁶ 従来の現金主義に基づく公会計に対する問題点としては、ストックやコスト情報の不十分さについて、財政制度等審議会[2003]、日本公認会計士協会[2003b]等がある。これらは現金主義公会計の問題点を指摘し、間接的に発生主義公会計の導入を促すという点では韓国の場合と概ね似通っている。

前述の諸研究に対して、韓国における政府会計の研究アプローチの場合、まず発生主義・複式簿記は自明の前提のもと、それを導入するための政策提言型研究が主流である⁷。

その状況は次のようである。すなわち、1997年末に政府会計に対する企業会計的手法の導入方針が発表されてから現在に至るまで、政府会計に関する研究はその以前に比べて公表された研究成果の数は急激に増えている。その多くの研究成果の結論は、次のようにまとめることができる⁸。従前の政府会計においては財政の総括的・体系的状況把握は困難であった。すなわち、政府の財政活動は、歳入・歳出予算、国有財産、物品、国家債権・債務等に区分され会計処理されるが、それぞれの関連性が示されないため、国家財政に対する総括的・体系的認識は得にくいという。

つまり、国家資産・負債に対する明確な認識には限界があるという。それによって、政府の資産及び負債に対する概念が経済的な価値の側面から確立されておらず、法的権利・義務の側面から捉えられてしまうのである。そのため、将来の国家財政に影響を及ぼす資産・負債の適切な認識は持たなくなるのである。例えば、公務員及び軍人年金の給付金は国家債務と認識されておらず、支払い時期に一般歳出予算として処理されている。

また自己検証及び会計間の関連性分析も欠如しているという。すなわち、政府会計は主として単式簿記で処理されており、資産と負債、現金の収支等が各々の帳簿に個別に記録されてしまう。このことは、会計相互間の関連性の把握を困難とし、政府取引の不正や誤謬の自己検証能力の欠如をもたらすというのである。

さらに実質的・体系的な会計処理基準が欠如している。すなわち、現行の政府会計関連の法令は、予算・会計・決算に関する事項を全て含んでおり、内容面からして会計処理に関する基準というより行政運営及び事務管理の指針的な性質を有している。よって、法規及び予算の遵守、現金統制に関する事項が中心であり、財政の効率性及び成果の測定が不可能で、情報利用者の多様な情報ニーズを満たす会計運営は困難であるという指摘がなされている。

上記の政府会計の問題点に対する改善策として、次のように政府会計改革への基本方針および運営方針が提示されている。すなわち政府会計制度の改革方針としては、①公共部門の競争力及び政府財政の健全性を確保し得る体制の構築、②政府会計への複式簿記及び発生主義の導入が提示され、政府会計の運営方針としては、①長期的・将来指向的財政管理基盤の構築、②公共部門の生産性向上のための有用な会計情報を提供、③政府財政活動の透明性及び責任性の確保が提示されている。

上記には従来の政府会計に適用されてきた現金主義・単式簿記手法から発生主義・複式簿記手法への転換が要請されている。後述するように、国家会計基準第5条にも規定されているように、そこには、企業会計的手法が利用者に有用な情報提供手段であるという認識が前提となってい

⁷ 韓国の著名な会計研究雑誌である韓国会計学会で発行される『会計ジャーナル』及び近年設立された韓国政府会計学会から発行される『政府会計研究』および一部の研究誌から入手可能であった研究成果のうち、近年（1990年代から2010年代）公表された研究の結論は、ほぼ提案型研究であることが確認できる。

⁸ 財政経済部国庫局[1998] (3-7頁)から要約したものであるが、以下の先行研究においてもほぼ似通った見解をもって提案がなされていることから、便宜上これを紹介として挙げている。

るのである。これに関して、例えばグォンスヨン他[1999](318頁)は政府会計に対して、公的会計責任を評価し、経済的・社会的意思決定に有用な情報を提供する会計であることが政府会計に求められるという。つまり従来の政府会計の収支会計に根ざした会計報告書は、信頼性が欠如しているというのである。図表5-5は、同論文の中に引用されている他の研究からの見解である。こうした論文においては、政府会計における発生主義及び複式簿記の有用性を前提に置いた上で、そのことは公共資源に関する正確な情報提供が提示できることで、「成果による管理」に基盤を置く会計制度は、相当の成果が期待できるというのである。また、イユンジェ[2000](245頁)によれば、財政の責任制・透明性・効率性を向上させるために、発生主義会計の導入は緊急課題であるとしている。その前提の下、発生主義モデルは、政府における経済的実質を反映すると同時に、財政報告の透明性の向上も図ることができる点を示しているのである。例えば、この研究においても上記の財政経済部国庫局[1998]にまとめられている問題と同様の点が列挙され、政府の資産管理の重要性が示されている。そこでは、経済の実質を反映する貸借対照表は、政府の資産、負債、及び純資産が典型的に報告されることで政府の財務状態を一目瞭然な形で報告することができるというのである(イユンジェ[2000]234頁)。

図表5-5：韓国における現行政府会計の問題点と改善案

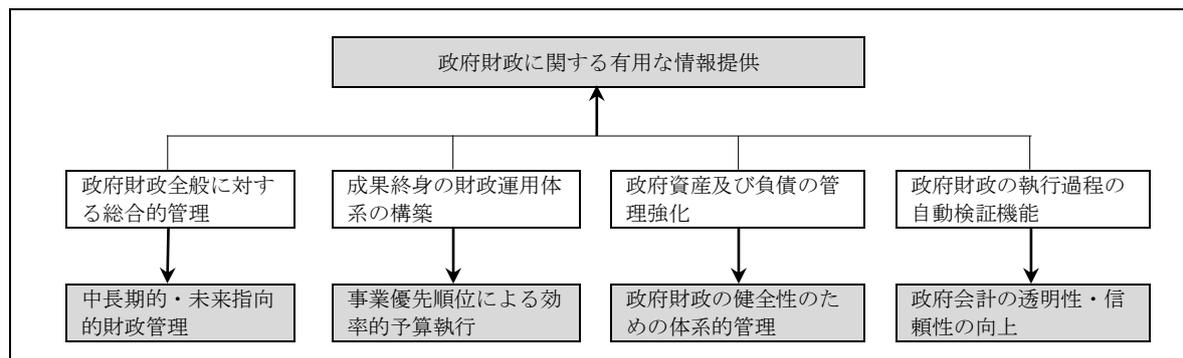
分類	問題点	改善案
認識基準	<ul style="list-style-type: none"> ・巨額の債務負担が収支決算書に反映されない ・資本的支出と収益的支出の未区分 ・予算上未計上の支出は次年度に処理 	現金主義から(修正)発生主義への転換
測定・評価基準	<ul style="list-style-type: none"> ・資産と負債の一部のみが帳簿に記録され、正確な財産状態が表示されない ・資産価値の把握困難 	資産と負債の概念設定
会計処理	<ul style="list-style-type: none"> ・現行の会計報告書としては、収支計算書、単一帳簿、備忘記録に過ぎない ・有機的関連性、計数的自己検証手段の欠如 	複式簿記制度の導入
財務報告・会計基準	<ul style="list-style-type: none"> ・政府の財政活動に関する報告手段の未確立 ・諸目的によって制定された政府会計処理及び報告関連法律・規定が変更される場合、会計情報の一貫性が損なわれる 	財政活動に関する会計情報の公示体制、認識・測定基準を含む統合的な政府会計基準の制定

(出典：グォンスヨン他[1999]291頁より作成)

2009年「国家会計基準」が制定された後に公表されたシムジェヒョン[2010](110-111頁)では、上記のような韓国政府会計制度の改革の動機は次のように述べられている。すなわち、IMFなどの国際機関または市民団体などからの要請によって改革が引き起こされ、導入主体の強い意志によって改革は成功したという。

以上にみるように、後期政府会計制度の改革に対する韓国の財政当局および論者の認識によれば、企業会計思考を採用した政府会計は意思決定に有用な情報提供手段であることが支配的といえよう。それに対するメリットとしては、次頁の図表5-6にみるような点が掲げられている。

図表 5-6 : 発生主義・複式簿記政府会計の有用性



(出典：バクソンドン他[2011]31頁)

第3節 国家財政法の制定

企画予算処[2004a]によれば、政府は「財政運用の状況変化に応じる新しい財政運用の枠組みを設け、財政の効率性・健全性・透明性を画期的に向上させるように国家財政運営の基本法としての『国家財政法』を立法予告した」と発表した。前述のように、財政制度改革は国家財政法をもって形作られ、最終的に政府会計制度改革の完了となった。換言すれば、政府会計制度に対する改革論議は国家財政法の制定を前提とするものであった。したがって、次章に取り上げる国家会計基準にかかる問題は以下の国家財政法を基礎とするものである。すなわち、発生主義・複式簿記による政府会計制度はその前提として、財政の効率性・透明性・健全性指向が設定されているのである。国家財政法はこれらの要素を含む成果主義財政構造の構築に目的がある。

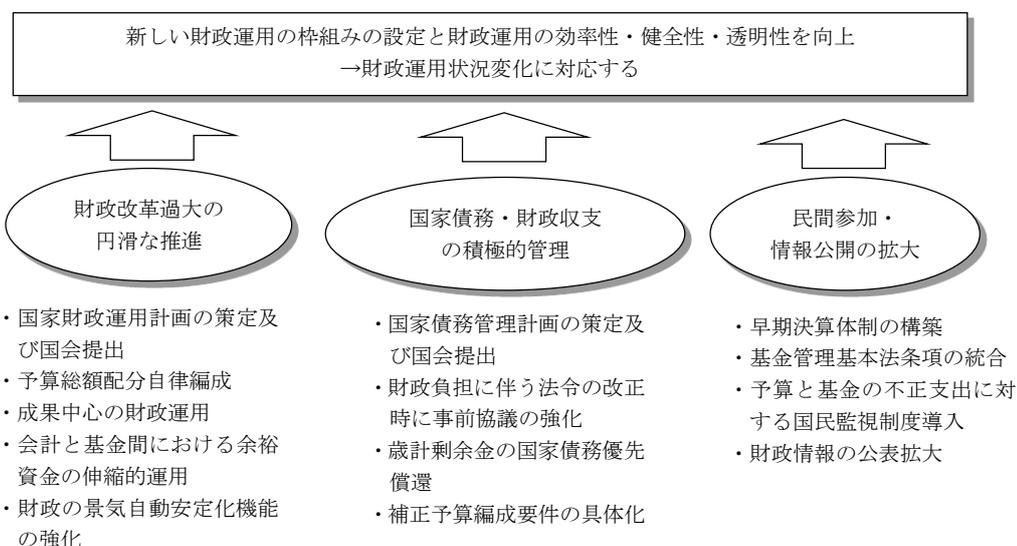
企画予算処[2004b]では、企画予算処[2004a]の発表後まもなくして具体的な財政制度改革について新たな発表が行われた。それによれば、政府は国家財政運用の枠組みに対して全面的な改革を推進しており、具体的には次のような主要な改革課題4点が推進されているという。すなわち、その改革課題とは、①国家財政運用計画、②総額配分自律編成制度 (Top-down)、③成果管理制度、④デジタル予算会計システムの構築である。これら4点の改革課題は、言い換えれば「予算制度改革」と捉えることができる。予算という財政資金をどう使うかを決めることに尽きるからである。そのうち、デジタル予算会計システムは財政改革課題を成功させるための基本的インフラであり、いわゆるプログラム予算システムとして言い換えることができるものである。

上記の4点がなにゆえに予算制度改革という枠組みで捉えられるかに関しては、さらに具体的に述べる必要がある。従来、政府が行う単位事業（細々項）は6,000個あまりにおよび、それは主として予算をどのように投入するかという項目別予算制度 (Line-Item Budget)⁹に基づいて行われてきた。そこには、後述するように、中長期の戦略的財源配分と成果管理の枠組みとしては限界があったという。こうした点から、今後国家財政運用計画上の中長期の戦略的財源配分と執行結果評価などの成果管理を基本単位とするプログラム予算体系に制度を変える必要があると

⁹ 項目別予算制度は個別事業別に予算投入項目とその単価のもとに予算を編成し、項目別に執行し管理する方式であった。この方式では、予算の無駄遣いを抑制するといわれる。

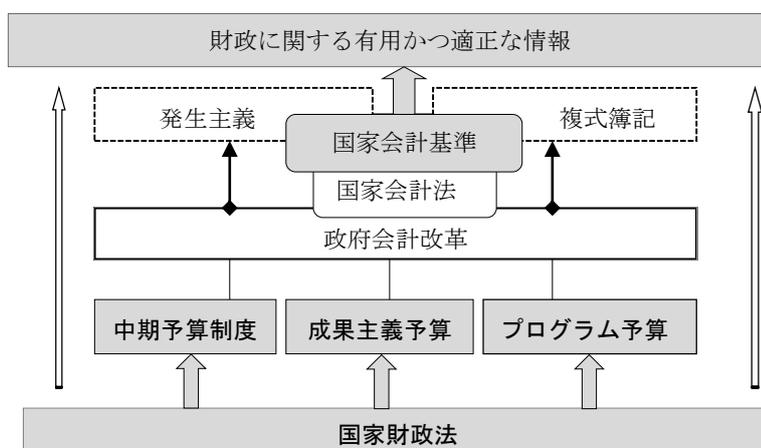
されていた。プログラム予算体系は、個別プログラムが予算編成、執行、決算、評価に至る財政運営の全過程において中心的な役割を遂行可能にすることが理由とされているのである（企画予算処[2004b]2頁）。つまり、後述する項目予算制度の限界および中長期の戦略的財源配分と成果管理に対する限界はすべて予算制度そのものであり、新たに導入されたプログラム予算制度によって、これらの限界は克服できることが財政当局の認識であったことが見て取れる。国家財政法の案におけるその主要内容は図表5-7のとおりである。また図表5-8は下記に述べる国家財政法の主たる論点とその論点を基礎にした政府会計制度の構造を示したのである。

図表5-7：国家財政法(案)の主要内容



(出典：企画予算処[2004c]2頁)

図表5-8：韓国「政府会計制度」改革の構造



1. 国家財政法制定の論理

前述のとおり、国家財政法が制定されるに至る過程には、従来の予算会計法が近年の財政改革を遂行するのに限界があったという認識が財政当局にはあった。従来の予算会計法に基づく財政運用方式は、単年度予算、統制予算編成、投入中心の財政管理が財政運営の基礎にあった。こうした従来の財政運営方式に対する限界に対しては、財政の景気自動調整機能の脆弱さ、政府事業の投資優先順位の選定困難、予算と決算の責任関係のあいまいさ等が言われている。こうした限界からそれに対応するための枠組みを新たに構築する必要があるという。この直接的な要因は、第1節に述べた経済危機による財政運営状況の急速な変化であった。とくに近年の財政収支に関して、歳入増加率の鈍化に対する福祉支出などにみられる歳出の増加が問題としていわれ、中長期的な視点での戦略的財源管理の必要性が提起されたのである。こうした状況を盛り込んで制定されたのが国家財政法案であった（企画予算処[2004c]1頁）。それを示したものが図表 5-7 であった。

2. 中期予算制度

国家財政法における主要な論点の一つは、まず中期予算性を挙げることができる。企業会計思考に基づく政府会計制度は、発生主義思考の採用により、従来の単年度原則から多年度または複数年度の財政運営を基本とする。それを規定しているのが国家財政法第7条（図表 5-9）と第28条（図表 5-10）である。第7条は「国家財政運用計画」に関する基本指針を定めたものであり、第28条は「中期事業計画」を規定している。まず第7条によって、政府は5ヵ年以上の財政運用計画を策定し、国会に提出しなければならない。さらにそれに加えて、予算編成の段階において政府は5ヵ年以上の事業計画を作成し提出しなければならないようになったのである。ここにいる「中期事業計画」とは5ヵ年以上の期間の間に行われる新規事業および継続事業の計画のことを指す（第28条第1項）。つまり国家財政運用計画という財政目標がまず定められ、その枠内で5ヵ年以上の中期事業の計画が予算案に盛り込まれるようになったのである。2007年度予算案の際に『2006-2010年国家財政運用計画』（企画予算処[2006]）がはじめて提出され、毎年5年間の国家財政運用計画が作成・提出されている。このように、現在の政府会計制度は中期事業計画に基づいて、当該年度の決算が発生主義の会計処理で行われている。もちろん、従来の予算会計法にも「中長期計画書」の作成根拠は存在していた（第16条）¹⁰。しかしながら、あくまで従前は任意規定であり、以下の条文の比較（図表 5-10）から確認できるように、現在の国家財政法に照らせば具体性も欠けていることがわかる。したがって、従来と違って、現在の財政は毎年行われる「財政戦略会議」¹¹において、財政目標が決められ、運用される形で行われている。このように

¹⁰ 1982年より「中期財政計画」という名称で採用されはじめ（韓国財政40年史編集委員会[1991c]434頁）、1989年改正予算会計法において法定化された。

¹¹ 国家財政に関する枠組みを決める戦略会議のことをいう。2007年度にはじめて導入された。財政戦略会議では、大統領を筆頭に各政府部門の長官が集まり、5年間の財政に関する戦略的目標を定める。したがって、そこで決定された内容は中期事業計画に強く作用することになる（オゴンホ[2010]64-69頁を参照）。

第5章 経済危機と財政制度改革

発生主義財政思考と予算編成上のその適用をまず確認する必要がある。従来と現在における国家財政運用計画の特徴を示したのが図表 5-11 である。とくに、注目すべきは、後述するが、予算と基金が財政運営の基本枠組みとして設定されている点である。予算と基金を同一の枠組みの財政として設定したうえで、財政目標を設定すると言う点が従来に比した特徴といえる。そして図表 5-12 は、国家戦略会議で計画された 2010 年度開始の 5 ヶ年計画と 2011 年度開始の 5 ヶ年計画の状況を示したものである。

図表 5-9 : 国家財政法第 7 条 (国家財政運用計画の樹立等)

<p>第 1 項「政府は、財政運用の効率化と健全化のために毎年当該会計年度より 5 会計年度以上の期間に対する財政運用計画(以下、国家財政運用計画という)を樹立し、会計年度開始 90 日前までに国会に提出しなければならない」。</p> <p>第 2 項「国家財政運用計画には、次の各号の事項が含まなければならない。</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. 財政運用の基本方向と目標 2. 中・長期財政展望 3. 分野別財源配分計画及び投資方向 4. 財政規模の増加率及びその根拠 <ol style="list-style-type: none"> 4 の 2. 義務支出(財政支出の中で法律に従って支出義務が発生し、法令に基づいて支出規模が決定される法定支出及び利子支出をいい、その具体的な範囲は大統領令で定める)の増加率及び算出内訳 4 の 3. 裁量支出(財政支出から義務支出を差引いた支出)の増加率に対する分野別展望と根拠及び管理計画 4 の 4. 歳入・税外収入・基金収入等、財政収入の増加率及びその根拠 5. 租税負担率及び国民負担率の展望 <p>(以下、省略)</p>
--

図表 5-10 : 従来と現在における財政の期間規定

従来：予算会計法(2005 年改正法)	現在：国家財政法(2011 年改正法)
<p>第 16 条 (中長期計画の策定等)</p> <p>第 1 項「企画予算処長官は財政運用の効率化と健全化のために数年間の財政需要と使用可能な財源を予測することが必要と判断される場合には、中長期財政計画を策定することができる」。(以下、省略)</p>	<p>第 28 条 (中期事業計画書の提出)</p> <p>第 1 項「各中央官署の長は毎年 1 月 31 日までに当該会計年度より 5 会計年度以上の期間の新規事業及び企画財政部長官が定める主要な継続事業に関する中期事業計画書を企画財政部長官に提出しなければならない」。</p>

図表 5-11 : 国家財政運用計画の特徴

区分	従来の中期計画	国家財政運用計画
目的	財政運用の方向提示	投資方向、総量目標、具体的財源配分計画
実効性	財政運用の基礎資料として活用	単年度予算及び基金の運用計画の基本フレームとして活用(部署別支出限度として活用)
策定方式	財政当局中心で作成	関係部署、自治体、研究所等、幅広い関係者が参加して作成
法的根拠	任意規定	策定と国会提出の義務化

(出典：企画予算処[2006]4 頁)

図表 5-12 : 国家財政運用計画

区 分	2010-2014 年度	2011-2015 年度
マクロ経済見通し	2011 年度以降、5%水準の成長	2012 年度以降潜在成長率水準(4%台半ば)の成長維持
中期財政収入見通し	・年平均 7.7%増加(国税収入 9.1%) ・2014 年度租税負担率 19.8%, 国民負担率 26.1%	・年平均 7.2%増加(国税収入 8.7%) ・2014 年度租税負担率 19.7%, 国民負担率 25.7%
中期財政収支及び国家債務の見通し	・2013~2014 年度均衡財政達成 ・財政支出増加率年平均 4.8% ・GDP 比約 30%水準の国家債務比率	・2013 年度均衡財政達成 ・財政支出増加率年平均 4.8% ・2014 年度以降、GDP 比約 20%水準の国家債務比率
財源配分の重点箇所	・仕事創出支援のための雇用対策向け税制構築 ・庶民生活安定向け税制支援 ・持続成長支援 ・財政健全性向上	・仕事創出及び成長基盤拡充 ・庶民及び中産層生活支援 ・公正社会実現及び財政健全性向上 ・租税体系合理化

(出典：国会予算政策処[2012e]77 頁。ただし原典は、大韓民国政府『国家財政運用計画』各年度)

3. 成果主義予算制度

2007 年に国家財政法の施行により、韓国の財政は中期事業計画に基づき予算が編成されるようになった。中期予算制度は発生主義の採用を前提とするものである。つまり中期予算制度を基礎としたうえで、一会計年度の決算によって事業成果を評価することが求められているのである。そのために発生主義思考が採用されるのである。一会計年度の事業成果の評価は中期予算制度および発生主義が前提となる。この前提のもとに国家財政法は成果管理制度を規定している。

国家財政法第 8 条は次のように成果主義財政を指向しなければならないことが規定されている(図表 5-13)。またそのために、成果管理体系を構築しなければならない。その体系のことを「成果管理制度」(Performance Budgeting)という¹²。

成果管理制度のもとに、政府の各部門の長及び基金管理の主体は予算要求書又は基金運営計画案を提出する際に、成果計画書又は成果報告書を提出しなければならない(第 8 条第 2 項)。つまり予算の段階で事業は中期のスパーンかつ成果指向で予算が編成されることになる。こうした成果主義の財政運用のために、予算編成は従来の「部門要求・中央編成方式」(Bottom-up Budgeting: 以下「ボトムアップ」方式という)から「総額配分自律編成」(Top-Down Budgeting: 以下「トップダウン方式」という)方式に変更されたのである。とくに注目すべきはこの予算編成方式の変

¹² 成果主義のみに鑑みれば、1961 年の予算会計法のと時から導入されていたといわれる。1961 年経済開発 5 カ年計画がスタートの際に予算会計法によって、1962 年度と 1963 年度には一部部署の一部事業に成果主義予算が採用されたといわれるのである(韓国財政 40 年史編集委員会[1991d]321-322 頁)。また、李啓卓([1984]32 頁)によれば、経済企画院資料からの引用で 1961 年改定「予算会計法」第 25 条、第 33 条、第 82 条には成果主義の採用が暗示されたと述べている。現行の成果主義予算制度は 1993 年に制定された米国の GPR (Government Performance and Results Act) をモデルにしたものといわれる(ゴヨンソン[2002]73 頁)。成果管理制度は、国家財政法第 1 条目的に明示されているように、財政制度全般にわたって成果主義財政を指向するものである。その体制は「成果管理体制」(Performance Management)としばしば呼ばれている。この制度は米国の「政府の効果及び業績に関する法律 (Government Performance and Result Act of 1993; GPR)」と事業評価技法 (Program Assessment Rating Tool; PART) をモデルとして導入されたといわれる(企画予算処[2006]344 頁)。後述するプログラム予算制度導入の制度上の理由である成果管理制度は、すでに実施している OECD 諸国の令に基づき、財政成果管理の重要性が強調されている(企画予算処[2006]343 頁、国会予算政策処[2012b]98 頁)。

化である。

トップダウン方式に関しては、国家財政法第29条（図表5-14）によれば、予算案編成指針の通達において企画財政部長官は大統領の承認を得た次年度予算案編成指針を中央官署に通達しなければならない（第1項）。その際に国家財政運用計画で定めた中央官署別の支出限度もあわせて通達するのである（第2項）。つまり、企画財政部で配分する予算の支出限度額を定めた上で配分し、その支出限度額の枠内で政府は自律的に予算を編成することになったのである（国会予算政策処[2014a]243頁）。従来の場合はその逆であった（図表5-15）。すなわち各部門の予算要求にしたがって、財政当局は個別事業別にその支出額の適正性を検討し、内訳を調整し、その結果をもって部門別の総支出規模を決定する方式であった。つまり予算要求額を検討し配分額を決めるという方式でボトムアップ方式と呼ばれていた。それに対して、まず国家戦略会議で中期の事業計画と支出額などの目標値が設定され、財政当局が支出限度額を指定することで、トップダウン方式と呼ばれるのである（国会予算政策処[2012b]284頁）。

2007年度国家財政運用計画にはトップダウン式の予算配分方式について、すでに2004年度に中央官署全体に導入していると発表されている（企画予算処[2006]340頁）。この予算編成方式は、部門別支出限度がまず決められ、その限度内で各部門が自律的に予算を編成するのである。従来のボトムアップ方式は予算当局が主導的に単年度財政運営および個別事業を中心に予算を編成する方式であった。トップダウン方式は中期的観点から国家財政運用計画と連携させ、マクロ的・戦略的に財源を配分し、予算編成に関する部門の自律性と責任制を向上させる目的で2005年度予算案編成から導入されたといわれるのである。これにより、予算の無駄遣いを抑制し、歳入状況と支出規模を伸縮的に決定できるため財政健全性の確保につながるというのである（企画予算処[2006]339頁）。

図表5-13：国家財政法第8条（成果中心の財政運用）

第1項「各中央官署の長と法律にしたがって基金を管理運用するもの（基金の管理または運用業務を委託されたものは除き、以下「基金管理主体」という）は財政活動の成果管理体系を構築しなければならない」。

第2項「各中央官署の長は第31条第1項にしたがって予算要求書を提出する際には次年度予算の成果計画書および前年度予算の成果報告書（国家会計法第14条第4号による成果報告書をいう）を企画予算処長官に提出しなければならない。基金管理主体は第66条第5項にしたがって基金運用計画案を提出する際に次年度基金の成果計画書および前年度基金の成果報告書を企画財政部長官に提出しなければならない」。

第3項「各中央官署の長および基金管理主体は『国家会計法』で定めるところにより予算及び基金の成果報告書を作成しなければならない」。

第4項「削除2008.12.31」

第5項「企画財政部長官は第2項による成果計画書等に関する指針を作成して各中央官署の長と基金管理主体にそれぞれ通達しなければならない」。

第6項「企画財政部長官は大統領令で定めるところにより主要な財政事業に対する評価を実施し、その結果を財政運用に反映することができる」。

第7項「企画財政部長官は第6項の規定による評価に関連して専門的な調査・研究等が必要な場合には関係専門期間等に調査・研究等を委託することができる」。

第8項「企画財政部長官は第6項の規定による評価を行うに当たって認められる場合には関係行政機関の長に対して、評価に関する意見または資料の提出を要求することができる。この場合、関係行政機関の長は特別な理由がある場合を除きこれに応じなければならない」。

第9条「第33条に従った予算案、第35条に従った修正予算案、第68条第1項にしたがった基金運用計画案、第70条第2項にしたがった基金運用計画変更案および第89条第1項にしたがった追加更正予算案とそれにしたがって作成された成果計画書は事業内容及び事業費等がそれぞれ一致するように努力しなければならない」。

図表 5-14：従来と現在における予算編成規定

従来：予算会計法（2005年改正法）	現在：国家財政法（2011年改正法）
<p>第25条（予算案編成指針及び予算要求書提出期限）</p> <p>第1項「各中央官署の長は毎年2月末日までに次年度の新規事業及び企画予算処長官が定める主要な継続事業に関する事業計画書を経済企画院院長官に提出しなければならない」。</p> <p>第2項「企画予算処長官は毎年3月31日までに国務会議の審議を経て大統領の承認を得たのち、次年度の予算案編成指針を各中央官署の長に通達しなければならない」。</p> <p>第3項「各中央官署の長は第2項の予算案編成指針に従ってその所管に属する次年度の歳入歳出予算・継続費・明示繰越費及び国庫債務負担行為要求書（以下、予算要求書という）を作成して毎年5月31日までに企画予算処長官に提出しなければならない」。（後略）</p>	<p>第29条（予算案編成指針の通達）</p> <p>第1項「企画財政部長官は国務会議の審議を経て、大統領の承認を得た後、次年度の予算案編成指針を毎年4月30日までに各中央官署の長に通達しなければならない」。</p> <p>第2項「企画財政部長官は第7条の規定による国家財政運用計画と予算編成を連繋させるために第1項の規定による予算案編成指針に中央官署の支出限度を定めて通達することができる」。</p>

図表 5-15：従来と現在の予算配分方式

区分方式	ボトムアップ式（従来）	トップダウン式（現在）
編成期間	4ヶ月（6-9月）	9ヶ月（1-9月）
特徴	<ul style="list-style-type: none"> ・個別事業重視 ・単年度財政運営思考 ・予算編成において財政支出統制 ・予算当局による編成統制 ・増分予算（incremental budgeting） 	<ul style="list-style-type: none"> ・マクロ視点の戦略的財源配分 ・中期的財政運営思考 ・部門の予算編成自律性強化 ・部門と財政当局の共同編成 ・事後成果管理強化

国会予算政策処[2012e]80頁。

図表 5-16：項目別予算制度とプログラム予算制度の比較

区分	項目別予算(Line-Item Budget)制度	プログラム予算(Program Budget)制度
アプローチの方式	インプットとコントロール中心	成果と自律中心
予算編成方式	予算項目（支出コントロール）	プログラム/事業単位（自律、結果責任）
期間設定	単年度予算（前年度予算を基準とする）	多年度予算（国家財政運用計画を基準とする）
予算運営方式	ボトムアップ	トップダウン
予算査定	予算削減と増減額を中心に審議、分野・事業間の予算額の数値を調整	政策的予算審議、事業優先順位と効果を判断

（出典：国会予算政策処[2010b]7頁）

成果主義予算制度に関しては、前記の問題に留まらない。トップダウン式予算配分方式はさらに新たに「プログラム予算制度」の採用を条件とするのである。すなわち、トップダウン式予算配分は、中期事業計画に基づいて支出限度額が決定されるのがその重要な特徴であった。その支出限度額を決定する際の枠組みがプログラム予算といえるものである。それゆえに、従来に用いられていた項目別の予算支出決定方式ではなく、現在はプログラム予算という予算概念を採用し、プログラム予算ごとに事業が組み立てられるようになった。

ここで、前述に触れているが、従来の項目別予算(Line-item budget)制度の限界について述べたい。項目別予算制度に対しては、しばしば次のような限界が指摘された。すなわち、従来の予算制度は投入(input)および統制(control)重視の方式で事業が細分化されやすい傾向があり、成果評価や効率性および責任性が欠如しているという(企画予算処[2004b]5頁)。この指摘は、近年、欧米諸国にみられる過度な財政赤字が背景となっている(国会予算政策処[2014a]85頁)。韓国の場合、2000年度に成果管理制度が試験的に導入され、2004年度に「成果管理の指針」が発表されている。その後2006年には「政府業務評価基本法」および「国家財政法」が制定され、国家財政の基調として成果主義が正式に制度化されたのである。このように成果主義予算制度は予算配分方式と支出予算編成方式を根本的に変える制度であることがわかる。

成果主義予算制度は、このように新たな予算概念をもとに財政制度を再構築したものとさえいう。冒頭に挙げた「成果管理制度」はこうした新たな予算制度方式のもとに構築された体制といえることができる。この成果管理制度(Performance Budgeting)は、具体的に図表5-17および5-18に示されているように、成果目標管理(Performance Monitoring)、財政事業自律評価(Program Review)¹³、財政事業深層評価(Program Evaluation)¹⁴から構成されている(国会予算政策処[2014b]93頁)。

図表5-17：財政事業成果管理体系

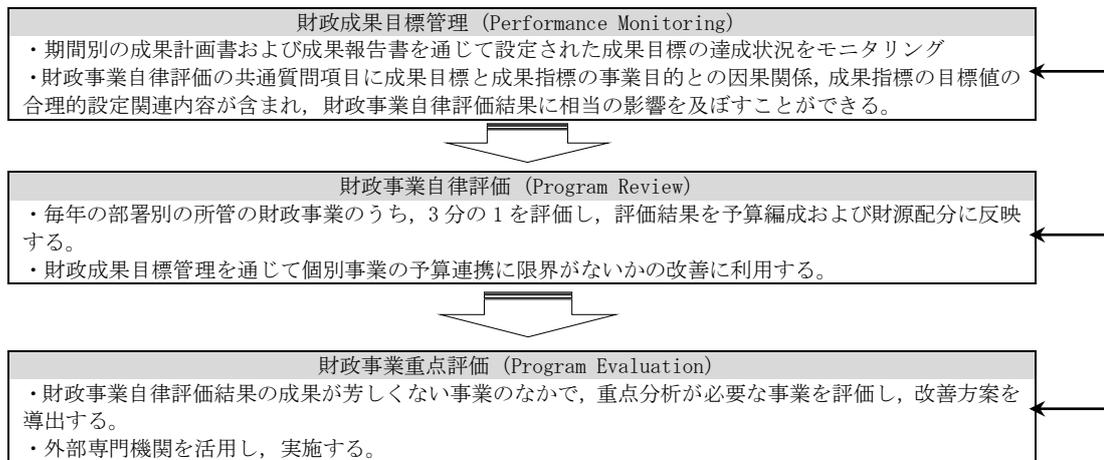
区分	成果目標管理制度	自律評価制度	深層評価制度
対象事業	全部門の財政事業全体	財政事業(財政事業全体の成果目標の3分の1を選定)	財政事業及び事業群
内容	成果計画書条の成果目標・指標管理、成果報告書上の達成度測定・分析	チェックリストを通じて点検	計量分析等の科学的技法活用
推進実績	51の部門2,000個の管理課題	毎年400個あまりの事業	2009年までは毎年10個あまりの事業、2010年は4個の事業群

(出典：国会予算政策処[2014b]93頁)

¹³ 国家財政法施行令第3条上段に規定されている。企画財政部長官が定めるところにより主要財政事業を事業主体自らに行わせることをいう。

¹⁴ 国家財政法第8条第6項および国家財政法施行令第3条後段及び各号において規定がなされている。すなわち財政事業の自律評価の結果、追加的な評価が必要な場合、または部門間の重複や非効率の側面がありうる事業に対してより深く評価を実施することをいう。成果管理においては事業評価(program evaluation)が活用される必要がある。事業評価とは特定事業の諸側面とその価値を体系的・分析的に評価し評価結果の信頼性と有用性を追求することと定義される。国策研究所である韓国開発研究院から作成された研究報告書(ゴヨンソン[2002]74頁)によれば、事業評価は成果主義予算制度において総合的管理体系(performance management system)構築の中心的な役割を果たすものだという。つまり、事業評価は成果主義予算制度において成果資料を提供し、また蓄積された成果資料によって事後の評価も実施可能であるという。

図表 5-18 : 財政事業自律評価制度と成果管理制度の関係



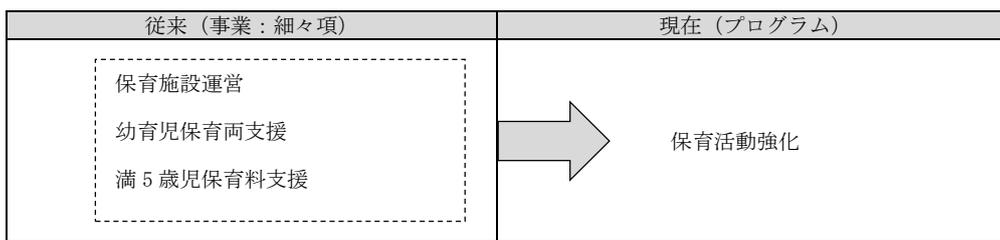
(出典：バクホンヨブ[2009]7頁)

4. プログラム予算と成果管理

(1) プログラム概念

プログラム(program)とは「類似した性質をもつ複数の単位事業(Activity)からなる事業区分のことをいう」(国会予算政策処[2010b]4頁)。換言すれば、図表 5-19 および図表 5-20 に示したように、政策目標を達成するための一つの単位であるとともに、当該単位が政府事業及び政策の評価単位であることを意味する(国家会計基準センター[2010a]7頁)。現在、後述するように、韓国の財政は16分野68部門からなる政策分類(図表 5-21)に基づいて、さらにプログラムごとに政府事業が編成・実施されている。注意すべきは、このプログラムが前述した成果評価の単位として用いられることである。したがって、予算かつ事業単位は、成果主義においてその成果を評価する単位と対応することになる。つまり、政府会計制度における企業会計思考の採用に際して欠かせない要素であることがわかる。というのも財政運営の成果を評価するためには、財政事業に投入された事業原価をまず評価する仕組みが求められるからである。その仕組みは政府会計制度上に合理的に認められるものでなければならない。後に述べるように、このプログラムという概念が政府会計制度においては「プログラム原価」となり、そのための「原価計算」という会計の仕組みがさらに取り付けられるのはそのためである。このように、成果主義予算制度にいう論理は、プログラム原価計算という会計の仕組みを必然化する論理であることがわかるのである。プログラム概念は、いわば予算と会計を媒介する概念装置であるといえるものである。

図表 5-19 : 従来と現在における支出予算単位の例



(出典: 企画予算処[2004]4頁)

図表 5-20 : プログラム予算単位設定の例

< 海洋水産部 (例) >



(出典: 企画予算処[2004b]7頁)

図表 5-21 : プログラム予算体系における歳出予算分類

< 16分野 68部門 >

010 一般公共行政	050 教育	083 公的年金	116 産業・中小企業一般
011 立法及び選挙管理	051 幼児・小中等教育	084 保育・家族・女性	120 輸送及び交通
012 国政運営	052 高等教育	085 老人・青少年	121 道路
013 地方行政・財政支援	053 生涯・職業教育	086 労働	122 鉄道
114 財政・金融	054 教育一般	087 報勲	123 都市鉄道
015 政府資源管理	060 文化及び観光	088 住宅	124 海運・港湾
016 一般行政	061 文化芸術	089 社会福祉一般	125 航空・空港
020 公共秩序及び安全	062 観光	090 保健	126 物流その他
021 裁判所・憲法裁判所	063 体育	091 保健医療	130 通信
022 法務及び検察	064 文化財	092 健康保険	131 情報通信
023 警察	065 文化及び観光一般	093 食品医薬安全	132 郵政
024 海洋警察	070 環境保護	100 農林海洋水産	140 国土及び地域開発
025 災難防災・民防衛	071 上下水道・水質	101 農業・農村	141 水資源
030 統一・外交	072 廃棄物	102 林業・山村	142 地域及び都市
031 統一	073 大気	103 海洋水産・漁村	143 産業団地
032 外交・通商	074 自然	110 産業・中小企業	150 科学技術
040 国防	075 海洋	111 産業金融支援	151 技術開発
041 兵力運営	076 環境保護一般	112 産業技術支援	152 科学技術研究支援
042 戦力維持	080 社会福祉	113 貿易及び投資誘致	153 科学技術一般
043 防衛力改善	081 基礎生活保障	114 産業振興・高度化	160 予備費
044 兵務行政	082 脆弱層支援	115 エネルギー・資源開発	161 予備費

(出典: 企画財政部[2011]219頁)

図表 5-20 にみるプログラムは財政当局と各部門が協議し調整され、単位事業 (Activity) は、原則的に、各部門が自律的に編成・執行することになっている。前者の場合、プログラムに対するマクロ的な観点から成果情報を分析し、それに基づいて財源配分を政策的に調整することになる。また後者の場合、単位事業を自律的に編成・執行し、プログラムの成果向上を通じて責任所在を明確にすることができるという。ただし、新規または大規模の単位事業 (たとえば、港湾建設等) に関しては財政当局と協議のもとに決定されるといわれる。したがって、従来の予算制度における細かすぎる項目である「目」を大幅に縮小・整備することになった。すでに先進国レベルにおいて、IMF が提示する目の数は、人件費、運営経費、経常移転、利息支出、資本取得、資本移転、その他支出等で約 10 個の項目が提示されている。こうして従来の投入中心ではなく、財源配分上の性質から区分することで、事業原価を産出する構造が構築できた点に重要な意味があるというのである。

(2) プログラム予算

プログラムは予算単位であり、決算時には原価単位になる。したがって、成果主義財政を目指す国家財政法においては、事業評価を通じて成果を評価するシステムとして構築されたプログラム予算が、財政において中心的な役割を果たすものと位置づけられるのである。2004 年企画予算処プレス・リリースによれば、中期予算計画、成果管理制度等の財政改革課題におけるロードマップ作成段階において、政策と予算を連動させるシステムを持つプログラム予算制度を導入することが発表された (企画予算処[2004b]1 頁)。さらに 2007 年からは国家財政法が施行となり、成果管理制度が明文化されたため、プログラム予算制度は予算編成に実質的に導入されるようになったのである。したがって、財政運営に基づく成果情報は予算配分と関係させられ、予算配分の効率性は高められるというのがプログラム予算制度の実施に含意されているといえよう。その結果として、予算の運営方式が改善され、財政事業の効率性が向上するということが国家財政法上の目標に掲げられているのである。すなわち、その財政制度上の基本思考には、予算編成と執行において、各事業部門の自律性と責任が明確になり、それによって結果としての成果情報を予算にフィードバックすることが狙いとされているのである (企画予算処[2004b]9 頁)。

プログラム予算に基づく成果管理においては、まず予算案編成の段階に成果計画書の作成が求められている。毎年各機関が予算を通じて達成すべき成果目標がそこに設定されるのである (前掲の図表 5-18 を参照)。次に、その 1 年後の事業運営結果に基づいて成果報告書が作成され、決算報告書に添付されることになっている。すなわち「各中央官署の長は予算要求書の提出時に次年度予算の成果計画書および前年度予算の成果報告書を企画財政部長官に提出しなければならない」(国家財政法第 8 条第 2 項)。また、同法第 34 条に基づいて、成果計画書を予算案に含めて国会に提出しなければならない。次に国家財政法第 8 条第 6 項には「企画財政部長官は大統領令が定めるところにより主要な財政事業に対する評価を実施し、その結果を財政運用に反映することができる」と規定されている。また同法施行令第 3 条には「企画財政部長官は、法第 8 条第 6 項に基づく各中央官署の長および同条第 1 項に基づく基金管理主体に対して、企画財政部長官が

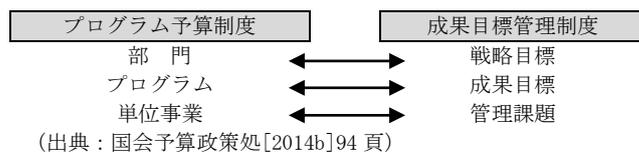
定めるところにより、主要な財政事業を自ら評価（財政事業自律評価）するように要求でき、（中略）該当する事業に関しては重点評価を実施することができる。（以下、省略）」と規定されている。

注意しなければならないのは、プログラムたる用語それ自体はあくまで実務上の用語である点である。前述の成果管理体制は、結局のところ、財政事業のインプットとアウトプットを関係させ、アウトプットたる成果を次年度のインプットに反映させる仕組みといえるのである。そのインプットとアウトプットを関係させる仕組みがプログラム予算というものである。さらにそれだけでなく、発生主義・複式簿記も結局このプログラム予算を採用する基礎的論理である点からもプログラム予算は政府会計制度の中核的なシステムたる意味がある。つまりこれまで成果主義予算と違って、法律上の用語ではない点に注意しなければならない。その理由はプログラム予算が決算の段階ではプログラム原価計算によって、財政運営表の原価科目となるだけに、国家会計基準に基づく実務上の裁量性が前提となっているのである。したがって、プログラム予算は予算の段階では現金主義によって編成され、決算の段階では発生主義による会計処理がなされるものである点で、予算と決算を合理付けるための制度装置として重要な意味をもっているといえる。それゆえに、プログラム概念は予算と決算両面から検討されなければならない、さらにその概念だけでなくその果たす機能も重要な検討課題となるのである。

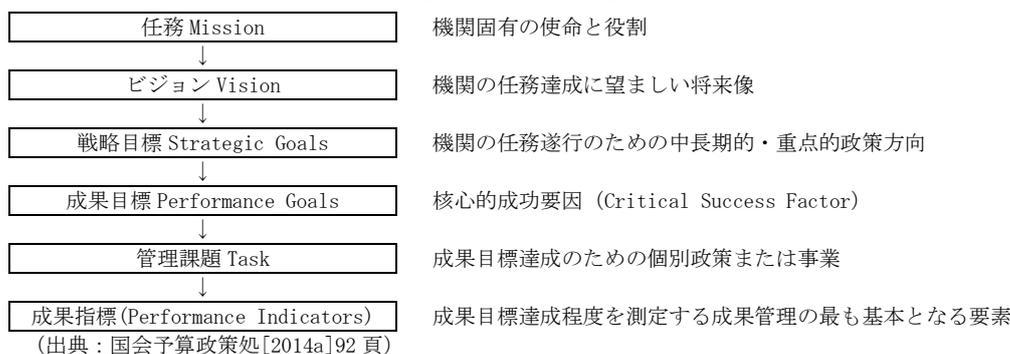
(3) プログラム予算と成果管理制度

プログラム予算はプログラム原価計算を経て成果管理単位として用いられることが、上述された。その際の実態を示したのが図表 5-22 である。図表 5-21 のプログラムの大枠となる部門を上位にして、プログラムと単位事業に再分類される。それぞれが成果管理制度に対応している。すなわち、部門は戦略目標と対応し、プログラムは成果目標、そして単位事業は成果課題と対応する仕組みとなっている。成果管理制度において、最上位である戦略目標は中期事業計画目標に重点が置かれている。次に成果目標は、戦略目標を達成するための手段と位置づけられている。最後に管理課題は成果目標を達成するための個別の財政事業として位置づけられている。成果目標体系をより具体的に示したのが図表 5-23 である。図表 5-23 により具体的に示された成果目標体系は、実際に成果計画書に記載される体系である。すなわち、最上位の任務をはじめとして、ビジョン、戦略目標、成果目標、管理課題、成果指標の順に構成されている。成果計画書に基づき、その達成状況から成果報告書が作成され、さらに次年度の成果計画書および予算案にも反映される。したがって、プログラムを個別単位として評価される成果目標管理制度は、成果という単位と関係付けられ、予算案に反映されるという機能を果たすものであることが見て取れる。そのプロセスを示したのが図表 5-24 である。ただし、後述するようにこれらはあくまで論理思考をもとにしており、実際に会計数値として評価されるとは限らない点に留意しなければならない。したがって、財政運用の効率性を向上させる効果というのも後述するように主観的な判断が多く含まれた成果報告書上のものである点に留意を必要とする。

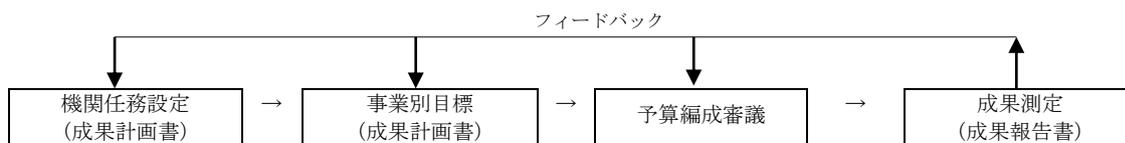
図表 5-22：予算制度と成果目標の関係



図表 5-23：成果目標体系



図表 5-24：財政成果目標管理制度の運用体系



(出典：同上書 91 頁)

むすび

以上、後期政府会計制度改革が行われるようになった背景について経済的・財政的な側面から考察した。第1節で論じたのは通貨危機が後期政府会計制度改革のきっかけではあったものの、必ずしも財政改革を必然とするものではないという側面を明らかにした。しかし結果的に大胆な財政改革につながるものであった。こうした背景から企業会計思考採用を前提とした政府会計制度改革の論理形成されたのである。それについて論じたのが第2節であった。さらに第3節では国家財政法の制度構造に立ち入り、財政の透明性の論理のもとに財政改革が行われた状況を明らかにした。それだけでなく、国家財政法には成果主義が採用され、そのもとに企業会計思考に基づき政府会計制度が合理化される側面を明らかにした。こうして成果主義下の中期予算制度およびプログラム予算制度は政府会計制度を通じて必然的なものとなったのである。以上の点から、財政制度改革は、予算制度改革としての意味が強いことが見て取れる。そのもとに後期政府会計制度は構築されるようになったと認識するものである。

第6章 後期政府会計制度の構図

はしがき

前章においては、後期政府会計制度改革に至る状況を論究した。後期政府会計制度改革においては、法の目的が明確である。端的にいえば、政府会計制度に対する企業会計思考の全面的導入が財政基本法上、明確に示されている。しかし問題は単純ではない。まず企業会計思考の全面導入という点で、政府会計が会計制度の研究対象となったことがいえる。換言すれば、会計学の研究対象として政府会計を取り扱えるようになったことを意味する。会計学で現金主義のみの会計は研究対象としてほとんど取り扱われてこなかった。厳密に言えば、従来「政府会計」とは言わず「官庁会計」なる呼び方が財政学や行政学で使われていた。それにその会計は単に経理の意味であって、財政上の一般会計または特別会計に因んで呼ばれていただけである。それに対して、企業会計思考の全面導入は会計学上の会計の問題を含んでいるのである。たとえば、期間計算や評価の問題が代表的な例である。したがって、国家財政法の制定に起因する企業会計思考導入の問題は会計学上の次元での政府会計制度研究の対象を明確化したといえる。第5章より時代区分している後期政府会計制度は、前期政府会計制度の区分に対して、歴史上の問題だけでなく、こうした制度性にもかかわる区分の意味がある。

ところが、前期政府会計制度の問題が主として基金にかかる問題であったのに対して、後期政府会計制度は基金を含む財政全体の問題である。もちろん第4章で論じたように、経済発展期において企業会計思考が部分的に採用されていながら、前期政府会計制度上の企業会計思考は、財政上の機能としては、重要な意味をもっていた。しかし基金はあくまで予算外の扱いであって、基金の包括的規制も近年になってから行われるようになったものである。それゆえに、後期政府会計制度における基金制度の変化は様々なところで重要な問題を含んでいるのである。その中でも、国家財政法と本章で取り扱う国家会計基準上の基金制度の相違は注目すべき問題である。政府会計制度は財政制度の枠内で捉えるべきものであるのに、財政制度と政府会計制度では基金の位置づけが相違しているからである。本章は政府会計制度の構造を明らかにすることで、後者の意味を解明することが主たる目的である。

以上の問題意識に基づき、本章はまず第1節において既存の会計概念について考察することにする。後述する国家会計基準は既存の会計概念規定を自明として取り入れているのである。近年の会計制度の形式的構造が会計基準によって形成されるように、韓国の政府会計制度も国家会計基準によってその構造が形作られている。それゆえに第2節では後期政府会計制度の法的構造を明らかにし、第3章において国家会計基準の構造そのものを検討の対象に据えている。本章の分析作業を通して、国家会計基準の制度上の役割を明らかにし、当該基準が政府会計制度という枠内で有する、予算制度改革の意味を明らかにする。

第1節 会計概念の再考

1. 財務諸表

財務諸表に関してはいくつかの支配的な定義や見方が存在する。例えば、SHM 会計原則（山本他訳[1979]9頁¹）、AICPA（[1970]par. 137）、宮上編（[1970]26-28頁）等がある。以下では、これらの定義も踏まえるが、定義そのものをそのまま本章の前提としていない。既成の定義を考慮に入れるのは、その点を完全に否定する根拠は見出しえないからである。まずは次の自明としていわれる会計概念について検討する。すなわち周知のとおり、伝統的に企業会計制度における財務諸表は主として貸借対照表と損益計算書から構成される。前者は残高勘定から求められ、後者は損益勘定から求められるものである。両者は取引を二面的に捉え、複式記入をすることで誘導的に導かれるものである。ここにいう二面的捉え方や複式記入は複式簿記における貸借平均の原理をもたらし前提である。この側面は仕訳に含まれる行為または原理である。韓国の政府会計制度の改革においてはもちろんのこと、韓国の会計研究においてもそれ自体に関する独自の研究または理論は存在しない。それを自明なこととして捉えているだけである。つまり、韓国の政府会計制度においても明示されているように、企業会計の手法を導入する理由として、こうした複式簿記の特性に基づく自己検証機能や発生主義の適用による国家資源の適切な把握と体系的な管理という導入のメリットが示されている（企画予算委員会[1999]）。これに関しては、韓国の政府会計研究の論者においても同様の見解がみられる（例えば、グォンスヨン他[1999]、ガンインジェ他[2004]）。以上が財務諸表にかかる自己検証機能をメリットとする論点である。

次に財務諸表それ自体は従来どのように検討されてきたのだろうか。この点に関しても、韓国の会計研究において独自の研究はほぼ見られないといつてよい。それに対して、例えば、日本の旧監査基準（昭和25年7月）の前文「財務諸表の監査について」には財務諸表に関しては次のように記されている。「今日の企業の財務諸表は、単に取引の帳簿記録を基礎とするばかりでなく、実務上、慣習として発達した複数の会計手続きを選択適用し、経営者の個人的判断に基づいてこれを作成するものであって、いわば記録と慣習と判断の総合的表現にほかならない。財務諸表が単なる事実の客観的表示でなく、むしろ多分に主観的判断と慣習的方法の所産であることは、近代的企業会計の著しい特徴である」（森川[2008]23頁）。このように帳簿記録を基礎としながらもそれに主観的判断と慣習的方法が加わって財務諸表が成り立つというのである。すなわち、主観的判断には決算時の評価の問題として固定資産の減価償却、棚卸資産や有価証券の評価、そして引当金の設定といった問題が必ず伴うのである。それに慣習的方法とは減価償却に関する定額法や定率法、棚卸資産評価に関する先入先出法、後入先出法、移動平均法といったものがいわれる。こうした点から「記録と慣習と判断の総合的表現」として財務諸表が捉えられているのである。

¹ SHM 会計原則（Statement of Accounting Principles）によれば「正確に記録された諸勘定とその勘定から虚偽や隠蔽することなく作成された財務諸表によって、会計は企業の経営、企業の目的の遂行、さらに、出資者に通常の企業利益の分配を容易」（山本他訳[1979]9頁）に行うことができ、企業の会計担当者は、企業の経営管理者に報告すべき諸事実について客観的に作成された財務諸表を提供し、さらに、財務諸表を利用する利害関係者の必要性を勘案して主観的に作成した財務諸表を提供することができる。このような方法で、「会計は経営管理者のもっとも建設的な、意欲的な努力に対してさえ補助する会計機能を遂行する」（同上書9頁）と論じられている。

またこうした財務諸表の性質的側面は、アメリカ公認会計士協会（AICPA）の前身であるアメリカ会計士協会（AIA）の1936年報告書「独立公共会計士による財務諸表の検証（Examination of financial statements by independent public accountants）で表明された見解にならったものとして広く普及されたといわれ、そこにおいて「財務諸表は『記録された事実、会計慣習および個人的判断の総合』である」と述べられているというのである（森川[2008]24頁およびAIA[1936]p. 1）。

ところが、ここに提起すべきは政府会計制度におけるその導入根拠といわれる複式簿記の前提とも言うべき点については、すでに企業会計の研究においてさえ、完全な理論とは言えない状況がしばしばみられる。たとえば、貸借平均の原理は「平均化させる会計人の表現上の生成能力である」（田中[1979]38頁）という点が論究されており、また複式記入に関しても「複式は、貸借両立の増加計算であり、その性質は、平衡（平均）または総額（両建）の計算であるということが出来る」（宮上[1975]49頁）という。前者に関しては、取引を二面的に捉えることで必然的に貸借の平均が生じるのではなく、人為的な行為が働くと捉えることができる。つまり貸借平均の原理は測定や評価の問題とは直接的関係はないというのである（田中[1979]41頁）。また後者に関しては、取引を両建てで記入することで等しい残高を求めるための会計上の論理として働くものである。すなわちここでいう論理は単に「数学的な分類と計算における論証にすぎないということである。事実や内容の論証に対しては、複式簿記における両建の論証は、いうまでもなく成立しえない」という（宮上[1975]50頁）。さらに残高を等しくするための貸借平均の原理によって貸借対照表と損益計算書が公表文書として正式化²されるという（宮上[1985]5頁）。上記の田中[1979]に基づいて言えば、貸借平均の原理は財務諸表上に会計計算の最終残高たる利益に向けて生成された論理として捉えられる。さらに問題として挙げなければならないのは、この貸借平均の原理に基づけば、伝統的には貸借対照表と損益計算書は連繫しているというのが財務諸表構造の前提としていた。しかしながら、FASB[1976]の非連繫アプローチを例に挙げるまでもなく、貸借対照表に直接計上される金融商品の評価益の問題は非連繫を浮き彫りにしたのである。直近の研究としては小栗[2014]によって「技術的な複式簿記と理論的な会計（財務諸表）に分離し分裂したということもできる」（205頁）とされている。もちろん、発生主義に関しても企業会計上完全な理論とはいえず、なおも議論がありうる問題であることもいわずにはならない（発生主義の近年の問題としては藤井[1991]を参照されたい）。上記によるならば、現金主義・単式簿記に対する発生主義・複式簿記の優位性を政府会計制度における採用の根拠としている韓国の国家財務諸表およびその作成根拠である基準の問題はその構造から問われなければならないので

² 正式化とは換言すれば、形式化ともいう（宮上[1985]23頁）。本論文の立場からより詳別すれば、「正当化」または「制度化(institutionalization)」とも明確に区別することを要する。なぜなら「正当化(justification; legitimacy)」という場合、単に論理上のものになってしまい、また「制度化」という場合、何らかの規定に基づく必要があるからである。それに対して、後述する「予算概念の変容の正式化(formalization)」とは方法論上の次元で認識しえたものである。つまり、予算概念の変容それ自体が明文上のものではないが、それだからといって単に論理上のものでもないのである。発生主義・複式簿記という会計手法が導入されたことを受けての認識に基づくものである。いわば形式上の合理化ともいえる。たとえば、法人税法の計算根拠が企業会計に託されているが、法人税法上なぜ企業会計で託しているかは明確に示されていない。しかしながら、企業会計に計算根拠を求めることで法人税は合理化される。

ある。つまり、後述するように、国家会計基準設定の背後にある意思決定に有用な情報という会計思考の側面だけに国家財務諸表を捉えることはできないといわなくてはならないであろう。

2. 発生主義・複式簿記

次に発生主義・複式簿記について再考してみることにする。「発生主義とは何かといえ、収益と費用は実現主義と費用収益対応の原則による現金収支にこだわらない認識基準によって把握しようとする会計思考とでもいうべきものとなろう」（清水茂良[1998a]66頁）。この見方に関しては、表現の違いはあるにせよ、これに完全に反する見解は見当たらない。この見解は会計研究において、発生主義概念に対する支配的な見解とみなしてよいであろう。Bedford[1965](p. 30)によれば、発生概念の特徴が取引概念との関連で論じられる。取引には、取得(acquisition)からなる最初の取引(initial transaction)と、処分(disposition)または交換(exchange)からなる最後の取引(final transaction)があるという。取引を時間的な流れとして考えれば、これらの取引はその流れにおいては、特定の時点(specific points)または個々別々の時点(discrete points)として捉えられるものである。多くの場合、会計の前提は取引は近い時点で発生する。なぜならそれら取引を記録することによって企業の合理的な像(picture)を提供できるようにするためである。それに対して、最初と最後の取引がそれほど接近していない、例えば20年の社債を割引価格で購入するような場合、その社債を保有している途中の期間における経済的結果を現わそうとすれば発生概念が必要となるのである。こうした論理は、会計が対象としている経済活動は利益を生み出すために財・用役や資金を獲得し利用する時間的範囲における活動の流れ(process)であるということに求めうるものである。このように、単に時間的に近い二つの時点間だけで捉えられない取引が存在するため、それに基づくだけでは企業の活動を十分に表せない場合があるという。取引概念は、こうして会計担当者による都合の良い時点(expedient point)をもって利用されるため、発生概念も拡張的利用(extensive use)で用いられるというのである。

以上の発生概念を考慮に入れば、政府会計制度において主張される発生主義もそう単純に捉えることはできない。例えば、年金債務などの長期債務による世代間の公平性の問題がしばしば提起される。ただしこの問題提起が妥当であるとしても、予算と会計(決算)の関係性の問題は避けて通れない問題であろう。すなわち、政府会計における収支の根拠は年度開始前の確定予算にあって、動的に行われる取引に基づいているわけではない。つまり、企業の経済環境と政府の経済環境は根本的に異質なものである点を考慮しなければならないのである。政府の経済環境は予算の執行であり、企業の取引概念の前提とは性質を異にする。政府の取引に発生概念を適用するにしても、予算上の数値と財務諸表上の数値の整合性の問題は財務諸表が制度的に合理化できるか否かという問題に直結する。それゆえに政府の経済活動は純粋な経済的活動というより、経済と政治の関係が絡んだ、より複雑なものとして理解されているのである(島[1965]第1章)。

こうして政府会計制度に適用される発生主義・複式簿記概念をどう捉えるかは重大な問題といわなければならないのである。次の点には改めて再考の余地がある。すなわち、韓国の財政当局によれば、「発生主義・複式簿記会計制度は、経済主体の財政状態と運営成果(結果)を取引が発

生じた時点（発生主義）によって取引の因果関係を貸借平均の原理（複式簿記）によって会計処理する方式である」（企画財政部[2012a]2頁）。この定義は、従来の支配的な見解によれば狭義の発生主義概念であることがわかる。すなわち「現行の期間損益計算では費用は発生主義原則（狭義の発生主義）に基づいて認識される。発生主義の原則は、費用について言えば、これを企業の経営活動に伴って生ずる経済価値（財貨・用役）の費消事実に基づいて認識・計上することを要求する原則である。このように、発生主義原則は、企業の保有する諸種の財貨・用益の費消が発生したと認められる時点で費用を認識することによって、できるだけ企業の経営活動に則した正確な期間損益の計算を可能にするという点にその利点が認められる」（森川[2008]117頁）と認識することができる。また「発生主義(Accrual Basis of Accounting)は経済的資源の変動に基づき、経済的資源の獲得が実現する時点で収益を認識し、経済的資源が消費されれば、これを費用として認識する会計処理方式である。経済的資源は国庫金のように現金だけでなく未来の経済的便益をもたらす国家所有の債権と不動産および未収金または未収収益のようなすべての資源であり、現金の流入出にかかわらず会計記録を経済的資源の変動状況に焦点を合わせるために、発生主義会計は財政状態と財政運営結果を表示するようになる」（国会予算政策処[2012b]5頁）³という認識されるものである。

上記の認識に基づき、国家会計基準センター（[2011d]1頁）により、発生主義採用のメリットとして「複式簿記・発生主義方式の会計制度が導入されることにより決算の信頼性が高まると同時に国家全体の資産と負債の状況および事業原価を一目で把握できるようになって、より有用な情報を提供できると期待される」というのである。しかしながら、ここで留意すべきはこうした発生主義・複式簿記に対する定義や認識が財政当局や関連の研究機関等を中心に提示されている点である（図表6-1を参照されたい）。また、わずかではあるが、学術誌でもほぼ完全に同様の見解が主張されている（例えば、李南國[2001]、イテソン[2012]）。後者の場合は、財政当局の見解とは時間的ずれはあるが、発生主義・複式簿記を導入すべきと主張する点では財政当局の主張を支え、また追認するという状況を形成していることが見て取れる。したがって、韓国の政府会計制度において、発生主義・複式簿記はいわば「導入論」が支配的な見方である一方、なぜ導入するかに関する問題については深く立ち入っていないのである。⁴

以上、韓国における政府会計制度に対する発生主義・複式簿記導入論に関する問題を取り上げ

³ この他にも発生主義の概念について記している文献は容易に確認することができる。例えば、次のような文献が挙げられる。鞠慶福[2008]、ホミョンスン[2010]、企画予算委員会[1999]、バクノウク他[2010]、国家会計基準センター[2010a]等に発生主義概念について記されている。

⁴ 国家会計基準にかかる実務指針によれば、既存の企業会計を自明のものとして発生主義・複式簿記概念を捉えていることがわかる（企画財政部[2012a]2頁、企画財政部[2012b]12頁、シンヨンイム他[2011]3頁など）。発生主義は現金収支の増減だけでなく経済資源の増減の変化を認識できるという。その結果、国家財政の重要な情報提供手段として期待できるという。その他に、国際公会計基準委員会では発生主義による報告情報のメリットとして、説明責任および意思決定目的を上げている（par. 1. 18）（日本公認会計士協会公会計委員会訳[2004]）。この点は、アメリカ連邦政府においても同様にみられる（吉村[2009]（124頁）は米国連邦政府の発生主義会計について論じている）。韓国では、こうした発生主義・複式簿記を基礎とする財務諸表を作成する目的として、次のように記している。「国家財務諸表を作成する目的は国会、政策決定者、一般国民および市民団体、国際機構など多様な情報利用者に一般会計および特別会計、基金を含む中央官署または政府全体の財政状態や財政運営に関する情報を提供するためである」（企画財政部[2012b]1頁）。

てきた。その導入論にみるように、果たして、政府会計制度に適用される発生主義・複式簿記概念も企業会計制度上のものと同様に捉えられるのであろうか。以上に提起したように、それを肯定するような根拠は見当たらない。むしろそれに対して疑問を呈する根拠が多く散在するといえよう。すなわち、政府会計制度において議論されている発生主義・複式簿記は政府会計研究の独自の手法または概念ではないことがより説得力を得ている。「政府会計」という用語の使う場面だけをみても、それは近年にみられる現象であり、発生主義・複式簿記が議論される以前には政府主体における会計の問題は起こらなかったからである。そして過去も現在も政府会計の研究において発生主義・複式簿記の概念に深く立ち入った研究は見当たらないのである。現時点において、発生主義・複式簿記に関する議論を確認できるのは企業会計の領域にしかないと言わなければならない。それゆえに、政府会計研究では、しばしばこれらを「企業会計的手法」とも呼ぶのである。こうした背景に鑑み、政府会計制度における発生主義・複式簿記の導入論に対するそれ自体の問題は決して単純な問題ではないことがわかる。何故に企業会計的手法の発生主義・複式簿記が政府主体に導入されなければならないのが依然として明らかにされていないといわなくてはならないのである。

図表 6-1：韓国における現金主義と発生主義の捉え方

	現金主義（官庁会計）	発生主義（財務会計）
記録時点	現金の流出または流入	取引発生時点（財貨やサービスの移動）
記帳方式	<ul style="list-style-type: none"> ・単式簿記：現金出納の記録がなければ記帳しない ・取得当時の価値で記録後金額は不変 	<ul style="list-style-type: none"> ・複式簿記：現金出納がなくても取引が発生すれば記帳する ・実際価値で資産・負債を表示
適用法律	国家財政法	国家会計法
長所	<ul style="list-style-type: none"> ・理解とコントロールが容易 ・作成が容易かつ手続きが簡便 	<ul style="list-style-type: none"> ・財政成果の把握が容易 ・資産価値の増減に関する情報の提供 ・負債規模の把握により財政健全性確保
短所	<ul style="list-style-type: none"> ・財政成果把握困難 ・単式簿記による操作可能性 ・取引の実質や原価の反映不可能 	<ul style="list-style-type: none"> ・手続きが複雑かつ熟練した人員が必要 ・現金の財政活動の影響の把握困難
認識	<ul style="list-style-type: none"> ・現金主義はすべての取引を現金の流出・流入の時点で収入と支出を認識する。 ・すでに実質的権利や支払い義務及び費用が発生したとしても現金が出納されるまでは認識しない。 	<ul style="list-style-type: none"> ・発生主義は現金の流出・流入にかかわらず現金の流出・流入の原因となる取引が発生した時点で収益と費用を認識する。 ・権利や支払い義務及び費用が発生した時点でこれを正確に把握し、資産・負債の管理のための必要な情報まで提供する。 ・現金の流出のない非現金取引も会計上の取引と認識する。
範囲	・歳入（収入）及び歳出（支出）	・収益及び費用、収益及び費用の変化に伴う資産と負債
決算	<ul style="list-style-type: none"> ・会計年度の間に国家がいかなる政策や目的のために、どれだけ支出し、そのために財源をどのように調達したかを金額で表示したもの ・予算執行の合目的性と適正性を確認することが目的 	<ul style="list-style-type: none"> ・政府会計の透明性と信頼性を高め、財政に関する有用な情報を生産・提供するために中央官署等に発生主義・複式簿記会計方式を導入 ・政府の財政状態と財政運営結果に対して体系的かつ総合的に把握することが目的
決算報告書	歳入歳出決算書等	財務諸表等

（出典：国家予算政策処[2014b]88 頁およびバクソンドンの他[2011]26 頁より作成）

第2節 後期政府会計制度の構造

企業会計思考に基づく政府会計制度の改革に関しては、とくに財政制度および予算制度にかかる論点を第5章で取り上げた。そこではとくに国家財政法上の根拠規定を中心に考察を行ったが、以下では国家財政法を基礎として制定された国家会計法および国家会計基準を中心に政府会計制度の構造を明らかにしたい。つまり、国家財政法は財政制度を中心とした基本法たる性格であり、国家財務諸表の作成は後述する国家会計基準に直接的関係がある。国家会計法は政府会計制度の枠組みに関する基本方針を定めている。

1. 政府会計制度の法体系

韓国の財政制度は、第3章および第5章にも触れている、大韓民国憲法をはじめ国家財政法にその基礎をおいている。大韓民国憲法は政府に対する予算案編成権の付与、国会における予算の審議・確定に関する規定を定めており、また予算の財源的根拠たる租税に関しては別途法律で定められるため予算の規律とその収入の根拠は分離されている。すなわち、収入の見通しを考慮せずとも、形式的制度上、予算は編成できる。この点は、米国のように予算それ自体を法律で定める制度構造と違って、韓国の予算は国会の審議さえ通過すれば執行できる制度構造であることを意味する。

2006年に新たに制定された国家財政法は、従来の予算会計法と基金管理基本法を統合した法律である。しかし単に統合しただけでなく、両法を統合したうえで、法律の性格は従来と大きく変わったものとなっている。予算会計法と国家財政法の規定上の目的およびその制定理由からもそれは明らかである。図表6-2から図表6-4にみるように、従来は法の目的は明確に規定されていなかった。しかし現在の国家財政法は法の目的が「成果指向ならびに透明な財政運用および健全財政の基礎を確立すること」だと明示し、さらに国家会計法に政府会計に関する規定を別途設けているのである。図表6-5は国家会計法に規定されている国家会計基準の制定根拠を示したものである。国家会計基準に基づいて予算と基金が統合された「国家財務諸表」が作成されるのである。こうして構築された政府会計制度の法体系が図表6-6のとおりである。

図表 6-2 : 従来と現在の財政基本法の目的

従来	現在
< 予算会計法 (2005年改正法) >	< 国家財政法の目的 (2010年改正法) >
第1条「この法は、国家の予算と会計及びこれに関する基本事項を定めることを目的とする」。	第1条「この法は、国家の予算・基金・決算・成果管理及び国家債務等の財政に関する事項を定めることで効率的及び成果指向的並びに透明な財政運用及び健全財政の基礎を確立することを目的とする」。
	< 国家会計法の目的 (2006年制定法) >
	第1条「この法は、国家会計とこれに関する基本的事項を定めて、国家会計を透明に処理し、財政に関する有用かつ適正な情報を生産・提供することを目的とする」。

図表 6-3 : 国家財政法の制定理由

予算会計法及び基金管理基本法を統合して国家財政運営の基本法を制定することで新しい財政運営の枠組みを作り、国家財政運営計画の樹立、成果管理制度・予算総額配分及び自律編成制度の導入等を通じて財政の効率性を図り、財政情報の公表拡大及び租税支出予算制度の導入等により、財政の透明性を向上し、追加更正予算編成要件の強化及び国家債務管理計画の樹立等を通じて財政の健全性を確保する狙いである。

(出典：「韓国法令情報センター」より作成)

図表 6-4 : 国家会計法の制定理由

国家会計の透明性と信頼性を高め、財政に関する有用な情報を生産・提供できるように中央官署等に複式簿記及び発生主義に基づいた会計方式を導入する根拠を設け、国家会計の処理基準と財務報告書の作成等に関する事項を定めるためである。

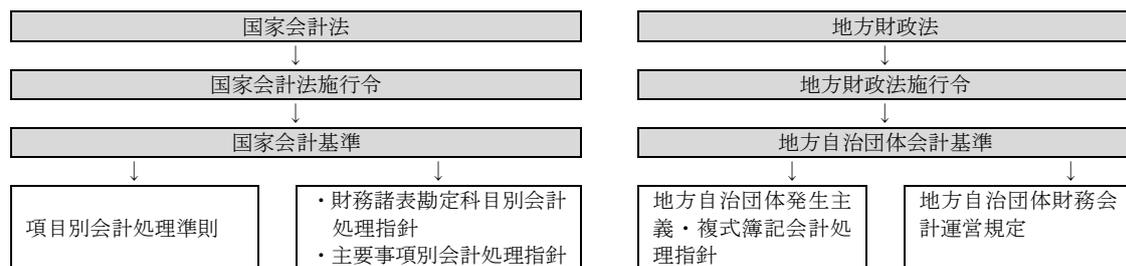
(出典：同上書より作成)

図表 6-5 : 国家会計基準の制定根拠

< 国家会計法第 11 条 (国家会計基準) >

- 第 1 項「国家会計に関する細部・処理基準（以下、国家会計基準という）は、財政経済部令で定める」。
- 第 2 項「国家会計基準は、会計業務処理の適正を期し、財政状態及び財政運営の内容を明白にするために、客観性と統一性が確保できるようにしなければならない」。
- 第 3 項「中央官署の長と基金管理主体は、国家会計基準に従って会計業務を処理しなければならない」。
- 第 4 項「財政経済部長官は、国家会計基準に関する業務を大統領令で定めるところにより専門性を備えた機関又は団体に委託することができる」。

図表 6-6 : 政府会計制度の法体系



(出典：バクソンドン他[2011]45 頁および 66 頁より作成。)

2. 国家会計法⁵

国家財政法の新たな財政基調にもとづいて、国家会計法および国家会計基準が制定された。その法律名から政府会計を重視する思考が窺われるものである。従来 of 現金主義に基礎をおく歳入

⁵ 国家会計法の制定過程に関しては、会計制度課[2003]および財政経済部[2006b]をもとにして述べている。

第6章 後期政府会計制度の構図

歳出中心の政府会計は単に現金収支の事実のみが重視され、高度な会計手続きは必要ではなかった。それに対して発生主義・複式簿記に基づいて作成される決算報告書は多くの個別会計処理が必然的に伴うことになったのである。そのために、従来の政府会計を単に官庁会計システムとしばしば呼ぶのに対して、現在の政府会計を政府会計制度と呼ぶのである。

このように、国家会計法は国家会計の透明性と信頼性を向上させ、国家経営に必要な情報を提供することを目的としている（図表 6-5）。それは発生主義・複式簿記に基づく会計方式を導入することで可能であるという論理が表明されているのである。例えば、国家会計法立法予告によれば、次のように記されている。すなわち「政府は、政府会計制度を現行の単式簿記・現金主義の基盤から、今後複式簿記・発生主義中心に転換し、早期決算体系を設けるために、政府会計法制定案を 2003 年 4 月 19 日付けで立法する予定」とされ、新しい政府会計の導入に対する期待効果が図表 6-7 のように記されている（会計制度課[2003]）。

図表 6-7：国家会計法制定前後の政府会計の特徴

従来	現在
<ul style="list-style-type: none"> ・ 国家の債権債務が個別法令に基づいて別途に決算される → 国家の財政状況を把握するのに限界 ・ 決算が提供する情報は予算に比して執行実績等の断片的情報水準に過ぎない ・ 国家財産及び債務に対する決算が法令別に遂行することによって国家財政を性格に把握するのに限界があった。たとえば、道路等の一部の国家財産が決算の対象から除外されており、現金主義に基盤をおくため実質的価値を知りえない。 ・ 歳入歳出決算は単純に予算科目別に執行実績を集計するに過ぎず、国家事業の原価を把握することは困難であった。 	<ul style="list-style-type: none"> ・ 国家の資産と負債が体系的・総括的に管理される → 財政状況が一目に把握でき、財政健全性の分析が可能 ・ 国家が遂行した事業別に投入原価が把握できる→事業別成果評価の基盤の構築 ・ 国家資産と負債が一目瞭然に体系的に整理され、国家財政状態に対する正しい情報を提供する。たとえば、純資産・純負債の規模が算定され、財政健全性の判断指標として活用できる。また国家が所有または負担するすべての資産と負債を実質的価値で評価することで財政関連の意思決定に有用な情報を提供することができる。 ・ 事業別に原価が集計され、事業評価のための基盤が構築された。事業別原価情報は、今後成果評価につながり、国民に対する公共サービスと比較して過度な予算の投入を事前に防止することができる。

（出典：財政経済部[2006b]1-3 頁より作成）

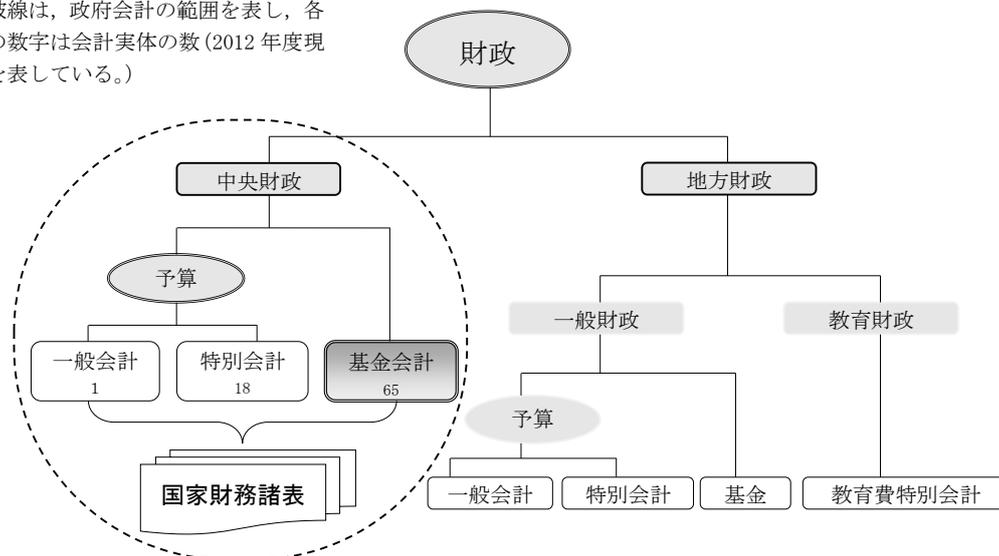
こうして制定されたのが「国家会計法」である。国家会計法は、「国家会計の透明性と信頼性を高め、財政に関する有用な情報を生産・提供するために、中央官署等に複式簿記および発生主義の基盤の会計方式を導入する根拠を設け、国家会計の処理基準と財務報告書の作成等に関する事項を定めるため」に制定されたのである（国家会計法制定理由書）。制定理由書には、その主要内容として、会計責任官の任命（第 7 条）、国家会計制度審議委員会の設置（第 8 条）、国家会計の処理基準の制定（第 11 条）、複式簿記および発生主義会計方式の導入（第 12 条）、中央官署財務報告書の作成および提出（第 18 条）、国家財務報告書の作成及び提出（第 19 条～第 21 条）が挙げられている。2007 年に国家会計法が制定され、その後 2010 年には法改正がなされ、国家会計基準に関する業務の委託規定が新設された。それにより、韓国公認会計士協会が国家会計基準に関する作成業務を担っている。

3. 後期政府会計制度の構造

2012年現在、韓国政府が行う会計とは、大きく分けて、予算からなる一般予算会計と特別予算からなる特別会計、そして基金からなる基金会計から構成される会計のことを指す。韓国政府は、一般会計と特別会計に対して通用の予算といい、基金を合わせたものを「政府総支出」とも読んでいる。2012年現在、1つの一般予算会計、18の特別予算会計、63の基金会計が運営されている。換言すれば、これらの予算と基金が政府会計制度の適用範囲ということになる。図表6-10は財政の構造を示したものであり、図表6-11は政府会計を行う中央官署（中央政府の行政機関）を示したものである。2011年現在、韓国の中央官署は15部2処18庁からなっている。部・処・庁は日本の省庁に相当するものである。

図表 6-8 : 韓国の財政構造

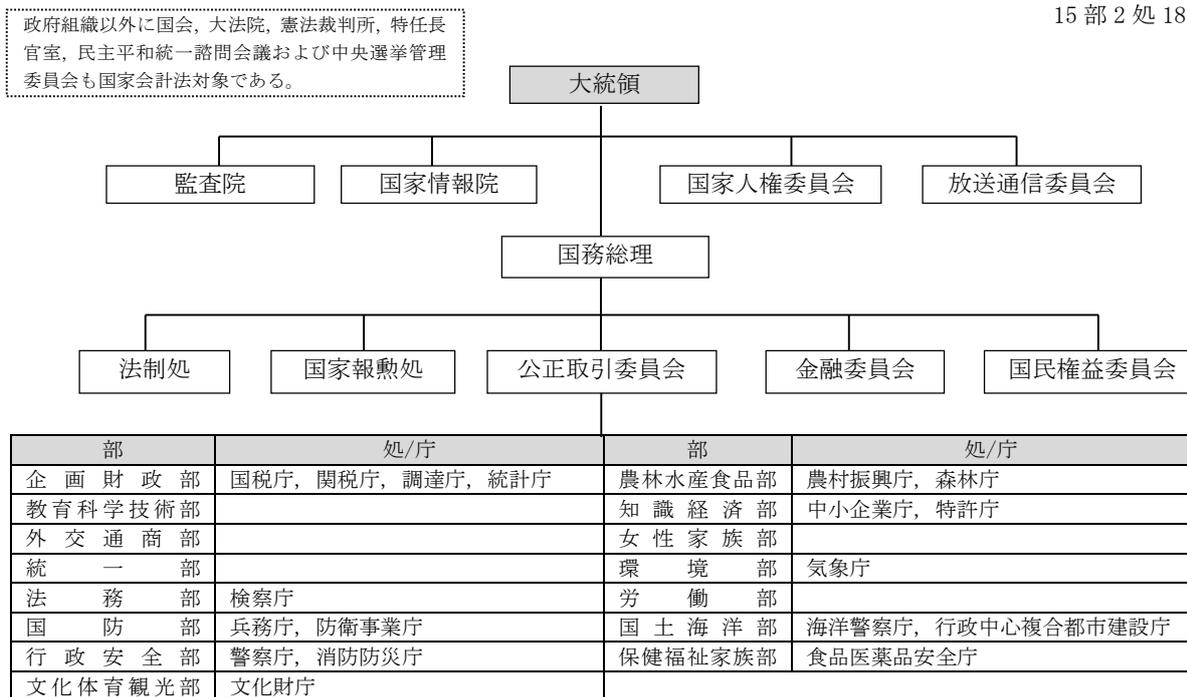
(*破線は、政府会計の範囲を表し、各会計の数字は会計実体の数(2012年度現在)を表している。)



(出所：国会予算政策処[2012e]19頁)

図表 6-9 : 中央官署の組織図 (2011 年現在)

15 部 2 処 18 庁



第3節 国家会計基準の体系

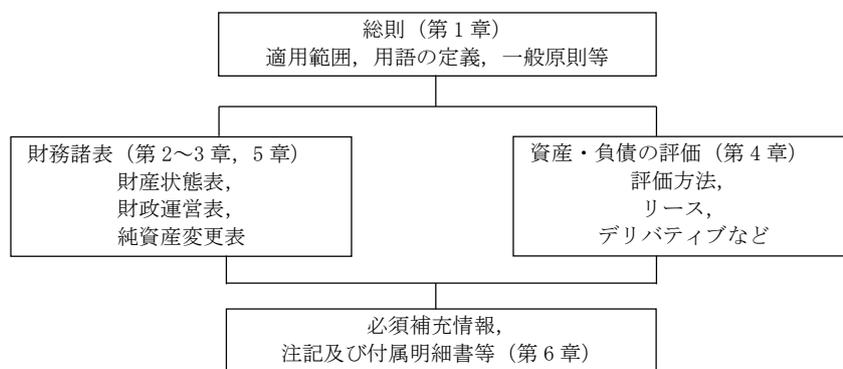
国家会計基準では、第1条の目的だけでなく第4条の「一般原則」において発生主義・複式簿記に基づいていることが明定されている。そしてその会計処理は「取引の事実及び経済的実質を反映できなければならない」(第1項第6号)。したがってここにいる取引の事実および経済的実質をどのように反映するかが問題となる。そしてまた、その第5条の「財務諸表は、国家の財政活動に直接的または間接的に利害関係を持つ情報利用者が国家の財政活動を把握し、合理的な意思決定ができるような情報を提供することを目的とする。財務諸表は、国家が公共会計責任を適切に履行したかを評価するのに必要な次の各号の情報を提供しなければならない」(第3項および第4項)。その情報とは「①国家の財政状態及びその変動並びに財政運営結果に関する情報、②国家事業の目的を効率かつ効果的に達成したかに関する情報、③予算とその他関連法規の遵守に関する情報」(第4項第1号～第3号)のことである。これらの規定により、国家会計基準が意思決定有用性の立場を採用していることがわかる。そして、複式簿記による会計情報とそれによる成果の公表、そしてその他の情報をもって国家の公共会計責任、つまり説明責任(accountability)が果たされるものとして、財務諸表が捉えられているといえよう。これらの点より、韓国の政府会計制度において発生主義・複式簿記が現実の場面でどのように適用しているかを検討課題に加える必要がある。発生主義・複式簿記に基づいた国家財務諸表を作成する基本指針たる国家会計基準がどのような論理構造のもとにこれらの概念を捉えているかが分析される必要があると考えるのである。

1. 国家会計基準の目的と適用範囲

国家会計基準は、国家の財務諸表を作るための基準である。その第1条にも次のようにその点が明定されている。「この基準は『国家会計法』第11条第1項に従って国家の財政活動から発生する経済的取引等を発生事実に基づいて複式簿記方式で会計処理する際に必要な基準を定めることを目的とする」。ここで注意しておくべきは、国家の財政活動は基本的に、予算に基づく行政活動ということである。つまり、ここにいう経済的取引とは厳密な意味でいえば主として「非交換取引」が主たる取引である点に注意すべきである。ところが、国家財政法にみるように基金を含めると交換取引も該当することになる。したがって、国家会計基準は行政活動を交換取引化するという意味が含意されているといえよう。そうでなければ、複式簿記による成果測定はできないからである。予算と基金を含む財政活動を把握するための規定が第3条の適用範囲である。すなわち、『国家財政法』第4条に基づく一般会計、特別会計及び同法第5条に基づく基金が基準の適用範囲となっている（第1項）。これらの範囲に対しては、以下に述べるようにこの基準のほかに実務指針が企画財政部長官によって定められ（第2項）、その他の場合は一般に認められる会計原則⁶および公正妥当と認められる会計慣習によるとされている（第3項）

国家会計基準は図表 6-10 のように、大きくわけて第6章からなり、第1章にかかる主要な規定については上記に述べたとおりである。その他は第2章から第3章、そして第5章が財務諸表にかかる用語とその認識に関する規定であり、第4章は金額の評価、つまり会計測定にかかる規定となっている。

図表 6-10：国家会計基準の構成



（出典：国家会計基準をもとに作成）

⁶ それはアメリカにみられる「一般に認められた会計原則」と同質のものといえよう。つまり AICPA[1970] (pars. 137-140) 会計原則でいうように、「有力な権威の支持を有する」ものといえる（川口訳 [1973] 64-65 頁）。韓国において一般に認められた会計原則は韓国採択国際会計基準(K-IFRS)が挙げられる。

2. 財政状態表

国家会計基準第7条第1項によれば、「財政状態表は財政状態表日現在の資産と負債の明細及び相互関係等の財政状態を表す財務諸表として資産、負債及び純資産から構成される」。またバクソンドン他[2011](71頁)によれば、財政状態表は民間企業で作成する財務状態表と同じものであり、国家会計実体の財政状態を現す重要な財務諸表である⁷。したがって財政状態とは資産と負債から現れる状態をいい、純資産は資産から負債を差引いた差額概念であることも容易に知ることができる。資産と負債の示し方に関しても、資産と負債の定義からわかるように、流動性を基準としている。その流動性とは現金に転換しやすい度合いをいう(第8条第1項)。

図表 6-11：資産と負債の定義

資産の定義 (第9条第1項)	負債の定義 (第17条第1項)
資産は、過去の取引又は事象の結果として、現在の国家会計実体が所有(実質的に所有する場合を含む)又は統制している資源として、未来に公共サービスを提供できる直接又は間接的に経済的便益を創出するか又は創出に寄与すると期待される資源をいう。	負債は、過去の取引又は事象の結果たる国家会計実体が負担する義務として、その履行のための将来の資源の流出または使用が予想される現在の義務をいう。

図表 6-12：財政状態表を通じた財政状態把握



(出典：国家会計基準センター[2011e]25頁)

さらに企画財政部[2012a](4頁)は「公共サービスの潜在力は資源の使用を通じて公共サービスを提供できる潜在力を持ち、直接的には将来純キャッシュ・フローが期待されない場合を意味する。将来の経済的便益は資産の利用で純キャッシュ・フローが創出される場合を意味する」という解釈を行っている。すなわち公共サービスは、純キャッシュ・フローが期待できないが、経済的便益とは純キャッシュ・フローを期待するものである。このように、国家の財政状態の表示にキャッシュ・フロー概念を明示しているところに後期政府会計制度の大きな特徴の一つとして見て取ることができる。もちろん、従来も特別会計や基金は存在していたため、収益概念を想定することは政府主体に対して完全に矛盾するものではない。しかしながら、あくまで国家財務諸表

⁷ この点に関しては、韓国の当局の共通の認識であることが見て取れる。国家会計基準センター[2011e](24頁)にも次のように記されている。「財政状態表は、一定時点の資産、負債および純資産の状況を一目瞭然に示す報告書として一般企業の財務状態表に類似したものである。財政状態表を通じて資産と負債の規模を年度別に把握できることから、財政状態の脆弱状況を一目で把握することができる」。

の表示が収益力を組み込んだ仕組みである点とそれを前面に公表している点から制度改革上の重要な意味をなすものといえるのである。

国家会計基準によれば、資産は流動性配列に基づき、大分類として、流動資産、投資資産、一般有形資産、社会基盤施設、無形資産およびその他非流動資産に区分される（第9条第2項）。現金に転換しやすい順に流動資産が分類されることになっている。ただし、いわゆる「有産資産」⁸と呼ばれる資産に対してはその認識は行われず（第10条第2項）、また国家の安保に係る資産も認識しないことが規定されている（第10条第3項）。それら以外は公共サービスに対する直接的または間接的経済便益を基礎として認識及び測定が行われる（第10条第1項）。

流動性の基準として示されている「現金に転換しやすい」程度は、財政状態表日より1年以内に現金化または使用が予定されている程度を意味する（第11条第1項）。それに該当するものとして具体的に提示されている勘定科目は次のようなものがある。「現金及び現金性資産、短期金融商品、短期投資証券、未収債権、短期貸付金及びその他流動資産等」（同条同項後段）。とくに注目すべきは、現金及び現金性資産という勘定科目である。下記のように財政状態という概念がもつ心理的意味（序章の第4節を参照されたい）と前掲の図表6-12の意味からして、国家財政の状態に重要な作用を与えうるものは主として現金及び現金性資産からなるいわゆる金融的資産である。それに対して、現金に転換しやすい程度の低い一般有形資産以下の分類に属する勘定科目群は換金性の側面から捉えることには無理がある。公的な一般有形資産を収益性の前提で購入または建設の側面から捉えることはできないのである。もちろん、収益性を求める一部の公的企業（後述する基金を含む）の存在まで完全に否定するものではないが、これらの資産に流動性を付与した解釈はきわめて政策的立場からの財政状態を意味することが見て取れるのである。もちろんそれだけでなく、政策上の理由より資産の認識から排除することも許容されている点も上記のとおりである。

現金及び現金性資産とは「中央官署の長が管理しない基金⁹（以下、民間基金）が保有している現金及び普通預金、当座預金、余裕資金の運用目的で取得した通貨代用証券を含む現金の転換が容易で、かつ利率変動による価値変動リスクに比較的さらされていない有価証券及び短期金融商品等をいう」¹⁰（企画財政部[2012a]26頁）。注意すべきは、現金及び現金性資産に該当する「国庫金」の捉え方である。国庫金は「国庫金管理法」第2条第1項1号に定義されるものとして、財務諸表上に現金及び現金性資産に含まれて表示される。国庫金とは「法令または契約等に基づいて国家の歳入として納入されたか、または基金に納入されたすべての現金及び現金と同一の価値を有するものとして大統領令で定めるものをいう」。この条文の前段はいわゆる課税収入

⁸ 国家会計基準第10条第2項によれば「現在世代及び将来世代のために政府が永久に保存しなければならない資産として、歴史的、自然的、文化的、教育的及び芸術的に重要な価値を有する資産」のことを有産資産と規定している。有産資産は必須補充情報として開示される。

⁹ 2010年12月31日時点で、産業基盤信用保証基金など24の基金がある（バクソンドン他[2011]48-49頁）。

¹⁰ この定義から見て取れるように、中央官署の長が管理する基金や一般会計および特別会計が保有する現金は「国庫金—現金性資産」と分類されるという（企画財政部[2012a]26頁）。この分類の仕方は内部管理用として現金のうち国庫金を区別しようとする狙いがあるように思われる。内部管理用としてみなす理由は、国家財務諸表上は、「現金及び現金性資産」として表示されるからである。

を指し、中段は「負担金管理法」に基づく基金の収入をさす。問題はその後段の現金と同一の価値を有するものとを大統領令で定めるところにある。「国庫金管理法施行令」にはそれに関する規定が定められている。それによれば「大統領令で定めるもの」とは次の各号に該当するものという。すなわち、①法第12条による韓国銀行または金庫銀行に納入された国家預金、②第32条第5項による金融会社等に預け置きした国庫預金、③第85条による韓国銀行に預託したかまたは金庫銀行の預け置きした国家預金、④「証券による歳入納付に関する法律」第1条第1項各号に規定された証券、⑤「郵便局預金・保険に関する法律」第18条による郵便局預金資金、⑥「郵便局保険特別会計法」第4条による郵便局保険積立金、⑦「政府企業予算法」第13条による回転資金。

さらにそれだけではない。国庫金を含む収入は次のような定義が新たに規定されるようになった。すなわち、「国庫金管理法」第2条第1項第2号において「収入」とは租税など第1号による国庫金が歳入として納入されたかまたは基金に納入されるものという。それに対して第3号の「支出」とは歳入予算および『国家財政法』による基金運用計画の執行により国庫から現金等が支給されるものという。これらの定義を単純に捉えられない理由は、予算にかかる問題であるからである。国家財政法第17条の予算総計主義第1項には「一会計年度のすべての収入は歳入とし、すべての支出は歳出とする」という規定がある。この規定は従来の伝統的な予算統制思考に基づく予算原則と呼ばれるものである。従来収入とは何かは明確に規定されていなかったのである¹¹。このように韓国の予算概念は明らかに拡大変容したことがわかる。すなわち、従来は直接的に歳出として捉えていなかった租税減免等をその経済的効果をもって歳出とみなすようになったのである。さらには、こうした変容した予算概念を制度化する役割をプログラム予算（第3章3節後半及び次章を参照されたい）が担うのである。したがって、そのプログラム予算を正式化する枠組みを形成する基準は政府会計制度上において重要な役割を果たすものである。

流動資産で次に問題となるのは、未収債権である。企画財政部[2012] (45頁)によれば「未収債権とは政府固有の行政活動、財貨及び用役提供活動等の取引によって、将来に一定の現金を受取る権利をもつ場合等において発生した債権であり、財政状態表日現在においてその回収期日が1年以内に到来する債権をいう」¹²。この未収債権は未払債務とともに典型的な発生主義の会計思考による勘定科目である。すなわち、従来の現金主義思考に基づく単年度予算方式では原則として財政上現れないものである。発生主義思考によれば、回収できる権利がつく収入に対しては資産として認められるようになるのである。したがって、現行の政府会計では未収国債をはじめ、様々な未収債権がありうることになる。その意味するところは、新たな租税の可能性をも含意するのである。それは税金という名目に限るものではない。たとえば、基金による準租税が存在するからである。長期未収債権の場合、割引現在価値で評価することが求められている（第46条）。長期年賦条件の取引の場合、名目価額と現在価値の差異が著しい場合は現在価値で評価し（第1項）、両者の差額は割引現在価値差金として処理する（第3項上段）。また割引現在価値差金は有

¹¹ ちなみに、日本の財政法第2条によれば「収入とは、国の各般の需要を充たすための支払の財源となるべき現金の収納をいい、支出とは、国の各般の需要を充たすための現金の支払をいう」。

¹² 回収までの期日が1年を超える場合は長期未収債権と分類される。

効利率をもって毎年償却することが求められている（第3項後段）。

次に検討すべきは融資金および融資補助原価引当金である。融資金とは、「公共機関、通貨金融機関、非通貨金融機関、その他民間機関、地方自治団体または個人に対する政府貸付金のうち、公共資金管理基金の借款勘定を通じて貸し付ける転貸借款貸付金¹³を除くその他貸付金をいう」（企画財政部[2012a]58頁）。融資金は政府が低い利率で提供する政策融資であるため、調達金利と融資金利の間の利子損失が当初より予想されるものである。さらに政策融資であるために、必ずしも回収が完全に行われることも想定できないのも特徴といえる。発生主義の会計手法が導入されたことで、これらの損失に対して「融資補助原価引当金」と「融資補助費用」が認識されるようになった。融資補助原価引当金は融資金元金とその正味割引現在価値の差額をさし、その相手勘定として融資補助費用を認識するものである。さらに融資補助原価引当金は有効利率で償却を行いその増減額を融資補助費用に加減する会計処理を行うことになる。このように財政状態表日における財政状態を表示するという基準の目的により様々な発生主義思考に基づく会計処理が行われるのである。しかしながら、あくまで政策上の観点である点に鑑みれば、その財政状態は企業主体に比して極めて異質であることがわかる。その点、とくに融資金に対しては「融資金の調整」という会計処理と融資事業の特性を考慮して基準それ自体を適用しないことも認められている（企画財政部告知「融資会計準則」第14条）。

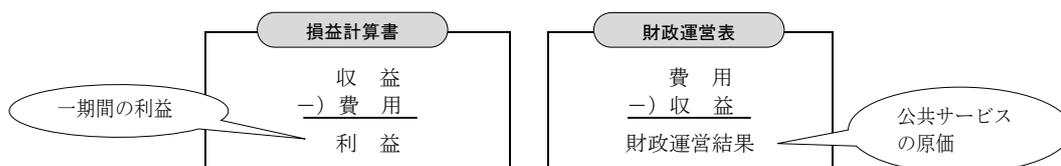
3. 財政運営表

(1) 財政運営表の体系

財政運営表は、国家会計基準第24条によれば「会計年度において遂行した政策又は事業の原価と財政運営による原価回収の明細などを含む財政運営結果を示す財務諸表をいう」（第1項）。国家財務諸表が発生主義・複式簿記に基づいて作成されている点に鑑みれば、財政運営表は財政状態表とともに会計処理上必然的に作成される財務諸表といえる。実際に、韓国の財政当局も「財政運営表は企業の損益計算書に相当するもの」（国家会計基準センター[2012e]30頁）と認識している。その特徴として言うべきは、損益計算書は収益から費用を差引いて利益を計算する計算構造となっているが、財政運営表は費用から収益を差引いて財政運営結果を計算する構造となっている点である。周知のとおり、通常政府会計では利益計算を目標としないため、利益概念は採用していない。もちろん第4章で述べた特別会計や基金といった、例外的に財政領域でも、利益概念が採用されているところもあるが、通常の政府の行政活動では利益は追求しないことはいまでもない。こうした点から、財政運営表では収益から費用を差引く計算構造にはなっていない。そのような認識のもとに財政運営表にかかる基準が制定されているのである。こうして損益計算書と財政運営表はその計算構造が逆になっているという（国家会計基準センター[2012e]30頁）。

¹³ 転貸借款貸付金は外国為替銀行を通じて行う外国借款のことをいう。主として国内の居住者が輸入決済資金として利用することを条件に外国為替銀行が海外から借入れるもので、公共資金管理基金の借款勘定を通じて貸付を行う場合、政府内での貸付も可能とされる（企画財政部[2012a]54頁）。

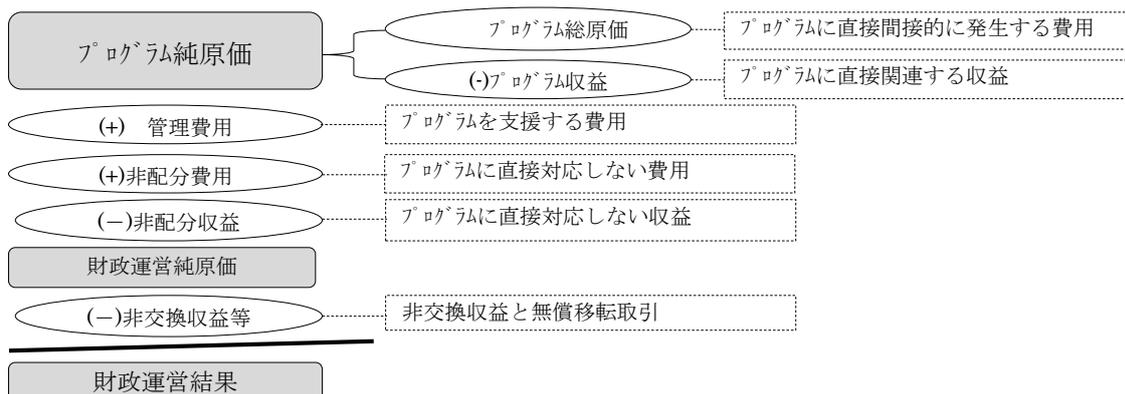
図表 6-13：損益計算書と財政運営表の違い



(出典：国家会計基準センター[2011e]30頁)

財政運営表は中央官署または基金のものとの両者を統合した財政運営表の二種類が作成されることになっている。前者に対して、後者は中央官署または基金間の内部取引を相殺除去することや財政運営結果の算定において非交換収益の取り扱いに相違がある。特に中央官署の場合国税庁等による租税収入などは、当該官署の収入として認識されず、国庫金勘定等に振替え処理される。国家の財政運営表ではこの租税収入にかかる振替え処理は相殺され表示されないのである(第25条第4項および第26条第1項第3号)。財政運営表の雛形は図表 6-14 のとおりである。

図表 6-14：財政運営表の構造



(出典：国家会計基準センター[2011e]31頁。なお、財政運営表上のプログラムに関しては第7章に詳述している。)

図表 6-15：財政運営表の勘定大分類の定義

プログラム総原価	国家会計実体のプログラムの遂行に関連して発生した原価で、プログラム別に追跡が可能な原価のこと。
プログラム収益	特定プログラムの運営により財貨や用役を提供した対価として発生する収益のことで、プログラム別の追跡が可能な収益のこと。例えば、財貨販売収益がある。
管理運営費	プログラムの運営に直接的には所要されないが、会計実体の基本的な機能を遂行し、例えば、特定事業の行政運営と関連した人件費と経費をいう。
非配分費用	投入した費用の中でプログラムと直接的・間接的な対応関係がないか、プログラムに配分するのは合理的ではない費用。例えば、評価損失、利子費用などがある。
非配分収益	事業が提供する財貨やサービスと関係なく発生する収益のこと。プログラムの運営と関連がないか、または特定プログラムで追跡することができない収益をいう。例えば、評価利益、利子収益等がある。
非交換収益等	直接的な反対給付なしに発生する収益のこと。例えば、国税、負担金、寄付金、無償移転及び制裁金等がある。

(出典：国家会計基準をもとに作成)

費用は、源泉別に、プログラム総原価、管理運営費、非配分費用と区分される。収益はプログラム収益と非交換収益に区分される。まずプログラム総原価は、国家の政策事業単位であるプログラム（事業）を実施する過程で発生した原価を指す。国家の存在目的の一つである公共サービスの提供と直接関係のある費用であるため、財政運営表のトップラインに示される。国家会計基準第25条第2項によれば「プログラム純原価は、プログラムを遂行するために投入した原価の合計（プログラム総原価）から他のプログラムから配賦された原価を差し、他のプログラムに配賦した原価は引いて、プログラム遂行過程で発生した収益等を引いて表示する」。ここにいう原価の合計がプログラム総原価を指し、他のプログラムから配賦された原価とはプログラム収益のことを指し、他のプログラムに配賦した原価とは費用のことを指す。つまり、プログラムにかかった総費用からプログラムにかかった収益を差し引いてプログラム純原価を求めることになる。プログラム純原価に管理運営費と非配分費用という費用を足し、非配分収益を引いて財政運営純原価を求めることになる（第25条第3項）。最後に財政運営純原価に非交換収益等を加減し、財政運営結果（第25条第4項）が求められる仕組みとなっている。

次に管理運営費は企業の販売費及び一般管理費と類似した概念で、プログラムの実施に際してかかる諸経費を意味する。つまり、政府機関を維持・運営するのにかかる人件費や消耗品費のような行政運営経費がこれに該当する。非配分費用はプログラムとの関連性が低くプログラム原価とは分類できない費用を指す。国家の資産を売却する過程で発生した資産処分損失が非配分費用の代表例である。これらはプログラム原価のように毎年継続的に発生するものではなく、状況に応じて偶発的に発生する費用である。費用に対して収益は、比較的明確で、交換収益と非交換収益に区分される。前者は事業収入であり、後者は租税収入に該当するものである。

財政運営表における構成は以上のとおりである。国家会計基準ではこれらの収益と費用の認識基準を規定されている。また収益はその源泉によって交換収益と非交換収益に分類され、費用はプログラムに対応するプログラム原価とプログラムに直接対応させることが困難な非配分費用に分類される。収益と費用の認識基準は純資産の増減にかかわる。すなわち、収益の増加は純資産の増加をもたらす（第28条）、費用は純資産の減少をもたらす（第30条）。会計上、特に問題となるのは費用である。収益はその認識基準が比較的明確に定められているのに対して、費用は「合理的に測定できるとき」（第30条）に認識されると規定しているからである。すなわち、国家の主たる収入はいうまでもなく徴税権による租税収入である。企業と違って用役やサービスの提供を前提とした収益の認識は想定されない。租税収入は法律で決まるからである¹⁴。こうした背景から、基準では租税の場合、非交換収益として取り扱い、純粋な財政成果から除外して区分している。それに対して、交換収益は特別会計や基金による収益を指す。その理由は、両者の場合、公的目的ではあるが、収益を獲得する活動を行うからである。

¹⁴ 国税基本法第14条は国税賦課の原則として、実質課税を原則としている。同条第1項は「課税の対象となる所得、収益、財産、行為または取引の帰属が名義だけで、事実上の帰属する者が存在する場合、その事実上帰属する者を納税義務者として税法を適用する」と規定している。すなわち、課税の根拠は所得、収益、財産または行為であって、国家が提供する公共サービスと課税は別であることがわかる。

第6章 後期政府会計制度の構図

以下のように収益の認識は比較的明確になされる。交換収益は、国家会計基準第29条によれば、「収益創出活動が終わってその金額を合理的に測定可能となった時に認識」（第1項）し、非交換収益は「該当収益に対する請求権が発生して、その金額を合理的に測定可能となったときに認識」されるという（第2項）。すなわち、交換収益は「収益創出活動」を行うために、当該収益創出活動に対応する収益と対応しない収益とに区分すればよいのである。収益創出活動に対応しない収益は、より厳密に言えば、主として徴収による収益のことを意味する。さらに徴収収益の場合、国税と非国税に分類されている。このように交換収益は特定の収益創出活動が行われるため、合理的な測定ができるのに対して、非交換収益の場合、その合理的測定は国家によって課される請求権によってなされ、その賦課の方式によって認識の時点が異なってくるのである。

図表 6-16：非交換収益の認識

認識時点または種類		内 容
国 税	申告納付国税	納税義務者が税額を自己申告する際に収益として認識
	賦課課税国税	国家が告知する際に収益として認識
	源泉徴収国税	源泉徴収義務者が源泉徴収した金額を申告・納付する際に収益として認識
	年賦・分納国税	徴収すべき税金が確定された際にその納付すべき税額全体を収益として認識
非 国 税	負担金 ¹⁵ 収益	請求権が確定された際にその確定された金額を収益として認識
	制裁金収益	罰金又は課徴金等の納付又は没収が執行された際に、その確定された金額を収益として認識
	社会保険収益	賦課告知により請求権が確定し、同時に収益として認識
	その他非交換収益	収益創出活動が完了しているか、または該当収益に対する請求権が発生し、その金額を合理的に測定するときに収益として認識
	その他財源調達・移転	政府内の一般会計、特別会計および基金間の繰入れ、繰出し、譲渡のときに収益として認識

(出所：国家会計基準第29条および国家会計基準センター[2011c])

上記のように比較的明確な認識基準が定められている収益に対して、費用の場合には必ずしも明確ではないことがわかる。すなわち、費用の認識は次の2点が規定されている。注目すべき点は、財政状態表における資産の性質が資源と規定されているのに、財政運営表の費用は資産の減少と規定している点である。この点は、費用の定義と認識において重大な乖離が認められる点である。もちろん通常、「企業の経済活動において収益を獲得するために費消した経済価値（財貨・用役）を貨幣額で表したもの」と捉えられている企業会計の費用概念に照らして政府会計の費用を捉えることはできない。しかしながら、第30条第2項によれば、費用の認識は資産の増減に拘束されることを意味することに注意を要するのである。

費用に関しても準則においてより詳しい規定を確認することができる。準則からは具体的に費用として、プログラム純原価（第14条）、管理運営費（第15条）、非配分費用（第17条）が規定されている。プログラム純原価は上記のとおり、プログラム総原価からプログラム収益を差引いた数値である（第14条第1項）。プログラム総原価はプログラムにかかった費用であり、それに対してプログラムが直接もたらした収益を引いた残高概念である。すなわち、その残高はプログ

¹⁵ 負担金管理基本法第2条にしたがって「法律によって金銭的負担の賦課権限が付与された国家会計実体が分担金、賦課金、預け置き金、寄与金その他名称に関わらず、また財貨またはサービスの提供に関係なく特定の公益事業に関連して法律で定めるところにより賦課する租税外の金銭支払義務」をいう。具体的内容は、同法第7条に規定されている。

ラムと直接関連しないか追跡できない間接的経費を意味するため、プログラム以外から調達すべき収入を意味する。つまり、徴収すべき国税や負担金等を意味する（第14条第2項）。

費用はさらに厳密に取り扱われる。収益に対して費用はその認識が比較的明確に規定されておらず、より厳密には収益は法律に決まっているが、費用は政治的に決定されるという背景があるからである。すなわち、収益に関しては、財政収入は主として租税による歳入であるが、費用たる歳出は国会の審議により確定されるのである。財政運営表がボトムラインも財政運営純原価から経常費用・収益を差引いた財政運営結果を求めるという点から、原価の測定が重要な課題となるのである。それゆえに、原価計算準則（以下、「準則」という）が制定されているのである（「準則」第1条）。基準第31条にはこの原価に対して「プログラムの目標を達成し、成果を創出するために直接的・間接的に投入した経済的資源の価値」と捉えられている。

（2）直接原価と間接原価

直接原価は、特定事業に直接費やされた原価をいう。すなわち、直接原価は「予算案編成及び基金運用計画案作成指針」にしたがった歳出（または支出）予算の編成単位に直接費やされた原価のことである。「準則」第6条によれば、原価の集計対象として、事業予算の編成単位に対してそのコントロールや意思決定が必要な原価は個別的に測定する単位を設定しなければならない。それにはプログラム、単位事業、細部事業等があるが、プログラム原価体系の導入初期に際して、プログラムを原価集計単位とするとしている（企画財政部[2012f]2頁）。また、直接原価には特定事業の遂行に伴う支払手数料、減価償却等もそれに該当する。こうした直接原価は原価集計単位に直接賦課するものである。間接原価は、事業の遂行に関連して費やされたが、特定の事業に直接賦課することが困難な原価をいう（企画財政部[2012f]3頁）。それには、人件費、支払賃借料、修繕維持費などが含まれる。こうした間接原価は、原価集計対象との因果関係等の合理的配賦基準にしたがって、配賦するという。

（3）プログラム原価の会計別区分

直接原価と間接原価とに区分されるプログラム原価は、さらに国家会計実体の性質を反映して行政型会計と事業型会計に分類され、プログラム総原価を計算することが求められる。前者の行政型会計とは、一般会計と特別会計を指す。両会計は徴税収入を主たる財源とし、公共財を提供する国家の固有の行政活動を遂行する会計実体が行う会計区分をいう。後者の事業型会計とは、公企業特別会計および基金会計を指す。両会計は個別の補償関係が適用され、独立的収益創出活動が可能な会計実体が行う会計区分をいう。行政型会計は、直接原価に部門間の間接原価を加減してプログラム総原価を算出し、事業型会計は直接原価に部門間および部門内の間接原価を加減してプログラム総原価を算出する。このように算出されるプログラム総原価はそこからプログラム収益を差引くことでプログラム純原価を算出することになる。すなわち、プログラム原価計算が目指すのは財政運営原価であるため、総原価から収益を差引くことで、政府事業の純原価の計算が求められるのである。

プログラム収益は、言い換えれば事業収益のことをいう。当該事業収益に徴税収入は含まれない。もちろん、徴税活動も租税事業としてみなすこともありうるが、財政運営表で徴税収入は非交換収益としてボトムラインの直前に差引き項目として反映される。したがって、収益を生む事業という場合、主として基金のことを指していると考えられる。すなわち、その定義からも確認できるように、特定プログラムの運営に応じて財貨や用役を提供した対価として発生する収益をプログラム収益といい、プログラム総原価から差引く収益を指すのである。たとえば、公務員年金基金は住宅事業を運営し、当該プログラムからは賃貸住宅に対する賃貸収益が発生する（企画財政部[2012f]5頁）。他には免許料および手数料といった財貨および用役提供収益、年金収益、保険および保証収益等がある。

こうして算出されるプログラム純原価は、国家事業に投入された純粋な原価を表示し、それに対する徴収すべき国税や負担金等の根拠として機能する。行政型会計によるプログラム純原価がまさに国家事業における経常収支に関する情報を提供する原価である。それに対して、事業型会計による純原価は、受益者が負担した収益の規模とそれに対して提供したサービスの原価回収に関する情報を提供するものである。基金の場合、この事業型会計による純原価にもとづいて基金運用計画の成果を評価するのである。

(4) 管理運営費

プログラム純原価の下には管理運営費の性質の原価が表示される。行政型会計の場合、事業の行政運営や人件費にかかる経費がこれに該当する。事業型会計の場合は、事業に関連しない人件費と経費のみが管理運営費として分類される。行政型会計の場合は当該会計の事業が行政活動であるため、発生する費用は基本的に人件費と諸経費である。事業型会計の場合は、個別の補償関係がある営利企業に準ずる活動を行うため、事業に関連する経費と人件費および諸経費は明確に区分される必要がある。したがって、事業型会計から生じる人件費および諸経費は間接原価とみなされ当該プログラム総原価に含まれることになる。管理運営費に属する勘定科目には、次のようなものがある。人件費の場合、給与および退職給与の科目が用いられる。また経費には、福利厚生費、消耗品費、印刷費、広告宣伝費等がある。

管理運営費の下に表示されるのは、非配分費用および非配分収益の区分である。前者はプログラム総原価に該当しない費用のことである。すなわち、プログラムに投入された財貨や用役に直接的関連がないか、またはプログラムに配賦することが適切ではない費用をいう。たとえば、一般有形資産の処分損失、プログラムに関係なく一時的な借入資金に対する利息費用などが非配分費用に該当するものである。後者の場合も同様にプログラム収益に該当しない収益のことをいう。すなわち、プログラムの運営と関連のない収益や特定プログラムでは追跡が不可能な収益をいう。それには、一般有形資産の処分利益、またはプログラムと関連のない一時的資金貸付による利子収益等が該当する。

非配分費用・収益の下に表示されるのは、財政運営純原価の区分である。プログラム純原価に管理運営費および非配分費用を足し、そこから非配分収益を差し引くことで、財政運営純原価が算出される構造となるのである。すなわち、国家事業に投入された純粋な原価にその関連性のな

い管理運営費と非配分収益および費用を反映させることで、財政活動に費やされた純粋な原価が算出されることを意味する。したがって、財政運営純原価が1年間費やされた財政に要する期間費用を意味し、それを賄うために調達された資金がその下の段に表示される構造となっている。財政運営純原価の次の段にはまず非交換収益が表示される。この収益は直接的な反対給付なしに発生する収益をいう。交換収益は収益創出活動が完了し、その収益金額を合理的に測定できるものであるのに対して、非交換収益は当該収益に対する請求権が発生するものという（企画財政部[2012g]19頁）。いいかえれば、未収収益と見て取れるものである。例えば、未収国税や負担金または罰金などが課される場合に、非交換収益は認識される。この収益ももちろん、行政型会計と事業型会計に区分され反映されることになっている。前者の場合、国税、負担金、寄付金、無償移転および制裁金等を指す。また行政型会計の非交換収益の場合、財政運営表には反映されないで、純資産変動表に直接表示されるという特性を持つ。その理由は、上記の国税等の収益は国家権力により強制徴収されるものであるため、その性質上の分類から財政運営表ではなく、純資産変動表に直接計上される。事業型会計の非交換収益の場合は、財政運営表に反映される。事業型会計に該当する公企業特別会計や基金の場合、営利企業に準ずる活動を行うため、当該収益に対する合理的な収益の測定が可能といわれる。このように財政運営純原価から非交換収益が差し引かれ、ボトムラインとして財政運営結果が算出される。

4. 純資産変動表

純資産変動表は、国家会計基準第52条によれば、「会計年度の間に純資産の変動明細を表示する財務表を言う」（第1項）。ここにいう純資産とは同基準第23条第1項にいう「資産から負債を差引いた金額であり、基本純資産、積立金及び剰余金、純資産調整に区分」されるものである。前年度にすでに報告された純資産の内訳である基本純資産、積立金及び剰余金、純資産調整別の増加理由（誤謬修正や会計政策変更による効果、当該年度の財政運営結果、財源の調達及び移転、その他調整項目）を加減して当該年度末の純資産金額を表わす明細書である。積立金・剰余金の変動は会計変更と誤謬修正に起因しており、財政運営表上の財政運営結果に応じて増減として表れる。また財源の調達及び移転を積立金及び剰余金の増減として表示していることが分かる。同条第2項から第4項までは純資産の構成要素のそれぞれの位置づけが規定されているだけで、同条のタイトル「純資産の定義と区分」にいう定義にはなっていない。概して言えば、純資産とは資産と負債の差額概念であることがわかる。注意しなければならないのは、前述のような当局の認識をそのまま受け入れることはできないことである。すなわち、当局は、国家会計における純資産は世代間の富の移転として解釈されている。さらにそれだけでなく、前述のように収益と費用の増減が純資産の増減をもたらす要因である点も純資産を単に差額概念として割り切るべき性質ではないことがわかる。ただし、採るべきアプローチは純資産それ自体というより資産と負債との関係からその意味を考察する必要がある。いうまでもなく、資産は純資産の増加要因であり、負債は減少要因である。したがって、純資産が正の状態であること、つまり残余財産があるということ、または負の状態であるということは、単に世代間に移転される財産が正であるか負

第6章 後期政府会計制度の構図

であるだけでなく、それは具体的に資産と負債との関係で何を意味するか、そして国家予算との関係からも考慮される必要がある。

図表 6-17：純資産の区分

区 分	内 容
基本純資産	純資産から積立金及び剰余金ならびに純資産を差引いた金額。公企業特別会計と基金の資本金を意味する。
積立金及び剰余金	任意積立金、前期繰越欠損金/剰余金、財政運営結果等を表示し、決算時財政運営表の財政運営結果が積立金及び剰余金に反映される。
純資産調整	国家会計基準に従って財政運営表に反映されない投資証券評価損益、派生商品評価損益およびその他純資産の増減等をいう。

(出典：国家会計基準センター[2011e]29頁および125頁、バクソンドン[2011]58頁)

純資産変動表は「中央官署又は基金の純資産変動表は、期首純資産、財政運営結果、財源の調達及び移転、調整項目、期末純資産に区分して表示」される(第2項)。さらに第53条にはその「調整項目は、払込資本の増減、投資証券評価損益、派生商品評価損益及びその他純資産の増減等を含む」(第4項)ことが規定されている。

図表 6-18：純資産変動表の雛形

別表4：中央官署	別表5：国家	基本純資産	積立金及び剰余金	純資産調整	合計
I 期首純資産	I 期首純資産	×××	×××	×××	×××
1. 報告金額	1. 報告金額	×××	×××	×××	×××
2. 前期損益修正	2. 前期損益修正	×××	×××	×××	×××
3. 会計変更累積効果	3. 会計変更累積効果	×××	×××	×××	×××
II 財政運営結果	II 財政運営結果		×××		×××
III 財源の調達及び移転			×××		×××
1. 財源の調達					
(1) 国庫収入					
(2) 負担金収入					
(3) 制裁金収入					
(4) その他非交換収益					
(5) 無償移転収入			×××		×××
(6) 債務免除利益					
(7) その他財源調達					
2. 税源の移転					
(1) 国庫移転支出					
(2) 無償移転支出			×××		×××
(3) その他財源移転					
IV 調整項目	III 調整項目	×××		×××	×××
1. 払込資本の増減	1. 払込資本の増減	×××			×××
2. 投資証券評価損益	2. 投資証券評価損益			×××	×××
3. 派生商品評価損益	3. 派生商品評価損益			×××	×××
4. その他純資産の増減	4. その他純資産の増減			×××	×××
V 期末純資産 (I-II+III+IV)	IV 期末純資産 (I-II+III)	×××	×××	×××	×××

*国家の純資産変動表には、III財源の調達及び移転は、内部取引除去により現れない。(出典：国家会計基準センター[2011e]34頁)

図表 6-19：純資産変動表の区分

区 分	内 容
期首純資産	前期にすでに報告された純資産金額に重大な誤謬や当期に発生した会計政策の変更に起因する効果などを反映して同金額を調整する。
財源の調達及び移転	財源の調達は直接的反対給付なしに発生する収益である国税、負担金、寄付金、無償移転及び制裁金等の非交換収益と予算配分額の実際執行額を意味する国庫収入を意味する。財源の移転は、純資産の減少効果を生じさせる中央官署間の無償移転取引と国庫移転支出を意味する。
調整項目	純資産の増加又は減少効果を生じさせる取引のうち、財源の調達及び移転に該当されない取引を意味する。例えば、払込資本の増減、投資証券評価損益、派生商品評価損益等

(出典：国家会計基準センター[2011e]35頁)

財源の調達及び移転は、「国庫金管理法施行令」第50条の2に従って統合管理する一般会計と特別会計で発生する非交換収益等国家が財政活動を営むために必要な財源の調達の内容を示すものである。一般会計と特別会計では国税、負担金、寄付金、無償移転及び制裁金など非交換収益の受取の際、その収益金は中央官署ではなく韓国銀行の国庫勘定に統合されて管理される。この時の国庫金移転取引を純資産の増減として表示するのである。注意すべきは、中央官署間の無償移転取引の場合、財源調達は収益として認識されない点である。無償移転取引の場合、政府内の取引であるため、収益として表示すると財政運営表の理解に混乱をもたらすというのがその理由である。それゆえに、政府内の財源移転は純資産変動表に直接計上されることになる。

むすび

以上をもって、後期政府会計制度の構図を解明しようと試みた。これまでの考察によれば、第1節で再考したように、企業会計思考の基礎となる発生主義・複式簿記は自明なものではなく、主観的産物としての性格をもつものである。それにもかかわらず、政府会計制度改革の論議において会計概念は自明なものとして採用されているのである。第2節ではこうした状況を前提にして行われた後期政府会計制度の法体系について検討を加えた。国家財政法、国家会計法、国家会計基準から構成される後期政府会計制度の法体系は財政の透明性および健全性を指向するための構造となっている。その構造は企業会計思考を自明なものとした上で構築されたものである。こうした後期政府会計制度の論理的基礎は、第3節で論じているように、予算と基金を同次元の範囲に囲み、国家の財政状態と運営成果を報告する具体的政府会計の形式を作るのである。その機能を果たすのが国家会計基準であった。したがって、国家会計基準は国家会計基準の政府会計制度上の役割を意思決定に有用な情報を提供する手段の側面というより、むしろ予算と基金を同次元で扱うという側面、換言すれば「予算と基金の同質化」の側面がより重要といわなくてはならない。そのために国家会計基準はプログラム原価計算という新たな制度装置を取り付け、予算と基金を関係させているのである。以上により、本章でいう後期政府会計制度の構図としては「基金の予算化」を看取するものである。

第7章 プログラム原価計算の役割

はしがき

本章は、プログラム原価計算の制度構造を明らかにするものである。それを通じて同原価計算の政府会計制度上の役割を解明しようとするのが本章の狙いである。前章では、後期政府会計制度が財政制度改革の形式をとった、実質上は予算制度改革であることを明らかにした。予算と基金を統合し、基金の予算化を図った予算制度にかかる改革というべきものである。第6章はその実質上の役割を果たす国家会計基準を中心的に取り扱った。しかし、国家会計基準は後期政府会計という制度上の形式的側面を担っており、上述の実質的な側面は別途原価計算準則にその機能を担わせるものであった。すなわち、予算と基金の同質化には合理化プロセスが必要であり、会計計算というプロセスを経てはじめて国家財務諸表上の会計数値として認められるものである。そのプロセスが本章で取り扱うプログラム原価計算であり、会計上の原価となるものがプログラム原価と呼ばれるものである。

注意しなくてはならないのは、ここにいう原価という概念も当然ながら国家会計基準の論理のもとに採用されている点である。問題は前章で論じているように、プログラム原価は事業原価に相当するものであり、当該事業原価についてはあくまで予算執行の結果という性質は変わらないということである。つまり純粋な経済活動というより予算ですでに確定された支出を発生主義に基づく会計数値に組み替えたものである。どのような組み換え作業を行うかは財政運営成果だけでなく、財政状態にも影響するものである。

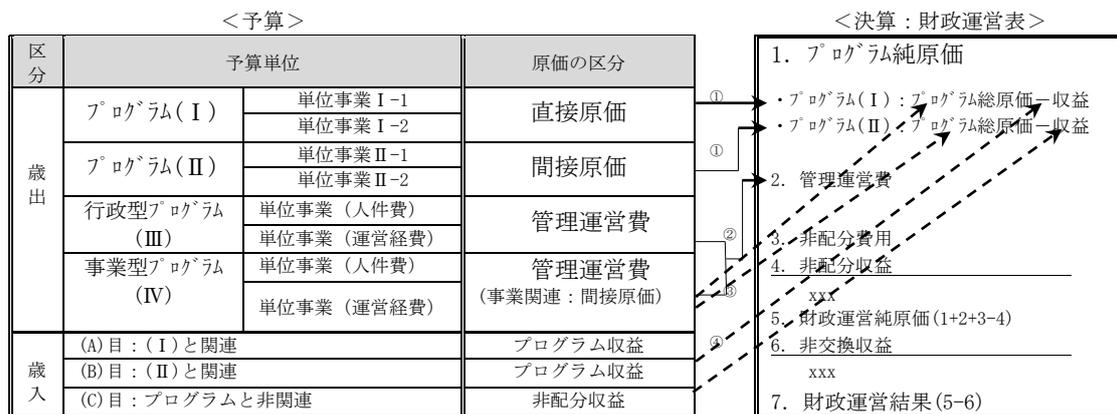
プログラム原価計算は国家財務諸表作成の根幹ともいうべき作業であるが、財政当局はもちろんのこと、論者の見解にも実務上の状況はほとんど考慮されていない。考えられる理由は、プログラム原価計算はあくまでシステム上で行われる作業であり、当該システムへの接近は予算当局者のみ可能だという（オゴンホ[2010]77頁）。すなわち、プログラム原価計算自体は外部からは論理でしか確認しえず、換言すればプログラム原価計算はあくまで不可視の次元のものであるといわねばならない。それゆえに、本章では、序章で提示した宮上[1979]の会計本質観に立ち、予算と国家財務諸表間の数学的合理化の観点から分析視点となっている。

以上の問題意識から、本章は次の問題について取り上げている。第1節では予算と財政運営表の関係について考察する。予算執行の結果が発生主義の会計情報として財政運営表に組み替えられるのである。次に第2節ではプログラム原価計算の構造について検討を加えることにする。いかなる構造のもとに予算が原価となるかを明らかにするためである。最後に第3節では「原価計算準則」の実務指針となっている「原価計算指針」に取り上げられている事例をもとにプログラム原価計算の役割の解明を試みる。

第1節 予算と財政運営表の関係

プログラム原価計算は予算から財政運営表を作成するための必須のプロセスである。図表7-1はその関係を示したものである。予算は現金主義の歳入・歳出を意味し、財政運営表のトップラインからボトムラインまでの各項目は発生主義に基づく収益・費用を意味するものである（原価計算準則第5条第2項）。第6章で述べたとおり、この収益・費用は営利的企業会計制度上の概念とは必ずしも合致せず、非営利組織上の概念として捉えなければならない。しかしながら、国家財務諸表は予算と基金からなっているため、基金の営利性も考慮しなくてはならない。したがって、収益の場合、交換収益と非交換収益両方が考慮される。後者の場合が主として予算ということになる。つまり、予算と財政運営表の関係は現金主義情報と発生主義情報との組み換えの合理化が制度上いかに図られているかが重要な論点であることがわかる。

図表7-1：予算と財政運営表の関係



- ①直接原価は、原価集計対象に直接賦課、間接原価は配賦
 - ②行政型行政運営費経費は管理運営費として、事業型行政運営性経費は間接原価と管理運営費に区分
 - ③事業型会計の間接原価は、合理的配賦基準に従って原価集計対象に配賦
 - ④プログラムと関連のある収益は、プログラム総原価から差し引く。
- (出典：企画財政部[2012f]28頁)

特に問題となるのが歳出予算にあたる、事業予算の原価をどのように確定するかがプログラム原価計算の主たるテーマとなる。いうまでもなく、政府は収益を追求することが第一の目的ではなく、行政サービスを提供することにある。すなわち、事業成果を測定するにあたっては、事業による収益の測定が意図されているのではなく、原価の測定が意図されている点に留意しなければならない。したがって、事業予算の編成は予算案の段階でもっとも重要視される政府の作業であるといえる。企画財政部で通達している「2012年度予算案編成および基金運用計画案の作成指針」によれば、「プログラム予算体系によるコード設定」が規定されている。「原価計算指針」によれば、同作成指針に基づいて¹、原価の集計単位としてプログラム、単位事業、細部事業等から個別的に原価を測定できる項目が提示されている。

¹ これに関しては、「原価計算準則」第2条第1号の「原価集計対象」にも規定されている。

つまり原価単位としてはプログラムだけではなく、単位事業、細部事業も原価として集計されうることを意味する。しかしながら、まだ制度導入の初期ということで、2012年現在においてはプログラムのみで財政運営表の原価が集計されているという（企画財政部[2012f]2頁）。したがって図表7-1からは予算単位にみる単位事業は現段階では考慮されずにプログラムという原価集計単位のみとなっている。プログラムの性質の付与如何によって、直接原価または間接原価とに分類され、プログラム総原価になるわけである。また直接原価と間接原価以外の費用に関して、管理運営費に分類される費用は一般予算の場合、主として行政型プログラムに該当するものであり、基金型プログラムには基金が該当する。

さらに、歳入は徴税収入か基金収入かが収益の性質を決定する基準となる。すなわち前者は一般会計の主たる財源となるのである。主として基金は特定の目的によって設置され、その財源はその目的による負担金等が法律で規定されているため、収益の性質を決定するのは比較的容易とされる。したがって、基金の収益の場合、プログラム収益とされることが多い。これに対して、徴税収益の場合、財政運営表において、財政運営純原価の下に別途区分表示される。その理由は純粋な財政運営の結果とはいえないというのである。

第2節 プログラム原価計算の体系

上記のように予算は財政運営表を作成するために、プログラム原価という従来にはなかった新たな原価単位を導入している。また両者の関係をプログラム予算体系という新たな予算体系を導入して「プログラム予算制度」として称している。それだけではない。プログラム予算制度とは、成果主義財政制度を可視的なものにする制度装置であることは否定できない事実である。なぜならば成果とは原価の測定によって現れるものという点が表明されているからである。第5章の図表5-22で示したプログラム予算制度の体系と成果管理体系の関係からもその点は明らかといえる。本節では、原価計算指針に基づき、予算から原価に変わる場面の制度上の論理体系を明らかにする。

1. プログラム原価計算の目的

プログラム原価計算は、「国家会計基準第31条にしたがって、プログラムの目標を達成し、成果を創出するために直接的・間接的に投入した経済的資源の価値を計算する過程である」という（企画財政部[2012f]1頁）。こうしたプログラム原価計算を行う目的は、「事業が効率的に遂行されたかを評価できる情報を提供し、財政が透明に執行できるようにするため」だと指針は明示している（企画財政部[2012f]1頁）。

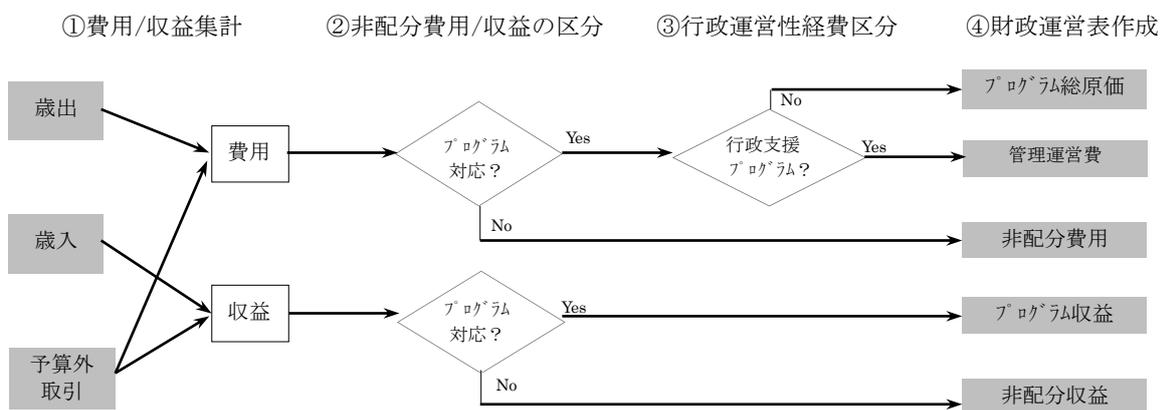
プログラム予算では、その事業成果を算出するために価値計算が求められる。すなわち、国家会計基準第31条に従った、プログラム原価計算を実施しなければならない。事業に投入した原価を計算することで、当該事業が効率的に遂行されたかが評価され、その情報の提供は財政の透明性につながるといわれる。

2. プログラムと原価の区分

(1) プログラムの区分

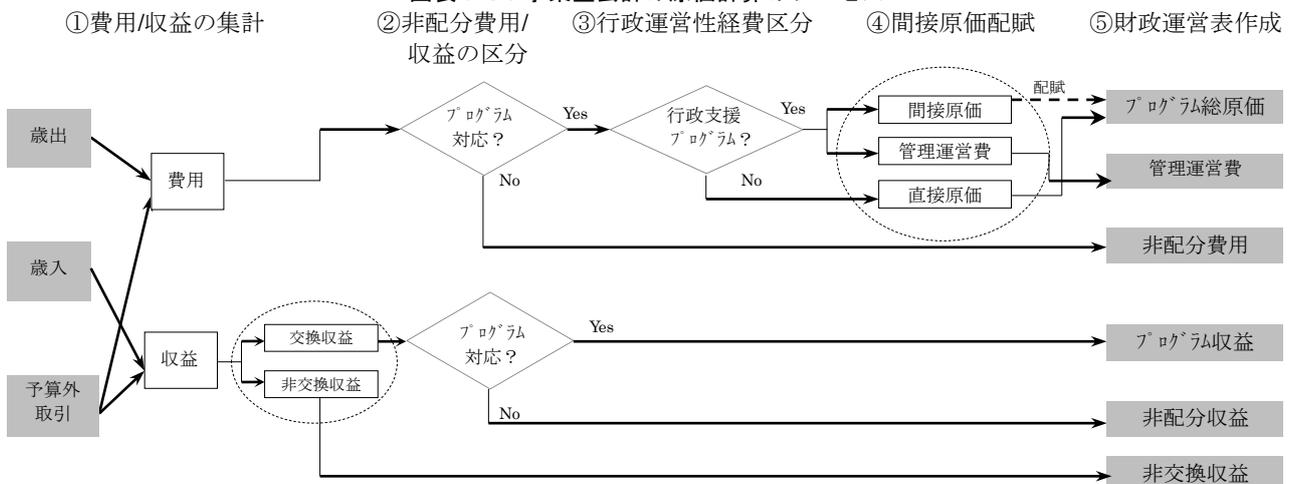
図表 7-1 によれば、歳出には行政型プログラムと事業型プログラムの2つがあり、これらは区分表示されている。区分表示がなされている理由は、「原価計算準則」第4条によれば、国家会計実体はその活動の特性によって、これを行政型会計と事業型会計に区分するとしている。行政型会計は一般会計と公公企業特別会計を除くその他特別会計からなり、事業型会計は基金と公公企業特別会計からなっている。前者は行政活動を主として行う会計実体をいい、後者は独立的収益創出活動を行う会計実体という。原価計算は「原価計算準則」第2条にも規定されているように行政型会計と事業型会計間ではその原価の計算方法を異にすることができる。したがって、一般会計およびその他特別会計にかかるプログラムが行政型原価計算の対象であり、基金および公公企業特別会計にかかるプログラムが事業型原価計算の対象ということになる。

図表 7-2：行政型会計の原価計算プロセス



(出典：企画財政部[2012f]10頁)

図表 7-3：事業型会計の原価計算のプロセス

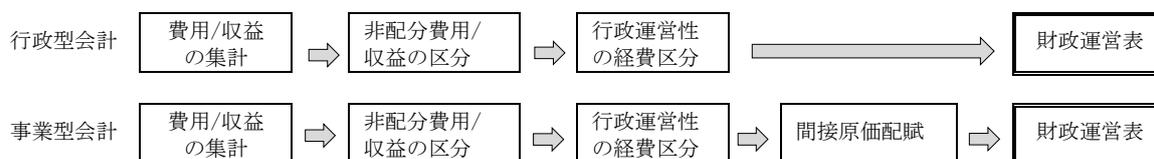


(出典：企画財政部[2012f]11頁)

第7章 プログラム原価計算の役割

行政型会計と事業型会計の原価計算のプロセスは前掲図 7-2 及び 7-3 のようである。まず歳入と歳出および予算外取引を収益と費用に区分し集計することからはじまり、個別プログラムに直接対応するか否か、そして行政支援プログラムに該当する費用であるかどうか判別され、財政運営表におけるそれぞれの項目に表示されることになる。両者の相違は次の点にある。すなわち、事業型会計における収益の性質的区分と行政支援プログラムにおける間接原価の配賦作業が行政型会計のプロセスとの相違である。前章で述べたとおり、基金と公公企業特別会計の場合、対価を伴う事業活動も行うために、対価を伴う交換収益とそうではない非交換収益に収益を区分する必要がある。また行政支援プログラムに関しては、事業型会計の場合、特定の目的によって基金と公公企業特別会計は設置されているため、その事業の性格は明確になっている。したがって、主として行政支援プログラムに該当する行政型プログラムと違って、事業型プログラムの場合、個別事業原価に投入された費用は直接原価としてプログラム総原価に賦課され、さらに個別事業原価に投入されたか否かが明確に確認できない費用の場合は間接原価または管理運営費に区分し、間接原価の場合は配賦というプロセスを経るようになっている。上記の内容を簡略に示したのが下の図表 7-4 である。

図表 7-4：活動別原価計算のプロセス



この図表 7-4 から問題とすべき点は次の点にある。すなわち、原価計算において、収益に関しては交換収益と非交換収益が主たる論点となるであろうし（収益に関しては第 6 章を参照されたい）、費用に関しては行政支援プログラムが主たる論点になるであろう。ここでは後者の行政支援プログラムにかかる論点に焦点を絞ることとする。

図表 7-2 のように、行政運営性経費の区分においては、行政支援プログラムであるかどうか最終的判別基準となっている。まずは、すべての費用はプログラムであるか否かが区分されるのである。個別プログラムに該当し、かつ行政プログラムである場合、その費用は管理運営費として分類される。その以外のプログラムの場合はプログラム総原価に分類されることになる。その理由は、行政支援プログラムの定義からも知ることができる。「組織の機能遂行および行政支援のための人件費と運営経費を別途集計したプログラム」を行政支援プログラムという（企画財政部[2012f]10 頁）。また、「原価計算準則」第 7 条第 1 項によれば、「行政運営性経費は資本的支出に該当する場合を除き、管理運営費に区分する」と規定されている。すなわち、行政型会計の場合、行政支援が主たるプログラムであって、行政支援にかかる費用の性質こそ管理運営にかかる費用であるのである。

ところが、図表 7-3 のように事業型会計の場合、行政支援プログラムの判別基準に相違が

みられる。すなわち、事業型会計の場合、行政支援プログラムに該当するとしてもさらに間接原価であるか管理運営費に該当するかが再び判別されることになるのである。したがって、行政支援プログラムに該当しない費用がプログラム総原価になる。留意を要するのは、事業型会計においては「間接原価」と「直接原価」という原価概念がさらに用いられている点である。後述するように事業型会計は非営利性と営利性を同時に有しており、収益だけでなく原価においてもより厳密さが求められるため、行政型会計に比してより厳密な合理化が図られていることがわかる。この間接原価に関しては、原価計算準則第7条第2項によれば、「事業型会計の費用のうち、総事業の遂行と直接的な関連はあるものの行政運営性経費として一括的に集計される場合、第9条の規定（間接原価）にしたがって、関連事業に配賦する」としている。この間接原価は、したがって、費用の配賦というより巧妙な原価計算プロセスを経ることになるのである。

(2) 原価の区分

上記のように、事業型会計の場合、行政プログラムに対する原価の区分がさらに分かれる。したがって、間接原価および直接原価とは何をさし、さらに間接原価の配賦とはどういう作業であるかが検討に加わることになる。上述のように、この原価に関しては原価計算準則に規定がなされている。第8条第1項によれば、「直接原価は特定事業に直接必要とされた原価をいい」、第9条第1項によれば「間接原価は、事業遂行と関連して所要されたものに、特定の事業に直接賦課することができない、人件費、支払賃借料、修繕維持費等の原価をいい、同一部署の他のプログラムに発生した間接原価（部署内間接原価）と他の部署から発生した間接原価（部署間間接原価）に区分される」としている。さらに同条第2項には「間接原価は原価集計対象との因果関係等の合理的な配賦基準にしたがって配賦する」ことが規定されているのである。したがってより重要な問題として認識すべきは、間接原価の問題であることがわかる。なぜなら直接原価は特定事業に直接かかった原価であるという比較的明確な判別基準からなっており、原価対象に直接賦課するだけである。これに対して、「合理的な配賦基準」はあくまで合理的かどうかを当然問題になるのである。「原価計算準則」第10条は間接原価の配賦基準を次のように定めている。すなわち、その第1項には「間接原価の配賦基準は適用が可能で、かつ算出が容易なものを設定しなければならず、次の各号のいずれかを適用することができる」。つまりこのことは会計担当者の裁量に基づいて間接原価は配賦されるということを意味する。そのいずれには①人員数または人件費、②原価対象の直接原価、③使用面積または資産金額、④生産品の数量、⑤その他合理的な方法がある。さらに間接原価はそれに限るものではない。すなわち上述したように部署内間接原価と部署間間接原価とにさらに分かれるからである。より詳しくは、原価計算指針に記されている。

部署内間接原価とは「特定プログラムで予算が執行され原価が発生したが、経済的便益は同一の部署内の他のプログラムが有する場合、当該他のプログラムが原価を投入したプロ

第7章 プログラム原価計算の役割

グラムから配賦される間接原価」という。たとえば、建物の賃借料や修繕維持費などの場合、それが特定の行政支援プログラムとして原価を投入したが、当該建物をその他のプログラムもともに利用している場合、当該その他のプログラムも建物の利用による便益を享受することになる。したがって、その場合は部署間間接原価として配賦することになる。

部署間間接原価とは「特定の国家会計実体で予算が執行され原価が発生したが、その経済的便益は他の部署が持つ場合で、便益を提供された部署が当該特定部署から配賦された間接原価」をいう。たとえば、行政安全部（日本の総務省に相当）で執行される公務員年金における雇用主負担金、国防部（日本の防衛省に相当）が防衛事業庁に支払う人件費または軍人年金の雇用主負担金、保健福祉部（日本の厚生労働省に相当）が執行した健康保険国家負担金、老人長期養老保険負担金等が部署間間接原価に相当する（企画財政部[2012f]4頁）。ただし、この部署間間接原価に関しては、当該会計実体の財政運営表に反映させるためには会計処理を通じて原価に含められなければならないため、別途の配賦手続きはなされないという。

プログラム総原価は行政型会計と事業型会計とでは原価の構成が異なっている。行政型会計の場合、プログラム総原価は直接原価に対して部署間間接原価が加減される。

$$\text{行政型会計のプログラム総原価} = \text{直接原価} \pm \text{部署間間接原価}$$

これに対して、事業型会計のプログラム総原価は直接原価に部署間間接原価および部署内間接原価が加減される。

$$\text{事業型会計のプログラム総原価} = \text{直接原価} \pm \text{部署間間接原価} \cdot \text{部署内間接原価}$$

上記の公式からは次の点が看取される。すなわち、プログラム間に便益の交換があるということである。その点を裏付けるのが第5章で取り上げた国家財政法の予算間または基金間の資金の自由な振替えが可能な構造であった。行政型会計の場合、特定の事業活動の範囲が狭いため、部署間間接原価のみが公式上に示されているが、これに対して事業型会計は部署間だけでなく、部署内でも複数のプログラムを遂行しうることが看取されるのである。

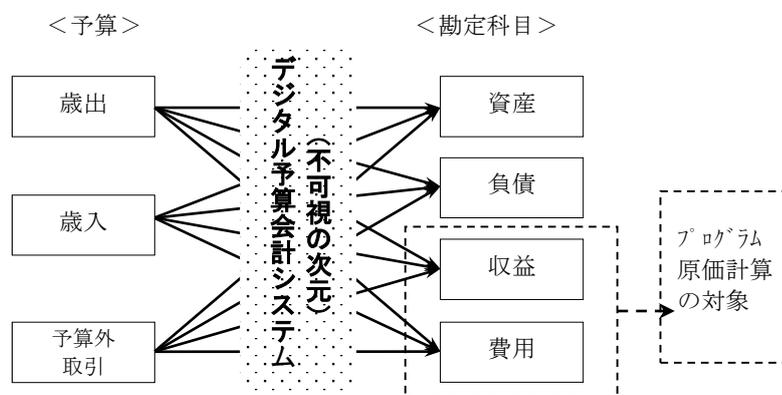
第3節 プログラム原価計算

1. 費用と収益の集計

第2節で示したように、プログラム原価計算において最初に行われる作業は費用と収益を集計することである。留意すべきは、「集計」それ自体は不可視の次元であって「システム」上の作業となっている点である。したがって、「仕訳」として例示される「集計」はあくまで論理上妥当性を有するだけで、プログラム予算からプログラム原価およびその他の

勘定グループに関する事象を正確に検証することはできない。図表 7-5 のように、この費用と収益の「集計」たる作業は、歳入を収益に組み替え、歳出を費用として組みかえる作業でしかないといえる。さらに期末において、予算外取引とされる期間計算または評価計算に基づく該当年度の費用または収益をもプログラム原価計算の対象として集計しなければならない。図表 7-5 はその仕組みを示しており、原価計算指針（企画財政部[2012f]によれば「mapping」と呼ばれるシステム上の作業により歳入歳出は費用収益に組み替えられる。図表 7-6 はその例を示したものである。たとえば、歳出において歳出予算科目の「人件費/報酬」の場合、プログラム予算では「総合行政支援プログラム」に該当する。つまり歳出予算とプログラム予算の対応関係をいう。当該プログラムは「マッピング」(mapping)というプログラミングされたプロセスを経て、発生主義勘定科目の「給与」と分類され、最終的に「管理運営費」科目として財政運営表に表示される。また歳入においては歳入予算科目の「航空港湾収入」の場合、それは「港湾運営および海上運送プログラム」に該当し、「使用料収益」という勘定科目で「プログラム収益」に区分されて財政運営表に表示される。さらに予算外取引に区分されるものは、歳入歳出いずれにも該当しないが、期末において資産または負債の増減にかかるプログラムに対応・表示されることになる。たとえば、減価償却費または評価損失などは「非配分費用」に区分がなされ財政運営表に表示されることになる。以上が図表 7-6 に例示したとおりである。

図表 7-5：予算の勘定科目の転換



(出所：企画財政部[2012f]13 頁を加筆修正して作成)

図表 7-6：予算プログラムと勘定科目の例

区分	予算(目)	対応するプログラム	区分	原価有無	勘定	原価区分
歳出	融資金/その他融資金	—	資産	×	長期融資金	—
	運営費/試験研究費	—	資産	×	前払金	—
	運営費/試験研究費	鉄道安全および運営	費用	○	燃料費	プログラム総原価
	人件費/報酬	総合行政支援プログラム	費用	○	給与	管理運営費
歳入	土地賃貸料	—	収益	○	使用料収益	非配分収益
	航空港湾収入	港湾運営および海上運送	収益	○	使用料収益	プログラム収益
予算外	—	—	費用	○	評価損失	非配分費用

(出典：企画財政部[2011f]14 頁を加筆修正)

2. 収益の区分

収益は交換収益と非交換収益とに区分する必要がある。なぜなら行政型会計と事業型会計ではその性質が異なっており、それに起因して収益の性質も異なるからである。それだけではない。収益の場合、その性質によって表示される財務諸表の種類も異なるのである。注意すべきは事業型会計の場合、主として交換収益が発生し、行政型会計の場合、主として非交換収益が発生する点である。事業型会計の場合、財貨や用役を提供するため、主として交換収益が発生し、それはプログラム収益として財政運営表のプログラム運営純原価に反映される。とくに注意すべきは非交換収益である。非交換収益の場合、行政型会計と事業型会計で表示される財務諸表が異なる。事業型会計の非交換収益の場合、財政運営表の財政運営純原価の控除項目として表示される。それに対して、行政型会計は純資産変動表の財源の調達および移転の欄に直接表示される。このように非交換収益は該当する会計実体によって収益が表示される財務諸表は異なる点に注意しなければならない。

図表 7-7：国家会計実体別非交換収益の表示区分

区 分	会計実体	財務諸表	表示
行政型会計	一般会計，その他特別会計	純資産変動表	財源の調達及び移転の欄
事業型会計	公企業特別会計，基金	財政運営表	財政運営純原価の控除欄

(出典：企画財政部[2012F]15頁を加筆修正して作成)

3. 非配分費用と非配分収益の区分

収益区分の次に、非配分収益と非配分費用を区分する必要がある。これらの費用・収益は特定のプログラムに直接関連しないため区分して処理されなければならない。非配分費用の場合、集計された費用のうち、特定プログラムに対応しないか、または特定プログラムに配賦することが適切ではない費用であることは第6章で述べた。非配分費用は、終了したプログラムに帰属される費用の場合もそれに該当する。非配分費用と同様に、非配分収益もその性質は類似している。集計された収益のうち、特定のプログラムに対応しない収益は非配分収益として区分され、終了したプログラムに帰属する収益も非配分収益に分類されるのである。非配分収益には、内部取引支出と補填支出プログラムおよび単位事業に集計された収益も該当する。具体的にいえば、非配分費用および非配分収益に該当するものには、たとえば評価損失や資産処分損失、または利子収益や評価利益等がある。これらの場合、特定のプログラムに直接対応しない費用や収益である。

しかしながら、上記に留まらない。つまり、「原価計算準則」第17条第3項にいう非配分費用の例外規定、および第18条第3項にいう非配分収益の例外規定が定められているのである。資産の取得および管理、処分、外国為替管理、資金管理等を目的とする国家会計実体の場合には、これらをプログラム総原価またはプログラム収益として分類できるように規定されているのである。ここにいう資産の取得および管理、処分等は、国家会計実体間の振替え関係に基づく、いわば予算外取引を意味するものであるとみなしうるのである。その理

由は次の点から明らかといえる。「予算案編成および基金運用計画案の作成指針」においては、内部取引支出と補填支出に対してプログラムや単位事業と同様の取引として処理し（企画財政部[2011]254頁）、非配分費用とするように規定しているからである（企画財政部[2012f]16頁）。その理由はシステム上コード処理がなされるため、他の取引と同様に処理することが必要であるというのである。つまり、原価計算準則には明示されていない非配分費用なたまた非配分収益の例外が「内部取引支出または補填支出」ということになる。その具体的取引名を示したのが図表7-8である。

また「原価計算準則」附則第2条にはプログラム収益に関する特例が規定されている点も留意すべき点である。それによれば、第13条のプログラム収益の例外に対する規定がなされ、プログラム収益に対しては二重の例外規定が設けられている。「一般会計は収入代替経費収入²に該当する収益のみをプログラム収益として表示する」という。その点に関して「原価計算指針」は「一般会計で発生する収益は、収入代替経費収入を除きほとんどの収益がプログラムに対応困難であるため非配分収益に表示する」というのである。

図表7-8：内部取引支出と補填支出の項目例

区 分	プログラムとしてみなされる内部取引支出または補填支出
内 部 取 引 支 出	会計間取引（繰出金）、会計間取引（預託金）、会計間取引（預受元金償還）、会計間取引（預託利子償還）、会計基金間取引（繰出金）、会計基金間取引（預託金）、会計基金間取引（預受元金償還）、会計基金間取引（預受利子償還）、会計基金間取引（公務員年金負担金）等
補 填 支 出	余裕資金運用、借入金元金償還

（出典：企画財政部[2012f]16頁）

4 行政運営性経費と直接原価の区分

プログラム原価計算においては、第2節で論じたように、行政運営性経費の判別と原価の区分が重要な作業として行われる。上記では国家会計実体別原価計算プロセスにおける原価の判別作業との関連で、行政運営性経費について概要を述べた。前掲の図表7-2および7-3から確認するように、プログラム原価計算上は、行政運営性経費と直接原価の区分が、財政運営表を作成する直前に行われる作業となっている。つまり、この作業が財政運営表にかかる勘定グループを決定する重要な作業であるといえることができる。

(1) 行政運営性経費の意義

「予算案編成および基金運用計画案作成指針」によれば、特定部署または特定のプログラムに該当しない、組織全体の運営に関連する人件費や運営経費予算にかかるものは「行政支援プログラム」として別途編成されることになる。行政支援プログラムとして集計された費用は「行政運営性経費」勘定に分類し、行政運営プログラムとして編成された予算の執行により発生した経費のうち発生主義による原価に該当しない資産の取得経費等は行政運営性経費に含まれない（企画財政部[2012f]19頁）。

² 国家財政法第53条第1項によれば収入代替経費は、対価を伴う用役または施設提供に関連して発生する経費をいう。当該経費は大統領令で定める。収入代替経費収入は当該経費にのみ関連する収入をいう。

(2) 行政運営性経費と直接・間接原価の区分

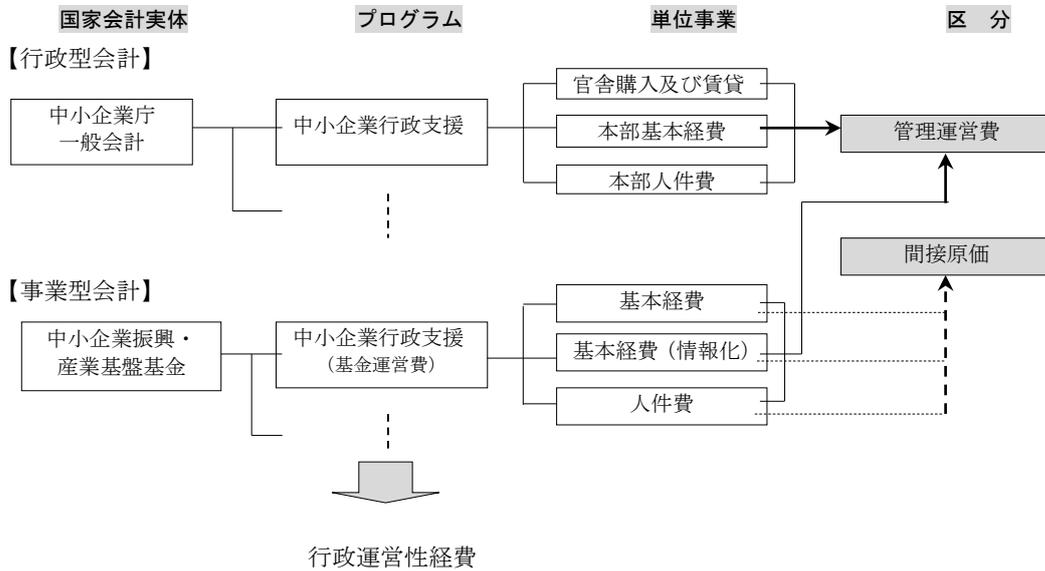
非配分費用を除いた費用は国家会計実体別に次のように行政運営性経費と直接原価に区分される。まず行政型会計の場合、行政支援プログラムで集計された経費（行政運営性経費）はすべて管理運営費に分類される。行政型会計が行われる一般会計およびその他特別会計の場合、主たる事業活動は行政活動であり、給付に対して対価は前提とされない。したがって、行政支援プログラムにかかった経費の場合、管理運営費たる性格が付与されているのである。つまり、行政型会計の場合、主たる費用は管理運営費が占めることになり、行政支援プログラム以外のプログラムで集計された費用は当該プログラムの直接原価に該当し、プログラム総原価として分類されることになる。なお、行政支援プログラムが別途存在しない場合には、集計されたすべての費用は直接原価とみなされ、プログラム総原価に区分されることになる。

事業型会計の場合、行政支援プログラムで集計された費用（行政運営性経費）はプログラムの遂行との関連状況に応じて管理運営費と間接原価に区分される。その理由は次の点にある。すなわち事業型会計が行われる公企業特別会計または基金の場合、対価を伴う企業の活動を行うものである。そのため、事業活動とそれ以外の活動は比較的明瞭である。そのためプログラムの遂行と関連のない人件費とその他経費は管理運営費に区分し、プログラムと関連する人件費とその他経費はプログラム直接原価と区分して、間接原価として分類することが求められているのである。したがって、行政支援プログラム以外のプログラムに集計された費用は当該プログラムの直接原価に該当し、プログラム総原価に分類されることになる。なお、事業型会計の場合も行政型会計と同様に、行政支援プログラムが別途存在しない場合には、集計されたすべての費用を直接原価とみなし、プログラム総原価に分類することになる（企画財政部[2012f]19頁）。

次頁の図表7-9は間接原価と管理運営費を区分した例示である。行政型会計の場合、たとえば中小企業庁一般会計が例示されている。当該一般会計のうち「中小企業行政支援」プログラムの場合、単位事業に「官舎購入および賃貸」等からなる個別事業があり、これらの事業は行政型会計であるため、管理運営費に区分される。これに対して、事業型会計の場合、中小企業振興・産業基盤基金が例示され、そのうち「中小企業行政支援」プログラムがあげられている。このプログラムは基本経費等からなる単位事業を構成している。これらの単位事業は行政型会計と違って、事業性を有するため、特定の事業の関連性に応じて管理運営費と間接原価に区分されている。間接原価に分類する際には別途の配賦基準が設定されている。すなわち、間接原価の配賦には①人員数比率、②直接原価比率、③その他合理的な方法による比率が設定されている。前述したように、これらの基準は会計担当者の裁量に基づいて、適切だと認められる方法が選ばれるに過ぎないものである。

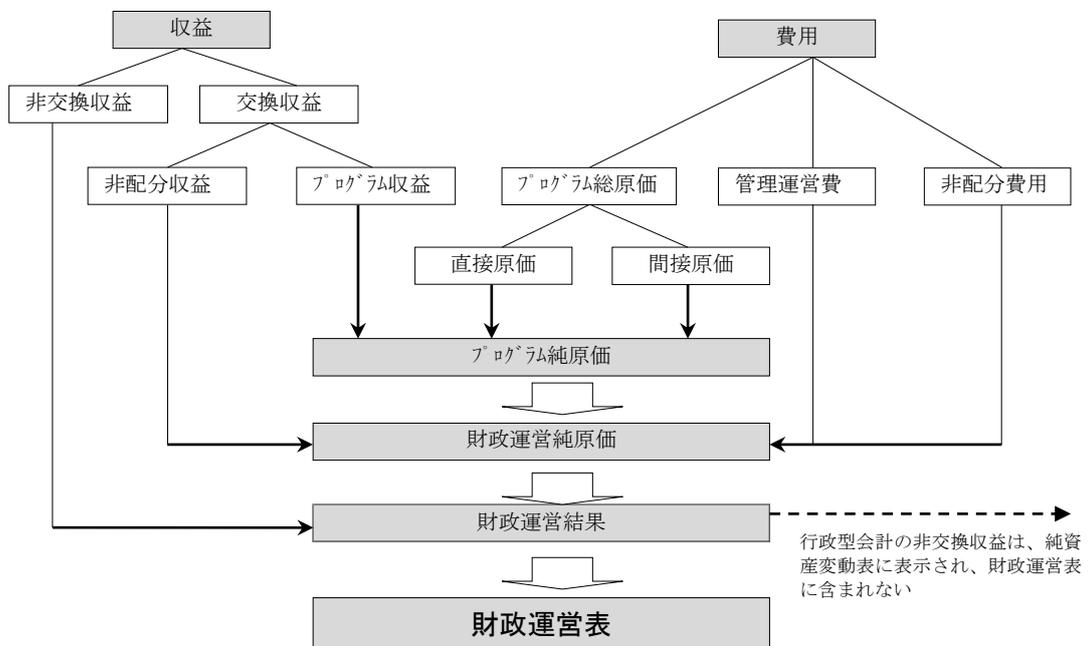
最後に、以上の原価区分をまとめて表示したものが図表7-10である。

図表 7-9：間接原価と管理運営費の区分（例）



(出典：企画財政部[2012f]21 頁より作成)

図表 7-10：財政運営表の作成体系



(出典：企画財政部[2012f]24 頁より作成)

むすび

以上、プログラム原価計算の構造を明らかにしてきた。その実態は原価の測定プロセスというより、予算数値の組み換えといえるものである。第1節では予算と財政運営表の関係を論じ、プログラム概念は予算と財政運営表をつなぐ制度装置である点を明らかにした。つまり、プログラムはプログラム原価として財政運営表に表示されるが、この原価は企業会計でいう製品原価といったものとはきわめて異質な概念である。しかしながら、原価という会計用語を与えてこそ、財政運営表は財務諸表として意義を持つのである。第2節では一般会計と基金がそれぞれの性質ごとに原価計算のプロセスが異なっており、とくに基金が該当する事業型会計の場合、これまで使用されてこなかった会計概念およびプロセスが取り付けられていることを明らかにした。さらに第3節では、プログラム原価計算における費用収益の区分がシステム上で行われ、同原価計算は不可視の制度装置であることを明らかにした。

以上から明らかなように、プログラム原価計算は一般会計と基金を統合する新たな予算概念に対して形式を与えている。そのメカニズムこそプログラム原価計算の意義といえよう。したがって、原価計算プロセスそれ自体に事業成果を測定するという思考上の論理といわねばならない。プログラム原価計算はあくまで予算と基金を統合するためのメカニズムを提供する役割を果たすものである点が看取できる。

第 8 章 国家財務諸表への企業会計思考導入の意味

はしがき

本章は、国家財務諸表を分析対象とするものである。これまで第 6 章から第 7 章まで国家財務諸表が何故に制度化されるようになったかについてその背景とそれを作成する諸規則上の論理について考察してきた。国家会計基準に基づいて作成され、公表されたものが本章で取り上げる国家財務諸表である。財政当局および諸論者は発生主義と複式簿記を採用するメリットとして、財政の透明化および健全性の向上を主張した。それは実際の国家財務諸表上にどのように現れるものであろうか。第 6 章から第 7 章までの論点を踏まえながら、本章では国家財務諸表を構成する主要財務諸表と必須補足情報（以下、単に補足情報という）の関係に焦点を合わせて、その意味を考察するものである。換言すれば、国家財務諸表における企業会計思考導入の意味について考察することが本章の目的である。

上記に基づいて、本章は次の構成で論じている。第 1 節は予算概念の変容の正式化の意味を考察する。第 6 章で論じた国家会計基準は予算と基金を同質化する役割を果たすものであった。国家財務諸表は国家会計基準によって作成されるものである。それゆえに、実際の財務諸表をもって財務諸表間の関係性からその意味を考察することになる。次に、第 2 節では国家決算報告書を検討に加えている。国家財務諸表は国家決算報告書の添付書類となっている。第 3 節では国民年金基金を中心に上げ、基金の経済的变化と国家財務諸表における基金財務諸表の影響について考察を行うことにする。最後に第 4 節において国家財務諸表の検査について、取り上げることにする。

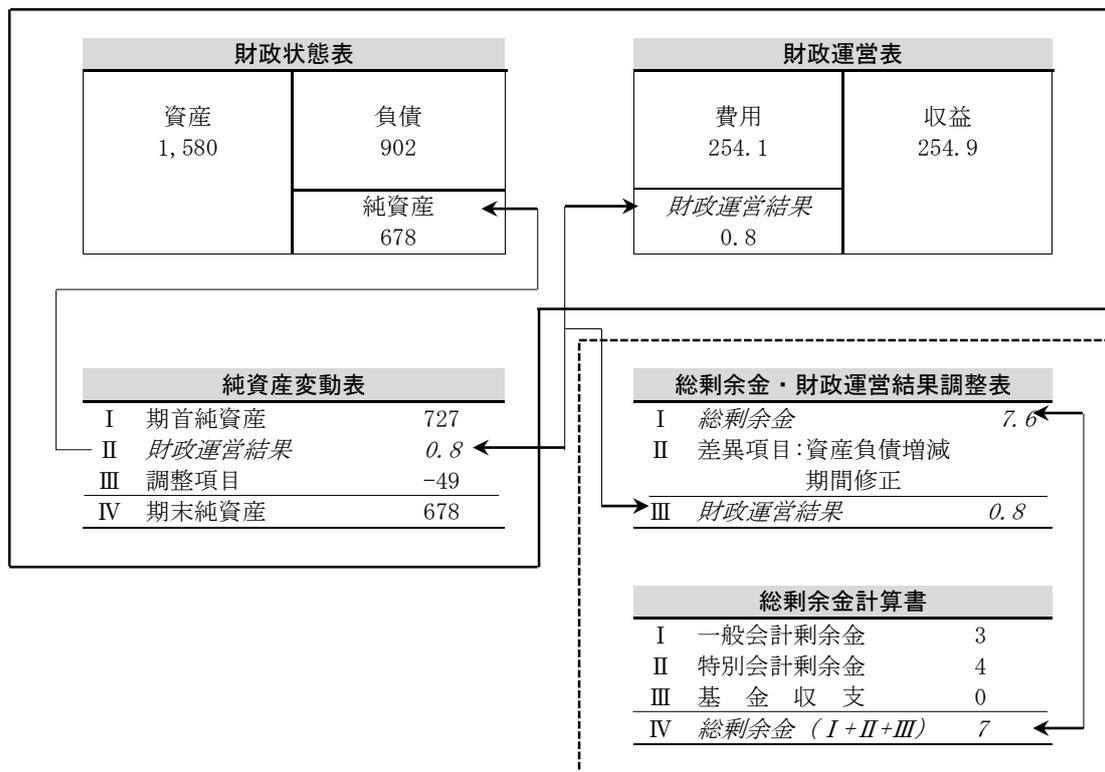
第 1 節 予算概念の変容の正式化

1. 「国家財務諸表」関係図

次頁に示したのは「2012 年度国家財務諸表」を要約したものである（実際の財務諸表は論文の最後に資料として提示している）。第 6 章で述べたとおり、国家財務諸表は 3 つの主要財務諸表とその他必須補足情報から構成されており、図表 8-1 は主要財務諸表と直接な関係のある補足情報をも示している。この図表からまず注目すべき点は「総剰余金・財政運営結果調整表」（以下、単に調整表という）と主要財務諸表の関係である。この調整表によって主要財務諸表間の関係が成立するのである。次に「総剰余金計算書」と題されている補足情報を指摘する必要がある。基金収支は「ゼロ」ウォンを示している。後述するように、基金は独立した会計実体であり、基金の剰余金は国家財務諸表上に表示されない。すなわち総剰余金計算書の基金収支は常に「ゼロ」額となる。なぜなら基金は図表 8-3 にみるように、収支の差額は算定されず、剰余金の性質を有する項目は余裕資金運用額に含まれるのである。したがって、基金の財務活動の結果は国家財務諸表のストックとフローの情報に含まれており、その具体的な中身は個別基金財務諸表でしか知りえない。結果的に、総剰余金計算書は一般会計と特別会計の剰余金の合計のみを示すことになる。総剰余

金計算書に現れない基金が示される理由は、国家財務諸表が財政全体を範囲とするためである。また現金主義の歳出予算を発生主義の会計数値に組み替えるためにはまず総剰余金の算定が必要となる。予算編成の段階で想定されうるこの総剰余金の金額がまず算定され、それに基づいて発生主義の期間計算が行われるのである。図表 8-1 に基づけば、まず総剰余金が確定され、その後、調整表の財政運営結果が算定される。さらに財政運営結果は財政運営表の結果であるため、二側面から算定される財政運営結果は純資産を構成する会計数値として合理性が確保できるのである。その限りにおいては、国家会計基準第 28 条および第 30 条にいう「純資産」の増減をもたらす要因とすることができる。しかしながらあくまでその点は部分的な要素であって、完全な要素とは言えないことも図表からは確認しうる。すなわち、財政運営結果はあくまで間接的に純資産の増減に関与するだけで、より重要な要因は純資産変動表の「調整項目」および調整表の「差異項目」とすることができる。換言すれば、これら二つの項目がなかったら複式簿記に基づく財務諸表を作成する意味は説明困難になってしまうのである。以上が国家財務諸表の概要である。

図表 8-1 : 2012 年度「国家財務諸表」関係図 (単位 : 兆ウォン)



注：実線は主要財務諸表を、点線は補足情報を、“↔”は対応を、“→”は振替えを意味する。また韓国の会計年度は1月1日から12月31日である。なお本論文最後に実際の国家財務諸表を掲載している。(出所：2012年度決算報告書より作成)

(1) 調整表の意味

前頁の図表 8-1 は 2012 年度の国家財務諸表の関係図である。実際の決算報告書上の財務諸表はすべて報告式に作成されている。上段の点線で囲っている 3 つの財務諸表は主要財務諸表である。つまり、財政状態表、財政運営表、および純資産変動表がそれである。また右下の点線枠は補足情報というものである。つまり調整表と総剰余金がそれである。

図表 8-1 から確認しうるように、調整表の計算結果は、財政運営表の計算結果および純資産変動表の計算項目と対応している。つまり、期末純資産は、財政運営表上の財政運営結果だけでなく、調整表の結果からも関係性を結んでいることがわかるのである。すなわち、財政運営表上の財政運営結果は、上図からだけでなく第 6 章の基準上の根拠で述べているように、事業成果を表すものである。2012 年度の財政成果の場合、収益が費用より約 0.8 兆ウォンだけ多かったことを意味する。ただし留意すべき点は、当該成果は単純に予算の未使用分と捉えるか、または税金の徴収過大というように捉えることはできないということである。もちろん、それにもかかわらず、財政運営結果は純資産の増減をもたらす要素であり、結果的に国家財務諸表に基づく国家の財政状態を現すという当局の論理を支えるものである。

(2) 補足情報と財政運営結果の関係

財政運営結果は、さらに調整表の計算結果であることにも注目しなければならない。調整表の計算結果は、現金主義の予算情報と発生主義の決算整理事項の調整を意味する。韓国の政府予算では依然として現金主義の歳入歳出予算が編成されている。したがって、決算報告書上の国家財務諸表は当該年度に属する予算執行結果を発生主義思考により組み替えた数値であることに注意しなければならない。もちろん差異項目たる資産負債の増減および期間修正項目はすでに財政状態表と財政運営表に反映されている。それにもかかわらず、財政運営結果はさらに調整表によって計算数値は補足されているのである。つまり、財政運営結果という数値は、調整表によって計算結果の合理化がなされていることが見て取れるのである。その理由は、財務諸表間の非連携性にあるように考えられる。すなわち当局が複式簿記の採用根拠として掲げている「検証可能性」は主要財務諸表間のみでは成立しえないのである。それはすでに純資産変動表においてもいえることである。純資産変動表なしに財政状態の透明性は主張できないのである。なぜなら複式簿記の二面性の原則からいえば、一方において取引の原因が記載され、他方において取引の結果が記載され、両者は一方が借方、他方が貸方で両者は同額となる。またはその逆も同じである。ところが、単に取引の原因または結果に属さない、調整項目が純資産変動表に加わっている。その結果として期末純資産が計算結果として成立しているのである。このように複式簿記採用には暗黙に自明とされた思考が根拠とされている。したがって、それを現実上は、財務諸表間の関係を合理化する他の手段が用いられざるを得ないのである。周知のとおり、企業会計では包括利益計算書または株主資本等計算書がすでに制度化されている。この国家

財務諸表ではさらに調整表がその機能を果たしていることが見て取れるのである。その理由は次のようにいうことができる。すなわち、純資産変動表上の調整項目の場合、すでに企業会計で制度化されているとおり、主として金融商品の評価科目を示すものである。しかしながら財政運営結果の場合、そこには営利性と非営利性の事業が混在している。それに、その原価を構成する事業それ自体も「プログラム」という概念が使用されており、当該プログラムの原価性は十分に社会的合理性が得られているとはなっていないのである。したがって、財政運営表は財政事業の成果を表すための重要な財務諸表であるだけに、その結果数値の合理化はなお透明性が求められるのである。補足情報でありながら、調整表が主要財務諸表と関係を結んでいるのはこのような理由があるからである。

(3) 総剰余金計算書の意味

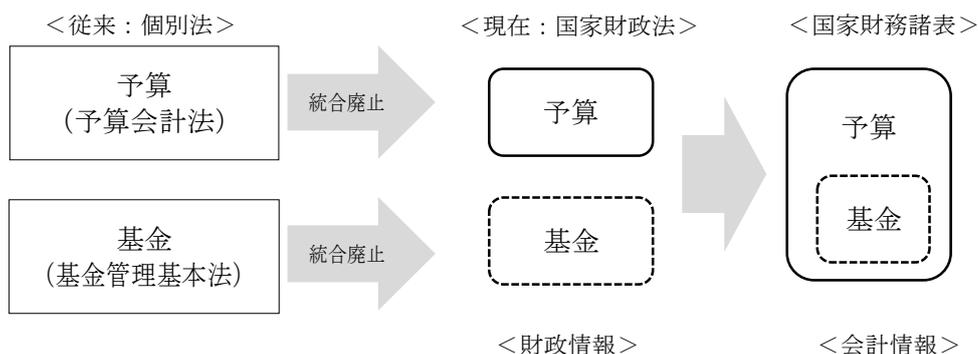
最後に、総剰余金の意味について述べることにする。総剰余金は図表 8-1 から確認するように調整表と対応している。つまり、調整表のトップラインの数値と総剰余金のボトムラインは同じ数値として対応するものである。これらの数値の位置関係からすれば、総剰余金が調整表の根拠を提供しているものと理解することができる。さらに言えば、補足情報たる総剰余金も財政運営結果を合理化するもう一つの補足情報であるといえるのである。上述のように、財政運営結果は事業成果としての意味において掲げられている。当該事業成果はあくまで現金主義情報の発生主義情報への組み換えである点を忘れてはならない。さらに当該現金主義情報は予算だけではなく、基金も加えた財政全体の情報であることが透明化されていなくてはならないのである。しかしながら、上述したように財政運営表だけでは発生主義情報に基づく透明化は明らかにならないのである。つまり、総剰余金は現金主義情報の透明化情報を提示し、調整表は発生主義情報の透明化を図る合理化手段であることがいえる。以上のように、財務諸表全体の関係性から導出される財政状態という新たな財政情報は複式簿記の伝統的思考と直接的には関係しない。上記の図表からは主要財務諸表に対して、当局がいう二面性の原則の破綻は明らかといわなければならない。この点に鑑みれば、国家財務諸表は二面性の原則という、それよりもむしろ補足情報によって、財務諸表の関係が成立しているといわなくてはならないといえよう。

2. 国家財務諸表における基金の性質

前述では、主要財務諸表と補足情報との関係性を明らかにした。さらに問題とすべきは、総剰余金における基金収支の意味である。前掲の図表 8-1 は 2012 年度の国家財務諸表を示したものであり、あたかも当該年度において基金の収入と支出の金額の大きさがほぼ同額であったため、ゼロを示しているとも想定できなくもない。しかしながら、総剰余金に示される基金収支の金額は常にゼロでなくてはならない点に改めて注意を要する。なぜなら基金はあくまで独立した会計実体であり、予算外である点を忘れてはならないのである。したがって、基金の収支差額は予算の収支差額たる歳入歳出の差額とは同様に扱われない。

予算は国家財政法の規定により歳入金額が歳出金額より大きければ、その差額たる歳計剰余金の使用は法律的によって統制されることになっている。それに対して、基金は基金独自の使用となる。すなわち、基金内で運用が認められているのである。ただし、もちろん配当といった外部流出はなされない。なぜならあくまで国家財政の一要素であるからである。

図表 8-2 : 国家財務諸表における基金の性質



上記の点に鑑みれば、図表 8-2 のように国家財務諸表上において基金は予算と統合した形で、財政状態を構成することになる。この意味を単純に捉えることはできない。なぜなら従来の財政民主主義原則に基づく思考では財政とは予算をもって現れる国家の経済現象をいう。従来、基金は個別法律に規定され、予算外であるとして明確に区別されていたのである。それゆえに、予算は予算会計法に規定され、同法は財政基本法として位置づけられていたのである。ところが、現在の財政基本法たる国家財政法体制においては、基金を規定していた基金管理基本法を廃止し、基金を財政基本法の枠内に規定している。つまり、基金を財政基本法の枠内に組み込んだのは予算と同次元での財政としてみなしていることと捉えられるのである。しかしながら、問題はそう単純ではない。財政に関する法体系は大きく変更され、基金を財政基本法に取り込むという制度の大改革が行われたのは確かであるが、基金の本来の性質を決定する「予算外」という位置づけは何ら変更されていないのである。つまり、基金は現在においてもなお予算ではないのである。上図の現在における基金の点線枠はそれを意味している。その意味は決して単純ではない。つまり、基金は国家財政法において予算と同枠に制度上の形式を付与されながら、その機能は独自性をもって存置しているのである。当然ながら国家財務諸表上の数値は予算と基金の同質化たる意味と異質化たる意味が共存するという側面をいわなくてはならない。したがって、国家会計基準第 3 条にみる国家財務諸表の適用範囲規定は両者を財務諸表という形式上に同質化させることによって、本来の異質性を希薄化させる機能を有するものと捉えることができるのである。

図表 8-3：「国民年金基金」収支状況（2012年度）（単位：億円）

収入合計		919,337	支出合計		919,337
基金内収入	456,836		事業費	117,235	
年金保険料	301,277		經常事業	116,705	
利子その他収入	155,026		資本支出	131	
雑収入	337		融資事業	399	
融資元金回収	196		基金運営費	3,991	
政府繰入	104		人件費	2,570	
			その他	1,421	
余裕資金回収	462,397		余裕資金運用	798,111	
有価証券売却	412,250		非金融機関預金	14,821	
金融機関回収	13,674		国債買入	135,197	
非金融機関回収	36,456		国債外債券	389,494	
その他回収	17		株式	168,300	
			その他有価証券	90,299	



収入合計（919,337） - 支出合計（919,337） = 0

（出所：企画財政部[2012i]59頁をもとに作成）

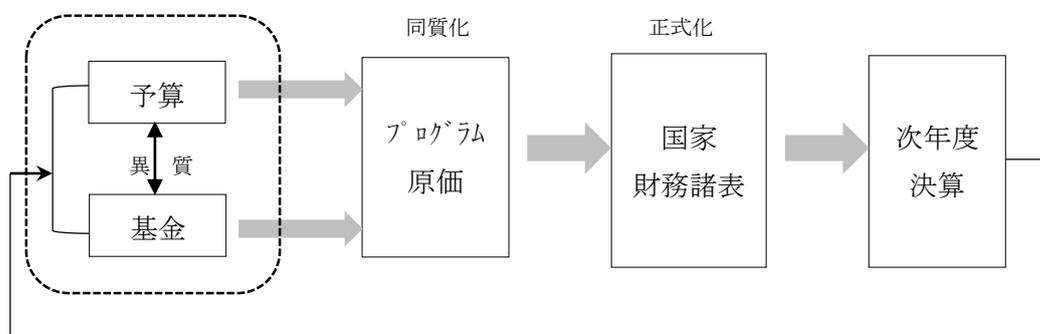
3. 予算と基金—同質化と正式化

さらに注目しなければならないのは、基金を予算と同質化させるといってもその過程はそう単純ではないことである。それゆえに、本来異質である予算と基金を同質化させる新たな装置が用いられている。その新たな装置なくして、国家財務諸表に対する社会的合意は得られないといってよいであろう。なぜなら上述したように国家財政法において基金は予算外であるという規定をみるだけで、基金の性質は変わっていないことは容易にわかるからである。それに韓国の歴史とほぼ同じ歴史を持ち、さらに第4章に述べているように、現在の経済発展を支える重要な手段であった基金という制度を短期間で変えることはほぼ不可能に近いとみなくてはならないのである。したがって、次頁の図表 8-4 にみる基金と予算の異質化と同質化の意味には歴史的社会的意味が含意されていると見なくてはならないのである。

そこで採用されたのが、プログラム原価という制度装置なのである。プログラムについては第5章に取り上げ、プログラム原価計算については第7章で詳述したとおりである。プログラムは予算と基金を同質化させるための制度装置としての概念として捉える必要があるのである。発生主義思考はプログラムに新たな概念を付与するための理論的思考であったのである。つまり、国家財政法の次元ではあくまで異質である予算と基金であるが、国家会計基準では両者を「経済的資源」として捉えている。したがって、現金主義だけでは経済的資源は現せないというのが現行の政府会計制度の論理である。すなわち発生主義を採用することにより、現金主義による予算事業の執行だけでなく、予算外である基金も国家全体の財政状況が把握できるというのである。その発生主義思考で事業単位を設定し、

当該事業単位が原価単位となるのである。それゆえに、予算単位にもプログラム予算体系が導入され、当該プログラム予算が国家財務諸表におけるプログラム原価とも対応するように財政と政府会計を関係させているのである。上述した財政運営結果がなにゆえに複数の補足情報から関係づけられているかがこうした側面からもわかるのである。したがって、プログラム原価それ自体は予算と基金を同質化させるための制度装置たる意味が含意されているといえるのである。それに対する国家財務諸表は、プログラムを原価計算というプロセスを通していることを表明することで、プログラム原価は「財政運営成果」として認められうるものと正式化するのである。

図表 8-4 : 予算と基金 : 同質化と正式化

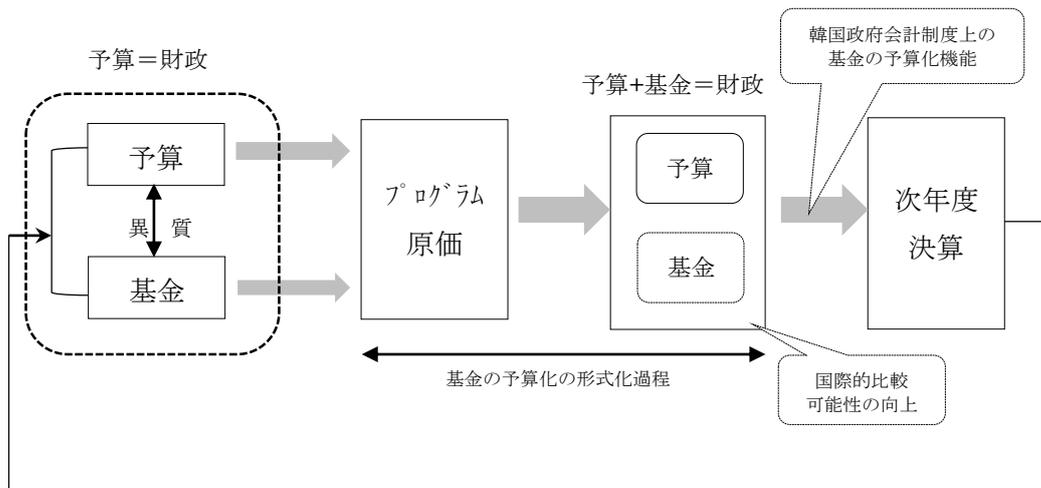


4. 予算概念の変容の正式化の意味

上述したように、基金の予算化はあくまで形式次元での現象といわなくてはならない。あきらかに現金主義情報に比して発生主義情報は様々な装置を経由しなければ計算上の数値は直ちに説明困難に陥るのである。つまり、従来に比して新たな概念装置の使用は政府会計制度に対する社会的合意形成の次元で捉えるべきものである。これまで述べてきたプログラム概念だけでなく、財政状態という概念もまた国家財務諸表上の概念である。この財政状態概念は明らかに従来の予算思考では用いられていなかった概念であり、国家財務諸表という新たな制度上の枠組みでその意味を理解しなければならないのである。留意すべきはこれらの新たな概念または制度装置の採用は単に韓国の国内の問題だけではなく、IMF等の国際機関に対する表明でもある。その点は第4章で取り上げた1973年の基金決算報告書の導入にもみられる現象である。すなわち、とくにIMFがその加盟国に勧告しているように、韓国は国家財務諸表を作成することで、財政の透明化に対する形式上の合意化は達成したとみるのである。しかしながら、さらに留意すべきはこれまで述べてきたように、基金それ自体は独自の機能が保たれており、さらに国家財務諸表が次年度予算に影響を及ぼしうるといふ点では、予算概念の変容の様相を想定しうるのである。ここにいう予算概念の変容の正式化の意味は、こうした側面に捉えることができるのである。もちろん、

財政概念が従来であれば、予算のみの側面であったものが、現在は予算と基金から捉えられるという側面からは財政概念の変容としても捉えることができる。しかしながら、あくまで予算あつての財政である点に注意しなければならない。財政は現象の次元であつて、現実には予算によって左右されるからである。したがって、予算からアプローチするか、または財政からアプローチするかは立場上の問題ではない。政府会計制度の観点からは予算概念の変容によって財政概念も変わるという点に留意すべきである。

図表 8-5 : 予算概念変容の正式化の意味



予算は従来も現在も財政民主主義上の概念として、憲法に明定されているものである。伝統的な財政思考は予算を基礎とするものである。ところが、韓国の場合、財政機能の多くを基金に頼りながらも、基金は予算外として位置づけられていた。それは、予算統制を受けずに柔軟な財政政策を可能にするためであった。つまり従来より韓国の財政は伝統的な財政思考では捉えられない状況であったのである。しかし、近年、財政統計の比較が国際的に求められ、なお通貨危機による財政制度改革によって基金を含めた財政統計を公表する必要に迫られた。そこで導入された国家財務諸表は予算と基金を含めた財政情報を取り込むことによって、財政全体の状況を表すようになったのである。ところが、基金は国家財政法において、従来のままに「予算外」としての性質が維持され、制度上の性質は予算とは異質なままである。したがって、ここで正式化とは、形式上に基金を予算の次元に取り込んだことを意味し、その形式の後に現れる基金の予算の次元での機能を意味する。実質上の制度機能は自律性が維持されているため、換言すれば、形式においてのみ基金を予算化したものといえる。そのイメージを表した図表 8-5 とその実際の状況を図表 8-6 から確認することができる。予算案書類上の枠組みの変化をみれば上記の側面は明らかであろう。

図表 8-6 : 「政府予算案」記載の変化

(単位：兆ウォン)

2006 年度分野別 予算案 (予算)			2012 年度分野別財源配分案 (予算+基金)		
区 分	2005	2006	区 分	2011	2012
R&D	6.7	7.3	R&D	14.9	16.0
社会福祉	15.5	17.2	保険福祉労働	86.4	92.0
教育	27.5	29.0	教育	41.2	45.1
中小企業	6.5	7.1	中小企業	15.2	15.2
環境保護	3.0	3.2	環境	5.8	6.1
統一外交	1.0	1.0	外交統一	3.7	3.9
農林海洋水産	9.7	10.0	農林水産食品	17.6	18.1
国防	20.8	22.9	国防	31.4	33.2
文化観光	1.5	1.7	文化体育観光	4.2	4.4
公共秩序安全	9.4	10.2	公共秩序安全	13.7	14.5
輸送交通地域開発	18.3	17.8	SOC	24.4	22.6
国家均衡発展	5.5	5.9	一般公共行政	52.4	56.6
合 計	125.4	133.3	合 計	310.9	327.7

(出所：企画予算処[2005]4 頁及び大韓民国政府[2011]7 頁をもとに作成。なおイタリック体は筆者による。)

第2節 国家決算報告書

前述では国家財務諸表をもって、主要財務諸表と補足情報の関係性を考察した。そこから浮き彫りになった基金の予算化の意味を論究した。以下では、国家財務諸表を添付書類とする国家決算報告書を取り上げることにする。2011 年度より大きく変わったのは、言うまでもなく、国家財務諸表が添付され、発生主義による政府会計制度の体制が強調されている点である。

1. 国家決算報告書

「2011 年度国家決算報告書」(大韓民国政府[2012b]3-5 頁)によれば、「政府は国家財政法第 56 条ないし第 61 条，国家会計法第 13 条ないし第 16 条にしたがって，毎会計年度ごとに国家決算報告書を作成して国会に提出することになった」と冒頭に記されている。第 56 条は「決算の原則」を定めている。すなわち「政府は決算が政府会計に関する基準にしたがって，財政に関する有用かつ適正な情報を提供できるように，客観的な資料と証拠に基づいて公正に行わなければならない」。また第 61 条第 1 項は「国家決算報告書の国会提出」について「政府は第 60 条に従って監査院の検査を経た国家決算報告書を翌年度 5 月 31 日までに国会に提出しなければならない」と規定している。さらに国家会計法第 13 条は「決算の遂行」について，そして同法第 16 条「予備費使用明細書の作成」を規定している。これらの規定に基づく決算報告書は，「政府は国家財政全般に対する総合的把握と成果中心の体系的な財政運用体制を構築するために，発生主義会計制度を導入するなど国家決算体制を整備し，このために国家会計法等の関連法令を設け，2009 年 1 月 1 日付けで施行した」とされるものである。とくに国家財務諸表に関しては「決算報告書は決算概要，歳入歳出（収入支出）決算，財務諸表，成果報告書から構成され，決算報告書に含まれる財務諸表作成対象を従前の基金および公企業特別会計に加え，一般会計およびその他特別会計に拡

大した」という。以上のように、国家財務諸表は国家決算報告書の構成書類の一つとして、2011年度よりはじめて国会に提出され、国民一般に公表されている。

2. 予算と決算状況

国家決算報告書では、まず予算と決算状況が示されている。図表 8-7 は 2010 年度と 2011 年度のその状況を示したものである。つまり、国家の財政収入と財政支出に関する予算数値と決算数値が示されている。これらの数値は現金主義によるものである。総収入と総支出の内訳項目から確認しうるように、これらの収入と支出は政府全体のものであり、予算だけでなく基金も含まれている。

韓国政府の歳入を構成する収入には、大きく分けて、国税をはじめ税外収入およびその他収入からなり、それに国家全体の財政を示すという観点から基金が加わっている。つまり、国家財政という場合、基本的範囲は予算と基金からなることが図表 8-7 からわかる。支出に関しても、その点は同様である。下の図表の場合は、国家会計実体別の支出が示されている。国家会計基準第 4 条にいう国家会計実体の範囲別に総支出を示している。なお、統合財政収支は、IMF の財政統計指針 (GFSM) 1986 に基づいて、政府会計および基金を統合し、それに内部取引および補填取引を相殺除去して算出したものである¹ (大韓民国政府 [2012c]20 頁)。

図表 8-7: 総収入・総支出決算結果

(単位: 兆ウォン)

区 分	2010 年度			2011 年度			前年比 (D-B)
	予算 (A)	決算 (B)	B-A	予算 (C)	決算 (D)	D-C	
I 総収入	290.8	299.5	8.7	314.4	323.1	8.7	23.6
1. 国税	170.5	177.7	7.2	187.6	192.4	4.8	14.7
2. 税外収入	24.3	23.5	-0.8	24.5	24.0	-163.6	0.5
3. 基金	96.0	98.2	2.2	102.3	106.5	82.0	8.3
4. その他*		0.1	0.1		0.2	-102.1	0.1
II 総支出	292.8	282.8	-10.0	309.0	304.4	-4.6	21.6
1. 一般会計	159.9	156.4	-3.5	170.4	168.5	-1.9	12.1
2. 特別会計	45.4	43.8	-1.6	45.9	44.3	-1.6	0.5
3. 基金	87.5	81.8	-5.7	92.7	90.0	-2.7	8.2
4. その他**		0.8	0.8		1.6	1.6	0.8
III 統合財政収支	-2.0	16.7	18.7	5.3	18.6	13.3	1.9
IV 社会保障性基金収支	28.1	29.7	1.6	30.3	32.1	1.8	2.4
V 管理対象収支 (III-IV)	-30.1	-13.0	17.1	-25.0	-13.5	11.5	-0.5

*国庫統合勘定余裕資金運用収益, **自治団体交付金精算等

(出典: 大韓民国政府[2012c]19 頁より作成)

¹ IMF は GFSM2001 より発生主義の作成基盤に変えており、韓国政府は 2012 年度財政統計より、GFSM2001 を提供するとしているという (国会予算政策処[2012f]15 頁)。ところが 2012 年度国家決算書上の財政統計は依然として GFSM1986 に基づいているが (大韓民国政府[2012c]19 頁)。

決算の結果、歳入金額が歳出金額より大きい場合、決算剰余金としてその使用は法律で決められている。国家財政法第 90 条によれば、歳計剰余金は 5 つの使用制限が定められている。すなわち、①地方交付税、②公的資金償還基金への出捐、③債務償還、④その他追加更正予算案編成、⑤次年度歳入への繰越である。

図表 8-8: 2011 会計年度決算結果

(単位: 兆ウォン)

区 分	歳入 (A)	歳出 (B)	決算剰余金 (C=A-B)	次期繰越 (D)	歳計剰余金 (C-D)
合 計	270.5	258.9	11.6	5.1	6.5
一 般 会 計	214.9	207.4	7.4	2.3	5.1
特 別 会 計	55.6	51.5	4.2	2.8	1.4

(出典: 大韓民国政府[2012c]25 頁より作成)

次に基金の総収入と総支出の状況を図表 8-9 に示している。基金は予算ではないため、歳入または歳出とはいわず、収入または支出という。図表 8-3 にも国民年金基金の収支状況を示しているが、基金の場合、収支差額は表示されない。つまり、歳入と歳出のように剰余金は算定せず、収入が支出を上回ってもその上回った金額は何らかの支出項目として表示されることになる。後述するように、政府内収入及び支出が減少しているのは 2000 年代初頭からみられる傾向で株式または社債への投資傾向によるものと考えられる。

図表 8-9: 基金収支決算額

(単位: 兆ウォン)

収 入	2010	2011	2012	支 出	2010	2011	2012
本 体 収 入	112.6	118.1	127.1	事 業 費	76.0	80.7	84.9
政 府 内 収 入	147.3	64.1	67.8	基 金 運 営 費	2.3	2.6	2.3
借 入 金	102.5	97.9	99.4	政 府 内 支 出	141.5	52.1	51.8
余 裕 資 金 回 収	117.3	103.6	104.8	借 入 金 元 金 償 還	93.4	75.7	83.9
				借 入 金 利 子 償 還		22.9	22.6
				余 裕 資 金 運 用	166.5	149.6	153.6
合 計	479.6	383.7	399.1	合 計	479.6	383.6	399.1

(出典: 2010 年度は大韓民国政府[2012c]53 頁より、その他は大韓民国政府[2013]52 頁より引用)

3. 国家の債務状況

国家財政法第 91 条による国家債務は中央官署の長が管理・運用する会計または基金が負担する金銭債務をいう。大きく分けて、国債、借入金および国庫債務負担行為がそれに該当する国家債務である。とくにそのうち 9 割以上を占めるのが国債であり、さらに国債は国庫債券がもっとも規模が大きく、その次に国民住宅債券と外国為替平衡基金債券が国債を占めている。図表 8-10 からは債務増加の要因が国庫債券の増加にあることがわかる。

国家債務を性質別に区分した場合、税金の負担がかかる債務は赤字性債務で、それは国家債務全体の 47.0%を占めている。それに対して、運用資産を基盤とする金融性債務は債

第8章 国家財務諸表への企業会計思考導入の意味

務全体の53.0%を占めている。その他に政府保証債務が2011年度現在に35.1兆ウォンあり、GDP比で2.8%を占めている。国家決算報告書によれば、保証債務は確定債務ではないため、国家債務の範囲には該当せず、支払いが確定した時点で国家債務に転換される(2011年度24頁)。たとえば、公的資金や学費貸付に対して政府が保証を行い、回収不能になる場合は国家債務に転換されるケースがある。

図表 8-10: 国家債務残高の推移

(単位: 兆ウォン)

区 分	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012
国 家 債 務 合 計	273.4	289	298	346.1	373.8	402.9	425.1
(G D P 比)	30.1%	29.7%	29.0%	32.5%	31.9%	32.6%	33.4%
国 債	264.4	280.4	289.5	337.5	367.1	397.1	420.0
国 庫 債 券	206.8	227.4	239.4	280.9	310.1	340.1	362.9
外国為替平衡基金債券	14.7	9.7	5.2	8.3	8	8.1	7.6
国民住宅債券	42.9	43.3	44.9	48.3	49	48.9	49.5
借 入 金	6.5	5.7	5.3	5.4	3.6	2.5	2.3
国 内 借 入 金	2.2	2.2	1.5	2.8	1.7	1.3	1.8
海 外 借 入 金	4.3	3.5	3.8	2.6	1.9	1.2	0.6
国 庫 債 務 負 担 行 為	2.5	2.9	3.2	3.2	3.1	3.3	2.8

(出典: 大韓民国政府[2013]21頁より作成)

注: 項目別合計および差引金額は、小数点以下は端数調整によって相違することがある

図表 8-11: 2011年度国家債務の性質別規模 (単位: 兆ウォン)

国家債務合計 402.8 (100%)	赤字性債務 189.2 (47.0%)	一般会計赤字補填: 135.3
		公的資金国債転換: 45.7
		その他: 8.2
	金融性債務 213.6 (53.0%)	外国為替市場安定: 136.7
		庶民住居安定: 48.9
		その他: 28.0

(出典: 大韓民国政府[2012c]24頁より作成)

4. 成果報告書

国家決算報告書には、成果報告書が添付されている。予算書の添付書類である成果計画書に対応する報告書である。成果計画書には成果目標と成果指標が設定され、成果報告書にその目標の達成状況が報告される。成果目標達成状況を分析して財政事業の効率性を向上させ、次年度の予算編成にフィードバックするという仕組みである。その際に、成果目標単位として設定されているプログラム予算が関係づけられるのである。2011年度成果報告書の場合、図表8-12のように、50中央部署からなっており、合計709の成果指標のうち574個の成果目標が達成され、目標達成率は81.0%を記録している(同上書60-61頁)。

図表 8-12: 2011 年度部署別成果目標達成状況(一部)

(単位: 個, %)

部 署 名	戦略目標	成果目標			
		目標数	指標数	達成数	達成率*
合 計	212	539	709	574	81
大 統 領 室	2	2	2	2	100
国 会	2	12	15	11	73.4
最 高 裁 判 所	2	3	4	3	75
憲 法 裁 判 所	3	9	12	7	58.3
監 査 院	4	9	11	7	64
国 務 総 理 室	5	15	17	14	82.4
企 画 財 政 部	3	12	14	12	86
教 育 科 学 技 術 部	11	29	51	48	94.1
外 交 通 商 部	6	22	31	27	87.1
統 一 部	3	10	12	10	83.3
法 務 部	7	18	24	19	79
国 防 部	7	15	17	13	76.5
行 政 安 全 部	8	26	39	33	84.6
文 化 体 育 観 光 部	6	24	31	25	80.7
農 林 水 産 食 品 部	5	19	33	27	81.8
知 識 経 済 部	5	22	29	23	79.3
保 険 福 祉 部	3	15	26	20	76.9
環 境 部	7	23	25	24	96
雇 用 労 働 部	5	10	17	10	58.8
(以下, 省略)					

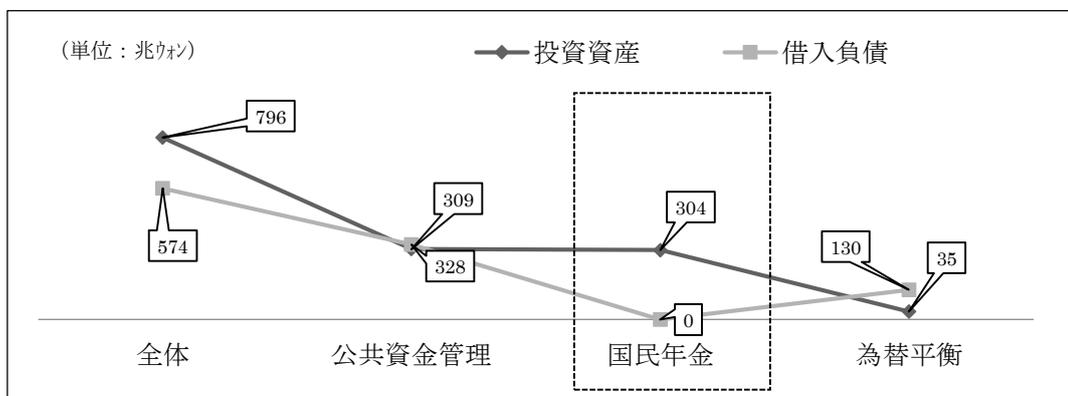
*達成数÷指標数。中央政府の部署に関しては、144 頁の政府組織図を参照されたい。(出典: 大韓民国[2012c]62 頁)

第3節 基金の経済的变化—国民年金基金によせて—

先に国家財務諸表の全体像を提示したが、その内容は予算と基金が統合されたものである。しかし国家財務諸表だけをみても基金の明確な状況は知りえない。基金は予算と同質化され、国家財務諸表本体を通じて国家の財政状態を示すのである。ところが、第4章で取り上げた基金財務諸表からは基金の制度上の役割は変化しているかにみえる状況が確認された。経済発展期において基金が財政において重要な役割を果たしたことに鑑みれば、基金の制度上の役割の変化に注目しなくてはならない。本節は第4章で着目した国民年金基金を取り上げ、基金の経済的变化を考察してみることにする。ここにいう経済的变化とは財政的变化である。したがって、財政上の役割の変化をここでは検討することにする。

図表 8-13 に示しているのは 2012 年度における主要な基金の財政状況のうち投資資産と借入負債の規模である。第4章の経済発展期の基金の状況と比較しても、主要な基金の全体の総資産に占める比率はほとんど変わっていない。変わっているのは、国民投資基金の役割が終わり、国民年金基金にその役割が移ったことである。国民年金基金の投資資産は基金全体のおよそ半分を占めており、資金の源泉はほぼ全額が自己資本であることである。

図表 8-13: 主要基金の資産・負債の状況 (2012 年度)



(出所：企画財政部[2013]をもとに作成)

国民年金基金²は、国民年金法第 101 条に基づいて 1988 年に設置された基金である。同法同条第 2 項にはその財源調達根拠が規定され、第 102 条にはその運用に関して規定されている。国民年金基金に着目する理由は、その財源の源泉と運用に変化がみられ、なおかつ特に資本市場との関係が強くみられたからである。準租税という性質の財源の源泉とその目的の遂行が将来にわたるといふ側面から資金の効率的運用は運用主体にとって重要な課題といわれる。こうした点で国民年金基金は他の基金とは違って、保有資金に対する積極的な投資が求められるのである³。またその独自の資金運用が公的年金という設置目的に直ちに反する理由にはならないため、その資金をいかに運用するかによって経済状況に対しても重要な影響を与えるといふことができる。

次頁に示している図表 8-14 は、2012 年度現在における基金全体の資産と負債の総額の分布をしめしたものである。総基金数 65 個の投資資産合計は、約 800 兆ウォンである。それに対して借入負債は約 575 兆ウォンである。そのうち借金をまったく抱えていない基金は国民年金基金のみであり、保有している投資資産総額 304 兆ウォンは、韓国の年間政府支出（予算+基金）に匹敵する規模である。国民年金基金の総資産金額がおよそ 370 兆ウォンであるのに対して借入負債はほぼゼロに近い状態が示されているのである。2012 年 12 月の韓国取引所の時価総額 1,120 兆ウォン⁴に鑑みれば、370 兆ウォンあまりの金融資産は韓国国内の資本市場に対して十分な影響力を持ちうる規模といえる。

国民年金基金の資金源泉とその運用状況をみれば、その変化を見て取ることができる。図表 8-15 および 8-16 からは次のことがいえる。すなわち、近年にみる国民年金基金運用の変化は明らかである。2000 年を境に公共部門への投資はほぼ中断され、金融部門への投

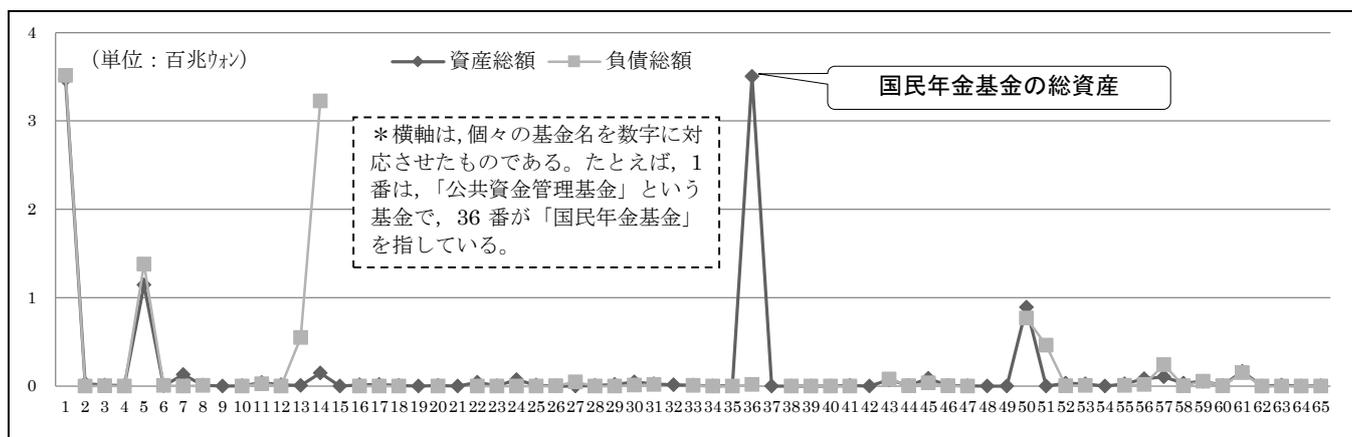
² 法律上、公的な年金の管理・運用が目的。この制度は国民皆保険制度とともに福祉政策の重要な制度の一つであり、その財源の調達と管理に関しては国民年金法を中心に規制されている。

³ 国民年金基金に対して資産運用の専門法人を設置するように規定している(国家財政法第 78 条)。

⁴ 韓国取引所のウェブサイト (<http://www.krx.co.kr/index.jsp>) の時価情報による。

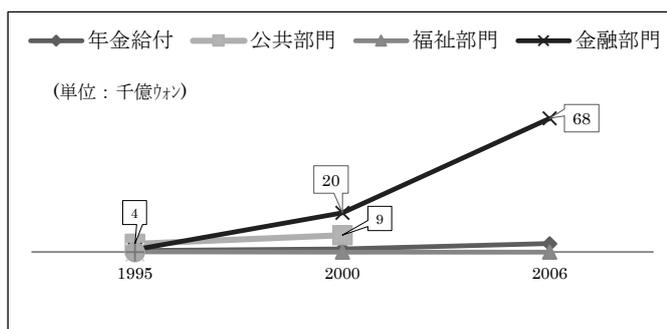
資が急激な増加傾向を示していることがわかる。なお、年金の給付はまだ制度の歴史が浅いがゆえに給付額は少ない。その一方、その資金調達の源泉をみてもその変化は明らかである。2000年を前後にして回収資金⁵の増加が著しいのである。2000年度と2006年度に著しい増加がみられるのは、2000年度のを前後で国公債の売却や公共投融資金を回収し、民間の金融部門への投資に回したのである（大韓民国政府[2007]Ⅱ2084頁）。その内容は、民間企業の株式および社債への投資であることは明らかにされている（拙稿[2013b]46頁）。

図表 8-14：基金別財政状態表上の資産と負債の状況（2012年度）



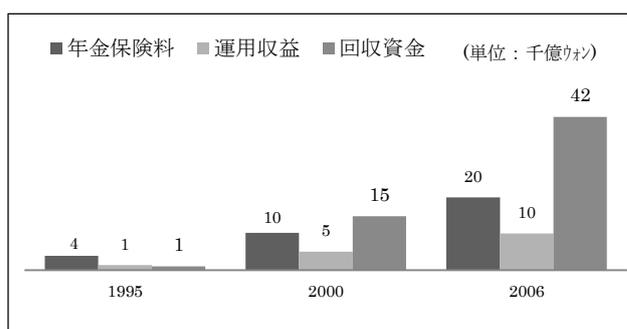
(出所：企画財政部[2013]をもとに作成)

図表 8-15：国民年金基金の資金運用（各年度）



(出所：企画財政部『基金決算報告書』各年度をもとに作成)

図表 8-16：国民年金基金の資金調達（各年度）



(出所：企画財政部『基金決算報告書』各年度をもとに作成)

⁵ 回収資金とは、国公債からの償還を受けた資金のことである。

第8章 国家財務諸表への企業会計思考導入の意味

前頁の図表からは国民年金基金と資本市場との関係に注目できる。国民年金基金の運用資産の成果により国家財務諸表の財政状態が影響を受けるからである。国家財務諸表と資本市場とのリンクが基金会計制度によって取り付けられたとすることができるのである。以下図表8-17は、国家財務諸表と基金財務諸表および主要基金を示している。この図表により国家財務諸表に占める基金の規模が確認でき、さらに国民年金基金単体の数値が国家財務諸表の財政状態に財政状態に対して、いかに影響を及ぼしうるかがわかる。

図表8-17：国家財務諸表と基金財務諸表の財政状態比較(2011年度)

(単位：10億ウォン，%)

区 分 資 産	国家財務諸表		基金財務諸表合計			国民年金			公共資金管理		
	a	a/e	b	b/a	b/f	c	c/a	c/g	d	d/a	d/h
流動資産	263,538	17.3	253,403	96.2	24.3	73,248	27.8	20.9	13,680	5.2	3.9
1. 現金性資産	105,257		69,249	65.8		1,309	1.2		131	0.1	
2. 短期金融商品	16,532					900	5.4		184	1.1	
3. 短期投資証券	83,080					67,308	81.0		3,992	4.8	
4. 未収債権	22,459					3,384	15.1		2,900	12.9	
5. 短期貸付金	17,213					218	1.3		6,471	37.6	
6. その他	18,994					128	0.7			0.0	
投資資産	482,993	31.7	769,249	159.3	73.8	276,848	57.3	79.0	332,566	68.9	95.8
1. 長期金融商品	4,408					2,120	48.1			0.0	
2. 長期投資証券	332,197					269	0.1		10,652	3.2	
3. 長期貸付金	121,354					5,149	4.2		321,913	265.3	
4. その他	25,033					81	0.3				
固定資産	492,927	32.4	12,748	2.6							
1. 土地	340,390										
2. 建物	41,062										
3. 構築物	7,017										
4. 機械装置	3,525										
5. 車両運搬具等	7,552										
6. その他	10,736										
7. 戦備品	64,795										
8. 建設仮勘定	17,847										
インフラ施設	274,507	18.0									
1. 道路	165,515										
2. 鉄道	25,917										
3. 港湾	6,643										
4. ダム	3,640										
5. 空港	5,136										
6. その他	60,626										
7. 建設仮勘定	7,027										
無形資産	964	0.1	37	3.9							
1. 産業財産権	8										
2. 鉱業権											
3. ソフトウェア	758										
4. その他無形資産	197										
その他非流動	8,233	0.5	7,554	91.8		360	4.4		782	9.5	
1. 長期未収債権	5,011										
2. その他	3,222					360	11.2		782,260	24.3	
資産合計	1,523,165	100	1,042,994	68.5		350,458	23.0		347,028	22.8	
	e		f			g			h		

注：空欄は単位金額未満。(出典：大韓民国政府[2012c]および企画財政部[2012h])

第4節 国家財務諸表の検査

キムギョンホ[2011] (9-10 頁)には、次のように国家財務諸表の監査に対して提言が行われている。第一に「政府財務諸表に対する監査業務を遂行する実質的主体は誰が行うべきか」について監査院⁶が適切だという。第二に「監査のプロセス及び内容に対する問題が検討されなければならない」と述べ、第三に「政府財務諸表に対する監査報告および意見表明の問題を検討しなければならない」と述べている。ところが、なぜそのような提言を行っているかは明示されていない。「わが国ではじめて遂行される監査院の財務諸表監査が効果的に遂行され、新しい政府会計制度の信頼性が確保できる方を提示することを目的とする」ことがその目的として述べられているだけである。これまで監査院で発行する機関誌を中心に政府会計制度改革と国家財務諸表をめぐる議論が行われている。しかしそれは国家財政法制定前のことであり、最近は上記の問題をさらに発展させた議論または提言はほとんど見られなくなった。

韓国の憲法は、その第21条において「監査院は、会計検査の結果に基づいて国家の歳入歳出の決算を確認する」と規定し、第99条において「監査院が歳入・歳出の決算を毎年検査し、大統領と翌年度国会にその結果を報告する」。この報告により、大統領は執行部に対する監督を徹底でき、国会も執行部の財政行為に対する実行力のある審査ができる。より詳細な規定は国家財政法に規定されている。国家財政法第60条には決算検査について次のように規定されている。「監査院は第59条にしたがって提出された国家決算報告書を検査し、その報告書を次年度5月20日までに企画財政部長官に送付しなければならない」。そして、同法第61条には国家決算報告書の国会提出について「政府は第60条に従って監査院の検査を経た国家決算報告書を次年度5月31日までに国会に提出しなければならない」と規定されている。

監査院は毎年政府決算検査を終えたのち、検査報告書を国会に提出している。たとえば、「2012会計年度決算検査報告」(監査院[2013])がそれである。その第2節の決算の確認の第3において財務諸表とつけられた部分がある(監査院[2013]118頁)。それによると冒頭において「政府は2007年10月に制定された「国家会計法」に従って2009年度より国家決算報告書に発生主義・複式簿記方式の財務諸表を導入した。発生主義・複式簿記会計制度は、国家会計の透明性と信頼性を高め、財政に関する有用な情報を生産・提供するために導入された。財務諸表を通じて国家の資産および負債に関する財政状態、政策や事業の原価と回収内容に関する財政運営結果および純資産変動内容に関する財政情報を提供している」。また「監査院は、『国家財政法』第14条及び附則(法律第9278号)第2条にしたがって2011年度より財務諸表を検査している。2013年4月10日に企画財政部長官から提出

⁶ 韓国の憲法(第21条、第99条)上の機関として国家の歳入歳出の決算を検査する業務を主として行う。それに加えて行政機関の不正を検査する権限も持っている。国家成立当初(1948年)は「監察委員会」という名称であったが、その翌年に審計院に名称変更を行った。その後2度の名称変更を経た後、現在の監査院という名称は1963年変更された名称である。その地位は大統領が人事権をもち、組織編制や予算に関しても独立性が強調されている(憲法第2条)。

第8章 国家財務諸表への企業会計思考導入の意味

された 2012 年度財務諸表が『国家会計基準』に基づいて適正に作成されたかを検査した。このように国家財務諸表は、国家財政法にしたがって、国家会計基準に基づいて作成されているかが検査の基準となっている。その後には、「検査結果」、「財務諸表分析」、「評価」が続く。

国家財務諸表の検査結果(監査院[2013]118-127頁)としては、次の項目が記されている。
 ①資産の計上漏れおよび二重計上等の誤謬、②減損、貸倒などの資産評価に関する誤謬、
 ③建設中の資産の計上、資本的支出等の資産取得関連の誤謬、④負債の計上漏れ及び負債性引当金関連の誤謬、⑤資産及び負債の勘定分類の誤謬、⑥収益、費用の認識誤謬など、
 ⑦内部取引の除去等の財務諸表統合調整、⑧注記開示補完事項であり、全部で 8 個の項目について検査結果が記されている。また財務諸表分析に関しては、財務諸表上の数値の増減に関する事実関係が記されているだけでとくに検査に対する意見表明はなされていない。

図表 8-18 : 2012 年度主要類型別誤謬金額

(単位: 億ウォン)

類 型		資産	負債	純資産	財政運営結果
資産計上漏れ・二重計上等	過少	35,875	3,436	32,884	20,049
	過大	46,356	0	46,801	12,693
減損, 貸倒など資産評価の誤り	過少	13,115	0	13,115	35,860
	過大	8,765	0	8,765	1,350
建設中の資産の代替, 資産取得関連	過少	4,237	0	72	445
	過大	4,708	0	543	87
負債漏洩および負債性引当金関連	過少	0	1,994	7,909	1,994
	過大	0	7,909	1,994	2,566
資産および負債の勘定分類	過少	26,270	2,406	0	0
	過大	26,270	2,406	0	0
収益, 費用の認識の誤り	過少	0	0	12,109	15,045
	過大	0	0	12,109	21,706
内部取引除去など	過少	110	410	110	3,427
	過大	109	314	205	3,332
合 計	過少	-79,607	-8,246	-66,199	-76,820
	過大	86,208	10,629	70,417	41,734
	差引	6,601	2,383	4,218	35,086
	判定	過大	過大	過大	過少

(出典: 監査院[2013]119頁)

上記のように国家財務諸表に対する検査意見は付与されていない。従来同様に、形式上の制度であり、実質上の意味は明らかにすることはできない。その評価においては、上記の誤謬に関して次のように述べられているのみである。すなわち「こうした会計処理の誤謬は意図されたものではなく、複雑かつ専門性が要求される発生主義・複式簿記の会計制度の性質からもたらされたものである。したがって、問題の再発を防止するために会計担当者に対する教育を強化することなどが必要である」と締めくくっている。このように、国家財務諸表の監査という側面では、企業会計制度の財務諸表のような制度上の評価は行われていないといえよう。

むすび

以上、国家財務諸表の構造について考察を行ってきた。国家財務諸表において予算と基金の同質化は極めて巧妙な関係づけにより合理化が図られていることがわかる。第 1 節においては予算概念の変容の正式化の意味が解明しえたと考える。それは第 2 節で論じた歳入歳出決算の状況からは直接的な関係性は確認しえないものである。予算から国家財務諸表への組み換えは不可視の次元で行われるからである。第 3 節では、過去と比較して、基金の財政上の意味はほとんど変わらず、基金はむしろ近年の財政状況からはより重要性をましてきている点を明らかにした。過去の国民投資基金に変わって国民年金基金がその役割を担っていることも明らかといわねばならない。以上から、基金財務諸表の過去の存在なくして、現在の国家財務諸表は成立しなかったこともいえるであろう。基金制度の変化は近年の経済的变化に起因して変化したに過ぎず、その性質と機能は維持したままである。国家財務諸表を作成する意味は、こうした基金の性質と機能を維持しながら、国際的にも絶えうる制度構造を構築したところに求めることができる。換言すれば、こうした新しい制度構造を構築することにより、従来より指摘されてきた基金制度の問題点を除去し、基金による予算効果を制度上正式なものとするにであったと認識できよう。

終章 結論と今後の課題

はしがき

以上によれば、本研究における問題意識は基金財務諸表と国家財務諸表の関係性にあった。その点を究明するために各部を通じて各々の研究課題を解明してきた。解明しえた研究課題については、後述の研究成果のところ述べることにし、まず本研究で得られた結論を述べることにする。国家財務諸表の作成は近年の経済変化だけに起因するものではなく、歴史上の基金財務諸表にその原初形態を求めるべきものである。よって、単に財政の透明性と説明責任に資するという側面は形式上のものといわなければならないという点である。歴史的に見れば、基金財務諸表の場合、「経済開発」に資する基金の存在が確認でき、国家財務諸表の場合、「成果主義財政」に資する基金の存在が確認できるのである。終章においては、こうした点について各章の要約を通じて吟味し、その成果をまとめることにする。その次に研究成果の意義と述べ、最後に今後の課題をもって本論文のむすびとしたい。

第1節 各章の要約

序章では、なぜ韓国の政府会計制度の改革を問題にするのかについて、会計それ自体が発現する場面に着目し、従来の先行研究にみる限界を浮き彫りにした。韓国の会計思考が生成されるに至る過程は、経済制度が十分に形成されていなかった。それにもかかわらず、企業会計の制度形式は他の先進国にほぼ類似するものであった。従来の研究では、経済の発展に伴って会計制度も充実してきたとみなしていた。しかしながら、その点は明確な根拠をもって明らかにされたものではなく、十分に論証されたものではなかった。したがって従来の見解は再検証の必要があったのである。すなわち、韓国の独立した資本主義国家としての歴史が浅く、その成立過程においては経済制度さえ十分に形成されていなかった。こうした背景のもとに、依然として会計制度研究の制約条件として立ちだかるのは、従来は個別企業の会計実務状況を研究対象とした、企業会計の研究がみられない点であった。たとえば、会計利益に関する粉飾や逆粉飾の問題はほとんど取り上げられていないのである。

第1章および第2章は、上記の歴史上の背景に基づき、まず政府会計制度に採用された「企業会計思考」が何を意味するのかを、その因果関係に焦点を当て論じるものであった。この点は、韓国の政府会計制度の改革問題を論じる際の前提作業である。ここにいう企業会計とは、いうまでもなく、発生主義・複式簿記を基盤とするものである。韓国の場合、この企業会計を初めて制度化したのが、1958年に制定された「企業会計原則」であった。その後、1974年には「証券取引法」第126条の8の規定に従って上場企業に対する企業会計原則が法定化された。さらに1980年に制定された「外監法」第13条に従って、その翌年に新たな「企業会計基準」が制定された。このように、韓国の企業会計は、法的制度の場面に立ち現われるものであった。

第1章では、初めて制定された企業会計原則の制定の経緯について考察した。その経緯は、韓国が1948年に独立国家として成立し、1958年に企業会計原則が制定されるまでの間は、資本主義国家ならではの社会資本の問題があった。そこで、地主資本を社会資本に転換させるために「地価証券」を土地の買収代として配布する方法がとられた。しかし結果的に、地価証券は地主階級を崩壊させる機能を果たしたものの、一部の産業資本家に「帰属財産」を集中させる結果となったのである。1956年にはじめて設置された証券取引所の取引銘柄の大半を地価証券が占めていたのもそのゆえんであった。政府の狙いとしては、こうした状況のもとに、経済復興のための社会資本を制度化させるためのその一端として、まず証券市場により企業財産の価値を形式化させる仕組みを作り、その後資産再評価制度および企業会計原則により、社会資本を制度化させることにあるとみなしうるのである。したがって、企業会計原則の制定は個別企業の会計実務処理を適正化させるという狙いよりも、国家経済の復興を果たすための社会的仕組みを構築することにその狙いがあったといえるのである。

第2章では、企業会計原則の制定後の展開を考察した。韓国経済は1960年代の経済開発のための基盤構築を経て、1970年代に本格的に経済開発が実施された。とくに重化学産業を重点的に育成する政策が行われたのである。企業会計原則が証券取引法の規定に制定根拠をもつようになったのもそれに起因するものであった。重化学産業育成に際して資本不足問題を解決するために、政府は国民投資基金を設置し、債券発行により資金を特定の企業に集中的に注入した。その一方、特定の企業に対して株式公開を強制させ、発行株式は政府投資機関が引受けるなど、証券の発行市場と流通市場を充実させたものである。企業会計原則の法定化は、政府会計と企業会計の両側面に対する政策上の狙いがあったといえる。政府会計に関しては、国民投資基金を中心とする基金の資金調達と運用に関して基金財務諸表を作成させ、社会的合理化を図り、企業会計に関しては上場企業の資金調達と運用に関してより充実した会計規制を行うことで、その社会的合理化を図ったのである。以上から、韓国の経済発展期にみる企業会計の制度性は個別企業に基盤をおいた会計処理規制というより、個別企業を含めて、広い意味で国家の政策を担う経済主体に対する企業会計思考とみなすべき側面が見て取れるのである。経済開発時代において企業の資金調達も国家財政の枠内で捉える必要があり、その際に財政制度との関係が浮上するのである。

第3章と第4章では、第1章と第2章で得られた結論を踏まえて、1961年に制定された「予算会計法」を中心とする予算会計三法に着目した。第3章は予算会計三法の法律の構造を明らかにし、第4章はそのもとに展開する政府会計制度の実務場面を取り扱ったものである。いわゆる「前期政府会計制度」と称する時代区分では、予算会計法第13条の「企業会計の原則」を問題にした。財政の基本法たる予算会計法に、当時制定後間もない、企業会計原則を採用する規定が設けられるようになったのである。それは経済開発政策に企業会計思考を採用することが狙いであったのである。予算会計三法にみる企業会計思考により、韓国の財政制度環境は特別会計と基金によって主たる機能が果たされたとみることができる。特別会計では公的インフラ産業を中心に料金収入により運営支出を賄える仕組みを作り、基金では民間への融資を通じて経済開発を実施する仕組みを作ったのである。とくに基金は特別会計の財政投融资の性格を有しながら、財政制度

の枠組みからは分離されていたため、その制度上の合理化を図るために基金財務諸表が作成されていたとみることができる。

第5章以下は、第Ⅲ部の「後期政府会計制度」の時代区分に該当するところである。第5章では、その改革状況を問題にしている。上記の前期政府会計制度の体制は大きく変わったのである。一般にその背景として、1997年に起きた韓国の通貨危機がその要因であったとしばしば言われてきた。財政の不透明さにより危機対応ができなかったというのが主たる論旨とみられる。後期政府会計制度の改革はそれを根拠とし、財政全体に発生主義・複式簿記を導入することで、財政の透明化を図り、それを基礎に財政の健全性と成果主義財政構築を図るという狙いが表明されているのである。しかし問題は、従来の基金の性質がそのまま維持されている点に着目しなくてはならない点にある。政府会計制度の形式上、基金は予算と同次元で統合され、国家財務諸表が作成される。ところが、基金の性質はあくまで「予算外」に位置づけられ、従来どおり独自の資金調達と運用が可能となっているのである。そのことは、国家財務諸表上の財政状態の性質に予算と基金の異質性が混在するようになったことを意味する。したがって、政府会計制度においては予算と基金の異質性を同質化させるシステムを構築することが重要な問題であったといわなければならないのである。そのために、新たに採用されたのが「プログラム予算制度」であった。「プログラム」という成果評価単位上で予算の歳出項目と基金の支出項目を一致させ、当該単位をそのまま国家財務諸表（財政運営表）の原価項目としてみなすという仕組みである。したがって、プログラム原価計算は予算と基金の同質化に計算上の合理性を付与する仕組みであることがわかる。第6章では、そのプログラム原価計算の根拠規定を含む国家会計基準を主たる分析対象とし、国家財務諸表がいかなる制度論理の下に作成されるかを明らかにした。そこでは資産には経済的便益をもたらす資源、負債には資源の流出という経済的価値概念が与えられている。こうした資産および負債の概念から予算の歳出と基金の支出による同質の財政状態が形成され、プログラム原価計算によって成果評価がなされるという論理が付与されているのである。第7章においては、このプログラム原価計算に焦点を当ててその計算構造を明らかにした。

最後に第8章は国家財務諸表を分析対象とし、各々の財務諸表の関係性に着目して論じたものである。後期政府会計制度の改革において主張される発生主義・複式簿記は、それ自体の技術的有用性よりも、その形式論理性の特長に着目し、それによって政府会計の外貌を整備しようとした点に狙いがあったように見て取れる。国家財務諸表を構成する主要財務諸表と補足情報の関係に着目すれば、その点は明らかである。主要財務諸表だけでは二面性の原則は説明がつかないのである。主要財務諸表の関係は補足情報によってはじめて関係を持つことができる。財務諸表という形式的構造を構築することによって、基金と予算の性質は同質化され、基金の予算化構造が正式化されるのである。

第2節 研究成果

序章に掲げた三つの考察課題に関して、政府会計制度の改革と企業会計思考の関係が解明できたといえよう。韓国の企業会計制度は企業会計思考として生成し、当初より国家財政との関係で展開された。そのため、企業会計の問題は、個別企業の会計実践上の問題というより、政府会計制度上の問題として捉える必要が生じていたのである。前期政府会計制度下の予算会計法第13条はその段階で、予算外の財政を合理化する構造を作る機能を果たした。後期政府会計制度に関しては、基金の制度機能の変化が看取できる。前期政府会計制度において基金は主として「経済開発」に資するものであった。後期政府会計制度において基金は「成果主義財政」に資するようになったことが見て取れる。

以上、研究成果として次の点が解明された。国家財務諸表作成の意味は政府会計制度を通じて、予算外の基金を予算化することにある。基金による伝統的予算概念の変容はすでにもたらされていた。国家財務諸表は、予算外基金を制度形式上取り込むことにより、換言すれば、「予算概念の変容の正式化」をもたらした。よって、国家財務諸表は、財政の透明化をもって説明責任機能を果たするという形式上の意味というより、予算外の基金を成果主義財政に取り込むための新たな枠組みの構築として、これを捉える必要がある。国家財務諸表作成の実質的意味は、この点にあると考えるものである。かかる認識は、「基金—大企業—GDP」の関係性をみれば明らかであろう（図表5-1および第8章第3節）。こうした関係性では、政府会計それ自体への企業会計思考の導入を介して「成果主義財政」に資する基金財務諸表の役割を政府会計の次元に付与し、この次元において、予算と基金からなる新たな予算概念の下で「成果主義財政」機能を発揮させる枠組みが構築されているのである。以上、要するに、複式簿記と発生主義—企業会計思考—の導入に基づいた韓国の国家財務諸表の作成・公表には、財政の透明化・説明責任向上というよりはむしろ、上記の枠組みを具体化し表明するという目的が内包されていたものといえることができる。この点にこそ、後期政府会計制度改革の狙いがあるものと認識するものである。

第3節 研究成果の意義

本研究は、政府会計制度改革を会計制度論の観点から論じた初の試みである。より具体的には、韓国の政府会計制度において国家財務諸表が作成・公表されることの意味を究明しようという研究目的に基づくものであった。財務諸表が現代の会計制度において根本的要素である点に鑑みれば、こうした研究目的の重要性は明白である。とくに制度的機能の側面から財務諸表の役割が捉えられている。この点は単に韓国だけに限る問題ではなく、発生主義・複式簿記の導入によって政府会計制度を改革し終えている、または改革を推進中の国々に関しても究明すべき課題である。

具体的な研究作業にあつては、韓国の会計制度それ自体が、政府会計制度の歴史的・経済的な推移に照らして捉えられている。とくに企業会計研究においてさえ所与とされてきた韓国「企業会計原則」の制定要因について、これを当時の経済的環境に関わらせて析出するという研究方法は、先行研究には類を見ないものといえるものである。企業会計原則の制定要因を明らかにし得て初めて、「予算会計法」上のその条文は、決して単純ではないことがはじめて浮き彫りになる

のである。つまり、「企業会計原則」の制度・展開にこそ、国家財務諸表の作成・公表の意味を析出する鍵があったといえるのである。この析出し得た意味は、単に韓国の政府会計制度という、いわば公会計領域に限定されるべきものではない。この領域をも包含する韓国の会計制度それ自体の性質にも同時に関係しているのである。

本論文に示し得た研究成果は、以上の研究課題の設定と研究方法の選択を独自に考案し試みたことに拠るものである。すなわち、韓国における政府会計制度の改革には、すでに「企業会計思考」が導入されていた基金を取り込むことによって新たな財政上の枠組みを構築（形式的機能）し、このことを通じて予算概念の変容に制度的合意を取り付け、この変容を正式化させようとする狙い（実質的機能）があったといえるのである。韓国の政府会計制度の問題は、決して現代のトピックスの一つとしては捉えられてはならない性質を内含しているのである。

むすび—今後の課題—

以上、本研究の成果およびその意義を述べた。最後にむすびに代えて、今後解明すべき点について述べることにする。

本研究において、韓国の企業会計概念の分析は、今なお、個別企業の会計実務現象からその本質を析出することは困難な状況が明らかにされた。民間の個別企業においてもその成長過程は国家の政策に基づいて事業経営が成り立つものとみる必然性があった（第1章）。つまり、経済発展期において民間企業には事業は政府の経済開発政策のもとに大規模な事業が発注され、その事業は特定の企業を中心に行われたのである。この点は現在においても大きく変わっていない（第5章）。それは「経済の集中化」と呼ばれ、近年の状況をみても売上高規模で上位10社が韓国のGDPの7割を占めるといふ異常ともいふべき構造となっているのである（図表8-3）。とくにこうした経済の集中化をもたらしている大企業の場合、経済発展期には、帳簿操作が行われていたという¹。それは公表される帳簿と公表されない帳簿が存在したことを意味する。ただし、そうであっても本研究上の考察対象は公表帳簿である。したがって、今後個別企業の会計実務状況が確認できた場合、韓国の企業会計に関する新たな知見が得られることもあろう。換言すれば、今なお韓国の企業会計制度の問題は未解明の課題が多く残されているといわざるを得ない。

また国家財務諸表の監査の問題も今後時間の経過を要するものである。現代の会計制度の社会的信頼は会計情報に対する監査制度によって担保される仕組みとなっている。しかし国家財務諸表に対する監査制度は確立されておらず、従来同様に主として行政不正の検査にとどまっている（第8章）。今後国家財務諸表の定着過程によっては、会計検査制度にも大胆な改革が行われる可能性がある。それについては時間の経過に伴う制度の変化に注目していく必要がある。

¹ チェミヨンス [2003]によれば、韓国企業の数少ない会計事件のうち代表的なものとして次の事例が挙げられている。1991年に上場会社である株式会社興洋が倒産し、裁判の過程で明らかになった事実は、1990年度監査報告書上の5億4,400万ウォンの黒字が実際は87億3,900万ウォンの赤字であったことである。1997年の株式会社起亜自動車の粉飾の疑いに関しては、金融監督院による特別監理結果によれば、起亜自動車は1944年設立以降それまでは黒字は実際上一度のみであり、その年度以外のすべての年度決算は帳簿操作による黒字であったという。2003年株式会社SKグローバル(글로벌)は検察に秘密帳簿(비밀장부)を発見され粉飾会計として摘発された。実に20余年にわたって帳簿操作(장부조작)が繰り返されていたのである。これら以外にも1997年前後には、倒産による粉飾の発覚は複数社存在するといわれている。

【参考文献目録】

〔初出一覧〕（“→” 関連の章）各章には初出の加筆修正および書き下ろしが含まれている。

- ・ [2011a] 「韓国会計制度の構図—制度成立の根拠を中心に—」『商学研究論集』第 34 号, 115-176 頁。→序章・第 1 章
- ・ [2011b] 「韓国『政府会計制度』改革の構造—その機能の解明に向けた予備的考察—」『商学研究論集』第 35 号, 129-148 頁。→第 3 章・第 5 章
- ・ [2012a] 「韓国における政府会計制度と企業会計制度の結節点—会計制度成立の定着期における根拠をたずねて—」『商学研究論集』第 36 号, 101-123 頁。→第 3 章・第 4 章
- ・ [2012b] 「韓国『融資会計準則』の機能と意義」『商学研究論集』第 37 号, 101-120 頁。→第 4 章・第 8 章
- ・ [2013a] 「韓国会計制度の変化—会計制度発展期にみる『会計ガバナンス』—」『商学研究論集』第 38 号, 17-36 頁。→第 2 章
- ・ [2013b] 「韓国企業会計の制度性—サムスン電子の財務諸表に寄せて—」『商学研究論集』第 39 号, 37-57 頁。→第 8 章
- ・ [2014a] 「企業会計の手法に基づく国家財務諸表—租税支出予算の可視化—」『社会科学研究所紀要』第 52 巻第 2 号, 281-295 頁。→第 8 章
- ・ [2014b] 「韓国の政府会計における基金会計制度の役割」『公会計研究』第 15 巻第 2 号, 83-97 頁。→第 4 章・第 8 章

〔韓国の会計制度に関する諸規則の翻訳または解説（和文）〕

- 全在紋, 駒木正典[1999] 「企業集団結合財務諸表準則（韓国）」『桃山学院大学総合研究所紀要』第 24 巻第 3 号, 197-222 頁。
- 徐龍達[1998a] 「韓国の改正企業会計基準について（Ⅰ）」『桃山学院大学経済経営論集』第 39 巻第 3 号, 117-155 頁。
- [1998b] 「韓国の改正企業会計基準について（Ⅱ・完）」『桃山学院大学経済経営論集』第 39 巻第 3 号, 156-203 頁。
- 韓国産業経済研究所編[1976] 『韓国企業会計原則及び財務諸表規則解説』韓国産業経済研究所。
- 孫徳榮[1991] 「韓国の改正『企業会計基準』」『鹿児島経大論集』第 31 巻第 4 号, 87-118 頁。

【日本語文献】（五十音順）

- 井上達男[1992] 「韓国の財務諸表に関する研究」『商學論究』第 39 巻第 4 号, 101-148 頁。
- 岩田巖[1948] 「企業会計の構造」『一橋論叢』第 19 巻第 3/4 号, 89-110 頁。
- 泉宏之[1990] 「バッテリー『資金会計論』における操作主義の検討: 資産の操作的内容を中心にして」『横浜経営研究』第 11 巻第 3 号, 207-214 頁。
- 青木茂男編[1976] 『日本会計発達史—わが国会計学の生成と展望—』同友館。
- 青木昌彦, 奥野正寛編[1996] 『経済システムの比較制度分析』東京大学出版会。
- 青柳文司[1986] 『アメリカ会計学』中央経済社。
- 上田雅通[1995] 『会計の変化—リトルトンとジンマーマンの所説を中心にして』同文館。
- 植木三郎編[1969] 『韓国の金融事情』アジア経済研究所。
- 江村稔[1953] 『複式簿記生成発達史論』中央経済社。
- [1955] 「期間損益計算の虚構性」『会計』第 68 巻第 2 号, 163-175 頁。
- 小野保之[1997] 「制度会計と情報会計の概念」『経済と経営』第 28 巻第 3 号 6 頁。
- 大津淳[2009] 「公会計制度改革と財務報告目的に関する一考察」『会津大学短期大学部研究年報』第 66 号, 2-18 頁。
- 大川政三[1961] 「政府予算決定の政治性と経済性」『一橋論叢』第 46 巻第 4 号, 328-345 頁。

参考文献目録

- 小栗崇資[2014]『株式会社会計の基本構造』中央経済社。
- 大村大次郎[2012]『決算書の9割は嘘である』幻冬舎新書。
- 太田哲三[1933]「複式簿記の再吟味」『会計』第33巻第2号, 159-171頁。
——[1936]「会計制度としての官庁会計」『経営学論集』第10号, 259-270頁。
- 小笠原英司[2004]『経営哲学研究序説』文眞堂。
- 大川政三[1961]「政府予算決定の政治性と経済性」『一橋論争』第46巻第4号, 18-35頁。
- 大塚久雄[1969]『株式会社発達史論』岩波書店。
- 岡本愛次[1939]「複式簿記法の形成過程に就いて」『経済論叢』第48巻第3号, 568-586頁。
- 大雄令純, 権泰殷[1979a]「韓国の企業会計原則」『アカデミア 経済経営学編』第63号, 181-196頁。
——[1979b]「韓国会計原則の変遷過程」『アカデミア 経済経営学編』第65号, 61-77頁。
——[1981]「韓国会計原則の新展開」『アカデミア 経済経営学編』第71号, 91-110頁。
——[1982]「会計原則の継受—韓国の場合」『企業会計』第34巻第4号, 1982年4月, 560-567頁。
- 大雄令純[1985]『比較会計論—アジア諸国の場合—』白桃書房。
- 大島正克[1984]「韓国における企業会計諸基準設定主体に関する一研究」『アジア研究所紀要』第11号, 407-430頁。
- 菊池洋一郎[1966]「アメリカ公会計理論とその基礎的概念—基金会計の概念—」『経済集志』第35巻第3号, 70-82頁。
——[1970]「原始基金会計とその源流—クリーブランド教授とエグレストン会計士—」『経済集志』第40巻第3号, 46-62頁。
——[1971]「アメリカ公会計委員会勧告の1968年度公会計原則」『経済集志』第40巻第4号, 136-144頁。
- 金堅敏[1998]「アジア通貨危機におけるIMF等の緊急支援とその評価」『FRI研究レポート』第32号, 1-18頁。
- 金洵植[1938a]「会計準則(一)」『明大論叢』第24巻第4.5号, 391-438頁。
——[1938b]「会計準則(二)」『明大論叢』第24巻第6号, 525-578頁。
——[1938c]「会計準則(三)」『明大論叢』第25巻第1号, 50-64頁。
- 亀井孝文[2008]『公会計制度の改革』中央経済社。
——[2012]「新しい公会計制度への提言」『会計検査研究』第45巻第5号, 5-12頁。
——[2013]『公会計の概念と計算構造』森山書店。
- 海外情報[1978]「政府主導下で進展する韓国の株式公開制度」『商事法務』第812号, 30-31頁。
- 加藤盛弘[1996]『現代の会計学』森山書店。
- 鎌田信夫[1973]「資金計算書の理論と仕組み」『会計ジャーナル』1973年7月号, 16-24頁。
- 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, 330-301頁。
- 金姪玟[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頁。
- 木村元一[1949]『ゾムバルト「近代資本主義」』春秋社。
- 木村和二郎[1932]「複式簿記と企業簿記」『会計』第32巻第1号, 50-60頁。
- 金日坤著, 沈晩燮訳[1979]『韓国経済入門』東洋経済新報社。
- 許〔カ〕[1976]「韓国の金融構造と証券市場」『経営研究』第27巻第2号, 125-143頁。
- キムイルソプ稿, 権泰殷・杉本徳榮訳[2001]「韓国における会計改革」『企業会計』第53巻第4号, 2001年4月, 584-589頁。
- 金景洛[2005]「韓国会計基準の変遷史」『国土館大学大学院政経論集』第8号, 153-173頁。
- 黒澤清[1956]「資金理論における資金構造と費用収益の概念」『企業会計』第8巻第2号, 210-215頁。
——[1972]『近代会計学』春秋社。
——[1990]『日本会計制度発展史』財経詳報社。
- 権泰殷[1989]『韓国会計制度論—会計基準の継受に関する研究』同文館出版。
——[1991]「韓国会計基準の新展開」『産業経理』第51巻第1号, 産業経理協会, 49-58頁。
——[1992]「韓国連結財務諸表制度の新展開」『産業経理』第52巻第3号, 58-68頁。
——[1998]「韓国における財務報告制度」『国際経営学部紀要』第4号, 61-87頁。

- [2002]「韓国における会計基準設定主体について」『国際経営学部紀要』第10・11号, 107-118頁。
- 國部克彦[1999]「会計と制度の分析視角—一定常系経済学の視点から—」『国民経済雑誌』第179巻第2号, 99-102頁。
- [2013]「経済活動と計算実施」『神戸大学経営学研究科 Discussion Paper』第24号, 1-20頁。
- 小西砂千夫[2003]「財政情報の開示と予算統制の関係—バランスシート分析の財政運営の応用—」『会計検査研究』第28号, 51-68頁。
- [2012]『公会計改革の財政学』日本評論社。
- 小山光一[1998]「財政投融资の構造とメカニズム(1)」『経済学研究』第48巻第2号, 16-33頁。
- 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頁。
- [1979]「韓国『企業会計原則』の損益計算書原則について—日本における損益計算書原則と比較考察」『大阪大学経済学』第29巻第1号, 45-61頁。
- [1994]「韓国の企業会計基準の理論的背景」『会計』第146巻第1号, 113-130頁。
- 小西範幸[2012]「非営利組織の財務諸表の体系と機能—財務諸表の類型化の試み—」『年報 経営分析研究』第28号, 1-12頁。
- 坂本安一[1957]『財務諸表論』税務経理協会。
- 阪本安一[1988]『情報会計の基礎』中央経済社。
- 蔡勝錫[1979]「韓国の企業公開政策の現状」『国際商事法務』第7号, 453-457頁。
- [1988]「韓国の証券関係法の改正」『ジュリスト』第902号, 68-71頁。
- 斎藤真哉[2012]「政府会計から見た課税問題—世代間負担の公平性の観点から—」『税経通信』第67巻第15号, 17-24頁。
- 財政制度等審議会[2003]『公会計における基本的考え方』財務省。
- 神野直彦[2007]『財政学 改訂版』有斐閣。
- 新藤宗幸[2006]『財政投融资』東京大学出版会。
- 柴健次, 宗岡徹, 鶴飼康東著[2007]『公会計と政策情報システム』多賀出版。
- 島恭彦[1963]『財政学概論』岩波書店。
- [1964]「国立大学特別会計の史的考察」『経済論叢』第93巻第4号, 1-14頁。
- 島恭彦, 林栄夫編[1964]『財政学講座2 財政政策の理論』有斐閣。
- 清水茂良[1981]「発生主義に関する一考察」『松山商大論集』第32巻第1号, 29-41頁。
- [1987]「発生主義と対応原則」『松山商大論集』第37巻第6号, 55-68頁。
- [1992]「発生主義再考」『松山大学論集』第4巻第3号, 291-311頁。
- [1998a]「発生主義概念の整理」『松山大学論集』第10巻第1号, 63-81頁。
- [1998b]「現金主義に関する一考察」『松山大学論集』第10巻第3号, 81-98頁。
- [2003]「収益・費用の認識と複式簿記」『松山大学論集』第15巻第2号, 229-242頁。
- 清水哲雄[1970]「企業の成果計算における費用概念について」『彦根論叢』第143号, 22-39頁。
- [1978]「企業における測定について」『彦根論叢』第189号, 19-37頁。
- [1979]『情報会計の基礎』滋賀大学経済学部。
- 清水涼子[2014]「公会計改革の3E的評価」『会計』第185巻第5号, 583-594頁。
- 白井佐敏[1971]「発生主義会計の論理と構造」『会計』第100巻第5号, 47-62頁。
- 隅谷三喜男編[1977]『韓国の企業経営』アジア経済研究所。
- 徐炳学[2002]「韓国のインフォーマル・セクター(私金融市場)の構造と機能」『土地制度史学』第44巻第2号, 21-36頁。
- 鈴木豊, 兼村孝文編著[2010]『公会計講義』税務計理協会。
- 鈴木義夫[1971]「成果資本維持思考の性格」『明大商学論叢』第54巻第1号, 73-90頁。
- [1977]『会計理論の基礎構造』森山書店。
- [1983]「H. フリーデリッヒ:『未決取引に対する正規の貸借対照表作成の諸原則』の構造と意義」『明大商学論叢』第65巻第2号, 113-134頁。
- [1994a]『現代ドイツ会計学』森山書店。

参考文献目録

- [1994b]「ドイツ商法典における財産対象物概念とその帰属基準」『大阪経大論集』第45巻第1号, 63-73頁。
- [2000]『ドイツ会計制度改革論』森山書店。
- [2007]「現代会計の性質とその研究方法について—写像論から記号機能論へ—」『明大商学論叢』第89巻第2号, 299-305頁。
- 杉本徳榮[2003]「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」『龍谷大学経営学論集』第43巻第2号, 2003年, 137-145頁。
- (訳)[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, 838-845頁。
- (訳)[2007]「国際教育基準に基づいた韓国の会計教育と公認会計士選抜および教育制度の改善方案」『ビジネス&アカウンティングレビュー』第2号, 67-95頁。
- 孫徳栄[1985]「韓国会計制度の革新と会計基準設定主体」『星陵台論集』第18巻第1号, 20-49頁。
- [1988]「会計政策と経済的影響—証二 1224-1852 を中心として—」『星陵台論集』第20巻第2号, 123-150頁。
- [1989]「韓国 1989年企業会計基準改正案の内容について: 会計諸規範の生成・発展とともに」『経大論集』第30巻第2号, 1989年, 131-173頁。
- [1990]「韓国・朝鮮固有簿記による存在可能性」『鹿児島経大論集』第31巻第1号, 129-175頁。
- [1991]「開成簿記の記録計算体系」『会計学研究』第12巻第1号, 111-133頁。
- 谷浦孝雄[1989]『韓国工業化と開発体制』アジア経済研究所。
- 竹下公規[2011]『現代の社会経済システム—社会システム論と制度論—』関西大学出版部。
- 竹中龍雄[1952]「公企業予算論」『国民経済雑誌』第85巻第4号, 1-22頁。
- 田中章義[2010]「アメリカ会計学界の反省と教訓—実証会計学を巡る問題」『会計』第178巻第1号, 1-18頁。
- 田中茂次[1979]「貸借平均の原理はいかにして可能であるか」『企業会計』第31巻第6号, 37-44頁。
- [1986]『会計と構造』税務経理協会。
- 千葉修身[1985]「原価計算原則に関する一考察—コッホ『平均費用原則』論の再吟味—」『明治大学大学院紀要』第22集第2号, 95-145頁。
- [1994]「損益計算書上の製作原価の問題性」『経理知識』第73号, 21-38頁。
- [1995]「『製作原価』判決の制度的機能」『経理知識』第74号, 1-25頁。
- [1996]『現代ドイツ原価計算制度論—商法典第255条第2項および第3項の『製作原価』規定に基づく現代ドイツ原価計算制度の在り方に関する研究—』森山書店。
- [1997]「評価修正としての内部成果除去論の動向—現代『コンツェルン製作原価』算定論の展開—」『経理知識』第76号, 1-24頁。
- [1998a]「現代ドイツのコンツェルン製作原価『写像』論の構造」『会計』第154巻第5号, 2-74頁。
- [1998b]「コンツェルン製作原価の論理性—キュティング・ヴェーバーの所説によせて—」『経理知識』第77号, 1-33頁。
- [2003a]「原価計算『制度化』論の基底—ドイツのプロセス原価計算によせて—」『会計』第164巻第4号, 44-57頁。
- [2003b]「コッホの『目的指向的原価計算』構想について」『明大商学論叢』第85巻第2号, 129-149頁。
- [2006]「原価計算研究方法論序説」『計理知識』第85号, 1-21頁。
- 趙炳甲[1964a]「日韓商法における会社の計算規定の比較」『企業会計』第16巻第3号, 407-409頁。
- [1964b]「日・韓法人税法の諸規定について」『企業会計』第16巻第9号, 1500-1506頁。
- [1965]「額面未達金の会計学的考察」『会計』第87巻第3号, 481-488頁。
- [1966]「韓国における企業会計最近の問題」『実務会計』第2巻第9号, 29-45頁。
- [1987]「韓国の改正商法と企業会計」『会計』第131巻3号, 373-385頁。
- [1989]「韓国企業会計基準の新動向—企業の国際化・資本市場の開放などへの対応」『会計』

- 第 134 卷第 4 号, 528-540 頁。
- 沈晩燮[1987]『韓国経済論』中京大学商学会。
- 沈晩燮編[1993]『韓国経済の展望と日本』中京大学経済学部附属経済研究所。
- 陳キ[2003]「公会計制度の改革をめぐる論点の整理—自治体の外部報告会計を中心に—」『会計』第 163 卷第 5 号, 689-703 頁。
- 津ノ国長四郎[1955]「発生主義の会計における実現主義の問題」『立命館経済学』第 3 卷第 7 号, 136-151 頁。
- 畠中福一[1932]『勘定学説研究』森山書店。
- 東京都・大阪府[2010]『公会計改革白書—複式簿記・発生主義会計による自治体経営改革』。
- 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 頁。
- 中原章吉[1983]「韓国の付加価値会計の資料(1)」『駒沢大学経済学論集』第 14 卷第 4 号, 189-210 頁。
- 中野常男[1992]『会計理論生成史』中央経済社。
- 中村平八[2003]「市場経済と計画経済(4)」『商経論叢』第 38 款第 3 号, 69-77 頁。
- 濱田弘作[2002]『米国会計発達史論』創成社。
- 濱田弘作[1983]『会計史研究序説:近代英国会計発達の黎明』多賀出版。
- [1986]『アメリカ会計発達史』白桃書房。
- 西川義朗[1958]「公会計における基金観念について」『産業経理』第 18 卷第 4 号, 14-19 頁。
- 服部民夫[1982]「韓国『財閥』の株式所有について」『社会科学』第 30 卷, 122-169 頁。
- 朴範鎬[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, 374-363 頁。
- 日本経済調査協議会編[1964]『韓国経済の実情』経済往来社。
- 日本財政法学会編[2005]『財政法の基本課題』勁草書房。
- 日本公認会計士協会[1978]「財政状態変動表について」『会計ジャーナル』5 月号, 85-99 頁。
- [2003a]『公会計における財務報告の目的についての論点整理』公会計委員会研究資料第 1 号。
- [2003b]『公会計概念フレームワーク:公共部門の財務情報の作成・報告及び予算編成にかかる概念的基礎』。
- 平井泰太郎編[1950]『企業会計原則批判』国元書房。
- 平松一夫, 広瀬義州訳[2002]『FASB 財務会計の諸概念(増補版)』中央経済社。
- 藤井秀樹[1995]「取得原価主義会計における未来事象と利益測定—減価償却を素材として—」
二・完>『会計』第 147 卷第 4 号, 85-103 頁。
- [1991]「発生主義会計とその基礎概念の再検討」『会計』第 139 卷第 5 号, 641-655 頁。
- [1996]「会計的認識と実現概念の拡張問題」『経済論叢』第 157 卷代 5・6 号, 1-15 頁。
- [2001]『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。
- [2003]「公会計の概念フレームワークとその諸特徴に関する検討—アメリカにおける動向とその我が国への示唆—」『IMES discussion paper series』第 2003-J-18 号, 1-15 頁。
- 監訳[2003]『GASB/FASAB 公会計の概念フレームワーク』中央経済社。
- [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。
- [2014]「公会計改革の現状と課題—財務会計から見た問題と展望—」『会計』第 185 卷第 5 号, 595-611 頁。
- 藤田芳夫[1965]「単式簿記と複式簿記:簿記の財産管理機能と損益計算機能」『商学討究』第 16 卷第 1 号, 23-40 頁。
- 牧野誠毅[1974]『韓国の企業公開制度』, アジア経済研究所。
- 堀金由美[2004]「韓国『開発年代』の産業政策とそれを支えた制度的枠組み」『国家の制度能力と産業政策』69-102 頁。
- 舛田精一[1949]「『企業会計原則』の若干の疑問点—主として実務上の諸問題について—」『税経通信』第 4 卷第 10 号, 22-28 頁。
- 町田祥弘[2004]『会計プロフェッションと内部統制』税務経理協会。
- 松尾憲橋, 鈴木義夫共訳[1981]『ドイツ会計学説史』森山書店。

参考文献目録

- 松本有二[2006]「プログラム概念の発展について」『静岡産業大学情報学部研究紀要』第8号, 13-35頁。
- 宮上一男[1959]『企業会計制度の構造』森山書店。
——[1960]『工業会計制度の研究』山川出版社。
——[1968]「歴史的科学としての会計学の黎明—畠中福一氏の『勘定学説研究』の意義とその問題点—」『同志社商学』第20巻第1-2号, 643-667頁。
——編[1970]『日本の企業会計』日本評論社。
——[1975]『企業会計の基礎』森山書店。
——[1972]『企業会計の理論』森山書店。
——[1978]「企業会計制度の本質—会計・経済・法の基本的関係」『企業会計』第30巻第12号, 1814-1820頁。
——[1979]『会計学本質論』森山書店。
——[1984]『簿記会計の基礎』森山書店。
——[1985]『会計制度論』森山書店。
- 森川八洲男[1986]『制度会計の理論』森山書店。
——[2002]『精説簿記論Ⅰ』中央経済社。
——[2008]『体系財務諸表論<第2版>』中央経済社。
- 揚天溢[1979]「韓国の経済発展とその財閥の形成」『アジア研究所紀要』第6号, 261-322頁。
- 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9号, 1220-1216頁。
- 梁先姫[2007]「韓国財閥の歴史的発展と構造改革」『四天王寺国際仏教大学紀要』第45号, 101-129頁。
- 山口年一[1982]「総括」『アジア研究所紀要』第9号, 376-379頁。
——[1984]「総括」『アジア研究所紀要』第11号, 431-436頁。
- 山崎利男, 安田信之編[1980]『アジア諸国の法制度』アジア経済研究所。
- 山崎英雄[1950]「官庁会計と発生主義—特に郵政事業特別会計法第十五条及び第十三条に関連して—」『会計』第58巻第5号, 13-27頁。
- 山下勝治[1965]『新版会計学一般理論』千倉書房。
- 山田康裕[2005]「公会計における財務報告の目的とその問題点」『会計検査研究』第32号, 23-32頁。
——[2002]「財務諸表の連繋問題」『彦根論叢』第336号, 99-114頁。
- 山本清[1999]「公会計—諸外国の動向とわが国へのインプリケーション」『IMES Discussion Paper series』第99-J-23号, 1-45頁。
——[2001]『政府会計の改革』中央経済社。
- 山本安次郎[1962]「バーナード組織理論の経営学的意義」『彦根論叢』第91号, 17-38頁。
- 山浦久司[2008]『会計監査論<第5版>』中央経済社。
- 吉村智彦[2009]「米国連邦政府の発生主義会計に関する一考察—減価償却を中心にして—」『会計検査研究』第40号, 111-125頁。
- 渡邊泉[2012]「単式簿記と複式簿記の関係—複式簿記は単式簿記から進化したのか—」『会計』第182巻第5号, 719-733頁。
- 若杉明[1957]「発生主義の展開」『商学論集』第26巻第2号, 98-127頁。
——[1984]『現代制度会計論』税務経理協会。
——[2006]「企業会計制度の変遷—資産評価基準をめぐって—」『LEC 会計大学院紀要』第1号, 19-34頁。
- 渡瀬義男[2012]『アメリカの財政民主主義』日本経済評論社。

【韓国語文献】(公表年順)¹

- 朝鮮銀行調査部[1948]『朝鮮統計年報 1948年版』朝鮮銀行(조선은행조사부[1948]『조선통계연보 1948년도』조선은행)。
- 韓国銀行調査部[1954a]「經濟再建及び財政安定計画に関する合同經濟委員会協約」『韓国銀行調査月報』第 62 号(한국은행조사부[1954a]「경제재건및 재정 안정 계획에 관한 합동경제위원회협약」『한국은행조사월보』제 62 호)。
- [1954b]「証券市場育成と民間資本動員」『韓国銀行調査月報』第 63 号, 60-62 頁([1954b]「증권시장육성과 민간자본동원」『한국은행조사월보』제 63 호, 60-62 페이지)。
- [1954c]「企業の資本育成と資産再評価」『韓国銀行調査月報』第 64 号, 50-59 頁([1954c]「기업의 자본육성과 자산재평가」『한국은행조사월보』제 64 호, 50-59 페이지)。
- [1954d]「54年韓国經濟の課題」『調査月報』第 65 号, 12-16 頁([1954d]「54년한국경제의 과제」『조사월보』제 65 호, 12-16 페이지)。
- 韓国産業銀行調査部[1955a]「企業合理化と資産再評価」『産業銀行月報』第 5 号, 1-2 頁(한국산업은행조사부[1955a]「기업합리화와 자산재평가」『산업은행월보』제 5 호, 1-2 페이지)。
- [1955b]「資産再評価法中改正法律」『經濟ダイジェスト』第 36 号([1955b]「자산재평가법중 개정법률」『경제다이제스트』제 36 호)。
- [1955c]「資産再評価法」『經濟ダイジェスト』第 36 号, 1-3 頁([1955c]「자산재평가법」『경제다이제스트』제 36 호, 1-3 페이지)。
- 韓国銀行調査部[1955a]『証券市場育成問題』調査資料第 153 号(한국은행조사부[1955a]『증권시장육성문제』조사자료제 153 호)。
- [1955b~1958]『經濟年鑑』([1955b~1958]『경제연감』)。
- [1956a]『損益計算書・剰余金計算書基準試案及びその解説』調査資料第 172 号([1956b]『손익계산서/잉여금계산서기준서안 및 그 해설』조사자료제 172 호)。
- [1956b]「企業會計基準制定の必要性」『韓国銀行調査月報』第 92 号, 20-26 頁([1956b]「기업회계기준제도의 필요성」『한국은행조사월보』제 92 호, 20-26 페이지)。
- 韓国産業銀行[1956]『經濟政策の構想』(한국산업은행[1956]『경제정책의 구상』)。
- 韓国産業銀行調査部[1958]「財務諸表規則の制定経緯とその輪郭」『産業銀行月報』別冊(한국산업은행조사부[1958]「재무제표규칙의 제정경위와 그 윤곽」『산업은행월보』별책)。
- [1958]「資本蓄積と減価償却」『産業銀行月報』第 40 号, 1-13 頁([1958]「자본축적과 감가상각」『산업은행월보』제 40 호, 1-13 페이지)。
- 韓国銀行調査部[1958a]「企業會計の本質とその機能」『調査月報』第 12 卷第 5 号, 8-12 頁(한국은행조사부[1958a]「기업회계의 본질과 그 기능」『조사월보』제 12 권제 5 호, 8-12 페이지)。
- 韓国産業銀行調査部[1959]「転換社債論—民間資金活用体制の確立問題と関連して—」『産業銀行月報』第 45 号, 1-10 頁(한국산업은행조사부[1959]「전환사채론 민간자금활용체제의 확립문제와 관련해서」『산업은행월보』제 45 호, 1-10 페이지)。
- 韓国産業銀行調査部[1960]「産業合理化に関する考察」『産業銀行月報』第 53 号, 1-33 頁(한국산업은행조사부[1960]『산업합리화에 관한 고찰』『산업은행월보』제 53 호, 1-33 페이지)。
- [1960]「韓国の經濟改革方策に関する対米覚書」『産業銀行月報』第 61 号, 53-62 頁([1960]「한국의 경제개혁방책에 관한 대미각서」『산업은행월보』제 61 호, 53-62 페이지)。
- 大韓民国[1962]~[2012]『決算統計』(대한민국[1962]~[2012]『결산통계』)。
- 韓国産業銀行調査部[1962]「資本充実のための財産再評価特別措置法の制定」『調査月報』第 76 号, 1-7 頁(한국산업은행조사부[1962]「자본충실을 위한 재산재평가특별조치법의 제정」『조사월보』제 76 호, 1-7 페이지)。
- 韓国証券取引所[1963]『証券統計年報(証券付録)』(한국증권거래소[1963]『증권통계연보』증권부록)。

¹ 韓国語文献に関しては日本語訳に原語を付した。英語またはドイツ語といった学術一般に用いられる言語とは違って, 韓国語文献の表記には訳語が用いられることが多いが, 意識になることが多いため原文への追跡が困難な場合がある。原語文献への追跡を確実にするために日本語訳に原語を付している。

参考文献目録

- 韓国産業銀行調査部[1964]「我が国の予算会計制度の成立過程」『産銀ダイジェスト』第189号, 1-11頁(한국산업은행조사부[1964]「우리나라의예산회계제도의성립과정」『산은다이제스트』제189호, 1-11페이지)。
- 韓国銀行調査部[1965]『韓国の国民所得』(한국은행조사부[1965]『한국의 국민소득』)。
- 大韓民国政府[1968]『公企業会計決算』(대한민국정부[1968]『공기업회계결산』)。
- 李韓彬[1968]「韓国の予算改革論功(1955-1961)—改革主導者の自家評価—」『行政論叢』第6巻第1号, 1023-1034頁(이한빈[1968]「한국의예산개혁논고: 개혁주도자의 자가평가」『행정논총』제6권제1호, 1023-1034페이지)。
- 大韓民国政府[1974-2007]『基金決算報告書』(대한민국정부[1974-2007]『기금결산보고서』)。
- 韓国産業銀行二十年史編集委員会[1974]『韓国産業銀行二十年史』韓国産業銀行(한국산업은행20년사편집위원회[1974]『한국산업은행20년사』한국산업은행)。
- 韓国産業銀行[1974]「国民投資基金の創設と内資動員」『調査月報』第218号, 1-14頁(한국산업은행[1974]「국민투자기금의 창설과 내자동원」『조사월보』제218호, 1-14페이지)。
- 韓国証券取引所[1974][1975]『上場会社企業内容公示』(한국증권거래소[1974][1975]『상장회사기업내용공시』)。
- 南相午[1978]「会計理論の定立と研究方法に関する考察」『会計学研究』第2巻第2号, 25-60頁。(남상우[1978]「회계이론의 정립과 연구방법에 관한고찰」『회계학연구』제2권제2호, 25-60페이지)。
- 韓国金融三十年史編集委員会編[1978]『韓国金融三十年史』全国銀行協会(한국금융30년사편집위원회편[1978]『한국금융30년사』전국은행협회)。
- 韓国銀行[1978]『韓国の資金循環』(한국은행[1978]『한국의 자금순환』)。
- 財政金融30年史編集委員会[1978]『財政金融三十年史』(재정금융30년사편집위원회[1978]『재정금융30년사』)。
- 金光錫, 朴垞卿[1979]『韓国經濟の高度成長要因』韓国開發研究院(김광석, 박준경[1979]『한국경제의 고도성장요인』한국개발연구원)。
- 申廷植[1981]「財務状態變動表の公示制度に関する考察」『會計』第18号, 韓國公認會計士協會, 29-40(신정식[1981]「재정상태변동표의 공시제도에 관한고찰」『회계』제18호, 한국공인회계사회, 29-40페이지)。
- 申奉植[1981]「『株式会社の外部監査に関する法律』に対する意見」『會計』第18号, 12-14頁。(신봉식[1981]「『주식회사의 외부감사에 관한 법률』에 대한의견」『회계』제18호, 12-14페이지)。
- 康奉均[1981]『中期財政計画制度』韓国開發研究院(강봉균[1981]『중기재정계획제도』한국개발연구원)。
- 朴貞澤[1981]『經濟開發5ヵ年計画の回顧』韓国開發研究院(박정택[1981]『경제개발5개년계획의 회고』한국개발연구원)。
- 李容根[1981]「『株式会社の外部監査に関する法律』の制定と其の實施準備」『會計』第18号, 韓國公認會計士協會, 6-8頁(이용근[1981]「『주식회사의 외부감사에 관한 법률』의 제정과 그 실시준비」『회계』제18호, 한국공인회계사회, 6-8페이지)。
- 朴英熙[1981]「国家予算と国民經濟」『建國大學校行政大學院研究論叢』第9号, 17-37頁(박영희[1981]「국가예산과 국민경제」『건국대학교행정대학원연구논총』제9호, 17-37페이지)。
- 朴宗洪[1981]「国家予算と財政」『韓国開發研究』第3巻第4号, 2-19頁(박종기[1981]「국가예산과 재정」『한국개발연구』제3권제4호, 2-19페이지)。
- 朴宗洪, 李圭億編[1981]『国家予算と政策目標—1981年度予算評価』韓国開發研究院(박종기, 이규억편[1981]『국가예산과 정책목표—1981년도예산평가』한국개발연구원)。
- 崔武鍾[1982]「政府一般会計の処理方法に関する研究—韓国の方式と米国の貸借対照表方式の比較評価を中心に—」『東亞大學校大學院論文集』第VI輯, 249-281頁(최무중[1982]「정부일반회계의 처리회계의 처리방법에 관한 연구: 한국의 방식과 미국의 대차대조표방식의 비교평가를 중심으로」『동아대학교대학원논문집』제VI집, 249-281페이지)。
- 大韓ソウル商工会議所[1982]『韓国經濟20年の回顧と反省』(대한서울상공회의소[1982]『한국

- 경제 20 년의 회고와 반성』)。
- ソンザ[1982]「会計理論と研究方法論」『会計学研究』第4巻3号, 51-70頁(송자[1982]「회계 이론과 연구방법론」『회계학연구』제4권제3호, 51-70페이지)。
- 財務部[1982]『財政投融资百書』(재무부[1982]『재정투융자백서』)。
- 李啓卓[1984]「我が国財務行政根拠法の展開過程に関する考察」『社会科学論叢』第2号, 25-42頁(이계탁[1984]「우리나라재무행정근거법의 전개과정에 관한 고찰」『사회과학논총』제2호, 25-42페이지)。
- 朴善長[1984]「政府会計の基礎理論に関する小考」『光州解放大学論文集』第1巻, 光州大学, 249-261頁(박선장[1984]「정부회계의 기초이론에 관한고찰」『광주해방대학논문집』제1호, 249-261페이지)。
- 韓国産業銀行調査部[1984]『韓国産業銀行30年史』韓国産業銀行(한국산업은행조사부[1984]『한국산업은행30년사』한국산업은행)。
- 裴武煥[1985]「会計監査と監理制度に関する研究」『関大論文集』第13巻第2号, 181-213頁(배무환[1985]「회계감사와 감리제도에 관한 연구」『관대논문집』제13권제2호, 페이지 181-213페이지)。
- 金重雄[1986]「産業発展と政策金融」『韓国開発研究』韓国開発研究院, 43-76頁(김중웅[1986]「산업발전과 정책금융」『한국개발연구』한국개발연구원, 43-76페이지)。
- キムソンギ(김성기)[1986]「会計学研究方法に関する小考」『会計学研究』第6巻第1号, 1-22頁(김성기[1986]「회계학연구방법에 관한 소고」『회계학연구』제6권제1호, 페이지 1-22페이지)。
- シンジュンヨン(신준용)[1986]「会計理論の概念と概念定立」『会計学研究』第6巻第1号, 25-36頁(신준용[1986]「회계이론의 개념과개념정립」『회계학연구』제6권제1호, 25-36페이지)。
- 蔣鳳圭[1987]「韓国經濟の運用と不実企業」『慶尙大論文集(社会系編)』第26巻第2号, 161-171頁(장봉규[1987]「한국경제의 운용과부실기업」『경상대논문집(사회계편)』제26권제2호, 161-171페이지)。
- 韓国銀行基金運用部[1987]『国民投資基金制度』韓国銀行(한국은행기금운용부[1987]『국민투자기금제도』한국은행)。
- 宋成鎭[1987]「學問的觀點からの複式簿記の特性」『社会科学論叢』197-211頁(이성진[1987]「학문적관점에서의 복식부기의 특성」『사회과학논총』197-211페이지)。
- アンヒョンシユク, ガンスンモ[1988]「我が国の政府会計制度の關於する研究」『論文集』第6号, 160-180頁(안현숙, 강승모[1988]「우리나라의 정부회계제도에 관한 연구」『논문집』제6호 페이지)。
- 金聖昊, 全敬植, 蔣尙煥, 朴錫斗[1989]『農地改革史研究』韓国農村經濟研究院(김성호, 전경식, 장상환, 박석두[1989]『농지개혁사연구』한국농촌경제연구원)。
- 韓国銀行基金運用部[1989]『国民投資基金總覽』韓国銀行(한국은행기금운용부[1989]『국민투자기금총람』한국은행)。
- 財務部[1989]『財政投融资百書』(재무부[1989]『재정투융자백서』)。
- 証券監督院編[1990]「改正株式会社の外部監査に關する法律解説」『証券調査月報』第153号, 41-44頁(증권감독원편[1990]「개정 주식회사의 외부감사에 관한법률해설」『증권조사월보』제153호, 41-44페이지)。
- 元亭淵[1990]「会計監査・監理制度の改善方向に對する研究」『産業經營研究』第2巻, 83-112頁(원정연[1990]「회계감사 감리제도의 개선방향에 대한 연구」『산업경영연구』제2권 83-112페이지)。
- 財務部[1990]『財政投融资白書』(재무부[1990]『재정투융자백서』)。
- 韓国財政40年史編集委員會[1990a]『韓国財政40年史第一卷予算資料(1948~1967)』韓国開發研究院(한국재정40년사편집위원회[1990a]『한국재정40년사제1권예산자료(1-48~1967)』한국개발연구원)。
- [1990b]『韓国財政40年史第二卷予算資料(1968~1987)』韓国開發研究院([1990b]『

- 한국재정 40 년사제 2 권예산자료 (1968~1987)』 한국개발연구원)。
- [1991a]『韓国財政 40 年史第三卷 財政関連法令及び主要政策資料』韓国開發研究院 ([1990b]『한국재정 40 년사제 3 권재정관련법령및주요정책자료』 한국개발연구원)。
- [1991b]『韓国財政 40 年史第四卷 財政統計 (1)』韓国開發研究院 ([1990b]『한국재정 40 년사 제 4 권 재정통계 (1)』 한국개발연구원)。
- [1991c]『韓国財政 40 年史第五卷 財政統計 (2)』韓国開發研究院 ([1990b]『한국재정 40 년사 제 5 권 재정통계(2)』 한국개발연구원)。
- [1991d]『韓国財政 40 年史第六卷 財政運用の時代別分析』韓国開發研究院 ([1990b]『한국재정 40 년사 제 6 권 재정운용의 시대별분석』 한국개발연구원)。
- [1991e]『韓国財政 40 年史第七卷 財政運用の主要課題別分析』韓国開發研究院 ([1991e]『한국재정 40 년사 제 7 권재정운용의주요과제별분석』 한국개발연구원)。
- キムジュンキョン[1991]「銀行不実債権の整理方案に関する考察」『韓国開發研究』第 13 卷第 1 号, 35-63 頁 (김준경[1991]「은행부실채권의 정리방안에관하고찰」『한국개발연구』 제 13 권제 1 호, 35-63 페이지)。
- 李啓植, 盧基星編[1991]『国家予算と政策目標—1991 年度』韓国開發研究院 (이계식,노기성편 [1991]『국가예산과 정책목표—1991 년도』 한국개발연구원)。
- 金漢培[1991]「基金運用の問題点及び効率的な管理方案」『湖南大学論文集』第 12 輯, 299-315 頁 (김한배[1991]「기금운용의 문제점 및 효율적관리방안」『호남대학논문집』 제 12 집, 299-315 페이지)。
- 宋梓, 朴政佑[1992]「我が国の公共会計に関する問題」『産業と経営』第 10 卷第 1 号, 185-210 頁 (송자, 박정우[1992]「우리나라의 공공회계에 관한 문제」『산업과 경영』 제 10 권제 1 호, 185-210 페이지)。
- 韓国公認會計士協會 35 年史編集委員会[1992]『韓国公認會計士協會三十五年史』韓国公認會計士協會 (한국공인회계사회 35 년사편집위원회[1992]『한국공인회계사회 35 년사』 한국공인회계사회)。
- 文仁喆[1992]「韓国 10 大財閥の經濟支配力に関する分析」『大学院學術論文集』第 35 卷第 1 号, 125-134 頁 (문인철[1992]「한국 10 대재벌의경제집중력에 관한 분석」『대학원학술논문집』 제 35 권제 1 호, 125-134 페이지)。
- 財務部[1993]『財政投融资百書』(재무부[1993]『재정투융자백서』)。
- ゴンジェウク[1993]『1950 年代韓国の資本家研究』百山書堂 (공제욱[1993]『1950 년대한국의 자본가연구』 백산서당)。
- 韓国開發研究院[1993]「予算制度の改善と財政支出の合理化」『KDI 研究速報』(한국개발연구원「예산제도의 개선과 재정지출의 합리화」『연구속보』)。
- 宋大熙, 文亨杓編[1993]『国家予算と政策目標—1993 年度—』韓国開發研究院 (송대희, 문곽균편 [1993]『국가예산과 정책목표—1993 년도—』 한국경제연구원)。
- 鄭文鉉[1993]「我が国の政府會計制度の改善方案に関する研究」『釜山商大論集』第 64 号, 267-288 頁 (정문현[1993]「우리나라의 정부회계제도의 개선방안에 관한연구」『부산상대논문집』 제 64 호, 267-288 페이지)。
- 韓国開發研究院[1994]「政府部門競争力向上のための競争体制導入方案」『KDI 研究速報』(한국개발연구원[1994]「정부부문경쟁력 향상을 위한 경쟁체제도입방안」『연구속보』)。
- 李重熙[1994]「政府會計の概念構造と現行制度の分析」『経営經濟』第 27 卷第 1 号, 啓明大學産業經營研究所, 149-173 頁 (이중희[1994]「정부회계의 개념구조 및 현행제도의분석」『경영경제』 계명대학산업경영연구소, 제 27 집제 1 호, 149-173 페이지)。
- 經濟企画院[1994]『1994 年度基金白書』(경제기획원[1994]『1994 년도 기금백서』)。
- 韓国開發研究院[1995a]『韓国經濟半世紀政策資料集』(한국경제연구원[1995a]『한국경제반세기 정책자료집』)。
- [1995b] (李哲植/文亨杓編)『政府革新 先進国 の 戦略 と 教訓』([1995b] (이철식/문곽균)『정부혁신 선진국의 전략과 교훈』)。
- 權秀英[1995]「我が国の政府會計基準の定立のための考察」『會計ジャーナル』第 3 号, 309-336 頁

- (권수영[1995]「우리나라의 정부회계기준의 정립을 위한고찰」『회계저널』 제 3 호, 309-336 페이지)。
- 趙學國[1995]「OECD 加盟推進の背景と意義」『通商法律』第 2 号, 107-122 頁(조학국[1995] 가입 「진출의 배경과 의의」『통상법률』 제 2 호, 107-122 페이지)。
- 孔提郁[1995]「政府と財閥間の關係に関する研究 (I) —80~90 年代を中心に」『尚志大論文集』 第 16 輯, 1-18 頁 (공제욱[1995]「정부와 재벌간의 관계에 관한 연구 (I) —80~90 년대를 중심으로」『상지대논문집』 제 16 집, 1-18 페이지)。
- 朴英熙[1996]『國家統合豫算制度の導入方案』(박영희[1996]『국가통합예산제도의 도입방안』)。
- 韓國開發研究院[1996]『21 世紀に備えた財政政策方向と政府生産性の向上』(한국개발연구원 [1996]『21 세기에 대비한 재정정책방안과 정부생산성의 향상』)。
- グオンソングック・ジョスンピョウ 1997]『『会計学研究』の 20 年：1977-1996』『会計学研究』第 22 卷第 2 号, 203-220 頁 (권선국·조성표[1997]『『회계학연구』의 20 년：1977-1996』『회계학연구』 제 22 권제 2 호 203-220 페이지)。
- 朴商任[1996]「政府会計に関する研究」『企業経営研究』第 5 卷, 水原大学, 61-92 頁(박상임[1996] 「정부회계에 관한 연구」『기업경영연구』 제 5 권, 수원대학, 61-92 페이지)。
- 梁瀟元[1996]『帰属財産払下げを通じた 1950 年代韓国産業資本家の形成に関する研究—綿紡織工業を中心に—』梨花女子大学校大学院修士論文 (양정원[1996]『귀속재산불하를 통한 1950 년대 한국산업자본가형성에 관한연구—방직공업을 중심으로—』이화여자대학교대학원석사논문)。
- 金種圭[1996]『韓国の農地改革と地主層の対応』経済学博士学位論文, 慶星大学(김종규[1996] 『한국의 농지개혁과 지주층의 대응』경제학박사학위논문, 경성대학)。
- キムスンソク[1996]「韓国産業銀行の貸出を通じてみた国家資本と財閥」『社会科学論集』第 6 卷 第 2 号, 27-54 頁(김승석「한국산업은행의 대출을 통해서 본국가자본과 재벌」『사회과학 논문집』 제 6 권제 2 호, 27-54 페이지)。
- 崔洸, 林周瑩編[1997]『公共部門の生産性向上のための研究 (I)』韓国租税研究院(최광, 임주영 편[1997]『공공부문의 생산성향상을 위한 연구 (I)』한국조세연구원)。
- 姜光夏[1997]「經濟開發 5 ヲ年計画」『經濟論集』第 36 卷第 1 号, 27-77 頁 (최광하[1997]「경제 개발 5 개년계획」『경제논문집』 제 36 권제 1 호, 27-77 페이지)。
- 韓國開發研究院[1997]『アップストリームな政府改革』(한국개발연구원[1997]『아래로부터의 정부개혁』)。
- 金東建[1997]「成果中心予算制度の導入と財政改革」『行政論叢』第 35 卷第 2 号, 95-124 頁 (김동건[1997]「성과중심예산제도의 도입과 재정개혁」『행정논총』 제 35 권제 2 호, 95-124 페이지)。
- チェダルス[1997]「複式簿記の起源論」『社会科学研究』第 4 卷第 1 号, 213-236 頁 (최달수[1997] 「복식부기의 기원론」『사회과학연구』 제 4 권제 1 호, 213-236 페이지)。
- 朴根厚[1997]「韓國の基金運營制度の改善方案」『社會科學論叢』第 2 卷第 1 号, 137-156 頁 (박근후[1997]「한국의 기금운영제도의 개선방안」『사회과학논총』 제 2 권제 1 호, 137-156 페이지)。
- 財政經濟部国庫局[1998]『政府会計制度の改編方向—複式簿記及び發生主義体制の拡大導入検討』(재정경제부국고국[1998]『정부회계제도의 개편방향—복식부기 및 발생주의체제의 확대 도입검토』)。
- 企画予算委員会[1998]『1999 年予算編成指針 (案)』(기획예산위원회[1998]『1999 년예산편성 지침(안)』)。
- ユンソンシク, グオンスヨン[1998]『政府会計』法文社(윤성식, 권수영[1998]『정부회계』법문사)。
- バクヨンヒ[1998]「韓国政府の予算政策に関する研究—5 共和国, 6 共和国及び文民政府の予算政策の比較研究—」『社会科学論叢』第 3 輯, 115-138 頁 (박영희[1998]「한국정부의 예산정책에 관한 연구—5 공화국, 6 공화국 및 문민정부의 예산정책의 비교연구—」『사회과학논총』 제 3 집, 115-138 페이지)。
- 財政經濟部国庫局[1998]『政府会計制度の改編方向—複式簿記及び發生主義体制の拡大導入検討』

参考文献目録

- (재정경제부국고부[1998] 『정부회계제도의 개편방향—복식부기및발생주의체제확대도입 검토』)。
- チェドヨル[1998] 『アジア外換危機の発生過程と原因』 韓国經濟研究院(최두열[1998] 『아시아회환 위기의 발생과정과 원인』 한국경제연구원)。
- グォンスヨソ, キムソソグ[1999] 「政府部門における發生主義會計・複式簿記制度導入及び推進方 案」 『會計ジャーナル』 第8巻第1号, 289-320頁(권수영, 김선구[1999] 「정부부문에서의 발생주의회계/복식부기제도도입 및 추진방안」 『회계저널』 제8권제1호, 289-320페이지)。
- 企画予算処[1999] 『1999年度基金白書』 (기획예산처[1999] 『1999년도 기금백서』)。
- 企画予算委員会[1999] 『政府部門の複式簿記會計制度導入の推進方向』 報道資料 ([1999] 『정부부 문복식부기회계제도 도입 추진방향』 보도자료)。
- フアンユソウソ, ギノジン[1999] 「わが国の基金制度の問題点と改善方向」 『行政論叢』 第37巻 第2号, 224-254頁(황운원, 기노진[1999] 「우리나라 기금제도의 문제점과개선방향」 『행정논총』 제37권제2호, 224-254페이지)。
- 企画予算処[2000] 『1999政府改革百書』 (기획예산처[2000] 『1999정부개혁백서』)。
- 財政經濟部[2000] 『IMFとの最終政策協議結果』 報道参考資料(재정경제부[2000] 『IMF와의 최종 정책협의결과』 보도참고자료)。
- 財政經濟部, 労働部, 金融監督委員会[2000] 『2段階4大部門改革推進方向』 (재정경제부, 노동부, 금융감독위원회[2000] 『2단계 4대부문 개혁추진방향』)。
- イユソジュ[2000] 「政府會計の新しいモデル—發生基準會計」 『經營經濟研究』 第23巻第2号, 227-247頁(이윤재[2000] 「정부회계의 새로운 모델—발생기준회계」 『경영경제연구』 제23권 제2호, 227-247페이지)。
- バクヨソヒ[2000] 「統合予算と政府基金に関する研究」 『社會科學論叢』 第24巻, 69-98頁 (박영희[2000] 「통합예산과 정부기금에 관한 연구」 『사회과학논총』 제24권, 69-98페이지)。
- 金炳華, 金昌浩, 文素祥, 林鉉煥[2001] 『政策一貫性に関する研究』 金融經濟叢書第6号(김병화, 김창호, 문소상, 임현준[2001] 『정책일관성에 대한 연구』 금융경제총서제6호)。
- ゴヨソソソ[2002] 『中長期財政健全性確保のための制度改善課題』 韓国開發研究院(고영선[2002] 『중장기재정건전성확보를 위한 제도개선과제』 한국개발연구원)。
- 全澤勝[2002] 「基金と特別會計の比較分析」 『財政フォーラム』 9月号, 46-65頁(전택승[2002] 「기금과 특별회계 비교분석」 『재정포럼』 9월호, 46-55페이지)。
- 會計制度課[2003] 『政府會計法制定案立法予告』 財政經濟部国庫局報道参考資料, 4月16日発表 (회계제도과[2003] 『정부회계법제정안 입법예고』 재정경제부국고국보도참고자료, 4월 16일 발표)。
- 全澤勝[2003a] 「基金の投資的性格—契約制と影響力—」 『財政フォーラム』 2月号, 6-17頁 ([2003a] 「기금의 투자적성격 계약제와 영향력」 『재정포럼』 2월호, 6-17페이지)。
- [2003b] 『基金制度分析及び改善方向の研究』 韓国租稅研究院([2003b] 『기금제도분석 및 개선방향의 연구』 한국조세연구원)。
- チェミヨソス [2003] 『會計不正物語』 グットインフォーメーション(최명수[2003] 『뒤집어보는 경제 회계부정이야기』 굿인포메이션)。
- 李榮薰ほか[2004] 『韓国の銀行100年史』 図書出版サンハ (이영훈외[2004] 『한국의은행 100년사』 도서출판산하)。
- ガンイソジュ, シソズソリヨル[2004] 「複式簿記會計制度の定着のための改善方 案」 『政府會計研究』 第2巻第1号, 119-138頁(강인재, 신종렬[2004] 「복식부기 회계제도 정착을 위한개선방안」 『정부회계연구』 제2권제1호, 119-138페이지)。
- ジョソジュソヨル[2004] 「政府會計基準の制定と施行に関する研究」 『政府會計研究』 第2巻第1号, 1-15頁(전중열[2004] 「정부회계기준의 제정—현실적 대안의모색」 『정부회계연구』 제2권 제1호, 1-15페이지)。
- 国会予算政策処[2004] 『租稅支出予算制度と政策課題』 (국회예산정책처[2004] 『조세지출예산 제도와 정책과제』)。

- イムソクシク, ジョンギョン[2004]「政府会計改革の主要争点と進行方向に対する提案」『政府会計研究』第2巻第1号, 67-83頁(임석식, 정기영[2004]「정부회계 개혁의 주요 쟁점과 진행방향에 대한 제안」『정부회계연구』제2권제1호, 67-83페이지)。
- 企画予算処[2004a]「国家財政法制定に当たって財政運営システムを全面的に改編—参与政府財政改革を制度的に支える先進国型財政システム構築—」企画予算処プレスリリース, 2004年7月5日発表(기획예산처[2004a]국가재정법제정으로 재정운영시스템 전면적으로개편—참여 정부 재정개혁을 제도적으로 뒷받침하여 선진국형 재정 System 구축—」기획예산처보도자료, 2004년 7월 5일 발표)。
- [2004b]『政策・成果中心のプログラム予算体系導入—財政運営の効率性・責任性の向上』企画予算処デジタル予算会計企画団, 2004年11月3日発表([2004b]정책성과 중심의 프로그램 예산체계 도입-재정운영의 효율성책임성제고-) 기획예산처디지털예산회계 기획단, 2004년 11월 3일 발표)。
- [2004c]『国家財政法(案) 主要内容』2004年10月12日 ([2004c] 『국가재정법(안) 주요 내용』2004년 10월 12일)。
- ガンマンス [2005]『韓国經濟 30年』サムスン經濟研究所(강만수[2005]『한국경제 30년』삼성경제연구소)。
- 李榮薰, 朴基柱, 李明輝, 崔相伍[2005]『韓国の有価証券 100年史』図書出版海南(이영훈, 박기주, 이명휘, 최상오[2005]『한국의 유가증권 100년사』도서출판해남)。
- ユンジェウォン[2005]「政府会計概念体系制定方向に関する研究」『政府会計研究』第3巻第2号, 51-76頁(윤재원[2005]「정부회계 개념체계 제정방향에 관한 연구」『정부회계연구』제3권제2호, 51-76페이지)。
- 鄭基淑, 朴海根, 李重熙[2005]『會計思想と會計基準の發展』經文社(정기숙, 박해근, 이중희[2005]『회계사상과 회계기준의 발전』경문사)。
- 企画予算処[2005]『2006年度予算案概要』(기획예산처[2005]『2006년도예산안개요』)。
- 李鍾斗[2006]『政府會計論』大榮文化社(이종두[2006]『정부회계론』대영문화사)。
- 財政經濟部[2006]『發生主義會計制度の導入に伴った国家財政運営体制の變化』(재정경제부[2006]『발생주의 회계제도 도입에 따른 국가재정운영체제의 변화』)。
- 企画予算処[2006]『2006-2010年国家財政運用計画』大韓民国政府(기획예산처[2006]『2006-2010년 국가재정운영계획』대한민국정부)。
- 国会予算政策処[2007]『プログラム予算制度の評価』(국회예산정책처[2007]『프로그램예산제도의 평가』)。
- ユンソンシク [2007]「政府革新の理論と事例：統合予算会計システム」『政府会計研究』第5巻第1号, 29-46頁(윤성식[2007]「정부혁신의 이론과 사례통합예산회계시스템」『정부회계연구』제5권제1호, 29-46페이지)。
- ムンゲンミン, イムドンワン[2007]「OECD 国家の發生基準の會計および予算制度の導入効果分析」『政府会計研究』第5巻第2号, 25-55頁(문광민, 임동완[2007]「OECD 국가의 발생기준 회계 및 예산제도 도입효과분석」『정부회계연구』제5권제2호, 25-55페이지)。
- 朱仁基, ソソンピョウ, グォンソングック, ナズンギル[2007]「我が国の經濟發展と會計の貢献と課題」『會計と監査研究』第45号, 1-36頁(주인기, 조성표, 권성국, 나종길[2007]「우리나라 경제발전과 회계의 공헌과 과제」『회계와 감사연구』제45호, 1-35페이지)。
- イチャンウ, ユジェギョ, ゴズングォン[2007]『我が国の會計監理制度』ソウル大学出版部(이창우, 유재규, 고종권[2007]『우리나라의 회계감리제도』서울대학출판부)。
- 高承禧[2008]『韓國會計基準 60年史』韓國企業經營学会學術大會(고승희[2008]『한국회계기준 60년사』한국기업경영학회 학술대회)。
- 鞠慶福[2008]「成果主義の予算と發生主義の會計との連携強化方案」『議政論叢』(Journal of Parliamentary Research)第3巻第1号, 5-33頁(국경복[2008]「성과주의 예산과 발생주의 회계와의 연계 강화방안」『의정논총』제3권제1호, 5-33페이지)。
- バックヨング [2008]『韓国重化学工業化研究総説』図書出版海南(박영구[2008]『한국중화학공업화연구총설』도서출판해남)。

参考文献目録

- グオンビョンチョル[2008]「国家会計法に従った公的年金会計制度の改善：国民年金を中心に」『政府会計研究』第6巻第2号, 55-77頁(권현철[2008]「국가회계법에 따른 공적연금회계제도의 개선：국민연금을 중심으로」『정부회계연구』제6권제2호, 55-77페이지)。
- ゴヨンソン [2008]『韓国經濟の成長と政府の役割：過去, 現在, 未来』韓国開發研究(고영선[2008]『한국경제의 성장과 정부의 역할 과거, 현재, 미래』한국개발연구원)。
- バクノウク, ウォンゾンハク, キムジン, バクミョンホ [2008]『財政成果管理制度の現況と政策課題』韓国租税研究院(박노옥, 원중학, 김진, 박명호[2008]『재정성과관리제도의 현황과 정책과제』한국조세연구원)。
- バクヨンチョルの他[2008a]『韓国の外国為替危機 10年(上)－展開過程と今後の課題－』韓国經濟研究院(박영철외[2008a]『한국의 외환위기 10년(상)－전개과정과 추후과제－』한국경제연구원)。
- [2008b]『韓国の外国為替危機 10年(下)－展開過程と今後の課題－』韓国經濟研究院([2008b]『한국의 외환위기 10년(하)－전개과정과 추후과제－』한국경제연구원)。
- 姜光夏ほか[2008]『韓国高度成長期の政策決定体系－經濟企画院と政策推進機構－』韓国開發研究院(강광하외[2008]『한국고도성장기의 정책결정체계－경제기획원과정책추진기구－』한국개발연구원)。
- 企画財政部[2009]『2010年度予算案編成及び基金運用計画案作成指針』(기획재정부[2009]『2010년도예산안편성 및 기금운용계획안 작성지침』)。
- 金融監督院會計サービス本部會計制度室[2009]『國際會計基準の理解と導入準備』金融監督院(금융감독원회계서비스본부회계제도실[2009]『국제회계기준의 이해와 도입준비』금융감독원)。
- 金融監督院 10年史編集委員会[2009]『金融監督院 10年史』証券監督院(금융감독원 10년사편집위원회[2009]『금융감독원 10년사』증권감독원)。
- パクジンゴン[2009]『韓国歴代政権の主要經濟政策』韓国經濟研究院(박진근[2009]『한국역대정권의 주요경제정책』한국경제연구원)。
- 国庫局會計制度課[2009]『發生主義會計方式による開始財政狀態表作成着手』企画財政部プレスリリース, 8月19日付け(국고국회계제도과[2009]『발생주의회계방식에 따른개시재정상태표 작성 착수』기획재정부보도자료, 8월 10일부)。
- バクホンヨプ[2009]『財政事業自律評価現況と政策課題』国家予算政策処(박홍엽[2009]재정사업자율평가현황과 정책과제』국가예산정책처)。
- 企画財政部[2009]『金融及び運用リース會計処理指針』(기획재정부[2009]『금융 및 운용리스 회계처리지침』)。
- シムジェヒョン [2010]「韓国の政府会計制度の生成と発展」『政府会計研究』第8巻第2号, 89-113頁(심재현[2010]「한국의 정부회계제도의 생성과발전」『정부회계연구』제8권제2호, 89-113페이지)。
- バクノウク, バクヒョンス, ソンホシン [2010]『發生主義會計及び費用會計と財政管理に関する研究』韓国租税研究院(박노옥, 박형수, 송호신[2010]『발생주의회계 및 비용회계와재정 관리에 관한 연구』한국조세연구원)。
- 企画財政部[2010a]『2010年度 基金現況』(기획재정부[2010a]『2020년도 기금현황』)。
- [2010b]『財政狀態表勘定科目會計處理指針』([2010b]『재정상태표계정과목회계처리 지침』)。
- 国会予算政策処[2010a]『国家財政制度：原理と實際』(국회예산정책처[2010a]『국가재정제도 원리와 실제』)。
- [2010b]『プログラム予算事業便覧(上)』([2010b]『프로그램예산사업편람(상)』)。
- [2010c]『プログラム予算事業便覧(下)』([2010c]『프로그램예산사업편람(하)』)。
- アンイルファン[2010]『韓国の財政 2010』毎日經濟新聞社(안일환[2010]『한국의재정』매일경제신문사)。
- ホミョンスン [2010]「發生主義會計制度の導入による財務諸表監査遂行方向」『Executive Report』8月号, 1-38頁(허명순[2010]「발생주의회계제도의 도입에 따른재무제표감사수행 방향」『Executive Report』8월호, 1-38페이지)。

- キムジョンフンのほか[2010]『憲法と財政』韓国租税研究院(김정훈외[2010]『헌법과재정』 한국조세연구원)。
- 韓国租税研究院[2010]『発生主義会計および費用会計と財政管理に関する研究』(한국조세연구원[2010]『발생주의회계 및 비용회계와 재정관리에 관한 연구』)。
- イムゾンフン[2010]『憲法第54条の法的性格に関する考察—政府の予算編成及び提出手続き規定に関する法的性格を中心に—』国会予算政策処(임종훈[2010]『헌법제 54 조의 법적성격에 관한 고찰—정부의 예산편성 및 제출절차규정에 관한 법적성격을 중심으로—』국회예산정책처)。
- オゴンホ[2010]『大韓民国の国家財政』(株)レディアンメディア(오건호[2010]『대한민국 금고를 열다』레디안미디어)。
- 国家会計基準センター[2010a]『(主題1) 財政運営表の情報充実化及び理解度向上のための改善方案—事業型会計の財政運営表改善方案』(국가회계기준센터[2010a]『(주제 1) 재정운영표의 정보충실화 및 이해도 향상을 위한 개선방안—사업형회계의 재정운영표개선방안』)。
- [2010b]「国家発生主義導入の世界的趨勢と我々の現在と未来」『公認会計士』3月号, 23-26頁([2010b]「국가발생주의도입의 세계적추세와 우리나라의 현재와미래」『월간공인회계사』3월호, 23-26페이지)。
- 企画財政部[2011]『2012年度予算案編成指針および基金運用計画案作成指針』(기획재정부[2011]『2012 연도 예산안편성지침 및 기금운용계획안작성지침』)。
- ホスンカン[2011]『財務諸表の真実』ジサンサ(허순강[2011]『재무제표진실읽기』지상사)。
- 大韓民国政府[2011]『2012年度予算案概要』(대한민국정부[2011]『2011년도 예산안개요』)。
- ハウン[2011]「発生主義の政府会計発展のための主要な争点」『月刊公認会計士』9月号, 22-32頁。(허웅[2011]「발생주의 정부회계 발전을 위한 주요논점」『월간공인회계사회』9월호, 22-32페이지)。
- キムギョンホ[2011]「政府財務諸表の効果的な監査方案に対する提言」『月刊公認会計士』11月号, 7-10頁(김경호[2011]「정부재무제표의 효율적 감사방안에 대한제언」『월간공인회계사회』11월호, 7-10페이지)。
- 国家会計基準センター[2011a]『会計実務者のための業務マニュアル—財務決算観点の dBrain 業務処理』韓国公認会計士協会(국가회계기준센터[2011a]『회계실무자를 위한 업무 매뉴얼재무결산관점의 업무처리』한국공인회계사회)。
- [2011b]『主要5カ国の国家会計制度に関する研究』韓国公認会計士協会([2011b]『주요 5개국 국가회계제도에 관한 연구』한국공인회계사회)。
- [2011c]『勘定科目解説書』韓国公認会計士協会([2011c]『계정과목해설서』한국공인회계사회)。
- [2011d]『発生主義財政指標を活用した国家財務情報分析』韓国公認会計士協会([2011d]『발생주의 재정지표를 활용한 국가재무정보분석』한국공인회계사회)。
- [2011e]『わかりやすい国家会計基準』韓国公認会計士協会。([2011e]『알기쉬운국가회계기준』한국공인회계사회)。
- バクソンドン, イチャンゾン, バクヒョンゴン[2011]『政府会計 原理と理論』図書出版ウオン(박성동, 이찬중, 박형근[2011]『정부회계 원리와 이론』도서출판원)。
- バクソンドン[2011]「国家財政と純資産変動表」『月刊公認会計士』10月号, 58-68頁(박성동[2011]「국가재정과 순자산변동표」『월간공인회계사』10월호, 58-68페이지)。
- シンヨンイム, ジャンユンジョン[2011]『発生主義の会計制度の導入が歳入決算に及ぼす影響』国会予算政策処(신영임, 장윤정[2011]『발생주의 회계제도 도입이 세입결산에 미치는 영향』국회예산정책처)。
- イヨンモ他[2011]『日本の地方財政改革とわが国の中央と地方間の財源配分に関する政策代案模索』国会予算政策処(이용모외[2011]『일본의 지방재정개혁과 우리나라의 중앙 및 지방간의 자원배분에 관한 정책안모색』국회예산정책처)。
- 大韓民国政府[2012a]『2012年度予算案概要』(대한민국정부[2012a]『2012년도예산안개요』)。
- [2012b]『2012年度基金運用計画案』([2012b]『2012년도기금운용계획안』)。
- [2012c]『2011年度国家決算報告書』([2012c]『2011년도 국가결산보고서』)。

参考文献目録

- 洪宗鉉[2012]『財政民主主義に関する憲法的研究』高麗大学大学院法学博士学位論文(홍중현 [2012]『재정민주주의에 관한헌법적연구』고려대학대학원법학박사학위논문)。
- 企画財政部[2012a]『財政状態表勘定科目会計処理指針』(기획재정부[2012a]『재정상태표계정과목 회계처리지침』)。
- [2012b]『財政運営表勘定科目会計処理指針』([2012b]『재정운영표계정과목회계처리지침』)。
- [2012c]『純資産変動表勘定科目会計処理指針』([2012c]『순자산변동표계정과목회계처리지침』)。
- [2012d]『統合財務諸表作成指針』([2012d]『통합재무제표 작성지침』)。
- [2012e]『基金会計処理指針』([2012e]『기금회계처리지침』)。
- [2012f]『原価計算指針』([2012f]『원가계산지침』)。
- [2012g]『純資産変動表及び国税徴収活動表の勘定科目会計処理指針』([2012g]『순자산변동표 및 국세징수활동표의 계정과목회계처리방침』)。
- [2012h]『基金決算報告書』([2012h]『기금결산보고서』)。
- [2012i]『2012年度基金現況』([2012i]『2012년도 기금현황』)。
- 国会予算政策処[2012a]『2012年度 決算総合分析』(국회예산정책처[2012a]『2012년도결산종합분석』)。
- [2012b]『国家財政法 理解と實際』([2012b]『국가재정법 이해와 실제』)。
- [2012c]『主要国の予算制度』([2012c]『주요국의 예산제도』)。
- [2012d]『2011会計年度決算財務諸表分析』([2012d]『2011 회계연도 결산재무제표분석』)。
- [2012e]『2012年度大韓民国財政』([2012e]『2012년도 대한민국재정』)。
- [2012f]『国家財務諸表決算分析の事例および分析指標研究』([2012f]『국가재무제표 결산분석 사례 및 분석지표 연구』)。
- イテソン[2012]「発生主義・複式簿記導入による国家会計制度の変化」『季刊監査』夏号, 8-13頁(이태성[2012]「발생주의 복식부기도입에 따른 국가회계제도의 변화」『계간감사여름호』8-13 페이지)。
- 監査院[2012]『2011会計年度決算検査報告』(감사원[2012]『2011 회계연도 결산검사보고』)。
- ムングアンミン, ジョンヨンベック, タックヒョンウ [2012]『国会の財政統制権強化のための基金制度改編方案に関する研究』国家予算政策処(문광민, 정연백, 탁현우[2012]『국회의재정통제권 강화를 위한 기금제도 개편방안에 관한 연구』국가예산정책처)。
- キムドンス [2013]「予算と会計の効率的連係方案」『2013年韓国政府会計学会夏季学術大会発表論文集』, 89-117頁(김동수[2013]「예산과 회계의 효율적연계방안」『2013년한국정부회계학회하계학술대회발표논문집』89-117 페이지)。
- キムボンファン, チェユンジョン[2013]「国家財務諸表の財政運営表上の費用配分が改善されているのか: 非配分費用を中心に」『2013年韓国政府会計学会夏季学術大会発表論文集』119-138頁(김봉환, 최윤정[2013]「국가재무제표의 재정운영표상의 비용배분이개선된것인가: 비배분비용을 중심으로」『2013년한국정부회계학회하계학술대회 발표논문집』119-138 페이지)。
- 監査院[2013]『2012会計年度決算検査報告』(감사원[2013]『2012 회계연도 결산검사 보고』)。
- 大韓民国政府[2013]『2012会計年度国家決算報告書』(대한민국정부[2013]『2012 회계연도국가결산보고서』)。
- 国会予算政策処[2014a]『国家財政法: 理解と實際』(국회예산정책처[2014a]『국가재정법 이해와 실제』)。
- [2014b]『2014年度大韓民国財政』([2014b]『2014년도대한민국재정』)。
- 企画財政部[2013]『基金決算報告書』(기획재정부[2013]『기금결산보고서』)。

〔欧文文献〕(ABC順)

- A. Premchand[1995], *Effective government accounting*, International Monetary Fund.
- Aoki, Masahiko[2001], *Towards a Comparative Institutional Analysis*, Massachusetts Institute of Technology. (瀧澤弘和, 谷口和弘訳[2001]『比較制度分析に向けて』NTT出版)
- AIA[1936], *Examination of Financial Statements by Independent Public Accountants*.
- AICPA[1970], *Basic Concepts and Accounting Principles Underlying Financial Statement of Business enterprises Statemen of the Accounting Principles Board No. 4*. (川口順一訳[1973]『アメリカ公認会計士協会企業会計原則』同文館)
- AAA[1966], *A Statement of Basic Accounting Theory*. (飯野利夫訳[1967]『アメリカ会計学会・基礎的会計理論』国元書房)
- AAA[1977], *Statement on Accounting Theory and Theory Acceptance*, Committee on Concepts and Standards for External Financial Reports. (染谷恭次郎訳[1980]『会計理論及び理論承認』国元書房)
- A. Zeff, Stephen[1972], *Forging Accounting Principles in Five Countries: A History and an Analysis of Trends*, Stiples Publishign Company.
- A. A. Berle, Jr. and G. C. Means[1950], *The Modern Corporation and Private Property*, Seventeenth Printing, The Macmillan Company. (北島忠男訳[1958]『近代株式会社と私有財産』文雅堂書店)
- Aoki, Masahiko[2001], *Towards a Comparative Institutional Analysis*, 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)
- Brown, C.D.[1971] *The Emergence of Income Reporting: An Historical Study*, East Lansing, Michigan(田中嘉穂, 井原理代訳[1978]『損益計算制度の出現—その歴史的研究—』香川大学会計研究室)
- Bedford, Norton M[1965], *The Need for and Extension on the Accrual Concept*, *Journal of accountancy*, May, pp. 29-33.
- Chan, J. L. [2003], *Government Accounting: An Assessment of Theory, Purposes and Standards*, *Public Money & Management*, Vol. 23, No. 1, January, pp. 13-20.
—[2009], *A comparison of government accounting and business accounting*, *International Journal on Governmental Financial Management*, Vol. 9, No. 1, pp. 29-38.
- Gerard, M. Zack[2013], *Financial Statement Fraud: Strategies for Detection and Investigation*, Wiley.
- Garner, S. P. [1954] *Evolution of Cost Accounting to 1925*, University, Alabama(品田誠平, 米田清貴, 園田平三郎, 敷田礼二共訳[1958]『原価計算の発展—1925年まで—』一粒社)
- GASB[2004], *Codification of Governmental Accounting and Financial Reporting Standards*, June 30 Norwalk. (藤井秀樹監訳[2003]『GASB/FASAB 公会計の概念フレームワーク』中央経済社)
- GAO[2006], *Understanding similarities and differences between accrual and cash deficits*, December.
- Hepworth, Noel[2003], *Preconditions for Successful Implementation of Accrual Accounting in Central Government*, *Public Money and Management*, Vol. 23, pp. 37-44.
- Hatfield, H. R. [1906] *Modern Accounting : Its Principles and Some of Its Problems*, New York(松尾憲橘訳[1971]『ハットフィールド 近代会計学』雄松堂書店)
- Henke, Emerson O. [1966], *Accounting For Nonprofit Organizations*, Wadsworth Publishing Company, Belmont, California. (加納直人訳[1973]『非営利団体の会計』好学社)
- IFAC Public Sector Committee[2000], *Study 11 Government Financial Reporting—Accounting Issues and Practices—*. (日本公認会計士協会公会計委員会訳[2004]「政府の財務報告—会計上の課題と実務—」『研究報告第11号』)
- J. H. Enthoven, Adolf ed. [1981], *Accounting Education in Economic Development Management*, North-Holland.
- Jones, Leroy P. and SaKong, Il [1980], *Government, business, and entrepreneurship in economic development : the Korean case*, Harvard University.

参考文献目録

- James, R.M. [1950], Three Major Concepts in Governmental Accounting Theory, *The Accounting Review*, Vol. 25, No.3, pp. 307-314.
- J.H. Enthoven, Adolf ed. [1981], *Accounting Education in Economic Development Management*, North-Hollan.
- Kim, Jungmin [2007], *Institutional perspective on accounting change in Korea with special reference to group accounting*, Kyoto University.
- Ko, Sung-Sam [1985], *A study on the Development of Financial Accounting Principles for Business Enterprises in Korea*, Golden State University.
- Käfer, K. [1966] *Theory of Accounts in Double-Entry Bookkeeping*, Urbana, New York (安平昭二訳 [1972] 『ケーファー複式簿記の原理』千倉書房)
- Littleton, A.C. [1953], *Structure of Accounting Theory*, American Accounting Association, Monograph No. 5. (大塚俊郎訳 [1955] 『会計理論の構造』東洋経済新報社)
- Littleton, A.C. [1933], *Accounting evolution to 1900*, American Institute Publishing Co., Inc. (片野一郎訳 [1952] 『リトルトン会計発達史』同文館)
- Littleton, A.C. and Zimmerman, V.K. [1962], *Accounting Theory : Continuity and Change*, Prentice-hall International., INC. (上田雅通訳 [1976] 『会計理論—連続と変化—』税務経理協会)
- May, George O. [1943], *Financial accounting : A distillation of experience*, The Macmillan company (木村重義訳 [1970] 『財務会計 : 経験の蒸溜』同文館出版)
- Masahiko Aoki, Hyung-Ki Kim, and Masahiro Okuno-Fujiwara ed. [1996], *THE ROLE OF GOVERNMENT IN EAST ASIAN ECONOMIC DEVELOPMENT: Comparative Institutional Analysis*, Oxford University Press Inc., New York. (白鳥正喜監訳 [1997] 『東アジアの経済発展と政府の役割—比較制度分析アプローチ』日本経済新聞社)
- Mouck, Tom [2004], Institutional reality, financial reporting and the rules of the game, *Accounting, Organizations and Society*, 29, pp. 525-541.
- North, D.C. [1990], *Institutions, Institutional Change and Economic Performance*, Cambridge University Press. (竹下公視訳 [1994] 『制度 制度変化 経済成果』晃洋書房)
- Philip C. Cheng and Tribhawan n. Jain [1973], Economic Perspective and Accounting Practices in South Korea, *International Journal of Accounting Evolution and Research*, Spring, pp. 123-139.
- Premchand, A. [1995], *Effective Government Accounting*, International Monetary Fund.
- Plummer, E., P.D. Hutchison, and T.K. Patton [2007], ' GASB' s governmental financial reporting model: Evidence on its information relevance, *The Accounting Review* 82 (1) , pp. 205-240.
- Penman, Stephen [2011], *Accounting for Value*, Columbia University Press.
- Paton, W.A. [1922], *Accounting Theory: With Special Reference to the Corporate Enterprise*, The Ronald Press, Reprint Ed, Accounting Studies Press, 1962.
- Paton, W.A. and Littleton, A.C. [1940], *An Introduction to Corporate Accounting Standards*, American Accounting Association. (中島省吾訳 [1958] 『会社会計基準序説』森山書店)。
- R. L. Dixon, S.R. Hepworth and W.A. Paton, Jr., *Essentials of Accounting*, 1966, pp. 197-9.
- Sanders, T.H., H.R. Hatfield, and U. Moore [1938], *A Statement of Accounting Principles*, AAA. (山本繁, 勝山進, 小関勇共訳 [1979] 『SHM 会計原則』同文館)。
- Wynne, Andy [2008], Accrual accounting for the public sector—A fad that has had its day? , *International Journal on Governmental Financial Management* , 8(2), pp. 117-132.

〔ドイツ語文献〕

- Im, Geum-Ja [1997], *Konzernrechnungslegung in der Republik Korea und in Deutschland: Darstellung, Vergleich und Analyse*, Köln Universität.
- Kwang, sookim [1988], *Die Gestaltung der Rechnungslegung von Aktiengesellschaften nach neuem Handelsrecht in der Bundesrepublik Deutschland und der Republik Korea*, Inaugural-Dissertation zur Erlangung der Würde eines Doktors der

Wirtschaftswissenschaften der Universität Mannheim.

[ウェブサイト]

*閲覧時期はいずれも 2014 年 1 月～9 月

韓国企画財政部 (<http://www.mosf.go.kr/>)

韓国金融監督院 (<http://www.fss.or.kr/>)

韓国法令情報センター (<http://www.law.go.kr/main.html>)

韓国公正取引委員会 (<http://www.ftc.go.kr/>)

韓国銀行経済統計システム (<http://ecos.bok.or.kr/>)

Nathan Association Inc. (<http://www.nathaninc.com/>)

OECD (http://www.oecd.org/document/60/0,3746,en_2649_37427_1942460_1_1_1_37427,00.html#A_RevenueStatistics)

日本国際協力システム (<http://www.jics.or.jp/soshiki/dictionary/m.html>)

なお、本研究は以下の現地調査を実施している。

1. 2012 年 9 月 13 日～9 月 17 日
韓国の会計制度発展期における関連史料の発掘(韓国)
2. 2011 年 8 月 28 日～8 月 31 日
韓国の近代経済発展期における政府会計関連資料の発掘(韓国)
3. 2010 年 12 月 22 日～12 月 27 日
韓国における会計制度成立当初から近代までの研究資料に関する現地調査(韓国)

【資料】韓国の国家財務諸表（2010～2012年度）*会計年度は1月1日～12月31日

1. 財政状態表

(大韓民国政府)

(単位：10億ウォン)

	2012年度		2011年度		2010年度	
I 流動資産	267,684		263,538		262,226	
1. 現金及び現金性資産	102,834		105,257		100,208	
2. 短期金融商品	16,338		16,532		20,849	
3. 短期投資証券	81,432		83,080		83,335	
4. 未収債権	28,143		27,705		24,224	
未収債権割引現在価値差金						
未収債権貸倒引当金	(4,893)	23,249	(5,245)	22,459	(4,265)	19,958
5. 短期貸付金	37,977		17,572		16,631	
短期貸付金貸倒引当金	(14,097)	23,880	(359)	17,213	(218)	16,412
6. その他流動資産	19,949		18,994		21,460	
II 投資資産	561,736		482,993		443,196	
1. 長期金融商品	2,376		4,408		4,947	
2. 長期投資証券	3,619,93		332,197		293,016	
3. 長期貸付金	123,547		139,536		139,823	
長期貸付金貸倒引当金	(6,542)	117,004	(18,181)	121,354	(16,050)	123,772
4. その他投資資産	35,360		25,033		21,460	
III 一般有形資産	500,135		492,927		273,592	
1. 土地	338,870		340,390		95,526	
2. 建物	48,677		43,606		43,553	
建物減価償却累計額	(3,908)		(2,525)		(1,048)	
建物使用収益権	(16)	44,735	(18)	41,062		42,505
3. 構築物	12,345		9,493		12,689	
構築物減価償却累計額	(3,671)		(2,441)		(577)	
構築物使用収益権	(31)	8,642	(35)	7,017		12,111
4. 機械装置	7,980		7,391		7,023	
機械装置減価償却累計額	(4,329)	3,650	(3,865)	3,525	(456)	6,566
5. 什器・備品・車両運搬具	15,601		14,292		13,180	
什器・備品・車両運搬具減価償却累計額	(8,051)		(6,740)		(683)	
什器・備品・車両運搬具使用収益権	(11)	7,538		7,552		12,496
6. その他一般有形資産	12,019		11,512		7,830	
その他一般有形資産減価償却累計額	(973)	11,045	(776)	10,736	(43)	7,786
7. 戦備品	101,732		93,018		86,957	
戦備品減価償却累計額	(30,956)	70,775	(28,223)	64,795		86,957
8. 建設中の一般有形資産	19,857		17,847		9,641	
IV 社会基盤施設	288,119		274,507		-	
1. 道路	219,454		214,242			
道路減価償却累計額	(2,151)		(1,132)			
道路使用収益権	(49,956)	167,346	(47,594)	165,515		
2. 鉄道	48,695		36,453			
鉄道減価償却累計額	(4,004)		(2,186)			
鉄道使用収益権	(12,967)	31,723	(8,350)	25,917		
3. 港湾	13,411		9,996			
港湾減価償却累計額	(460)		(242)			
港湾使用収益権	(3,519)	9,431	(3,111)	6,643		
4. ダム	6,799		6,618			
ダム減価償却累計額	(123)		(61)			
ダム使用収益権	(2,879)	3,797	(2,916)	3,640		
5. 空港	7,043		6,159			
空港減価償却累計額	(188)		(86)			
空港使用収益権	(1,459)	5,394	(936)	5,136		

社会基盤施設に関しては2011年度決算より適用をため、2010年度のデータは計上されていない。

(次頁に続く)

6. その他社会基盤施設	67,032		65,692	
その他社会基盤施設減価償却累計額	(1,255)		(627)	
その他社会基盤施設使用収益権	(4,743)	61,034	(4,438)	60,626
7. 社会基盤施設建設仮勘定		9,393		7,027
V 無形資産		1,182		964
1. 産業財産権		3		8
2. 鉱業権				
3. ソフトウェア		1,076		758
4. その他無形資産		102		197
VI その他非流動資産		6,592		8,233
1. 長期未収債権	5,725		7,601	
長期未収債権割引現在価値差金	(1,496)		(2,280)	
長期未収債権貸倒引当金	(302)	3,927	(309)	5,011
2. その他のその他非流動資産		2,664		3,222
資産合計		1,580,451		1,523,165
				988,323
負債		2012年度	2011年度	2010年度
I 流動負債		86,757	81,994	69,630
1. 短期借入金		26,686		21,078
2. 流動性長期借入負債		45,109		45,971
3. その他流動負債	15,130		14,980	
その他流動負債割引現価差金	(168)	14,961	(36)	14,994
II 長期借入負債		318,713	294,773	280,610
1. 国債	368,584		345,532	
国債割増(割引)発行差金	3,710		(2,466)	
自己国債	(78,340)	293,954	(82,462)	265,536
2. 公債	28,525		34,532	
公債割増(割引)発行差金	38		(23)	
自己公債	(7,392)	21,171	(9,310)	25,199
3. 長期借入金		3,588		4,037
III 長期引当負債		472,137	374,827	16,532
1. 退職給付引当負債		359		343
2. 年金引当負債		436,906		342,086
3. 保険引当負債		635		569
4. その他長期引当負債		34,236		31,828
IV その他非流動負債		24,514	21,915	7,386
1. 長期未払金	7,235		4,353	
長期未払金割引現在価値差金	(1,848)	5,387	(1,037)	3,315
2. その他のその他非流動負債		19,126		18,599
負債合計		902,123	773,560	374,159
純資産		2012年度	2011年度	2010年度
I 基本純資産		442,442	442,828	443,223
II 積立金及び剰余金		273,973	336,480	162,913
III 純資産調整		(38,086)	(29,704)	8,026
純資産合計		678,328	749,604	614,163
負債と純資産合計		1,580,451	1,523,165	988,323

注：カッコはマイナスのこと。以下の図表も同じ。

2. 財政運営表

(大韓民国政府)

(単位：10億ウォン)

主要財務諸表における財政運営表				補充情報における財政運営表			
	2012	2011	2010		2012	2011	2010
I 財政運営純原価	254,109	257,584	199,109	I プログラム総原価	307,050	284,774	239,335
1. 大統領室	165	259	136	1. 財貨・用役提供原価	4,155	4,395	4,000
2. 国会	506	586	401	2. 人件費	14,547	14,024	3,567
3. 最高裁	955	932	694	3. 福利厚生費	954	1,269	870
4. 憲法裁判所	35	33	24	4. 消耗品費	2,615	2,379	2,942
5. 中央選挙管理委員会	817	286	256	5. 印刷費	126	118	131
6. 民主平和統一諮問会議	22	25	20	6. 広告宣伝費	82	73	74
7. 監査院	107	113	83	7. 支払手数料	2,292	1,951	2,255
8. 国家情報院	458	491	454	8. 租税公課	678	576	324
9. 国務総理室	504	487	450	9. 水道光熱費	708	610	201
10. 企画財政部	18,557	11,848	9,664	10. 支払保険料	48	54	31
11. 教育科学技術部	51,721	46,671	40,250	11. 衣食費	1,831	1,788	1,382
12. 外交通商部	1,862	1,780	1,484	12. 教育訓練費	115	113	8,531
13. 統一部	371	340	279	13. 支払賃借料	496	502	525
14. 法務部	2,587	2,991	2,072	14. 燃料費	1,357	1,288	186
15. 国防部	28,350	29,274	27,393	15. 修繕維持費	3,325	3,278	7,334
16. 行政安全部	50,029	46,339	31,923	16. 旅費交通費	465	406	331
17. 文化体育観光部	3,055	3,270	2,543	17. 業務推進費	1,039	991	1,202
18. 農林水産食品部	10,177	12,640	9,623	18. 外注用役費	2,924	3,069	2,744
19. 知識經濟部	8,518	6,394	5,890	19. 補填費	4,923	7,205	6,020
20. 保険福祉部	8,814	9,365	7,216	20. 出捐費	24,801	21,973	20,953
21. 環境部	5,150	5,832	4,914	21. 補助費	126,414	117	78,166
22. 雇用労働部	12,778	11,448	10,448	22. その他移転	73,340	64	50,701
23. 女性家族部	378	414	235	23. 減価償却費	8,257	3,673	210
24. 国土海洋部	18,093	33,917	18,199	24. 貸倒償却費	3,432	3,167	2,300
25. 特任長官室	9	8	5	25. 利子費用	21,490	23,178	22,205
26. 法制処	27	23	17	26. 評価損失	46	88	409
27. 国家報勲処	3,911	3,832	3,477	27. 資産減損損失	1		3
28. 国家人権委員会	23	22	19	28. 資産処分損失	162	415	408
29. 歴史整理委員会			12	29. その他	5,036	4,890	1,486
30. 放送通信委員会	244	445	147	30. 国立学校運営費	34	31	
31. 国家科学技術委員会	60	39		31. 研究開発費	1,340	978	925
32. 原子力安全委員会	74	6		32. 交付金			27,351
33. 公正取引委員会	152	214	171	II プログラム収益	64,919	60,790	56,472
34. 金融委員会	3,833	4,733	2,652	1. 財貨・用役提供収益	9,708	9,453	8,942
35. 国民權益委員会	69	61	56	2. 年金収益	41,268	37,032	32,990
36. 国税庁	2,076	2,186	1,756	3. 保険収益	1,005	731	913
37. 関税庁	451	446	346	4. 利子収益	6,392	9,062	8,125
38. 調達庁	(76)	(139)	(55)	5. 評価利益	67	55	262
39. 統計庁	237	271	362	6. 資産処分利益	1,240	1,080	2,489
40. 兵務庁	180	186	156	7. その他収益	4,247	2,392	2,328
41. 防衛事業庁	2,278	2,356	1,666	8. 保証収益	988	983	419
42. 警察庁	8,623	8,539	6,849	III 管理運営費	21,032	18,913	30,534
43. 消防防災庁	1,637	1,079	893	1. 財貨・用役提供原価			

44. 文化財庁	530	609	442	2. 人件費	14,009	12,775	21,594
45. 農村振興庁	764	774	619	3. 福利厚生費	2,515	1,468	743
46. 山林庁	1,439	2,430	1,485	4. 消耗品費	365	366	491
47. 中小企業庁	2,027	2,070	2,293	5. 印刷費	47	45	47
48. 特許庁	(36)	(8,913)	2	6. 広告宣伝費	14	12	23
49. 食品医薬品安全庁	244	229	203	7. 支払手数料	271	311	346
50. 気象庁	268	264	171	8. 租税公課	215	174	446
51. 海洋警察庁	1,001	1,017	663	9. 水道光熱費	152	131	444
52. 行政中心複合都市建設庁	29	24	29	10. 支払保険料	8	7	16
53. 内部取引金額	0	106	0	11. 衣食費	39	38	979
(1) 内部取引原価	(10,012)	(9,980)	(8,287)	12. 教育訓練費	35	34	72
(2) 内部取引収益	10,012	10,087	8,287	13. 支払賃借料	111	134	158
				14. 燃料費	21	19	364
				15. 修繕維持費	166	182	515
				16. 旅費交通費	162	173	229
				17. 業務推進費	813	804	575
				18. 外注用役費	468	412	579
				19. 補填費	236	272	122
				20. 出捐費	430	395	400
				21. 補助費	128	194	1,928
				22. その他移転	10	9	
				23. 減価償却費	647	728	185
				24. 貸倒償却費	3	2	5
				25. 利子費用	7	7	5
				26. 資産処分損失			
				27. その他	64	98	111
				28. 国立学校運営費	4	2	
				29. 研究開発費	78	109	144
				IV非配分費用	33,838	60,880	36,073
				1. 財貨・用役提供原価	71	22	45
				2. 人件費	3	11	16
				3. 福利厚生費	15	302	29
				4. 消耗品費	58	19	1,946
				5. 印刷費			
				6. 広告宣伝費	2	2	2
				7. 支払手数料	116	16	101
				8. 租税公課	130	12	4
				9. 水道光熱費			
				10. 支払保険料			
				11. 衣食費	2	10	
				12. 教育訓練費			
				13. 支払賃借料			2
				14. 燃料費		5	
				15. 修繕維持費	1	51	2,123
				16. 旅費交通費			
				17. 業務推進費			
				18. 外注用役費	84		2
				19. 補填費	79	614	55
				20. 出捐費	1		437
				21. 補助費	9	2,167	7,632

資料 韓国の国家財務諸表

				22. その他移転	5	8,157	83
				23. 減価償却費	1,571	5,246	1,365
				24. 貸倒償却費	1,433	1,320	3,401
				25. 利子費用	3,387	3,128	3,759
				26. 評価損失	9,107	29,915	135
				27. 資産減損損失	597	423	818
				28. 資産処分損失	1,069	1,659	14,039
				29. その他	15,907	7,633	33
				30. 研究開発費	180	157	35
				V 非配分収益	42,892	46,300	50,361
				1. 財貨・用役提供収益	2,444	2,050	2,030
				2. 保険収益		7,410	6,947
				3. 利子収益	15,528	17,718	17,888
				4. 評価利益	2,171	2,578	1,750
				5. 資産処分利益	4,466	4,848	6,279
				6. その他収益	18,276	11,693	15,261
				7. 保証収益	5		
				8. 負担金収益			
				9. 制裁金収益			
				10. その他財源調達・移転			202
				VI 内部取引原価	(10,012)	(9,980)	(8,287)
				VII 内部取引収益	10,012	10,087	8,287
				VIII 財政運営純原価	254,109	257,584	199,109
II 非交換収益等	254,927	230,422	211,203	IX 非交換収益等	254,927	230,422	211,203
1. 国税収益	202,733	195,277	179,079	1. 国税収益	202,733	195,277	179,079
(1) 国税収益	211,198	203	186				
(2) 貸倒償却費	(8,483)	(7,795)	(7,089)				
(3) 貸倒償却戻入	18	24	17				
2. 負担金収益	14,591	13,258	12,893	2. 負担金収益	14,591	13,258	12,893
3. 制裁金収益	4,679	4,505	4,304	3. 制裁金収益	4,679	4,505	4,304
4. 社会保険収益	12,095	10,728	8,999	4. 社会保険収益	12,095	10,728	8,999
5. 債務免除利益	554	159	41	5. 債務免除利益	554	159	110
6. その他非交換収益	58	23	110	6. その他非交換収益	58	23	41
7. その他財源調達・振替	20,215	6,469	5,775	7. その他財源調達・振替	20,215	6,469	5,775
III 財政運営結果 (I-II)	(818)	27,162	(12,093)	X 財政運営結果	(818)	27,162	(12,093)

3. 純資産変動表

(大韓民国政府)

(単位：10億ウォン)

2010年度	基本純資産	積立金及び 剰余金	純資産調整	合計
I 2010年基礎純資産	443,289	132,882	(10,939)	565,233
1. 報告金額	442,923	139,181	(10,935)	571,169
2. 前期修正損益	365	(6,298)	-3	(5,936)
II 財政運営結果		(12,093)		(12,093)
III 調整項目	(66)	17,937	18,966	36,837
1. 払込資本金増減	19			19
2. 投資証券評価損益			15,288	15,288
3. デリバティブ評価損益			651	651
4. その他純資産の増減	(86)	17,937	3,025	20,877
IV 2010年期末純資産 (I-II+III)	443,223	162,913	8,026	614,163
2011年度	基本純資産	積立金及び 剰余金	純資産調整	合計
I 2011年基礎純資産	443,223	(202,617)	8,026	248,632
1. 報告金額	442,857	169,088	4,861	616,806
2. 前期修正損益	365	(6,174)	3,165	(2,642)
3. 会計変更効果		(365,531)		(65,531)
II 財政運営結果		27,064		27,064
III 調整項目	(394)	566,162	(37,731)	528,036
1. 払込資本気の増減	3			3
2. 投資証券評価損益			(12,434)	(12,434)
3. デリバティブ評価損益			30	30
4. 資産再評価利益		404,535	128,428	532,963
5. その他純資産の増減	(390)	161,627	(153,694)	7,542
IV 2011年期末純資産 (I-II+III)	442,828	336,480	(29,704)	749,604
2012年度	基本純資産	積立金及び 剰余金	純資産調整	合計
I 2012年基礎純資産	442,828	313,389	(29,193)	727,024
1. 報告金額	442,828	336,480	(29,704)	749,604
2. 前期修正損益		1,407	510	1,918
3. 会計変更効果		(24,499)		(24,499)
II 財政運営結果		(818)		(818)
III 調整項目	(386)	(40,235)	(8,893)	(49,514)
1. 払込資本気の増減	14			14
2. 投資証券評価損益			11,822	11,822
3. デリバティブ評価損益			231	231
4. 資産再評価利益		1,221	(2,904)	(1,682)
5. その他純資産の増減	(400)	(41,456)	(18,043)	(59,901)
IV 2012年期末純資産 (I-II+III)	442,442	237,973	(38,086)	678,328

4. 総剰余金・財政運営結果調整表

(大韓民国政府)

(単位：10億ウォン)

	2012	2011	2010
I 総剰余金	7,609	11,555	11,555
II 差異項目	(6,790)	(38,717)	(38,620)
1. 資産・負債の増減	67,434	96,407	96,093
現金および現金性資産の増加	6,791	1,210	1,210
金融商品の減少(増加)	(3,022)	(6,016)	(6,016)
投資証券の増加	37,346	38,586	38,586
貸付金の減少(増加)	(24,992)	(29,349)	(29,349)
一般有形資産の増加	14,852	69,548	69,553
社会基盤施設の増加	14,883	11,367	11,367
無形資産の減少(増加)	452	55	(54)
その他資産の減少(増加)	(1,939)	(2,210)	2,578
国公債の増加	24,041	(29,318)	(29,318)
借入金の減少(増加)	37,278	59,243	59,243
その他負債の増加(減少)	9,824	(16,708)	16,659
2. 発生主義期間収益費用の差異	(73,657)	(66,135)	(66,192)
国税収益差異	15,034	18,091	18,091
負担金収益差異	1,426	894	894
制裁金収益差異	757	723	723
社会保険収益差異	1,243	783	471
財貨および用役提供収益差異	154	471	783
年金収益差異	356	5	5
保険収益差異		(112)	(112)
保証収益差異	15	78	(78)
利息収益差異	207	1,304	1,304
評価利益差異	2,238	2,634	2,634
その他収益差異	(1,639)	(2,156)	(2,159)
退職給与差異	(92)	(105)	(105)
利子費用差異	1,398	(839)	(839)
減価償却費差異	(10,477)	(9,648)	(9,646)
貸倒引当金差異	(13,353)	(12,261)	(12,268)
その他振替費用差異	(50,014)	(29,987)	(29,987)
評価損失差異	(9,154)	(30,004)	(30,004)
資産減損損失差異	(599)	(423)	(423)
その他費用差異	(11,157)	(5,428)	(5,476)
3. 前期決算上剰余金歳入繰入額	(7,860)	(8,613)	(8,613)
4. 純資産変動	7,293	(60,375)	(59,907)
払込資本の増減	(14)		
その他純資産の増減	7,308	(60,375)	(59,907)
III 財政運営結果 (I + II)	818	(27,162)	(27,064)

5. 総剰余金計算書*

(大韓民国政府)

(単位：10億ウォン)

	2012	2011	2010
I 一般会計	3,015	7,413	8,086
(1)歳入	223,703	214,860	205,223
(2)歳出	(220,687)	(207,446)	(197,137)
II 特別会計	4,593	4,142	4,479
1. その他特別	3,317	2,512	2,762
(1)歳入	48,596	45,906	46,390
(2)歳出	(45,278)	(43,394)	(43,628)
2. 企業特別	1,180	1,501	1,550
(1)歳入	9,206	8,931	8,628
(2)歳出	(8,025)	(7,430)	(7,078)
3. 責任運営機関	94	127	166
(1)歳入	864	802	976
(2)歳出	(769)	(674)	(810)
III 基金	-	-	0
(1)収入	894	851	952,072
(2)支出	(894)	(851)	(952,072)
IV 総剰余金 (I+II+III)	7,609	11,555	12,566

*原文は単に単に「総剰余金」となっている。

6. 国税徴収活動表

(国税庁)

(単位：10億ウォン)

	2012	2011	2010
I 国税収益	136,510	127,862	121,634
(1)国税収益発生金額	144,951	135,578	128,622
1. 所得税収益	51,285	46,394	42,467
2. 法人税収益	46,978	46,426	38,113
3. 相続税収益	2,176	1,777	1,384
4. 贈与税収益	3,313	3,033	2,423
5. 再評価税収益			
6. 付加価値税収益	11,506	9,005	13,594
7. 酒税収益	2,658	2,218	2,492
8. 電話税収益			
9. 証券取引税収益	3,693	4,287	3,675
10. 印紙税収益	244	228	167
11. 防衛税収益			
12. 交通・エネルギー・環境税収益	13,544	11,519	13,929
13. 教育税収益	4,271	3,935	4,316
14. 農漁村特別税収益	2,776	3,670	2,880
15. 総合不動産税収益	1,258	1,151	1,089
16. その他内国税収益	-980	-460	
17. 土地超過利得税収益			
18. 個別消費税収益	2,224	2,388	2,086
(2)貸倒償却費	(8,441)	(7,716)	(7,004)
(3)貸倒引当金戻入			16
II 処分	136,510	127,862	121,634
(1) 国庫移転支出	130,280	120,684	115,125
・総現金収入	190,534	180,072	164,829
1. 所得税収入	48,594	44,779	41,443
2. 法人税収入	50,765	49,469	41,190
3. 相続税収入	1,735	1,289	1,317
4. 贈与税収入	2,339	2,116	1,988
5. 再評価税収入			
6. 付加価値税収入	56,936	54,401	52,379
7. 電話税収入			
8. 証券取引税収入	3,684	4,281	3,672
9. 印紙税収入	246	229	168
10. 防衛税収入			
11. 交通・エネルギー・環境税収入	14,106	12,132	14,555
12. 教育税収入	4,471	4,122	4,490
13. 総合不動産税収入	1,182	1,157	1,076
14. その他内国税収入	4,214	3,596	
15. 土地超過利得税収入			
16. 個別消費税収入	2,257	2,496	2,546
・国税還付金	60,253	59,387	49,703
(2) 他会計移転	5,399	5,877	5,358
(3) 物納移転	230	337	186
(4) 未収国税増減	849	1,413	773
(5) 貸倒引当金の増減	(249)	(451)	190
III 差引計	0	0	0