

三友会计论丛第9辑

韩国现代会计制度与国际化

崔顺姬 岳 琴 等编著

FE 东北财经大学出版社
Dongbei University of Finance & Economics Press

大 连

© 崔顺姬等 2008

图书在版编目 (CIP) 数据

韩国现代会计制度与国际化 / 崔顺姬等编著. — 大连:
东北财经大学出版社, 2008.9
(三友会计论丛·第9辑)
ISBN 978-7-81122-411-5

I. 韩… II. 崔… III. 会计制度—研究—韩国—现代
IV. F233.312.6

中国版本图书馆 CIP 数据核字 (2008) 第 113407 号

东北财经大学出版社出版

(大连市黑石礁尖山街 217 号 邮政编码 116025)

总编室: (0411) 84710523

营销部: (0411) 84710711

网 址: <http://www.dufep.cn>

读者信箱: [dufep @ dufe. edu. cn](mailto:dufep@dufe.edu.cn)

大连图腾彩色印刷有限公司印刷

东北财经大学出版社发行

幅面尺寸: 148mm×210mm

字数: 204 千字

印张: 8 1/2

印数: 1—2 000 册

2008 年 9 月第 1 版

2008 年 9 月第 1 次印刷

责任编辑: 李智慧 高鹏

责任校对: 赵楠

封面设计: 冀贵收

版式设计: 刘瑞东

ISBN 978-7-81122-411-5

定价: 24.00 元

作者简介

崔顺姬，女，1955年生，吉林省延吉市人，2000年2月获得韩国启明大学经营管理学博士学位。2001年至今就职于大连工业大学。2005年至今兼任东北财经大学日韩会计研究所副所长兼研究员。2007年3月至8月到韩国首尔大学做访问学者。2006年至今任韩国国际会计学会理事。

主要专著有《财务会计准则与社会环境》，被评为2001年韩国文化部优秀专著；主要论文有《社会会计环境与财务会计概念框架》、《东北亚部分国家会计环境差异对会计准则的影响》、《朝鲜会计制度研究》等20多篇。

出版者的话

随着我国以社会主义市场经济体制为取向的会计改革与发展的不断深入,会计基础理论研究的薄弱和滞后已经产生了越来越明显的“瓶颈”效应。这对于广大会计研究人员而言,既是严峻的挑战,又是难得的机遇。说它是挑战,主要是强调相关理论研究的紧迫性和艰巨性,因为许多实践问题急需相应的理论指导,而这些实践和理论在我国又都是新生的,没有现成的经验和理论可资借鉴;说它是机遇,主要是强调在经济体制转轨的特定时期,往往最有可能出现“百花齐放,百家争鸣”的昌明景象,步入“名家辈出,名作纷呈”的理论研究繁荣期和活跃期。

迎接“挑战”,抓住“机遇”,是每一个中国会计改革与发展的参与者和支持者义不容辞的责任。为此,我们与中国会计学会财务成本分会(原中国中青年财务成本研究会)、东北财经大学会计学院联合创办了一个非营利的学术研究机构——三友会计研究所,力求实现学术团体、教学单位、出版机构三方的优势互补,密切联系老、中、青三代会计工作者,发挥理论界、实务界、教育界三方面的积极性,致力于会计、财务、审计三个领域的科学研究和专业服务,以期我国的会计改革与发展作出应有的贡献。

三友会计研究所的重大行动之一就是设立了“三友会计著作基金”,用于资助出版“三友会计论丛”。它旨在荟萃

名人力作及新人佳作，传播会计、财务、审计研究与实践的最新成果与动态。自 1997 年起，本论丛定期遴选并分辑推出。

采取这种多方联合、协同运作的方法，如此大规模地遴选、出版会计著作，在国内尚属首次，其艰难程度不言而喻。为此，我们殷切地希望广大会计界同仁给予热情支持和扶助，无论作为作者、读者，还是作为评论者、建议者，您的付出都将激励我们把“三友会计论丛”的出版工作坚持下去，越做越好！

东北财经大学出版社

三友会计论丛编审委员会

顾问：

谷 祺 欧阳清 冯淑萍 李志文

委员 (以姓氏笔画为序)：

马君梅 王立彦 王光远 王化成

方红星 刘永泽 刘志远 刘明辉

刘 峰 孙 铮 宋献中 李 爽

张为国 张龙平 张先治 张俊瑞

何顺文 杨雄胜 陆正飞 陈毓圭

陈国辉 陈建明 陈信元 陈 敏

周守华 罗 飞 孟 焰 郑振兴

赵德武 夏冬林 秦荣生 徐林倩丽

黄世忠 谢志华 蔡 春 薛云奎

魏明海 戴德明

序

我国改革开放以来，随着中、日、韩三国之间经济交流的不断深入和发展，会计领域的交流也日益活跃。自 2002 年开始，每年举行三国会计准则制定机构会议，2005 年 9 月在中国西安召开，2006 年 8 月在韩国首尔召开，2007 年在日本召开。

在西安会议上，三国一致同意组成中日韩三国会计准则制定机构联合工作组，共同研究三国会计准则国际趋同的相关问题，并向国际会计准则理事会反映中日韩三国对国际财务报告准则的立场和意见。与此同时，三国会计学界的交流也在不断发展，在三国会计学会年会上，三国互派代表参加，并发表论文，进行学术交流。这是世界经济格局发展变化过程中的一个必然趋势。

另外，我们还要看到，三国会计学界的交流远落后于三国的经济交流。我们相互间很少了解对方的会计制度、会计概念框架、会计准则的具体内容，也不十分了解对方国家的注册会计师监管制度等。会计本来就具有“商业语言”的功能，而我们却不了解对方商业语言的思维基础，这影响着我国三国相互间的经济交流。

东北财经大学日韩会计研究所是在财政部会计司刘玉廷司长的提议下建立的，是专题研究日本和韩国会计问题的研究机构。东北财经大学日韩会计研究所不仅聘请我国著名专家参加研究，而且韩国、日本的十多名专家也应邀加入了我们的研究队伍，并进行相关研究。

东北财经大学日韩会计研究所自建立以来，承办了两次中日韩三国会计准则高层论坛，邀请了日本会计准则委员会前任委员长 Saito Shizuki 先生、韩国会计准则委员会前任委员长兼韩国会计研究院院长郑基英先生等两国会计领域最高权威人士和国内权威人士，

共同探讨了各国会计准则的国际化进程中遇到的问题及对策。2006年我方应韩国会计准则委员会前任委员长兼韩国会计研究院院长郑基英先生的邀请，参加了韩国东北亚会计研究所会计准则国际化论坛，并发表了多篇论文。在韩国期间，刘永泽教授等研究所人员与韩国会计界权威人士就会计准则的国际化问题进行了座谈，刘永泽教授介绍了我国会计准则的国际化进程。

近几年来，东北财经大学日韩会计研究所为中日韩三国会计领域的交流做出了一些工作，为中日韩三国会计界的交流与合作做出了贡献。

本书将东北财经大学日韩会计研究所崔顺姬、岳琴等研究人员近几年对韩国会计领域的研究成果分韩国现代会计制度及国际化、韩国注册会计师行业监管体制、韩国会计教育等六个专题予以出版。

本书为了解韩国会计制度、注册会计师制度等较广泛领域的情况提供了有益的参考。另外也希望本书为中韩两国相互理解对方会计准则，促进两国的经济交流提供帮助。

崔顺姬

2008 年 7 月

1 韩国现代会计制度沿革

[摘要] 本章根据韩国现代会计制度发展过程的特点，将发展过程分为企业会计原则期（1958—1981）、企业会计准则的稳定期（1981—1997）、会计制度的变革期（1997 年至今），说明韩国现代会计制度的发展过程。本研究将重点放在韩国现代会计制度的最根本的变化期——会计制度的变革期。

1.1 绪论

1.1.1 研究目的

最近几年来，随着中日韩三国之间经济交流的不断深入和发展，会计领域的交流日益活跃。自 2002 年开始，每年举行三国会计准则制定机构会议。2005 年 9 月在中国西安召开，2006 年 8 月在韩国首尔召开，2007 年在日本召开。在西安会议上，三国一致同意组成中日韩三国会计准则制定机构联合工作组，共同研究三国会计准则国际趋同的相关问题，并向国际会计准则理事会反映中日韩三国对国际财务报告准则的立场和意见。与此同时，三国会计学界的交流也在不断深入，这是世界经济格局变化发展过程中的一个必然趋势。

另外，我们还要看到，三国会计学界的交流远落后于三国的经济交流。我们相互间很少了解对方的会计制度、会计准则、注册会计师制度等。会计本来就具有“商业语言”的功能，而我们却不了

解对方的商业语言及其思维方式，这影响着我国相互间的经济交流。我们应相互了解各国的商业语言，为相互间的经济交往和合作奠定良好的基础。

本书以了解韩国会计语言为目的，研究韩国会计制度在现代政治、经济、法律等变化过程中的发展轨迹，从而把握形成韩国会计思想的基础，全面了解韩国会计制度，理解韩国会计这种商业语言及其思维方式。

在以私有制和自由经济活动为基本前提的资本主义经济制度中，生产活动的主体是企业。因此，会计制度是以为企业提供资本的股东和债权人为主的制度，并形成根基。当然，除与企业有直接利害关系的股东和债权人外，还有政府、社会公众等多种利害关系群体。但企业会计制度主要是为保护股东和债权人利益而制定的。

即使是以保护股东和债权人的经济利益为目的的会计，其制度在不同的经济发展阶段差距也很大。随着经济的发展，企业规模不断扩大，会计活动也越来越复杂，企业会计的重要性也显得越来越重要，会计制度也更加完善。

要使会计具有社会性和公共性，会计的方法和披露不能违背社会的、公共的目的。世界各国都已深刻认识到会计应具有社会性、公共性的意义，并出台了经济主体在会计行为中应遵守的会计原则或准则且要求企业遵守。

每一个国家，为使会计在全社会得到公认，并发展成为一种社会制度，都需要经过漫长的过程。综观当今诸多发达国家会计制度的发展过程，我们不难发现在会计制度出台之前，首先出现的是以特定经济条件为背景的会计实务。随后通过一定的经济社会变化过程逐步调整，慢慢积累并得到发展，从而成为会计惯例在整个行业中普及并得到社会的认可，最终成为一种社会制度。英国、美国等发达资本主义国家的会计制度，几乎都是经历了这样的历史过程而

得以确立的。

韩国的会计制度是从发达的资本主义社会引进，根据本国的经济背景修改后得以发展而形成的，其会计原则是从企业会计实务诸多原则中概括出的一般认为公正、可行的会计原则。当然，这也包括美国会计的影响。

20 世纪 50 年代后，韩国政府为挽回内战带来的经济损失，确定了以经济复兴为目标，促进经济建设的方针。为实现引进外资、发展企业、税收公正、股权投资民主化、健全金融制度等目标，首先着手建立企业会计制度。韩国在 1958 年制定的《企业会计原则》和《财务报表规则》，就是反映这种时代要求，为指导和评价企业经营活动而出台的，可以说它对会计的社会性、公共性的意义是深远的。

到 20 世纪 70 年代，随着经济的快速发展，韩国政府和会计界认识到修改会计原则的必要性，从而多次进行了修改。于 1981 年，合并了以往会计的诸多原则、规则、法令等多元化的规则，包括《企业会计原则》、《财务报表规则》、《关于上市公司等的会计处理的规定》、《关于上市公司等的财务报表的规定》等，形成了统一的《企业会计准则》，并以此作为统一准则进行会计业务处理。

1997 年，韩国金大中政府面临着经济危机。为了改革当时影响韩国经济发展的企业制度以获得国际社会对韩国企业的信赖，韩国政府成立了金融监督委员会，将原来由证券期货委员会制定企业会计准则的权限交给金融监督委员会，以加强对资本市场的改革力度。

金融监督委员会根据国际货币基金组织（IMF）的要求，大幅修改企业会计准则，试图实现国际趋同，以正确反映企业经营成果等信息，提高企业经营的透明度以获得国内外对韩国财务信息的信赖度。

由于会计制度是适应社会环境和经济环境的变化而逐渐发展的社会经济制度之一，因此经济环境的变化会给企业会计带来很多影

响。这类经济环境的因素有经济体制、经济发展程度、资本市场、企业的国际化程度等。也就是说，这些经济环境因素是决定一个国家会计水平的关键，这些诸多因素的变化会不可避免地引起一个国家会计行为原则的变化。

在韩国，经济发展初级阶段的资本积累大部分依赖于个人或国内证券市场。但是随着外国企业直接投资的增加，不可避免地遇到了国际会计问题。经济的国际化，自然地产生了企业的国际化和资本的自由化，产生了外汇换算会计。另外，缓慢的通货膨胀，显露出了传统的历史成本原则的局限性，为了填补历史成本原则具有的局限性就出现了物价变动会计，并逐渐形成为制度。

综上所述，经济环境的各个因素相互联系、相互影响，以多种形式给韩国企业会计制度带来了深刻的影响。因此，本书研究韩国会计制度的发展，同时结合分析影响企业会计制度的韩国社会、经济、法律背景，说明《企业会计原则》和《企业会计准则》的变迁原因、过程、内容，以及给社会经济带来的影响。

1.1.2 研究范围

在本研究中，有必要明确会计制度（会计系统）这一术语的含义。这是因为如何使用这一术语，将决定本书研究的方法和范围。

学术界对会计制度这一术语一般以两种不同含义来使用：其一是表示企业内部的会计系统；其二是依据法令、传统、惯例，对企业会计实施的社会管制系统。

一般认为，第二个含义的会计制度是指被社会认可和采纳的企业采用的会计处理方法、会计报告的种类及格式等，变成社会惯例而形成的会计制度。企业会计不是由个人或企业等个别的独立经济主体根据经济现象任意确认而进行计量和报告的，而是从惯例中得以发展，其会计行为的社会、公共合理性被社会认可，最终确立为

一个社会制度的。

各国政府为实现通过《商法》或其他法律公布的会计信息的公正性，开始实施会计管制。另外，即使不是国家，有权威的公共团体制定一般公认的会计原则或会计准则也要以证券法、政府的行政指导等为手段，赋予其强制性，以努力实现对会计信息的社会要求。这种对企业及其他实体所实施的制度就是会计制度。因此，可以说会计制度是以财务会计为基础而形成的。

本研究将阐明韩国自 1945 年解放至今的企业会计制度的社会经济背景以及变迁过程。同时，将这一期间发布的企业会计原则、企业会计准则、规则、法令、规定，以及韩国会计学界对韩国现代会计制度发展史等研究成果作为分析对象。

1.1.3 关于会计制度沿革的时期划分

本研究结合韩国会计制度的发展，说明会计原则或会计准则的制定及其变迁过程。这些过程可分为如下时期：为现行会计制度带来重大影响的企业会计原则期（1958—1981）、企业会计准则稳定期（1981—1997）、会计发展变革期（1997 年至今）等。本研究将重点放在韩国现代会计制度的最根本的变化期——会计发展变革期。

企业会计原则期是指从 1958 年制定的企业会计原则至 1981 年诸多会计原则及规定统一为企业会计准则之前的期间。这一期间主要是朴正熙总统主导经济开发的五年计划期间，其主要特点是实现经济快速发展。1962 年首次制定了《商法》，将出口作为首要目标。在此期间，为商品对外出口及企业规模的扩大制定了一系列的法律，如《证券交易法》（1962 年）、《关于培育资本市场法律》（1968 年）、《企业公开促进法》（1972 年）等。同时政府主导实施经济发展政策，韩国开始逐渐摆脱以往日本对韩国经济的影响。另外，

这一期间，在美国接受会计教育的学者纷纷回国，选择直接采用美国的会计原则和准则，因此在 1976 年首次修改的《企业会计原则》中我们不难发现美国会计原则的内容。

企业会计准则稳定期是从 1981 年重新制定《企业会计准则》开始到 1997 年接受国际货币基金组织的救济金为止。这一期间是全斗焕、卢泰愚、金泳三等三位总统推行以经济的稳定增长为重点的经济发展时期。作为会计行为规范的《企业会计原则》、《财务报表规则》、《关于上市公司等的会计处理规定》、《关于上市公司等的财务报表规定》等多种原则、规则、规定，统一使用《企业会计准则》这一名称。

在 1984 年，韩国因修改 1962 年制定的《商法》，所以需要相应地修改《企业会计准则》。进入 20 世纪 90 年代后，为了适应快速变化的国际经济形势，对《商法》进行了四次修改，表现出了积极应对国际经济形势变化的态度。同时，《企业会计准则》也响应国际会计环境的变化，进行了九次修改。

企业会计准则稳定期时韩国会计准则的特点是，摆脱日本会计原则模式，积极采用美国会计原则及准则和国际财务报告准则，将其作为企业会计的行为规范。但是，在这一过程中，企业会计并不是朝着保护投资者或债权人等利害关系人的方向发展的，而是一直朝着维护政府的经济政策和金融机构稳定性的方向而被制定和修改的，其直接影响着韩国企业会计信息的透明性。

韩国会计发展的革命性变化是 1997 年以后的事情。韩国的企业会计随着接受国际货币基金组织的救济金而进入了新的局面，即 1997 年韩国政府向国际货币基金组织提出的《关于经济体制改革计划公函》中承诺金融改革及结构调整、市场开放、贸易自由化、资本自由化、改革劳务市场、信息公开等改革目标。韩国政府在发给国际货币基金组织的公函中，针对会计改革做出了以下承诺：（1）按国际财

务报告准则加强会计准则及披露规定，大型金融机构的财务报告接受国际认证的审计组织的审计。（2）企业接受独立的注册会计师审计，并完全公开企业集团的合并报表。将一般公认的会计惯例和会计准则结合使用，以改善企业财务报告的透明度。

世界银行负责国际货币基金组织对韩国支援的具体实施工作。世界银行提出韩国取得结构调整贷款这一金融援助的条件是，改善其不合理的经营方式和相关制度。关于会计制度，世界银行对韩国的要求比国际货币基金组织更为具体，要求全面改革企业会计制度。韩国经济危机刚刚开始，金大中总统上台，金大中政府为履行对国际货币基金组织、世界银行的承诺而制定了各项政策，改革会计制度，重新调整会计制度体系，发挥会计的作用。在这一阶段，韩国深刻地认识到其会计制度中存在的问题，并不断予以改善。

如今，韩国已拥有基本上实现了与国际财务报告准则趋同的会计准则体系，已进入了会计制度的先进国家行列。

本研究将通过各个章节具体说明韩国会计制度随着韩国社会经济、法律、政治等的变迁而变化的过程和结果。

1.2 会计原则期的企业会计制度 (1958——1981)

韩国于 1958 年，即韩国从日本殖民统治中得到解放的第 13 年，出台了第一个会计原则。因此可以说，会计成为一种社会经济制度而在韩国企业中普及，已有 40 多年的历史。在此之前，韩国从高丽时代开始就沿用流传下来的开城簿记（四介松都治簿法）的记账方法。但是，这只是在特定的贵族阶级和商人之间使用，并没有被

社会公认和采用。^①

20 世纪 50 年代后，韩国会计界提出应建立能够指导和评价经济、经营活动的企业会计制度，这是当时经济社会发展到一定阶段的必然要求。作为指导韩国企业会计的《企业会计原则》，是在吸收美国、日本等国会计原则基础上，考虑当时韩国的政治、经济、社会、文化环境而加以补充和修改而形成的。其后来成为韩国经济社会发展中不可缺少的会计制度。下面将介绍韩国会计原则期企业会计制度的形成和发展过程。

1.2.1 法律规范与企业会计制度

1) 《商法》与会计规范

韩国《商法》于 1962 年 1 月 20 日公布，是韩国的商业基本法，用以规范各种商务关系。关于企业会计，在《商法》第 3 篇第 3 章第 7 节的公司核算中，规定了核算资料的种类和披露、资产的评估方法、无形资产、固定资产和递延资产、资本、资本准备金，以及盈余公积金等内容。

韩国《商法》第二十九条第二项中规定：“除了关于编制商业账簿的规定外，一般应依据公正、合理的会计惯例。”可以将这一规定解释为给企业会计的惯例赋予了商法的意义乃至法律依据。这里所谓的会计惯例是指在韩国企业会计实务中形成的会计规范，构成这一规范的核心是企业会计原则。不管是 1958 年制定的原则，还是 1976 年第一次修改的原则，还是 1981 年第二次修改的原则，全文中均有明文规定“企业会计原则是概括企业会计惯例中一般认为公正、合理的事项。因此，它是所有企业进行会计

① (韩)玄炳柱：《四介松都治簿法》(京城，德兴书林，1916)。

(韩)尹根浩：《四介松都治簿法研究》(首尔，檀國大學校出版部，1970)，1~46。

处理时应当遵循的准则”。这个内容表明企业会计原则是韩国一般公认的会计原则。因此，对于韩国的企业来说，指导会计实务的是企业会计原则。

2) 《证券交易法》与会计规范

韩国的《证券交易法》于 1962 年 1 月 15 日制定。制定《证券交易法》的目的在于“保障发行、买卖、交易有价证券等活动的公正性，在保障有价证券流通的同时保护投资者，为国民经济的发展做出贡献”。为了实现其目的，《证券交易法》中规定了关于证券的发行和买卖、证券交易所、证券管理委员会和证券监督院的设置，以及上市公司的管理等内容。例如：资本金 5 亿元韩币以上、资产总额达到 30 亿元韩币以上的上市公司和有价证券发行公司有义务向证券管理委员会提交有价证券报告书和有价证券发行业绩报告；上市公司有义务提供年报和中期报告；按《审计法》接受审计；设立证券管理委员会，审议和决定关于资本市场相关事项并建立其执行机关——证券监督院。为了保护投资者，特别规定了证券管理委员会制定《上市公司财务管理规定》，据以审议《上市公司会计规定》及《上市公司财务报表规则》。

《证券交易法》颁布以来，经过多次修改，直接或间接地影响了会计原则的发展。自从 1973 年 2 月 6 日修改《证券交易法》以后，依据该法先后出台了《上市公司会计规定》、《上市公司财务报表规则》、《关于财务报表审计证明的规定》等，对会计原则和审计制度的发展产生了深远的影响。

随着证券市场规模的不断扩大和证券市场在国民经济中作用的加强，需要有效的资本市场管理体制，因此韩国于 1976 年 12 月修改了《证券交易法》，紧接着进行了证券管理体制的改革。但是上市公司会计规范的出现，使多种会计原则同时并存，导致了处理会计实务时的混乱，同时出现了与《商法》中的会计