

企業會計의 一般原則에 관한 比較研究

— A Comparative Study on General Principles of Corporate Accounting —

高 承 禧*

《 目 次 》	
I. 問題의 提起	1. 1958 年の 一般原則
II. 韓國「企業會計基準」의 基本命題	2. 1981 年の 一般原則
1. 會計目的의 設定	IV. 日本「企業會計基準」의 一般原則
2. 會計公準의 模索	V. 企業會計의 一般原則에 대한 比較分析
III. 韓國「企業會計基準」의 一般原則	VI. 結 語

I. 問題의 提起

일반적으로 企業이 그 會計를 處理함에 있어서 客觀性和 公正性を 維持한다는 것은 激變하는 經濟社會 속에서 企業會計의 信賴性を 保有하기 위하여 必要不可缺한 것 中の 하나라고 할 수가 있다. 그런데, 企業의 利害關係者에게 提供되는 財務諸表는, 實際적으로는 會計事實을 客觀적으로 表示하는 것이라고 하기보다는 主觀적인 判斷과 慣習의 方法에서 비롯된 것이었다. 그러므로, 企業會計는 자칫하면 客觀性和 公正性を 빠뜨릴 危險性이 內在되어 있는 것이다. 企業의 利害關係者들에 대한 利益을 保護하기 위해서는, 判斷의 妥當性を 確認하는 一定한 基準에 의하여 會計行爲가 遂行되지 않으면 안되게 된다. 즉, 財務諸表를 作成

* 檀國大學校 商經大學 副教授

하여 提供하는 경우, 그 會計處理의 客觀性和 公正性を 判斷할 수 있는 基準인 「一般的으로 認定된 會計原則」에 따라 이것을 行하지 않으면 안된다는 것이다.

이러한 會計原則은, 會計의 基本的 假定에서 導出된 會計行爲의 指導原理으로써, 그 役割을 遂行하게 된다. 理想的으로 생각한다면, 理想的으로 導出된 會計原則과 會計實務로부터 發展하여 歸納된 會計原則과는 相互關聯性を 갖는 것으로서 調和되고 具體化되지 않으면 안된다고 할 수 있다.

우리나라에 있어서의 「企業會計基準」은 이와같은 思考方式에 基礎를 둔 것이다. 즉, 理論的 規範性を 갖는 會計原則의 性格과 그것을 基盤으로 하여 韓國的인 會計慣習으로부터 導出된 會計原則의 性格을 兼備하고 있는 것이라고 볼 수 있다. 원래, 韓國의 「企業會計基準」은 1950年代의 韓國戰爭으로 인한 荒廢로부터의 經濟復興을 至上課題로 하여 推進하지 않으면 안되었음은 물론, 企業經營의 合理化를 企圖한다고 하는 社會經濟的 要請에 準據하여 制定되었던 것이다.¹⁾ 그러나, 우리나라의 「企業會計基準」이 會計의 理論的 規範성을 갖춘 會計原則으로서의 根據는, 日本과 歐美에 있어서의 會計原則을 그 理論的 背景으로 하여 構築되어 있다는 點²⁾을 認識할 必要가 있다. 그렇지만 그와같은 會計의 理論的 影響下에서 그것이 成立되었다고는 하더라도, 日本 및 歐美의 國民的 生活樣式과 會計慣習은 서로 다른 것이기 때문에, 各各 會計原則의 內容은 明白히 相違한 部分이 存在할 수 밖에 없을 것이다.

그러므로, 이와같은 會計原則을 比較研究한다는 것은 會計學研究에 있어서 대단히 義意 있는 일이라고 思料된다. 各國에 있어서의 現行會計制度의 相異함을 招來하게 한 基本的인 諸要因을 解明하기 위해서는, 各國 會計制度의 比較研究 즉, 「比較會計制度論」이라고도 할 수 있는 研究分野를 確立할 必要가 있다고 할 수 있는 것이다.

그러한 研究의 一環으로서, 우리나라의 「企業會計基準」의 一般原則을 中心으로 하여, 그것과 日本 「企業會計原則」의 一般原則과를, 理論構造的 그리고 體系的인 側面에서 比較檢討함으로써, 各各 그 共通性和 相違點을 밝히는 것이 本論文의 基本的인 課題라고 하겠다.

1) 拙稿, 韓國「企業會計原則」의 背景研究, (在日關西地方 韓國留學生會刊, 京阪論壇 第3號, 1978年 3月), pp. 10~14.

2) 拙稿, 上掲論文, pp. 14~20; 李正浩, 「現代會計理論」(서울: 法文社, 1974), p. 111; 南相午, 「會計理論」(서울: 日新社, 1982), p. 47.

II. 韓國「企業會計基準」의 基本命題

1. 會計目的의 設定

初期의 會計發達過程에서의 會計目的에 대한 定義는 明確하게 밝혀진 바가 없었으나, 다만 會計處理를 한다는 것은 企業의 所有主나 資本主를 위한 것이라는 觀念이 一般的이었다. 따라서, 會計는 會計實務 속에서 慣習적으로 發達한 것을 中心으로 하여 具體적이고 細部的인 會計原則이 形成될 수 있는 方向에서 그 理論的 構造를 追究해 왔다고 할 수 있다. 그러므로 이 때의 會計理論에 대한 研究는 記述的, 歸納的, 實用的인 接近法에 의하여 이루어져 왔으며, 會計理論構造上 基本的인 問題라 할 수 있는 會計의 目的이 重要視되지 않은 狀態에서 進行되어 왔던 것이다.

그러나, 1960年代 以後부터는 會計目的에 대한 研究가 會計原則의 問題와 關聯시켜 活潑히 進行되어졌고, 會計目的은 企業을 둘러싸고 있는 各種 利害關係者들의 意思決定을 遂行하기 위한 會計情報의 提供이라는 次元에서 把握되기 시작하였다. 따라서, 오늘날의 會計目的은 會計理論構造內에서 體系적으로 把握하려고 하는 것이며, 規範的, 演繹的, 情報理論的 方向에서 設定하려고 하는 것이 一般的이다. 이러한 研究方法을 택한다면, 『會計目的은 會計理論構造의 最上層에 위치하고 있는 가장 중요한 構成要素인만큼, 會計目的의 設定은 會計理論뿐만 아니라 會計原則, 會計實務에도 중대한 影響을 주는 것이라고 할 수 있다.』³⁾ 이것은 會計目的이 會計理論의 形成이나 會計原則의 定立은 물론, 바람직한 會計實務의 方向設定에도 필요한 존재임을 淸명한 內容이라고 하겠다. 이와같은 思考方式은 1961年에 Moonitz의 이름으로 發表된 ARS No. 1을 起點⁴⁾으로 하여, 會計의 理論的 研究에 演繹的인 方法이 導入되어지면서부터 會計目的의 究明에 있어서도 論理的으로 一貫性을 갖는 學問的 次元에서 方向摸索이 行해진데 起因된다고 할 수 있다. 즉, 會計理論의 展開過程에 있어서 會計目的 — 會計公準 — 會計原則 — 會計節次라고 하는 一貫된 論理性이 會計學의 研究方向을 轉換시키게 되었다는 것이다.

이와같은 事實은 우리나라의 「企業會計基準」이 發達되어온 過程에서도 명백히 나타나고 있다. 즉, 1958年에 우리나라에서 最初로 會計原則이 成立되었을 당시에는, 會計目的이라는

3) 南相午, 『會計理論』(서울: 日新社, 1982), p. 80.

4) Maurice Moonitz, The Basic postulates of Accounting, (AICPA, ARS NO. 1, 1961).

概念規定이 없이 단순히 記述的 會計原則의 類型으로서 存在하고 있었다. 그러나 1976年과 1981年의 改正時에는 會計目的에 대한 概念規定을 밝힘으로써, 우리나라의 「企業會計基準」이 規範的, 演繹的, 情報理論的인 方向을 提示한 會計原則으로서의 形態를 갖추게 되었다는 것이다.

우리나라의 「企業會計基準」第2條에 의하면, 『會社의 會計는 財務諸表의 利用者가 企業實體에 關於하여 올바른 判斷을 할 수 있도록 財務上의 資料를 一般的으로 認定된 會計原則에 따라 處理하고 이에 關係되는 情報을 正確히 파악하여 適正한 報告를 하게 하는 것을 基本目的으로 한다』라고 하는 規定이 明文化되어 있다. 그리고, 이미 폐가되어버린 것이지만, 1981年 1月에 改正된 바 있는 「企業會計原則」의 前文에는 『企業會計는 財務諸表의 利用者가 企業에 對하여 올바른 經濟的 意思決定을 할 수 있도록 財務狀態와 經營成果에 關於하여 有用하고 適正한 會計情報을 提供하도록 하여야 한다』라는 明文이 있었다. 이것은 모두 會計의 定義 및 目的을 明確히 提示한 表現이라고 할 수 있다. 즉, 企業會計는 利害關係者들의 經濟的 意思決定을 爲하여 有用하고 適正性있는 會計情報을 測定, 傳達하는 것이라고 理解할 수가 있다. 換言하면, 우리나라의 會計原則上에 明示된 위와같은 內容은 企業會計에 對한 各種利害關係者의 多元的인 情報目的에 即應하는 會計情報시스템을 基軸으로 하고 있는 有用性(usefulness) 및 適正性(fairness)의 概念이 導入되어 있다는 것에 注意를 喚起시킨다.

이것은 1960年代 以後에 나타난 美國의 새로운 會計原則 探究運動의 影響을 받아, 우리나라에 있어서도 1970年代 以後에 「企業會計原則」에 對한 改正作業이 進行되었던 것에 起因된다고 보아야 할 것이다. 特別히, 그 中에서도 1966年에 美國會計學會가 公表한 ASOBAT와 1970年의 AICPA에 의한 APB 第4報告書, 그리고 1973年의 會計目的研究團(Study Group on the Objectives of Financial Statements)에 의한 「財務諸表의 目的」에 明示되고 있는 會計目的이 크게 影響을 끼쳤던 것으로 判斷된다. 즉 ASOBAT에 의하면, 『會計는 情報의 利用者가 事情을 잘 알아서 判斷이나 意思決定을 할 수 있도록, 經濟的인 情報을 識別하고 測定하여 傳達하는 過程이다』⁵⁾ 라고 會計의 定義에 對하여 밝히고 있다. 그리고 AICPA의 APB 第4報告書에는, 『會計의 機能은 經濟上의 意思決定을 行하도록 經濟實體에 對한

5) AAA, Committee to Prepare a Statement of Basic Accounting Theory, *A Statement of Basic Accounting Theory* 1966, P. 1. (飯野利夫 譯, 「アメリカ會計學會 基礎的 會計論」(東京, 國光書房, 1966), p. 2).

有用한 計量的 情報(主로 財務的 情報)를 提供하는데 있다.』⁶⁾라고 明示되어 있다. 會計目的의 研究團이 내린 定義를 보더라도, 『財務諸表의 基本目的은 經濟的 意思決定을 위하여 有用한 情報를 提供하는 것이다.』⁷⁾라고 되어 있다. 이들 모두가 會計情報의 利用者를 中心으로 한 有用性 概念을 提示하고 있어서, 실로 우리나라 「企業會計基準」의 前身이었던 1981年 1月 24日字의 「企業會計原則」의 前文에서 볼 수 있는 內容과 거의 類似한 意味가 內包되어 있다는 것을 發見하게 한다. 더욱기, 1970年代初에 우리나라의 會計學者들의 손에 의하여 表明된 「會計原則試案에 관한 意見書」에 의하면 情報理論 및 行動科學的인 方法이 會計理論의 體係를 樹立하는데 劃期的인 影響을 미치고 있다고 前提하면서 다음과 같은 內容이 明示되어 있다. 『會計가 情報職能을 遂行하는 것으로서 認識되는 경우, 會計情報의 有用性을 最高目標로 한 새로운 會計概念 및 會計原則이 導出될 수 있다.』⁸⁾ 이것은 現代會計에 있어서의 有用性의 概念을 基軸으로 하는 새로운 會計概念 및 會計原則의 導出에 대한 강한 意志가 表現되고 있는 것으로 理解할 수 있다. 그리고, 會計의 定義에 대해서도, 『會計란 會計情報의 利用者가 合理的 判斷과 經濟的 意思決定을 行할 수 있도록 經濟的 實體에 대한 財務的 情報를 測定하고 傳達하는 過程이다.』⁹⁾라고 上述한 바 있는 것이다.

이와같이 1976年과 1981年에 있어서의 우리나라 會計原則의 改正作業은 1960年代以後의 美國에서 行해진 會計原則探究運動에 커다란 影響을 받아서 이루어진 것이라고 할 수 있다. 특히, 1958年에 制定된 우리나라의 그것이 會計目的에 관한 表明없이 단순히 記述的, 歸納的인 會計原則의 形態로서 出帆한 것이었음에 비하여, 第1次, 第2次의 改正에서는 國內外의 여러가지 會計的環境의 影響을 받아 規範的이며 演繹的인 情報理論的인 次元에서

-
- 6) AICPA, Accounting Principles Board, "Basic Concepts and Accounting Principles Underlying Financial Statements of Business Enterprises", (APB Statement No. 4, Oct. 1970), Chapter 3, par. 40, (川口順一 譯, 美國公認會計士協會 會計原則 (東京: 同文館, 1973), p. 15).
- 7) AICPA, The Study Group on the Objectives of Financial Statements, "Objectives of Financial Statements", (1973) Chapter 1; (川口順一 譯, 美國公認會計士協會 財務諸表의 目的 (東京: 同文館, 1976), pp. 7~8).
- 8) 韓國 會計學세미나同友會 (韓國 會計學會의 前身), 「會計原則試案에 관한 意見書」(1973), 序文에 明示된 內容의 一部分.
- 9) 韓國 會計學세미나同友會, 上揭意見書, 第1(會計의 定義).

會計目的이提示되고會計原則의方向設定이試圖되었다는데 깊은意義를 지니고 있다고 할 것이다.

2. 會計公準의 模索

會計原則이란會計의理論과實務中에 여러가지方法和慣例가 있는 경우, 그것을選擇하기 위한指針으로서一般的으로受容되는會計의基準¹⁰⁾이라고 할 수 있다. 이러한會計原則은經驗과論理위에서確立된會計의基本的假定中有用한 것으로서, 널리一般的으로承認되도록體系化된 것이다. 따라서, 그것은會計人이會計處理를行하는 경우에基本指針으로서 반드시 지키지 않으면 안되는「一般的으로認定된會計原則」이라는 이름으로作用하게 된다.¹¹⁾

그런데會計實務를論理的으로說明하고檢討하기 위해서는會計原則의基底에 흐르는基本的인前提로서의會計公準¹²⁾이存在한다는 것을認識할 필요가 있다. 사실상, 우리가重

10) Eric L. Kohler, *A Dictionary for Accountants*, (Englwood Cliffs, N. J., Prentice-Hall, Inc., 4th ed., 1970), p. 13.

11) AIA, *Accounting Terminology Bulletin No. 1* (Review and Résumé, §. 17, August 1953) ; FASB, *Financial Accounting Standards* (Original Pronouncements as of July 1, 1977), p. 3008.

12) Webster 辭典에 의하면 公準을 「Postulate」라고 하고 있는데 이것은『當然한 것으로서, 또한公理的인 것으로서主張에 앞선 命題』, 혹은『基礎가 되는 前提 또는 假定』(Webster's Third New International Dictionary, Unabridged (Springfield Mass., G & C Marian Co., 1961), p.1773)이라고 定義되어 있으며, R. J. Chambers 는 公準이라 함은『証命이 필요없는 命題 또는 그외의 다른 命題를 導出하는데 使用하는 命題』(R. J. Chambers, Why bother with Postulates? (*The Journal of Accounting Research*, Vol.1, Spring 1963), P.9.)이다 라고 論述하고 있다. 이와같은 뜻으로서 S. Gilman은「基本的會計慣習」(Basic Accounting Convention), [S. Gilman, *Accounting Concept of Profit*, 1939, pp.25~97.]이라는用語를, W.A. Paton and A.C. Littleton은「基礎의 概念」(Basic Concepts)을, 그리고 Blough와 Mattessich는「假定」(Assumption) [C. G. Blough, *Accounting Principles and their Application*, in *CPA Handbook*, Vol.2, edited by P. L. Kane, Jr., 1956), pp. 12~18.] ; [R. Mattessich, *Accounting and Analytical Methods*, 1964]이라는用語를 各各 使用하고 있다. 이러한用語上의 相違는 그것을 사용하는者의 思考方法에 差異가 있음을 의미하고 있지만 그基底에는「會計理論의 基礎 또는 根本前提」라고 共通의 理解가 있기 때문에 모두가 廣義의 會計公準에 包含될 수 있는 것이다.

視하고 있는 會計原則은 이러한 會計公準의 基盤 위에 成立하는 것이며, 會計公準에 관한 充分한 研究를 行하지 않고서는 會計原則을 理解할 수가 없는 것이다.

Paton 과 Littleton은 會計公準과 會計原則과의 關係에 대하여, 『基準形成을 위한 接近方法은 會計의 基盤에 存在하는 基礎概念 및 假定(the basic concepts or assumption)에 準據한 것이 아니면 안 되며, 그렇게 함으로써 體系화된 諸基準이 堅固한 基盤위에 설 수 있는 것이다. …… 堅固한 基盤위에 설 수 있기 위해서는 會計基準은 公認된 諸假定에 根據하는 것으로서 認識되지 않으면 안된다.』¹³⁾고 明確히 論述하고 있다. 그러므로, 會計公準이라 하면, 企業會計의 보편적인 行動指針을 나타내는 會計原則의 理論的인 基盤이 되는 것으로서, 거기에는 企業會計의 基礎的인 計算構造를 顯正하는 會計公準의 基本的인 目標 또는 中心的인 計算理念을 顯正하는 會計公準 즉, 計算目的公準의 두가지가 있는 것이다.¹⁴⁾ 前者에 속하는 것으로는, 企業實體의 公準, 會計期間의 公準(繼續的인 企業의 公準), 貨幣的인 測定의 公準 및 計定計算의 公準등을 들 수 있고, 後者에 속하는 것으로는 有用性的인 公準과 適正性的인 公準이 存在¹⁵⁾ 하는데, 이것들은 모두가 企業會計의 理論的인 基盤로서 極히 重要的인 것이라 할 수 있다.

그렇다면, 우리나라의 會計原則은 이러한 會計公準을 基本的인 命題로서 提示하고 있는 것인가? 앞에서 말한 바와같이, 韓國의 「企業會計基準」은 會計目的 — 會計公準 — 會計原則 — 會計節次라는 論理的인 體系를 갖춘 形態로 이루어진 것이라 할 수 있다. 즉 韓國의 「企業會計基準」은 第2條에서 새로운 會計原則을 導出하기 위한 會計目的과 會計公準을 提示하고 있으며, 그로 인해 論理的인 一貫性을 지닌 基本指針으로서의 役割을 할 수 있게 된 것이다.

그런데, 「企業會計基準」第2條의 規定內容을 三部分으로 나누어 생각해 볼 필요가 있다. 즉, 첫째 會社의 會計는 財務諸表의 利用者가 企業實體에 관하여 올바른 判斷을 할 수 있도록, 둘째 財務上의 資料를 一般的으로 認定된 會計原則에 따라 處理하고, 셋째 이에 關聯되

13) W. A. Paton and A. C. Littleton, *An Introduction to Corporate Accounting Standards* (AAA, Monograph No. 5, 1940), p. 7 ; 〈中島省吾 譯, 「會社會計基準序說」(東京, 森山書店, 1967), p. 12〉.

14) 神戶大學 會計學研究室 編, 「會計學辭典」(第三版)(東京: 同文館, 1976), p. 249

15) 新井清光, 「會計公準論」(東京, 中央經濟社, 1969), p. 156.

는 情報을 正確히 把握하여 適正한 報告를 하게 하는 것으로 區分할 수가 있을 것이다. 첫째의 句節은 會計가 利用者指向의 目的에 立脚하여 提供되는 情報시스템이라는 것을 의미하고 있다. 이것은 會計情報의 利用者가 特定한 利害關係者를 指稱하는 것이 아니라, 多元的인 情報目的에 立脚하고 있는 各種의 利害關係者임을 指稱하는 內容이다. 그리고 會計의 主體는 企業實體이므로 企業實體의 公準이 內在하고 있음을 認識하게 된다. 두번째의 文句는 會計主體인 企業이 一定한 期間동안에 行한 會計行爲의 結果를 GAAP에 의하여 財務諸表라는 會計情報의 形態로 整理하여 提供할 수 있도록 하여야 한다는 것이다. 그러므로, 會計主體는 繼續企業의 前提下에 會計期間을 設定하여 會計行爲를 하게 된다. 그 會計行爲를 整理하기 위해서는 貨幣的 測定の 前提 아래 計定體系를 갖춘 會計技術이 필요하게 된다. 즉, 財務諸表라는 會計情報의 會計情報의 作成을 위한 計算構造는 場所的(空間的), 時間的, 內容的, 그리고 技術的 前提가 이루어짐으로써 存在할 수 있는 것이다. 場所的인 前提가 企業實體의 公準을 形成하고, 時間的 前提는 會計期間(繼續企業)의 公準을, 企業會計의 內容의 計算同質性은 貨幣的 測定の 公準을, 그리고 計算技術的인 前提는 計定計算의 公準을 意味하는 것이다. 따라서 會計原則이 形成되기 위한 前提로서는 上記한 「場所的限定」, 「時間的限定」, 「內容的限定」 및 「技術的限定」이라는 制度的 基本公準¹⁶⁾이 要求되는 것이다. 韓國의 「企業會計基準」은 이와같은 計算構造의 會計公準이 含蓄적으로 提示되어 있다고 할 수 있다. 그리고, 세번째로 區分되는 文句는 「이에 關聯되는 情報을 正確히 把握하여 適正한 報告를 하게 하는 것을 基本目的으로 한다」라고 되어 있다. 이것은 우리나라 「企業會計基準」이 1960年代 以後에 出現되어진 情報理論的 會計思想에 立脚하고 있음을 뜻하는 內容이다. 여기서 말하는 會計情報은 GAAP에 의하여 處理되어진 情報로서, 어떠한 會計主體에 의하여 認知된 事實을 各種利害關係者의 意思決定에 有用할 수 있는 形態로 分類하여 作成된 것이라 할 수 있다. 이러한 會計情報을 利用하는 利害關係者들은 그들의 處하고 있는 立場에 따라, 各各 다른 情報을 傳達받아 나름대로의 意思決定을 하게 되므로, 會計情報은 各利用者에게 有用한 것으로서 파악되어 提供될 수 있어야 한다. 「企業會計基準」의 會計情報利用者의 意思決定에 有用하도록 함과 동시에, 이를 통하여 우리나라 企業의 存續發展에 寄與할 수 있는 情報을 產出케 하는 內容을 規定한 것이라고 判斷할 수가 있다. 그러므로, 上記한 세번째의 區分文句는 各種利害關係者들에게 提供되어지는 會計情報은 有用한 것으로서 測定되어야 하

16) 墨澤清, 阪本安一, 久保田音二郎 監修, 「會計ハンドブック」(東京: 中央經濟社, 1976), p. 107.

며 適正性있는 것으로서 傳達되지 않으면 안된다는 뜻이다. 換言하면, 이것은 企業會計의 基本的인 目標 또는 中心的인 計算理念을 顯正하는 것으로서, 上述한 各種利害關係者의 多元的인 情報目的에 即應하는 目的概念으로서의 會計公準을 明示하고 있는 內容이라 할 것이다. 이것이 소위 目的公準인 것이다. 目的公準이란 『特定の 會計理論을 構成하는 경우의 前提가 되지 않으면 안되는, 「會計의 目的觀은 무엇인가」라고 하는 것에 관한 公準』¹⁷⁾ 이라고 할 수 있다. 이 目的公準이 필요한 理由로서는, 上述한 計算構造의 制度公準이 理論中立的인 性格을 갖는 것이기 때문에, 거기에서 直接的으로 特定の 會計理論(會計原則)이나 計算原則이 導出될 수 없다는 것이다. 그리고 形成的, 技術的인 것으로부터 實質的, 內容的인 것을 展開하는 媒介項으로서의 公準이 반드시 필요하기 때문이라고 한다.¹⁸⁾

韓國의 「企業會計基準」에 나타나고 있는 目的概念으로서는 前述한 바와같이 有用性的인 概念과 適正性的인 概念을 들 수 있다. 이와같은 兩者의 目的概念이 우리나라의 「企業會計基準」에 含有되어질 수 있었던 理論的인 根柢는 우리나라의 會計原則에 대한 改正論議가 한창이던 때 韓國會計學세미나同友會의 「會計原則試案에 관한 意見書」가 會計情報의 有用性을 前提로 하는 會計原則의 導出可能性을 示唆하고 있는데서, 그리고 「企業會計原則」의 前身인 1981年 1月 24日字의 「企業會計原則」의 前文에서도 「有用하고 適正한 會計情報의 提供」을 目的으로 한다는 文句로 表明하고 있는데서 찾아볼 수가 있을 것이다.

會計目的이라는 뜻은 會計行爲의 目標로서 會計行爲를 規定하고 그 方向을 設定하는 것 이라고 할 수 있다. 이러한 會計目的의 確定은 人間의 恣意的인 判斷에 의하여 一方的으로 決定되는 것이 아니라, 오히려 그때 그때의 經濟的, 社會的인 環境條件과의 關係에 따라 決定되는 것이다.¹⁹⁾ 그러므로 會計目的도 會計環境의 變化에 따라 變遷되어온 것이 事實이다. 債權者의 受信目的을 重視하던 때는 貸借對照表重視의 信用目的을 前提로 하는 會計原則(靜態的인 會計原則)이 存在했었고, 그 後 投資家의 投資目的을 重視하게 되면서부터 會計原則은 損益計算書를 中心으로 하는 것(動態的인 會計原則)으로 移行되었다. 1958年에 制定된 우리나라의 會計原則은 바로 損益計算書를 重視하는 投資目的의 會計原則이었다고 해도 過言이 아니다. 1960年代에 이르러, 上記한 바와같은 單元的인 會計目的은 多種類의 利害關係者를 中心으

17) 神戸大學 會計學研究室, 前掲書, p. 1105.

18) 上掲書, p. 1105.

19) 上掲書, p. 1105.

로 하는 多元의 目的에 입각하여, 多元의 會計情報의 提供을 위한 會計原則論이 擡頭되었던 것이다. 따라서, 企業을 둘러싸고 있는 利害關係者集團의 多樣化와 그들의 會計情報에 대한 要求의 多元化가 主張되어짐에 따라, 그들의 多元의인 情報目的에 即應하는 多元의 目的의 會計公準論²⁰⁾이 展開되었으며, 그것을 前提로 하는 會計原則이 試圖되었던 것이다. 그 結果, 會計目的 中心의 要請의 公準으로서 「有用性」의 概念과 「適正性」의 概念이 表面에 내세워지게 된 것이라 하겠다. 왜냐하면, 이 兩者는 相關關係를 갖는 것으로서, 有用性의 意味가 모든 利害關係者에게 있어서 有益한 會計情報을 提供하고, 그리고 그들의 情報利用目的에 有用한 것이라 한다면, 이것은 단적으로 말해서 모든 利害關係者를 公正하게 取扱하지 않으면 안된다는 意味와 相通하기 때문이다.

有用性의 概念은 일리노이大學의 研究團에 의하여 1964년에 會計公準²¹⁾으로 提示되었으며, 또한 1966년의 ASOBAT에서는 『會計情報의 諸基準을 設定함에 있어서 包括的인 原則(all-inclusive criteria)이 되는 것은 情報의 有用性(usefulness of information)이다』²²⁾라고 하였다. 이것은 有用性의 概念이 새로운 會計原則을 定立하는데 있어서 필요한 統一의인 規範임을 明示한 內容이라 할 것이다.

適正性의 概念은 우선 Spacek의 主張에서 찾아볼 수 있다. 그는 『會計原則의 基礎를 이루는 唯一한 基本的 會計公準은 適正性(fairness)의 公準이다. 이것은 正治的, 經濟的인 環境과 産業社會의 思考 및 慣習을 反映하여 決定되어진 것으로서, 모든 利害關係者들에게 公正하지 않으면 안된다는 意味이다』²³⁾라고 하여, Moonitz의 公準論을 論評하면서 適正性

20) 이러한 會計目的公準의 始發點은 M. Moonitz의 研究物인 “The Basic Postulates of Accounting (ARS No. 1, 1961)”이라 할 수 있다. 그 後 Spacek에 의하여 Moonitz의 公準論을 論評하는 過程에서 適正性의 公準이 提示되었으며, Arthur Anderson 會計事務所, 그리고 Pattillo등도 適正性(fairness)에 대한 公準設定을 主張하였다. 有用性의 概念에 대해서는 AAA의 ASOBAT와 일리노이大學의 研究 그룹에 의하여 強調되었다.

21) A Study Group of the University of Illinois, “A Statement of Basic Accounting Postulates and Principles” (1964), p. 8.

22) AAA, ASOBAT, op. cit., p. 1; (飯野利夫 譯, 前掲書, p. 1).

23) Leonald Spacek, Comments of Leonald Spacek, in the Basic Postulates of Accounting by Maurice Moonitz, (AICPA, ARS No. 1, 1961), pp. 56 ~ 57.

의 公準을 提示하였다. 그리고, Arthur Anderson 會計事務所²⁴⁾와 J. W. Patillo²⁵⁾에 의해서도 適正性의 公準이 提唱되었음을 볼 수 있다.

이와같은 有用성과 適正性의 概念은 會計原則의 推論을 위한 目的公準(要請的公準이라고도 일컬음)으로서 明示되기에 이르렀다. 우리나라의 「企業會計基準」도 有用성과 適正性を 基軸으로 하는 것이라고 할 수 있는 바, 이는 利害關係者의 情報要求 → 그에 대한 企業側의 情報提供 → 이에 대한 利害關係者의 反應 → 피-드-백이라고 하는 過程²⁶⁾을 통하여 確認되어진다. 이러한 意味에서, 會計의 基本目的을 明示하는 上記한 바와같은 會計 公準은 會計原則을 導出하기위한 基礎가 되는 前提條件으로서 重要な 役割을 한다고 할 수 있을 것이다.

특히, 韓國의 「企業會計基準」의 基本命題로서 提示된 것 中에서 有用성 및 適正性의 概念은 우리나라 「企業會計基準」의 基幹이 되고 있는 一般原則의 設定方向을 決定하는 것이 된다. 이것은 韓國 「企業會計基準」이 갖는 하나의 特色이라 할 것이다. 이러한 基本的 前提를 基軸으로 하여 導出된 一般原則에 대하여 以下에서 各各 檢討해보려고 하는 바이다.

Ⅲ. 韓國 「企業會計基準」의 一般原則

우리나라 「企業會計基準」에 規定된 一般原則은 앞에서 言及한 會計公準을 前提로 하여 導出된 것이며, 基本的인 指導原理로서 貸借對照表基準, 損益計算書基準, 財務狀態變動表基準 등을 包括적으로 支持하는 原則이다. 즉, 이것은 會計公準과 財務諸表의 作成基準과의 中間에 位置하여, 會計的 判斷 그 자체를 基本的으로 規制하는 要請的 原則²⁷⁾이라는 것이다.

우리나라의 「企業會計基準」은 1958년에 처음으로 制定되어, 1976년과 1981년의 두차례에 걸친 改正과 1981년 12月の 改編作業을 거쳐 現在에 이르고 있으나, 一般原則에 관

24) Arthur Anderson & Co., *The Postulates of Accounting - What It Is, How It Is Determined, How It Should Be Used* (1960).

25) J. W. Pattillo, *The Foundation of Financial Accounting* (1965), pp. 51-70.

26) 墨澤清, 阪本安一, 久保田音二郎監修, 前掲書, p. 111.

27) 中村寛一朗, 「プラン・コンタブル・シ/エネラル의 一般原則について」(木内佳市先生 還曆記念事業會, 會計および會計管理の研究, 同文舘, 1982), p. 133.

한 規定은 恒常 存在하였었다. 이것은 會計處理 및 報告의 原則을 包含하고 있는 企業會計의 全般에 관한 原則으로서 財務諸表의 作成에 관한 諸原則에 共通의으로 適用할 수 있는 總括的 原則이라고 解釋된다.²⁸⁾ 이것을 1958年의 一般原則과 1981年의 그것으로 區分하여 살펴보기로 한다.

1. 1958年의 一般原則

1958年에 制定된 우리나라의 會計原則은 企業會計에 관한 包括的인 基本原則으로서 다음과 같은 九個의 一般原則을 規定하고 있었다.²⁹⁾

(1) 眞實性의 原則

「企業會計는 企業의 經營成果와 財政狀態에 관하여 眞實한 報告를 提供하는 것이 아니면 안된다」.

(2) 正規簿記의 原則

「企業會計는 모든 去來에 대하여 正規簿記의 原則에 따라 正確한 會計帳簿를 作成하지 않으면 안된다」.

(3) 重要性의 原則

「企業會計는 科目과 金額을 重要性에 따라 決定하고, 記錄, 計算에 費用과 時間의 不經濟가 없도록 處理되지 않으면 안된다」.

(4) 確實性의 原則

「企業會計는 會計의 目的을 達成하는데 確實한 效果가 確保되도록 處理되지 않으면 안된다」.

(5) 繼續性의 原則

「企業會計는 그 處理의 原則과 節次를 每期 繼續하여 適用하고 隨時로 이것을 變更해서는 안된다」.

28) 拙稿, 「韓國의 企業會計原則에 關する一考察」(日本 大阪大學 經濟學部刊, 大阪大學 經濟學, 第27卷 第4號, 1978年 3月), pp. 100~115.

29) 韓國 財務部, 企業會計準則制定分科委員會의 起草小委員會에 의한 中間報告書, 「企業會計原則」(1958年 7月 2日附), 第1章 第1節의 規定임.

(6) 剩餘金區分の 原則

「資本去來와 損益去來를 明確히 區分하고, 特히 資本剩餘金과 利益剩餘金を 混同해서는 안된다」.

(7) 安全性的 原則

「企業의 財政에 不利한 影響을 미칠 可能性이 있는 경우에는, 이에 따라 適當히 健全한 會計處理를 하지 않으면 안된다」.

(8) 明瞭性的 原則

「企業會計는 財務諸表에 의하여 利害關係者에게 必要한 會計事實을 明瞭하게 公開하고 企業의 狀況에 관한 判斷을 그르치게 하여서는 안된다」.

(9) 單一性的 原則

「株主總會, 證券去來所, 金融機關, 稅務官署등에 提出하기 위하여 서로 形式이 다른 財務諸表를 作成할 必要가 있는 경우에도 그 內容에 異同이 있어서는 안된다」.

이들 企業會計의 一般原則은 세번째의 重要性的 原則 및 네번째의 確實性的 原則을 除外하면, 1949년에 制定된 日本의 「企業會計原則」의 一般原則³⁰⁾과 類似하다고 할 수 있으며, 따라서 이것은 日本의 그것에 힘입은 바 크다고 할 수 있게 된다. 그래서, 그 後 會計學者들의 批判의 對象이 되었고, 그것이 갖고 있는 矛盾點이 여러가지로 指摘되어 드디어는 1976년에 改正作業을 進行하는 過程에서 많은 部分이 修正되었으며, 1981년의 改正時에는 다음과 같은 六個의 一般原則으로 탈바꿈한 것이다.

2. 1981年의 一般原則

1981년에 改編된 韓國 「企業會計基準」은 1976년에 第1次의 改正을 거친 後, 여러가지로 檢討되어 새로운 會計環境에 알맞는 것으로 改革이 斷行되었던 것이다. 따라서, 一般原則도 企業會計에 관한 基本的인 要請으로서, 有用성과 適正성에 準據한 六個의 原則이 導出되어 明示되어 있다. 즉, ① 信賴性的 原則, ② 明瞭性的 原則, ③ 充分性的 原則, ④ 繼續性的 原則, ⑤ 重要性的 原則, ⑥ 安全性的 原則이 그것이다.

이 中에는 1958년의 一般原則에서도 規定되어 있던 것들이 있으나, 새로이 明示된 項目

30) 日本 經濟安定本부의 企業會計制度 對策調査會, 「企業會計原則」(1949年 7月 9日附의 中間報告) 第一(一般原則)의 規定.

도 있어 注意를喚起시킨다. 以下에서 이들 一般原則에 대하여 各各 檢討하기로 한다.

(1) 信賴性的 原則

「企業會計基準」第3條 第1項은『會計處理 및 報告는 信賴할 수 있도록 客觀的인 資料와 證據에 의하여 公正하게 處理하여야 한다.』라고 規定되어 있다. 이것이 첫번째의 信賴性的 原則이다.

이 原則은 새로이 導出되어 明示된 것으로서 그 中에는 客觀性(檢證可能性)의 原則과 公正性(不偏性)의 原則이 그 下位의 原則으로서 包含되어 있는 것이다. 즉, 企業會計가 信賴할 수 있는 것으로 되기 위해서는, 企業이 作成하는 財務諸表가 「客觀的인 資料와 證據에 의하여 公正하게」 計算整理된 것이 아니면 안된다는 內容이다. 換言하면, 會計情報는 客觀的인 立場에서 檢證可能한 內容을 지니고 있어야 하기 때문에, 信賴性を 確保하기 위해서는 客觀性和 公正성이 필요하게 된다고 할 수 있다.

이러한 客觀性和 公正성이 信賴性的의 下位原則으로서 編入된 理論的 背景은, 直接的으로는 韓國會計學會의 前身이었던 「會計學세미나同友會」의 「會計原則試案에 관한 意見書」에서 찾아볼 수 있으며, 間接的으로는 美國에서 發表된 諸論文에서 찾아볼 수 있다. 즉, 上記한 意見書에 의하면, 『會計情報는 情報의 利用者가 信賴하여 利用할 수 있도록 檢證可能性和 不偏性を 갖지 않으면 안된다』라고 하는 信賴性的의 原則이 提示되어 있다. 이 中에서 檢證可能性은 「客觀的인 資料와 證據」라는 內容을 含意한 것으로서 客觀性的의 다른 表現이며, 不偏性은 「公正하게 處理」되는 것을 意味하는데 公正性を 表現한 것이다. 따라서, 이 두 가지의 內容이 結合하여 信賴性的이 成立된다고 볼 수 있는 바, 이러한 原則에 의하여 會計報告書는 不當한 影響을 받지않게 된다는 것이 保證된다고 할 수 있다.

이것은 단적으로 말해서, 美國의 會計學界에서 비롯된 學問的 影響에 의한 것으로 思料된다. 우선, ASOBAT에서 그 內容을 發見할 수 있는 바, ASOBAT는 다음과 같은 論述을 통하여, 信賴性和 檢證可能性和의 關係를 淸明하고 있다. 『檢證可能性은 適格한 것이라면 서로 獨立하여 會計作業을 하더라도, 같은 證據나 資料 또는 記錄의 檢討를 통해서는 同一한 類值나 結論이 나온다고 하는 情報의 屬性을 말한다. 檢證可能性은 基本的으로는 問題가 되는 資料의 妥當性を 證明하는 證據의 有用性和 適正性과도 關係가 있다. 利害가 相衝하는 利害關係者들에게 그 情報가 信賴할 수 있다는 것을 確信시키기 위한 方法이 必要하다』³¹⁾

31) AAA, ASOBAT, op. cit., p. 10 ; (飯野利夫 譯, 前掲書, pp. 15 ~ 16).

信賴性和 檢證可能性과의 關係에 대해서는 新井清光教授도, 『會計情報는 信賴性이 있는 것 이라는 點을 납득시키기 위하여, 무슨 수단이든지 講構하는 것이 필요하다. 이러한 條件에 合致하기 위해서는 確立된 rule 이나 콘벤손을 이용하여야만 되며, 이것을 繼續적으로 이용 하게 된다면 檢證可能하게 된다』³²⁾고 論하고 있다. 이와같이 檢證可能性은 信賴할 수 있는 客觀的인 證據의 概念이라고 할 수 있다. 그리고, 이 檢證可能性은 公正性(不偏性)과 結付시켜 생각되어진다. 그 關係는 井尻(Ijiri)教授에 의하여 밝혀진 客觀도와 信賴도와 의 關係에 대한 定式化를 통하여 明白히 認識할 수가 있는 것이다. 즉, Ijiri 教授는,

$$R = V + B$$

라고 하는 公式, 다시 말해서 信賴度(R)는 客觀度(V)에 信賴偏差(B)를 加하여 形成된 關係式을 展開하고 있음을 볼 수 있다.³³⁾ 이 數式을 導入하여 考究할 경우에 信賴偏差(B)를 公

32) 新井清光, 前掲書, p. 253.

33) 井尻教授에 의하면, 客觀度(V)는 實際로 測定值(x_i)가 그 平均値(\bar{x})에 어느만큼이나 近似한 가에 依存하는데 對하여, 信賴度(R)는 實際의 測定值(x_i)가 眞實值(主張值 x^*)에 어느만큼 近似한가에 依存하는 것이라고 論하면서, 다음과 같은 關係式을 定立하고 있다.

$$V = \frac{1}{n} \sum_{i=1}^n (x_i - \bar{x})^2 \dots\dots\dots ①$$

$$R = \frac{1}{n} \sum_{i=1}^n (x_i - x^*)^2 \dots\dots\dots ②$$

$$R = \frac{1}{n} \sum_{i=1}^n (x_i - \bar{x})^2 + \frac{1}{n} \sum_{i=1}^n (x_i - x^*)^2$$

따라서, $R = \frac{1}{n} \sum_{i=1}^n (x_i - \bar{x})^2 + (x_i - x^*)^2$

여기서, $R - V = (\bar{x} - x^*)^2$ 이 되므로, $(\bar{x} - x^*)^2$ 을 信賴偏差(B)로 定義한다면,

$R = V + B$ 라는 結論이 導出되어질 수 있다. 그러므로, 이 關係式은 信賴度(R)가 客觀度(V)와 信賴偏差(B)에 따라 決定된다는 것으로 나타나기 때문에, 信賴性的 構成要素는 客觀性和 信賴偏差(不偏性)임을 알 수 있다. 따라서, 이 公式은 信賴性和 客觀性的 關係를 認識하는데 有益한 것이라 하겠다.

Yuji Ijiri and Robert K. Jaedicke, "Reliability and Objectivity of Accounting Measurement", (*The Accounting Review*, July 1966), pp. 474 ~ 483. ; 井尻雄士, 「會計測定의 基礎」(東京: 東洋經濟新報社, 1968), p. 193.

正性(不偏性)이라고 解釋한다면, 그것은

$$\text{信賴度} = \text{客觀性} + \text{公正性}$$

이라고 하는 關係가 成立된다고 하는 論理이다.

그렇다고 하면, 信賴性的 原則은 會計情報가 有用性和 適正성을 유지하기 위한 필수적인 조건으로서, 一般原則에 있어서도 上位의 概念이 되어야 한다는 論理가 成立한다. 韓國의 「企業會計基準」에 있어서 信賴性的 原則이 이것개의 一般原則 가운데 最上位에 位置하고 있는 理由도 이러한 點에서 찾을 수 있을 것이다. 즉, 信賴性的 原則이 客觀性 및 公正性的 概念을 含有하고, 그에 따라 會計測定에 使用되는 範圍나 程度가 궁극적으로 決定된다는 것을 감안해 본다면, 그것은 測定시스템을 選定하는데 있어서 考慮되지 않으면 안될 하나의 原則이라고 할 수 있기 때문이다. 더구나, 이 信賴性的 原則이 우리나라 「企業會計原則」의 一般原則에 있어서 最上位의 原則으로서 突出 明示된 것은 前述한 有用性 및 適正性的 概念과 더불어 韓國의 會計原則史上 하나의 新紀元을 이루었다는 點에서 注目하지 않으면 안될 事項이라고 思料된다.

(2) 明瞭性的 原則

「企業會計基準」第3條 第2項은 『財務諸表의 樣式 및 科目과 會計用語는 理解하기 쉽도록 簡單·明瞭하게 表示하여야 한다』라고 明瞭性的 原則을 規定하고 있다.

이것은 일명 公開性的 原則이라고도 일컫는 것이며, 企業會計는 財務諸表의 利用者에게 信賴할 수 있는 會計情報를 理解可能하도록 明瞭하게 公開하지 않으면 안된다는 것을 要求하는 原則이다. 이 原則이 確保되기 위해서는 理解可能性을 갖는 會計情報가 計量可能性, 比較可能性, 單純性 및 用語의 意味에 대한 明瞭성을 兼備하지 않으면 안되는 것이라고 한다.³⁴⁾

1981年 1月 24日 附로 公表된 「企業會計原則制定 및 改正經緯」의 第6에 보면 『企業內容의 公示強化 및 情報提供機能의 提高를 위하여 財務諸表를 直前年度와 比較하는 形式으로 作成하게 하였다』고 되어 있는데, 이는 明瞭性的 原則을 強化하였다는 內容이며, 企業公開의 重要性을 단적으로 表現하고있는 것이라고 思料된다. 貸借對照表 및 損益計算書의

34) 韓國 會計學세미나同友會, 前掲意見書, 第三의 3 (理解可能性의 原則); 高廷燮, “財務會計基準設定을 위한 方法論 및 基準體系에 관한 考察”(韓國經營學會刊, 經營學研究 第四輯, 1975), p. 90; H. J. Snavely, 'Accounting Information Criteria' (*The Accounting, Review*, vol. 42, April 1967), pp. 226 ~ 231.

區分表示라든가 計定科目의 明瞭한 分類 및 配列, 註記와 解釋, 그리고 附屬明細書의 作成 등에 관한 諸規定은 바로 明瞭性的 原則에 의한 具體的인 明示라고 할 것이다.

(3) 充分性的 原則

「企業會計基準」第3條 第3項에는 『重要的 會計方針과 會計處理基準, 科目 및 金額에 관하여는 그 內容을 財務諸表上에 充分히 表示하여야 한다』라는 內容이 規定되어 있다. 이것은 充分性的 原則임을 뜻한다.

이 原則은 上述한 信賴性的 原則과 함께 새로히 採用된 것인데, 앞의 明瞭性的 原則을 뒷받침해주는 補足의 原則으로서의 作用을 한다고 할 수 있다. 會計情報가 量的, 質的으로 充分한 것이 되기 위해서는 필요한 補足的 情報가 提供되지 않으면 안된다. 이 原則은 韓國會計學세미나同友會의 前揭意見書에서도 會計原則으로 採用하도록 建議되었던 것이다.³⁵⁾ 「企業會計基準」에서는, 會計情報의 充分한 公開가 이루어질 수 있도록 하기 위하여 財務諸表의 種類를, 從來의 損益計算書와 貸借對照表에 限定했던 것에서 擴大하여, 利益剩餘金處分計算書와 財務狀態變動表를 추가해놓고 있다. 더우기, 關係會社間의 會計內容公示를 強化하는 意味에서 聯結 財務諸表에 관한 規定을 두어 制度化하고 있는 것도 이와같은 趣旨에서 나온 하나의 表現이라 하겠다. 이것은 企業內容에 대한 公示擴大를 強化하고 會計情報의 提供機能을 充分히 發揮할 수 있게 하기 위한 會計思想에서 비롯된 것이라 할 수 있다.

現代의 企業은 그 規模가 점차적으로 擴大되어 巨大한 固定資產을 保有하게 되며, 財閥의 形式으로 敝社가 Group 을 이루어 支配從屬關係를 유지하고 있는 것이 事實이다. 따라서, 會計事實의 重要的 事項에 대해서는 이에 해당하는 附屬明細書는 물론, 財務諸表의 末尾 또는 別紙에 그 內容을 註釋으로 記載하여 밝히지 않을 수 없는 會計環境이 되었다. 특히 支配從屬會社間에 作成되는 聯結財務諸表는 會計處理의 內容을 充分히 會計情報의 利用者에게 提供할 수 있도록 하기 위한 수단이라 할 것이다.³⁶⁾

그러나, 企業公開內容을 強調하고, 會計情報의 提供機能을 充分히 發揮한다는 點에 있어서는 意義가 있다고 하겠으나 明瞭性的 原則이 存在하는 限, 充分性的 原則은 그에 대한 하

35) 韓國 會計學세미나同友會, 前揭意見書, 第三의 5 ; 또한, 이 充分性的 原則에 대해서는 西江大學校의 高廷選教授에 의하여 發表된 前揭論文의 90 페이지에서 一般原則의 하나로 採用해야 한다는 主張을 提示한 바가 있다.

36) 李海東, 「財務諸表規則解説」(서울: 一潮閣, 1981), pp. 21 ~ 22.

나의 補足의 原則에 不過한 것이 될 수 밖에 없기 때문에, 獨立된 一般原則이 한 項目으로서 存續시킬 수 있을 것인가에 대해선 앞으로 것이 檢討해야 될 하나의 課題라고 思料된다.

(4) 繼續性的 原則

「企業會計基準」第3條 第4項의 規定은 『會計處理基準 및 節次는 每期 繼續하여 適用하고 正當한 事由없이는 이를 變更하여서는 아니되며, 期間別比較가 可能하도록 하여야 한다』라고 明示되어 있다. 이것이 繼續性的 原則이다.

現代의 企業會計는 繼續企業에 의한 期間損益計算을 前提로 하고 있다. 따라서, 正確한 期間損益計算을 行하기 위해서는 可能的 限, 會計的 恣意性을 期間損益計算으로부터 排除할 필요가 있다. 이러한 理由에서 會計處理 또는 節次가 每期 계속하여 適用됨으로써, 加급적 利益操作을 排除하고 財務諸表의 長期에 걸쳐 比較觀察을 可能하게 함과 동시에, 會計의 信賴性을 確保하도록 要請하는 原則이 바로 이 繼續性的 原則인 것이다.³⁷⁾ 따라서, 이 原則을 준수하지 않을 경우에는 信賴性和 明瞭性을 파괴시키고 만다. 例컨대, 減價償却을 하는 경우, 定率法과 定額法과는 한 事業年度를 잡아서 보면, 同額의 것을 同一年數로서 償却한다고 하더라도, 그 結果는 달라질 수 밖에 없다. 따라서, 減價償却을 前年度에는 定率法으로 하고, 當年度는 定額法으로 한다고 하면, 다른 條件이 一定하다고 하는 경우에도 兩年度의 損益額은 달라지게 마련이다. 그러므로, 期間比較를 精確하게 하기 위해서는 한번 採用한 會計處理의 方法을 每期마다 變更해서는 안되는 것이다.

各企業이 이 原則을 준수하여 會計處理를 行하고 있다면, 그 企業은 期間比較를 통하여 經營成果의 動向을 명확히 파악할 수 있으며, 各種 利害關係者들의 意思決定에 有用하고 適正한 會計情報가 提供될 수 있게 된다. 따라서, 이 原則은 期間比較의 경우나 相互比較의 경우를 막론하고 比較可能性을 거니도록 每期 首尾一貫된 會計處理의 方法이나 節次를 使用하도록 要請하고 있는 것이다. 우리나라의 「企業會計基準」이 財務諸表의 樣式을 提示하면서 直前年度의 數値와 比較하는 形式으로 作成하도록 要求한 것은 上述한 企業內容의 公示에 관한 明瞭性的 原則 및 充分性的 原則을 確保하기 위한 一面도 있지만, 會計處理의 繼續性을 維持하기 위한 側面을 더욱 強調하고 있다고 하겠다. 따라서, 이 繼續性的 原則은 그 下部構造로서 比較可能性의 原則을 保有하고 있다고 보아야 할 것이다.

37) 李東喜, 「企業會計原則逐條解讀」(서울: 弘文館, 1977), p. 31.

(5) 重要性的 原則

「企業會計基準」의 第3條 第5項은 『會計處理와 財務諸表 作成에 있어서 科目과 金額은 그 重要性에 따라 實用的인 方法에 의하여 決定하여야 한다』라는 內容의 重要性的 原則을 規定하고 있다.

이 原則을 吟味해보면, 두가지의 內容이 內包되고 있음을 發見하게 된다. 즉, 하나는 財務諸表의 作成過程에서 計定科目은 물론이고 그 金額이 重要하다고 判斷되는 것은 반드시 計上하지 않으면 안된다는 內容이다. 그리고, 또 다른 하나는 財務諸表에 計上되는 計定科目이나 金額은 經濟的이고 實用的인 方法에 의하여 決定될 수 있도록 留意해야 한다는 뜻이다. 例컨데, 資産 및 負債中 그 金額이 百分之二를 超過하는 경우에는 그 內容을 나타내는 科目으로 區分하여 記載하지 않으면 안된다는 規定을 찾아볼 수 있는데, 이것은 이 重要性的 原則에 準據한 思考라고 할 수 있다.

그런데 여기서 注目하지 않으면 안될 것은, 重要性的 原則이 적용되는 경우에 經濟性和 實用성에 따라야 한다는 後者의 解說內容이다. 그 中 實用성에 관해서는 「會計原則試案에 관한 意見書」에서도 提示하고 있다. 즉, 會計情報은 實用的이 되도록 經濟性和 適時성을 갖지 않으면 안된다는 內容이다. 여기서 볼 수 있는 바와같이, 實用성이 保證되기 위해서는 經濟的인 情報가 適時에 提供되는 것을 필요로 하고 있다. 이와같이 「企業會計基準」은 重要性的 原則을 設定하면서, 補足的인 下位原則으로서 實用성을 提示한 것이다. 이것은 한편 經濟性的 原則이라고도 할 수 있으며, 金額뿐만 아니라 計定科目에 이르기까지 會計處理의 費用과 時間의 不經濟가 생기지 않도록 하여야 할 것을 要求하는 原則이다.

(6) 安全性的 原則

「企業會計基準」의 第3條 第6項은 『會計處理의 過程에서 2以上の 選擇possible한 方法이 있는 경우에는 財務的基礎를 堅固히 하는 觀點에 따라 處理하여야 한다』라는 規定을 두고 있는데, 이것은 安全性的 原則을 가리키는 內容이다.

이것은 企業의 維持 및 健全성을 높인다고 하는 傳統的인 債權者保護思想으로부터 出現한 것이며, 이러한 意味에서 保守主義的 原則이라고도 일컫는다. 1958年의 一般原則에서도 安全性的 原則은 規定되어 있었던 것으로서, 純理論的으로는 다른 諸原則과 相互間 矛盾性이 指摘되기도 했으나, 1976年과 1981年의 改正後에도 이것은 一般原則으로 存續되고 있는 것이다. 이는 예로부터 慣習으로 존중되어 온 保守主義的인 會計思想을 會計處理의 原則으로 採用하여 보다 安全한 位置에서 會計情報을 확보하도록 하자는 內容이라 할 수 있다. 例컨

데 在庫資產에 대한 底價主義의 採用可能性 未實現利益의 計上禁止, 未支給費用의 計上, 未收收益의 慎重한 會計處理, 長期割賦販賣의 回收基準³⁸⁾ 등은 企業의 安全性을 유지하고 健全성을 높이기 위한 保守主義的 會計思想에 根據를 갖고 있는 內容들이다.

이러한 意味에서 이 原則은 會計를 보다 悲觀的인 立場에서 본다는 會計觀의 所産이라고 할 수 있을 것이다. 그러나, 保守主義的 會計處理方法이 過大하게 強調된다면, 秘密積立金を 적극적으로 設定할 수 없으므로 이 原則이 갖는 限界性은 明白하다고 할 것이다.

以上에서 韓國「企業會計基準」에 規定되어 있는 一般原則에 대해서 一瞥해보았다. 그런데 여기서 注意를 要하는 것은 이들 一般原則의 上座에 有用性和 適正性을 基軸으로 하는 會計의 目的概念이 存在하고 있다는 사실이다. 이들은 또한 論理的 一貫性을 갖추고 있음을 엿볼 수 있다. 첫째로 有用性 및 適正性和 聯關되는 信賴性의 原則이 提示되었으며, 둘째로는 企業公示에 관한 原則 즉, 明瞭性和 充分性의 原則이 揭示되어 있다. 셋째는 會計處理에 관한 原則 즉, 繼續性, 重要性 및 安全性의 順으로 明示되어 있는 것이다. 이는 一般原則 全般을 總括하는 原則으로서 信賴性이 強調되었으며, 이와 더불어 明瞭性, 充分性, 繼續性은 情報會計制度의 導入을 反映한 것이 되며, 重要性和 安全性은 傳統的인 會計慣習에 속하는 것으로서, 首尾一貫되게 配列되어 있는 것으로 看做된다. 이것을 要約하여 表現하면, 信賴性を 위시하여 前三者は 會計情報에 대한 傳達原則이요 後의 三者는 測定原則에 속하는 것이라 할 수 있다.

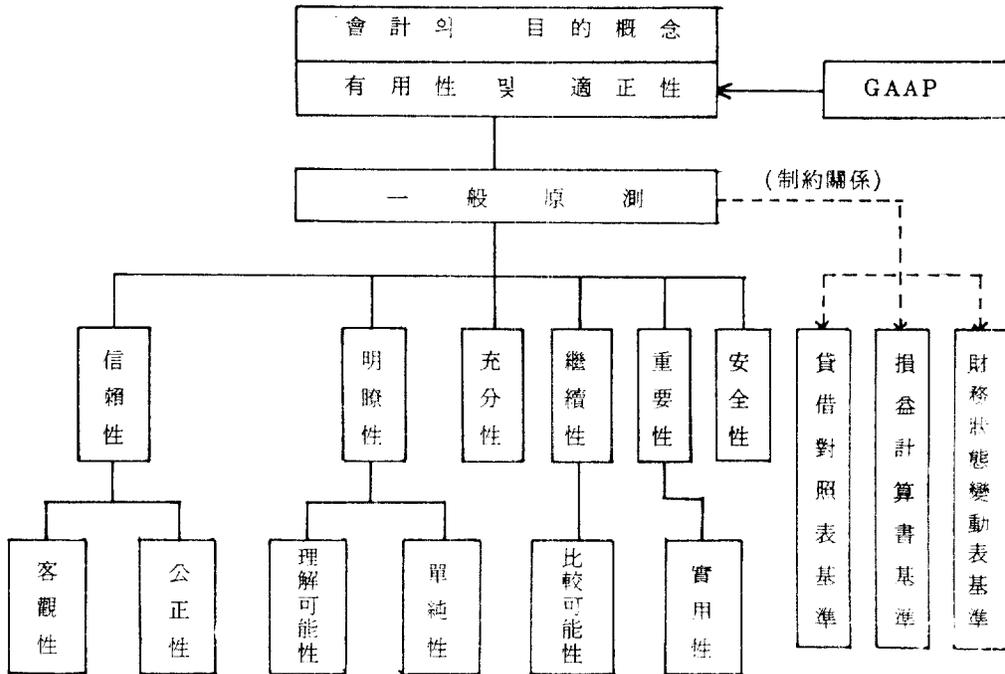
이러한 韓國「企業會計基準」에 揭示된 一般原則의 相關關係를 體系化하여 圖示하면 <圖 1>에서 보이는 바와 같다. 그리고 이들 一般原則의 體系는 制定當時의 그것과 比較할 때, 根本的인 符號에서부터 相違함이 發見된다. 이것을 明白히 하기 위하여 <表 1>을 통하여 比較表示해 두는 바이다.

<表 1>에 의하면, 우리나라의 會計原則에 있어서의 一般原則은 1958年의 制定當時에는 九個의 原則이 明示되어 있었으나, 1956年과 1980年의 改正時에는 六個의 原則으로 調整되었음을 알 수가 있다. 1958年의 制定原則은 前文에서 會計目的에 대한 揭示도 없

38) 長期割賦販賣에 의한 收益認識基準으로서 割賦金回收 約定日에 賣出收益이 實現된 것으로 보는 경우의 基準은 安全性의 原則에 根據를 둔 會計思想이라고 思料된다.

〈圖 1〉

韓國「企業會計基準」의 一般原則의 體系



〈表 1〉

韓國「企業會計基準」의 一般原則의 比較

區分	1958年(制定)	1976年(第1次改正)	1981年(第2次改正)
前文		① 有用性 ② 眞實性 ③ 正規簿記의 方法	① 有用性 ② 適正性
一般原則	① 眞實性의 原則 ② 正規簿記의 原則 ③ 重要性의 原則 ④ 確實性의 原則 ⑤ 繼續性의 原則 ⑥ 剩餘金區分의 原則 ⑦ 安全性의 原則 ⑧ 明瞭性의 原則 ⑨ 單一性의 原則	① 信賴性의 原則 ② 繼續性의 原則 ③ 重要性의 原則 ④ 安全性의 原則 ⑤ 明瞭性의 原則 ⑥ 充分性의 原則	① 信賴性의 原則 ② 明瞭性의 原則 ③ 充分性의 原則 ④ 繼續性의 原則 ⑤ 重要性의 原則 ⑥ 安全性의 原則

었을뿐만 아니라, 基軸이 되는 會計公準에 대한 明示도 存在하지 않았다. 따라서 一般原則을 導出할 수 있는 論理的 一貫성을 缺한 채 外國의 그것을 導入하여 羅列한 것에 지나지 않았다는 判斷을 하게 된다.

그런데, 1976年과 1981年의 그것은 前文에서 會計目的을 明示하고 그 目的概念(目的公準)을 基軸으로 하여 一般原則을 導出시키는 論理性을 提示하고 있다. 즉, 1958年의 一般原則에 規定되어 있던 眞實性的 原則과 正規簿記의 原則은, 1976年의 경우, 前文에 包含시켜 有用性的 概念과 더불어 會計의 目的概念으로 昇華시켜졌음에 注意를 喚起시킨다. 이러한 目的概念이 1981年의 改正時에는 有用性和 適正性으로 달라졌다. 즉, 眞實性的 概念은 絶對的인 眞實性이 아니라 相對的인 眞實性에 限定되는 것이기 때문에 相衝되는 矛盾性³⁹⁾이 存在하며 學者들간에 論難의 對象⁴⁰⁾이 되어왔다. 正規簿記의 原則도 正規簿記가 무엇인지 指摘하기 곤란할 뿐만 아니라, 定義하기도 어렵기 때문에 簿記를 넓은 意味의 會計에 包含시키고 「一般的으로 認定된 會計原則」이라는 用語로 普遍化시켰다는 判斷을 하게 한다. 그렇게 하여 1981年의 改定原則에서는 會計의 目的概念은 有用性和 適正性으로 調整되었으며 그것을 前提로 하는 六個의 一般原則이 導出明示된 것이다. 信賴性的 原則등, 一般原則은 1976年 改正原則의 그것과 同一한 것이기는 하지만, 揭示方法에 있어서 差異를 엿볼 수 있다. 즉, 1976年의 그것은 信賴性的 原則 다음에 繼續性, 重要性 및 安全性이라는 소위 測定原則을 先順位에 掲載시키고 있으며, 明瞭性和 充分性이라는 傳達原則이 次順位에 놓여지고 있다. 그러나, 1981年의 그것은 企業內容의 公示機能을 擴大한다는 趣旨에서 傳達原則(公示原則)이 先位置에 오고, 測定原則을 次順位에 揭示하고 있음이 相異하다. 더욱이, 1958年의 一般原則에 明示되어 있던 確實性的 原則과 單一性的 原則은, 企業內容의 公示強化와 情報提供機能을 提高하기 위한 側面에서 본다면, 信賴性和 明瞭性 및 充分性的 原則속에 含有되어버린 것으로 看做할 수 있다. 그리고, 剩餘金區分의 原則이 1981年의 改正時에 貸借對照表의 作成基準으로 移轉된 것은 1958年의 制定原則의 論理的 矛盾性을 是正한 것중의 하나이다.⁴¹⁾

39) 李海東, 前掲書, p. 25.

40) 李正浩, 前掲書, pp. 113 ~ 116.

41) 剩餘金區分의 原則은 一般原則에 속하는 것이라기 보다는 貸借對照表基準에 포함시키는 것이 妥當하다는 論議가 있었던 것이다. 그 代表的인 論文으로는 다음의 것을 들 수 있다. (李庸俊, “企業會計原則 및 財務諸表規則의 改正方向에 관한 研究”(서울大 商科大學 韓國經營研究所 刊, 「經營論集」第7卷 第2號, 1973), p. 13).

끝으로, 充分性的 原則이 信賴性的 原則과 더불어 新規의 基本原則으로서 提示되어, 財務諸表의 利用者에게 量的 또는 質的으로 充分한 資料가 提供되어지도록 하였다는 것은 改正原則이 갖는 하나의 特色이라 할 수 있다. 이에 따라, 註記와 註釋의 範圍가 擴大되었고 財務諸表의 體系가 整備된 것이다. 즉, 「企業會計基準」은 第5條 第1項에서 財務諸表의 體系를 貸借對照表, 損益計算書, 利益剩餘金處分計算書 및 財務狀態變動表를 基本財務諸表로 揭示하고, 아울러서 財務諸表附屬明細書와 支配·從屬關係를 갖는 企業일 경우 聯結財務諸表를 作成하도록 指示한 것이다.⁴²⁾ 特히, 財務狀態變動表가 基本財務諸表의 하나로 制度化된 것은 注目하지 않으면 안될 點이라 할 것이다.⁴³⁾ 따라서, 우리나라의 會計原則에 있어서의 財務諸表의 體系를 整理하여 比較表示하면 <表2>와 같다.

<表2> 財務諸表體系的 比較

商 法 (1963年)	制 定 原 則 (1958年)	第1次改正原則 (1976年)	第2次改正原則 (1980年)	日本「企業會計原則」 (1982年)
① 貸借對照表	① 損益計算書	① 損益計算書	① 貸借對照表	① 損益計算書
② 財産目錄	② 剩餘金計算書	② 貸借代照表	② 損益計算書	② 貸借對照表
③ 營業報告書	③ 利益剩餘金處分計算書	③ 利益剩餘金處分計算書	③ 利益剩餘金處分計算書	③ 財務諸表附屬明細書
④ 損益計算書	④ 貸借對照表	④ 財務諸表附屬明細書	④ 財務狀態變動表	④ 利益處分計算書
⑤ 利子및利益의 配當에 관한議案	⑤ 財務諸表附屬明細書	⑤ 聯結財務諸表	⑤ 聯結財務諸表	⑤ 聯結財務諸表
			⑥ 財務諸表附屬明細書	

42) 1958年의 制定原則에서는 財務諸表의 體系가 ① 損益計算書, ② 剩餘金計算書, ③ 利益剩餘金處分計算書, ④ 貸借對照表 附屬 明細書의 다섯가지로 構成되었던 것인데, 1976年과 1981年의 改正時에 調整된 것이다.

43) 1949年의 日本「企業會計原則」은 그 前文인 「企業會計原則의 設定에 대하여」에서 財務諸表의 體系를 揭示하였었다. 그리고 1974年의 세번째로 改正된 그것에서는 「企業會計原則의 一部 修正에 대하여」中에서 財務諸表를 ① 損益計算書, ② 貸借對照表, ③ 財務諸表 附屬明細書, ④ 利益處分計算書의 四個로 定해 놓고 있다. 이것은 역시 1982年 4月 20日字 改正된 것에서 同一하게 明示되고 있다.

그러나, 韓國의 경우는, 「企業會計基準」條5條 第1項의 總則 本文規定을 두어 揭示하고 있는 點이 다르다. 더우기, 財務狀態 變動表를 基本財務諸表로(附屬明細書로부터), 格上시킨 點이, 日本의 그것과 比較하여 볼 때, 하나의 特色있는 것으로 指摘할 수가 있는 것이다.

Ⅳ. 日本「企業會計基準」의 一般原則

日本の「企業會計原則」은 一般原則, 損益計算書原則 및 貸借對照表原則으로 構成되어 있으며, 別途로 聯結財務諸表原則이 設定되어 있다. 그 中에서 一般原則은, 우리나라의 그것과 같이 貸借對照表原則과 損益計算書原則의 基礎를 이루는 原則으로 되어 있다. 番場教授는 日本「企業會計原則」에 있어서의 一般原則의 特性에 대하여 다음과 같이 記述하고 있다. 『一般原則은 이들 會計原則의 上位에 位置하고 있는 原則이며, 會計情報가 갖는 屬性, 會計情報의 目的 내지 役割, 會計情報의 利用者에 의한 情報利用의 方法, 會計情報가 算出되는 메카니카니즘, 情報利用者에 의하여 필요한 情報量등을 考慮하여 導出된 企業會計(會計處理, 會計記錄, 會計報告)에 대한 要請, 規範의 理念 내지는 制約이라고 하는 性格을 갖는 基本的인 命題라고 보아야 한다.』⁴⁴⁾ 이 所說에 따르면, 日本의 「企業會計原則」에 있어서는 그 一般原則이 企業會計의 全領域에 관계되는 包括的인 基本原則으로서 作用하는 것이 된다. 一般原則의 內容을 살펴보면 다음의 七個로 이루어져 있다.⁴⁵⁾

1. 眞實性의 原則

企業會計는 企業의 財務狀態 및 經營成績에 關하여 眞實한 報告를 提供하는 것이 어야 한다.

2. 正規簿記의 原則

企業會計는 모든 去來에 對하여 正規簿記의 原則에 따라, 正確한 會計帳簿를 作成하지 않으면 안된다.

3. 資本去來·損益去來區分의 原則

資本去來와 損益去來를 明瞭하게 區別하고 特히 資本剩餘金과 利益剩餘金を 混同해서는 안된다.

4. 明瞭性의 原則

企業會計는 財務諸表에 의하여 利害關係者에게 필요한 會計事實을 明瞭하게 表示하고 企業의 狀況에 關한 判斷을 그르치지 않도록 하지 않으면 안된다.

44) 番場嘉一郎, 「詳說企業會計原則」(東京: 森山書房, 1976), p. 11.

45) 日本大藏省企業會計審議會, 「企業會計原則」(1982年 4月 20日附), 第一의 規定.

5. 繼續性的 原則

企業會計는 그 處理의 原則 및 節次를 每期 繼續하여 適用하고 함부로 이것을 變更해서 는 안된다

6. 保守主義(安全性)의 原則

企業의 財政에 不利한 影響을 미칠 可能性이 있는 경우에는 이에 對備하여 적당히 健全한 會計處理를 하지 않으면 안된다

7. 單一性的 原則

株主總會提出을 위하여, 信用目的을 위하여, 租稅目的을 위하여 等, 여러가지의 目的을 위하여 서로 다른 形式의 財務諸表를 作成할 需要가 있는 경우, 그들 內容은 信賴할 수 있는 會計記錄에 準하여 作成되는 것이며, 政策으로써 眞實한 事實의 表示를 歪曲되게 해서 는 안된다

上記한 바와 같이 七個의 一般原則이 揭示되고 있으나, 그 中 眞實性的 原則은 「企業의 財務狀態 및 經營成績에 關하여 眞實한 報告를 提供」할 것을 要請하는 가장 基本的인 原則으로서 認識되고 있다. 이에 대하여, 역시 番場教授는 다음과 같이 解說하고 있다. 『眞實性的 原則은 法令 및 會計原則(그리고 成文化되지 않은 公正한 會計慣行)에 따라서 會計處理 및 會計記錄을 行하고, 이에 準하여 會計報告를 行하도록 要求하는 原則이라고 해석한다면, 이 原則은 곧 獨逸商法 및 株式法에 있어서의 決算書類의 作成原則, 즉 決算書類는 正規簿記의 諸原則에 따라 作成되지 않으면 안된다고 하는 原則과 같은 意味를 갖는 것이 된다. 日本의 一般原則에 있어서 第一原則이 이러한 意味를 갖는 것이라고 한다면, 그것은 繼續性的 原則, 明瞭性的 原則, 保守主義原則, 重要性的 原則이라는 他原則과는 同列에 놓을 原則이 아니다. 이들 一般原則보다도 上位에 놓여져야 할 企業會計의 根本理念을 表明한 原則이 第一原則이라고 解釋하지 않으면 안된다.⁴⁶⁾ 그리고 山榘教授와 鷺村教授도, 『眞實性的 原則은 眞實한 報告를 要請하는 包括原則이지만, 이 경우의 眞實性이라고 하는 것은 會計 본래의 性格으로 보아 目的關聯性을 意味하며, 利害關係者에 대한 有用성과 信賴性이 있는 會計情報를 內容으로 하는 相對的 眞實性이고, 具體적으로는 會計의 諸原則·諸基準에 대한 準據性을 要求하는 것이다. 따라서, 그 自體로서는 特定的 處理原則도 아니면서 特定的 適用

46) 番場嘉一郎, 前掲書, pp. 12 ~ 13

原則으로서의 內容을 갖는 것도 아니고, 오히려 그들의 上位에 있는 包括原則에 지나지 않는다』⁴⁷⁾ 라고 論述하고 있다.

그러므로, 眞實性의 原則은 어느 面에 있어서는 公正妥當한 會計慣行에 따르는 判斷基準으로서의 理論的 規範이며, 그 外의 一般原則이 導出되는 基本的 命題로서의 位置를 占有하고 있는 것이라고 할 것이다. 우리나라의 경우는 1958년에 會計原則을 制定할 때, 一般原則으로서 採用했었으나, 學者들의 批判의 對象이 되었고,⁴⁸⁾ 결국은 1976년의 改正時에 그것을 目的概念으로서 前文에 格上시켰었다. 그러나, 그것도 1981년의 改正에서는 完全히 除去되어버리고 말았다. 그에도 眞實性의 概念은 日本의 「企業會計原則」에서 뿐만 아니라, 英國 會社法 第 147 條의 規定이나, EC 第 4 號 理事會指令書,⁴⁹⁾ 그리고 1979년에 改正된 佛蘭書의 會計原則⁵⁰⁾의 一般原則에서도 「眞實하고 公正한」 概觀의 原則이라고 하여 揭示하고 있는 것을 보면 아직도 學論의 餘地는 남아있는 것이라고 思料된다.

아무튼, 日本 「企業會計原則」의 一般原則은 眞實性의 原則을 第一原則으로 하는 七個의 原則 모두가 企業會計의 全體를 支配하는 包括的인 原則이라는 것을 特質로 하고 있다. 特히, 剩餘金區分의 原則, 繼續性의 原則 및 保守主義의 原則은, 會計의 認識과 制定에 관한 包括原則이며, 正規簿記의 原則, 明瞭性의 原則 및 單一性의 原則은 會計의 記錄과 報告行爲에 관한 包括原則으로서 特徵지을 수 있다고 한다.⁵¹⁾ 이와 같은 兩側面으로 關聯지어서 體系화된 日本의 「企業會計原則」의 一般原則을 圖示해 보이면 <圖 2>와 같다.

47) 山樹忠恕, 嵐村剗雄 共著, 「體系財務諸表論」(理論編)(東京: 稅務經理協會, 1976), p. 96

48) 李正浩, 前掲書, pp. 115 ~ 116.

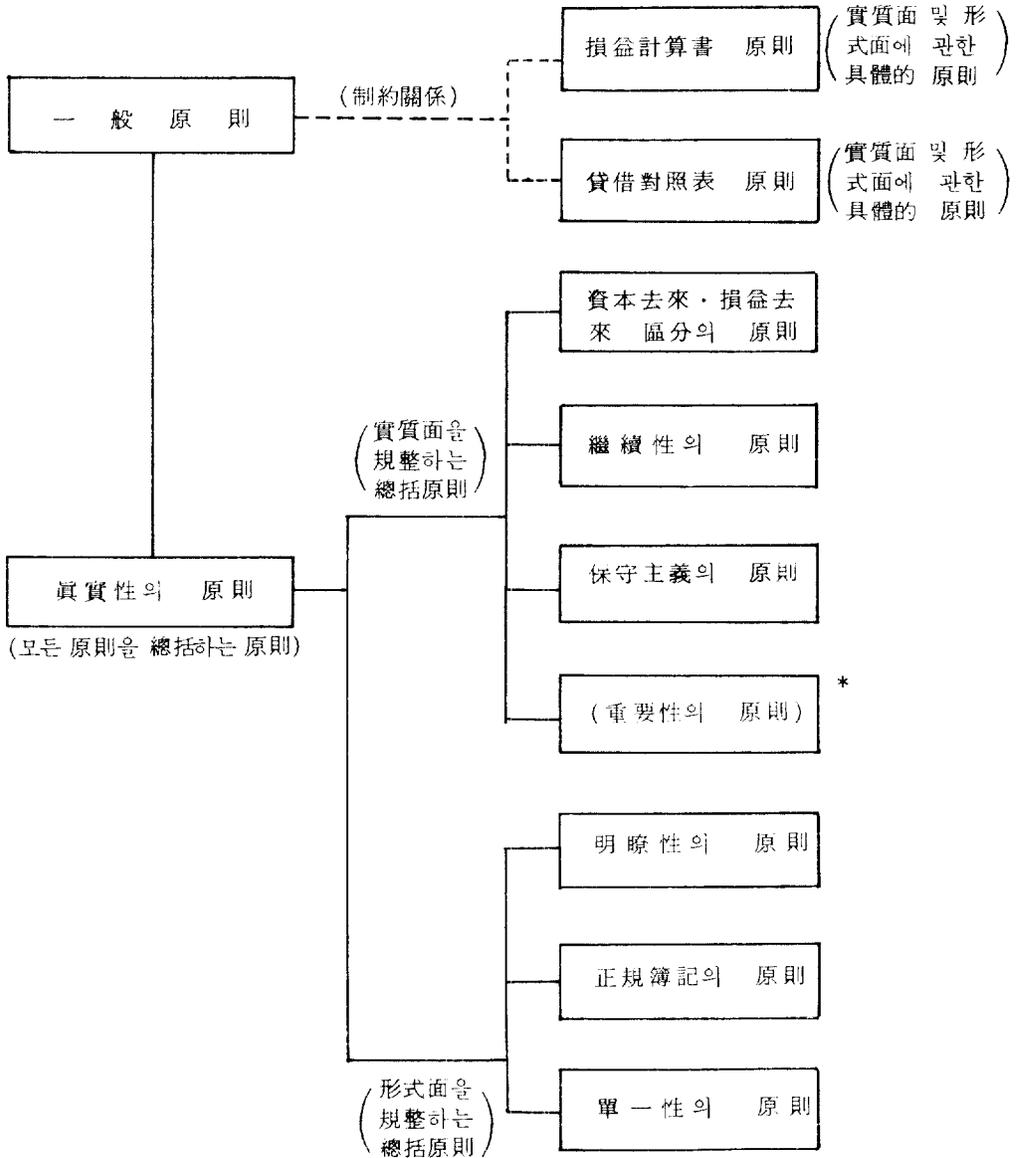
49) Fourth Council Directive of 25 July 1978 based on Article 53(3)(g) of the Treaty on Annual Accounts of Certain Types of Company, Article 2, 3.

50) Conseil National de la Comptabilité, Projet de Plan Comptable Général, Imprimerie Nationale, (1979).

51) 山樹忠恕, 嵐村剗雄 共著, 前掲書, p. 95.

〈圖 2〉

日本「企業會計原則」의 一般原則의 體系



* 은 「企業會計原則註解」의 [註 1]에 規定

〈資料: 木内佳市, 企業會計의 一般原則 概說 (1969), p. 45〉.

V. 企業會計의 一般原則에 대한 比較分析

우리나라의 「企業會計基準」第3條에 規定되어 있는 一般原則은 同第2條에 의한 「會計의 基本目的」에 根據를 두어 推論 내지는 導出되어진 것으로 앞에서 考察한 바 있다. 더우기, 그것은 同第4條의 規定을 통하여, 「一般的으로 公正·妥當하다고 認定되는 會計慣習」을 尊重함으로써, 그 維持가 이루어질 수 있도록 하고 있는 것이다. 이와같이, 「企業會計基準」은 法律의 形式에 의하여 信賴性的 原則을 爲始한 六個의 原則을 規定하고 있으나, 1958年의 制定當時에는 眞實性的 原則을 爲始한 九個의 一般原則이 提示되어 있었다.

그런데, 그것들은 거의가 外國의 會計原則 속에서도 發見되는 것이다. 1958年 制定當時의 一般原則은 日本의 「企業會計原則」 및 美國에 있어서의 「SHM 會計原則」의 一般原則의 內容과 極히 類似한 것이다. 日本의 경우는 앞에서 살펴보았으므로, 「SHM 會計原則」의 一般原則만을 列舉하면, 그것은

- ① 明瞭性的 原則
- ② 資本去來·損益去來區分의 原則
- ③ 正規簿記의 原則
- ④ 費用配分의 原則
- ⑤ 保守主義의 原則
- ⑥ 繼續性的 原則

의 六個原則으로 되어 있는 것이다.⁵²⁾ 그러므로, 體初의 우리나라 企業會計의 一般原則은 比較論的인 側面에서 본다면, 日本의 「企業會計原則」 및 美國의 「SHM 會計原則」의 그것과 大同小異한 內容의 것임을 파악할 수가 있다. 이것은 원래 우리나라의 會計原則이 成立되어질 때, 日本과 美國의 그것을 母體로 하여 參照되었다고 할 수 있기 때문에, 類似하다는 論理에 異論이 있을 수 없을 것으로 思料된다.

우리나라의 會計原則이 1976年과 1981年의 두 차례에 걸친 改正作業과, 1981年 12月 23日字의 「企業會計基準」에로의 改編作業이 이루어지는 過程에서, 一般原則의 體系는 크게 달라진 것이다. 즉 前述한 九個의 一般原則으로 부터 六個의 一般原則으로 縮少調整되

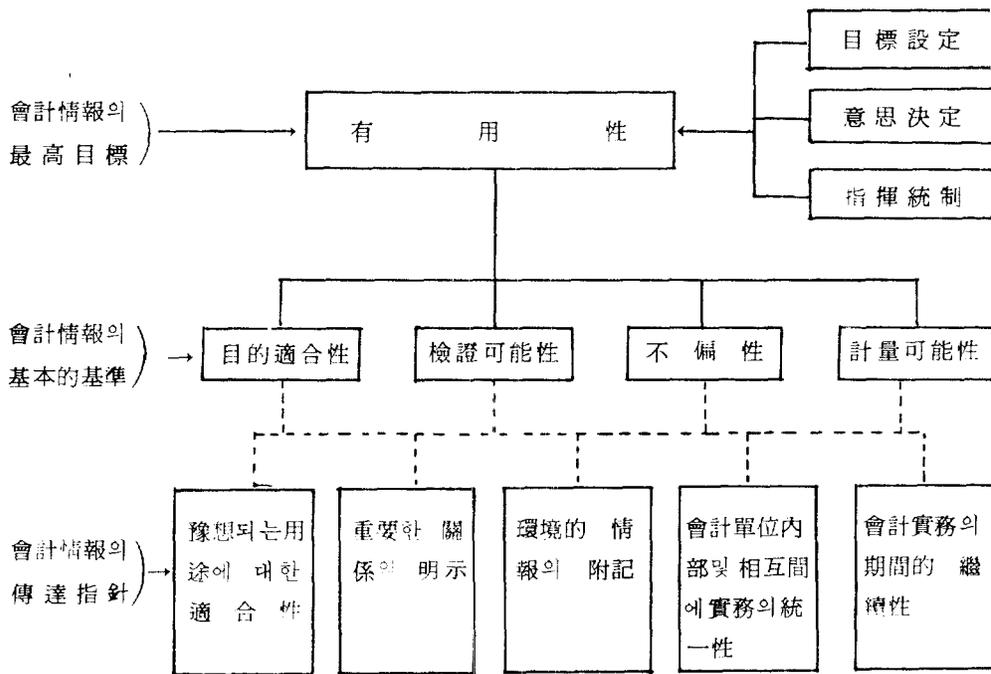
52) T. H. Sanders, H. R. Hatfield and U. Moore, "A Statement of Accounting Principles," (published in 1938 by AIA; reprinted in 1968 by AAA), pp. 113 ~ 114.

었다는 것이다. 그 理由로는, 前述한 바와같이 制定當時와는 隔世之感이 있을 정도로 會計環境이 달라졌기 때문이며, 특히 1966年의 ASOBAT以後 美國을 中心으로 하여 會計情報시스템을 基軸으로 하는 새로운 學問的 影響에 基因되었던 때문에 指摘할 수가 있을 것이다.

그러면, 美國에서 展開된 새로운 情報基準에 대하여 檢討함으로써, 韓國의 「企業會計基準」의 一般原則과 共通性 내지는 類似性의 存在餘否를 살펴보기로 하자. ASOBAT에 있어서의 會計情報基準의 內容을 보면,

- ① 目的適合性(relevance)
- ② 檢證可能性(verifiability)
- ③ 不偏性(freedom from bias)
- ④ 計量可能性(quantifiability)

〈圖 3〉 ASOBAT의 會計情報基準의 體系

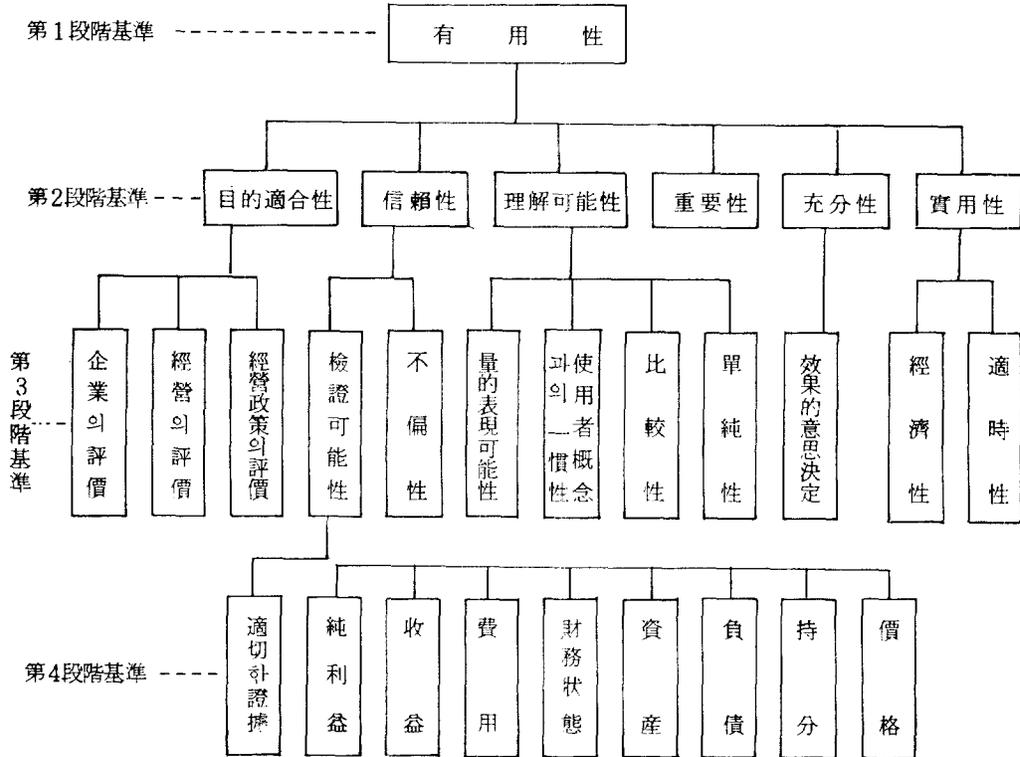


〈資料: AAA, "A Statement of Basic Accounting Theory," (Evanston, Illinois, 1966)〉

의 四個가 有用한 會計情報를 위한 基本的인 基準으로서 揭示되고 있다.⁵³⁾ 이들 諸基準은 會計情報의 有用性을 最上位의 概念으로 하여 提示되어진 것으로서, 그 下位基準에 해당되는 五個의 傳達指針을 補足的으로 가지고 있는 것이다. 그것을 體系化하여 理解하기 쉽게 圖示한다면 <圖3>에 보이는 바와 같다.

<圖3>에서 볼 수 있는 바와 같이 ASOBAT의 會計情報基準은 세가지의 段階로 나누어 檢討할 수가 있다. 第一段階는 會計情報를 위한 有用性이다. 그 有用性을 上位

<圖4> H. J. Snavely의 會計情報基準의 體系



<資料 : H. J. Snavely, "Accounting Information Criteria,"
(The Accounting Review, Vol., 42, April, 1967), p. 231.>

53) AAA, ASOBAT, op. cit., p. 8 ; <飯野利夫 譯, 前掲書, pp. 11 ~ 13>.

概念으로 하여 會計情報의 基礎的인 基準이 形成되어 第二段階에 位置하고 있다. 第三段階에서는 會計情報의 補助的 傳達指針으로서 다섯개가 揭示되어 있다. 이 ASCBAT가 發表된 翌년에 Snavely는 「會計情報基準」(Accounting Information Criteria)⁵⁴⁾라고 하는 論文을 發表하여 ASOBAT의 會計情報基準에 挑戰하였던 것이다.

즉 그는, 會計情報基準은 階層的으로 形成되어야 한다고 主張하면서 四段階로 分類하여 體系化하고 있다. Snavely의 所說은, 會計情報, 特히 財務會計情報의 諸基準을 體系的으로 研究한 것이라 할 수 있으며, 역시 ASOBAT의 會計情報基準을 分析的, 그리고 批判的으로 解明한 훌륭한 研究論文이라고 思料된다. 參考로 圖示하면, <圖 4>와 같다.

Snavely에 의하면, 第1段階의 會計基準으로서 會計情報의 有用性이 揭示되고 있으며, 그것이 가장 重要한 基準이라고 다음과 같이 論述하고 있다. 『어떤 會計行動을 行함에 있어서, 情報가 適切한 것으로 되기 위해서는, 그 情報는 有用한 것이 되지 않으면 안된다. 즉 會計가 우리들 社會 및 그 個個의 構成員의 目標에 貢獻할 수 있기 위해서는, 그것은 有用性을 維持해야만 한다. 有用性은 基本的인 基準이 된다.』⁵⁵⁾ 會計情報의 有用性이 가장 基本的인 것으로서 取扱되고 있는 點에 있어서는, ASOBAT도 Snavely도 같은 見解를 支持하고 있다고 할 수 있지만, ASOBAT에서는 有用性이 會計基準 속에 包含되고 있지 않은데 反하여 Snavely는 그것을 第1段階의 會計情報基準으로서 明示하고 있는 點이 다르다.

Snavely에 있어서의 第1段階의 會計情報基準은 모든 會計實務에 適用할 수 있는 基準인 것이다. 第2段階의 基準은 適用範圍가 어느 정도 限定되어 있기는 하지만 상당히 廣範圍하게 適用될 수 있는 基準이다. 역시, 第3 및 第4段階의 基準은 限定된 範圍內에서만 適用할 수 있는 것으로 構成되어 있다. 더우기, 第2段階에 속하는 諸基準은 最高基準인 有用性을 보장해주는 內容의 것으로 形成되어 있다. 즉, Snavely는, 會計情報가 有用한 것으로 이루어지기 위해서는,

1. 目的適合性 (Relevance)
2. 信賴性 (Reliability)

54) H. J. Snavely, "Accounting Information Criteria," (*The Accountig Review*, Vol. 42, April 1967), pp.226-232.

55) Howard J. Snavely, *Ibid.*, p. 226.

- (1) 檢證可能性 (Verifiability)
- (2) 不偏性 (Freedom from bias)
- 3. 理解可能性 (Understandability)
 - (1) 計量可能性 (Quantifiability)
 - (2) 首尾一貫性 (Consistency)
 - (3) 比較可能性 (Comprability)
 - (4) 單純性 (Simplicity)
- 4. 重要性 (Significance)
- 5. 充分性 (Sufficiency)
- 6. 實用性 (Practicality)
 - (1) 適時性 (Timeliness)
 - (2) 經濟性 (Economic Feasibility)

의 六個基準을 基本的인 特性으로 維持하여야 한다고 主張하고 있는 것이다. ⁵⁶⁾

이와같이 ASOBAT와 Snavely의 會計情報基準에서 볼 수 있는 共通點은 情報會計의 觀點에서 이루어지는 會計職能을 強調하고, 동시에 會計情報의 有用性を 最高의 目標로 定하고 있는 點, 그리고 有用性を 增大시키기 爲한 基準으로서의 會計情報基準을 提示하고 있다는 것이다. 그런데, 여기서 看過해서는 안될 것으로 「일리노이」大學의 研究團에 의한 報告書가 있음을 前述한 바 있다. 이 報告書에 의하면, 前述한 바와 같이 有用성이 會計公準의 하나로 提示되고 있는 것이다. ⁵⁷⁾ 그러나, 이것도 上述한 兩者의 見解와 基本的으로 相通되는 것이라고 할 수 있을 것이다.

우리나라의 會計原則에 規定된 會計의 基本的인 目的 속에 有用性の 概念이 基本明題로서 內包되고 있음은 上記한 美國의 그것과 比較할 때 상당히 興味있는 일이라고 思料된다. 따라서 有用性の 概念이 企業會計에 대한 理論이나 會計原則의 形成에 상당히 有益한 것으로 存在한다는 것은 明白하다고 할 수 있을 것이다. 이러한 有用性を 갖춘 會計情報를 正確하게 把握하여 適正한 報告가 이루어질 수 있도록 하는 것은 企業會計가 指向하는 基本目的이라고 할 수 있다.

56) Howard J. Snavely, Ibid., P. 232.

57) A Study Group of The University of Illinois, op. cit., P. 8.

이와같이 有用하고 適正한 會計情報의 提供을 基本目的으로 하여 形成된 우리나라의 「企業會計基準」에 規定되어 있는 一般原則을 中心으로 하여 보면, ASOBAT의 檢證可能性 및 不偏性, 그리고 Snavelly의 「會計情報基準」에 나타나 있는 信賴性, 重要性, 充分性, 實

〈表 3〉 企業會計의 一般原則의 體系比較

目的概念	日本「企業會計原則」 (1949 制定~1982改正)	韓國「企業會計基準」			「SHN會計原則」 (1938年)	Shavelly의 會計情報基準 (1967年)	佛蘭西의 會計原則 (1979年改正)
		(1958年制定)	(1976年改正)	(1981年改正)			
目的概念				① 有用性 ② 眞實性	① 有用性 ② 適正性	① 有用性*	① 眞實性 ② 適正性
一般原則	① 眞實性의 原則 ② 正規簿記의 原則 ③ 資本去來·損益去來區分의 原則 ④ 明瞭性의 原則 ⑤ 繼續性의 原則 ⑥ 保守主義의 原則 ⑦ 單一性의 原則 ⑧ 重要性의 原則**	① 眞實性의 原則 ② 正規簿記의 原則 ③ 重要性의 原則 ④ 確實性의 原則 ⑤ 繼續性의 原則 ⑥ 剩餘企區分의 原則 ⑦ 安全性의 原則 ⑧ 明瞭性의 原則 ⑨ 單一性의 原則	① 信賴性의 原則 a. 客觀性 b. 公正性 ② 繼續性의 原則 ③ 重要性의 原則 a. 實用性 ④ 安全性의 原則 ⑤ 明瞭性의 原則 a. 理解可能性 b. 單純性 ⑥ 重要性의 原則 a. 比較可能性 b. 單純性 c. 充分性의 原則	① 信賴性의 原則 a. 客觀性 b. 公正性 ② 明瞭性의 原則 a. 理解可能性 b. 單純性 ③ 充分性의 原則 ④ 繼續性의 原則 ⑤ 重要性의 原則 a. 實用性 b. 安全性의 原則	① 明瞭性의 原則 ② 資本去來·損益去來區分의 原則 ③ 正規簿記의 原則 ④ 費用配分의 原則 ⑤ 繼續性의 原則 ⑥ 保守主義의 原則	① 目的適合性 ② 信賴性 a. 檢證可能性 b. 不偏性 ③ 理解可能性 a. 計量可能性 b. 首尾一貫性 c. 比較可能性 d. 單純性 ④ 重要性 ⑤ 充分性 ⑥ 實用性 a. 適時性 b. 經濟性	① 正規性의 原則 ② 誠實性의 原則 ③ 慎重性의 原則 ④ 重要性의 原則 a. 適時性 b. 秩序性 ⑤ 明瞭性의 原則 ⑥ 繼續性의 原則

* Snavelly의 「會計情報基準」의 有用性은 目的概念으로서가 아니고, 第1段階基準으로서 揭示된 것임.

** 日本의 「企業會計原則註解」의 <註1>에 規定된 原則임.

用性 및 理解可能性과 比較可能性등은 韓國의 「企業會計基準」의 一般原則中에도 包含되어 있다고 하는 共通性을 發見할 수가 있다.⁵⁸⁾ 參考로 이들의 一般原則을 整理하여 表示해보이면 <표 3>과 같다. 4.

<表 3>에 나타나 있는 日本의 「企業會計原則」은 네 차례에 걸친 改正이 있었음에도 불구하고, 1949年 制定當時의 一般原則이 하나도 變更됨이 없이 承繼되어 있음을 본다. 그런데 韓國의 경우는 制定後 첫번째의 改正에서 一般原則의 內容이 大幅 變化되었음을 알 수가 있다. 특히, 1981年의 두번째의 改正에서는 그것이 公示強化를 確大하는 趣旨에서 公示에 관한 原則이 앞에 位置하고, 測定原則이 次置하는 順序調整을 했을 뿐 그대로 承繼되어 있는 것이다. 이것은 새로운 會計의 環境에 따라 이루어진 韓國의 「企業會計基準」의 根柢에 利用者指向의 會計目的이 基軸을 形成하고 있는 때문으로 풀이된다.

여기서, 日本의 「企業會計原則」의 一般原則과 相違한 點을 指摘한다면, 眞實性의 原則에 대한 取扱方法이 상당히 달라졌다는 것이다. 즉 韓國의 경우는 1958年의 制定時에만 一般原則으로 規定했었을 뿐, 1976年의 第一次改正時에는 前文 속의 會計의 目的概念으로서 格上시켰다가, 1981年의 第二次改正作業을 통하여 完全除去되어 버렸다는 點이 확실히 나타나 이것이 日本의 그것과 獨特한 差異點이라 할 것이다. 더우기, 韓國의 「企業會計基準」에는 會計의 基本目的을 揭示하고 基本的 命題로서의 有用성과 適正性의 概念을 含有시키고 있음에 反하여, 日本의 그것은 전혀 그와같은 形成을 取하지 않고, 다만 眞實性의 原則이 一般原則中에서 最上位에 位置하여 다른 諸原則을 統括하는 Doctrine 的 性格을 가

58) 여기에서 ASOBAT 및 Snavelly의 會計情報基準에 있어서의 目的適合性이 우리나라 「企業會計基準」의 一般原則에서는 發見할 수 없으나, 韓國會計學會의 前身이었던 「韓國會計學 세미나同友會」의 「會計原則試案에 관한 意見書」에는 目的適合性이 가장 基本的인 原則으로서 提示되어 있음을 찾아 볼 수가 있는데, 이는 上記한 美國에 있어서 發達된 情報理論的 會計原則의 學問的 影響에서 緣由된 것으로 判斷된다. 즉, 그 內容을 보면, 『會計情報는 利用者가 意圖한 目的에 有用하게 活用할 수 있도록 適合性을 가져야 한다.』라고 되어 있다. 따라서 우리나라의 「企業會計基準」에서는 有用性의 概念中에 目的適合性이 含有되어 있는 것으로, 解釋할 수 있으므로 一般原則에서 이것을 揭示하지 않고 省略한 것이 아닌가 思料되는 바이다.

지고 있다는 解釋을 내리고 있을 뿐이다.⁵⁹⁾ 1958 年度의 制定原則에서는 日本의 「企業會計原則」 및 美國의 「SHM會計原則」에 있어서의 一般原則과 거의 類似한 內容이 明示되어 있어, 그 共通性을 엿볼 수 있었고, 우리나라의 그것이 前二者의 影響下에 形成되었던 것임을 明白하게 한다. 그렇지만, 1976 年度以後의 改正을 通하 그것은 美國의 새로운 情報論的 會計原則에 影響을 받아 그에 準하는 會計原則으로 指向되었음을 또한 發見하게 한다.

1979 년에 改正된 佛蘭西의 會計原則⁶⁰⁾이 우리나라와 같이 法律的 形式을 取하고 있음과 동시에, 會計의 目的概念으로서 眞實性和 適正性의 概念을 明示하고 있는 點은 우리에게 깊은 興味를 느끼게 하는 것이다. 더구나, 要請의 原則으로서 六個의 一般原則이 提示되고 있는 點은 앞으로 우리나라의 會計原則의 方向을 比較研究하는데 貴重한 資料가 될 수 있을 것으로 思料된다.

韓國의 「企業會計基準」의 一般原則에서는 信賴性의 原則을 基軸으로 하여 다른 諸原則이 維持되고 있는 點이 또한 日本의 그것과 比較하여 特色있는 것이라 하겠다. 그와 더불어 公示에 관한 原則에 하나로서 充分性의 原則이 揭示되어 있으나, 이것은 그 內容이나 機能上으로 보아 明瞭性의 原則에 統合될 수 있는 것으로 判斷된다. 즉, 充分性의 原則은 明瞭性의 原則과 同一視될 수 있는 것인 바, 別途의 獨立된 原則으로 明示할 必要가 있을까 하는 의문을 자아내게 하다. 앞으로의 研究課題라고 思料된다.

Ⅵ. 結 語

우리나라의 會計原則의 嚆矢는 1958 年으로 거슬러 올라갈 수 있는 바, 그것은 그 동안 韓國에 있어서의 企業會計의 統一性和 公信力을 賦與하기 위하여 役割을 遂行해 왔던 것이다. 더우기, 1960 年代以後, 政府에 의한 自立經濟體制로의 指向 및 繼續的인 經濟開發五個年計劃은, 韓國의 經濟構造를 高度化시켰을 뿐만 아니라, 企業內部에 있어서의 經營自體의 變化를 가져오기도 하였다. 이러한 經濟的 環境의 變化에 따라, 企業의 社會性 및

59) 番場嘉一郎, 前掲書, pp. 11 ~ 14.

60) Conseil National de la Comptabilité, Projet de Plan Comptable Général, Imprimerie Nationale, 1979, pp. 5 ~ 6.

公共성이 高潮되었음은 물론, 企業會計의 慣習도 크게 變化되었기 때문에 會計原則의 改正을 서둘게 되었던 것이다.

원래, 우리나라의 會計原則은 日本의 「企業會計原則」 및 美國의 「SHM會計原則」에서 그 範例를 찾아볼 수 있었다. 그러나, 1976年과 1981年의 改正으로 인하여 1960年代以後에 美國에서 發達한 새로운 會計理論의 學問的 影響에 使乘하는 結果를 가져왔던 것이다.

이와같은 會計環境의 變化에 應하여 改正되어진 우리나라의 會計原則中에서 一般原則을 中心으로 하여 日本의 그것과 比較하면서, 그 改正에 影響을 끼친 美國에 있어서의 會計情報基準에 대해서도 檢討할 수 있는 機會를 가졌었다.

改正된 우리나라의 會計原則은 그 名稱에 있어서도 「企業會計原則」에서 「企業會計基準」으로 바뀌부르게 되었고, 특히 그것은 有用性和 適正性的 概念을 會計의 基本命題로서 明示하였음은 물론, 그것으로부터 一般原則이 導出된다고 하는 特徵을 가진 것으로 浮刻되었다. 그것은 앞에서 比較研究를 통하여 밝혀진 바이지만, 今後의 日本 및 韓國의 두 나라에 있어서 企業會計의 比較研究를 行하는 경우에, 極히 重要한 點으로서 關心을 두지 않으면 안되리라고 思料된다. 특히 眞實性的 原則의 變化를 가져오게 했던 韓國의 「企業會計基準」과 그것을 一般原則의 上位概念으로서 存續시키고 있는 日本의 그것과의 理論的 根據의 妥當性에 대한 研究는 앞으로의 研究課題로 다루어야 할 것이라 보아진다.

원래, 會計原則은 會計가 指向하는 目標에 到達할 수 있도록 規定된 會計方爲의 指針이기 때문에, 그것이 處하고 있는 社會經濟的 環境에 充分히 適合하는 것으로 이루어지지 않으면 안된다. 왜냐하면 그것이 社會的 合意의 所望인 것임은 말할 필요도 없기 때문이다. 그러므로, 會計原則은 會計行爲의 基準이 되는 것으로서, 企業會計에 있어서의 道標的 役割뿐만 아니라, 商法, 法人稅法 및 證券去來法등의 關聯諸法規가 改正되는 경우에 先導的 役割까지도 遂行해야 할 것으로서의 位置를 차지 않으면 안될 것이다.

會計原則이 그 時代 및 社會的 環境을 背景으로 하여 構築된 것인 以上, 會計原則, 특히 一般原則에 대한 比較會計制度論의 研究는 그 時代의 變化에 따라 繼續的으로 行해지지 않으면 안된다고 할 수 있을 것이다.

參 考 文 獻

- 高承禧, 「韓國企業會計原則의 背景研究」 (在日關西地方韓國留學生會 刊, 京阪論叢 第3號, 1978年 3月).
- _____, 「韓國의 企業會計原則에 關する一考察」 (日本大阪大學 經濟學部 刊, 大阪大學 經濟學, 第27卷 第4號, 1978年 3月).
- 高廷燮, 「財務會計基準設定을 위한 方法論 및 基準體系에 關한 考察」 (韓國經營學會 刊, 經營學研究 第四輯, 1975).
- 南相牛, 「會計理論」 (서울: 日新社, 1982).
- 李東喜, 「企業會計原則逐條解說」 (서울: 弘文館, 1977).
- 李庸俊, 「企業會計原則 및 財務諸表規則의 改正方向에 關한 研究」 (서울大學校 韓國經營研究所 刊, 經營論集 第7卷 第2號, 1973).
- 李正浩, 「現代會計理論」 (서울: 法文社, 1974).
- 李海東, 「財務諸表規則解說」 (서울: 一潮閣, 1981).
- 財務部, 企業會計準則制定分科委員會의 起草委員會에 의한 中間 報告書, 「企業會計原則」 (1954年 7月 2日).
- 韓國會計學세미나同友會, 「會計原則試案에 關한 意見書」 (1973).
- 神戶大學 會計學研究室編, 「會計學辭典」 <第2版> (東京: 同文館, 1976).
- 新井清光, 「會計公準論」 (東京: 中央經濟社, 1969).
- 黑澤清, 阪本安一, 久保田音二郎監修, 「會計ハンドブック」 (東京: 中央經濟社, 1976).
- 井尻雄士, 「會計測定の基礎」 (東京: 東洋經濟新報社, 1968).
- 中村宣一朗, 「プラン・コンタブル・ジネラル의 一般原則에 關하여」 (木内佳市先生 還曆記念事業會, 會計および會計管理의 研究, 同文館, 1982).
- 番場嘉一郎, 「詳說企業會計原則」 (東京: 森山書店, 1976).
- 山科忠恕, 崑村剛雄, 「體系財務諸表論」 <理論編> (東京: 稅務經理協會, 1976).
- 日本經濟安定本部 企業會計制度對策調査會, 「企業會計原則」 (1949年 7月 9日의 中間報告).
- 日本大藏省企業會計審議會, 「企業會計原則」 (1982年 4月 20日附).

- AAA Committee to Prepare a Statement of Basic Accounting theory, "A Statement of Basic Accounting Theory" (Evanston, Illinois, 1966) < 飯野利夫 譯：アメリカ 會計學會 基礎的會計理論 (東京：國元書房，1966) >
- AIA, Accounting Terminology Bulletin No. 1 (Review and Résumé, §17, August 1953).
- AICPA, Accounting Principles Board, "Basic Concepts and Accounting Principles Underlying Financial Statements of Business Enterprises", (APB Statement no. 4, Oct. 1970). < 川口順一譯，アメリカ公認會計士協會會計原則 (東京：同文館，1973) >
- AICPA, The Study Group on the Objectives of Financial Statements, "Objectives of Financial Statements", (1973). < 川口順一譯，アメリカ公認會計士協會 財務諸表の 目的 (東京：同文館，1976) >
- Arthur Anderson & Co., *The Postulates of Accounting – What It Is, How It is Determined, How It Should Be Used.* (1960).
- Blough, C. G., "Accounting Principles and Their Application", in *CPA Handbook*, vol. 2, ed. by P.L. Kane, Jr., 1956.
- Chambers, R. J., "Why Bother with Postulates?", *The Journal of Accounting Research*, vol. 1, Spring 1963.
- FASB, Financial Accounting Standards (Original Pronouncements as of July 1, 1977).
- Gilman, S., *Accounting Concept of Profit* (1939).
- Ijiri Yuji, Jaedicke, Robert K., "Reliability and Objectivity of Accounting Measurement", *The Accounting Review*, July 1966.
- Kohler, Eric L., *A Dictionary for Accountants* (Englewood Cliffs, N.J., Prentice-Hall, Inc., 4th ed., 1970).
- Mattessich, R., *Accounting and Analytical Methods* (1964).
- Moonitz, Maurice, "The Basic Postulates of Accounting" (AICPA, ARS No. 1, 1961).
- Paton, W.A., Littleton, A.C., *An Introduction to Corporate Accounting Standards* (AAA, Monograph no. 5, 1940). < 中島省吾譯，會社會計基準序説 (東京：森山書店，1967) >

Pattillo, J.W., *The Foundation of Financial Accounting* (1965).

Sander, T.H., Hatfield, H.R., & Moore, U., "A Statement of Accounting Principles", (Published in 1938 by AIA; reprinted in 1968 by AAA).

Snively, H.J., "Accounting Information Criteria," *The Accounting Review*, vol. 42, April 1967.

A Study Group of the University of Illinois, "A Statement of Basic Accounting Postulates and Principles" (1964).

Council National de la Comptabilité, *Project de Plan Comptable Général*, Imprimerie Nationale, 1979.

Fourth Council Directive of 25 July 1978 Based on Article 53 (3) (g) of the Treaty on Annual Accounts of Certain Types of Company, Article 2, 3.