

우리나라 會計原則의 展開過程과 理論構造에 관한 研究*

—An Approach to the Development and Theoretical Framework
of Accounting Standards in Korea.—

高 承 禧**

◀目 次▶	
1. 序 論	
1. 論問題의 提起	
2. 우리나라 會計原則의 發展史의 時代區分	
3. 本研究의 接近視角	
II. 우리나라 會計原則의 生成環境	
1. 社會經濟的 環境	
2. 會計理論的 環境	
3. 우리나라 會計原則의 生成	
III. 生成期의 우리나라 會計原則의 性格과 體系	
1. 基本的 性格	
2. 全體的 體系	
3. 生成期의 會計原則의 特色	
IV. 成長期의 우리나라 會計原則의 體系와 特徵	
1. 會計環境의 變化	
2. 成長期의 會計原則의 體系	
3. 成長期의 會計原則의 特徵	
V. 우리나라 會計原則의 制度의 調整	
1. 새로운 環境條件	
2. 會計原則의 改正과 「企業會計基準」에의 變容	
3. 「企業會計基準」의 體系와 特性	
VI. 우리나라 會計原則의 基礎的 理論構造	
1. 生成期의 會計原則의 基礎理論	
2. 成長期의 會計原則의 基礎理論	
3. 制度의 調整期의 會計原則의 基礎理論	
VII. 結 論	

I. 序 論

1. 問題의 提起

會計原則은 企業의 經濟行爲에 관한 情報를 測定하고 傳達하기 위한 規範으로써, 社會的合意의 最大公約數의인 結晶體이며, 會計가 情報提供機能을 遂行함에 있어서, 必要不可缺한 道標인 것이다. 그러므로, 會計原則은 企業의 會計實務를 이끌어는 指導原理로서 評價되며, 産業社會가 共有하는 計算秩序로서의 意義 및 社會的役割을 維持하지 않으면 안된다. 그리고, 그것은 企

* 本研究은 文敎部의 研究費에 의하여 이루어졌음.

** 檀國大學校 商經大學 教授

— 學會原稿接受日 1月 11日

業을 중심으로 하는 社會의 發展과 時代的 環境이 變化에 따라 자주 改正되고 새로운 發展을 示顯해왔다고 할 수 있다.

따라서, 우리나라의 會計原則은 1958년에 制定되어 30년에 가까운 歲月이 經過하고 있으며, 그 동안 그것은 韓國의 企業社會에 있어서 會計制度의 改善統一과 會計實務가 會計理論의 發展에 큰 役割을 遂行해 왔다. 그럼에도 불구하고, 그에 대한 깊은 理論的 研究成果가 충분히 이루어지고 있지 않는 實情이다. 그래서, 本研究는 독특한 社會經濟的 環境下에서 生成·發展되어 온 韓國의 會計原則을 對象으로 하여 發展史的으로 糾明하려는데 있다. 즉, 韓國會計原則의 本質이나 그 特徵을 基本的으로 理解함으로써, 그것이 놓여있는 環境的 條件을 分析的으로 檢討하려는 것이다. 왜냐하면, 韓國會計原則의 歷史的 發展過程과 基礎的인 理論構造를 考察한다는 것은 새로운 改革에의 出發點으로서 重要的 意義를 갖는다고 보기 때문이다.

2. 우리나라 會計原則의 發展史的 時代區分

本研究의 進行을 合理的으로 이룩하기 위하여 우리나라 會計原則의 發展過程을 다음과 같은 三段階의 時代的인 區分으로 劃定하였다.

- (1) 會計原則의 生成期(1958년까지)
- (2) 會計原則의 成長期(1976년까지)
- (3) 會計原則의 制度的 調整期(1976年以後)

第一段階의 「會計原則의 生成期」라 함은, 會計가 慣習에만 依存하여 行해져 온 韓國의 企業社會에 있어서 「企業會計原則」이 制定되는 1958년까지의 時期를 일컫는다. 第二段階의 「會計原則의 成長期」라 함은 우리나라 「企業會計原則」의 成立以後, 商法에 의한 計算書類規程, 證券去來法에 基礎를 둔 「上長法人등의 會計處理에 관한 規程」 및 法人稅法の 併存下에서 韓國의 企業社會에 크게 貢獻하고 會計環境의 變化에 따른 第一次改正이 이루어진 1976년까지의 時期를 가리킨다. 第三段階의 「會計原則의 制度的 調整期」라 함은 1976년의 「企業會計原則」의 改正以後 「企業會計原則」과 會計關係諸法規와의 統合·調整을 目標로 하여 變革을 圖謀한 時期이다. 이 第三段階는 「企業會計原則」이 1981년에 第二次改正되고, 同年에 「企業會計基準」이라는 이름으로 統合되어지기까지의 前半期(統合期)와 그以後, 「上場法人등의 會計處理에 관한 規程」(1982年) 및 計算書類規程(1984年)의 廢止와, 商法の 改正(1984年) 및 「企業會計基準」의 改正(1984年·1985年)을 거쳐 現在에 이르는 後半期(調整期)로 區分할 수가 있을 것이다.

以上과 같은 發展史的 時代區分에 의하여 우리나라의 會計原則을 그 歷史的인 環境條件속에 定着시킴으로써, 그 基礎的 構造와 特徵的인 發展過程을 浮刻시키는 것이 研究의 基本課題이다.

3. 本研究의 接近視角

오늘날 會計學의 領域에 있어서는 企業의 發展과 密接한 關聯을 갖는 會計實務界의 環境的 變化에 對應할 수 있는 理論的인 研究가 活潑히 進行되고 있다. 이러한 會計理論에 관한 研究方法의 類型은 여러가지로 區分된다¹⁾. 따라서 會計原則에 관한 研究를 遂行하는 경우에도, 그러한 研究方法를 통하여 接近하는 것이 바람직하다고 思料된다.

本研究의 展開는 獨特한 社會經濟的 環境 속에서 生成·發展해온 우리나라 會計原則의 本質과 機能을 發展史的인 側面에서 分析하는 方法에 따라 行할 것이다. 즉, 會計原則의 發展에 영향을 주는 社會的·經濟的·文化的인 背景을 分析하는 方法에 의하여 會計原則의 變遷과 그 內容을 檢討하는 것이다. 그것은 韓國에 있어서 會計原則의 生成과 發展過程을 比較論的 方法을 통하여 記述論的으로 考察하고 展望함을 意味한다. 그렇게 하기 위하여 우리나라의 會計原則의 展開過程을 上記한 바와 같이 세가지의 段階로 時代區分을 劃定하고 있는 것이다.

더우기 本研究에서는 우리나라 會計原則의 本質을 模索하기 위하여 그 繼受²⁾의 濃도가 높다고 思料되는 日本 및 美國의 會計原則과 比較하면서, 그것의 理論的 根據를 追究할 것이다. 특히, 韓國會計原則의 生成과 變遷過程의 數行하면서, 日本「企業會計原則」과의 比較檢討를 附隨的으로 行함과 동시에, 그 類似點과 相違點을 記述說明하여, 과연 우리나라의 會計原則이 어떠한 理由로 日本의 會計制度를 繼受한 後, 變容의 길을 걸어오게 되었가에 대해서도 分析·檢討가 이루어질 것이다.

本研究가 意圖하는 基調는 上記의 接近方法에 따라, 日本 및 美國의 會計原則의 영향을 받지 않을 수 없었던 環境的 側面을 檢討함과 동시에, 우리나라 會計原則의 基礎的인 理論構造의 展開過程을 追究함으로써, 韓國에 있어서의 會計原則 및 會計原則論의 課題를 明白히 밝히려는 것이다. 換言하면, 上記의 研究方法를 利用하여 우리나라의 會計原則에 관한 記述論的 研究를 進行함으로써, 經濟의 國際化속에서, 그것이 어떻게 通文化(cross-culture)³⁾의인 것이며, 또한 그것이 國際的으로 調和될 수 있는 會計規範으로서 存在할 수 있는 것인가를 檢討하는 것 뿐만 아니라, 우리나라의 會計原則의 進路가 今後 어떠한 方向感覺을 가져야 할 것인가에 대한 展望에 이르기 까지 論理展開가 이루어질 것이다.

1) Eldon S. Mendriksen, "Accounting Theory," (Homewood, Illinois, Richard D. Irwin, Inc., 1977), pp.1~32; 趙益淳, 『現代會計學』(서울, 博英社, 1980), pp.464~475; 李正浩, 『現代會計理論』, (서울, 經文社, 1985), pp.6~40.

2) 大雄令純, 「會計基準의 繼受」(『國際會計研究學會報』, 1984), p.32; 澤木敬郎, 「法の繼受」(伊藤正巳編, 『岩波講座·現代法 14·外國法と日本法』, 岩波書店, 1966), pp.114~158. 「여기서 繼受라함은 어느 한 나라의 會計制度가 다른 나라에 移轉해가는 現象을 가리키는 말이다. 繼受라는 用語는, 狹義로는 外國의 會計制度의 移入過程을 意味하고, 또 廣義로는 移入後의 同化·變容도 包含하는 것이다.」

3) 村山元英, 「日米會計의 國際比較」(『經理研究』第23號, 日本大學經濟研究所, 1975), p.37.

II. 우리나라 會計原則의 生成環境

우리나라의 會計原則은 經濟的 先進諸國에서 生成·發達한 會計原則을 導入하여, 이에 韓國 特有의 社會的·經濟的 諸環境에 適合한 것으로 하기 위하여, 필요한 修正과 變更을 加함으로써, 우리나라 經濟社會의 發展에 不可缺의 役割을 遂行하는 社會的 制度로서 成立한 것이다. 換言하면, 韓國會計原則은 韓國의 傳統 및 會計慣習에 照應하여, 韓國에 있어서의 企業會計를 指導하는 基本原理로서 制定된 것이라고 할 수 있다.

따라서 이와같은 우리나라 會計原則의 成立背景인 社會經濟的·理論的 環境에 대한 分析을 통하여, 韓國에 있어서 會計制度史의 한 斷面을 考察하는 것도 意義있는 일이라고 思料된다.

1. 社會經濟的 環境

우리나라에서 會計原則이 最初로 成本化된 것은 1958年의 일이므로 會計가 하나의 社會的 制度로서 一般에게 普及되기 시작한 것도 30年前의 일이다.

물론 開城簿記라고 하는 우리나라 固有의 會記技法⁴⁾이 高麗時代부터 傳來되어오기는 했으나 그것은 特定の 貴族階級과 商人들간에 使用되어 왔을 뿐으로, 普遍的인 社會的 承認에 의하여 一般적으로 受容되는 것은 아니었다. 그리고, 李氏朝鮮末期부터 日本殖民地時代に 걸쳐 西洋式 近代簿記技法이 導入되어 學校教育을 통하여 一般에게 普及되고, 企業에서도 그것을 使用하고는 있었으나, 會計行爲를 遂行할 때 一定한 原則을 준수함이 없이 慣習的인 手法이 踏襲되는데 지나지 않았다고 한다⁵⁾.

이와같은 狀況은 1945년에 第2次世界大戰이 끝나고, 1950年의 韓國戰爭으로 인한 社會的 混亂 때문에 그대로 繼續되고 있었으나, 1950年代의 後半期에 이르러 비로소 經濟 및 經營活動을 指導하고 評價할 수 있는 企業會計制度가 構築되어야 한다고 論議하기 시작하였다. 그것은 당시의 歷史的 狀況下에서 必然的인 結果라고 할 수 있다.

以下에서 우리나라 會計原則의 生成을 중심으로 하는 社會經濟的 環境에 대하여 살펴보려고 하는 바이다.

(1) 韓國戰爭 以後의 經濟徵興意識

1950年代의 우리나라 企業會計制度는 충분히 發達되지 못했을 뿐만 아니라, 會計實務도 統一

4) 玄丙周, 『四介松十治簿法』(京城, 德興書林, 1916);

尹根鎬, 『四介松都台簿法研究』(서울, 檀大出版部, 1970).

5) 李正浩, 前掲書, p.170.

되지 않았기 때문에, 企業의 經營成果와 財務狀態를 正確하게 傳達한다는 것은 困難한 狀況이었다. 더우기, 우리나라의 經濟社會的 環境은 1950 年の 韓國戰爭으로 인한 피해가 Максим했으며 物價가 急騰하는 등, 文字 그대로 滿身瘡痍의 狀態에 있었다.

따라서, 韓國政府는 經濟復興을 至上課題로 하여 經濟政策을 推進하면서, 그 一環으로 企業의 經營合理化를 期하였던 것이다. 企業의 健全한 成長은 國民經濟의 成長과 밀접한 관련을 갖고 있기 때문에 企業은 近代化된 經營制度下에서 바르게 管理되지 않으면 안되었던 것이다. 그리고 企業經營의 成果를 適正하게 파악하고, 生産活動을 明確히 하여 企業을 安定成長의 文向에도 이끌어가야 하는 것이 要請되었다. 同族相戰의 비참한 狀況에서 再起하기 위해서도 社會秩序의 維持 및 國民經濟의 再建을 絶叫하게 되었다. 이러한 政策의 結果, 國民經濟는 어느 정도 安定되었지만, 外國으로 부터의 經濟援助 및 外資導入의 促進, 企業經營의 健全化, 租稅制度의 整備 및 證券市場의 育成등, 韓國의 經濟復興을 위하여 解決해야될 緊急課題는 山積해 있었다.

이러한 1950 年代에 있어서의 韓國의 經濟社會와 같은 狀況下에서, 企業會計制度의 秩序維持를 위하여 會計原則의 制度化가 早急히 이루어져야 하는 實情이었다. 따라서, 1958 年に 制定된 韓國會計原則이 갖는 社會經濟적 意義는 실로 크다고 하지 않을 수 없는 것이다.

(2) 企業會計制度의 整備에 대한 社會的 要請

企業會計는 經營者와 投資家 이외에도 企業外部의 各種利害關係者가 存在하고 있음을 인식하고 이루어지지 않으면 안된다. 그러므로, 企業會計의 社會的 信賴性을 확보하고 企業外部의 利害關係者를 會計의 恣意性으로 부터 보호하기 위해서는 作成되는 會計資料의 妥當性을 보장할 수 있는 根據가 존재하지 않으면 안되는 것이다. 즉, 企業會計에 대한 一定의 計算秩序가 確立 되어야 한다는 것이다.

이와같이, 企業會計는 從來의 私的인 性格에서 社會的·公共的 性格으로 변모하기에 이르렀다. 企業會計에 대한 社會的인 認識水準을 高揚시키기 위해서도 一般的으로 인정되는 會計慣習이 體系化되어야 한다는 世論이 強하게 作用했던 것이다. 이렇게 하여 1950 年代의 韓國의 경우, 商法이나 稅法만으로는 企業會計의 社會性과 恣意性과의 상극을 완전히 解決한다는 것이 不可能하다고 보아, 會計原則의 成文化를 必要로 하게 되었다⁶⁾.

그리고, 8·15 解放以後 開設되지 않았던 證券去來所가 1956 年 3 月 3 日字로 舊法令에 의하여 再開되었다⁷⁾. 이것을 계기로 하여, 國民의 消費資金을 產業資本化할 수 있도록 制度의 整備의 필요성이 要請되었다. 企業의 資金調達의 원활화 및 一般投資家를 보호하기 위해서는 證券去來法의 動定은 물론, 強動監査動度の 導入등, 企業會計動度の 整備가 要請되는 것은 당연한 일 이었다.

6) 財務部·企業會計準則起草小委員會, 『財務諸表規則起草報告書』(1958 年 6 月 21 日).

7) 韓國證券去來所, 『韓國의 證券市場制度』, (1982), pp. 11~13.

(3) 職業會計人制度的 登場

1950年代에 우리나라 企業會計制度的 育成·發展에 기여한 것으로서 중요한 것은 職業會計人制度的 導入이다. 즉, 計理士法에 의한 計理士制度가 그것이다.

韓國의 計理士法은 1950年 3月에 制定(法律第112號)되었으나, 韓國戰爭으로 인하여, 그 施行이 늦어져, 결국 1953年 12月에 計理士法施行令이 公布되어서야 비로소 韓國計理士會가 結成되어, 우리나라 近代의 企業會計制度的 育成·發展에 曙光이 비친 것이다. 그러나, 이와같은 職業會計人制度가 社會的 認知를 받게된 것은 1958年에 韓國會計原則이 制定된 다음의 일이다. 즉, 1963年의 證券去來法에 의하여 計理士의 法定監査가 制度化되고 計理士의 役割의 重要性이 注目되기에 이르렀고, 더우기 1965년에는 計理士法이 廢止되고, 公認會計士法이 制定·公布됨으로써 公認會計士의 公的役割에 대한 社會的 認識과 期待가 高潮되기에 이르렀다.

2. 會計理論的 環境

(1) 日本의 「企業會計原則」

日本「企業會計原則」의 體系를 살펴보면, 韓國의 그것과 같은 構造로 되어있음을 알 수 있다. <表 1>에 의하면, 우리나라의 會計原則은 日本의 「企業會計原則」과 더불어 美國의 「SHM 會計原則」⁸⁾과 類似한 體系를 갖추고 있다.

이와같이 韓·日兩國에 있어서의 會計原則의 構造가 類似性を 維持하고 있는 것은 會計原則에 대한 思想의 基底에 共通的인 흐름이 存在하고 있음을 表示하는 것으로 思料된다. 왜냐하면, 1910년부터 1945년까지 35年間に 걸친 日本의 植民地時代를 통하여 韓國의 會計教育은 日本의 會計制度를 背景으로 하는 教科課程下에서 이루어졌으므로 日本의인 會計思想이 뿌리깊히 定着되었다고 할 수 있기 때문이다. 그리고 그것은 당시의 朝鮮總督府令 第13號 및 同第17號에 따라 韓國의 企業會計가 日本의 民法 및 商法の 適用을 받게되고, 日本에서 發達한 會計의 技法이

<表 1> 會計原則의 體系比較

「SHM 會計原則」(1938年)	日本의 「企業會計原則」(1949年)	韓國의 「企業會計原則」(1958年)
① 序文	① 前文	① 前文
② 一般原則	② 一般原則	② 一般原則
③ 損益計算書原則	③ 損益計算書原則	③ 損益計算書原則
④ 貸借對照表原則	④ 剩餘金計算書原則	④ 剩餘金計算書原則
⑤ 結財務諸表原則	⑤ 貸借對照表原則	⑤ 貸借對照表原則
⑥ 註釋 및 脚註		
⑦ 要約		

8) T.H. Sandors, R.H. Hatfield and U. Moore, "A Statement of Accounting Principles," (AIA, 1938).

韓國에 移植되었던 것에 起因한다고 할 수 있다. 이러한 事實은 1950年代 後半期에 우리나라의 會計原則을 制定할 때, 日本의 會計制度를 繼受할 수 있는 基盤이 이루어진 要因中的의 하나라고 할 수 있는 것이다.

더우기 日本과 韓國은 같은 東洋文化圈에 位置하고 있는 나라이며, 歷史的인 關係를 통하여 보더라도 共通의인 思考의 흐름을 가진 環境의素地가 多分히 內包되어 있다고 할 수 있다. 이러한 觀點에서 보면 韓國에서 會計原則에 대한 制度的 論議가 시작되었던 當時, 그 社會經濟的인 環境이 類似한 日本의 「企業會計原則」을 하나의 範例로 하여 韓國의 會計原則의 構造를 形成시키지 않을 수 없었다는 事實을 否定할 수는 없을 것이다.

(2) 歐美의 會計原則論

美國에 있어서의 會計原則의 展開過程과 內容은 1950年代에 韓國會計原則의 制定에 즈음하여 紹介되었다. 그 중에서 「SHM 會計原則」은 1930年代의 美國의 會計諸學說 및 會計慣習과 實務를 幅넓게 調査하여, 一般的으로 인정된 會計原則으로서의 體系化를 試圖한 卓越한 成果이며, 그것이 會計實務界에 廣範하게 影響을 미친 것은 그것이 갖는 이러한 特徵때문이라고 하겠다.⁹⁾ 「SHM 會計原則」은 <表 1>에서 보는 바와같은 體系的인 構成下에 資本과 利益의 區別, 保守主義, 當期業績主義 및 取得原價主義등의 基本的인 會計思想에 重點을 두어 이루어져 있다.

이와같은 「SHM 會計原則」의 基本的 立場은 역시 1958年의 우리나라 會計原則속에 具體化되어 있다고 볼 수 있다.

그 뿐만 아니라 1948年에 改正된 美國會計學會의 會計原則¹⁰⁾도 역시 韓國會計原則의 形成에 重要한 影響을 끼쳤음을 看過해서는 안된다. 生成期의 韓國會計原則에는 收益·費用·資産·負債·資本에 관한 概念規定이 設定되어 있으나, 그것은 美國會計學會의 上記한 改正會計原則의 概念規定을 그대로 引用한 것에 지나지 않다고 思料된다. 여기에 그 影響이 있었음을 論證하는 根據라고 할 수 있다.

다음에 「유·롭」諸國의 會計思想이 韓國會計原則의 生成에 끼친 影響도 살펴 볼 수가 있다. 당시의 企業會計準則起草小委員會에 의하여 作成된 「財務諸表規則 起草報告書」에 보면, 資産評價의 原則에 관한 審議結果를 取得原價主義로 結集하면서, 英國과 獨逸의 制度가 參酌되었음을 밝히고 있다¹¹⁾.

이러한 內容을 감안할 때, 우리나라의 會計原則은 그 制定過程에서 단순히 日本 및 美國의 會計制度에만 依存한 것이 아니었음을 명백히 알 수 있는 것이다.

9) 宋大永, 「美國의 會計原則」(『企業經營』第10號, 韓國生產性本部, 1958), pp. 44~45.

10) AAA, "Accounting Concepts and Standards Underlying Corporate Financial Statement," (1948).

11) 財務部·企業會計準則起草小委員會, 『財務諸表規則起草報告書』(1958年 6月 21日), 第3의 2.

3. 우리나라 會計原則의 生成

우리나라의 會計原則은 前述한 바와같이 여러가지 社會經濟的 및 會計理論의 環境下에서 1958年 財務部·財政政金融委員會의 「企業會計準則動定分科委員會·起草小委員會」(以下, 「企業會計準則起草小委員會」라 稱함)에 의하여, 企業會計의 處理 및 報告에 관한 基本的인 指導原理로서 成立한 것이다.

그런데 當初는 財務諸表準則을 制定하는 것이 目的이었으나, 그것은 會計行爲의 具體的인 指針을 定하는 것이므로, 그 前에 會計指針인 準則을 制定하는 基本原理로서의 會計原則이 存在해야 한다는 것이 認識되었다. 이러한 方向感覺을 갖고 1957年 11月初에 企業會計準則起草小委員會가 結成되었으며, 6個月餘에 걸친 起草作業이 行해졌다. 이러한 努力의 結果로, 1958年 6월에 이르러, 「企業會計原則」 및 그것을 基礎로 하는 「財務諸表規則」이 生成된 것이다.

上記한 바와 같이 1958年에 制定된 生成期の 韓國會計原則은 會計行爲의 基本原理로서의 公正妥當한 判斷基準이 되는 것이다. 그리고, 그것은 會計環境의 變化에 따라, 새롭게 整備되지 않으면 안되는 것임을 認識할 필요가 있다.

Ⅲ. 生成期の 우리나라 會計原則의 性格과 體系

1. 基本的 性格

1958年에 制定된 우리나라의 「企業會計原則」의 前文에 의하면, 다음과 같이 企業會計에 대한 目的을 明示하고 있다.

『企業會計는 財務諸表에 의하여 企業의 經濟的資產의 發生·消滅과 그에 따라 發生하는 企業에 대한 利害關係의 變化를 忠實히 報告함은 물론, 다른 期間과 다른 企業의 財務諸表와도 比較할 수 있도록 統一的이고 客觀的으로 定義된 諸原則에 의거하여 處理되어야 한다.』

당시의 企業會計準則起草小委員會는 위와같은 目的을 達成하기 위하여 會計原則制定을 위한 다섯가지의 基本方針을 採擇하였던 것이다¹²⁾.

첫째 會計原則의 內容을 抽象的·理論的으로 展開할 것인가, 아니면 具體的·說明的으로 展開할 것인가라는 會計原則制定의 方向設定에 관한 것이었다. 당시의 우리나라에 있어서는 企業發達이 잘 되어 있지 않았고, 會計原則에 대한 理解도 낮았기 때문에, 그러한 狀況을 감안하여 會計原則의 內容을 平易하고 具體的이며 說明的으로 展開하기로 했던 것이다.

12) 財務部·企業會計準則起草小委員會, 前掲報告書, 第 3.

둘째는, 資産의 評價原則을 決定함에 있어서 原價主義와 時價主義中에서 어느것을 採擇할 것인가에 관한 것이었다. 이에 대해서는 先進諸國의 先例가 充分히 參考되었고, 時價主義보다 原價主義가 企業의 期間損益計算을 精確히 行할 수 있다는 點에서 原價主義의 評價方法을 採擇하였다.

세째로는 財務諸表의 樣式을 計定式으로 할 것인가, 아니면 報告式으로 할 것인가에 대한 것이었다. 企業會計가 經濟的 事象을 「記錄한다」고 하는 狀況에서 「報告한다」고 하는 方向으로 轉換되어지고 있음을 重視하여, 財務諸表의 樣式은 報告式으로 하였다.

네째는 損益計算書를 作成·報告함에 있어서 包括主義와 當期業績主義의 兩者中 어느 것을 採用할 것인가에 관한 問題였다. 企業의 業績表示에 重點을 두고 있는 立場을 取하고 當期業績主義의 損益計算方式을 採用하였다.

다섯째, 會計原則은 將來에 商法과 稅法이 改正될 것을 前提로 하여 草案한 다는 方針아래 行하였다. 이것은 원래 商法과 稅法이 企業의 繼續性을 前提로 하는 것이 아니기 때문에 企業의 繼續性이라는 點을 重視함과 동시에, 企業會計의 社會性을 완전히 發揮할 수 있도록 이들 諸法令의 改正에 즈음한 實踐規範으로서 役割을 遂行할 수 있도록 하였다. 그에 따라 商法·稅法의 改正에 대한 구체적인 要望事項을 別途로 作成하여 建議기로 하였다¹³⁾.

上記와 같은 基本方針을 基礎로 하여 制定된 1958年의 「企業會計原則」은 企業의 財務諸表를 作成·報告하기 위한 基本的 基準으로서의 機能을 갖게 되었다. 더우기 그 實踐基準이라고도 할 수 있는 「財務諸表規則」이 1958年 7月 2日字로 財務部長官 告示 第169號로서 公表되었다. 그 때문에 우리나라에서는 會計原則의 原理面을 指導하는 基準으로서의 「企業會計原則」이 또 實務에의 適用面을 規制하는 基準으로서 「財務諸表規則」이 各各 制定되어 그 役割을 分擔하게 되었던 것이다. 前者는 「企業會計準則起草小委員會」의 研究資料로서 中間報告의 形式을 取한 것이고 企業의 會計處理 및 財務諸表의 作成에 관한 基本原則을 成文化한 것이다. 그리고 後者는 그 「企業會計原則」에 準據하여 企業에 있어서의 財務諸表의 用語·標準樣式 및 그 作成方法을 定할 目的에서 設定된 것이다.

1958年의 「企業會計原則」의 前文에는 『企業會計原則은 이러한 目的을 達成하기 위하여 企業會計의 實務속에서 發達한 諸原則 가운데서 一般적으로 公正妥當하다고 認定된 바를 要約한 것이다. 그러므로 이는 반드시 法令에 의하여 強制되지는 않더라도 모든 企業이 그 會計를 處理함에 있어서 遵守하지 않으면 안될 基準이다.』라고 明示되어 있다.

따라서 生成期의 우리나라 「企業會計原則」은 前述한 바와 같이 理論規範으로서의 性格을 갖고 있음은 물론, 그것은 法令에 의하여 強制되지 않더라도 韓國에 있어서의 모든 企業이 會計處理를 行함에 있어서 遵守하지 않으면 안될 實踐規範으로서의 性格까지도 갖고 있는 것이다.

13) 財務部の 「企業會計準則制定分科委員會·起草小委員會」는 이러한 基本方針에 따라, 「企業會計原則과 關聯된 商法改正建議書」 및 「企業會計原則과 關聯된 稅法改正建議書」를 作成하여 建議하였던 것이다.

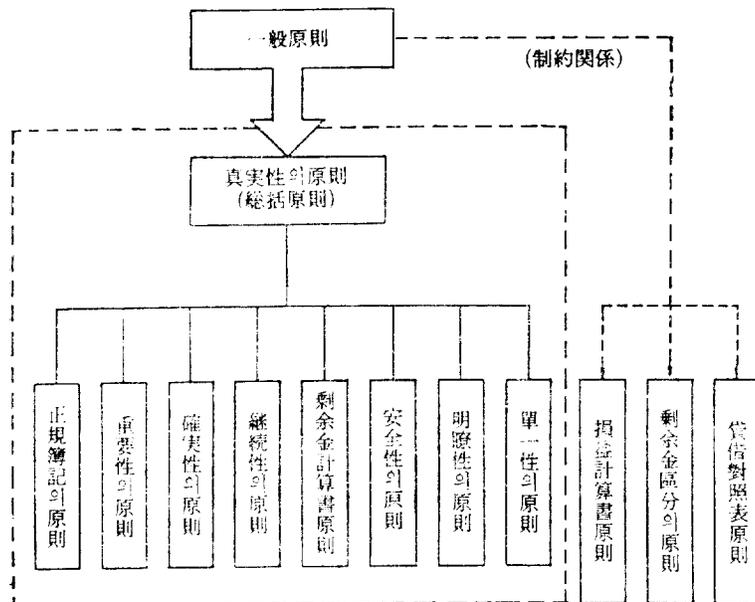
그래서, 商法·私法 등의 會計規定과 관계있는 諸法令이 改廢되는 경우에도 당연히 基本的 實務 指針으로서, 「企業會計原則」 및 「財務諸表規則」은 尊重되지 않으면 안되는 것이다.

2. 全體的 體系

生成期の 우리나라 會計原則은 ① 前文, ② 一般原則, ③ 損益計算書原則, ④ 剩餘金計算書原則, 및 ⑤ 貸借對照表原則의 다섯部分으로 體系化되어 있다.

첫째의 「前文」은 會計原則의 性格의 位置를 提示하고 있으며, 둘째의 一般原則은 企業이 財務諸表를 作成하는 경우에 共通的으로 따라야 할 基本原則을 規定하였다. 그것은 ① 眞實性, ② 正規簿記 ③ 重要性, ④ 確實性, ⑤ 繼續性, ⑥ 剩餘金區分, ⑦ 安全性, ⑧ 明瞭性, 및 ⑨ 單一性의 九個原則으로 體系化되어 있다. 특히 眞實性의 原則은 前文에서 企業會計의 目的의 概念으로 揭示되고있는 「忠實한 報告」를 뒷받침해 주는 가장 중요한 上位原則(基本命題)으로서 位置하고 있다. 確實性의 原則은 生成期の 「企業會計原則」이 指向하는 會計責任의 履行目的을 達成하기 위하여 役割을 하는 것이며, 上記의 眞實性原則을 維持시키는 目的關聯의인 原則으로서 特徵지을 수 있다. 生成期の 會計原則의 一般原則을 體系化하여 圖示하면, <圖 1>과 같다. 그리고, 生成期の 會計原則이 外國의 그것에 影響을 받아 이루어졌음을 明白히 하기 위하여 <表 2>에 比較表示하는 바이다.

셋째의 損益計算書原則, 넷째의 剩餘金計算書原則 및 다섯째의 貸借對照表原則에서는 위의 一般原則을 基礎로 하여 各各의 會計報告書를 作成하는 경우에 準據해야 할 個別的 基準이 規定



<圖 1> 生成期「企業會計原則」의 一般原則의 體系

〈表 2〉 企業會計의 一般原則의 體系比較

「SHM 會計原則」(1938年)	日本「企業會計原則」(1949年)	韓國「企業會計原則」(1958年)
① 明瞭性의 原則	① 眞實性의 原則	① 眞實性의 原則
② 資本取引·損益取引區分의 原則	② 正規의 簿記의 原則	② 正規의 簿記의 原則
③ 正規의 簿記의 原則	③ 資本取引·損益取引區分의 原則	③ 重要性의 原則
④ 費用配分의 原則	④ 明瞭性의 原則	④ 確實性의 原則
⑤ 繼續性의 原則	⑤ 繼續性의 原則	⑤ 繼續性의 原則
⑥ 保守主義의 原則	⑥ 保守主義의 原則	⑥ 剩餘金區分의 原則
	⑦ 單一性의 原則	⑦ 安全性의 原則
		⑧ 明瞭性의 原則
		⑨ 單一性의 原則

되어 있다. 損益計算書의 作成基準으로서는 ① 發生主義, ② 實現主義, ③ 總額主義, 및 ④ 費用收益의 對應表示로 네 가지가 明示되어 있다. 그리고 貸借對照表原則의 體系는 ① 總則(貸借對照表의 本質과 作成基準), ② 資産, ③ 負債 ④ 資本, 및 ⑤ 資産評價의 다섯부분으로 構成되어 있다. 貸借對照表의 作成基準은 ① 完全性, ② 總額主義, ③ 擔保資産의 表示, ④ 經費와 損失의 移延, ⑤ 貸借平均, ⑥ 流動性配列 및 ⑦ 科目分類의 基準으로 構成되어 있다.

生成期의 會計原則은 財務諸表의 體系로서 損益計算書, 剩餘金計算書, 利益剩餘金處分計算書 貸借對照表 및 財務諸表附屬明細書를 規定하고 있으며, 그 樣式은 모두 報告式에 의하도록 要求하고 있다.

3. 生成期의 會計原則의 特色

(1) 理論構造의 特色

1958 年에 制定된 우리나라의 「企業會計原則」은 그 基底에 놓여있는 會計公準¹⁴⁾을 前提로 하면서, 處分可能利益을 忠實히, 그리고 客觀的으로 計算함으로써, 經營者의 會計責任을 충분히 履行하게 하는 것을 目的으로 하는 것이다. 따라서 그것은 一般原則, 損益計算書原則, 剩餘金計算書原則, 및 貸借對照表原則으로 體系化되어 있다. 그 中에서 一般原則은 前述한 바와같이 要請의 原則이며, 會計公準과 財務諸表의 作成原則과의 樹梁의 役割¹⁵⁾을 遂行하는 基本命題라고 할 수 있다.

이러한 構造로 되어있는 生成期의 「企業會計原則」은 剩餘金이라는 새로운 概念을 導入하여, 資本剩餘金과 利益剩餘金を 區分하도록 指示하면서, 當期業績主義에 基盤을 둔 損益計算構造를 이루고 있다. 더우기, 그것은 原價主義에 의한 評價原則에 基礎를 두고, 原價配分 및 費用收益의 對應등에 관한 具體的인 會計處理基準을 明示하고 있으며, 取得原價主義를 基礎로 하는 損益

14) 高承禧, 『會計原則의 理論』(서울, 修書院, 1983), pp.73~77.

15) 武田隆二, 『最新財務諸表論』(東京, 中央經濟社, 1984), pp.79~81.

計算書 重視의 會計原則으로서의 理論構造를 形成하고 있는 點에 一聯의 特徵이 있다. 特히, 生成期의 「企業會計原則」은 會計實務界에 있어서의 計算秩序를 維持하는 實踐規範으로서의 役割과 함께 企業會計의 理論的인 指導原理로서의 役割을 期待하고 있던 것이다.

(2) 繼受的 特色

다음에 初期의 우리나라 「企業會計原則」이 어찌서 日本의 「企業會計原則」을 繼受하지 않으면 안되었던 것인가에 대한 理由와 當時의 環境의인 特性에 대하여 整理할 必要가 있다고 思料된다.

사실상 歷史的인 關係도 있고, 社會經濟的인 制度나 文化的인 環境이 상당히 類似한 이웃나라인 日本에서 發達한 會計實務를 韓國에 있어서의 그것과 同一視할 수 있었다고 하는 實情에서, 日本의 會計實務와 會計原則의 直接的인 영향 아래, 우리나라 「企業會計原則」이 成立하였다고 할 수 있다. 그러므로, 生成期의 「企業會計原則」에 있어서의 制度的 基盤은 日本의 會計制度 속에서 상당 部分이 發見되어지고 있는 것이다.

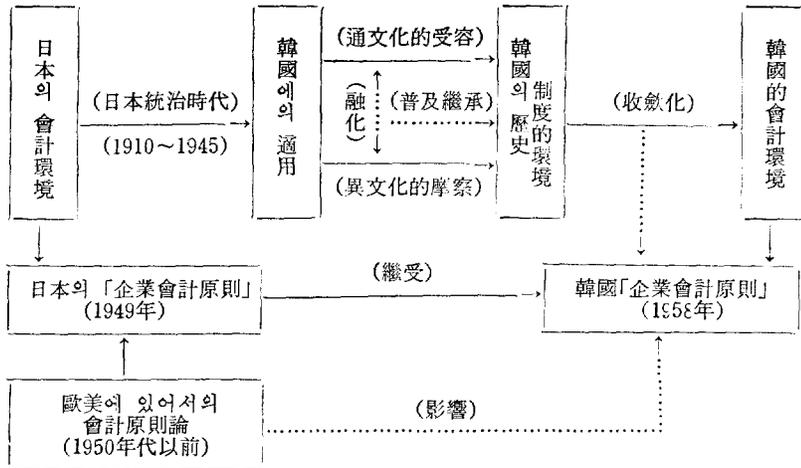
日本과 韓國은 오랜 세월에 걸쳐 封建的인 社會의 連續이었고, 이것과 儒敎思想과의 交錯속에서, 權威 및 權力尊重의 思想이 나타난 것은 물론, 또한 長期間에 걸친 官僚統制的인 風潮등이 定着하게 된 西洋文化圈의 國家라고 하는 점에서 基本的인 共通性을 갖고 있다고 할 수 있는 것이다. 즉, 日本과 韓國의 두 나라는 通文化的(cross-cultural)인 環境의 特性을 갖고있는 것이다¹⁶⁾. 이것이 韓國이 日本의 會計制度를 순수하게 받아들일 수 있게 한 社會的, 文化的인 環境條件이라고 할 수 있다.

生成期의 「企業會計原則」이 日本의 會計原則을 繼受하게 하였던 또 하나의 環境的인 特徵으로서 日本統治下의 教育的 效果를 들 수 있다. 즉, 1910년부터 1945년까지의 사이에 日本式 教育을 받은 多數의 韓國人이 第2次世界大戰 終了後에 점차적으로 各界의 指導者로서의 地位를 확보하게 되었다. 따라서 새로운 制度를 導入하려고 할 경우, 그들이 日本의 制度에 우선 注目할 수 밖에 없었던 것은 당연한 理致라 하겠다. 生成期의 「企業會計原則」을 制定하는데 參與하였던 起草委員 모두가 日本統治時代의 教育을 받은 사람들이었다. 이들이 日本의 會計制度를 範例로 삼았음은 必然的인 結果라고할 수 있다. 또한 당시에는 韓國戰爭의 後遺症으로 企業活動이 未盡한 상태였고, 會計制度도 整備되지 않았으므로, 會計慣行을 歸納的으로 成立化하는 것 역시 困難한 狀況이었다. 그래서, 經濟的인 先進國의 會計制度에 의존하지 않을 수 없었고, 그 繼受的 作業이 容易한 日本의 「企業會計原則」과 「財務諸表準則」을 範例로 參照한 것은 어쩔 수 없는 일이었다고 할 수 밖에 없을 것이다¹⁷⁾.

生成期의 우리나라 「企業會計原則」이 日本의 會計原則을 繼受하여 成立되었음을 圖示해 보이면, <圖 2>와 같다.

16) 高承禧, 前掲書, p. 26.

17) 大雄令純·權泰殷, 「會計原則의 繼受」(企業會計) 第24卷 第4號, 中央經濟社, 1982), p. 86.



〈圖 2〉 生成期の「企業會計原則」의 繼承의 特色

IV. 成長期の 우리나라 會計原則의 體系와 特徵

1. 會計環境의 變化

前述한 바와 같이 1950年代의 우리나라 社會經濟의 狀況下에서 最初의 「企業會計原則」이 誕生하여 企業會計의 秩序維持를 위하여 극히 重要한 役割을 遂行하게 되었던 것이다.

그러나, 그 後의 우리나라 會計環境의 變化는 드디어 1976年에 이르러 「企業會計原則」의 改正을 보게 되었다. 따라서, 그 改正을 圍繞한 會計環境의 變化에 대한 것부터 우선 살펴볼 필요가 있다.

(1) 社會經濟의 環境

社會經濟的인 環境變化는 ① 經濟開發計劃의 展開, ② 商法의 制定과 計算書類規程, ③ 證券去來法의 制定과 資本市場의 育成政策, ④ 公認會計士 및 稅務士制度의 導入등 비가지로 나누어 볼 수가 있다.

① 經濟開發計劃의 展開

우리나라 歷史上 처음으로 實施된 經濟開發計劃은 韓國政府가 당시의 經濟의 惡循環과 社會的인 病理現象을 과감히 시정하고, 自立經濟의 達成을 위한 基盤構築을 目標로 하여 策定된 것이다. 이 計劃은 1962年부터 1966年까지 第1次 5個年에 걸쳐 이루어졌다.

이러한 經濟開發計劃이 自立經濟의 基盤造成에 成功함에 따라, 그에 自身을 얻은 韓國政府는

1962년부터 第2次를, 1972년부터 第3次開發計劃을 계속하여 推進하였다¹⁸⁾.

成功的인 經濟開發計劃에 의하여, 韓國經濟가 成場의 길로 접어들게 됨에 따라, 資本·設備의 兩面에서 점차적으로 企業이 大規模化하여 巨額의 資本調達이 要求되기에 이르렀다. 그래서, 經營에 直接參加하는 出資者만으로는 所要資金의 調達이 不可能하게 되어, 그 結果로 所有와 經營이 分離된 近代的인 企業形態에로 變化하여 갔던 것이다. 이와같은 狀況下에서 一般投資家에 의한 會計資料의 健全性이 強하게 要請되었다.

② 商法の 制定과 計算書類規程

우리나라의 새로운 商法은 1962年 1월에 制定되어 1963年 1월부터 效力을 發하게 되었다. 이 商法은 1984年 4월에 改正되기 까지 韓國의 經濟基本法으로서 機能을 遂行하게 되었던 것이다.

이 商法附則第5條의 規定에 따라, 1963年 3월에 「株式」 「會社의 計算書類등에 관한 件」(以下, 「計算書類規程」이라 함)이 公布되어 株式會社의 計算書類의 標準樣式 및 그 記載方法이 規定되었다. 특히, 「計算書類規程」은 同第2條에서 「規算書類와 附屬明細書의 標準樣式 및 그 記載方法에 관하여 이 令에 規程이 없는 것에 대하여는 一般的으로 公正妥當하다고 인정되는 企業會計의 慣習에 의한다」고 規定하여, 會計慣行을 尊重하는 趣旨가 明示되어 있다. 그러나, 당시의 會計慣行을 集約한 것으로서의 「企業會計原則」은, 法律優先思想이 定着된 韓國의 企業風土에서는 그 機能을 遂行하기에 至難한 立場에 놓여지게 되었다고 하지 않으면 안될 것이다.

③ 證券去來法の 制定과 資本市場育成策

1) 證券去來法の 制定과 「上場法人會計規程」

經濟開發計劃을 合理的으로 推進하기 위하여 證券市場의 健全한 發展을 企圖해야 한다고 본 韓國政府는 1962年 1월에 證券去來法을 制定하였다. 證券去來法은 證券의 公正한 發行과 去來 그 流通의 正商化, 國民經濟의 發展 및 投資家의 保護를 目的으로 한 것이었다.

證券去來法은 經濟開發計劃期間中에 여러차례의 改正이 있었다. 특히, 1973年의 改正證券去來法은 上場法人이 준수해야 할 會計原則의 設定을 指示하는 條項이 新設되었다. 同法 第126條의 8에 의한 規定에 따라, 1974年 7월에 「上場法人等의 會計處理에 관한 規程」(以下, 「上場法人會計規程」이라 함)이 制定·公布되었다. 그리고, 同法 第126條의 9에 의하여 1975年 4월에 「上場法人等의 財務諸表에 관한 規則」(以下, 「上場法人財務諸表規則」이라 함)이 財務部令으로 制定·公布되었다.

2) 資本市場育成法과 企業公開促進法

經濟開發計劃을 效率的으로 推進하기 위한 一環으로, 韓國政府는 內資動員을 講究하였으며 1968年에 「資本市場育成에 관한 法律」(以下, 資本市場育成法)이라 稱함)을 制定하였던 것이

18) 經濟企劃院, 『開發年代의 經濟政策』, (1982), pp. 33~66; 大韓商工會議所, 『韓國經濟 20年の 回顧와 展望』(1982), pp. 133~141.

다. 더우기, 1973年 12월에 企業公開促進法을 制定하여 企業公開 및 株式分散을 促進하는 데 기여하도록 하였다. 그것은 投資與件을 充足하게 하였으며, 國民의 企業參與意識을 높임으로서 企業의 資本調達을 원활하게 하였고 財務構造의 健全化를 期하는 것이었다.

內資動員政策의 結果, 중래의 金融機關에 의한 間接金融을 主로 하고 있던 韓國企業의 資本調達은 證券市場에 의한 直接金融을 主軸으로 하는 體制에 轉換하였다. 上記의 資本市場育成法 및 企業公開促進法에 의하여 企業公開가 擴大되고 證券市場의 整備도 이루어졌던 것이다.

④ 公認會計士 및 稅務士制度의 導入

公認會計士의 法定監査에 관한 制度는 1963年의 證券去來法 第126條의 2에 의하여 最初로 導入되었다. 公認會計士의 外部監査制度가 成立된에 따라 1966년에는 中래의 會計士法이 廢止되고, 公認會計士가 公布되기에 이르렀으며, 企業會計에 대한 外部監査人으로서의 役割期待가 한층 強調되었던 것이다.

그리고, 1961年 9월에 稅務士法이 制定되어 稅務士의 業務가 制度化되었으나, 그 公的役割에 대한 社會的 認識은 충분하지 못했다. 그런데, 1968年의 稅制改革에 즈음하여, 法人이 課稅標準申告書를 稅務署에 提出할 때, 「財務諸表規則」을 準用하고, 그에 따라 作成된 財務諸表를 添附하도록 規定함으로써, 稅務會計의 領域에도 企業會計를 尊重하게 하는 계기를 마련하였다.

(2) 會計理論의 環境

① 日本의 改正「企業會計原則」의 영향

日本의 「企業會計原則」은 그 後 1954年, 1963年 및 1974年에 各各 改正을 한 바가 있다. 그 中 1974年의 改正原則의 體系는 1976年에 改正된 우리나라의 「企業會計原則」의 體系와 같은 構造를 이루고 있다. 이것은 韓國의 「企業會計原則」이 1976年의 改正時 日本의 그것을 參酌했음이 起因된다고 하겠다¹⁹⁾. 日本의 「企業會計原則」이 1976年의 韓國「企業會計原則」에 影響을 끼쳤다고 하는 부분은 損益計算書原則 및 貸借對照表 原則에서 發見된다. 例컨데, 損益計算書의 構造가 當期業績主義에서 包括主義로 轉換한 것이라든가, 損益計算書의 作成原則으로서 發生主義, 費用收益對應의 原則 및 損益計算書의 區分原則등이 그것이다. 또한 貸借對照表의 本質이나 그 作成原則에 대한 規定등도 指摘할 수가 있다.

② 美國의 새로운 會計原則論의 影響

1960年代 以後 美國에서는 會計原則에 관한 原理的인 研究가 活發히 進行되었다. 특히, 美國公認會計士協會는 會計原則審議會(APB)를 設置하여, 새로운 會計原則의 研究에 拍車를 加하였다.

會計原則審議會는 1959년부터 그것이 發展的으로 解體되는 1973년에 이르기까지 精力的인 活

19) 李庸俊, 「우리나라企業會計原則의 改善方向」(『經營論集』 第6卷 第1號, 서울大商大附設韓國經營研究所, 1972), pp. 8~17; 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」(『經營論集』 第7卷 第2號, 서울大商大附設韓國經營研究所, 1973), pp. 1~10.

動을 하고, ① APB 意見書 31 篇, ② APB 報告書 4 篇, 및 ③ APB 意見書註解 101 篇을 繼續하여 發表하였다. 그 中 APB 意見書는 美國公認會計士協會의 公式的인 見解로서 당시 會計實務界의 「一般的으로 認定된 會計原則」과 同一視되었고, 會計에 종사하는 모든 사람이 따라야 할 會計規範으로서 受容되었던 것이다. 이 中에서 특히 重要的 것은 APB 第 4 報告書²⁰⁾이며, 이것이 1972 年에 韓國會計學界에 紹介되었고²¹⁾, 後日 우리나라의 「企業會計原則」의 改正에 크게 貢獻하였다.

한편, 1960 年代以後, 美國會計學會는 會計에 관한 原理的인 研究를 推進하였다. 이런 研究의 綜合的인 成果로서 發表된 것이 「基礎的 會計理論報告書」²²⁾(ASOBAT)이다. 이것 역시 우리나라에 紹介되었고 成長期의 우리나라 會計原則에 크게 影響을 끼쳤던 것이다.

③ 韓國會計學會의 會計原則意見書

1960 年代 以後 韓國의 會計學者들에 의하여 수 많은 會計學의 著書와 翻譯書가 出版되어 會計學에 관한 研究活動이 活潑하게 行해졌다. 이어서, 1970 年代에는 美國의 會計學에 대한 研究動向에 자극되어서, 「企業會計原則」에 관한 批判이 이루어졌음은 물론, 그 改善方向을 提示하는 研究가 展開되었다. 이렇게 活潑한 研究活動의 結果로서, 「會計原則試案에 관한 意見書」(以下, 「會計原則意見書」라 稱함)가 發表되었다²³⁾.

이 「會計原則意見書」에 의하면, 會計는 情報機能을 遂行하는 것으로서 認識되고 있다. 그것은 會計情報의 有用性을 最高目標로 하면서, 그것을 基礎로 하는 새로운 會計概念 및 會計原則의 內容이 明示되어 있다. 그 中 「會計의 定義」에 대한 規定에서는 利用者指向의 側面에서 會計를 明確히 規定하고 있다. 즉, 그것은 「利用者の 意思決定에 有用한 會計情報를 提供」한다는 것에 重點을 두고 있다. 물론 이것은 美國會計學會에 의한 ASOBAT 및 美國公認會計士協會에 의한 APB 報告書 第 4 號 속에 明示되어 있는 會計의 定義에 따른 것이라 할 수 있다.

이와 같은 理論的인 前提下에서 會計原則이 갖추어야 할 基本的 性格 및 會計爲의 判斷基準으로서 基本原則이 提示되고 있다. 「會計原則의 性格」에 관한 規定을 보면, 會計原則은 會計擔當者가 會計處理를 行함에 있어서, 遵守해야 할 實踐規範으로서의 性格을 가짐과 동시에 모든 經濟實體에 적용가능한 普遍妥發性을 갖는 最善의 會計規範으로서의 性格도 아울러 가져야 한다고 明示하고 있다. 다음에 會計原則의 內容으로는 ① 目的適合性, ② 信賴性, ③ 理要可能性 ④ 實用性, ⑤ 充分性의 五個原則이 提示되고 있다.

이와같이 「會計原則意見書」는 利用者指向的인 情報目的에 係르는 會計原則의 確立에 指向하고 있음을 볼 수 있다. 따라서, 이것이 後日 우리나라의 會計原則의 改正方向을 決定하는데

20) AICPA, "Basic Concepts and Accounting Principles Underlying Financial Statements of Business Enterprises," (APB Statement No. 4, 1970).

21) 李正浩, 「會計原則審議會 第 4 報告書에 관한 分析的 考察」(『經營學論文集』 第 2 卷 第 1 號, 서울大 經營大學院, 1972), pp. 155~174.

22) AAA, "A Statement of Basic Accounting Theory," (Evenston, Illinois, 1966).

23) 「會計原則意見書」는 韓國會計學會의 前身인 「會計學세미나同友會」의 이름으로 共同討論을 거쳐, 1973 年 8 月 25 日 附로 作成·建議한 것이다.

크게 作用하였음은 두말할 여지가 없을 것이다.

2. 成長期의 會計原則의 體系

1976 年の 「企業會計原則」은 ① 前文, ② 一般原則, ③ 損益計算書原則, 및 ④ 貸借對照表原則으로 體系化되어 있다.

(1) 企業會計의 基本命題

1976 年の 「企業會計原則」은 그 前文에서 다음과 같이 明示하고 있다. 「企業會計는 財務諸表의 利用者가 企業에 대하여 올바른 經濟的 意思決定을 할 수 있도록 財政狀態와 經營成果를 正規簿記의 方法으로 處理하여 有用하고 眞實한 會計情報를 提供하도록 하여야 한다.」

이것은 會計의 定義 또는 目的을 명확히 提示한 것이다. 그것은, 1958 年 「企業會計原則」의 前文에서 볼 수 있는 會計의 目的과 比較하면, 會計를 財務諸表利用者의 意思決定에 有用한 情報를 提供한다는 觀點에서 規定하고 있다는 것이다. 즉, 1958 年에 制定된 「企業會計原則」이 會計責任의 履行目的을 指向하는 內容이었음에 대하여, 1976 年の 그것은 利用者를 위한 情報指向的測定目的에 重點을 둔 것으로 移行되었다고 할 수 있다.

上記한 바와같은 會計原則의 性格變化는 1960 年代 以後 美國에서 展開되어온 새로운 會計原則의 探究運動의 影響을 받아 우리나라 「企業會計原則」의 改正作業이 이루어진 것에 起因한다. 특히, 1973 年 韓國會計學者들에 의하여 作成된 「會計原則意見書」는 새로운 會計原則의 基本構造를 確立하려고 했다는 點에서 決定的인 役割을 遂行한 것으로 判斷된다. 그것은 情報理論 및 行動科學의 方法이 會計理論의 體系를 樹立하는데 劃期的인 影響을 끼쳤다고 하는 認識 위에 會計情報의 有用性을 最高目標로 하는 會計概念 및 會計原則을 導出하려고 하였다는 것이다.

1976 年の 改正原則, 즉 成長期의 우리나라 「企業會計原則」은 上記와 같은 새로운 會計目的에 바탕을 두어 加급적으로 論理의 一貫性을 갖는 會計行爲의 基本指針으로서 體系化된 것이다 할 수 있다. 그러므로 企業會計의 基本目的은 「有用하고 眞實한 會計情報를 提供한다」고 하는 點에 있는 것이다. 즉, 1976 年の 「企業會計原則」은 基本命題로서 「有用性」 및 「眞實性」이라는 두 가지의 目的 概念을 提示하고 있다.

그리고 여기서 看過해서는 안될 것은 1958 年の 生成期의 會計原則에서는 眞實性의 原則이 一般原則 속에 規定되어 있었으나, 1976 年の 成長期의 會計原則에서는 그것을 前文에 格上시켜 企業會計의 目的概念으로서 名實共히 明示하였다는 點이다. 이에 따라, 「眞實性」의 意義는 중요한 變化가 있었음에 留意하지 않으면 안된다. 즉, 「眞實性」은 利用者의 意思決定을 위하여 「眞實한 情報」의 提供을 要請하는 것으로 받아들여지게 되었다. 「眞實한 情報」라 함은 有用性을 갖는 情報임을 의미한다. 會計情報가 利用者의 意思決定에 有用한 것인 限, 一般的으로 인정된 會計

原則에 따라作成되는財務諸表는眞實한 것이며,有用性 있는 것으로서의機能을 갖는다고 할 수 있다²⁴⁾. 이것은眞實性和有用性이 겹쳐지는部分, 즉目的依存的眞實性만을指稱하는 것이라고 하겠다.

따라서,成長期の「企業會計原則」은基本概念으로서의「有用性」및「眞實性」을明示함으로써,一般原則의設定方向을決定하는明確한理論的인根據가確立되었다고 할 수 있는 것이다.

(2) 一般原則

成長期の「企業會計原則」의一般原則은上記의目的概念을基礎로하여體系化된 것이며基本的인指導原理로서損益計算書 및貸借對照表의作成原則의支柱가 되는原則이다. 즉, 그것은會計의判斷을規制하는要請的原則인 것이다.

따라서, 그것은 ①信賴性, ②繼續性, ③重要性, ④安全性, ⑤理解可能性 및 ⑥充分性으로構成되어 있다.

(3) 損益計算書原則

前述한바와같이1958年の「企業會計原則」은當期業績主義的損益計算書의形式을採擇하고있었으나,1976年の改正에 의하여包括主義的方法으로轉換하게 되었다.

따라서,成長期の「企業會計原則」은包括主義的損益計算書의形式을基礎로하여, ①發生主義, ②收益費用의期間的對應, ③損益의區分計算 및 ④總額主義의 네 가지損益計算書作成原則을揭示하고 있다. 그리고,損益計算書의形式은 ①賣出總損益計算의區分, ②營業損益計算의區分, ③經常損益計算의區分 및 ④純損益計算의區分으로分類表示하도록明示되어 있다.

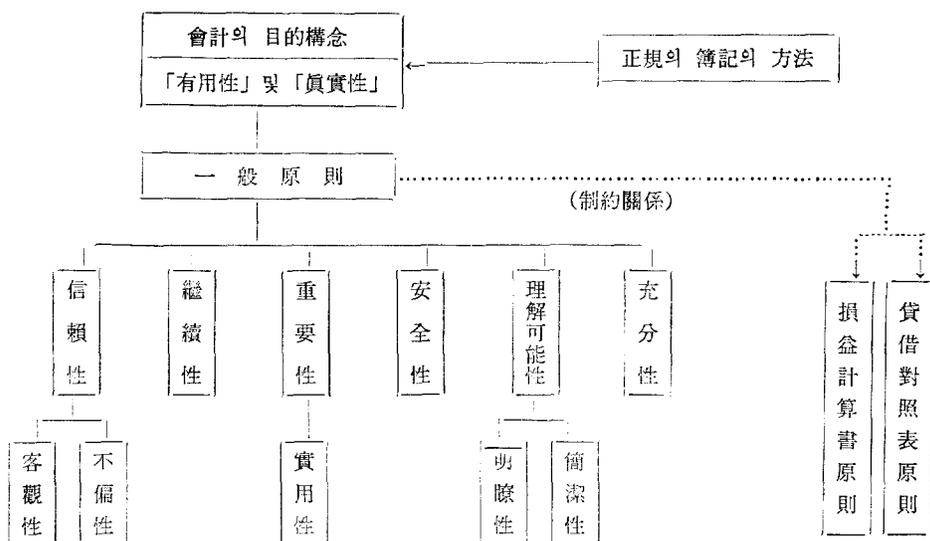
(4) 貸借對照表原則

成長期에 있어서의「企業會計原則」의貸借對照表原則은 ①總則(貸借對照表의本質과作成原則), ②資産, ③負債, ④資本 및 ⑤資産·負債의評價原則의 다섯部分으로構成되어 있다. 그리고, 그것은貸借對照表의作成을 위한基本原則으로서, ①區分表示, ②流動性配列, ③總額主義 및 ④特定費用의移延原則등 네 가지를規定하고 있다.

더우기,成長期の「企業會計原則」은企業의資金移動에 관한情報를表示하도록 하는資金運用表를附屬明細書로서作成하도록 하고,集團企業의財務情報를表示하는聯結財務諸表의作成을制度化하고 있는 것이다.

上記한바와같은成長期の「企業會計原則」의體系를一般原則을중심으로하여圖示해 보이면, <圖 3>과 같다.

24) 武田隆二, 『制度會計論』(東京, 中央經濟社, 1982), p.176.



〈圖 3〉 成長期「企業會計原則」의 一般原則의 體系

3. 成長期의 會計原則의 特徵

1976 年에 改正된 成長期의 「企業會計原則」은 1958 年 生成期의 「企業會計原則」이 갖고있던 問題點을 可能한 限, 解消하고 당시의 韓國의인 會計環境에 적합하도록 調和된 것이라고 할 수 있다. 그 改正의 焦點은 財務諸表 利用者의 經濟的인 意思決定을 合理的으로 遂行할 수 있도록 「有用하고 眞實한 情報」를 提供함으로써 情報指向的인 會計機能을 도모하려는데 있었다. 그 때문에, 1976 年의 改正原則의 一般原則은 上記의 有用性 및 眞實性에 依據하면서 會計公準과 財務諸表基準과의 橋梁的인 役割²⁵⁾을 行하기에 이르렀다. 그 結果, 成長期의 改正原則은 財務諸表의 利用者를 위하여 情報指向的인 會計測定을 遂行하도록 試圖한 規範으로서의 會計原則의 體系를 構築하려고 하였다는 點에 그 特色이 있다. 그래서, 1958 年의 制定原則이 啓蒙的·實務指向的인 性格을 지니는 것이라고 한다면, 1976 年의 改正原則은 利用者指向的인 性格을 강하게 갖는 것이라고 할 수 있다.

또한, 1976 年의 改正原則은, 1958 年의 制定原則이 採用하고 있던 當期業績主義的인 損益計算方法에서 包括主義的인 方法으로 轉換하기는 했지만, 取得原價主義를 基調로 하여 損益計算書의 優先順位에 놓고 있다는 點에서는 1958 年의 그것과 共通의 性格을 갖고 있는 것이다. 그런데, 財務諸表의 體系는 損益計算書, 貸借對照表, 利益剩餘金處分計算書 및 財務諸表附屬明細書의 네가지로 構成되어, 剩餘金計算書가 財務諸表로부터 除外되었다. 報告式에 限定되어 있던

25) 武田隆二, 『最新財務諸表論』(東京, 中央經濟社, 1984), p.79.

財務諸表의 樣式이 報告式과 計定式을 併行할 수 있게 하였다. 더우기, 資金情報의 開示를 위한 資金運用表 및 支配從屬會社間의 聯結財務諸表의 制度가 導入된 것은 1958年의 制定原則과 크게 다른 點이다.

V. 우리나라 會計原則의 制度的 調整

1. 새로운 環境條件

上述한 바와같이 1976年의 「企業會計原則」이 改正된 以後, 韓國經濟規模의 膨脹에 따른 새로운 環境條件의 醸成은 企業會計制度의 再整備를 要請하기에 이르렀다. 특히, 韓國政府가 經濟發展을 위하여 취한 一連의 措置의 成功으로, 企業公開와 證券市場의 活成化가 推進되었으며, 投資家를 中心으로 하는 利害關係者의 數가 급히 增加하게 된 점은 중요한 事實로 指摘된다. 더우기, 經濟活動의 國際化에 따른 理論 및 實務兩面의 會計國際化와 會計의 國際的統一化를 指向하는 國際會計基準의 公表가 韓國의 會計原則의 改正에 拍車를 加하게 되었던 것이다.

(1) 社會經濟的 環境

1976年의 「企業會計原則」의 改正以後에도 우리나라의 社會經濟的인 環境은 繼續하여 變化되어 갔다. 1977년부터 1981년에 이르는 第4次經濟開發計劃의 推進이 그 첫째 變化要因인 것이다. 특히, 이 時代의 韓國의 主要經濟政策은 工業化指向的·輸出指向的인 高度成長을 推進하는 것이었다. 실제로, 1977年末에는 輸出額이 念願의 100億달러에 이르는 등, 經濟開發計劃은 순조롭게 進行되었다. 經濟近代化를 目標로 하는 韓國經濟가 國際化의 潮流속에서 茁壯한 成長을 이루고, 동시에 輸出增大, 企業의 海外進出의 促進등을 效率的으로 달성할 수 있었던 것은 여러가지의 條件을 극복하려고 했던 努力의 結果였다.

그러나, 이러한 韓國經濟도 1980年代初에 全般的인 經氣沈滯를 맞게 되었으며, 큰 試練에 당면하게 되었다. 1979年의 第2次 石油危機의 影響으로 景氣의 급격한 後退, 인플레이 및 國際收支赤字의 擴大등의 不安의 要素가 나타났다. 그래서, 韓國政府는 이러한 經濟的難局을 打開하기 위하여 經濟安定化의 綜合施策을 發表하였다. 더우기 企業의 國際化, 企業公開의 積極的인 推進資本市場의 發展과 資本自由化의 方向으로 全力을 傾注하였던 것이다. 이렇게 하여 國際的인 去來가 活潑化하고, 資本自由化가 推進되므로써, 國際的인 投資活動이 活潑하게 이루어졌다. 그 때문에 韓國企業은 會計制度가 相異한 國際的인 企業社會에서 經營內容을 公示한다고 하는 커다란 問題에 직면하게 되었다. 이러한 問題에 對應함과 동시에, 효율적인 資本自由化를 促進하기 위하여, 우리나라 企業의 會計水準을 國際的인 水準으로 올려 놓을 필요를 느끼게 되었던 것이다.

한편, 1968年以來, 政府의 계속적인 資本市場育成政策으로 비약적인 發展을 이룩한 資本市場은 量的·質的으로 착실한 成場을 이루었다. 投資市場은 企業에 따라서는 長期資金의 調達市場으로서, 一般投資大衆에게 있어서는 資金의 효율적인 運用과 增殖을 可能하게 하였고, 그것의 國民經濟에서 차지하는 比重 또한 컸음에 틀림없었다. 이렇게 하여 資本市場의 發展, 資本自由化와 企業의 國際化등에 편승하여, 質 높은 會計情報의 公開를 위한 制度를 確立하지 않으면 안되었던 것이다. 그래서, 企業內容의 公示制度가 投資家保護의 有效한 制度로서 定着化되도록 하기 위하여, 우선 會計原則의 改正에 의한 企業會計制度의 適正化를 期하기에 이르렀다. 그 다음에 外部監査制度의 確立을 통하여 會計監査의 效果的인 運用이 이루어지도록 하였음은 물론, 企業內容의 報告 및 傳達體制가 效果的으로 強化되지 않으면 안되었다.

이러한 目的을 위한 措置의 一環으로서, 證券去來法의 改正(1976年 12月 22日)을 통하여, 企業會計制度의 改善을 위한 機構가 改編되었고, 會計原則 第2次 改正作業이 行해졌던 것이다. 그 改正作業이 進行中이던 1980年 12月 31日附로 「株式會社의 外部監査에 관한 法律」(以下 「外部監査法」이라 稱함)이 制定·公布되었다. 따라서 外部監査의 對象이 되는 企業에 적용될 또 하나의 새로운 會計規程을 設定하지 않으면 안되게 되었다. 그래서, 이것을 계기로 하여 「企業會計原則」과 會計諸規程과의 重複과 多樣化를 解消하기 위한 統合·調整이 이루어지는 結果를 가져온 것이다.

以上에서 言及한 經濟的인 環境變化뿐만 아니라, 文化的인 環境의 變化에 대해서도 살펴 볼 필요가 있다. 第2次世界大戰後에 받아들여진 美的인 教育制度가 韓國의 土壤에 깊이 定着했음은 물론, 특히 1970年代以後 美國에서 教育을 받은 사람들이 各界의 指導者로서의 地位를 占하게 된 것을 들지 않으면 안된다. 그 중 韓國의 會計學界나 實務界에서는 美國에서 教育을 받은 多數의 人士들이 活躍하게 되었으며, 특히 近年에는 美國公認會計士의 資格을 얻은 韓國人이 增加一路에 있다. 이러한 環境下에서 美國의 會計思想 및 會計原則이 積極적으로 導入되는 것은 당연한 現象이라고 하지 않을 수 없다. 參考로 우리나라 會計原則의 制定과 그 改正에 參

〈表 3〉 韓國會計原則審議機構의 構成員比較

區 分 構成員의 學歷	1958年의 制定原則		1976年의 改正原則		1981年의 改定原則	
	委員數	%	委員數	%	委員數	%
① 戰前의 日本式教育을 받은 者	6	60	3	27	1	7
② 戰前의 日本式教育을 받고, 戰後에 美國에서 教育을 받은 者	1	10	1	9	1	7
③ 戰後에 韓國에서 教育을 받은 者	2	20	4	37	4	26
④ 戰後에 韓國의 大學을 졸업하고, 미국에서 教育을 받은 者	1	10	3	27	8	53
⑤ 戰後에 韓國의 大學을 졸업하여 日本에서 教育을 받은 者	—	—	—	—	1	7
合 計	10	100	11	100	15	10

加한 「멤버」의 學歷을 整理하여 比較表示해보인 것이 <表 3>이다.

(2) 美國會計原則論과 國際會計基準의 影響

美國의 會計原則論이 우리나라 會計原則의 形成과 發展에 直接·間接으로 影響을 끼친 것은 明確한 事實이다. 특히 1960年代以後의 美國會計學會 및 美國公認會計士協會에 의한 研究成果, 그 중에서도 ASOBAT와 APB 報告書 第4號의 影響은 대단히 컸다고 할 수 있다.

1970年代에 접어들면서 부터 財務諸表의 目的을 研究하는 Trueblood 委員會와 會計原則의 設定方法을 研究目的으로 하는 Wheat 委員會에 의한 研究成果가 결국 「財務會計基準審議會」(FASB)의 結成을 보게 되었다. 이것은 美國에 있어서의 會計原則의 設定을 위한 權威있는 機關으로서 位置를 굳히고 있는 것이다. 1973년부터 「財務會計基準審議會」는 精力的으로 財務會計基準(SFAS)를 發表하면서, 동시에 財務會計概念報告書(SFAC)를 公表해오고 있는 것이다.

더우기, 1981年의 우리나라 會計原則의 改正은 國際會計基準審議會(IASC)에 의해 發表되어 온 國際會計基準을 參酌하여 이루어진 것으로 理解된다. 그것은 韓國公認會計士會가 國際會計基準審議會의 準會員으로서 加入되어 있는 立場에서, 國際會計基準을 參酌하여 作成한 會計原則改正案을 1979年에 證券管理委員會에 提出한 것으로도 알 수 있다.

이와같이 1981年의 우리나라 會計原則의 改正에서 美國의 會計原則論과 國際會計基準을 충분히 參照하게 된 것은, 역시 輸出의 增大, 韓國企業의 海外進出, 外國企業의 韓國에 上陸등, 韓國經濟의 國際化에 有效하게 對應하기 위하여 韓國의 企業會計制度를 國際的인 水準까지 높인다고 하는 時代的인 要請에 起因되는 必然的인 結果라고 할 수 있다.

2. 會計原則의 改正과 「企業會計基準」에의 變容

(1) 會計原則의 改正

企業會計制度의 再整備를 要請하는 社會經濟的인 環境變化에 따라, 證券管理委員會는 「會計制度諮問委員會」를 設置하고, 會計原則의 改正에 着手하였다.

會計原則의 改正에 관하여 證券管理委員會의 諮問을 받은 會計制度諮問委員會는 韓國會計學會, 韓國公認會計士會, 韓國上場會社協議會 및 全國經濟人聯合會등으로 부터 會計原則의 改定에 관한 意見을 收歛하였다. 이에 依據하여 會計制度諮問委員會는 1979年 6月부터 會計原則의 改正을 위한 檢討를 시작하였던 것이다. 改正의 基本視點으로서는 ① 會計의 國際的潮流에 따르고, ② 會計情報의 公示機能을 擴大하며, ③ 企業의 健全한 會計와 財務構造의 改善을 指向하고, ④ 會計理論의 視點에서 諸原則의 規定을 整備擴充한다는 것이었다²⁶⁾.

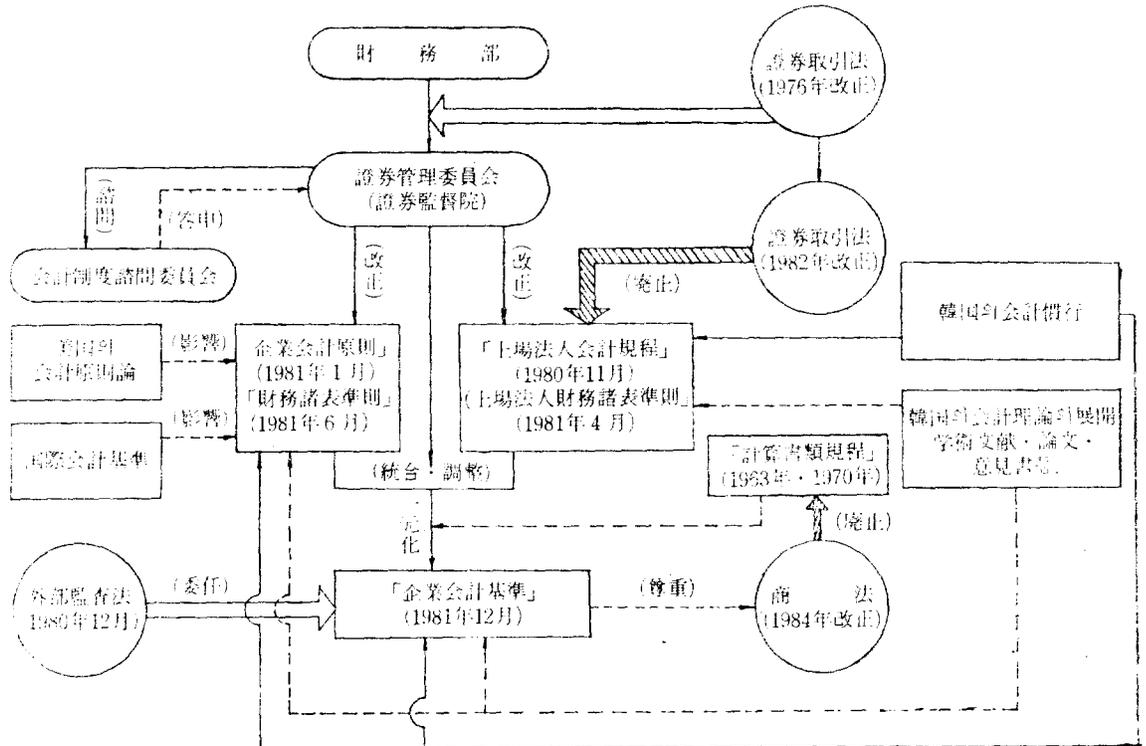
26) 南相午, 「會計原則의 論爭點과 課題」(『經營論集』第15卷 第3號, 서울大經營大學附設韓國經營研究所, 1981, pp. 59~62.

이와같은 會計制度諮問委員會의 基本方向을 基礎로 하여 證券管理委員會는 신중한 審議를 거쳐, 1980年 11月 11日에 우선 「上場法人會計規程」(大統題令 第10,061號)를 改正·公布하였다. 이어서 1981年 1月 24日附로 中間報告의 形式으로 「企業會計原則」을 改正하였다. 이렇게 하여 새로운 會計原則은 形式的인 面에 있어서는 特定한 利害關係者 즉, 上場會社를 위한 會計原則과 一般的인 會計原則이 여전히 並存하는 것으로 되었으나, 實質的인 內容에서는 同一한 것으로 이루어졌던 것이다.

(2) 「企業會計基準」에의 變容

韓國政府는 企業에 대한 會計監査制度의 整備를 위하여 1980年 12月 31日 附로 「外部監査法」을 制定·公布하여, 外部監査의 對象이 되는 企業에 적용할 會計原則이 制定될 수 있는 根據를 마련하였다.

이와같이, 公認會計士의 監査를 위하여 判斷基準이 되는 會計原則이 存在함에도 불구하고, 「外部監査法」에 의한 會計原則을 證券管理委員會가 制定하지 않으면 안되었기 때문에, 同委員會는 1970年代의 會計處理規程의 多樣化로 인하여 問題가 發生했던 先例를 감안하여, 이 機會에 形式的으로도 會計原則을 統合·調整할 필요가 있다고 判斷하였다. 그래서, 이미 改正되어 있는 「企業會計原則」, 「財務諸表規則」, 「上場法人會計規程」 및 「上場法人財務諸表規則」등의 內



〈圖 4〉 1981年會計原則의 改正과 一元化過程

容을 이어받아, 그것들을 統合·調整하기 위한 作業이 證券管理委員會를 中心으로 하여 이루어졌다. 그러한 努力의 結果로서 發表된 것이 1981年 12月 23日附의 「企業會計基準」이다.

「企業會計基準」은 公認會計士에 의한 外部監査의 對象이 되는 株式會社뿐만 아니라, 韓國國內에 있는 모든 企業의 會計處理 및 報告를 함에 있어서 遵守하지 않으면 안될 「一般的으로 認定된 會計原則」으로서의 役割을 遂行하게 되었다. 더우기, 이 때까지 努力을 갖고 있던 「上場法人會計規程」과 「上場法人財務諸表規則」이 1982年 3月 29日附의 證券去來法改正으로 廢止되기에 이르렀다. 이어서, 1984年 4月 10日에는 商法이 改正되어, 同法附則第5條가 削除되었으므로, 그에 根據를 두고 있던 「計算書規程」도 역시 廢止되었다. 이렇게 하여 이제까지 會計原則의 多樣化로 인하여 發生하였던 會計業務의 非能率化와 混亂은 일단 解決을 보게 되었던 것이다. 따라서, 「企業會計基準」은 韓國企業의 會計實務를 이끌어가는 指導原理로서, 또한 會計行爲의 基本指針으로서, 名實共히 統一된 會計原則의 地位를 確立하게 된 것이다.

1981年의 會計原則改正에서 부터 「企業會計基準」에의 統合·調整에 이르는 調程을 圖示해 보이면 <圖 4>와 같다

3. 「企業會計基準」의 體系와 特性

(1) 「企業會計基準」의 體系

「企業會計基準」은 ① 總則(企業會計의 目的과 一般原則), ② 貸借對照表基準, ③ 損益計算書基準, ④ 資産·負債의 評價基準, ⑤ 利益剩餘金處分計算書基準, ⑥ 財務狀態變動表基準, ⑦ 附屬明細書, ⑧ 補則(業種別會計處理基準)으로 構成되어 있다. 이 때부터 原則以外에는 모두가 「基準」이라는 用語로 換置되어 있음을 認識할 필요가 있다.

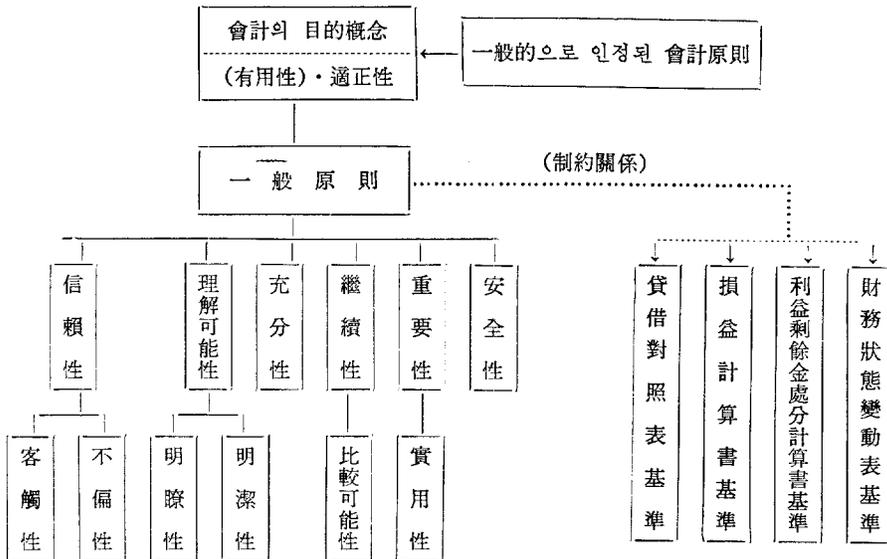
① 企業會計의 基本命題와 一般原則

1981年에 改正된 會計原則의 前文에 表示된 目的規定에 의하면, 企業會計는 企業과 관련을 갖는 利害關係者의 情報要求나 利用目的에 公正하게 寄與해야 한다. 會計思想에 根據를 두고, 有用성과 함께 「適正性」(fairness: 公正性) 概念이 提唱되고 있다. 즉, 適正(公正)이라 함은 會計行爲를 行함에 있어서 會計行爲者의 恣意의 判斷에 의하여 않고, 社會的要請과 慣行을 前提로 하여 客觀的인 判斷을 내리는 것을 意味한다.

이와같이 會計情報의 利用目的에 公正하게 奉仕함을 의미하는 適正性의 概念은 有用性의 概念과 함께 1981年의 會計原則을 維持시키는 目的概念으로서의 基本命題를 이룬다. 이것은, 1976年 成長期의 會計原則이 情報指向의 測定目的을 強調했던 것과는 대조적으로, 情報指向의 利害調整目的에 重點을 둔 것이라 하겠다. 왜냐하면, 모든 利用者의 意思決定을 合理的으로 行할 수 있게 하기 위해서는, 提供되는 財務諸表가 有用성과 適正성을 동시에 갖지 않으면 안되기 때문이다.

따라서, 有用性和 適正性의 概念은 會計原則의 基礎가 되는 一般原則의 設定方向을 決定하는 基本命題로서 자리잡고 있다. 즉, 制度的 調整期의 會計原則은 有用性和 適正性을 基本的인 尺度로 하여, 一般原則을 비롯한 財務諸表의 作成·公示를 위한 諸基準이 體系化되는 過程을 表明하고 있다.

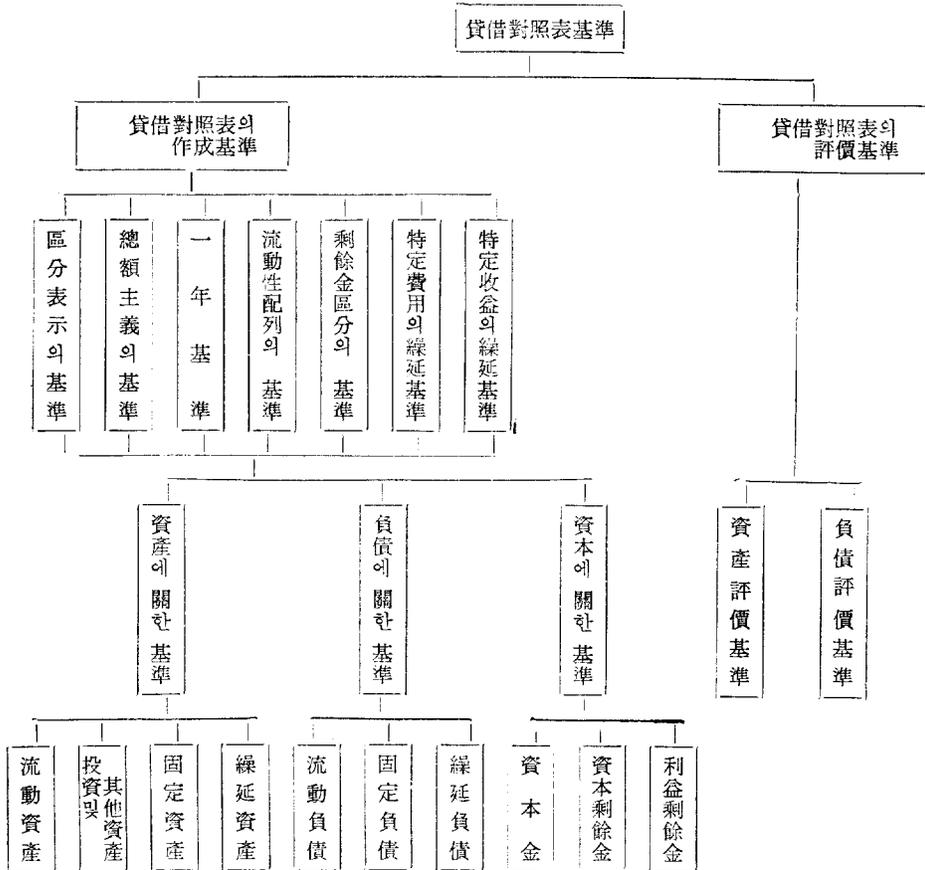
그리고, 一般原則은 ① 信賴性, ② 理解可能性, ③ 充分性, ④ 繼續性, ⑤ 重要性 및 安全性으로 構成되어 있다. 이것은 1976年 成長期의 會計原則의 一般原則과 同一한 體系이다. 다만, 理解可能性和 充分性의 原則이 第二 및 第三의 位置에로 格上된 것이 다를 뿐이다. 그 理由は 會計目的이 1976年의 情報指向의 測定目的에서 1981년에는 情報指向의 利害調整目的으로 轉換되었기 때문으로 思料된다. 즉 成長期의 會計原則이 會計處理原則(測定原則)에 重點을 두었던 것에 比하여, 制度的 調整期의 會計原則은 情報傳達機能의 擴大라는 方針下에서 會計報告原則(傳達原則)을 重視하였다는 점에 起因하는 것이라고 할 수 있다. 그것을 體系化하여 圖示하면, <圖 5>와 같다.



<圖 5> 「企業會計基準」의 一般原則의 體系

② 貸借對照表基準의 體系

體系制度的 調整期의 會計原則, 즉 「企業會計基準」은 7個의 貸借對照表作成基準을 提示하고 있다. 즉, ① 區分表示, ② 總額主義, ③ 一年基準, ④ 流動性配列, ⑤ 剩餘金區分, ⑥ 特定費用의 移延, 및 ⑦ 特定收益의 移延의 基準이 그것이다. 이것은 基礎로하여 資產, 負債 및 資本에 관한 諸基準과 資產·負債의 評價基準이 規定되고 있다. 「企業會計基準」의 貸借對照表基準을 體系化하여 圖示해보이면, <圖 6>과 같다.



〈圖 6〉 貸借對照表基準의 體系

③ 損益計算書基準의 體系

制度的 調整期の「企業會計基準」은 1976의 會計原則에 規定된 包括主義的 損益計算書의 構造를 이어받아 體系化하였다. 이것을 基礎로 하여 損益計算書의 作成을 위한 基本的基準으로서, ① 發生主義, ② 收益費用의 對應, ③ 總額主義 및 ④ 損益區分計算의 基準을 明示하고 있다. 이것은 1976年의 成長期 會計原則의 그것과 同一하다. 더우기, 「企業會計基準」의 損益計算書基準은 ① 賣出總損益計算, ② 營業損益計算, ③ 經常損益計算, ④ 法人稅差減前損益計算 및 ⑤ 當期純損益計算의 五區分損益計算의 形成을 提示하고 있다. 그러나, 製造業販賣業 및 建設業以外的 企業에서는 賣出總損益計算의 區分表示를 省略할 수 있게 하였다.

④ 財務狀態變動表基準

資金計算에 關한 制度는 1976年의 會計原則에서 財務諸表附屬明細書의 하나로서 資金運用表가 導入됨으로써 비롯되었다. 1981年의 「企業會計基準」은 이것을 財務狀態變動表로 하여 貸借對照表 및 損益計算書와 나란히 基本財務諸表로 浮上시켰다.

韓國에 있어서의 財務狀態變動表의 制度化는 企業活動이 多樣化함에 따라, 貸借對照表에 의한 情報의 重要性이 強調되기에 이르렀고, 企業은 利害情報을 提供하지 않으면 안되었으므로, 資金情報의 公示가 強調되게 되었던 點에서 찾는다. 특히, 「企業會計基準」이 財務狀態變動表의 制度化를 통하여 財務諸表制度의 補強을 企圖한 것은 會計情報의 公示擴大라고 하는 側面에서 볼 때, 획기적인 進一步라고 評價할 수가 있다.

(2) 「企業會計基準」의 特性

「企業會計基準」은 外部監査法 및 同法施行令에 根據를 둔 것으로서 法的性格을 갖게 되었다. 이 點에서 그것은 生成期 및 成長期의 會計原則과는 크게 다르다. 즉, 從來의 會計原則들은 모두가 中間報告의 形式으로 公表된 것인데 比하여, 「企業會計基準」은 法令에 예속되는 形態로 表出되었다는 것이다. 다시 말하면, 1958年 및 1976年의 會計原則은 生成의 會計原則²⁷⁾으로 慣習의 性格을 갖는 것이었다. 그러나, 「企業會計基準」은 制度의 會計原則²⁸⁾으로 變容하여 法的強制力을 갖는 것(Compulsory type of Accounting Principles)으로서의 機能을 갖게 된 것이다.³⁹⁾ 그리고, 「企業會計基準」은 外部監査對象 以外の 모든 企業이 이것을 준수하여 會計行爲를 하도록 함으로써, 그것은 名實共히 韓國企業의 會計實務을 이끌어가는 「一般的으로 인정된 會計原則」으로서의 役割遂行이 可能하도록 되어있다.

다음에 看過해서는 안될 것은 「企業會計基準」의 體系의 特性에 관한 問題이다. 期間損益計算을 重視하는 動態論的 會計理論이 登場함으로 인하여, 貸借對照表는 當期の 損益計算과 將來의 損益計算을 잇는 聯結環에 지나지 않았고, 期間損益計算을 정확히 하기 위한 補完的 機能을 갖는 것으로서 認識되었었다. 生成期 및 成長期의 우리나라 會計原則은 上記의 會計思想에 기초를 두어 損益計算書는 財務諸表의 體系를 採用하고 있었다.

그러나, 近年에 이르러 企業의 經濟的 活動이 複雜多樣化함에 따라, 企業의 利害關係者가 보다 質 높은 會計情報을 要求하게 되었고, 企業의 配當能力뿐만 아니라, 企業의 支給能力, 財務構造의 健全性 및 利用者의 投資意思決定을 위한 情報등, 貸借對照表에 의한 情報의 意義가 한층 더 強調되어지고 있다.

따라서, 韓國會計原則은 1981年의 改正을 통하여, 財務狀態變動表制度가 導入되고, 貸借對照表를 優先順位에 놓는 財務諸表의 體系으로 改編하게 되었다. 즉, 財務諸表의 全體系를 財務狀態와 그 變動에 관한 報告라고 規定하고, 貸借對照表를, 損益計算書와 損益計算書를 잇는 從來의 단순한 聯結環으로부터 그 自體의 積極적인 財務狀態의 表示機能이 表現되는 基本的報告書으로 浮上시켰다. 그래서 貸借對照表基準을 先順位로 가져오게 되었고, 그에 따라 財務狀態

27) 武田隆二, 前掲書, pp. 14~15.

28) 上掲書, pp. 14~15 & pp. 16~167.

29) Yukio Fujita, "An Analysis of the Development and Nature of Accounting Principles in Japan," (University of Illinois, 1968), p. 240.

가 무엇인가를 명백히 하고, 그 다음 順位에 損益計算書와 財務狀態變動表基準을 차례로 規定하여 그 變動의 內容을 表示하도록 하였다.

이와같이, 損益計算書가 財務狀態의 變動을 表示한다고 하는 會計思想이 새로導入되어 財務狀態報告書(貸借對照表)와 그 變動報告書(損益計算·財務狀態變動表)로 나누어, 財務諸表의 體系化를 試圖하였다는 點은 「企業會計基準」이 갖는 基本的인 特徵이라고 해야 할 것이다.

Ⅵ. 우리나라會計原則의 基礎的 理論構造

1. 生成期の 會計原則의 基礎理論

生成期の 「企業會計原則」의 前文에 의하면, 『企業會計는 財務諸表에 의하여 企業의 經濟的資產의 發生·消滅과 그에 따라 發生하는 企業에 대한 利害關係의 變化를 忠實히 報告함은 물론, 다른 期間과 다른 企業의 財務諸表와도 比較할 수 있도록 統一의이고 客觀的으로 定義된 諸原則에 의거하여 處理되어야 한다.』고 規定하고, 이러한 目的을 達成하기 위하여 本原則이 制定된 趣旨를 밝히고 있다.

여기서 「企業의 經濟的資產의 發生·消滅과 그에 따라 發生하는 企業에 대한 利害關係의 變化를 報告」하기 위해서는 忠實性 또는 眞實性이 要請된다. 그리고, 「統一의이고 客觀的으로 定義된 諸原則에 의하여 處理」하기 위해서는 客觀性 또는 確實性이 要請되는 것이다. 一般原則에 있어서의 眞實性原則 및 確實性原則의 根據를 여기에서 찾을 수 있다. 眞實性의 原則과 確實性의 原則은 이러한 意味에서 다른 七個의 一般原則 및 財務諸表에 관한 諸原則과는 다른 特別한 地位가 賦與되어야 한다. 그것은 다른 모든 原則의 根據가 되는 基本的 前提로서 理解하는 것이 妥當하다고 思料된다.

따라서, 眞實한 經營成績과 財務狀態의 測定 및 報告를 內容으로 하는 會計責任指向的會計의 構造를 여기에서 確認할 수 있다. 더구나, 이러한 測定과 報告에 대하여 要請되는 確實性은 原價—實現에 의한 處分可能利益의 測定構造에 具體化됨으로써 業績測定會計의 範圍를 表出해 낼 수 있다. 이렇게 하여 生成期の 會計原則은 이것을 會計責任履行目的의 達成을 위하여 「一般的으로 認定된 會計原則」의 體系로서 理解할 수 있을 것이다.

그러므로, 生成期の 「企業會計原則」의 前文에 의한 目的規定은 處分可能利益을 確實히 報告함으로써, 會計責任을 履行하는 機能에 焦點을 맞추고 있음을 反映한 것으로 볼 수 있다. 會計責任이라 함은 『企業財産의 保全管理責任으로서 企業의 組織的인 財産保全 혹은 管理를 定確하게 遂行하는 것을 內容으로 하는 會計上의 責任이다』³⁰⁾. 그래서 會計責任 指向的會計는 企業이

30) 河野一英, 『會計方法論의 基礎構造』(東京, 森山書店, 1984), p.47.

所有하는 모든 資産의 保全·管理에 관련된 會計的事實을 客觀的인 證據資料에 의하여 提供하려고하는 會計構造라고 할 수 있다.

이와같이 1958年의 制定原則, 즉 生成期の 「企業會計原則」은 會計責任指向目的의 達成을 위하여 確實한 效果를 目標로하여 體系化된 것이라 할 수 있다. 따라서, 「眞實性的 原則」은 일반적으로 「事實과 表示의 合致」로 要請하는 것으로 풀이되지만, 그것은 檢證可能한 客觀的證據資料을 「事實」로서 받아들이는 것을 意味한다. 그렇게 보면, 그것은 確實性的 原則과 結付되어진다. 즉 企業資産의 保全管理에 대한 記錄·計算의 確實性是 檢證可能한 客觀的 資料에 의하여 保證되는 것이다. 이러한 確實性是 眞實性的 原則을 維持시키는 原則으로서 機能을 遂行하게 된다. 그것은 處分可能利益을 測定하는 業績測定會計의 基礎概念에 해당하는 것이라고 할 수 있다.

이렇게 하여 上述한 바와 같은 企業財産의 保全管理를 위한 會計責任指向的會計의 構造로부터 「眞實性」이 導出되고 處分可能利益計算을 위한 業績測定會計의 構造로부터 「確實性」이 導出되는 것이다. 그러므로, 一般原則에 있어서의 眞實性的 原則과 確實性的 原則은 生成期の 「企業會計原則」의 基本的 方向을 明示한 基本前提로서 理解될 수 있다. 그 關係는 <圖 7>에서 보이는 바와 같다.

이러한 基礎構造를 갖는 生成期の 「企業會計原則」은 眞實性 및 確實성을 基本的前提로 하면서, 會計諸原則 즉, 一般原則, 損益計算書原則, 剩餘金計算書原則, 및 貸借對照表原則을 體系的으로 明示化하고 있는 것이다.

2. 成長期の 會計原則의 基礎理論

1976年의 改正原則 즉, 成長期の 「企業會計原則」의 前文에는 다음과 같은 企業會計의 基本目的이 明示되어 있다.

「企業會計는 財務諸表의 利用者가 企業에 대하여 올바른 經濟的 意思決定을 할 수 있도록 財政狀態와 經營成果를 正規簿記의 方法으로 處理하여 有用하고 眞實한 會計情報를 提供하도록 하여야 한다.」

이 目的規定은 財務諸表利用者의 意思決定을 함에 있어서 有用하고 眞實한 會計情報를 提供하는데 企業會計의 目的이 있음을 明白히 한 것이다. 이러한 目的을 達成하기 위해서는 會計가 財務諸表利用者의 意思決定에 有用한 情報의 眞實성은 <圖 7>에서 보는 바와 같이 有用성과 겹쳐지는 部分, 즉 目的依存的 眞實性이라고 풀이된다. 그것은 利用者의 經濟的 意思決定을 위하여 眞實한 情報의 提供을 要請하는 것이다. 會計情報가 利用者의 意思決定에 有用한 情報의 特性을 갖는 限, 正規簿記의 方法에 의하여 作成된 財務諸表는 眞實한 것이며, 有用한것으로서 明示된 「有用하고 眞實」이라는 內容은 制度的 眞實性이며 制度的有用性³¹⁾으로 解釋할 수 있을 것

31) 武田隆二, 前掲書, pp.176~177.

이다.

成長期の「企業會計原則」은 情報指向의 會計測定을 企業會計의 基本目的으로 하여, 이것을 意思決定指向의 會計와 會計責任指向의 會計의 構造속에서 有用性和 眞實性を 導出함으로써, 그에 適合한 會計原則의 體系를 試圖한 것이라고 할 수 있다. 특히, 그것은 取得原價主義에 의한 資產評價와 原價配分, 實現主義에 의한 收益認識 및 收益費用對應原則에 의한 處分可能利益의 計算을 위하여 包括主義의 損益計算書를 採用하고, 資金情報의 公示를 위하여 資金運用表의 作成을 要請하고 있으며, 企業集團의 情報公示를 위하여 聯結財務諸表의 作成을 要請하고 있는 點에서 1958年의 生成期「企業會計原則」과 相違하다고 할 수 있다.

한편, 같은 1970年代의 會計環境속에서 制定된「上場法人會計規程」은 會計의 目的規定을 設定하고 있으나, 上記한 1976年의「企業會計原則」과 같이 情報指向의 測定目的의 實現을 위한 有用性の 要請을 明示하지 않고, 眞實性の 概念을 規定하고 있을 뿐이다. 그러나, 그것도 正規簿記의 方法에 따라 作成된 財務諸表가 眞實한 것이고, 有用한 것으로서 機能을 遂行하도록 要求하는 會計構造를 基礎로 하고 있는 것만은 事實이다. 즉, 1974年의「上場法人會計規程」은 會計責任指向의 會計의 構造와 더불어 情報指向의 測定目的을 基本으로하는 意思決定指向의 會計의 構造를 採用한 것이라고 하지 않으면 안된다. 다만 上記한 意思決定指向의 會計의 趣旨는 明示되어 있으나, 그것에서 導出되어지는 有用性の 概念이 明文으로 表面에 나타나 있지 않을 따름이다. 이러한 點이 1976年의 改正原則의 그것과 相異하다고 指摘되지 않으면 안된다. 그러서 情報指向의 測定目的의 趣旨만은 表現되어 있다고 할 수 있으므로, 上記한 會計의 基礎構造를 統合하여 指導하는 基本的前提로서 「(有用하고) 眞實」이라는 概念을 提示하여 1974年의「上場法人會計規程」이 體系化되었다고 할 수 있을 것이다.

3. 制度的調整期の 會計原則의 基礎理論

1981年 1월에 改正된「企業會計原則」의 前文에는 다음과 같은 企業會計의 基本目的이 明示되어 있다.

『企業會計는 財務諸表의 利用者가 企業에 대하여 올바른 經濟的 意思決定을 할 수 있도록 財務狀態와 經營成果에 關하여 有用하고 適正한 會計情報를 提供하도록 하여야 한다.』

이 目的規定은 利用者의 情報利用目的에 대하여 公正한 機能을 遂行하는데 企業會計의 基本目的이 있음을 明白히 하고 있다. 즉, 그것은 모든 利害關係者의 情報要求 또는 利用目的에 公正하게 貢獻하는 것을 目的으로 하는 「시스템」으로 하여 企業會計를 捕捉하고, 이것을 統合하는 基本的前提로서 「有用하고 適正」이라는 概念을 提示한 것이라고 할 수 있다. 여기서, 適正性(公正性)이라 함은 會計擔當者의 恣意的判斷에 의한 會計行爲를 非하고, 社會的 要請과 慣行을 前提로 하여 公正한 判斷을 하는 것임을 意味한다. 그것은 會計情報의 作成과 報告에 의하

여, 관계되는 모든 利害關係를 公正하게 다루고, 모든 利害關係者에 대한 情報의 信賴性을 保證하도록 하는 것이다. 眞實性에 대신하여 適正性(公正性)의 概念이 導出되어진 것은 利害關係者의 多樣化와 그에 隨伴하는 情報要求의 多樣化에 따라 企業의 社會的責任이 增大되었기 때문이다. 따라서, 公正한 社會的秩序를 維持하기 위하여 企業會計의 意義와 役割을 점점 重要視되어지고 있는 것이다. 經濟社會의 全體가 共有하는 計算制度로서 會計를 보는 경우, 『會計原則은 企業과 그것을 둘러싸고 있는 利害關係者들의 利害調整을 目的으로 하여 公正성이 그 指導理念으로서 重視된다』³²⁾는 것이다.

1981年 1月の 「企業會計原則」은 「有用하고 適正」이라는 文言으로 兩概念을 동시에 充足시키는 會計情報의 提供에서 會計의 役割을 찾고 있다. 따라서, 그것은 利用者의 經濟的意思決定에 有用한 會計情報을 提供한다고 하는 意思決定指向의 會計와 모든 利害關係者에게 信賴할 수 있는 會計情報을 公正하게 提供한다고 하는 利害調整指向의 會計의 두 가지 構造를 基礎로 하고 있다. 이러한 意味에서 1981年 1月の 「企業會計原則」은 情報指向의 利害調整目的에 의하여 統一的으로 理解할 수가 있는 것이다. 그래서 情報指向의 測定目的으로부터 情報指向의 利害調整目的으로 轉換하였으며, 특히 會計情報의 眞實性을 強調하는 會計責任指向의 會計의 構造로부터 適正性(公正性)을 強調하는 利害調整指向의 會計의 構造에로 그 焦點이 移行되어 간 것이다.

上記한 바와같이 1981年의 「企業會計原則」은 情報指向의 利害調整을 企業會計의 基本目的으로 하여, 意思決定指向의 會計와 利害調整指向의 會計의 構造속에서 그것을 達成하려고, 兩者를 統合하여 指導하는 基本前提로서 有用性 및 適正性을 提示하고 있다. 그리고 이에 適合하는 「一般的으로 認定된 會計原則」의 體系를 構築하려고 試圖하였다는 點에서 그 特徵을 찾을 수 있을 것이다. 또한 그것은 信賴性, 理解可能性(明瞭性), 充分性, 繼續性, 重要性 및 安全性의 一般原則을 明示하고, 財務狀態變動表를 制度化함과 동시에 情報提供機能을 擴充함으로써, 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의 네 가지로 하였다. 특히 財務諸表를 財務狀態와 그 變動에 대한 報告體系라고 規定한 것이 하나의 特徵으로 볼 수 있다. 그리고, 比較財務諸表樣式의 導入, 投資와 其他資産의 獨立區分表示 및 前期損益修正項目의 利益剩餘金調整項目化등은 1981年 「企業會計原則」이 指向하는 情報指向의 利害調整目的에 따라 이루어진 것이라고 할 수 있다. 그렇지만, 包括主義의 損益計算書에 의한 收益費用의 期間의 對應表示라든가, 原價主義에 의한 資産評價와 原價配分을 重視하는 會計構造를 取하고 있는 點에서는 1976年의 成長期 「企業會計原則」의 그것과 같은 것이다.

한편, 1980年의 「上場法人會計規程」에 規定된 會計目的도 똑 같이 利用者의 情報要求를 公正하게 充足시킨다고 하는 것에 있음을 알 수 있다. 이것은 一般的으로 認定된 會計原則에 따라 創出된 會計情報을 利用者의 利用目的에 適合하도록 適正(公正)하게 提供해야 하는 것을 明示하고 있다. 그것은 利用者의 情報要求에 會計가 作用하는 것으로 보고, 그것을 實現하기 위하

32) 若杉明, 『會計學方法論』(東京, 同文館, 1971), p.76.

여, 「(有用하고) 適正」이라는 概念으로 情報指向의 利害調整을 目的으로 하는 會計構造를 取하고 있는 것이다. 따라서, 그것은, 1981年 1月の 「企業會計原則」과 똑 같이, 有用性에 의하여 指導되는 意思決定指向의 會計와 適正性에 의하여 指導되는 利害調整指向의 會計의 두 가지 構造로 이루어지고 있다. 이러한 意味에서 1980年の 「上場法人會計規程」은 1974年の 「上場法人會計規程」이 取했던 情報指向의 測定目的으로부터 情報指向의 利害調整目的으로 變換되었다. 그리고 眞實性を 強調하는 會計責任指向의 會計의 構造에서 適正性を 強調하는 利害調整指向의 會計의 構造에 그 重點이 移行하였던 것이다.

이와같이 1980年の 「上場法人會計規程」은 情報指向의 利害調整을 會計의 基本目的으로 하여 이것을 意思決定指向의 會計와 利害調整指向의 會計에 의하여 實現하려고 이들 會計構造를 統合하여 指導하는 有用性 및 適正性を 基本前提로 提示하고 있다. 그런데 本 「規程」의 基本前提는 情報指向의 利害調整目的에서 나오는 것이지만, 그것에는 1974年の 「規程」과 같이 有用性の 概念이 明文規定으로는 表現되어 있지않다. 따라서, <圖 7>에서 보는 바와같이 有用性を 導出하는 意思決定指向의 會計의 構造에 대해서는 點線으로 表示하고 있다. 이것이 1981年 1月の 「企業會計原則」의 그것과 다른 點이라 할 수 있다.

「上記한 企業會計原則」과 「上場法人會計規程」을 統合·調整하여 1981年 12月に 이루어진 것이 「企業會計基準」이다. 이것은 그 後 商法改正에 따라, 部分的인 修正(1984年 및 1985年)을 하게 되지만 基本的인 內容을 變更하는 것이 아니었다.

「企業會計基準」第2條에는, 『會社の 會計는 財務諸表의 利用者가 企業實體에 關하여 올바른 判斷을 할 수 있도록 財務上의 資料를 一般의으로 認定된 會計原則에 따라 處理하고, 이에 關連되는 情報를 正確히 파악하여 適正한 報告를 하게 하는 것을 基本目的으로 한다』고 規定되어 있다.

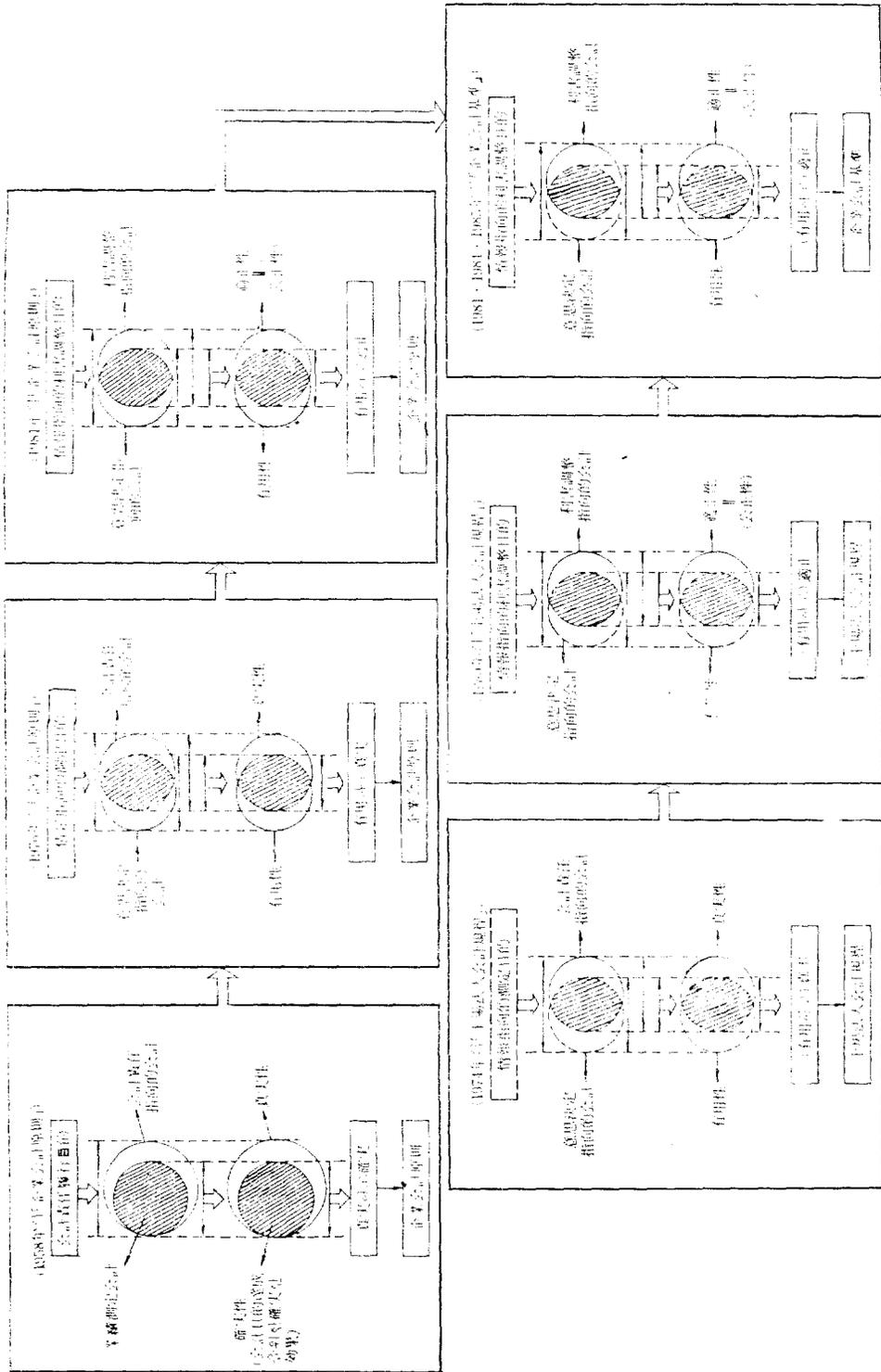
이 目的規定은 1980年の 「上場法人會計規程」의 그것을 그대로 承繼한 것이며 따라서 그 基本的인 構造는 1980年の 「上場法人會計規程」과 同一하다.

現行 「企業會計基準」은 1980年の 「上場法人會計規程」 및 1981年の 企業會計原則과 같이 「(有用하고) 適正」이라는 概念을 基本命題로 하여 會計諸原則, 즉 一般原則, 貸借對照表基準, 損益會計書基準, 利益剩餘金處分計算書基準 및 財務狀態變動表基準등에 의하여 體系的으로 構成되어 있다.

VII. 結 論

1. 發展史的 管見

지금까지 살펴본 것은 變化를 계속하는 會計環境속에서 우리나라의 會計原則이 어떻게 生成



〈圖 7〉 韓國會計原則의 基礎的構造의 展開過程

發展해왔는가에 대한 分析的 檢討였다. 즉, 會計原則을 중심으로 하는 環境條件의 變化와 그 基礎的 構造의 展開에 焦點을 맞추어 考察한 것이다. 以下에서는 이러한 事實들을 因果的으로 整理해보려고 한다.

1950年代의 社會經濟的 狀況下에서 生成된 韓國의 會計原則(1958年)은 企業會計의 基本原理로서 確立되어, 會計實務의 行動指針으로서의 機能을 갖는 것이었다. 우리나라 會計原則의 形成에 있어서 重要な 意義를 갖는다고 思料되는 당시의 社會經濟的인 環境은 다음과 같이 要約할 수가 있다.

- ① 韓國固有의 會計慣行
- ② 日本統治에 의한 日本的 會計制度의 移植
- ③ 1950年代 韓國戰爭以後의 經濟復興意識의 高潮
- ④ 企業近代化에 따른 企業會計制度의 整備에 대한 社會的 要請
- ⑤ 職業會計人制度의 登場(計理士制度)

이렇게 하여 成立한 韓國의 會計原則이 企業會計制度의 改善·統一化를 향하여 重要的 役割을 遂行하는 사이에, 그 社會經濟的 環境도 크게 變化되어갔다. 1960年代의 會計環境變化的 特徵은 다음과 같이 要約된다.

- ① 經濟開發五個年計劃의 開始
- ② 商法の 制定(日本の法律制度의 整理)
- ③ 證券去來法の 制定에 의한 外部監査制度의 導入
- ④ 公認會計士 및 稅務士制度의 登場
- ⑤ 稅法制度의 改編

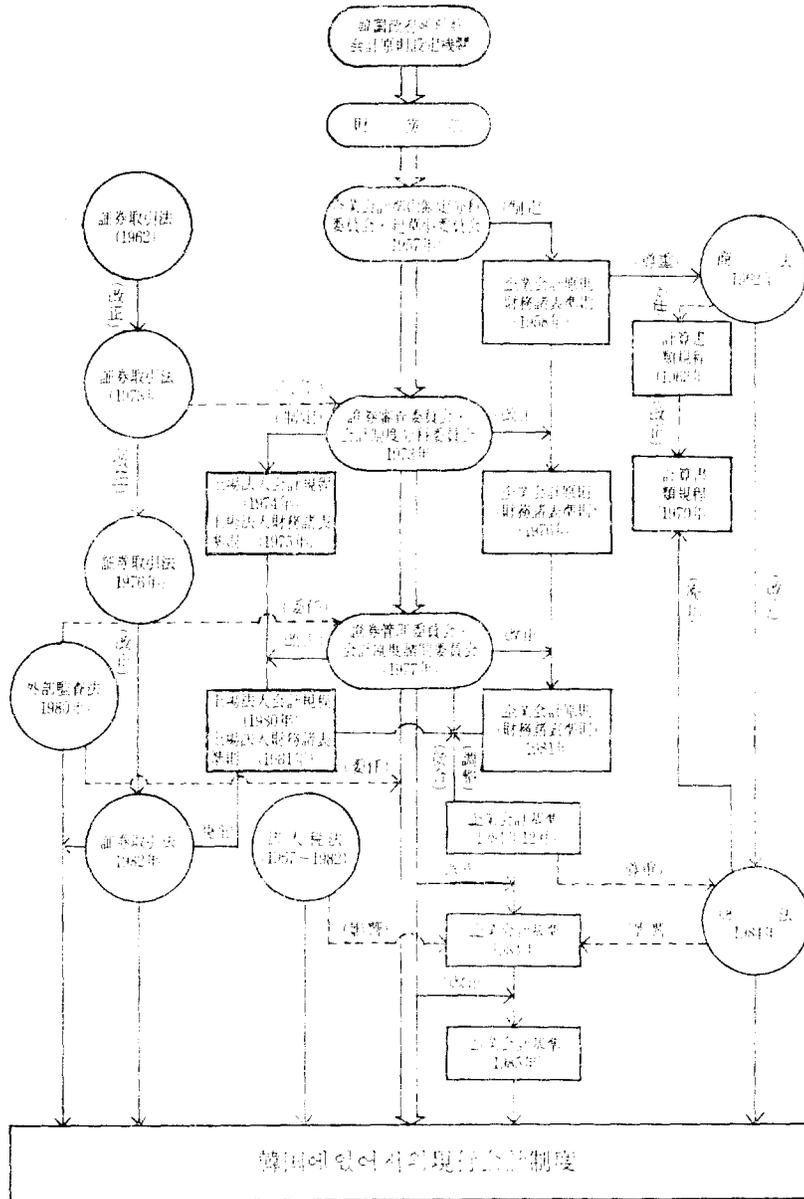
더우기, 1970年代의 會計環境은 더 심한 變化를 가져왔던 것이다. 그 環境變化的 特性을 보면 다음과 같이 要約된다.

- ① 經濟開發計劃에 따른 證券市場의 育成政策
- ② 經濟成長에 의한 企業規模의 擴大와 資本市場의 發展
- ③ 投資家에 의한 證券投資活動의 活潑化
- ④ 證券去來法の 改正에 의한 外部監査動度の 強化 및 擴充
- ⑤ 國際交流를 통한 教育의 效果 및 새로운 會計原則論의 導入에 대한 必要性認識

이러한 環境下에서 會計慣習도 착실히 成長하였으며, 韓國의 企業會計制度는 그 發展期를 맞게 되었다. 그래서, 그에 알맞는 會計原則이 要請되어졌다. 1976년에는 第1次改正이, 또 1981년에는 第2次改正이 이루어진 것이다. 특히 1981年の 改正은 1970年代에 나타난 會計原則의 多樣化現象을 統合·調整하는 契機를 마련함으로써, 韓國會計原則의 發展史上 劃期的인 轉換點을 이루었다.

원래 會計原則은 會計實務를 指導하는 基本原理이지만, 社會經濟的 環境의 變化에 따라 그에

適合한 것으로 調整하지 않으면 그 指導原理性이 弱化될 수가 있다. 韓國에 있어서의 會計原則 發展의 歷史는 이와같이 變化해가는 會計環境에의 適應過程이었다. 韓國會計原則의 生成·發展 過程을 整理하여 圖示하면, <圖 8>와 같다.



<圖 8> 韓國會計原則의 生成·發展過程

(1) 日本的 會計原則의 繼受

韓國戰爭으로 인해 파괴된 經濟를 再建시키는 것이 急先務의 課題였던 1950年代의 韓國政府는 그 一環으로 1949年의 日本「企業會計原則」의 主要部分을 繼受하였다. 즉, 生成期의 우리나라 會計原則은 당시 전혀 未整備狀態에 있던 韓國의 企業會計制度를 改善·統一한다고 하는 基本方針아래서 日本의 그것을 範例로하여 制定된 것이다.

生成期의 우리나라 會計原則이 日本의 그것에 크게 영향을 받아 形成되었다는 要因은 두 나라 사이에 社會經濟의인 諸制度 및 文化的 環境의 類似性에서 찾아볼 수 있다. 日本과 韓國은 같은 東洋文化圈에 속하는 이웃나라로서 오랜 交流의 歷史를 통하여 培養되어온 數 많은 通文化的인³³⁾ 環境要素를 갖고있다. 특히, 日本統治時代에 導入된 여러가지의 日本의 制度和 思考方式등은 韓國社會에 상당한 영향을 주었던 것이다. 日本「企業會計原則」을 繼受하게 된 것도 당시의 우리나라에 있어서는 必然的인 歸結이었다고 하지 않을 수 없다.

1960年代以後 韓國經濟의 急速한 發展의 結果로 要請된 「企業會計原則」의 改正(1976年)에서도 역시 1974年에 改正된 日本「企業會計原則」이 끼친 영향을 無視할 수는 없다. 그中 代表的인 內容으로는 當期業績主義의 損益計算書에서 包括主義의 損益計算書에로의 轉換이다. 損益計算書의 作成을 위한 基本原則, 즉 ① 發生主義, ② 總額主義 및 ③ 費用收益의 對應表示에 대해서는 두 나라의 會計原則이 갖는 共通點이다. 貸借對照表原則에 있어서도, ① 區分表示, ② 流動性配列, ③ 總額主義, 및 ④ 特定費用의 移延原則이 類似한 것이다. 또한, 財務諸表의 體系는 두 나라 모두, ① 損益計算書, ② 貸借對照表, ③ 利益剩餘金處分計算書, 및 ④ 財務諸表附屬細書로 構成되어 있는 것이 共通點이다. 取得原價主義에 의한 資產評價나 資產, 負債 및 資本에 관한 區分記載의 原則등에 있어서도 韓·日兩國의 「企業會計原則」은 共通的이다.

그런데, 1976年의 會計原則, 즉 成長期의 「企業會計原則」에서는 동시에 美國의 會計原則論에 의한 強한 影響을 確認할 수가 있다. 그것은 특히 一般原則이나 聯結財務諸表 및 資金運表制度의 導入등에 나타나 있다.

(2) 美國的 會計原則에의 指向

1976年의 改正原則에서는 部分的이기는 해도 美國의 會計原則論을 導入하였고, 그 後 經濟國際化의 進展과 더불어 그것을 적극적으로 받아들이게 되었던 것이다. 특히 會計環境의 變化에 따라 이루어진 1981年의 改正原則은 美의 會計原則論을 大幅的으로 導入함으로써, 從來의 日本의 會計原則에 依存하던 것에서 脫皮하려고 試圖하였던 것이다. 이와같이 韓國會計原則은 美國的會計原則論을 받아들여 利用者指向的會計原則의 性格을 강하게 나타내게 하였다.

이러한 現象은 韓國과 美國과의 關係가 密接히 이루어진데 起因하는 것이다. 第2次世界大戰後 美軍이 韓國에 進駐하여 美軍政을 施行하면서부터 美國과의 政治的, 經濟的, 社會的 및 文化

33) 村山元英, 「日米會計の國際比較論」(『經理研究』第23號, 中央大學經理研究所, 1975), p. 37.

的인 交流가 빈번히 이루어지고, 특히 美國式教育을 받은 人口가 增加하면서 美國에서 會計學을 研究한 사람들이 韓國의 學界나 實務界에서 活動하게 되었다. 그리고 우리나라 會計原則의 改正에 直接參加한 會計制度諮問委員會의 大部分이 美國式教育을 받은 者들이라는 點에서 美國會計原則에 指向하는 것은 必然的이었다고 할 수 있다. 이것은 1958年의 會計原則의 制定作業에 參與했던 委員의 大部分이 日本式教育을 받았다는 것과 對照的이라 하겠다.

그러나, 會計原則의 成立以來, 二十數年의 세월이 흐르는 동안, 韓國에서는 高等教育制度가 充分히 發達하여 韓國의 國民性과 慣習을 基礎로 하는 會計實務가 育成되었다. 이러한 會計環境속에서 韓國獨自의 會計原則의 確立을 要請하는 움직임도 活發化하기 시작하였다. 韓國公認會計士會에 의한 會計實務上의 問題提起라든가, 韓國會計學會에 의한 學術的인 研究活動은 이러한 方向에로의 努力이었다.

1976年 및 1981年의 두 차례에 걸친 「企業會計原則」의 改正이 韓國固有의 會計原則의 確立을 目標로 하는 움직임을 反映한 것임은 물론이다. 따라서, 이것은 韓國固有의 會計環境에 適合한 會計原則으로서 至大한 役割을 遂行하여 왔던 것으로 思料된다.

2. 會計原則의 課題

(1) 法과 會計

1958年의 制定原則의 前文에 의하면, 「企業會計原則」은, 『企業會計의 實務 속에서 發達된 諸原則 가운데서 一般的으로 公正妥當하다고 認定된 바를 要約한 것이다. 그러므로 이는 반드시 法令에 의하여 強制되지는 않더라도 모든 企業이 그 會計를 處理함에 있어서 遵守하지 않으면 안될 基準이다』고 明示되어 있다.

이에 의하면, 生成期의 「企業會計原則」은 法令과 같은 強制規定이 아니고, 企業會計의 實務를 指導하는 倫理規範에 지나지 않는다. 그것은 역시 指導原理로서의 性格을 明白히 하고있다. 「企業會計基準」에 法令의 性格을 賦與하지 않았던 것은 會計를 둘러싸고 있는 여러가지 環境變化에 대한 對應의 彈力성과 신속성을 保有한다고 하는 目的에 따른 때문이다. 즉, 會計原則을 法的制約外에 位置시킴으로서, 이것을 會計環境의 變化에 彈力的으로 신속하게 對處하도록 하여 언제나 새로운 環境에 適合한 社會的規範으로서 充分한 機能을 遂行하게 하려는 것이다. 이렇게 함으로써 會計原則은 『企業會計를 중심으로 하는 諸環境이 會計에 대한 要請에 應할 수 있게 하는 會計의 當爲的本質을 指向하며, 企業全體의 行動基準으로서의 規範性을 維持시킬 수가 있는 것』³⁴⁾이라고 한다. 이러한 意味에서 會計原則은, 關係法令이 制定·改廢되는 경우에도, 이것을 指導하는 本原理로서 尊重되는 것이다. 우리나라의 「企業會計原則」은 적어도 1981年 1月의 改正原則까지는 이러한 指導原理로서의 役割을 充分히 遂行해왔다고 할 수 있다.

34) 若杉明, 『現代制度會計論』(東京, 稅務經理協會, 1984), p. 28.

그러나, 1981年 12月的「企業會計基準」부터는 그것이 法令에 根據하는 것으로서의 性格을 지니게 되었다. 즉, 外部監査法은 第13條에서, 『會社의 會計處理基準과 그 制定에 關하여는 다른 法令의 規定에 불구하고 따로 大統領令으로 定한다』고 規定하고, 外部監査法施行令(大統領令 第10,453號) 第6條에서 『法第13條의 規定에 의한 會社의 會計處理基準은 證券管理委員會가 財務長官의 承認을 얻어 定한다. ② 第1項의 會計處理基準은 會計慣習中에서 一般的으로 公正妥當하다고 認定되는 바에 의하되, 企業會計와 監査人의 會計監査에 統一성과 客觀性이 確保될 수 있도록 하여야 한다』고 規定하여 法的 根據를 마련하였다. 이와같은 外部監査法의 委任을 받아서, 「企業會計基準」은 第1條에서, 『이 基準은 株式會社의 外部監査에 關한 法律 第13條 및 同法律施行令 第6條의 規定에 의하여 同法律의 適用을 받는 法人의 會計와 監査人의 監査에 統一성과 客觀性을 賦與하기 위하여 財務에 關한 書類의 範圍·用語·標準樣式·作成方法과 會計處理에 필요한 事項을 定함을 目的으로 한다』고 規定하여, 法令의 性格을 지니고 있음을 明白히 하였다. 이에 따라 「企業會計基準」은 「上場法人會計規程」에 代身하여 證券去來法에 의한 財務諸表의 作成會社에 比하여 會計行爲를 規制하는 法令으로서 位置를 굳힌 것이다.

그리고 商法은 第29條 第2項에서 『商業帳簿의 作成에 關하여 이 法에 定한 것을 除外 하고는 一般的으로 公定妥當한 會計慣行에 의한다』고 規定하고 있으며, 國稅基本法은 第20條에서, 『國稅의 課稅標準을 調査·決定함에 있어서 당해 納稅義務者가 계속하여 적용하고 있는 企業會計의 基準 또는 慣行으로서 一般的으로 公正妥當하다고 인정되는 것은 이를 尊重하여야 한다』고 規定하고 있다. 이 包括的委任規定은 直接的으로 「企業會計基準」에 대하여 言及하고 있지는 않으나 「企業會計基準」은 모든 企業이 遵守해야 할 統一的 會計原則으로서 確立된 것이며, 從來의 「企業會計原則」, 「上場法人會計規程」 및 商法의 「計算書類規程」등의 役割을 承繼하고 있는 것으로 보지 않으면 안된다.

어떻든, 「企業會計基準」은 法令으로서의 地位를 賦與함으로써, 그 環境變化에의 彈力的인 適應力이 상실될 可能性마저 있는 것이다. 이와같이 法令에 의한 方式의 妥當性에 대해서는 신중한 檢討를 行할 필요가 있을 것이다. 今後, 「企業會計基準」이 그 役割을 충분히 遂行될 수 있기 위해서는 그 質的水準을 維持하기 위하여 最大限의 努力을 傾注하지 않으면 안될 것이다.

(2) 通文化性和 固有性

會計原則의 國際的인 調整은 대단히 困難한 課題라고 하지 않으면 안된다. 그러나, 이러한 問題를 避해갈 수는 없는 것이다. 會計制度에 영향을 끼치는 環境的인 要因을 比較分析함으로써, 그것의 國際的인 調和를 試圖하지 않으면 안된다.

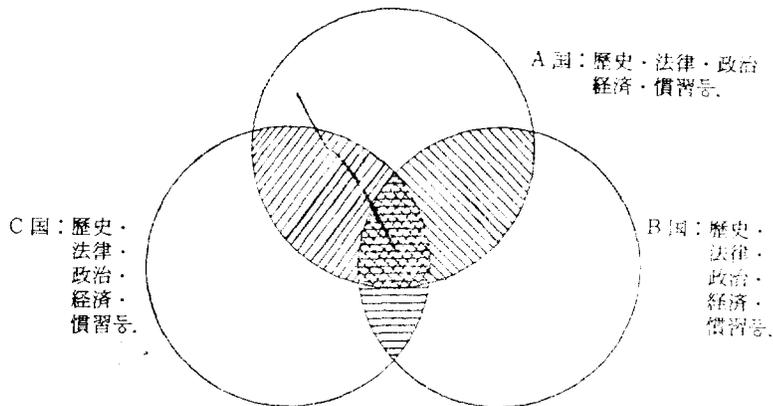
各國의 會計環境은 그 나라마다 特有한 文化「패턴」에 의해 形成되어 있다. 會計의 職能 및 技法은 本質的으로는 各國共通이라고 할 수 있으나, 歷史的, 法律的, 政治的, 經濟的 및 慣習的인 環境要因의 多樣性 때문에, 그 實踐上 不一致가 發生하는 것은 當然하다. 이러한 會計制度

의 不一致를, 環境要因의 相違에 起因하는 調整不能한 것과 相互努力에 의하여 調整可能한 것으로 區分하는 것도 有用한 比較分析의 方法이다. 그것은 會計制度의 國際的 調和를 위한 第一歩인 것이다.

〈圖 9〉에 보이는 것은 文化的 環境因子의 交叉關係를 表示한 것이다³⁵⁾. 이에 의하면, A, B, C의 三國은 文化的 環境因子의 一部分을 共有함과 동시에, 各各 固有의 因子를 所有하고 있다. 또 共通의 環境因子의 一部는 모든 나라에 의해 共有된다는 것을 確認할 수 있다. 이러한 環境因子의 共通部分을 通文化的 要素(cross-cultural factors)라고 부른다. 文化的 環境因子의 交叉關係는 相互比較의 方法을 통하여 이것을 論證할 수 있을 것이다. 相互比較를 容易하게 하기 위해서는 歷史的, 法律的, 政治的, 經濟的 및 慣習的인 要素로 區分하여 分析하는 것도 바람직스러운 것으로 思料된다.

이와같이 文化的 環境因子의 分析과 併行하여, 會計制度의 交叉關係를 分析함으로써, 會計制度의 國際的 共通性과 固有性을 明白히 할 필요가 있다. 더우기, 環境因子의 交叉關係와 會計制度의 交叉關係의 因果的인 相關性을 解明하는 것이 要求된다. 이러한 分析을 통하여 會計制度의 固有領域을 縮小시킴과 동시에, 國際的인 共通領域을 擴大하여, 會計制度의 國際的 調整을 促進하지 않으면 안된다고 思料된다.

韓國에는 우리나라 特有의 歷史, 慣習, 制度 및 思想등이 存在한다. 그것은 오랜동안 封建社會의 影響과 佛敎 및 儒敎思想의 交錯過程을 통하여 形成된 權威 및 權力尊重의 傾向이 特色으로 되어 있는 것이다. 특히, 農業國이라는 經濟的인 後進性 때문에, 外國制度의 模倣이나 翻譯뿐만 아니라, 官僚統制的인 風潮에 뿌리박은 東洋文化圈의 나라로서의 固有性을 갖고 있다. 또한, 韓國은 일찍부터 複式簿記의思想(開城簿記)이 形成·秘傳되어왔음은 물론, 大陸法系統의 法律思想에 의한 民法, 商法등을 갖고있으며, 會計規定이 일정한 法的根據에 의하여 이루어지고



〈圖 9〉 文化的 環境因子의 交叉關係

35) 村山元英, 前掲論文, p.37.

있다는 特徵이 있다. 이러한 點에서 韓國의 文化的 環境因子에 따르는 固有性(國籍性)이 表出된다고 할 수 있을 것이다.

그런데, 國際的 經濟社會에 있어서의 會計規範은 나라마다 固有性이 있어서 相違하다고는 할 지라도, 역시 共通의인 會計技法을 追究하지 않으면 안될 것이다. 韓國의 경우는, 日本 및 美國의 會計技法을 導入하여, 그것을 範例로 하면서 韓國의 特有的 環境條件에 對應할 수 있는 것으로서 調和시켜왔다고 할 수 있다. 그러므로 韓國의 會計原則은 언제나 外來의 것에 의하여 그 「모텔」의 變革이 이루어져 온 것이다. 그런 意味에서 우리나라에 있어서의 「會計原則의 核」은 日本 및 美國의 會計原則에 의하여 만들어져 왔다고 하지 않으면 안된다. 今後「企業會計基準」이 會計國際化의 潮流속에서 發展을 期하기 위해서는 會計原則에 관한 各國間의 差異點을 調整하기 위한 韓國의 主體的인 研究努力이 活潑히 이루어져야 할 것으로 思料된다.

3. 今後的 展望

經濟的인 近代化를 指向하는 韓國은 앞으로도 經濟의 國際化 속에서 扎实的 經濟成長을 持續하면서, 輸出增大, 對外直接投資의 擴大, 外國企業의 韓國進出促進등을 위하여 계속 努力할 것이다. 그러기 위해서는 韓國企業의 國際化와 資本自由化를 進展시킴과 동시에, 企業會計制度를 國際的인 水準까지 高揚할 필요가 있다.

「企業會計基準」은 이와같은 環境에 항상 適應하여 發展해야하며, 새로운 環境變化에 언제나 敏感하게 對處해나가지 않으면 안된다. 今後 그에 대한 適應이 要請되는 環較變化의 하나는 物價 및 外換時勢의 變動이다. 外國의 例를 볼 필요도 없이 貨幣價值變動會計는 現代의 會計가 挑戰을 받고 있는 最大의 問題中의 하나이다.

「企業會計基準」이 會計制度로서 今後導入을 檢討해야 할 새로운 分野로서는 ① 稅效果會計, ② 合併會計, ③ 「세그먼트」別會計情報, ④ 聯結財務狀態變動表制度, ⑤ 豫測情報, ⑥ 一株當純利益 및 一株當純資産의 表示, ⑦ 業種別會計處理基準의 擴充등을 들 수가 있다.

새로운 會計問題를 會計原則에 迅速히 받아들이고, 언제나 會計原則의 質의水準을 維持해 나가기 위해서는 理論的·實務的인 研究를 거듭하여 갈 수 밖에 없는 것이다. 그럴 경우에 會計的인 後進性을 갖고 있는 우리나라가 先進諸國의 會計制度 또는 그 理論을 範例로 삼는 것은 극히 自然스러운 일임과 동시에, 어찌면 바람직스러운 方向일지도 모른다.

會計原則은 歷史의 흐름 속에서, ① 企業會計의 行動指針으로서, ② 社會的 利害調整을 위한 規範으로서, 그리고 ③ 社會的인 合意로서 生成되어 그 機能을 遂行하는 것이다. 그것은 多樣한 會計環境下에서 創出·育成되는 것이며, 바람직한 會計原則의 形態를 想定하여, 그것의 確立을 향한 努力이 있어야한다. 그러므로 우리 會計學徒들에게 있어서 會計原則은 「觀察」의 對象에 머물게 해서는 안되는 것이며, 「批判」내지는 「改善」의 對象이 되어야 하며, 또한 그것의

生成·發展을 기다리는 것이 아니라, 그것을 創出하고 育成시킨다고 하는 진지한 態度가 必要하다고 思料된다.

學問의 世界에 理論이나 原理가 존재하지 않는다면, 暗黒과 混亂이 일어난다. 그러나 經驗이 없고, 또한 그 處理方法을 모른다면, 最良의 原理나 理論이 提示되더라도 역시 混亂을 면치 못할 것이다. 原理나 理論은 進路를 決定하는데 있어서 필요한 燈臺와 같은 것이다. 그 燈臺는 港口까지 가는 航路를 알고있는 者에게만 貢獻할 수 있을 것이다³⁶⁾. 이러한 意味에서 會計原則은 企業會計를 이끌어 가는 燈臺에 比喩할 수 있다고 思料된다. 아무리 낮고 약하게 빛을 發하고 있는 燈臺라고 할지라도, 그것이 그 週邊을 지나가는 船舶의 航路를 밝혀주는 艙艙의 役割을 遂行할 수만 있다면, 有用한 燈臺로서 貢獻할 수 있음은 믿어도 좋을 것이다. 따라서, 一定한 會計實務의 指導原理로서 創出된 會計原則을 끊임없이 鍊磨하면서, 새로운 會計環境에 適應할 수 있도록 育成해 나가는 것이야말로 우리들 會計人에게 주어진 하나의 使命이라고 할 수 있을 것이다.

〈參考文獻〉

〈韓國文獻〉

1. 經濟企劃院, 『開發年代의 經濟政策』(1982).
2. 高承禧, 『會計原則의 理論』(서울, 修書院, 1983).
3. 서울大學校·經營大學附設韓國經營研究所, 『經營論集』, 第6卷 第1號(1972); 第7卷 第2號(1973); 第12卷 第8號(1981).
4. 서울大學校·經營大學院, 『經營學論文集』第2卷 第1號(1972).
5. 李正浩, 『現代會計理論』(서울, 經文社, 1985).
6. 李海東, 『改正企業會計原則解說』(서울, 新興文化社, 1976).
7. _____, 『財務諸表規則解說』(서울, 一潮閣, 1981).
8. _____, 『企業會計基準解』(서울, 一潮閣, 1982).
9. 李海東·李秉彥, 『財務諸表規則解說』(서울, 一潮閣, 1959).
10. 李海東·張良術, 『財務諸表規則解說』(서울, 一潮閣, 1964).
11. 蘇眞德, 『最新會計學大辭典』(서울, 會林社, 1974).
12. 尹根鎭, 『四介松都治簿法研究』(檀大出版部, 1970).
13. 趙益淳, 『現代會計學』(서울, 博英社, 1980).
14. _____, 『新會計理論』(서울, 博英社, 1985).
15. 韓國生產性本部, 『企業經營』第10號(1958).
16. 韓國證券去來所, 『韓國의 證券市場制度』(1982).
17. 玄丙周, 『四介松都治簿法』(京城, 德興書林, 1916).
18. 大韓商工會議所, 『韓國經濟20年の 回顧와 展望』(1982).

〈日本文獻〉

1. 大雄令純, 會計基準의 繼受(『國際會計研究學會報』, 1684).
2. 會田義雄, 『連結財務諸表論』(東京, 國元書房, 1974).

36) 蘇眞德最, 『新會計學大辭典』(서울, 會林社, 1974), 序文參照.

3. 新井清光,『會計公準論』(東京,中央經濟社,1978).
 4. _____,『企業會計原則論』(東京,森山書店,1985).
 5. 岩田巖,『會計原則と監査基準』(東京,中央經濟社,1955).
 6. 吳鍾錫,『韓國企業の經營的特質』(東京,千倉書房,1983).
 7. 加藤盛弘,『會計原則の理論』(東京,森山書店,1980).
 8. _____,『現代の會計原則』(東京,森山書店,1985).
 9. 黑澤清,『近代會計學』(東京,春秋社,1966).
 10. _____,『解説企業會計原則』(東京,中央經濟社,1981).
 11. 河野一英,『會計方法論の基礎構造』(東京,森山書店,1984).
 12. 高承禧,『韓國會計原則の展開』(서울,檀大出版部,1987).
 13. 染谷恭次郎,『資金會計論』(東京,中央經濟社,1978).
 14. 武田隆二,『情報會計論』(東京,中央經濟社,1977).
 15. _____,『制度會計論』(東京,中央經濟社,1982).
 16. _____,『最新財務諸表論』(東京,中央經濟社,1984).
 17. 中央經濟社,『企業會計』第24卷 第4號(1982).
 18. _____,『會計法規集』(1984).
 19. 村山元英,『日米會計の國際比較論』(『理研究』第23號,日本中央大學經理研究所,1975).
 20. 若杉明,『會計學方法論』(東京,同文館,1971).
 21. _____,『現代會計制度論』(東京,稅務經理協會,1984).
- 〈美國文獻〉
1. AAA, "Accounting and Reporting Standards for Corporate Financial Statements and Preceding Statements and Supplements," 1957.
 2. AAA, "A Statement of Basic Accounting Theory," (Evanston, Illinois, 1969).
 3. AICPA, "Basic Concepts and Accounting Principles Underlying Financial Statements of Business Enterprises," (APB Statements No. 4, 1970).
 4. _____, "APB Accounting Principles, Vol. 2, Original Pronouncements," New York, 1973.
 5. _____, "Establishing Financial Accounting Standards," (Report of the Study Group on the Establishment of Accounting principles, 1972).
 6. _____, "Objectives of Financial Statements," (Report of the Study Group on the Objectives of Financial Statements, 1973).
 7. Eldon S. Hendriksen, "Accounting Theory," (Homewood, Illinois, Richard D. Irwin, Inc., 1977).
 8. Jaedike, R.K. and Ijiri, Y., "Reliability and Objectivity of Accounting Measurements," (The Accounting Review, Vol. 41, No. 3, 1966).
 9. Pattillo, W., "The Foundation of Financial Accounting," (Louisiana State University Press, 1965).
 10. T.H. Sanders, R.H. Hatfield and U. Moore, "A Statement of Accounting Principles," (AIA, 1938).
 11. Yukio Fujita, "An Analysis of the Development and Nature of Accounting Principles in Japan," (University of Illinois, 1968).
 12. Zeff, Stephen, "Forging Accounting Principles in Five Countries: A History and an Analysis of Trends," (Champaign, Illinois; Publishing Co., 1972).