

소연방회계제도의 특성과 발전에 대한 개관*

A Overview on the Characteristics and Evolutions of Accounting System in U.S.S.R

최진현**

초 록

소연방 및 동구권 국가들의 회계제도 연구에 조그마한 근거를 마련하고자 하는 목적에서 소연방회계의 특성과 그 발전과정을 개략적으로 고찰하였다. 회계제도발전과정의 구분기준으로는 소연방의 경제사에 있어 2대 개혁인 신용개혁과 코시킨개혁으로 잡았다. 소연방 기업회계는 국민경제계획수립과 통제를 위해 이용되는 국민경제계산제도의 한 부분이며, 사회적확대재생산의 과정에 관련된 기업자금의 구성과 이용을 대상으로 하는 것이 그 특성이다.

사회주의 회계제도의 형성과정에서는 10월혁명이후 사회주의 경제제도의 성립과 함께 자본주의 회계의 색채가 진한 자본금, 감가충당금 등의 개념을 정관자금, 감가상각자금 등으로 개칭하고 노동자계급을 회계인으로 교육시켜 회계의 일반화를 시도했다. 사회주의 회계제도의 확립과정에서는 기업간의 여신제도를 폐지하여 국립중앙은행의 구좌대체를 통한 비현금결제방식을 채택하고, 기업과 정부재정과의 자금순환이 반영되는 통일국민경제계산제도가 완성되었다. 그리고, 코시킨개혁이후에는 실질적인 독립채산제가 확립되고 각 기업에 대한 통일적인 평가기준으로 수익성지수가 채택되었다.

* 본인 논문의 심사를 담당하여 세세하게 지적해 주신 1차 및 2차 익명의 심사위원들께 감사드립니다.

** 경상대학교 사회대학 회계학과 부교수

I. 서 언

회계는 경제활동을 대상으로 하여 기록 계산하고 그 내용을 보고하여 분석하고 응용하는 인간의 행위이다. 이러한 행위는 당연히 경제활동의 실체를 나타내는 방법으로 이루어져야 한다. 회계는 특히 보고의 단계에서 주주, 채권자, 노동조합, 거래자, 국가기관 등 많은 이해관계자집단에 관련되므로 재무제표의 공시는 사회와 결부되어 사회성을 갖게 된다. 보통 회계의 사회성은 경제활동의 실체보고, 즉 이해관계자집단간의 신뢰관계유지, 수탁자원보존의 책임해제 등이라 할 수 있다. 이와같이 회계는 인간이 만들어 일반적으로 인식되어진 제도에 의해 상대적 사실을 창출하는 과정이다. 따라서 회계는 제도에 기초를 둔 행위이고 제도적인 틀 속에서의 행위이므로 서로 다른 제도를 가진 국가들의 경제활동은 제도 또는 제도적인 틀에 따라 회계표현이 서로 다르게 나타날 수 있는 것이다. 이러한 회계의 제도적인 틀은 어떤 사회·경제·정치적 환경과 관련하여 형성되어지고 그러한 환경 속에서 평가되어진다. 그리고 사회·경제·정치적 상황은 시간의 흐름에 따라 부단히 변화해 왔고 또 변화해 가고 있다. 따라서 회계제도 역시 회계환경인 이들 상황의 변동에 따라 변화되어 왔으며 변화되어 가고 있다. 이러한 회계의 환경영향요인들은 역사적 배경, 즉 과거의 정치시스템, 경제시스템, 경제발전의 상태, 법규, 교육 및 훈련기관 등이며 이들 영향요인들에 의해 세계의 회계시스템을 분류하면 영연방영향권, 북부유럽(화란-독일)영향권, 라틴아메리카(프랑스-스페인-포르투갈)영향권, 미국영향권, 소연방영향권으로 대별된다.

근래에 와서 국제회계기준의 설정을 도모하려는 국제회계기준위원회(IASC) 및 EC위원회, UN경제사회이사회의 노력이 돋보이고 있지만, 유독 소연방영향권 국가들의 회계는 국제회계기준에 전혀 통합될 기미를 보이지 않고 있다. 이제까지 소연방영향권 국가들의 회계를 통합한 국제회계기준을 성립시키지 못하는 이유는 이들 국가들이 시장경제체제와는 다른 계획경제체제를 유지하여 왔기 때문이다. 그리고, 동구권국가들은 최근까지 소연방의 위성국가로서 존립하여 왔으므로 정치·경제체제 뿐만 아니라 회계제도 역시 공통점을 가지고 있다. 이제 동구권의 개방으로 세계가 하나의 거대한 시장으로 변모되어 동구권과의 교역량확대와 더불어 소연방에의 직접투자가 활발해지고 있다. 이러한 소연방을 위시한 동구권과의 교역과 직접투자에 앞서, 우리는 소연방의 경제제도 뿐만 아니라 회

계제도에 대한 지식을 필요로 한다.

따라서 이제까지 회계의 영향요인들을 전혀 달리했던 소연방회계제도를 올바르게 인식하고, 정확하게 이해하기 위해서는 먼저 그 회계제도의 특성과 발전과정에 관한 논의가 필요하다. 따라서 본고에서는 소연방회계제도의 특성을 살펴보고 그 발전과정을 회계의 영향요인들의 변화와 함께 연대순으로 추적하므로써 현재의 소연방회계제도를 이해하고 나아가 동구권국가들의 회계제도를 연구하기 위한 조그마한 기틀을 마련하는데 목적을 둔다.

여기서 편의상 소연방회계제도의 발전과정을 구분하는 근거로서 신용개혁과 코시킨개혁이라는 경제제도의 발전에 있어서의 큰 사건으로 잡는다. 왜냐하면 소연방은 10월혁명으로 노동자계급이 자본가계급으로 부터 권력을 탈취하여 자본주의적 경제체제인 시장경제에서 사회주의 경제체제인 계획경제로 전환시켰으나 신용개혁 이전까지는 자본주의적 회계용어와 기업간의 여수신이 인정되어 기업상호간의 현금 결제가 가능했고 신용개혁으로 기업간의 결제방식이 국립중앙은행을 통한 구좌대체에 의한 비현금결제로 바뀌었기 때문이다. 그리고 코시킨개혁 이전에는 기업의 평가기준 및 유인(誘因)기준이 물량기준인 총생산량지수에서 코시킨개혁이후에는 수익성지수로 바뀌어 기업의 독립채산제가 한층 강화되었기 때문이다.

II. 소연방회계제도의 특성

회계의 형식적 측면은 기록, 집합계산하는 단순한 형식에 지나지 않는다. 이러한 시각에서 회계를 관찰해서는 형식이상의 것을 잡아내기는 곤란하다. 회계는 형식 그 자체로서 존재하고 있는 것이 아니라, 자본주의 사회에서는 자본의 집적과 집중에 공헌하는 기능을 할 수 있도록 조직화된 기록계산의 형식이다. 특히 동태론이 독점자본주의의 산물로서 독점이익의 추구를 위해 비용을 과대계상하는 논리라고 주장하는 경우, 독점이윤추구라고 하는 “과정”의 과학적 인식을 전제로 하는 이익추구의 합리화수단에 불과하다고 할 것이다.

그리고, 자본주의 사회에서는 회계의 대상은 주로 기업의 경제활동에 관련하고 있지만, 근본적으로 그 역사적 특징은 객관적 경제법칙에 의해 구조화되어 발전되어온 것이다.

소연방의 경우, 회계¹⁾는 국민대중을 위해 사회목적을 달성하기 위한 수단으로써 과학적 인식에 기초하여 계획적으로 형성되었으며, 그 연구대상이 되어 온 것은 시장경제메카니즘에 의거하는 개별기업의 경제현상만이 아니라 계획경제로서의 국민경제 전체와 이에 관련한 개별기업의 경제현상이다. 이러한 경제현상은 희소자원인 물질과 이에 관련한 인간들간의 관계로 파악할 수 있다. 여기서 희소자원은 노동의 대상과 수단으로 구별될 수 있고, 다시 노동의 수단은 노동의 직접적인 도구와 간접적인 수단으로 구별된다. 구체적으로 인간의 노동대상은 원재료 등이며, 인간의 노동에 필요한 직접적인 도구는 기계, 장치 등이고 간접적인 수단은 건물, 설비 등이다. 노동의 수단은 생산수단이라고도 하며 경제적 자원으로써 가치창출의 잠재력을 갖고 있기 때문에 생산능력, 부, 재산 등으로 불리어지며, 회계학에서는 자산이라 칭한다. 이 희소자원인 생산수단과 인간이 맺는 관계의 법률적 형태는 소유관계로 볼 수 있으며, 소유관계에 의하여 결정되는 인간사이의 관계는 사회관계이다. 이러한 사회관계는 재화의 생산과정에서 각 이해관계자집단의 사회적 처지와 생산물의 분배관계 등에 의한 소유관계에 따라 결정된다. 이와 같은 소유관계에 의한 인간들간의 관계를 회계학에서는 청구권 또는 지분이라고 한다. 따라서 회계에서는 자산과 지분(청구권)을 이원적 대비관계로 보아 경제의 상태와 변화를 인식하는 사고의 틀을 가진다.

그런데, 소연방의 경제제도는 그 본질상 사회주의경제이다. 사회주의경제는 희소자원인 생산수단과 인간들이 맺고 있는 법률적 소유관계가 사유(私有)가 아니라 사회적 소유이며 계획경제메카니즘에 의해 작동된다. 이에 따라 기업은 계획경제의 목표달성을 위해 존재하는 사회복지 증진기관이며 이익지향적 실체(영리기관)가 아니다. 그리고 소연방의 기업은 국민경제의 계획목표를 유효하게 달성하기 위해 독립채산제를 채택하고 있다. 독립채산제는 자율성의 원칙, 기금에 의한 통제의 원칙에 입각한 기업의 분권조직이다. 소연방은 기본경제목표를 생산량의 증대, 품질향상, 기계장치장비 등의 개선과 효율적 이용으로 사회전체의 물질적 문화적 욕구를 최대한 충족시키는데 두고 있고, 이러한 기본적 목표를 실현하기 위해 생산기술과 노동조직의 개선, 노동시간의 절약, 노동생산성의 향상

1) 본 논문에서는 기업회계를 중심으로 하되, 사회주의 국가의 경영자는 관리자로, 기금은 정태적 개념으로, 자금은 동태적 개념인 지불수단으로 사용한다.

을 도모하여 원가를 절감하므로써 그 결과로 이윤²⁾이 나타나고 산출된 기업이윤을 확대 재생산에 재투자하여 사회적 부를 축적해 나간다.

소연방은 이러한 사회적 확대·재생산과정에서 관련기업들의 경제활동을 관찰, 측정, 기록, 처리, 전달하는 시스템으로서 통일국민경제계산제도를 마련하였다. 이 통일국민경제계산제도는 회계, 통계, 업무기술계산이라는 세가지 구성요소(하위시스템)의 유기적 결합이다.

통일국민계산제도의 구성요소인 소연방의 회계는 계획적인 사회적 확대재생산과정에 관련된 기업기금의 구성과 이용을 그 대상으로 하고, 기본적 경제법칙과 독립채산제의 요구에 따르기 위해 계획과 실적의 비교원칙(산업별), 통일성의 원칙, 진실성의 원칙, 명료성의 원칙, 적시성의 원칙에 입각하고 있다.

따라서 소연방 회계는 자본주의 회계와 비교해 보면 몇가지 특성을 갖는다.

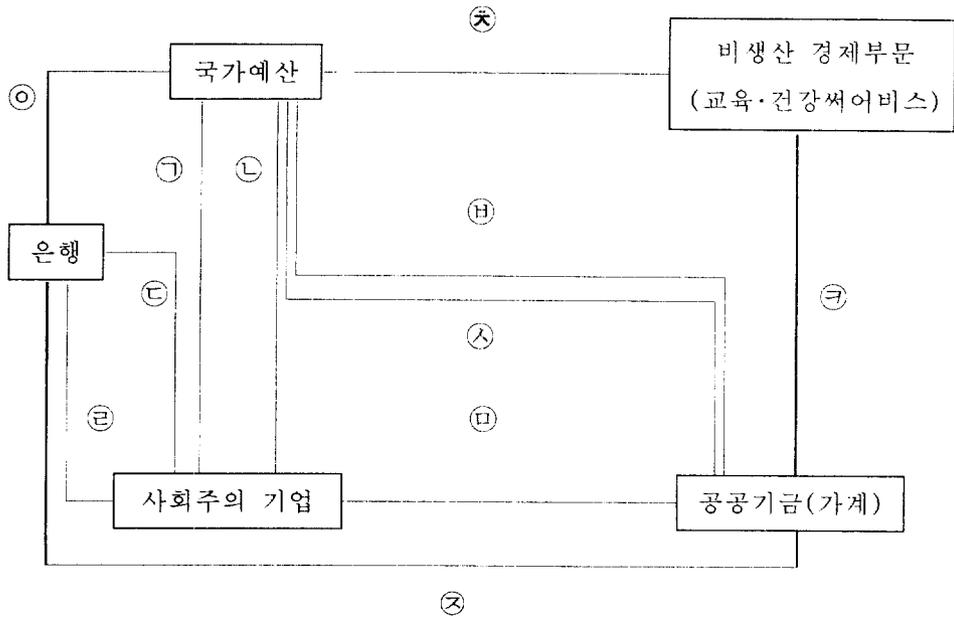
첫째, 회계의 목적에 있어 시장경제국가들의 회계는 기업의 이해관계자가 기업에 관한 경제적 의사결정을 하는데 유용한 정보를 제공하는데 있으나 소연방회계는 기업활동의 증빙기록에 의해 국민경제계획의 입안과 통제의 수단을 제공하는데 있다.

둘째, 회계의 기능면에서는 시장경제국가들의 회계가 이연자산이나 가속상각, 역사적 원가 등에 의해 사적자산의 축적에 기여하나 소연방회계는 국민경제계획의 목표를 달성하기 위한 경제적 자원의 사용과 사회주의 재산의 보호를 위한 통제를 유효하게 하는데 기여한다.

세째, 소연방회계는 통일국민계산제도의 일환이기 때문에 <도표 1>과 같이 국가재정과 직결되어 있다.

2) 본고 이하에서 상업적이란 말은 시장경제를 전제로 한 이익획득을 목적으로 함을 의미하고, 이윤은 시장경제에 있어 상업적 목적에서의 이익개념과는 달리 계획경제 제도내에서의 이익이란 의미로만 사용한다.

〈도표 1〉 사회주의 경제의 재정시스템



- ㉠ 각종기금의 납부
- ㉡ 국가예산자금의 이전
- ㉢ 은행대출자금
- ㉣ 대출자금상환 및 기타금융비용
- ㉤ 공공(가계)수입과 지출
- ㉥ 비생산부문근무자의 급여
- ㉦ 세금 등의 납부
- ㉧ 금융투자자금의 이전
- ㉨ 단기소비목적의 은행대출 환급 및 가계저축
- ㉩ 비생산부문(교육, 건강서비스등)의 개발을 위한 자금이전
- ㉪ 비생산부문에서 재화와 용역의 구분

Ⅲ. 사회주의 회계제도의 형성과정

이상과 같은 소연방회계에 있어서 그 출발점을 어디에 두느냐하는 것은 사회주의 혁명을 몇 년도로 인정하느냐에 달려있다. 레닌에 의하면, 1905년의 혁명을 프롤레타리아에 의해 주도된 노동자혁명이라고는 하지만 1917년 10월혁명이 있기까지는 짜르에 의해 지배되어 온 것이 사실이다. 1916년과 1917년 사이의 겨울에 연료부족과 식량부족으로 수많은 도시노동자들이 고통을 받게 되므로서 1917년의 10월혁명이 발발되었다고 볼 수 있다. 이러한 식량부족은 인력과 토지에만 의존하는 농업부문의 낮은 생산성에 기인하였고, 연료의 부족은 우크라이나 남동경계지역인 돈바스의 석탄에만 의존하고 있었을 뿐만 아니라 그 수송의 열악성에도 기인됐다고 할 수 있다.

소연방의 사회주의적 회계제도의 성립시기는 결국 1917년 11월 14일 노동자통제에 관한 법령에 의해 각 사업장의 노동자위원회가 경영을 감독할 수 있는 권리, 생산의 최소량을 결정할 수 있는 권리, 모든 문서와 회계장부를 열람할 수 있는 권리를 부여받음으로서, 회계에 대한 노동자위원회의 관심이 집중되기 시작한 시기 부터이다. 이 노동자통제에 관한 법령은 모든 서류 및 장부, 모든 재료, 공구, 생산물의 재고는 예외없이 공개되어야 한다[2..278]고 규정하여 기업의 경영활동을 완전하게 반영하는 사회주의 회계제도를 만드는데 있어서 그 전제가 되었다.

이어 노동자위원회는 1917년 12월 법령에 근거하여 최고국민경제회의를 국민경제통제기관으로 규정하고 1919년에는 그 산하에 재무·회계국을 설치하여 국영공업기업의 계산에 관한 통일적 규칙을 작성하고, 최고국민경제회의의 생산기업 및 기관의 경영조직과 계산에 관한 개요에 의해 기업의 배런스³⁾작성, 회계방법등의 제규정을 마련하기에 이르렀다.

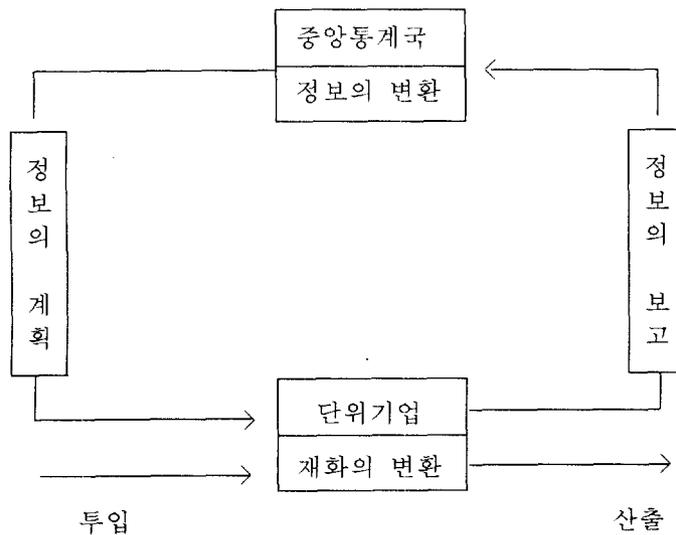
이러한 회계제도는 10월혁명 이후 레닌의 주장에 근거를 두고 있다. 레닌은 사회주의 회계를 편성하기 위해서는 노동인민의 사상과 의식을 높여 그것에 의거한 회계제도를 만들고, 가능하면 하위계층에서 전인민적인 회계제도를 조직하여 회계업무에 전인민을 참여시켜 회계의 대중화를 기하고 회계의 명료성, 간결성, 정확성 및 진실성을 중시하여야

3) 소련회계제도에 있어 배런스는 대차대조표와 같은 것이지만 그 구성내용에 차이가 있다.

한다[10.11-15]고 강조하였다. 따라서 소비에트정권 초기에는 무엇보다 기업의 제 보고서 작성과 그 공시가 중시되었다. 이와 같은 맥락에서 최고국민경제회의는 보고의 요지와 인민의 관심사항을 반드시 게재토록 보고서 작성방법을 확립해야 한다는 지침을 마련하고 기업의 배런스와 보고서를 연4회 “국민경제”지에 공표하도록 하였다. 그후 1922년에는 년2회(1월 1일, 7월 1일) “경제생활”지에도 공표토록 개정했다.[11.94]

이때의 회계는 국민경제의 연방중앙계획과 통제를 가능케 하는 필수적인 도구 즉, 경제적 자원배분과 생산물의 흐름을 감시하고 기업에 대한 재무통제를 가하는 하나의 메카니즘이었으며, 이를 인공두뇌학적 접근법에 의해 도시하면 <도표 2>와 같다.

<도표 2> 회계정보의 흐름



소연방이 1920년 전시경제체제로 돌입하면서 신경제정책(New Economic Plan)을 수립하고 공출과 중앙집권적 식량배분이 시장메카니즘을 대체해나감에 따라 교환수단이었던 화폐가 식량의 직접배분과 현물임금의 지급으로 대체되어 갔다. 1920년 11월에는 기계를 사용하는 5인 이상의 고용기업체와 10명 이상의 수공업 작업장도 모두 국유화되어 국가 소유기업이 37,000개 정도 되었다. 그리고, 회계에 있어서 1920년은 노동감독인민위원회에 의해 재산의 보전과 이용에 관한 적절한 통제를 목적으로 하는 국정부기 및 보고서에

관한 기본 규칙이 제정되고 또 각종 협동조합형태의 발전으로 각 협동조합 및 생산카르텔의 자금공급과 관리능력을 점검하기 위한 소련 최초의 재무분석서가 배런스 분석이라는 이름으로 후차고프에 의해 간행된 시기이다.[7.342] 연방정부는 제1차대전과 국내전에 의해 파산된 국민경제의 재건을 위해 신경제정책을 추진함에 있어 독립채산제를 모든 국영공업의 관리를 위한 기초단위로 해야 한다고 규정하여 절약관리 방식을 채택했다. 이러한 관리단위로서의 독립채산제는 소위 회계의 장소적 범주인 회계의 단위를 의미한다.

그리고, 기업의 관리적 측면에서는 이제까지의 총관리국 형태에서 몇개 기업을 합동시킨 트라스트⁴⁾ 형태로 전환시켜 중앙집권적 관리가 갖는 폐단을 시정하였다. 이러한 트라스트는 연방최고국민회의에 속하는 연방트라스트, 공화국의 최고국민회의에 속하는 공화국트라스트, 지역국민경제회의에 속하는 지역트라스트로 구별되고, 각 트라스트는 독립채산제에 입각하여 독자적으로 생산요소의 조달 및 생산물의 판매활동을 하였다. 1922년 당시의 러시아공화국 국민법상의 트라스트법에 의하면 트라스트는 이윤확보를 목적으로 상업채산제의 원칙에 따라 활동하도록 규정되었다. 그후 트라스트는 사회주의 공업화의 진전에 따라 생산성 향상을 위해 1927년 6월 27일부로 신티라스트법에 의거하여 독립채산제와 함께 경영관리상의 자주성이 부여되어 공업관리의 기본적 주체로 바뀌었다. 따라서 기업의 관리자는 트라스트의 위임에 근거하여 원자재의 조달, 제품의 판매, 신용의 수권한을 갖게 되었다.

1929년 12월 5일 공업관리체제의 재편성에 대한 당중앙위원회의 결정사항에 의하면 총관리국의 발전적 문제해결을 위해 국영기업자체가 독립채산제의 단위가 될 뿐만 아니라 제1차 5개년계획의 수행과정에서는 국영기업내부의 독립채산제로 확대되어 기업내의 부문까지도 독립채산제의 단위가 되었다.

이러한 독립채산제의 전면적 실시로 회계가 한층 더 확대 보급되기 시작했다. 그 한 예로서 1923년 독립채산제의 목적에 합치하는 계산 및 보고서의 개선을 위해 상공업기업의 상업장부 의무적 기장에 관한 규정을 제정함으로써 기업규모별 장부작성과 복식부기에 의한 기장이 의무화 되었다.

4) 트라스트는 1921년에 공업관리의 기본적 고리로서 수개의 기업합동체로 규정되었다. 그리고 1927년 6월 신티라스트법에서는 각 트라스트에 국가계획수행과 함께 자유로운 매매를 통한 상업이익을 인정하여 자주적인 경영활동수행을 보장해 주었다.

그리고 최고국민경제회의의 의장인 드제르진스키의 논문 “국가기관 활동의 개선에 대해서”가 1926년 6월 23일자 프라우다지에 발표된 것을 계기로 동년 8월 국유기업의 회계담당자 전연방회의가 개최되었다.[26.6] 이 회의의 결정에 따라 최고국민경제회의는 노동과 임금의 계산규정, 배런스 작성규정, 재료 반제품 상품의 계산규정을 제정하고 표준계정계획, 배런스와 연차보고서의 새양식을 채택하였다.

당시, 대부분의 국유기업에 계획원리를 광범위하게 적용하여 대량생산 대량공급이 가능하도록 공업화를 촉진하기 위하여 새로운 원가계산제도의 연구가 필요하게 되었다. 이를 위해 소연방에서는 혁명전부터 보급하고 있던 표준화의 실무경험을 바탕으로 하고, 혁명후 1925년에 원가의 표준화를 제안한 루다노브스키의 견해를 참고로 하여, 미국의 표준원가계산제도의 비판적 연구에서 원가차이분석기법을 습득하여 표준원가계산제도를 고안하였다.[11.96] 이 표준원가계산은 1930년부터 공업부문에 도입되었다고 하지만 대기업에서만 그 원칙이 보급되었을 뿐이다.

한편, 회계이론에 있어서는 당초 10월혁명전의 견해를 근본적으로 재검토하지는 못했지만 용어의 대체, 각종 예산법령의 인용 및 형식의 재편성이 있었고, 기업독립채산제의 도입으로 가치계산의 강화와 기동적 관리수단으로서 회계의 역할이 증대되었다. 그리고 1929년 회계상의 자본개념이 기금의 개념으로 전환됨으로서 자본주의적 색채가 사라지고 기금회계적 성격이 강화되었다고 할 수 있다. 왜냐하면 소연방은 자본주의의 대차대조표 형태를 유지하면서 그 기능만을 사회주의 경제여건에 알맞도록 개편하였기 때문이다. 당시 회계제도개편의 주요과제는 자본주의적 잔재인 제 계정을 제거하고 기업과 국립중앙은행, 기업과 국고와의 새로운 상호관계를 반영하는 계정으로 바꾸는 것⁵⁾이었다.

회계인⁶⁾의 역할을 중심으로 이 시기를 다시 돌아보면, 1924년 5월 모스크바의 회계인이 중심이 되어 회계담당자연합이 결성되었다. 이 연합은 각종 회계법규를 마련하고 지부의 개설과 지도, 회계실무에 대한 조사와 지도 및 연구를 시도했다. 그 결과 많은 기업에 회계담당자연합의 지부가 만들어져 1925년말에는 그 회원이 6,000여명에 이르렀고,

5) 예컨대, 투하자본(자본금), 감가충당금 등이 정관기금, 감가상각기금등의 생산성기금으로 바뀌었다.

6) 소연방의 회계인은 회계책임자와 회계담당자로 구별할 수 있고, 회계책임자는 기업관리자와 대등한 위치에 있으면서 재무성과 중앙통계국이 정한 회계자료보고의 의무를 갖는 반면, 회계담당자는 회계처리절차에 따른 실무만을 수행한다.

그 대표적인 지부이었던 프라우다신문 적색관리자그룹의 적색부기계지부(赤色簿記係支部)에서는 “부기”지를 발행했다.[11.104]

또, 1925년부터는 회계담당자연합은 “경리지식”지를 상기조직에서 이관한 “부기”지와 함께 정기간행물로서 발행하였다. 또한 1926년부터는 “경리지식”지의 부록으로서 “장부계와 계정계 핸드북”지도 발행하였다. 그러나 1930년에는 “경리지식”지와 “부기”지와 의 합병을 결정하여 새로운 정기간행물 “사회주의회계를 위하여”를 1932년부터 발행하고, 동시에 “장부계와 계정계 핸드북”도 1929년부터는 “부기 핸드북”으로 개칭하여 부록으로서가 아니라 농업회계의 전문지로서 발행하였다.[11.105]

회계담당자연합은 1926년의 암스테르담, 1929년의 뉴욕국제회계회의에 소비에트 대표단을 파견하였다.[11.105] 미국을 방문한 대표단은 포-드자동차 등 21개사의 미국기업을 방문하여 그 회계를 조사하고, 귀환길에 파리 회계기전전시회와 6개사의 독일기업을 견학하였다.

또 회계담당자연합은 1928년 8월 회계인의 권한과 의무에 관한 법령의 초안작성을 위하여 회원들의 의견을 반영하기 위한 설문 조사를 하는 등 적극적인 활동을 하였다.

1929년말에는 회계담당자연합의 조직이 각 공화국, 각 주, 각 지구에 까지 확대되고 그 회원수는 6만명이 넘었다. 더구나 각 지방에서도 잡지를 발행하였다. 예를 들면 북코카사스에서 “회계와 사무의 제 문제”지, 카잔에서 “회계담당자회보”지, 하르코프에서 “회계담당자”지와 “소비에트회계”지, 몰다비아에서 “몰다비아 계정계”지, 이완, 보즈넨스크에서 “이완, 보즈넨스크 회계담당자연합회계공보”지 등이 발행되었다.[15.126-127] 이렇게 1924~1930년 기간동안 회계담당자연합에 가입한 회계인은 당시 사회주의 회계의 과제를 연구하고 회계담당자의 자질향상에도 기여하는 한편, 중앙의 정기간행물과 잡지를 통하여 자기의 견해를 공표하였다. 그리하여 이 7년간은 회계인의 역할이 최고로 발휘된 시기였다.

중앙집권적인 계획기구와 제1차5개년경제계획수행의 도구로써 통일국민경제계산제도를 창안할 것을 결정한 것은 1929년 4월의 제16회 당대표자회의 이다. 통일국민경제계산제도는 소연방기업의 목표인 사회주의 재생산확대과정의 모든 측면을 반영·관리하기 위한 회계와 통계 및 업무기술계산의 유기적 통합제도이며 경제계획입안의 자료제공과 계획수행과정상의 통제를 위해 이 제도가 필요하였다. 그런데 이 통일국민경제계산제도중의 한 부분인 통일회계제도를 편성하는데 있어서 소비에트 회계인들 사이에 견해의 상위가 나타났다. 즉, “생산원가계산의 자료가 기업의 월차배런스의 기초이다.”라는 1929년 12월

당결정에 따라 역사적 원가에 의한 회계제도의 편성을 주장하는 회계인과 포드자동차 견학에서 미국의 표준원가계산에 감동하여 표준원가제도에 기초한 회계제도의 편성을 주장하는 회계인들이 있었다.[11.104] 이들의 논쟁은 회계정보의 신뢰성과 보고서의 적시성을 둘러싸고 전개되었다. 그렇지만 이 제도가 완성된 것은 1936년 이후이다.

이상을 요약하면 다음 <도표 3>와 같고, 1917~1930년대 말까지의 시기는 노동인민이 자본가계급으로부터 권력을 탈취하였으나 그때까지 자본주의 태내에서 발달되어 온 회계제도에 익숙한 회계인들의 저항이 강하고 기업실무의 요구를 충족시키기 위해 전통적 자본주의 회계가 이용되었으므로 사회적 생산수단의 배분형식으로서 일반화된 회계제도가 발달했다고 할 수는 없다.

<도표 3> 사회주의회계 형성기의 회계관련사건

구 분	연 대	회 계 관 련 사 건
사 회 주 의 회 계 체	1917	<ul style="list-style-type: none"> * 10월 혁명 * 과도기적 국가자본주의 * 토지개혁 * 노동자 통제에 관한 법령(회계서류의 공개 및 노동자 열람) : 사회주의 회계의 전제
	1918	<ul style="list-style-type: none"> * 최고국가경제 회의 설치
	1919	<ul style="list-style-type: none"> * 재정 회계국 설치 : 국영공업기업의 계산에 관한 통일 규칙 (기업의 배런 스 작성 및 회계방법등) * 국민경제지, 경제생활지에 인민의 관심사항과 보고요지 공시
	1920	<ul style="list-style-type: none"> * 전시 경제 * 5인 이상 고용기업의 국유화 * 재산보전과 이용에 관한 적절한 통제를 위해 국정부기 및 보고서에 관한 규칙제정
	1921	<ul style="list-style-type: none"> * 신경제 정책(1921 - 1926)
	1922	<ul style="list-style-type: none"> * 트라스트형성 : 독립채산제 : 회계단위
	1923	<ul style="list-style-type: none"> * 협상가격차 위기 * 상공업의 상업장부 의무적기장에 관한 법령
	1924	<ul style="list-style-type: none"> * 모스크바 회계담당자중심으로 회계담당자연합(OPY)결성 * 적절한 원가계산실시 및 보고서의 조직화에 관한 지시(제13차 당대표자 회의)

도 의 형 성 기	1925	* 표준원가설정시도, 정기간행물 “부기”지 발행
	1926	* 최고국민경제회의에서 노동과 임금의 계산 규정, 배런스 작성 규정, 재료, 반제품·상품의 계산규정, 표준계정계획, 배런스 및 연차보고서의 새로운 양식 채택
		* 암스테르담에 회계조사단 파견
	1927	* 보고서의 개선 및 계산전산화 지시(제15차 당대표자 회의)
	1928	* 국가계획위원회의 주관하의 제1차 5개년 경제계획수립(1927~1932)
	1929	* 국민경제계산제도를 창안하고 회계, 기술계산, 통계의 세가지에 대한 긴밀한 관계 유지 및 통일적 운용지시 (제16차 당대표자회의)
		* 회계담당자연합의 지역별 확대
		* 미국기업회계조사단 파견
		* Capital개념을 Fund개념으로 변경
		* 자본주의적 회계개념들의 제거
	* 각 지역별 회계잡지 발간 및 농업회계전문지 “부기 핸드북” 발행	

IV. 사회주의 회계제도의 확립과정

1930년의 신용개혁과 1931년 신용개혁의 수정으로 기업간의 상호신용결제가 폐지되고 대신 기업간의 결제가 국립중앙은행의 자기결제계정을 통한 비현금대체결제방식으로 바뀌게 되었다. 이러한 신용개혁과 관련하여 1931년 7월 23일의 노동·국방회의에서 국영, 합동 트라스트, 기타 경제기관의 유동자산에 대한 규정이 마련되었고 이 규정에 의거하여 각 기업은 일정한 유동자금을 보유함으로써 독립채산제의 기틀이 확보되었다.

한편, 트라스트는 1930년경부터 점차 기술지도기관으로 전환됨으로서 총관리국이 공업 관리의 임무를 부여 받았다. 그후 1936년 7월 15일 중앙집행위원회와 인민위원회의 공업 인민위원부 총관리국의 독립채산제에 관한 결정에 따라 총관리국은 그 자체가 독립채산제를 채택하고, 그 산하의 모든 기업도 구매, 계약체결, 유동자금의 보유, 은행결제계정의 개설, 은행여신의 이용등에 관한 자주성을 갖게 되었다.

제2차 경제5개년 계획(1933~37)이 1930년에 수립되면서 세제의 개편이 있었고, 1932년 원가계산의 지도업무가 최고국민경제회의에서 인민위원회로 이관되고 재무인민위원회에서는 “회계”지를 발행하여 이론 및 실무계의 지도적 역할을 하였다.[7.359] 그리고 이때부터 각 기업의 회계책임자는 사회주의재산의 국가통제자로 인식되었다. 제2차 5개년 계획기간의 초기에는 농업의 집단화가 완료되고, 말기에는 국민경제의 모든 부문에 있어 사회주의적 개조가 완료되었다.

때마침 회계인들 사이에서는 당시 소연방 사회에서 나타난 스탈린주의자와 반스탈린주의자의 싸움에 영향을 받고 있었다. 이 때문에 회계담당자협회는 1931년 11월 회계 담당자 이외에 일반노동자를 많이 참가시켜 대중조직의 성격을 갖는 사회주의회계 추진 전 소연방 협회로 개편되었다.[7.359] 또한 1932년 4월 6일자의 “프라우다”지는 “전인민적인 회계제도를 조직하는 것은 소비에트 전기관과 소비에트 전 사회의 주요 문제이다.”라는 논설을 발표하고 1933년 12월 3일자의 경제생활지상에는 계획원가와 실제원가와 비교조사는 “...사실이다”라는 무기명논문이 발표되었다.[11.105] 이러한 환경 가운데 1934년 4월 및 1938년 11월의 회계규정은 역사적 원가에 근거를 두고 편성되었다. 이것에 비판적이었던 회계인은 자기의 견해를 공표하려고 했지만 공표의 장소였던 “사회주의 회계를 위하여”지가 1933년에 폐간되고,[11.105] 발언장이었던 사회주의회계 추진 전 소연방 협회도 최종회의를 1934년 3월 모스크바에서 개최한 후 1936년에는 이육고 해산되었다.[11.105]

그리고 1939년 7월 기업의 재무상태와 국고와의 상호관계를 나타내는 배런스가 유동성배열에서 고정성배열로 개편되었다. 재무인민위원회는 이 배런스에 의해 계획기간의 각 국영기업자금의 수요합계와 각 기업의 전재원을 계산하고 한편으로는 국민경제의 각 부문에 있어서의 자금순환을 파악하여 이를 기초로 기업자금과 국가예산기금과의 수지관계를 명확히 할 수 있도록 하였다. 한편, 혁명직후에 농업회계에 대한 실제자료와 경험이 아무것도 없었음에도 불구하고 집단농장(콜호즈)회계는 서서히 정비되고 확립되었다. 1930~1934년에 농업의 집단화가 급속도로 진전되는 과정에서 1930년 3월에 제정되었던 농업카르텔 표준정관에 대신한 것으로서 1935년 2월에 새로운 정관이 공표되고 이어서 1938년 4월, 콜호즈보고서의 새로운 양식도 결정되었다. 또 1939년 1월에는 집단농장의 규모에 따라 약식부기, 단식부기, 복식부기 중의 한가지를 채택하도록 규정한 집단농장의

계산과 부기에 관한 규정이 인민위원회의에서 결정되었다. 이 시기에 회계, 통계, 업무기술계산이라고 하는 세가지 계산을 유기적으로 연관시킨 통일국민경제계산제도가 완성되었다. 이 제도의 완성은 소연방경제에 있어서 사회주의화의 진전에 따른 것이고, 1936년 12월에 채택된 스탈린 헌법 제14조에 명기된 국민경제의 통일제도를 조직하는 것의 과제를 달성한 것이었다. 여기서 소연방회계는 사회주의 사회의 생산관계에 완전히 입각하여 회계발전에 새로운 단계에 도달한 것이다.

이러한 당시의 소연방회계제도는 경제개혁의 입안과 기업관리에 필요한 회계자료의 수집을 위해서라기 보다는 오히려 혁명전부터 계속 낙후되어온 경제부문의 사회주의적 개선을 단기간내에 철저히 달성하기 위한 도구로서 이용되었다고 할 수 있다.

제3차 5개년 계획(1937~1941) 기간은 소연방사회주의 완성과 공산주의에로의 점진적 진행시기이었지만 1941년 독일의 침공으로 야기된 제2차대전의 발발로 경제계획의 중단이 초래되었다. 대전중에는 국가가 막대한 자금과 물자를 동원하여 적절하게 이용하는 것이 무엇보다 중요한 과제였기 때문에 회계는 중앙통계국이 전국의 모든 종류의 자료를 집약하여 계획을 작성하는 데 필요한 계량정보자료를 신속하고 빈번하게 제공해야 했다. 이렇게 제2차대전중의 회계는 사회주의재산의 보존, 자원동원, 재무규칙의 강화, 절약방식의 철저한 수행, 독립채산제의 제 원칙 준수 등을 위한 도구였다.

그후 제4차 5개년 계획(1946~1950)이 시작되었지만 전쟁중의 나치점령에 따른 국토의 황폐화와 최악의 가뭄으로 경제의 회복은 매우 어려웠다. 동 경제계획기간의 주요과제는 경제적 사회주의 완성을 위해 전쟁전 수준으로의 복구이었지만 실제의 경제복구에는 8~9년이 걸렸다.

1947년에는 화폐개혁의 단행과 함께 드니에페르댐과 발전소를 건설하여 철강산업의 육성에 심혈을 기울인 결과 농기계 및 자동차 제작공장의 근간을 마련하였다. 또 1948년에는 기업에서 원재료절약을 위한 범국민적 운동이 전개되고, 1949년에는 유동자산의 회전을 제고, 고정자산의 효율적 이용 등이 추진되었다.

이어서 제5차 5개년 계획(1951~1955)에서는 중공업의 우선적 발전에 근거한 국민경제부문의 가속발전 및 국민의 물질적인 복지와 문화수준의 향상이 과제였다. 이 기간중에 특히 소연방 중앙은행의 역할과 과제에 관한 당중앙위원회의 결정에 따라 기업활동에 대한 여신통제조치가 취해졌다. 이 여신통제조치는 원가절감의 과제를 달성하지 못한 기

업, 계획물량을 생산하지 못하여 손실을 초래한 기업, 기업자체의 유동자본을 보유하지 않은 기업 등에 대한 여신 및 결제에 엄격한 특별관리가 필요하였기 때문이다. 이러한 환경가운데 회계에 있어서는 진실성과 명료성을 보장하기 위하여 1951년 9월 12일자의 국영기업, 협동조합 및 공공기업의 회계보고서 및 배런스에 관한 규칙에서 통일적인 평가기준을 마련하기 위해 실제원가계산, 정기적인 실제조사가 규정되었다. 예컨대 고정자산 및 기본시설을 년1회, 재고상품은 년2회, 완성품, 반제품, 원재료, 소모품 등은 적어도 년1회의 재고실사를 행하고, 채권자나 채무자와의 결제도 년1회 이상 점검토록 규정하였다.

원가회계의 분야에서는 사회주의적 계획수립방법의 발전에 따라 원가계산의 통일적 규칙과 각 공업의 특수성을 고려한 산업부문별 훈령이 만들어졌고, 소연방 재무성 중앙통계국의 공업생산물의 원가계획수립과 계산 및 원가계산에 관한 기본규칙이 마련되었다. 그리고 1954년에는 생산물의 생산비계산 및 표준원가계산 방법에 관한 기본규칙이 제정되므로서 표준원가계산의 기초가 마련되었다. 이 표준원가계산방법은 기계제작, 고무, 제지, 메리야스, 봉제공업 등에 채택되었다.

또 장부조직의 간소화 문제에 있어서는 1946년 1월 25일의 기업 및 경제기관의 회계상 서류 및 기장에 관한 규칙에 의해 분개장 서식형태와 집계표식 분개장 형태가 채택되었다.[7.377] 그런데 제2차대전 이후부터 점차 집계표식 분개장만이 널리 보급되었다.

결국 이 회계확립기의 특징은 기업간의 여신을 폐지하는 대신 국립중앙은행을 통한 대체결제방식을 채택하고 기업이 유동자산을 보유할 수 있도록 규정하여 기업이 독립채산제를 실시할 수 있는 기반을 마련하였다는 점과 각 기업기금과 국가예산기금사이의 자금순환을 반영한 통일국민경제계산제도가 확립되었다는 점이다. 그 구체적 내용은 <도표 4>와 같다.

〈도표 4〉 사회주의 회계확립기의 회계관련사건

구분	연대	회계관련사건
사 회 주 의 회 계 의 확 립 기	1930	* 신용개혁 * 기업간의 여신폐지 (국립중앙은행에 의한 비현금결제 방식 채택)
	1931	* 제2차 5개년 경제계획 (1933~37) 수립 및 세계개편 * 노동국방회의에서 국영, 합동, 트러스트, 기타기관의 유동자산 보유 규정 마련으로 독립채산제 기틀마련
	1932	* 회계담당자연합이 사회주의 회계 추진 및 소련협회(BOCCY)로 개편 * 원가계산지도의 책임이 최고국민경제회의에서 인민위원회로 이관 * 정기간행물 “사회주의 회계를 위하여”발간(“경리지식”과 “부기” 통합) * 회계책임자를 사회주의 재산의 국가통제자로 규정 * 재무인민위원회에서 “회계” 발간
	1936	* 교과서 “회계학 교과” 출판 * 중앙집행위원회와 인민위원회의 공업인민부 총관리국의 독립채산제 채택 * 사회주의 회계추진 소련협회의 해산
	1937	* 제3차 5개년 경제계획 (1938~40) 수립
	1938	* 배런스의 고정성 배열 지침마련
	1939	* 각 기업재정과 국가예산의 자금순환을 반영한 통일국민경제제도의 완성 * 집단농장의 규모에 따라 집단농장의 계산과 부기에 관한 규정 마련
	1941	* 독일의 침공으로 인한 제3차 5개년 계획 중단
	1945	* 제4차 5개년 계획 (1945~50) 시작
	1946	* 전후 경제회복 시작 * 최악의 한발과 나치점령으로 인한 국토의 황폐화 * 기업 및 경제기관의 회계서류 및 기장에 관한 규칙에 따라 집계표식 분계장 채택
	1947	* 드리에페르뎀 및 발전소 준공으로 철강 생산 확대
	1949	* 화폐개혁 * 유동자산의 회전을 재고 및 고정자산의 효율적 이용 추진
	1951	* 제5차 경제계획 (1951~55) 시작 * 각종기업의 통일적 평가기준 마련 * 기업에 대한 여신 통제 조치
	1954	* 표준원가계산 실시 시도(기계제작, 고무, 제지, 봉제공업등)
	1955	* 전쟁복구 완료 * 제6차 5개년 계획 착수
	1956	* 제20차 정당대회 : 경제사회정책 변경(농업정책의 변경, 산업의 지방분권화, 임금과 노동조건 개선, 사회보험의 개혁)
	1957	* 경공업부문에 계획목표작성자료로서 순산출(부가가치)개념을 도입하고 100개이상의 지역경제회의 신설
	1958	* 현물 할당제 폐지 * 집단농장의 자체소유 인정
	1959	* 중앙통계국에서 투입산출표작성(83개 부문의 157품목) * 제7차 5개년 계획 시작
	1961	* 상품과 화폐관계에 의해 독립채산제 강화, 기업의 창의성 강조

V. 코시킨개혁이후의 회계제도 발전

경제개혁에 앞서 1956년 제20차 당대회는 경제 및 사회정책분야에서 매우 중요한 변화를 예고했다. 예컨대 농업부문에서는 강제적 현물할당제가 폐지되고 집단농장(콜호즈) 자체의 기계소유권 인정, 산업관리면에서 급속한 지방분권화, 사회정책면에서는 임금, 노동조건 및 사회보험에 대한 개혁이 있었다. 특히 산업관리면에서 지방분권화는 독립채산제의 실시를 위한 전제조건이고 중앙경제계획의 요구를 충족시키는 것이며, 이러한 요구 충족을 위한 표준계정계획은 각 기업의 기술, 생산, 재무계획의 수행과정을 조직적으로 반영하고 관리하는데 도움을 줄 뿐 만 아니라 각 산업부문 및 국민경제전체에 걸친 경제계획수행과정을 종합적으로 반영하여 관리하는데 필요한 것이다.

한편 당대 이후의 경제학 분야에서는 사회주의 경제의 양적인 외연적 발전에서 질적인 내연적 발전이라는 실천적 요청에 따라 경제제도의 근간이 되는 각종 명제를 둘러싸고 일련의 논쟁이 시작되었다. 이윽고 회계분야에서도 사회주의회계의 대상과 방법, 사회주의 원가개념, 기술혁신에 따른 감가상각, 고정자산의 재평가 등을 둘러싸고 논쟁이 전개되었다. 이들 논쟁의 결과를 토대로 1965년 9월 27일 당중앙위의 코시킨보고에 의해 기업관리방식의 개선, 공업생산계획수립의 개선, 경제적 유인의 강화에 대한 의안이 결정되고 지역경제회의가 폐지되는 대신에 20명의 중앙장관(Ministry)에게 전 산업의 통제 및 지도권이 부여되어 다시 중앙집권적 관리가 실시되었다.

일반적으로 코시킨개혁이라 불리우는 1965년 9월 당중앙위의 결정에서 종래의 기업관리방식을 행정지도에 의한 형식적 독립채산제로 규정하고 새로운 기업관리방식으로서 경제적 지도를 중시하는 완전독립채산제도로의 개선을 강조하였다.

이어서 연방정부가 1965년 10월에 사회주의 국유생산기업규정을 승인하므로써 그 결과 경제적 동기부여, 이윤, 원가, 이자, 여신, 프리미엄이라는 상품적 화폐적 제 관계에 근거하는 경제개혁이 추진되었다.

당시 공업기업차원에서 완전독립채산제의 주요 특징[11.107-108]을 살펴보면 다음과 같다.

첫째, 상급기관⁷⁾에서 주어진 개개기업의 기술, 생산, 재무계획의 책정기초가 되는 기본

7) 본고에서 상급기관이란 연방산업연합지역부문 또는 각 공화국 생산연합을 의미한다.

지표의 수를 종래 30개 항목에서 9개 항목으로 감소시킨 것.

둘째, 기본적 지표의 내용에 변경이 일어난 것. 그 하나는 생산물을 중점으로 한 생산액지표에 대신하여 생산물의 질을 고려한 출고가액지표를 채택하고, 또 하나는 원가절감 지표외에 이윤 및 수익율지표를 도입한 것.

세째, 사용하지 않는 기업재산을 타기업에 매각하고 그 미상각잔액을 이윤의 감소에 관련시켜 배런스에서 제거할 수 있도록 한 것.

네째, 이윤, 갱신용 감가상각 공제금의 일부와 미사용 기업재산 매각대금을 재원으로 하는 생산개선기금을 설정하고 이 기금을 기업자체의 판단으로 비중앙집권적 투자에 이용할 수 있게 한 것.

다섯째, 대수선용 기금은 고정자산의 대수선 뿐만 아니라 신 설비의 취득재원으로도 사용할 수 있도록 한 것.

여섯째, 기본적인 유동자산의 보유결정을 기업관리자에게 넘겨준 것.

일곱째, 유동자산의 부족분은 국립중앙은행의 단기여신에 의한 차입유동자산의 자금으로 처리하고 부족분에 대한 국고지출은 금지한 것.

여덟째, 국가 정책상 기금회수기간 5년 이상의 중앙집권적 투자는 종래와 같이 국고지출로서 행하고 대신에 갱신용 감가상각공제의 일부를 국가에 반환하며 5년 이하의 기본투자에 대해서는 이윤 또는 건설은행에서의 장기채무로 충당할 수 있게 할 것.

아홉째, 은행여신의 역할을 중시함과 함께 그 기금이자 비용은 원가가 아니라 이윤에서 지불하도록 한 것.

열번째, 생산개선기금과 은행여신등으로 조달되는 것 외에 생산기금에 대해 연평균 6%의 기금사용료를 이윤에서 국고에 지급하도록 한 것.

열한번째, 종업원의 상여수당을 지급하기 위한 물질적 유인기금과 복리후생을 위한 사회문화시책기금, 주택건설기금을 매출액과 수익율의 증감에 따라 이윤에서 적립할 수 있게 한 것.

열두번째, 기업건설의 기본단계가 완료되는 시점부터 결제를 하도록 한 것.

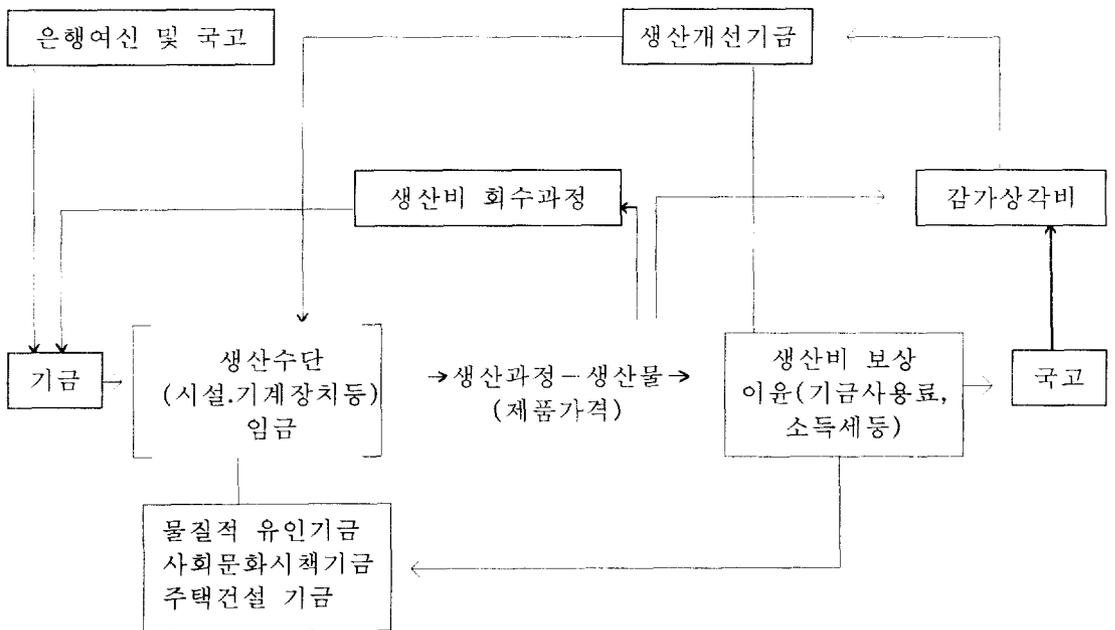
열세번째, 기업간의 계약불이행에 대한 물질적 제재가 강화된 것.

이러한 독립채산제하에서 기업의 업적평가척도는 생산액과 수익율이었다. 여기서 수익율의 개념은 생산기금에 대한 이윤이며 이윤은 국가에서 결정한 제품의 인도가격을 전제

로 기업에 부과된 생산계획에 따른 계획원가 및 실제원가에 의해 결정된다. 즉 기업이 계획원가와 일치하는 실제원가를 달성한 경우에는 계획이윤만을 얻게되고 계획원가 이하로 실제원가가 발생된 경우 또는 생산량이 계획수량 이상으로 달성한 경우에는 계획초과이윤을 획득하게 한다. 이러한 초과이윤은 주로 원가의 절감에 의해 달성되며, 원가의 절감은 고정자산의 효율적 이용, 원재료의 절약, 신기술에 의한 생산공정의 근대화에 의해 가능하다. 따라서 완전독립채산제는 생산기금의 사용료 부과와 함께 기업이윤, 감가상각기금, 은행여신 등을 기업책임이래 운용토록 하는 것이다. 그러므로 경제개혁전의 형식적 독립채산제에서 무상의 설비와 무이자 무상환 장기여신의 생산기금을 이용할 때와는 많은 차이가 있다.

여기서 경제개혁 이후의 공업기업에 있어서 자금순환과정을 나타내면 <도표 5>와 같다.

<도표 5> 국유공업기업의 기금순환 과정



기업은 완전독립채산제의 덕택에 자율성이 확대되어 <도표 5>에서와 같이 기업이 자주적으로 이윤을 처분할 수 있으므로 물질적 유인에 의한 생산성 향상을 꾀하였다. 즉 기

업은 이윤 중에서 생산기금의 사용료와 소득세 등을 제외한 나머지를 주택건설기금, 사회문화시책기금, 물질적 유인기금 등과 생산성향상의 도모를 위한 생산개선기금으로 처분할 수 있다.

회계제도 역시 완전독립채산제하에서 기업들 사이에 일어나는 외부거래와 기업내부거래의 처리를 위해 새로운 방법과 절차가 필요하였다. 예를 들면, 1969년 표준계정계획의 개정과 시행, 1971년의 공업기업의 원가계산규정의 개정과 시행이 그것이다. 더구나 새로이 징수되는 기금사용료와 기업이윤의 유보기준이 되는 수익율산정에 있어 고정자산의 가액과 그 감가상각비의 계산은 아주 정확해야 했다. 그 때문에 1972년 1월 1일에 자산재평가가 실시되었고, 1975년 1월부터는 새로운 감가상각공제율이 채택되었다. 이 상각공제율은 자산의 성질, 교체가능성, 생산량, 배치지역에 따라 차별적으로 결정되었다.

회계교육면에서 보면, 1970년에 16개 종합대학, 30개 경제대학, 11개 기술대학, 49개 농업대학에서 회계교육이 행해졌고 이들 106개 교육기관에서 약 8만명의 회계전공 학생이 재적하고 있었다.[11.113] 또 회계담당자의 자질향상을 위해 소연방중앙통계국 간부양성소가 재교육을 담당했으며, 1971년에 그 명칭이 간부양성과 회계담당자 자질향상 총관리국으로 바뀌었다. 한편 회계인들도 완전독립채산제에 의한 기업의 자율성확대에 따라 이제까지와 같은 상급기관의 지시에 따른 회계처리를 하는 피동적 자세에서 벗어나 기업을 분석하고 경영상의 문제점을 도출하여 그 해결방안을 찾아내는 적극적 역할을 하게 되었다. 또 회계인은 자기의 전문적 지식을 활용하여 경제개혁의 내용에 적합한 새로운 회계제도의 개선에도 능동적으로 참가하기 시작했다.

이러한 상황에서 회계인들은 경제관리의 개선을 위한 회계기법의 향상을 목적으로 과학기술협회에 집결하였다. 과학기술협회에서 회계인은 회계의 개선과 회계의 전산화를 촉진하고 경영분석을 실시하며 회계처리의 경험을 교환했다. 1981년 당시, 과학기술협회의 하급단위는 12만 2천개 이상이며 공업, 건설, 운수분야 등의 하급단위에는 천만명 정도의 회계인이 가입하고 있었다.[11.113]

그리고, 소연방의 회계인들은 페레스트로이카 이전부터 자본주의회계의 비판적 습득에 관심을 나타내어 토론회를 개최했었다. 그 예로서 미국의 회계기법에 대한 토론회에서는 회계시스템과 관련한 표준원가계산, 직접원가계산, C-V-P분석, 리니어 프로그래밍, 고정비와 변동비의 분류, 원가중심점, 원가차이분석기법, 원가차이의 허용한도, 표준원가설정

을 위한 수학적 기법, 투자설비의 의사결정기법 등에 관심을 보여왔다.

더우기 코시킨개혁이후 1979년 계획수립방법의 개선과 생산능률 및 노동의 질을 향상시키기 위한 경제메카니즘 역할의 제고에 대한 브레즈네프정권말의 당·정공동결정에 따라 기업의 종업원에게 유인을 제공하기 위하여 이윤지출의 표준화된 방법이 도입되었다. 그리고 당시 모든 공업기업의 배런스 표준형식을 요약하며 <도표 6>과 같다.

<도표 6> 배런스의 표준형식

1. 기본적 생산수단과 비순환적 생산수단	1. 생산수단의 원천
2. 기본적 순환수단(유동자산)	2. 기본적 순환수단에 대한 은행차입금
3. 화폐성자원 채권 및 기타자산	3. 은행차입금 및 기타부채
4. 자본적 건설소요자원과 지출	4. 자본적 건설소요자원의 원천
5. 기본재산 형성에 대한 지출	5. 기본재산 형성재원의 원천

위의 <도표 6>에서 각 항목에 대한 년도초와 년말의 수치는 비교형식으로 나타내며 기본적 순환수단은 생산관련재고 및 미처분생산물등의 공정가치로 표시된다.

한편, 고르바초프가 등단한 이후 신경제 운영방법의 광범위한 보급과 과학기술진보의 가속화에 대한 1985년 7월 당·정공동결정사항에서 실질적인 경제개혁의 의지는 계속되어 왔지만 시행착오를 거듭했을 뿐이다.

따라서 고르바초프는 보다 근본적인 경제메카니즘의 개혁이 필요하다는 인식아래 1987년 7월 17일 당중앙위 및 각료회의에서 은행제도의 개선과 경제효율의 향상을 위한 대책을 결정하여 1960년대초에 형성된 은행체계를 개편⁸⁾하였다. 이 개편에 있어서 주목할 것은 소연방내의 합작기업에 대해 여신과 결제서비스를 제공하기 위해 대외경제은행이 설립된 것이다.

또 1987년 1월 재무성 법령 제45조에 따라 합작기업이 소연방국영기업의 회계 및 부기규정을 준수하도록 하고, 이어 1987년 2월 27일에는 합작기업의 회계 및 부기에 관한 규정을 마련하였다. 이어서 합작기업에 대한 과세규정도 1987년 5월 4일 재무성에서 마련하였다. 이러한 합작기업에 대한 규정에 의하면 소연방의 합작기업은 이윤의 산정방법

8) 개편이후 소련의 은행제도는 다음과 같다. 국립중앙은행, 대외경제은행, 공업건설은행, 농공은행, 국민예금융자은행, 주택공공경제 사회필수품은행, 상업은행.

〈도표 7〉 경제개혁이후의 회계관련사건

구분	연대	회계관련사건
코 시 킨 경 제 개 혁 이 후	1965	<ul style="list-style-type: none"> * 코시킨 개혁(경제개혁) * 지역경제회의 폐지(산업통제 및 지도권한이 20명이 중앙정부장관예로) * 사회주의 국유생산기업 규정과 실질적 독립채산제 (기업독립채산제 강화와 경제유인체계 변화, 수익성 지수에 의한 생산목표의 평가)
	1969	<ul style="list-style-type: none"> * 표준계정계획
	1970	<ul style="list-style-type: none"> * 고정자산 표준분류의 개정 시행
	1971	<ul style="list-style-type: none"> * 공업기업 원가계산규정의 개정 시행 * 소련중앙 통계국 간부양성소가 간부양성 및 회계담당자 자질향상 총관리국으로 개혁
	1972	<ul style="list-style-type: none"> * 시가에 의한 자산의 재평가 실시
	1975	<ul style="list-style-type: none"> * 새로운 감가상각 공제율 채택
	1979	<ul style="list-style-type: none"> * 계획수립 방법과 생산능률 및 노동의 질을 향상시키기 위한 경제 메카니즘의 개선방안 (당각료회의)
	1981	<ul style="list-style-type: none"> * 과학기술협회에서 회계개선, 회계전산화, 경영분석 등 권장
	1985	<ul style="list-style-type: none"> 신경제 운영방법의 광범한 보급과 과학기술진보의 진작 (당각료회의)
	1987	<ul style="list-style-type: none"> * 은행제도개선과 경제효율향상에 관한 방안 * 합작기업의 유지를 위한 합작기업 회계 및 부기에 관한 규정 합작기업에 대한 과세규정
	1989	<ul style="list-style-type: none"> * 최초의 상업은행 설립
	1990	<ul style="list-style-type: none"> * 시장경제 메카니즘의 도입 및 사유재산 인정을 위한 시도

이 우리와 다르다. 합작기업은 이윤의 산정에 앞서 기업활동과 종업원의 복지증진기금과 기타 필요기금을 설립자본의 25%이내에서 공제해서 산정한다. 또 산정된 이윤은 생산시설의 확충을 위한 기금으로 사용될 수 있으나 이것은 합작양측간의 합의를 통해 정관에 명시할 경우에 한한다. 또한 각 회계년도 이익에 대한 과세에 있어서 그 유연화를 인정하지 않는다. 이상의 내용을 도시하면 〈도표 7〉과 같고 코시킨개혁 이후에는 완전독립채산제의 실시를 위해 기업의 기본적 유동자산 소유를 인정하고 시장경제적 이자(기금사용료)개념 등을 도입하므로서 기업의 업적 평가 지표를 수익률로 정하였다. 이에 따라 수익을 계산에 필요한 자산가액(기금)과 이윤이 정확해야 하기 때문에 자산재평가, 감가상

각공제율의 개정, 원가계산규정의 개정, 표준계정계획의 개정 등이 있었다.

이제까지의 소연방회계제도는 계획경제메카니즘에서 국민경제계산제도의 하나로서 경제적 자원의 배분과 생산물흐름을 중앙계획위원회에 보고하여 계획수립에 기여하고 독립채산제 단위(기업 등)에 대한 재무통제를 하는 도구이었다. 그리고 소연방 회계제도에서는 사회주의 재산의 보호를 위하여 역사적 원가주의와 고정성 배열법에 의한 배런스 중심의 회계를 실시하여 왔으므로 손익계산이나 관리회계적 측면은 시장경제국가들에 비해 크게 발전하지 못했다.

VI. 결 언

소연방의 회계제도는 본래 유럽의 영향을 받아 성립되었으므로, 그 효시는 역시 슈멜런바하의 복식부기이다. 17세기 표토르 1세 시대 부터 1917년 이전까지의 회계는 계정중심의 복식부기였으며, 4중부기 등이 나타나기도 하였다.

그러다가 10월혁명 이후 노동자통제에 관한 법령이 사회주의회계의 전제가 되어 현장노동자가 참여하는 트로이카 방식의 회계제도 재편이 시작되었다. 1919년 국영공업기업의 계산에 관한 규칙과 1920년 재산보전과 이용에 관한 적절한 통제를 위한 국정부기 및 보고서에 관한 규칙, 1923년 상공업기업의 상업장부 의무적 기장에 관한 법규 등에 따라 기업규모별 장부작성과 복식부기에 의한 기장이 의무화 되었다. 그리고, 1926년 각종 계산규정 및 표준계정계획과 함께 1929년 국민경제계산제도의 창안이 있었으나 자본주의적 잔재가 회계제도 내에 남아 있었다.

1930년 신용개혁이후에는 기업상호간의 여신제도를 폐지하여 국립은행의 자기결제제정에 의한 비현금결제방식(대체결제)을 채택하고 독립채산제의 기반을 구축하므로써, 1939년에는 드디어 회계, 통계, 업무기술계산의 유기적 연관을 이루는 통일국민경제계산제도를 형성하였다. 이에 앞서 1929년에는 자본주의의 색체가 강한 계정들을 사회주의 경제에 알맞은 계정명칭으로 개칭하고, 자본의 개념도 기금의 개념으로 바꾸었으며, 배런스의 자산을 유동성배열에서 고정성배열로 전환했다. 그리고 이 시기부터 회계책임자는 사회주의 재산의 국가통제자 역할을 수행하였다.

다시, 1965년 9월 코시킨개혁이라 불리는 경제개혁이 시작됨에 따라 실질적인 완전

독립채산제를 기업경영에 도입하므로써 기업의 자율성 확대와 물질적인 유인의 강화를 촉진하여 생산기술의 향상과 생산성의 향상을 도모해 왔다. 이때부터 실제로는 자본주의 회계와 같은 종류의 수익율, 감가상각, 원가계산요소들을 조금씩 취사습득하기에 이르렀다.

이상과 같은 역사적 배경을 가진 소연방회계는 시장경제와는 전혀 다른 계획경제제도의 계획과정과 통제과정에 유효한 통일국민경제계산제도의 한 부분으로 발전되어 왔기 때문에 자원의 수탁관리책임이 주요 과제이다. 기업회계에 있어 자원의 사용에 대해서는 객관적 증빙서류에 근거하며 통계 및 연방정부의 재정과 밀접하게 관련되어 있다. 기업이 산출한 이윤은 생산개선기금, 기금사용료, 제세금 등으로 배분되고 나머지는 물질적 유인기금, 사회문화시책기금, 주택건설기금 등의 형태로 기업외부로 유출된다. 이와 같이 소연방회계제도는 재생산확대에 기여하므로 시장경제제도를 가진 국가들의 회계제도가 배당이익의 확대를 피하는 점과는 큰 차이를 보여주고 있다.

이러한 소연방회계제도는 1945년부터 1956년 사이에 동구권 사회주의국가들의 통일 회계제도에 직접적인 영향을 미쳤고, 1956년 이후부터 동구권 사회주의 국가들은 소연방의 통일국민경제계산제도와 표준계정계획을 모방하여 자국의 회계발전에 관심을 가졌다. 예컨대 헝가리의 통일회계제도와 체코의 CHZRAZCOT시스템이 그것이다. 따라서 사회주의 국가들의 회계제도를 올바르게 이해하기 위해서는 소연방 회계제도의 윤곽을 먼저 파악하고, 이와 함께 동구권 국가들의 회계제도를 연구하는 것이 바람직하다.

그리고, 소연방은 페레스트로이카의 일환으로 자본시장의 국제개방에 의해 합작기업의 설립을 유도하여 선진자본주의 공업기술을 습득하려고 시도하고 있고, 우리 기업들은 소연방 및 동구권 국가들과의 합작투자를 추진하고 있다. 이러한 합작투자에 앞서 우리나라 기업들은 소연방회계의 발전과정에 근거한 현 회계제도의 특성을 충분히 이해하고 우리나라 회계제도와 비교검토를 게을리해서는 안될 것이다. 또한 소연방회계의 대상과 방법, 원가계산시스템 및 감가상각제도 등에 대한 연구는 앞으로 더 수행해야 할 과제이다.

참 고 문 헌

1. 북방연구회, 소련총람, 법경출판사, 1989.
2. 손학모역, 러시아정치경제사상사, 법문사, 1989.
3. 줄고, 회계시스템의 영향요소에 관한 연구, 부산대학교 대학원, 1981.
4. 주현·이윤, 소련의 산업생산체제와 합작투자제도, 산업연구원, 1990.
5. 최상문, “중국회계의 개념구조”, 고정섭교수 추모논문집, 1989.
6. 遠藤孝, 成田修身 編著, 現代會計の制度構造, ミネルテフ書房, 1990.
7. 眞下滿, ソビエト會計學, 未來社, 1975.
8. 松尾憲橋, 社會主義會計學の基礎, 同文館, 1976.
9. ———, 社會主義簿記, 同文館, 1977.
10. 林 章, 現代社會主義の會計構造, 大月書店, 1983.
11. 社會主義經營學會編, 社會主義企業經營論, 法律文化社, 1986.
12. A.A.A, “Report of the American Accounting Associating Committee on the International Accountion Operation and Education 1975~1976” *Accounting Review* Feb. 1980.
13. A.I.J. Enthoven, *Accountancy and Economic Development Policy*, North-holland publi-shing co, 1973.
14. A. Yudanov, *Big Business and the Economic Cycle*, progress publishers, 1989.
15. **В. А. Маздоров, История развития бухгалтерского Учета в СССР, 1972.**
16. D. T. Bailey, “The Accounting Profession in Russia”, *Accountancy*, 1977.
17. D. T. Bailey *Accounting in Socialist Countries*, London, 1988.
18. D. T. Bailey Accounting of the Depreciation of Plant and Machinery in the Soviet Enterprise” *Accountant Magazine*, April, 1974.
19. G. Kuznetsov etc. *Political Economy*, progress publishers, Moscow, 1985.
20. G. Hofstede, The Cultural Context of Accounting, *Accountant and Culture*, AAA, 1987.
21. G. Goreik, *Soviet Accounting, Planning and Control*, ABACUS. 1974.

22. Moscow News Weekly No. 21, 1990.
23. M. Piskotin, *Socialism and State Administration*, progress publishers, Moscow, 1989.
24. I. S. Kon, *A History of Classical Sociology*, progress publishers, Moscow, 1979.
25. O. Yun, *Improvement of Soviet Economic Planning*, progress publishers, Moscow, 1988.
26. **С.Е. Каменичкер, Основы управления промышленным производством, 1971.**
27. T. Volkova and Volkov. F, *What is Surplus Value?*, progress publishers, Moscow, 1987.