

## 회계기준의 국제적 조화와 한국의 대응

# International Harmonization of Accounting Standards : A Korean Perspective

最初論文 接受日 : 1993. 12  
論文 掲載 確定日 : 1994. 1

장 지 인\*

### 초 록

최근 기업활동의 국제화가 활발히 추진되면서 국가간 상이한 회계처리 기준이 기업의 해외 진출이나 국가간 자본이동에 커다란 장애요인으로 지적되고 있다. 이러한 문제의 조정자로서 국제회계기준위원회(IASC)를 중심으로 많은 국제기구들이 국가간 회계기준의 조화를 위하여 노력해오고 있다. 국제기구들의 노력은 회계기준의 국제적 조화를 통하여 회계정보의 국가간 비교가능성을 제고하여, 국제화되어 가는 기업의 재무의사결정에 보다 유용한 회계정보를 제공하자는 것이다. 그러나 그 성과는 아직 만족할 만한 수준에 이르지 못하고 있으며, 여러가지 비판과 극복해야 할 장애요인들을 남겨두고 있다.

한국은 지난 88년부터 국제회계기준위원회의 이사국으로 회계기준의 국제화에 적극적으로 참여해 왔으며, 최근 자본시장개방과 함께 외국자본의 국내유입과 국제자본시장을 통한 상장기업들의 해외자금 조달수요가 급격하게 증가함에 따라 회계기준의 국제화에 대한 인식을 새롭게 하기 시작했다. 그러나 현행의 우리나라 회계기준이나 공시관련규정은 관계규정간의 부조화, 국가간 불필요한 회계기준차이의 존재 등 증대하는 국가간 비교가능성있는 회계정보수요에 대응하여 해결해 나가야 할 과제들을 많이 안고있다.

급변하는 국제기업환경에 대응하고, 장기적으로 회계기준의 국제화를 위해서는 먼저 국내의 회계기준이 지니고 있는 국가간의 불필요한 차이를 제거하여야 하며, 내부적으로 상법, 세법 및 자산재평가법 등 관련규정간의 부조화와 비합리성을 국제화의 관점에서 제거해야 할 것이다. 뿐만 아니라 증권감독원이나 증권거래소 등의 규제기관은 각각의 국제조직을 통해서 회계기준이나 공시규정의 국제화를 위하여 적극적인 자세를 취해야 할 것이며, 국제증권감독자기구

\* 중앙대학교 경영대 교수

(IOSCO)를 통하여 선진국의 움직임에 대하여 그 대응방안을 마련하고 국제적인 시야에서 한 국기업을 리더해 나가야 될 것이다.

## I. 서론

최근 기업활동의 국제화가 활발히 추진되면서 국가간 상이한 회계처리기준이 기업의 해외 진출이나 국가간 자본이동에 커다란 장애요인으로 지적되고 있다. 이러한 문제의 조정자로서 국제회계기준위원회(IASC)는 국제회계기준(IAS)를 제정하여 공표하고, 모든 국가들이 이 기준을 준수하도록 노력을 기울여오고 있다. 이러한 국제회계기준위원회의 노력은 회계기준의 국제적 조화를 통하여 회계정보의 국가간 비교가능성을 제고하여, 국제화되어가는 기업의 재무의사결정에 보다 유용한 회계정보를 제공하자는 것이다. 그러나 그 성과는 아직 만족할 만한 수준에 이르지 못하고 있으며, 여러가지 비판과 극복되어야 할 장애요인들이 남아있다.

회계기준의 국제적 조화는 모든 국가에 통일적 혹은 표준화된 기준을 요구하는 것이 아니고, 오히려 각국의 경제적 환경의 특성을 유지하면서 국가간의 불필요한 차이를 상호조정하는 것을 말한다. 회계는 각국의 문화, 경제, 법률제도 등 여러가지 환경요인에 영향을 받아 형성되었기 때문에 이러한 개별환경을 반영하는 회계기준의 속성이 있다. 이러한 회계의 속성은 기업환경의 국제화에 따른 국가간 비교가능성있는 회계정보의 요구와는 상충되는 면이있다. 이러한 상충되는 두가지를 조화시키는 것이 회계기준의 국제적 조화의 기본과제이다.

한국은 지난 88년부터 국제회계기준위원회의 이사국으로 회계기준의 국제화에 적극적으로 참여해 왔으며, 최근 자본시장의 개방과 기업의 해외자본조달이 활발해짐에 따라 회계기준의 국제화에 많은 노력을 기울이고 있다. 그러나 회계 및 공시관련규정간의 부조화, 국가간 회계기준의 불필요한 차이 등 증대하는 국가간 비교가능성있는 회계정보수요에 대응하여 해결해 나가야할 과제들이 있다.

본 연구에서는 최근 기업환경의 국제화에 부응하여 활발히 논의되고 있는 국가간 회계기준의 조화에 대한 개념과 접근방법을 먼저 논의해보고, 지금까지의 조화노력의 성과와 한계를 국제회계기준위원회를 중심으로 살펴본다. 그리고 이러한 논의를 바탕으로 한국회계기준의 국제화 방향과 과제에 대하여 논의하고자 한다.

## II. 회계기준의 국제적 조화의 개념과 접근방법

### 2.1 회계기준 국제적 조화의 개념

회계정보의 비교가능성을 향상시키기 위해서 하나의 회계적 사실에 대해 한가지의 회계처리 방법을 설정하는 것을 통일성(uniformity)이라 하고, 회계정보의 표현의 충실성(representational faithfulness)을 향상시키기 위해 하나의 회계적 사실에 대해 복수의 회계처리 방법을 설정하고 있는 것을 다양성(diversity)이라 한다. 한편 비교가능성과 표현의 충실성을 조화하기 위해 다양한 회계처리 방법의 선택가능성에 대해 몇가지의 제약을 부과하여 선택의 폭을 제한하는 것이 조화성(harmonization)이다. 따라서 회계기준의 통일성, 조화성 및 다양성은 회계정보의 비교가능성 개념과 연관된 여러가지의 상태를 나타내는 것이다.

이들 개념을 국가간 회계기준의 비교가능성 관점에서 살펴보면, 다양성이란 각 나라마다 또는 지역에 따라 회계실무를 지배하는 독특한 원칙을 갖는 국제회계의 현실을 뜻한다. 통일성이란 세계각국이 공통된 회계기준에 의하여 지배되는 상황을 뜻하며 두가지 의미를 내포하고 있다. 하나는 엄격한 통일성(rigid uniformity)으로, 일반적으로 유사한 거래에 대해서는 한가지 회계처리방법만을 사용하는 것으로 가능한 대체적 방법을 제거하려고 하는 방법이며, 다른 하나는 한정된 통일성(finite uniformity)으로 회계방법이 경제적 실질에 따라 선택되어야 한다는 것으로 한가지의 사건을 그 경제적인 실질에 따라 회계처리 방법을 선택할 수 있도록 하는 방법이다.

조화란 통일성과 마찬가지로 국제간 회계기준의 다양성으로 인한 부정적 효과를 제거하는 한가지 방법이다. 따라서 회계기준의 조화란 하나의 회계처리방법이 모든 나라의 회계실무를 지배하는 것을 배제하며, 각 나라들은 고유의 회계원칙에 의해 지배되면서 다양한 회계실무에 의해서 일어나는 마찰을 제거하기 위해 다른 나라들과 협조한다거나, 동일한 지리적인 지역내의 실무를 지배하는 공통의 원칙을 제정하는 것 등을 포함한다. 조화란 완전한 통일성을 얻기가 불가능하기 때문에 차선책으로 얻을 수 있는 부분적인 통일성(partial uniformity)이라고 볼 수 있다. 그러므로 통일성에 대한 장애요인은 조화를 주장하는 이유가 되며, 조화로 인한 이점은 그 정도의 차이는 있으나 통일성과 유사하다고 볼 수 있다.

## 2.2 회계기준의 국가간 조화의 접근방법

회계기준의 국제적 조화는 모든 국가에 통일적 혹은 엄격한 기준을 요구하는 완전한 표준화(standardization)를 의미하는 것은 아니다. 오히려 각국의 주체성 혹은 고유의 특성을 유지하면서 국가간의 불필요한 차이를 상호조정하는 것을 말한다. 이는 각국의 회계기준이나 제도가 각국의 문화, 경제, 법률제도 등 여러가지 환경요인에 영향을 받아 형성되었기 때문이다. 이러한 개별환경을 반영하는 회계기준의 속성과 기업환경의 국제화에 따른 국가간 비교 가능성있는 회계정보의 요구라는 상충되는 두 가지를 조화시키기위한 접근방법으로 몇가지 대안들이 제시되고 있다.

Choi와 Levich(1991)는 회계기준의 국가간 조화를 위한 정책대안으로서 다음과 같은 4가지를 제시하고 있다.

- (1) 유일한 국제회계기준을 설정하거나 혹은 대체적인 회계처리방법의 여지를 극도로 제한시키는 방법(harmonization of national accounting principles)
- (2) 국가간 회계처리의 다양성을 그대로 인정하면서, 충분한 공시를 통하여 재무제표를 이용하는 사람들이 외국의 재무제표를 충분히 이해 할 수 있도록 하는 방법(expanded disclosure)
- (3) 조화에 대한 노력을 하지않고 대신 회계처리방법이 다른 외국기업의 재무제표를 이해할 수 있는 능력을 배양하는 방법(multiple principles capability and reciprocity)
- (4) 주 재무제표는 자국의 회계기준에 의해 작성하고, 부 재무제표는 국제회계기준에 따라 작성하여 모두 공시하는 방법(primary-secondary reporting)

이상의 네가지 중에서 대안(1)은 Esperanto어와 같이 국제적으로 공용되는 유일한 기업언어(business language)를 만들어 세계를 연결시키자는 것이기 때문에 국제간의 재무제표의 비교가능성이 높아지고, 기업재무분석이 보다 단순화되어 외국기업의 재무제표에 대한 신뢰성을 증대시킬 수 있다. 나아가서 국제간의 투자활동을 더욱 촉진시킬 수 있으며 국제자본시장의 효율성을 증가시켜 투자자와 자본조달자 모두에게 도움을 줄 것이다. 그러나 모든 국가가 동일한 기준을 사용하여 개별국가의 법인세가 외부로부터 부여된 기준에 의해서 결정된다면, 개별국가의 권위가 상실되는 정치적 비용(political cost)이 부과될 것이며 또한 새로운

기준의 준비 및 추가 공시비용이 증가할 것이다. 기본적인 경제환경이 국가마다 다르다면 결국 단일 회계기준을 만드는 것은 외형상으로만 통일되는 것에 불과하게 되고 회계정보가 경제의 실질을 잘 반영하지 못하여 이용자의 의사결정에 혼돈과 오해를 초래할 위험이 있게 된다.

대안(2)는 회계기준의 다양성을 그대로 인정하면서, 정보의 공시를 충분히 하게 되면 보다 나은 투자의사결정을 내릴 수 있고 나아가서 국제자본시장의 개방을 촉진시킬 수 있다는 것이다. 이 대안은 재무분석가가 회계정보가 어떻게 추출되었는지를 잘 알게 되면 그 정보의 경제적 함축성을 보다 잘 추론해 낼 수 있다는 전제위에서 회계기준의 차이는 공시의 차이보다 큰 문제가 아니라고 보는 것이다. 그러나, 현재수준의 공시에 만족하고 있는 기업들에게 추가 공시의 요구는 경쟁적인 비용을 유발할 것이며, 또한 전문적인 재무분석가가 아닌 일반투자자 혹은 영세투자자들은 외국의 재무제표를 이해하는 데 지속적인 어려움을 겪게 될 것이다.

대안(3)은 현행 회계기준을 변경할 필요가 없으므로 추가적인 비용이 불필요하며, 상호인정주의에 의한 각국의 권위와 세법상의 차이를 그대로 인정하게 된다는 이점이 있다. 그리고 많은 분석가들이 각국의 경제환경을 이해하게 되면 국제적인 자본거래의 신뢰를 제고시켜 국제자본시장의 참여자를 증가시키게 된다. 그러나 환경이 다른 여러나라의 기준을 이해하는 데는 시간이 많이 걸리게 되며 또한 잘못 이해할 위험도 있게 된다. 따라서 자본시장의 비효율성이 증가할 것이며 국제투자가 감소할 수도 있다. 각국의 회계기준을 상호인정한다 하더라도 결국 외국과의 회계기준의 차이가 큰 나라가 비교우위를 갖지 못하여 불리하게 될 것이다.

대안(4)는 중도적인 방법으로서 얼핏 보기에는 가장 좋은 대안인것 같지만 여러가지 비용이 따르게 된다. 즉 국제회계기준은 결국 정치적인 산물이기 때문에 어느 나라의 회계기준이 IAS와 유사한가 또는 큰 차이가 있는가 하는 것이 또한 문제가 된다. 그러나 두 개 재무제표의 정보내용의 차이에 대한 증거가 없는 경우, 이용자들이 두 정보를 구분하는 데 어려움이 있다. 특히 두 개의 재무보고가 이루어지게 되면 두 기준간에 차이가 나는 부분에 대하여 이용자들의 혼돈을 가져오게 되고, 부차적인 재무보고(국제회계기준에 의해 작성된 재무보고)는 보고실체나 환경을 잘 반영하지 못할 위험이 있게 된다.

위에서 살펴본 바와같이 회계기준 조화의 정책대안은 상호 상충관계(trade-off)에 있다. 따라서 대안들간의 장점과 단점, 즉 효익과 비용관계가 충분히 고려되어야 할 것이다.

또 다른 측면에서 Choi(1981)는 회계군집(accounting cluster)내에서의 조화노력이 세계

적인 회계의 통일성이 가져올 위험을 감소시킬 수 있다고 주장하면서 지역적인 회계조화의 접근방법(regional approach)을 권고하였다. 회계의 속성 때문에 세계적인 회계기준의 통일화 노력은 위험하며, 그렇다고해서 회계기준의 조화노력을 포기한다면 국제화에 따른 비교가능성 있는 정보의 제공이 불가능하게 된다는 딜레마에 빠지게 된다. 그러나 회계의 환경은 각 국가간에 차이가 있는 만큼 유사한 면도 있기 때문에 환경이 유사한 나라들을 회계군집으로 하여 군집내에서 회계기준을 조화화하는 것이 보다 큰 결실을 가져올 수 있으며 세계적인 회계기준의 조화를 시도하는 것 보다 실행가능한 접근법이 될 것이라고 주장하였다. 또한 지역적 접근법은 국제회계기준과 개발도상국의 회계기준과의 간격을 좁힐 수 있는 방법이기 때문에 필요하다고 하고 있다.

최근 국제적인 경제지역주의의 대두로 EC와 NAFTA 등 지역경제공동체내에서 회계기준의 조화를 위한 노력이 가속화되고 있다. 그 밖에도 아프리카회계회의(AAC), 아시아 태평양 회계사연맹(CAPA), 아세안회계사연맹(AFA) 등의 지역적 노력도 지속되고 있다. 이러한 지역적 조화노력은 상호 경제의존도가 높은 지역에서 국가간 환경의 유사성을 기초로 회계기준의 조화를 시도하고 있는 예들이다. 그러나 지역적 조화노력은 IASC가 추구하는 세계적인 조화화 노력과 상충되는 면이 있다.

### Ⅲ. 회계기준의 국제적 조화노력

기업환경의 국제화에 따른 다양한 정보요구자들의 정보수요를 충족시키고, 국가간 자본이동의 효율성을 제고하기 위하여 국가간의 상이한 회계기준을 조화하기 위한 시도가 많은 국제기관(international organization)이나 지역기관(regional organization)을 중심으로 이루어져오고 있다. 여기서는 조화노력을 주도하는 기구를 중심으로 국제적 조화노력의 성과와 그 노력의 한계를 살펴보자.

### 3.1 국제기구들의 조화화 노력

#### 3.1.1 국제기관

회계기준의 국제적 조화노력에 기여해온 국제기관으로는 국제회계기준위원회(IASC), 국제회계사연맹(IFAC), 국제연합(UN) 그리고 경제협력개발기구(OECD) 등이 있다. 이중 국제회계기준위원회는 1960년대 이후 급속히 전개된 회계기준의 국제적 통일화 운동을 주도해 온 국제적인 민간단체의 하나이다.

IASC는 1975년에 IAS 제1호를 공표한 이래 지금까지 31개의 IAS를 공표하였으며, 이미 15년 이상 회계기준의 국제적 통일화에 많은 노력을 소모하여 왔다. 그 동안 IASC는 국제사회의 기대를 모으기도 했지만 실제로는 이렇다할 실효를 거두지는 못하였다. IASC를 결성한 목적 중의 하나는 각국이 현재 사용하는 다양한 회계기준 및 회계방침을 가능한 한 상호조정하는 것이었다. 이 때문에 IASC에서는 IAS의 설정에 있어서 각국의 회계기준, 회계법규, 회계실무 등을 충분히 고려하고, 동시에 각국의 경제환경을 고려하여 다양한 회계기준 또는 회계법규를 가급적 상호조정함으로써 실천규범이 될 최대공약수적인 기준을 집약시키는 방향으로 진행시켜 왔다. 이로 인해 그간에 공표된 IAS의 대부분은 각국의 회계실무를 포괄하기 위한 대체적인 회계처리방법을 폭 넓게 인정하고 있어, 사실상 기준이 없는 것과 같은 정도로 재무제표의 비교가능성이 없다는 비판을 받아왔다.

IAS에 대한 이러한 비판속에서 최근 국제회계기준위원회는 국제회계기준이 각국에서 충분히 수용되지 않음으로써 가장 많은 애로를 겪고 있는 단체인 증권감독자국제기구(IOSCO)의 지원으로, 기존의 IAS에서 허용하는 대체적 회계처리방법을 배제시켜 재무제표의 비교가능성을 제고시키기 위하여, 소위원회를 조직하여 1989년 1월에 공개초안 제32호(ED32) “재무제표의 비교가능성”(Comparability of Financial Statements)을 공표하였다. 회계기준 적용에 있어서 강제집행력을 갖는 기구인 IOSCO의 지원하에 IASC는 ED32를 공표함으로써 재무보고에 관한 국제적 조화를 향한 중대한 일보를 내딛게 되었다.

국제회계사연맹(IFAC)은 회계감사, 교육, 윤리 등에 관한 기준의 국제적 지침을 설정하기 위하여 1976년 국제 회계전문가협회(ICCAP)를 해체하고 재조직된 단체이다. IFAC는 1978년 국제감사지침 1호 ‘재무제표감사의 목적과 영역’을 공표한 후 27개의 지침을 공표하고 있

다(1990년 7월말 현재).

국제연합(UN)은 경제사회이사회에서 회계분야에 관심을 갖게 되면서 기업의 재무보고에 대한 개선의 필요성을 인식, 전문가집단(Group of Eminent Persons)으로 하여금 다국적기업을 위한 통일된 공시기준의 제정작업을 연구하도록 하였다. 이로 인해 1976년 “회계 및 보고의 국제기준에 관한 전문가 그룹(Group of Experts on International Standards of Accounting and Reporting)”이 창설되었다. 이 그룹의 목적은 다국적기업의 재무보고실무의 현황을 검토하고, 현존하는 재무보고에 있어서 국가간의 차이를 규명하여 재무보고를 개선하려는 여러가지 제안의 실행가능성을 조사하는 것이었다. 이 그룹의 보고서가 발표된 후 ‘회계 및 보고의 국제기준에 관한 전문가들의 정부간 실무집단(Intergovernmental Working Group of Experts on International Standards of Accounting and Reporting)’이 회계기준의 조화에 기여하는 목적을 가지고 창설되었다. 이 집단은 기준의 설정기관으로서의 역할을 한 것이 아니라 회계와 보고의 기준을 검토하고 논의하는 것이었다.

경제협력개발기구(OECD)는 유럽, 아시아, 북미, 호주에서 24개국의 비교적 산업화된 비공산국가들에 의해 1960년에 설립되었다. OECD는 1976년 “다국적기업의 행동지침”(A Code of Conduct for Multinational Corporations)을 공표하였는데, 그 중에는 다국적기업이 공시해야할 사항이 명시되어있다. 그 후 1978년에는 “회계기준에 관한 특별실무집단(Ad hoc Working Group on Accounting Standards)”을 설립하고 회계기준의 비교가능성을 향상시키려는 회원국가와 국제기구에서의 개인 또는 정부차원의 노력을 조사하였다. 실무집단은 1980년에는 “OECD 회원국간의 회계실무”를, 1983년에 “OECD 지침에 있어서 회계용어의 분류”를 발간하였다.

### 3.1.2 지역기관

지역적인 회계기준 조화노력은 EC를 중심으로 하여 아프리카 회계회의 (African Accounting Council), 남북아메리카 회계사연합 (Asociacion Interamericana de Contabilidad), ASEAN 회계사연맹, 아시아 태평양 회계사연맹 (Confederation of Asian and Pacific Accountants : CAPA), 유럽 회계전문가연맹 (FEE : 유럽회계사연맹) 등이 중요한 역할을 수행하여 왔다. 특히 최근의 세계적인 경제지역주의의 대두와 함께 이들 지역기관의 노

력이 더욱 활발해지고 있다.

구주경제공동체(EC)는 1960년대부터 가맹국들의 국내법 조정을 통하여 재화, 인력, 자본의 자유로운 순환, 관세동맹 및 법제의 조화를 위하여 노력해오고 있다. 또한 EC는 자본이동과 자본형성을 촉진하기 위해, 가맹국들간의 일반적으로 인정된 회계원칙의 조화노력도 병행하고 있다. 회계기준의 조화화 노력은, EC가 경제활동에 관련된 많은 종류의 정책적 조화화를 목적으로 하고 있는 광범한 계획의 일부이다. 이러한 조화화 목적을 달성하기 위해 EC는 여러 가지 지령(Directives)들을 발표하고 있으며, 이 지령들은 가맹국들의 법률에 삽입된다. 이들 지령중 제4호(재무제표의 형식과 내용)와 제7호(연결재무제표)가 대표적인 재무보고 기준이다.

EC의 노력에도 몇가지의 시행상의 문제점을 지니고 있다. 그럼에도 불구하고, EC에 있어서의 회계조화의 노력은 주목할만한 가치가 있다. 그것은 법령의 영향력을 가진 세계에서 유일하게 실제로 기능하고 있는 회계조화화의 노력이기 때문이다. 만약 이 노력이 성공한다면, 국제적인 조화화의 가능성은 매우 높아질 것이다.

아프리카회계회의(African Accounting Council)는 회계실무의 조화화, 회계교육의 향상, 그리고 가맹국간의 의견의 교환을 목적으로 하며 1979년에 조직되었다. 이 회의에는 27개의 아프리카국가들이 가맹하고 있다. 남북아메리카 회계사연합(Asociacion Interamericana de Contabilidad)은 북아메리카와 남아메리카의 21개국의 회계전문가단체로 구성되어 있으나, 그 관심은 오로지 남아메리카의 회계문제에 있으며, 전문적인 회계연구논문이 2, 3년마다 그룹회의에 제출되고 있다.

ASEAN회계사연맹은 ASEAN의 5개의 가맹국, 즉, 인도네시아, 말레이시아, 필리핀, 싱가포르 및 타이의 회계기관이다. 이 기관의 목적은 이들 나라의 회계전문직의 지위를 높이는 데 있으나, 결국은 가맹국간의 상이한 회계원칙을 조정하기 위해 노력하고 있다. 아시아 태평양 회계사연맹(CAPA)은 약 30개국의 환태평양국가들의 회계전문단체의 대표로 구성되어 있으며, 그 목적은 지역적인 회계전문직의 일원화를 도모하는 데 있으나, 앞으로는 회계기준의 조화화 문제도 협의할 것을 의도하고 있다.

유럽에 있어서 현재의 주요한 회계전문직단체는 유럽 회계전문가연맹(FEE : 유럽회계사연맹)이다. FEE는 EC와 관계하는 그룹과 유럽전체에 관계하는 그룹의 2개의 그룹의 후계조직으로서 1986년에 설립된 것이다. FEE는 광범한 연구모임, 회의 그리고 출판활동 등을

수행하고 있다. 예를 들면, 1989년에 FEE는 EC 제4호 지령과 개개의 IAS사이의 중요한 차이점을 비교분석한 결과를 공표했다. 앞으로 FEE는 국제적인 중요 회계문제에 대하여 깊은 관심을 가질 것으로 예상된다.

### 3.2 조화화 노력의 한계

위에서 살펴본 바와 같이 많은 국제기관 및 지역기관들이 회계기준의 조화화노력에 관여하고 있다. 그러나 일부에서는 조직화된 회계기준의 조화화 노력이 바람직한가에 대하여 의문이 제기되고 있는데, 그들은 본질적으로 다른 사업환경에서 생성된 회계기준의 국제적인 조화화를 인위적으로 강요하는 것은 회계로부터 그 기초적 효용을 제거할 것이라고 주장하고 있다. 그렇다면 IASC, IFAC, EC 및 기타 기관들의 노력은 무익하고 낭비적인 것이었는가? 물론 이 문제에 대한 해답은 회계원칙과 감사실무가 자유시장의 원리에 의해서 조화화가 스스로 달성될 수 있을 것인지에 달려있다고 볼 수 있다.

지금까지의 국가간 회계기준의 조화노력의 성격은 그 노력이 정부기구(public sector)보다는 민간기구(private sector) 주도로 이루어져 왔다고 볼 수 있다. 물론 UN, OECD 등 정부기구의 노력도 있었으나, 주로 국제회계기준위원회를 중심으로한 민간기구가 조화노력의 중심이 되어왔다. 이러한 민간기구가 가지는 한계점과 국제적 조화에 대한 새로운 인식을 바탕으로, 최근에는 강제적인 집행력을 지닌 정부기구들(예, IOSCO, SEC)이 조화화 노력에 적극적으로 개입하고 있다.

또한 조화화노력의 중심이 회계기준의 적용범위에 따라 두가지 방향으로 전개되어 왔다. 하나는 IASC를 중심으로 하는 세계적인 조화화노력이고, 다른 하나는 경제지역주의에 따른 지역국가간의 조화화노력이다. 지역간의 조화화노력은 EC의 활동이 대표적인 예이다. 뿐만 아니라 IASC를 중심으로한 조화화의 노력은 주로 측정에 관련된 회계기준(measurement practices)에 주안점을 두었으며, 사실상 공시에 관련된 회계기준(disclosure practices)의 조화화 노력은 거의 없었다고 볼 수 있다.

이러한 조화화 노력은 그 목적을 충분히 달성하였다고는 할 수 없는 어려운 상황에 있으며, 다음과 같은 여러가지 문제에 당면하고 있다.

첫째의 문제는 IASC가 공표한 IAS의 수용에 관한 문제이다. IASC의 구성단체는 IAS를

지지하고, 공표된 재무제표가 IAS에 준거하여 작성될 수 있도록 설득하고, 준거되지 않을 경우에는 그 위배의 정도를 명시할 것이며, 그리고 IAS가 국제적으로 승인되어 준수될 수 있도록 최선의 노력을 기울이고 있다. 그러나 이러한 IASC의 노력에도 불구하고 현실적으로는 IAS가 회원국으로 부터 충분히 승인되고 수용되지 못하고 있다. (1988년 IASC의 조사보고서에 따르면 25개의 IAS에 대한 각 국가별 준거율이 핀란드 12%에서 인도네시아 100%로 다양하며, 기준별 평균준거율의 경우 IAS 제14호의 평균 준거율은 50%이하이다).

그 이유의 하나는 IASC가 직업회계사단체만으로 구성되고 있어, IAS를 모든 국가가 수용할 수 있도록 강제적인 의무를 부과할 수 있는 제도적 장치가 없으며, 더우기 IASC의 이사회가 주로 선진제국의 회계사단체로 구성되고 있다는데 그 원인이 있다. 다른 하나의 이유는 회원국마다 경제환경이 다르고 해결하여야 할 회계문제의 우선순위가 다르기 때문에, IAS의 설정에 있어서 IASC의 노력과 그 회원국가들의 노력을 동시에 조화시키는 것이 어렵다는 것이다. 또 다른 측면에서는 IAS에 대한 절대적인 수요의 부족 때문이기도 하다. 특히 선진국(미국, 영국)의 직업회계사 단체로 부터의 IAS에 대한 수요는 거의 없으며, IASC설립회원국인 독일과 멕시코는 1988년 기준으로 IAS의 준거율이 각각 28%, 48%에 지나지 않는다.

둘째는 재무제표의 목적에 관한 국제적인 동의 혹은 회계에 관한 광범위한 이론적 지지의 결핍이다. 어떤 나라에서는 주주 및 채권자를, 다른 나라에서는 노동조합, 종업원, 세무당국 등을 재무제표의 중요한 이용자로 생각한다. 더우기 발전도상국에서는 거시경제계획 및 사회목적의 역할에 적합한 경제자료의 제공을 회계에 요구하고 있다. IASC가 이러한 다양한 정보요구에 부응한다는 것은 매우 어려운 일이다.

셋째는 현행 IAS의 불완전성이다. IASC의 ED32가 대체적인 회계처리방법을 제거시키긴 했지만 IAS가 IOSCO멤버들에게 추천되어 수용되기 위해서는 ① 비교가능성을 획득하기 위해 더욱 완전해야하며, ② 기준이 보다 자세해야 하고, ③ 또한 지금까지 주로 측정에 관한 기준(measurement standards)에만 치중한 IAS에 충분한 공시에 관한 규정(disclosures standards)을 포함하여야 한다.

네째, IASC의 활동 및 성과와 국제연합(UN), 경제협력개발기구(OECD), 유럽경제공동체(EEC) 등의 다양한 국제적인 단체와의 조정에 관련되는 문제이다. 이들 국제적인 단체간에는 그 목적, 구성회원, 각 단체가 발표한 기준의 법적 구속력 등에 있어서 중요한 차이가 있다. 또한 향후 각 단체가 독자적인 기준을 설정하고, 설정된 여러기준들 사이에 모순이 생길

가능성도 결코 없지 않은 것이다.

다섯째, EC와 같은 공동체내의 회계기준 조화노력이 세계적인 규모의 회계기준 설정에 방해가 될 가능성도 있다. EC와 IASC가 기준형성에 상호 협조하지 않으면 장기적으로는 지역마다의 회계기준이 생겨나게되고, 나아가서 진정한 IASC의 결실이 얻어질 수 없게 될 수도 있는 것이다.

## IV. 한국회계기준의 국제화 동향과 과제

### 4.1. 국제화 동향

한국에서는 1958년에 처음으로 회계기준이 제정되었으며, 당시의 기준은 일본의 기업회계 원칙을 대폭적으로 수용한 것이었다. 그후 30여년 동안 급격한 경제환경의 변화에 따라 미국 등 회계선진국의 기준 및 국제회계기준을 받아들여 개정을 거듭해 왔다. 현행의 기업회계기준은 1981년 11월에 제정된 이래 1984년 9월, 1985년 12월, 1990년 3월의 3회에 걸친 개정을 통하여 오늘에 이르고 있다. 특히 1990년 3월 개정은 기업활동의 국제화, 자본의 자유화, 증권시장의 확대와 다양화라고 하는 경제환경의 변화에 대응하기 위하여 회계기준의 운용상 종래부터 문제가 되었던 점을 개선한 것이었다.

한국은 1988년부터 IASC의 이사국으로 회계기준의 국제적조화에 적극적으로 참여해 왔으며, 최근 자본시장의 개방과 기업의 해외자본조달이 활발해짐에 따라 회계기준의 국제화에 많은 노력을 기울이고 있다(한국은 1992년말로 IASC의 이사국으로부터 탈퇴하고, 대신에 인도가 신이사국이 됨). 이러한 예로서 1990년 3월 대폭적인 기업회계기준의 개정에서 이어 연결회계기준, 리스회계처리기준, 건설업회계처리기준 등의 개정이 최근 이루어졌다.

그러나 현행 한국의 회계처리기준 중에는 상법 및 세법의 규정에 준거하고 있는 것이 많이 있다. 예를들면 상법의 규정에 기초한 것으로서 자산평가, 자본준비금, 이익준비금, 이연자산, 주식할인발행차금 등이 있고, 세법의 규정에 기초한 것으로는 특별상각이 있다. 또한 자산재평가법에 기초한 자산의 재평가와 관련한 재평가적립금도 기업회계기준에 포함되어 있

다. 그러나 이들 중 재고자산에 대한 저가기준의 용인과 연구개발비의 이연과 같은 기준은 일본과 유사하며, 대부분은 미국의 회계기준 및 IAS를 적극적으로 도입하고 있는 것으로 보여진다.

연결재무제표기준은 1981년 제정당시 기업회계기준의 일부로 포함되어 있었으나, 1984년 9월의 개정에서 전조문이 삭제되고, 1985년 1월 제정된 연결재무제표기준으로 대체되었다. 1987년 4월에는 연결재무제표기준이 일부 개정되었고, 실무에의 적용을 원활히 하기 위해 새로운 연결재무제표 작성준칙이 제정되었다. 1990년대에 들어 자본자유화를 추진하고 외국자본을 적극적으로 도입하기 위해서는 연결회계정보를 중시하는 외국투자자의 요구에 따르지 않으면 안되게 되었다. 따라서 1992년 4월에는 증권거래법 시행규칙이 개정되고, 상장법인에 대해서 연결재무제표감사가 의무화 되었으며, 이에 따라 동년 6월 연결재무제표기준 및 연결재무제표 작성준칙이 대폭 개정되었다.

개정의 주요한 내용을 살펴보면, ① 연결대차대조표 및 연결손익계산서에 부가해서 연결이익잉여금 처분계산서 및 연결재무상태변동표의 작성, ② 연결회사 범위의 결정시 지분비율뿐만 아니라 실질지배력 기준의 병용을 인정, ③ 연결재무제표의 작성원칙으로 중요성의 원칙 및 개별재무제표 기준성의 원칙을 추가, ④ 투자제거차액을 연결조정계정으로 처리하는 것 뿐만 아니라 차액 발생의 원인이 명확한 경우는 관련되는 자산 또는 부채에서 투자제거차액을 가감하는 방법도 인정, ⑤ 지분법의 적용기준을 명확히 했으며, ⑥ 종래의 소수주주지분을 외부주주지분으로 명칭을 변경했다.

연결재무제표기준 및 동준칙에 정해진 내용은 거의 대부분이 미국 등 선진국 및 IAS와 유사하며, 일본의 현행기준과도 유사하나 몇가지의 차이점이 나타난다. 그러나 업종이 다른 회사를 연결에 포함하지 않는 것이나, 사업부문별 정보의 공시가 없는 것 등은 향후 한층더 국제적 수준에 근접하기 위해서 재고가 필요할 것이다.

이상과 같은 점으로 미루어볼 때, 한국의 회계기준은 어느 정도 국제적 수준에 근접해가고 있다고 보여진다. 그러나 미국, 일본의 회계기준 및 IAS와 비교할 때 여러가지 차이점이 존재하며 상법 및 세법의 영향 때문에 바람직하지 못한 회계처리관행이 많이 남아있다. 이러한 국가간의 차이가 자본시장의 국제화나 기업활동의 국제화와 관련해서 한국의 회계기준이 해결해 나가야할 과제이다.

## 4.2 회계기준 국제화를 위한 과제와 대응

한국기업은 1980년대 후반부터 지금까지의 국내생산, 제품수출로부터 해외 직접투자에 의한 현지 자회사를 중심으로 국제화를 본격화하고 있다. 최근에는 자본시장개방과 함께 국내 기업의 해외 자본조달이 점차 확대되어 가고 있다. 그러나 아직 기업측에서 국가간 회계기준 차이 때문에 경험하는 애로사항은 표출되고 있는 정도는 아니다. 예컨대 국내기업이 미국의 회계기준에 의해 재무제표를 재작성하여 SEC에 제출한다든지 유럽증권시장에서 자금조달을 할 때 EC 회계기준 때문에 겪는 애로사항이나 불만은 커 보이지 않는다.

그러나 EC의 회계기준의 통일이 더 진전되고 미국의 SEC가 외국기업에 대해서 탄력성 있는 기준적용의 태도를 보이지 않게 되면 IAS보다 엄격한 외국의 회계기준이 국내기업에게 불리하게 작용할 것이 예상된다. 이러한 여건변화를 예상하여, 장기적으로 회계기준 국제화에 대응해 나가야 할 것이다. 이를 위하여 먼저 국내의 회계기준이 지니고 있는 불필요한 차이를 제거하여야 하며 내부적으로 상법, 세법 및 자산재평가법과 관련된 비합리적인 회계처리기준을 국제화의 관점에서 개정하고 관련법규간에 조화를 이루어야 할 것이다.

또한 현행기준에 불충분한 기준의 보완이 요청된다. 즉 ①세금의 기간배분, ②기업결합회계(매수방식의 중시), ③사업부문별 정보의 공시, ④회사관련정보의 공시, ⑤공사수익의 인식기준(공사진행기준의 우선적 적용), ⑥현금흐름표의 작성(운전자본기준 재무상태변동표의 폐지), ⑦상황적 환산법(자회사·관련회사의 특성에 기초한 템프럴법과 현행환율법의 병용), ⑧회계의 개념구조(conceptual framework)의 구축 등이다.

뿐만 아니라 증권감독원이나 증권거래소는 각각의 국제조직을 통해서 기준이나 공시규정의 국제화를 위하여 적극적인 자세를 취해야 할 것이다. 규제기관은 IOSCO를 통하여 선진국의 움직임에 대하여 그 대응방안을 마련하고 국제적인 시야에서 한국의 증권업계나 기업을 리더해 나가야 될 것이다.

## V. 결 론

회계기준의 국가간 조화노력은 지역내 국가들 사이의 환경의 차이와 유사성을 얼마나 조화 과정에서 충분히 고려하느냐에 따라 그 결과가 달라질 것이다. 또한 회계기준의 조화화는 인위적으로 규제기관이 강제할 수 있는 것이 아니고, 수요자로부터 지지가 존재하지 않으면 안 될 것이다. 따라서 국가간 회계기준의 조화는 기업의 수요를 바탕으로, 그러한 변화가 경제협력에 도움이 되도록 국가간의 합의를 기초로 단계적으로 이루어져야 한다. 즉 회원국의 다양한 환경을 존중해서 점진적인 협력방식으로 접근해 나가야 할 것이다.

최근 국제회계기준은 국제증권감독자기구(IOSCO)가 중심이되어 검토되고 있고, 또한 이것을 주도하는 나라는 미국이다. 특히 IOSCO의 국제회계기준검토 담당의장을 미국의 SEC가 맡고있어 국제회계기준의 금후의 동향은 SEC가 열쇠를 쥐고 있다고 할 수 있다. SEC에서 국제회계기준을 인정할지의 여부는 IAS의 질과 요구하는 공시수준이 미국의 회계기준과 비슷해야한다고 생각하고 있으며, 아직은 그 향방을 판단하기가 어렵다.

한국은 경제, 기업활동, 과학기술 기타 모든 분야에서 국제화를 경험하고 있으며, 최근 자본시장개방과 함께 외국자본의 국내유입과 국제자본시장을 통하여 상장기업들이 시설투자 및 해외투자목적의 해외자금조달수요가 급격하게 증가하고 있다. 이러한 여건변화를 예상하여, 장기적으로 회계기준 국제화에 대응해 나가야 할 것이다. 이를 위하여 먼저 국내의 회계기준이 지니고 있는 불필요한 차이를 제거하여야 하며 내부적으로 상법, 세법 및 자산재평가법과 관련된 비합리적인 회계처리기준을 국제화의 관점에서 개정하고 관련법규간에 조화를 이루어야 할 것이다. 이러한 국제화를 위한 대응책은 증권감독원, 기업, 회계법인 그리고 학계의 협력과 적극적인 노력을 바탕으로 이루어져야 할 것이다.

## 참 고 문 헌

1. 이창우, Frederick D. S. Choi and Byung T. Ro, “미국 증권시장의 공시제도와 회계연구의 역할”, 회계학 국제학술심포지엄, 1991,11. pp.1-37.
2. 주인기, “증권시장의 국제화 정착을 위한 회계제도”, 회계학 국제학술심포지엄, 1991,11. pp.62-100.
3. 星野一郎, “會計基準の國際的調和化にかんする分析視座について”, 會計, 第143券 第4號, 1993,4. pp.71-87.
4. 新井清光 外, “會計基準の國際的調和”, 企業會計, '91 Vol.43 No.10, pp.76-90.
5. 若杉 明, “會計の國際的 統一化をめぐつて”, 企業會計, '93 Vol.45 No.5, pp.17-22.
6. 平松一夫, “會計の國際化と わが國ディスクロ--ジヤ--”, 企業會計, '92 Vol.44 No.1 pp. 93-97.
7. 武田安弘, “會計の國際化と財務報告” 會計, 1989. 6. pp.728-749
8. Ahadiat, Nasrollah and Barbara R. Stewart, “International Geographic Segment Reporting Standards : A Case for the Harmonization of Accounting and Reporting Pracrices”, The International Journal of Accounting, Vol.27 1992, pp.45-56.
9. Chandler, Roy A., “The International Harmonization of Accounting : In Search of Influence”, The International Journal of Accounting, Vol.27 1992, pp.222-233.
10. Choi, Frederick D.S., “Financial Disclosure and Entry to the European Capital Market.” Journal of Accounting Research(Autumn 1973b) : pp.159-175.
11. Choi, Frederick D.S., “ASEAN Federation of Accountants : A New International Accounting Force, The International Journal of Accounting”, Vol. 5 No.1 Fall 1979, pp.53-75.
12. Choi, Frederick D.S., “A Cluster Approach to Accounting Harmonization”, Management Accounting, Vol.63 No.8 1981, pp.27-31.
13. Choi, Frederick D.S., “The Capital Market Effects of International Accounting Diversity(Homewood, Illinois : Dow Jones-Irwin, 1990).

14. Choi, Frederick D.S. and Richard M. Levich, "International Accounting Diversity : Does it Affect Market Participants?", *Financial Analysts Journal* /July-August 1991, pp.73-82.
15. Coopers & Lybrand, 1991 *International Accounting Summaries*(New York : John Wiley & Sons, 1991).
16. Emenyonu, Emmanuel N. and Sidney J. Gray, "EC Accounting Harmonisation : An Empirical Study of Measurement Practices in France, Germany and the UK. ", *Accounting and Business Research*, 1992, Vol.23 No.89, pp.49-58.
17. Goeltz, Richard Karl, "International Accounting Harmonization : The Impossible (and Unnecessary?) Dream", *Accounting Horizons*, 1991. 3, pp.85-88.
18. Gray, Sidney J., "The Impact of International Accounting Differences from a Security-Analysis Perspective : Some European Evidence", *Journal of Accounting Research*, Vol.18 No.1 spring 1980, pp.64-76.
19. Gray, Sidney J. and Clare B. Roberts, "East-West Accounting Issues : A New Agenda", *Accounting Horizons*, 1991. 3, pp.42-50.
20. Lee, Changwoo and Frederick D.S. Choi, "Effects of Alternative Goodwill Treatments on Merger Premia : Further Empirical Evidence, : *Journal of International Financial Management and Accounting* (forthcoming).
21. Lefebvre, Chris and Liang-qi Lin, "Internationalization of Financial Accounting Standards in the Peoples' Republic of China, *The International Journal of Accounting*", Vol.25 1990, pp.170-183.
22. McComb, Desmond, "International Accounting Standards and the EEC Harmonization Program : A Conflict of Disparate Objectives", *The International Journal of Accounting*, Vol.17. No.2 spring 1982, pp.35-48.
23. Meek, G.K., and Sidney J. Gray, "Globalization of Stock Markets and Foreign Listing Requirements : Voluntary Disclosures by Continental European Companies Listed on the London Stock Exchange." *Journal of International Business Studies* (Summer 1989), pp.315-336.

24. Ndubizu, Gordian A., "Accounting Disclosure Methods and Economic Development : A Criterion for Globalizing Capital Markets", *The International Journal of Accounting*, Vol.27 1992, pp.151 – 163.
25. Nobes, Cristopher and Robert Parker, "Harmonization of financial reporting", 「Comparative International Accounting」, Third Edition, 1991, pp.70 – 91.
26. Pellern, Phillip R. and Frank J. Schwitter, "A Summary of Accounting Principle Differences Around the World," in *Handbook of International Accounting* ed. F.D. S. Choi (New York : John Wiley & Sons, Inc., 1991).
27. Tay, J.S.W. and R.H.Parker, "Measuring International Harmonization and Standardization", *ABACUS*, Vol.26 No.1 1990, pp.71 – 88.
28. Wallace, R.S.Olusegun and Helen Gernon, "Frameworks for International Comparative Financial Accounting", *Journal of Accounting Literature*, Vol.10, 1991, pp. 209 – 264.
29. Wolk, Harry I. and Patrick H.Heaston, "Toward The Harmonization of Accounting Standards : An Analytical Framework", *The International Journal of Accounting*, Vol.27 1992, pp.95 – 111.