

「企業會計原則」의 構造와 論理

李 庸 俊

《目 次》	
I. 序 言	1. 一般原則
II. 會計原則의 兩面的 性格	2. 貸借對照表原則
1. “經驗의 蒸溜”로서의 會計原則	3. 損益計算書原則
2. 會計原則의 理論的 體系	IV. 結 言
III. 「企業會計原則」의 原理的 解說	

I. 序 言

「企業會計原則」은, 비록 法的 強制性은 없지만, 企業會計一般에 폭넓게 적용되는 會計基準이며⁽¹⁾, 會計監査 意見表明의 판단기준으로서, 우리나라 會計關係 諸法規의 基本規程이자 會計制度의 중심점을 이루고 있다.

우리나라의 「企業會計原則」은 1958年 6月 財務部 財政金融委員會의 企業會計準則制定分科委員會起草小委員會의 中間報告의 形式으로 出帆하였다. 이 「原則」은 그후 18年동안 빈약한 會計實務와 열악한 會計環境하에서 초창기의 우리나라 會計制度發展에 啓導的·標本的 機能을 훌륭히 수행하여 왔다.

그러나, 60年代末以來 資本市場의 적극적 育성과 經濟活動規模의 급속한 팽창에 따라 企業의 社會性·公共性이 크게 대두되는 한편, 國內外的 會計實務와 會計理論의 발전에 힘입어, 1974~75年의 上場法人을 중심으로 한 會計制度의 정비에 뒤이어, 1976年 7月 財務部 證券審議委員會의 企業會計分科委員會에 의하여 1次 改正(第2次 中間報告)이 이루어 졌다. 이 改正의 主眼點은 形式面으로는 日本의 修正企業會計原則에 영향받아 損益計算에 新包括主義를 채용한 데 있지만, 原理面에서 企業會計原則의 啓蒙的·實務指針的 性格을 탈피하고, 美國을 중심으로 발전되어 온 會計情報理論의 영향을 흡수한 데 있다고 할 것이다.

그 후 企業會計의 國際化·會計情報의 公示要求增大 등 계속적인 會計環境의 變化와 會

筆者 : 서울大學校 經營大學 經營研究所 研究員, 서울大學校 經營大學 教授

(1) “企業會計原則은……모든 企業이 그 會計를 處理함에 있어서 遵遂하여야 할 基準인 것이다.” 「企業會計原則」(1981. 1. 24 改正), 前文.

計實務・會計理論의 發展에 맞추어, 1981年 1月 證券管理委員會의 會計制度諮問委員會⁽²⁾에 의하여 2次 改正(第3次 中間報告)이 이루어 졌다. 이번 改正의 主眼點은 國際會計 潮流를 받아들여 財務報告의 情報提供機能을 強化하는 한편, 改正「上場法人등의 會計處理에 관한 規程」⁽³⁾에 맞추어 실질적인 會計制度의 統一을 기하는 데 있다고 할 것이다.

원래 會計原則은 多數의 利害關係者集團에 제공되는 財務報告의 信賴性을 제도적으로 보장하기 위하여 會計監査 意見表明의 判斷基準으로 도입되었다. 이러한 初期의 會計原則은 축적된 會計實務經驗을 바탕으로 건전하고 중요한 實務慣習을 抽出하여, “一般的으로 認定된 會計原則”(generally accepted accounting principles)을 記述함으로써 형성되었다.

이러한 實務的・歸納的・記述的 會計原則의 研究가 進行됨에 따라, 會計原則의 法則性과 體系性을 부분적으로 터득하게 되자, 會計原則에 관한 理論的・演繹的・規範的 研究가 활발히 이루어 지게 되었다. 會計原則의 理論的 研究는 會計의 實務的 側面을 경시할 餘가 없지 않으나, 會計原則의 法則性과 體系性의 定立, 實務慣習의 評價, 會計環境變化에 대응한 새로운 會計方法의 開發 등에 중요한 기여를 이루어 왔다.

會計原則의 理論的・規範的 研究는 원래 實務的・記述的 研究의 축적을 전제로 하는 것이지만, 다른 觀點에서 보면 우리나라처럼 會計慣習의 축적이 빈약한 상태에서 會計制度의 급속한 發展을 도모하는 상황에서 理論的 研究의 重要性이 한층 高潮된다고도 할 수 있다. 왜냐하면 이러한 狀況에서 會計原則이 實務慣習의 축적을 통하여 形成・發展되기를 기다리기 보다는 先進會計制度를 우선 會計原則의 차원에서 받아들여서 그 會計原則의 先導下에 會計實務의 발전을 도모하는 것이 보다 效果的이며, 이 경우 會計原則에 대한 理論的・規範的 理解는 그것이 우리나라 企業會計의 目的과 環境에 適合한가 여부를 檢討하는데 매우 有用하게 쓰일 수 있기 때문이다.

本稿의 主要目的은 前述한 觀點에서 최근 改正된 우리나라 「企業會計原則」의 構造와 論理를 原理的으로 解說하는 데 있다. 第2章에서는 먼저 건전한 實務慣習이 一般的으로 認定된 會計原則으로 형성되는 과정을 檢討한 다음에, 會計情報理論이 會計原則의 體系化에 어떻게 기여하여 왔는가를 살펴 보기로 한다. 第3章에서는 2章의 論議를 바탕으로 하여 「企業會計原則」의 構造와 그에 內在하는 會計情報의 有用性에 관한 論理를 一般原則, 貸借對

(2) 會計制度諮問委員會는 學界 5名, 公認會計士 3名, 政府當局者 3名 등 總 11名으로 구성되는 常設機構이다. 이번 改正은 上場法人協議會, 公認會計士會, 會計學會에서 각각 提出한 3가지 案을 이 委員會에서 討議・綜合하여 결정된 것이다.

(3) 制定 1974年 7月 18日(大統領令 第7199號), 1次改正 1976年 7月 28日(大統領令 第8197號), 2次改正 1980年 11月 11日(大統領令 第10061號).

照表原則, 損益計算書原則으로 나누어 살펴보기로 한다. 마지막으로 第4章에서는 이상의 論議를 綜合하여 「企業會計原則」 및 그 運用의 改善方向을 檢討하기로 한다.

II. 會計原則의 兩面的 性格

會計原則은 普遍妥當한 會計實務의 指導原理이자 會計行爲의 基本指針으로서, 特定한 會計公準下의 會計目的과 特定한 會計環境下의 實務의 實用性 사이의 補完과 妥協에 의하여 形成發展되는 것이다. 會計原則이 實務的 側面과 規範的 側面을 동시에 가지고 있다는 것은 會計原則의 研究에 근본적으로 相異하면서도 밀접한 補完性을 갖는 두가지 方法이 존재한다는 것과 밀접한 관련을 가지고 있다. 會計原則研究의 한 方法은 實務的 實用性에 바탕을 둔 會計慣習 중 規範的으로 普遍妥當하다고 인정되는 바를 抽出하는 歸納的·研究方法이고, 다른 하나는 會計目的에 봉사하는 諸 規範 중에서 實務的 實用性에 부합되는 바를 抽出하는 演繹的 研究方法이다. 실로 會計原則은 이러한 經驗的 歸納과 規範的 演繹사이의 補完的 融合을 통하여 발전되어온 人爲的 原則의 典型이라 할 만한 것이다.

1. “經驗의 蒸溜”로서의 會計原則

會計原則은 원래 會計的 經驗의 產物이었다. 즉, 會計原則은 오랜 會計實務에서 試行錯誤의 으로 얻어진 “健全한 會計慣習”(good practices) 중에서 一般的으로 公正·妥當하다고 認定되는 바를 抽出·要約한 것이다. 이런 意味에서 會計原則을 “經驗의 蒸溜”(distillation of experiences)라고 하여, 그 經驗的·歸納的 性格을 단적으로 나타내기도 한다.

實務經驗으로부터 會計原則이 정립되기까지는 대체로 세 단계의 과정을 밟는 것으로 생각된다. 즉, 먼저 會計實務로부터 건전한 會計慣習이 충분히 축적되어야 하며, 다음에 이들 건전한 會計慣習이 會計制度의 利用者(各種 利害關係者集團) 또는 會計專門家 등에 의하여 公正妥當하다고 인정되며, 마지막으로 일반적으로 公正·妥當하다고 인정된 바를 抽出·要約하여 「會計原則」으로 成文化시켜서 會計一般에 適用시키는 것이다. 이러한 諸過程을 가장 傳統的으로 밟아온 것은 美國이다. 즉, 19世紀부터 株式會社制度의 광범한 보급과 外部監査制度의 도입에 따라 20世紀初에 이르기까지, 美國은 양적·질적으로 풍부한 會計慣習을 축적하여 왔다. 이를 바탕으로 20世紀초에 들어서, 일반적으로 公正妥當하다고 인정되는 會計慣習이 學界·實務界에서 산발적으로나마 추출되기 시작하였다. 아울러, 會計處理過程에서 준수해야 할, 또는 會計監査에서 준수여부를 확인해야 할 “최소한도의 會計基準”의 확립 필요성이 꾸준히 논의되어 왔으며, 이를 바탕으로 1934년에 이르러서야 비로소 美國

會計士協會(AIA-American Institute of Accountants)가 「株式會社の 監査」에 포함시켜 5개의 會計原則을 처음 發表하게 되었다⁽⁴⁾.

以後 美國의 會計原則은 強制監査의 判斷基準으로서의 통일적 會計原則의 마련을 「證券去來委員會」(SEC-Securities and Exchange Commission)로부터 위임받은 「美國會計士協會」와 「美國會計學會」(AAA-American Accounting Association)의 두 機構의 主導下에 발전되어 왔다⁽⁵⁾.

AIA는 1934年の 「會計 5原則」에 이어, 1938년에는 T.H. Sanders, H.R. Hatfield, V. Moore의 3인이 起案한 소위 「SHM會計原則」(A Statement of Accounting Principles)을 공포하였고 1957年 「美國公認會計士協會」(AICPA-American Institute of Certified Public Accountants)로 改稱된 이래 1959年 「會計原則審議會」(APB-Accounting Principles Board)를 창설하여 意見書(APB opinion)를 수시로 공포하여 企業間의 比較可能性을 비롯한 時代的 要請에 부합되는 統一的 會計處理基準의 마련에 중요한 기여를 하였다. 그러나, 1973年 APB는 그 組織上의 결함을 批判받아 解體되고, 專屬研究員으로 構成되는 「財務會計基準審議會」(FASB-Financial Accounting Standards Board)로 대체되어 다수의 陳述書(Statements)를 公表하여 오고 있다.

한편, 「美國會計學會」는 1936年 「會社 報告書에 관련된 會計原則試案」(A Tentative Statement of Accounting Principles Affecting Corporate Reports)을 公表한 뒤, 1941年, 1948年, 1957年の 세 차례에 걸쳐서 이 試案을 改正·發表하였으며⁽⁶⁾, 1966년에는 會計情報理論 중심의 研究報告書인 「基本的 會計理論에 관한 陳述書」(ASOBAT-A Statement of Basic Accounting Theory)를 公表하였다.

물론 최근 會計原則의 研究動向이 理論的인 면으로 기운 느낌이 없지 않고, 특히 AAA의 입장은 構成員의 特性上 AICPA에 비하여 學問的·理論的·規範的 性格이 강하지만, 美國의 會計原則이 광범한 會計慣習의 축적을 그 基盤으로 하고 있다는 것은 분명한 사실이다.

(4) AIA와 뉴욕證券去來所의 連絡小委員會에서 發表된 것으로, ① 實現主義, ② 資本剩餘金, ③ 利益剩餘金, ④ 自己株式保有, ⑤ 內部利害關係者에 대한 債權 등 5個 勸告事項으로 구성되어 있다.

(5) SEC는 원래 公認會計士로 하여금 企業의 會計處理 및 財務報告가 “一般的으로 認定된 會計原則”을 준수하고 있는가 여부에 대한 意見を 表明하도록 요구하면서도, 이를 自明한 것으로 간주하고 그 具體的 內容을 提示하지 않았다. 1937年以後 SEC는 特殊한 會計上의 問題가 발생할 때마다 그에 대한 見解를 Accounting Series Releases로 발표하여 上場法人의 會計實務에 중요한 영향을 미쳐왔다.

(6) AAA, *Accounting Principles Underlying Corporate Financial Statements* (1941); AAA, *Accounting Concepts and Standards Underlying Corporate Financial Statements* (1948); AAA, *Accounting and Reporting Standards for Financial Statements* (1957).

다시말하면, 美國은 廣範한 會計慣習의 蓄積·發展을 바탕으로 하고, 會計學界·實務界의 꾸준한 研究를 推進力로 삼아, 오늘날에도 世界的 會計原則의 발전에서 先驅者의 地位를 지켜오고 있는 것이다.

이에 대하여 日本이나 우리나라의 會計原則은 뒤늦게 會計制度改善의 國家的 必要性에 의하여 被動的으로 生成되었다. 바꾸어 말하자면, 日本이나 우리나라는 自國의 축적된 會計慣習에서 출발하였다기보다, 美國 등에서 축적되어온 會計慣習을 발판으로 하였다고 볼 수 있으며, 보다 직접적으로 美國會計原則의 導入·消化를 통하여 이루어졌다고 볼 수 있다. 즉, 國內實務界의 입장으로서는 會計原則이 下向的으로 要求된 것이며, 그 과정은 점진적이라기 보다 급격하였다. 이는 日本이 2次大戰後 1949年 戰後經濟復興安定政策의 일환으로 企業會 計原則을 制定·公表하였던 것이나, 우리나라가 6.25動亂後 1958年 戰後經濟復舊政策의 일환으로 企業會計原則을 制定公布하였다는 사실에서도 엿볼 수 있다. 왜냐하면 당시의 日本이나 우리나라에서는 企業會計原則으로 要約·抽出될 會計慣習의 축적이 거의 없었기 때문이다. 따라서, 이들 企業會計原則은 후술하는 바와 같이 啓蒙의·指導의 성격을 강하게 가지며, 또한 會計原則을 內容의으로 뒷받침할 會計慣習의 축적이 꾸준히 要請되어온 것이다.

日本은 대체로 1950年代에 商法·稅法 등의 餘他 會計關係法規의 개정을 통하여 會計制度 를 一次的으로 정비하고, 1960代에 實務上의 건전한 會計慣習을 축적하여, 1970年代에 이 르러서 새로운 차원에서 統一된 會計體制를 마련한 것으로 생각되고 있다. 즉, 「企業會計 原則」이 1949年 戰後의 經濟復興安定政策의 一環으로 制定된 이래, 「企業會計審議會」는, 1961년에 이르기까지 10餘年에 걸쳐, 各種 意見書를 통하여 企業會計原則의 精神에 부합되 도록 商法·稅法 등의 改正을 꾸준히 要請하여 왔다. 이 時期를 “制度的 整備期間”이라 한 다면, 1962年 意見書에 立脚한 商法改正 이후의 7年餘의 時期는 會計實務上의 節次的 諸問 題點에 力點을 둔 “實踐의 發展期間”으로 볼 수 있다. 이러한 制度的·實踐의 遺産을 발판 으로 하고, 商法에의 公認會計士監査制度導入이 明白해 짐을 契機로 하여, 企業會計制度再 整備作業의 一環으로 1969年末에 「企業會計原則修正案」이 公表되기에 이르렀다. 다만 商法改正이 豫想外로 지연되는 바람에, 이 修正案을 5年間に 걸쳐 跛行的 會計制度의 一面으 로서 많은 論議가 加해지게 되었다. 그후 1974년에 들어서며 商法改正이 이루어 지고, 아 울러 企業會計原則 등이 改正됨으로써, 이제 日本은 實質的으로 完全한 “會計制度의 統一 體制”를 갖추게 된 것이다.

이러한 바탕위에서 日本 「企業會計審議會」는 「聯結財務諸表原則」(1975年), 「中間財務諸 表作成基準」(1977年), 「外貨表示去來等 會計處理基準」(1979年) 등을 계속 발표하여 會計實

務를 선도해 가고 있다.

이러한 美·日 兩國의 會計原則이 會計制度의 歷史가 日淺한 우리나라의 「企業會計原則」에 크게 영향을 미쳐 왔음은 쉽게 理解될 수 있다. 1958年 「財務部 財政金融委員會」의 「企業會計準則制定分科委員會 起草小委員會」의 中間報告로 出帆한 우리나라의 改正前 「企業會計原則」은, “企業會計의 統一性和 公信力を 부여하기 위하여” 用語統一·樣式標準化·作成公正化 등에 主眼點을 둔 多분히 啓蒙的 性格의 것이었다. 이것은 당시 會計慣習의 發達이 거의 없었던 우리나라의 會計環境에 비추어 불가피할 뿐아니라 오히려 바람직한 방향설정이었으며, 실제로 그후 20年 가까이 우리나라의 會計制度의 定立·發展에 크게 寄與해 왔음을 새삼 再論할 필요가 없을 것이다. 다만, 經濟發展 및 資本市場育成에 따라 企業의 社會性·公共性이 크게 問題視되고, 또 國內外에서 會計慣習·會計理論의 發展도 눈부신 것이어서 1970年代初부터 「企業會計原則」의 改正의 必要性이 꾸준히 論議되어 오다가 1974年 7月 「上場法人등의 會計處理에 관한 規程」 및 1975年 4月 「上場法人 등의 財務諸表에 관한 規則」을 각각 大統領令, 財務部令으로 公表하여 上場會社의 會計制度를 일단 整備한 다음, 1976年 7月 財務部 證券審議委員會의 企業會計分科委員會에 의하여 1次改正이 이루어져 初期 「企業會計原則」의 啓蒙的 性格을 크게 탈피하고 會計情報理論의 영향을 吸收하게 되었다는 것은 이미 진술한 바 있다. 그 후 1981年 1月 證券管理委員會의 會計制度諮問委員會에 의하여 2次改正이 이루어져 1次改正時 未備했던 實務上의 問題點을 補完하고 國際會計潮流에 맞춰 財務報告의 情報提供機能을 強化하는 한편, 實質的인 會計制度의 統一을 달성하여 우리나라 會計制度發展의 기틀을 마련하였다.

이와같이 우리나라 「企業會計原則」이 1,2次 改正에 의하여 情報理論的 體系의 潮流를 크게 받아 들였다고 하더라도 그 기반은 우리나라의 것이든 先進外國의 것이든 건전한 會計慣習에 있음을 간과할 수 없다. 종종 虛構의 표현이라고 비난되지만 “企業會計原則은 企業會計慣習中에서 一般的으로 公正妥當하다고 認定되는 바를 要約한 것”으로 규정한 「企業會計原則」前文은 이러한 基本精神을 잘 나타내고 있는 것이다.

어떤 점에서 會計制度의 後進性을 先進會計制度의 도입에 의하여 先導하는 상황에서는 會計原則의 經驗的 歸納과 先驗的 演繹사이의 關係가 逆轉된다고도 볼 수 있다. 즉, 先進國의 경우 會計原則이 歸納的으로 形成되고 演繹的으로 體系化되는 반면, 우리나라의 경우에는 體系化된 會計原則이 도입되고 그 適用과정에서 발견된 實務上의 問題點이 會計原則에 「피드·백」하는 것이다⁽⁷⁾.

(7) 2次改正에서 稅務會計와의 差異의 調整, 商法에 따른 利益準備金の 積立限度明示, 長期性반음의 新設, 會計變更의 前進法處理 등이 이러한 實務上 會計處理의 問題點을 解決한 例이다.

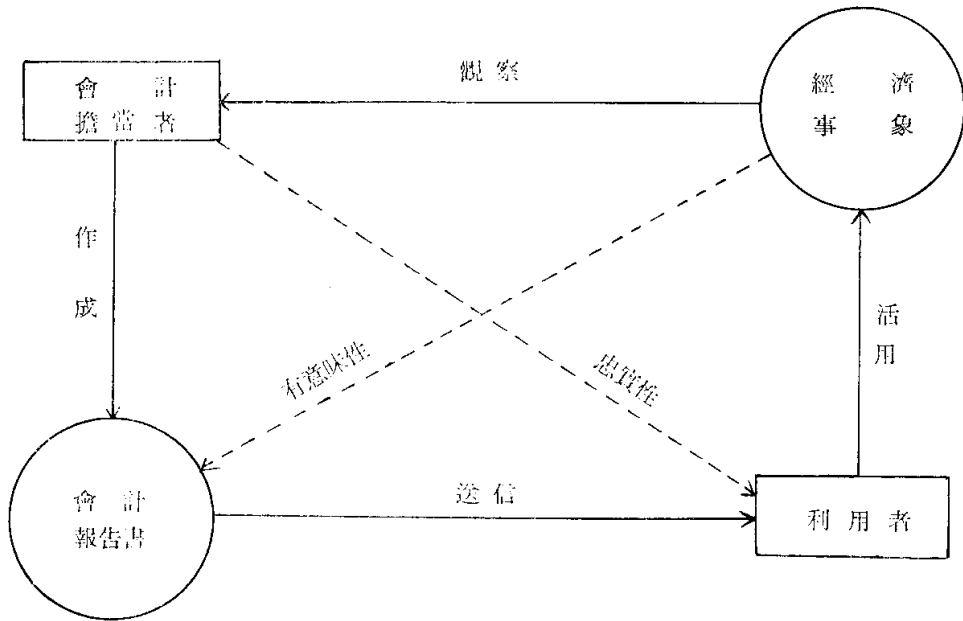
여기에 독자적인 會計理論의 不充分한 발전뿐만 아니라 會計實務經驗의 불충분한 축적이 우리나라 會計制度發展上的 취약점으로 지적되는 까닭이 있는 것이다. 요컨대, 會計原則은 충분한 會計慣習의 축적을 발판으로 하여야 하며, 또한 실제로 自國의 것이든 他國의 것이든 건전한 會計慣習의 축적에 뿌리를 내리고 있어야 하는 것이다.

2. 會計原則의 理論的 體系

會計學者들은 會計原則의 經驗的·歸納的 性格을 충분히 認定하고는 있지만, “經驗의 蒸溜”속에 용해되어 있는 技術的 環境的·價值的 諸要素를 抽出·分析하여 會計原則의 普遍性을 추구하는 데에도 게으르지 않았다. “經驗의 蒸溜”로서의 會計原則이 어느 정도 軌道에 올라서자, 會計學者들은 이에 一貫的인 體系性을 부여하고, 나아가 會計原則의 發展方向을 豫測한다든지 또는 “先驗的” 當爲體系로서의 會計原則을 理論的으로 導出하고자 하였다. 실제로, 이러한 理論的 摸索은 (1) 會計의 本質을 統一된 體系下에 파악하고, (2) 이에 綜合的 價值基準을 分析的인 直觀에 의하여 賦與함으로써 이루어 지게 된다. 後述하는 「會計情報理論」(또는 「會計 커뮤니케이션理論」)은 前者에 대한 답이고, 이로부터 유도되는 “會計情報의 有用性”은 後者의 判斷基準이라고 하겠다.

「會計情報理論」의 萌芽는 이미 1957年 「美國會計士協會」가 會計의 主要機能을 “會計情報의 蓄積과 疏通(communicate)”에서 찾은 데에서도 볼 수 있지만, 이것이 體系화된 것은 「베드포드」와 「발라도우니」의 業績⁽⁸⁾이라 할 것이다. 원래 「情報理論」 또는 「커뮤니케이션理論」에 의하면, 情報은 情報源에서 受信者에 이르기까지 「送信手段→媒體→受信手段」의 諸過程을 거치게 되며, 이러한 情報의 傳達過程에서 記號에 指示된 事象의 意味를 부여하는 意味論的인 問題, 記號와 記號를 配列하고 構成하는 構文論的인 問題, 受信者의 意思決定에 所期의 影響을 주는 實用論的인 問題 등의 諸問題가 생기게 된다. 이러한 관점에서 보면, 會計情報의 中繼者로서의 會計擔當者는, 먼저 受信者(특정기업에 관한 경제사상의 관찰자)로서 特定 經濟事象을 觀察하여 會計情報를 入手·解讀하고, 이로부터 送信者(회계보고서의 작성 담당자)로서 利用者에게 傳達할 情報를 選擇하고 그 傳達手段(會計報告書)을 마련하여야 한다(〈圖 1〉 參照). 이러한 諸過程에서 會計擔當者는 利用者에게 忠實하여야 하며, 作成된 會計報告書는 經濟事象을 意味있게 反映하는 것이어야 한다. 한편, 利用者는 會計報告書에 담겨 있는 會計情報를 그의 目的·能力에 따라 受信·解讀하며, 解得된 情報를 經濟事象에 관한 意思決定에 活用하게 된다. 逆으로, 經濟事象에 관한 意思決定에의 有用性

(8) N.M. Bedforb and V.B. Baladouni, "A Communication Theory Approach to Accountancy," *The Accounting Review*, Oct. 1962.

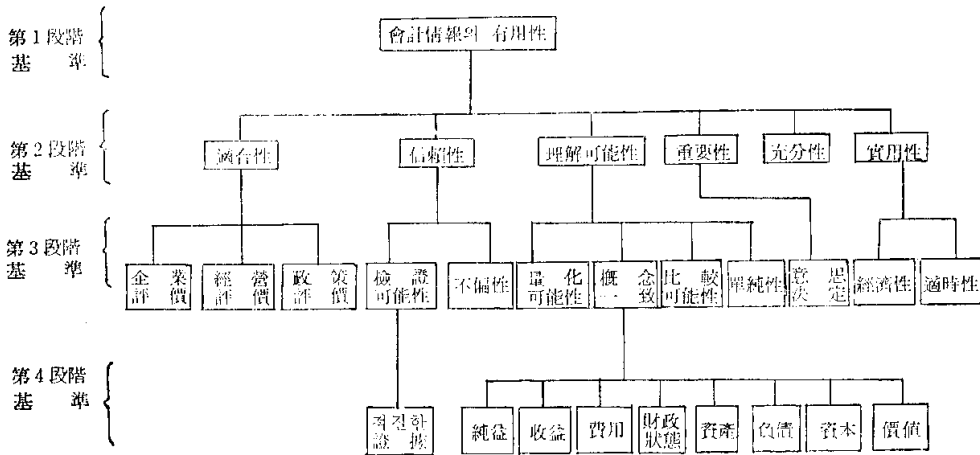


〈圖 1〉 會計情報の 흐름

에 따라, 利用者는 特定한 情報를 特定한 方法으로 會計報告書에 記載할 것을 會計擔當者에게 要求할 수 있고, 이는 會計擔當者의 報告書作成 및 經濟事象觀察에 「피드·백」으로서 나타나게 될 것이다.

요컨대, 會計는, 「美國會計士協會」가 1966년 「基本的 會計理論에 관한 報告書」(ASOBAT)에서 밝혔듯이, “本質的으로 情報組織”이라는 統一의 體系下에 파악될 수 있는 것이다. 이러한 입장에서 우리나라 「改正企業會計原則」의 前文에서도 企業會計의 當爲의 目標를 “財務諸表의 利用者가 企業에 대하여 올바른 意思決定을 할 수 있도록…… 有用하고 適正한 會計情報를 提供”하는 데 둔 것이다.

會計情報の 흐름에서, 會計原則은 利用者에의 忠實性이라는 입장에서 會計擔當者의 經濟事象觀察과 會計報告書作成을 規制하는 基準이라 할 수 있다. 이로부터, 會計原則의 출발점인 “會計의 存在價値”는 會計組織이 中繼하는 “會計情報の 有用性”에 근거한다는 論理가 成立하게 되는 것이다. 그러나, 흔히 일컫는 “有用한 會計情報”란 무엇인가? 「무니츠」(M. Moonitz)가 지적하였듯이, “有用性”이란 概念은 “누구의 어떤 目的을 위하여 有用한가?”에 답할 수 없다면, 無意味하고 해롭기까지 할 것이다. 요컨대, 會計정보는 諸利用者의 諸目的에 기여하는 것이어야 할 것이며, 이들사이에 技術的인 갈등이 있다면 결국 社會的 價値判斷에 의하여 調整되어야 할 것이다.



〈圖 2〉「스나벨리」의 階層的 會計基準

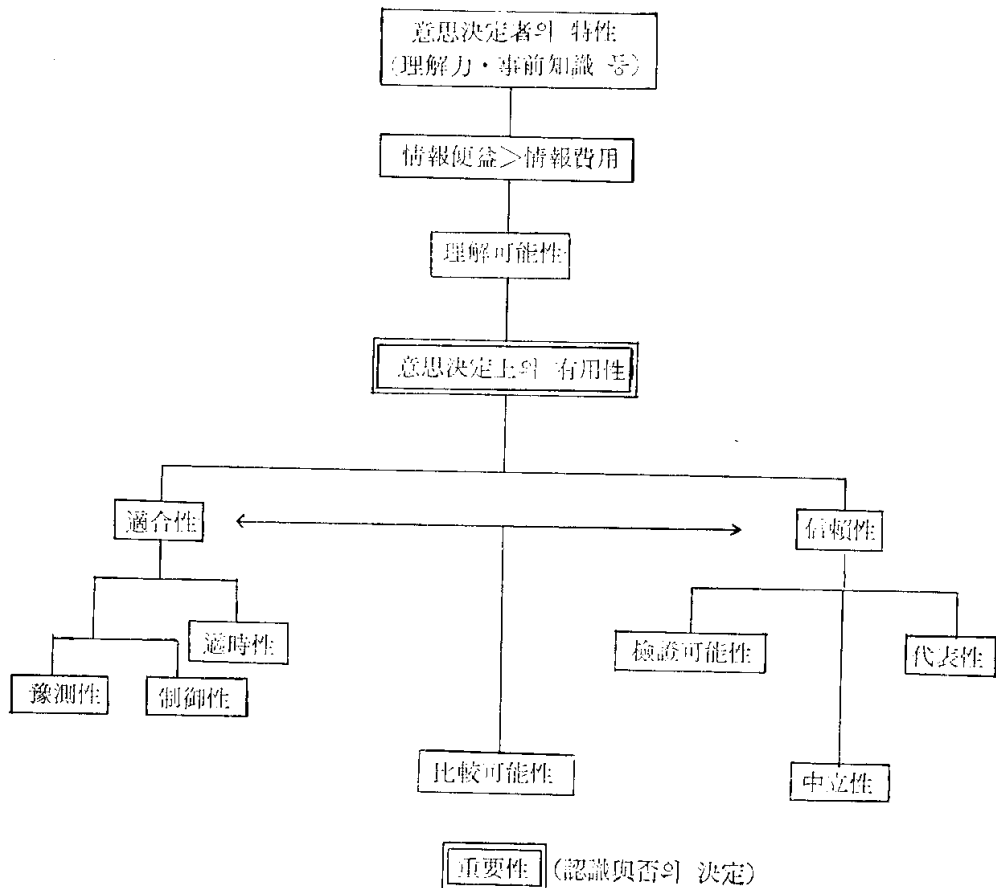
「스나벨리」⁽⁹⁾는 會計情報의 最高判斷基準(「第 1 段階基準」)으로 前述한 「會計情報의 有用性」을 들고, 다시 有用性의 判斷基準(「第 2 段階基準」)으로 「適合性」·「信賴性」·「理解可能性」·「重要性」·「充分性」·「實用性」의 6個基準(原則)을 들고 있다(〈圖 2〉 參照). 「適合性」(relevance)이란 會計情報가 有用한 것이 되기 위해서는 諸利用目的에 重要한 關聯을 갖는 適合한 것이어야 한다는 基準으로, 具體的(「第 3 段階基準」)으로는 企業의 評價·經營의 評價·經營政策의 評價에 適合한 것을 要求하고 있다. 「信賴性」(reliability)은 會計報告書에 記載된 會計情報가 經濟事象을 眞實·公正하게 反映함으로써 利用者가 이를 믿고 이에 의하여 意思決定을 할 수 있음을 要求하는 基準으로, 具體的으로 檢證可能性(適切한 證據)과 不偏性을 들고 있다. 「理解可能性」(understandability)은 會計情報가 利用者의 立場에서 理解possible한 形式으로 表示될 것을 要求하며, 具體的으로는 量化可能性·比較可能性·單純性·利用者가 갖는 概念(純利益·收益·費用·財政狀態·資產·負債·資本·價值)과의 一致性에 의하여 判斷된다. 「重要性」(significance)은 具體的으로 利用者의 意思決定에 미치는 影響에 따라서 判斷한 經濟的 重要性을 의미하며, 「充分性」(sufficiency)은 會計情報가 量的·質的으로 充分할 것을 要求하는 基準이다. 마지막으로, 「實用性」(practicality)은 具體的으로 會計情報가 經濟的으로 入手possible한 것이어야 하며, 意思決定時期에 맞추어서 提供될 것을 要求하는 基準이다. 이와같이 會計情報와 有用性을 頂點으로하여 4段階로 體系화된 「스나벨리」의 階層的 會計基準은, 이에 대하여, 多少의 批判이 없는 것은 아니지만, 會計原則의

(9) H.J. Snavelly, "Accounting Information Criteria," *The Accounting Review*, Apr. 1967.

理論的 體系를 마련하고, 相互間的 關係를 明白히 했다는 점에서 큰 意義를 갖는 것이다.

한편, AAA의 ASOBAT와 유사하게, AICPA에서도 1970年 公表된 APB Statement No.4에서 情報理論에 입각하여 會計原則을 세가지 階層的 構造로 나누어 說明하고 있으며, 1978年 1980년에 각각 發表된 FASB Statement No.1 및 No.2에서 會計原則의 전체인 會計目的을 정립하고, 이에 봉사하는 會計情報의 有用性이라는 基準에 의하여 會計原則의 體系를 파악하고 있다.

AICPA는 企業會計의 基本目的으로 다음의 8가지 項目을 들고 있다⁽¹⁰⁾. 첫째, 會計情報은 投資와 與信의 意思決定에 有用하여야 한다. 둘째, 現金의 납입과 출납을 豫測할 수가 있어야 한다. 셋째, 企業資産과 그 負債 그리고 그 變動事項을 表示해야 한다. 넷째, 財



<圖 3> 會計情報의 質의 特性

(10) FASB, *Statement of Financial Accounting Concepts, No. 1: Objectives of Financial Reporting by Business Enterprise*, AICPA, 1978.

務報告書는 企業 自己資本에 對한 情報를 提供해야 한다. 다섯째, 一定期間 동안의 企業의 營業成績을 보여주는 情報를 提供해야 한다. 여섯째, 企業의 資金調達에 關한 情報를 提供해야 한다. 일곱째, 企業經營者의 業務能力을 평가할 수 있는 情報를 또한 提供해야 한다. 마지막으로 會計情報 使用者의 理解를 促進시킬 註釋을 달아주어야 한다.

以上の 會計目的을 전제로하여 會計情報의 質的 特性을 간단한 모형으로 圖解한 것이 <圖 3>이다⁽¹¹⁾. 도표에서 보듯이 各 情報特性은 階層的 構造를 이루고 있다. 즉 會計情報는 먼저 意思決定에 有用해야하는데 有用하기 위해서는 目的適合성과 信賴性을 가져야 하며 目的適合性인 特性을 會計情報가 갖추기 위해서는 豫測性, 制御性, 適時性을 가져야 하며 信賴性을 가지기 위해서는 檢證可能性, 中立性, 그리고 代表性을 지녀야 한다. 한편 目的適合성과 信賴性이 주요 會計情報의 特性인데 비해 比較可能性은 二次的 特性으로 會計情報가 比較可能性이 커짐에 따라 會計情報의 有用性을 높여주게 된다.

앞서 會計原則의 理論的 體系가 經驗的 會計原則의 바탕위에서 出發하였다고 指摘하였듯이, 前述한 會計原則의 理論的 體系가 經驗的 會計原則의 影響을 直接 間接으로 크게 받고 있음은 再論한 必要없이 明白하다. 한편, 理論的 會計原則은 經驗的 會計原則의 構造를 밝히고, 나아가 經驗·歸納의 過程에서 누락되었을지 모를 會計原則을 指摘하여 가능한 試行 錯誤의 過程을 줄일 수 있는 것이다. 이런 점에서 볼 때, “經驗의 蒸溜”로서의 會計原則과 “一般的으로 認定된 會計假定”으로서의 會計原則은 緊密한 相互依存關係에서 會計原則을 發展시켜가는 交互的 過程이라 해야 할 것이다.

Ⅲ. 「企業會計原則」의 原理的 解說

우리나라의 「企業會計原則」은 모든 利害關係者에 대하여 公正妥當性을 갖는 一般的 會計基準인 동시에 會計實務을 이끌어가는 광범위한 指針이자 指導原理가 되고 있다. 최근 改正된 「企業會計原則」은 前文외에 總則, 貸借對照表, 損益計算書, 資產·負債의 評價, 利益剩餘金處分計算書, 財務狀態變動表 등 6個章 48個條目으로 구성되어 있다. 그 중 기본적인 會計原則 내지 基準⁽¹²⁾에 해당하는 것은 第1 一般原則, 第5 貸借對照表作成基準과 第28

(11) FASB, *Statement of Financial Accounting Concepts*, No. 2: *Qualitative Characteristics of Accounting Information*, 1980.

(12) 「會計原則」(Accounting Principles)과 「會計基準」(Accounting Standards)은 별다른 구분없이 混用되고 있다. 일반적으로 實務上으로 「會計原則」이 널리 사용되는 반면, 최근의 연구동향은 「會計基準」을 선호하는 경향이 있다. 「企業會計原則」第5, 22 등에서는 “...作成基準”이라는 題目하에 “다음 原則에 의하여 作成”이라고 표현한 것도 이러한 混用의 좋은 例이다. 다만, 「上場法人 등의 會計處理에 關한 規程」에서는 「基準」을 「原則」의 下位概念으로 사용하고 있다(「上場法人 등의 會計處理에 關한 規程」, 第3條, 8條, 25條 參照)

資産의 評價基準, 第22 損益計算書作成基準 등이므로, 이하 이들 原則 또는 基準을 중심으로 「企業會計原則」의 構造와 論理를 原理的으로 解說하기로 한다.

1. 一般原則

一般原則은 會計原則의 頂點을 이루는 基本原則으로, 보통 會計原則이라고 하면 좁은 意味에서 一般原則을 가리키는 수가 많다. 「企業會計原則」은 一般原則으로서 다음의 6個事項을 列擧하고 있다.

(1) 信賴性: 會計處理 및 報告는 信賴할 수 있도록 客觀的인 資料와 證據에 의하여 公正하게 處理하여야 한다.

(2) 明瞭性: 財務諸表의 樣式 및 科目과 會計用語는 理解하기 쉽도록 簡單·明瞭하게 表示하여야 한다.

(3) 充分性: 重要한 會計方針과 會計處理基準, 科目 및 金額에 관하여는 그 內容을 財務諸表上에 充分히 表示하여야 한다.

(4) 繼續性: 會計處理基準 및 節次는 每期 繼續하여 適用하고, 正常한 事由없이는 이를 變更하여서는 아니되며, 期間別比較가 可能하도록 하여야 한다.

(5) 重要性: 會計處理와 財務諸表의 作成에 있어서 科目과 金額은 그 重要性에 따라 實用的인 方法에 의하여 決定하여야 한다.

(6) 安全性: 會計處理에 있어서 上의 選擇可能한 方法이 있는 경우에는 財務的 基礎를 堅固히 하는 觀點에 따라 處理하여야 한다.

먼저, 「一般原則」의 經驗的·歷史的 側面을 明白히 하기 위하여, 이를 改正前의 「企業會計原則」 및 美國(「美國公認會計士協會」의 「會計原則審議會報告書」 第4號의 財務諸表의 質的 目的을 기준으로 한다), 日本의 會計原則의 경우와 比較·檢討하기로 한다(〈表 1〉參照). 1次 改正前後의 「企業會計原則」을 比較하여 보면, 무엇보다 一般原則의 個數가 9個에서 6個로 크게 줄어 들었음이 눈에 띈다. 이것은 「企業會計原則」이 啓蒙的 性格을 脫皮하고 美國을 중심으로 발달한 會計情報理論의 影響을 吸收한 데서 비롯된다. 즉, 眞實性·確實性·單一性의 3個原則을 信賴性의 原則으로 包括하였고, 正規簿記·剩餘金區分의 2個原則은 現代會計의 前提 또는 節次上의 문제로 보아 除外시키는 한편, 會計情報의 有用性을 保障하기 위하여 充分性의 原則을 補完한 것이다. 이는 改正된 日本의 企業會計原則이 公開性의 原則을 明瞭性의 原則으로 修正하는 데 그친 것에 比較하여 刮目할만한 進一步로서 우리나라 會計制度를 急速히 進歩시키고자 하는 熱意를 反映하는 것이라 하겠다.

〈表 1〉一般原則의 比較

우리나라의 「企業會計原則」			美國 APB Statement No. 4 (1970)	日本 「企業會計原則」(1974)
3차 보고(1981)	2차 보고(1976)	1차 보고(1958)		
(1) 信 賴 性	(1) 信 賴 性	(1) 眞 實 性 (4) 確 實 性 (9) 單 一 性	(3) 立證可能性 (4) 中 立 性 —	(1) 眞 實 性 (7) 單 一 性 —
(2) 明 瞭 性	(5) 明 瞭 性	(8) 明 瞭 性	(2) 理 解 可 能 性	(4) 明 瞭 性
(3) 充 分 性	(6) 充 分 性	—	(7) 完 全 性	—
(4) 繼 續 性	(2) 繼 續 性	(5) 繼 續 性	(6) 比 較 可 能 性	(5) 繼 續 性
(5) 重 要 性	(3) 重 要 性	(3) 重 要 性	〔(1) 適 合 性〕	—
(6) 安 全 性	(4) 安 全 性	(7) 安 定 性	—	(6) 健 全 性
—	—	—	(5) 適 時 性	—
—	—	(2) 正 規 簿 記	—	(2) 正 規 簿 記
—	—	(6) 剩 餘 金 區 分	—	(3) 資 本 損 益 去 來 區 分

다음에, 理論的인 側面에서 「企業會計原則」의 「一般原則」을 前述한 「스나벨리」의 「階層的 會計基準」과 對比시켜 보면, 그 折衷의 性格이 한층 명백히 理解될 수 있다(〈表 2〉參照). 즉, 「企業會計原則」의 「一般原則」은 대체로 「스나벨리」의 「第2 段階會計基準」에 해당하며, 특히 信賴性·充分性의 原則에 있어서는 거의 完全한 一致를 보이고, 繼續性·明瞭性의 原則도 構造의 差異는 있으나 理解可能性의 基準에 對應된다. 다만, 重要性의 原則은 그 內容이 다양하여 概念規定에 多少의 問題點을 내포하고 있음을 指摘해 주고 있다. 실제로 重要性의 原則을 適用함에 있어서는 단순한 量(金額)的 重要性 외에도, 利用者의 意思決定에 미치는 影響에 있어서는 質的 重要性, 會計費用과의 關係 등을 綜合的으로 考慮하여야 할 것이다. 끝으로 安全性의 原則은 會計情報의 有用性에 관련된 것이 아니라, 企業의 健全한 發展을 圖謀하고자하는 健全한 會計慣習의 產物임이 나타나 있다. 실제로 安全性의 原則은 不確實한(未確定의) 未實現利益의 計上을 금지하거나, 後述하는 原價主義의

〈表 2〉一般原則과 階層的會計基準과의 比較

「企業會計原則」	「스나벨리」의 階層的 會計基準
信 賴 性(客觀的證據·公正性)	信 賴 性(檢證可能性·不偏性)
充 分 性	充 分 性
繼 續 性(比較可能性)	理 解 可 能 性 { 比較可能性 概念一致性 單 純 性
明 瞭 性(理解容易性·簡單性)	
重 要 性(實用性)	{ 適 合 性 重 要 性 實 用 性(經濟性)
安 全 性	—

〔註〕 項目의 配列은 比較의 對應되는 順序에 따랐음.

중대한 缺陷을 是正하는데만 適用할 것이며, 또한 繼續適用에 의하여 그 效果가 相殺됨에도 유의하여야 할 것이다.

다음 우리나라의 一般原則을 FASB의 그것과 比較하여 檢討하여 보기로 한다. 우선, 信賴性原則은 意思決定에의 會計情報의 有用性を 보장하기 위하여 適合성과 함께 必要한 重要한 兩大屬性의 하나이다. 그것은 會計情報가 誤差와 偏倚없이 그리고 충실히 처리 報告될 것을 要求하는 것이다. 우리나라의 會計原則은 信賴性を 保障하기 위하여 客觀的인 資料와 증거(檢證可能性)에 의한 公正한 處理(中立性)를 要求하고 있다. 그러나, 그것이 測定, 묘사하고자 하는 現象과 情報와의 一致性을 要求하는 바 代表性을 包含하지 않은 것은 아직 우리나라의 會計原則이 啓蒙的 性格을 部分的으로 내포하고 있음을 나타내는 것으로 보인다.

第2의 原則인 明瞭性은 會計情報가 그 具體的인 利用者인 利害關係者集團에 쉽게 이해할 수 있도록(理解可能性) 表示될 것을 要求하는 原則이다. 따라서 이 原則은 會計情報의 有用性에 關한 問題가 아니라, 情報 判讀의 費用에 關連되는 것이며⁽¹³⁾, 우리나라의 會計環境에 비추어 우선적으로 列記한 것이다.

第3의 原則인 充分性은 有用한 會計情報의 基本特性인 信賴성과 適合성 양쪽에 關連된 것으로 볼 수 있다. 重要하고 또한 檢證可能한 會計情報의 누락은 會計情報과 現象間의 符合性を 阻害하고 偏倚를 가져옴으로써 信賴성을 阻害하는 동시에, 部門計算, 區分計算, 總額表示의 누락은 適合한 情報의 逸失을 의미하기 때문이다.

第4의 原則인 繼續性은 比較可能性에 해당되나, 前者가 期間別 比較의 側面만을 強調하는 反面⁽¹⁴⁾ 後者는 統一的인 會計處理에 의한 企業間 比較의 側面을 아울러 強調하고 있다는 점에서 比較可能性보다 狹義의 原則이라 할 것이다. 比較可能性은 信賴성과 適合성 兩者에 相互作用하여 會計情報의 有用성을 높이는 機能을 수행한다. 즉, 會計情報는 기왕에 획득한 다른 企業이나 해당企業의 他會計年度에 關한 會計情報에 대하여 相對的으로 인식됨으로써 그 有用성이 크게 增大될 수 있는 것이다⁽¹⁵⁾.

重要性原則은 FASB에서 會計的認識의 判別基準으로 提示하고 있다. 이는 測定·報告 方面에서 適合성과 信賴性등 會計情報의 質的特性과 關連된 광범위한 개념이다. 重要性은 기본적으로 意思決定에 미치는 영향의 유무에 關連되므로 適合성과 매우 유사한 特性을 갖기

(13) FSAB (1980), *op. cit.*, #40.

(14) 期間別比較可能性을 「企業會計原則」의 總則 第2의 ㉔에서 前年度와의 比較財務諸表의 作成을 규정함으로써 더욱 강조되었다.

(15) FASB (1980), *op. cit.*, #33 & 111.

도 한다. 그러나, 適合性이 情報의 種類에 관한 것이라면 重要性은 情報의 크기에 주로 관련된 것이라는 점에서 區分될 수 있다⁽¹⁶⁾. 다만, 우리나라의 「企業會計原則」에서 適合性을 제외하고 重要性만을 揭記한 것은 그 區分の 意義를 충분히 評價하지 않고 重要性에 適合性을 포함시켜 규정한 것으로 해석되어야 할 것이다.

마지막으로 安全性原則은 會計情報의 有用性이라는 관점에서보다, 會計情報에 내재하는 不確實性을 처리하는 實務慣習의 축적에 주로 기인하는 것이다⁽¹⁷⁾. 그러나, 安全性原則은 유사한 可能性이 있는 未來에 대한 保守的(悲觀的)인 예측의 선택을 의미하는 것이지, 보다 可能性이 많은 것을 배척하고 悲觀的인 예측을 권장한다는 것은 아니다.⁽¹⁸⁾ 安全性原則의 남용은 會計情報의 信賴性과 適合性을 위협할 뿐만 아니라, 次期以後 純益의 過大計上을 통하여 比較可能性을 지해하는 것이다. 「企業會計原則」은 이러한 安全性原則의 신중한 적용을 위하여 低價主義에 상당한 制約을 加하고 있다.

2. 貸借對照表原則

「企業會計原則」은 貸借對照表作成基準으로 ① 區分表示 ② 總額表示 ③ 1年基準 ④ 配列 ⑤ 剩餘金區分 ⑥ 特定費用의 移延 ⑦ 特定收益의 移延 등의 7個原則을 들고 있다. 이러한 貸借對照表作成基準은 企業의 財務狀態 報告에 있어서 明瞭性·充分性·繼續性·信賴性 등의 一般原則이 具體化된 것으로 볼 수 있다.

이중 「區分表示」는 明瞭性의 具體的 表現으로서 資產·負債·資本의 區分을 새로 규정하고 있으며 改正企業會計原則은 投資와 기타資產을 固定資產에서 分離·獨立시키고 있다는 점이 특징적이다. 「總額表示」는 充分性原則의 具體的 表現으로서 資產·負債·資本의 相計表示를 注意의으로 禁止하고 있다. 「配列」은 理解可能性(명료성)의 表現으로 볼 수 있고 流動性配列法을 채택하고 있으며, 「特定費用의 移延」은 장래의 收益과 관련이 있는 特定의 費用의 移延을 許容하고 있다.

「改正企業會計原則」은 ③ 1年基準, ⑤ 剩餘金區分, ⑦ 特定收益의 移延을 過去의 4個原則에 追加하고 있다. 이 중 1年基準은 過去의 「區分表示」에서 포함시켜 규정하던 것을 獨立시킨 것이고, 剩餘金區分은 1次改正時의 一般原則에서 삭제된 것을 下位概念인 貸借對照表作成基準에서 부활시킨 것이고, 「特定收益의 移延」은 特定費用의 移延에 대응하여 期間損益計算의 適正化를 기하기 위하여 動的貸借對照表表示에 따라 신설된 것이다⁽¹⁹⁾. 이와 아

(16) *Ibid.*, #125, 129.

(17) *Ibid.*, #91-93.

(18) *Ibid.*, #195.

(19) 이와 아울러 移延資產의 범위도 대폭 縮小되었다. 즉, 創業費·開業費·新株發行費·社債發行

올려 虛構資産이라고 비판되던 移延資産의 範圍가 대폭 축소된 점에 유의하여야 한다.

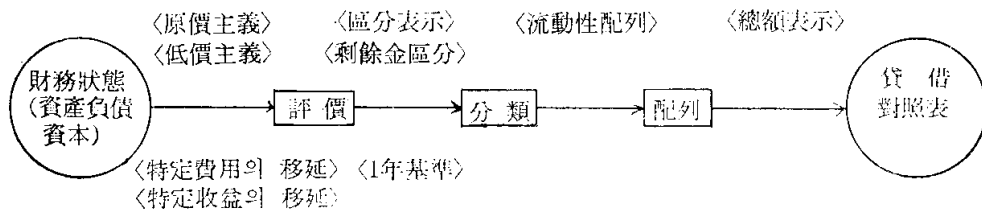
改正「企業會計原則」은 원래 貸借對照表原則중에 포함되어 있던 資産負債의 評價原則을 별도의 것으로 獨立시켜 규정하고 있다. 「企業會計原則」은 基本的으로 資産을 取得原價에 의하여 파악하고 이를 資産의 種類에 相應한 原價配分の 原則에 의하여 各會計年度에 配分할 것을 規定하여 折衷의이긴 하지만 動的貸借對照表觀의 立場을 취하고 있다.

이러한 原價主義의 例外로서 有價證券 在庫資産 投資資産의 時價가 顯著하게 低落한 경우 安定性的 原則에 입각하여 그 時價에 의한 評價를 許容하되, 이를 顯著하게 低落한 時價가 相當期間동안 회복될 可望이 없다고 認定되는 경우로 限定함으로써 保守主義의 濫用에 의한 信賴性(中立性)의 損害를 牽制하고 있다.

原價主義의 重要的 長點은 資産評價가 正規簿記의 方法에 따라 處理되므로 客觀性(檢證可能性)이 保障된다는 것이나, 무엇보다도 貨幣價值變動이 고려되지 않게 된다는 缺點이 있다. 改正「企業會計原則」은 1次改正때 一般原則에서 削除되고 貸借對照表原則에 남아 있던 正規簿記의 原則을 다시 削除함으로써 최근 활발히 연구검토되고 있는⁽²⁰⁾ 時價會計의 影響을 반영할 길을 열어 두고 있다. 보다 具體的으로, 改正企業會計原則은 償却畢資産의 殘存價額 또는 備忘價額으로의 記載를 許容하고 있으며, 貨幣性外貨資産・負債의 貸借對照表日 現在の 換率에 의한 評價를 규정하고 있다.

이러한 貸借對照表作成基準과 評價原則을 포함한 貸借對照表原則은 財務狀態報告에 관한 會計慣習 내지 實務性的 經驗을 통하여 形成된 것이지만, 理論的인 觀點에서는 財務狀態에 관하여 信賴性있는 充分한 會計情報를 명료하게 전달하는 일련의 커뮤니케이션過程을 支配하는 細部原則으로 파악할 수 있다.

〈圖 4〉는 이러한 過程을 圖式化하여 表示한 것이다. 즉 財務狀態는 基本的으로 原價主義에 의하여 認識 測定되며, 移延된 特定한 費用과 收益을 각각 資産과 負債로서 貸借對照表



〈圖 4〉 貸借對照表作成의 過程

費, 試驗研究費 만인정하고, 장래의 收益과 관련성이 희박한 社債割引發行差金・配當建設利子는 직접 負債・資本에서 控除表示하고, 開發費는 인정하지 않고 있다(「企業會計原則」第9 參照).

(20) 특히 FASB, "Financial Reporting in Units of General Purchasing Power," FASB Exposure Drafts, 1974, 參照.

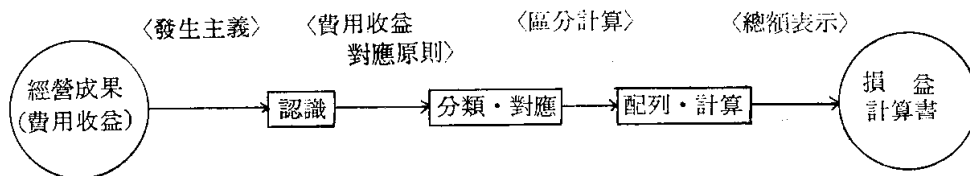
에 기재된다. 여기서 資產은 流動資產·投資와 기타 資產·固定資產·移延資產으로, 負債는 流動負債·固定負債 및 移延負債로, 資本은 資本金·資本剩餘金 및 利益剩餘金으로 각각 區分表示하여 財務情報의 概觀性·明瞭性を 높이되, 流動 與否의 區分은 통일적으로 1年基準을 적용하여 比較可能性을 높이고 있다. 분류된 각 項目은 統一的으로 流動性 配列法에 따라 配列되고, 이를 總額表示함과 동시에 前年度와 比較하는 形式으로 表示함으로써 充分한 情報가 傳達되도록 배려하고 있다.

이와같이 貸借對照表作成基準은 一般則則의 貸借對照表作成上的 具體的 表現으로 볼 수 있으며, 그것이 一般原則의 下位概念으로서 계층적구조를 가지고 形成되었다기 보다는 貸借對照表作成上的 實務的인 必要에 따라 각기 規定되었다고 보아야 할 것이다. 이 점에서 會計原則 내지는 基準과 會計規定이나 節次와의 관계가 모호하다는 批判을 받을 수도 있을 것이다.

3. 損益計算書原則

「企業會計原則」은 損益計算書作成基準으로 ① 發生主義, ② 費用·收益 對應原則, ③ 總額表示, ④ 區分計算의 네가지 原則을 들고 있다. 물론 이들은 모두 損益計算의 오랜 經驗的 慣習에서 發展되어 온 것이지만, 會計情報理論의 觀點에서 보면 純利益에 관한 實質的·構造的인 情報를 充分하고도 明瞭하게 提供하는 데 필요한 일련의 過程(process)을 支配하는 諸原則으로 把握될 수 있다.

〈圖 5〉는 이를 圖式的으로 表示한 것이다. 먼저 發生主義原則은 純利益計算의 要素인 諸 收益費用을, 現金收支라는 形式的 要件에서가 아니라, 그 原因의 發生이라는 實質的 要件에 의하여 認識할 것을 注意的으로 指摘한 것이다⁽²¹⁾. 이와같이, 實質에 立脚한 認識에 의하여 企業經營에 관한 諸評價와 諸意思決定에 보다 適合하고 重要한 資料를 提供할 수 있음은 물론이다. 이와 관련하여, 安全性的인 原則으로부터 派生된 「未實現利益의 計上禁止」는 發生主義原則의 例外라기보다 그 適用範圍에 관한 規定으로 보아야 할 것이다. 다음에, 費



〈圖 5〉 損益計算書作成의 過程

(21) AICPA의 APB Statement No. 4에서는 發生主義를 會計實體, 繼續企業, 會計期間, 貨幣的 測定, 形式에 우선하는 本質 등과 함께 財務會計의 基本的 特徵으로 들고 있다.

用·收益 對應原則은 純利益決算結果에 대한 意味論이 綜合된 것으로 實際의 損益計算諸節次를 總括하는 原則이 되는 것이다.

區分計算과 관련하여 1次改正後의 「企業會計原則」의 基本的인 特徵의 하나는 純損益計算에 있어서 當期에 發生한 것은 收益과 費用을 모두 計上하도록 한 점이다. 이러한 當期業績主義로부터 包括主義로의 轉換은 經濟安定에 따라 소위 期間外損益項目의 長期的平均化 傾向이 強調되고, 또한 損益計算書의 利用者 특히 現在 또는 潛在의 投資者들이 알고자 하는 것(重要性·適合性)은 當期經營活動의 “配當可能한 利益”에의 寄與分이라는 所說에 근거한 것이다(같은 理由에서 當期 負擔의 法人稅·住民稅 등도 일종의 費用으로서 控除된다). 이로써, “純利益”은 利用者의 概念에 接近하고, 보다 適合하고 重要한 情報을 明瞭하게 提供할 수 있도록 된 셈이다. 한편 「企業會計原則」은 當期業績主義의 利點을 繼承하여, 損益計算을 經常損益計算과 純損益計算으로 大別함으로써, 소위 “經常的인 收益力”도 함께 表示하도록 하였다. 이러한 “新”包括主義로의 轉換은 損益計算書가 傳達하는 會計情報의 量과 質을 劃期的으로 改善시킨 것이라 하겠다.

改正企業會計原則은 一次改正時 特別損益에 包含되었던 前期損益修正을 利益剩餘金處分計算書의 記載項目으로 變更하였다. 이것은 前期以前의 財務諸表의 誤謬에 대한 修正事項이 本質적으로 當期の 純損益計算에 고려될 수 없는 利益剩餘金の 調整項目이라는 點에서 비롯된다. 아울러 改正「企業會計原則」은 會計基準 또는 會計推定의 變更으로 인한 修正事項을 當期以後의 期間에만 影響을 미치고 前期損益修正項目에서 제외함으로써 會計變更에 의한 實務性的 혼선과 惡用의 여지를 防止하고 있다.

또 新包括主義와 관련하여 改正企業會計原則도 財務諸表의 範圍를 貸借對照表·損益計算書·利益剩餘金處分計算書(또는 缺損金處理計算書) 및 財務狀態變動表로 規定하였다. 우선 1次改正前에 비추어 剩餘金計算書(또는 缺損金計算書)가 財務諸表에서 제외되었으나⁽²²⁾ 이는 前述한 新包括主義의 채용에 의하여 剩餘金計算書(또는 缺損金 計算書)의 主要 內容이 損益計算書에 기재된다는 것을 감안하면 當然한 조치이다. 오히려 1次改正은 附屬明細書로서 資金運用表와 聯結財務諸表의 作成을 義務化 함으로써 重要한 會計情報의 充分한 提供이라는 會計本然의 任務를 強化한 것이다.

2次改正에서는 附屬明細書를 單純한 財務諸表 添附書類로 格下시키는 한편, 會計의 國際潮流에 맞추어 資金運用表를 財務狀態變動表로 強化하여 基本財務諸表로 格上시켰다. 財務

(22) 未處分利益剩餘金明細書 또는 未處理缺損金明細書는 附屬明細書(당시 財務諸表에 속함)에 포함되었다.

狀態變動表에는 純運轉資本의 增減의 수반여부를 불문하고 모든 財務去來를 財務資源의 원천과 운용으로 區分表示하여 純運轉資本의 증감을 計算하는 形式으로 作成하되, 財務去來를 純運轉資本의 수반 유무에 따라 區分기재하도록 규정하고 있다⁽²³⁾. 그러나 財務狀態變動表의 記載內容과 方式이 지나칠 정도로 복잡하며 理解하기 곤란하다는 것이 앞으로 改善되어야 할 課題의 하나임을 지적해 둔다.

IV. 結 言

企業의 利害關係者集團의 量的增大와 企業의 社會性·公共性의 增大는 會計情報의 公示機能의 擴大를 불가피하게 要請하였다. 우리나라의 「企業會計原則」은 充分한 會計慣習과 理論의 축적이 없는 狀態에서 會計制度를 時代的 要請에 부합시키는 先導的 機能을 擔當하여 왔다. 실은 이러한 會計原則의 重要性은 우리나라에 局限되어 있는 것은 아니다. 國際的 資本潮流의 擴大, 多國籍企業의 增大에 따라 美國·英國·카나다·日本·獨逸·佛蘭西 등 9個國의 會計士團體가 주축이 된 「國際會計基準委員會」가 이미 1974년에 發足되었다는 사실은 會計原則이 國際的인 次元에서까지 要求되고 있다는 實情을 反映하는 것이다.

이런 점에서 「企業會計原則」은 單純히 學界의 學問的 關心事나 外部監査의 基準이라는 強要된 實務指針의 側面을 떠나서 會計處理전반에 걸쳐서 준수되는 것은 물론 諸會計目的에 봉사할 수 있어야 할 것이다. 이를 위하여 企業會計原則이 ① 實務的인 面에서 充分한 實用性을 갖도록 하는 동시에 ② 理論的인 面에서 充分한 體系性을 定立하도록 계속 개선되어 나가지 않으면 안 될 것이다.

會計原則은 實務的인 測面에서의 健全한 會計慣習의 추출이라는 歸納的인 思考와 理論的인 面에서 會計目的에 適合되는 보편적 法則의 發見이라는 演繹的인 思考의 綜合產物이다. 원래 會計原則은 오랫동안 축적된 健全한 實務慣習中에서 一般的으로 公定妥當하다고 認定되는 事項을 監査表明의 基準으로서 抽出·要約하여 形成되었다.

그러나 이러한 歸納的 會計原則을 추출·정리하는 過程에서 會計原則의 體系性이 發見되고 이를 會計公準下의 會計目的에 奉仕하는 會計情報의 보편적 特性으로 定立하고자 하는 研究傾向이 생겨나게 되었다. 이러한 會計原則의 理論的·規範的·演繹的 研究는 커뮤니케이션理論 내지 情報理論의 發展에 의하여 크게 振作되었으며, 그 결과 會計原則의 階層的 體系를 定立하고 傳統的 會計 方法의 결함을 指摘 내지 그 改善을 先導하는 데까지 會計原則의 發展을 보게 된 것이다.

(23) 「企業會計原則」第45, 46, 47 參照.

우리나라의 企業會計原則은 先進外國의 歸納的 會計原則과 實務指針을 中心으로 1958年 制定된 이래 近 18年 동안 會計慣習 蓄積이 충분하지 못하였던 환경에서 會計實務의 제도에 重要한 功헌을 하여 왔다. 이러한 會計實務의 發展에 바탕을 두고 또 資本市場育成과 經濟規模의 팽창에 따른 企業의 社會性增大에 발 맞추어 1976年의 第一次改正에서는 企業會計原則의 啓蒙的 性格을 탈피하고 會計原則의 理論的 體系를 導入하기에 이르렀으며, 1981年의 第2次改正에서는 國際會計潮流에 맞추어 會計情報의 公示機能을 더욱 擴大하고 實質的인 會計原則의 統一을 達成하기에 이르렀다.

이와같이 「企業會計原則」은 우리나라의 會計制度和 會計實務를 短期間內에 急速히 發展시키는 牽引車 역할을 훌륭히 擔當하여 온 것이다. 그렇다 하더라도 우리나라의 企業會計原則이나 會計制度에 아직도 改善의 여지가 적지않음을 看過해서는 안 될 것이다. 會計原則의 階層的 體系가 미비하다는 것은 이미 指摘하였지만, 그 외에로 稅務調整과의 관련, 業種別 會計나 그룹財務諸表의 作成 등 實務的인 問題에서부터, 傳統的 會計方法의 결합인 貨幣價值變動會計의 導入·非財務的 情報의 公示, 原價會計基準의 定立 등 理論的인 問題, 또한 財務狀態變動表 등 各種 財務諸表 樣式의 理解可能性을 높이기 위한 配慮에 이르기까지 많은 課題가 가로놓여 있는 것이다.

이러한 問題를 漸進的으로 解決해 나갈뿐만 아니라 會計環境의 變化와 會計理論의 發達에 맞추어 會計原則의 改正을 圓滑히 하도록 하기 위하여 별도로 民間主導의 常設專擔 會計原則 審議機構를 創設하는 것이 바람직할 것이다. 이러한 常設機構를 통하여 實務界를 代表하는 公認會計士會와 學界를 代表하는 會計學會와의 活發한 對話가 이루어지고 多數의 利害關係者의 意見이 集約 反映되게 함으로써 急變하는 會計環境에 效果的으로 對應할 수 있는 會計原則을 發展시켜 나갈 수 있을 것이다.

아울러 「企業會計原則」은 우리나라에 蓄積된 會計慣習뿐만 아니라, 先進諸國의 會計慣習이나 會計理論에 적지 않게 依存하고 있음을 잊어서는 안 된다. 실제로, 「企業會計原則」에 提示된 會計原則을 우리나라의 會計環境에 맞추어 消化·吸收하는 데 유다른 配慮가 要請되는 所以가 여기에 있는 것이다. 한 나라의 會計制度는 會計原則의 制定이라는 形式的인 要件에 의해서 完成되는 것이 아니라, 이를 밑받침하는 實務的인 會計慣習이라는 實質的인 要件에 의하여 左右되는 것이다. 이런 점에서 「企業會計原則」의 계속적인 改善은 물론, 이를 우리나라의 會計環境에 정착시키는 實踐的인 문제에도 研究를 게을리하지 말아야 할 것이다.