

企業公示制度의 理念과 課題

—會計變更의 實態와 問題點을 중심으로—

尹 桂 燮

《目 次》	
I. 企業公示制度의 意義	IV. 不確實性的 監査意見表明에 關한 問題
II. 企業公示制度和 監査意見	V. 結 論
III. 會計變更에 關한 實態와 問題點	

I. 企業公示制度의 意義

企業의 情報를 一般大衆에게 전달하여 企業의 實狀을 公開하게 하는 企業公示制度는 루이 14세 시대의 불란서 商事王令(ordonnance de Louis XIV sur le commerce)까지 소급해 갈 수 있다. (1) 오늘날에 와서는 企業會計制度에 대한 歷史性은 무시된 채 美國의 會計制度에만 無批判的으로 따르고 있는 傾向이 있으나 企業公示制度가 가진 歷史性과 社會性은 究明되어야 한다. 왜냐하면 우리나라의 會計制度는 社會制度의 一部임에도 불구하고 外國의

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 副敎授

(1) 이 商事王令은 會計制度의 起源이라고 주장되고 있는데 그 내용은 다음과 같다. “모든 小商人은 王令이 發布된 후 6個月동안에 모든 財産, 다시 말해서 動産, 不動産, 債權, 債務에 關하여 自署된 財産目錄을 작성하여야 한다. 그런데 이것은 2년마다 變動사항을 정리하여 새로 작성하지 않으면 안된다.” 이 법규는 대차대조표법의 起源으로 알려져 있으나 많은 學者들은 채권자 보호를 위한 대차대조표의 公開基準을 형성한 것이라고 설명하고 있다. 이러한 王令은 민간들끼리 행해진 慣習을 國家의 制度로서 받아들이고, 이를 모든 商人에게 강제화했다는데 의의가 있다고 하겠다. 이것은 루이 14세의 통치가 절대주의적 重商主義政策으로 商人間의 秩序를 강조했다는 점에서도 미루어 볼 수 있다. (西村 明, 財務公開制度의 研究, 同文館, 1977.2. pp. 6~13, J. Savary, Der vollkommene Kauf und Handelsmann (Neudruck der deutschen Übersetzung, 1676), 1968, S.8; S.E. Howard, Public Rules for Private Accounting in France, 1673 and 1807, The Accounting Review, 1932 June, p.92; 岡田誠一, “루이 14세 商業條例 중 商業帳簿에 關한 條文”, 會計, 第19卷 4號, pp. 89~90)

그 당시의 많은 商人들은 장부를 기장하는데 나쁜 관습을 가지고 있었기 때문에 詐欺防止를 위해서도 장부를 保持하는 것이 중요한 의미가 있었다. 企業公開制度에 대해 經濟史에서 흔히 알려져 있는 것은 英國의 南海株式會社가 망한 뒤에 1720년에 제정된 “Bubble Act”라고 되어 있으나 영국은 그 당시까지도 대주주와 법인회사의 기본적인 법률상의 차이가 명확하지 못했다. 그러나 대체로 일반출자자에게 장부가 공개되게 된 것은 市民革命 이후라고 할 수 있다.

制度가 그대로 이용되는데 따라 혼란과 저항이 뒤따르고 있기 때문이다.

政府의 外的 強制가 중심이 되는 稅務會計와 傳統的으로 비밀을 지키려는 企業의 傳統은 一般大衆에게 會計情報를 진실성있게 傳達해야 한다는 義務에 보다 큰 問題를 안겨주고 있다. 1984년 3·4분기중 공시지연, 공시불응, 공시반복 등의 不誠實公示를 한 上場企業이 14 個社로 2·4분기의 8 個社에 비해 오히려 增加하고 있다고 보도되고 있다. 이러한 不誠實公示가 나타나는 理由는 公示에 대한 企業들의 인식부족을 나타내는 것으로 證券去來所는 自律的인 公示體制構築을 촉구하고 있을 뿐이다.

企業公示制度에서 問題가 되는 개념은 會計思想의 問題로 公開·非公開, 會計의 公示와 분식결산 또는 은폐등의 개념이 정리되지 않은 채로 남아있다는 것이다. 다시 말해서 公開 企業이라 해도 은폐 또는 분식회계의 問題가 생기는가 하면 非公開 企業이 會計情報를 잘 公示하는 경우도 있다. 비록 法的인 問題와 制度的 次元에서 잘 다루어지고 있는 企業公示 制度는 실제 運用에 있어서는 큰 벽에 부딪쳐 있는 느낌이다.

社會·倫理·慣習적으로 容認되지 않은 制度가 정착하기 위해서는 많은 問題가 나타나고 있고, 問題가 있는 제도는 결과적으로 도태되게 된다. 따라서 企業公示制度가 運用의 現實과 制度的 理想이 제대로 合致되기 위해서는 이러한 理念問題를 再檢討하고 넘어가지 않으면 안된다.

企業公示情報은 정보이용자가 의사결정을 하는데 있어서 未來의 사태에 대한 불확실성을 감소시켜 의사결정에 도움을 줄 수 있어야 한다. 또한 전달된 정보를 평가할 수 있게 比較 可能性과 繼續性이 유지되어야 한다. 企業公示制度에 있어서 가장 큰 비중을 차지하는 會計情報은 바로 이러한 속성을 가지고 있는 것이다.

그러나 우리나라의 회계원칙들은 이러한 속성이 무시된 채 규정되고 있는 경우가 있다. 더구나 이를 가지고 기업회계에 관한 의견을 제출해야 하는 公認會計士의 업무는 더욱 어려워져가고 있다.

本研究의 목적은 이러한 문제의 한 例로서 會計變更問題를 중심으로 하여 企業公示制度的 理念과 이를 운영하는 制度와의 괴리를 우리나라 기업의 감사보고서의견을 자료로 해서 검토하고자 한다. 회계변경만이 기업공시제도의 문제를 露呈하고 있는 것은 아니나 회계원칙이나 會計推定의 變更이 기업의 이익조작에 그대로 이용될 수 있다는 점에서 중요하기 때문에 우선 이를 택하고자 한다.

II. 企業公示制度和 監査意見

公認會計士가 企業公示制度를 중요하게 인식하여야 하는 이유는 公認會計士의 業務自體가 企業公示制度의 一環으로 形成된 것이며, 會計業務의 대부분이 이 分野에 適用되는 것이기 때문이다. 公認會計士가 監査하여 형성하는 監査意見은 一般에게 公表되며 監査意見의 종류에 따라 上場企業의 경우는 證券去來所에서 特정한 포스트에 계류되게 된다. 우리나라에서는 아직 이에 대한 기본인식이 없으나 不適正意見이나 意見拒絕을 받은 企業이 管理포스트에 계류되고, 이어서 證券市場에서 資本調達을 하지 못하게 되며, 나아가서는 해당기업에 대한 社會的 信用評價가 나빠져서 二重, 三重의 打擊을 받게 된다.

會計學에 있어서 資本市場研究가 활발하게 되는 理由도 企業公示制度和 연결되는 것이다. 會計基準設定이나 變更時에 利害關係者의 관심이 高조되고, 나아가서는 로비활동까지 행해지고 있으며, 이에 대한 經濟的 效果는 資本市場에서 그대로 증명되고 있다.

美國의 경우 「財務會計基準委員會」(FASB)와 「證券去來委員會」(SEC)는 會計基準의 設定 및 이의 執行監督을 맡은 雙頭馬車로서 會計基準의 改定을 하는데 있어서의 判斷資料로 資本市場研究를 계속하고 있다. ⁽²⁾

우리나라의 경우에도 「企業會計制度委員會」나 證券監督院이 活動을 하고 있으며 證券市場에서 會計情報의 영향에 따라 株價가 變動하고 있는 것을 보아 알 수 있다. ⁽³⁾

公認會計士가 企業公示制度和 관련을 맺고 있는 것은 基本的으로 그들이 행한 會計監査報告가 外部에 公表되는데 있다. 監査報告書에서 該當 監査企業에 대한 監査意見을 表明하는 것은 公認會計士의 基本任務이기도 하지만 一般投資者와 利害關係者에게는 그 企業에

(2) 資本市場研究(capital market research)는 재무관리연구영역에서 행해졌으나 특정한 會計情報가 증권시장에서 주가에 영향을 미치게 되자 會計學的 次元에서 연구가 행해지게 되었다. (William H. Beaver, "The Behavior of Security Prices and It's Implications for Accounting Research Methods," The Accounting Review. 47. Supplement)

미국 국회에서 회계제도에 관한 公聽會의 개최로 회계에 관한 관심이 높아졌으며 會計基準의 變更의 經濟적 效果가 강조되게 됨에 따라 會計基準 設定이나 變更時에 이해관계자들의 로비활동이 증가하게 되었다. 이에 따라 미국의 재무회계기준위원회(FASB)와 증권거래위원회(SEC)는 회계기준을 개정할 경우의 判斷資料를 얻기 위해서 現행 또는 회계기준이 證券市場에서 어떤 영향을 미친 것인가를 연구하게 되었다.

이에 관한 구체적인 연구로는 石油, 가스業者의 會計處理方法의 影響(1978년 SEC, 1979년 FASB), 리스회계의 影響(1981년 FASB) 外貨換算會計의 影響(1981년 FASB) 인플레이션 會計情報의 公示(1982, 1983년 FASB) 등의 연구가 있다. (James W. Dietrich and Walter T. Harrison Jr., "EMH, CMR and the Accounting Profession," Journal of Accountancy, 1984. 2.)

(3) 이에 관한 연구는 없으나 실제로 사건이 벌어진 것은 D시멘트의 減價償却方法의 變更, 某精油會社의 在庫資産評價에 따른 문제가 증권시장에서 논의된 것으로 미루어 보아 알 수 있다.

대한 價値評價로 받아들여지게 된다. 따라서 각국에서는 이러한 意見表明을 企業會計基準의 補充事項으로 또는 監査基準과 監査報告準則등에 表明하고 있다.

우리나라의 경우에 있어서 企業會計基準에 會計變更에 대한 會計處理에 대해서 說明하고 있고 會計監査基準에서 “會計處理方法의 變更과 特定事項등의 강조” 등에서 說明하고 있다. 그러나 회계감사기준을 보다 자세히 설명하고 있으나 會計監査報告準則에 있어서는 보다 자세한 說明이 없다. (4)

그러므로 公認會計士의 業務에 대해서 보다 광범한 要求를 하는 사람들은 감사보고서에 별도의 文段으로 表示해 달라는 事項에 대해서 보다 폭넓은 記述을 要求하게 된다. 왜냐하면 會計原則變更은 그 變更에 따라 增加한 利益자체나 會計原則變更에 따른 監査意見의 判定가 株式價格에 반영되기 때문이다. (5) 株式價格의 變動은 곧 企業價値에 대한 評價가 變動된다는 것을 意味한다.

株式價格의 變動은 一般投資者와 利害關係者에게 큰 影響을 미치게 되므로 公認會計士가 企業에 대한 監査意見을 形成하는데 있어서 「社會의 과수병」으로서의 役割을 다하려면 企業公示制度에 대한 明確한 認識과 아울러 責任感을 가지지 않으면 안된다.

그러므로 本論에 있어서는 企業公示制度에서 중요한 관련을 맺고 있는 會計의 變更을 中心으로 하여 檢討하고자 한다.

(4) ① 企業會計基準 제111조(회계변경에 대한 會計處理)

② 會計監査基準 제29조(會計處理方法의 變更)
제30조(特定事項의 강조)

③ 會計監査報告基準則 340 (기업회계기준의 위반)
350 (不確實性)
370 (特定事項의 강조)

(5) Robert S. Kaplan and Richard Roll, "Investor Evolution of Accounting Information: Some Empirical Evidence," The Journal of Business, 1972. 4.

이에 대하여 이러한 減價償却法의 變更이 주가에 영향을 미치지 않는다는 연구결과도 있으며 (Ross. T. Archibald, "Stock Market Reaction to the Depreciation Switch-Back," The Accounting Review, 1972. 1.); 本文의 내용과 같이 재고자산의 평가방법의 변경이 주가에 반영되었다는 연구결과가 있다. (Shyam Sunder, "Relationship between Accounting Changes and Stock Price: Problems of Measurement and some Empirical Evidence," Empirical Research in Accounting: Selected Studies 1973, Supplement to Journal of Accounting Research)

위와 같은 연구들은 효율적 증권시장을 검증하는 Semi-strong form test에서 부수하게 연구되었는바 검증대상, 이용한 모델들에 따라서 상이한 결과가 나왔다. 그러나 당시의 연구결과와 대부분은 회계정보의 이용가능성이 투자자에게 어느정도로 신속하게 전달될 수 있는가에 보다 큰 연구목적을 두었다. 따라서 회계정보가 전달되어 주가가 변경되는 속도에 신경을 썼고, 주가의 변화여부자체에는 대체로 긍정적인 연구가 있었다. (보다 자세한 것은拙著, 韓國證券市場分析論(法文社, 1982) "效率의 證券市場 假說理論에 관한 研究"을 참조할 것)

III. 會計變更에 관한 實態와 問題點

會計變更은 계속성과 비교가능성을 아무리 강조한다하더라도 언제나 일어날 가능성이 있다. 단지 그 이유가 기업회계기준에서 인정된 정당한 성격인가 아닌가하는 문제가 있을 뿐이다. 會計變更이 일어나게 되는 가장 중요한 이유는 經營의 不確實性 때문이다. 예를 들어 貸損率의 推定이나 고정자산의 耐用年數推定, 新技術의 效益期間推定 등에 있어서 매우 불확실한 요인이 많으며, 또 기업환경변화에 따라 일반적으로 인정된 會計原則에 있어서도 다른 일반적으로 인정된 會計原則으로 변경하는 것이 妥當한 경우가 생기게 마련이기 때문이다.

그러므로 어느 나라에서나 일단 會計變更은 원칙적으로 가능한 것으로 되어 있다.

本章에서는 美國의 會計原則委員會의 의견에 따라 會計變更을 ① 會計原則의 變更(Change in Accounting Principle) ② 會計推定の 變更(Change in Accounting Estimate), ③ 報告實體의 變更(Change in Reporting Entity)으로 구분하여 설명하고자 한다. (6) 그리고 과거에 공표한 재무제표상의 誤謬에 대한 修正(Correction of an Error in Previously Issued Financial Statements)은 주로 前期損益修正으로 나타내게 되는 바 會計變更이 아니므로 除外하기로 한다. (7)

위와 같은 會計變更은 企業公示와 밀접한 관련이 있으며, 계속성의 原則 또는 會計情報의 比較可能性과도 문제가 되게 된다.

(1) 會計原則의 變更

會計原則의 변경은 종래에 사용하던 일반적으로 인정된 회계원칙으로부터 일반적으로 인정된 다른 회계원칙으로 변경하는 경우로서 주로 회계방법의 변경을 의미한다.

회계원칙의 변경의 예로서는 재고자산가액결정방법에 있어서 선입선출법으로부터 후입선출법으로 바꾼다거나 減價償却方法을 定率法으로부터 定額法으로 바꾸는 경우, 長期工事契約에 있어서 收益認識方法을 工事完成基準로부터 工事進行基準으로 바꾸는 경우 등을 들 수 있다.

그러나 앞으로 발생하는 새로운 거래나 사건에 대해서 종래에 사용하던 會計方法과는 다

(6) The Accounting Principles Board of the American Institute of Certified Public Accountants, Opinions of the Accounting Principles Board 20, "Accounting Changes". 1971. 7. paragraph 17.

(7) 과거에 작성했던 재무제표상의 오류는 計算上的 오류(mathematical mistakes), 會計原則上的 誤謬(mistakes in the application of accounting principle), 사실의 누락·誤用(oversight or misuse of facts) 등에 기인한 오류이다. (APB. Opinion. 20 paragraph 13)

른 方法을 사용하는 경우에는 會計原則의 變更으로 인정하지 않는다. 예를 들어 새로 취득한 固定資産에 대하여 지금까지 사용해왔던 감가상각방법과는 다른 감가상각방법을 사용하는 경우에는 이를 會計原則의 變更으로는 보지 않는다.

(2) 會計推定の 變更

會計推定은 未來에 나타날 會計的인 事件이나 이로 인해 나타날 영향을 예측하여 會計處理를 하는 경우로서, 추정이 잘못되는 경우가 나타날 수 있다. 따라서 새로운 정보를 얻거나 기업의 경험으로 과거의 추정이 잘못되었다고 판단될 경우에는 이를 變更할 수 있다.

會計推定の 變更이 나타날 수 있는 項目은 회계추정을 하는 모든 項目으로서 貸損率의 推定, 在庫資産의 진부화정도, 고정자산의 耐用年數, 殘存價額, 移延資産의 有效期間, 제품의 품질보증에 관련된 채무, 경제성있는 鑛山資源의 가치 등 매우 많으며, 이것이 결과적으로 會計의 신뢰성을 해칠 가능성도 있다.

따라서 會計原則의 변경과 상당히 유사하나 이를 구분하기 어려운 경우에는 會計推定の 變更으로 인정한다. 그리고 會計推定の 變更과 誤謬修正은 구별되어야 한다. 다시 말해서 회계추정의 변경은 과거에 최선을 다해 추정했던 정보가 새로운 경험이나 정보의 수집에 따라 새로운 推定値를 채택하는 경우이고, 誤謬의 수정은 정보를 잘못 사용하거나 계산 오류, 부주의 등으로 추정자체를 잘못된 경우를 수정하는 것이다.

(3) 報告實體의 變更

보고실체의 변경은 재무제표를 작성하는 기업의 실체가 변경된 것으로 聯結財務諸表나 結合財務諸表 作成時에 문제가 되게 된다.

예를 들어 個別財務諸表 대신에 聯結財務諸表를 작성하게 되는 경우, 聯結財務諸表作成時에 연결대상이 되는 子會社에 변동이 생긴 경우, 結合財務諸表의 작성시에 構成會社가 바뀌었을 경우, 기업을 합병할 때 持分法을 사용해서 會計處理를 한 경우 등을 생각할 수 있다.

會計變更의 會計處理方法으로서는 會計變更의 영향을 어떤 期間에 반영시키느냐 하는데 따라 세가지 方法으로 구분된다.

① 遡及法

소급법은 회계변경이 일어난 期初時點에서 새 會計方法의 채택으로 인한 누적적인 효과 (cumulative effect)를 계산하여 과거재무제표에 있어서 관련되는 項目을 재작성하여 公示하는 것이다.

이 方法의 장점은 과거년도의 재무제표와 當期財務諸表가 회계처리의 繼續性을 가지게

되므로 比較可能性이 유지된다는 것이다. 그러나 이미 公示된 재무제표를 수정하면 재무제표에 대한 信賴性이 감소될 가능성이 있다는 批判도 있다.

② 當期處理法

當期處理法은 회계변경이 일어난 期初時點에 새 會計方法의 혜택으로 인한 누적효과를 계산하여 이 금액을 당기에 모두 수정해버리는 방법이다. 이 方法을 주장하는 이유로서는 첫째 소급법을 따라 과거에 작성되어 이미 公示된 財務諸表를 수정하게 되면 일반정보이용자에게 재무제표에 대한 信賴를 잃을 수 있고, 둘째 회계변경의 영향을 당기의 損益計算書에 명확하게 公示하여 정보이용자로 하여금 회계변경의 效果를 看過하지 않게 하며, 셋째 소급법이 과거 재무제표를 수정하는데 소요되는 많은 費用과 勞力을 절약할 수 있고, 실제로 과거 재무제표를 再修正하기 어려운 경우가 많은데 이 방법은 이러한 문제들을 해결할 수 있다는 것이다.

그러나 이에 대한 批判으로서는 첫째 회계변경으로 인한 누적적 영향이 클 경우에 당기의 企業순손익에 미치는 영향이 매우 커서 非正常的으로 나타나게 되며, 둘째 가장 중요한 계속성의 원칙에 위배되어 재무제표의 比較가능성을 없애게 된다는 것이다. 그리고 과거년도의 사항을 금년도에 修正하여 利益을 操作할 가능성이 있다는 것이다.

③ 前進法

前進法은 회계변경이 일어난 期初時點에서 회계변경이 당기순손익에 미친 누적효과를 계산할 필요가 없이 當期와 當期이후에만 새로운 會計處理方法을 적용하는 것이다.

이 方法을 주장하는 이유는 현재 일단 작성 公示된 재무제표는 최종적인 것으로 수정할 수 없다는 것으로 신뢰성을 강조하는 것이다. 만약 소급법을 이용하게 되면 會計變更이 일어날 때마다 과거의 재무제표를 전부 수정 재작성하여야 한다.

둘째 대부분의 會計變更에 있어서 누적효과 영향은 크게 중요하지 않기 때문에 당기와 未來期間에만 영향을 미친다고 가정하려는 것이다.

이러한 세가지 方法에 따라 美國의 會計原則委員會의 意見書는 다음과 같이 公示할 것을 권고하고 있다.

① 會計原則의 變更의 公示

새로운 會計原則을 선택한 이유를 명확하게 설명하고, 손익에 미친 효과를 當年度 財務諸表에 特別損益項目과 純利益사이에 명시하여야 한다. 이것은 일반적으로 當期處理法을 사용하는 것을 권고하는 것이다. 단지 과거와 당기의 손익계산서의 比較가능성을 높이기 위하여 새로 채택된 회계원칙이 과거년도부터 소급하여 적용되었을 경우에 각 年度別로 계

산한 推定純利益(pro forma net income)과 주당순이익을 손익계산서 下段部分에 표시하게 하였다. 이것은 정보이용자에게 유용한 정보를 제공하게 하기 위한 것이다.

그러나 동의결서가 모든 회계원칙의 변경을 전부 당기에 처리하게 하는 것은 아니다. 즉, 다음과 같은 例外事項에 대해서는 소급법을 적용하도록 규정하고 있다.⁽⁸⁾

첫째, 後入先出法에서 다른 在庫資產評價方法으로 바꾸는 경우

둘째, 長期工事契約에 대한 회계처리방법을 바꾸는 경우

셋째, 抽出產業의 경우에 있어서 總原價法으로 바꾸거나 다른 方法에서 총원가법으로 바꾸는 경우

네째, ① 기업이 新株를 발행하고자 하는 경우, ② 한 기업이 合併하려고 하는 경우, ③ 非上場企業이 주식을 상장하려고 할 경우에 있어서 직전에 會計原則을 변경하는 경우

이와 같은 경우에는 會計原則變更의 누적효과는 前期修正項目으로 회계처리하며, 과거의 재무제표 중에서 회계원칙변경으로 영향을 받는 회계년도의 재무제표를 소급해서 再作成하여 公示하여야 한다.

만약에 누적효과를 算定할 수 없는 경우에는 會計變更이 변경년도의 순이익에 미치는 영향을 公示하고, 회계변경의 누적효과 및 前期修正을 표시하지 못하는 이유를 公示하여야 한다.⁽⁹⁾

② 會計推定の變更의 公示

會計推定の 변경으로 인한 修正을 公示하는데 있어서 만약 변경의 효과가 當年後에 나타나면 그 年度에만 수정하고, 당해년도와 미래년도에 걸쳐서 변경의 효과가 나타난다면 前進法에 의해서 수정하도록 한다. 따라서 과거년도의 재무제표는 수정할 필요가 없다. 當期에 있어서 經常損益, 순이익과 株當收益에 관련된 효과는 미래의 數期間에 걸친 추정을 위해 公示하여야 한다.

③ 報告實體의變更의 公示

보고실체의 변경이 일어난 경우에는 일반적으로 소급법을 적용하여 회계처리한다. 따라서 이와 관련된 과거년도의 재무제표를 모두 새로운 報告實體에 대해서 다시 作成하여 公示하여야 한다. 그리고 변경하는 當期の 재무제표에는 變更의 성격, 그 내용과 이유를 公표하여야 하고, 관련된 기간의 經常利益, 當期純利益 및 株當純利益에 미치는 영향을 公표하여야 한다.

(8) Ibid., paragraph 27~29.

(9) Ibid., paragraph 26.

④ 과거 재무제표에 대한 誤謬修正의 報告

과거에 공표되었던 재무제표상에서 오류가 발견되면 前期損益修正으로 처리하되, 그 오류의 성격, 수정에 따른 효과를 經常利益, 當期純利益, 株當純利益別로 公示하여야 한다. 그 이후기간에 있어서의 재무제표에는 공시를 되풀이할 필요는 없다.

이상과 같이 美國의 會計原則委員會의 意見書(APB opinion) 第20條를 요약·설명하는 것은 우리나라의 企業會計原則, 會計生產基準 및 會計監查報告準則 등과 비교하기 위해서이다. 우리나라의 會計變更에 관한 相關규정은 다음과 같다.

企業會計基準 第111條(會計變更에 대한 會計處理)

會計基準 및 會計推定을 변경한 경우에 이로 인한 영향은 當期以後의 기간에 대하여 미치는 것으로 한다.

會計監查基準 第29條(會計處理方法的 變更)

① 企業會計基準에 위배되는 變更에는 다음과 같은 것이 있다.

1. 企業會計基準에 一致되는 會計處理方法에서 企業회계기준에 一致되는 다른 方法으로 變更하였으나 그 변경의 事由가 正當하지 아니한 경우

이 경우 變更前 會計處理方法으로 還元되지 아니하는 限 變更年度 이후에 계속하여 그 重要度에 따라 감사의견을 제한하는 事由가 된다.

2. 企業회계기준에 一致되는 會計處理方法에서 企業회계기준에 一致되는 다른 方法으로 正當한 이유에 의하여 變更하였으나 變更된 회계처리방법을 過年度부터 소급적용한 경우

이 경우 소급적용으로 인하여 재무제표에 미치는 영향을 修正하지 아니하는 限 變更年度 이후에도 계속하여 그 중요도에 따라 감사의견을 제한하는 事由가 된다.

② 企業회계기준에 위배되지 아니하는 變更에는 다음과 같은 것이 있다.

1. 正當한 事由에 의하여 會計處理方法이 變更되고, 變更된 會計處理方法이 變更年度부터 적용된 경우

2. 企業회계기준에 위배되는 회계처리방법에서 企業회계기준에 일치되는 方法으로 변경하고 그 변경된 會計處理方法을 소급적용한 경우

3. 貸損充當, 資產評價, 固定資產의 耐用年數와 殘存價値 등과 같은 會計推定에 변경이 있는 경우.

4. 過年度 會計處理上の 誤謬를 수정하는 경우

5. 財務諸表上の 科目分類方法이 妥當한 이유에 의하여 변경된 경우

6. 前年度 財務諸表上の 科目分類를 今年度와 비교목적으로 一致시키기 위하여 再分類하는 경우 會計監查報告準則 350 (不確實性)

351: 財務諸表를 작성함에 있어 加가상각자산의 耐用年數의 推定, 賣出債權의 回收可能性 제고 자산의 합리적인 處分可能價額, 제품과 관련된 보증채무의 추정 등은 회사의 歷史的 背景을 포함한 여러가지 監查證據로써 合理的으로 推定可能한 것이다.

監查人이 이와 같은 증거를 근거로 하여서 그와 같은 推定이 非合理的이라는 結論에 도달하지 않는 한 불확실하다고 할 수 없다.

만일 감사인이 자기에게 제시된 증거를 근거로 하여 경영자의 推定과 일치하지 아니하고 또한 그 결과가 財務諸表에 중대한 영향을 미칠 때에는 企業회계기준을 위배하였다는 事由로 限定 또는

不適正意見を 표명한다.

352: 不確實性は 移延된 費用의 回收可能性 또는 法人稅審査請求에 따르는 還付 또는 追納可能性 등 비교적 용이하게 識別可能한 特定事項에 관련된 不確實성과 계속 반복하여 발생하는 損失, 운영자금의 격심한 不足, 계속 사업을 추진하기 위한 금융지원의 두절, 借入金의 약정사항의 不履行, 산업 또는 전반적인 景氣沈滯에 따른 會社의 영향 등 복합적인 不確實性으로 구분할 수 있다.

353: 複合的인 不確實性は 장래에 관한 것이기 때문에 該當證據를 완전히 수집한다는 것을 기대할 수 없다.

354: 監査人이 財務諸表에 대하여 의견형성을 하는 것에는 경영자가 예측할 수 없는 장래의 不確實性的의 결과를 예측하는 것까지는 포함하지 아니한다.

중대한 不確實性이 있고, 결과를 합리적으로 측정할 수 없을 때에는 財務諸表項目이 불확실성의 결과에 의하여 우발적인 영향을 받는다는 이유로 감사의견을 한정하는 것 이외에는 모든 면에서 기업회계기준에 따랐는가에 대한 의견을 표명한다. 다만, 그 不確實性的의 결과가 재무제표에 중요한 영향을 미치지 아니한다는 結論에 도달하면 不確實性 때문에 監査人의 의견을 한정할 필요는 없다.

이상에서 알 수 있는 바와 같이 우리나라의 기업회계기준은 회계원칙의 변경이나 會計推定의 변경에 관하여 간단하게 前進法을 적용할 것을 규정하고 있다.

그리고 오히려 會計監査基準이나 會計監査報告準則에서 감사인의 의견형성을 위한 설명에만 더욱 注力을 하고 있다. 會計原則의 변경이나 會計推定의 變更에 대한 영향과 누적효과를 고려하지 않은 채 재무제표의 신뢰성을 강조하기 위해서 前進法만을 쓴다는데는 문제가 있다고 생각된다. 틀린 과거는 덮어 둔다고 해서 올바르게 되지는 않기 때문이다. 더구나 상호 비교가능성과 變化趨勢를 정확하게 알게 하여 기업가치를 평가할 수 있게 하는데 기업공시제도의 사명이 있다면 과거에 발표되었다고 해서 그대로 두는 前進法은 재고해 보아야 할 것이다.

不確實性的의 문제를 會計推定으로 해결해야 하고, 누적효과가 기업의 수익에 막대한 영향을 미치는 현실상황을 무시한채 막연하게 前進法만을 가지고 이를 해결하려 한다는 것에는 문제가 있다.

이와 같이 기업공시제도에서 會計推定을 중요하게 생각하는 이유는 이러한 變更에 따라 기업의 利益調整이 가능하게 되기 때문이다.

그러면 우리나라의 會計變更의 실태를 살펴보기 위해서 증권감독원의 資料를 보면⁽¹⁰⁾ 우리나라의 上場法人이 會計處理方法을 變更하는 것은 주로 減價償却方法과 在庫資產評價이다. 外部監査對象法人까지 包含할 경우에는 上場企業 25個社를 包含하여 總 99個社로서 <表 1>과 <表 2>와 같이 整理된다.

(10) 증권감독원, “外部監査對象會社の 감사의견에 대한 實態分析”, 증권조사월보, 1984. 9.

〈表 1〉 1982年中 會計處理變更內容分析

(單位：社)

會計變更의 內容	利益增加	利益減少	無影響	計	構成比 (%)
○ 減價償却方法變更	—	—	—	(32)	(57.1)
— 一定率法에서 定額法	16	—	—	16	28.6
— 一定額法에서 一定率法	1	5	—	6	10.7
— 特別減價償却費計上	—	10	—	10	17.8
○ 在庫資產評價方法變更	—	—	—	(11)	(19.7)
— 總平均法에서 移動平均法 또는 後入先出法	1	1	—	2	3.6
— 移動平均法에서 總平均法 또는 後入先出法	2	3	—	5	8.9
— 賣價還元法에서 總平均法	—	2	—	2	3.6
— 後入先出法에서 總平均法	1	—	—	1	1.8
— 先入先出法에서 總平均法	—	1	—	1	1.8
○ 外貨資產負債의 評價方法	—	—	—	(4)	(7.2)
— 換率調整計定價却方法	—	2	—	2	3.6
— 海外事業場의 財務諸表換算	1	1	—	2	3.6
○ 退職給與充當金設定方法	—	—	—	(3)	(5.3)
— 企業會計에서 法人稅法基準	3	—	—	3	5.3
○ 其他會計變更	—	—	—	(6)	(10.7)
— 收益認識基準	1	—	1	2	3.5
— 輸出商品의 買入認識基準	—	—	1	1	1.8
— 假設材損料認識基準	—	1	—	1	1.8
— 長期信用債券發行差金償却	—	1	—	1	1.8
— 定期積金未受收益計上	1	—	—	1	1.8
合 計	27	27	2	56	100.0

資料：證券監督院

우리나라의 12月末 決算 外部監査 對象會社중에서 會計處理方法을 變更하고 그 變更의 正當性이 監査人에 의하여 認定된 경우는 1982년에 56社, 1983년에 43社로 나타났는데, 이는 우리나라에서도 비교적 빈번하게 會計變更이 이루어지고 있음을 보여주는 것이다. 이들 表에서 볼 수 있는 바와 같이 會計變更으로 企業의 當期純利益에 影響을 미친 것을 보면 1982년에는 利益의 增加와 減少가 같은 27個社, 1983년에는 利益增加가 19個社, 利益減少가 22個社로 되어있다(〈表 3,4〉 參照).

證券監督院의 意見에 따르면 營業實績이 好轉된 企業은 當期純利益을 減少시키는 方向으로 會計處理變更이 이루어졌고, 反面에 營業實績이 惡化된 企業은 當期純損失을 減少시키는 方向으로 會計處理가 이루어져 會計處理變更이 利益調整手段으로 惡用되고 있음을 시사해 주고 있다. ⁽¹¹⁾

(11) 上揭論文

〈表 2〉 1983年中 會計處理變更內容分析

(單位：社)

會計變更의 內容	利益增加	利益減少	無影響	計	構 成 比 (%)
○ 減價償却方法變更	—	—	—	(24)	(55.8)
— 一定率法에서 定額法	15	—	—	15	34.9
— 一定額法에서 定率法	—	1	—	1	2.3
— 特別減價償却費計上	—	8	—	8	18.6
○ 在庫資產評價方法變更	—	—	—	(13)	(30.2)
— 總平均法에서 移動平均 또는 先入先出法	2	2	—	4	9.3
— 移動平均法에서 總平均法	—	2	—	2	4.7
— 買價還元法에서 總平均法	1	—	—	1	2.3
— 後入先出法에서 總平均法	—	1	—	1	2.3
— 先入先出法에서 總平均法 또는 買價還元法	—	4	1	5	11.6
○ 外貨資產負債의 評價方法	—	—	—	(1)	(2.4)
— 海外事業場의 財務諸表換算	—	1	—	1	2.4
○ 退職給與充當金設定方法	—	—	—	(2)	(4.7)
— 法人稅法基準에서 企業會計基準	—	2	—	2	4.7
○ 其他會計變更	—	—	—	(3)	(6.9)
— 工事收益認識基準	1	—	—	1	2.3
— 下都給工事의 先受金과 未受金 合計	—	—	1	1	2.3
— 공병의 會計處理方法	—	1	—	1	2.3
合 計	19	22	2	43	100.0

資料：證券監督院

그리고 監査意見도 會計監査基準에 열거한 추상적인 判斷基準때문에 限定意見を 表示한 경우가 101社중 2個社에 불과하였다. (12)

더구나 會計變更을 한 경우에 대한 企業의 企業公示制度의 認識은 매우 안되어 있어서 會計變更을 예고한다거나 一定期間동안 公示하지 않고 變更報告조차 지연시키고 있는 實情이다. 美國이나 日本의 경우에 會計變更의 事由나 會計處理方法의 正當性 여부에 관계없이 일단 限定意見を 表示하는 것과는 比較가 된다고 하겠다.

會計變更은 위에서 說明한 바와 같이 會社의 利益을 왜곡시키고, 배당정책을 왜곡시키게 하기 때문에 利害關係者에게 피해가 크다고 할 수 있다. 따라서 企業公示制度에서도 積極的 公示를 강조해야 하는 것이다. (13)

會計處理變更을 하는 가장 큰 motivator를 살펴보면 우리나라의 경우는 稅務會計와 企業

(12) 上揭論文

(13) 積極的인 公示란 증권관계법규에 규정되어 있지 않은 정보라 하더라도 정보이용자에게 公示하는데 대해서 消極的인 公示란 증권관계법규에 규정되어 있는 정보만을 公示하는 것을 말한다. (拙著, 한국증권시장분석론 (法文社 1982) “우리나라 企業公示制度改善에 관한 研究” 參照)

〈表 3〉 1982年 12月 決算法人中 正當한 事由의 會計變更 現況 (單位: 百萬元)

會社名	變更內容	當期純利益 影響額	會社提示 當期純利益	考備
롯데냉동(주)경방	減價償却方法變更(定率法→定額法) 特別減價償却費計上	98증가 300감소	628 1,155	上場會社
우성건설	收益認識方法變更(工事完成基準→工事進行基準)	4,427증가	1,981	
대한선박	減價償却方法變更(定率法→定額法)	4,677 "	△5,255	
현대종합상사	輸出商品의 買入 認識基準을 引受證發給日基準에서 船積日基準으로 變更	—	4,245	"
韓國오크工業	特別減價償却費計上	193감소	319	
삼益商船	減價償却方法變更(定率法→定額法)	6,713증가	△3,128	
한국금형工業	" (" → ")	296 "	18	
東洋폴리에스터	" (定額法→定率法)	6,508감소	1,646	
세방해운	" (定率法→定額法)	5,127증가	△5,881	"
大洋船舶	" (" → ")	2,919 "	78	
조신맥주	" (" → ")	3,641 "	416	"
英昌樂器	在庫資産評價方法變更(移動平均法→總平均法)	53 "	1,487	
東國紡織	減價償却方法變更(定率法→定額法)	3,888 "	△1,335	
日盛新藥	在庫資産評價方法變更(移動平均法→總平均法)	50 "	616	
동성철강공업	換率調整計定償却方法變更 (이연상각方法→일시상각方法)	491감소	△752	
한라해운회성산업	減價償却方法變更(定率法→定額法) 연쇄점에 供給하는 商品의 收益認識方法을 手數料計上基準에서 商品價額基準으로 變更	2,599증가 —	△2,465 △1,199	
대농건설	가설재의 손료계상기준의 變更	738감소	△6,737	"
한도공업	特別減價償却費計上	84 "	771	
경동탄광	"	378 "	778	
동서유리	減價償却方法變更(定率法→定額法)	434증가	△792	
洪元製紙	在庫資産評價方法變更(移動平均法→後入先出法)	67감소	646	
금성전선	" (賣價還元法→總平均法)	2,952 "	8,812	"
한국장기신용은행	장기신용채권발행차금의 상각방법 變更 (收益率償却法→定額償却法)	1,979 "	10,062	"
금성반도체	減價償却方法變更(定率法→定額法)	1,327증가	235	
한일제관	特別減價償却費計上	835감소	287	
大林自動車工業	在庫資産評價方法變更(移動平均法→總平均法)	193 "	△7,023	
아세아自動車	減價償却方法變更(定率法→定額法)	2,955증가	472	
삼환종합기계	特別減價償却費計上	30감소	326	
한국광업제련	減價償却方法變更(定率法→定額法)等	1,741증가	△10,369	"
한국상업은행	退職給與充當金設定基準變更 (企業會計基準→法人稅法基準)	6,144 "	10,079	"
대한건설공사	減價償却方法變更(定額法→定率法)	2,580감소	780	
동양철강(주)보운	定期積金에 대한 未受利子 當期에 計上 減價償却方法變更(定率法→定額法)	272증가 1,798 "	△792 14	
린나이코리아(주)경농	在庫資産評價方法變更(이동평균법→총평균법) 在庫資産評價方法變更(先入先出法→總平均法)	27감소 7감소	635 238	"
한국공항구역	" (總平均法→後入先出法)	1 "	423	
大元電線	" (賣價還元法→總平均法)	13 "	130	

대왕개발	減價償却方法變更(定率法→定額法)	408증가	△462	
후레이웨손	退職給與充當金設定方法變更 (企業會計基準→法人稅法基準)	97 "	1,915	
한농	特別減價償却費計上	71감소	582	"
한국수미다전기	退職給與充當金設定方法變更 (企業會計基準→法人稅法基準)	126증가	286	
(주)토프론	減價償却方法變更(定率法→定額法)	385감소	△2,611	
江南化成	在庫資産評價方法變更(總平均法→移動平均法)	23증가	228	
미릉건설	海外事業場의 財務諸表換算方法變更 (貨幣性資産負債評價法→全資産負債換算法)	602 "	4,560	"
現代重工業	減價償却方法變更(定額法→定率法)	4,040감소	30,490	
盛光實業	特別減價償却費計上	142 "	62	
三星電子部品	換率調整計定價却方法變更 (이연처리법→일시상각법)	194 "	676	"
현대미포조선	減價償却方法變更(定額法→定率法)	2,170 "	6,372	
한국중공업	" (定率法→定額法)	21,633증가	△35,408	
코리아商船	" (" → ")	465 "	19	
한국프랜지	在庫資産評價方法變更(後入先出法→總平均法)	17 "	70	
한국합성고무공업	特別減價償却計上	199감소	△51	
(株)大字	海外事業場의 財務諸表換算方法變更 (貨幣性資産負債評價法→全資産負債換算法)	4,063 "	36,017	"
東一紡織	特別減價償却費計上	517 "	979	"

資料: 증권감독원

會計에 대한 차이와 아울러 政府當局의 配慮에 힘입은 바 크다고 할 수 있다.

現在에 와서는 廢棄되었으나 過去에 財務部長官이 시달한 「公認會計士 監査意見 表示에 대한 要領」(1975년 11월 17일)은 企業會計와 稅務會計의 差異를 획기적으로 조정한 것이었다. 이 要領에 의하면 退職給與充當金, 貸損充當金, 特別償却, 企業會計上 認定되어 있지 않은 各種準備金 등을 法人稅法에 따라 會計處理를 하는 경우에 이를 適正하게 處理한 것으로 인정하여 監査意見表明시에 適正意見을 내도록 하였다. 이 要領이 1984년 9월 1일에 廢棄될 때까지 계속적으로 適用한 結果는 現在에 와서 심각한 영향을 미치게 하였다. (14)

結果적으로 會計變更의 직접적 요인을 企業自體가 아닌 政府自體가 認定해 버린 셈이 되었다.

어떻든 企業會計의 變更이 企業의 當期純利益에 影響을 미쳐 利害關係者에게 피해를 준다는 것은 큰 問題이며, 이와 같은 變更을 正當하게 認定하는 것이 監査業務의 受任競爭과 관련이 안되기를 기대할 뿐이다.

(14) 예를 들어 法人稅法의 규정에 따라 퇴직급여충당금을 기업회계기준에 비해 過小計上한 경우에 있어서 財務部의 證二 要領을 폐지함으로 말미암아 그 부족분을 一時에 계상하지 못하고, 기업회계기준의 개정시행일이 속하는 會計年度(1984년 9월)의 다음 년도부터 5년이내에 每決算期마다 均等額 이상을 추가계상하도록 조치하고 있다.

〈表 4〉 1983年 12月 決算法人中 正當한 事由의 會計變更 現況

(單位: 百萬圓)

會社名	變更內容	當期純利益 影響額	會社提示 當期純利益	備考
동일제봉사	재고자산평가방법변경(총평균법→선입선출법)	5감소	12	
한양공영	" (총평균법→이동평균법)	12 "	224	
동진금속	特別減價償却費計上	47 "	437	
삼성코닝	減價償却方法變更(定率法→定額法)	588증가	△4	
풍만제지	" (定率法→定額法)	2,117 "	△3,375	
장원공업	特別減價償却費計上	216감소	463	
(주)삼호	海外事業場財務諸表換算方法變更 (貨幣性資産負債評價法→全資産負債評價法)	4,740 "	1,404	上場會社
한국프라스틱	減價償却方法變更(定率法→定額法)	1,179증가	2,021	"
韓國海外建設	工事下都給과 관련된 工事未受金과 先受金の 會計處理方法(總額法→純額法)	—	238	
울산석유화학	退職給與充當金 設定方法을 法人稅法 基準에서 企業會計基準으로 變更	232감소	2,273	
大田綜合開發公社	在庫資産評價方法變更(先入先出法→總平均法)	5 "	68	
조광무역	" (" → ")	125 "	10	
斗山機械	減價償却方法變更(定率法→定額法)	548증가	277	
三元漁業	" (" → ")	1,315 "	399	
新韓海運	" (" → ")	2,948 "	△2,188	
동시해운	" (" → ")	2,239 "	△1,770	
大宇電子	" (" → ")	3,944 "	4,562	"
汎洋專用船	" (" → ")	21,569증가	△24,162	
골든벨商事	在庫資産評價方法變更(移動平均法→總平均法)	113감소	△899	
東洋고무	" (賣價還元法→總平均法)	211증가	223	
한양유통	減價償却方法變更(定率法→定額法)	581 "	435	
인천제철	" (" → ")	5,895 "	4,119	
多美商事	在庫資産評價方法變更(總平均法→後入先出法)	207 "	18	
코오롱綜合電機	退職給與充當金 設定方法을 法人稅法 基準에서 企業會計基準으로 變更	453감소	△48	"
효성알미늄	減價償却方法變更(定率法→定額法)	1,644증가	14	
대성탄과개발	特別減價償却費計上	590감소	370	"
삼호물산	減價償却方法變更(定率法→定額法)	1,408증가	51	
제일공업	在庫資産評價方法變更(先入先出法→賣價還元法)	6감소	107	
아남산업	特別減價償却費計上	919 "	2,161	"
한국화인케미칼	減價償却方法變更(定率法→定額法)	231증가	△906	
白光化學	" (" → ")	508 "	436	"
(주)대영	在庫資産評價方法變更(後入先出法→總平均法)	3감소	80	
범양식품	공병의 회계처리方法을 有形固定資産計上方法에서 在庫資産計上方法으로 變更	1,198 "	2,738	"
롯데제과	在庫資産評價方法變更(總平均法→移動平均法)	78증가	1,562	"
한국트렌스	" (先入先出法→總平均法)	1감소	271	
신아조선	特別減價償却費計上	429 "	501	
종근당산업	在庫資産評價方法變更(先入先出法→總平均法)	—	250	
東西石油化學	特別減價償却費計上	574감소	1,171	

東洋化學工業	特別減價償却費計上	1,346 "	2,966	上場企業
한국채인工業	減價償却方法變更(定額法→定率法)	224 "	296	
효성기계공업	在庫資産評價方法變更(移動平均法→總平均法)	36 "	55	
유원건설	분양주택의 수익인식기준을 完成基準에서 進行基準으로 變更	1,203 증가	3,887	
대한스위스화학	特別減價償却費計上	413 감소	687	

자료 : 증권감독원

IV. 不確實性的 監査意見表明에 관한 問題

會計變更이 過去에 대한 變更이라면 不確實성은 未來에 대한 推定이다. 不確實성에 대한 개념규정은 企業會計基準에는 明示되어 있지 않고, 會計監査報告準則에 보다 나은 說明이 앞 절에서 설명한 바와 같이 열거되어 있다. 이 準則에 따를 경우에 減價償却 耐用年數의 推定, 賣出債權의 回收可能性, 在庫資産의 合理的인 處分可能價額, 製品과 관련된 保證債務의 推定 등 監査證據로서 合理的인 推定이 可能한 것은 不確實性에서 배제되고 있다.

不確實성을 구체적인 內容으로서 열거한 것은 前述한 내용과 같이 移延된 費用의 回收可能性 또는 法人稅審査請求에 따르는 還付 또는 追納可能性 등 비교적 용이하게 식별가능한 特定狀況에 관련된 不確實성과 계속 반복하여 발생하는 損失, 運營資金의 적당한 不足, 계속 사업을 推進하기 위한 金融支援의 두절, 借入金의 約定사항 불이행, 産業 또는 全般的인 경기침체에 따른 會社의 영향 등 복합적인 불확실성으로 구분하고 있다.

이에 대하여 監査人이 形成하는 監査意見은 經營者가 豫測할 수 없는 장래의 不確實性的 結果를 豫測하는 것까지는 包含하지 아니한다고 일단 免責規定과 같이 說明하고 있으나 同準則 354에서 다시 重大한 不確實性이 있고 結果를 合理的으로 測定할 수 없을 때에는 그 財務諸表에 대해서는 條件附限定意見을 表明할 것을 주장하고 있다.

우리나라에서 1982년과 1983년에 不確實성을 理由로 해서 12月末 決算法人에 대해 限定

<表 5> 不確實성에 의한 限定意見要約

不確實性 事由	1982	1983
繼續企業으로서의 不確實性	11社	10社
法人稅審判 請求訴訟 및 稅務調査結果 不確實	6	2
不實債權 및 求償權 請求額의 回收可能性 不確實	13	10
其他 不確實性	2	2
計	32	24

資料 : 證券監督院

〈表 6〉 1982年中 不確實性으로 限定意見이 表明된 會社

()內는 額이 미칠 金額(單位:百萬元)임

會社名	不確實性事由
韓國生絲 친일여객자동차	關係會社 및 關聯會社에 대한 貸與金 回收可能條件(8,821) 求償金 請求訴訟結果가 不利하게 되지 않을 條件(118)
美成建設	海外工事未受金 回收에 대한 審判請求訴訟結果 不確實(2,391)
忠北銀行	巨額의 不實貸出金이 長期移延償却되고 正常的인 經營活動이 이루어진다는 條件(52,107)
東邦輸藥 南鮮經金屬	關係會社貸與金과 同未受利子의 回收可能條件(各各 1,815와 223) 原材料 輸入契約不履行에 대한 損害賠償請求의 審理結果가 不利하게 되지 않을 條件(청구액 880,900弗)
大農建設 太陽金屬	適切한 追加資金調達과 正常的인 營業活動이 이루어질 條件 어음詐欺事件으로 계류중인 어음發行額의 訴訟結果가 不利하게 되지 않을 條件(9,200)
三益住宅 라이프	不渡어음의 回收가 正常的으로 이루어진다는 條件(5,000) 不渡어음의 回收가 正常的으로 이루어진다는 條件(25,500)
朝鮮線材 正豐物産	法人稅의 審判請求訴訟結果가 不利하게 되지 않을 條件(579) 正常的인 營業活動과 適切한 追加資金調달을 前提
國際土建 장풍광업	預置金의 返還請求訴訟結果가 不利하지 않을 條件(200) 경기부진과 결손누적으로 인한 계속기업으로서의 不確實性
진원산업 선전자기	輸出用原資材의 위장거래에 대한 稅務調査結果가 不利하게 되지 않을 條件 適切한 追加資金調달을 통한 繼續企業前提
태화기계 산다	過多한 借入金과 缺損累積으로 繼續企業으로서의 不確實性 關係會社債權에 대한 會社整理債權確定에 관한 訴訟結果의 不確實性(1,490)
선광개발 대일공업	海外事業場의 稅務實査에 대한 最終結果不確實 成功的인 營業活動과 適切한 資金調달을 통한 繼續企業前提
동광기업 미원종합개발	주주임원단기대여금의 回收可能條件(1,030) 法人稅의 審査請求訴訟結果가 有利하게 될 條件(770)
로켓트전기 보르네오통상	法人稅의 審査請求訴訟結果가 有利하게 될 條件(1,890) 순조로운 營業活動과 適切한 追加資金調달條件
유성 수원칸트리구락부	不渡어음의 回收結果가 不利하지 않을 條件(384) 法人稅追納額의 審査請求訴訟結果가 不利하지 않을 條件(865)
한국알라스카개발 경기산업	해외원지법인에 대한 대여금의 回收可能條件(471) 순조로운 營業活動과 適切한 資金調달을 통한 繼續企業前提
錦湖化學 慶州朝鮮호텔	販賣政策改善 및 資金調달方案이 會社計劃대로 이루어질 條件 순조로운 營業活動과 適切한 資金調달을 통한 繼續企業前提
鮮京機械 건봉제약	適切한 資金調달과 經營成果의 好轉을 통한 繼續企業前提 株主·任員短期貸與金의 回收可能條件(559)

資料: 증권감독원

意見을 表明한 것을 表로 整理하면 表 5, 6, 7과 같이 整理된다.

不確實性을 條件으로 해서 條件附 限定意見을 表明하는데 있어서 나타나는 문제를 企業 公示制度의 측면에서 살펴보면,

〈表 7〉 1983年中 不確實性으로 限定意見이 表明된 會社

()內는 영향이 미칠 金額(單位:百萬元)인

會社名	不確實性事由
라이프 忠北銀行	不渡어음의 回收가 正常的으로 이루어진다는 條件(8,500) 巨額의 不實貸出金이 長期移延償却되고 當局의 特別金融支援이 持續되어 經營正常化가 이루어진다는 條件(52,331)
大農建設 慶南企業	適切한 追加資金調達과 正常的인 營業活動이 이루어질 條件 " " "
정풍물산 천일고속 금성전선	保險金의 반환청구소송결과의 不確實性(239) 한국중공업으로부터 양수한 군포공장 자산·부채 평가결과가 재무제표에 미치는 영향 不確實
태화기계 경기산업	缺損累積과 資金압박으로 인한 繼續企業의 不確實性 "
한국알라스카개발 한라자원개발 선전자공업	海外現地法人에 대한 貸與金의 回收可能條件(850) 株主에 대한 長期貸與金의 回收可能條件(710) 適切한 追加資金調達을 통한 繼續企業前提
풍산금속 대한인터내쇼널 대방건설 동아중건설 國際商船 五大洋建設 대일건설 동성종합건설 천기제강 동아인쇄공업 (주)서한 부영공업	法人稅追徵額에 대한 審査請求訴訟結果 不確實(1,161) 하자보수비支給額에 대한 保險金請求訴訟結果 不確實(600) 保證債務에 대한 確定債務負擔의 不確實(817) 연대보증배상액에 대한 구상권청구액 회수불확실(522) 法人稅追徵額에 대한 審査請求訴訟結果 不確實(515) 연대보증賠償額에 대한 구상권청구액 回收不確實(320) 부당이득금의 반환청구소송결과 不確實(323) 工事未受金과 관련된 압류채권의 청구소송 승소條件(420) 資金압박과 營業不振으로 인한 繼續企業의 不確實性 株主·任員에 대한 債權의 早速한 回收와 適切한 資金調達條件 '자금압박과 營業부진으로 인한 계속기업으로서의 不確實性 銀行으로부터의 持續的인 資金지원과 營業活動의 정상화條件

資料: 증권감독원

① 條件附 意見表明은 利害關係者에게 경고적인 公示를 할 뿐이다. 또한 條件대로 確定될 것이라는 보장이 새로운 推定이 되어 利害關係者의 情報解釋에 混亂을 초래할 수 있다.

② 이러한 意見에 따른 情報은 利害關係者의 意思決定에 有用하지 못하다.

따라서 이러한 條件附 限定意見이 企業公示制度面에서는 有用하지 못하기 때문에 外國에서는 이를 制度化하지 않고 있거나 廢止하고 있다.

現段階에 있어서 이러한 條件附 限定意見은 意見拒絶을 表明하기 어려운 被監查對象企業에게 監查人이 意見表明을 책임회피하는 手段으로 쓰일 罣려가 많아 이에 대한 內容을 잘 아는 被監查對象企業의 부탁을 거부하기 어려운 실정으로 생각된다.

V. 結 論

企業公示制度의 基本目的은 利害關係者에게 有用한 情報을 適切히 提供하여 이들이 企業의 價値를 보다 精確하게 評價하는데 寄與하게 하는 것이다. 企業公示制度는 이와 같이 情報을 適時에, 公正하게, 完全하게 계속적으로 公示하여 利害關係者를 保護하자는 것이 기본취지이다. 그럼에도 불구하고 會計處理의 變更이나 不確實性에 대한 條件附 限定意見은 企業의 期間的 評價나 未來에 대한 推定에 대해서 더욱 不確實한 情報을 提供할 可能性이 높다. 물론 企業이 보다 적절한 會計處理를 하여 企業의 實體를 保護한다는 점에서 會計處理의 變更을 완전히 봉쇄하는 것은 바람직하지 않다고 해도 이에 대한 監査意見은 일단 이러한 취지를 밝혀두고 넘어가야 할 것이다.

監査人の 責任이 점차 重大해지는 것은 監査人の 職務에 대한 社會的 評價와 要求가 점차 增大하고 있기 때문이다. 따라서 監査意見의 形成을 制度的으로 保障하기 위해서라도 企業 會計基準과 監査報告基準 등을 보다 명확하고 적당하게 改善하여야 한다.

會計變更의 會計處理方法에 있어서도 現行 企業會計基準에서 認定하고 있는 未來를 향한 進진법보다는 소급법을 使用하여 가능한 한 신중하게 會計處理方法을 택하게 하는 效果와 아울러 계속성을 유지하고 期間別 比較를 可能하게 하여야 할 것이다.

그리고 推定의 不確實性을 條件附 限定意見으로 表明할 것이 아니라 意見表明에서 條件附 限定意見을 없애는 것이 바람직하다.

會計情報의 질이 높고 낮은 것은 作成者의 能力과 企業의 環境條件에 달려있는 것이나 보다 重要한 것은 基本골격을 이루는 企業會計基準이나 會計監査基準 등과 같은 制度的인 裝置가 보다 우리 實情에 맞게 完備해야 할 것이라고 생각된다.

그리고 企業公示制度의 問題가 크다고만 탓할 것이 아니라 이러한 制度를 제대로 안지키는 것이 結果的으로 어떠한 社會的 피해를 입힌다는 것을 企業과 利害關係者가 함께 깊이 認識해야 할 것이다. 이것은 단지 법규에 의한 責罰로서만 행해질 것이 아니고, 道德的인 基準이 高揚되어야 한다는 것을 意味하는 것이다.