

우리나라 企業會計原則에 關한 考察

A Study on the Principle of Business Enterprises Accounting

崔 達 水*

<abstract>

As principles of our country's Business Enterprises Account are being developed, Customs of Business Enterprises Account are in the state of change and then principles of that are in revision.

According to systematizing contents of such a principle of Business Enterprises Account, having made an analysis and investigation from versatile situation, I can deprive of the following conclusions from above facts.

1. The prelude of a general principle involves compulsoary character like a forced law rather than a theoretical teaching of original character.
2. Because of making much of supply of account information, To make mistakes, emphasis on function of an information, on the other side, being apt to disregard control function of original account.
3. There is no such a mutual relation as theoretical systematic form among general rule, a propit-and-loss account, balance sheet and drawing principle. These rules which don't form gradual structure are prescribed respectively according to business like necessity.
4. An overall contents of account principle are regarded as principle near financial account rather than the pivot of administration account.

In the future, The whole academic world of account and business practice should become the idealistic account principle with lots of study and effort.

1. 序 言

企業은 하나의 社會的 存在이며 企業活動 그 自體는 出資者 從業員, 債權者, 國家, 其他 一般大衆의 利害와 結附되어 있다. 이러한 企業은 經營活動의 結果를 綜合하여 恒常 企業에 對한 利害關係者들에게 公正하게 調整計算하여 報告함에 充分히 利害할 수 있는 客觀的인 會計原則이 必要하다.

會計原則은 企業會計의 實務속에서 慣習으로 發達한 것중 一般的으로 公正妥當하다고 認定되는 것을 要約한 것으로서 모든 企業의 會計處理에 있어서 遵守하지 않으면 안될 基準을 企業會計原則으로 한 것

이다.

따라서 企業會計原則은 一定한 前提로부터 理論的으로 演繹된것이 아니고 오히려 過去의 經驗속에서 抽出한 것이며 또 實在하는 實務의 慣習을 歸納시킨 것이라고 하겠다.

우리나라 企業會計原則은 制定할 당시 1958 年만 하여도 過去의 經驗이 日淺하였던 關係로 1949 年 日本의 企業會計 審議委員會가 發表한 企業會計原則에 支配的인 영향을 받아 內容面이나 體系面에서도 日本의 會計原則과 거의 비슷하였다고 볼 수 있다¹⁾.

1) 李蔚俊: "企業會計原則 및 財務諸表規則의 改正方向에 關한 研究", 서울大, 經營研究所刊, 「經營論集」, 第7卷, 第2號, 1973, 12面.

* 韓社大併設專門大學 講師

그리고 일본의 企業會計原則은 美國의 S.H.M. 會計原則이고²⁾ 이에 美國會計學會(AAA)의 1948年 改正會計原則과 獨逸의 商法學者들이 들고 있는 貸借對照表原則³⁾을 加味하여 이루어진 것이다⁴⁾. 이와같이 볼 때 우리나라의 企業會計原則은 直接的으로 일본의 影響을 받았고 間接的으로는 美國과 獨逸의 學問的 成果에 크게 의존하였던 것이라고 본다. 이러한 기반으로 形成되었던 우리나라 企業會計原則은 우리나라의 經濟發展速度나 企業環境의 變化에 彈力性이 부족하였으며 오랫동안 改正되지 않아 낡은 會計規範으로 간주되기도 하였다. 그동안 우리나라의 經濟는 急速度로 변모하였으며 1, 2, 3次의 經濟開發 5年 計劃의 成功과 함께 自力成長에 의하여 後進國으로 부터 中進國으로 跳躍하였고 工業이 크게 發達하였다.

이와 같이 經濟規模의 急速한 發展에 따라 企業은 社會性과 公共性이 크게 높아지고 企業會計의 慣習도 많이 變遷되었으므로 企業會計原則도 改正을 보게 된 것이다.

이러한 企業會計原則의 內容을 體系에 따라 多角的인 立場에서 分析 考察하여 보기로 한다.

2. 企業會計原則의 發展과 性格

2.1 會計原則의 發展

會計原則은 企業의 利害關係者 사이의 調整役割에 있어서 큰 意義가 있을뿐 아니라 會計處理의 規範으로서 이미 오래 전부터 있었다. 會計에 관한 原則이 最初로 나타난 것이 獨逸이다⁵⁾. 즉 獨逸의 商法學者가 貸借對照表 作成에 있어 다음과 같은 4原則을 들고 있다.

- ① 眞實性의 原則(Grundsatz der Bilanzwahrheit)
- ② 明瞭性의 原則(Grundsatz der Bilanzklarheit)
- ③ 繼續性의 原則(Grundsatz der Bilanzkontinuität)
- ④ 單一性의 原則(Grundsatz der Bilanzeinheit)

經營學者들은 實踐의 立場에서 比較性的인 原則 眞實性의 原則을 더하여 說明하였고 이것은 世界各國

의 會計原則의 根幹을 이루고 있다. 이 原則보다 綿密한 研究는 1930年代 以後 美國에서 顯著하게 發達을 보게 되었다.

美國에서는 1917年에 財務諸表의 統一을 計劃했고 1929年 株式市場의 大恐慌으로 因하여 一般投資家를 保護하고 會計制度의 改善을 하였고 後 1934年代에 證券去來法이 發布되어 證券去來委員會(S.E.C, Security Exchange Committee)가 設立되었고 財務諸表 作成의 必要性에 依하여 強制監査를 要求했고 아울러 會計原則을 必要로 하게 되었다⁶⁾. 會計原則體系에 있어서는 1936年 美國會計士(American Institute of Accountants, A.I.A)가 提案한 그 內容은 ① 原價와 價値 ② 損費의 測定 ③ 資本 및 剩餘金 等の 3部로 構成되었다.

1938년에는 샌더즈, 해트필드, 무어(Sanders, Hatfield, Moore) 共著의 會計原則書⁷⁾도 있었고 1940년에는 케이트, 리틀톤(Paton, Littleton) 共著인 基本概念別로 分類한 會社會計基準 序說 1938年 發表의 「會社財務諸表를 基礎로 한 會計 諸 概念과 諸 基準」이라 하여 從來에 없었던 財務諸表 基準을 첨가하였으며 1957년에는 A.I.A.에서 財務諸表의 會計 및 報告基準을 提案하였다. 이와 같이 하여 美國의 企業會計原則은 여러 개의 提案이 있었던 바이지만 그중에서도 重要한 것은 샌더스, 해트필드, 무어 提案이 會計原則이라고 볼 수 있다. 우리나라와 日本도 이 會計原則을 따른 것이다.

2.2 會計原則의 意義와 性格

企業은 하나의 社會的 存在이며 企業活動 自體는 投資者, 債權者, 從業員, 國家, 其他 一般大衆의 利害와 結附되어 있다. 企業은 經營活動의 結果를 結合하여 利害關係者에게 企業에 對한 利害關係 等の 變化를 公正하게 調整하여 充實히 報告하여야 함은 勿論 다른 期間과 他企業의 財務諸表와도 比較할 수 있도록 統一의이고 客觀的인 諸原則에 의거하여 處理되어야 한다.

企業會計原則은 이러한 目的을 達成하기 爲하여 企業會計의 實務속에서 發展한 諸原則中에서 一般的으로 公正妥當性이 認定된 바를 綜合的으로 集約하여 體系化한 것으로서 모든 企業은 會計處理를 함에 있어서 遵守하지 않으면 안될 基準을 말한다. 그 性格은 반드시 法令에 依하여 강제 되지 않더라도 企業이 會計 行爲를 遂行할 때 基準이 되는 規範으로서 遵守하지 않으면 안될 基準이긴 하나, 會計는 하나의 社會

2) 1935年에 美國의 Sanders, Hatfield 및 Moore 등 3人은 「會計原則에 관한 報告書」(A statement of Accounting Principles)를 發表하였다. 이것을 S.H.M會計原則이라 略稱하여 쓰는 것이 보통이다.

3) 독일 商法學者들이 들고 있는 貸借對照의 諸原則으로서 다음과 같은 4가지 原則이 있다.

① 貸借對照表眞實性의 原則 ② 貸借對照表明瞭性의 原則 ③ 貸借對照表繼續性의 原則 ④ 貸借對照表單一性의 原則

4) 李正鎬：現代會計理論，法文社，1974，111面.

5) 鄭守永：新會計學，博英社，1968，34面.

6) 林雲鑒：會計學，法文社，1968，34面.

7) T. H. Sanders, H. R. Hatfield, V. Moore; A statement of Accounting Principles, 1937. 참조.

의 制度로서 存續하고 있기 때문에 經濟社會이 變化에 따라 이것이 要請하는 內容도 달라진다. 그러므로 會計가 이루어지는 行爲의 指針도 그에 따라 變化하기 마련이다.

이와 같은 점에서 會計原則은 法律이나 自然科學分野의 法則과 같이 固定的이고 不變의 眞理가 아니고 時代 및 社會의 發展과 더불어 變化하는 特性을 가지고 있으며 뿐만 아니라 本質적으로 本래 會計原則은 모든 企業에 適用可能한 普遍妥當의 性格을 갖게 되므로 어떤 特定한 規則이나 條次라도 그 性格 및 內容의 基準을 달리할 수 있는 可變性이 있다.

3. 一般原則

3.1 一般原則의 意味와 性格

企業會計의 一般原則은 企業會計의 中心인 損益計算書에 關한 諸 會計基準과 貸借對照表에 關한 諸會計基準 뿐만 아니라 모든 財務諸表를 作成하는데 共通의 으로 지켜야 할 基礎가 되는 原則이라는 意味가 있다. 즉 企業會計 全體를 一貫하는 原則이라 할 수 있으며 또한 會計監査 基準의 原則이 된다. 一般原則은 損益計算書原則과 貸借對照表原則을 共通의 原則으로서 指導하고 方向을 지우고 있기 때문에 그 名稱부터가 一般原則이라는 性格을 가지고 있다고 본다. 이 原則은 損益計算書原則 貸借對照表原則과 같이 具體的인 會計 處理나 財務諸表의 作成에 關한 節次에 關하여 規定을 包含하고 抽象的 一般的인 內容을 가지는 基本的인 原則에서 成立되었으며 또 會計處理活動을 規制한 原則과 報告活動을 指導하는 原則에서 構成되었다. 뿐만 아니라 敘述한 바와 같이 監査基準에 對해서도 큰 影響力을 가지고 있으며 基礎原理를 이루고 있는 內部的 性格을 가지고 있다.

3.2 一般原則의 構成

企業會計原則에 있어서 會計에 對한 基本 要請이 되는 一般原則은 그 동안 우리나라 經濟가 發展됨에 따라 企業의 社會性과 公共性이 크게 높아지고 企業會計慣習도 많이 變遷되었으므로 企業會計原則을 改正하게 된 趣旨은 “企業會計는 財務諸表의 利用者가 企業에 對하여 올바른 經濟的 意思決定을 할 수 있도록 財政狀態와 經營成果를 正規簿記의 方法으로 處理하여 有用하고 眞實한 會計情報를 提供하도록 하여야 한다. 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 契約한 것이므로 모든 企業이 그 會計를 處理함에 있어서 遵守하여야 할 것이다”⁹⁾라고 全文에 基本目的을 明示

8) 企業會計原則 前文

하고 있는 것이다. 이번 改正에서 從來의 一般原則 9個의 原則⁹⁾에서 6個의 原則으로 되어 形式上으로 보아서는 3個의 原則이 줄어든 것 같으나 그 內容을 살펴보면 根本的인 體系와 內容은 별다른 差異點을 찾아볼 수 없다. 즉 眞實性의 原則과 正規簿記의 原則은 前文에 있는 企業會計原則의 目的속에 上位概念으로 吸收되었고 剩餘金區分의 原則은 貸借對照表原則으로 옮겨지고 確實性의 原則은 信賴性의 原則속에 吸收 되었으므로 實質적으로 없어진 것은 單一性의 原則 하나 뿐이다¹⁰⁾.

이 原則이 이번 改正된 原則에서 完全히 없어진 理由를 分析해보면 企業會計制度가 未備하였던 過去는 指導的인 立場에서 必要하였던 것이지만 今일에 와서는 企業會計 制度가 많이 整備 되었으므로 獨立된 一般原則으로 存續할 必要性이 없다고 여겨 「信賴性의 原則」으로 補充하게 된 것이다. 또한 今般 새로이 「充分性의 原則」을 新設하게 된 理由는 무엇보다도 新企業會計原則의 前文에서 企業會計는 財務諸表의 利用者가 企業에 對하여 意思決定을 할 수 있도록 財政狀態와 經營成果를 明瞭하게 表示하게 됨으로써 有用하고 眞實한 會計情報를 要求하고 있기 때문이다. 이에 따라 財務諸表의 利用者에게 意思決定에 充分한 會計情報를 提供하기 爲하여 必要한 註記와 註釋의 概念이 擴大되었고 資金運用表가 附屬明細書로 追加되고 聯結財務諸表가 財務諸表의 範圍속에 들어가게 되었다. 이번 改正된 企業會計原則의 一般原則은 다음과 같다.

一般原則

- ① 信賴性의 原則(Principle of reliability)
- ② 繼續性의 原則(Principle of consistency)
- ③ 重要性의 原則(Principle of materiality)
- ④ 安全性의 原則(principle of conservatism)
- ⑤ 明瞭性의 原則(Principle of clarity)
- ⑥ 充分性의 原則(Principle of sufficiency)

改正된 一般原則은 從來의 一般原則에 對比하여 불 대 信賴性 및 充分性 原則이 새로운 것이며 其他의 原則은 從來의 原則과 다름 바 없으므로 여기서는 信賴性의 原則과 充分性의 原則에 對해서만 敘述코자 한다.

(1) 信賴性의 原則

9) 「從前原則」의 一般原則은 다음과 같이 9가지의 原則으로 構成되어 있다.

- ① 眞實性의 原則 ② 正規簿記의 原則 ③ 重要性의 原則
- ④ 確實性의 原則 ⑤ 繼續性의 原則 ⑥ 剩餘金區分의 原則 ⑦ 安全性의 原則 ⑧ 明瞭性의 原則 ⑨ 單一性의 原則

10) 李東喜：企業會計原則의 精解，弘文館，1979，29面.

企業會計原則의 一般原則은 信賴性의 原則에 對하여 “財務諸表에 表示될 資料와 情報은 信賴할 수 있도록 客觀的인 資料와 證據에 依하여 公正하게 處理하여야 한다”¹¹⁾고 規定하고 있다. 이것은 從前의 一般原則에서 提示된 眞實性의 原則과 上場法人 등의 會計處理에 關한 規定에서 提示된 一般原則 중에서 客觀性의 原則과 公正性의 原則을 包括한 內容이어서 相當히 複合的인 性格을 나타내고 있다고 본다.¹²⁾ 信賴性이란 會計情報가 믿을 수 있는 또한 信賴할 수 있는 情報의 屬性을 뜻하는 것인데 會計情報의 信賴性은 여러가지 觀點에서 說明되고 있다.¹³⁾

① 信賴性은 情報의 性格에 따라 다를 수 있다. 특히 情報은 未來의 不確實性이 각각 다를 수 있어 이에 따라 情報에 對한 信賴性도 달라진다. 예를 들면 一般的으로 固定資産에 關한 情報은 流動資産보다 信賴性이 없다고 生覺되고 있는데, 이것은 資産의 實現에 對한 不確實性의 차이라고 볼 수 있다.

② 會計測定의 不完全, 技術의 문제로 인하여 信賴性이 갖추어지지 못할 수도 있다. 會計上으로 必要한 많은 測定 判斷은 測定方法의 不完全 등 技術의 문제로 인해 信賴性이 유지될 수 없는 경우가 많다.

③ 統計的으로 信賴性은 客觀性과 偏倚의 會計로 生覺되고 있다. 이것은 이지리 재더키(Ijiri and Jaidicke)에 의해 주장된 것이다. 따라서 信賴性을 높이기 위해서는 客觀性을 높이거나 不偏性을 높이는 것이 된다. 또 信賴性은 客觀性을 어느 정도 희생하더라도 偏倚를 크게 줄임으로써 達成될 수도 있다. 그리고, 偏倚가 거의 변동하지 않을 경우 信賴性을 높임으로써 얻을 수도 있다.

④ 信賴性은 不確實性과의 關係에서도 說明될 수 있다. 會計情報의 信賴性은 不確實性이 낮을 때에 얻어진다.

이상의 信賴性에 對한 여러가지 觀點에서 그 立場을 엿볼 수 있다.

(2) 充分性의 原則

一般原則에서는 充分性의 原則에 對하여 “重要한 會計方針과 會計處理基準, 科目 및 金額에 關하여는 그 內容을 財務諸表上에 充分히 表示하여야 한다”¹⁴⁾고 規定하고 있다. 이 充分性의 原則은 從前의 一般原則에서 없던 것을 信賴性의 原則과 더불어 새로이

規定하였다는 데에 상당한 意義가 있다.

오늘날 企業의 規模가 漸次 擴大됨에 따라 企業會計의 內容에 있어서 財務諸表에 記載된 科目과 金額만 가지고 이를 把握한다고 하는 것은 도저히 不可能한 것이다. 會計를 會計情報시스템으로 規定하고 있는 요사이 會計는 各種의 情報利用者가 그 意思決定에 있어서 提擧하는 情報要求에 有効 또한 適合的으로 適應하는 會計情報를 測定 傳達하는 것을 當面의 課題로 하고 있다.¹⁵⁾ 그러므로 이 充分性의 原則은 重要한 會計政策과 會計處理基準, 科目 및 金額에 關하여 適切한 內容을 財務諸表上에 充分히 表示하기 爲하여서는 註記 또는 註釋으로 記載하여야 하며¹⁶⁾, 뿐만 아니라 財務諸表 附屬明細書를 作成함으로써 그 內容을 情報利用者들에게 利用 可能하도록 하여야 하는 것이다. 따라서 財務諸表規則에서는 註記 및 註釋事項으로서 받을 어음의 割引額과 背書讓渡額, 資産의 評價基準으로서 原價基準 以外的 基準을 適用한 때의 評價基準, 固定資産의 再評價, 擔保資産, 外貨資産, 保險加入資産, 轉換社債, 外貨負債 偶發債務, 會社가 發行할 株式의 總數, 發行한 株式의 種類와 數, 資本剩餘金으로 積立한 金額, 缺損填補의 內容, 利益配當의 制限등을 規定하고 있다. 또 貸借對照表와 損益計算書上의 重要한 科目에 對하여는 有價證券明細書, 有形·無形 固定資産明細書, 關係會社有價證券明細書, 關係會社出資金明細書, 關係會社貸與金明細書, 社債明細書, 長期借入金明細書, 關係會社借入金明細書, 資本金明細書, 剩餘金明細書, 減價償却明細書, 充當金明細書의 附屬明細書를 作成하도록 規定하고 있다.

4. 損益計算書

4.1 損益計算書의 本質

企業會計原則은 損益計算의 本質에 關하여 “損益計算書는 企業의 經營成果를 明確히 表示하기 爲하여 그 會計期間에 屬하는 모든 收益과 이에 對應하는 모든 費用을 記載하여 經營損益을 表示하고 이에 特別損益에 屬하는 項目을 加減하여 當期純損益을 表示하여야 한다”¹⁷⁾라고 規定하고 있다. 이에 關해서는 다음 세가지 點으로 要約하여 分說 하기로 한다.¹⁸⁾

15) 梁貴鉉：“企業會計原則에 關한 研究, 經營論叢第1輯 忠南大學校 經營研究所, 1978, 30面.

16) 李龍澤：會計學, 博英社, 1975, 52面.

17) 企業會計原則 第2章第1節.

18) 李建憲：“우리나라 企業會計原則의 體系에 關한 考察” 서울大學校商科大學 附設韓國經營研究所刊, 「經營實務」, 第6卷, 第4號, 1972, 179面.

11) 企業會計原則 第1章 第1節 第1項.

12) 朴發義：“改正企業會計原則에 關한 分析的考察” 會計와 稅務, 3月號, 大韓稅務協會刊, 1977, 68面.

13) 南炳午：會計原理, 日新社, 1979, 587面.

14) 企業會計原則 第1章 第1節 第6項.

① 損益計算書는 企業의 經營成果를 明確히 하기 爲하여 作成한다.

企業會計는 企業의 經營活動에 따른 資本의 循環過程을 記錄하여 一定期間에 있어서 企業의 利益을 算定하고 이것을 投資者 債權者 經營者 從業員 稅務當局等의 利害關係者에게 報告하는 것을 目的으로 한다. 이 目的을 達成하기 爲한 方法의 하나로 損益計算을 한다.

특히 企業會計는 損益計算을 함으로써 經營成績을 明確하게 하는 것과 더불어 財産計算을 하여 財政狀態를 分明히 하여야 하는데 이것은 正確한 經營成果를 算定하기 爲한 前提가 되기 때문이다. 그러나 오늘날에 있어서는 債權者의 見地에서 財政狀態를 表示하는 貸借對照表 보다도 投資家의 必要로 作成된 經營成果를 表示하는 損益計算書가 重視되므로 이 目的을 達成하기 爲하여 作成하는 것이 損益計算書이다.

② 損益計算書는 一會計期間에 屬하는 모든 收益과 이에 對應하는 모든 費用을 記載하여 經常損益을 算定表示한다. 近代企業은 一定時點에 있어서 財政狀態의 連續이 아니라 오히려 永續의인 經營活動의 흐름이라 하겠다. 따라서 이같은 繼續企業의 收益은 永續의인 企業經營活動의 흐름을 人爲的으로 適當한 期間으로 區分하여 總合的으로 收益과 費用을 對應比較하는 方法으로 決定하지 않으면 안되기 때문에 定期的인 會計期間의 制度를 設定하는 것이 絶對的인 要件이 되는 것이다. 오늘날의 企業會計는 期間損益計算을 하는데 따라서 會計期間은 近代會計의 根本的인 特徵이 된다. 또한 企業의 經營活動에 對한 成果의 測定은 本質的으로 經營活動의 두個의 흐름인 價値의 流入과 流出, 즉 收益과 費用의 對應過程이므로 損益計算書는 一會計期間에 發生한 收益總額과 同一期間에 이것을 獲得하는데 必要한 費用總額이 期間 中心으로 對應表示하여야 한다. 이와같이 對應表示된 經常的인 經營活動에서 생긴 收益과 費用의 兩者 差額으로 經常損益을 決定하여 當期의 業積을 表示한다.

③ 損益計算書는 經常利益에서 特別利益에 屬하는 項目을 加減하여 當期純利益을 決定表示한다.

損益計算書는 企業의 經營成績을 明確하게 하기 爲해서 一會計期間에 發生 또는 實現한 費用項目과 收益項目을 發生源泉과 發生原因別로 對應시켜 그 差額을 經常的으로 表示하는 同時에 同 經常損益에 非經常的이고 臨時的인 經營活動에서 생기는 特別利益과 特別損失을 加減하여 當期의 經營成果를 表示하는 包括的損益으로서 當期純損益이 表示되어야 하는

것이다.

4.2 損益計算書의 作成原則

企業會計原則은 損益計算書를 作成하는데 있어서 는 發生主義·費用과 收益對應表示·區分計算·總額表示의 原則에 依한 것을 規定하고 있다¹⁹⁾.

近代 企業會計의 中心課題는 期間損益計算을 確定하여 이를 利害關係者들에게 報告하는데 重點을 두고 있다. 그러므로, 期間損益을 確定하는 損益會計特有的인 測定原則에 어떠한 것이 있는가를 把握하는 것은 近代會計學에서 다루고 있는 收益·費用·利益에 對한 概念을 올바르게 認識하는데 도움을 준다. 期間損益은 期間收益에서 期間費用을 差減한 것이므로 결국 收益과 費用의 認識·測定·配分問題에 따르는 原則을 檢討할 必要가 있다.

(1) 發生主義의 原則

發生主義原則에 對해 “모든 費用과 收益은 그 支出 및 收入에 따라 計上하되, 그것이 發生한 期間에 正當하게 配分되도록 處理하여야 한다. 다만 未實現收益은 當期의 損益計算書에 計上하지 아니함을 原則으로 한다. 先給費用과 先受收益은 이를 當期의 損益計算書에서 除外하고 未支給費用 및 未受收益은 當期의 損益計算에 計上하여야 한다”²⁰⁾고 規定하고 있다.

發生主義에 關한 內容은 한마디로 말하여 從前原則에서 規定된 發生主義와 實現主義를 綜合한 內容이라고 볼 수 있다. 그러면, 本論稿는 먼저 發生主義와 實現主義에 對하여 알아보고자 한다.

發生主義(accrual basis)의 原則은 收益과 費用을 記錄 計算할 時點을 決定하는 原則이다. 다시 말하면 發生主義는 現金의 流入과 流出로서 收益과 費用을 認識·測定하는 現金主義(cash basis)와는 달리 收益과 費用이 發生하였다는 事實에 立脚하여 收益·費用을 認識하는 原則을 말한다. 發生主義를 이와 같이 보면 現金의 收入이 없어도 收益은 發生하고, 現金의 支出이 없어도 費用은 發生한다. 또 이미 現金의 收支가 있었다고 할지라도 이것이 그 期의 費用과 收益으로 認定할 수 없는 경우도 있다. 그 때문에 收益과 費用에 關하여 未受收益, 先受收益, 未支給費用, 先給費用의 現金主義에 따라 記帳한 損益을 發生主義에 依하여 修正하여야 하는 問題가 나타나게 된다. 그러므로 오늘날의 企業會計는 損益計算上 現金主義를 適用하는 데서 發生하는 不合理性을 除去하고, 期間損益을 適正하게 算定表示하기 爲하여

19) 企業會計原則 第2章 第2節 1~4項 參照.

20) 企業會計原則 第2章 第2節 第1項.

發生主義를 採擇하지 않을 수 없게 된 것이다²²⁾. 發生主義原則은 이와 같이 現代의 企業會計에 있어서는 基本的인 原理로서 期間損益計算을 實行함에 있어서 合理的인 基準이 되는 가장 重要한 原則이다. 그러나 모든 損益이 同原則 하나에 依하여서 確定되는 것은 아니다.

發生主義에서는 未實現收益의 計上 즉, 아직 現金 其他의 等價物의 收入을 수반하지 않는 計算上의 收益이 損益計算에 算入되고, 그것이 處分되어서 企業 財政에 害를 끼칠 염려가 있으므로 그 結果 收益에 對하여는 다음에서 언급될 實現主義의 原則 등 諸基準을 適用하여 修正된다는 點에 留意하여야 할 것이다.

다음에는 損益計算書 作成原則으로서 收益의 實現主義에 對하여 考察하기로 한다.

近代의 期間損益計算에 있어서는 發生主義를 採擇하는 것이 理論적으로 妥當하다고 하겠으나 收益에 있어서는 이를 適用할 경우 未實現收益이 計上될 염려가 있기 때문에 이것을 防止하고 計算의 確實性을 期한다는 觀點에서 發生主義를 限定的으로 認定하고 實現된 것에 限하여 收益으로 認識하려는 原則을 말한다. 企業會計原則에서도 收益의 認識基準은 原則적으로 實現主義를 採擇하고 있는데 이는 保守主義의 見地에서 要請되고 있다. 實現主義는 損益計算上 收益을 計上함에 있어서 될수록 確實性이 있는 것에 限하려는 것이므로 收益은 發生한 것만으로는 測定될 수 없고, 그것이 實現된 것이라야 한다. 一般적으로 收益의 實現이란 어떤 경우를 意味하는가. 企業會計原則에서도 그 意味를 明示하고 있지 않다. 그러나 企業會計原則에 依하면 賣出額은 商品이나 製品의 販賣 또는 用役의 給附에 依하여 實現된 것에 限한다. 또 實現主義는 收益에 關한 未實現收益을 損益計算에서 除外하려는 것인데 例컨대 아직 販賣하지도 않은 委託販賣·割賦販賣·預約販賣·試用販賣 등에 對한 未實現收益은 當期の 損益計算에 計上하지 않으나 이를 그 收益의 實現時期에 計上하게 되는 것이다. 또 固定資産이나 在庫資産에 對하여 再評價利益을 損益計算에 計上하려 함은 未實現利益을 計上하는 것이 되므로, 이는 會計原則에 反하게 된다. 이로 보아 收益의 實現이란 販賣를 意味하고 販賣의 完了는 收益에 對한 一般적으로 認定된 客觀的인 證據가 된다. 이와 같이 收益認識의 基本要件을 販賣完了에 依하여 把握하는 理由는 企業이 指向하는 最終目標은 販賣에 있으며 그런 意味에서 營業活動中 가장 重要한 것이 販賣이기 때문이다. 販賣에 依

하여 生産物이 企業의 손에서 떠나 所有權이 相對方에게 移轉되는 同時에 現金이나 受取債權의 流動資産이 새로 企業으로 들어온다는 客觀的인 證據가 되기 때문이다. 따라서 實現主義는 端的으로 말해서 販賣基準을 意味한다. 販賣基準을 實現에 對한 基本的인 原則으로 하던 販賣基準의 例外로서 다음과 같은 實現의 基準이 있다²³⁾. 즉 現金基準, 收益基準, 生産基準, 割賦基準, 工事完成基準, 工事進行基準의 諸基準을 列擧할 수 있겠다. 그 中 割賦基準은 一種의 現金基準이고 工事完成基準은 實現主義의 基準인 販賣基準이며 또 工事進行基準은 一種의 生産基準이기 때문에 結局 實現主義의 基準은 「販賣基準」「現金基準」「生産基準」의 세가지로 要約할 수 있다. 要컨데 過去 現金主義 時代에 있어서 收益認識의 基本的인 認識基準은 現金基準이었으나 오늘날의 信用經濟에 있어서 實現主義의 基本的인 基準은 어디까지나 販賣基準이다. 그러나 實現主義가 어느 경우에나 適合한 것은 아니므로 어떤 경우에든지 販賣基準만이 適用될 수 있다는 것은 아니다. 따라서 어떤 경우에는 現金基準 또는 生産基準이 例外的인 基準으로 認定되고 있는 點으로 보아 現金基準이나 生産基準도 「實現主義」의 한 基準으로 보는 것이 妥當하다

(2) 費用 收益 對應表示의 原則

費用 收益 對應表示의 原則에 對하여 “費用과 收益은 그 發生 源泉에 따라, 明瞭히 分類하고 各 收益項目과 이에 關聯되는 費用項目을 對應表示 하여야 한다”²³⁾고 規定하고 있다.

費用 收益 對應의 原則(principle of matching costs with revenues)이란 期間損益計算에 있어서 一定期間에 實現된 收益에 對하여 이를 獲得하는데 必要한 一切의 費用을 計上함으로써 正確한 期間損益을 計算하기 爲한 會計處理의 原則을 말한다. 즉 經營活動에서 發生하는 費用과 收益을 確定하고, 그 收支를 合理的으로 對應處理하는 것을 費用과 收益의 對應이라 한다. 이러한 費用收益의 對應이야말로 近代 企業會計의 期間損益計算에 있어서 重要한 基本原理라 하겠다.

그러므로, 一定期間에 發生한 모든 原價가 費用으로서 같은 期間의 모든 收益에서 控除되는 것이 아니고, 그 收益을 實現시키는데 所要된 部分 費用으로서 控除된다. 따라서, 收益과 아무런 因果關係가 없는 原價部分은 次期の 費用이 될 資産으로 殘留하게 된다. 이와 같이 收益과의 因果關係 如何에 따라

22) 李東善: 前掲書, 169頁.

23) 企業會計原則 第2章 第2節 第2項.

21) 李龍澤: 會計學, 博英社, 1975, 205面.

서 費用을 當期와 次期로 區分하는 것은 一面 原價配分의 原則과도 關聯을 맺고 있다고 볼 수 있다. 왜냐하면 原價部分의 原則에 依하여 財務諸表를 作成하게 된 경우에는 各種 財貨나 用役의 取得原價를 當期の 收益을 獲得하는데 貢獻한 部分과 다음 期以後의 收益獲得을 위해서 移延되는 部分으로 分割하여, 前者를 損益計算書의 費用部에 그리고 後者를 貸借對照表의 資産部에 記載하기 때문이다. 이와 같이 保守主義의 立場에서 實現主義를 適用하는 收益과 發生費用중에 當該期間의 收益과 關聯이 있는 費用을 相互 對應시켜서 損益計算書를 作成하는 경우에 나타나는 對應形態에는 個別的 對應과 期間的 對應으로 大別할 수 있다²⁴⁾.

個別的 對應이란 個個의 製品·商品의 給附를 對象으로 하여 그 販賣에서 얻은 收益을 基準으로 하고 그것을 얻기 위하여 支出된 費用을 對應시키는 것을 말하며 이것을 直接的 對應 또는 完全對應이라고도 한다. 原價計算의 費用 收益의 對應은 이와 같은 個別的 對應의 形態인 것이다. 이와 같이 個別的 對應이 이루어지는 典型的인 例는 販賣過程에서 나타나는 賣出額과 賣出原價의 對應이라고 할 수 있다

期間的 對應이란 會計期間의 收益總額과 同一會計期間의 費用總額이 期間中心으로 하여 對應되는 것을 말하며 이와 같은 期間的 對應이 이루어지는 典型的인 例로는 賣出總利益과 販賣費와 一般管理費의 對應 營業利益과 營業費用과의 對應 經常利益과 特別損失과의 對應등이다. 그러므로 期間的 對應은 收益 또는 給附單位別로 對應이 이루어지지 않고 있기 때문에, 이와 같은 對應形態를 不完全對應 또는 間接的 對應이라고 부른다. 다음으로 期間的 損益計算에 있어서 個別的 對應과 期間的 對應을 보면 W.A. Paton & A.C. Littleton에 의하여 「모든 種類的의 發生原價를 特定の 作業이나 部門 또는 最後에 各 生産物單位에 充分히 納得되도록 配賦할 수 있는 結合基準을 案出한다는 것은 困難하다. 모든 原價를 반드시 明瞭하게 配賦할 수 있는 것은 아니므로 어떠한 費用을 收益에 結合하는 경우에는 個別的 對應을 버리고 期間을 擇해야 할 것이다. 期間은 便宜上의 代替物이지만 基本的인 概念은 變하지 않고 있다. 즉 理想的인 것은 原價를 그 原價에 重要な 關聯을 갖고 있는 成果와 對應시키는 것이다」²⁵⁾ 期間的 對應에 있어서 期間收益과 期間費用의 正確한 對應을 可

能하게 하려하는 可能的 個別的 對應을 基礎로 하여 期間的 對應이 可能하도록 하여야 할 것이다.

(3) 區分計算의 原則

區分計算의 原則에 대해 “損益計算書는 賣出總損益, 營業損益, 經常損益 및 純損益으로 區分 表示하여야 한다. 다만 製造業·販賣業 및 建設業 以外の 企業에 있어서는 賣出總損益의 區分 表示를 省略할 수 있다²⁶⁾고 規定하고 있다.

損益計算書(income statements)는 企業의 經營成績에 關한 報告書라는 面에서 單純히 企業의 一定期間에 있어서 어느 程度의 純利益이 發生했는가를 報告하는데만 그치는 안된다. 다시 말하자면 損益計算書에 純利益을 表示함에 있어서 收益이 經營上의 어떤 源泉에서 發生하고 또 그 收益을 얻기 위하여 消費된 原價나 經費를 補償하고도 남음이 있는가의 關係를 各 源泉別로 明瞭하게 區分 表示하여 作成하여야 된다. 즉 企業에 關聯된 利害關係者들이나 經營 成果에 關한 判斷資料를 提供하기 위해서는 반드시 必要하다. 이와 같은 理由로 損益計算書의 區分 表示가 매우 重要視되고 있다. 以上과 같은 區分 損益計算(multiple-step income statement)는 總括 損益計算書와 比較하여 觀察하면 더욱 分明해진다. 總括 損益計算書는 一會計 期間의 收益과 費用의 對應 比較를 總括적으로 表示하는 方法인데 일명 “單一 區分 計算書”(single-step income statement)라고도 한다. 이 方式은 單純하게 收益總額에다 費用總額을 控除하여 當期純損益을 算定하기 때문에 그 構造가 簡單한 長點은 있으나 費用과 收益의 對應이 不明瞭하고 收益源泉의 表示가 明瞭하지 못한 缺點이 있다 이에 比較해서 區分 損益計算(multiple-step income statement)은 損益項目을 主된 營業活動에서 繼續적으로 發生하는 損益과 營業活動에 附隨하여 생기는 損益으로 區分하여 經營成績을 表示하는 方式이다. 즉 營業損益 經常損益 特別損益 및 純損益으로 區分 表示한다. 따라서 明瞭性의 原則에서 볼때 區分 損益計算書의 報告式이 一層 進歩된 會計方式이라고 하겠다. 損益計算書의 區分 表示에 의한 內容을 보면 純 賣出額에서 賣出原價를 差減하여 賣出損益을 算出하고 이것에 販賣費와 一般管理費를 控除하여 營業損益을 算出한다. 營業損益에 營業外收益을 더하고 營業外費用을 控除하면 經常損益이 나온다. 끝으로 純 損益은 經常損益에 特別利益을 加算하고 特別損失을 控除하여 計算하되 法人稅 控除前과 法人稅 控除後로 區分하여 當期純損益을 計算한다.

24) 李正浩：“企業公開과 企業會計의 方向” 서울大學校商科大學 附設 韓國經營研究所刊, 「經營實務」, 第6卷 第4號, 1972年, 197~198面.

25) W. A. Paton & A. C. Littleton, *ibid.*, p. 15.

26) 企業會計原則 第2章 第2節 第3項.

以上에서 보는 바와 같이 損益計算書 作成 方法이 從前의 當期業積主義 損益計算書를 후퇴시키고 今般 新會計原則에서는 包括主義에 의하여 損益計算書를 作成하도록 規定함에 따라 그 內容은 劃期的인 變革을 가져왔다. 이것은 우리나라 뿐만 아니라 世界 各國에서도 當期業積主義보다 包括主義를 選擇하는 方向으로 움직이고 있다고 한다²⁷⁾. 그러나 劃期的인 變革을 가져온 損益計算書의 構成內容은 아직도 從前 原則과 비슷하게 傳統的인 데가 있다²⁸⁾.

이러한 問題點을 立證하기 爲하여 한가지만 例로 들어 簡單히 考察하고자 한다. 新會計原則에서는 損益計算에 費用으로서 賣出原價, 販賣費와 一般管理費·營業外費用 特別損失 등으로 區分하여 表示하는 方法을 使用하고 있다. 이와 같은 分類方法은 한 마디로 말하여 企業의 經營活動 機能(function)에 따라 費用을 分類·表示한 것으로서, 企業의 活動領域 別로 그 成果를 나타내어 分析目的에 有用하게 活用할 수 있다. 그러나 外部報告 目的으로는 그다지 適合한 것 같지가 않다. 왜냐 하면 外部에 있는 財務諸表의 利用者들은 이와같은 分類方法을 통해서 去來를 豫測하는데에 活用할 수 없을 뿐만 아니라, 機能別 成果를 評價할 수도 없기 때문이다. 따라서 投資家나 其他的 財務諸表利用者가 企業의 未來活動을 豫測하고, 또 現在의 經營意思決定을 評價하는데 有用한 것이 되기 위한 費用의 分類 方法은 費用의 行動樣相, 즉 操業度에 따라 分類하는 것이 보다 有用한 會計情報로서의 價値를 가질 수 있다고 생각된다

(4) 總額表示의 原則

總額表示에 대해 “費用과 收益은 總額에 의하여 記載함을 原則으로 하고 費用項目과 收益項目을 直接 相計함으로써, 그 全部 또는 一部를 損益計算書에서 除外하여서는 아니 된다”²⁹⁾고 規定하고 있다. 이것은 一般 原則中에서 明瞭性의 前提下에 이루어지는 것으로서 純額表示에 對立되는 것이다. 이를테면 總賣出額에서 賣出還入額과 賣出에누리額을 差減하는 形式으로 純賣出額을 表示한다면가, 또는 收入利子和 支給利子를 서로 相殺하지 않고 總額으로 表示하는 것 등이 이에 該當한다. 이것에 대하여 純額表示은 收益項目과 이것과 直接 關聯된 費用項目과 相殺하여 그 差額만을 收益 또는 費用項目으로 나타내는 方法이다. 그러므로 純額表示은 單純化시키는 長點은 있으나 公開性의 原則에 反하여 損益計算書의

明瞭性을 해치는 短點을 안고 있다. 따라서 各種 利害關係者들의 目的에 適合한 信賴性 있는 情報을 提供하기 위해서는 總額表示가 當然한 要請이며 앞으로 더욱 強化되어야 할 것이다.

5. 貸借對照表의 原則

5.1 貸借對照表의 本質

企業會計原則에 貸借對照表의 本質에 대하여 다음과 같이 規定하고 있다. “貸借對照表은 企業의 財政狀態를 明確히 하기 爲하여 貸借對照表日 現在의 모든 資產, 負債 및 資本을 올바르게 表示하여야 한다 다만 正規 簿記의 方法에 따라 處理된 경우에 생긴 簿外資產은 貸借對照表에 記載하지 아니할 수 있다”³⁰⁾고 한다. 이에 關하여서 다음 세가지 點에서 分說하기로 한다³¹⁾.

① 貸借對照表은 企業의 財政狀態를 分明히 하는 데 있다.

財政狀態라고 하는 것은 一定時點에 있어서 企業 財產의 現在 價値를 表示하는 것만은 아니다. 오늘날에 있어서 企業會計의 主目的은 企業의 經營活動에 隨伴하여 發生한 企業資本의 價値와 形態에 있어서 企業의 成果를 測定하여 報告하는데 있다. 따라서 企業會計의 理論으로서 作成된 財務諸表의 中心 役割은 企業의 經營成績의 報告이며 損益計算書와 貸借對照表도 이러한 共通目的에 統一되지 않으면 안 될 것이다. 오늘의 貸借對照는 企業의 損益計算의 一段으로도 作成된다. 企業의 資本은 여러가지 財貨와 用役의 形態變化로 나타나는 것이므로 一定時點에서 본다면 資本이 貨幣로 回收된 것도 있을 것이며 投下된 狀態 그대로의 在庫資產이나 固定資產으로 남아 있는 것도 許多할 것이다. 投下된 狀態에 따라서 이와같은 財政狀態를 分明히 하기 爲한 財產計算을 하는 貸借對照表을 作成하는 것은 企業의 經營成績을 보다 正確하게 計算하고 報告하기 爲해서 必要한 것이다. 이와 같이 貸借對照表은 資產·負債·資本의 變動 結果를 總括하여 經營成績 및 財政狀態의 總合的 報告를 가능하게 한다.

② 貸借對照는 貸借對照表日 現場에 있어서의 모든 資產과 負債 및 資本을 記載한다. 企業은 經營活動에 必要한 많은 財貨나 用役을 獲得하기 爲해서 自己 資金을 投下하거나 또는 他人으로부터 資金을 借入한다. 이렇게 하여서 貨幣形態로 企業에 投下된 資本은 財貨나 用役의 形態를 거쳐 다시 貨幣形態로

27) 朴勝義：“改正企業會計原則에 關한 分析的 考察” 大韓 稅務協會刊, 「會計와 稅務」, IV, 108面

28) 朴勝義：上揭稿, 108面

29) 企業會計原則 第2章 第2節 第4項

30) 企業會計原則 第3章 第1節 第1項.

31) 李東宮：前揭書, 193面.

復歸하는 一連의 活動 過程을 反復하여 企業이 存續하는 限 無限히 循環한다. 따라서 企業의 財政狀態를 正確히 하는데는 一定時點에 있어서 資本의 金額과 構成을 表示하는 同時에 次期 以後의 經營活動에 利用되는 財貨 및 用役의 種類와 金額을 分明하게 하지 않으면 안된다. 그러므로 貸借對照表는 資金調達의 源泉을 表示하는 企業資本 즉 自己資本 및 他人資本인 負債를 表示하는 한편 資金運用的 形態를 나타내는 資產을 對照表示하기 위하여 一定한 順序에 따라 表示해야 한다.

③ 貸借對照表는 利害關係者에게 企業의 財政狀態를 正確히 表示하기 위한 것이다. 貸借對照表는 企業에 關聯된 利害關係者에게 企業의 財政狀態를 報告하기 위하여 作成되는 것이므로 여기에 記載되는 資產과 負債 및 資本의 科目은 外部의 利害關係者에게 理解할 수 있도록 明瞭性의 觀點에서 適切히 分類 區分하고 또 一定한 順序에 따라 配列表示하여야 한다.

5.2 貸借對照表의 作成原則

貸借對照表의 作成原則으로서 區分表示, 配列, 總額表示, 特定費用의 移延에 대하여 規定하고 있다. 本論稿에서는 作成原則에 따른 順序에 따라서 考察하고자 한다.

(1) 區分表示의 原則

貸借對照表 區分表示의 原則에 대하여 “① 貸借對照表는 資產·負債 및 資本으로 區分하고, 資產은 流動資產·固定資產 및 移延資產으로, 負債는 流動負債 및 固定負債로 資本은 資本金 및 剩餘金으로 區分하며, 資產 및 負債는 1年을 基準으로 하여 流動資產과 固定資產 또는 流動負債와 固定負債로 區分하여야 한다³²⁾”고 規定하고 있다.

區分表示에 關한 內容은 劃一的으로 ‘1年基準’(one year rule)에 의하여 資產 負債에 대한 流動性과 固定性을 區別할 것을 規定하고 있다. 이러한 1年基準은 貸借對照表 作成日로부터 1年 以內에 換金이 可能한 資產을 流動資產, 1年 以後에야 換金이 可能한 資產을 固定資產이라고 하며 1年 以內에 辨濟해야 할 負債를 流動負債, 1年 以後에 辨濟期日이 到來하는 負債를 固定負債라하여 이를 區分하는 基準을 말한다. 그러나, 이러한 1年基準은 財務狀態 등을 제대로 表示하는 데에는 恣意的으로 適用可能性이 있고 너무나 形式的이고 劃一的이며 一貫性을 缺하고 있는 短點이 있기 때문에 會計實務界에서는 資產과 負債를 區分하기 爲해서 「正常營業周

期基準」(normal operating cycle)을 提唱하고 「1年基準」과의 併用을 主張하고 있다³³⁾. 「正常營業 周期基準」이란 原材料를 購入하여 制品을 만들고 이를 販賣하여 現金을 回收할 때까지의 平均的인 期間이다, 따라서 正常的인 營業周期內에 販賣되어 現金化 될 수 있다고 認定되는 資產이 流動資產으로 되고 그 期間內에 辨濟되어야 할 負債가 流動負債로 된다. 그러나 그 期間이 1年을 超過할 경우도 있는 것이므로 이 경우에는 그 意味가 喪失되게 마련이다. 그러므로 正常營業 周期基準만으로 資產과 負債를 區分하는데도 限界가 있다고 하겠다. 要컨데 流動資產과 固定資產 또는 流動負債와 固定負債의 區分은 企業에 대한 機能의 相違나 流動性에 依하는 것이며 그 本質에 따르는 것이 아니다. 따라서 資產이 使用을 目的으로 하는 資產이나 아니면 保有를 目的으로 하는 資產이나에 따라서 區分되는 것이라 하겠다. 그리고 未決算計定에 대한 區分表示에 對하여 “② 假支給金·假受金等の 未決算計定을 貸借對照表에 記載할 때에는 그 性質을 나타내는 適切한 科目으로 表示하여야 한다³⁴⁾”고 하고 있다.

이것은 어떤 去來가 發生한 경우 그 去來를 어떠한 計定科目으로 處理할 것인지를 分明히 하여야 그 計定科目의 金額이 어느 程度인가를 明瞭히 表示할 수 있기 때문이다. 假支給金·假受金 등의 未決算計定은 金額과 內容, 處理方法等이 正確될 때까지 이를 一時的으로 處理하고 있다. 이러한 未決算計定은 內容이 分明하지 않으므로 觀察하는데 그르친 判斷이 있을 可能性도 있을 뿐만 아니라 會計上의 不正不當한 手段으로 利用될 事例가 많음을 볼 수 있다. 그러므로 帳簿上에는 假支給金이나 假受金 등으로 處理하였더라도 期末決算에는 貸借對照表에 그 性質을 나타내는 適切한 科目으로 表示하여야 마땅할 것이다. 또한 “③ 備忘을 爲한 對照計定등은 貸借對照表에 資產 또는 負債로 記載하여서는 아니된다.”³⁵⁾고 規定하고 있다. 對照計定(Per contra account)이란 備忘記錄의 效果를 얻기 爲하여 特定한 1組의 計定科目을 對照的으로 分介하였다가 反對分介에 依하여 對照된 計定科目을 消滅하는 計定을 말한다. 備忘을 爲한 對照計定은 偶發債務를 貸借對照表에 어떤 形式으로나 이를 表示하여야 할 必要性이 있는 경우에 많이 利用되고 있는데, 具體的인 表示方法은 이들 對照計定은 貸借對照表에 資產 또는 負債로 記載되기 보다는 註釋事項으로 表示됨으로써 備忘의 으로 記錄

33) 李東喜: 前揭書, 221面.

34) 企業會計原則 第3章 第1節 第2項 第1目.

35) 企業會計原則 第3章 第1節 第2項 第1目.

32) 企業會計原則 第3章 第1節 第2項 第1目.

表示·公開되고 있다. 끝으로 關係會社등에 대한 債權·債務의 區分 表示에 대하여 “④ 資産과 負債 중 株主 任員 從業員에 대한 것과 關係會社에 對한 것과 外貨表示 資産과 外貨表示 負債는 이를 區分하여 表示함을 原則으로 한다.”³⁶⁾고 規定하고 있다. 企業이 株主 任員 從業員에게 金錢貸借로 發生하는 債權 또는 債務는 企業內部 關係者와의 去來로 發生한 것이므로 企業外部에 對한 債權 債務와는 그 性格을 달리한다. 즉 企業內部的 關係者에 對한 貸與金과 借入金은 貸借對照表의 財政狀態를 表示함에 質的으로 重要한 科目이므로 株主·任員·從業員에 對한 貸與金計定이나 借入金計定으로 別途 設定하여 다른 貸與金이나 借入金과 明瞭하게 區分表示해야 한다. 關係會社에 對한 債權과 債務는 企業의 財政狀態를 判斷함에 있어서 相對的으로 危險性이 큰 科目이다. 그러므로 一般 去來와는 다른 性格으로 보아서 이를 明瞭하게 區分表示해야 한다. 外貨表示 資産과 外貨表示 負債도 이를 區分 表示하도록 規定하고 있다. 이것은 貸借對照表에는 원貨로 換算된 金額이 計上된다. 따라서 換率의 變動으로 因하여 實際와 差異가 나는 경우가 많기 때문에 이를 區分하여 表示하여야 한다. 改正된 企業會計原則이나 財務諸表規則에 依하면 從前과는 달리 關係會社등의 債權·債務의 金額이 重要性을 띠게 되면 이를 區分表示하도록 規定하고 있다. 이러한 것은 關係會社에 의한 投資와 支配關係等에 關한 情報과 換率變動등으로 發生하는 財務的 情報의 內容을 各種 利害關係者들에게 傳達함으로써 意思決定目的에 有用한 情報을 提供하여 줄 수 있다는 점에서 바람직하다고 볼 수 있다.

(2) 配列의 原則

貸借對照表의 配列에 의하여, “貸借對照表의 記載하는 資産 및 負債의 科目 配列은 流動性 配列法에 依함을 原則으로 한다.”³⁷⁾고 規定하고 있다.

科目配列의 原則에는 「流動性配列法」과 「固定性配列法」이 있는데 企業會計原則은 流動性 配列法을 採擇하고 있다.

流動性配列法(current arrangement)은 流動性, 즉 換金性이 빠른 것 부터 始作하여 固定的인 것으로 차례로 配列하는 方法이다. 資産은 流動資産·固定資産·移延資産의 順序로 配列하며 負債는 流動負債 固定負債의 順序로, 그리고 마지막으로 自己資本을 表示한다.

「固定性配列法」(capital arrangement)이란 固定性이 강한 項目부터 配列하는 方法으로서 資産은 固

定資産·流動資産·移延資産의 順序로 配列하며 負債는 固定負債·流動負債의 順序로, 그리고 마지막으로 自己資本을 表示한다. 固定性配列法은 固定施設의 比重이 큰 工業企業에 適當하고 流動性配列法은 商社企業에 適合하다. 一般的으로 支給 能力을 重要시 하는 의미에서 流動性 配列法을 많이 採擇하며 貸借對照表作成에서도 原則的으로 流動性 配列法에 依하도록 하되, 경우에 따라 固定性 配列法에 對하여서도 業種別 特殊性에 따라 部分的인 配慮가 있어야 할 것이다.

(3) 總額表示의 原則

總額表示에 對하여 “資産의 項目과 負債 또는 資本의 項目과를 相對함으로써 그 全部 또는 一部를 貸借對照表에서 除外하여서는 아니된다.”³⁸⁾고 規定하고 있다. 이것은 財務諸表 表示原則의 하나로서 「總額主義」를 端的으로 表現한 말로서 「貸借對照表의 總額主義」라고 한다. 總額主義는 一般的으로 損益計算書와 貸借對照表에서 다같이 作成原則으로서 要求하고 있다. 즉, 損益計算書에는 費用 및 收益은 總額으로 記載할 것을 原則으로 하여 費用 項目과 收益 項目을 相計하여 差額만 表示해서는 안되고 貸借對照表에서도 債權·債務등의 資産·負債 項目을 서로 相計함이 없이 總額에 依하여 表示할 것을 規定하고 있다. 따라서 이 總額主義는 結局 「一般原則」인 「明瞭性의 原則」에 依해서 뒷받침되는 것으로 意味한다. 예를 들면, 損益對算書上 總賣出額에서 賣出還入額과 賣出에 누리額을 差減하는 形式으로 純賣出額을 表示한다든가 또는 받을어음과 支給어음을 相計하여 그 差額만 받을어음 또는 支給어음으로 表示하거나, 貸與金과 借入金, 未受金과 未支給金 등을 相計하여 그 差額만을 貸與金 또는 借入金으로 表示하거나, 未受金 또는 未支給金 등으로 表示하는 方法들은 總額主義原則上 許容될 수 없다는 것이다.

(4) 特定費用의 移延

特定費用의 移延에 對하여 “將來 期間의 收益과 關聯이 있는 特定한 費用은 次期以後의 期間에 配分하여 處理하기 爲하여 經過的으로 貸借對照表에 資産으로 記載할 수 있다.”³⁹⁾고 規定하고 있다. 「將來의 期間의 收益과 關聯이 있는 特定한 費用」이란 것은 이미 代價는 支給 또는 支給義務가 確定되었음에도 不拘하고 이것에 對應하는 役務를 提供받지 못하였기 때문에 그 效果가 將次 나타날 수 있는 것으로 期待되는 費用을 말한다. 이것에는 創業費·開業費·新株發行費·社債發行費·社債割引發行差金·開發費

36) 企業會計原則 第3章 第1節 第2項 1目.

37) 第企業會計原則 第3章 第1節 第2項 第2目.

38) 企業會計原則 第3章 第1節 第2項 第3目.

39) 企業會計原則 第3章 第1節 第2項 第4目.

試驗研究費·配當建設利子 등이 있다. 이와 같은費用은 貸借對照表에서 移越되지 않는 以上 當期の費用으로서 販賣費와 一般管理費로 處理될 것이다. 그러나 이것을 貸借對照表에 資産으로 記載한 경우에는 移延資産으로 處理할 수 있다는 것이다. 이러한 種類의 移延資産項目은 有形性을 갖지 않는 純粹한 無形資産으로서 有償이나 無償의 讓渡對象이 되는 것이 아니므로 「財産」이라 부르지 아니하고 「資産」이라고 하여 貸借對照表의 資産의 部에 計上하는 것이다.

6. 結 言

企業會計原則은 各國의 企業會計制度의 發展에 따라 各己 特異한 性格을 띠고 있다. 우리나라에 있어서도 이번에 改正企業會計原則을 보면 企業會計의 實務속에서 發達된 會計慣習의 基礎위에서 相互 論理的인 一貫性을 갖춘 會計原則을 樹立하려고 努力하고 있음을 充分히 볼 수 있다. 이것은 從前의 原則이 日本의 企業會計原則에 많은 影響을 받았으므로 會計原則 全般에 결함성을 發見하고 未洽함을 改善하려고 한 것이다. 이것은 당연한 事理이다. 企業會計制度는 時代的인 環境에 따라서 變遷하고 또한 앞으로 더욱 이에 대한 理論的 究明과 研究가 거듭되어 發展해야 할 것이다.

本論稿에서는 우리나라 企業會計原則의 體系에 考察하였는바 몇 가지 缺陷을 가지고 있다고 生覺되는 점은 다음과 같다.

첫째로 一般原則의 序頭에서 “企業會計는 다음 原則에 依하여 處理하여야 한다”고 規定하고 있는 것은 會計原則의 本來 性格인 理論的인 指導라기 보다 強制法規처럼 強制性을 內包하고 있다.

둘째로 會計情報의 提供에 置重하고 있기 때문에

잘못하면 情報職能만을 強調하고 會計 本來의 統制 職能을 度外視하기 쉽다.

셋째로 一般原則과 損益計算書·貸借對照表의 作成原則間에 理論體系의 형성과 같은 相互關聯性이 없다. 作成原則은 體系上 一般原則의 下位概念으로 되어 있는데 이들 原則間에는 전혀 階層的 構造가 형성되지 못하고 實務의 必要에 따라 각각 規定되고 있다.

넷째로 會計原則의 全般的인 內容이 管理會計中心이기 보다 財務會計에 가까운 原則으로 볼 수 있다.

앞으로 企業會計의 올바른 發展을 기하기 위해서는 企業本然의 企業會計中心에서 會計學界나 實務界 모두가 研究 努力하여 理想的인 會計原則이 되도록 해야 할 것이다.

〈參考文獻〉

- 鄭守永：新會計學，博英社，1979.
 李海東：財務諸表規則解說，一潮閣，1975.
 李龍澤：會計學，博英社，1978.
 林震燮：會計學，法文社，1968.
 蘇貞德：會計學例解，博英社，1968.
 南相午：會計理論，日新社，1979.
 梁貴鉉：現代財務會計，法文社，1979.
 趙益淳：現代會計學，博英社，1979.
 李正浩：現代會計理論，經文社，1979.
 李東喜：企業會計原則精解，弘文館，1979.
 黑澤清：近代會計學，春秋社，1966.
 Mackenzie: Fundamentals of Accounting, 1958.
 T.H.Sanders, H.R.Hatfield, V.Moore; A statement of Accounting Principles, 1937.
 Noble and Niswonger: Accounting Principles, 1957.