

# 日本「企業會計原則」의 體系와 特徵

高 承 禧\*

- |                         |                    |
|-------------------------|--------------------|
| I. 日本「企業會計原則」生成의 時代的 背景 | 2. 一般原則의 構造와 意義    |
| II. 日本「企業會計原則」의 發展過程    | 3. 損益計算書原則의 體系     |
| 1. 「財務諸表準則」의 成立         | 4. 貸借對照表原則의 體系     |
| 2. 「企業會計原則」의 生成과 發展     | 5. 聯結財務諸表原則의 體系    |
| 3. 「企業會計原則」과 諸意見書       | IV. 日本「企業會計原則」의 特徵 |
| III. 日本「企業會計原則」의 體系의 展開 | V. 結 論             |
| 1. 總說                   |                    |

## I. 日本「企業會計原則」生成의 時代的 背景

日本에서 「企業會計原則」이라는 用語가 使用되기 시작한 것은 第二次世界大戰이 끝난 以後의 일이다. 즉, 1949년에 日本經濟安定本部의 企業會計基準審議會<sup>1)</sup>가 中間報告로서 「企業會計原則」을 發表한 以來, 重要的 會計問題로 「크로즈·요」되었던 것이다. 물론, 그 以前에도 會計 近代化의 過程에서 會計의 統一化에 의한 統制方式이라고 하는 次元에서 본다면, 會計處理의 行動 指針으로서 部分的으로 存在하지 않았던 것은 아니다. 예컨대, 1934년에 日本 商工省臨時產業 合理局에 設置된 財務管理委員會가 「財務諸表準則」을 發表한 것을 비롯하여, 第二次世界大戰當 時 戰時經濟統制의 一環으로 企劃院財務諸表 統一協議會가 1941년에 「製造工業統一財務諸表準 則草案」을 發表한 것이 그 代表的인 것이다.

日本の 「企業會計原則」은 上述한 바와 같은 戰前의 會計의 統一化運動의 傳統을 背景으로 하여 存立하고 있는 것이 사실이다. 그러나, 그것은 第二次世界大戰에 敗北한 日本이 當時의 經濟的 再建을 目標로 하여 經濟制度의 改革運動을 展開하는 過程에서, 그 一環으로 企業會計制度의 改善統一을 추진하였던 時代的인 背景에 起因되고 있음을 看過해서는 안될 것이다. 그것은 日本 「企業會計原則」의 制定趣旨를 보더라도, 1949년의 「企業會計原則」 前文에 『經濟再建

\* 本研究所 研究員, 檀國大 商經大 副教授

1) 當初는 日本經濟安定本部 산하의 企業會計制度對策調査會라는 명칭으로 出發하였지만, 그 후 企業會計基準審議會라 改稱하였다가, 1953년에는 그 所管業務가 大藏省으로 移管됨에 따라 「企業會計審議會」로 명칭을 바꾸고 「企業會計原則」에 대한 審議를 現在에 이르기까지 繼續하고 있는 것이다.

上 當面課題인 外資의 導入, 企業의 合理化, 課稅의 公正化, 證券投資의 民主化, 産業金融의 通正化등의 合理的인 解決을 위해서도, 企業會計制度의 改善統一은 緊急을 要하는 問題이다.』라고 하여, 그 當時의 日本의 國內事情이 企業會計制度의 近代的인 體系化를 필요로 하던 時代였음을 잘 表現해 주고 있는 것이다. 따라서, 稅制의 改革, 商法의 改正, 證券去來法의 制定에 의한 資本市場의 改革, 公認會計士制度의 創設과 같은 一聯의 制度改善問題의 根底에는 會計原則의 確立이 基本的인 前提條件으로서 要請되기에 이르렀고, 급기야는 「企業會計原則」이라는 하나의 船體가 形成되었던 것이다.

日本 「企業會計原則」의 生成裏面에는 日本 占領聯合軍總司令部 산하의 經濟科學局 社會統計課에서 提示한 「Instruction for the preparation of Financial Statement of Manufacturing and Trading Companies」<sup>2)</sup>라는 財務諸表의 作成指針이 存在하고 있음을 看過해서는 안된다. 이것은, 역시 日本經濟의 民主化對策은 물론이고 安定과 復興을 前提로 하여 提示된 것이다. 그것은 當時의 政治的, 經濟的인 色彩가 짙게 作用한 것이라 하겠으나, 敗戰에 의하여 生産力이 顯著하게 低下되었고 世界市場이 崩壞되었던 當時 日本의 經濟事情으로서는 外資를 導入함으로써 企業을 再建하고, 經濟의 自立과 安定을 위하여 直接的으로는 證券市場의 復活에 의한 內資動員이라는 流通過程으로 부더의 資本 蓄積策으로서 占領軍司令部에 의하여 提示되지 않을 수 없는 형편에 놓여 있었음을 端的으로 말해주고 있다. 따라서 그것은 企業會計의 近代的인 體系化를 期하는 일이 되었고, 制度會計의 確立을 위한 作業이기도 하였다. 淺羽二郎教授는 이 「指示書」야말로 確實히 日本에 있어서 企業會計의 統一化를 指向하고 있는 것이며, 戰後 日本의 會計原則運動의 起點으로 볼 수 있다고 論述하고 있다.<sup>3)</sup>

그러므로 第二次世界大戰後 美國占領軍의 日本에 대한 占領政策으로 인하여 나타난 政治的,

2) 이는 1948년에, 日本을 占領하고 있던 聯合軍司令部 산하의 經濟科學局 社會統計課에서 提示한 指示書로서, 「製造會社 및 商事會社의 財務諸表 作成을 위한 指示書」라고 이름한다. 그 속에 表示되고 있는 「目的」의 一部를 紹介하면, 다음과 같은 內容이다. 『第二目的은 日本의 商工業會計處理를 改善標準化하는데 필요한 基礎를 마련함에 있다. 過去에 聯合軍司令部에 提出된 報告書를 보면, 會計處理方法은 未熟한 點이 많다. 日本의 會社는 會計記錄에 따라 調整된 各期의 試算表에서 財務諸表를 作成하는데, 元帳計定科目의 分類法을 變更할 必要가 있다는 것을 인정하게 될 것이다.』 이것은 日語와 英語의 兩國語로 表示되고 있는 바, 理解를 돕기 위하여 英文으로된 原文을 다음에 紹介해 두는 바이다.

“A Secondary purpose is to lay the foundation for improving and standardizing Japanese commercial and industrial accounting practices. Statement furnished to SCAP in the past have disclosed deplorable shortcoming in accounting practices and procedures. Japanese business concerns will find it desirable to make necessary changes in their own classification of ledger accounts to enable them to complete the prescribed statements from the periodic trial balances drawn from their accounting records.” (Instruction for the preparation of Financial Statements of Manufacturing and Trading Companies). 林健二, 損益計算論(東京, 千倉書房, 1950), 附論參照, 淺羽二郎, 會計原則의 基礎構造(東京, 有斐閣, 1959), pp. 149~150 參照.

3) 淺羽二郎, 上揭書, p. 150.

經濟的 與件의 變化는 새로운 段階의 「企業會計原則」制定을 급속히 추진하는 直接的인 結果를 가져왔다고 할 수 있다. 즉, 戰後 日本에 있어서 産業再建을 위하여 必要한 美國資本의 導入<sup>4)</sup>, 占領軍司令部에 의한 財閥解體의 結果, 財閥持株會社의 所有株式을 放出함으로써 證券市場이 再建되고 活性化됨에 따라, inflation을 잡을 수 있었음은 물론, 企業이 自己資本을 蓄積하여 資本構成比率을 健全하게 할 수 있는 手段<sup>5)</sup>으로서 會計處理의 指針인 「企業會計原則」을 필요로 하게 되었던 것이다. 이것은 戰後 美國占領軍의 占領政等上 日本經濟의 民主化를 위한 重點的 施策이 하나로서 一般投資家의 保護를 基礎로 하는 健全한 證券去來의 育成을 위해 盡力한 하나의 結果라고 할 수 있다. 따라서, 美國에 있어서의 1933年의 證券法과 1934年의 證券去來法을 基礎로 한 日本의 證券去來法이 1948年 4月에 法律로서 公布되기에 이르렀다. 그리고 同年 7月에는 公認會計士法이 發足되었고, 證券去來法에 根據를 둔 公認會計士의 監査制度가 確立되었다.<sup>6)</sup> 이러한 事情下에서, 日本의 「企業會計原則」은 當時의 歐美會計學에 대한 日本會計學者들의 研究成果를 理論的인 背景으로 하여 生成되었던 것이다. 즉, 1938年에 美國에서 發表된 「SHM 會計原則」의 內容은 물론이고, 1936年 以後 AAA가 數次에 걸쳐 公表한 會計原則에 관한 意見書, AICPA의 會計原則意見書, 더 나아가서는 英國勅許會計士協會의 會計原則勸告書, 프랑스의 「Plan Comptable Generale」 및 獨逸의 貸借對照表諸原則까지도 涉獵한 後, 그것들을 範例로 하여 形成된 것이 日本의 「企業會計原則」이라고 黑澤清教授는 說破하고 있다.<sup>7)</sup> 換言하면, 當時의 企業會計對策調査會는 內外的 公正한 會計慣習과 法制는 물론, 歐美에 있어서의 會計原則의 先例에 관한 調査研究의 成果를 根據로 하여 「企業會計原則」의 形成을 위한 基本的인 「틀」을 構想하였다는 것이다. 특히, 日本 「企業會計原則」의 前文에 보면, 『企業會計原則은 企業會計의 實務속에서 慣習으로 發達한 것 中, 一般的으로 公正妥當하다고 認定된 것을 要約한 것이며, 반드시 法令에 의하여 強制되지 않더라도, 모든 企業이 그 會計를 處理함에 있어서 지키지 않으면 안되는 基準이다.』라고 記述하고 있다. 이는 「企業會計原則」의 公正한 會計慣習의 體系의 表現이라는 點을 뜻하고 있는 것이다. 더우기, 같은 前文에서 『企業會計原則은 將來에 商法, 稅法, 物價統制令등의 企業會計에 관한 諸法令이 制定改廢되는 경우에도 尊重되지 않으면 안되는 것이다.』라고 前提하고 있는 것은 그것이 法的 強制성을 갖고 있지 않으면서도 企業會計의 範例로서 遵守되어야 할 內容인 것이다. 그래서인지, 日本의 경우는 數次에 걸쳐 商法改正, 稅法改正時에 그의 尊重을 現實的으로 立證하고 있음은 可히 本받을만 하다고 하

4) 岩田巖, 會計原則と監査基準(東京, 中央經濟社, 1955), p. 204

5) 太田哲三, 「證券資本制復歸とその條件」(平井泰太郎 編, 『經營管理と公認會計士』, 東京, 國元書房, 1949), pp. 5~6; 淺羽二郎, 前掲書, pp. 154~159.

6) 黑澤清, 阪本安一, 久保田音二音 二郎, 監修, 會計ハンドブック(東京, 中央經濟社, 1976), p. 118.

7) 神戸大學會計學研究室編, 會計學辭典 第三版(東京, 同文館, 1976), p. 228; 黑澤清, 近代會計學(東京, 春秋社, 1974), pp. 279~285.

졌다.

이와같이, 日本에 있어서의 「企業會計原則」은 戰後, 日本經濟의 構造的 變化에 따라, 企業會計制度의 體系의 變貌를 가져오는 基礎가 되었다고 할 수 있다. 거기에는 戰後 日本에 있어서의 企業會計의 思想的 基礎를 이루는 會計制度近代化에 대한 意志가 뚜렷하게 나타나고 있음을 엿볼 수 있다. 즉, 日本의 「企業會計原則」은 戰後 日本의 企業會計制度에 대한 近代化의 起點으로 發足하여, 그 中樞의 役割을 遂行함으로써 日本의 會計制度의 歷史的 發展을 이끌어 온 鍵인車的 地位를 確保하고 있는 것이다.

## II. 日本「企業會計原則」의 發展過程

近代의 會計制度가 日本에 最初로 導入되어진 것은 明治六年 즉, 1873년의 일이다. 이 해(年)는 日本의 企業會計制度의 近代化過程에 있어서 決定的으로 重要的 意義를 지니고 있다. 왜냐하면, 日本의 先覺者였던 福澤諭吉에 의하여 1873年 6월에 「帳合之法」이라는 日本最初의 西洋式簿記에 관한 文獻이 出版된 것을 비롯하여, 同年 12月에는 英國人 Alexander Alan Shand에 의한 「銀行簿記精法」이 刊行되어 企業會計制度에 대한 人識을 새롭게 했기 때문이다. 그러나, 日本에서 西洋式 企業會計制度가 定着되고 普遍化되어 會計處理의 行動指針으로서 慣行이 이루어지기까지는 상당한 세월이 흘러야 했다. 1934년에 이르러서야 비로서 日本 「企業會計原則」의 先驅라고 할 수 있는 「財務諸表準則」이 商工省財務管理委員會에 의하여 作成되었던 것이다. 그리고, 1941년에 公表된 「製造工業統一財務諸表準則草案」을 거쳐, 1949년에 經濟安定本部의 企業會計制度對策調査會에 의하여 「企業會計原則」이 制定公表되기에 이르렀다.

日本에 있어서 「企業會計原則」의 歷史的인 由來는 간단히 위와 같이 말할 수 있으나, 이를 體系의 時代的인 區分을 하여 考察할 수가 있다. 黑澤清教授는 이에 대하여 ① 財務諸表準則의 成立(會計原則의 萌芽期), ② 企業會計原則의 成立(會計原則의 確立期), ③ 會計原則의 新展開期의 세가지 區分을 하여 說明하고 있는 것이다.<sup>8)</sup>

### 1. 「財務諸表準則」의 成立

日本에서 「企業會計原則」이 公表된 것은 1949년의 일이다. 그러나, 會計活動에 대한 基本指針으로서 制度的裝置를 하려고 했던 先驅的인 것은 第一次世界大戰後의 世界的인 産業合理化活動의 影響을 받아서 作成公表한 1934년의 「財務諸表準則」이다. 이것은 企業會計制度를 合理化할 目的으로 設立된 것이며, 當時의 企業會計의 技術的 改善이라고 하는 目標達成이 그 基調를 이루었던 것이다. 그리고, 1941년에 企劃院財務諸表 統一協議會는 第二次世界大戰中에 戰時體

8) 神戸大學會計學研究室 編, 前掲書, pp. 931~932.

制를 確立하기 위한 一環으로 「製造工業 統一財務諸表準則草案」을 公表하였다. 이들 準則이 後日 日本의 「企業會計原則」 形成에 미친 影響은 무시할 수 없을 만큼 컸던 것이다. 黑澤清教授는 이에 대하여, 『會計原則의 先驅的 業績으로서 1934년에 財務管理委員會가 作成한 「財務諸表準則」이 存在하였다. 1949년에 經濟安定本部에서 「企業會計原則」을 公表했을 때에도, 「財務諸表準則」을 改訂하고, 새로히 「財務諸表準則」과는 不可分의 關係를 갖는 것으로서의 「企業會計原則」이 設定된 것이다.』<sup>9)</sup>라고 하여 그 相互關聯性을 밝히고 있다.

그러나, 「財務諸表準則」은 企業會計에 관한 社會的 規範을 設定하기 위하여 必要한 會計制度 觀이 缺乏되고 있었음을 否認할 수 없을 것이다. 1949년의 「企業會計原則」의 前文에 揭示되고 있는 바와 같이 「一般的으로 公正妥當하다고 認定된」 會計原則이라는 認識과, 그것을 社會的으로 維持하기 위한 制度的 基盤을 樹立하는 것이 아니라면, 「財務諸表準則」은 社會的으로 妥當性 있는 會計의 行動規範으로 볼 수 없게 된다. 따라서, 1934년의 「財務諸表準則」은 日本에 있어서 「企業會計原則」의 成立을 위한 萌芽時代의 先驅的인 試圖가 行해진 것으로서 發展史的인 側面에서는 높이 評價할 수 있다고 하겠지만, 會計處理에 대한 行動規範으로서는 지극히 未熟한 것이라고 하지 않으면 안된다.<sup>10)</sup>

## 2. 「企業會計原則」의 生成과 發展

1949年 7月, 日本 經濟安定本부의 企業會計對策調査會가 公表한 「企業會計原則」은 上述한 바와 같은 過去의 諸經驗과 여러가지 會計原則들을 參考하여 設定된 것으로서, 一般的으로 公正妥當하다고 認定되는 會計慣行들을 體系의으로 表示한 것이라 할 수 있다. 元來, 會計行爲의 基本指針이 되는 것으로서의 會計原則은 그것을 社會的으로 維持發展시키기 위한 制度的 基盤을 갖고 있지 않으면 實効을 거둘 수가 없는 것이다. 그런데, 「企業會計原則」은 公表와 동시에 證券去來法에 根據를 둔 公認會計士의 監査制度가 確立되었고, 會計原則에 대한 客觀的인 普遍妥當性이 社會的으로 認識되기에 이르렀음은 물론, 從來와 같은 단순한 會計技術의 改善이라는 思考領域을 벗어나, 企業會計에 관한 새로운 理念의 展開와 會計시스템의 開發을 可能하게 하였다.<sup>11)</sup> 따라서, 「企業會計原則」은 1949년부터 1982년에 이르기까지 33年間 네번이나 改正作業이 있었다. 첫번째는, 1954년의 一部修正이었고, 두번째는 1963년에 있었으며, 세번째의 改正은 1974년에 行해졌다. 그리고, 1982年 4月 20日附로 네번째의 改正이 있었다.

「企業會計原則」이 1949년에 最初로 公表되던 當時에는 商法の 大幅的인 改正作業이 進行中이었고, 아직 公認會計士에 의한 監査制度마저 未備된 狀態여서 企業會計의 制度的인 內容이 定

9) 黑澤清, 「企業會計原則のあり方」(日本會計學會編, 『會計』, 第119卷 第6號, 森山書店, 1981), p. 167.

10) 神戸大學會計學研究室 編, 前掲書, p. 931.

11) 神戸大學會計學研究室編, 上掲書, p. 931.

着되지 못한 때였다. 그러나 「企業會計原則」은 商法の 計算規定이나 稅法の 所得計算規定에 영향을 끼치게 되었고, 점차 企業會計의 實務에 대해서도 指導原理로서의 役割을 遂行하게 되었기 때문에, 그의 補強을 필요로 하였던 것이다.<sup>12)</sup> 1951年 9월에 「商法과의 調整에 관한 意見書」 그리고 1952年 6월에는 「稅法과의 調整에 관한 意見書」가 各各 公表되고, 「企業會計原則」의 趣旨도 詳細히 說明되었지만, 「企業會計原則」 그 自體에 대한 定義라든가, 註解的 解釋은 그렇게 充分하지 않았다. 이러한 事情下에서 「企業會計原則」의 修正은 不可避한 것이 되었다. 1954年 7월의 「企業會計原則」과 「財務諸表準則」의 部分的인 修正은 이렇게 해서 이루어진 것이다. 이 때의 修正은 1949年 以後, 商法과 稅法の 改正으로 「企業會計原則」의 趣旨가 反映된 面이 있기는 했으나, 逆으로 「企業會計原則」이나 「財務諸表準則」 쪽에서 약간 修正을 필요로 하는 部分이 생긴 것을 機會로 하여 用語의 統一을 기하고 字句의 修正을 함과 동시에, 18個項目에 걸친 「企業會計原則註解」를 함께 發表한 것이다.

1963년에 두번째로 「企業會計原則」이 改正된 것은 1962年の 商法計算規定의 改正과 1963年 日本法務省令인 「株式會社の 貸借對照表 및 損益計算書에 관한 規則」의 施行으로 생긴 不一致點을 調整하는 作業이었다고 할 수 있다. 1963년에 公表된 改正商法の 計算規定은 大幅的으로 「企業會計原則」의 內容을 받아들여서 改正된 것이었다고는 해도 一部分의 不一致된 點은 남아 있었다. 이러한 不一致點, 즉 用語의 相違라든가, 科目分類의 差異와 같은 것에 대해서는 오히려 「企業會計原則」 쪽을 改正해야 한다고 하는 要求가 商法側에서 提起되기에 이르렀다. 이러한 要求條件을 받아들여서 改正된 것이 1963年の 두번째 改正作業이었다. 그런데, 여기서 留意해 두지 않으면 안될 것은 「財務諸表準則」이 改正되지 않았다는 點이다. 이 때까지의 「財務諸表準則」은 「企業會計原則」과 表裏一體의 關係를 갖는 것으로서, 동시에 公表되고 修正되어 왔으며, 大藏省令인 「財務諸表 등의 用語, 樣式 및 作成方法에 관한 規則」의 基盤이 되고 있었으나, 1963年の 修正時에는 「財務諸表準則」의 修正은 保留되었다는 것이다. 그 後로는 이것이 改正되지 않고 死文化되어 있는 狀態이다.

1969년에 이르러 商法과 「企業會計原則」과를 調整하고, 商法監査와 證券去來法監査와의 一元化를 圖謀하기 위하여 다시금 「企業會計原則」의 改正을 檢討하기 시작하였다. 그리하여 同年 12月 16日에 「企業會計原則修正案」을 公表하였다. 同修正案은 1962年 以來의 商法과 「企業會計原則」과의 對立되는 點을 調整하여 一元化하려고, 지금까지의 「企業會計原則」의 主張을 약간 양보하여 商法側의 主張을 받아들이고 있는 部分이 많았으므로 會計學者들로부터 많은 批判을 받게 이르렀다. 이러한 渦中에 第三次 「企業會計原則」의 改正을 보게되었다.

第三次의 改正作業은 1974年の 商法改正에 照應하는 것이었다. 즉, 日本의 新商法은 株式會

12) 神戸大學會計學研究室 編, 上掲書, p. 931.

社監査制度의 根本的인 改正을 目標로 한 것이었는 바, 商法에 대한 特例法을 新設하고 資本金 五億圓以上의 大會社에 대해서는 會計監査人에 의한 監査制度를 新設하였다. 會計監査人은 公認會計士中에서 選任되며, 그에 의하여 大會社의 會計監査를 담당하도록 하였다. 그런데, 그러한 監査는 證券去來法上的 監査로서 有効性이 認定되어질 수 있도록 되어 있었기 때문에, 商法上的 計算規定과 證券去來法上的 會計基準인 「企業會計原則」이 合致되지 않으면 안된다고 要求되었던 것이다. 그 때문에 「企業會計原則」을 改正하기에 이른 것이다. 이와 같이 하여 改正된 것이 1974年의 새로운 「企業會計原則」인 것이다. 더욱이 改正된 「企業會計原則」은 形式上 別途로 公表되어진 1975年의 「聯結財務諸表原則」의 基礎로서 存在한다는 것을 留意하지 않으면 안된다. 그리고, 1973년부터 日本은 會計原則의 國際的인 統一化運動에 參加하여 經濟國際化時代에 對備하고 있는 此際, 새로운 時代에 대응하는 「企業會計原則」으로서의 役割을 다할 수 있도록 盡力하고 있는 것이다. 즉, 1974年 以後는 日本의 「企業會計原則」의 發展을 위한 新展開期에 접어들고 있는 상황이라고 할 것이다.

그런데, 1982年 4月 20日附로 「企業會計原則」은 다시 改正되었다. 改正된 要點을 보면, 負債性充當金を 단순한 充當金으로 統合하여 使用되도록 修正하였으며, 重要한 會計方針 및 後發事象의 公示와 一株當 當期純利益 및 一株當純資産額을 公示하도록 하는 등, 몇 가지 點에 걸친 修正이 行해졌던 것이다. 특히, 充當金の 表示에 대한 修正은 注視해야 할 것으로 判斷된다.

### 3. 「企業會計原則」과 諸意見書

日本의 「企業會計原則」은 그 內容이 簡單明瞭하고 重點的인 것으로 되어있다. 「企業會計原則 注解」에 의하여 약간의 補完은 이루어지고 있다고 하겠으나, 原則의 趣旨, 論據등이 만족할 만큼 論述되어 있지는 않다. 이것은, 새로운 問題點이 나타나 原則을 明白히 바로 잡으려 할 경우에, 그 때마다 「企業會計原則」을 改正한다는 것이 너무 번거러움고, 때로는 提言이나 勸告를 目的으로 하는 內容을 原則속에 包含시키는 것도 無理<sup>13)</sup>가 되는 일이기 때문이라고 하겠다. 이러한 理由로 因하여, 日本의 企業會計審議會는 자주 「企業會計原則」과는 別個로 「意見書」를 公表해 왔던 것이다. 그 「意見書」들을 大別한다면 다음과 같다.

- (1) 商法과 「企業會計原則」과의 調整에 관한 意見書.
- (2) 稅法과 「企業會計原則」과의 調整에 관한 意見書.
- (3) 「企業會計原則」과 關係法令과의 調整에 관한 連續意見書.
- (4) 個別問題에 관한 意見書

13) 黑澤清, 阪本安一, 久保田音二郎 監修, 前掲書, p. 121.

(5) 聯結財務諸表에 관한 意見書

(6) 原價計算基準

最初의 「商法과 企業會計原則과의 調整에 관한 意見書」는 1951年 9月 28日에 公表되었으며, 14個의 項目에 이르는 提案과 그 理由를 記述하고 있다. 그 中에서 많은 部分이 商法改正을 하는 過程에서 받아들여졌다고 한다.<sup>14)</sup>

「稅法과 企業會計原則과의 調整에 관한 意見書」는 1952年과 1966年 두차례에 걸쳐 公表된 것이다. 다음에 「會計原則과 關係法令과의 調整에 관한 連續意見書」가 1960年 6月과 1962年 8月에 第1에서 第5까지 公表되었다. 이들 連續意見書는, ① 「財務諸表의 體系에 대하여», ② 「財務諸表의 樣式에 대하여», ③ 「有形固定資産의 減價償却에 대하여», ④ 「在庫資産評價에 대하여», ⑤ 「移延資産에 대하여», 의 다섯가지 問題를 다루고 있다. 이 連續意見書의 目的은 商法 혹은 稅法을 「企業會計原則」과 調整한 다음의 問題點을 指摘하고 要望事項을 表明하고 있는 바 前述한 商法 및 稅法과의 調整意見書에서는 充分히 다루지 않았던 點에 대해서 까지도 詳細하게 記述하고 있는데 特色이 있는 것이다.

1965年 3月에 있었던 山陽特殊鋼事件을 하나의 契機로 하여 1967年 5月에 「聯結財務諸表에 관한 意見書」와 「同註解」가 公表되었으며, 1975年 6月 24日附로 「聯結財務諸表의 制度化에 관한 意見書」가 公表되었다. 同意見書의 中心內容은 「聯結財務諸表原則」과 「聯結財務諸表原則註解」로 이루어져 있다. 더우기, 1977年 3月 29日附로 「半期報告書에서 開始해야 할 中間財務諸表에 관한 意見書」가 公表되었고, 이어서 1980年 6月에는 「인플레이션會計에 관한 意見書」가 公表되므로써 인플레이션會計의 制度에 한걸음 다가선 셈이 된다. 이들 意見書를 보면, 「企業會計原則」에서 다루지 않은 問題가 意見書의 形式으로 取扱하고 있으며, 「企業會計原則」을 補充하는 것으로서의 典型的인 範例를 이루고 있다고 할 것이다. 따라서, 이들은 「企業會計原則」의 一環으로서 取扱되어지고 있기 때문에, 「企業會計原則」의 內容이나, 그 發展史를 研究하는 경우에는 上記한 諸意見書의 檢討가 充分히 이루어지지 않으면 안될 것이다.

### Ⅲ. 日本「企業會計原則」의 體系的 展開

#### 1. 總 說

日本の 「企業會計原則」은, 上述한 바와 같이 1949年에 公表된 以來, 四회에 걸쳐 改正作業이 行해지고 現在에 이르고 있는 바, 그것은 다음과 같은 三部分으로 體系化되어 있다.

14) 黑澤清, 阪本安一, 久保田音二郎 監修, 上掲書, p.121.



- (1) 一般原則
- (2) 損益計算書原則
- (3) 貸借對照表原則

따라서, 이와 같은 體系를 갖추게 된 데 대하여 當時의 制定作業에 參與하였던 黑澤清教授는 다음과 같이 그 理由를 說明하고 있다. 『企業會計原則은 企業이 投資家, 株主, 債權者 및 其他의 利害關係者에 대하여, 會計情報를 傳達하려고 作成하는 財務諸表의 基礎가 되는 基本原則이므로, 損益計算書 및 貸借對照表라고 불리우는 財務諸表를 對象으로 하여 會計處理의 基準을 系統的으로 列擧하는 方針을 取한 것이 上記한 「企業會計原則」의 體系를 形成하게 된 理由이다.』<sup>15)</sup>

이와 같은 體系는 얼른 보기에, 1938년에 發表된 美國의 「SHM會計原則」과 類似한 形態를 取하고 있는 것으로 보인다. 日本의 「企業會計原則」의 制定時에 그것을 參照한 것만은 事實이다. 그러나, 결코 그것에만 의존하여 이루어진 것이 아니라고 하는 主張이 있다. 『企業會計原則은 결코 「SHM會計原則」에만 準據하여 構成된 것이 아니고 AAA會計原則의 長點을 充分히 받아들이고, 무엇보다도 우선 日本의 經濟的, 制度的 環境이 考察된 位置에서 作成된 것임을 알아둘 필요가 있다.』<sup>16)</sup> 山下勝治教授도, 『企業會計原則은 企業會計의 實務를 母體로 하여, 會計實務中에서 慣習으로 認定된 것을 抽象化한다고 하는 方針에서 이루어진 것이다. 다만 이 會計原則은 동시에 日本의 會計實務를 改善한다고 하는 目標로 組立된 것이기 때문에, 그 母體가 되는 會計實務는, 英國과 美國 특히 美國의 實務를 널리 導入하고 있다고 생각된다. 그 點에서 從來 日本의 會計實務에서는 볼 수 없었던 새로운 原則이 導入되었다.』<sup>17)</sup>라고 하여 過去의 日本的인 諸經驗의 土臺위에, 諸外國의 先例를 參考로 한 後, 「企業會計原則」을 設定하여 體系화한 것임을 說破하고 있다.

「企業會計原則」은 四次에 걸쳐 改正作業이 이루어졌으나, 一般原則, 損益計算書原則, 貸借對照表原則으로 形成體系에는 아무런 變更을 加하지 않은 狀態에서 그대로 維持되고 있음은 注意를 喚起시킨다. 더우기, 1975年 6월에 企業會計審議會에 의하여 公表된 「聯結財務諸表의 制度化에 관한 意見書」에서의 「聯結財務諸表原則」은 「企業會計原則」의 延長으로 보고 있다. 이것은 역시 「企業會計原則」의 內部에 포함시켜야 하는 것이겠으나, 實際로 이것을 實施하기 위한 行政上의 필요 때문에 別途로 獨立된 形態의 原則으로 表明된 것이라고 한다. 아울러서, 1977年의 中間財務諸表의 作成原則도 企業會計審議會의 意見書形式으로 表明되어있어, 日本 「企業會計原則」의 體系는 基本의原則과 補足的原則으로 構成되어 一體化를 이루고 있는 것이다.

15) 神戸大學 會計學研究室 編, 前掲書, p. 228; 黑澤清, 近代會計學(東京, 春秋社, 1974), p. 283.

16) 黑澤清, 上掲書, p. 285.

17) 山下勝治, 企業會計原則의理論, (東京, 森山書店, 1965), p. 33.

## 2. 一般原則의 構造와 意義

日本の「企業會計原則」에 設定되어 있는 一般原則은 『損益計算書나 貸借對照表에 관한 基本的인 會計原則 혹은 이것을 實踐에 옮기기 위한 具體的인 諸節次의 選擇과 實施에 관한 各種의 會計諸基準을 全體로서 包括하는 一般性的인 것 중에서 抽出』<sup>18)</sup>한 것이라고 한다.

그런데 日本에서는 學者에 따라 一般原則에 대한 解釋의 見解差異가 있음을 發見하게 된다. 첫째는, 一般原則이 企業會計의 中核을 이루는 損益計算書原則과 貸借對照表原則에 共通되는 原則으로서의 意味를 지닌다는 見解이다. 이것은 山下教授의 다음과 같은 所說에 잘 反映되고 있다. 『一般原則이라고 하는 것은 생각하기에 따라서는 會計原則 全體를 一貫하는 基本的인 原則 혹은 一般的인 原則이라고 理解되지 않은 바는 아니나, 여기서 말하는 一般原則은 이러한 基本的인 原理가 아니고, 오히려 損益計算書 및 貸借對照表에 共通的으로 作用하는 原則을 抽出해낸 것이라고 생각하는 편이 타당하며, 말하자면 平面的인 原則이라고 하지 않으면 안된다.』<sup>19)</sup> 이렇게 말하면서, 山下教授는 一般原則을 『形式規律的인 原則의 色彩가 強하다.』<sup>20)</sup>고 하는 見解를 取하고 있음은 물론, 一般原則과 財務諸表에 관한 原則과의 關係에 대하여는 前者가 後者를 規律하는 關係로서 파악하고 있는 것이다.

둘째로는 「企業會計原則」의 一般原則이 갖는 性格을 다른 次元에서, 즉 會計處理의 原則과 會計報告의 原則에 聯關된 共通的인 原則으로 說明하려고 하는 見解가 있다. 즉, 一般原則과 損益計算書原則 및 貸借對照表原則의 體系的인 構造를 取하게 된 理由를 說明하는 과정에서, 一般原則은 『報告의 原則과 會計處理의 原則을 有機的인 一體』<sup>21)</sup>로서 結合해야 하는 媒介環이라고 하는 位置에 있다는 점이다. 黑澤清教授는 『一般原則이 一般原則다운 理由는, 그것이 狹義의 會計處理의 原則만으로 이루어진 點에 있는 것이 아니라, 狹義의 會計處理와 會計報告와의 兩者에 共通되는 原則이라는 點에 있다.』<sup>22)</sup>고 하여 그의 見解를 더욱 強調하고 있는 것이다.

그렇지만, 一般原則이 會計處理의 原則과 報告의 原則과의 有機的인 結合體로서의 媒介環이라는 地位에서 보았을 때, 과연 一般原則 그 자체가 갖는 論理構造는 무엇이며, 一般原則과 財務諸表原則과의 關係는 어떻게 規定지을 수 있는냐는 問題가 提起될 수 있다. 番場教授는 上述한 두가지의 所說로서는 一般原則의 性格에 대한 妥當性있는 說明이 되지 못한다고 하면서 다음과 같은 理論을 提示하고 있다.<sup>23)</sup> 『一般原則은 이들 會計原則이 上位에 놓여있는 原則이며,

18) 黑澤清, 阪本安一, 久保田音二郎 監修, 前掲書, p. 124.

19) 山下勝治, 前掲書, p. 13.

20) 上掲書, p. 14.

21) 黑澤清外七人, 企業會計の一般原則詳說, p. 19; 黑澤清, 前掲書, p. 284.

22) 黑澤清, 上掲書, p. 285.

23) 番場嘉一郎, 詳說企業會計原則(東京, 森山書店, 1976), p. 11.

會計情報가 갖는 屬性, 會計情報의 目的 내지 役割, 會計情報의 利用者에 의한 情報利用의 方法, 會計情報가 產出되는 메카니즘, 情報利用者에 의하여 필요한 情報量등을 고려함으로써 導出된 企業會計(會計處理, 會計記錄, 會計報告)에 대한 要請, 規範的인 理念 내지 制約이라고 하는 性格을 갖는 基本的인 命題라고 보지 않으면 안된다.』라고. 이와 같은 見解에 따른다면, 一般原則은 英語로 accounting doctrine의 意味를 지니는 것으로 解釋된다. 즉, 會計的 要請의 次元에서 다루어지는 命題라고 할 수가 있다. 그런데 筆者는 上記諸說中 어느 것이 妥當性있는가를 밝히려는데 目的을 두고있지 않으며, 다만 日本의 「企業會計原則」에 設定되어 있는 一般原則에 대한 日本學者들의 見解를 소개하려는데 불과하므로, 그 意義糾明에 대한 것은 省略하려고 한다.

日本 「企業會計原則」에 있어서의 一般原則의 構成은, ① 眞實性의 原則, ② 正規簿記의 原則 ③ 繼續性의 原則, ④ 剩餘金區分의 原則, ⑤ 明瞭性의 原則, ⑥ 保守主義의 原則, ⑦ 單一性의 原則의 七個項으로 形成되어 있다. 이들 一般原則은 그 自體別로 具體的인 內容을 갖고 있지 않으며, 會計行動을 指導하고 方向을 設定하여 그것을 制約하는데 本來의 機能이 있는 것이다. 따라서, 이러한 會計行動을 文法에 있어서의 動詞에 비유한다면, 一般原則은 그것을 修飾하는 副詞과 같은 作用을 한다고 볼 수 있다. 즉, 副詞는 動詞를 修飾하여 文章을 한층 明瞭하게 描寫하며, 表現의 方向을 定하고 制約하는 作用을 하는 것처럼, 企業會計의 一般原則도 이와 똑 같은 機能을 갖고 있는 것으로 思料된다.

### 3. 損益計算書原則의 體系

#### (1) 損益計算書의 本質과 그 構成

日本 「企業會計原則」의 損益計算書原則의 序頭에는 損益計算書의 本質에 대해서 다음과 같이 記述되고 있다. 「損益計算書는 企業의 經營成績을 明白히 하기 위하여 一會計期間에 속하는 모든 收益과 이에 對應하는 모든 費用을 記載하여 經常利益을 表示하고 이에 特別損益에 속하는 項目을 加減하여 當期純利益을 表示하지 않으면 안된다.』라고.

「企業會計原則」은 1949年 制定當時에는 當期業績主義에 의한 損益計算書의 形式을 採用하고 있었다. 원래, 當期業績主義는 AICPA에서 主張<sup>24)</sup>하였던 것이고, 1938年の 「SHM會計原則」에서도 採擇되었던 것이다. 이러한 美國의 影響을 받아서 制定되었기 때문에, 그 形式이 導入되었다고 볼 수 있다. 이 形式은 1958年の 韓國 「企業會計原則」에서도 採擇된 것이었다. 1974年 日本 「企業會計原則」이 改正되면서, 이를 버리고 包括主義的 損益計算書의 形式을 取하게 된 것이다. 이것은 當時 美國會計界의 狀況에 影響을 받은 것으로 思料된다. 즉, 當期業績主義를 支

24) AIA, Accounting Research Bulletin, No.1, p. 63; AIA, Accounting Research Bulletin No. 43, ch. 8, par. 11

持하던 AICPA가, AAA와 SEC의 包括主義에 대한 支持와 계속적인 壓力에 따라, 1966년에 APB意見書 第9號<sup>25)</sup>에서 包括主義의 形式을 採擇함으로써, 包括主義의 一般化 傾向에 影響을 받은 것으로 判斷되는 바이다. 韓國의 경우도 1976년에 「企業會計原則」이 改正될 때, 包括主義를 採擇한 것은 이러한 趨勢에 起因되었다고 할 것이다. 더우기 日本의 경우는 損益計算書의 形式을 商法の 計算書類規則의 그것에 合致시키려고 하는데서 起因되었다고 함도 看過할 수 없는 하나의 理由이다.<sup>26)</sup>

다음에 損益計算書의 構成內容을 보면 그것은 ① 營業損益計算區分, ② 經常損益計算區分, 및 ③ 純損益計算區分の 形態로 되어 있다. 營業損益計算은 企業의 營業活動에서 생긴 收益과 費用을 記載하여 營業損益을 計算하는 區分이다. 즉, 純賣出額에서 賣出原價를 控除하여 賣出總利益을 求한 다음에, 營業費用에 속하는 販賣費 및 一般管理費를 控除함으로써 營業利益을 算定케 하는 方式이다. 이것은 우리나라의 賣出損益計算區分과 營業損益計算區分을 統合한 概念으로 表現된 것이다.

그 다음은 營業損益計算의 結果를 이어 받아서 利子 및 割引料, 有價證券賣出損益등 營業外收益과 營業外費用에 속하는 것들을 加減하여 經常利益을 算定한다. 이 計算過程이 經常損益計算區分이다. 이 區分에서 算定되는 經常利益은 소위 當期業績主義에 의한 利益에 해당하는 것이다. 따라서, 이 經常損益計算의 結果를 이어 받아서, 前期損益修正額, 固定資產賣却損益등의 特別損益을 加減하여 當期純損益을 計算하는 것이 純損益計算區分이다. 여기서 注意하지 않으면, 안될 것은 前期損益項目의 表示問題이다. 우리나라의 경우는 이것을 期初利益剩餘金の 修正項目으로 利益剩餘金計算書에 記載하도록 되어 있는데 對하여, 日本의 경우는 純損益計算區分에서 加減하도록 하고 있다. 韓國의 경우는 美國의 APB意見書 第9號 및 第30號에 影響을 받은 듯 思料되지만<sup>27)</sup>, 日本의 그것은 그 論理的 根據가 어디에 있는지 의문이다. 즉, APB意見書 第9號에서는 前期損益修正項目을 除外한 모든 項目은 損益計算書의 利益決定에 包含시켜야 한다는 包括主義方式을 要求하고, 前期損益修正項目은 利益剩餘金計算書의 期初利益剩餘金加減項目으로 記載하도록 하고 있으며, APB意見書 第30號에서는 特別項目의 定義와 區別基準도 規定하고 있다.

그러나 日本에 있어서의 損益計算書의 純損益計算區分은 약간 복잡한 節次를 지니고 있다. 즉 經常利益에 前期損益修正損益, 固定資產賣却損益등의 特別損益을 加減하여 法人稅差減前利益이 算定된다. 여기서 當期負擔에 속하는 法人稅, 住民稅등을 差減하여 當期純利益이 算出되는데,

25) AICPA, "Reporting the Results of Operations," (AICPA, APB Opinion No. 9, 1966), Par. 17.

26) 黑澤清, 阪本安一, 久保田音二郎 監修, 前掲書, p. 132.

27) AICPA, APB Opinion No. 9; AICPA, Reporting the Results of Operations (AICPA, APB Opinion No. 30, 1973), par. 20.

日本 企業會計原則의 體系와 特徵

〈表 1〉：日本型損益計算書의 例示

自 昭和×年 4月 1日

至 昭和×年 3月 31日

(單使：100萬円)

	賣出高		40,485
	賣出原價：		
營業 損 益 計 算 の 區 分	期初製品在庫額	25,210	
	當期製品製造原價	30,173	
	計	55,383	
	期末製品在庫額	(-)28,530	
		26,853	
	在庫資産評價損	212	(-)27,065
	賣出總利益		13,420
	販賣費 및 一般管理費		
	販賣員給料手當	567	
	販賣員旅費	180	
廣告宣傳費	540		
販賣手數料	370		
.....	.....		
.....	.....		
任員給與	36		
事務員給料手當	410		
退職給與	75		
減價償却費	320		
.....	.....		
.....	.....		
.....	.....	(-) 6,120	
	營業利益		7,300
經常 損益 計算 の 區 分	營業外收益		
	受取利子	745	
	受取配當金	308	
	其 他	173	1,226
	營業外費用		
	支拂利子 및 割引料	1,820	
	社債利子	231	
	.....	.....	
	.....	.....	
	其 他	260	(-) 2,744
	經常利益		5,782
純 損 益 計 算 の 區 分	特別利益		
	固定資産賣却益	422	
	前期損益修正益	85	507
	特別損失		
	災害損失	370	
	前期損益修正損	128	(-) 498
	稅差減前當期純利益		5,791

産 業 研 究

特定充當金還入額			20
特別償却準備金還入額			
特定充當金轉入額			
海外市場開拓準備金轉入額	54		
價格變動準備金轉入額	23		
工場再配置充當金轉入額	1,000		
創業記念事業充當金轉入額	12		(-) 1,089
稅差減稅前當期利益			4,722
法人稅等負擔額			(-) 2,530
當期利益			2,192
前期移越利益	1,245		
中間配當積立金還入額	270		
計	1,515		
中間配當額	(-) 800		
利益準備金積立額	(-) 80		635
當期末處分利益			2,827

〈資料：番場嘉一郎，詳說企業會計原則，1976，p. 78〉

法人稅 등의 更正決定으로 인한 追徵稅額 및 還給稅額이 있으면, 이것은 法人稅差減前當期純利益에 加減하여 表示되는 것을 原則으로 하고 있다.

그러나, 日本의 「企業會計原則」에 의하면, 損益計算書는 當期純利益 혹은 當期利益이 算定表示로 일단 끝나게 되지만, 이것을 이어받아서 當期末處分利益의 計算表示가 行해지도록 되어 있는 것이 特異하다. 즉, 損益計算書의 끝에 當期純利益에 前期移越利益 및 一定한 目的을 위하여 設定된 積立金이 그 目的에 따른 處分額, 中間配當額, 中間配當에 따른 利益準備金의 積立額 등을 加減하여 當期末處分利益이 表示되도록 하고 있는 것은 特徵있는 形態라고 思料된다. 따라서 이와같은 損益計算書의 基本樣式을 參考로 <表-1>에 例示해 둔다.

(2) 損益計算書에 관한 諸原則

損益計算은 企業이 經營活動을 遂行하므로서 發生하는 一會計期間의 收益과 이에 對應하는 費用과를 그 源泉別로 捕足하고 兩者의 差額으로서 期間純利益을 決定하는 것이다. 企業은 去來活動을 會計帳簿에 記錄하고, 이것을 基礎로 하여 決算을 行한다. 企業의 收益 및 費用에 대한 發理事項을 明白히 하고, 當期利益을 計算하기 위한 會計處理活動과 그 結果를 損益計算書에 의하여 總括表示하려고 마련된 基準이 있으니, 이것이 損益計算書의 作成原則이라고 하는 것이다.

損益計算書의 原則은 損益計算書를 作成하는데 필요한 諸方法을 規定한 原則인 것이다. 그러므로 이것은 企業會計의 過程中에서 核心을 이루는 중요한 原則이 된다고 할 수 있으며, ① 發生主義의 原則, ② 實現主義의 原則, ③ 費用收益의 期間의 對應原則, ④ 總額主義의 原則, ⑤

區分計算의 原則 등이 이에 屬하는 것으로 規定되어 있다.

#### 4. 貸借對照表原則의 體系

##### (1) 貸借對照表의 本質과 構成

日本 「企業會計原則」에 의하면, 貸借對照表의 本質에 관한 規定을 設定하고 있다. 「貸借對照表은 企業의 財務狀態를 明白히 하기 위하여, 貸借對照表에 있어서의 모든 資産, 負債 및 資本을 記載하여, 株主, 債權者, 其他의 利害關係者에게 이것을 正當하게 表示하는 것이라야 한다」는 規定 內容이 그것이다(日本 「企業會計原則」의 貸借對照表原則의 一).

同原則에서는 이와 같은 性格을 가진 貸借對照表에 관하여, ① 그 表示에 관한 基本原則, ② 區分, ③ 配列, ④ 科目分類, ⑤ 資産評價의 五個部分으로 나누어 詳細하게 規定하고 있다.

貸借對照表은 上記한 바와 같이 「企業의 財政狀態를 明白히 하기 위한 것」이라는 會計思想에 입각하여 取해진 것이기 때문에, 그 目的을 達成하기 위하여 同原則 一의 A에서 「資産, 負債 및 資本은 適當한 區分, 配列, 分類 및 評價의 基準에 따라 記載하지 않으면 안된다」고 規定하고 있다. 이 規定을 土臺로 하여, 貸借對照表의 作成을 위한 基本原則으로서, ① 總額主義原則, ② 註記原則, ③ 區分表示의 原則, ④ 特定費用의 移延, ⑤ 流動性配列의 原則, ⑥ 貸借平均, ⑦ 貸借對照表科目分類의 原則 등이 規定되어 있는 것이다.

日本の 「企業會計原則」은 貸借對照表原則에서 이와 같은 多岐한 諸規定을 設定하고 있는 바, 이것을 全體의으로 整理한다면, 크게 貸借對照表 公正表示의 原則과 貸借對照表 評價의 原則으로 나누어 概觀할 수 있을 것이다.

##### (2) 貸借對照表公正表示의 原則

###### ① 總額主義의 原則

貸借對照表原則一의 B에서는, 「資産, 負債 및 資本은 總額에 의하여 記載하는 것을 原則으로 하여, 資産項目과 負債 및 資本項目과 相殺함으로서 그 全部 또는 一部를 貸借對照表에서 除去해서는 안된다」고 規定되어 있다. 이 規定은 總額主義의 原則이라고 불리워지며, 貸借對照表의 表示에 대한 明瞭性의 原則의 具體的인 適用例라 할 수 있다. 이것은 損益計算書原則一의 B에 規定되고 있는 것과 對應되는 內容이다. 우리나라의 경우도 貸借對照表基準과 損益計算書基準에 이와 똑같은 規定을 두고 있다.<sup>28)</sup>

###### ② 貸借對照表의 註記原則

貸借對照表原則一의 C에는, 「資産評價의 基準, 固定資産의 減價償却方法, 받을어음의 割引

28) 韓國 「企業會計基準」(1981. 12. 23), 第11條 第2項 및 第65條 第3項의 規定.

額 또는 背書讓渡額, 保證債務 등의 偶發債務, 및 債務의 擔保에 供하고 있는 資産 등, 企業의 財政狀態를 判斷하기 위하여 重要한 事項은 貸借對照表에 註記하지 않으면 안된다」고 하는 規定을 두고 있다. 이것은 株主, 債權者, 其他의 利害關係者가 企業의 財政狀態를 올바르게 理解하는데 補足的으로 필요한 事項이 있으면, 註記의 方法에 의하여 이를 開示하도록 要求한 것이다. 결국, 이들 註記事項은 株主 등이 貸借對照表를 利用하여 各種의 意思決定을 行하는 경우에 貸借對照表의 本文에 記載되고 있는 事項을 理解할 수 있도록 하고, 또는 本文에는 記載되어 있지 않으나 參考로 提供해야 될 事項을 바로 알 수 있도록 補充하는 機能을 갖는 內容이다. 따라서 貸借對照表의 註記는 財務報告를 함에 있어서 明瞭性의 原則에 準據하여 會計情報開示의 補助의 手段으로서 意義를 갖고 있는 것이다.<sup>29)</sup> IAS 第1號가 會計情報의 開示를 위한 註記事項을 一般事項, 資産에 관한 事項, 負債 및 充當金에 관한 事項, 그리고 損益에 관한 事項으로 나누어 例示하고 있는 것은 注意깊게 觀察하지 않으면 안될 것이다.<sup>30)</sup>

### ③ 貸借對照表의 區分

貸借對照表原則의 二에서는, 「貸借對照表는 資産의 部, 負債의 部 및 資本의 部の 三面分으로 나누고, 특히 資産의 部를 流動資産, 固定資産 및 移延資産으로, 負債의 部를 流動負債 및 固定負債로 區分하지 않으면 안된다」라고 規定되어 있다.

貸借對照表의 區分과 表示에 의한 標準樣式을 例示하면 다음에 보이는 <表 2>와 같다.

### ④ 資産 및 負債의 項目配列

貸借對照表原則의 三은 配列原則에 대하여, 「資産 및 負債項目의 配列은 原則적으로 流動性配列法에 의하는 것으로 한다」라고하는 規定을 두어, 流動性 配列의 原則을 顯正하고 있다. 그러나, 이 規定을 보면, 「原則적으로」라는 語句가 말해주고 있는 바와 같이, 固定性配列法이 採用될 수 있는 여지를 남겨두고 있는 것이다.

貸借對照表를 이용하여 企業의 財務流動性을 觀察하는 경우에는 流動性配列法이 適當하고 더구나 財務諸表分析에 있어서는 일반적으로 財務流動性의 觀察이 重視되기 때문에, 日本의 「企業會計原則」은 流動性配列法을 原則적인 方法으로 採擇하고 있다고 思料된다. 그러나, 資本의 大部分이 固定資産에 投下되어 있는 重工業, 鑛山業 및 鐵道業 등의 業種에서는 固定資産이 重視되므로, 固定性配列法이 妥當하다고 하여, 英美와 獨逸과 같은 나라에서처럼, 業種에 따라 固定性配列法도 採用할 수 있는 여지가 남겨져 있는 것으로 解釋된다.<sup>31)</sup>

### ⑤ 貸借對照表 科目分類의 原則

貸借對照表原則의 四에는, 「資産, 負債 및 資本의 各科目은 一定한 基準에 따라 明瞭하게 分

29) 黑澤清, 阪本安一, 久保田音二郎 監修, 前掲書, p. 147.

30) IASC, Disclosure of Accounting Policy (IAS No. 1, 1973).

31) 番場嘉一郎, 前掲書, p. 140.



〈表 2〉：日本型貸借對照表의 例示

昭和×年 3月 31日 現在

(單位：100萬円)

資 產 之 部		負 債 及 資 本 之 部	
I. 流 動 資 產		I. 流 動 負 債	
現 金 預 金	15,120	支 給 未 收 金	9,286
受 取 金	8,102	外 上 買 入 金	10,757
外 上 賣 出 金	25,354	短 期 借 入 金	25,435
有 價 證 券	10,315	未 支 給 金	1,254
製 品 · 半 製 品	32,342	未 支 給 費 用	2,582
原 材 料	4,130	賞 與 充 當 金	2,842
先 給 費 用	540	法 人 稅 等 未 給 金	2,530
其 他	288	其 他	972
貸 損 充 當 金	(-) 530	流 動 負 債 合 計	55,658
流 動 資 產 合 計	95,661	II 固 定 負 債	
III 固 定 資 產		社 債	5,822
1. 有 形 固 定 資 產		長 期 借 入 金	23,681
建 物	16,172	退 職 給 與 充 當 金	3,110
機 械 裝 置	12,349	特 別 修 繕 充 當 金	585
車 輛 運 搬 具	250	其 他	183
工 具 器 具 備 品	10,334	固 定 負 債 合 計	33,381
減 價 償 却 充 當 金	(-) 18,423	III 特 定 充 當 金	
地 土	2,152	價 格 變 動 準 備 金	1,480
建 設 假 計 定	1,420	特 別 償 却 準 備 金	5,210
有 形 固 定 資 產 合 計	24,254	海 外 市 場 開 拓 準 備 金	533
2. 無 形 固 定 資 產		創 業 記 念 事 業 充 當 金	54
特 許 權	200	工 場 再 配 置 充 當 金	1,000
營 業 權	225	特 定 充 當 金 合 計	8,277
其 他	12	負 債 合 計	97,316
無 形 固 定 資 產 合 計	437	I 資 本 金	
3. 投 資 其 他 資 產		II 資 本 準 備 金	
子 會 社 株 式	5,254	III 利 益 準 備 金	
長 期 貸 與 金	4,450	IV 其 他 的 剩 餘 金	
長 期 先 給 費 用	215	1. 其 他 的 資 本 剩 餘 金	
其 他	124	土 地 受 贈 益 積 立 金	120
投 資 其 他 的 資 產 合 計	10,043	2. 任 意 積 立 金	
固 定 資 產 合 計	34,734	減 債 積 立 金	3,500
III 移 延 資 產		中 間 配 當 積 立 金	838
研 究 開 發 費	542	任 意 積 立 金 合 計	4,338
社 債 發 行 差 金	45	3. 當 期 未 處 分 利 益	
社 債 發 行 費	28	其 他 的 剩 餘 金 合 計	7,285
移 延 資 產 合 計	615	資 本 合 計	33,694
資 產 合 計	131,010	負 債 資 本 合 計	131,010

〈資料：番場嘉一郎，詳說企業會計原則，1976，p.132〉

類하지 않으면 안된다。」라는 規定이 있는 바, 이것이 科目分類의 原則이라는 것이다.

원래, 貸借對照表는 總計定元帳에 있어서의 資産, 負債 및 資本計定の 期末殘額을 基礎로 하여 決算整理節次에서 얻어진 資料들을 集合시켜 作成하는 것이다. 그러나, 各計定の 殘額을 그대로 集合한 것이 아니라, 貸借對照表에 의하여 企業의 財務狀態의 全貌를 올바르게 파악할 수 있도록 金額의 重要性을 考慮하여 各計定の 殘額을 적당히 分類 혹은 合併하므로써, 貸借對照表의 科目이 定해지지 않으면 안된다. 그리고, 科目이 일단 分類 設定되면, 그것을 每期 繼續해서 적용하고 適當한 理由가 없는 限, 科目의 名稱이나 그 內容을 함부로 變更해서는 안된다. 는것도 아울러 含有되어 있다고 보아야 한다. 여기에 貸借對照表에 計上되는 科目分類를 試圖하는 경우에, 一般原則에 있어서의 明瞭性의 原則, 重要性의 原則, 그리고 繼續性의 原則에 비추어 決定하지 않으면 안되는 所以가 있음을 發見하게 된다.

### (3) 資産評價의 原則

#### ① 費用配分の 原則

日本の「企業會計原則」은 貸借對照表 原則 五에서 費用配分の 原則에 관한 規定을 다음과 같이 두고 있다. 「資産의 取得原價는 資産의 種類에 相應한 費用配分の 原則에 의하여 各事業年度에 配分하지 않으면 안된다. 有形固定資産은 當該資産의 耐用期間에 걸쳐 定額法, 定率法 등의 일정한 減價償却方法에 의하여 그 取得原價를 各事業年度에 配分하고, 無形固定資産은 當該資産의 有効期間에 걸쳐서 일정한 減價償却方法에 의하여 그 取得原價를 各事業年度에 配分하지 않으면 안된다. 移延資産에 대해서도 이에 準하여 各事業年度에 均等額 以上을 配分하지 않으면 안된다.」

이와 같이 日本의「企業會計原則」은 資産評價의 基本原則을 取得原價主義에 의하고 있으며, 이것을 費用配分の 原則과 有機적으로 結合시켜 合理的인 會計處理가 이루어질 수 있도록 하고 있다. 결국, 費用配分の 原則은 資産의 取得原價를 當期와 次期以後의 費用으로 區別하는 構能을 갖고 있는 것이다. 이것은 우리나라의「企業會計基準」第91條의 規定에 의한 原價配分の 原則에 相應하는 內容이라 하겠다.

#### ② 貸借對照表價額の 決定

歷史的 原價는 일반적으로 資産評價의 基礎로 인정된다. 그러나, 資産의 種類에 따라 약간의 例外가 있음을 看過해서는 안된다.

첫째로 商品, 製品, 半製品, 原材料 및 在工品 등의 在庫資産은 원칙적으로 製造原價 또는 購入價額에 附帶費用을 加算하고, 여기에 個別法, 先入先出法, 平均原價法 등의 方法을 적용하여 算定한 取得原價로서 貸借對照表價額으로 한다는 趣旨을 定하고 있다. 그러나, 但書에서 時價가 取得原價보다 현저하게 下落한 때는, 回復할 可能性이 있는 경우를 除外하고는, 時價로서

貸借對照表價額으로 할 수 있도록 하고 있다. 더우기, 이는 「企業會計原則注解」의 〈注 9〉〈10〉 및 〈注 21〉에 의하여 補強되고 있음도 알아 둘 필요가 있다.

둘째로 有價證券에 대해서는 원칙적으로 購入價額에 手數料등의 附帶費用을 加算하여, 이에 平均原價法등의 方法을 적용하여 算定한 取得原價로서 評價하도록 되어 있다. 다만, 證券去來所의 時勢가 있는 有價證券에 대해서는, 回復할 可能性이 있는 경우를 除外하고는, 時價로서 評價하지 않으면 안된다고 하여 在庫資産의 評價方法을 規定하고 있다. 그리고 證券去來所의 時勢가 없는 有價證券中, 株式에 대해서는 當該會社의 財務狀態를 反映하는 株式의 實價가 顯著하게 下落한 때에는 相當한 減額을 하지 않으면, 안된다고 되어 있다. 더우기, 所有하는 社債에 대해서는, 社債金額보다 낮은 價額 또는 높은 價額으로 購入한 경우, 그 差額에 相當하는 金額을 償還期에 이르기 까지 每期 一定한 方法으로 하나하나 貸借對照表價額에 加算 또는 控除할 수 있도록 하고 있다(「企業會計原則注解」〈注 22〉의 補充規定). 특히, 證券去來所의 時勢가 있는 有價證券으로 子會社의 株式 以外の 것에 대한 貸借對照表價額은 時價가 取得原價보다 下落한 경우에는, 低價法에 따라 時價에 의한 評價를 할 수 있도록 認定되고 있는 것에 注意를 要한다.

셋째로 받을어음, 外上賣出金, 其他의 債權에 대한 貸借對照表價額의 決定은 債權金額 또는 取得價額으로 부터 정상적인 貸損豫想額을 控除한 金額으로 한다. 그러나 債權金額보다도 낮은 金額으로 取得한 경우에는 當該金額을 貸借對照表價額으로 할 수 있다. 이 경우에, 그 差額에 相當하는 金額을 辨濟期에 이르기까지 每期 一定한 方法으로 하나하나 貸借對照表價額에 加算할 수 있도록 하고 있다(「企業會計原則注解」의 〈注 23〉의 規定).

넷째로 有形固定資産은 減價償却累計額을 控除한 金額을 貸借對照表價額으로 한다. 有形固定資産의 取得原價에는 원칙적으로 當該資産의 引受費用등의 附帶費用을 포함하여 計算하도록 하는 점은 在庫資産의 경우와 똑같다. 또 現物出資로서 받은 固定資産에 대해서는 出資者에게 交附된 株式의 發行價額을 取得原價로 한다. 특히, 國庫補助金, 工事負擔金등으로 取得한 資産에 대해서는 壓縮記帳을 하는 것이 稅制上 有利하기 때문에 國庫補助金에 相當하는 金額을 그 取得原價에서 控除할 수가 있다(「企業會計原則注解」의 〈注 24〉). 償却이 끝난 有形固定資産은 除却되기까지 殘額價額 또는 備忘價額으로 記載함으로써 그 存在를 明示할 必要가 있다.

다섯째는 無形固定資産에 대한 것인 바, 이는 當該資産의 取得을 위하여 支出한 金額에서 減價償却累計額을 控除한 金額으로 評價한다. 有價으로 讓受하거나 合併에 의하여 取得한 것에 한하여 貸借對照表에 計上할 수가 있고, 自己創造의 營業權價額을 貸借對照表에 計上하는 것은 認定되지 않는다. 그리고 營業權은 每期均等額 以上을 償却하도록 하고 있다(「企業會計原則注解」의 〈注 24〉의 補充規定).

여섯째로, 在庫資産이나 有形固定資産등을 無償으로 取得한 경우에는 公正한 評價額을 取得原價로 하도록 하고 있다. 이와 같이 하여 贈與나 그 外的 無償으로 取得한 資産은 그 管理保全

이 이루어져, 그의 適正한 配分이나, 有效한 利用이 可能하게 된다. 그래서 會計的으로는 이러한 資産을 貸借對照表에 計上함으로써, 企業의 正確한 財務狀態의 表示를 可能하게 하며, 특히 이것을 알맞게 費用化함으로써 經營成績을 適正하게 表示할 수 있도록 하는 것이 보장된다고 하겠다.<sup>32)</sup>

## 5, 聯結財務諸表 原則

### (1) 聯結財務諸表 原則의 設定

日本에서의 聯結財務諸表는 1975年 6月 24日附로 確定公表되었는 바, 이는 大藏省企業會計審議會가 1967年 5月 19日附로 「聯結財務諸表에 관한 意見書」를 公表하고, 企業, 公認會計士, 會計學者, 證券去來所等 關聯團體에 聯結財務諸表의 制度化에 대한 方向을 提示하여, 이에 대한 意見과 批判을 求하였던데서 비롯된다. 그 後, 1971年 6月 22日에 大藏大臣이 企業會計審議會 앞으로 證券去來法에 根據를 둔 企業內容의 公示制度를 強化하는 方策의 一環으로서 聯結財務諸表의 制度化에 관한 諮問을 請하였다. 이것을 받은 企業會計審議會는 數次에 걸친 會合을 通하여, 이 問題에 대한 審議를 거듭한 끝에, 드디어 1975年 6月 24日附로 이에 대한 答申을 確定하고 發表하기에 이르렀던 것이다.

### (2) 聯結財務諸表原則의 構成

이와 같이 日本의 聯結財務諸表原則은 「聯結財務諸表의 制度化에 관한 意見書」라는 題下의 前文이 附加되어 兩者一體의 聯結財務諸表原則을 形成하고 있다. 前文은 「聯結財務諸表의 制度化에 대하여, 「聯結財務諸表原則의 設定에 대하여」 및 「聯結財務諸表制度의 運用에 대하여」라고 하는 三部分으로 成立되어 있다.

聯結財務諸表原則은, ① 聯結財務諸表의 目的, ② 一般原則, ③ 一般基準, ④ 聯結貸借對照表의 作成基準, ⑤ 聯結損益計算書의 作成基準, ⑥ 聯結剩餘金計算書의 作成基準 및 ⑦ 聯結財務諸表의 註記事項의 七個部分으로 構成되어 있다. 그리고 聯結財務諸表原則에는 16個의 項目으로 이루어진 「聯結財務諸表原則注解」가 添附되어 있다. 그런데, 여기에서는 聯結財務諸表의 目的과 一般原則에 대해서만 一瞥하기로 한다.

聯結財務諸表의 目的은 支配從屬關係에 있는 두개의 會社로 이루어지는 企業集團을 單一한 組織體로 간주하여, 母會社가 當該企業集團의 財務狀態 및 經營成績을 綜合的으로 報告하기 위하여 作成하는데 두고 있다. 이러한 單一組織體를 위한 會計處理의 指針이 表示된 것을 聯結財務諸表原則이라 한다. 法的으로는 獨立된 會社이기는 하지만, 經濟的, 實質的으로는 支配從屬關

32) 이것은 日本의 「企業會計原則注解」의 <注 24>의 補充規定에 準據하여 補充된 內容인 것이다.

係를 갖고 結合된 企業들로 構成되는 企業集團의 經營成績이나 財務狀態를 綜合적으로 報告하는 聯結財務諸表는 그 組織體에 관한 公示의 手段으로 되는 것이다.

聯結財務諸表原則에 提示된 一般原則은 聯結財務諸表에 관한 會計處理 및 報告活動에 관한 方向이나 制約條件으로서의 機能을 갖고 있으므로, 「企業會計原則」의 一般原則에 相應하는 것이다. 原則命題로는, ① 眞實性의 原則, ② 一般的으로 公正妥當하다고 認定된 會計原則에 準據하여 作成된 個別財務諸表를 基礎로 하여 聯結財務諸表가 作成되어야 한다는 個別財務諸表基礎의 原則, ③ 明瞭性의 原則, ④ 繼續性의 原則 및 ⑤ 重要性의 原則<sup>33)</sup>의 五個로 構成되어 있다. 特히, 個別財務諸表基礎의 原則은 「企業會計原則」의 一般原則에 規定되어 있는 正規簿記의 原則에 相應하는 것으로 判斷된다.

다음으로 一般基準에 規定되고 있는 것은 우선 聯結의 範圍가 定해지고 있으며, 원칙적으로 母會社가 모든 子會社를 聯結의 範圍에 包含하는 것으로 하지 않으면 안된다고 하고 있다. 이 原則은 母會社의 定義를 밝히고 있다. 즉 다른 會社의 過半數의 議決權을 實質적으로 所有하고 있는 會社를 母會社로 하고, 該當되는 他會社를 子會社로 하고 있다. 母會社를 이와 같이 定할 경우, 母會社 내지 子會社가 또 다른 會社의 議決權있는 株式의 過半數를 實質적으로 所有하게 된다면, 當該他會社도 역시 子會社로 看做하도록 되어 있다.

同原則은 聯結決算日에 대해서도 聯結財務諸表의 作成에 관한 期間을 一年으로 規定하고 있는데, 母會社의 會計期間에 따라 年一回 일정한 날을 聯結決算日로 하는 것으로 되어 있다. 만약, 子會社의 決算日이 聯結決算과 다른 경우에는, 子會社는 聯結決算日에, 正規決算에 準하는 合理的인 節次에 따라 決算을 行하지 않으면 안된다.<sup>34)</sup>

母會社의 會計處理原則 및 節次에 대하여 相違함이 있는 경우에는, 될 수 있는 限, 子會社가 採用하고 있는 原則 및 節次를 母會社의 그것에 統一시키도록 해야한다고 要求하고 있다.

끝으로 在外子會社등이 外貨로 表示된 財務諸表 項目을 換算하는 경우에는 「企業會計上의 個別問題에 관한 意見書」(1968年 5月 公表)와 같은 一般的으로 公正妥當하다고 인정되는 換算基準에 準據하지 않으면 안된다고 規定하고 있다.

#### IV. 日本 「企業會計原則」의 特徵

日本 「企業會計原則」은 1949년에 設定된 以來, 各種意見書와 聯結財務諸表原則등이 公表되어

33) 重要性의 原則은 「聯結財務諸表原則」에는 規定되어 있지 않으나, 「聯結財務諸表原則注解」의 〈注 1〉에 의하여 詳細히 規定되어 있음에 注意할 필요가 있다.

34) 이에 대해서는 「聯結財務諸表原則注解」의 〈注 5〉에 補充되고 있다. 『다만, 決算日의 差異가 二個月을 초과하지 않을 경우에는 子會社의 正規의 決算을 基礎로하여 聯結決算을 行할 수가 있다. 이 경우에는, 決算日이 다른 때문에 發生하는 聯結會社間의 去來에 관한 會計記錄의 중요한 不一致에 대하여서만 必要한 整理를 行한다.』라고.

日本에 있어서의 會計實務를 指導改善하고 統一化함으로서, 社會的으로 커다란 役割을 담당해 왔던 것이다. 따라서, 日本의 會計理論을 發展시키는 데도 한 몫을 담당해왔다고 할 수 있다. 黑澤清教授가 會計原則의 形成이야말로 近代會計學의 形成過程이라고 할 수 있다라고 言及한 것처럼<sup>35)</sup>, 「企業會計原則」은 日本會計學의 近代化에 指導的인 機能을 담당해왔다고 할 것이다.

日本「企業會計原則」이 갖는 特徵은 다음과 같은 諸點으로 集約할 수 있을 것이다. 우선, 會計思想的인 側面에서 그 特徵을 찾는다면, 그것은 近代會計理論에 根據를 두고 있다는 것이다. 특히, 日本「企業會計原則」의 形成에 크게 영향을 미친 近代的 會計理論으로는 1930年代에서 1940年代에 이르는 사이에, 美國에서 展開된 會計理論을 들 수 있다. 즉, 美國에 있어서의 會計原則探究運動이 日本「企業會計原則」의 形成에 영향을 끼쳤다는 것이다. 그리고, 日本國內에서 研究發展시켜온 獨逸의 動的貸借對照表觀이 確固하게 뿌리를 내린 事實도 「企業會計原則」의 理論的 背景을 考察할 때 看過할 수 없는 것이라 하겠다.

日本의 「企業會計原則」은 資本과 利益과의 區分을 土臺로 하여, 一定期間의 實現利益에 費用을 對應시키므로써, 期間損益을 計算하는 것을 企業會計의 中心機能으로 하고 있다. 그리고 取得原價主義를 基礎로 하여 費用과 收益의 期間配分을 會計의 基礎構造로 보고, 貸借對照表의 資產을 動態的인 觀點에서 理解하고 있다. 따라서, paton의 學說<sup>36)</sup>에 입각한 企業體說에 基礎를 두고, 資本去來에 의한 경우의 變動과 損益去來에 의한 持分變動과를 明確히 區別하는 것이 前提로 되어 있다. 더우기 Going-Concern의 前提下에 次期以後의 企業活動과 關聯하여 貸借對照表가 作成되는 것으로 보고 있다. 그러므로 貸借對照表를 中心으로 하는 持分計算의 會計思想보다도, 損益計算書上에서 期間的으로 費用과 收益을 對應시켜 損益을 計算하는 것을 더욱 重要視하고 있는 것이다.

以上에서 살펴본 것은 日本「企業會計原則」의 會計理論的인 特徵을 간단히 整理해 본 것에 불과하다. 그러나, 日本「企業會計原則」의 特徵은 他國의 會計原則과 比較함으로서 더욱 명백히 나타난다. 이와 같은 特徵에 대해서 中島省吾教授는 다음과 같이 指摘하고 있다.

첫째로 日本의 「企業會計原則」은 外國의 그것과 比較하여 綜合的으로 體系화된 形態로서 集約된 原則書라는 點에 하나의 特色을 갖는다고 할 수 있다. 美國 AAA의 경우는 처음부터 綜合的이고 體系的으로 會計基準이 展開되고 있으나, AICPA의 경우에는 斷片的이고 個別的인 側面에서 여러가지 原則이 公表되어 있는 바, 그것들이 하나의 體系下에 包含되어 있는 것은 會計研究叢書(ARS)로서, 그것도 既發表物의 것들을 整理하는 形態이었다. 日本「企業會計原則」이 最初부터 體系화된 綜合的 原則書의 形態를 취한 것은 類例가 드문 特色있는 方式이라고 思

35) 黑澤清, 「會計原則의 形成」(企業會計 第9卷 第3號, 中央經濟社, 1957); 黑澤清編, 新しい會計學 第1卷(東京, 日本經營出版社, 1972), p. 60.

36) W.A. Paton, Accounting Theory (New York, The Ronald Press Co., 1922), pp. 471~499.

37) 黑澤清, 阪本安一, 久保田音二郎 監修, 前掲書, pp. 122~124.

料된다. 역시 韓國의 「企業會計基準」이 日本의 그것과 類似한 形態를 取하고 있다는 點에 깊은 흥미를 느끼게 한다.

둘째로, 다른 나라의 會計原則은 會計士團體의 會員들이 會計監査의 經驗을 土臺로 하여 會計原則을 集大成한다고 하는 經路를 거치고 있으나, 日本의 그것은 會計監査의 實務가 始作되기 前に 우선 「企業會計原則」이 生成되었다고 하는 特異한 經路를 밟았음에 差異가 있다. 그러므로 他國의 경우와 같이, 企業 및 會計士의 實務內容이 多樣한 것을 規制한다고 하기보다는 아직 實務慣習이 成立되기 前に 啓蒙的인 役割을 遂行할 것을 目標로 하여 「企業會計原則」은 成立되었던 것이다. 當時의 日本에서는 近代의인 會計慣行이 未熟한 狀態에 있었으며, 이것을 早急하게 確立할 必要가 있었기 때문에, 會計上의 基礎的인 原則이 과감히 提示되었음을 말해준다. 여기에 「企業會計原則」이 育成的이고 教育的인 立場에서 發生했음을 찾아볼 수 있는 것이다. 一般原則에 있어서의 剩餘金區分의 原則은 바로 이러한 趣旨의 代表的인 例라 할 것이다. 즉, 日本에는 원래 剩餘金이라고 하는 會計慣行이 存在하지 않았다고 하는 點이 「企業會計原則」의 重要한 特徵이라고 일컬어진다.<sup>38)</sup> 이와 같은 事實은 山下教授의 다음과 같은 所說에서도 찾아볼 수가 있다.<sup>39)</sup> 『財務諸表의 體系中에 새로 導入되고 있는 剩餘金計算書는 완전히 美國의 會計實務속에서 자라난 것이라고 생각되는 바, 이러한 思考는 확실히 企業會計의 近代化를 促進하는 意味에서 환영해야 될 思想이기도 하다. 즉, 剩餘金(Surplus)이라고 하는 觀念은 이번의 「企業會計原則」에 의하여 새로이 企業會計中에 導入된 것이고, 이러한 會計思想에서 導入된 剩餘金計算書는 「企業會計原則」에 있어서도 역시 注目하지 않으면 안될 功績이라고 할 수가 있다.』

日本 「企業會計原則」의 發展史의 側面에서 보면, 商法 및 稅法과의 相互調整努力이 反映되고 있다는 點에 하나의 特色있는 面을 發見하게 된다. 즉, 商法 및 稅法과의 調整過程에서 그들과의 部分的인 「妥協」이 이루어짐에 따라, 「企業會計原則」이 갖는 會計理論的인 一貫性を 크게 「損傷」시켰다는 點<sup>40)</sup>은 그 누구도 否認할 수 없는 事實로 받아들여야 할 것이다. 이러한 次元에서, 「企業會計原則」의 本然의 姿勢가 무엇인지를 인식하고, 그 本來의 機能을 찾아서 會計理論的인 一貫성을 찾을 수 있도록 努力하지 않으면 안될 것으로 思料된다.

다음에 「企業會計原則」의 構造的인 面에서 特色을 模索해보면, 그것은 一般原則을 上位에 두고, 그 下部構造로서 損益計算書原則과 貸借對照表原則을 두어, 財務諸表의 作成에 관한 諸原則을 提示하고 있다는 點이다. 특히 이것은 「企業會計原則註解」를 設定하고 있으며, 1975년에는 「聯結財務諸表原則」을 別途의 原則으로 公表하고 역시 「聯結財務諸表原則註解」를 補足的으

38) 淺羽二郎, 前掲書, p. 165.

39) 山下勝治, 前掲書, p. 37.

40) 黑澤清, 阪本安一, 久保田音二郎 監修, 前掲書, p. 123.

로 두고있다. 더우기, 中間財務諸表에 관한 基準도 制度化하여 實施하고 있는 點은 日本「會計原則」이 갖는 또하나의 特徵이라 할 것이다. 특히, 財務諸表를 中心으로 하여 區分, 科目分類, 配列 및 評價등에 상당한 比重을 두고 規定되고 있는 點은 注目할 만 하다. 그러나, 이것은 財務諸表의 作成을 위한 樣式規定등의 關係에서 보면 適切한 發想이라고 하겠으나, 한편, 原則을 一貫하는 基本的인 會計思想을 明示한다는 面에 있어서는 그 焦點을 흐리게 하는 것이 되므로 앞으로 檢討되어야 할 課題라고 思料된다.

日本「企業會計原則」이 性格的인 側面에서 갖는 特色은 規範的인 會計原則과 記述的인 會計原則, 兩者의 性格을 모두 지니고 있다는 點이다. 그 前文에 明示되어 있는 바와같이, 『企業會計原則은 企業會計의 實務속에서 慣習으로 發達한 것 中 一般的으로 公正妥當하다고 認定되는 바를 要約한 것』이라는 文言이 이를 뜻하는 內容이라 하겠다. 이는 日本의 「企業會計原則」이 演繹的인 推論과 歸納的인 導出過程을 통하여 이루어졌음을 의미하는 것이다.

끝으로 日本의 「企業會計原則」은 大藏省大臣의 咨文기관인 企業會計審議會에 의한 政府主導型(public sector)으로 審議決定되는 것이라는 點이다. 따라서 이것은 美國에 있어서 會計原則이 AAA, AICPA의 APB 및 FASB 등과 같은 民間主導型(private sector)에 의하여 이루어져 왔던 것과 比較할 때 特異하다는 點을 指摘해 두고 싶은 것이다. 우리나라의 「企業會計基準」의 設定主體가 財務부에 證券審議委員會 산하의 企業會計分科委員會로서 政府主導型이라는 點에서 보면, 日本의 그것과 恰似하다는 것을 發見하게 되어 注意를 喚起시킨다.

## V. 結 論

以上에서 살펴본 바와 같이 日本에 있어서의 「企業會計原則」은 第二次世界大戰을 前後로 한 企業會計의 統一化運動을 그 系譜로 삼고 있다. 특히, 1948년에 日本占領軍司令部의 經濟科學局 統計調査課가 提示한 指示書는 日本에 있어서 戰前의 企業會計의 統一化運動을 이어받아, 戰後의 特殊한 經濟事情下에서 開花한 것이고, 또한 會計原則의 制定을 위한 運動展開의 起點으로서 「企業會計原則」이 制度的인 前提가 되었다. 그리하여 1949年 7월에 經濟安定本部에 設置되어 있던 企業會計制度對策調査會가 中間報告라고 하는 形式으로 「企業會計原則」을 公表하여 準用하게 하였던 것이다.

이러한 日本의 「企業會計原則」은 從來의 企業會計制度를 改善統一하는 基礎가 되었으며, 그 前文에서 밝히고 있는 바와 같이 外資의 導入, 經營合理化, 公正課稅, 證券投資의 民主化 및 産業金融의 適正化등에 기여하기 위한 會計原則으로서의 基盤을 確立하였던 것이다. 따라서 이것이 設定되어 30餘年이 經過하는 동안 數次에 걸친 改正作業을 거치면서 企業會計의 實務에 대한 指導原理로서의 機能을 遂行해 왔다고 하겠다. 특히, 그것이 證券去來法에 根據를 둔 「財務



### 日本 企業會計原則의 體系와 特徵

諸表規則」의 制定과 改正, 商法 및 稅法 등 關係法令의 改正을 비롯하여, 公認會計士에 의한 監査制度의 確立과 더불어 그 會計行爲의 指針으로서 社會的인 役割을 담당 해온 事實은 本論에서도 언급한 바이다. 그리고 最近에 이르러 聯結財務諸表의 制度는 물론, 中間財務諸表基準의 公表 등은 日本 「企業會計原則」의 制度的인 基盤을 擴充하고 있음을 뜻한다.

戰後 日本에 있어서 會計學에 관한 研究의 대부분이 「企業會計原則」을 基軸으로 하여 展開되어 오고 있는 事實은 會計原則論的인 研究가 會計學 또는 會計理論의 發展에 重大한 影響을 미치게 하고 있다는 것을 짐작하고도 나머지가 있게 하는 것이다. 이와 같이 日本에 있어서의 「企業會計原則」이 企業會計의 實務와 理論의 兩面에서 그 指導的인 原理로서의 社會的 機能을 遂行함으로써 日本에 있어서의 會計學의 劃期的인 近代化를 가져오게 하는 促進劑의 存在가 되고 있음은 注意하지 않으면 안되는 것이라고 思料된다.

近年에 이르러 日本은 經濟의 國際化에 따른 多國籍企業의 出現으로 會計原則의 國際的인 統一化運動에 捲승하여 IASC의 創立會員國으로서 國際會計基準의 制定에 參加하여 盡力하고 있는 것이다. 이러한 事情下에 놓여있는 日本이 앞으로 새로운 國際化時代의 會計環境에 어떻게 對處해 나갈 것인가에 대한 귀추가 注目되는 바이며, 따라서 이러한 會計環境에 對應하는 「企業會計原則」의 改善 및 發展에 대한 日本의 役割期待는 자못 크다고 할 것이다. 그러므로 이와 같이 國際會計基準이 成立되기 위한 첫째 條件으로서는 各國의 會計原則에 대한 比較研究를 遂行하지 않으면 안될 것으로 思料되는 바이다. 왜냐하면 會計原則에 대한 比較研究가 行해짐으로서, 自國의 會計原則에 대한 批判과 理解가 可能하게 되며, 自國에 있어서의 會計原則의 充實化는 勿論, 制度會計의 水準의 向上에 기여하는 效果가 期待되기 때문이다.

