

會計原則의 比較論的 研究 序說

高 承 禧*

- | | |
|-------------------|-------------------|
| I. 會計의 情報機能과 會計原則 | 2. 比較會計論의 對象 |
| II. 會計原則의 國際的 跳戰 | 3. 比較會計論의 接近法의 素描 |
| III. 比較會計論의 接近視角 | IV. 比較會計論의 研究의 課題 |
| 1. 比較會計論의 意義 및 目的 | V. 結 言 |

I. 會計의 情報機能과 會計原則

會計는 「企業의 言語」(language of business)¹⁾라고 한다. 우리들의 社會에 있어서 情報는 言語에 의하여 傳達되는 것이다. 그러므로 言語는 우리 社會에서 없어서는 안 될 情報傳達의 手段이라 하겠다. 이러한 의미에서 會計도 역시 企業의 經濟活動에 관한 情報를 傳達하기 위한 手段으로서의 言語에 比喻되어진다.

會計는 企業의 經濟活動에 관한 情報를 貨幣金額에 의하여 나타내지만, 그 過程은 識別, 測定, 그리고 傳達이라는 세가지 段階의 節次를 밟아서 이루어지게 된다. 이는 美國會計學會가 ASOBAT에서 會計를 『情報의 利用者가 事情을 잘 알아서 判斷이나 意思決定을 할 수 있도록 經濟的인 情報를 識別하고 測定하여 傳達하는 過程』²⁾라고 定義하고 있음을 보더라도 알 수가 있다. 會計는 企業의 經濟活動에 관한 情報를 蒐集하는 과정에서 우선 여러가지 經濟的事象中, 會計에서 處理해야 할 去來를 識別하지 않으면 안된다. 어느 정도 規模가 큰 會計시스템에서도 모든 資料를 包用할 수는 없는 것이다. 따라서 會計는 適切한 事象(events)을 어느만큼 測定할 것인가를 決定하지 않으면 안된다. 여기서 「測定」이라 함은 企業의 經濟的인 活動을 貨幣金額에 의하여 表現하는 것이고, 그리고 그것을 可能하게 하기 위하여 다른 여러

* 本研究所 研究員 ; 檀國大 商經大 副教授

1) 黑澤清編, 近代會計學大系 1(東京, 中央經濟社, 1974), p. 97.

2) AAA, A Statement of Basic Accounting Theory (Evanston, Illinois, 1966), p. 1

가지의 評價基準이 存在하여 그에 따른 評價方法이 있게 된다. 그래서, 集合된 企業의 經濟活動에 관한 情報는 定期的으로 財務諸表라는 報告書에 要約表示되는 것이다. 이들 財務諸表가 會計에 있어서의 情報傳達의 用具로서 活用된다. 더우기, 이들 財務諸表의 利用者에 대하여, 이러한 會計情報의 性格, 意味 및 用法등을 說明하는 것은 情報의 傳達을 容易하게 하기 위하여 會計에 있어서는 빼놓을 수 없는 하나의 過程으로 理解되고 있는 것이다.

會計시스템이 일단立案되어 設定되면 會計情報의 蒐集過程은 反復的으로 되풀이되는 普遍的인 會計의 철자로서 존재한다. 會計上에 있어서, 이 蒜集過程이 重要하다는 것은 물론 당연한 이야기이지만, 適正한 情報를 傳達한다고 하는 會計의 過程도 역시 중요한 것임에는 틀림이 없다. 會計를 일컬어 企業의 言語라고 하는 것은 이러한 會計의 情報傳達機能을 強調하는 데 지나지 않는다고 하겠다.

會計의 情報機能을 수행함에 있어서 問題가 되는 것은 누구에게 어떠한 情報를 어떻게 提供할 것인가이다. 現代社會에 있어서 典型的인 企業形態인 株式會社에 대하여 본다면, 會計情報의 利用者로서는 經營者, 株主, 債權者, 從業員 및 政府機關등이 있다. 會計情報가 有用하고 適正한 것으로 되기 위해서는, 上記한 情報利用者들의 情報要求에 應하는 것이 되지 않으면 안된다. 情報의 利用者中 經營者は 企業의 經濟活動에 直接的으로 關係하기 때문에, 經營者가 어떠한 情報를 要求하는가는 直接 또는 個別的으로 알 수 있다. 그러나, 經營者以外의 會計情報利用者는 一般的으로 不特定한 多數人이며, 情報의 利用方法도 多種多樣하기 때문에, 이들 情報의 利用者가 必要로 하는 것을 個別的으로 알 수는 없는 것이다. 따라서, 經營者以外의 利用者에 대한 會計情報은 그들이 필요로 하는 것을 推測하여 提供하는 도리밖에 없다고 하겠다. 그런데, 그것은 社會的으로 合意(Consensus)를 얻은 일정한 基準에 따라而成되어 왔음이 사실이다. 이와같은 基準은 오랜 期間동안에 걸쳐서 慣習的으로 使用되고 發展해온 것이므로, 企業의 經濟的인 資料를 傳達하는데 있어서 有用한 것으로 社會的인 인정을 받기에 이른 것이다. 이것을 일컬어 會計原則이라 부르며, 「一般的으로 認定된 會計原則」이라는 用語로 널리 通用되고 있는 것이다.

會計原則은 企業의 經濟活動에 관한 情報를 傳達하는데 있어서 情報를 보내는 쪽과 받는쪽과의 사이에 주고 받은 하나의 最大公約數의인 約束(Consensus)이라 할 수 있으며, 會計가 그 情報의 傳達機能을 수행하기 위하여 빼놓을 수 없는 必須不可缺의 道標인 것이다. 그 때문에, 產業이 發達한 先進諸國에 있어서 會計原則은, 日本의 「企業會計原則」과 같이 體系的으로 成文化되어 있는 것이라든지, 또는 美國과 같이 個別的, 慣習的으로 形成되고 있는 것 등, 差異는 있다고 해도, 社會的인 規範으로서 確立되어온 것임에는 틀림없는 事實이라 하겠다.

이와같이 經濟社會가 企業의 經濟活動에 관한 情報를 傳達함에 있어서 會計原則을 필요로

하게 된 事情은 企業이 活動하는 經濟社會의 範圍가 國境을 넘어서 擴大되는 경우에도 마찬가지인 것이다. 일찌기 企業이 經濟活動이 한 나라를 중심으로 营爲되고, 會計의 情報傳達機能도 한 나라 안에 그 範圍가 限定되어 있는 경우에는, 會計原則은 각각 그 나라의 經濟的, 政治的, 社會的, 그리고 文化的 實情에 알맞게 形成되어 왔으며, 역시 그것으로 充分한 것일수 있었다. 그러나 오늘날 수 많은 企業의 經濟活動은 國境을 넘어서게 되었고, 會計의 情報傳達機能도 國際的인 次元으로까지 擴大된 것이다. 이와같은 段階에서 企業의 經濟活動을 함께 있어서 有用한 會計情報가 傳達되기 위해서는, 會計原則이 國際的인 合意를 얻어서 國際的인 次元에서 形成되지 않으면 안되는 것이 確實한 現實로 登場되었다고 하겠다.

本稿가 指向하는 바도 바로 이러한 趨勢에 起因한 것이라 할 수 있으며, 地理的, 社會的, 政治的, 그리고 法律的인 環境下에서 設定된 多樣性있는 各國의 會計原則을 相互比較함으로써, 會計原則이 항상 變하는 國際的인 環境條件에 適應할 수 있는 方法을 模索해 보려고 하는데 本研究의 根本的인 目的이 있는 것이다.

II. 會計原則의 國際的 跳戰

最近 美國에서는 國際會計의 問題에 識者들이 두드러진 關心을 모으고 있으며, 이에 대한 專門誌³⁾가지도 發行되고 있는 實情이다. 역시 美國의 여러 大學에서는 國際會計가 講義科目으로 設講되었으며, 심지어 大學院課程에선 專攻必須로 履修하게 하고 있어⁴⁾, 새삼 그 重要性을 느끼게 한다. 그렇다면, 무슨 이유 때문에 國際會計가 最近에 이르러 그처럼 脚光을 받고 있는 것일까? 國際間의 去來가 活發히 친행되고 國際的으로 資本의 自由化가 增大하여 之에 따라 多國籍企業이라는 國際規模의 企業이 出現하게 되었고, 그로 인하여 國際貿易에서 發生하는 從來의 貿易會計의 領域을 超越하여 서로 慣習이나 文化패턴이 다른 國家와 國家間에 存在하는 會計處理方法을 問題視하게 된 것이다. 여기에 國際會計論이라는 새로운 命題로서 會計學分野에 새로운 研究領域이 登場하게 된 所以가 있는 것이다.

이렇게 미루어 본다면, 國際間에 있어서 會計方式의 統一化는, 한 나라 안에서 統一된 會計制度가 要請되는 것처럼, 바탕직한 일이라 아니할 수가 없다. 그렇지만, 원래 企業會計란 그 採用하는 國家에 따라 그 나라의 慣習이나 法規의 適用을 받기 때문에, 그러한 慣習이나 法制度가 각각 다른 國家間에 統一된 會計原則이 이루어진다는 것은 여간 힘든일이 아니다. 換

3) International Journal of Accounting, Education and Research, Center for International Education and Research in Accounting, Urbana, S-a. (1966~).

4) AAA, "1967 Report of the Committee on International Accounting", (The Accounting Review, XL III, 1968), p. 119.

看言하면, 一國內에서 조차 法制上으로는 統一된 會計制度를 갖춘다는 것이 극히 힘든 일로 看做되고 있는 바인데, 法制度나 慣習을 달리하고 있는 나라와 나라와의 사이에 統一된 會計시스템을 劃策한다는 것은 쉽게 實現可能한 것이라고는 보기 어려운 것이다. 특히 Mueller가 主張⁵⁾한 바와 같이, 各國間에 商法, 稅法, 그리고 證券去來法 등이 서로 다르다는 것을前提로 한다면, 아무런 對策도 없이 國際的으로 統一된 會計制度를 採用한다는 것은 오히려 혼란을 自招할 위험성마저 있다. 여기에 會計原則이 갖는 「國籍性」이 內包되고 있음을 認識하게 한다. 그래서, 1957年에 Kraayanhof가 國際會計論을 提唱했어도 별로 關心을 두지 않았던 것이다. 즉 1957年 Amsdeldam에서 開催된 第7回 國際會計士會議에 즈음하여, Holland의 公認會計士였던 그가 開會演說을 통하여 國際會計에 대한 構想을 提示하였던 것이지만, 當時의 事情으로 보아 그 構想을 받아들일만한 國際的 與件이 못되었다는 事實이다.

그런데, 그 後 三年이 지난 1960年에 그는 「會計學의 國際的 挑戰」이라는 題下의 論文을 發表하였다⁶⁾. 그는 이 論文속에서 國際貿易, 國際投資가 점차 擴大發展되고 있는 상황下에서 各國에 있어서의 會計慣習의 差異를, 可能한限, 除去해야 할 必要性을 力說하고, 반드시 劃一的見地에서가 아니라, 상당히 폭넓은 立場에서 國際的 統一會計原則을 設定하지 않으면 안된다고 主張하였다⁷⁾. 그리고 1967年에는 Mueller 教授가 「國際會計論」이라는 著書를 出版하여 會計學에 대한 國際的 關心度를 높여주었고, IASC의 組織에 커다란 刺戟을 주었던 것이다.

1973年 6月 London에서 美國, 英國, 獨逸, 佛蘭西, 和蘭, Canada, Maxico, 濟洲 및 日本의 九個國을 正規의 メンバー로하여 正式으로 「國際會計基準委員會」(International Accounting Standards Committee; IASC)라는 組織體가 드디어 發足한 것이다. 그後, IASC는 主要한 研究課題를 設定하여, 上記한 正會員國이 共同으로 研究를 進行하여 그 結果를 發表하고 있으며, 準會員國도 35個國에 達하고 있어서 統一된 國際會計基準의 制定을 向한 巨步가 옮겨지고 있는 實情이다.

經濟의 國際化가 進前됨에 따라 國際會計에 대한 研究는 廣範圍한 分野에 이르기까지 多樣化되고 있다⁸⁾. 그러나, 企業會計란 단적으로 말해서 屬地的 性格을 가진 個別經濟의 活動狀況에 관한 計數의 級別을 基礎로 하는 計算制度라고 할 수 있다. 따라서 會計學이라 할 때

5) Gerhard G. Mueller, International Accounting (McMillan Co., 1967), p. 114

6) Jacob Kraayanhof, "International Challenge for Accounting", (The Journal of Accountancy' Jan. 1960).

7) J. Kraayanhof, Ibid., p. 3.

8) F.D.S. Choi and G.G. Mueller, An Introduction to Multinational Accounting (Prentice-Hall, 1978), pp. ix~xi; 여기서는 國際會計의 領域을 ① 各國會計의 類型化, ② 外貨換算會計 및 インフレ션會計, ③ 國際企業의 財務報告 및 公示, ④ 國際會計基準 및 그 設定組織, ⑤ EEC 會計, ⑥ 多國籍經營計劃, ⑦ 多國籍經營情報시스템, ⑧ 多國籍企業의 稅務 및 對替價格, ⑨ 現代的 課題 와 發展으로 分類하고 있다.

는 關係되는 經濟現象의 計數的 諸法則에 대한 探究를 主된 課題로 하는 것이라고 일컬어 진다. 그러므로 企業會計에 있어서의 諸法則은, 自然科學의 技術法則과 같이 萬國에 普遍的 法則性을 갖는 것이라고 하기 보다는, 그 企業이 속하는 社會와 關連하여 社會性을 갖는 것이라고 할 수 있다. 말하자면, 企業會計의 法則에는前述한 바와같이 「國籍性」이 있는 까닭에 그 속하는 地理的, 社會的, 政治的, 그리고 法律的인 環境的 條件의 位置에 따라 內容이 달라지기 쉬운 것이라 하겠다. 특히 企業會計의 方式이 그 나라의 商法, 會社法 및 證券去來法 등 諸法規上의 規制를 받으며, 더우기 稅法規定의 영향을 강하게 받기 때문에 會計原則의 國籍性은 否認될 수 없는 것이다. 例컨대, 獨逸에서는 株式法에서 貸借對照表의 問題가 다루어지고 있으며, 貸借對照表의 能力論을 중심으로 會計學이 發展되어 왔음에 비하여 實用主義와 開拓者的 精神을 바탕으로 하고 있는 美國社會에서는 會計慣習이 會計原則發展의 中心으로 되어 있음을 볼 수 있다. 聯結財務諸表의 作成實務가 美國에서 일찍부터 慣習化되었던 背景에서 찾아질 수 있음은 그 좋은 一例라 할 것이다. 戰後의 日本이나 우리나라의 경우에는 中小企業 中心의 經濟體制라고 하는 後進性을 背景으로 하여 政府의 主導下에, 「企業會計原則」을 設定함으로서 會計制度의 計劃的近代化가 進行되었다. 더우기, 우리나라에서는 稅法 및 證券去來法의 規制에 의한 企業會計制度의 發展이 이루어졌음을 看過해서는 안될 것이다.

이와 같은 事實은 各國의 여러가지 制度라든가 國民性이 다른에서 비롯된 것으로 볼 수 있다. 그러나, 複式簿記의 技術論을 基礎로 하고 있는 것이 오늘날 世界各國에 있어서의 會計制度의 現實이기 때문에, 企業會計制度는 한편에서는 社會現象으로서의 國籍性 및 特殊性이 다른 한편에서는 몇 가지의 公準에 의한 統一性 및 普遍性이라고 하는 企業會計의 性格이 認識될 수 있는 것이다. 여기에서 公準이라 함은 會計學이 갖는 科學的 公準임을 의미하며, 會計學의 實踐的 性格에서 有用性을 찾기 위한 統一性과 普遍性이 介在되고 있는것임을 뜻한다. 染谷教授가 Dubois 教授와의 共同으로 發表한 「收斂理論」⁹⁾은 이와같은 傾向을 단적으로 表現한 것이라고 할 수 있다.

오래 前부터 一部의 學者들이 主張하고 있는 바이지만, 會計學은 社會科學中에서도 自然科學에 가까울 정도의 科學性을 지니고 있다고 한다. 그 根據는 會計學의 基礎가 되는 複式簿記가 自己檢證의in 훌륭한 技術性과 形式的의 合理性을 갖고 있다는 것에서 찾을 수 있으며, 또한 거기에는 普遍妥當한 法則性도 內在하고 있음을 엿볼 수 있다¹⁰⁾. 그렇기 때문에, 最近 會計學을 보다 科學的으로 파악하려고 그 統一性 또는 客觀性이 檢討되고 있는 것이 사실이다.

9) D.A. Dubois and K. Someya, Accounting Development in Japan—the 'Convergence' Theory, (*The Accountant*, May 1977), pp. 500—503.

10) 高承禧, 「國際會計論研究序說」(濟州大學附設企業經營研究所刊, 「經營論集」第7號, 1977), p. 110
11) Gerhard G. Mueller, op. cit., p. 88

다. Muellers 教授도 『統一會計가 이루어지면 이루어질수록 科學的인 會計가 이루어 진다』¹¹⁾라고 하여 統一會計의 方式, 그리고 그 理論構造에 관하여 言及하고 있는 것이다.

오늘날 國境을 넘어선 多國籍企業의 出現은 國際會計論의 發展에 拍車를 加했던 것이 사실이지만, 各國間의 慣習의 差異, 法制上의 差異, 監查制度의 差異, 더 나아가서는 國民의 生活感情이나, 經濟政策등의 差異는 國際企業들이 갖고 있는 會計處理上의 심각한 障碍요, 苦痛거리라고 할 수 있다. 國民의 生活感情이나 經濟政策上의 差異는 次置하고라도, 慣習이라든가, 法制 및 監查制度의 差異는 人爲的인 것으로서, 統一된 會計制度의 確立을 위하여 그 差異가 어느 정도인가를 찾아 相互比較함으로서, 會計上 障碍가 되고 있는 多國籍企業의 隘路點을 解決해 줄 수 있는 길은 있는 것이다. 즉, 會計制度의 比較論의 接近方法을 통하여 相關國家間의 서로 다른 會計方法의 差異에 대한 調整의 役割을 다하게 한다는 것이다. 이것을 일컬어 國際的인 比較會計論이라 할 수 있다. 이것은 企業會計가 屬地的性格을 갖는 것을 特徵으로 하기 때문에, 各國의 多樣한 會計方式을 比較研究함으로서 財務諸表의 內容, 形式 및 作成原理등을 統一化된 方向으로 歸結시켜 國際的으로 普遍性있는 會計制度나 會計慣習이 이루어지도록 企業會計의 國際化를 期待하는 接近方法이 바로 이것이다.

III. 比較會計論의 接近視角

1. 比較會計論의 意義 및 目的

「比較」라고 함은 類似性과 相違性을 同時に 檢討하는 것을 일컫는다. 比較는 社會科學에 있어서의 基本的方法이라 한 수 있으며, 自然科學에 있어서의 實驗的 機能을 達成시키는 것 이기도 하다¹²⁾. 社會學, 法律學, 經營學等에서는 여러가지 形態로 比較論이 展開되고 있다. 우리나라의 會計學에서는 美國, 日本, 獨逸등의 會計理論 및 實務를 紹介하거나 論評하는 경우가 가장 많다. 그리고 이들 會計theory이나 實務를 우리나라의 그것과 比較함으로서 거기에 存在하는 類似點과 相違點을 記述하는 일도 있다. 그러나, 그러한 類似點과 相違點이 發生하는 理由와 環境的 條件과 關聯지어 說明하고, 環境條件의 變化에 따라 會計의 發展을豫測하는 경우는 거의 없었다고 해도 過言이 아니다. 여기서 말하는 比較會計論이란 단순한 類似性과 相違點만을 記述하는데 그치지 않고, 그 發生原因에 대한 追究까지도 포함하는 比較研究를 가리킨다.

그렇다면, 이와같은 比較會計論은 어떠한 目的下에 이루어지는 것인지 그에 대하여 살펴보

12) 深瀬忠・樋口陽一共譯, 「M. デュヴエルジエ社會科學の諸方法」(東京, 勤草書房, 1968), p. 368.

기로 하자.

① 企業의 國際的 活動을 위한 情報提供.

企業이 國際貿易, 海外投資 및 在外從屬會社經營등의 國際的 活動을 추진하는데는 많은 會計的情報을 必要로 한다. 그 中에서도 外國企業의 財務諸表는 有用한 情報源이라 할 수 있는 바, 그것을 利用하기 위해서는, 그것이 作成된 나라의 會計制度를 理解하지 않으면 안되는 것이다. 財務諸表의 國際的인 比較는 이러한 問題를 解決해 주게 된다¹³⁾.

② 國際會計基準의 設定과 그 受容

IASC의 活動을 통한 國際會計基準을 設定함에 있어서 會計의 어여한 面이 國際會計基準으로 될 수 있는 것인가의 與否를 밝히는 것이 중요하다. 그리고 IASC의 正會員國뿐만 아니라 準會員國까지도 國際會計基準을 어여한 形態로 受容한 것인가를 判斷하지 않으면 안된다. 比較會計論은 이러한 判斷을 위한 資料를 提供한 수 있는 役割을 하게 된다¹⁴⁾.

③ 會計制度의 運用과 改善

우리나라의 會計制度는 美國, 日本 및 獨逸등의 會計制度를 傳受받고 있는 것이 적지 않다. 따라서 이들 나라의 會計制度와 우리나라의 그것과를 比較하여 그 類似點과 相異點을 認識하여 두는 것이 會計制度의 解釋과 運用을 위하여 有益하다고 한 수 있다. 더우기, 우리나라의 會計制度를 改善하거나, 새로운 制度를 導入하기 위해서는 外國의 會計制度에 관한 充分한 知識이 필요한 것이다. 比較會計論은 이러한 경우에도 有用된다¹⁵⁾.

④ 會計理論의 形成

普遍的인 會計原理로서의 會計構造와 機能, 會計의 目的, 그리고 會計의 認識, 測定, 傳達에 관한 一般理論의 形成을 위해서는 形而上學的研究뿐만 아니라, 各國의 會計制度를 實證的으로 展開시킴으로서, 그 背後에 있는 本質을 解明하는 것도 필요하다. 比較會計論은 이러한 實證的인 研究에 貢獻하는 것이다¹⁶⁾.

⑤ 會計의 研究와 教育의 改善

일반적으로 會計學을 研究하고, 그것을 教育하는 경우에 自國의 會計制度나 理論에만 局限시키게 되면 近視眼의이 되기 쉬운 것이다. 이 경우에 國際的인 次元으로 視野를 넓혀, 各國 會計의 特質을 理解하고 그것을 參考로 삼아 有益한 會計教育이 이루어질 수 있도록 하지 않으면 안된다. 比較會計論의 必要性은 여기에도 역시 存在한다.

以上에서 比較會計論이 갖는 意義에 대하여 살펴보았으나, 그 中에서도 比較會計論의 궁극

13) 染谷恭次郎, 國際會計(東京, 中央經濟社, 1978), pp. 101-103

14) 大雄令純, 「比較會計論の現状と課題」(「企業會計」第32卷 第2號, 中央經濟社, 1980), p. 96; 中島省吾, 「比較會計制度論序說」(產業經理協會編, 「產業經理」第36卷 第11號, 同友館, 1976), p. 2

15) 中川美佐子, 「比較會計制度論について」(產業經理協會編, 前揭誌, 第39卷 第5號, 1979), p. 53

16) 大雄令純, 前揭論文, pp. 95~101.

적인 目的은 會計의 理論的 形成에 이바지하는데 있다고 思料된다.

2. 比較會計論의 對象

比較會計論에 의하여 다루어지는 對象은 會計制度가 된다. 따라서, 會計制度라는 概念規定을 明白히 하고 넘어갈 필요가 있다. 企業會計는 會計情報의 提供이라고 하는 行爲를 可能하게 하고, 그것을 뒷받침하고 있는 技術的인 構造를 갖추고 있다. 이 構造는 計定科目的 組織, 帳簿組織등의 會計組織과 그 社會에 있어서 企業會計의 行方을 일반적으로 規制하는 社會의 規制의 두가지로 構成된다. 前者인 會計組織은 企業이 選擇採用할 수 있는 內的인 技術的 시스템이다. 이에 대하여 後者인 社會의 規制는 法律, 慣習, 傳統 등 企業의 外的要因에 의하여 會計情報의 公示에 대한 節次, 基準등을 體系的으로 規制하는 것을 內容으로 한다. 이와같이 會計情報의 公示함에 있어서 節次나 基準등에 관하여 社會的으로 設定되어 있는 規制의 內容 즉 일반적으로 社會의 承認을 얻은 會計의 構造를 會計制度라고 하는 것이다¹⁷⁾. 比較會計論의 接近對象이 되는 것은 後者인 社會의 規制이다. 이것은 한 나라의 政治的, 經濟的, 社會的, 文化的 環境與件에 따라 變化하는 일이 많기 때문이다. 會計制度는 나라마다 制定되고 각각 다른 理論的 基盤에 의하여 維持되고 있는 것이 사실이다. 그리고 그것은 各國에 있어서의 政治的, 法律的, 經濟的, 社會的, 文化的 環境條件下에서 特殊한 社會의 要請 및 實務的 要請에 副應하기 위하여 存在하고 있는 것이다. 그러므로 各國의 會計制度에 存在하는 相違點은 環境的 諸條件의 相違함에 따라 必然的으로 나타나는 것이다. 社會的, 實務的 要請에 應하려고 하는 會計情報의 有用性을 追究한다는 것이 會計制度에 制約을 주는 環境的 諸條件의 變化에 即應하기 위하여 會計方法의 變化를 促進시켰고, 結果的으로 各國間의 會計制度에 差異가 생겨나게 된 것이다. 그래서 會計制度는 나라별로 固有의 特殊한 性格과 內容을 갖게 되었다. 이러한 環境的 諸條件의 相違로 因하여, 나라마다 採用되고 있는 「一般的으로 인정된 會計原則」에도 重大한 差異가 發生하게 된다. 換言하면 會計原則은 그 나라의 特殊한 環境下에서 設定되는 것이므로, 地理的, 社會的, 政治的 그리고 法律的인 相違에 따라 多樣性을 갖게된다는 것이다. 그 때문에 多國籍財務報告에 의하여 提高되는 會計情報의 有用性을 保證하기 위해서는, 會計原則이 항상 變動하는 國際的인 環境條件에 適應될 수 있지 않으면 안되는 것이다.

이러한 多國籍企業을 위한 會計研究를 進行하는 경우에 比較會計論의 接近이 試圖되는데 그 첫 段階로서 會計制度가 對象으로 된다는 것은 前述한 바이지만, 그 中에서도 會計原則을 둘러싸고 있는 環境的 諸條件의 會計制度를 基本的인 研究의 對象으로 삼는 것이다. 특히 比

17) 蘇眞德 編, 最新會計學大辭典(서울, 會林社, 1974), p. 1007

較會計論의 接近對象으로 되고 있는 會計制度中에서一般的으로 認定된 會計原則 내지는 會計基準(會計監查基準은 물론, 法令 및 慣習도 包含한다)과 그에 따라 規制되는 會計實務(財務諸表의 作成, 利用等)가 對象으로 포함되는 것을 基本으로 한다¹⁸⁾.

比較會計論은 上述한 바와 같은 各國의 會計制度를 밝혀내고, 그것들을 相互比較함으로서 相違點과 共通點을 明白히 캐어내려고 試圖하는 것이다.

우리 나라의 立場에서는 이와같은 比較檢討를, 美國 및 日本과 우리나라의 會計原則에 焦點을 맞추어 行하는 것이 가장 妥當性 있는 展開方式이 될 것이다. 그러므로 本稿가 意圖하는 바는 會計原則論의 比較研究의 視角의 方向感覺을 갖고 있는 것이라 할 수 있으며, 美國 및 日本에서 發達한 會計原則를 叙上한 바와 같은 趣旨에 따라 普遍의 樂理性을 追究함과 同時に 우리나라의 「企業會計基準」의 行態를 中心으로 하여 相互比較함으로서, 그것이 갖는 共通點과 相異點을 認識함은 물론, 그에 內包되고 있는 樂理的 根據를 探究해 보자는 序說的研究의 試圖인 것이다. 換言하면, 財務諸表의 作成基準이 되는 會計原則이 國際的인 統一이나 調整이 어느 정도 可能한가, 더 나아가서는 우리나라 「企業會計基準」의 向次 進路는 어떠한 方向感覺을 갖게 될 것인가에 대하여 究明해 보는 것을 本稿의 基本目的으로 삼고 있다. 이러한 目的下에서 會計原則을 比較한다고 하면, 각各 會計原則이 갖는 類似點보다는 오히려 相違性에 관心得 놀리게 되며, 그러한 差異가 「왜」 發生하였는가, 그리고 그것은 今後 解消될 可能性을 가지고 있는가의 與否에 대하여서도 究明하지 않으면 안된다.

그러나, 比較會計論의 視角에서 各國의 會計原則을 다룬다는 것은 그리 쉬운 일이 아니다. 그러므로 各國의 會計制度를 誕生시킨 情況에 대해서도 樂理的 展開가 이루어져야 할 것이다. 만약, 이와같은 意味에서 會計原則論에 대한 國際的 比較研究가 期待한대로 成果를 거둘 수만 있다면, 그것은 國際會計基準의 行方에 科學的 標準를 提供하는 계기가 될것으로 믿는다. 國際會計基準은 앞에서도 언급한 바와같이, IASC의 創立멤버인 九個國의 會計制度가 相異하다는 것을 背景으로 하여, 政治的 關係를 다분히反映하면서 公表되어 오고 있는 것이다. 그런데, 公表된 國際會計基準에 있어서의 內容의 妥當性을 說得力있게 主張하기 위해서는 서로 다른 會計原則만을 採用하여온 나라에 대하여, 國際會計基準을 採擇하더라도 그 나라의 會計制度가 앞으로의 行方에 모순없이 進行될 수 있는 것까지도 밝혀지지 않으면 안된다. 이와같은 意味에서도, 各國의 會計制度에 대하여 國際的으로 比較研究하는 作業이 重要하다는 것을 새삼 認識하게 되는 것이다.

18) D.A. Dubois and K. Someya, op. cit., pp. 500~503; Cf. F. Harbison and C.A. Myers, Management in Industrial World (McGraw-Hill, 1959); 川田壽・久野桂共譯, 「工業化と經營者——國際的比較研究」(東京, ダイヤモンド社 1966).

3. 比較會計論의 接近法의 素描

오늘날 會計學의 領域에 있어서는 企業의 發展에 밀접한 관계를 갖고 있는 會計實務界의 多樣하고 複雜한 環境의 變化에 對應할 수 있는 理論的研究가 行해지고 있다. 이와 같은 會計理論에 관한 研究方法의 類型은 여러가지로 區分되고 있는 것이다¹⁹⁾. 그러나 이들 研究方法의 類型은 각각 그 나름대로의 固有한 意義와 特色을 지니고 있기 때문에, 어느 것이 適切하고, 또한 어느 것이 不適切하다고 할 理由는 없는 것이다. 會計理論의 研究는 이와 같은 여러가지 接近方法을 통하여 多方面에서 行해지는 것이 바람직하다. 그렇다고 會計理論만을 追究한 나머지, 會計實務와 동떨어진 研究가 되어서는 전연 그 存在意義를 갖지 못하는 것이 되기 쉽기 때문에, 적어도 會計學은 理論과 實務가 相互作用的 聯關을 갖고서야, 비로서 그真正한 發展을 期待할 수 있는 學的體系가 이루어질 수 있게 되는 것이다.

그러므로 會計學이라고 하는 學間의 體系가 이루어 질 수 있기 위해서는, 綜合의이며 理論의인 정돈과 實務의인 指導의 두가지 職能을 同時に 達成할 수 있도록 하는 研究方法을 통하여 바람직한 方向設定을 試圖하는 것이 妥當性있는 方法이라고 思料된다. 이의 代表의인 之이 制度論의 接近法²⁰⁾이라고 할 수 있다. 일반적으로 比較會計論의 論理展開는 이러한 類型의 接近法을 통하여 이루어 진다고 할 수 있다. 특히, 各國의 會計制度를 研究對象으로 하되 그 中에서도 會計原則을 基軸으로 하여 그 밑바탕에 있는 會計理論 혹은 實務와 關聯되는 것을 比較會計論의 接近方法을 利用하여 究明해 보려고 하는 것임을 뜻한다. 이러한 研究方式은 比較的 最近에 試圖되기에 이른 것이며, 理論과 더불어 實務와의 양쪽에 걸친 綜合의인 性格을 갖는 것이라고 할 수 있다.

보통 會計原則이라고 불리우는 것은, 우리나라의 「企業會計基準」의 性格을 통해서도 알 수 있는 바와 같이, 「企業會計의 慣習中에서一般的으로公正妥當하다고 認定되는 바를 要約한 것」이라고 한다. 결국 會計原則은 會計實務를 母體로 하여, 會計原則의 設立目的에 따라, 會計實務中에서公正妥當한 것을 導出하고 이것을 要約함으로서 形成된다는 것이다. 會計實務로부터 會計原則을 形成시키기 까지의 過程에 있어서는 역시 會計理論의 知識體系가 크게 活用되며, 또 理論의 調整이 더해진다. 그리고 이와 같이 하여 樹立된 會計原則은 會計實務의 指導를 위한 指針으로서 機能을 다하는 것이다. 이처럼, 會計原則은 會計實務와 會計理論과의 綜合的產物로서의 性格을 가지며 現行의 會計實務와 原則의 設定目的에로 指向되는 會計

19) Eldon S. Hendrickson, Accounting Theory(Homewood, Ill., Richard D. Irwin Inc., 1970), pp. 1~29; 趙益淳, 現代會計學(서울, 博英社, 1980), pp. 464~475; 南相午, 會計理論(서울, 日新社, 1982), pp. 255~327. 參照要.

20) 趙益淳, 前揭書, p. 465

와의 媒體로서 作用하는 機能도 갖고 있다. 이와같은 理論과 實務의 結合體로서의 性格과 機能을 갖는 會計原則을 主된 研究의 對象으로 하는 會計學의 國際的인 比較研究가 最近 活潑하게 進行되고 있는 것이다. 이것이 比較會計論의 接近方法이다.

國際的인 比較會計論은 各國 會計制度의 特質을 比較의 方法을 통하여 記述하고 說明하며 展望하는 記述論으로서 展開된다. 그리고 그것은 記述論의으로 얻어진 成果를 가지고 理想的인 會計를 追究하는 規範論으로까지 發展시켜 나가는데 그 典型的인 形態가 會計原則論이다. 比較會計論은 어디까지나 記述論에 머무른다.

그런데 우리가 여기서 注意하지 않으면 안되는 것은, 會計原則論에 관한 研究가 進行되더라도 그것이 國際的인 比較研究를 통하여 이루어지는 것이기 때문에, 比較의 對象이 되고 있는 나라와 나라와의 사이에 比較會計論이라는 觀點에서 본 通文化的(Cross-cultural)인 性格의 國際的 比較까지도 考慮하지 않으면 안된다는 것이다. Boddewyn의 말처럼, ① 무엇과 比較하고 (Compare to what), ② 무엇에 관하여 比較하여 (Compare as to what), 그리고 ③ 무엇때문에 比較(Compare for what)가 行해지는가²¹⁾를 明白히 밝히지 않으면 안되는 것이다. 왜냐하면, 比較研究의 方法은 基本的으로 類似點(共通性, 普遍性, 一般性, 同質性)과 相違點(特殊性, 異質性, 個別性, 異種性)을 發見하고, 確認하여 測定과 解釋을 함으로서, 兩者의 問題意識이 다루어지는 科學的인 行爲이기 때문이다. 自然科學이 實驗研究의 方法論에 의하여 條件이 設定되는 것이라면, 社會科學은 比較研究의 方法論에 의하여 學問的인 基礎을 設定하는 것이라 하지 않으면 안된다²²⁾. 따라서, 比較會計論의 接近法의 類型을 正確히 認識하고 研究에 임하지 않으면 안된다.

첫째로는, 各國會計의 類似性을 重視하는 것으로서, 「發展段階說」 내지는 「收斂說」이라고 부르는 것이 있다²³⁾. 比較會計論의 節次는 課題와 範圍를 定하여 關係資料를 收集하고, 比較의 方法을 이용하여 各國會計의 類似點과 相違點을 記述하고 說明하며, 그것을 基礎로 한 展望을 提示하는 過程을 밟는다. 그것도 比較의 觀點에 따라 달라지는데, 上記한 收斂說이 그 첫째 觀點에 속하는 것이다. 즉, 經濟發展과 產業化가 이루어짐에 따라 會計는 어떠한 나라나 地域에 있어서도 一定한 段階를 거쳐 共通性 있는 것으로 發展하여 간다고 하는 思考法이다. 이러한 說에 따른다면, 社會經濟的 環境과 會計와의 關係를 重視하여 比較分析을 行하게 된다²⁴⁾.

21) J. Boddewyn, "The Comparative Approach to the Study of Business Administration", (Academy of Management Journal, Vol. 8, No. 4, Dec. 1965), pp. 261

22) 村山元英, 國際經營比較論(東京, 泉文堂, 1975), p. 103, 參照.

23) D.A. Dubois and K. Someya, op. cit., pp. 500~503

濱島朗, 竹内郁郎, 石川晃弘編, 「社會學小辭典」(東京, 有斐閣, 1977), p. 186.

둘째로, 會計는 各國의 政治的, 經濟的, 文化的 環境에 의하여 相異한 形態로 發展하여 가는 것이라고 하는 思考法이 있다. 이것은 各國會計의 相違性을 重視한 것으로서, 「發展多元說」, 内지는 「擴散說」(divergence theory)이라고 부르는 것이다²⁵⁾. 이러한 思考法에 따른다면, 政治的, 經濟的, 法律的, 社會的, 文化的인 環境諸條件과 관계시켜 各國會計에 대한 比較分析을 行하게 된다.

세째로는 特定한 先進國의 會計가 特定한 나라이 繼受되어 가는 事實을 環境이 類似性에 의한 것으로 보지만, 한편으로는 環境의 相違性에서 繼受된 것은 그 後 變容이 發生한다는點에 着眼한 것이다. 따라서 會計는 여려나라에서 繼受를 通하여 各各 그 環境에 適合한 것으로 發展하여 간다는 思考法이다. 이것을 「繼受說」이라고 부를 수가 있다. 이에 의한다면 繼受일 경우는 環境의 類似性을, 그리고 不繼受 및 變容의 경우는 環境의 相違性을 重視하여 比較分析을 行하게 된다²⁶⁾. 例컨데, 英美系統의 會計와 大陸系統의 會計制度가 그 環境의 類似性 與否에 따라 繼受 혹은 繼受後變容의 形態를 取하게 된다는 것을 들 수 있다. 韓國, 日本 및 中國의 경우는, 같은 東洋文化圈에 속하는 나라들로서 通文化的(Cross-cultural)이어서 繼受의 會計制度가 多分히 存在할 수 있는 環境的 條件을 갖추고 있다고 보게 된다. 그리고 美國이나 獨逸등 西洋文化圈의 諸國으로부터 會計制度가 이들나라에 導入되었을 때, 그 것은 繼受後變容의 不可避性을 면치 못하게 될 것이다.

上述한 세 가지의 類型은 今後의 綜合的인 比較研究를 行함에 있어서 有力한 主軸을 이룰 것으로 料되며, 더우기 經濟制度의 相違에 의한 會計制度의 類型化와 會計制度의 發展에 따른 類型化는 今後에 行해지는 比較會計論의 研究를 通하여 實證되어질 것이다.

V. 比較會計論의 研究의 課題

會計原則의 比較論的研究는 國際會計論의 하나의 領域으로서 行해지고 있는 것이다. 그러나, 지금까지 言及한 바와 같이 比較會計論의으로 行해진 研究는 그리 많지 않다. 특히 우리나라에서는 一部의 研究者에 의하여 試圖되고 있는 序章의 段階에 지나지 않다고 해도 過言은 아닐 것이다.

24) 大雄令純, 前掲論文, p. 97.

25) R.N. Farmer and B.M. Richman, "A Model for Research in Comparative Management", California Management Review, Winter 1964, Cf.

26) 大雄令純, 「臺灣の企業會計制度(I)——日本との比較」(アカデミア經濟經營編, 第47號, 1975年 6月); 大雄令純・權泰殷, 「韓國會計原則の發展過程」(アカデミア經濟經營編, 第65號, 1979年 12月); 大雄令純, 前掲論文, pp. 97—98.

美國에서 比較會計論의 研究의 發端이라고 할 수 있는 것은 1970 年代에 접어들어서, S.A. Zeff에 의한 研究物²⁷⁾의 發表라 할 수 있다. 이것은 英國의 England, Scotland, Mexico, Canada 그리고 美國의 會計原則에 관한 形成過程을 中心으로 分析한 것이다. 그의 研究는 會計의 理論과 實務 및 會計를 둘러싸고 있는 社會的, 經濟的, 政治的, 文化的 環境의 相互作用에 主眼點을 두고 會計原則의 比較研究를 行한 先驅的 業績이라고 할 수 있을 것이다.

1976 年에 이르러 Benston은 그의 著書²⁸⁾에서 英國과 美國의 財務情報公開制度의 比較研究의 結果를 發表하였다. 여기에서 그는 公開制度에 관한 法律과 關係機關의 歷史的概要를 밝히고 있으며, 특히 SEC型 公開規制에 問題가 있음을 指摘하고 英國型 公開制度로 移行해야 한다고 力說하고 있다. 이것도 역시 經濟的, 政治的, 社會的, 文化的인 環境與件과 聯關性있는 比較分析을 行하고 있다는 點을 特色으로 들 수 있을 것이다.

以上의 兩者는 環境的 條件과 聯關性을 가진 會計制度의 比較研究라고 할 수 있으나, 個人的인 研究物에 지나지 않는다. 共同研究로서 舉論될 수 있는 것은 1977 年度의 AAA의 國際會計委員會의 研究發表物²⁹⁾이라고 할 수 있다. 이것은 各國의 會計原則 및 會計實務가 財務諸表에 어떠한 影響을 기쳤는가에 대한 調查研究였다. 그리고 그것은 會計制度와 會計教育에 대한 比較研究를 形態學(Morphology)의 方法으로 行하고 있다는 點이 特微이다. 즉, 歷史的, 文化的, 社會經濟的인 環境의 會計制度 및 會計教育에 미치는 影響範圍(Zones of influence)에 따라 類型化를 試圖하고 있다는 點이 그것이다. 以上의 AAA에 의한 共同研究는 원래 各國의 會計制度에 대한 特微을 밝히는 것이었으나, 점차 比較會計論의 方法論의 導入으로 이에 의한 各國會計制度의 類型化가 試圖되고 있음을 엿볼 수 있는 것이다.

그러나, 이 때까지의 比較會計論의 研究는, 個人研究나 共同研究를 막론하고, 그 比較의 對象이 많지 않았지만, 國際會計論의 進前됨에 따라 여러 나라의 會計制度를 對象으로 하여 類型化를 試圖하기에 이르렀던 것이다. Choi와 Mueller의 共同研究가 그 代表적인 例라 하겠다. 그들은 各國會計制度의 發展에 영향을 끼치는 環境的 條件의 分析을 重視하여, 다음과 같은 15 가지를 提示하였다³⁰⁾.

- ① 經濟形態
- ② 法律制度

-
- 27) S.A. Zeff, *Forging Accounting Principles in Five Countries: A History and Analysis of Trends* (Champaign, Illinois, Stipes Publishing Company, 1972).
 - 28) G.J. Benston, *Corporate Financial Disclosure in the UK and the USA* (Saxon House, D.C. Heath & Co., Ltd., 1976).
 - 29) AAA, "Report of the AAA Committee on International Accounting 1974-75", *The Accounting Review*, Supplement to Vol. LXI, 1976; Report of the AAA Committee on International Accounting Operations and Education 1975-76", *The Accounting Review* vol. LXII, 1977.
 - 30) F.D.S. Choi and G.G. Mueller, op. cit., pp. 223~228.

- ③ 政治體制
- ④ 企業(資本)의 所有形態
- ⑤ 企業의 規模와 複雜性
- ⑥ 社會的 風土
- ⑦ 通貨의 安定性
- ⑧ 企業經營者와 財務情報利用者의 知的 水準
- ⑨ 企業에 대한 法의 干涉
- ⑩ 特定한 會計法規의 存在
- ⑪ 企業革新의 進前度
- ⑫ 經濟의 發展段階
- ⑬ 經濟成長의 「패턴」
- ⑭ 專門教育과 專門團體의 現況
- ⑮ 教育의 一般的 水準과 養成方法

이와같은 環境的 條件과 聯關시켜 各國의 會計制度를 類型化하고 있는 바, 統計的方法을 利用한 것과 그것을 利用하지 않은 主觀的인 分類의 것으로 兩大分하고 있음을 볼 수 있다.³¹⁾ 그래서, Choi와 Mueller는 各國의 GAAP가 相互間에 상당한 差異가 存在할 수 있음을 發見한 것으로 認定하면서, 同時に GAAP間에는 많은 類似點도 있음을 指摘하고 있다. 여기에서 各國의 GAAP를 10個의 Cluster 類型化하고, 이에 오늘날 알려진 財務會計를 포함하는 데 充分하다고 論述하고 있는 것이다.³²⁾ 이와같은 Cluster 分析은 類似性이라고 하는 觀點에서 data의 構造를 解釋하기 위한 一群의 分析方法인 것이며, data 單位 相互間 内지 變數相互間에 存在하는 近似值를 찾는데 目的을 두고 있는 것인 바³³⁾, 여기에서의 Cluster 分析의 目的을 말한다면, 그것은 各國의 會計制度에 대한 現況分析에 主眼點을 두고 分析되어지고 있음을 의미한다.

이와 같이 美國에 있어서의 比較會計論의 研究는 活潑한 狀況이라고 할 수 있으나, 우리나라의 경우는 前述한 바와 같이 그 緒章에 不過한 形편이므로, 先進諸國의 比較會計論의 研究

31) Ibid., pp. 29~34; 여기에서 그들은 統計的 手法을 利用한 것으로서 Hani Mahmoud Abu-Jibarah의 Dissertation인 『A Subentity Basis for Financial Reporting by Multinational Firms: A Cluster Analysis Approach』를 들고, 統計的 手法이 아닌 것으로는 Mueller의 論文인 『Accounting Principles Generally Accepted in United States Versus Those Generally Accepted Elsewhere (International Journal of Accounting, Spring, 1968)』을 例示로 列舉하고 있다.

32) Ibid., pp. 28~29.

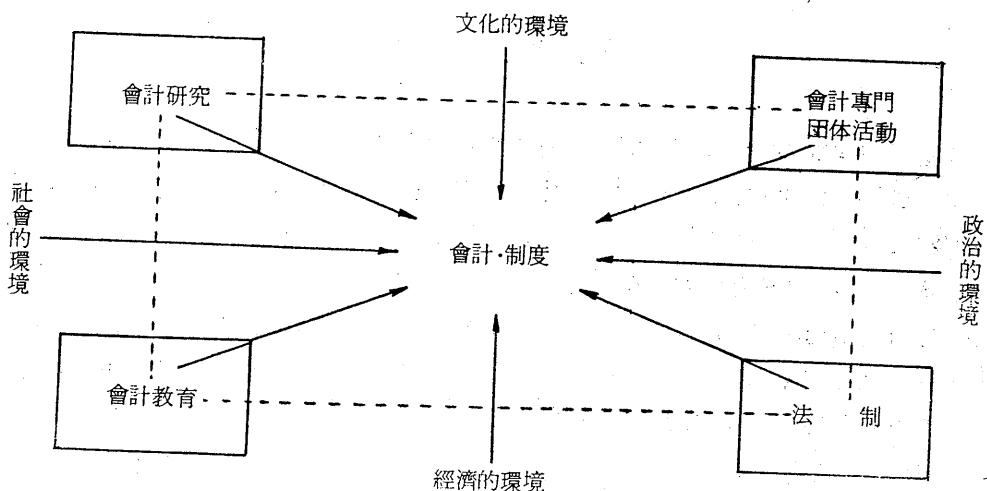
33) 安田三郎, 海野道郎共著, 『社會統計學』(東京, 丸善株式會社, 1977), p. 201, ff.

의 成果를 充分히 參考삼아, 다음에 提示하는 課題를 集中追究해 나갈 필요가 있다고 思料되 는 바이다.

1. 比較對象의 體系的 整理

앞서도 言及한 바와 같이 比較會計論的研究의 對象은 擴大하는 傾向이다. 이에 따라, 比較對象과 밀접한 關聯을 갖는 環境的 條件도 擴大하여 多樣化할 것으로豫想된다. 그러므로 比較會計論의 對象을 環境的 條件과 聯關性있도록 體系的으로 整理하여 相互比較에 임할 필요가 있다. 例컨데, <圖 1>과 같은 會計制度의 model³⁴⁾을 作成하여 比較會計論의 對象의 體系整備를 期하는 것도 하나의 方法이라 할 수 있다.

<圖 1> 比較會計論의 會計制度의 모델



2. 比較會計論의 方法의 開發

지금까지의 研究를 통하여 살펴보면, 比較會計論의 接近法으로서는 類型學的方法이나 cluster 分析方法이 利用되어 왔다. 그런데, 比較會計論의 接近을 보다 精緻化하기 위해서는 다른 學問分野에서 使用되고 있는 比較方法論을 적극적으로 導入하여 有用할 필요가 있을 것이다. 특히, 比較를 위한 資料의 信賴性을 높이기 위하여 現地語로 된 資料의 審集等 現地調查도 重要한 것임을 인식할 필요가 있다. 比較會計論의 方法論의 開發을 위한 一環으로서 電子計算機에 의한 比較資料의 處理를 考慮해 보는 것도 比較方法의 精緻化가 이루어질 수 있는 一例라고 思料된다.

34) 大雄令純, 「比較會計論の現狀と課題」(『企業會計』第32卷 第2號, 中央經濟社 刊, 1980), p. 100.

3. 比較會計論의 研究의 組織化

上述한 두가지의 比較會計論의 研究의 課題에 副應해 나가기 위해선, 本研究가 必須不可缺하다고 思料되어진다. 그 나라의 會計에 精通한 識見을 가지고 있는 各國의 會計學者가 會集하여 比較研究를 進行하도록 한다면가, 專攻을 달리하고 있는 研究者들이 모여서 數個國의 會計를 여러가지 側面에서 比較研究를 하게하는 共同研究의 組織化가 바람직하다고 본다. 大量의 比較資料를 菲集하여 共同研究를 進行하기 위해서는 大學등에 比較研究를 위す우기, 施設을 設置할 必要性도 있게 될 것이다. 最近 先進諸國에서 比較文化의 研究를 위한 研究機關을 設置하여 通文化的(Cross-Cultural) 狀況追究에 热中하고 있는 것은 좋은 본보기라고 할 수 있다.

V. 結　　言

『오늘날 會計領域에서는 會計原則의 世界的 統一化를 期하려는 傾向이 엿보인다. 그 統一化에로의 志向은 世界的인 投資社會에 있어서 比較可能性을 희망한데서 비롯되었다. 그것의 統一化를 進涉시키려고 한다면, 우선 諸國間의 差異點을 알 필요가 있다』³⁵⁾라고 Rueschhoff 教授는 會計原則의 比較論의 接近에 대한 時代의 必要性을 強調하였다.

그러나, 世界各國은 그 나라 나름대로의 社會的, 經濟的, 政治的, 文化的인 諸環境條件으로 인하여 會計規範을 制度化하여 使用하고 있어서 財務諸表의 作成原則에 대한 國際的인 統一化는 상당한 難題를 안고 있음이 틀림없다. 그렇기는 하지만 本論에서도 살펴본 바와 같이 海外의 會計制度에 영향을 미치는 環境的 要因 등을 比較分析하는 方法을 통하여 國際的인 統一化에로 接近을 試圖하는 것은 그러한 難題를 解決하는 하나의 실마리가 된다고 할 수 있다. 例컨데, 會計環境에 대한 比較論의 分析方法을 통하여 우리나라의 社會環境과는 相異한 日本이나 美國의 會計制度에 대하여 보다 理解를 促進시키는 것이라든지, 外國文化에 대한 知識이 우리나라의 會計環境이나 經營風土에 어떠한 영향을 끼치게 될 것인가에 대한 評價가 이루어지게 하는 것 등이다. 이렇듯, 서로 다른 會計制度를 相互調和시켜서 異種의 結合에 의한 會計方法의 効率性을 높이려는 科學的 進前이 이루어지고 있는 것이다.

그러한 目的에 副應하는 하나의 視點이 國際會計論을 體系化하여 國際間 會計制度의 差異에서 오는 갈등을 比較會計論의 으로 解消시켜 보려는 것이라 할 수 있다. 本研究가 志向하는

35) Norlin G. Rueschhoff, International Accounting and Financial Reporting, Praeger Publishing Co., 1976, p. 97.

것도 바로 이러한 趣旨의 所產임을 強調하고 싶다. 그러나, 이것은 그 序說의in 論理의 展開에 不過하다. 우리나라의 「企業會計基準」의 行態를 追究하기 위한 前提로서 比較會計論의 研究의 接近方法과 그것이 지니고 있는 課題를 밝혀보려는데 지나지 않았음을 의미한다.

어느 한 나라의 會計原則의 理論的 定立을 위한 方向感覺을 模索함에 있어서 文化的類型이 相異한 他國의 그것과 相互比較함으로써, 通文化的 接點——共通要素——을 밝힌다는 次元에서도 比較會計論의 接近方法이 갖는 意義는 자못 重且大한 것으로 받아 들일 수 있으리라고 믿는다. 今後 이 分野의 研究에 대한 同學諸賢의 參與意識이 점차 高潮되어질 것으로 料되는 바이다.

