

현행 기업회계기준 및 회계감사기준과 관련한 법규정의 문제점¹⁾

1. 서론

현행 기업회계기준 및 회계감사기준과 관련한 제정권한 및 처벌규정 등은 주식회사의 외부감사에 관한 법률(이하 '외감법'이라고 한다)에 규정되어 있는바, 각 규정의 내용이 국민의 권리 및 의무에 미치는 영향이 지대함에도 불구하고 우리의 현행 법체계에 부합되지 않는 면이 있고 그 규정형식에도 문제가 있다는 문제제기가 있다.

기업회계기준 및 회계감사기준이 갖는 영향력을 감안하면 위 문제제기는 매우 중요한 것이므로 본고에서는 현행 기업회계기준 및 회계감사기준과 관련한 제정권한 및 처벌규정 등을 둘러싼 기왕의 논의를 정리한 후 각 주장의 타당성을 살펴보기로 한다.

2. 기업회계기준의 제정권한과 관련 규정들의 현황

가. 기업회계기준의 제정권한과 관련 규정들은 다음과 같다.

기업회계기준의 제정권한과 관련하여 주식회사의외부감사에관한법률(이하 '외감법'이라고 한다) 제13조 (회계처리의기준)은

- [① 회사의 회계처리기준은 금융감독위원회가 증권선물위원회의 심의를 거쳐 정한다. <개정 98·1·8>
- ② 제1항의 규정에 의한 회계처리기준은 기업회계와 감사인의 감사에 통일성과 객관성이 확보될 수 있도록 하여야 한다.
- ③ 회사는 제1항의 규정에 의한 회계처리기준에 따라 재무제표·연결재무제표 또는 결합재무제표를 작성하여야 한다. <신설 93·12·31, 98·1·8>
- ④ 금융감독위원회는 제1항의 규정에 의한 업무를 대통령령이 정하는 바에 따라 전문성을 갖춘 민간법인 또는 단체에 위탁할 수 있다. <신설 2000·1·12>] 라고 규정하고 있으며,

1) 이는 증권법학회보고서 "회계 관련 법제의 개선방안" 2006. 12.의 내용에 기초한 것입니다.

동법시행령 제7조의2 (회계처리기준에 관한 업무위탁 등)는

- [① 법 제13조제4항의 규정에 의하여 금융감독위원회는 동조제1항의 규정에 의한 회계처리기준에 관한 업무(회계처리기준에 관한 해석·질의회신 등 관련업무를 포함한다)를 민법에 의하여 금융감독위원회의 허가를 받아 설립된 사단법인 한국회계연구원(이하 이 조에서 "한국회계기준원"이라 한다)에 위탁한다.
- ② 회계처리기준에 관한 사항을 심의·의결하기 위하여 한국회계기준원에 관계전문가로 구성되는 위원회를 둔다.]라고 규정하고 있다.

즉 외감법의 적용을 받는 회사의 회계처리기준은 외감법 제13조의 수권을 받아 금융감독위원회가 증권선물위원회의 심의를 거쳐 정하며 그 회계처리기준은 기업회계와 감사인의 감사에 통일성과 객관성을 확보할 수 있어야 한다는 취지 하에서 기업회계기준이 제정되고 있다.

또한 금융감독위원회는 금융감독기구의설치등에관한법률 제3조[①금융감독업무를 수행하게 하기 위하여 국무총리소속하에 금융감독위원회를 둔다. ②금융감독위원회는 그 권한에 속하는 사무를 독립적으로 수행한다.]에 의하여 설치된 행정기관이다.

나. 그렇다면 위와 같이 제정되는 기업회계기준은 법적 규범인가?2) 그렇다면 그 법적 성격은 어떠한가? 즉 이는 법규명령인가? 아니면 행정규칙인가?3)

기업회계기준의 법규성과 관련한 논의는 기업회계기준이 국민의 권리와 의무에 영향을 미치는 사항인 것인지 여부에 달려 있다. 기업회계기준에 국민의 권리와 의무에 영향을 미치는 사항이 있다면 이는 법적 규범이라고 할 것이고 그 법적 성격은 위임명령일 것이다. 그렇지 않을 경우에만 집행명령, 행정규칙 또는 지도원리 및 관행 등에 해당하는지에 관한 논의를 할 수 있을 것이기 때문이다.

이하 기업회계기준의 법규성 및 법적 성격을 살펴본다.

기업회계기준의 내용에 따라서 회계환경의 참여자들에 대하여 다양한 경제적 결과들(economic consequences)을 야기하며 기업회계기준 자체가 한낱 장부상 기술방법에 그치는 것이 아니라 시장의 실패를 전제로 한 다양한 회계환경의 참여자들의 이해관계를 조정하는 사회적 선택과정의 결과일4) 뿐만

2) 이에 관하여서는 이준봉, 상법상 계산규정과 기업회계기준 사이의 모순과 조정방안, (사)증권법학회 보고서, 2003.4. pp.9-28 참조

3) 이의 구분은 김철수, 헌법학개론, 박영사, pp1189-1202 참조

4) William H. Beaver, Financial Reporting, the 3rd Edition, Prentice Hall, 1998 pp.35-36, p.169

아니라 외감법 제13조에 근거하여 제정된 기업회계기준과 관련하여 동법은 그 기업회계기준을 준수할 것을 의무로 규정하고 이에 위반할 경우 벌칙규정 외 다양한 제재수단을 두어 이의 준수를 강제하고 그 외 증권거래법, 법인세법 및 소득세법등 관련법규에서도 기업회계기준을 따를 것을 예정하고 있으며 기업회계기준을 요건으로 하여 일정한 법률효과를 부여하는 등 그 각 규정들이 국민의 권리 및 의무에 영향을 주는 것들이라는 점을 고려하고, 이에 기업에 대한 채권자들 역시 경영자들이나 이들에 의하여 대표되는 주주들에 비하여 정보열위의 지위에 있기 때문에 최소한의 이자보상비율을 설정하는 등 부채계약(bond covenants)을 체결하고 규제산업의 경우 capital adequacy ratio등의 규제를 받고 있으며 그 각 계약의 경우 대부분 재무회계정보를 그 계약의 수단으로 하고 있다는 contracting perspective를 감안한다면 기업회계기준은 외감법의 위임에 의하여 제정된 위임명령의 성격을 갖는다고 할 것이다.

다. 위임입법의 범위 및 한계⁵⁾

(1) 우리 헌법은 포괄적 위임을 허용하지 아니하고 개별적으로 구체적으로 범위를 정하여 위임하는 경우만을 인정하고 있는바, 이는 위임입법의 필요에 응하면서 법률에 미리 위임입법으로 규정될 내용 및 범위의 기본사항을 구체적으로 정하여 두기 위한 것이다.

(2) 벌칙규정의 위임

벌칙규정의 위임과 관련하여 학설은 대체로 모범에서 범죄구성의 구체적 기준을 정하여 위임하고 형벌의 상하한을 정하여 위임하는 것은 허용된다고 보고 있다.⁶⁾

헌법재판소 역시 “위임입법에 관한 헌법 제75조는 처벌법규에도 적용되는 것이지만 법률에 의한 처벌법규의 위임은, 헌법이 특히 인권을 최대한으로 보장하기 위하여 죄형법정주의와 적법절차를 규정하고, 법률(형식적 의미)에 의한 처벌을 특별히 강조하고 있는 기본권보장 우위사상에 비추어 바람직스럽지 못한 일이므로, 그 요건과 범위가 보다 엄격하게 제한적으로 적용되어야 한다. 따라서 처벌법규의 위임은 특히 긴급한 필요가 있거나 미리 법

5) 박영도, 위임입법에 관한 연구, 한국법제연구원, 1999 pp.318-322

6) “①범죄구성요건의 측면에 있어서는 구체적, 객관적으로 행위유형을 법률로 명시적으로 규정해 놓고, 이를 좀더 세부적으로 구체화하기 위한 내용의 위임만이 허용된다. ②처벌한도에 대해서는 최고한도에 대해서 법률이 명시해 놓고, 그 한도내에서 위임하는 경우에만 가능하다”, 유지태, 행정법신론, 신영사 1997, p.203.

를으로써 자세히 정할 수 없는 부득이한 사정이 있는 경우에 한정되어야 하고 이러한 경우일지라도 법률에서 범죄의 구성요건은 처벌대상인 행위가 어떠한 것일 것이라고 이를 예측할 수 있을 정도로 구체적으로 정하고 형벌의 종류 및 그 상한과 폭을 명백히 규정하여야 한다”라고 판시하고 있다.⁷⁾

(3) 재위임

재위임과 관련하여 법령에 의하여 위임받은 사항을 하위법령에 백지위임하는 것은 실질적으로 수권법의 내용을 변경하는 것이 되기 때문에 이를 허용할 수 없으나, 위임받은 사항에 관한 대강을 정하여 재위임하는 것은 무방하다.⁸⁾

헌법재판소에서도 “법률에서 위임받은 사항을 전혀 규정하지 않고 재위임하는 것은 ‘위임받은 권한을 그대로 다시 위임할 수 없다’는 복위임금지의 법리에 반할 뿐 아니라 수권법의 내용변경을 초래하는 것이 되고, 부령의 제정·개정절차가 대통령령에 비하여 보다 용이한 점을 고려할 때 재위임에 의한 부령의 경우에도 위임에 의한 대통령령에 가해지는 헌법상의 제한이 당연히 적용되어야 할 것이다. 따라서 법률에서 위임받은 사항을 전혀 규정하지 아니하고 그대로 재위임하는 것은 허용되지 않으며 위임받은 사항에 관하여 대강을 정하고 그 중의 특정사항을 범위를 정하여 하위법령에 다시 위임하는 경우에만 재위임이 허용된다.”⁹⁾라고 판시하고 있다.

(4) 외국의 입법례¹⁰⁾

가) 미국

미국의 회사법(Business Corporation Act)에는 기업의 회계처리나 재무보고에 관한 구체적인 규정이 없으나, 증권법(Security Act 1933)과 증권거래법(Security Exchange Act 1934)에서 기업회계정보공시와 재무보고에 대해 규제하고 있다. 1934년에 제정된 증권거래법에 의하여 설립된 증권거래위원회(Securities and Exchange Commission, SEC)는 그 등록기업들이 준수해야 하는 회계원칙을 제정할 수 있는 권한을 부여받았다. 1938년에 증권거래위원

7) 헌재 1991.7.8. 선고 91헌가4결정

8) 박윤훈, 행정법강의(상), 박영사, 1998 p.220.

9) 헌재1996.2.29. 선고 94헌마213결정

10) 이만우 외 2인, “회계관련법규의 조화방안: 상법, 세법 및 기업회계기준을 중심으로,” 금융감독원 제출보고서, 2001. 9. pp.14-17

회는 등록법인들이 사용할 새로운 회계기준을 제정하는 대신 실질적으로 권위있는 지지를 받고 있는 그 당시 회계원칙에 의존하는 정책을 채택하고 회계기준제정권한을 미국공인회계사회에 위임하였다. 이후 미국공인회계사회내의 회계절차위원회(Committee on Accounting Procedure, CAP)를 시작으로 기술적 회계기준의 정립이 이루어져 왔고, 1959년부터 회계원칙심의회(Accounting Principles Board, APB)에 의하여 규범적 회계기준이 정립되었다. 1977년에는 회계관련 전문단체로부터 완전히 독립된 민간부문기관인 재무회계기준심의회(Financial Accounting Standard Board, FASB)로 회계기준제정권한이 위임되어 오늘에 이르고 있다.

즉 민간기구인 FASB가 GAAP을 제정한다고 하여도 이것이 바로 법적 효력을 갖는 것이 아니고 위와 같이 SEC등이 이를 채용함으로써 그 법적 효력이 부여된다.

미국 헌법상에는 위임입법에 관한 규정이 없이 주로 판례에 의하여 형성된 기준의 원리에 의하여 위임입법을 통제하고 있는바, 기준의 원리 역시 연방대법원에 의하여 위의 기준의 요건을 중심으로 하는 위임법리를 원용하지 않고 위임법률을 온존시키려는 경우 역시 있고, 기준의 원리에 의한 위임법리적용의 완화 및 예외 역시 판례에 의하여서 형성된 것이라는 점, 연방대법원에 의한 재판통제는 구체적 규범통제이므로 당해 규칙 등이 재판의 전제가 되는 경우 등에만 판단할 수 있을 뿐이며, 규칙이 상위법인 법률 또는 헌법에 정면으로 위반되는 경우에는 그 위력을 발휘할 수 있으나 사실상의 백지위임에 대하여는 거의 속수무책이라는 면에서 법원에 의한 통제는 본질상 한계가 있다는 점 및 우리 헌법 제95조와 같이 재위임시 하위법령에만 위임할 수 있다는 규정이 없으므로 형식논리상 민간단체에 대한 재위임의 여지 역시 남아 있다고 까지도 볼 수 있는 점 등에서 위임입법에 관한 헌법상 통제에 있어서 미국과 한국은 차이점을 보인다고 할 것이다.¹¹⁾

나) 독일

독일의 경우는 회계기준에 관한 내용이 상법(Handelsgesetsbuch, HGB)에 포함되어 있다. 1937.에 공시한 '부기의 지침을 위한 원칙 및 원가계산의 일반원칙'은 주식회사법 제정에 호응한 것으로 이는 회계규정에 법적 강제력을 부여하였다. 이는 제2차 세계대전 후 공시한 '계산제도를 위한 제 원칙'에 계승되었으며 1985.에는 유럽연합(EC)의 통일된 기업회계규제방식인 제4(대차대조표지침), 7(연결재무제표) 및 8(연결결산서 및 회계감사인의 자격)지령을

11) 박영도, 전게서, pp.49-50, 61, 64; 이준봉, 전게논문, p.53

수용하기 위해 대폭 개정된 계산규정의 내용을 포함하고 있는 '재무제표준칙법'에 발표되었다. 이에 영향을 받아 독일의 상법은 이제까지 있었던 제1편 총칙의 제4장 상업장부의 조항을 삭제하고 새로이 제3편 상업장부로 분리·독립시켜 확대·개편하였다. 이러한 독일상법의 회계규정은 4개의 장과 102개의 조문으로 구성되어 있으며 기업회계법으로 대영역을 형성하게 되었다. 이러한 독일의 상법개정방향은 회사법상 일반규정으로 진실·공정성의 원칙만을 규정하고 회계실무를 대부분 전문가 집단에 이양한 기존의 법률체계에 변화를 가져와 민간의 회계단체도 회사법의 세부원칙의 적용을 감안하여 요강을 발표하도록 하였다.

지금까지 독일의 기업들은 과세소득 등의 산정과 관련이 없는 연결재무제표의 작성에는 국제기준을 수용한 적이 있으나 개별기업의 회계에서는 독일상법과 세법상의 규정에 따르며 회계기준의 국제화의 조류에서 다소 물러서 있었으나, 자본도입활성화법(KapAEG)을 통하여 상법에 292a조를 추가하는 것으로서 독일회계체계의 국제화를 이루려고 하고 있으며, 이는 2000년 2월 자본시장투명화법(KapCoRiLiG)에 의하여 확대되었다. 또한 2004년까지 독일의 연결재무제표작성기준은 근본적으로 바뀌어 국제기준에 따르도록 예정되어 있다. 이러한 과제를 위하여 GASC(DRSC: Deutsche Rechnungslegungs Standards Committee)가 Standard Setter로서 상법 제342조 및 342a 조의 추가를 통하여 사법상의 조직인 독일회계기준위원회(GASC) 설립되게 되었다. 즉 1998. 4. 27. 기업활동에 대한 규제와 투명성에 대한 법(KonTraG)을 통하여 사법상의 기구인 회계기준설정이사회의 설립에 대한 법적인 기반을 마련하고 이 법을 통하여 상법 제342조에 회계기준설정이사회(German Accounting Standard Board: Deutsche Standardisierungrat)에 대한 내용이 도입되었으며, 상법 제342조 1항에서는 계약에 의하여 사법적인 조직으로 설립되는 동기관을 연방법무성이 인정하도록 규정되어 있고 이 기관에 회계기준과 관련한 특정한 업무를 이양하도록 정하여져 있었다. 1998. 9. 3.에 연방법무성은 "표준화계약" (Standardisierungsvertrag)의 체결을 통하여 GASB를 사법적인 회계기준설정 담당기관으로 인정하였으며 상법 342조 1항에 규정된 [1.연결회계의 기본원칙의 적용에 대한 의견제시 및 개발 2. 회계관련 법률개정에 있어서 연방법무성에 대한 자문 3. 회계기준관련 국제회의에서 독일을 대표]가 표준화계약으로 GASB에 이양된 업무이다. 위 사항중 제1의 과제 수행과정을 위해서 GASB는 GAS (DRS: Deutsche Rechnungslegungsstandards)로 불리워지는 회계기준표준규정을 개발하고 상법 342조 2항에 의하여 이 제안은 연방법무성에 의하여 공표되며 GAS 가 연방법무성에 의하여 공표되는 이상 GAS에 입각한 연결결산자료는 연결회계의 정상적인 기준을 충족한 것

으로 보여 진다.¹²⁾

독일 역시 민간기구로서 GASB를 설립하고 이 기관이 회계기준의 내용을 정하고 있으나 이것이 바로 법적인 효력을 갖는 것은 아니고 연방법무성의 공포에 의하여 GAS가 완성되는 것이며 GASB의 업무 역시 연결회계의 기본 원칙의 적용에 대한 의견제시하고 개발할 뿐 회계기준을 바로 확정시키는 것이 아니고 회계 관련 법률개정에 있어서 연방법무성에 대한 자문을 하는 등에 한정되어 있는 것이다. 민간기관이 회계기준의 내용을 작성하거나 개발한다는 것과 민간기관이 규범으로서의 회계기준을 직접 제정한다는 것은 별개의 문제인 것이다.

다) 일본

일본의 경우 일반적으로 인정되는 회계원칙으로 대장대신의 자문기관인 기업회계심의회가 발표하여온 '기업회계원칙'과 '의견서'가 일반적으로 인정된 회계원칙으로 이용되고 있다. 일본의 기업회계원칙은 그 자체로서 법규성을 인정하는 근거법이 없기 때문에 기업회계원칙과 상법과의 상충이 발생하는 경우 상법의 규정이 기업회계기준에 우선하여 적용되나 일본의 상법상 계산 규정은 그 범위가 넓지 않으며 상법의 개정이 기업회계원칙의 개정에 영향을 주고 또 기업회계원칙의 변화에 따른 상법규정의 개정이 빈번하게 이루어져 왔다.

일본 회사법 431조는, 회계원칙과 관련하여 「주식회사의 회계는, 일반적으로 공정 타당하다고 인정되는 기업회계의 관행에 따르는 것으로 한다」고 규정하게 되었다. 종래의 공정한 회계 관행 「참작」 규정(상 32조 ②항)과는 다르며, 「일반적으로 공정타당하다고 인정되는 회계 관행」(GAAP) 준수규정이 창설된 것이다. 그러나 무엇이 GAAP인가는 앞으로의 해석론에 맡겨질 것이며, 「따르는 것으로 한다.」고 한 문언의 해석에 대해서도 논의가 발생할 것으로 생각된다¹³⁾고 한다. 일본의 경우 위와 같이 “주식회사의 회계는, 일반적으로 공정 타당하다고 인정되는 기업회계의 관행에 따르는 것으로 한다.”고 규정하고 있지만 신회사법 제 432조 제1항은 “주식회사는 법무성령에서 정하는 바에 따라 적시에 정확한 회계장부를 작성하여야 한다.”고 규정하고 이에 근거하여 법무성령인 회사계산규칙이 제정되었고 이에 근거하여 재무제표 등이 작성되고 있다. 즉 위 제431조는 법무성령 등에 규정이 없는 경우에 보충적으로 적용될 것을 예상한 규정으로 생각된다.

12) 김유찬, 독일 및 EU의 회계동향, 한국회계연구원, 2002. 12. 13. pp.28-31

13) 尾崎安央, 주주지분변동계산서·임원상여·결산공고 등, 신회사법상해, 중앙경제사편, 2005. 7. 20. p.188

3. 외감법 제13조 제1항 및 제2항의 위임입법상의 문제

가. 위임사항의 구체적 특정여부

(1) 헌법 제75조는 [대통령은 법률에 구체적으로 범위를 정하여 위임받은 사항과 법률을 집행하기 위하여 필요한 사항에 관하여 대통령령을 발할 수 있다]라고 규정하고 있어서 위임명령은 일용 법률에서 「...은 대통령령으로 정한다」는 형식을 갖추어서 위임해야 할 것이나, 한편 헌법 제95조는 “국무총리 또는 행정각부의 장은 소관사무에 관하여 법률이나 대통령령의 위임 또는 직권으로 총리명 또는 부령을 발할 수 있다.”라고 규정하고 있고 헌법 재판소 역시 “헌법 제75조는 대통령에 대한 입법권한의 위임에 관한 규정이지만, 국무총리나 행정각부의 장으로 하여금 법률의 위임에 따라 총리령 또는 부령을 발할 수 있도록 하고 있는 헌법 제95조의 취지에 비추어 볼 때, 입법자는 법률에서 구체적으로 범위를 정하기만 한다면 대통령령뿐만 아니라 부령에 입법사항을 위임할 수도 있다.”¹⁴⁾라는 판시를 하고 있으므로 기업회계기준의 제정업무를 대통령 또는 총리령 및 부령에도 위임할 수 있다고 할 것이다. 그러나 현행 외감법 제13조 제1항과 같이 [-----금융감독위원회가 증권선물위원회의 심의를 거쳐 정한다]라는 방식을 취하는 것은 위임입법의 수권형식에 부합되지 않는다.

(2) 한국회계기준원 보고서에 대한 검토

가) 한국회계기준원 보고서의 논거

외감법 제13조 제2항은 [제1항의 규정에 의한 회계처리기준은 기업회계와 감사인의 감사에 통일성과 객관성이 확보될 수 있도록 해야 한다]라고 규정하고 있는 바, 이러한 규정이 헌법 제75조의 [구체적으로 범위를 정하여 위임받은 사항]에 해당하는지와 관련하여 다음과 같은 논거를 들어 위 외감법의 위임규정이 포괄위임에 해당되지 않는다는 견해(이하 ‘한국회계기준원 보고서’라고 한다)가 있다.¹⁵⁾

첫째, 먼저 기업회계기준에 관하여 법률이 구체적 기준을 명시하지 않았다 하

14) 헌재 1998.2.27.선고 97헌마64 결정.

15) 서울대 법학연구소 김건식, 박정훈, 이창희, 기업회계기준의 법적 지위에 대한 의견, (사)한국회계기준원 용역 보고서, 2003.4. pp.6-23

여 위임받은 기관이 그 내용을 자의적으로 정할 가능성은 전혀 없다. 이는 기업회계의 기준은 위임을 받은 기관에서 임의로 제정할 수 있는 것이 아니라 오랜 역사를 통해서 형성된 국내외 실무상의 관행과 연구성과를 반영하는 것이기 때문이다. 다시 말해, 기업회계의 규범이란 본질적으로 기업의 회계 관행과 학계의 연구성과를 통해 이미 존재하는 규범을 성문화하는 성격을 갖는 것이고, 따라서 그 개념과 내용은 사전에 그 대강을 예측할 수 있을 정도로 명확하다고 할 것이다.

헌법재판소가 위임입법 상 구체적인 기준과 관련하여 위헌으로 판단한 건축법¹⁶⁾, 약사법¹⁷⁾, 새마을금고법¹⁸⁾에 관한 사안에서는, 그 건물의 유지·관리에 필요한 사항, 건축에 상응할 정도의 용도변경행위, 약국관리에 필요한 사항, 임·직원의 의무사항의 내용으로 정해질 수 있는 것이 매우 광범위하기 때문에 이를 예측하기가 거의 불가능하기 때문에 위헌결정을 하게 된 것이지만 기업회계기준의 경우에는 이러한 포괄위임의 위험이 존재하지 않는다.

둘째, 외감법 제1조는 동법의 목적을 “회계처리의 적정을 기하게 함으로써 이해관계인의 보호와 기업의 건전한 발전에 기여함”이라고 명시하고 있고 그 목적을 실현하는 수단 중 하나로 기업회계기준을 정하도록 하고 있다. 따라서 기업회계기준은 ‘이해관계인의 보호와 기업의 건전한 발전’에 기여하는 내용으로 정해져야 한다는 것이 바로 그 위임의 목적과 범위에 해당하는 것으로서, 이미 법률에 명확히 규정되어 있다고 할 것이다.

나아가 외감법 제13조 제2항은 회계처리기준이 “기업회계와 감사인의 감사에 통일성과 객관성이 확보될 수 있도록” 제정되어야 한다고 규정하고, 동조 제5항은 “금융감독위원회는 이해관계인의 보호, 국제적 회계처리기준과의 합치 등을 위하여 필요하다고 인정되는 때에는 증권선물위원회의 심의를 거쳐 민간 회계기준제정기관에 대하여 회계처리기준의 내용을 수정할 것을 요구할 수 있다”고 규정하고 있으므로 이미 법률에서 회계처리기준의 위임의 구체적인 기준으로서 ‘기업회계와 감사의 통일성과 객관성’ ‘이해관계인의 보호’ ‘국제적 회계처리기준과의 합치’ 등이 규정되어 있다고 할 것이다.

셋째, 수범자인 회계전문가의 관점에서 외감법상의 회계처리기준은 전혀 생소한 사항이 아니고, 공인회계사 등 회계전문가들은 기업회계기준의 내용을 누구보다도 잘 알 수 있는 지위에 있으므로 현행 외감법 상 위임규정은

16) 헌법재판소 1997. 9. 25. 선고, 96헌가16 결정, 헌법재판소 2000. 1. 27. 선고, 98헌가9 결정

17) 헌법재판소 2000. 7. 20. 선고, 99헌가15 결정

18) 헌법재판소 2001. 1. 18. 선고, 99헌바112 결정

위임의 범위를 특정함에 있어서 예측가능성을 해하지 않는다고 할 것이어서 포괄위임에 해당하지 않는다.

나) 한국회계기준원 보고서의 논거에 대한 검토

1) 첫째 먼저 기업회계기준에 관하여 법률이 구체적 기준을 명시하지 않았다 하여 위임받은 기관이 그 내용을 자의적으로 정할 가능성은 전혀 없다. 이는 기업회계의 기준은 위임을 받은 기관에서 임의로 제정할 수 있는 것이 아니라 오랜 역사를 통해서 형성된 국내외 실무상의 관행과 연구성과를 반영하는 것이라는 논거에 관하여 살펴본다.

이 논거의 핵심은 과연 기업회계기준이 임의로 제정할 수 있는 것이 아니라 오랜 역사를 통해서 형성된 국내외 실무상의 관행과 연구성과를 반영하는 것인가에 있다고 보인다. 또한 그렇다고 하여도 그 관행이나 그 연구성과를 반영하는 과정에 자의적인 권한행사가 있을 수는 없는 것인지 여부 역시 문제가 될 것이다.

먼저 기업회계기준을 단순히 오랜 역사를 통해서 형성된 국내외 실무상의 관행과 연구성과를 반영하는 것이라고 할 수 있는지를 살펴본다.

위 논거에 대하여 우선 지적할 수 있는 점은 위 논거는 회계처리기준의 법적 성격을 전제로 하여 포괄위임의 문제와 민간기구에의 위탁문제를 다루고 있는 해당 논문의 기본전제에 자체에도 반한다는 것이다.

기업회계기준에는 대체적인 회계절차를 인정하는 규정이 많은바, 회계관행 또는 관습이 대체적인 여러 가지 방법으로 형성되어 있다고 쉽사리 생각하기 어렵고, 이러한 경우 이를 두고 일반적이라고 할 수 있는지 역시 의문이다. 기업회계기준의 경우 신 회계이론이 아니라도 기존의 회계처리방법 중에서 하나의 회계처리방법을 규정하였다고 하더라도 이를 다른 방법으로 고쳐서 규정하게 되는 경우가 많은바, 이를 두고 관행 또는 관습이 이처럼 변경되었다고 보기 어려운 면이 있다.

즉 전환사채 및 신주인수권부사채와 관련한 회계기준의 개정 연혁¹⁹⁾을 예로 들어 보자.

1990. 3. 이전에는 전부 부채법을 적용하여 일반사채와 동일하게 부채법으

19) 동아일보, '기업회계기준 헛갈려요', 2002. 8. 26. A14면

로 회계처리하였고, 1990. 3.에는 전부 가치인식법을 적용하여 '액면상환조건 및 상환할증금지조건' 전환사채를 모두 전환권 가치인식법으로 회계처리하였으며, 1996. 3.에는 일부 부채법을 적용하여 '액면상환조건 전환증권'은 부채법으로 회계처리하였고, 1999. 12.에는 전부 부채법을 다시 적용하여 '액면상환조건 및 상환할증금지조건' 전환사채 모두를 다시 부채법으로 회계처리하게 되었다. 그러나 그 후 2002. 2.에는 전부 가치인식법을 적용하여 1990. 3.부터 1996. 2. 사이의 방식으로 되돌아가게 되었다.

각 국의 회계기준이 국제적 회계기준에 합치되어가는 경향이 있고, 외감법 제13조 제5항 역시 이러한 취지를 규정하고 있는 점을 감안하면 기업회계기준을 국내에서 이미 형성된 관행을 확인하는 것이라고 생각하기 어렵다.

외감법 제13조 제5항은 "금융감독위원회는 이해관계인의 보호, 국제적 회계처리기준에의 합치 등을 위하여 필요하다고 인정되는 때에는 증권선물위원회의 심의를 거쳐 제4항의 규정에 의하여 업무를 위탁받은 민간법인 또는 단체(이하 "회계기준제정기관"이라 한다)에 대하여 회계처리기준의 내용을 수정할 것을 요구할 수 있다. 이 경우 회계기준제정기관은 정당한 사유가 없는 한 이에 응하여야 한다."라고 규정하고 있는바, 회계처리기준이 관행 또는 연구성과를 뜻하는 것이라면 위 규정상 수정을 요구한다는 것은 관행 또는 연구결과를 수정하라는 것으로 해석되어 타당한 결론을 얻기 어렵고, 이를 관행 또는 연구결과를 확인하는 과정에 오류가 있을 경우에 이를 바로 잡는 것이라고 해석하는 것으로 해석하게 되면 이는 그 관행 또는 연구결과를 확인하는 작업 역시 자의성이 개입할 수 있는 것을 전제로 하고 있음을 나타내 주는 것이라고 할 수 있을 것이다.

또한 국내의 관행 등을 정확하게 반영한 회계처리기준이 국제적 회계처리기준과 일치하지 않는 경우에도 이를 수정할 수 있다는 것이 위 규정의 취지라고 보여지는 바, 그렇다면 회계처리기준의 이미 형성된 관행 또는 연구결과를 확인하는 것이 아니라 제정되는 것이라고 보는 것이 타당할 것이다.

관습 또는 관행은 제정 또는 개정이라는 절차와 친하지 않고 이미 관습화되어 있으면 규제기관이 나서서 기준의 형태로 공시할 이유 역시 없다고 할 것이며 관습과 관행을 구분하여 관행의 경우에는 관습과 달리 신 회계이론을 수용할 여지가 있다고 보는 것은 그 타당성이 의문이다. 이를 뒷받침할 논거가 부족하다고 할 것이다.

기업회계기준이 성문화되면 이는 그 적용이 강제되고, 다른 통제절차가 없이 이에 대하여 일정한 법률효과가 부여되는 것은 전술한 바와 같다. 따라서 이는 관습 또는 관행의 구체적인 의미는 법원에 의하여 판단될 수밖에 없으며 판례의 축적에 의하여 구체화되는 것이라는 점²⁰과도 부합되지 않는 듯

하고, 관습 또는 관행이 입법으로서 성문화되거나 법원에 의하여 발견되지 않고서 바로 일정한 법률효과를 갖는다는 것은 그 성질상 허용될 수 없는 것이라고 할 것이다. 따라서 상법은 [일반적으로 공정, 타당한 회계 관행에 위반한 경우에는 5년 이하의 징역 또는 1천 5백만원 이하의 벌금에 처한다] 라고 규정할 수는 없는 것이고, [주식·사채를 모집함에 있어 중요한 사항에 관해 부실한 기재가 있는 재무제표를 행사한 경우] 또는 [회계장부, 재무제표 등에 기재해야 할 사항을 기재하지 아니하거나 부실한 기재를 한 경우]에 대하여 형벌 또는 과태료를 가하는 형식을 취하여 '부실한 기재'라는 추상적 개념을 판단하는 해석자료로서 일반적으로 공정, 타당한 회계관행을 이용하도록 하고 있는 것으로 생각된다.

기업회계기준이 바로 일반적으로 공정, 타당한 회계관행이라는 견해는 기업회계기준을 요건으로 하는 일체의 법률조항을 [일반적으로 공정, 타당한 회계관행]으로 대체시켜서 관행 또는 관습이 입법되거나 법원에 의하여 발견되지 않고서 바로 법률로서 시행되는 결과가 되는 것이므로 이를 인정할 수 없다고 생각한다. 이러한 경우 과연 법치주의가 성립할 수 있는지 역시 의문이다.

또한 기업회계기준이 전술한 바와 같이 회계환경참여자들 사이의 이해관계의 조정이며 시장이 완성적이거나 완전하지 않을 경우 가장 좋은(first best) 회계정보에 관한 합치된 견해가 없을 뿐 아니라 회계정보에 대한 시장의 실패를 전제로 하여 회계기준의 필요성이 대두된다는 점을 감안하여 보면 사회구성원의 합의라고 볼 수 있는 '일반적으로 공정, 타당한 회계관행'이 시장에서 성립할 여지 역시 적다고 할 것이다. 따라서 회계기준의 형태이건 회계관행 또는 회계관습의 형태이건 이는 회계환경참여자들 중 어느 집단에게는 유리하거나 불리하게 형성될 수밖에 없으나 회계관행 또는 회계관습이 가치 판단을 전제로 하고 있다는 보장이 없으며 오히려 사실상의 역학관계에 의하여 형성될 우려가 더 크다는 점을 더하여 보면 기업회계기준과 회계관행 또는 회계관습을 동일시하기 어려울 것이다.

또한 기업회계기준을 회계관행 또는 회계관습을 동일시하게 되면 그 제정 또는 개정시에 이해관계인의 참여를 보장하는 것과 관련한 근거가 박약해진다. 이해관계인들이 그들의 이익을 반영하기 위해서 라기 보다는 규제기관이 이미 형성된 관습 또는 관행을 보다 잘 확인하기 위한 보조절차에 불과하기 때문이다. 그러나 이해관계인들의 이해가 충돌한다면 그 관습 또는 관행의 확인절차 역시 쉽지 않을 것이다.

일반적으로 공정, 타당한 회계관행이 존재하지 않을 경우에만 신회계이론을 수용할 수 있다는 견해 역시 의문이다. 일반적으로 공정, 타당한 회계관행

20) 왕순모, 공정타당한 회계관행의 법적 의미, 2002.6.20. 한국상사판례학회 한국기업법학회 공동학술자료, p.23

이라는 것 역시 입법 또는 법원에 의하여 확인되기 전까지는 법적 효력을 갖기 어렵다고 할 것인바, 그렇다면 이의 확인을 기다려서야 신뢰회계이론의 수용여부를 판단할 수 있기 때문이다.

기업회계기준에 법적 효력을 인정할 것인지 여부와 관련하여 한국회계기준원²¹⁾에 의하면 성문법체계를 따르는 국내 법조환경과 배치될 뿐 아니라 민간위주의 기업회계기준개정이 초기단계인 우리나라의 상황을 고려할 때 법적 구속력이 없는 기업회계기준이 이용자로부터 충분한 권위를 인정받을 수 있을지 여부에 대한 우려가 있다는 견해 역시 있다.

기업회계기준을 일반적으로 공정,타당한 회계관행에 대한 추정적 근거라고 하여도 이상의 문제점 이외에 아래와 같은 문제가 있다고 할 것이다.

첫째, 기업회계기준이 제정되면 이의 준수가 강제되고 이를 위반할 경우 일정한 법적 제제가 있으며 외감법 이외 법률에서도 일정한 법률효과를 부여하고 있다는 것은 전술한 바와 같은바 그렇다면 기업회계기준 적용대상 회사들은 일반적으로 공정, 타당한 회계관행에 부합하지 않을 수도 있는 기업회계기준에 의거하여 회계처리를 하여야 하며 일반적으로 공정, 타당한 회계관행에의 적합성여부가 즉시 판명되지 않을 경우 그 기준을 준수하였다고 하여도 법적 불안이 상존하게 되며 그 기준을 위반하였다고 하여도 일반적으로 공정, 타당한 회계관행에 위반하지 않을 수 역시 있는 것이므로 기준위반의 제제를 받는 것이 타당하지 않을 수가 있는 등 법적 공백상태가 발생할 수 있다.

둘째, 위의 점이 외감법 제20조 제1항 제7호 및 제8호와 결합되면 헌법 제12조상의 죄형법정주의에 위배되는 결과가 발생할 수 있다.

이상의 각 이유로 기업회계의 기준은 위임을 받은 기관에서 임의로 제정할 수 있는 것이 아니라 오랜 역사를 통해서 형성된 국내외 실무상의 관행과 연구성과를 반영하는 것이라는 점과 그렇기 때문에 기업회계기준에 관하여 법률이 구체적 기준을 명시하지 않았다 하여 위임받은 기관이 그 내용을 자의적으로 정할 가능성은 전혀 없다는 것은 타당하지 않는 것으로 보인다.

셋째, 이미 외감법에서 회계처리기준의 위임의 구체적인 기준으로서 '기업회계와 감사의 통일성과 객관성' '이해관계인의 보호' '국제적 회계처리기준

21) 한국회계기준원, 상법상 계산규정과 기업회계기준과의 조화, 2001

에의 합치' 등이 규정되어 있으므로 포괄적 위임에 해당하지 않는다는 논거에 해당되지 않는다는 논거에 대하여 살펴본다.

외감법 제1조는 동법의 목적을 “주식회사에 대한 회계감사를 실시하여 회계처리의 적정을 기하게 함으로써 이해관계인의 보호와 기업의 건전한 발전에 기여함”이라고 명시하고 있는바, 이는 회계감사를 실시하고 그 결과로 회계처리의 적정하게 하도록 유도하고 그 회계처리가 적정하게 됨으로 인하여 이해관계인의 보호와 기업의 건전한 발전에 기여하게 하겠다는 취지이다.

회계감사는 회계처리기준이 적정하게 제정되었는지 여부에 대하여 감사를 하는 것은 아니므로 위 목적규정만을 들어 이해관계인의 보호와 기업의 건전한 발전이 회계처리기준의 제정목적이라고 할 수는 없는 것이다.

이로 인하여 동법 제13조 제2항에서 회계처리기준의 제정권한을 금융감독위원회에 위임하면서 별도로 회계처리기준이 “기업회계와 감사인의 감사에 통일성과 객관성이 확보될 수 있도록” 제정되어야 한다고 규정하고, 위 금융감독위원회의 회계처리기준제정권한을 한국회계기준원에 위탁하는 것과 관련하여 동조 제5항은 “금융감독위원회는 이해관계인의 보호, 국제적 회계처리기준에의 합치 등을 위하여 필요하다고 인정되는 때에는 증권선물위원회의 심의를 거쳐 민간 회계기준제정기관에 대하여 회계처리기준의 내용을 수정할 것을 요구할 수 있다”고 별도로 규정하고 있는 것이다.

외감법은 회계처리기준의 제정권한을 금융감독위원회에 위임하면서 “기업회계와 감사인의 감사에 있어서의 통일성과 객관성의 확보”라는 개념을 통하여 위임의 범위를 정하였고 이는 기업회계기준 제1조(목적)가 [이 기준은 주식회사의외부감사에관한법률제13조의 규정에 의하여 동법의 적용을 받는 회사의 회계와 감사인의 감사에 통일성과 객관성을 부여하기 위하여 회계처리 및 보고에 관한 기준을 정함을 목적으로 한다.]라고 규정하고 있는 것에도 나타나 있는 것이라고 할 수 있다.

우선 금융감독위원회의 회계처리기준제정권한을 한국회계기준원에 위탁하는 것과 관련한 “이해관계인의 보호 및 국제적 회계처리기준에의 합치”라는 개념이 재위임에 따른 추가적인 위임범위를 제한하는 것이라고 전제하고 살펴본다.

이 경우 “기업회계와 감사인의 감사에 있어서의 통일성과 객관성의 확보”라는 개념에 “이해관계인의 보호 및 국제적 회계처리기준에의 합치”라는 개념이 내포되어 있다고 볼 수는 없어서 회계처리기준의 제정과 관련한 위임범위의 한정 이 그 정합성을 갖추었다고 보기 어렵다.

다음으로 “이해관계인의 보호 및 국제적 회계처리기준에의 합치”라는 개념이 재위임에 따른 추가적인 위임범위를 제한하는 것인지의 여부를 살펴본다.

기업회계기준 제1조(목적)는 [이 기준은 주식회사의외부감사에관한법률제 13조의 규정에 의하여 동법의 적용을 받는 회사의 회계와 감사인의 감사에 통일성과 객관성을 부여하기 위하여 회계처리 및 보고에 관한 기준을 정함을 목적으로 한다.]라고 규정하여 위 “이해관계인의 보호 및 국제적 회계처리기준에의 합치”라는 개념에 근거하여 작성된 것임을 부정하고 오히려 “기업회계와 감사인의 감사에 있어서의 통일성과 객관성의 확보”라는 개념에 근거하고 있음을 밝히고 있다.

회계처리기준이 반드시 국제회계처리기준에 합치되어야 하는 것도 아니고 사실 현행 회계처리기준이 완전히 국제회계처리기준에 합치되어 있지도 않다.

국제회계처리기준에 합치되지 않는 기준을 모두 회계처리기준의 존립목적에 반하는 것으로 해석하는 것이 타당하지 않는 한 “국제회계처리기준에의 합치”라는 개념을 회계처리기준의 존립근거로 삼을 수는 없다. 단지 특정기준이 국제회계처리기준과 비교하여 합리적 근거없이 뒤떨어지거나 상이한 경우에는 감독기관이 개입할 수 있는 근거규정으로 기능할 수는 있을 것이다.

회계처리기준에 대한 이해관계인은 그 회계처리기준에 의하여 작성된 회계정보를 이용하는 자들을 의미하는 것인바, 재무회계개념체계는, 재무제표 이용자에 관하여 [현재 및 잠재적 투자자, 채권자, 종업원, 거래처, 고객, 정부와 감독기관 및 일반대중 등을 포함하며 이들은 다음과 같은 다양한 정보요구를 충족하기 위하여 재무제표를 이용한다.

- ① 투자자 : 자본시장에서 현재 또는 미래의 투자의사결정과 관련하여 투자위험 및 투자수익을 평가할 수 있는 정보
- ② 채권자 : 자금대여의사결정에 필요한 원리금 지급능력을 평가할 수 있는 정보
- ③ 종업원 : 기업의 안정성과 수익성, 급여와 퇴직금의 지급능력을 평가할 수 있는 정보
- ④ 거래처 : 매입채무 및 기타 미지급금의 지급능력을 평가할 수 있는 정보
- ⑤ 고객 : 당해 기업과 장기간 거래관계를 유지하고 있거나 그 의존도가 높은 경우 당해 기업의 존속가능성에 대한 정보
- ⑥ 정부 및 감독기관 : 자원의 효율적 배분을 위한 정책입안, 기업활동의 규제, 조세정책의 결정, 기타 경제 활동관련 통계를 위하여 필요한 정보

⑦ 일반대중 : 기업의 성장 추세, 최근 동향, 활동범위, 기업이 지역경제에 미치는 영향 등을 평가할 수 있는 정보]라고 규정하고 있는바, 위 각 이용자들이 필요로 하는 정보의 내용 및 정도가 위와 같이 각 상이하고, 기술한 바와 같이 위 각 이용자의 이익을 모두 동시에 보호할 수 있는 회계정보를 생산할 수는 없고 회계정보가 각 이해관계인의 이익을 조정하는 선택하는 과정의 산물이라는 점을 고려한다면 이해관계인의 보호가 회계처리기준의 존립근거가 되기는 어렵다고 생각된다.

단지 특정기준이 특정 이해관계인의 이해관계를 지나치게 침해하여 그 이해관계의 조정기능을 적절히 행한 것이라고 볼 수 없는 경우에 감독기관이 개입할 수 있는 근거조문으로 기능할 수는 있다고 할 것이다.

또한 “이해관계인의 보호 및 국제적 회계처리기준에의 합치”라는 개념은 회계처리기준의 제정과 관련하여 규정된 것이 아니라 금융감독위원회의 한국회계기준원에 대한 수정권과 관련한 것이라는 점이 “이해관계인의 보호 및 국제적 회계처리기준에의 합치”라는 개념이 특정기준이 국제회계처리기준과 비교하여 합리적 근거없이 뒤떨어지거나 상이한 경우 및 특정 이해관계인의 이해관계를 지나치게 침해하여 그 이해관계의 조정기능을 적절히 행한 것이라고 볼 수 없는 경우에 감독기관이 개입할 수 있는 근거조문으로서 규정된 것이라는 논지를 뒷받침하고 있다고 할 것이다.

그렇다면 회계처리기준은 외감법으로부터 기업회계기준 제1조에서 규정하고 있는바와 같이 회사의 회계와 감사인의 감사에 통일성과 객관성을 부여하기 위하여 회계처리 및 보고에 관한 기준을 정함을 목적으로 제정되고 있는바, 이로부터 기업회계기준 제2조(재무회계의 목적)을 도출하는 것은 다음에 보는 것과 같이 어렵다고 할 것이다.

동 기준 제2조(재무회계의 목적)는 [재무회계는 회계정보의 이용자가 기업실체와 관련하여 합리적인 의사결정을 할 수 있도록 재무상의 자료를 일반적으로 인정된 회계원칙에 따라 처리하여 유용하고 적정한 정보를 제공하는 것을 목적으로 한다.]라고, 동 기준 제3조(일반원칙) [회계처리 및 보고는 다음 각 호에 의한다. 1. 회계처리 및 보고는 신뢰할 수 있도록 객관적인 자료와 증거에 의하여 공정하게 처리하여야 한다. 2. 재무제표의 양식 및 과목과 회계용어는 이해하기 쉽도록 간단·명료하게 표시하여야 한다. 3. 중요한 회계방침과 회계처리기준·과목 및 금액에 관하여는 그 내용을 재무제표상에 충분히 표시하여야 한다. 4. 회계처리에 관한 기준 및 추정은 기간별 비교가 가능하도록 매기 계속하여 적용하고 정당한 사유없이 이를 변경하여서는 아니 된다. 5. 회계처리와 재무제표 작성에 있어서 과목과 금액은 그 중요성에 따

라 실용적인 방법에 의하여 결정하여야 한다. 6. 회계처리과정에서 2 이상의 선택가능한 방법이 있는 경우에는 재무적 기초를 견고히 하는 관점에 따라 처리하여야 한다. 7. 회계처리는 거래의 실질과 경제적 사실을 반영할 수 있어야 한다.]라고 규정하고 있을 뿐만 아니라, 재무회계개념체계상에는 재무제표가 재무상태, 경영성과 및 재무상태의 변동에 관한 정보를 제공하는 것이며 그러한 재무제표 정보의 질적 특성으로 목적적합성(예측가치와 피드백가치 및 적시성), 신뢰성(표현의 충실성, 중립성 및 검증가능성), 비교가능성 및 실질의 우선성을 들고 있다.

그러나, 외감법상 위임의 목적인 '기업회계와 감사인의 감사에 대한 통일성 및 객관성의 부여'로부터 신뢰성 및 비교가능성을 제외한 회계정보이용자의 의사결정에 유용한 정보의 제공, 목적적합성 및 실질의 우선 등의 개념을 도출하는 것은 어렵고, 재무회계의 본령이 회계정보이용자의 의사결정에 유용한 정보의 제공에 있다는 점에 비추어 보면 외감법상 '기업회계와 감사인의 감사에 대한 통일성 및 객관성의 부여'라는 위임목적이 현행 기업회계기준상 재무회계의 목적과 재무회계정보의 질적 특성에 대한 구체적 개별적 기준이 되기는 어렵다고 할 것이다.

따라서 [기업회계 및 감사인의 감사에 통일성과 객관성이 확보될 수 있도록 하여야 한다]라는 취지만으로는 위임입법상의 구체적, 개별적 기준에 해당한다고 보기 어려우므로 외감법 제1항 및 제2항은 일반적·포괄적 입법으로서 이는 헌법 제75조에 위반될 여지가 있다.

즉 기업회계기준제정업무의 전문성 및 특수성을 감안한다고 하더라도 '기업회계 및 감사인의 감사에의 통일성과 객관성의 확보'라는 문언이 전술한 바와 같은 이유로 기업회계기준의 내용에 관한 구체적 기준에 해당한다고 보기 어려울 뿐만 아니라, 기업회계기준자체가 포함하여야 할 내용에 부합되지도 않는다고 할 것이다.

셋째, 수범자인 회계전문가의 관점에서도 외감법상의 회계처리기준은 전혀 생소한 사항이 아니고, 공인회계사 등 회계전문가들은 기업회계기준의 내용을 누구보다도 잘 알 수 있는 지위에 있으므로 현행 외감법 상 위임규정은 위임의 범위를 특정함에 있어서 예측가능성을 해하지 않는다고 할 것이어서 포괄위임에 해당하지 않는다는 논거에 대하여 살펴본다.

기업회계기준에 대한 수범자가 공인회계사 등에 한정되는 것인지 여부를 살펴본다.

기업회계기준의 수범자는 기업회계기준을 준수하여 재무제표·연결재무제표

또는 결합재무제표를 작성하여야 하는 자인바, 외감법 제13조 제3항은 [회사는 제1항의 규정에 의한 회계처리기준에 따라 재무제표·연결재무제표 또는 결합재무제표를 작성하여야 한다.]라고 규정하고 있으므로 기업회계기준의 수범자는 “회사”입니다. 공인회계사인 회계감사인은 외감법 제5조 제1항에 따라 일반적으로 공정타당하다고 인정되는 회계감사기준에 따라 감사를 실시하여야 한다.

즉 회사는 회계처리기준에 따라 재무제표 등을 작성하여야 하고 공인회계사인 감사인은 회계감사기준에 따라 감사를 실시하여야 합니다. 회계감사기준은 회사가 회계처리기준에 따라 재무제표를 적정하게 작성하였는지 감사하도록 규정하고 있는 것입니다. 즉 회계처리기준의 수범자는 회사이고 회계감사기준의 수범자는 공인회계사인 감사인이다.

따라서 회계처리기준의 수범자가 공인회계사임을 전제로 한 위 논거는 타당하지 않는 것이다.

또한 “회사”를 들어 전문가라고 의제할 수는 없는 것이어서 회계처리기준의 수범자를 전문가로 예상하여 위임범위에 관한 예측가능성을 논의하는 것 역시 타당하지 않다고 할 것이다.

다음으로 공인회계사 등 회계전문가들이 회계처리기준을 잘 알고 있다는 사실이 회계처리기준의 제정에 관한 위임범위와 관련한 예측가능성에 영향을 미치는 것인지 여부를 살펴본다.

위임범위에 대한 예측가능성에 대한 논의는 위임한 모법의 위임규정에 의하여 향후 제정될 법규범을 예측할 수 있는지에 관한 것이고 회계처리기준에 대한 숙지여부는 현행 규정을 얼마나 잘 알고 있는지와 관련된 것이므로 서로 다른 논점이라고 할 수 있을 것이다. 단지 수범자가 해당분야의 전문가인 경우에는 덜 구체적으로 위임의 범위를 특정하더라도 예측가능성을 확보할 수 있을 수는 있을 것이나 위임의 범위를 특정하는 기준 자체가 모법과 하위법 사이에 정합성을 갖지 않는 경우에는 수범자가 해당분야의 전문가인지 여부는 해당 위임범위가 예측가능성을 부여하고 있는지 여부에 대하여 영향을 미칠 수는 없을 것이다.

나. 재위임 또는 민간위탁의 문제

(1) “법률에서 위임받은 사항을 전혀 규정하지 아니하고 그대로 재위임하는 것은 허용되지 않으며 위임받은 사항에 관하여 대강을 정하고 그 중의 특정사항을 범위를 정하여 하위법령에 다시 위임하는 경우에만 재위임이 허

용된다.”²²⁾라는 헌법재판소의 결정에 비추어 보면 금융감독위원회에서 한국 회계기준원에 회계처리기준의 제정권한을 위탁하는 과정에서 아무런 위임의 범위를 추가적으로 특정하지 않은 것은 헌법 상 재위임의 법리에 어긋나는 것이라고 할 것이다.

또한, 전술한 바와 같이 외감법 제13조 4항과 동법 시행령 제7조의 2 제1항에 의하면 기업회계기준의 제정권이 금융감독위원회로부터 민간단체인 한국회계연구원에 위탁되었으며, 동 시행령 제7조의 2 제2항에 의하여 설치된 한국회계연구원의 산하기관인 회계기준위원회는 회계기준서 등의 형태로 기업회계기준을 제정하고 있다. 위와 같이 재위임하는 경우 현행 헌법 하에서 금융감독위원회는 기업회계기준의 제정업무를 민간단체에의 재위임 또는 위탁할 수 있는가?

위임 또는 위탁이라는 것은 단순히 법문상의 용어에 의하여 구분되는 것이 아니고, 그 법적 성질에 의하여 구분되어야 할 것이다. 행정권한의 위임 및 위탁에 관한 규정 제1조²³⁾ 및 제2조²⁴⁾에 의하면 외감법 상 금융감독위원회로부터 한국회계연구원으로 기업회계기준의 제정업무를 이양한 것은 위 규정 중 민간위탁에 해당한다고 할 것이다.

행정업무의 민간위탁과 관련하여 동령 제11조 제1항²⁵⁾에 의하면 행정업무 중 민간에 위탁할 수 있는 사무는 조사·검사·검정·관리업무 등 국민의 권리·의무와 직접 관계되지 아니하는 공익성보다 능률성이 현저히 요청되거나 특수한 전문지식 및 기술을 요하는 사무 등에 국한된다고 할 것이다.

따라서 기업회계기준의 법적 성질에 관하여 기술한 바와 같이 기업회계기준을 위임명령으로 파악한다면 기업회계기준의 제정업무를 민간위탁할 수는 없다고 할 것이다.

한편 동 규정 제10조는 [민간위탁사무에 관하여는 다른 법령에 특별한 규

22) 헌재1996.2.29.선고 94헌마213결정

23) 이 영은 정부조직법 제6조제1항 및 기타의 법령에 의하여 행정능률의 향상, 행정사무의 간소화와 행정기관의 권한 및 책임을 일치시키기 위하여 각종 법률에 규정된 행정기관의 권한 중 일부를 그 보조기관 또는 하급 행정기관의 장에게 위임하거나 다른 행정기관의 장 또는 지방자치단체의 장에게 위임 또는 위탁할 권한을 정하고, 정부조직법 제6조제3항 및 기타의 법령에 의하여 행정관여의 범위를 축소하여 민간의 자율적인 행정 참여의 기회를 확대하기 위하여 각종 법률에 규정된 행정기관의 소관사무중 일부를 지방자치단체가 아닌 법인·단체 또는 그 기관이나 개인에게 위탁할 사무를 정함을 목적으로 한다.

24) 1. "위임"이라 함은 각종 법률에 규정된 행정기관의 장의 권한중 일부를 그 보조기관 또는 하급행정기관의 장이나 지방자치단체의 장에게 맡겨 그의 권한과 책임 하에 행사하도록 하는 것을 말한다. 2. "위탁"이라 함은 각종 법률에 규정된 행정기관의 장의 권한 중 일부를 다른 행정기관의 장에게 맡겨 그의 권한과 책임하에 행사하도록 하는 것을 말한다. 3. "민간위탁"이라 함은 각종 법률에 규정된 행정기관의 사무 중 일부를 지방자치단체가 아닌 법인·단체 또는 그 기관이나 개인에게 맡겨 그의 명의로 책임 하에 행사하도록 하는 것을 말한다.

25) 행정기관은 법령이 정하는 바에 따라 그 소관사무중 조사·검사·검정·관리업무 등 국민의 권리·의무와 직접 관계되지 아니하는 다음의 사무를 민간위탁할 수 있다. 1. 단순사실행위인 행정작용 2. 공익성보다 능률성이 현저히 요청되는 사무 3. 특수한 전문지식 및 기술을 요하는 사무 4. 기타 국민생활과 직결된 단순행정사무

정이 없는 한 이 영이 정하는 바에 의한다.]라고 규정하고 있고 전술한 바와 같이 외감법상 민간위탁의 근거가 있으므로 이를 민간위탁할 수 있다는 논리 역시 가능하다고 할 것이나, 기업회계기준이 위임명령이라는 점에 비추어 보면 이는 헌법 제40조, 제70조 및 제95조에 비추어 볼 때 위임명령사항은 대통령령, 총리령 및 부령에만 재위임할 수 있다는 원칙에 어긋나고, 재위임의 경우 법령에 의하여 위임받은 사항을 하위법령에 백지위임하는 것은 실질적으로 수권법의 내용을 변경하는 것이 되기 때문에 이를 허용할 수 없다는 원칙에도 역시 어긋난다고 할 것이므로, 미국처럼 위와 같은 위임입법에 관한 헌법상의 규정이 없는 경우와는 달리 국민의 권리 및 의무에 영향을 미치는 기업회계기준의 제정권한을 행정기관이 아닌 민간단체에 위임하는 것은 헌법위반의 소지가 있다고 할 것이다.

(2) 한국회계기준원 보고서의 논거

이에 대하여 다음과 같은 논거를 제시하며 회계기준제정 업무를 민간단체인 한국회계기준원에 위임하는 것이 우리 헌법 상 문제가 없다는 견해가 있다.²⁶⁾

첫째, 우리나라 헌법에는 독일 헌법 제20조 제2항 제2문은 “국가권력은 선거 또는 투표의 방법으로 국민에 의하여, 그리고 입법·행정·사법의 각 기관을 통하여 행사된다.”라는 규정 및 제33조 제4항 “고권적 권한(hoheitliche Befugnisse)의 행사는 원칙적으로 공법상 근무관계 및 충성관계에 있는 공무원에게 계속적 임무로서 맡겨져야 한다.”라는 규정과 같은 규정들이 없기 때문에, 공적 임무의 민간기구 위탁이 직접적인 위헌의 문제를 야기하지 않는다. 다만 우리나라에서 기업회계기준 제정의 민간기구 위탁과 관련하여 헌법상 문제될 수 있는 것은, 상술한 바와 같이 우리 헌법 제75조와 제95조에서 위임입법의 형식을 대통령령, 총리령, 부령으로 정하고 있다는 점이다.

명시적인 판례는 아직 없으나, 통설은 헌법상 규정된 위임입법의 형식은 제한적인 것이 아니라 예시적인 것으로 보고 법령에 의하여 - 또는 최소한 법률에 의하여 직접 - 입법권한이 수권된 경우에는 위헌이 아니라고 보고 있으므로 외감법 자체에서 기업회계기준의 제정을 금융감독위원회에 위임하면서(제13조 제1항) 그 제정 업무를 민간기구에게 위탁할 수 있도록 규정하였기 때문에(동조 제4항), 금융감독위원회나 민간기구에 대해 공히 위헌의 문제가 발생하지 아니한다.

26) 서울대법학연구소, 전계논문, pp.23-34

둘째, 구체적으로 한국회계연구원에 위탁된 것이 금융감독위원회의 개별적 결정에 의한 것이 아니라, 위 외감법 제13조 제4항에서 수권받은 동법시행령 제7조의2 제1항에 의한 것으로서, 위탁의 법적 근거가 법률과 대통령령으로 단계적으로 이루어져 완벽하다.

셋째, 한국회계연구원에 대한 기업회계기준의 제정업무 위탁은 - 앞서 설명한 바와 같이 독일에서 말하는 - 공적 임무의 '직접적 수행'에 관한 것에 불과하고, 기업회계기준 제정의 궁극적 책임주체는 금융감독위원회이다. 금융감독위원회는 기업회계기준의 수정요구 권한, 한국회계연구원의 조직과 업무수행에 대한 광범위한 감독권한 및 외감법시행령의 개정을 통해 위탁을 해지 내지 폐지권한을 통하여 한국회계연구원에 대해 감독권한과 책임을 갖는바, 이는 독일에서 말하는 (조직·절차·임무수행에 대한) 감독책임과 보장 책임을 완벽하게 부담하고 있으므로, '기업회계기준의 정치적 중립성 확보'라는 정당하고 필요한 목적을 위해 그 직접적 실행을 민간기구에게 위탁하는 것을 두고 헌법에 위반된다고 할 수 없음은 분명하다.

넷째, 죄형법정주의의 주된 목적은 수범자를 보호하는 데 있는바, 외감법상 별척조항의 요소가 되는 기업회계기준의 내용이 민간기구인 한국회계연구원 에서 결정된다고 해서 정부기관에 의해 결정되는 것에 비해 수범자인 회계 업무담당자에 대하여 근본적으로 불리하게 작용할 것이 없다. 오히려 민간기구로서의 유연성을 살려 관계인에 대한 정보제공, 자문 등 서비스 기능이 제고될 수 있을 것이다.

(3) 한국회계기준원 보고서의 논거에 대한 검토

가) 첫째 논거와 관련하여 살펴본다.

우리 헌법 제40조는 "입법권은 국회에 속한다."라고 규정하고 있고, 제75조에 의하면 대통령은 법률에서 구체적으로 위임받은 사항과 법률의 집행을 위하여 필요한 사항에 대하여 대통령령을 발할 수 있으며, 제95조에 의하면 총리 및 행정각부의 장은 법령이나 대통령령의 위임 또는 직권으로 총리령 또는 부령을 발할 수 있다. 우리 헌법에 의하면 국회의 입법권을 위임받아 그 규범을 창조할 수 있는 자는 원칙적으로 대통령, 총리 및 행정각부의 장

으로 한정되어 있다.

우리 헌법 제1조 제2항은 “대한민국의 주권은 국민에게 있고 모든 권력은 국민으로부터 나온다.”라고 규정하고 있으나, 이는 주권의 소재와 통치권의 담당자가 언제나 같아야 한다는 의미는 아니고 헌법 상 중요정책에 대한 임의적인 국민투표와 헌법개정안에 대한 필수적인 국민투표 등 직접민주주의적인 통치수단을 예외적으로 채택하고 있지 않는 한 대의의 원리에 의하여 국회 및 대통령이 독자적인 판단과 책임 아래 정책결정과 정책집행을 수행하는 것을 의미하는 것이다.²⁷⁾ 헌법은 제72조에 의한 중요정책에 대한 국민투표 및 제130조에 의한 헌법개정안에 대한 국민투표 등 국민이 직접 권한을 행사하는 경우를 명시하여 규정하고 있을 뿐이다.

따라서 헌법 제1조 제2항, 제40조, 제72조, 제75조, 제95조 및 제130조 등을 종합하면 위 독일 헌법 제20조 제2항 제2문 및 제33조 제4항의 규정내용은 우리 헌법상에도 충분히 도출되는 내용이므로 국가의 통치권의 일부인 입법권 역시 헌법상 예외규정이 없는 한 국민이 직접 이를 행사할 수는 없는 것이다.

또한 국민이 헌법을 통하여 입법권을 국회에 위임하고 그 입법권의 일부를 행정기관인 대통령, 총리 및 행정각부의 장에게 행사할 것으로 결단하였는 바, 이를 위임받은 국회, 대통령, 총리 및 행정각부의 장이 국민의 권리의무에 중요한 영향을 미치는 입법기능을 국민의 일부에 해당하는 민간단체에 위임하는 것은 헌법 상 위임의 취지에 부합하지 않는다고 할 것이다.

대통령령, 총리령 및 부령 등 입법형식을 예시적으로 해석하는 것은 주로 감사원규칙의 법적 성질과 관련된 것인바 감사원 역시 대통령 직속의 행정기관이라는 점을 감안하면 위 각 령이 예시적인 것이라고 하더라도 그 위임의 대상은 위 위임입법의 법리상 행정기관으로 한정하여 인정되어야 할 것이다.

위 논거에서는 금융감독위원회를 민간단체와 동일선 상에 두고 논의를 전개하나 금융감독위원회 역시 행정기관으로서 대통령령, 총리령 및 부령 등 입법형식을 예시적으로 해석한다고 하더라도 행정기관으로서 그 위임대상에 포함될 수 있는 것이라고 할 것이다.

나) 둘째 논거에 대하여 살펴본다.

이 논거는 한국회계연구원에 위탁된 것이 위 외감법 제13조 제4항에서 수

27) 허영, 한국헌법론, 신2판, 박영사, pp.137-139

권반은 동법시행령 제7조의2 제1항에 의한 것으로서, 위탁의 법적 근거가 완벽하다는 것을 전제로 하나 기술한 바와 같이 위 위탁규정은 헌법 상 위임 입법 및 재위임에 관한 법리에 위반된 것이라고 할 것이어서 그 위탁의 근거가 완벽하다고 할 수는 없는 것이다.

다) 셋째 논거에 대하여 살펴본다.

이는 금융감독위원회가 한국회계연구원에 대해 감독권한과 책임을 갖는바, 이는 독일에서 말하는 감독책임과 보장책임을 완벽하게 부담하고 있는 것에 해당한다는 것과 '기업회계기준의 정치적 중립성 확보'를 위해 그 직접적 실행을 민간기구에게 위탁하는 것이 정당하고 필요한 합리성을 갖는 것이라는 점에 근거하고 있다.

그러나 행정권한의위임및위탁에관한규정 제13조(지휘·감독)는 일반의 민간 위탁에 대한 지휘 및 감독과 관련하여 [①위탁기관은 민간위탁사무의 처리에 대하여 민간수탁기관을 지휘·감독하며, 필요하다고 인정되는 때에는 민간수탁기관에 대하여 위탁한 사무에 관하여 필요한 지시를 하거나 조치를 명할 수 있다. ②위탁기관은 민간수탁기관에 대하여 필요한 사항을 보고하게 할 수 있다. ③위탁기관은 민간수탁기관의 수탁사무의 처리가 위법 또는 부당하다고 인정되는 때에는 그 처분을 취소하거나 정지시킬 수 있다. ④위탁기관이 제3항의 규정에 의하여 당해 사무를 취소 또는 정지시키고자 하는 때에는 그 취소 또는 정지의 사유를 문서로 민간수탁기관에 통보하고 사전에 의견진술의 기회를 주어야 한다.]라고 규정하고 있는바, 이는 외감법 상 금융감독위원회의 한국회계기준원에 대한 감독체계와 비슷하다고 할 수 있으나 그 지휘 및 감독의 정도는 권리 및 의무에 관계되지 않은 사항에 대한 위 규정이 국민의 권리 및 의무에 관한 사항에 관계된 외감법의 경우보다 오히려 더 높다고 할 것입니다.

따라서 금융감독위원회의 한국회계연구원에 대해 감독권한과 책임이 독일에서 말하는 감독책임과 보장책임을 완벽하게 부담하고 있는 것에 해당하여 입법기능에 해당하는 통치권의 일부를 민간에 위탁하는 것이 가능하다는 논거는 우리 현행 법체계 상 허용될 수 없을 것으로 보인다. 우리 현행 법체계 상 국민의 권리의무와 무관한 사항을 민간위탁하는 경우에도 기업회계기준의 제정에 관한 외감법 상 위 규정들과 비교하여 대동소이하거나 오히려 엄격한 감독을 하고 있기 때문이다.

그리고 외감법 상 수정요구권은 회계기준자체에 대한 수정요구권에 불과하고 그 회계기준제정을 담당한 자에 대하여 공무원에 준하는 감독을 하거나 법적 책임을 지우는 것은 아니다. 외감법 상 위탁폐지의 경우도 역시 회계기준제정을 담당한 자에 대한 제제수단은 아니다. 이해관계인의 보호와 국제회계처리기준에의 합치를 위한 수정요구권 외에 한국회계기준원이 제정한 회계처리기준의 적정성에 대하여 금융감독위원회가 보장책임을 부담한다는 근거는 없다.

또한 공무원에 대하여는 헌법 제7조가 “① 공무원은 국민전체의 봉사자이며, 국민에 대하여 책임을 진다. ②공무원의 신분과 정치적 중립성은 법률이 정하는 바에 의하여 보장된다.”라고 규정하고 있으며 각종 형벌법규에 의하여 위법행위의 경우 가중처벌을 하고 있는바, 오히려 민간단체에 대하여서는 이와 같은 규정이 적용되지 않는다.

민간단체가 입법기능을 수행하여야 정치적 중립성을 확보할 수 있다는 것은 검증된 바 없는 주장이다. 오히려 정치적 중립성을 확보하거나 이익단체의 압력으로부터 보호할 수 있는 장치가 미흡하고 이를 위반하였을 경우 그 법적 책임을 추궁하는 장치 역시 공무원의 경우보다는 미흡하다고 할 수 있다. 공권력의 수행과정에 민간단체 등이 관여하는 것이 공권력행사의 투명성을 제고시킬 수는 있지만 민간단체가 공권력을 대신 행사하는 것이 정치적 중립성을 제고시킨다는 것은 타당하지 않다고 할 것이다.

게다가 위 논거에서 예로 든 독일에서도 그 회계기준제정민간단체가 제정하는 회계기준에 대하여 바로 법적효력을 부여하고 있지 않다.

라) 넷째 논거에 대하여 살펴본다.

이는 기업회계기준의 제정절차에 대한 합헌성에 관한 논의는 기업회계기준의 내용에 관한 논의와는 구분되는 것이고, 기업회계기준을 위임입법의 범리에 부합되도록 제정한다고 하여 그 기업회계기준의 내용이 부실하여진다거나 국제회계처리기준에 일치하게 되지 않는다고 주장할 근거는 없는 것이므로 이를 들어 한국회계기준원에 의한 기업회계기준의 제정이 헌법에 부합되는 것으로 주장할 수는 없다고 할 것이다.

행정기관에 의하여 제정된다고 하더라도 그 기업회계기준안의 제정을 민간단체에 위탁할 수도 있고 행정기관에 의한 그 기준안의 변경에 대하여 절차적 통제를 할 수도 있을 것이다.

다. 회계처리기준에 관한 해석·질의 업무

(1) 한국회계기준원 보고서의 논거

회계처리기준에 관한 해석·질의 업무와 관련하여 다음과 같은 논거로 그 업무는 한국회계기준원만이 가지고 있다는 견해가 있다.²⁸⁾

첫째, 현행법령에 따르면 금융감독위원회는 “회사의 회계처리기준에 관한 업무(회계처리기준에 관한 해석·질의회신 등 관련업무를 포함한다)”를 한국회계연구원에 위탁하였다.(외감법 제13조 제4항, 같은 법 시행령 제7조의2 제1항),

둘째, 금융감독위원회가 이 위탁의 전부나 일부를 철회한 바는 없으므로, 금융감독위원회가 회계처리기준의 일부를 다른 곳에서 제정하게 하거나 해석·질의 업무를 다른 곳에 맡기려면, 외감법시행령이라는 대통령령의 개정 절차를 밟아 업무위탁의 일부를 취소하여야 한다.

(2) 한국회계기준원 보고서의 논거에 대한 검토

가) 첫째 논거와 관련하여 살펴본다.

위탁이 헌법상 효력을 갖기 어렵다면 외감법 해당조문을 한국회계기준원에 대한 회계처리기준에 관한 해석·질의회신 등 관련업무의 위탁근거로 삼을 수는 없을 것이다.

나) 둘째논거에 대하여 살펴본다.

법령 상 한국회계기준원에 해석·질의회신 등 관련업무가 위탁된 것은 명백하다고 할 수 있을 것이나 금융감독위원회에 대하여서도 그 해석·질의회신 등 관련 업무를 한국회계기준원이 전속적으로 담당한다고 볼 수는 없을 것이다.

기업회계기준안이 아닌 기업회계기준의 제정권한을 한국회계기준원이 행사하는 것이 위헌이라면 그 해석·질의회신 등 관련업무 역시 행정기관인 금융감독위원회가 수행하는 것이 타당하다고 할 것이다.

28) 서울대 법학연구소, 전제논문, pp.31-32

4. 죄형법정주의 및 처벌규정과 관련한 문제점

가. 관련 규정 및 관련 법리

외감법 제13조 제3항은 [회사는 제1항의 규정에 의한 회계처리기준에 따라 재무제표·연결재무제표 또는 결합재무제표를 작성하여야 한다.]라고 규정하고 있으며, 동법 제20조 제1항 제7호, 제8호에서는 [동법 제20조 (벌칙) 제1항 및 동항 제7,8호는 [①상법 제635조 제1항에 규정된 자, 그 외의 회사의 회계업무를 담당하는 자, 감사인 또는 그에 소속된 공인회계사나 감사업무와 관련된 자가 다음 각 호의 1에 해당하는 행위를 한 때에는 3년 이하의 징역 또는 3천만원이하의 벌금에 처한다. <개정 89·12·30, 93·12·31, 96·12·30, 98·2·24>] 및 [7. 재무제표·연결재무제표 또는 결합재무제표를 작성하지 아니한 때 8. 제13조의 규정에 의한 회계처리기준에 위반하여 허위의 재무제표·연결재무제표 또는 결합재무제표를 작성·공시한 때]라고 규정하고 있다.

또한 헌법재판소는 “위임입법에 관한 헌법 제75조는 처벌법규에도 적용되는 것이지만 법률에 의한 처벌법규의 위임은, 헌법이 특히 인권을 최대한으로 보장하기 위하여 죄형법정주의와 적법절차를 규정하고, 법률(형식적 의미)에 의한 처벌을 특별히 강조하고 있는 기본권보장 우위사상에 비추어 바람직스럽지 못한 일이므로, 그 요건과 범위가 보다 엄격하게 제한적으로 적용되어야 한다. 따라서 처벌법규의 위임은 특히 긴급한 필요가 있거나 미리 법률로써 자세히 정할 수 없는 부득이한 사정이 있는 경우에 한정되어야 하고 이러한 경우일지라도 법률에서 범죄의 구성요건은 처벌대상인 행위가 어떠한 것일 것이라고 이를 예측할 수 있을 정도로 구체적으로 정하고 형벌의 종류 및 그 상한과 폭을 명백히 규정하여야 한다.”²⁹⁾ 라고 판시하고 있다.

헌법 상 위임입법의 법리위반과 관련하여 기술한 바와 같이 기업회계기준의 제정절차가 헌법에 위반된 것이므로 이를 처벌규정 상 구성요건으로 삼는 것은 역시 위헌의 소지가 있다고 할 것이다.

“회계처리기준은 기업회계와 감사인의 감사에 통일성과 객관성이 확보될 수 있도록 해야 한다”라는 규정만으로는 처벌대상인 행위가 어떠한 것일 것이라고 이를 예측할 수 있을 정도로 구체적으로 정하고 형벌의 종류 및 그 상한과 폭을 명백히 규정한 것에 해당하지 않는다. 또한 “기업회계기준을 위반하여 허위의 재무제표 등을 작성하는 것을 구성요건으로 규정하는 것”은 “기업회계기준을 위반하여 재무제표 등을 작성하는 것”을 구성요건으로 규

29) 헌재 1991.7.8.선고 91헌가4결정

정하는 것과 같은 것이라고 할 것이다. 즉 기업회계기준을 위반한 사실 자체에 대하여 처벌하고 있는 것이다.

기업회계기준은 현행 외감법 하에서 한국회계기준원이 제정하면 법령으로 공포되거나 그 내용이 법원의 판결에 의하여 확인되는 등 절차가 없이 바로 효력을 갖게 되어 외감법 상 회사들은 이에 기속되어 재무제표 등을 작성하여야 하며, 그 기업회계기준에 위반하여 재무제표 등을 작성하면 위 처벌규정에 의하여 처벌되게 되는바, 이는 민간단체인 한국회계기준원의 정함에 따라 처벌규정의 내용이 달라지는 결과가 되어 법의 정함에 의하여 처벌되어야 한다는 소박한 의미의 죄형법정주의에도 위반되는 것이다.

나. 한국회계기준원 보고서의 논거

외감법 제20조 제1항 제7호 및 제8호의 처벌규정과 관련하여 구성요건 상 기업회계기준은 적법하게 위임되어 작성된 것이고, 회계전문가의 관점에서 외감법 상의 회계처리기준은 전혀 생소한 사항이 아니고, 공인회계사 등 회계전문가들은 기업회계기준의 내용을 누구보다도 잘 알 수 있는 지위에 있으므로 현행 외감법 상 위임규정은 위임의 범위를 특정함에 있어서 예측가능성을 해하지 않으며, 위 처벌규정은 단순하게 기업회계기준을 위반한 것을 처벌하지 않고 기업회계기준을 위반하여 허위의 재무제표 등을 작성한 경우를 처벌하는 것이기 때문에 죄형법정주의에 어긋나지 않는다는 취지의 견해가 있다.³⁰⁾

다. 한국회계기준원 보고서의 논거에 대한 검토

(1) 헌법 상 위임입법의 법리위반과 관련하여 기술한 바와 같이 기업회계기준의 제정절차가 헌법에 위반된 것이므로 이를 처벌규정 상 구성요건으로 삼는 것은 역시 위헌의 소지가 있다고 할 것이다.

(2) 또한 기업회계기준의 수범자는 기업회계기준을 준수하여 재무제표·연결재무제표 또는 결합재무제표를 작성하여야 하는 자인바, 외감법 제13조 제3항은 [회사는 제1항의 규정에 의한 회계처리기준에 따라 재무제표·연결재무제표 또는 결합재무제표를 작성하여야 한다.]라고 규정하고 있으므로 기업회계기준의 수범자는 “회사”이다. 공인회계사인 회계감사인은 외감법 제5조 제1항에 따라 일반적으로 공정타당하다고 인정되는 회계감사기준에 따라 감사를

30) 서울대 법학연구소, 전계논문, pp.6-23

실시하여야 한다. 즉 회사는 회계처리기준에 따라 재무제표 등을 작성하여야 하고 공인회계사인 감사인은 회계감사기준에 따라 감사를 실시하여야 한다.

회계감사기준은 회사가 회계처리기준에 따라 재무제표를 적정하게 작성하였는지 감사하도록 규정하고 있는 것이다. 즉 회계처리기준의 수범자는 회사이고 회계감사기준의 수범자는 공인회계사인 감사인이므로 동법 제20조 제1항 제7호 및 제8호 처벌규정의 수범자는 회사관계자들이고 동항 제2호 등 처벌규정의 수범자는 감사인인 것이다.

따라서 회계처리기준관련 처벌규정인 동항 제7호 및 제8호의 수범자가 공인회계사임을 전제로 한 위 논거는 타당하지 않는 것이다.

(3) 또한 “회사 및 회사관계인”을 들어 전문가라고 의제할 수는 없는 것이어서 회계처리기준관련 처벌규정의 수범자를 전문가로 예상하여 처벌규정에 관한 예측가능성을 논의하는 것 역시 타당하지 않다고 할 것이다.

처벌규정에 대한 예측가능성에 대한 논의는 해당 구성요건을 위임한 모법의 위임규정에 의하여 향후 제정될 처벌규정을 예측할 수 있는지에 관한 것이고 회계처리기준에 대한 숙지여부는 현행 규정을 얼마나 잘 알고 있는지와 관련된 것이므로 서로 다른 논점이라고 할 수 있을 것이다.

단지 수범자가 해당분야의 전문가인 경우에는 덜 구체적으로 처벌규정에 대한 위임의 범위를 특정하더라도 예측가능성을 확보할 수 있을 수는 있을 것이나 위임의 범위를 특정하는 기준 자체가 모법과 하위법 사이에 정합성을 갖지 않는 경우에는 수범자가 해당분야의 전문가인지 여부는 해당 위임 범위가 예측가능성을 부여하고 있는지 여부에 대하여 영향을 미칠 수는 없을 것이다.

(4) 또한 기업회계기준을 위반하여 허위의 재무제표 등을 작성하는 것을 구성요건으로 규정하는 것이 기업회계기준을 위반한다는 것 외에 새로운 요건사실을 규정하는 것으로 볼 수 있으려면, 기업회계기준의 위반하였으나 진정한 재무제표가 존재하여야 할 것이나 이 명제가 가능하려면 허위의 재무제표를 작성할 것을 기업회계기준이 명하여야 하는 것이다. 그러나 이는 기업회계기준의 존재근거에 위반되는 것이다. 따라서 “기업회계기준을 위반하여 허위의 재무제표 등을 작성하는 것을 구성요건으로 규정하는 것”은 “기업회계기준을 위반하여 재무제표 등을 작성하는 것”을 구성요건으로 규정하는 것과 같은 것이다. 즉 기업회계기준을 위반한 사실 자체에 대하여 처벌하

고 있는 것이다.

(5) 기업회계기준은 현행 외감법 하에서 한국회계기준원이 제정하면 법령으로 공포되거나 그 내용이 법원의 판결에 의하여 확인되는 등 절차가 없이 바로 효력을 갖게 되어 외감법 상 회사들은 이에 기속되어 재무제표 등을 작성하여야 하며, 그 기업회계기준에 위반하여 재무제표 등을 작성하면 위 처벌규정에 의하여 처벌되게 되는바, 이는 민간단체인 한국회계기준원의 정함에 따라 처벌규정의 내용이 달라지는 결과가 되어 법의 정함에 의하여 처벌되어야 한다는 소박한 의미의 죄형법정주의에도 위반되는 것이다. 이 경우 법이 이와 같이 정하였다고 하더라도 이는 처벌규정을 법에 의하여 정한 것이 아닌 것이다.

물론 상법상 정관에 위반하여 위법행위를 한 경우나 정관이나 금융기관의 규정을 위반한 행위에 대하여서도 형사 처벌할 수 있는 예가 있으나 이는 정관 등의 규정을 위반하는 것 자체가 아니라 이에 위반하여 각 정관 등의 효력이 미치는 회사 또는 금융기관 등의 재산 등을 위태롭게 하는 등 법익을 침해하였을 경우에 이를 처벌하는 것이다.

즉 그 정관이나 규정을 위반하고 그 정관이나 규정을 제정한 해당 회사 또는 금융기관의 법익을 추가적으로 침해하는 행위를 처벌하는 것이다. 물론 위 정관이나 규정을 위반한 것에 불과하다면 이는 해당 회사 또는 금융기관이 내부적으로 징계할 수 있을 것이다.

위 논의를 회계처리기준과 관련하여 살펴본다면 한국회계기준원이 제정하는 기업회계기준에 위반하여 한국회계기준원의 재산을 위태롭게 하는 등 법익을 침해하는 경우에 처벌하는 것은 가능할 것이며 위 기업회계기준을 위반한 것에 불과하다면 이는 한국회계기준원의 내부적으로 징계하여야 할 것이다. 물론 이 역시 기업회계기준이 한국회계기준원의 자치법규일 경우에만 가능한 것이다.

5. 회계감사기준 관련 규정의 검토

가. 회계감사기준 관련 규정의 현황

주식회사외부감사등에관한법률 제5조 (회계감사기준<개정 2001.3.28>)는 “①감사인은 일반적으로 공정·타당하다고 인정되는 회계감사기준에 따라 감사를 실시하여야 한다. <개정 1989.12.30, 2001.3.28>

②제1항의 회계감사기준은 감사인의 독립성 유지와 재무제표의 신뢰성

유지에 필요한 사항 등을 대통령령이 정하는 바에 따라 한국공인회계사회가 정하되, 금융감독위원회의 사전승인을 얻어야 한다. <개정 2003.12.11>”라고 규정되어 있고, 동 시행령 제4조의6 (회계감사기준)는 “법 제5조제1항의 규정에 의한 회계감사기준에는 다음 각 호의 사항이 포함되어야 한다.

1. 감사인의 독립성을 유지하기 위한 요건에 관한 사항
2. 감사계획의 수립방법과 감사절차에 관한 사항
3. 감사의견의 구분 및 결정방법에 관한 사항
4. 감사조서의 작성 등 감사업무의 관리에 관한 사항
5. 감사결과의 보고기준에 관한 사항”

이라고 규정하고 있으며,

또한 주식회사의외부감사에관한법률 제20조 (벌칙) 제2항은

“「상법」 제635조제1항에 규정된 자, 그 외의 회사의 회계업무를 담당하는 자, 감사인 또는 그에 소속된 공인회계사나 감사업무와 관련된 자가 다음 각 호의 1에 해당하는 행위를 한 때에는 3년 이하의 징역 또는 3천만원 이하의 벌금에 처한다. <개정 1989.12.30, 1993.12.31, 1996.12.30, 1998.2.24, 2003.12.11, 2005.5.31>

2. 감사보고서에 기재하여야 할 사항을 기재하지 아니하거나 허위의 기재를 한 때”

라고 규정하고 있다.

나. 문제점

(1) 회계감사기준 제정절차에 관하여

외감법 제20조 제2항 제2호는 ‘감사보고서에 기재하여야 할 사항을 기재하지 아니하거나 허위의 기재를 한 때’에는 감사인을 처벌하고, 감사보고서는 회계감사기준에 따라 작성되는 것이므로 회계감사기준 역시 국민의 권리의무에 영향을 미치는 것이다. 헌법 제40조, 제70조 및 제95조에 비추어 볼 때 국민의 권리의무에 영향을 미치는 규범을 법에서 위임하여 제정하도록 하는 경우에 그 위임형식은 일반적으로 대통령령, 총리령 및 부령의 형태를 갖추어야 하고 그 위임의 상대방 역시 행정기관에 한정되어야 하는 것이므로 국민의 권리 및 의무에 영향을 미치는 회계감사기준의 제정권한을 행정기관이

아닌 민간단체에 위임하는 것은 헌법위반의 소지가 있다고 할 것이다. 또한 행정기관의 사전승인을 얻었다는 이유로 민간기관에 의하여 작성된 규범이 되는 것은 일반의 법규범의 제정절차에 반하는 것이다.

물론 위 벌칙규정을 변경하여 회계감사기준의 법적 성격이 달라지는 경우에는 법의 제정절차를 반드시 준수하여야 하는 것은 아닐 것이다.

(2) 회계감사기준제정의 위임사항에 관하여

헌법재판소가 외감법 제20조 제2항 제2호의 벌칙규정 중 ‘감사보고서에 기재하여야 할 사항’부분만을 죄형법정주의 상 요구되는 명확성의 원칙에 위배되는 것이다³¹⁾라고 결정한 후, 개정된 위 시행령 제4조의6 (회계감사기준)에

31) 헌법재판소 2004.1.29. 2002헌가20,21(병합) 전원재판부

“가. 이 사건 법률조항은 ‘감사보고서에 기재하여야 할 사항’을 기재하지 아니하는 행위를 범죄의 구성요건으로 정하고 있다. 그런데 동 법률이나 상법 등 관련 법률들은 ‘감사보고서에 기재하여야 할 사항’이 어떠한 내용과 범위의 것을 의미하는지에 관하여는 별도로 아무런 규정을 두고 있지 않다. 또한 감사보고서는 회계감사기준에 따라 작성되는 것인데 동 감사기준은 증권관리위원회 혹은 금융감독위원회에 의하여 정하여지도록 법률에 규정되어 있을 뿐이므로 결국 감사보고서에 기재하여야 할 사항도 전적으로 위 위원회들의 판단에 따라 정하여지고 또한 수시로 얼마든지 변경될 수 있는 것이 되어 법률에 의하여 그 대강 혹은 기본적 사항이 규율되고 있다고 할 수 없다. 한편 이 사건 법률조항의 주된 수범자는 회계분야의 전문가로서 자격을 가진 공인 회계사들이며 회계원칙을 숙지하고 있는 이들이 일반인들보다는 감사보고서에 기재하여야 할 사항을 더 잘 알 수 있는 지위에 있는 것은 사실이나, 회계감사기준상 사용되고 있는 제반 일반적, 추상적 개념들을 수범자가 어느 정도로 엄격하게 혹은 광범하게 해석하느냐에 따라 폭넓은 재량을 가져오고 있기 때문에 이와 같은 회계전문가에게 있어서도 그 기재의 범위가 반드시 명확하다고 할 수 없다. 따라서 이 사건 법률조항 중 ‘감사보고서에 기재하여야 할 사항’ 부분은 그 의미가 법률로서 확정되어 있지 아니하고, 법률 문언의 전체적, 유기적인 구조와 구성요건의 특수성, 규제의 여건 등을 종합하여 고려하여 보더라도 수범자가 자신의 행위를 충분히 결정할 수 있을 정도로 내용이 명확하지 아니하여 동 조항부분은 죄형법정주의에서 요구하는 명확성의 원칙에 위배된다.

나. 법률이 아닌 하위규범에 범죄구성요건 등 국민의 자유와 권리를 제한하는 사항을 정하도록 위임하는 것은 반드시 법률규정 자체에서 이를 하위규범에 위임한다는 것을 명시하여야만 가능하다고 할 것이며, 법률이 하위 법령에 전혀 위임조차 하지 아니하고 있는 사항에 대하여 마치 법률의 위임을 받은 것처럼 하위 법령이 국민의 자유와 권리를 제한하는 사항을 직접 상세히 규정할 수는 없다고 할 것이다. 만약 이를 허용한다면 이는 입법사항을 법률이 아니라 사실상 하위규범에 의하여 정의하고 제한하는 것을 허용하는 결과가 된다고 할 것이므로 국민의 모든 자유와 권리에 대한 제한을 반드시 ‘법률’에 의하여만 할 수 있도록 규정한 헌법 제37조 제2항 전단에 직접 위배되기 때문이다. 이 사건 법률조항은 형사처벌의 대상이 되는 구성요건 행위를 정함에 있어서 단지 ‘감사보고서에 기재하여야 할 사항을 기재하지 아니한 행위’를 처벌함을 밝히고 있을 뿐이고, 감사보고서에 기재하여야 할 사항의 구체적 내용이나 범위에 관하여 이를 별도로 정하고 있지 아니하며 이를 하위 법령에 위임하고 있지도 아니하다. 그렇다면 앞서 실시한 바와 같이 법률조항에 하위 법령에 대한 위임을 밝히고 있음을 전제로 하여 적용되는 포괄위임 금지 원칙상의 헌법적 한계는 이 사건 법률조항 부분에 적용될 여지가 없다고 할 것이며, 구성요건 행위의 구체적 내용과 범위에 관한 모든 문제는 죄형법정주의상 요구되는 명확성이 인정될 수 있는지 여부를 따져서 판단하여야 한다.

다. ‘감사보고서에 기재하여야 할 사항’이 어느 범위에 이르는지 여부에 관하여는 헌법상 요구되는 명확성이 인정된다고 할 수 없으나, 이러한 불명확성은 ‘감사보고서에 허위의 기재를 한 행위’의

서 감사보고서에 기재할 사항을 보다 구체적으로 규정하고 있으나 그 내용을 시행령보다는 동법 제5조의 내용에 반영하여 법률단계에서 규정하는 것으로 통합하여야 할 필요가 있다.

(3) 외감법 제20조 제2항 제2호 벌칙규정과 관련하여

가) 재무제표의 작성책임은 회사에 있고, 이들이 작성한 재무제표가 중요성의 관점에서 왜곡표시가 있는지 여부를 회계감사기준에 따라서 적발하여야 할 책임은 감사인에게 있다. 따라서 제2호 “감사보고서에 기재하여야 할 사항을 기재하지 아니하거나 허위의 기재를 한 때”는 모두 감사인의 책임과 관련한 구성요건임에도 동법 제1항에서는 ‘상법 제635조제1항에 규정된 자, 그 외의 회사의 회계업무를 담당하는 자’ 역시 위 구성요건 하에서 책임을 묻고 있어서 오해의 소지가 있다. 회사의 회계담당자 등이 회계감사를 하거나 감사보고서를 작성할 의무가 없다는 점을 감안한다면 이는 더욱 정비되어야 할 규정이라고 할 것이다.

나) 또한 감사인 또는 그에 소속된 공인회계사나 감사업무와 관련된 자가 ‘감사보고서에 기재하여야 할 사항을 기재하지 아니하거나 허위의 기재를 한 때’에는 이를 이유로 바로 처벌할 경우 이는 결과책임을 지우는 것이므로 ‘고의 또는 중대한 과실’요건을 추가하는 것이 타당하며 또한 위와 같은 벌칙조항을 둔 것은 시장에 대한 회사의 인증기능을 적정하게 할 것을 확보한다는 취지일 것이므로 감사보고서에 기재하여야 할 사항을 기재하지 아니하거나 허위의 기재를 한 결과 재무제표의 중요한 왜곡표시를 적발하지 못하거나 보고하지 않은 행위를 처벌할 필요가 있다고 할 것이다. 그 중요성여부는 결국 법원의 판단에 의하여 이루어져야 한다고 생각한다.

6. 결 론

현행 기업회계기준의 제정과정에는 다음과 같은 문제점이 있다.

기업회계기준은 위임명령에 해당하므로 기업회계기준의 제정업무를 위임하는 경우에도 대통령 또는 총리령 및 부령의 형식으로 위임하여야 하는바, 현행

내용을 정하는데 있어서는 영향을 미칠 수 없으므로 이를 이유로 동 개념이 불명확하여진다고 할 수 없다. 따라서 이 사건 법률조항 중 ‘감사보고서에 허위의 기재를 한 때’라고 한 부분은 그것이 형사처벌의 구성요건을 이루는 개념으로서 수범자가 법률의 규정만으로 충분히 그 내용의 대강을 파악할 만큼 명확한 것이라고 할 것이므로 죄형법정주의의 한 내용인 형벌법규의 명확성의 원칙에 반한다고 할 수 없다.”

외감법 제13조 제1항과 같이 [금융감독위원회가 증권선물위원회의 심의를 거쳐 정한다]라는 방식을 취하는 것은 위임입법의 수권형식에 부합되지 않는다.

법률에서 위임받은 사항을 전혀 규정하지 아니하고 그대로 재위임하는 것은 허용되지 않으며 위임받은 사항에 관하여 대강을 정하고 그 중의 특정사항을 범위를 정하여 하위법령에 다시 위임하는 경우에만 재위임이 허용되는 것인바, 금융감독위원회에서 한국회계기준원에 회계처리기준의 제정권한을 위탁하는 과정에서 아무런 위임의 범위를 추가적으로 특정하지 않은 것은 헌법상 재위임의 법리에 어긋나는 것이다.

국민의 권리 및 의무에 영향을 미치는 기업회계기준의 제정권한을 행정기관이 아닌 민간단체에 위임하는 것은 헌법위반의 소지가 있다.

현행 기업회계기준과 관련한 처벌규정에는 다음과 같은 문제점이 있다.

기업회계기준의 제정절차가 헌법에 위반된 것이므로 이를 처벌규정 상 구성요건으로 삼는 것 역시 위헌의 소지가 있다고 할 것이다.

“회계처리기준은 기업회계와 감사인의 감사에 통일성과 객관성이 확보될 수 있도록 해야 한다”라는 규정만으로는 처벌대상인 행위가 어떠한 것일 것이라고 이를 예측할 수 있을 정도로 구체적으로 정하고 형벌의 종류 및 그 상한과 폭을 명백히 규정한 것에 해당하지 않는다. 또한 “기업회계기준을 위반하여 허위의 재무제표 등을 작성하는 것을 구성요건으로 규정하는 것”은 “기업회계기준을 위반하여 재무제표 등을 작성하는 것”을 구성요건으로 규정하는 것과 같은 것이라고 할 것이다. 즉 기업회계기준을 위반한 사실 자체에 대하여 처벌하고 있는 것이다.

기업회계기준은 현행 외감법 하에서 한국회계기준원이 제정하면 법령으로 공포되거나 그 내용이 법원의 판결에 의하여 확인되는 등 절차가 없이 바로 효력을 갖게 되어 외감법 상 회사들은 이에 기속되어 재무제표 등을 작성하여야 하며, 그 기업회계기준에 위반하여 재무제표 등을 작성하면 위 처벌규정에 의하여 처벌되게 되는바, 이는 민간단체인 한국회계기준원의 정함에 따라 처벌규정의 내용이 달라지는 결과가 되어 법의 정함에 의하여 처벌되어야 한다는 소박한 의미의 죄형법정주의에도 위반되는 것이다.

현행 회계감사기준의 제정과정에는 다음과 같은 문제점이 있다.

외감법 제20조 제2항 제2호는 ‘감사보고서에 기재하여야 할 사항을 기재하지 아니하거나 허위의 기재를 한 때’에는 감사인을 처벌하고, 감사보고서는 회계감사기준에 따라 작성되는 것이므로 회계감사기준 역시 국민의 권리의무에 영향을 미치는 것이다. 헌법 제40조, 제70조 및 제95조에 비추어 볼 때

국민의 권리의무에 영향을 미치는 규범을 법에서 위임하여 제정하도록 하는 경우에 그 위임형식은 일반적으로 대통령령, 총리령 및 부령의 형태를 갖추어야 하고 그 위임의 상대방 역시 행정기관에 한정되어야 하는 것이므로 국민의 권리 및 의무에 영향을 미치는 회계감사기준의 제정권한을 행정기관이 아닌 민간단체에 위임하는 것은 헌법위반의 소지가 있다고 할 것이다. 또한 행정기관의 사전승인을 얻었다는 이유로 민간기관에 의하여 작성된 규범이 되는 것은 일반의 법규범의 제정절차에 반하는 것이다.

감사보고서에 기재할 사항을 보다 구체적으로 규정하고 있으나 그 내용을 시행령보다는 동법 제5조의 내용에 반영하여 법률단계에서 규정하는 것으로 통합하여야 할 필요가 있다.

현행 회계감사기준과 관련된 처벌규정에는 다음과 같은 문제점이 있다.

감사인 또는 그에 소속된 공인회계사나 감사업무와 관련된 자가 '감사보고서에 기재하여야 할 사항을 기재하지 아니하거나 허위의 기재를 한 때'에는 이를 이유로 바로 처벌할 경우 이는 결과책임을 지우는 것이므로 '고의 또는 중대한 과실'요건을 추가하는 것이 타당하며 또한 위와 같은 벌칙조항을 둔 것은 시장에 대한 회사의 인증기능을 적정하게 할 것을 확보한다는 취지일 것이므로 감사보고서에 기재하여야 할 사항을 기재하지 아니하거나 허위의 기재를 한 결과 재무제표의 중요한 왜곡표시를 적발하지 못하거나 보고하지 않은 행위를 처벌할 필요가 있다고 할 것이다.

참고문헌

- 김건식, 박정훈, 이창희, 기업회계기준의 법적 지위에 대한 의견, (사)한국회계기준원
용역보고서, 2003. 4.
- 김동희, 행정법 I, 박영사, 1998.
- 김철수, 헌법학개론, 제14전정신판, 박영사, 2002.
- 박영도, 위임입법에 관한 연구, 한국법제연구원, 1999. 10. 30.
- 박윤흔, 최신 개정판 행정법강의(상), 박영사, 1998.
- 손주찬외 3인, 주식 상법(I), 한국사법행정학회, 1992.
- 유지태, 행정법신론, 신영사 1997.
- 일본 법제심의회총회 『회사법제의 현대화에 관한 요강』 2005, 2, 9.
- 한국증권법학회, 상법개정용역보고서, 2006. 6.
- 강위두, “상법상의 공정·타당한 회계관습의 이론”, 상사법연구 창간호, 한국상사법학회, 1980.
- 권종호, 기업회계제도에 관한 일본의 최근 동향과 회사법개정, 상사법연구 제18권 제3호, 2000.
- 김유찬, 독일 및 EU의 회계동향, 한국회계연구원, 2002. 12. 13.
- 박정우, , 우리 나라 기업회계법의 재구성에 관한 연구: 상법, 기업회계법, 세
법을 중심으로, 성균관대학교 대학원 박사학위논문, 2000. 4.
- 배청홍, “상법상의 회계규정과 기업회계처리기준의 비교 연구,” 「논문집」 제16권 제4
호, 경일대학교, 1999.
- 왕순모, 공정타당한 회계관행의 법적 의의, 한국상사판례학회, 한국기업법학회 공동
학술자료, 2002. 6. 20.
- 이만우·정석우·정규언, 기업회계기준, 상법상의 회계규정, 세법의 조화방안, 세무학회·
한국회계학회·상사법학회 공동심포지움 발표자료, 2005. 4.
- 이만우 외 2인, “회계관련법규의 조화방안: 상법, 세법 및 기업회계기준을 중심으로,”
금융감독원 제출보고서, 2001. 9.
- 이준봉, , 상법상 계산규정과 기업회계기준 사이의 모순 및 조정방안, 한국증권법학
회 연구보고서, 2003. 6.
- 홍기중, 위임입법의 한계, 헌법문제와 재판(중), 재판자료 제76집, 법원도서관, 1997.
- 江頭憲治郎 『會社法制の現代化に 關する 要綱案』の 解説」 [Ⅲ] 商事法務 1723号.
- 江頭憲治郎, “新會社法制定の意義”, 「ジュリスト」 第1295號, 2005.
- 稻葉威雄 「新しい 會社法制求めて (V) 會社法 現代化要綱試案に 關連して」 民事法情
報 215 号.
- William H. Beaver, Financial Reporting, the 3rd Edition, Prentice Hall, 1998.
- William R. Scott, Financial Accounting Theory, Prentice Hall, 1997.