

企業會計基準에 關한 史的 考察

— 美國會計理論의 發達過程을 中心으로 —

高 承 禧

目 次	次
I 會計理論 生成의 歷史的背景	1. 새로운 會計職能論의 臺頭
II 會計基準의 意義 및 性格	2. 會計情報基準의 成立
1. 會計基準의 意義	(1) 總 說
2. 會計基準의 性格	(2) 情報System으로서의 會計
III 會計基準의 形成過程	(3) ASOBAT의 會計情報基準
1. 會計基準의 生成要因	V 會計基準에 關한 最近動向
2. 1940年까지의 會計基準	1. FASB의 活動
3. 1965年까지의 會計基準	2. IASC의 組織
IV 會計情報基準의 樹立過程	VI 結 論

I. 會計理論生成의 歷史的背景

人類가 會計的事實을 歷史的으로 記錄하기 始作한 것은 상당히 오랜 것으로 文獻上에 나타나고 있지만 學問的인 體系를 갖추고 研究하기 始作한 歷史는 今世紀에 접어들면서 부터 라고 할 수 있다.

대체적으로 美國과 獨逸을 中心으로 하여 展開되었던 會計理論의 體系化運動은 1930年代 初부터 더욱 本格化되어 企業會計를 指導하는 原理인 企業會計基準을 形成시키려는데서 오늘날 우리가 使用하고 있는 會計理論을 生成發展시킨 하나의 契機가 되었다고 할 수 있다. 즉, 1933年以來 美國을 中心으로 하여 일반적으로 認定된 會計基準이 여러 學者들에 의하여 確認되었는데 이는 1929年에 Wall 街에서 始作된 Stock Market의 恐慌을 契機로하여, 資本證券의 發生 및 賣買에 관한 政府의 統制가 強化되고 株式이 一般大衆에게 所有되어 있는 美國內의 모든 企業의 財政狀態를 窺 수 있는 限, 安全하게 公開시킬 必要性이 強調된데서 그 歷史的背景을 찾을 수 있는 것이다.

첫째로 1933년의 Securities Act, 1934년의 Securities Exchange Act에 의해 SEC는證券의發行 및 上場會社에 대해서 企業의 財務諸表가 一般的으로 認定된 會計原則에 따라 作成되도록 特殊한 事例가 있을 때마다 「會計連續通牒」(Accounting Series Release)을 公表했던 것이다. 그래서 會計基準의 成文化를 이루게 되는 契機가 되었던 것이다.

둘째로는 1934년에 發表한 AICPA의 Five Rules이다. 그 後 AICPA는 1939年以來 20年間 Accounting Research Bulletin이나 1959年以來 ARS의 公表, APB의 Opinion 등으로 近代的 會計理論形成에 획기적인 役割을 했던 것이다.

셋째로 會計基準의 成文化에 多大한 業績을 남긴 AAA의 足跡을 우리는 看過할 수가 없을 것이다.

1936년에 「會計原則試案」을 公表한 以來 1941年, 1948年, 1957년의 3次改訂을 通하여 規範的 會計基準의 形成에 상당한 努力을 傾注해 왔음은 否認할 수 없는 事實이다. 특히 1966년에 ASOBAT의 研究發表는 傳統的인 會計理論의 方向을 바꾸는 轉換點이 되었다고 할 수 있을 정도로 論理整然한 發展을 한 것이라 하겠다.

다음으로 獨自的인 立場에서 發表한 會計諸原則中 1938년의 SHM 會計原則, 1940년의 paton과 Littleton의 「會社會計基準序說」의 發表는 美國의 會計學界에 있어서 會計理論의 成立을 위한 方法論的인 研究를 促進시킨 契機를 이루었다고 할 것이다.

이와같이 數世紀동안 慣習的으로 形成되어온 會計技術은 1930年代를 分水嶺으로 하여 새로운 局面으로 접어들었다고 하겠으며, 이러한 事實은 企業資本의 計數的인 把握問題를 記錄計算하려는 會計技術을 誘導하는 指導原理로서의 會計基準을 樹立하려는 努力으로 集約하여 볼 수 있을 것이다.

따라서 美國을 中心으로 하여 企業會計基準에 대한 그의 形成過程과 1960年代以後에 일기始作한 會計의 情報化理論 및 1970年代의 國際會計基準의 制定을 위한 國際會計基準委員會의 組織 및 活動에 이르기 까지 그 發達過程을 時代史的으로 區分檢討함으로써 새로운 次元에서의 會計學의 研究方向을 摸索해 보고져 하는데 本 研究의 根本的인 目的이 있는 것이다.

II. 會計基準의 意義 및 性格

1. 會計基準의 意義

企業經營의 合理化를 目的으로 하는 立場에서 發達을 促進시켜온 會計理論의 基本構造는 會計基準의 發展에 그 基調를 두고 있다고 함은 前章에서 밝힌 바와 같다. 그러나 이러한 會計理論의 內容이 되는 會計基準의 發達過程을 밝히기 前에 그의 本質에 關해서 一瞥해 볼

必要가 있을 것이다.

現代의 會計가 一種의 社會的 制度로서 發展되고 있는 것만은 事實이다. 그중에서도 企業 會計는 원래 企業 그 自体의 維持 및 發展을 期하면서, 한편으로는 그 企業의 對境性에 立脚한 Interest Group의 利害關係를 調整하는 役割도 아울러 하게되는 것이다. 그러한 關係로 하나의 會計處理를 한 事實이 어느 特定한 利害關係者에게는 有利하게 記錄計算이 되었고, 다른 利害關係者에게는 不利한 立場에 서지 않을 수 없게끔 要約報告가 되었다면 그 企業會計의 公信性을 양양할 수는 없게되는 것이다. 따라서 그렇게 歪曲되게 處理되지 않도록 一聯의 拘束性을 가지고 會計行爲의 指針을 規定해 놓은 것이 會計基準이라 하겠다.

『會計原則은 한 國家의 會計理論을 綜合的으로 集約하여 體系化한 것으로서 企業의 會計實務를 指導하는 原理 및 指針이 된다』¹⁾ 고 한 것은 한 나라의 會計理論의 主軸을 이룰 수 있는 根據로서의 會計基準의 論理的 體系化를 強調하고 있는 點은 注意를 換起시킨다. 따라서 會計基準은 一國의 經濟社會에 있어서 利潤追求를 위하여 經濟活動을 遂行하고 있는 企業이 行하는 會計實務를 誘導하는 指導原理로서 成文化된 것이라 할 수 있을 것이다.

會計基準은 會計行爲를 設定시키고 이에 대해서 指導의 態度를 행사하는 行爲의 法則이다. 法律이나 自然科學에 있어서의 法則과 같이 固定的인 不變의 眞理는 아니고 時代 및 社會의 發展과 더불어 正常的인 發展을 거듭하고 있다. 즉, 여러가지의 實際的 問題를 解決할 수 있도록 事情에 따라 變化를 許容하는 伸縮性을 가지고 있는 것이다.²⁾ 더우기 時代的, 社會經濟的 環境의 變化에 따라 可變의 特性을 갖는 企業會計基準에 대해서 가장 合理的으로 表現한 것을 들어 보면 다음과 같다. 『基準 (Standards)이라는 用語를 使用하는 것이 妥當하다. 原則 (principles)이라는 用語가 會計와 같은 人間이 만들어 낸 制度下에서는 存在할 수 없는 普遍妥當性和 永久不變性을 暗示해 주는 것이기 때문이다』³⁾

論者가 '基準'이란 用語를 使用한 것도 이러한 理由 때문이다. 그러나 어떠한 用語의 表現을 하던 간에 會計情報의 利用者들에게 合理的인 意思決定을 遂行할 수 있도록 企業實體의 有用한 計數的情報를 測定하고 傳達하는 過程⁴⁾이라는 것이 現代會計理論에 關한 基本概念으로 理解된다면 當該 會計情報가 一定한 基準에 依하여 把握되지 못하였을 경우, 情報의 利用者는 상당한 不便과 오해를 禁할 수 없을 것이다. 이러한 會計目的을 達成하기 위하여 會計基準이 必要하게 됨은 當然한 것이라 하겠다. 따라서 『會計基準은 會計資料의 效用을 높이기 위한 會計情報의 作成基準이므로 作成된 會計情報의 有用性을 判斷하고, 同時에 作

1) 李正浩, 現代會計理論, (서울, 博英社, 1974) p. 88

2) 金仁謙, 會計學要論, (서울, 博英社, 1971) p. 50

3) W A Paton & A.C. Littleton, An Introduction to corporate Accounting Standards, (AAA, Monograph No. 3, 1940), p. 4

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

成할 때 利用된 會計의 處理 또는 節次나 傳達方法의 妥當性을 判斷하기 위한 基準이 되므로 會計行爲의 改善에도 도움이 되는 것이다』⁵⁾

AAA에 의하면 會計基準에는 會計行爲를 規制하고 同時에 그 妥當性을 判斷하기 위한 一般의 會計基準 (General Accounting Standards)과 會計情報의 有用性을 保證하고 또 그것을 判斷하기 위하여 個別的會計基準 (Specipic Accounting Standards)이 存在한다는 것을 細部的으로 區分說明하고 있다.⁶⁾

2. 會計基準의 性格

成文化된 會計基準을 놓고 그 本質을 正確하게 밝힌다는 것은 그리 容易한 일이 아닐 것이다. 會計基準의 本質糾明은 1930年代初부터 開始되어 于今껏 會計學界의 至大한 關心事로 되어온 것이다. 따라서 會計基準의 性格은 그 基準을 어떠한 方法에 依하여 設定되느냐에 따라 樣相이 달라지겠지만 다음⁷⁾과 같은 性格을 갖는 것이라고 主張하는 學者가 있다.

『첫째, 基準은 會計擔當者가 會計行爲-確認 測定「컴유니케이팅」-를 수행할 때 준수해야 할 規範이다. 둘째, 모든 經濟實體에 적용가능한 實踐性과 普遍性 그리고 融通性을 가진다. 따라서 經濟實體에만 適用가능한 會計行爲의 細部的인 指示는 會計基準이 아니라 그 下位概念인 會計規則인 것이다. 셋째, 始終一貫된 論理의 体系는 多少 缺할 수 있지만 基準 相互間에 論理的 矛盾性과 排斥性을 갖지는 않는다. 넷째, 產業社會構造가 變革되고 會計情報에 對한 要求가 變化됨에 따라 變하게 되는 可變性을 갖는다.』 이러한 性格을 가진 會計基準은 會計制度에 對한 基準이라 할 수 있다. 따라서 지금까지의 會計基準은 社會現象에 存在하는, 또는 存在하여야 할 것을 表現하려고 한 것들이었다.

이에 對한 接近法的 視點에서 본 會計基準의 性格을 引用하려고 한다. 『會計理論의 方法論的 觀點에서 會計基準이 어떤 性格을 갖는가에 關해서는 두 가지 見解가 對立되어 있는 것으로 볼 수 있다. 그 하나는 會計基準을 會計實務의 基底에 흐르는 基本原理를 充實히 記述하여 이를 体系化함과 아울러 論理의 首尾一貫性을 갖도록 하려고 하고 있다. 이 경우의 會計基準은 現實的인 會計實務와는 隔離되어 어떤 特定の 會計目的을 達成하기 위한 理想的인 規範을 体系化한 것으로 理解하려는 경우가 있다. 이 경우의 會計基準은 規範的(Normative)인 性格을 갖게 된다.』⁸⁾ 前者에 依하여 形成된 것이 소위 「一般的으로 認定된 會計原則」 (Generally Accepted Accounting Principles; GAAP)이며 代表的인 研究機關은 AICPA라

5) 蘇眞德, 最新會計學大辭典, (서울, 會林社, 1974), p. 993

6) AAA, Ibid. p. 8

7) 高延燮, "財務會計基準設定을 위한 方法論과 基準體系에 관한 考察" (韓國經營學會刊, 經營學研究, 第四輯, 1975), p. 81

8) 李正浩, "會計基準의 制定方向" (韓國經營學會刊, 前掲誌), pp. 93~94

할 수 있다. 後者の 경우에 形成된 것으로는 規範的 基準이라 하고 AAA가 그 代表的인 會計研究機關이라 하겠다.

이는 演繹的인 推論에 依한 것이고 ① 會計의 目的 ② 會計公準 ③ 會計基準의 誘導 ④ 規則의 形成이라는 順으로 論理를 展開하여 會計理論을 이루어 온 하나의 接近法이라고 할 것이다. 이에 關한 자세한 內容은 章을 달리하여 該當 Section에서 詳說하려고 하는 바이다.

Ⅲ 會計基準의 形成過程

1. 會計基準의 生成要因

會計基準의 本質을 正確히 理解하려면 그것이 生成發展에 關한 歷史的 形成過程을 알아 두지 않으면 안될 것이다. 우선 美國에 있어서 會計基準이 生成하게된 社會經濟的 背景을 살펴보면 다음의 두 가지로 說明할 수 있다.

첫째로, 1913年의 第16次 憲法改正의 結果로 聯邦所得稅를 賦課함에 따라 그에 따른 會計記錄 및 作成의 必要性이나 타나게 되었고 財務諸表作成節次에 對한 關心이 高潮되었던 것이다

둘째로는, 第一次 世界大戰直後에 會社의 財務諸表를 公表하는 問題가 重視되었다는데 그 原因을 두고 있다.⁹⁾ 그 結果로 나타난 것이 AIA(AICPA의 前身)가 1918년에 公表한 Approved methods for Presentation of Balance Sheet Statements라는 貸借對照表의 作成法이다. 그런데 會計基準形成의 直接的인 導火線이 되었던 것은 1929年의 經濟恐慌이라 할 수 있다. 即, 1929年의 經濟大恐慌으로 因하여 倒産會社가 續出하였고, 또株式이 大暴落하였기 때문에 善意의 一般投資大衆이 상당한 損害를 받게되어 投資大衆을 善導啓蒙하기 위해서도 企業會計를 改善統一할 必要가 생겼던 것이다. 그래서 投資家의 損害에 대한 主要한 原因이 會社側의 不正, 不當한 經理와 虛偽의 會計報告에 있다고 하여 公表되는 財務諸表의 內容을 充實히 하고 信賴받을 수 있는 會計的情報를 提供하기 위하여 財務諸表의 監査證明과 이에 準한 監査報告書를 財務諸表에 添附할 것을 要求하기 始作한데서 부터라 하겠다.¹⁰⁾

이에 따라 AIA는 1929년에 1918年의 「承認된 貸借對照表의 作成法」을 改正하여 부라부라 "The Verification of Financial Statement"(財務諸表의 檢證)이라는 이름으로 公表하기에 이르렀다. 그러나 當時의 社會的, 經濟的 狀況은 견잡을 수 없는 局面으로 이끌어져 결국 SEC와 AIA, 그리고 AAA의 會計研究活動이 展開되기 始作한 1930年代로 접어들게 된

9) 李正浩, 前掲書, p. 93

10) 岩田巖, 會計原則と監査基準, (東京, 中央經濟社, 1967), pp. 7~71

다.

1930年代以後의 問題는 節을 달리하여 四個의 時代史的 區分으로, 1930年代 以前을 會計基準의 先史時代, 1930年에서 1940년까지를 美國會計基準이 成立되어지는 時期, 1940年에서 1965년까지를 發展期 즉, 成熟되어지는 時期, 1966年에서부터 1973년까지는 새로운 會計觀(會計情報基準)이 確立되는 時期로서 會計理論의 形成을 위한 新紀元을 이루어 놓은 轉換期라 할 수 있겠고, 1973年以後 오늘에 이르기 까지를 世界統一會計基準制定을 위한 最近 會計學界의 動向으로 나눠 會計基準의 形成過程을 究明해 보고자 하는 바이다.

2. 1940년까지의 會計基準

上述한 바와 같이 會計基準의 發生에 관한 直接的인 導火線이 되었던 것은 1929年의 世界經濟의 大恐慌이며 이에 根據를 두고 發表된 最初의 會計基準에 關한 文獻은 1933年 9月 12日附로 AIA의 「證券去來所協力委員會」가 New York 證券去來所 株式上場委員會에 보낸 書翰이라 하겠다. 이 書翰은 한 편으로는 財務諸表의 意義나 限界에 對하여 投資大衆을 啓蒙할 必要가 있음을, 또 다른 한 편에 있어서는 會社의 公表財務諸表를 一聯의 Informative한 것으로 하고 또한 權威있는 것으로 할 必要가 있음을 指摘하면서 그 結論으로 다음¹¹⁾과 같이 記述하고 있는 것이다.

① 株式會社의 貸借對照表는 資產 및 負債의 現在價値를 表示하지 않고 있으며 또 그것을 表示하는데 期待될만한 것이 없음을 投資大衆에게 잘 理解시킬 것.

② 貸借對照表는 歷史의 性格을 갖는 것이고, 主로 個人的 判斷을 反映한 것임을 強調할 것.

③ 損益計算書의 相對的 重要性을 認識하고 損益計算書에 依한 收益力의 合理的인 表示에 努力할 것.

④ 一聯의 幅 넓은 會計基準을 各株式會社가 承認토록 要請할 것.

이와같은 結論에 따라 同書翰文에 그 附表로 다음¹²⁾과 같은 소위 AIA 會計基準을 發表한 것이다.

- ① 實現主義의 原則
- ② 資本剩餘金에 關한 原則.
- ③ 聯結財務諸表에 있어서 利益剩餘金表示의 原則.
- ④ 自己株式에 關한 原則.
- ⑤ 會社內部的 債權表示의 原則.

11) AIA, Audits of Corporate Accounts, 1934, pp. 12~13

12) George O. May, Financial Accounting, 1951, pp. 37~44

이것이 바로 會計五原則이라는 것이다. 그리하여 美國에 있어서는 이것이 端緒가 되어 一般的으로 그 後의 強制監査의 實施와 함께 各國의 企業會計基準에 關한 論議가 展開되었으며, 特히 美國에서 會計學研究의 聲譽를 이루고 있는 AICPA와 AAA에서는 組織的인 研究活動을 遂行함에 이르렀던 것이다. 이 AICPA와 AAA의 美國會計研究團體가 1940년까지에 會計基準의 生成發展을 위하여 이루어 놓은 研究業績을 概觀하여 보려고 한다.

(1) AICPA의 會計基準

1930년부터 1940년에 이르는 10年 동안 AICPA가 會計基準에 關한 研究結果를 發表한 公刊物로서는, 1934年の Audits of Corporate Accounts中 그 報告案으로서의 會計原則外에 1938年の「SHM會計原則報告書」(A Statement of Accounting principles, by T. H. Sanders, H. R. Hatfield, and U. Moore)와 1939년부터 公刊되기 始作한 「會計研究公報」(Accounting Research Bulletin)¹³⁾ 및 「會計用語公報(Accounting Terminology Bulletin)을 들 수 있다. 이들 公刊物에 대하여 각각 중요한 特徵을 指摘하라고 한다면, 우선 첫째로, SHM會計原則報告書는 資本과 利益의 峻別 및 會計에 있어서의 保守主義를 基調로하여 損益計算書, 貸借對照表, 聯結財務諸表, 脚註等 財務諸表에 關한 會計原則을 表示하고 있는 것이고, 또 둘째로 「會計研究公報」와 「會計用語公報」는 兩者 모두가 主로 財務諸表領域에 關한 問題를 取扱하고 있다고 理解된다는 것이다.

AICPA가 여기까지 發表한 會計原則論으로서는 後述하는 「研究計劃特別委員會」의 報告書가 認定하고 있는 바와 같이 斷片的 研究方法(pricemeal approach)임을 알 수 있고, 發生한 實務上의 諸問題를 個別的으로, 말하자면 Case Study의으로 取扱하여 마치 그 內容은 中島教授가 言及한 바와 같이 「最大公約數的 諒解事項」¹⁴⁾을 나타낸 것이라고 할 수가 있다.

AICPA의 會計節次委員長으로 있던 Werntz氏는 『同協會의 公報는 어떤 事件이 問題化되었을 때마다 當該會計의 그 側面에 對해서만 見解를 表明하는 立場을 취해왔다』¹⁵⁾고 述하고 있어서 Greer教授가 「SHM」會計原則은 前述한 것과는 對照의으로 「卓越한 編集者들의 손으로 이루어진 것임에도 불구하고 AAA의 會計原則과 같이 論理的인 會計原則의 確立에는 만족할만 한 業績을 남기지는 못했다. 事實上 그것은 混沌된 당시의 會計實務를 無批判的으로 陣述한데 不過하고……거기서 一般的으로 認定된 會計原則(Generally accepted accounting principles)이라고 생각되는 것이 얼마 인가는 이 SHM會計原則이 印刷되기 이

13) 이 「會計研究公報」(Accounting Research Bulletin)은 1939년에 第1號가 나오고 1959년까지 모두 55號가 公刊되었으나 1960年代以後에는 AICPA의 形便에 따라 APB라는 會計原則審議委員會로 變換하여 새로운 企業會計基準의 向上發展을 위해 Opinion을 公刊하게 된 것이다.

14) 中島省吾, 「會計原則의 進路」, (産業經理, 第19卷 第1號, 1959), p. 81

15) W. W. Werntz, "Accounting in Transition, Journal of Accountancy, Feb, 1958

前に除去되었으며, 따라서 SHM會原計則의 意義는 보잘 것 없고 또한 천박한 것이다¹⁶⁾라고 酷評하고 있지만, 이와 같이 1940년까지의 AICPA에서 行한 會計基準의 形成過程에 關係서는 말하자면, 直接的, 實際的인 指針을 提供한다는 機能도 나타내고, 무엇보다도 우선 實務의 指針을 나타낸다고 하는 생각을 강하게 支配하고 있다고 볼 수가 있는 것이다.

(2) AAA의 會計基準

AAA는 美國會計學會라는 것으로 1916년에 組織된 美國內의 會計學教授들의 모임인 것이다. 처음에는 American Association of University Instructors in Accounting이라는 名稱으로 出發하여 1935년에 지금의 American Accounting Association이라는 이름으로 改稱된 것이다. 처음에는 會員相互間의 研究意欲을 고취시키고 會計基準에 關한 研究를 하여 實務에 적용할 수 있도록 하자는데 目的을 두고 會計基準 및 會計理論에 關한 重要한 刊行物들을 내었는 바, 1936년의 「會計原則試案」(A Tentative Statement of Accounting Principles Affecting Corporate Reports)과 이에 關聯되고 있는 Monograph No. 1에서 7까지의 發表다. 특히 이 中에서 Monograph No. 3인 「會社會計基準序說」(An Introduction to Corporate Accounting Standards)은 1940년에 paton과 Littleton의 손에 의해 쓰여진 것으로서 會計基準의 發展過程中에서 큰 공헌을 한 文獻으로 손꼽히고 있는 것이다.

1936년의 「試案」은 會計基準의 內容을 一貫性있게 公表한 것이었다고는 하나 一般的인 側面을 外面하여 規定한 느낌이었고 會計擔當實務者들에게 잘못 認識되고 있는 것들만을 포집하여 原則內에 規定해 놓은 것도 적지 않았다. 이러한 모순점을 是正하기 위하여 AAA常任委員會는 1941년에 改訂版을 내기에 이른 것이다.

이 時期는 企業會計基準의 萌芽期로서 그렇게 뚜렷하게 特記할만 한 것은 없고 會計基準의 畧을 트게한데 意義가 있는 것으로 思料된다.

3. 1965년까지의 會計基準

1941년에 이르러 美國會計學會는 1936년의 「試案」을 修正하여 「會社財務諸表에 基礎가 되는 會計原則」(Accounting Principles Underlying Corporate Financial Statement)을 公表하여 會計基準에 關한 研究에 拍車를 加하기 始作했던 것이다. 여기서는 「試案」의 內容이 ① 原價와 價値, ② 利益의 測定, ③ 資本金과 剩餘金의 三部로 構成되고 있는 것에 比하여 1941년의 改正된 「會計原則」은 ① 原價, ② 收益, ③ 利益, ④ 資本이라는 四大區分外에 具體的으로 달라진 것은 없었다고 볼 수 있다.

AAA의 이 第1次 改正原則을 필두로 하여 美國의 企業會計基準은 發展段階로 접어들었던

16) Howard C. Greer, Benchmarks and Beacons, The Accounting Review, Jan, 1956

것이며 더욱 活潑한 研究業績이 台頭되었던 時期로서 論者は 이 時期를 會計基準이 成熟되어지는 時期라고 時代史的 區分을 한 것이다. 그러나 이 期間은 1930年代의 生成期와는 달리 統一的인 會計理論의 探究는 勿論, 時價主義의 會計處理方法의 台頭가 特記할만 하다고 할 것이다.

株式會社企業의 大規模化에 따라 投資家, 債權者, 從業員, 政府當局, 一般投資者 등의 利害關係者集團이 台頭되었고 이들 各 Group은 各各 配當, 株價, 債權의 回收과 利子の 受取賃金 및 其他의 勞動條件의 改善, 課稅, 生産物價格 등에 對해서 利害가 對立해 있으며, 그래서 그 爭點은 結局 企業利益으로 集約된다 하겠다. 이로 因하여 企業會計基準에 있어서도 利害關係者들을 위하여 必要한 會計的 資料를 얻을 수 있는 限, 統一的인 會計原理로 集約하고 報告하려고 하는 企業會計의 社會的 役割이 더욱 더 重要視된 것이다.

또 이와 關聯하여 企業의 公共性이 高潮됨에 따라 經營者의 社會的 責任이 增大되고, 그 結果로 經營者 自身이 社會的인 責任의 遂行을 위하여 適正한 會計理論을 維持시킨 會計處理方法과 會計報告內容을 要求하게 된 것이다. 特히 企業會計에 對하여 監査를 行하고 外部報告書의 適正性에 意見을 表明해야 할 公認會計士에 있어서도 그 意見表明을 위하여 首尾一貫된 理論的 指針을 確立할 必要性이 高潮되어 왔다고 하겠다. 따라서 時價主義會計가 台頭되어지자 企業은 貨幣價値의 下落傾向에 따라 急速한 技術革新에 對處하려고 從來의 名目資本維持의 會計로부터 實質資本維持의 會計를 採擇할 必要性이 현저하게 나타난 것이다. 이러한 것들을 背景으로하여 會計基準의 制定도 現實的인 問題에 附合되게 研究가 進行되었고 또한 公表되어 會計理論의 形成에 커다란 功헌을 하게 되었던 것이다.

(1) AICPA의 會計基準

美國의 公認會計士協會는 1940年代以後에 「會計研究公報」의 刊行으로 研究結果를 公表하는데 지나지 못했으나 1950年代의 後半에 이르러 새로운 돌파구를 찾게 되었던 것이다. 즉 1957年 10월에 當時의 AICPA의 會長이었던 Alvin R. Jannings가 New Orleans에서 開催되었던 AICPA의 年次總會에서 「present-day Challenge in Financial Reporting」이라는 題下에 演說하였는 바 여기서 그는 會計基準에 關한 理論的 糾明의 必要性을 力說하면서 從來의 傳統的인 會計는 形式化할 수 없는 하나의 技術이라고 믿어왔으며 相互不一致하는 多數의 原則과 實務의 集合에 不遇한 것이기 때문에 오늘날에 와서 無수한 跳戰을 받기 始作한 것이라고 하여 會計基準의 理論化를 위한 研究計劃의 個人的 私案을 提示한데서 비롯되었다고 할 수 있을 것이다.

이것이 契機가 되어 The Special Committee on Research Program이 設置되었으며, 그後 從來의 「會計節次委員會」와 「會計用語委員會」에 代身하여 「會計調查研究部」를 組織하고 그 上位機關으로서 會計原則審議會(Accounting principles Board; APB)를 設置하여 理論的 研究에의 拍車를 加하기 始作했던 것이다.

最初の 研究結果로는 Moonitz에 의한「會計의 基礎的 公準」(The Basic Postulates of Accounting)에 關한 것으로서 企業會計의 基本公準論을 提示하였으며 傳統的인 技術指向的 接近法을 버리고 問題指向的 接近法을 採擇考察한 行動科學的 研究方法論을 導入하여 會計學者 및 會計實務家들에게 새로운 會計理論研究의 轉機를 마련해 준 것이다.¹⁷⁾

이렇듯 AICPA는 새로운 研究態度和 研究目標를 세워서 會計基準論의 展開를 試圖하였으나 Moonitz 以後의 研究結果는 ARS. No. 1에 이어 ARS. No. 3으로서의「企業會計原則 試案」(A Tentative Set of Board Accounting Principles for Business Enterprise)이란 名稱으로 Sprause에 의해 1962년에 公表되었던 것이다. 이들 Moonitz와 Sprause가 發表한 會計公準 및 會計基準에 關하여 骨組를 이루는 研究는 會計公準→會計基準→會計準則이라는 理論構成을 갖고 있다는 點에서 特徵을 內涵하고 있으며, 會計思想의 發展에 크게 이바지한 바는 있다고 할 수 있으나 一般的으로 認定된 會計實務와는 너무 거리가 멀다는 理由로 APB에서는 이를 受諾하지 않고 Grady에게 會計基準에 關한 研究를 다시 委任하였다. 그리하여 1965년에 發表된 것이 ARS No. 7인「一般的으로 認定된 企業會計原則目錄」(Inventory of Generally Accepted Accounting Principles for Business Enterprise)이다.

이 ARS No. 7은 會計基準의 基本概念에 關한 論議를 한 다음에 會計基準이나 實務를 體系化하려고 意圖한 것이었다. 따라서 ARS No. 1 및 ARS No. 3과 比較하여 볼 때 이 兩者는 論理的 推論에 따라 會計概念을 演繹的으로 展開하여 하나의 組織的인 體系를 갖추도록 作成되었으나, ARS No. 7은 實用主義的이고 現實的인 立場에서 會計基準을 歸納的으로 導出함으로써 AICPA가 처음부터 指向하여 온 趣旨를 그대로 反映한 것이라 하겠다.

그러므로 實務的인 面에서는 ARS No. 7이 더욱 환영을 받고 受容可能性을 보여줬던 것이다. 그러나 ARS No. 7 역시 APB가 期待했던 Broad accounting principle이 되지 못했다고 하여 1965년에 APB의「意見特別委員會」는 會計의 基本的 問題를 다시 研究할 것을 決定하였던 것이다.

元來 ARS는 APB에서 完成된 研究物로서 一般에게 會計情報과 資料를 提供하는 것이었으며, 임시적인 것이지 어떤 權威있는 認定을 받은 것은 아니었다. 따라서 APB는 1973年 6月 30日 作業을 끝낼 때까지 31個의 Opinion은 大部分이「會計節次委員會」(CAP)의 發表物을 改正하고 節次上의 問題를 많이 취급하였다. 뒤늦게 原則的인 問題에 눈을 돌려 研究를 서둘렀으나 變遷하는 時代가 要求하는 基本問題의 解決에 能率을 올리지 못해 APB의 運命은 끝나고 말았다.

(2) AAA會計基準의 成立

前節에서도 言及한 바와 같이 AAA의 會計基準은 1936年의「試案」을 起點으로 하여 1941

17) Maurice Moonitz, The Basic postulates of Accounting, 1961, (AICPA, ARS, No. 1)

年の第1次改正 및 1948年の第2次改正을 거쳐 1957년에 第3次改正에까지 이르게 된다.

1940年代에서 1965년까지 25年間に AAA의 會計基準에 關한 研究業績은 會計理論의 成立을 위해서도 상당한 공헌을 했다고 볼 수 있다. 1941年の「會社財務諸表에 基礎가 되는 會計原則」(Accounting Principles underlying Corporate Financial Statements)와 1948年の「會社財務諸表에 基礎가 되는 會計概念 및 諸基準」(Accounting Concepts and Standards underlying Corporate Financial Statements)는 이 時期의 初期 10年동안에 이루어진 AAA의 業績이라 할 수 있다. 特히 1948年の 第2次改正時에는「原則」(principle)이란 用語 代身에「基準」(Standard)이라는 用語를 使用하고 있음은 會計基準의 理論的 構造의 成長에 進一步졌음을 뜻하는 것이다. 다시 말해서 會計基準에 對한 基本的인 問題의 變化가 있었음을 示唆하고 있는 것이라 할 수 있다. 그 構成內容을 보면 ① 資産, ② 利益, ③ 負債, ④ 株主持分, ⑤ 財務諸表의 五個部分으로 大別하여 規定되고 있음을 알 수 있다. 여기서의 改正傾向은 AAA가 會計의 基本的 思考의 發見과 그 思考를 會計報告書에 매듭지어 보려고 努力하였다는 點이다.

그러나 會計基準이 適用되는 가장 重要한 局面은 會社會計 特히 經營成績 및 財政狀態에 關한 財務諸表의 作成公表에 있는 바, AAA의 會計基準은 말할 必要도 없이 本來부터 理論的 指向으로서의 役割을 發揮하고 있을진데 이것은 1957年の 第3次改正版「會社財務諸表를 위한 會計 및 報告基準」(Accounting and Reporting Standards for Corporate Financial Statements)에서 이러한 傾向을 현저히 나타내고 있어 會計의 基礎概念을 總合적으로 研究하는데 方向感覺을 提示해 주는 誘導標(Beacons)라고 할 수 있을 것이다.

會計基準의 第三次改訂報告書에서는 企業實體, 繼續企業, 貨幣的測定 및 實現의 四個 基本概念을 掲載하고 있으며 이를 基礎로하여 資産, 損益, 株主持分 및 財務諸表의 表示에 關한 會計基準을 示顯함으로서 全般的인 體系를 이루고 있다고 할 수 있다. 더우기 1936年の「試案」, 1941年の 第1次改正, 1948年の 第2次改正의 會計基準과 比較하여 볼 때 이 第3次改正報告書가 갖는 큰 差異點은 會計基準의 理論的 基礎를 담은 會計概念 또는 會計基準을 積極적으로 強調하고 있는 點이라 하겠다.

그런데 同報告書를 改訂하기에 앞서 會計研究 및 調查活動을 繼續적으로 實行하기 위하여 1949년에 Committee on Concept and Standards가 設置되어 1948年の 報告書를 明確化하려고 「補則」(Supplementary Statements)¹⁸⁾을 公刊하였던 것이다. 따라서 1957年の 第3次報告書 亦是 補完 및 擴張하기 위한 一環으로서 다시 五個의 「補則」이 公表되었던 것이다.

18) 이 Supplementary Statements는 1950년부터 1955년까지 AAA가 1948年の 會計基準을 明確히 하기 위하여 第1號에서 第8號까지 公刊한 會計基準의 「補則」으로서 ① 準備金과 留保利益, ② 物價水準變動과 財務諸表, ③ 流動資産과 流動負債, ④ 會計基準과 課稅可能所得, ⑤ 會計上の 修正, ⑥ 在庫資産의 評價, ⑦ 聯結財務諸表 ⑧ 公開表示의 基準의 追加의 內容을 갖고 있다.

即, 1964年 7月の Accounting Review誌에 掲載된 「土地, 建物 및 設備의 會計」¹⁹⁾에 關한 報告書 第1號에서는 財務諸表는 投資家の 意思決定이나 經營者の 管理的 決定을 위하여 利用되는 것을 重視하여야 할 것이라고 主張하고 있으며 報告된 損益의 構成要素로서 ① 經常的 營業活動의 結果를 表示하는 損益, ② 災害損失이나 資産의 發見에 依한 利益, ③ 物價水準의 變動에 依한 損益의 三種類로 나누고 이에 따르는 資産의 時價主義的 評價의 必要性을 밝히고 있는 것이다. 또한 同誌에 發表된 「在庫資産의 規定에 關한 各種의 方法」이라는 題下의 補足的 報告書 第2號에서는 在庫資産의 評價基準으로서의 原價主義와 時價主義와 를 對比하면서 同委員會의 多數意見으로 代替原價에 依한 評價基準의 採用與否 및 在庫資産에 대한 所謂 保有損益을 計上하도록 認定하는 것을 論述하고 있어 注目을 끌고 있다.

그리고 1965년에는 補足的 報告書 第3號인 The Realization Concept, 第4號인 The Entity Concept, 第4號인 The Matching Concept가 同誌에 公表된 바이다.²⁰⁾

上述한 바와 같이 1957年の 會計基準에 대한 AAA의 Supplementary Statements에서는 資産의 評價基準에 있어서 從來의 傳統的인 原價主義를 批判하고 時價主義會計를 採擇하도록 하는데로 기울어 졌다는 事實이 特記할만 하다. AAA에서는 이러한 點을 確實히 究明해 놓기 위하여 가장 中心課題라 할 수 있는 「實現概念」(The Realization Concept)을 再檢討한 結果 1964年の 見解를 밝히고 또한 會計資料를 同時에 有用한 것으로 하기 위하여 基本的인 會計理論에 關한 깊은 研究를 함으로서 다음 章에서 論述되는 會計精報基準의 樹立을 하게 된 것이다.

IV 會計情報基準의 樹立過程

1. 새로운 會計職能論의 臺頭

1960年代에 접어들면서 부터 會計基準에 對한 研究는 새로운 會計職能의 問題에 關心을 集中시키게 되었고, 漸次 高潮되어 갔던 것이다. 이를 證明하듯이 黑澤清 教授는 『會計理論의 出發點은 會計가 우리들 社會에 있어서 目的을 達成하지 않으면 안되는 職能에 關한 正確한 理念을 設定하는 것이다』²¹⁾라고 말한 바 있으며, 會計의 職能은 會計理論을 樹立하고

19) AAA's Committee on Concepts and Standards, "Long-lived Assets, "Accounting for Land, Buildings and Equipment," (Supplementary Statement No. 1), Accounting Review, July, 1964.

20) AAA's Committee on Concepts And Standards, E "The Realization Concept", Ibid, pp. 312~322; "The Entity Concept," Ibid, pp. 358~367; "The Matching Concept," Ibid, pp. 368~372, The Accounting Review, Apr. 1965

21) 黑澤清, "會計職能의 發達と會計學의 發展," (體系近代會計學, 第1卷, 中央經濟社, 1974), p. 8,

따라서 會計基準을 形成하기 위한 出發點이라 할 수 있기 때문에 度外視할 수 없는 重要的 것이라 하겠다.

企業會計는 19世紀末부터 大規模機械生産의 發達, 證券制度의 普及等으로 因하여 管理會計와 財務會計로 兩分되어 顯著한 發展을 해왔음은 勿論, 企業會計의 中心目標인 企業利益에 關한 諸資料는 經營管理上 各種의 意思決定을 行하기 위한 資料로서 主要한 役割을 하며, 企業會計의 社會的 役割 또한 重要的 것이므로 企業會計의 最終目標는 各種의 利害關係者가 企業의 實態를 會計資料에 의해서 把握하고 理解하도록 하는 것이다. 따라서 企業會計는 會計資料를 誤謬없이 分類하고 그것을 歪曲되지 않게 要約하여 다시 隱蔽함이 없이 報告함으로써 會計의 社會的 責任을 다하는 것이라 할진데, 會計職能論도 이에 알맞는 觀點에서 밝혀져야 할 것으로 思料된다. Paton의 所說에 따르면 『넓은 意味에 있어서 會計는 基本的 職能을 갖고 있는데 그것은 經濟的 活動을 管理하는 手段이 된다. 이 職能은 다시 相互密接한 關聯을 갖고 두가지로 나뉘지고 있는 바, 그 하나는 經濟的 資料를 測定하고 分類, 整理하는 職能이며 또 다른 하나는 測定 分類된 結果를 利害關係者들에게 傳選하는 職能이다』²²⁾라 하여 會計의 基本職能을 經營管理의 手段이 된다는 點과 副次的인 會計職能으로서 記錄職能和 報告職能으로 區分했다는 點은 會計의 職能을 새로운 次元에서 說明하였다고 할 수 있을 것이다.

그런데 傳統的인 會計理論에 의하면 會計의 職能을 損益計算書나 貸借對照表라고하는 計算諸表의 能力論을 위주로 한 것이었으나 上記한 Paton의 會計職能論에서 알 수 있는 바와 같이 會計의 職能에는 財務諸表보다 더욱 基本이 되는 經營體의 管理問題에서 發生하는 職能이 存在한다는 事實을 잊어서는 안될 것이다. 즉, 企業의 外部에 存在하는 利害關係者들을 對象으로 하는 一般的 目的의 計算諸表와 企業의 內部에 存在하는 利害關係者인 經營者의 管理的 決定을 돕기 위한 特殊目的의 計算諸表도 同時에 對象으로 해야 한다는 것이다.

이와 같은 事實은 現代會計理論이 經營者의 社會的 受託責任 (Stewardship)의 遂行이라는 會計職能論을 背景으로 하여 展開되고 있어서 이러한 會計職能論을 考察하게 될 때 企業 그 自体의 社會的, 公共의 性格을 增大시킴에 따라 會計가 社會的 制度로서의 性格을 強하게 나타내게 되어 결국 會計基準을 形成시킴에 있어서 經營者로 하여금 社會的 受託責任을 밝히도록 하기 위하여 必要한 會計情報를 蒐集한다든가 解釋 또는 傳達할 수 있는 理論을 形成하는데 重點을 두게 되었던 것이다. 여기에 傳統的인 會計理論에서 다루어 왔던 外部報告目的의 會計情報뿐만 아니라 現代會計學에서 脚光을 받기 始作한 內部報告目的 即, 內部管理目的을 위한 會計情報도 아울러서 取扱하지 않으면 안될 段階까지 온 것이다.

1957年の AAA의 報告書에서 밝힌 會計의 職能論에서도 『會計의 基本的 職能은 企業의

22) W. A. Paton, Essential of Accounting, 1949, p. 1

諸般活動을 理解하는데 必要한 情報을 蒐集하고 傳達하는데 있다』²³⁾ 고 會計情報의 測定職能과 傳達職能으로 區分하여 論述하고 있다. 이것은 企業의 內外를 망라하여 必要한 會計情報을 中心으로 理論的인 次元에서 새로이 展開되고 있다는 事實을 理解하고 會計基準의 論理整然한 形成을 試圖하지 않으면 안될 것이다.

2. 會計情報基準의 成立

(1) 總 說

傳統의인 會計學이 갖는 會計의 定義란 極히 限定된 範圍內에서 規定된 것으로 思料되는데 『會計라 함은 財政的 性格을 가진 去來나 事象을 有意한 方法으로 貨幣的 評價에 따라 記錄, 分類, 要約하며 그 結果를 解釋하는 技術이다』²⁴⁾ 고 AICPA가 1941년에 내린 定義를 보더라도 技術論的 領域에 局限된 것임을 알 수가 있다.

그러나 새로운 次元에서 展開되어지기 始作한 會計職能論에 立脚하여 오늘날의 會計의 思考가 變化되어짐에 따라 會計의 概念規定도 달라지지 않을 수 없게 된 것이다. 前節에서도 言及한 바와 같이 우리가 궁극으로 추구하고 있는 會計理論의 體系는 會計의 一般의 目的과 特殊目的을 包括한 一律的인 理論體系를 形成하려는데 있다. 一般目的을 위한 財務會計의 領域과 特殊目的을 위한 管理會計의 領域을 一貫된 體系로서 把握하고, 그에 準해서 會計基準을 形成시키려는 움직임이 1966년에 AAA의 創立五十周年紀念事業의 一環으로 發表된 ASOBAT에 立脚하여 情報理論을 主軸으로 하여 이뤄진 것이다. 다시 말해서 會計를 情報組織으로 理解하고 情報理論의 內容을 經濟活動을 計數的인 把握問題에 適用하여 會計基準을 形成시키려는 것이라 하겠다. 따라서 會計에 對한 概念規定도 去來事實을 單純히 記錄, 計算, 分類, 要約하고 解釋한다는 技術論的인 것에서 한 걸음 더 나아가 會計情報의 利用者들로 하여금 經濟的인 Decision-making을 할 수 있도록 經營體의 有用한 計量的 情報을 測定, 傳達하는 過程이라고 定義를 내리므로서 現代의 會計理論의 發達에 새로운 轉機를 마련해 준 것이다.²⁵⁾

여기서 有用한 會計情報의 傳達(Communicating)이라고 하는 企業會計의 傳達職能은 從來에는 企業會計의 外部報告的 任務의 遂行이라고 하는 點에서 特히 重要視되어 왔던 것이다. 그러나 經營內部에 對한 會計情報의 提供 亦是 傳達職能이라는 面에서는 本質的으로 같은 것이라 할 수 있다. 그렇다면 外部報告를 中心으로 하는 財務會計나 經營內部에 對한 情報의 提供問題를 中心으로 하는 管理會計와의 一體化를 會計職能論的 見地에서도 期待할 수

23) AAA's Committee on Accounting Concepts and Standards, Accounting Standards for Corporate Financial Statement, 1957, p. 1

24) AICPA, Committee on Terminology, Accounting Terminology Bulletin, No. 1

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

있는 것으로 보며 會計基準의 設定에 있어서도 兩者의 一體化된 次元에서 會計情報理論의 有用性を 集約시켜볼 수 있을 것이다.

따라서 企業會計를 하나의 情報 System으로서 把握하게 되고 情報理論을 主軸으로하여 會計情報基準이 形成되어진 것이다.

(2) 情報 System으로서의 會計

企業會計制度는 어떤 企業에 있어서나 主要한 情報 System으로서 發展해 왔다고 할 수 있다. 經營情報制度의 一環으로서 企業會計制度를 樹立하고 展開하려는 새로운 構想을 試圖한 바 있으나 이것이 情報 System으로서의 會計制度에 關한 研究이다. 會計를 規制하는 것은 根本적으로 情報 System이고 그의 性格은 法律, 經濟, 統計 등과 함께 社會的, 倫理的 傾向에 따라 決定되는 것이다. 結局 어떠한 會計資料를 關係시킬 것인가, 그 資料를 어떠한 方法에 따라 作成할 것인가, 또는 어떠한 方針에 따라 決定할 것인가 하는 것 등은 法律, 經濟, 統計에 의존하고, 一般적으로 會計의 樣式이나, 慣行은 社會의 構成員인 사람들의 社會的, 倫理的 傾向에 따라 그 方向決定이 行해지는 것이다.

따라서 會計의 目的이 무엇이나 하는 疑問을 갖지 않을 수가 없게 된다. 이러한 疑問에서 出發한 것이 企業會計를 하나의 情報 System으로서 統一的으로 理解하고 또 會計理論도 이 情報 System으로서 一元적으로 取扱하려는 考案이 1960年代 後半에 이르러 비로서 이루어진 것이다.

1965년에 「財務會計의 基礎」(The Foundation of Financial Accounting)라는 著書를 쓴 J. W. Pattello는 會計의 構造에 對해서 『우리들의 社會는 相互依存하고 있으며 또 各構成員이 責任을 分擔하고 있는 社會이며, 會計는 財務的, 經濟的 側面에서 이러한 社會的 責任關係를 取扱하는 것을 使命으로 하여 發達해 온 것이다. 即, 會計는 經濟的 資源이 어떠한 狀態인가 또 그것이 어떻게 變化했는가를 公正히 把握하여 이것을 社會의 全構成員에게 傳達하는 責任을 지고 있는 것이다.』²⁶⁾ 라는 會計의 構造와 目的에 對한 새로운 論理를 展開하여 結論적으로 財務會計와 管理會計의 兩者를 情報 System으로서 把握하려고 하는 試圖를 처음으로 보인 것이다.

이와 같이 企業을 對境으로 하는 社會의 構成員으로서의 經營者, 株主, 債權者, 從業員, 顧客, 政府, 一般大衆 등이 있고, 이들 Group에 對해서 지고있는 企業의 會計의 責任問題는 1930年代부터 이미 檢討되어 온 問題이긴 하지만, 이것이 組織的, 包括적으로 研究되기 始作한 것은 1960年代 以後의 일이라 하겠다.

그렇지만 會計의 構造가 어떤 것으로 形成되고 있는가를 正確히 알아두지 않으면 會計의 情報 System 問題도 理解하기가 어려울 것이다. 이것을 概觀하여 <圖1>에 表示해 두는 바

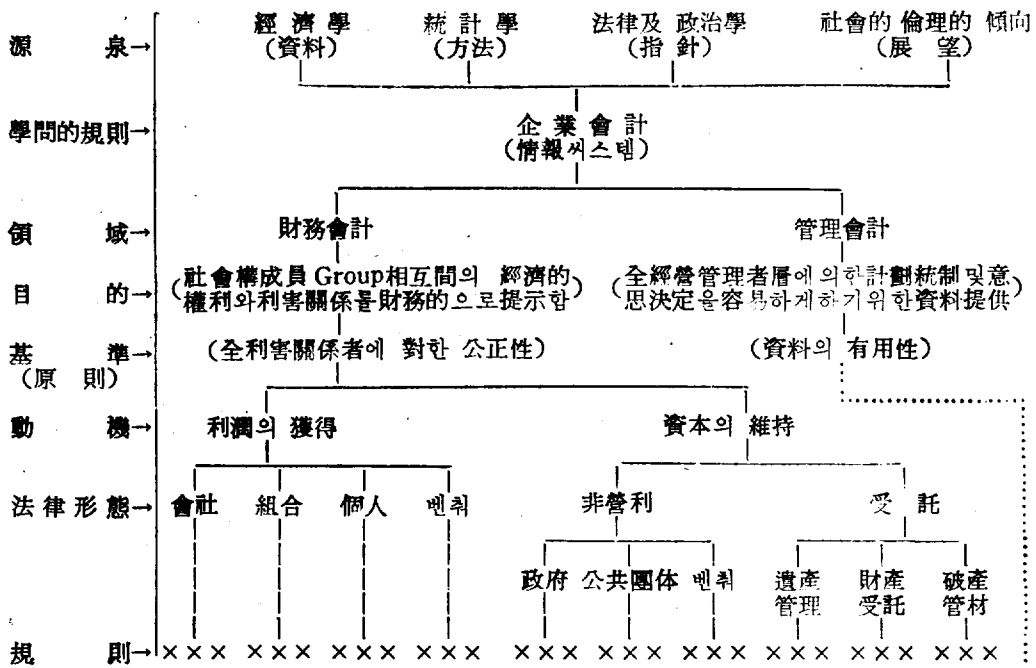
26) 黑澤清, 新しい 會計學, (東京, 日本經營出版協會, 1972), pp. 102~103,

이다.

어떤 觀點에 따라 會計를 思考할까 하는데는 <圖1>에서 볼 수 있는 바와 같이 會計의

<圖1>

會計構造의 概觀



資料：黑澤清編，新しい會計學，1972，p. 104 參照

目的等은 變化되겠지만 情報 System으로서의 會計領域에 대해서는 財務會計와 管理會計로 區分되어 진다. 兩者의 差異點을 簡單히 찾아보면 前者는 企業의 外部利害關係者를 對象으로 하고, 後者는 内部利害關係者들을 對象으로 하기 때문에 그 內容, 目的, 基準, 規則 및 節次에 差異가 있음을 알 수 있다. 또한 財務會計는 經濟社會의 構成員相互間的 經濟的 權利나 利害關係를 財務的으로 表示하는 것을 目的으로 하고 있기 때문에 이 目的을 達成하는데 있어서 基調가 되는 基準은 會計의 利害關係者에 對한 公正性이라는 것이다. 따라서 管理會計는 經營管理를 위한 財務的, 非財務的 資料를 表示하는 것을 目的으로 하기 때문에 그 基準은 經營者의 要求에 알맞는 會計情報가 提供되지 않으면 안되는 것이다. 그러나 注意해야 될 것은 財務會計나 管理會計의 어느 領域에 있어서도 會計를 規制하는 것은 會計情報의 提供이라고 하는 基本的 Service 機能이다.

이와 같이 情報提供이라는 意味에서 企業會計를 情報 System으로 理解하고 會計情報提供에 關한 理論을 究明함으로서 會計理論 또는 會計基準論의 重要한 課題로 定하여 研究한 것

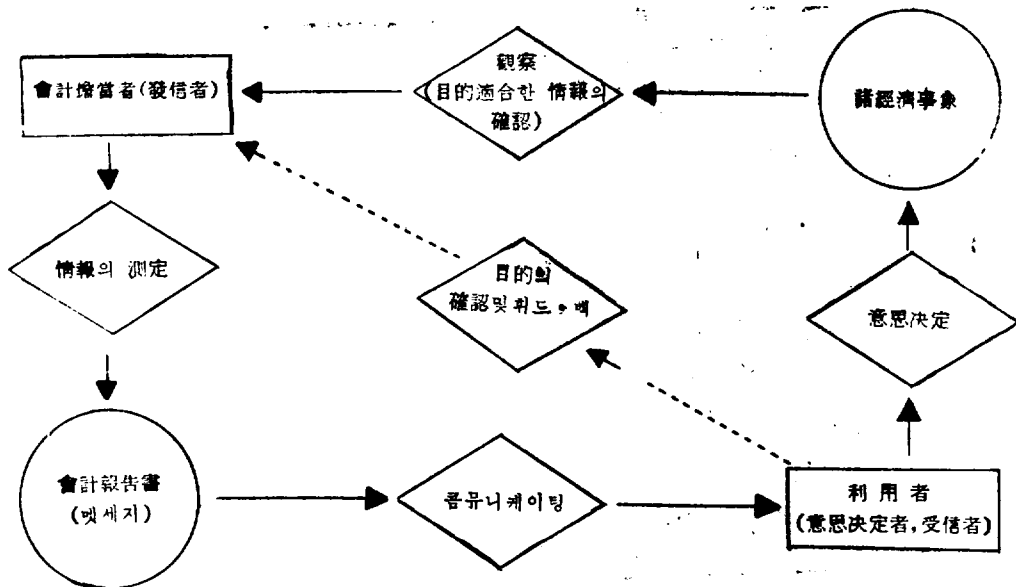
이 1966년에公表한 AAA의 報告書이다. 이 報告書는 1964년에 結成된「基礎的會計理論作成委員會」가 2年間に 걸쳐 深思熟考하여 作成報告한 것으로서 그 体系나 內容은 從來 AAA가 三次에 걸쳐 改訂을 하였던 會計基準과는 全然 다른 點이 있음을 볼 수 있다. 이「基本的會計理論에 關한 報告書」(A Statement of Basic Accounting Theory; ASOBAT)에 보면 다음과 같이 會計의 定義를 내리고 있다. 『會計는 本質적으로 情報組織이다. 正確히 敷衍하면 會計는 情報의 一般理論을 效果的인 經濟活動에 關한 問題에 適用한 것이며, 따라서 會計는 情報의 利用者가 事情에 精通하여 判斷이나 意思決定을 할 수 있도록 經濟의 情報를 識別하고 測定하여 傳達하는 過程이다.』²⁷⁾

여기서 우리는 AAA가 Communication的 方法論을 主軸으로 하여 會計를 把握하려고 하였다는 點을 엿볼 수 있다. 特히 會計와 關聯되고 있는 點은 會計組織, 會計擔當者, 會計機械, 分介帳, 元帳, 株主, 債權者, 各種去來處 등이 있으며, 會計處理過程에서 相互關聯을 갖게 된다. 그리고 會計의 本質을 理解하기 위한 過程으로서의 Communication的 方法論이 會計構成要素에 介在되고 있는데 이 相互關係를 圖表로 表示하면 <圖2>에서 보는 바와 같다.

<圖2>를 보면 觀察의 側面에서,

- ① 企業의 經濟現象에 關한 情報의 入手.
- ② 情報의 解釋.
- ③ 傳達될 情報의 選擇 등으로 區分할 수 있고 作成的 側面에서 보면 첫째, Message로서의 情報의 記號化를 들 수 있고, 둘째, 情報의 利用者에게 記號화된 Message의 送達 등으로 區分되어 있는 것을 볼 수 있다.

[圖2] 會計의 「모델」



27) AAA, Ibid. p. 64

<圖2>에 나타나고 있는 바와 같이 會計情報의 最終目標은 情報利用者의 意思決定目的에 適合한 有用性を 갖는 것이어야 한다. 이 有用性에 關해서 J. Fremgen은 『會計情報의 有用性이 한편으로는 實로 巨大한 會計公準이며 다른 한편으로는 會計公準에 先行하는 基本的 要請』²⁸⁾이라고 記述함으로써 會計의 有用性이 1960年代에 비로서 會計學界에 論議되기 始作하였고 會計情報의 有用性を 會計實務의 最高指導原理로 하고 새로운 會計基準의 體系를 樹立하기 위한 基礎를 이루는 것이라 할 수 있고, 앞으로의 會計學의 方向을 定立시켜주는 會計理論體系化의 母體가 된다고 하겠다.

(3) ASOBAT의 會計情報基準

上述한 바와 같이 AAA의 ASOBAT는 會計理論을 情報 System의 理論으로 形成시키려고 試圖한 것이고 또 이와 같은 觀點에서 會計의 將來를 展望하여 會計理論의 擴大에 대해서도 論議되고 있다. 따라서 同報告書의 가장 中心이 되고있는 部分은 第2章의 會計情報에 關한 會計基準이라고 할 수 있다. 以下 그 內容을 記述해 본다.

[I] 序論 (研究方法, 研究의 目的, 會計의 領域)

[II] 會計基準

1. 會計情報基準

- ① 目的適合性의 基準
- ② 檢證可能性의 基準
- ③ 公正不偏性의 基準
- ④ 量的表現可能性의 基準

2. 會計情報傳達의 指針

- ① 利用目的의 適合性
- ② 有用한 相互關係의 明瞭性
- ③ 附隨的 情報의 網羅性
- ④ 實體內部 및 實體相互間의 統一性
- ⑤ 會計實務의 期間的 繼續性

[III] 外部利用者를 위한 會計情報

1. 會計情報의 利用方法
2. 外部利用者의 把握
3. 外部利用者에 의한 判斷이나 意思決定의 方法

28) James M. Fremgen, "Utility and Accounting Principles," (The Accounting Review, July, 1967), p. 459

4. 會計情報の 利用
5. 會計基準과 外部利用者
6. 一般的 및 補足的 勸告

〔Ⅳ〕 内部經營者를 위한 會計情報

1. 序 言
2. 管理會計의 概念
3. 經營管理職能
4. 經營者에 의한 會計情報の 要求
5. 會計基準의 適用
6. 經營者의 情報要求의 充足

〔Ⅴ〕 會計理論의 擴大(會計의 理論的 基礎, 將來의 會計領域, 將來의 會計情報の 性格, 將來의 會計情報 System, 將來의 會計理論의 展望)

〔附表A〕 Currunt Cost 資料의 入手方法

〔附表B〕 財務報告書의 例示.

從來에 會計는 企業의 內外利害關係者에 對해서 有益한 會計的 資料를 提供하는 것이라고 하는 點을 強調해 왔으나, 一切의 有益한 會計的 資料라든가 信賴할 수 있는 資料라고 하는 것은 어떠한 基準에 合致한 資料가 되지 않으면 안된다고 하는데 對해서는 充分한 研究가 加해지지 않았다는데 反하여, AAA의 1966年度 報告書는 이 點에 관한 根據를 第2章에 記述하고 있는 것이다. 同報告書 第2章에 依하면 會計基準은 前揭한 바와 같이 4가지의 會計情報の 作成基準과 5가지 情報傳達基準으로 나뉘지고 있다.

會計情報の 作成基準은 情報를 求하는 사람의 情報目的에 適合하지 않으면 안된다고 하는 目的適合性의 基準, 會計情報は 客觀性있게 立證될 수 있어야 한다는 檢證可能性의 基準, 會計情報は 各利害關係者集團 어느 쪽에도 치우치지 않은 會計情報라야 된다는 公正不偏性의 基準, 同時에 會計情報は 數量的, 計數的으로 把握될 수 있어야 한다는 量的表現可能性(測定可能性)의 基準으로 細分되고 있고, 會計情報の 傳達基準은 上記의 會計情報作成基準을 이어 받아서 各利用者의 個別的인 利用目的과의 合致, 會計情報 相互間의 關聯性의 明示, 會計數值 以外的 附隨的인 情報의 網羅, 企業實體의 内部 및 實體相互間에 있어서 會計節次等의 統一性, 그리고 會計實務에 利用되는 期間的 繼續性이라고 하는 다섯가지 指針으로 區分하여 說明하고 있다.

第2章에 展開된 四個의 質的基準과 五個의 傳達基準은 情報 System으로서의 會計를 理論的으로 成立시키기 위한 支柱가 되는 것으로 思料되며, 따라서 第3章과 第4章에서는 外部利用者를 위한 會計情報は 어찌서 必要한지, 또 内部經營者를 위한 會計情報は 어느 情度라야 되는가 하는 問題에 대하여 이들 會計基準이 適用되도록 詳細히 檢討되어 있다는 點은 特

記할만 한 것이라 할 수 있다. 換言하면 第3章에 있어서의 會計情報는 經營者가 經營을 受託하고 있는 것으로 보고 그 會計의 責任을 다 하기 위한 主要한 手段일뿐만 아니라 外部의 利用者가 各記 行動을 決定하는 경우의 不確實性을 가장 적게하기 위한 手段이라고 하여 그 結果, 企業의 收益力, 財政狀態나 流動性, 經營者의 經營能率, 資産의 保全等에 關한 會計情報를 여러 利用者에 對하여 提供하기 위한 情報提供基準을 記述하고 있는 것이다. 이 第3章에 있어서의 主要論點은 從來의 歷史的 原價主義에 依한 會計情報가 上記한 바와 같은 意味로서의 會計情報로는 不充分하다는 것을 指摘하고 있으며 따라서 이때문에 Currunt Cost²⁹⁾에 依한 會計情報를 表示할 必要가 있음을 指摘하였다.

다음에 第4章에 있어서의 內部經營者에 대한 會計情報로서 從來의 比較的 未開拓分野라고 指摘하면서, 計劃과 統制의 두가지 經營職能을 充分히 發揮하도록 하려면 會計情報基準에 따라 適切한 會計情報를 檢討할 必要가 있음을 示唆하고 있다. 그리고 會計情報를 檢討하기 위해서는 從來의 傳統的인 會計組織으로부터 入手한 會計情報 以外에 다른 會計情報에 대해서도 이를 入手하는 方法을 考慮할 必要가 있다고 하여 社會的 會計情報 System (例컨대 企業內部에 情報 Center라는 것을 設置하여, 各種의 情報를 集中管理하도록 하는 方法)을 採擇함으로써 貨幣的인 數值뿐만 아니라 物量的인 數值를 包含한 各種의 經濟的 資料를 蒐集할 必要가 있다고 하는 것이다.

이러한 AAA의 報告書內容을 略味해 볼 때, 論述되고 있는 새로운 會計理論 또는 會計基準論이 從來와 같은 財務會計領域에 限한 것이 아니라 廣範하게 管理會計領域도 包含한 情報理論의 形態를 擇하고 있음은 從來의 會計理論에서 한 걸음 發展된 것이라 할 수 있다. 즉, 이러한 會計領域을 擴大하여 會計理論을 展開하려는 傾向은 企業會計의 未來指向의 展開方向을 示唆해주고 있는 것이라 思料된다.

黑澤清 教授는 AAA의 報告書인 ASOBAT의 公表를 보고 企業會計의 將來를 다음과 같이 展望하였다. 『情報理論이나 行動科學의 發達, Computer의 開發에 따라 企業活動에 대한 過去, 現在, 將來에 걸쳐 各種資料의 測定과 傳達이 넓게 社會의 各層에서 要求되고 있음에 비추어, 情報 System으로서의 會計는 國民經濟的인 側面에서 아주重要視되어질 것이다. 玆경 將來의 情報 System으로서의 企業會計는 過去와 未來를 이어주는 情報과 아울러 內部指向의 및 外部指向의 情報를 一體化하도록 할 것이며 또 國民經濟的으로는 統計學이나 經濟學等の 關聯諸科學과 結束시켜줌으로서 하나의 Information profession(情報科學)이 成立되어질 것이다』³⁰⁾

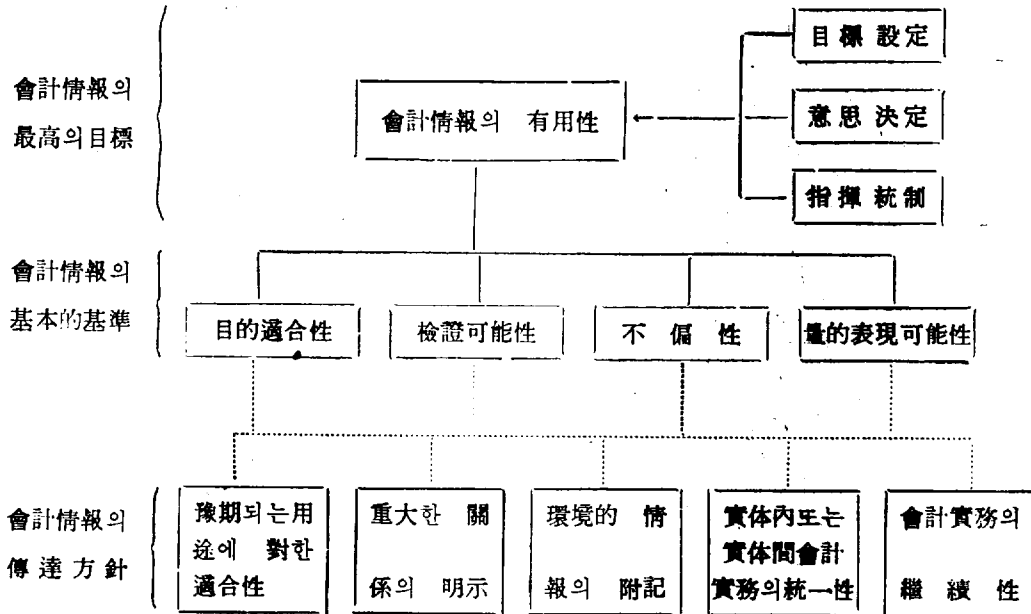
끝으로 ASOBAT에서 論하고 있는 會計情報의 有用性을 達成하려는 會計情報의 四個 및

29) Currunt Cost에 의한 會計情報의 補充方法은 ASOBAT의 附表A 및 附表B에서 具體的으로 提示되고 있다.

30) 黑澤清, 番切嘉一郎, 中島省吾, 新井清光, 「會計の基礎理論について」—座談會— (産業經理, 第27卷 1號, 1967); 黑澤清, 新しい會計學, 1972, op. cit. p. 115

五個指針을 中心으로 하여 會計基準의 體系化를 圖示하면 <圖3>과 같다.

<圖3> ASOBAT의 會計基準 體系



資料 : AAA, A statement of Basic Accounting Theory.
(Evanston, Illinois, 1966), pp. 8~18, passim.

· V 會計基準에 關한 最近의 動向

1. FASB의 活動

1970년에 AICPA는 1966年の AAA가 公表한 ASOBAT 理論을 肯定하는 것과 같은 內容의 APB 第4報告書를 發表하기는 했으나 APB의 非能率的인 活動에 對한 非難이 빚발치듯 쏟아져 결국은 새로운 方向으로 會計基準에 對한 研究의 轉換點을 摸索하지 않을 수가 없었다. 그리하여 Wheat委員會를 構成하고 會計基準의 制定을 위하여 좀더 效率的인 方法을 찾기 始作하였던 것이다 .

1972年 5月 同委員會의 報告를 받아 AICPA의 理事會는 提言에 따라 財務會計基準審議委員會(Financial Accounting Standards Board; FASB)를 組織하고 1973年 7月1日부터 活動을 開始하였다. 따라서 ABP의 機能은 自然 終息되었던 것이다.

FASB의 새로운 出帆에 따라 AICPA는 理事會에서 9名의 理事를 選任코 「財務會計財團」(Financial Accounting Foundation)이라는 獨立된 機關을 만들도록 하였다. 이들 理事의

構成은 AICPA의 會長 및 公認會計士 4名, 會計擔當重役 2名, 그리고 1名の 財務分析家와 AAA에서 選任된 1名으로 組織하게 되어 있었으며, 이들 9名の 理事가 40名の 諮問委員과 7名の FASB委員을 選定하게 하고 在任期間을 5年으로 定하여서 專門職으로써 財務會計基準制定에만 專念토록 委任을 한 것이다.

FASB의 運營은 APB와 같이 研究에 따른 抄案을 作成하여 公聽會를 열고 意見을 綜合하여 最終檢針을 한 후에 發表하도록 하였는 바, 一般的으로 120日程度의 案件處理期間까지 定하여 놓았던 것이다.

FASB의 研究 project로서 우선 緊急하다고 생각되는 것 7가지를 選定하였는데,

- ① 財務諸表에 關한 廣範한 基準³¹⁾
- ② 外貨評價에 關한 會計處理
- ③ 株式會社의 財務諸表報告
- ④ 重要性의原則에 關한 基準
- ⑤ 賃貸借에 대한 會計處理
- ⑥ 特殊損失의 會計處理
- ⑦ 研究開發費의 會計處理 等이다.³²⁾ 앞으로 이 FASB는 會計基準의 發展에 많은 貢獻을 할 것으로 思料된다.

2. 會計基準에 關한 IASC의 組織

공교로운 일이지는 하지만 우리나라의 「上場法人等의 會計處理에 關한 規程」이 1975年 1月 1日以後에 開始되는 事業年度부터 適用되도록 한 것과 똑 같이 國際會計基準 第1號가 公表되어 効力を 갖게 된 것도 1975年 1月 1日以後에 開始되는 期間의 財務諸表에 對하여 適用한다고 되어 있어 꽤 흥미를 느끼게 하는 것이다.

國際會計基準 第1號는 國際會計基準審議委員會(The International Accounting Standards Committee; IASC)의 첫번째 報告書인 것이다.

IASC의 發足은 1973年 6月 29日이며, 美國, 英國, 「카나다」, 豪洲, 佛蘭西, 西獨, 日本 「멕시코」 및 和蘭의 9個國이 會員國으로 參加하고 있다. 事務局은 英國의 London에 두고 있으며 機構는 事務局(Secretariat), 本會議(Full Committee Meeting), 起草委員會(Ste-

31) 이 財務諸表에 關한 基準은 AICPA의 Trublood委員會가 研究하기 始作한 "The objective of Financial Statement"가 完成하면 參考資料로 利用하기로 되어 있었는데 이主題로 1973年 10月에 同委員會의 研究結果로서 發表된 것이다.

32) 宋梓, "美國의 會計基準制定方向이 우리에게 주는 示唆點," (韓國經營學會刊, 經營學研究, 第3輯, 1974), pp. 114~115

ering Committee)의 셋으로 構成되어 있고 會長은 英國刺許會計士協會의 會長을 지낸 바 있는 Henry Benson卿이다.

그런데 IASC는 「國際會計基準에 關한 趣旨書」에 明示되고 있는 目的에서 볼 수 있듯이 監査의 對象이 되는 財務諸表 및 計算書를 提示하는데 準據하여야 할 諸基準을 作成公表하고 또 그것이 世界的으로 遵守되는 것을 促進한다는 趣旨下에 活動을 開始한 것으로서 會員國이 아닌 나라들도 흥미있게 刮目하고 있는 것이다.

會計基準의 起草作業은 起草委員會와 事務局의 書記와의 共同協調로 이루어진다. 現在 IASC는 7개의 起草委員會가 構成되어 있고 各委員會마다 三國의 會員이 一組를 이룬다. 會長國을 隨時로 選出하고 每委員會마다 美國, 英國, 「카나다」中 一個國이 會員國으로 必히 參與하고 있다는 點은 이들 세나라가 會計實務分野에서 歷史的 傳統을 갖고 貢獻해 온 때문이라고 할 수 있다.

國際會計基準으로 탄생하는데 有効한 議決方法은 「國際會計基準에 關한 趣旨書」(preface to Statement of International Accounting Standards)에 規定되고 있는 바와 같이 本會議에서 各會員國은 一票의 權限이 있으며 作成된 起草案의 承認에는 2/3以上인 6票의 지지를 얻어야하고, 國際會計基準으로 確定承認을 받으려면 3/4인 7票以上의 찬성을 얻어야 最終적으로 確定公表된다고 한다.

現在 公表된 國際會計基準 第1號는 「會計政策의 開示」(Disclosure of Accounting Policies)이고 그 內容을 보면 ① 序論에서 會計의 基礎的 前提와 會計政策이 記述되고 있으며, ② 解說에서 財務諸表의 利用者와 會計政策과 그 開示의 多樣性, ③ 國際會計基準의 開示內容으로 第16項에서부터 第23項까지 자세히 說明하고 있다. 國際會計基準 第1號에 關한 批判은 後日 專門家에게 맡기기로 하고 發表된 起草委員會가 各各 맡고있는 研究課題를 紹介하는데 끝이려고 하는 바이다.

② 「取得原價主義에 있어서의 在庫資産의 評價 및 表示」(Valuation and Presentation of Inventories in the Content of the Historical Cost System)

③ 「聯結財務諸表와 持分會計」(Consolidated Financial Statements and Equity method of Accounting)

④ 「財務諸表上 最小限의 開示」(Minimum Disclosure in Financial Statement)

⑤ 「固定資産의 減價償却」(Depreciation of Fixed Assets)

⑥ 「外國投資事業의 會計」(Accounting for Foreign Operations)

⑦ 「인플레이션下의 會計」(Accounting in the face of Inflation)

以上 7個起草委員會가 그 研究結果로서 發表될 것인 바, 과연 IASC의 趣旨書에 明示된대로 世界的으로 統一된 會計基準을 遵守할 수 있는 훌륭한 研究結果가 公表될 것인지는 두고 봐야 하겠지만, 多國籍企業이 繁昌一路에 있는 이때 世界統一會計基準의 制定을 試圖하였다

는 것은 會計學徒의 한 사람으로서 그 期待하는 바가 매우 큰 것이다.

VI 結 論

會計技術과 理論은 오랜 歷史를 통하여 變遷하는 經濟社會의 必要에 따라 持續的으로 發展하여 온 歷史的 產物인 것이다. 앞으로 展開될 새로운 社會에 適用할 수 있는 會計技術 및 概念은 繼續 考究되어야 할 것이다.

1494년에 Lucas Pacioli의 簿記에 關한 著述이 出現한 以來 人類의 經濟生活에 數值把握의 技術의 支援을 하면서 發展해 온 會計가 1930年代에 접어들면서 企業의 大規模化와 所有와 經營의 分離라는 必然的 現象에 따라 企業會計도 從來의 技術的인 側面에서 理論的인 側面으로 體系化하려는 움직임이 일어나 美國의 SEC, AICPA 및 AAA 등의 꾸준한 研究를 傾注하여 會計基準을 體系化시켜왔던 것이다.

A. R. Jennings이 1957年 AICPA의 年次總會에서 行한 講演을 요시로 하여 會計學에 있어서 새로운 挑戰論이 登場한 것이다. 1960年代의 後半期에 이르러서 事實上 會計는 情報System으로서의 會計基準論이 出現하였고, 이 會計情報理論에 對하여 Mattessich는 1970年代의 會計學의 展望을 다음과 같이 말하였던 것이다.

『會計史에 있어서의 過去 15年間은 分散的인 傳統的 接近法을 엄격한 方法으로 轉換하는 過渡期의 一部였다. 이것은 상당한 期間에 걸친 것이었지만 이러한 轉換은 아마도 1980年代로 이어져 갈 것이고 따라서 우리들의 會計學의 革新에 있어서 하나의 分岐點이 主要原因이 될 것임에는 틀림이 없을 것이다. Computer의 技法보다는 精神的 變化가 이러한 趨勢에 內包하고 있는 主要한 힘이라 할 수 있을 것이다.』³³⁾

이와 같이 1960年代 以後의 現代會計理論은 急轉直下로 달라진 것이다. 이러한 會計學界의 새로운 動向에 부응하기 위해서도 會計基準에 關한 깊은 考究가 있어야 한 것은 勿論 새로운 次元에서의 會計學理論의 體系化를 試圖해야 할 것으로 思料된다.

黑澤清 教授는 『會計原則의 形成은 同時에 近代會計學의 形成過程이다』³⁴⁾ 라고 함으로서 會計基準이 會計理論形成에 至大한 役割을 擔當하고 있음을 示唆하고 있는 바와 같이 올바른 會計基準이 形成되어야 올바른 會計理論이 成立될 수 있다는 것을 알 수 있다.

그러므로 論者는 會計基準의 發達過程을 論者 나름대로 時代史的인 區分을 敢行하여 考究해 보았으나 이것은 一試案에 불과하고 後日 다른 사람의 손에 依하여 올바른 會計史의 定立이 이루어질 것을 期待하여 마지 않은 바이다.

33) Richard Mattessich, "Methodological Preconditions and Problems of a General Theory of Accounting," (The Accounting Review, July, 1972), p. 469

34) 黑澤清, 前掲書, p. 60.