

會計基準의 制定方向

李 正 浩

<차 례>

- I. 序 言
- II. 記述的會計基準의 性格과 形成過程
- III. 規範的會計基準의 性格과 樹立過程
- IV. 記述的會計基準으로서의 ARS, No. 7
- V. 規範的會計基準으로서의 ASOBAT
- VI. 結 言

I. 序 言

會計基準(accounting standards)은 經濟社會에 있어서 經濟主體의 會計實務를 이끌어 나아가는 指導原理로서 會計基準이 갖는 意義와 社會的役割은 실로 널리 認識되어 있다. 會計基準은 한 國家의 會計理論을 종합적으로 集約하여 體系化한 것으로서 經濟主體의 會計實務를 指導하는 原理인 동시에 指針이 된다. 그러므로 各國에서는 會計基準에 관한 理論的 또는 實踐的 研究들 통해서 會計基準을 成文化하며 또 時代의 變遷에 따라 새로운 產業社會에 적합한 會計基準을 改廢하는 問題가 꾸준히 論議되고 있다.

會計基準의 本質에 관한 論議는 1930年代에 들어서면서부터 시작되어 오늘날에 이르기까지 會計學界의 지대한 관심사의 하나로 되어왔다. 따라서 會計基準을 解明하려는 努力도 會計關係研究機關과 學者들에 의하여 갖가지 方法 및 內容을 가지고 多樣하게 表明되어 왔다. 初期段階에 있어서의 會計基準은 會計實務를 遂行하는 過程에서 준수하여야 할 平易한 會計基準의 內容을 가지고 登場하였다. 그러나 會計基準의 內容도 會計理論의 方法論的 考察을 加하여 더욱 精緻化하게 되었다.

會計理論의 方法論的 觀點에서 會計基準이 어떤 性格을 갖는가에 관해서는 오늘날 두가지 見解가 서로 對立되어 있는것으로 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 體系化함과 아울러 論理的 首尾一貫性을 갖도록하려고 하고 있다. 이 경우의 會計基準은 記述的(descriptive) 性格을 갖는다. 한편 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 體系化한 것으로 理解하려는 경우가 있다. 이 경우의 會計基準은 規範的(normative) 性格을 갖게 된다.

II. 記述的會計基準의 性格과 形成過程

記述的會計基準(descriptive accounting standards)은 一國家의 企業會計實務로부터 發達하여 一定의 會計基準設定目的에 비추어 一般的으로 認定되는 바를 選擇하여 이것을 體系化한 것이다. 이와같은 會計基準의 극단적인 형태는 現行의 會計實務를 그대로 體系化한 것이 된다. 이와같이 하여 形成된 會計基準이 「一般的으로 認定된 會計原則」(generally accepted accounting principles, GAAP)이다.

會計基準이 記述的 性格을 갖는 것으로 理解하려는 경우에 會計基準은 現實의 世界와 一致하고 또 現實의 狀況下에서 有用性을 갖는 會計概念을 歸納的으로 展開할 것을 要求한다. 그러므로 記述的 會計基準은 現實的으로 有用한 實用主義에 그 基礎를 두고 있으며 이로부터 歸納的方法에 따라 會計基準을 導出하게 된다.

1. 歸納的으로 導出된 會計基準

會計基準을 歸納的으로 導出하는 過程을 보면 이는 具體的으로 사물을 觀察測定하여 이로부터 普遍的인 結論 또는 一般原則을 誘導하는 節次를 밟게 된다. 이때 이루어지는 觀察 및 測定은 여러차례에 걸쳐 반복적으로 수행하여 이로부터 同一狀態의 全母集團 또는 어느 한 集團에 대한 一般化를 꾀하게 된다. 그러나 일단 一般化된 것이라 하더라도 이는 후일에 보다 詳細한 實驗이나 觀察에 의하여 確定되던가 또는 反駁된다. 그러므로 歸納的으로 導出된 基準은 概念上으로는 그릇된 것일 수도 있다. 우리가 잘 알고 있는 뉴턴의 運動法則은 이와같은 運動의 特性을 觀察하고 이 관찰이나 測定의 結果로부터 歸納的으로 誘導된 것이다.

歸納的方法에 의하여 會計基準을 형성하기 위한 第1段階의 작업은 觀察對象을 決定하는 問題로부터 出發하게 된다. 예로서 슈라더(William J. Schrader)는 觀察可能한 對象을 去來에 의하여 나타난 財務的資料¹⁾에서 그리고 리틀톤(A.C. Littleton)은 經驗的으로 얻은 會計行爲에서²⁾ 각각 會計基準을 歸納的으로 導出할 수 있다고 시사하였다. 그러나 무닛즈(M. Moonitz)에 의하면 歸納的方法에 의하여 會計理論을 定立하려할 때 財務的資料를 觀察하여 誘導하

1) W.J. Schrader, "An Inductive Approach to Accounting Theory," *The Accounting Review*, Oct. 1962, p. 645.

2) A.C. Littleton, *Structure of Accounting Theory*, AAA, 1953, p. 198.

는 편이 會計行爲를 觀察하여 會計基準을 誘導하는 것보다 좋다고 한다. 이는 會計擔當者(accountants)의 行爲는 그가 觀察의 對象이 되고 있다고 하는 사실을 알게 되면 변하기 마련이기 때문이라고 한다³⁾.

歸納的인 接近方法에 의하여 會計基準을 수립하는 方法이 갖는 長點으로서 는 觀察者가 어떤 觀察이라고 自由롭게 할 수 있으며 또 만일 觀察者가 既存의 務實에 影響을 받지 않고 觀察할 수 있다고 하면 새로운 現象에 대해서 즉각적인 一般化된 理論(原則)을 形成할 수 있다는 것이다. 그러므로 注意깊고 또 客觀的인 觀察을 할 때 廣範圍한 實務의 지지를 받은 一般化된 法則 또는 原則을 수립할 수 있는 것이다.

2. 實用主義에 立脚한 會計原則

사실 오늘날 大多數의 會計專門家(accountants)들은 會計를 實用主義者 들의 技術(utilitarian art)⁴⁾ 이라 믿고 있으며 會計機關으로서도 美國公認會計士會(American Institute of Certified public accountants: AICPA)는 會計를 이와같은 立場에서 받아들여 왔다. 즉 美國公認會計士會가 1939년부터 1959년에 걸쳐 발행한 『會計研究公報』⁵⁾를 보면 그 大部分이 懸案의 문제점을 즉각적으로 解決할 수 있는 現實的인 解答을 提示하고는 있지만 提示된 여러가지 方案이 內的인 一貫性을 유지하고 있지는 않다. 그리고 이때 理論이 갖는 意味는 그 대부분이 實務를 合理化한다던가 또는 實務를 說明하는 뜻으로 해석된다.

오늘날 會計實務界에서 많이 사용하고 있는 「一般的으로 認定된 會計原則」은 實用主義의 요청에 따라 歸納的으로 導出한 會計行爲의 指針이 된다. 實用主義에 따라 歸納的으로 導出하는 會計基準은 大略 다음과 같은 수순에 따라 형성된다. 즉 어떤 理由에서 이든 有用한 情報을 필요로 하고 있는 문제가 있다고 하면 이를 속고한 끝에 어떤 實務에 관한 解答을 求하게 된다. 이 解答은 수용될 수도 있으나 이는 또한 修正 또는 拒否되기도 한다. 어떤 경우이건 어떤 特定한 實務가 大多數의 사람에 의하여 지지를 받는다면 어느정도의 反對者가 있음에도 불구하고 이는 會計行爲에 관한 하나의 一般的 規則(rule) 또는 指針(guides)으로서 發展하게 된다. 이것이 會計基準이다. 그러므로 이와같이 形成된 會計基準은 滿足할만한 經驗, 法的要求, 그리고 相互間의 默約에

3) M. Moonitz, *The Basic Postulates of Accounting*, ARS No. 1, AICPA, 1961, p. 5.

4) William W. Werntz, "The Influence of Administrative Agencies on Accounting" in *Handbook of Modern Accounting Theory*, Morton Backer, ed. (New York: Prentice-Hall, Inc., 1953), p.18, Robert E. Witschey, "Accounting Theory and the Accounting Profession" in *Modern Accounting Theory*, Morton Backer, ed. (Englewood Cliffs, N.J.: Prentice-Hall, Inc., 1966), p. 2.

5) Committee on Accounting Procedure and Terminology, *Accounting Research and Terminology Bulletins*, Final Edition (New York: AICPA, 1961).

基礎를 두고 있는 것이지 결코 一貫性있는 推論過程에 기초를 두어 형성된 것은 아니다⁶⁾. 그러므로 實用主義的 立場에서 나타나는 原則, 概念, 規則 등은 現實的으로 이루어지는 會計實務를 合理化하는 方向으로 理論體系를 構成한다. 오늘날 會計實務에서 많이 사용하는 重要性의 原則, 客觀性的 原則, 繼續性的 原則, 完全公開의 原則등은 이와같이 하여 나타난 것이다.

예로서 반스(Lawrence L. Vance) 에 의하면 低價法에 의한 在庫資產의 價額決定은 이미 1400年代 初期의 이태리에서 이미 실시되었다고 한다⁷⁾. 當時에 왜 在庫資產의 評價問題가 論議되었는지에 관해서는 아직 明確하지는 않지만 이 低價法은 1800年代 中葉에 英國에서 한층 수용되었으며 美國에서는 이 方法에 의해서 保守的인 貸借對照表를 作成할 수 있다는 점에서 1900年代 初期에 널리 사용되었다. 그것은 當時 貸借對照表의 중요한 利用者가 銀行家나 그밖의 資金供給者들 이었기 때문에 保守的인 貸借對照表는 그들에게 好意的으로 받아들여졌던 것이다. 그 후 低價法은 다른 會計方法에도 결부되어 적용되게 되었다. 그러나 在庫資產을 測定하는 여러가지 方法이 있지만 어느 方法이나 一貫성과 理論性이 缺如되어 있다는 理由로서 批判받고 있지는 않다⁸⁾. 오늘날에까지 低價主義에 立脚한 在庫資產의 評價方法이 保守主義의 立場에서 貴重한 情報를 提供한다고 하는 점에서 여전히 採擇되고 있는 것이다.

이와같이 實用主義的 立場에서 나타나는 原則, 概念, 規則 등은 現實的으로 이루어지는 實務를 合理化하는 형식으로 理論體系를 갖게 된다.

Ⅲ. 規範的 會計基準의 性格과 功 用

記述的 會計基準이 갖는 이상과 같은 性格에 대해서 規範的 性格을 갖는 會計基準은 慣習으로부터 發達한 現행의 會計實務와는 별도로 순전히 會計가 궁극적으로 指向하는 目標를 達成할 수 있도록하는 理想的 內容을 갖는 基準이다. 이같은 性格을 갖는 原則을 規範的 會計基準(normative accounting standards)이라 할 수 있다. 規範的 會計基準은 우선 會計가 이루어지는 目的 또는 公準을 確定하고 이를 出發點으로 하여 會計實務에 具體的으로 적용할 수 있는 指針으로서의 基準을 연역적 方法에 따라 論理的으로 유도하게 된다. 그러므로 연역적 方法에 의해서 導出된 會計基準은 記述的 會計基準의 경우와 같이 오랫동안 會計實務界에서 쓰이고 있는 會計慣習이나 또는 현재 認定되고 있는

6) Paul Grady, "Inventory of Generally Accepted Accounting Principles for Business Enterprises" *Accounting Research Study* No.7 (New York: AICPA, 1965) p.55.

7) Lawrence L. Vance, "The Authority of History in Inventory Valuation," *The Accounting Review*, Vol. 28 (July 1943), p. 219.

8) W.A. Paton and W. A. Paton, Jr., *Asset Accounting* (New York: The Macmillan Company, 1952), pp.75-77.

實務를 支持한다든가 혹은 설명하는 것이 되지 않고 순수한 論理的 一貫性에 따라 이루어진다. 따라서 規範的會計基準은 方法論上으로는 다음과 같은 演역적 推論過程을 거쳐 형성된다.

1. 會計의 一般目的 또는 特定目的을 設定한다.
2. 會計가 이루어지는 經濟的, 政治的, 社會的環境에 관한 會計公準을 명시한다.
3. 會計基準(또는 原則)을 誘導한다.
4. 規則(rules)을 형성한다.

以上과 같은 演繹的推論에 의한 論理的 전개는 하나의 會計理論을 이루며 이의 第1段階절차는 會計目的을 明確하게 規定하는데서 출발하지 않으면 안된다. 만일 會計目的이 달라지면 會計理論構造는 새로운 會計目的을 中心으로 하여 새로운 會計理論構造를 필요로 하며 그에 따라 새로운 會計基準을 마련하지 않으면 안된다. 會計의 目的은 時代에 따라 다를뿐만 아니라 國家에 따라서도 相異한 目的을 가지고 있기 때문에 會計目的을 統一的으로 理解한다는 것은 어려운 일이다. 다시 말하면 會計擔當者에 의해서 마련되는 會計情報의 內容은 經濟社會에서 投資者와 經營者가 分離되어 있다는 점을 前提로 하느냐 그렇지 않으면 이 兩者가 未分離되어 있다는 점을 강조하느냐에 따라 달라지게 된다. 또는 債權者와 投資者와의 關係에서 債權者의 權益을 優位에 두느냐 그렇지 않으면 債權者와 投資者를 同一한 立場에서 公平하게 取扱하느냐에 따라 會計情報의 內容은 다르게 나타난다. 그리고 會計目的도 美國과 같은 國家에서는 經營者 株主 債權者 또는 未來의 投資者가 經濟的 意思決定을 하는데 필요한 情報을 測定하여 達傳하는 점을 強調하고 있는가 하면⁹⁾ 스웨덴과 같은 國家에서는 景氣變動의 幅을 緩和하고 그 속에서 企業을 維持發展시킬 수 있도록 하는 國民 經濟政策을 수립하고 있어 會計基準이나 稅務原則에 있어서도 이 政策을 反映하고 있는 경우도 있다¹⁰⁾.

여하튼 會計目的을 明確하게 設定한다는것은 規範的會計基準設定의 第1段階作業이 된다. 예로서 課稅所得의 決定原則이 財務의 利益決定을 위한 一般的으로 認定된 會計原則과 여러가지 測定에 있어서 다르게 되는 理由는 이 會計目的이 다른데서 나타난다. 그것은 稅務會計에 있어서나 財務會計에 있어서 동일한 利益概念을 적용하면 여러가지 利點이 있을뿐지는 모르나 同一한 原則이나 節次가 相異한 目的에 다같이 적용될 수는 없는 것이다. 다른 하나의 例를 들면 종종 唯一한 包括的 利益概念을 設定하려는 提案이 나오고 또 이에 관한 論議가 있지만 어떤 하나의 利益概念이 모든 會計目的에 充分히 貢獻할 수 있다고

9) AAA, *A Statement of Basic Accounting Theory*, 1966, p.1. AICPA, APB Statement No. 4 *Basic Concepts and Accounting Principles Underlying Financial Statements of Business Enterprises*, 1970.

10) Gerhard Mueller: *International Accounting*, The MacMillan Company, 1967, p.27.

하는 아무런 保障도 없는 것이다. 그렇다고 하여 여러가지 會計目的에 따라 여러가지의 相異한 한 組의 原則을 設定한다고 하는 것도 결코 바람직한 일은 되지 않는다.

그러므로 會計基準은 相異한 목적에 따라 나타나는 필요성을 充足시켜 줄 수 있도록 어느정도의 柔軟性과 包括性을 가지고 광범위하게 이루어지지 않으면 안된다. 그러면서도 또한 全般的 理論體系에는 劃一性이나 首尾一貫性을 부여할 수 있는 嚴密性도 아울러 가지고 있지 않으면 안된다.

일단 設定된 會計目的이라 하더라도 時代의 變遷에 따라 會計로부터 期待하는 內容이 달라지면 會計理論은 새로운 會計目的을 중심으로하여 새로운 體系로서 樹立되어야 하고 또 새로운 會計基準이 마련되지 않으면 안된다. 예로서 財務報告目的의 하나가 株主 및 기타의 外部利害關係者로 하여금 企業의 未來活動에 관한 豫測을 하는데 有用한 情報을 提供하는데 있다고 하면 이 目的에 따라 會計理論은 企業 및 株主로 하여금 未來의 現金流入額을 豫測할 수 있는 情報로서의 企業利益概念을 發展시키게 된다. 그러나 만일 會計의 目的을 企業의 社會的 効益測定에 두게 된다고 하면 企業의 活動으로 부터 나타나는 附加價値는 물론이고 이에 수반되는 社會的 効益도 包含하여 測定되는 것이어야 한다.

會計目的이 設定되면 會計가 이루어지는 政治的·經濟的·社會的 環境에 관한 基本的假定을 明白히하지 않으면 안된다. 이를 우리는 公準(postulate)이라 한다. 그러므로 會計公準은 會計理論을 體系의으로 전개하기 위한 基礎를 構成하는 것으로서 이는 會計基準 및 節次를 연역적으로 도출하는데 礎石을 이루게 된다. 그리고 이 公準은 이미 기정된 사실로서 믿어지고 있는 根本的인 문제로서 이는 連역적 推論에 의해서 形成되는것이 아니고 歸納的觀察에 의하 반복적으는 것이다. 그리고 이와같이 하여 發見된 公準은 論理的推過程에서 發見되로 論議할 필요가 없고 당연한 것으로서 認定되는 것이다. 會計와 관련을 갖고 있는 基本的用語로서 交換(exchange), 財產(property) 請求權(claim), 去來(transaction) 및 持分(equity) 등은 會計가 이루어지는 경우에 당연히 나타나나 이에 관한 별다른 論議를 하지 않고 당연한 것으로 받아들여지고 있는 것이다¹¹⁾.

會計目的과 公準이 表明된 뒤에는 一定의 環境的條件下에서 會計가 궁극적으로 추구하는 目的을 達成할 수 있도록 하는 會計原則이 論理的推論에 따라 歸結되어야 한다. 이와같은 過程을 통해서 設定된 原則이 規範的會計原則이다.

規則(rules)은 原則에서 目標로하고 있는 어떤 結果를 達成하기 위하여 會計行爲에 관한 具體的 方法을 指示하는데 있다. 그러므로 規則은 原則을 母體로 하여 그 테두리 안에서 具體的 行動을 規制하는 規程이라 볼 수 있다.

11) Eric L. Kohler, *A Dictionary for Accountants*, 3rd ed. (Englewood cliffs, N.J. Prentice-Hall, Inc, 1963), pp. 294-295.

以上에서 본바와 같이 연역적 推論에 의한 會計理論構造는 目的, 公準, 原則을 論理的으로 首尾一貫된 一組의 理論體系를 갖는 것으로하여 하나의 모델을 갖는 것으로 된다. 傳統的으로 이 모델은 去來事實을 計定, 分介帳, 元帳에 記錄하고 財務諸表를 作成하는 複式簿記制度(double-entry system of recording)의 형식을 취하여 왔었다. 그러나 演繹의 方法의 論理에 따르면 이같은 定型란을 반드시 필요하지는 않는다. 만일 會計의 目的이 意思決定에 有用한 情報를 마련하는데 있다고 할때 이 會計情報는 複式簿記制度가 아닌 다른 投入産出機構(input-output mechanism) 또는 다른 方法에 의해서도 얼마든지 얻어질 수 있다.

Ⅳ. 記述的會計基準으로서의 ARS No.7

그동안 美國公認會計士會에서는 『會計調查公報』(Accounting Research Bulletins), 『會計用語公報』(Accounting Terminology Bulletins)를 통하여 會計의 懸案問題에 관한 美國公認會計士會의 立場을 면백히 表明하여 왔다. 그러나 『會計調查公報』나 『用語公報』에서는 會計에 관한 個別的인 問題點을 수시로 同會計士會의 이름으로 밝힌 것이기 때문에 이들 內容에 있어서는 相互論理的 一貫性을 갖는 體系的인 것이 되지 못하였다. 이들 報告書는 個別問題를 歸納的으로 解說 또는 規定하여 報告하 것으로서 이에 따른 原則의 內容도 자연히 具體的으로 表現되어 廣範한 會計基準이 지녀야 할 包括性과 融通性의 性格이 缺如되고 있었음을 否認할 수 없다.

이와같이 美國公認會計士會(American Institute of Certified Public Accountants)에서는 財務會計上 現實的으로 발생하는 個別的問題에 관하여 『會計研究公報』나 『會計用語公報』등을 통해 同會의 公式的인 見解를 表明함으로써 會計實務의 指針을 提供하여 왔다. 이 公報는 一般의 會計慣行을 歸納的인 方法에 따라 個別問題點에 관하여 研究發表한 것이기 때문에 原則의 內容은 具體的으로 表明되어 美國會計學會의 基準에 비하면 全般的으로 論理性이 缺如되어 있을 뿐만 아니라 또한 理想的인 것이 되지 못하였다. 이 점을 重視하여 美國公認會計士會는 1957년에 증래의 會計基準制定方法과 研究活動을 再檢討하기 위하여 研究計劃特別委員會(Special Committee on Research Program)를 設置하였다. 本委員會에서는 「會員을…… 指揮하기 위한 一般的으로 認定된 會計原則의 內容을 明文化할 수 있도록」 하여야 한다고 勸告하고 이 目的에 따라 美國公認會計士會를 再編成하여 1959년에 會計原則審議會(Accounting Principles Board)가 發足되게 된 것이다.

이와같이 會計原則審議會는 研究計劃特別委員會의 勸告에 따라 탄생된 것으로서 當時 研究計劃特別委員會가 構想하고 있었던 會計原則審議會의 設立目的의 하나는 다음과 같은 4段階를 거쳐 財務會計에 관한 廣範圍한 問題를 解決

하려는 데 있었던 것으로 보인다. 즉 (1) 基本的公準의 設定 (2) 廣範한 會計原則의 設定 (3) 特定된 狀況에 原則을 적용할 수 있도록 하는 規則(rules) 및 指針(guides)의 設定 (4) 調査活動¹²⁾

이와같은 調査計劃을 집행하기 위하여 會計原則審議會는 永久的會計調査스태프를 두고 調査研究活動을 수행하기 시작하였다. 그러나 調査研究活動은 會計原則調査스태프에 限하여 이루어지는 것만은 아니고 그밖의 調査員에 의뢰하여 수행할 수 있도록 하였다. 따라서 이들의 調査研究는 會計原則審議會의 이름으로서가 아니고 調査員 또는 會計調査 및 프로젝트 勸告委員會 委員長의 이름으로 實施되게 된다. 또한 그 調査研究의 結果도 會計調査委員長의 權限에 따라 公告하여 會計原則審議會가 公式的으로 報告하기 전에 多角度로 批判檢討를 받는 過程을 거치게 된다¹³⁾.

以上과 같은 研究計劃特別委員會의 方針에 따라 調査研究하여 發表된 것이 會計調査研究(Accounting Research Study, ARS) No.1과 No.3이었다. 이들은 각각 1961年과 1962年에 「會計의 基本的公準」(The Basic Postulate of Accounting), 「企業會計原則試案」(A Tentative Set of Broad Accounting Principles for Business Enterprises)란 名稱으로 發表되었고 또한 앞에서도 언급한 바와 같이 APB의 見解로서가 아니고 研究計劃特別委員會의 指揮에 의한 무닛즈(M. Moonitz)의 ARS No.1과 스프라우스 및 무닛즈(R. T. Sprouse and M. Moonitz)의 ARS No.3으로 發表되었던 것이다.

이와 같이 하여 무닛즈와 스프라우스에 의한 會計公準 및 會計基準에 관한 基本的 研究結果가 發表되긴 하였으나 APB에서는 이들 「公準」 및 「原則」은 會計思想에 크게 貢獻한바 있다고는 하나 이는 當時의 一般的으로 認定된 會計實務와는 너무나 隔離되어 있다는 점을 들어 이를 受諾하지 않고¹⁴⁾ 現存하는 會計原則에 관한 새로운 研究를 그래디(Paul Grady)에게 委任하였다. 1965年에 그래디의 이름으로 發表된 ARS No.7의 「企業을 위한 一般的으로 認定된 會計原則目錄」(Inventory of Generally accepted Accounting Principles for Business Enterprises)은 이와 같이 하여 發表된 것이다.

ARS No.7의 研究目的은 會計原則에 관한 基本的 諸概念에 관한 論議를 한 다음에 現行의 會計原則 및 實務를 APB가 나타나기 以前의 諸公報를 要約하여 이를 體系化하는 것이었다. 따라서 ARS No.7이 ABS No.1 및 ARS No.3

12) Report to Council of Special Committee on Research Program, *The Journal of accountancy* Dec. 1958, p. 63.

13) 종래의 方法에 비하여 이와같은 調査研究方法이 갖는 特徵은 다음과 같다.

1) 會計原則의 展開는 演繹的 方法에 의한다 2) 調査分科는 APB와 協同關係를 갖는다. 3) 調査研究報告書(Research Studies)는 APB에서 最終決定을 내리기 前에 이를 一般에 公開하여 論議할 수 있도록 한다. 4) 調査研究는 結論에 到達할 수 있도록 詳細한 論議를 하기 위한 것이다.

14) APB Statement No.1 (April 13, 1962)

와 비교하여 볼 때 갖는 特徵이 있다고 하면 ARS No.1과 ARS No.3는 理論的 推論에 따라 會計의 基本諸概念을 連역적으로 展開하여 하나의 組織的인 體系를 갖도록 作成된데 반해서 ARS No.7은 實用主義的이고 實踐的인 立場에서 會計原則을 歸納的으로 導出하여 이를 羅列하고 있다는 점이다. 그러므로 ARS No.1이나 ARS No.3에 비하면 ARS No.7이 갖는 實務界의 受容可能性은 훨씬 높다고 할 수 있다. 그러나 ARS No.7이 APB가 期待하였던대로 成果를 거두지 못하여 이로부터 會計基準에 관한 새로운 研究가 시작되어 나타난 것이 1970年의 APB Statement No.4 이긴 하지만¹⁵⁾ 여하튼 ARS No.7은 AICPA에서 記述的 會計原則 즉 一般的으로 認定된 會計原則을 成文化하여 發表한 代表的인 例가 된다고 할 수 다다.

V. 規範的會計基準으로서의 ASOBAT

美國會計學會는 1916년에 設立된 이래 1936년에 『會社報告書에 관한 會計原則試案』(A Tentative Statement of Accounting Principles Affecting Corporate Reports), 1941년에 『會社財務諸表의 基礎가 되는 會計原則』(Accounting Principles underlying Corporate Financial Statements), 1948에 『會社財務諸表의 基礎가 되는 會計概念과 諸基準』(Accounting Concepts and Standards Underlying Corporate Financial Statements), 그리고 1957년에는 『會社財務諸表를 위한 會計 및 報告基準—1957年 改正版』(Accounting and Reporting Standards for Corporate Financial Statements, 1957 Revision)을 公刊하였다. 美國會計學會의 常任委員會에서 報告한 이들 會計基準이 갖고 있는 特徵의 하나는 企業의 經濟活動을 測定하여 이를 企業과 利害關係를 가지고 있는 當事者들에게 經濟的 情報을 提供하는 것으로 會計를 認識하고 있는 점이라고 하겠다. 이와같이 會計를 生産經濟單位인 企業에 局限시켜 理解하려고 하였던 것은 中世以後 오늘에 이르기까지 거의 一貫된 思考로 볼수 있다. 그러나 人間의 經濟活動은 비단 企業에 局限되어 이루어지는 것이 아니고 모든 經濟主體가 經濟生活을 영위하는데 반드시 수반되는 것으로 볼때 종래의 企業의 經濟活動을 測定하고 傳達하는데 指針이되는 企業會計基準도 모든 經濟主體의 會計行爲를 指導하는 原理인 會計基準으로 認識하지 않으면 안되게 되었다. 이와같은 점에서 1966年 美國會計學會의 『基礎的會計理論에 관한 報告書』(A Statement of Basic Accounting Theory, ASOBAT)에 나타난 會計基準은 모든 經濟主體가 經濟活動을 영위하는데 必要한 情報을 測定하고 이를 傳達하기 위한 屬性을 提示하고 있다는 점에서 큰 意義를 지니고 있다고 볼수 있다.

美國會計學會는 ASOBAT에서 會計基準을 說明하기에 앞서 會計를 情報의

15) 李正浩, 「會計原則審議會 第4 報告書에 관한 分析的 考察」, 經營學論文集, 第2卷 第1號, 서울大學校 經營大學院, 1972.

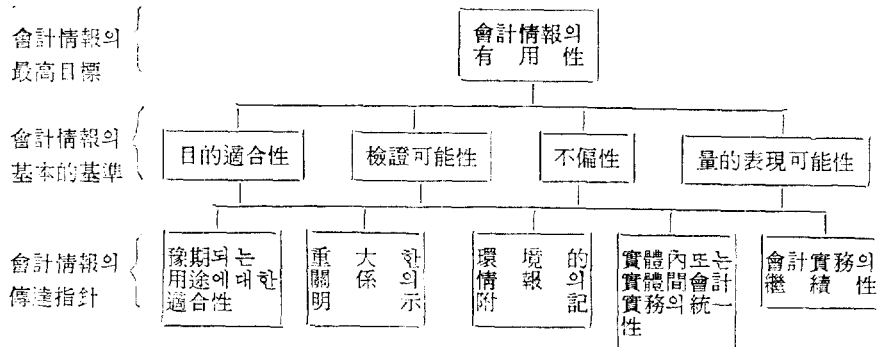
利用者が事情에 정통하여 判斷이나 意思決定을 할수 있도록 經濟的 情報를 測定하고 識別하여 「커뮤니케이팅」하는 過程¹⁶⁾이라고 定義하고 이어서 會計情報는 有用한것이 되지 않으면 안되며 會計情報의 有用性은 諸目的의 形成 諸種의 意思決定 또는 目的을 達成하기 위한 諸資源의 管理 統制에 있어 有用한 것이 되어야 한다고 主張하고 있다. 그리고 情報의 効用은 情報의 利用者가 관심을 가지고 있는 실제의 諸般事態에 관한 不確實性을 輕減하는 能力을 가지고 있을 때 存在하는 것으로서 ASOBAT에서는 이와같은 不確實性을 輕減하는데 기여하는 有用한 會計情報의 基準으로서 다음 네개의 基準을 提唱하고 있다¹⁷⁾.

1. 目的適合性의 基準(standard of relevance)
2. 檢證可能性의 基準(standard of verifiability)
3. 不偏性의 基準(standard of freedom from bias)
4. 量的表現可能性(standard of quantifiability)

이상의 基本的 會計情報基準에 이어 情報傳達을 위한 다음과 같은 다섯가지의 指針을 제시하고 있다.

1. 豫期되는 用途에 대한 適合性(appropriateness to expected use)
2. 重大한 關係의 明示(disclosure of significant relationship)
3. 環境的 情報의 附記(inclusion of environmental information)
4. 實體內 및 實體間의 會計實務의 統一性(uniformity of practice within and among entities)
5. 會計實務의 繼續性(consistency of practices through time)

ASOBAT 會計基準의 體系를 圖示하면 다음과 같다.



VI. 結 言

會計基準에 관한 研究는 過去 40餘年間이나 學界의 中心的 研究 對象이 되어

16) AAA. A Statement of Basic Accounting Theory, p.1.

17) Ibid., p.8.

왔다. 最初의 會計基準은 會計實務를 指導하는 指針의 性格을 갖는것으로부터 出發하여 이에 관한 研究가 繼續됨에 따라 會計基準樹立을 위한 方法論的考察을 통해서 會計基準은 會計實務를 要約하여 一般化한 記述的會計基準과 會計實務와는 別途로한 會計目的에서 出發하여 論理的으로 會計가 추구하여야할 基準을 演역적으로 導出한 規範的會計基準을 낳게 하였다. 지금까지 會計基準의 本質을 究明하려는 過程에서 混亂이 나타나게된 그 主된 原因은 이와같이 本質的으로 異質的要素가 加味된 基準을 分化함이 없이 混合된 속에서 理解하려는데서 나타난것이 아닌가 한다.

이같은 점에서 會計基準制定의 方法論的 觀點에서 記述的會計基準과 規範的會計基準으로 區分하여 이를 理解하는 것은 會計基準을 훨씬 明確하게 하여준다. 會計基準을 一般的으로 認定된 會計原則 즉 記述的會計基準과 規範的會計基準의 두가지類型으로 區別하여 보는 것은 會計基準의 性格이 다음과 같은점에서 差異가 있기 때문이다.

첫째는 記述的會計基準과 規範的會計基準의 두類型은 그 機能을 서로 달리하고 있는 점이다. 두類型의 會計基準은 다같이 궁극적으로 會計實務를 指導하는 「行爲의 指針」(working rule, guide to action)이란점에 대해서는 어느 것이나 마찬가지로 具體的으로는 서로 相異한 점이 있다. 즉 記述的會計基準은 一定時點에서 企業의 會計處理行爲나 報告行爲를 指導하고 또 會計業務를 監査할 때 이 基準을 直接的으로 따르게된다. 그러나 規範的 會計基準은 이같은 機能을 수행한다고 하기보다는 間接的으로 會計實務가 이루어져야할 方向을 提示하고 現行의 會計實務를 改善하는 理想的 形態를 취하게 된다. 따라서 後者가 보다 廣範圍한 會計의 展望을 提示하고 있는 것이다.

둘째는 두 會計基準의 類型은 그의 形成方法을 서로 달리한다. 記述的會計基準은 보통 歸納的方法에 의하여 形成되나 規範的會計基準은 演역적방법에 의해서 形成된다.

셋째는 以上の 두類型은 會計基準을 制定하는 理論에 相違點이 있다. 記述的 會計基準은 現行의 會計實務로 부터 發達하여 一般的으로 認定된 것을 體系化한 것으로서 이는 記述的理論의 性格을 갖는다. 그러나 規範的會計基準은 會計實務가 이루어져야할 當爲性을 強調하는 規範的理論의 性格을 갖는다.

