

# 科學과 哲學으로서의 會計學\*

## Accounting as a science and philosophy

最初 論文 接受日 : 92. 9.  
修正 本 接受日 : -  
論文 掲載 確定日 : 92. 11.

尹 聖 植\*\*

### 초 록

會計學은 과학이나 기술이냐의 논쟁을 그치고 지난 30년동안 과학으로서의 길을 추구해왔다. 그동안 많은 진보가 있었음을 부인할 수는 없으나 다시한번 과연 어떻게 과학적인 방법이 會計學 연구에 접목될 수 있는냐는 숙고해보아야한다. 과학으로서의 會計學은 필연적으로 科學哲學의 문제를 외면할 수가 없다. 會計學에서 사용되는 용어의 정의, 기본명제의 수립, 가치판단의 문제, 검증된 이론의 종합적인 해석등 철학적인 문제는 구태여 철학으로 따로 분류될 필요없이 과학에서 연구되더라도 과학적 방법의 기초를 제공하므로 會計學의 학문영역에 포함되어야 한다.

科學的方法의 추구는 科學的方法으로만 연구가능한 주제만을 선택하는 본말이 전도된 학문 경향을 낳게 되었다. 중요하다고 생각되는 연구주제가 기존의 科學的方法으로 불가능할때 연구 대상에서 제외되는 현상을 우리는 목격한다. 기존의 분석적방법이나 실증적방법이 불가능할때는 이성애 따라 논리를 엄격하게 전개하는 理論的 推論(logical reasoning)을 사용하여 학문연구를 수행하여야 한다. 추후에 科學的方法이 가능할 때까지 일시적이지만 훌륭한 학문연구의 수단이 될 수 있다. 중요한 연구주제가 科學的方法이 불가능하다는 方法論的인 문제로 더이상 외면되어서는 안된다.

\* 이 논문에 대하여 많은 조언을 하여주신 다음분들에게 감사 را 드리며 성함을 기억할 수 없는 會研의 세미나 참석자들에게도 아울러 감사의 뜻을 표합니다. 고완석, 나인철, 송인만, 서정우, 신준용, 안태석, 유관희, 이만우, 이성호, 이은상, 주인기, 정혜영, 한진수

\*\* 고려대학교 정경대학 행정학과 조교수

## I. 序 論

이차대전후 미국에서 회계법인의 성장은 엄청났으나 그것은 사회의 눈길을 끌지 않고 소리 없이 은밀하게 이루어졌다. 이 사실은 양적인 팽창을 보여주는 통계가 웅변으로 증명해주고 있다. 보수적이며 조용하고 신중하게 행동하는 회계법인의 특성은 많은 기업의 비밀에 접근하기 때문에 기업인들이 회계법인의 이러한 보수적인 태도를 바란다는 사실에서 유래한다.

지난 10여년 동안의 會計學 분야의 학문적인 발전은 실로 팽창하는 회계법인에 못지 않았는데 그것은 혁명이라고 부를 수 있을 정도로 빠른 속도와 변화를 보여주는 것이었다. 과연 이것이 會計學인가 싶을 정도로 우리의 상식과는 많은 거리가 있는 문제들을 연구했으며 社會科學으로서의 위치를 확고히 할 수 있는 많은 발전이 있었다. 會計學은 급속히 연구영역을 확대해 나가고 있으며 방법론 또한 정교하고 발전된 단계에 진입하였다고 할 수 있다.

아직도 전통적인 會計學을 연상하는 사람들은 會計學이 단순히 기술이지 어떻게 독자적인 학문으로 성립될 수 있을까 의아해 하겠지만 그간의 會計學이 급성장을 해온 와중에서도 학문으로서의 위치를 더욱 확고히 해온 것을 우리는 부인할 수는 없을 것이다. 이제 더이상 차변 대변에서 발생하는 정보를 수집 분석 요약하여 보고하는 전통적인 회계정보만을 연구하는데 만족하지 않고 더 나아가 정보일반에 관한 것들을 연구하고 있으며 사회전체의 입장에서보는 회계정보를 연구하는 방향으로 나아가야하는 것도 현재 우리 會計學이 당면한 가장 큰 학문적 사명일 것이다.

이와같이 영역을 확대해나가는 움직임은 會計學 내에서 스스로 생겨난 것이기도 하지만 사회의 會計學에 대한 요구와 기대가 보수적인 會計學으로 하여금 會計學의 중요성을 자각하게 만들었다고도 볼 수 있다. 말하자면 외부의 자극과 요청에 의하여 또한 학문적인 위치를 더욱 확고히 하려는 노력에서 오늘날의 會計學은 새로운 위치를 차지하게 된 것이다. 미 의회는 끊임없이 會計學이 더 적극적으로 사회적 책임을 질 것을 거의 강요하고 있으며 새로이 부상하고 있는 정보경제학(Information Economics)을 연구하는 일부 경제학자들은 會計學에 관심을 가져 會計學者들의 참여없이 會計學에 관련된 독자적인 연구논문을 발표해 오기도 했다. 이제 會計學은 보수적인 입장에서 벗어나 진보적 입장에서 보다 적극적으로 왕성한 연구 활동을 보여주기 시작했다.

그러나 이러한 발전과 사회의 기대에도 불구하고 會計學은 社會科學으로서는 아직도 많은 발전이 이루어져야하는 유아기에 속해있다. 아직도 會計學이 科學이나에 대해서는 會計學者들중에서도 의문을 표시하는 사람이 많고 또한 외부의 반응 역시 “차면 대면이 科學이라니?” 하는 다소 냉소적인면도 있는 것이 사실이다. 그리고 수동적으로 다른부문의 영향을 받아가면서 발전해온 會計學으로서서는 다른 학문들이 스스로 科學으로서의 독자영역으로 독립될때까지의 겪어야 했던 많은 도전, 비판, 시련을 거치지 않은 것도 사실이다.

이 논문에서는 會計學의 근본적인 학문으로서의 성격을 구명하여보고 현재의 會計學이 처한 당면과제를 두가지의 측면에서 살펴보고자 한다. 첫째 科學과 哲學으로서 완전히 홀로 서지 못한 會計學의 문제점이다. 둘째는 방법론의 제약때문에 올바른 방향으로 바람직하게 연구가 진행되고 있지 못하다고 하는 점이다. 즉 연구주제가 택하여지고 방법론이 그 다음에 와야 되는 것이 정상이나 방법론에 너무 치중하다보니 현재의 방법론으로 연구가능한 주제만이 대상으로 채택되는 현상이 발생하고 있다. 더이상 중요한 학문적인 주제를 방법론에 따른 제약때문에 외면하지 말고 비록 주어진 한계내에서라도 적극적으로 연구하여야한다. 數學的인 모델이나 실증적인 접근이 불가능하더라도 이성에 따라 논리를 정연하게 전개한다면 좋은 연구가 될 수 있다고 생각한다.

會計學이 여전히 科學的方法의 우월성을 부인하는 것은 아니기 때문에 科學的方法은 여전히 會計學연구의 중심이 되어야 한다. 科學的方法은 會計學者들이 반드시 갖추어야할 도구이며 오직 불가능 할때만 다른 방법으로 임시적인 대체가 이루어질 수 있다고 생각한다. 기존의 방법론에서 벗어나 단순한 논리의 전개로 연구가 이루어질때는 받아들여지지 못할지도 모른다. 석박사학위 논문은 그런의미에서 科學的方法을 사용하여 학문연구능력을 보여주는 것이 타당할 것이다. 단순한 논리의 전개는 어디까지나 科學的方法이 불가능할때 중요한 주제를 연구하고자하는 것이므로 임시적인 것이다. 어떤 주제에 대해 科學的方法이 가능할때는 즉시 단순한 논리의 전개는 중단되어야한다. 어떤 연구주제에 있어서 이성에 의한 논리의 엄격한 전개에 대한 진위는 科學的方法이 그 연구주제에 있어 가능할때 밝혀 질 것이다<sup>1)</sup> 여기서 단순한 논리의 전개란 사례연구같은 것도 생각해 볼 수 있지만 수학적인 모델의 구성이 힘이 들때 가

1) 이은상교수에 의하면 John Rawls의 정의(justice)에 대한 논리는 경제학에 있어서 수학적으로 아주 간단히 옳다는 것이 증명되었다고 한다. 이것은 단순한 논리전개의 진위는 추후 연역적이거나 귀납적인 방법에 의해 확인될 수도 있음을 보여준다. 그 시점까지는 학문연구의 대안으로 존재할 수 있다.

능한 한도까지만 수학을 사용하고 나머지는 논리적추론에 따르는 연구도 의미한다.<sup>2)</sup>

이논문의 구성은 먼저 科學으로서의 會計學을 살펴보면서 실제로 회계이론이 어떻게 구성될 수 있는가를 분석하였다. 歸納的인 방법과 演繹的인 방법을 소개한다음 科學으로서의 會計學의 의미를 고찰하였다. 다음에는 현재 행하여지고 있는 會計學연구의 방법론을 經驗的 접근 방법과 分析的 접근 방법의 두가지로 대별하여 각각의 성격과 會計學과의 관계를 분석한다음 두가지 방법론에 대한 비판과 會計學 연구에 관한 앞으로의 바람직한 방향을 제시하였다. 다음에 科學으로서의 會計學이 올바로 서기 위해서는 哲學으로서의 會計學이 필요함을 주장하고 哲學으로서의 會計學은 무엇을 연구하여야 하는가를 살펴보았다.

## II. 科學으로서의 會計學

政治學(political science)은 科學(science)이다. 그리고 政治哲學(political philosophy)은 哲學(philosophy)이다. 이처럼 會計學도 科學이라면 會計科學(accounting science)<sup>3)</sup>이라고 지칭할 수 있고 會計哲學(philosophy of accounting)이라는 것도 생각해 볼 수 있지 않을까? 會計哲學이 무엇이며 무엇을 연구하며 어떤 방법을 사용해야하는가는 論外로 하고 우선 科學으로서의 會計學이 진정 가능할까 하는 것을 생각해보아야 한다. 만약 科學으로 성립될 수 있다면 과연 科學으로서의 요건을 얼마나 갖추고 있기에 그런 결론이 가능할까 하는 것도 고려해 보아야 할 것이다. 會計學은 거래라는 형태로 이루어지는 경제적사건에 관련되어 있는 社會科學이라고 말할 수 있다. 그런 의미에서 會計學은 경제사회적 중요성을 가지고 있는 활동에 종사하는 인간들에게 유용하고 의미있는 지식을 제공하여 주어야 한다. 社會科學은 다음과 같이 간단하게 정의될 수 있다(Glauer and Underdown).

The social sciences study man as a member of society ; they share a concern about social processes, and the results and consequences of social relationships.

科學의 목적은 현상의 설명 그리고 예측이다. 현상의 經驗的인 자료와 어떻게 해서든지 관

2) 여기에 관한 신준용교수와 이은상교수의 조언에 특히 감사를 드린다. Antle, R., "Auditor Independence," Journal of Accounting Research(Spring 1984)가 이러한 부분적인 연역적 접근방법을 택한 대표적인 논문인 하나라고 볼 수 있다.

3) University of Illinois, Urbana-Champaign에서는 회계학석사과정을 Master of Accounting Science(M.A.S)라고부르고 있다.

런이 되지 않는 이론은 科學的이라고 할 수 없다. 과학에 대한 브리태니카백과사전의 정의는 다음과 같다.<sup>4)</sup>

The task of science is to explain actual events, processes, or phenomena in nature ;and no system of theoretical ideas, technical terms, and mathematical procedures-or mathematical procedures alone-qualifies as scientific unless it comes to grips with those empirical facts at some point and in some way and helps to make them more intelligible.

현상은 관찰과 실험이라는 수단을 통해서 이론과 접목이 된다. 어떤 한 분야의 학문이 科學으로서 성립되기 위한 가장 큰 전제조건은 科學的方法을 따른다는데에 있다. 科學은 실험과 관찰이라는 행위에 의해 결과를 도출해 내는데 이 결과에 이르게 된 科學的方法의 과정이 모든 사람에게 알려져야 한다. 누구든지 똑같은 결과에 이르는지 알아보기 위해 전과정을 반복하여 실행하므로써 검증할 수 있어야 한다. 科學的方法이란 관찰과 실험을 통하여 이루어지지만 전과정에 걸쳐서 反省(reflection)에 의하여 모든 것이 전개되어야 한다. 反省이란 論理學의 용어로서 판단이 존립할 수 있는 조건을 고찰한다라는 뜻을 가진다. 결국 反省이란 어떠한 사고의 過程에 있어 그러한 過程에 관련된 사항들을 심사숙고하여 판단에 이르는 신중하고도 論理에 어긋나지 않는 理性的 작용으로 解釋하는 것이 가장 적절하리라 생각한다. 이러한 이성의 작용은 한단계 한단계 매우 엄격하게 전개되어야 한다. 科學的方法의 가장 큰 특징은 이러한 엄격성이다. 이성의 작용인 반성(reflection)에 의한다는 점에서는 哲學과 科學은 공통점을 가진다.

科學은 이론이라는 것을 떼어놓고 논할 수 없다. 그러면 科學으로서의 會計學은 어떻게 이론이 생성되고 그 이론이 검증되어야 하는가? 科學的方法에서 이론의 생성이란 엄격하게 말하면 검증을 거친 이론을 말한다. 검증을 거치지 않은 이론이란 이론이라고 불리워져서는 안 되고 가설 혹은 검증되지 않은 이론으로 불리워져야 할 것이다. 그러나 실제로 가설과 이론은 서로 혼동이 되어 많이 사용되고 있는데 어차피 절대불변의 이론이 존재하지 않고 부단히 이론이 수정되고 또한 폐기되기 때문에 이는 별로 큰문제가 되지 않는다. 이론이란 때로는 검증된 가설처럼 단일 이론을 지칭하는 경우도 있으나 어느 특정학문분야에 있어서 현상을 설명하고 예측할 수 있으며 나아가 이를 바탕으로 어떤 학문적인 발전이 이루어질 수 있는 근본구조

4) Encyclopedia Britanica. pp667

를 말하기도 한다. 따라서 회계이론이 아직 정립되지 않았다고 말하는 것은 회계현상을 설명하고 예측할 수 있으며 그것을 근거로 하여 학문적인 발전이 이루어질 수 있는 근본구조가 아직 정립되지 않았다는 것을 의미하기도 한다.

검증을 하기 전에 먼저 이론을 개발해야 한다면 科學으로서의 會計學은 이론개발에 있어서 어떤 방법이 가능할까? 첫째로 歸納的인 방법에 의해 이론이 생성되는 것이다. 이것은 현상에서 계속하여 반복되는 많은 구체적인 자료를 접하면서 일반적인 하나의 원칙 혹은 결론을 구성할 수 있는데 이것을 실제로 현상에서 검증하여 봄으로서 이론이 되는 것이다. 물론 검증은 會計學에서 특히 많이 행하여져온 정교하고 발달된 經驗的인 접근방법에 의해 이루어진다.

두번째 방법은 演繹的인 방법에 의해 이론이 생성되는 것인데 演繹的인 방법이란 일정한 가정, 전제, 정의 그리고 공리로부터 論理的인 推論(logical reasoning)에 의해 결론이 도출되는 것으로서 결론의 타당성여부는 數學的인 증명의 경우처럼 외부의 도움이 없이 밝혀지며 내부 일관성(internal consistency)이 유지되어야 한다. 그러나 演繹的방법에 의해 도출된 이론 혹은 가설은 현상의 결과와는 별도로 구성되었지만 현상에서 검증되지 않으면 여전히 가설에 불과하지 법칙은 아닌 것이다. 물론 어떤 이론은 성격상 현상에서 쉽게 검증되기 힘이 드는 것은 사실이나 현상을 설명하지 못하고 현상과 모순되는 이론은 문제가 있다. 비록 演繹的 접근방법에 의해 이론이 구성되었다고 하더라도 역시 검증은 經驗的 접근방법에 의해 이루어진다.

演繹的인 방법은 때로는 규범적인 성격을 지닌 이론을 주장하기가 쉽다. 演繹的인 방법의 문제점은 어떤 이론을 실제로 검증하기 힘이 들거나 불가능한 경우 이 특정이론을 받아 들이느냐 거부하느냐의 여부는 각 개인의 주관과 특정이론을 각 개인이 어떻게 인식하느냐에 달려 있다는 점이다. 즉 科學的이라고 하는 혹은 객관적이라고 할 수 있는 요소가 전혀 개입할 수 있는 여지가 없다는데 문제가 있다.

社會科學에 있어 演繹的 접근방법에 의해 규범적인 이론이 구성될 때는 현상에서 검증한다는 것은 이론의 옳고 그름을 따져 본다고 보다는 현상이 바람직한가를 살펴보는 것에 불과할 것이다. 그래서 현상이 이론과 같지 않을때는 현상을 변경해야 한다는 정책적인 주장을 하게 된다. 물리학에서는 현상이 이론과(엄격하게 말하자면 검증을 거치지 않은 가설)일치하지 않을 때 그 이론은 수정되거나 거부된다. 그러나 會計學에서는 설사 이론이 현상과 맞지 않을 때 이론이 거부되거나 수정될 수도 있으나 오히려 회계규정이나 실무를 변경시킴으로서 현상을 변화하여 이론과 현상을 일치 시킬 수도 있다. 인간이 쉽게 변경할 수 없는 자연을 연구 대

상으로하는 물리학과는 달리 會計學에서는 현상을 바꿀수도 있는 것이다.

Von Kempfski는 다음과 같이 말하고 있다(Habermas).

For this reason, social-scientific studies based on the theoretical models are fundamental investigations of possible action, whereas theoretical physics is always concerned with actual nature, and the determination that nature behaves differently than the theory would lead one to expect is fatal for physical theories.

그래서 會計學에서는 특히 규범적인 문제들이 현상과는 별도로 중요한 의미를 가진다. 오히려 현상에 개의치 않는다는 표현이 맞을지도 모른다. 따라서 哲學의 문제는 물리학보다도 훨씬 더 심각해질 수도 있다. 그러나 규범적인 가치판단에 관한 사항은 科學의 영역에서 벗어나 哲學의 영역에 속하는 것이므로 會計科學에서 다루어야 하는 이론은 아니고 會計哲學에서 다루어야 하는 주제이다. 그렇지만 여전히 會計哲學的인 주제라하더라도 현상이 어떻게 되는가를 파악하기 위해서는 經驗的인 방법으로 검증을 해보아야 한다.

演繹的방법의 대표적인 것으로는 뒤에 언급할 分析的 접근방법이 있다. 數學的인 모델을 사용하여 일정한 가정과 전제하에서 어떤 정리(proposition)를 도출하여 내는데 정리의 옳고 그름은 數學的인 증명에 따른다. 회계이론의 구성은 물론 論理的인 推論(logical reasoning)에 의해 구성되며 論理的論證(logical argument)에 의해 전개될 수 있다. 그러나 演繹的인 방법은 꼭 數學的인 방법을 따를 필요는 없다. 단순한 論理的인 과정을 거친 결론 혹은 이론도 훌륭한 演繹的인 방법하에서 도출될 이론일 수 있는 것이다. 數學이 기호論理學으로 볼 수 있다면 이것 역시 數學의 하나이기 때문이다. 반드시 함수나 기호의 사용으로 논리가 전개되는 것만이 演繹的인 방법으로 볼 수는 없기 때문이다.

만약 단순히 論理的推論(logical reasoning)에 의해 이론이 생성된다면 어떻게 진위를 數學에서처럼 명확하게 살펴볼 수 있는지의 문제가 발생한다. 다시 말하자면 이론의 개발이 演繹的일때 數學的인 모델을 따르지 않고 합리적인 논리의 전개로서도 충분히 이론이 구성될 수 있다라는 주장에는 다소 위험한 요소가 존재한다. 무엇보다도 이런 방법을 사용하여 가설이 성립되면 과연 무엇을 어떻게 검증해야 하는지를 정의하기가 매우 힘이 든다. 즉 과학적이기가 사실상 매우 어렵게 된다.

우리가 일상에서 사용하는 언어만을 가지고 論理的推論을 거칠때는 이론의 타당성여부를 밝히는 일이 數學的인 모델을 사용하는 경우보다 훨씬 어렵게 된다. 그러나 만약 數學的인 모

델을 억지로 사용하기 위해서 많은 비현실적 가정과 전제를 하게 된다면 우리가 목적으로 하는 주제의 분석에 있어서 아무리 논리가 정연하고 내부일관성(internal consistency)이 갖추어졌다고 하더라도 이론은 별의미가 없을지도 모른다. 數學的인 명료를 위해 중요한점이 많이 희생 되기 때문이다. 우리가 數學的인 모델을 사용하지 않고 일상언어로서 論理的推論에 의해 이론을 생성한다면 비록 數學처럼 정확하고 명료하게 결론의 진위여부를 확인하기가 쉽지는 않을지라도 보다 더 유용한 이론을 도출할 수 있을지도 모른다. 이는 현재 會計學에서의 대표적인 分析的 접근방법의 하나인 대리인이론(agency theory)이 겪고 있는 많은 연구의 제약점을 생각해보면 자명해진다.

다음과 같은 간단한 예를 하나 들어보기로 하자. 회계감사의 수임에 관해서는 배정과 자유경쟁이라는 두개의 극단적인 방안이 존재한다. 이 두가지중에서 어떤 방법이 어떤 결과를 낳을까하는 것을 이론으로 구성하여 실제로 현실속에서 검증해본다고 하자. 이것을 실제로 數學的인 모델을 사용하여 연구를 한다면 대단히 복잡한 게임이 될 것이다. 회계감사인, 피감사인, 그리고 규제제당국자, 정보의 이용자만으로도 4명이 참가하는 게임이 될 것이며 여기에 정보의 이용자를 어떻게 파악하느냐에 따라서 더 복잡한 게임이 될 수도 있다. 數學的인 모델을 사용하면 배정과 자유경쟁이라는 두개의 극단적인 수임정책을 연구하는데도 수많은 부자연스럽고 모순이 될 가정과 전제를 하여야 할 것이다. 차라리 그러하기 보다는 하나 하나 논리적으로 회계감사인은 무엇을 추구하고 피감사인은 무엇을 추구하고 규제당국자는 공공의 이익을 추구하는 존재로 볼 것이냐 아니면 자신의 이익을 추구하는 존재로 볼 것이냐등의 가정을 한 다음 일정한 타당하고 합리적인 전제를 한다음(이 가정과 전제들은 실제로 經驗的인 검증을 거친 기존의 이론들일 경우가 가장 바람직할 것이다) 論理的인 推論에 의해 결론을 도출해낸다면 훌륭한 이론이 구성될 수 있다고 생각한다.

이론은 演繹的인 방법과 歸納的인 방법 두가지에 의해서 구성될 수 있지만 어느 한가지 방법에 전적으로 의존하여 이론이 개발되는 경우는 극히 예외적이다. 대부분의 경우 어느 한방법이 주로 사용된다고 하더라도 다른 방법이 같이 사용되어 이론의 구성에 이르게 되는 것이 일반적이다. 말하자면 歸納的인 방법에 의해 어떤 가설이 구성된다고 하더라도 演繹的인 推論(reasoning)을 배제한 채 순수하게 歸納的인 방법만으로는 이론을 구성하기는 어렵다. 數學的인 논리가 배제된 이론은 거의 존재한다는 것을 상상하기가 힘이 든다.

이론을 생성하는 세번째 방법은 歸納的인 방법과 演繹的인 방법도 아닌 일종의 ad hoc 이론의 생

성이라고 할 수 있다. 經驗的方法에 의해 검증할 수 있는 이론 즉 가설은 실제로 우리에게 가능한 자료가 한정되어 있다는 점에서 제한될 수 밖에 없다. 즉 어떤 이론이던지 검증할 수 있는 것은 아니다. 그래서 이론이 생성되고 그것을 검증한다기 보다는 經驗的方法에 의해 검증할 수 있는 성격의 이론들에 관심이 한정되다보니 演繹的方法보다는 일종의 歸納的인 성격을 가진 ad hoc 이론들이 손쉽게 구성되게 되었다고 본다면 지나친 단정이 될까? 물론 좋은 이론을 구성하고 싶기는 하나 특히 많은 사회현상이 얽혀있는 會計學으로서 검증해볼 수 있는 좋은 이론의 개발이 쉽지 않다보니 歸納的인 성향의 ad hoc 이론들이 많이 대두하게 된 것 같다.

기존의 검증되고 인정된 체계적인 이론을 바탕으로하고 가설(hypothesis)이 구성되는 것이 보통인데 會計學에서는 이론으로부터 가설이 나온다기 보다는 이론에 근거하지 않고 단순한 ad hoc 가설인 경우가 많다. 특정현상에 대한 이론은 관찰되지 않은 특정현상을 예측할 수 있고 관찰된 특정현상을 설명할 수 있어야 한다. 이론이 있는 경우는 우리는 인간관계(causality)로서 변수들의 관계를 설명할 수 있으나 단순한 ad hoc 가설로서는 상관관계(correlation)만을 보여줌으로서 현상을 설명하고 예측하는 데는 부족하게 된다. 會計學의 많은 이론은 재무관리(finance)와 경제학에서 이루어진 연구를 기초로 하여 나온 演繹的(deductive)인 것들이거나 (이것은 分析的 접근방법을 사용한 것이라고 말할 수 있다) 歸納的(inductive)방법에 의해 나온 것들이다.

### Ⅲ. 현재의 會計學연구와 방법론

대체로 會計學을 학문적인 관점에서 분류할때는 재무회계 관리회계 회계감사 세무회계로 구분하기보단 또 관심 연구주제의 측면에서 분류하기 보단 방법론을 기준으로 會計學의 분야를 대별하는 것이 일반적인 경향이다. 현재 會計學에서 사용되고 있는 학문연구의 수단인 방법론의 관점에서는 크게 두가지를 언급해 볼 수 있는데 經驗的 연구방법(empirical research)과 分析的 연구(analytical research)방법이다. 經驗的 접근방법은 자본시장회계 실증회계 행동회계 실험경제학(experimental economics)등이 접근하고 있는 방법으로서 일반적으로 실증회계로 불리워지기도 하는 것 같다.

經驗的研究이 흔히 실증연구라고 불리우는 것과는 어떤 차이가 있는가는 아직 확실치 않다. 그것은 학자들이 어떤 의미에서 실증연구라고 하는지 확실치 않기 때문이다. 행동회계 (behavioral accounting)를 포함하지 않는 것으로 이해해도 무방하다고 생각하나 요즘 이 야기하고 있는 자본시장회계)(market-based accounting research)와는 어떤 관계를 가진다고 있는지도 확실치 않다. 그러나 통계학과 계량경제학을 방법론으로 사용하고 있는 분야를 經驗的研究이라고 하고 이와 대조적으로 비교되는 것으로 分析的研究을 생각해볼 수 있다.

經驗的研究방법은 통계학과 계량경제학을 사용한 접근방법에 기초를 두고 있고(행동회계의 경우는 行動科學도 중요한 연관분야임) 회계이론 즉 分析的研究방법은 數學과 수리 경제학을 중점적으로 사용하여 연구하고 있다. 經驗的研究방법이 통계학적 계량적인 방법을 쓰는 것은 그 용어 자체가 내포하듯이 많은 현실이 자료를 처리하므로 당연한 것으로 보여진다. 分析的研究방법은 일정한 약속과 가정하에서 모델을 설정하여 分析的인 방법으로 어떤 결과를 도출해내는데 반드시 증명으로서 그것의 타당성을 보여주어야 하는 것이 經驗的研究방법이 현실속에서 자료로서 가설을 검증해야 하는 것과 아주 대조적이다. 分析的研究은 數學的 모델을 사용하고 있으며 증명과정을 통해서 論理的으로 타당한 결과를 도출하며 수리경제학의 도움을 많이 받는 분야이다.

哲學者 칸트(Kant)에 의하면 分析的知識(analytic knowledge)이란 진리가 어떤 현상의 경험에 의해서 결정되지 않고 순전히 자신의 논리에 근거하여 입증되는 판단이라고 했다. (“This consists of judgements whose truth can be determined without reference to any experience, but solely on the basis of the terms employed. True without any sort of empirical investigation at all.”) 經驗的 접근방법이란 실제로 현상에서 획득한 자료를 관찰하고 실험함으로써 결론을 도출하는 방법을 말한다. 經驗的 접근방법은 통계학과 계량경제학을 방법론의 기법으로 주로 사용하고 있으며 모델의 설정이나 이론적인 근거로서는 재무관리(finance)의 도움을 많이 받고 있다.

分析的研究방법은 회계이론으로 자주 지칭되고 있는데 그것은 分析的으로 회계이론을 체계화하고 발전시켜 나가는데 근거하는 것 같다. 그러나 앞에서 언급되었듯이 회계이론이란 꼭 分析的 접근방법하고만 관련되어 있는 것은 아니다. 經驗的研究방법은 가설의 검증을 하는 과정에서 가치를 완전히 배제하고 실제 발생하는 현상을 대상으로 어떤 효과를 발견해 내고자 하는데 그런 의미에서 가치중립적이며 가설을 세워서 그것을 테스트하는 것이다.

이에 반하여 分析的 연구방법은 즉 회계이론에서는 규범적이고 성격상 연구결과 자체가 강한 가치를 나타내기 쉬우며 주장이나 학설로서 위치를 정립하게 된다. 가장 이상적인 것은 이렇게 하여 이론이 하나 세워질때 經驗的 접근방법으로 그 이론을 실제로 검증해보는 것이다. 그러나 많은 이론들이 分析的인 방법으로 결과를 유도하여 그 과정이 옳음을 증명했다 해도 실제 현실에서 그것을 꼭 經驗的으로 검증가능한 것이 아니다. 그리고 分析的 접근방법에 의해 개발된 회계이론의 검증만이 가능한 것이 아니고 다른 방법에 의해 개발된 이론의 테스트도 經驗的 접근방법에 의해 가능하다. 論理的推論에 의지하기만 한다면 구태여 數學的인 모델을 사용하여 결과를 증명에 의해 도출해내는 分析的 접근방법만으로 이론을 구성하려고 할 필요는 없다. 앞에서 살펴본 것처럼 우리가 演繹的인 방법을 추구하여 이론을 개발하려고 할 때는 分析的 접근방법이외에도 이성을 사용하여 논리를 전개하는 방법도 훌륭한 대안이 될 수 있다.

經驗的 연구방법으로 밝혀낸 하나의 현상을 뒷받침 해줄 수 있는 이론이 존재하면 가장 바람직하나 많은 경우 적절하게 이론을 정립한다는 것이 대단히 어려울 수가 있어 현재 會計學의 두개의 방법론인 分析的 방법과 經驗的 방법이 상호 보강하고 발전해 나가는 일이 불가능한 경우가 가능한 경우보다 더 많은 것이 사실이다. 이론을 검증하는 것이 經驗的 접근방법인데 이론이 존재하지 않을때 經驗的 방법으로 어떤 사실을 밝혀낸다는 것이 무슨말일까 하고 의아해할 수가 있다. 물론 이론이 있고 검증하는 것이 科學에서는 당연하나 會計學에서는 이론이 부재한 상황에서 經驗的인 연구가 많이 행하여지고 있고 가설이 너무 ad hoc 이고 이론적 근거를 가지기에는 미약하여 흔히 이론이 없다라고 말하고 있는 것이다. 그래서 현상을 단순히 기술하는데 그치는 경우가 많다. 즉 어떤 변수간의 인과관계를 규명하기보다는 상관관계정도만을 밝히는데 만족하는 경우도 대단히 많은 것이다.

이론의 생명은 그 모델자체의 멋과 형식에 있지 않고 얼마나 현상을 잘 설명하고 예측할 수 있는냐에 달려 있는데 이상적인 상황은 이론이 먼저 대두되고 그 이론을 현실에서 타당성의 확인을 위해 자료를 가지고 검증해보는 것이나 실제로는 현실에서 검증하기가 대단히 힘든 순수하게 가광적인 분위기를 풍기는 이론적인 결과가 매우 많다. 그것은 자료가 없는것은 아니나 객관적이지 않는 경우도 있고 아예 자료를 획득하기가 힘든 성격의 경우도 있다.

현실에서 검증되어 입증될 수 있는 分析的 연구결과는 사용자들의 지지를 받게되고 수명이 길게 연장되지만 항상 절대불명의 수명을 가지면서 존재하는 것은 아니다. 좀더 새롭고 현상

을 더욱 잘 설명하고 예측하는 이론으로 기존의 이론이 대체될 수도 있으며 사람들의 주목을 비교적 덜 받던 이론이 다시금 새로운 학문적인 조명을 받아 등장할 수도 있다. 즉 이론은 절대적인 것이라기 보다는 항상 상대적인 것이다. 역사를 보면 뉴턴의 이론은 아인슈타인의 이론이 등장하게 됨으로서 상대적으로 퇴색하게 되는데 이러한 현상이 社會科學에서도 가능한 것은 물론이다.

물리학에서처럼 이상적으로 관찰과 실험을 할 수는 없으나 위에서 본 것 처럼 社會科學의 한계내에서 會計學은 현상을 관찰하기도 하고 실험을 하기도 한다. 자본시장에서의 회계정보가 어떻게 주가에 반영되는가 하는 것은 이제는 자본시장회계라는 버젓한 이름까지 갖게 되었으며 會計學전공인들이 떳떳하게 科學으로 會計學을 내세울 수 있게까지 된 것은 흔히 이야기하기를 1976년의 Ball and Brown의 논문때문이라고 한다. 이논문이후 수많은 연구가 자본시장에서 충분한 자료를 가지고 행하여졌으며 오늘날까지도 會計學분야에서 가장 왕성하고 많은 연구가 행하여지는 분야가 바로 이 분야이다.

그리고 설문조사나 실험설계등에 의존하여 실제의 현상을 파악하려는 시도도 행동회계의 이름하에 활발하게 행하여지고 있다. 앞서 언급된 이러한 최근의 연구경향은 다양한 비판을 실무에 종사하고 있는 회계 담당자들로부터 받아오고 있으며 심지어는 같은 학계내에서도 비판적인 지적에 접하고 있다. 방법론에 행해지는 비판은 주로 이 두가지 연구방법이 과연 우리에게 어떤 유의한 결과를 가져다 줄 수 있는가로 집중된다. 經驗的研究방법은 서로 정반대되는 두개의 가설을 각각 뒷받침해주는 결과를 도출하기도 하기 때문에 통계학은 무엇이라도 증명할 수 있다는 다소 냉소적인 비판이 나오고 있는 것이다.

또 현실속에서 여러가지 변수가 복합되어서 나타나는 복잡한 현상을 실제의 자료로서 가설을 검증할때 다른 중요치 않은 변수들을 잘 통제하지 못하여 연구 결과가 실제현상을 잘못 이해시킬 수 있다는 것이다. 그런데다 요즈음 나오는 비판들은 검증의 결과보다도 그 결과를 해석하는 과정에서 많은 오해와 오류가 있었다고 보는 의견들이다. 통계학적인 방법이 적용될 수 있으려면 먼저 충족시켜야 되는 조건들이 있는데 실제 현실이 그 조건들을 충족시켜주지 못하고 있는데도 무분별하게 적용시키고 있다는 비판도 많이 받고 있다.

分析的 접근방법에 대한 비판은 주로 회계이론이 올바른 가정을 세우지 못하고 출발을 하기 때문에 결과 그 자체는 모델에 비추어 문제가 없으나 가정이 다르다고 하는 것을 인정하면 결과는 틀리게 된다는 비판이다. 또 가정들이 너무 현실의 많은 중요한 요소들로부터 괴리되어

있어서 장난감모델(Toy Model)이라는 지적도 많다. 이 두가지에 대한 비판은 충분히 경청해야 하나 어차피 사진처럼 현실을 그대로 놓고 연구할 수는 없으니 어느정도 현실성의 상실은 감수해야 한다는 반론이 일고 있는것도 사실이다. 그리고 이것은 현실성의 상실이라기보다는 현실의 가장 중요한 핵심만을 파악하고자하는 分析的방법의 본래의 성격이다.

이 두가지 방법론에 대한 변론은 다음과 같다. 分析的 접근방법과 經驗的 접근방법을 그 한계성으로 인해 생긴 결함때문에 받아들이지 못하면 오히려 문제점이 없어지는 방향으로 나아가기보다 어떤 기준이 없는 상황으로 나아갈 우려가 있다. 어떤 접근방법을 사용하던지 그 방법이 가진 한계가 있기 마련인데 그것을 문제점 때문에 부인한다면 결국은 일정한 기준없이 여러가지 많은 주장들 중 옳고 그른것을 가려내야 하는 상황에 처하게 된다. 이것은 논쟁으로서 설득하고 설득당하는 과정을 거쳐 결론에 도달한다는 것을 의미하는데 일정한 기준이 없이는 논쟁으로 도달한 결과는 또 다시 다른 주장에 의해 다른요소 즉 정치적 영향력, 사회적 관심 등등에 의해 허물어질 위험한 가능성이 많은 것이다.

우리가 數學이라는 모델을 사용하는 이유는 언어로서 단순히 사고를 전개할 때 미처 파악하지 못하는 사고의 오류가 數學의 틀속에서는 발견되기 때문이다. Paul Davis의 다음 주장은 科學的방법이 數學的모델을 사용하는 이유에 관한 것으로 경청할 필요가 있다.<sup>5)</sup>

If we can, it would be great! this is the ultimate dream of any theory development in any branch of sciences. But in any area of so-called sciences, this is usually impossible.

Why appeal to mathematics? Human intuition is often an inadequate guide which illustrates one of the principal reasons for the success of the scientific method. By employing mathematics as a language, science can describe situations which are completely beyond the power of human beings to imagine. Indeed, most of modern physics falls into this category. Without the abstract description provided by mathematics, physics would never have progressed beyond simple mechanics. Of course, physicists, like everybody else, carry around mental models of atoms, light waves, the expanding universe, electrons, and so on, but the images are often wildly inaccurate or misleading. In fact, it may be logically impossible for anyone

5) 이것은 신준용교수가 조연한 내용을 그대로 옮긴 것이다. Paul Davis, God and the new physics, pp18.

to be able to correctly visualize certain physical systems, such as atoms, because they contain features that simply do not exist in the world of our experience.

경제학자인 Wicksteed가 數學을 비난한 George Bernard Shaw에 대해 다음과 같은 언급을 하고 있는 데 우리가 귀담아 들을만한 내용이다.

Mr Shaw renounced mathematical reasoning in favor of the literary method which enables a clever man to follow equally fallacious arguments to equally absurd conclusions without seeing that they are absurd. This is the exactt difference between the mathematical and literary treatment of the pure theory of political economy.

이것은 우리에게 두가지 점을 생각하게 해준다. 첫째는 數學的인 방법을 사용하지 않고 논리를 전개할 때에 따른 위험을 말하여주고 있다. 둘째는 우리가 演繹의 방법을 추구할때 數學的方法을 사용하지 않고 이성의 작용에 의한 論理的推論(logical reasoning)에 따른다면 이러한 위험에 빠질 가능성이 있다는 것이다.

비록 이 두가지 접근방법에 대한 이러한 타당한 변호에도 불구하고 우리가 방법론에 집착하고 그 한계를 벗어나지 못하므로써 본연의 연구가 주 관심이 되기 보다는 방법론이 주관심이 되어버리는 현상이 발생하고 있다. 우리에게 목표가 있고 그것을 달성하는 여러가지 방법들이 있을때 어디까지나 목표를 이루고자하는 수단으로서 방법이 채택되어야 한다. 그러나 社會科學에서 이미 관찰되었듯이 방법이 오히려 목표의 선택내지는 목표의 성격까지도 좌우해 버리는 현상이 실제로 심심치 않게 발생하고 있다. 두가지 방법론 모두 각각 고유한 학문적 제약이 있으며 그 제약을 극복하기가 쉽지 않은 탓으로 그 제약내에서 연구하다보니 가능한 분야에서만 연구가 많이 이루어지고 서로 공통분모가 많지 않다. 따라서 유난히 많이 연구된 분야들이 각각의 연구방법하에서 존재하게 되는데 그것은 관심분야가 그쪽으로 쏠리는 탓도 있으나 두 접근방법이 가지고 있는 한계와도 무관하지만은 않다. 방법론의 성격상 연구주제가 정하여지고 방법이 택하여지기 보다는 방법론의 가능한 테두리내에서 연구의 주제가 정하여져 버리는 본말이 전도되있는 것이 현실이기도 하다.

會計學은 흔히 혁명적이라고 표현할 만큼 그 시작이나 범위 그리고 사회에 끼치는 영향에 있어 많은 변화를 최근에 겪었다(Beaver). 그와 더불어 會計學 연구의 방법도 최근 20년 동안 극적인 발전을 거쳐서 오늘에 이르렀다(Watts and Zimmerman), 그러나 會計學 연구는

위에서 보았듯이 分析的방법과 經驗的방법이 갖는 한계점 때문에 이 두가지 방법론에 수용가능한 주제들만이 연구의 대상이 되고 마는 결과에 이르게 되었다. 이 두가지 방법론들은 會計學 연구라는 목표에 비추어 그 수단으로 사용되어야 함에도 불구하고 방법론 자체가 연구주제의 채택, 연구주제의 성격까지도 결정하는 것을 우리는 목격하고 있다. 물론 방법론의 제약을 우리가 연구시에 고려하지 않으면 안되는 것은 당연하지만 방법론이라는 수단이 먼저 선택되고 거기에 편리한 주제가 선정된다면 자칫 잘못하면 방법론을 위한 즉 새로운 연구결과와 논문의 발표를 위한 손쉬운 주제 선택이 이루어질 수도 있고 실제로 우리가 이러한 사실을 쉽게 발견할 수 있다고 단언한다면 지나친 것일까?

바람직한 會計學 연구는 먼저 가장 중요하고 시급하게 해결되어야 될 주제가 선정되어야 한다. 그리고 나서 科學으로서의 會計學이 성립되기 위해서는 歸納的인 방법이나 演繹的인 방법에 의해 이론이 구성되고 또한 현상에서 자료들을 가지고 이러한 이론들을 검증해야 한다. 이것이 科學的인 방법이며 會計學이 科學으로서 확고한 위치를 차지하기 위해서 따라야 할 과정이다. 따라서 먼저 주제가 선정되고 그러한 주제를 연구하기 위해서 어떤 방법론으로 접근해야 하는가가 결정되어야 한다. 만약 기존의 방법론으로 연구되기 힘이 드는 주제일때 우리는 그 주제를 외면해서는 안되고 단순한 논리의 전개나, 直觀, 의견의 개진등의 다소 불완전한 접근방법으로도 해결하도록 해야 된다. 그리고 이러한 다소 불완전한 방법이라도 주어진 상황하에서 논리에 충실하면 성격에 따라 훌륭한 이론개발의 歸納的 혹은 演繹的인 방법이 된다. 비록 결과는 많은 중구난방적인 주장을 야기시킬지 몰라도 중요한 주제가 더 이상 기존의 성행되고 있고 이미 체제를 굳힌 방법론의 틀에 맞지 않는다고 그들에 사장되어서는 안된다.

외면하기 보다는 문제로서 제기되면 점차 기존의 방법론으로 해결할 수 있도록 접근할 지도 모르고 적어도 기존의 방법론으로 풀 수 있는 상황으로의 전환정도라도 피할 수 있을지 모른다. 또한 기존의 방법론들이 어떤 제약이 있으며 왜 이문제를 해결하지 못하는가에 관심을 모음으로서 새로운 방법론이 도출될 수도 있는 것이다. 따라서 올바른 순서란 먼저 주제의 선정이 이루어진다면 어떤 방법이던지 정립된 방법론을 사용하던지 아니면 기존의 정립된 방법론이 아닌 수정된 방법으로 소박한 사고를 이용해서 단순한 논리전개만으로도 이론을 도출하여 검증하도록 하여야 한다. 그렇지 않고 방법론의 제약이 주제의 선정, 주제의 성격결정에 영향을 미쳐서는 안된다.

가장중요한 연구주제의 선정은 주관적이 될 수 밖에 없고 또 학계와 실무계에 있어 시각이

다를 수도 있다. 어떻게 중요한 것을 결정하는가하는 것은 각자 개개인에게 연구의 자유가 주어져야 하는 것이 당연하지만 또 시급하고 중요한 연구주제를 널리 알리고 서로 공감대를 형성한 다음 그것을 해결하는 것도 학문의 체계적인 발전에 필요불가결한 요소이다. 학계와 실무계가 각각 중요하다고 생각하는 주제를 결정하기 보다는 서로 연결되어서 오해와 이해의 결핍으로 인한 차이를 해소하고 공동과제를 도출함으로써 학문의 발전에 기여할 수 있다.

#### IV. 哲學으로서의 會計學

哲學은 관찰(observation)과 실험(experiment)에 의존한다는 점에서 經驗的(empirical)이다. 哲學과 科學의 역사를 보면 自然哲學(natural philosophy)이 물리학(physics)이 되고 道德哲學(moral philosophy)이 心理學(psychology)이 되듯이 먼저 주제를 哲學이 연구하여 관찰과 실험에 의해 연구될 수 있는 어떤 단계에 이르면 科學이 되어 哲學에서 독립한다(Lacey). 과거의 哲學者들은 우리가 현재의 科學을 생각하듯이 哲學을 생각했다. 哲學이 哲學으로부터 떨어져 나간것은 최근의 일이다. 19세기 후반까지도 유럽의 대학에서는 물리학을 自然哲學(natural philosophy)이라는 교과명아래 강의했다.

會計學은 哲學에서 시작되어 科學으로 분리되어온 역사를 가지고 있지는 않다. 그리고 會計學에 있어서 哲學이라는 문제는 거론된 적이 한번도 없다. 科學으로서만의 會計學이 항상목표가 되어 왔고 논쟁의 초점이었다. 어떻게 會計學에 哲學的인 문제가 관련될 수 있을까 하고 생각하기 쉽다. 그것은 科學이나 기술이나의 논쟁에 오랜세월을 소비하여온 會計學으로서는 “哲學이라니?”하고 오히려 일종의 넌센스로 간주해버릴 수도 있다. 물론 구태여 會計科學과 哲學을 구별할 필요 없이 다음에 주장하는 哲學에서 다루어야하는 내용들을 科學에서 연구하면 된다. 따라서 이것은 科學과 哲學이 반드시 따로 독립된 학문으로서 존재해야한다는 주장이라기 보다는 어떤 연구주제들은 哲學이라고 이름지을 수 있는 특수한 성격을 가지고 있다고 보아도 된다. 그리고 이러한 것들이 회계과학성립의 기본조건이며 구태여 철학으로 따로 독립될 필요도 없이 회계과학에서 다루면 된다. 다만 사소하게 취급되고 당연히 생각되어서는 않되는 학문정립의 매우 중요한 기초라고 생각한다.

생물학(biology)은 自然科學이다. 그리고 生物哲學(philosophy of biology)은 생물학에 관

던되어 발생하는 科學哲學(philosophy of science)의 문제들을 집합하여 연구하는 哲學의 한 분야이다. 어떤 주제나 어떤 인간활동의 영역이라도 자신만의 哲學적인 문제들을 가지고 있는데 이는 그분야의 哲學에 의해서 다루어진다. 그래서 우리는 法哲學(philosophy of law), 教育哲學(philosophy of education), 심지어는 宗教哲學(philosophy of religion)까지도 언급되는 것을 자주 듣게 된다.

科學으로서의 會計學이 정립되기 위해서는 哲學이 외면될 수는 없다. 가치판단의 문제를 제외한다면 실제로 현실에서 그 당위성이 검증될 수 있는 회계이론의 정립이 불가능하기 때문이다. 쉽게 변경할 수 있는 회계기준이라는 실무현상을 가지고 있는 會計學은 따라서 규범적인 문제를 피할 도리가 없다. 실무에서의 회계규칙들은 그 자체가 다른 대안보다도 우월하다는 판단하에서 유지되고 있기 때문이다. 社會科學에서 다루고 있는 자료들은 그 자체가 이미 가치 중립적이기는 어려우므로 社會科學에서 가치 판단(value judgements)의 문제는 회피할 수 없다. 會計學이 가치판단의 문제를 배제할 수 없는 또하나의 이유는 會計學은 의사결정에 유용한 정보를 제공하여 준다는데 있다. 여기에서 유용하다는 것은 회계정보를 판단하고 그것을 의사결정에 사용하는 전과정에 걸쳐서 의사결정자의 만족도를 높여 준다고 해석할 수 있다.

여기에서 만족도를 무엇으로 볼 것이냐하는 문제와 어떤 의사결정자를 주 대상으로 볼 것인가의 문제, 그리고 회계정보를 판단할 때 개입되는 여러가지 인간적요소들(human factors) 모두가 가치판단의 문제를 완전히 배제하고 객관적이고 가치 중립적인 연구를 수행한다는 것이 얼마나 어렵다는 것을 시사한다. 會計哲學은 사실(facts)을 다루는 것이 아니고 가치(values)와 의미문제를 다루어야 하고 科學에서 도출된 經驗적인 결과의 종합적인 해석(synthetic interpretation)에 초점이 맞추어져야 한다. 科學과 哲學의 구별은 그것이 추구하는 내용의 차이에서 기인한다고 볼 수 있다. 예를 들어 哲學에서 윤리의 문제를 연구한다고 해도 그것이 科學에서 연구가 이루어질때 문제될 것이 없지만 우리는 그것을 따로 哲學이라고 생각한다는 것이다(moral philosophy가 심리학이 된 것이 옛날이지만). 따라서 哲學과 科學의 구별은 현대에 와서는 연구주체에 따른 다소 자의적인 것으로 볼 수도 있다. 哲學과 科學을 이렇게 구별할 때 科學은 지식을 우리에게 줄 수 있지만 우리에게 총체적인 지혜와 사물을 올바르게 볼 수 있는 시각을 중점적으로 연구하고 있는 것은 哲學이라고 볼 수 있다.

哲學이 결여된 科學은 우리에게 날로 증가하는 수많은 지식(knowledge)을 줄수 있을지도 몰라도 우리에게 보다더 나은 사회로 진진할 수 있게 해주지는 못할지 모른다. 그리고 또한

절대 간과할 수 없는 會計哲學의 중요한 임무는 會計學에서 발생하는 문제들의 언어적인 의미를 명료하게 하여 이문제들을 어떻게 科學으로서 분석되고 관찰되어 해답을 가져올 수 있겠는가 하는 것에 도움을 줄 수 있어야 한다. 즉 해답을 구하기 위해서는 무엇을 어떤 조건하에서 어떻게 관찰하고 분석해야 하는가 하는 것을 보여 주어야 한다.

어떤 단어나 문장의 의미를 안다는 것은 그것을 어떻게 확인 또는 검증하는 것을 아는 것이다라고 말할 수 있다. 그렇지 않고서는 완전하게 그 의미를 파악하였다고 볼 수 없다. 어떻게 확인하거나 검증하는 방법을 알지 못하고 그 의미를 완전하게 알았다고 말할 수 있겠는가? 물론 실제로 이행은 불가능하더라도 적어도 방법을 인지하고는 있어야 한다. 그리고 검증하는 방법을 안다는 것은 科學으로서의 會計學이 현상에서 이론을 검증하는데 哲學이 결정적으로 공헌할 수 있다는 것을 의미하기도 한다. 일상용어를 잘못사용함으로써 발생하는 혼란을 방지하고 위해 會計學에서 사용하는 핵심용어들의 올바른 사용을 위한 도움이 되어야 함은 물론이다. 이런 취지로 본다면 哲學문제는 적어도 부분적으로 언어의 문제라고하는 分析哲學(analytic philosophy)의 정신을 會計哲學은 반드시 포함하고 있어야 한다. 또한 會計哲學에서는 개념뿐만이 아니고 會計科學에서 사용하여야 하는 科學的인 방법(scientific method)까지도 분석하고 평가하여 궁극적으로 科學的인 방법으로 가능한 것과 불가능한 것까지 밝힘으로서 會計科學의 한계까지도 규명하여야 한다.

재무제표가 부가가치재무제표로서 작성될 때는 노동자에게 더 유리한 정보를 제공하여 준다고 하여 실제로 영국에서는 노사분규때문에 많이 작성되고 있다. 만약 재무제표가 경영주 위주가 아닌 노동자를 염두에 두고 작성되어야 한다고 주장한다면 그것은 이미 哲學의 영역에 속하게 된다. 물론 전통적인 재무제표와 부가가치재무제표를 모두 작성하게하면 되지 않느냐고 반문할 수도 있으나 한정된 자원으로 인하여 둘중하나를 선택하여야 할때는 우리는 가치판단의 문제와 사회전체의 목적을 외면할 수가 없다.

또한 감사인이 회계감사기준에 따라서 감사를 하였으나 불가항력적인 사태로 인하여 감사한 재무제표의 부정이 적발되지 못하였다면 과실없는 감사인에게 책임을 묻지 않는 것이 옳다고 받아들여졌고 이것이 미국법원의 태도이기도 했다. 그러나 최근의 추세는 비록 공평(fair)하지 않더라도 재무제표에 오류가 있으며 그로 인하여 사용자가 큰 손실을 입었을때는 감사인에게 책임을 지게하는 것이 일부 진보적인 미국법원의 판례추세이다. 누군가가 손실을 입었는데 그것을 아무도 책임질 사람이 없다는 것은 법의 정신인 정의의 구현에 비추어서 타당하지

않으며 감사인에게 모두 책임을 지게함으로써 생기는 효익(benefits)이 비용보다도 크기때문에 사회전체의 입장에서 더 바람직하다는 것이다.

또한 개인의 효용과 사회의 효율중 어느 것이 중요한가의문제, 會計學에서 공평하다는 것은 무엇을 의미하는 가 하는 문제, 공평과 정의와는 어떤 관계가 있는가의 문제, 회계정보의 이용자는 누구여야 하는가에 관한 문제등 규범적인(normative) 會計學의 제 문제들은 모두 會計哲學에 의해 해결될 수 있다. 회계정보는 경제정의의 실현을 목표로 삼아야 하는것이 아닌가의 문제 그리고 회계정보가 투자자에게 공평하게 제공되어야 하는 가의 여부, 더 나아가서 회계정보가 투자자에게 공평하게 주어진다는 것은 무엇을 의미하는가 하는 문제등이 會計哲學이 다루어야 하는 문제들이다. 이상의 예에서 보듯이 우리는 哲學的인 문제를 제쳐놓고 科學에만 매달려 會計學을 연구할 수 있다고 생각하는 것은 환상에 불과하다는 것을 알 수 있다. 哲學연구는 반성(reflection)을 통해서 이루어진다. 哲學은 결론이 실제 현상의 경험에서 도출되는 것이 아니라 數學처럼 경험에 앞서서 그리고 경험과 독립적으로 어떤 일정한 가정하에서 論理的으로 전개된다.

數學은 구체적이고 일반적인 주제를 연구대상으로 하고 있다는 점에서 자주 哲學과 비슷하게 취급되며 科學과 비교된다. 數學에서의 결론이란 반드시 증명으로 뒷받침이 되어야하며 증명이란 연산(algorithm)을 사용하는 것이다. 연산이란 유한한 단계를 밟은다음에 관련되는 결과를 도출하고 확인할 수 있게해주는 결정적인 과정을 말한다. 즉 數學者들은 이처럼 엄격하게 증명될 수 있는 결론을 추구한다. 그리고 이렇게 만들어지는 결론들을 일반화하고 여러 가지 방법으로 서로 연결하여 사용한다. 많은 저명한 哲學者들이 동시에 數學者였다는 사실은 哲學과 數學의 추구하는 방법의 유사성을 보여주고 있다. (그러나 哲學이 數學과 비슷하다고 해도 數學을 사용하는 分析的 접근방법이 哲學과 동일한 것은 아니다.)

哲學은 비록 數學이 추구하는 것과 비슷한 점이 많으나 가치가 개입될 수 있다는 점에서부터 차이가 나기 시작한다. 哲學은 그 자체가 인류에게 눈에 보이는 발전을 직접적으로 가져다 주지는 않으나 科學이 가능하게한 많은 지식들을 총체적으로 파악하게 하고 우리에게 지혜로운 관점을 소유하게 한다. 科學이 궁극적인 발전을 하기 위해서는 어떠한 방법으로 추구해야 하는가하는 哲學的인 문제도 외면할 수 없음을 깨닫는다면 哲學의 중요성을 무시할 수는 없을 것이다. 어쩌면 哲學은 科學이 가져온 지식을 전체적인 관점에서 파악하는 점에 있어서는 사후 완성하는 의미가 있지만 科學의 방법을 다룬다는 점에 있어서는 사전에 기초를 이룬다는

의미도 있는 것이다.

## V. 결 론

감사인에게 거의 무한한 책임을 지우게하는 것이 사회의 정의에 비추어 타당한가의 문제는 科學으로서의 會計學이 해결할 수 있는 문제는 아니다. 그렇다고 會計學에 전혀 문외한인 哲學者가 연구할 수 있는 주제도 아니다. 哲學으로서의 會計學이 다루어야 할 주제인 것이다. 우리는 이러한 종류의 수많은 哲學的 연구주제를 가지고 있는 會計學분야를 발전시키기 위해서는 科學的인 會計學연구와 더불어 哲學的인 연구도 게을리하지 말아야 한다. 會計學은 경영학의 어느 분야보다도 더욱 사회속에서 인식되고 경제, 문화와 더불어 이해되고 연구되어야 한다. 만약 이러한 문제들을 외면하고 科學으로서의 會計學만을 고집한다면 會計學은 단순한 도구에 불과하게 될 것이고 오히려 會計學이 오랫동안 노력해왔고 목표로 삼아왔던 科學으로서의 會計學이 技術(arts)로서의 會計學으로 전락하게 될 지도 모른다. 실제로 아직 많은 타분야학자들은 會計學에 대해 이러한 냉소적인 태도를 가지고 있다. 會計哲學을 독립된 학문분야로 설정할 필요는 없지만 會計哲學的 연구주제는 어디서든 연구되어야 한다.

科學으로서의 會計學을 연구함에 있어서도 방법론에 집착하여 방법론의 환계내에서 연구가능한 주제만을 채택하는 본말이 전도된 연구는 지양하고 먼저 가장 시급하고 절박하게 해결해야 할 연구주제를 선정한다음 그 주제를 해결하기 위해서 방법론을 고려하여야 할 것이다. 가장 이상적인 길은 먼저 주제에 대한 이론이 개발되고 그것을 실제의 사회현상속에서 관찰하여 經驗的인 결론을 도출하는 것이지만 이것이 불가능하다고 하여 그 주제를 배제할 것이 아니라 가능한 모든 방법을 동원하여 연구를 하여야 한다. 기존의 방법론으로 이론의 개발과 검증이 불가능하고 또 다른 방법이 없을 때는 단순하고 소박한 방법이 될지 모르지만 數學이나 통계학의 도움을 받지 않고 순수한 논리의 전개를 통해서 결론을 도출해볼 수도 있다. 논리의 전개에 直觀(intuition)<sup>6)</sup>이 조화를 이룬다면 아주 훌륭한 연구결과를 얻을 수 있을지도 모른다. 그리고 이것만이 정직하고 현실적이며 유익한 학문연구의 태도라 생각한다.

6) 직관의 위험성에 대해서는 앞서 언급한 Paul Davis 참고.

수학을 사용하지 않고 논리의 전개가 엄격하게 이성애 따라 이루어질때 우리는 것을 演繹의 방법이라고 볼 수도 있다. 그러나 언어를 사용한 논리의 전개는 검증가능한 조작적정의<sup>7)</sup>(operational definition)을 내리기에는 매우 부족할지도 모른다. 물리학에서도 검증은 항상 가능하지는 않지만 어떻게 검증해야하는지를 알지 않으면 가설 즉 검증되지 않은 이론이 될 수 없다. 과학적이기는 매우 어려울지 몰라도 科學的方法이 불가능할 때는 가능할때까지 좋은 대안이 될 수 있다. 이것만이 중요한 연구주제를 외면하지 않고 계속 연구할 수 있는 유일한 길이다.

우리가 원하는 주제를 연구하면서 처음에 도달하는 수많은 애로점때문에 많은 가정을 하고 전개가 되는데 이런 가정과 많은 생략에도 불구하고 원래의 의도를 크게 손상함이 없이 연구가 진행될 수 있으면 문제가 없으나 그렇지 않은 경우는 그 연구결과가 별의미가 없을 것이며 혹은 지나친 생략과 가정때문에 결국은 연구를 포기하게 될지도 모른다. 그런 경우가 기존의 제한된 방법으로는 가능하지 않으나 관심을 가지고 있는 주제가 포기하기에는 여전히 중요한 것이라면 차라리 단순한 언어를 사용하여 주어진 한계내에서 연구를 끝까지 추구해야 한다.

물론 이 경우 생각해볼 수 있는 부작용으로서는 누구의 주장이 실제로는 그렇지 않음에도 가장 그럴싸해보이는가에 따라 좋은 결론이 되고 안되게 되어 대단히 자의적일 수 있고 주관적일 수 있으나 오랜시간을 걸친 연구의 결과는 이러한 부작용을 최소화할 수 있을 것이다. (어차피 누구의 주장이 가장 그럴싸한 말장난에 불과했다는 것이 밝혀진다고 해도 그것은 經驗的인 자료에 의하지 않는다면 또하나의 언어의 유희에 불과할 수도 있다. 이런의미에서 현재 會計學연구에서 가장 왕성하게 사용되고 있는 經驗的 접근방법과 分析的 접근방법이 어떤 특성주제의 연구에 비록 당장 적용되기 힘들다고 해도 언젠가는 가능할지도 모르는 가능성때문에 항상 염두에 두고 부단히 적용가능성을 추구해보아야 한다.)

그러면 會計學에 있어서 가장 시급하나 외면되고 있는 주제가 무엇인가? 이것은 많은 논란의 여지가 있는 질문이며 영원히 합의에 도달할 가능성이 없을 수도 있지만 각자는 남의 의견과는 관계없이 중요하다고 생각하는 주제가 있을 것이다. 저자의 개인의견이지만 주제의 중요성에 비추어서 다른 어떤 것보다도 뒤떨어지지 않으나 요즘 소홀히 되고 있는 주제로서는 정보의 비대칭문제가 발생할 때 회계정보를 사용하여 비대칭문제를 해결하는 방안과<sup>8)</sup> 측정

7) 조작적정의란 측정가능한 정의라고 개념짓기도 한다.

8) 이 주제는 통신통계연구원의 함창용박사가 대화중 언급한 것으로 대단히 중요한 주제라고 생각되어 여기에 포함하였다.

(measurement)의 문제를 생각해볼 수 있다. 회계정보는 수많은 측정으로 생각해 볼 수 있는데 아무리 주가에 회계정보가 반영된다고 안심하고 자랑스러워하더라도 타학문분야에서는 여전히 회계정보가 많은 문제점과 제약을 가지고 있다고 외면하고 있는 현실이며 실제로 회계정보를 많이 사용하고 있으면서도 그다지 중요하게 취급하지 않고 있다. 이것은 아직도 회계정보가 측정하고자 하는 어떤 이상적인 기준에 많이 미치지 못하고 있다는 것을 의미한다. 이러한 주제로 다시 돌아가서 보다 더 나은 회계정보를 제공할 수 있는 방법을 추구하는 것이 그 무엇보다도 시급한 일인것으로 생각된다.

## 참 고 문 헌

1. Antle, R., "Auditor Independence," Journal of Accounting Research(Spring 1984)
2. Ball, R. and G. Foster, "Corporate Financial Reporting : A Methodological Review of Empirical Research," Journal of Accounting Research, Vol. 20, Supplement 1982.
3. Beaver, W., Financial Reporting : An Accounting, Revolution 2nd ed., Prentice Hall.
4. Carmichael, D.R. and J.J. Willingham, Auditing Concepts and Methods, McGraw-Hill, 1987.
5. Copleston, F., A History of Philosophy, Volume IV, Image Books, 1960.
6. Dancy, J., Contemporary Epistemology, Basil Blackwell.
7. Demski, J.S. and D.M. Kreps, "Models in Managerial Accounting," Journal of Accounting Research, Vol.20 Supplement 1982.
8. Fink, H., Social Philosophy, Methuen.
9. Glautier, M. W. E., and B. Underdown, Accounting Theory and Practice, 2nd ed., Pitman.
10. Gross, B.R., Analytic Philosophy, Pegasus.
11. Habermas, J., On the Logic of the Social Sciences, Polity Press.
12. Lacey, A. R., Modern Philosophy, Routledge & Kegan Paul.
13. Powers, J., Philosophy and the New Physics, Methuen.
14. Swieringa, R. J., and K.E. Weick, "An Assessment of Laboratory Experiments in Accounting," Journal of Accounting Research, Vol.20 Supplement 1982.
15. Verrecchia, R. E., "The Use of Mathematical Models in Financial Accounting," Journal of Accounting Research, Vol.20 Supplement 1982.
16. Watts and Zimmerman, Positive Accounting Theory, Prentice Hall.

