

## Habermas의 비판이론과 회계학 연구현황\*

김석웅

동의대학교 회계학과 교수

최상문

부산대학교 경영학부 교수

이 논문에서는 기존의 경험적이고 분석적인 주류회계학의 자연과학적 방법론 이외에 새로운 방법론으로 대두되는 비판적, 해석적 방법론 중에서도 회계의 사회성을 규명하고자 하는 독일철학자 Habermas의 비판이론을 회계현상에 적용한 일련의 논문을 살펴보았다.

Habermas의 비판이론은 의사소통행위이론으로 집약되는데, 회계학에서도 주로 이 이론을 중심으로 적용하고 있다. 그는 모든 사회가 다만 노동을 통한 생산력의 증대만을 목적으로 해서는 안되며, 인간상호 간의 대화와 토론에 의한 양해와 합의의 의사소통행위가 더욱 중요하다고 보았다. 그러나, 사회가 발전함에 따라 사회는 생활세계, 화폐와 권력과 같은 조종매체, 구체적인 기능을 담당하는 시스템 등으로 분화되어, 시스템이 더욱 복잡해지고 생활세계가 합리화됨에 따라 서로 간에 더욱 분화되어 오히려 조종매체와 시스템이 생활세계의 합리성을 축소·왜곡하게 되는 바, 이러한 상태를 내부식민지화라 하였다.

Habermas의 비판이론을 회계학에 도입하는 일련의 연구들은 주로 영국의 회계학자들을 중심으로 진행되고 있는 데, 본 논문에서는 이론연구 3편과 사례연구 4편을 살펴보고 있다.

이론연구에서는 회계와 비판이론의 관련성과 적용가능성을 살펴 보면서 회계현상을 객관적으로 존재하는 기술적(technical)인 면에서 뿐만 아니라, 사회적, 조직적 맥락에서도 파악해야 한다고 주장하고 있다. 사례연구에서는 모두 비영리기관(교회, 국립의료원, 교육개혁법과 국립의료법, 병원)의 회계시스템을 연구대상으로 하고 있으며, 회계를 하나의 조종매체로 간주하고 회계가 생활세계를 식민지화하고 있다는 결론을 내리고 있다.

우리 나라에서는 아직 이와 같은 방법론이 소개되고 있지 않다. 하나의 회계현상을 다양한 방법론을 통해 파악해 보는 것도 회계학의 발전에 매우 유익하리라고 생각된다

### 1. 서 론

회계학은 사회과학이다. 사회과학은 사회현상이 가지고 있는 社會性과 科學性을 규명하고자 한다. 사회현상의 과학성을 규명하기 위해서는 科學的 方法을 이용하게 되지만, 오늘날 과학적 방법이 무엇을 의미

하는가가 科學哲學의 주제가 되고 있다. 전통적으로 과학적 방법은 자연현상을 수치로 파악하고자 하는 自然科學的 方法을 주로 의미하여, 사회현상과 자연현상을 자연과학적 방법을 통해 모두 규명할 수 있다는 方法論的 一元論(methodological monism)이 주장된다. 한편 사회현상의 사회성을 규명하기 위해서는 사회현상과 자연현상의 차이에 주목하여, 사회현상을

논문 접수일 : 96. 2 게재확정일 : 96. 11

\* 이 논문은 "해석과 비판을 위한 모임"의 이왕주 교수(부산대 국민윤리교육학과), 김영민 교수(한일신학대 철학과), 배철영 교수(동의대 철학과), 1995년도 한국동남경영학회와 한국회계학회의 추계학술발표대회에서 토론자로 참석해 주신 김동률 교수(부산의국어대), 김도형 교수(광운대), 經營學研究의 익명의 심사자 등의 지적과 논평에 의해 수정, 보완된 것이다. 감사를 드립니다.

대상으로 하는 사회과학적 방법론과 자연현상을 대상으로 하는 자연과학적 방법론과의 차별성을 강조하게 되어 方法論的 二元論이나 多元論(dualism, pluralism)이 주장된다. 즉 연구대상의 차이로 인한 연구방법의 차이가 강조된다. 사회과학이 자연과학적 방법을 수용하는 데 따르는 가장 중요한 문제는 사회과학의 자율성 문제로 집약될 수 있다. 사회과학의 자율성이란 사회현상이 자연현상과 근본적으로 상이한 독자적 특성을 가지고 있으며, 자연과학의 방법이 아닌 독립된 방법에 의해서 탐구되어야 한다는 것이다. 自然科學主義는 이에 대해 부정적이고, 反自然科學主義는 긍정적이다. 오늘날 전자의 입장은 論理實證主義, 후자의 입장은 人間主義(humanism)로 대표된다. 반자연과학주의는 사회과학적 방법론을 경험론의 극단적 형태인 논리실증주의가 제시하는 자연과학적 방법론에만 한정하는 것을 거부하고 있다(宋東健, 1983 : p.31).

실증주의의 과학철학은 주로 자연과학적 방법론을 염두에 둔 것인데 반하여, 인간주의의 과학철학은 그 관심이 사회과학(인간과학)적 방법론의 정립에 있었다(崔洋夫, 1983 : p.43). 따라서 사회과학에 자연과학적 방법론을 수용하는데 따른 문제점은 대륙에서 발달한 해석학, 비판학 등과 같은 다른 방법론적 철학에서 본격적으로 제기되었다. Habermas는 과학을 크게 세 범주로 나누고 있다. (Habermas, 1971 : p.308). ① 經驗的-分析的 科學은 보편적 법칙을 추구하는 자연과학과 사회과학의 일부를 포함한다. ② 歷史的-解釋的(historical-hermeneutics) 科學은 意味의 해석적 이해를 추구하는 인문학, 역사학 및 사회과학의 또 다른 일부를 포함한다. ③ 批判的 科學은 정신분석학, 비판적 사회이론 및 성찰적,

비판적 학문으로서의 철학 등을 포함한다.<sup>1)</sup> 경험적-분석적 과학에는 양적 방법인 說明(erklären)方法이 적용되어야 하고, 역사적-해석적 과학에는 질적 방법인 理解(verstehen)方法이 주로 적용된다. 그리고 이들은 모두 비판적 성찰의 지침을 받아야 한다.

사회과학은 자연과학적 방법론이 적용되는 영역도 있지만, 해석학적 이해의 방법이 적용되는 영역도 있다. 따라서 사회과학은 해석적 방법론과 비판적 방법론 등이 모두 적용될 수 있을 것이다. 오늘날의 회계학연구는 분석적 방법이나 경험적 방법에 수용 가능한 주제들만이 연구의 대상이 되고 있다. 따라서 기존의 분석적 방법이나 경험적 방법으로 연구되기 어려운 것들은 다른 방법론을 모색해 보아야 할 것이다(尹聖植, 1993 : p.213).

본고에서는 회계의 사회성에 주목한 일련의 사회과학 방법론 중에서도 특히 현대 철학자인 Habermas의 방법론이 회계현상에 어떻게 적용되고 있으며, 이 방법론의 시사점과 한계점은 무엇인가를 살펴보고자 한다.

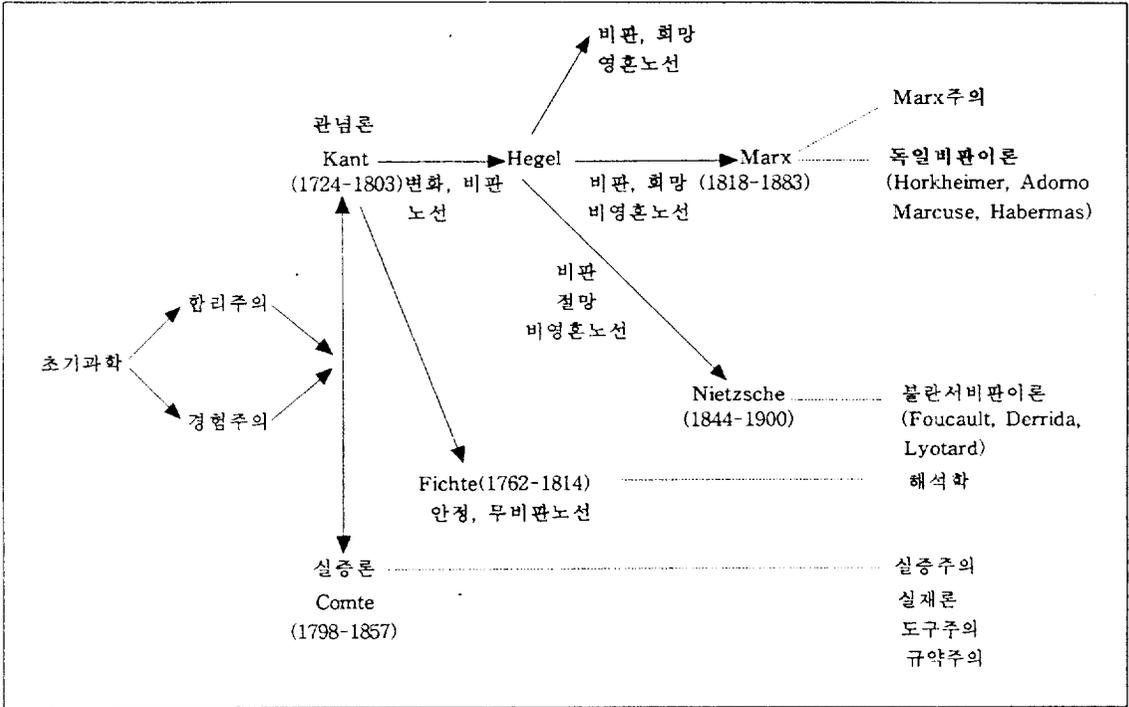
Habermas의 비판이론을 통해서 회계현상을 파악하고자 하는 연구는 주로 영국에서 이루어지고 있는데 우리나라에서는 이러한 연구동향이 아직 소개되고 있지 않다.

## II. 비판적 방법론의 배경

회계학연구는 主流會計學(Mainstream Accounting)의 연구와 주류회계학에 대한 비판<sup>2)</sup>으로부터 발전한 대안적 방법론을 적용한 연구로 크게 나눌 수 있다. 여기서 주류회계학이란 주로 미국을 중심으로 경험

1) 회계학자 Chua(1986)도 회계학에 대한 접근방법을 주류회계학의 기능적 관점, 해석적 관점, 비판적 관점 등의 세 가지로 분류하고 있다.

2) 비판(kritik)이라는 말은 그리스어 kritike에서 유래한 것으로 크리티케는 위기(krisis, krise)를 뜻하는 크리시스(krisis)와 같은 어원을 가진 말이다. 따라서 위기의식이나 비판의식을 거치지 않고서는 결코 진리에 도달할 수가 없을 것이다(문헌병, 1993 : p.185).



〈그림 1〉 方法論思想의 主要路線

적이고 분석적인 접근방법을 이용하는 회계학을 의미한다. 그런데 지난 1970년대 이후 영국을 중심으로 해서 이러한 주류회계학에 대한 대안을 모색하는 일련의 연구가 활발하게 실시되고 있으며, 오늘날은 이러한 연구를 중심으로 한 학술회의<sup>3)</sup>가 정기적으로 개최되고 있으며 학술지<sup>4)</sup>도 정기적으로 발행되고 있다.

주류회계학에 대한 대안들이 발전하게 된 이유로는 세 가지들을 들 수 있다(Romano, 1995 : p.3).

첫째는 기존의 정태적이고 개별적인 회계연구가 조직과 사회의 동태성을 파악해야만 회계현상의 올바른 인식이 가능하다고 보게 된 것이다. 이러한 인식으로

복잡한 사회적, 정치적, 제도적, 철학적 현상을 이해할 필요성이 확인되었다(Hopwood, 1978 : p.4).

둘째는 회계학사를 통해 밝혀진다. 20세기의 회계학을 연대적으로 추적해 보면, 20세기 전반기의 고전적 회계학의 시대, 1960년대의 규범적 회계학의 시대, 1970년대 이후의 실증적 회계학의 시대 등으로 발전해 왔다. 즉, 전 시대의 학문을 비판함으로써 다음 단계로 넘어가는 경향을 보인다. 따라서 실증적 회계학을 비판(Christenson, 1983; Boland · Gordon, 1992)한 비판적 방법론이나 해석적 방법론과 같은 다른 방법론을 적용한 회계학이

3) Critical Perspectives on Accounting Conference. Asian Pacific Interdisciplinary Research in Accounting Conference, Interdisciplinary Perspectives on Accounting Conference 등의 학술회의가 거의 매년 개최되고 있다.

4) 이에 Accounting, Organizations and Society, Critical Perspectives on Accounting, Accounting Auditing and Accountability Journal, Advances in Public Interest Accounting 등의 학술지가 있다.

등장하는 것은 회계학사의 흐름이라고 볼 수 있다.

세째는 주류회계학의 약점에서 나온다. 과학철학과 경제학의 방법론에 입각해서 실증주의와 신고전파 경제학에 지나치게 의존하고 있다고 주류회계학을 비판한 논지가 여기에 해당된다(Tinker et al., 1982; Chua, 1986; Henderson et al., 1992).

일반적으로 사회과학방법론의 철학적 배경에 관한 흐름은 <그림 1>(Laughlin, 1995 : pp. 71-73)과 같은데, 방법론 사상의 중요한 변화를 요약하면 다음과 같다. 중세 암흑기를 지나 르네상스 시대 이후의 초기과학은 17세기 유럽대륙의 Decartes, Spinoza, Leibniz 등의 합리주의와 영국의 Locke, Hume 등의 경험주의로 분리되었다가, 다시 Kant에 의한 觀念論과 Comte에 의한 實證論으로 대별된다. 경제학과 재무학에 그 근원을 갖는 주류회계학은 Comte의 사상으로부터 파생한 것으로 간주할 수 있는 實證主義, 實在論, 道具主義, 規約主義 등의 네 가지로 세분될 수 있다(Laughlin, 1995 : p.71).

주류회계학의 대안적 방법론에는 解釋的方法論과 批判的方法論 등이 있다. 해석적 방법론은 Kant, Fichte노선에 의한 방법론인데, Kant로부터 安定, 無批判노선을 추구한 Fichte의 영향을 받은 Dilthey, Weber 등에 의해 실용주의(pragmatism), 구조화(structuration), 상징적 상호작용주의(symbolic interactionism), 민속방법론(ethnomethodology) 등의 방법론이 발전하였다.

비판적 방법론은 <그림 1>과 같이 Kant, Hegel 노선에 의한 방법론인데, Kant로부터 變化, 批判노

선을 추구한 Hegel의 영향을 받아, 批判, 希望, 非靈魂노선을 추구한 Marx와 批判, 絶望, 非靈魂노선을 추구한 Nietzsche 등에 의해 Marx주의, 독일비판이론, 불란서비판이론 등의 방법론이 발전하고 있다. 여기서 批判, 希望, 靈魂노선은 종교노선을 의미한다(Laughlin, 1995 : p.73).

독일비판이론은 독일 Frankfurt학파<sup>5)</sup>의 학설로, 제1세대는 Horkheimer, Adorno, Marcuse 등이 대표적인 철학자이고, 제2세대는 Habermas가 대표적인 철학자이다. 이들의 비판이론은 공통적으로 客觀主義에 대한 엄격한 비판인데, Marx主義的 科學主義에 대한 비판과 實證主義的 科學主義에 대한 비판에서 발단되었다. 전자의 Marx주의적 과학주의란 인류역사발전에는 엄밀하고 객관적인 법칙이 존재하고, 그러한 법칙이 인류의 운명을 좌우한다는 Stalin의 교조적 Marx주의를 말하고, 후자의 실증주의적 과학주의란 이성의 현실적이고 비판적인 역할을 단순히 분석적이고 경험적인 역할로서만 인정하는 서구의 과학적 실증주의를 말한다(白承均, 1982 : p.180).

Frankfurt학파의 비판이론가들은 모든 전통이론을 비판하였으나, 그 중에서도 특히 실증주의를 대표적 전통이론으로 규정하고 이를 철저하게 비판하였다. 여기서 실증주의는 Comte를 비롯한 19세기의 실증주의, Vienna학파의 논리실증주의, Popper와 Albert의 비판적 합리주의 등 자연과학적 모델에 입각한 경험의존적 인식론에 근거한 것을 총칭하는 개념이다.

논리실증주의는 경험적 현상과 그 현상에 관한 지

5) Frankfurt학파라는 명칭은 그 학자들이 모인 지명에 의해 명명되었는데, 이 학파의 이론을 Horkheimer의 논제에 따라 批判理論 또는 Marcuse의 논제에 따라 社會批判理論이라 하기도 하고, 批判的 唯物論 또는 辨證法的 批判理論이라고도 한다. 비판이론이라는 개념은 서독 Frankfurt대학 철학교수이었던 Horkheimer의 논문 전통이론과 비판이론(1937)에서 나왔다. 여기서 그는 인간인식의 두 양식으로서 Decartes의 方法論과 Marx의 政治經濟學批判을 들어 전자의 이론을 傳統理論이라 하고 후자의 이론을 批判理論이라 하여 현대사회철학의 기점을 후자의 이론에서 찾아야 함을 역설하였다(白承均, 1982 : p.178).

식이 객관적으로 대응한다는 것을 전제로 하는 일종의 模寫說이다. 1930년대 당시의 실증주의자들은 경험적 사실을 객관적으로 관찰, 서술하고 경험적 사실들 간의 관계를 논리적으로 귀납하여 보편적인 법칙을 수립하는 이러한 방법이 자연과학 뿐만 아니라 사회과학에도 적용되어야 한다고 믿었다. Popper의 반증주의는 귀납주의의 논리적 오류를 지적하고 이를 가설적 연역법으로 대체하여, 검증가능성의 원리를 반증가능성의 원리로 대체함으로써 논리실증주의의 인식론적 오류를 극복한 긍정적인 측면도 있다. 그러나 Popper도 경험의존적이며, 방법론적 개체론에 빠짐으로써 구조적 모순의 파악을 외면하는 새로운 유형의 실증주의라는 비판을 받는다(Henderson et al., 1992 : pp.14-19).

비판이론가들은 실증주의가 경험적 사실만을 절대시하는 일종의 物神崇拜(fetishism)이며, 사회적 현상의 인간적 함의를 망각한 物化된(reified) 사상이라고 본다. 실증주의는 자연과학적 모델에 입각한 경험의존적 인식론이기 때문에, 현상의 이면에 숨은 본래의 모순을 밝히는 데는 결정적인 한계가 있다. 실증주의가 원래는 신화와 환상 그리고 형이상학의 꿈에서 깨어나 대상세계를 경험적 이성으로 직시하려는 계몽주의적 이성의 산물이라 할 수 있으나, 그럼에도 불구하고 오늘날의 실증주의는 존재와 당위, 사실과 가치, 이론과 실천을 분리하고, 이론의 가치중립성을 표방함으로써, 결과적으로 현상유지 이데올로기로 전락하였다는 것이다(전경갑, 1993 : p.286).

회계학에 실증주의의 방법론을 적용함으로써 여러 가지 결과가 나온다(Chua, 1986 : pp. 610-613). 수단-목적(means-ends)의 이분법에 대한 신념때문에, 회계연구자는 기존의 정부, 시장, 가격, 조직형태 등의 제도구조를 주어진 것으로 받아들인

다. 주류의 회계연구조사자들은 기존의 사회구조를 당연한 것으로 간주한다. 그들은 사회구조의 목적을 달성하는데 도움을 주기 위해 자료를 단순히 제공한다. 그들은 기존의 사회구조가 공정한지, 정당한지, 인간적인지의 여부에는 관심이 없다. 이러한 태도가 가치중립적이라는 논지는 잘못이다. 주류의 회계학자들이 기존의 사회구조를 주어진 것으로 받아들임으로써 그 사회구조를 묵시적으로 지지하고 있다. 이러한 지지는 억압의 형태와 교환, 생산의 기존관계를 합법화하는 것을 도와준다.

이외에 조직의 역기능이 바람직하지 않다는 것은 기존의 조직목적이 바람직한 것으로 인정된다는 묵시적인 시인이다. 역기능의 개념은 기존의 목적이 이상적이라는 묵시적인 판단을 의미한다. 그리고 회계에 대한 효용최대화의 목표는 항상 자본제공자의 목표라고 주장된다. 재무보고서는 투자자와 채권자의 권리를 보호하도록 설계된다. 손익계산서는 주주를 위해 가득한 이익을 측정하고 대차대조표는 실체의 순가치나 주주의 잔여지분을 나타내는데, 자산과 부채는 채권자가 위험을 평가하는 것을 도와주는 방식으로 분류된다. 즉 회계는 경영자와 종업원의 월권방지와 잔여청구권자의 권리보호를 목적으로 갖는다.

이러한 결과는 실증주의로 대표되는 주류회계학의 방법론상의 가정으로 인한 당연한 결과이며, 이 가정들은 비판이론의 가정과 대립적이다. 주류회계학의 방법론상의 가정은 다음과 같다(Chua, 1986 : p.611). ① 이론은 검증하거나 반증하는데 이용될 수 있는 관찰과 분리되고 과학적 설명에 관한 가설연역적 설명이 인정된다. ② 자료수집과 자료분석의 계량적 방법으로 일반화가 가능하다. ③ 경험적 실재는 객관적이며 주체에 외생적이다. 인간도 사회적 실재의 형성자로 간주되지 않으며, 수동적 대상의 특징을 지닌다. ④ 개인과 기업에 대해 효용극대

화의 단일목표가 가정되고 목적-수단의 합리성이 가정된다. ⑤ 사회와 조직은 본질적으로 안정적이다. 즉 역기능적 갈등은 적절한 회계통제의 설계를 통해 관리될 수 있다. ⑥ 회계는 목적이 아니라 수단을 구체화하며 기존의 제도적 구조를 인정한다. 한편 비판이론의 방법론상의 가정은 다음과 같다(Chua, 1986 : p.622). ① 이론을 판단하는 기준은 일시적이고 맥락적이다. ② 역사적, 민속학적 연구와 사례연구가 보다 일반적으로 실시된다. ③ 인간은 제한적인 메카니즘을 통해 완전히 드러나는 것을 방해하는 소외되는 내적 잠재성을 갖고 있다. 대상은 총체성 내에서의 역사적 발전과 변화의 연구를 통해 이해될 수 있을 뿐이다. 경험적 실재는 주관적인 해석을 통해 형성되고 재생산되는 객관적, 실질적 관계의 특징이 있다. ④ 인간의 의도, 합리성은 인정되지만, 이것은 허위의식과 이데올로기에 대한 주어진 신념하에서 비판적으로 분석된다. ⑤ 근본적인 갈등은 사회에 필연적이다. 갈등은 인간의 창조적 차원을 흐리게 하는 사회적, 경제적, 정치적 영역의 불공정과 이데올로기 때문에 발생한다. ⑥ 이론은 비판적 정언(imperative)을 가진다. 은폐되어 있는 지배와 종속의 관계 및 이데올로기적 실천의 확인과 제거를 목적으로 한다.

### III. Habermas의 비판이론

Jürgen Habermas(1929- )는 독일 Frankfurt학파 제2세대의 대표적 학자이다. 그는 독일 Duse-

ldorf에서 출생하여, Markfurk대학에서 박사학위(1961년)를 받고, Heidelberk대학에서 철학교수(1961년-1964년), Frankfurt대학에서 철학, 사회학교수(1964년-1970년), Max Frank연구소의 소장(1971년-1983년), 1983년 이후 다시 Frankfurt대학의 철학교수로 있다.<sup>6)</sup>

Habermas에 의하면, 전통사회에 비하여 근대사회가 지닌 활력은 토론, 의사결정, 합의과정 등에서의 公關性 때문이다. 그러나 후기산업사회에서는 국가의 경제간섭, 기술발전으로 인한 전문기술관료의 지배강화, 이로 인한 여론조작과 의사소통의 왜곡 등으로 근대사회의 정통성인 공개성이 위협받고 있다고 주장하고 있다(신일철, 1987 : p.29).

그 후 그는 意思疏通行爲理論(1981)에서 이러한 모든 문제는 결국 이상적인 대화상황의 형성을 통해 해결될 수 있다고 주장하였는데, 모든 사람들이 아무런 장애없이 공개적인 토론을 통해 합의를 도출할 수 있는 상황을 이상적인 대화상황으로 보았다.

그의 대표작 중의 하나인 認識과 關心(1971)은 과학성립의 근본적인 전제를 검토, 반성하는 사회과학의 방법론에 관한 것이다. 지금까지의 실증주의적 과학이 認識(knowledge)에만 머물러 있는데 반하여, Habermas는 과학적 인식에 선행해서 인식을 선도하는 關心(Interest)의 구조를 밝히는데 초점을 두고 있다. Weber이래로 과학적 연구는 사실과 가치의 이원론에서 가치를 배제하고 사실만을 파악하는 가치중립적(value-free) 태도를 권하고 이를 價値中立性이라고 하였다. 즉, 객관적인 인식을 위해 가치를 배제한다는 것이다. 그러나 Habermas는 모든 과학연구활동이 객관적 인식에 앞선 先理解

6) 지난 1994년 1월 1일자 교수신문에 의하면, 우리나라의 인문사회과학의 교수들은 세계의 학자 가운데 Frankfurt학파의 거장 Habermas를 가장 높이 평가하는 것으로 나타났다. 인문과학분야에서는 Habermas, Derrida, Kuhn, Rorty, Putnam 등이 선정되었고, 사회과학 분야에서는 Habermas, Rolis, Friedman, Popper, Giddens 등이 선정되었다.

를 전제로 하고 있으며 이러한 선이해가 일종의 관심이라는 것이다.

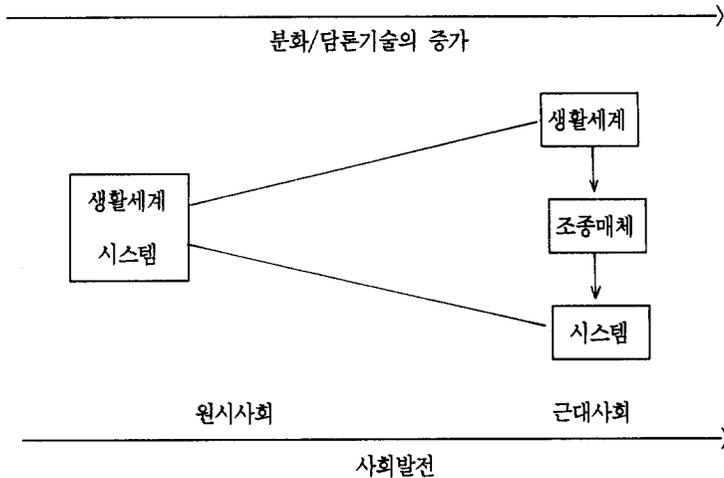
Habermas는 인간의 관심을 技術的 關心, 意思 疏通的 關心, 解放的 關心 등의 세 가지로 나누었다. 기술적 관심은 일상생활에서 대상을 기술적으로 처리하는 관심을 말하는데 이것은 노동이다. 인간이 자연에 작용하는 노동은 주로 도구적 행위의 영역에 속하며 물질을 생산하는데, 이 영역에 기초한 것이 경험적, 분석적 과학이다. 목적합리적 체계로서 합리성과 능률을 추구하고 생산력의 확대를 추구하는 것이다.

실천적 관심인 의사소통적 관심은 언어를 통해 인간 사이에서 의사소통을 통한 상호이해에 대한 관심의 영역이다. 사람들은 다른 사람들과의 의사소통을

통해서 상호이해에 도달하고 서로 간의 합의에 이르게 된다. 이러한 상호행위는 사람들이 기호를 통해서 서로를 이해해 나가는 문화적 전통 즉, 언어, 규범, 종교 등에 의해 상호 간의 행동지침을 만들기 위해 합의와 상호승인을 하는 영역이다. 이러한 관심에 의해 인도되는 학문이 역사적-해석적 학문이다.

해방적 관심은 인간이 그 자신의 밑바닥에 있는 관심기반을 자각적으로 인식하고, 선도적으로 도입하여 기존의 지배와 강제관계로부터 자유로운 사회관계를 세우려고 하는 관심이다. 이 해방적 관심에 입각한 학문이 批判理論, 批判社會學이다.<sup>7)</sup>

Habermas는 1970년대에 의사소통행위론에 학문적 관심을 두었다. 그는 모든 사회관계가 다만 노동을 통한 생산력의 증대에 집중되어서는 안되며,



〈그림 2〉 Habermas의 社會發展模型

7) 이러한 관심들을 다음과 같이 정리해 볼 수 있다(李仁錫, 1979 : p.141).

관심	인식	과학분야	인간과의 관계	사회적 매체
기술적 관심	기술적 인식	자연과학	자연	노동
의사소통적 관심	실천적 인식	해석학	역사	언어
해방적 관심	해방적 인식	비판이론	지배	지배

인간상호간의 대화와 토론에 의해서 서로 양해와 합의하는 의사소통행위가 더욱 중요하다고 보았다.<sup>8)</sup> 자연을 대상으로 하는 경험적, 분석적 과학에서는 실증주의가 적합하지만, 그 밖의 과학에서는 인간들간의 강제없는 자유로운 토론에 의한 합의를 통해서 진리가 나온다고 보았다. 대화나 토론에서 진리를 이끌어 내기 위해서는 토론참가자 간에 왜곡되지 아니한 평등한 발언의 기회가 반드시 보장되어야 하며, 이와같이 보장된 상황을 이상적인 대화상황이라고 한다.

그러나 후기산업사회의 이른바 합리화 및 능률화는 극단화되면 될수록 노동의 도구적 행위만을 기형적으로 확대시켜, 진정한 합의의 영역인 공공성을 쇠퇴시키고 도구주의적 기능주의의 합리성으로 빛나고 있다. 그럼에도 불구하고 이 합리화는 오히려 전통적인 사회형태의 分化過程이라고 주장된다.

그는 사회발전을 <그림 2>(Broadbent et al., 1- 991 : p.3)와 같이 단순화하여 자신의 주요한 개념들을 설명하고 있다.

일반적으로 근대사회는 <그림 2>와 같이 生活世界(lifeworld), 操縱媒體(steering media), 시스템(system)등의 개념에 의존하며, 이론적으로 이들의 복합체로 정의될 수 있다. 여기서 생활세계는 문화전통, 사회통합, 인간의 정체성이 유지되고 재생산되는 상징적 공간으로 의사소통적으로 형성되는 생활경험과 믿음의 세계이다.

시스템은 이러한 생활세계를 기능적으로 정의가능한 有形의 組織을 의미한다.<sup>9)</sup> 시스템은 그 자체의 자율적인 발전논리를 급속하게 발전시키면서 다시

하위시스템을 만든다. Habermas의 비판이론은 대체적으로 생활세계에 대한 시스템의 의존성을 분명히 하고자 한다. 일반적으로 시스템의 이론적 구조는 사회조직에 관한 광범위한 기능적 견해를 전제로 하고 있다. 즉, 사회는 주로 생존명령에 의해 지배되고 이러한 목적으로 환경에 반응하고 적응하는 시스템으로 구성된다는 것이다.

그러므로, 이러한 시스템들은 기능과 성질의 차이에도 불구하고 貨幣 및 權力과 같은 操縱媒體에 의해 결합된다. 조종매체는 생활세계와 시스템의 연계를 제공함으로써 이러한 이론적 구조에서 중추적인 역할을 한다.

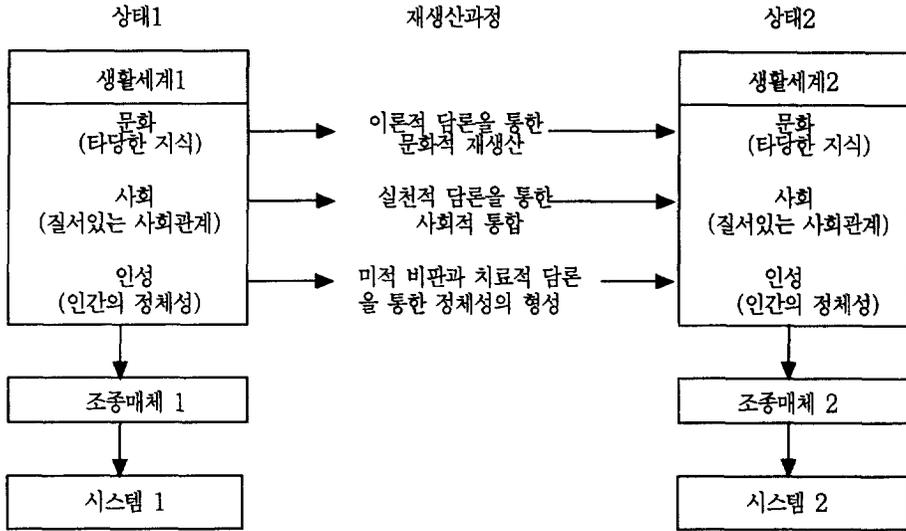
그는 사회발전이란 分化過程의 증가에 기인한다고 주장한다. 즉 시스템과 생활세계가 전자의 복합성과 후자의 합리성이 증가한다는 의미에서 분화되며, 그 자체 뿐만 아니라 서로 간에도 분화된다는 것이다 (Habermas, 1987 : p.153). 그리고 이러한 분화 과정이 발생함에 따라 점차적으로 복잡한 조직시스템이 만들어지며, 그에 따라 생활세계도 더욱 분화되고 결과적으로 조직시스템의 복잡성과 다양성도 더욱 커진다. 이러한 복잡성이 증가하면서 생활세계, 조종매체, 시스템 사이의 거리가 증가하여 조종매체가 시스템의 행동을 통제하는 것이 더욱 어렵게 된다.

그는 분화형태가 소위 文化, 社會, 人性(personality) 등으로 구성된다고 주장한다. 이들은 自然世界, 社會世界, 主觀世界 등 세 가지 세계의 이해를 반영하며,<sup>10)</sup> 세 가지 분화된 측면들이 근대사회 생활세계의 상징적 구조를 구성한다. 그리고 이 세

8) Arrow의 불가능성의 정리에 의하면, 합의란 불가능하다. 그러나 이것은 엄격한 가정하에서 성립할 뿐이며, 현실적으로 인간사회에서는 양보와 타협에 의한 합의가 존재하고 있다.

9) 예를 들면, 경제시스템, 정치시스템 등이 있다.

10) Habermas는 다음과 같이 주장하고 있다. 의사소통자들이 생활세계에서 어떤 것에 관한 이해를 하게 됨에 따라 그들에게 해석을 제공하는 지식저장소(stock of knowledge)에 대해 문화라하고, 의사소통자들이 사회집단에서 그 구성원자격을 규제하여 결속을 확보하는 질서에 대해 사회라 하며, 인성에 의해서 주체로 하여금 말하고 행위할 수 있게 하며, 이해에 도달하는 과정에 참가할 위치에 있게 하고, 자신의 정체성을 주장하게 하는 능력을 이해할 수 있다(Habermas, 1987 : p.138)

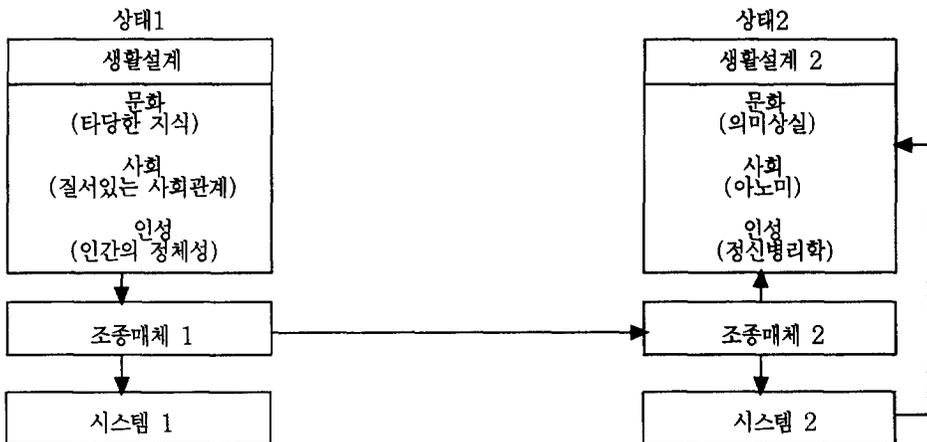


〈그림 3〉 職場에서의 社會進化過程

가지 생활세계요소가 세 발전함에 따라 조종매체와 시스템의 변화를 유도하면서 사회가 합리적으로 발전한다. 이 과정은 〈그림 3〉과 같다(Broadbent et al., 1991 : p.5).

그러나 시스템의 합리화는 복잡성을 초래하고 그

영향은 생활세계에까지 침범한다. 그 결과 의사소통 행위에 내재하는 합리성을 오히려 축소시키는 바, 이러한 현상을 Habermas는 생활세계의 內部植民地化라고 말한다. 생활세계와 시스템은 사적, 공적 영역으로 양분되는데, 사적 생활세계는 개인과 가정,



〈그림 4〉 內部植民地化過程

공적 생활세계는 지역사회와 매스컴 등으로 대표된다. 그리고 생활세계와 시스템은 화폐와 권력이라는 시스템의 매체에 의해 연계된다. 말하자면, 개인과 시장간의 교환은 주로 노동력과 임금에 의해 이루어지는데, 이때 경제적, 정치적 시스템이 각각 금전화, 관료화되어 화폐와 권력이 본연의 매체적 역할을 벗어나 생활세계로 침범할 때 <그림 4>와 같은 과정을 통해 내부식민지화가 야기된다는 것이다 (Broadbent et al., 1991 : p.6).

#### IV. 회계학 연구현황

영국의 Sheffield대학교를 중심으로 한 Laughlin, Lowe, Puxty 등과 같은 일단의 회계학자들이 독일의 비판적 방법론을 회계현상에 적용하는 데 선구적인 역할을 하였다. 그들은 Frankfurt학파의 학자들 중에서 Habermas의 비판이론에 관심을 가졌는데, 1980년대 중반 이후 Habermas의 비판이론을 회계현상에 적용하였다.<sup>11)</sup>

Habermas의 비판이론은 회계현상을 이해하고 그 시스템을 변경하기 위한 방법론으로서 뿐만 아니라 사회현상을 조사하는 데도 가장 큰 잠재력을 가지고 있다고 주장된다. 그 이유는 첫째, 회계현상을 技術的 現象으로만 간주하는 사람들과 사회적 근원을 가진 것으로 보는 사람들간의 중요한 논쟁점을 다루기 때문이다. 즉, Habermas의 비판이론은 사회에 대한 기술의 지배와 이들의 상호관계를 노출시키려고 하기 때문에 사회적 현상으로서의 회계와도 상당한 관련을 갖는 것 같다. 둘째, 그는 사회와 기술의 변화와

발전을 초래할 수 있는 과정을 언어와 의사소통의 과정으로 간주하기 때문이다. 회계에 관한 정의는 많이 있지만 일반적으로 회계는 企業의 言語(language of business)로 정의되는데, Habermas의 철학은 意思 疏通行爲理論(communicative action theory)으로 집약되고 있기 때문에 기업의 언어인 회계에 적용되는 것 같다.

이하에서 Habermas의 비판이론을 회계에 적용한 논문들을 크게 이론연구와 사례연구로 나누어 차례대로 살펴보기로 한다.

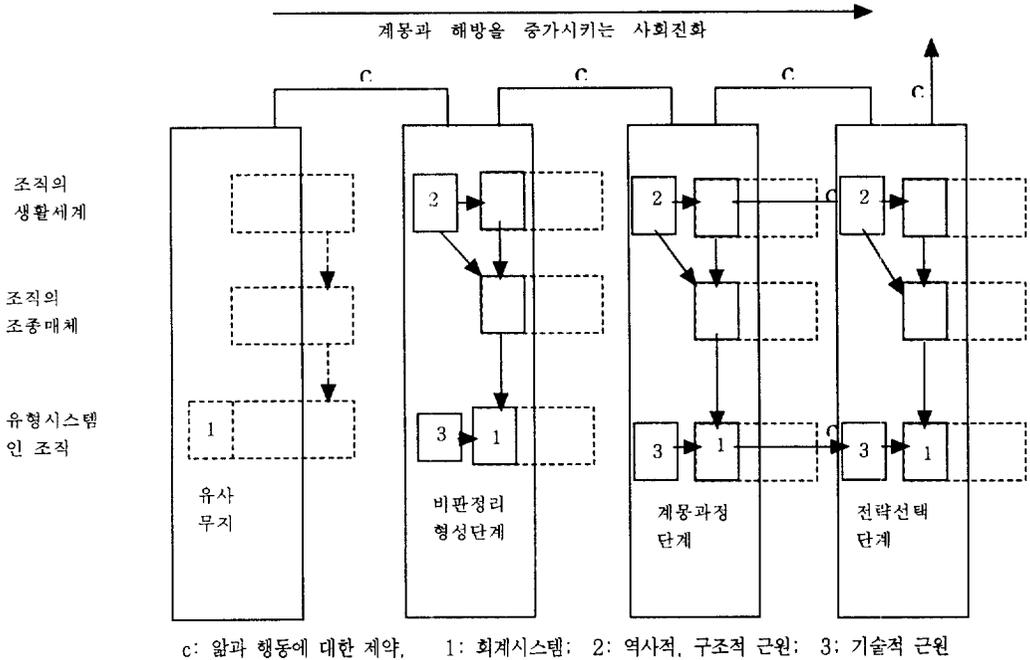
##### 4.1 이론연구

이론연구는 주로 1980년대 후반부터 1990년대 초까지 실시되고 있는데, 모두 Habermas의 비판이론을 소개하고 회계와의 관련성과 적용가능성을 다루고 있다. 이론연구에는 Laughlin(1987), Arrington·Puxty(1991), Power·Laughlin(1992) 등이 있다.

###### 4.1.1 Laughlin(1987)의 연구

여기서는 조직적 맥락에서 회계시스템이 단순히 기술적 현상에 불과한 것은 아니므로, 기술적 요소를 이해하고 변화시키기 위해서는 사회적 근원이 또한 이해되고 변화되어야 한다고 주장한다. 이를 위해 독일의 비판이론이라는 방법론의 적용을 주장하고, 특히 회계시스템을 포함하는 사회현상의 사회적 및 기술적 측면을 강조하는 Habermas의 비판이론을 적용하고 있다. 이 방법론은 技術的 領域과 시스템, 생활세계인 社會的 領域의 명확한 성질을 노출시키려고 한다. 또한 어떤 현상을 이해하고 변경해야 한다면 세 가지 실재세계 사이의 상호관련성을

11) Habermas의 비판이론에 국한되지 않고, 포괄적으로 독일비판이론을 회계현상에 적용한 것으로는 다음을 참조할 것. Macintosh(1990), Dillard(1991).



〈그림 5〉 會計와 組織의 脈絡에서 설정된 批判理論의 세가지 段階

명확히 인식해야 하는데, 인식의 명확한 방법으로 언어의 과정을 이용한다. Habermas는 언어의 과정에서 상이한 성질, 목적에 따라 갖는 세 가지 주요한 단계를 批判的 定理의 公式化段階, 啓蒙過程段階, 戰略選擇段階로 설정하였다. 〈그림 5〉(Laughlin, 1987 : p.488)는 조직적 맥락에서 회계시스템을 이해하고 변경하는데 Habermas의 비판이론이 어떻게 적용될 수 있는가를 보여준다. 이 그림에서 작은 상자는 방법론적 과정들이 사회적 실재에 적용될 때 점진적으로 변화하는 기술적 회계와 사회적 실재를 가리키고, 큰 상자는 세 가지 단계를 가리킨다.

〈그림 5〉는 회계시스템이 조직실재의 일부이고 또한 조직실재에 형태를 부여한다는 가정하에 만들어졌다. 이것은 어떤 특정 조직의 회계시스템의 본질과 그 사회적 맥락을 분석하고, 변화시키는데 이

용될 수 있는 과정이다. 이 과정은 회계시스템의 세계에서 類似無知(quasi-ignorance)로부터 變化까지 지식획득의 발전과정이다. 연구자들은 특정한 시스템의 기술적 성질에 관해서 전혀 모르는 상태인 類似無知狀態에서 출발하지만, 批判的 定理段階에서 기술적 요소와 사회적 근원의 본질과 이들의 상호관계를 파악한다. 啓蒙過程段階에서는 비판적 정리단계에서 수집된 다양한 통찰력의 본질과 상호관계를 통해 재분석되고 재정의된다. 마지막으로 戰略選擇段階에서는 연구자들과 연구대상이 결합하여, 회계시스템에 의미를 부여하는 사회적 맥락 뿐만 아니라 회계시스템의 기술적 측면의 변화가능성을 탐구한다.

여기서는 회계시스템에 의미를 부여하는 맥락뿐만 아니라 이 시스템의 기술적 성질의 변화를 유도하는 모든 회계시스템의 근본적인 성질에 대한 발견과정

을 비판적 관점에서 파악한다. 특정 조직의 회계시스템의 기술적 측면에 대하여도 무지의 단계로부터 연구자와 연구대상인 조직에 적극적으로 관련된 사람들로 하여금 기술적 근원 예를 들어, 배후에 있는 문화적 요소와 역사적 이유, 또는 외부보고서설계를 위한 회계규제단체의 법규와 기준에 대한 준수와 같은 것과 이러한 준수에 대한 문화적 이유 등의 사회적 근원을 비판적으로 노출시킬 뿐만 아니라 예를 들어, 외부보고시스템과 내부회계 통제과정의 특정한 성질 등과 같은 기술적 요소를 비판적으로 명확하게 할 수 있게 한다. 그리고는 담론에서 정의되는 사회와 조직을 위한 발전모형의 맥락에서 사회적 근원과 이러한 기술적 요소의 변화를 적극적으로 추구하게 된다.

#### 4.1.2 Arrington · Puxty(1991)의 연구

회계는 목적론적 행위이며, 인간의 관심(interests)에 따라 설정된다고 주장하는 이 연구는 회계행위와 관심과의 관계를 의사소통적 측면에서 살펴보고 있다. 여기서 관심은 실용적이며 주관적이지 않다. 즉 관심의 형태와 특성은 회계가 어떻게 정치에 이바지하는가에 관한 의사결정 지향적인 담론을 둘러싼 상호주관적인 조건과 관련있다. 관심과 회계의 관계는 유동적이고 상호작용적이라고 간주된다. 관심행위로서의 회계행위의 합리성은 민주적이라고 할 수 있는 어떤 조건을 확보하는 데 달려있다고 주장된다. 즉, 회계의 합리성을 민주적 의사소통의 과정에 의해 결정되는 것으로 간주하여 관심을 결정하는 두 가지 다른 수단, 즉 貨幣와 權力에 대해 감시하고 반대한다.

여기서는 Habermas의 의사소통행위이론과 관련된 문헌을 이용하여, ① 관심에 관한 회계의 논쟁가능성을 확립하고, ② 관심과 관련하여 회계를 나타

내는 가능한 방법이 실제적으로 무한하다고 주장하며, ③ 관심이 회계에서 합리화될 수 있는가의 여부에 관한 문제에 주목하고 있다. 즉 관심과 회계의 관계를 비판의 주제로 하는 것이 가능하고 바람직한가의 여부이다. 그리고나서 관심, 의사소통적 실천, 회계행위 간의 삼중관계의 유형을 서술하며, 회계가 합리적 관심행동이라고 주장할 수 있는 倫理的-政治的 條件을 논한다.

회계와 관심의 관계는 관심행위의 세 가지 세계 모형으로 해석된다. 회계는 ① 객관적인 세계에서 존재하려는 인간의 욕구와 욕망, ② 각 개별시민의 사적 욕구를 초월해서 규범과 가치에 의해 지지되는 지역사회 구성원으로서의 자신을 인식하려는 인간의 욕구, ③ 개인의 욕구와 욕망, 개인만이 특권적으로 접근하는 욕구와 욕망 등과 관계 속에 있다. 우리는 이러한 관심과의 세 가지 관계 중에서 어느 하나를 벗어나는 회계행위를 상상할 수 없다. 왜냐하면, 회계는 최소한 ① 특정한 정치조직의 규범의 지배를 받는 대상이고 ② 욕구와 욕망을 갖는 개인에 대해 중요한 경제적 목적을 위한 수단이기 때문이다. 그리하여 회계는 다음의 세 가지 세계와 관계가 있다 (Habermas, 1984 : p.100).

① 참다운 언명이 가능하게 되는 모든 실체의 총체로서 客觀的 世界. 여기서 회계는 성공과 성공이 평가될 수 있는 두 가지 조건인 진리와 효율성으로 논쟁의 여지가 있게 된다.

② 모두 정당하게 규제된 대인적 관계의 총체로서 社會的 世界. 여기서 회계는 회계행위의 규범적 진실성으로 논쟁의 여지가 있게 된다.

③ 개인만이 접근가능한 경험의 총체로서 主觀的 世界. 여기서 회계는 사적 경험의 결과로 논쟁의 여지가 있게 된다.

회계에 논쟁의 여지를 부여하는 것은 이러한 회계행위를 합리화하려는 社會-政治的 條件<sup>12)</sup>이며, 이들을 살펴보면 다음과 같다.

- ① 모든 주체는 회계행위형태를 결정하려는 담론에 참가하도록 허용된다.
- ② 모든 주체는 타당성 주장과 같은 어떠한 제안도 할 수 있다.
- ③ 모든 주체는 어떠한 제안도 의문시할 수 있다.
- ④ ①, ②, ③에서 표현된 권리들을 이용하는 담론에서 주체가 강제로 구속되지 않는다.

사회행위의 과정이 강요없이 결정되는 유일하게 이용가능한 媒體는 화폐나 권력이 아니라 談論이라고 간주된다. 貨幣<sup>13)</sup>에 의한 강요는 차별적인 자원 지배력의 행태를 갖는다. 權力<sup>14)</sup>에 의한 강요는 차별적인 언어지배력의 행태를 갖는다.<sup>15)</sup> 화폐나 권력으로 공공선택이 나타나는 정도까지 그것은 분명히 어떤 형태의 비민주적인 회생양을 갖는다. 화폐와 권력은 理想的 對話狀態라는 사회-정치적 조건 ④를 위반하는 공공선택의 매체라고 주장된다.

여기서는 회계의 맥락에서 관습적인 의미의 합리와는 다른 의사소통적으로 합리적인 사회적 행위로서 회계의 성질을 광범한 방식으로 살펴보고 있다.

요컨대 본고에서는 기술적, 경제적 관심으로부터 회계이론과 실무에 유의적인 의사소통적 행위의 구조라는 보다 광범위한 개념으로 회계행위의 합리성을 급진적으로 변경시키기 위한 잠재성을 제시하고

있다. 그 이론적 개요는 다음과 같이 요약될 수 있다:

- ① 회계의 기원은 인간의 욕구와 욕망 속에 있다. 따라서 회계는 도덕적 행위의 한 형태이다.
  - ② 인간의 욕구와 욕망(관심)은 매우 다르며, 회계와 관심의 관계는 논쟁의 여지가 매우 많다.
  - ③ 객관적, 사회적, 사적 경험에 관한 관심, 행위, 타당성요구라는 Habermas의 세가지 세계모델은 관심행위로서의 회계를 표상하는 방법의 무한성을 감소시키는 유용한 방법이다.
  - ④ 회계행동은 이러한 세 가지 세계 전부와 관련 있는 결과를 항상 갖는다.
  - ⑤ 회계의 합리성은 이상적 대화상태라는 공리에 의해 지배되는 바와 같이 타당성요구의 판결에 의존한다. 이것은 윤리적-정치적 관계 뿐만 아니라 개인이 자신의 주관적 욕구와 욕망을 초월해야 하고 모두가 이론적으로 강요없이 동의할 수 있는 상호주관적 합의에서의 행동에 근거해야 한다는 인식을 수반한다.
  - ⑥ 회계가 작용하는 복잡한 후기산업세계에서, 회계의 타당성이 항상 확립될 필요는 없고 또한 확립될 수도 없다.
  - ⑦ 경험적 사건이나 보장이로서 의사소통적 합리성에 대한 대안은 화폐나 권력을 통한 사회적 행동의 조정이다.
- 회계는 의사소통합리성의 왜곡에 관한 경험적 탐구에 풍부한 근거를 제공할 것이다. 그것은 회계가

12) Habermas가 理想的 對話社會(ideal speech community)라고 말하는 것을 의미한다. 이것은 일반시민이 자유로운 논의를 통해 행위를 조정하는 방법에 관해 합의하는 형태를 가지는 사회질서로서의 민주주의를 의미한다. 이것은 사회가 경합하는 이해관계자들과 상반관계를 갖는다는 것을 인식하는 모델이다.

13) 예를 들면 시장이론.

14) 권위적인 의지의 세속적인 형태나 관료적인 전문가가 가지는 형태를 의미한다.

15) 예를 들면 회계, 준법주의, 전문가시스템, 신문 등과 같은 민영화된 사회언어나 중앙계획, 의제설정 등이 있다. 따라서 재무이론에서 서술되는 바와 같이 경영자와 외부이해관계자 간의 정보비대칭은 그 자체가 차별적인 권력시스템이다. 왜냐하면 경영자는 정보이전이라는 논제를 통제하기 때문이다.

다른 어떠한 실무보다 사회행위의 근거로서의 의사소통행위를 탈언어화된 화폐매체로 대체하기 때문이다.

#### 4.1.3 Power · Laughlin(1992)의 연구

회계가 경제적 실재를 표상한다는 관점에 관한 비판적 분석으로 시작하는 이 연구는 비판이론에 관한 관점을 분명히 하고, Habermas의 의사소통행위이론과 회계와의 관계를 논한 후, 회계를 Habermas의 의미인 操縱媒體(steering medium)로 간주한다. 그러므로 회계의 역할과 그 잠재성은 의사소통을 왜곡하거나 가능하게 하는 매체이다.

의사소통행위이론에서 조종개념이 회계를 어떻게 조명할 수 있는가를 살펴보기 위해서는 첫째, 의사결정을 위한 정보로서의 회계이미지를 생각할 필요가 있다. 이것은 경제활동을 조종하는 회계의 기능과 관련있다. 회계는 기업의 언어라고 한다. 재무회계는 투자자의 경제적 의사결정을 조종하며, 관리회계는 경영자의 경제적 의사결정을 조종한다. 그리고 생활세계의 내부식민지화의 명제는 회계의 맥락과 관련있다.<sup>16)</sup> 이것은 법률과 Habermas의 法制化(juridification)개념에 관한 그의 주장에서 보다 분명히 나타난다. 생활세계의 식민지화에 상응하는 법률과 회계와 같은 실무의 조종잠재력에서 변화를 이해하기 위한 보다 풍부한 이론모형이 발견될 것이다.

전통적으로 회계는 현대기업의 기능을 순조롭게 하기 위한 수량화나 계산의 기법으로 간주되었다. 따라서 회계의 평가기준은 관련정보를 제공한다는 사전에 주어진 목적을 달성하는 기술적 속성의 도구적 성공에 국한된다. 즉 회계가 전통적으로 Weber

의 목적합리성의 의미(1978 : pp.24-26)에서 합목적적 합리성모형에 포함된다고 말할 수 있다.<sup>17)</sup> 그러나 중립적이고 도구적인 기법으로서의 회계이미지는 오늘날 많은 점에서 비판받고 있다. 회계가 경제적 실재를 표상할 뿐만 아니라 오히려 회계 자체가 경제적 실재를 창조한다고 주장되고 있다(Hines, 1988).

여기서는 Habermas의 시스템, 생활세계, 조종매체에 관한 생각이 회계의 비판이론에 기여할 잠재성을 탐구하였다. 그리하여 회계실무가 기법적으로 중립적이라는 것은 환상이며, 회계는 공공영역을 탈언어화하려고 위협하는 잠재적으로 식민지화하는 힘이라고 주장되었다. 경제적 계산방법의 촉진과 제도화는 조직적 실재의 정의를 통제하는 강력하고도 왜곡적인 효과를 가질 수 있다고 보았다.

의사소통적 과정은 공적 담론의 타당성요구 이행을 전략적으로 무시하거나 억압할 때 체계적으로 왜곡될 수 있다. 왜곡되지 않은 회계는 공적인 토론영역의 핵심에서 합의에 입각한 담론적 절차로부터 나타난다(Deetz, 1992).

여기서는 또한 재무회계와 관리회계를 법제화의 과정으로 파악하는 것이 타당하다고 간주하였다. 이것은 회계와 법률의 밀접한 관계를 가정하면 당연하다(Napier · Noke, 1992; Miller · Power, 1992). 미국에서는 원가계산과 예산편성시스템의 정밀성을 요구하면서, 재무회계실무를 상세히 규정하고 회계전문직을 등장시켰는데 이들은 모두 회계 지식의 복잡성을 보여준다. 일반적으로 상세한 기법적 실무의 명료화는 이들의 궁극적인 합법화가 광범

16) 이러한 식민지화는 감당할 수 없는 제도적 조종매체로부터 나온다. 그러므로 Habermas는 法이라는 조종매체와 구체적으로 사회생활의 검증하는 法制化(juridification)를 탐구함으로써 내부식민지화의 성질을 예시하고 있다. Weber의 관료적 과정의 색조를 띠는 법제화는 일반적으로 공식적(또는 실증적, 성문적) 법의 증가경향(Habermas, 1987 : p.357)을 가리킨다.

17) Weber는 합목적적 합리성이 근대화과정의 핵심에 있다고 주장하였는데, 부기는 합리성 그 자체를 표상하고 상징화하는 것으로 간주되었다(Weber, 1978 : pp.92-93).

한 대중이 아닌 전문가의 문화 또는 전문직의 문제로 되었다. 따라서 법제화의 과정은 專門家的 會計文化和 밀접하게 관련있는데, 이것은 일단의 정책문제에 관한 일반적이고 공적인 담론의 가능성을 파괴한다.

會計의 專門化는 지식의 독점 뿐만 아니라 정보의 통제를 초래하며, 사회적 및 조직적 실재의 공적인 정의를 통제할 수 있는 일반적인 理性樣式의 독점화이다. 전문가문화의 발생은 시민을 고객으로 전환시키고 사회적으로 구조화된 침묵을 초래하며 가능한 담론의 공간을 소멸시키게 된다.

전문가문화의 확대를 통한 식민지화는 관리엘리트로서 법률가, 회계담당자 등에 대한 새로운 형태의 의존성을 발생시키게 된다. 이러한 맥락에서 감사와 같은 회계책임의 규제구조는 기업활동의 유사정당화(pseudo-legitimation), 회계규칙과 실무에 대한 단순한 준수만을 제공할 뿐, 보다 광범한 기업부문의 법제화를 제공하지 않는다. 투자대중을 위한 정보로서의 재무회계도 유사의사소통의 형태로 간주될 수 있다. 왜냐하면 첫째, 주식소유의 민주주의를 달성하려는 노력에도 불구하고 투자대중은 일반대중과 동일시될 수 없으며, 둘째, 회계에 입각한 의사소통은 기업활동의 많은 측면을 전달할 수 없다. 즉, 재무제표는 조직을 나타내는 가장 지배적인 수단이기 때문에 결과적으로 다른 가능성이 배제되어 회계식민지화를 상징하기 때문이다.

#### 4.2 사례연구

사례연구는 1980년대 후반부터 오늘날까지 주로 교회, 병원 등과 같은 비영리기관의 회계를 대상으로

Laughlin(1988), Broadbent·Laughlin·Read(1991), Laughlin·Broadbent(1993), Jacobs(1995) 등에 의해 연구되고 있다.

##### 4.2.1 Laughlin(1988)의 연구

이 논문은 회계의 기술적 측면을 사회적 맥락에서 이해해야 한다고 보고 있다. 즉 특정한 조직의 회계시스템이 독자적인 기술적 현상이 아니고 사회와 관련된 현상이므로 회계시스템의 기술적 요소들이 특정한 조직에 내재적인 사회적이고도 역사적인 맥락에서 어떻게 상호관련되어 있는가를 발견하고자 한다. 그러므로 회계의 기술적 실무가 사회와 어떻게 연결되어 있는가, 광범한 사회력이 회계를 어떻게 변화시키고 영향을 줄 수 있는가, 회계 그 자체가 단순히 사회에 반응할 뿐만 아니라 영향을 주면서 어떻게 기능하는가 등에 관해서 살펴보고 있다. 이 논문은 영국교회<sup>18)</sup>의 회계시스템을 맥락적으로 분석하여 살펴보고 있다.

여기서의 분석방법은 주로 교회 당사자와의 면담과 역사적 문헌의 분석이다. 교회라는 이 종교조직의 모형은 주교구와 교구에 대한 자원공급자로서 행동하는 왕, 영주 및 국가와 더불어 신자들에 의해 자원이 조달되며, 세속으로부터 멀리 떨어져서 신성한 세계가 창조되는 곳인 성당과 교회의 형태이었다. 역사적 상황의 변화에 따라 왕, 영주, 국가와 같은 자원제공기관들이 교회로 하여금 자신들의 행동을 지도하도록 더 이상 요청하지 않게 되었을 때, 영국교회는 자원조달문제를 스스로 해결하는 것이 필요하게 되었다. 이로 말미암아 신성한 측면들을 유지하면서, 신성한 측면보다는 덜 중요하지만 복잡한 자원조달을 위한 조직단위를 교회의 제도적 영역

18) 교회라는 제도를 연구대상으로 한 것은 교회가 그 어떠한 제도보다 더 문화적, 사회적, 역사적 의미를 지니고 있기 때문이다.

내부에 만들게 되었는데, 이 변화로 인해 회계시스템들이 존재하게 되었다.

이러한 맥락에서 회계시스템은 단지 자원조달문제를 해결하기 위한 시스템일 뿐이다. 따라서 회계시스템은 신성한 제도가 아니며, 영국교회의 보다 중요하고도 신성한 측면인 신앙적 측면을 방해해서는 안된다. 이들은 내부자원조달을 위해 존재하지만, 정신적 측면에서는 어떠한 역할도 하지 않기 때문에 이들의 역할은 분명히 제한되어 있다.

금세기 초에 영국교회에 심각한 자원위기가 있었지만, 자원위기의 해결목적은 오로지 교회나 성당과 같은 신성한 장소와 이들의 신성한 세계를 보존하는 것이었기 때문에, 자원위기를 해소만 할 뿐, 신성한 요소에 도전하는 모든 변화는 즉시 거부되었다. 비슷한 예로 진료가 실시되는 병원, 학문이 수행되는 대학 등과 같은 조직에서도 신성한 측면들이 경제적 요소에 의해 최근에 도전을 더욱 많이 받고 있지만, 신성한 요소들은 근본적인 변화에 저항한다고 주장될 수 있다.

이 논문이 시사하는 것은 영국교회와 같은 일부 조직의 회계 또는 다른 경제형태의 변화는 오로지 어떤 경계 안에서만 가능하다는 점이다. 보다 광범한 변화들은 사회적 맥락에서의 주요한 전환이 있어야만 달성될 수 있을 뿐이다. 즉, 종교기관으로서의 신성한 측면들을 그대로 유지하는 한도내에서만 회계의 변화가 가능하다는 점이다. 이것은 회계가 비영리기관에서는 소극적이고 한정적인 역할만 할 수 있었다는 것을 시사한다.

#### 4.2.2 Broadbent · Laughlin · Read(1991)의 연구

이 논문은 영국의 국립의료원(National Health Service, NHS)에서 발생한 최근(1979-1988)

의 재무 및 관리의 변화를 요약, 평가하였다. 이를 위해 Habermas의 비판이론에 입각한 평가모형을 구축하였는데, 특히 사회생활 세계에서의 명령에 따라 사회시스템을 조종해야 하는 조종매체가 통제에서 벗어나게 되는 내부식민지화 개념을 중심으로 하였다. 이 평가모형으로 조종매체인 영국정부가 시스템인 국립의료원을 그 시스템의 생활세계에 복종시키는 방향으로 조종하려고 노력하고 있는 정도를 살펴해보았다. NHS를 조종하려고 정부가 이용해온 메카니즘을 살펴본 결과, 정부가 NHS를 식민지화하려는 노력에 관여하고 있으며, 이것이 시도되는 과정은 점진적으로 더욱 강제로 되고 있다는 것이다.

이 논문의 주된 초점은 평가이다. 이를 위해 앞서서도 언급한 바와 같이 우선 Habermas의 비판이론에서 도출한 평가모형을 구축하고자 하였다. Habermas의 사회조종매체와 시스템은 각각 그 자체의 생활세계, 내부조종매체, 시스템 등을 갖는 별도의 제도와 조직이며, 복잡한 사회에서 식민지화는 선택된 조종매체제도와 조직시스템 간의 관계에서 발견될 것이라고 주장된다. 즉, 모든 조종매체가 다 식민지화할 의도를 가지지는 않을 것이며, 각각은 그 장점과 그것이 만드는 메카니즘에 의해 살펴져야 한다. 그리고 식민지화규칙은 특정한 조직의 적극적인 참가자들의 관점에서 판단될 수 있다. 다음으로 국가의 의료서비스를 제공하기 위해 영국정부의 보건국에 의해 발표된 상이한 조종매카니즘을 평가하기 위해 이 모형을 이용하였다. 여기에 이용된 자료는 1979년에서 1988년까지 NHS의 행동을 지도하기 위해 보건국이 발표한 것들이다.

이 논문은 두 가지 관점에서 이 메카니즘을 탐구하였다. 첫째는 1979년 이래로 경영예산과 자원관리안건을 통해 표현되는 의료의 관리, 조직, 금융

등과 같은 경영, 화폐가치문제, 경영정보시스템, 경영예산과 자원관리 등의 메카니즘의 일반적 성질을 살펴보았다. NHS의 관점에서 이러한 메카니즘들이 NHS참모들에 의해 실질적인 정당화에 어떻게 순응하지 않았는가를 논증하기 위해 분석되었다. 회계책임 요구에 의해 이 서비스의 점증하는 법제화와 성과급과 관련된 경영자들의 점증하는 주입(implantation)은 모두 새로운 분야로 NHS의 행동을 조종하기 위해 필요한 강화된 목표를 나타낸다. 이렇게 점차적으로 강제적이고 값비싼 실무들은 보건국이 어떻게 그 의지를 비자발적인 NHS에게 강요해야 하였는가를 가리킨다. 즉 절차에 의해 합법화될 수 있지만 NHS의 관점에서 실질적 정당화에 순응하지 않았다는 것을 가리킨다.

이에 관한 증거들은 보건국이 만든 메카니즘이 NHS의 관점에서 점차적으로 실질적 정당화에 순응하지 않는다는 점을 시사한다. 그러므로 이들은 이러한 조직의 관점에서 NHS의 행동을 변경할 분명한 식민지화의 잠재력을 갖고 있다.

#### 4.2.3 Laughlin·Broadbent(1993)의 연구

여기서는 영국 공공부문의 잠재적 법제화과정에서 회계와 법의 동반관계와 회계법제화의 성질을 살펴보고 있다. 이것은 두 가지 핵심적인 논지에서 나온다. 첫째, 많은 메카니즘들 중에서 정당들은 수용가능한 수준을 초월하여 사회시스템의 행동을 만들기 위해 점차적으로 법을 많이 이용하고 있다. 이것을 비판적 법학계에서는 法制化過程이라고 하는데, 불안한 많은 파생효과를 갖는다. 둘째, 많은 정치관심사들이 회계사상과 회계논리에 의해 점차적으로 침투되어 결국은 회계사상과 회계논리에 의존하여 법제화되고 있다.

이 논문은 회계지배적인 규제법과 규제법이 규제

하려고 하는 사회(조직)시스템 및 전체사회에 수용가능한 수준을 때때로 초월할 수 있는 방식에 관한 것이다. 회계와의 연계는 별도로 하고, 독일의 비판적 법사상은 후자를 법제화과정으로 서술하면서 이러한 관심사에 상당히 주목하고 있다. 법제화는 법적 오염, 과도한 규제 등의 개념을 포함한다. 법제화의 연구들은 법의 가치를 비판적으로 분석하기 위해 일단의 강력한 이론적 범주들을 제공한다. 이 논문은 이러한 법제화과정의 기본적인 이론적 성질을 탐구할 뿐만 아니라, 주로 Habermas의 비판이론을 통해 이러한 개념화를 개선하고 전개한다. 그리고 이 논문은 영국의 공공부문에서 법제화된 회계지배적인 법의 본질에 관한 이론적 분석에 근거한다.

이 논문은 Habermas의 비판이론에 관한 관련문헌을 이용하여 국회의 두 가지 핵심적인 영국법과 관련규제사항에 비판이론을 적용한 것이다. 1988년의 교육개혁법(ERA)과 1990년의 국립의료원과 진료법(NHSCCA)은 교육 및 보건제도에 대한 재무변화와 회계책임변화를 반영하는 중요한 법들이다. 이 논문은 이러한 법들이 어떻게 회계논리에 의해 지배되며 법적 오염의 가능한 모든 이론적 및 경험적 결과로 직장에서의 법제화를 대표하는가를 보여주려고 한다.

중요한 논점은 회계가 이러한 법제화과정에서 적극적 동반자일 뿐만 아니라 법적 과정에 침투하는 방식을 나타내기 위한 기회를 제공한다는 것이다. 회계는 법과 오랜 관계를 갖고 있으면서 결코 완전하지 않는 관계를 갖고 있다. 영국에서 회계는 전통적으로 법에 종속적인 것으로 간주되어 왔는데, 파산법이 제정되므로서 회계담당자들은 제도적으로 전문가집단으로 인정받게 되었다. 이로 인하여 전문가로서의 법률가와 회계담당자 간에 긴장이 조성되기도 하였으나 법의 제정에 회계의 논리가 반영되는

하나의 계기가 되었다(Miller · Power, 1992 : pp.230-253). 이것은 사회가 합리화됨으로써 계산과 회계가 지속적으로 보급되고 규제업무가 점차적으로 복잡하게 되었다는 점을 가정하면 불가피한 것 같다. 간단히 말해서, 법은 어떤 분야에서 복잡한 규제적 역할을 완수하기 위해 점차적으로 회계와의 역동적인 동반자관계에 있을 필요가 있다. 그러므로 이러한 맥락에서 법제화된 회계는 회계담당자 뿐만 아니라 법률가와 공동책임으로 된다.

이 논문은 많은 법들이 정치화된 회계사상에 의해 심하게 침투되어 왔다는 주장(Miller · Power, 1992)을 수용하고 있다. 이의 목적은 강제적인 회계와 재무의 변화를 특징짓는 특정한 법의 본질과 결과를 탐구함으로써 이 주제를 살펴보는 것이다. 그것은 법과 그 효과를 이해하기 위해 적절하게 적용되고 개선된 법제화에 대한 이론적 통찰력을 이용한다.

이 논문은 영국 교육제도 및 보건제도와 관련된 두 가지 최신 법(ERA와 NHSCCA)이 회계를 강하게 강조하는 규제적 법이며 재무관리규정에 요약된 회계중심적인 정치적 이데올로기에 의해 지도된다고 보고 있다. 또한 이러한 법률제정이 교육과 보건이라는 사회시스템 및 생활세계와 맞지 않다고 주장한다. 주로 경험적 이론에 근거하여, 이러한 법들이 조직적 사회시스템의 관점에서 지나치게 구성적이며, 이러한 제도의 핵심적인 생활세계에 생명위협으로 감지되며, 사회의 생활세계관점에서 정당화하기 어렵다는 것이 논증되었다.

#### 4.2.4 Jacobs(1995)의 연구

여기서는 회계가 조직 내에서 외부가치를 반영하는데 유의적인 역할을 한다고 주장된다. 회계는 외부의 사회가치와 내부의 조직가치 사이에 연계(link)를 제공한다. 이 논문은 임상적 예산편성

(clinical budgeting)의 사례연구에서 이러한 연계를 파악하고자 한다. 뉴질랜드의 공공부문개혁에서 회계는 기본적인 개혁대상이었다. 이 사례는 임상적 예산편성의 주요한 목적이 개혁의 관심사인 의료조직에 스며들고 영향을 줄 수 있도록 組織可視性의 樣相(patterns of organizational visibility)을 변경하는 것이었다. 의료시스템을 더욱 책임성있게 만들려는 의도로, 경영자는 임상스텝들의 의사결정과 행동을 가시적이게 하려고 하였는데, 이러한 가시성은 예산의 형태로 나타났다. 그러나 가시성이라는 말의 의미는 이 기술(craft)의 조직적, 사회적, 정치적 결과를 이해하기 위해 광범한 사회적 관점을 취하도록 확대될 필요가 있다. <그림 2> Habermas의 사회발전모형이 사회와 조직 사이의 필요한 연계를 제공하였다.

이 논문은 먼저 뉴질랜드의 공공부문개혁으로 인한 의료시스템의 특정한 변화를 서술하고 있다. 공공부문의 개혁은 국제적인 추세이다. 이러한 개혁에는 시장이 배분적 효율성의 가장 좋은 결정인자라는 확신과 각 개인들이 합리적인 효용극대화자라는 가정이 근간을 이루고 있다. 여기서는 의료시스템의 변화가 뉴질랜드에서 어떻게 발생하였으며, 그 과정에서 명시적인 성과측정과 회계통제시스템의 역할을 살펴본 후, 공공부문개혁의 평가와 사례연구의 논의를 위한 이론적 기초를 살펴본다. 그리고 Habermas(1987)의 연구에서 나온 사회발전모형을 바탕으로 뉴질랜드의 개혁에서 회계의 역할에 관한 논의와 사례연구대상인 이 조직내에서의 변화과정을 이해하기 위한 기초를 파악한다. 회계와 경영통제시스템은 조직내에서 변화를 촉진하고 조절하는 조종매체로 간주된다. 회계는 의사결정과 행동을 측정가능하게 하며, 실제성과와 계획성과의 비교를 위한 기초와 책임배분을 위한 골격을 제공한다.

이 논문은 1990년에서 1992년 사이에 Canterbury지역보건심의회에서 일하는 많은 의사들과의 면담을 통해서 연구가 실시되었는데, 그들에게는 자신들의 임상단위에 스스로 예산을 설정하고 책임을 지게 되었다. 이 사례에 관한 논의는 Habermas의 모형에 의존하고 있다. 임상적 예산위원(budget holder)들은 그 개혁을 지지할 것으로 기대되었지만, 그 변화에 저항하고 자신들의 전문집단의 보호를 선택하였다.

뉴질랜드의 공공부문개혁의 주요한 목적은 공공부문의 조직을 성공적이고 효율적인 기업으로 전환하는 것이었다. 회계와 예산통제는 변환을 위한 매개의 한 예이다. 분명한 기준, 성과척도, 산출량통제에 대한 강조 등은 모두 신공공관리(New Public Management, NPM)의 전형들이다. 조종매체라는 개념은 회계가 NPM의 가치를 공공부문조직으로 이전하는데 어떻게 가능하였는가를 설명해 준다.

의료조직내에서 자원이용과 진료결정의 가시성에 대한 관심사로 Canterbury지역보건심의회에서 임상적 예산보유의 실험을 하게 되었다. 이러한 예산은 임상적 가시성에 매체를 제공하였으며, 임상스텝들로 하여금 직접적인 임상책임보다는 예산책임으로 경영자에게 책임지게 하였다.

임상스텝들과 경영자 간에 유사점도 있지만, NPM개혁의 대부분의 가치는 저항을 받았다. 이 저항은 임상직사의 역할에서 나타났다. 임상직사들은 개혁가치를 자신들의 동료임상직사들에게 이전하고자 하였지만, 그들 대부분은 그 변화에 저항하고 자신들의 전문집단의 지위와 명성을 보호하고자 하였으며 예산문제에 인하여 병원경영진과 의료진이 서로 갈등을 일으키게 되었다. 우리 나라의 경우에도 병원인 비영리기관이 수익을 높이고 원가를 절감하기 위한 병원경영진의 조치들로 인하여 환자치료라

는 원래의 병원목적에 충실하려는 의료진과 갈등을 일으키는 경우가 있다.

#### IV. 요약 및 결론

우리 나라에서는 미국을 중심으로 한 경험적이고 분석적인 방법론이 회계학의 방법론으로서 주류를 형성하고 있다. 이러한 경험적이고 분석적인 방법론은 철학적으로는 실증주의에 입각한 방법론으로 간주할 수 있는데 실증주의는 미국 내에서조차 이미 1950-60년대에 철학계에서 많은 비판을 받은 바 있고, 오늘날 다양한 방법론이 도입되어 활발하게 논의되고 있는 실정이다. 회계학분야에서도 주로 영국을 중심으로 지난 60년대 이후부터 해석적 방법론이나 비판적 방법론 등이 도입, 소개되고 있다.

본 논문에서는 Habermas의 비판이론 특히 의사소통행위이론을 회계학에 적용한 논문들을 살펴보았다. 이들을 간단히 정리해보면 <표 1>, <표 2>와 같다.

Habermas는 모든 사회관계를 인간 상호간의 대화와 토론에 의해 서로 양해하고 합의하는 의사소통행위로 간주하였다. 그리고 이러한 인간사회의 발전은 생활세계, 조종매체, 시스템 등을 중심으로 이루어지는데 사회가 발전할수록 조종매체를 통해 시스템이 생활세계를 황폐화시킨다고 주장하고는 이를 生活世界의 植民地化라 하였다. Habermas의 비판이론을 회계학에 도입한 상기 논문들의 사례연구에서는 會計가 操縱媒體의 役割을 하면서 생활세계를 식민지화한다고 주장하고 있다. 이론연구에서도 회계현상을 객관적인 기술적 현상으로 간주하여 경제논리로 파악할 것이 아니라, 사회적, 조직적 맥락에

〈표 1〉 이론연구를 중심으로 한 논문

학술지	AOS	CPA	CMS*
발표년도	1987	1991	1992
발표자	Laughlin	Arrington Puxty	Power Laughlin
연구목적	회계시스템을 이해, 변경 하기 위해 이의 조직적 맥락을 파악	의사소통행위이론의 적용가능성과 회계와 의 관련성을 탐구	의사소통행위이론의 적용가능성과 회계와 의 관련성을 탐구
연구대상	회계시스템	회계, 관심, 합리성의 상호관계	회계의 기능
연구방법	문헌연구	문헌연구	문헌연구
연구결론	회계현상을 상호관련된 사회현상과 기술현상으로 파악해야 한다.	회계는 의사소통행위를 화폐매체로 대체. 의사소통행위를 왜곡.	회계실무의 기법적 중립성은 환상. 회계는 생활세계를 식민지화한다

\*) CMS는 학술지가 아니고, *Critical Management Studies*라는 편지이다.

서 회계현상이 사회 및 조직과 상호작용하면서 발생하기 때문에 방법론적으로도 비판이론을 통해 규명해야 제대로 파악할 수 있다고 주장한다.

요컨대, Habermas의 비판이론을 회계현상에 적용시킬 경우, 회계의 순기능보다는 회계가 조종매체의 역할을 하면서 생활세계를 식민지화하는 역기능에 초점을 맞추고 있다는 것을 알 수 있을 것이다. 모든 사회제도가 나름대로 순기능과 역기능을 모두 갖고 있다고 본다면, 종래의 실증적 방법론에 의한 회계학연구에서는 회계의 순기능에 초점을 두었다고 볼 수 있다. 예를 들어, 자본시장에서 회계가 정보로서 자본시장의 발전에 기여하는 측면에 초점을 두고, 회계의 역기능에 관해서는 다루지 않았다.

우리 나라의 예를 하나 들어 회계의 역기능을 살펴본다면, 1996년 초에 5, 6공화국의 전직대통령의 비리와 관련해서 국내의 재벌그룹들이 수십억원

에서 수백억원에 이르기까지 회계장부의 조작을 통해 비자금을 조성하여 전직대통령에게 상납하였던 것이 사회문제화된 바가 있었다. 비자금을 조성할 때 회계가 매체로서 그 기능을 발휘하지 않고 회계담당자의 도움이 없었다면, 비자금조성은 불가능하였을 것이다. 그러나 우리 나라의 회계학계에서는 이와 같이 회계가 매체역할을 하여 발생된 사회병리현상을 아직 연구대상으로 하지 않고 있다. 따라서 회계의 역기능이 발생하는 측면도 회계학의 연구대상이 될 수 있다는 것이 회계의 사회성을 규명하는 Habermas 비판이론의 시사점이라고 볼 수 있다. 또한 본고의 사례연구에서 살펴본 바와 같이 우리나라의 비영리기관에서도 회계가 비영리기관의 목표와 조화를 이루지 못하고 역기능을 하고 있는지의 여부를 살펴볼 필요가 있을 것이다.

Habermas 비판이론의 방법론에도 다음과 같은

〈표 2〉 사례연구를 중심으로 한 논문

학술지	AAAJ	CPA	CPA	MAR
발표년도	1988	1991	1993	1995
발표자	Laughlin	Broadbent Laughlin Read	Laughlin Broadbent	Jacobs
연구목적	사회적 맥락에서 회계의 기술적 측면을 이해	영국국립의료원(NHS)의 재무.관리의 변화를 요약, 평가	공공부문의 법제화에서 법과 회계의 동반관계와 법제화의 성질을 탐구	임상예산에서 회계가 사회가치와 조직가치간의 연계역할을 조명
연구대상	영국교회의 회계시스템	영국국립의료원의 재무 및 관리시스템	영국의 1988년 교육개혁법과 1990년의 국립의료원·진료법	뉴질랜드의 병원예산제도
연구방법	면접법 (교회당사자)	문헌연구 (법규정)	문헌연구 (법규정)	면접법 (임상의사와 병원관리자)
연구결론	교회의 회계시스템은 자원조달문제를 해결하기 위한 보조장치. 일정한 경계안에서만 회계시스템이 변화가능.	정부가 NHS를 더욱 식민지화하려는 노력에 적극적으로 관여하고, 강제적으로 시도.	이러한 법률제정이 교육과 보건이라는 사회시스템 및 생활 세계와 맞지 않음. (식민지화)	임상의사들은 새로 부과되는 예산책임에 저항.

문제점들이 있다.

첫째, Habermas의 비판이론의 요지는 어떠한 장애도 없이 구성원 간에 의사소통을 원활히 하여 이상적인 담론세계를 형성하자는 것이지만, 누가 담론세계의 구성원인가를 분명히 말하지 않았다. 둘째, 그는 시민의 공개참석을 주장하면서 합의를 사회적 담론의 목적으로 받아들이고 있다. 일단 합의가 되면 모든 것이 윤리적으로 정당하다는 신뢰를 이용하기 위해 전략적 행동으로 합의가 이용된다는 점을 인식하면 합의이론은 의심스럽다. 관료, 정치가, 관리자, 전문엘리트 등이 무식자에게 그들의 주장을 관철하기 위해 공개회합을 이용하는 것과 같은 경우들이다. 셋째, 비판이론의 정치적 유산이다. 정

치경제학의 방법론처럼, 비판이론은 기초에 Marx 식 분석양식이 있다. 일반적으로 Marx주의자들은 사회주의 혁명에 대해 매우 개방적이었으며, 노동계급에게 현대자본주의의 총체성에 관한 이해를 제공할 필요성에 관해서도 매우 개방적이었다. 그러나 비판이론은 그 기초인 하부구조를 무시하고 상부구조의 문제에만 집중하는 경향이 있다. 넷째, 미시수준의 사례연구를 실시하기 위해 비판이론을 적용하는 것이 타당한가의 문제가 있다. 사례연구는 회계의 연구방법으로 그 타당성을 인정받고 있기 때문에, 이 둘은 어느 정도 균형이 필요하다. Marx주의가 메타이론으로서 20세기에 발전해온 여러 형태들 중의 하나가 비판이론인데, 사회의 일반론적인

문제에 초점을 두고 있다. 따라서 회계시스템기능의 미시조직적 수준에서 비판이론을 이용하는 것이 타당한가가 문제시되고 있다(Laughlin, 1987 : pp.499-500). 다섯째, 구체적 회계시스템을 연구하기 위해 이 관점을 적용하는 것이 실행가능하는가도 문제가 되고 있다. 즉, 이것은 풍부하고 통찰력 있는 사례를 수집하는데 많은 비용이 들고, 사례의 잠재적 효익을 평가하는 것도 문제이다. 또한 이러한 방법론을 적용하여 중요한 문화적 차원을 탐구할 수 있는 전문가의 능력과 이용가능한 시간, 뿐만 아니라 사례 자체에 접근하는데 많은 어려움이 있다.

본 논문은 Habermas의 비판이론이 회계현상에 어떻게 적용되고 있는가를 서구를 중심으로 살펴본 것이기 때문에, 이 비판이론이 우리 나라에도 적용가능한지의 여부는 앞으로의 연구과제라고 볼 수 있다. 그러나 우리 나라도 서구와 비슷한 경제발전논리에 의해 경제와 사회가 발전해 왔기 때문에 적용가능하리라고 생각되며, 앞으로 사례연구를 통해 구체적으로 우리 나라의 회계현상에 적용해서 사회현상으로서의 회계의 사회성을 살펴보아야 할 것이다.

## 참 고 문 헌

金東一 外 (1983), *社會科學方法論批判*, 청람.  
 문현병 (1993), 프랑크푸르트학파의 사회비판이론, 동녘.  
 白承均 (1982), *辨證法的 批判理論*, 經文社.  
 宋東健 (1983), "自然科學的 方法論의 受容," 金東一(外), *社會科學方法論批判*, 청람(29-44).  
 신일철 (1987), *현대철학사상의 새흐름*, 집문당.  
 尹聖植 (1993), "科學과 哲學으로서의 會計學," 經

*營學研究*, 22, 2, 199-221.  
 李仁錫 (1979), "하버마스의 사회인식론," 申一澈(편), *프랑크푸르트학파*, 청람(133-154).  
 전경갑 (1993), *현대와 탈현대의 사회사상*, 한길사.  
 崔洋夫 (1983), "社會科學을 위한 方法論的 決斷," 金東一(外), *社會科學方法論批判*, 청람(87-105).  
 Burrell, G. and G. Morgan (1979), *Sociological Paradigms and Organizational Analysis*, London : Heinemann. (尹在豊 譯(1990), *社會科學과 組織理論*, 博英社).  
 Habermas, J. (1971), *Knowledge and Human Interests*, Boston, Beacon Press. (강영계 역 (1983), *인식과 관심*, 고려원.)  
 ————— (1984), *The Theory of Communicative Action*, Vol. I, Cambridge, Polity Press (이강수 역 (1994), *커뮤니케이션이론*, 나남출판).  
 ————— (1987), *The Theory of Communicative Action*, Vol. II, Cambridge, Polity Press (서규환 · 심광섭 · 노진출 · 김기욱 · 최문규 공역 (1995), *소통행위이론*, 의암출판).  
 ————— (1981), "Aufgabe einer kritischen Gesellschaftstheorie," in *Theorie des Kommunikativen Handelns*. (이상화 옮김 (1991), "비판적 사회이론의 과제," 최재현(역음), *현대독일사회학의 흐름*, 형성사, 133-192.)  
 Held, D. (1980), *Introduction to Critical Theory: Horkheimer to Habermas*,

- Berkeley: University of California Press. (백승균 역 (1988), 비판이론서설, 대구, 계명대학교출판부.)
- Henderson, S., G. Peirson, and R. Brown, (1992), *Financial Accounting Theory: Its nature and development*, 2nd ed., Sydeny, Longman Cheshire. (許宗炫·金石雄 共譯 (1993), 財務會計理論, 第2版, 石井.)
- Roderick, R. (1986), *Habermas and the Foundations of Critical Theory*, London, Macmillan. (김문조 역 (1992), 하버마스의 사회사상, 탐구당.)
- Arrington, C. and A. Puxty (1991), "Accounting, Interests and Rationality: A Communicative Relation," *Critical Perspectives on Accounting*, 2, 1, 31-58.
- Boland, L. A., and J. M. Gordon (1992), "Criticizing positive accounting theory," *Contemporary Accounting Research*, 9, 1, 142-170.
- Broadbent, J., R. Laughlin and S. Read (1991), "Recent Financial and Administrative Changes in the NHS: A Critical Theory Analysis," *Critical Perspectives on Accounting*, 2, 1, 1-29.
- Chua, W. F. (1986), "Radical Developments in Accounting Thoughts," *The Accounting Review*, 61, 4, 601-632.
- Christenson, C. (1983), "The Methodology of Positive Accounting," *The Accounting Review*, 58, 1, 1-22.
- Deetz, S. (1992), "Disciplinary Power in the Modern Corporation," in M. Alvesson and H. Willmott (Eds.), *Critical Management Studies*, London, Sage, 21-45.
- Dillard, J. F. (1991), "Accounting as a Critical Social Science," *Accounting, Auditing and Accountability Journal*, 4, 1, 8-28.
- Hines, R. (1988), "Financial Accounting: in communicating reality we construct reality," *Accounting, Organizations and Society*, 13, 3, 251-261.
- Hopwood, A. C. (1978), "Towards an Organizational Perspective for the Study of Accounting and Information Systems," *Accounting, Organizations and Society*, 3, 1, 3-13.
- Jacobs, K. (1995), "Budgets: a medium of organizational transformation," *Management Accounting Research*, 6, 1, 59-75.
- Laughlin, R. C. (1987), "Accounting Systems in Organizational Contexts: A Case for Critical Theory," *Accounting, Organizations and Society*, 12, 5, 479-502.
- (1988), "Accounting in its Social Context: An Analysis of the Accounting Systems of the Church of England," *Accounting, Auditing and Accountability Journal*, 1, 1, 19-42.
- (1995), "Empirical Research in Accounting: Alternative Approach and A Case for 'Middle range' Thinking," *Accounting, Auditing and*

- Accountability Journal*, 8, 1, 63-87.
- Laughlin, R. C. and J. Broadbent (1993), "Accounting and Law: Partners in the Juridification of the Public Sector in the UK?," *Critical Perspectives on Accounting*, 4, 4, 337-368.
- Laughlin, R. C. and E. A. Lowe (1990), "A critical analysis of accounting thought: prognosis and prospects for understanding and changing accounting systems design," in D. Cooper and T. Hopper (Eds.), *Critical Accounts*, London, Macmillan, 15- 43.
- Macintosh, N. B. (1990), "Annual Reports in an Ideological Roles: A Critical Theory Analysis," in D. Cooper, and T. Hopper (Eds.), *Critical Accounts*, London, Macmillan, 153-172.
- Miller, P. and M. Power (1992), "Accounting, law and economic calculation" in M. Bromwich, and A. G. Hopwood (Eds.), *Accounting and the Law*, London, Prentice Hall/ICAEW, 230-253.
- Napier, C. and C. Noke (1992), "Accounting and the law: an historical overview of an uneasy relationship," in M. Bromwich, and A. G. Hopwood (Eds.), *Accounting and the Law*, London, Prentice Hall/ICAEW, 30-54.
- Power, M. and R. Laughlin (1992), "Critical theory and Accounting," in M. Alvesson, and H. Willmott (Eds.), *Critical Management Studies*, London, Sage, 113-135.
- Romano, C. (1995), "The Changing Nature of Accounting Research," Paper presented at the First Asian Pacific Interdisciplinary Research in Accounting Conference, Sydney.
- Tinker, A. M., B. D. Merino and M. D. Neimark (1982), "The Normative Origins of Positive Theories: Ideology and Accounting Thought," *Accounting, Organizations and Society*, 7, 2, 167-200.
- Weber, M. (1978), *Economy and Society*, Berkeley, Univeristy of California Press.
- White, S. (1988), *The Recent Work of Jürgen Habermas*, Cambridge, Cambridge University Press.

## Habermas' Critical Theory and The State of Art of Accounting Research

Seok-woong Kim\* and Sang-moon Choi\*\*

### Abstract

Recently Mainstream accounting adopting empirical and analytical methodologies has been much criticized and Alternative methodologies such as interpretative and critical have been introduced. These alternatives have not yet been introduced into Korean academic community of Accounting.

This paper is to introduce some papers applying Habermas' Critical Theory to Accounting phenomena. Those papers tried to explore the nature of the social.

Habermas' Critical Theory, especially communicative action theory has been applied to accounting arena. Those papers considered the role of accounting and its potential as a steering medium for enabling or distorting communication and life world in nonbusiness organizations such as the Church of England, the National Health Service, The Education and Health institutions, The care division of the Canterbury Area Health Board.

Systems and steering media in Habermas' communicative action theory are engaged in an attempt to colonize the life world and the process by which this is being attempted is becoming progressively more coercive.

---

\* Professor of Accounting, Dong-Eui University.

\*\* Professor of Accounting, Pusan National University.