經營論集, 第 36 卷 2 · 3號 (2002年 9月)

會計價値와 環境價値의 關聯性에 관한 理論的 檢討

金 甲 龍*
郭 守 根**
吳 龍 圭***

1997년 말 불어닥친 외환위기 이후, 그 동안의 한국 회계가 안고 있었던 문제점들에 대한 진단과 그 해결을 위한 처방들이 다수 제시되었다. 그러나 제시된 문제들에 대한 처방은 다분히 우리 나라 회계의 제도적 요인에만 초점을 맞추어 그 해결방안을 제시하고자 했다는 점에서 한계가 있다고 볼 수 있다. 본 연구에서는 회계의 제반 개념과 기준은 회계가 처한 각 사회의 정치 · 법률 · 경제 · 사회 및 문화 등과 같은 환경적 자극에 의하여 탄생되며, 이들과 조화를 이루고 진화 및 성장한다는 시각에서, 한 국가나 사회의 회계실무가 안고 있는 특징을 각국이 처해 있는 사회 · 문화적 환경과의 관계에서 설명해 보고자하는 회계생태론(accounting ecology)의 이론적 모형과 설명들을 소개하고, 여러 환경요소들 중 특히 문화적 가치와 회계가치와의 관계를 Hofstede-Gray의 모형을 중심으로 제시한다. 나아가 우리 나라에서 회계환경과 회계가치와의 관계를 직접 다룬 연구가 아직 미흡하지만, 기존에 이루어진 연구들로부터 이 양자의 관계에 관하여 부분적이나마 유추해 낼 수 있는 점들을 원용하여 몇 가지 추론들을 조심스럽게 제시하는 정도로 그치고자 한다. 따라서 이러한 유추에 관해서는 향후 보다 심층적인 경험적 연구가 많이 이루어져야 할 것이다.

I. 서 론

1997년 말에 불어닥친 외환위기와 함께 우리 나라의 경제 주도권이 IMF 관리체제

* 전주대학교 경영학부 교수
** 서울대학교 경영학과 교수
*** 전북대학교 경영학부 교수

로 접어들면서 한국의 회계는 중대한 영향을 받게 되었다. 특히 금융기관의 경우 국제결재은행(BIS)의 기준을 따르지 않으면 안되게 되었고, 그 동안 누적되어 왔던 부실대출 등의 부실경영 부담이 은행존립을 위협하는 현실적 요인으로 등장하여 경영을 압박하게 되었으며, 그 여파로 기업과 금융기관 등 사회 전 부문에 걸쳐서 급속한 구조조정이 진행되어 왔다. 이러한 급격한 변화의 배경에는 사회 전반에 걸쳐 그 동안 누적되어 왔던 모순과 문제점들이 도사리고 있었으며, 특히 그 동안 한국회계가 안고 있었던 고질적인 문제와 부정적 특징들이 이 배경의 큰 부분을 차지하고 있었다고 해도 과언이 아니다.

국제회계 분야의 연구에 따르면, 우리 나라의 회계는 Asia-American 유형에 속하는 것으로 분류되고 있다〔Choi and Mueller, 1992〕. 이는 그 동안 우리 나라의 회계가 주로 미국의 회계기법과 제도를 폭 넓게 수용하는 입장을 취해 왔다는 것을 의미한다. 그러면서도 회계시스템의 운용 면에서나 회계시스템의 산출물인 회계정보의 질적인 면에 있어서는 회계투명성이 심각한 문제로 대두될 정도로 국가사회 전반에 걸쳐 큰 부작용을 초래한 원인으로 지적되고 있다.

유사한 회계기법과 시스템을 도입하고 있으면서도 그 운용과정이나 시스템의 산출물이 크게 달라졌던 요인에 관하여, 그 동안에는 주로 회계기준의 제정과정이나 기준 자체의 내용이 대폭 정비될 필요성이 있다거나, 또는 회계에 대한 외부감사라는 제도가 새롭게 보완되어야 한다는 등의 측면에서 많은 문제점들의 지적과 대응방안들이 제시되었다〔이대선 외 공동연구 1994; 서정우 1997; 송인만과 백원선 1998; 최관과 백원선 1998; 윤순석 외 공동연구 1999; 장지인과 전영순 1999〕.

그러나 이러한 문제지적과 해결방안의 제시가 나름대로의 설득력 있는 진단과 처방을 제시한 면이 적지 않으나, 우리 나라 회계가 안고 있는 모든 문제들을 제대로 인식하여 그에 타당한 처방을 모두 제시한 것이라고는 볼 수 없다. 이들이 제시한 문제인식과 처방은 다분히 우리 나라 회계의 제도적 요인에 기인한 문제지적과 그에 대한 해결방안의 제시라는 점에서 문제인식의 시각과 처방에 한계가 있다고 볼 수 있다.

Littleton(1966)에 따른다면, 회계의 제반 개념과 기준은 회계가 처한 각 사회의 정치 · 법률 · 경제 · 사회 및 문화 등과 같은 환경적 자극에 의하여 탄생되며, 이들과 조화를 이루고 진화 및 성장한다. 또한 회계를 환경과의 관계에서 연구하고자 하는 연구들에서는 회계가 단순히 중립적인 도구의 집합〔Solomons, 1991a, 1991b〕에 그치는

것이 아니라, 다분히 참여적〔Tinker, 1991〕이며, 또한 측정하고 평가하여 보고하는 수단만이 아닌 조직화하고 감독하는 수단도 된다고 보고 있다. 이 연구들은 전통적인 이론적 주장들과 경험적 조사결과 위에 조직 및 사회적 맥락(organizational and societal context)을 추가하고 보충하는 입장을 고수하고 있다. 그 결과 한 사회의 회계실무나 회계기준이 기반으로 삼고 있는 문화적 맥락에서의 의미를 규명하고, 동시에 GAAP의 개발 및 수립과정에서 문화적 요인이 점하는 역할을 연구해 왔다.

이상의 연구들이 제시하는 주장들을 확장해서 이해한다면, 회계는 그것이 실무현장에서 적용되는 과정에서 독특한 기능과 역할을 하기 때문에, 회계가 운용되는 환경과의 상호작용 문제를 도외시하고서는 결코 그 사회 내에서의 회계관련 문제의 본질을 정확하게 파악하기 어렵고 따라서 그에 대한 처방도 충분할 수가 없다는 것으로 볼 수 있다.[1)]

이러한 관점에서 볼 때, 국제회계분야 혹은 비교회계학 연구의 한 분야로서, 한 국가나 사회의 회계실무가 안고 있는 특징을 각국이 처해 있는 사회 · 문화적 환경과의 관계에서 설명해 보고자 하는 회계생태론(accounting ecology)의 이론적 모형과 설명들[2)]이 우리 나라 회계문제의 본질을 이해하고 그 개선방안을 모색하는 데 있어 매우 유용한 하나의 도구적 시각이 될 수 있을 것으로 보인다.[3)]

본 연구는 각국의 회계가 지니고 있는 특징이나 분류학적 유형을 각국의 고유한 환경적 특징과 관련시켜서 설명하고자 하는 회계생태론의 중심 내용을 소개하고, 여러 환경요소들 중 특히 문화적 가치와 회계가치와의 관계에 초점을 맞추어 기존에 제시

1) 한 국가에서 문화는 정치나 경제발전과 어떤 관계에 있는가 라는 점에 관하여, 최근의 한 저술〔이종인, 2001〕에 의하면, 민주주의와 시장경제를 국가발전의 보편적 지향점으로 전제한 뒤 그러나 이러한 발전에 대해 걸림돌이 되는 요인이 존재할 수 있는 바, 그것은 그 사회가 전통적으로 안고 있는 문화적 굴레라는 요인임을 지적하고 있다.

2) 회계생태론의 연구결과에 의하면, 한국의 회계는 Asia-American type에 속하며, 회계학 연구 및 교육면에서 미국식 사고 · 제도 · 기준이 폭 넓게 수용되어 있는 상태이다. 다만 회계환경상의 특성으로 인해 회계가 선진국에서와 같은 역할을 수행하는데 미흡하다고 볼 수 있다는 것이다.

3) Gernon and Wallace(1995)에 의하면, 회계생태론의 접근방법은 저개발 지역이나 아직 연구가 미진한 국가들의 회계실무 특성에 대해 의도했던 의도하지 않았던 어떤 지역적 편견을 갖고 있는 서구 이론적 관점(Western-oriented theoretical perspectives)이 잘 적용되기 어려운 제3세계(Third Word)나 동유럽 국가들을 연구하는 데 특히 가치가 있다는 것이다.

된 모형과 가설들을 제시함으로써, 우리 나라에서 회계를 둘러싸고 있는 환경적 가치와 회계가치와의 관계를 규명해 보는 데 토대를 마련해 보고자 한다.

본 연구는 회계생태론 그리고 회계의 환경적 가치로서 주로 문화적 가치와 회계가치의 관계 등에 관한 기존 문헌들을 광범위하게 고찰하여 정리하는 방법으로 수행되며, 우리 나라에서의 회계환경과 회계가치와의 관계를 직접 다룬 연구가 아직 미흡한 관계로, 기존에 이루어진 연구들에서 이러한 점에 관하여 부분적이나마 유추해 낼 수 있는 점들을 원용하여 몇 가지 추론들을 조심스럽게 제시하는 정도로 그치고자 한다. 따라서 이러한 유추에 관해서는 향후 보다 심층적인 경험적 연구가 많이 이루어져야 할 것이다.

본 연구는 연구목적을 달성하기 위해, 제2장에서는 회계생태론에 관하여 그 주요 내용을 기존 문헌들을 토대로 하여 정리하고, 제3장에서는 회계생태론의 한 분야로서 사회 · 문화적 가치와 회계가치와의 관계를 기존 연구결과들을 중심으로 집중적으로 검토하고 이들에서 제시하고 있는 환경가치와 회계가치 사이의 가설적 관계를 제시하며, 제4장에서는 기존 이론적 모형에 대해 우리 나라에의 적용가능성에 관하여 기존 연구결과들로부터 유추 · 검토해 본 뒤, 5장에서 결론을 맺는다.

II. 회계와 회계생태론

1. 역사적 개관

회계환경과 회계가치와의 관계를 연구한 역사는 비교적 일천하다. 주로 국제회계연구(international accounting research, IAR)분야의 비교회계학적 연구(comparative accounting research)들에서 이들 양자의 관계가 집중적으로 연구되어 왔는 바, IAR의 가장 주된 목적 중 하나는 각 국가들의 회계제도와 실무 및 환경 상호간의 관계를 명확히 하는 것이기〔Gernon and Wallace, 1995〕[4] 때문이다. IAR 분야에서 초기에는 주

4) 이들에 의하면, IAR은 (1) 각 국가들의 회계적 특징을 보다 심층적으로 이해하고 (2) 각 국가들 간의 유사점과 차이점을 밝히며 (3) 회계실무의 국제적 조화와 통일성을 위한 방안을 제시해야 한다는 것이다.

로 회계환경이 회계가치에 어떤 영향을 주는가의 측면에서 연구가 이루어져 왔으며 1980년대 말에 이르러서야 양자의 상호작용에 주목하게 되었다. 이점을 좀 더 자세히 설명하면 다음과 같다.

초기의 연구들은 각국의 회계시스템 사이에 유사성이나 차이점들이 존재하는 이유에 관한 설명을 제시하기보다는, 이러한 유사점이나 차이점을 일정한 분류기준에 의해 구분한 개념적 범주(conceptual categories)를 제시하는 경우가 많았으며, 이것이 차츰 보다 포괄적인 일종의 비교회계 형태론(comparative accounting typologies)으로 발전되어 왔다. 이러한 연구경향은 학자들에게 각국의 다양한 회계시스템이나 실무들에게 영향을 끼친 몇몇 국가들을 식별해 내어, 각국의 회계실무나 시스템들이 어느 국가로부터 유래한 것인지를 밝혀내는 작업들을 주로 하게 만들었다.

이러한 연구경향은 결국 두 가지 이론화 경향으로 나타나게 되었는 바, 하나는 회계시스템이나 실무들을 기술적 측면에서 몇 가지 유형으로 나누는 접근방법이고, 다른 하나는 각국의 회계구조 발전을 그 나라 고유의 기본적 요인들을 기초로 하여 그 유형을 분류하고자 하는 접근방법이다. 특히 후자는 Mueller(1965, 1967)가 주로 취한 접근방법으로, 그의 연구 이후 '회계는 그것을 둘러싼 환경의 함수'라는 명제를 기본적 출발점으로 하는 사회적 · 맥락적 접근방법(societal-contextual approach)이 등장하게 되었다. 실제로 그 후 많은 연구들에서는 이 명제의 타당성 여부를 각국의 환경적 요인들을 이용하여 실증적으로 분석하려고 시도했었다〔Nair and Frank, 1980; Belkaoui, 1983; Cooke and Wallace, 1990〕. 이 후자의 접근방법은 환경과 회계와의 관계를 집중적으로 분석하는 맥락적 접근방법, 즉 사회-문화적 접근방법을 더욱 촉진하게 되었다〔Burchell et al., 1980; Hopwood, 1983〕.

Gernon and Wallace(1995)에 의하면, 회계환경과 회계가치 사이의 상호작용을 주로 분석한 연구들은 몇 가지 유형으로 분류되어 연구가 진행되어 왔다. 다시 말해, 정치 및 경제분석〔Tinker, 1980; Cooper, 1983; Puxty et al., 1987), 구조적 맑스주의 분석〔Tinker et al., 1982〕, 상징적 상호작용주의와 인종학적 방법론〔Colville, 1981; Cooper, 1983; Tomkins and Groves, 1983〕, 문화적 상대주의〔Gray, 1988; Perera, 1989; Perera and Mathews, 1990; Schultz et al., 1993〕, 급진적 사상과 비판이론〔Chua, 1986; Laughlin, 1987〕 등과 같은 접근방법들을 통해 연구되어 왔다는 것이다.

이들 연구에 의해 회계는 중립적인〔Solomons, 1991a, 1991b〕 도구의 집합이 아니라

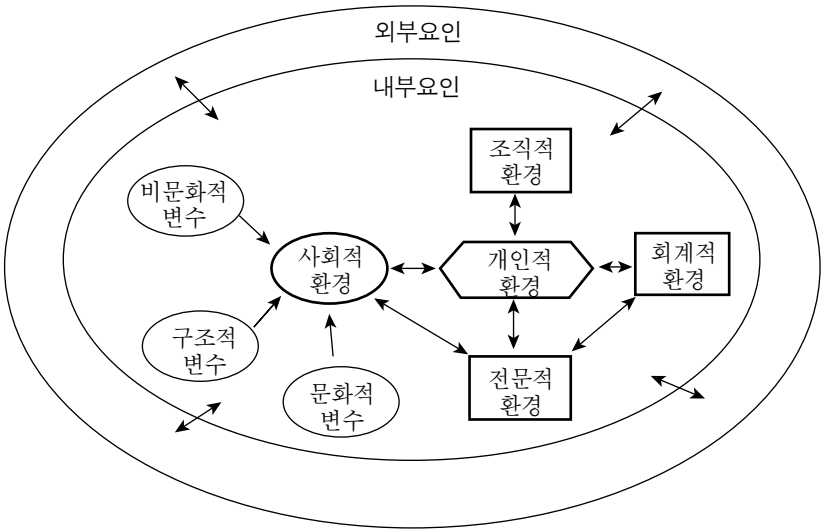
참여적〔Tinker, 1991〕이며, 단순히 측정하고 평가하고 보고하는 방법이 아니고 조직화하고 감독하는 방법도 된다는 주장이 성립하게 되었다. 이 연구들은 전통적인 이론적 주장과 경험적 조사 결과에 조직 및 사회적 맥락을 추가하고 보충하는 입장을 고수하고 있다. 그 결과 1980년대 말에 이르러 회계실무와 기준의 문화적 의미와 동시에 GAAP의 개발 과정에서 문화가 점하는 역할을 조사하기 시작하였다.

그러나 이들 연구들은 특정 시각에서 회계환경과 회계가치와의 관계를 다루고 있어서 최근에는 이들 시각을 종합하는 연구가 필요하고 이를 위한 이론적 틀이 제시되고 있다. Gernon and Wallace(1995)는 개별 국가 내에서 혹은 국제적으로 회계환경과 회계가치와의 관계에 관한 생태론(ecology)를 주장하고 있는데, 이들의 이론은 매우 포괄적이고 종합적이어서 한국의 회계환경과 회계가치와의 관계를 처음 연구하는 입장에서는 크게 참고할 가치가 있을 것으로 여겨진다.

2. 회계생태론(accounting ecology)

Gernon and Wallace(1995)의 정의에 따르면, 한 국가 내에서 회계가 운영되고 있는 주변환경을 통칭하여 국가회계생태(national accounting ecology)라 한다. 초기 회계생태론적 접근은 Radebaugh(1975)의 연구에서 엿볼 수 있으며, 그 후 Schweikart (1985), Thomas(1986) 등은 이를 상황이론(contingency theory)으로, Cooke and Wallace(1990)는 회계생태론을 가리켜 환경적 결정이론(environmental determinism theory)으로 각각 부르고 있다. Choi and Mueller(1992)는 회계생태론에 대해 국제회계연구의 이론화를 가능케 하는 실제적인 분야라고 표현하고 있다.

회계생태론(accounting ecology)은 다음과 같은 세 가지 유형의 현상을 포착할 수 있도록 도움을 준다. 다시 말해, 회계생태론은 (1) 상태(the state) 즉, 회계환경의 인지된 또는 실제의 여건, (2) 결정(decisions) 즉, 주변환경 내의 개인 · 그룹 혹은 기관들이 취하는 행동, (3) 결과(outcomes) 즉, 환경적 주체들이 취한 행동의 결과를 파악하는 데 도움을 준다. 국가회계생태는 어떤 한 요소도 지배적 위치를 점하지 못하고, 회계현상 자체와 회계현상에 관해 행위자가 갖게 된 인식이 연구분석의 대상이 되는 다차원적 체계이다. 이러한 종합적 시각에서는 회계와 상호 영향을 주고받는 환경요인들 간의 상호관련성을 강조하며, 아울러 인식적인 요소와 인구 · 면적 등 비문화적



자료: Gernon and Wallace(1995)에서 인용

〈그림 2-1〉 회계생태

요소의 중요성에 초점을 맞춘다.

회계생태론에서는 환경요인으로서 다음과 같은 서로 구별되면서도 상호작용 하는 5가지 구성부문들을 열거하고 있다(〈그림 2-1〉 참조).

(1) 사회적 부문(societal slice): 재무회계 서비스에 영향을 미치는 구조적, 인구론적, 문화적 사건 및/혹은 구조변화의 경향

① 구조적 변수(structural variables): 경제, 정치, 법률시스템 등

② 문화적 변수(cultural variables): 언어, 인종, 종교, 신념체계, 역할, 지식, 규범, 태도 등 공유된 모든 가치체계

③ 비문화적 변수(non-cultural variables): 지리적 위치, 인구, 정부, 경제, 기술 등

(2) 조직적 부문(organizational slice): 회계시스템을 선택하고 설계하며, 회계서비스의 수요를 합리화시켜 주는 사건 및/혹은 경향

(3) 전문적 부문(professional slice): 회계 전문직의 역할과 관계를 결정하는 것과 관련되는 사건 및/혹은 경향

(4) 개인적 부문(individual slice): 회계정책 결정과 관련하여 개인이익을 추구하는

개인들, 조직, 전문기관의 행동

(5) 회계적 부문(accounting slice): 다른 요소와 영향을 주고받는 회계실무, 규칙 및/혹은 경향

종전의 연구와 비교하면 회계생태론은 회계의 원인과 결과를 포괄적으로 다루며, 개인과 회계부문을 추가함으로써 환경에 대한 관념을 원인과 결과의 단순한 관계로서보다는 사고와 개념의 원천으로 취급하게 되고, 넓은 시각에서 회계현상을 고찰할 수 있도록 해주는 장점을 지니고 있다.

이미 언급한 바와 같이, 본 연구에서는 회계와 환경과의 관계를 회계생태론적 관점에 의해 다루되, 위 다섯 가지 환경부문 중 사회적 환경, 그 중에서도 문화적 변수와의 관련 속에서 다루고자 하며, 국제회계 연구분야 중 사회적 문화적 맥락 속에서 회계와 환경과의 관계를 연구하는 접근방법을 맥락적 접근방법(contextual approach)[5]라 한다. 이하에서는 맥락적 접근방법에 관해 기존 연구들을 중심으로 간단히 살펴본다.

3. 맥락적 접근방법

맥락적 접근방법은 회계와 사회적 · 문화적 요인간의 관계에 관심을 갖는 연구들에서 주로 사용하는 접근방법으로서, 다분히 사변적이고 추론적인(철학적, 사회학적 또는 상황적 접근) 특색을 가지며, 각 국가들의 회계적 특징을 설명하는 데 해당 국가의 역사적 경험을 많이 사용한다.

맥락적 접근방법은 관심 있는 몇몇 국가들에서 일반적 이론으로 잘 설명되지 않는

5) 국제회계연구 분야에서 각 연구들이 취하는 접근방법은 크게 다음과 같은 세 가지 접근방법으로 구분된다(Gernon and Wallace, 1995).

① 전반적(global appraoch) 접근방법: 전통적인 국제회계에서의 연구방법론으로 문제의 개념적인 측면보다는 다분히 기술적(descriptive)이고 기법적인(technical) 연구로서의 특성을 갖는다.

② 맥락적 접근방법(contextual appraoch): 회계의 사회적 문화적 구조에 관심을 갖는 연구들로서 다분히 추론적인 분석방법(예를 들면, 철학적, 사회학적, 맥락적 방법)을 사용하며, 각 국가 들의 회계특성을 이해하는 데 해당 국가들의 문화 · 역사 · 경제발전 · 법적 제도적 시스템 등의 변수들을 중요시한다.

③ 종합적 접근방법(synthetic appraoch): 필요에 따라 전반적 및 맥락적 접근방법들을 종합하여 사용하면서 경험적, 행동과학적, 실험적 방법들을 사용한다.

어떤 회계적 현상이나 특징을 설명하고자 하는 경우 주로 많이 사용하는 접근방법으로서, 따라서 그 연구결과를 바로 일반화하기에는 무리가 있으며, 다음과 같은 경우에 유용성을 갖는 연구방법이라고 볼 수 있다.

첫째, 한 국가나 문화적 권역 내에서 어떤 회계적 논점이나 현상에 관해 이론적 관점에서 설명해보고자 하는 데, 그에 관해 아직 알려진 지식이 충분치 않거나, 그러한 논점이나 현상이 기존의 이론에는 잘 부합되지 않는 경우

둘째, 어떤 국가에서의 회계적 사건이 집중적인 연구를 해볼만한 특수한 환경이나 현상에 해당되는 경우

맥락적 분석방법은 가설을 개발해 내고, 변수들 사이의 관계를 정밀화하며, 특정 이슈에 대한 학자들의 일치된 기존견해에 대해 도전을 줄만한 회계적 현상들을 해명하는 데 유익하다. 따라서 기존의 어떤 이론이 존재하지 않거나, 문제의 맥락을 정의하는 데 실질적인 어려움이 존재하거나, 어떤 분야에 관한 규범적 혹은 기술적 근거가 그 타당성이 의문시되는 그런 분야에서는 맥락적 접근방법의 사용을 적극적으로 고려해 볼 필요가 있다〔Hagg and Hedlund, 1979〕.

III. 문화적 가치와 회계가치

1. 역사적 개관

이미 언급한 바와 같이, 회계와 영향을 주고받는 환경요인들 중 문화적 요인과 회계와의 관계를 다루는 연구들을 보통 문화요인에 기반한 국제회계연구(culture-based IAR studies)라 한다. 이는 앞에서 소개한 회계생태론의 체계 중 회계를 둘러싼 5가지 환경부문들 중 사회적 환경부문과 회계와의 관계에 해당한다.

기존의 국제회계연구들에서 문화요인을 다루는 방식간에는 차이가 있다. 우선 통계적 분석을 지향하는 학자들은 그 동안 문화요인을 고려하지 않은 채 대신 GNP〔Frank, 1979〕, 경제적 · 정치적 및 시민권적 자유〔Belkaoui, 1983〕, 경제발전과 정치적 안정의 수준〔Cooke and Wallace, 1990〕 등과 같이 국제적으로 다소 보편적인 요인들에 초점을 맞추어 왔다. 그러나 회계에 대한 문화적 요인의 영향에 관심을 가

졌던 학자들은 문화라는 요인을 국가(nation)와 동일 개념으로 취급하는 경우가 많았다〔Schultz et. al., 1993〕.

문화적 요인에 관심을 두고서 회계는 하나의 문화 상대주의적 산물임을 주장하는 학자들〔Perera, 1989, 1994; Belkaoui, 1989; Perera and Mathews, 1990〕 조차도 맥락적 접근방법을 좀처럼 사용하지 않다가, 최근 미국회계학회의 국제회계 분과 내 Cultural Studies and Accounting Research Committee의 보고서에 각국의 회계방법이나 실무 상의 차이를 이해하고 추적하는 데 문화적 차원을 고려함으로써 많은 장점을 얻을 수 있음을 강조하게 되었다.

문화를 연구하는 학문분야가 고고학, 인류학, 역사학, 정치학, 사회학, 철학, 종교, 언어학 등 무수히 많은 것만큼이나, 국제회계분야에서도 시각을 확장하여 문화의 다양한 특징을 연구에 고려해야 한다는 점에는 학자들이 견해를 같이 하지만, 문화적 요인에 관심 있는 이들 학자들 간에도 문화의 의미라든가 회계의 어떤 측면을 문화와 관련시켜 연구해야 하는지, 그리고 문화와 회계 사이의 관계를 어떻게 설정해야 하는지 등에 관해서는 아직 의견일치를 보지 못하고 있다.

현재까지 진행된 회계와 문화요인 간의 관계에 관한 연구들에서 기본적으로 문화에 관해 갖고 있는 관점은 각국의 회계에 영향을 미치는 중요요인이 각국이 갖고 있는 특유의 문화적 가치라는 데 있다. 다시 말해, 각 국가들마다 나름대로 자기들에게 가장 적합한 회계방법에 있어서 차이가 존재하는 근본 원인은 기술적인(technical) 문제에 있는 것이 아니라 문화적인(cultural) 문제에 있다는 것이다. 그러므로 이러한 연구들에서는 여러 문화권에 걸친 회계연구가 각국들간에 회계방법이나 실무들이 왜 차이가 존재하는지에 관한 설명을 제공하고, 한 문화권에서의 연구결과가 별다른 수정 없이 다른 문화권으로 이전될 수 있는지에 관한 해답의 실마리를 제공해 줄 수 있다고 보고 있다.

현재 문화적 요인을 다루고 있는 대부분의 회계연구들은 Hofstede(1980, 1983)가 제시한 문화적 가치체계를 기본 틀로 하고 있다. 이 연구는 기업조직 내에서 구성원들이 지닌 직무관련 가치(work-related value)를 40개국을 대상으로 조사하여, 각국의 문화적 특성을 권력거리(power distance), 불확실성회피(uncertainty avoidance), 개인주의(individualism), 남성성향(masculinity)의 4가지 차원으로 분류하여 제시한 것이다. 그 후 Hofstede는 유교적 역동성(confucian dynamism)이라는 한 가지 차원을 더 추가

하였다.

Hofstede의 문화적 차원을 토대로 회계분야에서 문화적 차원과 회계가치와의 관계에 관한 체계를 제시한 것은 바로 Gray(1983, 1988)의 연구이다. 본 연구에서는 이 두 연구에서 제시한 체계를 Hofstede-Gray's Model이라 부르기로 한다.

2. Hofstede-Gray's Model

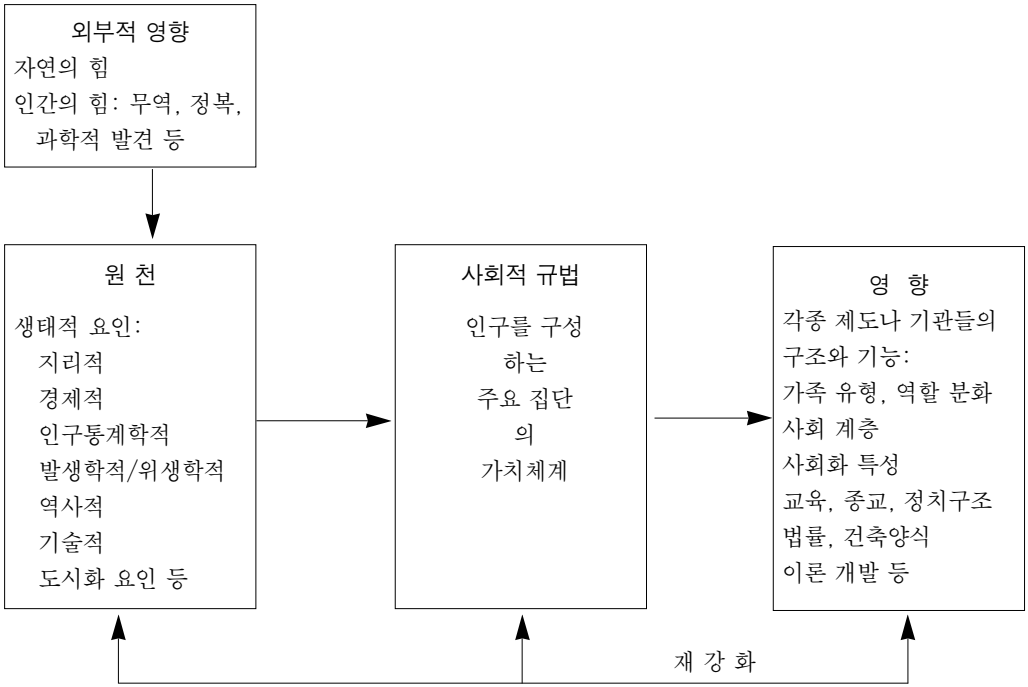
1) 문화적 차원(cultural dimensions) - Hofstede

문화의 개념은 그 논의 수준이나 구체적 내용들에 있어서 그 정의가 대단히 다양할 수 있지만, Hofstede는 자신의 문화개념에 관해 다분히 집합적인 현상으로서 한 사회 내에서 학습된 일종의 집합적 정신프로그램으로 간주하고 있다. 즉, 그에 따르면, 문화란 "한 집단 또는 한 범주를 구성하는 사람들을 다른 집단 또는 범주의 성원들과 구별지어주는 집합적 정신프로그램"(collective programming of the mind)이다. 여기서 집합적 정신프로그램이라는 개념은 어떤 환경조건들로 인해 형성된 집합적 습성체계를 의미하는 것으로 그것은 영구적이며, 전이 가능하다는 것이다〔차재호 · 나은영, 2000〕.

Hofstede는 국가수준의 문화적 제차원을 식별해 내기, 위해 세계적인 다국적 기업 IBM의 각국 현지 지점들에서 근무하는 종업원들을 대상으로 설문조사를 실시하였으며, 이 설문분석을 통해 각국의 종업원들에게 영향을 주는 공통적인 요인들이 다음과 같은 몇 가지 유형으로 분류될 수 있음을 제시했다.

1. 권위와의 관계를 포함하는 사회적 불평등 문제
2. 개인과 집단간의 관계
3. 남성성과 여성성의 개념: 남자 또는 여자임의 사회적 함의
4. 공격통제 및 감정표현과 관련된 불확실성에 대한 대처방식

Hofstede는 이 4가지 유형들을 곧바로 권력거리(power distance)의 크기, 집단주의 대 개인주의(collectivism vs. individualism), 남성성 대 여성성(masculinity vs. feminity), 불확실성 회피(uncertainty avoidance)의 강도 등 4가지 문화적 차원으로 규정하고 있다. Hofstede는 그 후 국가문화 간의 제5차원으로서 유교적 역동성(Confucianism) 또는 장기지향 대 단기지향(long- vs. short-term orientation)을 추가하고 있다.[6)]



자료: Hofstede(1980)에서 인용.

〈그림 3-1〉 Hofstede의 문화적 가치 체계

(1) 개인주의 대 집단주의

이는 한 사회가 그 구성원들간에 유지하고 있는 통합의 정도 또는 각 개인들간의 관계형성의 밀접성 정도를 나타내는 것으로, 개인주의(individualism)는 개인간의 구속력 또는 결속력이 비교적 느슨한 사회체계(loosely knit social framework)로서, 사회 내 구성원들이 개인적 관심사에 열중하는 특성을 지닌다. 이에 비해 집단주의(collectivism)는 개인간의 구속력이 비교적 강한 사회체계(tightly knit social

6) Hofstede는 이 4가지 문화적 차원을 식별해 내기 위한 질문지들이 모두 서양인들에 의해 작성됨으로써, 서양적 가치관에 편향된 질문지가 개발될 수밖에 없었고, 따라서 연구도구가 내재적으로 안고 있는 한계가 있었다는 것이다. 이러한 점을 고려하여 그는 동양출신 학자들의 도움을 받아 새롭게 작성한 설문지를 이용하여 IBM 자료와 동일한 방법의 설문조사를 실시한 결과 뚜렷이 구별되는 5개의 문화적 차원을 식별해 냈는 바, 이 중 새로운 추가된 차원이 바로 '유교적 역동성'(Confucian dynamism) 차원이었다(차재호 · 나은영, 2000).

〈표 3-1〉 Hofstede의 문화적 차원

① 개인주의 대 집단주의(individualism vs. collectivism)
② 권력거리의 장단(large vs. small power distance)
③ 불확실성 회피정도의 강약(strong vs. weak uncertainty avoidance)
④ 남성성 대 여성성(masculinity vs. feminity)
⑤ 장기지향 대 단기지향(long- vs. short-term orientation)

framework)로서, 태어날 때부터 줄 곳 각 개인들은 강하고 단결이 잘된 어떤 집단에 통합되어 있으며, 평생동안 무조건 그 집단에 충성하는 대가로 그 집단이 개인을 보호해 주는 그런 사회적 특성을 말한다.

Hofstede가 조사한 자료에 따르면, 한 국가의 개인주의 정도는 해당국가의 국부의 정도와 대단히 높은 상관관계를 가진다는 것이다. 즉, 부유국 일수록 개인주의 경향이 강하고, 빈곤국 일수록 집단주의 경향이 강하다는 것이다.

(2) 권력거리

Hofstede에 따르면, 권력거리란 한 나라의 제도나 조직에 있어서 비교적 힘없는 구성원들이 권력의 불균등한 분포를 기대하고 수용하는 정도로 정의된다. 다시 말해 권력거리는 사회 내 권력의 상대적 분포정도를 나타내는 척도로서, 권력거리가 큰 사회는 사회 구성원들이 계층적 질서의 보편화에 대해 이를 수용하는 특성을 지니며, 반대로 권력거리가 짧은 사회는 사회 구성원들이 계층적 질서보다는 권력의 균등한 분배를 선호하여 이를 요구하는 정도가 강한 사회를 말한다. 이를 달리 표현하면, 권력거리의 정도는 그 사회 내 권위의 집중화 정도 및 전제적 리더십의 정도와 관련성을 갖는 차원이다.

권력거리는 또한 일종의 상호의존성 또는 의존관계를 나타내는 차원이기도 하는바, 권력거리가 큰 나라일수록 부하직원이 상사에게 일방적으로 의존하는 정도가 높으며, 반대로 권력거리가 짧은 나라일수록 부하직원이 상사에게 일방적으로 의존하는 경향이 약하며, 상사와 부하가 상호 의존하는 경향이 강하다는 것이다. 따라서 이는 앞에서 언급한 집단주의 차원과 상당한 연관성을 지니는 차원이기도 한다.

즉, Hofstede에 의하면, 권력거리와 집단주의간의 관련성은 어느 국가에서나 보편적인 것으로, 집단주의적 국가일수록 긴 권력거리를 보이고, 개인주의적 국가일수록

권력거리가 짧은 경향이 강하며, 따라서 빈곤국들은 대부분 큰 권력거리를 가진 집단주의적 국가인 경우가 많다는 것이다.

(3) 불확실성 회피

불확실성 회피란 한 문화의 구성원들이 불확실한 상황이나 미지의 상황으로 인해 느끼는 위협을 기피하는 정도라고 할 수 있다. 즉, 미래는 불확실하다는 사실에 대해 그 사회가 어떻게 반응하는가, 미래를 적극적으로 관리하고자 하는지 혹은 수동적으로 기다리면서 맞겠다는 것인지의 성향을 말한다.

불확실성 회피가 강한 사회일수록 확실성을 보장받기를 원하며 이를 위해 어떤 제도나 장치를 갖기를 선호한다. 그 결과 법률이나 공식적 규칙, 기관, 종교 등을 통해 성문화된 어떤 신념이나 행동체계를 유지하기를 원하고, 돌출적인 인물이나 생각들에 대해 경계하는 성향이 높은 사회이다. 이에 비해 불확실성 회피가 약한 사회일수록 어떤 행동원칙을 정하는 것보다는 자유스러운 행동분위기를 선호하며 돌출적인 것들에 대해서 더 관용적인 성향을 갖는다.

Hofstede에 따르면, 불확실성 회피와 권력거리 간의 관련성 정도는 다양하게 나타난다는 것이다.

(4) 남성성 대 여성성

이는 한 사회 내에서 성적 역할의 분리와 관련된 차원으로서, 남성적 사회는 성취, 영웅적임, 독보적임, 재무적 성공 등을 통해 개인적 긍지를 나타내기를 좋아하는 사회를 말하고, 여성적 사회는 금전보다는 사람들간의 관계형성, 남을 돕는 일, 약자를 돌보는 일, 생활의 질, 환경보전 등에 보다 큰 선호를 두는 사회를 말한다.

이 차원과 관련해서는 국가들 사이에 일정한 유형이 확인되지 않고 있다.

(5) 장기지향 대 단기지향

이는 사회의 구성원들이 장기적 관심사에 더 열중하느냐 혹은 단기적 관심사에 더 열중하느냐의 정도를 나타내는 것으로, 동양적 가치관을 주로 연구했던 본드(Michael Bond)는 사회의 문화적 가치를 조사하는 기존 질문지가 서양적 관점에서 구성된 질문지라는 점을 인식하고서, 동양적 관점에서 새로 구성된 질문지(Chinese Value

Survey, CVS)를 이용하여 조사한 결과 새로운 문화적 차원을 발견하고 이 차원을 유교적 역동성(Confucian dynamism)이라 불렀다. 이러한 이름을 붙인 데에는 동양적 특히 중국적 가치의 원류가 공자의 가르침에 기인한 것이라는 데 있었다.

이 조사에 의하면, 끈기, 지위에 의한 인간관계 서열화와 그 존중, 절약, 염치를 아는 것 등에 있어서 긍정적인 행태를 보이는 것이 장기지향적 문화에 해당하며, 사람됨의 꾸준함과 안정성, 체면유지, 전통의 존중, 인사치레와 은혜갚기 등에 있어서 부정적인 행태를 보이는 것이 단기지향적 문화에 해당한다는 것이다.

2) 회계가치(accounting value) - Gray

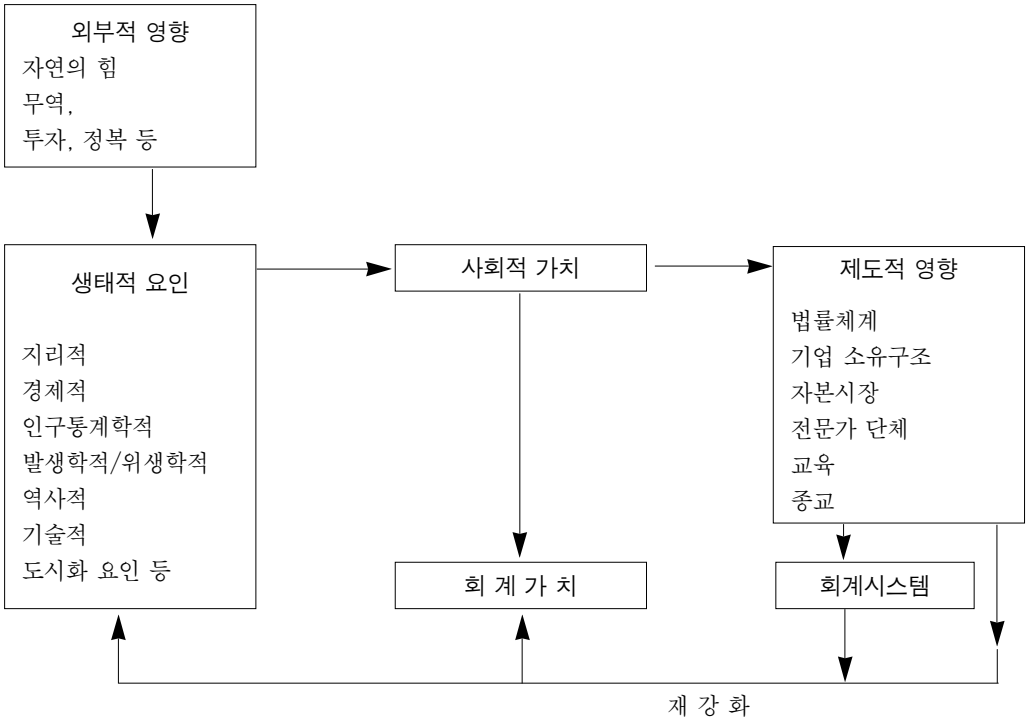
가치(value)란 어떤 특정 상황(states of affairs)을 다른 경우들 보다 더 선호하는 일반적 경향[Hofstede, 1980]을 의미하는 개념으로서, 가치는 그것이 여러 가지가 집합될 때 곧 문화라고 부를만한 집합적 행태가 된다. 즉, 문화는 사회 전체적으로 혹은 집합적으로 공유된 가치체계를 나타낸다.

Gray(1988)는 Hofstede(1980, 1983)의 문화적 차원을 전제로 하여, 우선 〈그림 2-3〉과 같이 한 사회 내의 문화, 사회적 가치 및 회계 하위문화 상호간의 관계를 개념적으로 체계화한 뒤, 이를 토대로 하나의 하위문화에 해당하는 회계분야에서 가치들을 제시했다. 그에 따르면, 회계인들이 갖고 있는 가치체계는, 자신들의 직무관련 가치들에 특히 준거하여, 사회적 가치들에 관련되어 있고 또 그로부터 도출되는 것으로 볼 수 있다는 것이다. 그리하여 사회적 가치들로부터 영향을 받고 또 도출된 회계가치들은 자연스레 다음 단계로서 회계시스템에 영향을 미친다는 것이다. 〈그림 3-2〉는 이러한 체계를 보여주고 있는 그림이다.

위 개념적 체계를 전제로 하여 Gray(1988)는 전문가주의, 통일성, 보수주의, 비밀성의 4가지 회계가치(accounting values) 혹은 회계적 차원(accounting dimensions)를 제시하였다. 이들의 의미를 자세히 설명하면 다음과 같다.

(1) 전문가주의 대 법령적 통제(professionalism vs statutory control)

이는 회계인(accountants)이 자신의 업무영역에서 독립적 태도를 유지한 채 각자의 전문가적 판단을 행사하고 전문가적 자율규제(self-regulation) 집단으로서 존재하는 것을 선호하는 경향이 강하면 그 사회의 회계분야에서는 전문가주의라는 가치가 중



자료: Gray(1988)에서 인용.

〈그림 3-2〉 사회 · 문화적 가치 및 회계 하위문화

시된다는 것이며, 반대로 회계인들이 업무처리 시 미리 정해진 법적 요구나 통제제도를 현장실무에서 실행하는 집단으로 자신들을 인식하기를 선호한다면 그 사회의 회계분야에서는 법령적 통제라는 가치가 중시된다는 것이다.

서구에서 소위 전문가집단들이 생겨난 것은 역사적으로 상당히 오래 된 일이지만, 전문가집단의 특성과 사회적 기능에 있어서는 영국이나 미국, 유럽 대륙계 국가들, 그리고 개발도상국 각각에서 상당한 차이를 보여왔다〔Nobes and Parker, 1985〕. 예를 들며, 영국에서는 기업의 재무상태나 경영결과에 관한 '진실하고 공정한 견해'(true and fair view)라는 개념에 관해서 하나의 독립적 전문가로서 회계담당자의 판단에 크게 의존하고 있다. 이러한 국가들에서는 법에 의해 특별히 요구되는 정도에 더 추가하여 회계정보 공개가 어느 정도 필요한가를 결정하는 데도 마찬가지 입장을 따르고 있다. 이러한 분위기는 프랑스나 독일에서의 사정과는 자못 다른 것으로, 대륙계통에

서는 전문회계담당자들의 역할이 일차적으로 미리 정해져 있는 세세한 법적 요구사항들을 실행에 옮기는 데 있는 것으로 보고 있다〔Gray, 1988〕. 관련 기존 연구들에 의하면, 오늘날 각국들은 이러한 전문가주의 차원선상에 다양하게 위치하는 특색을 보인다는 것이다〔Holzer, 1984〕.

(2) 통일성 대 융통성(uniformity vs. flexibility)

이는 기업들간에 통일적인 회계실무를 수행할 것을 요구하고 이를 매기 계속적으로 사용할 것을 선호하느냐 아니면 개별 기업들이 각자의 상황인식에 따라 다양한 회계실무를 수행할 것을 선호하느냐 하는 것으로, 하나의 회계가치로서 전자를 선호하는 경우를 통일성, 후자를 선호하는 경우를 융통성이라 하고 있다.

학자들에 의하면, 통일성이라든가 일관성(consistency) 혹은 비교가능성(comparability) 등은 세계 어느 곳에서나 회계원칙의 기본적 특성 중 하나로 고려되고 있기 때문에, 회계가치의 하나로서 통일성은 대단히 중요한 회계의 가치가 된다는 것이다〔Choi and Mueller, 1992; Apran and Radebaugh, 1985; Nobes and Parker, 1985〕.

통일성에 관한 태도에 있어서 국가마다 서로 다른 특징을 보인다. 예를 들면, 프랑스에서는 국가적 계획수립과 거시 경제적 목적달성을 위해 통일적인 회계계획 제도가 오래 전부터 실행되어 오고 있으며, 세무목적의 측정규칙을 정하여 이를 국가 전체적으로 준수하도록 하고 있다. 이에 비해 영국이나 미국에서는 기간간 일관성이나 기업간 비교가능성 등에 보다 많은 관심을 두고 있다〔Choi and Mueller, 1992; Apran and Radebaugh, 1985〕.

(3) 보수주의 대 낙관주의(conservatism vs. optimism)

이는 미래의 불확실성에 대처하기 위해 회계측정에 있어 보다 조심스런 접근(cautious approach)을 선호하느냐 혹은 보다 낙관적이고 자유방임적이며 위험 우호적인 접근을 선호하느냐 하는 정도로서, 전자가 강할수록 회계측정에 있어서 보수주의적 가치가 지배적이며, 후자가 강할수록 회계측정에 있어서 낙관주의적 가치가 지배한다고 볼 수 있다.

학자들에 의하면, 보수주의가 하나의 회계가치로서 위치를 차지하게 된 데에는 그

것이 가장 오래 전부터 그리고 가장 광범위하게 적용되어 오고 있는 회계측정 상의 하나의 실무적 관행이었기 때문이다〔Sterling, 1967〕. 다시 말해, 자산측정과 이익의 보고에 있어서 보수주의 관행은 세계 어느 곳에서나 회계담당자들의 기본적 입장의 하나이며, 보수주의적인 정도에 있어서 프랑스나 독일과 같이 엄격한 보수주의 경향을 갖는 국가들로부터 영국이나 미국처럼 상대적으로 덜 보수주의적인 경향을 갖는 국가들까지 다양하다〔Nobes, 1984; Choi and Mueller, 1992; Apran and Radebaugh, 1985〕.

관련 경험적 연구들에 의하면, 세계적으로 국가들마다 보수주의가 회계측정 실무에 미치는 영향은 자본시장의 발달정도, 이용자 이해관심의 수준정도, 세법의 영향 등에 따라 다양하게 나타나고 있는 것으로 제시되고 있다〔Gray, 1980; Choi and Mueller, 1992〕.

(4) 비밀성 대 투명성(secrecy vs. transparency)

이는 경영진의 활동이나 자금조달 활동에 밀접히 관여하는 소수의 사람들 이외의 이해관계자들에게는 기업 경영에 관한 정보들을 비밀시하고 정보공시를 제한하는 것을 선호하느냐 혹은 보다 투명하고 개방적이며 보다 공개적인 회계를 선호하느냐의 정도를 말한다. 전자를 강하게 선호할수록 비밀성을 하나의 회계가치로 삼는 것으로 볼 수 있으며, 후자를 선호할수록 투명성을 회계가치로 삼는다고 할 수 있다.

관련 연구들에 의하면, 비밀성 혹은 투명성은, 경영자적 입장에서나 또는 회계담당자의 입장에서나, 외부에 공개해야 할 정보의 양과 관련하여 이들의 행태를 결정하는 하나의 회계가치로서 중요한 의미를 지며, 기업활동 관계에서 자연스레 취해질 수밖에 없는 기본적인 태도의 하나에 해당한다는 것이다〔Jaggi, 1975; Apran and Radebaugh, 1985〕.

비밀성이나 보수주의는 모두 회계에 있어서 하나의 조심스런 접근법에 해당한다는 점에서는 서로 어느 정도 연관성을 가진다고 볼 수 있다. 그러나 보수주의가 측정의 차원과 관련된 회계가치라면 비밀성은 공시차원(disclosure dimension)과 관련된 회계가치라는 점에서 서로 차이가 난다. 기존 연구들에 의하면, 각국의 비밀성의 정도는 비밀적립금(secret reserves)의 예에서 보듯이 대륙계 유럽국가들처럼 비교적 공시수준이 낮은 정도에서부터 영국이나 미국처럼 공시수준이 높은 정도까지 다양하며

〔Barrett, 1976; Choi and Mueller, 1992; Apran and Radebaugh, 1985〕, 이러한 차이는 해당 국가의 자본시장 발달정도, 자발적 정보공시의 한 원천이 될 수 있는 기업 소유구조의 특성 등에 따라 큰 영향을 받는 것으로 나타나고 있다〔Watt, 1977〕.

(5) 문화적 차원과 회계가치 사이의 관계

Gray(1988)에 의하면, 자신이 제시한 4가지 회계가치는 Hofstede의 4가지 문화적 차원(5가지 중 '장기지향성'에 관해서는 언급하지 않았음)들과 각각 관련성을 갖고 있으며, 이를 다음과 같은 가설적 형태로 제시하고 있다.

H1: 한 국가가 개인주의 정도가 높을수록, 불확실성 회피정도가 낮을수록 그리고 권력거리가 짧을수록, 전문가주의적 회계가치가 강하다.

H2: 한 국가가 불확실성 회피정도가 높을수록, 권력거리가 길수록 그리고 개인주의 경향이 약할수록 회계실무 상의 통일성을 선호한다.

H3: 한 국가가 불확실성 회피정도가 강할수록, 개인주의 경향이 약할수록, 그리고 남성적 경향이 약할수록 회계측정상 보수주의 관행이 강하다.

H4: 한 국가가 불확실성 회피정도가 강할수록, 권력거리가 길수록 그리고 개인주의 경향이 약할수록 회계공시 상 비밀성을 강하게 선호한다.

결국, Gray가 제시한 이러한 가설적 관계는 불확실성 회피가 강한 국가일수록 상대적으로 통일적 회계시스템을 유지하고 회계측정에 있어서 보수주의가 강하며 공시수준이 낮은 특성을 강하게 갖는다는 것이다. 또한 이들 국가에서의 감사인(회계 전문가)들의 역할은 단순히 법령의 기능을 강화하는 것에 불과하며, 독립적인 전문가적 판단은 요구되지 않는다는 것으로 볼 수 있다. 그리고 이러한 경향은 집단주의적 경향이 강하고(개인주의 성향이 약하고) 권력거리가 큰 사회에서도 유사하게 나타날 것이라는 것이다. 그러나 남성성향과 회계가치들과의 관계는 명확한 관계설정이 어렵다는 것을 보여주고 있기도 한다.

이상의 Hofstede-Gray의 모델은 IAR 분야에서 각국의 회계실무 상 차이를 문화적 기반에서 설명하는 데 이론적 기초를 제공하는 기본 틀로서 사용되어 오면서, 이러한 가설적 관계들은 많은 이론적 검토〔Perera, 1989〕와 경험적 연구과정에서 상당한 정

〈표 3-1〉 Hofstede의 문화적 가치와 Gray의 회계가치 사이의 관계

문화적 가치 (Hofstede)	회계가치(Gray)			
	Professionalism	Uniformity	Conservatism	Secrecy
Individualism	+	-	-	-
Power Distance	-	+	?	+
Uncertainty	-	+	+	+
Avoidance	?	?	-	-
Masculinity				

+: 정의 상관관계, -: 역의 상관관계, ?: 명확한 관계설정이 어려움.

도의 통계적 유의성을 갖고서 지지되는 증거들이 제시되었다〔Doupnik and Salter, 1995; Baydoun and Willett, 1995〕.

3) 회계가치와 회계시스템/실무

Gray(1988)의 연구를 토대로, Perera(1989), Radebaugh and Gray(1993)는 4가지 회계가치들이 실제 회계실무에서 영향을 미칠 것으로 생각되는 분야를 재구성하여 권위, 적용 강제성, 측정 및 공시의 4가지로 제시하고, Hofstede의 문화적 가치와 Gray의 회계가치, 그리고 회계시스템/실무 상호간의 관계를 다음 그림과 같이 제시하고 있다.

〈그림 3-3〉와 관련하여 언급할 추가적인 점은 비록 그림에 의하면 회계가치 4가지와 회계시스템/실무 4가지간에 각각 일대 일 대응관계가 있는 것처럼 나타나 있지만, 반드시 이러한 대응관계가 성립하는 것은 아니라는 점이다. 다시 말해, 현실적으로 특정 회계실무에 관련되어 있는 회계가치는 하나 이상일 수 있다는 것이다〔Perera,

문화적 차원		회계가치		회계시스템/실무
개인주의/집단주의		전문가주의	→	권위
권력거리	→	통일성	→	적용강제성
불확실성 회피		보수주의	→	측정
남성성/여성성		비밀성	→	공시

〈그림 3-3〉 문화적 차원과 회계가치 및 회계시스템/실무

1989].[7)]

(1) 권위(authority)

이는 회계시스템 또는 회계라는 하나의 사회적 기능이 그 사회 내에서 얼마나 권위 있게 받아들여지고 있느냐의 정도를 말하는 것으로, 이 정도는 그 사회의 회계가치가 전문가주의적 성향이 강한지 혹은 법령적 통제의 경향이 강한지에 따라 영향을 받는다는 것이다. 즉, 회계가치가 전문가주의를 추구하는 경향이 강할수록 회계시스템의 권위가 높다는 것이다. 이러한 경우 회계실무 분야에서는 정부의 개입이나 법령적 통제의 경향이 줄어들고, 전문가적 자율규제(professional self-regulation)의 정도가 강하다는 것이다.

(2) 적용 강제성(enforcement of application)

이는 정해진 회계제도 혹은 회계시스템이 실제 회계실무에서 어느 정도 잘 적용되느냐 혹은 실무에서 수용되도록 강제할 수 있느냐의 정도를 말하는 것으로, 그 정도는 그 사회 내에서 회계가치의 하나인 통일성의 상대적 정도에 따라 영향을 받는다는 것이다. 즉, 통일성이 높으면 높을수록 실제 회계실무에 있어서 전문가적 판단을 필요로 하는 상황들이 줄어들고 회계규칙이나 절차를 보다 쉽게 적용 강제할 수 있다는 것이다.

(3) 측정(measurement)

이는 회계실무 상 측정관행(measurement practice)은 그 사회 내 회계가치의 하나인 보수주의가 얼마나 강하게 작용하느냐의 정도에 영향을 받는다는 것으로, 보수주의 경향이 높을수록 관례적인 측정관행(traditional measurement practice)을 고수하는 경향이 강하다는 것이다.

---

7) 예를 들어, 회계실무 상 공시의 정도는 회계가치의 하나로서 비밀성의 정도에 영향을 받을 뿐만 아니라, 회계가치로서의 보수주의나 통일성 혹은 전문가주의에 의해서도 영향을 받을 수 있다는 것이다. 보수주의 가치가 강하게 선호될수록 공시에 있어서 신중성이 강할 것이며, 통일성 가치가 강하고 전문가주의 가치가 미약할수록 공시보다는 굴종(compliance)에 강조점이 두어진다는 것이다.

(4) 공시(disclosure)

이는 회계정보의 공시정도는 그 사회 내에서 회계가치의 하나인 비밀성의 정도에 따라 영향을 받는다는 것으로, 비밀성의 정도가 높으면 높을수록 정보공시의 정도는 낮다는 것이다.

Ⅳ. 한국 회계환경에의 적용가능성 검토

1. 사회 · 문화적 차원의 검토

한 사회 내에서의 문화적 가치 차원을 Hofstede의 4가지 분류에 따를 경우, 우리나라에서는 개인주의보다는 혈족중심의 집단주의, 상대적으로 긴 권력거리, 강한 불확실성의 회피경향, 남성성이 강한 사회 등으로 특징지을 수 있을 것이다〔조익순, 1996〕.

우선, 사회 · 문화적으로 볼 때, 우리 나라의 전통적 가치로서 크게 자리 잡아온 것이 혈연 · 지연 · 학연 등의 연고주의이므로, 개인주의보다는 집단주의 경향이 강하다고 볼 수 있을 것이다.[8] 범위를 좁게 할 경우 가족주의에서 출발한 이기적 집단주의적 경향은 범위를 넓힐 경우 정치와 사회제도 등 사회 전반에 걸친 가치판단과 생활양식에 영향을 미친 것으로 볼 수 있다. 이러한 영향이 조직이나 사회의 유지와 결속에 기여적 측면으로 작용하는 경우도 있을 수 있지만, 사회의 각 분야에서 각종 도덕적 해이(moral hazard)를 유발하는 원천이 될 수 있으며, 회계분야, 예를 들면, 회계감사인의 감사수임 관계에서 위와 같은 각종 관계가 다분히 중요시되어 감사인의 독립성에 큰 영향을 미친 것으로 추정할 수 있다. 이러한 추정이 정확하다면, 그에 따른 당연한 귀결이 감사보고서에 대한 불신과 신뢰성의 저하일 것이다〔권수영 · 최창규,

8) 신유근(1996)의 주장에 따를 경우, 전통적으로 한국기업에서는 타율적 집합주의에 기반을 두고 하향적으로 기업문화가 형성되는 가풍적 기업문화가 중심이 되어왔다는 것이다. 가풍적 기업문화는 공동체의식이 강하여 개인이 집단에 강한 소속의식을 느끼는 집합주의적 특성을 지니며, 그로 인해 개인의 자율성 보다는 집단에의 종속성과 동조성이 강조되어 타율주의의 성향이 두드러지는 기업문화라는 것이다.

1999〕.

다음으로, 권력거리의 장단에 대해서는 이미 Hofstede의 연구에서 지적했듯이 집단주의와 권력거리간의 관련성이 어느 정도 보편적이라고 볼 수 있다. 이러한 측면에서 본다면, 우리 나라의 경우 집단주의 경향이 강한 만큼 권력거리가 길다고 볼 수 있다. 권력거리가 길다는 것은 계층성이 강하다는 것을 의미하며, 따라서 권력거리가 길다는 것은 사회 전반적으로 권위주의가 강하다는 것으로도 볼 수 있다. 우리 나라 문화에서 전통적으로 가장의 권위, 대통령의 권위, 법조인의 권위, 특정분야에서의 소위 전문가의 권위 등은 조선조의 지배과정과 일제식민통치, 해방 후 뿌리깊게 내렸던 군사정권 등의 영향으로 인해 감히 도전할 수 없는 가치로 인식되어 왔다는 것은 어느 정도 이해할 수 있다〔권찬태 · 안홍복, 2001〕. 이러한 문화적 특징은 우리 나라 회계에 대해, 예를 들면, 전문감사인이 표명한 감사의견에 대해 이견을 표출한다거나 부실감사로 인한 손해배상을 청구하는 등의 행동을 하기는 쉽지 않았을 것으로 생각할 수 있다〔권수영 · 최창규, 1999〕. 또 우리 나라의 기업문화적 측면으로 볼 때도, 소유와 경영의 분리가 미약한 재벌중심의 기업구조는 곧 기업 내적 권위주의로 나타났으며, 이에 따라 기업회계는 소유주 개인의 생각과 독단적인 경영관행을 감시하고 통제하기보다는 오히려 은폐하고 합리화하는 수단으로 사용된 면이 없지 않아 기업회계의 투명성을 상실케 하는 핵심 요인의 하나가 되었다고 볼 수 있다.

마지막으로, 불확실성 회피 차원에서 볼 때, 불확실성 회피가 강한 사회일수록 많은 법규와 제도들을 만들어 이러한 제도와 법규에 사회 각 분야의 생활과 개인들의 행동이 크게 의존하는 경향을 강하게 갖는다. 이러한 측면에 볼 때, 우리 나라는 사회 전반적으로 불확실성 회피가 상대적으로 강한 사회로 볼 수 있다. 왜냐 하면, 우리 사회의 각 분야마다 문제의 인식과 해결노력에 있어서 어떤 건전한 관습이나 규범 혹은 해당 분야의 전문적 견해에 의하기보다는 제도와 법령에 의한 판단과 결정을 내리고자 하는 것을 우리는 어렵지 않게 볼 수 있기 때문이다.[9] 이러한 점은 경제분야에 있어서 서구에서와 같은 시장원리에 의한 자율규제보다는 정부주도형의 공적규제가 일반적인〔권찬태 · 안홍복, 2001〕 경향으로 나타났으며, 회계분야에서도 이러한 경향은 강하게 나타나, 사회 내 일종의 전문가로 볼 수 있는 회계인들(회계감사인이든 회계

9) 물론 여기서 전문가의 견해와 법률의 규정내용이 반드시 상반된다고 생각할 필요는 없다.

담당자이든)이 자신들의 행동이나 판단을 하는 데 있어 자신의 전문적 견해보다는, 오히려 자의든 타의든 관련 법률규정이나 기준 등 제도화된 판단양식에 구속되는 경우가 많다고 볼 수 있다.[10)]

2. 한국의 회계가치 검토

Gray가 제시한 4가지 차원의 회계가치 중 우리 나라의 회계적 가치로는 법령적 통제, 통일성, 보수주의 및 비밀성을 들 수 있을 것이다〔송인만 · 백원선, 1998〕. 이를 좀 더 검토해 보면 다음과 같다.

첫째로, 우리 나라에서의 회계가치로서 전문가주의 대 법령적 통제의 차원을 적용시켜본다면, 현재 우리 나라에서는 회계의 각 분야에서 상법, 증권거래법, 주식회사 외부감사에 관한 법률(이하 '외감법'), 세법 등 법의 영향을 받는 법령적 통제주의가 회계가치의 하나로서 그 특징을 이루고 있다고 볼 수 있다. 이는 앞에서 지적한 우리 사회가 불확실성 회피경향이 강한 문화적 특징을 갖는다는 점과 일맥상통한다. 이러한 특성은 기업회계기준의 제.개정에 있어서도 정책당국의 정책적 의도가 적극 반영되는 현실로 나타나고 있다. 우리 나라에서는 현재 외감법 13조의 규정에 의해 기업회계기준의 제정은 금융감독위원회 산하 증권선물위원회에서 담당하도록 되어 있으나, 민간법인 또는 단체(이하 "회계기준제정기관")에 이를 위탁할 수 있도록 하고 있으며, 이를 반영하여 현재 한국회계연구원에서 이를 위탁 맡아 회계기준의 제정업무를 수행하고 있다. 이를 통해 볼 경우 외형상 다분히 민간주도로 회계기준이 제정되는 제도를 갖추고 있는 것처럼 보이지만, 동법 13조 ⑤항에서는 국가기관인 금융감독위원회에서 회계기준 제정기관에 대하여 필요한 경우 회계처리기준의 내용을 수정할 것을 요구할 수 있고, 이 경우 회계기준제정기관은 정당한 사유가 없는 한 이에 응하여야 한다고 규정함으로써, 종전에 비해 대폭적으로 민간 전문집단의 견해를 수용할 수 있는 제도적 장치가 마련되기는 했으나, 여전히 국가 주도의 여지를 남겨놓은 것으로 해석된다.

---

10) 불확실성회피 정도가 회계분야에서 실제 어느 정도 강한지를 측정하고자 했던 한 연구에서는 회계분야에 마련되어 적용되고 있는 각종 성문화된 법률이나 규정, 기준 혹은 지침의 수를 그 측정치로 하고 있다(Sudarwan and Fogarty, 1996).

또한 실무적으로도 감사업무에 임하는 많은 감사인들이 감사현장에서의 회계적 판단사항들에 대하여 자신의 전문가적 견해에 의존하기보다는 정해진 지침과 규정을 적용하려는 행태를 보인다거나 감사업계 내에서 자율규제의 정도가 미흡하고 따라서 이를 보완하기 위한 각종 외부적 규제나 감리제도의 정비가 필요함을 강하게 제기하는 것(윤순석외 공동연구 1999) 등은 우리 나라의 회계가치 중 하나가 전문가주의 보다는 법령적 통제로서의 특징을 다분히 지니고 있다고 해석하게 만든다.[11)]

둘째로, 회계가치의 하나로서 통일성 대 유연성의 차원에서는 통일성의 측면이 우리 나라의 회계실무를 강하게 지배하고 있는 가치라고 여겨진다. 회계처리 방법에 있어서 유연성은 일면 보기에는 상황에 대한 적응력이 우수하다는 측면에서 보다 바람직한 가치로 여겨질 수 있지만, 회계의 측면에서는 통일성이라는 가치가 지니는 회계에서의 장점이 보다 강하다고 할 수 있다. 즉, 통일성이 회계제도의 실무적 적용가능성을 높이고 통제의 용이성을 확보해 준다는 측면의 장점 이외에도, 전통적으로 회계정보의 비교가능성을 높여 회계정보 이용의 측면에서 유용성을 높인다는 점에서도 통일성은 그 가치를 인정받을 수 있기 때문이다. 또한, 통일성이 높을수록 감사인들은 상대적으로 감사실패의 위험이 낮아질 수 있는 장점이 있으므로, 이를 선호하는 경향이 많다〔Wolk et al., 1992〕.

셋째로, 우리 나라 회계에 있어서 그 동안 지배적으로 자리를 잡아왔던 하나의 가치로서 투명성과 비밀성 중 어느 것이 더 강했는지에 관해서는 특별한 설명이 없이도 비밀성을 들 수 있을 것이다. 또한 회계관행으로서의 보수주의와 낙관주의 중 보수주의가 지배적인 가치로 자리를 잡아왔다고 볼 수 있다. 다시 말해, 규범적으로 볼 때는 투명성이 지배적인 가치가 되어야 할 것이지만, 그 동안 우리 회계에서는 소유와 경영의 분리가 미약하다든가, 전통적인 가부장적 의식체계, 미래의 불확실성에 대한 보수주의적 경향 등 제반 사회 · 문화적 환경가치들에 의해 비밀성이나 보수주의와 같은 회계가치들이 지배적인 역할을 해왔음은 부인하기 어렵다〔송인만 · 백원선, 1998〕.

우리 나라에서 하나의 회계가치로서의 보수주의 또는 비밀성 등이 우리 회계를 지

11) 물론, 이러한 행태가 꼭 감사인 측면에서의 문제에 기인한 것이라고만 할 수는 없다. 감사인이 전문가적 견해를 발휘하여 이를 적용하고자 하더라도 현실적으로 그것을 어렵게 만드는 제반 요소가 작용하고 있을 수도 있기 때문이다.

배하고 있다는 것은 기업 경영자들의 회계선택에 있어서 보이는 이기주의적 행동을 통해서도 설명될 수 있을 것이다. 이기적인 회계선택이란 경영자가 자신에게 유리한 결과가 오도록 회계선택을 할 가능성이 높다는 것을 의미하는 바, 우리 나라의 상장기업들에서 일어나는 회계변경의 동기를 연구한 연구결과들에 의하면, 실제 경영자들이 법인세평준화 목적, 배당평준화 목적 및 이익평준화 목적 등의 동기에서 회계변경을 실시하는 것으로 나타나고 있다〔황교선, 1990; 송인만 · 최관, 1992; 최종서, 1993〕.

최근의 한 설문결과에 의하면〔권찬태 · 안홍복 2001〕, 우리 나라의 현행 회계 및 감사제도에는 이해관계자간에 갈등을 일으킬 소지가 존재하여, 회계정보의 신뢰성에 심각한 의구심이 존재하며, 회계 신뢰성과 밀접한 관련이 있는 기업환경에 대해 상당한 불신을 보였고, 그러한 기업환경이 회계신뢰성에 부정적 영향을 미친 것으로 인식하고 있는 것으로 나타났다. 또한 회계 신뢰성 저하의 가장 주된 원인으로는 기업의 불건전한 회계관행과 회계인의 비윤리적 의식을 들고 있다.

그러나 투명하지 못한 회계행태를 모두 다 소유 경영자(기업가)의 이기적 동기로만 치부할 수는 없다. 기업가들의 이기적 동기 측면도 작용했지만, 다른 한편으로 볼 때는 우리 나라의 과거 경제성장 과정에서 우리 기업들이 체질적으로 안고 있었던 보다 구조적인 측면에 문제의 요인이 존재한 측면도 다분하기 때문이다. 즉, 구조적인 부채편중 경영,[12] 정부의존적 금융관행, 성장위주의 경제정책, 건전한 시장거래 관행의 부재 등으로 인해 이러한 회계관행이 지배적이 된 측면도 강하다고 볼 수 있다. 물론 이러한 주장은 보다 심층적이고 실증적인 연구가 뒤받침 되어야 설득력을 갖게 될 것이다.

3. 향후 연구과제

이상에서 논의한 점들은 우리 나라에서도 회계가치를 지배하는 영향요인으로서 회계를 둘러싼 환경요인에 해당하는 사회 · 문화적 가치가 존재한다는 하나의 증거로

12) IMF 이전, 우리 나라 기업들의 자금조달은 증권시장을 통한 직접금융 보다는 금융기관을 통한 간접금융에 과도하게 의존한 결과로 소위 차입경영의 특징을 갖고 있다. 이는 각 기업의 회계선택이 금융기관과의 관계를 고려하여 이루어질 가능성이 높다는 것을 의미한다.

볼 수 있으며, 따라서 사회 · 문화적인 환경적 가치와 회계가치 사이의 관계에 관해 심층적인 연구가 필요함을 말해준다 하겠다. 한 실증연구 결과에 따르면, 우리 나라 고유의 사회 · 문화적 특성으로 인해 이해관계자 집단의 정치적 로비활동이나 경제상황 변화에 대한 대응활동이 영향을 받았다는 것이며, 따라서, 향후 회계기준 설정에 있어서 설정주체들은 이해관계자들의 형평성을 유지하기 위해 한국적 사회 · 문화적 특성을 충분히 고려해야 된다는 흥미로운 주장을 펴고 있다〔김광윤 · 강승모, 1997〕.

정보화, 국제화가 지속적으로 추진되는 국제환경 속에서 회계는 국제적으로 조화를 이루는 추세를 보이고 있다. 따라서 한국도 한국 고유의 영향을 받는 회계 부분을 제외하고는 국제회계의 변화를 수용해야 하는 입장을 택하여야 할 것이다〔장지인 · 전영순, 1999〕. 특히 한국 회계의 투명성 제고는 국제적인 이슈가 되고 있으며, 이를 달성하기 위한 방안이 강구되어야 할 것으로 생각된다. 회계의 투명성 또한 회계환경 특히 문화적 환경과 긴밀한 관계를 지니고 있는 것으로 연구되고 있기 때문에, 앞에서 제시한 회계의 사회 · 문화적 측면에서의 연구과제들을 해결하는 과정에서 해결의 단서가 잡힐 것으로 보인다. 기존 외국 연구문헌들에 의하면 회계 투명성은 권력분포와 밀접한 관련성을 갖기 때문에〔Gernon and Wallace, 1995〕, 회계 투명성이 높아질수록 우리 나라의 권력분산이 어떤 영향을 미칠지는 중대한 관심사라 하지 않을 수 없다.

투명성 이외에도 보수주의 성향, 정부 및 법령의 통제 등의 회계가치 체계가 국제적 추세에 맞추어 변화되어야 할 것으로 예상할 수 있다.

V. 결 론

본 연구에서는 회계기준의 내용으로 구체화되는 각국의 회계적 특성들이 상호간에 차이가 나는 이유에 관하여, 각국이 처한 회계환경에 그 주된 요인을 두고 연구를 진행해 온 회계생태론에 관하여 소개를 하되, 특히 문화적 환경으로서 각국의 문화적 가치와 그 하위가치로서 회계가치가 어떤 관계에 있는지를 Hofstede-Gray의 모형을 중심으로 살펴보았다.

Hofstede는 문화적 가치로서 개인주의 대 집합주의, 권력거리, 불확실성회피, 남성

성 대 여성성 및 장기지향성(유교적 역동성)의 5가지를 들고 있다. 이를 토대로 하여 Gray는 문화적 가치의 하위가치로서 회계가치에 관하여 전문가주의, 통일성, 보수주의 및 비밀성의 4가지를 열거하고 있으며, 문화적 가치와 회계가치의 상호관계에 관하여 가설적인 관계를 제시하였다.

우리 나라의 회계가치에 관해서는 아직 집중적인 학계의 연구가 이루어지지 못한 상태이지만, 위 Gray의 체계를 빌린다면, 전문가주의 보다는 법령적 통제주의가 특징으로 볼 수 있으며, 회계기준의 통일성 · 유연성 측면에서는 통일성이, 그리고 보수주의적 관행이 지배적이며, 투명성보다는 비밀성이 회계가치로서 지배적인 경향을 이루어왔다고 볼 수 있다.

그러나 우리 나라에서의 이러한 회계가치의 규명은 보다 심층적인 조사연구를 거쳐서 규명되어야 할 경험적 문제이다. 이점은 향후 연구들에서 이루어져야 할 것이다. 최근 들어 회계분야에서의 선진화를 강조하는 각종 연구들과 주장들이 대두되고, 또 실제 이를 위한 민 · 관 · 학 공동의 연구와 노력이 진행되고 있음은 대단히 주목할 만하다.

특히 우리 나라의 회계가 그 동안 우리 나라의 독특한 고유문화와 경제구조적 특성 때문에 지금까지 많은 문제점들을 안고 있었음은 부인할 수 없는 사실이지만, 이러한 문제점들 속에서도 한국적 상황에서 나름대로 기여를 한 바도 결코 없지 않다는 점 또한 인정된다. 그러나 이러한 기여측면들이 지금까지는 인정될 수 있다 하더라도, 사회 각분야에서의 급격한 변화가 이루어지고 있는 현실에서 앞으로도 계속 기여측면으로 자리잡을 것으로 보기는 어렵다. 따라서 회계분야에서의 선진적인 방향으로의 변화가 시급히 이루어져야 하며, 이중에서도 특히 회계투명성의 문제는 우리 회계문화에서 시급히 정착되어야 할 과제임은 두 말할 나위가 없다.

참고문헌

권수영 · 최창규 (1999). 감사환경 및 감사실무의 차이에 기초한 감사투입시간의 한 · 미 · 일 비교. *회계와 감사연구*, 제34호, pp. 325-349.

권찬태 · 안홍복 (2001). 회계신뢰성 회복을 위한 회계윤리의식 제고방향. 삼일회계

법인 창립 30주년 기념 학술대토론회 발표논문집.

김광윤 · 강승모 (1997). 회계환경이 회계기준설정과 정보유용성에 미치는 영향에 관한 구조분석. *회계저널*, 제6권 제2호, pp. 139-171.

서정우 (1997). 한국회계제도의 세계화 — 기업회계기준을 중심으로. *회계저널*, 제6권 제2호, pp. 171-197.

송인만 · 백원선 (1998). 기업회계기준의 국제화 전략. *회계저널*, 제7권(2), pp. 1-28.

_____ · 최 관 (1992). 회계변경의 이익유연화 동기와 주가반응. *회계학연구*, 제13호, pp. 221-250.

신유근 (1996). *현대의 기업과 사회*. 경문사.

윤순석 · 이원창 · 전성빈 (1999). 경영투명성 제고를 위한 회계제도의 개선방안. *회계저널*, 제7권(2). pp. 175-202.

이대선 · 장지인 · 나인철 · 이창우 (1994). 우리 나라 기업회계기준 설정과정의 발전방향. *회계학연구*, 제18호, pp. 377-412.

이종인 역 (2001). 문화가 중요하다. S. 헌팅턴 · R. E. 해리슨 공저, 김영사.

장지인 · 전영순 (1999). 금융위기 이후 한국회계기준의 과제와 발전방향. *경영학연구*, pp. 179-194.

조익순 (1996). 한 · 미 · 일 정부회계 및 감사제도의 문화적 조명. 박영사.

조성표 (1990). 우리 나라 기업의 정치적 비용에 관한 실증연구 — 명시적 조세와 암묵적 조세를 중심으로. *회계학연구*, 제10호, pp. 177-206.

차재호 · 나은영 공역 (2000). *세계의 문화와 조직*. G. Hofstede 저. 학지사.

최 관 · 백원선 (1998). 기업회계기준의 국제화전략. *회계저널*, 제7권 제2호, pp. 1-28.

최종서 (1993). 우리 나라 상장기업들의 회계변경 동기의 탐색 및 주가효과 검정. *증권학 회지*, 제15집, pp. 467-506.

황교선 (1990). 경영자간의 기간이익 유연화경향에 관한 연구. *회계학연구*, 제10호, pp. 63-87.

황윤식 (1996). 각국의 사회문화적 가치와 회계선택간의 관련성에 관한 연구. *회계학연구*, 제21권 제3호.

황인태 (2001). 분식회계의 현황과 사후대책. *한국증권학회보*, 48호, pp. 4-8.

Arpran, J. S. and L. H. (1985). Radebaugh. International Accounting and Multinational Enterprises. Wiley.

Barrett, M. E. (1976). Financial Reporting Practices: Disclosure and Comprehensiveness in an International Setting. *Journal of Accounting Research* (Spring), pp. 121-45.

Baydoun, N. and R. Willett (1995). Cultural Relevance of Western Accounting Systems to Developing countries. *Abacus*, 31(1), pp.67-92.

Belkaoui, A. (1983). Economic. political and civil indicators and reporting and disclosure adequacy: Empirical investigation. *Journal of Accounting and Political Policy* (Fall), pp. 207-19.

_____ (1989). Cultural determinism and professional self-regulation in accounting: A comparative ranking. *Research in Accounting Regulation*, 3, pp. 93-101.

Biddle, G. C. and S. M. Saudagaran (1991). Foreign Stock Listings: Benefits. Costs. and the Accounting Policy Dilemma. *Accounting Horizons*, September, pp. 69-80.

Briston, R. J. (1978). The Evolution of Accounting in Developing Countries. *International Journal of Accounting Education and Research*, pp. 105-120.

Burchell, S. C. Clubb. A. Hopewood. J. Hughes. and J. Nahapiet (1980). The roles of accounting in organization and society. Accounting. *Organization and Society*, 5, pp. 5-27.

Choi, F. D. S. and G. G. Mueller (1992). *International Accounting*, Prentice-Hall.

Chua, W. F. (1986). Radical Development in Accounting Thought. *The Accounting Review*, October, pp.601-632.

Cooke, T. E. and R. S. O. Wallace (1990). Financial Regulation and its environment: A Review and further analysis. *Journal of Accounting and Public Policy*, (Summer), pp. 79-110.

Cooper, D. J. (1983). Tidiness. Muddle and Things: Commonalities and Divergences in two Approaches in Management Accounting Research. Accounting. *Organization and Society*, Vol. 8, No. 2, pp. 269-286.

Colville, I. (1981). Reconstructing 'behavioural' accounting. Accounting. *Organizations and Society*, 6(2), pp. 119-32.

Dupnik, T. S. and S. B. Salter (1995). External Environment. Culture. and Accounitng Practice: A Preliminary Test of a General Model of International Accounting

Development. *International Journal of Accounting*, Vol. 30. No. 3, pp. 189-207.

Frank, W. G. (1979). An empirical analysis of international accounting principles. *Journal of Accounting and Research*, (Fall), pp.593-605.

Gernon, H. and R. S. O. Wallace (1995). International Accounting Research: A Review of its Ecology. Contending Theories and Methodologies. *Journal of Accounting Literature*, Vol. 14, pp. 54-106.

Gray, S. J. (1980). The Impact of International Accounting Differences from Security Analysis Perspective: Some European Evidence. *Journal of Accounting Research*, pp. 64-67.

_____ (1988). Toward a Theory of Cultural Influence on the Development of Accounting Systems Internationally. ABACUS, pp. 1-15.

Hagg, I. and G. Hedlund (1979). Case studies in accounting research. Accounting. *Organizations and Society*, 4, pp. 135-43.

Hofstede, G. (1980). Culture's Consequences: International Differences in Work-Related Values. Beverly Hills. CA: Sage Publications.

_____ (1983). Cultural Relativity of Organizational Practices and Theories. *Journal of International Business Studies*, Fall, pp. 75-89.

_____ (1987). The Cultural Context of Accounting in B. E. Cushing (ed.). *Accounting and Culture*, American Accounting Association.

Holzer, H. P. (ed.) (1984). *International Accounting*. Harper & Row.

Hopewood, A. G. (1983). On trying to study accounting in the contexts in which it operates. Accounting. *Organizations and Society*, 8(3), pp. 287-305.

Jaggi, B. L. (1975). The Impact of the Cultural Environment on Financial Disclosures. *International Journal of Accounting*, (Spring), pp. 59-73.

Laughlin, R. C. (1987). Accounting Systems in Organizational Contexts: A Case for Critical Theory. Accounting. *Organization and Society*, Vol. 12, No. 5, pp. 479-502.

Littleton, A. C. (1966). *Accounting Evolution To 1900*. New York: Russel and Rusell.

Meek, G. K. and S. M. Saudagaran (1990). A Survey of Research on Financial Reporting in a Transnational Context. *Journal of Accounting Literature*, Vol. 9, pp. 145-182.

Mueller, G. G. (1965). Whys and hows of international accounting. *The Accounting Review*,

April, pp. 386-94.

_____ (1967). *International Accounting*. Macmillan & Co.

Nair, R. D. and W. G. Frank (1980). The impact of disclosure and measurement practices on international accounting classifications. *The Accounting Review*, July, pp. 426-50.

Nobes, C. W. (1983). A Judgemental International Classification of Financial Reporting Practices. *Journal of Business Finance and Accounting*, pp. 1-19.

_____ and R. H. Parker (eds) (1985). *Comparative Internatioal Accounting*. Philip Allan.

Perera, H. (1989). Towards a framework to analyze the impact of culture on accounting. *The International Journal of Accounting*, 24(1), pp. 42-56.

_____ (1994). Culture and international accounting: Some thoughts on research issues and prospects. *Advances in International Accounting*, 4, pp. 215-51.

_____ and M. R. Mathews (1990). The Cultural Relativity of Accounting and International Patterns of Social Accounting. *Advances in International Accounting*, Vol. 4, pp. 215-251.

Prather, J. and N. Rueschoff (1996). An Analysis of International Accounting Research in U.S. Academic Accounting Journals. 1980 through 1993. *Accounting Horizons*, March, pp.1-17.

Puxty, A. G., H. C. Willmott, D. J. Cooper and T. Lowe (1987). Modes in Regulation in Advanced Capitalism: Locating Accountants in Four Countries. Accounting. *Organization and Society*, Vol. 12, No. 3, pp. 273-291.

Radebaugh, L. H. (1975). Envirinmental factors influencing the development of accounting objectives. standards and practices in Peru. *The Inernational Journal of Accounting Education and Research*, Fall, pp. 39-56.

_____ and S. J. Gray (1993). *International Accounting and Multinational Enterprises*. Wiley.

Salter, S. B. and T. D. Doupnik (1992). The Relationship between Legal Systems and Accounting Practices: A Classification Exercise. *Advances in International Accounting*, Vol. 5, pp.3-22.

_____ and Niswander (1995). Cultural Influence on the Development of Accounting Systems Internationally: A Test of Gray's [1988] Theory. *Journal of International Business Studies*, Vol. 26, No. 2, pp. 379-397.

Saudagaran, S. M. and G. K. Meek (1997). A Review of Research on the Relationship Between International Capital Markets and Financial Reporting By Multinational Firms. *Journal of Accounting Literature*, Vol. 16, pp. 127-159.

Schultz, J. J., D. A. Johnson, D. Morris and S. Dyrnes (1993). An Investigation of the Reporting of Questionable Acts in an International Setting. *Journal of Accounting Research*, Vol. 31, Supplement, pp. 75-103.

Schweikart, J. A. (1985). Contingency theory as a framework for research in international accounting. *The International Journal of Accounting Education and Research*, (Fall), pp. 89-98.

Solomans, D. (1991a). Accounting and social change: A Neutralist view. Accounting. *Organizations and Society*, 16(3), pp. 287-95.

_____ (1991b). A rejoinder. Accounting. *Organizations and Society*, 16(3), pp. 311-12.

Sterling, R. R. (1967). Conservatism: The Fundamental Principle of Valuation in Traditional Accounting. *Abacus* (December), pp. 356-72.

Sudarwan, M. and T. J. Forgaty (1996). Culture and Accounting in Indinesia: An Empirical Examination. *The International Journal of Accounting*, pp. 463-481.

Sunder, S. (1997). Theory of Accounting and Control. South-Western College Publishing.

Thomas, A. P. (1986). The contingency theory of corporate reporting: some empirical evidence. Accounting. *Organizations and Society*, 11(3), pp. 253-70.

Tinker, A. M. (1980). Towards a Political Economy of Acounting: An Empirical Illustration of Cambridge Controversies. Accounting. *Organization and Society*, Vol. 5, No. 1, pp. 147-160.

_____ (1991). The accountant as partisan. Accounting. *Organizations and Society*, 16(3), pp. 297-310.

_____, B. D. Merino and M. D. Neimark (1982). The Normative Origin of Positive Theories: Ideology and Accounting Thought. Accounting. *Organization and Society*, Vol. 1, No. 2, pp. 167-200.

Tomkins, C. and R. Groves (1983). The everyday accountant and researching his reality. Accounting. *Organizations and Society*, 8(4), pp. 361-74.

Wallace, R. S. O. and H. Gernon (1991). Frameworks for International Comparative Financial Accounting. *Journal of Accounting Literature*, Vol. 10, pp. 209-264.

Watt, R. l. (1977). Corporate Financial Statement: A Product of the Market and Political Process. *Australian Journal of Management* (April).

Wolk, H. I., J. R. Francis and M. G. Tearney (1992). *Accounting Theory: A Conceptual and Institutional Approach*, 3rd ed., South-Western.

A Theoretical Review on the Relationship between Accounting Values and Environmental Values

Gab-Ryong Kim*
Su-Keun Kwak**
Yong-Kyu Oh***

ABSTRACT

Accounting in any society has been developed and featured in its environments, and its contents are affected with them. Likewise, accounting in Korea has also been formed in present feature through the interaction with its environments surrounding it. This research is aimed (1) to present the main propositions and hypotheses of accounting ecology and the contextual approach, (2) to introduce the relationship between environmental(specifically, socio-cultural) values and accounting values by using the Hofstede-Gray's model, and (3) to suggest some preliminary insights on the relationship between the accounting environmental factors and the accounting value factors in Korea. But this suggestion is only one of the infant attempts to make the following researches in this area to be expanded in depth.

Keywords: accounting ecology, environmental values, socio-cultural values, accounting values, Hofstede-Gray's model

*Jeonju University
**Seoul National University
***Cheonbuk National University