

AAA의 회계원칙 및 기준 연구*

이 정 호**

《目 次》

- | | |
|--------------------|---------------------|
| I. 서 언 | 2. 보충적 보고서의 발행 |
| II. 1936년의 회계원칙 시안 | 3. '1948년 회계기준'의 특징 |
| 1. 원가와 가치 | V. 1957년의 회계기준 |
| 2. 이익의 측정 | 1. 기초적 제 개념 |
| 3. 자본과 잉여금 | 2. 자 산 |
| III. 1941년의 회계원칙 | 3. 이익결정 |
| 1. 제1차 개정의 배경 | 4. 지 분 |
| 2. 페이톤, 리틀톤의 회계사고 | 5. 공개의 기준 |
| 3. 전반적 내용의 특징과 구성 | 6. '1957년 회계기준'의 특징 |
| IV. 1948년의 회계기준 | VI. 결 언 |
| 1. 구성상의 특징과 전반적 내용 | |

I. 서 언

1916년에 설립된 미국회계학교수협회(American Association of University Instructors in Accounting : AAUIA)는 1935년 12월에 미국회계학회(American Accounting Association : AAA)로 그 명칭을 변경하고 새로이 출범한 학회의 회칙에 다음과 같은 목적을 명시하였다.

- ① 회계의 연구활동을 촉진하고 연구성과를 출판하고 보조한다.
- ② 회계원칙 및 기준을 발전시키고 공사 및 정부기관에서 채택할 수 있는 방안을 모색한다.
- ③ 기업을 통제할 수 있는 회계연구를 촉진한다.
- ④ 교수방법을 개선하고 회계지식의 확대에 의한 사회적 효익을 널리 알린다.

* 본 연구는 서울대학교 경영대학 경영연구소의 연구비 지원에 의해 수행되었음

** 서울대학교 경영대학 교수

이상과 같이 명백히 표명된 AAA의 설립목적에서 그의 방향은 분명히 설정되었다. 특히, 회계는 대공황을 계기로 종래 기여해 왔던 사적 목적을 위한 사유재(private goods)로서의 성격을 탈피하고 사회적·공공적인 성격을 갖는 공공재(public goods)로 승화 발전하게 됨에 따라 회계관계자들은 회계가 지니는 사회적 책임의 중대성을 인식하여 체계적인 회계원칙을 제정하여야 할것을 지적하고 이것을 동 학회가 해결해야 할 당연한 활동목표의 하나로 확인하였다. 이에 더하여 루즈벨트 행정부의 출범과 더불어 1933년과 1934년에 증권관계의 여러 법률이 연방의회를 통과된 이후 투자자들이 필요로 하는 회사정보에 대한 요청이 한층 증가하게 되었고, 종래 다양하게 이루어지고 있던 회계절차를 보다 통일된 모습으로 제정하려는 노력이 증권거래위원회(Securities and Exchange Commission: SEC)의 주임회계관(chief accountants)을 중심으로 모색되고 있었다. 이와 같은 당시의 분위기 속에서 미국 회계학회의 상임위원회도 재무보고서를 작성하고 보고함에 있어서 준거해야 할 보다 합리적이고 설득력 있는 회계의 가정(assumptions), 원칙(principles) 및 절차(procedures)의 체계를 수립하는 것이 당연한 과제로 대두하게 되었다.

이 같은 연구목적과 취지를 가지고 출발한 AAA의 상임위원회는 1936년에 「회사재무제표에 관한 회계원칙 시안」(A Tentative Statement of Accounting Principles Underlying Corporate Financial Statements)을 발표한 이래 다음과 같은 3차에 걸친 회계원칙 및 기준의 개정판을 발표하였다.

1941년 「회사재무보고서의 기초가 되는 회계원칙」

(Accounting Principles Underlying Corporate Financial Reports)

1948년 「회사재무제표의 기초가 되는 회계개념 및 회계기준」

(Accounting Concepts and Standards Underlying Corporate Financial Statements)

1957년 「회사재무제표의 회계 및 보고기준」

(Accounting and Reporting Standards for Corporate Financial Statements)

AAA가 1936년부터 1957년에 이르기까지 발표하여온 이들 회계원칙 및 기준에 관한 보고서는 학회 연구활동의 결과 그 일부를 공표한 것이다. 이들 보고서를 작성하기 위하여 심혈을 기울였던 연구자들까지도 이들 보고서가 법적 강제력을 갖게 될 것을 의도하여 작성한 것은 아니었다. 그렇기 때문에 이들 AAA의 회계원칙 및 기준이 사회적으로 강제력을 갖는다든지 또는 법적 권위를 갖는 회계행위의 규범으로 인정되는 것은 아니다. 이들 보고서의 공

극적인 목표는 어디까지나 회계관계자간에 진지한 토의를 거쳐 회계가 추구하여야 할 본래의 입장을 명확히 표명하려는 데 있었다. 회계원칙 및 기준을 논리적으로 체계화하려는 노력은 AAA가 회계원칙 및 기준을 표명하는 여러 과정에서 일관되게 나타나고 있는 기본적 태도이었다.

이하에서는 미국회계학회의 상임위원회가 1936년부터 1957년에 이르기까지 4회에 걸쳐 발표한 회계원칙 및 기준을 검토하고 회계원칙제정 작업에 대한 최종 성과라고 할 수 있는 「회사재무제표의 회계 및 보고기준」(Accounting and Reporting Standards for Corporate Financial Statements-1957 Revision)의 내용을 분석하기로 한다.

II. 1936년의 회계원칙 시안

AAA의 상임위원회는 4개월간의 회합과 서신연락 등을 통한 회계원칙 제정노력의 결과를 1936년 *The Accounting Review*지 6월호에 '회사보고서 작성을 위한 회계원칙 시안'(A Tentative Statement of Accounting Principles Affecting Corporate Reports)-이하 '회계원칙 시안'이라 함-라는 이름으로 발표하였다. 이 '회계원칙 시안'을 발표한 당시의 상임위원회는, 회장에 코러(E. L. Kohler), 부회장에 그리어(H. C. Greer), 맥파랜드(G. A. MacFarland), 리틀톤(A. C. Littleton), 감사겸 회계에 테일러(J. B. Taylor) 그리고 기판지 편집자는 회장인 코러가 겸임하고 있었다.

일찍이 미국회계사협회(American Institute of Accountants: AIA)는 대공황이 심각하게 진행되고 있던 1932년에 AIA의 증권거래소협력특별위원회(Special Committee on Cooperation with Stock Exchange)와 뉴욕증권거래소상장위원회(Committee on Stock List of the New York Stock Exchange)간에 교환된 서신에 포함된 5개 항목에 걸친 원칙을 표명한 바 있다. 이것은 당시에 중요시되었던 회계상의 근본문제를 5가지로 구분하여 원칙으로 제시한 것이다. 이 '회계 5원칙'은 회계행위의 지침으로서 처음으로 공간 되었다고 하는 점에 이것이 갖는 역사적 가치는 실로 크다고 하지 않을 수 없다. 그러나 한편으로 AIA의 '회계 5원칙'은 종합적 회계원칙에 관한 보고서로서의 체제와 내용을 갖추고 있지 못하였다. 이에 비해서 '회계원칙 시안'은 전반적으로는 비교적 이론적 체제를 갖고 체계적으로 회계원칙을 전개하려고 시도한 보고서란 점에 그 의의가 있다. 또한 표제에 사용된 '회계원칙 시안'(tentative statement)이라는 용어는 아직 완성된 보고서가 아니라 앞으로 보다 포괄적인 체제로의 발전을 위한 논의의 길을 터놓기 위해서 붙여진 것이다.

'회계원칙 시안'에서는 구체적 내용을 다음과 같은 3부로 구분하여 20개에 달하는 회계원칙을 제시하고 있다.

- (1) 원가와 가치(costs and values)
- (2) 이익의 측정(measurement of income)
- (3) 자본과 잉여금(capital and surplus)

전체적으로 위와 같이 구성되어 있는 '회계원칙 시안'은 다음과 같은 3가지의 기본적 전제하에서 작성된 것이다.

- (1) 회사의 재무제표는 일관된 회계이론의 체계에 따라 계속적으로 이루어져야 한다.
- (2) 제보고서의 목적은 기업의 경제적 제 자원의 이용과 그 결과 채권자와 투자자의 이해관계에 미치는 변동 및 그 상태에 관한 것을 재무적 용어로 표현하는 것이다.
- (3) 회계는 본질적으로 평가의 과정이 아니고 당기와 그 후의 기간에 역사적 원가와 수익을 배분하는 것이다.

위의 기본적 전제하에서 다음의 제 기준이 도출된다.

1. 원가와 가치

원가와 가치에 관한 기준은 다음과 같은 7가지로 되어 있다.

- ① 일정시점에 있어서의 유형자산에 대한 회계담당자의 평가는 취득원가의 얼마만큼의 부분이 소비·소멸 또는 유용성이 상실되어 상각하지 않으면 아니되는가 하는 것과 얼마만큼의 부분을 장래의 경영활동에 합리적으로 배분하여 이월시켜야 하는가 하는 것을 결정하는 것이다.
- ② 소유권에 실질적으로 변화가 나타났을 경우에 원가는 현금의 지출 또는 증권과 교환으로 취득한 재산은 그의 공정시장가액(fair market value)으로 측정한다.
- ③ 감가상각, 감모상각 또는 그 밖의 모든 원가의 소멸에 대해서 비록 그 금액을 정확하게 측정하기 곤란하여 추산에 의존하지 않으면 안 될 경우라 하더라도 회계적 인식을 하지 않으면 안 된다.
- ④ 이들 원칙에 따라 상각된 원가는 다시 상각되는 자산으로 기재해서는 안된다. 단, 관계 있는 각 기간에 대한 수정손익계산서에 필요한 수정기입을 표시하는 경우에는 예외로 한다.

⑤ 이들 원칙은 감가상각, 감모상각 및 진부화에 대한 총당금에 의한 고정자산의 상각뿐만 아니라 다음 기간에 할당되는 금액으로서의 재고 및 투하원가의 인하 액을 포함하여 광범위하게 적용되어야 한다.

⑥ 채무의 총액이 그로부터 수취한 금액을 초과하는 부분은 만기일에 지급해야 할 이자를 나타내는 것이므로 이 같은 이자의 미경과 부분은 대차대조표에 채무의 액면금액으로부터 공제하여 기재하여야 한다.

⑦ 미상각원가 이외의 가액을 표시할 필요가 있을 때는 정보목적에 위해서 재무제표의 보충사항으로서 부기 하여야 한다.

위에서 열거한 것은 자산평가절차의 일반적 기준을 제시한 것으로서 이것이 원가 및 평가의 원칙(principles of cost and valuation)이다. 이 곳에서 주장하고 있는 것은 취득원가주의를 요구하는 한편, 가격변동에 따른 자산의 재평가를 억제하는 것이 그 주요 내용으로 되어 있다.

2 이익의 측정

이익의 측정에 관한 기준은 다음과 같은 6가지로 되어 있다.

① 일정기간에 대한 손익계산서는 적절하게 회계적 인식을 한 모든 수익과 당해 기간 내에 상각한 모든 원가를 반영하지 않으면 안 된다. 이 때 이들은 당해 기간의 영업활동의 결과인 가 또는 아닌가 하는 문제와는 관계가 없다. 결국은 기업의 역사를 통해서 여러 기간에 걸친 손익계산서를 통합해 보면 모든 이득 및 손실(gains and losses)은 이에 표시되게 된다.

② 일정기간에 대한 손익계산서는 필요한 경우에는 2구분으로 분할하여야 한다. 그 하나의 구분은 그 기간의 영업활동내역을 가능한 한 정확하게 측정하여 표시하게 되며 다른 또 하나의 구분은 실현한 자본이득(capital gain)과 자본손실(capital losses) 및 당해기간의 영업활동과는 관계없는 이익의 실현 및 원가의 상각으로부터 생기는 이상손익항목을 표시한다.

③ 손익계산서의 영업활동부분은 수행된 판매 및 제공된 용역으로부터의 총수익, 감가상각액 및 그 밖의 자산의 상각액을 포함하여 발생한 영업상의 원가 및 비용, 그 기간에 적절하게 상각한 부채조달에 관한 할인료와 비용을 포함하여 차입금에서 발생한 이자액, 소득세 및 이익의 발생액, 그 밖의 정상적으로 반복적 성격을 갖는 제거래로부터 생기는 주주지분의 증감을 표시하지 않으면 안 된다.

④ 손익계산서의 영업활동 구분에는 자본이득 및 자본손실, 전기손익수정을 포함하여 임시의 손익, 당기영업 이외의 요인으로부터 생기는 임시의 이득·손실 및 상각액, 장부가액 이상 또는 이하로 채무를 변제함으로써 생기는 이득 및 손실 그 밖의 이에 준하는 항목을 적절히 세분하여 기재하여야 한다.

⑤ 회사의 손익계산서에는 자기주식의 발행·구입 또는 소각을 포함하여 거래에 따른 손익, 자본계정의 수정 또는 배당금의 지급 또는 주식배당으로부터 생기는 손익을 기재하여서는 아니 된다.

⑥ 일정기간의 이익 또는 연속되는 여러 기간의 이익이 손익계정을 다시 작성해야 할 정도로 부정확하게 표시된 것이 발견되었을 경우에는 적어도 이같은 검사가 끝난 후에 공표되는 보고서에는 그 수정이 이루어진 곳의 각 전기의 수정손익계산서를 첨부하여야 한다.

위의 제원칙은 이익을 측정하고 보고할 때 준수하여야 할 원칙이다. 이곳에서 중점적으로 논의되고 있는 것은 손익계산서에 당기의 영업성적에 영향을 미치는 모든 항목을 기재하여야 할 뿐 아니라 자본이득 및 자본손실, 임시손익 및 전기손익수정도 기재하여야 한다는 이른바 포괄주의(all-inclusive concept)를 채택하고 있다는 점이다.

3. 자본과 잉여금

자본과 잉여금에 관한 기준은 다음과 같은 7가지로 되어 있다.

① 자본은 불입자본(paid-in capital)과 이익잉여금(earned surplus)의 두 부분으로 구분하여 기재하여야 한다.

② 불입자본은 다음의 제항목으로 구성되어 있다. 즉, 발행한 주식으로부터 수취한 금액, 즉 자본금, 불입잉여금(paid-in surplus), 재 취득한 자기주식의 매각차익, 할인가액으로 구입한 자기주식을 소각하여 생긴 차익, 주식배당의 방법에 의하여 이익잉여금에서 자본잉여금에의 대체액, 자본변경으로부터 생긴 차익.

③ 자기주식을 재 취득하기 위해서 지출한 금액은 만일 그 주식의 재발행 가능한 것이라고 하면, 이것을 자산으로서 취득하지 말고 자본 및 잉여금의 공제항목으로 보지 않으면 안된다. 만일 그 주식의 재발행가능하지 않은 경우나 그것이 미발행주식 또는 상각주식이 되는 경우에는 자기주식의 가액은 자본금계정에 부과하여 표시자본액까지 자본을 감소시켜야 한다.

④ 불입잉여금과 잉여적립금(surplus reserve)은 다같이 손실의 보전을 위해서 사용해서

는 아니 된다. 모든 원가상각액, 확인된 손실, 그 밖의 소멸된 자산가치는 손익계정을 통해서 이익잉여금에 대체하여야 한다.

⑤ 이익잉여금에 계상 또는 부과해야 할 항목은 다음에 국한된다. 즉, 매기 손익계정의 잔액, 주주에의 배당, 상환을 위해서 구입한 주식의 불입자본액에 대한 구입가액의 초과액 또는 자기주식의 소각 액에 대한 구입가액의 초과액, 운전자본의 유지 또는 감채기금의 보충 등 목적을 위해서 적절한 잉여적립금의 감소, 회사의 자기주식에 관한 거래로부터 생기는 차손익.

⑥ 적절한 회사법상의 행위에 따라 결손금이 자본의 액면 또는 표시액의 감소 또는 불입잉여금의 대체에 의하여 보전된 경우에는 그 후에 있어서의 이익잉여금에는 당해 회사법상의 행위 후의 일정시점으로부터 시작한다고 하는 것을 부기 하여야 한다.

⑦ 결산보고서에는 자본금과 잉여금계정에 대해서 당해 회계기간 중에 나타난 변동의 특질을 자기주식의 매매로부터 생기는 불입자본의 증감을 포함하여 충분하고도 상세하게 표시한 분석자료를 기재하여야 한다.

위에 열거한 기준이 자본 및 잉여금에 관한 원칙이다. 그러나 불입자본 및 잉여금에 대한 위와 같은 회계원칙을 적용한다는 것은 각 주법의 규정간에 서로 대립되는 면이 없지 않기 때문에 이를 실제 문제에 적용하는 데에는 현실적으로 어느 정도의 한계를 가지고 있다.

결국 '회계원칙 시안'에서는 첫째, 원가 및 평가의 원칙으로서는 취득원가주의를, 둘째로 이익측정의 원칙으로서는 포괄주의원칙을, 그리고 셋째로 자본 및 잉여금의 원칙에서는 불입자본과 잉여금 구분의 원칙 등 제원칙을 제시하고 있는 것으로 볼 수 있다. 한편 20개의 제원칙으로 구성되어 있는 '회계원칙 시안'은 특정 계정과목에 관한 정의, 재무제표의 양식과 자산의 장부가액의 인상 및 감가상각의 올바른 처리에 관한 지시, 불입자본과 잉여금 및 경상이익과 특별이익을 정확히 구분하려는 노력, 회계상의 남용이 있었던 분야에서의 바람직한 회계방법 등이 함께 포함되어 있기 때문에 실제로는 절차상의 회계규칙과 회계기준의 혼합물이라고 할 수 있다. 이같은 한계를 지니고 있음에도 이 '회계원칙 시안'은 세계 최초로 완결된 형식을 갖는 회계원칙으로서의 특징을 가지고 있다.

Ⅲ. 1941년의 회계원칙

1. 제1차 개정의 배경

1936년의 '회계원칙 시안'을 발표한 후 AAA는 학계나 실무계로부터 상당한 반응이 나타날 것으로 기대하였다. 그러나 사정은 기대했던 것과는 판이하게 달랐다. 회계문제에 관해서 깊은 관심을 갖고 있던 *The Journal of Accounting*까지도 이에 대한 아무런 언급을 하지 않았다. 이 같은 상황하에서 '회계원칙 시안'을 기초하였던 위원들은 그들이 제정한 회계원칙이 과연 성공적인 것이었는가에 대한 의נם을 갖게 되었다. 그러나 이에 대한 반응은 서서히 나타나기 시작했다.

1936년 및 1937년의 AAA 연차총회에서 '회계원칙 시안'에서 제시한 제 원칙에 관한 토의가 있었을 때 부라우(Carman G. Blough)와 SEC의 주임회계관은 '회계직업에 실질적으로 공헌한 것'이라는 찬사를 아끼지 않았고, 실무가인 스템프(V. H. Stempf)는 '회계원칙 시안'에 나타난 회계원칙은 무질서하게 이루어지는 회계를 구속하는 데 공헌할 수 있을 것이라고 평가하였다. 이같은 찬사에 대해서 반대 의견도 만만치 않았다. 우선 로렘(C. R. Rorem)은 '회계원칙 시안'을 찬성하면서도 이것은 초보단계에 불과하다고 비판하였으며, 햇필드(H. R. Hatfield)는 '회계원칙 시안'이 갖고 있는 논리적 구조에 모순이 있음을 지적하였다. 이 밖에도 여러 학자에 의하여 비판이 있었다. 이들 비판 중 어느 것은 '회계원칙 시안'에서 제시하고 있는 원칙 하나 하나에 대해서 비판적으로 분석하는가 하면 어느 것은 포괄주의 손익계산서에 관한 문제, 사채할인의 표시에 관한 문제, 자기주식에 관한 손익의 처리에 관한 문제 등등을 비판하기도 하였다.

이와 같이 회계원칙을 분석하고 논의하는 과정에서 회계원칙의 본질, 회계원칙과 회계관습과의 관계, 그리고 회계기준의 개념 등도 점차로 자연스럽게 논의의 대상이 되었다. 당시에 논의되고 또 AAA의 '1941년 회계원칙'을 발전시키는데 영향을 미쳤던 연구성과로서 (1)버언(Gilbert R. Byrne)의 논문 (2)「SHM의 회계원칙」(3)길만(Stephen Gilman)의 저서 (4)페이톤(W. A. Paton) 및 리틀톤(A. C. Littleton)의 저서 등을 매거할 수 있다.

우선 버언의 논문 「어느 정도까지 회계실무를 규칙 및 기준으로 감축시킬 수 있을 것인가?」(What Extent Can the Practice of Accounting be Reduced to Rules and Standards?)에 관해서 보자. 이 논문은 1937년의 미국회계사회(AIA) 창립 50주년 기념 현상논문 모집 시에 제1위로 당선한 논문으로서 비록 회계관계기관의 이름으로 발표된 것은 아

나나 우리가 인정할 수 있는 원칙을 당시에 처음으로 집대성하였다는 특징을 가지고 있다. 이곳에서 버언은 8 개 항목에 달하는 회계원칙을 예시적으로 들어 역사적 원가에 의한 평가, 수익·비용의 적절한 대응, 감가상각의 채용, 판매시점에서의 수익의 실현, 보수주의, 투입자본과 이익잉여금의 구분, 회계에 있어서 계속성원칙의 필요성 등을 강조하고 있다.

다음으로 SHM의 회계원칙은 하스킨즈 및 셀즈 재단(Haskins and Sells Foundation)이 “회사회계 및 일반대중에게 배포할 재무보고서를 명백히 하고 개선하는데 유용한 회계원칙을 집대성할 것”을 샌더즈(T. H. Sanders), 햇필드(H. R. Hatfield) 그리고 무어(U. Moore)의 3 교육자에 위임하여 그 연구결과로서 1938년에 작성·발표된 것이 『회계원칙에 관한 보고서』(A Statement of Accounting Principles)이다. 「SHM의 회계원칙」으로 불리어지는 이 보고서를 작성하기 위해서 그들은 회계자료의 작성자와 이용자 쌍방과 회견하고 정기간행 문헌을 재검토하였으며 또한 법률, 법정의 판결, 당시의 회계보고서 등을 음미하였던 것이다. 그들은 실증적 방법으로서 실제의 경험과 생존해 있는 사람의 구체적 의견을 종합하여 당시에 적용되고 있던 회계교의(accounting doctrine)의 목록을 작성하였던 것이다. 이곳에서 강조하고 있는 주요한 점을 요약하면 대략 다음과 같다.

① 자본거래와 손익거래를 엄격하게 구분할 것, ② 회계절차를 계속적으로 적용할 것, ③ 회계상의 판단을 하지 않으면 안 되는 제 항목에 대해서는 보수주의에 따를 것, ④ 이익에 대해서는 당기업적주의의 개념을 적용할 것, ⑤ 유동자산의 평가는 저가기준을 적용할 것, ⑥ 이연비용을 보고함에 있어서 장래기간의 효익에 부담시키는 비용과 실제로 나타난 손실과의 구별에 대해서 특별한 주의를 할 것.

대략 이상과 같은 내용으로 되어 있는 「SHM의 회계원칙」은 연구자들이 개선하려는 회계 방법으로부터 도출하였다. 그렇기 때문에 그릇된 회계실무라 하더라도 그것이 광범위하게 사용되는 한 회계원칙으로 수용하였던 것이다. 이것은 회계사로 하여금 본질적으로 수동적인 역할만을 수행하도록 한 결과가 되었다. 이와 같은 점에서의 단점이 있더라도 이 연구결과는 스토리(Reed K. Storey)가 지적한 대로 “회계원칙에 관한 최초의 어느 정도 완전한 보고서”임에는 틀림없다. 이 같은 점에서 「SHM의 회계원칙」은 그 후의 회계원칙의 연구에 많은 영향을 주었다.

1930년대 후반기에 이르기까지 회계원칙을 성문화하려는 과정에 나타난 공통적인 문제점은 회계와 관련된 기본용어에 대하여 통일적인 이해를 결여하고 있었다는 점이다. 학자에 따라 principle, doctrine, convention, rule 등의 용어를 자유로이 구사하고 경우에 따라서는 이들 용어를 동의어로 사용하였기 때문에 회계원칙의 여러 단계를 구분하기가 매우 곤란

하였다. 이 점을 중시하여 1939년 길만(Stephen Gilman)은 그의 저서 『이익의 회계상 개념』 (*Accounting Concepts of Profit*)에서 회계원칙을 집대성하는 데 사용되는 용어를 엄밀하게 정의하려고 노력하였다. 그는 회계사고의 단계를 4구분하고 종래에 원칙으로 불리던 개념을 재분류하고 있다.

길만은 회계이론의 기초가 되는 기본적 전제는 convention(관습)이라고 하고 구체적으로 4개의 convention을 제시하고 있다. 실체의 convention, 평가의 convention, 회계기간의 convention, 차변·대변의 convention 등이 그것이다. doctrine(교의, 敎義)은 신념 또는 정책으로서 적용되는 회계실무이다. 예를 들면, 보수주의, 계속성, 공시성 및 중요성 등은 그 모두가 논리적인 면에서 타당성을 갖고 있는 것이 아니라 편의적인 면에서 이를 정당화하여 회계보고에 적용된 doctrine인 것이다. rule(규칙)은 "행위 또는 행동을 위해서 규정된 지침"으로서 이 점은 오늘날 우리가 사용하는 것과 같은 의미를 갖는다. principle(원칙)은 자연과학에 있어서의 경우와 마찬가지로 rule이 그로부터 도출되는 기본적 진리이다. 원칙은 법률의 개정, 법정의 판결 또는 정부기관의 규제 등을 무시한다고 하는 의미에서 doctrine이나 convention과는 다르다. principle은 산업간에 다를 수도 없고 또한 기업의 소유형태의 변화에 따라 영향도 받지 않는다. 따라서 길만에 의하면 진정한 회계원칙은 존재하지 않는다고 한다. 이와 같이 길만은 회계상의 용어를 일반적인 용어와 그 사용법을 일치시킴으로써 현재 우리가 사용하는 용어보다도 더 정확한 분석을 하였던 것이다.

2. 페이톤, 리틀톤의 회계사고

1941년도 AAA 회계원칙의 개정판(이하 '1941년 회계원칙')에 관한 일반적 내용을 검토하기에 앞서 기초위원 중 페이톤(W. A. Paton)과 리틀톤(A. C. Littleton)이 1940년에 발표한 『회사회계기준서설』 (*An Introduction to Corporate Accounting Standard*)에 주의를 기울일 필요가 있다고 본다. 왜냐 하면 이 문헌은 1936년의 '회계원칙 시안'에 대한 해설서인 동시에 비판서로서 '1941년 회계원칙'의 이론적 기초를 제공하였고 나아가 1948년 및 1957년의 회계기준을 발전시키는 데 큰 공헌을 하였기 때문이다.

우선 이 책에서 페이톤과 리틀톤은 종래 사용해 오던 회계원칙(accounting principles)이란 용어 대신에 회계기준(accounting standards)이란 용어를 사용할 것을 권고한 바 있다. 비록 이들의 의견이 '1941년 회계원칙'에서는 수용되지 않았으나 1948년 및 1957년도 개정 회계원칙에는 채택되어 오늘에 와서는 보편적으로 사용되는 용어가 되었다. 그들이 주장하는 바에 따르면 '회계원칙이란 말은 회계와 같이 인간이 마련한 사회적 제도(human service

institution)에는 존재할 수 없는 보편타당성과 영구불변성을 암시하는 것'으로 이해하고 있다. 이와 같이 주장할 수 있는 근거로서 다음과 같은 점을 들 수 있다. 첫째, 회계실무의 제 관행은 여러 가지 점에서 실무 그 자체가 모순 대립되어 있기 때문에 회계기준은 단순한 실무나 법규를 추종하는 것이 되어서는 안 된다. 둘째로 회계기준에서는 개개의 회계처리의 방법을 취급하기보다는 회계사실의 표시에 관한 일반적인 접근방법과 기본개념을 명백히 하지 않으면 안 된다는 것이다. 셋째로 회계기준은 그 자체가 절차가 아니라 제 회계절차를 지시하고 개개의 경우에 적용할 수 있는 일반적 규칙을 지시하는 성격을 가져야 한다는 것이다.

이와 같은 입장에서 페이톤 및 리틀톤 두 교수는 회계기준의 체계를 수익의 기준, 비용의 기준, 이익의 기준, 잉여금의 기준으로 구성되는 것으로 하고 각각의 기초개념 및 기준을 포괄적으로 지시하고 있다. 이와 같은 기본적 경향은 '1941년 회계원칙'에 부분적으로 반영되었고 1948년 및 1957년의 회계기준에는 대폭적으로 영향을 미쳐 동태회계이론의 완성을 보게 된 것이다.

페이톤 및 리틀톤의 회계기준의 근본을 이루는 사고는 기업의 계속적인 활동을 비용의 흐름과 수익의 흐름으로 파악하고 이것은 현재와 장래로 분할함과 동시에 수익·비용을 기간적으로 대응 결합시켜 이익을 측정하는 기준을 명백히 하였다는 데 있다. 이 같은 사고는 1936년의 '회계원칙 시안'의 기본적 가정에서도 '회계는 평가의 과정이 아니고 당기와 그 후의 기간에 역사적 원가와 수익을 배분하는 것'이라고 하여 손익계산중심의 회계이론을 전개하고 있다. 그러나 이곳에서는 수익·비용 대응의 원칙을 정확하게 표현하고 있지는 못하다. 다시 말해, 비용의 흐름을 현재와 과거로 구분하고(대차대조표의 역할) 이것을 수익의 흐름과 결합한다고 하는(손익계산서의 역할) 회계의 기본기능을 충분히 나타내주지 못하였던 것으로 보인다.

리틀톤은 1939년의 논문에서 회계의 기본문제는 비용의 흐름을 현재와 장래로 분할하고 현재의 수익·비용을 대응시켜 장래 수익의 흐름 속에서 자산의 원가를 결합시키는 것이라고 주장하였던 바 이 같은 회계사고는 1940년의 『회사회계기준서설』에서 다음과 같이 표현되어 구체화되었다.

"기업활동의 흐름은 오래 계속된다. 제반 활동의 마지막 결과는 미래에 있다. 그러나 현재의 여러 가지 결정은 최후의 결과를 기다릴 수는 없는 것이다. 경영자, 출자자, 정부 그리고 모든 이해관계집단은 그 진척도를 측정하기 위해서 시험적인 감정(test readings)을 필요로 한다. 우리는 회계의 수단을 동원하여 일정기간 내에 메터(meter)를 통해 흐르는 수익과 비용의 기간적 대응을 함으로써 시험적 감정을 하는 방법을 제시하려 한다. 이 목적을 위해서

수익과 비용에 관한 자료가 선정된다. 왜냐하면 거래에 관한 획득가액(acquisition price-aggregates)과 처분가액(disposition price-aggregates)의 검토는 성과를 얻기 위한 노력과 그 결과 산출한 성과를 비교하는 데 유익하다고 믿고 있기 때문이다.”

그리하여 그들은 비용을 노력(effort)이란 말로, 수익을 성과(accomplishment)란 말로 표현하여 성과가 노력 이상의 결과를 가져왔을 때 이익이 나타나는 것으로 보았던 것이다. 성과와 노력의 비교가 회계에서는 수익과 비용과의 기간적 대응이라는 방법에 의하여 수행된다.

이상과 같은 논리로 전개된 페이톤·리틀톤의 『회사회계기준서설』은 '회계원칙 시안'의 기본적 입장을 보다 명확하고 상세하게 규명한 것으로서 이것은 '1941년 회계원칙'을 이해하는 데 없어서는 안될 중요한 문헌이다.

3. 전반적 내용의 특징과 구성

'회계원칙 시안'의 발표가 있는 지 5년 후인 1941년에 AAA 상임위원회는 '회계원칙 시안'에 대한 제1차 개정으로서 '회사재무보고서의 기초가 되는 회계원칙'(Accounting Principles Underlying Corporate Financial Reports)-이하 '1941년 회계원칙'이라 함-을 발표하였다. 이것은 1941년도 상임위원회가 그 개정을 결정하여 AAA 회장이었던 챔버린(H. T. Chamberlain)이 그 기초위원으로서 코리(E. L. Kohler), 브라우(C. G. Blough), 디슨(R. L. Dixon), 그리어(H. C. Greer), 리틀톤(A. C. Littleton), 타갈트(H. F. Taggart), 페이톤(W. A. Paton), 윈터(S. Winter) 등 8명을 지명하여 1941년 1월부터 6월까지 5회 회합을 갖고 6개의 초안을 기초하여 최후로 기초한 제6안이 상임위원회에서 만장일치가 결정됨으로써 공포하게 된 것이다.

AAA의 '1941년 회계원칙'에 나타난 전반적 체계는 다음과 같다.

서 언(prefatory note)

기본적 가정(the basic assumption)

- A. 원 가(cost)
- B. 수 익(revenue)
- C. 이 익(income)
- D. 자 본(capital)

1936년의 '회계원칙 시안'과 비교하여 구성상에 나타난 특징을 보면 우선 '회계원칙 시안'에서의 원가 및 가치의 재 원칙에서 가치적 측면이 제외되고 그 대신 원가의 최초의 측정 및 분류의 원칙이 상당한 비율을 점하고 있음을 알 수 있다. 또한 수익의 항목이 신설되어 수익

실현의 인식에 관한 제 기준이 상세히 논의되었다. 이것은 앞에서 설명한 『회사회계기준서설』에 나타난 주목할만한 새로운 경향이다.

'1941년 회계원칙'은 1936년의 '회계원칙안'과 비교하여 볼 때 회계에 관한 기본사고에는 별다른 변화가 보이지 않는다. '1941년 회계원칙'은 기본적으로 1936년의 '회계원칙 시안'이 건전한 바탕 위에서 이루어진 것이기 때문에 거의 수정을 필요로 하지 않는다는 전제에서 출발한 것이었다. 그러므로 '1941년 회계원칙'은 회계원칙에 관한 논의를 한층 촉진시킨다고 하는 뜻에서의 '재수정'(restatement)의 의미를 지니고 있을 뿐이다. 따라서 '1941년 회계원칙'에서는 사실상 자본에 관한 부분을 제외하고는 거의 전부를 '회계원칙 시안'에서 표명하였던 것을 재정리하여 표명한 것에 불과하다. 비록 '회계원칙 시안'과 비교하여 부분적으로 강조 점에 변화가 있긴 하나 이렇다 할 중요성을 갖는 것은 없다.

IV. 1948년의 회계기준

1. 구성상의 특징과 전반적 내용

1936년의 '회계원칙 시안'에 대한 제1차 개정 회계원칙이 1941년에 발표된 후의 수년간은 제2차 세계대전의 영향으로 말미암아 AAA가 전국적인 학회활동을 수행하는 데는 여러 가지 어려운 문제들이 많이 있었다. 그렇다고 이 기간 중에 몇몇의 이론적 노작이 없었던 것은 아니나 회계원칙에 관한 연구열이 재개된 것은 전쟁이 끝난 후의 일이다.

1946년에는 밀러(H. E. Miller)를 위원장으로 하고 그래버(P. J. Graber), 리랜드(T. W. Lealand), 맥코이(J. R. McCoy), 뉴커머(H. L. Newcomer) 및 직책상의 참가자(ex officio)로서 1947년도 회장인 밀러 등을 위원으로 하여 개정판 회계원칙을 작성하기 위한 기초위원이 임명되었다. 이들 위원들에 의하여 마련된 초안을 기초로 AAA 상임위원회는 1948년 9월호 *The Accounting Review*지에 1948년도 개정판 회계원칙인 '회사재무제표의 기초가 되는 회계개념 및 기준'(Accounting Concepts and Standards Underlying Corporate Financial Statements)-이하 '1948년도 회계기준'이라 함-을 발표하였다.

'1948년도 회계기준'은 우선 표제에 나타난 바와 같이 용어상 주목할 만한 변화가 있음을 알 수 있다. 즉, 종래에 사용되어 오던 원칙(principles)이란 용어 대신 '회계개념 및 기준'(accounting concepts and standards)이란 용어를 사용하고 있다. 이것은 페이톤·리틀튼이 『회사회계기준서설』에서 회계와 같은 인간이 만들어낸 사회제도에는 원칙이란 말이 적절하지 않다는 견해를 밝힌 후 처음으로 AAA가 공식적으로 수용한 것으로 볼 수 있다. 사

실 AAA는 오늘에 이르기까지 이와 같은 입장을 계속해서 지지하고 있다.

'1948년 회계기준'의 전반적 구성은 다음과 같이 되어 있다.

I. 서 언(prefatory note)

II. 자 산(assets)

III. 이 익(income)

(1) 수 익(revenue) (2) 비 용(expense)

IV. 부채 및 주주지분(liabilities and stockholders interest)

(1) 부 채(liabilities) (2) 주주지분(stockholders' interest)

V. 재무제표(financial statements)

'1948년 회계기준'의 구성 면에 나타난 특징을 보면 첫째, 1936년 및 1941년의 회계원칙에서는 볼 수 없었던 자산(assets)을 독립항목으로 분류하는 한편, 종래의 원가에서 취급하였던 부채에 관한 원칙을 독립된 부채항목을 설정하여 설명하고 있다. 둘째, 원가의 기간배분에 관한 문제는 비용의 항목을 설정하여 이곳에서 설명하고 있다. 셋째, 지금까지 이익의 항목에 포함시켜 설명하였던 계산서의 표시형식의 문제를 재무제표라는 독립항목을 설정하고 이곳에 이와 관련된 제기준을 집약시키고 있다. 특히, 1936년과 1941년의 회계원칙에서는 볼 수 없었던 재무제표에 관한 원칙이 표명되었다는 점은 '1948년 회계기준'의 진보된 일면을 나타내주고 있는 점이다. 일찍이 1938년에 이미 「SHM 회계원칙」에서는 회계처리의 원칙과 보고의 원칙으로 결합되도록 마련하였으나 AAA에서는 '1948년 회계기준'에 와서야 비로소 보고의 원칙에 해당하는 회계원칙을 재무제표라는 하나의 독립항목에서 취급하게 된 것이다.

2. 보충적 보고서의 발행

회계원칙에 관한 제2차의 수정발표가 있었던 다음해인 1949년에 AAA는 '회사재무제표의 기초가 되는 제 개념 및 제 기준에 관한 위원회'(committee on concepts and standards underlying corporate financial statements)를 설치하고 기업의 재무보고 및 그 기초가 되는 회계기준에 관한 제 문제에 대하여 다시 검토하기 시작하였다. 이 위원회는 그 연구의 결과를 부분적으로 집약하여 1950년부터 1955년까지 제3차 회계기준에 관한 다음과 같은 8가지의 보충적 보고서를 발표하였다.

- ① 적립금과 유보이익("Reserves and Retained Income," Supplementary Statement No. 1, 1950)
- ② 가격수준변동과 재무제표("Price-level Changes and Financial State-ments," Supplementary StatementNo.2.1951)
- ③ 유동자산과 유동부채("Current Assetsand Current Liabilities," Supple-mentary Statement No. 3, 1951)
- ④ 회계원칙과 과세가능소득("Accounting Principles and Taxable Income," Supple-mentary Statement No. 4, 1952)
- ⑤ 회계상의 수정("Accounting Corrections," Supplementary Statement No. 5, 1953)
- ⑥ 재고자산평가와 물가수준변동("Inventory Pricing and Changes in Price Levels," Supplementary Statement No. 6, 1953)
- ⑦ 연결재무제표("Consolidated Financial Statements," Supplementary Statement No.7, 1954)
- ⑧ 공표재무보고서를 위한 공개의 기준("Standards of Disclosure for Published Financial Report," Supplementary Statement No. 8, 1955)

3. '1948년 회계기준'의 특징

'1948년 회계기준'은 1936년 및 1941년의 회계원칙과 비교하여 다음과 같은 특징을 가지고 있다.

첫째, 종래의 보고서에서는 회계원칙(accounting principles)이란 용어를 사용해 왔었으나 이를 회계기준(accounting standards)이란 말로 바꿔 쓰고 있는 점이다.

둘째, 종래의 회계원칙의 내용은 그 대부분이 회계처리의 방향을 제시하고 있었으나 1948년의 개정판에서는 회계기준을 설명하는 데 있어 개념의 문제와 처리(측정)의 문제를 구별하고 있다. 자산, 이익, 수익, 비용, 부채 및 주주지분 등에 관한 제 개념을 규정하려고 하였던 것은 회계이론의 큰 발전이라 볼 수 있다. 물론 이 기준에서 규정한 정의가 오늘날 그대로 수용되는 것이 아니고 또 문제점이 많이 있으나 회계의 기초개념에 관한 정의가 시도되기는 이번이 처음이다.

셋째, 비용에 관한 기준은 1936년의 '회계원칙 시안'에서는 원가 및 가치에서, 또한 '1941년 회계원칙'에서는 원가의 원칙을 설명하는 데 포함되었다. 이것이 1948년에 와서는 자산에 관한 기준과 비용에 관한 기준으로 구별하여 설명한 것은 회계학의 진보된 일면을 나타내 주

는 것이다. 이와 아울러 비용에 관한 기준에서는 잔여원가(residual cost)란 새로운 용어가 나타났다. 이것은 비용으로 부과한 원가부분을 자산의 구입원가로부터 공제한 잔여의 원가로서 대차대조표의 자산가액을 의미한다. 여기에서 소멸된 원가를 비용으로, 그리고 잔여원가를 자산으로 인식하게 되는 개념상 구분이 가능하게 된다.

넷째, 주주지분에 관한 기준이 1941년의 개정판에서는 자본에 관한 원칙에서 불입자본과 이익잉여금의 두 부분으로 구분하여 설명되어 있었다. 그러나 1948년 개정판에서는 이익잉여금 대신 유보이익(retained income)이란 용어를 사용하고 있다. 또한 1941년의 자본에 관한 원칙에서는 자기주식에 관한 거래로부터 생긴 차익은 이익잉여금에 포함하여서는 아니 되는 것으로 되어 있으나 '1948년 회계기준'에서는 이 점에 관해서 명료한 기술을 하지 않고 있다. 또한 감자차손은 유보이익의 배분으로 인정하는 것으로 기술하고 있다.

다섯째, 순이익계산의 조작을 방지하기 위하여 일단 비용으로 할당할 금액은 차기에 수정을 하지 못하도록 하였다. 이와 같이 함으로써 비용 할당시에 중대한 판단의 오류를 범하였을 경우에는 수정을 하지 못하는 불합리성을 가지게 되었다.

여섯째, 부채를 소극재산으로 보던 종래의 관점을 달리하여 기업자본의 조달원천으로서의 채권자지분으로 파악하고 있다.

일곱째, 종래의 보고서에서는 거론되지 않았던 재무제표에 관한 기준을 제시함으로써 자산, 원가, 이익, 부채 및 자본 등에 관한 제 원칙이 보다 의의 있고 전체적인 회계기준이 체계 있는 것으로 되었다.

이 밖에도 취득원가주의를 강조하고 있는 점과 포괄주의를 따르고 있는 것은 미국회계학회가 1936년 이후 일관되게 지켜오고 있는 기본적 방향이다.

V. 1957년의 회계기준

1955년에는 이전의 3차에 걸친 보고서의 성과를 재음미하고 이를 종합하여 회계기준에 관한 제3차의 개정에 착수하여 미국회계학회로서는 제4차의 회계기준으로서 가장 권위 있는 보고서 '주식회사 재무제표를 위한 회계 및 보고기준'(Accounting and Reporting Standards for Corporate Financial Statements, 1957, Revision)-이하 '1957년 회계기준'이라 함-을 공표하게 되었다.

'1957년 회계기준'은 크게는 기초개념, 자산, 이익결정, 지분 및 공개기준의 5부로 구성되어 있다. 제1부에서는 회계기준설정의 기초적 전제인 회계공준을 표명한 것이며, 제2부에서

제4부까지는 회계처리의 기준을 명백히 한 것이다. 그리고 제5부는 회계보고를 위한 기준을 규정한 것이다. 좀더 구체적인 회계기준의 체계를 보면 다음과 같다.

I. 서설(introduction)

II. 기초적 제 개념(underlying concepts)

1. 기업실체(business entity) 2. 계속기업(enterprise continuity)
3. 화폐적 측정(money measurement) 4. 실현(realization)

III. 자산(assets)

1. 인식(recognition) 2. 측정(measurement)

IV. 이익결정(income determination)

1. 수익(revenue) 2. 비용(expired Cost) 3. 법인소득세(income tax)

V. 지분(equities)

VI. 공개기준(standards of disclosure)

1. 공개범위(extent of disclosure) 2. 공개수단(means of disclosure)
3. 비교성(comparability)

1. 기초적 제 개념

'1957년 회계기준'이 체계상 갖는 특징의 하나는 회계기준을 설명하기에 앞서 회계공준에 해당하는 기초적 제 개념을 명백히 하고 있다는 사실이다. 재무제표는 경험으로부터 도출된 공준에 기초를 두고 있는 것으로서 이에 기업실체, 기업의 계속성, 화폐적 측정, 실현 등 네 가지의 기초적 제 개념이 존재하는 것으로 보고 이를 다음과 같이 설명하고 있다.

(1) 기업실체(business entity)

기업실체는 명시적인 목적 또는 암묵적인 목적을 달성하기 위해서 조직된 공식 또는 비공식의 기업단위, 즉 경제적 재화 용역 및 일단의 인간집단의 집합체이다. 이 같은 실체의 제 반활동은 이익을 목표로 하고 있다. 회계절차와 재무보고서는 특정의 기업실체 및 그의 활동과 깊은 관련성을 가지고 있다. 이 개념은 경제재 및 활동과 특정의 기업과를 연결시켜 한 조의 회계기록 내지 보고서의 대상이 되는 영역을 명백히 하는 기초를 제공한다.

이곳에서 설명하고 있는 기업실체의 개념은 명확치 않은 점이 없지 않으나 이것은 재무제표 중심의 기업회계에 있어서는 가장 기본이 되는 전제가 된다.

(2) 기업의 계속성(enterprise continuity)

계속기업(going concern)의 개념은 일반적인 기업상황이 계속된다고 하는 것을 가정하고 있다. 반증이 없는 경우에 기업실체는 무한히 계속되는 것으로 본다. 비록 기업활동과 경제상황이 끊임없이 변화한다고 인정하더라도, 이 기업은 현재의 계획과 프로그램이 성취될 수 있도록 충분히 먼 장래에 이르기까지 지배적인 사정은 지속되는 것으로 보는 것이다. 그리하여 기업의 자산은 그것을 취득한 일반목적에 위해서 지속적인 유용성을 갖는 것으로 기대되고 기업의 부채는 만기일에 지급되는 것으로 예기된다.

(3) 화폐적 측정(money measurement)

화폐단위는 기업활동에 관한 정보를 기록·보고하기 위한 회계의 중요한 측정단위이다. 이것은 기업의 거래를 표시하는 가장 단순하고 가장 적응성이 있는 공통분모이다. 이것은 효과적인 보고를 하는 데 있어 필요한 집계와 비교를 가능하게 한다. 현저하게 가격이 변동할 때는 미수정의 화폐측정액은 거래시의 가격사정에 따라 이를 해석하지 않으면 아니 된다. 구입 또는 판매와 최종적인 현금의 수불 사이에 상당한 시간적 간격이 있게 되는 교환조건하에서 유효한 교환가격은 기대되는 현금수불액을 적절한 이율로써 할인한 현재가치 금액으로 산정할 수가 있다. 이 같은 것은 모두 기업회계가 화폐적 측정을 전제로 하고 있기 때문에 가능한 것이다.

(4) 실현(realization)

앞에서 설명한 기업실체, 기업의 계속성, 화폐적 측정은 일반적으로 주장되고 있는 기초개념 또는 회계공준이다. 그러나 실현을 기초개념의 하나로 포함시킨 것은 본 보고서의 특징이라고 할 수 있다. 실현에 관해서 이 보고서는 "실현의 자본적 의미는 자산 또는 부채의 변동이 회계적 인식을 정당화하는 데 충분할 만큼 확정적이며 또 객관적으로 된 것이다. 실현의 여부는 독립 당사자간에 교환거래가 일어났을 것, 확립된 거래실무에 의해서 이루어졌을 것, 또는 그의 이행이 실질적으로 확실하게 되었을 것 등에 입각해서 결정된다."고 하고 있다.

2. 자 산

'1957년 회계기준'에서는 자산을 정의한 다음에 그의 인식 및 측정에 관하여 규정하고 있다. 우선 자산을 다음과 같이 정의하고 있다. "자산이란 특정의 회계실체 내에서 기업목적에 투입된 경제적 자원으로서 기대되는 영업활동에 이용할 수 있고 또 기여하는 용역잠재력의

총계(aggregates of service potentials)이다.” 동 기준은 자산을 현금 또는 현금에 대한 청구권인 화폐성 자산(monetary assets)과 재고자산·공장설비자산 등의 비화폐성 자산(nonmonetary assets)으로 분류하고 있다. 자산을 용역잠재력의 총계로 이해하려는 견해는 그 이전에도 존재하고 있었던 것이나, 이를 표면화시켜 공식화한 것은 ‘1957년 회계기준’이 처음이다.

(1) 자산의 인식

‘1957년 회계기준’에서는 자산이 증가하는 경우의 그 인식기준으로서 실현주의를 일반적으로 채택하고 있다. 구체적으로 말하면 기업이 원초적으로 취득한 자산은 교환거래에서 정해진 조건과 금액으로 인식하여야 하며, 이는 또한 증빙서류와 시장에 있는 자료에 의거하여 입증되어야 한다. 이와 같이 하여 자산의 측정요건이 갖추어진다. 자산은 기업내부에 있어서 하나의 자산형태로 전환되거나 또는 변형에 의하여 재분류되는데, 이 때 그의 인식은 생산활동에 기초를 두어 객관적으로 이루어져야 한다.

(2) 자산의 측정

‘1957년 회계기준’에서는 자산을 용역잠재력의 총계라고 정의하고 있으므로 자산의 가치는 용역잠재력의 화폐당량액으로 측정된다. “자산의 가치는 그의 용역잠재력의 화폐당량액이다. 개념적으로 말하면 자산의 가치는 용역 전체흐름의 미래시장가격 합계액을 확률과 이자율에 의하여 그의 현재가치(present worth)로 할인한 것이다.” 그러나 이것은 어디까지나 자산측정의 기본적 사고인 것이지 현실적으로 자산을 측정하는 데 이 방법이 그대로 적용될 수 있다고 볼 수는 없으므로 동 기준에서는 자산을 화폐성 자산과 비화폐성 자산으로 구분하여 각각에 대하여 다음과 같은 측정방법을 제시하고 있다.

“현금 또는 현금을 청구할 수 있는 권리인 화폐성 자산에 대해서는 회수가 현저하게 지연되는 경우에 이를 조정하여 교환되는 현금수취액으로 표시하여야 한다. 그러므로 수취계정에 대해서는 이자요소가 중요성을 갖고 있는 경우 그만큼은 할인하여 표시하지 않으면 안 된다. 이와 같이 화폐성 자산은 어떤 경우에도 측정가능하고 확실한 현금의 회수 및 이용성에 입각하여 측정하여야 할 것이 원칙적으로 요청된다.”고 하고 있다.

재고자산·설비·장기투자 및 이연자산 등 비화폐성 자산은 정확한 화폐적 측정에 의하여 표시할 수가 없다. 그러므로 이와 같은 자산에 대하여서는 전형적으로 취득원가나 혹은 이것을 수정한 금액으로 표시한다. 왜냐 하면 거래가격으로 표시되는 자산의 취득원가는 자유시

장을 전제로 하는 한 취득한 자산으로부터 장래에 기대되는 용역을 화폐로 표시한 것으로 간주할 수 있기 때문이다. 이와 같이 비화폐성 자산에 대해서 '1957년 회계기준'은 원칙적으로 취득원가에 의한 측정을 지지하고 있다.

3. 이익결정

'1957년 회계기준'에서는 손익계산의 성격을 다음과 같이 표명하고 있다. "근대회계에서 이익은 특정 기간에 대해서 산정된다. 그러나 그 기간은 기업의 전 존속기간보다 짧다. 자산의 내용년수는 여러 기간에 걸치는 경우가 많고 또 기말에 각종의 기업거래는 같은 정도의 완성 상태에 있지 않기 때문에 이익을 결정을 함에 있어서 추정과 판단을 하게 되어 회계활동은 복잡하게 된다."

실현순이익과 관련하여 '1957년 회계기준'은 기업의 순이익과 주주의 순이익을 구별하고 있다. 기업의 실현순이익은 기업의 능률을 측정하는 척도가 되며 ① 관련된 비용과 비교한 수익의 과부족분 및 ② 판매·교환·기타 자산의 전환으로부터 생기는 이득 또는 손실에서 나타나는 기업 순자산의 변동액을 표시한 것이다. 그리고 지급이자·법인소득세 및 순수한 이익배분액 등은 기업의 순이익을 결정하는 요소가 되지 않는다.

한편, 주주에 대한 순이익을 계산할 때는 상기한 제요소는 물론 채무면제이익이나 증여와 같은 사상(events)으로부터 생기는 대기분(credits) 또는 차기분(charges)도 포함하여 산출한다.

이익계산 및 이익의 성격에 관하여 이상과 같이 설명한 후, 이익의 결정요소로서 수익(revenue) 및 소멸원가(expired cost)에 관하여 다음과 같이 규정하고 있다.

(1) 수 익

'1957년 회계기준'에서는 "수익이란 일정기간에 기업이 고객에 인도한 제품, 또는 용역의 총체를 화폐액으로 표시한 것"이라고 정의하고 있다. 그리고 수익의 인식시기(timing of revenue recognition)와 수익금액의 결정문제에 관해서 다음과 같이 설명하고 있다.

기업이 유형의 제품을 고객에 인도한 경우, 수익은 보통 판매시점에서 인식된다. 대금회수에 있어서 상당한 기간이 소요된다고 또는 판매 후에 어떤 노력을 필요로 하는 경우에도, 이와 같은 수익인식방법을 택한다. 계약에 따라 특별한 제품을 제조하는 경우에 수익은 작업의 진행도와 계약조건에 따라 인식한다. 기업이 용역을 제공하는 경우에는 용역을 제공한 때에 수익을 인식한다.

수익금액은 고객과의 거래에서 성립한 가격에 대금회수에 소요되는 기간을 고려하여 적절한 여유(allowance)를 주어 결정한다. 할인·에누리·기타 청구권으로부터 공제되는 금액은 당해 수익액을 수정하는 것으로 취급한다.

(2) 소멸원가

소멸원가(expired cost)는 미래의 경제활동에 기여하지 못하는 원가라고 정의하고 있다. 소멸원가는 재화나 용역을 판매하는 데 소멸되어 직접·간접으로 특정의 회계기간과 관련을 갖는 비용(expense)과 수익창출활동에 공헌하지 못하는 손실(loss)로 구별된다. 비용은, 일정한 회계기간, 재화 및 용역을 유통시킨다던가 또는 이와 관련된 영업활동과 관련하여 직접·간접으로 소멸된 원가를 말한다. 이에 대해서 손실은 기업의 수익창출활동에 아무런 기여를 하지 못한 채 원가가 소멸된 것이다.

원가소멸(cost expiration)에 관한 기본적 문제는 이의 인식시점과 금액결정 등에 관한 것으로서, '1957년 회계기준'은 이에 관해서 다음과 같이 설명하고 있다. 즉, 원가소멸의 인식은 자산의 유용성이 완전히 또는 부분적으로 감소한다던가 또는 자산의 증가를 수반하지 않는 부채의 증가에 의해서 이루어진다. 자산의 용역잠재력 감소는 소유권의 이전, 점차적 또는 돌발적인 물리적 손상, 물리적 변화를 수반하지 않는 사용 등에 의한 용역잠재력의 소멸, 진부화·고객수요의 변동에 의한 경제적인 품질의 저하 등에 의하여 생긴다. 또한, 제품에 대하여 보증을 한 경우에는 패소의 통지를 받은 경우와 기타 부채의 증가를 초래한 경우에는 원가소멸을 인식할 필요가 있다.

'1957년 회계기준'에서는 비용의 측정에 관하여 다음과 같이 규정하고 있다. 즉, 대부분의 회사에 있어서 가장 중요한 비용항목은 매출원가라고 하고 이를 측정할 때에는 다음과 같은 상호관련성이 있는 목적을 달성하지 않으면 안 된다고 하고 있다.

- ① 일기간 중에 고객에게 인도한 제품 및 용역의 원가를 현재가격으로서 보고할 것
- ② 기말재고자산원가를 현재가격으로 보고할 것
- ③ 가격변동으로부터 생기는 이득 또는 손실을 명백히 할 것

(3) 법인소득세(income tax)

소득과 과세에 관한 법률은 될 수 있는 한 회계상의 순이익결정원칙과 일치하여야 한다. 그러나 과세목적은 회계목적과 서로 다르기 때문에 회계상의 기업이익과 세무상의 기업이익이 다르게 되는 점을 지적하고 그 차이의 표시방법에 관하여 간단히 규정하고 있다.

4. 지 분

'1957년 회계기준'에서는 지분(equities)으로서 부채와 자본을 들고 있다. 즉, 부채는 채권자지분을, 그리고 자본은 주주지분을 의미하는 것으로서 이들은 기업에 대한 채권자 및 주주의 청구권(claims)을 말한다. 부채는 과거의 활동으로부터 생긴 기업실체에 대한 청구권으로서 이를 변제하기 위해서는 보통 회사자원의 지출을 필요로 한다. 주주지분은 주주의 종류에 따라 우선권의 순위가 부여되긴 하지만 어떤 경우라도 회사자산에 대한 잔여청구권(residual claims)을 의미한다.

지분의 인식 및 측정에 관해서는 다음과 같이 설명하고 있다. 즉, 지분은 화폐·재화 또는 용역을 수취한다던가 또는 채무가 발생한 기간에 인식하고 이것은 계약에 의하여 결정된 현금대가 또는 그 등가로서 측정하지 않으면 안 된다. 지분의 소멸은 그것이 존재하지 않은 때에 인식되어야 한다.

지분에 관한 개별문제, 특히 부채상환차액과 자기주식에 관한 회계처리 및 그의 표시에 관하여는 다음과 같이 기술하고 있다. 즉, 부채의 상환차액은 매기 이자의 일부로서 조직적으로 상각하여야 하며, 회계기록상의 부채상각액과 지출된 자산과의 차액은 결제가 이루어진 기간의 이득(gain) 또는 손실(loss)로서 인식하여야 한다. 부채가 주주지분으로 전환되어 결제된 경우에는 부채의 시가를 신설한 지분액으로 측정하는 것이 이상적이다. 그러나 신뢰할 만한 부채의 시가를 얻을 수 없는 경우에는 발행된 주식의 시가를 사용할 수도 있다.

회사가 자기주식을 취득한 경우 이는 자본구조의 축소를 의미한다. 자기주식취득에 소요되는 지출은 이것을 각출자본(contributed capital)총액의 감소로서 표시하고, 지출액의 각출자본액 중 당해 비례부분을 초과하는 액은 유보이익(retained earnings)의 분배로서 표시하는 것이 좋다. 재취득주식의 발행은 새로이 주식을 발행하는 경우와 같은 방법으로 처리하여야 한다.

5. 공개의 기준

'1957년 회계기준'에서는 공표재무제표는 투자자의사결정을 한다던가 또는 기업을 통제하기 위하여 사용된다는 점을 중시하여야 하고, 공표재무제표에 관한 공개정도, 공개수단 및 비교성의 문제에 관하여 다음과 같이 규정하고 있다.

(1) 공개의 정도

'1957년 회계기준'은 공개되어야 할 거래사상에 대해서 다음과 같이 말하고 있다. 즉, "보고의 대상이 되는 기간 중에 나타난 모든 거래의 결과가 재무제표에 표시되어야 한다."는 일반원칙을 표명한 다음, 이에 이어서 특정 거래의 결과나 성격을 보고할 것인지 아닌지의 기준은 이와 같은 정보를 투자자가 인지하는 것이 의의 있는 것인지 아닌지에 달려 있다고 한다. 또한, 당기의 재무제표에 포함된 거래활동으로서 당기의 영업활동으로부터 생기는 거래는 물론이고 과년도의 활동과 관련되고 당기간 중에 완결된 거래도 포함되어야 한다고 하고 있다. 그리고 당기에 인식된 과년도의 활동과 관련된 손익거래는 당기실현순이익의 결정 내지 보고에 영향을 미쳐서는 안 된다고 하고 있다. 이것은 당기순이익을 계산하는 데 기간외 손익을 포함시키지 말 것을 규정한 것이다. 이와 같이 볼 때, AAA가 1948년까지 주장해 오던 포괄주의가 '1957년 회계기준'에서는 당기업적주의로 접근하고 있음을 알 수 있다.

(2) 공개의 수단

'1957년 회계기준'은 공개가 적절하게 이루어지느냐의 여부는 표시의 양식에 어느 정도 달려 있다고 보고, 표시의 양식은 자료에 관한 이용자의 이해를 높이고 오해의 가능성을 최소화할 수 있도록 되어야 한다고 하고 있다. 그리고 보고자료 상호간의 유사성·상이점·상대적 중요도·상호관련성 등을 명백히 하기 위해서는 분류·배열·요약이 이루어지지 않으면 안 된다고 하여 공개수단(means of disclosure)에 관한 기본조건을 명백히 하고 있다. 공개의 구체적 방법으로서 제조원가보고서, C. V. P. 관계분석, 재산의 변동 및 감가상각누계액의 명세서, 자금운용표 등의 명세서(supporting schedules)나 보충서류(supplementary exhibits)를 필요에 따라 재무제표에 첨부할 것을 권장하고 있다. 또한 관계회사의 재무제표 및 재무상태를 종합·표시하기 위한 연결재무제표를 이용할 것과 적어도 일년에 1회는 완전한 재무제표를 주주에게 제공할 것도 아울러 요구하고 있다.

(3) 비교가능성

'1957년 회계기준'에서는 재무제표가 동일기업의 기간비교 및 기업간 비교를 가능하게 할 수 있도록 작성되어야 한다고 전제하고 다음과 같이 설명하고 있다. "회계방법의 통일성(uniformity)은 기대할 만한 것도 아니고 바람직한 것도 아니다. 중요한 것은 보고되는 자료의 합리적인 비교가능성에 있다. 그러므로 기간에 따라 상이한 회계방법이 적용되는 경우에는 수정할 때 기준이 된 자료를 제시하여야만 한다. 또한 일반적으로 채용되고 있는 선

택 가능한 제 실무가 상당히 다른 결과를 낳는 경우에는 채용한 실무를 제시하고 합리적인 비교가능성을 기하는 데 필요한 자료를 공개하여야 한다.”

6. '1957년 회계기준'의 특징

이상에서 고찰한 AAA의 '1957년 회계기준'의 특징을 요약하면 다음과 같다.

첫째, 회계기준을 설명하는 데 종래의 보고서보다 한층 체계 있게 전개하고 있다. 전체적으로 볼 때 (1) 기초개념 (2) 자산 (3) 이익결정 (4) 지분 (5) 공개기준 등 5부로 구성되어 있다. 제 1부에서는 회계기준이 전개될 수 있는 기초적 전제인 회계공준을 명백히 표명한 것이고 제2부, 제3부, 제4부는 회계처리의 기준을, 그리고 제5부는 회계정보를 공개하는 문제와 관련하여 준수해야 할 기준을 규정한 것으로 되어 있다.

둘째, 회계의 기초개념들로서 기업실체, 기업의 계속성, 화폐적 측정 및 실현 등 회계공준을 규명한 것은 회계이론의 큰 발전이라 보지 않을 수 없다.

셋째로, 실현을 기초개념의 하나로 들고, 자산, 이익결정(수익·비용·손실·소득세 등의 인식 측정), 지분(채권자지분·주주지분) 등의 표명에 있어 이 개념을 적용시키고 있다.

넷째, 외부보고 목적으로 이루어지는 회계활동은 기록·계산에 있어서 확실성과 객관성에 따라 회계처리가 이루어져야 한다는 점을 강조하고 있다.

다섯째, 자산의 본질을 경제학적인 용역잠재력에서 구하고, 그의 인식·측정에 있어서도 이에 따를 것을 제시하고 있다.

여섯째, '1957년 회계기준'에서는 당기업적주의를 수용할 태세를 시사하고 있다.

VI. 결 언

AAA에서 1936년부터 1957년까지 4회에 걸쳐 발표한 회계원칙 및 기준의 개괄적인 내용을 상호 비교할 때 그 동안 회계사조에 많은 변화 발전이 있었음을 알 수 있다. 회계원칙 및 기준에 관한 초창기의 연구 성과라고 할 수 있는 이들 각각의 보고서에 나타난 내용을 (1) 재무제표의 목적, (2) 자산평가, (3) 이익의 측정 등 세 영역으로 나누어 그간의 변화된 내용을 중심으로 고찰하기로 한다.

우선 재무제표의 작성목적에 관해서 보자. 재무제표를 여러 가지 목적에 활용하기 위한 일반목적 보고서(general-purpose statement)로 간주하고 있는 점은 네 개의 보고서가 갖는 공통점이라고 할 수 있다. 그러나 각각의 보고서에서는 이 점에 관해서 강조하고 있는 점이

약간씩 다르다. 즉, 1936년의 '회계원칙 시안'에서는 채권자와 투자자를 위한 재무제표 작성에 역점을 두고 있는 데 대해서, '1941년 회계원칙'에서는 이 목적이 일반대중까지 포함하는 것으로 확대되었다. '1948년 회계기준'은 기업이나 경제문제에 이해와 관심을 갖고 있는 모든 사람들의 재무제표 활용문제에 초점을 두고 있다. 그리고 재무제표에 관한 특수 이해관계자 집단으로서 투자자, 경영자, 노동자, 정부관계 등을 제시하고 있다. 한편, '1957년 회계기준'은, 재무제표의 기본적 목적이 주주와 기타의 이해관계자에 대해서 일반목적에 갖는 회계보고서를 작성하는 경우, 그 지침이 될 수 있는 회계개념과 회계기준을 명백히 하는 데 있다고 하고 있다. 그러나 '1957년 회계기준'에서 기업의 순이익(enterprise net income)과 주주에 귀속하는 순이익(net income to shareholders)을 구별하고 있는 점을 볼 때, 상이한 재무제표 이용자집단에 따라서 상이한 회계개념을 인식하고 있는 것으로 볼 수 있다.

다음으로 자산의 평가문제에 관해서 보자. 1936년의 '회계원칙 시안'에서는 물가수준의 변동과 경제여건의 변화에 따라, 자산을 증가 또는 감소된 가치로서 재평가하면 주관적 판단이 개입되어 혼란이 야기된다는 점을 감안하여 자산의 평가는 취득원가주의를 따르는 것으로 하고 있다. 이와 같이 미상각원가는 가치로서 표시하는 것을 금지하고, 다만 원가와 가치가 다를 때에는 괄호로써 주기할 것만을 인정하고 있다. '1941년 회계원칙'에서도 취득원가주의를 강력히 주장하고 있지만 객관적 증거에 의해서 원가 이외의 가치가 입증될 수 있는 경우에는 이를 평가기준으로 삼을 것을 반대하고 있지는 않다. '1948년 회계기준'에서는 자산을 "유형·무형의 재산에 대한 권리"(rights in property, both tangible and intangible)라는 말로 정의하려고 처음으로 시도하였다. 그리고 자산의 평가문제에 대해서는 객관적 증거를 갖는 원가주의를 여전히 강조하고 있다. '1957년 회계기준'에서는 자산의 개념 및 측정문제에 관해서 원가와는 직접적으로 관련시키지 않고 기술하고 있다. 즉, 동 회계기준에서는 자산을 용역잠재력(service potentials)으로 인식하고, 이의 평가는 용역잠재력의 화폐등가액에 의해서 측정할 것을 규정하고 있다. 이와 같이 자산을 용역잠재력으로 정의함으로써 자산을 화폐성자산(monetary assets)과 비화폐성자산(non-monetary assets)으로 구별할 수 있는 이론적 바탕을 제공해 준 것이다.

마지막으로 이익의 측정과 관련된 문제들을 보자. 1936년, 1941년, 1948년의 회계원칙 및 기준에서는 이익의 포괄주의 개념을 일관되게 권고하고 있다. 이것은 회계담당자와 경영자의 주관적 판단에 따라 나타날 수 있는 이상적인(extraordinary) 비용과 수익의 인식에 관한 혼란과 불일치를 배제하기 위한 것이었다. 그러나 포괄주의의 이익개념은 각각의 보고서에서 다른 방법으로 표현되고 있다. 즉, 1936년의 '회계원칙 시안'에서는 당해 기간의 모

든 이득(gains)과 손실(losses)을 손익계산서에 표시하여야 한다고 하고 있으며, '1941년 회계원칙'에서는 당해 기간에 실현된 모든 수익과 상각된 모든 원가(비용)와 손실을 손익계산서에 표시하여야 할 것을 권고하고 있다. 또한 '1948년 회계기준'에서는 보다 구체적으로 수익에서 차감하지 않았거나 또는 장래기간에 적용될 수 없는 원가를 상각하여 손익계산서에 계상할 것을 주장하고 있다.

이에 반해서 '1957년 회계기준'에서는 포괄주의 이익개념의 수락 여부에 관해서는 명백한 표명을 하고 있지 않다. 그러나 앞서 발표된 세 개의 보고서의 입장과 비교해 볼 때, 포괄주의는 크게 후퇴한 것으로 해석할 수 있다. 이와 같이 해석할 수 있는 근거는 실현순이익(realized net income)이란 말이 판매·교환·기타 자산의 전환 등으로부터 나타나는 이득 및 손실을 포함하는 말이나, 전기의 경영활동과 근본적으로 관련된 것으로서 금기에 인식된 거래가 실현순이익에 영향을 미쳐서는 안 된다고 주장하고 있는 점에서 찾을 수 있다. 또한 이익측정은 예측과 판단을 필요로 한다고 하여 개인적 판단을 인정하고 있는 것을 볼 때, '1957년 회계기준'에서는 당기업적주의 이익개념에 대한 수용태세를 어느 정도 갖추고 있는 것으로 볼 수 있다.

이익의 포괄주의 개념을 제안한 최초의 세 보고서에서는 당기의 영업활동과 관련된 손익항목과 비영업활동으로부터 나타난 손익항목과를 손익계산서상 구분 표시할 것을 강조하고 있다. 이에 대해서 '1957년 회계기준'에서는 이와 같은 구분은 하고 있지 않더라도 기업의 순이익은 영업활동 단위로서 기업의 효율을 측정하는 것이라고 하고 있다. 이와 같은 입장을 분석해 볼 때, 비반복적으로 발생하는 손익항목은 손익계산서에서 제외할 것을 주장하는 것으로 해석할 수 있다.

참 고 문 헌

- Stephen A. Zeff, *The American Accounting Association, Its First 50 years*, 1966.
- Victor H. Stempf, "A Critique of the Tentative Statement of Accounting Principles," *The Accounting Review*, March, 1938.
- C. Rufs Rorem, "Accounting Theory : A Critique of the Tentative statement of Accounting Principles," *The Accounting Review*, June, 1937.
- T. H. Sanders, "Comments on the Statement of Accounting Principles," *The*

- Accounting Review*, March, 1937.
- DR Scott, "The Tentative Statement of Principles," *The Accounting Review*, Sept., 1937.
- G. R. Husband, "Accounting Postulates : An Analysis of the Tentative Statement of Accounting Principles," *The Accounting Review*, Dec., 1937.
- A. C. Littleton, "Suggestions for the Revision of the Tentative Statement of Accounting Principles," *The Accounting Review*, March, 1939.
- Gilbert Byrne, "To What Extent Can the Practice of Accounting Be Reduced to Rules and Standards?" *The Journal of Accountancy* 44 (Nov. 1937).
- Thomas Henry Sanders, Henry Rand Hatfield, and Underhill Moore, *A Statement of Accounting Principles* (New York: American Institute of Accountants, 1938).
- Reed K. Story, *The Search for Accounting Principles* (New York: AICPA, 1964).
- Stephen Gilman, *Accounting Concepts of Profit* (New York: Ronald Press Co., 1939).
- W. A. Paton and A. C. Littleton, *An Introduction to Corporate Accounting Standards*, American Accounting Association Monograph No. 3, New York: AAA, 1940.
- A. C. Littleton, "Suggestions for the Revision of the Tentative Statement of Accounting Principles," *The Accounting Review*, March 1939.
- Eldon S. Hendriksen, *Accounting Theory*, Third Edition (Richard D. Irwin, Inc., Homewood Ill., 1977).
- American Accounting Association, *Accounting and Reporting Standards for Corporate Financial Statements and Preceding Statements and Supplements*, College of Business Administration, University of Iowa, Iowa City, Iowa.
- Michael Chatfield, *A History of Accounting Thought*, Revised edition, 1997, Krieger Publishing Co. 이정호 역, 『회계사상사』, 1985, 경문사.