

「E. S. 헨드릭센」著

『會 計 理 論』

Eldon S. Hendriksen:

Accounting Theory (Revised Edition)

(Richard D. IRWIN, Inc. Homewood, Illinois, 1970)

李 正 浩

어느 學問分野에 관한 研究는 그 知識의 實踐의 應用에 있다고 하기보다는 그 學問의 基本的 概念, 觀念 또는 自然法則에 力點을 두고 또한 形式보다는 그의 基礎의 本質을 究明하는데 있다고 본다. 따라서 實務가 반드시 理論의 論理的 表現으로 나타나지 않고 또한 그렇게 되기에는 不完全하다는 點에서 그 學問의 眞正한 理解는 實務 自體보다는 理論의 研究에 의하여서만 이루어 질 수 있다고 본다.

이렇게 볼 때 그間 우리의 會計學教育은 理論의 基盤을 整理하지 못한채 慣習的인 룰(rule)에 얽매인 機械的인 計算作業에 過度하게 치우쳐 會計學의 發展에 「브레이크」役割을 하여왔다는 것을 否認할 수는 없다.

이와같은 觀點에서 볼 때 1965년에 初版을 내고 1970년에 그의 修正版을 낸 Washington State University의 會計學教授 E.S.「헨드릭센」의 「會計理論」(Accounting Theory)은 그間 大部分의 會計學教育에서 따르던 計算的 過程을 지양하고 理論의 背景 및 그 妥當性을 中心으로한 會計學의 發展을 企圖하였다는 점에서 會計學을 깊이 理解하고자 하는 사람에게는 꼭 읽어야 할 훌륭한 教科書라고 볼 수 있다.

그러면 會計學에서 理論이란 무엇을 말하며 會計理論이 擔當하는 役割은 무엇일까. 「헨드릭센」教授는 理論이란 말을 會計에 적용시킬 경우, 그의 가장 적절한 定義를 「웹브스터」辭典에서 찾아내 理論이란 「어떤 研究分野에 있어서 一般理論의 體系를 構成하는 假說的, 概念的 및 實用主義的인 首尾一貫한 一組의 原則」이라고 하고 있다. 그리고 이 原則은 첫째로 會計實務를 檢計할 수 있는 一般理論을 提供하는 것이어야 하며, 둘째로는

筆者: 서울大學校 商科大學 附設 韓國經營研究所 研究員. 서울大學校 商科大學 助教授

새로운 會計實務 및 手續을 發展시키는데 있어 促進劑의 役割을 擔當할 수 있는 原則이어야 한다고 한다. 물론 會計原則의 生成過程은 會計慣習으로부터 基本的인 것으로서 社會的, 一般的인 同意나 協定에 立脚하여 選擇된 것으로서 經驗에 그 基礎를 두고 있다. 그러나 會計理論體系를 樹立하는데 있어 過去의 經驗과 實務를 基礎로 한 것만으로서는 充分치 않다. 그런 점에서 「헨드릭센」教授는 會計學의 理論的體系를 樹立하려는 努力이 이루어지기 始作한 以來 學界에서 論議되고 있는 諸方法論을 다음과 같이 11 가지로 分類하고, 自身の 體系를 諸方法論을 考慮에 넣으면서 全般的으로는 演繹的 接近을 取하고 있다. 참고적으로 그 間 論議되고 또 「헨드릭센」教授에 의하여 蒐集分類된 會計學의 方法論으로서의 다음과 같은 것이 있다. ① Deductive reasoning ② Inductive approach ③ Ethical approach ④ Communication theory approach ⑤ Behavioral approach ⑥ Sociological approach ⑦ Macro-Economic approach ⑧ Pragmatic approach ⑨ Non-theoretical approach ⑩ Theory of Accounts approach ⑪ Eclectic approach.

演繹的 方法에 따른 會計理論은 우선 會計의 目的 및 公準으로부터 出發하여 具體的이고 實踐的인 適用을 可能케 하기 위한 基礎를 提供하는 論理的原則을 유도하게 된다. 따라서 「헨드릭센」教授의 會計理論의 構造에서도 ① Communication 手段으로서의 財務報告의 一般的 또는 特定目的의 設定 ② 會計가 이루어지는 경우, 經濟的 社會的 環境에 관한 會計公準의 設定 ③ 推論過程에 있어서의 制約 ④ 概念이 表明되고 要約되기 위한 構造, 一連의 記號 또는 機構 ⑤ 一連의 定義의 展開 ⑥ 論理的 過程에서 導出되는 原則 또는 一般的 陳述의 公式化 ⑦ 原則의 特定 상황에의 적용, 節次의 方法 및 通則設定의 順序로 이를 體系化시키고 있다.

本書는 讀者가 어느 程度 會計에 관한 基礎知識을 가지고 있다는 것을 前提로 하여 會計의 一般理論을 構成하는 諸概念을 진지하게, 하나 하나 本質的으로 파헤치므로서 讀者의 理解를 돕고 주고 있으며, 또한 이 概念에 따라 會計理論에서 論爭의 對象이 되고 있는 點을 여러 角度에서 分析함으로써, 未來會計의 進路를 암시적으로 제시하여 주고 있다.

本書의 全般的 構成內容은 4 部로 分類하여 考察할 수 있다.

第 1 部에 該當한다고 할 수 있는 처음 4 章은 會計理論의 諸方法論과 더불어 理論의 史的 發展過程, 會計의 基礎概念測定 및 會計理論의 構造등을 다루고 있다. 이것은 會計理論의 論爭의 分野는 會計의 基礎概念과 더불어 歷史的 發展過程을 考察함으로써 眞正한 理解가 可能하다고 본래서 나온 것이다. 이 以後의 諸概念도 現時點에서의 單편적 解說에

그치지 아니하고, 史的 發展過程에서의 現在를 理解함 으로서 앞으로의 會計諸概念의 進化에 관한 實眼을 갖도록 하고 있다.

第2部に 該當하는 6章(第5章~10章)은 利益決定에 관한 會計理論의 基本構造, 現金 및 資金의 흐름, 資產의 測定 및 分類에 관하여 重點的인 說明을 하고 있다. 또한 이곳에서는 物價水準變動에 따라 企業利益決定에 미치는 影響과, 아울러 이와 같은 狀況하에서의 資產測定에 관한 眞지한 論議는 우리의 많은 關心을 모으고 있다.

第3部に 該當하는 그 後의 6章(第11章~16章)은 資產·負債의 報告問題를 過去의 經驗에 立脚한, 實踐的인 意味에서가 아닌 純理論的인 立場에서 說明하고 있다. 따라서 이것은 利益決定問題와 관련된 資產 및 負債의 測定問題에 있어 現實的으로는 解決할 수 없는 觀念論的 說明에 그치고 있다.

마지막으로 第4部に 해당하는 3章(第17章~19章)에서는 所有者持分에 관한 諸學說과 그것이 갖는 各各의 意味와 政策上 미치는 影響을 眞지하게 다루고 있으며, 投資者, 債權者 및 其他의 利害關係者에게 重要한 諸財務諸表의 公開問題를 取扱하고 있다.

끝으로 冊의 맨 마지막 附錄에서는 Chapter 別로 理論的인 CPA 試驗問題를 分類整理하여 놓으므로 美國 CPA 試驗의 理論的 測面에서의 程度를 把握하는데 도움을 주고 있다.

여하튼 本書에서 발견할 수 있는 著者의 一貫된 會計理論의 思考는 會計學의 中心的 課題를 各種의 利害關係者에게 正確한 情報를 提供하기 위한, 利益決定을 中心으로한 諸資產·負債의 評價와 아울러 現金 및 其他資源의 흐름에 관한 測定問題가 그의 核心이 되고 있다는 것이다.

1965年의 初版에 이어 1970年의 修正版에서 補完된 部分 및 內容으로서는 ① 現金 및 資金의 흐름에 관한 새로운 章을 新設하였으며, 이 現金 및 資金概念의 重要性을 全章에 걸쳐 보다 強化시켰으며 ② 會計에 있어 測定概念 및 問題點에 보다 많은 紙面을 割愛하였다는 點 ③ 會計實務에 있어 證券去來委員會(Securities and Exchange Commission)의 役割을 強調하였다는 點 ④ 美國의 AICPA, AAA 등 會計團體에서 最近에 發表된 會計에 관한 諸見解에 대해 批判的인 論議를 하였다는 點 ⑤ 世界各國의 會計目的 및 實務를 必要한 章에서 적절히 다루어 凡世界的인 會計理論을 展開하려고 努力하였다는 點등을 들 수 있다. 이와 더불어 부연하고 싶은 것은 各章의 끝에는 그 章에서 論議된 問題를 論者로

하여금 보다 광범위하고 또 充分한 理解를 可能하게 하기 위해서 參考가 되는 많은 論文 및 著書를 수록하여 會計理論을 깊이 研究하려는 會計學徒를 위하여 便利하게 엮어놓은 비교적 水準이 높은 教科書라고 하는 것이다.

參考로 本書의 目次만을 이곳에 소개하면 다음과 같다.

1. The Methodology of Accounting Theory.
2. History and Development of Accounting Theory to 1930
3. The Development of Accounting Theory immediately preceding and since 1930.
4. Concepts, Measurement, and Structure of Accounting Theory.
5. Income Concepts for Financial Reporting.
6. Revenues and Expenses, Gains and Losses
7. Business Income and Price Changes
8. Cash and Fund Flows
9. Assets and Their Measurement
10. Current Assets and Current Liabilities
11. Inventories
12. Plant and Equipment
13. Depreciation
14. Intangibles, Noncurrent Investments, and Deferred Charges
15. Liabilities and Related Expenses
16. Income Taxes, Lease Commitments, and Pension Costs
17. Ownership Equities
18. Changes in Stockholders' Equities
19. Disclosure in Financial Reporting