

會計情報로서의 會計基準

— 美國學界의 會計理論構造를 中心으로 —

李 正 浩

<目 次>

- I. 序 言
- II. 「컴뮤니케이션」과 會計
- III. 會計情報의 課題—有用性
- IV. ASOBAT의 會計情報基準과 그 體系
- V. 「스나베리」의 階層的 會計情報 基準
- VI. 結 言

I. 序 言

近年 「컴뮤니케이션」理論이 經驗心理學, 言語學 및 生物理學 등 自然科學分野에서 뿐만 아니라 社會科學에까지 도입되어 關聯 科學의 發展에 커다란 공헌을 하고 있음은 周知의 事實이라 하겠다. 그간 會計가 갖는 基本的 職能도 「컴뮤니케이션」에 있음을 認識하고 있었으면서도⁽¹⁾ 이를 主軸으로 한 體系的 理論의 形成을 보지 못하고 있었다. 이 點에 着眼하여 美國 Illinois 大學의 Norton M. Bedford 및 Vahe Baladouni는 會計를 하나의 「컴뮤니케이션」過程으로 理解함으로써 經濟組織에서 會計의 本質과 範圍를 明確히 規定할 수 있을 것이라는 前提下에 그들의 共同論文 A Communication Theory Approach to Accountancy를 發表하였다.⁽²⁾ 물론 이는 그 自體로서 會計理論의 構造를 說明하고 있지는 않지만 會計理論의 方法論으로서 새로운 轉機를 마련하여 주었다는 點에서 큰 意義를 갖는다.

會計를 「컴뮤니케이션」過程으로 理解할 수 있는 根據는 「컴뮤니케이션」理論의 基本的

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

(1) 美國會計學會(AAA)는 1957年 報告書에 會計의 職能을 다음과 같이 淸명하고 있다. 「The primary function of accounting is to accumulate and communicate information essential to an understanding of the activities of an enterprise...」 American Accounting Association, Accounting and Reporting Standards for Corporate Financial Statements, 1957 Revision.

(2) 이 論文은 1962年 10月號 The Accounting Review에 게재되어 있음.

構造가 會計過程을 하나의 統合된 시스템(integrated system)으로 說明할 수 있을 뿐만 아니라 이는 會計의 研究分野를 發展시키는데 큰 도움을 줄 수 있기 때문이다. 즉 「컴퓨터케이션」過程으로서의 會計는 企業이 蒐集하여야 할 情報, 情報의 解釋方法 및 「컴퓨터케이션」을 위한 最善의 手段을 選擇하는 問題를 포함하게 된다. 그리고 이러한 「컴퓨터케이션」過程으로 會計를 파악할 때 會計는 會計報告書의 利用者가 傳達된 情報가 情報로서의 價値를 갖고 있으며 또 이를 適切히 解釋할 수 있으나 하는 問題를 中心으로 다루게 된다.

이와같이 會計를 「컴퓨터케이션」過程의 統合시스템으로 파악할 때 새로운 會計概念과 새로운 會計基準을 導出할 수 있다. 「컴퓨터케이션」理論이 會計理論形成에 貢獻한 具體的 實例는 美國會計學會(AAA)의 1966年 基礎的會計理論準備委員會(The Committee to Prepare a Statement of Basic Accounting Theory)가 報告한 「基礎的會計理論」(A Statement of Basic Accounting Theory— 다음부터 ASOBAT로 略稱함)에 나타난 會計概念이라고 생각 된다. 즉 ASOBAT 에서는 「會計는 本質的으로 情報組織이다. 보다 正確히 말하면 會計는 情報의 一般理論을 效果的인 經濟活動에 관한 문제에 적용한 것」⁽³⁾ 이라고 말하고 會計를 「情報의 利用者가 事情에 精通하여 判斷이나 意思決定을 할 수 있도록 經濟的 情報를 識別하고 測定하며 「컴퓨터케이팅」하는 過程」⁽⁴⁾이라고 定義하고 있다. 물론 ASOBAT의 全般的體系가 순수한 「컴퓨터케이션」的 接近에 의한 理論體系만은 아니며 方法論上으로 보면 「컴퓨터케이션」理論을 主軸으로 하여 이에 演繹的, 實用主義的 그리고 倫理的 諸接近方法이 加味되어 이루어진 折衷主義를 擇하고 있다.⁽⁵⁾

따라서 本稿는 「베드포드」 및 「발라도우니」에 의해서 제시된 情報處理「시스템」을 바탕으로 하여 近代會計가 指向하는 바에 따라 會計의 目的을 어디에 두어야 하며 會計目的을 達成하기 위한 會計基準이 어떻게 構成되어야 하는 가를 AAA의 ASOBAT와 「스나베리」(H.J. Snarvely)의 理論體系를 檢討함으로써 앞으로의 會計學 研究의 進路를 찾아보려는데 있다.

II. 「컴퓨터케이션」과 會計

「컴퓨터케이션」은 각각의 「컴퓨터케이션」이 갖는 多面的性格으로 말미암아 一義的인 定義를 내리기는 어렵다.⁽⁶⁾ 그러므로 이곳에서는 本稿와 관련시켜 「컴퓨터케이션」過程으

(3) AAA. A Statement of Basic Accounting Theory, Evanston, Illinois, 1966. p.64

(4) Ibid., p.1

(5) Eldon S. Hendriksen, Accounting Theory, 1970, p.11

(6) 金元銖 「企業컴퓨터케이션·시스템」 서울大學校 商科大學 韓國經營研究所 經營論集 4卷 3號 1971年 10月 pp.3~6

로서의 會計와 그 要素에 관해서 「베드포드」(Bedford) 및 「발라도우니」(Baladouni)의 所說을 中心으로 이를 觀察하여보기로 한다.

본래 過程(process)이란 連續적으로 變動하는 어떤 現象을 意味하는 것으로서, 實在(reality)를 過程으로 認識하려 했던 것은 B.C. 500年前 「그리스의」 哲學者 Heraclitus 에까 지 遡及할 수 있다. 그러나 20世紀에 들어와 「아인슈타인」(Einstein) 「러셀」(Russel) 및 「화이트헤드」(Whitehead) 등 많은 哲學者에 의하여 批判되기 이전에는 「뉴턴」(Newton) 을 包含한 哲學者들이 이 世界를 「靜態的實體」와 「諸過程」으로 區分할 수 있다고 굳게 믿 어 왔다. 今日에 와서 實在을 過程으로 관찰하는 것이 支配的이 되면서 부터는 自然科學 分野는 물론 社會科學에서도 事象을 動的 連續的 및 永久的인 變動을 보이는 現象 및 相互關係를 強調하게 되었다.

事物을 過程으로 보는 것은 自然科學이나 社會科學에 얼마든지 그 例를 찾아 볼 수 있 다. 이를 會計에 適用시킬 때에도 會計를 理解하는데 좋은 方法이 될 수 있다. 例를 들면 會計와 관련을 갖고 있는 하나 하나의 內容을 살펴보면 企業組織, 會計擔當者, 經理課長, 會計機械, 分介帳, 元帳, 株主, 債權者, 各種의 去來 등 수 많은 要素들이 會計와 關聯을 가 지고 있다. 그러나 會計는 이 수 많은 要素의 單純한 集計에 의해서 이루어 지지는 않는다. 이것은 마치 製菓業者가 「밀가루」 「설탕」 「물」 등을 모아 놓았다고 빵이 되지 않는 것과 마 찬가지로 會計도 上記한 諸要素의 單純한 集合은 會計를 이루지 못하고 이들 諸要素의 相互關係에 따라 混合하는 過程을 통해서 이루어 지는 것이다. 따라서 適切한 會計나 아니냐 하는 問題는 이 混合過程이 잘 이루어 지느냐 그렇지 못하느냐에 따라 判斷될 性質인 것 이다. 會計를 이와같이 過程으로 파악하는 것은 會計의 本質을 理解하는데 適切한 方法 이라고 생각된다.

그러면 「컴퓨터케이션」을 위한 構成要素는 무엇인가? 이는 「컴퓨터케이션」이 各者의 研 究分野에 따라 各者가 必要한 要素를 選擇하여 使用하고 있는 관계로 一律적으로 그 要素 를 規定할 수는 없다. 다만 會計過程을 理解하는데 適合하다고 생각되는 「컴퓨터케이션」의 構成要素를 「아리스토텔레스」(Aristotle)와 「샤논」(Shannon)의 理論에서 찾아 보기로 한다.

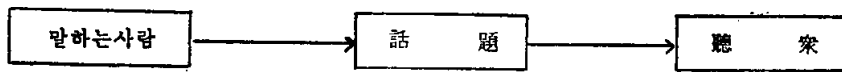
聽衆中心의이었던 「아리스토텔레스」의 「컴퓨터케이션」에 나타난 構成要素는 (1) 말하는 사람(speaker) (2) 話題(subject) (3) 聽衆(audience)으로 되어 있고⁽⁷⁾ 「샤논」과 「웨버」(C. Shannon 및 W. Weaver)는 電子工學의 側面에서 「컴퓨터케이션」의 構成要素를 (1)

(7) W. Rhys Roberts, "Rhetorica," in The Works of Aristotle, W.D. Ross (ed.), (Oxford University Press, 1946), Vol. XI, p.14

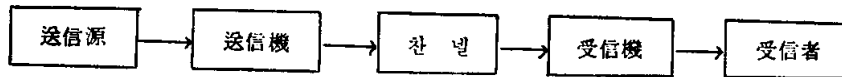
情報源(information source) (2) 送信機(transmitter) (3) 「채널」(channel) (4) 受信機(receiver) (5) 受信者(destination) 등 5가지로 構成되어 있는 것으로 보고 있다.⁽⁸⁾ 따라서 「아리스토텔레스」와 「샤논」 및 「웨버」의 「컴퓨터이션」 過程의 「모델」을 만들어 보면 表 1과 같다.

〈表 1〉

「아리스토텔레스」의 「컴퓨터이션」 「모델」



「샤논」 및 「웨버」의 「컴퓨터이션」 過程의 「모델」



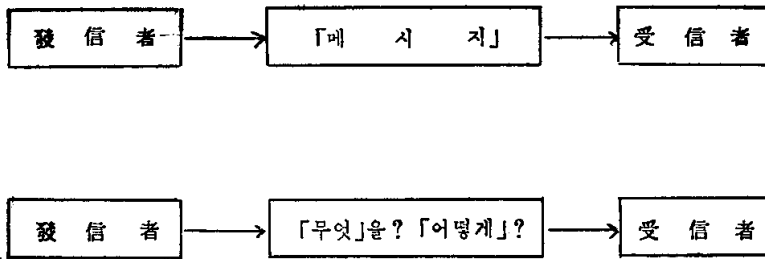
그러나 위의 두 「컴퓨터이션」 「모델」의 本質의인 差異點은 없다고 볼 수 있다. 왜냐 하면 「情報源」은 「말하는 사람」에 해당하며, 「채널」은 「話題」에, 「受信者」는 「聽衆」을 意味하는 것으로서 「샤논」 및 「웨버」의 「모델」에 送信機와 그것을 受信하는 受信機가 追加되어 있음은 「샤논」과 「웨버」가 電子工學的 「컴퓨터이션」을 前提로 하였다는 데에서 나타난 것이다.

여하튼 위에서 例示한 「아리스토텔레스」와 「샤논」 및 「웨버」의 「컴퓨터이션」 「모델」에 나타난 構成要素로서 (1) 發信者(source) (2) 「메시지」 (3) 受信者(destination)는 필요 불가결한 要素가 된다. 그런데 컴퓨터이션目的에 비추어 볼 때 컴퓨터이션이란 送受信 兩者間에 있어서의 어떤 事象에 대한 共通的理解가 이루어지게 하는 것이므로 이를 發信者와 受信者와의 傳達로 壓縮시켜 본다면 이때의 送信者 즉 「컴퓨터이터」는 두가지의 問題 즉, 「무엇」(what)을 「어떻게」(how) 傳達하느냐 하는 問題를 決定하지 않으면 안된다. 「컴퓨터이터」가 「무엇」, 즉 傳達內容을 選定하기 위해서는 觀察 可能한 것으로 부터 資料를 選定하여야 하고 「어떻게」, 즉 傳達할 「메디아」를 選擇하기 위하여서는

(8) Claude Shannon and Warren Weaver, The Mathematical Theory of Communication, (University of Illinois Press, 1949) p.5

「컴퓨터」는 이러한 「메디아」의 技術的特性에 符合하는 「메시지」를 作成하는 技術的 手段을 動員하지 않으면 안된다. 이렇게 볼 때 「컴퓨터」는 觀察의 側面과 作成의 側面으로 區分하여 볼 수 있다. 이와같은 關係를 圖表로 表示하여 보면 表 2와 같다.

〈表 2〉



이와같은 過程을 會計에 適用시켜 보면 發信者는 會計擔當者로, 그리고 受信者는 利用者로서 表示할 수 있으며 이 兩者間의 傳達手段이 되는 「메시지」는 會計報告書로서 表示할 수 있다. 한편 發信者인 會計擔當者는 經濟現象을 「觀察」하는 側面과 그것을 會計報告로서 「作成」하는 側面을 가지고서 各各 다음과 같은 業務內容을 갖게 된다.

(1) 觀察의 側面

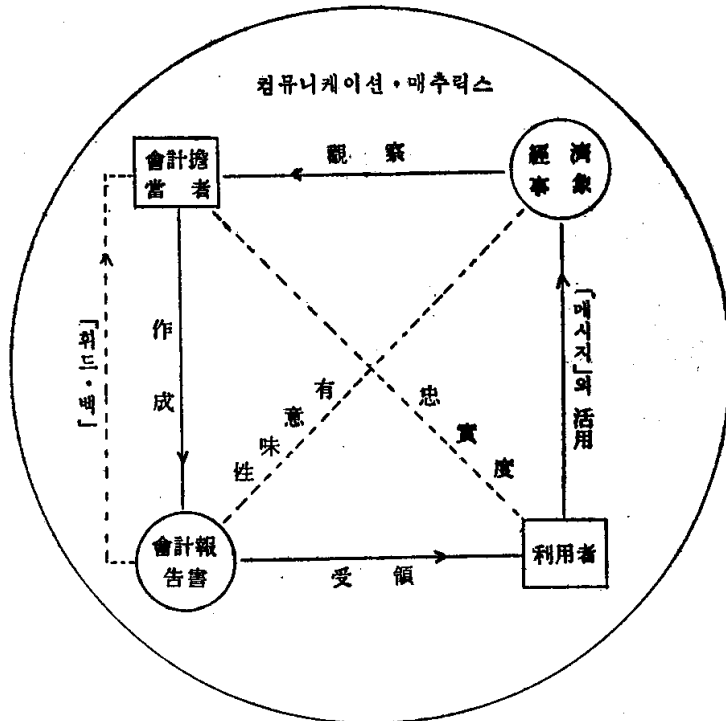
- ① 企業의 經濟現象에 관한 情報의 입수
- ② 情報의 解釋(解讀)
- ③ 傳達될 情報의 選擇

(2) 作成의 側面

- ① 「메시지」로서의 情報의 記號化
- ② 受信者(利用者)에게 記號化된 「메시지」의 送達

以上과 같은 論理를 展開하여 「베드포드」와 「발라도우니」는 會計를 「컴퓨터」로 過程으로 觀察할 수 있다고 하고 이를 理解하기 위한 手段으로서 그들의 「모델」을 다음 表 3같이 提示하고 있다.

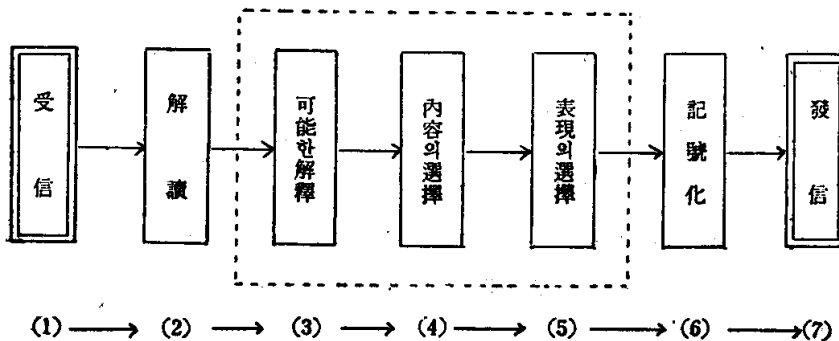
〈表 3〉



Ⅲ. 會計情報의 課題—有用性

上述한 「베드포드」 및 「발라도우니」의 情報處理「시스템」圖에서 궁극적인 會計情報의 目標은 會計情報의 利用者의 意思決定目的에 適合한 目的適合性을 갖는 有用한 것이어야만 한다고 하는 것을 알 수 있다. 情報會計의 最高가 어디에 있는가 하는 점을 再確認하기 위하여 「샤논」 및 「웨바」에 의해서 展開된 一般的 「컴퓨터네이션」 概念을 그後의 讀者에 의하여 修正 發展시킨 다음 表 4의 「컴퓨터네이션」 「모델」을 中心으로 검토하여 보자

〈表 4〉



① 經營事象 (去來「데이터」)이나 經濟事象 (環境「데이터」)에 관한 知覺이 이루어지면 (受信) ② 그것을 「解讀」(decoding)하게 된다 ③ 이때 나타난 事象에는 여러가지의 屬性이 있어 각각의 屬性이 어떤 意味를 갖일 것인가에 관한 「可能的 解釋」이 이루어진다. ④ 이어서 몇개의 「可能的 解釋」중 發信해야 할 「內容의 選擇」을 하여야 한다. ⑤ 「內容의 選擇」이 이루어지면 이것을 「記號化」(計量可能的 情報은 數値에 의한 記號化가 또 非計量的인 情報은 記述的 記號化가 이루어진다)하여 (6)會計報告書의 形式으로 「發信」하게 된다.⁽⁹⁾

表 4의 情報處理過程에서 會計擔當者로서 重視해야 할 것은 情報利用者에게 有用한 內容 및 表現의 選擇問題로서 이는 情報利用者の 目的에 適合한 것이 되지 않으면 안된다. 따라서 情報의 「有用性」은 情報會計에 있어서 最高의 指導原理가 되는 것이라고 할 수 있다.

有用성이 會計情報의 最高指導原理가 된다고 하는 것은 「샤논」 및 「웨버」의 「컴퓨터이션」理論에서도 찾아볼 수 있다. 즉, 그들은 情報를 取扱함에 있어 이것을 構文論, 意味論, 實用論으로 그 領域을 나누고 각각을 技術的問題, 意味論的問題, 效果問題로 區分하여 論하고 있다.

① 「컴퓨터이션」의 「심볼」을 어떻게 正確히 傳達할 것인가? (技術的問題)

② 傳達되는 「심볼」은 所定の 意味를 如何히 正確히 運搬할 것인가 (意味論的問題)

③ 受信된 意味는 期待한 대로 如何히 效果的으로 行動에 影響을 줄 것인가? (效果問題)

記號論(semiotic)의 分野에서 보면, 第1次元은 記號와 記號와의 關係를 研究하는 構文論(syntactics), 第2次元은 記號와 그것이 指示하는 對象과의 關係를 研究하는 意味論(semantics), 第3次元에서는 記號와 그의 利用者와의 關係를 研究하는 實用論(pragmatics)에 該當한다.⁽¹⁰⁾ 그러나 會計情報에 관한 研究에 있어 우리가 當面한 課題는 情報의 有用性を 取扱하는 第3次元의 領域 즉 實用論 내지는 效果問題에 관한 領域으로 集中되게 된다.

이와 같이 「컴퓨터이션」的接近을 함으로서 會計는 會計情報의 有用성에 그 重要性이 있음을 充分히 理解할 수 있다. 이 有用성을 會計의 最高目標로 삼으려고 하는 學者는 그 밖에도 實用主義者들에 의하여 그의 妥當성을 演繹的 또는 歸納的方法으로 證明하고 있기까지 하

(9) 武田隆二. 會計における情報處理系と情報の命題, 國民經濟雜誌 第124卷 第4號

(10) Claude Shannon and Warren Weaver, op. cit., pp.95~97

고 있다. (11) 이와 같은 주장에 대해서 一部 反論이 없는 것은 아니나 (12) 會計가 갖는 「有用性」의 意味를 重視한 나머지 이를 會計基準으로 삼을 것인가 또는 하나의 公準(postulate)으로서 基準의 上位에 놓을 것인가에 관한 論議에로 까지 發展을 보았다. 例로서 「졸단」(Louis H. Jordan)은 단적으로 「會計의 目的은 有用성에 있다」(13)고 하고 있고, 또 「베비스」(Herman W. Bevis)는 會計思考는 보다 有用한 財務的 「컴뮤니케이션」이 있을 때 보다 發展하게 되고, 財務的情報의 有用성이 弱化되었을 때 退步하게 된다고 示唆하고 있다. (14) 또한 ASOBAT는 會計情報의 有用성에 基礎를 두고 이곳에서 提示한 4개의 會計基準중 目的適合性을 가장 基本的인 基準으로 삼고 있으며 (15) (이에 관해서는 후에 詳細한 說明을 하겠음) 「스나베리」(H.J. Snavelly)는 그의 會計情報基準의 「하이어라키」에서 第1段階 基準으로서 「有用性」을 最上層部에 두고 있다. (16) (이에 관해서도 다음에 詳細한 說明을 하겠음) 한편 有用성의 重要性에 비추어 이를 會計公準으로 定着시키려는 學者로서는 「기븐스」(Horace R. Givens)로서 그는 有用성을 그가 提示한 2개의 基本的公準의 첫번으로 꼽고

(11) James M. Fremgen, Utility and Accounting Principles, The Accounting Review, July 1967, pp. 462~463

(12) 會計의 有用성을 會計公準 또는 原則으로 삼을 것을 反對하는 代表者로서는 M. Moonitz와 L. Spacek가 있다. 各者の 論理는 다음과 같다.

「Accounting must be useful, so the assertion goes, or serve a useful purpose. If this assertion is designed merely to distinguish accounting from metaphysics or chess, no one can quarrel with it. If it is designed to point out that accounting is "applied" and not "pure" or "abstract" and must ultimately be useful to someone for some purpose, we are in thorough agreement, as the subsequent discussion will amply demonstrate. But anyone who stresses "usefulness" as a criterion, in accounting or elsewhere, must answer the two pointed questions—useful to whom? and for what purpose? And herein lies the danger. We could easily be trapped into defining accounting and formulating its postulates, principles and rules in terms of some special interest, such as the business community, or the regulatory agencies, or investors, or tax collectors. But accounting has been used in the affairs of private business, regulated and unregulated, of profit-motivated enterprises as well as nonprofit ones, of illegal as well as legal enterprises, of socially undesirable as well as desirable entities, of organizations in socialist, fascist, or communist states as well as those in free enterprise societies.」
Accounting Research Study No. 1 The Basic Postulates of Accounting, AICPA, 1961, pp. 4~5.

「We often hear that the authority for a proper accounting is the "utilitarian concept," or the utility of the statements. That concept, however, means nothing unless the utility sought is specifically defined. Even erroneous accounting is "utilitarian" to the unscrupulous. So the word "utilitarian" is not used in every day accounting work because it is meaningless.」
Leonard Spacek, "The Need for an Accounting Court," p. 369

(13) Louis H. Jordan, Guide to Contemporary Theory of Accounts, The Accounting Review, April 1966, p. 384

(14) Herman W. Bevis, Progress and Poverty in Accounting Thought, Journal of Accountancy, July 1966, p. 34

(15) A Statement of Basic Accounting Theory, op. cit., p. 7

(16) Howard J. Snavelly, Accounting Information Criteria, The Accounting Review, April 1967

이의 重要性을 強調하고 있다.⁽¹⁷⁾ 또한 「후레즈겐」(J.M. Fremgen) 教授는 「有用性」은 「한편으로는 실로 巨大한 會計公準이며 다른 한편으로는 會計公準에 先行된 基本的 要請」⁽¹⁸⁾이라고 主張하고 있다.

여하튼 會計의 有用性을 둘러싼 會計學界의 論議는 1960年代에 우리의 커다란 관심사 가 되었었다. 이는 그 妥當性 여하에 따라 會計理論의 體系化에 있어서 決定的 比重을 차지하고 있는 것으로서 未來會計學의 方向을 決定지어 주는 問題일 뿐만 아니라 會計實務의 指導原理인 會計基準의 體系를 樹立하는데 基礎를 이루는 것이다.

그러면 以下에서는 會計情報의 有用性을 最高의 指導原理로 하고 나타난 ASOBAT 및 「스나베리」(H. J. Snaveley)의 會計基準을 中心으로 그 內容을 檢討하여 보기로 한다.

IV. ASOBAT의 會計情報基準과 그 體系

美國會計學會(American Accounting Association)는 1966年 ASOBAT에서 會計基準⁽¹⁹⁾을 說明하기에 앞서 會計情報는 有用한 것이 되지 않으면 안된다고 하고 會計情報의 有用性은 諸目的의 形成, 諸種의 意思決定 또는 目的을 達成하기 위한 諸資源의 管理統制에 있어 有用한 것이 되어야 한다고 主張 하고 있다.

그리고 情報의 効用은 情報의 利用者가 관심을 갖고 있는 實際의 諸事態에 관한 不確實性을 輕減하는 能力을 가지고 있을 때 存在하는 것으로서 ASOBAT에서는 이와 같은 不確實性을 輕減하는데 기여하는 有用한 會計情報의 基準으로서 다음의 4 基準을 提唱 하고 있다⁽²⁰⁾

- ① 目的適合性(Relevance)
- ② 檢證可能性(Verifiability)
- ③ 不偏性(Freedom from bias)
- ④ 量的表現可能性(Quantifiability)

(17) Horace R. Givens, "Basic Accounting Postulates," The Accounting Review, July 1966, pp. 459~61

「기븐스」의 두번째 基本的公準은 公正性(fairness)을 들고 있으며 세번째 公準이 있다면 이는 合法性(legality)이라고 한다.

(18) James M. Fremgen, op. cit., p. 459

(19) 會計基準(accounting standards)이란 말과 관련하여 1940年 「페이튼」(W.A. Paton) 및 「리틀톤」(A.C. Littleton) 이 An Introduction to Corporate Accounting Standard에서 「原則(principle)」이란 말은 會計와 같은 人間이 마련한 制度(Human-Service Institution)에는 存在할 수 없는 普遍妥當性과 永久不變性을 暗示하는 것이기 때문에」基準이란 用語를 使用하는 것이 좋다고 말하고 있다. 그後 많은 學者들이 이에 同調하고 있는 것 같다.

(20) A Statement of Basic Accounting Theory. op. cit., p. 8

이들 會計情報의 基準은 會計情報의 타당성을 判斷하는 基礎가 되는 것으로서 이 基準은 다음 두가지의 目的에 寄與하는 것이라고 하고 있다.

(1) 어떤 會計方法이 만들어 낸 情報라고 하는 觀點에서 그 會計方法의 妥當性 또는 適切性を 評價하기 위한 基礎 또는 出發點이 된다.

(2) 이들 諸基準은 特定の 目的과 關聯된 情報를 위해서 要求되는 基準의 遵守程度를 決定하기 위한 機構를 提供한다. (22)

이와같이 會計情報의 基準은 有用한 情報를한다는 點에서 현재 採用되고 있는 會計方法의 妥當性내지 適切性を 判斷하기 위한 基礎가 될 뿐만 아니라 特定目的에 關係가 있는 情報가 그 目的에 맞는 遵守를 하고 있느냐 하는 것을 判斷하는 基礎가 되기도 한다.

以下에서는 ASOBAT가 主張하고 있는 上記한 4가지 基本的 基準에 관해서 ASOBAT의 見解를 中心으로 考察해 보기로 한다.

(1) 目的適合性(Relevance)

會計情報의 目的適合性은 會計情報의 有用性を 上位概念으로 하여볼 때 가장 根本的이고 中心이 되는 概念이 된다. AAA의 ASOBAT에 의하면 情報의 「目的適合性이란 情報가 活用되려고 意圖된 行動 또는 얻으려고 期待한 結果와 關聯을 갖고 있거나 또는 그것과 有效하게 關係를 갖어야 한다는 要請」(Relevance...requires that the information must bear upon or be usefully associated with actions it is designed to facilitate or results desired to be produced) (23)이다.

會計情報의 目的適合性은 會計情報의 利用者에 따라 決定된다. 지금으로부터 20年前에 \$200,000에 購入한 建物을 현재 購入하는데 \$400,000이 所要된다고 하자. 이 두가지의 會計情報는 각각의 用度에 따라 각각의 目的 適合性を 갖는다. 最初의 購入原價 \$200,000은 原價主義 所得稅法下에서 所得稅算定을 위한 減價償却計算에 있어서 目的適合性を 갖으며, 이 때 \$400,000의 現時價는 이 目的에 대한 實際的인 目的適合性を 갖지 못한다. 또한 이와는 反對로 現在 同一한 建物을 購入하려고 하는 사람에게는 \$200,000의 20年前의 原價는 目的適合性を 갖지 못하며 그 보다는 \$400,000의 數值가 훨씬 높은 目的適合度(degree of relevance)를 갖는다. 또한 同 建物을 賣却하려고 하는 最初의 建物所有者는 그의 賣價와 賣却去來에 의한 모든 財務上의 結果에 관심을 갖게 된다. 이 때에는 \$200,000 및 \$400,000의 두 情報는 각각의 目的適合性を 갖고 있기 때문에 어느 한 쪽

(21) Ibid. p.8

(22) Ibid., p.8

(23) Ibid., p.7

을擇하는 것 보다는 두가지를 同時에 考慮하는 것이 보다 目的適合性을 갖는다. 즉 모든 情報은 價値가 있으나 그렇다고 모든 情報가 當面한 特定問題에 대해서 目的適合性을 가지고 있다고는 할 수 없다. 이 目的適合性은 情報利用者의 意圖된 行動 또는 그 情報로부터 얻으려고 期待하는 結果와 關聯을 가지고 있는 것이다.

그러나 實際問題로서 情報은 目的適合性을 갖고 있는 것과 目的適合性을 갖고 있지 않은 情報가 混合되어 있는 경우가 많으므로 이 때는 利用者의 目的에 適合하게 하기 위한 區分을 하지 않으면 안된다. 만일 이를 區別하지 않고 使用할 때 이는 混亂, 誤謬 및 非能率이 나타날 것임은 말할 필요도 없다.

물론 이 目的適合性은 單一의 基準으로서는 充分하다고는 할 수 없지만 이것은 모든 會計情報에 있어 必要한 特性을 모두 가지고 있다고 볼 수 있는 높은 次元의 基準이다. 그러므로 目的適合性은 會計情報가 有用한 것이 되기 위한 必須의 要件이 된다.

(2) 檢證可能性(Verifiability)

ASOBAT에 의하면 「會計의 基本的 特質의 하나는 서로 對立되어 있는 利害關係者에게 봉사하기 위해서 會計情報를 提供하는데 있다. 會計는 販賣者와 購入者, 納稅者와 徵稅者, 債務者와 債權者 雙方에 情報를 提供한다. 이 때 情報는 利害를 달리하는 當事者의 雙方에 다 같이 利用되므로 利害를 달리하는 利用者가 그 情報를 有用하게 活用할 수 있게 하기 위해서는 그 情報가 信賴할 수 있다고 確信시키지 않으면 안된다」고⁽²⁴⁾ 하고 檢證可能性의 基準(the standard of verifiability)을 다른 3개의 基準과 더불어 가장 基本的基準으로 내세우고 있다. 또한 同報告書는 檢證可能性은 2人 以上の 適格者라고 하면 각각 獨立의 으로 일을 하더라도 同一한 證據資料 및 記錄을 檢討하여 本質의 으로는 類似한 數值 또는 結論이 얻어지는 情報의 屬性이라고 規定하고 있다.⁽²⁵⁾ 그러나 이곳에서 注意하여야 할 것은 檢證可能性의 基準이 完全히 一致되는 結果를 要求하는 것은 아니고 어떤 限定된 範圍內에서의 差異는 認定할 수 있는 것으로 解釋하고 있다.

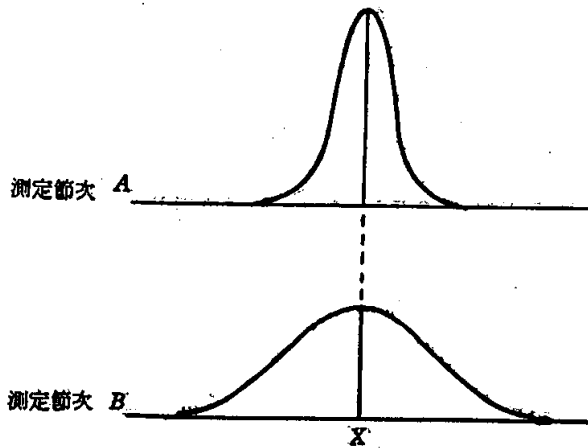
檢證可能性을 「헨드릭센」(E.S. Hendriksen) 教授는 客觀性(objectivity)과 결부시켜 一定數의 觀察이나 測定을 함에 있어 客觀性 또는 檢證可能性의 程度는 平均値를 中心으로 測定된 값의 分散된 程度에 따라 左右된다고 하고 同一한 平均値를 結果한 두개의 測定節次를 다음과 같은 두 圖表를 使用하여 說明하고 있다.⁽²⁶⁾

(24) Ibid., p.10

(25) Ibid., p.10

(26) Eldon S. Hendriksen, Accounting Theory, 1970. p.116

〈表 5〉



上記表 5에서 測定節次 A圖와 B圖를 比較하여 볼 때 어떤 測定值 x_i 가 B節次 보다 A節次를 採擇함으로서 平均值 \bar{X} 에 接近되는 確率이 높으므로 測定節次 A가 B보다는 보다 檢證可能性이 크다고 할 수 있다. 그러므로 檢證可能性은 相對的인 것으로서 事實상 多數의 會計專門家가 적용하여 完全 一致를 볼 수 있는 값을 求할 수 있는 節次란 거의 찾아 볼 수 없다. 測定하는데 個人的偏見을 可能한 한 除去하지 않고서는 客觀性 또는 檢證可能性을 얻기 어렵다는 것은 말할 必要도 없거니와 測定上의 誤謬와 解釋上의 差異는 檢證可能性을 喪失함으로서 結果하기도 한다. 또한 客觀性 또는 檢證可能性의 相對的 程度만으로서의 問題點으로 삼고 있는 屬性을 說明하기 위한 測定節次의 信賴度를 決定하지 못한다. 그것은 平均值 \bar{X} 自體가 그 屬性을 正確하게 測定하지 못하고 있을 수도 있기 때문이다.

이 檢證可能性의 基準은 內部報告에서 보다는 外部報告를 위한 會計에서 보다 重要性을 갖게 된다.

(3) 不偏性(Freedom from bias)

AAA의 ASOBAT 會計基準의 세번째 項目에서는 會計의 基本的基準의 하나로 不偏性的 基準(the standard of freedom from bias)을 選定하고 있다. 不偏性은 「事實을 非偏頗的으로 決定하여 報告」⁽²⁷⁾ 하여야 한다는 것으로서 이것은 既存의 偏見으로부터 解放되어 經濟事象을 파악하여야 한다는 것을 意味한다.

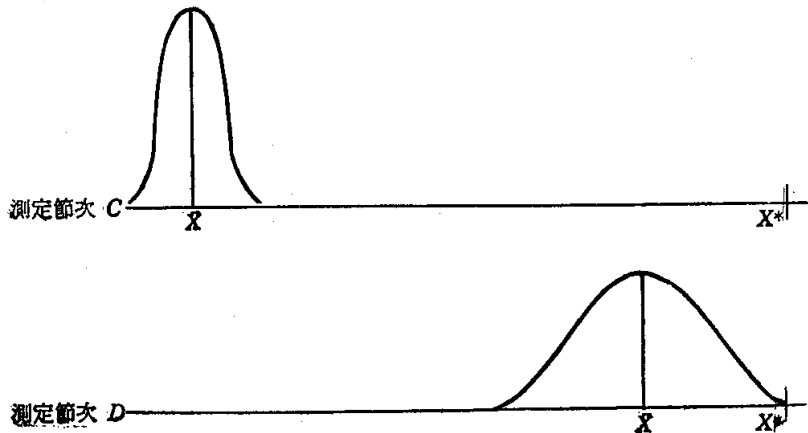
會計情報은 高度의 目的適合성과 檢證可能性을 갖고 있으면서도 어떤 利害關係者에게는

(27) A Statement of Basic Accounting Theory. op. cit., p.7

有利하고 어떤 利害關係者에게는 不利한 偏向을 갖고 있는 경우가 많이 있다. 이와같은 偏向은 ASOBAT에 의하면 한편으로는 不適當한 技術을 使用하기 때문에 나타날 수도 있고 (統計的 偏見) 또 다른 한편으로는 個人的性格으로 말미암아 나타나기도 한다 (個人的 偏見). 例로서 工場全體를 하나로 한 製造間接費配賦率을 適用하여 얻은 製造原價의 情報는 統計的 偏見이 나타난 一例라고 할 수 있으며 會社資産을 다른 經濟體에 賣却하려고 할 때 會計擔當者가 作成한 情報가 個人的 利益을 얻기 위하여 資産을 過大하게 評價하였다고 하면 이때는 個人的 偏見이 나타나게 된다. 그러나 統計的 偏見과 個人的 偏見은 相互 排他的으로 存在하는 것이 아니고 相互補完的 關聯性을 갖고 있는 경우가 많다. 例로서 어떤 理由에서이든 간에 經營의 壓力을 받아 會計擔當者가 特定製品을 낮은 原價로 表示하기 위하여 낮은 配賦率을 적용하여 個人的인 目的을 達成하게 된다면 이와 같은 경우는 두 偏見이 相互 排他的으로 獨立的으로 나타나지 않고 相互混合된 형태로 나타나게 되어 不偏性의 基準을 적용하기 困難하게 된다. (28)

그러면 偏見이란 무엇인가? 不幸히도 ASOBAT에서는 偏見의 概念을 規定하지 않고 있다. 그러나 1966~1968年度 AAA의 「外部報告委員會」(Committee on External Reporting)에서는 그들 나름대로의 不偏性을 「屬性的 正確한 記述을 할 수 있는 測定節次의 能力」(29)을 表示하는 것으로서 解釋하고 있고 AAA 管理的意思決定「모델」委員會(Committee on

<表 6>



(28) AAA, Reports of Committee on Managerial Decision Models, The Accounting Review, Supplement to Vol. XLIV 1969 p.50

(29) An Evaluation of External Reporting Practices—A Report of the 1966~68 Committee on External Reporting, The Accounting Review, Supplement to Vol. XLIV. 1969, p.94

Managerial Decision Models)에서는 統計的方法을 援用하여 「偏見이란 어떤 “眞實한 價値”로 부터 變位된 크기」⁽³⁰⁾라고 規定하고 있다. 一般적으로 統計學에서 말하는 bias (偏見 혹은 偏奇)는 母集團의 「파라메터」의 참다운 값과 「샘플링」에 의하여 구한 推定值와의 差를 말한다. 따라서 測定節次에 있어서 偏見이 어떻게 表示되는가 대하여 앞의 表 6을 使用하여 說明해 보기로 한다.⁽³¹⁾

偏向(bias)은 屬性(attribute)의 測定節次와 眞實한 價値(true value) X^* 에 의하여 決定된 平均值 \bar{X} 의 相對的偏差(relative deviation)에 따라 決定된다. 그러므로 測定節次 C가 D보다는 檢證可能性이 있으나 測定節次 D가 C보다는 偏向性(bias)을 적게 가지고 있다. 왜냐하면 測定節次 D의 平均值가 眞實한 價値 X^* 에 가깝게 놓여있기 때문이다. 그러나 屬性의 眞實한 價値를 決定할 수는 없는 問題이므로 眞實價値 X^* 와 平均值 \bar{X} 의 差異는 測定上의 節次와 測定되는 屬性의 相互論理的關係를 考慮에 두고 專門인 判斷에 依存하지 않을 수 없다. 예를 들면 資産을 購入한 날로부터 物價가 急激히 上昇하였을 때 그 資産의 現在 價値를 測定하는데 歷史的原價에 依存한다는 것은 「偏見으로부터 解放」되지 못한 것이라고 볼 수 있다. 그러나 한편으로 特定 資産의 價格變動에 따라 歷史的 原價를 修正하는 節次는 檢證可能性에 있어서는 적어지긴 하였으나 偏向은 어느程度 除去된 것이라고 볼 수 있다.

(4) 量的表現可能性(Quantifiability)

會計는 傳統的으로 貨幣單位에 의하여 經濟活動內容을 表現하였다. 美國公認會計士會(American Institute of Certified Public Accountants, AICPA)의 1941年 會計概念에서는 「會計는 財務的 性格을 가진 去來나 事象을, 貨幣에 의해서(in terms of money), 一定한 方法에 따라 記錄·分類·要約하며 그 結果를 解釋하는 技術」⁽³²⁾이라고 한 말에서 천명하고있듯이 傳統的으로 會計는 貨幣單位에 의하여 經濟活動을 表現하였다 그러나 貨幣單位만이 會計의 量的表現可能性의 對象이 되는 것은 아니다. 會計情報는 貨幣單位뿐만 아니라 物量單位 또는 그밖의 計量可能한 것으로서 「合理的인 經濟的 意思決定을 함에 있어서 즉, 代替的 諸手段으로부터 選擇함에 있어 行動과 結果를 正確히 關聯시키는데 寄與할 수 있는 것」⁽³³⁾이라면 이 基準에 該當하는 것으로 보아야 할 것이다.

量的表現可能性이 情報會計基準의 하나로서 다른 ASOBAT의 3 基準과 同一한取扱을 하

(30) Report of Committee on Managerial Decision Models, op. cit., p.50

(31) Eldon S. Hendriksen, op. cit., p.117

(32) AICPA. Accounting Terminology Bulletin No. 1

(33) Maurice Moonitz, "The Basic Postulates of Accounting," Accounting Research Study No.1 p.52

여야 할 것이나에 관해서 AAA의 「管理的意思決定「모델」委員會」(Committee on Managerial Decision Models)에서는 많은 疑念을 가지고 있는 것 같다. 즉 그들은 ASOBAT가 量的表現可能性이라고 하는 넓은 意味의 測定手段을 活用할 것을 提示하고 있지만 어떤 特定한 情報은 量的으로 表現될 수도 있고 그렇지 않을 수도 있다고 하여 이 基準을 다른 3 基準, 즉 目的適合性의 基準, 檢證可能性의 基準 그리고 不偏性의 基準과 同列에 놓는다는 것에 대해 그렇게 탐탁한 表現을 하지 않고 있다. (34)

사실 會計는 반드시 量的으로 表現된 情報에 局限하여 報告되는 것만은 아니다. 例로서 年次報告書의 完全公開의 概念(concept of full disclosure)下에서는 非數量的 情報(non-quantitative information)까지도 財務諸表에 包含시켜 報告書의 그릇된 해석을 미리 防止할 수 있게 하고 있다. 또한 이 量的表現可能性을 基準으로 삼으므로 意思決定에 있어서 量的으로 表現한 것이 사실상 重要치 않고 非數量的인 面이 훨씬 重要性을 가지고 있을 때 情報를 그릇되게 해석 할 수도 있다.

그러나 量的表現은 「스나베리」(Snavelly)도 말하고 있는 바와 같이 會計의 本質(essence of accounting)이라고는 말할 수 없을지는 몰라도 可能한 한 使用되어야 할 用具인 것이다. (35)

以上에서 檢討해 본 바와 같이 ASOBAT는 會計情報基準으로서 4개의 基本的 基準을 提唱하고 이어서 情報傳達을 위한 5가지 指針을 다음과 같이 提示하고 있다. (36)

- ① 豫期되는 用途에 대한 適合性(Appropriateness to expected use)
- ② 重大한 關係의 明示(Disclosure of significant relationship)
- ③ 環境의 情報의 附記(Inclusion of environmental information)
- ④ 實體內 및 實體間의 會計實務의 統一性(Uniformity of practice within and among entities)
- ⑤ 會計實務의 繼續性(Consistency of practices through time)

첫째, 「豫期되는 用途에 대한 適合性」의 指針은 會計情報가 豫期되는 利用者의 필요에 따라 作成되어야 한다는 것으로서 이는 目的適合성과 깊은 關係를 가지고 있는 指針이다.

둘째, 「重大한 關係의 明示」의 指針은 會計報告書는 企業의 財務活動 및 經營活動을 充

(34) Report of Committee on Managerial Decision Models, op. cit., pp.51~52

(35) Howard J. Snavelly, op. cit., p.229

(36) A Statement of Basic Accounting Theory, op. cit., pp.13~18

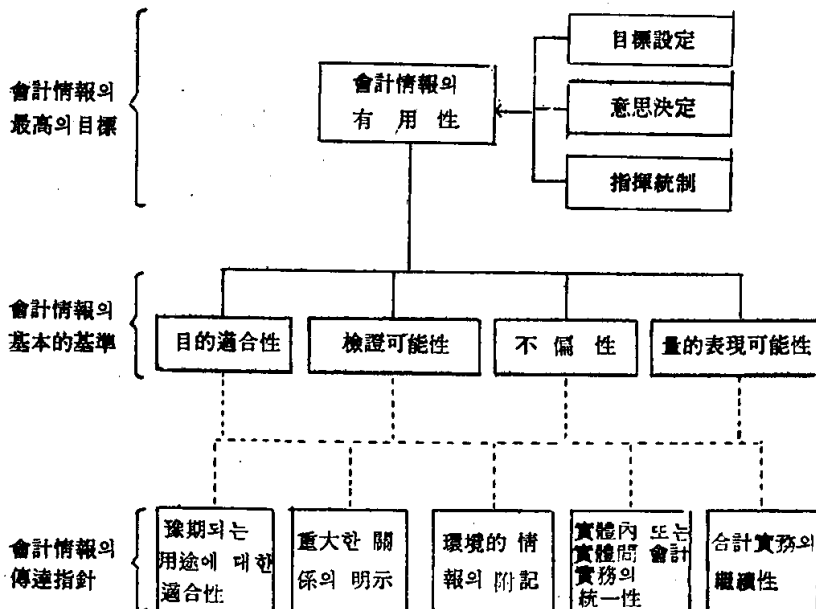
분히 理解하고 評價할 수 있도록 報告되는 數值 또는 項目間의 關係를 明示할 것을 要求하고 있는 것으로서 어떻게 情報內容을 要約하고 集約할 것인가를 判斷하는 경우 指針이 된다.

세째, 「環境의 情報의 附記」의 指針은 報告되는 會計方法의 背景 또는 附帶條件, 例를 들면 會計方法이나 報告書의 作成目的 또는 用途 등을 會計情報에 表示함으로써 會計情報의 利用者가 會計報告書를 올바르게 理解하고 利用할 수 있도록 하여야 한다는 것이다.

네째, 「實體內 및 實體間 會計實務의 統一性」의 指針은 會計實務에 있어 統一性を 期해야 한다고 하는 것으로서 經濟活動을 測定하는 各種의 代替的 方法이 있는 경우에는 그 중에서 가장 效果的인 方法을 統一적으로 使用하여야 한다는 것이다. 이 統一성은 同一企業內에서 뿐만 아니라 相異한 企業間에서도 採擇되어야 하며 可能한 한 相異한 產業間에도 統一적으로 使用할 것을 要求하는 것이다. 이 指針은 相異한 部門, 相異한 企業, 및 相異한 產業의 經營成績이나 財政狀態를 比較하기 위해서 必要한 情報傳達의 指針이다. 그렇다고 統一性의 指針이 不適當한 情報를 正當化하기 위한 구실이 되어서는 안된다.

다섯째, 「會計實務의 繼續性」은 測定 및 報告하기 위하여 이루어지는 會計實務은 每期 繼續하여 適用되어야 한다는 指針이다. 會計實務의 繼續性 會計上의 測定이 有用한 期間의 分析을 可能케 하는 指標로서의 役割을 다하기 위하여 必要하다.

〈表 7〉



以上에서 說明한 것이 ASOBAT가 들고 있는 會計情報의 有用性을 達成하기 위한 會計情報의 基準 및 指針으로서 이를 體系的으로 圖表로 만들어 보면 <表 7>과 같다.

ASOBAT의 會計情報理論의 構造를 要約하여 말한다면 會計情報은 그 情報의 利用者에 게 有用한 것이 되지 않으면 안된다고 보아 「有用性」을 強調하고, 다음으로 情報의 效果는 不確實性을 輕減함으로서 期待될 수 있다고 指摘하는 동시에 有用한 會計情報이 되기 위한 條件으로서 (1)目的適合性 (2)檢證可能性 (3)不偏性 (4)量的表現可能性의 4 基準이 준수되어야 한다고 주장하고 있다. 다시 有用한 會計情報을 傳達하기 위해서는 (1)豫期되는 用途에 대한 適合性 (2)重大한 環境의 情報의 附記 (3)實體內 또는 實體間의 會計實務의 統一性 (4)會計實務의 繼續性 등 5가지의 指針에 따라 會計情報이 提供되어야 한다고 주장한다.

V. 「스나베리」의 階層的 會計情報基準

AAA의 ASOBAT가 發表된 翌年 「스나베리」(Howard J. Snavely)는 Accounting Review 誌에 「會計情報基準」(Accounting Information Criteria)에 관한 論文을 發表하여 ASOBAT의 會計情報基準에 挑戰하였다. 즉 「스나베리」는 會計情報基準은 階層的으로 形成되어야 할것을 主張하는 동시에 ASOBAT의 4개의 會計情報基準만으로서는 不充分하다고 批判하고 있다. 그는 情報로서의 會計基準으로서 우선 어떤 基準이 存在하여야 하는 問題를 깊이 究明하고 다음에 이들 諸基準이 어떻게 階層的으로 體系化되어야 할 것인가를 提示하고 있다.

「스나베리」의 所說은 會計情報, 특히 財務會計情報의 基準을 體系的으로 研究發表한 것으로서 이를 前述한 AAA의 ASOBAT 會計基準과 比較하면서 그의 體系를 檢討해 보기로 한다.

「스나베리」에 의하면 ASOBAT의 4개의 會計基準을 並列的으로 列擧한 것만으로서는 不充分하다고 하고 그의 財務會計情報의 基準을 階層的으로 4 段階로 區分하여 識別하고 있다. 「스나베리」에 의하면 第1 段階의 會計情報基準은 가장 基本的인 것으로서 이는 모든 會計實務에서 適用할 수 있다고 생각되는 基準이며, 第2 段階의 基準은 適用範圍가 어느 정도 限定되어 있긴하지만 비교적 廣範圍하게 適用되는 基準이 이에 屬하며, 第3 段階의 基準은 限定된 範圍內에서만 適用될 수 있는 것 등으로 階層化시켜 會計基準을 說明하고 있다.

「스나베리」는 第1 段階의 會計基準으로서 「有用性」(usefulness)을 들고 있고 이것이 가장 重要한 基準이 되는 理由를 다음과 같이 말하고 있다. 「어떠한 情報이 充分한 解答을 줄

것인가, 또는 보다 根本的으로 말하면, 結果로서 얻어지는 財務諸表가 行動을 위해서 充分한 資料를 提供할 수 있도록 하는 會計情報을 選擇함에 있어서 어떤 基準을 적용함으로써 行動을 하는데 적절한 情報이 되기 위해서는 그 情報은 有用한 것이 되지 않으면 안된다. 즉 會計가 우리들 社會 및 그 個個 構成員의 諸目標에 貢獻하는 것이라고 한다면 그것은 有用성을 갖지 않으면 안된다. 그리하여 有用성이 基本的인 基準이다.⁽³⁷⁾

情報의 「有用性」을 가장 基本이 되는 것으로 取扱하고 있는 것은 ASOBAT나 「스나베리」가 同一한 見解를 가지고 있으나 ASOBAT는 이를 會計基準에 包含시키지 않고 있는데 반해 「스나베리」는 이를 第1段階 會計情報 基準으로 明示하고 있는 점이 다른 점이라고 할수 있다.

第2段階 基準은 最高段階의 基準인 有用성을 뒷받침하는 內容 및 要件이 되는 會計情報로서 「스나베리」에 의하면 會計情報가 有用한 것이 되기 위해서는 ① 目的適合性(relevance) ② 信賴性(reliability) ③ 理解可能性(understandability) ④ 重要性(significance) ⑤ 充分性(sufficiency) ⑥ 實用性(practicality)의 6개의 特性을 갖고 있어야 한다고 主張한다. 이것이 第2段階의 基準으로서 以下에서는 이들 각각의 基準을 中心으로 第3·4段階基準과 아울러 그 內容을 檢討해 보기로 한다.

(1) 目的適合性(Relevance)

이는 ASOBAT의 첫번째 基準과 마찬가지로 利用目的에 適合한 會計情報가 되어야 한다는 것이다. 다만 「스나베리」의 目的適合성이 ASOBAT의 그것과 다른 점은 第2段階 基準을 뒷받침하는 第3段階 基準을 두고 있는 점이다. 즉 ① 企業을 評價하는데 (valuing a firm) ② 經營을 評價하는데 (evaluating management) 그리고 ③ 經營의 諸政策을 評價하는데 (evaluating management's policies) 寄與할 수 있는 情報가 目的適合성을 갖고 있는 것이라고 하고 있다.

(2) 信賴性(Reliability)

이 基準은 會計情報의 信賴성을 要求하는 第2段階 基準으로서 會計情報가 有用한 것이 되기 위해서는 會計情報의 利用者가 그 情報을 信賴 할 수 있는 것이 되지 않으면 안된다.

會計情報가 信賴성을 갖기 위해서는 會計情報는 檢證可能하고 또 不偏성을 갖지 않으면 안된다. 그러므로 檢證可能성과 不偏성은 信賴성을 뒷받침하여 주는 第3段階基準이 된다.

(37) Howard J. Snavely, op. cit., p. 226

檢證可能性은 大部分의 會計專門家들이 客觀性이란 用語와 더불어 使用하고 있는 경우가 많다. 이 檢證可能性의 第3段階 基準을 뒷받침하여 주는 基準으로서 「스나베리」는 第4段階 基準인 「適切한 證據」(adequate evidence)를 내세우고 있다. 이 適切한 證據는 客觀的으로 證明可能한 것이 되지 않으면 안된다. 특히 外部報告目的에서 갖는 이 客觀的證據가 갖는 意味는 실로 重要하다.

檢證可能性과 不偏性은 앞서 ASOBAT에서 說明한 관계로 그 以上の 內容을 밝힐 필요는 없다. 다만 ASOBAT에서는 檢證可能性과 不偏性을 다른 2개의 會計基準중 目的適合性 및 量的表現可能性과 同列에 놓고 있는데 대해서 「스나베리」의 基準에서는 檢證可能性과 不偏性을 目的適合성과 同列에 놓을 수 있는 것은 못 된다 고하여 目的適合성과 同次元에서 信賴性을 놓고 이것을 뒷받침하는 第3段階의 基準으로서 檢證可能性과 不偏性을 놓고 있는 點이다.

(3) 理解可能性(Understandability)

會計情報가 有用한 것이 되기 위해서는 理解可能한 것이 되어야 하는 것으로서 이는 目的適合성과 같은 정도의 重要性이 있는 것으로 보고 이를 第2段階 基準으로 놓고 있다. 「스나베리」에 의하면 會計情報가 理解可能하게 되기 위해서는 이는 ①計量可能性 ②財務諸表 利用者가 갖는 概念과의 首尾一貫性 ③比較可能性 및 ④單純性을 갖어야 한다고 하고 이 4가지의 特性이 理解可能性의 要件으로서 第3段階의 基準이 된다. 이 第3段階 基準을 하나 하나 검토해 보기로 한다.

①量的表現可能性(quantifiability) : 量的表現可能性은 會計의 本質이라고는 말할 수 없다 하더라도 可能한 한 使用되어야 할 用具로서 會計情報는 어떤 數值로서 表現하여야 한다는 것이다. 이곳에서 量的表現 可能性은 傳統的으로 使用하던 貨幣單位는 물론 그밖의 物量單位도 이에 포함되는 것이라 함은 말할 필요도 없다.

AAA의 ASOBAT에서는 量的表現可能性을 4가지 基準의 하나로서 目的適合성과 同一한 次元으로 取扱하고 있는데 대해서 「스나베리」는 이를 理解可能性을 위한 하나의 要件으로 取扱하고 있을 뿐이다.

② 利用者概念과의 首尾一貫性(consistency with user concepts) : 會計情報가 理解可能한 것이 되기 위해서는 現在 財務諸表의 利用者가 使用하고 있는 諸概念과 一貫性을 갖지 않으면 안된다는 것으로서 「스나베리」가 指摘하고 있는 重要한 諸概念으로서는 ②純利益 ③收益 ④費用 ⑤財政狀態 ⑥資產 ⑦負債 ⑧出資者持分 ⑨價值 등 8가지를(第4段階基準) 들고

있다. 이들은 모두 利用者가 使用하는 概念과 首尾一貫性을 갖으므로 財務諸表의 理解可能性을 크게 높일 수 있다고 하고 있다.

③ 比較可能性(comparability): 이는 會計情報을 한층 理解可能한 것으로 하기 위해서는 會計情報가 다른 企業 또는 同一企業의 他期間의 同種情報과 比較할 수 있도록 表示되어야 한다는 것이다. 이것은 AAA의 ASOBAT에서는 會計情報의 傳達指針에서 말하는 「實體內 또는 實體間의 會計實務의 統一性」에 準하는 것으로 볼 수 있다.

④ 單純性(simplicity): 財務諸表上의 會計情報의 複雜性은 財務諸表利用者가 理解하는 範圍內에서 이루어져야 한다는 것이다.

(4) 重要性(Significance)

會計情報가 有用性을 갖기 위해서는 會計情報는 目的適合性, 信賴性, 理解可能性 다음으로 重要性을 갖고 있어야 한다. 이 重要性은 종종 materiality라는 말과 同一하게 使用되기도 한다. 「비어만」 및 「드레빈」에 의하면 「어느 項目의 經濟的重要性(economic significance)은 어느 程度 그의 會計的 處理에 影響을 미친다」⁽³⁸⁾ 예를들면 3年間의 耐用年度를 갖고 있는 自動車의 「코스트」는 使用될 것으로 豫期되는 會計期間에 配分되는데 대해서 萬年筆은 3年間 使用할 수 있을 것이라고 豫期된다 하더라도 이것은 重要性에 따라 配分을 하지 않는다.

會計情報의 重要性을 決定하기 위해서 使用되는 第3段階의 基準은 그 資料가 包含하고 있는 내용이 情報利用者의 意思決定 또는 行動에 影響을 미칠 수 있느냐 없느냐 하는 點이다.

ASOBAT에서는 이 重要性의 基準이 情報傳達指針의 하나로서 包含되고 있다.

(5) 充分性(Sufficiency)

會計情報의 有用性은 充分性에 의해서 뒷받침 되어야 한다는 것으로서 그렇게 되기 위해서는 會計情報의 質的充分성과 量的充分성이 具備 되어야 한다. 그러므로 充分性은 補足的資料나 必要한 財務資料를 公開할 것을 要求하는 기준인 것이다.

ASOBAT에서는 이것이 會計情報의 傳達指針으로 取扱되고 있다.

(6) 實用性(Practicality)

第2段階의 마지막 基準으로서 이 實用性을 保障받기 위해서는 經濟的인 情報가 適時에, (timely) 提供되지 않으면 안된다고 한다. 그러므로 ①情報의 經濟성과 ②정보의 適時性

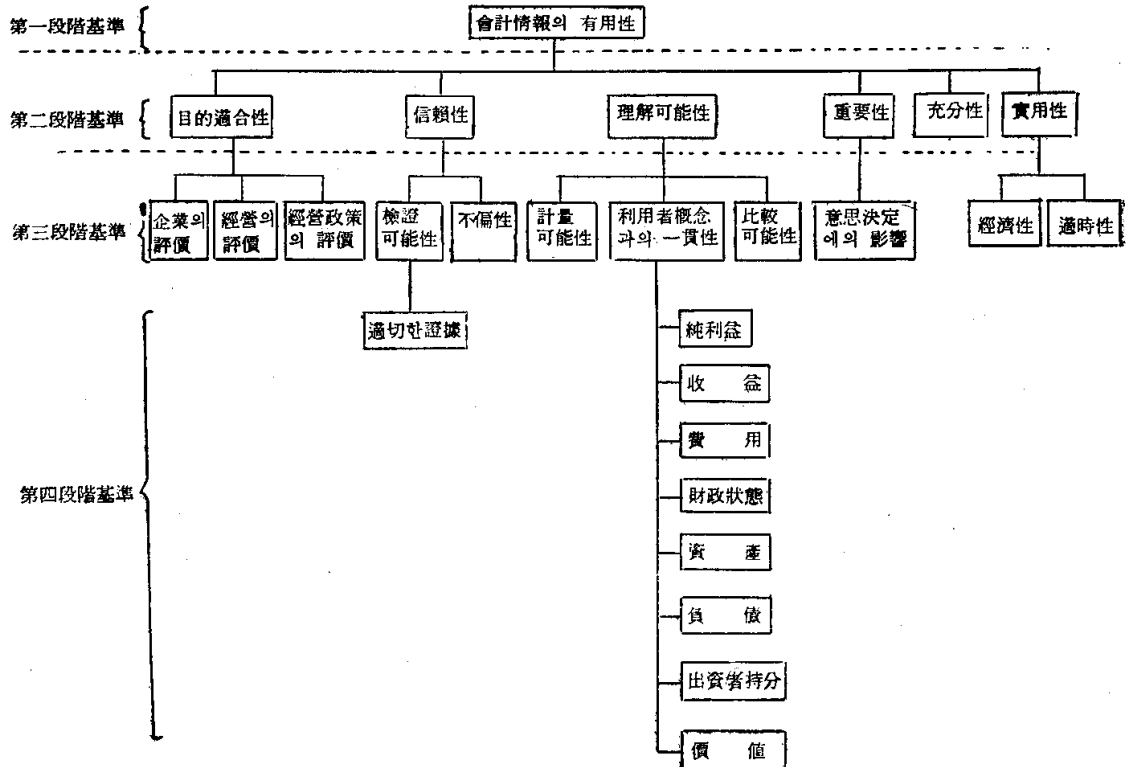
(38) H. Bierman and A.R. Drebin, Financial Accounting—An Introduction, 1968, p. 15

은 會計情報의 第3段階 基準에 屬한다.

情報의 經濟性이란 會計情報은 이를 提供하는데 所要된 「코스트」 보다도 높은 價値를 낳는 것이 되어야 한다는 것으로서 ASOBAT에서는 이를 會計基準에 包含시키지 않고 있으나 AAA의 「經營意思決定 「모델」委員會」의 報告에는 이것을 「經濟的可能性의 基準」 (Standard of economic feasibility) 이란 이름으로 ASOBAT의 4개의 基準에 追加하고 있다.⁽³⁹⁾ 또한 會計情報은 各種 利害關係者들이 意思決定을 하는데 有用하게 使用되어야 하는 것으로서 適時에 提供되어야 다함는 것이다. 會計情報의 實用性은 經濟성과 適時性에 의해서 뒷받침되어야 한다.

以上에서 說明한 「스나베리」의 會計情報基準을 圖表로서 表示하면 다음과 같이 된다.

<表 8>



(39) Report of Committee on Managerial Decision Models, op cit., p.52

VI. 結 言

過去 數世紀에 걸쳐 會計는 慣習的으로 이루어져 왔다. 1930年代 以前에는 會計 實務를 指導하고 또 앞으로의 會計의 發展에 貢獻해야 할 會計基準에 관한 研究는 거의 찾아 볼 수 없었을 뿐만 아니라 會計原則이란 말도 使用하지 않았던 것으로 보인다.⁽⁴⁰⁾ 1930年代 以後부터 企業이 財務諸表를 作成할 때 준수하여야 할 基準과 또 公認會計士가 監査業務를 수행할 때, 監査意見을 表明하는 경우 核心이 되는 「一般的으로 認定된 會計原則」(generally accepted accounting principles)이란 무엇이며 그것이 實際로 存在한다고 하면 그의 具體的 內容은 무엇인가에 대한 疑念을 품기 시작하면서 부터 會計原則 探究 運動이 일어나 오늘에 이르기까지 여러개의 會計原則 또는 基準이 公表되었다. 그러나 1960年代 이전의 會計原則의 展開는 會計實務에서 慣習으로서 發達한 것으로서 一般的으로 公正妥當하고 有用하다고 믿어지는 原理를 體系化한 것으로서 基本的으로 歸納的方法으로 會計理論의 體系化를 試圖하였던 것으로 볼 수 있다.

近年에 이르러 會計理論의 體系를 이룩하려는 努力은 自然科學 및 社會科學의 發展에 많은 影響을 받아 會計理論의 方法論에 관한 鴻수를 이루었고⁽⁴¹⁾ 그 중에서도 「컴뮤니케이션」理論과 行動科學의 接近方法은 會計理論의 發展過程에 劃期的인 轉換點을 이루는 契機가 되었음을 의심치 않는다. 이와같은 努力의 成果가 具體的으로 表現된 것이 1966年 AAA의 「基礎的會計理論」이다.

이곳에서 會計는 本質的으로 情報組織으로 理解하고 會計는 情報의 一般理論을 效果的인 經濟活動에 관한 問題에 적용한 것으로서 會計情報가 經濟活動에 有益한 것이 되기 위해서 會計情報의 有用性을 最高의 目標로 하여야 할 것을 示唆하고 이것을 目標로 하여 새로운 會計概念 및 會計基準을 導出하였다. 이와 같은 AAA의 成果는 결코 隣接科學의

(40) A.R. Jennings, "Present-Day Challenges in Financial Reporting", Journal of Accountancy, Jan. 1958, p. 29

이곳에서 그는 「讀者 여러분은 記憶하리라고 믿지만 數年에 걸쳐 實際로 1934년까지는 獨立 公共會計士의 意見文句에서 會計原則에 관해서는 全然 言及이 없었다. 會計士는 會計 또는 報告의 基準에는 어떤 것도 言及됨이 없이 財務諸表가 財政狀態 및 營業成績을 表示하고 있는 것으로서 滿足하고 있다」고 하고 있다. 日本에서 會計原則이 論議된 것은 1940年代 後半이었고 우리나라에서는 1950年代 後半에 와서야 빛을 선 보였다.

(41) Eldon S. Hendriksen教授에 의해서 蒐集·分類한 바에 의하면 다음과 같은 11가지로 區分하여 整理하고 있다. ① Deductive reasoning ② Inductive approach ③ Ethical approach ④ Communication theory approach ⑤ Behavioral approach ⑥ Sociological approach ⑦ Macroeconomic approach ⑧ Pragmatic approach ⑨ Non-theoretical approach ⑩ Theory of account approach ⑪ Eclectic approach. E.S. Hendriksen, op. cit., pp. 3~16.

發展 없이는 期待할 수 없었던 것으로서 여기에서 「컴퓨터이션」理論과 이것을 會計理論體系樹立에 導入하려고 努力했던 여러 學者들의 共同努力을 높이 評價하게 되는 것이라고 생각된다.

이와같은 새로운 會計概念 및 基準의 出現은 한편 으로는 經濟社會의 變化에 많은 影響을 받아 變動하는 經濟社會에 대한 情報秩序를 體系化하려는 努力이 隣接科學의 理論을 援用하게 된것으로도 解釋할 수 있다. 즉, 종래의 會計는 「株主集團 또는 投資家를 위한 會計」가 그主軸을 이루고 있었으나 企業의 大規模화와 또 企業이 갖는 社會的公共性이 增大되게 되면서 「各種의 利害關係者集團을 위한 會計」에로 轉換되어 會計의 目的도 어느 特定集團에 대한 重點으로부터 各種利害關係者가 意思決定하는데 貢獻할 수 있는 會計情報를 提供하는데로의 그 重點이 移動되게 되었다는 데서도 그 妥當性を 認定할 수 있다.

여하튼 위에서 ASOBAT와 「스나베리」의 會計基準에서 볼 수 있는 美國 會計理論의 새로운 動向은 情報로서의 會計 職能을 強調하여 다같이 「會計情報의 有用性」을 最高의 目標로 하고 이 有用性を 達成하는 基準으로서의 會計情報基準을 體系化시키고 있는 點이다. 近年 美國의 學界 및 實務界에서 나타나고 있는 情報組織의 開發에 대한 꾸준한 努力은 이를 잘 反映하고 있는 것으로서 앞으로 會計情報의 有用性を 增大시키기 위한 많은 努力이 크게 기대된다.