

記述的 會計原則과 規範的 會計原則

李 正 浩

.....<目 次>.....

- I. 序 言
- II. 記述的 會計原則의 性格과 形成過程
- III. 規範的 會計原則의 性格과 樹立過程
- IV. 會計原則制定의 方法論的 問題點
- V. 記述的 會計原則으로서의 ARS No. 7
- VI. 結 言

I. 序 言

會計原則의 本質에 관한 論議는 1930年代에 들어서면서부터 시작되어 오늘날에 이르기까지 會計學界의 지대한 관심사의 하나로 되어왔다. 따라서 會計原則을 解明하려는 努力도 會計關係의 研究機關과 學者들에 의하여 갖가지 方法 및 內容을 가지고 多樣하게 表明되어 왔다. 初期段階에 있어서의 會計原則은 會計實務를 遂行하는 過程에서 준수하여야 할 平易한 會計原則의 內容을 가지고 登場하였다, 그러나 오늘날에 와서는 會計原則의 內容은 會計理論의 方法論的 考察을 加하여 더욱 精緻化하게 되었다.

會計理論의 方法論的 觀點에서 會計原則이 어떤 性格을 갖는가에 관해서는 오늘날 두가지 見解가 서로 對立되어 있는 것으로 볼 수 있다. 즉 그 하나는 會計原則을 會計實務의 基저에 흐르는 基本原理를 充實히 記述하여 이를 體系化함과 아울러 論理的 首尾一貫性을 갖도록 하려고 하고 있다. 이 경우의 會計原則은 記述的(descriptive) 性格을 갖는다. 한편 會計原則은 現實的인 會計實務와는 격리되어 어떤 特定의 會計目的을 達成하기 위한 理

想的인 規範을 體系化한것으로 理解하려는 경우가 있다. 이 경우의 會計原則은 規範的(normative) 性格을 갖게 된다.

따라서 本稿에서는 記述의 性格을 갖는 會計原則과 規範的 性格을 갖는 會計原則이 각각 어떤 過程을 거쳐 形成되는 가를 比較分析하는 동시에 記述의 性格을 갖는 典型的인 會計原則으로서 美國公認會計士會(AICPA)의 會計調查研究(Accounting Research Study) No. 7인 「企業을 위한 一般的으로 認定된 會計原則目錄」(Inventory of Generally Accepted Accounting Principles for Business Enterprises)의 內容을 검토해 보려고 한다.

II. 記述的 會計原則의 性格과 形成程過

記述的 會計原則(descriptive accounting principles)은 一國家의 企業會計實務로부터 發達하여 一定의 會計原則 設定目的에 비추어 公正妥當하다고 認定되는 바를 選擇하여 이것을 體系化한 것이다. 이와같은 會計原則의 극단적인 형태로서는 現行의 會計實務를 그대로 體系化한 것으로서 이와같은 會計原則이 「一般的으로 認定된 會計原則」(generally accepted accounting principles)이다.

會計原則이 記述의 性格을 갖는것으로 理解하려는 경우에 會計原則은 現實의 世界와 一致하고 또 現實의 상황하에서 有用性을 갖는 會計概念을 歸納的으로 展開할 것을 要求한다. 그러므로 記述的 會計原則은 現實的으로 有用한 實用主義에 그 基礎를 두고 있으며 이로부터 歸納的方法에 따라 會計原則을 導出하게 된다.

1) 歸納的으로 導出된 會計原則

會計原則을 歸納的으로 導出하는 過程을 보면 이는 具體的으로 사물을 觀察·測定하여 이로부터 普遍的인 結論 또는 一般原則을 誘導하는 절차를 밟게 된다. 이때 이루어지는 觀察 및 測定은 여러차례에 걸쳐 반복적으로 수행하여 이로부터 同一狀態의 全母集團 또는 어느 한 集團에 대한 一般化를 꾀하게 된다. 그러나 일단 一般化된 것이라 하더라도 이는 후일에 보다 詳細한 實驗이나 觀察에 의하여 確定되던가 또는 反駁된다. 그러므로 歸納的으로 導出된 原則은 概念上으로는 그릇된 것일 수도 있다. 우리가 잘 알고 있는 뉴-톤의 運動法則은 이와 같은 運動의 特性을 觀察하고 이 관찰이나 測定의 結果로 부터 歸納的으로 誘導된 것이다.

歸納的方法에 의하여 會計原則을 형성하기 위한 第1段階의 작업은 觀察對象을 決定하는 문제부터 출발하게 된다. 예로서 슈라더(William J. Schrader)는 觀察可能한 對象을 去來

에 의하여 나타난 財務的資料에서⁽¹⁾ 그리고 리틀톤(A.C. Littleton)은 經驗的으로 얻은 會計行爲에서⁽²⁾ 각각 會計原則을 歸納的으로 導出할 수 있다고 시사하였다. 그러나 무닛즈(M. Moonitz)에 의하면 歸納的方法에 의한 會計理論을 定立하려 할때 財務的資料를 觀察하여 誘導하는 편이 會計行爲를 觀察하여 會計原則을 誘導하는 것 보다 좋다고 한다. 이는 會計擔當者(accountants)의 行爲는 그가 觀察의 對象이 되고 있다고 하는 사실을 알게 되면 변하기 마련이기 때문이라고 한다.⁽³⁾

歸納的인 接近方法에 의하여 會計原則을 수립하는 방법이 갖는 長點으로서는 觀察者가 어떤 觀察이라도 自由롭게 할 수 있으며 또 만일 觀察者가 既存의 實務에 影響을 받지 않고 觀察할 수 있다고 하면 새로운 現象에 대해서 즉각적인 一般化된 理論(原則)을 形成할 수 있다는 것이다. 그러므로 注意 깊고 또 客觀的인 觀察을 할 때 광 범위한 實務의 지지를 받는 一般化된 法則 또는 原則을 수립할 수 있는 것이다.

2) 實用主義에 입각한 會計原則

사실 오늘날 大多數의 會計專門家(accountants)들은 會計를 實用主義者들의 技術(utilitarian art)⁽⁴⁾ 이라 믿고 있으며 會計機關으로서도 美國公認會計士會(American Institute of Certified Public Accountants: AICPA)는 會計를 이와같은 立場에서 받아들여 왔다. 즉 美國公認會計士會가 1939년부터 1959년에 걸쳐 발행한 會計研究公報⁽⁵⁾를 보면 그 大部分이 懸案의 문제점을 즉각적으로 解釋할 수 있는 現實的인 解答을 提示하고는 있지만 提示된 여러가지 方案의 內的인 一貫性을 유지하고 있지는 않다. 그리고 이때 理論이 갖는 意味는 그 대부분이 實務를 合理化한다던가 또는 實務를 說明하는 뜻으로 해석된다.

오늘날 會計實務界에서 많이 사용하고 있는 「一般的으로 認定된 會計原則」은 實用主義的 요청에 따라 歸納的으로 導出한 會計行爲의 指針이 된다. 實用主義에 따라 歸納的으로 導出하는 會計原則은 대략 다음과같은 수순에 따라 형성된다. 즉 어떤 理由에서이든 有用한

(1) W.J. Schrader, "An Inductive Approach to Accounting Theory", *The Accounting Review*, 1962, Oct. p.645

(2) A.C. Littleton, *The Structure of Accounting Theory*, AAA, 1953, p.198.

(3) M. Moonitz, *The Basic Postulates of Accounting*, ARS No. 1, AICPA, 1961, p.5

(4) William W. Wernitz, "The Influence of Administrative Agencies on Accounting" in *Handbook of Modern Accounting Theory*, Morton Backer, ed. (New York: Prentice-Hall, Inc., 1953), p.18 및 Robert E. Witschey, "Accounting Theory and the Accounting Profession" in *Modern Accounting Theory*, Morton Backer, ed. (Englewood Cliffs, N.J.: Prentice-Hall, Inc., 1966), p.2.

(5) Committees on Accounting Procedure and Terminology, *Accounting Research and Terminology Bulletins*, Final Edition (New York: AICPA, 1961)

情報을 필요로 하고 있는 문제가 있다고 하면 이를 숙고한 끝에 어떤 實務에 관한 解答을 求하게 된다. 이 解答은 수용될 수도 있으나 이는 또한 修正 또는 拒否되기도 한다. 어떤 경우이건 어떤 特定한 實務가 大多數의 사람에 의하여 지지를 받는다면 어느 정도의 反對者가 있음에도 불구하고 이는 會計行爲에 관한 하나의 一般的 規則(rule) 또는 指針(guide)으로서 發展하게 된다. 이것이 會計原則이다. 그러므로 이와 같이 形成된 會計原則은 滿足할만한 經驗과 法的要求 그리고 相互間的 默約에 基礎를 두고 있는 것이지 결코 一貫性 있는 論理의 推論過程에 기초를 두어 형성된 것은 아니다.⁽⁶⁾ 그러므로 實用主義의 立場에서 나타나는 原則, 概念, 規則 등은 現實적으로 이루어지는 會計實務를 合理化하는 방향으로 理論體系를 構成한다. 오늘날 會計實務에서 많이 사용하는 重要性의 原則, 客觀性의 原則, 繼續性의 原則, 完全公開의 原則 등은 이와같이하여 나타난 것이다.

예로서 반스(Lawrence L. Vance)에 의하면 低價法에 의한 在庫資產의 價額決定은 이미 1400年代 初期의 이태리에서 이미 이루어지고 있었다고 한다.⁽⁷⁾ 當時에 왜 在庫資產의 評價問題가 論議되었는지에 관해서는 아직 明確하지는 않지만 이 低價法은 1800年代 中葉에 英國에서 한층 수용되었으며 美國에서는 이 方法에 의해서 保守的인 貸借對照表를 作成할 수 있다는 점에서 1900年代 初期에 널리 사용되었다. 그것은 當時 貸借對照表의 중요한 利用者가 銀行家나 또는 그밖의 資金供給者들이었기 때문에 保守的인 貸借對照表는 그들에게 好意的으로 받아들여 졌던 것이다. 그후 低價法은 다른 會計方法과도 결부되어 적용되게 되었다. 그러나 在庫資產을 測定하는 여러가지 方法이 있지만 어느 方法이나 一貫性과 論理性이 缺如되어 있다는 理由로서 批判 받고 있지는 않는다.⁽⁸⁾ 오늘날에까지 低價主義에 입각한 在庫資產의 評價方法이 保守主義의 立場에서 귀중한 情報을 提供한다고 하는 점에서 여전히 採擇되고 있는 것이다. 이와같이 實用主義의 立場에서 나타나는 原則, 概念, 規則 등은 現實적으로 이루어지는 實務를 合理化하는 형식으로 理論體系를 갖게 된다. 오늘날 우리가 會計實務에서 많이 사용하고 있는 여러 原則, 즉 重要性, 客觀性, 繼續性, 保守主義, 및 完全公開 등의 諸原則은 이와같이하여 나타난 것이라고 할 수 있다.

(6) Paul Grady, "Inventory of Generally Accepted Accounting Principles for Business Enterprises." *Accounting Research Study* No. 7 (New York: AICPA 1965) p. 55

(7) Lawrence L. Vance, "The Authority of History in Inventory Valuation," *The Accounting Review*, Vol. 28 (July 1943), p. 219

(8) W.A. Paton and W.A. Paton, Jr., *Asset Accounting* (New York: The Macmillan Company, 1952), pp. 75-88

Ⅲ. 規範的 會計原則의 性格과 樹立過程

記述的 會計原則이 갖는 以上과 같은 性格에 대해서 規範的 性格을 갖는 會計原則은 慣習으로부터 發達한 現행의 會計實務와는 별도로 순전히 會計가 궁극적으로 指向하는 目標을 達成할 수 있도록하는 理想的 內容을 갖는 原則이다. 이같은 性格을 갖는 原則을 規範的 會計原則(normative accounting principles)이라 할수 있다. 規範的 會計原則은 우선 會計가 이루어지는 目的 또는 公準을 確立하고 이를 출발점으로 하여 會計實務에 具體的으로 적용할 수 있는 基準으로서의 會計原則을 演繹的 方法에 따라 論理的으로 유도하게 된다. 그러므로 演繹的 方法에 의해서 導出된 會計原則은 記述的 會計原則의 경우와 같이 오랫동안 會計實務界에서 쓰이고 있는 會計慣習이나 또는 현재 認定되고 있는 實務를 支持한 다든가 혹은 설명하는 것이 되지 않고 순수한 論理的 一貫性에 따라 이루어진다. 따라서 規範的 會計原則은 方法論上으로는 演繹的 推論過程을 거쳐 형성되며 그 과정은 대체로 다음의 여러 段階를 거쳐 이루어 진다.

1. 會計의 一般目的 또는 特定目的을 設定한다.
2. 會計가 이루어지는 經濟的, 政治的, 社會的 環境에 관한 會計公準을 명시한다.
3. 會計原則 (또는 基準)을 誘導한다.
4. 規則(rules)을 형성한다.

以上과 같은 演繹的 推論에 의한 論理的 전개는 하나의 會計理論을 이루며 이의 第1段階 절차는 會計目的을 明確하게 規定하는데서 출발하지 않으면 안된다. 만일 會計目的이 달라지면 會計理論構造는 새로운 會計目的을 中心으로하여 새로운 會計理論構造를 필요로 하며 그에 따라 새로운 會計原則을 마련하지 않으면 안된다.

會計의 目的은 時代에 따라 다를 뿐만 아니라 國家에 따라서도 相異한 目的을 가지고 있기 때문에 會計目的을 統一的으로 理解한다는것은 어려운 일이다. 다시말하면 會計擔當者에 의해서 마련되는 會計情報의 內容은 經濟社會에서 投資者와 經營者가 分離되어 있다는 점을 前提로 하느냐 그렇지 않으면 이 兩者가 未分離되어 있다는 점을 강조하느냐에 따라 달라지게 된다.

또는 債權者와 投資者와의 關係에서 債權者의 權益을 優位에 두느냐 그렇지 않으면 債權者와 投資者를 同一한 立場에서 公平하게 取扱하느냐에 따라 會計情報의 內容은 다르게 나타난다. 그리고 會計目的도 美國과 같은 國家에서는 經營者, 株主, 債權者 또는 未來의

投資者가 經濟的 意思決定을 하는데 필요한 情報를 測定하여 傳達하는 점을 強調하고 있는가 하면⁽⁹⁾ 스웨덴과 같은 國家에서는 經濟政策的인 立場에서 景氣變動의 幅을 完滿하게 하고 그와같은 環境的 條件下에서 企業을 維持發展할 수 있도록하는 經濟政策을 수립하고 있어 會計原則이나 稅務原則도 이같은 經濟政策을 反映하고 있는 경우도 있다.⁽¹⁰⁾

여하튼 會計目的의 明確한 設定은 規範的 會計原則設定의 第1段階의 作業이 된다. 예로서 課稅所得의 決定原則이 財務的 利益決定을 위한 一般的으로 認定된 會計原則과 여러가지 測定에 있어서 다르게 되는 理由는 이 會計目的이 다른데서 나타난다. 그것은 稅務會計에 있어서나 財務會計에 있어서 동일한 利益概念을 적용하면 여러가지 利點이 있을지는 모르나 同一한 原則이나 節次가 相異한 目的에 다같이 적용될 수는 없는 것이다. 다른하나의 例를들면 종종 唯一한 包括的 利益概念을 設定하려는 提案이 나오고 또 이에 관한 論議가 있지만 어떤 하나의 利益概念이 모든 會計目的에 充分히 貢獻할 수 있다고 하는 아무런 保障도 없는 것이다. 그렇다고하여 여러가지 會計目的에 따라 여러가지의 相異한 一組의 原則을 設定한다고 하는 것도 결코 바람직한 일은 되지 않는다. 그러므로 會計原則은 相異한 목적에 따라 나타나는 필요성을 充足시켜줄 수 있는 정도의 柔軟性과 包括性을 가지고 광범위하게 이루어지지 않으면 안된다. 그러면서도 또한 全般的 理論體系에는 劃一性이나 首尾一貫性을 부여할수 있는 嚴密性도 아울러 가지고 있지 않으면 안된다.

일단 設定된 會計目的이라하더라도 時代의 變遷과 會計로부터 期待하는 內容이 달라지면 會計理論은 새로운 會計目的을 중심으로써 새로운 體系로서 樹立 되어야 하고 또 새로운 會計原則이 마련되지 않으면 안된다. 예로서 財務報告目的의 하나가 株主 및 기타의 外部利害關係者로 하여금 企業의 未來活動에 관한 豫測을 하는데 有用한 情報를 제공하는데 있다고 하면 이 目的에 따라 會計理論은 企業 및 株主로 하여금 未來의 現金流入額을 豫測할수 있는 情報로서의 企業利益概念을 發展시키게 된다. 그러나 만일 會計의 目的을 企業의 社會的 効益測定에 두게 된다고하면 企業의 活動으로부터 나타나는 附加價値는 물론이고 이에 수반되는 社會的 効益도 包含하여 測定되는 것이어야 한다.

會計目的이 設定되면 會計가 이루어지는 政治的 經濟的 社會的 環境에 관한 基本的假定을 명백히 하지 않으면 안된다. 이를 우리는 公準(postulate)이라 한다. 會計公準은 會計理論을 體系의으로 전개하기 위한 基礎를 構成하는것으로서 이는 會計原則 및 節次를

(9) AAA, *A Statement of Basic Accounting Theory*, 1966, p.1. 및 AICPA, *APB Statement No. 4, Basic Concepts and Accounting Principles Underlying Financial Statements of Business Enterprises*, 1970

(10) Gerhard Mueller: *International Accounting*, The MacMillan Company, 1967, p.27

演繹의으로 도출하는데 礎石을 이루게 된다. 그리고 이 公準은 이미 기정된 사실로서 말 어지고 있는 根本的인 문제로서 이는 演繹의 推論에 의해서 形成되는 것이 아니고 歸納的 觀察에 의하여 發見되는 것이다. 그리고 이와같이하여 發見된 公準은 論理的 推論過程에서 반복적으로 論議할 필요가 없고 당연한 것으로서 認定되는 것이다. 會計와 관련을 갖고 있는 基本的의用語로서 交換(exchange), 財産(property), 請求權(claim), 去來(transaction) 및 持分(equity) 등은 會計가 이루어지는 경우에 당연히 나타나나 이에 관한 별다른 論議를 하지 않고 당연한 것으로 받아들여지고 있는 것이다.⁽¹¹⁾

會計目的과 公準이 表明된 뒤에는 一定의 環境의 條件下에서 會計가 궁극적으로 추구하는 目的을 達成할 수 있도록 하는 會計原則이 論理的 推論에 따라 歸結되어야 한다. 이와같은 過程을 통해서 設定된 原則이 規範的 會計原則이다.

規則(rules)은 原則에서 目標로하고 있는 어떤 結果를 達成하기 위하여 會計行爲에 관한 具體的 方法을 提示하는 데 있다. 그러므로 規則은 原則을 母體로하여 그 테두리 안에서 具體的 行爲을 規制하는 規定이라 볼 수 있다.

以上에서 본바와같이 演繹的 推論에 의한 會計理論構造는 目的, 公準, 原則, 規則을 論理的으로 首尾一貫된 一組의 理論體系를 갖는 것으로 하여 하나의 模型을 갖는 것으로 된다. 傳統적으로 이 模型은 去來事實을 計定, 分介帳, 元帳에 記錄하고 財務諸表를 作成하는 複式簿記制度(double-entry system)의 형식을 취하여 왔었다. 그러나 演繹的 方法의 論理에 따르면 이같은 定型만을 반드시 필요로 하지는 않는다. 만일 會計의 目的의 意思決定에 有用한 情報을 얻는 데 있다고 할때 이 會計情報은 複式簿記制度가 아닌 다른 投入產出機構(input-output mechanism) 또는 다른 方法에 의해서도 얼마든지 얻어질 수 있다.

IV. 會計原則制定의 方法論的 問題點

以上에서 記述的 會計原則과 規範的 會計原則이 갖는 각각의 特徵과 形成 및 樹立過程에 관해서 考察하였다. 그러면 이들은 會計原則樹立의 方法論的 立場에서 각각 어떤 強點과 弱點을 갖고 있는가?

우선 記述的 會計原則이 導出되는 歸納的 方法이 갖는 長點을 보면 會計原則을 樹立하려는 過程에서 觀察을 할경우에 觀察者가 어떤 觀察이라도 自由롭게 할 수 있으며 또 觀察者

(11) Eric L. Kohler, *A Dictionary for Accountants*, Third Edition (Englwood Cliffs, N.J. Prentice-Hall, Inc., 1963), pp.394-395

가 既存의 會計實務에 影響을 받지 않고 觀察할 수 있다고 하면 새로운 現象에 대해서 즉각적인 一般화된 理論을 형성 할 수 있다. 그러므로 注意깊고 또 客觀的인 觀察을 할 때 광범위한 實務의 지지를 받을 수 있는 一般화된 法則 또는 原則을 樹立할 수 있는 것이다.

그러나 한편 歸納의 方法에 따라 導出한 記述的 會計原則이 갖는 커다란 短點은 觀察者가 어떤 現象을 관찰할 것인가를 決定하기 어려울뿐만 아니라 觀察對象이 되는 現象의 적절한 相互關係를 파악하는데 어떤 潛在意識的인 觀念에 사로잡히게 되는 경우가 많다고 하는 것이다. 그러므로 歸納의 方法에 의하여 一般화된 原則이라하더라도 결국에 가서는 演繹의 方法에 따라 再檢討되지 않으면 안된다. 또한 歸納의 方法에 의한 會計原則의 樹立이 갖는 결점은 아주 重要的 資料에 대한 觀察을 빠뜨리는 경우가 있어 이로부터 그릇된 結論에 도달하기 쉽다는 것이다. 또 다른 하나의 결점은 經驗에 입각한 情報은 會計擔當者에 관한 充分한 情報을 제공하지 못한다는 것이다. 예컨대 만일 建物이 耐用年數末에 가서 한꺼번에 物理的으로 파괴된다고 하면 이는 그 現象을 觀察하여 測定할 수가 있다. 그러나 時間의 經過에 따라 建物의 經濟的 價値가 漸次的으로 減額하는 경우에는 이를 精確하게 測定할 수도 없을뿐만 아니라 또한 觀察할 수도 없는 것이다.

앞에서도 言及 한바 있거니와 記述的 會計原則의 극단적인 형태로서는 一般的으로 認定된 會計原則으로 나타나고 또 이는 實用主義의 立場에서 會計實務를 指導하는 行爲의 指針을 歸納的으로 導出한 것이다. 歸納的 接近에 의한 會計原則의 樹立이 갖는 長短點은 위에서 설명한 바 있거니와 實用主義가 갖는 長短點도 없지 않다.

實用主義가 갖는 長點의 하나는 會計는 有用한 경우에 한하여 그 機能을 發揮한다고 하는데 있다. 그러나 이것은 會計專門家가 企業 또는 顧客을 위해서 또는 外部의 財務報告書의 利用者들에게 무엇이 가장 중요하고 有用한 것인가를 알고 있다고 하는 前提 밑에서 이루어 지는 것이다. 말할 것도 없이 會計에 있어서 低價主義와 保守主義는 資產을 過少評價하는 것이 좋고 이와같은 決定이 經營意思決定에 보다 좋은 結果를 가져온다고하는 實用主義의 소신에 그 根據를 두고 있는 것이다.

그러나 實用主義의 接近方法은 여러가지 重大한 缺點을 가지고 있다. 그중에서도 가장 큰 批判의 對象이 되고 있는 것은 實用主義가 目標로하고 있는 有用性(usefulness)을 決定하는 基本的 基準이 없다는 점이다. 즉 會計資料는 누구에게 有用한 것이며 무엇때문에 有用한 것인가에 대한 明確한 解答을 求할수 없는 것이다.⁽¹²⁾ 經營上의 非能率이나 損失을

(12) Maurice Moonitz, "The Basic Postulates of Accounting," *Accounting Research Study* No. 1, AICPA, 1961, pp.4-5. Leonard Spacek, "The Need for an Accounting Court", *The Accounting Review*, Vol. XVI (Dec. 1941) p.369

명백히하지 않은 報告書는 經營者에게는 有用할 것이라 생각하지만 이것은 株主나 장래의 投資家에게는 반드시 有用하지가 않다.

實用主義的 接近方法이 갖는 두번째의 缺點은 이는 論理的으로 會計實務에 적용시킬 수 없다고하는 점이다. 그러나 한편으로 實用主義的 會計目的이 다른 理論的 接近方法과 結合하여 會計理論構造를 構成하는데 크게 기여하였던 점을 결코 간과할수는 없다.

예로서 프린스(Thomas R. Prince)는 會計理論構造를 형성하는 과정에서 강력한 實用主義의 目的으로부터 출발하고 있으며⁽¹³⁾ 또한 1966年 美國會計學會에서 發表한 「基礎的 會計理論」(A Statement of Basic Accounting Theory)도 實用主義에서 最高의 目標로하고 있는 有用성을 會計理論構造의 最高의 目標로하고 있다. 즉 이곳에서 들고 있는 會計의 目的適合性的 基準(standard of relevance)과 豫期되는 用途에 대한 適合性(appropriateness to expected use)의 指針은 實用主義에서 궁극적으로 지향하는 目標가 된다.⁽¹⁴⁾

記述的 會計原則은 本質的으로 歸納的 過程을 통해서 形成되고 또 實用主義의 目標를 지향하고 있는한 不可避하게 上記한 바와같은 問題點을 안고 있게 마련이다. 이와 아울러 規範的 會計原則 역시 方法論上으로 볼때 커다란 합정을 가지고 있다. 規範的 會計原則이 本質的으로 演繹的 推論過程을 통해서 나타나기 때문에 이곳에서 나타날 수 있는 가장 큰 缺點은 會計의 目的이나 公準이 잘못 規定되었을 경우에는 그릇된 結果를 초래한 다는데 있다.

또한 演繹的 推論過程을 통해서 導出한 會計原則은 현실로부터 상당히 유리되어 있기 때문에 그 機能을 充分히 발휘할수가 없어 實踐的 規則을 마련하기 위한 基礎가 될 수 없다고도 생각할 수 있다.

그러나 이와같은 批判은 그 大部分이 理論의 目的이나 意義를 잘못 이해하고 있는에서 나타난 것으로 볼수 있다. 理論은 반드시 實用的 節次를 마련하는데 有用하도록 하기위해서 實踐的인 필요는 없다. 理論의 目的은 새로운 概念이나 새로운 節次를 發展시키기 위한 機構를 提供하고 代替的 節次를 選擇할때 그 根據를 제시하는데 있다. 理論의 目的을 이와같이 볼때 理論은 實踐的인 問題에 依存할 必要가 없으며 또 현재까지 알려진 技術에 制約받을 하등의 理由도 없는 것이다. 이런 意味에서 볼때 현재 우리 社會에서 널리 使用되는 會計原則이란 말은 모든 경우에 충실하게 따라야할 特定の 法則이라고 하기보다는

(13) Thomas R. Prince, *Extension of the Boundaries of Accounting Theory*, Cincinnati: South Western Publishing Co., 1963, pp. 25-30

(14) AAA, *A Statement of Basic Accounting Theory*, 1966, p. 9

엄밀한 意味에서는 會計行爲에 관한 一般的 指針(guides)이라고 보는 편이 훨씬 妥當한 表現인지도 모른다.

V. 記述的 會計原則으로서의 ARS, No. 7

그동안 美國公認會計士會에서는 會計調査公報(Accounting Research Bulletins), 會計用語公報(Accounting Terminology Bulletins)를 통하여 會計의 懸案問題에 관한 美國公認會計士會의 立場을 명백히 表明하여 왔었다. 그러나 會計調査公報나 用語公報에서는 會計에 관한 個別的인 問題點을 수시로 同會計士會의 이름으로 밝힌 것이기 때문에 이들 內容에 있어서는 相互 論理의 一貫性을 갖는 體系의인 것이 되지 못하였다. 이들 報告書는 個別問題를 歸納的으로 解說 또는 規定하여 報告한 것으로서 이에 따른 原則의 內容도 자연히 具體的으로 表現되어 廣範한 會計原則이 지녀야 할 會計原則의 包括性과 融通性의 性格이 缺如되고 있었음을 否認할수없다.

이와 같이 美國公認會計士會(American Institute of Certified Public Accountants)에서는 財務會計上 現實的으로 發生하는 個別的問題에 관하여 會計研究公報나 會計用語公報등을 통해 同會의 公式的인 見解를 表明함으로써 會計實務의 指針을 提供하여 왔다. 이 公報는 一般의 會計慣行을 歸納的 方法에 따라 個別問題點에 관하여 研究發表한 것이기 때문에 原則의 內容은 具體的으로 表明되어 美國會計學會의 會計原則에 비하면 全般的으로 論理性이 缺如되어 있을 뿐만 아니라 또한 理想的인 것이 되지 못하였다. 이 點을 重視하여 美國公認會計士會는 1957년에 종래의 會計原則制定方法과 研究活動을 再檢討하기 위하여 研究計劃特別委員會(Special Committee on Research Program)를 設置하였다. 本委員會에서는 「會員을……指導하기 위한 一般的으로 認定된 會計原則의 內容을 明文化할 수 있도록」⁽⁴⁾ 하여야 한다고 勸告하고 이 目的에 따라 美國公認會計士會를 再編成하여 1959년에 會計原則審議會(Accounting Principles Board)가 發足되게 된 것이다.

이와 같이 會計原則審議會는 研究計劃特別委員會의 勸告에 따라 탄생된 것으로서 當時 研究計劃特別委員會가 構想하고 있었던 會計原則審議會의 設立目的의 하나는 다음과 같은 4段階를 거쳐 財務會計에 관한 廣範한 具體的인 問題를 解決하려는 데 있었던 것으로 보인다. 즉 (1) 基本的 公準의 設定 (2) 廣範한 會計原則의 設定 (3) 特定된 狀況에 原則을 적용할 수 있도록 하는 規則(rules) 및 指針(guides)의 設定 (4) 調査活動⁽¹⁵⁾

(15) Report to Council of Special Committee on Research Program, *The Journal of Accountancy*, Dec. 1958, p.62.

이와같은 調査計劃을 집행하기 위하여 會計原則審議會는 永久的 會計調査스태프를 두고 調査研究活動을 수행하기 시작하였다. 그러나 調査研究活動은 會計原則審議會의 會計調査스태프에 限하여 이루어지는 것만은 아니고 그밖의 調査員에 의뢰하여 수행할 수 있도록 하였다. 따라서 이들의 調査研究는 會計原則審議會의 이름으로서가 아니고 調査員 또는 會計調査 및 프로젝트 勸告委員會委員長의 이름으로 實施되게 된다. 또한 그 調査研究의 結果도 會計調査委員長의 權限에 따라 公告하여 會計原則審議會가 公式의인 公告를 하기 전에 多角度로 批判檢討를 받는 過程을 거치게 된다.⁽¹⁷⁾

以上과 같은 研究計劃特別委員會의 方針에 따라 調査 研究하여 發表된 것이 會計調査研究(Accounting Research Study, ARS) No.1과 No. 3이었다. 이들은 각각 1961年과 1962年에 「會計의 基本的公準」(The Basic Postulates of Accounting), 「企業會計原則試案」(A Tentative Set of Broad Accounting Principles for Business Enterprise)이란 名稱으로 發表되었고 또한 앞서도 言及한 바와 같이 APB의 見解로서가 아니고 研究計劃特別調查委員會의 指揮에 의한 무닛즈(M. Moonitz)의 ARS No. 1과 스프라우스 및 무닛즈(R. T. Sprouse and M. Moonitz)의 ARS No. 3으로 發表되었던 것이다.

이와 같이 하여 무닛즈와 스프라우스에 의한 會計公準 및 會計原則에 관한 基本的 研究가 發表되긴 하였으나 APB에서는 이들 「公準」 및 「原則」은 會計思想에 크게 貢獻한 바 있다고는 하나 이는 當時의 一般的으로 認定된 會計實務와는 너무나 隔離되어 있다는 點을 들어 이를 受諾하지 않고 現存하는 會計原則에 관한 새로운 研究를 그래디(Paul Grady)에게 委任하였다. 1965年에 그래디의 이름으로 發表된 ARS No.7의 「企業을 위한 一般的으로 認定된 會計原則目錄」(Inventory of Generally Accepted Accounting Principles for Business Enterprise)은 이와 같이 하여 發表된 것이다.

ARS No. 7의 研究目的은 會計原則에 관한 基本的 諸概念에 관한 論議를 한 다음에 現行의 會計原則 및 實務를 APB가 나타나기 以前의 諸公報를 要約하여 이를 體系化하는 것이었다. 따라서 ARS No. 7이 ARS No. 1 및 ARS No. 3와 비교하여 볼 때 갖는 特徵이 있다고 하면 ARS No.1과 ARS No. 3는 論理的推論에 따라 會計의 基本諸概念을 演繹的

(16) *Ibid.*, p.63

(17) 종래의 方法에 비하여 이와같은 調査研究方法이 갖는 特徵은 다음과 같다.

1) 會計原則의 展開는 演繹的 方法에 의한다. 2) 調査分科는 APB와 協同關係를 갖는다. 3) 調査研究報告書(Research Studies)는 APB에서 最終決定을 내리기 前에 이를 一般에 公開하여 論議를 할 수 있도록 한다. 4) 調査研究는 結論에 到達할 수 있도록 詳細한 論議를 하기 위한 것이다..

으로 展開하여 하나의 組織的인 體系를 갖도록 作成된데 반해서 ARS No. 7은 實用主義的이고 實踐的인 立場에서 會計原則을 歸納的으로 導出하여 이를 羅列하고 있다는 점이다. 그러므로 ARS No. 1 이나 ARS No. 3 에 비하면 ARS No. 7 이 갖는 實務界에의 受容可能性은 훨씬 높다고 할 수 있다. 그러나 ARS No. 7이 APB가 期待하였던대로 成果를 거두지 못하여 이로부터 會計原則에 관한 새로운 研究가 시작되어 나타난것이 1970年의 APB Statement No. 4 이긴하지만⁽¹⁸⁾ 여하튼 ARS No. 7은 AICPA에서 記述的인 會計原則 즉 一般的으로 認定된 會計原則을 成文化하여 發表한 代表的인 例가 된다고 할 수 있다. 따라서 이곳에서는 記述的인 會計原則이 갖는 形式 및 內容을 ARS No. 7을 中心으로하여 개괄적으로 檢討하여 보기로 한다.

그래디 (P. Grady)는 會計實務의 理論的인 體系化의 一試圖로서 一般的으로 認定된 會計原則의 要約表라고 하는 會計原則의 構造패턴을 表明하고 있다. 여기에서 會計原則을 5개의 目的別 敍節(section)으로 分類하여 각각에 該當하는 會計原則을 다음과 같이 들고 있다. 그리고 각 敍節別 會計原則에서 준수하여야 할 會計調查公報(Accounting Research Bulletin, ARB), 會計原則審議會 意見書(Accounting Principles Board Opinion, APB Opinion), 監査節次報告書(Statements on Auditing Procedure, SAP) 및 證券去來委員會報告書(Securities and Exchange Commission Statements)의 關係된 章 및 節을 보면 다음과 같다.

目的 A. 當該期間 또는 數期間의 經營成績을 公正하게 表示할수있는 方法으로 賣出額, 收益, 利益, 賣出原價, 費用, 利得 및 損失을 經理한다.

原則 A-1. 賣出額, 收益 및 利益을 豫測 하여 計上한다던가 또는 過大 또는 過少計上하여서는 안된다.

ARB No. 43, chaps 4, par. 16; 11A, par. 2; 11C, par. 3

ARB No. 45, par 15

SEC-ASR Nos. 5; 53; 95

原則 A-2. 賣出原價 및 費用은 當該期間의 賣出額 및 收益에 대해서 적절하게 對應시키지 않으면 안된다.

ARB No. 43, chaps. 4, par. 1; 6, par. 4; 9C, pars. 11-13; 10; 11A, par. 3; 11B; 11C, par. 7; 15, pars. 7 and 11

(18) 李正浩, 「會計原則審議會 第4報告書」에 관한 分析的인 考察, 經營學論文集, 第二卷 第一號, 서울大學校 經營大學院, 1972

ARB Nos. 47; 51, par. 16

APB Opinions Nos. 1; 2, par. 15; 4; 8; 10,

SEC-ASR Nos. 53; 85; 96, par. 12; 11; 12, pars. 6-8

原則 A-3. 固定資産의 減價償却 및 減耗償却을 하고 기타의 移延費用을 償却하기 위하여 적절한 費用計上이 이루어지지 않으면 안된다.

ARB No. 43, chaps. 5; 9C; 15

APB Opinions Nos. 1; 6, par. 17; 12, pars. 4, 5

SEC-ASR Nos. 85; 96

原則 A-4. 固定資産, 在庫資産, 維持費 및 費用間에 적절한 原價의 配分이 이루어지지 않으면 안된다.

ARB No. 43, chap 4, par. 5

ARB No. 45, par. 10

原則 A-5. 偶發損失準備金 및 剩餘金은 恣意的으로 利益을 減少시킨다던지 또는 利益을 期間적으로 移動시키는 手段으로서 使用해서는 안된다.

ARB No. 43, chap. 6

APB Opinion No. 9

原則 A-6. 非經常적이고 異常적인 利得 및 損失은 그것이 發生한 期間에 認識하여야 하나 經常적이고 日常적인 營業活動과는 分離하여 表示하여야 한다.

ARB No. 43, chap. 5, par. 8

APB Opinion No. 9

SEC-Reg. S-X, Rule 5-03

原則 A-7. 모든 利得 및 損失은 이것이 正規의 營業活動에서 생기는 收益과 費用을 比較하여 財務諸表를 誤解시킬 정도로 多額이 아니라면 期間損益計算書에 包含시켜야 한다.

ARB No. 43, chaps. 5, pars. 5, 6, and 8; 11B, par. 9; 12; pars. 21,
15, pars. 7 and 18

APB Opinions Nos. 8; 9; 11

SEC-ASR No. 53; Reg. S-X, Rule 5-03

原則 A-8. 重要性이 있는 賃貸借契約下에 있는 支給賃借料를 明示하고 사실상 固定資産의 割賦購入의 支給部分은 이를 固定資産으로 計上하여야 한다.

ARB No. 43, chap. 14

APB Opinion No. 5

SEC-Reg. S-X, Rule 3-18

原則 A-9. 期間成果를 決定하는데 會計原則이 繼續하여 遵守되지 않는 경우에 是변 經에 따라 나타나는 影響을 表示하여야 한다.

ARB No. 43, chaps. 4, par. 15

ARB No. 44, par. 3

SAP No. 33, chap. 8

SEC-Reg. S-X, Rule 3-07

原則 A-10. 課稅對象이 되는 모든 項目에 대한 所得稅準備金은 所得稅法에 따라 決定된 課稅所得 및 費用에 의할것이 아니라 期間利益 및 費用에 따라 決定되어야 한다.

APB Opinion No. 11

目的 B. 資産의 據出에 의해서 株主가 投下한 持分資本 혹은 留保利益額은 累積額으로서 또 當該期間 또는 數期間에 걸친 그의 변동에 대해서 意味있는 方法으로 經理한다. 企業實體의 計定機構와 財務諸表에 그의 表示는 法的要求 및 會社定款을 준수하고 重要한 財務的關連을 表示할것을 目的으로 한 것이다.

原則 B-1. 2種 이상의 株式이 發行되고 있는 경우에는 投下 持分資本을 各 株式種類別로 經理하고 配當 및 清算時의 殘餘財産의 分配에 관한 權利나 優先權을 明示한다.

APB Opinion Nos. 9, par. 35; 10, pars. 10, 11

SEC-ASR Nos. 9 and 45; Reg. S-X, Rule 3-19

原則 B-2. 財務的 見地에서 보면 株主에 의하여 投下된 資本은 企業의 基本金이므로 이것을 完全히 同一의 狀態로 維持시키지 않으면 안된다. 營業上의 缺損, 어떤 性質을 갖는 것이 든 損失, 利益을 超過하는 配當金の 支給 및 自己 株式을 取得함으로써 나타나는 投下資本의 減損은 當該期間에 그리고 累積적으로 經理한다.

APB Opinion No. 12, pars. 9, 10

SEC-Reg S-X, Rules 3-16 and 5-02; ASR No. 45

原則 B-3. 資本剩餘金은, 그것이 어떤 源泉에서 나타난 것이든, 본래 損益計算書에

대해서 賦課하여야만 할 費用을 當期 혹은 尙來 年度의 損益計算書에 負擔시키지 않을 目的으로 隱어 써서는 안된다. 額面價値 또는 表示價値를 超過하는 投下資本部分과 利益剩餘金을 混同하여서는 안된다.

ARB No. 43, chaps. 1B;5, par. 9;15, par. 16

APB Opinion No. 9, par. 28

SEC-ASR Nos. 1; 25; 45

原則 B-4. 利益剩餘金은, 期間利益의 累積殘額에서 現金, 現物, 혹은 株式에 의한 配當支給額을 控除한 것이 되지 않으면 안된다.

ARB No. 43, chaps. 6, par. 8; 7B

APB Opinion No. 9

SEC-ASR Nos. 9; 35; 53; Reg. S-X, Rule 3-19

原則 B-5. 正規의 會社決議에 따라 事實상 持分資本의 構成이 變化한 경우에는 利益剩餘金은 投下資本計定에 對替되어 減少하게 된다. 累積欠損金計定은 이것을 株主의 同意를 얻은 正規의 會社決議에 따라, 投下資本計定에 對替하여 消却할 수가 있다. 이 경우에는 會計責任에 關係서 새로운 基本線이 設定되게 된다.

ARB No. 43, chap. 7A

ARB No. 46

APB Opinion No. 9

SEC-ASR Nos. 1; 15

原則 B-6. 再評價에 의한 貸邊記入額은 모두 株主持分項目에서 別途로 分類되어야 하며 이것은 再評價額의 재편입(reversal)에 의한 경우를 제외하고서는 어떤 種類의 借邊項目의 負擔을 위해서도 이것을 利用하여서는 안된다.

APB Opinion No. 6, par. 17

SEC-Reg. S-X, Rule 5-02

原則 B-7. 從業員 또는 其他의 사람이 갖는 株式購入權(stock options)의 現狀 및 當該期間 또는 數期間內의 그 變動을 明示한다.

ARB No. 43, chap. 13 B

SEC-Reg. S-X, Rule 3-20

目的 C. 株主 (財産據出 혹은 利益의 留保를 통해서) 및 債權者에 의해서 企業에 投下된 資産에 대해서는, 이것을 負債 및 株主의 持分資本과 比較考察한 때에 當該期間의 期初 및 期末에 있어서 企業의 財政狀態가 公正하게 表示 될수 있도록 意味있는 方法으로 經理한다. 財政狀態를 表示하는 貸借對照表는 企業에 대한 資産의 現價, 또는 清算時에 있어서 實現可能價値로서 表示하려는 것이 아니라고 하는 점을 理解하여야 한다.

原則 C-1. 流動資産으로 分類되는 項目은 1年以內에 혹은 特定企業의 正常的인 營業 周期內에서, 實現할 것이라고 合理的으로 期待되는 以上の 價額으로 移越해서는 안된다. 現金은 拘束이 없는 項目과 拘束이 있는 項目으로 區別되어야 하며, 後者は 그의 性格에 따라서 流動資産에 包含시키는 것이 正當化되지 않으면 안된다. 受取計定에서는 장래의 見積集金費 또는 기타의 損失을 補償하기 위해서 充當金計定 殘額만큼 減額시켜야 한다. 役員, 從業員 혹은 關係會社에 대한 貸付金은 그밖의 것과 區分하여 表示하지 않으면 안된다. 在庫資産은 低價法에 따라 移越되어야 한다. 原價는 直接費에 製造間接費를 加算한 것으로서 이것을 決定하는 基準(例를들면 後入先出法, 先入先出法, 혹은 平均法)을 表示하여야 한다. 先支給項目은 장래 期間에 대해서 적절하게 配分하는것으로 되어야 한다.

ARB No. 43, chaps. 3A, pars. 1-6 and 9; 4; 11A, pars. 4, 5; 11C, pars. 5, 6

ARB No. 45, par. 12

APB Opinion No. 10, par. 7

SEC-Reg. S-X, Rules 3-13 and 5-02; ASR No. 102

原則 C-2. 固定資産은, 그의 原價가 그 意義를 상실하지 않는 한, 歷史的으로 記錄되어있는 計定에 取得原價 또는 建設原價로서 移越되어야 한다. 建設原價에다 直接費와 發生間接費 예를들면 技術費, 監督 및 管理費, 利子 및 稅金이 包含된다. 固定資産으로서 處理되는 項目은, 當該企業에서 적어도 1年間的 耐用年數를 가지고 있지 않으면 안된다. 또한 이 耐用年數는 1年보다 상당히 긴 것이 보통이다. 現實的인 測定尺度 또는 基準이 固定資産 營業費用 및 維持費등을 一貫性있게 區別하기 위하여 마련되어야 한다. 一般的으로 이것은 固定資産에 包含될 財産單位에 관한 카다로그를 作成하

여 수행하여야 하며 小項目은 當期費用으로 賦課시켜야 한다. 이 이상 사용할 수 없는 項目은, 固定資產이 使用되고 있는 財産의 原價를 表示할 수 있도록, 減價償却充當金 또는 費用에 賦課하여 固定資產에서 除外시켜야 한다.

ARB No. 43, chaps. 5, par. 4; 9B

APB Opinions Nos. 2, par. 14; 6, par. 17; 12, pars. 4, 5

SEC-ASR No. 8

原則 C-3. 償却資產에의 投資額을 그의 見積耐用年數에 걸쳐 營業活動에 賦課하기 위해서, 적절한 準備金 또는 充當金을 設定하여야 한다. 財産절거머를 差減한 累積된 充當金은 固定資產에서 差減하여 表示하여야 한다.

ARB No. 43, chap. 9

SEC-Reg. S-X, Rule 5-02

原則 C-4. 有價證券에의 長期投資는, 보통 原價로서 移越시켜야만 한다. 市場의 去來時勢表를 利用할 수 있는 경우에는, 그의 價格總計를 明示하여야 한다. 關係社會에 대한 投資는 그밖의 投資와 區別하여 表示하여야 한다.

ARB No. 43, chaps. 3A, par. 9; 5, par. 4

ARB No. 51

APB Opinion No. 10, pars. 3, 4

SEC-Reg. S-X, Rule 5-02

原則 C-5. 無形資產項目의 原價, 예를들면 債務의 割引料 및 費用, 特許權, 著作權, 研究開發費(移延되는 경우) 및 營業權의 原價는, 각각 區別하여 表示하여야 한다. 存續期間이 有限한 無形資產項目은 그의 存續期間에 걸쳐 利益에 賦課하여 償却하여야 한다. 存續期間이 無限한 無形資產項目의 償却에 관한 政策을 明示하여야 한다.

ARB No. 43, chaps. 5; 15

SEC-ASR Nos. 10; 50; 53

原則 C-6. 擔保에 들어있는 資產 또는 質權의 設定을 받은 資產의 性質 및 範圍를 表示하여야 한다.

SEC-Reg. S-X, Rule 3-19

目的 D. 모든 既知의 負債에 대해서는 이것을 株主에 의해서 投下된 資產 및 持分과

比較하는 형식으로 考察하는 경우에, 當該 負債의 要約表가 當期間의 期初 및 期末에 있어서의 企業의 財政狀態를 公正하게 表示할수 있도록 意味있는 方法으로 經理한다.

原則 D-1. 既知의 負債는 모두 그 金額이 確實이 確定될 수 있던 없던간에, 記錄되어야 한다. 만일 그 金額을 合理的으로 概算할수 없는 경우에는, 當該項目의 性質을 負債의 要約表 혹은 脚注에 明示하여야 한다.

ARB No. 43, chaps. 3A, par. 8; 4, par. 17; 10A, par. 16; 11B

ARB No. 47

ARB No. 50, par. 3

APB Opinion Nos. 11; 12, pars. 6-8

原則 D-2. 流動負債는 1年以內 또는 流動資產의 分類에 사용된 營業周期가 끝날 때 支給되는 項目을 包含하여야 한다. 銀行으로부터의 借入金(notes payable to banks) 그밖의 借入金, 未支給金 (賃金を 包含한), 未支給聯邦所得稅, 기타 未支給稅金, 事務員에 대한 未支給債務, 關係會社에 대한 債務를 각각 別도의 계정으로 表示하여야 한다.

ARB No. 43, chaps. 3A, pars. 7,8; 3B; 10A, par. 16; 11B, par. 6

APB Opinion No. 11

SEC-Reg. S-X, Rules 3-14 and 5-02; ASR No. 102

原則 D-3. 固定負債에 대해서는 그의 內容을 說明하고, 滿期日 및 利率을 表示하여야 한다.

SEC-Reg. S-X, Rule 5-02

原則 D-4. 資產에 대한 優先權이 賦與된 特定의 負債에 대해서는 그의 性質과 範圍를 表示하여야 한다.

SEC-Reg. S-X, Rule 5-02

原則 D-5. 先受收益은 別途로 分類하고, 그의 內容을 說明하여야 한다.

ARB No. 43, chap. 3A, par. 7

APB Opinions Nos. 2, par. 14; 11

SEC-ASR Nos. 85; 96

原則 D-6. 重要한 偶發債務에 관해서는 이를 明示하여야 한다.

ARB No. 50

SEC-Reg. S-X, Rules 3-18 and 3-19

目的 E. 財務諸表는 一般의으로 認定된 監査基準에 包含되어 있는 適用可能한 報告基準에 一致하여야 한다. 投資家에 對한 報告는, 實體基準에 따라 이루어져야 한다.

原則 E-1. 財務諸表에 적용할수 있는 一般의으로 認定된 報告基準은 監査節次意見書 第33號의 第7,8,9 및 11章에 表明되어 있다.

ARB No. 43, chap. 2

APB Opinions Nos. 3; 9

SAP No. 33, chaps. 7; 8; 9; 11

SEC-ASR No. 53

原則 E-2. 親會社 및 하나 또는 그 以上の 子會社가 있는 경우에는 連結財務諸表가 個別財務諸表보다 尙층 意味있는 것이라고 생각한다.

ARB No. 51

APB Opinion No. 10, pars. 2-4

SEC-ASR Nos. 3; 18; 32; Reg. S-X, Rules 4-02; 4-07; 4-08

原則 E-3. 外國에서 營業하고 있는 會社 또는 支店의 計定은, 적절한 換率에 따라 弗貨로 換算하여야 한다.

ARB No. 43, chap 12

APB Opinion No.6, par. 18

SEC-Reg. S-X, Rule 3-09

原則 E-4. 以前에는 獨立하여 있는 2 以上の 實體가 合併하던가 또는 그렇지 않으면 持分 풀링(pooling of interests)을 構成하는 것과 같은 方法으로 結合하는 경우에는 이 새로운 實體는 이것을 構成하는 個個 實體의 會計責任의 基礎를 繼承한다.

ARB No. 48

APB Opinions Nos. 6, par. 22; 10, par. 5

原則 E-5. (1) 異常項目 以前의 株當利益 또는 損失과 (2) 純利益 또는 損失이 損益計 算書에 表示하여야만 한다.

APB Opinion No. 15

그래디(P. Grady)에 의해서 要約表示된 以上の 「會計原則目錄要約」에서 본바와 같이

그는 會計目的을 A에서 E까지 5區分하고 있다. 그리고 각 目的別로 이를 達成하기 위한 措置 또는 手段으로서의 會計原則을 記述하고 이것이 美國公認會計士會(AICPA) 및 證券去來委員會(SEC)의 各報告書의 어느 章·節에서 지자를 받고 있는 것인가도 아울러 提示하여두고 있다. 이와같은 點에서 ARS No. 7에서 提示된 諸原則은 各種의 現行會計實務를 綜合하여 이로부터 一般화된 會計行爲의 指針 즉 會計原則을 成文化한 것이라고 볼 수 있다.

現存하는 會計實務를 充分히 包含하고 있는 廣範圍한 會計原則을 유감없이 表明한다고 하는 일은 실로 어려운 作業이라 하지 않을 수 없다. 여러가지 代替의인 會計實務가 遂行되고 또 이들은 相互矛盾을 가지고 있는 경우에 이들을 廣範하게 包括하기 위하여 하나의 原則으로 表明하게 되면 原則은 필연적으로 矛盾에 빠지고 말게 된다. 이같은 矛盾은 實務를 바탕으로하여 형성된 ARS No. 7의 경우에도 例外가 될 수는 없다. 예컨대 ARS No. 7의 原則 C-2에서는 固定資產을 原價 또는 原價가 아닌 것으로도 評價하여야 할 것을 要求하고 있다. 이같은 原則은 모든 可能性을 포함하고 있는 것이기 때문에 指針으로서의 意味를 상실하고 있다.⁽¹⁹⁾

이와 같이 會計原則이 모든 會計實務를 包括할수 있을 程度로 廣範圍하게 表明되면 相互矛盾되는 면을 나타내기 마련이지만 또한 會計原則은 實質의인 指針으로서의 意義를 상실하고마는 경우도 생기게된다. 예를들면 ARS No. 7에서 營業活動의 結果를 公正하게 (fairly) 提示하기 위한 目的을 充分히 達成하기 위하여 原則 A-1 에서는 收益은 豫測計上해서는 안된다는 것을 要求하고 있다. 現行의 會計實務에서 收益을 認識할때 現金回收點에서 認識하는 경우가 있는가 하면 製品의 進陞度에 따라 收益을 認識하는 경우도 있다. 그러나 이는 어느 것이나 收益을 豫測計上한 것이라고는 볼수 없다.

끝으로 여러가지 代替의 會計實務를 綜合하여 原則을 형성하려는 경우에 原則은 自然히 明瞭性이 缺如되고 曖昧한 말로 表現되지 않을수 없게된다. 이 같은 점에서 ARS No. 7에서는 「正當한」(proper) 「適切한」(appropriate) 「適用可能한」(applicable) 「意味있는」(meaningful) 「任意로」(arbitrarily) 「正常的으로」(ordinarily) 등의 애매한 用語가 자주 나오는 것은 當然하다. 이들 用語는 모두 分析力을 缺如하고 있는 모호한 用語들인 것이다. 예로서 ARS No. 7의 目的 C에서는 두가지의 曖昧한 用語를 使用하고 있을 뿐만 아니라 이는 또한 相互矛盾을 가지고도 있다. 즉 이곳에서 資產을 「公正한 表示가 이루어질 수 있도록

(19) R.J. Chambers, "A Matter of Principle", *The Accounting Review*, Vol. 41 (July 1966), p. 447

意味있는 方法으로 經理되어야 한다」는 점을 指示하고 있는 반면에 貸借對照表에는 資產의 現價 또는 清算價値로 表示할 것을 否定하고 있다.

VI. 結 言

會計原則에 관한 研究는 過去 40餘年間이나 學界의 中心的 研究對象이 되어 왔다. 初期 段階의 會計原則은 會計實務를 指導하는 指針의 性格을 갖는 것으로부터 出發하며 이에 관한 研究가 繼續됨에 따라 會計原則樹立을 위한 方法論的 考察을 통해서 會計原則은 會計實務를 要約하여 一般化한 記述的 會計原則과 會計實務와는 別途로한 會計目的에서 출발하여 論理的으로 會計가 추구하여야할 原則을 演繹的으로 導出한 規範的 會計原則을 나게 하였다. 지금까지 會計原則의 本質을 규명하려는 過程에서 混亂이 나타나게 된 그 主된 原因은 이와같이 本質的으로 異質的 要素가 加味된 原則을 分化함이 없이 混合된 속에서 理解하려는 데서 나타난 것이 아닌가 한다.

이같은 點에서 會計原則制定의 方法論的 觀點에서 記述的 會計原則과 規範的 會計原則으로 區分하여 이를 理解하는 것은 會計原則을 훨씬 明確하게 하여준다. 즉 會計原則을 一般的으로 認定된 會計原則인 記述的 會計原則과 規範的 會計原則의 두가지 類型으로 區別하여 볼수 있는 것은 두 類型의 會計原則이 다음과 같은 點에서 差異가 있기 때문이다.

첫째는 記述的 會計原則과 規範的 會計原則의 두 類型은 그 機能을 서로 달리하고 있는 點이다. 두 類型의 會計原則은 다같이 궁극적으로 會計實務를 指導하는 「行爲의 指針」(working rule, guide to action)이란 點에 대해서는 어느 것이나 마찬가지로 具體的으로는 서로 相異한 點이 있다. 즉 記述的 會計原則은 一定時點에서 企業의 會計處理行爲나 報告行爲를 指導하고 또 會計業務를 監査할때 이 原則을 直接的으로 따르게 된다. 그러나 規範的 會計原則은 이같은 機能을 수행한다고 하기 보다는 間接的으로 會計實務가 이루어져야할 方向을 提示하고 現行의 會計實務를 改善하는 理想的 形態를 취하게 된다. 따라서 後者가 보다 廣範圍한 會計의 展望을 提示하고 있는 것이다.

둘째는 두 會計原則의 類型은 그의 形成方法을 서로 달리한다. 記述的 會計原則은 보통 歸納的 方法에 의하여 形成되나 規範的 會計原則은 演繹的 方法에 의해서 形成된다.

셋째는 以上の 두 類型은 會計原則을 制定하는 理論的 相連點에 있다. 記述的 會計原則은 現行의 會計實務로부터 發達하여 一般的으로 認定된것을 體系化한 것으로서 이는 記述的 理論의 性格을 갖는다. 그러나 規範的 會計原則은 會計實務가 이루어져야할 當爲性을

強調하는 規範的 理論의 性格을 갖는다.

會計原則이 以上에서 본 바와같이 두가지 類型으로 區分되고 이것이 아직 未分化狀態에 있는 것은 아직 會計理論의 後進性을 意味하는 것이 아닌가 생각한다. 政治經濟學으로 出發한 經濟學이 오늘날에 와서는 理論經濟學과 經濟政策學으로 확연히 區分된것을 볼때 異質的 思考가 混在되어 있는 會計學도 이제는 理論會計學과 會計士會計學으로 分化되어야 할 것이 앞으로의 方向이 아닌가 생각한다.