

## 會計理論의 方法論에 對한 考察

保健行政科 鄭 泰 鍾

### I. 序 論

會計의 기원은 B.C 3600년경으로 거슬러 올라가 고대 로마의 건축가가 每年 벽의 原價를 1/80씩 差減하여 壁의 價値를 評價하였고 이집트의 墓石, 石棺, 바빌로니아의 粘土板의 記錄<sup>1)</sup> 등에서 原始的인 起源을 찾을 수 있다. 오늘날 사용하고 있는 複式簿記法의 會計는 11세기에서 13세기에 걸친 十字軍원정으로 이탈리아 自由都市를 中心으로 商業貿易의 發達과 르네상스를 통한 書法 및 아라비아숫자 導入등으로 複式簿記 즉 소위 이탈리아식 簿記가 生成되어 유럽 全域에 전파되었다.

簿記에 관한 最初의 記述은 이탈리아의 數學者이며 神父인 루카 파치올리 (Luca Pacioli)가 1494년에 베니스에서 출판된 「算術·機何·比例총람」(Summa de Arithmetica Proportioniet Proportionalita) 제1부 제9절 제11장의 計算 및 記錄詳論 (Tratatus Particularis de Computis et Scrupturis)에 이탈리아식 簿記法을 소개하였다.

한편 우리나라에서는 이보다 앞서 「四介松都治簿法」이라는 固有의 복식부기가 使用된 것이 推定되고 있다.<sup>2)</sup> 17·8세기의 産業革命 (Industrial Rtvolution)에 따른 株式會社制度, 技術革新, 철도업의 成長, 政府規制機關의 成立, 租稅制度 등의 諸要因은 19세기 20세기에 이르러 簿記를 中心으로한 技術的 研究에서 理論的 體系를 對象으로한 會計理論이 生成되었다.

1930년은 近代會計의 轉換點으로서 資本主義論에 對해 企業實體理論이 展開되었고 독일에서는 貸借對照表를 둘러싼 靜態論과 動態論의 論爭이 나타났으며 美國에서는 A.A.A. (American Accounting Association), S.E.C.(Securities and Exchange Commission) 등을 中心으로 企業會計를 指導하는 原理인 企業會計原則의 定立運動이 積極的으로 展開되었다. 特히 1960年代 以後 A.I.C.P.A. 內의 A.P.B.(Accounting Standards Bord)와 F.A.S.B.(Finacial Accounting Standards Bord)를 中心으로 활발히 論議된 方法論을

<sup>1)</sup> Orville R. Keister, "The Mechanics of Mesopotamian Record-Keeping," The National Association of Accountants Bulletin (Feb. 1965), pp.18 ~ 24.

<sup>2)</sup> 尹根鎬, 四介松都治簿法研究 (단국대학교 출판부, 1970), p.2.

통해서 會計理論은 더욱 深化되고 體系化되었다. 그러나 아직까지도 首尾一貫된 理論의 體系를 갖추지 못하고 있다. 이러한 史的 考察을 통해서 볼때 會計理論은 時代變遷 및 社會環境變化에 따라 必然的으로 變化發展하지 않을 수 없으며 會計研究에 適合한 많은 問題들이 提起되고 있고 그와 동시에 研究家들에 의해 研究方法의 擴大가 進行되고 있다.<sup>3)</sup>

어느 學問이든 그 分野에 관한 理論的 研究는 그 研究對象의 本質 究明에서부터 시작되어야 하며 實務와의 有機的 統合이 要求된다. 그러나 우리의 會計에 관한 研究 및 教育은 理論的 基礎를 整備하지 못한 채 傳統的으로 傳來되어오던 慣習的인 規則에 따른 財務諸表를 中心으로 한 機械的인 計算作業에 과도하게 치우쳐 왔다.<sup>4)</sup> 이러한 反省으로 今世紀 初부터 隣接科學의 發展에 영향을 받아 方法論的 考察을 통하여 어느정도 會計理論의 體系化를 시도 하였으나 어떤 하나의 會計理論體系가 會計實務를 評價하고 發展시킬 수 있는 段階까지는 이르지 못하고 있다.

한편 現代 產業社會의 企業을 포함한 其他 여러 組織들은 社會發展과 더불어 急速度로 變化하고 있고 항상 새로운 環境局面에 處하고 있다. 이러한 現代組織變化的 特性을<sup>5)</sup> Johnson은 ① 규모의 확대, ② 복잡성, ③ 전문화, ④ 목적의 다양성, ⑤ 변화에의 적응, ⑥ 외적요청등을 지적하고 있으며, Goetz는 ① 企業規模의 擴大 및 複雜性的의 增大, ② 固定資本의 增加 및 重要化, ③ 變化的의 程度 및 速度의 增加, ④ 經營의 社會的 統制를 들고 있다. 이러한 諸變化는 會計理論의 새로운 도전으로서 人的資源會計·行動科學會計 E.D.P.S.會計 社會會計 (Social Accounting)<sup>6)</sup> 環境會計 등의 새로운 領域의 出現을 가져왔다.

다른 한편 現代會計는 意思決定者에게 有用한 情報 提供을 主된 機能으로 하는 바 나라와 學者들에 따라 獨自的 方法論에 立脚한 競爭의 패라다임<sup>7)</sup>에 의한 情報 例를 들면 獨逸의 客觀價値說, 英國의 複會計制度 創業費의 資產性 與否 土地 償却說 등과 Paton and Littleton이 사용한 會計基準<sup>8)</sup> 등과 1981年 12月 23日 制定된 우리나라 會計實務 指導原理로서의 企業會計基準도 實質的으로는 方法論的 考察에 의한 學問的 成果를 導入하고 있다. 따라서 情報作成者 및 利用者의 이러한 背景의 認識 不足에 따른 意思決定의 歪曲現狀이 惹起될 수 있다.

以上과 같이 會計理論을 구축하기 위한 傳統的 諸方法論을 分析 批判하고 결국 理論은 說明

<sup>3)</sup> Robert R. Sterling, Research Methodology in Accounting (Scholars Book Co., 1972), p.1.

<sup>4)</sup> Edwin H. Caplan, "Accounting Research as an Information Source for Theory Construction," Research Methodology in Accounting Edited by Robert R. Sterling (Scholars Book Co., 1972), p.46.

<sup>5)</sup> R.A. Johnson, F.E. Kast and J.E. Rosenzweig, The Theory and Management of System (Tokyo: McGraw-Hill, Inc, 1973), p.3.

<sup>6)</sup> Billely E. Goetz, Management Planning and Control: A Managerial Approach to Industrial Accounting (McGraw-Hill, 1949), 2nd ed.

<sup>7)</sup> 南相午, 會計理論 (日新社, 1981), p.45.

<sup>8)</sup> W.A. Paton and A.C. Littleton, "An Introduction to Corporate Accounting Standards," A.A.A. Monograph No.3, 1940, p.4.

力과 豫測力을 具備해야 하므로 依存의 狀況과 論理的 經驗的 檢證過程을 包含하는 새로운 方法論으로서 Cortingency Approach와 經驗的 接近方法을 提示 考察하고자 한다.

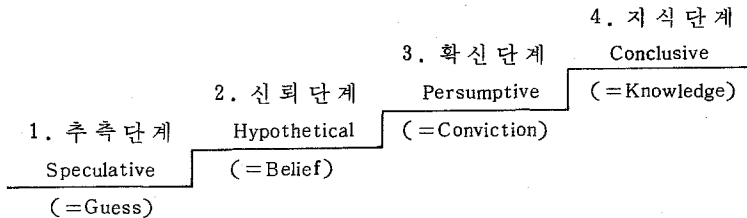
## II. 會計理論의 本質

### 1. 會計理論의 特性

原來 理論이란 語源은 라틴어의 “Theoria에서 由來된 것으로” 보는 것(Looking at)을 뜻한다. Webster 辭典에 의하면 “하나의 研究分野에 있어서 一般理論의 體系를 構成하는 假說的 概念的 및 實用的인 首尾一貫된 한 組의 原則”이라고 定義된다.<sup>9)</sup>

따라서 理論은 ① 論理에 立脚한 것으로 어떤 事實의 一貫된 論理體系를 갖추게 되면 理論은 說明力과 說得力을 지닌다. ② 事實(Facto), 現實(Reality), 實務(Fraction)와 對照되는 概念으로 推進的 假說의이며 理想을 包含할 수도 있어 實際의 問題狀況과는 거리가 있을 수도 있고 實踐될 수 없는 性質을 지닐 수도 있다.<sup>10)</sup> ③ 說明과 豫測을 다루는 것으로 理論의 檢證에 있어서 說明力과 豫測力이 重要하다고 하며<sup>11)</sup> 다음 表II-1과 같이 설명되고 있다.<sup>12)</sup> ④ 變化하는 屬性을 지니고 있다. 더 나은 豫測을 可能케 하는 새로운 理論 情報로 修正되거나 消滅될 수 있으며 環境의 變化, 時代變遷, 思考變化에 따라 變化되는 등의 特性을 지닌다. 또한 理論은 現狀(Phenomena)을 記號化하는 것, 規程에 맞도록 조작 또는 組合하는 것, 그리고 實際現狀으로 轉換시키는 것의 세 要素를 지닌다고 한다.<sup>13)</sup>

表II-1. 理論의 說明力



以上과 같은 理論의 一般的 特性을 會計理論에 適用하면 會計理論이란 일단의 廣範圍한 原理

<sup>9)</sup> Webster's Third New International Dictionary, Unabridged (Springfield, Mass : G and C Merriam Co., 1961), p.2371.

<sup>10)</sup> 金光雄, 社會科學 研究方法論 (서울 : 博英社, 1976), pp.102~106.

<sup>11)</sup> Eldon S. Hendriksen, Accounting Theory 3rd ed. (Homewood, III ; Richard D. Irwin, Ins, 1977), pp.1~2.

<sup>12)</sup> A.C. Littleton, "Structure of Accounting Theory," A.A.A. Monograph No.5 (A.A.A. 1953), pp.132~136.

<sup>13)</sup> D.L. McDonald, Comparative Accounting Theory (Reading, Mass : Addison-Wesley Pub. Co., 1972), pp.5~8.

의 理論的 推論으로서 會計實務을 評價할 수 있는 一般的 思考의 體系를 提供하고 새로운 會計實務 節次를 發展시키는데 있어 指針이 되는 것이라고 定義할 수 있다.<sup>14)</sup>

따라서 會計理論은 ① 理論에 立脚하여야 하며 演繹的 推論이 可能하고 經驗的으로 檢證可하며 原理, 基準, 法則의 性格을 갖는다. ② 會計現狀에 對한 說明力과 豫則力을 갖추어야 한다. ③ 새로운 會計理論의 出現, 會計環境의 變化, 時代的 變遷, 會計思考의 變化로 인하여 變化하는 屬性을 갖는다. ④ 會計實務와 對照되는 概念이다. ⑤ 自然法則과 같이 不變의 法則이 아니므로 科學的 說明과 同一한 것은 아니다. 이와 같은 本質을 가지고 있어 統一된 單一의 會計理論이 存在하지 않고 있다.<sup>15)</sup>

會計理論은 會計資料의 蒐集過程과 財務報告에 關聯된 會計構造에 관한 構造的 理論과 會計의 現狀과 이를 表現하는 어휘 記號사이의 關係를 다루는 解釋的 意味的 理論과 會計報告書 會計情報의 行動的 또는 意思決定指向을 中心으로 하는 行動的 實用的 理論으로 分類할 수 있는 바<sup>16)</sup> 결국 가장 適切한 會計理論은 그 理論이 會計의 目的을 充分히 達成시키는데 어느 정도 기여할 수 있느냐 하는 問題에 귀결된다.<sup>17)</sup> 따라서 會計目的에 관한 明確한 規定이 會計理論의 展開에 있어서 무엇보다도 優先的으로 前提되어야 할 것이다. 즉 時間의 흐름에 따라 變遷하고 또한 社會的 與件에 따라 相異하고 多樣한 會計實務를 모두 包容하는 會計의 本質에 對한 明確한 規定下에 論理的 體系化를 시도하여야 할 것이다.<sup>18)</sup> 이러한 시도의 예로써 1966년 A.A.A.가 發表한 A.S.O.B.A.T.를 들 수 있다. A.S.O.B.T.는 會計를 “情報利用者가 會計事情을 充分히 알고서 合理的 意思決定을 할 수 있도록 經濟的 情報를 識別, 測定, 傳達하는 過程”이라고 定義하고 會計理論은 “이러한 會計任務를 遂行하는 會計士의 行爲를 說明하고 指導하는 諸概念의 論理的인 體系”라고 定義하여<sup>19)</sup> 여러 傳統的 理論을 情報시스템 中心으로 修正 統合하는 會計情報理論을 提示하고 있다.

會計理論은 궁극적으로 實務를 떠나서는 있을 수 없으며 實務와는 有機的 相互關聯下에 發展되어야 한다.

## 2. 會計理論의 構築過程

會計理論의 根本目的은 會計行爲(Accounting Behavior)와 會計事象(Accounting Events)의 豫測과 說明을 위한 基礎를 提供하는 데 있다. 따라서 會計理論은 目的規定→方法論에 의한 理論構築 및 檢證→理論의 修正 및 代替의 過程을 거쳐 形成된다. 會計理論 및 檢定委員會는

<sup>14)</sup> Hendriksen, *op.cit.*, p.1.

<sup>15)</sup> 南相午, 會計理論(서울: 日新社, 1981), pp.206~207.

<sup>16)</sup> 南相午, *op.cit.*, pp.211~222.

<sup>17)</sup> 李正浩, 現代會計理論(서울: 法文社, 1974), pp.11~13.

<sup>18)</sup> 趙益淳, 現代會計學(서울: 博英社, 1979), pp.11~32.

<sup>19)</sup> A.A.A., A Statement of Basic Accounting Theory (A.A.A. 1966), pp.1~2.

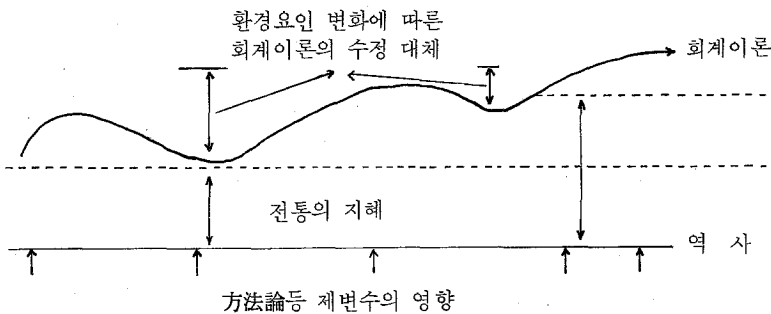
科學的 理論은 現象에 對한 어떤 期待 또는 豫測을 提供하는데 이러한 期待가 發生하게 되면 그 理論은 確立된다. 豫期치 못한 結果가 發生하면 例外로서 인정되어 결국 修正을 해야하거나 아니면 새로운 理論을 構築해야 한다. 새로운 理論이나 修正된 理論의 目的은 豫期치 못한 것을 期待한 結果로 만들거나 例外의 狀況을 期待 및 說明할 수 있는 狀況으로 轉換시키는 데 있다. 그의 理論의 正確性을 檢證하기 위하여는 論理的 또는 經驗的 調査에 依存해야 한다. 즉 만약 理論이 數學에 基礎하였다면 檢證이 論理的 慣性에 立脚하여야 하며 理論이 物理的 또는 社會的 現狀에 基礎하였다면 檢證은 實世界의 演繹의 事件과 觀察의 關係에 立脚하여야 한다고 主張하고 있다.<sup>20)</sup>

그러나 會計理論構築을 위한 傳統의 方法論은 會計實務의 檢證을 同一視하여 이러한 일련의 思考를 適用하지 않아 이러한 思考를 中心으로 方法論에 관한 새로운 展開가 시도되고 있다.

### 3. 會計理論의 史的考察

모든 社會科學이 그렇듯이 會計理論도 깊이 理解하고 그 本質을 把握하자면 그 生成 發展의 過程을 歷史的으로 考察하여야 할 것이다. 이것은 現在의 理論이 過去로부터 끊임없는 發達 過程을 거쳐 形成되었기 때문이다. 따라서 表II-2에서 보는 바와 같이 傳統의 지혜를 바탕으로 하는 史的考察을 通解 會計學自體 또는 會計理論등이 앞으로의 環境의 要因에 의해 變化 發達해 갈 것을 豫見할 수 있다.

表II-2. 會計理論의 發達



1750年 以前의 會計는 中世 르네상스 및 十字軍의 원정등을 背景으로 生産된 이탈리아식 複式簿記理論의 형태이었다. 이 時期에는 複式簿記를 最初로 說明한 Luca Pacioli의 “Summa de Arthemitica, Geometrica, Proportioniet Proportionalita (1494)”를 部分的으로 번역하고 또는 適用하는 것 외에는 거의 論文도 없었고 더우기 會計의 서비스를 公共을 위하여 提供하는 公共會計에 대한 概念은 거의 알려지지 않았다. 그 후 産業革命은 會計學의 內容을

<sup>20)</sup> “Report of the Committee on Accounting Theory Construction and Verification, “The Accounting Review Supplement to Vol. 46 (1971), pp.53 ~ 54.

成長시킨 根源의 要因이 되었다. 즉 工場生産制度 大量生産方式을 통한 企業의 規模와 資本의 需要量을 大形化시킨 이 革命은 철도업의 成長과 株式會社制度의 發達을 招來하였다. 따라서 株式會社에 對한 監査와 監査된 財務諸表가 要求됨에 따라 會計는 簿記의 性格으로 부터 會計의 性格으로 發展되었다. 産業化의 結果로 原價會計가 財務會計에서 分離 發展되었으며 各 産業別 協會에서는 各 企業간의 公正한 競爭을 위한 統一會計制度를 開發하였다. 또한 經濟恐慌으로 인한 破産등의 이유로 株主, 債權者에게 損害를 끼쳐 이의 改善을 위해 會計學은 自然成長하게 되었으며 會計學은 代替的인 方法을 受容하여 伸縮性을 지니게 되었다. 또한 科學的 管理法의 結果로 한마디로 測定할 수 없는 것은 管理할 수 없다는 立場에서 會計가 原價 產出量의 測定과 管理者가 業績評價에 重要한 役割을 한다는 점에서 標準原價에 對한 研究나 損益分岐分析과 같은 管理會計의 發展과 諸隣接科學의 發展 및 動態의 環境의 영향등으로 社會會計, 行動科學會計, 國際會計등의 會計領域과 機能의 擴大를 가져왔으며 公認會計士의 業務를 中心으로 한 會計專門職이 社會에서 확고한 위치를 占하게 되었다. 現在까지의 重要한 會計學 事件을 살펴보면 다음과 같다. 뉴욕證券去來所와 美國公認會計士間의 會計原則에 關한 討論 證券法(1933)과 證券去來所法(1934)의 制定과 證券去來委員會의 創設, 英國 會社法의 制定 A.I.C.P.A.의 會計原則審議會의 創設(1959)과 財務會計審議會의 創設(1973)등이다.

이러한 會計理論을 方法論과 關連하여 볼때 다음과 같이 3期로 區分할 수 있다.<sup>21)</sup> 第1期는 經營管理에 의하여 會計理論이 發展되었다고 볼 수 있는데 이때에 經營管理는 年次報告書(Annual Report)에 수록되는 거의 모든 財務情報를 統制하던 時期로써 非理論的 方法論時期라고 볼 수 있다(과거~1933). 第2期는 會計專門職에 의한 會計理論 發達로 方法論의 多岐化 時期라고 볼 수 있다(1933~1973). 第3期는 會計에 對한 政策決定 時期로써 方法論에 關한 새로운 展開 時期라고 볼 수 있다(1973~現在).

#### 1) 非理論的 方法論時期

1900年代 以後 株式會社의 設立과 더불어 經營管理에 의하여 會計理論이 發達된 經營管理 貢獻時期로써 株主持分의 擴散은 經營管理가 會計公示의 形式과 內容에 對하여 큰 影響을 미치도록 만들었다. 經營管理가 會計理論의 發達에 미친 役割을 要約하면 ① 問題解決에 採擇된 解答의 大部分이 實用的 性格을 大部分이 會計技法을 理論的 背景이 적었다. ② 軸점은 法人稅差減前純利益의 決定과 法人稅의 最小化에 있었다. ③ 採擇된 技法들은 年度別 利益의 安定을 위한 것이었다. ④ 複雜한 問題는 피하였으며 便利한 解決策을 採擇하였다. ⑤ 同一問題에 對하여 企業에 따라 각기 다른 會計技法을 採擇하게 되었다. 따라서 이 時期에는 非理論的인 實務的 權威의 接近方法에 의해 會計理論이 構築되었다고 볼 수 있다.

<sup>21)</sup> 宋梓, “會計理論과 研究方法論,” 會計學研究, 第4號(韓國會計學會, 1982), pp.56~58.

## 2) 方法論의 多岐化 時期

이 時期에는 社會의 各種 組織體와 機關들이 會計實務을 規制하고자 하는 데에서 特性化 된다. 美國의 1933年 및 1934年 證券去來法의 制定 A.I.C.P.A.에서 1959年 會計調查公報 (Accounting Research Bulletins)의 發行을 비롯하여 1973年 A.P.B. 意見書 (A.P.B. Opinion)의 發行등 많은 기관이 會計原則 및 會計理論의 研究 開發에 貢獻한 會計專門職貢獻 時期로써 ① 會計專門團體나 機關에서는 이미 設定된 어떠한 理論의 틀에도 依存하지 않고 바람직하지 못한 技法들을 除去하고 受容 可能한 技法들을 開發코자 하였다. ② 意見書 (Statements)의 權威가 분명치 않았다. ③ 問題解決을 위한 代案이 存在하였기 때문에 會計技法의 選擇에 伸縮性이 있었다는등의 業績을 남겼다. 따라서 이 時期는 會計理論構築을 위한 理論的 諸方法論이 提示된 時期라고 볼 수 있다.

## 3) 方法論의 새로운 展開 時期

會計理論構築에 있어서 經營管理과 會計專門職團體의 役割이 그 限界點을 內包하고 會計數值가 經濟行爲에 影響을 미친다는 一般的으로 認定된 觀點에서 政策의 領域에서 會計規定을 制定하는 標準設定政策過程을 採擇하게 되었다. 會計標準의 設定은 恣意的 論理나 經驗의 結果에서 얻을 수 있는 程度로 標準設定이 社會的 決定이기 때문에 政治의 行爲에서도 얻을 수 있다고 볼 수 있다. F.A.S.B.는 會計原則의 構築에 演繹的 規範的 接近方法과 準政治的 接近方法을 採擇하여 理論의 틀이나 또는 會計機構를 開發하려는 努力과 各種 利害者集團의 出現으로 새로운 標準에 대한 一般的 認定을 必要로 하였다는 점에서 業績이 높게 評價된다. 따라서 이 時期는 政治, 經濟, 社會의 諸狀況의 고려 및 檢證過程을 包含한 方法論의 새로운 展開時期라고 할 수 있다.

이러한 史的考察을 통해서 볼 때 現在의 一般的으로 認定된 會計理論은 發展的 過程의 結果이며 이 過程 역시 經濟社會의 條件, 새로운 知識과 技術, 새로운 情報을 원하는 利用者의 要求등에 의해 계속 變化 展開될 것이다.

# III. 方法論의 本質

## 1. 方法論의 特性

會計理論의 史的考察에서 살펴본 바와 같이 會計는 社會의 特定實體의 言語(Language of Business)<sup>22)</sup>로부터 나아가 社會 全體의 원활한 機能 遂行에 없어서는 안될 普遍的인 言語로<sup>23)</sup>

<sup>22)</sup> Robert, N. Anthony, Management Accounting: Text and Cases 4th ed. (Homewood, III: Richard D. Irwin, Inc, 1970), p.22

<sup>23)</sup> 趙星河, "An Information Theory Approach to Accounting," 高大 論文集: 人文社會科學院, 第16輯 (高大出版部, 1970), p.193.

認識되고 있으며 Littleton은 이탈리아식 資本利益會計(Italian Capital-Income Accounting)인 複式簿記로부터 짝이 든 會計가 社會的으로 널리 普及되어 第一의 再發見으로 財務會計, 第二의 再發見으로 管理會計, 第三의 再發見으로 社會會計의 領域을 들고 있으며 第四의 再發見으로 知的인 訓練으로서의 會計教育에 따르는 새로운 會計의 모습을 考察하고 있다.<sup>24)</sup> 이러한 會計의 發展은 理論構築을 위한 研究方法論의 基礎가 된다. 方法論이란 어떤 論理를 利用하여 會計理論을 構築할 것인가 하는 問題로서 理論의 構築과 檢證(Theory Construction and Verification) 및 目的達成의 手段側面이라는 觀點에서 共通點을 지니 學者들에 따라서는 模型(Model) 接近方法(Approach)과 함께 混用되고 있다. 이러한 方法論은 對象으로서의 會計의 發展 및 機能 領域의 擴大에 따라 必然的으로 固定 不變한 것이 아니라 더욱 深化 發展됨과 동시에 時代의 變遷에 따라서 또는 社會環境의 變化에 適應하여 變革되지 않을 수 없는 宿命을 지니고 있다.<sup>25)</sup> 모든 科學的 分野의 諸方法論은 약간의 一般의 特性을 共通的으로 지니고 있지만 훨씬 더 重要한 特性은 그들의 多樣性임을 알 수 있다.

## 2. 方法論의 妥當性 基準

Sterling은 이제까지 會計理論에 있어서 研究課題(Research Question)의 擴大가 研究方法의 擴大를 가져왔다. 가령 會計의 行動的 結果에 대해 研究코자 한다면 行動科學의 諸方法들이 適切하다는 것은 明白하다. 따라서 研究方法은 研究하려는 課題와 결부시키지 않고서는 그 妥當性을 判斷할 수 없다. 즉 研究方法의 妥當性은 研究하려는 課題에 依存한다. 또한 研究課題의 選擇基準은 그 結果의 重要性을 說明할 수는 없으므로 研究課題의 選擇에 있어서는 信念의 도약이 要求된다고 한다.<sup>26)</sup>

한편 Kaplan은 方法論에 使用하기에 充分히 獨特한 科學的 方法의 어떠한 概念도 科學者들이 使用하거나 使用하게 될지도 모를 모든 方法들을 포용하기에 充分히 一般의이지 못하다고 觀察했다. 따라서 非科學的(Unscientific)이라고 해서 會計理論構築에 貢獻할지도 모를 研究方法를 도의시하는 것은 反對한다고 하여 諸方法論의 獨特한 妥當性을 主張하고 있다.<sup>27)</sup>

## 3. 會計理論 構築의 方法論

會計理論構築을 위한 方法論에 대해서는 表Ⅲ-1~6에서와 같이 여러가지가 提示되고 있다. 이러한 諸方法論은 敘述的方法論과 規範的方法論으로 分類할 수 있으며 相互補完的으로 會計理論構築에 利用된다.

<sup>24)</sup> A.C.Littleton, "Accounting Rediscovered," *The Accounting Review* (April, 1958), pp.246~253.

<sup>25)</sup> J.D.Bernal, *Science in History Vol.1: The Emergency of Science* (The M.I.T. Press, 1971), p.35.

<sup>26)</sup> Sterling, *op.cit.*, pp.2~6.

<sup>27)</sup> Sterling, *op.cit.*, p.6.



이러한 諸方法論은 理論構築에만 止중하여 檢證過程을 소홀히 하며 依存的 狀況을 고려치 않는 傳統의 方法論으로서 一般의 方法論, 情報理論의 方法論, A.A.A.의 方法論으로 區分하여 考察하고 論理的 經驗的 檢證的 및 依存的 狀況을 고려하는 새로운 方法論으로서 Contingency Approach와 經驗的 接近方法을 考察하고자 한다.

表Ⅲ-1. A.A.A.의 方法論

1. 古典的 接近方法
2. 意思決定 有用性 接近方法
3. 情報經濟的 接近方法

表Ⅲ-2. Yuji Ijiri 方法論

1. (1) 規範的 模型
- (2) 敘述的 模型
2. (1) 演繹的 模型
- (2) 歸納的 模型

表Ⅲ-3. Hendriksen의 方法論

1. (1) 演繹的 方法論
- (2) 歸納的 方法論
2. 會計理論
  - 1) 會計構造的 理論
  - 2) 解釋的 理論
  - 3) 行動的 理論
    - ① 事象的 接近方法
    - ② 倫理的 接近方法
    - ③ 커뮤니케이션 理論的 接近方法
    - ④ 社會的 接近方法
    - ⑤ 巨視經濟的 接近方法
    - ⑥ 實用的 接近方法
3. 經驗的 研究

表Ⅲ-4. Denski, Feltham, Horngren and Jaedicke의 方法論

1. 歷史的 情報傳達 接近方法
2. 利用者 意思決定 模型 接近方法
3. 情報評價 接近方法

表Ⅲ-5. Kieso and Weygandt의 方法論

1. 眞實利益 接近方法
2. 意思決定 模型 接近方法
3. 個別利用者 接近方法 - 行動的 接近方法
4. 總合利用者 接近方法 - 效率的 市場 接近方法
5. 情報經濟的 接近方法

表Ⅲ-6. Buckley, Kircher and Mathews의 方法論

1. 非理論的 方法論
  - 1) 實務的
  - 2) 權威的
2. 理論的 方法論
  - 1) 歸納的
  - 2) 演繹的
  - 3) 倫理的
  - 4) 社會的
  - 5) 行動的
  - 6) 數學的
  - 7) 經濟的
3. 折衷的 方法論

#### Ⅳ. 傳統의 方法論의 分析 및 批判

##### 1. 一般의 方法論

###### 1) 非理論的 接近方法 (Nontheoretical Approach)

非理論的 接近方法은 理論的 基礎가 없더라도 情報利用者들에게 有用하며 意思決定過程에 適合하기 때문에 會計技法 原則이 構築 採擇되어지는 方法論으로서 會計에서의 慣習 (Common Law)으로 通하는 實務的 接近方法 (Practical Approach)과 주로 會計專門職組織에 의하여 會計實務를 規制하기 위한 規定을 制定 公布하는 權威的 接近方法 (Authoritarian Approach)이 있다. 이 두 接近方法은 實務解答의 追求와 一般의 受容性 (General Acceptation)의 特色을

지니고 實務의 歸結이 없는 理論은 나쁜 理論이라고 한다.<sup>28)</sup>

非理論的 接近方法은 理論性을 欠如한 慣習의 으로 形成된다는 점에서 똑같이 實用性 効用性을 強調한 實用主義的 接近方法과 다르다. 非理論的 接近方法은 1959年 以前의 A.I.C.P.A.의 A.R.B. 發刊 中心의 研究活動에 利用되었으나 實務의 便宜만을 고려하므로 論理上의 矛盾이 있을 수 있고 現在 一般의 으로 認定되는 方法만을 使用하므로 새로운 理論節次의 개발을 阻害하여 결국 會計理論, 原則의 發展을 阻害하는 結果를 빚는다.

## 2) 演繹的 接近方法(Deductive Approach)

이는 一定한 命題(Proposition)를 論理的으로 推論하여 다른 命題를 導出함으로써 論理的體系를 形成하는 方法이다. 따라서 會計의 目的 公準 環境을 假定하고 그 다음 會計實務에 具體的으로 適用할 會計原則이나 規則을 導出한다. 이로써 實務의 規則의 制定이나 適用은 論理的 推論에 依해 導出된다. 會計理論의 演繹的 推論過程은 ① 會計目的의 設定, ② 會計公準의 設定, ③ 制約條件의 提示, ④ 全體의 理論體系의 形成, ⑤ 概念의 定義, ⑥ 會計原則의 導出, ⑦ 會計原則의 適用과 같이 段階的으로 이루어 진다.<sup>29)</sup> 따라서 會計目的이 달라지면 會計理論 構造도 새로운 會計目的을 中心으로 再編成되어야 한다. 例로써 企業會計와 稅務會計의 경우를 들 수 있다. 演繹的 接近方法은 ① 首尾一貫된 論理的 體系화와 ② 規範의 模型과의 연결로 바람직한 會計原則의 定立과 會計實務가 可能하다는 長點을 지닌 反面, ① 目的公準이 잘못 設定되면 結論도 잘못 誘導된다. ② 論理的 推論을 中心으로 하므로 반드시 現實的이고 適用 可能한 原則이 되지는 못한다는 短點을 지니고 있다.

Hendriksen<sup>30)</sup>은 이러한 演繹的 接近方法을 利用하여 매트릭스代數나 記號論理學의 數學的 模型을 利用한 公理的 接近方法으로 會計理論을 說明하고 있다.

## 3) 歸納的 接近方法(Inductive Approach)

歸納的 接近方法은 演繹的 接近方法과는 反對의 理論的 接近으로서 具體的인 經驗的 現狀을 觀察 測定하여 이로부터 普遍的인 結論 또는 一般原則을 導出하는 方法이다. 이 方法은 어떠한 原理가 妥當한 것으로 受容되기 위해서는 그것이 實際의 經驗에 의하여 立證될 수 있어야 한다는 經驗主義的 思考에 立脚한다.<sup>31)</sup> 따라서 實際의 觀察 測定으로부터 그 論理를 證明할 수 있는 立證可能性(Verifiability) 또는 研究發見을 再現하는 再現可能性(Reproducibility)을 갖고 있어야만 成立될 수 있다.<sup>32)</sup> 이 方法은 會計理論에서 特히 會計原則의 定立과 會計理論의 說明 研究에 利用되고 있다. 例를 들면 一般의 으로 認定된 會計原則(Generally Accepted

<sup>28)</sup> Hendriksen, *op.cit.*, p.23.

<sup>29)</sup> Hendriksen, *op.cit.*, pp.7~8.

<sup>30)</sup> Hendriksen, *op.cit.*, pp.8~9.

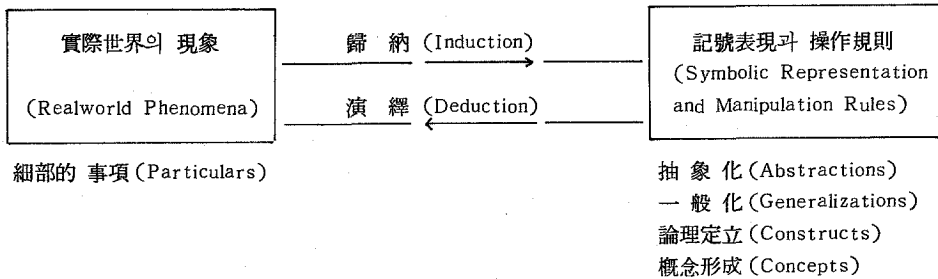
<sup>31)</sup> 趙星河, 會計情報의 理論, 改訂增補版(서울: 무역경영사, 1978), p.27.

<sup>32)</sup> Y. Ijiri, "Theory of Accounting measurement," *Studies in Accounting Research Vol.10*, (A.A.A. 1975), pp.5~9.

Accounting Principles)이 있다. G.A.A.P.는 會計實務에서 一般의 受容性을 갖고 있고多數權威의 支持를 받는 會計의 概念, 原則, 處理方法을 一般化하여 G.A.A.P.로 集大成하고 A.P.B.F.A.S.B.와 같은 審議機構의 妥當性審議를 거친 후 公表하여 모든 會計實務들로 하여금 遵守할 것을 要求한다. 1965년 發表된 Grady의 A.R.S. No.7<sup>33)</sup>은 그당시 存在하였던 G.A.A.P.의 集大成이라 할 수 있다.

歸納的 接近方法은 ① 觀察者가 어떤 觀察이라도 自由롭게 할 수 있다. ② 만일 觀察者가 既存의 實務에 影響을 받지 않고 觀察할 수 있다고 하면 새로운 現狀에 對해 즉각적인 一般化된 原則을 形成할 수 있다. ③ 現實世界를 觀察하여 一般原則을 導出하기 때문에 實用的이어서 實務에 有用性이 많다는 長點을 지닌 反面 ① 觀察者가 어떤 現狀을 觀察할 것인가를 決定하기 어렵고, ② 觀察者는 觀察對象에 사로잡혀 影響을 받을 수 있으며, ③ 論理的 一貫性을 缺如할 수가 있다. ④ 觀察資料는 企業마다 경우에 따라 다를 수 있으며 이에 따라 觀察結果도 다르게 되어 一般化에 의한 原則의 導出도 다른 方向에서 이루어질 수 있다는 短點을 지니고 있다. 따라서 表IV-1 및 表II-2와 같이 演繹的 接近方法과 相互 補完的으로 活用되리라 본다.

表IV-1. 實際世界 記號表現과 演繹, 歸納



#### 4) 實用主義的 接近方法 (Pragmatic Approach)

實用的 接近方法이라고도 하며 實用的 實務的 便宜, 實用主義의 觀點에서 理論을 展開하는 方法이다.

“概念의 意味는 實用的 態度에서 追求되어야 한다는 主義 (Doctrines) 思考의 機能은 行爲 指針이 되어야 한다는 主義, 眞理는 所信의 實用的 歸結에 따라 檢證되어야 한다는 主義”의 特徵을<sup>34)</sup> 지닌 哲學的 實用主義를 背景으로 이 方法은 會計理論을 會計實務의 有用性 効用性에 따라 構成한다. 즉 現實世界와 一致하고 現實의 狀況下에서 有用性을 갖는 會計理論의 展開를 要求한다. Fremgen은 主要 會計目的으로 効用性을 들고 있다. 또한 英國의 複會計制度

<sup>33)</sup> Paul Grady, "Inventory of Generally Accepted Accounting Principles for Business Enterprises," Accounting Research Study No.7, (N.Y.: A.I.C.P.A. 1965).

<sup>34)</sup> Webster's Third New International Dictionary Unabridged, p.1781.

(Double Accounting System)<sup>35)</sup> G.A.A.P. 등은 實用主義의 接近方法의 產物이라 할 수 있다.

이 方法은 ① 會計는 有用한 경우에만 그 機能을 發揮한다. ② 實用的 便宜에서 認定된다는 長點을 지닌 反面 ① 目標로 하는 有用性 効用性的 客觀的 基準의 缺如, ② 非論理的이라는 短點을 갖고 있다. 그럼에도 불구하고 이 方法은 다른 方法과 結合하여 理論構造의 定立에 크게 貢獻하고 있다. Prince 는 會計理論構造의 設定에 強力한 實用主義의 目的에서 出發하고 있으며<sup>36)</sup> A.A.A.의 A.S.B.A.T.는<sup>37)</sup> 目的 適合성과 豫期되는 用度에 對한 適合性指針 등의 實用主義의 接近方法을 취하고 있다.

#### 5) 倫理的 接近方法(Ethical Approach)

倫理的 接近方法은 正義(justice), 眞實性(Truth), 公正性(Fairness)의 倫理的 諸概念을 中心으로 理論을 展開한다. 예를 들면 Scott 는 會計節次는 모든 利害關係者에 公平한 取扱을 해야 한다. 正義 財務報告書는 眞實하고 正確한 情報을 提供해야 한다. 眞實性 會計資料는 公平不偏해야 한다. 公正性이라고 하여 倫理的 觀點에서 會計原則 定立을 提示하고 있다. 그는 正義의 原則이 가장 中心의인 會計原則이라고 믿고 있다.<sup>38)</sup> Spacek 도 會計原則의 밑바닥에 깔려있는 基本的인 會計公準의 하나는 公正性에 있다고 하여 倫理的 方法을 따르고 있다.<sup>39)</sup>

倫理的 接近方法은 ① 價値있는 目標를 設定하고 있다. 具體的으로 말하면 오랫동안 會計士 들은 監査報告書에 企業의 財務狀態와 營業活動의 結果를 公正하게 表示하고 있다는 意見을 表明하여 倫理的 立場을 強調하고 있다. 反面에 이를 適用할 수 있는 現實的인 實踐的 基準이 없다는 따라서 主觀的이고 막연한 概念이라는 데 限界가 있다.

예를 들면 오늘날 歷史的 原價보다는 現行價値가 보다 더 事實을 眞實하게 表示한다고 主張하기도 한다.<sup>40)</sup> 그러나 Pattillo 는 會計의 基本的 基準(Basic Standard)은 倫理的인 것이어야 한다고 주장한다.<sup>41)</sup>

#### 6) 커뮤니케이션

이 方法은 會計를 커뮤니케이션過程의 統合시스템으로 把握하여 會計情報의 概念 測定과 傳

<sup>35)</sup> James M. Fremgen, "Utility and Accounting Principles," *Accounting Review* (July, 1967), pp.457 ~ 467.

<sup>36)</sup> Thomas R. Prince, *Extension of The Boundaries of Accounting Theory* (Cincinnati : South-Western Pub. Co., 1963).

<sup>37)</sup> A.A.A., *A Statement of Basic Accounting*, p.9.

<sup>38)</sup> Dr. Scott, "The Basis for Accounting Principles," *The Accounting Review*(Dec., 1941), p.342.

<sup>39)</sup> M. Moonitz, "The Basic Postulates of Accounting : A.R.S.N.I. (A.I.C.P.A. 1961), p.57.

<sup>40)</sup> Kenneth Macneal, *Truth in Accounting* (Philadelphia : University of Pennsylvania Press, 1939), p.203.

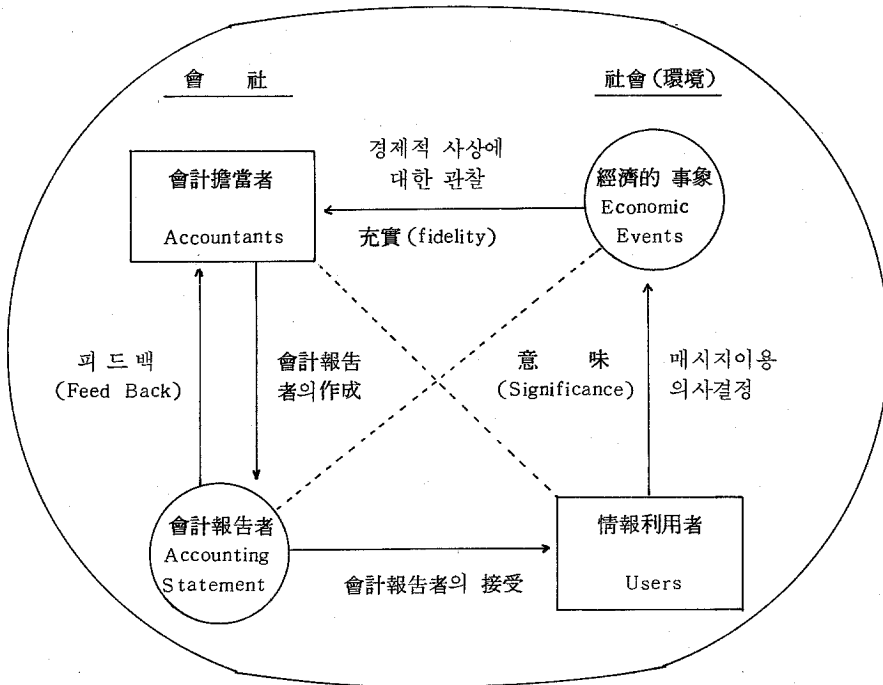
<sup>41)</sup> James W. Pattillo, *The Foundation of Financial Accounting* (Baton Rouge : Louisiana State University Press, 1965). p.110.

達 情報利用者 情報시스템 등을 中心으로 理論을 展開시킨다.

Bedford와 Baladouni는 “會計는 커뮤니케이션過程의 統合된 시스템 (Integrated System)이라고 볼 수 있다. 이 커뮤니케이션過程에는 企業이 蒐集하여야 할 情報의 選擇方法, 解析方法 등이 包含된다. 그래서 이 過程은 情報가 意思決定을 하는데 있어서 有用한 價値를 갖고 있고 또 이를 適切하게 解釋할 수 있는나와의 與否에 따라 評價될 수 있다”라고 主張하여 現代會計의 始發點이 되었다.<sup>42)</sup> 1966年 A.A.A.의 A.S.B.A.T.는 이 方法을 中心으로 다른 方法을 折衷하여 이루어졌다. 이 方法은 會計學에 큰 影響을 미쳐 意思決定理論, 測定理論, Cybernetics 등 情報理論으로 發展하여 行動科學會計의 出現을 초래했다.

이러한 커뮤니케이션 過程을 圖示하면 表IV-2와 같다.<sup>43)</sup>

表IV-2. 會計와 커뮤니케이션 매트릭스



7) 行動科學的 接近方法 (Behavioral Approach)

行動科學的 接近方法은 行動的 接近方法이라고도 하며 人間行動을 綜合科學性 (Interdisciplinary Approach)에 따라 分析 體系化하려는 獨立의 學問인 行動科學의 觀點에서 個人 集

<sup>42)</sup> Norton M. Bedford and Vahe Baladouni, "A Communication Theory Approach to Accountancy," Accounting Review (October 1962), pp.650 ~ 659.

<sup>43)</sup> Norton M. Bedford, In Come Determination Theory : An Accounting Frame Work (Reading, Mass Addison-Wesley Pub. Co., Inc. 1965), p.198.

團의 會計資料에 對한 反應 人間行動을 記述 分析 豫測하는 데에 重點을 두고서 會計理論을 展開한다. 따라서 이 方法에 있어서는 會計報告者 自體에 對한 論理的 理論展開보다는 會計資料가 어떻게 變化할 것이냐에 重點을 둔다. 즉 커뮤니케이션 過程을 통해 人間行動을 說明하고 그로인한 會計資料의 有用性 意思決定의 有用性을 다룬다.

이 方法은 오늘날 會計의 全分野에서 活用되고 있으나 實用主義的 接近方法과 마찬가지로 主觀的 判斷에 크게 依存하고 있다는 데에 限界가 있다. 그러나 Prince는 會計理論은 動機的 公準(Motivational Postulates)에 依해서 展開 發展되어야 한다고 行動科學的 接近方法을 強調하였다.<sup>44)</sup>

#### 8) 社會的 接近方法(Sociological Approach)

이 方法은 社會的 觀點에서 社會向上, 社會福祉와 같은 社會的 目的의 實現과 社會現狀을 中心으로 理論을 展開하는 方法이다. 이 方法은 會計原則을 社會에 미치는 效果 影響에 따라 評價하며 變數와 變數간의 關係를 다룬다는 점에서 行動科學的 接近方法과 類似하다. 그러나 이 方法은 利用者指向의 接近方法이 아닌 광범한 社會的 影響에 對해서 즉 社會 全體의 厚生的 觀點에서 다룬다는 점에서 行動的 方法과 다르다 할 수 있다.

Ladd는 重要한 會計의 社會的 役割은 企業에 관한 情報를 大衆에게 傳達하는 것과 公害抑制과 같은 環境問題, 人的資源의 活用, 會社 費用과 收益에 관한 資料의 公示에 관한 것이라고 하여 社會的 接近方法을 시사하고 있다.<sup>45)</sup> 한편 英國에서는 모든 監査받은 財務諸表가 厚生目的에 따라 判斷되어 作成되고 監査받을 것을 要求하고 있다.

이 方法은 社會的 目的의 實現이라는 視點에서 바람직하지만 厚生的 判斷이 어떻게 이루어져야 할 것인가 적절한 會計原則 節次가 設定되기 어렵다. 厚生的 判斷에는 主觀性이 介入되고 있다는 점에서 限界가 있으나 社會會計의 分野에서 公害 社會的 責任 등과 관련하여 크게 利用되고 있다.

#### 9) 巨視經濟的 接近方法(Macroeconomic Approach)

巨視經濟的 接近方法은 企業實體를 包含한 國民經濟(National Economy)라는 巨視經濟的 觀點에서 國家經濟 및 經濟政策의 遂行에 關聯된 問題를 中心으로 會計理論을 展開하는 方法이다.

巨視經濟的 接近方法은 規範的 記述的 模型을 모두 適用하여 個人과 企業의 行動을 分析한다는 점에서 行動的 社會的 接近方法과 類似하나 國家經濟政策의 遂行과 關聯된 會計目的을 다룬다는 점에서 다르다.

이 方法은 國民經濟의 發展이란 至上課題를 會計行爲의 規範으로 하여 規範的 會計理論을 展

<sup>44)</sup> Prince, *op.cit.*

<sup>45)</sup> Dwight R.Ladd, *Contemporary Corporate Accounting and The Public* (Homewood, Ill.:Richard, Irwin, Inc., 1963), p.1.

開시킨다. 예를 들면 스웨덴의 경우 會計報告의 目的中 하나는 每年 安定的으로 利益을 報告하는 것으로 減價償却과 積立金에 있어서 伸縮의인 政策을 採擇함으로써 合法的인 利益의 操作 (Income Smoothing)을 許容하고 있다.<sup>46)</sup> 또한 우리나라의 特別減價償却制度 美國의 Investment Tax Credit 등은 巨視經濟的 接近方法의 例라 할 수 있다. 한편 美國에서 在庫資產의 評價方法의 代替的 選擇에 따른 國民經濟의 影響에 관한 記述的 模型을 통한 巨視經濟的 接近方法의 利用을 볼 수 있다. 오늘날 會計의 새로운 分野인 巨視會計 (Macro Accounting)의 出現과 더불어 이 方法은 널리 利用되고 있다.<sup>47)</sup>

#### 10) 事象的 接近方法 (Events Approach)

事象的 接近方法은 事象會計의 事象理論을 中心으로 事象<sup>48)</sup>의 特性과 各 情報利用者의 相異한 使用目的에 따라 會計 情報를 提供 公示하고자 하는 方法이다. 事象的 接近方法은 ① 情報利用者는 各者의 意思決定模型 効用函數에 따라 行動한다. ② 會計目的은 여러가능한 意思決定模型에 有用한 經濟的 事象에 관한 目的適合한 情報를 提供하는 것이다. ③ 事象은 單純히 總計를 表示하기 보다는 情報利用者의 欲求 用途 豫測目的에 따라 적절히 整理하여 價値 重要性을 부여하거나 統計로 表示되어야 한다. ④ 未來에 對한 좀더 正確한 豫測을 可能케 한다는 점을 前提로 傳統會計의 價値的 接近方法을 批判하고 있다. 즉 ① 傳統會計는 多數의 利用者 및 利用目的이 前提되며, ② 對應의 法則에 의한 純利益의 決定을 目標로 하며, ③ 미리 定한 會計報告의 目的에 의거하여 事象을 단순히 合算한 總計로만 報告한다. ④ 未來의 價値에 對한 推定을 現在의 純利益으로 測定하는 傳統會計의 價値的 接近方法과 對照的으로 事象的 接近方法은 說明되어진다.

事象的 接近方法은 ① 會計情報는 事象의 特性, 情報利用者의 欲求에 따라 表示되어 좀더 나은 意思決定의 豫測에 利用될 수 있다. ② 從來의 價値的 接近方法을 脫皮하고 事象中心의 會計理論을 展開할 수 있다는 長點과 ① 情報의 選擇基準이 모호하여 完全한 理論體系化가 의 문시된다. ② 情報의 增加로 과도한 情報處理의 부담을 갖게 된다. ③ 事象의 測定 對象 (客體 Objects)의 測定보다 더 檢證可能하다고 하거나 事象의 特性에 따라 表示하는 것이 選擇된 事象의 表示보다 더 나은 豫測으로 이끈다는 確實한 증거가 없다는 短點을 지니고 있다. 이러한 事象的 接近方法은 1963年 Vatter에 暗示되어<sup>49)</sup> 1969年 Sorter에 의해 提示되었으며 그 뒤 Johnson이 總計 豫測의 問題를<sup>50)</sup> Liberman과 Whinston이 컴퓨터의 情報시스템을<sup>51)</sup>

<sup>46)</sup> Gerhard G. Mueller, International Accounting (N.Y. Macmillan Co., 1967), pp. 27~30.

<sup>47)</sup> 巨視會計는 生産 a/c 과 資本 a/c 을 中心으로 a/c 를 설정하고 附加價値分析, 資本變動分析 및 現在價値에 의한 資本消費計算을 測定原理로 하여 巨視經濟的 接近方法으로 體系化를 시도하고 있다.

<sup>48)</sup> 南相午, *op. cit.*, pp. 257~258.

<sup>49)</sup> 南相午, *op. cit.*, pp. 257~259.

<sup>50)</sup> Orace Johnson, (October, 1970), pp. 641~653.

<sup>51)</sup> Arthur Z. Lieberman and Andrew B. Whinston, "An Events Accounting Information System," Accounting Review (April, 1975), pp. 246~258.

事象의 接近方法과 관련시켜 說明하고 있다. Scoter 는 A.S.O.B.A.T. 에서 권고한 現行價值 (Current Value) 와 歷史原價를 함께 表示한 多欄式財務諸表의 作成은 事象의 接近方法에 一致한 會計思考라고 주장하고 있다. 이러한 方法은 아직 未完成의 段階이나 새로운 會計思考로써 注目되고 있다.

## 2. 情報理論의 方法論

이 方法은 會計를 情報시스템으로 規定하여 理論을 展開하는 接近方法으로서 最近 注目되고 있다. 이 方法은 傳統的 理論이 非營利團體의 會計를 說明하지 못하고 原理들 相互間의 論理的 矛盾이 적지 않으며 統一된 論理體系形成이 困難하다는 批判下에 情報理論을 導入 會計情報를 中心으로 演繹의 方法으로 表Ⅳ-3 과 같은 論理的 體系化를 시도하고 있다.

表Ⅳ-3. 會計情報理論의 體系<sup>52)</sup>

- 一般概念 (會計의 目的과 本質에 관한 概念)
- 會計情報利用者의 意思決定理論
  - ① 會計情報利用者의 種類, ② 會計情報利用者의 意思決定 目的과 與件
  - ③ 情報利用者의 意思決定 法則
- 會計의 對象에 관한 理論
  - ① 會計實體의 財務狀態의 構成, ② 會計實體의 活動 및 變化
- 會計情報의 測定理論
  - ① 測定方法, 節次, 時點, ② 測定基準
- 會計情報의 處理理論
  - ① 資料의 蒐集方法, ② 資料의 分類方法, ③ 資料記錄方法,
  - ④ 資料改善, 整理方法
- 會計情報의 傳達理論
  - ① 報告樣式, ② 報告用語, ③ 報告時期 및 頻度, ④ 傳達媒介 및 方法

### 1) Demski, Feltham, Horngren & Jaedicke 見解

이들은 原價會計, 管理會計에 있어 原價決定과 代替案의 選擇에 관한 會計情報를 얻기 위한 方法으로 提示되었다. 歷史의 情報傳達 利用者 意思決定模型 情報評價 接近方法으로 分類하고 있다.<sup>53)</sup>

#### (1) 歷史의 情報傳達 接近方法

歷史의 情報傳達 接近方法은 歷史의 資料의 蒐集 또는 情報의 公示를 위해 理論的 構造를 形成하고 이 자료의 처리를 위한 會計原則을 制定하는 따라서 財務會計 中心의 傳統會計의 接近方法이라고 할 수 있다.

<sup>52)</sup> 趙星河, “會計情報理論의 展開,” 경영논단, 제 1 권 (高대經營大學院編, 1974), pp.38 ~ 42.

<sup>53)</sup> Demski, Feltham, Horngren and Jaedicke, *op.cit.*



이 方法에 있어서의 會計目的은 標準的인 會計情報을 提供함으로써 모든 情報利用者가 그 意味를 理解하고 自己의 利用目的에 따라 情報을 修正하고 利用할 수 있도록 하는데 있으며 결국 絕對的 眞實의 情報을 假定한다.

Ijiri 는 이 方法은 1960年 까지의 會計文獻을 支配하였던 思考였으며 1941年 A.T.B. No.1에 수록된 會計의 意義도 이러한 思考를 반영한 것이라고 하였다.<sup>54)</sup> 이 方法은 ① 歷史 原價會計시스템 중심의 傳統會計의 理論說明에 有用하며, ② 特定한 會計原則 規則을 強調함으로써 意思決定을 위한 代替案의 選擇問題에 有用할 수 있다는 長點을 지닌 反面 ① 情報利用者의 異質의 欲求를 고려치 않고, ② 情報의 効益 原價比較에 의한 經濟性을 고려치 않는 短點을 지니고 있다.

(2) 利用者 意思決定模型 接近方法

利用者 意思決定模型 接近方法이란 情報利用者의 意思決定模型을 前提로 하여 이 意思決定에 適合한 會計情報을 測定 提供하는 것을 重要示하는 情報利用者 存在와 各各의 意思決定模型은 相異한 情報을 必要로 하며 利用者는 相異한 目的에 따라 情報을 決定한다고 假定한다. 그리고 絕對的 眞實 대신 條件付의 眞實을 要求한다.

이 方法은 原價會計 管理會計 특히 代替의 方法을 選擇하는 經營意思決定에 널리 利用되었으며 A.S.O.B.A.T. A.P.B. Statement No.4 등에도 採擇되었다. 이 方法의 長點은 情報利用者의 相異한 情報欲求를 고려하는 점이며 短點은 歷史的 情報傳達接近方法과 마찬가지로 情報을 얻는데 所要되는 情報原價를 고려치 않는 점이다.

(3) 情報評價接近方法

이 方法은 情報에 依해 期待되는 効益과 情報을 얻는데 所要되는 原價(Costs)를 比較하여 最適의 會計情報을 選擇하는 것으로 情報經濟的 接近方法(Information Economics Approach)이라고도 한다.

이 方法은 會計擔當者가 意思決定者로서 情報利用者가 各會方法에서 취할 可能한 行動과 各行動으로부터 나오게 될 經濟的 成果를 고려하여 最適의 原價 効益관계가 성취될 수 있도록 代替的 會計方法中에서 最善의 方法을 選擇하는 것이다. 따라서 絕對的 條件付의 眞實이 아니라 情報의 經濟性 또는 目的 指向性에 비추어 眞實을 추구한다. 따라서 次善의 眞實로서 經濟的이라면 받아들일 수 있는 것이다. A.A.A.의 Committee Report에서는 情報評價接近方法에 의한 基本的 意思決定基準으로써 다음과 같은 數式을 提示하고 있다.

$$\text{極大化 } P = B - C$$

B : 豫測된 効益의 合計

C : 豫測된 原價의 合計

P : B와 C의 差異

<sup>54)</sup> Yuji Ijiri, *op.cit.*, pp.30~32.

最近 우리나라 企業會計基準에서는 研究開發費를 移延資産化하지 않고 當期 費用化하도록 하고 있는데 이는 情報評價의 接近方法에서 볼 때에 社會原價가 社會效益보다 훨씬 커질 수도 있을 가능성이 있어 批判의 所地가 있다. Demski 는 이 接近方法은 會計情報를 商品처럼 취급하는 것이라고 評한다.<sup>55)</sup>

## 2) Kieso and Weygandt

### (1) 眞實利益 接近方法

眞實利益 接近方法은 單一의 會計方法을 適用하여 企業의 經濟의 眞實을 把握하는 것이 會計目的이라 하여 Canning의 “The Economics of Accounting”(1929), Sweeny의 “Stabilized Accounting”(1936), Macneal의 “Truth in Accounting”(1939) 같은 文獻은 이 方法을 택한 것이다라고 하였다.

이 方法은 前述한 歷史的 情報傳達 接近方法과 같은 方法이라 할 수 있다.

### (2) 意思決定模型 接近方法 (Decision Model Approach)

이 方法은 前述한 利用者 意思決定模型 接近方法과 비슷하다.

### (3) 個別利用者 接近方法 行動科學的 接近方法 (Individual User Approach-Behavioral Approach)

이 方法은 個別情報利用者の 行動을 中心으로 理論을 展開한다. 前述한 利用者, 意思決定模型 接近方法이 規範的 假定을 하나 이 方法은 記述的으로 個別行動을 觀察하여 說明한다. 例를 들면 物價變動情報가 必要한가에 對해 利用者の 意見을 調査하여 必要하다면 提供되어야 하며 어떻게 하는가를 조사하여 알아 볼 수 있다.

### (4) 總合利用者 接近方法-効率的 市場接近方法 (Aggregate User Approach - Efficient Market Approach)

이 方法은 個別利用자가 아닌 利用者 集團의 行動을 中心으로 理論을 展開하는 것으로 특히 株價와 會計情報와의 相互關係를 分析하는 効率的 市場假說에 依해 說明되고 있으므로 効率的 市場接近方法이라고도 한다. 따라서 이 方法은 資本市場이 効率的이라고 假定하기 때문에 單一의 情報가 아닌 代替의 情報도 公示되어야 한다고 主張한다.

### (5) 情報經濟的 接近方法 (Information Economics Approach)

이 方法은 前述한 情報評價 接近方法과 같은 概念이다.

## 3. A.A.A.의 方法論

A.A.A. 는 1977年 “Statement an Accounting Theory and Theory Acceptance”를 發表하여 現存하는 會計理論의 接近方法에 對해 아래와 같이 提示하고 있다.

<sup>55)</sup> Joe Demski Choice Among Finance Reporting Alternative,” Accounting Kewiew (April, 1974).

## 1) 古典的 接近方法(Classical Approach)

이 방법은 眞實利益 및 歸納的 模型의 接近方法이라고도 불리운다. 이 방법은 財務諸表 中心으로 展開되었으며 다음과 같이 分類된다.

## (1) 規範的 演繹的 學派(Normative Deductive School)

이들은 眞實利益에 對한 추구를 中心으로 首尾一貫된 理論의 體系化를 重要시 하여 規範的 演繹的 模型의 方法을 취하였다. 이 방법은 經濟學의 概念으로 부터 利益 資產의 概念을 抽出하여 利益測定 中心으로 理論을 展開하였다. 利益測定을 위한 資產評價基準은 單一의 基準이 즉 現行價値를 나타낸 것이 되어야 하며 現行價値의 源泉으로써 Paton MacNeal 등은 市場價値를 Canning Sweeny 등은 割引된 現價를 Sprouse Moonitz 등은 一般物價變動의 修正을 Paton Sweeny 등은 代替原價를 권고하였다.<sup>56)</sup>

## (2) 歸納的 學派(Inductive School)

이는 歷史原價主義를 主張하는 Lettleton, Ijiri, Hatfield를 中心으로 하는 歸納的 記述的 接近方法을 택하는 學派이다. 이들은 會計實務를 觀察함으로써 原則을 유도해야 하며 이러한 會計實務의 一般化가 恒常 會計에서는 維持되어야 한다고 주장한다.

## 2) 意思決定-有用性 接近方法(The Decision - Usefulness Approach)

이 방법은 會計의 有用性 目的을 中心으로 理論化하는 것으로 아래와 같이 分類된다.

## (1) 意思決定模型(Decision Models)

會計의 主要目的은 情報利用者의 意思決定에 有用하도록 財務的 情報를 提供하는 것이며 會計情報基準으로서 目的適合性, 信賴性 등을 들고 投資者의 意思決定 過程을 中心으로 하는 外部報告에 중점이 주어져 現金흐름에 對한 豫測이란 問題가 다루어진다. 이 방법은 Chambera에 의해 구체화 되었다.<sup>57)</sup>

## (2) 意思決定者(Decision Makers)

이는 意思決定者 行動을 觀察하는 經驗的 研究를 中心으로 하는 方法으로 財務諸表 公示의 適切性, 財務諸表資料의 有用性, 利害關係者 集團의 態度, 財務報告에 영향을 미치는 重要性 判斷 등에 관한 行動科學會計研究(B.A.R.)를 中心으로 하는 個別利用者와 資本市場의 効率性, 會計方針의 變更으로 인한 株價行動 投資포트폴리오 등의 연구를 통한 總合利用者에 對한 연구가 포함된다.

## 3) 情報經濟的 接近方法(Information Economics Approach)

이 방법은 情報를 하나의 「經濟的 商品」으로 取扱하는 것으로 情報의 評價, 정보시스템의 設計 選擇을 中心으로 하는 單一個人의 경우와 多數의 異集의 個人이 情報를 要求하는 경우에

<sup>56)</sup> 南相午, *op.cit.*, pp.302~303.

<sup>57)</sup> Raymond J. Chambers, "Bluepoint for a Theory of Accounting," *Accounting Research* 6 (Jan. 1955), pp.17~25.

있어서의 公共財務諸表의 問題를 다루는 厚生會計에 있어서의 情報經濟學의 問題로 規制問題와 規範的 基本問題가 있다.

## V. 結 論

以上에서 會計理論의 一貫된 論理體系化를 위한 努力으로 諸接近方法論에 대하여 研究하여 보았다. 먼저 方法論의 對象으로서의 會計理論의 本質을 史的考察을 통해 究明하고 여러 學者 研究團體들에 의해 提示된 諸方法에 關係 分析하여 보았다. 이러한 諸方法論은 各各 독특한 學問的 背景을 가지고 會計의 一分野에서는 妥當性을 지니고 있으나 會計 全分野를 論理的으로 體系化시키지는 못하고 있다. 따라서 會計理論의 一貫된 論理體系化를 위한 方法論의 시도로 綜合科學的 接近方法(Interdisciplinary Approach)인 經驗的 研究(Empirical Approach)와 Contingency Approach를 提示해 보았다.

결국 會計(Accounting)란 社會와 人間을 對象으로 하는 社會科學이다. Anthony Hopewood가 “會計란 人間에 관한 것 …… 會計는 복잡한 行動들을 組織하고 統制하는 問題를 다루는 人間의 諸反應中의 하나이다”라 하며 會計의 社會科學性은 물론 人間的 行動의 次元에서도 會計가 論議되어야 한다는 점을 시사하고 있다.<sup>58)</sup> 그럼에도 불구하고 史的考察을 통해서 볼 때 종래의 傳統會計의 方法論은 주로 財務諸表를 中心으로 對應의 過程에 의한 利益決定, 計定 分析, 概念研究, 會計處理 등에 관한 技術的 實務的 歸納的 方法에 집중되어 있으며 그러나 우리나라는 1950年代 後半에 와서야 겨우 實務的 會計原則에 관한 약간의 論議가 始作되었다. 그러나 行動科學과 커뮤니케이션理論 등 諸隣接科學의 영향을 받아 會計를 情報System으로서의 把握하는 現代會計는 規範的 演繹的 情報理論的 接近方法으로 計量的 分析技法을 活用하여 會計實務와의 有機的 관련하에 會計理論의 體系化를 시도하고 있다.

한편 動態的인 時代的 要請과 環境變化는 會計에 意思決定會計, 行動科學會計, 人的資源會計, 社會會計, A. I. S. 國際會計 등의 새로운 分野와 豫測情報, 社會責任情報, 貨幣價值變動情報 등의 技能上的 새로운 問題를 提起시키고 있어 會計理論의 發展的 體系化를 위한 完全한 方法論의 提示가 앞으로 要求되는 課題라 할 수 있다. 이러한 課題는 現代諸隣接科學의 發展과 學者, 實務者 會計專門機關의 부단한 努力으로 Contingency Approach와 經驗的 接近方法의 精致化에 의해 解決되리라 믿는다.

<sup>58)</sup> Anthony Hopewood, Accounting and Human Behavior (Englewood Cliffs, N.Y.: Prentice-Hall, Inc, 1974), p.1.

## 參 考 文 獻

1. 金光雄, 社會科學研究方法論, 博英社, 1976.
2. 南相午, 會計理論, 日新社, 1981.
3. 宋吠永, 增補近代會計學, 法文社, 1963.
4. 宋 梓, “會計理論과 研究方法論,” 會計學研究 第4號, 韓國會計學會, 1982.
5. 尹根鎭, 四介松都治簿法研究, 단국대 출판부, 1970.
6. 李正浩, 現代會計理論, 法文社, 1974.
7. 趙星河, 會計情報의 理論 改正增補版, 貿易經營社, 1978.
8. 趙益淳, 現代會計學, 博英社, 1979.
9. Anthon, R.N. Management Accounting :Text and Cases Richard D. Irwin, Inc. 1970.
10. A.A.A. *A Statement of Basic Accounting Theory*. Chicago : Ill. A.A.A. 1966.
11. Bedford, N.N. and Baladouni, V. “A Communication Theory Approach to Accounting,” *Accounting Review* (Oct.). 1962.
12. Bernal, J.D. *Science in History Vol. I : The Emergency of Science*. The M. I. T. Press. 1971.
13. Chambers, K. J. *Accounting Evolution and Economic Behavior*. Prentice-Hall, Inc. 1966.
14. Fremgen, J.M. “Utility and Accounting Principles,” *Accounting Review* (July). 1967.
15. Hendriksen, E.S. *Accounting Theory, 3rd ed.* Richard D. Irwin, Inc. 1977.
16. Hopewood, A. *Accounting and Human Behavior*. Prentice-Hall, Inc. 1974.
17. Johnson, O. “Toward an Events Theory of Accounting,” *Accounting Review* (Oct.). 1970.
18. Johnson, R.A., Dast, F.E. and Rosenzweig, J.E. *The Theory and Measurement of System*. McGraw-Hill, Inc. 1973.
19. Ladd, D.R. *Contemporary Corporate Accounting and The Public*. Richard D. Irwin, Inc. 1963.
20. Littleton, A.C. “Accounting Rediscovered,” *Accounting Review* (April). 1958.
21. McDonald, D. I. *Comparative Accounting Theory*. University of Pennsylvania Press. 1939.
22. Mueller, G.G. *International Accounting*. MacMillan Co. 1967.
23. Paton, W.A. and Littleton, A.C. “An Introduction to Corporate Accounting Standards,” *A.A.A. Monograph No.3*. 1940.
24. Scott, Dr. “The Basis for Accounting Principles,” *Accounting Review*. (Dec.). 1941.
25. Sterling, R.R. *Research Methodology in Accounting*. Scholars Book Co. 1972.

## A Study on Methodology in Accounting Theory

**Tae Jong Jung**

*Dept. of Health Administration*

*Kwangju Health Junior College*

### *>Abstract<*

This paper attempts to examine and to develop methodology of accounting theory with the perception of these three questions.

First, As Woolf says that the history of accounting is a history of civilization, after all accounting is a social science of which objectives are human and society. Since 1960s, systematization of accounting theory has been attempted through various methodology that depend upon the development of other disciplines. But there is not yet methodology that systematizes completely accounting theory by which accounting practice can be evaluated and developed.

Second, Modern industrial society has the characteristics of enlargement of scale, complexity, specialization, diversification of objectives, enforcement of external demand and so on. These characteristics consequently cause accounting to adjust these changes and to develop new methodology.

Third, One of the principal functions of modern accounting is to provide useful informations to the decision-maker. Because of informations provided by various methodology, the user may probably make a mistake in their decision making, so, there is a need to understand various methodology.

In the preface, with these objectives the integrative approach through studying a large literature was employed.

In the second and third chapter, the basis of this study needs to examine the reality of accounting theory which is the objective of methodology through the historical insight. According to Hendriksen, accounting theory has been developed from ancient method of recording and counting.

Through medieval Italian double-entry book-keeping and the forming stage of accounting theory centered on accounting principles of 1930s, it is being systematized as a science by A.P.B., F.A.S.B. and so on since 1960s. Now it has broad fields like a financial accounting-managerial accounting-macro accounting. Accounting theory may be defined as logical reasoning in the form of a set of broad principles that provide a general frame of reference by which

accounting practice can be evaluated and guide the development of new practices and procedures. Therefore, it premises its objectives, ability to explanation and predictive ability.

In the fourth chapter, different methodology which has been discussed was examined evaluated. There are 1. Deductive approach 2. Inductive approach 3. Pragmatic approach 4. Ethical approach 5. Communication theory approach 6. Behavioural approach 7. Sociological approach 8. Macroeconomic approach 9. Events approach 10. Information theory approach by Demski, Feltham, Horngren & Jaedicke and by kieso & Weygandt 11. Classical approaches, The dicision-usefulness approach, Information economics approach by A. A. A. and so on.

In conclusion, a suggestion for the research question is given which is a complete methodology for systematizing of modern accounting theory which has various functions like informations about prediction, social responsibility and monetary value, and broad fields like decision making accounting, behavioral accounting, human resource accounting, socioal accounting, A. I. S, international accounting and so on.

To be sure this problem will be solved with the development of modern interdisciplines by continuous researches of professors, accounting firms and societies, and other business-related organizations.