

현대회계의 발전과정과 회계사고 및 회계기준의 변화[†]

The Historical Development of Modern Accounting, and
the Change of Accounting Thought and Standards

고 성 효*
(Ko, Seong Hyo)

목 차

- I. 서론
- II. 현대회계의 발전과정과 회계사고 및 회계기준의 변화
- III. 결론

I. 서론

회계사고는 특정 시대 및 특정 사회환경에서 형성되어 회계에 대해 일반적으로 합의된 사회적 가치라고 할 수 있다. 이러한 회계사고는 시대적 경제사회환경에 따라 변화하여 왔고, 회계실무와 회계이론도 변화하는 시대적 회계사고의 흐름에 따라 그 성격이 변천되어 왔다. 지난 21세기 백 여년 동안 인류 경제사회의 변화는 상상을 초월한 눈부신 발전의 시기였다. 어느 때 어느 곳에서든 기업회계실무는 그 시대의 기업활동을 비춰주는 기업환경의 거울이며, 사회적 관점에서 회계는 그 시대 그 사회의 사조와 실상을 비추어주는 경제사회발전의 거울이다. 현재 회계실무 및 회계이론의 발전은 지난 1세기동안 드라마틱한 발전적 변화의 시대였다. 그 동안 현대회계의 발전과정에서 시기에 따라 어떠한

† 이 논문은 2013학년도 제주대학교 학술진흥연구비 지원사업에 의하여 연구되었음

* 제주대학교 경상대학 회계학과 교수

회계사고가 형성되었고, 그에 따라 회계실무와 회계이론이 어떻게 변화 발전되어 왔는지를 통찰하는 것은 매우 중요하고 의미 있는 일이다.

Hendriksen(1982)은 회계실무의 기초가 되어온 현대회계이론의 발전단계를 1930년 이전, 1930년대 이후 1973까지 미국공인회계사회(American Institute of Certified Public Accountants)에 의한 회계절차위원회(Committee on Accounting Procedure)시대와 회계원칙심의회(Accounting Principle Board)시대, 1973년 이후 재무회계기준위원회(Financial Accounting Standard Board)로 구분하고 있다. Evans(2003)도 현대회계의 발전과정을 회계실무의 기초가 되는 회계기준 수립기구의 변천에 따라 CAP이전, CAP, APB, FASB시대로 구분하고 있다. 이 연구에서도 Hendriksen과 Evans의 이론을 중심으로 현대회계의 발전과정에서 회계사고, 회계이론 및 회계개념, 그리고 회계기준 및 회계실무의 변천과정을 살펴보고자 한다.

이 연구의 목적은 현대회계의 발전과정에서 회계사고, 회계이론, 및 회계기준의 변천과정을 고찰하여 현재 회계실무를 평가하고 미래 회계발전 방향을 모색하는데 있다. 이를 위해 Hendriksen(1982)과 Evans(2003)의 회계이론을 토대로 관련된 회계문헌분석에 의해 고찰한다.

현대회계의 탄생배경이 되는 제1차 세계대전 이후의 미국경제 환경 및 세계경제대공황, 그리고 공황 이후 현대회계 탄생과정에서 형성된 1930년 전후의 회계사고 및 회계실무, 1930년대 이후 현재까지, 증권거래위원회(Securities and Exchange Commission), AICPA, 미국회계학회(American Accounting Association), FASB, 그리고 국제회계기준원(International Accounting Standard Board) 등 회계 관련기관을 중심으로 어떤 회계환경과 회계사고를 토대로 하여 현대회계이론을 형성하고 회계기준 수립하여 왔는지에 대한 내용을 중심으로 고찰하고자 한다.

Ⅱ. 현대회계의 발전과정과 회계사고 및 회계기준의 변화

1929년 미국의 경제대공황은 현대회계를 탄생시킨 역사적 사건으로, 새로운 자본시장체제를 구축하기 위해 미국의 증권관계법이 제정되면서 회계원칙의 필요성을 인식하게 되었다. 1930년대 현대회계의 탄생 이후 현재까지, 사회경제발전에 따라 회계환경도 끊임없이 변화해 왔으며 회계사고 또한 지속적으로 변화 발전되어 왔다. 이러한 회계사고의 변화는 새로운 회

계개념을 형성하며 회계이론을 발전시켰고, 이와 더불어 회계기준(원칙) 및 회계실무도 지속적으로 개선시켜 왔다. 그동안 SEC, AICPA, AAA, FASB, IASB 등 회계 관련기관들의 여러 노력(법규, 규정, 공보, 보고서 등)이 현대회계의 토대를 마련하는데 큰 영향을 미쳤다. 기업회계실무의 지침이 되는 “일반적으로 인정된 회계원칙”(Generally Accepted Accounting Principles)은 이들 노력에 의해 지금까지 발전 정립되어 온 것이다. 1936년 미국공인회계사의 회계절차위원회는 회계기준 수립을 위한 공식적인 첫 조직으로 창설되었다.

경제사회의 변화에 의한 사회적 요구에 따라 회계사고 및 회계실무는 여러 차례 커다란 변혁을 거쳐 왔는데, 1930년대 초, 1960년대 초, 그리고 1970년대 초로 크게 시대 구분을 할 수 있다. 1930년대 초는 경제공황 이후 증권관계법이 제정되었고, 이는 현대자본시장의 토대가 되는 회계원칙의 필요성을 인식함은 물론 회계사고에 큰 변화를 가져왔다. 1960년대는 APB에 의한 회계원칙 수립과 ARD의 ARS, AAA의 ASOBAT, 그리고 많은 학자들에 의해 규범이론을 중심으로 회계이론이 체계화되는 시기이다. 1970년대 이후 지금까지 FASB에 의해 체계화된 회계개념에 따라 회계기준을 수립하여 왔다. 또한 2000년대 이후, 현대회계를 주도해 온 미국에서 회계의 국제화를 지향해나가는 추세에 따라 국제회계기준원으로 그 주도권이 바뀌게 되었다.

2.1. 1930년 이전의 회계사고와 회계기준(원칙)

2.1.1. 1930년 이전의 회계사고와 회계실무

1930년 전후 시기는 회계환경 및 회계사고의 큰 변혁기였다. 1930년이 현대회계를 탄생시킨 회계사의 가장 중요한 분기점으로 보는 이유는 다음과 같은 역사적 사건이 발생되었기 때문이다.(남상오, p.127-130/ Hendriksen, p.27-29)

- (1) 1929년 세계공황과 증권관계법 제정.
- (2) 영국의 회사법 개정; 손익계산서 요구 등 주식회사 재무보고 개혁.
- (3) AIA와 NYSE의 협력을 위한 특별위원회 구성 및 활동내용.

이러한 사건들은 회계이론 보다 회계실무를 개선시키는데 큰 영향을 주었으며, 이는 이전의 회계사고에 커다란 변화의 토대를 둔 것이었다.

1920년대 말에서 1930년대 초, 여러 학자들의 저술과 토론에서 나타난 기본적 회계사고에 가장 큰 변화는 회계목적의 변화였다. 이러한 회계목적의 변화는 경영자와 채권자에

대한 개별적 정보제공에서 일반투자자와 주주에 대한 일반적 재무정보를 제공하는 것으로 바뀌었다. 이러한 목적변화는 개별 기업회계의 필요성보다 경제사회 재무계와 증권계의 압력에 의한 것이었다. 특히 제1차 세계대전 이후 증권시장의 급격한 성장은 회계정보에 대한 새로운 필요성이 나타났다. 1900년 뉴욕증권거래소에 상장된 년 평균 주식수가 약 6천만주에서, 1917년 1억8천만주, 1930년 12억주로 증권시장이 급격하게 팽창하였다.

당시 회계실무에 대해 Ripley와 Hoxsey(1915, 1927, 1930년)의 비판은 일반투자자와 주주를 위한 회계기준 개선에 매우 큰 영향을 미쳤다. 또한 회계정보는 어떤 관점이든 주주들의 판단을 오도시켜서도 안 되며, 투자에 대한 진실가치를 평가할 수 있도록 도움을 주어야 한다고 주장하였다.

이러한 재무제표목적의 변화는 다음과 같이 회계사고에 커다란 변화를 가져왔다.

(1) 대차대조표의 중요성 감소; 대차대조표를 두 손익계산서간 연결관계로 보며 계속기업개념과 보다 밀접한 가치보고서로 봄.

(2) 손익계산서 중요성 강조.

(3) 재무정보와 관련된 완전공시의 필요성; 보다 충분한 재무제표 제시 및 주식정보 이용 증가.

(4) 보고의 일관성 강조; 특히 손익계산서 작성과 관련.

이러한 변화 내용에 대한 주장들은 1930년대 전후 많은 회계문헌 및 여러 회계 관련 조직의 공표 문서에서 그 증거들을 찾아볼 수 있다. 이러한 회계사고의 변화는 1929년 증권시장 붕괴 및 1930년대 경제공황의 결과와 직접적인 영향은 아니며, 오히려 회계담당자들이 당시 수용하지는 않았지만 이전부터 실무에서 성숙되어온 회계관습적 변화라는 사실이 매우 흥미로운 일이다.

이들 변화 가운데 가장 중요한 것은 대차대조표에서 손익계산서로 그 중요성 강조가 변화 이행되었다는 점이다. 이는 제1차 세계대전에서 1930년대 후반에 이르기까지 미국 및 유럽에서 나타난 현상이었다. 1908년 독일의 Schmalenbach는 년차보고서에서 자본상태 뿐만 아니라 경영활동성공에 대한 정보도 제공되어야 한다고 강조하였다. 1920년대 미국과 영국에서 이익에 관한 정보를 제공하는 기업들이 계속 증가하였다. 이러한 영향은 1920-1930년대 많은 저술과 관계기관의 공표에서 찾아볼 수 있는데, 회계배분과 발생주의의 본질 및 이와 관련되어 이익에 미치는 영향은 많은 관심의 초점이 되었다. 또한 비용이연의 임의적 처리 및 이익의 유연화 허용항목의 증가 등 여러 증거들이 있다. 바로 이러한 것들이 1930년대 손익계산서 작성기준을 수립하는데 크게 기여하였다.

2.1.2. 1930년 이전의 회계기준(원칙)

1930년 이전 회계기준(원칙)은 미국공인회계사협회와 미국연방준비은행(Federal Reserve Board)을 중심으로 재무보고를 개선하기 위한 노력에 의해 발전된 것이다. 1894년 미국공인회계사회는 채권자에 대한 정보제공을 강조하기 위하여 대차대조표의 계정배열순서를 유동성배열에 따라 배열하도록 권고하였다. 1920년 미국공인회계사회는 회계용어의 통일성을 기하기 위하여 회계용어위원회를 설치하였다. 후속되어 나온 공표보고서는 은행에 유용한 신용목적으로 재무제표 작성과 감사절차를 표준화시키기 위한 것이다.

1917년 FRB와 FTC(Federal Trade Commission)는 신용목적으로 은행에 제출하는 재무제표 작성을 표준화할 필요성을 인식하였다. 이에 따라 연방준비위원회는 미국공인회계사회에 표준화된 회계절차의 작성지침을 요청하였다. 이 작성지침은 연방준비은행의 채택에 의해 1917년 4월 연방준비공보(Federal Reserve Bulletin)로 공표되고, 동년 약간의 수정으로 통일회계(Uniform Accounting)라는 이름으로 발간되었다. 1918년 대차대조표작성방법(Approved Methods for the Preparation of Balance Sheet Statements)이라는 명칭으로 다시 발간되었다. 1929년 연방준비은행에 의해 재무제표 검증(Verification of Financial Statements)이라는 명칭으로 개정 공표하였다. 그리고 1936년 공인회계사에 의한 재무제표조사(Examination of Financial Statements by Independent Public Accountant)라는 명칭으로 개정되었다.

1929년 통일회계는 1918년과 같이 특히 신용목적 재무제표 작성과 감사지침도 포함하고 있어, 전문회계인들은 당시 최선의 회계실무로 믿었다. 1929년 통일회계에서 대차대조표에 관한 제안된 회계절차는 신용목적으로 나온 것으로 1920년대 회계사고를 반영하고 있으며, 그 내용은 다음과 같다.

- (1) 작성지침은 주로 감사와 대차대조표 계정, 특히 유동자산과 유동부채와 관련된 것이다.
- (2) 재고자산은 저가주의로 평가하도록 하고 있다.
- (3) 고정자산의 표시와 감사는 과목분류와 기중 변동을 중요시하였으며, 원가주의 원칙의 예외로 공시로 재평가가 허용되었다.

손익계산서와 관련된 내용은 다음과 같다.

- (1) 감가상각비는 이자비용과 법인세와 같이 영업외비용에 포함.
- (2) 정상손익과 특별손익 구분.
- (3) 전기손익수정은 기초잉여금의 가감항목으로 처리.
- (4) 손익계산서와 잉여금계산서를 결합한 형식의 보고서를 제안하였다.

1936년 미국공인회계사회에서 개정된 공보는 “공인회계사에 의한 F/S 조사”라는 명칭으로 공간되었다. 이 공보는 1929년과 흥미로운 비교로 서문에 다음과 같이 기술하고 있다.

“최근 회계실무의 발전은 회계원칙의 강조, 원칙적용의 계속성, 완전공시 등 중요성이 커지는 방향으로 전개되어 왔다. 이 공보에 포함된 제안들은 신용목적 또는 주주에 대한 년차보고를 위해 공인회계사에 의한 재무제표를 조사하기 위해 적용한 것이다.”

1929년판 이후, 7년 동안 회계사고의 변화를 보여주는 1936년 개정된 주요 내용은 다음과 같다.

(1) 회계보고서의 일반목적 변화; 재무제표는 경영활동 결과를 정기적으로 검토 또는 보고할 목적으로 작성되며 기업의 재무상태와 기간성과를 다룬다.

(2) 원가주의와 계속기업의 강조.

(3) 회계절차의 적용에서 계속성의 원칙이 더욱 강조됨.

(4) 투자자에 대한 더 나은 정보를 제공하기 위해 이익보고 개선의 필요하며 이익의 수익창출능력 개념 인식; 손익계산서가 대차대조표 이상으로 중요.

(5) 손익계산서 강조; 대차대표는 회계기간간의 변화 내용을 반영하며, 오히려 손익계산서는 단일보고서 중요함.

(6) 1929년 보다 더 간결한 손익계산서 양식의 개선.

1936년 공보의 중요한 성격 가운데 하나는 대차대조표감사에 대한 언급이 전부 사라지고 재무제표의 조사라는 용어로 모두 바뀌었다. 대차대조표 감사는 1910년 쓰이기 시작하여 1917년에 널리 사용되었다. 대차대조표감사는 감사비용이 절약되고 보수주의 관점에서 은행에서도 지지되었다. 이러한 대차대조표감사에 대한 인기는 회계 중심이 대차대조표에서 손익계산서로 이행하는 과정에서 일시적 반작용 역할로 회계이론 발전에 매우 중요한 영향을 미쳤다. 대규모 주식회사의 발전과 성장, 원가회계방법의 급속한 발전, 그리고 소득세법 등은 모두 손익계산서 관점에서 중요하게 다루어졌다.

2.2. 1930년 이후 회계사고와 회계기준(원칙)

2.2.1. AICPA에 의한 회계사고와 회계원칙의 발전

미국의 GAAP는 1973년 FASB가 창설되기 전까지 AICPA의 공표가 큰 영향을 미쳐왔다. 이들 기구는 1930년대 이후 특별위원회 보고서, 회계절차위원회의 ARB, 용어위원회의 ATB, ARD의 ARS, APB의 Opinions와 Statements이다.

1) CAP이전 특별위원회

CAP가 창설되기 이전 초기의 회계기준이라 할 수 있는 통일회계원칙과 증권관계법 제정 이전 AIA와 뉴욕증권거래소(NYSE)와의 협력에 의해 권고했던 왕복문서는 성문화된 회계원칙 수립에 큰 영향을 미쳤다. 경제공황으로 증권시장이 붕괴 이후, 뉴욕증권거래소는 증권시장에서 투자자들의 신뢰성을 확보하기 위해 미국공인회계사회에 회계원칙 개발을 요청하였다. 이에 따라 미국공인회계사회는 증권거래협력특별위원회(Special Committee on Corporation with Securities Exchange)를 설치하여, 1932년 뉴욕증권거래소에 다음 회계5원칙을 권고하였다.

(1) 미실현이익은 직접적이든 간접적이든 이익으로 계상해서는 안 된다. 특별한 경우를 제외하고 기업의 정상적 활동을 통한 판매시점에 수익이 실현된 것으로 본다.

(2) 자본잉여금은 재조직 또는 유사재조직을 제외하고는 이익처분이 되는 이익으로 계상해서는 안 된다.

(3) 취득 이전의 종속회사 이익잉여금은 모회사 및 종속회사의 연결이익잉여금으로 계상해서는 안 된다. 뿐만 아니라 이를 모회사에서 배당해서도 안 된다.

(4) 자기주식에 대하여 배당을 해서는 안 된다.

(5) 내부이해관계자(임원, 종업원)의 채권 구분표시 또는 주석으로 표시한다.

나중에 증여(교환)자본과 자산평가원칙이 추가되어 회계6원칙으로 부르기도 한다. 이 원칙은 광범한 회계원칙으로 투자가 보호 및 순이익 결정요소로 중요한 두 가지 의의를 갖는다.

첫째, 회계원칙을 성문화하려는 첫 시도로 성문화된 회계원칙의 효시이다.

둘째, 회계원칙 리스트를 “accepted accounting principles” 문구로 사용했는데 나중에 이는 GAAP(Generally Accepted Accounting Principles)로 쓰이게 되었다(Evans, 2003, p.10). 그 외에도 증권거래협력특별위원회는 표준단문식 감사보고서를 고안하여 뉴욕증권거래소(NYSE)에 제의하고 승인받아 사용하기 시작하였다(남상오, 1979, p.143).

2) CAP(1938-1958)

증권관계법이 제정되면서 회계원칙개발을 위해, 1933년 회계원칙개발특별위원회가 설치되었지만 활동성과는 없었고, 그 역할은 1936년 설치된 회계절차위원회(Committee on Accounting Procedure)로 대체되었다. SEC가 회계원칙 제정 권한을 미국공인회계사회에 위임함에 따라 1936년 회계절차위원회(Committee on Accounting Procedure)가 창설되었다. 회계절차위원회는 설립 초기에 그 역할이 모호하고 활동도 미약하였다. 이에 따라 1938년 SEC가 ASR No.4에서 실질적 권위를 인정(substantial authoritative support)한

다는 공표와 압력으로 회계절차위원회는 실질적인 활동을 시작하였다. 회계절차위원회의 조직은 8명의 위원으로 시작하여 나중에 21명으로 확대되었다. 모든 위원들은 회계법인에 소속된 공인회계사들로 비상임 파트타임으로 활동하였고 소규모 스텝과 파트타임 연구부만이 있었다. 모든 위원들은 투자가 및 채권자, 기업, 학계를 제외했기 때문에 공인회계사회 입장을 취하는 편견을 갖고 활동을 하였다(Evans, 2003, p.13).

그리고 회계절차위원회는 회계문제를 해결하기 위한 회계이론(포괄적 회계원칙) 개발을 목적으로 5년 계획을 수립하였으나, 단기적이고 개별적 특수문제 해결을 강조하다 보니 결국 이론 개발을 포기할 수밖에 없었다.

CAP는 21년 동안 사적 기관으로 회계실무 발전에 크게 기여한 공식적 회계기준 수립 기구로 큰 역할을 했다. 1939년 ARB No.1 발행을 시작으로 No.51(1959)까지 발표되었다. 이들 주요 내용 및 회계사고를 요약하면 다음과 같다.

- (1) 이익결정은 당기업적주의를 기본 기준으로 제시(ARB No.43)하고, 이를 위해 손익계산서와 잉여금계산서를 결합한 보고서를 제안하였다.
- (2) 판매시점에서 수익실현개념은 재고자산 가격으로 하고, 예외적으로 고가귀금속, 원가보상계약, 장기공사계약, 그리고 불확실성이 높은 해외영업의 경우에 허용하였다.
- (3) 비용은 수익을 획득한 시점에 인식하고, 비용과 손실을 구분하려고 하였다.
- (4) 일반적인 원가기준은 재고자산, 감가상각, 그리고 연결보고서 작성에 수용되었다.
- (5) 재무제표의 적정공시와 계정분류에 대한 내용들이다.

그리고 회계용어위원회는 1920년에 창설되어 나중에 회계절차위원회로 통합되어 1953년까지 8개보고서가 발간되었다. 이들을 통합하여 ATB No.1(1953)으로 발간되고 1959년까지 3개의 보고서가 더 발간되었다. 그 주요 내용 및 회계사고를 요약하면 다음과 같다.

- (1) 손익계산서의 중요성이 대차대조표를 정의하는데 반영되었다. 대차대조표는 두 개의 손익계산서를 작성하는 과정의 한 단계로서 이월 계정의 요약표로 보았다.
- (2) 원가기준의 강조는 자산의 가치(value) 및 감가상각 정의에 반영되었다.
- (3) 판매시점에서 수익실현의 일반적 기준은 수익을 정의하는데 포함되었다.

그러나 CAP의 회계기준은 이론적 토대가 없었고, 위원들의 기준수립 과정에서 재무제표작성자(기업) 및 정보이용자가 배제되었으며, 의사결정도 너무 느렸고, 특수 문제에 대한 단기적 처방에 의존하는 등 문제가 많았다. 그리고 SEC와 여러 회계문제에 대한 갈등이 있었는데, 예를 들면 이익결정에서 당기업적주의를 선호하는 CAP에 대해 포괄주의를 주장하는 SEC와 갈등을 겪기도 하였다. 또한 재고자산평가, 감가상각, 소득세배분, 연구개

발비, 영업권 등 회계처리방법의 다양성(diversity, flexibility)으로 기업간 비교가능성이 결여되는 문제들이 있었다.

3) APB와 ARD(1959-1973)

제2차 세계대전 이후 1950년대 미국의 증권시장은 제1차 세계대전 이후보다 더 큰 제2차 투자 붐이 일어났다. 이러한 투자 붐에 의해 일반투자가는 1950년대 초에 비해 1960년대 초는 2배 이상 증가(50년대 초 7백만, 60년대 초 2천만)하였다. 따라서 기업의 가장 중요한 정보원천으로 재무회계정보의 중요성은 더욱 커지게 되었다. 또한 이러한 급속한 자본시장의 성장은 투자가들에게 기업간 비교가능성 결여라는 주요 회계문제가 초점이 되고, 회계방법의 다양성을 좁히는 문제가 매우 중요하게 되었다.

회계절차위원회가 많은 문제에 직면한 이 시기, 1957년 AICPA 회장 Jennings는 연차 총회에서 당면한 위기를 극복하기 위해 기준수립에 대한 새롭고 혁신적인 접근방법을 제안하였다. 이 새로운 제안은 회계이론을 개발하고 난 다음 이를 토대로 회계기준을 수립해야 한다는 것이다. 이러한 요청으로 구성된 특별위원회의 권고에 따라 1959년 새로운 기준수립기구로 회계원칙심의위원회(Accounting Principle Board)와 관련 연구기구로 회계연구부(ARD)를 다음 세 가지 목적을 가지고 창설하였다.

- (1) GAAP를 서술적으로 표현하고,
- (2) 회계방법의 다양성 분야를 축소시키고,
- (3) 미해결 및 논쟁 분야를 정립하는 것이다.

회계연구부(ARD)는 준독립기구로 자체 이사회를 갖고, 논쟁이 되고 있는 주제에 대한 연구지원과 결과를 ARS(Accounting Reserch Study)로 발행하도록 하였다. 이는 결론이 아닌 중간 정보제공을 통하여, APB Opinion을 발행하기 전 고려사항으로 보았다.

회계연구부에 의해 연구된 주제를 양 기구 책임자의 협의를 통하여 회계기준 수립을 수립하는데 기초로 활용되리라고 믿었다. 이와 같이 APB Opinion은 APB 멤버의 개인적인 의견이 아닌 이론과 연구를 토대로 회계기준을 공표하는 APB와 ARD 두 기구의 협력에 의한 산물로 생각했다.

ARD의 연역적 규범모델은 4가지 구조적 요소 즉, 목적(objectives), 공준(postulates), 원칙(principles), 그리고 규칙(rules)을 개발하기 위한 것이다. 이러한 목적에 따라 1961년 Moonitz의 ARS No.1(The Basic Postulates of Accounting), 1962년 Moonitz와 Sprouse의 ARS No.3(A Tentative Set of Broad Accounting Principles for Business Enterprises), 그리고 1965년 Grady의 ARS No.7(Inventory of Generally Accepted

Accounting Principles)이 발표되었다.

그러나 회계이론을 형성하고 그 기초위에 회계기준을 수립하고자 했던 목표는 성공하지 못하였고, 제시된 이론들도 수용되지 못하였다. 연역적 규범모델 접근방법에 의해, Moonitz와 Sprouse는 회계공준과 회계원칙에 대한 이론을 발표하였다. 그들의 이론형성에서 ARS No.3는 당시 회계실무와 급진적 회계원칙으로 수용되지 않았다. 이들 회계원칙이 회계공준으로부터 적절하게 도출되었다 할지라도, 1962년 당시 회계실무가들에 의해 수용될 수 회계원칙이 되지 못하였다.

ARS No.1과 ARS No.3가 회계실무계에서 수용되지 못한 이유는 다음과 같이 세 가지 중요한 의미가 있다.

첫째, Moonitz와 Sprouse가 전개한 회계이론형성의 연구 결과는 연역적 규범모델이 이론 개발을 위해 최선의 접근방법으로 다시 여길 수 없게 되었다. 연역적 규범모델 접근방법은 Moonitz와 Sprouse가 수용가능한 이론을 형성하는데 실패함에 따라 비난을 받게 되었다.

둘째, Moonitz와 Sprouse의 주장은 당시 회계실무의 신성불가침 영역, 즉 역사적 원가주의, 수익비용의 대응, 그리고 실현주의 개념으로 회계실무에서 쉽게 변화될 수 없는 확고하게 고착화되어 있는 것들이었다.

셋째, Jennings의 권고와 회계실무계에서 수용되었던 이중 접근방법은 심각하게 일탈하였다는 것이다. 이 접근방법을 믿었던 모든 사람들은 Moonitz와 Sprouse의 이론 실패에 따라 심각한 문제로 인지적 혼돈을 갖게 되었다. ARS No.1과 ARS No.3의 수용거부로 인하여 APB는 필요한 지침에 대한 이론 없이 고독한 회계기준 수립을 위한 항해를 시작할 수 밖에 없었다. 결과적으로 이러한 환경 때문에 APB의 운명은 기대했던 바대로 긍정적인 결과를 갖지 못하였던 것이다.

그런데 Moonitz와 Sprouse의 이론형성은 혁신적인 연구로 주목을 받았다. ARS No.1과 ARS No.3는 공포 당시보다 오늘날 GAAP의 회계사고와 더 일치하고 있다. 비록 Moonitz와 Sprouse의 이론이 1960년대 초에 인정받지는 못했지만, 그 이론은 현재의 회계이론형성 및 회계기준 수립에 매우 긍정적인 기여를 했다.

그리고 APB에서 발표한 4개의 Statements가 있는데, 이는 특정 회계문제에 대한 분석을 통하여 회계실무가들의 이해를 돕고자 했던 정보제공 성격의 보고서들이다. 이 중 1970년에 발표된 Statement No.4 "Basic Concepts and Accounting Principles Underlying Financial Statements of Business Enterprises"는 매우 중요한 보고서이다. 이것은 회계의 기본개념과 회계원칙을 다루고 있는데, 회계의 기본 문제인 회계환경, 회계목적, 정보기

준, 그리고 회계이론의 기초아래 회계원칙을 계층적으로 설명하고 있다. APB Statement No.4는 당시 회계실무의 기초가 되는 이론과 회계원칙을 완전히 체계화시키지는 못하였지만, 1970년 초부터 변화된 새로운 회계사고 및 회계이론 발전에 큰 기여를 했다.

2.2.2. AAA의 주요 회계문헌 및 회계보고서

대부분 회계사고의 발전은 학계에서 개인이나 팀에 의한 연구와 저술활동, 그리고 소수 회계실무가들의 연구에 의해 이루어져 왔다. 회계이론과 관련된 회계문헌은 다음과 같이 분류될 수 있다.

- (1) 특정한 회계이론이나 회계실무 영역에 대한 비판적 논의 및 특정 예외 원칙
- (2) 새로운 이론이나 불완전한 이론 및 접근방법에 대한 논문이나 서적
- (3) 일반회계이론을 형성하려는 시도
- (4) 기타 회계교육에 이론 적용
- (5) 경험적 테스트

1) 1930년대까지 주요 회계문헌과 회계사고

1930년대 까지 출간된 몇몇 서적과 논문에서 나타난 회계사고는 당시 회계실무보다 더 진취적이었다. 예를 들면 Hatfield는 1909년 및 1929년 저서에서 현행가치 개념을 논의했다. Canning은 The Economics of Accountancy(1929)을 저술하여 경제학적 개념을 회계이론에 도입하는데 크게 기여했다. 그는 Cole, Hatfield, McKinsey, Montgomery, Paton, Stevenson, 및 Sprague의 저술을 참고한 것이다. 또한 그는 Fisher가 주장한 경제이론과 당시 회계사고를 비교하였다. Canning에 의해 논의된 두 가지 가장 중요한 영역은 평가문제와 평가개념 그리고 이익측정과 이익측정개념이었다.

1930년대 중반에 특정 회계이론 영역(감가상각과 물가수준 변동회계)을 다룬 두 가지 중요한 저술은 Mason의 Principles of Public-Utility Depreciation(1937)과 Sweeny의 Stabilized Accounting(1936)이다. 그리고 Byrne은 1937년 미국공인회계사회 50주년 년 차총회에서 발표한 8가지 회계원칙은 당시 매우 혁신적인 것이었다. 그리고 1938년에 저술한 Sanders, Hatfield, Moore의 "A Statement of Accounting Principles"은 회계원칙을 정립하는데 크게 기여하였다. 1939년 AAA에 의해 출간된 두 번째 모노그래프에서 Daniels는 재무제표에 반영되어야 할 이들 회계원칙을 평가하였다. 또한 1939년 Gilman은 "Accounting Concepts of Profit"를 저술하였는데, 여기에서 회계중심이 대차대조표에서 손익계산서로 이행된 이래 최초로 회계이론에 대한 포괄적 논의를 하였다. 그는 특히

실체이론의 적용, 이익결정에서 평가의 영향, 그리고 기간이익 배분에 중점을 두었다.

2) 1960년대 까지 주요 회계문헌 및 회계보고서와 회계사고

1940년 AAA의 Monograph No.3로 출간된 Paton과 Littleton의 "An Introduction to Corporate Accounting Standards"는 현대회계이론 발전에 가장 크게 기여한 저술 중 하나이다. 당시 회계실무의 기초를 형성할 수 있는 회계기준이 도출될 수 있는 체계적이고 수미일관된 원칙의 실체로 생각되는 회계이론구조를 제시하고자 하였다. 그 목적은 비록 소유자, 채권자뿐만 아니라 경영자도 암묵적 정보이용자 이지만, 이용자를 위한 정보의 유용성을 고려하지 않고 기업의 재무상태와 경영성과를 제공하는데 있었다. 이익계산과 대응 개념의 도입에 대한 강조 때문에, 이것은 일반목적 손익계산서 접근방법으로 알려져 왔다.

전술한 손익계산서 접근방법과 현재까지 계속되어온 대차대조표 접근방법이 있다. 대차대조표 접근방법에서 이익은 부의 변동을 나타내는 것이며, 주요 회계목적으로 순자산 또는 경제적 부의 측정을 강조하는 이론가들의 접근방법이다. 이 학파는 일반적으로 재무상태표에 초점을 두고, 많은 학자들이 역사적원가를 대체하는 시가 사용을 제안하였다. 예를 들어 Edwards & Bell(1961)은 주관적 가치와 주관적 이익을 측정하는데 대체원가 사용을 위한 상세 모델을 제안하였다. 같은 시기에 Moonitz와 Sprouse는 기업 부의 변동을 측정하는데 할인된 원가, 시가, 및 대체원가 사용을 제안하였다.

1960년 이전에 의사결정 모델을 특정하거나 정보를 어떻게 사용하는 지에 대한 논의는 없었지만, 특정 정보이용자에 대한 회계정보의 중요성을 인식한 일부 학자들이 있었다. 예를 들어 Alenxander(1950)는 서로 다른 이용자에 대해 다른 이익측정방법을 제안하였다. 1950년 후반에 시작하여 1960년대 까지 투자자와 채권자에 대한 기술적 모델과 규범적 모델로 모두 명시적 또는 암묵적 의사결정 모델의 발전과 관련된 학자들이 있었다. 이들 중 여러 사람들은 현금흐름정보의 필요성을 강조하였다. 결국 1969년 AAA 외부보고특별위원회는 재무회계보고에 포함될 목적적합한 정보로서 현금흐름정보에 관한 권고로, 현금흐름에 대한 규범적 의사결정 모델 사용을 시도하였다. 투자가는 투자 의사결정을 하는데 있어서 미래 현금흐름 정보를 원한다는 명시적 가정은 AICPA의 재무제표목적 Study Group(1973)과 FASB SFAC No.1(1978)의 보고에서 찾아볼 수 있다. 그런데 이들 두 보고서에는 투자자들이 일차적으로 미래현금흐름에 관심을 갖지만, 기업의 수익창출능력에 대한 정보가 직접적으로 현금흐름에 대한 정보보다 더 목적적합하다는 것이다.

그 외 이용자 중심 접근방법에 기여한 주요 보고서는 1966년 AAA의 ASOBAT와

Chambers & Sterling(1966)이 있다.

(1) AAA의 회계기준보고서

AAA는 1936년 AAA회계기준이라 불리는 기업의 재무무제표 기초가 되는 회계원칙에 관한 잠정적 보고서(A Tentative Statement of Accounting Principles Underlying Corporate Financial Statements)를 발간하였다. 이후,

1941년 "Accounting Principles Underlying Corporate Financial Statements",

1948년 "Accounting Concepts and Standards Underlying Corporate F/S",

1957년 "Accounting and Reporting Standards for Corporate F/S" 명칭으로 개정 발간되었다.

이들 네 가지 회계기준보고서는 1930년대에서 1950년대까지 당시대의 회계사고 및 회계실무의 변천과정을 잘 나타내 주고 있다.

1948년 명칭이 종전 원칙(Principles)에서 기준(Standards)으로 바뀌었고, 1957년도는 1936년의 개별적 회계규칙 중심과는 달리, 회계이론의 기초가 되는 기초적 회계개념을 중시하였다. 또한 이들 보고서는 재무제표 목적, 자산평가, 그리고 이익측정의 관점에서 회계사고의 변화과정을 요약하면, 다음과 같다.

첫째, 재무제표 목적; 모두 일반목적 보고서를 중심으로 기술한 것은 동일하지만 정보이용자 범위를 확대시켜 나갔다는 점이 다르다.

둘째, 처음에는 원가기준을 강조하였지만, 나중에 예외기준을 허용하고 이후 1960년대 보충보고서에서는 역사원가보다 현행원가나 대체원가가 더 우월하다는 주장을 하였다.

셋째, 이익측정은 포괄주의를 주장하였으나, 1957년도에는 포괄주의 주장에 대해 다소 후퇴를 하였다.

(2) ASOBAT

ARD의 이론을 형성하기 위한 프로젝트의 실패 이후, 1966년 AAA는 2년 동안 연구 결과 회계사고의 발전에 새로운 전기를 마련한 기초적 회계이론에 관한 보고서(ASOBAT, A Statement of Basic Accounting Theory)를 발표하였다. ASOBAT는 이전의 이론연구 및 전통적 회계사고와는 다른 면들이 있는데, 다음과 같이 요약할 수 있다.

첫째, 이론 형성을 하는데 있어서 정보이용자를 특별하게 언급하고, 회계를 정보이용자 관점에 정의하였다.

둘째, 회계를 정보시스템으로 강조하고, 회계의 커뮤니케이션 관점을 강조하였다.

셋째, 커뮤니케이션 접근방법 일치시켜, ASOBAT는 회계정보의 가장 중요한 정보속성

으로 목적적합성(relevance)을 강조하였다. 객관성(objectivity) 또는 검증가능성(verifiability)을 가장 중요한 기준으로 삼아왔던 전통적 회계사고와는 다른 목적적합성을 가장 중요한 1차 기준으로 선언하였다.

넷째, ASOBAT는 회계영역을 보다 넓혀 광의로 정의하고, 비거래 자료도 포함하였다. 이전의 미시적 회계사고에서 거시적 회계사고로 변화를 보였다. 이러한 견해는 1973년 이후 FASB의 이론형성을 위한 CF 프로젝트에 영향을 미쳤다.

다섯째, 역사원가와 현행원가를 동시에 보고하는 다원 측정보고를 권고하였다.

특히 외부보고를 강조하기는 하였지만, 그 외에도 관리회계 그리고 조세 정부규제 등 다양한 사회적 기능을 하는데 회계의 역할을 강조하였다.

2.3. 1970년대 이후 회계사고와 회계기준

1970-1980년대에 통계적 방법 및 계량적 기술 그리고 컴퓨터 활용 능력을 가진 회계 연구자들의 급속한 증가로, 회계연구 및 회계사고의 큰 변화가 있었다. 세련된 연구기술로 인하여, 연구자들은 실험방법을 이용하여 회계정보의 본질, 현존이론의 검증, 그리고 새로운 이론 도출하는데 보다 용이한 연구를 할 수 있었다.

당시 연구의 기본 추세를 식별할 수는 없지만, 1970-1980년대 수행된 연구의 주요 영역을 요약하면 다음과 같다.

- (1) 회계기준의 토대가 되는 완전히 통합된 회계이론구조를 구축하려는 시도
- (2) 경험적 연구의 확장
- (3) 회계정보를 이용하는 개인의 의사결정과정 에 관한 연구
- (4) 회계에서 효율적 자본시장이론의 의미에 관한 연구
- (5) 회계기준에 대한 경제적 정치적 관계에 대한 연구
- (6) 회계이론 및 실무에 대한 사회경제적 환경의 변화의 영향에 관한 연구
- (7) 회계실무 및 회계이론의 국제적 관점에 대한 탐구

2.3.1. FASB와 CF(Conceptual Framework) Project

1973년 APB가 종언을 고하고, 미국공인회계사회에서 독립된 새로운 사적 기구로 재무회계기준심의위원회(Financial Accounting Standard Board)가 탄생되어 오늘에 이르고 있다.

FASB의 CF Project는 현대회계사고의 혁명적 변화를 반영하고 있다고 할 수 있다. 이러한 변화의 조짐은 1940년 Paton과 Littleton의 Monograph에서 싹트기 시작했다. 그리고 1970년 APB Statement No.4 이후 일반적으로 수용되기 시작하였다. 이러한 회계사고의 변화는 다음과 같다.

(1) 광의의 사회적 회계목적 강조

(2) 의사결정 유용성 접근방법의 인식과 의사결정과정에서 현금흐름의 중요성

(3) 이익계산의 대응개념으로부터 대차대조표 변화에 의해 측정되는 대차대조표에서 이익측정의 강조로 접근방법의 변화

(4) 재무제표 요소에 대한 종전의 회계절차적 정의에 의존하기보다 의미론적 해석을 강조

SFAC No.1에서 광의의 사회적 회계목적은 재무보고가 자본시장에서 희소자원의 효율적 배분을 제고시키는데 있다는 것이다. 이것은 재무보고가 투자 및 신용에 대한 의사결정을 하는 사람들에게 유용한 정보를 주어야 한다는 것이다. 그런데 이러한 광의 회계의 사회적 목적은 새로운 주장은 아니었고, 1940년 Paton과 Littleton이 회계가 사회적 관점에서 그 중요성을 이미 주장한 바 있다. SFAC No.1에서는 회계정보의 주요 잠재적 이용자로서 투자자와 채권자를 들고 있다. 투자자와 채권자는 기업의 미래 현금흐름 및 현금 창출 능력에 관심을 두고 있다. 그리고 손익계산에서 대차대조표로 접근방법의 변화도 중요한 변화이다. 이는 APB Statement No.4와도 다르다. Paton과 Littleton의 모델에서 이익은 수익과 비용 대응의 결과이며, 대차대조표는 미래 이행될 대차표시로서 미배분된 화폐청구권과 의무라는 것이다. CF 모델에서 자산과 부채는 독립적으로 이익계산을 한다는 것이다. 포괄이익은 주주와의 자본거래를 제외한 일정기간 동안 총체적인 순자산의 변화를 나타낸 것이다. 또 다른 매우 중요한 변화는 표현의 충실성(representational faithfulness; 의미론적 해석)의 질적 성격을 수용한 것이다. 이것은 대차대조표가 회계모델에서 핵심이라면, 개별 계정은 해석적 중요성을 가져야 하기 때문에 대차대조표 접근방법과 관련이 있다. 이 두 가지 개념은 자원과 의무의 보고를 위한 구조 및 당기 보고이익보다 더 많은 정보내용을 포함할 수 있는 포괄이익을 측정할 수 있다.

이들 두 가지 기본 개념(대차대조표 접근방법과 표현의 충실성)이 공정하고 엄밀하게 해석적이라면, 그 개념적 구조는 혁명적으로 생각될 수 있다. 그런데 그것들이 아주 협의로 해석되었더라면, 위원회에서 거부되어 수용되지도 않았을 것이다.

그리고 CF 프로젝트는 다음 세 가지 목적을 가지고 수행되었다.

(1) FASB가 재무회계 처리 및 보고기준을 개발 및 적용할 목적과 개념을 정립,

- (2) 회계규정에 없는 재무회계 처리 및 보고의 문제를 해결하기 위한 지침,
- (3) 회계처리 및 보고에 의해 제공된 정보의 내용과 한계를 정보이용자의 능력을 향상시키고, 효과적으로 정보활용 능력을 제고시킴.

이러한 목적에 따라, CF 프로젝트는 다음 네 가지 문제를 중심으로 보고서 결과를 기대하였다.

- (1) 회계목적은 무엇인가?
- (2) 회계정보가 유용하기 위한 속성은 무엇인가?
- (3) 자산, 부채, 자본, 수익, 비용, 그리고 순이익은 무엇인가?
- (4) 자산, 부채, 자본, 수익, 비용, 그리고 순이익은 어떻게 측정되어야 하는가?

CF Project는 위의 목표에 따라 SFAC No.1(1978)- No.7(2000)를 발표한 개념보고서는 현재 회계사고를 반영한 걸작품이다.

2.3.2. SATTA와 Positive Accounting

FASB의 창설과 활동이 시작되면서, AAA도 회계이론을 재정립 할 필요성이 있었다. 1966년 ASOBAT를 발표한 후 많은 회계사고의 변화가 있었기 때문에 이를 재정립할 적절한 시기였다. 더구나 새로운 기구에 의해 회계기준이 수립되기 때문에, 일반적 회계이론을 형성하기 위한 새로운 노력이 필요한 시기였다. 1973년 “외부 재무보고를 위한 개념 및 기준위원회”를 만들어 ASOBAT를 재정립하는 목적을 부여하였다. 1936년부터 발표한 4개의 회계기준보고서와 1966년 ASOBAT 이후, 회계기준 및 회계이론 정립을 위한 새로운 전기를 마련하고자 하였다. 그러나 ASOBAT를 재정립하고자 했던 원래 목적과 다른, 1977년 회계이론 및 이론수용에 관한 보고서(Statement of Accounting Theory and Theory Acceptance)를 발표하였다. SATTA는 이론 대신에, 다음과 같이 이론 및 이론형성에 매우 부정적 결론을 내렸다. SATTA의 결론은 “No Single Theory”, “User Differences”, “No Domain Approach”, “No Concensus on Theory”, 그리고 “No Close on Theory”였다. 이것은 새로운 회계기준에 기초가 되는 이론형성을 기대했던 FASB에게 최악의 메시지였다. SATTA의 가장 큰 공헌은 회계이론 의견일치의 곤란성에 대한 논의이다. 과학적 혁명의 구조를 주장한 Kuhn(1970)의 견해에 따라, 회계도 경쟁적 패러다임에 따라 진보한다는 것이다.

그리고 1970년 후반 Rochester School of Accounting에서 수행된 새로운 연구방법을 토대로 새로운 이론이 출현되었는데, 이 이론을 Positive Accounting이라 부른다. 1978년

Watts and Zimmerman은 실증연구를 처음으로 발표하였다. 1980년대 이후 여러 학자들에 의해 수많은 실증연구들이 이루어져 왔다.

따라서 SATTA와 Positive Accounting은 이전의 두 이론(Moonitz and Sprouse 및 ASOBAT)과 전혀 다르며 포괄적인 회계이론은 아니지만, 모두 현대 회계이론을 발전시키는 데 기여하였다. SATTA는 ASOBAT의 재정립을 시도했지만 당시 현행이론상태에 대한 보고서로 발전시켰다. Positive Accounting은 실재 현상의 주제에 초점을 두어 회계사고 및 회계실무에 대한 연역적 규범모델의 대체적 접근방법을 제시하였다. 이들 두 이론형성은 시기적으로 적절한 이슈였다. SATTA는 새로운 기준수립기구인 FASB의 시작과 더불어 시작했다. 기준수립에 대한 이론의 중요성 때문에, 만일 SATTA가 단순히 ASOBAT를 재정립하는 일을 했더라면, FASB는 시작부터 이용할 수 있는 이론이 되었을 것이다. 그런데 그렇지 못하고 1977년 발표한 SATTA는 FASB의 CF Project 이론에 대해 다소 부정적인 의미를 부여한 당시 현재상태의 이론으로 기술했다. 또한 Positive Accounting도 시기가 적절했다. 바로 SATTA의 발표 직후, 1978년 Watts and Zimmerman의 연구 발표가 주목받을 수 있었던 것이다. 따라서 SATTA가 당시 회계이론을 논의할 때 Positive Accounting가 고려되지 않았던 것이다.

2.3.3. IASB

국제회계기준은 국제적 경제활동의 자유화에 따라 필요한 국제적으로 통일된 회계기준이다. 글로벌경제는 경제적 지리의 끝(an end of economic geography): 모든 상품, 서비스, 사람, 기술 및 아이디어에 대한 단일의 통일된 시장, 그리고 모든 경제주체에 대한 거래의 완전한 평등으로 정의되어 왔다. 세계경제가 국제화되어온 노력과 과정을 살펴보면 다음과 같다.

1948년 국제무역의 자유화로 세계경제의 경제적 성장과 발전을 기하기 위한 목적으로 GATT(General Agreement on Tariffs and Trade)가 창설되었다. 1994년 GATT의 Uruguay Round에서 117개국이 서명으로 국제적 무역협정이 진일보하게 되었다. 이 협정은 상품, 서비스, 무역에서 좀 더 관세를 낮추는 것이다. 서비스 및 정보기술을 포함시켰고, 또한 농업 보조금을 줄이고 복사 및 특허권을 확대시켰다. 1997년 12월 102개국 서명으로 WTO(World Trade Organization)이 창설되었다. 그리고 EU를 비롯한 NAFTA, TAFTA, AFEC 등 지역 블록은 세계무역의 경쟁 및 자유화를 확대시켜 왔다. 특히 EU 1994년 단일시장으로 통합하고, 1999년 화폐를 통합하기로 하여 2002년 EURO로 대체

하였다. 따라서 1940년대 대동한 국제무역의 자유화는 1990년대부터 세계경제가 글로벌화가 제도화되어, 2000년대 이후 글로벌 시대가 본격화 되어 왔다. 이러한 국제환경 변화에 따라 회계사고 및 회계제도 변화가 크게 이루어지고 회계의 국제적 통일화의 필요성에 따라 국제회계기준 수립 및 발전되어온 것이다.

국제회계기준위원회(International Accounting Standards Committee)는 9개국 회계전문단체들에 의해 1973년 창립되었다. 목적은 감사받은 재무제표 작성에 필요한 국제회계기준을 제정 보급하여 국제적으로 회계기준을 통일하고자 하였다. IASC는 1990년대 후반부터 2000년 초반까지 IASs발행, 구조조정, 그리고 IOSCO(International Organization of Security Commissions) 인증획득 세 가지 영역을 개선하기 위해 활동을 수행하였다. 또한 1998년 IASC는 EAC(European Accounting Commission)와 WTO로부터 IASC 회계기준을 인증받았다. 그리고 2000년 5월 오랜 숙원이었던 IOSCO로부터 인증획득도 받게 되었다.

2001년 3월 구조조정 결과, IASC는 IASC Foundation과 IASB으로 그 역할을 나누고 새롭게 탄생이 되었다. IASC Foundation은 기금조달, IASB 위원 임명과 감독하는 조직으로 미국 델라웨어에 두고, IASB는 영국 런던에 본부를 두고 국제회계기준을 수립하는 독립적 기구로 본격적 활동을 시작하였다. 또한 2009년 1월에 Trustee와 공공기관(public authorities)와 연계역할을 위해 IFRS Foundation Monitoring Board(공적 책임; public accountability)을 창설하고, 2010년 지배 및 감독 기구로 IFRS Foundation Trustees, 그리고 독립적 기준수립 및 관련 활동을 위한 기구로 IFRS Foundation(IASB, IFRS Interpretations Committee) 3층 구조로 조직을 개편하였다. 또한 이전 자문 기구인 SAC(Standards Advisory Council)는 IFRS Advisory Council로 개칭되었다. 현재 IFRS Foundation은 명확하고 체계적인 원칙을 토대로 공익에 부응하여 단일의 최고 품질, 이해 가능하고, 강력한, 그리고 세계적으로 인정된 재무보고기준을 개발한다는 사명을 갖고 활동하고 있다.

국제회계기준은 EU를 중심으로 100여 개국이 넘는 국가에서 의무적용 또는 허용으로 그 위상은 점차 높아지고 있다. 그리고 국제회계기준원은 원칙중심의 국제회계기준을 제정하기 위해 노력하고 있다. 따라서, 2000년 이후 현대회계를 주도해 온 미국의 FASB에서 회계의 국제화를 지향해나가는 추세에 따라 국제회계기준원(International Accounting Standard Board)으로 그 주도권이 바뀌었다.

Ⅲ. 결 론

1929년 경제대공황은 현대회계를 출현시킨 역사적 사건으로, 1930년 전후는 회계사고에 커다란 변화의 시기였다. 현대회계의 발전과정에서 1930년대 이후 1950년대, 1970년대 초, 그리고 2000년대 이후 지금까지 회계사고의 변화를 시대별로 구분하여 볼 수 있다. 이러한 변화에 따라 회계기준을 정립하기 위한 SEC, AICPA, AAA, IASB 등 회계관련 기관들의 노력이 회계사고, 회계이론, 회계제도 및 실무의 각 측면에서 현대회계의 토대를 마련하는데 큰 영향을 미쳤다. 이 연구는 Hendriksen(1982)과 Evans(2003)의 회계이론을 중심으로 현대회계의 발전과정에서 회계사고, 회계이론 및 회계개념, 그리고 회계기준 및 회계실무의 변천과정을 다음과 같이 고찰하였다.

1930년대 초는 경제공황 이후 증권관계법이 제정되었고, 이는 자본시장의 토대가 되는 회계원칙의 필요성과 더불어 회계사고에 큰 변화가 있었다. 이들 변화 가운데 가장 중요한 것은 대차대조표에서 손익계산서로 그 중요성이 변화되었다는 점이다. 이는 제1차 세계대전에서 1930년대 후반에 이르기까지 미국 및 유럽에서 나타난 현상이다.

미국의 GAAP는 1973년 FASB가 창설되기 전까지 AICPA의 공표가 큰 영향을 미쳐왔다. 이것들은 1930년대 이래 특별위원회 보고서, 회계절차위원회의 ARB, 용어위원회의 ATB, ARD의 ARS, APB의 Opinions와 Statements이다. 여기에서 Moonitz와 Sprouse의 ARS No.1과 ARS No.3는 혁신적인 연구로, 공표 당시보다 오늘날의 GAAP 회계사고와 더 일치하고 있다. 비록 Moonitz와 Sprouse의 이론이 1960년대 인정받지는 못했지만, 현재의 회계이론 형성 및 회계기준 수립에 매우 큰 영향을 미쳤다. 그리고 APB에서 1970년에 발표된 Statement No.4는 매우 중요한 보고서로서, 당시의 회계실무의 기초가 되는 이론과 회계원칙을 완전히 체계화시키지는 못하였지만, 1970년 초부터 변화된 새로운 회계사고 및 회계이론 발전에 큰 기여를 했다.

1930년 전후 대부분 회계사고의 발전은 학계에서 개인이나 팀에 의해 연구 및 저술활동과 소수의 회계실무가들의 연구에 의해 이루어져 왔다. 1930년대 까지 출간된 몇몇 서적과 논문에서 나타난 회계사고는 당시 회계실무보다 더 진취적이었다. 그리고 AAA는 1936년부터 1957년까지 AAA의 4가지 회계기준보고서는 1930년대에서 1950년대까지 당시대의 회계사고 및 회계실무의 변천과정을 나타내고 있다. 특히 1948년 명칭이 종전 원칙(Principles)에서 기준(Standards)로 바뀌었고, 1957년도는 1936년의 개별적 회계규칙 중심과는 달리, 회계이론의 기초가 되는 기초적 회계개념을 중시하였다. 또한 이들 보

고서는 재무제표 목적, 자산평가, 그리고 이익측정의 관점에서 회계사고의 변화과정을 알 수 있다. 또한 1960년대 초 ARD의 이론형성을 위한 프로젝트의 실패 이후, 1966년 AAA는 회계사고의 발전에 새로운 전기를 마련한 ASOBAT를 발표하였는데, 이는 전통적 회계사고에서 현대회계이론의 토대를 구축한 보고서이다.

1973년 미국의 회계기준수립은 AICPA의 APB에서 새로운 독립된 사적 기구인 FASB가 탄생되어 오늘에 이르고 있다. 또한 FASB의 CF Project는 현대회계사고의 혁명적 변화를 반영하고 있는데, 이러한 변화의 조짐은 1940년 Paton과 Littleton의 Monograph에서 싹트기 시작하여, 1960년대 Moonitz와 Sprouse의 ARS No.1과 ARS No.3 및 AAA의 ASOBAT, 1970년 APB Statement No.4 이후 일반적으로 수용되어 발전되어 온 것이다. 이러한 회계사고의 변화는 광의의 사회적 회계목적 강조, 의사결정 유용성 접근방법과 현금흐름의 중요성, 손익대응개념으로부터 대차대조표에서 이익측정의 강조로 접근방법의 변화, 재무제표 요소에 대한 종전의 회계절차적 정의보다 의미론적 해석을 강조하고 있다.

그리고 1970년대 후반 이후, SATTA와 Positive Accounting은 이전의 두 이론(Moonitz and Sprouse 및 ASOBAT)과 전혀 다르며 포괄적인 회계이론은 아니지만, 모두 현대회계이론을 발전시키는데 크게 기여하였다. SATTA는 ASOBAT의 재정립을 시도했지만, 그렇지 못하고 당시 현행이론상태에 대한 보고서로 발전시켰다. Positive Accounting은 실제 현상의 주제에 초점을 두어 현대 회계사고 및 회계실무에 대한 연역적 규범모델의 대체적 접근방법을 제시하여 발전시켜왔다.

2001년 IASC는 IASC Foundation과 IASB으로 그 역할을 나누고 새롭게 탄생이 되었다. 2009년 1월에 IFRS Foundation Monitoring Board인을 창설하고, 2010년 지배 및 감독 기구로 IFRS Foundation Trustees, 그리고 독립적 기준수립 및 관련 활동을 위한 기구로 IFRS Foundation(IASB, IFRS Interpretations Committee) 3층 구조로 조직을 개편하였다. 또한 이전 자문 기구인 SAC(Standards Advisory Council)는 IFRS Advisory Council로 개칭되었다. 현재 IFRS Foundation은 명확하고 체계적인 원칙을 토대로 공익에 부응하여 단일의 최고 품질, 이해가능하고, 강력한, 그리고 세계적으로 인정된 재무보고기준을 개발한다는 일차적 사명을 갖고 활동하고 있다. 따라서 현대회계를 주도적으로 발전시켜온 미국에서 2000년대 이후 회계의 국제화를 지향해나가는 추세에 따라 국제회계기준위원회로 그 주도적 역할이 바뀌어 그 역할의 정도가 미래의 회계발전 방향을 결정하게 될 것이다.

참고문헌

- 남상오(1979), 회계이론, 일신사
반선섭, 박창래, 여은정(2011), 회계이론, 신영사
이정호 역(1985), 회계사상사, 경문사
이정호(1991), 현대회계이론, 경문사
이정호(2000), 회계사연구, 경문사
정기숙, 박해근, 이중희(2002), 회계사상과 회계기준의 발전, 경문사
홍정화, 장영란(2013), 회계사상 및 제도사, 두남
Evans, Dr. Thomas G(2003), Accounting Theory, Thomson
Hendrikson, Eldon S(1982), Accounting Theory Fourth Edition, Irwin

〈국문개요〉

이 연구는 현대회계의 발전과정에서 회계사고, 회계이론, 및 회계기준의 변천과정을 고찰하여 현재 회계실무를 평가하고 미래 회계발전 방향을 모색하였다. 이를 위해 Hendriksen(1982)과 Evans(2003)의 회계이론을 토대로 회계사고와 회계이론을 분석하였다. 이 연구는 현대회계 탄생과정에서 변화된 1930년 전후의 회계사고 및 회계실무, 1930년대 이후 현재까지 미국의 증권거래위원회, 미국공인회계사회, 미국회계학회, FASB, 그리고 국제회계기준원 등 회계 관련기구를 중심으로 어떤 회계환경과 회계사고를 토대로 현대회계이론을 형성 발전하여 왔고, 회계기준을 새롭게 수립하고 회계실무를 개선하여 왔는지에 대한 내용을 중심으로 고찰하였다.