

收益의 實現에 관한 研究

高 成 孝

〈目 次〉

- | | |
|----------------------|-------------------|
| I. 序 論 | 1. 實現主義의 理論의 根據 |
| II. 利益測定과 收益의 實現 | 2. 實現主義의 批判의 諸 見解 |
| III. 法律的 觀點에서 收益의 實現 | 3. 實現主義의 主要 論點 |
| IV. 經濟學的 觀點에서 收益의 實現 | VI. 結 論 |
| V. 會計에서의 收益의 實現 | |

I. 序 論

企業利益의 測定은 일반적으로 財務報告의 주요한 目的으로 생각되고 있다. 損益에 대한 會計情報은 과거의 管理的 成果를 評價해 주고 미래의 管理活動을 計劃하는데 도움을 준다. 또한 損益計算書는 勞使協約의 중요한 道具가 될 뿐만 아니라 投資家 및 債權者에게 중요한 情報을 제공하여 준다. 會計에서 利益은 일정한 기간동안 獲得한 收益과 이에 消滅된 原價를 對應하여 測定하고 있다. 收益과 消滅된 原價 즉 費用은 그 特性에 따라서 그 內容 및 期間歸屬이 결정되며, 이들은 利益測定에서 무엇보다도 중요한 會計概念이라고 할 수 있다. 특히 오늘날 會計理論에서 收益의 定義·測定·認識·實現問題는 가장 중요한 會計概念 가운데 하나로 다루어지고 있다. 그럼에도 불구하고 收益概念은 일반적으로 會計文獻에서 명확히 定義되지 못하고 있는데 그 主된 理由는 보편적으로 그 測定 및 期間歸屬의 關係에서 또한 複式簿記「시스템」의 內容에서 논의되어왔기 때문이다.¹⁾

發生主義는 오늘날 損益計算에 있어서 基本的인 會計基準의 하나가 되고 있다.²⁾ 發生主義會

1) Eldon S. Hendriksen, Accounting Theory, 4th Ed.(Homewood, Illinois:Richard D. Irwin, inc, 1982), p.173.

2) 李正浩, 現代會計理論, (서울:法文社, 1974), p.197.

計는 發生, 移延, 配分, 償却, 實現, 認識概念에 의존하는 會計³⁾라고 한다. 여기에서 收益의 認識 및 實現概念은 利益測定과 관련하여 많은 會計理論家들에 의해 論議의 對象이 되어온 것이다. 「스토레이」(Reed K. Storey)는 “實現主義야말로 利益의 決定 및 資産評價에서 가장 중요한 慣習이다.”⁴⁾라고 말한 반면에, 「스프라우스」와 「무닛츠」(Sprouse and Moonitz)는 “實現主義의 概念은 分析的 精度를 결핍하고 있기 때문에 주요한 會計要素로 받아들일 수 없다.”⁵⁾고 한다. 實務家들도 實務上 편의에 따라 收益을 認識하기 때문에, 利益測定에서 實現概念에 많은 混亂이 야기되고 있으며 會計情報의 統一性에 큰 障碍要因이 되고 있는 것이다.

本 研究의 目的은 이러한 問題를 解決하는데 있어 그 基礎를 提供하고자 한다. 實現概念은 利益測定과 어떠한 關聯性을 갖고 있으며 어떠한 觀點에서 그 問題를 파악해야 되는가에 초점을 둔다. 따라서 實現概念이 法律, 經濟, 會計學의 觀點에서 歷史적으로 어떻게 生成·發展되었고, 그 과정에서 어떠한 論點에서 實現概念의 問題를 파악하고 있는지를 고찰하려고 한다. 마지막으로 實現主義가 어떠한 問題를 갖고 있으며 어떤 觀點에서 이해하여야 하는가를 살펴보고자 한다. 이러한 目的을 달성하기 위하여 文獻調査에 의해 實現概念을 명확히 하고 그 問題를 제기 하려는 것이다.

II. 利益測定과 收益의 實現

現代의 利益概念은 初期의 諸見解의 合成物로서 간단히 이해되고 있다. 會計利益이 언제, 누가, 어떻게 發展시켜왔는가에 대하여 자세히 알 수 없지만 貿易業者, 賃金業者, 製造業者 등 商工人들이 事業에 대한 運營의 必要性에 의해 오랜 세월을 통하여 形成·發展되어온 것이라 한다. 이태리의 商業都市에서 發達한 複式簿記制度를 利益概念의 生成에 대한 出發點으로 보고 19 C의 英·美의 産業革命을 背景으로 商工業의 급속한 成長에 따른 會計思考의 變化에 利益概念 및 測定의 變遷을 살펴볼 수 있을 것이다.

「리틀톤」(Littleton)⁶⁾은 企業利益의 生成을 委託解任法(charge and discharge method), 合

3) FASB, Statement of Financial Accounting Concepts No.3, Elements of Financial Statements of Business Enterprises, Paragraph 81~82.

4) Reed K. Storey, "Revenue Realization, Going Concern, and Measurement of Income," The Accounting Review, April, 1959, p.238.

5) Robert T. Sprouse and Maurice Moonitz, A Tentative Set of Broad Accounting Principles for Business Enterprises, Accounting Research Study 3 (New York: AICPA, 1962), p.15.

6) A. C. Littleton, "Variety in the Concept of Income." from Contemporary Studies in the Evolution of Accounting Thought, ed. M. Chatfield (Belmont, Cal.: Dickenson Publishing Co., 1968) pp.289~291.

作冒險企業(joint venture), 複式簿記制度(Italian double-entry)의 세 가지 側面에서 다음과 같이 설명하고 있다.

첫째, 委託解任法은 封建制度의 영향을 받아 中世期 初 英國에서 起源되었고 15 C에 보편화된 制度이다. 즉, 中世 英國의 莊園制度의 領主와 집사의 關係에서 財産의 所有者로부터 管理 運營의 委託를 받은 者는 自己의 責任을 명백히 하기 위하여 財産의 運營結果를 그 所有者에게 報告하는 制度를 말한다.

委託解任法은 英國에서 複式簿記法이 알려지기 전에 有用한 記錄維持의 의미로 사용된 것으로서, 16 C 不動産會計의 責任記錄을 의미한 것이었다. 그 要約書(財務諸表?)는 委託解任法의 形態로 보통 다음과 같이 報告된다. “나는 ~에 대한 報告責任이 있다. (I am accountable for ~)”, “나는 ~理由로 나의 責任을 解任한다. (I discharge my responsibility in these ways ~)”, 사실상 이것은 純利益에 대한 會計學的 計算을 한 것은 아니었다.

둘째, 合作冒險企業은 地中海貿易時代에 있어서 貿易業務에 대한 資金提供者와 航海에 대한 用役만을 제공하는 勞務提供者로 구성되는 많은 組合이 형성됨에 따라서 발달한 것이다. 이것은 1600년에 設立한 東印度會社, 1670년에 設立한 「허드슨」灣會社 등의 出現에서 비롯되었는데, 貿易航海에 따른 利益을 目的으로 資本을 共同으로 出資한 合作企業의 形態로 출발한 것이다.

合作冒險企業은 “一航海一企業(A voyage is an enterprise.)”이라는 責任會計일 뿐만 아니라 利益分配를 위한 會計로서 二重의 性格이 부여되어 있었다. 여기에서 利益은 投資額과 最終收益의 差額으로 計算되었다. 그러나 그것은 終了된 冒險企業의 清算結果에 대한 純利益이지 營業活動을 期間計算한 것은 아니었다.

세째, 企業利益의 生成은 이태리의 複式簿記에서도 찾아 볼 수 있는데, 이것은 商業的 繼續 企業의 收益·費用에 대한 흐름을 相互 關連시킨 것이다. 그날 그날의 記錄은 二重記入 즉 名目計定과 實質計定을 統合하므로써 企業純利益의 計算에 軸점을 둔 것이었다. 이 方法은 두 時點의 比較에 의한 外樣的인 計算을 하지 않았기 때문에 財産價値에서 評價되는 增加利益을 반영하지 못하였다.

이상에서 살펴본 바와 같이 封建階級社會에서의 責任說明에 대한 計算은 每年 있었고 그 記錄도 繼續적이었지만 그 活動의 性格은 商業性이 없었다. 그리고 貿易冒險事業의 清算에 따른 個人의 利益計算은 商業과 關連되었지만 繼續記錄에 기초를 두지 않았다. 거듭되는 여러 世代의 發展을 통하여 이들 두 要素 즉 商業性和 繼續性を 결합한 것은 이태리 사람들이었다. 즉 이태리 複式簿記法은 商業的인 去來에 對한 繼續記錄의 方法을 提供한 것이었다. 이것은 원할 때는 언제든지 營業純利益의 中間計算을 가능하게 한 것이었다.

그러나 「루카 빠찌오리」(Luca Pacioli)의 複式簿記 이후 300여년이 지나는 동안 세상에서 서히 전파되었다. 그 동안 複式簿記法은 점차적으로 責任記錄(委託解任法)을 商業的 計算으로

대체시켰으며, 有限的 冒險企業의 清算利益에 대한 非常規的 計算을 利益의 期間(繼續)의 計算으로 대체시켰던 것이다.

複式簿記 이전의 思考는 利益보다 오히려 資源에 관련되었다. 責任報告는 實體를 위한 것이 아니고 所有者를 위한 것이었다. 즉 責任報告(stewardship)는 責任이 있는 資產을 統制하기 위한 것이었다. 그러나 거기에는 資本과 利益의 명확한 區分은 없었으며, 각 構成要素에 의해 資產價值를 계산하기 위한 原價計算도 아니었고, 그리고 資產評價 및 減價償却의 의미를 내포하는 간단한 利益測定의 慣習도 아니었다. 사용하는 데 있어서도 그 「시스템」은 資料蓄積을 장려하지 않았을 뿐만 아니라 未來豫測을 내포하지도 않았다. 또한 오늘날 강조되는 利益의 有用性도 거의 존재하지 않았다.⁷⁾

「르네상스」商人들은 去來結果를 要約할 必要性을 느꼈고, 利益計算은 主要 帳簿問題로서 責任報告(accountability)를 대체시켜 複式簿記「시스템」을 개발하였다. “500年 동안 費用·收益의 對應에 의한 利益決定은 複式簿記의 중심적 特性이 되어 왔다.”⁸⁾ 이러한 새로운 「시스템」의 독특한 면과 초기의 시도에서 利益決定을 구별하는 것은 많은 去來結果를 單一 損益計定에 표시되도록 하는 實質計定 및 名目計定の 統合이었다. 複式簿記는 본질적으로 總損益을 購買價格과 販賣價格의 差異를 나타내는 量的·統一的 計算으로 主觀的 利益見解를 대체시키는 「메카니즘」을 제공하였다.

그러나 이러한 潛在力을 나타내는 利益은 17 C 이전에 드물게 사용되었다. 冒險企業 貿易去來의 단편적 特性과 서로 다른 航海가 아주 다른 利益을 가져온다는 사실 때문에 商人들은 각 積送品에 대한 分離計定을 개시했고 모두 販賣되어야 그것을 마감시켰다. 각 경우의 利益은 冒險企業이 清算되었을 때 획득된 것으로 생각되었다. 전반적인 利益決定은 最終收益에서 原初投資를 差減함으로서 그의 利益을 계산할 수 있었다. 그리고 營業活動의 繼續성과 株式會社의 出現은 配當의 前提로서 期間損益計算을 必要로 하였다. 특정기간을 통하여 획득된 利益을 測定하려는 시도는 당연히 發生과 移延「시스템」(a system of accruals and deferrals)을 유발시켰다. 그것은 지금의 財貨나 用役의 사용을 말하는데, 다시 말하면 단지 費用을 創出した 財貨나 用役의 購買가 아니고 利益의 획득을 나타내는 것은 現金回收에 의해서라기 보다는 販賣였다.

19 C를 통하여 管理者의 意思決定은 定款에 의해 보장되었으며 配當은 當期利益 및 利益剩餘金에 대해서만 선언될 수 있도록 하였다. 資本과 利益을 구별하기 위하여 會社는 복잡한 資產評價 및 減價償却方法을 개발하였다. 그런데, 대부분의 경우에서 利益測定은 代替的 會計政策을 통해서나 期間的 資產評價에 의해서든 간에 일면의 資產評價의 結果에서 나타났다. 그러나

7) Michael Chatfield, A History of Accounting Thought, (New York: Rinehart & Winston, Inc., 1974) p.254.

8) A. C. Littleton, The Structure of Accounting Theory, (Iowa City : AAA, 1953), p.27.

이들 方法은 標準化시키기가 어려웠고 1900년까지 利益計算에서 正確性 및 繼續性은 거의 결여되어 있었다. 配當에 이용가능한 1年 利益計算은 우선적인 會計業務로 받아들여져 왔다. 利益의 內容 및 性格을 가지고 管理者의 效率性指標, 去來의 營業活動結果의 豫側, 課稅基準 그리고 政府의 法制政策의 指針으로 널리 수용되어 왔던 것이다.

따라서 歷史的으로 企業利益은 여러가지 利用目的에 따라 여러 方法에 의해 測定되어 왔으며 오늘날 會計의 中心課題로 중요한 意義를 가지고 있다. 動態的 會計思考를 중시 여기는 오늘날의 企業利益의 測定은 實現主義에 의한 收益의 認識問題와 불가분의 關係를 맺고 있는 것이다. 이와같이 實現主義 또한 중요한 概念인 바, 時代的 環境의 變化에 따라 그 論點을 달리하여 왔음을 살펴 볼 수 있는 것이다.

Ⅲ. 法律的 觀點에서 收益의 實現

「로마」法에서는 資本과 利益의 區分, 나무와 열매의 區分이 있었다고 하며, 이 區分이 후일의 課稅所得概念을 발전시키는데 중요한 役割을 하였다고 한다. 英國法에서도 이와 유사한 區分이 있었다고 하며 그 代表的인 例가 土地所有를 중심으로 封建制度가 붕괴될 때 등장한 信託制度였다고 한다.⁹⁾ 그리고 美國에서는 다음에서 說明되는 바와 같이 利益의 法律的 概念이 問題가 된 事例를 찾아볼 수 있다. 즉 純資產의 增加로서 利益概念은 英·美의 租稅法에서 살펴볼 수 있다. 租稅目的을 위해서 일년 利益을 결정하는 客觀的이고 合法的인 方法이 있어야 한다. 稅金은 富가 아닌 利益에서 부과되는 것이며, 그것은 一定 時點에서 貸借對照表를 再評價한 基準으로 부과되는 것으로 간단히 보아서는 안된다.

初期의 租稅法은 現金收入에서 現金支出을 초과하는 利益을 租稅利益으로 정의함으로써 增殖된 資本으로부터 利益을 分離하도록 하는 것이 불가결하였다. 따라서 맨처음의 實現主義規則은 租稅法典에 통합된 한 部分으로 존재해 있었다. 어떠한 富의 增加는 利益이 실재하기 이전에 어떤 事象이나 去來에 의해 貸弊收益으로 확인되어야 한다. 이러한 現金收入을 통한 實現主義原則은 美國의 市民革命租稅法(1862~1873)에서 널리 이용되었고, 1889年 法人稅法이 實驗租稅를 가장하여 제정되었다.¹⁰⁾

美國의 第16次 修正憲法(1913年)에서 所得稅法은 租稅利益과 會計利益間의 一致過程이 시작되었는데, 이에 따라 즉각적이고 계속적인 影響이 다른 데에 미치게 되었다고 한다. 대부분의 大企業은 發生主義에 의해 帳簿를 작성했고 正確性 및 繼續性이 결여된 다른 方法으로 租稅利益

9) 趙益淳, 新會計理論, (서울: 博英社, 1962), pp.173~174.

10) Chatfield, op. cit., p.256.

을 결정하는 것은 非實在인 것임이 입증되었다. 한때 거의 모든 法院判決은 納稅者의 자유재량에 의한 發生主義會計였다. 1916年 納稅者들은 法에 의한 現金主義나 當局의 意見이 租稅利益으로 반영된다면 그들이 보편적으로 사용하는 帳簿作成方法에 의해서 利益計算을 할 수 있도록 하였다. 1918年 所得稅法은 특별하게 發生主義方法을 허용했으며, 稅法은 企業利益計算方法的 問題라기 보다는 商業的 전체아래 결국 財務會計節次에 따라 再修正되었다.

만일 財務會計가 租稅에 惡影響을 미쳤다면 財務會計가 稅法에 반영되지 못했을 것이고 만약 企業利益決定에 있어서 會計擔當者들에 의해 오늘날 이용되고 있는 대부분의 規則이 없었다면 많은 것들이 1913~1920年 사이에 결정된 租稅法의 경우로부터 出現된 것들이었을 것이다.

1913年 “財務判決 2090號”에서 販賣 및 보편타당성이 있는 受取債權計定の 實在는 實現主義의 충분한 檢證임을 보여주었다. 大法院은 販賣利益만이 利益이며, 收益獲得에 必要한 賣出原價와 營業費는 명백한 法令의 허용없이 차감될 수 있다는 判決을 하였다. 또한 法院의 決定에서 資産은 實現될 때까지 歷史的原價로 처리되어야 한다는 思考를 지지하였다. 여러 法院들에 의하면, 貨幣를 受取할 權利는 獲得된 利益을 測定하는데 실제로 받은 貨幣等價額이 될 수 있다는 事實을 지지하였고 政府는 아직 現金으로 受取하지 않는 利益도 課稅할 수 있다는 事實을 지지하였다.

第16次 修正憲法에 사용된 用語로 利益定義에 대한 有權解釋의 要請에 따르면, 大法院은 利益의 源泉을 규정하면서 전적으로 資本과의 分離를 강조하였다. 이러한 分離理論(severance theory)은 商品 등 企業의 外部로 分離(引渡)나 所得의 源泉에서 분리되어 나가고 法律上 그 代金を 받을 權利가 확정되는 時點에서 所得을 인식한다고 하는 分離理論을 말한다. 그 후 法院의 決定에서 資本資産의 販賣結果로 얻은 收益은 利益으로 課稅한다는 判決을 하였다. 이 보다 더 중요한 問題는 保有益의 課稅能力에 관한 것이었다. 「Towne」對「Eisner」(1918)와 「Eisner」對「Macomber」(1920) 事件에서 大法院은 普通株式配當收益은 有效한 實現主義를 성립하지 않으며 그에 따른 利益은 租稅利益이 될 수 없다는 주장을 하였다. 왜냐하면, 그러한 株式配當은 會社의 財産을 差減하거나 株主의 財産을 附加시키는 것이 아니라는 것이다. 그 事件에서 「휴즈」(Charles Evans Hughes) 法官은 다음과 같이 강조하고 있다. “利益은 實現된 것이어야 한다. 利益은 불가결하게 分離와 實現(separation and realization)을 내포한다. 社會의 成長과 繁榮에 기인한 土地의 增價는 實現되어야 利益이다.” 즉 利益은 收益이 富에 효과적인 附加와 資本으로 부터 利益의 分離를 의미한다. 어떤 사람은 價値가 增加된 所有資産으로부터 富를 增殖시킬 것이나 그 資産을 처분할 때까지는 租稅義務를 지는 것은 아니라는 것이다.

「Eisner」對「Macomber」의 判決은 뒤이은 實現主義에 관한 거의 모든 判決의 先例가 되었다. 利益은 交換去來를 통하여 資本으로부터의 分離를 필요로 한다는 問題는 오늘날의 法律 및 會計에서 일반적인 規則으로 남아 있는 것이다. 그러나 1920年 以來 租稅判決은 現金受取나 受

取債權의 發生보다 오히려 다른 事象을 포함하여 實現主義 範圍를 점차적으로 확대시켜 왔다.¹¹⁾ 현재 租稅利益은 財産의 法律的地位에 變化가 發生할 때 實現되는 것으로 보고 있다. 역시 實現主義는 獲得될 수 있는 것은 무엇이든 궁극적인 利益의 享有와 일치할 것이다. 어떤 경우에는 關係者의 의향이 利益의 獲得 여부를 결정하는데 있어 결정적인 고려요소가 된다. 貸借利益이 資本과 利益의 분리없이도 나타날 수 있다는 法院의 判決內容은 「Eisner」對「Macomber」判決을 修正까지 하였던 것이다. 그런데 法律的 實現主義 見解는 利益이 資産價値의 增加를 가져오는 어떤 條件이 나타날 때만 실재한다는 사실이 아직도 남아 있다. 그 利得이나 增加條件은 객관적으로 測定되어야 하며 確定的 取消不能이어야 하고 貨幣나 其他 資産의 受取, 負債의 辨濟 및 본질적으로 法的 權利의 變化와 같은 어떤 去來나 事象에 의해 확신되어야 한다.¹²⁾

우리나라에 있어서 法律上的 利益概念은 商法과 法人稅法 등에서 찾아 볼 수 있다. 商法の 立法精神은 債權者保護에 있으므로 企業의 資本增殖을 기함으로써 立法精神을 구현하려고 한다. 따라서 商法上的 利益은 期末의 純資産額이 期初의 純資産額을 초과한 金額으로 歷史的原價에 의하여 測定되도록 되어 있다. 그리고 法人稅法上的 利益은 課稅所得을 의미하는 것이며, 課稅所得 또한 純資産增加額으로 해석하고 있으나 그 計算節次는 각 事業年度의 益金總額에서 損金總額을 差減하여 파악하도록 하고 있다. 그러나 純資産의 增加要因인 益金과 減少要因인 損金の 해석에 있어서 例外的인 事項이 너무 많기 때문에 課稅所得을 定型化한 개념으로 표현하기는 어렵다.

IV. 經濟學的 觀點에서 收益의 實現

實現主義에 의한 會計利益概念의 形成期에 利益은 어떤 事象이 客觀적으로 測定可能하게 될 때 존재한다는 法的 見解가 지배적이었다. 이와는 대조적으로 經濟學者들은 利益은 未來用役의 現在價値에서 어떤 增加를 가져올 때 존재한다고 일반적으로 생각한다. 第2次 世界大戰 以前の 技術 및 物價水準의 變化, 會計理論의 發達, 그리고 會計情報利用者들의 보다 높은 期待 등으로 企業利益은 무엇이며 어떻게 測定되어야 하는가에 관해 會計擔當者들 間에 주된 異見이 나타났다. 1950年代 以來 理論家들은 經濟學과 會計學的 利益思考를 조정하려고 시도하여 왔는데 그들은 會計上的 利益에 새로운 概念的 基盤을 제공하여 줄 뿐만 아니라 훌륭한 理論으로 생각되는 것을 가지고 會計技術에 계속 적용시키려 노력하여 왔다.

11) Floyd W. Windal, The Accounting Concept of Realization, Occasional Paper No.5 (East Lansing: Michigan State University, 1961), pp.28~29.

12) Ibid., p.34.

販賣時點에서의 實現主義는 진실한 의미에서 會計原則이 될 수 없으며, 오히려 調査에 따라 特定 狀況에 적합시킬 수 있느냐의 여부에 의해 적용될 수 있는 統計的 一般論에 불과하다.¹³⁾ 第2次 世界大戰 이전의 환경에서 그러한 實現主義가 利點으로 작용했을지 모르지만 「인플레이션」이 歷史的原價로 測定된 利益概念을 弱화시킬 때, 實現主義의 檢證을 하는데 있어 會計擔當者의 無能이 중요한 障礙가 되었던 것이다. 資產評價와 利益測定이 전통적으로 그 위치를 점하고 있는 「stewardship」假定은 大企業의 實質의 動機와 그들 株主의 일차적인 관심을 더 이상 반영하지 못하였다. 특정한 行爲를 하느냐의 여부에 대해 意思決定에 따라 利益을 認識함으로써 實現主義規則은 期間利益의 操作을 허용했던 것이다. 모든 다른 價值變化를 제외시키거나 무시하면서 현재의 資產實現에 초점을 두었기 때문에, 결국 營業活動結果와 管理的 有効性的의 부분적인 面을 나타냈다. 利益認識에 대한 事象檢證은 會計擔當者들이 회피했던 主觀的 解釋에 대해 投資家와 財務分析家에게 허용했다.

지난 200余年 동안 會計學과 經濟學的 企業利益概念은 아주 다른 반대입장을 취하여 왔다.¹⁴⁾ 會計利益은 원래 貸借對照表에서 資產評價의 結果에서 구했으나 오늘날에 와서는 實現된 販賣收益에서 그에 수반되는 費用을 초과한 것으로 損益計算書에서 測定된다. 18C의 經濟學者들은 원래의 固定資本과 運轉資本을 維持하는데 필요한 總收益과 總費用 사이의 差額으로서 企業利益을 생각했으며, 주인(master)에게 商品이 移轉했을 때 利益을 얻는다는 「아담 스미스」(A. Smith)의 「독트린」은 오늘날 會計의 實現主義로 정의되고 있다. 그러나 대부분 현대 經濟學者들은 利益을 資產의 現價에 의한 增加로 정의하고 있다. 「알렉산더」(Alexander)는 「히스」의 利益定義를 사용하여 “일년의 利益은 기본적으로 個人이나 會社가 期末에 期初의 富를 유지하면서 消費할 수 있는 富의 總額이다.”¹⁵⁾라고 利益을 定義하고 있다.

會計情報利用者和 會計擔當者의 關係는 이러한 經濟學的 利益을 會計測定에 전반적으로 적용하는데 장애가 되고 있다.¹⁶⁾ 經濟學者들은 客觀性 및 保守主義와 같은 原則에서 변호하려는 경향이 적은 편이다. 또한 經濟學者들의 分析은 管理的 期待에 직접적으로 관련되는 경향이 있으며 과거의 財務記錄이나 과거의 意思決定에 위한 現在費用에 관심을 덜 갖는다. 따라서 利益에 대한 會計學과 經濟學的 接近사이에 가장 큰 差異點은 「인플레이션」의 效果, 保有利益, 營業權

13) Sprouse and Moonitz, op. cit. p.14.

14) Emily Chen Chang, "Business Income in Accounting and Economics," Accounting Review, October 1962, pp.637 ~ 638.

15) Sidney S. Alexander, "Income Measurement in a Dynamic Economy," as revised by David Solomons and reprinted in W. T. Baxter and Sidney Davidson, eds., Studies in Accounting Theory (Homewood, Ill.: Richard D. Irwin, 1962), p.127.

16) Keith Schwayder, "A Critique of Economic Income as an Accounting Concepts," Abacus(August 1967), pp.23 ~ 35.

의 增加, 그리고 其他 價值變化를 認識하는데 있어 會計學者들과 다른 思考를 經濟學者들이 갖고 있다는 것이다. 經濟學者들은 어떤 사람이 그의 資產價值가 增大할 때 裕足(better-off)하고 資產을 販賣할 時點에서는 그렇지 않다는 주장을 할런지 모른다. 이런 의미에서 實現主義는 利益認識의 檢證이라기 보다는 오히려 資源에 의한 利益의 分類를 의미한다. 經濟學과 會計學的 利益概念의 比較에서 會計學的 利益概念의 問題點을 알고 이를 改善하려는 會計理論家들의 시도는 會計의 發展에 커다란 指針을 제시하고 있는 것이다.

V. 會計에서의 收益의 實現

1. 實現主義의 理論的 根據

會計理論과 法律的 實現主義概念의 出現間에 밀접한 關聯性이 있다. 「딕시」(Lawrence Dicksee)와 初期 여러 理論家들은 利益測定에 유사한 結論을 내리고 있다. 客觀性이 稅務報告에서 除外되는 바와 같이 繼續企業에 대한 「딕시」의 假定은 貸借對照表에서 清算價値의 利用을 제외시키고 있다. 만일 어떤 企業이 固定資產을 영구히 유지해야 한다면, 現行 再販賣價値를 기초로 해마다 評價에 따라 利益을 決定해야 하는 非論理性이 따르게 된다. 여기에서 그러한 資產을 販賣할 의도가 없다면 그들 資產의 市場價格變動에 따른 損益은 고려될 수 없는 것이다. 固定資產은 歷史的原價로 記錄되어야 하고 利益은 固定資產의 販賣에 의해서 실현된다. 「딕시」에 의하면 利益은 期待에 의존해서는 안된다고 하면서 去來利益은 販賣時點에서만 認識되어야 하고 예외적으로 製造利益은 製品이 完成되었을 때만 認識해야 한다고 했다.¹⁷⁾

繼續企業의 論理는 損益을 수반하는 保有損益과 함께 流動資產은 純實現可能價値로 評價될 수 있어야 한다는 것이다. 이것은 租稅規則과 會計慣習에 相衝되는 것이다. 繼續企業假定은 流動資產에 대해 原價 以上の 過大計上을 내포하여 主觀的이 되기 때문에 實現主義規則은 繼續企業假定에 附加되는 개념일 것이다. 繼續企業假定이 論理的 結論에 이르지 못하는 理由는 會計理論에서 實現主義慣習이 그 缺陷을 보완하지 못하기 때문이다.¹⁸⁾ 實現主義規則은 모든 資產이 販賣 以前에 歷史的原價로 評價되어야 한다는 것이다. 그러나 實現主義의 一般化는 資產評價와 利益測定이 保守主義에 의해 조정된 繼續企業慣習의 不完全한 適用에 基礎를 두고 있다는 것의 미한다.¹⁹⁾

17) Lawrence R. Dicksee, *Advanced Accounting*, (London: Gee and Company, 1903), p.5.

18) Storey, *op. cit.*, pp.236 ~ 237.

19) *Ibid.*, p.236.

「메이」(May)는 第1次世界大戰 이전에 價値(value)가 原價(cost)와 같다는 思考가 의심할 여지가 없다고 하였으며, 繼續性의 原則은 受用되고 있고 實現主義規則은 전혀 受用되지 않았다고 했다. 그는 “1913年 英·美의 會計·法律·經濟學 分野에서 주도하고 있는 關係者들은 利益의 純富의 增加에 동의한 것으로 보이며 이들 分野에서 論議를 제안한다.”²⁰⁾고 말하고 있다. 1933年 이전의 實務에서는 주로 繼續企業을 바탕으로 한 方法들을 혼합한 것이었다. 거기에서 利益決定의 單一優位나 일반적으로 認定된 理論은 없었다. 처음으로 권위있게 實現主義라는 말을 使用한 것은 1932年 證券去來所와 協力を 위한 美國公認會計士의 特別委員會와 「뉴욕」證券去來所間의 交信에서 나타난 것으로 보고 있다.²¹⁾ 그 特別委員會는 大企業에서 資産의 收益力에 의존한다는 근거로 利益의 實現主義 檢證을 지지하였고 資産評價方法에 의하는 것을 거부하였다.²²⁾

純資産增加에서 販賣時點의 實現主義로 轉換과 더불어 利益은 보통 收益과 그에 관련된 費用을 對應하는 過程으로 얘기되었다. 이러한 接近方法은 1930年代를 통하여 「AIA」와 「SEC」에 의해 활발하게 촉진되었다. 왜냐하면 그 結果가 客觀적이고 檢證可能하기 때문이다. 그러한 會計發展의 段階에서 統一性이 正確性보다 더 중요하게 생각되었다. 그 이전 몇십년동안 會計 專門家들에 의한 過大評價報告의 좋지 못한 經驗은 利益의 操作可能性을 極小化시키는 技法에 대한 改革의 계기가 되었다. 實現主義와 對應의 原則은 모두 發生主義會計, 客觀性 및 保守主義의 傳統에 따랐으며, 原價主義나 低價主義 그리고 割賦販賣에서 移延한 實現主義를 허용하는 彈力性이 있었다. 對應過程의 表示로서 광범한 損益計算書의 受容은 資本調達을 負債에서 自己資本으로 이행되도록 하였으며 累進課稅를 출현시켰다. 理論 및 實務의 發展은 損益計算書의 改善에 대한 시도를 유발시켰다. 後入先出法, 加速償却, 法人稅配分 그리고 工事進行率基準과 같은 革新까지도 收益·費用의 對應을 改善하는 근거에 의해서 정당화 되었다.

그러므로 實現主義는 會計理論의 기본적인 諸 會計概念과 相互關聯性을 갖고 있고 그에 따라 說明되어져야 하기 때문에 理論的 論議가 지금까지 계속되어 왔던 것이다.

2. 實現主義의 批判的 諸 見解

第1次 및 第2次世界大戰 사이의 期間에 많은 會計理論家들은 保守主義를 인정하면서도 實現主義·對應原則에 대해서 매우 批判的이었다. 이것은 그 「시스템」의 명백한 缺點이나 非繼續性

20) George O. May, "Business Income," The Accountant September, 1950), p.316.

21) Samuel J. Broad, "Cost: Is it a Binding Principle or Just a Means to and End?" Journal of Accountancy, May 1954, p.583.

22) AIA, Audits of Corporate Accounts: Correspondence with New York Stock Exchange, 1934, pp.5~7.

에 기인한 것은 아니었고 營業活動結果를 설명하는데 위축된 見解에서 그리고 하나의 理論으로서 그것을 구축하기 어려운 연유에 있었던 것이다.

「해필드」(Hatfield)와 「페이톤」(Paton)은 制度化되기 이전에 實現主義規則에 불만을 나타냈다. 「해필드」는 “資產이 價値로 評價될 때보다 오히려 富의 增加가 實現될 때만이 利益이 존재한다.”²³⁾는 思考의 單純性에 대하여 批評을 하였다. 「페이톤」은 “이상적으로 어떤 原因이든, 어느 方向에서이든지 모든 眞實한 價値變化는 計定에 반영되어야 하는 偏見이 없는 見解... 모든 가능한 狀況 및 去來의 形態는 合理的인 方法으로 調整될 수 있음을 보여주기 위해서, 이러한 偏見이 없는 態度에 있다. 동시에 著者は 이러한 論理的 立場이 적어도 애초에 專門的 職業人으로서의 會計擔當者에게 적절한 태도라고 믿는다.”²⁴⁾라고 「Accounting Theory (1922)」의 序文에서 밝히고 있다. 또한 그는 가장 좋은 條件下에서 期間利益測定은 推測에 불과하다고 하면서 그 理由를 다음과 같이 記述하고 있다. “認識될 評價가 未實現利益을 記錄하도록 하는 주장은 옳바른 것이 아니다. 왜냐하면 모든 發生主義는 같은 意味에서 未實現된 去來에 기초를 두기 때문이다. 더구나 評價는 陳腐化나 使用에 따른 減價 혹은 價値의 減少에 의해서 보다 다른 많은 例에서 더욱 精確하게 推定될 수 있다.”²⁵⁾

보다 廣範한 基礎가 되는 企業利益의 測定에 대한 要請 이외에 會計擔當者에 의해 추구되는 利益은 고유한 理論보다는 일련의 調整規則이 指針이 되고 있다는 批評들을 볼 수 있다. 「캐닝」(Canning)은 다음과 같이 思考의 注入의 必要性을 들고 있다. “會計文獻에서 보면 利益의 本質에 대해 놀랄만한 論議의 結晶을 보이고 있다.”²⁶⁾

利益에 관한 會計理論이 전혀 없을 뿐만 아니라 1930年代 後半에 實現主義가 어떻게 적용되어야 하는가에 대한 同意도 전혀 없다. 「캐닝」은 다음 세가지 條件이 충족될 때 利益이 實現된다고 하였다. (1) 일년내에 貨幣收入可能性이 상당히 크고, (2) 받게 될 金額을 알고 있거나 정확히 推定될 수 있으며, (3) 費用은 收益獲得에서 發生되었거나 發生될 것이어야 한다.²⁷⁾ 그러나 1939年 「길만」(Gilman)은 現金 및 現金等價物의 獲得을 實現要件으로 보고 있다.²⁸⁾ 이는 實現의 本質的 要素를 流動성이 강한 資産의 獲得에 두고 있다는 것이다. 1940年 「페이톤」과 「러틀톤」은 비슷한 立場을 취하고 있으나 回收可能性보다는 轉換을 강조하고 있다. “收益은 現

23) Henry Rand Hatfield, Accounting, Its Principles and Problems, (New York: D. Appleton-Century Company, 1927), p.251.

24) William A. Paton, Accounting Theory (New York: Ronald Press Company, 1922), p.vii.

25) William A. Paton, "The Significance and Treatment of Appreciation in the Accounts," Twentieth Annual Report of the Michigan Academy of Science (1918), pp.35~49.

26) John B. Canning, The Economics of Accountancy, (New York: Ronald Press Co., 1929), p.5.

27) Ibid., pp.102~105.

28) Stephen Gilman, Accounting Concepts of Profit (New York: Ronald Press Co., 1939), p.102.

金受取나 受取債權 혹은 새로운 流動資産에 의해 據證될 때 實現된다. 여기에서 두가지 條件이 필요하다. ① 現金販賣(liquid sale)나 유사한 過程을 통한 轉換(conversion)과 ② 流動資産의 取得을 통한 妥當性(validation)이 있어야 한다.²⁹⁾

그러나 그러한 少數의 不同意는 實務에 영향을 미치지 못하였다. 1930年代를 통하여「AIA」의 特別委員會의 改革은 對應原則과 實現主義에 집중되었으며, 1940年代에는 實現主義가 일반적으로 거의 적용되었다. 會計擔當者들은 實現主義가 무엇인지 확실하게 알고 있지는 못하였지만 그들이 행하는 일에 대해서는 확실하게 이해하고 있었다. 實現主義는 利益이 計定에 記入할 수 있을 정도로 正確하고 測定可能할 때 발생한다. 收益獲得過程이 거의 完全하고, 流動資産 및 純運轉資本이 增加하고, 權利가 讓渡되고, 또한 客觀적이고 檢證可能한 第三者와의 去來가 발생하였을 때 實現主義는 거의 販賣時點이 된다. 費用은 時間의 흐름에 따라 發生되나 販賣로부터 얻은 收益은 거의 일시에 나타난다. 未實現된 利益은 目的適合하지 않아 무시될 수 있으나 損失은 資産價値의 下落에 의해 기대되지 않으면 안된다. 會計는 본질적으로 收益과 그에 관련된 費用의 對應過程인 것이다. 한 때 전체적으로 現在 및 未來의 會計期間 사이에 分配問題로 알고 있었다. 當期에 配分되는 費用은 損益과 관련되며 나머지 모든 資産은 단순히 去來收益에 이연된 費用인 것이다. 이러한 對應過程은 동시적이기 때문에 實現主義 條件은 현재 時點에서 利益決定 및 資産評價에서 가장 중요한 慣習인 것이다.³⁰⁾

理論家들은 實現主義規則이 製造原價가 記錄된 몇년후까지 保有利益의 認識을 移延 시킴으로서 실재로 對應原則에 대한 不滿을 갖고 반대할 것이다. 그러나 利益計算은 對應原則 및 實現主義 뿐만아니라 歷史的 原價主義, 繼續性, 保守主義 그리고 期間計算을 포함한 일련의 結合된 假定에 의존했다. 이것들에 의한 利益測定은 資産評價를 支配하는 勢力에 의해서 그리고 안정된 戰前 價格構造에 의해서 모순되지 않았다. 분명히 아주 훌륭한 것이 아니라고 하더라도 그것들은 定期的 文獻에 반영된 것과 같이 인지되는 現實性을 반영하고 있는 것이다. 이러한 假定을 받아들이는 사람들은 社會적이고 自己合理化의 體系를 갖고 대항하였다. 그것들의 合成效果를 變化시키지 않고 어느 하나를 代替시키기는 매우 어려운 것으로 보았을 것이다. 第2次 世界大戰 以後, 「인플레이션」은 대부분의 이들 慣習이 도전을 받고 있으며, 實現主義 및 利益에 대한 傳統的 思考가 비록 實務에서 계속 유행된다고 하더라도 이론적인 批判을 받고 있는 것이다.

따라서 實現主義는 전통적으로 保守主義原則을 바탕으로 설명되어 왔다고 할 것이다. 이러한 保守主義는 실질적인 情報과 유리되는 경향이 있다. 특히 會計環境의 變化에 따라 企業利益은 실질적 情報과의 괴리에 대한 批判的 見解는 理論的 性格의 측면만을 강조하고 있지만, 會計發

29) William A. Paton and A. C. Littleton, An Introduction to Corporate Accounting Standards (Columbus Ohio: AAA, 1940), p.49.

30) Storey, op, cit., p.238.

展에 커다란 공헌을 하였었음은 의심할 여지가 없는 것이다.

3. 實現主義의 主要 論點

1947年「AIA」는 會計學·法律學·經濟學的 企業利益觀點에서 3년에 걸쳐 調査하기 위하여 다양한 基礎를 가진 40여명의 參加者들로 구성된 企業利益研究團을 조직하였다. 그 研究團의 主要業績은 利益測定에 대한 여러가지 가능한 接近內容을 公表하였고 이들의 諸見解 및 可能性을 정리하였다. 그 研究團의 報告書에는 「메이」의 “Business Income and Price Levels-an Accounting Study”와 經濟學者들에 의한 企業利益에 관한 5個의 「모노그래프」가 포함된다. 그 가운데 「알렉산더」(Alexander)의 “動態的 經濟下에서 利益測定”이 있는데, 그는 다음과 같은 제안을 하고 있다. “순수한 理論的 觀點에서 利益概念을 分析하고 慣習的으로 會計擔當者에 의해 測定된 利益分析의 結果를 比較하는데 있어서 그 分析目的은 實제적으로 價値나 展望의 變化에 의한 期間的 測定으로서 利益의 發生事實을 명백하게 하는 것이다.”³¹⁾ 企業利益에 대한 그의 理論的 測定은 모든 去來 利益흐름의 現在價値를 期間的 決定을 요구하였다. 「메이」의 論文은 鐵道 및 公共施設은 現在收益에 더 큰 購買力의 貨幣로 지불되는 費用의 對應을 反映하는 償却義務를 추가할 필요가 있으며 法律로 規制되지 않는 產業會社도 같은 方法으로 처리하도록 제안하였다. 1952年 研究團의 報告書³²⁾의 參與者인 「메이」는 物價水準變動을 調整한 財務諸表로 轉換할 것을 주장하였다.

대부분의 戰前 會計擔當者들은 利益定義에 대한 實現主義의 條件을 고려해야 되는 것으로 생각했다. 즉 實現主義를 나타내는 事象이 利益이 존재하기 전에 발생해야 한다는 것이다. 이와 반대의 경우는 價値增加의 形態에서 利益은 공식적으로 實現되기 전에 존재할 수 있고 認識될 수 있다는 見解인 것이다. 1957年 美國會計學會의 「概念 및 基準委員會」는 實現主義에 대해서 다음과 같이 定義하고 있다. “實現의 本質적인 意味는 資產이나 負債의 變動이 會計上 認識을 正當化하기 위해 충분히 確定的이고 客觀的이 되었을 경우를 뜻한다. 이러한 認識은 독립적인 去來者 사이에 交換去來나, 成立된 去來實務, 혹은 궁극적으로 확실하다고 생각되는 契約移行에 의해서 결정될 수 있을 것이다. 그것은 金融制度의 安定, 商業契約의 強制性, 혹은 資產의 轉換을 용이하게 하는 組織된 市場에 의존할 수 있다는 것이다.”³³⁾

31) Alexander, op. cit., p.132.

32) Study Group on Business Income of the American Institute of Accountants, Changing Concepts of Business Income. (New York: Macmillan, 1952).

33) AAA. Accounting and Reporting Standards for Corporate Financial Statements and Preceding Statements and Supplements, (Columbus, Ohio: AAA, 1957), p.3.

이러한 定義는 現金이나 다른 流動資産의 受取보다 오히려 確定的이고 客觀的인 變化를 말한다. 그것은 實現主義가 價値變化의 여러 가지 形態를 적용할 수 있는 關係를 수반하는 資産뿐만 아니라 負債의 變化를 포함한다. 그것은 초기의 利益定義보다 利益測定에서 더 큰 推定 및 判斷을 기초로 하고 있다. 그 委員會의 報告書는 實現主義規則이 投資意思決定 및 管理의 統制를 수행하는데 있어서 投資家들의 財務諸表의 利用에 도움이 되어야 한다는 結論을 내렸다.³⁴⁾ 保有 損益을 計定에 記錄하고 實現 및 未實現利益을 區分할 때, 價値變化를 公示하기 위하여 損益計算書上の 純利益 밑에 제시하도록 권고하였다.

利益이 販賣되는 순간에 전부 獲得된다는 假定 대신 1963年 「필립스」(Phillips)는 그의 論文에서 “合理的인 客觀性을 가지고 測定될 수 있는 經濟力(資産의 市場價値)의 增加로서 定義”³⁵⁾한 增加利益(accretion income) 概念을 제창하였다. 이와 거리가 먼 것은 아니지만, 여러 理論家들은 營業循環週期の 어떤 특정 時點이 아니라 하더라도 분명하게 決定될 때는 언제든 製造利益을 기록하는데 찬성을 보였다. 1959年 論文³⁶⁾에서 「마이어스」(Myers)는 營業活動週期の 각 局面에 割當된 利益은 價値가 있다기 보다는 아마 더 귀찮은 일이라는 結論을 내리고 있다. 더불어 利益은 細分化 시키기 어려운 結合物인 바, 그 價値는 計劃, 投資, 製造, 販賣 回收 및 販賣 後의 製品保證 등 전체적인 繼續性에 의존하는 각 段階에 부가된 것이다. 「마이어스」는 利益이 營業活動循環週期에서 가장 중요한 意思決定이나 가장 중요한 業務를 수행하는 순간에 보고되어야 한다고 주장하였다. 이것은 분명히 現行實務과 다른 것은 아닐 것이다. 왜냐하면 중요한 事象은 일반적으로 販賣에 있지만, 特定 狀況에만 미치는 일련의 실재 規則 대신에 일반적인 收益原則을 代用하게 될 것이다.

「스프라우스」(Sprouse)와 「무닛츠」(Moonitz)는 原則에 대한 研究에서 다음과 같이 동의하고 있다. “收益은 財貨나 用役의 生産 및 分配에 필요한 주요 經濟活動이 이루어지고 그들 活動이 利用 가능한 結果에 대해 客觀的인 測定을 제공한 時期에 구체화되어야 한다. 이들 두가지 條件, 즉 주요 經濟活動의 成就와 測定上的 客觀性은 서로 다른 경우 서로 다른 活動의 段階에서 수행된다. 때로는 製品의 引渡나 用役의 제공시기보다 늦게, 다른 경우에는 더 이른 時點에서 성취된다.”³⁷⁾ 그들은 活動利益, 保有利益, 그리고 物價水準變動의 效果를 分離시킴으로써 利益의 적절한 時期의 認識뿐만 아니라 財務諸表의 比較와 解釋을 改善시킬 필요성을 역설

34) AAA, Committee on Concepts and Standards, “Accounting and Reporting Standards for Corporate Financial Statements — 1957 Revision,” Accounting Review, (October 1957), p.542.

35) G. Edward Phillips, “The Accretion Concept of Income,” Accounting Review (January 1963), p.14.

36) John H. Myers, “The Critical Event and Recognition of Net Profit,” Accounting Review (October 1954), pp.528 ~ 532.

37) Sprouse and Moonitz, op. cit., p.47.

하였다. 이러한 分離는 分析的 假定을 결핍한 實現主義規則을 적용하는 것보다 오히려 資產價値의 變動을 區分함으로써 외형적으로 達成될 수 있을 것이며, 그것을 修正하는 것보다는 포기하여 버리는 것이 더 낫다는 것이다.

實現主義規則의 妥當性을 調査하기 위하여 「토마스」(Thomas)는 貨幣의 投機에서 생긴 損益은 利益決定에서 認識되어야 하는 지에 대해 고찰했는데, 그는 다음과 같은 사실을 밝혀냈다. “實現主義規則 그 자체는 投資家에 의한 投機의 結果를 報告하는데 적합하지 않다. 投機를 내포하지 않는 實現主義規則을 사용하고자 하는 경우가 거의 없기 때문에 이는 대부분의 財務會計目的을 지배하는 것을 거부하는 것과 같은 가치가 있다.”³⁸⁾

1964年 「AAA」의 「實現主義概念委員會」는 1957年의 報告書를 修正 및 擴張하기 위하여 報告書를 발표하였다.³⁹⁾ 거기에서 市場去來는 實現主義에 대한 基本的인 調査를 해야 하지만 流動性보다는 오히려 測定可能性이 受取된 資產의 質을 判斷하는데 주된 고려요소가 되어야 하고 또한 消費者에게 用役을 提供하는 用役提供調査가 製品에 대해 經濟的 價値가 附加되거나 獲得過程에서 重要한 事象이 따른 후에 收益을 認識하는 政策으로 代替되어야 한다고 말하고 있다. 그 委員會는 檢證可能한 資產價値의 變化가 計定에 記錄되어야 한다는데 동의하였다. 資產價値의 變化는 損益計算書의 純利益 밑에 표시되어야 하고 貸借對照表에서는 剩餘金과 분리된 項目으로 표시되어야 한다는 것이다. 이런 方法으로 收益에 現行原價를 對應시켜 資產의 현재 經濟的 意味를 나타내 주는 長點은 實現과 未實現利益이 다른 證據를 기초로 한다는 사실의 公示에 결합될 수 있다는 것이다. 사실상 實現主義規則은 利益認識의 期間歸屬을 결정하는데 있어서 뿐만 아니라 源泉에 의해 純資產增加를 세분하는데 이용될 수 있을 것이다.

「에드워드스」(Edwards)와 「벨」(Bell)은 經濟學的 利益概念을 會計擔當者들에 의해 긍정적으로 받아들이고 있는 「캔닝」, 「길만」 그리고 「알렉산더」의 繼承者라고 볼 수 있다. 그런데 이들 初期 學者들은 거의 전적으로 理論的 比較에 국한했던 데 비하여 「에드워드스」와 「벨」은 持分增加의 다른 形態가 會計實務者들에 의해 어떻게 分離·報告될 수 있는 가를 보여주었다.⁴⁰⁾

1965年 「혼그렌」(Horngren)은 그의 論文에서 實現 및 未實現利益을 區分할 때, 經濟的 利益理論에 더욱 밀착시키려는 會計擔當者의 立場을 要約하고 있다. 그는 價値增加의 認識인 實現主義의 순수한 經濟學的 觀點이 會計實務에 受容할 기회가 전혀 없다고 하면서, 실행할 수 있는 妥協點을 찾아야 한다고 했다. 그는 報告過程이 客觀的이고 檢證可能한 證據에 의해 지지될

38) Arthur L. Thomas, Revenue Recognition (Ann Arbor: University of Michigan Press, 1966). p. 2

39) AAA, 1964 Concepts and Standards Research Committee - The Realization Concept, "The Realization Concept," Accounting Review, (April 1965), pp.312 ~ 322.

40) Edgar O. Edwards and Philip W. Bell, The Theory and Measurement of Business Income, (Berkeley and Los Angeles: The University of California Press, 1961).

수 있는 價値變化를 포함하도록 廣範圍해야 한다는데 同意하는 한편, 會計擔當者は 現實主義規則을 단순하게 무시해서는 안된다고 생각했다. 또한 그는 客觀性和 公示間의 均衡을 시도하기 위하여 價値變化에 대한 자유로운 認識規則과 엄격한 實現主義를 결합하자고 하였다.⁴¹⁾ 현재의 완전한 代替案들간의 中間立場은 經濟學 및 會計學的 利益概念의 동시적인 使用을 投資家들에 제공해야 할 것이며, 그 두가지 方法間에 보다 많은 相互作用을 허용해야 할 것이라는 것이다.

VI. 結 論

動態的 會計思考가 지배적인 오늘날의 會計에서 利益測定을 위한 收益의 實現問題는 理論 및 實務에서 매우 중요한 概念으로 다루어지고 있다. 지금까지 살펴본 바와 같이 收益의 實現概念은 利益測定과의 關係, 法律, 經濟學 그리고 會計學的 側面과 관련하여 歷史的으로 그 內容에 대한 많은 論難이 있어왔음을 알 수 있다.

利益測定과 관련하여 收益의 認識問題는 實現主義의 出現을 불가피하게 만들었다. 法律的 觀點에서 收益의 認識은 租稅制度에 의해 중심적으로 論議되어 왔다. 初期의 租稅利益은 現金主義에서 發生主義로 實現主義의 範圍를 점차 확대하여 왔으며, 오늘날에 와서는 法的인 權利確定主義를 바탕으로 企業會計를 존중하는 측면에서 實現主義가 받아들여지고 있다. 그런 과정에서 法定判決에 많은 論難이 있어 왔음을 알 수 있다. 또한 經濟學的 觀點에서 收益의 實現問題는 物價水準의 變動 등으로 歪曲된 會計利益을 實質利益에 調整하려는 經濟學 및 會計學者들에게 理論的 基礎를 제공하였다.

會計의 基本적 諸概念을 論議할 때마다 많은 問題點을 낳고 있지만, 오늘날 會計學은 學問的 理論基盤을 구축하고 있는 것이 사실이다. 實現概念은 會計理論의 基本적 諸概念과 相互關聯性下에서 설명되기 때문에, 繼續企業, 保守主義, 客觀性 등과 더불어 理論的 矛盾을 극복하여 體系化해야 하는데 論議의 根據를 찾을 수 있는 것이다. 權威있는 機關에서 實現主義를 처음 사용한 것은 1932年 美國公認會計士會의 特別委員會이며, 이를 始發點으로 오늘날까지 會計理論的 側面에서 많은 批判的 見解를 제시하고 있는 것이다. 특히 「햇힐드」, 「페이튼」, 「리틀튼」 「캔닝」 그리고 「길만」 등에 의한 批判은 思考의 單純性, 眞實性의 缺如, 本質的 論議의 缺乏 그리고 對應原則 및 保守主義 등의 假定에 대한 依存性 등을 들 수 있다. 특히 實現主義에 의한 實質情報과의 괴리에 많은 批判을 받아 왔지만, 그런 과정에서 會計發展에 커다란 貢獻을 하였음은 부인할 수 없는 사실인 것이다.

41) Charles T. Horngren, "How Should We Interpret the Realization Concept?" *Accounting Review* (April 1965).

그리고 實現主義의 主要條件에 관한 論議는 많은 會計擔當者 및 會計機關에 의해 행하여져 왔다. 결론적으로 收益의 認識은 主要 經濟的 活動이 이루어지고 客觀的으로 測定可能한 時點에서 구체화되어야 한다는 것이다. 이러한 條件下에서 實現主義는 전통적으로 販賣時點으로 보고 있으며 그 이외의 경우는 例外的으로 보고 있는 것이다. 이러한 概念規定 자체는 관련된 環境 要素들과 연결시킬 때 混亂을 자초하는 애매한 概念으로 생각된다. 우리나라 「企業會計基準」에서 損益計算書의 作成原則을 규정하면서 發生主義를 原則으로 하되 “未實現收益은 當期の 損益計算에 算入하지 아니함을 原則으로 한다.” 하고, 또한 第67條 賣出收益의 實現에서 “賣出額은 商品 등의 販賣 또는 用役의 提供에 의하여 實現으로 하고”라는 規程과 그 例外規程을 들고 있다.

따라서 收益의 實現에서 전통적으로 使用되어온 實現主義는 實質的으로 유용한 會計情報를 추구하는 未來의 會計에서 그 代替的인 會計方法 및 會計技術을 계속 研究開發해야 될 중요한 課題라고 볼 수 있는 것이다.

SUMMARY**A Study on the Realization of Revenues***by Ko, Seong-hyo*

In modern accounting ruled by the dynamic accounting thought, the realization for income measurement has been dealt with the important concept in accounting theories and practices. The concept has been criticized in relation to income measurement and the legal, economic, and accounting views. This study reviews what the critical responses of the revenue realization have been developed in history views, and in what views it has to understand the substances and problems of the realization.

The problems of revenue recognition became the advent of the realization in connection with income measurement. In the logical views, the recognition of revenue has been discussed as the central figure of taxation. And in the economic view, the problems of the revenue realization gave many scholars theoretical backgrounds for them to adjust them from accounting income to real income.

The realization in accounting bases the argument on overcoming and formulating the logic inconsistency with going-concern, conservatism, and objectivity. Because this explains it under the interrelation with all basic concepts of accounting theory. The first authoritative use of the world realization seems to have occurred in the 1932 correspondence between AIA and N.Y. Stock Exchange. From opening it, there has been exhibited many critical views at the side of accounting theory. Particularly, critical responses by Hatfield, Paton, Canning, and Gilman include the simplistic of the notion, the arbitrary rules rather than a coherent theory, the lack of nature discussion, the dependance on the assumptions of matching and conservatism, etc..

Conclusively, the challenges to the realization rule have been practiced by many accountants. Revenues should be acknowledged and reported at the time of the accomplishment of the major economic activity if its measurement is verifiable and free from bias. Thus, the realization has come generally to mean the reporting of when it has been validated by sale. And the reporting of revenue before or after the point of sale is generally considered an exception to the realization rule. Accordingly, if the realization rule that has traditionally used tries to overcome the problems and find the useful accounting information, there is no doubt about the important subject that should be study and develop accounting methods and techniques in the future.