

「베드포드」(Norton M. Bedford)의 “利益決定理論”에 관한 研究

高 成 孝**

目 次

- I. 序 論
- II. 「베드포드」의 “利益決定理論”의 背景과 會計思考
- III. 「베드포드」의 “利益決定理論”의 分析的 考察
 - 1. “利益決定理論”의 構成
 - 2. 利益決定의 基礎와 利益의 役割
 - 3. 利益의 本質과 測定
 - 4. 操作的 利益概念과 測定
 - 5. 經營活動利益의 內容
- IV. 「베드포드」의 “利益決定理論”의 特徵과 評價
- V. 結 論

I. 序 論

會計環境이 급속하게 변화하고 있는 現代 經濟社會에서 企業을 둘러싼 利害關係者들의 相互間 利害領域이 확대·심화되고 있다. 이러한 問題는 특정 企業이 存立과 成長에 關係되는 것 일 뿐만 아니라 전체 經濟社會의 存立·成長과도 연관이 된다. 經濟成長과 더불어 바람직한 經濟社會의 질서있는 價値體系의 定立問題는 社會를 구성하고 있는 各 實體間的 소통되는 情

* 이 論文은 1987 年度 文敎部 學術研究助成費에 의하여 研究되었음.

** 濟州大學校 經商大學 會計學科 助敎授.

報의 社會的 信賴度에 달려있다고 할 것이다. 그러한 情報들 가운데 중요한 것은 會計情報이며, 특히 利益情報은 經濟活動을 動機化시킨다는 의미에서 가장 중요한 情報임은 분명한 사실이다. 따라서 會計情報에 있어서 企業利益의 測定과 傳達은 理論的인 측면 뿐만 아니라 그 實務的 利用方法에서 새로운 認識과 應用이 요청되고 있는 것이다.

“이익개념은 혼돈상태에 있다. 전통적 낡은 이익개념은 현대사회에서 행해지는 利益測定으로 계속 이용하기에는 더 이상 적절하지 못하며, 전통적 낡은 사고의 변화에 의한 새로운 개념이 요청된다.” 이러한 「베드포드」(Bedford)의 “利益決定論”序文¹⁾에서 표현은 企業利益의 本質과 測定問題에 대한 重要性에 비추어 볼 때, 현실적으로 會計實務에 있어서 단순한 전통적 사고에 의한 構造的 次元에서의 利益을 測定·報告하는 고정적 觀念의 틀을 벗어나지 못하고 있다는 뜻이다. 다시 말해서, 經濟發展과 더불어 현저한 會計環境의 변화에도 불구하고 부분적인 會計處理方法上的 技術的 變更에 피상적으로 의존하고 있기 때문에 利益概念의 本질적 基本思考와는 많은 괴리를 갖고 있는 것이 오늘날의 현실인 것이다.

본 研究는 企業利益決定에 있어서 그 本質 및 測定問題를 再檢討하고 통합된 一般理論을 제시하기 위한 광범한 研究의 段階的 作業의 일환으로서 「베드포드」의 “利益決定理論”을²⁾ 分析的으로 고찰하고자 한다. 그가 일관된 주장으로 핵심이 되는 “操作的 利益概念”(operational income concept)의 내용을 기초로 한 “利益決定理論”을 分析·評價하고자 하는 것이 본 論文의 주된 목적이다. 이를 토대로 앞으로 여러 學者들에 의해 논의되어온 諸理論들과 比較·分析 및 評價에 도움이 된다. 이를 통하여 企業의 利益決定에 대한 問題를 우리 會計環境에 적합하게 통합할 수 있는 방향을 모색하고자 한다. 이러한 研究를 위하여 여러 學者들의 利益決定理論과 부분적으로 比較·分析하며 더불어 핵심적인 內容分析은 「베드포드」의 理論에 한정하여 그의 주장을 分析·評價하고자 한다.

1) Norton M. Bedford, Income Determination Theory: An Accounting Framework (Reading, Mass.: Addison-Wesley Publishing Co., Inc., 1965).

2) Ibid.

Ⅱ. 「베드포드」의 “利益決定理論”의 背景과 會計思考

「베드포드」는 “利益決定理論”(1965年)에 앞서 몇 가지 論文³⁾을 발표하였다. 또한, 1955年 「AAA」의 “原價概念 및 基準에 관한 委員會”의 委員長으로서 당시 報告書作成에 이론적인 공헌을 하였고, 1964年 「AAA」의 「ASOBAT」作成委員會의 委員으로 同報告書 第5章 “會計理論의 擴張”의 기초를 담당하였다.

1951年의 論文은 미래의 會計報告書의 改善을 지향하며, 「AAA」의 “會計基準”(1948) 및 「AICPA」의 「ARB」에 나타난 회계상 利益概念의 多樣性을 ① 利益이란 무엇인가, ② 누구의 利益이 보고되어야 하는가, ③ 利益은 언제 認識되어야 하는가라는 점에 대하여 분석한 것이다.

1957年의 論文은 經濟學者가 會計上 資産價値의 變化를 發生時點에서 認識하는 것을 거부하고 있다는 批判을 피하지 않고 오히려 정면으로 대응한 會計思考로 그의 주장을 펴고 있다. 여기에서 内部報告의 觀點 즉 經營活動의 計劃과 統制의 觀點에서 發生主義에 의해 利益을 인식하도록 한 의의를 인정하고 있는 점은 주목할만 하다.

이러한 思考는 1965年의 論文에서 재발견시켜 損益計算을 위하여 發生主義概念을 적용할 것을 주장하고 있다.

이상의 研究成果에서 밝힌 바와같이 「베드포드」는 1930年代부터 1940年代에 걸쳐서 一般投資家에 대해 企業의 收益力에 관한 情報提供이라고 하는 사회적 요청에 부응하도록 노력하였다. 즉 「케이톤과 리틀톤」에 대표되는 取得原價主義와 實現主義를 지지한 새로운 損益計算論의 전개를 1950年代의 초반부터 시도하였으며, “利益決定理論”은 「베드포드」의 오랜 研究의 集大成이라고 말할 수 있다.

3) 주요 論文은 다음과 같다.

- (1) A Critical Analysis of Accounting Concepts of Income (Accounting Review, October 1951).
- (2) Accounting Measurements of Economic Concepts (The Journal of Accountancy, May 1957).
- (3) The Need for an Extention of the Accrual Concept (The Journal of Accountancy, May 1965).

1960年代 이후, 「베드포드」의 “利益決定論”을 포함하여 많은 論文⁴⁾을 발표한 특기할 만한 시기이다. 그의 “利益決定論”을 포함해서 많은 著書들의 공통적인 것은 經濟的 環境의 변화를 인식하고 隣接諸科學의 成果를 도입하여 會計理論을 과학적으로 형성시키려고 시도한 점이다.

Ⅲ. 「베드포드」의 “利益決定理論”의 分析的 考察

1. “利益決定理論”의 構成

「베드포드」의 “利益決定理論”은 會計利益決定 (accounting income determination)⁵⁾에 대하여 회계에서 操作的 機構 (operational framework)를 구축하기 위한 노력을 나타내고 있으며, 그의 活動利益概念 (operation income concept)에 대한 基本思考는 새롭고 독특한 것이다. 그 內容構成을 간단히 요약하면 다음과 같다.

第1章은 利益決定에서의 基礎概念으로 會計理論의 範圍擴大의 필요성을 설명하고 있으며, 第2章은 社會에서 利益의 役割로서 利益概念의 다양한 利用을 논의하고 企業利益概念의 擴張에 대한 필요성을 강조하고 있다.

第3章은 利益의 本質를 자세히 설명하고 있는데, 企業利益概念에서 연구되어야 할 세 가지 次元에서 心理的 利益, 實質利益, 貨幣利益을 소개하고 있다. 그런데 企業人이 獲得動機를

4) 주요 論文은 다음과 같다.

- (1) 1961, “Research Methodology and Accounting Theory”.
- (2) 1962, “A Communication Theory Approach to Accountancy.”
- (3) 1964, “Accounting and Analytical Methods.”
- (4) 1966, “Accounting, Evaluation and Economic Behavior.”
- (5) 1967, “The Nature of Future Accounting Theory.”
- (6) 1970, “The Income Concept Complex: Expansion or Decline”, in Asset Valuation and Income Determination, ed. Robert Sterling.
- (7) 1971, “The Future of Accounting in Achieving Society.”
- (8) 1972, “Comparative Analysis of Net Realizable Value and Replacement Costing.”
- (9) 1975, “The Contributions of A.C. Littleton to Accounting Thought and Practice.”

5) 利益決定 (income determination)은 利益測定 (income measurement)과 혼용하여 쓰이고 있지만, 여기에서는 利益決定概念은 利益概念과 利益測定을 모두 포함시킨 의미이다.

유발시킬 수 있는 企業利益은 主觀利益, 實現可能利益, 그리고 實現利益으로 3가지 형태로 분리하여 소개하고 있다. 第4章은 測定の 本質과 利益測定에 있어서 기타 일반적인 問題들을 설명하고 있다.

第5~11章에서는 利益決定構造를 제시하고 있다. 第5章은 操作的 利益概念에 대하여 설명하고 企業의 經營活動을 ①貨幣資源의 取得, ②用役의 取得, ③用役의 利用, ④用役을 新製品으로의 再結合, ⑤再結合된 用役을 고객에게 處分, ⑥貨幣資源의 分配의 6가지 범주로 분류하고, 第6章은 全般的 操作利益의 測定問題를 설명하고 있다.

第7~11章은 取得, 利用, 再結合, 處分活動에 따라 각각 분석하고, 利益分配에 대한 다양한 分類體系를 제시하고 있다. 각 經營活動形態에 의해 全般的利益에 대한 分析은 「베드포드」의 주된 공헌 가운데 하나라고 할 수 있다.

取得活動(第7章)은 取得된 資源의 價値와 그 取得原價間의 차이에 기초를 두어 평가되어야 한다고 제안하고 있다. 利用活動(第8章)은 사용된 用役의 現行原價(現行再購入價格)과 그 取得原價間의 차이에 의해 평가된다고 하고 있다. 再結合活動(第9章)은 生産된 製品의 價値와 사용된 用役의 利用原價間의 차이에 기초를 두어 평가된다. 處分活動(第10章)은 生産된 製品 및 取得資源의 價値에 대해 處分된 資源의 價値를 초과한 金額에 기초를 두어 평가해야 한다고 제안하고 있다.

第12章에서 活動利益의 傳達은 「커뮤니케이션」理論의 관점에서 活動利益의 報告過程을 검토한 것이다. 여기에서 「베드포드」는 「커뮤니케이션」理論을 이용하여 會計概念과 會計思考에 대한 會計過程의 몇 分野間 疎通關係를 제시하고 있다.

이상과 같이 구성된 內容을 가지고 다음과 같이 분류하여 구체적인 分析的 考察을 하고자 한다. 즉, 第1~2章의 內容은 利益決定의 基礎와 利益의 役割이라는 관점에서 검토하고, 第3~4章의 內容은 일반적인 利益概念의 本質과 測定으로, 第5~6章은 操作的 利益概念의 本質과 測定, 그리고 第7~12章의 內容은 操作的 利益概念에 따라 經營活動을 분류하여 全般的 利益概念의 「framework」에 의한 測定과 傳達問題를 다음에서 고찰한다.

2. 利益決定의 基礎와 利益의 役割

「베드포드」에 의하면, 會計學은 方法論的 및 實質的인 知識體에 대한 學問이라고 하고 있다. 方法論은 技術的 手段으로서 會計의 發展 초기에는 數學者들에 의해 영향을 받았고, 현재는 數學者, 統計學者, 論理學者들에 의해 會計技法의 發展에 기여하고 있다. 實質面은 財

務資料에서 시작하여 확장되어 왔다. 따라서, 會計學은 이들 양면의 균형된 발전을 필요로 한다는 것이다. 會計知識은 實務와 理論이 발전의 源泉이 된다. 특히 「베드포드」는 會計理論의 범위의 확대 필요성을 역설하고 있다.

「베드포드」는 會計에서 概念의 本質에 대한 操作的 定義가 다음과 같은 이유로 바람직하다고 한다. ① 낱은 개념은 조작적으로 기술될 수 없을 때 사라질 것이고, 이는 애매한 생각을 배제시킬 것이다. ② 概念은 명확하게 정의되고 오해는 감소될 것이다. ③ 概念은 적용되지 않는 영역에서 사용되지 않을 것이다.

操作的 定義에 의한다면, 會計에서 測定과 傳達을 추구하는 利益概念은 利益創出過程을 가장 적절히 묘사하는 一組의 操作(a set of operations)이 된다. 利益은 一組의 操作的 結果이며, 다른 操作은 다른 의미를 가지게 될 것이다.

操作的 見解에 의하면, 單一價値의 包括的 利益概念(a single-valued overall concept of income)이 존재할 수 없다는 것을 의미하는 것도 아니며, 會計上 利益이 서로 다른 독립적인 것으로 결정될 수 있는 利益의 한 집단을 의미하는 것도 아니다. 이것은 하나의 全般의 一般利益概念(one overall general concept of income)의 필요성을 말하는 것이다. 특히 利益創出過程에 대한 概念的 觀察이 科學的으로 증명된 사실에 의해 뒷받침된다면, 상당히 바람직한 利益概念이 된다는 것이다.

經濟社會에서 利益의 役割이 명백히 설명되지 못하고 있는데, 利益概念은 社會의 活動과 發展에서 영향이 종합적으로 다루어지고 있지 못한 실정이다. 利益概念은 두 가지 概念으로 발전되어 왔다. 하나는 人間의 本質을 인식하는 관점에서 「부처님」의 「베베라스」 첫 說法에서 쾌락, 생존, 번영을 위한 갈구나 욕망으로 인식하였고 心理學者들은 第1次的 획득충동이나 본능으로, 그리고 社會學者들은 다양한 人間欲求를 만족시키기 위한 일반화된 수단으로 이용되어 왔다. 다른 하나의 概念은 社會活動의 필요에 의해 고안되어 구축된 測定概念으로 中世初期 商人의 商業貿易에 종사하면서 富의 增加를 측정하는 수단으로 사용되어온 개념이다.

測定概念은 社會의 文化, 道德, 그리고 經濟發展의 영향으로 구체화 되었다. 文化의 관점에서 사람들이 말대신 보다 간결하게 사고할 수 있도록 하였으며, 결과되는 測定은 現代 會計監査概念이 나타나 道德的 行爲의 향상을 도모하였다. 그리고 經濟的 觀點에서 經濟活動의 目的을 구체화하였으며 경제적 노력인 組織化를 용이하게 했다.

그리고 利益의 源泉과 그 利用에서 項目區別은 사회에서 利益概念의 役割을 확대시켰다. 이와 더불어 測定된 利益의 의미에서 혼돈을 야기시켜 오기도 하였다.

「베드포드」는 利益의 役割에 대해 특히 動機化의 觀點을 강조하고 있다. 企業利益은 經濟社會를 움직이는 源動力으로서 모든 經濟活動은 직접·간접적으로 利益을 획득하기 위해 수행된다. 특히 오늘날과 같이 利益獲得을 위해 높은 動機化가 있었던 사회는 역사적으로 찾아보기 힘들다는 것이다. 사회에서 企業利益의 役割은 目的追求로서의 利益과 結果로서의 利益을 구별해야 한다. 또한, 會計擔當者들은 過去利益에 큰 관심을 갖고 있지만, 企業活動의 전·후 모두에 대한 企業利益決定에 관심을 갖어야 한다는 것이다. 그러나, 企業利益의 統制와 動機化의 모든 힘이 된다고 할 수 없다. 따라서, 會計擔當者들은 企業利益의 古典的 틀을 확장하도록 추구하고 있는데, 바로 여기에서 동기화기능으로서 利益概念의 확대가 필요하다는 것이다.

3. 利益의 本質과 測定

1) 利益의 本質과 企業利益

「베드포드」는 원래 經濟學者 「피셔」(Fisher)⁶⁾가 분류한 것처럼 心理的, 經濟的, 社會的 觀點에서 3가지로 분류하여 利益의 本質을 설명하고 있다.

① 心理的 利益 (psychic income) : 人間의 欲求充足의 觀點에서 利益概念으로 人間의 活動을 유도하는 動機賦與手段으로서 人間의 活動을 지시하는 기본적인 힘이 된다.

② 實質利益 (real income) : 經濟的 富의 增加로서 財貨와 用役의 純流入을 통한 經濟的 價値의 증대에 의해 얻은 이익을 말한다.

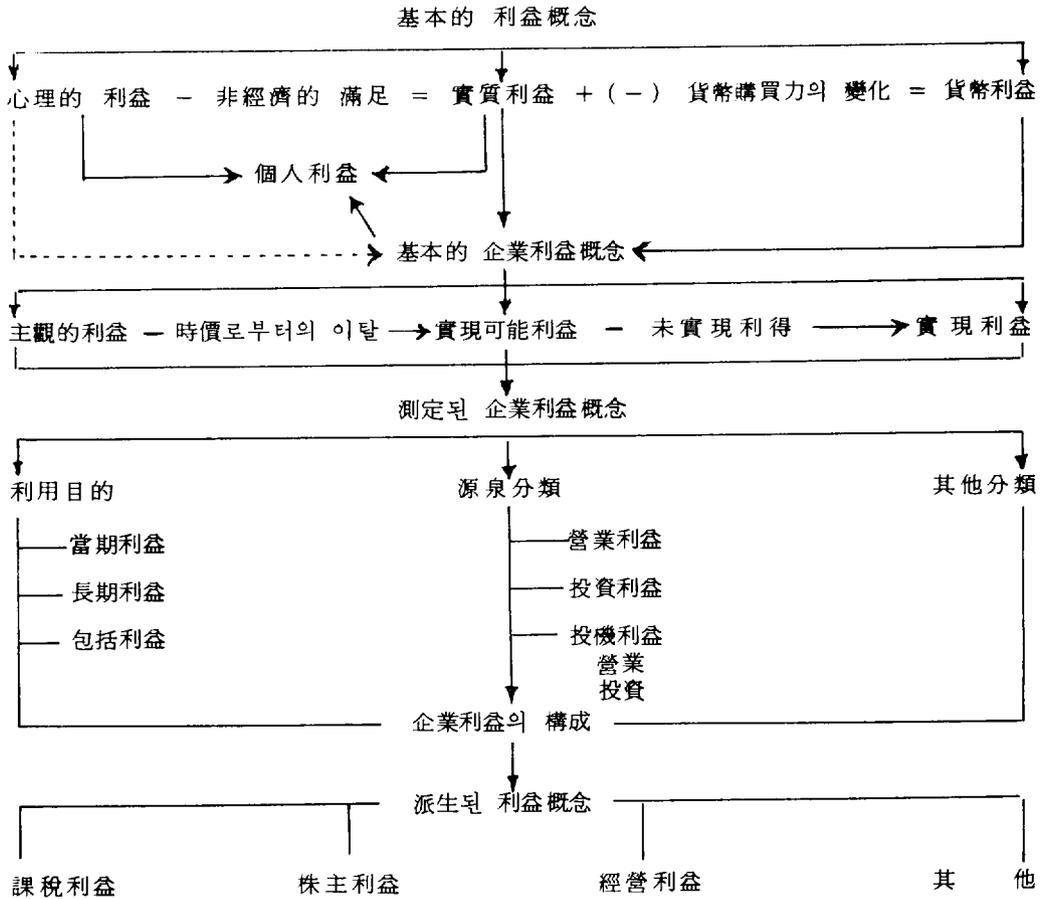
③ 貨幣利益 (money income) : 資源을 貨幣로 평가한 增分으로서, 財貨나 用役을 획득하는 수단이 되는 명목적인 貨幣額으로 표시되는 이익이다.

이상과 같이, 利益의 本質을 3가지 基本的 利益概念을 가지고 설명하고 있다. 따라서 利益은 본질적으로 人間의 欲求에 기초를 두고 설명하고 있음을 알 수 있다. 利益은 心理的, 實質, 貨幣利益의 순서대로 그 본질적인 概念的 타당성을 인정하고 있으며 測定上의 客觀性은 그와 反對順序로 용이함을 알 수 있다. 그리고 研究次元에 따라 利益은 3가지 개념을 포함시켜 고려해야 한다는 것이다.

그리고 <그림 1>에서와 같이 基本的 利益概念에서 基本的 企業利益概念, 測定된 企業利益概念, 그리고 派生된 利益概念으로 企業利益概念을 階層的으로 분류하고 있다.

6) Irving Fisher, The Nature of Capital and Income, (London: Macmillan, 1906).

< 그림 1 > 利益의 本質



企業利益은 測定概念에 의한 利益으로 앞으로 중점적인 논의의 대상이 되는 개념이다. 「베드포드」는 企業人の 獲得動機가 되는 基本的 企業利益의 형태를 다음 3가지로 분류하고 있다.

① 主觀的 利益 (subjective income) : 個人의 主觀的 價値에 의한 이익이며, 資產의 主觀的 價値는 그 資源에서 얻어지는 期待收益의 現價이다. 두 시점간의 主觀的 價値變化는 事前的이나 事後的으로 계산될 수 있는데 기대하지 않았던 損益의 차이를 제외하고는 동일하다고 볼 수 있다.

② 實現可能利益 (realizable or market income) : 두 시점간의 個別資源의 價値變化이며, 이는 販賣市場價格의 變化에 의해 측정된다. 즉 市場價値가 증가된 販賣資産에 의해 인식될 수 있다.

③ 實現利益 (realized or transaction income) : 販賣時點이나 어떤 객관적 認識時點이 발생했을 때의 이익이다.

이상과 같은 分類는 특히 貨幣價値 變動會計나 資産評價에서 중요하게 다루어지고 있다.

이러한 基本的 企業利益概念은 測定된 企業利益概念의 分類性格에 따라 여러가지로 나눌 수 있다. 일반적으로 두 가지 特性에 의해 利用目的分類 (use classification)와 源泉分類 (source classification)로 분류된다. 利用目的에 따라 當期利益 (current income), 長期利用 (long-range income), 包括利益 (all-inclusive income)으로 분류되는데, 이는 企業活動의 意思決定에 대한 長短期의 對象과 관계된다. 그리고 源泉에 따라 營業利益 (operating income), 投資利益 (investment income), 投機利益 (venture income)으로 區分할 수 있다. 이러한 構成要素에 따라서 파생될 수 있는 利益概念은 課稅利益, 株主利益, 經營利益, 其他로 분류될 수 있다는 것이다.

이와같이 企業利益은 여러 側面에 따라 다양하게 분류될 수 있으며, 또한 이들을 복합적으로 분류하여 적용되기도 한다. 그런데 外部報告를 위한 企業利益概念 및 測定은 일반적인 受用性을 가져야 한다. 일반적으로 企業利益의 測定과 報告에 대한 일차적인 目的은 財務報告에 관심을 갖는 모든 利害關係者들이 經濟的 意思決定에 유용한 情報를 제공해야 한다는 會計目的과 일치되어야 한다. 그러나, 單一概念이 特定目的에 부응할 수 있지만 다양한 利害關係者들이 利用目的에 동등하게 기여할 수 없기 때문에 利益에 대한 복합적 一般利益概念을 추구할 수밖에 없는 것이다. 이와같이, 利益은 복잡한 개념이지만, 사회의 效率的 活動을 위해 중요한 역할을 한다. 사회가 복잡해지면 복잡할수록 마찬가지로 利益概念도 복잡해질 수밖에 없다. 따라서 測定된 企業利益概念의 定立은 測定方法에 앞서 연구되어야 한다는 것이다.

2) 利益의 測定

利益의 本質的 性格을 앞에서 설명했으며, 利益測定은 利益概念과 구별하는 것이 통상적인 일이다. 「베드포드」는 利益決定은 利益概念과 測定 모두를 포함하는 의미로 사용하고 있다. 그는 여기에서 利益測定에 대하여 測定의 本質, 方法, 過程 및 單位에 관해 일반적인 內容을 기술하고 있다. 이와 더불어 本質的 利益에 대한 測定方法의 개발을 제안하고 있다.

測定된 利益概念의 전개에서 고려되어야 할 부가적 속성은 다음과 같다.

(1) 利益은 다음 原因에 의해 利得과 損失 (gains and losses)로 구성된다. ① 資源의 保有, ② 市場의 不完全性에 따른 유리한 購買, ③ 效果的인 契約, ④ 製品이나 用役に 대한 현존 需要欲求를 만족시킬 수 있는 製品이나 用役의 生産, ⑤ 製品需要를 증대시키는 廣告를 통한 개인의 欲求變化, ⑥ 製品의 需要와 製品製造에 사용될 資源의 供給을 변화시키는 우발적이며 예기치 않는 外部事象, ⑦ 物價水準의 變動.

(2) 다음 企業活動의 成果로부터 結果되는 利益: ① 다른 用役으로부터의 用役取得, ② 用役을 새로운 형태로의 再結合, ③ 取得과 生産된 用役의 處分.

모든 衛星概念 (satellite concepts)을 대표하는 要件을 충족시키기 위해 형성될 수 있는 本質的 企業利益의 全體概念 (overall concept of constitutive business income)은 두 가지 方法을 생각할 수 있다. ① 企業利益은 測定된 衛星利益金額의 算術平均으로, ② 사회에서 最善의 利益概念을 선택하여 企業利益으로 정의 (one concept which is best)하는 方法이다. 두 方法 모두 측정가능한 本質的 企業利益概念으로 만족한 方法은 아니다. 권위에 의해 강제된 개념에 대한 慣習的 동의를 의한 것을 제외하고 單一의 本質的 企業利益을 전개하는 것은 불가능한 일이다. 그러나 보다 나은 分析을 目的으로 “全般的 本質企業利益概念”의 존재를 가정하고 있다.

利益測定에서 計算過程은 매우 어려운 문제로서 합리적이고 정확하며 표준적인 計算過程의 개발노력이 필요하다는 것이다. 利益은 資源의 流出入의 純結果로 측정되는데, 「outflow」의 계산이 어려운 문제이다. 계산절차상 많은 方法들이 있는데, 이는 서로 다른 目的에 따라 필요하며 가장 이상적인 方法을 실무에 적용하는 문제이다. 또한 測定方法은 계산 절차상 繼續性, 統一性, 客觀性이 있어야 한다는 것이다. 利益概念의 本質에 따라 本質的 利益額을 계산하는 문제는 현재 만족스럽게 해결하지 못하고 있기 때문에, 操作的 企業利益概念에 의한 方法만이 이상적인 方法으로 계산문제를 다룰 수 있다는 것이다.

결국 計算過程은 간단한 의미로 企業利益의 全體的 本質概念을 가지고 측정하기 전에 보다 나은 方法을 개발하기 위한 노력이 이루어져야 한다. 이러한 測定問題 이외에, 企業利益의 測定은 全體概念內的 本質的 衛星利益의 다양한 내용을 공시하여야 한다. 다양한 衛星利益概念은 測定方法에 의해 全體利益의 다양한 構成要素를 분류해야 한다.

「베드포드」는 「에드워드스와 벨」(Edwards and Bell)⁷⁾이 제안한 4 가지 기본적인 企業利

7) E.O. Edwards and P.W. Bell, The Theory and Measurement of Business Income (Berkeley : University of California Press, 1961), chapter 4.

益의 構成要素에 다음과 같이 하나를 더 추가하고 있다. ① 當期營業利益 (current operating income), ② 實現可能原價節約 (realizable cost savings), ③ 實現된 原價節約 (realized cost savings), ④ 當期資本利益 (current capital income), ⑤ 當期投機利益 (current venture income).

이러한 다섯가지 要素는 물론 포괄적인 것은 아니다. 그러나, 利益測定은 어떤 基本的 單一價值的 測定可能한 企業利益 (basic valued measureable business income)의 구조내에서 全體 衛星利益概念에 의하는 것보다 오히려 利益의 構成要素를 분리함으로써 최선의 방법이 될 것이라고 제안하고 있다. 이러한 公示가 全體的 企業利益의 本質的 또는 操作的 概念의 어느 경우나 가능하기 때문에 操作的 概念에 대한 高찰이 필요하다는 것이다.

4. 操作的 利益概念과 測定

1) 操作的 利益概念 (an operational concept of income)

操作的 接近方法 (operation approach)이 가장 성과를 크게 거둔 분야는 物理學과 心理學이다. 操作主義 (operationalism)는 對象의 本質에 대한 見解가 시간의 경과에 따라 새로운 知識의 發見이나 人間的 變化屬性에 의한 變化 때문에 성공을 거두어 왔다. 操作的 接近方法에 따르면, 利益의 本質이 時間, 場所, 그리고 狀況에 따라 變化한다는 命題에서 시작되어야 한다는 것이다. 특정상황에서 利益은 다른 상황에서 동일한 이익이 될 수 없다는 것이다. 그리고 操作的 接近方法은 利益決定理論의 主題가 되는 利益의 本質보다 일차적으로 測定の 의미를 내포하고 있다. 여기에서 操作的 本質과 操作的 利益概念의 內容을 살펴본다.

일반적으로 어떤 概念은 一組의 操作 (a set of operations)을 의미한다. 즉 그 概念은 對應되는 一組의 操作과 同義語이다 (the concept is synonymous with the corresponding set of operations). 본질적으로, 操作主義는 概念의 적절한 定義가 말이나 생각으로 찾지 못하는 것에 대해 개념의 의미를 주장에 의해 해명하려는 시도를 말한다. 개념의 의미는 유용한 領域이 特定化를 포함하는 測定에 의해 수행된 操作 (operations)에 달려있다. 操作的 接近方法은 개념적용에서 환경이나 영역을 구체화시킨 概念과 手段에 대한 세부적인 明細를 제공하기 때문에, 그 개념의 의미에 대한 모호성을 제거시킨다.

會計의 利益測定에서, 利益에서 資本利得과 損失 (gain and loss)을 제외하면, 資本利得과 損失을 포함한 利益概念과 다르다. 따라서 利益測定方法을 알아야 利益을 定義할 수 있

다. 왜냐하면, 利益測定에 적용할 수 있는 많은 方法이 있기 때문에, 測定에 의한 操作을 알아야 보고된 利益의 간결한 의미를 이해할 수 있다. 그러므로 利益決定理論에서 操作的 接近方法을 적용하려 한다면, 會計의 필요에 따라 接近方法을 수정하고 적합하게 적용해야 할 것이다. 다양한 衛星의 利益概念과 관계되는 基本的 利益概念을 제공할 接近方法이 필요하다는 것이다.

「베드포드」에 의하면, 操作的 利益概念에의 移行은 1930年代에 시작되었다고 한다. 서로 다른 利益概念이 존재하고 수정된 용어가 서로 개념을 구별하기 위해 「income」이란 말에 수식어를 부가한 것이다. 課稅利益, 限界利益, 資本利得, 그리고 會計利益은 널리 이용되는 전형적으로 수정된 수식어 개념이다. 최근에, 이러한 세분화가 부적절한 것으로 입증되고 서로 다른 利益이 서로 다른 目的에 필요하다는 사고가 나타났다. 바로 그러한 사고는 操作的 利益概念이 현대사회에 적합하다는 생각에 이르게 된 것이다.

操作主義가 利益決定을 위해 會計에 적용할 때, 다음 두 가지로 인식될 수 있다.

① 操作的 利益은 企業實體에 의해 수행된 一組의 操作的 結果로서 定義될 것이다. 이렇게 特定된 企業活動 또는 操作은 利益活動領域으로 두어질 것이며, 그로부터 생긴 利得이나 損失은 企業利益이 될 것이다. 企業利益을 측정하는 會計過程은 조작적으로 정의된 利益概念과 구별된다. 그러나 分類는 測定過程이기 때문에, 利益創出活動의 열거는 非會計的 측정활동이 된다. 중요한 점은 모든 操作的 概念과 같이 測定過程을 고려한다는 것이다.

② 操作的 利益은 기업이익을 측정하는데 있어서 會計擔當者에 의해 수행된 一組의 操作으로서 정의될 수 있다. 이러한 견해에 따르면, 企業利益은 會計測定過程과 분리되어 존재하는 것이 아니고, 사실상 그 개념에 대한 의미를 부여하는 것이 측정이다.

둘째 定義는 古典의 見解로서 企業利益의 측정을 계속적으로 개선하기 위한 指針으로 결합을 갖고 있다. 한편, 첫째 定義는 經營活動을 會計測定으로부터 분리함으로써 어느 特定時點에서 사용된 測定過程에 대한 批判的 研究의 기초를 제공하며, 測定過程에서 필요한 변경의 여지를 남기게 된다. 이와 같이 첫째 定義가 보다 실용적 의미를 갖고 있으며, 操作概念을 지지하는 사람들에게 일관성이 있다는 것이다.

현실적 必要性을 충족시키기 위한 이상적 利益概念은 다음 3가지 特性을 내포해야 한다는 것이다. ① 適用目的에의 有用性, ② 測定可能性, ③ 衛星概念에의 適合性, 이들 特性은 操作的 利益概念을 가장 설명할 수 있는 다음과 같은 經營活動 「리스트」의 개발을 위한 指針을 제공할 것이다.

① 貨幣資源의 取得 (aquisition of momey resources) : 새로운 企業이 최초의 활동은 投資家와 債權者로부터 貨幣資源을 취득하게 된다. 貨幣資源은 生産能力보다 購買力으로부터 價値가 유래되고, 그것은 利益創出能力을 나타내는 經濟的 資源이다.

② 用役의 取得 (aquisition of services) : 企業實體의 第2의 活動은 貨幣資源과 交換으로 취득되는 機械, 建物, 勞動力 등이 있다. 이들이 공통적인 性格은 소비자에 대한 經濟的 財貨와 用役을 생산하기 위한 수단이다. 이러한 活動을 분석할 때 나타나는 測定問題는 用役의 取得時點, 評價額, 그리고 分類이다.

③ 用役의 利用 (utilization of services) : 세번째 段階는 일정기간의 用役의 利用活動으로서, 이미 취득한 資源으로부터 用役의 抽出과 保有資源의 利用活動을 포함한다.

④ 取得用役의 再結合 (recombination of aquired services) : 네번째 段階는 이미 취득된 用役을 다른 형태인 새로운 製品이나 用役으로의 再結合活動을 말한다.

⑤ 用役의 處分 (disposition of services) : 새로운 製品으로 再結合된 用役을 處分하는 것과 製造 및 分配過程에서 부가나 소멸된 用役을 포함한다.

⑥ 利益의 分配 (distribution of income).

이상을 요약하면, 經營活動은 외부에서 用役을 取得하고, 그 用役을 利用하고, 生産을 위해 再結合하고 그리고 顧客에게 處分하는 過程으로 이해된다. 이러한 과정에서 用役의 價値가 부가되는데, 그 부가용역은 企業利益의 實體가 되는 것으로 收益과 費用 및 損失間의 差額을 반영한 것이다. 이 과정은 <그림 2>로 설명될 수 있다.

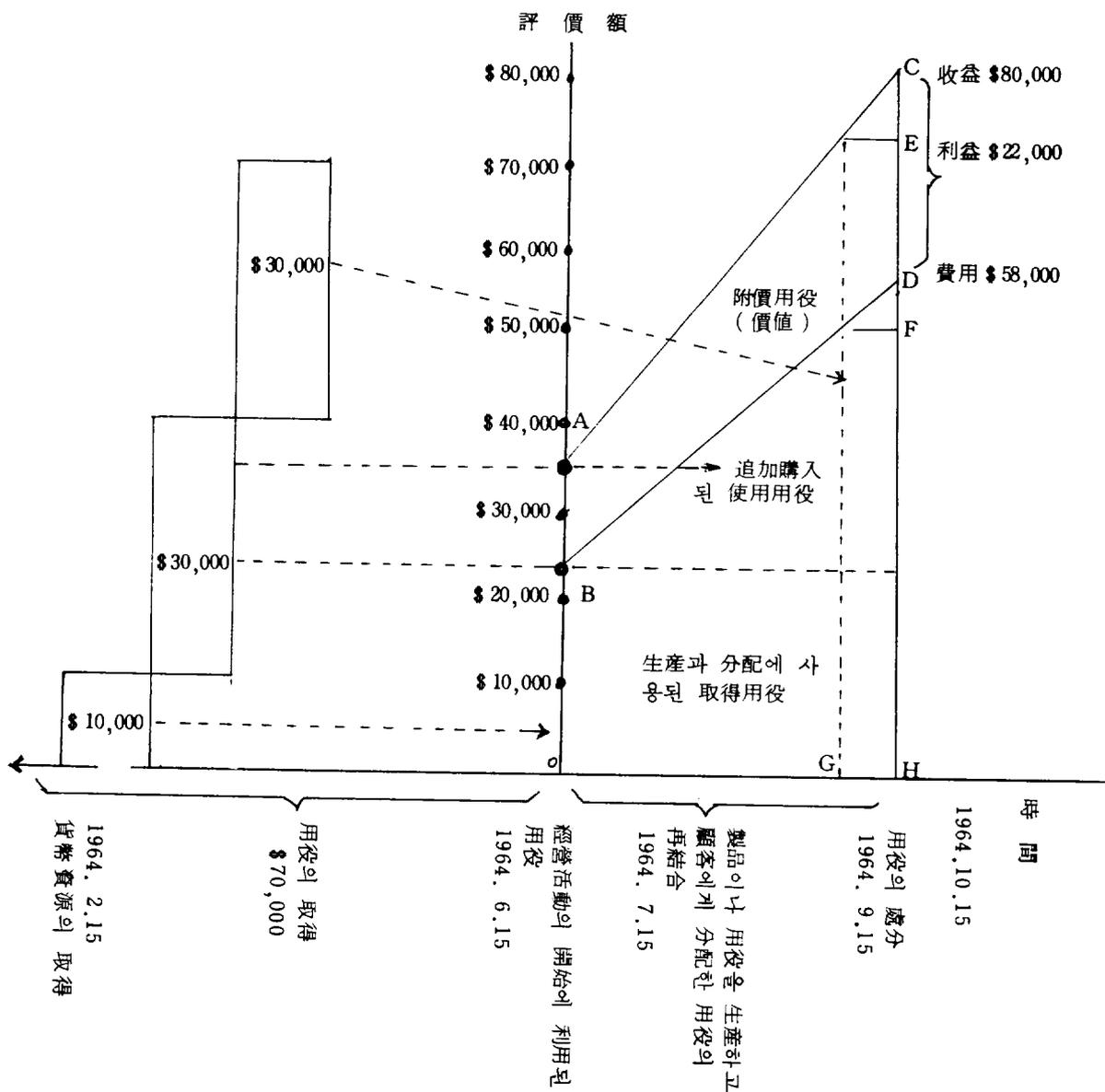
그리고 操作的 利益概念은 다음과 같은 여러 利點을 갖는다는 것이다. ① 현재 實務에서 행해지고 있는 사실을 가장 정확하게 기술할 수 있다. ② 현재 측정되고 있는 衛星利益의 핵심이 되며, 미래 사회에서도 측정될 수 있는 개념이다. ③ 회계에서 새로운 報告의 必要性에 부합된다. ④ 操作的 觀點은 會計資料의 이용기회를 실질적으로 증가시킨다. ⑤ 本質的 의미를 획득하게 된다.

2) 全體的 操作利益의 測定 (measurement of overal operational income)

앞에서 논의한 바와 같이 企業의 經營活動利益은 取得, 利用, 再結合 그리고 處分活動으로부터 파생된 일련의 利益을 합제한 것이다. 企業의 經營活動利益은 전체 企業實體의 效率性의 指標가 되므로 분명한 개념으로서 검토되어야 한다.

操作的 利益決定은 對象 (objects)이 아닌 活動 (actions)과 관계되며, 測定되는 屬性은 活動의 效率이지 그 對象의 價値가 아니다. 그리고 다른 利益概念은 다른 目的을 위해 필

〈 그림 2 〉 經營活動과 企業利益



요하다는 사실에 덧붙여서, 어떤 이익개념이라도 다른 목적에 이용되는 경우 다양한 의미의 양태를 갖고 다른 이익개념이 필연적으로 나타난다는 것이다.

이익을 측정하는 對應技術은 操作的 利益概念 近似值를 나타낸다. 사실상 모든 종류의 操作利益을 측정하기 위한 技術로서 對應過程을 이용할 수 있다. 현재 이용되고 있는 利益測定에 대한 對應技術은 전체적 經營效率을 평가할 수 없는 하나의 방법이다. 즉, 적용된 努力(사용된 生産資源)을 노력의 成果(取得된 貨幣資源)와 대응시킨 것이기 때문이다.

對應過程에 의한 企業利益의 測定은 期間收益을 인식하고 수익획득에 제공된 用役의 原價를 포함한다. 결국 收益이 인식되기 전에는 費用을 인식할 수 없는 것이다. 그러므로 企業利益을 측정하는 현재의 方法은 活動過程에서 수익을 인식할 수 있는 時點을 선택하는 것과 인식된 收益이 발생하는 데 이용된 資源의 原價를 결정하는 수단을 개발해야 된다.

收益은 기본적으로 顧客에게 제공된 用役의 價值(흐름)로 정의하고, 이러한 本質認識이 收益測定問題의 시발점이 된다. 개념적으로 收益이 측정가능하기 위해 선결문제로 3가지가 있다. ① 收益은 언제 인식하는가?, ② 收益을 어떻게 분류할 것인가?, ③ 收益의 적절한 評價인가?

收益의 創出은 해당 기간중 계속되며 언제든지 認識이 가능하다. 收益의 認識時點은 實現認識(realization recognition)과 時點認識(point recognition)이라는 2가지 一般理論이 있다. 實現認識은 實現이라는 말이 애매하며, 時點認識은 다분히 임의적이다. 현재 實現認識이 일반적으로 주장되지만, 본질개념이 불명확하고 收益認識時點을 조작할 기회를 제공할 수 있기 때문에 時點認識보다 바람직하지 못하다는 것이다. 經營者가 認識時點을 제멋대로 변경할 수 없고 企業間의 비교를 가능케 한다는 점을 고려한다면, 時點認識의 長點은 客觀性和 一慣性에 있다할 것이다. 操作的 측면에서, 收益이 活動과 밀접하게 결합될 수 있도록 生産時點에 가능한 가까운 認識時點이 선호된다. 그러나 期間이 1年이라면 수익이 발생되고 나서 어느 시점에서 인식하든 중요한 차이가 없다. 짧은 기간을 고려한다면 그 차이는 중요하다. 따라서 1개월 미만의 기간마다 보고서를 작성한다면, 收益發生과 認識時點의 차이를 註釋으로 표시해야 한다. 그러므로 收益의 本質에 대한 끊임없는 논쟁보다는 적절한 收益認識時點에 대한 토의가 보다 유용한 것이다.

통상 收益은 情報利用者의 측면에서 分類되며 이러한 기준이 분류상의 融通성을 제공한다. 개념상, ① 獲得資源이 現金으로 전환하는 데 소요된 時間, ② 收益이 파생되는 對象, ③ 交換過程에서 제공된 製品·用役 등으로 분류가 가능하며, 이외에도 많은 分類方法이 개발될 수

있다. 收益의 적절한 分類 및 記述의 문제는 會計擔當者에게 보다 큰 관심사가 되어야 한다. 사실상 하나의 收益計定으로서의 “賣出”이라는 用語보다 다수의 賣出計定이 더 적절하다는 것이다.

그리고 收益의 評價는 收益을 認識하는 날에 고객으로부터 받은 現金 또는 現金等價額으로 평가한다.

費用은 收益을 얻기 위해 사용된 用役의 원가이다. 收益이 존재하지 않으면 費用도 없기 때문에, 적절한 費用의 認識은 收益獲得에 사용된 資源, 未來收益을 창출하기 위해 남아있는 資源 그리고 상실된 資源을 결정할 필요가 있다. 따라서 費用測定은 原價를 당기수익을 얻기 위해 사용한 用役에 배분하는 과정이다. 未來收益을 얻는 데 사용할 原價는 資產이고 당기에 소멸된 用役의 原價는 費用이나 損失이다.

費用은 對應過程에서 取得原價로 측정된다. 資源의 획득과정에서 經營者의 결정과 노력이 개입된다는 의미에서, 取得原價를 收益에 對應하는 과정으로 經營의 有效性을 측정할 수 있게 한다. 測定の 관점에서 傳統的 對應過程의 가장 큰 缺點은 利得과 損失의 認識 및 分類에 있다.

<그림 3>은 用役의 取得, 利用, 再結合 그리고 處分에 대한 經營利益創出活動을 取得原價의 흐름으로 측정한 것이다.

일반적으로 利益創出過程이 완료되었을 때 對應技術이 적용된다. 그러나 有效性을 측정할 만한 方法이 있다면 이것을 제한할 이유는 없다. 成果를 標準原價 또는 豫算에 의해 측정한다면, 實在原價(勞力)와 事前 또는 事後 目標(成果)간의 대응은 有效性指數를 제공하게 된다. 이와같은 指數를 利益이나 損失로 보지 않으려는 경향도 있으나, 이것은 成果測定方法으로서의 標準原價 또는 豫算의 타당성에 대한 의문에서 기인한 것이고 概念에 대한 의문에 기인하는 것은 아니다. 標準原價나 豫算이 정확한 測定에 의해 수립된 것이면, 의문의 여지없이 利益創出過程의 완료 이전에 利得이나 損失을 인식할 수 있을 것이다. 또한, 測定誤謬의 가능성을 줄이기 위해 標準原價를 平均成果値와 標準原價의 差異로 표시한다면 만족스런 成果測定値가 될 것이다. 이 경우 部門間에 生産物이 이동되는 경우에도 對應概念이 적용될 수 있는 것이다. 이는 곧 部門의 能率は 利益指數에 의해 측정될 수 있다는 것을 의미한다.

對應技術을 사용할 수 있는 또 하나의 기회는 資源의 取得原價와 代替原價를 비교하는 것이다. 會計擔當者들은 代替原價를 成果測定値로 받아들여야 하지 않으므로 이러한 비교를 하

〈 그림 3 〉 經營利益創出活動

用役의 取得		用役의 利用		用役의 再結合		用役의 處分	
種類	金額	計算	金額	活動	金額	機能	金額
長期 (건물, 기계)	\$10,000	公式 (C-S) (L)	\$1,000	→ 販 賣	\$7,000	販賣 (收益)	\$15,000
				支 給	7,000	→ 販賣費用	\$7,000
短期 (상품, 소모품)	8,000	公式 (FIFO)	5,000	→ 生 産	5,000		
				支 給	3,000	→ 賣出原價	3,000 10,000
				在庫品	\$2,000	營業利益	\$5,000
즉 시 (노동과 동력)	6,000	總 取 得 (저장불능)	6,000				
計	\$24,000						
使用金額	12,000	→ 計	→ 12,000				
未使用金額	\$12,000	使用金額	12,000				
		未使用金額	0	(在庫品)	500	總損失	2,500
損失 (長期)	2,000					資産의 增加	2,500
期末資産	\$10,000		0		\$1,500		\$15,000

說明： 企業은 \$24,000의 用役을 購入하여, \$12,000를 사용하고 \$2,000를 損失을 입어 \$10,000가 남았다. 사용된 \$12,000의 用役은 製品生産에 \$5,000과 製品販賣에 \$7,000을 사용했다. 賣出額은 \$15,000 (貨幣資源)이고 費用은 \$10,000이다. 따라서, 營業利益 \$5,000에서 長期損失 \$2,000과 在庫損失 \$500을 차감하여 資産의 純增加는 \$2,500이 남았다. 이 \$2,500의 增加는 期末資産 (\$10,000 + \$1,500 + \$15,000)을 더하고 이들의 取得原價 (\$24,000)을 差減하여 계산될 수 있다.

지 않지만, 이러한 對應過程에서 資産保有로 인한 利得이나 損失을 파악할 수 있다. 물론 保有利益이나 損失이 개별적으로 측정해야 할 정도로 중요한 것은 아니나, 營業활동상 중요한 것이라면 保有利益이나 損失을 측정하기 위해 대응과정이 이루어질 수 있는 것이다.

生産工程의 部門間 이동시점에서 半製品의 取得原價와 販賣價格을 대응시키는 것도 對應過程의 확장을 보여주는 예이다. 이런 對應過程은 이익을 기업내 각 部門에 할당하는 수단을 제공해 준다. 그러나, 이 경우에는 部門間 代替時點에서 市場價格이 존재해야 한다는 가정이 필수적인 것이다.

經營活動利益을 계산하기 위한 對應技術은 제한없이 사용된다. 이것은 原價와 收益이 신뢰할 수 있도록 측정될 수 있는 모든 경우에 사용가능한 것이다. 이것이 자주 사용될 수 있는 領域은 非營利活動分野이다. 적절한 成果測定方法이 없기 때문에 非營利活動은 能率로 평가할 수 없었다. 對應技術이 成果測定值를 산출할 수 있도록 개발되면, 능률을 평가하기 어려운 非營利活動分野에도 대응과정이 사용될 것이다. 그 결과는 企業實體의 모든 活動을 하나의 經營活動利益額을 요약한 報告書가 될 것이다.

5. 經營活動利益의 內容

앞에서 살펴본 操作的 利益概念과 測定에 기초를 두어, 「베드포드」는 企業의 全體利益을 取得, 利益, 再結合, 그리고 處分活動에 따라 분석하고 있으며, 다양한 投資家와 債權者로 分類하여 利益分配에 관한 설명을 하고 있다. 더불어 活動利益을 傳達하는 內容에 이르기까지 독특한 會計機構(accounting framework)를 제시하고 있다.

1) 取得原價의 決定

取得活動에서 가장 중요한 問題는 取得原價를 결정하는 것으로서, 이는 다음의 해답과 직결된다.

- ① 用役은 언제 取得한 것으로 인식되어야 하는가?
- ② 取得된 用役을 어떻게 分類하여야 하는가?
- ③ 取得된 用役을 얼마의 金額으로 評價되어야 하는가?

이러한 3가지 問題는 會計에서 계속 논의될 문제들이다. 取得活動은 취득된 資源의 價値와 그 取得原價間의 差異에 기초를 두어 평가되어야 하고 거기에서 代替案은 資源의 價値評價에 기초를 두고 있다. 특히 取得原價의 決定問題는 費用의 測定과 관계된다. 사실상, 이

와같은 問題에 대한 會計節次의 歷史的 考察은 과거에도 변화되어 왔고 앞으로 변화될 것이다. 이에 대한 現在의 會計節次도 장래에 많은 비판이 계속될 것이다.

2) 利用原價의 決定

用役의 利用活動은 顧客에게 제공할 商品과 用役을 生産·販賣할 目的으로 用役을 再結合하는 과정을 포함하는 會計思考의 기초를 두어 왔다. 生産이나 販賣의 目的에 이용되는 建物, 機能 등의 利用原價와 投資活動과 같은 用役利用을 인식하는 과정이다.

利用原價의 測定에는 純實現可能價値, 現行原價, 그리고 代替原價에 의한 방법이 있다. 純實現可能價値와 代替原價는 未來活動을 計劃하는데 유용하며, 특히 短期概念으로 즉시적인 原價(희생)를 정확히 반영할 수 있다. 取得原價로부터 利用原價를 분리하여 결정하는 것은 對應過程에서의 改善을 기할 수 있다. 왜냐하면, 生産과 販賣에 대한 노력은 用役利用의 原因이 되는 희생에 의해 정의되기 때문이다. 따라서, 利用原價의 정확한 결정은 投資利益의 測定과 生産販賣活動의 有效性을 측정하는데 그 향상을 도모할 수 있다.

3) 再結合活動會計

再結合活動의 內容은 3가지로 요약할 수 있다. ① 生産活動: 物理的 形態로 商品을 生産하거나 顧客에게 제공할 用役의 개발, ② 販賣活動: 顧客에게 商品이나 用役의 物的分配로서 注文이나 配達 등의 引渡機能, ③ 「motivation」 活動: 고객에게 商品이나 用役을 주문하도록 하는 需要創造活動이다.

再結合活動에 이용된 모든 用役이 그 활동에 의해 창출된 製品이나 用役に 따라서 再分類될 때, 對應過程에 의한 利益測定이 개선될 수 있다. 모든 再結合活動은 生産, 販賣 그리고 「motivation」 活動에 직접 관계된다. 그러한 재분류방법은 용이한 일은 아니다. 여기에서, 문제가 되는 일은 結合原價와 共通原價의 배분에 있다.

그리고 再結合活動에 이용된 用役의 測定問題는 ① 利用된 用役의 評價와 ② 서로 다른 製品이나 用役に 評價額을 할당하는 문제이다. 여기에서 利用된 用役의 評價는 現行代替原價가 적절한 方法으로 특히 長期計劃과 관련된 의사결정을 하는데 적절하다. 그리고 機會原價와 純實現可能價値는 거부되나 短期計劃에는 적절하다.

4) 用役의 處分會計

處分活動에서 會計思考의 개념적으로 핵심이 되는 것은 交換(exchange)이다. 交換은

어떤 특징이 會計實體에서 다른 實體에 商品을 이전하는 활동이다.

處分活動의 效率성은 純利益을 극대화시킬 수 있는 需要範圍內的 價格選擇에 의해 결정된다. 企業의 總利益은 價格政策과 販賣統制에 의해 크게 영향을 받는다.

處分活動의 有效性에 대한 測定은 會計期間을 통하여 處분에 의한 總收益에서 再結合活動의 成果를 차감한 것이다. 이러한 節次는 서로 다른 여러 活動의 相互關係를 설명하는 것이다. 왜냐하면, 하나의 活動의 成果는 그 다음 活動에 적용된 노력을 나타내기 때문이다.

< 그림 4 > 는 이러한 관계를 요약한 것이다.

< 그림 4 > 각 經營活動의 測定值의 相互關係

活 動	取得活動	利用活動	再結合 活 動	處分活動	合 計
(5) 全體活動					
(a) 期末保有製品價値					\$ 152,000
(b) 取得用役의 取得原價					95,000
總 利 益					<u>\$ 57,000</u>
(4) 用役의 處分					
(a) 生産製品과 取得資源					\$ 100,000
(b) 「motivation」活動 \$ 8,000 을 포함 한 處分資源의 價値					98,000
處分活動利益					\$ 2,000 → 2,000
(3) 生産 및 販賣에서 이용된 用役의 50%					
(a) 生産된 製品價値					\$ 90,000
(b) 再結合用役의 利用原價					60,000
再結合活動利益					\$ 30,000 → 30,000
(2) 保有取得用役					
(a) 現行原價					\$ 120,000
(b) 取得評價額					100,000
利用活動利益					\$ 20,000 → 20,000
(1) 購買한 用役					
(a) 取得價値					\$ 100,000
(b) 原價					95,000
取得活動利益					\$ 5,000 → 5,000
活動利益合計					<u>\$ 57,000</u>

5) 活動利益의 分配

앞에서 4 가지 經營活動을 分類하고 測定과 관련된 問題를 살펴 보았다. 이는 의미있는 會計利益概念을 전개하기 위한 노력의 결과이다. 利益分配에 대한 會計問題로서 配當額은 利益報告額과 관련이 있다. 利益分配에 대한 논의는 利益이 본질적 構成要素가 되며, 活動利益의 分配는 그 要素의 分配에 관한 會計이다.

操作的 觀點에서, 利益分配의 思考는 본래의 의미를 상실하는 경향이 있다. 본질적인 의미에서 利益이 定義될 때만이 利益分配에 대한 논의를 바르게 할 수 있다는 것이다. 操作的 概念에서 移行은 資產에 대한 權利의 配分, 再配分, 그리고 分配에 대한 會計의 하나로 問題를 확대하는 경향이 있고, 이러한 전체적인 問題에 대한 會計研究가 필요하다는 것이다.

6) 活動利益의 傳達 (communication)

[베드포드]는 [발라도우니]와 같이 발표한 論文인 “會計의 커뮤니케이션理論의 接近法”⁸⁾을 여기에서 다시 정리하고, 그에 따라 活動利益의 報告問題를 설명하고 있다.

여기에서, 會計報告書는 經濟事象에 대해서 目的適合性和 適正성을 갖는 의미있는 것이 되어야 하고, 會計擔當者는 會計報告書에 표현하려는 것과 利用者가 바라는 것을 忠實性(fidelity)으로 연결시켜 統合된 會計[시스템]으로서의 기능을 발휘해야 한다는 것이다.

活動利益의 傳達는 完全公示의 目的을 달성하기 위해 3 가지 사항을 고려해야 한다. ① 어떤 活動利益을 전달할 것인가?, ② 각 活動의 內容은 어느 정도를 보고할 것인가?, ③ 전달은 어떻게 할 것인가?

첫째와 둘째의 問題는 經營活動의 각 領域에서 勞力과 成果에 대한 것이다. 이 問題는 期間收益과 費用에 관해서 구별되는 모든 要素를 나타내기 위해 충분하고 자세한 內容을 공시해야 하는 일이다. 그리고 셋째의 問題는 利益情報를 傳達하는 過程問題로서, 現行 會計理論에서 소홀히 다루어지고 있다는 것이다. 報告書는 年次, 半期, 分期, 月次, 그리고 기타 刊行物이 있는데, 주된 年次報告書는 그것만으로 급속히 변동하는 經濟社會에서 적절치 못하다는 것이다.

情報傳達에서 3 가지 問題인, 意味構造(semantics), 장황성(redundancy), 그리고 傳達樣式이 있다. 意味構造와 장황성은 모두 活動利益을 효과적으로 전달하기 위한 것이다. 이

8) N. M. Bedford and V. Baladouni, "A Communication Theory Approach to Accountancy," The Accounting Review, (October 1962).

와 관련된 會計方法의 개발이 중요한 문제이며, 이들은 利益決定論의 會計「framework」에 포함시켜야 할 요소라는 것이다. 그리고 傳達樣式은 전통적인 形式으로 單一區分損失計算書, 區分損益計算書 및 活動報告書가 있다. 이들은 利益報告에 불충분하며 현대 經濟社會에서 효과적인 機能을 발휘하기 위해 追加的 情報의 필요성이 있다는 것이다.

活動利益의 報告에서, 기본적인 利益構成要素의 公示는 다양한 본질적 이익개념에 의해 계산되어야 한다. 이것은 活動利益報告의 기초가 되는데, 그 報告目的은 利益의 構成要素間의 관계를 명시해야 하는데 있기 때문이다. 그러나 報告書가 그 要素를 단순히 項目別로 표시하는 것만으로는 불충분하다. 그러므로, 利益構成要素는 물론 기업의 모든 活動을 나타내는 報告書樣式이 필요하다는 것이다.

「베드포드」는 活動利益을 보고하기 위한 樣式으로, <그림 5>와 같이 최소한 公示되어야 할 내용을 제시하고 있다. 이러한 報告書는 아직 충분하게 개발되어 있지 않은 測定技術에 기초를 두고 있다. 또한 각 企業의 욕구를 충족시킬 수 있도록 요약되고 수정되어야 한다는 것이다. 그러나, 여기에 제시된 情報로부터 活動利益의 다양한 構成要素와 다양한 本質的 內容도 계산이 가능하다는 것이다.

< 그림 5 > 特定會計期間의 活動利益報告書

活 動	明 細 書	利 益
取得活動	A	\$ 10,000
利用活動		
一般物價變動	B	\$ 8,955
個別物價變動	B	55,045
再結合活動	C	186,000
處分活動	D	75,000
分配活動		
活動利益合計		<u>\$ 335,000</u>

明細書 A : 取得活動

項目	取得原價	取得時點의 現行(代替)原價	取得利益
	項目 A	\$ 6,000	\$ 6,000
項目 B	12,000	13,000	1,000
⋮	⋮	⋮	⋮
計	<u>\$ 150,000</u>	<u>\$ 160,000</u>	<u>\$ 10,000</u>

明細書 B : 利用活動

項目	現行(代替)原價				利用利益
	取得時點	期 初	處分時點	期 末	
項目 A		\$ 15,000	\$ 6,000	\$ 14,000	\$ 5,000
項目 B	\$ 5,000	12,000	19,000		2,000
項目 C	14,000	_____	3,000	15,000	4,000
⋮	⋮	⋮	⋮	⋮	⋮
計	<u>\$ 160,000</u>	<u>\$ 170,000</u>	<u>\$ 200,000</u>	<u>\$ 194,000</u>	<u>\$ 64,000</u>
一般物價水準 %	101	100	102	105	
一般物價水準除去	—	—	\$ 2,922	\$ 6,033	<u>8,955</u>
個別物價變動					<u>\$ 55,045</u>

細細書 C : 再結合活動

製品의 즉시 賣却價格 (加工品은 代替原價로 評價)		\$ 479,000
現行代替原價에 의한 利用用役		
期中處分額	\$ 200,000	
期末殘額	<u>93,000</u>	<u>293,000</u>
再結合利益 合計		<u>\$ 186,000</u>

明細書 D : 處分活動

賣 出 額	\$ 275,000
즉시 賣却價格에 의한 賣出額	<u>200,000</u>
處分利益 合計	<u>\$ 75,000</u>

Ⅳ. 「베드포드」의 “利益決定理論”의 特徵과 評價

「베드포드」의 “利益決定論”의 內容을 각 章別로 그 特徵과 관련된 問題點을 評價하고자 한다.

第2章은 社會에서 이용되는 다양한 利益概念을 논의함과 동시에 企業利益概念의 擴張에 대한 必要性을 강조하고 있으며, 第3章은 利益의 本質과 企業利益의 分類를 명확하게 정리하고 있다. 그리고 第4章은 測定의 本質과 일반적인 測定問題를 다루고 있으며, 특히 「에드워즈」와 「벨」의 研究成果를 근거로 科學的인 利益測定理論을 제시하고 있다. 「베드포드」는 利益을 다양한 人間欲求를 충족시키기 위한 일반적인 手段으로 정의하고 있다. 그의 接近方法은 利益, 活動 등과 같은 「flow」概念에서 시작하고 있으나, 이익에 대한 「flow」概念은 「Hicks」의 概念에 의해 지지되어야 한다. 여기에서, 중요한 特徵은 現代社會에 있어 다양화한 利益概念과 役割이 요구되고 精確한 利益測定과 傳達를 강조하고 있다는 점이다. 또한 利益決定을 社會적 측면에서 강조함으로써 社會學的 接近方法을 시도하고 있다는 점이다.

第5章에서 그의 利益決定理論의 핵심이 되고 있는 操作主義를 利益決定會計에 적용하고 있고, 操作主義에 대한 그의 확고한 신념이 나타나고 있다. 利益概念을 조작적으로 定義하기 위하여 企業의 經營活動을 기초로 하고 있다. 즉, 利益을 構造的으로 定義(會計擔當者에 의해 수행된 일련의 操作)하지 않고, 企業活動에 目的을 두어 정의하고 있다. 일련의 企業활동을 기초로 한 操作的 利益概念을 活動利益概念이라고 부르고 있다. 그의 操作主義는 利益概念의 次元에 머물고 있으며 利益測定에의 적용에는 문제가 있다는 것이다. 活動利益概念이 傳統利益概念과의 差異에 대하여 利益이 어떻게 測定되는가를 알아야 精確한 利益의 定義를 할 수 있다는 것이다. 따라서, 操作主義에 대한 의문이 남게 되며 企業利益決定에 관한 科學的 理論으로서 完成問題의 논의에 대한 여지가 있다.

第6章은 利益測定의 內容을 설명하고 있다. 操作的 利益決定은 對象이 아닌 活動과 관련되고 測定되는 屬性은 有效性이지 對象의 價値가 아니라는 것이다. 그러나 對象과 活動을 독립적으로 측정할 수 있느냐 하는 問題가 제기된다. 즉, 對象에서 活動에 이르기까지 독립적이면 活動의 測定은 불가능한 일이다. 이러한 活動의 測定은 收益과 費用의 對應節次에 의

하고 있다. 收益認識에서 그는 企業이 收益認識時點의 조작을 허용하는 통상적인 實現主義에 대해 모호하다고 생각하고 있다. 그는 보다 客觀적이고 一慣性이 있는 收益認識時點 대신 收益創出過程에서 임의로 선택된 시점에서 收益認識方法을 지지하고 있다.

操作的 觀點에서 가능한 가까운 生産認識時點이 收益을 活動과 밀접히 관련시킬 수 있기 때문에 선호될 수 있다는 주장은 불명확한 것이다. 그 이유는 대부분 企業의 賣出額은 收益創出過程에서 가장 불확실한 부분이기 때문이다. 그는 收益創出과 時點認識의 지연을 고려하여 가능한 認識時點 가운데 特定한 것을 期間의 길이(長短)로서 배제하는 것은 그다지 중요하지 않다고 주장한다. 그러나 認識時點의 선택은 중요한 問題이며 자의적으로 행할 수 있는 성격이 아니다. 特定한 認識時點이 다른 것에 비해 선호되는 條件은 정교해야 된다는 것이다.

第5章에서 分類한 6가지 企業의 經營活動의 測定問題를 중심으로 第7~11章에서 全體의 活動利益의 測定을 取得, 利用, 再結合 및 分配活動으로 구분하여 分析하고, 그 利益의 分配를 다양한 投資家 및 債權者에 分배하는 會計機構(accounting framework)를 제시하고 있다. 그리고 第12章에서 活動利益의 傳達은 「커뮤니케이션」理論의 觀點에서 活動利益의 報告過程問題를 검토하고 있다. 이러한 活動形態에 의해 全體의 活動利益을 분석한 그의 새로운 會計機構의 구축이 주된 공헌가운데 하나라고 할 수 있다.

그는 操作主義의 長點이 많다고 한다. 操作主義는 實用主義의 哲學에 부합되고 會計理論에 탄력성이 제공된다는 점이다. 그러나, 利益報告書의 利用者들이 利益測定方法을 알아야만 測定된 利益의 의미를 이해할 수 있다는 것이다. 즉 會計擔當者는 測定된 利益을 계산하는데 기초가 되는 活動要素를 이해해야 된다는 것이다. 그리고 操作的 利益의 기본적 결함은 測定해야 할 對象을 결정하는 문제이다. 또한 그는 現行會計實務의 중요한 條件이라고 볼 수 있는 繼續性의 문제를 소홀히 다루고 있다.

V. 結 論

이상에서 考察한 바와 같이 「베드포드」의 “利益決定理論”은 그의 새로운 會計思考下에서 利益概念과 測定에 대한 企業의 利益決定問題를 독특한 理論的 會計機構(accounting framework)를 제시하고 있다.

「베드포드」는 利益概念의 本質과 役割을 명확히 하고 정확한 利益의 測定과 傳達에 관한

會計機構를 정립하고 있는데, 이는 일관된 주장을 여은 그의 확고한 信念과 哲學에 의해 뒷받침되고 있다는 것이다. 끊임없이 변화하는 現代經濟社會에서 社會組織을 움직이는 源動力이 바로 利益이며, 多元化된 社會에서의 다양한 利益概念은 經濟社會가 효율적으로 운용될 수 있는 社會價値의 중요한 요소가 된다. 그러므로 利益概念과 役割을 명확히 하고 利益의 測定과 傳達를 정확히 함으로써 바람직한 經濟社會의 價値體系가 정립될 수 있는 것이다.

이러한 理論的 會計機構의 核心은 操作主義 (operationalism) 를 利益決定會計에 적용하고 있다는 것이다. 여기에서, 操作은 企業實體가 利益創出을 위해 수행하는 일련의 操作 (經營活動) 으로서, 이는 取得, 利用, 再結合, 處分活動으로 분류될 수 있다. 이러한 操作主義의 적용은 利益의 社會的 役割에 대한 認識과 利益測定에 대한 부단한 改善勞力이 이루어져야 한다는 그의 信念에서 비롯된 것이다. 따라서, 企業利益의 測定問題는 중요한 會計目標로 발전되어 왔으며, 會計實務上的 混亂도 利益에 대한 寫體測定の 탐구문제에 이어져온 것이다. 우리의 경우도 情報利用者들에게 제공될 情報를 최선의 測定手段의 상정이 앞으로 중요한 課題가 된다는 것이다.

操作的 活動利益의 기본적 思考는 隣接 諸科學에서 특히 測定과 관련성이 깊은 物理學의 思考를 적용하여 더욱 정치한 理論을 전개한 것이다. 그런데, 그가 제시한 利益決定機構는 全體的 利益과 관련시킨다면, 현재 존재하고 있는 會計機構와의 差異가 큰 것은 아니다. 그리고 心理的 利益과 같은 基本的 概念에 기초를 둔 活動利益은 새로운 회계사고에 토대를 두어 利益決定機構로 발전시킨 것이다. 따라서 이러한 그의 노력은 높게 평가되어야 한다는 것이다.