

管理會計技法의 活用方案에 관한 考察

金 鐵 泳*

目 次

- | | |
|-------------------|---------------------|
| I. 序論 | 1. 會計制度的 側面的 活用方案 |
| II. 管理會計技法의 機能 | 2. 技術的 側面的 活用方案 |
| 1. 管理의 機能 | 3. 會計教育的 側面的 活用方案 |
| 2. 管理會計技法의 役割 | 4. 經營者 認識的 側面的 活用方案 |
| 3. 우리나라의 管理會計技法 | 5. 其他 部門의 活用方案 |
| III. 管理會計技法의 活用方案 | IV. 結論 |

I. 序 論

오늘날 企業은 複雜한 環境속에서 서로 競爭하고 成長하면서 管理的 意思決定에 대한 關聯情報을 계속 要求하고 있다. 이러한 要求에 隨應하기 위해서 管理會計는 1930年代부터 歐美에서 發展하여 産業成長과 더불어 수 많은 管理會計技法들을 生成시켰다. 이러한 技法들이 適切한 環境에 適用되었을 때는 어느 정도 有用성이 있었으나 不適切한 環境에 適用되었을 때는 그 有用성이 분명하지 않은 것 같았다. 그런데 우리 나라에서는 持續的인 經濟成長으로 科學的 管理的 影響을 받은 管理會計技法들이 最近에는 주로 美國에서 導入되고 있는 實情이다.

우리 나라의 經濟政策은 1960年度로 부터 繼續的인 經濟開發計劃을 推進하여 輸出主導型 成長政策을 이룩하였다. 最近에는 소위 '3低現象으로' 인해서 物價安定과 輸出伸張은 물론 國際收支도 淸算할 만한 改善을 記錄하고, 國民總生產額(Gross National Product: GNP)의 成長도 繼續되고 있

* 師範大學 專任講師

는 實情이다. GNP의 增加는 重化學工業製品과 輸工業製品 등의 革新的인 發展으로 인하여 다른 開發途上國보다 對外貿易에서도 好調를 보였다. 이와 같은 급진적인 經濟成長은 經營者의 會計情報 利用에 관한 需要를 增大시켜, 세련된 管理會計技法의 擴大適用을 促進시킨 것 같다. 그래서 最近 우리 나라에서는 管理의 質的 改善에 많은 관심이 집중되고 있으며, 經營者의 合理的 意思決定을 위하여 管理會計責任者들도 적극적인 役割을 遂行하고 있다.

管理會計에 대한 關心이 增大된 것은

첫째, 管理會計概念과 技法의 完全한 理解는 公的 會計分野에 接近하거나 아니면 會計職과는 상관없이 會計擔當者에게 重要한 分野가 되고 있다.

둘째, 管理會計技法이 날로 複雜해져 가고 있다. 現代管理會計는 會計技術에 대한 知識 뿐만 아니라 隣接關聯學問의 適用能力도 要求하고 있다. 더우기 管理會計의 內容이나 接近方法도 財務會計와는 점점 다른 각도에서 研究되고 있다.

셋째, 管理會計擔當者의 役割은 反復的인 日常業務에서 經營意思決定과 企業經營의 改善을 위한 有用한 情報를 提供하는 業務로 格上되었다.¹⁾

最近에는 管理會計의 管理意思決定에 관한 問題가 주요한 關心事로 되어 大學에서는 主要學問領域으로, 實務에는 管理計劃·統制를 위한 필수적인 道具로써 發展되고 있다. 그리고 經營者와 긴밀한 情報提供의 關係를 맺고 있는 管理會計責任者는 意思決定을 위한 核心人物로 認識되게 되었다.

우리 나라 企業에서도 管理會計 實務의 發展이 企業 發展에 이바지한다는 사실을 알 수 있으며, 製造過程이 複雜해지고 企業規模가 龐大해짐에 따라 效果的인 計劃統制를 위한 새로운 會計技法이 要求되어 왔다. 이와 같은 管理計劃과 統制의 會計情報欲求를 충족시키기 위하여 여러 가지 技法들이 開發되어 왔다.²⁾

지금까지 우리 나라에서는 管理會計技法의 活用に 관한 研究가 없었기 때문에 管理會計情報에 管理會計技法들이 어느 정도 活用되고 있으며, 擴大適用을 위한 活用方案이 무엇인지 잘 알려져 있지 않다.³⁾ 따라서 本 研究는 管理會計技法의 機能을 살펴보고 管理의 情報로서 우리 나라 製造企業에 있어서 管理會計技法의 擴大適用을 위한 活用方案을 會計制度的, 技術的, 會計教育的, 經營者 認識的 側面에서 提示하는 것이 研究動機이다.

- 1) E. H. Caplan. The Advanced Managerial Accounting Curriculum Interaction with other Disciplines: Quantitative Behavioral, the Business Administration Core. *Researching the Accounting Curriculum Strategies for Change*. (AAA, 1978). pp. 83~84.
- 2) R. S. Kaplan. Measuring Manufacturing Performance: A New Challenge for Management Accounting Research. *The Accounting Review* (October, 1983). pp. 686~690.
- 3) 高廷燮, 會計學 研究論文에 관한 實態調查分析, 西江大學校, 「經商論叢」 第5輯, (經濟經營研究所, 1983), p. 9, pp. 16~24.

II. 管理會計技法的 機能

管理會計技法은 管理會計의 機能的 概念構造에 의해 유래되고, 提供되어져야 한다. 이러한 概念構造가 없으면 管理會計技法的 有效性은 상실하게 된다. 대부분의 管理會計教材는 原價會計技法을 포함하며 企業의 計劃과 統制를 위한 管理會計로 構成되어 있다.

1. 管理的 機能

管理的 意味는 여러 가지로 표현되어 왔다. 테리(G.R. Terry)는 “管理란 他人의 노력으로 미리 정해진 目標를 達成하는 것”⁴⁾이라고 했으며 맥팔랜드(D.E. McFarland)는 組織의 經營者가 稀少한 資源으로 주어진 目的을 達成하는 過程이다”⁵⁾라고 定義했다. 더우기, 쿤츠와 오돈넬(H. Koontz & C. O'Donnell)은 “組織的인 노력이 集團目標를 達成하도록 하는 內部的 環境을 創造하는 過程이다”⁶⁾라고 定義했다. 이와 같이 管理는 비록 外部的인 표현의 差異는 있지만, 社會的 過程(social process)이라고 하는 데는 공통된 의견인 것 같다. 그래서 저명한 經營學者들이 주창하는 基本的인 管理機能을 表示해 보면 <表II-1>에서 보는 바와 같다.

<表II-1> 基本的 管理機能

테 리	쿤츠와오돈넬	맥팔랜드	헨리패올	뉴 언
計 劃	計 劃	計 劃	豫測과計劃	計 劃
組 織 化	組 織 化	組 織 化	組 織	組 織 化
實 行	指 揮	資 源 結 合	統 制	結 合
統 制	統 制 調 整 (實務者의 主任務)	統 制 表 出 調 整 決 定 評 價 創 造 引 導 · 其他	調 整 命 令	指 揮 統 制

- 4) G. R. Terry, *Principles of Management*. (6th ed.), (Homewood, Ill.: Richard D. Irwin Inc., 1972), p. 21.
- 5) D. E. McFarland, *Management: Principles and Practices* (4th ed.). (N.Y.: The Macmillan Publishing Co., Inc., 1974). p. 6.
- 6) H. Koontz, C. O'Donnell and H. Weihrich, *Essentials of Management* (N.Y.: McGraw-Hill, Inc., 1982). p. 4.

이와 같은 여러 가지의 管理機能을 基礎로 매쉬(J. L. Massie)는 管理의 技能을 意思決定, 組織化, 參謀, 計劃, 統制, 커뮤니케이션, 指揮 등 7가지의 基本機能을 遂行한다고 주장하였다.⁷⁾ 그러나 管理會計擔當者는 組織機能에서 貢獻하는 기회보다는 計劃과 統制機能에서 크게 기여할 수 있다.

그리고 안소니는 計劃과 統制간의 相互關聯性을 重視하면서 管理機能을 戰略的 計劃(strategic planning), 管理的 統制(management control), 營業活動統制(operational control)의 세 가지로 分類했다.⁸⁾ 그의 定義에 의하면 戰略的 計劃은 여러 資源을 獲得, 使用, 處分하는 組織의 目標을 決定하는 過程이고, 管理的 統制는 資源들이 組織의 目標達成을 위해서 效率的으로 入手되어 사용되도록 하는 過程이며 營業活動統制는 세부적인 과업들이 效率的·能率的으로 수행되도록 하는 過程임을 의미하고 있다.⁹⁾ 안소니의 概念體系를 살펴보면, 計劃과 統制는 그의 세 가지 구분안에 포함된다. 그런데 戰略的 計劃에는 計劃이 우위를 차지하고 管理的 統制에는 計劃, 統制의 모두가 중요하며 營業活動統制에는 統制活動이 더욱 중요한 것이다. 그런데 實務에서는 이들 管理機能들이 매우 밀접하게 關聯되어 있다. 이러한 管理의 計劃과 統制機能을 圖示해보면 <圖 II-1>에서 보는바와 같다.

2. 管理會計技法의 役割

會計는 量的인 經濟情報을 處理하는 機能으로 看做되고 있다. 情報處理는 經濟資料의 測定과 커뮤니케이션으로 定義될 수 있다. 이 測定에는 企業의 經濟資料의 蒐集, 分類, 分析이 포함된다.

管理會計는 經營者의 合理的 意思決定을 돕기 위하여, 內部的 經濟資料를 處理함에 있어 적합한 技法과 概念을 사용할 責任을 지고 있다.¹⁰⁾ 이러한 概念은 會計擔當者들에게 有用하게 測定, 傳達하는 것이고, 適合한 情報과 不適合한 情報를 바로 구분할 수 있게 해준다. 이와 같이 目的適合한 概念들이 定義된 후, 다음 段階는 要求되는 情報를 測定傳達할 實際技法들을 考察, 選擇하는 것이다. 이런 의미에서 會計學상의 여러 技法들은 概念을 實行하는 방편에 불과하다.¹¹⁾

그런데 經營者가 要求한 情報를 提供함에 있어 管理會計擔當者는 情報를 創出해 내는 데 利用 가능한 最適의 技法을 사용할 責任이 있다. 이러한 要求가 있을 때마다 管理會計擔當者는 그의 責任을 效率的으로 達成하기 위해 그 技法들을 사용할 준비를 하고 있어야 한다.

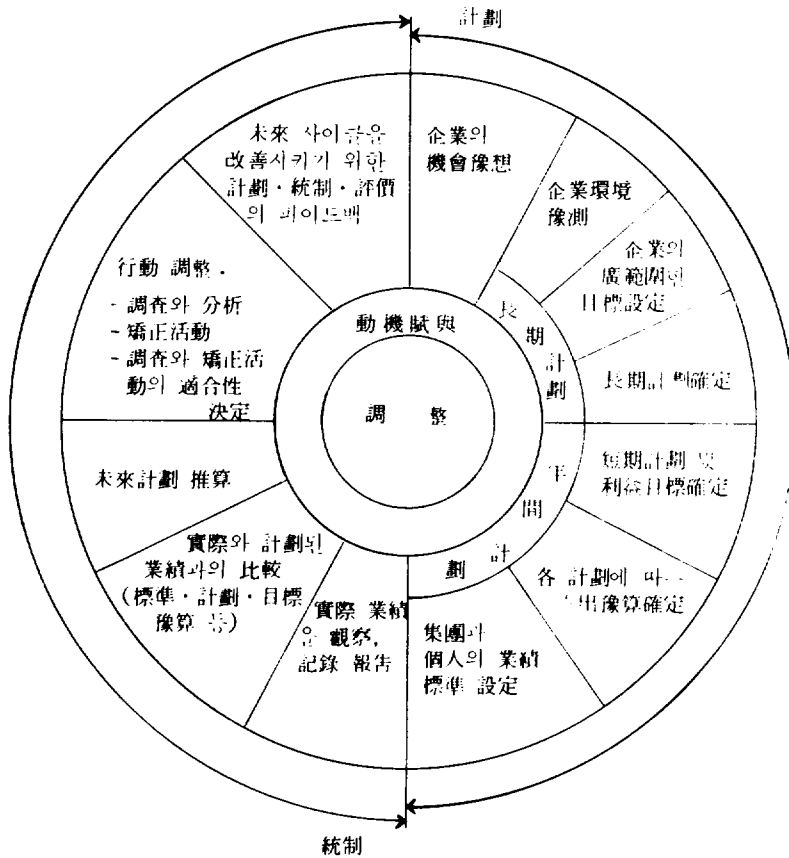
7) J. L. Massie. *Essentials of Management*. (Third ed.), (Englewood Cliffs, N.J.: Prentice-Hall, Inc., 1979). p. 7.

8) R. N. Anthony & J. Dearden. *management Control System*. (4th ed.), (Homewood, Ill.: Richard D. Irwin, Inc., 1980), p. 7.

9) Ibid., pp. 7~17.

10) C. Brouwer. Measuring the Division Manager's Performance. *Management Accounting*, (Dec., 1984). pp. 33~35.

11) H. I. Wolk, J. R. Francis and M. G. Tearney. *Accounting theory*. (Boston, Mass: Kent Publishing. Co., 1984). pp. 20~21.



〈圖II-1〉管理의 計劃 및 統制

資料 : G. A. Welsch, *Budgeting: Profit Planning and Control* (2nd Ed.). (Englewood Cliffs, N. J.: Prentice-Hall, Inc., 1964). p.8. with some modification.

그리고 管理會計에서 사용될 수 있는 技法은 여러 가지이다. 이들 技法의 全體目錄은 本 論文의 범위를 벗어나는 것이다. 그러나 實際의인 範圍를 정하기 위해서 8가지 技法 즉 ① CVP分析法, ② 貢獻利益報告法, ③ 標準原價計算法, ④ 營業豫算技法, ⑤ 資本豫算技法, ⑥ 責任會計技法, ⑦ 線型計劃法, ⑧ 在庫管理技法들이 計劃과 統制를 위한 情報提供의 道具로서 選擇되었다.

이러한 技法들은 相互關聯性을 갖고 實務에 適合한 有用性이 인정될 수도 있고 그렇지 않을 수도 있다. 즉, 일부는 計劃技法에는 사용되지 않고 統制技法에만 쓰이는 技法도 있다. 그러나 대부분 計劃과 統制에 모두 사용되고 있으므로, 相互連關性이 있다고 볼 수 있다. 選擇된 8가지의 技法은 實務에서나 管理會計教材에서 가장 많이 논의되는 管理會計 領域의 代表的인 技法이다.

3. 우리 나라의 管理會計技法

會計學이 우리 나라에 導入되어 實務界와 學界의 관심을 끌게 된 것은 1950年代부터이다. 또한 管理會計가 企業에 본격적으로 導入된 것은 제1·2차 經濟開發 5個年 計劃이 실시된 1960年代 이후이다. 이 時期에 美國에서는 여러 가지 管理會計技法이 開發되어 經營의 計劃과 統制에 있어서 科學的인 管理技法이 상당히 發展된 時期이다. 그러나 우리 나라는 管理會計技法의 自體開發이 아니라, 美國의 技法을 단순히 導入한 것에 불과하였다. 특히 우리 나라의 管理會計技法은 標準原價計算法과 豫算管理制度를 중심으로 計劃과 統制에 관한 技法으로써 發展하였다.

1960年代에 있어서 우리 나라의 經濟는 급속한 成長을 이룩하였다. 이에 經營合理化와 生産性向上을 위한 科學的인 管理技法의 필요성이 絶실히 要求되었다. 그리하여 일부 政府管理企業體와 民間企業에서는 管理會計의 技法導入을 研究하였다. 그 結果 標準原價計算法은 管理會計의 중요한 原價管理手段으로서 1965년을 前後하여 大韓重石鑛業株式會社, 大韓石炭會社 등 一部 政府管理企業體들이 先導적으로 導入하였다. 그 후 1960年代 後半에 外國人企業과 合作會社들이 母會社의 制度를 直輸入하게 되었다.¹²⁾

그리하여 標準原價計算法은 1970年代에 이르러 여러 企業에서 本格的으로 研究되었다. 그 目的도 原價管理機能보다는 價格決定을 위한 資料提供에 重點을 두었다.

그리고 豫算管理에 있어서는 상당수의 企業들이 이미 豫算制度를 실시하고 있었으며, 豫算編成은 주로 利益目標의 設定에 重點을 두었다. 즉, 利益目標가 각 部門豫算을 編成하는 基準과 指針이 되었다. 그러나 우리 나라의 企業에 있어서는 責任管理 單位로서 權限委讓을 실시하는 데 있어서, 責任會計技法의 定着은 여전히 미비한 段階이다.

最近에는 각종 海外環境의 變化로 世界經濟가 크게 위축되고, 國際競爭力的 強化와 設備投資의 增大로 보아 合理的인 經營管理를 실시하는 原價節減運動과 科學的인 管理를 위한 관심이 크게 向上되었다. 그런데 우리 나라의 管理會計技法은 대부분 美國에서 導入하였기 때문에, 우리 나라의 企業實情에 알맞은 技法의 研究와 檢討가 필요한 것이다.

이와 같은 관점에서 本 研究는 우리 나라 製造企業의 傳統的인 管理會計技法 외에 現在 美國을 비롯한 先進諸國에 있어서 많이 活用하고 있는 技法들을 포함하여 우리 나라의 製造企業에 있어서의 管理會計實務에 適合한 보다 合理的인 活用方案을 摸索하고자 한 것에 그 研究意義가 더욱 크다고 할 것이다.

12) 沈載錫, "標準原價計算法에 의한 管理會計制度의 研究", 中央大學校, 「論文集」 第21集, (1977), p. 435.

Ⅲ. 管理會計技法의 活用方案

1. 會計制度的 側面的 活用方案

가. 財務會計와 管理會計의 連擊化

오늘날의 企業會計는 財務會計와 管理會計의 2가지 目的을 遂行하여야 한다. 종전에는 두 會計 사이의 遂行目的이 調整되지 않아 現代會計理論의 定立이 遲延되었던 것이다.¹³⁾ 더우기 오늘날에 있어서도 傳統的인 會計學者들이 會計諸盤問題를 財務會計 側面에서만 論述함으로써, 企業會計를 財務諸表論으로써 展開하려는 경향때문에 그것이 管理會計가 크게 發展하지 못한 要因으로 되고 있다.¹⁴⁾ 그러므로 企業會計가 財務諸表를 作成하는 데 置重하더라도, 財務會計가 그 帳簿組織의 計定分類 및 計定設定에 있어서 財務會計 機能뿐만 아니라, 管理會計의 機能을 遂行할 수 있도록 두 會計를 一體化시켜 企業會計制度로서 發展·維持토록 하여야 한다.

財務會計는 주로 外部經營利害關係者 集團과 關聯을 가지고 있으므로, 會計處理方法은 各界 外部集團이 모두 理解할 수 있는 일정한 共通된 原理原則에 따라 행해져야 한다. 이에 반하여 管理會計는 企業內部 즉, 經營者 자신을 위한 것으로서, 그것은 社會一般이 認定하는 原理原則에 개의할 필요없이 經營者 自身の 필요에 따라 會計處理하면 된다.

그런데 財務會計를 지배하는 原理原則은 管理會計를 지배하는 原理原則이라고 할 수는 없다. 그러나 여기서 留意해야 할 事項은 經營者에 의하여 利用되는 會計資料는 財務會計를 위한 資料가 될 수도 있다는 점이다. 다시 말하자면 企業體內的 財務會計와 管理會計는 각각 독립할 필요 없이, 財務會計와 管理會計라는 同一 目的에 適合하도록 調整함으로써 單一會計制度로서 存在할 수 있어야 한다는 것이다.

그러므로 우리 나라 製造企業의 會計制度에 있어서, 財務會計와 管理會計를 連擊시킴으로써 兩會計의 目的을 同時에 達成할 수 있도록 計定科目의 一致化를 기하는 것이, 管理會計를 조속히 定着시킬 수 있는 길일 것이다.

나. 會社組織內에 管理會計專擔部署의 設置와 專門人力의 配置

管理會計組織의 特徵은 企劃과 管理, 營業 및 生産을 機能別로 分化하여 調整하도록 한 것이다. 따라서 會社가 管理會計制度를 有效하게 運用하기 위해서는, 이 制度를 擔當 運用할 機構가 필요하다.

現在 우리 나라의 製造企業에 있어서는 散發의이기는 하나, 이미 管理會計制度의 定着化가 形成되고 있다. 이것은 計劃 및 豫算과 原價管理 등 필요한 制度和 審査分析까지도 制度로서의 形態가 定立되어 있기 때문일 것이다. 그런데 이러한 制度들이 우리 나라의 經營與件에 符合될 수

13) S. Most, *Accounting Theory* (Second ed.). (Ohio: Grid Publishing Inc., 1982). pp.19~20.

14) Ibid., pp.21~22.

있도록 시스템화 되지 못한 것이 問題點인 것이다.

이것은 管理會計制度의 目的과 機能을 圓滑하게 遂行할 수 있도록, 機能組織이나 機能擔當을 統一性있게 體系化하지 못한 데에, 그 原因이 있을 것이다. 따라서 이와 같은 管理會計機能을 綜合적으로 擔當할 수 있는 專擔部署의 設置가 先行되어야 할 것이다.

會社固有의 個別計劃과 執行結果에 대한, 機能的 分析은 우선 部門機能으로 管理하여야 한다. 그러나 企劃, 計劃, 豫算(Planning, Program & Budget system)의 綜合管理機能으로서 作用하려면, 이들 機能이 分散組織되어서는 本來의 機能을 다하기 어려운 것이다.

따라서 管理會計技法의 圓滑한 活用을 위해서는 分散된 組織機能을 綜合管理하여야 한다. 그리하여 이러한 制度를 擔當運用할 專擔部署의 設置와 會社組織機能의 再分配, 그리고 그 職務를 擔當遂行할 專門人力配置를 適切히 해야 할 것이다.

다. 經營計劃과 豫算制度의 體系的인 再整備

經營計劃은 복잡한 企業環境에서 競爭力向上을 위한 構造의 細分化가 綜合計劃, 個別計劃과 같은 責任設定이 필요하기 때문에 樹立되는 것이다. 따라서 企業의 經營活動計劃과 利益計劃은 目標指向的인 經營으로 發展하여야 할 것이다. 더우기 經營計劃은 目標의 細部實踐手段이기 때문에, 統制·調整이 可能하도록 活用上的 彈力성을 賦與하여야 할 것이다.

그리고 豫算은 經營者의 管理技能 遂行에 있어서 매우 중요하다. 그런데 實務上 豫算이 消費 豫算視됨으로써 節約을 위한 統制手段으로써 더우기 企業活動의 實際的인 基準이나, 活動의 調整·統制手段으로써 活用되는 예는 그리 흔하지 않는 것이다.

대부분의 企業에서는 豫算이 編成되어 있고, 經營者의 認識도 向上되어 있다. 그런데, 그 豫算의 運用面에서, 각 部門의 經營活動에 있어서 權限과 責任을 어느 정도 認識하고 있느냐가 중요한 問題이다.

우리 나라 企業의 豫算體系, 編成過程에 있어서는, 거의 定着段階에 있는 것이다. 그러나 運用面의 責任限界, 管理範圍, 成果測定 등에 있어서는 豫算 本來의 目的機能이 약화되어 있기 때문에 豫算統制 節次上 상당한 再整備 作業이 필요한 것이다. 이를 위하여 豫算期間, 豫算의 管掌部署, 豫算의 審議 및 諮問機關으로서의 豫算委員會를 두는 등 豫算의 體系를 規定하는 것이 바람직할 것이다.

이 豫算委員會는 그 機能인 豫算統制의 效率를 기하기 위하여, 豫算運用에 관한 諮問機關, 즉 豫算編成指針 및 그 基準에 관한 사항, 豫算審議調整에 관한 사항, 기타 豫算統制 全般에 관한 最高 經營者의 諮問機關으로써 運用될 수 있는 方案이 講究되어야 할 것이다.

라. 報告管理와 審査分析制度의 定立

企業會計는 貨幣價値로 표시된 모든 情報를 蒐集, 綜合하고 分析하여 報告하는 機能을 가지고 있다. 企業의 情報를 提供하는 資料는 財務會計 資料와 管理會計 資料의 2가지로 分類할 수 있다. 前者는 企業成果報告 즉, 貸借對照表, 損益計算書 등의 財務諸表를 適正表示함으로써 企業全體의 經營成績이나 財務狀態 등의 會計情報를 企業外部集團에게 提供하는 것이다. 이에 反하

여 後者는 經營의 計劃 및 管理를 圓滑히 하기위한 事業別 損益計算, 製品系列別, 利益中心點別, 原價中心別 業績報告, 其他 特殊調查資料 등에 관한 企業活動을 細分化함으로써 그 個別的인 經營活動의 內容을 經營管理者에게 提供하는 것이다.

그러므로 會計的 報告는 貸借對照表나 損益計算書 등의 財務諸表를 作成하기 위한 財務會計의 目的만이 아니고, 經營者가 會社組織의 管理나 事業計劃을 樹立함에 있어서, 필요한 情報 즉, 管理會計的 目的도 갖고 있는 것이다. 그래서 經營者는 有效適切한 管理會計技法의 活用을 위하여, 企業活動의 管理와 計劃을 樹立하는 데 있어서, 중요한 資料를 提供해 줄 수 있는 會計制度의 改善에 積極 努力하여야 할 것이다.

그리고 審査分析制度는 經營分析이 財務의 安全性이나 經營의 收益性 分析을 위주로 하던 從來의 것에 生産性分析을 추가함으로써, 經濟性分析和 能率性分析을 겸한 體系적이고 綜合的으로 分析·評價하는 制度이다. 따라서 이러한 審査分析制度가 企業財務의 安全性和 經營成果의 良否 또는 適否를 판단하는 것과 生産性을 分析함으로써, 企業의 物的 生産성과 價值的 生産性的의 向上對策을 定立시키는 것이 管理會計技法의 活用을 위한 方案이 될 것이다. 더우기 管理會計技法의 活用을 위한 會計制度上的 問題點을 계속 補完하고 改善시켜 나가야 할 것이다.

2. 技術的 側面의 活用方案

가. 企業의 特殊性和 規模에 適合한 新技法의 開發

企業의 特殊性和 規模에 適合한 管理會計技法을 開發함으로써 企業의 要求에 隨應해야 할 것이다. 따라서 우리 나라 製造企業에 適合한 管理會計技法의 開發方案을 提示해 보면 다음과 같다. 즉,

첫째, CVP分析의 報告方法에 있어서는 公式法에 의한 數學的 根據위에서 報告토록 한다.

둘째, 標準原價計算法에 있어서 標準原價의 設定은 工學的 研究나 未來進定原價에 따라 科學的인 分類方法에 의하도록 한다.

셋째, 責任會計에 있어서의 業績評價報告書의 作成方法은 責任管理單位의 原價中心點에서 管理可能原價와 管理不能原價를 모두 報告할 수 있는 方法을 適用토록 한다.

넷째, 營業豫算의 編成은 科學적이고 分析的인 標準原價를 基準으로 編成토록 한다.

다섯째, 資本豫算技法의 測定方法은 會計의 利益率法을 中心으로써 回收期間法을 併用하여 測定토록 한다.

여섯째, 線型計劃法의 適用方法은 計量的인 심플렉스法을 活用토록 한다.

일곱째, 在庫管理技法의 適用方法은 經濟的 注文量和 ABC分析에 의한 最適在庫資產으로써 管理토록 한다.

나. 計量的 分析方法의 迅速化

業務處理의 機械化, 電算化는 우리 나라의 企業에 있어서도 現實問題로 登場하고 있다. 따라서 대부분의 企業에서는 電算室을 設置함으로써 管理會計는 물론 財務會計, 資材管理, 人事管

理, 生産管理, 財務管理 등의 電算化를 圖謀하고 있다.

그런데 컴퓨터의 實用化는 여러 가지 方途에서 推進될 수 있겠으나, 우선 電算業務를 推進할 수 있도록 電算化業務의 段階別 優先順位를 결정함으로써, 가장 시급하고 效果있는 과제부터 점차 解決할 수 있는 經營情報處理制度로 發展시켜 나가야 할 것이다. 管理會計技法의 컴퓨터 活用程度에 대한 分析에 의하면, 대부분의 技法에 있어서 컴퓨터가 活用되고 있음을 알 수 있다.

그러므로 投入產出分析의 數學的인 解法을 應用한 管理會計制度의 運用效率을 提高하고, 業務處理를 迅速化하기 위해서는 모든 情報 및 會計의 시스템을 EDPS化로 發展시켜야 할 것이다. 특히 각종 製品이 市場與件變化에 適應할 수 있는 가장 有利한 條件으로 製品 生産數量을 결정할 수 있도록 해야 할 것이다. 더우기 賣出額基準 原價分析과 價格分析을 동시에 把握할 수 있는 投入產出分析(I-O Analysis)과 關聯制度의 간단하고 迅速한 電算化시스템의 活用은 매우 중요한 課題인 것이다.

그러나 각 管理會計技法別로 適合한 컴퓨터 프로그램을 開發함으로써, 새로운 技法들의 電算化作業으로 각종 計量的인 技法까지 實用化하기에는 상당한 豫算과 시간이 소요될 것이다. 따라서 몇개의 企業單位로 專門的인 프로그램을 共同開發함으로써 각 管理會計技法에 適用시킬 수 있는 方案을 講究해야 할 것이다.

다. 變動費와 固定費에 대한 原價配分 方法의 改善

現在 대부분의 製造企業에 있어서 適用하고 있는 變動費와 固定費의 原價配分方法이 改善되어야 한다는 것은 周知의 事實이다.

더우기 오늘날 대부분의 製造企業에 있어서 損益分岐點 算定에 있어, 問題가 되는 것은 變動費와 固定費의 原價配分 問題이다. 그것은 이들의 正確한 分類없이는 精確한 損益分岐點 算定이 곤란하기 때문이다. 또한 貢獻利益報告法의 貢獻利益 算定에 있어서도 變動費와 固定費의 原價算定測定이 困難하고, 原價配分方法의 選擇如何에 따라, 變動費와 固定費의 金額算定에 있어서도 엄청난 差異가 發生하는 것이다.

現在 널리 알려진 原價配分方法에는 會計的 方法(計定科目精査法), 高低點法, 散布圖表, 最小自乘法, 多元回歸分析法, 産業工學的 方法(industrial engineering approach) 등이 있다.¹⁵⁾ 이들 중 會計的 方法은 計定科目表를 調査함으로써 變動費와 固定費로 配分하는 것이다. 또한 高低點法은 相異한 두 操業度의 高點과 低點에 있어서의 原價를 比較함으로써 原價機能를 推定하는 方法이다.¹⁶⁾

그리고 散布圖表은 과거의 實績資料를 그래프에 표시함으로써, 散在하는 各點의 中央을 지나는 직선을 긋고, 그 y축과의 交點을 固定費, 그 기울기를 變動費率로 推定한다.¹⁷⁾ 또 最小自乘法은 數學的인 方法으로서 分析者의 主觀介入과 不正確을 是正하고자 하는 方法이고, 多元回歸分析法

15) R. H. Garrison, *Managerial Accounting*. (4th ed.). Texas: Business Pub. Inc., (1985), p.166.

16) Ibid.

17) D. T. Decoster, *Management Accounting* (Third ed.), (N. Y.: John Wiley & Sons, Inc., 1982). p. 39.

은 原價配分에 있어서 2개 이상의 獨立變數를 고려하는 多元回歸分析을 이용하는 方法이며 産業工學의 方法은 原價發生의 規準值를 구함으로써, 投入量과 產出量의 技術的 關係를 基礎로서 發生하게 될 原價를 豫測하는 方法이다.¹⁸⁾

이와 같은 內容을 勘案해 볼 때 計定科目分類가 뚜렷한 경우에는 會計의 方法을 活用함으로써, 變動費와 固定費의 性質이 確實한 原價要素부터 우선 配分해야 할 것이다. 그런데 配分이 잘 안되는 部門은 會計擔當者의 專門인 經驗과 知識을 이용하여 會計의 方法을 中心으로써 最小自乘法을 併用한다는 方法을 活用해야 할 것이다. 그런데 可能하다면 한가지 方法을 活用하는 것보다 둘 이상의 方法을 活用함으로써 比較調整하는 것도 原價配分을 正確히 할 수 있는 한 方案일 것이다.

라. 標準原價設定의 合理的인 開發

原價를 管理함에 있어서 實績原價의 能率을 判斷하는 基準으로서 標準原價를 設定해야 할 필요성이 있다. 標準原價는 原價能率의 判定을 위한 척도로서 設定되는 것이므로, 原價能率을 判斷하기 위한 根據를 設定함이 바람직할 것이다.

그런데 理想的인 標準原價는 말할 나위도 없이 標準原價를 合理的으로 設定함으로써 얻어진다. 그러나 實務에 있어서는 標準原價의 設定이 어려워서 實績原價, 豫算原價 등을 그 標準으로써 利用하기도 한다.¹⁹⁾ 물론 標準原價는 原價管理의 標準으로서 가장 바람직하나 標準原價에도 理想標準, 正常標準, 基準標準, 實際期待標準 등이 있고, 더우기 標準管理上 一般的으로 活用되는 標準原價는 實際期待標準인 것이다.

우리 나라의 上場製造企業에 있어서도 標準原價計算法이 어느 정도 실시되고는 있지만, 대부분의 企業에 있어서 會計計定상에는 導入되어 있지 않고 企業帳簿밖에서 能率測定, 豫算策定, 資料提供 등 部分的으로 活用되고 있는 사례가 많다는 것이었다.

標準原價計算法의 導入必要性은 認定하나, 標準設定이 어려운 關係로 導入이 지연되고 있다는 것이었다. 또한 營業豫算이나 資本豫算技法에서도 標準設定이 어려워 豫算의 策定이 正確하지 않다는 指摘도 있었던 것이다.

그러므로 이 標準原價 設定의 合理的 方案을 提示해 보면 다음과 같다. 즉, 첫째, 同業組合의 統一原價計算制度를 發達시킴으로써, 同業多數企業의 平均原價를 標準原價로써 利用토록 한다.

둘째, 同一製造工場單位로서 物量原價의 標準을 設定함으로써 그것을 生産의 標準으로서 利用토록 한다. 이러한 方法은 最近에 先進諸國 즉, 美國, 日本, 英國, 獨逸 등에서도 活用함으로써, 比較的 好評을 받고 있는 것이다.

3. 會計教育的 側面的 活用方案

18) Ibid., pp. 41 ~ 42.

19) 櫻井通晴, 「經營原價計算論」 東京: 中央經濟社, 1979, p. 282.

가. 教育 및 研究機關의 役割

大企業에 있어서는 管理會計技法의 推進이 積極的이었으나 中小企業에 있어서는 대부분 經費負擔과 研究機關利用의 어려움 때문에 소극적인 態度였다는 것을 勘案하여 韓國會計學會(Korean Accounting Association: KAA)를 비롯한 각종 研究團體, 大學과 그 研究所, 研究專門業體 등의 研究機關에서는 製造企業의 實務上에 適用될 수 있는 管理會計技法의 開發과 研究에 積極的인 姿勢로써 臨해야 할 것이다.

그러기 위해서는 첫째, 公共機關의 性格을 띤 政府次元의 研究機關이 設立되어, 적은 費用으로도 管理會計技法의 適用에 대한 教育을 받을 수 있는 기회를 提供하여야 하고, 둘째, 大學과 그 研究所는 學問的이고 理論的인 研究뿐만 아니라, 研究結果를 企業에 適用시킬 수 있게끔 研究해야 할 것이다.

그러므로 大學과 그 研究所는 좀더 積極的이고 進就的으로 企業이 필요로 하는 것이 무엇이냐를 把握하는 등, 평소 긴밀한 紐帶關係를 맺음으로써 奉仕하는 精神으로 研究에 臨하여야 한다. 그런데 大學 및 그 研究所와 企業間의 協力體制가 잘 이루어지지 않을 경우에는 政府에서 主管하는 情報提供機關이 반드시 필요할 것이다. 그것은 이러한 機關의 設立은 우리 나라 管理會計技法의 開發에 있어서 起爆劑的 役割을 할 것이기 때문이다.

그리고 세계, 各種 會計諮問機關은 低廉한 用役體로써 關係企業에 用役을 提供할 수 있도록 政府次元에서 設立해야 할 것이다. 이것은 國內企業에 대한 管理會計技法에 관한 會計諮問뿐만 아니라, 同種業種間의 會計情報를 相互 交流시킴으로써 國際競爭力을 強化시켜 나가야 하기 때문이다.

그러므로 企業과 大學 및 그 研究所間에 긴밀한 紐帶關係를 맺음으로써 우리 나라 製造企業에 대하여 管理會計技法상에 필요한 諮問, 情報交換, 共同研究開發 등의 諸般事項을 圓滑히 遂行해 나가야 할 것이다. 그런데 이를 效果的으로 遂行하기 위해서는 管理會計技法의 教育 및 研究機關이 필요한 것인데, 이들 機關을 통하여 管理會計技法을 開發해 나가야 할 것이다.

나. 管理會計技法에 관한 會計教育

어떤 企業에 있어서든지 그 企業이 成長하기 위해서는, 해당 企業에 관한 情報의 交換이나 教育이 圓滑하게 이루어져야 한다. 오늘날 특히 管理會計技法은 世界的으로 매우 빠른 속도로 關係企業에 適用되어 나가고 있기 때문에, 先進諸國에 있어서는 體系的이고 多樣한 教育프로그램과 각종 세미나(seminar)를 통한 管理會計技法의 教育에 박차를 가하고 있다.

그런데 우리 나라에 있어서 管理會計技法을 關係企業에 適用하기 시작한 것은 그리 오래되지 않아서, 管理會計技法을 活用할 수 있는 實務人力이 不足한 狀態이다. 더우기 기존의 實務人力들도 대부분 管理會計技法에 대한 體系的이고 合理的인 教育을 받지 못한 實情임을 勘案할 때, 現實性 있는 管理會計技法 教育의 必要性이 크다고 아니할 수 없다.

管理會計技法의 세미나와 教育訓練 프로그램의 效果的인 活用을 위해서는 첫째, 企業의 經營陣은 管理會計技法의 教育訓練 프로그램 開發에 대해서 實質的이고 合理的으로 參與토록 하여야

하고, 둘째 管理會計技法의 教育을 받은 從業員으로 하여금, 그 教育內容을 社內에 傳達할 수 있는 機會를 주어서, 즉 그들로 하여금 社內教育을 實施케 함으로써 全社의으로 管理會計技法에 관한 분위기를 造成시킬 수 있도록 하여야 한다.

그리고 셋째, 國內의 關聯書籍, 管理會計 情報關係雜誌 등의 資料를 充分히 活用토록 하는 한편 多樣한 프로그램을 開發함으로써 그것을 基礎로써 教育하도록 하고 넷째, 管理會計技法의 教育擔當者는 理論과 實務經驗을 겸비한 有能한 人材로써 構成되어야 하며, 다섯째 管理會計技法의 教育期間에 있어서도 長期間, 즉 短期課程보다는 長期課程으로 하여야 한다.

다. 管理會計技法에 대한 共同研究와 共同開發事業 機構의 設立

管理會計技法을 實務에 適用하여 이미 成功한 同種業種의 成功事例를 相互交流함으로써, 企業의 實務上 도움이 될 수 있는 技法을 共同開發하고 管理會計情報를 相互交換함으로써 共同協力關係를 維持하도록 해야 한다. 그런데 現實의으로는 同種業種間의 지나친 競爭意識때문에 相互間의 管理會計情報에 관한 交流가 거의 없었다.

그러므로 同種企業間의 共同協力으로 不當한 競爭을 調整하고, 企業과 大學 및 그 研究所間의 긴밀한 紐帶關係를 維持시킬 뿐만 아니라, 先發同種業種으로 하여금 同種業種間의 中추적인 役割을 遂行케 하여야 한다. 더우기 그들로 하여금 先進國의 管理會計技法 關聯情報를 입수하여 國內에 소개케 하는 役割뿐만 아니라, 產, 學, 官共同으로 管理會計技法의 活用方法과 새로운 技法의 研究開發도 遂行케 함으로써 國際競爭力을 強化시키도록 하여야 한다.

4. 經營者 認識的 側面의 活用方案

가. 經營者의 管理會計技法에 대한 認識 高揚

우리 나라 製造企業에서 管理會計技法을 適用하는 데 있어서, 아직 未導入의 경우에는 말할 나위도 없거니와 이미 導入하여 어느 程度의 水準에 到達했을 경우에도 最高經營者의 認識程度에 따라 그 成敗가 크게 좌우되는 것이다. 그러므로 最高經營者의 管理會計技法에 대한 認識을 高揚시키기 위해서는 다음과 같은 努力이 傾注되어야 한다.

첫째, 管理會計擔當者는 經濟現況 全般에 걸쳐, 經營者가 情報를 提供함으로써, 經營者 스스로 管理會計技法의 필요성을 認識토록 하여야 한다.

둘째, 管理會計擔當者는 단순한 情報提供者로서만 그치지 않고, 經營者가 會計的 資料로서 價値를 認識함으로써 有用性을 立證하도록 하여야 한다.

셋째, 經營者의 意思決定을 側近에서 補佐하는 參謀들은, 管理會計技法이 經營者의 意思決定에 有效한 資料로서 活用될 수 있도록 努力하여야 한다. 그러기 위해서는 各種 研究團體, 關聯書籍 등을 活用함으로써 經營者에게 科學的이고, 分析的 管理會計技法을 認識시킬 必要가 있다.

그리고 製造企業의 個別面接 結果에 의하면 最高經營者들은 대부분 管理會計技法에 대해 잘못 認識하고 있는 경우가 적지 않았다. 그런데 經營者는 주로 多額의 費用이 所要되고 長期間에 걸친 研究開發과 高級頭腦를 필요로 하는 理想的인 管理會計技法만을 생각해서는 안될 것이다. 그

러므로 經營者는 企業實情에 適合한 管理會計技法들을 有效하게 適用토록 努力하여야 한다.

나. 管理會計擔當者의 認識과 實務能力 向上

管理會計技法에 대한 最高經營者의 認識度가 아무리 크게 向上되어 있더라도 管理會計擔當者의 實務處理能力이 不足하다면 管理會計技法의 活用은 어렵게 된다. 따라서 企業에 있어서는 管理會計技法들의 實務를 擔當할 有能한 人力을 확보함으로써, 創意的인 活用과 開發에 最善을 다 하여야 할 것이다. 그러기 위해서는 첫째, 企業이 확보하고 있는 類似職種에 從社하는 人力中에서 필요한 人員을 선발해서 教育의 機會를 충분히 賦與함으로써 管理會計技法의 成功的인 活용을 하기 위한 管理會計擔當者를 確保해 두어야 한다.

그리고 둘째, 國內外에서 발간되는 管理會計技法의 關聯書籍과 情報雜誌를 購入하여, 企業實情에 맞는 管理會計技法의 開發과 필요한 知識을 習得케 해야 하고, 세째 管理會計技法의 能力 向上을 위하여 年次的인 研修를 실시하여 必要人力을 항상 確保해 두어야 하며, 네째 會計專門機關과의 유대를 강화하여 管理會計技法의 實務能力指導는 물론 그 機關이 確保하고 있는 高級頭腦를 充分히 活用해야 한다. 더우기 各種 資料, 政府의 支援政策 등 필요한 情報를 입수하고, 實務處理上 隘路事項이 많은 것은 用役締結을 함으로써 도움을 받는 등, 會計專門機關을 최대한으로 利用해야 한다.

5. 其他 部門의 活用方案

가. 管理會計技法 活用指針書의 開發

製造企業의 管理會計擔當者에 의하면 管理會計技法의 導入動機는 自體內的 必要性에 의한 경우가 많아 企業自體의 導入意志가 매우 높았음이 立證되고 있었다. 그런데 이들 製造企業의 規模差異와 多品種生産 등의 特殊性 때문에 管理會計技法의 適用에 많은 問題點이 없지는 않았다. 이를 解決하기 위해서는 既存 管理會計技法을 응용할 수 있는 각 製造企業 고유의 指針書가 開發됨으로써 實務에 適用되어야 할 것이다.

나. 關聯部署間의 協調體制 確立

製造企業의 管理會計擔當者에 의하면 우리 나라에 있어서는 아직 會社마다 管理會計擔當部署의 設置가 미흡하였다. 그래서 대부분의 企業에 있어서는 각 管理會計技法마다 필요한 部署에 나누어서 부분적으로 實施하거나, 필요시에만 任意的으로 關聯組織이 참여하여 그 業務를 遂行하는 程度였기 때문에 關聯部署間에 非協調的인 念慮가 없지 않다. 그러므로 이와 같은 問題의 원만한 解決을 위하여 關聯部署間에 相互協調體制를 確立함으로써 相扶相助하는 會社雰圍氣를 조성시켜 나가야 할 것이다.

IV. 結 論

오늘날의 企業經營은 熾熱한 競爭, 企業規模의 擴大, 製品製造의 複雜性, 所有와 經營의 分離 등 現代의 管理要素에 대하여, 過去의 經驗과 直觀에 의한 管理에서 目的適合한 情報에 基礎한 客觀的인 判斷으로 管理되고 있다. 따라서 管理에 관한 情報要求가 急激히 增大되고 環境變化가 加速化됨에 따라 企業은 經營意思決定過程에서 適合한 情報의 必要性이 더욱 增大되었다.

더우기 管理會計適用의 目標은 組織內部的 管理者들에게 歷史的 情報과 豫測된 經濟的 情報를 提供하여 企業目標의 達成을 위한 效率的인 意思決定을 하는 데 있다. 따라서 經營者의 情報要求에 寄與하는 데 있어서, 管理會計擔當者는 經濟的 資料를 分析, 處理, 報告하는 데 適合한 管理會計技法을 適用해야 한다.

그러므로 管理會計技法의 活用을 成功的으로 擴大시키기 위해서는 다음과 같은 基本的인 諸要件들을 갖추어야 할 것이다.

첫째, 管理會計에 대한 最高經營者의 理解와 積極的인 支持가 필요하다. 따라서 管理會計擔當者는 經營者에게 管理會計技法을 導入함으로써 얻어질 수 있는 效益에 대해서 充分히 納得케 함에 있어서 積極的인 役割을 담당해야 한다. 더우기 管理會計擔當者는 經營者의 要求에 隨應한다는 수동적인 자세를 취하는 것이 아니라, 經營者로 하여금 이러한 技法들의 適用이 자신들의 意思決定에 매우 有用하다는 것을 認識하도록 積極的인 役割을 擔當함으로써 經營者 스스로에게 管理會計技法 適用의 有用성에 대한 確信을 갖게 해야 할 것이다.

그런데 管理會計技法의 活用過程에서 영향력 있는 管理會計擔當者가 되기 위해서는 會計技法의 技術的 側面에 대한 知識외에도, 끈질길 說得力과 效果的인 커뮤니케이션 能力을 갖추고 있어야 한다.

둘째, 세미나 혹은 教育訓練 프로그램을 통한 管理會計技法에 관한 會計教育이 계속되어야 한다. 특히 管理會計擔當者는 科學的 管理會計技法을 導入하여 效果的인 意思決定을 하기 위하여 새로운 計量的 技法은 물론, 傳統的 技法에 관한 충분한 知識을 習得함으로써 資質을 改善시켜 나가야 한다.

셋째, 管理組織의 調整과 專門人力의 配置를 合理的으로 해야 한다. 그러기 위해서는 管理會計制度를 擔當하는 專擔部署를 設置함으로써 本社와 工場에서의 會計職種에 多年間 經驗이 있는 專門人力을 그 部署에 配置하는 한편 實際運用을 위한 人員에 대하여는 深度있는 教育을 실시하여 諸技法의 早期定着을 할 수 있도록 해야 한다.

네째, 管理會計制度의 定着化가 要望된다. 管理會計制度를 定着化 시키기 위해서는, 우선 財務會計와 管理會計를 連繫시키고 企業與件變化에 適用할 수 있는 能動的인 變動豫算制度를 樹立해야 한다. 더우기 部門別 原價管理를 위한 標準과 實績을 比較한 結果 算出된 差異要因의 分析과 그 對策이 필요하다. 그리고 目標과 計劃의 執行過程에서 報告시스템의 合理化를 圖謀해야 하는 한편 執行結果에 대한 業績評價를 合理的으로 해야 한다. 이 경우 EDPS의 實用化도 중요한 現實問題로서 登場하고 있다.

다섯째, 韓國會計學會와 韓國生産性本部(Korea Productivity Center: KPC)에서는 管理會計의 理論과 實務에 대한 學術研究 및 實務經驗을 相互交流 함으로써 새로운 管理會計技法을 研究 普及하는 데 積極的인 役割을 擔當하여야 한다.

本 研究는 管理會計技法의 活用方案의 提示이었다. 그런데 管理會計 擔當者가 자신의 意思決定에 있어서, 管理會計技法에 어느 정도 依存하느냐를 測定해 보는 것도 管理會計技法 活用上 有益한 研究가 될 것이다. 그 뿐만 아니라 이러한 研究는 管理會計擔當者에게도 效果的인 洞察力을 提供할 수 있을 것이다.

Summary

A Study on the Application of Management Accounting Techniques

Kim, Chul-young

Nowadays enterprises need current and relevant information for management decision making to compete, grow, survive.

In serving management's information requirements, the management accountant must apply the appropriate modern concepts and techniques in processing and communicating economic data.

Based on the criteria of representativeness, manageability, extensive utilization, frequent discussion, and relevancy, the scope of this study has been limited to eight selected management accounting techniques.

They are: (1) Cost-Volume-Profit Analysis (2) Contribution Reporting (3) Standard Costing (4) Operation Budget (5) Capital Budget (6) Responsibility Accounting (7) Linear Programming (8) Inventory Model.

This Study concludes that:

(1) Knowledge of modern accounting techniques, their definitions, prospective usefulness and their operability, alone by itself, does not necessarily guarantee the adoption and application of these techniques in the real world of practice.

(2) Salesmanship, persuasiveness and communication accessibility seem to be essential characteristics that management accountant should acquire beside the technical knowledge of accounting techniques, to be effective in performing his role in the change process.

(3) Accounting education, either in school or in training programs, plays an important role in the application of modern accounting techniques.

A need for continuing education for current management accountants, especially to equip themselves with deeper knowledge of the new quantitative decision making techniques is also evidenced by the results of this research.

(4) One recommendation to the professional accounting associations which this study reveals, is due at this point. The educational efforts both of the Korea Accounting Association (KAA) and the Korea Productivity Center (KPC), in the field of management accounting have been tremendous, especially on the national level.

Accounting professional associations should increase their active efforts in continuing education.