

# 管理會計技法의 活用實態에 관한 研究

— 우리나라 上場製造企業을 中心으로 —

師範大學 商業教育學科

專任講師 金 鐵 泳

## 目 次

I. 序 論	2. 貢獻利益報告法
1. 問題의 提起	3. 標準原價計算法
2. 研究의 方法 및 範圍	4. 營業豫算法
II. 標本企業의 調査方法	5. 責任會計技法
1. 設問紙 作成方法	6. 資本豫算法
2. 設問對象企業	7. 線型計劃法
3. 實態調査의 限界	8. 在庫管理技法
III. 管理會計技法의 活用實態	IV. 結 論
1. CVP分析法	

## I. 序 論

### 1. 問題의 提起

現代의 企業은 規模가 大形化되고 經營組織이 더욱 複雜해짐에 따라 經營合理化를 위한 專門의인 管理會計技法의 研究도 날로 進展되어 가고 있다.

그래서 그동안 經營者의 經營觀에 있어서도 많은 變化를 가져오게 되었다. 즉 그들은 經營政策과 管理統制에 있어서 意思決定에 관한 情報가 필요함을 重視하게 되었고, 管理會計에 많은 關心을 가지게 되었다.

最近에는 管理會計의 管理意思決定에 관한 問題가 주요한 關心事로 되었으며 大學에서는 主要學

問領域으로써 實務에서는 管理計劃·統制을 위한 필수적인 道具으로써 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 重要한 部署責任者로 認識되게 되었다.

우리나라 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 老大해짐에 따라 效果인 計劃·統制을 위한 새로운 會計技法이 要求되고 있다. 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.<sup>1)</sup>

그리고 1958년에 美國會計學會(American Accounting Association: AAA)의 管理會計 委員會(Committee on Management Accounting)의 報告書에서는 管理會計(management accounting, managerial accounting)의 概念을 企業의 歷史的, 計劃的, 經濟的 資料를 處理하는 過程에서, 經營者가 企業目標을 위한 計劃設定과 管理的 意思決定을 위하여 적합한 管理技術을 適用하는것으로 定義하고 있다.<sup>2)</sup>

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를 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 수많은 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 우리나라에서는 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 실정이다.

그래서 最近 우리나라에서는 管理的 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 積極적인 役割을 遂行하고 있다.

그런데 지금까지 우리 나라에서는 管理會計技法의 活用實態에 관한 實證的 研究가 없었기 때문에 管理會計技法이 어느 정도 活用되고 있는지 잘 알려져 있지 않았다.<sup>3)</sup> 따라서 本 研究는 管理的 情報로서 管理會計技法의 活用實態를 分析하는 것이 研究動機이다.

## 2. 研究의 方法 및 範圍

本 研究는 設問紙 調査 및 個別面談을 통하여 提起한 設問에 대한 回答을 얻어, 韓國 上場製造企業에 있어서의 管理會計技法의 實態分析을 통하여 管理會計技法의 필요성을 強調하였다.

本 調査의 對象集團은 1986年度 「上場會社總鑑」<sup>4)</sup>에 登錄된 製造企業에 限定하였다. 非上場會社가 標本 對象에서 除外된 것은 産業規模가 작은 企業이거나 또는 大規模 企業일 경우에는 대부분 防衛 産業體로서 企業의 管理狀況을 公開하기 어렵기 때문이다.

- 1) R.S. Kaplan, Measuring Manufacturing Performance: A New Challenge for Management Accounting Research, *The Accounting Review*(October, 1983), pp. 686-690.
- 2) AAA, Committee on Management Accounting, Report of the 1958 Committee on management Accounting, *The Accounting Review*, (April, 1959), p. 207.
- 3) 高延燮, 會計學 研究論文에 관한 實態調査分析, 西江大學校, 經商論業, 第5輯, (經濟經營研究所, 1983) p.9, pp.16-24.
- 4) 社團法人 韓國上場會社協議會, 上場會社總鑑, (1986).

本 研究의 範圍은 우리 나라의 上場製造企業에 管理會計技法의 活用實態를 分析·把握하는 데 重點을 두었다. 그리고 活用可能한 管理會計技法의 範圍은 매우 廣範하기 때문에 그것을 限定짓기 위해 本 研究는 管理의 計劃과 統制의 道具로서, 有用하며 活用可能한 8가지 技法만을 選定하였다.

이 경우의 8가지 技法은 ① 原價, 操業度, 利益(CVP)分析法 ② 貢獻利益報告法, ③ 標準原價計算法, ④ 營業豫算法 ⑤ 責任會計技法 ⑥ 資本豫算法, ⑦ 線型計劃法 ⑧ 在庫管理技法 등이다.

그 選定基準은 管理會計領域의 代表性, 設問紙의 調査 可能性, 우리나라 製造企業의 關聯性, 管理會計文獻의 論議 頻度數, 管理會計擔當者의 實務에 있어서의 適用程度 등을 고려하였다. 여기에 選定된 8가지 技法은 모두 相互排他的인 것이 아니며, 本 實態調査의 研究結果는 標本企業의 管理會計實務를 나타낸 것이며, 反證이 없는 한 그 標本은 代表的인 것으로 看做될 수 있을 것이다.

## II. 標本企業의 調査方法

調査方法으로서는 管理會計責任者들로부터 管理會計技法의 活用に 관한 實證의 資料를 適切하게 얻기 위해서 設問調査方法和 個別面談方法을 併用했다. 더우기 特定地域만을 대상으로 實施한 實證 調査의 結果는 우리나라 全體의 一般的인 경향을 反映한다고 볼 수가 없기 때문에 調査地域을 우리나라 全域으로 定했다.

### 1. 設問紙 作成 方法

本 調査를 통해서 파악하고자 하는 內容을 중심으로 設問紙 草案을 作成하여 그것을 中心으로 製造企業의 管理會計擔當者 20명과 實務適用關係에 대해서 面談하였다. 그리하여 本 設問紙는 그들의 의견을 충분히 反映하여 35개 問項으로 構成되었다.

### 2. 設問 對象企業

設問調査의 對象企業은 우리 나라 上場企業 중에서 製造業體에 해당하는 150개 企業을 無作爲 抽出하여, 우편발송과 訪問調査를 실시한 結果, 122個社로부터 회답을 받았다. 그런데 回收한 設問紙를 檢討한 結果, 8個社의 回答은 一貫性이 없었기 때문에 信賴性이 缺如되는 것으로 判斷되었으므로 그 8個社를 除外하였다. 따라서 114個社의 회신 資料만을 調査分析用으로 使用하였다. 그 回信率은 76%였는데 <表 II-1>에서 보는바와 같이 나타났다.

그런데 設問紙의 回收率이 높을 수록 信賴性이 높은 것으로 評價할 수 있으나, 全國에 散在해 있는 企業으로부터의 回信을 요한다는 難點을 勘案해 볼 때, 76%라는 設問紙의 回收率은 모든 設問對象企業의 管理會計責任者가 本 論文의 趣旨에 關心이 높았다는 것으로 認定된다. 이러한 假定아래 回收된 設問紙로써 그 結果分析을 하는 것은 상당히 信賴받을 수 있을 것이다.

〈表 II-1〉 標本企業의 設問紙 回收狀況

內 容	郵便發送	未回收 企業 訪問후 回收狀況
設問紙 發送	150	79
設問紙 回收	71	51
未 回 收	79	28
回 收 率(%)	47	64

設問紙 發送數	設問紙 回收	訪問後 未回收	有效設問紙數
150	122	28	114

그리고 設問紙에 나타나지 않는 사항에 대해서는 보다 상세한 情報을 얻기 위하여 管理會計擔當者와의 보충적인 個別面談을 실시했다. 面談에 응한 企業은 24개 企業이었는데 이들은 本 研究에 있어서 必要한 많은 洞察力을 갖게 했다. 그러나 結果分析은 設問紙로써 얻은 資料에 基般을 두었다.

### 3. 實態調査의 限界

設問紙와 面談에 의한 本 實態調査의 限界는 應答者들의 認識과 解釋에 크게 依存했다는 사실이다. 따라서 結論의 解釋은 의도된 것과 다를 수도 있으며, 回收된 設問紙의 分布는 偏倚되어 질 수도 있는 것이나, 本稿에서는 選定된 8가지 管理會計技法에 대한 分析에 限定하기로 한다.

그리고 추가적인 限界는 管理會計技法의 使用與否라는 兩分論理에서도 發生한다. 그런데 管理會計技法들의 適用範圍와 精巧性은 企業에 따라 차이가 있으나, 本 研究에 있어서는 그러한 점을 差別化시키려는 어떤 시도도 하지 않았다.

더우기 本 調査의 對象集團은 韓國의 上場製造企業에 限定하였다. 따라서 本 研究의 結果는 특히 標本企業들의 管理會計技法에 관한 活用實態를 나타내고자 한다. 그런데 反證이 없는 한 本 標本은 代表的인 것으로 看做될 수 있다.

## III. 管理會計技法의 活用實態

韓國의 企業環境은 최근 數年間 많은 變化를 가져왔다. 이러한 變化는 經濟의 發展으로 인하여 파생된 管理問題와 企業規模에서도 보다 많은 管理會計情報을 要求하고 있다. 그래서 이와 같은 環境變化에 따라 製造企業들은 어떻게 對處하고 있으며, 會計의 情報欲求 充足을 위한 管理會計技法이 實務에 어떻게

適用되고 있는지에 대해서 살펴보기로 한다.

## 1. CVP分析法

設問紙의 CVP部門에서 첫번째로提起되는 問題는 標本企業에서 原價行態를 變動費와 固定費로 分類해 왔느냐를 알아 보는 것이었다. <表III-1>은 標本企業들의 變動費와 固定費의 分類關係를 나타낸 것이다.

<表 III-1> 變動費와 固定費의 分類

原 價 行 態	企 業 數	比 率(%)
變動費와 固定費로 分類한다.	76	67
變動費와 固定費로 分類하지 않는다.	38	33
合 計	114	100

標本企業中 약 2/3인 76개 企業에서 原價行態를 變動費와 固定費로 分類하고 있는 것으로 나타났다. 그러나 1/3에 달하는 38개 企業은 原價行態를 變動費와 固定費로 分類하지 않고 있으며, 이에 대한 資料가 필요할 때는 非公式的으로 蒐集하고 있었다.

그런데 CVP分析法을 사용하는 企業과 사용하지 않는 企業의 分布는 <表III-2>에서 보는 바와 같다.

<表 III-2> CVP 分析 使用與否

CVP分析의 使用與否	企 業 數	比 率(%)
CVP 使用한다.	71	62
CVP 使用하지 않는다.	43	38
合 計	114	100

이 表에서 보는 바와 같이 71개 企業(62%)이 CVP分析을 公式的이든 非公式的이든 사용하고 있는 것으로 나타났다. 그러나 43개 企業(38%)은 CVP分析을 사용하지 않고 있었다. 이 CVP分析을 사용하는 企業 가운데 35개 企業(49%)만이 經營者에게 계속 報告하고 있었다. 그러나 나머지 36개 企業(51%)은 非公式的 차원에서 報告를 하고 있었다. 따라서 이에 관련된 報告書는 最高經營者의 要求에 따라 임의로 作成되고 있었다. 그러므로 最高經營者가 어떤 意思決定過程에서 特定活動의 結果를 검토하기 전에 CVP圖表가 꼭 필요하다는 것을 認識한 것은 사실이다.

〈表 III-3〉 CVP 分析의 報告方法

方 法	企 業 數	比 率(%)
損益分岐圖表法	15	21
公式(等式)法	45	63
損益分岐圖表法과 公式法	10	14
無 應 答	1	2
合 計	71	100

CVP 分析의 報告方法에는 損益分岐圖表法과 公式法이 있는데, 2가지 方法을 동시에 사용할 수도 있다. 〈表 III-3〉은 이에 관한 調査結果를 나타낸 것이다. 이 〈表 III-3〉에서 보는 바와 같이 公式法은 63%로서 가장 많이 使用하고 있었다. 또한 10개 企業(14%)은 損益分岐圖表法과 公式法을 混用하고 있었고, 단지 15개 企業(21%)만이 損益分岐圖表法만을 使用하고 있었다. 이것으로써 損益分岐圖表法보다는 公式法이 많이 適用되고 있음을 알 수 있었다.

그리고 〈表 III-4〉는 CVP 分析의 6가지 適用分野에 관한 實態調査結果를 나타낸 것이다. 이 〈表 III-4〉에 의하면 CVP 分析은 製品價格決定(37%)에 가장 많이 使用되고 있음을 알 수 있다. 또한 販賣믹스決定(18%)과 豫算編成(16%)에 CVP 分析을 使用하는 頻度數도 비교적 높은 편이었다. 그 다음이 製品라인의 增設과 廢止(14%), 特別作業指示書의 受容與否(10%) 등 이었다.

〈表 III-4〉 CVP 分析의 主要 適用分野

順位	適 用 分 野	企 業 數	比 率(%)
1	價格決定(原價計算 포함)	42	37
2	販賣믹스(製品믹스)	21	18
3	豫算編成	18	16
4	製品라인의 增設 및 廢止	16	14
5	特別作業 指示書의 受容與否	12	10
6	分配經路 選擇	4	5

註: 2개 適用分野 이상을 答한 會社도 있었다.

〈表 III-5〉는 原價行態의 決定과 CVP 分析의 運用에 관한 實態結果를 나타낸 것이다. 이 〈表 III-5〉에 의하면 CVP 分析을 실시하고 있는 71개 企業 가운데, 47개 企業(41%)이 原價行態를 결정하고 變動費와 固定費를 分類한 CVP 分析法을 使用하는 企業들이다. 따라서 CVP 分析을 실시하면 서도 精確한 原價分類를 하지 않는 企業은 24개 企業(21%)이다.

〈表 III-5〉 原價行態의 決定과 CVP分析 運用 關係

區 分	企 業 數	比 率(%)
原價行態를 決定하고 CVP 分析을 한다.	47	41
原價行態를 決定하고 CVP 分析을 하지 않는 다.	29	26
原價行態를 決定하지 않고 CVP 分析을 한다.	24	21
原價行態도 決定하지 않고 CVP 分析도 하지 않는다.	14	12
합 計	114	100

더우기 實證調查結果로 인하여 다음 事實들이 분명히 드러났다. 즉 ① 標本企業들은 대부분 CVP分析을 非公式的으로 사용하고 있는 한편, ② 報告方法은 주로 公式法을 사용한다는 사실이다. 그리고 CVP 分析技法을 사용하지 않는 43개 企業가운데서도 原價行態를 결정함에 있어서 變動費와 固定費로 구분하고 있는 企業은 29개 企業(26%)뿐이었다.

## 2. 貢獻利益報告法

實務的으로 貢獻利益報告法을 사용하는 企業은 다소 적은 편이다. 따라서 이 技法을 사용하는 企業은 단지 40개 企業(35%)에 불과하기 때문에 標本企業의 상당수가 實務에서 이 技法을 適用하지 않고 있었던 것이다.

더우기 本 實態分析을 함으로써 다음과 같은 2가지 사실을 알 수 있었다.

첫째, 原價行態를 결정하는 것과 貢獻利益報告法을 適用하는 것과는 아주 밀접한 관계가 있다는 것이다. 貢獻利益報告法을 사용하는 企業은 標本 114個 企業中 40개 企業이며 40個 企業中 34개 企業(85%)이 原價行態를 결정함에 있어서 固定費와 變動費로 分類했던 企業들이다. 단지 6개 企業만이 原價行態를 결정하지 않았을 뿐만 아니라, 原價分類도 非公式的으로 행하여 각 部門의 상대적인 業績을 報告하기 위하여 사용하고 있었다.

둘째, CVP分析을 시행하는 企業들은 대개 貢獻利益報告法을 適用할 능력이 충분히 있다는 것이다. 그것은 위의 40개 企業가운데 35개 企業이 CVP分析을 행하면서 貢獻利益報告法을 실시하고 있었기 때문이다. 貢獻利益報告法은 實務適用에 있어서 충분히 活用되고 있지 못하다는 사실이 〈表 III-6〉에서 보는 바와 같이 確認되었다. 즉, 2개 部門 이상에서 貢獻利益을 分析하고 報告하는 企業은 소수였다. 具體的으로는 製品生産라인에서 貢獻利益을 報告하는 企業은 29개 企業(72%) 뿐이었을 뿐만 아니라, 事業部別로만 시행하는 企業이 8개 企業이었고, 3개 企業만이 作業指示書別로 貢獻利益을 報告하고 있었다.

〈表 III-6〉 貢獻利益報告를 適用하는 部門

報告하는 部門	企業數	比率(%)
製品生産라인과 作業指示書別	8	20
製品生産라인과 販賣地域別	4	10
製品生産라인과 事業部(또는 部署)別	4	10
製品生産라인別	13	33
事業部別	8	20
作業指示書別	3	7
기 타	0	0
합 계	40	100

각 企業에서 貢獻利益報告를 시행하는 目的은 주로 다음 4가지 事項을 指摘하고 있었다. 그것은 ① 企業內的 收益性 比較 ② 市場競爭에 있어서의 製品價格設定, 價格政策, ③ 部門活動의 統制 ④ 經營者 補償 등이다. 그러나, 이들 4가지 目的間的 상대적인 重要성은 〈表III-7〉에서 보는 바와 같이 큰 差異를 나타내고 있었다. 즉, 각 部門의 收益性 比較 目的이 가장 重要한 것(62%)으로 나타났고, 製品價格設定의 重要성은 그 다음이었다. 結果적으로 管理會計擔當者들은 貢獻利益報告法의 첫째 目的으로써 收益性 比較를 생각하고 있었고, 나머지는 부수적인 目的으로 간주하고 있었음을 알 수 있었다.

〈表 III-7〉 貢獻利益報告의 主要 適用目的

順位	適用 目的	企業數	比率(%)
1	收益性 比較	25	62
2	製品價格 設定	8	20
3	部門活動 統制	4	10
4	經營者 補償	2	5
5	기 타	1	3
	합 계	40	100

### 3. 標準原價計算法

標本企業들의 原價計算方式 採用의 實態는 〈表 III-8〉에서 보는 바와 같다. 즉, 設問에 應答한 企業 가운데 43개 企業(38%)이 다소의 特性差異는 있지만, 그런데로 標準原價計算法을 사용하고 있었다. 반면에 60%에 달하는 69개 企業은 標準原價計算法과는 거리가 먼 實際原價計算을 시행하고 있었다.



〈表 III-8〉 原價計算方式 採用의 實態

原價計算方式	企業數	比率(%)
標準原價計算	43	38
實際原價計算	69	60
無 應 答	2	2
合 計	114	100

더우기 材料費, 勞務費, 製造間接費 모두에 標準原價計算을 適用하는 企業은 상기 43개 企業 가운데 28개 企業(65%)뿐 이었다. 그런데 나머지 15개 企業은 標準原價를 部分的으로 시행하고 있었다. 그 중 9개 企業은 勞務費, 製造間接費에만 標準原價를 適用하고 있었고, 다른 6개 企業은 材料費, 製造間接費에만 標準原價를 適用하고 勞務費에는 適用하지 않았다.

한편 個別面談에 의하면 標準原價 사용에 있어서 標準이 언제 設定되었는가에 대해서 상당한 差異를 보였다. 더우기 標準原價計算法을 사용하는 43개 企業의 管理會計擔當者와의 個別面談에서, 16개 企業은 자신들이 사용하는 標準이 아주 낮은 것이며 오랜 기간동안 改善되지 않은 상태에서 사용하고 있다는 것이었다. 그들은 非現實的인 標準原價計算시스템에서 業務를 맡아야 하는 데 대해서 不滿을 토로했었다.

標本企業 중에서 標準原價計算法을 실시하고 있는 대부분의 企業들은 科學的 方法으로 標準을 設定하고 있었다. 그러나 그 基準들은 企業들마다 큰 差異를 보였는 데, 그 內容은 〈表 III-9〉에서 보는 바와 같다. 즉, 標準原價計算法을 실시하는 企業가운데 46%인 28개 企業이 標準設定에 있어서 工學的 研究(engineering studies)를 사용하고 있었다. 반면에 工學的 研究와 함께 未來推定原價를 사용하고 있는 경우는 14개 企業에 불과했다. 일반적으로 이들은 現在의 價格과 貨率의 變動豫想幅을 豫測한 후, 그들의 標準에 그것을 賦課시키고 있었다.

〈表 III-9〉 標準原價의 設定基準

設定基準	企業數	比率(%)
工學的 研究와 未來推定原價	14	32
工學的 研究와 歷史的 原價平均	9	21
工學的 研究와 實際現行原價	5	12
歷史的 原價平均과 未來推定原價	6	14
歷史的 原價平均	9	21
기 타	0	0
合 計	43	100

이 工學的 研究를 사용한 企業 가운데 9개 企業은 材料價格標準과 勞動賃率標準을 정할 때, 過去의 歷史的 平均原價에 依存하고 있었다. 반면에, 15개 企業은 工學的 研究나 技術의 研究를 사용하지 않고 있었다. 이 중 6개 企業은 歷史的 平均原價에 未來推定原價를 혼합시킨 原價를 標準原價로서 사용하고 있었다. 나머지 9개 企業은 過去의 歷史的 原價로써 標準原價의 基準으로 삼고 있었다. 그들은 工學的 研究도 사용하지 않을 뿐만 아니라, 未來推定原價조차도 사용하지 않고 있었다. 그런데 그들도 製品 生産과 財務管理에 있어서, 미리 결정된 原價를 사용하고 있었다. 예를 들면 이들 9개 企業 가운데 4개 企業의 경우 작년에 報告된 것 중 最高의 實績을 勞務費標準으로 삼고 있었다. 이 <表 III-10>은 標本企業들의 原價差異分析에 관한 實態를 나타낸 것이다. 標本企業의 42%에 달하는 18개 企業은 差異分析을 충분히 活用하여 材料費差異, 勞務費差異, 製造間接費差異 등을 모두 明示하고 있었다. 그러나 그들의 差異分析에 사용한 差異의 숫자는 企業마다 모두 相異했다. 즉 한 原價要素에 두 세개의 차이가 分析되기도 하고, 어떤 경우는 한 要素에 하나의 差異만을 分析하는 경우도 있었다. 더우기 어떤 企業에서는 하나의 差異가 그 原價要素의 전체 差異를 나타내는 경우도 있었다. 또 다른 경우에는 한 原價要素의 總差異 가운데 한 개만 表示하고, 다른 差異는 무시하는 경우도 있었다.

〈表 III-10〉 標準原價計算의 差異分析

差異分析	企業數	比率(%)
材料費差異, 勞務費差異, 製造間接費 差異	18	42
材料費差異, 勞務費 差異	10	23
勞務費差異, 製造間接費 差異	5	11
勞務費 差異	3	7
差異分析하지 않음	7	17
기 타	0	0
合 計	43	100

그런데 다른 10개 企業(23%)은 材料費差異와 勞務費差異만 分析하고 製造間接費差異는 會計年度末에 있어서 分析하기도 하였다. 또한 5개 企業은 勞務費差異와 製造間接費差異만을 分析하고 있었다. 더우기 標準原價計算만을 실시하는 企業中 3개 企業은 모든 製造原價要素로서 標準原價를 適用하고 있으면서도, 正規의으로 分析할 價値가 있는 가장 중요한 差異는 勞務費差異뿐이라고 하였다.

한편 標準原價計算法을 실시하는 43개 企業 가운데 7개 企業은 實績과 標準을 比較하는 差異分析을 하지 않고 있었다. 그래서 그 差異들이 會計年度末에 있어서 計算될 때까지, 原價를 節減할 수 있는 기회를 喪失하고 있었다.

그리고 會計帳簿상 差異計정의 包含與否에 관해서 다소 差異를 보이고 있었다. 43개 企業 가운데 18개

企業(42%)은 그 差異計定을 公式 帳簿에 包含시켜서 다른 計定과 同一하게 취급하고 있었다. 그러나, 다른 25개 企業(58%)은 差異計定을 특별한 計定으로써 별도로 취급하였다. 따라서 이 差異에 대해서는 會計帳簿外, 즉 所謂 簿外處理를 했다가 正規計定으로 調整하는 時點에서 會計帳簿에 記載하고 있었다.

더우기 原價會計 및 管理會計 教材에서 항상 언급되고 있는 製品原價計算方法에도 綜合原價計算(process costing)과 個別原價計算(job order costing)의 두 가지가 있다. 그런데 理論的으로는 個別原價計算보다는 綜合原價計算에 있어서 標準原價計算이 훨씬 效率的이라고 主張되어지고 있다.<sup>5)</sup> 實態調查結果가 이 主張을 뒷받침하고 있다. 즉, <表 III-11>에서 보는 바와 같이 綜合原價計算에 있어서의 標準原價를 사용하는 比率을 相互比較한 結果가 그것이다.

<表 III-11> 綜合原價計算과 個別原價計算에서의 標準原價 使用 比較

原價計算方法	標本企業의 數	標準原價使用數	比率(%)
綜合原價計算	62	24	39
個別原價計算	30	7	23
두가지 混合해서 使用	22	12	55
合 計	114	43	100

그런데 綜合原價計算制度를 실시하고 있는 62개 企業 中에는 39%가 標準原價計算을 실시하고 있고, 個別原價計算制度를 실시하고 있는 30개 企業 中에서는 23%만이 標準原價計算을 실시하고 있었다. 混合시스템을 사용하는 企業까지 包含한다면 綜合原價計算의 사용은 더욱 높아질 것이다. 그러나, 標準原價計算이 綜合原價計算에서만 가능하다는 것은 결코 아니다.

이와는 대조적인 두 가지 사실은 個別面談을 통해서 발견할 수 있었다. 즉 첫째는, 비록 實態調查結果가 個別原價計算制度보다는 綜合原價計算制度에 있어서 標準原價計算의 실시가 더욱 容易하다고 하였으나, 이들 두 方法 모두에 있어서 標準原價計算이 可能하다는 것이고 둘째는, 個別原價計算을 실시하고 있는 企業들의 상당수가 부분적이고 不完全한 方法이었기는 하나 標準原價를 實施하고 있었다는 것이다. 그들 中 일부는 勞務費와 製造間接費에는 標準原價, 材料費에는 實際原價를 適用하고 있었다. 또 다른 企業들은 材料費와 製造間接費에만 標準原價를 適用시키고 있었다.

實務에 있어서 標準原價計算法은 많은 意思決定過程에 適用되고 있으나 管理會計責任者들의 應答 中에서 가장 많은 5가지 適用分野만을 表示하면 <表 III-12>에서 보는 바와 같다. 이 表상의 順位는 應答頻度數에 의해서 決定했다. 그런데 標準原價計算이 가장 많이 適用되는 分野는 製品原價計算과 在庫資產評價였는데 그것은 標準原價 適用企業의 85%를 차지하고 있었다. 그 다음으로 많이 適用되는 分野는 差異分析을 통한 原價統制였고, 價格設定에 標準原價를 適用하는 企業도 64%였다.

5) 佐藤康男, 管理會計의 再檢討(II), 經營志林, (法政大學校, 經營學會) 第23卷 3號(1986. 10), pp 36-37.

〈表 III-12〉 標準原價計算의 主要 適用分野

順位	適用分野	企業數	比率(%)
1	製品原價計算 및 在庫資産評價	36	85
2	原價統制	30	70
3	價格設定	27	64
4	業績評價	25	60
5	豫算編成	20	48
6	기타	4	9

註: 2개 이상 應答한 企業이 많다.

#### 4. 營業豫算技法

綜合豫算은 모든 段階의 企業活動을 統合하고 調整하며, 計劃하는 것이다. 따라서 綜合豫算에는 營業豫算과 資本豫算을 모두 포함한다. 그런데 豫算의 實施實態를 살펴보면 〈表 III-13〉에서 보는 바와 같다. 標本企業 가운데 82%에 달하는 93개 企業이 어떤 形態로든지 營業豫算을 實施하고 있었다. 나머지 13%인 15개 企業은 豫算을 아직 實施하지 않고 있었다. 이들 중 51%인 58개 企業이 綜合豫算을 實施함으로써 營業豫算과 資本豫算을 함께 運用하고 있었다. 더우기 31%에 달하는 35개 企業이 營業豫算만을 編成·運用하고 있었으나 6개 企業은 營業豫算을 運用하지 않고, 미래의 資本의 支出을 위하여 資本豫算만을 運用하고 있었다. 그런데 本項에서는 營業豫算에 대하여 살펴보기로 한다.

〈表 III-13〉 豫算의 實施實態

豫算의 實施	企業數	比率(%)
綜合豫算(營業豫算, 資本豫算)	58	51
營業豫算	35	31
資本豫算	6	5
豫算을 實施하지 않음	15	13
無 應 答	0	0
合 計	114	100

營業豫算의 編成程度는 職長水準에서 原價中心點別로 編成될 수도 있고, 各 部門別로 編成될 수도 있다. 設問을 통해서 볼 때 現在 시행되고 있는 各 營業豫算은 編成程度가 다양하였다. 더우기 水平的次元에 있어서 營業豫算을 시행하는 거의 모든 企業이 綜合豫算도 함께 實施하고 있었다. 이들 企業은 그러한 豫算을 樹立함으로써, 販賣·生産·管理·財務 등의 모든 企業活動을 管理하도록 하고 있었다.

그러나 일부 企業에 있어서의 營業豫算은 것처럼 포괄적인 것이 아니고 部門的인 것으로 되고 있다는 것이다. 假令 生産部門을 除外한 企業活動을 모두 포함시킨 營業豫算이 있었는데 이러한 豫算의 短點을 잘 알고 있는 그 企業의 會計擔當者는, 이러한 상황이 企業活動의 豫測 못 할 狀況에서 비롯된 것이라고 指摘하고 있었다. 그것은 注文이 있기전까지는 누구도 製造活動에 대해 決定할 수 없기 때문이란 것이었다.

部分的 營業豫算의 또 다른 예는 販賣에 制限이 없는 企業의 경우이다. 이 경우 販賣豫算은 덜 중요시되며 管理도 소홀해지기 쉽다. 이와 같이 營業豫算은 그것이 樹立되는 組織內的 範圍에 따라서 많은 差異가 있다. 그에 관한 實證的 調査結果는 <表 III-14>에서 보는 바와 같다.

<表 III-14> 營業豫算이 編成되는 組織內的 範圍

編成範圍	企業數	比率(%)
企業全體	39	42
事業部(혹은 部門)	50	54
기타	4	4
合計	93	100

이 <表 III-14>에 의하면 營業豫算을 活用하는 93개 企業 중 39個 企業은 組織內的 모든 範圍가 포함되는 豫算을 編成하고 있었다. 그 중 23개 企業은 企業全體 範圍의 豫算을 編成하기 전에 製品센터, 販賣地域別 部門이나 事業部別로 下部豫算을 먼저 編成하고 있었다. 한편 16개 企業들은 販賣地域에 따른 分類는 하지 않으면서, 製品生産센터, 事業部, 部門 등에 대해서는 各 部門別의 豫算을 樹立하고 있었다.

더우기 54%에 달하는 50개 企業은 各 個別部門내지 事業部 範圍에서만 營業豫算을 編成하고 그 이하의 下部豫算은 編成하지 않았다. 그런데 營業豫算의 期間에 대해서는 별 差異가 없었다. 대부분의 企業들이 年間 營業豫算을 樹立하고 있었으나, 일부 企業은 各 分期別이나 月別로 細分하기도 하였다.

그리고 豫算編成의 參與程度는 現實에서는 상당한 差異를 보이고 있다. 대부분 企業의 參與程度는 部分的인 것에 한하고 全般的인 參與는 부족한 편이었다. 대부분의 企業에서 豫算은 먼저 最高經營層에서 編成이 되고 차례로 下部構造까지 내려오고 있다. 面談에 응한 管理會計擔當者에 의하면 豫算은 上部에서 賦課되는 것이라고 응답했었고 일부는 下部範圍에서 調整된다고 하였다.

이 豫算編成時의 參與程度는 <表 III-15>에서 보는 바와 같다. 즉, 43개 企業에서는 中間管理層의

管理者들이 다소 豫算編成에 參與하고 있었고, 이를 參考로 하여 最高經營層이 營業豫算을 編成하였다. 그러나 다른 50개의 企業에서는 營業豫算의 編成에 있어서 中間管理層이 전혀 參與할 수 없게 되어 있었다. 오히려 最高經營層이 管理會計擔當者의 도움을 받아서 編成함으로써 中間管理層에게는 그 結果만을 通報하고 있었다.

〈表 III-15〉 營業豫算 編成時의 參與程度

參與程度	企業數	比率(%)
最高經營層	50	54
各部署長	26	28
管理會計責任者	13	14
기타	4	4
合計	93	100

그리고 營業豫算은 豫想收益과 費用이 관련되는 豫想賣出額과 豫想生産額을 포함한다. 豫算이 統制의 道具로서 쓰이게 되면 販賣·生産·收益·費用의 實際規模가 豫算과 比較된다. 이렇게 되는 豫算은 豫想賣出額과 豫想生産規模가 정해지고 그에 따라 모든 下部豫算도 編成되기 때문에 固定豫算이 되기 쉽다.

이와는 반대로 變動豫算은 單一操業度가 아닌 일정한 範圍內의 모든 操業度에 대하여 그 豫算許容額을 설정할 수 있으며 變動豫算의 適用程度는 〈表 III-16〉에서 보는 바와 같다. 그런데 實態分析結果, 營業豫算技法 가운데 變動豫算은 規模가 작은 企業에는 많이 適用되지 않았다. 즉, 營業豫算을 適用하는 93개 企業 가운데 40%인 37개 企業에서만 變動豫算을 사용하고 있었다. 반면에 58%인 54개 企業들은 變動豫算을 사용하지 않고 固定豫算을 사용하고 있었다.

〈表 III-16〉 變動豫算의 適用程度

豫算種類	企業數	比率(%)
變動豫算	37	40
固定豫算	54	58
無應答	2	2
合計	93	100

設問에 응했던 管理會計擔當者들의 應答頻度에서 나타난 營業豫算의 目的은 <表 III-17>에서 보는 바와 같이 企業活動의 統制가 營業豫算技法의 가장 중요한 目的으로서 나타났다. 즉 營業豫算을 시행하는 93개 企業이 統制의 目的으로 營業豫算을 活用하고 있었다. 두번째로 중요한 것은 豫算의 計劃에의 適用이다. 전체 93개 企業 중 65개 企業이 統制裝置로써 뿐만 아니라 計劃하는 裝置로서 豫算을 실시하고 있었다.

그러므로 65개 企業만이 豫算을 計劃과 統制에 모두 適用하고 있다는 結論이다. 나머지 28개 企業은 統制技法으로서만 適用하였고, 計劃技法으로서는 適用하지 않았다. 더우기 19개 企業은 意思疏通과 調整의 道具로써 豫算을 適用하였고, 9개 企業은 動機賦與의 觀點에서 豫算을 適用하기도 하였다. 本 調査結果에 의하면 아직까지는 豫算의 統制機能이 가장 크고, 意思疏通과 調整, 그리고 動機賦與는 最近에 관심이 집중되고 있었으나 實效성은 아직 부족했다.

<表 III-17> 營業豫算 運用의 目的

順位	運用目的	企業數
1	統 制	93
2	計 劃	65
3	意思疏通과 調整	19
4	動 機 賦 與	9

註: 運用目的을 2가지씩 應答케 했다.

## 5. 責任會計技法

責任會計技法을 運用하는 데 있어서, 중요한 前提條件은 組織內의 모든 構成員들에 대한 權限과 責任이 명쾌하고 精確하게 割當되어야 하는 것이다. 이와 같은 精確한 責任割當이 없을 경우, 組織內에서 각 責任센터에 原價를 割當하는 일이 매우 어렵게 된다.

責任會計技法을 運用하는 데 있어서의 두번째 前提條件은 이 統制技法에 꼭 맞는 原價概念을 선택하는 일이다. 이러한 目的에 맞는 原價概念이란 각 責任센터가 管理·測定·報告까지 統制할 수 있는 原價項目을 分類하는 것을 의미한다. 어떤 責任水準에서 統制 不可能한 原價는 그 보다 높은 責任水準에서는 統制可能함으로써 그 水準에서 報告하게 될 수도 있을 것이다.

그리고 標本企業의 組織構造圖 作成實態는 <表 III-18>에서 보는 바와 같이 57%인 65개 企業은 公式의 形式으로 사용되는 組織構造圖를 갖고 있었는데, 거기서 權限·責任關係가 精確하게 나타나 있고, 義務가 割當되어 있었다. 그 외 29%에 달하는 33개 企業은 非公式의 形式으로 組織構造圖를 사용하고 있었다. 더우기 個別面談에서 밝혀진 것은, 이들 企業에 있어서도 權限·責任關係가 規定되어 있지만, 다소 불

明確하고 責任素材가 모호한 領域도 상당수 있다는 것이었다.

한편, 나머지 14%의 16개 企業에서는 어떤 形態로든지 組織構造圖가 존재하지 않았기 때문에, 權限과 責任關係가 명확하지 못했다. 따라서 위의 두 가지로 分類된 企業들 보다 이 16개 企業의 경우 權限·責任의 葛藤問題에 있어서 위협의 程度가 상당히 크다는 것을 알 수 있었다

〈表 III-18〉 組織構造圖의 作成實態

組織構造의 明確性	企業數	比率(%)
公式的인 組織構造圖	65	57
非公式的 組織構造圖	33	29
組織構造圖 없음	16	14
無 應 答	0	0
合 計	114	100

〈表 III-19〉에 의하면 각 責任센터에 있어서, 管理可能費와 管理不能費로 분류하고 있는 企業은 48%인 55개 企業에 불과했다. 設問對象企業 중 52%인 나머지 59개 企業은 管理可能性的의 概念에 따라 管理可能費와 管理不能費를 分類하지 않고 있었다. 그런데 管理可能性 혹은 責任의 程度를 결정하는 문제는 責任會計시스템의 立案에 있어서 가장 중요한 문제이다. 일반적으로 個人에게만 責任있는 原價란 드물고 모든 原價를 時間基準에 의하여 구분한다는 것도 거의 不可能한 것이다.

그러므로 管理可能性(controllability)을 결정하기 위해서는 組織內에서 그 原價項目에 대하여 影響力을 미칠 수 있는 特定人을 把握하는 것이 중요하다. 다시 말하면 意思決定權을 가진 사람에게 原價에 대한 責任을 賦課해야 한다. 주어진 狀況下에서 管理可能費와 管理不能費가 구분되었다면 業績評價報告書에 管理不能費를 포함시킬 것이냐, 아니면 포함시키지 않을 것이냐에 대해서 여러 가지 의견이 있을 수 있다. 勿論 責任會計를 주장하는 학자들은 管理不能費를 報告書에서 除外할 것에 찬성하고 있다.

〈表 III-19〉 責任會計技法의 適用實態

業績評價報告書가 작성되는 方法	企業數	比率(%)
各 責任管理單位에서 管理可能原價만 報告	47	41
各 原價中心點에서 管理可能, 管理不能原價 모두 보	17	15
고		
管理可能性與否는 고려않고 全部原價로 報告	48	42
無 應 答	2	2
合 計	114	100



그런데 管理可能費와 管理不能費로 分類하는 企業 모두가 責任會計技法을 채택하고 있는 것은 아니었다. 이 部門에 대한 調査結果는 <表 III-19>에서 보는 바와 같다. 즉 標本企業中 41%인 47개 企業이 本 研究에서 정의한 責任會計技法을 사용하고 있었다. 그들의 業績評價報告書는 組織構造에 따라 시행되는 데, 각 責任센터에 賦課되고 報告되는 것은 오직 管理可能費 뿐이었다. 한편, 48개 企業에서의 業績評價報告書에는 管理可能性與否가 고려되지 않고, 全部原價計算에 의하여 각 原價中心點에 原價가 賦課됨으로써 全體原價로서 報告되고 있었다.

標本調査에서는 中間 그룹이 형성되어 있었다. 즉, 17개 企業은 여기에 해당되는 데, 이들도 管理可能性與否에 따라 管理可能原價와 管理不能原價로 分類를 했다. 그러나 각 責任센터의 業績評價報告書에는 總原價가 두 그룹으로 나뉘어 報告되고 있었다. 즉, 각 責任管理單位에서 管理可能한 原價를 報告하고, 또 管理不能한 原價도 동시에 報告되었다. 그러므로, 각 監督者들이 자신의 領域에서 發生하는 總原價에 대한 思考를 根據로 하고 있었다. 그러나 이러한 方式은 全部原價에 의한 傳統的 報告方式과 責任會計를 根幹으로 하는 現代的 報告方式의 中間 形態인 것이다.

實態分析의 結果를 勘案해 볼 때 權限과 責任關係가 명확히 規定되어 있는 것과 責任會計를 실시할 수 있는 可能性과는 매우 밀접한 關係가 있다. 따라서 <表 III-20>에 의해서 導出해 낼 수 있는 結果는 다음과 같다.

첫째, 責任會計를 實施하고 있는 47개 企業 가운데 72%인 34개 企業은 公式的 組織圖表를 갖고 있었다. 둘째, 非公式的 組織圖表를 가진 13개 企業은 責任會計를 實施하는 企業의 28%를 차지했다. 셋째, 組織圖表가 없는 企業 가운데 責任會計를 實施하는 企業은 전혀 없었다.

<表 III-20> 組織圖表 有無와 責任會計 實施 與否

組織圖表와 責任會計 實施關係	企業數
公式組織圖表도 있고, 責任會計 實施	34
公式組織圖表가 있으나, 責任會計 未實施	31
非公式組織圖表도 있고, 責任會計 實施	13
非公式組織圖表도 있고, 責任會計 未實施	20
組織圖表는 전혀 없고, 責任會計 實施	0
組織圖表는 전혀 없고, 責任會計 未實施	16
無 應 答	0
合 計	114

그리고 責任會計를 實施하는 目的은 ① 責任센터의 活動을 統制하는 것 ② 각 監督者의 成果를 測定하는 것 ③ 企業內 管理單位에 動機賦與를 하려는 것 등의 3가지로 分類하고 있었다. 그러나 責任會計를 實施하는 47개 企業 전부가 같은 比중을 둔 目的을 갖고 있는 것은 아니었다.

그 중 22개 企業에서는 統制, 成果測定, 動機賦與 등 3가지 目的을 모두 指向한다고 하였다. 그런데 15개 企業은 統制와 成果測定 目的만으로써 이 技法을 사용하였고, 7개 企業은 成果測定과 動機賦與, 나머지 3개 企業은 統制目的에만 이 技法을 適用하고 있는 것으로 나타났다. 이들 3가지 目的을 分類해 본 結果 統制目的이 가장 많고, 다음이 成果測定, 그 다음이 動機賦與로 나타났다.

## 6. 資本豫算技法

資本豫算은 한 組織이 그 目標達成을 위하여 長期間 資源을 凍結하는 것이다. 資本豫算編成過程은 장래의 바람직한 投資案을 認識하고, 投資案의 現價를 파악함으로써 設定된 基準에 맞는 投資案을 選定하는 것이다. 따라서 資本豫算이란 長期的 投資決定과 資金調達에 관한 意思決定過程이라고 할 수 있다. 一般豫算에 관한 節次나 技法은 比較的 잘 開發되어 있으나, 公式的인 資本豫算에 관한 技法이나 節次에 관한 것은 最近에 와서 開發되기 시작했다.

長期投資決定은 企業의 骨格을 形成하는 중요한 意思決定인 데 이것은 生産, 品質 및 製造原價 등에 長期的으로 影響을 주게 된다. 그러므로 資本豫算은 企業의 成敗를 決定하는 중요한 戰略的 意思決定이다. 投資意思決定이 代替를 위한 것이든, 擴張을 위한 것이든, 測定方法이 하나이든 여럿이든 간에 모든 企業들은 投資意思決定을 해야만 하는 것이다.

그러나 標本企業 모두가 본 研究에서 定義한 資本豫算技法을 전부 충족시키는 것은 아니었다. 그 중 56% 인 64개 企業만이 그들의 資本的 支出을 計劃하는 過程에서 資本豫算技法을 適用하고 있었다. 이 資本豫算을 實施하는 企業가운데 58개 企業은 營業豫算도 동시에 실시함으로써 綜合豫算을 樹立하고 있었다. 반면에 6개 企業에서는 營業豫算은 適用하지 않고 資本豫算만을 適用하고 있었다.

資本豫算技法을 適用하고 있는 64개 企業의 投資意思決定에 대한 測定方法을 表示하면 <表 III-21>에서 보는 바와 같다. 그런데 一般的으로 널리 알려진 投資意思決定의 測定方法은 傳統的인 모델인 回收期間法과 會計的 利益率法이 있고, 새로운 모델로는 内部收益率法과 純現價法을 들 수 있다. 傳統的인 모델은 發生主義會計모델이고, 새로운 모델은 現金흐름 割引모델(discounted cash flow model: DCF)이다.

<表 III-21> 投資意思決定의 測定方法

測定方法	企業數	比率(%)
回收期間法	45	55
會計的 利益率法	27	33
内部 收益率法	4	5
純現價法	6	7

註: 2개 이상의 技法을 使用하는 企業도 있었다.

그런데 <表 III-21>에서 보는 바와 같이 回收期間法을 사용하는 企業이 45개 企業이었다. 이들 중 34개 企業은 回收期間法만을 사용하는 것으로 나타났고, 그외는 다른 技法과 함께 사용하고 있었다. 전형적인 回收期間法은 投資家에 대하여 支出한 費用을 回收하는 期間을 計算하는 方法이다. 그것은 計算方法이 간단하여 이해하기 쉽고, 또 신속하게 사용할 수 있는 장점 때문에 널리 사용되고 있었다.

한편 會計的 利益率法을 사용하고 있는 企業은 33%인 27개 企業이었는데, 이들 중 會計的 利益率만 사용하는 企業은 20개 企業이었고, 그 외는 다른 技法과 함께 이를 사용하고 있었다. 投資收益計算에 있어서 가장 좋은 方法이라는 純現價法은 6개 企業에 불과했다. 더우기 이들 企業은 모두 한가지 이상의 方法을 適用하고 있었다. 특히 2개 企業은 割引된 内部收益率法을 함께 適用하고 있었다. 4개 企業은 投資案의 收益性을 決定하는 데 있어서, 純現價法과 回收期間法을 동시에 사용하고 있었다. 이와 같이 대부분의 企業이 投資意思決定을 함에 있어서, 한 가지 이상의 測定方法을 使用하고 있었던 것이다.

設問調査結果에서 밝혀진 또 하나의 사실은, 資本豫算의 期間에 관한 것이다. 즉, <表III-22>에서 보는 바와 같이 資本豫算技法을 사용하는 企業 중 53%에 해당하는 34개 企業은, 資本豫算이 1년 基準으로 編成되고 있었고, 22%인 14개 企業은 1~3년, 14%인 9개 企業은 3~5년 11%인 7개 企業은 5년 이상의 期間을 基準으로 資本豫算을 編成하고 있었다.

<表 III-22> 資本豫算의 編成期間

期 間	企業數	比率(%)
1 年	34	53
1 ~ 3 年	14	22
3 ~ 5 年	9	14
5 年 以 上	7	11
合 計	64	100

그리고 資本豫算의 使用目的은 <表III-23>에서 보는 바와 같이 代替나 擴張을 할 경우에 있어서의 資本의 支出을 計劃하는 技法으로써 사용되었던 것이다. 資本豫算을 시행하는 企業 가운데, 72%인 46개 企業에 해당하는 企業은 2가지 目的의 下에 資本豫算을 適用하고 있었다. 그리고 18%인 12개 企業은 擴張問題에만 資本豫算을 適用하고 있었고 10%인 6개 企業은 代替問題에만 適用했었다.

<表 III-23> 資本豫算의 編成目的

目 的	企業數	比率(%)
代 替 와 擴 張	46	72
擴 張	12	18
代 替	6	10
無 應 答	0	0
合 計	64	100

## 7. 線型計劃法

線型計劃法은 복잡한 資源配分에 관한 分析技法 중의 하나이다. OR에서 주로 사용하는 이 技法은 數學과 統計學이 基礎로 되어 있다. 企業에 있어서도 線型計劃法을 다룰 수 있는 實務者는 주로 OR을 專攻한 사람이었다. 그러나 많은 管理會計擔當者들이 오랫동안 傳統의 技法으로만 解決하여 왔던 여러 問題를 線型計劃法을 應用함으로써 解決하려는 사례가 상당수 있었다.

本 研究에서는 線型計劃法은 OR의 많은 技法이 아닌 여러 技法들의 대표로써 취급되었다. 이는 지금까지 企業이 直面해온 數學的으로 複雜한 問題들이 대부분 이 技法과 關係있다는 假定에서 였다.

그런데 標本企業에 있어서 複雜한 數學的 問題의 適用範圍는 매우 낮았다. 設問對象企業 중 10%인 12개 企業만이 意思決定過程에서 線型計劃法을 사용하고 있었다. 그 외의 企業들은 線型計劃法을 한번도 使用하지 못했다는 것이다. 그러나 이 結論은 다소 修正되어야 할 것이다. 그것은 設問調査가 管理會計責任者만 對象으로 한 것이므로 對象企業들이 技術部門이나 研究開發(research and development)分野에서는 線型計劃法을 使用했었으나, 管理會計責任者가 이를 모르고 있을 可能性도 排除할 수 없기 때문이다. 그러나 그러한 可能性이 存在하더라도, 數學的 問題에 대한 適用程度가 매우 낮다고 하는 結論에 變化를 줄만큼의 結果는 아닐 것이라고 생각한다.

그리고 線型計劃法을 使用한 企業에 있어서도 管理會計擔當者가 이를 使用한 것이 아니라, 營業部門 가운데 엔지니어 部門에서 使用한 것이었다. 그 企業의 社長이 엔지니어였기 때문에, 線型計劃法을 종종 活用한다는 것이었다. 그러나 線型計劃法을 活用하는 데 필요한 情報는 모두 管理會計擔當者가 提供했다는 것이다. 한편 個別面談 結果에 의하면, 일부 管理會計責任者는 자신도 그 技法을 잘 알고 있기 때문에 社長이 線型計劃法을 이용하여 問題를 解決할 때에 자신들도 가끔 參與해 왔다는 것이었다. 그러나 아직도 그 技法의 運用責任은 社長 스스로가 主管하고 있었다. 이들 企業에서 線型計劃法은 生産部門에서 주로 사용되었던 것이다.

이 線型計劃法을 사용하고 있는 標本 企業에서의 主要 適用分野는 最適資源 配分問題, 生産計劃 또는 販賣計劃, 船積과 流通, 割當, 配分分野였다. 그리고 使用方法是 圖解法과 심플렉스법 가운데 反復演算過程에 의하여 漸進的 組織으로 最適解를 도출하는 方法인 심플렉스법을 8개 企業(67%)에서 適用하고 있었다.

## 8. 在庫管理技法

在庫管理技法의 主要目標는 在庫資産에 대한 最適在庫水準을 찾아 내고 維持하려는 데 있다. 만약 在庫水準이 지나치게 높으면 不必要한 維持費用과 陳腐化의 위험이 따른다. 또한 지나치게 낮으면 生産에 장해를 주거나 販賣機會를 永久的으로 喪失할 수도 있다.<sup>6)</sup>

6) C.T. Horngren, *Introduction to Management Accounting*, (6th ed), Englewood Cliffs, N.J.: Prentice-Hall, Inc, 1982, p. 489.

그래도 最適在庫水準을 維持함으로써 在庫와 관련된 總原價를 極小化시켜야 되는 것이다. 더우기 企業이 보다 複雜하여짐에 따라 生産計劃과 在庫管理技法의 相互依存的인 問題가 重要하게 認識되고 있으므로 在庫管理技法의 實態를 파악하는 것은 그 의미가 클 것이다.

標本企業에서 在庫管理技法을 使用하고 있는 企業은, 24%인 27개 企業이었기 때문에 그 使用比率은 낮은 편이었다. 또한 在庫管理技法의 使用程度에 대해서도, 대부분의 製品에 대한 全般的인 使用보다는 特定製品에 대하여 部分的으로 사용하는 경향이 많아, 우리 나라 製造企業에서는 在庫管理技法이 아직도 定着되지 못한 것을 쉽게 認識할 수 있었다.

그런데 在庫管理의 主要目的은 원활한 營業活動을 위하여 요구되는 最適의 在庫資産 投資를 유지함으로써, 收益性을 極大化시키기 위한 것이다. 이러한 收益性은 非營利組織에 있어서까지 費用極小化의 形態으로써 取扱되기 때문에 病院이나 軍隊에서 까지도 使用를 擴張시키고 있다. 그러므로 製造企業에서의 安全在庫水準을 위한 在庫管理技法의 使用은 계속 擴大될 것이다.

따라서 企業經營에서 最適安全在庫水準을 정확히 豫測하기 위해서, 統計的 確率技法을 成功的으로 使用하여야 한다. 그런데 現在 알려진 在庫管理技法의 使用方法으로서, 經濟的 注文量이 22%, ABC分析法이 15%, 現場카드使用法이 63%였는 데, 實務界에서는 在庫記錄카드를 이용한, 最高·最低量이 表示된 現場카드使用法을 가장 많이 使用하고 있었다.

## VI. 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 現代的管理要素에 대하여 많은 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에서는 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.

그리고 本 研究의 目的은 韓國 上場製造企業에 있어서 管理會計技法의 活用實態를 實證的으로 分析하는 데 있었다. 그래서 本 實態調查 結果를 통하여 다음과 같은 事實을 發見하게 되었다.

첫째, 本 研究에서 選定된 管理會計技法은 韓國 上場製造企業에서 適用率이 比較的 낮은 편이었다. 그런데 가장 많이 適用되는 技法은 營業豫算으로서 標本企業의 82%가 이 技法을 適用했다. 가장 적게 適用되는 技法은 線型計劃法으로서 標本企業에 대한 10%의 適用率을 나타내고 있었다.

둘째, 傳統的 管理會計技法과 計量的인 技法들은 그 適用程度에 있어서 많은 差異가 있었다. 즉, 傳統的 技法은 計量的 技法인 線型計劃法과 在庫管理技法보다는 더욱 普遍化되어 있었으며 計量的 技法은 아직 우리 나라의 製造企業에 있어서는 少數의 企業에만 適用되고 있었다. 그것은 管理會計擔當者들의 計量的 意思決定에 관한 知識과 認識이 不足하기 때문이었다. 그런데 傳統的 技法중에서도 오래된 技法인

營業豫算, CVP分析, 資本豫算 등은 新傳統的 技法인 責任會計, 貢獻利益報告法보다는 相對的으로 많이 適用되고 있었다.

세제, 標本企業들은 8가지 技法 가운데 平均 3.48가지의 技法을 適用하고 있었다. 그런데 8가지 技法 모두를 適用하는 企業은 전혀 없었는데, 단지 3개 企業이 7가지의 技法을 適用하고 있었고, 또 다른 3개 企業은 한가지 技法도 適用하고 있지 않았다.

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 얻어 질 수 있는 效益에 대해서 充分히 納得케 함에 있어서 積極的인 役割을 擔當해야 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 실시함으로써 管理會計技法의 早期定着을 할 수 있도록 해야 한다.

넷째, 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 適應할 수 있는 動態的인 變動豫算制度를 樹立해야 한다.

다섯째, 韓國會計學會와 韓國公認會計士會, 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.

따라서 本 研究는 管理會計技法의 活用實態를 分析함으로써 우리나라 製造企業에 適合한 管理會計 技法을 開發하고, 擴大 適用하기 위해서 諸要因들을 中心으로 계속 노력한다면 管理會計技法의 實務 適用이 實現되리라 確信하는 바이다.

<Summary>

## A Study on the Application of Management Accounting Techniques in Listed Manufacturing Companies of Korea

Kim, Chul-Young

This study attempts to investigate and analyze the extent in which management accounting techniques applied in listed manufacturing companies in Korea.

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.

The major purpose of this study is ; to what extent are listed-manufacturing companies in Korea currently using modern management accounting techniques?

Research for this study was conducted by a review of the related literature and an analysis of the results of a questionnaire survey and personal interviews.

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.

A questionnaire was mailed to the chief management accountants of 150 listed manufacturing companies in Korea. Supplemental personal interviews with twenty-four chief management accountants was conducted. Of the 150 questionnaires originally mailed, 114 usable responses were received, which is a return of approximately 76 percent.

The interviews provided many insights, but the analysis made was primarily based on the data from the questionnaire.

The analysis of the empirical data reveals the following findings :

- (1) Modern management accounting techniques are not widely practiced among listed manufacturing companies
- (2) The acceptance of the "nontraditional" quantitative techniques : i.e. Linear Programming and Inventory Model in current practice, is very low.
- (3) The average company in the sample is found to be applying only 3.48 of the eight techniques surveyed.