適應型 會計시스템에 의한 마아케팅部門의 豫算管理 模型

(A Bugetary Management Pattern Marketing Based on The Adaptive Accounting Control System)

朴 大 圭*
Dae-Kyu Park

〈目 次〉

Ⅰ. 序論
Ⅱ. 責任會計시스템과 企業豫算管理會計
Ⅲ. 企業豫算의 統制過程과 分析會計
Ⅳ. 마아케팅部門의 豫算管理模型과 適應型會計시스템
Ⅴ. 結論

Ⅰ. 序 論

適應型會計시스템은 不確實性下에서 環境變化에 適應할 수 있는 現實的인 統制시스템으로서 目標達性度를 測定하는 能力과 將來의 計劃設定 및 意思決定에 必要한 情報를 提供할 수 있는 能力을 갖춘 會計시스템의 性格을 갖고 있다. 이와 같은 構造에 있어서는 經營管理過程에 대하여 責任會計시스템을 갖게 되는 데 이것은 經營管理의 計劃段階에서 企業豫算을 編成하지 않을 수가 없게 된다.

豫算은 ①將來의 經營活動의 豫測과 이에 대한 統制로서 利

* 尙志大學 經商學部 經營學科 副敎授

用되는 財務計劃과 ②따라서 將來에 있어서 原價에 관한 推定을 해야 되고 ③勞動力과 原材料 또는 其他 資源의 利用에 관한 組織的인 計劃을 통하여 豫算編成의 目的을 提示하고 豫算의 範圍를 綜合하여야 한다. 이와 같은 豫算은 豫算期間에 있어서 企業의 各 業務에 대하여 具體的으로 計劃을 貨幣額으로 表示하여야 하고 企業의 利益目標를 提示하고 各 分野의 諸活動을 調整하는 것이므로 企業全般에 걸친 綜合的인 管理의 道具가 될 수 있다.

따라서 各種의 業務計劃이 責任센터를 中心으로 設定되며 豫算은 各 責任센터의 業務計劃을 具體的으로 數量化함 同時에 諸活動을 調整하는 計劃이 達成될 수 있도록 追究되어야 한다. 이러한 過程은 企業豫算管理시스템에 있어서 가장 中心的인 會計機能이 되고 있다. 理想的 豫算編成過程은 各種의 豫算이 各 部門과 業務活動의 水準에서 準最適化가 된다고 하여도 企業全體로서 最適化를 實行하는 것이 될 수 있는 豫算編成過程이 必要하다.

이러한 企業豫算이 計劃의 道具로서 貢獻하기 위하여는 企業의 經濟的 資源의 效率的 利用과 調達에 관한 業務活動 및 財務的 責任을 各 組織의 責任센터에 關聯시켜 企業全體로서의 最適化가 될 수 있도록 勞力하여야 한다.

本 論文의 硏究는 適應型會計시스템에 의한 마아케팅部門의 豫算管理模型에 관한 것이므로 우선 管理會計側面에서 責任會計시스템의 特徵과 役割을 記述하고 最適會計시스템으로 하여 論하고 現實에 맞다고 認定할 수 있는 適應型會計시스템의 統制過程에 따라 마아케팅部門의 豫算管理模型을 設計하여 企業의 豫算管理活動에 이바지하고자 한다.

Ⅱ. 責任會計시스템과 企業豫算管理會計

1. 責任會計와 管理會計

經營管理를 더욱 效果的인 것으로 하기 위하여는 經營管理

責任과 原因의 觀点에서 原價分析을 하여야 한다. 會計擔當者의 機能은 生産擔當者가 作成한 標準에 근거하여 豫算을 編成하고 또는 豫測하여 編成한 豫算 그리고 豫測과 標準에 근거하여 會計處理를 한다음 標準과 實績과의 差異를 分析하는 것이다. 計定組織을 管理組織圖 또는 經營管理責任과 關係시키는 것은 會計擔當者와 生産擔當者의 相互利益에 重要하다. 이것이 管理會計史上 責任會計(resposibility accounting)의 基礎槪念에 관한 것이다[1].

責任會計는 會計統制시스템(accounting control system)을 企業組織 그리고 部門의 經營管理者와 監督者의 責任과 關係시키고 있다. 이러한 責任會計는 業績評價와 業績을 改善할 수 있도록 各 組織單位의 原價를 集計하고 報告하는 組織單位를 設定함으로서 그 成就가 可能하다[2]. 責任會計는 새로운 管理會計의 分野를 開拓하였고 이것이 原價統制의 새로운 會計시스템이 된 것이다. 原價統制로 志向하는 會計 및 經營報告시스템(management reporting system)은 責任會計로 認識되고 經營管理者에 의한 權限의 委讓에 따라 必然的으로 發生된 것이다[3].

理想的인 條件下에서는 責任會計시스템은 個個의 管理者에 管理可能費만을 配分하고 모든 經營管理者는 組織內에서 業績을 向上시키는 役割을 갖고 있다. 이 役割은 企業에 있어서 全體的目標에 의하여 形成되고 그 下位目標에 대하여 個個의 經營管理者는 權限이 委讓되고 또 各各의 狀況에 따라 財務, 人事 및 物理的 制約條件이 부여된다[4]. 責任中心點(center)은 새로운 槪念을 導入하고 具體的으로 이 責任센터에 原價를 集計하고 原價統制를 圖謨하는 責任會計시스템을 確立하게 된다.

---

1) John H. Willims, The Attitude of the Engineer to Cost Accounting, National Association of Cost Accounting Accountants(NACA), Year Book, 1921, pp. 111~112.

2) Harry B. Ailman, Basic Organizational Planning to tie in with Responsirility Accounting, NACA Bulletin, 1956, pp. 1116~1117.

3) Martin N. Kellogg, Fundermental of Responsibility Accounting, NACA, Bulletin, April, 1962, p. 5.

4) Ronald M. Copeland, Paul E. Dasher, Managerial Accounting, Hamilton publishing Co., 1974, pp. 380~384.

責任會計論에 있어서 第1의 特徵은 責任會計의 目的이다. 責任會計의 共通的인 目的은 原價統制(cost control)이다. 第2의 特徵은 責任會計시스템의 構造에 있어서 企業活動中 生産活動을 시스템設計의 對象으로 選擇하고 있는 점이다. 따라서 結果的으로는 企業組織中에서 生産部門이라고 하는 比較的 限定된 構造안에서 責任會計시스템이 構成된다. 그리고 上級管理者와 下級管理者 즉 上級責任센터와 下位責任센터와 사이에는 責任의 量에 比例하여 權限이 委讓된다. 따라서 各 責任센터에서 發生한 原價를 그 센터의 責任者에게 割當함으로서 企業單位에서 集計된 原價는 이것을 各 部門單位로 原價統制로 圖謨하는 것이 可能하다[5]. 이러한 過程이 責任會計시스템라고 생각한다.

이러한 責任會計論은 ①現實的으로 企業活動에서 責任數에 比例하여 權限이 委讓될 수 있는가의 問題이다. 上級管理者로 부터 下級管理者에 이르기 까지 責任量이 增加하여도 權限의 委讓은 오히려 反對로 체감될 可能性도 있다. ②責任會計가 對象으로 하는 範圍에 관한 問題가 있다. 企業의 經營活動中에서 生産活動뿐 만 아니라 販賣活動, 投資活動등 複數의 經營活動이 있다. 따라서 生産活動이라는 限定된 構造에서 責任會計시스템이 企業目標의 達成을 위하여 充分히 貢獻할 수 있는 것인가 하는 점이다. ③다음은 責任會計目的에 관한 것이다. 責任會計目的을 原價統制하는 것에 限定한다면 生産活動을 縮小하는 것이 目的達成의 最短의 距離(course)가 될 것이다.

이와 같은 疑問을 提起하기 위하여 責任會計의 本質은 標準原價와 豫算으로 부터의 責任있는 個人 또는 組織單位에 各 責任에 따라 原價와 收益을 集計하는 것이다. 責任會計는 企業의 原價 또는 利益目標를 達成하기 위하여 設計된 情報시스템이다[6]. 企業의 經營活動中에서 經營活動의 統制는 販賣活動등에 수반하

5) Nicholas Dopuch, Jacob G. Birnberg, joel S. Demski, Cost Accounting Accounting Data for Managements Decision, Harcourt Brace Jovanovich, 1982, p. 201.

6) W. L. Herrara, Responsibility Accounting - A Basic Control Concept, NAA Bulletin, Sep., 1964, pp. 11~19.

여 發生하는 費用과 營業活動의 成果로서의 收益도 統制의 對象이 된다. 또 投資活動에 있어서도 各各의 投資活動에 따른 費用과 그것에 의하여 얻어지는 收益에 대하여서도 統制되어야 한다.

따라서 原價 뿐만 아니라 收益 및 利益도 責任會計의 統制對象으로 하고 있는 것은 當然하다[7]. 결국 責任會計는 經營管理를 위하여 組織의 設定과 그의 各 管理組織單位가 갖는 責任, 權限에 따른 管理業務의 明確化를 위하여 會計制度와의 結合으로 展開되어야 한다.

이러한 責任會計는 財務會計의 問題는 아니고 管理會計의 要請에서 基因된 것이다. 管理會計를 ①計劃設定會計와 ②統制會計로 區分한다면 責任會計는 後者의 統制會計가 第1의 目的이고 製品原價의 算定은 第2의 目的이 된다[8]. 一般的으로 責任會計는 豫算管理와 原價管理를 本格的으로 實施할 경우에 要請되는 會計制度이며 그의 要點은 會計數値와 經營組織과 關聯하고 있다[9].

그것은 組織單位의 責任者의 豫算管理 및 原價管理上의 目標를 미리 明示하고 實績을 正確히 測定評價할 수 있도록 되어 있는 會計制度이다. 여기에서 아일만(H.B.Ailman)에 의한 1950年代의 原價統制型의 責任會計인가 헬라라(H.L.Ferrara)를 中心으로 하는 原價, 收益, 利益統制型의 責任會計인가 중에서 어느 것인가 하는 데 있다.

따라서 經營管理者가 어느 責任會計시스템을 採擇하여도 經營管理機能中 統制機能을 前提로 한 會計시스템을 適用하는 結果가 된다. 그런데 責任會計를 經營學에 있어서의 經營管理過程을 會計學의 立場에서 體系化한 會計的 經營管理過程 즉 管理會計의 立場에서 體系化한 經營管理過程을 責任會計라고 하고 同時에 企業豫算을 責任會計의 目的을 위하여 實現하는 手段으로 보고 있다. 그러므로 責任會計의 對象이 原價 뿐만 아니라 利益과 收益에 擴張하려는 統制機能에만 依存하고 있는 한 만족될 수는 없다. 즉 그것은 經營管理過程과 對應關係에 있는 責任會計시스템에 단

7) 青木茂男, 責任會計の本質, 企業會計, 1962年 第14卷 第10號, pp. 1164~1165.
8) 青木茂男, 前揭論文
9) 山邊之郎, 管理會計, 千倉書房, 1970, p. 222.

지 統制를 위한 會計시스템에 관한 疑問의 余地가 있기 때문이다.

2. 責任會計시스템의 特徵과 役割

責任會計의 重要한 役割이 情報傳達에 있다고 하는 것은 傳統的인 考察方法과 같다. 그러나 計劃過程과 統制過程의 結合機能을 責任會計에 부여하는 點에서 그 特徵이 있다. 責任會計의 役割은 計劃과 統制의 結合에 있기 때문에 責任을 分擔한 모든 構成員에게 理解시키는 3 個의 基本條件이 만족되어야 한다[10]

따라서 責任會計시스템의 構想은 經營管理機能에 크게 依存된다. 經營管理過程은 計劃過程과 統制過程으로 區分할 수가 있다. 計劃은 目標에 근거하여 意思決定을 行하고 統制는 計劃의 執行과 目標를 最適으로 達成할 수 있도록 피이드 백하는 것을 意味하고 있다[11] 안토니와 웰쉬(R.H.Anthony & G.A. Welsch)는 計劃과 統制槪念에 근거하여 ①戰略的 計劃과 ②管理統制 ③業務統制 등의 經營管理機能을 提示하고 있다[12]

戰略的 計劃(strategic planning)은 統制面에 比較하여 計劃面을 더욱 要求되는 經營管理機能으로 企業과 業務의 性格을 決定할 수 있는 意思決定을 수반한다. 따라서 組織의 目的, 이들 目的의 變更 또는 目的達成을 위하여 使用되는 諸資源의 調達使用, 處分에 따라서 準據해야 될 方針을 決定하는 過程이다[13] 業務的 統制(operational control)는 特定의 課業을 有效하게 하고 能率的으로 實行하는 것을 確保하는 過程이다[14] 이들 2個의 經營管理機能의 中間에 속하는 管理統制(management control)는 計劃과 統制의 活動이 거의 同等하게 要求되는 經營管理機能이다. 이것은 經營管理者가 資源을 調達하고 組織目標를 達成하기 위하여

10) 黑○清, 組織 コンテンジェンシーと 責任會計システム, 會計, 第120卷 第2號, p. 195.
11) Charles T. Hormgren, Introduction to Management Accounting 4th. ed., Prentice-Hall, Inc., 1978, P. 4.
12) R.N. Anthony and Glenn A. Welsch, Fundamentals of Managment Accounting, Richard D. Irwin, Inc., 1974, pp. 299~300.
13) Ibid., P. 299.
14) Ibid., P. 300.

그 資源을 有效的으로 그리고 效率的으로 利用하는 것을 確保하는 過程이다[15] 이 過程은 ①計劃(planning) ②豫算編成(budgeting) ③豫算의 執行과 會計(operating and accounting) ④報告와 分析(reporting and analysis)등의 局面으로 形成된다.

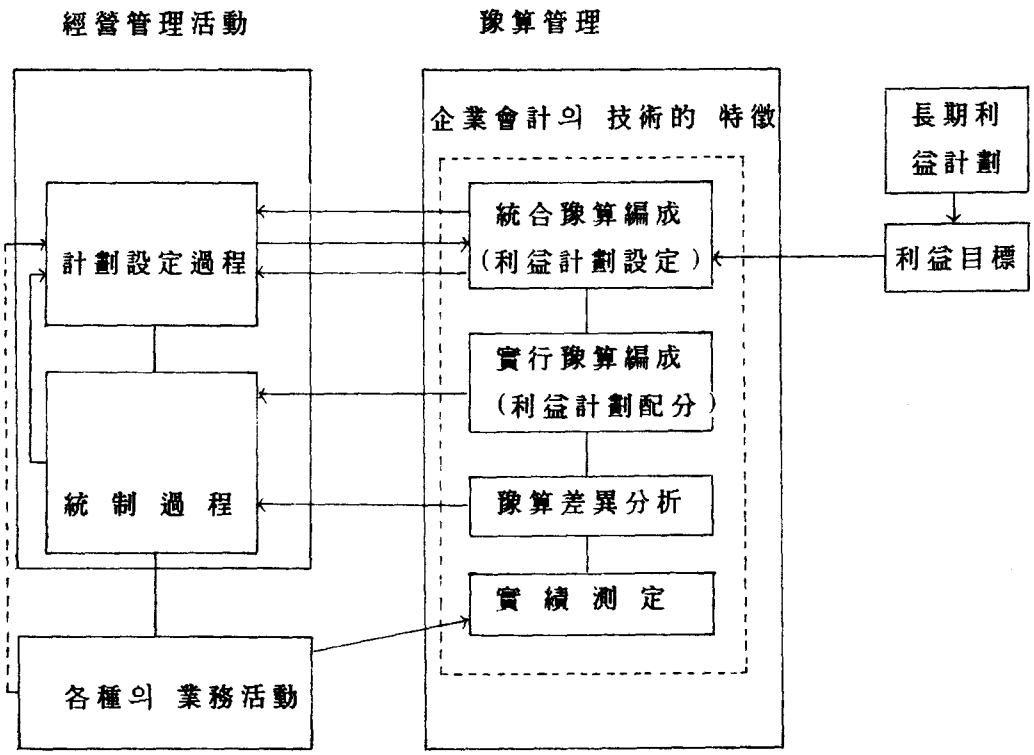
企業이 안토니와 웰쉬의 經營管理機能을 排斥하고 會計的 管理過程을 責任會計로 假定한다면 이것은 經營管理中主로 管理統制에 對應하는 管理過程이다. 그러므로 責任會計의 目的은 管理統制過程과 一致된다. 여기에서 企業 및 각 責任센터의 目標를 設定하고 必要한 資源을 調達하고 그 資源을 有效하고 또 能率的으로 利用함으로서 組織目標를 達成하는 것이 責任會計의 目的이된다고 본다. 責任會計目的을 成就하는 것을 確保하는 會計시스템이 責任會計시스템이다. 責任會計시스템에서는 企業의 上位目標를 下位目標로 分類하고 各 責任센터의 目標를 設定함과 同時에 目標達成을 위하여 具體的 代替案을 選擇하는 데 必要한 情報를 提供하여야 한다. 즉 企業全體의 目標를 各 事業部와 製造目標, 販賣目標 및 利益目標 등을 部門目標로 分類함과 同時에 이를 目標達成을 위하여 具體的 計劃에 必要한 情報를 提供하여야 한다. 또한 責任센터에서 計劃한 會計情報와 實際의 會計情報를 蒐集하고 比較, 分析, 報告함과 同時에 必要에 따라 計劃과 實績과의 差異를 규명하여야 한다. 이와 같이 有效性과 能率을 設定하고 報告하기 위하여는 標準의 設定, 成果測定, 目標 또는 標準과 實績과의 比較 등의 諸過程이 責任會計시스템에 있어서는 必要하다.

이에 따라 責任會計시스템의 中核을 形成하는 것은 企業豫算에서 責任會計시스템의 目的을 達成하는 役割을 擔當하고 있다. 따라서 責任會計시스템과 經營管理機能과의 關係는 企業의 豫算管理시스템과 經營管理機能과의 關係와 같은 것이 된다[16] 그리고 責任會計시스템은 經營管理過程의 手段的 特徵을 갖고 있음과 同時에 企業의 豫算編成을 하는 會計시스템이 된다[17] 이와 같이 責

15) Ibid., P. 301.
16) Ibid., pp. 293~495.
17) 津曲直躬, 管理會計論, 國え書房, 1977, p. 126.

任會計시스템은 統制를 위한 會計시스템이고 計劃을 위한 會計시스템으로 成立되어 이것이 管理會計의 基礎를 이루고 있다.

〈圖表 - 1〉 企業豫算과 經營管理活動과의 關係



資料:律曲直躬, 管理會計論, 國元書房, 1977, p.126.

Ⅲ. 企業豫算의 統制過程과 分析會計

1. 事前計劃과 事後的 最適計劃

企業豫算은 會計機能과 統制機能의 2個의 機能을 갖고 있다.

따라서 企業豫算의 編成은 企業이 採擇하는 統制시스템에 큰 影響을 받는다. 이의 統制에 관한 硏究를 分類하면 經營管理의 構造를 記述하는 方法에 관한 硏究와 經營管理의 機能을 統合하는 方法에 관한 硏究 및 兩者를 綜合하는 硏究 등이 있다. 美國會計學會(A.A.A)는 經營管理構造를 프로그램化할 수 있는 統制 즉 定型化 統制(programmed control)와 프로그램化할 수 없는 統制 즉 非定型的 統制(unprogrammed control)로 區分하고 있다[18]

안토니(R. H. Anthony)는 經營管理機能의 統合을 戰略的 計劃, 管理的 統制, 業務的 統制 등 3個로 區分하고 있다[19] 그리고 모톤(M. S. Morton)과 도노반(J. J. Donovan) 등은 안토니의 經營管理機能과 ASOBAT의 經營管理構造를 統合하여 새로운 情報시스템構造를 發表하고 있다[20]

이들은 안토니의 經營管理機能과 사이몬(H. A. Simon) 및 ASOBAT의 統制槪念을 構造的·非構造的으로 區分하여 構造化할 수 있는 意思決定시스템(structured decision system:SDS)과 意思決定支援시스템(decision support system:DSS) 등의 2個의 情報시스템을 提示하고 있다. 그러나 이들의 區分은 經營活動과 經營計劃에 依存하게 된다.

여기에서는 도푸치(N. Dopuch)-빈버그(J. G. Birnberg)-뎀스키(J. S. Demski)(以下 DBD)에 의한 一般的인 統制시스템을 考察하고 企業豫算의 統制理論을 展開하기로 한다. 어떤 製造工程을 中心으로 展開하는 DBD의 統制過程은 다음의 6 個의 段階로 成立된다[21] 이에 대한 統制過程은 다음 <圖表-2>와 같다.

第1段階:活動單位의 目標를 規定한다.

---

18) AAA. A Statement of Basic Accounting Theory, 1966.

19) R.N. Anthony & G.A. Welsch, op, cit., pp. 229~230.

20) G.A. Gorry, M.S. Morton, A Framewokes for Management Information System, Sloan Management Review, 1971, Vol. 13, No. 1. pp. 55~70.
John J. Donovan, Stuart E. Mondick, Institutional and Adhoc DSS and their Effective Use, Data Base, Vol. 8, No. 3. 1977, pp. 79~88.

21) Nicholas Dopuch, Jacob G. Birnberg, Joel S. Demski, Cost Accounting - Accounting Data for Management's Decisions, ed., Harcourt Brace Jovanovich Inc., 1982, pp. 180~181.

第2段階 : 目標達成을 위하여 必要한 行動에 대한 水準을 設定한다.

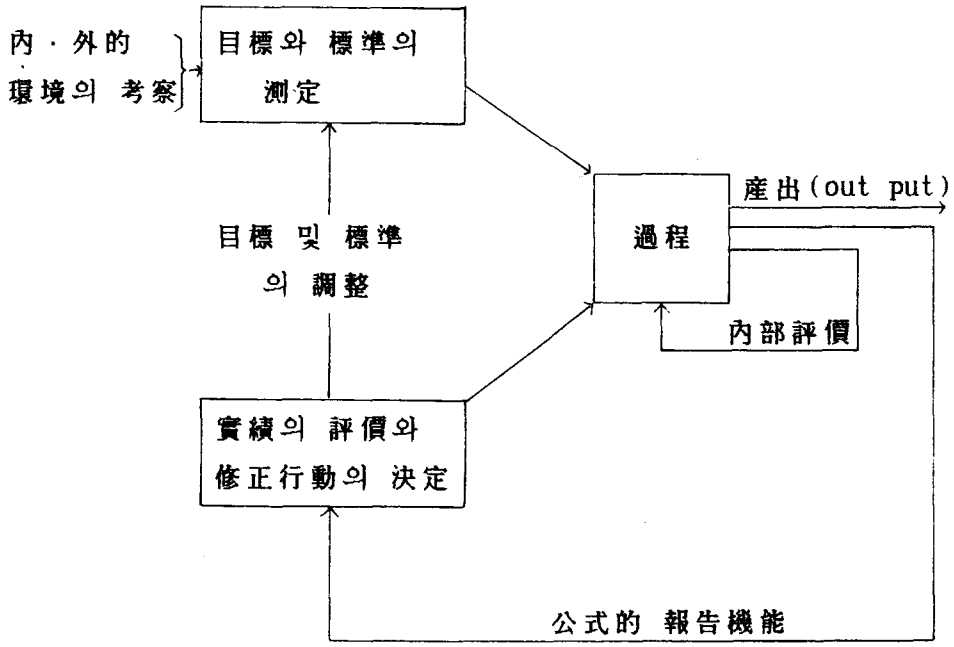
第3段階 : 規定한 目標 및 設定한 水準을 統制의 對象으로 되어 있는 製造工程을 指揮하는 責任者에 傳達한다.

第4段階 : 責任者의 指揮下에 諸 活用을 執行한다.

第5段階 : 執行結果를 記錄하고 標準과 比較한다.

第6段階 : 標準과 實績의 比較에 대하여 諸 活動의 實施責任者에 傳達하고 發生된 差異를 分析한다.

〈圖表-2〉 企業豫算의 統制過程



DBD의 統制시스템은 典型的인 統制過程에 必要하지만 피드백의 目的에 대하여 重要한 問題를 提示하고 있다. 피드백의 第1目的은 計劃과 目標와의 一致를 確保하는 것이다. 이러한 피드 백에 의한 統制過程이 事前計劃(Ex ante) 會計시스템이다. 피드 백

에 의한 第2目的은 最適意思決定을 實現시키는 것이다. 이것이 事後的 最適計劃(Ex post) 會計시스템이다. 最終的으로 統制시스템은 計劃과 目的 및 目標와의 一致를 確保하는 시스템이어야 한다. 그러나 事前計劃會計시스템은 業務活動의 成果測定과 業務評價에 重點을 두고 있다. 이것에 대하여 事後的 最適計劃會計시스템은 質的으로 높은 意思決定을 誘導하는 것에 重點을 두고 있다.

여기에서 變數를 決定하고 2 個의 會計시스템의 統制過程을 記述하여 適應型 會計시스템을 考察하는 것으로 한다.

變數;

P : n個의 製品의 販賣單位
V : n個의 製品의 單位當 變動費
C : n個의 製品의 限界利益
n : 總固定費
X : n個의 製品의 生産販賣量

關係變數;

P : 事前計劃(豫算)의 投入·産出
r : 修正計劃의 投入·産出
a : 實際의 投入·産出
0 : 事後的 最終計劃의 投入·産出
S : 受注量

標準直接原價計算을 報告形式으로 採擇하고 收益 및 費用은 線型的이라고 假定한다.

2. 事前的(Ex ante) 會計시스템의 統制過程

事前計劃과 實績을 比較하고 企業의 經營活動을 統制하는 事前計劃시스템은 다음과 같이 要約할 수 있다. 우선 事前計劃의 純利益은 다음과 같다.

$$I^p = (P^p - V^p)X^p - F^p \qquad ①$$

企業이 期末에 實際로 얻는 純利益은 다음과 같다.

$$I^a = (P^a - V^a)X^a - F^a \qquad ②$$

따라서 事前計劃과 實績과의 純利益 差異는 다음과 같다.

$$I^p - I^a = (P^a - V^p)X^p - F^p - (P^a - V^a)X^a + F^a$$
$$= C^p(X^p - X^a) + (C^p - C^a)X^a + (F^a - F^p) \qquad ③$$

③式의 第1項 $C^p(X^p - X^a)$는 操業度 差異(volume variance)를 表示한다. 혼그린(C. T. Horngren)에 의하면 이 操業度 差異는 受注量 X^s를 導入하므로서 마아케팅 差異(marketing variance)와 生産量 差異(production variance)로 區分할 수가 있다.[22]

$$C^p(X^p - X^a) = C^p(X^p - X^s) + C^p(X^s - X^a) \qquad ④$$

③式의 第2項은 限界利益의 差異를 表示하고 있다. 이 差異는 限界利益을 構成하는 內容에 의하면 販賣價格差異(selling price variance)와 變動費差異(variance cost variance)로 分類한다. 또 變動費差異는 變動費內容에 의하여 材料數量差異와 材料價格差異, 賃率差異, 作業時間差異 등으로 區分한다. 第3項($F^a - F^p$)는 固定費의 差異로서 豫算差異, 能率差異 및 操業度差異로 區分한다.

이와 같이 事前計劃會計시스템의 目的은 經營管理者의 業績 또는 行動을 設定된 計劃 그리고 目標에 一致시키는 것에 있다. 管理會計의 中心問題는 經營의 成果가 目標値와 比較하여 評價하고 그 管理情報를 提供하는 데 있다.[23] 따라서 事前會計시스템의 統制過程은 가장 基本적인 것이다.

3. 事後的(Ex post) 最適計劃會計시스템의 統制過程

事後的 最適會計시스템의 統制過程은 計劃過程에 있어서의 情報 피드 백의 重要性을 强調하고 있다. 따라서 ASOBAT는 經營

22) C. T. Horngren, A Contribution Margin Approach to the Analysis of Capacity Utilization, The Accounting Review, April 1967, pp. 259~261.

23) 井尻雄士, 計數管理の基礎, 岩波書店, 1970, p. 64.

管理者가 組織體의 構成員의 行動의 變化뿐만 아니라 그것들의 行動이 행하여지는 環境의 狀況變化에 대하여도 情報를 必要로 한다.[24] 이것이 ASOBAT의 統制槪念이 된다면 事前計劃會計시스템의 統制槪念은 狹義의 內容이 된다. 뎀스키는 事前計劃會計시스템이 다음과 같은 短點이 있음을 指摘하고 事後的 最終計劃시스템인 새로운 統制槪念을 提案하고 있다.[25]

1) 事前統制會計시스템은 技術係數와 代替可能한 材料의 購入價格인 投入資料(data)를 分析의 對象으로 하고 있을 뿐이다.

2) 많은 差異로 示唆되는 意思決定의 代替案을 無視하고 있다.

事後的 最適計劃會計시스템의 統制過程은 固定費를 省略하여 要約하면 다음과 같다.

$$I^p - I^a = (C^pX^p - C^oX^o) + (C^oX^o - C^aX^a) \quad ⑤$$

$$= C^o(X^p - X^o) + (C^p - C^o)XP + C^o(X^o - X^a) + (C^o - C^a)X^a \quad ⑥$$

⑤式의 第1項($C^pX^p - C^oX^o$)는 事前計劃과 事後的 最適計劃의 比較이고 計劃過程에 있어서의 能率을 表示한다. 이것은 企業의 豫測能力을 表示하고 事前情報差異가 考慮된다. 이것은 ⑥에서 나타나 있는 바와 같이 이 事前情報의 差異는 操業度에 관한 事前情報差異 $C^o(X^p - X^o)$와 限界利益($C^p - C^o$)X^p에 관한 事前情報差異에 의하여 構成되고 있다. ⑤式의 第②項 ($C^oX^o - C^aX^a$)는 事後的 最適計劃과 實績과의 比較에서 最適生産能力을 充分히 活用할 수 없는 機會原價를 表示하고 있다. 이 差異는 事後的 最適計劃에 대하여 分析期間中 새로운 情報를 획득할 수 있다면 企業은 實現할 수가 있었으나 實際로는 새로운 情報를 수집할 수가 없기 때문에 實現할 수가 없었다는 結果를 表示하고 있다.

따라서 그것은 追加情報差異이고 統制過程에 있어서의 非能率을 表示하는 것으로 考慮된다. 追加情報差異는 事前情報差異와 같이 操業度에 관한 追加情報差異 $C^o(X^o - X^a)$와 限界利益에 관

24) Americann Accounting Associstion, op. cit., 1966.

25) Joel S. Demski, An Accounting System Structured on a Linear Programming Model, The Accounting Review, Vol. xLll, No. 4. oct., 1967, p. 701.

한 追加情報差異$(C^{\circ} - C^{a})X^{a}$에 의하여 構成되고 있다.

4. 事前計劃과 事後的 最適計劃시스템에 의한 統制過程의 比較

事前計劃시스템에 의한 統制槪念에는 2個의 特徵을 볼 수 있다. 첫째 事前에 設定한 計劃, 目標 및 目的을 統制期間中에는 修正하지 않는 다는 것과 둘째 實績을 이들의 計劃과 目標 및 目的에 一致시키는 것을 確保하는 것이다. 이것에 대하여 事後的 最適計劃會計시스템의 特徵은 첫째 事前에 設定한 計劃, 目標 및 目的에 관한 情報를 統制期間中에 蒐集하여 設定한 計劃과 目標 및 目的에 관한 情報를 統制期間中에 수집하여 設定할 計劃과 目標 및 目的을 修正하며 統制를 하는 피드 백에 의한 統制槪念이다. 여기에서 어떠한 統制槪念에 의한 會計시스템이 企業에 有利한가를 다음의 假說例에서 보기로 한다[26]

〈假說例〉 完全競爭下에서 單一製品의 種類에서 生産하고 있는 企業을 想定하기로 한다. 事前計劃作成에 製品의 販賣單價를 正確히 豫測할 수 없으나 그의 變數分布는 事前에 알 수 있다. 標準原價는 限界費用函數(mc)로 表示할 수 있고 또 問題를 單純化하기 위하여 實際原價는 標準原價와 같고 總固定費는 分析期間中에는 一定하다고 假定한다.

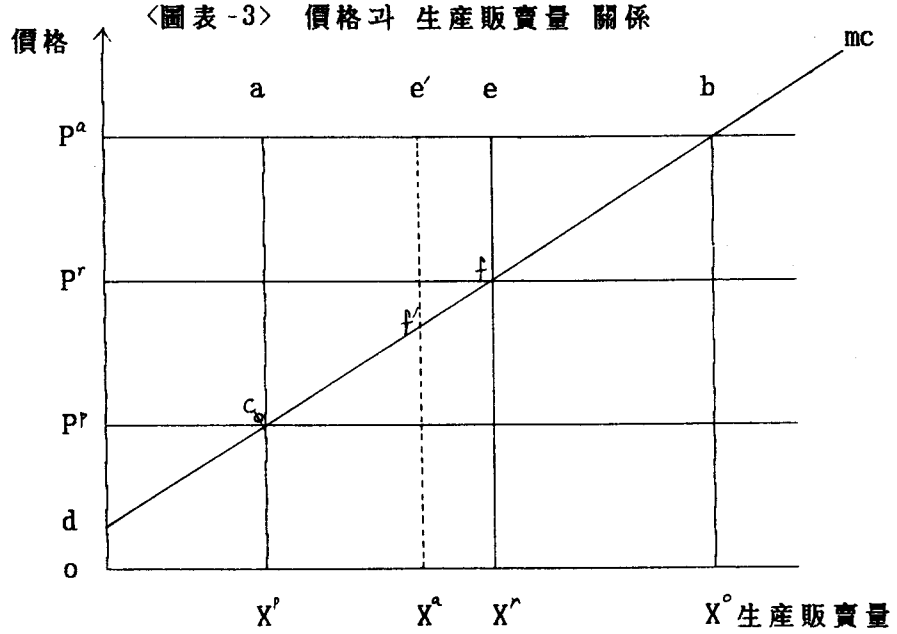
以上의 條件下에서 企業이 利益을 最大化하기 위하여는 다음 〈圖表-3〉에서와 같이 事前計劃設定 등의 最適生産販賣量은 限界費用 mc가 豫測價格 P 와 同等하게 되는 點 ×P가 決定된다. 이 점에 대하여는 事前計劃會計시스템과 事後的 最適會計시스템에 에 있어서는 差異가 없다. 事前計劃會計시스템에 있어서는 事前計劃作成 등에 設定한 生産販賣量X 를 目標로 하며 生産販賣活動을 實行하고 領域 $P^{p}cd$의 利益을 維持할 것이다. 따라서 각 組織의 責任者는 責任에 의하여 事前計劃을 實現한다면 實際生産販賣量 X^{a}는 X^{p}와 같게 된다. 그 結果 獲得되는 利益은 領域 $P^{a}_{a}cd$가

26) 拙稿, 意思決定에 關한 管理會計的 硏究, 尙志大學社會科學硏究所, 硏究論叢, 第3輯, 1985, pp. 84~85.

된다. 事前計劃보다도 領域 P^aacP^a만큼 利益이 增加한 것은 生産販賣의 努力이 아니고 價格變化에 의한 것이다. 그리고 實際生産販賣量은 X 이고 이 結果 獲得한 利益은 領域 P^aefd이고 事前計劃 등의 生産販賣量을 충실히 達成할 경우보다도 結果的으로 領域 adefc만큼의 余分의 利益을 獲得한 것이 된다. 그러나 이것은 本來 計劃되었던 利益은 아닌 것이다. 事前計劃시스템下에서의 統制目的은 X^a가 X^p에 一致한다는 것을 確保한다는 데 있다.

事後的 最適計劃會計시스템이 事前計劃시스템과 다른 점을 든다면 會計시스템下에서는 事前計劃作成 등에 販賣單價 P^a가 이미 決定되었다면 最適生産販賣量을 X^p로 計劃하고 領域 P^abd의 利益을 期待하고 있다. 그러나 現實에 있어서는 P^a를 事前에 豫測할 수가 없어서 計劃生産販賣量을 X^p로 하고 領域 P^pcd의 利益을 期待한다. 따라서 各 組織의 擔當者는 計劃生産販賣量 X^p를 達成한다면 領域 P^aacd의 利益을 얻게 된다. 여기에서 利益 abc는 計劃擔當者의 豫測能力의 不足으로 얻는 機會가 상실된 指標로서 次期의 計劃設定에 有效한 情報가 提供될 수 있게 된다. 그리고 實績과 事後的 最適計劃과의 差異로 發生된 機會原價 즉 領域 $e'bf'$는 事前計劃會計시스템에서는 얻을 수 없는 情報가 된다.

〈圖表-3〉 價格과 生産販賣量 關係



以上으로 事前會計시스템은 目標達成을 測定하고 事後的 最適計劃시스템은 將來의 計劃設定 또는 意思決定에 必要한 投入量으로서 差異分析情報를 考慮하고 있다. 따라서 事前計劃會計시스템의 豫算과 實績에 관한 情報를 達成하는 데 不過하다. 이것에 대하여 事後的 會計시스템은 事前計劃의 結果(Ex ante), 實際의 結果(observation) 및 事後的 最適計劃의 結果(Ex post)에 관한 情報의 흐름을 要求하는 統制過程이다. 따라서 情報의 適用範圍의 多樣性이라는 面에서 事前計劃시스템에 비하여 事後的 最適計劃會計시스템이 有用한 會計시스템이 된다고 볼 수 있다.

뎀스키는 事前計劃을 期中에 修正하고 다음과 같은 差異分析의 可能性을 示唆하고 있다.

$$I^p - I^a = (C^r X^r - C^o X^o) + (C^o X^o - C^a X^a) + (F^p - F^p) \quad ⑦$$

즉 $C^p X^p$가 $C^r X^r$에 代替되는 것이다.[27] 이와같은 事實에서 事後的 最適會計시스템은 計劃과 目標를 修正하면서도 統制하는 데 그 意義가 있다. 그런데 事前計劃을 修正한다고 하는 것은 事後的 最適會計시스템의 短點을 表示하게 된다. ⑦式에서 業績評價를 할 경우 豫算과 標準 등의 基準計劃으로서 事前計劃($C^p X^p$)에 대신하여 修正計劃($C^r X^r$)이 使用된다면 當初의 計劃인 事前計劃이 分析의 對象外로 되는 可能性이 있게 된다. 그 結果 事後的 最適計劃會計시스템은 業績評價를 위한 基準計劃이 變更되고 目標達成度를 測定하는 能力을 完全히 상실하게 될 것이다. 여기에서 理想的인 統制시스템은 目標達成度를 測定하는 能力과 將來의 計劃設定과 意思決定에 必要한 情報를 提供할 수 있는 能力을 갖춘 會計시스템이어야 한다.

5. 適應型會計시스템의 統制過程

適應型會計시스템(adaptive accounting control system)은 事前計劃會計시스템이 갖는 目標達成度의 測定能力과 事後的 最適計劃會計시스템이 갖고 있는 將來에 計劃設定이 必要한 情報提

27) Joel S. Demski, op. cit., pp. 701~702.

供能力을 갖춘 시스템이다[28] 그리고 이것은 環境變化에 따른 執行中의 事前計劃 및 業務活動을 修正하고 環境變化에 適應시킬 能力을 갖고 있다.

適應型會計시스템下에서 〈假說例〉를 본다면[29] 事前計劃作成 등에 豫測한 販賣單價 P, 事前計劃 등의 最適生産販賣量 X 로서 經營活動이 執行된다. 生産販賣量 X 를 目標로서 業務活動을 執行中에 販賣單價가 P 라고 하는 情報를 갖고 있다면 事前計劃을 再檢討하고 修正計劃이 作成된다. 이 修正計劃은 事前計劃에 대신하여 새로운 經營目標가 된다. 따라서 適應型會計시스템下에서의 差異分析은 다음과 같이 된다.

$$I^p - I^a = (C^pX^p - C^oX^o) + (C^oX^o - C^rX^r) + (C^rX^r - C^aX^a) + (F^a - F^p) \quad ⑧$$

그리고 다음과 같이 2分解가 可能하다.

$$I^p - I^a = C^o(X^p - X^o) + (C^p - C^o) + C^r(X^o - X^r) + (C^o - C^r)X^o + C^o(X^r - X^a) + (C^r - C^a)X^r + (F^a - F^p) \quad ⑨$$

⑧式의 初項 $(C^pX^p - C^oX^o)$는 事前計劃差異를 表示한다. 〈假說〉을 例로 든다면 事前計劃差異는 事前計劃 등에 完全情報를 獲得하고 販賣單價 P^p대신에 P 를 예측하였다면 獲得할 수 있었던 利益 P^abcdP^p를 表示하고 있다.

第2項의 $(C^oX^o - C^rX^r)$는 修正計劃差異를 表示한다. 事前計劃 등의 生産販賣量에 따라 業務活動의 實施中에 販賣單價가 P^p는 아니고 P^r이라는 情報를 얻으면 事前計劃 P^pX^p는 修正이 되고 修正計劃 P^rX^r이 된다. 이때 P^rfd의 利益이 기대된다. 그러나 이때 完全情報를 取得하게 된다면 修正計劃은 P^rX^r이 아니고 事後的 最適計劃 P^aX^o가 된다. 따라서 P^abd의 利益을 期待할 수가 있게 될 것이다. 그러므로 修正計劃差異는 修正計劃作成能力 또는 廣義의 豫測과 計劃能力을 測定하는 指標가 된다.

---

28) Russell L. Ackoff, Towards a System of Systems Concepts, Management Science, Vol. 17, No. 11, July 1971, pp. 661~671.

29) 拙稿, 前揭論文, p. 86.

第3項 ($C^rX^r - C^aX^a$)는 修正計劃差異를 表示한다. 修正計劃의 作成에 의하면 期中에 業績目標는 이미 事前計劃이 아니고 修正計劃으로 되고 이미 새로운 目標에 대하여 經營能力이 賦與된다. 따라서 價格과 費用에 變化가 없다면 修正計劃 등의 生産販賣量을 忠實히 實現함으로서 P^rfd의 利益을 獲得할 수가 있다. 그런데 實際의 單價가 P^a, 實際의 生産販賣量이 X^a가 되고 實際의 利益은 P^aefd가 된다. 따라서 修正計劃을 目標로서 業務活動을 執行함으로서 事前計劃의 生産販賣量을 충실히 實現한 것에 比較하여 領域 $aefc$의 利益만큼 業績을 向上시키는 것이 된다. 그러나 修正計劃을 目標로 하였을 때에 勞力이 不足하다면 利益은 領域 $eeff$만큼 떨어지게 된다.

이와 같이 事前計劃差異와 修正計劃差異 및 執行差異에서 이루어진 適應型會計시스템은 不確實性下의 經營管理에 有效한 것이 된다. 따라서 豫算編成過程에 있어서는 많은 利點을 갖고 있다[30] 즉 첫째 適應型會計시스템下에서는 事前計劃의 作成에 있어서 媒介變數의 값을 規定할 수 없는 경우에서도 推定値를 使用하여 計劃 또는 豫算을 編成할 수가 있다. 둘째 計劃 또는 豫算의 實施期間中에 經驗과 現實의 經濟的, 技術的, 社會的 變化에 따라 그리고 새로운 情報에 따라 媒介變數에 確定値를 代入하고 事前計劃을 修正하는 것이 可能하게 되었다. 셋째 不確實한 諸條件에 대한 反應을 事前에 計劃化하는 效果는 具體的으로 測定할 수가 있다. 즉 事前計劃과 豫測이 業績評價의 基準이 됨으로서 各各의 要因에 관한 豫測의 誤謬가 企業業績에 어느 정도 影響을 미치고 있는 가를 測定할 수가 있다. 네째 事前計劃會計시스템과 事後的 最適計劃會計시스템에 比較하여 適應型會計시스템下에서는 計劃 또는 豫算期間中에 業績目標를 事前計劃에서 구하고 이것을 實現하는 것이다. 그런데 適應型會計시스템下에서는 責任中心點의 責任者는 企業의 業務活動中에 있어서 執行差異를 可能한 除去하고 實績을 可能한 修正計劃에 接近할 수 있도록 動機賦與함과 同時에 長期的으로는 事前計劃差異와 修正計劃差異를 可能

30) 拙稿, 前揭論文, pp. 86~87.

한 적게하고 豫測計劃能力을 提高시키고 實績을 可能한 事後的 最適計劃에 接近할 수 있도록 努力하게 된다.[31] 이와 같이 不確實性을 考慮하고 長期·短期의 兩面에서 動的 計劃와 豫算을 編成하고 統制하는 適應型會計시스템은 가장 現實에 맞는 會計시스템이라고 할 수 있다.

Ⅳ. 마아케팅部門의 豫算管理模型과 適應型會計시스템

1. 마아케팅活動의 目的과 機能

一般的으로 마아케팅設計를 할 경우 그 前段階로서 現實的인 시스템 分析을 하여야 한다. 즉 現行의 시스템을 硏究하고 調整하여 시스템의 目的 및 機能을 明白히 하여 그 評價를 할 시스템을 設計하여야 한다. 마아케팅部門의 豫算管理模型設計에는 다음의 4個의 機能이 포함된다.[32]

① 市場把握機能 : 需要와 競爭商品의 動向을 明白히 하는 機能이다. 需要豫測에서 始作하여 市場占有度의 調整, 市場規模의 豫測 및 消費者의 選好調整 등이다.

② 市場調整機能 : 需要를 提供할 目的으로 市場이 必要에 副應하는 製品을 適切한 價格으로 提供하기 위한 機能이다. 新製品發見, 價格決定 등 主로 마아케팅活動에 관한 것이다.

③ 販賣促進機能 : 廣告, 宣傳, 市場細分化, 流通經路의 選擇, 其他 販賣促進活動 등이다.

④ 物的移轉機能 : 所有權移轉에 따르는 製品과 서어비스를 物理

31) Salah E. Elmaghraby, An Approach to Linear Programming under Uncertainty, Operation Research, March 1959, Vol. 7, pp. 208~216.

32) 久保村隆祐, マーケティング管理, 千倉書房, 1979, p. 12.
John C. Narver · Ronalol Savitt는 마아케팅 經濟의 立場에서 交換機能, 物的供給機能, 助成機能 등 3個의 機能으로 區分하고 있다.
J. C. Narver · R. Savitt, The Marketing Economy, Hatt, Qinehart and Winston Inc., 1979.

的으로 移轉하는 機能이다. 包裝, 運送, 在庫管理 등의 機能이다.

2. 마아케팅部門의 豫算管理시스템 設計

適應型會計시스템에 의한 마아케팅部門의 豫算管理模型은 마아케팅活動을 통하여 發生하는 計劃과 實績과의 差異를 여러가지 方向에서 分析하고 그 原因을 調整하여 마아케팅活動의 統制를 志向하는 模型이다. 그것을 위하여 다음과 같은 側面에서 시스템을 設計하기로 한다[33].

(1) 마아케팅計劃의 統制過程
  (a) 事前計劃의 要因
  (b) 修正計劃의 要因
  (c) 執行에 있어서의 要因
(2) 마아케팅活動의 統制機能
  (a) 環境豫測
  (b) 豫測에 의한 戰略的 計劃
  (c) 戰略的 計劃에 의한 事業計劃
(3) 마아케팅活動의 機能
  (a) 市場把握
  (b) 商品調整
  (c) 販賣促進
  (d) 物的 移轉과 流通

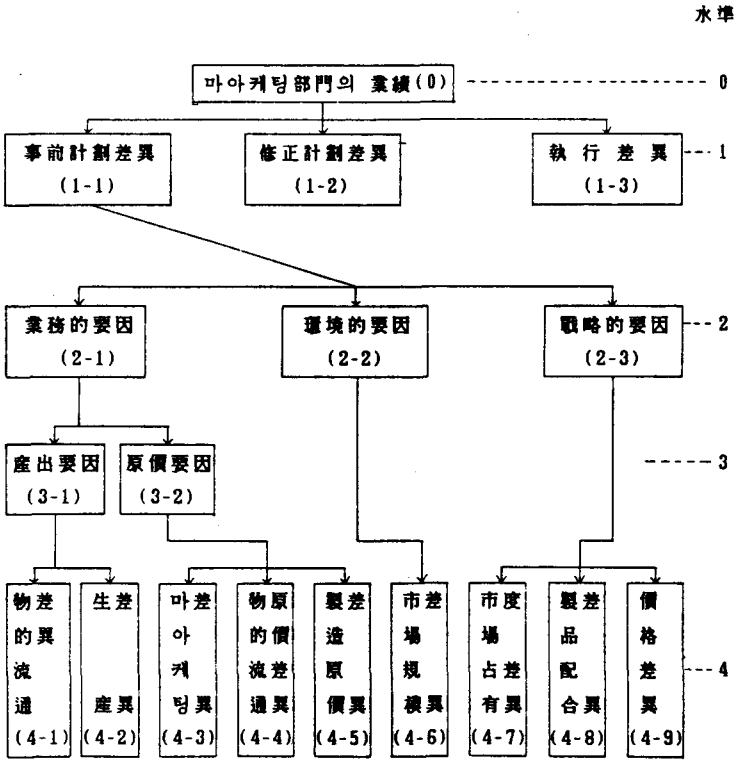
마아케팅部門의 豫算管理模型은 ① 事前計劃差異(Ex ante plan variances), 修正計劃差異(revised plan variances) 및 執行差異(implementation variances) 등으로 이것은 마아케팅 計劃의 統制過程面에서 分類된다. ② 業務的 要因(operational fact-

33) Williem F. Bentz · Robert F. Lusch, Now You Can Control Your Products Market Performance, Management Accounting, Jan., 1980, pp. 17~25.

ors)과 環境的 要因(environmental factor) 및 戰略的 要因(strategic factors) 등으로 이것은 마아케팅活動의 統制機能面에서 分類된다. ③, ②의 業務的 要因을 算出要因(output factors)과 原價要因(cost factors)으로, 算出要因은 物的流通差異(distribution variances)와 生産差異(production variances)로, 原價差異는 마아케팅差異(marketing cost variances)와 物的 流通原價差異(distribution cost variances) 및 製品原價差異(production cost variances)로 各各 分類된다. 그리고 ②의 環境的 要因은 ④ 市場規模差異(market size variances)로서 具體化 된다. 또한 戰略的 要因은 市場占有度差異(market share variances), 製品配合差異(product mix variances) 및 價格差異(price variances)로 分類된다.

이러한 마아케팅部門에 있어서 豫算管理의 一般的 시스템은 다음 〈圖表-4〉와 같다.

〈圖表-4〉 마아케팅部門의 豫算管理시스템



3. 마아케팅部門의 豫算管理模型과 適應型會計시스템分析

마아케팅部門의 豫算管理의 一般的 시스템에 의한 模型을 作成하기 위하여 各 變數의 關係表示 및 變數를 다음과 같이 한다.

關係表示;

P : 事前計劃의 投入·産出値

r : 修正計劃의 投入·産出値

a : 實際의 投入·産出値

0 : 事後的 最適計劃의 投入·産出値

j : n 種類의 製品中 j 製品의 表示

變　　數; 各 項目과 計劃을 種類別로 表示하면 다음 〈表-1〉과 같다.

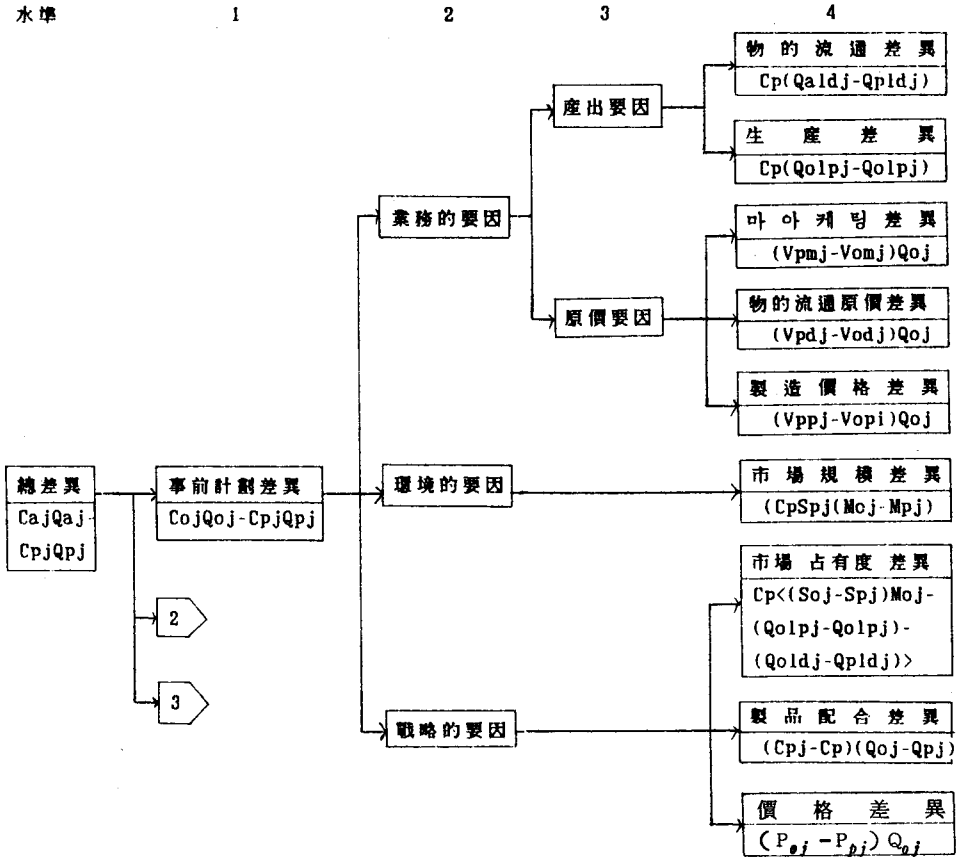
〈表-1〉 마아케팅部門의 豫算管理 模型을 위한 變數設定

項　　目	事前計劃	修正計劃	實　　績	事後的最適 計劃
	(P)	(r)	(a)	(0)
① 價　　格(P)/單位	Ppj	Prj	Paj	Poj
② 市場規模(M)	Mpj	Mrj	Maj	Moj
③ 市場占有度(S)	Spj	Srj	Saj	Soj
④ 變動마아케팅費用(Vm)/單位	Vpmj	Vrmj	Vamj	Vomj
⑤ 變動製造原價(Vp)/單位	Vppi	Vrpi	Vapi	Vopi
⑥ 變動物的流通費用(Vd)/單位	Vpdi	Vrdi	Vadi	Vodi
⑦ 總生産損失量(Qlp)	Qplpi	Qrlpi	Qalpi	Qolpi
⑧ 總物的流通損失量(Qld)	Qpldi	Qrldi	Qaldi	Qoldi
⑨ 限界利益(C)/單位	Cpj	Crj	Caj	Coj
⑩ 販賣量(Q)	Qpj	Qrj	Qaj	Qoj
⑪ 加重平均限界利益(C)/單位	Cp	Cr	Ca	Co

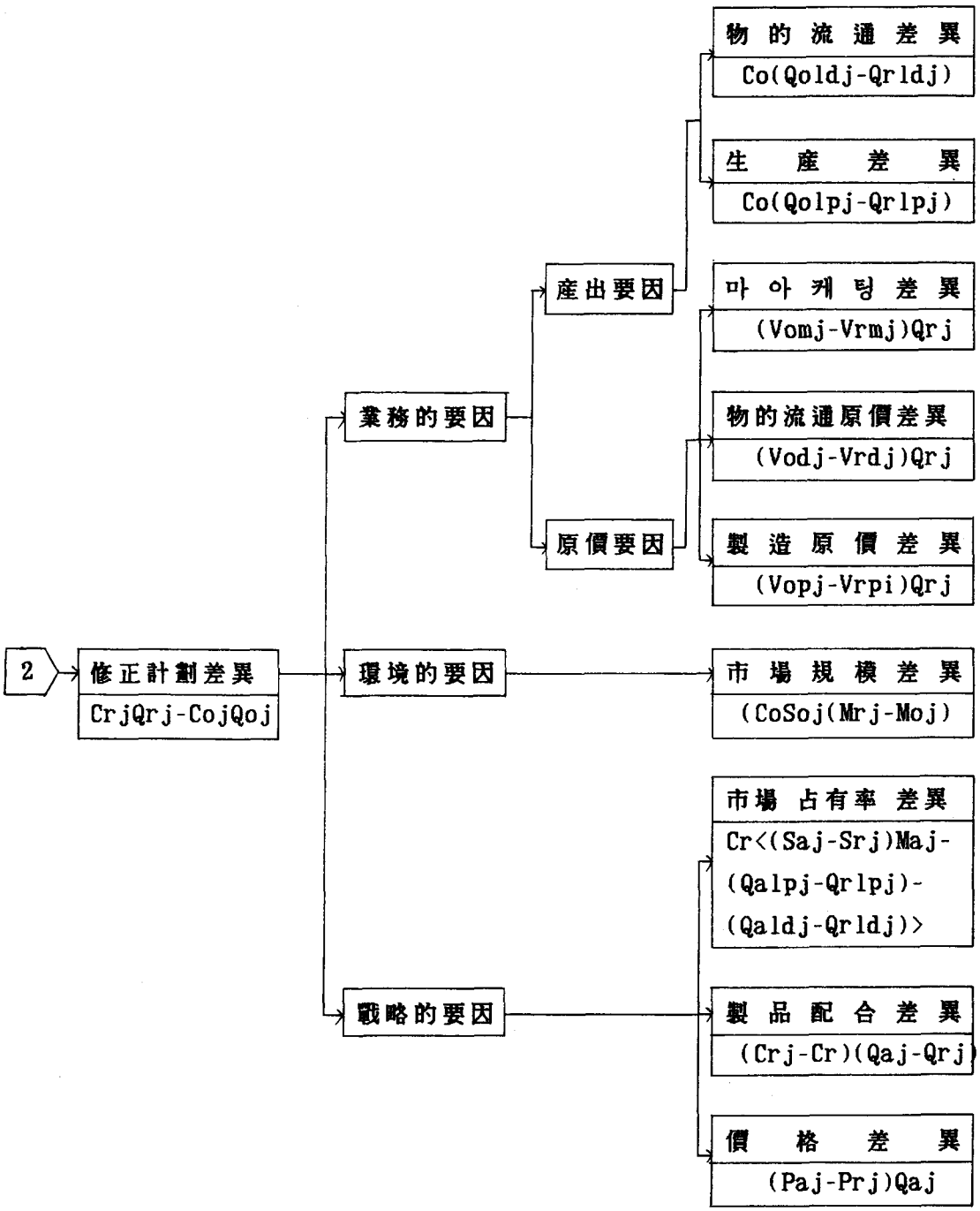
(註) ①-⑧ : 投入變數, ⑨-⑩ : 産出變數

마아케팅活動에 의하여 發生된 豫算과 總差異(Caj Qaj - Cpj Qpi)는 事前計劃差異(CojQoj - Cpj - Qpj), 修正計劃差異(CrjQrj - CojQoj) 및 執行差異(CajQaj - Crj - Qrj)로 分類될 수 있다. ① 事前計劃差異는 事前計劃과 事後的 最適計劃의 差異로서 이것은 事前計劃作成에 參加한 經營管理者의 豫測能力을 評價하는 測定尺度이다. <圖表 5 參照> ② 修正計劃差異는 事後的 最適計劃과 期中의 環境變化에 對應되는 事前計劃을 修正한 修正計劃과의 差異이다. 修正計劃作成中에 追加情報로 取得되며 修正計劃은 事後的 最適計劃에 一致된다. 따라서 修正計劃差異는 追加情報의 價値를 表示한다. <圖表 6 參照> ③ 執行差異는 實績과 修正計劃과의 比較로서 實際 達成한 成果와 期中의 經驗에 의하여 達成可能에 의하여 修正計劃과의 差異이다.<圖表-5 參照>

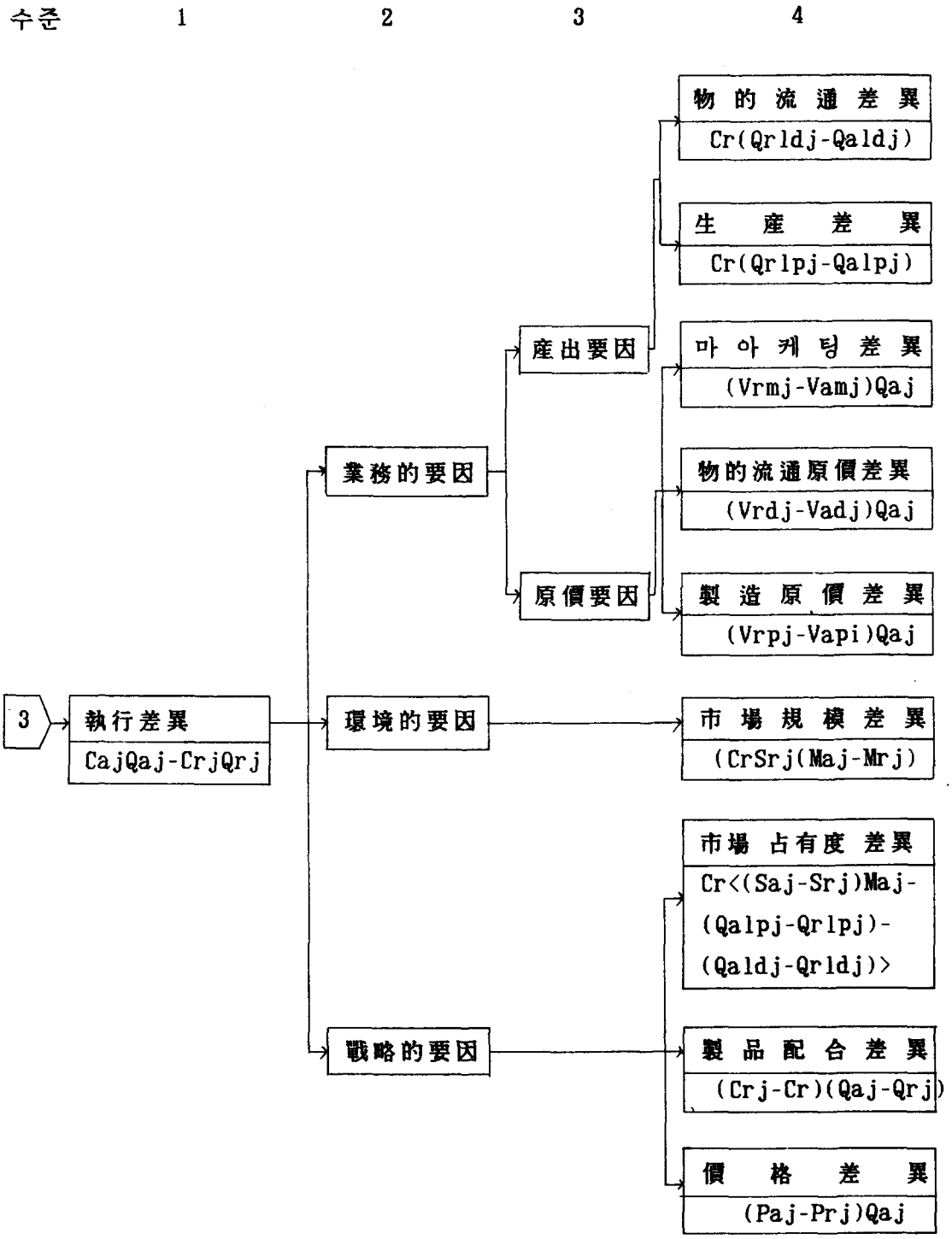
<圖表-5> 마아케팅部門의 豫算管理模型(事前計劃差異)



〈圖表-6〉 修正計劃差異에 관한 豫算管理模型



〈圖表-7〉 執行差異에 관한 豫算管理模型



事業計劃은 主로 業務的 要因과 環境的 要因 및 戰略的 要因으로 區分된다. ① 業務的 要因은 産出要因과 原價要因으로 分類하고 産出要因은 物的 移轉機能을 表示한다. (a) 物的 流通差異는 製品의 不足과 物的 流通活動에 問題點이 發生하여 顧客에 대하여 製品과 서어비스가 提供될 때 發生하는 機會原價이다. (b) 生産差異도 生産上의 問題에서 販賣機會를 상실한 製品數量에 加重平均限界利益을 計算하기 때문에 一種의 機會原價이다. 生産差異는 豫測需要量에 比較한 生産部門의 生産量이 充分히 있는 가를 表示하는 것이다. 生産差異의 評價에 加重平均限界利益을 使用하는 理由는 各 製品이 同一市場에서 代替可能하다는 假定에서 이루어지기 때문이다.

原價要因中 (c) 마아케팅差異(Vpmj - Vomj)Qoj는 注文履行活動에 관한 計劃의 表示이다. (d) 製品原價差異(Vppj - Vopj)Qoj는 製造豫算을 어느 程度 豫測을 하는 것이다.

② 環境的 要因에서 市場把握機能中 市場規模에 대하여 豫測하는 것은 마아케팅活動의 하나이다. 市場規模差異 Spjcp(Moj - Mpj)는 마아케팅計劃을 作成하는 第1의 段階로서 環境豫測을 表示하는 測定尺度이다. 즉 計劃作成時에 市場占有率 Spj와 製品單位當의 加重平均限界利益 Cp에 관한 情報로 取得하는 것 보다는 各 製品의 市場規模의 豫測의 어긋남이 企業利益에 어느 정도 影響을 주었는가를 數量化한 것이다.

③ 戰略的 要因은 마아케팅活動의 計劃을 戰略的 側面에서 分析하는 것이기 때문에 市場占有率, 製品配合差異 및 價格差異 등의 3가지가 成立된다. ⓐ 市場占有率差異 Cp[(Soj - Spj)Moj - (Qolpj - Qplpj) - (Qoudj - Qpldj)]는 多數의 企業이 마아케팅活動을 할 경우의 重點目標이다. 그러므로 市場占有率差異는 計劃執行中에 環境變化에 대하여 어느 정도 市場占有率이 變化되는가를 表示한다. 이 差異는 單獨으로 發生하는 것이지만 대다수의 경우 計劃實施中의 注文量履行活動과 生産活動의 變化에 의하여 큰 影響을 받는다.

ⓑ 製品配合差異(Cpj-Cp)(Qoj-Qpj)는 商品調整機能의 하나로서 企業環境의 變化에 의하여 現實的으로 變更되는 製品이 配合

되는 狀況을 限界利益으로서 評價하고 있다. 따라서 이 差異는 企業利益의 最大化를 志向하는 經營管理者에 대하여 製品이 配合되는 計劃을 作成하는 過程을 檢討하고 勸告하기 위하여 反省하는 機會를 賦與하는 것이다.

© 價格差異(Poj - Ppj)Qoj는 事前計劃의 作成時 價格豫測과 計劃執行中의 價格과의 差異를 表示하는 것으로 各 製品에 價格豫測實態를 評價함으로서 責任을 明確히 하고 피이드 백하게 된다. 이상 事前計劃差異의 各種差異는 基本的으로는 計劃樹立時의 豫測能力을 評價하는 方法이다. 修正計劃差異와 執行差異도 事前計劃差異와 같은 方法으로 差異가 發生하는 것으로 이것은 基本的으로 마아케팅活動의 努力成果를 測定할 수 있다.

適應型會計시스템에 의한 마아케팅部門의 豫算管理模型의 數値는 다음 〈表-2〉와 〈表-3〉와 같다.

〈表-2〉 投 入 數 値

區 分	製品 X의 業績			
	事前計劃	修正計劃	實 績	事後的 最適計劃
1) 價格(個)(원)	50	49	47	47
2) 市場規模(個)	500	600	500	600
3) 市場占有度(%)	20	21	22	22
4) 變動마아케팅費用/個(원)	4	4	5	4
5) 變動製造原價費用/個(원)	16	14	14	14
6) 變動物的流通費用/個(원)	5	7	6	6
7) 總生産損失量/個(원)	0	3	2	3
8) 總物的流通損失量/個(원)	0	2	1	2

區 分	製品 Y의 業績			
	事前計劃	修正計劃	實 績	事後的 最適計劃
1) 價格(個)(원)	30	30	30	30
2) 市場規模(個)	800	900	900	900
3) 市場占有率(%)	25	30	27	31
4) 變動마아케팅費用/個(원)	3	3	4	3
5) 變動製造原價費用/個(원)	12	13	14	12
6) 變動物的流通費用/個(원)	5	4	4	4
7) 總生産損失量/個(원)	0	1	2	1
8) 總物的流通損失量/個(원)	0	2	2	2

〈表-3〉 製品 X와 Y의 差異分析

(單位:원)

區 分	製品 X의 業績			
	事前計劃 差異	修正計劃 差異	執行差異	實際差異
1) 市場規模差異 (業務的 要因)	300.000	0.000	-330.545	- 3.545
2) 物的 流通差異	30.000	0.000	14.455	44.455
3) 生 産 差 異	45.000	0.000	14.455	57.455
4) 마아케팅差異	0.000	0.000	-110.000	-110.000
5) 物的流通原價差異	-132.000	-126.000	110.000	-145.000
6) 製造原價差異 (戰略的 要因)	164.000	0.000	0.000	264.000
7) 市場占有度差異	105.000	- 89.124	43.364	59.240
8) 製品配合差異	320.000	- 48.876	-152.727	78.397
9) 價格差異	-396.000	252.000	-220.000	-364.000
合 計	536.000	- 12.000	604.000	- 80.000

區 分	製品 Y의 業績			
	事前計劃差異	修正計劃差異	執行差異	實際差異
1) 市場規模差異 (業務的 要因)	375.000	0.000	0.000	-375.000
2) 物的 流通差異	30.000	0.000	0.000	30.000
3) 生 産 差 異	15.000	0.000	- 14.455	0.545
4) 마아케팅差異	0.000	0.000	-243.000	-243.000
5) 物的流通原價差異	279.000	0.000	20.000	279.000
6) 製造原價差異 (戰略的 要因)	- 0.000	-270.000	-243.000	-513.000
7) 市場占有度差異	765.000	-133.686	-375.818	255.495
8) 製品配合差異	-395.000	34.686	120.272	-240.041
9) 價格差異	0.000	0.000	0.000	0.000
合 計	1,069.000	-369.000	-756.000	- 56.000

以上에서 본 바와 같이 適應型會計시스템에 관한 實例는 <表-2>에서 주어진 데이터(data)에 의하여 豫算管理模型에 따라 製品 X와 Y別로 分析한 것이 <表-3>이다. 이와 같이 適應型會計시스템은 마아케팅部門의 責任센터들이 企業의 經營活動에 있어서 執行差異를 가능한 한 除去하고 實績을 修正計劃에 接近할 수 있도록 動機賦與함으로써 이루어질 수 있다. 따라서 適應型會計시스템은 事前計劃差異와 修正計劃差異를 可能한 한 적게하고 豫測計劃能力을 提高하고 實績을 事後的 最適計劃에 接近할 수 있도록 하는 過程이 되고 있다.

Ⅴ. 結 論

一般的으로 利益計劃은 企業의 目的이 達成될 수 있도록 豫算統制를 통하여 目標利益을 얻기 위한 計劃이다. 따라서 公式化된 豫算統制過程은 目標利益(target profit)이 强調되기 때문에 短期的 意思決定模型(short-range decision models)으로서 豫算損益計劃의 形態를 갖게 된다. 이러한 利益計劃은 各 組織單位別 또는 責任中心點別로 責任을 明示하고 있는 計劃으로서 根本的으로 豫算은 企業의 目標利益을 達成하기 위한 計劃이다.

豫算은 現在 達成可能한 目標(currently attainale standards)에 따라 編成하고 있는 데 이것은 標準原價會計가 適用됨으로서 가능케 될 수가 있다. 標準原價는 豫算을 編成하는데 有意하며, 豫算이 志向해야 할 目標設定의 길잡이가 되고 있다. 그런데 豫算의 遂行過程에서 環境變化에 따라 修正豫算은 不可避하게 編成되고 또한 評價過程에서 變化로 인한 結果에 대한 分析으로 適切히 考慮되어야 한다.

오늘날 産業界의 指導的 企業들은 豫算을 編成하고 豫算制度를 活用하고 있다. 豫算制度의 導入은 그로 인하여 收益(benefit)이 原價(cost)를 훨씬 超過하는 唯一한 面이 있기 때문에 科學的 經營을 遂行하는 데 있어서 중요한 手段이 되고 있다. 따라서 豫算은 合理的 또는 科學的 經營으로 되는 重要한 分岐點의 段階이므로 여기에서 統制會計에 관한 限 適應型會計시스템에 의하여 豫算管理模型을 部門別로 定立하게 될 때 責任會計의 段階를 더욱 精巧한(elaborate) 科學的 經營의 段階로 될 수 있다고 생각한다.

抄 錄

適應型會計시스템은 不確實性下에서 環境變化에 適應할 수 있는 現實的인 統制시스템이라고 생각한다. 이것은 目標達成度를

測定하는 能力과 將來의 計劃設定 및 意思決定에 必要한 情報를 提供할 수 있는 能力을 갖춘 會計시스템의 성격을 갖고 있다.

豫算은 將來의 經營活動의 豫測과 이에 대한 統制로서 利用되는 財務的 計劃이기 때문에 資源의 利用에 관한 組織的인 計劃을 통하여 豫算編成의 目的을 提示하고 그 範圍를 統合하여야 한다. 이러한 企業豫算이 計劃의 道具로서 寄與하기 위하여는 企業의 經濟的 資源의 效率的 利用과 調達에 관한 業務活動과 財務的 責任을 組織의 責任單位센타에 關聯시켜 企業全體로서의 最適化가 될 수 있도록 努力하여야 한다.

本 論文의 硏究는 適應型會計시스템에 의한 마아케팅部門의 豫算管理模型에 관한 것이므로 우선 管理會計側面에서 責任會計시스템의 特質과 役割을 記述하고 企業豫算의 統制過程을 事前的 會計시스템과 事後的 最適會計시스템으로 하여 論한 다음 現實에 맞다고 認定될 수 있는 適應型 會計시스템의 統制過程에 따라 마아케팅部門의 豫算管理模型을 設計함으로써 이것을 部門別 豫算管理活動에 이바지 하고자 한다. 豫算은 合理的 그리고 科學的 經營으로 되는 重要한 分岐點의 段階이기 때문에 여기에서 統制會計에 관한 限 適應型會計시스템에 의하여 豫算管理模型을 部門別로 定立하게 될 때 責任會計의 段階를 더욱 精巧한 科學的 經營의 段階로 될 수 있다고 생각한다.

ABSTRACT

The adaptive accounting control system can be regarded as an realistic control system which can adapt itself to uncertain enviromental changes. It has characters that can measure the extend to which we attain our goals and give intelligence, which is essential to planning for the future and for decision making.

The budget should present the aim of the compilation of

the budget and synthesize the limit through the systematic plan about the utilization of resources, because is is a financial plan that is used as estimate of future management operations and as a control of it. If we would like to make good use of this business budget as a tool for planning, we should try to opimize all over the business by relating business operation as far as the effective use of the economic resources in business and the supplying of it are concerned and financial budgets to the responsibility unit center.

As this paper is about the budgetary management pattern of marketing based on the adaptive accounting control system, I shall begin with a description of the feature and role of responsible accounting system in management accounting. I shall also deal with the Ex ante accounting system and the Ex post optimum accounting system which are essential to the control stage of business budgeting. And finally, accounting to the control process of adaptive accounting system that fit in with the reality, I shall design a budgetary management pattern of marking section. I wish this paper would be helpful to the activity of budgetary management.

A budget is an important step of diverging point. Consequently, when we set up a budgetary pattern based on the adaptive accounting system as far as the control accounting is concerned. I believe that the step of responsible accounting will be a more elaborate and scientific step of management.

參考文獻

1. Harry B. Ailmam, Basic Organizational Planning to The in with Responsibility Accounting, NACA Bulletin, 1956.
2. Martin N. Kellog, Fundamental of Responsibility Accounting, NACA, Bulletin, Apr., 1962.
3. Ronald M. Copeland. Paul F. Dasher, Managerial Accounting, Hamilton Pub., Co., 1974.
4. Nicholas Doupch. Jacob G. Birnberg. Joel S. Demski, Cost Accounting, Accounting Data for Management's Decision, Harcourt Brace Jovanovich, 1982.
5. W. L. Ferrara, Responsibility Accounting, A Basic Control Concept, NAA Bulletin, Sep., 1964.
6. R. N. Anthony. Glenn A. Welsch, Fundamentals of Management Accounting, Richard D. Irwin, Inc., 1974.
7. Richard Mattessich, Budgeting Models and System Simulation, The Accounting Review, July, 1961.
8. Y. Ijiri. F. K. Levy and R. C. Lyon, Linear Programming Model for Budgeting and Financial Planning, Journal of Accounting Research, Aug., 1963.
9. Y. Ijiri, Management Goals and Accounting Control,North - Holland, 1965.
10. A. Charnes and W. W. Cooper, Management Models and Industrial Applications of Linear Programming, Jhon Wiley Sons, Inc., 1961.
11 Sang M, Lee, Coal Programmin for Decision Analysis, Mason & Lipscomb pub., Inc., 1972.
12. J. L. Livingston, Management Planning and Control, Mathemetical Models, McGraw-Hill, Co., 1970.
13. Bonder, George Harold, A Behavioral Analysis of Cost Al-

location in Responsibility Accounting Systems, University of Pennsylvania, 1975.

14. John J. Donovan, Stuart E. Modnik, Institutional and Adhoc Dss and Their Effective, Data Base, Vol.,8, No.3, Winter 1977.
15. C.T.Horngren, A Contribution Margin to the Analysis of Capacity Utilization, The Accounting Review, April 1967.
16. Joel S. Demski, An Accounting System Structured an a Linear Programming Model, The Accounting Review, Vol.XLII, No.4, Oct., 1967.
17. Russel L. Ackoff, Toward a System of Systems Concepts, Management Science, Vol.,17, No.11, July. 1971.
18. Salah F. Elmaghraby, An Approach to Linear Programming Under Uncertainty, Operation Research, Vol.,7, Mar., 1959.
19. J. C. Narver. R.Savitt, The Marketing Economy, Holt, Rinehart and Winston Inc., 1979.
20. William F. Bentz. Robert F. Lusch, Now You Can Control Your Product's Market Performance, Management Accounting Jan., 1980.
21. Peter G. W. Keen. Michael S. Scott Morton, Decision Support Systems, An Organizatioanl Perspective, Addison Wesley Pub., Co., 1978.
22. Ralph H. Sprague, Jr., and Eric D. Carlson, Building Effactive Decision Support Systems, Prentice-Hall, Inc., 1982.