

經營計劃에 關聯되는 會計의 領域

An Area of Accounting Related to the Management Planning

朴 大 圭*
(Park, Dae Kyu)

目

次

I. 序 論

II. 經營計劃과 關聯되는 體系分析

1. 經營計劃과 決定過程과 形態
2. 利益計劃과 資金收支計劃과의 調整
3. 特殊原價會計制度의 活用
4. 意思決定과 會計情報시스템 強化의 必要性

III. 經營計劃의 分類와 細部計劃

1. 生産計劃
2. 販賣計劃
3. 原材料需給計劃
4. 人員需給 및 勞務費計劃

5. 設備投資計劃

6. 製造原價計劃

7. 資金收支計劃

8. 損益計劃

9. 財務計劃

IV. 經營計劃達成을 위한 管理會計分野

1. 動機賦與會計

2. 責任單位會計

3. 事業部制會計

4. 業績評價會計

V. 結 論

參考文獻

ABSTRACT

A management planning is an index to accomplish the goal of business enterprise and a managing guide of the top manager. It is a top manager's authority with he gives directions at the beginning of the budget year and has something to do with a responsible accounting. If we correlate this management planning with an area of accounting, we can subdivide it into followings; production and marketing schedule, demand-supply program of raw material, demand-supply program of the personnel and labor cost program, facility investment program, balance fund program, profit and loss, and financial position program.

I think, in the field of accounting for the sake of the management planning, there are motivation accounting, responsible accounting, divisional system accounting, evaluating accounting and so on. A management planning should be accomplished and as it is accomplished, a business is going to be grown up and developed. Especially, it must be set up on the ground of the long-term strategies.

When the accomplishment through the management planning, which is a social responsibility that all the business enterprise are seeking after, is attained, it makes the development of business possible and we cannot deny that it is closely connected with the national economic development.

I. 序 論

經營計劃은 企業의 成長과 發展을 持續的으로 維持하기 위한 企業의 事業計劃이다. 이러한 經營計劃을 企業은 일반적으로 事業計劃이라는 用語로 대신하여 使用하고 있다. 企業이 現實的으로 使用하고 있는 事業計劃은 管理會計分野에 속한다. 이것은 企業의 體質과 構造를 改善함에 있어서 극히 重要視되고 있다.

이러한 經營計劃은 個別計劃과 期間計劃¹⁾에 關聯된다. 個別計劃의 對象은 設備投資計劃, 製品計劃, 販賣計劃, 操業度計劃, 生産計劃등 經營의 모든 領域에 미친다. 期間計劃은 利益計劃과 豫算統制側面에서 본다면 長期目標을 감안하여 短期計劃에 充實하면서 個別計劃을 특히 注目해야 할 必要가 있다. 本 論文에서 그 短期計劃의 期間은 事業의 會計年度를 單位로 하는 것을 提示하기로 한다.

經營計劃이 管理會計領域에 속하기 때문에 經營計劃會計라는 用語로 使用하기를 強調하는 바이다. 企業은 事業計劃會計라는 用語를 즐겨 사용하는 것은 아니지만 事業計劃의 內容은 會計라는 속성을 지니고 있다. 특히 現代會計의 定義는 經營活動의 計劃 및 管理의 經濟的 意思決定을 위한 會計情報의 提供이라는 特徵을 갖고 있다.

企業은 經營計劃을 樹立함에 있어서 항상 위험과 不確實性에 直面하고 있으므로 이에 대한 管理道具로서 일정한 計劃을 樹立하지 않을 수 없게 된다. 모든 計劃目標은 結果적으로 意思決定을 통하여 企業目的에 集約된다. 計劃이 實行에 의하여 發生된 業績과 結果는 企業目的을 達成하려고 期待한 것과 比較된다. 그리고 計劃된 目標은 標準이며 批判基準이기 때문에 全社的으로 組織의 構成員은 意思決定者로서의 役割을 遂行하여야 한다. 따라서 企業發展이 國家經濟에 이바지한다는 意識을 갖게 함이 重要하다. 企業의 成長과 發展은 現代企業의 最大目標이기 때문이다.

企業의 經營計劃達成이 國民經濟發展에 貢獻하는 面에서 그것이 最善의 尺度가 되고 있으므로 이러한 經營計劃會計가 그 目的 達成에 크게 이바지하게 되는 것임을 肯定하는 바이다.

註 1) 韓國會計學會의 「原價의 諸概念 및 諸基準에 관한 委員會」에서 1955년에 發表된 「經營管理의 諸目的을 위한 諸報告의 根本이 되는 原價의 諸概念에 對한 試案」에 있어서 經營計劃은 첫째 個別計劃(project planning) 둘째 期間計劃(period planning)등의 두가지로 區分하고 있다.

II. 經營計劃과 關聯되는 體系分析

첫째 企業의 基本的 構造計劃은 利益計劃과 資金收支計劃으로 設定한다. 企業의 收益性 즉 當期純利益이 바로 資金收支인 流動性이 確保되었다고 하기에는 困難한 경우가 있다. 특히 우리나라 企業의 경우 이 두가지의 모순을 갖고 있는 事例가 있음을 否定하지 않는다. 둘째 組織의 存續은 構成員이 組織에 대하여 繼續적으로 이바지하려는 協同의 意欲과 意識(willingness to co-operate)에 크게 依存하고 있다. 個人은 언제나 組織속의 基本的이고 戰略的인 要因이다. 따라서 個人의 組織에 協同하도록 誘引(incentive)하고 組織에 參加하도록 하여야 한다. 그리고 組織이 個人의 動機를 만족시켜 주고 組織에 貢獻하도록 한다면 組織的 均衡(organizational equilibrium)이 이루어 질 수 있다. 이와 같은 것은 意思決定過程에 適用한다면 더욱 有益하게 될 것이다. 세계 企業은 定規的인 會計數値를 다룰 수 없는 여러가지 要因의 原價會計가 發生한다. 이를 意思決定에 活用하기 위하여 特殊原價會計情報가 提供된다.

組織을 하나의 시스템(a system)으로 본다면 組織은 항상 調整된 人間行動의 客觀的 시스템이다. 組織의 調整機能과 價値를 創造하는 創造機能, 組織의 均衡과 環境의 適應機能을 理解하는 데 있어서는 시스템의 安定과 維持 및 發展에 이바지하는 機構와 過程을 解明해야 할 것이다.

1. 經營計劃의 決定過程과 形態

經營計劃目的의 內容은 첫째 繼續的 企業經營의 安定과 成長이며 둘째 長期的인 經營의 綜合調整된 經營計劃을 樹立하여야 하며 세계 經營의 目標밑에서 合理的인 經營管理를 維持하기 위한 것등이다.²⁾ 이러한 經營計劃은 最高經營層에 의해서만이 樹立, 決定될 수 있는가에 관하여는 여러가지面에서 살펴 볼 수가 있다. 健全한 事業計劃을 樹立하기 위하여는 計劃遂行에 있어서 責任을 分擔하는 모든 企業의 構成員을 參與시키기는 것이 가장 바람직한 經營政策이 될 수가 있다.

企業의 經營計劃을 決定하는데 있어서 必要的인 經營政策方向의 形態는 첫째 最高經營層이 原則을 決定하는 形態로서 最高經營者가 그 經營管理를 遂行함에 있어서 部門管理層 또는 下部構造의 從業員으로 하여금 一定한 方法으로 鮮明하게 指揮, 誘導

註 2) 拙著, 經營政策論, 1981, p. 63.

케 하기 위한 明確한 意圖가 作用되는 形態이다. 다만 유의해야 할 事項은 強制的인 命令에 의해서 獨善的, 一方的으로 指示하는 것은 排除되어야 한다. 둘째, 例外的이라고 할 수 있는 것으로 監督管理層의 提案을 受容하여 決定되는 形態로서 下部層으로는 實務作業에, 經營層에는 意思決定에 맞는 部分을 차지하고 있지만 어느 정도 下部層에게도 政策決定에 참여하는 경우가 있고 또 그렇게 되어야 함을 強調한다. 세계 企業의 意思決定領域의 形態를 의미하는 것으로 企業外部의 利害關係者集團의 要望을 解決하여 줄 수 있는 범위의 決定形態 등으로 區分하고 있다.³⁾

全社의인 最高經營方針으로서 經營政策은 最高經營層의 權限이며 責任이다. 그러나 이를 遂行하는 管理層은 受託層과 全般管理層 및 部門管理層을 包含하고 있다. 受託層이란 企業의 財産을 維持, 保存하고 또한 企業의 擴張과 發展을 위하여 企業經營의 經營政策, 計劃, 戰略과 主要 人事管理 등 基本政策을 決定하고 企業의 經營成果와 財務狀態를 評價, 檢討하여 必要한 政策과 그 構造를 講究한다. 이 受託層은 株主總會에서 選出된 理事에 의하여 構成되는 理事會로서 業務執行의 意思決定을 擔當하는 機關이며 株式會社로서의 必須的인 常設機關인 것이다. 따라서 企業에 있어서의 最高의 意思決定機關은 法的으로는 理事會이며 企業의 最高經營政策은 모두 理事會의 承認後 決定을 받아야 한다.

全般經營層인 理事會가 承認한 政策과 理事會로부터 위양받은 權限과 責任에 따라 計劃設定과 統制, 組織編成, 情報處理와 業務調整, 指揮命令 등을 執行한다. 이것은 代表理事, 專務와 常務등의 理事로서 構成되는 合議體로서 重役會 또는 任員會 특히 常務會라고 한다. 常務會는 商法上 法制化되지 않고는 있으나 企業의 任意機關으로서 存在하는 理由는 企業의 大規模化, 所有와 經營의 分離, 企業에 있어서의 經營合理化와 民主化, 新製品開發, 設備投資, 組織變更, 技術革新의 導入과 같은 諸 要因을 企業으로 하여금 現代的인 經營管理體制의 確立을 要請하고 있기 때문이다.

部門管理層이란 代表理事의 指揮, 監督下에 自己部門의 實績 維持와 向上에 專念하는 部長集團으로 본다. 특히 이 集團은 受託層과 全般經營層에 대하여 助言이나 勸告로서 補佐, 支援, 協同한다. 이들에게 諮問機關인 제너럴 스태프(general staff)⁴⁾이라는 名稱이 부여되기도 한다. 이것은 高度로 專門化된 經營管理職能에 관하여 全社的, 長期的인 立場에서 政策의 構成과 調整의 基本的인 機能으로 協助하는 參謀的인 役割을 하는 데 그 特徵이 있다. 이들은 企業內部的 各 部署單位⁵⁾와 긴밀한 紐帶強

註 3) 拙著, 前掲書 pp. 32~33.

註 4) 企劃部, 管理室, 社長室, 調査部, 總務部, 統制部, 審査部, 審議室, 重役會議室

註 5) 總務部, 營業部, 企劃部, 購買部, 經理部, 資金部, 工務部, 管理部, 勞使部

化가 必要하다.

여기서 添言해야 할 것은 經營計劃修正에 관한 必要性을 認識해야 하는 問題가 있다. 經營計劃의 實績이 標準과의 差異가 發生할 때와 內部統制의 하나인 業務監査 또는 內部監査實施에 의하여 나타난 不合理한 制度가 發生할 때 그리고 重大한 經營與件으로 企業에 미치는 影響이 극심할 경우 既存의 經營計劃은 반드시 修正, 變更할 必要가 있는 것이다.

2. 利益計劃과 資金收支計劃과의 調整

利益計劃은 일정한 資本利益率을 目標로 하여 이를 達成하기 위한 費用, 收益의 計劃과 資金計劃과를 그 內容으로 한다. 그리고 利益計劃은 經營計劃의 一部이며 經營方針의 具體的 形態이다. 經營計劃은 原則적으로 部分計劃인 個別計劃에 의하여 全般計劃으로서의 期間計劃이 設定된다. 個別計劃의 過程에서는 原價計算의 側面이 強調되고 期間計劃에 있어서는 費用, 收益을 綜合한 利益計算의 側面이 強調된다.⁶⁾ 利益計劃은 一定期間에 대한 資本利益率을 中心으로 한 計劃이고 費用이나 收益도 期間적으로 파악되므로 期間計劃이다.

利益計劃의 設定過程은 業種, 生産形態, 經營規模, 經營管理組織, 市場競爭狀態, 企業構成員의 計劃能力의 優劣 등에 따라 달라지게 될 것이다. 一般的으로 다음과 같은 順序로 이루어지게 된다. 利益計劃의 最終的 決定은 利益計劃과 資金收支計劃과의 調整을 반드시 거치는 過程이 必要하다. 有利한 利益計劃이라고 하여도 그에 必要한 所要資金의 調達이 困難하거나 그 實施가 財務流動性 그리고 財務構造를 沮害할 우려가 있는 경우 企業의 全體의 立場으로 보아 그 利益計算의 妥當性이 없다. 따라서 利益計劃의 調整이 必要하게 된다.

利益計劃의 最終的 決定過程

① 目標利益의 設定 → ② 收益計劃 → ③ 變動費計劃 → ④ 限界利益計劃 → ⑤ 固定費計劃 → ⑥ 資本計劃 → ⑦ 利益計劃과 資金計劃과의 調整 → ⑧ 利益計劃의 最終的 決定

註 6) R.W.Shattke & H.G.Jensen, Managerial Accountiong-Concepts and Uses, Allyn and Bacon, Inc, 1981. p.156.

利益計劃實施에 必要한 資金은 資金計劃에 의하여 調達될 수 있도록 配慮되어야 한다. 利益計劃과 資金收支計劃이 서로 조정될 때 비로소 利益計劃은 最終적으로 完成되며 目標利益과 資本利益率, 收益計劃, 變動費計劃, 限界利益, 固定費計劃등의 틀이 決定한다. 따라서 利益計劃이 樹立되면 豫算編成方針을 통하여 販賣, 生産, 購買, 資金등의 部門豫算으로 展開되어 具體化된다.

基本的으로 全般的인 論議할 때에는 企業의 利益發生과 資金의 餘裕 특히 資金의 調達과 運用의 方針을 度外視할 수 없게 된다.⁷⁾ 그러므로 利益管理政策과 資金管理政策을 同時에 考慮하지 않을 수 없다. 이것은 企業의 業績을 規制하는 要素 즉 環境, 體質, 目標, 對外的 戰略, 企業體質의 改善과 內部管理인 定型的 活動의 能率등을 克服할 수 있기 때문이다.

3. 特殊原價會制度의 活用

企業은 經濟的 不況을 克服하기 위하여 生産性向上을 위한 活動을 全社적으로 展開하고 있고 또 그렇게 해야 한다. 企業의 生産性向上活動은 原價管理와 品質管理로 要約할 수 있다. 이것은 過去의 販賣者市場에서 購買者市場으로 그 形態가 變化됨에 따라 企業은 消費者 欲求에 맞는 製品을 開發하여 販賣하지 않으면 안된다고 하는 要請에 副應하기 위해서인 것이다. 이와 같이 多樣한 消費者의 欲求를 充足시킬 수 있는 製品을 무엇이든 開發할 것이나 하는 것은 企業의 投資에 큰 影響을 미치는 것이 되므로 이러한 意思決定에 必要한 原價計算 시스템이 要求되는 것은 當然하다.

또한 原價活動에 있어서도 販賣員들이 原價에 대한 認識이 없이 原價行爲를 한다면 어떻게 할 것인가. 競爭商品의 出現으로 價格引下가 불가피할 경우 어느 정도까지 引下하여도 利益을 實現할 수 있을 것이며 또 그 競爭에서 이길 수 있을 것인가. 이에 必要한 原價情報은 무엇이며 어떻게 計算된 결과인가, 生産에 종사하는 從業員이 經濟的 注文量 모델(model)을 設定하여 在庫不足으로 因한 生産活動에 지장을 주지 않고 注文費와 運送費를 節減함으로써 製品의 原價가 節減되고 長期性在庫의 增加로 因한 資金의 壓迫이 企業의 經營活動을 방해하고 있지는 않는가. 이러한 購買, 生産, 販賣의 모든 意思決定이 原價의 認識없이 決定된다면 企業의 成長은 상당한 制約을 받게 될 것은 當然하다. 이의 原因들에 대하여 效率的인 意思決定을 할 수 있는 原價管理 시스템이 무엇인가를 살펴 봄으로써 原價會計시스템이 意思決定을 할

註 7) 拙著, 前掲書, p.15.

수 있는 적극적인 變數임을 認識할 수 있을 것이다.

이와 같이 企業은 經營活動을 遂行하여 나가는 경우에 企業의 意思決定을 必要로 하는 여러가지 問題에 直面하게 된다. 그런데 特殊한 事情에 따라 나타나는 問題들은 經常적으로 實施되는 原價計算制度로는 解決하기 곤란한 문제를 內包하고 있기 때문에 이에 使用되는 原價가 特殊原價 또는 比較原價 會計制度인 것이다.⁸⁾ 兩 會計制度의 차이에서 볼 때 이러한 特徵 때문에 特殊原價會計는 意思決定에 크게 기여하고 있다. 특히 特殊原價會計가 事業計劃 또는 經營의 個別計劃에 대한 意思決定에 使用되는 경우 이것이 事業計劃에 있어서 細部計劃에 대하여 그 活用面에서 有益하게 될 것이다.

4. 意思決定과 會計情報 시스템 強化의 必要性

環境變化의 急速화와 經營의 複雜화로 經營管理의 概念이 再檢討되어야 한다. 經營管理는 情報를 行動으로 變化시키는 過程(process)이 될 것이며 이 變換의 過程을 意思決定으로 보고 있다. 이와같은 認識이 會計情報시스템(AIS) 구축의 기초가 되고 있다. 그리고 意思決定의 性格이 變化됨에 따라 會計情報의 性格도 다르게 된다.

一般的으로 意思決定은 ① 問題의 認識과 明確化 ② 目標水準의 設定 ③ 代替案의 探究 ④ 代替案의 評價 ⑤ 代替案의 選擇이라는 過程에 따라 成立된다. 그러므로 意思決定의 그 過程이 차지하는 比重이 相違할지라도 管理過程의 各 段階에 關聯된 情報要求가 發生하므로 이 點에서 分析, 檢討하여 파악할 必要가 있다. 혼그린(C.T. Horngren)은 歷史의 情報과 其他 情報로 豫測하며, 意思決定을 하고 遂行하는 過程을 順次的으로 圖示하였다.⁹⁾

組織內부의 意思決定은 戰略的 意思決定인 企業目標를 기초로하여 他的 意思決定이 有機적으로 結合함으로써 질서정연하며 合理的으로 遂行되어 질서있는 組織行動이 展開된다. 따라서 階層的으로 配分된 目標達成을 志向하는 범위에서 各者의 意思決定에 利用될 수 있는 情報가 提供되어야 한다. 現 段階로서는 內部利用者의 意思決定을 管理階層別로 區分, 파악함으로써 各 階層의 過程에 따라 情報要求가 體系化하는 作業이 必要하다. 企業階層別 情報 시스템은 戰略的 計劃과 管理統制 및 業務統制를 階層別로 그 活動과 特徵 특히 인풋(input)와 아웃풋(output)로 區分되어

註 8) 蘇眞德, 原價會計, 博英社, 1981(重板) p.233.

註 9) Charles T. Horngren, Cost Accounting, A Managerial Emphasis, 4th ed. Prentice Hall, Inc., 1977, p.5.

진다.¹⁰⁾ 內部意思決定에 관한 會計情報 시스템과 基礎的 會計技法에 관하여는 個別計劃과 期間計劃 그리고 統制등 經營管理機能, 戰略的 計劃과 管理 및 業務統制, 그리고 計劃과 統制會計, 意思決定會計와 業績管理會計로 區分하고 있다.

會計情報시스템이란 美國會計學會(AAA)에 의하면 企業의 利益, 富, 其他 經濟的事象을 測定, 豫測하기 위한 會計情報 시스템을 強調하고 있다.¹¹⁾ 이것은 會計情報를 中心으로 한 情報 시스템으로서 目標을 達成하기 위하여 有機的인 結合體이며 資料의 蒐集, 處理, 保管, 檢索, 傳達하는 시스템이다. 따라서 이의 特徵은 環境과 密接한 관련을 갖고 있는 開放的인 것에 있다.

특히 最近의 이러한 會計情報시스템의 公式化는 企業內의 모든 經營機能이 컴퓨터 (computer)를 中心으로 統合되는 經營情報 시스템 下에서 可能한 것이다. 企業의 大型化, 電算化의 促進으로 이러한 情報 시스템의 公式化는 經營問題에 대한 數學的, 統計的 管理, 科學的 方法에 의한 情報利用, 管理會計導入등으로 促進될 것이다.

Ⅲ. 經營計劃의 分類와 細部計劃

經營計劃은 生産計劃, 販賣計劃, 原材料需給計劃, 人員需給計劃, 設備投資計劃, 製造原價計劃, 資金收支計劃, 損益計劃, 推定貸借對照表 등으로 區分한다.¹²⁾ 이들의 細部的인 計劃은 그 內容에 따라 콘트롤러(Controller, Comptroller)¹³⁾에 의하여 各 關聯部署와의 協議를 통하여 作成된다. 특히 經營計劃은 企業會計基準¹⁴⁾에 의하여 作成되어야 함을 強調한다. 9個의 經營計劃中 하나의 計劃을 修正할 경우 全體部門을 修正되어야 함을 認識할 必要가 있다.

따라서 9個의 經營計劃을 하나의 시스템(a system) 模型(model)으로 보고 各部分이 일정한 方法으로 結合하여 하나의 全體를 構成될 것을 要求한다. 그것은 하나의 部分에 變化가 일어나고 다른 部分과의 關係에 變化가 發生되면 全體的인 시스템이 새로운 시스템으로 變化되기 때문이다.

註10) Ibid, p.9.

註11) AAA, Committee on Accounting and Information System, Report of the Committee on Accounting and Information System, Supplement to Accountiong Review, Vol, 46, 1971. p.288.

註12) 拙著, 經營政策論, 1981, p.42.

註13) 尹根鎬, 管理會計, 法文社, 1975(5版) p.42.

註14) 財務部承認(1990. 3. 29.)

1. 生産計劃

生産計劃을 抽象的으로 編成하였다고 假定한다면 經營計劃期間中 그 計劃實績은 無意味한 것이 될 것이다. 具體的인 豫算과 生産計劃設定은 原材料와 勞務및 用役등에 대한 調達計劃과 消費計劃을 樹立할 수 있다. 이에 따라서 能率있는 生産活動이 可能하게 된다. 生産計劃은 販賣活動과 財務的 活動을 聯結시키고 調整하는 機能을 갖는다. 또한 生産計劃樹立은 販賣可能性과 資金의 流動性, 生産能力, 設備投資計劃, 在庫政策, 勞務事情 등에 의하여 決定되어야 한다.

時間의 短縮化, 作業條件의 改善등으로 生産量이 크게 增加되고 있지만 遊休施設과 過多在庫로 財務的 困難에 直面하고 있는 企業도 많다. 이러한 困難을 克服하고 經營의 合理化를 圖謀하기 위하여는 合理的인 生産計劃과 適切한 製造豫算을 編成하고 이에 基礎하여 統制管理를 實行하는 것이 重要하다. 生産計劃은 數量計劃이다. 이 計劃은 事業期間의 販賣豫定量 + 期末在庫量 - 期初在庫量 = 生産豫定量으로 表示한다. 生産豫定量을 總量으로 推定하는 것은 不充分하다. 이것은 月別, 分期別, 半期別, 製品別, 國內販賣 및 輸出別 등으로 計劃되어야 한다.

生産部는 豫算編成方針과 販賣計劃을 基礎로 하여 製品在庫의 適正維持, 財務狀態 및 經濟的 生産性を 고려하여 生産計劃을 作成하는 것이 效果的이다.¹⁵⁾ 生産이 經濟的으로 이루어지기 위하여는 다음과 같은 여러가지點을 目標로 하여 生産計劃이 樹立되고 또한 豫算이 編成되어야 한다.¹⁶⁾ 첫째 最適操業度(optimum capacity)를 維持하며 製品의 單位原價를 最低로 한다. 또한 最有利操業度を 維持하여 經營의 總利益을 最大로 하는 計劃을 樹立한다. 生産性和 販賣量이 同一하다면 總收益은 價格과 生産量과의 相乘積이다. 總收益도 生産量의 增加와 더불어 增加하는데 總費用도 또한 增加한다. 收益의 增加率は 어느정도까지는 增加하지만 이 點을 超過하면 漸次的으로 減少한다. 이와 같이 最有利生産量의 收益의 增加률과 費用의 增加률을 發見하고 最大利益을 올릴 수 있는 生産量을 決定하여야 한다.

둘째 經營計劃期間中の 操業度の 平準化와 安定化를 圖謀하여 操業度の 變動으로 因하여 發生되는 不利益이 없도록 하여야 한다. 셋째 生産期間을 될 수 있는 限 短縮하고 製品의 引渡를 신속히 하여 資本效率을 높여야 한다. 生産期間이 長期化되면

註15) 販賣豫定量과 生産豫定量은 期初在庫와 期末在庫를 調整하여 計算되어야 한다. 生産豫定量과 生産實績量은 比較, 評價, 檢討되어야 한다. 生産計劃時 推定原價에 의하여 比較하고 生産計劃×推定販賣單價=販賣推定額이 總原價를 超過할 경우에 生産計劃에 包含되어야 한다. 製品別로 月別, 分期別, 半期別 年間生産計劃은 計劃對 實績評價時에 有利한 것이 된다.

註16) 沈炳求, 豫算管理論, 博英社, 1981, pp.190-191.

그만큼 資金이 固定化되어 資本效率을 저하시키며 財務狀態를 困難케 한다. 能率의 인 生産을 통하여 製造期間을 短縮하고 資本效率과 資本利益率을 最大로 하는 生産計劃을 樹立하여야 한다.

販賣計劃과 生産能力調整¹⁷⁾에 관하여는 첫째 販賣計劃이 生産能力和 一致하는 경우에는 가장 良好한 狀態이다. 둘째 販賣計劃이 生産能力을 초과하고 있는 경우는 販賣計劃을 生産能力水準으로 調整하는것, 生産施設을 擴張할 것, 販賣되어야 할 製品의 一部를 外部에 發注하여 生産能力不足을 補充할 것등이다. 셋째 販賣計劃이 生産能力보다 적은 경우 流通經路의 改善, 販賣組織의 改善, 品質向上, 서비스 改善, 價格政策, 販賣促進 등에 의하여 生産能力和 販賣計劃을 調整하여야 한다. 이것이 不可能할 경우 一部 操業中斷 또는 販賣減少가 계속되는 경우 不必要한 施設을 處分하여야 한다. 生産施設을 擴張 또는 縮小하는 경우 經營活動에 있어서 이것이 費用과 收益, 利益의 諸關係에 어떠한 影響을 미치는가에 대하여 充分한 檢討가 必要하다.

2. 販賣計劃

企業經營의 目的은 利益追究에 있고 利益은 收益의 實現인 販賣에 의하여 얻어진다. 그리고 販賣計劃을 基礎로 하여 生産計劃 등 其他의 모든 計劃이 編成되므로 販賣計劃은 豫算編成의 核心이 된다.¹⁸⁾ 正確한 販賣豫測은 다음과 같은 점에 대한 고려와 分析이 必要하게 된다.¹⁹⁾ ① 過去의 販賣實績, 價格政策, 原價, 財務狀態, 生産能力 등의 企業內部要素 ② 國家別, 地域別, 產業別로 본 一般經濟情勢 ③ 豫想去來處의 態도와 性格 ④ 市場에 影響을 주는 國內外 政治情勢 ⑤ 當該 產業에 대한 政府의 統制와 其他 規程 등의 추세 ⑥ 競爭의 性格과 範圍 ⑦ 販賣促進計劃 ⑧ 關聯되는 販賣費등이다.

販賣計劃은 數量과 價格으로 月別, 分期別, 半期別, 年間 및 製品別, 國內販賣와 輸出別로 作成하여야 한다. 販賣計劃作成方法에는 單純한 推測에 의한 方法으로부터 高度의 統計的인 方法에 이르기까지 여러가지가 있다. 어느 方法을 選擇하느냐 하는 것은 그 企業의 特殊性, 擔當者의 能力, 豫算編成과 計劃에 대한 教育狀態에

註17) 沈炳求, 前掲書, p.186.

註18) 尹根鎬, 前掲書, p.102.

註19) Glenn A. Welsh, Budgeting, Profit-Planning and Control, 1967, p.61.

달려 있다. 그러나 販賣計劃 樹立에 대한 節次는 다음과 같다.²⁰⁾ ① 過去販賣實績의 分析 ② 販賣可能性을 決定하기 위한 市場分析 ③ 장래의 一般 및 特殊經濟狀態의 分析과 評價 ④ 生産能力의 人的 要素, 財務狀態, 原料購入狀況 등 企業自體 內部的 要素의 考慮등이다.

過去 販賣實績의 分析은 販賣計劃의 指針이 될 수 있고 販賣豫測을 위한 段階가 된다. 다음에 販賣할 製品과 그 數量을 決定하는 것은 市場分析에 속한다. 現代의 企業經營은 政治的, 經濟的 變動에 민감하다. 一般的 經濟趨勢의 分析과 判斷은 企業內部的 經濟專門家와 統計專門家를 두어 그들로 하여금 이 問題를 取扱하도록 하는 方法, 企業의 最高經營層이 그의 個人的 經驗과 觀測, 一般的 知識에 의하여 判斷하는 方法, 企業外部에 있는 專門的인 研究機關에 의뢰하여 그 協助와 指導를 받는 方法등 이 있다. 販賣計劃을 최종적으로 決定하기 以前에 工場의 生産能力, 原材料購入事情, 施設擴張, 勞動力의 調達, 資金能力, 經濟的인 操業度 등에 대한 고려가 있어야 한다.

이상과 같이 販賣計劃과 販賣豫算編成을 위한 基礎的인 資料가 수집되면 이것을 綜合하여 效果的인 販賣計劃을 樹立하게 된다. 즉, 販賣製品, 數量, 價格, 市場, 支給條件, 販賣費등 販賣活動에 必要的인 基礎的인 事項에 관하여 販賣計劃을 樹立하게 된다.²¹⁾

3. 原材料需給計劃

生産計劃과 販賣計劃이 決定되면 이에 關係되는 製品의 素材인 原材料需給計劃을 樹立하여야 한다. 原材料使用計劃은 完成品生産에 必要的인 消費計劃이다. 原材料購買計劃은 購買할 各種 原材料의 數量, 購買의 期間, 推定原價를 表示하여 購買活動의 指針이 된다. 또한 資金部로 하여금 적정한 資金計劃과 支給滿期를 豫定할 수 있게 하는 目的이 있다.

註20) G. A. Welsh, op. cit., p.67.

註21) 部門別로 製品을 明示한다. 月別, 分期別, 年間으로 區分 計劃한다. 輸出은 弗貨×弗當원貨=원貨額으로 하고 別途 弗貨金額으로 表示한다. 製品數는 最大의 利益이 確保되는 것으로 選定한다. 限界利益率이 높은 品種을 選擇하여 企業의 實體로서 最大의 利益을 올릴 수 있는 品種構成인가를 검토할 것.

例: 纖維工業의 경우 第1部門은 紡績絲, 第2部門은 織·布類, 第3部門은 染色加工製品으로 區分할 수 있다.

資材의 在庫管理과 購買 및 生産과의 調整問題는 購買契約 成立에 관한 計劃보다는 引渡에 관한 問題이다. 資材의 引渡量은 購買計劃所要에 一致하도록 充分한 時間的 餘裕를 갖고 購買할 수 있도록 하여야 할 것이다. 原材料購買推定은 期初原材料 + 推定原料消費量 + 期末推定原材料在庫量에 의하여 決定한다. 그리고 이것을 購買計劃으로 하기에는 不充分하므로 다음의 諸事項을 同時に 充分히 考慮되어야 한다.²²⁾

① 原材料의 注文日로부터 引受日까지의 購買期間 ② 價格, 支給條件, 引渡 등에 관하여 가장 有利하게 購買할 수 있는 經濟的 發注量 ③ 財務狀態와 能力 ④ 發注量의 品切, 輸送의 不圓滑 등에 의한 受領遲延에 대한 安全 限界 ⑤ 季節的 變動 ⑥ 貯藏保管能力 ⑦ 輸入品の 경우 原材料 購入難 ⑧ 市場의 變動과 購買政策으로서 原資材의 購買計劃은 購買할 各種 原材料의 數量決定과 購買할 各種 原材料의 單位價格의 推定이라는 2가지의 問題를 갖고 있다. 製品의 生産計劃이 決定되면 各 製品別로 그 生産에 必要한 原材料의 種類別로 數量과 金額을 推定한다.²³⁾

生産過程에 있어서 原材料消費를 決定할 경우 購買와 在庫, 生産水準의 最適均衡化가 必要되었던 바와 같이 原材料의 所要量, 原材料의 在庫量과 購買量間의 最適均衡化가 計劃될 것이 必要하다. 原材料費推定을 決定하는데 있어서는 그 所要量이 保有되고 있는가를 確認하고 또한 實際로 發生한 材料費를 分明히 하기 위하여 原材料消費推定量을 상세히 決定하고 이에 關係되는 購買計劃을 作成하는 것이 重要하다.

이와 같은 原材料費計算의 主要目的은 다음과 같다.²⁴⁾ ① 原材料使用量の 決定 ② 原材料使用時期의 決定 ③ 使用材料原價의 決定 ④ 移越在庫의 數量과 價額의 決定 ⑤ 購買材料의 數量의 決定 ⑥ 材料購買時期의 決定 ⑦ 材料費와 材料在庫量, 그 價額을 統制하기 위한 方法의 決定 등이다.

4. 人員需給 및 勞務費計劃

勞務費는 生産設備의 近代化, 省力化에도 불구하고 製造原價에서 차지하는 比重이 크다. 특히 現金支出原價(out of pocket cost)이므로 신중한 勞務費計劃과 組織的

註22) G.A. Welsh, op. cit., p.108.

註23) ① 製品에는 數種의 原料가 混合되므로 別途 製品別 原料構成表를 作成할 것.

② 外國輸入原料는 數量×弗貨×元貨의 算式에 의하여 金額을 計算한다.

③ 月別, 分期別, 半期別, 年間の 順으로 作成할 것.

④ 當期の 原材料 數量計劃은 期末在庫量+原料必要量+基礎在庫量에 의하여 推定한다.

註24) J.B. Heckert and J.D. Wilson, Business Budgeting and Control, 1955. p.114.

統制가 必要하다. 勞務費計劃과 統制는 ① 所要人力 ② 人力充員 ③ 教育和 訓練 ④ 職務評價 ⑤ 成果評價 ⑥ 勞動組合과의 交渉 ⑦ 賃金 및 給與管理 등의 重要性和 複雜性을 內包하고 있다.

勞務費는 最高經營層, 中間管理層, 스태프層, 職工場長層, 熟練勤勞者層등의 企業에 의하여 고용된 從業員에 대하여 現金支出로 構成되어 있다. 이러한 勞務費計劃의 編成은 長期 및 短期의 計劃管理을 樹立하는 것이 企業의 勞務計劃 또는 勤勞者의 福祉厚生을 위하여 有益하다.

勞務費推定計劃編成方法은 첫째 각 製品單位當의 直接勤勞時間을 豫測하고 다음에 그에 關聯되는 平均賃率과 製品數量을 乘積하면 勞務費의 總額이 計算된다. 둘째 어떠한 數量 또는 金額에 대한 勞務費의 比率을 推定하여 直接勞務費를 計算하는 方法등이다.²⁵⁾

勞務費는 人間의 勞動과 關聯이 있으므로 그의 計劃編成에 있어서는 다른 原價의 豫算編成에서 볼 수 없는 特殊한 考慮를 하여야 한다. 勞務費를 最小限으로 절감하는 것도 重要하지만 勤勞者는 機械가 아닌 人間이므로 經營者는 勤勞者의 利益을 위하여 雇傭의 安定, 報酬의 公正, 昇進의 機會, 作業環境 등에 관하여 合當한 고려를 하여야 할 것이다.²⁶⁾

勞務費豫算計劃²⁷⁾은 첫째 豫算期間의 生産計劃을 實施하는데 必要한 勤勞者의 數, 職種, 作業時間(工數) 및 勞務者 需要의 時期를 推定한다. 둘째 生産計劃을 遂行하는데 必要한 勞務費를 推定한다. 셋째 勞務費에 대한 現金支出額과 支給時期를 豫定하기 위한 資料를 提供한다. 넷째 作業能率의 測定과 勞務費의 統制에 대한 적정한 基準을 提供한다. 다섯째 推定財務諸表作成의 基礎가 되며 綜合的 利益管理에 기여한다.

5. 設備投資計劃

設備投資計劃은 企業의 體質과 成長을 위한 重要한 計劃의 經濟性을 評價하기에 앞서서 評價와 關聯되는 前提的인 諸問題를 檢討할 必要가 있다. 設備投資計劃은 需

註25) G.A. Welsh, op.cit., p.119.

註26) ① 部門別 및 製品別 人員明細表를 作成할 것.

② 月別, 分期別, 半期別, 年間的 順으로 人員變更勞務計劃을 作成할 것. ③ 間接人員에 대한 勞務費는 固定的 性格을 갖고 있으므로 直接勞務費에 合算하면 總金額이 計算된다.

註27) J.B. Heckert and J.D. Wilson, op., cit., p.231.

要豫測으로 부터 始作된다. 需要豫測은 製品의 生産 및 販賣計劃의 基礎가 되며 投資의 規模 또는 投資의 所要額을 決定하는 基礎가 되기 때문이다. 設備投資를 규정하는 要因은 企業內部的 生産과 販賣, 人員 投資등의 諸能力뿐만 아니라 市場需要와 市場占有度の 變動, 産業技術의 變化, 國民經濟 및 業界의 動向등 여러가지 外部的인 要因과도 關聯되어 있다. 따라서 短期的이고 個別的인 計劃 또는 長期的이고 綜合的으로 樹立되어야 한다.

設備投資計劃의 樹立過程은 一般的으로 다음의 4가지 段階이다.²⁸⁾ ① 設備投資의 前提가 되는 生産과 販賣計劃을 樹立할 것 ② 設備에 관한 各種의 情報과 아이디어를 수집할 것 ③ 設備投資의 代替案을 評價하여 選擇하고 順位를 決定할 것 ④ 實行과 事後審査등이다.

設備에 있어서는 먼저 企業全體를 본 長期計劃의 目標가 設定되어야 한다. 長期計劃은 一般的으로 賣出額의 目標, 市場占有度, 製品構成 특히 新製品, 總資本利益率, 生産性的 目標, 研究開發의 方針 등이 고려되어야 한다. 이러한 目標가 決定되기 위하여는 需要豫測에 의하여 製品의 量的 豫測을 하는 것이 必要하며 新製品이나 生産方法에 관한 技術的 情報가 수집되어야 한다. 長期的인 豫測을 위하여는 經濟豫測, 需要豫測, 市場調査, 技術調査, 등이 必要하다. 한편 設備投資가 必要한가에 대한 判斷을 위하여는 現存設備의 現象分析이 이루어져야 한다. 이경우 現存設備은 現在의 生産能力이나 固定資産回轉率, 操業度の 量的인 分析과 耐用年數, 操業도와 修繕費 등의 調査, 代替 및 近代化의 必要性등의 質的 分析이 必要하다.²⁹⁾ 設備投資計劃은 生産計劃에 副應하고 資金收支 計劃에 反映되도록 하여야 한다.³⁰⁾

6. 製造原價計劃

推定製造原價는 原材料費, 直接勞務費, 製造間接費등의 製造豫算과 在工品豫算에 의하여 作成된다. 生産計劃에서 計上된 原材料費와 直接勞務費, 製造間接費에 在工品現在額을 加算하고 期末在工品 豫算을 差減하면 推定製造原價가 算出된다. 製造原價明細書의 內容은 各 原價要素마다 그 發生額을 表示하고 그 總額인 當期製造費用에 期初在工品在庫額을 加算한 金額에서 期末在工品在庫額을 差減하여 當期完成

註28) 李聖淳, 投資決定論, 法文社, 1982(重版), p. 48.

註29) 李聖淳, 前掲書, p. 48.

註30) ① 資金投資所要 및 期間은 月別, 分期別, 半期別로 作成하여 資金收支計劃에 反映토록 한다.

② 機械裝置에는 必要한 人的資源도 包含되는 것으로 한다.

品の製造原價를 表示한다. 이 製造原價를 計算하지 않으면 正確한 賣出原價의 決定과 在庫製品의 評價가 不可能하다. 따라서 製造原價計算은 必要하다.

損益計算書上的 賣出原價의 算出은 이 製造原價計算에 의하여 可能하기 때문이다. 그리고 이 當期製品原價의 內容은 有利한 經營을 하기 위하여 必要하다.³¹⁾ 推定製造原價計劃은 企業會計基準에 의한 樣式을 導入하여야 한다.

7. 資金收支計劃

資金計劃의 目的은 첫째 資金과 資本의 運用 및 調達의 適合을 期하여 資本構造를 健全케 하여 財務的 流動性을 確保한다. 둘째 資金과 資本을 될 수 있는 한 效率的으로 運用하여 그 回轉率을 높이고 資本收益性의 增進에 기여한다. 이러한 資金計劃의 目的을 達成하기 위하여는 資金 移越表, 資金豫定表, 固定資金計劃表, 財務分析 其他의 管理會計的 技法이 利用된다.³²⁾

資金收支計劃은 利益計劃과를 比較하면 그 重要性을 알 수가 있다. 資金收支計劃의 重點은 主로 月間에 있어서 現金收支의 適合, 資金移越의 適正化에 있다. 一定期間에 있어서 現金收支를 豫想하고 資金不足이 豫測되는 경우 資金의 調達을, 그리고 資金過剩이 豫想되는 경우에는 過剩資金의 運用을 計劃한 資金收支計劃을 樹立하여 이것에 의하여 資金收支의 適合을 期하는 資金管理의 中心課題가 된다.

資金收支計劃은 1個月을 單位로 하고 現金主義原則에 의하여 그 期間內에 있어서의 資金收支의 適合을 期하려는 計劃이다. 各 月の 資金收支過不足은 前月資金移越額 + 當該月の 資金收支計劃額 - 當該月の 資金支出計劃額 = 該當月の 資金收支過不足額(次期移越額)과 같이 算定한다. 各 月の 割當된 資金收支殘額이 이것을 超過하는 경우에 그 超過額의 運用에 있어서 資金收支殘額이 이에 不足하는 경우에는 그 不足額의 調達을 計劃한다. 또한 資金收支不足이 發生되는 月에는 그 不足額을 資金移越豫定額에 加算한 金額을 調達하여야 한다.

8. 損益計劃

推定損益은 企業全體의 利益計劃, 收益計劃, 費用推定등을 表示하며 各 部門別 豫

註31) 申甲, 新經營分析, 貿易經營社, 1982, pp.241-243.

註32) 梁貫炫, 現代 管理會計論, 博英社, 1982, pp.241-243.

算에 의하여 費用, 收益의 各 項目을 集計, 作成한다. 이것은 事業年度期末에 있어서의 財務狀態를 나타내는 流動性和 安定性이 分明히 되어야 하며 이를 위하여 推定 貸借對照表를 必要로 하기 때문이다. 推定損益計劃의 賣出額, 原材料費, 勞務費, 製造間接費, 販賣費, 一般管理費, 營業外損益등의 諸 部門豫算을 基礎로 하여 다음과 같이 作成한다. ① 賣出額은 賣出額計劃에서 賣出에누리, 還入등을 差減하여 推定한다. 賣出에누리와 還入豫算이 編成되어 있지 않으면 過去資料를 參考로 하여 推定한다. ② 賣出原價는 製造原價計劃 및 製品在庫計劃으로 부터 推定할 수 있다. 製造原價計劃은 製造費用計劃에 在工品豫算의 期初在工品現在額을 加算하여 이로부터 期末在工品現在額을 差減함으로써 算出한다. 이것에 製品在庫計劃에 期初製品在庫現在額을 加算하여 期末製品現在額을 差減하면 賣出原價計劃을 算出할 수 있다. ③ 販賣費와 一般管理費의 推定値는 各各의 豫算으로부터 推定할 수 있다. ④ 營業外損益推定値는 營業外損益豫算으로 부터 推定한다. 이에 대한 樣式은 企業會計基準의 標準樣式에 의한다.

9. 財務計劃

推定貸借對照表는 事業年度期末에 있어서의 資產과 資本의 狀態 즉 經營財務狀態를 豫測하게 하는 것이다. 企業의 最高目標는 資本의 收益性增大에 있고 이것은 財務安定性和 流動性的 適正維持를 前提로 하는 것이다. 따라서 推定貸借對照表를 作成함으로써 事業年度末의 財務狀態를 豫測하고 이에 의하여 各 部門計劃의 適否를 判斷하여 修正한다는 것은 重要하다. 그리고 推定損益計算書의 計算的 正確性을 檢證할 수도 있다.

經營計劃은 事業年度開始前에 完成되어야 하는 데 前期末貸借對照表는 아직 作成되지 않고 있다. 따라서 11月末의 實際貸借對照表의 殘額을 起點으로 하여 12月中의 去來를 豫測하고 前期末貸借對照表가 確定되면 既作成된 推定貸借對照表를 部分的으로 修正할 必要가 있다.

IV. 經營計劃達成을 위한 管理會計分野

企業經營의 計劃問題에 있어서는 豫算과 그 豫算統制가 經營計劃의 中心이 된다. 豫算은 一般的으로 一年以內的 短期的인 綜合計劃을 意味한다. 이러한 豫算編成의

準備段階課題는 여러가지의 豫測과 調査의 實施에 있다. 특히 豫算編成의 前提가 되는 個別的 計劃은 技術革新의 급격한 進展과 그에 수반되는 需要構造의 變化때문에 더욱 重要視 되고 있다.³³⁾ 企業이 繼續的으로 新製品을 開發하여야 하고 陳腐化된 設備를 適期에 最新設備로 代替하여야 한다. 그리고 새로운 知識과 能力을 가지고 있는 有能한 從業員을 採用해야 할 必要性이 크게 增大되고 있다. 특히 이들은 年度 事業豫算으로서 施行되는 販賣計劃과 生産計劃과의 關聯속에서 推進하는 것이 必要하다.

이러한 事業活動의 準備를 하기 위한 經營構造計劃은 企業의 成長과 發展을 위하여 重要하다. 이것은 企業全體의 立場에서 豫算編成作業過程에 包含하는 것이 經營의 基本的 計劃을 樹立하는데 그의 重要的 意味가 있다고 생각한다. 이러한 經營計劃은 企業의 積極的인 行動, 明哲한 指導力과 함께 全社員의 모든 階層의 從業員의 生産力에 의하여 遂行되어야 한다. 企業成長의 繼續性의 主因이 最高經營層의 經營戰略과 計劃 및 그 實施에 대한 指導力이 있다고 지적된 點은 成功的인 企業에서의 經營計劃 즉 事業計劃의 重要性을 強調한 것이 된다.

計劃設定의 最終段階에서 各 代替案中에서 計劃目標 達成에 가장 有效한 것을 選擇하는 것은 經營者의 意思決定에 의하여 行하여 진다. 특히 戰略的 經營計劃設定에 있어서 그와 같은 經營의 리더쉽 發揮에 의한 計劃設定은 격변하는 經濟的 環境에 對處하고 企業의 繼續的인 成長을 위하여 더욱 重要視하고 있다. 그러므로 經營計劃은 企業이 目標하는 바에 따라 推進되기 위하여 그것이 達成될 수 있도록 動機賦與가 必要하며 事業部單位로 責任을 賦與하고 항상 그 實績을 計劃과 對比하여 그 評價가 이루어져야 한다.

1. 動機賦與會計

人間行動에 대한 管理會計의 研究가 활발히 움직이고 있는 것은 企業發展을 위하여 반가운 일이다. 이것은 行動的 側面의 會計(behavioral aspect of accounting) 또는 會計의 行動的 意味가 強調되고 있기 때문이다. 會計는 測定, 傳達의 過程으로 보고 이것을 行動科學會計의 觀點에서 본다면 會計는 여러가지 行動的 目的(behavioral objectives)에 따라 經濟的 情報를 測定, 傳達하는 過程으로 定義한다. 이것은 會計가 많은 行動的 作用이 이루어진 會計情報로 要約하는 過程이며 會計測定 또는 情報

註33) 車永煥, 經營計劃論, 進明文化社, 1982(3版), p.27.

傳達自體가 行動을 構成하는 것으로서 行動의 目標이 되고 있기 때문이다. 目標의 設定과 이에 關聯된 豫算의 編成으로 行動의 相互作用이 나타나고 있다.

會計는 行動的, 社會的 次元을 環境的 要因에 의한 分類에서 본다면 會計의 機能은 圓形의 中心部에 위치하여 個人의 欲求, 態度, 集團의 壓力, 統制, 社會經濟的 環境에 영향을 받는다는 事實을 알 수 있다. 여기에서 會計는 傳統的으로 생각되어 온 會計에 대한 思考보다는 會計의 領域이 더 廣範圍하고 複雜하게 되어 있다. 이것은 會計가 根本的으로 人間의 行動을 中心으로 하는 學問이고 그 行動的, 社會的 側面은 傳統的 技術의 側面에 比하여 거의 認識되기 때문이다.

이러한 行動科學會計는 財務會計領域에도 問題되는 것이나 主로 管理會計의 領域이므로 一般的으로 行動管理會計의 形態로 展開되어 진다. 行動管理會計는 管理會計의 行動科學的 研究를 의미하는 것이고 그 中心課題는 動機賦與會計(motivation accounting)가 되는 것이다. 動機賦與는 行動을 活潑시켜 어떠한 目標을 向하도록 그 行動을 規制하고 維持시키는 것이다. 動機賦與論의 會計的 意義는 다음과 같다.³⁴⁾

첫째 個人의 思考와 行動은 그의 欲求와 目標(needs and goals)를 나타낸다. 그러나 이들의 關係는 複雜하다. 이것은 欲求와 目標이 個人의 生理的, 心理的 狀態의 變化로 끊임없이 發展하고 變化되기 때문에 나타나는 現象이다. 한편 目標達成이 不可能하면 다른 目標이 代置되어 設定될 수 있는 中間目標(intermediate goals)도 될 수 있다. 둘째 欲求와 目標은 個人의 個性(personality)을 中心으로 形成되는 傾向이 있다. 따라서 個性은 動機賦與에서 매우 重要한 役割을 한다. 또 個性은 社會的 相互作用에 의하여 形成되는 경우도 있어 集團과의 關係에서도 영향을 받는다. 自己評價(self evaluation)는 자신과 자신이 속한 集團과의 比較하여 얻는다. 이 評價基準은 個人의 相對的 地位와 個性에 따라 다르게 決定된다. 세계 欲求는 個人의 知覺, 순간적인 心理狀態, 環境的 狀況에 따라 나타난다. 大部分의 欲求는 平常時에 非活動的이고 潛在的이다. 다만 어떠한 特殊한 欲求만이 行動을 하기 위하여 活動的이 된다.

이상의 3가지는 動機賦與會計形成에 큰 영향을 주고 있다. 특히 美國會計學會(AAA)는 組織의 目標과 成果는 會計上의 金額으로 表示되며 또한 個人의 成果는 會計上의 尺度가 評價되어 질 때가 많기 때문에 動機賦與理論의 會計的 意義는 다른

註34) AAA, Report of the Committee on the Relationship of Behavioral Science and Accounting, Accounting Review, Supplement, 1971. p.127.

어떠한 行動領域보다는 크다고 指摘하고 있다.³⁵⁾ 管理會計機能은 本質적으로 行動機能이며 管理會計 시스템의 性質과 範圍는 그 시스템을 設計하고 運用하는 會計擔當者가 가진 人間行動의 見解에 따라서 큰 영향을 받는다.³⁶⁾

一定한 會計期間의 經營計劃을 통하여 發展을 위한 目標達成에 있어서는 企業이 과감히 動機賦與理論을 適用해야 함을 強調한다. 近代組織理論模型이 企業組織에 있어서 人間行動을 보다 現實적으로 表現하기 위하여는 管理會計의 理論과 性格을 擴張하고 擴大할 必要가 있다. 더우기 會計擔當者는 複雜한 社會的, 心理的 動機賦與나 組織參加者의 限界에 대한 認識과 理解를 높여야 한다. 會計는 目標設定이나 業績評價에 있어서 重要한 役割을 擔當하고 있다. 會計擔當者는 會計 시스템의 運用에서 發生된 動機賦與의 性質에 끊임없이 민감해야 할 것이다.

經營計劃이 所期의 成果로 達成되기 위하여는 이미 充分한 報酬로 주고 있는 사람들에 대하여는 自尊心이나 自己實現에 공헌할 수 있는 組織方針과 實踐에 전념하는 것이 더욱 훌륭한 動機賦與를 提供하는 것이 될 것이며 業績目標의 設定過程에 있어서는 그 目標達成에 責任있는 사람들의 參加가 있어야 할 것이다.³⁷⁾

2. 責任單位會計

責任會計는 經營組織上의 責任單位마다 그 業績을 個別的으로 評價할 수 있도록 意圖되어 體系化되어 進 管理會計의 領域이다. 특히 業績評價에 대한 役割을 위하여는 經營組織上의 責任單位마다 業績을 個別로 評價할 수 있는 會計가 必要하다. 責任會計를 活用하면 各 部門의 管理者에게 會計責任을 주고 業績에 대하여 責任에 대한 追認을 할 수가 있다. 이러한 責任會計는 動機賦與責任會計의 配慮없이 展開할 수 없다.³⁸⁾ 따라서 行動이나 管理의 責任單位를 形成하여 사람을 主體로 하는 會計이며 또한 그것은 結果적으로 사람들의 執行活動의 結果를 評價하며 執行活動 前後에 걸치는 過程에 있어서의 機能 즉 目標值의 實現으로서 管理者나 執行者가 努力할 수 있도록 指向되며 또한 그러한 行動이 行하여 질 것이 包含되어 進다.

責任會計의 主된 目的은 ① 原價管理 ② 豫算管理 ③ 業績評價 ④ 프로젝트 (project)管理의 目的등을 들 수 있다. 이러한 責任會計는 會計管理시스템을 管理組

註35) AAA, op.cit., p.255.

註36) E.H. Caplan, Behavioral Assumption of Management Accounting Review, July 1966, p.496.

註37) F.H. Caplan: op. cit., p.64.

註38) 梁貫炫, 現代 管理會計論, 博英社, 1982. p.96.

織 내지 部門管理者, 監督者의 責任에 결부시키는 것을 의미하기 때문에 責任組織의 確立이 必要하다.³⁹⁾ 여기에 經營管理를 위하여 職能別 責任, 權限의 下部委讓이 行하여지며 事業部別로 責任單位體制確立이 必要하다. 따라서 責任單位를 具體적으로 是 事業部일 때도 있다. 또한 支店, 營業部, 工場, 機能別 部門, 課 또는 工程의 모든 責任單位를 細分하여 보면 個個의 作業者의 活動까지도 關係된다. 다만 이것이 責任會計에 있어서 責任組織으로 되기 위하여는 管理活動에 대하여 責任을 가진 자가 明確하게 되어 있지 아니하면 안된다. 責任會計에 있어서 經營計劃을 達成할 수 있는 責任組織은 組織의 가장 下部層의 個人活動의 能率管理까지 包含되어야 할 것이다.

大規模企業에 있어서는 그의 經營活動을 한 사람의 힘만으로 하는 것이 아니라 權限의 委讓에 의하여 여러 사람들이 그것을 分擔하게 되는 階層的 分化를 特徵으로 하고 있다. 個人的 性格을 本質로 하는 責任은 委讓의 過程을 통하여 發生하고 委讓이 있는 곳에 全體로서의 責任의 連鎖가 成立된다. 企業組織은 이러한 責任의 連鎖的 體系이다. 會計的 觀點으로 보는 경우 이 責任을 지는 個人은 궁극적인 責任中心點으로 생각할 수 있으므로 企業組織은 결국 責任中心點의 連鎖的 體系이다. 따라서 責任會計制度는 이와 같은 個人責任에 결부된 責任中心點의 連鎖的 體系로서 그 基礎를 하고 있음을 알 수 있다.

3. 事業部制會計

事業部制度(division system)는 一般적으로 同一企業內부의 組織單位이다. 그리고 企業의 諸經營活動을 各各 獨自인 市場과 製品을 갖는 利益責任單位 또는 獨立採算的인 管理單位를 分割함과 同時에 이들을 統制하는 本部를 形成하는 分權的인 經營管理形態이다. 責任會計는 事業部制가 아닌 各 部門에도 適用되는 概念이나 事業部制度 있어서는 責任會計가 必須的인 것이다. 事業部長의 業績을 評價하고 事業部를 管理하기 위하여는 「一般적으로 公正妥當하다고 認定된 企業會計原則」에 準據하여 全社的인 事業年度의 總損益을 算出하지만 傳統的인 財務會計로서는 不充分하다. 이것은 어디까지나 事業別로 月次收益과 月次原價를 獨立의 測定한 事業部利益을 算出하여 事業部長의 業績을 評價해야 할 必要가 있기 때문이다.⁴⁰⁾ 企業規

註39) H.B. Ailman, Organizational Planning to tie in with Responsibility Accounting, Reading in Cost Accounting, Budgeting and Control, ed., by W. E. Thomas from NACA Bulletin, 1968, p.119.

註40) 李光澤; 現代管理會計, 進明文化社, 1981, p.460.

模가擴大되고 事業活動이 複雜化함에 따라 執權管理組織보다 分權管理組織이 不可避하다. 分權管理組織으로서는 從來 販賣部, 生産部, 購買部, 管理部, 資金部, 總務部 등 職能別 分權組織이 一般的인 것이었다. 그러나 이것은 利益責任, 原價責任 遂行에 不過하고 綜合的인 利益管理가 困難케 되는 결점을 補完하기 위한 것이 事業部別 分權組織이며 이것이 事業部制度인 것이다. 事業部制度에서는 企業全體를 몇 개의 事業部로 分割하고 이것을 總括하는 것으로서 本部를 둔다. 각 事業部長에 대하여 當該 事業活動에 관한 모든 權限과 責任을 賦與하고 收益과 原價를 포괄하는 利益責任을 갖게 한다. 本部는 企業全體로서의 綜合管理를 遂行하기 위하여 一定한 權限을 留保⁴¹⁾하여야 하고 이러한 事業부와 本部와의 責任, 權限의 明確化는 事業部制의 運營에 있어서 특히 重要的 前提條件으로 된다.

결국 事業部制度는 利益責任에 의한 分權制度에 그 特徵이 있으므로 事業部長의 業績은 本社로 부터 提示된 利益目標를 實現한 程度에 의하여 評價된다. 따라서 事業部制會計에 있어서는 各 事業部長의 利益業績을 어떻게 評價하느냐가 最大의 課題로 된다. 그리고 事業部制는 企業이 企業環境에 適應하기 위하여 設立된 管理組織이지 결코 絶對的인 것은 아니다. 이 組織은 管理活動의 能率化와 有能한 管理者養成에 있는 것으로 利益管理和 人事管理에 공헌하는 有利한 點이 있다. 그러나 管理費의 增加와 全社的 調整의 困難이 있기 때문에 이들의 得失을 充分히 고려하여 實施하여야 한다. 事業部の 業績評價基準은 基本的으로 利益이며 이러한 事業部の 表示基準은 資本利益率과 賣出額利益率, 期間利益등이 있게 된다. 長期利益管理에는 使用資本을 고려한 資本利益率이 바람직하나 短期利益管理에는 資本利益率을 分解한 賣出額利益率 또는 期間利益이 效果의이다.⁴²⁾

이에 의하여 事業部制度下의 事業部別 分權制度를 뒷받침하기 위한 內部報告制度(internal report system)가 確立되어야 한다. 各 事業部內의 諸 報告는 本部 提出의 報告와의 調整을 고려하여 本部 提出報告의 內容明細가 事業部內部報告로서 바로 파악될 수 있어야 한다. 事業部內의 主要 報告書의 樣式은 本部의 指示 또는 承認을 받도록 한다.

註41) 本部가 留保해야 할 機能: ① 本部의 調整機能에 속하는 것 - 全社的인 基本方針의 設定, 人事管理 등 ② 本部의 集中이 經濟的인 것 - 研究開發, 情報의 蒐集과 傳達 등

註42) 李光澤, 前揭書, p.462.

4. 業績評價會計

事業計劃의 年度事業期間中 執行을 통하여 나타난 實績은 반드시 分析을 必要로 한다. 前年度對比分析과 經營分析은 計劃對比 實績差異에 대한 原因이 규명되고 次期 事業計劃樹立時 調整되는 役割을 할 수 있다. 企業經營에 있어서의 經營成果의 要素를 收益性和 安定性, 流動性 등의 3가지 部面으로 大別, 分析하여 여기에서 얻은 企業의 實績을 中心으로 自己企業의 過去實績, 同業界 및 全 業界間的 經營實績을 比較하여 自己企業의 經營實態를 파악함으로써 앞으로의 對策을 講究할 수 있는 것으로서 有益한 것이 된다.⁴³⁾

經營分析에서 利用되고 있는 一般的인 方法은 企業에서 提供되는 計數的인 資料만을 토대로 하는 것이므로 經營의 非計數的인 側面에 관하여는 相當한 限界를 設定하지 않을 수 없다. 이 點에 관하여 월(A. Wall)은 財務的 要素, 景氣變動을 經營分析의 大要素로 指摘하고 있으며 길만(S. Gilman)도 信用分析의 4c⁴⁴⁾를 들므로서 經營의 非計數的 側面을 同時에 함유하는 有機的 結合體라 할 수 있으므로 經營分析 또는 計數的인 側面에만 強調할 수는 없는 것이다. 非計數的인 側面에 대한 經營分析의 限界性을 補完하기 위한 方法으로는 企業의 基礎資料를 철저히 分析하고 評價하는 것이 바람직하다.

企業經營의 장래를 判斷하기 위하여 經營計劃에 관한 事項을 分析할 경우는 첫째 豫定된 年度別 事業計劃과 投資計劃에 대한 分析이다. 事前計劃分析에 있어서는 그 事業의 目的과 規模, 收益性, 技術的 可能性, 市場性, 投資時期, 其他 必要한 事項 등을 檢討할 必要가 있다. 이와 같은 事業 및 投資計劃은 根本的으로 利益計劃을 前提로 하는 것이므로 企業의 利益政策에 관한 것도 充分히 評價되어야 한다. 둘째 이와 같은 事業計劃을 뒷받침하게 되는 財務計劃의 分析이 뒤따라야 한다. 財務計劃의 分析에는 事業計劃과 成功的으로 支援하기 위한 資金의 所要判斷, 그 資金의 調達源泉과 方法 그리고 投資以後 企業의 財務流動性和 安定性의 評價등이 重要한 分析內容이다. 특히 앞으로의 收益性和 流動性에 관한 判斷에는 推定損益計劃과 推定貸借對照表등이 큰 도움을 주게 된다. 그리고 金融機關은 去來企業에 대한 繼續的인 情報蒐集을 통하여 業體別 信用調查綴을 정리, 保存함으로써 貸出審査, 信用分析을 위한 基礎資料를 確保하고 있다. 具體的으로 特定企業에 대한 與信의 適否를 判斷하기

註43) 玄點休, 經營分析, 博英社, 1982(全訂重版), p. 417.

註44) Character, Capacity, Capital, Condition

위하여 現在 使用하고 있는 定型화된 評價方法이 貸出審査技法의 發展에 크게 기여하고 있다.⁴⁵⁾ 따라서 企業은 銀行의 企業體評價基準表⁴⁶⁾에 의하여 自己企業의 評價를 할 機會를 갖는 것도 좋을 것이다.

결국 業績評價會計는 組織上의 責任別로 計劃과 實績을 計數에 의하여 對應시키는 것이다. 여기에 組織上의 業績을 評價하기 위하여 使用되어진 모든會計節次와 會計報告書가 포함된다. 業績評價會計는 一部の 會計人이 責任會計라고 부르고 있는 機能도 포함되며 原價以外の 計數資料도 對象으로 한다. 특히 事業部制度下의 業績評價에 있어서는 GE社(General Electric)가 採擇하고 있는 다음의 8個의 基準에 따른 複數基準도 좋으리라고 생각된다. ① 利益(profitability) ② 生産性(productivity) ③ 市場에서의 地位(market position) ④ 製品의 리더쉽(product leadership) ⑤ 能力開發(personal development) ⑥ 從業員의 態度(employee attitude) ⑦ 公共責任(public responsibility) ⑧ 短期目標와 長期目標와의 調整(balance between short run and long range goals) 등이다. 역시 最近의 傾向으로 보아서 複數基準을 取하면서 이 中에서도 특히 目標利益達成을 重要視하는 것이 바람직할 것이다. 여기에 目標利益은 물론 資金收支計劃도 調整되어야 한다.

以上の 事業部の 業績評價基準은 왜 必要한가에 대한 意義와 目的⁴⁷⁾은 첫째 事業部の 責任者가 管理者의 意思決定을 하는데 役割한다. 둘째 本社의 最高經營者의 意思決定役割에 必要하다. 셋째 本社의 最高經營者가 事業部長의 業績을 評價하는데 使用하는 것이 좋다고 생각한다.

V. 結 論

1. 要 約

經營計劃은 企業의 目標을 達成하기 위한 指標이며 最高經營者의 管理指針이다. 經營計劃은 會計年度初에 指示하는 最高經營者의 權限이며 責任會計와 關係된다.

註45) 申甲, 新經營分析, 貿易經營社, 1983, p. 469.

註46) 總評點이 100點滿點 基準으로 70點以上인 業體는 優良業體로 認定하여 약0.5%만큼의 낮은 金利를 適用받는다. 總評點이 70點 未滿인 業體는 優良業體보다 약 0.5%만큼 높은 金利로 부담한다. 또한 割引어음의 경우 50點을 基準으로 優良과 不良으로 나누어진다. 項目別로 最上級에서 最下級으로 4等級하여 A,B,C,D로 加重値에 따라 評點하도록 되어 있다.

註47) David Solomons, Divisional Performance, Measurement and Control, Financial Executives Research Foundation, p.83.

이와 같은 經營計劃을 會計分野와 關聯하여 본다면 生産計劃과 販賣計劃, 原材料需給計劃, 人員需給 및 勞務費計劃, 設備投資計劃, 資金收支計劃, 損益計劃 및 財務計劃등을 期間計劃으로하여 細分할 수 있다.

이러한 經營計劃을 達成하기 위한 會計領域은 動機賦與會計와 責任會計, 事業部制會計 및 業績評價會計등이라고 생각한다. 經營計劃은 達成되어야 하며 그것이 達成될 때 企業은 成長하며 發展된다. 특히 經營計劃은 長期戰略에 의하여 樹立되어야 한다. 經營計劃을 통한 目標達成은 企業이 追求하는 社會的 責任이며 그것이 이루어질 때 個別經濟인 企業의 發展은 可能하며 이것은 國民經濟發展과 密接한 關聯이 되고 있음을 否認할 수 없다.

2. 結 語

企業의 發展과 成長은 企業이 바라는 目標의 自主的 設定과 組織構成員의 努力을 目標達成에 參加시킬 수 있도록 그 雰圍氣를 造成하는 管理에 있다. 適正利潤의 實現과 財務의 流動性 確保는 오늘의 企業이 渴望하는 切實한 要請임을 否認할 수 없을 것이다. 이것은 모두의 企業들이 自己의 短期的인 事業年度의 經營計劃에 充實하려는 意圖는 必然的이며 또 그렇게 實行되지 않으면 안되는 現實에 있다. 現實적으로 計劃에 充實하지 못하고 目標의 達成率이 희박하거나 그것을 計劃表에 不過한 것으로 보려는 막연한 姿勢도 否認 못할 것이다. 그러나 바람직한 計劃設定에 대한 姿勢는 最高經營者라면 組織構成員에게 호소할 수 있는 公지를 갖어야 하는 것은 企業의 正當한 責任일 것이다. 막연한 訓示의 題目으로 安住할 것이 아니라 企業發展이 國民經濟發展에 聯結이 될 수 있다는 社會的 責任을 다 하여야 할 것이 要求된다. 여기에 必要한 것이 經營計劃會計를 包含한 管理會計라고 생각한다.

管理會計는 이와 같이 經營者로 하여금 經營活動을 計劃하고 統制하는 것을 容易하게 위하여 經營者에게 定規的인 會計情報를 提供하며 그것을 經營者로 하여금 非定規的인 問題解決을 위한 意思決定에 利用하도록 特殊한 會計情報도 提供하고 있는 것이다. 이러한 管理會計가 會計의 焦點을 財務去來를 記錄하고 分析하는 것으로부터 意思決定을 위한 情報를 提供하는 것으로 移行된 것은 企業發展을 위하여 반가운 일이다. 따라서 이것은 生産規模의 確定과 生活水準向上등에 成功한 現代資本主義制度에 크게 기여하였던 것이다. 經營計劃은 그 計劃의 바람직한 成果를 위하여 管理的 機構를 設定하고 計劃된 成果와 實際의 成果가 一致되도록 是正措置함으로서 이루어질 때 會計가 바라는 그 機能과 目的이 바로 成熟되는 것이라고 생각한다.

參 考 文 獻

- Kenneth R. Andrews. The Concept of Corporate Strategy, Richard D. Irwin, Inc., 1980.
- Barry E. Cushing, Accounting Information Systems and Business Organization, Addison-Wesley pub., Co., 1978.
- Anthony Hopwood, Accounting and Human Behavior, Prentice Hall, Inc., 1975.
- Paul A. Griffin, Usefulness to Investors and Creditors of Information Provided by Financial Reporting, A Review of Empirical Accounting Research, Financial Accounting Standards Board of the Financial Accounting Foundation, 1982.,
- John Kingston Ford, A Framework for Financial Analysis, Prentice Hall, Inc., 1981.
- Carl Heyel, Accounting and Control, Litton Educational Pub., Inc., 1979.
- Amir Barnea. Robert A Haugen-Lemma W. Senbet, Agency Problems and Financial Contracting, Prentice-Hall, Inc., 1985.
- Robert W. Scapens, Management Accounting, Macmillan Pub., Ltd., 1985.
- Edwin H. Caplan, Management Accounting, Macmillan pub., Ltd., 1985.
- Edwin H. Caplan, Management Accounting and Behavioral Science, Addison-Wesley pub., co., 1971.
- Lauren Kelly Newton, Accounting Policy Formulation Addison-Wesley pub., Co., 1980.
- Alan J. Baker, Business Decision Making, Croom Helm London, 1981.
- M. R. Mathews, Cost and Management Accounting, Wellington Butterworths, 1981.
- William H. Beaver, Financial Reporting, An Accounting Revolution, Prentice-Hall, Inc., 1981.