

「C.T. 호그렌」著

# 『原價會計』

—管理面을 中心으로—

Charles T. Horngren; Cost Accounting: A Managerial Emphasis

2nd ed. 1967. Prentice-Hall, Inc. U.S.A.

李 正 浩

今世紀에 들어와 활기를 띠게 된 科學的 經營管理方法이 各種 產業에 導入된 이래 原價會計의 方向은 管理的側面을 強調하게 되었고 이것을 中心으로 그의 體系가 形成되고 있는 것은 周知의 사실이다. 美國會計學會(A.A.A.)에서 發表한 3次에 걸친 原價會計目的의 趨移만 보더라도 종래의 在庫資產評價의 重點으로부터 근래의 經營計劃 및 統制를 위한 原價會計와 企業의 特殊目的을 위한 經營意思決定에 原價會計가 차지하는 比重을 크게 둔것은 종래의 在庫品評價와 利益決定을 위한 原價會計보다도 經營計劃 및 經營統制뿐만 아니라 臨時的으로 발생하는 經營意思決定을 위하여 原價會計가 얼마나 重要的 役割을 擔當하고 있는가를 여실히 證明해주고 있다.

이와같은 時代的 要求에 따라 나타난 原價會計의 教科書로서는 많은 수에 달하지만 最近에 그의 第2版을 본 Charles T. Horngren의 Cost Accounting: A Managerial Emphasis (Prentice-Hall, Inc. Englewood Cliffs, N.J. 1967 pp. 876)는 900 페이지에 가까운 방대한 책으로서 오늘날 原價會計에서 나타나고 있는 많은 問題點들을 각 分野에 걸쳐 親切하고 興味있게 解說해주고 있을 뿐만 아니라 앞으로 原價會計의 새로운 方向을 提示하여주고 있다. 著者인 Charles T. Horngren은 현재 스탠포드大學에서 會計學 教授로서 在職하고 있으면서 美國會計學會 調查部長 및 全國會計士會(NAA) 調查計劃委員會 委員으로서 會計學界에 많은 貢獻을 하였고 1960年代에 들어와서는 會計學界에 큰 파문을 던진 直接原價計算 論爭에 參與하여 世人의 注意을 끌었던 바로 장본인 이기도 하다.

本書의 具體的 內容을 檢討하기에 앞서 우선 그 全般에 걸친 特徵을 살핀다면 첫째로

筆者: 서울大學校 商科大學 附設 韓國經營研究所 研究員, 서울大學校 商科大學 專任講師

本書는 종래의 在庫品原價會計制度의 重點으로부터 經營計劃 및 統制를 위한 會計의 役割에 관해서 多方面에 걸친 融通性 있고 「다이나믹」한 研究끝에 이루어진 것이라고 할 수 있다. 이와같은 轉向은 本教科書의 體系에 있어서나 項目의 配列에 있어서 종래 一般의인 原價會計 教科書에서 흔히 볼 수 있었던 “原價의 흐름”을 中心으로하여 이루어진 在庫品原價會計 및 期間損益確定上에 나타나는 問題點으로부터 會計와 關聯된 經營活動의 一部로서 原價會計를 觀察하였다. 따라서 經營管理過程을 計劃(Planning) 執行(Action) 및 評價(Evaluation)의 反復의 또는 修訂的 過程이라고 한다면 이에 對應될 수 있는 企業內部の 會計過程을 豫算編成(Budgeting) 行動의 記錄 및 分類 그리고 經營活動의 評價에 該當하는 行動의 報告로서 이에 相應시켜 經營管理機能과 會計機能을 一聯의 關聯性을 갖고 理解하고 있다.

둘째로는 企業內部에서 종래 使用하고 있던 原價會計制度를 踏襲하는 立場에서가 아니고 成功的인 未來의 原價會計士를 產出해 내는데 必要한 洞察力과 眼目を 갖도록 되었다. 그렇다고하여 종래의 原價會計制度의 重要性을 결코 無視한것은 아니고 會計士의 企業內部 라인組織에 대한 「스텝」機能上에서 나타나는 混亂을 除去하려는데 努力하였다. 즉 大部分의 企業이 그렇듯이 企業의 基本目標을 達成하기 위하여 製品의 生産과 販賣를 效果的으로 이룩하려는 過熱된 熱望으로 因하여 過大하게 肥大해진 「라인」組織에 대한 統制役割의 擔當者로서의 「스텝」機能의 重要性을 強調하고 이들로 하여금 最高經營者에게 特殊한 問題에 대한 報告 즉 豫算 計劃 統制 價格政策 및 其他 特殊問題에 대한 經營意事決定에 助力을 하도록 한다. 이렇게 보면 原價自體에 대한 概念도 相違한 目的에 따른 相違한 原價概念을 理解할 수 있게 된다.

오늘날의 企業은 未來를 정확히 觀察할 수 있는 同察力과 주어진 資料를 正確히 分析할 수 있는 能力과 어떤것이 重要하고 어떤것이 重要하지 않은가를 判斷할 수 있는 能力의 所持者를 要求하고 있다. 이런 觀點에서 우리의 초점은 經營計劃 및 統制를 위한 原價會計에 重點을 두어야 하며 종래 우리가 重要視해오던 計數의 集積을 위한 原價會計制度 및 이의 節次에 관해서는 高級原價會計나 會計制度를 위한 特殊한 「코스」에서 研究할 必要가 있다고 한다.

以上과 같은 趣旨에서 本書는 다음과 같이 7編으로 區分하고 各編에서는 이를 補充하는데 충분한 多數의 例題를 提示하고 있다.

第1編 原價會計의 基礎

第2編 常規的計劃 및 統制

第3編 非常規의 意思決定을 위한 原價分析과 長期經營計劃

第4編 特殊問題

第5編 會計組織

組6編 綜合評價

第7編 附錄

第1編은 各章으로 나누어 ① 組織上 會計士의 役割 ② 原價用語와 原價會計의 二大目的의 ③ CVP 關係 ④ 製品原價計算 (個別原價計算을 中心으로)을 包含시키고 있다.

本編에서는 近代經營에 있어서 會計士가 찾아하는 重要性을 強調하는 意味에서 原價會計士의 役割로서 會計士가 갖는 職能과 經營者가 갖는 職能을 同時에 保有함으로써 經營의 장래에 대한 폭넓은 同察力과 廣範圍한 知識이 必要하다는 것과 이들의 諸役割이 어떻게 相互關聯性을 갖느냐 하는 問題를 重點的으로 取扱하였다. 으로부터 著者는 會計의 目的을 다음과 같이 三區分하고 第1 第2의 領域을 管理會計 第3의 領域에 屬하는 것을 財務會計로서 認識하고 있다.

1. 常規的 經營活動에서 나타나는 計劃 및 統制를 위한 經營者에의 内部報告
2. 非常規的인 經營意思決定 및 重要的 計劃 및 政策樹立을 위한 經營者에의 内部報告
3. 株主 政府 및 其他 外部 利害關係者를 위한 外部報告

그렇다고 하여 管理的原價會計라고 할때 第3의 外部報告를 全然 包含하지 않는 것은 아니며 經營内部目的을 위하여 外部報告가 利用될 때에는 이것을 包含하는 것으로하여 財務會計와 管理會計의 領域을 規定하려고 하였다.

原價用語에 관해서는 目的의 相違에 따라 各種의 原概概念이 있을 수 있으나 本編에서 重要視하고 있는 原價로서 ① 變動費(variable costs)와 固定費(fixed costs) ② 製品原價(product costs)와 期間原價(period costs)를 들고 있다. 그 理由는 原價報告書를 分析하고 評價할때 이들의 諸分類는 會計士뿐만 아니라 經營者에게 經營活動의 評價와 經營意思決定에 有用하기 때문이다. 여하튼 모든 目的에 다같이 適用possible한 唯一한 原價分類는 存在하지 않기 때문에 이곳에서 取扱한 原價의 分類는 經營計劃 및 統制手段으로서의 CVP 關係를 理解하는데 必要하도록 하였다. 여기에서 重要視되고 있는 損益分岐點 分析을 하기 위해서는 CVP 關係의 内部에 잠재하고 있는 어떤 假定을 理解할 必要가 있다. 즉 ① 原價 및 收益은 실험성있는 資料에 의하여 求해져야 하며 이것은 一定範圍內에서 直線的關係를 갖어야 한다. ② 原價는 固定費 및 變動費로 區分possible해야 한다. ③ 固定費는 損益分岐點圖表의 一定範圍內에서 固定되어 있어야 한다. ④ 變動費는 生産量에 比例하여 增

減한다. ⑤ 販賣價格은 變動하지 않는다. ⑥ 諸原價要素의 價格이 變動하지 않는다. ⑦ 能率 및 生産性이 變動하지 않는다. ⑧ 單種生産이나 Sales mix 인 경우에 있어서나 產出量의 變動에 있어서는 一定하다. ⑨ 收益 및 費用은 同一한 活動基準에 따라 比較된다. ⑩ 根本的으로 生産量은 原價에 影響을 주는 唯一한 要素이다. ⑪ 期初 및 期末在庫品水準의 變動은 無意味한 것으로 본다. 이와같은 CVP 關係에 대한 制約條件은 經濟學에서 말하는 그것과 다음의 諸點에서 相異하다 즉 ① 會計士는 產出率 따라 變動하는 單位當變動費를 보지 않고 一定한 水準에서의 單位當 變動費를 觀察한다는點 ② 會計士가 構想하고 있는 販賣線은 生産 및 販賣量에 따라 價格도 變動하지 않고 있는데 반해서 經濟學에서는 價格의 變動이 販賣量을 變動시키는 것으로 본다. 따라서 經濟學的인 損益分岐點圖表는 非直線型으로 나타난다. ③ 會計學에서는 資本費用을 除外하나 經濟學에서는 이것을 包含한다. ④ 經濟學에서는 損益分岐點뿐 아니라 均衡條件까지도 提示한다.

끝으로 個別原價計算制度에서 工場間接費의 配賦差額의 處理方法에 대하여 著者は 當期에 處理하는 경우와 次期次後로 미루는 兩者擇一의 方法을 提示하고 後者를 擇한 理由로서는 間接費配賦의 根本的思考가 “年平均率을 豫定”한데서 나왔음을 주장하고 있다.

第2編은 經常的인 經營活動을 위한 經營計劃의 樹立과 이의 統制로서 다음의 各章에서 具體的인 技術 및 問題點을 다루고 있다.

① 利益計劃을 위한 豫算 ② 直接材料費 및 直接勞務費의 標準原價 ③ 原價行動(cost behavior) 工場間接費 및 彈力性豫算 ④ 間接費差異를 中心으로한 標準原價 및 製品原價計算 ⑤ 責任會計 「모티베이션」 및 經營統制組織 ⑥ 原價配分 在庫評價 및 價格政策을 위한 限界의 接近方法 ⑦ 利益中心點 經營活動의 測定 ⑧ 非製造原價

本編에서 重點的 課題로 取扱하고 있는 企業豫算 및 標準原價를 別個의 獨立된 形態로서 把握하려 들지 않고 經營計劃과 材料費 勞務費의 統制를 材料費 및 勞務費標準과 關聯하여 取扱하였으며 間接費에 대해선 豫算과 結付하여 統一的인 基準下에서 보았다. 經營計劃 및 統制的 立場에서 原價會計를 考慮에 두게 될때 이와같은 方法은 合理的인 동시에 經濟的인 것이라고 볼 수 있다. 豫算을 編成하고 標準을 設定하여 이를 執行하고 그 結果에 대한 最終評價에 이르기까지 著者は 이 反復의 過程을 制度的側面과 人間的側面의 兩面에서 觀察하고 機械的인 業務에 빠지기 쉬운 會計專門家에게 경종을 울리는 意味에서 “豫算問題에 있어서 會計機構的인 것보다 더욱 重要한 것은 人間的要素로서 豫算制度의 成敗興否는 豫算에 影響을 미치고 있는 從業員의 이에 대한 受容力 여하에 좌우된다” 특히 責任會計에 대한 從業員의 反撥과 「모티베이션」問題는 우리의 注意를 끌고 있다.

1961년부터 繼續된 P.F. Fess 및 W.L. Ferrara 兩教授와의 論爭에서 C.H. Horngren 教授는 G.H. Sorter 教授와의 協調하에서 “① 直接原價計算概念은 傳統的인 原價計算概念보다 現存하는 會計原價則의 範圍內에서 보다 首尾一貫性이 豊富하며 ② 外部報告의 利用者에게 現在 利用되고 있는것보다 한층 有益한 情報를 提供할것”이란 것을 論證하였지만 現段階로서는 이것이 一般的으로 認定된 會計原則은 아니나 經營管理를 위한 有用한 道具임에는 틀림없다. 여기에서 우리가 理解하여야 할 點은 “모든 狀況에 다같이 適用 가능한 在庫資產의 評價方法과 利益을 決定하는 唯一無二한 原價會計方法은 存在하지 않는 것으로서 또다시 目的의 相違에 따라 相異한 原價構成과 相異한 利益概念을 갖일수 있음을 알 수 있다.” 이와같은 그의 態度는 實踐科學으로서의 原價會計에 대한 謙遜한 그의 立場을 分明히 한것이라고 할 수 있다.

第3編은 臨時的으로 發生하는 經營意思決定을 위한 原價分析을 中心으로한 ① 相關原價(relevant cost)와 ② 資本豫算을 다루었다.

經營活動過程에서 誘發하는 特殊問題點에 대한 經營意思를 決定함에 있어서 會計士의 役割로서는 原價分析에 관한 基本的이고 技術的인 能力을 保持하고 있어야 함과 同時에 그의 責任으로서는 經營意思決定過程에서 相關된 諸般資料를 活用할 줄 아는 것이다. 特殊經營意思決定에서 相關原價가 되기 위해서는 ① 原價가 期待되는 未來의 原價이어야 하며 ② 諸選擇의인 方法과의 差異를 갖일 수 있는 要素를 包含하고 있어야만 한다. 그렇다고 하면 過去에 發生한 原價라고하여 반드시 相關原價가 되는 것이 아니며 어디까지나 未來와의 關聯下에서 有關한 關係를 갖지 않으면 이는 相關原價가 될 수 없다.

長期經營計劃에서 問題로 삼고 있는 資本豫算에서는 傳統的인 會計方法에 立脚한 長期經營計劃樹立方法을 拋棄하고 長期投資計劃에 의한 收益性의 分析으로부터 이를 認識하였다. 이의 體系는 다음과 같이 分類 表示할 수 있다.

1. Discounted cash flow.

(1) Time adjusted rate of return

(2) Net present value method

2. Payback method

以上 3編에 걸쳐 그 大體의 內容을 考察한 部分이 大學教科課程에서 基礎的인 會計學을 修學한 程度의 水準으로서 理解할수 있는 것으로서 이들 各編과 章을 읽는 동안 그 內容에 있어서나 그 體系에 있어서 繼續性을 유지하면서 다음의 諸章과 一聯의 關聯性을 갖고 이어 나갈 수 있도록 編成되어 있다.

第4編은 原價會計의 特殊問題를 取扱하기 위하여 編成된 部分으로서 ① 在庫品計劃 統制 및 評價 ② 間接費配賦의 諸方法 ③ 結合製品原價 및 副產物原價 ④ 綜合原價計算 ⑤ 仕損費 作業層 그리고 끝으로 ⑥ Sales mix, production mix 와 產出量差異등을 다루었다.

在庫品統制에 있어서 最適 在庫品을 維持한다는 것은 企業의 損益에 重大한 影響을 미친다. 帳簿上의 記錄을 통한 在庫資產의 統制는 在庫品統制의 一部밖에는 解決되지 않는다. 따라서 最高經營層에서는 最適의 在庫量을 繼續 維持 統制함으로서 經營能率을 增進시키고 誤謬 虛偽 및 浪費등을 防止 할수 있는 各種의 在庫資產政策과 關聯된 原價는 投資에 대한 利子の 機會原價와 聯關되어 있으며 在庫資產政策에 따른 數量的割引 貯藏費 超過手當 運送費 注文手續費등과 밀접한 關係를 갖고 있다. 이에 대한 諸般費用(costs)은 獨立해서 別途로 測定하기 困難하며 특히 購買政策에 隨伴되는 여러가지 相異한 方法을 考慮에 두게 될 경우 問題는 더욱 복잡해 진다.

間接費配賦에 대하여서는 다음의 4가지 方法에 重點을 두었다. ① 各種의 生産基準을 통한 間接費配賦 ② 部門別 間接費率 ③ 補助部門費 ④ 間接費率을 適用하기에 알맞는 產出量 水準

第5編의 主要內容은 理想的인 會計制度를 樹立하기 위한 手段으로서 內部統制組織과 最近에와서 革新的인 發展을 보이고 있는 「컴퓨터」의 經營目的을 위한 活用을 問題視하고 있다.

會計組織에 대한 理想的인 形態는 組織目的을 充分히 達成할 수 있도록 最高經營者에게 有利한 情報을 提供할수 있는 形式的인 意思傳達機構로서 이것은 ① Score-keeping ② Attention-directing ③ Problem-solving 이란 3段階로 區別하여 볼수있다. 또한 內部統制制度가 合理的으로 運營되기 위해서는 다음의 諸要素에 不合理性이 介在되어서는 안된다. ① Reliable personnel ② Separation of powers ③ Supervision ④ Responsibility ⑤ Routin and automatic checks ⑥ Document control ⑦ Bonding, vacation and rotation of duties ⑧ Independent check ⑨ Physical safeguards ⑩ Costs and feasibility.

第6編에서는 過去 15年間に 걸친 CPA試驗問題를 中心으로하여 各種의 相異한 接近方法을 통한 問題解決의 열쇠를 提示함과 동시에 隣接科學의 活用に 눈을 돌려 統計學 및 OR의 應用에 대한 技術的인 問題를 取扱하였다. 여하튼 計數에 대한 集積 및 分析은 會計士의 獨占物이 아니기 때문에 會計學徒들이 그들의 研究領域을 局限된 範圍內에 限定시키고 隣接科學의 섭취를 게을리 할것같으면 머지 않아 危機에 直面하게 될것은 變한 일이다.

以上에서본 第2版의 大體的인 主要內容에 있어서는 1962년에 나온 初版과 큰 差異點

은 없다. 다만 第21章에서 Sales mix, production mix 및 產出量差異에 관한 內容을 包含시킨 以外에 다음과 같은 編輯上의 順序를 바꾸어 놓았다.

① 第19章 및 20章에서 綜合原價計算에 對한 資料를 蒐集하고 必要하다면 第4章個別原價計算에 뒤이어 바로 連結할 수 있도록 하였다.

② 舊版의 第5章과 6章의 順序를 交替함으로써 標準原價와 彈力性豫算에 관한 諸章을 3章에 걸쳐(6,7,8章) 連結시켜 놓았다.

③ 舊版의 第8章과 9章을 交替시켜 놓으므로 標準原價와 彈力性豫算에 관한 考察을 한 뒤에 責任會計와 「모티베이션」에 대한 工夫를 할수 있도록 하였다.

④ 舊版 20章을 11章에 옮겨 놓으므로 近代經營組織에 있어서 基本的인 重要性을 認識하게끔 하였다.

⑤ 舊版 18章을 12章에 놓으므로 讀者로 하여금 原價會計는 製造業에 局限시켜 理解할려는 것을 防止하였다.

⑥ 舊版 21章을 15章에 놓아 資本豫算과 다음의 두章이 完全하도록 하였다.

또한 本書는 獨學을 가능하게 할수 있도록 各章의 끝에다 그章에서 取扱한 核心部分이 될수있는 例題를 내놓고 이것을 親切하게 解說하여주고 있을 뿐 아니라 各章마다 그 部分에서 다른 全體의 內容을 鮮明하게 要約하고 評價 하고 있다.

一讀하면 알겠지만 本書는 會計學의 初學者뿐만 아니라 이미 이에 대한 充分한 知識을 갖고 있는 實務者에게도 原價會計에 대한 새로운 思考를 붙여 넣어 주는데 遜色이 없는 훌륭한 教科書라고 생각된다.