

우리나라 企業의 標準原價計算制度 實施에 관한 一考察

李 廣 俊

<目 次>

I. 序 言	IV. 標準原價計算制度實施에 관한 指針設定
II. 標準原價計算制度導入의 必要性	1. 標準原價計算制度導入을 위한 前提條件
1. 實際原價計算의 缺陷	2. 原價計算基準設定의 必要性
2. 標準原價計算의 機能과 必要性	3. 標準原價計算制度實施에 관한 具體的 方案
III. 標準原價計算制度導入의 現況 및 問題點	V. 結 言
1. 標準原價計算制度導入의 現況	
2. 標準原價計算制度導入에 反하는 問題點	

I. 序 言

이 論文은 우리나라 企業에 標準原價計算制度를 導入 實施하기 위한 前提로서, 우리 實情에 맞는 制度的 指針을 設定 提示하여 原價管理를 通한 企業經營의 合理化를 促求하려는 意圖에서 쓰여진 것이다.

標準原價計算은 1930 年代末에 이르러 技術的으로 完成된 것으로서, 第 2 次大戰 이후 會計의 機械化와 產業工學(industrial engineering)의 發展과 더부리 널리 普及되기 시작하였다. 會計機械化의 進展은 지금까지 充分히 그 實施를 보지 못하였던 標準作業別原價計算 (standard operation cost accounting)의 施行과, 이로부터 얻은 結果를 有效하게 利用할 수 있게 하였고, 그리하여 複雜한 組立式 個別生產工場에 있어서의 標準原價計算의 普及을 可能하게 하였다. 또 產業工學의 發展은 生產技術을 經營 및 會計技術과 密接하게 融合시킴으로써 各 階層의 經營管理者들 사이에 原價情報의 交換할 수 있게 하였고, 이로써 原價標準의 設定을 科學化하는 한편 그 利用을 널리 普及시키기에 이르렀다.

그러나 위에 든 會計의 機械化와 產業工學 이외에, 보다 直接的으로 標準原價計算의 必要性을 強調하고 그 普及을 促進시킨 要因은 最近에 이르러 이루어진 「오토메이션」(automation)

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 教授。

의 發展이라고 해야 할 것이다. 戰後 이론바『第2의 產業革命』으로 일컬어 지고 있는「오토메이션」은 標準原價計算制度의 導入 및 普及에 실로 重大한 影響을 미쳤다. 원래 企業이 「오토메이션」方式을 採用하면 값비싼 自動調整裝置와 새로운 機械設備가 필요하므로 巨額의 資本이 固定化된다. 뿐만 아니라 그들 固定施設로 말미암은 減價償却費, 修繕維持費, 資本利子를 비롯하여 高度의 技術的 知識을 갖춘 技術者와 熟練工 등을 常時 雇傭하는 데 필요한 人件費 등 막대한 固定費用이 발생하게 된다. 이리하여 固定費의 比重이 增加하는 反面에 直接材料費와 直接勞務費를 中心으로 한 變動費의 比重이 相對的으로 減少하지 않을 수 없고, 따라서 固定費管理가 重要性을 띠게 되었다.

그런데 이들 固定費는 매우 강한 固定性을 띠므로 固定費의 管理를 통하여 原價管理를 實現하기 보다는 變動費의 管理에 의해서 原價management를 취하는 方式이 더 容易하고 合理의 임을 알게 되었다. 그리하여 마침내 原價management는 製品單位當 原價標準을 利用하는 標準原價管理에서 變動豫算方式에 의한 標準原價management로 重點이 移行되기에 이르렀다. 이것은前述한 바와 같이 「오토메이션」化의 趨勢에 따라 相對的으로 變動費가 減少하고 그 대신 準變動費 및 固定費가 增加했기 때문이다⁽¹⁾.

이상과 같은 標準原價計算制度의 段階的 發展趨勢에 비추어, 現段階에서 우리나라 企業에 이 制度를 導入하는데 따르는 問題를 鑒論하는데 있어서는, 우선前述한 製品單位當 原價標準에 의한 原價management에 머무르는 것이 合當할 것이며, 變動豫算方式에 의한 標準原價management에 까지 擴大하여 追究한다는 것은 너무 無理한 點이 있지 않나 생각된다. 왜냐하면 우리나라에서는 變動豫算制度를 採擇할 수 있는 與件이 아직 助成되어 있지 않기 때문이다.

물론 大部分의 企業이 實際原價計算制度조차 採擇하지 못하고 있는 우리나라의 現實的企業風土를 堪案한다면, 어떠한 形式의 標準原價計算制度이건 그 導入問題를 論議하는 것은 時期尚早라 斷定하고 그 無用論을 主張하려는 見解도 나옴직하다.

그러나 비교적 規模가 큰 企業들이 現在 實際原價計算을 그린대로 實施하고 있으며, 政府出資企業體를 비롯한 몇몇 大企業에서는 標準原價의 設定에 의한 原價management의 必要性을 切感하고 있는 現象이 나타나고 있어, 이들 企業은 하루 속히 어떤 方式이든 實情에 알맞은 標準原價計算制度를 導入하여 效果의 原價management를 통한 經營의 合理化를 圖謀하여야 할 處地에 놓여 있다. 실제로 이미 大韓石炭公社, 大韓重石礦業株式會社, 韓國礦業製鍊公社, 忠州肥料株式會社, 韓國電力株式會社 등 많은 政府出資企業과 仁川重工業株式

(1) 松本雅男, 「標準原價計算論」, 1961, p. 149.

會社, 大韓造船公社 등一部民營企業에서 標準原價計算을 實施中에 있거나, 이 制度의導入을 서두르고 있는 것이 實情이다. 뿐만 아니라 最近 競爭의 激化에 따르는 經營合理化와 急速히 進行되고 있는 產業社會의 發展趨勢에 비추어 그와 같은 現象은 不遠 다른企業에도 波及되어 갈 것이 명백히 豫想되기도 한다. 한편 政府에서도 이 方面에 눈을 돌려 이미 商工部에 『標準原價計算委員會』를 設置함으로써 政府出資企業體를 위시한 우리 나라의 企業에 標準原價計算制度를 普及시키기 위한 하나의 契機를 만들었다.

이와 같이 우리나라의 企業에도 原價管理에 의한 經營合理化를 實現하기 위하여 標準原價計算制度導入의 黎明期가 到來하였다고 볼 수 있겠으나, 아직 우리나라의 實情에 맞는統一的인 基準 또는 制度的指針이 마련되어 있지 않아, 이 制度에 대한 經驗을 쌓은 前記政府出資企業體들이나 앞으로 이를導入하고자 서두르고 있는 企業의 앞길에는 여러가지 難點이 가로놓여 있다고 하겠다. 이러한 實情의 要請에 直面하여 우리나라 企業에 統一的인 標準原價計算制度를導入하고 普及시키기 위하여, 이에 대한 指針을 우리나라 實情에 맞도록 構想 提示해 본다는 것은 매우 뜻있는 일이다. 이 論文을 쓰게된 基本的動機도 바로 이 點에 있다.

그러나 위의 指針을 마련한다는 것은 너무나 龙大한 일이어서 制限된 條件과 能力에限界가 있는 個人的 힘으로 이를 完成한다는 것은 거의 不可能에 가까운 일이라 하겠다. 따라서 여기에서는 論議의 焦點을 다만 몇 가지 問題點에만 한정하여, 將次 우리나라의 標準原價計算의 基準 및 이의導入를 위한 本格的인 指針作成의 基礎作業의 一助가 되도록 하는데 그치기로 하였다.

II. 標準原價計算制度導入의 必要性

1. 實際原價計算의 缺陷

實際原價計算은 製品을 生產할 때 實際로 발생한 歷史的 原價(historical cost)에 立脚한事後原價計算이라는 點에서 다음과 같은 缺陷이 있음으로 經營管理의 用具로서는 극히 未治하다.

첫째, 實際原價計算에 의하면 原價의 計算이 遲延된다⁽²⁾. 이것은 從業員賞與・稅金公課등과 같이 어떤 原價要素는 製品의 製造後 數個月이 經過된 뒤에야 비로소 그 金額이 확정되는 것이 있고, 個別原價計算에 있어서 間接費의 各 製品別 配賦는 原價計算期末에 가서

(2) 松本雅男, 前揭書, 1961, pp. 334—336.

야 비로소 可能하며, 多數의 連續工程 및 補助部門을 갖는 工場에서는 部門費를 計算하는 데에도 後位의 部門은 그 先行部門의 計算이 끝나기 까지는 그 計算을 시작할 수 없는 등 여러가지 理由에 緣由한다. 또 製品別生產과 注文生產의 경우 原材料의 一部가 原價計算 期末에 在工의 狀態로 되어 있을 때에는 이미 集計한 實際原價라 하더라도 이를 完成品과 在工品에 대한 것으로 각각 구분하여야 하는데, 이에는 過大한 勞費를 필요로 할 뿐만 아니라 時間的으로도 적지 않은 遲滯를 보면 할 수 없게 한다⁽³⁾.

以上과 같은 理由로 實際原價計算制度를 採擇하고 있는 경우에는 原價計算에 많은 時間的 遲延이 따르기 마련이다. 外部報告目的을 위한 損益計算의 主眼은 計算의 迅速性에 보다도 正確性에 두고 있으므로 이러한 計算의 遲延은 크게 問題視되지 않는다. 그러나 完成品의 入庫나 内部報告目的을 위한 月次損益計算은 그 回數도 갖고, 計算이 遲延되면 그 만큼 實務上에 여러가지 難點을 惹起하게 된다. 또 受注與否의 決定, 價格의 決定, 其他經營內部에서의 意思決定을 내리는 데 있어서도 많은 障害를 가져온다.

둘째, 實際原價計算의 第 2의 缺陷은 實際原價가 價格變動, 操業度變動 등에 의하여 크게 影響을 받기 때문에 利益計劃이나 價格計算의 決定基準으로서 不適當하다는 點이다. 實際原價에 基礎를 둔 見積原價計算制度에 의한다 하더라도 이러한 原價의 變動性은 除去할 수 없다. 實際原價計算의 이러한 缺點을 解消하기 위하여 考案된 것이 正常價格計算制度이다. 이것은 原價財 消費價格으로서 實際取得原價 대신에 一定期間의 平均豫定價格 또는 固定價格을 採用한다든지, 間接費를 配賦하는데 있어서 實際配賦率 또는 期待配賦率 대신에 正常配賦率(normal distribution rate)⁽⁴⁾을 사용하여 實際原價計算時에 생기는 原價의 變動性을 排除하려는 것이다. 이 가운데서도 正常配賦率에 의한 方式이 많이 利用되고 있는데, 이것은 正常生產設備能力(normal capacity)에 立脚하여 決定되는 것이며, 이 때의 能力으로서는 實際生產設備能力(practical capacity) 또는 平均生產設備能力(average capacity)을 採擇한다.

세째, 實際原價計算은 原價管理와 原價節減의 用具로서는 不充分하다. 그것은 實際原價計算의 方式에 의하면, 原價의 發生事實을 事後的으로 追跡하여 單純히 이를 集計하는데 그치며, 原價發生 以前에 이를 規制하고 評價할 目標 내지 標準을 考慮하지 않고 있기 때문이다. 原價管理의 前提로서 먼저 達成目標가 될 原價를 정하는 原價計劃이樹立되어야만 原價管理의 結果가 다시 그 原價計劃에 反映되어 原價引下를 可能하게 할 수 있다. 그런데

(3) 中山隆祐, “眞實原價の 追及”, 「企業會計」, 第13卷 第3號 1961, p. 77.

(4) Th. Lang, ed., *Cost Accountant's Handbook*, 1949, p. 1070.

實際原價計算의 結果는 이러한 計劃樹立을 위한 參考資料로서 提供되는 데 不過하고 直接 利用되는 것은 아니므로, 實際原價計算이 아무리 整備되었다 하더라도 그것이 바로 原價管 理나 原價引下에 사용될 수는 없는 것이다. 다만 實際原價計算은 期間別 實際原價를 比較 함으로써 期間相互間의 變動을 相對的으로 밝힐 수 있더라도, 그것은 經營實績의 良否를 判斷할 根據는 되지 못한다.

2. 標準原價計算의 機能과 그 必要性

이상과 같은 實際原價計算制度의 諸缺陷을 除去하고 原價管理를 통하여 諸般經營活動의 能率을 向上시키고 經營目標를 效果的으로 달성하기 위하여 登場한 近代的 經營管理의 用 具가 바로 標準原價計算制度이다. 이것은 經營管理를 위하여 一定量의 製品의 生產에 대 한 原價要素의 消費價值基準을 科學的으로 設定하고, 이를 實際로 발생한 歷史的 原價와 比較 分析함으로써 原價의 引下를 期하고 經營의 非能率이 어느 곳에 있는 가를 究明함과 동시에 實際製品原價의 算定을 簡素化하려는 것이다.

이상과 같은 標準原價計算의 機能的 長點은 學者나 專門家들에 의하여 여러가지로 分析되고 있지만⁽⁵⁾, 여기서는前述한 實際原價計算의 缺陷과 關聯시켜 標準原價計算의 機能的 長點을 살펴 보기로 한다.

첫째, 標準原價計算에 의하면 原價의 計算을迅速하고도 科學的으로 할 수 있다. 原價의 計算이 遲延된다는 實際原價計算의 缺陷은 消費價格으로서 豫定價格을 導入한다든지 또는 間接費를 配賦하는데 있어서 豫定配賦率을 사용한다든지 함으로써 部分的으로 이를 克服할 수 있다. 그러나 根本的으로 計算의迅速性을 期하기 위해서는 見積原價計算(estimate cost accounting)의 方法을 導入함으로써만 비로소 可能한 것이다. 다만 이 見積原價計算制度의 導入은 原價를迅速히 決定할 수는 있다고 하더라도, 計算된 原價가 어느 程度로 正確性이 있느냐 하는 것은 如前히 커다란 問題거리로 남는다. 왜냐하면 原價見積(cost estimating)은 將來 발생할 製品 1單位當의 實際原價를 豫定하는 것인데, 이러한 豫定은 科學的方法에 의하여 決定되는 것이 아니라 過去의 實績에 立脚하여 人爲的으로 推定하는 데 不過하므로, 거기에는 計算擔當者の 慈意性이 介在되기 쉬워 正確性이 缺如되어 있기 때문이다. 즉 見積原價計算에 있어서의 原價見積은 단순히 將來 발생하리라고 생각되는 實際原

(5) 셀링로우(Gordon Shillinglaw)教授는 標準原價計算의 長點으로서 ① Better Control Information, ② Applicability to Process Production, ③ Faster Reporting, ④ Lower Clerical Costs, ⑤ Standard Costs for Planning의 다섯가지를 들고 있는데 이것은 어떤 學者의 그것보다도 分類가 잘 되어 있다고 생각한다.(G. Shillinglaw, *Cost Accounting: Analysis and Control*, 1967, pp. 292-296.)

價를 見積한다는 點에서 非能率을 包含한 過去實績의 踏襲에 不過한데 대하여, 標準原價計算에 있어서의 原價豫定은 時間研究(time study), 動作研究(motion study) 等의 科學的方法을 活用하여 모든 非能率的인 要素를 除去한 후의 條件, 말하자면 標準的 條件下에서 발생할 標準的 原價를 算定하는 것이다.

따라서前述한 바와 같은 實際原價計算과 單純한 見積原價計算의 缺點을 除去하고 原價計算의 迅速性과 正確性을 同시에 確保하자면 標準原價計算制度를 導入하는 길 밖에는 없다.

둘째, 標準原價計算에 의하면 實際原價計算에서 回避할 수 없는 實際原價의 變動性을 除去할 수 있고, 따라서 原價計算의 結果를 곧 利益計劃・價格決定의 基準 등 經營管理用具로 사용할 수 있다. 實際原價計算에 있어서는 單位當 實際原價는 價格變動이나 操業度變動에 의하여 크게 影響을 받게 되는데, 이것은 標準原價計算制度의 導入에 의해서 쉽게 除去할 수 있다.

그러나 標準原價計算이라 하더라도 단순한 『期待實際標準原價』(expected actual standard costing)에 의해서는 困難하며, 오로지 『正常標準原價計算』(normal standard costing)의 方法에 의해서 비로소 實際原價의 變動性이란 缺點을 充分히 除去할 수 있는 것이다⁽⁶⁾.

正常標準原價計算에서 檢討되지 않으면 안될 重要한 側面은 正常價格의 計算面이다. 原價의 變動性을 除去하기 위해서는, 우선 原價財 消費價格으로서 實際取得原價 대신에 1會計年度 또는 그 以上的 長期間에 걸친 平均豫定價格이나 固定價格을 適用한다든지, 間接費를 配賦하는데 있어서도 實際配賦率 또는 期待配賦率 대신에 正常生產設備能力(normal capacity)에 立脚하여 豫定된 正常配賦率을 사용하는 등의 方法이 있다.

그러나 이상과 같은 價格計算面의 配慮에 의하는 것만으로서는 아직도 原價의 正常化는 不完全하다. 왜냐하면 原價財의 消費量의 計算面에서도 標準이 設定되어 있어야 하기 때문이다. 原價財의 消費量은 作業能率의 變動에 의하여 影響을 받을 뿐만 아니라, 製品原價를 計算하기 위해서는 다시 實際消費量의 計算을 必要로 하므로, 단순히 價格計算面의 標準化・正常化만으로는 原價計算의 迅速化가 이루어 질 수 없는 것이다. 이러한 缺點을 除去하려면 價格面의 標準화는 물론 消費量面의 標準화 또는 正常化가 絶對로 필요하다. 이를 위하여 考案된 것이 이른바 製品單位當 正常原價(unit normal cost)의 概念이다. 그 덕으로 原價財의 價格 및 消費量 計算에 立脚하여 실시되는 正常標準原價計算制度를 導入한다면 實際原價의 變動을 完全히 除去할 수 있다.

(6) 松本雅男, 前揭書, pp. 336—338.

최근의 原價計算에 있어서 이른바 真實原價(true cost)도 實際原價가 아니라 正常標準原價를 가리키는 것으로 되어 있다. 1920 年代 美國에서 標準原價計算의 重點이 理想的 標準原價計算에서 한 층 嚴格度가 낮은 標準原價計算으로 移行되자 이 標準原價를 真實原價로 보게 되었던 것이다. 이것은 美國의 全國原價會計士協會의 1927 年 大會에서 討議⁽⁷⁾ 된 바 있었으며, 1930 年代에 와서는 正常標準原價를 真實한 原價로 보는 原價計算思考가 많이 나타나기 시작하였다⁽⁸⁾. 그리하여 마침내 美國會計學會의 1947 年度 原價計算諸概念에 관한 委員會(The Committee on Cost Concepts)의 報告書에서 「리이드」(W.H. Read)는 『正常標準原價는 真實한 製品原價이다. 그리하여 實際原價는 公正한 原價(correct cost)로 부터의 乖離를 明白히 하는 데 有用한 것임에 지나지 않는다.』라고 主張하기에 이른 것이다⁽⁹⁾.

끝으로 標準原價는 原價低減(cost reduction) 및 原價管理(cost control)의 用具로서의 機能을 가지고 있다. 標準原價計算制度下에서는 科學的方法에 의하여 原價의 標準을 定하고, 이에 의거하여 計算된 標準原價와 實際原價를 比較하여 그 原價差異를 分析함으로써 非能率의 原因과 責任의 所在, 그리고 原價引下의 餘地가 어디에 存在하는 가를 把握할 수 있다. 標準의 思考를 原價計算에 가장 먼저 適用하였던 에머슨(H. Emerson)도 標準原價計算制度가 經營管理의 能率(managerial efficiency)을 增大시키는 것이라고 規定한 것은 바로 이點을 말하고 있는 것이다⁽¹⁰⁾. 또 原價의 標準을 設定할 때에는 그 前提條件으로서 計算基礎가 되는 經營條件의 合理化・標準化가 이루어져야 하는데, 이 때 비로소 原價低減의 素地가 마련되는 것이다.

그리하여 標準原價計算制度는 原價管理의 用具로서 利用된다. 즉 標準原價와 實際原價의 原價差額을 分析하고, 이를 原價管理者의 管理可能差異와 管理不能差異로 區分하고로써 原價의 責任을 詳하는 동시에 原價管理者의 原價業績을 評價할 수 있는 것이다. 이러한 原價業績評價는 原價發生後에 이루어지지만 동시에 事前原價統制에도 有效하게 쓰인다.

前述한 實際原價計算方式에 의하면 期間別로 實際原價의 相互比較 및 自己比較에 의해

(7) N.A.C.A., *Year Book*, 1927, p. 154—156.

(8) N.A.C.A., Bulletin, Dec. 1, 1935, Sec. 1, pp.360 W.B. Mcfarland, "The Theory of Standard Costs", *The Accounting Review*, Apr., 1939, p.155.

(9) W.H. Read, "Introductory Statement", The Reports of the Committee on Cost Accounting Concepts, *The Accounting Review*, Oct., 1947.

(10) Harrington Emerson, "Efficiency as a Basis for Operation and Wages", *The Engineering Magazine*, July, 1908, pp. 173, 336—339.

서 原價差異分析과 原價業績評價 등이 행해진다. 그러나 이 때에는 固定된 比較의 基準이 없기 때문에 原價比較 自體가 充分한 意義를 갖지 못한다. 또 實際原價의 相互比較 또는 自己比較에 의하여 計算된 原價差額은 價格差異, 操業度差異, 作業能率差異 이외에 各種의 經營構造差異의 綜合的 所產이므로, 그로부터 原價管理者의 管理能率에 立脚하여 原價責任을 明白히 하는데 있어서 그들의 責任에 歸屬시킬 수 없는 外部的 影響은 이를 除去하지 않으면 안된다. 그러나 이러한 外部的 影響을 排除하는 데에는 그 方法이 複雜하고 또 多大한 勞費를 필요로 하는 것이다.⁽¹¹⁾ 上述한 缺點을 是正하기 위하여 提唱된 것이 바로 標準原價計算이다.

III. 우리나라 標準原價計算制度 導入의 現況 및 問題點

1. 標準原價計算制度 導入의 現況

우리나라의 企業界에서는 아직 實際原價計算制度의 普及도 제대로 되어 있지 못한 實情이므로, 하물며 標準原價計算制度의 實施를 期待한다는 것은 現在로서는 確實히 時期尚早 인듯한 감이 없지 않다. 그러나 現在 政府出資企業體 가운데는 이를 이미 導入 實施하고 있는 業體가 있으며, 그 이외의 企業들도 不遠 標準原價計算制度를 採擇할豫定인 것으로 전해지고 있다. 뿐만 아니라 國內 有數의 民間大企業들도 이러한 政府出資企業體의 先例와 外國의 管理會計的 經營方式을 본따서 곧 標準原價計算制度를 導入할 時期가 到來할 것으로 期待된다.

이러한 事情에 놓여 있는 現段階에서는 우리나라에 있어서의 標準原價計算制度 導入의 現況을 說明하는데 있어서는 이 制度를 導入 實施中에 있는前述한 政府出資企業體의 實例를 中心으로 할 수 밖에는 없다.

첫째, 大韓重石礦業株式會社를 들 수 있는데, 當社는 重石供給者로서 國內・外의 地位가 確固해 진 결과 이론과 近代의 經營管理技法으로서의 標準原價計算制度를 가장 먼저 서둘러 採擇한 政府出資企業體였다. 當社는 效率的 原價管理, 經營計劃樹立을 위한 資料提供, 豊算編成 및 統制와 推定 財務諸表作成을 위한 資料提供, 礦產品評價와 價格政策에 필요한 資料提供 등을 目的⁽¹²⁾으로 하여 數年前부터 標準原價計算制度의 導入을 꾀하여 왔다. 그러나 여러가지 與件이 不備하고 制約條件이 많아 처음에는 所期의 目的을 達成할

(11) 松本雅男, 「經營分析入門」, 1959, pp. 97—106.

(12) 大韓重石礦業株式會社, 「管理會計制度施行要綱」, 1965.

수 없었으며, 따라서部分的인 原價管理의 改善에만 置重하는 데 그쳤다. 그러므로 이期間은 말하자면 本格的인 標準原價計算制度를 導入하기 위한 準備期間이었다고 말할 수 있다.

1965 年度에 접이들면서 從來의 微溫的인 方針을 止揚하고, 과감한 推進을 이룩하기 위하여 우선 同年 4月 1일에는 見積原價를 策定, 示達하기에 이르렀다. 이리하여 示達된 見積原價를 基礎로 하고, 이를 더욱 調査·研究·分析하여 標準原價를 策定한 뒤, 마침내 同年 9月에 이를 制度化하여 實제로 適用하였던 것이다.

이상과 같은 經路를 밟아 制度化된 大韓重石礦業株式會社의 標準原價計算制度의 骨子 중 標準原價設定基準에 관한 것을 간추려 보면 다음과 같다.

① 操業度는 作業條件이 유사한 鑛業所別로 區分하여 設定함을 原則으로 삼았다. 이것은 當社의 製品인 重石을 採掘하는 鑛業所는 鑛脈이 둔여 있는 地質에 따라 그 作業條件이 相異하기 때문이다.

② 위와 같은 理由로 原價部門 및 原價中心點도 鑛業所別로 區分 設定하되, 종래의 實際原價計算書 및 見積原價計算書上에 設定되었던 原價部門의 不合理性을 是正하기 위하여 만들어진 「作業區分表」에 의거하여 그 設定을 調整하였다.

③ 要素別 原價를 決定하기 위하여 原價要素는 材料費, 動力費, 勞務費 및 經費로 4 大分하고, 이들 原價는 使用實績, 豫算規模, 運轉時間, 所要人員 등에 의하여 決定하였다. 즉 材料費는 標準資材와 標準外資材로 區分하고 여기에 鑛業所別로 그 特殊性을 加味하는 동시에 從來의 使用實績과 豫算規模을 參酌하여 決定하였다. 動力費는 運轉時間과 實績單位를 比較하여 標準을 策定하였다. 勞務費는 職務分析의 결과에 따라 算定된 所要人員을 基準으로 하여 策定하였다. 經費는 豫算 및 執行實績을 基準으로 하여 配賦·決定하였다.

둘째로 大韓石炭公社에 대해서 살펴보자. 當社도 前記 大韓重石礦業株式會社의 경우와 마찬가지로 數年에 걸친 準備期間을 必要로 하였다. 처음 標準原價計算制度 導入의 必要性을 깨닫게 된 動機는 在庫資產의 合理的인 評價基準을樹立하자는 데 있었다. 즉 在庫資產을 產地別, 消費地別, 貯炭場別, 炭種別로 相異한 實際原價로 評價한다는 것은 商品計理上 複雜하므로 이 번잡을 피하기 위하여 炭種別로 生產原價 및 輸送原價의 適正標準原價를 設定하여 1年間 繼續 適用하려는 것이 主要한 目的이었다.

그리하여 1963 年에 먼저 年間豫算上의 單價를 標準原價로 하여 商品計理에 適用하였다. 그러나 원래 標準原價計算制度의 主目的이 在庫 資產評價基準으로 適用하는데 있었다가

보다는, 무엇보다도 原價管理에 있었으니 만큼 이를 達成할 수 있는 標準原價計算制度를 具現하여야 된다는 견지에서 細部標準을 設定하는 데着手하였던 것이다. 그리하여 標準原價를 豫算과는 別途로 策定하여 實施하기는 1964 年度 이후 부터 이였다. 同年の 標準原價는 各 鐵業所를 하나의 原價中心點으로 보아 개략적인 主要標準值를 設定하는 데 그쳤으나, 다음해인 1965 年에는 細部標準值設定根據를 作業別로 細分하여 工程表와 資材計算表를 作成하는 데까지 發展하였다. 다시 1966 年에는 各 鐵業所別 原價中心點을 各 坑別로, 또 主要作業別에 까지 細分하여 各 原價中心點마다 主要標準值를 設定하는 作業을 完了하였다. 이어서 1967 年에는 지금까지의 標準設定의 內容을 더욱 改善하여 마침내 標準原價計算制度의 設定 및 導入을 完全히 끝마치기에 이르렀다.

이상과 같은 經緯로 實施를 본 大韓石炭公社의 標準原價計算制度의 內容, 특히 標準原價의 設定方法을 略述하면 다음과 같다.

① 標準作業量의 設定에 있어서 標準掘進量은 坑道圖面上 掘進計劃에 의거하여 算出하고 標準保坑量은 坑道延長의 補修率을 適用하여 算出한다.

② 勞務費는 作業性質에 따라 區分하여 標準原價를 設定하되, 直接勞務費는 能率標準(工數 또는 時間)과 貨率標準(工賃單價)에 의거하여, 그리고 間接勞務費는 標準人員과 貨率標準에 의거하여 각각 標準原價를 設定한다.

③ 材料費의 標準設定은 直接材料費의 標準設定(數量標準設定 및 價格標準設定)과 間接材料費의 標準設定으로 區分하여 行한다.

④ 經費, 運賃, 荷役費, 一般管理費 및 營業外費用에 대한 標準設定에 관한 內容이 있다.

⑤ 또 實際原價와 標準原價와의 差異分析에 대해서도 規定한 內容이 있다.

이러한 當社의 標準原價計算制度는 一般製造業의 그것과는 性質을 약간 달리한다고 볼 수 있다. 왜냐하면 當社가 政府出資企業體라는 點 이외에 事業性格이 전여 다르기 때문이다. 그런데 위의 標準原價計算制度는 이러한 特殊條件를 最大限으로 감안하여 만들 어진 것이라고 한다⁽¹³⁾.

(13) 大韓石炭公社가 지닌 原價計算上의 特殊性을 보면 다음과 같다.

① 生產品이 天然資源이다.

② 作業場이 地下이고 作業이 危險性을 띠고 있으므로 作業能率이나 經費投入의 效率測定이 곤란하다.

③ 作業場이 一定치 않고 作業條件이 可變的이므로 作業의 標準화가 곤란하다.

④ 原價構成比率이 特異하다. 즉 材料費의 比重이 낮은 반면에 減價償却費와 輸送 및 販賣管理費가 큰 比重을 차지하고 있다.

⑤ 國民經濟의 意義로 보아 石炭產業은 企業利益만을 追求할 수 없다.

세째로는, 仁川重工業株式會社를 들 수 있다. 當社는 1963年부터 1964年까지 生產性本部와 ILO 專門家團의 손을 빌어 標準原價計算制度導入 實施를 위한 調査研究를 完了하고, 1965年에 標準原價計算規程을 作成하여 現在 實施하고 있다.

네째로, 大韓造船公社를 보면 5.16 이후 1964年度의 工程管理研究, 1965年度의 標準作業量設定研究, 1966年的 原價制度改善研究 등 標準原價計算制度의 導入을 위한 研究가 極めて 推進되었으나 操業度의 不安定, 標準 또는 豫定價格決定의 困難, 受注工事의 個別設計, 實際原價의 比較性困難, 受注決定 以後의 作業變更 등으로 말미암아 標準原價計算制度의 實施에 큰 進展을 보지 못하고 있다.

다섯째, 韓國鑄業製鍊公社에서는 1968年에 生產部門에 대한 部門別標準原價計算制度를 設定하여 現在 實施中에 있으며, 1969年末에는 製鍊所 全體部門에 걸친 標準原價制度를樹立할 豫定이라고 한다.

여섯째, 湖南肥料株式會社도 지난 1967年 9月까지 標準原價計算制度導入을 위한 調査研究를 完了하고 1970年부터 이를 實施할 豫定이라고 한다.

일곱째, 忠州肥料株式會社에서는 現在 實施하고 있는 豫定原價計算制度를 活用하여 標準原價計算制度와 똑같은 효과를 얻으려고 하고 있다. 이것은 時間 및 動作의 標準을 設定하기 곤란하여 變動費의 比重이 적어 變動費差異分析이 큰 意義를 갖지 못하기 때문이다.

끝으로 韓國電力株式會社는 1967年 3月부터 標準原價計算制度導入을 위한 調査研究가 進行中에 있으며, 1968年末까지는 이미 標準原價計算制度立案의 部分的作業으로서 設計物量標準 및 燃料費標準의 設定과 事業所別見積原價의 算定이 完了하였으며, 1971年度까지는 위의 作業을 더욱 發展시켜 原價管理가 가능한 部分 全般에 대하여 原價標準을 위한 基準值를 設定할 豫定이라고 한다.

이상에서 우리나라에 있어서의 標準原價計算制度導入의 現況을 살펴 보았다. 여기에서 보는 바와 같이 大部分의 政府出資企業體가 이 制度의 導入을 完了하였거나 서두르고 있을 뿐이며, 民間企業은 비록 그 規模가 크다 하여도 아직 이에 대한 關心을 보이지 않고 있는 實情이다. 원래 이 制度를 本格的으로 導入하기 위해서는 企業規模의 크기가 一定한 水準에 까지 到達하여야 하고, 諸般與件이 갖추어지지 않으면 안되기 때문에, 우리나라에서는 먼저 政府出資企業을 中心으로 이 制度의 導入을 서두르고 있는 데 지나지 않는 實情에 놓여있다. 특히 公企業은 그 規模가 크고 公益性이 높은 것임에도 不拘하고 官僚的經營方式에 立脚하여 經營合理化가 어렵다는 사실을 인식하고, 이러한 缺點을多少나마 脫皮하여 標準原價計算制度의 導入에 의한 經營管理의合理화를 期하는 것이 切實히 要望

되는 것이다. 이러한 觀點에서 볼 때 우리나라에서는 먼저 政府出資企業들이 標準原價計算制度導入의 先導的 役割을 하고 있다는 點에서 커다란 意義를 發見할 수 있다.

그러나 標準原價計算制度를 導入하기 위한 與件의 補完과 制度의 設定으로 부터 그 實施에 이르기까지에는 長久한 時日이 所要되는 것이므로, 현재 이 制度의 導入을 서두르고 있는 前記 諸企業들의 경우는 1970 年代에 접어 들어서야만 本格的인 實效를 보게 될 것으로 생각된다. 따라서 이 時期에는 民間企業界에서도 이 制度를 導入하려는 움직임이 漸次 活潑해 질 것으로 보인다. 그러므로 現在는 말하자면 標準原價計算制度의 導入 및 普及을 위한 黎明期라고 할 수 있을 것이다.

2. 標準原價計算制度의 導入에 따르는 問題點

우리나라에 있어서는 標準原價計算制度의 導入이 고작해야 政府出資企業體를 中心으로 이루어지고 있을 뿐 아직 그 이상의 進展을 보지 못하고 있는데, 이것은 現在로서는 여려가지 問題點이 가로 놓여 있기 때문이다.

제일 먼저 指摘할 수 있는 問題點으로는 우리나라의 企業風土를 支配하고 있는 前近代的 經營管理의 體質이다. 현재 國내에 있는 有數의 民間企業 중에는 이미 標準原價計算制度를 導入할 수 있는 諸般與件이 充分히 무르익은 企業들이 많이 있으나, 舊態依然한 經營管理理念에 사로잡혀 아직 이에 대한 門戶를 開放하려 들지 않고 있다. 이러한 思考方式은 비단 原價管理部門뿐만 아니라 一般經營部門에 있어서도 近代的인 管理技法의 導入을 沮害하고 있는 根本的 要因의 하나가 되었다.

會計制度의 不備도 標準原價計算制度의 導入을 沮害하는 重要한 要因이 되고 있다. 一般財務會計制度마저 不完全하며 實際原價計算制度가 設定 實施되지 못하고 있는 것이 우리나라 實務界의 現實情이고 보면, 이러한 與件 밑에서 標準原價計算制度를 導入・實施한다면 그것은 沙上樓閣이 되고 말 것이다. 왜냐하면 標準原價計算制度는 一般財務會計는 물론 實際原價計算制度가 整備된 이후에 導入되어야 하기 때문이다.

標準原價計算制度를 採擇하는 데에는 막대한 人的・物的 勞費가 所要되는 것이므로, 이러한 要件을 갖추려면 經營規模가 어느 程度의 水準까지 到達되어 있지 않으면 안된다. 그러나 周知하는 바와 같이 우리나라는 中小企業이 壓倒的 比重을 차지하고 있을 뿐만 아니라, 이들은 大部分 前近代的 經營方式에 立脚하고 있기 때문에 標準原價計算制度의 導入을 서두르기 이전에, 우선 解決하지 않으면 안될 問題들이 山積해 있는 것이다. 이러한 觀點에서 볼 때 이 制度가 一般 企業界에 널리 普及되리라는 것은 좀처럼 期待하기 힘든 狀態에 놓여 있다.

有能한 人材의 不足이라든지 事務의 機械化가 實現되어 있지 못하다는 것도 問題가 될 수 있다. 또 商法, 稅法 등에 있어서도 企業界에 대하여 標準原價計算制度의 導入을 促求支援하는 아무런 規定이 없으므로, 비록 個別企業이 獨自의으로 이 制度를 採擇한다 하더라도 위의 現行法의 制約을 받아 充分한 實效를 거둘 수 없는 立場에 놓여 있다. 이에 대한 具體的 例는 後述하기로 한다. 이러한 法的 支援과 아울러 政府의 政策的 配慮도 切實히 要求되고 있으나 아직 이렇다 할 政策方向조차도 찾아 볼 수 없는 實情이며, 다만 現재 商工部에 『標準原價計算委員會』가 設置되어 있기는 하나 사실상 그 機能을 제대로 發揮하지 못하고 있다. 한편 實務界에 있어서는 會計處理의 統一性을 圖謀하는 企業會計原則과 財務諸表規則만이 成文化되어 活用되고 있을 뿐, 이러한 種類의 標準原價計算規程 등은 물론 實際原價計算基準 내지 指針도 統一的으로 成文化된 것이 없다.

이상에서 살펴 본 바에 의하여 우리나라의 經營의 內的 및 外的 面에 있어서 아직 標準原價計算制度를 導入할 수 있는 基礎作業이 제대로 되어 있지 않다는 것을 알 수 있다. 원래 標準原價計算制度를 導入하기 위해서는 몇 가지 前提條件이 具備되어 있지 않으면 안된다. 하물며 이러한 條件의 具備 없이 無理하게 標準原價計算制度를 採擇한다는 것은 勞費의 浪費만 招來할 뿐 實效를 거둘 수 없음을 말할 나위도 없다. 이제 이를 前提條件이 무엇인가를 다음에서 檢討하기로 한다.

IV. 標準原價計算制度 實施에 관한 指針設定

1. 標準原價計算制度의 導入을 위한 前提條件

標準原價計算制度를 導入하기 위해서는 첫째로 그 前提로서 一般財務會計制度와 實際原價計算制度가 確立되어 있어야 한다. 왜냐하면 標準原價計算制度는 이들 諸計算制度의 基盤위에서 設定되는 것이기 때문이다. 歷史的 記錄의 集合인 財務諸表를 作成하기 위한 制度가 完備되면 企業의 實際의in 모든 經營活動의 成果와 財政狀態의 把握이 可能하며 아울러 이를 縱的・橫的으로 比較 檢討함으로써 過去의 實績을 分析・評價하고 將來의 經營計劃을 樹立할 資料를 얻을 수 있다. 이 段階에서는 必然적으로 原價의 把握 및 管理에 注意를 기울이지 않을 수 없으며, 따라서 原價에 관한 實際의 記錄을 集計하여 原價計算을 하는 段階로 發展하게 된다. 한편 原價의 重要性이 認識되고 점차 經營管理의 科學화가 이루어지면 原價計算도 종래의 歷史的 原價의 計算에서 벗어나 將來의 原價管理를 위한 標準原價計算으로 進一步하게 되는 것이 그 當然한 趨勢이다. 이 때에 비로소 企業은 標準

原價計算뿐만 아니라 全般的인 管理會計制度를 採擇할 수 있을 만큼 與件이 成熟하는 것 이常例이다. 위의 說明으로 알 수 있는 바와 같이 標準原價計算制度는 그 性質上 順序를 바꾸어 財務會計와 實際原價計算制度가 確立되기 이전에 採擇될 수가 없는 것이다.

둘째, 經營規模가 어느 程度의 水準까지 擴張되어 모든 作業條件이 標準化되고 經營狀態의 正常化가 이루어지기 전에는 標準原價計算制度를 導入・實施할 수 없다. 비록 無理를 하여 이 制度를 導入한다 하더라도 그것은 實效를 거둘 수 없고 勞費의 浪費만 招來할 뿐이다. 零細 内지 中小規模의 經營에서는 모든 部門에 標準화를 許容할 수 있을 만큼 作業施設이나 作業條件이 具備되어 있지 못한 것이 實情이지만 標準原價計算制度를 導入・運用하는 데에는 막대한 人的 및 物的 労費가 所要되는 것이므로, 小規模 經營으로서는 도저히 이를 감당해 낼 수 없다. 따라서 標準原價計算制度를 導入하려면 먼저 經營規模가一定한 水準까지 擴大되어 各種의 標準화가 可能하여야 한다는 前提條件이 充足되지 않으면 안된다.

세째, 企業이 自由로이 標準原價計算制度를 導入 實施할 수 있도록 法制上의 뒷받침이 마련되어 있어야 한다. 예를 들면 商法이나 稅法上에는 在庫資產의 評價基準으로서 標準原價를 認定하지 않고 있는데, 該當法에 이를 反映시켜 許容을 받기 前에는 標準原價로서 在庫資產을 評價한다는 것은 곤란한 일이다. 물론 財務報告를 위한 原價計算과 經營管理를 위한 原價計算을 二元的으로 併用 實施할 수는 있지만 이러한 二元化가 制度上 또는 實務上 극히 不合理한 것임은 말할 나위도 없다. 이렇게 볼 때 法制上의 뒷받침 缺이 標準原價計算의 普及에 상당한 支障이 따르지 않을 수 없을 것이다.

이 以外에 經營者의 近代的 經營管理意識, 有能한 人材의 確保, 組織機構의 整備, 事務의 機械化 등도 標準原價計算制度의 導入을 위해서 갖추어지지 않으면 안될 중요한前提條件들이다.

이상에서 본 바와 같은 經營內外의 諸般與件이 具備됨이 없이 標準原價計算制度를 採擇한다는 것은 無理 内지 無謀한 일이며, 설사 이 制度를 억지로 採擇한다 하더라도 所期의 實效를 거둘 수 없을 것이다.

2. 原價計算基準設定의 必要性

標準原價計算制度를 導入할 수 있는 前提條件이 具備되었다 하더라도 이를 無作定 導入 採擇한다는 것은 위험한 일이다. 즉 國家的인 視野에서 統一原價計算制度確立의 一環으로 標準原價計算基準이 設定되고, 이에 依據하여 實務界에서도 個個企業별로 各己의 標準原價計算制度를 設定하여야 한다. 특히 標準原價計算을 하나의 制度로서 定立化하기 위해서는 實踐規範으로서 그 基準이 設定되어야 한다.

그러기 위해서는 實際原價計算을 위한 基準이 먼저 設定되고 이를 基礎로 하여 다시 標準原價計算基準을 마련하는 것이 正則이라 할 수 있으나, 一般적 原價計算基準에 위의 兩者를 包括하는 경우도 있다⁽¹⁴⁾. 그런데 우리나라에서는 아직 財務諸表의 作成을 위한 真實한 原價를 정확히 算定하고 價格計算의 資料로 활용할 수 있는 實際原價의 計算基準이 制定되어 있지 않기 때문에 이 部門의 統一原價計算制度의 確立 조차도 이루어지지 못하고 있는 것이 실정이다. 이와 같이 財務會計目的과 價格計算目的을 위한 原價計算의 基準도 設定되고 있지 않은 데 하물며 經營管理目的 또는 原價管理目的을 위한 標準原價計算의 基準 내지 指針設定의 問題를 論議한다는 것은 本末이 頑倒된 감이 없지 않다.

그러나 經濟社會가 安定되어 가고 있는 이 때, 앞으로 國民經濟의 飛躍的 發展을 圖謀하고 企業의 生產性向上을 實現하기 위해서는 不遠 標準原價計算方式에 의한 經營管理技法이 널리 採擇될 것이므로, 그 때에 이를 統一的으로 制度化할 수 있도록 미리 그 基準設定 問題를 고려해 보지 않을 수 없는 것이다.

3. 標準原價計算制度 實施에 관한 具體的 方案

(1) 標準原價計算制度의 目的

標準原價計算制度 導入을 위한 指針을 設定하는데 있어서는 우선 이 制度의 目的부터 明確히 規定해 두지 않으면 안된다.

標準原價를 算定하는 目的是 적어도 效果的 原價管理, 在庫資產價額 및 賣出原價의 算定, 豊算編成의 基礎資料, 原價計算의 簡素化 및 迅速化 등 4가지에 두어야 할 것이다.

첫째, 原價管理를 效果的으로 遂行하기 위한 原價의 標準으로서 標準原價를 設定하여야 하는데 이러한 標準을 설정하려는 것이 標準原價計算의 가장 重要한 目的이다. 즉 經營에 있어서 管理上の 權限과 責任의 委讓을前提로 하여 作業區分에 따라 이를 몇개의 管理責任의 部門으로 나누고, 각 部門마다 作業原價를 計算하고 각 管理部門에서 발생한 原價의 責任을 明白히 하지 않으면 안된다. 그리하여 原價發生의 責任을 明確히 하고 原價能率을 判定하기 위하여 그 尺度로서 『原價의 標準』이 設定된다. 이러한 原價의 標準으로서는 過去의 實際原價보다도 標準原價를 사용하는 것이 理想의이다.

그런데 標準原價는 財貨의 消費量을 科學的 統計的으로 調査하여 能率의 尺度가 되도록 豊定하여야 하며 또 이를 豊定價格 또는 正常價格으로써 計算한 原價이어야 한다. 能率의

(14) 1962年에 日本의 企業會計審議會가 制定한 「原價計算基準」은 第1章 一般基準, 第2章 實際原價計算, 第3章 標準原價計算, 第4章 原價差異의 算定 및 分析, 第5章 原價差異의 會計處理의 內容으로 構成되어 實際原價計算과 標準原價計算에 대한 基準을 동시에 包含하고 있다.

尺度로서의 標準은 그 標準이 適用될 期間에 達成되어야 할 原價의 目標를 뜻한다. 위에서 말한 科學的 및 統計的 調査의 의미는 自然科學에서의 實驗이나 統計學의 統計觀察에 의거한 統計的研究를 뜻하는 것이 아니라 I.E.研究, 試作, 公式, 過去實績의 統計的調查 등 누구라도 納得할 수 있고 信賴할 수 있는 客觀的方法을 말하는 것이다.

또 한마디로 標準原價라 하더라도 理想標準原價, 現實的標準原價 및 正常標準原價의 3種의 標準原價가 있는데 그 중 理想標準原價는 原價의 標準으로서 適合지 못하다는 것은 이미 指摘한 바와 같다.

둘째, 在庫資產의 價額과 賣出原價를 正確히 算定하는 일이 標準原價計算의 目的이 되어야 할 것이다. 그리하여 標準原價는 真實의 原價(true cost)로서의 의미를 가지게 된다. 즉 이것은 原價計算制度에 있어서 標準原價가 財務會計의 主要帳簿에 記錄되어 製品原價의 計算과 財務會計를 有機的으로 結合시키는데 有用한 原價임을 뜻하는 것이다.

財務諸表作成에 사용되는 原價計算은 實際原價計算인데, 위와 같이 標準原價計算制度가 財務會計制度와 結合되는 段階에 이르면 標準原價와 實際原價의 2制度가 效率的으로 結合될 수 있을 뿐만 아니라, 財務會計制度와도 有機的으로 連結됨으로써 在庫資產의 정확한 賣出原價計算 및 정확한 販賣價格의 算定이 可能하게 되는 것이다.

그리고 이러한 目的을 위한 標準原價로서는 理想標準原價는 不適當하며 豫定原價, 現實의 原價 또는 正常原價이어야 할 것이다. 왜냐하면 賣出原價 내지 價格의 算定을 위한 真實의 原價는 價值의 消費가 經營目的에 合致되어야 함과 동시에 正常的인 것어야 하며, 따라서 正常原價나 이와 같은 性質의 原價만이 真實한 原價가 될 수 있기 때문이다.

그런데 真實한 原價로서의 正常原價는 어떻게 計算되는 原價일까. 將來의 一定期間에 있어서 실제의 取得原價를 豫想하여 정해진 豫定價格에 의해서 計算한다 하더라도 價值의 實際消費量을 基礎로 計算하는 한, 이것은 實際原價計算의 範疇에 속하는 것이며 正常原價의 計算方法은 아니다. 오히려 財貨의 實際取得價格을 實際消費量이 아닌 正常消費量에 곱하여 얻어 진 原價가 正常原價로 되어야 할 것이다. 財貨의 正常消費量이란 一定한 製品의 生產과 관련하여 필요한 財貨의 消費量 중에서 異常消費量을 除外한 것이다. 여기서 異常消費量이란 質的인 것과 量的인 것의 2가지를 포함하는데, 前者は 火災나 天災 등 自然的, 偶發的 事故와 같이 財貨消費의 原因이 異常의인 경우이고, 後者は 異常의인 工程損, 減損 등과 같이 消費原因은 異常의이 아니지만 消費量이 異常의인 경우를 일컫는다.

세째, 標準原價는 豫算, 특히 見積財務諸表를 作成하는데 有用한 基礎를 提供하는 것 이어야 한다. 이 경우의 標準原價란 製品單位當의 標準原價, 즉 原價標準을 實際生產量에

적용하여 求한 標準原價가 아니라 이 標準原價의 計算에 사용되는 原價標準을 의미하는 것이다.

豫定財務諸表를 作成하기 위해서는 在庫資產價額과 賣出原價를 豫定하지 않으면 안 되는데, 오늘날 이와 같은 原價計算은 單純한 單位當豫定原價에 의하여 算定할 수 있는 경우가 많으며, 또 業種의 性質上 이 方法을 적용하기 곤란한 때도 적지 않다. 그러나 豫算管理가 近代的 經營管理의 有效한 方法인 이상, 이에 사용되는 豫算은 可能한 限 信賴할 수 있는 『原價의 數值』에 의해서 作成될 필요가 있는 것이다. 이러한 見地에서 科學的, 統計的 調査에 立脚하여豫定한 單位當 標準原價(原價標準)를 原價豫算作成의 基礎로 삼아야 하는 것이다.

다만, 여기서 주의 할 것은 이 때의 標準原價는 理想標準原價나 正常原價가 아니고 現實的 標準原價를 의미한다는 점이다. 왜냐하면 理想標準原價는 伸縮性이 적어 將來를 바라보는 豫算編成의 基礎로 사용될 수 없고, 또 正常原價는 그 計劃期間이一般的으로 長期의므로 短期計劃의 一種으로서의 豫算編成의 基礎로 사용하는 것이 부적당하기 때문이다.

네째, 標準原價計算의 중요한 目的의 하나는 原價計算의 簡略化 및 迅速化를 期하고 이렇게 함으로써 販賣價格을 早速히 算定하려는 데 있다. 따라서 이 制度를 導入하는 데는 먼저 이러한 目的意識이 確立되어 있지 않으면 안된다.

標準原價를 通常의 計定組織內에서 記錄 計算하면 原價計算을 위한 記帳은 훨씬 簡略化하고 迅速化된다. 즉 미리 製品 單位當의 標準製品原價를 豫定해 두었다가 實際生產量 및 實際賣出量이 判明된 다음에 위의 單位當 標準製品原價를 곱하면 製品原價와 賣出原價를 곧 計算할 수 있으므로 原價計算을 위한 記帳이 迅速化되는 것이다. 또 在庫資產價額의 算定基礎로서 標準原價를 사용하면 일반적인 材料部品이나 製品의 受拂에는 數量만을 記錄하면 되므로 記帳의 簡略化를 期할 수 있다.

標準原價計算을 하나의 制度로서 導入하여 活用하기 위해서는 이상에서 본 바와 같은 적어도 4 가지의 基本目的을 指向하지 않으면 안 될 것이다. 따라서 標準原價計算의 基準이나 指針 등도 이러한 4 가지 目的을前提로 하여 策定되어야 할 것이다.

(2) 標準原價의 策定方式

標準原價는 直接材料費, 直接勞務費 등의 直接費와 間接費의 原價要素를 基準으로 하여 算定하되, 다시 製品의 一定單位別로 標準製品原價를 算定하는 方式을 취해야 한다.

위의 3 가지 原價要素의 標準은 원칙적으로 物量標準과 價格標準을 同時に 고려하여 算

定하여야 한다. 直接材料費와 直接勞務費는 말할 것도 없거니와 製造間接費에 대한 標準도 이를 物量的 側面과 價格的 側面을 다 같이 고려하여야 할 것이다. 예를 들면 製造間接費의 標準가운데 補助材料費와 間接工賃 등과 같이 그 標準을 物量標準과 價格標準으로 区分하여 算定할 수 있는 것에 대해서는 위의 原則에 따라야만 合理的인 標準值를 얻을 수 있는 것이다.

그런데 원래 여러가지 異質的인 原價要素의 集合인 製造間接費가운데는 上述한 바의 物量標準과 價格標準으로 区分하여 劃一的인 標準을 算定하는 것이 不可能한 경우도 많다. 가령 交際費같은 것은 그 標準을 위의 原則에 따라서 算定할 수 없는 것이다.

이리하여 物量標準과 價格標準을 区別하여 特定原價要素의 標準을 設定한다는 것은 絶對的인 것이 아니라 相對的인 것으로서 어디까지나 하나의 原則으로 지켜 지는데 지나지 않는다.

또 經費에도 直接費의 性質을 가진것, 예컨대 特別注文品의 設計費나 外注加工費 등 直接經費는前述한 直接材料費와 直接勞務費 등과 둑 같이 취급하여 標準原價를 算定하는 데 있어서 直接費로 處理하는 方法도 있을 것이다⁽¹⁵⁾.

이상과 같이 하여 要素別 原價標準이 算定되면 이를 集計하여 製品의 一定單位別로 標準製品原價를 算定하여야 한다. 여기서 集計라 함은 製品의 一定單位에 대해서 먼저 標準直接材料費와 標準直接勞務費 등을 集計하고 다시 標準間接費配賦額을 加算하는 것을 말한다. 標準原價는 일단 設定된 이후라 하더라도 生產方式, 材料價格, 貨率 등 그의 算定에 고려되었던 基本條件이 크게 變動한 때에는 즉시 修正되지 않으면 안될 것이다. 왜냐하면 標準原價는 現狀(current conditions)에 立脚한 標準이라야 하기 때문이다.

(3) 直接材料費의 標準設定

直接材料費의 標準設定에 관해서는 다른 原價要素에 比하여 材料 自體가 有形的이고 또 原材料 등의 主要材料는 生產量에 比例하여 消費되는 것이 원칙이므로 특히 科學的 調査에 의거하여 客觀的인 標準을 設定한다는 特징을 갖고 있다. 이 直接材料費의 標準을 設定하는데에는 일반적으로 다음 2 가지 要素를 고려하여야 한다.

① 消費되어야 할 材料의 數量

② 材料의 價格

이리하여 標準直接材料費는 直接材料의 種類別로 製品單位當의 標準消費量을 정하고 여

(15) 그러나 오늘날 美國에서는 直接經費는 따로 区分하지 않고 製造間接費에 包含시켜 一括處理하는 것이 보통이다.

기에 標準價格을 곱하여 算定하게 된다. 만약 生產이 組立生產의 形態를 취하고 있는 경 우에는 部分品의 種類別로 製品單位當의 標準消費量과 標準價格을 定한 다음 兩者를 곱하여 標準을 算定하면 될 것이다.

直接材料의 消費數量標準을 算定하는데 있어서는 먼저 材料를 直接的인 것과 間接的인 것의 2 가지로 區分하고 製品의 型, 사이즈, 外觀, 品質 등을 고려하여 사용되어야 할 直接材料의 標準數量을 記載한 材料明細書(material specifications)를, 그리고 部分品이 사용되는 경우에는 材料 및 部分品明細書(bill of materials and parts)를 作成한다. 材料明細書에 記入된 材料消費量에는 工程損, 기타의 事由로 발생하는 어느 程度의 減損 등을 포함시킬 것인가를 고려해 넣어야 한다.

材料消費數量의 標準은 技術的 내지 科學的 方法으로 算定함과 동시에 統計的 調査를 통하여 過去의 實績과 經驗 등을 勘案하는 方式으로決定되어야 한다. 바꾸어 말하면 科學的 調査와 統計的 調査를 併用하여 標準消費量을 算定하여야 한다는 것이다. 따라서 標準消費量은 試作이나 技術的 研究方式 등에 의하여 얻어지는 理論的 消費量으로決定될 것이 아니라, 標準이 適用될 期間에 있어서 발생할 것으로豫想되는 어느 程度의 減損이나 工程損 등 加外의 消費量을 위의 理論的 消費量에 加算하여야 할 것이다. 이러한 경우 加外의 消費量은 過去의 實績과 將來의 變化를 고려하여 一定한 正常消費量에 대하여 몇%로決定하는 것이 보통이다. 그리고 過去의 實績에 대한 統計的 調査도 單純히 표면에 나타난 實績을 그대로 平均하여 標準消費量으로 삼는 것이 아니고, 그 實績에 대해서 하나하나 科學的 調査를 행하고 異常的인 原因에 의하여 발생한 實績은 이를 除去하고, 동시에 將來의 變化를 고려하여야 한다. 또한 標準消費量에 포함된 消費餘分의 算定方法은 現實的 標準原價와 正常原價의 경우에 따라 각각 달라야 할 것이다.

그런데 지금까지 보아 온 바와 같이 材料의 標準消費量을 製品의 特定單位別로 算定하기가 곤란한 경우에는, 우선 直接作業區別로 直接作業時間當 各 直接材料費의 標準을 算定하고 이에 의해서 製品單位當 標準直接材料費를 求하는 方法도 생각할 수 있다. 이것은 標準原價計算의 作業原價計算의 性格을 強調하는 것이다.

한편 數量標準을 決定할 때에는 生產形態와의 關聯도 고려하지 않으면 안된다. 生產形態는 여러가지로 分類될 수 있지만 예를 들어 製品의 種類를 基準으로 하여 均一製品(formular product), 非組立製品(non-assembly product), 組立製品(assembly product)의 3 가지로 나 눈다면, 이들 각각의 경우에 標準材料消費量을 算定하는 方法도 달라져야 할 것이다.⁽¹⁶⁾

(16) Clinton W.Bennett, *Standard Costs*, 1958, pp. 206—211.

다음에 材料費의 標準決定을 위한 標準價格으로는 標準原價의 種類에 따라 다음과 같은 몇 가지가 適用될 수 있다. ⁽¹⁷⁾

- ① 當座 또는 豫想價格標準(current or expected price standards)
- ② 正常價格標準(normal price standards)
- ③ 固定價格標準(fixed price standards)

이 가운데 가장 適切한 것은 豫想價格 또는 豫定價格과 正常價格의 2 가지이다. 標準價格으로서의 豫想價格이란 比較的 短期間에 걸쳐 發生하리라고 생각되는 實際取得價格의 平均을 말하며, 이것은 보통 現實的 標準原價計算에 사용된다. 이에 대하여 正常價格은 正常標準原價計算에 사용되는 標準價格으로서, 比較的 長期에 걸치는 과거의 實際取得價格을 統計的으로 平準化하고 여기에 將來의 推勢를 加味하여 豫定한 價格을 말한다.

요컨대 標準直接材料費는 上述한 方式으로 定해 진 標準消費數量과 標準價格에 의하여 算定하는 것을 가장 基本으로 삼아야 할 것이다.

(4) 直接勞務費의 標準設定

勞務費標準의 設定도 材料費의 경우와 같이 數量과 價格, 즉 作業時間과 貨率의 兩要素에 의거하지 않으면 안된다. 구체적으로 말하면 直接作業의 區分에 따라 製品單位當의 標準直接作業時間과 標準貨率을 科學的 統計的으로 定하고 兩者를 곱하는 方式에 의하여 標準直接勞務費를 算定하여야 할 것이다.

標準原價計算에 있어서 直接勞務費는 直接作業時間에 比例하는 것이라야 하며, 作業時間과 관련이 없는 部分은 間接勞務費로 計上되어야 할 것이다. 또 直接作業時間과 그에 대한 標準貨率을 算定하기 위해서는 먼저 그前提로서 모든 作業條件(working conditions)이 標準화되어 있지 않으면 안된다. 그렇지 않으면 從業員의 作業能率이 異常的 要因에 의한 影響을 받게 되어 正確한 標準의 設定을 期할 수가 없게 된다. 이 경우의 諸般 作業條件이란 作業場內의 여타 條件뿐만 아니라 輸送材料의 購買 및 受入, 作業의 計劃 및 傳達 등 모든 直接・間接의 作業條件을 포함한 것을 뜻한다.

위와 같이 하여 作業條件의 標準화가 이루어지면 비로소 標準作業時間은 設定하게 된다. 作業時間標準(labor time standards)은 一定單位의 製品生產에 필요한 作業의 種類別로 사용하는 機器와 工具, 作業의 方式 및 順序, 從事하는 勞動의 等級 등을 정하고, 作業研究, 時間研究 등과 같은 科學的 및 統計的 調査에 의하여 算定한다. 특히 標準設定을 위

(17) 佐藤精一, 原價政策, 1962, pp. 54—55.

한 時間研究에는 疲勞度, 身體的 必要作業의 個人的 熟練度, 기타 不可避한 作業遲延의 要因(예컨대 作業交替, 機械故障, 待期時間 등)을 調査·研究하여 이들에 대한 一定한 餘裕(allowances)를 見積하여 加算하여야 할 것이다.

다음에 賃率標準을 設定하는 데에 있어서는 作業의 種類와 個人の 熟練度 등에 準據하는 것이 原則이다. 이러한 目的을 위하여 사용되는 有用한 科學的 方法의 代表의인 것으로서는 職務評價(job evaluation)를 들 수 있다. 또 標準賃率은 前述한 直接材料費標準의 경우와 마찬가지로 豫定賃率 또는 正常賃率을 사용하여 算定하는 것이 보통이다.

그런데 標準賃率의 算定에 있어서 問題가 되는 것은 賃率의 構成內容이다. 원래 賃率은 理論的으로는 優良度, 熟練度, 疲勞度, 危險度 등을 고려하여 定해진 職階賃率(職務給制)이어야 한다. 그러나 우리나라에서는 순수한 職務給制를 採用하고 있는 企業은 극히 드물고 學歷, 勤務年數, 年令 등에 입각하여 賃金을 算定하는 것이 보통이다. 이러한 경우에는前述한 바와 같은 純粹한 職階賃率에 의존할 수는 없는 것이며 따라서 豫定直接勞務費總額을 直接作業時間合計로 나누어 標準賃率을 算定하는 便法이 利用되고 있다. 다만 이러한 方式으로 算定된 標準賃率 중에는 職階級 이외의 項目을 包含하고 있는 것도 있음으로 正確한 賃率差異의 分析이 實現될 수 없다는 缺點이 있어서는 안될 것이다.

한편 賃率의 標準을 設定하는 것에 있어서는 賃金制度에 대한 細密한 檢討가 필요하다. 즉 時間給制와 成果給制에 따라서 標準賃率를 設定하는 方式이 달라져야 할 것이며, 동시에 같은 時間給 또는 成果給이라 할지라도 때로는 設定方式을 달리하여야 할 것이다. 예를 들면, 成果給制에 있어서 單位請負인 경우에는 그 單價를 그대로 製品單位當의 直接勞務費로 삼는 수도 있는데 반하여, 時間請負에서는 製品單位當의 標準時間 및 標準賃率을 設定하는 데 時間給制의 경우와 같은 方式으로 하여야 한다.

이상과 같은 方式으로 勞務費의 標準을 設定하는데 있어서 有用한 資料로서는 作業明細書(operation specifications), 賃金支給計劃表(wage payment plan), 作業分類表(job classifications), 其他 從業員의 熟練度 등에 관한 調査報告書類 등 여러가지가 있다.

(5) 製造間接費의 標準設定

製造間接費標準은 終局의으로는 製品 1單位當의 標準製造間接費가 되도록 算定되어야 하겠지만, 原價管理를 위해서는 原價部門(cost center)別로 製造間接費의 標準을 設定하지 않으면 의미가 없다. 여기서 말하는 原價部門은 一般的으로 管理責任區分別의 部門을 일컫는다.

部門別製造間接費의 標準은 一定期間에 있어서 각 原價部門에서 발생할 製造間接費의

豫算額을 말하는 것인데 이것은 部門間接費豫算에 의거하여 算定하는 것이다. 그리고 이豫算額은 前述한 標準直接材料費나 標準直接勞務費와 같이 『標準消費量×標準單價』의 方式으로는 算定하기가 곤란하다. 前述한 바와 같이 補助材料費와 間接材料費는 이 算定方式을 適用하는 것이 合理的이지만⁽¹⁸⁾, 이 兩者를 제외한 다른 間接費項目에 대해서는 各 原價要素別로 過去의 實績을 調査하고 다시 將來에 있어서의 物價變動, 製造條件의 變更 등諸 與件의 變化를 감안하여 修正을 加味하는 方式을 사용하여 製造間接費의 標準으로서의豫算額을 算定하는 것이 보통이다.

이 경우에 間接費豫算額은 固定費와 變動費로 分類하여 각각 算定하는 것이 좋다. 製造間接費에는 거의 固定的으로 발생하는 統制不能費(uncontrollable cost)가 많은 比重을 차지하고 있어, 原價管理를 위한 製造間接費의 標準을 設定하는데 있어서 이를 管理의 對象이 될 수 있는 變動費 내지 統制可能費(controllable cost)와 區分하여 把握하지 않으면 안되며 때문이다. 그리하여 製造間接費의 標準을 設定하는 方法을 檢討할 때에도 固定豫算에 의하는 方法과 變動豫算에 의하는 方法의 2 가지로 區分하여 考察하는 것이 보통이다.

1) 固定豫算에 의한 方法

固定豫算에 의한 間接費標準이란 計劃設定豫算(planning budget), 혹은 業務豫算(operating budget)에 있어서 設定되는 各種의 費用豫算(expense budget)을 의미한다. 따라서 여기에는 製造間接費豫算뿐만 아니라 一般管理費豫算과 販賣費豫算도 포함되어 있다. 이들豫算에 共通된 點은 그것이 期間的으로 豫定된 一定한 業務計劃에 의거하여 部門別로 算定된 固定的 操業度에 대한 費用額을 表示한다는 것이다.

이제 固定豫算法에 의한 製造間接費의豫算計劃算定을 等式으로 表示하면 다음과 같다.

$$y = a + bx$$

但 y = 豫算額

a = 固定費

b = 變動費率

x = 計劃 内지 正常操業度

위의 算式에 의하면 一定한 操業水準에 있어서의 製造間接費豫算額은 固定費와 變動費로構成된다. 그런데 固定費는 不變的인 것이므로 間接費豫算額의 變動은 결국 操業度에 의거하여 算定된 變動費의 變化에 依存하는 것이 된다. 이 固定豫算法에 의하여 製造間接

(18) 本章 3의 (2)参照

費豫算을 算定할 때에는 操業度를 一定한 水準에 固着시키는 것이므로, 每日 操業度의 水準을 달리해서 各種 水準의 操業度를 想定하여 위의 豫算額을 算定한다면 後述하는 變動豫算에 의한 製造間接費豫算額을 算定하는 셈이 된다. 즉 固定豫算에 의한 方法과 變動豫算에 의한 方法의 差異는 곧 위의 x (正常操業度)가 固定的이냐 아니냐에 달려 있다.

이와 같이 豫算期間에 있어서豫定된 一定한 操業度에 立脚하여 算定되는 固定豫算은 年度豫算, 季別豫算, 月次豫算 등으로 區分하는 것이 좋다. 위에서 말한 操業度란 期待實際操業度를 의미하며, 具體的으로는 期待되는 正常操業度를 뜻한다. 그러므로 季節的・週期的인 變動을 反映시켜서 平均한 賣出額에 의해서 策定된 工場全體 및 部門別의 操業度가 곧 正常操業度로 되어야 할 것이다. 이러한 正常操業度를 求하고자 할 때에는 먼저 會社 혹은 事業部門全體의 正常操業度를 決定하고 다시 이것을 工場別・部門別로 分解하여 設定하여야 한다. 만약 이렇게 하지 않고 거꾸로 部門別・工場別로 부터 시작하여 全體의 操業度를 決定한다면, 部門相互間의 調整 및 全體의 調和가 이루어지지 못하고 따라서豫算統制나 原價管理를 위한 豫算의 基礎로서의 意미를 잃게 된다.

操業度에 立脚하여 算定된 固定豫算은 實際操業度와 期待實際操業度가 一致하는 경우에는 물론이고 兩者가 過히 乖離하지 않는 경우에는 原價管理上 有用하지만, 兩者가 지나치게 乖離되면 原價管理에 큰 도움을 주지 못한다. 그러므로 前述한 各 部門別 正常操業度를 基礎로 하여 算定된 部門別 固定豫算은 일정한 範圍에 한해서 原價management에 有用한 것이라 보지 않으면 안 될 것이다. 우리나라와 같이 安定된 市場을 뜻가진 國家에 있어서는操業度의 變動이 심하고 따라서 이를 正確히 豫測하기가 곤란하다. 이러한 狀況 아래에서 年 1回 또는 그 이상의 長期間의 期待實際操業度를 그 實際操業度와 一致시킨다는 것은 거의 不可能하므로, 月間 또는 季間別로 期待正常操業度를 決定하고 위의 部門別 固定豫算도 月間 또는 季間의 固定豫算으로 作成하는 것이 原價management나 豫算統制의 目的을 위하여 複雑 有效하다고 할 수 있다⁽¹⁹⁾.

이에 반하여 製品에 대한 標準間接費配賦率은 激甚한 變動이 있는 경우를 제외하고는 每月 또는 이와 비슷한 短期間에 있어서 그다지 變動하지 않는 것이 通例이다. 그러므로 이 경우에는 月間固定豫算보다도 年間의 固定豫算을 사용하는 것이 오히려 편리할 것이다.

2) 變動豫算에 의한 方法

製造間接費의 管理를 有效하게 하기 위한 가장 좋은 方法의 하나는 變動豫算(flexible

(19) 松本雅男, 前掲書, 1961, pp. 353—360.

budget)을 設定하는 일이다. 變動豫算이란 豫算期間에 豫期되는 範圍內에서의 各種 操業 度에 對應하여 算定한 製造間接費豫算을 말한다. 이것이 마련되어 있으면 實際間接費額과 當該操業度의 豫算을 比較함으로써 各 原價部門의 業績을 管理할 수가 있다.

원래 製造間接費豫算額의 算定에 있어서 基礎가 되는 操業度는 豫定된 正常操業度이므로 實際操業度와 반드시 一致하는 것은 아니다. 이 경우에 標準間接費와 實際間接費와의 原價差額은 操業度의 變化에 의한 差額을 포함하고 있으며, 따라서 操業度를 正確히 推定하기 어려운 企業에서는 操業度差異에서 일어나는 影響을 除去하기 위하여 原價差額을 計算하기 前에 여러가지 修正을 加할 필요가 있다. 그러나 이 修正에는 많은 勞費를 要하므로 정확한 原價差額을 可能한限 迅速히 또 쉽게 計算하기 위하여 變動豫算方式에 의한 製造間接費額의 標準을 設定하는 方法이 마련된 것이다.

물론 企業에 따라서는 그 操業度를 6個月 또는 1年 등 長期間에 걸쳐서 比較的 正確히 豫測할 수 있기 때문에 單一한 豫定操業度를 基礎로 하여 算定한 固定豫算으로 충분한 경 우도 있을 수 있다. 그러나 오늘날과 같이 대부분의 企業이 安定된 市場을 갖지 못하여 不過 數個月의 操業度 및 그에 따르는 生產費 조차 豫測하기가 곤란한 事情下에서는 變動豫算이 일반적으로 더욱 有效한 것이라 하지 않을 수 없을 것이다.

變動豫算을 算定하는 方式은 먼저 操業度 0%에서 正常操業度 100%를 超過하여 各 部門의 最高設備能力⁽²⁰⁾에 이르기까지의 各 水準의 操業度에 대하여 變動費와 固定費로 區分하여 모든 間接費目에 관한 豫算을 設定한다. 이 때 操業度의 水準은 一般的으로 5% 내지 10%의 間隔으로 잡는다. 그리하여 上限은 設備活動의 最高能力을 表示하고 下限은 最低能力을 表示하는데, 이 兩限界 사이에서 各種의 可能操業水準을 定하면 그 중에서 하나가 正常操業度가 될 것이다.

또 이상과 같이 하여 정해진 各 操業度에 대한 標準間接費를 決定하는 方法에는 一般的으로 다음 2가지가 採擇되고 있다.⁽²¹⁾

- ① 技術的 分析法
- ② 經驗的 分析法

技術的 分析法이란 生產技術의 調查研究에 의하여 間接費의 各 原價要素別로 當該費用이 얼마만큼 발생할 것인가를 科學的으로 算定하는 方法을 말한다. 이 때에도 一定한 期待正常操業度를 前提로 하여야 함은 물론이다. 이 方法에 의하면 失敗, 非能率 등으로 발

(20) 일반적으로 120%로부터 125%까지가 採用되고 있다.

(21) 井上達雄, 精說原價計算, 1966, pp. 387—390.

생활 각 原價要素의 費用豫算額이 排除될 수 있으므로 經驗的 分析法보다 훨씬 合理的으로 間接費標準을 設定할 수 있다.

經驗的 分析法은 過去의 經驗 및 實績에 依據하여 將來一定한 操業水準에서 발생할 製造間接費의 標準額을 算定하는 方式이다. 이 方法은 各 原價要素에 關한 過去의 經驗 및 實績을 分析・檢討하는 方式에 따라 다음의 2 가지로 나누어 진다.

① 間接費의 計定科目別로 精密히 調査하는 方法

② 「그라프」(graph)에 의한 方法

計定科目別로 檢討하는 方法은 가장 原始的인 것으로서 過去의 經驗에 立脚하여 各 間接費要素別로 操業度의 變化에 따르는 原價의 變動을 豫想하는 것이다. 「그라프」에 의한 方法은 過去에 있어서 各 水準의 操業度에 대하여 實際로 발생한 間接費要素들을 「그라프」로 表示하고, 그 敷布狀況(distribution)으로 부터 間接費와 操業度와의 關係를 하나의 線으로 나타내어 이 線에 의하여 各 操業度別 間接費發生額을 算定하는 것이다.

各 操業水準의 間接費標準을 決定하기 위한 變動豫算에는 一定한 算定公式에 의하여 算定된 變動豫算과 多位式方法에 의하여 算定된 變動豫算의 2 가지 形式이 있다.

첫째, 一定한 算定公式을 사용하는 公式法(formulary method)은 极히 簡便한 方法으로서 다음과 같은 算式을 사용하고 있다.

$$y = a + bx$$

위의 算式은前述한 固定豫算法의 算定公式과 같지만 正常期待操業度 x 가 變動하는 것으로 想定하는 점이 根本的으로 다르다. 이 方法은 正常操業度에 있어서 標準製造間接費要素를 固定費部分과 變動費部分으로 區分하고 固定費는 操業度의 增減에 관계없이 一定한 것으로 보는 한편 變動費에 대해서는 變動費率을 決定해 두고 當該製品의 操業度(예:直接作業時間)를 곱하여 計算하는 것이다. 한편 操業度의 增減과 關聯하여 各 變動費要素 또는 要素群에 따라서 變動費率이 다를 경우에는 그 率에 따라 變動費率을 定해 두는 것이 좋다.

이 方法을 採擇하는데 있어서는前述한 固定費와 變動費의 區分은 經營者の 意思에 따라 流動의 일 수 있다는 점을 특히 注意할 필요가 있을 것이다. 그러므로 變動豫算을 작성할 때에는 이 문제를 주의 깊게 다루어야 한다.

以上과 같이 하여 固定費와 變動費率이 決定되면 위의 算式에 의하여 變動豫算計劃이 設定될 것이고 이 豫算計劃에 의하여 또 豫算數字가 容易하게 計算되는 것이다. 참고로 公式法에 의한 機械加工部의 變動豫算作成法을 例示하면 다음 表와 같다⁽²²⁾.

(22) Matz, Curry and Frank, *Cost Accounting*, 1956, p.548.

機械加工部門變動豫算(公式法)			
正常操業度 : 4,000 直接作業時間 (=80% 操業度)			196×年 ×月
科 目	固 定 費	變 動 費 率	
間 接 貨 金	600,000 원	75 원	
書 記 給 料	120,000	10	
切 斷 工 貨	800,000	70	
補 修 工 作	100,000	—	
監 督 者 給 料	1,200,000	—	
消 耗 品	200,000	25	
統 制 可 能 費	3,020,000	180	
保 險 料	80,000	—	
稅 金	40,000	—	
減 價 償 却 費	500,000	—	
統 制 不 能 費	620,000	—	
修 繕 費 物	600,000	200	
建 造 物	780,000	20	
加 스 및 水 道	540,000	210	
一 般 管 理 費	450,000	50	
輔 助 部 門 費(配賦)	2,370,000	480	
合 計	6,010,000	660	
固定費.....	6,010,000		
變動費(4,000直接作業時間, @ 660).....	2,640,000		
正常操業度의 總間接費.....	8,650,000		
正常操業度의 製造間接費率.....	2,162. ⁵⁰		
(8,650,000 ÷ 4,000 時間)			

둘째, 多位式變動豫算을 編成하는 경우에는豫算計劃을 基礎로 하여 部門別로 算定한다. 部門別 變動豫算是 먼저 各 製造部門에 있어서 正常操業度를 決定하고 다음에 各 製造部門의 正常操業度에 依據하여 各 補助部門의 操業度를 豫定한다. 이 操業度를 決定하는데 있어서는 多位式으로 하되 操業度의 間隔은 5~10%로 잡는 것이 보통이다⁽²³⁾. 이 때 補助部門相互間에 있어서의 「서어비스」의 交換 및 同一補助部門內에 있어서의 自己 「서어비스」의 消費에 대해서도 고려하여야 할 것이다.

正常操業度가 豫定되면 다음에는 各 操業度水準에서 消費될 各部門의 標準間接費를 算

(23) 佐藤精一, 前掲書, p. 63.

定한다. 여기에서 注意할 것은 各部門 또는 「코스트·센터」에 관한 個別費와 共通費를 明確히 區分하여야 하며 이들에 대해서는 별개의 間接費配賦率을 定해야 한다는 점이다. 그것은 各部門 또는 各「코스트·센터」의 監督者の 責任을 明確히 하고, 아울러 間接費要素를 管理可能費와 管理不能費로 區分하여 原價管理를 效率的으로 하기 위해서 필요하다.

참고로 앞에서 든 機械加工部의 多位式變動豫算과 補助部門으로서의 修繕部門의 多位式變動豫算의 設定을 例示하면 다음과 같다.

機械加工部門變動豫算(多位式)					
正常操業度 : 5,000 直接作業時間			196×年 ×月		
直接作業時間	3,500	4,000	4,500	5,000	5,500
操業度	70%	80%	90%	100%	110%
<科 目>	원	원	원	원	원
間接費金	862,500	900,000	937,500	975,000	1,012,500
書記給料	155,000	160,000	165,000	170,000	175,000
切斷工作費	1,045,000	1,080,000	1,115,000	1,150,000	1,185,000
補修工作費	100,000	100,000	100,000	100,000	160,000
監督者給料	1,200,000	1,200,000	1,200,000	1,200,000	1,300,000
消耗品	287,500	300,000	312,500	325,000	337,500
殘業手當	—	—	—	500,000	550,000
夜勤手當	—	—	—	—	550,000
管理可能費合計	3,650,000	3,740,000	3,830,000	4,420,000	5,270,000
保險料	80,000	80,000	80,000	80,000	80,000
稅金	40,000	40,000	40,000	40,000	40,000
減價償却費	500,000	500,000	500,000	500,000	500,000
管理不能費合計	620,000	620,000	620,000	620,000	620,000
<補助部門費配賦額>					
修繕費	1,300,000	1,400,000	1,500,000	1,600,000	1,865,000
建物	850,000	860,000	870,000	880,000	890,000
가스 및 水道	1,275,000	1,380,000	1,485,000	1,590,000	1,695,000
一般管理費	625,000	650,000	675,000	700,000	725,000
補助部門費合計	4,050,000	4,290,000	4,530,000	4,770,000	5,175,000
製造間接費總計	8,320,000	8,650,000	8,980,000	9,810,000	11,065,000

위에 表示한 機械加工部門變動豫算表에 의하면 間接費率이 操業度 100%까지는 減少하지만 이를 超過하면 減增하고 있음을 알 수 있다. 이것은 補修作業費, 監督者給料, 殘業手當 등이 急増하기 때문이다.

正常操業度 : 8,000製造部門의 直接時間			196×年 ×月		
製造部門의 直接作業時間	5,600	6,400	7,200	8,000	8,800
操業度	70%	80%	90%	100%	110%
<科 目>	원	원	원	원	원
間接費金	200,000	300,000	350,000	400,000	500,000
監督者給料	380,000	380,000	450,000	520,000	760,000
消耗品	100,000	150,000	175,000	200,000	250,000
工具	50,000	60,000	75,000	90,000	120,000
減價償却費	700,000	700,000	700,000	700,000	700,000
建物	490,000	490,000	490,000	490,000	490,000
合計	1,920,000	2,080,000	2,240,000	2,400,000	2,820,000
固定費	800,000	800,000	800,000	800,000	800,000
變動費	1,120,000	1,280,000	1,440,000	1,600,000	2,020,000
變動費率	200원	200원	200원	200원	229.545원

且修繕部門變動豫算表에 의하면 操業度 80%인 때에는 間接費總額 2,080,000 원 중에서 800,000 원은 固定費이고 나머지 1,280,000 원이 變動費로 되어 있는데, 이것은 製造部門의 作業時間當 200 원의 變動比率로써 各 製造部門에 配賦되어 있음을 나타내고 있다.

끝으로 以上에서 說明한 2 가지 種類의 變動豫算을 相互關聯시켜 要點을 간추려 보면 다음과 같다⁽²⁴⁾.

첫째, 豫算計劃은 公式法에 의한 變動豫算으로서 그것은 곧 固定豫算으로 改編된다.

둘째, 豫算計劃 및 變動豫算에 있어서 原價를 管理可能費, 管理不能費 및 補助部門費配賦額의 3部類로 區分하여 表示한다. 이것은 原價管理上 极히 有用하다.

세째, 公式法에 의한 變動豫算은 操業度의 變動에 따라서 쉽게 變動豫算額을 算定할 수 있다.

네째, 多位式變動豫算에 의해서만 準固定費 내지 飛躍固定費가 表示될 수 있다.

V. 結 言

원래 企業의 會計制度는 財務會計에 비롯된 것이지만, 지금에 이르러서는 原價會計에

(24) 佐藤精一, 前掲書, pp. 64—65.

관한 것 까지도 包括하지 않으면 그 機能을 다 할 수 없게 되었다. 더구나 近來에 와서는 經營管理目的을 위한 原價會計가 重要視됨에 따라 단순한 歷史的 會計記錄을 對象으로 하는데 불과한 財務會計의 地位는 相對的으로 弱化되어 가고, 原價의 計算과 管理를 위한 會計가 더욱 크게 「클로즈·업」되어 가는 傾向에 놓여 있다. 말할 나위도 없이 이러한 趨勢는 企業의 發展이 그 經營規模를 必然的으로 擴大시켰고, 또 大規模로 擴大된 그 經營을 보다 合理的으로 이끌어 나아가기 위해서는 原價를 中心으로 하는 計數的 手段에 依存하는데 緣由하는 것이라 할 수 있다.

그러나 오늘날 우리나라의 企業風土를 살펴 보면, 原價會計方式에 의한 經營管理方式을 採擇할 與件이 거의 갖추어져 있지 않다. 뿐만 아니라 전체 企業의 98%를 占하는 中小企業에서는 아직 財務會計조차 제대로 處理하지 못하고 있는 實情이므로, 하물며 標準原價計算制度의 導入問題를 論議한다는 것 自體가 時期尚早라고 하여도 過言이 아닐 것이다.

그러나 中小企業의 事情은 그렇다 하더라도 政府出資企業體를 비롯하여 國內有數의 民間大企業의 경우에는 原價意識에 立脚한 計數的 方法에 의하여 經營管理를 할 수 있는 與件이 成熟되어 있으며, 그 중의 어떤 것은 그와 같은 管理方式을 採擇하지 않을 수 없는 時急한 段階에 놓여 있는 것도相當數를 헤아릴 수 있다.

本稿에서는 이러한 企業들에 標準原價計算制度를 導入하는 것을 前提로 하여 우선 이 制度의 導入을 위한 現況과 問題點을 살펴 본 다음에, 앞으로 이것을 널리 모든 企業에서 制度化한 標準原價計算으로서 實踐에 옮기기 위한 基準設定을 어떻게 마련하여야 할 것이냐에 대한 概略的인 指針을 提示한 것이다. 이 基準設定에 대한 指針은 우리나라 뿐만 아니라一般的으로 認定되어 公正·妥當하다고 생각되는 原價計算의 諸慣行에 合致하는 것으로서, 將來 많은 企業이 原價管理를 통하여 企業을 有效히 管理하려는 경우에는 이것을 原價計算의 實踐規範의 하나로서 採擇함이 要望되는 것이다. 그리하여 이것이 成功的으로 實施되는 날 비로소 個個企業 自體로서의 經營管理가 보다合理化될 수 있을 것이고, 社會 全體的으로도 統一會計制度의 實現을 보게 될 것이다.

先進外國의 企業界에서는 이미 標準原價計算制度가 一般化되고 있으며, 이웃 日本의 경우만 하더라도 일찌기 標準原價計算에 대한 基準을 設定하여, 보다 많은 企業에서 이 制度를 導入하도록 促進하고 있는 實情이다. 물론 우리나라에서는 이에 대한 具體的인 整地作業이 이루어 지려면 長久한 時間과 多大한 勞費가 必要한 것이므로, 가까운 時日內에 이 問題에 대한 解決策이 나오기는 힘들 것이다. 그러나 언젠가는 標準原價計算이 完全히 하나의 制度로서 確立되어, 여러 企業에서 널리 採擇하여야 할 것이므로, 이를 더욱 促進·

하기 위하여 學者와 專門家들의 努力과 研究에 의하여 하루 속히 이 制度의 實踐規範으로
서 現行 企業會計原則이나 財務諸表規則과 같은 合理的・統一的基準이 設定되어야 할 것
이다.

끝으로 이러한 基準設定이 마련되고 많은 企業이 이 制度를 採擇함으로써 經營의 合理
化를 기할 수 있도록 하기 위하여서는, 企業風土가 時急히 改善되어야 하고, 동시에 原價
差異 또는 其他의 調整을 하는데 있어서 商法이나 稅法 등 關聯諸法規面에서의 橫的인 協
調・調整도 절실히 要望됨을 強調하고자 한다.

<Summary>

A STUDY ON STANDARD COSTING SYSTEM IN KOREAN BUSINESS FIRMS

YONG-JUN LEE*

The main objective of this study is to provide with some suggestions the business enterprises in Korea to which the standard costing system is now introduced. Those enterprises which have been already introduced or are planning to adopt this systems can be set forth as below.

As government enterprises; The Dai Han Coal Corporation, The Korea Tungsten Company, The Korea Mining and Smelting Corporation, The Chung Ju Fertiizer Company, The Korea Electric Company.

As private enterprises; The Inchon Heavy Industry Company, The Korea Ship Building Corporation.

From the above list, we find that the firms which take any efforts to adopt the system such as the above listed are still very scarce. However, it will be inevitable for all of business firms to adopt this system in near future on account of sharpened competition which compels all the management unit to be eager in its task of rationalization. And it is noteworthy that it is more practical to take the method of unit standard cost in adopting standard costing system than to take the method of flexible budget, in regard that the groundworks to make use of the latter are not provided yet. Standard cost is predetermined cost which is computed based on scientific method. Therefore, there can be shown discrepancies between predetermined costs and actual costs in the accounts.

These discrepancies provide the opportunities and grounds for the management to analyze the causes and seek out initiative or remedial actions. As known broadly, the standard costing system provides many benefits for the management in vrious respects. It shows immediately the variances

* Member of the Institute of Management Research, Seoul National university, Professor, of College Commerce, Seoul National university.

between standard and actual costs by fairly organized recording process, provides visible grounds to analyze the causes and evaluate the contributions of the cost management.

Despite of its uncountable advantages as an excellent basis for efficiency measurements, Only 7 government enterprises and 2 private corporations are now using this system. As a matter of fact, however, we are afraid that even those enterprises do not use this system successfully. For example, the Korea Ship Building Corporation have prepared for this system since 1964. This corporation completed process management study in 1964, standard work load study in 1965 and study for improvement of costing system in 1966, as the preparation for the successful application of standard costing system. But it does not seem any advance from their preparation stage, owing to many difficulties in determining standard cost and in seeking out variances between standard and actual costs.

The author believe that some causes are as follows, which prevent broad adaptation of standard costing system from the actual survey of the current circumstances with which most of the enterprises listed before are facing.

- 1) Rule of thumbs management skills and tools are still prevailing around the business world in Korea.
- 2) Accounting systems are not sufficiently provided.
- 3) 98% of business firms are small and medium size, so well-supported business units in capital are rare.
- 4) The shortage of well educated and experienced employees in accounting, especially in standard costing accounting is acute and office works are far from mechanization.
- 5) Legislative supports in Commercial and Taxation Laws and favorable concerns of government are still wanted.

The necessity of the application of standard cost system as excellent tool for successful management can not be overemphasized, especially regarding with present circumstances where the demands for rapid development in national economy are remarkably bigger than any in the past. The standard costing system should be successfully adopted in all kinds of business firms in Korea as fast as possible to enhance the productivity and achieve scientific management.