

「마케팅·코스트」의 分析에 관한 考察

朴 貞 梓

目	次
序 言	2. 目的別分析
I. 原價把握의 새로운 立場과 營業費	(1) 收益性分析
II. 營業費分析의 意義와 그 體系	(2) 除去分析
III. 營業費分析의 方法	(3) 代替分析
1. 形態別分析	IV. 純利益分析法과 貢獻差益分析法
(1) 性質別分析	1. 純利益法과 貢獻差益法의 意義
(2) 機能別分析	2. 純利益法과 貢獻差益法의 結合
(3) 業務區分別分析	結 言

序 言

經營의 重點이 製造活動에서 販賣活動으로 移動되게 되자 「마케팅」에 要하는 費用이 점차 增大하는 傾向에 있으며 이러한 傾向은 「마케팅」活動의 費用管理(cost management)의 研究(approach)를 重視하게 하였다. 또 한편 종래 科學性이 가장 缺如되었던 營業活動에 대하여 科學的 管理를 企圖하려는 時代的要求에 의하여 營業費(marketing or distribution costs)의 綜合的 研究는 經營管理의 現代의 課題로 登場되었으며, 그 效率的인 管理를 實現시킬 수 있는 手段으로서 管理會計의 接近을 試圖하게 된 것이다. 그러나 現段階로는 營業費의 管理에 관한 必要性이 認識되고 理論的 體系는 어느정도 進展되었으나 方法論的 統一性이 達成된것은 아니다.

營業費는 종래 財務會計에 있어서의 '一般管理 및 販賣費'라는 原價概念과는 그 本質과 目的이 다르며, 營業活動은 그 自體가 彈力性이 크고 標準性이 없을 뿐 아니라 心理的 要素가 크게 支配하고 있어 營業費의 分析 管理에는 特殊性 내지 限界가 있으므로 營業費管理의 科學化를 達成하는 데는 加一層의 研究가 필요할 것이다.

本稿에서는 營業費個別計劃을 設定하는데 가장 중요한 會計用具인 營業費分析의 內容을 주로 理論的 觀點에서 考察하고자 한다. 第1節에서는 經營成果와 原價의 關係를 檢討하

筆者 : 서울大學校 商科大學 附設 韓國經營研究所 補助研究員, 서울大學校 商科大學 助教.

여 營業費管理에 臨할 基本態度를 闡明하고 第2節에서는 營業費分析의 內容 및 領域을 밝히며 第3節에서는 營業費分析의 各方法을 營業費의 諸分類基準과 分析目的에 따라 考 察하기로 한다. 第4節에서는 傳統的으로 사용되어 오던 純利益分析法和 對比하여 貢獻差 益分析法의 用途와 適否를 檢討한다.

I. 原價把握의 새로운 立場과 營業費

營業費(distribution costs or marketing costs)란 「마케팅」에 要하는 原價를 의미하는 것 이며 製造(manufacturing)에 要하는 製造原價와 對立하는 概念이다. 美國 「마케팅」協會 用語委員會(The Definition Committee of the American Marketing Association)에서는 “「마아 케팅」이란 生産者에서 消費者 혹은 使用者에 이르기 까지의 商品 또는 用役의 흐름에 關聯 하는 企業活動을 實施하는 것”이라고 定義하고 있다. (1) 이러한 「마케팅」活動에 附帶하 는 原價가 營業費가 된다. 바꾸어 말하면 商品을 製造하여 保管하기 시작한 때로부터 그 商品이 現金으로 換化할 때 까지 發生하는 原價가 營業費에 해당되는 것이다. 營業費의 類似語로서 非製造原價(non-manufacturing costs) · 一般管理및販賣費(general administrative and selling costs) · 期間原價(period costs) · 經營費(business or commercial costs) · 販賣費 (sales costs) 등 여러가지 用語가 사용되고 있지만 이들은 營業費特質의 一端을 나타낸 것으 로서 엄밀히 말하면 營業費라는 用語에 대신할 수 있는 것은 아니다.

일반적으로 經營成果는 投下資本의 効率에 의하여 測定된다. 그것은 總資本對純利益率 로 구하는 것으로서 數式으로는

$$\text{總資本利益率} = \frac{\text{純利益}}{\text{總資本}} \dots\dots\dots \text{①}$$

으로 나타낼 수 있다. 그런데 總原價는 製造原價와 非製造原價인 營業費로 구성되므로 純 利益=賣出額-(製造原價+營業費)로 算出할 수 있고 ①式은 다시

$$\text{總資本利益率} = \frac{\text{純利益}}{\text{總資本}} = \frac{\text{賣出額} - (\text{製造原價} + \text{營業費})}{\text{總資本}} \dots\dots\dots \text{②}$$

의 形態로 變形 展開할 수 있다. 그리하여 ②式은 製造原價와 營業費의 賣出額과의 關係 를 總資本과의 比率에 의하여 표시하고 있다. 그런데 ②式을 營業費問題와 關聯하여 볼 때 에는 製造原價會計의 機能 그리고 營業費會計가 가지는 機能에 대하여 留意할 필요가 있다. 製造原價와 營業費를 低減시키는 것은 이 比率(總資本利益率)을 增大시키는 主要原因이

(1) American Marketing Association, "Report of the Definition Committee," 1948.

된다고 하는 形式的인 문제도 전연 度外視할 바는 아니지만 종래의 財務會計에서 행하여 지던 바와 같은 이러한 思考는 破片的인 문제의 파악에 불과한 것이다. 단순한 原價의 計數的削減은 그 意圖와는 다른 效果를 招來하게 되는 수도 있다. 예컨대 原價節下의 目的으로 廣告 및 販賣促進費와 運送費를 削減하거나 그 支出을 中止한다면 總資本利益率은 增大될 것 같으나 사실상 이러한 현상은 賣出額의 減少 내지 販賣不能의 結果를 招來할 것이며 결국 資本利益率은 低下될 것이다. 그러므로 收益의 獲得을 위하여 消費되는 費用——製造原價·營業費——의 ‘能率的 消費’ 그것에 문제가 있다고 할 수 있다. 따라서 製造原價는 그 消費額의 多寡의 문제와 함께 여하히 賣出額의 增大를 期待할 수 있는 製品을 製造하느냐 하는 製造活動의 能率을 나타내는 것이며 營業費는 商品을 流通過程에서 여하히 고객의 수요에 적합시키느냐 하는 營業活動을 나타내는 것이라고 보아야 할 것이며, ②式에 있어서 (製造原價+營業費)는 企業의 諸活動의 計數的表示이며 收益의 獲得에 대한 原因을 나타낸다고 보아야 할 것이다. 製造活動과 營業活動은 機能的으로는 區別되어 있지만 收益의 實現 企業의 維持發展을 企圖하는 統一的인 觀點에서는 兩者는 떼어 놓을 수 없는 관계에 있을 뿐만 아니라 특히 「마케팅」時代인 현대의 企業에 있어서는 營業活動에 의한 販賣促進을 前提로 하지않은 製造活動은 있을 수 없으므로 製造活動은 販賣面으로부터 規正을 받아 遂行하여야 하며 企業의 經營計算 특히 營業費計算은 「마케팅」觀點에서 새로이 展開되어야 할 것이다.

II. 營業費分析의 意義와 그 體系

美國 「마케팅」協會 營業費 및 營業能率 委員會(Committee on Distribution Costs and Efficiency, AMA)에서는 營業費分析에 대하여 다음과 같이 定義하고 있다. “營業費分析이란 各種의 營業費項目을 有用하다고 생각하는 方法으로 分類하고 그 結果를 代替可能한 支出額과 當該支出에서 實現될 賣出額 및 總利益과 比較하는 것이다. 구체적으로 言及하면 企業이 特定の 營業活動을 遂行하는데 요하는 原價를 算定하거나, 製品 또는 製品群 顧客層 販賣單位등의 各種의 業務區分에 관한 原價와 利益을 算定하거나 이들 算定結果를 實施可能한 代替方法에 비추어 調査하기 위하여 사용하는 하나의 技術이다”.⁽¹⁾ 이 定義를 分解하여 해석하면 營業費分析에는 다음과 같은 特質이 있다는 것이 밝혀질 것이다. 즉 “各種의 營業費項目을 有用하다고 생각하는 方法으로 分類”한다는데 있어서 營業費項目을 分類한다는

(1) Committee on Distribution Costs and Efficiency, AMA, “the Values and Uses of Distribution costs,” 1959.

것은 營業費의 再分類(reclassification)을 의미하는 것이며, 有用하다고 생각되는 分類란 管理目的에 適合한 것이어야 하므로 特定の 管理目的에 비추어 有用한 原價分類를 採擇하여야 할 것이다. 다음 “營業費와 當該支出로 獲得되는 賣出額 및 總利益과 比較하는 것”이라는 뜻은 營業費分析은 營業費만을 分析하는데 그치지 않고 當該賣出額 및 總利益에서 營業費를 控除한 差益(純利益)을 구하는 것까지 포함하고 있다. 즉 營業費 自體뿐 아니라 賣出額 賣出總利益 純利益도 分析의 對象으로 하여 部分損益을 算定하고 이것을 各分類와 比較함으로써 各分類에 대한 營業費의 支出効率을 밝힐 수 있다. 그리고 “代替可能한 支出額과……比較”한다는 것은 現行의 營業方法에 의한 營業費와 그에 代替할 수 있는 營業方法을 擇하였다고 假定한 경우의 營業費를 比較하는 것으로서 이러한 比較分析에 의하여 비로소 現行의 營業方法이 原價라는 觀點에서 最善의 것인지 아닌지, 만약 最善의 것이 아니라면 어떠한 方法으로 改正하는 것이 有利할 것인지, 그리고 그 영향은 어떠한 것인지를 알 수 있게 된다. 營業費分析이 當該經營의 目的을 左右한다거나 營業活動의 方針과 手續을 決定한다거나 經營組織의 能率을 決定하는데 큰 役割을 한다는 것은 이것 때문인 것이다. 營業費分析이 하나의 ‘管理技術’이라는 것은 營業費分析은 理論으로서의 安全性 外에 高度의 實踐性을 가져야 한다는 것을 말한다.

위의 定義에 의하면 營業費分析은 營業費의 再分類와 比較를 內容으로 하는 것이며, 一般的으로 有用하다고 생각하는 分類對象을 基準으로 하면 營業費分析은 性質別分析, 機能別分析 및 業務區分別分析으로 大別할 수 있다.

性質別分析(natural distribution cost analysis)은 原價項目의 性質 또는 支出의 目的別로, 예컨대 給料 交通費 保險料 減價償却費 등으로 販賣收益 및 營業費를 分類하는 方法으로서 營業費分析의 第1次의인 形態이다. 이러한 性質別의 總括的 計數만으로는 期間的 推勢를 推察할 수 없으며 또한 「마케팅」活動에 있어서 能率 및 非能率의 活動의 所在를 檢討한다거나 責任의 所在를 밝힐 수 없다. 機能別分析(functional distribution cost analysis)은 實施해야 할 機能 또는 機能活動別로, 예컨대 廣告費 販賣費 保管費 등으로 販賣收益 및 營業費를 分類하는 營業費分析의 第2次의인 形態이다. 「마케팅」機能은 企業의 業種이나 目的에 따라 다소 차이가 있겠지만 營業費分析을 위하여서는 대개 다음과 같은 機能別分類가 행하여진다. (3)

- ① 直接販賣機能. (direct selling)
- ② 廣告 및 販賣促進機能. (advertising and sales promotion)

(3) J.B. Heckert & R.B. Miner, *Distribution Costs*, 1953, p. 18.

- ③ 運送機能. (transportation)
- ④ 保管 및 取扱機能. (warehousing and handling)
- ⑤ 外上販賣 및 集金機能. (credit and collection)
- ⑥ 販賣財務機能. (distribution finance)
- ⑦ 기타의 販賣機能. (general distribution activities)

그런데 性質別分類에 의한 費用은 반드시 單一機能에서만 발생하지 않으므로 여러 機能에 關聯하여 발생한 原價에 대하여서는 配賦手續을 할 필요가 있다. 이러한 경우에는 費用配分表(expence distribution sheet)를 사용하는 것이 편리하다. 業務區分別分析(distribution cost analysis by business segment)은 最終의 營業費分析의 形態로서 營業活動의 實施方法別로 販賣勞力の 指導 및 政策의 決定에 관한 문제를 解明한다거나 그 課業을 實施할 수 있는 方法에 의하여 營業費를 分析檢討하는 것이다. 營業費의 分類와 分析과의 關係를 形態上으로 보면 다음과 같이 表示할 수 있다.

分類方式 分析方式

- ① 費用性質別分類——費用性質別分析
- ② 機能別分類——機能別分析
- ③ 業務區分別分類——業務區分別分析

上記한 바에 의하면 營業費分析은 性質別分析→機能別分析→業務區分別分析의 形態로 製品 地域 顧客層등의 各損益은 計算할 수 있으나 이러한 部分計算만으로는 “代替possible한 支出額과……比較”할 수 없으며 營業費分析이 가진 全目的을 완전히 達成할 수 없으므로 그 領域을 擴張시킬 필요가 있다. 즉 위와 같은 分析方法은 分析形態를 基準으로 한 營業費分析의 種類 즉 形態別分析이므로 分析目的을 基準으로 한 營業費分析이 필요하다는 것이다. 이러한 營業費分析을 目的別分析이라고 한다. (4)

目的別分析으로는 收益性分析 除去分析 그리고 代替分析을 들 수 있다. 收益性分析 (profitability analysis)은 個個의 機能 또는 業務區分の 相對的인 收益性を 算定하는 것이다. 收益性分析에 의하여 相對的인 收益數値가 算定되고 또 赤字區分이 발견된 경우, 이에 대하여 改善策을 講究한 후에도 赤字로 改善할 수 없을 때에는 當該區分の 除去與否를 檢討할 필요가 있다. 이 目的을 위하여 행하여지는 것이 除去分析(elimination analysis)이다. 그리고 어떤 機能 또는 業務區分을 除去하는데 있어서 그것을 他的 機能 또는 區分과 代替할 것인가의 與否, 새로 導入한 機能과 區分에 대한 檢討를 위하여 행하여지는 것이 대

(4) 西澤 脩『營業費管理會計』ダイヤモンド社, 昭和 37年, p. 256.

替分析(substitution analysis)이다. 종래에는 이러한 營業費分析의 目的別分析에 관하여 거의 論하여지지 않았고 단지 除去分析과 代替分析이라는 語句만이 認識될 정도였다. 그러나 營業費分析이 計劃設定에 有用한 資料를 提供하려면 形態別分析뿐 아니라 目的別分析까지도 포함한 全領域을 對象으로 하지 않으면 아니될 것이다.

形態別分析과 目的別分析은 모든 業種業態의 企業에 適用할 수 있는 것으로서 基本的 分析方法이라고 할 수 있다. 그런데 特定の 企業에서 當該企業의 特殊性과 特有한 分析의 必要性에서 基本的 分析方法을 修正한 分析方法을 사용하고 있다. 이것을 基本的 分析方法에 대하여 實務的 分析方法이라고 할 수 있을 것이며 單位機能別分析法(unit functional analysis method) 標準原價分析法(standard cost analysis method) 美國商務省法("Department of Commerce" method) 貢獻差益法(contribution margin method) 製品別顧客別結合分析法(related product and customer cost analysis method) 기타의 特殊方法등은 여기에 속한다.

II. 營業費의 分析方法

1. 形態別分析

(1) 性質別分析

이것은 企業이 外部에 발표하는 財務諸表에 揭記하는 營業費計定대로 分析하는 것이다. 그러므로 가장 간단하고 經濟的이긴 하나, 外部報告目的의 會計資料에서 그대로 入手되는 性質別營業費資料는 内部的인 經營管理目的을 위하여서는 限界를 가지게 된다.

性質別分析의 一般的인 實施手續을 要約하면 다음과 같다.

① 企業의 實情에 적합하게 營業費計定을 性質別로 分類한다. 이 때 準據하여야 할 費用分類의 原則을 列擧하면 다음과 같다.⁽⁵⁾

a. 重要한 營業費項目에 대하여서는 전부 獨立된 科目으로 分類하여 雜計定의 內容이 너무 커지지 않도록 하여야 한다.

b. 明瞭한 內容을 가지고 있다하더라도 중요하지 않은 小計定을 多數設置하는 것은 불통한 分類라고 할 수 없다.

c. 될수 있는대로 실제로 同質의 것이 될 수 있는 項目만을 特定の 科目에 속하도록 分類하여야 한다.

② 賣出額과 物理的單位(예컨대 1個 1톤)當의 單位營業費를 算定한다.

③ 單位營業費의 實績과 前期의 實績, 同一業種의 他企業의 實績 혹은 標準과 豫算과의

(5) H.F. Taggart, *Distribution Cost Accounting for Wholesaling*, 1939.

比較를 한다.

(2) 機能別分析

性質別分析의 다음 段階는 機能別分析이다. 機能別分析은 業務區分別分析의 觀點에서 보던 그 準備段階이며 製品別分析과 地域別分析은 機能別分析을 經由하여야 비로소 實施할 수 있게 된다. 營業機能은 特定の 權限과 責任을 가진 營業部門의 組織과 일치하는 경우가 많으므로 機能別營業費分析은 業務區分別分析의 準備作業으로서 뿐만 아니라 그것이 單獨으로 實施되는 경우에도 企業의 計劃設定에 크게 寄與하게 된다.

機能別分析은 다음과 같이 實施된다. (6)

① 測定할 機能 및 機能活動을 정한다.

② 정하여진 機能分類에 따라 個個의 營業費項目을 分類한다.

③ 各機能의 實施活動을 測定하는데 적당한 用役單位를 選定한다.

諸機能의 用役單位(service units)는 企業이 처하여 있는 實情을 考慮하여 選定하여야 하나, 代表的인 用役單位로서 다음과 같은 것을 들 수 있다. (7)

a. 運送費.....거리 단위, 거리와는 관계가 없는 重量單位, 容量單位, 顧客配達數

b. 廣告費.....廣告紙面の 平方치수, 廣告職員의 時間, 廣告材料의 個數, 廣告放送의 數

c. 販賣促進費.....促進訪問의 回數, 販賣促進職員의 所要時間, 促進文獻의 個數

d. 販賣費.....訪問數, 訪問所要時間, 旅行時間

e. 倉庫費.....保管費에 대하여서는 面積 또는 數量單位, 受入發送費에 대하여서는 重量

또는 數量單位, 注文充足費에 대하여서는 時間單位, 送狀 또는 送狀種類

f. 現場補助費.....販賣費의 間接費로 取扱하고 同一基準으로 配賦한다.

g. 販賣會計 및 與信.....注文書數 또는 送狀種類의 數, 去來數

h. 販賣管理費.....管理할 機能의 間接費로 取扱하고 以前에 賦課한 總原價 또는 監督을 받는 職員의 給料를 基準으로 配賦한다.

④ 1 機能의 總營業費를 用役單位의 實際數로 나누어 單位當營業費를 算定한다.

⑤ 報告書를 作成한다.

(3) 業務區分別分析

이것은 營業活動의 適用形態 또는 業務別로 營業費를 算定하고 이것을 賣出總利益에서 控除하여 當該損益을 算定하는 것이다. 業務區分에는 製品 販賣地域 顧客 販賣經路 注文

(6) R.B. Miner, "Distribution Costs" (R. Wixon; Accountants Hand book. 1956, pp. 24~26).

(7) Advisory Committee on Cost Justification, Report of the Federal Trade Commission, 1956, Appendix I, C.

規模 販賣員 등 各種의 것이 있으며 이들中 어느것을 取하느냐에 따라 그 分析方法은 相異하게 될것이다. 일반적으로 다음과 같이 實施된다. (8)

- ① 實施할 分析의 種類를 결정한다.
- ② 사용할 分析의 種類와 關聯하여 營業費를 直接費(direct expense)와 間接費(indirect expense)로 分類한다.
- ③ 間接費項目에 適用할 適正한 配賦基準을 選定한다.
- ④ 選定된 配賦基準을 適用한다.
- ⑤ 經營管理者用으로 最終的인 分析表를 작성하고 이에 해석을 加한다. 이러한 分析方法을 Heckert 法이라 한다.

2. 目的別分析

(1) 收益性分析

이것을 위한 分析形態로는 機能別分析과 業務區分別分析이 사용되는데 機能別分析과 業務區分別分析을 단순히 併用하기도 하며 또는 兩分析方法을 하나로 結合하여 사용하기도 한다. 前者의 一例로는 Heckert 法이 있으며 後者の 例로는 美國商務省法을 들 수 있다. Heckert 法의 手續은 前記한 바와같으며, 美國商務省法에 대하여서 C.H. Sevin은 다음과 같은 基本的 段階를 列擧하고 있다. (9)

- ① 區分可能營業費(separable expense) 또는 直接營業費를 測定하여 顧客 또는 製品에 直接 賦課한다.
- ② 共通營業費(common expense) 또는 間接營業費를 機能別營業費群에 配分 또는 配賦한다.
- ③ 各種營業機能의 變動活動을 測定하기 위한 要素를 識別하고 이 要素의 合計額을 算定한다.
- ④ 各機能別營業費群의 變動活動中 營業費를 測定하려고하는 販賣區分(segment of sales)이 利用한 部分을 測定한다.
- ⑤ 各營業機能中 販賣區分이 利用한 部分 (④의 段階)과 當該機能의 總變動額(③의 段階)과의 比率은 그 販賣區分에 配賦하여야 할 當該機能別 營業費部分을 나타낸다.
- ⑥ 總利益金額이 直接營業費와 製品 顧客 또는 他的 販賣區分에 配賦되는 各種 機能別 營業費部分과의 合計額을 초과하는 경우에 그 초과액은 當該販賣區分の 相對的인 收益性

(8) J.B. Heckert and R.B. Miner, *Distribution Costs*, 1953, p. 24.

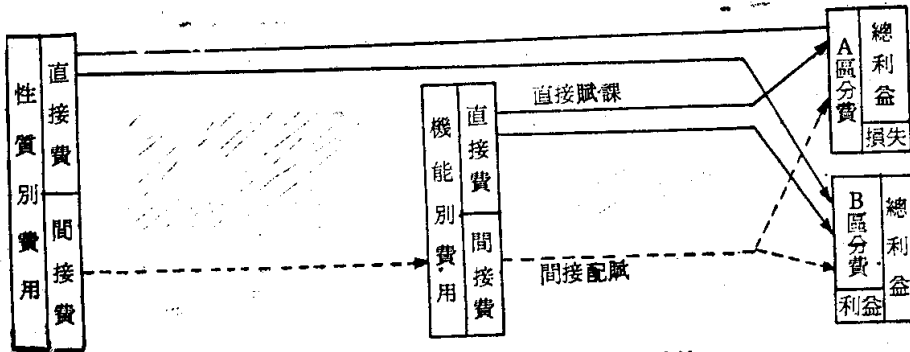
(9) C.H. Sevin, *How Manufacturers Reduce Their Distribution Costs*, (西澤 脩 譯 『營業費의 削減』 p. 85.)

을 나타낸다.

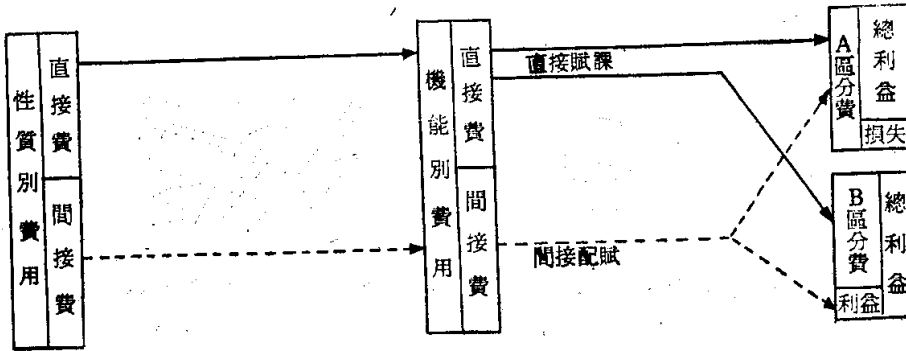
美國商務省法은 결국 性質別營業費를, 對象으로 하는 業務區分과의 關係에서 直接營業費와 間接營業費로 大別한 다음 直接營業費는 各區分에 直接賦課하고 間接營業費만을 機能別分析을 經由하여 間接적으로 各區分에 配賦하며 最後로 當該區分の 賣出總利益에서 營業費의 配分總額을 控除하는 것이다. 兩方法의 手續關係를 圖示하면 다음과 같다.

Heckert 法과 美國商務省法

a. Heckert 法에 의한 收益性 分析의 方法



b. 美國商務省法에 의한 收益性 分析의 方法



(2) 除去分析

이것은 收益性分析을 基礎로 하여 特定機能 또는 業務區分에 대하여서만 부분적으로 實施되는 것이다. 赤字區分の 除去與否는, 檢討하고 있는 機能 또는 業務區分에 관한 現行의 賣出總利益과 除去할 경우에 節約할 수 있는 回避可能營業費를 調査하여 兩者를 比較함으로써 決定한다. 그러나 실제로는 各種의 事態, 예컨대 하나의 業務區分이 赤字일 때라도 그것을 구성하는 一部가 黑字인 경우, 하나의 業務區分을 除去하면 그때까지 黑字이었던 業務區分이 赤字가 되는 경우, 또는 어떤 業務區分을 除去하면 他區分の 製造原價가 영향을 받게되는 경우 등에서는 별도의 分析을 要하므로 除去分析은 결코 간단하지 않다.

(3) 代替分析

代替分析에서는 除去分析을 할 때 남게 되는 回避不能營業費를 他業務區分에 轉向시킬 경우에 새로 獲得되는 賣出總利益과 營業費를 比較한다. 이 때 새로 實現될 賣出總利益이 새로 要하게 되는 營業費를 上廻하게 되는 경우에는 代替하는 편이 有利하며 反對의 경우에는 當該不足額만큼 純損失이 增加되는 것이므로 不利한 것이다. 그러나 새로운 業務區分을 導入하는 경우에는 一般의으로 약간의 희생은 避할 수 없으므로 長期的인 收益性增加라는 觀點에서 신중히 판단하여 어느 정도의 短期的인 損失은 容認하여야 할 것이다.

IV. 純利益分析法과 貢獻差益分析法

1. 純利益法과 貢獻差益法の 意義

前記한 바와 같이 業務區分別分析은 대개 다음 순서에 의하여 행하여 진다.

- ① 分析할 業務區分別로 賣出額에서 賣出原價를 控除하여 賣出總利益(sales gross margin)을 計算한다.
- ② 營業費를 當該業務區分과의 關係에서 直接費 準間接費 및 間接費로 大別하고
- ③ 各業務區分の 總利益에서 直接費를 控除하여 直接費 控除後의 利益을 구한다.
- ④ 準間接費를 各業務區分에 配分하여 準間接費控除後의 利益(profit after semi-indirect costs)을 算定하고 最後에
- ⑤ 適切한 配賦基準으로 間接費를 各業務區分에 配賦하고 準間接費控除後의 利益에서 間接費配賦額을 控除하여 當該業務區分の 純利益을 算出한다.

그런데 여기서 문제되는 것은 營業費의 配賦範圍와 分析目的이다. 위에서 列記한 바와 같이 各業務區分の 總利益에서 그에 關聯된 모든 原價를 控除하여 純利益을 算出하는 方法이 있으며, 또 特定の 業務區分の 總利益에서 當該業務區分에 특별히 消費된 營業費만을 控除하여 그 業務區分の 差益을 計算하는 方法이 있다. 全部의 原價를 配賦하여 各業務區分の 純利益을 算出하려고 하는 前者의 方法을 純利益法(net-profit approach) 또는 全部原價法(full cost approach)이라고 하며, 一部の 原價만을 配賦하여 特定業務區分の 貢獻差益을 算出하는 後者의 方法을 貢獻差益法(contribution margin approach) 또는 一部原價法(partial cost approach)이라고 한다. 貢獻差益法에 있어서 總利益에서 控除하는 營業費部分을 specific costs 라고 한다. 貢獻差益法의 中心課題는 무엇보다 specific costs 의 概念이며, 그 內容을 둘러싸고 直接費說, 變動費說, 節約可能費說, 回避可能費說, 統制可能費說등이 對立하고 있으나 아직 일반적으로 認定된 見解는 없는것 같다. 그 어느 原價說를 취하

느냐에 의하여 貢獻差益의 本質이 相違하게되며 따라서 그 用途와 效果도 規定될 것이다.

2. 純利益法과 貢獻差益法の 結合

美國 原價會計士協會에서는 純利益法을 사용하게 되는 理由에 대하여 다음의 두 項目으로 要約하고 있다.⁽¹⁰⁾

① 經營管理者는 企業全體의 純利益價値를 사용하는데는 精通하므로 業務區分을 취급하는 경우에도 同一한 思考方式을 취하게 되며 企業全體에 設定한 利益標準 즉 모든 原價를 控除한 후의 純利益으로 表示되는 利益標準을 사용하게 된다.

② 企業의 運營에 필요한 모든 費用이 補償되기까지는 利益이 實現되지 않으므로 全費用의 負擔額을 포함하지 않은 原價를 算定하면 經營管理者는 모든 費用을 補償해야 한다는 것을 忘却할 우려가 있다.

營業費分析에 종래에 사용하여 온 純利益의 思考를 適用하면 傳統에 合致하여 分析의 內容을 理解하기 쉬울 뿐 아니라 歷史의 原價를 規則的 組織的으로 報告함으로써 얻은 利益情報를 同一種類에 속하는 他業務區分의 實績原價 同一業務區分의 豫算利益 또는 標準原價 實績利益 등과 比較함으로써 各業務區分의 相對的인 長點 또는 短點을 발견할 수 있다. 이러한 純利益法の 利點으로 미루어 보면, 實績原價의 報告書, 特殊한 長期의 調査, 原價豫算의 編成 및 長期價格方針등의 決定에는 純利益法을 適用하는 것이 적합할 것이다.

貢獻差益法の 長點은 다음과 같이 要約할 수 있다.⁽¹¹⁾

① 間接費配賦의 適正度에 관하여 論議하지 않아도 될 뿐 아니라 間接費의 配賦方法을 理解하지 못함으로써 일어나는 그릇된 判斷을 피할 수 있다.

② 特定の 業務區分에 관한 經營管理者의 意思決定이 영향을 미치는 業務區分別原價와 영향을 미치지 않는 業務區分別原價가 區分됨으로 經營管理者의 행위가 용이하게 된다.

③ 資料入手의 事務費가 적게 들고 또 그 結果 얻어지는 情報는 意思決定을 신속히 행하는데 도움이 된다.

그러므로 當座의 戰術的 問題에 관한 特殊調査와 신속한 改善行爲目的의 資料提供을 위 하여서는 貢獻差益法이 적합할 것이다.

純利益法과 貢獻差益法은 각각 以上과 같은 長點을 가지고 있으므로 分析目的과 用途에 비추어 보다 적합한 것을 採擇하여야 할 것이다. 그리고 경우에 따라서는 純利益法과 貢

(10) NACA Research Series, No. 19, *Assignment of Non-manufacturing Costs for Managerial Decision*, (西澤 脩 譯『營業費會計』日本 生産性本部, 昭和 33年, p. 96.)

(11) Lang, MacFarland & Schiff, *Cost Accounting*, 1953, p. 525.

獻差益法을 合併한 貢獻差益—純利益結合法(combined contribution margin and net-profit approach)을 사용하여 兩目的을 享受할수도 있다.

結 言

營業費會計에 관한 연구는, 1924年 美國原價會計士協會 第5回全國大會에서 '販賣 및 管理費'⁽¹²⁾를 論題의 하나로 택하여 報告한 것을 筆頭로 하여 本協會의 先驅的인 活動과 美國商務省의 積極적인 營業費會計問題의 調査 研究 그리고 重要書籍 기타 論文이 刊行되어 상당히 發展되었다. 그리고 實務界에 있어서도 많은 企業에서 原價算定의 原理와 方法을 營業機能에 까지 擴張하여 適用하고 있다. 특히 美國에서는 「로빈슨·패트맨」價格差別禁止法⁽¹³⁾에 의하여 間接的으로 營業費分析이 強制되고 있어 상당히 進보된 營業費會計方式을 導入하고 있다.

앞으로 營業費分析에 대한 연구는 營業費分析自體에 대한 理論的 研究과 計算技術的 展開은 물론 營業費計劃과 統制에 있어서의 營業費分析의 문제, 營業費分析과 豫算統制의 相互關係에 대한 一聯의 研究, 나아가서 企業의 全般的인 經營方針樹立과 關聯한 有機的인 研究가 이루어져야 할 것이다.

原價管理는 原價 그것의 管理에 意義가 있는것이 아니고 原價를 통하여 그 活動을 管理하는데 本質的意義가 認定되므로 營業費의 管理도 會計方式으로서의 地位보다 「마케팅」에 관한 諸問題의 解明의 手段으로서, 또 管理의 一手段으로서, 販賣活動을 成行的 經營(drafting management)에서 科學的 經營(scientific management)으로 轉換시키려는 時代的 要求에 응하는데 그 意義가 있을 것이다.

(12) National Association of Cost Accountants, HACA Year Book, 1924, pp. 276~295.

(13) 「로빈슨·패트맨」價格差別禁止法은 正式으로는 「1914年 10月 15日에 承認된 『不法的인 去來制限, 獨占 및 他의 諸目的을 禁止하는 現行法規를 補足하기 위한 法律』 第2章을 修正한 法令」(An Act to amend section 2 of the Act entitled "An Act to supplement existing laws against unlawful restraints and monopolies, and for other purpose")이라고 칭하여진다. 이 法律은 3개의 法案을 기초로 하여 制定된 것으로 그 하나가 되는 Patman Bill은 1935年 6月 11日 下院에, Robinson Bill은 1935年 6月 26日 上院에 提出되었고 兩法은 1936年 3月 4日에 申請된 Barah-Van Nuys Bill을 罰則條項으로 넣어 1936年 6月 19日에 大統領의 署名이 끝났다.

이 法을 간단히 소개하면 「商業에 종사하는 사람이 직접 또는 間接으로 當該商業에 종사하는 과정에서 等級 및 品質이 類似한 商品의 價格을 다른 購入者에게 差別하는 것을 禁止」한 것이다. 그러나 同法 第2條(a) 第2項은 「本法의 諸規定은 當該商品을 購入者에게 販賣 또는 配達하는 方法 卮지 數量이 相違하기 때문에 發生하는 製造原價 販賣費 또는 配達費의 差額을 適正히 考慮한 差別價格에 대하여서는 適用하지 않는다.」고 하여 差別價格의 例外에 대한 다음과 같은 原價條件(cost provision)을 規定하였다. (1) 差別價格이 製造原價 또는 營業費의 差異를 適正히 反映한 경우, (2) 原價差異가 고객에 대한 販賣方法 또는 販賣數量의 差異에 의한 경우.