

企業의 經營管理手段으로서의 豫算統制에 對한 考察

吳 東 弦

I 序 論	2. 豫算編成의 節次
1. 序 言	1) 販賣豫算
2. 豫算統制의 意義	2) 製造豫算
3. 豫算統制導入의 前提條件	3) 材料豫算
II 豫算統制와 經營管理機能	4) 購入豫算
1. 豫算統制와 計劃機能	5) 直接勞務費豫算
2. 豫算統制와 調整機能	6) 製造間接費豫算
3. 豫算統制와 統制機能	7) 在庫豫算
III 豫算體系와 期間	8) 賣出原價豫算 및 見積損益計算書
1. 豫算體系	V 豫算報告와 差異分析
2. 豫算期間	VI 豫算統制의 效果와 限界分析
IV 豫算編成의 方針과 節次	VII 結 言
1. 豫算編成方針	

I 序 論

1. 序 言

한 나라의 經濟活動의 成長은 必然的으로 個個 企業에 있어서 經營活動의 規模와 復雜性과 關聯된 成長으로 나타난다. 企業에 있어서 이러한 成長은 企業의 經營管理 및 그 運營의 進歩에 對한 要求를 復雜化하는 傾向이 있다.

이와같은 點을 解決하기 爲한 必要에서 企業經營에 있어서 科學的 管理方法이 널리 認定되게 되었다.

有効한 科學的 管理技術은 많은 側面을 내포하고 있으나 이 가운데 利益計劃 및 利益管理의 概念을 내포하고 있는 豫算統制는 經營「프로세스」의 넓은 面에 걸쳐서 그 機能을 發揮하는 有効한 經營管理의 한 方法으로서 歐美諸國은 勿論 日本等地에서도 經營管理의 中心의인 課題로 登場하고 있다.

그런데 우리 나라에서도 近來에 와서 一部 大企業에서 豫算制度를 採擇하고는 있으나 經營管理의 한 方法으로서 豫算을 效果的으로 活用하고 있지 못하는 實情이다. 企業內的인

經營合理化보다는 보다 收益性에 直結되어 있는 問題들이 許多한 우리 나라의 企業與件으로 보아 經營管理의 合理化로 因한 原價引下 努力이 經營者의 思考에 「어릴」하지 못하고 있는 것은 一面으로 當然한 것 같기도 생각된다.

그러나 企業이 規模가 커감에 따라서 費用을 收益 以下로 維持한다는 것은 그렇게 쉬운 問題가 아니며 더구나 高度資本主義의 必然的인 結果의 하나로 經營者의 社會的 責任이 強調되는 오늘날 經營管理의 合理化는 비단 企業의 存立을 爲해서 필요 할 뿐만 아니라 나아가서 經營者의 義務라고 보아야 할 것이다.

經營의 合理化, 換言하면 生産性 向上이라는 問題는 合理主義와 經濟性의 原理를 標榜하는 人間의 本能과 더불어 發生된 것이라고 보겠지만 이것이 產業界에 具體적으로 活用된 것은 19世紀末 「테일러」의 科學的管理 (Taylor System)과 「포드」의 流動作業組織 (Moving Assembly System)이 그 표시라고 볼 수 있다.

그러나 이와 같은 Ford의 Automation化 乃至 Taylor의 差別的 成果給制度에 依한 勞動 生産性 및 作業能率 向上에는 어쩔 수 없는 限界가 있기 마련이다.

그래서 George Elton Mayo와 F. J. Roethlisberger와 같은 Harvard Group에 依한 Human Relation에 關한 研究가 脚光을 받게 되었고 經營管理面에 있어서도 종래의 生産 管理 및 原價管理 中心의 部門管理로부터 利益計劃의 設定 및 利益管理라는 綜合管理로 發展하게 된 것이다.

豫算統制는 이와 같은 綜合的 經營管理의 가장 有效하고 效果的인 用具의 하나로서 認識되고 있으며, 따라서 經營의 結果로서의 數値는 勿論 計劃, 調整 및 統制를 爲한 새로운 管理會計의 方法에 依한 豫算統制制度가 登場했으며 歐美諸國에서는 거의 모두가 豫算統制制度를 活用하고 있는 것이다.

여기서는 先進國에서 널리 利用되는 것을 中心으로 豫算統制의 技法을 記述하려고 한다.

2. 豫算統制의 意義

豫算統制에 對한 統一的인 意見의 一致를 본 定義는 없으나 諸學者들의 見解를 中心으로 觀察해 보면 다음과 같다.

1) James O. Mckinsey의 定義

J. O. Mckinsey는 企業의 經營活動에 關하여 實施하는 計劃을 세가지로 區分하고 있다. 첫째 販賣, 製造, 財務와 같은 各部門 活動에 對하여 實施하는 計劃이며 이것은 이제까지 產業技術(Industrial engineering) 이라는 것이다.

둘째 企業의 상태에 있어 景氣變動의 影響을 받게 되는 狀態를 豫測하여 經營活動을

장래상태에 적합시키는데 關하여 實施되는 計劃이다. 이것은 一般的으로 景氣豫測 혹은 經濟豫測 (forecasting or business predicting) 이라고 불리워 지는 것이다.

셋째 企業全体的 目的에 적정하게 결정된 方針을 수행하기 위하여 各 部門 活動을 調整시 키는데 關한 計劃이다. 바로 이 셋째의 計劃이 豫算統制라고 불리워 지는 것이다.⁽¹⁾

2) K. Schmartz

K. Schmartz는 Mckinsey의 見解를 기초로 하여 다음과 같이 豫算統制를 定義하고 있다 즉 企業에 있어서 는 먼저 過去 및 現在에 關한 組織的 報告를 기초로 하여 장래에 對한 計劃을 세우지 않으면 아니된다. 다음에 이 계획이 실제의 經營活動의 進巽에 어느 程度로 實行되어 가고 있는가를 끊임없는 報告에 依하여 補正되고 統制될 필요가 있다. 이와 같은 종류 의 簿記的, 統計的, 計算組織을 豫算統制라고 한다. 이러한 意味의 豫算制度가 企業에 있어서 經營管理의 수단으로 利用되는 경우 이것을 豫算統制라고 생각할 수 있다고 한다.⁽²⁾

3) Glenn A. Welsch

Welsch에 依하면 豫算統制란 企業豫算및 豫算報告書에 依해서 一定期間中 豫算에 明示된 目標達成을 爲하여 企業의 日常經營活動을 調整 (cordinate) 하고 評價 (evaluate) 하며 統制 (control) 함을 말한다.⁽³⁾

이상에서 諸學者의 見解를 綜合해 보면 豫算統制란 企業經營의 全体的 觀點에서 장래의 一定期間에 對하여 科學的인 豫算을 編成하고 이 豫算數字에 依하여 企業의 各部門에 있어서의 日常의 諸經營活動을 綜合的으로 指導調整하여 그 實績과 豫算과의 差異分析을 通하여 實績을 評價하는 同時에 各部門 管理責任者의 成績을 분명히 하여 企業이 目標로 하는 經營成果를 달성할 수 있도록 하는 經營管理의 方法이다.

이렇게 볼때 豫算統制는 미리 기록 設定한 標準으로써의 企業豫算을 그 具體的인 手段으로 하는 것이며 企業豫算은 經營內部的 統計的 實驗과 經營外部的 一般經濟의 事情의 分析의 研究를 기초로 하여 一定期間에 對하여 科學的인 豫算을 編成하고 計數的인 見積表로 써 最高經營者의 政策意思가 具體化되었으며 이것에 依하여 企業의 各部分에 있어서 日常 모든 經營活動을 綜合的으로 指導調整하는 일이 豫算編成의 主要目標가 되지만 豫算의 編成과 豫算의 統制는 그 뜻하는 바가 전혀 相巽한 것임을 看過해서는 아니될 것이다.

(1) J.O.Mckinsey ; Budgetary control 1922, P. 3

(2) K.Shmartz. ; Budgetary Control 1926, P. 243

(3) Glen A. Welsch; Budgeting (profit-Planning and Control) 1957, P. 7

豫算統制에 있어서 統制라는 말은 計劃 또는 目的이 遂行되는 것을 確實케 하기 위한 措置인 것이며 企業豫算은 이와 같은 目的 遂行을 爲한 統制의 一定한 標準으로서 編成되는 것이다. 다시 말하면 豫算에 明示된 數字를 豫算期間 동안 經營活動의 標準으로 삼고 그 活動을 調整 또는 修正하여 企業目的을 達成 시키도록 계속적 수단으로 삼는데 豫算統制의 意義가 있다.

3. 豫算統制導入의 前提條件

豫算統制를 實際로 企業에 導入하여 充分한 效果를 거두기 爲해서는 여러가지 前提的 條件이 考慮되어야 한다. 비록 豫算統制가 經營管理의 가장 效果的인 方法이라 할지라도 아무런 準備도 없이 企業에 導入한다면 自動적으로 그가 의도하는 바의 管理的 效果를 충분히 期待할 수가 없으며 적어도 豫算統制 制度를 導入하려면 準備態勢의 정비여부가 豫算統制의 導入에 對한 成敗를 결정짓는다고 하여도 좋을 것이다.

企業의 豫算統制導入에 對한 前提條件은 그 企業의 規模, 性格, 業種等に 따라서 多少 相異하겠지만 Heckert는 다음의 5個項目을 들고 있다. (4)

- ① 經營組織의 整備
- ② 會計制度의 完備
- ③ 科學的인 調査
- ④ 豫算統制節次上的 責任限界的 確定
- ⑤ 最高經營者의 支持

한편 Welsch는 豫算統制導入의 要件으로서 다음의 項目들을 들고 있다. (5)

- ① 最高經營者의 支持
- ② 適切한 組織 權限의 委任 및 責任 範圍의 確定
- ③ 豫算의 編成 施行 및 監督의 責任과 權限의 明確한 規定
- ④ 財務會計와의 關係가 明確할 것
- ⑤ 企業의 全体從業員을 對象으로 教育을 實施할 것
- ⑥ 豫算統制의 實施에 따르는 여러가지 限界에 對한 明確한 認識

이와같은 主張은 곧 豫算統制의 필요성에 對한 最高經營者의 認識과 經營組織의 整備 및 會計制度의 確立 등을 強調하는 것이라고 생각되며 部分別로 說明하면 다음과 같다.

1) 最高經營者의 支持

豫算統制가 所期의 成果를 얻으려면 經營首腦者를 비롯한 經營管理者 全員の 支持와 協

(4) J.B. Heckert and J.D. Willson; Business Budgeting and Control. 1955, P. 20-21

(5) Glen A. Welsh; Budgeting (Profit-Planning and Control) 1957, P. 17-30

力을 얻어야 한다. 特히나 最高經營層은 이의 올바른 實施를 爲하여 자극을 주고 또한 指揮를 하여야 하고 이의 實施에는 潛在能力이 있는 直接的인 라인 (Line) 權限에 依하여 執行되어야 한다.

豫算의 編成은 그 豫算을 運用하고 實施하는데 責任있는 經營管理者에 依하여 이루어져야 한다. 이와같이 編成된 豫算案이 最高經營者의 支持를 얻게 되면 Line의 下層에 이르는 각 經營管理者는 스스로의 管理手段이라는 認識을 굳게 하고 責任感을 느껴야 될 것이다.⁽⁶⁾

豫算管理는 個人의 有能함을 밝힘과 同時에 그 無能함을 指摘하기 때문에 中間管理層으로부터 積極의 乃至 消極의인 反對가 있기 쉬으므로 자극과 지휘는 반듯이 위에서 주어야 할 것이다.

2) 經營組織의 整備

豫算統制를 有效하게 實施하고 소기의 目的을 달성하려면 經營組織의 原理및 權限과 責任의 委讓原則이 具現된 組織이 필요하다. 豫算統制는 各 經營部門의 活動을 서로 調整하고 各 部門責任者의 成績을 분명히 하여 그 成果를 中心으로 장래의 改善策을 찾아야 할 것이다.

그러므로 經營管理組織을 機能部門別로 販賣, 製造, 財務等과 같이 組織化하고 이것을 統制하고 管理하기 爲한 執行部門 (Line) 과 管理部門 (Staff) 의 區別이 있어야 한다.

職制上으로는 責任과 權限과의 범위가 役員, 部長, 課長, 係長等の 階層別로 明確하게 規定되어야 하고 可能限 最大限으로 下部組織으로 權限을 委讓하도록 하여야 한다.

이와같이 經營의 各 部門間 및 階層間의 責任과 權限을 分明히 하여 상호간의 重複 또는 干渉을 防止하고 서로가 協助할 수 있도록 할 필요가 있다.

各 部門 및 各 階層의 責任과 權限이 分明하게 되어 있지 않으면 豫算編成에 있어서 各 部門의 豫算設定, 豫算에 依한 統制가 거의 不可能할 뿐만 아니라 豫算差異分析의 結果 成績이 나쁜것이 누구의 責任에 屬하는 가를 알 수 없게 된다.⁽⁷⁾

3) 豫算과 會計와의 調整

豫算은 科學的인 豫算編成의 기초자료를 會計部門으로 부터 받고 또한 豫算과 實績과의 差異分析을 爲한 資料를 제공 받으므로 단지 正確한 기록과 計算에 그치지 않고 計定組織 帳簿組織等を 豫算上의 責任區分에 一致하도록 하는 同時에 豫算期間과 會計期間을 一致시켜서 責任會計가 實施되도록 하여야 한다.

(6) Glen A. Welsh; Budgeting (Profit-Planning and Control) 1957, P. 26-27

(7) J.B. Heckert and J.P. Willson; Business Budgeting and Control. 1952, P. 20

會計上の部門區分에 있어 그 파악단위를 豫算과 共通하게 하는데 있어서 문제가 되는 것은 科目의 機能別 分類의 方法을 어떻게 할 것인가라는 문제이다. 이때 機能을 어느程度로 細分하는 가는 豫算에 依한 관리의 단위를 어느정도로 細分하는 가에 따라서 다를 것이다. 會計資料의 豫算統制에의 活用은 언제나 계속적으로 행하여 지지 않으면 아니 되는데 대하여 決算諸表의 작성은 決算期末에 행하여 지므로 正規의 會計에 있어서는 豫算統制上의 便宜를 주로 考慮하는 것이 有效하다.

언제나 계속적으로 행하는 會計는 財務會計, 管理會計의 두 目的에 도움이 되도록 해야 하며 會計節次를 管理會計의 原則에 일치시키는 것이 필요하다. 요컨대 豫算統制를 實施하는 경우의 實績會計의 方法으로는 다음 두가지를 생각할 수 있다.

① 正規會計에 있어서 財務諸表에 있어서 필요한 統括計走과 豫算統制에 필요한 豫算統制 단위로 區分한 計定の 두가지를 기록하는 方法

② 正規會計에 있어서 豫算統制 單位로 區分한 會計記錄單을 행하고 期末에 財務諸表를 作成할때 이것을 費用別로 集計하는 方法.

責任會計에 있어서는 豫算 및 標準原價와 같은 관리 基準과 적절한 報告制度와의 整備가 必要하며 특히 중요한 것은 企業에 있어서의 人間關係의 配慮이다.

즉 責任會計를 통하여 經營活動에 종사하는 각 종업원들에게 명확한 目的을 傳達하고 또 各員의 參加에 依하여 豫算 및 標準原價의 設定等 各者의 自發的 協力を 추진하는 措置를 필요로 한다.⁽⁸⁾

이점에 對하여 G. A. Welsh는 다음과 같이 말하고 있다.⁽⁹⁾

會計制度를 豫算 構造에 관련시키는 문제는 考慮되어야 할 점이 있다.

歷史적으로 볼때 原價計算은 두가지 目的을 가지고 있는데 첫째는 製品原價의 算定과 둘째는 原價統制이다. 전통적으로 原價計算은 原價의 統制보다 제품의 原價算定에 더 많은 關係를 맺어왔다. 그 結果로써 計定科目分類에 있어서는 原價統制의 면보다 오히려 제품원가면이 더욱 強調되어 왔고 또한 強調되고 있다. 그러나 責任會計에서는 이 強調는 反對로 된다.

즉 첫째로 原價統制에 重點을 두게 되고 둘째로 제품원가의 산정에 重點을 두게 된다. 이 觀念은 原價의 산정이 그 正確性에 있어 감소된다는 것을 뜻하는 것은 아니다. 처음에 統制目的을 爲하여 集計된 原價는 처음부터 製品原價의 산정을 爲해 集計된 경우와 尙ほ 同一한 정도로 正確하게 제품원가의 산정을 爲해 再計算할 수 있으나 처음 제품원가의 산정을 爲해서 集計된 原價는 一般的으로 統制目的을 爲하여 有效하게 재계산할 수 없는 것이

(8) 青木茂男; 近代豫算統制論 1952, P. 59-60

(9) Glen A. Welsh; Budgeting (Profit-Planning and Control) 1957, P. 29-30

事實이다.

요컨대 유효한 豫算統制는 전통적인 중점을 反對로 하는 것 즉 會計制度를 一次的으로 統制에 關連시키며 二次的으로 제품원가의 산정에 關連시키지 않으면 안된다는 것을 요구하는 것이다.

4) 豫算教育의 實施

예산의 作成 運用 및 統制는 어디까지나 執行部門 (Line)의 責任 및 權限에 屬한다. 따라서 이들이 예산통제에 對한 깊은 理解와 協助없이는 예산통제가 成功할 수 없는 것이다. 그러므로 豫算課長이나 「컨트롤러」는 예산 編成上의 技術的인 지도는 물론 豫算統制의 意義와 重要性에 對한 教育을 계속적으로 시키므로써 보다 效果的인 豫算統制를 수행할 수 있도록 깊은 관심을 가지고 있어야 할 것이다.

II 豫算統制와 經營管理機能

豫算統制의 唯一한 存在目的은 企業口의을 달성시키기 爲하여 經營管理에 公헌하는데 있다. 財務會計가 情報의 공개, 株主의 權利, 政府에 對한 報告와 要求, 債權者의 要請 등으로 存在意義가 있는데 對하여 豫算統制는 外部의 諸般事情을 參照한 豫算數字를 통해서 企業 内部에 있어서의 經營活動에 對하여 그 全體的 觀點에서 指導 調整하고 또한 예산과 實績의 差異분석을 통하여 經營活動을 管理 統制하려는 近代的이고 科學的인 經營管理의 原理方法이다. 科學的인 管理方法이란 企業의 經營管理에 있어서의 形式主義的이며 지나치게 복잡한 制度를 意味하는 것이 아니고 이것을 調査分析 및 意思決定의 各 절차가 經營管理의 諸問題를 平易하게 하고 또한 이것을 解決하는데 이용되어야 한다는 理念에 기초를 두고 있는 것이다.

以上과 같은 觀點에서 經營活動의 内部를 본다면 大體로 다음 세가지의 經營管理機能이 있다.

1. 豫算統制의 計劃機能

企業豫算은 장래 一定期間에 있어서의 企業의 모든 活動領域을 포함하는 계획입과 同時에 그것은 企業의 下位部門에 對해 「Top management」에 依해 미리 設定된 方針 計劃目的과 目標의 公式表示이다.

具體的으로 豫算은 目的하는 純利益을 實現하기 爲하여 달성하지 않으면 안될 販賣豫算上의 收益目標과 費用豫算上의 費用許容限度를 表示하게 되며 在庫水準, 現金必要額, 製造, 購入, 勞動必要量等 諸項目에 對한 計劃을 表示한다.

中間管理層에 屬하는 많은 經營者는 豫算制度를 통해서 비로소 部門的으로 日常問題에 對한 좁은 關心으로 부터 全體的인 계획과 目的 그리고 다른 부문에 있어서의 計劃과 目的에 關心을 갖게 된다. 이와같이 예산을 통해 經營管理者의 全構成員이 計劃機能에 參加하므로써 生産性を 높일 수 있을 것이다.

이점에 對하여 G. A. Welsch는 다음의 세가지 原則을 제시하고 있다.⁽¹⁰⁾

첫째 希望目標의 具體化 및 目標達成을 爲한 計劃의 具體化에 모든 階層의 經營管理者를 참여시키는 것은 關心, 情熱 및 士氣에 對하여 매우 健全한 영향을 주어 團結心과 生産性を 向上시킨다.

둘째 經營管理者의 모든 構成員이 計劃機能에 적극적으로 참여하는 것은 그들의 특수한 機能領域이 어떻게 해서 全体活動에 적합되고 있는가를 알게 하며 부문 상호간의 協力の 필요성을 깨닫게 한다.

셋째 下層의 經營管理者들이 計劃機能에 참가한 경우 그 계획의 目的, 課題 및 그 외의 考慮할 事項에 關於하여 장래에 할 일에 對하여 충분한 정보를 알 수 있게 된다.

그러므로 豫算의 立案, 編成, 實施 및 統制에 모든 階層의 經營관리자를 참여시켜 計劃하는 思考를 갖게 한다면 그 능력과 成果를 많이 올릴 수 있을 것이다.

2. 豫算統制와 調整機能

調整이란 企業의 各 部門이 다른 부문에 주의를 기우리면서 統一的인 努力에 依하여 共通의 目的을 달성시키기 爲해서 作業하는 과정을 말한다. 經營이란 多樣한 活動의 有機的인 結合體이므로 이들 상호간의 적절한 調整은 經營者의 主要한 기능의 하나이다.

특히 經營規模가 커짐에 따라 部門활동의 獨立性을 認定하는 分權的 經營管理 즉 組織이 機能別로 分化되고 地域的으로 經營單位가 분산되고 各 부문에 따라 責任者가 있게 되어 經營管理上의 責任과 權限이 下部에 위양되는 경우 經營者는 企業全體로서의 調整統一을 維持하기에 힘인 든다.

이러한 경우 예산통계를 實施하면 全般經營方針과 利益計劃을 具體化한 예산편성방침에 따라 各 部門의 예산안이 作成되고 이 豫算案은 企業 全體의 觀點에서 綜合的으로 調整되어 종합예산의 構成部門으로서 결정된다. 各 部門은 이와같이 결정된 活動目標로서의 예산에 따라서 活動하면 各 部門 상호간에는 連絡 協助가 이루어져 全体企業으로써 調和된 活動이 이루어질 것이다.

요컨대 예산통계는 이러한 各 部門활동 사이에 일어날 수 있는 不調和를 事전에 없애고 企業全體로서의 調整管理하려는 綜合管理이다.

(10) Glen A. Welsh; Budgeting (profit-planning and control) 1957, P. 7

그리고 또한 調整은 意思소통에 크게 依存하는 바와 같은 意思소통은 豫算에 의해서 가장 잘 달성된다.

3. 豫算統制와 統制機能

統制란 計劃과 目的達成을 確實하게 하는데 필요한 行動이다. 따라서 통제는 測定을 뜻하고 있으며 尺度를 필요로 한다. 그런데 예산은 이와같은 尺度를 提供하는 것이다

Ralph C. Davis는 統制의 직접적인 目的에 對하여 말하기를 計劃에 依하여 指示된 바에 따라 正確한 집행이 이루어지고 있는 가를 確認하는것, 잘 調整된 行動및 계획의 적절한 實行에 依한 最少限度의 損失이라고 한다.⁽¹¹⁾

예산에 있어서의 統制機能은 實績과 예산과의 차이분석을 意味하며 예산은 각 經營者의 能力을 評價하는 測定尺度로서의 역할 뿐만 아니라 예산으로 하여금 이에 앞서 집행활동에 對하여 더 좋은 實績을 올릴 수 있도록 집행담당자의 責任意識에 파고들어 事前統制역할을 하도록 하여야 한다.

예산통제는 통제기능을 통하여 最高經營者로 하여금 豫定된 計劃 및 目的에 對하여 實績을 比較하고 測定하는 것인데 예산은 實績에 對한 比較手段으로서 매우 효과적인 것이다.

예산의 이와 같은 통제기능으로 因하여 Top Management는 一定期間 即 예산기간 동안에 發生하는 일에 있어서 異狀 혹은 例外的인 事項에 對해서만 세밀한 注意를 기울이고 이로써 全體의 方針과 計劃의 立案을 爲해 충분한 時間을 갖게 되어 所謂 例外原則 (Principle of Exception) 의 健全한 活用이 가능하게 된다.

科學的管理가 經營管理에 있어서 基本的인 기능을 수행하는데 有用한 보조수단으로 利用하는 경우 그 효능으로서는 특수한 狀況에서만 적용되는 것과 더 광범위한 가치를 갖는 것이 있는데 이 광범위한 가치를 갖는 점이 바로 예산통제인 것이다. 그러므로 적정하게 編成되고 運用되는 예산통제는 計劃, 調整, 統制의 세가지 基本機能을 통하여 경영관리에 對한 補助役割을 충분히 할 수 있을 것이다.

Ⅲ 豫算體系와 期間

1. 豫算體系

예산통제는 예산에 依하여 각 經營部門의 諸活動을 指導調整하여 통제하려는 것이므로 各部門豫算은 서로 밀접한 關係를 가지고 一定한 體系밑에 統一되며 企業全體로서의 總合豫算에 總括되는 關係에 있어야 한다. 이와 같은 예산의 有機的인 組織關係를 豫算體系

(11) Ralph C. Davis: The Fundamentals of Top Management, 1951. p.630

라고 한다. 따라서 예산통계를 위한 예산편성에 있어서는 예산체계를 갖추어야 한다.

豫算体系는 企業의 種類, 規模 및 管理組織等에 依해서 일률적으로 統一할 수는 없으나 豫算統制를 有效하게 利用키 爲해서는 全体的 觀點에서 各 부문에 依해서 依存關係를 維持할 수 있도록 세워져야 하고 결코 자의적인 主觀에 依해서 支配되어서는 아니된다.

그러면 여기에 一般的인 예산체계를 들어보면 다음과 같다. ⁽¹²⁾

1) 計劃 혹은 豫測豫算

① 業務豫算

a. 見積損益計算書

- (1) 總收益表
- (2) 4半期 또는 目次收益表
- (3) 販賣部門別 또는 제품별 損益計算書

b. 收益表의 附屬明細書

- (1) 販賣豫測
- (2) 4半期別 年度別의 販賣地域別
- (3) 4半期別 및 年度別의 제품별

② 製造豫算

- (1) 在庫品 明細表
- (2) 原料豫算
- (3) 購買豫算
- (4) 直接勞務費豫算
- (5) 製造經費豫算

③ 管理費豫算

- (1) 社長豫算
 - (2) 財務部長豫算
 - (3) 人事部豫算
 - (4) 技術調查部豫算
- } 一般管理費豫算

④ 販賣費豫算

2) 財務豫算

a. 見積貸借對照表

(12) Glen A. Welsh: Budgeting (Profit-Planning and control) 1957, P. 33-39

b. 見積貸借對照表의 附屬明細表

- (1) 現金豫算
- (2) 受取計定豫算
- (3) 投資豫算
- (4) 減價償却費 明細表
- (5) 其他

3) 變動費豫算

- (1) 計劃豫算에 對한 費用項目
 - a. 製造費
 - b. 販賣費
 - c. 一般管理費
- (2) 變動費統制를 爲한 項目

4) 補助的 統計

5) 經營者에 對한 豫算報告書

以上の豫算体系에 依하여 豫算統制를 爲한 豫算은 네가지의 기본적인 구성요소 즉 計劃豫算, 變動費豫算, 補助的 統計 및 經營관리자에 對한 報告書로 되어 있음을 알 수 있다.

計劃設定豫算이란 豫測豫算 또는 期間豫算이라고도 말하는 것으로 一定期間에 對하여 經營관리자에 依하여 設定된 종합적인 事業計劃을 表示한다. 計劃設定豫算은 業務豫算 財務豫算 및 一定한 割當型예산으로 나타난다.

業務豫算은 費用과 收益에 關한 예산으로 見積損益計算書로서 總結되고 財務豫算은 業務豫算의 結果로서 見積貸借對照表로서 나타난다. 그리고 割當型豫算은 廣告, 研究등과 같은 特定한 活動을 爲하여 一定額의 金額을 配分乃至 割當하는 豫算으로 계획된 業務의 수행 상태와 그것에 割當된 자금상태를 표시한다.

變動費豫算은 計劃設定 豫算과는 別個의 것으로 生産量 혹은 操業度에 따르는 經費許容 限度를 表示하는 것으로서 主로 原價統制의 目的에 使用된다.

예산보고서는 예산통계의 最終的인 절차로서 예산보고를 통해서 實績이 計劃과 比較되며 常規에 벗어난 項目 즉 異狀 혹은 例外的인 項目을 責任領域別로 Top Management에게 報告하는 것이다.

2. 豫算期間

豫算統制는 期間計算의 特徵을 갖는 管理수단이므로 豫算기간의 設定問題는 慎重히 考慮되어야 한다.

豫算期間은 企業의 規模와 性格 또는 豫算의 채용방식에 따라 相異한 것이고 一般적으로 長期일 수록 未來 活動에 對한 豫算으로서의 效果가 큰 것이나 一年을 經過하여 長期化하면 豫算數值의 推定이 不正確하게 될 우려가 있으며 豫算과 實績과의 차이가 너무 크게 벌어지므로 豫算의 拘束力이 약해진다는 難點을 갖게 된다.

한편 豫算기간이 너무 짧으면 비록 장래에 對한 見積은 正確할지 모르나 계속기업으로서의 企業目標에 接近 할 수 없다는 結論이 불가피하게 따르는 것이므로 長期 혹은 短期豫算에서 오는 結論을 除去하고 효율적인 豫算運用을 爲하여서는 長期豫算으로서의 大綱豫算(Main budget) 과 短期豫算으로서의 細目豫算(detailed budget) 을 併用함으로서 양자의 結論을 補完하고 효과적인 豫算으로서의 目的을 達成 할 수 있을 것이다.

Welsch는 豫算기간을 設定하는데 考慮해야할 點으로 다음 事項을 들고 있다.⁽¹³⁾

- ① 季節的 變動原因
- ② 제조기간의 長短
- ③ 固定設備의 種類와 耐用年數의 長短
- ④ 會計期間의 長短
- ⑤ 資金調達의 方法
- ⑥ 長期豫測의 필요성의 有無

우리나라에 있어서는 特히 市場經濟가 不安定하며 經營統計에 對한 資料도 未備한 實情이므로 비록 장래활동에 對한 目標設定에 있어 豫算效果가 크다할 지라도 一年以上 數年에 걸치는 長期豫算의 編成이 不可能하다. 따라서 대개 一年 혹은 上下分期로 나누어 六個月間의 豫算을 편성하고 있으며 企業에 따라서는 계속예산 또는 進行形豫算의 形式을 취하고 있다.

계속예산이란 一年 혹은 六個月間의 예산을 세워두고 一個月이 經過 할 때마다 지난 一개월의 豫算을 버리고 새로운 一개월의 豫算을 追加편성해 나가므로써 계속하여 一年 혹은 六個月의 예산을 維持하는 예산편성 方法을 말한다.

Ⅳ 豫算編成의 方針과 그 節次

1. 豫算編成方針

企業經營의 合理化는 企業이 保有한 모든 資金, 勞動力 및 設備等を 經營者가 合理的으로

(13) Glen A. Welsh; Budgeting (Profit-Planning and Control) 1957, P.26-27

結合運營하여 經營能率을 最高度로 發揮할 때 비로소 達成할 수 있는 것이며, 企業의 經營方針이나 經營計劃은 이와 같은 經營合理化의 目的에 集中되는 것이다. 그런데 經營方針이란 最高經營者의 直接的인 意思表示인 것이고 經營計劃은 이러한 經營方針을 實現시키기爲한 實行計劃으로서 企業豫算에 具體化되는 것이다.

이렇게 볼 때 豫算編成 방침도 利益의 實現을 目標로 하는 總合的인 利益計劃의 觀點에서 調整되어야 한다. 다시 말하면 利益計劃으로 부터 調整된 經營方針이나 경영계획을 집행계획으로서의 豫算에 具體化시키기 爲하여 예산편성方針이 設定되고 이로부터 各 部門豫算의 編成基準이 確定되는 것이다.

企業의 經營成果는 利益에 集約的으로 表現되는 것이고 利益의 多寡가 企業의 存立을 左右하므로 企業의 궁극적인 目的이 利益의 획득에 있는 것이다.

우리가 과거에 경험한 利益의 획득은 인프레에 편승한 不勞所得, 政治的, 社會的 혼란을 利用한 投機所得과 같은 非正常的이고, 경영外的인 利益획득의 길이 막히고 內外經濟가 漸次的으로 安定됨에 따라 一定한 利潤의 確保를 爲하여는 計數관리를 中心으로 하는 科學的 管理法이 豫算統制가 도입된 것이다.

종래의 이익이라는 개념은 企業의 收入에서 諸費用을 控除한 殘額으로서 나타난 結果的 表現에 不過했으나 利益計劃에 기초를 두고 있는 豫算方式에 있어서는 豫定利益을 미리 정하고 計劃된 收入에서 豫定利益을 公제하므로써 認定되는 許容의 費用(allowable expense)의 성질을 갖는다.

換言하면 利益이 經營活動의 結果로서 理解되지 않고 처음부터 미리 예정되어진 目標利益의 개념을 갖는 것이므로 종래의 利益公式은 다음과 같이 修正되지 않으면 안된다.

從來의 利益公式

$$\text{收益} - \text{費用} = \text{利益}$$

새로운 利益公式

$$\text{豫定收益} - \text{豫定利益} = \text{許容費用}$$

이와 같은 利益의 概念은 支出費用이 全히 豫定收益과 예정이익에 따라 최종적으로 확정되는 것이므로 그 以上の 費用支出을 原則的으로 不許하는 費用管理의 要求가 아울러 깃들여 있다고 할 수 있다.

以上과 같이 企業目標로서의 利益의 관리방법은 경영방침에 依해서 운영되며 經營방침의 具體的 表現인 예산편성 방침에 直結되는 것이다.

Heckert는 예산편성 방침에서 考慮해야할 事項을 다음과같이 들고 있다. (14)

(14) J. B. Heckert and J. D. Willson; Business Budgeting and control, P. 32-34

- ① 販賣市場에 對한 研究
- ② 製造方法
- ③ 資本的 支出의 決定
- ④ 財務構造와 企業金融方針

Heckert가 말하는것 모두가 目標利益을 達成하기 爲한 方便이라고 볼 수 있으므로 예산 편성의 方針은 結局 이익계획을 기초로하여 企業의 客觀的 환경 및 企業內部的 諸事情과 最高經營者의 확고한 意圖에 따라 具體的으로 決定된다고 할 수 있다.

2. 豫算編成의 節次

1) 販賣 豫算

企業豫算은 販賣豫測 혹은 販賣豫算의 作成으로 부터 始作한다. 販賣예산에 依해서 各種 豫算이 作成되므로 판매예산의 精確性 여부는 곧 예산관리의 成敗를 左右한다고 할 수 있을 것이다.

이와 같이 판매예산은 事業經營에 있어서 다른 諸部門豫算을 制限하고 속박하는 것이다.

어느 기업에서든지 販賣量과 販賣收益을 예산에 正確하게 反映한다는 것은 技術上 또는 實際상 그리 쉬운 일은 아니다. 그러나 곤란한 점이 있는데도 不拘하고 예산통제를 實施하는 企業에 있어 販賣豫測이 98%~99%의 正確性에 도달 할 수 있었다고 한다. 이 精確성은 주로 販賣豫測을 實施하는데 있어서의 配慮 (the care with which the sales forecast is made) 와 이 예측에 表示된 販賣目標를 달성 할 수 있도록 예산기간을 통하여 傾注되는 正정한 努力 (the serious attempt throughout the forecast period to attain the sales objection expressed in the forecast) 의 두가지 要因에 있었다고 한다.⁽¹⁵⁾

따라서 販賣豫算에는 販賣目標 達成을 직접적으로 責任을 지우는 販賣別當制度가 부수되게 마련이며 販賣예산에 關聯하여 廣告費 및 販賣費豫算이 暫定的으로 作成된다. 이러한 예산이 反對로 販賣可能額에 영향을 주기 때문이다.

판매예산은 대개 次期會計年度 開始 約 三個月 前에 販賣擔當 經營者에 依하여 作成되고 社長에 依하여 暫定的으로 承認을 받는 것으로 月別, 製品別, 地域別로 作成된다.

Welsch는 판매예산을 편성하는데 있어서 가능한 한 最善의 販賣見積을 할 수 있도록 다음과 같은 要因을 高찰하여야 한다고 했다.⁽¹⁶⁾

- ① 過去の 판매경험, 價格決定方針, 原價, 財政狀態 및 設備能力等 會社의 內的인 要因

(15) Glen A. Welsh: Budgeting (Profit-lannPing and Control) 1957, P.61

(16) Glen A. Welsh: Budgeting (Profit-Planning and Control) 1957, P.63

- ② 國家地理上의 經營活動區域, 產業 및 企業자체에 관한 一般經濟的 觀測
- ③ 잠재적 고객의 태도 및 특징
- ④ 市場에 영향을 미치는 國內 및 國際政治情勢
- ⑤ 政府의 統制態度 및 當該產業에 關聯하는 政府의 規制에 있어서의 경향
- ⑥ 產業內에 있어서의 경쟁의 성질과 범위
- ⑦ 計劃된 판매추진을 爲한 努力등을 들고 있는데 美國의 大規模會社 300個를 대상으로 판매예측에 사용되고 있는 要因을 調査한 報告書를 보면 다음의 <表1>과 같다.

販賣豫測 要因表

< 表 1 >

要 因	要 因 으 로 쓰고 있는 會社	使用順位	重要性順位	要因을 중요한 것이 라고 생각하는 會社
① 회사의 과거 판매추세	278	1	1	152
② 판매부의 견적	255	2	2	127
③ 판단과 직감	230	3	4	63
④ 일반 경제지표	213	4	5	62
⑤ 동업계의 경제적 자료	209	5	3	84
⑥ 판매원의 현장보고	199	6	6	60
⑦ 신제품 계획	182	7	10	26
⑧ 경제회사의 활동	158	8	11	13
⑥ 생활 능력	151	9	7	38
⑩ 시장조사	147	10	8-9	27
⑪ 판매추진계획	137	11	8-6	27
⑫ 기 타	34	12	12	13

資料 : Business Forecasting: A Survey of Business Practices and methods.
Controllershship Foundation Inc.

그런데 H. C. Nolen과 H. Maynard는 판매가능액의 豫測에 對하여 다음의 네가지 方法을 提示하고 있다. (17)

(1) 單純推量法 (The pure guess-work method)

未來의 판매可能額을 支配할 수 있는 客觀的인 資料에 根據를 두지 않고 單純한 經驗에 依한 臆測 또는 推量으로 판매견적을 하는 것으로 이와 같이 편성된 豫算은 販賣活動의 管理와 統制의 基準으로는 一考의 價値도 없는 것이다.

그러나 우리 나라의 大部分의 中小企業은 이와 같은 方法으로 판매견적을 하고 있는 實情이다.

(17) H. C. Nolen and H. Maynard; Sales Manegament, 1952, P.100

(2) 賣出實績法 (the past sales method)

實績法은 過去의 판매기록에 對하여 그것을 分析하고 그 結果에 따라 將來의 變動을 예측하고 과거의 實績에 약간의 %를 加減하는 方法이다. 이 方法은 將來에 경제변동이 없다면 精確한 판매예측을 할 수 있으나 만족한 結果를 얻기는 困難한 것이다.

(3) 單一指數法

이것은 판매점의 數, 所得稅額, 電話數, 電力消費量, 人口, 預金額등과 같이 需要者が 갖는 需要의 크기와 購買力을 端的으로 表示하는 것으로 認定되는 어떤 一要件에 關한 數字를 기초로하여 그의 增減되는 數字를 指數로 포착하는 方法으로 과거에 있어서의 賣出額의 實績을 修正하므로써 將來의 판매가능액을 예측하려는 것이다.

그러나 單一要件에 關한 指數를 가지고 多數의 要件의 總合結果인 판매가능액을 예측한다는 것은 좋은 方法이 못된다. 가령 一般的 購買力指數라 하더라도 地域, 商品, 판매조건 등의 相異에 따라서 그 수요에 適合하는 판매가능액의 예측을 한다는 것은 期待하기 어렵다.

(4) 損益分岐點分析法

販賣分析 및 市場분석의 結果 산출된 판매예정의 見積은 企業全體의 觀點에서 더욱 檢討할 需要가 있다. 즉 판매전적의 下限으로서의 損益分岐點의 賣出額과 이것을 초과하여 企業의 目標利益을 實現시킬 수 있는 計劃 이익점의 賣出額을 求하여 賣出目標額을 決定한다.

$$\text{損益分岐點의 賣出額} = \frac{\text{固定費}}{1 - \frac{\text{變動費}}{\text{賣出額}}}$$

$$\text{計劃利益點의 賣出額} = \frac{\text{固定費}}{1 - \frac{\text{變動費}}{\text{賣出額}}}$$

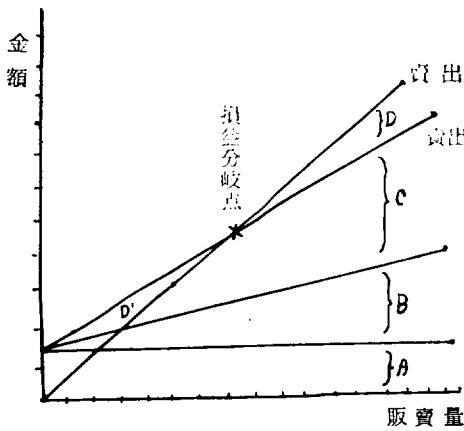
한편 過去의 記錄에 따라 판매분석을 하여 賣出豫定額을 決定한다. 賣出目標額과 예정액을 比較하여 差異가 發生하면 經費를 節約함으로써 原價를 切下시키든지, 賣出額을 增加시키든지 상호간에 調整하여 年次 賣出見積額을 결정하고 이것을 月別 판매단위별등으로 割當하여 매출예산을 作成한다.

損益分岐點의 檢討는 손익분기점도표에 依하여 行하는데 商業 및 제조업에 있어서의 그 도표를 보면 圖1,2.와 같다.

(5) Rautenstrauch와 Villers는 다음의 分式에 依하여 편성하는 方法을 提示하고 있다. (18)

(18) W. Rautenstrauch and R. Villers: Budgetary Control 1950. P. 67-70

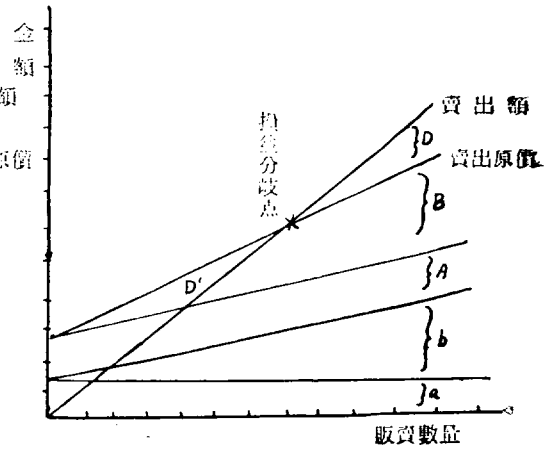
< 圖 1 > 商業 損益分岐点



資料 : W. Rautenstrauch and R. Villersi:
Budgetary Control. 1950, p.66

- ※ A.....판매에 수반되는 고정비
- B.....판매에 수반되는 변동비
- C.....매입원가 A+B+C=매출원가
- D.....이익
- D,손실

< 圖 2 > 製造業 損益分岐点



資料 : W. Rautenstrauch and R. Villersi:
Budgetary Control. 1950, p.67

- ※ a.....제조에 수반되는 고정비
- b.....제조에 수반되는 변동비
- A.....판매에 수반되는 고정비
- B.....판매에 수반되는 변동비
- D.....이익
- D,손실

$$S = [SP \pm F] \cdot E \cdot A = [SP + (\pm a \pm c \pm g)] \cdot E \cdot A$$

S.....賣出額예산

SP ..前年度の 賣出額

F.....賣出額의 個別的 要表에 對하여 考慮한 結果 SP로부터 증감하여야 할 數量差異

a.....修正要素

c.....變更要素

g.....發展要素

E.....一般經濟狀態에 基因한 (SP±F)의 實現可望%

A.....經營者의 措置에 依한 (SP±F)의 實現可望%

위에서 個別要素란 SP에 영향을 주는 要素로서 a, c, g, 등의 要素로서 區分된다.

修正要素 a는 偶然的인 것으로 반복해서 발생하지 않을 것으로 생각되는 것으로 次期에 산에 加減하지 않으면 아니되는 것으로 화재, 파업등에 依한 매출액의 돌연한 減少 또는 特殊事情에 依한 증가등 이다.

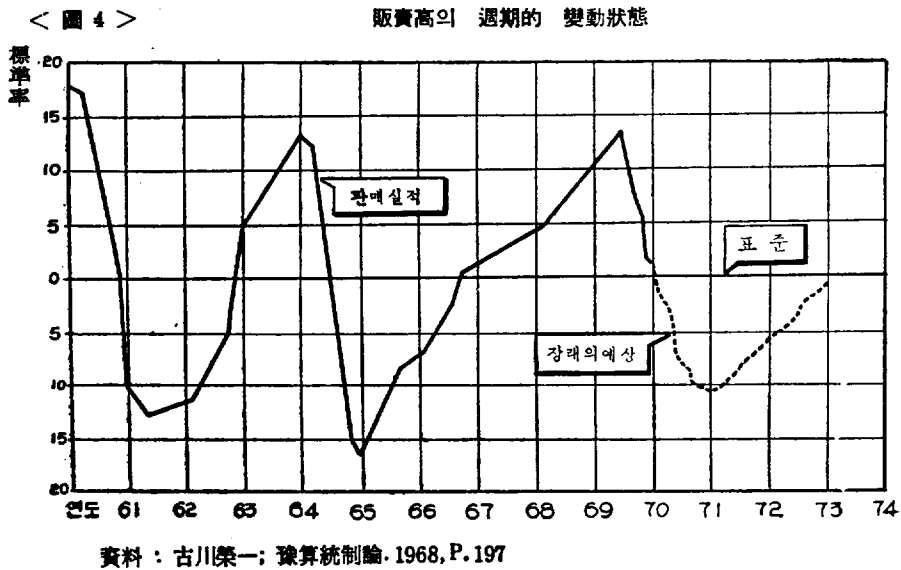
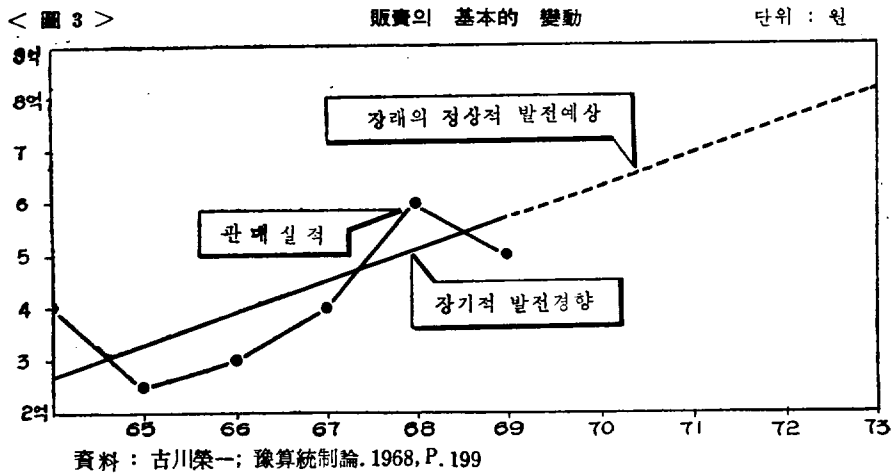
變更要素 c는 全般관리자의 직접 통솔하에 있는 販賣部長, 製造部長등이 그 權限에 依하여 할 수 있는 製品生産 方法, 마켓팅에 관한 諸政策變更이 賣出額에 주는 영향이다.

發展要素 C는 당해기업 또는 이에 所屬하고 있는 產業이 經常的인 賣出額의 增加 또는 減少傾向이 販賣量에 주는 영향이다.

그런데 以上과 같은 方法으로 販賣見積이 세워지면 販賣의 基本的인 變動要因 即 販賣의 長期的인 추세, 季節的 變動, 週期的 또는 순환적 추세, 돌발적 변동등을 考慮해서 再調整을 해야 한다.

특히나 돌발적인 변동을 除外한 다른 要因의 基本的인 傾向은 판매예산 편성에 매우 중요한 것들이다. (19)

이것을 圖表로 表示하면 圖3,4와 같다.



(19) J. B. Heokert and J. D. Willson; Business Budgeting and Control. 1955, P. 80

以上과 같이하여 판매계획을 爲한 諸般資料가 수집되면 이것을 總合하여 效果的인 판매 계획을 수립한다. 卽 판매제조품, 판매수량, 가격판매지역, 支拂條件, 販賣擔當者, 賣出原價, 販賣費, 販賣純益등의 판매활동에 관한 事項에 對하여 販賣計劃을 세워야 한다. 이 計劃을 기초로 하여 賣出豫算이 作成된다. 이것을 販賣實施計劃으로서 販賣活動을 實際로 指導 할 수 있도록 관리구분에 따라서 數量的, 金額的 單位에 依하여 割當하여 表示하여야 한다.

2) 製造豫算

판매예산이 편성되면 협의로는 販賣必要量과 所要在庫의 양자를 충족시키기 위한 各 完成品의 제조수량을 決定하여야 한다. 그러나 廣意의 제조예산이란 제조활동에 關한 豫算 卽 제조수량예산외에 재료비예산, 노무비예산, 제조경비예산을 包含하며 設備豫算까지도 이 가운데 包含시키는 수도 있다.

그러나 여기서는 便宜上 제조예산을 제조수량예산에 限定하고 나머지는 獨立시켜서 言及코져 한다.

제조예산의 편성절차는 판매예산에서 策定된 販賣數量에 經營方針에 依한 期末製品 希望在庫量을 가산하고 여기서 期初在庫量을 差減하여 제조수량을 決定하고 이것을 예산기간에 月別, 四分期別로 分配하는 것으로 끝난다.

제조의 時期는

- (a) 販賣必要量을 充足시키는데 充分한 제품을 갖도록 한다
- (b) 適正在庫水準을 維持하도록 한다
- (c) 제조가 經濟的이 되도록 決定하지 않으면 안된다.

그러나 이 세가지 요인들은 서로 모순되게 되는 경우가 많은데, 例를 들면 季節的인 판매인 경우에 제조수준의 安定은 재고량이 판매량에 逆비례하며, 在庫水準의 安定은 제조량과 販賣量이 正比例 할 때이다.

合理的인 經營을 爲해서 또한 企業의 目標利益을 획득하기 위해서는 在庫量과 製造量을 安定시키고 나가서 季節에 따라 變動하는 販賣量과 제조량을 相互均衡시킬 수 있는 製造 계획이 필요하며, 이와 같은 理想的인 均衡을 얻기 爲해서 제조예산의 편성에 一般的으로 考慮해야 할 事項으로서 古川榮一教授는 다음과 같이 들고 있다.⁽²⁰⁾

- ① 販賣計劃, 販賣豫算과 제조계획 및 제조예산과의 調節
- ② 在庫政策 (在庫品の 適正維持策)
- ③ 資材, 勞務 및 用役獲得의 難易
- ④ 生産의 經濟性

(20) 古川榮一 ; 豫算統制論. 1968, P. 258

- ⑤ 財務能力的 考慮
- ⑥ 제조의 安全性
- ⑦ 제조품목, 數品, 時期, 場所의 決定

3) 材料豫算

材料豫算(materials cost budget)은 예산기간 동안의 제조계획을 實施하는데 필요한 原材料의 消費에 關한 예산으로서 흔히 재료비에산이라고 불리운다. 이 예산에 있어서는 原料의 所要數量이 保有되고 있는가를 確認하고 또한 實際로 發生할 原料費를 分明히 하기 爲하여 原材料의 소비량을 決定해야 하는데 原材料費는 原材料消費量에 原材料價格을 乘한 積이므로 材料豫算은 다음의 주요예산과 關聯을 가지고 구성되고 있다.⁽²¹⁾

- ① 材料豫算...제조에 필요한 原材料의 見積數量
- ② 購買豫算...購買할 原材料의 見積數量 및 價格
- ③ 材料在庫豫算...原料의 在庫水準의 策定
- ④ 見積原料費...倉庫에서 製造에 出庫될 原料의 價格 및 原價

그런데 材料消費量 決定을 爲해서는 製品에 對한 各種의 原單位가 決定되어야 하고 原單位가 決定되면 이것을 製造하여야 할 製品의 數量에 乘해서 原材料數量을 산출하는데 그 方法으로는 대략 다음의 두가지가 있다.

(1) 標準法

標準화된 製品을 大量으로 生産하고 있는 企業에 있어서는 科學的 調査에 依하여 製品 단위당의 材料標準消費量을 計算하고 이것을 製造예정량에 乘하면 材料消費量이 산출된다. 이 製品단위당 材料標準消費量은 다음과 같이 계산된다.

製品單位當 材料標準消費量 = 製品單位當의 理論的 消費量 ÷ 標準留保率

여기서 理論的 消費量이란 科學的인 調査에 依하여 決定된 製品單位當에 包含되어 있는 數量이고, 標準留保率이란 처음 製品工程에 投下된 材料의 얼마가 製品에 包含되어 있어야 하는 가의 比率이다. 例를 들면 A제품 1單位를 生産하는데 所要되는 B, C, D, 材料의 理論的 消費量을 각각 9kg, 56kg, 24kg라 하고 그 標準留保率을 각각 90%, 80%, 80%라 하면 A제품 1,000單位를 生産하는데 所要되는 材料消費量은 다음과 같다.

	理論的消費量	標準留保率	標準消費量	製品數量	總消費量
B材料	90kg	÷ 0.9	= 100kg	...100 × 1,000	= 100,000
C材料	56kg	÷ 0.8	= 70kg	...70 × 1,000	= 70,000
D材料	24kg	÷ 0.8	= 30kg	...30 × 1,000	= 30,000

(2) 比率法

(21) 沈炳求 ; 豫算統制論. P. 124

製品의 種類가 많거나 적거나 간에 多種類의 材料를 소비하는 경우에는 모든 제품의 種類에 對하여 標準法을 적용시키기란 어려운 일이며 또한 번잡스럽게 되므로 중요하고 原單位가 確實한 種類에만 標準法을 적용시키고 나머지 材料에는 各種의 比率를 求하고 이에 依하여 材料消費量을 豫定하는데 이 경우 比率로서 考慮해야 할 事項을 Welsch教授는 다음과 같이 들고 있다. (22)

(a) 製造數量에 對한 原材料消費量의 過去比率

(b) 直接作業時間 또는 직접기계작업시간 등과 같은 제조에 관한 어떤 尺度에 대한 原材料消費量의 比率

(c) 原材料費의 直接勞務費에 對한 比率 그리고 材料出庫價格은 표준원가계산이 實施되어 있는 경우에는 표준원가를 豫定價格法을 利用하고 있는 경우에는 이것을 準用하면 되고 以上の 어느것도 使用할 수 없는 경우에는 豫算기간에 있어서의 購入價格을 見積해서 原材料의 消費單價로 한다.

原材料消費量의 決定方法이 어느 것이든 간에 歷史的 會計資料를 이용하므로 見積과 結果를 相互 比較하므로써 見積의 合理性을 維持할 수 있도록 해야 할 것이다.

4) 購入豫算

製造에 필요한 各種의 原材料數量을 나타내는 材料豫算이 完成되면 購入部門에서는 原材料在庫에 關한 經營方針에 依據해서 購入해야 할 數量과 時期를 決定해야 한다.

그런데 어떤 材料를 購入할 때 最適發注量이라는 것은 하나밖에 없다. 購入量이 적으면 單價가 비싸고 原料의 不足이 생기기 쉬우며 아울러 督促業務가 필요하게 된다. 反對로 發注量이 많으면 過大在庫에서 오는 金利負擔, 原資材의 陳腐化, 破損 亡失等の 비용이 發生한다. 따라서 언제 얼마 만큼씩을 購入할 것인가를 決定하는데는 前記의 諸要因과 會社事情, 業界事情등을 綜合檢討하여 保管費와 調達費가 均一하게 되는 最有利發注量을 決定해야 할 것이다.

5) 直接勞務費豫算

직접노무비에 산은 豫산에 計上된 製造量을 生産하기 爲하여 필요한 直接노무의 필요량을 時間과 金額적으로 表示하는 豫산으로서 노무비 豫산의 作成은 賃金支拂方法, 製造工程의 形態, 原價計算記錄의 利用可能性 如何에 따라 달라질 것이다.

그러나 合理的인 노무비에 산을 편성하기 爲해서는 原價計算의 記錄을 利用해야 할 것이나 時間研究 및 動作研究가 필요하게 된다.

노무비에 산의 편성에는 一般的으로 다음의 두가지 方法이 가장 많이 쓰여지고 있다.

(22) Glen A. Welsh ; Budgeting(profit-Planning and control) 1957, P. 103

① 各 製品單位當의 直接勞動時間을 見積하고 다음에 그와 관련되는 平均質率을 求하여 양자를 乘하므로써 製品單位當의 노무비를 계산하고 이에 製品數量을 곱하여 노무비의 總額을 계산하는 方法.

② 다음은 위의 方法을 使用하기 困難한 경우에 使用하는 것으로 生産量 혹은 제조에 關한 어떤 尺度, 例를 들면 과거의 직접기계작업시간, 直接原料費, 生産量 등에 대한 勞務費의 比率을 算定하여 直接勞務의 總額을 계산하는 方法이 있다.

勞務費豫算은 人間の 勞動과 관련이 있으므로 이의 예산편성에 있어서는 다른 예산편성에서 볼 수 없는 特殊한 고려를 해야 한다. 勞務費를 最少限으로 節減하는 것도 勿論 중요한 일이지만 勞動者는 기계가 아닌 人間이므로 勞務者의 福利厚生이 充分히 考慮되어야 하며 勞動者의 이익을 위해서 雇傭의 安定, 報酬의 公正, 노동환경 등에 對하여 充分한 配慮를 해야 할 것이다.

6) 製造間接費豫算

製造間接費豫算에는 間接材料費, 間接勞務費, 製造經費等 材料費와 노무비에 산에 포함되지 않은 비용이 計上되는 것으로 部門別로 편성된다. 部門은 製造部門과 補助部門으로 나누고 이것을 다시 책임의 區分, 作業의 性質, 作業의 배치상황등을 考慮하여 보다 細部門으로 나눈다.

製造間接費豫算編成에 있어서는 各部門의 作業量을 決定해야 한다. 그런데 製造豫算에는 製品의 數量만을 表示할 뿐 이것이 修繕部, 動力部, 購入部等 部門別로 표시되어 있지 않으므로 製造豫算에 표시된 제조수량을 生産하기 위하여 필요한 作業量을 各部門別로 산출하지 않으면 아니된다. 이를 위하여 各部門의 作業量을 正確하게 測定할 수 있는 基準이 필요하게 된다. 이에 대한 操業度測定尺度의 例를 들면 다음과 같다.

① 製造部門

- (a) 製造數量
- (b) 直接作業時間
- (c) 直接機械運轉時間
- (d) 直接勞務費額
- (e) 原材料消費量

② 補助部門

- (a) 修繕部門……直接修繕時間
- (b) 動力部門……供給動力量

(c) 購買部門...純買入額

(d) 全般的 工場管理 (工場에 있어서)

③ 總直接作業時間 및 從業員數

製造間接費는 그 性質이 多樣하므로 一律的으로 豫算編成의 基準을 정하기가 극히 困難하므로 各 費日의 성질을 감안해서 과거의 實績 및 會社의 方針에 依據 原價管理面에서 有 効한 豫算을 편성하는 것이 가장 좋은 것이다.

7. 在 庫 豫 算

製品의 製造數量豫算編成의 첫단계로 製品의 在庫政策의 決定이 필요하다. 販賣豫算이 合理的으로 편성되어 있다하여도 언제든지 販賣에 응할 수 있기 위해서는 一定한 제품의 在庫가 필요한 것이다. 그러므로 제품의 제조수량예산에는 재고예산이 필요하게 되고, 이것은 販賣豫算과 제조예산과를 상호 연결시켜 企業의 運營을 원활하게 하는 역할을 한다.

一般的으로 재고정책을 소홀리 하는 企業이 많은것 같은데 過大한 재고는 資本을 固定시켜 資本回轉率을 감소시키고 그 결과로 資本收益率을 低下시키며 保管中에 滅失, 陳腐化로 인한 損失이 생길뿐 아니라 재고액에 대한 資本利子를 增加시켜 企業의 財務를 不安定하게 하는 요인이 된다.

그러므로 適正在庫量의 維持가 필요하게 되고 그것을 유지하기 위해서 在庫統制가 필요하게 된다. 在庫政策의 決定에는 다음과 같은 점을 고려해야 할 것이다. (24)

- ① 最少在庫의 維持
- ② 製品이 破損되기 쉬운가의 如否
- ③ 製造期間의 長短
- ④ 保管施設
- ⑤ 運轉資金의 適期調達可能性 如否
- ⑥ 정상비용
- ⑦ 原材料 및 勞動力의 購入事情
- ⑧ 價格變動의 可能性
- ⑨ 在庫에 수반되는 위험성

8. 賣出原價豫算 및 見積損益計算書

구입예산, 直接勞務費豫算, 제조간접비에산, 재고예산이 擔當部門의 經營者에 依해서 作成되면 이것에 依해서 豫算課長은 다음과 같은 賣出原價豫算을 作成할 수 있고 (表2) 여

(24) 沈炳求 ; 予算統制論. P.114~115

기에 一般管理費豫算과 營業外損益豫算을 附加하여 예산의 最終目標인 見積損益計算書를 作成할 수 있게 된다.

賣出原價豫算 總括表
< 表 2 > 1970. 1. 1. ~ 12. 31. ○○제조회사

參	照	年	間
1. 직접재료비			₩ XXXX
기초재료재고	⑦	₩ XXXX	
(+)재료구입액	④	XXXX	
(-)기말재료재고	⑦	XXXX	
2. 직접노무비	⑤		XXXX
3. 제조간접비	⑥		XXXX
4. 당기발생제조비			XXXX
5. 기초재공품	⑦		XXXX
6. 기말재공품	⑦		XXXX
7. 당기제품제조원가			XXXX
8. 기초제품재고	⑦		XXXX
9. 기말제품재고	⑦		XXXX
10. 매출원가			XXXX

資料 : 대한금융단 ; 금융. 1968. 3號, p. 75에서 작성
※참조란의 숫자는 당해예산의 번호임

V 豫算報告와 差異分析

豫算統制는 豫算目標의 달성을 위한 經營者의 持續的인 노력을 필요로 하며 諸般經營活動을 신속정확하게 밝혀내는 有效한 傳達手段과 報告書制度를 前提로 하여야만 所期의 成果를 期待할 수 있을 것이다.

經營管理를 위한 각종 報告書는 관리자의 矯正活動을 適時에 着手할 수 있도록 作成됨으로서 어떤 不良한 事態가 發生했을 때는 즉시 그것을 알 수 있어야 한다.

이와 같은 豫算報告書는 一定期間 반복적으로 作成되는 期間報告書와 營業內容의 一局面만을 對象으로 作成되는 獨立事業別 報告事가 있으며 한편 배경적 정보 및 資料의 提供을 爲한 情報報告書 및 業績報告書로 分類할 수 있다.

이러한 豫算報告書에 特히 강조되어야 할 基本的 특징으로서 Welsch는 다음과 같은 點을 指摘하고 있다

- ① 單純하며 이해하기 쉽고 例外의 原則을 적용하여 不可欠한 情報만을 포함 할것.
- ② 組織機構와 모순되지 않고 報告書의 用途에 따라 신속정확히 作成 提出하되 利用者의

個性에 맞을것.

③ 가능한 限 標準化시키고 資料評價를 위한 기준을 밝히는 同時에 批判하기 보다 도움을 講하는 식으로 전달할 것.

원래 豫算이란 장래의 經營活動에 對한 見積에 不過한 것이므로 實際가 반듯이 합치하리라고 믿을 수 없으며 오히려 經營內外의 諸要因으로 因하여 多少間의 差異가 發生하는 일이 많다.

이러한 差異의 科學的인 분석은 豫算實施의 成績을 판단하는 기준이 될 뿐 아니라 豫算統制의 管理的 効果를 確認해 주는 同時에 次期 豫算編成의 有効한 資料를 提供해 주는 것이다. 따라서 差異分析에는 單只 實數的인 차이의 크기를 算定할 뿐 아니라 나가서는 그와 같은 差異를 發生하게한 原因, 場所 및 責任의 所在等を 明白히 규명해야 할 것이다.

企業이 수행한 經營成果는 보통 損益計算으로 파악되며, 豫算差異 역시 豫想收益과 實際收益과의 差額으로서 나타난다. 그런데 損益이란 總收益과 總費用과의 차이이므로 收益의 源泉에 對하여 분석하는 한편 費用의 源泉에 對해서도 분석하지 않으면 안된다. 다시 말하면 總損益의 源泉은 곧 部門豫算損益일 것이므로 豫算差異分析은 各 部門豫算別로 다루어져야 할 것이다.

이와 같은 차이분석중 가장 重要한 것은 差異發生原因分析이다.

슈마렌바하教授는 經營損益에 作用하는 諸要因을 市場影響과 經營影響으로 나누고 있다.

市場影響이란 國民經濟의 構造的 變化, 경기변동, 계절적 영향등 企業外部에서 作用하는 性質의 것이며 이에 對하여 企業內部에서 그 自體의 原因으로 因하여 發生하는 영향을 經營影響이라고 한다.

豫算編成의 對象이 되고 있는 經營活動은 企業內部에 있어서의 諸活動인 同時에 그것은 外部의 市場과도 直接的인 關係를 갖는 것이므로 豫算差異가 市場影響에 依한 것인가, 또는 經營影響에 依한 것인가를 먼저 究明해야 할 것이다.

普通 企業自體內에서 發生하는 內部的 影響은 대부분이 各 部門責任者들에 依하여 관리가능한 것이며 市場經濟變動에 따라 招來되는 外部的 影響은 經營者의 통제가 거이 不可能한 것이다. 따라서 예산차이의 發生原因이 外部的 影響에 依하는 바 크면 클수록 그것은 豫算統制의 失敗를 달하는 것이다. 왜냐하면 外部的 影響에 依한 예산차이는 豫算編成時 企業外的 諸般與件의 正確한 豫測에 失敗하였음을 뜻하는 것이기 때문이다. 그러므로 外部的 影響에 依한 예산차이는 가능한 限 詳細히 分析檢討하므로써 次期豫算編成에는 이러한 失敗를 거듭하지 않도록 充分히 留意해야 할 것이다.

VI 豫算統制의 効果와 限界의 評價

經營管理者는 豫算統制의 限界를 明確히 알고 있어야 하며 또한 그 評價를 正確히 할 수 있어야 한다. 豫算은 經營管理를 代身하는 것이 아니라 오히려 그 手段으로서 經營管理者에게 利用되어져야 할 用具로서 有用한 것이기 때문이다.

豫算管理의 主要한 限界點을 들어보면 다음과 같다.

첫째 豫算은 見積을 基礎로 한다. 따라서 豫算統制의 優劣은 主로 基礎的인 見積이 어느 程度 正確한가에 달려있다. 그러나 見積이란 이용될 수 있는 모든 事實과 積정한 판단을 根據로한 것이므로 精密科學일 수가 없는 것이다. 따라서 効果的인 豫算統制을 爲해서는 見積에 依한 豫算計劃의 結果를 적절히 해석하고 判斷하는 技術이 필요하다.

둘째 豫算은 變動하는 狀況에 적합하도록 계속 修正하지 않으면 안된다. 換言하면 豫算은 彈力性을 가져야 한다. 따라서 어느 程度 滿足할 만한 豫算統制이 實施되기 爲해서는 相當한 時間과 계속적인 豫算教育이 필요할 것이며 또한 經營管理者는 이 教育期間에 너무 많은 것을 期待해서는 안된다.

셋째 豫算計劃의 實施는 自動的으로 되는 것이 아니라 豫算이 한번 完成되면 그 計劃은 모든 責任있는 經營者가 그것을 支援하고 그 達成을 爲해서 끊임없이 노력을 기울일 때 비로소 有效하게 된다. 따라서 各層의 經營管理者들 全部가 豫算計劃에 積極 參加하도록 하지 않으면 안된다.

豫算統制을 實施한 企業 가운데 그 成果를 거두지 못한 原因으로 美國의 實態調査 結果는 다음과 같은 事項인데 이것을 豫算統制을 實施하고 있는 企業이나 채용하려는 企業에 對하여 그 잘못된 점 또는 誤解를 명백히 하는 同時에 危險信號이라고도 볼 수 있다.⁽²⁵⁾

- (1) 너무 지나친 期待
- (2) 너무나 性急한 實施
- (3) 不適當한 監督과 管理
- (4) 拙劣한 組織
- (5) 會計制度의 未備
- (6) 不適當한 原價制度
- (7) 過去의 諸活動에 關한 不適當한 統計
- (8) 너무 빨리 結果를 期待했다
- (9) 協力을 얻는데 失敗하였다
- (10) 社長의 積極적인 지원의 不足

(25) 沈炳求: 豫算統制論. P. 30

- (11) 結果分析과 差異原因 分析의 失敗
- (12) 지나치게 形式이 많아서 細目에 치우쳤다
- (13) 너무 먼 장래에까지 事前에 豫測하려고 애썼다
- (14) 一定한 業務節次가 충분히 認定되지 못했다.
- (15) 豫算의 非彈力性
- (16) 市場分析의 不充分
- (17) 數量的 數値의 不充分한 利用
- (18) 在庫量을 製造量 및 出荷量과 調整하는데 注意를 하지 않음

VII 結 言

이제 우리 나라에서도 物件을 만들어만 내면 팔렸던 賣者市場으로 特徵지어졌던 過渡期의인 企業條件은 점차 사라지고 있는 實情이다. 政府의 積極的인 經濟開發五個年計劃에 依해서 經濟가 成長함에 따라 供給者間的 競爭이 顯著해 졌으며 앞으로는 더욱 더 심해질 것이 豫想된다. 경쟁에서 脫落되지 않을 唯一한 길은 經營合理化에 依한 原價의 切下인 것이다.

따라서 國內 產業界에서도 經營合理化의 重要性을 인식하고 이러한 經營合理化의 한가지 手段으로서 豫算統制의 必要性을 認識하고 있으며 生産性向上에 至大한 關心을 보이고 있는 事實은 先進國에 比해서 너무나 늦은 감이 있으나 극히 다행한 일이라 아니 할 수 없는 것이다.

그러나 아직도 經營管理面에서 舊態를 벗어나지 못하고 있는 것 같다. 대부분의 企業이 家族會社의 범주를 벗어나지 못하고 있으며, 前近代的인 經營組織과 社長中心의 一人經營이 企業의 發展을 阻害하고 있는 要因으로 登場하고 있는 이때에 本稿가 科學的 經營管理의 效果的인 手段으로서 豫算統制의 有用性을 理解하는데 도움이 되었으면 한다.