

經營者의 管理的 決定을 위한

直接原價計算 研究 抄

高 承 禧

I 問題의 提起	1, 直接原價計算適用上의 問題點
II 直接原價計算의 意義와 目的	1) 利益測定上의 問題點
1, 直接原價計算의 意義	2) 稅法上의 調整計算問題
2, 直接原價計算의 目的	2, 利益計劃과 價格決定을 위한 直接原價計算適用論
III 直接原價計算의 沿革	VI 結 論
IV 直接原價計算과 全部原價計算과의 關係	
V 管理的 決定을 위한 直接原價計算의 問題領域	

I 問題의 提起

最近 三十余年 동안에 原價計算面에 하나의 革新的인 旋風을 불어 넣고 學界에 많은 論議의 대상이 되어온 것으로 直接原價計算制度가 있는데 이는 現代의 高度資本主義經濟體制를 背景으로 하여 出現된 것이다.

오늘날의 企業은 大量集中生産方式에서 한걸음 더 나아가 超現代의인 原子力과 Automation을 導入하여 商品生産面에 一大 技術的인 革新을 가져왔음은 勿論 第二의 Industrial Revolution을 成遂하려는 段階에까지 이르는 것이다. 따라서 現代企業에 있어서는 莫大한 資本을 集中投下하여 격심한 경쟁에 對處할 必要에 直面하게 되었으니 이러한 事實은 施設投下資本의 膨脹과 經營規模의 擴大를 意味하는 것이다. 施設投下資本을 增大시킨다는 것은 將來에 그 資本을 回收하는데 補償하기 위하여 減價償却費를 大幅增加하도록 하는 結果를 초래하여 直接原價에 對한 間接原價의 比重을 增大시키게 되었던 것이다. 經營規模를 擴大시키는 것은 또한 近代企業의 mechanism的 問題를 複雜多樣化시켰기 때문에 近代의 經營管理에 있어서 새로운 여러가지 管理用具를 要請하게 되었다. 그 중에서도 原價計算은 經營管理에 있어서 生産에 對한 計數的인 把握을 함에 至極히 有用한 管理手段이 된다고 할 수 있으며 近代의 經營管理上 要求되고 있는 問題, 即 經營者의 管理的 決定을 爲한

意思決定問題가 이에 依해 解決하지 않으면 안될 程度에까지 이르게 된 것이다.

이렇게 본다면 直接原價計算이란 것이 近代經營管理에서 當面하고 있는 原價計算問題의 要點을 解決해 주고 經營者의 意思決定을 爲한 情報提供手段으로서 必要한 技術로 登場한 것이라 할 수 있다. 더욱이 이 直接原價計算에 依하면 原價分解에 依한 原價數値는 經營者의 意思決定을 健全하게 뒷받침 할 수 있으며, 原價와 操業度, 利益關係를 明示하여 줌으로서 效果的인 利益計劃을 세울 수 있음은 勿論, 期間損益計算의 補助任務로서의 效果도 發揮할 수 있게 되는 것이다.

그런데 이 直接原價計算制度는 아직껏 우리나라의 企業界에 導入 適用되고 있지 않아서 經營者들의 合理的인 經營管理를 期하지 못하고 있는 實情이지만, 從來의 綜合原價計算制度에서 한 階段 올라선 直接原價計算制度를 關係文獻을 통해서나마 論究하므로써, 이에 依한 原價管理의 用具로서 뿐만 아니라 經營者의 Decision making을 뒷받침 하는데 利用할 수 있도록 하기 爲하여 試圖된 것이다.

II 直接原價計算의 意義와 目的

1. 直接原價計算의 意義

原價計算으로서 求得된 Cost Data는 여러가지 目的에 使用되는 것이다. 그러나 一定한 方法으로 算定된 原價資料가 모든 目的에 充分하게 有用性을 주는 것은 아니라 하겠다. 그러므로 原價計算 方法에는 두가지가 있다고 볼 수 있는데 그 中の 하나는 原價計算法을 選定하고 그 主要目的 以外에도 Cost data를 이용하려는 方法이며, 또 다른 하나는 各各의 使用目的에 따라 特殊原價를 計算하려는 方法이다. 直接原價計算은 後者에 屬한다고 하겠다. 그렇다면 直接原價計算(Direct Costing)이란 무엇인가? 直接原價계산은 操業度(Capacity)에 따라 變動하는 變動費만을 製造原價에 配分하는 部分製造原價計算으로서 그 內容으로 봐서는 變動原價計算(Variable Costing) 또는 差額原價計算(Differential Costing), 限界原價計算(Marginal Costing)이라고도 불리워 진다.⁽¹⁾ Schmalenbach는 이를 比例原價計算(Proportionale Kosten Rechnung)이라고 불렀다.

요컨대 直接原價計算은 從來의 全部原價計算과는 달라 우선 원가를 變動費와 固定費로 區分한 다음에 變動費만을 製造原價로 보고 固定費는 期間原價로 配分해 버리는 原價計算 方法인 것이다. 換言하면 「製品の 生産量보다도 時間의 函數인 原價는 製品の 원가로부터 除外되는 것이다」⁽²⁾

(1) R. Lee Brummetwixon, Editor; Accountant's Handbook, 1957. p.61.

(2) 劉世煥; 原價會計 1963. p.318

또한 미국의 Neikirk는 直接原價計算에 對해서 다음과 같이 말하고 있다. (3)

『직접원가계산이란 製造原價를 固定費와 操業度와의 關係에 있어서 直接的으로 變動하는 원가로 區分하는 것이다. 이것은 素價(Prime Cost)에 變動製造間接費(Variable factory Costs)를 加算한 것으로서 在庫品을 評價하고 賣出原價를 算出하는데 使用된다. 製造間接費中 나머지는 當期の 損益에 課한다. 그러나 直接原價計算의 機能은 第一義的으로는 費用의 區分에 있으며 在庫資產評價 方法은 第二義的으로 強調되어야 한다. 이와 같은 方法으로 直接原價計算이 損益計算에 미치는 影響과 부수적으로 業務報告에 미치는 影響에 모든 注意를 集結시켜야 한다.

從來의 傳統的인 原價計算에서는 製品의 製造原價를 構成하는 모든 原價要素를 製品에 配賦 또는 賦課하여서 原價를 算定하여 왔었다. 그러나 이와는 다르게 直接原價計算에서는 그 原價가 直接材料費, 直接勞務費와 操業度에 따라 增減하는 變動間接費만을 製造原價에 配賦하고 生産量(Volume)의 增減에 關係없이 原價가 發生하는 固定的 間接費는 製造原價에 配賦하지 않으며 每期の 損費로서 損益計算에서는 期間原價(Period Cost)로 取扱하는 것이다. 그러므로 直接原價計算에서는 操業度の 變化에 따라 增減하는 變動費만을 製造原價(Product Cost)로 하는 것이며 固定費用은 期間原價로 處理하는 것이다.

以上에서 살펴 본 바와 같이 직접원가 計算을 定義할 때는 여러가지 複雜한 問題가 內包하게 되는 것이다. 卽 製品의 원가를 變動費와 固定費로 區分하는데에 直接原價計算의 特徵이 있는 同時에, 素價(直接原價)와 變動製造間接費를 製造原價로 計算함을 그 特色으로 하고 있는 것이 問題化된다는 것이다.

이 두가지 特徵이 똑같은 內容을 意味하는 것이라면 別問題는 되지 않는다고 하겠으나, 그렇게 될려면 直接原價가 變動하여야만 할 必要가 생기는 것이다. 그렇지만 大部分의 直接原價는 變動費이긴 하면서도 반드시 그렇다고 할 수 만도 없는 것이다. 例컨데 直接賃金에 있어서는 固定費로 되는 部分이 不尠하다는 것이며 이는 日給制라든가 月給制에 따라서 支給되는 境遇에는 거리가 고정되어 있는 때문이다.

그러므로 固定費를 直接原價計算制度에 있어서의 製品原價에 包含시킬 것인가, 包含시키지 않을 것인가에 對한 問題가 惹起되지 않을 수 없는 것이다. 이점에 對해서 詳言해 보면 直接原價計算을 어떠한 目的으로 使用할 것인가에 따라서 달라지겠지만 직접원가를 變動費로 理解한다면 一般的으로 直接原價計算은 變動費만을 가지고 製品原價를 算出하는 方法이라고 定義할 수 있을 것이다. 따라서 固定製造間接費는 製品原價에 配賦되지 않고 期間原價에 算入해야 한다는 論理가 成立된다.

(3) Neikirk: "How direct costing can work for management." N. A. A. Research Bulletin
January 1951, P. 525

2. 直接原價計算의 目的

直接原價計算이 직접원가 (Prime Cost)와變動製造間接費를 製品原價에 賦課하는 것이라고 한다면 이 原價計算方法의 目的은 原價, 操業度, 利益間의 關係 (Cost - Volume - Profit Relationship)⁽⁴⁾에 依해서 去來額 (價格 및 販賣數量)과 製造原價에서 限界利益을 算定하고 이 利益에 對하여 部門 또는 製品의 期間原價를 對應시켜서 製品에 對한 利益이 發生하는 動向을 計測케 하므로서 原價管理 또는 利益管理上에 明確한 Data를 提供함은 勿論, 製品生産에 對한 管理者로서의 어김없는 통제조치를 취할 수 있도록 하는데 있는 것이다. 여기에 綜合原價計算과 相互 다른 點이 있음을 찾아 볼 수 있는 것이다. 그 具體的인 目的에 對해서 劉世煥教授는 다섯가지 항목을 들어 說明하고 있는 바 그 첫번째 目的은 效果의인 利益計劃을 하려는데 있고, 둘째로는 短期的인 販賣價格政策을 遂行하려는 것이고, 셋째는 앞으로 製造可能한 製品의 選擇의 意圖에서 이 直接原價計算의 利用目的을 두는 것이고, 넷째 管理者로서 行해야 할 販賣部門의 業績을 正確하게 評價할 수 있다는 것이고, 끝으로는 損益計算書의 容易한 理解를 하는데 도움을 주는 目的이라고 한다.⁽⁵⁾

이렇듯 直接原價計算은 그 目的自体에서 부터 經營者의 管理的 決定을 爲하여 計算作成되는 것임을 知悉할 수 있는 것이다. 特히 經營目標設定에는 絕對必要한 것임을 明心해야 할 것이다.

Ⅲ 直接原價計算의 沿革

직접원가계산의 歷史는 상당히 오래 되었다고 할 수 있겠으나 最初의 學術的인 發表論文은 Tonathan N. Harris 氏에 依하여 1936년에 “지난달 우리는 얼마나 벌어들였느냐? (What did we earn last month?)”라는 題目으로 N. A. A.의 Bulletin 1月號에 掲載된 것을 起點으로 한다고 할 수 있다.

T. N. Harris 氏는 Dewy & Chemical Co.의 Controller로 있으면서 이 論理를 展開시켰던 것이다.

直接原價計算에 對한 最初의 學術的인 試圖라 할 수 있는 同論文에서 氏는 從來의 標準原價計算이 化學業界의 一流의 經營에는 기여하지 못한다고 主張하면서 自己會社에서는 二年前 即 1934년부터 Direct Costing이란 것을 사용하여 왔다고 말하고 있다.

그러나 直接原價計算方法의 사용은 그 以前에도 行해지고 있었다고 한다. 即, N. A. A.의 Research Bulletin NO. 23에 依하면 「1908년에 어떤 會社에서는 固定費와 變動費를 別

(4) T. T. W. Neuner, Cost accounting, Chap. P. 24. P. 785

(5) 劉世煥; 原價會計. 1963, P. 322

도로 集計하여 價格政策에 限界原價計算 資料를 이용하였다」고⁽⁶⁾ 쓰여지고 있다.

그렇다면 이와같은 Direct costing이 發生하게된 要因과 그 역사적 배경을 살펴보기로 하자. 우선 日本의 藤井達敬教授가 指摘하고 있는 發生要因을 들면, 첫째로 Absorption Costing은 完全한 原價計算機能中에는 損益計算을 위한 資料를 提供함과 더불어 原價管理와 計算設定을 위한 資料를 제공하는 것도 包含되어야 한다는 점에서 그 發生動機를 찾고있다.⁽⁷⁾

그런데 全部原價計算은 歷史的 原價를 제품에 賦課하는데 重点을 두기 때문에 製造間接費를 配賦하는데 不適當하다는 評이 있다. N. A. A.의 1961年度 調査報告書 No. 37에 依하면 「製造間接費는 製品과 作業에 追跡할 수 있으나 (Can be traced to the products or jobs) 製造間接費는 間接的이기 때문에 生産과 原價와의 關係를 가정해서 配賦하는 것이 大部分이다 (Can often be traced only on the basis of assumed relationships between production and Cost)」라고 記述하고 있음을 알 수 있다.⁽⁸⁾

이와 같이 본다면 Absorption calculation에 依한 原價는 眞實한 原價라고 보기에는 若干 不足적인 點이 있다고 하겠으며, 이 製造間接費 配賦에 관한 問題로 인해 Direct Costing의 發生을 촉구시켰다고 할 수 있겠다.

다음으로 看過할 수 없는 直接原價計算發生要因의 하나가 있다. 즉, 經營規模가 擴大되고, Mechanism 的으로 多樣化해가는 近代經營에 있어서 여러가지의 經營管理의 用具를 필요로 하게 되었다. 이에 따라서 原價計算機能이 重要視되기 始作하였으며 經營者는 原價管理를 하기 위하여 豫定된 生産量 및 操業度에 對해서 어느 程度의 原價가 허용되어야 하는가를 알아야할 必要가 생겼으며, 이런 필요에 應해 出現된 것이 原價를 固定費와 變動費로 區分하게된 것이다. 이리하여 會計實務者들은 原價의 흐름을 쉽게 이해하게 되었으며, 더욱이 原價豫測에 對한 把握能力을 向上시켰을 뿐만 아니라 Decision-making, 價格政策, 利益計劃等に 必要한 原價資料作成이 손쉽게 이뤄지게 하는 利點이 發見된 것이다.

이와 같은 條件하에서 생겼다는 直接原價計算이 獨逸에서는 E. Schmalenbach에게서 그 效시를 볼 수 있는데 그는 이미 1908년에 發表한 論文「株式會社의 貸借對照表上에 있어서의 總費用 (Die Generalen-kosten in der Bilanz der Aktien-gesellschaft)」에서 「損益計算上의 項目으로서 固定費와 比例費의 取扱方法의 차이를 論하여 그 후에 比例原價計算 (Proportional Kostenrechnung) 이 展開되는데 큰 힘이 되었다.⁽⁹⁾

(6) N. A. A. Research Bulletin No. 23. 1953, Chap. 1.

(7) 藤井達敬稿; Direct Costing의 發生要因について, 産業經理 1965年 2月號 (第25卷第2號) p. 138

(8) N. A. A. Research Bulletin No. 37. "Currunt application of direct costing." 1961, p. 4

(9) 池 清; 「限界費用에 關한 研究」(碩士學位論文) 高大, 1964, p. 102

따라서 Plaut가 限界計劃原價計算(Grenz-Plan-kostenrechnung)이라는 文獻을 내놓으면서 직접원가계산에 關한 體系를 試圖한 것이 1953년의 일이고 1959년에 이르러 Agathe, 그리고 Heine 등이 직접원가계산에 對한 仔細한 論稿가 있었으며, 1961년에는 Dietrich Börner氏가 『Direkt-Kostenrechnung als System der Kostenrechnung』을 發表하자 近代企業에 있어서의 直接原價計算의 有用性을 確固하게 立證시켰던 것이다.

이렇듯 美國에서도 J.Harris 氏가 1936년에 卓越한 直接원가계산論을 主張하기는 했지만 1950年 以後에 이르기까지는 그다지 矚目한 注意를 끌지 못했던 것이다. 그러나 1953年 美國의 N. A. A. 에서 Research Bulletin No. 23이 製造會社 17個社와 百貨店 1個를 合한 18個社를 實地調査하여 直接原價計算의 實態를 報告內容으로 發表되었고, 1959年度에 當協會가 代表的인 美國의 大企業50個社를 對象으로 調査를 實施하여 發表하면서 直接原價計算制度의 適用可能性에 關한 實證的 研究가 이루어지자 상당한 進前을 보이기 始作했다.⁽¹⁰⁾

IV 直接原價計算과 全部原價計算과의 關係

앞서도 말한 바와 같이 직접원가계산에 對應되는 概念으로 傳統的인 計算方法인 全部原價計算이 있다. 이 方法에 依하면 제조원가는 固定費, 變動費에 關係없이 여러가지 歷史的인 原價要素를 製品原價에 配賦하여서 計算되어 왔던 것이다. 그렇지만 직접원가계산에서는 原價要素中에서 變動費에 屬하는 部分 즉, 직접원가에 變動製造間接費를 加算하여 配賦함으로써 제품원가를 計算하려고 意圖하는 것이라고 하겠다. 이 兩者를 比較해 보면 원가의 分類方法과 원가를 收益에 對應시키는 順序에 있어서 確然히 相違함이 있음을 알겠다.

慣習的인 損益計算에 있어서의 製造原價는 純賣出額에서 控除하여 賣出總利益을 얻은 다음, 그것에서 營業費用을 差減하면 當期의 營業利益이 算定되는 것이다. 이에 對해서 直接原價計算의 境遇는 固定費와 變動費의 區別을 重要한 것으로 보고 있다. 直接原價計算制度下에서 作成된 損益計算書에는 全變動費가 純賣出額에서 控除되어 限界利益 (Marginal income)이 얻어지고 이에 依해서 고정비가 差減되어 純利益이 算出되도록 한다.

〈表 1〉

全部原價計算에 依한 損益計算	直接原價計算에 依한 損益計算
純賣出額	純賣出額
—) 製造原價	—) 直接原價(變動費)
賣出總利益	限界利益
—) 管理費 및 販賣費	—) 期間原價(固定費)
營業利益	營業利益

(10) 染谷恭次郎, 監譯: 直接原價計算, 日本生産性本部, 1965, pp. 146~147

이것을 算式에 依하여 比較 表示하면(表1)과 같다.

이 (表1)에 나타나고 있는 바와 같이 산출된 이익은 같으나 算出過程에서의 原價分類方式과 이익에 對應시키는 順序가 다를 수 있다. 이 직접원가계산과 全部原價計算과의 比較에서 알 수 있듯이 차이점이 가장 중요한 것이다. 왜냐하면 직접원가 計算制度下에서는 손익계산에서의 變動費를 賣出額에 對應시키는 理由가 Marginal income이라고 불리우는 매우 意義있는 數值를 表示하는데 있는 때문이다.

이와 같이 직접원가계산에서는 變動費와 고정비로 따로 따로 區分하여 報告됨으로서 利益計劃, 제조와 原材料購入에 對한 意思決定, 價格決定과 資本的 支出에 關한 經營層의 意思決定 등의 比較的 原價와 生産量을 요소로 하는 모든 經營上의 決定에 있어서 요구되는 모든 원가자료를 提供해 주는 管理會計의 領域에 屬하는 것이다. 換言하면 Direct Costing은 모든 計定, 製造原價報告書, 計劃表 등을 基礎로 해서 고정비 및 變動費를 區分하는 것이기 때문에 經營管理上 要求되는 目的을 充足시켜 줄 수가 있다는 것이다.

이러한 것은 全部原價計算이 擔當할 수 없는 領域이다. 그 理由를 밝힌다면 첫째, 全部原價計算은 管理的 機能이 缺如되고 있다는 점이다. 즉 Absorption Calculation에서는 生産量이 增大할 때는 製品原價가 떨어지나 生産量이 不景氣로 因해 減少할 때 製造原價는 높아지게 된다. 그래서 工場에서 實際로 製造能率이 良好하더라도 만약 操業度가 낮다면 製品單位當 固定費配賦額이 커져서 製造原價는 오히려 높게 되므로 原價上 現場(on the job)의 製造能率は 나타나지 않은 缺點이 있다. 둘째로 全部原價計算은 利益管理을 할 수 없는 缺點이 있다. 즉 이 方法에 依한 期間損益은 期初, 期末의 在庫資産에 包含되어 있는 고정비配賦額과 關聯되어 있어서 生産量이 增大하면 在庫資産殘額이 增大되어 賣出原價가 적게 되므로 期間利益은 크게 되지만, 反對로 生産量이 減少하면 在庫資産殘額이 減少하여 賣出原價가 크게 되므로 期間利益은 적게 된다. 요컨대 全部原價計算은 企業의 期間損益이 企業內部에 있는 製造 및 販賣能率을 充分히 反映하지 않은 欠점이 있고 이익 管理의 機能을 發揮하지 못하는 欠陷을 內包하고 있는 것이다.

셋째로, 近代의 製造工場은 資本의 固定化와 規模의 擴大로 말미암아 固定費가 커지게 되었다. 全部原價計算은 고정비를 모든 製品單位原價에 配賦하는 것을 出發點으로 하여 계산되어 진다고 보면 一面 保守의이고 健全한 方法이라 할 수 있다. 그러나 고정비는 個個의 製品과 結付되는 것이 아니고, 時間의 函數로서 期間의 經過에 依한 것이기 때문에 一定期間中에 一定額이 發生하는 것이다. 따라서 發生主義에 依해 當期에 發生한 고정비는 當期の 損費로서 處理하는 것이 合理的이라고 여겨지게 되었다. 고정비와 變動費는 別途로 處理하게 되어서 利益管理과 原價管理의 必要性이 생긴 것이다. 더욱이 資本主義經濟體制에서 自由競爭이 激化됨에 따라 價格競爭이 甚해지므로 經營者는 最低限價格을 알아야 할 必要性

을 느끼게 되었다. 이 最低限價格이란 變動費만에 依한 직접원가이며, 직접원가계산은 迅速하고 正確하게 最低限價格을 계산하는 資料를 提供한다. 이를 全部原價計算이 擔當할 수 없는 것은 明白하다. 따라서 近代企業이 Mechanism的 發展에 따라 管理機能이 分類되고 大企業에서만 있을 수 있는 責任會計(Responsibility Accounting)⁽¹¹⁾ 制度가 出現하자 이익의 계산보다도 그 利益算定을 起點으로 하여 管理的 意思決定에 必要한 情報를 提供해 주는 Direct Costing에 視野를 돌리어 重要性을 띄게 된 것이다,

V 管理的決定을 위한 直接原價計算의 問題領域

1. 直接原價計算 適用上의 問題點

現在 우리 나라에서는 이 直接原價計算方法을 採擇利用하는 會社가 하나도 없어 實際的인 Data를 求할 길이 全然 不可能하므로 外國의 制度와 比較할 수 있는 根據가 成立되지 않아 不得已 將次 이 制度를 導入適用될 수 있는 企業風土가 이루어지리라 觀望하면서, 그때에 생기는 問題化領域이 어떤 것들이 될까하는 面을 꼬집어 보려고 한다.

우선 直接原價計算을 導入 利用하자면 기업의 經營者와 會計擔當實務者는 물론 기업계의 各層에 從事하는 者들의 理解가 필요할 것이다. 特히 經營者의 強力한 支持가 없이는 直接原價計算制度의 實施가 어렵기 때문에 그 制度의 導入에 있어서는 充分한 啓蒙運動이 先行해야 하리라고 思料된다. 그 다음으로 오는 實施上의 問題點은 原價分解와 費用收益 對應時에 나타나는 問題點과 稅法上에 規定되고 있는 稅務計算上의 問題로서 企業會計와의 차질을 調整計算하는데서 解決點을 찾아야 될 것이다.

< 表 2 > 直接原價計算 實施上의 問題

問 題 領 域 區 分	社 數	比率(%)
I 直接原價計算의 實施過程에 있어서 特히 問題가 없다	21	9.4
II 直接原價計算 實施過程에 있어 다음과 같은 問題가 있다		
1. 固定費와 變動費의 區分上 問題	87	39.0
2. 稅務上의 調整計算問題	35	15.7
3. 在庫資產評價의 問題	34	15.2
4. 自家工場生産品과 外注加工品 또는 購入品과의 價格差의 問題	22	9.9
5. 營業部門에 있어서 販賣方針과의 問題	18	8.1
6. 其 他	6	2.7
計	223	100.0

(企業經營協會, 原價計算研究會編; 昭和 39年度 原價計算實態調査による)
 一久保田晋二郎 著; 直接標準原價計算, 千倉書房, 1968, P. 59에서 引用-

(11) 車均澤; 管理會計論, 1966, PP. 237~296.

러한 問題點들이 日本企業界에서는 如何히 다뤄지고 있는지에 對해서 日本의 「企業經營協會」에서 調査報告한 實態를 紹介함으로써 吟味해 보고자 한다. 즉, (表2)에 表示되고 있는 것이 日本의 直接원가계산 實施上 惹起된 問題領域이다.⁽¹²⁾

이(表2)에서 보는 바와 같이 고정비, 변동비의 區分上 問題로 된다는 會社가 調査對象會社中에서 39%를 차지하고 있어 優位이며, 다음이 稅務計算上的 調整問題가 있다는 會社가 全体的 15.7%로 나타나고 있음을 알 수 있다. 在庫資產評價問題도 直接원가계산 導入時에 考慮해야 될듯한 15.2%를 보여주고 있다. 우리 나라에서는 直接원가계산제도가 實施되지 않고 있기 때문에 이들 問題領域을 문헌에 의한 考究에 그치려하는 바이다.

1) 利益測定上的 問題

이는 直接원가(變動費)와 期間原價(固定費)로 분류하여 이익을 측정하려는 것인데 從來의 全部原價計算과 다른 分類方法을 이용하는 것이어서 自然問題化되지 않을 수 없게 된다. 그 분류하는 方法은 兩者로 분류하는 目的, 當該企業의 規模, 生産(賣出)內容, 經營條件에 따라 달라질 수도 있다. 그런데 여기서 爭點이 되는 것은 全部原價計算에선 固定製造原價를 제품원가로 계산하지만 直接원가계산에선 이것을 期間原價로 取扱한다는데 있다고 보겠다.

在庫資產으로부터 固定製造間接費를 기간원가로 處理하여야 한다는 直接원가계산의 支持者인 C. T. Homgren & G. H. Sorter 兩教授는 다음⁽¹³⁾과 같이 말하고 있다.

「固定製造原價는 生産能力을 準備하는 原價이다. 이 生産能力이 完全 이용되지 않더라도 고정비의 소비에 關한 限 關聯성이 없다. 時計가 稼働에 따라 고정비는 死滅하고 次期以後의 生産을 繼續하기 위해서 새로운 고정비의 集團이 補充되지 않으면 안된다.」고 하면서 기간원가가 時間關聯의 비용이므로 이것을 期末在庫資產의 평가에 포함시키는 全部原價計算方式을 否定했던 것이다. 이에 反하여 P. E. Fess & W. L. Fenara 兩教授는 「在庫資產은 移延原價⁽¹⁴⁾ (Delayed Costs)이기 때문에 기간원가, 제품원가의 구분은 이익 측정에는 關係가 없다.」⁽¹⁵⁾고 하면서 製品費用은 제품원가를 構成하며 이것을 期間原價로 取扱하는 것은 있을 수 없다고 主唱하였다.

이와 같은 서로 相反된 觀點에 따라 이익측정도 相違해진다. 기간손익은 그 期間의 生

(12) 久保田晉二郎著；直接標準原價計算，千倉書房，1968，P. 59.

(13) C. T. Homgren & G. H. Sorter；"Direct Costing for internal Reporting." The Accounting Review. Vol. 36. 1961, P. 88

(14) 移延原價는 이미 收益은 稼得되었으나 아직 認識되지 않아서 收益이 認識될 때까지 延期될 要素費用이며 이곳에 原材料, 在工品 및 完製品의 在庫를 包含한다.

(15) C. T. Homgren & G. H. Sorter；ibid. P. 601

產量과 販賣量이 一致할 때는 같게 되나 이들이 一致하지 않는 경우에는 傳統的인 Absorption Calculation에 依한 期間利益과는 一致하지 않게 되고, 또한 在庫資產額도 全部 原價計算에 依한 경우에 比하여 낮게 表示되어진다. 이러한 點이 社會적으로 認定한 一般會計의 基準에 일치하는가, 않는가가 問題인 것이다.

직접원가와 期間原價의 分類上 가장 어려운 難點으로 머무르는 것은 勞務費의 歸屬與否라 하겠다. 特히 歐美의 賃金制度和 상이한 東洋에서는 더욱 그러한 것이다. 이러한 原價分解의 問題點이 되는 것을 日本에서는 調査報告한 바 있는데 이를 紹介하면 (表3)과 같다. (16) 이 回答會社中 가장 많은 比率을 차지하고 있는 것이 勞務費의 一部를 直接비와 一部를 固定費로 處理한다고 하는 會社들이 59%나 되어 勞務費의 原價分析 問題를 看過할 수만은 없게 하고 있다.

< 表 3 > 勞務費의 原價分類實態 (1966年度)

資本規模別→ ↓分類方法	5億圓 以下	5億圓超 10億圓未滿	10億圓超 100億圓未滿	100億圓以上	合 計	比率(%)
1. 全額固定費로 한다	29社	60社	19社	6社	114社	36%
2. 一部는 固定費, 一部는 變動費로 한다	56社	82社	27社	23社	188社	59%
3. 全額變動費로 한다	5社	7社	1社	0	13社	4%
4. 其 他	1社	3社	0	1社	5社	1%

會田義雄 ; 實態會社管理會計, 中央經濟社, 1966, P. 142에서 引用

우리나라에서는 賃金이 日給이나 月給制에 依하여 支給되기 때문에 모든 勞務費를 固定費로 보아야 한다는 結論을 얻을 수 있겠으나, 이렇게 본다면 모든 勞務費를 企業의 維持費 (Readiness to serve cost), 組織費 (Organization cost) 및 管理可能費와 決定된 原價 또는 投資原價로 보는 立場이라 할 수 있으므로 誤謬性이 있다고 判斷이 된다. 어느 한 쪽에 만 치우쳐도 操業度의 증감에 영향을 받기 쉬운 面이 생기게 된다. 어쨌든 難解의 問題에서 分類時 깊이 考慮해야 할 것이다.

2) 稅法上的 調整計算問題

直接原價計算을 適用함에 있어서 外部的인 阻害라고 볼 수 있는 것이 稅法과 企業會計原則과의 어긋나는 點을 調整해야 하는 問題가 存在한다. 이는 全部原價計算 制度를 利用하는 경우에도 不可避한 問題로 登場되는 것이다.

企業會計原則에 規定되고 있는 것을 보면 「記載하는 資產의 價額은 原則적으로 그 資產

(16) 會田義雄 ; 實態會社管理會計, 中央經濟社, 1966, P. 142

의 取得原價를 基礎로 하여 計上하여야 한다」라고 하면서 또 「在庫資産의 取得原價는 實際買入原價 또는 實際製造原價에 依하여 決定한다」⁽¹⁷⁾고 表現한 企業會計原則은 直接原價 計算을 否定한다는 立場을 取하고 있다고 하겠다. 그리고 法人稅法에서도 在庫資産을 評價 하는 對象으로서

- ① 製品 및 商品
- ② 半製品 및 在工品
- ③ 原材料
- ④ 貯藏品

등네가지로 區分하여 評價한다고 하였다.⁽¹⁸⁾ 同法에서 在庫資産의 取得價額은 다음 各號의 規定에 依한다고 하면서

- ① 他人으로부터 買入한 在庫資産은 그 買入原價
- ② 自己가 製造 또는 生産한 在庫資産은 製造原價 또는 生産原價
- ③ 前各號以外的 在庫資産은 그 取得原價를 列擧하고 있다.

여기서 말하는 製造原價란 直接間接을 不問하고 在庫資産의 生産을 위하여 所要된 一切의 費用을 말한다. 따라서 特定製品의 製造를 爲하여 直接 消費한 經濟價値의 合計, 즉 直接材料費, 直接勞務費, 直接經費가 包含되는 直接原價에다 製造間接費를 加算한것⁽¹⁹⁾ 이라고 보아야 한다고 한 것을 보면, 稅法의 立場도 積極的인 直接原價計算 否定條項을 찾아 볼 수는 없으나, 企業會計原則과 같이 全部原價計算을 支持하고 있는 것으로 解釋할 수가 있다.

上述한 바와 같이 一般的으로 認定된 會計慣行으로서는 直接原價計算方法을 通하여 財務諸表를 바르게 認識하게 되지는 않았다. 그러나 『直接原價計算에 依한 期間原價를 原價差額의 調整計算方法에 依하여 期末에 이르러 全部原價計算方式에 의한 期末在庫資産價額의 調整計算하는 것을 稅法은 否定하는 것은 아니다』⁽²⁰⁾ 라고 大西時雄氏는 日本의 稅法을 더듬으면서 直接原價計算의 有用性を 看破하고 있는 것을 보면 調整計算을 하므로써 解決할 수 있는 問題領域이라 보겠다. 그렇지만 稅法과의 關係는 外部報告(特히 司稅當局) 때에는 必要한 것이나 內部報告(經營者를 위한)에서는 반드시 必要한 것은 아니고 參考的인 附隨物에 不過한 것이다.

(17) 企業會計原則 第四章 五節 第1, 第2, 以下參照

(18) 法人稅法施行令(1968年1月1日 公布施行), 第75條, 3項, 7項 以下參照

(19) 資產會計의 理論과 實務, 韓國產業銀行 企業分析部刊, 1967, P. 31

(20) 大西時雄; 直接原價計算의 實務, 日本實業社, 1966, P. 247

2. 利益計劃과 價格決定을 위한 直接原價計算適用論

여기서 다루고자 하는 바는 原價, 操業度, 價格 및 利益의 相互關係를 밝히고 經營者가 意思決定을 함에 도움을 줄 수 있는 槇경이 直接原價計算制度를 採擇하는 것임을 立證하려 함이다. 즉 直接原價計算이 우리 나라 企業風土에서도 適用되어 經營者의 意思決定을 손쉽게 行할 수 있는 情報資料를 용이하게 얻게 하려는 意圖에서 本論을 펴려는 것이다.

먼저 日本에서 直接原價計算을 採用함으로써 여러가지 有利한 點을 發見했다고 하는 實際的인 Data를 紹介하여 우리 나라에서도 內部報告制度로서 採用 할만 하다는 것을 提示하려고 하는 바이다.

會田義雄教授의 著書에 依하면 (表4)와 같이 採用效果가 있음을 밝히고 있다.⁽²¹⁾

直接原價計算 採用上 有利點實態 (日本)

< 表 4 >

資本規模別→ 採用한 會社數→ ↓採用上有利한理由	5億圓以下	5億圓超 30億圓以下	30億圓超 100億圓以下	100億圓以上	合 計	比 率
		48社	67社	25社	14社	154社
1. 利益計劃때문에	22	26	11	5	64	42
2. 價格政策때문에	7	11	5	3	26	17
3. 原價管理때문에	19	29	8	5	61	39
4. 其 他	—	1	1	1	3	2

※ : 會田義雄氏의 著書에서는 混合比率로 되어 있는 것을 筆者가 百分比로 調整한 數值이다.

이 (表4)와 같이 日本에서는 直接原價計算制度를 採用하고 있는 154社를 對象으로 實際調査分析한 것을 보면 알 수 있듯이 42%에 해당하는 會社들이 利益計劃을 위한 效果가 있기 때문에 採用하는 根據로 삼고 있으며, 全体數의 39%가 原價管理上 有利하기 때문에 쓰이고 있다는 筈이며, 價格政策을 위한 目的에서가 17%, 나머지는 其他로 되어 있다. 勿論 우리 나라와 日本의 企業風土가 다르기는 하겠지만 近代資本主義의 經濟體制下에서 企業은 날로 成長해 가는 過程에 있는 것이며, 特히 利潤追求를 위해 極甚한 競爭意識을 버릴 수 없는 것이 오늘날 企業의 趨勢다. 우리 나라라고 해서 이에 例外일 수는 없는 것이다.

어쨌든 利潤獲得을 위해 競爭에 이겨야 되고, 그래야만 企業倒産에서 벗어날 수가 있게 된다. 그렇기 위해서는 從來의 thumb method에 依한 經營方式을 止揚하고, 長期經營計劃의 一環으로서 利益計劃 (損益分岐點法에 의한), 價格政策의 樹立, 市場豫測, 原價節減計劃등을 最高經營層이 考慮하지 않으면 안되게 되었다. 이와 같은 애로점을 解決해 줄 수 있는 方法이 直接原價計算制度를 채용하는 길이라는 것을 알아야 되겠다.

(21) 會田義雄, 前掲書, P. 123

위에 말한것 中 利益管理問題에 對해서 言及해 보면 利益目標을 達成하기 위하여 將來의 經營活動에 對해 計劃을 세우는 것을 가리켜 利益計劃이라고 하는데 損益分岐點을 통한 利益圖表가 그 것이다. 이 利益圖表 (Profit Graph)를 通하여 利益을 크게 할 수 있는 길은 다음의 4가지²²⁾를 들 수 있다. 즉,

- ① 固定費를 減小시키고
- ② 單位當販賣價格을 增加시키는 것
- ③ 單位當變動費를 減小시키는 것
- ④ 操業度를 增大시키는 것이다.

여기에 固定費와 變動費로 費用을 分解하여 利益計劃에 主眼點을 두어야 한다고 하고 있음을 알겠다.

다음은 價格決定의 問題다. 價格決定은 競爭과 消費者購買意慾에 따라서 左右되기 때문에 한마디로 價格決定을 짓기란 힘든 일이다. 그러나 經營者는 市場分析을 하고 價格, 操業度, 其他의 變動的인 要因의 結合등을 考慮한 後, 가장 높은 投下資本利益率을 얻기 위한 販賣價格과 販賣組合등을 探索하여 가장 有利한 價格을 選擇하지 않으면 안된다.

이와 같은 諸問題의 意思決定에 必要한 原價, 操業度, 利益 (Cost-Volume - Profit Relationship)이 價格決定을 行함에 있어서 如何한 資料를 提供하여 管理的 決定에 利用될 수 있는가를 經營者는 留意해야 될 것이다. 이렇게 되면 우리의 企業風土속에도 直接原價計算制度가 普及될 수 있게 되리라고 믿는다.

VI 結 論

以上에서 直接原價計算이 어떠한 性質의 것이며, 어떠한 目的에서 發生하여 어떻게 發展되어 왔는지에 對해서 考究해 봤으며 經營者의 Decision-making의 一環으로서 必要不可缺의 管理的 用具임을 論證하였다. 特히 從來의 全部原價計算方法으로서는 解決할 수 없었던 經營計劃과 價格政策樹立에 有用한 資料를 提供해 준다는 面에서 直接原價計算制度의 깊은 意義를 찾아 볼 수 있었다.

Direct Costing은 이미 歐美와 日本等地에서 採用하여 좋은 成果를 얻고 있는데 비해 우리 나라에서는 아직 이의 試圖조차 못하고 있는 實情이다. 이의 前段階인 標準原價計算制度는 몇몇 會社에서 利用하고 있어서 이 制度로 가는 길을 트여주고 있다고는 할 수 있다.

그러나 筆者가 보는 見解로서는 아직도 直接原價計算方法이 採用되기까지는 상당한 時間이 所要되리라고 믿는다. 우선 이 Direct Costing이 採用되고 이에 의한 原價管理가 合理

〈22〉趙益淳 稿 ; 利益管理 (企業經營講座 第24回) 韓國產業銀行 企業分析部刊. 1967.

的으로 이루어지고 經營者의 Decision-making에 反映되기 위해서는 다음과 같은 先行條件이 解決되어야 하리라고 본다.

첫째, 直接原價計算은 Automation화된 現代工業에 가장 適當한 方法이므로 施設의 自動化(Automation)가 이뤄져야 되며, 둘째로 直接原價計算을 企業에 導入하기 위해서는 一般的으로 標準原價計算이든지 豫定原價計算이 채용되어야 하는 것이다. 이런 制度는 原價管理의 效率化를 圖謀하여 生産原價의 節減을 피하려면 必須的으로 先行되어야 할 問題라고 본다.

이와 같은 適用上의 諸問題點을 是正될 수만 있다면 經營者로 하여금 利益計劃이나 意思決定에 合理的인 經營方針을 세울 수 있음은 勿論, 原價分解의 細分化로 인한 適切한 統制를 期하여 原價節減시킬 수 있는 方案도 模索케 해야 할 것이다.

아직 韓國의 企業風土로 봐선 그 채용가능성이 稀薄하다고 하겠으나 自動化에 의한 經營이 이뤄지고, E.D.P.S制度가 導入되고, V.E. 技法에 依한 原價節減方式이 一般化하게 되면, Direct Costing도 그 機能을 發揮할 수 있게 되리라고 確信하는 바이다.