

業績評價會計에 관한 小考

申 廷 植

<차 례>

- I. 論文의 展開方向
- II. 管理會計의 體系와 業績評價會計
- III. 業績評價會計의 研究領域
- IV. 業績評價會計의 人的 側面
- V. 論文을 마무리면서

I, 論文의 展開方向

會計가 하나의 情報시스템이라고 처음으로 主張한 것은 美國會計學會가 1966年 8월에 發表한 “基礎的會計理論에 관한 報告書”(A Statement of Basic Accounting Theory: 通稱 ASOBAT)에서 이다. 同報告書는 다음과 같이 論하고 있다.(1)

“會計는 本質적으로 하나의 情報시스템이다. 보다 정확히 말하면 會計는 情報의 一般理論을 효과적인 經濟活動에 관한 問題에 適用한 것이다. 會計는 量的으로 표현된 意思決定情報를 提供하는 一般情報시스템의 主要部分을 占하고 있다. 이와 같은 點에서는 會計는 企業主體의 一般情報시스템의 一部分임과 동시에 情報概念을 背景으로 하고 있는 基本的分野의 一部分이기도 하다.”

會計를 하나의 情報시스템이라고 규정할 以上 會計의 定義, 會計의 體系도 보다 明白히 되지 않으면 안된다.

ASOBAT는 會計를 다음과 같이 定義하고 있다.(2)

“本委員會는 會計를 情報의 利用者가 情報를 熟知한후 判斷이나 意思決定을 할 수 있도록 經濟的情報를 識別하고 測定하며 傳達하는 過程이라고 定義한다.”

이 定義는 傳統的會計의 定義와 비교해 볼때 대단히 廣範圍하다. 經濟的情報인 以上 그것이 去來資料이거나 非去來資料이거나 또 過去情報이거나 未來情報이거나 더우기 그것이 貨幣的表示에 의하거나 非貨幣的表示에 의하거나를 불문하고 經濟的情報의 蒐集과 處理는 會計의 對象이 된다고 ASOBAT는 報告하고 있기 때문이다. 會計의 定義가 廣範圍에 따라 會計의 體系 또한 傳統的會計의 體系에

筆者: 瀋陽大學校 經濟大學 副教授

(1) AAA. “A Statement of Basic Accounting Theory” 1966年 p.64.

(2) AAA. Ibid. p. 1.

대해서는 排戰的이라고 하겠다. ASOBAT는 第3章에서 外部利用者를 위한 會計情報, 그리고 第4章에서 內部經營管理者를 위한 會計情報를 取扱하고 있다. 따라서 會計體系는 종래의 財務會計에 해당하는 外部利用者를 위한 會計情報, 그리고 管理會計에 해당하는 內部經營管理者를 위한 會計情報로 確立되고 있다. 會計情報理論은 會計學의 定義 및 體系에 變革을 가져다 주었지만 그 自體가 아직 理論構造라던지 特殊技法을 포함한 諸課題에 완벽한 解答을 보내지 못하고 있다. 따라서 本論文은 새로운 情報시스템으로서의 會計가 지향하는 會計領域中 業績評價會計(Performance Accounting)에 대해서 그 概要와 研究領域을 檢討하고, 또 業績評價會計의 主要한 側面의 하나인 組織과 人間에 관한 問題를 考察하여 앞으로의 새로운 會計情報시스템의 研究領域을 명확히 하는데 이바지 하므로써 變革期에 처해 있는 管理會計學이 나아갈 길을 모색하는데 그 目的을 둔다. 人間問題와 組織問題는 業績評價會計의 중심적인 課題이며 특히 會計情報와 業績評價會計와는 단순한 技術的인 관계에 그치지 않고 組織과 人間에의 깊은 配慮를 基軸으로 連繫되어 있다. 즉 組織과 人間行動에 관한 情報的 研究없이 業績評價會計는 效果的인 內實을 거둘 수 없다고 하는 論者나름의 판단하에서 本論文을 展開하고 저한다.

II. 管理會計의 體系와 業績評價會計

周知하는 바와같이 管理會計에 관한 研究는 J.O. Mckinsey의 “Budgetary Control”(3)가 출판된 이래 急速한 發展을 이룩하여 그 內容이 深化되고 擴充됨에 따라서 管理會計는 會計學의 領域으로 확고한 地位를 쌓았다. 管理會計는 經濟나 社會情勢의 變動내지 進展에 따라서 그體系가 變하여 왔다. 論者의 管理會計의 體系에 관한 一見解는 管理會計는 企業環境의 變化에 따라 適切하게 형성되는 것으로 管理會計가 進歩하면 또한 그것에 適合한 體系가 형성되는 것이 라는 것이다. 다시 말하면 管理會計의 體系에 관한 새로운 하나의 見解가 확립되었다고 하는 것은 管理會計시스템의 발전적 進歩라고 認識해도 좋다는 것이다.

管理會計의 發展段階의 一時期를 睇어서 고찰하면 唯一한 體系만이 存在하였다고 생각한다. 단 管理會計의 發展速度가 지나치게 빨라서 過去의 見解와 現在의 見解가 併存하는 경우가 있을 수 있다는 것은 是認한다. 그러면 이하에서 지금까지 형성되었던 管理會計의 體系를 간단히 살펴보고 業績評價會計의 概念을 檢討해 보겠다.

1) 管理會計의 初期段階에 있어서는 그 體系를 計算技術의 側面으로 부터 확립하고자 하여 標準原價計算 豫算統制等の 未來經營活動의 管理的性格을 가지는 計算方法으로 管理會計를 體系化하였다. 이것을 G.C. Harrissn, E.A. Camman 등의

(3) James O. Mckinsey “Budgetary Control” Ronald press 1922.

Mckinsey는 이어 1924년에 最初로 “管理會計”(Managerial Accounting)라 이름부친 書籍을 出版하였다.

著書가 1930年代에 출판된 사실로서 確證할 수 있다.(4)

計算方法에서 管理會計의 特色을 찾고져 하는 見解는 管理的色彩를 가지는 計算手段을 平面的으로 나열함에 지나지 않고 또 管理會計를 財務會計와 對立되는 獨立된 會計領域을 構成하고 있는듯한 印象을 준다. 管理會計가 그機能을 發揮하기 위해서는 財務會計의 實質資料와 對立할 需要가 있음을 고려할때 獨立別個의 會計領域이라고 볼 수 없다. 標準原價計算, 豫算統制와 같은 計算技法은 計算技法 그 自體에서 貢獻할지 모르지만 利用面이 形式化할 우려가 있다. 이와같은 管理會計의 接近方法은 “단지 財務會計에의 反發로서 管理會計의 主張이 이루어진 것으로 現代管理會計로서의 體系를 가춘 것이라고 말하기는 힘들다.”(5)

2) 다음段階는 經營機能面의 重要性을 認識함에 의하여 計劃機能과 管理機能에 입각한 管理會計의 體系를 확립한 단계이다. 이것은 AAA에 設置된 原價概念 및 基準委員會가 Accounting Review에 發表한 意見書가(6) 그 始點이라고 본다. AAA의 同委員會의 見解에서는

(1) 計劃을 위한 原價 (2) 統制를 위한 原價로 區分함과 동시에 後者は 이것을 다시 個別計劃(Project planning)과 期間計劃(Period planning)으로 區分하였으며 또한 後者は 다음 3가지 主要목적에 有用한 것이어야 한다고 기술하고 있다. 즉 ①意思傳達(Communication) ②動機賦與(Motivation) ③評價(Performance) 등이 提示되고 있다. 이와같이 管理會計를 體系化하고자 하는 試圖는 近代의 經營管理의 動向을 主體的 構造的으로 파악하려고 하는데서 비롯된 것이라고 解釋된다.

이와같은 試圖는 R.N. Anthony, G.A. Welsch, N.M. Bedford 등에 의하여 支持되어 그들의 著書論文을 通하여 1950年代의 支配의 見解로 나타나고 있다.(7)

(3) 다음段階가 R.Beyer에 의하여 처음으로 提昌된 意思決定會計와 業績管理會計라고 하는 體系로 이어진다. 여기서의 體系는 本論文의 主題의 하나로 되어 있기 때문에 이하에서 상세히 檢討될 것이다. 本論文에서 문제로 다루고 있는 業績評價會計는 지금까지의 管理會計의 體系中 가장 새로운 體系에 屬하는 것으로 理解할 수 있는 근거를 論하면서 그 實質的인 內容이 되는 領域을 檢討하려고 한다.

Ⅲ. 業績評價會計의 研究領域

위에서 본바와 같이 管理會計의 體系는 意思決定會計(Decision-Making Ac-

(4) G.C Harrison "Standard Costs" 1930 E.A Camman "Basic Standard Costs, Control Accounting for Manufacturing Industries" 1932. 以外에도 上掲(3)의 J.V Mckensy의 著書가 있다.

(5) 青木茂男論文 "アメリカ管理會計의 動向と系譜" 早稲田商學 第224, 225合併號 1971年.

(6) AAA. Committee on cost concepts and standards, "Tentative Statement of Cost Concepts underlying Reports for Management Purposes" Accounting Review, April 1956. 原價概念 및 基準委員會는 1957년부터 Committe on Management Accounting으로 이름이 바뀌었다.

(7) N.M. Bedford는 (註6)의 報告書 作成委員長이었으며 G.A. Welsch는 "Budgeting-profit-planning and control" 1957 R.N. Anthony는 "Management Accounting" 1956을 通하여

counting)와 業績評價會計(Performance Accounting)로 確立하려는 段階에 까지 와 있다. 이 業績評價會計라는 용어는 R. Beyer가 그의 著書 “Profitability Accounting for Planning and Control”에서 收益性會計의 構造를 다음과 같은 3者로 區分함에서 비롯된다.(8)

- ① 保護會計(Custodial accounting)
- ② 業績評價會計(Performance accounting)
- ③ 意思決定會計(Decision accounting)

Beyer는 經營情報制度의 一環으로서의 會計統合시스템을 제시하면서 다음과 같이 記述하고 있다.(9)

“1950年代의 後半 및 1960年代의 初期에 있어서 하나의 會計哲學 내지 이러한 哲學을 實踐할 制度를 위해서 收益性會計라고 하는 用語가 점차적으로 널리 쓰여지고 있다. 이 會計哲學을 간결히 설명하면 다음과 같다. 즉 單一의 統一의 會計機構에 의하여 財務會計의 目的과 管理會計의 目的이 동시에 充足되어야 한다는 것이다. 그것은 모든 近代의 利益指向의 會計技術을 意思決定의 목표로 하는 經營情報制度에 統合하려고 하는 複雜한 시스템이다.”

그리고 收益性會計는 다음과 같은 特徵을 가지고 있다고 記述하고 있다.(10)

1. 利益管理에 이바지 하는것
2. 責任會計의 性質을 가지고 있는것
3. 例外原則에 의한 經營管理에 이바지 하는것
4. 貢獻利益과 增分原價를 明確히 하는것
5. 브로크·시스템의 採用(11)
6. 諸情報나 諸會計技術이 結合되어 하나의 總合的인 制度를 형성하고 있는 것

이와같은 特徵을 가지는 收益性會計는 目的의 見地로 부터 위와 같이 三分된다는 것이다.

이 三區分의 내용을 간결히 설명하면

① 保護會計는 資產保全會計라고도 해석되며 종래의 財務會計에 해당하는 것이다. 즉 企業에 信託된 財産의 保全에 관한 會計制度로서 出資者 債權者 行政機關 등 企業外部의 利害關係者에 대하여 企業財産에 관한 情報 즉 財務情報를 提供하는 것을 主要한 職能으로 하는 것이다.

② 業績評價會計는 企業의 各經營部門에 대해서 設定된 活動目標과 各組織單位의 實績을 對比하여 經營成績을 量的으로 評價하는 會計制度이다. 業績會計라고 하는 概念은 會計實務上에서는 쓰여지고 있지 않으나 責任會計(Responsibility

(8) Robert Beyer “Profitability Accounting for Planning and Control” Ronald press 1963. p.17.

(9) R. Beyer, Ibid. p.1.

(10) R. Beyer, Ibid. p.28.

(11) “原始資料가 經濟的으로 決定되었다고 하더라도 모든 情報目的에 適合한 最小單位인 브로크 (building blocks)로 分類하여 이것들이 必要에 따라서 여러가지 情報을 產出하도록 整理하는 것”이라고 說明하고 있음.

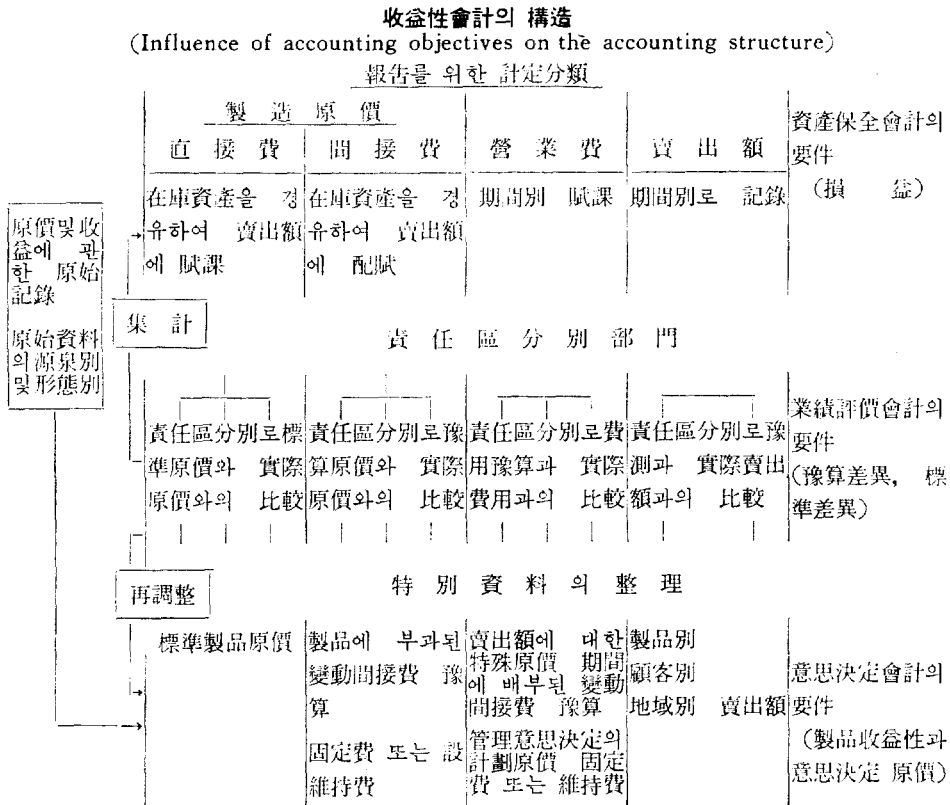
Accounting)의 機能을 포함한다고 理解하면 된다.

그러나 責任會計가 業績評價會計에 포함은 될 지언정 그것과 동일한 概念은 아니라는 것을 明白히 해 두겠다.

왜냐하면 原價以外的 諸計數資料 즉 製品種類別損益, 物的作業量統計, 社內純利益의 報告등도 포함되기 때문이다. 業績評價會計의 基本的特質은 責任別로 豫定과 實績을 對比하여 業績을 測定함에 있다.

③ 意思決定會計는 行爲에 대한 代替可能方法의 內容을 量的으로 評價하는 것으로 意思決定時點에 있어서 經營管理者가 特定の 意思決定을 行할때 도움을 주는 計數情報을 提供하는 모든 管理技術이 포함된다.

이상과같은 收益性會計의 構造를 Beyer는 다음과 같은 表를 提示하여 그 상호 關係를 명확히 하고있다.(12)



Beyer의 위와같은 見解가 나타난 理由로서는 2가지를 생각할 수 있다. 그 하나는 理論的인 것이고 다른 하나는 技術的인 理由이다. 즉 첫째 理由는 近年에 있어서의 技術革新의 急速한 進展이나 市場競爭의 激化 또 그것에 對應한 情報理論의 뚜렷한 發展이다. 이와같은 누부신 發展에 수반되어 經營管理機能體系도 보

(12) R. Beyer, Ibid, p.18.

다 積極인 것으로 變化되어 計劃機能이 一層積極의이며 包括的인 概念인 意思決定機能으로 되고 한편 統制機能은 業績評價라고 하는 概念으로 具體化 내지 深化된 것이라고 생각된다.

둘째 理由는 컴퓨터의 發展을 들수있다. 業績評價會計에 대해서는 一定한 프로그램을 해서 컴퓨터에 自動管理를 委讓함과 동시에 意思決定會計에 대해서는 經營管理者의 意思決定에 有用하고 방대한 資料의 蒐集, 蓄積, 加工 및 報告를 컴퓨터에 依存하려고 하는 경향이 나타난 것이라고 생각할 수 있다. “企業會計에 대한 컴퓨터시스템의 導入은 이들 3개의 會計領域의 相互關係를 確立하는데 크게 기여하였다. 同一한 入力(入力資料)에 의하여 各已相異한 會計機能을 達成하는 情報處理가 可能하기 때문이다.”(13)

그런데 여기에서 한가지 주의하여야할 것은 既述한 바와 같이 最近의 管理會計의 發展이 지나치게 빠른 나머지 業績評價會計, 意思決定會計와 計劃會計, 統制會計가 混合된 경우가 대단히 많고 또 極端的인 意見으로서 統制會計와 業績評價會計가 同一한 것으로서 Beyer등이 主張하고 있는 體系는(14) 計劃會計 統制會計라고 하는 分類의 단순한 表現의 相違에 불과하다고 하는 주장도 있다.(15) 그러나 本論文에서는 業績評價를 統制面만으로 생각하지 않고 統制보다 一層 넓은 概念으로 理解하는 것으로 理論을 展開하려고 한다. 이러한 理論의 展開를 위해서 1966年8월에 發表된 NAA의 “Concepts for Management Accounting”(16)을 檢討해 보는것이 좋을 것으로 생각한다. 이것은 Beyer의 主張을 背景으로 作成된 代表的인 報告書인데 管理會計는 다음과 같이 構成되고 있다고 記述하고 있다.

- (1) 프로젝트別 利益計劃
- (2) 製品別, 市場別 利益計劃
- (3) 調整·統制目的의 財務業績의 計劃과 測定
- (4) 全社的財務業績의 測定——財政狀態
- (5) 全社的財務業績의 測定——期間利益

NAA 報告書는 個別計劃을 프로젝트別 計劃과 製品別, 市場別計劃으로 區別하여 計劃會計를 一步後退시킴과 동시에 期間計劃과 統制를 統合하여 調整 統制目的의 計劃 및 測定시스템으로 區分하고 있다. “프로젝트別利益計劃(Project profit planning)은 投資에 관한 意思決定을 위한 指針으로서 會社資本의 使用에 관한 代替的인 諸提案을 比較評價하는 것이다.”(17)

製品別, 市場別利益計劃을 세울때의 指針으로서 經營管理者는 分野別로 強弱點

(13) 黑澤清論文 “意思決定會計論序說” 稅經通信 1968年11月號(第23卷12號, 通卷303號)

(14) 이主張은 Beyer가 처음 始作한데 뒤이어 NAA가(計12참조) 그리고 W. Keller, W.L. Ferrara가 그들의 共著.

“Management Accounting for Profit Control” 1967. 을 통하여 日本의 山邊六郎生 그의 管理會計를 통하여 또 黑澤清, 青木茂男의 發表論文등을 통하여 支援적으로 支持되고 있다.

(15) 小林健吾論文 “業績評價會計と 經營計劃” 企業會計 1969. 5. p.48.

(16) W.B. McFarland, “Concepts for Management Accounting” NAA, 1966.

(17) W.B. McFarland, Ibid. p.12.

을 識別하고 提案된 諸代替可能한 活動方針으로부터 얻어지는 財務結果를 測定하기 위하여 原價와 賣出利益率(Revenue margin)에 관한 資料를 必要로 한다. 承認된 計劃이 豫算이며 이 豫算에 대하여 實績을 定期的으로 測定하여 이것을 基準으로 統制를 行한다.(18)

위에서의 프로젝트別利益計劃은 분명히 意思決定會計에 屬하는 分野이지만 製品別, 市場別利益計劃은 그 一部는 意思決定會計 또 나머지 一部는 業績評價會計의 分野에 포함되는 것으로 해석한다.

다음으로 製品別, 市場別로 設定된 利益計劃은 諸活動을 調整하고 統制하기 위해서는 管理責任別의 計劃으로 轉換되어야 한다. 綜合豫算과 그 明細는 豫算期間內의 會社活動全般에 이르는 調整이 完了된 利益計劃이다. 當期の 業績을 나타내는 資料를 當期の 豫算과 比較하여 繼續的으로 再檢討하여 가는 것은 豫算期間의 進行에 따라 財務的인 統制를 行하여 나가는 經營管理者의 努力의 指標로서 評價할 수 있다.(19)

이 調整 및 統制目的의 財務業績의 計劃과 測定은 분명히 業績評價會計의 領域으로 解釋할 수 있다.

다음 全社的財務業績의 測定은 財政狀態와 期間利益으로 區分하고 있는데 이는 業績評價會計와 財務會計의 兩領域에 이바지함을 알수있다. 즉 “企業과 外部社會와의 諸關係는 最高經營者의 重要한 機能의 하나이다. 最高經營者는 現在 및 將來의 資本提供者에 대하여 期間的으로 報告할 責任을 지고 있다. 財務資料에 대한 政府의 要求에 응하는 것도 經營管理者의 責任이다. 따라서 본 研究에서는 外部報告를 管理會計의 배 놓을 수 없는 一局面으로 판단한다. 報告書를 入手한 사람이 財務情報를 어떻게 利用하며 또 確認된 利用目的에 대하여 關連性을 가지는 諸概念을 說明한다. 最高經營者는 綜合的인 財務報告書에 의하여 情報를 끊임없이 feedback 하여 使用資本利益率이나 流動狀態에 의하여 표시된 諸方針의 實現程度에 대한 檢討가 可能하다.(20)

그러면 다음으로 McFarland의 NAA 報告書에 이어 日本會計學界의 代表的인 學者인 黑澤清의 見解를 살펴보자.

“企業會計는 發展한 段階에서는 아주 複雜한 構造를 나타내지만 主要한 會計機能을 分類基準으로 하여 그 構造를 分析하면 財務會計, 業績評價會計, 意思決定會計로 區分할수 있다.

이들 3개의 會計領域은 機能的으로는 相對的으로 獨立하여 存在한다고 하더라도 相互關連된 共通領域을 갖이는 企業會計制度로서 하나의 統一的機構를 形成하고 있다.”(21) 이것은 Beyer의 區分方法을 全的으로 支持하는 것으로서 業績評價의 體系確立에 기여 하였다. 그는 業績評價를 다음과 같이 說明한다.

(18) W.B. McFarland, Ibid. p.36.

(19) W.B. McFarland, Ibid. p.73.

(20) W.B. McFarland, pp.3~4.

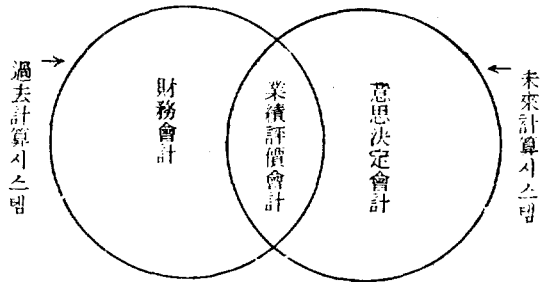
(21) 黑澤清 論文 “意思決定會計論序說” 稅務通信 1968年 11月號(第23卷12號 通卷303號)

“業績評價會計의 主要한 役割은 事前에 會計의 測定에 의한 經營日標를 세워서 이 日標에 合致되도록 經營活動을 調節하고 管理함에 있으므로 主로 未來計算시스템에 屬함과 동시에 財務會計에 의하여 提供되는 會計情報를 事後的으로 分析하여 經營成績을 評價하고 批判하는 것이 그 課題이므로 一部分은 過去 計算시스템에 屬한다.”(22)

위의 說明을 간단히 圖表로 나타내 보면 다음과 같다.

이상의 諸說을 통하여 業績評價會計의 內容이 全體會計情報

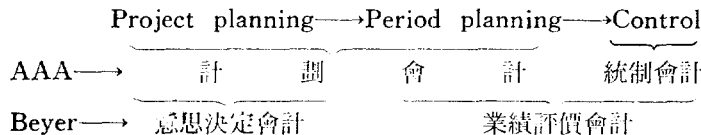
시스템中 어떠한 위치를 차지하고 있는 가를 圖表로 나타내 보면 다음과 같다.



會計情報시스템의 比較
(Comparison of accounting information system theories)

1950年以前 段階體系		Beyer의 體系	NAA의 體系	AAA의 體系	黑澤清의 體系	
企業豫算論	管理會計	意思決定會計	프로젝트別 利益計劃	個別計劃	意思決定會計	未來計算시스템
			製品別, 市場別 利益計劃			
標準原價計算論		業績評價會計	調整統制目的의 計劃 및 測定	期間計劃	業績評價會計	
財務會計	保護會計	全社的 財政狀態와 期出利益의 測定	外部利用者를 위한 會計情報	統制會計	財務會計	

위 表에서 보는바와 같이 대체적인 領域은 定立되었다고 하더라도 檢討를 進展시키기 위하여 Beyer의 體系와 AAA의 體系만을 比較해 보기로 한다.



兩者의 分類上의 相違點은 期間計劃會計를 認識하는 方法에 있다. AAA에서 期間計劃은 個別計劃의 終着點이라고 간주하여 個別計劃會計와 期間計劃會計를 包括하여 計劃會計로 主張한데 對하여 Beyer의 分類는 期間計劃은 統制의 出

(22) 黑澤清 論文 “意思決定會計論序說” 稅經通信 1968年 11月號(第23卷12號 通卷303號)

發點이라고 하여 期間計劃會計와 統制會計를 包括하여 業績評價會計의 構成要件이라고 하고 있다.

Beyer의 說이 AAA의 見解보다 進보적이라고 보는 理由는 다음과 같은 것을 들 수 있다.(23)

첫째, 期間計劃과 統制는 經營管理機能의 不可分한 二面이다.

計劃은 有效한 統制에 의하여 뒷바침받지 못하면 안된다. 統制의 努力은 그것을 指導하는 計劃없이는 無目的한 것이 되고만다. Planning과 Control은 서로 密接한 關係를 이루고 있으며 같은 Planning에 屬할지라도 期間計劃과 個別計劃은 서로 概念을 달리하고 있고 오히려 期間計劃과 統制가 서로 會計概念을 같이 한다.

둘째, 意思決定會計와 業績管理會計(期間計劃計算과 統制計算을 포함)는 會計實體를 달리한다. 意思決定會計는 個別計劃問題에 대한 計算을 다루는데 對하여 業績評價會計에 있어서는 經營管理上 組織單位를 基盤으로 計算이 이루어진다.

여기에서 業績評價會計의 領域을 보다 명확히 하기 위한 諸概念을 살펴보자. 期間計劃에 대하여 個別計劃이라고 함은 “어떤 特定問題 즉 企業活動의 全領域中의 一部分 혹은 個別問題(例를 들면 設備擴張의 可否나 新製品의 追加製造의 可否等)에 直面하고 있는 經營管理者가 將來의 活動進路에 관한 몇個의 代替的인 進路를 認識하고 各各의 代替案을 比較評價하여 其中 하나를 選擇採用하는 意思決定을 행하는 過程이다.”(24) 또한 “期間計劃이란 特定期間에 있어서 企業 또는 企業의 機能部門의 將來의 全活動에 대하여 승인할 수 있는 計劃을 經營管理者가 組織的으로 設定하기 위하여 有用한 會計情報를 作成하여 提供하는 것이다.”(25)

그리고 統制란 “計劃 및 目的에 準據하고 있는 것을 확인하는데 必要한 會計行爲에 관한 概念으로서 實績을 觀察, 記錄, 報告하여 實績과 計劃, 目的 및 豫算과 比較하여 是正行爲를 취하기 위하여 有用한 會計情報를 蒐集하고 加工하고 報告하는 것이다.”(26)

要約하면 特定期間에 있어서 企業全體의 活動計劃을 設定하는 것이 期間計劃으로부터 誘導한 豫算, 또는 標準과 實績을 比較하여 對策을 講究하는 것이 統制이다.

個別的 意思決定에 의하여 준비된 計劃案을 調整하여 統合하는 프로세스(즉 期間計劃)와 이것에 의하여 주어지는 業績目標와 實績을 評價하고 또 소망스러운 成果가 얻어지지 않았을 때는 適切한 修正的行爲를 취함으로써 制約要因을 排除하는 統制機能의 領域을 포함하는 것이 業績評價會計라고 보겠다. 그러나 “業績

(23) 山邊六郎, 管理會計, 千倉書房, 1970年 pp.80~81.

(24) AAA. “Tentative Statement of Cost Concepts underlying Reports for Management purposes” The Accounting Review, Apr. 1956, p.184.

(25) AAA. “Tentative Statement of Cost Concept for Management purposes” The Accounting Review Apr. 1959 p.183.

(26) AAA. “Report of the Committee on Management Accounting” The Accounting Review Apr. 1959. pp.211-212.

評價의重點은 統制에 있으며 期間計劃도 見解에 따라서는 統制機能이라고 할 수도 있다.”(27)

N. 業績評價會計의 人的側面

위에서 살펴본바와 같이 業績評價會計의 領域은 統制에 그 중심이 있으므로 行爲指向的이라 할 수 있고 이에 대하여 意思決定會計는 問題指向的이라 볼 수 있다. 즉 前者는 組織의 責任單位에 割當된 諸決定을 實績에 연결하는 시스템이기 때문에 또한 人間指向的이라 할 수 있고 後者는 個別問題解決시스템이기 때문에 代替案指向的이라 해도 좋다. 따라서 業績評價會計가 解決하여야 할 問題中 人間의 問題는 가장 代表的인 要素이며 여기에서의 人間이라고 함은 각己 個性과 動機를 가지며 意思決定案에도 反應을 보이는 人間을 말한다. 여기에서 人間과 人間의 關係가 組織이며 좀 넓은 의미로는 人間과 財貨의 關係를 포함한다. 人間과 人間, 人間과 財貨를 연결하는 것이 情報이다.

따라서 情報과 組織과 人間은 相互 密接한 關係를 맺고 있으며 특히 人間指向的인 性格을 뚜렷이 가지는 業績評價會計에서는 이들 요소의 기여도는 크다.

本稿에서는 業績評價會計에 기여하는 人的側面을, 주로 參加, 士氣, 動機문제를 중심으로 行動科學的인 接近方法에 의하여 고찰하고자 한다. 人的問題는 企業豫算의 가장 중요한 기능이므로 豫算問題도 아울러 고찰될 것이다.

行動科學的인 接近方法에서는 “人間은 目的指向的이고, 合理性和 Personality 를 가지고 있으며 또한 目的, 希望을 가지고 있기 때문에 이것들의 達成方法論이 強調되고 있다.”(28)

따라서 經營者는 從業員에게 組織의 目標을 달성함과 동시에 個人의 目標도 만족시킬 수 있는 環境을 提供할 責任이 있다고 하는 主張이 나타난 것은, 지금까지의 管理會計上의 組織概念은 會計責任이나 統制를 強調하는 強制的시스템이며 豫算은 統制나 責任數值를 준수하기 위한 道具에 지나지 않았다는 것을 意味한다. 즉 組織은 非人間的인 것이라고 하는 思考에 問題가 介在하고 있다. 테일러는 人間을 무시하여 機械와 同一視하였지만 行動科學的인 視點에서는 組織속의 모든 人間은 自己行動을 取할 수 있다고 본다.

Allen은 組織을 “生物이 효과적으로 協力하여 일(事)을 하는 機構내지 構造”라고 定義하고 있다.(29)

Cyert와 March는 “個人이 組織에 머물러 있느냐 떠나느냐에 관한 意思決定은 人間 相互間의 作用이나 環境變數에 依存하고 있다.”(30)고 한다. 個人은 組織目標

(27) 青柳文司 “會計—情報—管理 中央經濟社 1971. p.150.

(28) E.H. Caplan, “Behavioral Assumptions of Management Accounting” The Accounting Review July 1966.

(29) Luis A. Allen “Management and organization” Kogakusha 1953 pp.52~53.

(30) R.M. Cyert and J.G. March “A Behavioral Theory of the Firm” Prentice-Hall, 1965 pp.26-27.

를 推進하여 가면서도 個人目標의 달성에 도움이 되는 組織을 求하고 있는 것이다.

Williamson은 “個人的 目標은 收入, 스태프의 規模 資源配分에 대한 자유스러운 Control과 直接연결된다. 經營管理者는 豫算프로세스에 영향을 주어 Slack를 포함하고 있는 豫算을 얻으려고 努力한다. Slack가 포함되어 있는 환경하에서 個人目標과 企業目標의 兩쪽은 最高度로 달성될 수 있다.”(31)

그러면 여기에서 보다 緊托를 進진시키기 위하여 종래의 企業豫算에서 發生한 人間問題를 高찰해 보자. 이것은 C. Argyris의 實態調査에 관한 結論을 要約함으로서 시작된다.(32)

① 豫算의 壓力은 經營者에게 對抗하게끔 從業員을 단결시키는 경향이 있어 공장관리자를 긴장狀態에 몰아넣는 경향이 있다. 이와같은 緊張은 不能率 反抗을 일으켜 결국은 管理者를 分隸시킨다.

② 會計擔當者는 工厂의 作業員의 失敗를 발견하는 것에 成功感을 느끼게 되는데 이것에 의한 工厂관리자의 挫折感은 人間關係에 많은 問題를 일으킨다.

③ 豫算을 最高經營者가 評價基準으로 利用하면 工場管理者는 自己部門의 문제만을 생각하게 되고 他部門의 問題는 생각하지 않게되어 工場中心으로 행동하지 않게된다.

④ 管理者는 自己自身の leadership의 類型을 表現하는 方法으로서 豫算을 이용한다.

이 類型의 종업원의 감정을 상하게하면 中立的인 豫算도 非難을 받게된다.

위에서 보는 바와같이 豫算이 權威의 상징으로서 Pressure device로 運用되면 一般從業員, line 管理者, 나아가서는 企業에도 결코 좋지 않는 反應이 나타난다고 하는 사실을 指摘한 후 Argyris는 이問題의 解決策으로서 從業員의 豫算編成에의 參加가 중요한 役割을 하고 있다고 主張하고 있다.(33)

즉 종업원은 豫算編成過程에 있어서 自發的으로 討論에 參加시키면 豫算을 自己自身の 目標라고 생각하게 되며, 上部로 부터의 壓力이라고는 생각하지 않게되어 Control은 容易하게 이루어질 것이라고 主張한다.

일반적으로 參加는 參加者사이에 分散되어 있는 知識을 한곳으로 모음에 의하여 豫算을 改善可能하기 때문에 가치가 있다. 參加하면 士氣가 向上하고 意慾이 增加하는 것에 注目하여야 한다.

이 參加를 豫算프로세스에 導人하면

- ① 參 加
- ② 豫算編成
- ③ 實 施
- ④ 比 較

(31) O.E. Williamson, "The Economic of Discretionary Behavior" Prentice-Hall. 1964. p.28.

(32) Cris Argyris, "The Impact of Budgets on People" 1952. p.25.

(33) Cris Argyris "The Impact of Budgets on people" 1952. p.28.

라고 하는 豫算사이클이 된다. 여기에는 豫算編成에 스스로가 참가하였다고 하는 心理的 要因이 포함되어 있다. 즉 環境의 變化(人間心理의 變化)는 部分的으로나마 豫算에 영향을 미친다는 것을 알게 된다.

成功的인 參加의 條件으로서 Becker와 Green은 다음과 같이 서술하고 있다. (34)

① 상호간에 충분한 對話의 機會를 주어서 最大限의 效果的인 motivation 狀態의 「구름」을 만든다.

② 상호간에 對話를 하게 함으로서 「구름」이 採擇한 구름目標을 自己自身の 것으로서 받아드릴수 있게 한다.

이와같이 하여 目標을 받아드리는 積極的인 態度를 가진 最大限의 效果的인 motivation 狀態에 이르게 한다. 어떠한 管理用具도 motivation 없이는 그效果를 기대할수 없다.

위에서 살펴본바와 같이 參加가 원만히 이루어지면 豫算에 提示된 目標額이나 이 目標을 達成하기 위해 필요한 費用의 豫算額을 從業員은 自己의 目標로서 받아드린다. 이와같은 計劃에 표시된 目標水準이 經營管理者의 Aspiration Level(希求水準)이다.

Becker와 Green에 의하면 Aspiration Level은 “겨우 達成한 경우에는 成功에 대한 個人的인 感情이 따르고 달성하지 못한 경우에는 個人的인 失敗의 感情이 생기는 것과 같은 目標이다.”(35)

豫算을 達成하려고 하는 組織構成員의 努力程度는 部分的으로는 그들의 Aspiration Level에 의하여 결정된다. 즉 組織構成員은 達成하려고 決心하고 있는 目標에 달하기까지 最大의 努力을 다하게 된다.

參加, 豫算編成 및 實施의 段階가 끝나면 比較의 段階에 이른다. 여기에서 比較의 方法까지도 論할수 없기 때문에 比較의 結果를 어떻게 活用하는가를 문제삼고져한다. 왜냐하면 比較의 結果는 從業員의 行動이나 morale에 영향을 미칠 가능성이 크기 때문이다.

比較의 結果에 대해서 豫算關係者에게 情報가 주어지지 않으면 參加者는 特定 目標에 스스로가 기울인 努力의 效果를 판단할 수 없다. 행동結果에 대한 情報가 傳達되어야만 그結果가 評價를 받을수 있다. 結果에 대한 情報는 多方面으로 效果를 가져오나 情報가 주어지지 않으면 業績低下가 招來된다. 業績의 低下는 motivation이 低下되었기 때문이며 motivation의 低下는 情報를 얻지 못하였다는 것에서 비롯된다. 情報는 morale에 영향을 미친다. “情報의 feedback의 程度가 다르면 그 效果도 달라지며 feedback가 증가하면 課業의 正確度도 증가하고 feedback가 零이면 信賴感은 낮아지고 때로는 敵意조차 생기는 경우가 있을 것이다.”(36) 이와같이 情報의 feedback가 이루어짐으로서 Aspiration level을 보다

(34) S. Becker and D. Green, Jr. "Budgeting and Employee Behavior" A. Rappaport edit, [Information for Decision Making] Prentice-Hall, 1970. p.378.

(35) S. Becker and D. Green, Jr. Ibid. p.379.

(36) H.J. Leavit and R.A.H. Muller, "Some Effects of Feedback on Communication" Human Relations IV, 1951. p.401.

유효하게 유지하고 나아가서는 다음期の 豫算에도 좋은 영향을 미치게 될것이다. 이상과 같은 個人目標의 容認, Personality의 重視, morale, motivation의 上昇 등의 行動科學的인 視點은 종업원의 豫算編成에의 參加에 의하여 의사소통을 원활히 하여 合理的인 豫算의 策定을 가능하게 하는 것이었다. 그러나 經營者인 最高經營層은 어디까지나 豫算上의 費用은 收益과 直接 연결되는 것만을 승인하고 그以外的 費用은 認定하지 않을려고 한다. 여기에 組織 Slack가 發生하는데 이 Slack를 인정함으로써 motivation이 높아지고 장기적으로는 생산성의 향상을 가져온다. (37)

Cyert와 March는 Organization Slack를 다음과 같이 定義하고 있다. (38)

“最小限 必要한 코스트와 企業이 現實로 요한 코스트와의 差인 企業의 原價函數이다.” 즉 組織 Slack는 豫算의 交渉過程에서 意識하지 못한것의 發生이므로 企業環境이 變化한 경우에는 業績을 安定化시키는 것이 主된 役割이다. 그러므로 組織 Slack는 企業의 好況期나 不況期에 긴급히 필요할 資源을 蓄積하여 두었다가 不況期가 되면 이 蓄積分을 이용하는 것과 같다. 好況期에 Slack를 增加함에 의하여 Aspiration Level의 急增을 막고 不況期에 Slack가 急激히 低下하는 것을 저지함에 의하여 組織의 Aspiration Level 維持를 可能하게 한다.

또한 Slack는 計劃의 段階에서 事전에 導入하여 把握되지 않으면 意味가 없다. 事後的으로 發見되는 것은 종래의 豫算差異分析과 같은 것으로 結果의 分析에 지나지 않는다. 문제가 되는 것은 次期以後의 豫算이다. 따라서 事전에 Slack를 把握하는 것이 중요하다. 그러나 Slack의 存在는 막연히 파악되어 있는 정도로서 Slack의 구성요소가 明確치 못하다. 먼저 이와같은 Slack를 명백히하고 豫算에 合理的으로 반영할 必要가 있을 것으로 생각한다. 즉 Slack를 반영한 豫算을 實施하여 엄격한 統制를 실시함에 의하여 利潤의 획득과 종업원의 滿足이 이루어지리라고 생각한다. Slack를 豫算에 導入함에 의하여 종업원 個人의 目標가 만족하였는지를 파악하는 것은 대단히 힘들것이다. 종업원의 만족기준을 명확히 규정하기도 힘들다. 結局 morale, motivation, Aspiration Level 등을 높게 維持하는 것 외에 Slack 效果를 높이는 方法은 없을 것 같다. 또 Slack 效果의 高低는 社内 教育에 달려 있기도 할 것이다.

企業이 長期的인 安定成長을 確保하기 위해서는 全社目標를 향하여 종업원이 그 潛在能力을 충분히 발휘 할수 있게끔 자극(motivation) 받지 않으면 않된다.

“어떤 部門에 專制獨裁型, 苛劾誅求型의 管理者가 就任하여 部門의 生産性은 向上되고 部門利益도 增大하였지만 一面 組織構成員의 不信 敵對感을 싹트게하여 협동적 team work가 붕괴된 경우를 생각해 본다. 이 경우 部門損益計算만으로 部門의 業績이나 管理者의 業績을 評價하는 것은 적당하지 못하다. 만약 morale의 低下를 附加原價로서 測定하는 것이 可能하다면 그것을 部門損益計算에 計算

(37) 여기서는 餘裕原價, 餘裕時間을 Slack라고 이해한다.

(38) R.M. Cyert and J.G. March "A Behavioral Theory of the Firm" 1965, p.38.

한 結果 黑字이 아닌 赤字가 될지도 모른다. 業績評價는 表面의 業績뿐만 아니라 背後에 있는 Potential을 評價하는 것이 더욱 중요하다.”(39) 이러한 잠재력을 충분히 발휘할수 있도록 motivation을 받는다는 것이 바로 業績評價會計의 人的側面의 要諦라고 본다. 즉 行動科學 立場에서 業績評價會計(企業豫算등)는 먼저 目標과 戰略을 형성하고 各下位組織에 豫算目標의 커뮤니케이션을 하고 최후에 企業目標에 대한 종업원의 motivation이 수반되어야만 높은 效果를 기대할 수 있는 管理시스템이 될 것으로 본다. 또한 個人目標과 組織目標를 一體化시키기 위한 「目標에 의한 管理」를 행하여 특히 企業豫算과 結合한다면 業績評價會計는 內實의 效果가 強化될 것이다.

그러나 業績評價會計의 行動科學的인 側面은 motivation問題에 限定된 것은 아니고 보다 광범한 人間行動의 豫測에 관한 研究를 포함한다. 이것에 관한 諸學者의 學說과 그것을 뒷받침하는 實驗의 내용은 이를 모두 引用하지 못하는데 앞으로의 研究을 통하여 紹介 또는 檢討할 작정이다.(40)

V. 論文을 마무리 하면서

會計情報시스템理論은 오늘날 支配的인 會計觀으로 確立되었으며 이러한 進歩와 革新의 理論을 뒷받침 할 수 있는 統合的 會計體系가 要請되고 있다. Beyer에 의한 시스템의 思考를 전제로한 業績評價會計의 提唱은 이러한 要請을 만족시키는데 이바지 하였다고 하겠다. 論者는 이러한 業績評價會計의 領域을 理解하여 그 性格을 규명하려고 하였으며 특히 그것의 行動科學과의 提携에 의한 進路를 모색하려고 하였다.

本論文을 맺음에 있어 業績評價會計의 基本的性格 및 特徵을 다음과 같이 要約하고저 한다.

즉 個別事項에 관한 計劃(意思決定會計)에 의하여 일어난 情報를 前提로 하여 그 成果를 企業全體의 綜合的立場에서 企業目標에 관련시켜 綜合적으로 調整 統合하고 그것을 組織上의 管理責任單位別로 統制하기 위해 再分割하는 情報시스템이다.

그 主要한 特徵은

- ① 기간적으로는 계속해서 반복되는 사이클을 가지고 있다.
- ② 計劃機能과 統制機能은 表裏一體의 關係를 가지고 있다.
- ③ 經營組織上의 管理責任單位와 密接하게 연결되어 있다.

(39) 青柳文司 “會計—情報—管理” 1971. p.179.

(40) 그 중요한 것으로 다음의 것을 들수있다.

- ① C.P. Bonini “Simulation of Information and Decision Systems in the Firm” 1963.
- ② A.C. Stedry “Budget Control and Cost Behavior” 1960.
- ③ G.H. Hofstede “The Games of Budget Control” 1968
- ④ L.W. Porter and E.E. Lawler “Managerial Attitude and Performance” 1968.
- ⑤ 青柳文司 “變動期の現代會計”中 「行動科學と會計學」

④ 過去計算시스템과 結合되어 있다는 것 등을 열거할수 있다.

그리고 業績評價會計의 人的側面을 行動科學的接近 方法에 의하여 檢討하였으나 行動科學은 아직 會計와의 接合點이 계속 開發되고 있기 때문에 本論文을 마무리 함에있어 다시 한번 會計는 行動的接近方法을 取할것이라는 必然性을 명백히 提示하고 있는 다음 두개의 권위있는 主張을 引用하고자 한다.

(1) “技術의 變化와 人間의 行動에 관한 知識이 進步함에 따라 會計의 範圍와 方法은 지금도 變化를 계속하고 있으며 將來에도 變化를 계속하게 될것이라는 것이 豫想된다.”(41)

(2) “會計는 行動을 指向하고 있다고 假定한다. 要컨데 會計自體의 性質로 미루어 會計는 行動的過程이다.”(42)

〈Summary〉

Performance Accounting

Chung Sik Shin

The concept of accounting as one of information system was first started by AAAA, in its famous A statement of Basic Accounting theory(ASOBAT).

In ASOBAT, accounting is defined as the process of indentifying, measuring and communicating economic information to permit informed judgements and decisions by the users of the information. And according to ASOBAT the objectives of accounting are summarized as the following four functions.

1. Making decisions concerning the use of limited resources, including the identification of crucial decision areas, and determination of objectives and goals.
2. Effectively directing and controlling an Organization's human and material resources.
3. Maintaining and reporting on the custodianship of resources.
4. Facilitating social function and control.

The concept of performance accounting is derived from the second of above accounting objectives.

The purpose of this paper is to define the scope of performance accounting which is one of the accounting information systems, to review the

Author: Associate Professor, Hanyang University

(41) A.A.A. ASOBAT. 1966. p.63.

(42) A.A.A. "The Accounting Review Supplement to Vol. XL VI" 1971 p.247.

[Report of the Committee on Behavioral Science Content of the Accounting Curriculum]

human and organizational problems which are the major aspects of performance accounting, and to present a new direction for management accounting in this dynamic society.

Management accounting progressed through the four stages corresponding to the changes in the social and economic climate. In the first stage, standard costing and budgetary control became the major contents of management accounting in which calculating technique was emphasized.

In the second stage, planning and control became the major components of management accounting in which managerial functions are emphasized.

In the third stage, R. Beyer's profitability accounting which consists of custodial accounting, performance accounting and decision accounting became eminent.

Custodial accounting is defined as the financial accounting for the assets entrusted to the enterprise including the preparation and presentation of reports to interest group. Performance accounting is the quantitative matching of performance against some plan by organizational responsibility. It includes all accounting procedures and reports which exist in order to evaluate organizational performance.

It also deals, however, with quantitative data other than costs. This may include such items as product line revenue, physical workload statistics, and internal net income reports. It implies the use of standards and budgets. Its distinguishing characteristic is that it serves to measure actual performance against planned performance in each responsibility.

Decision accounting is the quantitative evaluation of alternative courses of action. The emergence of the management science and the impact of electronic data processing played an important role in the formulation of Beyer's profitability accounting system.

In the fourth stage the NAA research report, "concepts for management accounting" in which management accounting was systemized by the following contents.

1. Project profit planning.
2. Profit planning by products and markets.
3. Planning and measuring financial performance for coordination and control.
4. Measuring financial performance for the enterprise as a whole financial condition.
5. Measuring financial performance for the enterprise as a whole periodic

income.

Since the concept of performance accounting emphasizes "control", it is behavior-oriented. And it is also human-oriented because it is a system to measure actual against planned performance in each responsibility.

Therefore, information, organization and human behavior are closely related with performance accounting.

It is the conclusion of this author that the study of performance accounting should emphasize the behavioral approaches and participation, morale, and motivation will play greater role in the study of performance accounting.

祝 發 刊

中央大學校 總長

任 哲 淳

中央大學校 經營大學 學長

黃 炳 駿