

분권화된 기업의 조직부문별 업적평가 방법에 관한 연구*

A Study on the Divisional Performance Measurement Practices in Korea

전 병 훈**

김 영 규***

초 록

본 연구는 사업부 이익이라는 분권적 조직 단위의 업적측정치를 상정하고, 그 결정요소인 내부대체가격 설정과 본부비 배부방법을 모색함에 있어 국내 대기업들이 사업부 관리의 핵심적 과제인 사업부관리자의 자율성과 전사 목표에의 일치성 확보문제를 어떻게 해결하고 있는지에 대한 실태조사를 행하였다. 주요 조사결과로서는 첫째, 자율성과 목표일치성을 동시에 충족하는 대체가격 설정방법과 본부비 배부방법을 제시하는 완전한 이론적 모델은 미개발된 상태이며 또한 이미 개발된 부분적 충족 모델도 실무에 직접 적용되는 예는 찾아 보기 어렵다는 점, 둘째, 실무에서는 조직이 처한 상황에 따라 자율성 또는 목표일치성 중 어느 하나의 목표를 중심으로 충족할 수 있는 대체가격이나 배부방법을 택하고 있다는 사실을 들 수 있다.

* 이 논문은 1989년도 문교부 학술진흥재단의 대학부설연구소 연구비 지원에 의하여 연구되었음

** 고려대학교 경상대학 경영학과 교수

*** 고려대학교 경상대학 무역학과 부교수

I. 서 론

1.1 연구의 목적

오늘날의 대부분의 기업은 불확실한 기업환경에 대처하여 여러가지 성장전략을 구사하면서 기업의 규모를 확대하고 있다. 단일제품 또는 동종제품으로의 전문화 내지 확대전략, 생산, 기술, 시장면에서 상호관련된 제품군으로 다각화하는 전략 또는 상호관련이 없는 제품군으로 다각화하는 전략 등을 개별적 또는 혼합적으로 선택하면서 성장발전을 도모하게 된다. 따라서 대기업의 생산 및 마케팅 활동은 불확실한 환경 속에서 매우 다양하고 복잡한 양상을 띠게 된다. 이러한 의사결정 환경의 불확실성과 복잡성은 조직에게 정보처리의 짐(load)을 부과시키기 때문에 대부분의 대기업은 조직을 전문 활동분야로 나누어 부문화한후, 각 부문관리자에게 일정 범위의 의사결정권한을 위양하는 분권관리방식을 택하게 된다.

분권적 조직 단위의 관리자에게 일정 범위의 재량권과 책임을 위양(자율성의 부여)함에 있어서 본부의 최고경영층의 주된 관심은 분권적 조직 단위관리자의 재량권의 행사가 전사적 목표와 일치되도록 통제하고 유도(전사적 조정 통제)하는 일이다. 이를 위하여 본부의 최고경영층은 전사적 목표와 일치하는 부문 의사결정이 이루어지도록 각 부문관리자의 의사결정에 대한 조정문제(의사결정 조정목적)와 조정된 의사결정을 수용하도록 유도하고 동기부여하는 문제(업적평가목적)를 해결하기 위하여 부문관리자의 업적측정척도 및 측정방법을 결정할 필요가 있다.

분권적 조직 중 사업부 조직의 관리에 있어서 이러한 필요성은 더욱 현저하게 나타나게 된다. 정보처리 패러다임에 의하면 사업부 조직은 불확실하고 복잡한 환경이 부과하는 정보처리 요구에 대처하여 정보처리의 짐을 삭감하기 위하여 설계된 분권적 조직단위라고 볼 수 있으며 이러한 단위들은 동시에 정보처리 능력을 강화하기 위하여 사업부간 또는 본부와 사업부간에 설정하여 놓은 여러가지 복잡한 수평적 수직적 관계속에 놓이게 되기 때문이다. 따라서 본 논문에서는 사업부 조직 단위를 중심으로 하여 자율성의 부여와 전사적 조정 통제 문제를 다루고자 한다.

그러나 이러한 분권적 조직단위의 전사적 조정, 통제를 효과적으로 충족시킬 수 있는 완벽

한 업적측정척도를 개발하는 일은 현재까지는 어려운 문제에 속하는 것으로 이해되고 있다. Marschak과 Radner(1972)에 의하면 조직의 구성원은 세가지 중요한 측면에서 서로 차이를 지닌다고 한다. 첫째, 그들은 상이한 행동을 취한다. 둘째, 그들은 상이한 정보에 접하고 있다. 셋째, 그들은 상이한 목표를 가지고 있다. 분권적 조직의 경우 본부의 최고경영층과 각 부문관리자 및 그들 상호간에도 동일한 차이점을 발견할 수 있으며, 이러한 차이점이 각 부문관리자의 의사결정이 전사목표에 일치되는 결과를 가져올 수 있는 업적평가 척도개발을 제약하는 요인이 된다고 볼 수 있다. 또한 대규모의 분권적 조직 단위들은 생산, 기술, 시장수요면에서 복잡한 상호 의존성을 지니게 되는데 이러한 상호 의존성때문에 불확실한 의사결정 상황에서 본부 최고경영층과 각 부문관리자간의 상호 결합된 노력을 통하여 이루어지는 영업활동 결과를 명확히 분리하여 계획하고 그 결과를 공정하게 평가하기란 매우 어려운 일이라 생각된다.

그럼에도 불구하고 화폐적 측정치인 이익지표가 불완전하지만 분권적 조직 단위 특히 사업부 및 사업부관리자의 업적평가척도로서 일반적으로 사용되고 있다. 이익지표에 의하여 사업부 업적을 평가하기 위하여는 사업부별 예산 이익이 수립되어야 하고 동시에 기중에 발생한 실제이익의 측정이 이루어져야 한다. 이와 같이 예산이익을 설정하고 실제이익을 측정하기 위하여는 (i) 사업부간의 재화의 내부대체 시 대체가격을 어떻게 결정할 것인가 하는 문제, (ii) 전사적 공동 자원인 본부제공 서비스 또는 자금의 배분을 어떻게 할 것인가 하는 본부비 공통비 배분문제와 사내이자문제가 대두된다. 이러한 것이 문제가 되는 이유는 내부대체 재화 또는 본부 제공 서비스 및 자금의 내부 계산가격(대체가격)에 의하여 사업부의 수익 또는 원가가 영향을 받고 그에 의하여 생산량 또는 판매량에 대한 의사결정이 사업부 차원에서 이루어 지며 동시에 업적평가치인 사업부 이익이 결정되기 때문이다.

본 연구는 지난 30여년간 고도로 성장 발전하여 온 한국의 대기업들이 현재 분권적 조직을 관리하는 과정에서 이러한 문제들을 어떻게 해결하고 있는가에 대하여 일차적으로 그 실태를 조사분석하여 분권적 조직설계와 재무적 업적평가시스템의 선택기준 내지 지침을 발견하는데 그 목적을 두고 있다. 즉 한국의 대기업들이 현재 어떠한 형태의 분권적 조직을 취하고 있으며, 전사목표와의 일치성과 부문관리자의 자율성등 상반되는 목적을 추구하기 위하여 어떠한 업적평가척도를 어떻게 개발하여 사용하고 있는가에 대한 실태를 사업부제 조직을 중심으로 조사 분석하고자 한다.

1.2 연구의 범위와 방법

분권적 조직의 재무적 업적평가척도의 개발 실태에 관한 본 조사는 분권적 조직의 실질이 비교적 잘 충족되고 있다고 이야기되는 사업부제 조직을 중심으로 사업부 이익이라는 업적치의 측정문제에 한정하였다. 특히 사업부이익 측정과 관련하여 재화의 내부대체가격 결정방법과 본부비 공통비 배부방법에 국한하여 조사하였다. 즉 본부제공 서비스 또는 내부대체 재화의 내부 계산가격을 어떻게 설정하는 것이 전사적 목표에 일치될 수 있으며, 동시에 사업부 관리자에게 그와 같이 전사적 목표에 일치되는 내부가격을 수용하는 의사결정을 하도록 동기 부여할 수 있겠는가 하는 문제를 중심으로 이를 해결하기 위한 이론적 접근방법과 기업의 실무적 노력을 살펴보고자 한다.

이 문제에 대한 접근방법으로서 문헌연구와 실태조사를 병행하였다. 문헌연구는 위 두가지 문제에 대한 여러가지 이론적 모델을 이익측정치의 사용목적과 정보특성면에서 개관, 비판하고 나아가 실태조사에 관한 과거 선행 연구를 검토하였으며, 실태조사는 국내 제조기업을 주된 대상으로 하여 설문조사를 실시하였다.

실태조사는 첫째, 어떠한 대체가격과 본부비 공통비 배부방법이 기업에서 실제 사용되고 있는가 하는 사용실태와 둘째, 기업이 대체가격과 본부비 공통비 배부방법을 선택함에 영향을 미치는 상황요인은 무엇인가에 대한 상황요인분석의 두가지 조사로 나누어 수행하였다.

Ⅱ. 이론적 모델 및 선행 연구

2.1 대체가격 설정에 관한 이론적 모델

사업부간에 대체되는 대체제품에 대한 대체가격을 어떻게 설정하는것이 바람직한 것이냐 하는 문제에 대하여 경제적 모델, 수학적 계획모델, 행동과학적 모델, 기타 모델등 여러가지 접근방법이 모색되어 오고 있다.

그러나 본 논문에서는 각 모델에서 제시하는 상이한 대체가격 설정방법이 분권적 의사결정

의 조정 통합 또는 전사적 목표에의 참가 유도 등과 같은 분권적 조직의 권한 위양에 따른 조정 통제 문제를 어느 정도 해결하고 있으며 그러한 문제와 관련하여 요구되는 업적측정치의 정보로서의 특성을 얼마나 고려하고 있는가 하는 문제에 초점을 맞춰 살펴보고자 한다.

이를 통하여 밝혀지는 검토 결과를 본 연구의 목적인 사업부 업적측정치 사용실태 조사결과를 해석하고 그 시사점을 발견하는데 원용하고자 한다.

2.1.1 경제적 모델과 한계원가 기준

Hirshleifer(1956)를 시초로 Gould(1964), Ronen과 Mckinney(1970)등이 연구 제안한 경제적 모델에 의하면, 한계원가 가격기준에 따라 대체가격을 설정할 때 각 사업부문의 생산량에 관한 의사결정이 전사적 최적 생산량에 일치되며 전사적 이익이 최대화된다. 즉 이 모델에 따르면 대체제품에 대한 시가가 존재하는 경우에는 시가가 곧 한계수익으로서 시가와 한계원가가 교차하는 점에서 최적 생산량과 대체가격이 결정되고, 시가가 존재하지 않는 경우에는 공급사업부의 한계원가가 대체가격이 된다. 다만 Gould의 모델은 시가가 존재하는 경우를 다시 이중 시가가 존재하는 세가지 케이스로 나누어 분석하고 있고, Ronen과 Mckinney의 모델은 최적 생산량을 한계수익곡선과 한계비용곡선의 교차점에서 결정하고 있으나, 그 때의 대체가격은 평균수익함수(공급사업의 경우) 또는 평균원가함수(구입사업부의 경우)상에서 결정하고 그 차는 보조금이라는 별도의 이익배분 시스템으로 처리하고 있다.

이 모델은 일차적으로 한계이론에 따른 전사적 목표의 일치를 꾀하는 데 주안점을 두고 있다. 그러나 이 모델은 그 가정에 대한 타당성여부(validity of the underlying assumption)와 제시된 모델의 실제에의 적용가능성(implementaion problem)의 측면에서 비판을 받고 있다.

첫째, Hirshleifer, Gould, Ronen과 Mckinney의 각 모델은 모두 공급부문과 구입부문 그리고 본부의 3개부문으로 구성된 조직, 하나의 대체제품, 생산기술 및 수용의 독립성, 수요 함수와 원가함수의 추정가능성등 단순하고 비현실적인 가정에 기초하고 있으며, 둘째, 특히 한계원가 정보산출의 비용-효익분석이 고려되지 못하고 있을뿐만이 아니라, 셋째, 대체가격이 업적평가치로 사용되는 것을 알고 있는 사업부관리자들은 대체가격설정에 이용되는 생산함수 또는 수요함수에 대한 정보를 본부에 허위보고할 가능성이 있고, 넷째, 대체가격이 한계원가로 설정

되어 대체에 따른 모든 이익이 구입사업부문에 전부 계산되기 때문에 공급사업부문 관리자의 한계원가 기준가격 수용 및 그에 기초한 당해 사업부목표와 전사목표의 수용에 대한 동기부여의 면에 문제가 있으며, 다섯째, 최적생산량과 최적대체가격에 대한 의사결정이 각 사업부에 의하여 분권적으로 이루어지지 못하고, 각 사업부에 관한 모든 정보가 집중된 본부 또는 어느 한 사업부에 의하여 이루어지게 되어, 분권화된 사업부의 자율성을 저해하는 문제를 안고 있다. 다만 Ronen과 Mckinney의 모델에서는 최적생산량과 최적대체 가격의 결정이 본부의 정보 증계를 받아 독자적으로 결정되고 있어 사업부의 자율성을 어느 정도 확보하고 있다.

2.1.2 수학적 계획 모델과 기획원가 기준

수학적 계획모델은 단순한 수요공급분석의 경제적 모델이 다수의 제품, 다수의 사업부, 다수의 목표를 가진 복잡한 분권적 조직상황에 적용되기 어려운 점을 극복하기 위하여 개발되고 있다. 또한 경제적 모델에서 구체적으로 다루고 있지 않은 사업부간의 상호의존성(외부효과)과 본부의 목적 및 투입산출에 관한 자원의 제약조건이 명시적(explicit)으로 고려되고 있다.

수학적 계획모델은 목표함수(이익함수)의 선형, 비선형에 따라 선형계획모델과 비선형계획모델을 구축할 수 있으며, 또한 대규모의 구조를 가진 선형계획문제를 다수의 부분문제와 그 통합문제로 분해하여 취급하는 각종 분해법(decomposition)¹⁾, 그리고 여러가지 목표를 취급하는 다목표선형계획법 등이 제시되고 있다.

수학적 계획 모델에서는 기획원가에 기초하여 대체가격을 결정하고 있다. 선형계획 모델에서 산출되는 그림자 가격(shadow price)은 희소자원의 내부기획원가로서 제약된 자원의 이익에의 공헌도를 나타내며, 이를 대체가격으로 사용할 경우 제약조건하의 전사적 최적 생산계획을 수립하고 전사적 공헌이익을 최대화할 수 있다.

이 모델 역시 경제적 모델과 함께 목표의 일치성을 통한 전사적 최적 의사결정을 도모하는데 주안점이 있다. 자원의 여유가 있는 공급사업부의 경우 이익 업적을 계상할 수 없어 한계

1) 분해법이란 각 사업부의 부분적 결정문제를 그 상호관련성에 있어서는 본부의 조정을 받아 가면서 자기책임하에 독자적으로 풀어 나갈 수 있는 분권적 의사결정시스템으로서 (i) 가격지시형 조정법, (ii) 자원할당형 조정법, 그리고 (iii) 가격지시형과 자원할당형을 혼합한 혼합조정법이 있다(門田, 1989).

원가로 대체가격을 설정한 경우와 같이 공급사업부 관리자의 전사 목표 수용 동기부여의 문제점이 개재되어 있다. 또한 생산 및 수익 함수에 대한 사업부 관리자의 거짓보고 유인의 존재, 대체가격 및 전사적 최적 생산량의 본부 결정으로 인한 사업부 관리자의 자율성 저해 문제가 역시 존재한다. 다만 Onsi(1970)는 기획원가와 한계원가 개념을 함께 대체가격 시스템에 포함시킴으로써 전사적 최적 목표에의 일치성과 공급사업부의 동기부여 분배를 해결하고 있고, 분해원리(decomposition method)에 기초한 선형계획 모델(Baumol Fabian, 1964), 일반목표 분해법(Ruefli, 1971) 등에서는 어느 정도 사업부 관리자의 자율성이 부여되고 있다. 또한 본부와 사업부간에 내재한 정보의 불균형을 고려하지 않은 완전정보하의 모델로서 정보의 유일일치 문제를 도외시하고 있다는 비판을 받고 있다(Shin, 1986).

2.1.3 메카니즘 모델과 조정된 대체가격 기준

메카니즘이론은 분권화된 기업의 본부경영진과 사업부관리자간의 정보불균형 상태하에서 본부와 부문의 목표를 일치시키고 각 부문으로부터 진실된 정보를 보고토록 함으로써 전사적 최적의사결정을 유도하는 방법을 강구하는데 유용한 모델로 제시되고 있다.

이 모델에서는 분권화의 핵심적 특징을 정보의 불균형으로 보고, 사업부관리자가 전사적 목표에 합치되는 의사결정을 하도록 유도할 수 있는 인센티브와 본부와 모든 사업부에게 정확한 정보를 보고 전달하도록 유도할 수 있는 인센티브를 동시에 설계하는 일에 주안점을 두고 있다(J.Y. Shin, 1986; 송기신, 1989).

메카니즘 모델은 완전정보하의 자원배분 모델인 경제적 모델이나 수학적 계획법에 비하여, 분권적 조직의 기본 특성인 정보불균형 문제 및 그에 기한 정보의 유일일치성 문제(incentive compatibility), 업적평가의 공정성 문제들을 추가적으로 다루고 있는 점에서 진일보한 모델이라고 볼 수 있다.

그러나 이 모델도 기본적으로 사업부관리자가 사업부의 기술 생산 및 시장조건에 대하여 완전한 지식을 보유하고 있고 또한 사업부관리자는 정하여진 사업부의 목표를 극대화 하려고 한다는 가정에 기초하고 있으므로 경제적 모델이나 수학적 계획법과 마찬가지로 위험배분의 문제(risk sharing)와 관리태만의 문제(shirking)는 무시되고 있다. 또한 경제적 모델 및 수학적

계획법과 마찬가지로 대체가격, 대체수량이 본부에 의하여 결정되므로 분권적 사업부관리자의 자율성이 저해되는 문제가 개재되어 있으며, 한계원가 함수와 한계수의 함수도출이라는 실제 적용상의 제약이 존재한다.

2.1.4 행동과학적 접근방법 - 교섭가격 기준, 상황적합이론

이 방법에서는 대체가격 설정이 사업부 관리자의 행위나 조직구조에 미치는 영향에 대한 연구가 주류를 이루고 있으며 그 중에서도 교섭가격의 문제와 조직구조에의 적합성 문제가 대표적 연구라고 볼 수 있다.

조직의 부문화와 통합화를 제고시키는 수단으로 볼 수 있는 대체가격을 사업부 관리자간의 직접 협상에 의하여 결정하는 것이 부문간의 갈등해결 메카니즘으로서 가장 효과적인 방법으로 제안되고 있다(Watson과 Baumler, 1975).

조직 구조와 대체가격 문제는 기업의 다각화와 통합화 정도에 따라 조직의 유형이 상이하게 되고 그에 따라 각 유형별로 가장 적합한 대체가격의 적용이 제안되고 있다(Eccles, 1983).

이 모델이 시사하는 바에 따르면 대체가격 설정에 의하여 달성하려는 목표를 먼저 결정한 후 그 목적을 달성하기 위하여 현재의 조직 또는 바람직한 조직구조에 적합한 대체가격을 선택한 다음 그 목적을 위하여서만 선택된 대체가격을 사용하여야 한다.

업적평가 목적을 위하여서는 책임회계의 전제가 충족될 수 있는 대체가격 설정방법을 선택하고, 전사이익 최대화 목적을 위하여서는 본부의 집권적 대체가격 설정방법이 바람직하며 위험회피 목적에 대하여는 통제불가능하고 불확실한 요인의 배분을 포함한 평가방법에 기초한 업적평가가 바람직하다는 등의 대체가격 설정목적별로 상이한 대체가격의 사용이 적합하다는 상황이론의 기본사고가 전제되어 있음을 알 수 있다(Grabski, 1985).

2.2 본부비·공통부문비 배부에 관한 이론적 모델

사업부이익측정치를 계산하는 과정에서 통제불능한 본부비·공통부분비를 사업부에 배부하

여야 할 것인가, 배부한다면 어떻게 얼마만큼 배부하여야 할 것인가에 대하여 통제가능성의 원칙에 기초하여 배부를 부정하는 주장과 통제불능한 원가중에서도 사업부에 귀속가능한 원가는 영향력 행사가 가능한 범위에서 배부를 하여야 한다는 주장 그리고 가격의사결정 또는 상호전제기능 수행을 위해 귀속불가능한 원가라도 전부 배부를 하여야 한다는 주장이 대립되고 있다. 이러한 주장들은 과연 이론적으로 지지를 받을 수 있는가? 공통 원가배분과 관련하여 제시된 모델들을 분권적 의사결정 조정목적과 전사목표 수용유도목적의 측면에서 살펴 보고자 한다.

2.2.1 공통비배부 임의성론

Thomas(1969, 1974)는 모든 원가배분은 본질적으로 임의적이라고 결론 짓고 있다. 그에 따르면, 재무회계 제도상의 목적에 부합되는 배부와 관리회계의 영역에서 두개 이상의 실체의 공통목적에 기여하는 상호 만족스러운 배부(mutually satisfactory allocations)의 두가지 경우를 제외하고는 공통비 배부는 항상 임의적이고 일반적 해를 기대할 수 없다고 주장된다.

2.2.2 Moriarity 배분모델

이 모델은 전 부문의 공동행동(전체결탁)에 의한 충분이익을 각 부문의 단독행동시 실현 가능한 이익에 비례하여 배분하는 방법이다. 이 방법 역시 Shapley value에 의한 배분과 마찬가지로 부분관리자의 전사적계획(전체결탁)에의 참가노력을 유도하는 이익배분시스템의 일종이라고 볼 수 있다(Moriarity, 1975; Gangolly, 1981). 이 배분 모델은 전사적 최적 의사결정 조정정보다는 업적측정치의 형평성에 의거한 업적평가 목적에 주안점을 두고 있다.

2.2.3 Shapley value에 의한 배분모델

이 모델은 Shapley(1953)가 제안한 Shapley value에 의한 이익배분 방법으로 전사적 이익의

실현에 공헌한 정도에 따라서 부문관리자에게 이익을 배분하는 시스템이다. Shapley value를 이익배분에 적용하는 것을 최초로 시도한 학자는 Shubik(1962)으로서, 공통비의 배분을 수반하는 이익배분문제, 원가에 일정이익가산 가격을 사용하는 경우의 내부대체가격 개선문제, 공통의 판매부문과 복수의 제조부문이 있는 조직에 있어서 내부대체시의 이익배분 문제등에 적용하고 있다.

Shapley값에 의한 원가배분은 shadow price에 의한 배분과 달리 능력에 문제가 있는 부문을 식별하지 못하여(기회원가 식별불가) 전사적으로 최적의사결정이 되도록 조정하는데는 문제가 있으나, 전사이익에의 공헌도(기대한계비용)에 따라 원가를 배부하기 때문에 전사적 계획(전체결탁)에 참가하도록 동기부여하는 특성을 보유하고 있다. 그러나 Shapley값 산출에 필요한 원가함수제공시 정보불균형하에서는 거짓보고할 유인이 존재하는 문제점을 지니고 있으며 또한 Shapley값 산출에 상당량의 정보와 계산이 요구되는 제약이 있다.

2.2.4 Groves 메카니즘에 의한 배분

이 모델은 본부가 행하는 전사적 의사결정이 바르게 이루어지도록 진실 정보를 본부에 보고하려는 유인을 사업부 관리자에게 부여하고, 각 사업부 관리자가 조정된 사업부 목표를 자기 목표로 수용하고 참가하도록 유도하는 문제에 대한 해답을 주고 있다(김경모, 1988; 이대선, 1989).

이 모델은 앞에서 검토한 Shapley값에 의한 배분방법, Moriarity법과 같이 회사전체이익에 대한 사업부의 기대한계원가에 따라 이익을 배부함으로써 조직목표 달성에 관하여 사업부의 참가노력을 동기부여하는 점에서는 공통점이 있으나 사업부로부터 본부에게의 진실 정보전달이 보장되고 있는 점에서 Shapley값, Moriarity값과 차이를 보이고 있다.

2.3 실태조사에 관한 선행 연구

2.3.1 대체가격 설정방법에 대한 실태조사 선행 연구

대체가격 설정방법에 대한 실태조사와 관련하여 대표적 선행 연구를 살펴보면, Vancil (1979), Tang 등(1979), Benke 등(1980), 그리고 谷武幸(1983)의 조사를 들 수 있다. Vancil은 미국의 제조기업을 대상으로 사업부 관리자의 자율성에 영향을 미치는 측정시스템의 일환으로 조사하였고, Tang등은 미국과 일본 회사를 대상으로 비교 조사하였다. 또 Benke등은 미국 회사를, 그리고 谷武幸은 일본의 기업을 대상으로 조사하였다. 특히 Vancil과 谷武幸은 대체 가격 설정에 대한 단순한 실태 뿐 만 아니라 그 실태에 영향을 미치는 요인 분석까지 행하고 있다.

2.3.2 본부비·공통부문비 배부에 대한 실태조사 선행 연구

본부비 공통부문비 배부에 대한 대표적 선행 연구로서는 Vancil(1979), Fremgen과 Liao (1981), 谷武幸(1987)의 연구를 들 수 있다.

Vancil은 분권적기업의 설계에 있어 가장 중요한 문제를 이익중심점의 관리자에게 어느 정도의 의사결정의 자율성을 부여하여야 하는가로 보았으며, 이익중심점의 자율성에 영향을 미치는 요인으로서 사업전략에 따른 사업책임과 그에 따른 권한, 재무적 책임 그리고 권한 책임 이행결과를 측정하는 측정시스템으로 설정한 다음 자율성과 영향요인간의 상호관계를 분석하였다. 공통자원의 이용에 따른 원가의 배분은 대체가격시스템과 함께 위의 측정시스템의 조사의 일환으로 수행되고 있다. 결국 공통원가의 배분여부는 사업부 관리자의 특정 책임 범위에 대한 정보를 제공하여 줌으로써 그의 자율성의 지각에 영향을 미치고, 또한 배부방법의 여하에 따라 공통자원의 이용정도에 영향을 줄 수 있게 된다고 한다.

Fremgen과 Liao는 본사비를 본사관리비와 본사서비스원가로 구분하고 전자에 대하여는 배부를 부정하고, 후자에 대하여는 변동적인 부분에 한하여 실제 서비스 이용고에 따라 배부하여야 한다는 입장을 취하고 있으나, 다만 본사관리비와 고정비 부분인 본사 서비스 원가의 배부 실무에 대하여는 사업부 관리자의 바람직한 행동 pattern을 야기시킨다면 그 원가의 배부가 업적평가 목적으로 유용하다고 주장하고 있다.

谷武幸은 공통비 배부가 전통적 책임회계상 통제불가능성을 이유로 부정되고 있으나 실무에서는 대부분의 기업이 배부하고 있는 사실에 착안하여 이러한 배부 실태를 설명할 수 있는

가설을 발견하기 위하여 사업부제를 채택하는 일본의 기업을 대상으로 본사비 공통부문비 배부와 관련, 그 실태와 상황적합분석을 수행하였다.

Ⅲ. 연구의 계획 및 설계

3.1 실태조사 연구의 기본적 개념 틀

본 연구의 실태조사는 대체가격 제도와 본부비 공통비 배부 제도의 사용실태와 양 제도선택에 대한 상황요인 분석의 두가지로 구성된다.

전자의 연구는 선행연구에서 조사된 사항을 참고로 하여 설문을 작성 조사하였다.

후자의 연구를 위하여는 그 연구의 기본적 개념 구조가 요청된다. 즉 조직내의 정보시스템 설계에 관한 이론적 기초가 관련 변수 선정 및 분석의 전제가 된다. 그러나 기존의 연구는 아직까지 정보의 구체적 구조와 환경에의 적합성을 총체적, 명시적으로 분석하고 있지 못하고 단지 그 단편적이고 부분적인 문제만을 여러가지 접근방법을 사용하여 취급하고 있는 상황이라고 지적되고 있다(신준용, 1988). 따라서 본 연구에서는 상황이론에 입각하여 조직의 환경 및 구조변수와 관리회계 정보시스템으로서의 대체가격 및 본부비 공통비배부 제도와와의 관계를 분석하고자 한다. 특히 의사결정환경이 부과하는 정보처리 요구에 대처하여 정보처리 필요성을 저감시키거나 정보처리 능력을 증대시키는 조직구조와 절차의 설계를 행하는 모델인 정보처리 파라다임(Galbraith, 1972)과 이익중심점이라는 포괄적 이익 관리 책임이 부여된 사업부 개념, 그리고 동 사업부의 이익추정시스템의 조건적합성의 개념이 본 연구의 기초적 개념이 된다.

정보처리 모델에 의하면 효과적인 조직은 정보처리 요구에 일치하는 정보처리 능력을 보유할 수 있도록 조직의 통합시스템을 설계한다고 가정한다. 조직에 정보처리의 짐(load)을 부과시키는 것은 의사결정환경의 불확실성과 복잡성으로서, 그 정도가 상대적으로 낮은 조직은 규칙, 규정이나, 조직 계층, 또는 계획의 수립과 업적의 측정과 같은 조직의 조정, 통합시스템을 설계하게 된다고 한다. 반면, 그 정도가 상대적으로 높은 조직의 경우에는 정보처리의 짐

을 삭감하기 위하여 여유(Slack)자원을 보유하거나 조직단위에게 포괄적인 업무의사 결정권을 위양하여 자족적인 조직으로 분화시키는 구조를 취하게 되고, 또 한편으로는 정보처리 능력을 강화하기 위하여 수직적 정보시스템을 강화하거나 수평적인 업무처리 관계를 설정하게 된다.

대체가격 설정이나 본부비 공통비 배부는 이익업적 측정시스템의 일환으로서 넓게는 계획 수립, 업적측정의 통합시스템에 속하나, 재화의 내부 대체 또는 전사적 공동 자원인 본부제공 서비스의 공동이용을 조정하는 점에서 자족적이면서 동시에 상호의존적인 조직 특히 이익중심점으로 운영되는 사업부 조직을 전제로 하고 있다.

따라서 의사결정환경이 불확실하고 복잡하면 할수록 조직은 정보처리의 짐을 삭감하기 위하여 자족적인 사업부제를 채택함에 따라 이익지표에 의하여 조정통제하는 시장메카니즘의 원용이 요청되는 반면, 정보처리 능력의 강화를 위하여 수평적인 관계를 설정함에 따라 그 상호의존적인 관계를 전사적 목표를 중심으로 본부가 통합조정하는 조직메카니즘 또한 필요하게 된다.

시장메카니즘이 요청되는 경우에는 포괄적으로 위양된 권한 책임을 반영하는 이익지표에 의한 관리를 전제로 하는 업적평가 목적이 중요시되며, 조직메카니즘이 요청되는 경우에는 전사적 목표에의 일치성을 확보하기 위한 의사결정 조정 목적이 중시된다.

따라서 대체가격 설정 기준으로 전자의 경우에는 시가 또는 일정 이익을 가산한 원가가, 후자의 경우에는 (변동)원가가 요청되리라 기대된다. 본부비 공통비는 전자의 경우 포괄적인 권한 책임을 반영하는 이익지표가 되기 위하여 통제불가능한 원가의 배부도 요청되나, 후자의 경우에는 전사적 목표에 부합하는 사업부의 의사결정을 위하여 통제가능한 원가만의 배부가 요청되리라 기대된다.

3.2 연구의 설계

본 연구의 주된 방법인 설문조사는 먼저 문헌 연구를 통한 이론적 배경을 기초로 선행연구에서 사용된 문항을 참고하여 일차 설문문항을 선정 작성한 후, 5개 기업을 대상으로 예비조사를 실시하였다. 예비조사 결과 지적된 사항들을 고려하여 설문문항의 의미를 보다 분명히

하고 전문 용어와 개념의 상호 소통을 위하여 다소 길지만 자세한 설명을 첨가하여 설문문항을 확정하였다.

3.3 설문지 구성과 자료의 수집

3.3.1 설문지 구성

설문문항은 크게 조사대상 회사개요, 대체가격과 본부비 공통비 배부 실태에 관한 사항, 그리고 상황요인 분석과 관련된 항목의 세 부분으로 구성되어 있다.

3.3.1.1 회사 개요에 관한 항목

- | | |
|----------------|-------------------|
| 가. 회사 매출액 규모 | 나. 사업부제 채용여부 및 유형 |
| 다. 성장 및 다각화 전략 | 라. 공통부문 보유 현황 |
| 마. 생산방식 | 바. 목표 및 이익 관리 현황 |
| 사. 원가정보 시스템 | |

3.3.1.2 대체가격 설정 실태조사 항목

- 가. 대체가격제도 채택 현황
- 나. 대체가격 설정 목적
- 다. 대체가격 설정 방법(내부대체 유형과 설정가격 기준)
- 라. 사업부 관리자의 영향력
- 마. 내부대체 관련규정

3.3.1.3 본부비 공통부문비 배부 실태조사 항목

- 가. 배부 현황
- 나. 배부 목적

- 다. 본부 및 공통부문 제공 서비스 직능에 관한 사업부의 독립성(의존성)
- 라. 각 서비스 직능별 본부비 공통부문비 배부여부 및 배부범위
- 마. 각 서비스 직능별 본부비 공통부문비 배부방법 및 배부기준
- 바. 예정배부 또는 실제배부

3.3.1.4 상황요인 분석 관련 항목

가. 대체가격 제도 및 본부비 공통부문비 배부 제도 채택 요인분석

(i) 피설명 변수

- 대체가격 제도 채택 여부
- 본부비 공통부문비 배부 제도 채택 여부

(ii) 설명변수 및 조작 지표

- 환경에의 대응전략: 성장전략(STRATEGY), 다각화 전략(DIVERS)의 두 가지 지표
- 조직구조: 사업부의 수(DIV-NO), 사업부제 심화정도(DIV-MIX), 사업부제 도입기간(MATURE), 라인직능에 관한 독립성(AUTONO), 스텝직능에 관한 독립성(STF-AUTO)의 다섯 가지 지표
- 사업부의 권한: 전략적 의사결정 권한(S-DECISN), 업무적 의사결정 권한(O-DECISON)의 두 가지 지표
- 이익지표측정 하위시스템: 대체가격 설정시스템(TRNSFR), 본부비·공통부문비배부 시스템(ALLOCATN), 사내이자부와 시스템(INTRST), 투자수익율 산정시스템(ROI)의 네 가지 지표로서 그 채택 여부

나. 대체가격 설정방법 선택 요인 분석

(i) 피설명 변수

- 대체가격 설정방법: 원가에 일정이익 가산 가격기준, 원가기준²⁾

(ii) 설명 변수 및 조작지표

- 의사결정 환경의 불확실성: 공급사업부의 조업도 변동성(VAR-CAP1), 사외판매 시

2) 대체가격 설정방법은 크게 원가기준, 원가가산기준, 시가기준, 그리고 교섭가격으로 구분할 수 있으나 본 연구에서는 표본 수가 많지 않기 때문에 범주 수를 가급적 줄이는 것이 요청되므로 원가 기준과 원가에 일정이익이 가산된 비원가 기준(원가가산기준, 시가기준, 교섭가격)으로 2분하여 분석하였다.

가 변동성(VAR-P1), 구입사업부의 조업도 변동성(VAR-CAP2), 사외
구입 시가 변동성(VAR-P2)의 네 가지 지표

- 조직구조: 사업부의 수(DIV-NO), 사업부제 심화정도(DIV-MIX), 사업부제 도입기
간(MATURE)의 세가지 지표
- 사업부 활동의 독립성: 공급사업부문의 사외매출비율(SOUT-SS), 공급사업부문의 생
산판매기능(SUPPLY), 주된 구입사업부문의 추가 가공여부(ADD-
PROC), 주된 구입사업부문의 대체비율(ALL-T-BC) 및 주된 구입사업
부문의 생산·판매기능(DEMAND)의 다섯 가지 지표
- 사업부 권한: 대체가격 설정시 공급사업부문장의 영향력(INFL-SMG), 구입사업부문
장의 영향력(INFL-PMG), 공급사업부문의 사외판매권한(AUTH-S), 구
입사업부문의 사외구입권한(AUTH-P)의 네 가지 지표
- 대체제품의 시가의 존재여부: 대표적 대체제품의 사외판매가능성(TSOUT)과 사외구
입가능성(TBOUT)의 두 가지 지표

3.3.2 설문항목의 측정

위의 설문항목은 별첨 설문지의 내용과 같이 측정하였다. 다만 설문 항목 중 회사 개요와
실태조사 항목은 記述的인 내용이 주이므로 각 항목별로 설문 내용과 함께 그 조사 결과를
실태조사의 장에서 표 또는 간략한 기술로 요약 보고하는 것으로 대신하고 상황요인 분석 관
련 설문 내용만 발췌하여 부록으로 첨부하고자 한다.

3.3.3 설문지 배부 및 회수

본 연구의 목적이 주로 사업부의 이익업적치의 측정에 관한 실태조사에 있음으로 분권화된
단위부서의 업적을 적어도 어떠한 형태의 이익지표를 사용하여 측정하리라고 기대되는 대기
업을 중심으로 표본을 선정하여 설문지를 배포하였다. 표본으로 선정된 기업은 1989년도 매

출실적을 기준으로하여 250위까지 속하는 대기업중 주로 제조업, 건설업, 무역업에 속하는 196개의 기업이었다. 1990년 10월~11월 우송또는 직접방문 전달을 통하여 배포된 196개의 설문지에 대하여 1991년 2월말까지 53개의 회사가 회신하여, 회수율은 27%로 다소 저조하였다.

3.4 통계적 분석방법

1) 실태조사의 경우에는 필요에 따라 기술통계학의 분석방법인 상대적 빈도, 백분비율 등을 사용하였다.

2) 상황요인 분석의 경우에는 각 상황요인을 나타내는 지표별로 일원분산분석(One Way ANOVA)을 일차적으로 실시하여 본 후 소규모 표본에 따른 상황요인 분포의 비정규성에 대비하여 비모수통계에 의한 본 검증을 실시하였다. 비모수통계에 의한 검증은 순위의 합계를 이용한 Wilcoxon rank sum test를 적용하였다.

Ⅳ. 사업부 업적평가척도의 측정에 관한 실태조사

4.1 조사대상 회사의 개요

4.1.1 규모 및 사업부제 채용현황

〈표 4-1〉 매출 규모별 분포

2,000억원이하	17
2,000억원이상 ~ 3,000억원미만	16
3,000억원이상 ~ 5,000억원미만	10
5,000억원이상 ~ 1조미만	4
1조이상 ~ 3조미만	4
3조이상	2
합 계	53

회신회사의 업종별 분포를 보면 전자, 전기, 일반화학, 종합건설, 섬유업종에 회신회사가 많았고 사업부제를 채택하고 있는 회사는 53개 회신회사 중 46개사로서 역시 이 업종에 많은 것으로 나타났다.

〈표 4-2〉 사업부제 심화 정도

전혀 예외	1
직능제가 주	4
직능제 반, 사업부제 반	14
사업부제가 주	17
본부 기구외 전부 사업부	7
무응답	3
계	46

〈표 4-2〉에 의하면 사업부제를 취하는 46개의 회사중 직능제가 반, 사업부제가 반 정도로 사업부제를 채택하고 있고 회사가 14개 회사로서 많은 대기업이 부분적으로 사업부제를 도입하고 있음을 알수 있다.

또한 〈표 4-3〉으로 부터 제품별·업종별 사업부제가 가장 대표적인 사업부제임을 알 수 있다. 생산·판매 직능의 일부를 포괄적으로 위양하는 직능별 사업부제도 채택되고 있음을 보게 된다.

〈표 4-3〉 사업부제 유형별 분포

제품별·업종별 사업부제	35
지역별	
고객별	
직능별(제조사업부, 판매사업부 등)	3
공정법	
혼합형태	7
자회사	1
합 계	46

사업부의 수는 27개회사가 5개 이내의 사업부를, 14회사가 6~10개 내외의 사업부를 가지고 있는 것으로 나타났다. 그리고 사업부제 도입후 경과년수는 5년미만이 14개 회사, 6~10년 내외가 15개 회사 11~15년이 8개 회사로 대부분이 15년 미만의 일친한 사업부제 역사를 가지고 있음을 알 수 있다.

4.1.2 성장 및 다각화 전략

〈표 4-4〉 성장전략 유형

단일(또는 동종)제품군 으로 전문화 확대화	11
관련 제품군으로 다각화	25
비관련 제품군으로 다각화	4
혼합전략	5
무응답	1
계	46

〈표 4-5〉 다각화 전략 유형

수직형	7
수평형	15
분기형	4
수렴형	
대각선형	3
집성형	5
혼합형태	8
무응답	4
계	46

〈표 4-4〉 및 〈표 4-5〉를 살펴보면 현재 대기업이 단일제품의 전문화, 확대화 내지는 관련제품군으로 다각화를 통하여 성장하여 왔거나 성장하고 있고, 다각화 전략중 수평형과 수직형 다각화 및 혼합형태가 주된 다각화 전략으로 나타나고 있다.

4.1.3 조직구조

전형적인 사업부제를 채택하는 경우 회사의 조직구조는 일반적으로 최고 경영자조직, 본부 서서비스부문, 사업부문의 세 부분으로 이루어지나 회사가 처한 상황에 따라 특정직능에 대하여 공통적인 서비스를 제공하는 공통직능 부문을 비사업부로 설치 운영할 수도 있다. 공통 부문보유현황을 보면 46개사 중 32개사가 적어도 1개 이상의 공통부문을 보유하고 있고 특히

공통구매부문(27개사), 공통연구개발부문(24개사) 및 공통물류부문(14개사)을 보유하고 있는 회사가 많은 것으로 나타났다. 이에 반하여 공통제조부문(8개사)과 공통판매부문(6개사)을 운영하고 있는 회사는 상대적으로 적게 나타났다.

4.1.4 생산방식

〈표 4-6〉에서 생산방식을 살펴보면 전자전기산업에 속하는 회사들은 주로 조립라인대량생산 방식을 택하고 있으며, 식품, 섬유산업에 속하는 회사들은 대규모 롯데생산방식을, 일반화학과 석탄석유산업에 속하는 회사들은 연속장치 생산방식을, 그리고 종합건설에 속하는 회사들은 개별수주 생산방식을 택하고 있음을 볼 수 있다.

〈표 4-6〉 생산 방식

개별 수주 방식	9	종합건설 5
소규모 롯데 방식	1	
대규모 롯데 방식	13	섬유 4, 식품 3
조립라인 대량생산	12	전기 전자 5
연속 장치 생산	8	일반화학 3, 석유 석탄 3
무 응 답	3	
계	46	

4.1.5 통제 및 이익관리

사업부제를 채택하고 있는 46개 회사중 대부분이(41개) 예산편성과정에서 이익목표라는 단일지표외에 다원적 목표를 공식적으로 설정하고 있으며 다원적 목표로서는 주로 성장성(매출신장율등), 생산성 증대, 시장 점유율, 사업 다각화(신제품, 신지역, 신고객 개발), 제품의 질과 서비스가 많이 설정되고, 사회적 책임, 종업원 복지 향상, 재무적 안정성이 비교적 적게 설

정되고 있음을 볼 수 있다. 그러나 다원적 목표를 예산편성과정에서 설정은 하되 사업부업적 평가와 관련하여 공식적으로 관리(목표관리제도등에 의하여)하지 않은 회사도 꽤 많음을(10개) 볼 수 있다.

또한 단기이익계획 및 예산수립편성과정에서 이익목표와 성장목표의 상대적 중시 여부에 대하여는 양 목표 모두 같은 정도로 중시하고 있음을 볼 수 있다.

사업부이익업적치와 보상과의 관계를 살펴보면, 먼저 사업부이익업적치가 보너스 산정에 객관적으로 산정되어 상당히 반영되는 회사는 극히 드물게(5개회사) 나타났다. 반면 인사과(승진등)에 있어서는 꽤 고려되고 있으나 업적수치의 객관적 반영보다는 주로 경영자의 주관적 평가에 따른다고 응답한 회사(29개)가 많았다.

끝으로 사업부업적지표와 사업부관리자의 업적지표를 개념적으로 구분하여 관리하고 있지 않다고 응답한 회사도(14개) 꽤 많았다.

4.1.6 회계정보 시스템

관리회계측면에서 단기의사결정에 유용한 정보를 산출한다고 지지를 받고 있는 직접원가 계산제도와 공헌이익접근법은 각각 22개사와 16개사가 채택하고 있다고 답하고 있다. 또한 예산차이분석의 기본이 되는 변동예산 및 표준원가계산제도는 각각 7개사와 17개사가 채택하고 있다고 답하고 있다. 주로 전자, 전기 및 일반화학에 속하는 회사의 경우는 어느정도 이 제도를 택하고 있음을 볼 수 있다. 종합원가계산제도는 35개사가 운영하고 있다고 답하고 있다.

4.2 대체가격 설정방법에 관한 실태조사

4.2.1 대체가격제도 채택현황

사업부제를 실시하고 있는 기업중 조직단위간에 생산물의 내부대체를 행하고 있다고 답한 회사는 46개사중 65%에 해당하는 30개사 였다.

〈표 4-7〉 업종별 사업부제 채택 현황

	대 체	비 대 체	계
섬 유	5	0	5
일 반 화 학	4	2	6
기 계	3	0	3
전 자 전 기	6	1	7
종 합 건 설	4	2	6
기 타	8	11	19
계	30	16	46

〈표 4-8〉 사업부제 심화정도별 대체가격 채택 현황

사업부제 심화정도	채 택	비 대 체	계
전혀 예외	0	1	1
직능제가 주	3	1	4
직능제 반, 사업부제 반	8	6	14
사업부제가 주	12	5	17
본부 기구의 전부 사업부	5	2	7
무 응 답	2	1	3
계	30	16	46

〈표 4-7〉의 업종별 내부대체 현황을 살펴보면 전자 전기, 섬유, 일반화학, 종합건설, 기계 등의 산업에 속하는 회사에서 내부대체가 비교적 많이 이루어지고 있고 이를 사업부제 심화정도별로 〈표 4-8〉에서 살펴보면 직능제와 사업부제를 반씩 채택하고 있거나 사업부제를 주로 채택하는 회사(25개사)에서 내부대체가 많이 이루어지고 있는 것으로 나타났다. 또한 사업부간에 대체되는 생산물의 원가가 회사의 제조 원가총액에 차지하는 비율은 내부대체제도를 채택하고 있는 30개사 중 21개사가 15%미만 임으로 나타났다.

4.2.2 대체가격 설정목적

대표적대체제품의 대체가격 설정에 있어 주로 고려되고 있는 사항이 무엇인지 알아보기 위하여, 「전혀 비고려」를 1로, 「대단히 중요시」를 5로 하는 Likert 5점 척도를 사용하여 10가지 항목을 질문하였다. <표 4-9>에 의하면 전사적이익의 극대화, 대체제품의 원가정보입수, 공급부문·구입부문간의 이해대립이 주된 고려사항으로 나타나 있고, 사업부관리자의업적평가와 사업부의 수익력 평가정보 입수는 비교적 덜 고려되고 있는 것으로 나타나 있다.

<표 4-9> 대표적 대체제품의 대체가격설정시 고려사항

고 려 사 항	고려정도(평균치)
사업부 관리자의 업적평가	1.96
사업부 수익력 평가정보	2.42
전사적 이익 극대화	3.36
공급부문의 불완전조업 회피	2.67
구입부문의 불완전조업 회피	2.54
최종제품의 가격결정	2.72
공급부문의 원가절감	2.64
구입부문의 원가절감	2.75
대체제품의 원가정보 입수	3.17
공급, 구입부문의 이해대립 조정	3.04

4.2.3 대체가격 설정방법

대체가격 설정방법과 그 운영실태를 알아보기 위하여 생산물의 내부대체가 이루어지는 유형을 ① 비사업부로부터의 대체와 ② 사업부로부터의 대체로 구분하여 질문하였다.<표 4-10>을 살펴보면 사업부로부터 비사업부(제조부문, 판매부문)로의 내부대체는 희소하고 주로 사업부간의 내부대체나 제조부문으로부터 사업부예로의 내부대체가 많음을 볼 수 있다.

〈표 4-10〉 내부대체의 종류

	대 체	비 대 체	합 계
제조부문 → 사업부	13	17	30
사업부 → 제조부문	4	26	30
사업부 → 판매부문	1	29	30
사업부간	21	9	30

4.2.3.1 제조부문으로 부터의 대체가격 설정방법

원가중심적인 제조부문으로 부터의 대체가격 설정법에 대하여는 상황에 따라 상이한 복수의 대체가격이 적용될 수도 있겠으나, 대표적인 대체가격 설정법만을 질문하였다. 그 회신 결과를 보면, 13개사중 원가기준을 택하고 있다고 답한 회사가 9개사이고 시가기준을 택하고 있다고 답한 회사는 4개사였다.

4.2.3.2 사업부로 부터의 대체가격 설정법

이익중심적인 사업부로 부터의 대체에 적용되는 대체가격 설정법에 관하여는 제품별로 또는 기타 여러가지 상황에 따라 복수의 대체가격이 존재할 수 있으므로 복수의 응답이 가능하도록 질문형식을 취하였다.

그 응답결과는 〈표 4-11〉에 요약되어 있다. 또 사업부로 부터의 내부대체 유형을 지닌 26개 회사중 복수의 대체가격이 사용되고 있다고 답한 회사는 9개사이었다.

〈표 4-11〉 사업부로 부터의 대체가격 설정법 (복수가격결정)

구 분	원가기준				원가가산기준			시가기준			계
	표준 변동 원가	실제 변동 원가	표준 전부 원가	실제 전부 원가	매출 이익 율 기준	투자 이익 율 기준	기타	시가	시가 차감 기준	교섭 가격	
		3	1	10	6		1	6	8	4	
계	14				7			18			39

복수의 대체가격이 사용되는 경우 그 주된 이유를 주로 세가지로 나누어 질문하였다. 첫째 이유는 대체제품의 외부시장이 존재하는 경우와 존재하지 않는 경우 설정되는 대체가격이 다를 수 있기 때문이며, 두번째 이유는 장래성장이 기대되지만 현재로서는 수익성이 낮은 제품을 생산·판매하는 사업부에 대하여는 그 사업부를 육성하기 위해 타 사업부보다 낮은 대체가격을 잠정적으로 적용할 수 있기 때문이며, 끝으로 세번째 이유는 이원적 대체가격설정법(dual transfer pricing system)의 적용을 의미하는 것으로서 이것은 공급사업부에 대하여는 이익중심점의 필요상 시가를 적용하고, 구입사업부에 대하여는 구입사업부관리자의 의사결정을 전사적 이익목표에의 일치로 유도하기 위하여 대체제품의 제조원가(변동원가)를 적용하는 것과 같이 대체제품의 공급사업부 및 구입사업부에 서로다른 가격을 사용하는 것을 특징으로 한다. 그러나 조사결과 첫번째 이유만이 제시되고 두번째, 세번째 이유는 제시되고 있지 않다.

〈표 4-12〉 대표적 대체가격 설정법

구 분	원가기준				원가가산기준			시가기준			계
	표준원가		실제원가		매출 이익 율 기준	투자 수익 율 기준	기타	시가	시가 차감 기준	교섭 가격	
	변동	전부	변동	전부							
계	1	3		9	2			7	7	1	30

다음으로 복수의 대체가격이 사용되고 있는 회사의 경우 그 대표적인 대체가격과 단일종류의 대체가격이 적용되고 있는 회사의 경우 그 대체가격을 각각 그 회사의 대표적 대체가격이라고 하여 종합하면 〈표 4-12〉와 같다.

이 표로부터 두가지 사항을 관찰할수가 있다고 본다. 그 첫째는 대체가격 설정기준으로서 변동원가가 거의 사용되지 않고 있다는 점이다. 일반적으로 경제적 모델 또는 수학적계획법에 의하면 공급사업부가 불완전 조업을 하는 경우 기회원가가 없기 때문에 최적대체가격은 한계원가(회계적으로 측정시 변동원가)로 이루어져야 하는 것으로 추론된다. 그럼에도 불구하고 변동원가를 기준으로 한 대체가격 적용은 최소한 것으로 나타났다. 두번째 사항은 표준원가보다도 실제원가가 더 많이 사용되고 있는 점이다. 책임회계문헌에 따르면 원가기준 또는 원가가산 기준에서의 원가는 표준원가로서 설정되어야 한다고 권장하고 있다. 실제 원가

에 의한 대체를 하는 경우 공급사업부의 능률, 비능률이 구입사업부에 전가되고, 공급사업부 측에 원가절감을 하려는 인센티브가 결여되기 때문이다. 그러나 실태조사 결과는 실제원가에 따른대체가 상대적으로 더 많은 것으로 나타났다.

4.2.4 사업부관리자의 영향력

대표적 대체제품의 대체가격결정시 사업부관리자가 행사하는 영향력을 알아보기 위하여 「전혀무관」을 1로, 「상당히 행사」를 5로 하여 5점 Likert척도로서 질문하였다.

사업부의 구입부문의 장, 사업부의 공급부문의 장, 그리고 사업부 원가계산 담당이 본사의 최고경영층 및 이익계획, 예산담당에 비해 더 큰 영향력을 미치고 있다고 답하고 있다.

4.2.5 내부대체 관련 규정

내부대체와 관련된 규정이 제정되어 있는지의 여부를 질문한 결과 의외로 많은 기업(30개사중 11개사)이 관련규정이 제정되어 있지 않다고 답하고 있다. 반면 규정이 제정되어 있다고 답한 10개사의 경우 원가가산기준 내지는 시가기준을 적용하는 회사(7개사)가 원가기준을 적용하는 회사(3개사)보다 비교적 더 많은 것으로 나타났다.

4.3 본부비·공통부문비 배부방법에 관한 실태조사

4.3.1 본부비·공통부문비 배부현황

사업부제를 택하고 있는 46개 중에서 무응답의 3개사를 제외한 43개사의 88.4%에 해당하는 38개사가 본부비·공통부문비를 배부하고 있다고 답하고 있다.³⁾

3) 여기서 배부, 비배부라 함은 본부 및 공통부문이 제공하는 서비스 이용정도를 객관적으로 명확히 추적할 수 없는 직능 특히 본부 직능 중 기획·사장실, 재무, 법무 및 홍보 직능에 대하여 모두 비배부라고 답한 회사는 다른 본부 직능 또는 공통부문 직능에 대하여 배부하더라도 비배부로 분류고 그 이외의 경우는 배부로 분류하였다.

4.3.2 본부비·공통부문비 배부목적

본부비·공통부문비를 각 사업부에 배부하는 목적 또는 배부하지 않는 목적을 알아보기 위하여 자유롭게 그 이유를 기술하여 달라는 질문을 하였다. 그 응답내용을 살펴보면 대부분의 회사가 본부비·공통부문비 배부 이유로서 사업부의 업적 평가 목적을 위하여 배부한다고 답하고 있다. 그러나 사업부업적평가를 사업부관리자의 업적평가와 사업부 자체의 수익성평가로 명확하게 구분하여 응답하고 있는 회사는 드물었고, 주로 후자의 의미를 사용하고 있음을 알 수 있다. 또한 본부비·공통부문비 배부의 범위에 대하여는 일반적으로 전부배부를 하는 것이 사업부의 전사이익에의 기여도 등을 파악하기 용이하거나 필요하다고 하고 그 이유로서는 주로 본부, 공통부문의 용역 발생이유가 각 사업부에의 지원에 있기 때문이라고 답하고 있다.

다음으로 본부비·공통부문비를 배부하지 않은 경우 그 이유에 대하여도 자유 기술형의 응답을 요구하는 질문을 하였다. 비배부의 주요 이유로 제시된 것은 ①사업부제 운용 및 관리 단계가 초기 단계이기 때문에 사업부의 관리 항목을 매출이익까지로 하고 있기 때문, ②전체의 사업중 사업부에서 수행하는 활동이 미미하기 때문, ③사업부제의 초기 단계와 직접비 혹은 사업부장의 관리가능한 비용만 배부하고 있으며, 직능별 조직이 다수여서 배부의 기준 설정이 어려우며, 수용태도가 아직 미흡하며, 평가후 신상필벌(책임경영)이 아직 이르기 때문 등의 이유를 들 수 있다. 즉 사업부제도입의 초기단계, 객관적이고 합리적인 배부기준 설정의 어려움, 배부후 사업부 이익지표를 보상제도와 결합하여 운영할 수 있는 조건의 미비등이 주된 비배부이유임을 알 수 있다.

4.3.3 공통부문의 각 직능별 공통비 배부 분석

4.3.3.1 공통부문 제공 서비스직능에 관한 사업부의 독립성

업종별 공통부문 보유현황을 보면 공통제조부문과 공통판매부문을 보유하고 있다고 답한 회사가 비교적 적기 때문에 생산직능과 판매직능은 제외하고 구매직능, 물류직능 그리고 연구개발직능에 한하여서 각 직능별로 사업부의 독립성(상호 의존성)을 검토하였다.

독립성이 100%라 함은 당해 공통부문을 보유하고 있지 아니한 경우를 말하며 그 이하 비

율은(100%－공통부문의 활동비율)로 측정한 것을 말한다. 공통부문의 활동비율이란 구매직능의 경우 공통구매부문이 취급하는 구입량의 비율을, 그리고 연구개발직능의 경우 공통연구개발부문이 소비한 연구개발비의 비율을 의미한다.

46개 회사 중 사업부의 독립성이 60% 이상으로 나타난 회사는 구매직능의 경우 25개사, 물류직능의 경우 35개사, 그리고 연구개발직능의 경우 31개사로 집계되어 물류 및 연구개발 직능이 비교적 사업부의 독립성이 높은 것으로 나타났다.

4.3.3.2 각 직능별 공통부문비 배부범위

각 직능별로 공통부문을 보유하고 있다고 답한 회사를 대상으로 당해 공통부문비의 배부 범위에 대한 질문 결과는 <표 4-13>과 같다. 이 표를 보면 적어도 일부라도 배부하는 회사의 비율은 공통구매부문의 경우 78%, 공통물류부문의 71.4%, 그리고 공통연구개발부문의 경우 75%에 이르고 있다. 구매, 물류, 연구개발직능 모두 전액배부 방법을 취하고 있는 회사가 대부분임을 알 수 있다.

다만 연구개발직능의 경우 일부회사가 무배부 방법을 채택하고 있음을 알 수 있다.

<표 4-13> 각 직능별 공통부문비의 배부기준

구 분	구 매	물 류	연구개발
전액배부	20	9	15
일부배부	1	1	3
무 배 부			2
계	27	14	24

4.3.3.3 각 직능별 공통부문비의 배부기준

각 직능별로 공통부문비를 배부하는 기준은 <표 4-14>에서 보는 바와 같다. 이 표를 보면 직접비는 직과하고 간접비는 배부하는 방법이, 직접비와 간접비를 구분하지 않고 일괄하여 배부하는 방법보다 상대적으로 더 많이 사용되고 있고, 양자의 경우에 있어서도 특히 매출액

기준이 주된 배부기준으로 사용되고 있음을 알 수 있다.⁴⁾

이는 배부지침으로서 일반적으로 거론이 되는 수혜능력기준과 부담능력기준 중 공통부문비의 배부에 있어 실제 적용되고 있는 주된 지침은 부담능력기준임을 보여주는 결과라고 볼 수 있다. 다음으로 직접비는 직과하고 간접비는 배부하는 경우에 속하는 기타 기준으로서 응답한 것 몇가지를 열거하면 다음과 같다.

- ① 공통구매부문비 배부기준 - ○ 매출액 및 업무공헌도에 의한 배부율
 - 매출액 50%, 직접원가50%의 가중치를 사용한 복수기준
- ② 공통물류부문비 배부기준 - ○ 물동량 비율
 - 매출액 50%, 직접원가 50%의 가중치를 사용한 복수기준
- ③ 공통연구개발비 배부기준 - ○ 업무관련비 비율
 - 매출액 50%, 직접원가 50%의 가중치를 사용한 복수기준
 - 인원/기계시간등 다수의 기준에 의거 배부

위의 기준 중 특기할 사항은 한가지 배부기준 뿐만이 아니고 복수의 기준에 가중치를 주어 사용하고 있는 점이다.

4) 여기서 직접비라 함은 본부 또는 공통부문이 제공하는 서비스에 대한 이용 정도를 명확히 추정 가능한 경우의 서비스원가를 말하고 간접비라 함은 구렁지 못한 경우의 원가를 말한다.

배부기준

배 부 기 준	구 매	물 류	연구개발
1. 직접비만 부과 직접비는 직과,간접비는 배부	1		
2. 매출액 기준	5	4	8
3. 원가 기준	3		1
4. 기타 기준	5	3	5
직접비, 간접비 모두 일괄배부			
5. 매출액 기준	6	3	4
6. 원가 기준			
7. 기타 기준			
기 타			
8. 사업부와 공통부문과의 합의기준	1		
9. 사내 이자에 포함			
10. 일정서비스가격 설정 부담			
무 응 답		4	6
합 계	27	14	24

4.3.3.4 각 직능별 공통부문비 예정·실제배부

일반적으로 본부비·공통부문비의 배분과 관련하여 하나의 사업부의 능률, 비능률이 타 사업부의 업적에 전가되는 것을 배제함으로써 본부와 사업부간 또는 사업부간의 상호의존성을 관리하기 위하여 실제발생액 보다는 표준원가 또는 예정원가의 사용이 주장되고 있다.

각 직능별 공통부문비 예정배부 여부는 <표 4-15>에 나타나 있다. 이 표를 보면 각 직능별로 모두 예산차이액을 재배부하는 경우까지 포함할때 모두 실제액을 배부하고 있음을 보여 주고 있어 일반적으로 주장되는 방법과 차이가 있음을 알 수 있다.

〈표 4-15〉 각 직능별 공통부문비의 예정, 실제배부

구 분	구 매	물 류	연구개발
예산액의 배부 (예산차이 비배부)			
예산액의 배부 (예산차이 재배부)	2	2	3
실제액의 배부	18	7	15
무 응 답	7	5	6
계	27	14	24

4.3.4 본부 스태프 직능별 본부비 배부 분석

4.3.4.1 본부 제공 서비스직능에 관한 사업부의 독립성

각 스태프직능에 관한 사업부의 독립성은, 사업부에 대해 직능담당부서가 설치되어 있지 않은 경우를 0%로 하고, 각 직능 관련 총 비용중 사업부에 설치된 당해 스태프직능 담당부서에 발생된 비용의 비율로서 측정하였다. 조사 결과 재무, 기획·사장실, 경리, 법무, 홍보직능의 경우에는 현저하게 본사에 집중되어 있는데 반하여(독립성이 5%미만인 경우가 각각 92%, 80%, 80%, 72%, 60%임), 마케팅, 생산·기술, 광고직능의 경우에는 비교적 사업부로 적능이 분산되어 있는 것으로 나타나 있다(독립성이 30%이상인 경우가 각각 50%, 49%, 40%임). 이는 마케팅, 생산·기술 및 광고직능의 경우는 생산 및 판매의 라인직능과 밀접히 관련되어 있고, 따라서 사업부의 고유한 사업분야에 속하는 마케팅, 생산·기술 및 광고직능은 사업부로 위양되었기 때문이라고 추론된다. 반면 정보처리 및 인사노무직능은 사업부보다는 본부 쪽으로 더 집중되어 있음을 알 수 있다(독립성이 5%미만인 경우가 각각 46%, 48%임).

4.3.4.2 본부비의 배부범위

본부비의 배부여부 및 그 범위를 본부스태프직능별로 집계하면 〈표 4-16〉과 같다. 일반적으로 통제가능성에 따라서 본부비는 사업부에 배부하지 않아야 한다는 주장과 통제불가능하다

라도 사업부에 추적가능한 원가는 그 원가발생에 영향력을 미칠 수 있는 한 또는 영향력을 행사하도록 유도하기 위하여 사업부에 배부하여야 한다는 주장이 대립되고 있고 더 나아가 통제불능하고 추적불능하더라도 전사적 최적 의사결정(가격의사결정등)을 유도하거나, 본부 스태프의 비용 발생에 대한 사업부의 견제작용을 부여하는 의미에서 전액 배부하여야 한다는 주장까지 있다. <표 4-16>의 응답회사의 실무를 살펴보면 전액배부가 주류를 이루고 있다.

〈표 4-16〉 본부비의 배부여부

	전액배부	일부배부	비 배부	무응답	합 계
재무	33	4	8	1	46
법무	31	8	6	1	46
홍보	32	7	6	1	46
기획, 사장	32	5	9		46
경리	32	6	7	1	46
정보처리	33	7	6		46
마 케 팅	29	5	5	4	46
광고	34	5	4	2	46
인사, 노무	32	6	8		46
생산, 기술	25	5	6	10	46

4.3.4.3 본부비의 배부기준

본부비의 배부방법을 보여주는 <표 4-17>을 살펴보면, 우선 직접비만 직과하거나 직접비는 직과하고 간접비는 배부하는 방법이 다른방법보다 현저하게 많이 나타나고 있음을 알 수 있다. 이는 본부비의 배부시 본부에서 제공하는 서비스의 이용도를 측정할 수 있는 경우에는 가급적 그 이용도에 비례하여 배부하고 그렇지 않은 경우에 한하여 매출액, 원가, 기타 기준을 적용하려고 하는 기본사고와 일치된다.

〈표 4-17〉 본부비의 배부방법

	사내 금리 삽입	직접 비만 직과	직접비 직과 간접비 배부			직접비, 간접비 일괄배부			본사 부문 과 협의	기타 방법	무 응 답	합 계
			매출액 기준	원가 기준	기타	매출액 기준	원가 기준	기타				
재무	2	1	19	3	8	4				8	46	
법무		6	16	2	9	4	2			7	46	
홍보		4	22	2	7	4				7	46	
기획, 사장		1	6	29						10	46	
경리		3	19	3	6	4	2	1		8	46	
정보처리		6	17	3	8	4	1			7	46	
마 케 팅		5	19	2	5	2	2			11	46	
광고		5	22	2	7	4				6	46	
인사, 노무		2	16	4	10	4	2	1		7	46	
생산, 기술		3	15	4	5	3		2		14	46	

이용도를 나타내는 적절한 측정치를 발견하기 어려운 경우에는 부담능력기준인 매출액을 기준으로 배부하고 있는 회사가 대다수를 차지하고 있으나, 기타 기준을 지정한 회사도 적지 않다. 기타 기준으로서의 인원수, 생산액, 또는 자산회전을 등 단일기준을 사용하거나, 매출액과 인원, 매출액과 매출총이익, 매출액과 이익, 매출액과 인원수와 직접비, 또는 제고자산과 수취채권과 투자자산 등 복합기준을 사용하는 것으로 나타났다.

4.3.4.4 본부비의 예정배부여부

〈표 4-18〉에 의하면 본부비의 경우에도 공통부문비의 경우와 같이 실제배부방법이 주류를 이루고 있다.

〈표 4-18〉 본부비의 예정, 실제배부

	예산액배부 차이비배부	예산액배부 차이도배부	실제액배부	무응답	합계
재무	1	6	29	10	46
법무	1	5	32	8	46
홍보	1	7	29	9	46
기획, 사장	1	6	29	10	46
경리	1	6	30	9	46
정보처리	1	5	32	8	46
마케팅	1	6	27	12	46
광고	1	6	31	8	46
인사, 노무	1	6	30	9	46
생산, 기술		6	25	15	46

V. 사업부 업적평가척도 설계에 관한 상황요인분석

5.1 대체가격설정제도 채택요인 분석

〈표 5-1〉은 대체가격설정제도 채택여부별 각 상황요인의 평균치와 P값(일원분산 분석의 경우) 및 Z값(Wilcoxon rank sum test의 경우)을 보여주고 있다. 이 표에 의하면, 사업부의 권한요인이 대체가격설정제도 채택에 영향을 미치는 주요 요인으로 나타났다. 즉, 대체가격설정제도를 채택하고 있는 기업이 그렇지 아니한 기업에 비하여 사업부관리자의 전략적 의사결정 권한과 업무적 의사결정 권한이 큰 것으로 나타났다. 또한 본부비·공통비배분제도와 투자이익율에 의한 관리제도도 대체가격설정제도를 채택하고 있는 기업에서 역시 많이 채택되고 있음을 볼 수 있다.

〈표 5-1〉 대체가격제도 채택에 관한 상황요인 분석

변 수		ANOVA			Wilcoxon Rank Sum		
		채택	비채택	F값	채택	비채택	Z값
환경에의 대응전략	STRATEGY	2.143	1.941	0.538	24.982	19.735	-1.429
	DIVERS	3.519	3.667	0.040	21.741	21.067	-0.162
조직구조	DIV-NO	6.143	5.882	0.039	23.589	22.029	-0.377
	DIV-MIX	3.704	3.375	1.191	23.481	19.500	-1.047
	MATURE	7.962	8.500	0.087	20.135	21.179	0.256
	AUTONO	7.464	7.438	0.005	22.482	22.531	0.
	STFAUTO	2.730	3.292	0.526	16.286	18.250	0.544
사업부의 권한	S-DECISN	3.400	3.038	1.977	23.767	17.813	-1.523*
	O-DECISN	3.715	3.331	2.248*	24.077	17.313	-1.726**
이익지표 측정 시스템	ALLOCATN	0.963	0.750	4.714***	23.704	19.125	-2.058***
	INTRST	1.621	1.647	0.031	23.276	23.882	0.163
	ROI	1.621	1.882	3.758**	21.276	27.294	1.867**

*** 5% 유의수준하에서 유의함

** 10% 유의수준하에서 유의함

* 15% 유의수준하에서 유의함

5.2 본부비·공통부문비 배부제도 채택요인분석

〈표 5-2〉는 본부비·공통부문비 배부제도 채택요인의 분석결과를 보여주고 있다. 이 표를 보면, 사업부의 수가 많고 심화된 기업일수록, 사업부관리자가 전략적, 업무적의사결정에 영향력이 큰 기업일수록, 그리고 사업부에 속하여 있는 기초스탯직능에 관한 독립성이 큰 기업일수록 본부비·공통부문비 배부제도를 채택하고 있는것을 알 수 있게 된다.

또한 본부비·공통부문비 배부제도를 채택하는 기업에 있어서는 일반적으로 대체가격설정제도, 사내이자부과제도 그리고 투자수익율에 의한 관리제도도 채택되고 있음을 알 수 있다.

〈표 5-2〉 본부비·공통부문비 배부에 관한 상황요인 분석

변 수		ANOVA			Wilcoxon Rank Sum		
		채택	비채택	F값	채택	비채택	Z값
환경에의 대응전략	STRATEGY	2.054	2.000	0.017	21.797	19.300	-0.456
	DIVERS	3.824	2.000	2.997**	20.985	13.300	-1.429
조직구조	DIV-NO	6.622	3.800	1.977	22.581	13.500	-1.546*
	DIV-MIX	3.730	2.500	8.762***	22.514	7.000	-2.592***
	MATURE	8.559	7.250	0.203	19.632	18.375	-0.191
	AUTONO	7.459	7.200	0.212	21.878	18.700	-0.679
	STFAUTO	3.262	1.100	4.945***	18.536	8.400	-2.139***
사업부의 권한	S-DECISN	3.424	2.680	4.331	21.544	9.500	-2.196***
	O-DECISN	3.698	3.228	2.215*	21.279	11.300	-1.811**
이익지표 측정 시스템	TRNSFR	1.316	1.800	4.714***	20.789	31.200	2.058***
	INTERST	1.553	2.000	3.859**	20.882	30.500	1.879**
	ROI	1.684	2.000	2.200*	21.211	28.000	1.438*

*** 5% 유의수준하에서 유의함

** 10% 유의수준하에서 유의함

* 15% 유의수준하에서 유의함

5.3 대체가격설정방법의 선택요인 분석

〈표 5-3〉은 대체가격설정방법(원가기준 또는 원가가산기준 및 시가기준)의 선택에 영향을 미치는 요인의 분석 결과이다. 이 표를 보면, 대체가격설정방법의 선택에 있어 공급사업부문의 조업도 변동성 및 사외구입시가의 변동성요인, 사업부제의 심화정도요인, 그리고 대체가격설정시 공급사업부문관리자의 영향력요인이 강하게 작용하고 있는 것으로 나타났고, 공급부문의 생산판매기능 보유정도도 어느 정도 작용하고 있는 것으로 나타났다. 즉 공급사업부문의 조업도와 사외구입(판매)시가의 변동성, 그리고 대체가격설정에 있어 공급사업부문 관리자의 영향력이 크면 클수록 대체로 원가가산기준 또는 시가기준을 선택하고, 그렇지 않은 경

우일수록 원가기준을 선택하는 것으로 검증결과가 나타나고 있다.

〈표 5-3〉 대체가격 설정방법선택에 관한 상황요인 분석

변 수		ANOVA			Wilcoxon Rank Sum		
		원가가산 시가기준	원가기준	F값	원가가산 시가기준	원가기준	Z값
의사결정	VAR-CAP1	2.500	1.909	2.484 *	15.906	11.227	-1.714**
환경의	VAR-P1	2.733	2.182	2.252 *	15.267	11.091	-1.414
불확실성	VAR-CAP2	2.643	2.500	0.121	12.857	12.000	-0.285
	VAR-P2	3.333	2.625	3.456**	12.292	7.813	-1.727**
조직구조	DIV-NO	6.250	6.000	0.028	14.344	14.708	0.093
	DIV-MIX	4.000	3.200	5.724***	16.265	10.150	-2.024***
	MATURE	8.600	7.091	0.480	13.933	12.909	-0.313
사업부 활동의 독립성	SOUT-SS	4.063	5.273	1.793	12.406	16.318	1.273
	SUPPLY	1.750	1.455	2.484*	15.625	11.636	-1.503*
	ADD-PROCC	1.286	1.400	0.319	11.929	13.300	0.537
	ALL-T-BC	3.545	3.833	0.053	8.864	9.250	0.103
	DEMAND	1.929	1.818	0.673	13.607	12.227	-0.777
사업부 권한	INFL-SMG	4.071	3.200	2.822*	14.821	9.250	-2.064***
	INFL-PMG	4.000	3.400	1.090	13.857	10.600	-1.136
	AUTH-S	2.571	2.200	0.361	13.214	11.500	-0.579
	AUTH-P	2.364	2.714	0.602	8.773	10.643	0.778
시가의 존재	TSOUT	1.603	1.000	0.672	14.344	13.500	-0.754
	TBOUT	1.143	1.200	0.126	12.214	12.900	0.317

*** 5% 유의수준에서 유의함

** 10% 유의수준에서 유의함

* 15% 유의수준에서 유의함

이러한 분석결과를 대체가격제도 채택요인분석 결과와 종합하여 판단하면, 사업부관리자의 의사결정환경의 불확실성, 조직구조, 그리고 사업부의 권한과 관련된 상황요인이 대체가격제도 채택 및 운영에 큰 영향을 미치는 요인임을 알 수 있다. 그러나 한가지 특기할 사항은 시가의 존재여부가 대체가격설정방법의 선택에 있어 주요한 요인이 되지 못하고 있는 점이다.

Ⅵ. 실태조사 및 상황요인분석 결과에 대한 검토

이제 대체가격 설정방법 및 본부비·공통부문비 배부방법에 관한 실태조사 및 상황요인 분석결과로부터 실무에서 취하고 있는 사업부업적지표의 사용목적 및 정보특성을 개략적으로 추론하고자 한다.

분권적 조직 특히 사업부의 활동을 통제함에 있어 최고경영층의 관심의 중심적 과제는 일정범위의 포괄적인 책임과 의사결정권한을 위양한 사업부 관리자에게 사업부관리의 자율성(autonomy)을 어느정도 보장하면서 동시에 사업부 관리자의 의사결정을 전사적 목표와 합치(goal congruence)되도록 조정 통제하는 일이라고 생각된다.

그러면 자율성의 보장과 전사적 목표와의 일치성 조정 유도라는 과제는 상호 양립되면서 동시에 달성할 수 있을까? 일견 두 개념은 상호 양립되기 어려운 관계에 있다고 볼 수 있다.

자율성의 보장은 분권화의 심화과정에서 달성할 수 있는 반면 전사적 목표와의 일치성 조정 유도는 분권화의 심화과정에서 야기되는 문제를 거꾸로 전사적입장에서 통합·조정하는(통합화)과정을 통하여 달성될 수 있기 때문이다. 따라서 조직이 처한 상황에 적합하도록 분권화와 통합화의 trade-off를 통한 균형을 유지하는 과업이 분권적 조직의 관리 통제에 있어 핵심적 과제라고 볼 수 있다. 사업부의 업적평가 목적도 결국은 사업부의 분권화와 통합화의 최적균형유지에 기여하는 데 있다고 본다.

그러면 어떠한 사업부업적 측정시스템을 선택, 설계하는 것이 자율성과 목표일치성을 동시에 충족시킬 수 있을까?

대체가격설정방법과 본부비·공통부문비 배부방법에 대하여 II에서 살펴본 여러가지 이론적 모델 내지는 접근방법은 바로 이 문제를 해결하기 위한 일련의 노력이라고 볼 수 있다. 그러

나 특정조직에 가장적합한 관리회계시스템을 설계하는 기준은 전술한 바와 같이 아직도 잘 알려져 있지 않다고 한다(Shin 1988). 또한 어느 한가지 업적측정 시스템만으로는 사업부의 자율성과 목표일치성을 동시에 추구하기가 어렵다는 것이 여러 연구결과 밝혀지고 있다(Shin 1986). 보조금(또는 세금)제도와 결합된 대체가격 설정제도(수정된 대체가격설정 메카니즘), 보조금(또는 세금)제도와 결합된 공통비 배부제도(Groves 메카니즘)등은 이를 해결하기 위하여 제시되고 있는 모델이라고 볼 수 있다.

이러한 모델들은 일반적으로 사업부업적 측정지표로서의 사용 목적과 그에 따라 요구되는 특성...유인일치성, 목표 일치성, 목표 수용유도(공평성)...을 상당 부문 지니고 있는 것으로서 이상적인 모델이라고 생각되나 한편 원가수익함수의 예측 및 계산처리량의 문제로 인하여 실무 적용에 있어 한계가 있다고 지적되고 있다.

한편 자율성과 목표일치성의 동시충족문제를 해결하기 위한 실무의 노력은 어떠한가를 살펴보면 대체가격제도와 본부비·공통부문비 배부제도에 대한 실태조사 및 상황요인 분석에서 밝혀진 바와 같이 이론적 연구에서 해결책의 하나로 제시되고 있는 보조금(세금)제도 등과 결합된 대체가격제도 또는 본부비, 공통비 배부제도는 찾아보기 어렵고, 일반적으로 내부대체 문제를 처리하기 위하여는 타 이익배분시스템과 결합되지 않은 대체가격제도만을 사용하고 있고, 공통비문제를 해결하기 위하여는 배부방법제도만을 사용하고 있음을 알 수 있다.

또한 사업부관리자의 의사결정환경이 불확실하면 할수록, 사업부제가 심화되면 될수록, 그리고 사업부관리자의 영향력이 크면 클수록 원가에 이익이 가산된 가격(시가 또는 원가가산 기준)을 기준으로 내부대체를 하고 있고 그렇지 아니할수록 원가를 기준으로 내부대체를 하고 있는 것으로 밝혀졌으며, 본부비·공통비배부의 경우에도 역시 사업부의 수가 많고 심화된 기업일수록, 사업부관리자의 영향력이 크고, 기초스태직능에 관한 사업부의 독립성이 큰 기업일수록 본부비·공통부문비제도를 채택하고 있으며, 그 경우에도 전액배부가 주류를 이루고 있는 것으로 나타났다. 또한 대체가격제도, 본부비·공통부문비 배부제도등 이익지표측정 하위 시스템들이 함께 채택되고 있는 경우가 많은 것으로 나타났다.

이렇게 볼때 환경, 조직구조, 사업부의 권한, 그리고 이익지표측정 하위시스템의 측면에서 이익중심점으로서의 실질을 구비한 사업부의 경우에는 사업부의 자율성이 목표의 일치성 유도보다 더 강조되고 있고 그렇지 아니한 사업부의 경우에는 그 반대로 목표의 일치성 유도가 더 강조되고 있는 것이 아닌가 추론된다.

이익중심점으로서의 실질을 구비한 사업부의 경우에 원가에 이익이 가산된 가격이 내부대체에 적용되고 본부비·공통부문비를 전액 배부하는 경우가 많다는 것은 목표의 일치성에서 오는 통합화의 효익을 어느정도 포기하더라도, 시장의 독립된 개별경제주체의 수익성을 측정하는 이익지표를 조직내부에 적용함으로써, 시장 메카니즘에 의한 통제의 효익을 건우하고자 하는 것을 의미하는 것이라고 볼 수 있기 때문이다. 그러나 이러한 경우에는 본부비·공통부문비에 관한 사업부관리자의 통제가능성의 범위를 정하는 문제(업적측정치의 통제가능성)와 내부대체시 사업부간의 상호의존성을 분리하여 전사의 이익에 기여한 만큼 공정한 업적 측정치를 개발하는 문제(업적측정치의 공평성)뿐 만 아니라 전사적 최적의사결정의 조정 통제문제가 남게 된다.

반면, 이익중심점으로서의 실질을 갖추지 못한 사업부의 경우에 원가로 내부대체되고, 본부비·공통부문비를 전액 배부하는 경우가 많지 않다는 것은 분권화에 따른 시장 메카니즘에 의한 통제의 효익을 어느 정도 포기하고 조직 메카니즘을 채택하여 목표의 일치성에서 오는 통합화의 효익을 건우하고자 하는 것을 의미하는 것이라고 볼 수 있다. 그러나 이러한 경우에도 사업부관리자로부터 원가와 수익에 대한 진실된 정보를 보고받는 문제(유인의 일치성)가 남게 된다.

결론적으로 우리나라 기업실무에 있어서는 사업부의 이익측정치를 개발함에 있어서 사업부의 자율성과 목표일치성의 두가지 목적을 동시에 달성할 수 있는 복잡한 모델을 설정하기 보다는 사업부의 상황요인(환경, 조직구조, 사업부의 권한, 업적측정시스템등)을 고려하여 적합한 목적하나를 중심으로 선택하고 그 목적에 맞는 복잡하지 않은 모델을 설정하여 운영하고 있다고 추론된다. 이는 이론적으로 제시되는 복잡한 모델이 실무상 적용에 있어 사업부관리자의 효익/비용 분석 test에 의해 받아들여지지 않고 있음을 반증하는 것이라고도 볼 수 있다.

VII. 결 론

본 연구는 분권화된 기업의 조직부문별 업적평가척도 개발에 관한 기본적 지침 내지는 가능한 대안을 발견 제시함으로써 효율적인 업적평가시스템을 설계하는데 기여하고자 하는 취

지에서 우리나라 대기업을 대상으로 분권적 조직부문에 대한 업적지표의 측정실태를 조사하고 그 상황요인을 분석하여 보았다. 특히 본 조사는 분권적 조직 중에서도 그 대표적 형태인 사업부제조직을 중심으로 사업부 이익이라는 업적평가척도 측정문제에 한정하여 실시하였다.

이를 위하여 내부대체가격 설정방법과 본부비·공통부문비 배부방법의 두가지 측면에서 그 이론적 기초를 제시하고 있는 여러가지 모델과 실태조사에 대한 선행 연구 결과를 검토하였고 이를 실태조사 결과와 비교함으로써 이론과 실무와의 틈을 살펴보았으며 나아가 그 원인을 설명하기 위한 방편으로 업적측정치치 사용목적과 그 정보의 특성을 중심으로 이익지표 설계에 대한 상황요인 분석을 실시하였다.

본 연구 결과를 종합 요약하면 다음과 같다.

첫째, 대체가격 설정방법과 본부비·공통부문비 배부방법에 대한 문헌연구 결과 사업부 업적평가 척도가 갖추어야 할 기본적 특성들을 동시에 모두 충족할 수 있는 대체가격이나 배부방법을 제시하는 모델은 아직 제시되고 있지 못한 실정이며 이를 해결하기 위한 시도로서 대체가격제도 또는 배부제도 그 자체만을 가지고 문제에 접근하는 대신 대체가격 또는 배부제도에다 보조금(또는 세금)제도 등을 결합한 자원배분 메카니즘(수정된 대체가격설정 메카니즘 또는 Groves 메카니즘)이 대안으로 제안되고 있다. 그러나 이 대안도 실무상 적용에는 해당 모델에 투입되는 정보의 산출문제로 그 한계가 있는 것으로 지적되고 있다.

둘째, 실태조사 결과 대체가격 설정방법과 본부비·공통부문비 배부방법에 대하여 지금까지 연구된 이론적 모델의 대부분이 실무에 직접 도입되어 사용되는 예는 드물다는 것이 밝혀졌다. 바람직한 대체가격 설정방법으로 제시되는 한계원가개념, 기회원가개념, 보조금제도와 결합된 대체가격 메카니즘제도 등이 실무에 구체적으로 반영되어 있는 사례를 찾아보기 어려웠으며, 본부비·공통부문비 배부에 있어서도 이론상 제시되고 있는 원가절감기대액(Morarity model), 기대한계원가발생액에 따른 배부개념(Shapley Value), Groves메카니즘을 적용한 배부개념들 역시 실무에서 찾아보기 어려웠다.

셋째, 사업부 업적평가척도가 갖추어야 할 기본적 특성을 동시에 충족하기 위한 실무의 노력을 살펴보면, 대체로 내부대체를 처리하기 위하여는 내부대체 가격제도만을 사용하고, 공통비 배부문제를 해결하기 위하여는 공통비배부방법에만 의존하고 있으며 보조금(세금)제도 등 타자원배부방법과 결합된 다소 복잡한 방법은 찾아보기 어려웠다. 그러나 상황요인 분석결과에 의하면 실무에서는 조직의 상황에 따라 사업부 업적평가척도의 사용목적과 그 정보의 특

성을 trade-off하고 있는것으로 나타났다. 즉 사업부의 환경, 조직구조 사업부관리자의 권한 내지 재량권, 타업적측정시스템의 보유등 사업부 환경요인을 고려하여 그 환경이 우선적으로 요구하는 사업부 업적평가척도의 사용목적 한가지(자율성 또는 목표일치성)를 선택하여 이를 중점적으로 충족시킬 수 있는 정보특성을 지닌 복잡하지 않은 모델을 채택 운영하고 있다고 설명된다.

이상의 연구 결과를 살펴 볼때, 분권화된 기업의 조직부문별 업적평가척도개발에 관한 기본적인 지침 내지 기준을 다음과 같이 개략적으로 제시할 수 있다고 본다.

첫째, 먼저 사업부 업적측정치 사용목적을 구체적으로 설정하고 그로부터 사업부 업적측정치가 갖추어야 할 정보의 특성을 유도한다.

둘째, 위의 사업부 업적측정치의 특성을 동시에 충족시킬 수 있는 대체가격제도 또는 공통비배부제도를 모색한다.

셋째, 대체가격제도 또는 공통비배부제도만에 의하여 위의 특성을 동시에 충족시키기 어려운 경우에는 다른 자원배부제도와 결합된 수정된 자원배분모델을 고안하거나,

넷째, 조직의 상황에 비추어 볼때 가장 우선적으로 요구되는 업적측정치 사용목적 또는 특성을 한가지 선택하여 이를 충족할 수 있는 그리고 실제 적용이 용이한 간단한 대체가격 제도나 공통비 배부방법을 채택 실시한다.

본 연구는 업적평가척도측정과 관련하여 주로 대체가격 설정방법과 본부비·공통비 배부방법에 대하여서만 다루었지만 좀 더 종합적이고 유용한 결과를 얻기위하여는 사내이자제도, 투자수익율에 의한 사업부 관리제도등에 관하여 추가적인 장래 연구가 기대되며 아울러 이러한 업적평가척도의 측정 개발 뿐만이 아니라 이와 결합되어 실시되는 보상제도에 관한 조사도 함께 수행되어야 할 것이라고 생각된다.

부 록

설문(일부 발췌 요약분) 및 변수 조작 내용

(1) 대체가격제도 및 본부비·공동부문비 배부제도 채택요인 분석

① 피설명변수 및 조작 지표

대체가격제도 채택여부와 본부비·공동부문비 배부제도 채택여부 변수

② 설명변수 및 조작 지표

(i) 환경에의 대응전략

환경에의 대응전략요인으로서는 성장전략(STATEGY)과 다각화전략(DIVERS)의 두가지 지표를 아래와 같이 설문을 통하여 측정하였다.

(설문) 귀사는 어떠한 성장전략을 통하여 기업의 규모를 확대하여 왔다고 생각하십니까?

1. 단일제품 또는 동종제품군의 전문화 및 확대전략
2. 생산, 기술, 시장 면에서 서로 관련된 제품군으로의 다각화 전략
3. 생산, 기술, 시장 면에서 서로 관련되지 않은 제품군으로의 다각화전략
4. 혼합전략(혼합된 전략 모두 열거바람 :)

(설문) 귀사가 부분적 또는 전적으로 다각화를 통하여 성장하였거나 현재 성장하고 있다면

주로 어떠한 형태의 다각화방식에 의존하고 있다고 생각하십니까?

1. 수직형 다각화
2. 수평형 다각화
3. 분기형 다각화
4. 수렴형 다각화
5. 대각선형 다각화
6. 집성형 다각화
7. 혼합형태(혼합방식 열거바람 :)

(ii) 조직 구조

조직구조변수는 사업부의 수(DIV-NO), 사업부제의 심화정도(DIV-MIX), 사업부제의 도

입기간(MATURE), 라인직능에 관한 독립성(AUTONO), 스태직능에 관한 독립성(STF-AUTO)의 5가지 지표로서 측정하였다.

사업부제의 심화정도는 5점 Likert척도에 의해 다음과 같이 설문을 통하여 측정하였다.

(설문) 귀사에 있어 사업부제의 채택상황은 집권적 관리방식인 직능별 조직과 비교하여 어느 정도입니까? 해당되는 숫자에 체크하여 주십시오.

사업부제는 전혀 예외	직능제가 주	직능제가 반 사업부제가 반	사업부제가 주	본사기구이외 전부사업부제
-------------	--------	----------------	---------	---------------

라인능력에 관한 독립성은 생산직능과 판매직능에 관한 독립성으로서 다음과 같이 단순평균하여 구하였다.

라인능력에 관한 독립성

$$= 1/3 \text{ [공통제조부문의 비의존성 + 사업부간 비대체비율 + 공통판매부문의 비의존성]}$$

$$= \frac{1}{3} \left[\left(1 - \frac{\text{공통제조부문의 총제조원가}}{\text{회사총제조원가}} \right) + \left(1 - \frac{\text{대체제품의 총제조원가}}{\text{회사총제조원가}} \right) + \left(1 - \frac{\text{공통판매부문의 총매출액}}{\text{회사총매출액}} \right) \right]$$

스태직능에 관한 독립성은 본부 서비스 직능 중 사업부차원에서 보유하고 있다고 판단되는 경리, 정보처리, 마케팅, 광고, 인사노무, 생산기술등 6가지 직능의 독립성 정도를 단순평균하여 다음과 같이 측정하였다.

$$\text{스태직능에 관한 독립성} = \frac{1}{6} \text{ [6가지 직능의 독립성의 한계]}$$

각 직능의 독립성 = 사업부 차원에서 각 직능과 관련하여 비용이 발생하는 경우, 그 비용이 그 직능과 관련하여 전사적으로 발생하는 비용중에서 접하는 비율

(iii) 사업부의 권한

이 변수는 전략적의사결정권(S-DECISN)과 업무적의사결정권(O-DECISN)의 두가지 지표를 5점 Likert척도를 사용하여 다음과 같이 설문함으로써 측정하였다.

(설문) 귀사의 주된 사업부는 사업부의 주요한 전략적 또는 업무적 의사결정에 있어 어느 정도의 영향력을 행사하고 있습니까? 해당되는 주요한 사업부에 대하여 그 정도를 표시하는 번호를 아래에서 골라 아래표의 의사결정사항별로 기입하여 주십시오.

1. 사업부간의 조정이 극도로 필요함으로 의사결정에 대한 사업부의 자립성 내지 영향력은 거의 인정되지 않고 있다.
2. 사업부간의 조정이 꽤 필요함으로 영향력 행사가 상당히 제한되어 있다.
3. 사업부간의 조정이 필요하지만 영향력 행사가 꽤 인정되어 있다.
4. 사업부간의 조정이 좀 필요하지만 영향력 행사는 상당히 인정되어 있다.
5. 사업부간의 조정이 전혀 불필요함으로 대단한 영향력을 행사하고 있다.

주요 전략적 의사 결정	제품별 사업부	지역별 사업부	고객별 사업부	직능별 사업부	공정별 사업부	기타(부서 명기바람)

전략적 의사결정 항목으로서 ① 사업부의 장단기 경영목표·방침, ② 기존설비확장, 신규 설비투자결정, ③ 시장세분화 및 시장별제품계획, ④ 신제품개발, 추가 폐지결정, ⑤ 신공정개발 계획, ⑥ 배급경로전략, ⑦ 판매촉진전략, ⑧ 광고전략, ⑨ 가격전략을 열거하였고, 업무적 의사결정 항목으로서는 ① 사업부판매예측, ② 사업부이익목표, ③ 사업부의 예산편성 및 통제, ④ 사업부생산계획·판매계획의 조정을 포함하였다. 각 지표는 의사결정사항별 영향력 행사정도를 단순평균하여 측정하였고, 제품별, 지역별, 고객별등으로 복수유형의 사업부를 보유한 회사의 경우에는 각 사업부 유형별 지표를 단순평균하여 측정하였다.

(iv) 이익지표측정 타하위시스템

이 변수는 대체가격결정시스템(TRNSFR), 본부비·공통부문비배부시스템(ALLOCATN), 사내이자부과시스템(INTRST), 투자수익률산정시스템(ROI)의 4가지 지표로서 그 채택 여부(채택=1, 채택=2)가 측정되었다.

(2) 대체가격 설정방법 선택 요인 분석

① 피설명변수 및 조작 지표

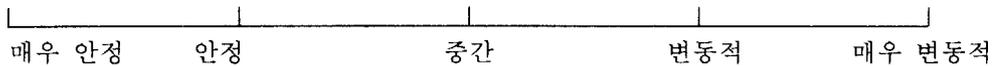
원가기준과 원가에 일정한 이익이 가산된 비원가기준(원가가산기준, 시가기준, 교섭가격)으로 2분하여 분석하였다.

② 설명변수 및 조작 지표

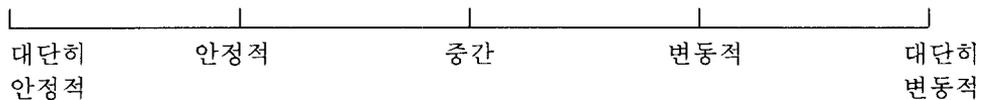
(i) 의사결정환경의 불확실성

이 변수로서는 공급사업부의 조업도변동성(VAR-CAP1), 사외판매시가변동성(VAR-P1), 구입사업부의 조업도변동성(VAR-CAP2), 사외구입시가변동성(VAR-P2)의 네가지를 설정하고 아래와 같이 (5점 Likert척도를 사용)설문을 통하여 측정하였다.

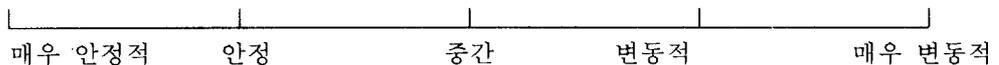
(설문) 예산기간 중에 있어서 당해 공급부문의 조업도 또는 영업량은 얼마나 변동이 심합니까?



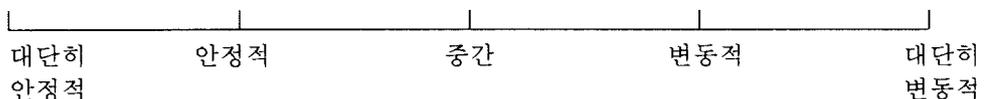
(설문) 대표적 대체제품의 사외판매가 가능한 경우 그 시가의 변동은 어느 정도입니까?



(설문) 예산기간 중에서 주된 구입부문의 조업도 또는 영업량의 변동은 어느 정도입니까?



(설문) 대표적 대체제품의 사외구입이 가능한 경우 그 시가의 변동은 어느 정도입니까?



한(AUTH-P)변수 등 네가지로 세분화하고 아래와 같이 설문하여 측정하였다.

(설문) 대표적 대체제품을 주된 구입부문으로 사내대체할 때 관련부문은 그 대체가격을 설정함에 있어 어느 정도의 영향력을 행사하고 있습니까? 해당되는 정도에 체크하여 주십시오.

관련 부문	전혀 무관	다소 행사	중간 정도	꽤 행사	상당히 행사
-------	-------	-------	-------	------	--------

관련부문 항목으로서 ① 본부 최고경영층, 본부 서비스스텔중 ② 이익계획, 예산담당부서, ③ 구매담당부서, ④ 마케팅담당부서 그리고 사업부서로서는 ⑤ 공급부문의 장, ⑥ 구입부문의 장, ⑦ 이익계획, 예산담당부서, ⑧ 원가계산담당부서, ⑨ 생산, 기술부서를 열거하였고, ⑩ 관련위원회(예산위, 대체가격운영위 등)도 포함하였다.

(설문) 당해 공급부문은 대표적 대체품목의 사외판매에 관하여 어느 정도의 권한을 가지고 있습니까?

1. 무제한 사외판매권을 가지고 있음
2. 일정한 한도내에서 자유로이 사외판매를 할 수 있음.
3. 본부의 허가를 얻어 사외판매가 가능하며 사외판매비율이 정하여져 있다.
4. 본부의 허가를 얻어 사외판매가 가능하지만 예외적 임.
5. 전혀 사외판매권한이 없음.

(설문) 주된 구입부문은 대표적 대체제품의 사외구입에 대하여 어느 정도의 권한을 가지고 있습니까?

1. 무제한 사외구입권을 가지고 있음
2. 일정한 한도내에서 자유로이 사외구입를 할 수 있음.
3. 본부의 허가를 얻어 사외구입하며 사외구입비율이 정하여져 있다.
4. 본부의 허가를 얻어 사외구입할 수 있지만 예외적 임.
5. 전혀 사외구입권한이 없음.

(v) 대체제품의 시가의 존재여부

대표적 대체제품의 사외판매가능성(TSOUT)과 사외구입가능성(TBOUT)으로 측정하였다.

참 고 문 헌

〈국내 문헌〉

1. 金景模, 최적의사결정을 위한 공통원가배분메커니즘에 관한 연구 - 정보불균형하의 분권화 기업을 중심으로, 고려대학교대학원, 박사학위논문(1988).
2. 宋基新, “공정한 업적평가를 위한 유인일치 대체가격 결정모형,” 회계학연구, 제 9호, 한국회계학회(1989), pp. 287-310.
3. Shin, J. Y., “Transfer Pricing : Incentive Compatibility and Decentralization,” *Journal of Management*, Vol. 29, Korea University(1986), pp. 203-211.
4. _____, “An Approach to the Design of Managerial Accounting Information System,” *Journal of Management*, Vol. 31, Korea University(1988), pp. 239-243.
5. 이대선, “진실보고를 유인하는 공통원가 배분방법 - 고정비가 단위당 변동비와 상반관계를 갖는 경우,” 경영학연구, 제 18권 2호, 한국경영학회(1989), pp. 403-428.

〈외국문헌〉

1. 谷武幸, 事業部業績管理會計の基礎, 國元書房(1983).
2. 谷武幸, 事業部業績の測定と管理, 稅務管理協會(1987).
3. 門田 安弘, 振替價格と利益配分の基礎, 同門館(1989).
4. Abdel-Khalik, A. R. and E. J. Lusk, “Transfer Pricing - A Synthesis,” *The Accounting Review* (January 1974), pp. 8-23.
5. Ayres, F. L., “Models of Coalition Formation, Reward Allocation and Accounting Cost Allocations : A Review and Synthesis,” *Journal of Accounting Literature* (Spring 1985), pp. 1-31.
6. Baumol, W. J. and T. Fabian, “Decomposition, Pricing for Decentralization and External Economies,” *Management Science* (September 1964), pp. 1-13.
7. Benke, R. L. and J. D. Edwards, *Transfer Pricing: Techniques and Uses* (New

- York : National Association of Accountants, 1980).
8. Biddle, G. C. and R. Steinberg, "Allocation of Joint and Common Cost," *Journal of Accounting Literature*, Vol. 3(Spring 1984), pp. 1-45.
 9. Eccles, R. G., "Control with Fairness in Transfer Pricing," *Harvard Business Review* (November-December 1983), pp. 149-161.
 10. Fremgen, J. and S. Liao, *The Allocation of Corporate Indirect Costs* (New York, NY : National Association of Accountants, 1981).
 11. Galbraith, J. R., Organization Design : An Information Processing View, in Lorsch, J. W., and P. R. Lawrence(ed), *Organization Planning: Cases and Concepts*, (Homewood, Ill. : Richard D. Irwin, 1972).
 12. Gangolly, J., "On Joint Cost Allocation : Independent Cost Proportional Scheme (ICPS) and Its Properties," *Journal of Accounting Research* (Autumn 1981), pp. 299-312.
 13. Grabski, S. V., "Transfer Pricing in Complex Organizations : A Review and Integration of Recent Empirical and Analytical Research," *Journal of Accounting Literature*, Vol. 4(Spring 1985), pp. 33-75.
 14. Groves, T., "Incentives in Teams," *Econometrica* XLI (July 1973), pp. 617-631.
 15. _____, and M. Leob, "Incentives in a Divisionalized Firm," *Management Science* XXV(March 1979), pp. 221-230.
 16. Hirshleifer, J., "On the Economics of Transfer Pricing," *Journal of Business* (July 1956), pp. 172-184.
 17. _____, "Economics of the Divisionalized Firm," *Journal of Business*, (April 1957), pp. 96-108.
 18. Jensen, D., "A Class of Mutually Satisfactory Allocations," *The Accounting Review* (October 1977), pp.842-856.
 19. Kaplan, R. S., and G. Thompson, "Overhead Allocation via Mathematical Programming Models," *The Accounting Review* (April 1971), pp. 352-364.
 20. Lawrence, P. R. and J. W. Lorsch, *Organization and Environment* (Homewood, IL : Richard D. Irwin, 1967).

21. Marshak, G. and R. Radner, *Economic Theory Teams*, (Yale University Press, 1972).
22. Moriarity, S., "Another Approach to Allocating Joint Costs," *The Accounting Review* (October 1975), pp. 791-795.
23. Onsi, M., "A Transfer Pricing System Based on Opportunity Cost," *The Accounting Review* (July 1970), pp. 535-543.
24. Ronnen, J. and G. Mckinney, III, "Transfer Pricing for Divisional Autonomy," *Jouranal of Accounting Research* (Spring 1970), pp. 99-113.
25. Roth, A. and R. Verrecchia, "The Shapley Value as Applied to Cost Allocation : A Reinterpretation," *Journal of Accounting Research* 17 (Spring 1979), pp. 295-302.
26. Ruefli, T. W., "A Generalized Decomposition Model," *Management Science*, Vol. 18, No. 8(April 1971), pp. B505-B518.
27. Shapley, L., "A Value for N-Person Games," in *Contributions to the Theory of Games*, ed. by H. W. Kuhn and A. W. Tucker (Princeton University Press, 1953), pp. 307-317.
28. Shubik, M., "Incentives, Decentralized Control and the Assignment of Joint Costs and Internal Pricing," *Management Sciences* (April 1962), pp. 325-343.
29. Tang R. Y. W., C. J. Walter, and R. H. Raymond, "Transfer Pricing - Japanese vs. American Style," *Management Accounting* (NAA) (January 1979), pp. 12-16.
30. Thomas, A. L., "The Allocation Problem in Financial Accounting," *Studies in Accounting Research* No. 3 (American Accounting Association, 1969).
31. _____, "The Allocation Problem : Part Two," *Studies in Accounting Research* No. 9 (American Accounting Association, 1974).
32. Vancil, R. F., *Decentralization : Ambiguity by Design* (Honewood Ill : Dow Jones-Irwin, 1979).
33. Watson, D. J. H. and J. V. Baumler, "Transfer Pricing : A Behavioral Context," *The Accounting Review* (July 1975), pp. 466-474.

