

多部門企業의 部門別報告에 관한 研究

—費用測定問題를 中心으로—

鄭 明 煥*

<目 次>	
I. 序 論	1. 部門別報告의 意義
II. 內部報告目的	2. 報告部門의 決定
1. 部門化와 部門統制시스템	3. 部門費用의 測定
2. 部門費用의 測定	IV. 結 論
III. 外部報告目的	

I. 序 論

現代企業의 特徵이라면 그 規模의 巨大化, 營業內容의 多岐化, 地域的 擴大 등을 들 수 있다.

우리 나라의 경우를 보더라도 70年代의 高度經濟成長에 따른 企業의 規模擴大는 括目할만한 것이어서, 代表的 企業그룹별로 系列企業의 數는 <표·1>에서 보는바와 같고, 특히 個別企業별로 보더라도 그 營業內容이 결코 단순하지 않고 多角化하고 있음을 <표·2>를 통하여 알 수 있다.

이러한 傾向은 經營內容의 複雜化를 가져 오고, 따라서 內部的으로는 合理的 意思決定에 있어 어려움을 초래하며, 外部利害關係者에게는 精確한 企業情報의 파악을 어렵게 한다.

예컨대, 같은 建設業이라 하더라도 海外建設에 큰 비중을 둔 三換企業과 國內建設에 비교적 많은 비중을 둔 三星綜合建設은 상황을 다르게 보아야 할 것이고, 景氣 흐름이나 當該企業을 展望하기 위해서는 業種(製品)別, 地域別, 顧客別 등의 情報을 必要로 하게 된다.

* 釜山産業大學 會計學科 專任講師

〈표·1〉

그룹별 계열기업 수

(82. 1. 1. 현재)

그 룹		계 열 기 업 수	그 룹		계 열 기 업 수
현 대		21	벽 산		8
러 키		20	금 호		9
삼 성		24	선 경		13
대 우		26	코 오 통		15
쌍 용		15	두 산		14
효 성		24	동 아		15
국 제		20	대 한 전 선		15
한 국 화 약		16	삼 화		12
롯데		18	대 림		10
한 진		12	미 원		11

자료: 毎日經濟新聞(1982. 1. 1.)

〈표·2〉

기업별 주요제품 비율

(81. 상반기, 발취)

기 업	주 요 제 품 비 율 (%)		
삼 미 사	해 운 (54.6)	금 속 (31.9)	목 재 (12.9)
삼 성 물 산	중공업 (54.2)	경공업 (22.9)	섬 유 (22.2)
협 진 양 행	봉제품 (77.0)	전자제품 (18.0)	
국 제 상 사	신발류 (30.0)	봉제잡화 (60.0)	
선 경	원 유 (61.9)	섬 유 (15.3)	일반제품 (18.9)
삼 양 사	설 탕 (54.9)	폴리에스터 (37.6)	
서 울 미 원	미 원 (68.6)	유기질비료 (7.3)	사 료 (10.7)
삼 환 기 업	국내건설 (12.0)	해외건설 (80.4)	
태 평 양 건 설	" (14.0)	" (81.0)	
진 흥 기 업	" (7.8)	" (92.2)	
삼성 종합 건설	" (58.9)	" (40.2)	
대 한 통 운	육 운 (77.7)	해 운 (13.2)	
대 한 항 공	여 객 (25.7)	화 물 (68.5)	

자료: 三寶證券(株), '81年 上場會社情報

따라서 이러한 特徵은 企業으로 하여금 그 目的達成을 위해 資源을 效率的으로 調達·運用케 하고자 分權的 財務統制시스템의 도입을 要求하게 되었고, 다른 한 편으로는 外部利害關係者の 보다 精確한 企業情報要求에 부응한 部門別 財務報告의 問題가 등장하게 되었다.

會計관 情報利用者가 事情에 精通한 判斷이나 意思決定을 할 수 있도록 經濟的 情報를 識別(identifying)·測定(measurng)·傳達(communicating)하는 過程¹⁾으로서 하나의 情報시스템이므로 經營者가 業績評價나 意思決定을 함에 있어 意味

1) AAA, A Statement of Basic Accounting Theory, 1966, p.1.

있는 情報을 제공하고, 外部利害關係者가 企業에 關係 보다 精確한 實體를 파악할 수 있도록 情報을 제공하는 것은 會計의 任務라 하겠다.

內部報告目的을 위한 管理會計의 立場에서 部門(division)會計란 責任會計(responsibility accounting)²⁾의 思考의 도입에 의한 責任單位를 중심으로한 會計問題를 말하는 것이며, 外部報告目的을 위한 財務會計의 立場에서 部門(segment)會計란 外部利害關係者에게 企業의 總體的 收益力을 地域別·顧客別·業種別 등으로 分離하여 보다 完全한 정보내용을 알리는 주로 公示(disclosure)上的 問題를 말한다. 部門의 意味는 理想的으로는 兩目的에 一致하는 것이나 目的에 따라 다를 수 있음에 留意해야 할 것이다.

部門會計에서는 部門間的 相互依存性(interdependence)³⁾ 문제로 인하여 部門의 收益이나 費用測定에 있어 여러가지 問題가 發生한다. 따라서 本稿는 우리나라 企業界가 部門會計를 要求할 만큼 擴大 및 多角化되어 있는 實情에 비추어 部門報告問題를 특히 部門費用의 測定과 관련한 問題를 중심으로 고찰하고, 報告의 目的과 結果시켜 최선의 案을 찾고자하는 試圖이다.

II. 內部報告目的

1. 部門化와 部門統制시스템

經營規模가 擴大될수록 經營管理內容은 複雜하게 되는데, 이런 경우 最高經營者는 管理의 效率性提高를 위해 組織을 分權化하게 된다. 여기서 分權化란 絕對的 意味로서 어떤 組織이 分權化되었다든가 分權化되지 않았다고 파악하는 것이 아니라 相對的 개념으로서 파악하여야 하는 바, 즉 組織내에서 許容된 意思決定의 自律性程度(degree of freedom)의 問題⁴⁾인 것이다.

이러한 分權化는 특히 意思決定이나 프로젝트의 수행에 組織構成員의 광범한 참여를 가능하게 하는 利點⁵⁾을 가지게 되며, 現代的 意味에서 部門化된 기업 즉 多

2) Responsibility accounting is a system of accounting tailored to an organization so that costs are accumulated and reported by levels of responsibility within the organization. [Herbert J. Weiser, "Accounting Function and Motivation," *MSU Business Topics*, winter 1968, Vol. 16, No. 1, p. 32.]

3) James D. Thompson에 의하면 상호의존성은 다음 세가지로 類型化됨. 1. pooled interdependence, 2. sequential interdependence, 3. reciprocal interdependence [*Organizations in Action* (N.Y. : McGraw-Hill Book Company, 1967), pp. 54~55.]

4) Alfred Rappaport, "Divisional Cost Analysis," *Handbook of Cost Accounting*, edited by Davidson, S., Weil, R.L. (N.Y. : McGraw-Hill, Inc., 1978), p. 22-2.

5) Herbert G. Hicks, C. Ray Gullett, *The Management of Organizations*, 3rd ed. (N. Y. : McGraw-Hill, Inc., 1976), p. 331.

部門企業(multidivisional firm)은 변화하는 外部環境에 대처하고, 계속적으로 발생하는 內部的 모순과 업무상 차질을 처리함으로써 계속 維持・發展하고자 하는 複雑 適應시스템⁶⁾으로 특징지을 수 있을 것이다.

分權化(decentralization)와 部門化(divisionalization)는 종종 混用되고 있으나 Solomons 教授에 의하면 分權化의 本質은 意思決定權限의 委任(the devolution of authority to make decisions)에 있으며, 部門化란 利益責任(profit responsibility)이 위임되는 分權化⁷⁾를 말하고 Rappaport 教授도 部門化(divisionalization)는 一般的 現象인 分權化(decentralization)의 특수한 경우로서 利益責任이 부여된 것⁸⁾이라고 말하고 있다.

여기에서 部門(division)이란 그 營業의 收益性(profitability)에 대하여 완전히 責任을 지고 일반적으로 獨自的 市場을 가지는 한 事業單位로서 기업의 한 部分일 수도 있고 獨立된 企業實體로서 파악될 수도 있다고 본다.

한편 企業의 部門化에 따라 각 部門의 獨自的 意思決定이 全社的 目標達成에 逆機能的 役割을 할 危險性이 내포되어 있다. 만일 統制의 결여(loss of control)가 생길 경우 組織 그 自體의 存續을 위협하고 目標達成이 어렵게 되는 結果를 가져오므로 分權化의 高度化는 統制시스템의 效率的 運用이 必要하게 된다. 그러므로 多部門企業에 있어서의 部門統制시스템은 全社的 經營統制시스템의 핵심적 부분이고, 企業의 目的追求를 위해 資源이 效率的으로(effectively and efficiently) 획득・사용되게 設定되어야 함에 있어 會計情報가 이러한 部門統制시스템의 統合部分이 되는 것이다.

部門統制시스템을 設定함에 있어서의 留意해야만 할 점은⁹⁾, 첫째 費用・效益思考(cost-benefit philosophy)에 의한 判斷이고, 다음은 모티베이션(motivation)의 問題를 고려하여 판단하는 것이다.

費用・效益思考란 한 시스템을 변경하는 경우에 追加적으로 기대되는 效益(benefits)이 추가적으로 기대되는 費用(costs)을 超過해야만 한다는 思考¹⁰⁾이며, 모티베이션은 하나의 선택된 目標을 받아들이고(goal congruence), 그 目標의 達成을

6) Jay W. Lorsch, Stephen A. Allen ■, *Managing Diversity and Interdependence: An Organizational Study of Multidivisional Firms*(Mass.: Harvard University Press, 1973), p. 6.

7) David Solomons, *Divisional Performance: Measurement and Control*, 7th ed. (Ill.: Richard D. Irwin, Inc., 1973), p. 3.

8) Alfred Rappaport, *op. cit.*, p. 22-2.

9) Charles T. Horngren, *Cost Accounting: A Managerial Emphasis*, 5th ed. (N.J.: Prentice-Hall, Inc., 1982), p. 318, p. 633.

10) *Ibid.*, p. 967.

위해 노력을 경주하는(managerial effort) 熱望¹¹⁾이라 할 수 있다.

이러한 部門統制시스템에 의한 部門會計報告書는 1) 部門經營者로 하여금 全社의 이익에 부합하는 意思決定을 하도록 動機賦與(motivate)하는 것이어야 하고 2) 部門經營者의 業績을 評價하며, 3) 그 部門管轄의 市場成果를 評價하는 것이어야만 할 것이다.

한편, 責任會計(responsibility accounting)의 견지에서 본다면 部門統制시스템은 責任單位(responsibility center)의 設定에 있어 利益責任單位(profit center)를 擇하는 것이 되며¹²⁾, 따라서 상술한 統制的 機能을 部門利益이라는 測定値에 의하여 수행된다고 볼 수 있다. 그러나 이러한 利益의 測定問題가 그렇게 容易한 것은 아니다. 收益測定과 관련한 社內對替價格의 選擇問題¹³⁾, 費用測定에 있어서의 그 範圍나 共通費配分問題 등이 發生하는 것이다. 本稿에서는 특히 費用測定の 面을 考察하여 最適案을 도출하고자 하는 것이다.

2. 部門費用的 測定

內部報告目的의 部門費用的 測定은 一般的으로 다음의 세가지 目的에 따라 행하여진다¹⁴⁾.

- 1) 部門經營者의 未來(ex ante)意思決定에의 指針.
- 2) 最高經營者에 의한 部門經營者의 過去(ex post)業績의 評價
- 3) 最高經營者에 의한 部門自體(the division as a corporate investment)의 過去(expost) 業績의 評價

客觀性보다는 오히려 情報의 有用性에 더욱 重點을 두는 管理會計에 있어 費用(또는 原價)의 測定과 관련한 하나의 중요한 原則은 “다른 目的에는 다른 原價(different costs for different purpose)”라는 것이다. 따라서 部門費用的 測定에 있어서도 각 目的에 따라 별도의 方法이 可能하며, 그것이 오히려 會計情報의 有用性을 더욱 높여주는 結果를 가져온다 하겠다.

(1) 意思決定目的

意思決定이란 未來의 行動方案을 選擇 또는 決定하는 行爲로서 會計分野에서는

11) *Ibid.*, p. 318, p. 972.

12) 責任單位는 그 責任範圍에 따라 原價責任單位(cost center), 利益責任單位(profit center), 投資責任單位(investment center)로 區分되나, 統制를 위한 責任單位는 利益責任單位가 有用하고, 投資責任單位는 利益責任單位와 混用되기도 한다. [鄭明煥, “部門組織의 業績評價에 관한 研究”, 釜山大大學院 碩士學位論文, 1980, pp. 19~29. 參照]

13) 社內對替價格選擇問題에 대하여는 다음 論文 參照. [鄭明煥, “社內對替價格決定에 관한 研究”, 釜山産業大 論文集, 第2輯, 1981].

14) Alfred Rappaport, *op. cit.*, p. 22-7.

주로 新製品價格決定, 施設代替, 注文量選擇, 遊休施設利用 등의 문제와 관련된다.

意思決定目的에 利用되는 會計情報로서의 費用概念은 當該意思決定과 關聯性(relevance)이 있는 費用이 되어야 한다¹⁵⁾. 이러한 關聯費用(또는 原價)의 測定에는 差額原價(differential costs), 機會原價(opportunity costs), 附加原價(imputed costs), 埋沒原價(sunk costs) 등의 特殊原價概念이 도입된다.

關聯費用이란 意思決定에 따라 영향을 받는 費用이라 할 수 있다. 예컨대 部門의 조업량결정이라는 意思決定의 問題를 생각한다면 操業量變化에 따라 費用이 어떻게 變하느냐하는 것이 그 基準이 되므로 變動費・固定費分類과 같이 行態別(behavioral) 費用分類가 중요하게 된다. 따라서 同意思決定에 關聯性을 가지는 利益概念은 貢獻利益(contribution margin)이 된다. 특히 部門의 意思決定者가 特定市場이나 特定製品과 관계되는 것이라면 可能的 限 당해 시장 또는 제품별로 費用을 세분하고 貢獻利益을 測定해 보는 것이 有用하다.

變動費의 경우 각 部門別, 그리고 部門內 市場이나 製品別로 追跡可能(traceable)하고 部門意思決定과 關聯性을 가진다. 반면 固定費는 短期的 意思決定의 경우에는 非關聯費用이고, 특히 그것이 本部費의 形態로 發生할 경우, 當該意思決定과의 關聯性여부에 따라 配分與否를 결정하여야만 한다.

意思決定이란 特殊原價調査의 形態이므로 일률적으로 損益計算書 등의 形態로意味있는 費用이나 利益으로 나타낼 수 없다 하겠으나, 最少限 貢獻利益의 개념에서 시작하여야 할 것이므로 그에 有用한 損益計算書形式은 <표·3>과 같이 提示할 수 있다.

貢獻利益에 의한 意思決定을 함에 있어서 특히 1) 利益效果를 測定하기 위해 貢
 獻利益에 대한 計算書 附屬 資料 表 1

獻利益法을 이용할 때는 現行生産能力을 고려할 必要가 있고¹⁶⁾, 2) 여러 製品이 同一한 生産施設을 공동으로 이용하고, 그 施設能力껏 생산하고 있을 때 製品配合의 문제를 동시에 고려하여야 함에¹⁷⁾ 주의하여야 한다.

(2) 業績評價目的

業績評價問題에 있어서는 우선 部門經營者의 業績(the performance of the division manager)과 部門自體의 業績(the performance of the division as an investment)을 區別해야 한다. 部門經營者의 業績은 部門經營者에 대한 統制目的 및 動機賦與目的에 有效하며, 부문경영자가 追求하기로 기대하고 있는 목표에 대한 적절한 心理的 強化(psychological reinforcement)¹⁸⁾를 제공하여야 하는 것으로, 그의 管理可能業績(controllable performance)기준에 의해 평가되고, 部門自體의 業績은 部門에 대한 新投資와 既存投資의 回收 등 全社的 意思決定에 有效하며 部門自體에 投下된 모든 資本의 收益性에 의해 評價된다.

業績評價와 관련하여 費用을 把握함에 있어 가장 중요한 점은 部門經營者의 業績評價를 위한 主基準은 管理可能性(controllability)이고, 部門自體의 業績評價를 위한 主基準은 追跡可能性(traceability)이라는 점이다¹⁹⁾. 특히 管理可能費를 파악하는 의미는 管理權없는 責任도 있어서는 안된다(There should be no responsibility without control.)²⁰⁾는 思考에 따른 것이다. 이러한 兩要因을 기초로 費用을 分類하면 <표·4>와 같이 圖示할 수 있다.

<표·4>

業績評價를 위한 費用分類

	관리가능여부	관 리 가 능 비 (controllable costs)	관 리 불 능 비 (nontraceable costs)
추적가능여부			
추적가능비 (traceable costs)		A	C
추적불능비 (nontraceable costs)		B	D

16) 만일 豫想하는 生産量增加가 現存 生産能力으로 수용 가능하다면 완전히 만족할 수 있지만, 이미, 그 部門이 최고의 生産能力水準에서 조업하고 있다면, 생산량증가는 必然的으로 施設増大를 要求하게 된다. 이러한 狀況에서는 貢獻利益은 물론, 固定費 要素도 考慮해야 하는 것이다.

17) 이러한 狀況下에서 가장 높은 貢獻利益을 나타내는 製品의 需要를 만족시키고, 다음 製品의 生産을 決定하는 것은, 最適이 아닌 次善의 結果를 가져올 수 있다는 것이다. 이러한 경우 製品配合의 問題는 LP 등 OR 技法에 의해 解決可能하다.

18) Robert W. Scapens, J. Timothy Sale, "Performance Measurement and Formal Capital Expenditure Controls in Divisionalised Companies," *Journal of Business Finance & Accounting*, Vol. 8, No. 3, 1981, p. 391.

19) Alfred Rappapert, *op. cit.*, p. 22-10.

20) Charles T. Horngren, *op. cit.*, p. 147.

논의의 편의상 分類된 各 類型을 A, B, C, D 로 表示하였다.

- A : 管理可能 · 追跡可能費.
- B : 管理可能 · 追跡不能費.
- C : 管理不能 · 追跡可能費.
- D : 管理不能 · 追跡不能費.

部門經營者の 業績評價를 위해서는 當該部門經營者가 管理可能한 費用만 부담하여야 한다. 그런데 A類型的 費用은 直接賦課可能하여 문제가 없으나, B類型的 費用은 거의 없으나 그 發生餘地를 생각하지 않을 수 없으며 費用形態別로 最大限 合理的인 基準에 따라 配分하여야 할 것이다.

部門自體의 業績評價를 위해서는 가능한 限 모든 費用을 각 部門에 配分한다는 것이 一般的인 意見이다. 따라서 管理可能性은 문제가 되지 않으며 追跡可能한 費用(A, C類型)은 當該部門에 直接賦課하고 追跡不能한 費用(B, D類型)은 妥當한 基準을 찾아 部門別로 配分하는 問題가 發生한다.

(개) 管理可能費의 파악

어떤 費用에 대하여 管理可能하다는 것은 어떤 意味인가 우선 여러 學者의 意見을 보면 다음과 같다.

1) Charles T. Horngren²¹⁾

- ① 特定 時間範圍에서,
- ② 特定 經營者에 의해 확실히 영향을 받는 費用.

2) Ronald M. Copeland & Paul E. Dascher²²⁾

- ① 適切한 期間을 고려하여,
- ② 經營者の 任意에 따라 費用發生額이 달라질 수 있고,
- ③ 當該費用에 대한 責任을 지는 經營者를 認知할 수 있는 비용.

3) Robert N. Anthony & James S. Reece²³⁾

- ① 特定責任單位와 關聯을 가지고,
- ② 당해 責任單位 經營者の 행위에 의해 相當한 영향을 받는 費用.

以上の 諸見解를 볼 때 管理可能費란 ① 특정 責任單位와 관련하여 發生하며 ② 適正한 期間에 있어 ③ 당해 責任單位의 經營者の 행위에 相當한(significant) 영

21) Ibid., p. 147.

22) Ronald M. Copeland, Paul E. Dascher, *Managerial Accounting*, 2nd ed. (N.Y. : John Wiley & Sons, Inc., 1978), p. 324.

23) Robert N. Anthony, James S. Reece, *Accounting : Text and Cases*, 6th ed. (Ill. : Richard D. Irwin, Inc., 1979), p. 767.

향을 받는 費用이라 할 수 있다.

특정 責任單位와 관련을 갖는다는 것은 費用 그 本質的 性質에 따른 파악이 아니고, 特定責任單位와 관련하여 파악 해야 한다는 意味이다. 즉 어떠한 費用에 대하여도 組織上에서 그 費用에 영향을 끼치는 行爲를 할 수 있는 組織單位와 組織構成員이 存在하는 바, 全社의 입장에서 보면 모든 費用이 管理可能費가 될 것이고, 部門의 입장에서 보면 部門經營者의 行爲決定에 따라 發生額이 달라질 수 있는 費用이 있을 것이다. 그러므로 管理可能費의 파악에 있어서는 일반적으로 어떤 費用이 管理可能하냐는 것이 아니라, 特定責任單位에서 어떤 費用이 管理可能하냐는 문제가 핵심이 된다.

適正한 期間으로 파악해야 한다는 意味는 어떤 비용이든 期間이 충분하게 長期라면 管理可能費가 되며, 短期일수록 관리가능성이 희박해지므로 積정한 기간(보통 一會計年度)을 對象으로 해야함에 留意할 必要가 있는 것이다.

한편, 관리가능비의 파악에 있어 完全한(complete) 영향이 아닌 相當한(significant) 영향을 말하는 것은 일개인이 특정 비용의 發生에 관한 모든 요소에 대하여 完全한 管理를 하는 것은 극히 드물기 때문이다. 예컨대 한 部門의 勞務費를 보자. 賃率은 人事部나 勞動組合과의 協約에 의해 決定될 것이고, 製品單位當 勞動時間은 IE 部, 操業量은 販賣部 등에 의해 결정된다고 볼 수 있다. 그러나 當該 部門의 經營者는 遊休時間, 作業速度나 能率, 勞動節約型 施設設置 등에 관한 管理權을 가짐으로써 相當한(significant) 영향을 끼치게 된다. 따라서 그러한 勞務費에 대하여는 당해 部門經營者의 管理可能費가 되는 것이다.

흔히 管理可能費(controllable costs), 直接費(direct costs), 變動費(variable costs)가 概念上 混同되는 경우가 있다. 그런데 管理可能費는 統制目的을 위한 區分이고, 直接費는 製品의 原價計算目的을 위한 區分이며, 變動費는 計劃目的을 위한 區分이므로²⁴⁾, 비로 그 概念上 상당한 重複도 있지만 差異點이 存在하므로 그 區分이 달라질 수 있음을 認識할 必要가 있다. 工場機械部門(machinery depart-

原 價 區 分	管理可能費	直 接 費	變 動 費
直 接 材 料 費	○	○	○
職 長 給 與	×	○	×
動 力 費(配分費用)	×	×	○
修繕費(職長에의 要請)	○	×	×
組 立 部 門 勞務費	×	×	×

24) Ronald M. Copeland, Paul E. Dascher, *op. cit.*, p. 324.

ment)의 發生費用을 例로 그 差異를 具體的으로 보면 아래와 같다.

上記 圖表에서 보면 어떤 費用은 重複되지만 어떤 비용은 그렇지 않다.

이렇게 管理可能費의 파악은 결코 쉬운 일이 아니나, 部門經營者들은 責任을 回避하기 위하여 實際보다 더 많이 管理不能費를 주장하는 傾向이 있으므로 주의 깊은 檢討가 必要하다.

한편, 管理可能性은 經營統制시스템과 關連하여 파악되므로 經營統制시스템을 變경시킴으로써 管理不能費를 管理可能費로 轉換할 수 있음은 매우 注意할만 하다. 시스템변경의 方法은 1) 費用割當方法을 「配分」에서 直接的 「賦課」로 變경하거나 2) 意思決定에 대한 責任所在을 變경하는 方法을 쓸 수 있다²⁵⁾.

예컨대 한 工場에서 소비되는 전력을 메타(meter)器 한 대에 의해 측정할 때 각 部門의 實際消費量은 測定不可能하므로 配分(allocation)에 의한 負擔이 불가피하고 따라서 管理不能費가 된다. 그러나 각 部門別 메타器를 설치함으로써 管理可能費로 轉換 가능한 것이다. 또한 修繕部費가 各部門에 일률적인 間接費率로 부담되면 각 부문으로서의 管理不能費이다. 그러나 수선부비가 각 부문에 修繕時間을 기준으로 배분되고 각 부문의 長의 요청에 따라서만이 修繕可能하다면, 管理可能費가 되는 것이다.

(나) 管理不能 部門固定費의 配賦問題

당해 部門에서 使用하는 것이 明確하지만, 部門經營者의 意思決定에 의해 同費用의 發生에 영향을 끼칠 수 없는 固定費, 즉 당해 部門에의 追跡은 可能하나 管理不能한 固定費는 部門經營者의 業績評價를 위한 費用에서는 除外되어야 한다.

예컨대 당해 部門所屬의 施設에 대한 減價償却費, 保險料, 固定資產稅 등의 경우 當該 施設의 취득이나 처분 등에 관하여는 部門經營者에 대체로 裁量權이 賦與되어 있지 않으나 追跡可能性은 있다. 이는 이미 앞에서 論한 바와 같이 部門自體의 業績評價에는 당연히 考慮되어야 한다. 그러나 部門經營者에 대하여는 그에게 委任된 權限內의 業績만에 의하여 評價하여야 하므로, 비록 그가 責任지고 있는 部門에 追跡可能하다 하더라도 그의 權限 밖에 있는 費用의 配分은 오히려 歪曲된 業績評價를 가져오고, 部門經營者의 「모티베이션」에 逆效果를 가져오므로 除外되어야만 하는 것이다.

(대) 本部費의 配賦問題

여기서 本部費란 本部의 全社的 營業活動을 遂行하는데 따른 費用으로서, 部門

25) Robert N. Anthony, James S. Reece, *op. cit.*, p. 769.

經營者에게 管理不能할 뿐만 아니라 追跡可能性도 없는 費用을 말한다. 例를 들면 本部의 研究開發費, 廣告宣傳費, 任員給與 등을 말한다.

물론 本部費는 全社的 立場에서 經營活動을 수행하는데 所要되는 費用으로서 모든 部門의 業績에 공헌한다. 따라서 Anthony 教授 등은 管理不能費를 配分報告했을 때의 利點을 다음과 같이 들고 있다²⁶⁾.

① 最高 經營者들은 部門經營者들이 그러한 費用에 대해서도 관심을 가지기를 원하고, 그러한 관심은 간접적으로나마 더욱 나은 費用統制를 가져오게 할 것이라고 기대를 하게 된다.

② 部門經營者들이 自己責任單位에서 發生하는 費用을 알게되면, 本部를 포함한 他部門이 自己部門의 活動에 대하여 얼마나 힘을 기울이고 있는가 더 잘 알게 된다. 물론 이는 自己部門의 米비함을 알게 되는 逆機能的인 면도 있으나「모티베이션」賦與의 수단이 되는 것이다.

그러나 上記 利點에도 불구하고 配分을 함에는 최소한 1) 合理的 配分基準이 選擇되어야 할 것이고, 2) 本部費의 配賦가 利益管理制度의 一環으로 必要하다는 全部門經營者의 共通된 認識이 必要할 것인바 이러한 問題의 解決은 相當한 연구를 거친 오늘에도 充分한 지지를 얻지 못하고 있는 實情으로 本部費의 完全配分은 懷疑의이라 할 수 밖에 없다. 이것은 管理不能固定費의 配賦問題에서 밝힌 바 論旨와 같다.

以上에서 業績評價目的의 部門費用測定에 있어 주로 管理不能固定費나 本部費의 配賦問題를 중심으로 考察하였다. 利益責任單位를 前提로 할 때 費用의 測定問題는 결국 어떠한 部門利益개념을 選擇하느냐는 問題와 같게 된다.

Anthony 와 Dearden 兩教授는²⁷⁾ 部門의 業績評價에 이용가능한 利益概念으로서 <표·5>의 部門損益計算書에 나타나는 바와 같이 다섯가지로 들고 있다.

貢獻利益概念은 固定費는 部門에서는 거의 管理不可能하다는 전제가 되나 部門經營者로서 管理可能한 固定費도 있을 수 있고 또 部分的으로 管理可能한 고정비도 있으므로 너무 狹小한 이익개념이 된다. 直接部門利益概念은 부문에의 추적가능한 고정비를 差減함으로써 全社費用과 利益에의 貢獻額(contribution to the general overhead and profit of the corporation)을 나타내게 되며 각 部門의 完全한 責任與否에 관계없이 직접 추적 가능한 비용은 모두 부담시키며, 全社費用의 配分問題는 發生하지 않는다. 그러나 이 利益概念도 管理可能固定費를 일부 포

26) *Ibid.*, pp. 770~771.

27) Robert N. Anthony, John Dearden, *Management Control System*, 4th ed. (Ill.: Richard D. Irwin, Inc., 1980), pp. 221~223.

〈丑・5〉

部門損益計算書

項 目	全 社	部 門	
		A	B
賣 出 額	××××	×××	×××
變 動 費	×××	×	×
貢 獻 利 益 ¹⁾	××××	×××	×××
追 跡 可 能 固 定 費	×××	×	×
直 接 部 門 利 益 ²⁾	××××	×××	×××
管理 可能 固定費 (配分)	×××	×××	×××
管理 可能 部門利益 ³⁾	××××	×××	×××
管理不能 固定費 (配分)	×××	×	×
稅 差 減 純 利 益 ⁴⁾	××××	×××	×××
法 人 稅 (配 分)	×××	×	×
純 利 益 ⁵⁾	××××	×××	×××

1) contribution margin

2) direct divisional profit

3) controllable divisional profit

4) income before taxes

5) net income

〈丑・6〉

部門損益計算書

項 目	全 社	部 門	
		A	B
賣 出 額	××××	×××	×××
變 動 費	×××	×	×
貢 獻 利 益	××××	×××	×××
管理 可能 固 定 費	×××	×	×
管理 可能 貢 獻 利 益	××××	×××	×××
管理不能 固 定 費 (配分)	×××	×	×
配 門 貢 獻 利 益	××××	×××	×××
未 配 分 本 部 費	×××		
純 利 益	××××		

합하지 않게 되는 단점을 가지고 있다. 세번째의 管理可能部門利益概念은 全社費用 중 管理可能費는 部門에 配分한다는 것으로 部門經營者의 業績을 評價하는데는 有用한 개념이 될 수 있다. 마지막으로 稅差減前純利益과 純利益은 기타 모든 全社費用을 配分한다는 것으로 全社의 모든 費用이 부담되지 않는 한 利益은 發生할 수 없다는 思考를 심어주는 效果는 기대할 수 있으나, 恣意的인 配分에 의한 管理不能費의 配分은 部門經營者의 反발을 사기가 쉽다.

그러나 部門經營者의 業績評價는 주어진 환경에서 주어진 資源을 가지고 利益을 創出할 수 있는 能力을 평가하는 것이고²⁸⁾, 部門自體의 業績評價는 部門의 營業活動이 당해부문에 投下된 資源을 支援(support)하기에 충분한가에 對한 評價임²⁹⁾ 주의한다면 <표·6>과 같은 部門損益計算書「모델」을 제시할 수 있다.

즉, 部門經營者의 業績評價에 있어 利益測定은 責任領域 즉 管理可能性이 고려되어야만 하기 때문에³⁰⁾ 그가 管理할 수 없는 費用을 부담시키는 것은 得보다 失이 많을 것이므로³¹⁾ 管理可能貢獻利益(contribution controllable by division manager)에 의해야 할 것이다. 그리고 部門自體의 收益性은 가능한한 法人稅 임원급여 등의 部門活動과의 關聯性을 찾기 어려운 특수한 本部費를 제외하고는 모든 費用을 配分한 部門貢獻利益(contribution by division)으로서 그 收益性을 把握해야 할 것이다.

Ⅲ. 外部報告目的

1. 部門別報告의 意義

序論에서 밝힌 바와 같이 現代企業의 高度的 多角化, 地域的 擴散과 conglomerate) 型의 企業이 出現함으로써, 會計情報의 公示內容은 外部情報利用者로 하여금 당해 기업에 대한 의미있는 分析을 하기에는 너무 異質的인 內容의 集合化가 되었다.

따라서 外部報告書도 投資者등 外部情報利用者の 合理的 分析을 促進하기 위해 意味있는 經濟的 分野로 區分化할 必要가 있게 되었다.

그러한 社會的 要請과 더불어 外部情報利用者에 대한 部門別報告는 스웨덴

28) Gordon Shillinglaw, Myron J. Gordon, Joshua Ronen, *Accounting : A Management Approach*, 6th ed. (Ill. : Richard D. Irwin, Inc., 1979), p. 773.

29) *Ibid.*, p. 776.

30) Ronald M. Copeland, Paul E. Dascher, *op. cit.*, p. 364.

31) Harold Bierman, Jr., Thomas R. Dyckman, *Managerial Cost Accounting*, 2nd ed. (N.Y. : Macmillan Publishing Co., Inc., 1976), p. 400.

(Sweden)에서 처음公示되었고, 英國에서는 1967年 會社法(Companies Act)에서 유사한 규정을 두고, 美國에서는 1967年 APB Statement No. 2에서 자발적 公示를 권고했고, 이어서 1969年 SEC에서 이를 要求함으로써 활발히 논의되어 와³²⁾ 1976年 FASB(Financial Accounting Standards Board) Statement No. 14로 公表되기에 이르렀다.

우리 나라에서는 아직 部門別報告에 관한 公式的 規程이 없으므로, 美國內 GAAP(Generally Accepted Accounting Principles)로 인정되고 있는 FASB Sstatement No. 14를 中心으로 部門別 財務報告問題를 살펴보고자 한다.

우선 그 序文을 통해 同 報告書의 公表理由와 그 要求內容을 集約적으로 보면 다음과 같다³³⁾.

In recent years, many business enterprises have broadened the scope of their activities into different industries, foreign countries, and markets. This statement requires that the financial statements of a business enterprise include information about the enterprise's operations in different industries, its foreign operations and export sales, and its major customers. This statement also requires that an enterprise operating predominantly or exclusively in a single industry identify that industry.

企業의 部門別 內容의 外部報告는 內部統制目的과는 달리 그 報告의 有用性에 관한 찬반논의가 활발히 일고 있다. 우선 그 贊成 입장을 보면,

1) 部門情報는 投資者들이 多角化된 企業에 관한 현명한 投資意思決定을 하는데 필요하다.

① 部門間의 成長率이나 危險, 收益性이 다르기 때문에 個別 部門의 賣出額이나 利益은 당해 企業 전체의 利益을 예측하는 데 필요하다.

② 部門報告는 당해 企業에의 投資價値를 평가함에 있어서의 補助資料로 業種의 性質과 구성부분의 상대적 규모를 公示한다.

2) 多角化企業에서 部門報告를 행하지 않으면 非多角化企業 즉 單一品目生産者 등의 競爭者가 公示해야만 하는 정보를 감추기 때문에 非多角化企業이 경쟁상

32) Eldon S. Hendriksen, *Accounting Theory*, 3rd ed. (Ill.: Richard D. Irwin, Inc., 1977), p. 553.

33) FASB, *SFAS No. 14*, "Financial Reporting for Segments of a Business Enterprise," Dec. 1976, par. 1.

불리하게 하는 것을防止한다는 것이고, 반면 반대하는 立場의 主張은 주로 높은 收益을 나타내는 部分은 추가적 競爭者를 낳게하고, 경쟁자들에게 중요한 情報를 제공하게 된다는 것으로 좀더 구체적으로 보면,

- 1) 企業에 대한 충분한 知識과 경쟁적 狀況이나 자본투자의 必要性 등과 같은 중요한 要素에 대한 理解가 없는 投資者들은 部門情報를 意味없이 받아들이거나, 또는 보고된 部門에 대한 잘못된 결론을 내릴지 모른다.
- 2) 추가적 公示는 경쟁업체나 노동조합, 원자재공급자, 정부규제기관 등에 有益하기 때문에 報告하는 企業으로서는 不利할지 모른다.
- 3) 부문에 대한 損失이나 만족스럽지 못한 利益을 보고하는 것은 株主로 하여금 경영자에 대한 失望을 유발하기 때문에 經營者가 企業危險의 부담(바람직하지만 危險이 따르는 事業)을 회피하게 될지 모른다.
- 4) 部門의 選擇이나 原價配分 등 여러가지 會計上의 문제에 있어 企業間에 많은 差異를 나타냄으로써 部門情報의 有用性은 줄어 든다.
- 5) 投資者는 특정 부문이 아닌 全體企業에 投資하고 있으므로 全社의 業績이 만족스러운 限, 어떠한 특정 部門의 業績은 중요하지 않다.
- 6) 部門의 分類, 部門收益이나 費用(특히 共通費)의 配分과 같은 기술적 問題는 해결하기가 그렇게 쉽지 않다는 것이다³⁴⁾.

이러한 찬·반문제는 비록 部門報告뿐만 아니라 公示(disclosure)에 있어 근래 論議되어온 完全公示(full disclosure)와 관련하여 論爭點으로 되어온 바이다. 그러나 最近의 複雜한 經濟狀況과 더불어 完全公示를 긍정적으로 받아들이는 傾向임에 비추어 판단해야만 할 것이다.

어떻든 部門別報告(segment reporting)는 財務諸表利用者の 당해 기업에 대한 재무 제표의 分析·理解를 도움으로써 過去의 業績과 未來展望에 대한 보다 나은 評價가 可能하게 하는 目的³⁵⁾으로 행하여 진다.

이는 앞서의 反對論據에서도 언급된 바와 같이 여러 가지 會計上 問題를 招來할 수 있으나, 특히 다음의 두 가지는 그 中心課題가 되는 問題이다.

- ① 報告할 部門의 決定基準.
- ② 經濟的스톡(B/S 計定)과 經濟的플로우(I/S 計定)의 部門에의 配分基準의 決定.

34) Donald E. Kieso, Jerry J. Weygandt, *Intermediate Accounting*, 3rd ed. (N.Y. : John Wiley & Sons, Inc., 1980), pp. 1236~1237.

35) FASB, *op. cit.*, par. 75.

2. 報告部門의 決定

어떠한 部門에 대한 情報을 報告할 것인가 하는 決定은 그렇게 단순한 것은 아니다.

우선 FASB Statement No. 14에서 보면, 첫째 當該企業에서 收益을 創出하고 있는 個別製品과 用役을 確認하고, 둘째 이러한 각 製品이나 用役을 品目に 따라 部門으로 集團化하여, 셋째 이러한 部門 중 全社의 全지에서 重要性을 가지는 部門을 선택한다고 하고 있다³⁶⁾.

여기에서 報告部門을 선택하는 論理的 出發點은 利益責任單位(profit center)³⁷⁾로 하여 同質性의 문제와 重要性의 문제를 감안해야 할 것이다. 同質性이란 需要 彈力性이나 生産函數 등이 同一 또는 類似한 類型이 되어, 政策이나 經濟的 狀況의 變化에 동일한 패턴으로 적응하게 됨을 말한다. 한편 重要性이란 會社에 대하여 重要的 意味를 가지는(significant) 각 部門은 報告되어야만 한다는 것으로서 FASB에서는 다음의 基準을 提示하고 있다³⁸⁾.

- 1) 外部顧客에 대한 販賣 및 部門間販賣나 對替를 포함하여 그 收益이(revenue) 全部門收益合計의 10% 以上일 때
- 2) 營業損益金額(operating profit or operating loss)이 다음 각 호의 10% 以上일 때
 - ① 純利益發生部門의 營業利益合計額
 - ② 純損失發生部門의 營業損失合計額
- 3) 部門의 確認 가능한 資産(identifiable assets)이 全部門의 確認 가능한 資産合計의 10% 以上일 때

그런데, 한 部門의 포함범위가 넓어지면 결과적으로 나타나는 情報이 그 同質性을 상당히 잃게 되므로 그 有用性은 감소되고, 반면 한 部門의 포함범위가 좁아지면 部門情報의 同質性은 강하게 되나 部門의 數가 증가하고 각 部門의 全社에 대한 重要性減少와 더불어 또한 共通費用이 증가하게 되는 問題가 생긴다. FASB에서도 實用的인 面을 고려하여 報告對象部門의 外部賣出額合計는 적어도 全社의 外部賣出額의 75% 이상이어야하고³⁹⁾ 또 部門의 數는 10個로 制限하고 있다⁴⁰⁾.

36) *Ibid.*, par. 11.

37) Alfred Rappaport, *op. cit.*, p. 22—15.

38) FASB, *op. cit.*, par. 15.

39) *Ibid.*, par. 17.

40) *Ibid.*, par. 19.

또 한편 이러한 報告部門의 選擇・決定은 ① 法的實體基準(a legal-entity basis) ② 地域基準(a geographical basis) ③ 組織單位基準(an organizational-units basis) ④ 顧客基準(type-of-customer basis) ⑤ 業種基準(industry-grouping basis) 등의 諸基準에 의할 수 있을 것이나⁴¹⁾ 각 기준은 長・短點을 가지고 있으므로, 그 選擇問題는 경영자에게 맡기는 것이 가장 合理的이다. 왜냐하면 어떤 部門 情報로 나누는 것이 가장 意味있는 정보가 되는가를 잘 判斷할 수 있는 位置에 經營者가 있기 때문이다. FASB에서도 그 토의過程에서는 ① 組織單位基準, 法的實體基準, 其他實體基準, ② 經濟的 活動(業種, 製品・用役種類, 市場, 地域) 基準, ③ 複數基準 등 여러가지가 提示되었으나⁴²⁾, 公式的 意見에서는 세가지 즉 業種, 地域(國內, 國外), 顧客基準의 情報를 公表할 것을 규정하고 있다⁴³⁾, 選擇・決定된 각 報告部門에 대하여 FASB에서는 ① 收益에 관한 情報(revenue information) ② 收益性에 관한 情報(profitability information) ③ 確認可能資産에 관한 情報(indentifiable assets information) 및 ④ 기타 關聯事項을 보고하도록 하고 있는데⁴⁴⁾ 이러한 公示要求는 앞서 제기한 바와 같이 全社의 經濟的 스톡(stock)과 플로우(flow)를 어떻게 각 부문에 배분할 것인가 하는 많은 問題를 야기시킨다. 本稿에서는 以下 部門費用의 測定問題에 焦點을 맞출 것이다.

3. 部門費用의 測定

部門利益(segment income)을 報告함에 있어서는 部門費用을 어떻게 測定할 것인가 하는 것이 重要한 論爭거리가 된다.

이와 관련하여 FASB에서는 다음의 問題를 提起한 바도 있다⁴⁵⁾.

- 1) 個別 部門에 追跡不可能한 共通費를 여러 部門에 配分해야만 하는가, 한다면 어떤 基準에 의할 것인가?
- 2) 利子費用을 각 部門에 配分해야만 하는가?
- 3) 非經常的, 間歇的으로 發生하는 項目을 각 部門에 配分하여야만 하는가?
- 4) 持分法(equity method)에 의해 產生되는 投資收益을 각 部門에 配分하여야만 하는가?
- 5) 法人稅를 각 部門에 配分해야 하는가, 한다면 어떤 基準에 의할 것인가?

41) Donald E. Kieso, Jerry J. Weygandt, *op. cit.*, p. 1238.

42) FASB, *Discussion Memorandum*, "An Analysis of Issues Related to Financial Reporting for Segments of a Business Enterprise," 1974, par. 54.

43) FASB, *SFAS No. 14*, par. 3.

44) *Ibid.*, par. 22.

45) FASB, *Discussion Memorandum*, par. 106.

以上的 쉽게 해결할 수 없는 問題로 學者들의 意見은 ① 各 部門의 純利益이 報告되어야만 한다는 입장과 ② 어떠한 各 部門의 利益도 보고될 수 없다고 하는 입장으로 極端的으로 치우치기도 한다⁴⁶⁾.

部門의 純利益報告를 주장하는 것은 純利益을 계산함에 있어 많은 假定을 해야 함은 알지만, 推定이나 計算의 어려움 때문에 投資者集團에 有用한 部門報告를 할 수 없는 것은 아니라는 立場이고, 反對하는 것은 共通費와 利子費用 그리고 法人稅 등을 各 部門에 恣意的으로 配分했을 경우 情報를 提供한다기 (informative) 보다는 投資者集團을 誤導 (misleading) 하기 쉽다는 것이다.

실제에 있어서는 많은 學者들이나 會計實務者들은 두 가지 극단적 입장을 피하고 折衷的 입장을 취한다. 즉 部門利益을 報告함에 있어 貢獻利益概念을 導入 (contribution approach) 하고 있다.

部門貢獻利益은 部門賣出額에서 追跡可能한 費用 (traceable expenses)⁴⁷⁾을 차감하여 求하여진 수치를 말한다.

그런데 FASB의 公式的 立場을 보면⁴⁸⁾,

[profitability] operating profit or loss... (defined as a segment's revenue minus all operating expenses, including expenses that are not directly traceable to the segment and shall be allocated on a reasonable basis among segments)... shall be presented for each reportable segment

로 하여 몇가지 項目을⁴⁹⁾ 제외하고는 직접적으로 部門別로 追跡可能하지 않은 費

46) Walter B. Meigs, A.N. Mosich, E. John Larsen, *Modern Advanced Accounting*, 2nd ed. (N.Y. : McGraw-Hill, Inc., 1979), p. 463.

47) *Ibid.*, p. 464, [those are the expenses directly identified with a particular segment.]

48) FASB, *SFAS No. 14*, par. 10, par. 24.

49) 除外한 項目은 아래와 같이 規定하고 있다. [FASB, *SFAS No. 14*, par. 10]

- ① Revenue earned at the corporate level and not divided from the operations of any industry segment
- ② General corporate expenses (incurred at an enterprise's central administrative office)
- ③ Interest expense
- ④ Domestic and foreign income taxes
- ⑤ Equity in income or loss from unconsolidated subsidiary's and other unconsolidated investees
- ⑥ Gain or loss on discontinued operations
- ⑦ Extraordinary items
- ⑧ Minority interest
- ⑨ Cumulative effect of a change in accounting principles.

用이라 하더라도 合理的 基準(reasonable basis)에 따라 收益을 받은 部門에 配分하도록 要求하고 있다.

여기서『追跡不能費의 配分基準에 대하여는 FASB에서 具體的으로 提示된 바는 없으나, 公式的인 意見으로서는 CASB(Cost Accounting Standards Board)의 CAS No. 403 "Allocation of Home Office Expenses to Segments"에서 찾아볼 수 있는데 同報告書에서는 基本的으로 本部費用과 그 費用으로 인해 效益을 향유하는 部門間的 受惠者的 또는 因果的 關係(beneficial or causal relationship)에 따라 費用을 배분할 基準을 제시하고 있다⁵⁰⁾.

CASB에서는 세 가지 要素를 고려할 것을 提示하고 있는데, 즉 同期에 있어서 다음의 각 比率를 산술평균한 比率로 각 部門에 配分하도록 하고 있다⁵¹⁾.

- 1) 給與比率(segment payroll dollars divided by total payroll dollars of all segments)
- 2) 收益比率(segment operating revenue divided by total oprating revenue of all segments)
- 3) 固定 및 在庫資産比率(segment average plant assets and inventories at carrying amount divided by total carrying amount of average plant assets and inventories of all segments)

예컨대, H社의 경우 報告部門으로서 A部門, B部門이 있으며, 部門別 각 比率이 아래 資料와 같다면 平均比率을 아래 表에서와 같이 求할 수 있고, 그에 따라 追跡不能費를 配分하게 되는 것이다.

比 率 區 分	A 部 門	B 部 門
給 與 比 率	$\frac{100,000}{400,000} = 25\%$	$\frac{300,000}{400,000} = 75\%$
收 益 比 率	$\frac{400,000}{1,000,000} = 40\%$	$\frac{600,000}{1,000,000} = 60\%$
固 定 및 在 庫 資 産 比 率	$\frac{800,000}{2,000,000} = 40\%$	$\frac{1,200,000}{2,000,000} = 60\%$
計	105%	195%
平均比率(配分比率)	35%	65%

50) Robert E. Verrecchia, "An Analysis of Two Cost Allocation Cases," *The Accounting Review*, Vol. LVII, No. 3, July 1982, p. 581.

51) CASB, CAS No. 403, "Allocation of Home Office Expenses to Segments," July 1973, par. 483. 50.

또한 CASB에서는 具體的인 配分基準을 제시하고도 있는데, 그 內容을 보면 아래와 같다⁵²⁾.

滿供서어비스	原 價 配 分 基 準
人 事 管 理	從業員數, 勞動時間, 給與, 雇傭人數
資 料 處 理	機械時間, 報告書數
購買 및 都給契約	購入注文數, 購入價格, 品目數
保 管	차지하는 面積, 材料價格, 數量
航 空	時間當費用, 旅行距離
電 話	使用費用, 電話器數

〈표·7〉

部門損益計算書

項 目	全 社	部 門	
		A	B
賣 出 額	× × × ×	× × ×	× × ×
變 動 費	× × ×	× ×	× ×
貢 獻 利 益	× × × ×	× × ×	× × ×
其他 追跡 可能費			
自 由 裁 量 費	× × ×	× ×	× ×
拘 束 費	× × ×	× ×	× ×
稅差減前貢獻利益	× × × ×	× × ×	× × ×
法 人 稅	× × ×	× ×	× ×
稅差減後貢獻利益	× × × ×	× × ×	× × ×
共 通 費	× × ×		
純 利 益	× × × ×		

한편 Mautz教授는 追跡可能費를 세가지 形態——變動費(variable expenses), 自由裁量固定費⁵³⁾(managed expenses), 拘束固定費⁵³⁾(committed expenses)——로 나누어 別途로 分離·報告하는 것이 投資者에게 有用한 情報를 提供한다고 하고 〈표·7〉과 같은 部門損益計算書모형을 提示하였다.

52) CASB, *op. cit.*, par. 403. 50.

53) ① managed (discretionary) costs; Costs arising from periodic, usually yearly, budget appropriation decisions that directly reflect top-management policies. Usually have a fixed cost behavior pattern.

② committed costs; Fixed costs that arise from having property, plant, equipment, and a basic organization. [Charles T. Horngren, *op. cit.*, p. 966, p. 968.]

즉 賣出額에 거의 비례적인 變動費, 經營者의 自由裁量에 따른 固定費, 그리고 주로 施設費와 관련되어 短期的으로는 經營者의 意思決定과 關係없으나, 당해 部門의 자본예산계획과 관련성을 가진 拘束固定費까지를 差減하고서 비로소 各 部門의 全社利益과 共通費에의 利益貢獻額(contribution to common expenses and corporate profit)을 얻을 수 있다는 것이다.

그리고 共通費에 대하여는, 1) 共通費는 全社損益에 비교적 重要な 연관성을 가지고 있으나, 2) 企業의 內部報告書上 현재 여러 가지의 費用配分方法이 使用되고 있고, 3) 따라서 純利益은 共通費配分方法의 選擇에 따라 아주 민감하게 變化한다는 結論을 얻고, 이러한 見地에서 볼 때 共通費의 人爲的 配分(arbitrary allocation)이 收益과 利益間의 중요한 關係를 흐릴 수 있기 때문에 모든 共通費는 個別 部門에 配分하기 보다 全社費用으로 취급할 것을 권고하고 있다⁵⁴⁾.

以上 살펴본 바로는, 外部情報利用者에 대한 部門別報告는 內部的 目的에서와 같은 管理可能性은 문제가 되지 않으며 오히려 部門別 收益性에 주의를 두는 것이므로 追跡可能한 것은 물론 法人稅등 特別한 項目을 제외하고, 部門活動과의 關聯性을 考慮하여 配分하는 것이 必要하다⁵⁵⁾. 그러한 處理를 前提로 한다면 <표·8>과 같은 部門損益計算書를 提示할 수 있을 것이다.

<표·8>

部門損益計算書

項 目	全 社	部 門	
		A	B
賣 出 額	××××	×××	×××
追 跡 可 能 費	×××	××	××
追跡不能費(配分)	×××	××	××
總 費 用	×××	××	××
營 業 利 益	××××	×××	×××
未 配 分 費 用	×××		
純 利 益	××××		

54) R.K. Mautz, *Financial Reporting by Diversified Companies* (N.Y. : Financial Executives Research Foundation, 1968), p. 358.

55) Robert N. Anthony, James S. Reece, *op. cit.*, p. 346.

IV. 結 論

企業의 地域的 擴散과 多角化 등에 따른 多部門化는 內部情報利用者의 精確한 정보파악을 통한 意思決定 및 業績評價나 外部情報利用者의 當해 企業에 대한 成果評價나 豫測을 돕기 위한 部門別報告를 要請하게 되었다.

部門別報告는 여러가지 會計上 問題를 발생시키나 本稿에서는 費用測定問題를 중점적으로 고찰하였다. 費用은 그 測定方法에 따라 當해 部門의 成果가 달라지고, 部門經營者의 モチベーション에 민감한 반응을 보이므로 특히 共通費配分問題에 있어 合理的 方案을 찾지 않으면 안된다.

우선 費用配分の 主要目的이라면 經濟的 意思決定을 도우고 モチベーション을 促進하는 것이므로, 그 配分の 論理的 基礎는 因果關係(cause-effect relationship)에 따른 것이어야 한다. 그러나 因果關係의 파악이 容易하지 않은 경우는 次善策으로 部門의 賣出額, 資産額 등을 고려한 負擔能力(ability to bear)을 고려할 수가 있는 것이다.

그런데 費用의 配分에 대하여는 찬반의 의견이 對立하고 있으며, 모든 費用을 配分해야 한다는 것은 部門의 合이 곧 全體가 되어야 한다는 思考가 作用하는 면이 있고, 恣意的 配分(arbitrary allocation)은 오히려 逆效果를 유발하는 경우가 있음을 留意할 必要가 있다.

Zimmerman 教授는 費用配分問題에 關한한 그의 論文에서 費用의 配分을 肯定的으로 評價하고, 費用配分에 따른 效益(肯定的 效果)이 그에 따른 費用(否定的 效果)을 超過하는 한 配分을 하는 것이 合理的이라고 主張한⁵⁶⁾ 意見도 注目할 만하다.

그러나 결국 費用配分の 問題 즉, 利益選擇의 問題는 그 利用目的에 따라 選擇하는 것이 바람직한 것으로 생각 되며, 따라서 本稿에서는 目的別로 考察하였다.

內部報告目的에 있어, 意思決定은 關聯費用(relevant costs)을 고려하므로, 우선 變動費를 差減한 貢獻利益개념으로부터 出發하여야 할 것이고, 業績評價는 部門經營者의 業績評價와 部門自體의 業績評價를 별도로 고려하여야 하는 바, 費用測定에 있어 前者에는 管理可能性(controllability)이, 後者에는 追跡可能性(traceability)이 重要概念으로 考慮되어야만 한다.

56) Jerold L. Zimmerman, "The Costs and Benefits of Cost Allocations", *The Accounting Review*, Vol. LIV, No. 3, July 1979, p. 519.

外部報告目的에 있어 投資者를 위시한 外部情報利用者는 部門自體의 收益性에 관심의 초점이 있으므로, 部門自體의 業績評價와 같이 追跡可能性(traceability)을考慮하는 것이 重要하다.

管理可能性을 중시하는 경우 管理不能費用은 제외되어야 할 것이고, 追跡可能性을 중시하는 경우에는 法人稅등 특수항목을 제외하고는 部門活動에 間接적으로나마 關聯을 가지는 한 因果關係나 負擔能力에 따른 配分이 있어야 할 것이다.

《参 考 文 献》

1. AAA, *A Statement of Basic Accounting Theory*, 1966.
2. Anthony, R.N., Dearden, J., *Management Control System*, 4th ed., Ill. : Richard D. Irwin, Inc., 1980.
3. Anthony, R.N., Reece, J.S., *Accounting : Text and Cases*, 6th ed., Ill. : Richard D. Irwin, Inc., 1979.
4. Bierman, H. Jr., Dyckman, T.R., *Managerial Cost Accounting*, 2nd ed., N.Y. : Macmillan Publishing Co., Inc., 1976.
5. CASB, *CAS No. 403 "Allocation of Home Office Expenses to Segments"*, July 1973.
6. Copeland, R.M., Dascher, P.E., *Managerial Accounting*, 2nd ed., N.Y. : John Wiley & Sons, Inc., 1978.
7. FASB, *Discussion Memorandum*, "An Analysis of Issues Related to Financial Reporting for Segments of a Business Enterprise," 1974.
8. FASB, *SFAS No. 14*, "Financial Reporting for Segments of a Business Enterprise," Dec. 1976.
9. Hendriksen, E.S., *Accounting Theory*, 3rd ed., Ill. : Richard D. Irwin, Inc., 1977.
10. Hicks, H.G., Gullet, C.R., *The Management of Organizations*, 3rd ed., N.Y. : McGraw-Hill, Inc., 1976.
11. Horngren, C.T., *Cost Accounting : A Managerial Emphasis*, 5th ed., N.J. : Prentice-Hall, Inc., 1982.
12. _____, *Introduction to Management Accounting*, 5th ed., N.J. : Prentice-Hall, Inc., 1981.
13. Kieso, D.E., Weygandt, J.J., *Intermediate Accounting*, 3rd ed., N.Y. : John Wiley & Sons, Inc., 1980.
14. Mautz, R.K., *Financial Reporting by Diversified Companies*, N.Y. : **Financial Executives Research Foundation**, 1968.
15. Meigs, W.B., Mosich, A.N., Larsen, E.J., *Modern Advanced Accounting*, 2nd ed., N.Y. : McGraw-Hill, Inc., 1979.
16. Rappaport, A., "Divisional Cost Analysis," *Handbook of Cost Accounting*, edited by Davidson, S., Weil, R.L., N.Y. : McGraw-Hill, Inc., 1978.
17. Scapens, R.W., Sale, J.T., "Performance Measurement and Formal Capital Expe-

- nditure Controls in Divisionalised Companies," *Journal of Business Finance & Accounting*, Vol. 3, No. 3, 1981.
18. Shillinglaw, G., Gordon, M.J., Ronen, J., *Accounting : A Managerial Approach*, 6th ed., Ill. : Richard D. Irwin, Inc., 1979.
 19. Solomons, D., *Divisional Performance : Measurement and Control*, 7th ed., Ill. : Richard D. Irwin, Inc., 1972.
 20. _____, "Divisional Reports," *Handbook of Modern Accounting*, 2nd ed., edited by Davidson, S., Weil, R.L., N.Y. : McGraw-Hill, Inc., 1977.
 21. Thompson, J.D., *Organizations in Action*, N.Y. : McGraw-Hill Book Company, 1967.
 22. Thorsen, T.O., "Divisional Reporting and Control," *Accountants' Handbook*, 6th ed., Vol. 2 edited by Seidler, L.J., Carmichael, D.R., N.Y. : John Wiley & Sons, Inc., 1981.
 23. Verrecchia, R.E., "An Analysis of Two Cost Allocation Cases," *The Accounting Review*, Vol. LVII, No. 3, July 1982.
 24. Weiser, H.J., "Accounting Function and Motivation," *MSU Business Topics*, Vol. 16, No. 1, winter 1968.
 25. Welsch, G.A., Zlatkovich, C.T., Harrison, W.T., Jr., *Intermediate Accounting*, 5th ed., Ill. : Richard D. Irwin, Inc., 1979.
 26. Zimmerman, J.L., "The Costs and Benefits of Cost Allocation," *The Accounting Review*, Vol. LIV, No. 3, July 1979.