

價值的原價와 計算原價에 관한 考察

張 龍 國*

- Ⅰ. 本論文의 構成
- Ⅱ. 本論文에서의 原價概念
 - 1. 經營原價와 社會原價
 - 2. 消費原價와 機會原價
 - 3. 本論文에서의 原價
- Ⅲ. 價值的原價와 收支原價
 - 1. 價值的原價의 定義
 - 2. 收支原價의 定義
 - 3. 價值的原價와 收支原價의 比較考量
 - 4. 原價의 本質
- Ⅳ. 價值的原價에의 回歸
 - 1. 原價의 認識事象
 - 2. 限界効用價値說의 影響
 - 3. 價值的原價에의 回歸
- Ⅴ. 價值的原價의 種類와 計算原價의 構成
 - 1. 基礎原價와 計算原價
 - 2. 計算原價의 名稱과 構成
 - 3. 計算原價의 種類
- Ⅵ. 計算原價의 基本的性格과 America의 附加原價와의 乖離에 關한 私見
 - 1. 計算原價의 基本的性格
 - 2. America의 附加原價
 - 3. Deutsch의 附加原價와 America의 附加原價와의 同異點

I. 本論文의 構成

本論文은 第Ⅱ—1項을 序論部分으로 原價를 크게 經營原價와 社會原價로 區分하여 說明하고 第2의 序論部分 第Ⅱ—2項에서 經營原價를 消費(支出)原價와 概念原價로 分類하여 說明하였다. 이러한 論述을 통해서 第Ⅱ—3項의 序論部分에서—本論文에서 말하는 原價란 무엇인가를 明確하게 하였다. 즉, 經營原價로서 消費原價도 포함된다.

그리고 第Ⅲ項에서는 第Ⅱ—3項의 部分에서 規定한 經營原價이면서 消費原價로 있는 一般的 經營經濟原價概念을 對象으로 價值的原價, 收支의 原價, 雙方的 概念規定을 論하고, 이 兩者의 比較考量을 통해서 原價의 本質을 究明하였다. 다음 第Ⅴ項에서는 우선 價值的原價의 種類가 되는 基礎原價와 計算原價에 대해서 論하면서 뒤따르는 名稱問題와 構成問題를 論하였다. 이렇게 論하는 가운데 計算原價種類의 說明으로 옮겨지게 되고 그 속에서 代表的인 計算原價種類가 되는 計算減價償却費, 計算利子, 計算企業危險을 取扱하여 說明하였다.

本稿에서는 第Ⅵ項을 結論으로 하고 여기에서 計算原價의 基本的性格과, 그것이 America의 附

* 本研究所 研究員, 檀國大 商經大 助教授

加原價과 어떻게 乖離되고 있는가에 대하여 나의 私見을 말하고 싶다.

II. 本 論文에서의 原價概念

1. 經營原價와 社會原價

一般的으로 原價(cost, Kosten)라고 말하면 暗默的으로는 있지만 經營原價를 가르켜 말하고 있는 것 같다. 예를 들면 우리나라의 原價計算基準(Cost Accounting Standards)이나, America 會計學會(The American Accounting Association-AAA)의 1951年度の 「原價概念 및 基準委員會의 報告書에서도, 原價를 「特定한 目的을 達成하기 위하여 發生한 또는 發生하는 犧牲을 貨幣單位로 測定한다.」¹⁾라고 定義되어 있다. 여기에서 말하는 原價는 예를 들면 1955年度の 同上委員會 報告書中の 企業原價(Business cost)로 있는 것을 說明한 것은 아니다. 다시 말하면 결코 社會原價²⁾ (Social Cost, Sozial Kosten)은 아닌 것이다.

여기서의 企業原價란 「經營目的에 있어서 有形·無形의 經濟的 諸資源을 獲得 또는 創出함에 있어 一定의 目的을 위하여 消費된 또는 消費되는 價値測定을 表現하는 一般的인 用語」³⁾인 것이고, 原價計算制度上的 原價概念보다 넓은 意味의 內容을 갖는다. 다시 말하면 그것(企業原價)은 우리나라의 原價計算基準이 規定한 原價보다 廣義의 概念인 것이다. 「基準」規定의 原價는 制度的 原價⁴⁾이고 機會原價概念은 「基準」에서 除外되어 있기 때문이다. 다른 方面, 例의 報告書에서의 企業原價에는, 附加原價, 現金支出原價, 差額原價, 回避可能原價, 等 廣義의 諸機會原價概念도 包含되어 있는 것이다.

그런데 Deutsch에서는 支出事象을 隨伴, 生産의 價値消費를 收支原價라고 말한다. 이것에 대해서 支出事象에 結付되어 있지 않은 生産의 價値消費도 包含하여 生産의 價値消費를 價値的 原價라고 말하고 있는 것이다 (收支原價 및 價値的 原價에 있어서는 뒤에서 論한다).

以上, 要컨데 原價라고 말하면 生産(廣義)에 따르는 經濟價値의 消費라고 簡單하게 말할 수가 있다. 그리고 이 안에 個別經濟의 會計制度(Accounting System, Rechnungswesen)에 있어서 생기는 原價, 結局은 原價計算制度上的 原價가 들어간다. 그렇지만, 이 制度上的 原價만이 되는 것이 아니고 이것을 包攝한 經營原價를 研究對象으로 하지 않으면 안된다라는 말은 企業

1) AAA. Report of the Committee on Cost Concepts and Standards, The Accounting Review, April 1952. p. 176.

2) Social Cost은 社會的 費用, 社會的 原價 社會原價로 불리워지고 왔지만, 經濟學上的 社會的 費用과 區分할 수 있는 것. 會計上에서는 社會原價로 表現하는 것이 妥當한 것이 아닐지…….

3) AAA. Tentative Statement of Cost Concepts Underlying Reports for Management Purposes, The Accounting Review, April, 1956. p. 183.

4) 原價計算基準, 第1章 第3條 ③

의 經營活動이 社會와 깊은 관계속에, 끊을래야 끊을 수 없는 現今에 있어서는 經營原價를 社會原價도 包含한 原價概念(Cost Concept, Kostenkonzeptionen)속에서 論하지 않으면 안된다. 그러한 社會原價를 K. Mellerowicz에 의하면 國民經濟原價(Volkswirtschaftliche Kosten)라고 이름을 붙이고 「個別經營(Einzelbetrieb)에 의해서 惹起되어지는 것이지만, 當經營의 負擔으로 되지 않는 原價」⁵⁾라고 定義하고 있다. 그는 國民經濟原價를 簡單하게 經濟原價라고도 代稱하면서, 會計에 나타나는 當該 經營이 負擔하여야 하는 原價外에, 會計에 나타나지 않는 當該 經營의 負擔으로 되지 않는 原價도 發生하는 것이라 하고, 이와같은 典型的인 例로서, 火焰, 塵埃 및 騒音에 의한 人的被害值라든가, 工場의 污水가 原因인 人的被害值를 들 수가 있다.

그런데, 社會原價에 대해 America會計學會의 1975年度 社會原價委員會(committee on Social costs)는, 社會原價를 社會의 便益(Social benefit)과의 關連에서 「窮極적으로는 企業의 所有者 또는 그 顧客이 아닌, 社會(또는 그 要素)가 負擔하지 않으면 안되는 外部cost」⁶⁾라고 定義하고 있다.

또 經濟的인 面에서 社會費用은 廣義의 意味로 「財貨 또는 用役의 生産이 社會에 대해 주는 前부의 費用」으로서 「社會全體에서 본 cost」⁷⁾로 되는 한편 「企業의 活動이 다른 것에 有害한 影響을 미칠 때 發生하는」⁸⁾ 것의 social cost規定도 눈에 띈다.

그런데 最廣義的인 社會原價라고 말할 수 있는 經濟原價의 種類로 있음을 角谷光一教授는 K. Mellerowicz의 書⁹⁾로부터 다음과 같이 引用하고 있다.

1) 生産活動에 의하여 直接惹起되는 것 그것은, 行爲를 볼 수 없는 經濟原價 即 病들어가는 人間의 健康, 空氣와 물의 汚濁化, 野獸의 濫獲, 農業上 有用한 土地의 酷使(顯著한 損失) 등이 그러한 것이다(이것을 社會原價라고 한다.)

2) 生産을 間接的인 發生媒體로서 意識的으로 허비된 經濟原價 즉 國家에 의한 獎勵(例: 領事館의 設置, 通商代表의 派遣 등), 道路網의 整備(가령 道路가 部分的으로는 純粹한 生産目的 以外的의 目的에 奉仕하더라도), 法律上的의 保護, 教育費(大學 및 大學以外的의 學校, 成人講座, 研究所 등), 産業의 獎勵(例: 助成金의 交付, 國家에 의한 低利融資, 應急救濟事業 등) 公衆衛生 및 國家에 의한 調査(例: 原子力調査, 이것으로부터 받는 産業의 利益) 등이다(이것을 國民經濟 要素라고 한다.)

3) 經濟組織에 의해서 주로 일어나는 經濟原價 즉 專賣의 實施에 의한 社會生産物의 減少,

5) K. Mellerowicz, Allgemeine Betriebswirtschaftslehre II. Band, 1970. s.39.

6) AAA. Report of the Committee on Social Cost,s Supplement to VolXLX, The Accounting Review, 1975. p. 56.

7) 德谷昌男, Social cost による企業會計, 企業會計. 1971. Vol. 23.No. 13. p.102.

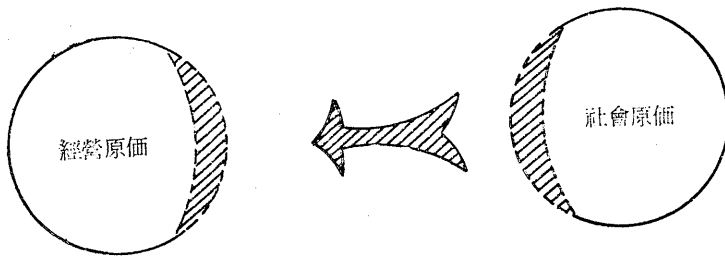
8) 岡本, 清原價計算基準の研究, 國元書房, 1981. p. 63.

9) K. Mellerowicz, a.a.o.s.40.

經濟成長을 無計劃하게 進展시킴에 의한 社會生産物의 減少와 國富의 喪失, 失業에 의한 損害, 不完全한 所得의 分配가 原因이 되는 効用의 最高限界, 그리고 商業部門 및 交通部門에서의 業者過密化에 의한 損害」¹⁰⁾

이러한 經濟原價種類안에 損害를 받은 社會에 補償的支出을 發生시켜버린 그 原價(그것은 주로 前掲 1)의 種類에 속하는 것이지만)은 經營內部로 옮겨지게 된다. 그리고 이러한 會計操作에서 다음과 같은 經營原價와 社會原價와의 關係圖, 다시 말하면 「社會原價의 經營原價에의 轉化라는 形態로 취해질 수 있는」¹¹⁾ 것이다.

〈圖 1-1〉 社會原價와 經營原價와의 關係



2. 消費原價와 機會原價

原價는 우선, 經營原價만이 아니고 社會原價도 包含한 넓은 意味의 原價로서 研究하지 않으면 안된다. 그렇지만 會計學에 있어서 直接 研究對象으로 되는 原價는 企業이 負擔하여야 하는 原價가 되는 經營原價이다.

經營原價라는 概念의 構成은 圖 2-1과 같다. 構成上 「最上層의 原價概念은 一般概念으로서의 原價(general concept of cost)」이지만, 이것은 原價計算이 어떠한 目的을 위하여 행하려면, 그 때문에 計算方法이 어떻게 관계없이, 대체로 原價計算이라고 말해지고 있는 한, 어떠한 경우에 도 一般的으로 妥當하여야 하는 基礎的인 原價의 概念으로 있고, “原價의 本質”이라고도 말해지고 있는 것이다. 中層의 原價概念은 原價計算의 目的 내지 機能에 結付된것의 具體的인 內容을 갖는 原價概念이고, “原價計算制度上의 原價概念”(制度의 原價概念)과 “特殊原價概念”으로 分類된다. 最下層의 第3의 概念은 “原價要素”로서 理解되고, 原價概念으로 取扱되고 있지 않는 것이 많지만, 原價概念을 廣義로 理解하는 경우에는, 이것들도 또 原價概念에 넣는 것¹²⁾이다.

上圖中에 「原價計算制度上의 原價概念」은 傳統的으로 原價計算에 使用되고 消費原價概念으로서 貨幣支出과 結付되어 認識된다. 한층 더, 原價의 貨幣支出과의 結合關係은 다음과 같이 3가

10) 角谷光一, 現代原價計算, 中央經濟社 1979. p. 35.

11) 櫻井通晴, 經營原價計算論, 中央經濟社 1981. p. 42.

社會原價와 企業原價와의 關係에 對해 說明한 것을 參考로 한 것임.

12) 溝口一雄, 最新原價計算講義, 中央經濟社. 1979. pp. 3~4.

〈圖 1-2〉

第 1 階層

原價의 一般概念

第 2 階層

原價計算
制度上의 原價概念

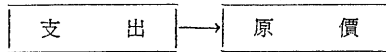
特殊原價概念

第 3 階層

要素로서의 原價概念

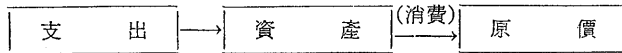
지로 區分되고 있는 것이다.¹³⁾

1) 貨幣支出과 原價가 直結되는 경우——貨幣支出이 財務會計에서 費用으로 認識됨과 同時에 原價計算上에서도 原價로서 認識된다.



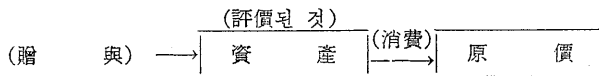
〔例：旅費交通費，厚生費〕

2) 資産(固定資産이라든가 在庫資産)을 取得하기 위하여 支出한 경우——貨幣額을 일단은 資産으로서 計上하고, 그 消費額을 財務會計上의 費用으로서, 또 原價計算上의 原價로서 計上된다.



〔例：機械의 減價償却費，材料費(在庫로 한 후 消費)〕

3) 嚴密하게는 貨幣支出에 結付되어진 것은 아니고, 支出原價에 그냥 擴張된 概念인 경우



〔例：贈與를 받은 工場建物의 減價償却費〕

制度的原價에 대해서, 機會原價¹⁴⁾는 經濟財를 物定의 目的에 充當함에 의해서 當該 經濟財를 「他の 代替의 用途에 使用한다면 얻을 수 있는 最大의 利益額 즉 最大로 貢獻할 수 있는 利益額 (the maximum contribution foregone)으로 測定한 原價」¹⁵⁾인 것이다. 端的으로 바꿔 말하면 意思決定을 행함에 있어서 斷念하게 되는 最大의 利益額이 機會原價이다. 따라서 機會原價는 消費原價와는 틀려서, 會計記錄의 對象으로는 되지 않으므로, 財務會計機構에는 나타나지 않는다. 그러므로 機會原價는 意思決定用의 原價 以外の 外部報告用으로서는 適當하지 않은 것이다.

以上과 같이 經營原價를 根本的으로 틀린 2가지의 原價概念¹⁶⁾으로 區分하고 認識하는 것이

13) 松本雅男, 新原價計算詳解, 春秋社. 1967. 16頁를 要約하여 揚載한 것임.

14) AAA.(注 1의) *ibid.*, p. 178.

15) 岡本 清, 原價計算, 國元書房. 1980. pp. 21~23.

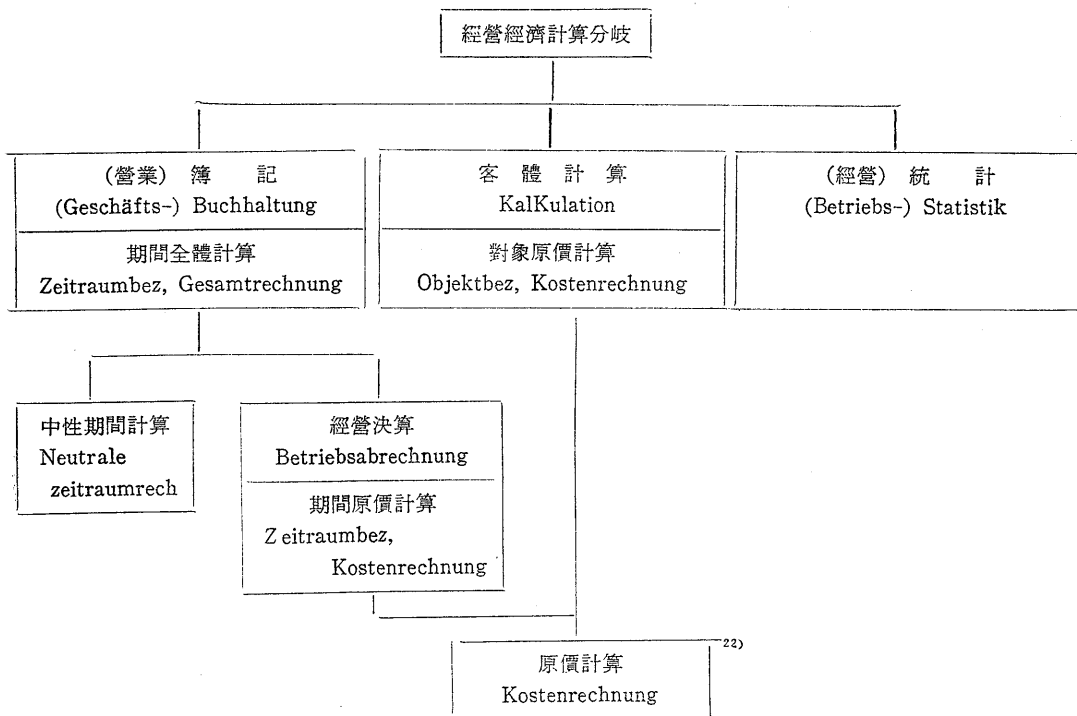
妥當하다. 다시 말하면, 貨幣支出과 結付하여 認識되는 原價概念이고, 傳統의 原價概念에 있어 認識되는 消費(支出) 原價(outlay cost)와, 特定의 經濟財를 代替的諸目的중에서 하나에 充當함에 따라 다른 目的에는 充當할 수 없는 事實로서, 計算上 認識되는 原價概念으로 있는. 特殊 原價概念(special cost concept) 내지 機會原價¹⁷⁾ (Opportunity cost)로 分類된다.

3. 本論文에서의 原價

原價란, 原價計算基準에서는 「經營에 있어서 一定한 給付에 關連하여 把握된 財貨 또는 用役의 消費를 貨幣價値로 表示한 것이다.¹⁸⁾」라고 明示되어 있다. 이것(原價)은 「一定한 給付를 위하여 消費된 財貨의, 原價計算上에서 評價된 價値¹⁹⁾, 또는 「原價는 經營에 條件붙여진 正常的인 財貨의 生産의 消費이다.²⁰⁾」라고 해석되고, 結局 그것과 收益獲得을 위하여 消費한 價値가 되는 費用과의 相違가 明確하게 되어 왔다.

그런데 E. Schmalenbach은 原價와 給付·費用과 收益과의 收入과 支出과의 對應關係를 다음과 같이 表示하고 있다.²¹⁾

〈圖 1-3〉



- 1) 給付(Leistung)——原價(Kosten)
- 2) 收益(Ertrag)——費用(Aufwand)
- 3) 收入(Einnahme)——支出(Ausgabe)

原價는, Deutsch에서 規定되어 있는 바와 같이,——經營經濟分岐로되는 原價計算(Kostenrechnung)上的 것이고 費用은 이것 또한——經營經濟分岐로 되는 期間損益計算上的 것이다. 여기서 以下 參考로 이것들의 分岐를 包含, 各 分岐에 대하여, 먼저 經營經濟計算(次圖), 그것에 대하여 解說하기로 한다.

經營經濟計算(betriebswirtschaftliche Rechnungswesen) 내지 經營計算이라는 것은, 「經營過程을 이루는 모든 去來를, 結局 調達, 製造, 販賣 및 財務的인 措施를 할 때 생기는 經營事象을, 計數的으로 다시 말하면 數量的, 한편 價値的으로 把握하고, 그리고 管理하는 것이 任務의 節次全體」²³⁾이다. 그것은, 하나의 會計制度는 아니고 現代的인 經營을 舞臺로 하는 計數的經營管理의 諸方法의 總稱이라고 말할 수 있다.

또한 그 一分岐가 되는 營業簿記는—會計期間(營業年度)에 있어서, 經營에 發生하는 簿記上的 經營現象(去來)을 記錄·計算·整理의 對象으로 한다. 따라서, 이렇게 한 作業을 期間全體計算으로 행하는 것이 特徵이다(個個의 製品單位를 對象으로 한 價値計算·數量計算을 客體計算이라고 한다.)

그리고 經營決算이란 期間에 關連되는 原價 및 給付에 있어서의 計算이고, 그 中心的存在는 原價種類計算, 原價場所計算, 原價負擔者計算 및 成果計算이다. 그 외에 經營決算은, 原價把握을 위한 補助計算(設備簿記, 材料簿記, 賃金簿記, 原價種類配賦表 등)을 包攝한다. 따라서 經營決算은, 經營 即 購買, 製造, 販賣의 諸過程에 있어서 發生한 經營損益 다시 말하면 價値의 흐름을 把握하는 計算이라고 말할 수 있다. 한층더 그 補助計算이지만, P.Nowak²⁴⁾은 經營決算을 原價計算의 하나의 節次라고 보고 있다.

다음에 原價計算은 期間에 걸쳐서 經營全體로서의 原價를 把握할 것인지, 個個의 製品單位當을 對象으로 原價를 把握할 것인지에 의하여, 期間原價計算과 對象原價計算으로 分類되고 있는 것이다.

16) 諸井之助原, 價計算講義, 東京大學出版會, 1965. pp. 22~24.

17) 여기에서 機會原價라고 하는 것은 支出原價에 對立하는 概念으로서, 會計帳簿에 記錄되지 않는 全體的인 特殊原價를 意味한다.

18) 原價計算基準, 第1章 3

19) E. Schmalenbach, Kostenrechnung und Preispolitik, 8. 1963. s. 6.

20) K. Mellerowicz, Kosten und Kostenrechnung 11. 1958. s. 43.

21) E. Schmalenbach, a.a.o., s. 11.

22) P. Nowak, Kostenrechnungssysteme in der Industrie, Westdeutscher Verlag, 1954. s. 13.

23) G. Wöhe, Einführung in die Allgemeine Betriebswirtschaftslehre, 1960. s. 242.

24) P. Nowak, a.a.o., s. 11.

그러므로 以下の 項에서 原價의 一般概念으로서의 價値의 原價概念과 收支原價概念을 考察하기로 한다.

Ⅲ. 價値의 原價와 收支原價

1. 價値의 原價의 定義

傳統的인 意見으로서 原價의 一般概念으로 位置²⁵⁾되어 있는 價値의 原價(Wertmäßige)는, 「어떤 財貨와 그 財貨를 消費할 것인지, 또는 需要의 經濟主體와의 사이에 効用關係라고 말한 特殊한 價値範疇로서 理解되는」²⁶⁾ 것이라고 말한다.

이와같이 G. Munzel은 價値의 原價概念을 特徵지우고 있지만, 奇妙하게도 價値의 原價概念論의 先驅者가 되는 E. Schmalenbach은 그러한 特徵을 붙이지 않고, 단지 原價를 「給付를 위하여 消費되어진 財貨의 原價計算上 評價되어야 하는 價値」라고 定義하고 있다. K. Mellerowicz로서도 原價는 「原價的인, 經營에 條件붙여진 財貨의 消費」라고, 그리고 「財貨의 消費로 있고, 다시 말하면 生産目的의 種類 및 數量을 달리하는 用役의 消費이다」²⁷⁾라고 規定하였다. 이어서 그는 消費에 對象化되는 財貨를 「有形 및 無形의 財貨(原料, 副材料, 게다가 工場消耗品, 機械, 權利) 및 勞動給付(經營自體 내지는 他企業의 從業員의)」라고 하고 있다. 또한 이 財貨의 消費에 대해서 K. Bott등은 「給付를 創出하기 위한 價値的인 財貨 및 Service의 消費」²⁸⁾라고 規定하고 있는 것이다.

이와같이 E. Schmalenbach流의 原價 즉 「經營給付를 創出하는데 歸屬되는 財貨의 消費가 原價」²⁹⁾라고 보는 方法의 立場에서의 定義를, 一般의 原價概念에 대한 定義로서는 너무 좁은 것은 아닌지 생각된다. 그것은 實務家로부터도 쓴 것 같이 制限되어, 使用되고 있지 않다. 따라서 위에서는 “給付를 創出하는데 結付된” 財貨에 있어서 消費를 問題로 했지만 「消費는 給付를 創出하지 않는 過程이라도 關連을 가지고 있다」³⁰⁾라고 바꿔 말할 수 있다.

25) 位置되어 있는 것은,

J. Löffelholz, Repetitorium der Betriebswirtschaftslehre. 1971. s. 641.

井上康男, 原價概念について(I) 會計 第80卷, 第5號, 1661. p. 84

角谷光一, 原價의 一般概念論序說(I) 經營實務, 1977. 28.

등에서 正當化할 수 있는 證據를 찾아냈다고나 할 수 있을지……

26) G. Munzel, Die fixen Kosten in der Kostenrägerrechnung. 1966. s. 17.

27) K. Mellerowicz, Kosten und Kostenrechnung I, 1957. s. 3.

28) K. Bott, Kaufmannischen Rechnungswesens 1956. s. 1568.

G. Wöhe, Einführung in die Allgemeine Betriebswirtschaftslehre, 1969. s. 492.

W. Kalveram, Betriebsrechnung. 1970. s. 163.

29) E. Schmalenbach, a.a.o., s. 56.

30) P. Nowak, a.a.o., s. 17.

위에서 引用한 것과 같은, P. Nowak나 K. Mellerowicz등의 定義——「原價란 經營活動으로 부터 由來하는 價值的인 財貨의 消費」³¹⁾——로 생각하는 방법을 「活動基準의 原價思考」³²⁾라고 일단 略稱할 수 있다.

다른 方面, E.Schmalenbach나 K.Bott, G.Wöhe, W.Kalveram, E.Schneider등의 思考방법과 같이 「企業이라는 확실한, 活動領域에서의 어느 一定期間에 있어서 原價는, 이것을 周知하는 바와같이, 外部에서 그 企業에 供給되어진 原價財貨(Service를 包含)의 企業目的에 充足되는 範圍內에서 給付를 創出해 내는데 關連한 當該活動領域에서의 消費로 하고, 貨幣로 評價한 그 價値」³³⁾라는 사고방법을 「製品基準의 原價思考」³⁴⁾라고 略稱할 수가 있는 것이다.

角谷光一教授는 「……經營活動을 위하여 消費된 財貨로서, 價値에 依據되어진 原價는, 價値의 原價라고 稱해진다」³⁵⁾라고 敘事的表現을 引用하면서도 「製品基準의 原價思考에 원래의 定義 쪽이 수가 많은 것 같다」³⁶⁾라고 評하고 있다.

以上에서 論한 것 같이 우리들은 價值的 原價를 가지고 支出과 結付하지 않고, 그냥 生産的 價値消費로서 計算目的에 關連되어져 計算되는 價値量이라고 말할 수가 있다.

2. 收支原價의 定義

앞에서 價值的原價의 定義를 論했지만 그러한 定義중에 몇 사람의 價值的原價 概念論자가 내린 原價概念인 “目的概念이 되는 規定”을 最初로 抗辯한 사람은 H.Koch이다. 그에 의하여 提唱된 收支原價概念(Pagatorische Kostenbegriff)은 近時, 文獻上傳統的 原價概念이 되는 「價值的 原價概念과 어께를 나란히 하는 정도의 對立概念이라고 斷定되어지는 것 같은」³⁷⁾ 域에, 達해있지만, 그것은 價值的原價概念論자들이 原價概念을 目的概念으로서 計算目的에 依存하는 것이라고 強調하고 있는 點에 價值的原價概念의 問題性이 存在한다라고 指摘하고 對立的인 概念을 模索하고 構築하여 歸結한 것이다.

또한 例의 H.Koch은 關連概念을 다음과 같이 定義하고 있다. 原價란 어떤 하나의 製品單位 혹은 어떤 一期의 製造 및 販賣에 結付, 補償되지 않는 支出을 말한다.³⁸⁾ 여기에서 補償되지 않는 支出이란 「經營活動에 있어서 投入되어 生産手段을 위함이나 外部資本을 利用하기 위한 對價」라든가 「回轉財貨의 調達을 위한 對價로서 辯濟된 종류의 支出」이라든가 「企業의 運營에 關

31) 角谷光一, (註 25의) 前掲書, p. 30.

32) 角谷光一, (註 25의) 前掲書, p. 30.

33) E.Schneider, Indusirielles Rechnungswesen, 1963. s. 38.

34) 角谷光一, (註 25의) 前掲書 p. 30.

35) P.Mollers, Kosten und Leistungsrechnung 1974. s. 38.

36) 角谷光一, 價值的原價와 收支原價, 企業經營協會, 經營計畫研究會, 經營計畫, 1974. p. 4.

37) G.Munzel, a.a.o., s.17.

38) H.Koch, Zur Diskussion über den Kostenbegriff, zfhf, Jg 10. 1958. s. 361.

連을 가진 그외의 支出³⁹⁾이고, 거꾸로 補償(償還)되는 支出은 「經營過程의 범위내에서 행해지는 財務支出」⁴⁰⁾이라고 規定되어 있다.

그런데 H.Koch은 1966年의 出版에서 積極的인 收支原價概念(positiven pagatorischen kostenbegriff)이라고 불리워지고 있는 것을 아래와 같이 定義하고 있다.

「原價概念은, 특히 어떤 하나의 企業的인 “Merkmal”⁴¹⁾로서, 바꿔 말하면 企業者의 行動方法의 하나의 特殊한 構成要素로서 理解되지 않으면 안된다. 왜냐하면, 企業의 理論은——그것은 여기에서는 勿論 깊이 들어가서 解明할 수는 없지만——企業概念이 把握되어 있는 것과 같은 모양으로 하나의 特定の 行動理論的 分析으로서만 意味가 있는 것이고, 결코 單純한 것은 아니지만, 어떠한 어떤 經營上의 機能的諸關連의 分析의 一體系로서 構想되는 것이라고 생각된다. 企業的인 Merkmal로 되는 것의 2가지의 資質이 文獻上의 原價概念으로 말하지 않고 말없이 뒤에 항상 賦與되는 것이다. 여하간 이 概念에 經營成果의 하나의 特殊한 構成要素가 되는 意義를——이것은 企業의 成果 Merckmal를 만드는 形態——賦與한다. 이것에 依據하면 原價를 <經營過程의 範圍內에 있어서 辯濟된 對價>라고 理解하는 것이 重要한 것이라고 생각된다. 이 경우 <對價>라고 말해지는 것은, 勞動力의 行使에 대하여 財貨의 獲得, 等等에 대하여 하여간 支給되는 것 같은, 바꿔 말하면 無條件으로 支給되어지는 것 같은, 貨幣價値量인 것이다.»⁴²⁾

以上으로 結局, 收支原價란 經營活動에 隨伴되는 경우의 貨幣支出이라고 말할 수 있다.

3. 價値의原價와 收支原價의 比較考量

(1) 價値의原價의 批判

K.Mellerowicz은 原價를 「단적으로 經營에 條件붙인 正常消費(Normalverbrauch)이므로 原價로 있는 것의 決定的인 것은 「實際費(Tatsächliche)은 아니고 正常値(Normale)이다.»⁴³⁾ 이와같이(原價를 가지고) 經營活動에 條件붙인 消費라고 하는 限, 「正常的으로 常規的으로 發生하는 限度」⁴⁴⁾에서 消費라고 限定할 수 있다. 그러므로, 角谷光一教授는 「生産的으로 되어야 하

39) H.Koch, a.a.o.,s.355.

40) H.Koch,Grundprobleme der Kostenrechnung, 1966.s.49.

41) E.Heinen, Betriebswirtschaftliche Kostenlehre 1970. s.57

「Merkmal은 E.Heinen의 指摘한 것에 의하면 : 1) 原價計算上 財貨가 補捉되는 것을 決定하는 것은 生産의 消費로 있고 金錢의 支出은 아니다.」라고 말하고 있다. 2) 소위, 財貨의 生産의 消費를 原價로 計算하는 것은 아니고 經營給付를 만들어 내는데 든 歸屬되는 財貨의 生産의 消費단을 原價에 計算하는 것이라고 말했다. 角谷光一, 「原價의 一般概念」論序說(完) 經營實務 1977.p.30. 「Merkmal을 簡潔하게 「財貨의 消費를 對象으로서의 原價計算上의 評價價値量」이라고 말하고 있다.

42) H.Koch, (註 40의) a.a.o.,s.51.

43) K.Mellerowicz, Kosten und Kostenbegriffe, in: HdB, Hrag, H. Seischab und K. Schwantag s.3366. 角谷光一, 前掲書(註 25의) p.31에 引用한 것을 再引用한 것임.

44) G.Munzel, a.a.o.,s.17.

는 經濟價值的 流出에 대해, 그 正常性を 絕對視하고, 그리고 原價의 定義에 나타낼 경우에 規定의 特色이 있는 것」⁴⁵⁾이라고 評하고 있는 것도 당연하다고 생각되어진다.

K.Mellerowicz의 이와같은 正常消費思考에 대해서, E.Kosiol은 異議를 提起하고 있다. 다시 말하면 「財貨의 消費(正常인 消費에 限定하는 것은, 一般原價概念을 學問의으로도, 實際의으로도 할 수 없는 것에 限定해 버리는 것이 되고, 實際原價의 概念을 構築할 수 없게 돼 버리는 것은 아닐지, 이와 관련해서 限定이라 보고 取扱할 경우에는, 대개 正常原價라든가, 標準原價(Optimalkosten)라든가 하는 原價의 下位概念이 問題로서 있는 것을 確實히 認定되어지는 것이다.」⁴⁶⁾ 그 (K.Kosiol)가 原價의 一般概念自體를 어떻게 定義하고 있는가 하는 것을 말하면 「評價된 給付에 結付되어진 財貨의 消費」⁴⁷⁾라고 定義하고 있다.

이 定義에 대해서 P.Nowak도 「原價는 價值的으로 給付에 結合한 財貨의 消費이다」라고 말했다. 그리고 財貨의 消費의 構成要素가 되는 費目別原價(單純原價種類)의 貨幣量的 크기는 財貨의 數量과 價格과의 相乘積이 되는 뜻으로 規定되는 것이다.

G.Wöhe로서도 「適正消費의 原則(Angemessenheitsprinzip)」⁴⁸⁾을 否定하고, 價值的原價概念의 Merkmal에 例의 正常性を 明確하게 나타내고 있는 것은 아니고, 다음에 論하는 것과 같다.

「(價値消費)財貨 및 Service의 消費로 되지 않으면 안된다. 이 價値消費는 經營未來의 目的을 給付를 創出함에 의해 現在에 惹起되고 있음을 要하고 價値消費를 貨幣數字로 表現시켜, 當의 價値消費를 比較可能하게 하는 한편, 計算可能하게 하는 評價가, 當該 價値消費로 된다.」⁴⁹⁾

여하간, 지금까지 論해온 原價概念은 價値消費라는 點에서 共通하고 있는 것을 알 수 있다.

(2) 收支原價의 批判

S.Menrad은 收支原價概念과 價值的原價概念을 實質的으로 같은 것이라고 보고 있다. 그에 의하면, 原價概念은 原價計算의 目的과 그 때의 現實로 보여지는 條件에 비추어 여러가지로 될 수 있는 것이라라고 主張하면서, 收支原價를 다음과 같이 評했다. 즉 「(收支原價는) 實物 財貨의 調達을 위한 支出을 問題로 하고, 그리고 그 原價는 給付生産에 結付, 貨幣의 直接消費를 表示하는 支出을 問題로 하고 있다.」⁵⁰⁾라고 한다. 이 批評은 위의 原價가 給付生産의 財貨의 消費에 直接關連되어진 支出을 意味한다고 말할 수 있다. 그리고 「收支原價概念을 一般的 經營經濟學의 概念으로 보아지게 되면, 그것은 價值的原價概念과 一致하는 것이고」⁵¹⁾ 이것이 스스로 意味

45) 角谷光一, (註 25의) 摺書, p.31.

46) E.Kosiol, Kostenrechnung, 1964. s. 30.

47) E.Kosiol, Plankostenrechnung als Instrument Moderner Unternehmensführung, 1956. s. 19.

48) 適正消費의 原則이라는 것은 正常程度의 財貨의 生産의 消費만을 原價로 하는 原則을 말함.

49) G. Wöhe, (註 28의) a.a.o., s.493.

50) S.Menrad, Der Kostenbegriff, 1965. s. 13.

51) S.Menrad, a.a.o., ss.168~169.

하는 것은, 同一한 概念을 2가지 모양으로 表現하고 말하는 것으로 된다. 이 一致點에 대하여 G.Munzel은, 「어떤 特定目的에 대해, 그 點으로 있는 것이 證明된 것에 關連하여 收支原價概念을 그때 그때의 計算目的에 의해 規定된 價值的 原價概念과 一致하고 그 目的에 價值的 原價概念과 收支原價概念과는 形式的으로만 相違가 存在하는 것도 個個의 計算目的과 關連되고, 實質的으로는 조금도 違相가 없는 것이라고 말했다.»⁵²⁾

한편 H.Koch의 積極⁵³⁾의 收支原價概念과 費用과의 關係에 대해서 引用하여 言及하면, 「企業이 根本的으로 支給한 對價라는 것은, 對價를 意味하는 費用에 대해, 積極的收支原價概念은 그것이 그 안에 經營上의 對價라고 理解되는 것이므로 費用의 下位概念」이라고 해석된다.

以上과 같이 收支原價概念을 價值的 原價概念과 같이 보는 方法, 또는 兩概念을 是認하는 概念도 찾아볼 수가 있다.

그것은 「原價란, 給付에 條件붙여진 價値消費라고 말한 定義에서는 일률적으로 정할 수 없는 發生의 方法도 있다. 計劃을 세운 行動에 있어서 그 經過의 뒤에, 그렇지 않으면 獲得될 수 있는 收益, 또는 達成될 수 있는 費用의 減少가 되고 支出의 減少가 되는 것을 斷念함에 의한 發生(原價의)이 그것이다. 이 경우, 우리들은 支出에서 항상 안내되는 原價概念을 利用한다. 이것에 의해 收支原價가 되는 概念에 차츰 가까워지는 것이다.»⁵⁴⁾

4. 原價의 本質

原價에 대해서 보는 方法, 혹은 생각하는 方法이 여러가지 있지만 지금까지 말한 것은 價值的 原價와 收支原價에 대해서 말한 것이다. 價值的 原價概念이 價値를 도대체 무엇인가 하는 點에 있어서 主觀的·心理的인 것에 지나지 않고, 思考的으로 支出事象과 結付되지 않은 價値消費도 計算目的에 關連시켜 計算되는 價値原價로 있는 것에 대해서, 收支原價는 企業의 成果에 關連되는 概念으로 支出事象과 結付한 生産的 價値消費를 原價라고 말한다.

再次 價值的 原價에 대한 事項이지만 그것은 「經濟價值的 消費」⁵⁵⁾이고 原價計算上 原價計算目的을 위하여, 物量에 價值的인 數字를 賦與, 評價된 價値이다. 評價란 具體的으로說明하면 生産要素가 原價計算 價値를 주는 것을 말한다. 또한 原價計算價値는 「心理的 原價의 貨幣價値化—貨幣原價化—의 具體的으로 나타나는 것으로서의 價値指標」⁵⁶⁾인 것이다. 그리고 「心理的 原價概念에 의존하고 貨幣的 價値로서 把握되는」⁵⁷⁾ 支出·費用으로 區分된 原價概念을 價値原價라고

52) G. Munzel, a.a.o., s. 19.

53) H.Koch, (40' (a.a.o.,s. 51.

54) 角谷光一, 原價의 一般概念論序說 (2) 經營實務, 1977. p. 26.

55) 角谷光一, (注 10의) 前掲書, p. 32.

56) 角谷光一, 原價의 一般概念(完), 企業經營協會機關誌, 經營實務, 1977. 7. 30.

57) 井上康男, (注 25의) 前掲書, p. 84.

稱한다.

그러므로 原價라고 하면, 이제까지 論해온 가운데 「原價—經營價原—로 있는 그 안에서」角谷光一教授는 「個個의 企業이 各各 本來의 目的·給付에 있어서 일어나는 經營活動으로서의 給付, 經營活動의 成果로서의 給付, 其他 關係되어 把握되는 正常的인 經濟價值的 生産的인 消費다」⁵⁸⁾라고 定義하고 있다. 여기서 말하는 生産的인 消費란 經營目的活動에 關連된 生産的인 消費에 限하는 것이고, 經營目的的活動 즉 經營이 만들어내는 財貨 등에 關連되어 把握되는 價原로서 經常的인 價值的指標이고 正常的인 指標인 것이다.

위에서 論한 점으로 볼 때 原價란, 企業의 經營目的活動에 關連되어 犧牲된 財貨 또는 用役을 貨幣額에 의해서 測定하는 것이라고 定義할 수가 있다.

IV. 價值的原價에 의 回歸

1. 原價의 認識事象

價值的原價概念은, 다른 概念의 規定을 찾아보면 根源의으로 疑問視된 것은 認識事象이라 할 수 있다. 認識事象이라고 하는 單語는 「認識되는 意識作用의 對象이 되는 事象」⁵⁹⁾을 말한다. 認識事象에 따른 共通點은 價值消費(Wertverzehr)이다.

이와 같은 定義에 대해 「給付를 創出し키는데 있어서 問題가 되는 것은 오히려 價值變形(Wertumformung)이고 價值變形에 의해서 一般的으로 增加되어 發生하는解」⁶⁰⁾ 것이다 라는 見解 있다(J.Viel). 또한 H.Vormbaum은 價值消費보다도 價值投入(wertaufrib) 즉 「經營目的에 따른 一定의 給付를 造出하기 위하여 必要가 되는 期間의 價值投入」⁶¹⁾을 問題로 하는 學者도 있다(H.Vormbaum). 그의 定義에 의하면 「經營에 있어 效果的인 價值消費로 되고, 나타나지 않는 經營手段의 利用」이라고 해석해도 별지장은 없을 것이다. H.Vormbaum도 G.Munzel과 같이 「原價는 經營의 給付造出이 目的을 가지고 投入되는 原材料, 勞動力 및 權能으로 評價된 投入量」⁶²⁾이라고 定義하고 있기 때문이다.

이 定義는 앞에서 H.Koh이 말한 「……補償되지 않는 支出」과는 根本的으로 달리하고 있는 것이다. 그렇지만 價值論上에서는 H.Vormbaum의 定義와 共通點이 있는 것 같지는 않다. 또한 「原價는 經營過程의 範圍內에서 辨濟되는 對價」에 대한, 對價와 上記의 投入量과는 表記法조차

58) 角谷光一, (注 54의) 前掲書, pp. 33~34.

59) 角谷光一, (注 25의) 前掲書, p. 32.

60) J.Viel, Betriebsanalyse, 1950. s.274.

61) H.Vormbaum, Außenhandelskalulation, 1955. s.41ff.

62) G.Munzel, a.a.o.s.20.

다르지만 같은 意味라고 보여진다.

2. 限界效用 價値說의 影響

原價는 生産을 위한 財貨의 消費이다. 生産(廣義)은, 이것에 投入된 財貨에서 最大의 利益을 얻지 않으면 안된다. 最大의 利益(期間利益)은 緊要한 需要를 充足시키는 것으로 대개 最高의 價格에서 限界製品까지 賦課할 수 있다고 볼 수 있다. 이를 위하여는 消費 等に 대해서 그 利用價値에 따라 評價하여야 된다. 다시 말하면 原價計算價値를 가지고 評價하여야 하는 것이다. 原價計算 價値는 前項에서 論한 것처럼 心理的 原價의 貨幣價値——貨幣原價에 의한 價値指標인 것이다.

再言하면, 最大의 利益을 위한 利益計劃의 對象으로서, 原價財貨를 評價할 때 採用되는 경우에 最適有効數値(Optimal Geltungszahl)를 들 수가 있는 것이다. 「最後에 使用이 許用되는 使用目的이 되고 生産要素의 效用價値인 것이다. 그것은, 그것의 實體를 이루는 財貨를 말하면 材料 不足의 다음 計劃期間에 걸쳐서 合理的으로 配分하려고 생각해 낸 一種의 經營價値이고. 그것이 最有利한 選擇效果에의 志向의 給晶이외로는 되지 않으므로 一種의 機會原價」⁶³⁾라고 말하고, 最適有効數値라고도 할 수 있다.

機會原價에 대해 例를 들어 說明하면⁶⁴⁾ 一定한 經濟財를 갖고 어떤 製品을 만들려고 한다. 未來의 代替案으로서 A製品을 만들기로 決定하면 B, C의 製品을 못만들고, B製品을 선택하면 A, C製品을 못만든다. 또한 C製品을 決定하면 A, B製品을 못 만든다. 이 경우 가장 有利하고 最大의 利益을 가져올 수 있는 製品을 選擇하여야 한다. 必要한 資料는 表 -1과 같이 될 것으로 豫想된다.

〈表-1〉

製 品	單位當原價	賣 價	生産量	賣 出 額	原 價	利 益
A 製 品	3,000원	4,000원	20,000個	80,000,000원	60,000,000원	20,000,000원
B 製 品	4,500원	6,000원	30,000個	180,000,000원	135,000,000원	45,000,000원
C 製 品	6,400원	8,000원	40,000個	320,000,000원	256,000,000원	64,000,000원

表-1에 의하여

A製品 20,000,000 < B製品 45,000,000 < C製品 64,000,000

A製品과 B製品の 差—25,000,000원……………①

B製品과 C製品の 差—19,000,000원……………②

63) 角谷光一, (注 54의) 前掲書, p. 31.

64) 拙稿, 「會計情報資料의 利用에 關한 考察, 檀大, 二部大學論文集 1號 1980. pp. 40~41. 이 論文에 掲載한 것은 差額分析에 關한 사항이지만 그것을 根本으로 첨가해서 說明한 것임.

價値의原價와 計算原價에 관한 考察

위의 資料에서 C製品을 製造販賣하면 64,000,000의 利益을 볼 수 있다. 그러나 만약 그렇게 하면 A, B製品의 製造·販賣할 機會를 잃어버린다. 이 잃어버리는 機會에 의하여 어느 程度의 犧牲을 갖어오는가 하면 利益중에서의 最大의 額, 즉 B製品의 45,000,000과 20,000,000 중에 큰 45,000,000원이라고 해도 좋다. 다시 말하면 위의 經濟財를 C製品의 製造販賣에 使用하기 위하여는, 잃어버린 利益 45,000,000원이 cost로서 관련되어 있는 것이고 이 45,000,000을 機會原價라고 말한다. 여기에서 上記의 ②에서 보는 바와 같이 B製品보다는 C製品이 19,000,000원밖에 有利하지 않은 것이라고 할 수 있다. 이 경우 45,000,000원을 64,000,000원에서 減하는 것은 C製品을 選擇하기 위한 cost라고 생각하기 때문이다. 위의 19,000,000원은 差額利益(differential profit)라고 말한다. 이와 관련해서 最適有效數値를 K.Mellerwicz은 Realen Kosten (眞實한 原價)라고 부르고 있다. 「眞實한 原價」란 原價財로서 「最高의 利用價로부터 順次的으로 最低의 利用價値까지 나열시킨 그 안에서 最後에 實現을 본 利用價値」⁶⁵⁾을 말한다. 이 概念規定을 보면 眞實한 原價를 規定者 自身, K. Mellewowicz에 의한 國民經濟理論, 특히 機會原價說에서 導出되고 있음을 볼 수 있다. 結局 그가 限界價値說의 Austria學派로부터 影響을 받은 것은 아닌가 보여진다.⁶⁶⁾ 限界價値說에서부터 생긴 原價概念은 生産을 위하여 使用하는 것을 經濟的인 面에서 斷念되는 價値를 말하고, 原價는 그때 그때의 最善의 利用可能性을 斷念하는 것이므로 企業家로부터 잃어버린 收益을 意味하는 것이라고 말할 수 있다.

3. 價値의原價에의 回歸

價値의原價와 收支原價에 대해서 Deutsch學者들의 文獻과 日本學者들의 文獻을 涉獵한 結果, 引用한 內容이 너무 많을른지는 모르지만, 여하간 그 속에서 解說을 試圖해 본 것은 價値의原價와 收支原價와의 對立關係, 支出·費用·原價의 생각方法, 消費의 思考, 物量思考, 認識事象, 原價의 本質등 여러가지를 論해 왔다.

이 試行過程속에서 論한 것 같이, 특히 價値의原價와 收支原價와의 對立關係를 說明한 가운데 알 수 있는 바와 같이 原價를 原價論者는 폭넓게 해석하고 있다. 그것에 비해서 收支原價論

65) 角谷光一, 原價計算研究, 稅務經理協會, 1965. p. 220.

66) 限界效用學派가 形成하는 原價概念은 經營活動에 있어서 製品 一單位學이 아니고 一期間에 生産적으로 消費되는 生産手段의 總計지만 「原價란 企業家가 當該 生産手段을 選擇되었던 結合과는 다른 結合의 方法에 使用할 때 到達할 수 있는 것이어야 하는 效用의 總計(Nutzenbetrag)를 말한다. 특히 이 使用의 用途를 利用하지 않으므로 企業家로부터 잃어버려진 效用의 總計를 말한다. 원래부터 生産手段의 投入의 근원으로 造出되는 여러가지의 財貨가 같은 크기의 效用을 지니고 있지 않다. 거기서 잃어버린 效用의 크기, 未使用의 用途는 情勢여하에 따라서 여러 가지이고(角谷光一, (注 54의) 前掲書 p. 30)」 「除外된 未使用의 使用目的속에 最高의 것에 對應하는 價値(井上康男,)注 25의) 前掲書 p. 84)」인 것이다. 따라서 「費用例에 相應한 金額을 對應시키지 않은 價値의 生産의 消費를 認定하고 (P. Nowak, a. a. o. s. 22)」, 計算的으로 顧慮하지 않으면 잃되는 原價計算價値라고 말할 수 있는 것이다.

者는 原價를 좁게 보고 있다. 좁게 보고 있는 極點은 그들이 計算原價⁶⁷⁾를 原價計算의 對象外 로서 하고 있는 點이다. 計算原價의 上位概念은 價值的 原價概念(Wertmässige Kostenbegriff) 이고, 包攝概念의 諸被包攝概念은, 實質的으로는 各各別個로 存在하는 다시 말하면 個別經營 經濟原價概念⁶⁸⁾ (allgemeiner betriebswirtschaftlicher Kostenbegriff)이 되는 個別收支原價概念 (pagatorische kostenbegriff)과 計算原價種類라고 생각된다.

V. 價值的原價의 種類와 計算原價의 構成

1. 基礎原價와 計算原價(附加原價)

企業의 給付에 財貨의 消費가 原價計算目的으로부터 評價되고, 企業의 活動에 關連되어서도 犧牲되는 財貨의 生産的 消費가 있다. 經濟價值的 消費는, 裝品을 裝造할 때 消費된 原材料· 勞務費· 經費 等의 價値는 原價임과 同時에 費用이 된다. 이것을 原價計算面에서는 基礎原價 (Grundlkosten)라고 말하고 損益計算에 있어서는 目的費用(Zweckaufwand)이라고 말한다. 基礎原價는 目的費用의 性格을 가지고 貨幣的收支에 根本을 두고 經營經濟目的에 關連되어 測定 되는 것이다.

反面 貨幣的收支에 根本을 둔 損益計算上에서는 費用이지만 原價計算上에서는 原價가 안되고 目的費用이 아닌 것이 있다. 이것을 中性費用(neutraler Aufwand)이라고 말한다. 中性費用에 는 裝品の 製造· 販賣에 關係없이 營業外費用⁶⁹⁾(betriebsfremder Aufwand)으로서, 經濟價值的 消費로 原價가 되지 않는 것이 있다. 혹은 經營期間外費用⁷⁰⁾(betrieblicher periodenfremder Aufwand)에서는 製品의 製造· 販賣에 關係가 있어도, 當期의 原價計算에 關係없이 前期損益 修正項目으로 있기 때문에 原價가 안된다. 그것에 비해 原價計算上에서는 原價이지만 期間損益 計算上에서는 費用이 아닌 財貨의 消費가 있다. 이것에 대해서는, 基礎原價에 包含되지 않는

67) 計算上의 原價라고 하는 사람도 있지만 正確하게는 이렇게 번역하여야 한다.

68) G. Munzel, a.a.o.s.17.

一般的으로, 經營經濟의 原價概念은 원래부터 결코 價值的原價概念은 아니라. 어떤 財貨와 그 財貨를 生産的으로 消費하는 것인지, 또는 需要하는 經濟主體와의 사이에 効用價値範疇에 어떤 原價의 意味 에 價值的原價概念이 있다. Pagatorische 原價概念이 그 對立概念으로 있는 것이다.

69, 70) 中性費用: 財務費用(借入金· 利子割引料· 社債發行差金償却等) 遊休設備의 維持費(投資用的 不動 產 혹은 未來의 事業擴張의 設備· 所有하는 것 等, 設備諸에 關한 減價償却費, 修繕費, 税金 等) 其他(資産의 賣却損, 評價損, 政治目的의 寄附金 等)

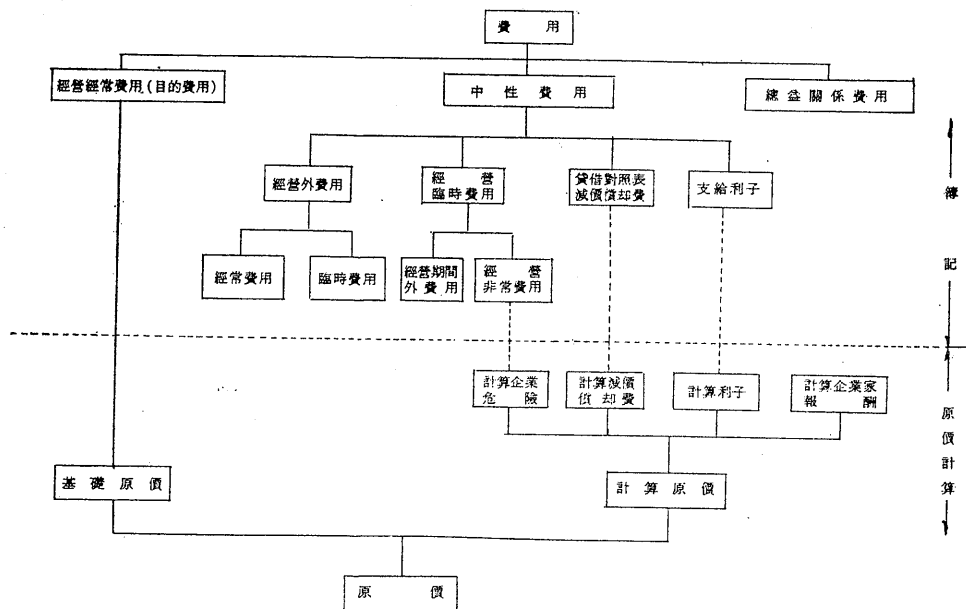
異常質的: 偶發的인 損失(火災, 震災風水害, 盜難, 爭訟 等 또는 違約金, 罰課金, 損害賠償金, 訴訟 費 等)

異常量的: (多額의 退職手當, 異常額의 貸損 等)

價值的原價와 計算原價에 관한 考察

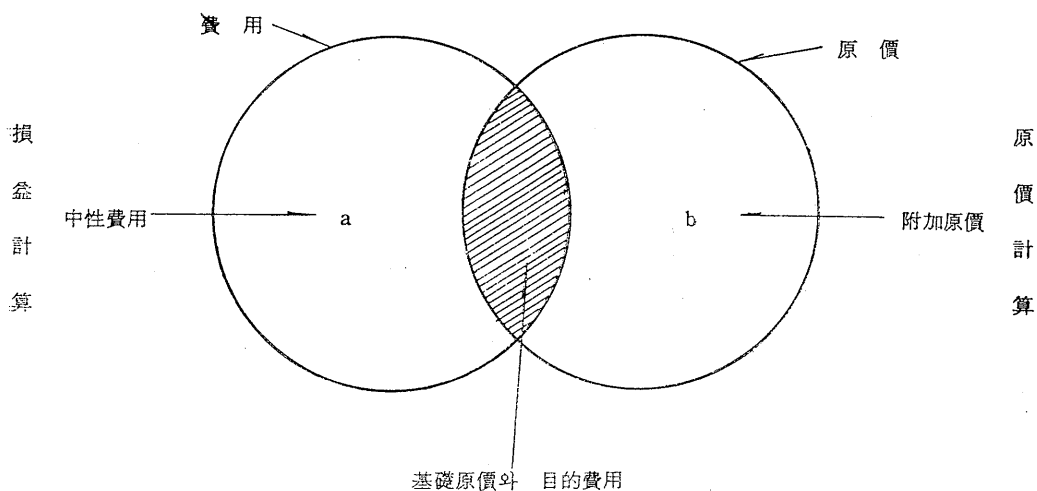
圖 4-1

原價와 費用의 關係



〈圖 4-2〉

原價와 費用



價値의 生産的 消費는 性格에 의해서 本質的·給付的 附加原價(wesens-oder leistungsmäßige Zusatzkosten)이고 價値의 生産的 消費의 量的 即 評價, 測定에 의해서 計算的 附加原價(Rechnungsmäßige Zusatzkosten)인 것이다. 附加原價의 分類에 대해 E.Kosiol은 다음과 같이 分類하고 있다.

(1) 本質的 附加原價——企業家賃金·自己資本利子, 自家집세, 家族勞務者의 計算的 報酬.

(2) 計算的 附加原價

a) 期間的·數量的 附加原價(Zeitraum-oder mengenmäßige Zusatzkosten)——危險原價(製造危險·販賣危險에 대한 原價)·計算減價價却費·支拂利子の 期間計算이 不充分한 경우의 外部資本에 대한 計算利子

b) 價値的 附加原價(wertmäßige Zusatzkosten)——計算的評價가 收支的評價 以上으로 있는 경우 생기는 것 즉 計算보다 적게 支拂된 外部資本利子の 補充相當額에 맞는 計算利子⁷¹⁾

上述한 바와 같이 原價와 費用의 關係를 圖로 表示하면 圖 4—1과 같으며 P.Nowak도 圖 4—2와 같이 原價와 費用의 差異를 表示하고 있다.

2. 計算原價의 名稱과 構成

그런데 附加原價라고 안하고 計算原價라고 부르는 사람도 있고 計算原價라는 用語의 使用에 不贊成하는 사람도 있으며 計算原價를 附加原價의 同意語로 해석하는 사람도 있다.

이것에 대해서 E.Kosiol은 附加原價라는 用語가 옳다고 생각하고 「잘 찾아보면, 原價計算規則에도 掲載되어 있는 “計算”原價 내지는 “計算”原價種類라고 表現함에는, 利用되어지는 專面 用語속에 言語上, 같은 單語를 二重으로 使用하게 되어 適切하지 못하다고 할 수 있다. 原價는 原價算定을 위한 計算이 根本概念이고, 따라서 本質的으로는 항상 計算的인 것이다. 費用=收支的 價値의 生産的 消費와 原價=計算的 價値의 生産的 消費와는 決定的인 對立概念인 것이다.⁷²⁾

또한 G.Wöhe은 計算原價를 附加原價의 包攝概念이라고 하는 意見으로서 다음과 같이 說明하고 있다.

「費用과 原價와의 限界에 있어서 對應하는 費用이 아닌 原價(附加原價)가 있다. 그외에 原價로 把握하기에는 適切하지 않은 消費額을 測定하지 않을 수 없는 費用의 種類도 있다. 다시 말해 예를 들면 費用으로서의 利子の 높이는 돈을 融通하는 方法의 여하에 따른다. 그러니까 他

71) E. Kosiol: Kalkulatorische Kosten in Handwörterbuch der Betriebswirtschaft begründet Von H. Nicklisch. Bd.21957/58 s.3378

72) E.Kosiol: Kalkulatorische Buchhaltung 1953, s.103

73) P.Nowak: Kostenrechnungssysteme in der Industrie, 1954, s.21

74) E.Kosiol: 72 s.94

價值的原價와 計算原價에 관한 考察

人資本의 總資本에 대한 比率이 높으면 높을수록 費用으로서의 利子は 多額으로 된다. 그렇지만 原價計算上에서는, 利子は 他人資本・自己資本의 여하에 關係되지 않고 經營給付를 創出할 때 도움이 되는 總資本을 對象으로 計算하지 않으면 안된다.

損益計算下의 減價償却費의 많음은 納稅政策上 내지는 財務政策上 등 이것 저것을 配慮하는데 依存한다. 그것에 대해 原價計算上에서는 實際上的 價値減少가 여러가지의 減價償却法에 의해서 捕捉되지 않으면 안된다. 人件費의 높이는 給與로서 決定하는 方式 여하에 따라 關係된다. 有限責任會社의 業務執行人은 給料(=費用)를 받지만 個人企業인 경우는 給料이 아니고 剩餘利益配當을 받는다. 그렇지만 企業主나 企業主의 相談相對로 있는 사람들이 일을 하는데 대한 相當되는 金額을 企業家報酬(=附加原價)로서 算出하지 않으면, 原價計算上 原價를 낮게 測定하게 될 수도 있다.

이것들의 例에서 損益計算(Bilanzrechnung)에서는 정말 나타나지 않는 原價種類일지……, 費用種類로서는 다른金額이 되는 原價種類가 있다라고 단정하고 있는 것이다. 그러한 原價種類를 計算原價種類라고 부른다.⁷⁵⁾

또한 計算原價를 附加原價의 同意語로 해석한 E.Schmalenbach은

「原價가 아닌 費用이 있는 것과 같이 費用이 아닌 原價가 있다. 예를 들면 損益計算에 있어서 把握하지 않는 경우 혹은 다른 金額을 把握하는 경우에 있어서의 經營上 必要한 施設의 減價償却費, 經營上 不可缺한 自己資本 및 他人資本에 대한 比率의 長期的인 利子, 個人企業이나 人的會社의 使用人들과 같이 일하는 企業家の 計算企業家報酬, 偶發的인 費用에 대해 計算되어야 하는 金額은 이것에 屬한다. 原價計算은 이 原價를 記帳되어 지는 費用中에 全然 찾지 못하는지, 다른 크기에 있어서 찾는 것인지……. 原價計算은 이것을 獨自의 考慮에 의하여 原價로 하지 않으면 안된다. 이러한 점에 의하여 나는 이것을 附加原價라고 稱하고 있다.」⁷⁶⁾라고 말하고 있다.

이 意見에 있어서 元來 E.Schmalenbach은 「原價計算과 價格政策」의 第6版에서는 附加原價의 專用派였었다. 그러나 오랜 기간 第7版이 되어서 「附加原價는 計算原價라고도 말해진다」⁷⁷⁾라고 表現하고 計算原價를 附加原價의 同意語로 해석하고 있는 것이다.⁷⁸⁾

以上에서 附加原價라는 用語를 使用하는 사람, 計算原價 혹은 附加原價와 計算原價를 併用해서 使用하는 사람과의 概念에 대해서 論했지만 E.Kosiol이 말한 部分(註 69, 70 參照)에 대해 說明하면, 價值的 附加原價(Wertmässige Zusatzkosten)를 「經營決算의 目的을 위하여 그것 獨

75) G.Wohe: Einführung in die allgemeine Betriebswirtschaftslehre, 1960, s.302, 303

76) E.Schmalenbach: Kostenrechnung und Preispolitik. 1956, s.10

77) E.Schmalenbach: a. a. o. s. 10

78) W. Kilger: Flexible Plankostenrechnung, 1961, s. 26, 27

W.A.Klimmer: Repetitorium der Buchführung, 1958, s. 292

自의 評價法이 採擇되어지는 경우에 發生하는 것을 볼 수 있다」라고 說明하고 M.Lohmann은 附加原價는 附加原價라 하더라도 「生産的 消費의 評價上에 있는 差異額」⁷⁹⁾을 附加原價라고 하고 있는 것이다.

이러한 것에 대하여 R.Löwenstein은 「經營決算上 그것 獨自의 評價法을 넣은 結果原價가 費用보다 더 커져 버리고 만다. 따라서 附加原價가 아니고, 말하자면 負의 附加原價가 損益計算上 過少償却을 實施한 경우나 市況利益(Konjunkturgewinn)이 생기는 것을 본다. 이렇게 말하는 것도 당연히 일으켜지는 이유로서 負의 附加原價를 附加的의 利益(Zusätzlicher Ertrag)」⁸⁰⁾이라고 稱하고 있다라고 角谷光一教授는 引用하고 있다.

그리고 J.Löffelholz은 「計算利子, 計算減價償却費, 計算企業危險을 가지고 (明確하지는 않지만 아마 企業家賃金도 包含되어 있는 것으로 생각됨) 資本費(Kapital Kosten)」⁸¹⁾로서 있고 「附加的의 原價에 있어서는……費用과 그 評價를 달리하는 原價를 폭넓게 해석하고 있으므로, 資本費보다 크다고 관찰되어 진다.」⁸²⁾

또한 「附加原價는 이것을 上位로 말하면 評價法을 달리하는 原價」⁸³⁾라고 하고, 또는 計算的 附加原價(Kalkulatorische Zusatzkosten)라는 중복된 單語的인 名稱으로 대신 사용하는 것도 우연히 발견할 수가 있었다.⁸⁴⁾

적으나마, 意識하고 反對하는 것이라면 M.Götzinger/H.Michael도 計算原價가 되는 概念을 「文獻에서는 자주 附加原價에 대한 同意概念으로서 全部의 費用에 같지않은 原價에 대한 것으로 行使된다」⁸⁵⁾ 이 概念의 使用方法은 잘못된 것이라고 생각되어 진다. G.Wöhe(註 75 參照)와

79) M.Lohmann: Einführung in die Betriebswirtschaftslehre 1955, s. 32

80) R.Löwenstein: Kalkulationsgewinn und Bilanzmäßige Erfolgsrechnung, 1921, s. 137
角谷光一, 計算原價論序說, 明大經營論集1979, p.69에 引用한 것을 再引用한 것임.

81) J.Löffelholz: Repetitorium der Betriebswirtschaftslehre 1971, s. 643

82) J.Löffelholz: a. a. o. s. 637

83) J.Löffelholz: a. a. o. s. 638

84) G.Zeitel: Zusatzkosten und betriebliche Preispolitik-Zeitschrift für Betriebswirtschaft. Nr.9. 1961. s. 534~535의 論稿에 附加原價의 名稱으로 있다.

85) M.Götzinger/H.Michael.: Kosten und Leistungsrechnung. 1978, s. 43~44

角谷光一: (註 80의) 上揭書, p. 76h

根據로서는 1) 計算原價라고 하는 경우 原價라고 하면 원가가 항상 計算上에 意味하는 것이 많으므로 중복된 言語가 問題가 된다는 點에서 그 概念은 個別 特定の 原價를 限定하는데 不適切하다.

2) 附加原價나 別額의 原價(Kosten in anderen Höhe)의 代用語로서 그 概念을 利用하는 것은 소위 計算原價(種類)가 金額의에도 같은 費用에도 對應할 수 있는 事實에 矛盾이다. 이 事實이 存在할 때 原價는 基礎原價로 된다.

이렇게 한 計算原價를, 그런데 그들은 全額 基礎原價의 計算原價(Kalkulatorische Kosten in voller Höhe Grundkosten)라고 이름을 붙였다. 그리고 財務簿記上 對應하는 費用計算額의 存在하지 않는 計算原價를 全額 附加原價의 計算原價(Kalkulatorische "Kosten in Voller Zusatzkosten) 같은 狀態로 對應의 費用計算值보다 크게되는 計算原價를 一部附加原價의 計算原價(Kalkulatorische "Kosten nur teilweise Zusatzkosten)이라고 各各 부른다라고 呼稱의 前者에는 計算企業家賃金計算自己資本利子를

같이 計算原價라고 부르고 있는 사람 중에 K.F.Bussmann은 簡單하게 「計算上의 財貨의 生産의 消費」⁸⁶⁾라고 意味한 사람도 있고, 圖 4—2에서 보는 바와 같이 附加原價를 計算原價의 被包概念으로 보는 사람도 있다. P.Nowak은 計算原價의 範疇에 計算企業家報酬의 項目을 넣어 原價計算을 「費用쪽에 相應한 金額이 對應되어 있지 않은 價値의 生産的消費도 認定된다. 價値의 生産的 消費에는 특히 個人企業 및 人的會社(personengesellschaft)에 있어서의 計算企業家賃金이 들어간다. 原價計算에서는 그와같은 評價에 의하여 經營에서 一定한 報酬없이 일하는 企業家の 勞動이 附加原價로서 顧慮되어 지는 것이다.」⁸⁷⁾ 이와 같이 計算原價로 稱하고 있는 사람은 E.Gan과 F.Will도 例外는 아니다.⁸⁸⁾

計算原價用語를 使用하고 있지 않는 것은 아니지만 附加原價單語에 好感을 갖고 있는 A.Meier는 다음과 같이 獨特한 附加原價의 三部類의 說⁸⁹⁾을 말하고 있다.

- 1) 나중에 겨우 支出로 보게 되는 종류의 原價要素群(예를 들면 未支給賃借料, 未支給稅金)
- 2) 支出이 결코 생기는 것이 아닌 原價要素의 종류(예를 들면 企業家賃金, 自己資本利子, 贈與를 받은 財貨나 用役의 生産的 消費, 自力發明, 發見에 의한 것의 利用)
- 3) 支出 내지는 費用을 惹起시킬 것인지 어떤지, 確實지 않고, 그 發生額이 不確實한 것으로 있는 諸原價要素(外部保險에 의하여 捕捉되지 않는 것에 限한 危險)

위의 1)의 種類가 附加原價가 되는지 어떤지에 대하여 角谷光一教授는 「原價實體의 代價라 하더라도 거꾸로 支出을 이미 끝낸 것이라고 하면 當該 各原價實體는 附加價値가 되지 않는 것이라고 말할 이유가 成立한다……. 當該個別 價値犧牲이 附加原價로 되기도 하고 안되기도 하는 (基礎原價가 되기도 하는……) 그 價値犧牲에 대해 附加原價性도 되고 別途原價性도 되는 것을 固有하다고 認識할 수 있는 한, 그 減少價値가 하나의 計算原價로 되는 것」이라고 말하면서 價値의 生産的 消費로부터 計算原價의 構成을 別途原價와 附加原價로 다음과 같이 區分하고 있다.

- 1) 別途原價——計算減價償却費, 計算利子, 計算企業危險
- 2) 附加原價——計算企業家賃金, 計算空間利用損料」⁹⁰⁾

이 別途原價에 屬하는 것의 說明은 G.Wöhe에 의하면 別途原價가 되는 것을 確認할 수 있다고 생각하고(註 75 參照) 「計算原價概念을 行하지 않으면 안될 必要性은, 많은 原價種類에 있

後者에는 計算減價償却費, 計算企業危險費가 각각 例示的으로 올려져 있는 것을 볼 수 있다.

86) K.F. Bussmann: Grundlagen und verfahren des Industriellen Rechnungswesens. 1953, s. 27

87) P.Nowak:a. a. o. s. 21, 22

88) E.gau: Die Kalkulation der Vertriebskosten 1960, s. 34

F.Wille: Plan und Standard Kostenrechnung 1963, s. 25

89) A. Meier: Kostenprüfung. 1959, s. 22

90) 角谷光一 : (註 80의) pp. 71~72

計算空間利用損料—被贈與 내지 無償却取得의 財貨나 用役의 生産的消費.

어서 一定한 給付를 創出하기 위하여 金額을 損益計算下와 原價計算下에서는 자주 差異를 가져 온다. (예를 들면 減價償却費 等の 경우와 같이) 自己資本利子나 企業家賃金이라고 말한 것과 같이 어떤 一定한 原價種類가 原價計算上에만 나타나고 損益計算上에는 나타나지 않는 現象에서 明確하게 된다⁹¹⁾라고 말했다.

위에서의 現象이 現在 보여진 경우에 原價計算에 計算하는 原價를 計算原價라고 稱한다. 따라서 計算原價는 「價值的原價概念의 派生的인 目的概念」⁹²⁾이고 「傳統的인 原價의 一般概念」⁹³⁾이 되는 「附加原價이고, 經營의 期間原價計算과 對象原價計算에 追加的으로 算入되는 原價」⁹⁴⁾인 것이다.

지금까지 計算原價의 名稱과 構成 問題에 관해서 論해 왔지만 參考로서 꼭 附加原價라고 부르고 있지않은 E.Schneider는 「減價償却費(勿論 原價로서)에 限하는 것이지만, 그것이 內部損益計算(原價計算)上の 價值的指標라고 말할것인지, 주로 그것을 計算減價償却費라고 稱하지 않고 內部減價償却費(interne Abschreibung)라고 稱하고 있다. (費用으로서의 減價償却費를 外部損益計算에 關連해서 外部減價償却費라고 이름 붙이고 있다)」⁹⁵⁾라는 意見도 있는 것이다. 또한 擬制的支拂⁹⁶⁾ (Als-ob-Zahlungen : 計算原價의 種類)은 構成되지 않는다고 말하지 않을 수 없으며 計算原價와 附加原價를 別意語로 하는 意見도 存在한다. 그것은 「計算企業家賃金과 計算利用損料와의 경우, 計算原價와 附加原價와는 一致하지만 計算減價償却費, 計算利子 및 計算危險의 경우는 計算原價가 附加原價보다 크게 되는 것도 있다」⁹⁷⁾

이 意見은 計算原價를 基礎原價라고, 明確하게는, 다른概念으로 보지 않기 때문이다.

그러므로 計算原價의 構成은 別途原價와 附加原價의 二部類로 構成되고 別途原價로서는 計算減價償却費, 計算利子, 計算危險으로 있으며 附加原價로서는 計算企業家賃金으로서 결코 基礎原價 외의 原價에 대한 것은 아니라고 생각된다.

3. 計算原價의 種類

計算原價의 名稱과 構成問題에 있어서, 論한 가운데서 알 수 있는 바와 같이 計算原價의 種類는 대개 計算企業家賃金, 計算利子, 計算減價償却費, 計算企業危險 等임을 알 수 있다. 그러므로 여기서는 計定을 體系的으로 計定科目表⁹⁸⁾(Kontenplan)속에 실려 있는 것을 들어보고 通

91) F.Henzel: Die Kostenrechnung 1964, s. 29

92) 角谷光一: 計算原價의 研究의 ための若干의 黨書, 明大社會科學研究所, 1977, p. 166

93) G. Munzel: Die fixen Kosten in der Kostenträgerrechnung, 1966, s. 17

Deutsch적인 概念으로 傳統的인 原價의 一般概念이 되는 價值的原價概念으로부터 생긴 概念

94) H.M. Schönfeld: Kostenrechnung I. 1972, s. 47

95) E. Schneider: Industrielles Rechnungswesen. 1963, s. 35

96) P.Möllers: Kosten und Leistungsrechnung 1974, s. 38

97) K.Olfert: Kostenrechnung, 1976, s. 103

98) E.Kosiol: Grundriss der Betriebsbuchhaltung. 1957, s. 22, 23

價値의原價와 計算原價에 관한 考察

“常⁹⁹⁾의 計算原價種類(計算企業家賃金, 計算利子, 計算減價償却費, 計算企業危險) 중에서 計算企業家賃金은 個人企業이나 人的會社에서만 活用될 수 있는 項目이 되므로(註 99 參照) 問題視하기에는 알맞지 않다고 본다.¹⁰⁰⁾ 그러므로 여기에서는 計算減價償却費, 計算利子, 計算企業危險에 대해서만 簡單히 說明하려고 한다.

計算原價種類에 대해 F.Wille은 다음과 같이 分類하고 있다.¹⁰¹⁾(數字는 計定科目番號이다.)

48 計算原價種類

480 計算減價償却費

481 計算固定資產關係利子

482 計算流動資產利子

483 計算賃金關係社會費

484 計算給料關係社會費

485 計算動力費

4850 用水費

4851 燕氣費

4852 電力費

4853 壓搾空氣費

4854 遠距離 gas費

4855 酸素費

4856 Acetylene

486 計算運搬費

4860 構內軌道에 의한 運搬費

4861 Truck輸送費

4862 客車便 運賃

4863 構內運搬費(電氣二輪車, 牽引車, Fork lift)

4864 工場庭園用 물통

487 計算場所의 Cost (Kalk Raum Kosten의 假譯)

488 計算管理費配賦額

Kontenplan이란 個別 具體的인 計定科目表이고 組織적으로 秩序있게 企業全體의 計定科目表이다. 따라서 經營簿記 및 財務簿記의 全 計定이 包含되어 있지 않으면 안된다. Gemeinschaftskontenrahman (普編的適用에 可能性이 있는 規範的 計定科目表)를 基礎로서 個個의 Kontenplan이 決定되어지는 것이다.

99) 通常의 意味는 Deutsch의 會計學者들이 一般的으로 採用하여 말한 程度以上을 나타내는 것은 아니다.

100) 計算企業家賃金を 算定하기 위한 式은 18年間賣出額.

101) F.Wille: a. a. o. s. 25

489 計算副經營準備費配賦額

위의 計算原價種類 以外에 計算修繕費, 計算工損費等を 말하는 사람도 있다.¹⁰²⁾

(1) 計算減價償却費

減價償却費(Abschreibung)에 있어서 K.Mellerowicz은 「……廣義로는 現在 있는 財貨의 全部(固定資産 및 流動資産)의 利用償却(Absetzung für Abnutzung) 및 價格의 引下라고 理解한다. 그렇지만 狹義로는 減價償却이라고 하는 概念은 固定資産에 關係를 가지고 있는 것」¹⁰³⁾이라고 말한다. 이 減價概念을 一會計期間에 있어서 「原價로서의 工場關係減價償却費를 計算減價償却費라고 부르고 費用으로서의 減價償却費를 財務政策的 減價償却費」¹⁰⁴⁾라고 불리워지고 있는 것이다. 計算減價償却費의 原因으로서는, 減價償却費로서의 여러가지 原因¹⁰⁵⁾이 있지만 그 안에서 使用에 의한 消耗, 또는 老化에 의한 價値減少, 혹은 經濟上의 陳腐化에 의한 價値減少, 不充分等 대체로 3가지의 原因이 있다.

이것에 대해서 P.Nowak은 「計算減價償却費는 設備의 使用과 老化에 의한 正確함을 가지고 豫測되는 限, 算入하지 않으면 안된다」¹⁰⁶⁾라고 말하고 있는 것이다.

그리고 위에서 말한 財務政策的 減價償却費로서의 貸借對照表 減價償却費와 計算減價償却費는 減價償却費의 對象에 따라서 總額이 달라진다. 그것은 損益計算上의 償却對象은 企業에 要

102) W.Kilger: a. a. o. s. 26

103) K.Mellerowicz: Allgemeine Betriebswirtschaftslehre II. Band 1959, s. 27

104) 角谷光一: 計算原價의 研究의 若干의 黨書, 明大社會科學研究所, 1977, pp. 161~162

105) K.Mellerowicz: a. a. o. s. 27에 의하면 減價償却原因은

- ① 利用
- ② 實體減少(採鑛業에 있어서 採取에 의한 減額)
- ③ 權利의 經過(特許權)
- ④ 收益價値와 費用價値와의 差
- ⑤ 그 外의 原因 即 市價의 變動에 의한 資本財貨의 減價의 發生
- ⑥ 經濟上의 陳腐化

G. Wöhe: a. a. o. s. 305, 306에 의하면

減價償却의 動機는

A. 經常的 減價償却

- ① 使用에 의한 損耗(技術的 損耗)
- ② 自然的 損耗
- ③ 技術的 進歩에 의한 陳腐化
- ④ 採取事業에 있어서 採掘에 의한 實質的인 價値의 減少
- ⑤ 權利의 經過

B. 特別減價償却費

- ① 保險으로부터 填補가 全然되지 않는 경우에 한해서이지만 예를 들면 爆發事故와 같은 大參事에 의한 價値의 低落, 原價計算上에서는 그것의 一部分이 計算企業危險으로서 算定된다.
- ② 既存의 設備에서는 응하지 않는 혹은 當장 그것을 改造하면 해답이 나올 수 있는 것(그리므로), 生産의 轉換이 必要로 된다. 그렇게 한 需要의 推移가 原因, 設備의 價値가 低下.
- ③ 經濟上의 開闢에 잘못 보고 無理하게 投資한 것.

106) P.Nowak: a. a. o. s. 27

하는 未償却資産의 全部이지만 原價計算上에 있어서 減價償却의 對象은 「當面 經營目的에 奉仕하는 設備만으로 計算되어야 한다. 그런데 그러한 設備에는, 예를 들면 燕氣를 만들어 내는데 있어서 豫備汽罐, 季節의 企業에 있어서는 一般的인 倉庫의 狹은 場所와 같은 不可缺한 豫備的 設備도 包含함에 대해 예를 들면, 잠시 쉬고 있는 工場의 一部와 같이, 經營上 必要한 豫備設備을 넘는 設備部分은 包含하지 않는다. 예를 든다면…… 外部에 賃貸한 建物과 같이 經營外設備도 包含하지 않는다.¹⁰⁷⁾

이와 같이 서로 틀리는 것은 貸借對照表 減價償却是 資産部分의 全部를 評價하고 取得原價의 總額을 把握, 償却되는 費用으로서 그 利用期間에 어느 期間 사이에 配分하는 것을 目的으로 한다. 이렇게 한 配分은 財務政策上的 目的에 의하여 行한다. 따라서 償却된 것은 流動資産에 再現되는 名目資本維持(nominellen Kapitalerhaltung)로 된다. 오래 사용된 設備는 價格이 安定되어 있는 경우에만 減價償却充當金에서 再取得될 수 있는 것이다.

이것에 대해 計算減價償却是 固定資産의 實際의 價値減少를 把握하고 取得原價를 償却한 後라도 繼續해서 當該의 設備財貨가 利用되고 있는 限 原價로서 減價償却을 計算한다. 그러므로 計算減價償却費는 實體資本維持(Substantielle Kapitalerhaltung)를 指向하고 있는 것이다.

이와 같이 計算減價償却費란 生産活動을 위하여 生産의으로 消費된 固定資産의 經濟價値의 消耗를 計算하는 것이라고 말할 수 있다. 結局 推定을 前提로서 다음의 計算條件에 따라서 把握되어야 하는 것이라고 생각되어진다.

- ① 償却對象으로서는 眞實로 生産에 短期的으로 도움이 되는가 하는 減價償却 資産만을 가지고 計算되어야 한다.
- ② 耐用年數 및 殘存價格으로서는 企業에 있어 現實的이어야 하는 耐用年數 및 使用할 때까지 繼續計算함을 (法定耐用年數를 全然無視) 가지고 計算되어야 한다.
- ③ 減價償却 基礎價格으로서는 原價로서 取得原價를 取扱하여야 한다.
- ④ 減價償却 原因 및 動機로서는 使用에 의한 損耗, 自然的인 價値減少, 技術的 進歩에 의한 陳腐化 및 不充分으로 인한다.
- ⑤ 減價償却法은 生産量比例法을 採用한 것은 아니지만 現實的으로는 그렇게 하지 않는 경우가 거의 대부분이다. 따라서 定額法으로 計算하여도 무방하리라 생각된다.

(2) 計算利子

普通 利子라고 생각하는 方法은 貨幣를 使用한 것에 대한 代價이고 資金에 대한 損料 또는 投入된 資金의 使用費로서 利子を 認識하고 있는 것이다. 이 利子を 「損益計算에서는 他人資本에 대해서 支給되는 利子만이 費用으로서 計算되어지는 것에 지나지 않는다. 그렇지만 自己資

107) K.Mellerowicz: Kosten und Kostenrechnung II. 1958, s. 46

本에 대한 利子發生分을 賣出額속에 넣어 計算하지 않으면 안되므로 原價計算上에서는 給付를 創出시키는 過程에 投入되어지는 資本의 全部(經營上 必要한 資本에 대한 利子を 計算하는 것이다.)¹⁰⁸⁾ 여기서 말하는 資本의 全部(經營上 必要한 資本)란 自己資本利子(Eigenkapitalzins)와 他人資本(Fremdkapitalzins)을 包含하여 原價로서 資本利用의 代價 다시 말하면 利子を 計算하는 것이다. 이것을 計算利子라고 말한다. 計算利子の 計算은 生産的 利用에 提供된 資本을 短期的으로 보고 固定資産과 流動資産이 된다. 그것은 企業이 現在 가진 資産속에 經營目的에 도움이 되고 있는 經濟資源全部가 經營上 必要한 資本의 基礎를 이루고 있기 때문이다.

이와 같은 經濟資源에는 季節的遊休나 給付에 關連한 資本을 包含하여 떨어져 있는 資本의 實體인 것이다. 그 實體의 속에서 固定資産의 減價償却에 대해서는 計算減價償却費를 뺀 未償却 殘額(控除殘額)¹⁰⁹⁾ (뒷 page의 計算書 參照)을 計算利子の 算出에 基礎로서 가져오지 않으면 안된다.

그것에 대해, 經營上 必要한 部分을 控除한 위에서의 資産에 있어서, 물론 流動資産에 대해서는 平均的으로 計算期間에 給付되어 있는 資産額 즉 計算的 平均値를 갖지 않으면 안된다. 여기에서 經營上 必要한 資産에 要하는 것이란 「예를 들면 農事に 利用되는 土地, 場所, 遊休設備, 有價證券, 資本參加에 따른 經營上 必要한 資産部分……그것들이 給付를 創出에 相互 關連되어 있는 限 그렇게 한 것을 除外하여서는 안된다.»¹¹⁰⁾

이렇게 한 計算的 殘額으로서의 固定資産額과 計算的 平均値 또는 正常値로서의 流動資産額과의 合計額을 가지고 經營上 必要한 資産의 計算利子 算出을 위하여 貨幣量的인 크기로 한다. 그리고 그 總額에서 實質的으로 利子が 發生하지 않은 他人資本分(二控除資本)을 뺀 額을 가지고 利子算出의 基礎로서 平均的인 利率을 乘한다. 그 結果 原價로서의 利子が 될 수 있는 計算利子라고 부를 수가 있다. (이 計算利子は 有利子, 負債의 支給金利외에 되지 않는 收支的價値의 生産的消費로서의 利子—支給利子—와는 틀리다.)

計算利子の 計算例로서 G.Wöhe은 다음과 같이 計算하고 있다.¹¹¹⁾

I. 固定資産

經營上 必要한 固定資産(計算的 殘額)

a) 土地 및 建物 200,000

108) G.Wöhe: a. a. o. s. 311

109) 計算減價償却費에서 計算減價償却充當金を 控除한 殘額이 아니면 過대한 計算利子の 算出로 따르게 되지 않을지…….

G. Wöhe a. a. o. s. 312

이것에 非償却資産의 簿價를 더한 金額을 計算的殘額이라고 부른다.

110) G.Wöhe, a. a. o. s. 311

111) G.Wöhe, a. a. o. s. 312

價値의原價와 計算値價에 관한 考察

b) 機 械	500,000	
c) 工具, 事務用什器	100,000	800,000
經營上 必要한 固定資産	800,000	800,000
II. 流動資産		
經營上 必要한 것(計算的 平均値)		
a) 在 座 資 産	300,000	
b) 債 權	150,000	
c) 支 給 手 段	100,000	550,000
經營上 必要한 流動資産	550,000	550,000
經營上 必要한 資産		1,350,000
控除資本		150,000
經營上 必要한 資本		1,200,000
그것의 7% 84,000마르크는 1년분의 利子		
따라서 月額 7,000마르크의 計算利子가 된다.		

(3) 計算企業危險

企業의 危險에 있어서 一般的으로 一般企業危險(allgemeine Unternehmerwagnis)과 特別(單獨) 危險(besonderen (Einzel-) Wagnisse)으로 區別하고 前者를 利潤補償危險 後者를 原價補償危險이라고 불리우는 것이 一般的이다.

一般企業危險에 대해 K.Mellerowicz은 「企業家の 性格 그것에서, 한편으로는 企業의 特異性(그와같은 危險을 포용하는 經濟部門)에서, 그리고 또한 個別的 經營條件(예를들면 經營立地라고 말하는 것과 같은 條件) 등으로부터 생기는¹¹²⁾ 것으로 되고 G.Wöhe은 「總合經濟的 現象으로부터 發生하고, 景氣의 衰退, 突發的인 需要의 推移, 貨幣價値의 下落, 社會에 있어서 技術的 進歩 등과 같은 種類의 危險이 一般企業危險을 이루는 것」¹¹³⁾이라고 말하고 있다.

이에 대해 特別企業危險은 K.Mellerowicz에 의할것 같으면 「保險이 걸려져 있는 危險에는, 特別 이것이라고 말할 問題는 아니라고 말하는 것도, 原價性的 面에 있어서 또 金額的인 面에 있어서 精確하게, 精確히 하고 있기 때문에」¹¹⁴⁾라고 말하고 있다. 이것은 保險이 걸려져 있는

112) K.Mellerowicz: (注 107의) a. a. o. s. 48

113) G.Wöhe, a. a. o. s. 313

114) K.Mellerowicz: (注 107의) a. a. o. s. 48

危險과 保險이 겹쳐있지 않은 危險으로 分類하고 있는 것이다. 또 G.Wöhe도 K.Mellerowicz의 意見과 같이 「特別企業危險이 保險에 의하여 補填되어지는 限, 그것들은 支出로 있고 費用이면서 그리고 原價인 것이다」¹¹⁵⁾라고 말하고 있는 것이다.

그러므로 計算企業危險이란 企業에 있어서 恒常 또는 非恒常의 經營活動에 따르는 危險, 혹은 物的 經營活動에 直接 붙어있는 危險 등이 豫想되어지는 損失額을 計算 各 原價計算期間에 均等配分되어 지는 것을 말한다.

이와같은 個個의 特別危險要素가 되는 것은 다음과 같은 것이 있다.¹¹⁶⁾

- ① 在庫危險——漏損, 減量, 品質低下 등을 일으키는 危險(破損, 減耗, 盜難 등)
- ② 原價超過危險(追加費用 危險이라고도 함)——工損·補修 各種의 기다리는 時間 材料의 不良 등을 가져오는 危險
- ③ 製品保證危險——去來處에 대한 賣出製品의 保證에서 생기는 危險(製品變損 修理保證危險도 代稱할 수 있다.)
- ④ 販賣危險——賣買契約不履行, 貸損, 販賣未收入金の 不回收 등이 實體의 危險이나 出荷에 따른 危險이나 競爭品の 出現에 의한 危險 등
- ⑤ 開發危險——新製品, 新工程, 新技術, 新原材料 등의 開發에 따른 危險.
- ⑥ 其他 天災에 따른 危險(固定資産의 破壞 등)

Ⅵ. 計算原價의 基本的性格과 America 의 附加原價와의 同異點

1. 計算原價의 基本的性格

附加原價라고 말하면 計算原價와 同位概念으로서의 附加原價(Zusatzkosten)로도 있으며 計算原價의 下位概念으로도 있기도 하는 廣義·狹義의 同音異義語의 存在하는 것이다. Zusatzkosten은 實際의 現金支出을 수반하지 않는 原價이다. 實際의 現金支出을 수반하지 않는 費用이란 支出을 隨伴시키지 않는 原價를 包含하는 犠牲이다. 그 犠牲이 實質의 價值犠牲으로 있는 것은 價值的 原價論者들이 받아들인 것이다.

이러한 Zusatzkosten을 制度的 原價로서 取扱하고 있는 規定은 KRG(原價計算 一般原則) KRR(原價計算 一般細則) RPÖ(公約注文品價格計算指針) LSÖ(公的注文品原價價格算定要綱) KRRM(鐵金屬加工業原價計算指針) LSP(原價基準價格算定要綱) LPSÖ(LSÖ의 補充細則) 등에

115) G.Wöhe, a. a. o. s. 314

116) 角谷光一 : (注 92의) 上掲書 p.171

會計學辭典, 神戸大學會計學研究室編, 同文館, 1980, p.240

計算原價에 관한 것을 諸規定하고 있지만 그속에서 否定的 또는 消極的인 것은 RPÖ와 LSÖ, LPSÖ이다. 否定的인 것은 RPÖ, LSÖ로서 計算利子를 原價에 不算入項目으로 되어 있기 때문이다. 消極的인 것은 LPSÖ로서 計算利子를 見積할 수 있는 것으로 規定하고 있기 때문이다. 그러나 그 反面, Kontenrahmen¹¹⁷⁾에는 個別計算原價가 掲載되어 있다.

이와같이 「Zusatzkosten의 制度的 原價的인 取扱은 價值的 原價計算으로 表徵되는 까닭」¹¹⁸⁾에 「Deutsch型 原價計算制度가 價格政策의 原價計算으로 있는 것이 그 特徵」¹¹⁹⁾이라 하겠다.

2. America에 있어서의 附加原價

America에 있어서 附加原價(imputed cost)는 「實際의 現金支出을 隨伴하지 않는 原價」¹²⁰⁾로서 「財務記錄에 나타나지 않는 原價」 다시말하면 「傳統的會計記錄」¹²¹⁾에 나타나지 않는 原價이다. 特性은 「原價를 現在에 計算하는 그 當事者 내지 當事者들의 측에서」¹²²⁾만의 意味를 갖는 犠牲에 지나지 않는다. 이것은 一般的인 論으로서 非制度的으로 取扱되고 또 機會原價로서, 一種의 未來原價로서 測定되고 代替의 營業方法(alternatives)의 原價의 的確한 表出」¹²³⁾ 등을 企圖하고 있다. 또 하나의 政策의 原價로서, 意思決定原價¹²⁴⁾ (decision making cost)의 一種으로서, 個別 project의 決定을 위한 資料로서, 計算되어 지는 것이다.

AAA은 imputed cost를 「① 個人資本의 企業이라든가 共同經營의 所有經營者의 勞動의 代價 ② 個人所有의 使用資産의 賃借價格 및 ③ 投下資本利子¹²⁵⁾로부터 되는 것이다. 그중 ②와 ③은 J.J.Neuner가 말하는 附加控間損料(附加집세 : imputed rens expenses) 附加利子(imputed interest)에 해당 된다. 이 두개의 附加要素에 대한 活用的 例를 거의 全譯해서 보면 다음과 같다. ¹²⁶⁾

「Grand 百貨店은 다른 가게에서 販賣하는 部門과 같이 食卓用銀器部와 旅行者用 部品을 먼저부터 설치해 왔다. 同百貨店이 販賣하는 場所의 一部를 賃借하고 自社의 양쪽 또는 한쪽을

117) F.Kiehl und K.Peter: Die Kontenrahmensammlung 1960에 의하면 「製紙」「板紙製造業」「釀造業」「酪農品製造業」「飼料業」「手工業」「內陸水運業」等에 掲載되어 있다.

118) 角谷光一 : (注 80의) 上掲書 p. 83

119) 角谷光一 : (注 80의) 上掲書 p. 83

이것은 呂上一男, 工業會計制度의 研究 p. 43에서 引用한 것임.

120) AAA. Report of the committee on cost concepts and standards, The Accounting Review 1952, pp. 178~179

121) C.T.Horngren: Cost Accounting A Managerial Emphasis 1962, p. 389

122) AAA.: ibid., p. 178~179

123) J.J.Neuner: Cost Accounting principles and practice, 1973, p. 713

124) G.R.Crowningshield: principles and Managerial Applications. 1962, pp. 480~481

125) 角谷光一 : (注 80의) 上掲書 p. 83

126) J.J.Neunerr: cost Accounting principles and practice 1953, pp. 719~721

角谷光一 : (注 80의) 上掲書 pp. 84~85에 거의 번역되어 있음.

產 業 研 究

今後 5個年間 繼續해서 빌릴 約定으로 前者(의 部分)를 現在 占用하여 과는 곳이라면 年賃借料 \$ 3,600, 後者를 使用中의 과는 곳이라면 年 \$ 4,500로 借用하고 싶다고 신청하였다. 百貨店 측은 앞에서 말한 그 部門의 1951年の 利益을 보고 그렇게 한 利益은 典型的으로 보통의 業績에 알맞았지만 그要請을 받아들여야 할 것인지 어떤지에 대하여 態度를 먼저 정하려 한다.

食卓用銀器部는 實際에 걸쳐서 費用을 配賦한 後의 分으로 되는 純益 \$ 6,000을 올림에 대해 旅行者用部品の 올린 純益은 \$ 4,500이다. 同店은 이 2部門中 一部門은 賃貸하여야 할지……이느쪽을……이것들 部門의 收益性을 나타내는 數値는 實績的費用을 알맞게 全部配賦 後에 確定되어져 온것만으로 營業中의 2部門을 다 廢하고 빈 場所를 賃貸하는 것은 맞지않는, 생각할 여지가 없다. 그렇지만 이 경우에 있어서 그 實際費用은 賃貸의 可否를 여실히 가르쳐주고는 있지 않다. 정말 어떻게 해서든지 營業成績이 어떤지를 把握하기 위하여는 이것들의 2部門에 새로운 諸費用을 歸屬시켜 볼 요지가 있다. (“impute”) 이들의 部門을 앞에서 말한 當期純益과 맞는 關係의 值로서 獲得한 것 같은 집세收入을 다음 page의 第1表와 같이 考慮한다고 하자. 그 損料에 보해서 우리들은 同百貨店에는 이들 部門의 在庫資産 및 備品에 投入된 資金에서 當各部門을 폐지시킨다면 다른 用途에 提供되는 正해진 資金이 있는 것도 顧慮하지 않으면 안된다. 이 2部門의 在庫資産과 備品과의 現在에 있어서 價格을 適正하게 見積하면 第2表와 같이 된다. 그 投資分에 6%의 附加利子를 計算하면 比較의 條件은 第3表와 같이 변화한다.

이 比較條件을 순수하게 받아서 同店은 當然食卓用銀器를 廢止하기를 될지. 그 部門의 營業을 지키는 것보다도 同部占用的 Space를 賃貸하는 쪽이 1년에 月 \$ 210씩 利益을 보게 될 것이기 때문이다.

그 반면 旅行者用部品の 閉鎖하여야 하는 것은 아니다. 그 理由는 集세收入과 다른 目的에 轉用하기로 되는 資金이 當期利益을 보충시키기에는 아직 \$ 420이나 不足하다. 現在 旅行者用

表-1

	食卓用銀器部	旅行者用部品
帳簿上の 利益	\$ 6,000	\$ 4,500
附加集세	4,500	3,600
純利益	1,500	900

表-2

表在庫資産(年平均)	20,000	6,000
備品(現在價額)	8,500	2,000
投下資本計	28,500	8,000

表-3

計 上 利 益	6,000	4,500
附 加 積 累 (-)	4,500	3,600
	1,500	900
投下資本利子(6%)(-)	1,710	480
	-210損失	420利益

部品은 Space를 賃貸되어 버리는 경우보다도 年間 \$ 420이나 많은 利益을 올리는 것이다.

3. Deutsch의 附加原價와 America의 附加原價와의 同異點

以上 前項에서 論한것과 같이 附加原價에 關係 Deutsch의 一般的으로 생각하는 方法과 America에서의 一般的으로 생각하는 方法이 틀리는 점을 볼 수가 있었다. 다시 말하면 附加原價를 대개 Deutsch에서는 價值的概念으로서 制度的으로 計算原價에 關係 規定하므로서 Deutsch型 原價計算制度로서 定着해 온 것이라고 볼 수 있다. 이것에 대해 America에서는 機會原價로서, 末來原價로서 測定, 代替의인 意思決定原價의 一種으로서 歸着하고 있는 것이다.

J.J.Neuner의 例에서 본 종류의 Zusatzkosten을 機會原價로서 取扱하고 있는 文獻(Deutsch)으로 (少數로 있지만) H.H.Böhm에 의한 것을 要約하면¹²⁷⁾ 轉換時點에서 最有利한 代替의 設備의 變換을 일찍 빨리 達成하는 것은 우리들에게 과연 經營費用의 當座에서의 引下를 받게 하여주는 反面, 原價引下の 機會를 斷念시켜주는 것이다. 關連의 斷念이 收益可能性의 斷念이라는 計算原價, 다르게 말하면 代替原價(Alternativkosten=機會原價)를 意味하는 것이다.

이러한 점으로 볼 때 Deutsch에서는 計算原價에 대한 機會原價性을 意識하는 사람도 있다고 할 수 있겠으나 計算原價의 一般에 걸쳐 價值的 原價論者에게는 機會原價의인 思考를 가지고 있는 사람은 결코 많지 않다고 할 수 있겠다. 그 理由는 이제까지 論한 가운데 本論인 三項과 四項, 五項에서 보는 바와같이 때문이다.

以上과 같이 價值的原價와 計算原價에 대해서 論해 왔지만 論者의 眞實의 마음은 이제까지 論한 Deutsch의인 計算原價種類를 우리나라에 맞는 개념으로 바꿔 만들어 나갔으면 하는 마음이다.

127) H.H.Böhm: Dynamische Kostenrechnung in Betrieb 1960. s. 240

