

Controller 制度의 導入實施에 관한 小考

李 相 勳*

- I. 序 言
- II. 컨트롤러의 一般的 機能과 K企業의 컨트롤러制度
 1. 컨트롤러의 一般的 機能
 2. K企業의 컨트롤러制度 概要
- III. 컨트롤러制度 導入에 따르는 問題點
- IV. 改善方案
- V. 結 言

I. 序 言

企業經營의 合理化를 위한 하나의 制度로서 새로이 우리나라에 導入되고 있는 컨트롤러(Controllor)制度는 企業의 全體的인 觀點에서 經營活動을 計劃調整 및 評價하는 綜合的 經營管理를 위한 最善의 方策으로 理解되고 있다.

經營의 計數的 統制方法이라고도 알려져 있는 이 컨트롤러制度는 우리나라에 있어서도 經營이 發展되어 감에 따라 그 重要性이 認識되게 되었고 大規模의 政府管理企業體와 私企業體에서는 內部統制 制度의 一環으로 本 制度와 類似한 管理概念을 導入하여 그 機能을 達成하려고 努力하고 있다. 즉 比較的 規模가 큰 우리나라의 企業에 있어서 컨트롤러制度의 代表的 機能이라고 볼 수 있는 會計制度 및 會計 節次의 樹立, 豫算統制, 內部監査 그리고 經營의 統計的 分析 機能들은 한 企業體內的 企劃統制室, 管理室 혹은 經理部 등의 여러 部署에 나누어져서 遂行되고 있으므로 獨立된 組織的인 體系를 갖추지 못하고 있다. 또한 一般적으로 말해서 企業의 最高經營者들은 本 制度에 대한 바른 認識을 갖지 못하여 自己 企業內에서 部分的으로 나마 遂行되고 있는 그 機能을 充分히 發揮시키지 못하고 있으며 또한 이 機能을

* 經營學科 助教授

擔當하는 中間管理者의 人的 資質이 不備하여 本 制度의 效果는 滿足스럽지 못한 實情에 있다.

콘트로오라制度는 本來 美國에 있어서 鐵道會社의 財務의 機能을 強化하고 또한 內部監查 機能을 強化하는데서 發端되었고 最近에는 企業規模의 擴大와 管理의 複雜性을 基盤으로 美國에서 發展해온 이 콘트로오라制度는 그 機能으로 보아 전혀 새로운 業務分野로서 登場한 것은 아니다. 美國에 있어서도 이 制度의 機能이나 組織이 理論적으로 定型化되어 있지는 않으며 管理技術의 發達이나 時代的 要求 및 外的 條件의 變化 등에 따라 양상을 달리하고 企業의 性格과 業種에 따라서도 本 制度의 適用은 充分한 考慮가 要求되는 것으로 알려져 있다.

따라서 企業의 既存 組織內에서 이루어지고 있는 콘트로오라業務와 이 制度가 가지는 本來의 機能들을 어떻게 하면 제대로 그 機能을 發揮할 수 있도록 할 수 있을 것인가? 즉 企業內에 散在되어 있는 機能들을 어느 部門부터 어떻게 統合하여야 할 것이며 이 制度가 우리나라 企業에서 導入하는데 障害는 무엇이며 또한 이 制度가 앞으로 어떤 方向으로 發展하여야 할 것인가 등 우리나라 實情에 맞도록 指針을 構想提示하고자 하였으나 資料의 未備 등으로 여기서의 論議의 焦點은 다만 우리나라 政府管理企業體인 K企業의 事例를 中心으로 몇가지 問題點에만 한정하여 앞으로 콘트로오라機能을 效果的으로 遂行하기 위한 制度上의 問題를 合理化시킬 수 있는 方案摸索에 置重하였다.

II. 콘트로오라의 一般的 機能과 K企業의 콘트로오라制度

1. 콘트로오라의 一般的 機能

콘트로오라(Controller 또는 Comptroller)라는 말^①은 프랑스의 Compteur (計算하는 사람)에서 由來하여 計算的 統制者라는 意味로 시작되었으며 오늘에 이르러서는 企業의 全體의인 面에서 經營活動을 計劃, 統制 및 調整하는 機能으로 發展하였다. 즉 이 制度는 理論的 體系에서 由來된 것이 아니고 既存 業務의 移動 및 統合 또는 새로운 業務의 附加 및 變更을 통하여 成功的으로 發展해 왔다는 點은 이미 言及한 바와 같다.

다시 말하면 이 制度의 機能이나 組織은 理論上으로 定型化 또는 固定化되어 있지 않으며 企業의 與件, 性格 및 業種에 따라 伸縮性 있게 採擇되어야 한다는 것이 強調되고 있다.^②

따라서 콘트로오라制度는 明確히 그 機能을 順序적으로 羅列할 수 없으며 그 機能 自體가 流動的이라고 말할 수 있다. 그러나 그 根底에는 一定한 限界點이 存在하고 있으며 이 制度에서 遂行되어야 할 最少限度의 機能 즉 어떤 경우에 있어서도 그의 業務內容이 되는 主要機

註 ① Controller 또는 Comptroller는 同意語로서 J. H. Jackson 및 J. D. Willson이 共同으로 調査한 바에 의하면 콘트로오라 制度를 採擇하고 있는 美國의 143個 大會社를 實際로 調査한 結果 大部分의 會社가 Comptroller라는 名稱을 使用하고 있는 것으로 나타났다. 日本에서는 統制部長 또는 콘트로오라로 混用하고 있다.

J. H. Jackson & J. D. Willson, *Controllershship*, The Ronald Press Co., New York, 1952, p. 5.

② D. R. Anderson & L. A. Schmidt, *Practical Controllershship*, Richard D. Irwin, Inc., Illinois, 1961, p. 97.

能은 있다.

그러므로 이 制度에서 遂行되어야 할 一般的 機能에 대한 最大 公約點을 發見하여 이를 概念化해 볼 수 있을 것이다.

콘트로오라制度는 企業 全體의 神經的인 役割을 하는 會計的 機能과 統計的 機能을 手段으로 最高經營者에게 分析 및 報告함으로써 經營者로 하여금 보다 效果的인 政策樹立과 統制를 可能케 하는 參謀的이고 補助的 役割을 擔當케 하는데 基本意義가 있다. 그러므로 이 制度는 單純히 企業의 一部門的인 組織이 아니고 그 機能은 企業 全般의 業務에 이르는 間接的인 統制者로서 나타난다.

間接的 統制者로서 制度化된 콘트로오라의 一般的 機能을 다음과 같이 크게 두가지 面에서 分類할 수 있다.

그 첫째는 管理會計의 經營統制面의 機能으로서 經營活動을 企業 全體의인 立場에서 또는 企業의 部分的인 立場에서 計劃, 調整 및 統制하는 經營管理機能과 이에 따르는 記錄, 分析 및 報告機能이며, 둘째는 企業의 社會的 責任을 다 하기 위한 機能으로서 企業을 中心으로 存在하고 있는 利害關係者를 保護하기 위하여 會計 및 監査機能을 통한 財産管理機能 및 法的 報告機能이다. 이 兩大 機能은 相互 補完的인 關係에 있다.

또한 이 制度를 基本機能(basic function)과 從屬機能(sub-function)으로 分類하여 基本機能으로서 蒐集(gathering), 記錄(recording), 整理(marshaling), 報告(reporting) 및 分析(interpretative) 機能으로 區分하고, 從屬機能으로서 法的報告(legal-reporting) 및 財産保護(property-protection) 機能으로 나누어 分類하기도 한다.^③

學者들에 따라 콘트로오라制度에서 遂行되어야 할 機能의 說明은 一致하지 않는다. 그러나 위에서 말한 바와 같이 어떤 경우에 있어서도 本 制度의 共通된 主要機能이라고 볼 수 있는 一般的 機能으로서 美國 콘트로오라協會(The Controller's Institute of America)에서는 17個 機能을 列舉하고 있는데 이를 일곱가지 機能으로 要約해 보면 다음과 같다.

- 1) 諸 記錄의 作成과 整理
- 2) 標準의 設定과 統制
- 3) 會計 및 監査
- 4) 財務諸表의 作成과 分析
- 5) 財務管理
- 6) 財務的 統制
- 7) 稅務 및 對 政府機能

註 ③ D. R. Anderson & L. A. Schmidt, *op. cit.*, p. 10.

이와 같은 機能에 대해 美國 콘트로오라協會에서 說明한 內容을 간추려서 살펴보면 다음과 같다.

1) 諸 記錄의 作成과 整理——過去의 經營活動에 대한 歷史的 資料(historical data)를 근거로 하여 現在의 經營狀態를 比較 檢討하고 또한 未來의 經營計劃을 樹立하는데 必要한 山 資料를 마련하는 機能으로서 콘트로오라制度가 計數的 管理手段이라고 알려지고 있는 바와 같이 資料를 準備하고 整理하는 것을 本 制度의 基本이라고 할 수 있다.

2) 標準의 設定과 統制——諸 標準의 設定은 統制機能의 出發點이다. 모든 計劃은 標準에 立脚해서 樹立되어야 한다. 즉 計劃 對 實績의 差異分析은 勿論 本 制度上的 機能인 豫算 및 原價管理에 있어서도 標準設定의 機能은 역시 基本機能이라고 할 수 있다.

3) 會計 및 監査——社內的 會計制度 및 會計節次를 確立하고 實際로 會計業務를 擔當하는 會計機能과 社內에 存在하는 不合理한 點 즉 業務執行上的 誤謬나 不正을 摘發하여 이의 是 正策을 모색하고 장래에 있어서 發生이 豫想되는 不合理한 點을 事前에 把握하여 改善시키는 監査機能이다.

(4) 財務諸表의 作成과 分析——(3)項의 會計制度和 會計節次에 따라 日常 會計處理되어 온 資料에 의거하여 貸借對照表, 損益計算表 등의 財務諸表를 作成하고 이를 근거로 하여 財務狀態를 把握하고 營業成果를 判斷하는 分析機能이다.

5) 財産管理——企業財産에 대한 經濟的 使用 또는 盜難 및 不正防止 등과 같은 業務라고 單的으로 생각되기 쉬우나 이 機能은 이러한 消極的인 財産保護機能 以外에 企業에 投下된 모든 資本을 有效 適切하게 運用하여 最大限의 利益을 가져오게 하는 積極的 保護機能을 포함하고 있다.

6) 財務的 統制——本 콘트로오라制度는 美國의 여러 鐵道會社에서 막대한 所要資金의 調達을 위한 社債의 發行 혹은 銀行借入 등과 같은 財務統制 機能을 強化하기 위한 動機에서 發端^④ 한 바와 같이 財務統制 機能은 本 制度의 根幹을 이루고 있었다. 그러나 今일에 있어서의 一般的인 傾向은 本 機能中 資金의 實際의 收入 및 支出에 관한 業務는 本 制度和 分離시키고 있고 本 財務統制 機能의 內容은 資金의 借入 償還 등과 같은 企業金融面의 業務에 置重하는 것으로 되어 있다.

7) 稅務 및 對 政府機能——企業은 國家社會의 一員이므로 國家는 여러가지 側面에서 企業 活動을 統制 및 調整하고 있다. 따라서 企業 自體는 이에 副應한 稅負擔額 豫測과 같은 稅務 機能은 勿論 政府에 대한 法的 報告機能을 원활히 履行하는 것이 必要하다. 환언하면 以上の 一般的인 콘트로오라機能은 企業活動에 대한 計劃, 統制 및 調整機能으로서 經營者에게 明確

註 ④ J. F. Bradshaw & C. C. Hull, *Controllership in Modern Management*, The Ronald Press Co., New York, 1958, p. 49.

한 方向을 提示해 줄 수 있고 企業內의 各 部門에 대한 有機的이며 部分的 管理와 綜合的 管理를 可能케 할 수 있는 企業體의 參謀的 및 補助的 機能이다.

2. K企業의 콘트로오라制度 概要

大規模 觀光事業을 하는 政府管理 企業體인 K企業은 事業所別 分權管理 組織으로 運營되고 있다. 分權管理 體制에 있어서는 經營活動의 遂行을 위한 細部意思決定을 그 實施責任과 더불어 各 分權組織體에 委任하고 最高經營者는 다만

(1) 企業 全體로서 基本方針의 決定, (2) 企業의 綜合的인 長期 營業計劃의 樹立, (3) 各 分權組織體 豫算의 最終的인 決定, (4) 各 分權組織體의 業績評價基準의 決定, (5) 社內의 監查, (6) 高級人事의 決定 및 本社에서 外部機關과 交渉하여 처리하여야 할 事項만을 施行하고 있다.

즉 以上の 諸 業務들은 分權管理의 效果的인 遂行을 위하여 本社에 集中되는 業務들이며 最終的인 豫算決定, 業績評價의 決定 및 內部監查 業務는 콘트로오라가 擔當하는 基本機能이다.

그리고 K 企業의 콘트로오라業務는 우리나라의 他 企業體에서와 같이 數個의 部署에 의하여 分擔 遂行되고 있다. 즉 K 企業에서는 企劃室, 檢査役室, 管理部 및 業務部에 그 機能이 散在되어 있다. K 企業의 職制規程에 의거 콘트로오라業務의 分掌狀態를 살펴보기 위하여 關聯되는 部署의 職務分掌을 列舉해 보면 다음과 같다.^⑤

1) 企劃室

- (1) 事務計劃의 綜合 및 調整
- (2) 豫算의 編成 및 統制
- (3) 經營管理分析 및 評價
- (4) 利益計劃의 樹立 및 調整

2) 檢査役室

- (1) 會計檢査 및 業務監査
- (2) 陳情 및 外部監査 事務處理

3) 管理部

- (1) 會計事務 및 資金計劃의 樹立 및 調整
- (2) 決算業務
- (3) 物品 및 工事의 契約業務
- (4) 固定資產管理 및 在物調查
- (5) 減價消却 및 資產의 損, 亡失 處理

註 ⑤ K 企業會社, 『職制規程』, 第11條.

- (6) 勞使協議 및 勞務管理
- (7) 安全管理 및 職員의 福利厚生
- 4) 業務部
 - (1) 호텔營業에 관한 計劃 및 指導改善
 - (2) 運輸事業, 特定外來品 販賣業에 관한 計劃 및 指導改善
 - (3) 土產品 販賣業에 관한 計劃 및 指導改善
 - (4) 營業制度의 發展 및 研究
 - (5) 接客制度의 改善
 - (6) 物資需給計劃
 - (7) 外資 및 內資需給計劃(特定外來品 販賣所 物品 除外)
 - (8) 原價計算 및 管理業務
 - (9) 營業統計

以上の 部署別 職務分掌을 通하여 콘트로오라業務의 遂行狀態를 考察해 볼 때 企劃室과 檢査役室의 職務內容은 大部分이 콘트로오라業務이고 管理部의 業務中 勞使協議 및 勞務管理業務와 安全管理 및 職員의 福利厚生 業務를 除外한 모든 職務 그리고 業務部の 原價計算 및 營業統計 業務가 콘트로오라業務들의다.

즉 K企業의 콘트로오라制度의 一般的 機能은 獨立된 組織體系에 의하여 遂行되지 못하고 있을 뿐이지 職制規程上으로는 各 部署에서 分擔 遂行하도록 制度化되어 있다고 볼 수 있다.

다음에 K企業의 各種 業務規程에 따라 콘트로오라制度和 관련된 部分만을 간추려 보면 다음과 같다.

1) 會計制度上的 制約

K企業의 資本金은 全額이 政府에 의하여 投資된 政府管理 企業體이므로 政府投資機關 豫算會計法^⑥의 테두리 안에서 社內的 會計制度 및 節次가 樹立되어 있다. 이러한 外的 制約으로 말미암아 K企業의 會計制度는 完全한 獨立性을 지니지 못하고 있다. 따라서 企業經營上的 豫測할 수 없는 事態에 適應할 만한 充分한 彈性性을 認定하지 않고 있으며 豫算上에 明示된 豫備費의 使用과 豫算上的 項目流用은 複雜한 過程을 거쳐 主務部長官의 承認後에만 可能하게 되어 있다.

營業成果에 대한 正確한 判斷은 合理的으로 設定된 計定 및 集計된 會計資料에 基盤을 두는 것이며 이는 適切하게 樹立된 會計制度(規程)를 通해서 바랄 수 있는 것이다.

2) 經營分析制度

註 ⑥ 政府投資機關 豫算會計法(法律第1119號)은 1962年 8月 1日에 制定되었으며 이것을 基準으로 同年 8月 31日에 K企業의 會計規程(規程第38號)이 制定되었다.

콘트로오라制度가 計數에 의한 經營管理 制度라고 알려지고 있는 바와 같이 經營成果 分析의 資料는 最高經營者로 하여금 經營活動에 대한 最高意思를 決定하는데 基本이 된다. K企業은 每分期末과 事業年度末을 基準으로 企劃室 經營分析課에서 成果分析을 施行하고 있다. 成果 分析의 方法은 貸借對照表와 損益計算書에 의하여 資金의 流動性, 企業의 安定性 및 收益性을 判斷하고 있는데 判斷技法은 一般的으로 適用되고 있는 比率分析의 方法을 擇하고 있다. 그리고 財務諸表에 의한 比率分析方法 以外에 百分比 損益計算書 또는 比較 損益計算書 등으로 費用比重과 經營活動의 趨勢 등을 檢討하고 있다. 各 事業所別 經營分析에 있어서도 支社의 財務諸表에 의한 比率分析을 行하고 있으나 本支店間의 會計制度의 不完全으로 여기에서 分析된 結果는 큰 意義를 나타내지 못하고 있다.

3) 內部監査機能

K企業의 內部監査機能은 檢査役室에서 擔當 遂行하고 있다. 즉 職制規程에 의하면 檢査役室은 (1) 會計檢査 및 業務監査 그리고 (2) 陳情 및 外部監査事務의 處理業務를 遂行하도록 規程되어 있다.

콘트로오라制度에 있어서의 內部監査機能은 業務執行上의 誤謬나 不正을 摘發함으로써 企業財産을 保護하는 消極的 機能과 企業體의 利益을 옹호하기 위하여 制度上 또는 業務執行上의 不合理한 點을 發見하여 이를 是正하는 積極的 機能으로 區分하고 있는데 K企業의 職制規程에 明示된 會計檢査는 前者를, 그리고 業務監査는 後者를 企圖하고 있는 것으로 把握되고 있다.

그리고 內部監査는 定期監査와 臨時監査로 區分하고 定期監査는 한 會計年度에 1回以上, 臨時監査는 社長의 命에 의하여 隨時로 施行하도록 되어 있으며, 監査員은 監査結果에 대하여 監査要旨, 指摘事項 및 監査意見을 社長에게 報告하고, 社長은 必要에 따라 所屬長에게 是正指示를 下達한다. 是正指示를 받은 所屬長은 期限內에 必要한 措置를 取하고 그 顛末을 社長에게 報告하고 다음 監査時에 監査員에 의하여 확인받도록 되어 있다.

III. 콘트로오라制度 導入에 따르는 問題點

1. 콘트로오라制度에 대한 認識不足

一般的으로 우리나라 企業에 있어서 콘트로오라機能이 제대로 發揮되지 못하고 있는 가장 根本的인 問題는 이 制度에 대한 認識不足에 起因되고 있다. 즉 콘트로오라制度가 어떠한 制度이며 이 制度가 採擇됨으로써 어떠한 效果를 거둘 수 있는지에 대하여 理解가 깊지 못하다. 이는 中間管理層보다 最高經營層에게 더욱 뚜렷이 나타나고 있는 現象이다.

2. 組織上的 問題

콘트로오라制度에 대한 認識不足은 콘트로오라業務의 遂行과 關聯되는 組織을 體系化시키

지 못하고 있다. 콘트로오라 組織이 반드시 獨立된 體系를 갖추므로써만 그 機能을 다 할 수 있다는 것은 아니지만 關聯되는 部署를 分離시켜 놓은 適當한 理由도 찾아볼 수 없으므로 K 企業의 現 콘트로오라 組織은 再檢討 및 整備가 要求되고 있다.

특히 모든 經營活動을 위한 制度는 編成된 組織과 밀접한 關係가 있으므로 콘트로오라 制度의 各 機能이 원활히 遂行되기 위하여서는 그 企業의 性格과 與件에 符合하는 適切한 組織이 要求되기 때문이다.

3. 會計制度上的 問題

콘트로오라 制度를 計數에 의한 經營管理 制度라고도 指稱하고 있고 그 計數는 主로 會計資料를 意味하고 있으므로 忠實한 資料를 얻기 위하여서는 會計業務의 具體的인 制度化가 要求되고 있다. 現在 K 企業에서 適用하고 있는 社內 會計規程은 會計業務의 처리를 위한 概念上的 規程에 지나지 않으므로 各 支社에서 作成되는 會計資料는 作成基準의 統一性を 期하지 못하고 있다.

4. 內部監査 機能의 微弱

內部監査 制度로서 制定되어 있는 社內 監査規程은 消極的 또는 積極的 財産保護 機能을 다 할 수 있도록 制度化되어 있다고 볼 수 있으나 一般的으로는 業務執行上的 不正摘發에만 執着하고 있으며 積極的인 財産保護 機能으로써 制度上的 不合理性이나 未來에 있어서 야기될 業務執行上的 誤謬나 不正可能性을 指摘하지 못하고 있으므로 本來의 內部監査 機能이 그 一部만이 遂行되고 있어 內部監査 機能의 強化가 要請된다.

IV. 改善方案

1. 콘트로오라 制度에 대한 認識

本 制度는 導入에 앞서 內容에 대한 認識과 다음에 必要性이 認識되어야 한다.

이 制度를 채택함으로써 (1) 重複된 記錄이나 機構를 排除하여 單純化할 수 있고, (2) 集中的이고 效果的인 統制를 通하여 事務費를 節減할 수 있고, (3) 經營의 各 部門에 걸쳐 統計資料를 有效하게 蒐集할 수 있을 뿐만 아니라, (4) 資料의 보다 效果的인 分析을 할 수 있다는 長點以外에 이 制度의 各 機能이 제대로 發揮됨에 따라서 經營合理化에 貢獻할 수 있다는 點^⑦은 어느 企業의 경우에 있어서도 例外일 수 없다. 특히 수많은 社員을 거느리고 여러개의 支社를 가지고 있는 大規模 企業의 最高經營者이면 일수록 企業의 全般的인 經營을 各 部門으로부터 報告되는 資料를 理解하고 判斷해 가면서 經營의 最高方針을 樹立하는데는 能力에 制限이 있다. 콘트로오라 制度의 生成이 本來 이러한 點을 해결하기 위하여 各 部門에 대한 綜合

註 ⑦ 横浜市立大學 會計學研究室編, 『管理會計事典』, 同文館, 東京, 1961, p. 307.

의인 管理者로서 登場하고 있듯이 이 制度의 効果인 遂行은 많은 도움을 가져다 줄 것이다.

그러나 이 制度 自體가 企業內에서 스스로의 必要에 따라 生成發展되어 온 制度이기 때문에 理論上으로 定型化되어 있지 않고 企業의 性格과 內外的인 與件에 따라 流動的인 體制로 適用되어 오고 있다는 點을 감안할 때 이 制度를 導入하고자 하는 企業에 따라 適合한 制度가 채택되어야 할 것이다.

K 企業이 이 制度遂行에 必要한 大部分의 機構와 職制를 마련하고 있으면서도 그 效果가 만족스럽지 못한 根本原因은 이 制度에 대한 必要性이나 內容의 認識에 의하여 現在의 各 機能이 部署別로 遂行되고 있다고 하기보다는 우리나라의 大規模 政府管理 企業體에서 同一한 형태의 組織으로 이 制度를 위한 機構를 設置할 때 K 企業도 企業의 性格이나 與件을 考慮하지 않고 역시 同一한 類型으로 機構와 職制를 마련하였기 때문이다. 그리고 또한 이 制度의 効果인 遂行은 最高經營者 뿐만 아니라 中間管理者 및 實務擔當者에 이르기까지 이 制度에 대한 必要성과 內容의 바른 認識이 要求되고 있음은 두말할 여지가 없다.

다음으로 콘트로오라制度의 成功인 遂行은 그 職務를 擔當하는 사람의 資質에 달려 있다고 하여도 지나친 말은 아니다. 一般적으로 이 業務의 擔當者는 管理計算에 관한 專門的인 知識과 그 運營上의 能力을 具備하고 있어야 한다.

여기서 콘트로오라業務 擔當者의 人的 條件으로서 Jackson 이 들고 있는 몇가지를 紹介하면 다음과 같다. ⑧

- 1) 콘트로오라는 그의 모든 業務에 대하여 主觀的이어서는 안되며 容觀的이어야 한다.
- 2) 콘트로오라는 高度한 機智가 있고 協調的이어야 한다.
- 3) 콘트로오라는 健全한 判斷力을 가져야 한다.
- 4) 콘트로오라는 確固한 性格의 所有者임과 同時에 방만하지 않아야 한다.

Jackson 은 人的 條件으로서 以上 네가지를 要約해서 說明하고 있으나 Hackert 와 Willson 은 이를 다음과 같이 더 具體적으로 記述하고 있다. ⑨

- 1) 當該 企業이 所屬되고 있는 產業全體에 대하여 充分한 理解를 가져야 한다.
- 2) 自己會社의 歷史, 經營方針, 計劃, 組織 및 技術, 作業 등 全般的인 것을 理解하고 있어야 한다.
- 3) 組織, 計劃, 管理 등의 基本的인 事項에 대하여 充分히 理解하여야 한다.
- 4) 生産, 販賣 및 人事管理 등에 대한 理解가 必要하다.
- 5) 活動의 指針이 되는 會計資料 및 其他의 統計資料를 分析하고 理解할 수 있는 能力을 가

註 ⑧ J. H. Jackson, *The Comptroller-Function and Organization*, Harvard Univ., Cambridge Massachusetts, 1949, p. 50.

⑨ J. B. Hackert & J. D. Willson, *Controllorship*, The Ronald Press Co., New York, 1952, p. 12.

져야 한다 .

6) 여러가지 思考한 것을 明確하게 成文化할 수 있는 能力의 所有者이어야 한다.

7) 會計上의 諸 原則과 諸 節次에 精通하고 統計上의 造作을 指導할 수 있는 能力의 所有者 이어야 한다.

以上을 要約해 보면 콘트로오라業務의 擔當者는 그가 遂行하는 業務가 計算統制的 機能이라는 特性에 비추어 數値에 대한 精密한 注意力과 分析力을 가지고 있지 않으면 안된다. 또한 넓은 視野로서 公正하고 타당한 計數的 管理機能을 効果的으로 遂行할 수 있는 協同的 性格의 所有者를 必要로 하고 있다고 볼 수 있다.

이러한 觀點에서 이 制度에 대한 必要性 및 內容의 認識이 이루어지면 이 業務擔當者에 대한 教育 및 訓練이 優先해야 할 것이다.

2. 組織 및 制度改善

콘트로오라制度의 効果的인 遂行을 위하여서는 먼저 콘트로오라業務 專擔者의 職務, 權限 및 責任이 明白히 規定되는 것이 要求되며 萬一 企業의 內部組織에 있어서 이들 職務, 權限 및 責任이 重複되어 있거나 明確치 못할 때에 콘트로오라業務 擔當者는 그의 職務를 遂行할 수 없게 된다.^⑩ 이러한 點에서 K企業의 콘트로오라組織이 獨立的인 體系를 갖추지 못하고 있는 點은 커다란 不合理性이 存在하는 것은 아니지만 分離시켜 놓은 各 部門의 콘트로오라機能이 業務上 體系化되어 있지 않을 뿐만 아니라 그 分離理由가 뚜렷이 나타나 있지 않은데에 問題가 있다.

이와같은 不合理性을 是正하기 위하여 먼저 두가지의 基本方法이 있다. 그 하나는 現 組織 體內에서 이미 遂行되고 있는 콘트로오라機能을 점차로 發展시켜 一定時期가 지난 후에 統合되는 方法이며, 둘째는 各 部署內에서 遂行되고 있는 콘트로오라機能을 現 管理制度의 大幅的인 改編없이 吸收 統合하는 方法이다.

그런데 現在 各 部署에 散在되어 있는 콘트로오라機能을 그대로 두고 發展시키기에는 너무도 制度上의 體系가 複雜하고 有機性이 없으며 現在와 같은 機能의 分散이 他 分野의 管理에 有利하다는 理由도 없으므로 둘째 方法이 더 適切할 것으로 본다. 즉 現 管理制度의 大幅的인 改編없이 各 部署內에 散在되어 있는 콘트로오라機能을 吸收 統合하는 方法에 의하여 部分的인 組織改編을 檢討해 보는 것이 좋을 것이다.

Jackson은 財務機能에서 會計機能의 分離現象을 콘트로오라制度의 確立에 있어서 前提 條件으로 指摘하고 있으며^⑪ 大概의 경우 財務課長은 콘트로오라機能을 遂行하는데 있어서 그의 資質이나 性格 等の 面에서 보아 適當치 않은 것으로 알려져 있고 또한 會計機能이 混在

註 ⑩ J. H. Jackson & J. D. Willson, *op. cit.*, p. 9.

⑪ J. H. Jackson & J. D. Willson, *op. cit.*, p. 5.

되어 있을 때 會計機能은 忘却되기 쉽다.^②

3. 會計制度의 合理化

K 企業이 現在 適用하고 있는 會計規程은 政府投資機關 豫算會計法에 의거 制定된 것으로서 政府管理 企業業體의 豫算案에 該當하는 推定 損益計算書와 推定 貸借對照表의 作成 提出에 必要한 一般의인 事項을 規定化한데 不過하므로 社內의 會計業務 擔當者가 準據하여야 할 規程으로서는 그 內容이 忠實치 못하다는 點은 前述한 바와 같다.

그러므로 現 會計規程은 그 內容이 보다 忠實히 그리고 具體的으로 改正되어야 할 것이며 그 內容은 社內의 會計業務 全般을 망라하는 것이어야 할 것이다. 社內의 會計 諸業務들은 콘트로오라業務의 殆半을 占하고 있으므로 會計規程은 社內의 全般的인 콘트로오라 制度와 有機的인 關聯下에 制定되어야 한다. 여기서 會計規程에 그 制度와 節次가 明確히 記述되어야 할 主要 內容을 살펴보면 다음과 같다.

1) 會計方針

會計業務의 여러 分野別 規程을 制定함에 앞서 먼저 分明히 提示하여야 할 內容은 會計方針이다. 各 分野別 會計規程이 아무리 具體的으로 상세하게 制定되었다고 하더라도 거기에는 모든 業務를 完全 無缺하게 規程化하기는 困難한 것이므로 이러한 경우 擔當者의 恣意的인 判斷을 可能한 限度內에서 統一시키고 基本方向을 벗어나지 않게 하기 위하여 一般的인 企業會計 原則과 政府投資機關 豫算會計法에 따라 K 企業으로서의 會計方針이 明示되어야 한다. 또한 이 方針에는 會計業務가 콘트로오라 制度와의 關聯에서 어떠한 機能과 役割을 擔當한다는 內容을 亦是 包含시킴으로써 各 機能間의 有機的인 效果를 增大시켜야 할 것이다.

2) 豫算編成

어떤 企業이라 할지라도 經營活動의 計劃으로써 豫算의 編成은 無視될 수 없다. 더욱이 K 企業은 政府投資機關으로써 모든 經營活動은 嚴格한 政府의 監視와 監督을 받게 되어 있으므로 豫算編成은 더욱 커다란 意義를 갖는다. 豫算은 推定 損益計算書와 推定 貸借對照表로서 作成되고 있어 이 業務는 會計業務의 一環이므로 政府投資機關 豫算會計法에 立脚한 細部的인 規程化가 必要하다.

3) 財務規程

財務機能은 資金의 調達 및 償還과 같은 財務計劃 機能과 現金의 支出 및 收入과 같은 財務 執行機能으로 分類되는 前述한 바와 같으며 後者는 會計處理上의 執行的인 機能이기도 하다. 따라서 이 業務의 結果는 會計記錄의 根源이 되는 것이므로 會計規程은 이 業務의 領域 역시 規程化하고 있어야 한다.

註 ② J. O. McKinsey, *Management Accounting*, Chicago, 1964, p. 45.

4) 原價計算規程

別途로 設置되어 있는 原價計算課의 原價計算業務는 會計業務로서 原價計算을 原價會計라고 指稱되고 있는 點도 會計와 原價計算은 分離될 수 없다는 理論에서 나온 말이다. 그러나 原價計算 業務가 大規模 企業에서는 業務量이 많고 分擔遂行이 可能하기 때문에 別途로 設置한데 不過하다. 그러므로 會計規程에는 原價計算 方法과 原價計算用 資料의 흐름에 대한 制度의 規程을 包含하고 있어야 한다.

5) 決算規程

決算은 決算財務 諸表의 作成을 意味한다. 決算規程의 內容에 特히 具體的인 明文規程이 要求되는 點은 期間費用의 確定方法을 明示하는 것이다. 즉 減價消却費와 같은 資本費用의 設定 및 收益的 支出과 資本的 支出의 명확한 限界 區分이 바로 그것이다.

6) 報告規程

會計業務에 必要한 基本資料는 各 部門의 營業活動이 執行되는 동안에 作成된 資料로서 이러한 資料는 會計課 또는 原價計算課로 集計되고 여기에서 整理된 會計資料는 經營分析課에 通報되어 經營分析에 使用된다. 이와 같은 一連의 資料循環體系가 역시 會計規程에 包含되어야 할 것이다.

4. 內部監査 機能의 強化

K 企業의 內部監査 機能은 檢査役室에서 擔當 遂行하고 있었다. 콘트로오라制度에서 內部監査 機能이 重要視되는 理由는 理事會의 監事나 外部의 職業的인 監査人에 의한 監査만으로는 充分한 財産保護 機能을 다할 수 없기 때문이다.

監事나 外部 監査人은 企業活動을 잘 理解하지 못하고 監査業務를 施行하게 되므로 形式的으로 遂行되기 쉽다. 그 例로서 1938年 美國 「마케손·로빈스」會社의 大不正事件은 當時까지 公認會計士에 의하여 실시해 오던 同 會社의 外部 監査制度에 대한 再檢討을 不可避하게 하였다.^⑩

內部監査 機能이 重要視되는 또 하나의 重要的 理由는 企業內의 諸 業務制度 및 活動이 適正한가의 與否를 檢討하는 專門擔當者의 必要性이 擡頭됨에 따라 從來까지 會計監査業務만을 爲主로 하던 內部監査員에 의하여 遂行케 하는 것이 理想的이라고 생각되게 되었다.

위와 같은 두 機能은 諸 不正을 摘發함으로써 企業財産을 保護하는 消極的 企業財産保護 機能과 業務制度 및 活動의 合理化를 通하여 장래의 利益增大를 目的으로 하는 積極的 企業財産保護 機能으로 分類된다고 하였음은 이미 말한 바와 같다.

K 企業은 帳票規程이라는 獨特한 規程을 制定하여 適用하고 있는데 이는 不正을 事전에 防

註 ⑩ D. R. Anderson & L. A. Schmidt, *op. cit.*, p. 9.

止시키기 위한 措處로서 適切한 것이라고 보며 또한 諸 會計資料의 作成을 統一化시키는 데도 기여하고 있다.

會計處理上의 不正을 除去하기 위한 또 하나의 制度的인 조치로서 內部牽制 組織을 이룩하는 것인데 이는 財産保護 機能으로써 갖는 意義가 크며 콘트로오라의 財産保護機能은 이 制度의 適切한 維持를 통하여 그 目的을 效果的으로 達成할 수 있다.^⑭

앞서 組織 및 制度改善에서 提示한 바와 같이 K企業의 콘트로오라組織을 單一部署로 獨立시키지 않은 主要 原因은 內部牽制 組織을 具備하기 위한 것이다. 즉 豫算의 確定은 企劃室 企劃豫算課에 擔當시키고 資金의 支出 및 收入은 管理部 經理課에, 그리고 物品의 調達은 購買課에 擔當시켜 不正을 防止하는 牽制組織을 이루어 놓았다. 이와 같은 內部牽制 組織은 本社 뿐만 아니라 支社 組織內에서도 確立되어야 한다.

다만 지나친 견제조직은 業務의 迅速성과 機動性を 沮害하는 커다란 障害가 되는 것이나 不正發生의 可能性을 制度的으로 排除하기 위하여서는 不可避할 것이다.

消極的인 財産保護機能으로서 또한 強化되어야 할 問題는 前述한 바와 같이 資本費用에 대한 會計處理의 誤謬로 因하여 利益의 過大計上으로 그 結果는 資本蠶食을 초래하고 있는데 이러한 잘못은 適正한 理論의 전개에 의하여 社長에게 報告함으로써 是正할 수 있는 努力을 傾注하여야 할 것이다.

이미 發生한 誤謬나 不正을 摘發하는 消極的인 財産保護機能 以外에 未來에 있어서 야기될 可能性이 있는 誤謬나 不正의 發生을 除去하고 企業活動의 全般的인 面에서 非合理的인 經營方法을 摘發하여 장래의 利益增大를 目標로 하는 積極的인 財産保護 機能을 強化할 必要性이 있다.^⑮

V. 結 言

企業의 規模는 날로 擴大되어 나가고 管理業務의 複雜性은 加重됨에 따라 過去의 經驗이나 單純한 判斷에 의한 經營方式은 그 改善을 不可避하게 하고 있다. 最近에 이르러 企業은 그 自身の 새롭고 合理的인 管理方法을 指向해서 커다란 發展을 이룩해 왔는데 比較的 規模가 큰 企業에 있어서 그 企業의 全體의인 觀點에서 經營活動을 計劃統制 및 調整하는 管理機能이 重要視되고 이를 위한 새로운 管理制度로서 특히 實務上의 切實한 必要에 의하여 發展된 콘트로오라制度는 計數的인 管理方法으로 企業의 內部統制를 效果的으로 遂行하는데 크게 기여하는 것이다.

그러나 콘트로오라制度에 대한 아무리 劃期的이고 또한 理想的인 內容을 提示한다 하더라도

註 ⑭ 近澤弘治, 『內部牽制組織』, 産業經濟社, 東京, 1969, pp. 100~111.

⑮ 久保田音二, 『會計監査』, 青林書院, 東京, 1969, pp. 258~259.

도 諸般 與件이 이를 뒤쫓지 못할 것 같으면 별로 큰 效果를 기대할 수 없을 것이다. 그리므로 本 制度의 效果인 遂行을 위한 理想的인 方法은 外的 및 內的 與件이 成熟될 때까지 各 機能分野를 점차적으로 發展시키는 것이 좋을 것이다. 여기서 最高經營者가 銘心하여야 할 것은 本 制度의 形式的인 採擇이 本 制度가 指向하는 效果의 達成은 아니라는 事實이다.

그리고 여기에서 提示한 內容은 비단 K企業의 컨트롤로오라制度 向上을 위해서 뿐만 아니라 K企業과 性格 및 與件이 類似한 企業體에도 適用될 수 있으리라고 믿는다.

끝으로 計數的인 管理方法에 의하여 企業의 綜合管理를 合理化시킬 수 있고 定評있는 컨트롤로오라制度가 하루 빨리 우리나라의 企業들에 의하여 消化되어서 韓國的인 컨트롤로오라制度로서 發展할 수 있기를 바라며 우리나라 企業들도 하루 속히 近代的인 새로운 管理技法을 導入하여 극심한 國際 경쟁에서 이길 수 있도록 하여야 할 것이다.