

경영통제와 업무평가

김 기 영

(연세대학교·삼경대학(교수))

本講義의 目的은 會計가 어떻게 經營者로 하여금 經營을 效果의으로 할 수 있도록 도와주는 냐에 關한 것이다. 누가 會計擔當者가 되고 안 되고가 問題가 아니라 經營管理者는 會計知識이 반드시 必要한 것이다. 會計와 經營管理는 떼어 놓을 수 없는 關係에 있기 때문이다.

實際가 目的한 것과 差異가 생겼을 때는 이를 調查하여 새로운 目的을 定할 수 있어야 한다. 그러므로 會計는 會計資料의 利用者가 意思決定을 잘 할 수 있도록 經營資料를 蒐集, 記錄, 分類, 整理, 報告, 分析해야 한다.

I. 會計의 目的

(1) 會計制度의 세가지 目的

會計制度는 어느 組織에서나 주요한 情報制度인 것이다. 效果的인 會計制度는 다음과 같은 세가지 目的을 爲해 情報를 提供한다.

- ① 經營者가 當期의 企劃과 統制에 使用할 수 있는 報告書의 提出
- ② 經營者가 長期計劃의 수립과 特殊政策決定에 使用할 수 있는 報告書의 提出
- ③ 株主, 政府 및 其他 社外의 사람들을 爲한 情報의 提出

社內의 經營者나 社外의 利害關係者는 이 세가지 중요한 目的에다 깊은 關心을 表示한다. 그러나 財務會計(社外)와 管理會計(社內)의 強調點엔 差異가 많다. 財務會計는 주로 셋째번 目標인 社外의 利害關係者를 爲한 것이기 때문에 傳統的으로 客觀的인 사실과 歷史的인 結果의 社外報告에 集中되어 있다. 企劃과 統制를 爲한 管理會計의 特徵은 첫째번과 둘째번 目的을 強調한다는 것이다.

會計制度는 會計資料의 利用者가 短期目的과 長期目的을 選擇할 수 있도록 되어 있어야 하고 또 이 目的을 達成하기 爲하여 企劃을 樹立하며

(2) 會計가 提供하는 情報의 種類

經營意思決定에 必要한 情報의 提供者인 管理會計擔當者는 經營各階層에서 必要한 資料가 무엇인지를 알아 가지고 意思決定過程에 반영시켜야 한다.

어느 經營階層에서든지 다음과 같은 세가지 質問에 答할 수 있는 資料가 必要하다고 할 수 있다.

- ① 得點表質問: 나는 잘하고 있나, 못하고 있나?
- ② 注意指摘方向質問: 나는 어떤 問題를 研究 調查해야 하나?
- ③ 問題解決策質問: 任務遂行에 있어서 어떤 方向이 가장 좋은 것인가?

得點表나 注意指摘方向을 위한 資料의 利用은 서로 密接한 關係를 가지고 있다. 同一한 資料가 係長을 爲하여는 得點表로서의 機能을 하고 그의 上官을 爲하여는 注意指摘方向機能으로 使用될 수 있다. 例를 들면, 會計制度에서 實際結果를 豫算額, 或은 標準原價와 比較하여 成果報告書를 作成한다.

이러한 報告書는 得點表와 注意指摘方向質問을 同時에 答해주는 것이다. 더욱이 實際結果를 蒐集해 놓은 것은 統制目的에만 使用되는 것이 아니라 財務會計에 있어서 傳統的으로 必要로 하는 資料를 提供하게 된다. 勿論 이는 得點

表質問에 대한 答도 된다.

問題解決策資料는 長期企劃과 반복되지 않는 特定意思決定을 하는데 利用된다. 部分品은 社內에서 製造하느냐, 外部에서 사오느냐, 設備資產의 代替問題, 製品의 追加와 廢棄 등을 다루는 意思決定이 特定意思決定인 것이다. 이러한 意思決定에는 産業工學者, 財務管理擔當者 및 統計學者들의 專門的인 助言이 必要한 것이다.

그리하여 經營의 各階層에서 必要로 하는 會計資料는 提供하여야 하는 會計擔當者의 業務를 다음 세가지로 要約할 수 있다.

① 得點表 : 資料의 蒐集, 企業의 財政狀態와 經營成果를 社內經營者와 社外의 利害關係者들이 評價할 수 있도록 하여 준다.

② 注意指摘方向 : 經營者가 經營管理上의 諸問題點, 즉 不安全性, 非能率性, 機會포착문제의 解決에 도움이 되는 情報의 報告와 分析, 이는 會計가 經營者로 하여금 민감한 計劃과 每日每日의 監督을 通하여 效果의으로 수행해 나가도록 도우려는 것이다. 注意指摘方向은 當期企劃

과 統制 및 반복되는 社內會計報告書의 分析 研究에 主로 關心을 두게 된다.

③ 問題解決策 : 이는 會計가 여러가지로 選擇 가능한 問題解決策중에서 가장 適한 것을 추천하는 것으로 反復性이 없는 政策決定을 取扱한다. 이 경우엔 特殊한 會計分析과 報告書가 要求됨은 勿論이다.

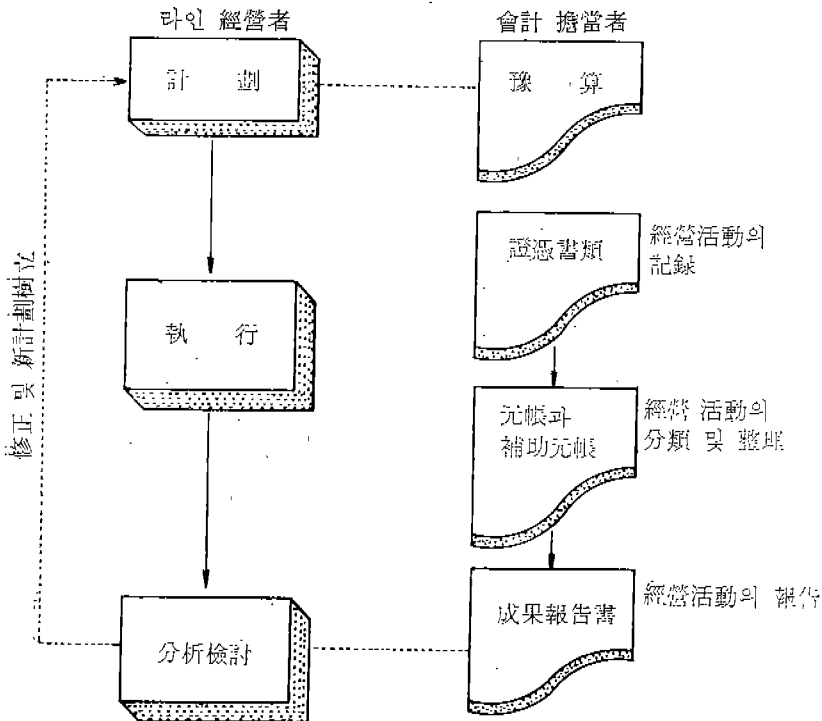
위에 言及한 이 세가지 機能을 完全히 서로 구별한다는 것은 용이하지가 않다. 事實上 어떤 會計機能이 得點表, 注意指摘方向 或은 問題解決策인지 하나로 꼬집어 말한다는 것은 매우 어려운 일이다.

그러나 會計擔當者나 經營者가 이러한 구별을 시도한다는 것은 問題解決의 目的과 過程에 대한 洞察力을 길러준다고 본다.

II. 經營管理過程 ; 例外管理(原則)

經營者는 全體的인 立場에서 企業의 目的이 무엇인지를 알아야 하고 또 社內에서 자기가 일

圖表 1. 計劃統制를 위한 會計의 構造



하고 있는課나 部의 目標가 무엇인지를 알아 이 目的達成에 必要한 計劃을 樹立해야 한다. 樹立된 計劃을 執行한 後에는 實際結果를 計劃 目標額과 比較分析하여 이를 토대로 새로운 計劃의 樹立에 利用하여야 한다.

다음 圖表 1의 左側은 計劃과 統制의 循環過程을 表示하여 준다.

計劃이란 目的을 정하고 이의 達成을 爲한 手段을 選擇하는 것을 뜻하는데 다음과 같은 두가지 質問에 答을 해준다. 무엇을 願하는가? 언제 어떻게 이를 達成 하려는가? 統制란 執行에 대한 檢討를 통해 計劃이 얼마나 實踐에 옮겨지는 가를 보는 것으로 統制의 概念엔 늘 計劃이 이미 存在하고 있다는 것을 意味한다. 繼續의으로 計劃과 統制의 순환과정을 통해 實際結果의 잘못을 修正하여 새로운 計劃을 樹立하게 된다. 計劃을 한다는 것은 統制보다 더 중요하다고 할 수 있는데 理由는 좋은 計劃이 없이는 어떠한 統制도 意味가 없다고 할 수 있다. 이들은 서로 密接한 關係가 있기 때문에 人爲의으로 分界線을 그으려면 無理가 많다. 그러나 計劃統制循環過程의 各過程을 部分的으로 集中해서 생각해보는 것도 有用한 것이다.

圖表 1의 右側은 會計擔當者가 會社의 計劃을 豫算이라는 企業會計用語로, 統制를 計劃과 差異가 난 實際結果중 아주 例外的인 差異를 報告하는 成果報告書로 表示하여 줌을 보여준다. 圖表 2는 아주 간단한 成果報告書이다.

이러한 報告書는 例外的인 것을 찾아내어 調査하는데 좋다. 이렇게 하여 經營活動은 計劃과 보조를 맞추어서 하게 되고 計劃은 더 낫은 것으로 修正되게 된다. 이것이 例外的 原則에 의하여 經營을 해나가는 예이다.

圖表 2. 成 果 報 告 書

	豫算額	實際額	差 額	分 析
賣 出	₩×××	₩×××	₩××	_____
諸 費 用	×××	×××	××	_____
			₩××	
純 益	₩×××	₩×××	₩××	_____

·例外的 原則에 依한 經營管理란 經營者가 實際結果와 計劃의 差異가 너무 큰 것들에만 關心을 두고 經營情報制度는 늘 이러한 點을 指摘해서 經營者가 調査할 수 있도록 되어 있는 것을 말한다. 經營者는 實際와 計劃이 같을때 아무런 신경도 쓸 필요가 없다.

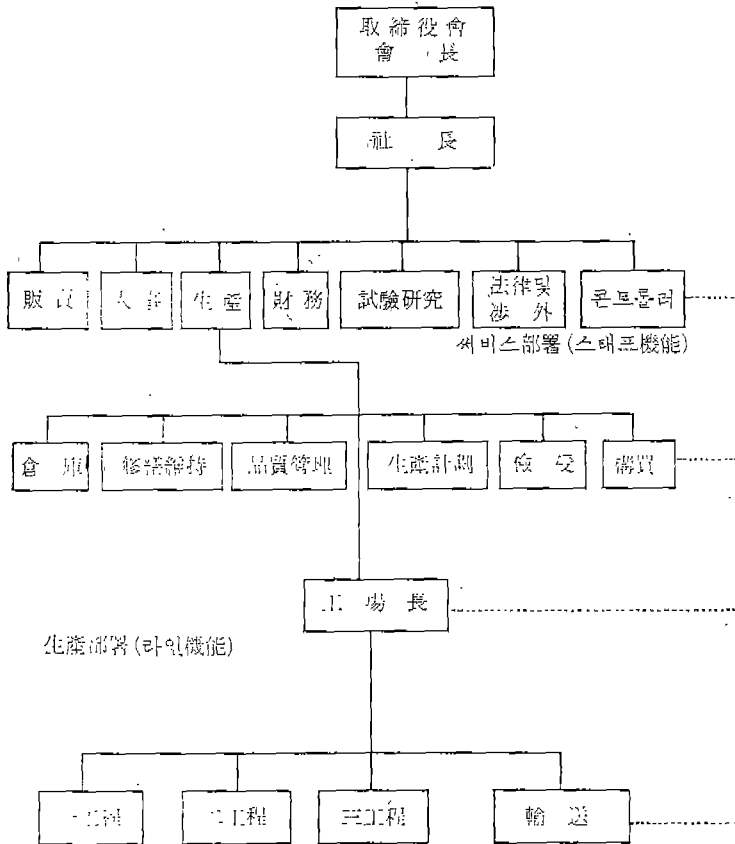
Ⅲ. 會計擔當者의 任務

1. 라인과 스태프 關係

會計擔當者의 長인 콘트롤러는 自己部下職員을 통솔한다는 라인 關係 以外에는 販賣나 生産 重役들과는 달리 스태프로서 任務를 수행하지 라인으로서의 機能을 하지 않는다. 대부분의 會社들은 生産과 販賣에 對한 基準目標額이 있어 라인經營者들은 이 目標額을 可能한 效率의으로 達成하는데 直接的인 責任이 있다. 企業에 스태프經營者가 必要하게 된 理由는 라인經營者의 責任과 任務가 擴張되어 經營을 效果의으로 수행해 나가는데 專門家의 協助가 必要하게 된 때문이다. 어떤 部署의 主業務가 다른 部署를 助言하고 도와주는 것이라면 그 部署는 스태프部署이다. 近來에 와서 새로운 組織理論은 라인과 스태프의 구별에 많은 論難을 벌이고 있지만 會計擔當者의 任務를 檢討해 보는데는 이 구별이 매우 有用하다.

會計擔當者의 機能은 라인經營者 또는 다른 스태프經營者에게 豫算, 統制, 價格 및 其他特定意思決定을 하는데 助言을 하고 協助해 주는 責任을 가지고 있는 스태프經營者이다. 會計部署는 라인部署에 아무런 直接的인 權限을 行使할 수 없기 때문에 會計樣式이나 報告書의 單一化는 最高라인 經營者로부터 콘트롤러에게 委任된 權限에 依하여 行해질 수 있다. 즉, 콘트롤러가 라인部署에게 會計情報를 어떻게 會計部署에 보낼 것인가를 말할 때는 스태프經營者인 콘트롤러로서 말을 하는 것이 아니라 最高라인經營者로서 하는 것이다. 單一會計節次의 설정 이용은 社長에 依하여 承認되며 콘트롤러에 依하

도표 3.



여 執行된다.

理論적으로 말하면 라인部署의 사람들이 쫓아야 할 最適의 會計節次에 關한 컨트롤러의 意思決定은 社長에게 提出되어 社長이 라인部署의 사람들에게 쓰도록 指示하여야 한다. 그러나 實際에 있어서는 컨트롤러는 直接 生産部長이나 職長에게 生産報告를 어떻게 作成報告하여야 하고 作業時間表는 어떻게 記入하여야 하는가를 直接 指示하게 된다. 어떤 사람들은 이는 컨트롤러가 자기의 機能的인 權限을 行使한다고 하는데 이는 컨트롤러가 最高라인經營者로부터 委任된 權限을 行使한다고 보는 것이 좋을 것이다.

위에 言及한 一般組織關係가 圖表 3에 잘 要約되어 있다. 生産部署와 서비스部署의 구별이 중요한데 말할 것도 없이 生産部署의 主目的은 製品을 生産하는 것이다. 어느 工場에든지 生産

業務를 원활하게 하기 爲하여 서비스部署가 있다.

2. 컨트롤러 : 會計擔當者의 長

컨트롤러(controller)라는 말은 여러가지 形態의 會計職에 適用되고 있는 말로서 會社마다 그 職位와 任務가 다르다. 어떤 會社에선 傳統的인 貸借對照表와 損益計算書를 主로 作成하는 帳簿記帳者보다는 조금 나은 形便이나 美國의 G.E(General Electric)같은 會社에서는 160個以上の 그룹會社들의 經營企劃과 統制를 맡고 있는 重要한 最高經營者中的 한사람이다.

一般的으로 이 兩極의 사이에 컨트롤러의 地位가 어떻게 되었든 컨트롤러워프의 近代概念은 컨트롤러가 統制를 맡고 있다는 것이다.

즉, 적절한 資料를 報告하고 分析하여 經營者

가 會社目的에 부하는 論理的인 政策決定을 하도록 하는 것이 콘트롤러의 任務이다.

3. 財務管理擔當자와 콘트롤러의 差異

많은 사람들은 콘트롤러와 財務管理者(Treasurer)를 混同하고 있는데 美國財務重役協會(The Financial Executive Institute)서는 다음과 같이 이들의 機能을 구별한다. 財務重役協會는 美國會社의 財務管理者와 콘트롤러의 모임이다.

콘트롤러시프

- ① 統制를 爲한 計劃
- ② 報告分析
- ③ 調査 및 問疑
- ④ 稅務
- ⑤ 政府關係
- ⑥ 會社資産의 保護
- ⑦ 經濟的 評價

財務管理者

- ① 資本調達
- ② 投資者關係
- ③ 短期資金調達
- ④ 現金管理
- ⑤ 外上賣出金回收
- ⑥ 投資
- ⑦ 保險

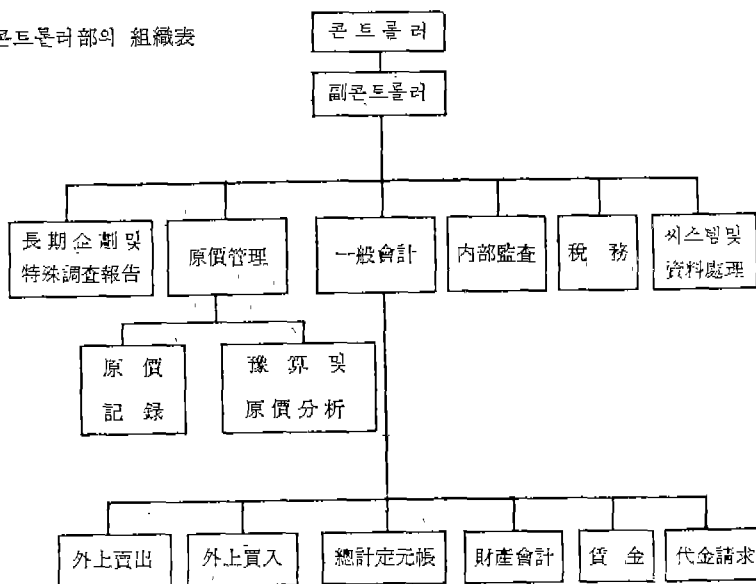
이러한 구별은 絶對的인 것이라고 할 수 없고 會社에 따라 다르나 콘트롤러는 배의 航海士로 비유할 수 있다. 자기가 알고 있는 專門的인 技術로 航海士는 船長을 돕는다. 航海士가 없이는 배의 目的地에 도착하지 못할 수가 있으나 船長은 배의 항로를 결정할 수 있는 權限이 있다. 즉, 航海士는 船長에게 배가 어떻게 가 있는가를 알려주고 또 助言하는 것이다.

4. 會計業務의 分化

會計擔當者は 서로 利害關係가 있는 業務를 同時에 수행하려고 하기 때문에 障지에 拂될 때가 있다. 實際結果를 分析檢討하여 經營者들을 도와주어야 하는 반면에 最高經營者들을 위하여 實際結果를 수집하여 報告하는 監視人으로서의 役割도 하여야 한다. 너무 實際結果의 수집에만 汲급하면 分析檢討의 機會를 잃게 되므로 可能하면 點表記錄에 주력을 써서는 안된다.

圖表 4와 같이 콘트롤러부의 任務를 나눌 수 있다. 相互理解를 增進시키는 가장 좋은 方法의 하나는 콘트롤러부의 職員이 라인經營者에게 直接 實際結果를 分析한 報告書를 說明해 주는 것이다. 즉, 라인部署의 業務를 잘 理解하는 經驗 있는 會計擔當者가 注意指摘方向機能을 行해야 한다. 라인部署의 密接한 關係를 維持하면 할

도표 4. 콘트롤러부의 組織表



수룩 實務成果測定의 手段이 되는 財務諸表의 信憑性을 增加시킨다.

美國의 會社들은 會計擔當者의 訓練과정을 得點表記錄에서 시작하여 注意指摘方向과 問題解決策 地位로 옮기면서 실시한다. 이렇게 함으로써 會計擔當者는 政策決定者의 觀點을 理解할 수 있어 會計制度를 라인經營者들의 必要에 맞게 만들 수 있다.

5. 責任會計制度

責任會計制度는 會計制度를 經營組織構造에 따라 설정하여 記錄報告하므로 部, 課, 販賣地域等に 따라 統制를 하려는 것이다.

統制可能原價와 統制不能原價의 구별은 責任會計制를 實施하는데 가장 重要한 것중의 하나이다. 會計制度를 設定함에 있어서는 技術的인 면보다 人間的인 면에 問題點이 더 많다. 豫算制度를 樹立하고 標準原價制度를 實施하는 것이 經營管理에 매우 좋은 것들이지만 未熟한 사람

의 손에서 잘못 使用될 때는 害를 더 많이 미치게 된다.

經營管理制度를 樹立하고 成果를 測定하는데는 반드시 動機誘導를 생각해야 한다. 또 管理制度와 이의 運營은 經營目的을 達成하도록 經營者를 자극할 수 있어야 한다. 要約하면 責任會計制度를 적용하여 企業目的을 達成하기 위하여 첫째로 企業은 責任과 權限 및 이의 委讓關係가 分명한 組織表가 必要하다. 둘째로는 모든 會計記錄과 報告는 責任會計制度의 근본 뜻대로 責任中心點別로 되어, 이는 반드시 統制可能原價와 統制不能原價로 구별되어 分析檢討되어야 한다. 그러므로 各階層의 經營者는 自己가 統制可能한 것이 무엇인지를 명확히 알고 있어야 한다. 問題: 管理株式會社의 重役들은 會社의 半期別 成果報告書를 分析하는데 여러가지로 의견이 달랐다. 實際를 豫算과 比較하여 報告하는데 淸州工場 四/四 半期報告書가 다음과 같다.

		豫 算	實 際	差 異	
受	益	10,000,000	9,500,000	500,000	(不利)
연	료	200,000	196,000	4,000	(有利)
修	繕 維 持 費	100,000	98,000	2,000	(有利)
消	耗 品 費	1,000,000	985,000	15,000	(有利)
諸	變 動 費	6,700,000	6,500,000	200,000	(有利)
變	動 費 計	8,000,000	7,779,000	221,000	(有利)
監	督 費	200,000	200,000	—	
집	세	200,000	200,000	—	
減	價 償 却 費	600,000	600,000	—	
諸	固 定 費	200,000	200,000	—	
固	定 費 計	1,200,000	1,200,000	—	
總	費 用	9,200,000	8,979,000	221,000	(有利)
純	營 業 利 益	800,000	521,000	279,000	(不利)

工場長은 目的한 收損을 올리지 못해 失望했으나 成果統制를 위한 差異分析이 모두 有利해 마음을 놓았다. 그러나 副社長은 이 報告書가 原價管理가 잘 되었는지를 알려 주지 않는다고 不平을 하였다.

質問: ① 副社長이 淸州工場에 關하여 두가지

點을 알고 싶어 한다면 무엇이겠는가?

- ② 이 두가지 點에 答을 해 줄수 있는 報告書들을 作成하고
- ③ 固定費를 成果報告書에 포함시키는 것을 어떻게 생각하나?

Ⅳ. 病院内部統制制度 事例

You have been contracted to study various means to help reduce the overall cost of running a hospital. Your first project is in the pharmacy. Upon discussing the issue of drug usage and control, various pharmacists have indicated a suspicion that a significant quantity of drugs is not accounted for. There were three possible sources of loss: (a) breakage, spillage, and wastage, (b) failure to charge patient for drugs actually delivered, and (c) theft.

The chief pharmacist estimates that the revenue value of these losses is about \$120,000 per year. The three causes listed earlier probably each account for one-third of this amount. The actual invoice cost of drugs is about one-quarter of the billing price that patients pay. Drugs are ordered in bulk, and handling costs account for another 10 percent of the drug invoice cost. The remaining drug markup covers miscellaneous pharmacy overhead and contribution to hospital overhead.

Under the present system, the source document for billing purposes is the medical record sheet filled out by the nurse each time she administers medication. When the doctor prescribes a specific drug, the request is sent the pharmacy, where the order is filled and sent up to the floor along with the rest of the drugs for that ward. The medication containers have the patients' names on them and are placed in open bins in the storeroom according to room number. The storeroom is located in the central nursing area, adjacent to the head nurse's office. The storeroom is never locked, since many different nurse and doctors use the room around the clock to prepare medication.

When the pharmacist fills the order, he includes the number of doses that will probably be required during the next three or four days. Unused portions of the order that can be reused (i. e., pills, sealed immunization ampules) are returned to the pharmacy when the patient no longer requires them. The actual number of units in the container is not tallied because it is irrelevant, as billing comes from the medical record sheet. So, if any medication is lost either through accident, neglect, or mischief, no one would really be able to trace the actual amount lost.

Two new systems have been proposed to improve the situation. One involves charging patients for all medication when the orders are filled by the pharmacist and crediting each patient for any usable returns. This "frontend-billing" is commonly used in some other hospitals with this system, there is no lost revenue; the patient pays for all drugs that theoretically have been allocated to him. It is estimated that revenue would increase by \$120,000 annually if this system were implemented. Two clerks would be needed to handle credits at a total annual cost of \$16,000.

The other system involves installation of three satellite pharmacies in strategic locations in the wards. These would replace the present medication storerooms. Full-time pharmacists would be in charge of these satellites. They would be responsible for all

inventory and would place exactly the needed medication for each shift in a tray for the nurse. If the pharmacist felt that a particular nurse might be neglectful in recording drug administration, he could compare her medical record sheet with his records. Since the pharmacist would be the only person to have access to the satellite inventory, and since this inventory would be accurately quantified as it left the central pharmacy and had to be completely accounted for, it was felt that losses would be almost entirely eliminated. Rescheduling of personnel and shifting of inventory from the central pharmacy would enable satellite operation at an increased annual cost \$24,000.

- required 1. What is the actual current loss of net income due to the drug control problem?
2. Of the systems being considered, which would you recommend? Explain fully.

病院經營圖表

