

콘트롤러 制度에 關한 一考察

文 昌 宇

目	次
I. 序 言	IV. 執行部門과 統制部門의 分離
II. 內部統制的 概念	1. 計數的 統制方法의 確立
III. 콘트롤러의 機能 및 組織	2. 콘트롤러의 資格條件
1. 콘트롤러 制度의 機能	V. 콘트롤러 職能의 擴大構想
2. 콘트롤러 部門의 組織	VI. 結 語

I. 序 言

콘트롤러制度는 綜合的 經營管理의 實際的 要求에 依하여 美國의 大企業에서 점차로 發展하게 된 새로운 經營管理制度이다. 企業의 經營規模가 擴大되고 그 經營活動이 複雜化됨에 따라 企業에 있어서의 經營管理方法의 改善이 要請되고 여기에 綜合的인 經營管理을 能率的으로 遂行하기 위한 獨立된 統制部門組織으로서의 콘트롤러制度가 發達하게 된 것이다.

우리나라에서도 最近 經營合理化 運動이 活發하여짐에 따라 國營企業體를 비롯한 大企業體들이 先進國의 새로운 管理技術을 도입하기에 이르렀으며 從來 軍에서 實施하고있는 審査分析制度를 政府 및 各 國營企業體에서 받아드림을 契機로하여 各 國營企業體에 있어서는 從來 執行部門에 分散隸屬되어 있던 管理機能을 콘트롤러部를 新設하고 이에 集中시키기에 이르렀다.

近代的 企業經營의 特徵이 무엇이나에 對해서는 여러가지 面을 指摘 할 수 있을 것이나 그중 가장 印象的으로 느낄수 있는 特徵은 從來와는 달리 이미 經營活動에 對하여 長期計劃과 短期計劃을 樹立하고 日常的인 實施活動을 이 計劃線에 따라서 實施해 나가는 所謂 經營計劃과 統制 (Management planning and Control)에 있다고 본다.

即 過去の 企業經營이 主로 非科學的인 推測이나 經驗 또는 六感에 依하여 行하여 졌다고 보겠으나 이에 反하여 近代的 企業經營에 있어서는 相當한 長期間에 걸친 景氣豫測을 土臺로하여 自己企業이 걸어가야 할 進路를 判斷한 然後 長期 및 短期 經營計劃을 樹立하고 實際의 經營活動을 이 計劃을 中心으로 하여 統制해 나가는데

가장 뚜렷한 特徵이 있다는 것이다.

이와같은 近代的 經營方法이 採擇되기 始作한 劃期的 契機는 有名한 1929年の 世界經濟恐慌에서 찾아볼수 있을 것인데 이 近代的 經營方法을 가장 일찍이 採擇하고 成功한 나라는 美國이다.

생각컨대 資本主義의 發展初期에 있어서는 「메이커」가 마음대로 市場을 支配 할수 있었을 것이며 따라서 그 때에는 多少間 經營의인 努力으로서도 능히 順調로운 成果를 期待할수 있었을 것이다. 그러나 오늘날과 같은 尤甚한 市場競爭下에서는 到底 히 그러한 主眼九九式 經營方法으로서는 그 存立 自體도 不可能하다고 하겠으며 國內의인 競爭은 勿論 洪水처럼 밀려오는 國際的인 壓力에 對抗하기 어려울 것이다.

本稿에서 論하고자 하는 内部統制와 그것을 위한 콘트롤러制度는 오늘날과 같은 熾烈한 市場競爭에서 勝利하기 爲한 하나의 經營秩序이며 그것은 반드시 우리나라 企業家들이 考慮하지 않으면 안될 緊急한 當面課題의 하나라고 하겠다.

II. 内部統制의 意義

企業은 마치 活動하는 生命體와 같은 것이다. 따라서 이生命體가 健康하느냐 못하느냐 하는 것은 企業經營者의 最大關心事가 아닐수 없다. 그러면 무엇으로 그 健康을 判斷 할 수 있을 것인가?

그 判斷의 基準은 곧 計數인 것이다. 왜냐하면 企業의 모든 經營活動은 結局 計數的 數値에 依하여 그 成果가 反映될 것이기 때문이다. 그러므로 이 計數的 數値를 不斷히 把握하고 分析해 나갈수 있다면 自己企業의 健康狀態와 앞으로의 進展方向을 大體로 斟酌 할 수 있을 것이다. 經營活動의 成果를 反映할수 있는 計數의 迅速한 把握 이것은 自己企業을 合理的으로 運營해 나가는데 있어서 무엇보다도 重要한 것이다.

이렇게 自己企業의 實態를 迅速 正確히 把握할수 있는 管理方法이 内部統制라고 할수 있는데 좀더 具體的으로 說明하면 内部統制 (Internal Control)라고 하는 것은 企業의 經營方針에 따라서 執行活動을 計劃하고 그 實施를 調整하며 또한 實績을 評價하는 計數的統制의 方法이라고 할수 있다.

即 内部統制의 가장 뚜렷한 特徵은 確固한 數字的 根據下에서 經營活動을 正常的인 方向으로 이끌어 나가는데 있는 것으로서 實로 近代的 經營方法의 代表的인 形態라고 하겠다.

이러한 内部統制를 效果의으로 遂行하기 爲하여 經營組織上에 새로이 나타난 것이 바로 콘트롤러制度이다.

이 콘트롤러制度는 内部統制를 통하여 最高經營者를 專門的으로 補佐하는 스태프로서 美國企業에 있어 처음으로 生成하고 發達한 것인데 이것은 管理會計의 (Managerial Accounting)의 發達과 密接不可分の 關係에 있다.

Ⅱ. 콘트롤러의 機能 및 組織

1. 콘트롤러 制度의 機能

콘트롤러가 遂行하는 機能은 具體的으로 무엇인가. 콘트롤러의 機能은 會計機能속에 包含되어 있는 管理機能의 發展이라고 할 수 있다.

지금 美國에서는 計算統制者 即 Comptroller와 統制者 即 Controller라는 두 用語를 같은 뜻으로 使用하고 있지만 콘트롤러의 元來의 뜻은 計算統制者 即 Comptroller인 것이다.

이 콘트롤러制度의 發達は 大規模企業의 發達과 密接 不可分の 關係에 있으며 특히 會計에 關한 業務量의 增大와 매우 密接한 關係에 있다. 이것은 곧 會計가 지니고 있는 管理會計의 認識을 意味하는 것이라고 하겠다.

콘트롤러가 擔當하는 基本機能에 對해서 콘트롤러制度를 專門的으로 研究하고 있는 美國의 J. H. Jackson 教授는 美國의 代表的 企業으로서 認定되는 25個 會社를 訪問하여 實證的으로 研究한 結果

- ① 會計機能 (The accounting function)
- ② 監査機能 (The auditing function)
- ③ 稅務機能 (The tax function)

④ 解釋機能 (The interpretative function)으로 分類되고 있는것이 一般的인 傾向이라고 說明하고 있다. 여기서 말하는 監査機能은 會計監査뿐만 아니라 一般 内部監査 까지도 包含하는 積極的인 性質을 띠은 것이다.

解釋機能이란 財務의 諸事實이나 財務數值를 分析說明하는 것을 말하는 것으로서 代表 理事, 理事, 其他 一般管理者의 經營管理에 도움을 주는데 그 目的이 있다고 할 것이다.

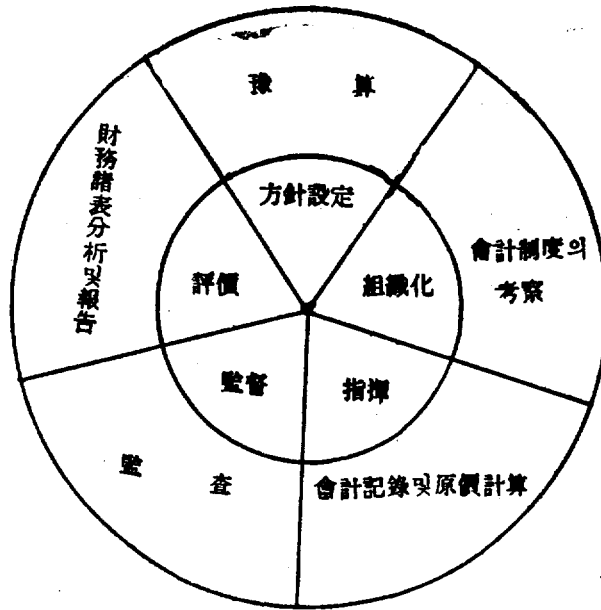
또한 콘트롤러의 機能은 從來의 會計機能속에 內包되고 있던 經營管理機能을 專門化하고 發展시켜 그것을 管理會計化하여 計算統制 機能을 遂行하는 것이라고 하겠다. 換言하면 콘트롤러의 基本機能이란 管理會計에 依據하는 計算統制機能인 것이다.

이 콘트롤러의 機能에 對하여 美國의 Oswald Nielsen 教授는 이것을 經營管

理의 循環過程과 結付시켜 그 相互關係를 다음 表와 같이 圖示하였다.

이 파이型 圖表에 明示된 바와 같이 콘트롤러 機能의 各領域은 그 中心이 되어 있는 經營管理機能의 循環에 따라서 各 各 區別되어 있다.

콘트롤러의 擔當分野 (Controllers Area)



即 經營管理의 遂行過程이 여기서는 ① 方針設定 ② 組織化 ③ 指揮 ④ 監督 ⑤ 評價로 되어 있고 여기에 따라서 콘트롤러의 擔當領域을 다음의 五種으로 區別하고 있는 것이다.

- ① 豫算編成
- ② 會計制度의 考察
- ③ 會計記錄 및 原價計算
- ④ 監査
- ⑤ 財務諸表分析 및 報告

그런데 이 Nielsen 教授의 分類는 콘트롤러 機能을 너무 管理會計의인 面에만 局限시킨 感이 없지 않다. 勿論 그것이 콘트롤러 機能의 基本的인 要素이긴 하지만 最近의 傾向을 볼때에는 이것과 密接한 關係에 있는 事務管理, 市場調査, 經營調査 其他의 統計調査의 諸機能도 콘트롤러 機能의 一部로서 包含시키고 있어 漸次 그 機能이 擴大되고 있다는 것을 잊어서는 안될 것이다.

2. 콘트롤러部門의 組織

그러면 이와같은 機能을 成功的으로 遂行하기 위해서 콘트롤러部는 어떠한 業務를 擔當하고 어떻게 組織되어야 할 것인가. 생각컨대 企業의 經營組織이란 個個企業이 保有하고 있는 傳統과 個性 그리고 現實的인 諸條件等에 依하여 各 各 相異할 것은 勿論이지만 그 組織의 基本精神이 近代의 感覺에 充滿한 것이냐 그렇지 않고 保守的인 것이냐 하는 것은 그 組織形態를 分析해 보면 스스로 判斷할 수 있을 것이다. 그러면 콘트롤러部를 導入하고 그 機能을 發揮케 할 수 있는 콘트롤러部의 組織形態는 어떠한 것인가?

무엇보다도 우선 콘트롤러部의 設置에 있어서는 콘트롤러의 權限을 相當히 높이 認定하고 그 機能을 充分히 發揮할 수 있도록 組織을 編成하는 것이 必要하다 美國의 大會社에서는 普通 콘트롤러의 地位를 副社長級으로 認定하고 있으며 經營問題에 있어서의 그 役割을 相當히 높이 評價하고 있다.

最近 活潑히 콘트롤러制度를 導入하고 있는 日本에서도 그 地位를 常務取締役以上으로 規定하고 있는데 이것은 콘트롤러의 機能을 100% 發揮하기 위한 前提의 條件으로서 매우 注目할만 하다.

다음 콘트롤러部에 어떠한 部署를 둘 것인가 하는 實際的인 問題는 먼저 콘트롤러의 機能에 立脚하여 그 具體的인 擔當業務를 밝혀두는 것이 必要할 것인데 이제 美國에 있어서의 最近動向에 따라 그 業務를 例舉하면 다음과 같다.

- 一, 一般會計에 關한 事項
- 二, 原價計算에 關한 事項
- 三, 豫算에 關한 事項
- 四, 制度및 節次에 關한 事項
- 五, 内部監査에 關한 事項
- 六, 事務管理에 關한 事項
- 七, 稅務및 官廳報告에 關한 事項
- 八, 統計에 關한 事項
- 九, 保險에 關한 事項
- 十, 經營調査에 關한 事項

으로 되어있어 漸次 그 範圍가 擴大되어 가고 있음을 窺知할 수 있다.

結局 콘트롤러部를 設定하는데 있어서는 이와같은 業務의 量과 質을 十分考慮하여 内部機構를 整備하면 될 것이다.

要는 콘트롤러部의 組織에 있어서는 個個會社의 現實的 諸條件을 充分히 考慮

한後 그 機能이 잘 發揮될수 있도록 制度的 側面을 整備해두는 것이 무엇보다도 重要한 일이라고 생각한다.

IV. 執行部門과 統制部門의 分離

內部統制를 有效하게 實施하기 위해서는 어떠한 會社를 莫論하고 共通的으로 考慮해야 될 問題가 있다. 그것은 自己企業의 經營活動을 그 機能面에서 하나 하나 細密히 分析檢討한 後 스타트系統에 屬하는 것과 라인系統에 屬하는 것을 明確히 밝혀 이것을 經營管理組織上 各 各 獨立 시키는 일이다. 그러면 라인系統이란 무엇이며 스타트系統이란 무엇인가.

普通 라인系統에 屬하는 活動으로는 直接的인 執行的 經營活動을 말하고 있는데 그 具體的인 것으로는 工業經營에 있어서의 製造 및 賣買活動에 있어서의 購買 販賣活動 등이 이에 該當하는 것으로 생각되고 있다.

그런데 여기에서 한가지 提起되는 問題點은 財務活動에 對해서 어떻게 規定짓느냐 하는 것이다. 이것은 本稿의 主題인 內部統制에 對하여 그 統制組織을 어떻게 마련하느냐 하는 問題와도 깊은 關聯이 있기에 若干 考察해 보려고 한다.

過去の 一般的通說은 財務活動을 擔當하는 財務部門은 라인系統에서 除外하고 있다. 이것은 財務活動이란 經營活動에 있어서의 執行的性格보다 도리어 이들 各 執行活動을 支援하는 貨幣의 保管出納을 主任務로 하느니 만큼 執行活動 그 自體와는 一旦 區別하는 것이 좋다는 皮相的見解에서 나온 것이다. 即 財務活動은 購買나 製造活動 또는 販賣活動의 遂行을 위한 뒷 받침이 되고 있으며 財貨의 購買 或은 製造의 實施에 對한 貨幣의 支出 그리고 製品의 販賣에 對한 貨幣의 收入을 主로 擔當하게 된다.

如斯한 關係로 해서 財務活動이라는 것은 購買 또는 製造, 販賣活動의 遂行에 對해서는 補助的 或은 管理的立場에 있는 것으로 보고있으며 따라서 그것은 經營活動의 執行的 實體라고 할 수 있는 라인活動과는 다르다는 것이다. 그 結果 財務活動을 擔當하는 財務部門은 라인 部門이라기 보다는 스타트部門에 屬하는 것이라고 생각되어 왔다.

하지만 이러한 一般的인 見解에 對해서는 좀더 깊은 科學的批例이 必要하다. 即 이와같이 라인部門을 單純히 製造部門과 販賣部門 또는 購買部門 만으로 限定해서 생각한다는 것은 너무나 常識論에 치우친 見解라고 할수 있기 때문이다. 冷靜히 檢討해 볼때 우리는 製造部門이나 販賣部門 또는 購買部門外에도 여러가지로 많은 라인活動의 性格을 띠은 部門을 經營管理組織上 保有하고 있다는 것을 發見 할 수 있을 것이다.

우리는 財務活動에 對해서도 再考해 보아야하며 貯藏이나 運搬活動에 對해서도 再檢討를 加해볼 必要가 있을 것이며 萬若 거기서 라인系統의 業務를 發見할수 있다면 그것은 宜當히 라인系統의 命令指揮體系속에 吸收되어야 할 것이다.

스탑部門은 이러한 라인部門의 執行活動을 여러가지 面에서 補助하는데 그 存在意義가 있다. 그런데 이 스타프部門은 經營規模가 적고 그 活動이 單純할 境遇에는 그 存在價値가 別로 없다고 하겠으나 企業의 經營規模가 擴大되고 經營活動이 複雜해짐에 따라서 이러한 스타프部門의 役割은 漸次 增大해 進다고 보겠다.

그리하여 스타프部門이 遂行하는 機能을 明確히 하고 그 機能을 經營組織을 通하여 遂行케 하는것은 라인部門의 執行活動을 能率化하고 企業全體로서의 經營成果를 높이는 데 있어 매우 重要한 일이라고 생각한다.

이러한 스타프部門으로서의 必要에 따라서 여러가지를 들수 있을 것인데 內部統制를 擔當하는 콘트롤러部는 計數的 根據下에서 經營活動을 計劃하고 調整하며 評價하는 最高經營者의 有力한 스타프이다.

그런데 內部統制가 效果의으로 遂行되기 위해서는 既述한바 라인部門과 스타프部門이 經營管理組織上 明確히 分離되어야 하는 것으로서 이것은 內部統制를 效果의으로 實施하기 위한 前提條件이라고 할수 있다. 事實 우리들의 企業經營組織을 分析해보면 同一部署內에 라인系統業務와 스타프系統業務가 混在해 있는 境遇가 많으며 이것은 實地로 執行活動을 統制해 나가는데 있어 그 效果를 減少하는 要素가 되고있는 것이다.

內部統制를 專擔하는 콘트롤러部를 經營組織上 別途로 獨立시키는데 있어서도 그러한 라인과 스타프에 對한 再認識과 分類가 要請된다. 이것은 우리나라 企業에서 從來 慣習的으로 執行하여 오던 所謂 經理業務를 스타프의인 計算統制業務와 라인의인 財務執行業務로 分離하여 經營組織上 各各 獨立된 部署에서 擔當케 하는 것을 意味한다.

即 콘트롤러制度를 確立하기 위해서는 우리나라 企業에 一般化되고 있는 經理部制度에 對하여 그 責任과 權限을 다음과 같이 分離함을 原則으로 해야될 것이다.

(가) 經理部에서 從來 一般的으로 擔當하여온 諸機能中에서 豫算 決算 原價計算 一般會計 其他의 計算處理에 關한 機能은 이것을 財務執行機能으로 부터 分離 獨立시켜 콘트롤러部門에 吸收시킨다.

(나) 이에 對하여 資金調達 資金運用 및 現金出納에 關한 業務와 信用關係의 處理는 이것을 財務部門에 專擔시킨다.

이렇게 經理部의 業務를 財務執行의인 것과 計數統制的인 것으로 區分하는 理由는 前記한 바와 같이 內部統制를 實施하기 위해서는 라인部門과 스타프部門의 分離가 必要하다는 大原則과 아울러 內部統制의 本質이 計數統制에 있기 때문에 計數統制에 必要한 諸業務를 財務部門으로 부터 分離獨立시켜 社長 直屬下의 콘트롤러 部에 두

는 것이 라인活動을 計劃調整 評價하는데 效果的일 것이라는 理論的 根據에서 나온 것이다.

그러므로 우리나라 企業의 現狀으로서는 萬若 콘트롤러制度的 確立을 願한다면 이와같이 經理部를 새로운 콘트롤러부와 財務部로서 改造하여 그 機能을 明白히 밝혀두는 일부터 着手해야 될 것으로 생각한다.

1. 計數的 統制方法的 確立

이렇게 内部統制를 위한 經營組織이 整備되면 다음에는 自己企業에서 지금까지 使用해온 여러가지 經營計算制度에 對하여 다시한번 反省해 보고 그 體系를 明白히 깨달을 必要가 있다.

이러한 努力은 곧 管理會計制度的 確立과 個個의 經營計算制度的 效果的 實施를 위한 基礎作業이라고 하겠다.

既述한 바와같이 内部統制는 計算的統制를 그 特徵으로 하고 있는바 計算的 統制란 計算制度에 立脚하여 執行活動에 對한 計劃의 樹立, 實施의 調整 및 實績의 評價를 하는 것을 意味한다.

그러므로 計數的統制를 圓滑히 하기 위해서는 企業內에 있어서의 統一的 計算 制度의 確立이 前提的으로 要請되는 것이다. 이때 그 實施節次를 明白히 規定해 놓고 内部統制의 遂行에 對하여 制度的 權威를 附與해 두는 것이 또한 必要하다. 이와같이 企業內에 있어서 權威있는 統一된 經營計算制度的 體系를 確立해 두는 것은 管理會計에 基礎를 두고 實施되는 内部統制로서는 實로 必要不可缺의 條件이라고 하겠다.

그러면 内部統制를 위한 計算制度로서는 어떠한 內容의 計算制度가 必要할 것인가. 그 가장 初步的인 形態로서는 複式簿記에 立脚하는 財務計算制度를 들수 있다.

하지만 이것은 管理計算의 前提條件에 不過하며 内部統制에 利用할수 있는 管理會計로서는 不充分한 것이라고 하지 않을수 없다.

即 이와같은 初步的인 計算制度로서는 遂行된 經營活動의 實施結果에 對하여 單純히 計算表示 할수 있을뿐 그 以上の 役割은 擔當키 어려운 것이기 때문이다.

内部統制란 綜合管理의 一方法인 것이며 따라서 그것은 經營管理의 全般的인 面에 「터치」 할수 있는 性質의 것이다.

그러므로 内部統制가 效果的으로 實施되기 위해서는 優先 經營活動의 目標가 되는 計劃樹立에서 그 實施의 調整 및 實施結果의 評價 또는 審査에 이르기까지의 一連의 計算體系가 確立되어야 한다. 때문에 이와같이 經營管理의 全過程을 「터치」 할수 있는 計算制度의 確立을 위하여 從來 우리들이 慣習的으로 行하여온 所謂 簿記的 記錄方法에 立脚하는 一般會計制度外에 豫算統制, 標準原價計算, 各種 統計方法 및 經營分

析과 經營比較 其他 內部監査等の 各種計算制度를 包含해야 될 것이다.

그리하여 이들 諸計算制度를 相互有機的으로 聯關시킬수 있도록 綜合하고 體系化하는 것은 內部統制를 위한 方法的 基礎를 構築하는 一大 基礎工事라고 하지 않을 수 없다. 이와같이 內部統制의 遂行에 必要한 計算의統制 方法的 綜合體系를 確立하기 위해서는 그것을 위한 具體的인 節次가 明確히 規定되어야 하는데 이것을 內部統制規定이라고 한다.

이러한 內部統制規定을 마련하는데 있어서는 優先 經營活動의 目標가 될수있는 標準을 設定하고 그것을 實績과 比較分析하기 위하여 豫算統制및 標準原價計算制度에 關한 實施節次를 定해두는 것이 좋을 것이다. 다음에는 經營活動의 實施過程에 對한 實績資料의 蒐集을 위하여 從來의 一般會計에 對한 具體的인 實施節次를 規定해야 하며 또한 經營活動의 實施結果에 對한 適否의 判斷을 위해서는 實績을 活動標準과 比較分析하여 이것을 科學的으로 檢討할수 있는 內部監査制度의 節次가 規定되어야 할 것이다.

좀더 깊이 들어가서는 設定된 活動標準에 對한 事前監査에 對해서도 考慮할 必要가 있다. 그것을 위해서는 設定된 活動標準의 適否에 對하여 이것을 過去의 成績 또는 同一業種의 成績이나 其他 市場調査 時間研究等の 科學的 研究를 基礎로 해서 檢討해야 될 것이다. 이처럼 內部統制에 있어서는 統計的 調査와 分析이 매우 重要한 意義를 內包하고 있다.

統計的分析手法에 依據하는 標準의 適否審査나 標準과 實績과의 比較研究는 從來의 形式的 會計監査 와는 判異한 性格을 가지고 있으며 이것은 內部統制의 重要特徵이라고 하지 않을 수 없다.

그런데 이러한 各種의 具體的 計算制度를 經營管理의 過程에 따라서 體系의으로 考察해보면 大體로 다음과 같이 分類할수 있다.

- 1) 執行的 經營活動의 標準樹立을 위한 豫算및 標準原價制度
- 2) 그 實際成績의 記錄을 위한 一般會計및 實際原價計算制度
- 3) 標準과 實際의 比較分析을 위한 能率監査로서의 內部監査制度

即 이와같이 三種의 集團으로 分類되는 各種의 計算制度를 綜合的으로 採擇活用함으로써 만이 內部統制를 위한 管理會計制度는 그 體系가 確立된다는 것이다.

2. 콘트롤러의 資格條件

如何한 制度를 莫論하고 그것이 아무리 形式上으로는 훌륭히 整備되었다고 하더라도 그 機能을 擔當할수 있는 適格한 人的要素를 얻지 못한다면 그 制度는 한낱 組織上의 裝飾物에 不過하게 될 것이다. 더욱이 여기서 論議하고 있는 콘트롤러는

最高管理組織에 所屬하는 有力한 스태프로서 內部統制를 通하여 라인 部門의 모든 經營者를 支援하는 重大任務를 지고 있기 때문에 이와같은 人的條件이 크게 問題視된다고 하겠다.

그러면 콘트롤러가 具備해야될 人的條件은 무엇인가.

첫째, 콘트롤러는 管理會計에 關한 專門的知識과 그 運用上的 能力을 保有하지 않으면 안될것인데 이것은 콘트롤러의 基本機能으로 되어있는 所謂 管理會計機能을 遂行하기 위해서 當然之事라 하겠다.

이것과 併行해서 다음에 考慮해야 될것은 既述한 바와같이 콘트롤러의 活動領域은 特定部門에만 限定되어 있는것이 아니라 各 라인部門의 業務遂行을 相互調整하며 統制해 나가는 複雜한 性質의 것이다. 때문에 콘트롤러는 自己任務를 完遂하기 위하여 專門的知識을 不斷히 涵養하는 同時에 여러가지 人的條件을 具備해야 한다. 이點에 關해서 美國의 Jackson 教授는 콘트롤러로서 成功할수 있는 基本的인 人的條件으로서 다음 네가지 點을 指摘하고 있다.

- 1) 콘트롤러는 自己가 擔當하고 있는 모든 일에 對해서 客觀的이어야 한다.
- 2) 또한 콘트롤러는 高度로 機敏해야 되며 協助的이어야 한다.
- 3) 콘트롤러는 優秀한 判斷力을 가져야 한다.
- 4) 콘트롤러는 確固不動한 性格을 所有해야 되는 同時에 決코 自尊妄大해서는 안된다. 要컨데 콘트롤러가 될 사람은 그 擔當機能의 性質上 充分히 科學的으로 訓練되어야 하며 計數에 對한 細密한 注意力과 分析力을 保有하지 않으면 안될 것이다 同時에 觀察하는 態度에 있어서는 그 視野를 廣範하게 두고 公正妥當하게 經營管理가 效果的으로 實施될수 있게끔 協調의 性格을 가져야 할 것이다.

생각컨데 同一會社內에 있어 他部門에 所屬하고 있는 會社同僚의 行動에 對하여 企業全體의 立場에서 그 活動目標를 提示하고 그 實施結果를 批判한다는 것은 單純容易한 일이 아니며 자칫하면 相對方에게 誤解感을 주어 心理的으로 좋지않은 影響을 주기쉬운 만큼 콘트롤러의 資格條件에 對해서는 格別한 注意가 必要하다고 하겠다.

實로 內部統制의 成功如何는 그 擔當者의 人的條件에 依存하는바 至大하다고 하지 않을수 없다. 이點이 바로 우리나라 企業에서 콘트롤러制度를 導入하려고 試圖한 境遇 優先 逢着해야 될 一大難關이 될 可能性이 濃厚하다.

그러나 그렇다고 해서 優秀한 人材가 나타날 때까지 無作定 期待된다는 것은 어리석은 일이라고 하겠으며 도리어 資格있는 콘트롤러가 育成될수 있도록 管理會計를 비롯하여 其他 內部統制의 實施에 必要한 모든 制度的條件을 마련하고 그 經營環境을 整肅하는 일이 急速히 實現되어야 할 것이다.

美國의 企業에 있어서는 經營者의 啓發 (Executive development) 이라는 것이 매우 重要한 課題로 認識되고 있다. 特히 콘트롤러의 地位가 漸次 重大視됨에 따라서 이의 啓發에 對하여 格別한 努力이 기울어 지고 있는 것이다.

우리나라의 形便으로서 資格있는 콘트롤러를 既成品으로서 求한다는 것은 거의 不可能에 가까운 일이라고 하겠으며 때문에 우리나라에 있어서는 콘트롤러制度의 確立과 콘트롤러의 育成은 併行해서 實施되어야 할 것이다.

이와같은 制度的背景 없이 콘트롤러에 適한 人材를 얻으려고 物色한다는 것은 百年河清裕이라고 하지 않을 수 없다.

V. 콘트롤러 職能의 擴大構想

企業體內에서의 콘트롤러의 地位는 事情에 따라서 다를수 있으나 一般的으로 그는 會計課의 長으로 或은 콘트롤러部의 長으로서 活躍하는 것이다. 이런 境遇에 있어서 그의 職能은 二個의 明確한 타일로 區分할수 있을 것이다.

첫째는 最高經營者가 콘트롤러에게 妥當한 職能이고 이것은 콘트롤러만이 執行 할수 있는 業務로서 會計記錄을 作成維持하는 것이 콘트롤러의 職務인 것이다.

이러한 첫째 「그루프」에 屬하는 職務의 하나로서 會社의 營業과 財産에 對한 警犬的 監視의 職務가 있다. 이것은 올바른 内部牽制制度를 設置하고 充分한 内部監査課를 設置함으로써 達成되는 것인데 이 職務를 遂行하기 위하여는 콘트롤러가 内部牽制制度에 關係되는 모든 手續權限을 保有함과 同時에 制度의 運營을 自由로 調査할수 있는 權限도 必要가 있는 것이다. 콘트롤러는 또한 會社의 다른 部課를 위한 豫算, 經費計算書, 經費分析, 業務分析, 其他 能率的인 經營管理手段을 作成 或은 補助함으로써 다른 部課에 協力할 責任이 있는 것이다.

課의 職務를 遂行하기 위하여 適當한 人員의 有能한 課員을 採用하는 것이 콘트롤러의 職員의 하나인 것은 明白한 事實이다. 그리고 그들 課員에 對하여 合理的인 監督을 하는 同時에 訓練과 進級으로서 그들을 啓發하며 形便에 따라서 登用, 解雇 功績에 따라 賃金引上을 許可하는 것이 그의 職務이다.

以上 論한 콘트롤러의 責任은 勿論 그 全部를 말한 것이 아니다. 콘트롤러는 全般的인 詳細한 經營活動에 關한 「데-타」를 記錄하고 要約하여 有益한 財務, 經營, 統計的인 數表를 整理 作成해야 하며 또 어떠한 支出의 經費處分 或은 資産計上等 무엇을 記錄할런지 經營者의 意思를 그대로 數表에 表示하여야 한다.

콘트롤러 責任事項의 둘째 「그루프」中에는 그가 最高經營者 其他의 部課長에 對한 補助者가 될수 있는 그날 그날의 모든 關係가 包含되어 있다. 콘트롤러는

部課의 長으로서 하나의 重要的 點이 다른 部課라는 障壁을 넘어서 各部課에 超越하는 많은 自由를 가지고 있는 것이다. 콘트롤러의 機能의 하나인 警犬의인 面을 遂行하는데 있어서 이 自由는 極히 重要的 것이나 이것은 가끔 部·課間의 摩擦을 가져오는 原因이 되는 것은 勿論이다.

그러나 下級管理者도 콘트롤러와 最高 經營者의 關係如何로 큰 影響을 받게된다 그리고 兩者가 各各 技術을 發達시킴에 따라서 相互間의 利益이 增大되는 것과 같이 콘트롤러는 單純히 最高經營者에 對한 스타일뿐 아니라 다른 모든 管理擔當者에 對해서도 스타일이 되어야 할 것이다. 그들은 콘트롤러가 作成하는 資料를 入手 利用함으로써 많은 利益을 보게될 것이다.

콘트롤러와 모든 管理擔當者의 이와같은 關係가 今後도 繼續된다고 하면 콘트롤러가 더 廣範圍한 다시 말하면 會社全般에 걸친 地位를 獲得함에 따라서 部·課를 超越한 位置에 있을 可能性이 생기게 된다. 그러한 狀態는 經營執行의 副社長 或은 全般的 또는 無任所의 最高經營者가 콘트롤러의 몇 機能을 執行하고 있는 會社에서는 지금도 볼수 있는 現象이다. 特히 最高經營者가 콘트롤러로서의 經驗이 없을 境遇에는 콘트롤러의 機能이 會計와 明確히 分離되어 있는것 같다.

이러한 結果는 強調해야 될 重點이 事實의 發見, 記錄의 作成, 從業員의 監督이라는 데서 좀더 有効한 經營을 行하는 手段인 詳細한 分析과 徹底한 解釋이란 方向으로 움직이고 있다는 것을 疑心할 餘地가 없다.

이렇게 해서 最高經營者가 콘트롤러를 企業活動에 對한 모든 事實을 體系化하고 解釋하며 이것을 效果的으로 行하는 能力있는 사람으로 본다면 同時에 經營者는 다른 많은 事務(콘트롤러의 機能과 全혀 關係없을 때도 있는)에 對하여도 助力을 求할 源泉을 發見하게 될 것이다. 經營에 關한 該搏한 知識으로서 分析과 綜合을 併行할수 있는 能力이야 말로 經營者가 必要로 하는 가장 重要的 것이며 John.M. Hancock 氏가 말하는 「多數人들로 하여금 共通된 目的을 爲하여 協同시키는 能力」인 것이다.

따라서 오늘날 經營者가 콘트롤러制度를 생각할때 單純한 人間이나 數字 圖表만을 問題로 삼지않고 訓練을 받은 優秀한 頭腦를 더욱 有効하게 使用할 機會를 더 많이 가지려는 것이다.

그러나 이 境遇에 그러한 頭腦의 所有者는 非難할 餘地가 없는 誠實성과 人間性을 理解하는 能力을 가져야 되며 나아가서 名譽있는 企業制度를 通하여 各種 慾望을 充足시키는데 建設의으로 關與함으로써 人類에 奉仕하려는 사람이어야 할 것이다.

VI. 結 語

内部統制와 그것을 위한 콘트롤러制度에 對해서는 大略 說明하였으나 事實이 콘트롤러制度는 여러가지 複雜한 問題點들을 內包하고 있다.

그것은 콘트롤러制度를 통한 意識의인 内部統制란 從來의 經營方式에 比하면 하나의 革新이며 轉換을 意味하기 때문이다. 더욱이 우리나라와 같이 經營의 內的 外的 條件의 不備가 尤甚하여 管理會計는 커녕 財務會計조차 歪曲되고 있는 實情으로서는 事實 内部統制니 콘트롤러制度니 하는 것은 너무 非現實的이라고 생각할지도 모른다.

그러나 多幸히도 財務部에서는 財務諸表規則과 企業會計 原則을 成案發表하여 모든 企業으로 하여금 이 規則과 原則을 遵守해 줄것을 要望하고 있으며 商工部 當局에서는 内部統制要綱을 構想한바 있으며 이에 對한 研究는 繼續 遂行中에 있는 것으로 안다.

이러한 政府當局의 具體的인 움직임은 資產再評價法의 實施와 아울러 우리나라 企業會計를 正常化하고 企業經營方式을 近代化하려는 政策的인 意思의 表示라고 하겠거니와 隣近 日本에 있어서는 이미 内部統制文綱과 그 施行細則을 研究作成케 하여 이를 一般에 公表한바 있으며 傳聞한바에 依하면 日本企業界에 있어 豫算統制니 標準原價制度니 하는 것은 이제 常識化되고 있다고 한다.

有能한 企業家は 時代的인 움직임에 銳敏해야 되며 轉換點에 直面하였다고 感知하였을 境遇에는 재빠르게 轉換하는 機敏性이 있어야 하는 것이다.

近代企業經營의 特徵은 正確한 豫測에 立脚하는 企劃의 樹立과 그 企劃을 計劃되 實踐하기 위한 活動標準의 策定및 標準에 立脚하는 實施活動의 統制에 있으며 内部統制란 바로 이러한 一連의 經營管理를 成功的으로 이끌어 나가기 위한 計數的 統制 手段인 것이다.

이러한 새로운 管理方法은 우리나라의 企業界에 있어서도 考慮의 對象이 되어야 할 것으로 確信하는 바이다.

內的條件이나 外的與件의 困難不備 만을 理由로 舊態依然한 主僕 九九式 經營이 進行되는 동안 國內外的 競爭者들은 쉬지않고 前進하고 있다는 것을 깨달아야 할 것이다.

内部統制는 곧 自己企業에 對한 反省이며 合理的인 企業經營을 위한 基本秩序의 整備를 意味하는 것이라고 하겠다. 이제는 眞正한 經營者만이 勝利의 決感을 맛볼수 있다. 内部統制와 그것을 위한 콘트롤러制度는 앞으로의 經營이 걸어가야 할 새方向과 勝利의 可能性을 示唆하는 것이라고 하겠다.