

# 국방관리회계의 발전방안에 대한 연구: 기업관리회계의 적용을 통하여\*

金 炳 昊\*\*

-----『目 次』-----

I. 서 론	3. 기업자원관리방법의 국방자원관리에의 적용
II. 본 론	III. 결 론
1. 국방자원의 관리	
2. 기업자원의 관리	

## I. 서 론

본 연구의 목적은 국방자원의 관리체계에 대하여 연구하고, 기업관리회계체계를 국방부문에 적용하여 국방자원관리체계의 발전방안을 모색하는데 있다. 최근에 민간부분에서 여러 가지의 관리조직 및 기능조정기법들이 개발되어왔고, 또한 기업들은 이러한 기법들을 이용하여 경영의 합리화, 효율화를 상당히 많이 가져왔다. 현대사회는内外정세변화에 따라 과거와 같이 단지 경험이나 직감에 의하여 대처하기에는 한계에 이르렀으며, 과학적인 예측, 분석에 의한 관리조직이 필요하게 되었다.

국방자원의 관리에 있어서 국방과학기술이 발전됨에 따라 국방자원의 경제적이고 효율적인 관리와 운영이 강조되고 있으며, 한정된 국방비소요 아래서 보다 목적 적합하고, 신뢰성 있는 정보를 통한 최적의 의사결정이 요구되고 있다. 과거 20여 년간 우리 군에서도 효율적인 국방관리를 위해 지속적으로 각종 제도를 정비하고 조직을 운영하여 왔다. 국방부에서는 계획예산제도를 도입하고 심사분석, 경영진단제도 등을 도입하여 과감한 개혁을 단행하고 있다. 1970년대 말에 국방관리제도를 규정화하여 전군에 적용을 하였고,

\* 본 논문은 1996년도 한국국방연구원의 연구비 지원으로 작성된 연구보고서의 일부를 요약한 것이다.

\*\* 국민대학교 경영학부 부교수

1980년대에 들어서 국방관리제도 개설을 위한 예산개혁의 필요성을 재인식하고 국방예산 개혁위원회를 설치하여 우리실정에 맞는 국방기획관리제도(Planning, Programming, Budgeting, Execution, And Evaluation Systems)의 집행과 평가체계를 강화한 국방기획관리제도를 도입함으로써 국방자원의 총괄관리체계를 정립하게 되었다.

본 연구에서는 이제까지 개발 사용되는 우리 군에서 국방자원의 관리방법에 대하여 연구 조사하고, 또한 민간부분에서 개발 사용되는 기업자원의 관리방법에 대하여 연구 조사를 하였다. 이를 기초로 하여 민간부분에서 사용되는 기업관리제도에서 국방부문에 적용 시킬 수 있는 것들에 대하여 조사하고, 그에 따라 국방자원관리에서의 개선방안을 제시하였다.

국방부분의 자원관리로서, ① 국방자원관리정책, ② 국방자원관리체계, ③ 국방기획관리제도, ④ 국방관리회계제도 등에 대하여 연구 조사하며, 민간부분의 자원관리에서는 ① 기업의 개념, ② 기업경영통제체계, ③ 기업관리회계제도, ④ 기업내부회계담당자조직, ⑤ 활동기준정보, ⑥ 책임회계, 그리고 ⑦ 목표관리 등에 대하여 조사하였다. 국방부문에의 적용에 대하여서는, ① 기업경영통제시스템에서의 조직분권화 및 책임중심점제도의 도입, ② 기업회계에서의 단위비용예산체계의 도입, ③ 기업관리회계체제에서의 책임관리제도, 비용분석, 그리고 성과측정방법의 도입, ④ 기업관리체계에서의 목표관리제도의 도입, ⑤ 기업조직관리기법 (조직의 혁신)의 국방관료조직에 도입, ⑥ 기업관리회계제도에서의 콘트롤러(controller)의 지위를 관리참모부의 임무 및 기능에 도입 등에 대하여 언급하였다.

연구방법은 주로 국내 및 국외에서 이용 가능한 서적, 신문, Journal, 국방연구소 자료실에서 이용 가능한 자료, 정부의 각 기관에서 발행한 정부간행물 및 본 대학에서 이용 가능한 Internet을 이용한 자료 등을 토대로 연구·조사하였다. 현재 미국에서 출판된 서적들에서 기업경영의 기법을 군 조직을 포함한 일반 정부조직에 연결시키려는 많은 노력이 있으며, 본 연구에서는 이러한 자료들을 참조로 하였다.

본 연구의 효과는 앞으로 군 조직이 무엇을 하느냐하는 것을 다룬 것이 아니고 군 조직을 어떻게 관리 조직하여 운영하여야 하는가의 방향을 연구한다. 이를 위하여 최근에 새로 개발된 민간기업에서의 관리조직기법을 국방부문에 적용하는 것을 보여준다. 따라서 본 연구는 단기적 효과이기보다는, 장기적으로 기업경영에서 사용되고 있고 또한 많은 생산성증대와 경영의 효율성을 가져다준 이러한 관리조직기법들을 이용하여 군 조직의 생산성과 효율성을 극대화할 수 있을 것이다.

## Ⅱ. 본 론

### 1. 국방자원의 관리

본 절에서는 우리 군에서 개발 발전되어온 국방자원관리에 사용되는 관리방법 및 체계들에 대하여 연구하였는데, 구체적으로 국방자원관리정책, 국방자원관리체계, 국방기획관리제도, 국방관리회계제도 등에 대하여 군 및 민간부문에서의 여러 서적을 참조로 서술하였다.

#### 1) 국방자원관리정책

국방자원을 관리하는 것은 국가이익을 해치는 위협을 분석하고, 위협에 효과적으로 대처하기 위한 군사전략을 수립하고, 군사적 대응방안을 총족시키기 위한 국방자원의 소요를 도출하는 것이다. 이러한 자원소요를 획득하기 위하여 가용재원의 범위 내에서 중장기 계획을 수립하며 수립된 계획을 실천하기 위해 연도별 예산을 편성하고 편성된 예산을 집행하며 그 결과에 대한 평가분석을 통하여 시정조치를 취하는 일련의 조직적 관리기법을 의미한다.

국방자원은 크게 유형 및 무형자원으로 구분되는데, 유형자원은 인력, 장비, 물자, 시설, 토지 등이 포함되며, 무형자원은 전술전기, 정보, 소프트웨어 및 사기, 전통 등을 포함한다. 이러한 자원을 관리하는 방법은 ① 참모기능별관리로서, 인사관리, 정보관리, 작전관리, 군수관리 등의 기능별로 관리하는 것, ② 임무체계별 관리로서 정책수립, 작전운용 등 임무에 따라 관리하는 것, ③ 수령주기별관리로서 연구개발, 획득, 분배, 운영, 유지, 도태 등의 수령주기에 따라서 관리하는 것과, ④ 다양한 자원을 종합적인 체계 속에서 단계별로 통합관리하는 시스템관리방법 등이 있다.

#### 2) 국방자원관리체계

국방자원관리체계는 임무체계와 수단체계로 구분할 수 있다. 임무체계는 정책수립, 통제 및 작전운용 등으로 나누어지고, 수단체계는 의사결정체계와 정보제공체계로 나누어지고, 의사결정체계는 국방기획관리제도에 의하여 기획, 계획, 예산, 집행, 그리고 평가의 기능에 따라서 보조되고, 정보제공체계는 관리활동에서 인원, 금전, 장비, 물자, 시설 그리고 토지 등의 종합적인 자산상태를 파악하고, 국방자원의 운영결과를 분석하여 관리자료를 분석, 평가, 그리고 검증할 수 있도록 유용한 정보를 제공하는 국방관리회계제도에 의하여 보조된다. 다음의 <표 1>은 국방자원관리체계를 나타낸다.

〈표 1〉 국방자원관리체계

임무체계	정책수립	통제	작전/운용
수단체계	의사결정체계 (국방기획관리제도)	기획 → 계획 → 예산 → 집행 → 평가 ↑ feedback	
	정보제공체계 (국방관리회계제도)	사전분석	관리회계제도
			사후분석

### 3) 국방기획관리제도

국방기획관리제도의 주요내용은 계획, 집행, 평가의 관리순환과정이며 이를 골격으로 기획, 계획, 예산, 집행, 평가의 각 단계가 경영직능과 연결된 순환구조를 가지며 각 단계가 상호 연결된 업무를 수행하고 있다.

계획단계는 기획(Planning), 계획(Programming), 예산(Budgeting) 등을 포함하며, 기획은 국방관리의 방향을 제시하는 단계이며, 국방목표를 설정하고, 적정수준의 군사력을 효과적으로 육성하기 위한 제반 정책을 수립하는 단계이다. 계획은 중·장기계획과 국방목표 및 전략개념에 입각한 소요제기 및 자원배분이 가능하도록 구체적인 정보 및 정책을 제시하는 것이며, 중기계획에서는 제시된 정책에 의하여 임무별, 기능별, 사업별, 자원배분 및 체계분석을 수행하며, 예산계획에서는 확정된 당해년도 사업에 대하여 대국회 예산획득 및 집행이 가능하도록 구체적인 비용을 산출한다. 집행단계에서는 부대별, 기능별, 품목별 예산을 가장 효율적인 방법으로 운용하며, 평가단계에서는 자원(예산) 운용결과를 통합적으로 분석하여 차기 계획 및 집행단계에 반영하는 과정을 말한다. 평가단계는 계획 및 집행까지의 단계를 분석·평가하는 과정으로서 사업의 타당성 검토 및 사업추진에 따른 각종 의사결정에 대한 시정조치를 취하고 사업완료 후에는 심사분석 결과를 차기 계획수립에 참고함으로써 국방자원의 낭비를 예방하고 효율성을 극대화한다. 다음의 〈표 2〉는 국방기획관리제도를 요약하고 있다.

### 4) 국방관리회계제도

국방관리회계의 생성과정을 살펴보면 미군사원조 체제하에서의 국방관리의 목표는 될수록 많은 양의 자원을 미국으로부터 획득하는 것이었다. 1960년도부터 각군은 경제적으로 군을 운영하기 위하여 기업의 경영관리방식을 도입하기 시작하였고, 그 일환으로써 통합회계제도를 설계하여 주로 비전술부대를 대상으로 한정적으로 사용을 하여 왔다. 이 과정

〈표 2〉 국방기획관리제도

3분류	5분류	내 용
계획	기획	국방의 목표를 설정하여 국방정책을 수립. 위협에 대한 대응전략수립. 군사력소요제기, 결정, 국방정책수립.
	계획	가용자원의 범위 내에서 국방사업계획 및 연도계획수립.
	예산	연도별 예산편성 및 심의 조정.
집행	집행	자금의 집행, 운영, 배정 결산.
평가	평가	심사분석 및 평가, 결산, 문제점도출 및 개선방안마련.

에서 각 군은 자군의 특수성과 관심사항에 따라 회계제도를 적용하여 왔으나, 1980년도 까지 국방부수준에는 국방관리회계제도에 대한 정책적인 지침 및 이에 대한 필요성에 대하여 제대로 인식되지 않았다. 따라서 1980년도까지는 통합회계제도의 핵심적인 요소인 계정과목의 통일성과 공통성이 마련되지 않고 있었다.

각 군에서의 발전과정을 살펴보면, 육군의 경우 1960년대 초에 육군지휘관리제도의 일환으로 통합회계제도를 설계하고 기업회계와 유사한 기업형 계정과목을 작성, 비전술부대에 적용하여 왔다. 그러나 보고내용의 복잡성에 비하여 활용도가 낮았기 때문에 1980년대에 와서 육군관리회계제도로 개선하였으며, 계정과목에도 많은 수정을 가하였다. 해군의 경우 1960년대에 자산회계제도를 적용, 해군의 자산상태 파악을 위한 계정과목을 설계 사용하여 왔으나 1981년부터 해군관리회계제도를 신설, 부대별 소비실적을 파악하기 위하여 비목별 과목으로 대폭 수정하였다. 공군 또한 1950년대 후반부터 통합회계제도를 위하여 기업형 계정과목을 설계 적용하여 왔으며 이와는 별도로 1976년부터 부대별 비용회계를 위한 비용별 과목을 설계 적용하였다.

국방부는 PPBEEs(Planning, Programming, Budgeting, Execution, Evaluation Systems) 도입의 일환으로 관리회계제도의 적용을 시도한 바 있으며 1980년 국방관리연구소의 연구보고서 “국방관리회계제도의 설계 및 적용에 관한 연구”에서 국방공통 계정과목의 설계를 시도한 바 있다. 그후 1982년도부터 국방자원의 효율적인 관리의 필요성에 따라 국방관리회계제도의 설계에 착수하여 1985년에 시범실시하고, 1986년부터 국방관리회계제도의 개념정립과 표준화된 업무체계를 전파한 후 전군에 시행을 실시하고 있다.

### (1) 국방부소관 법정회계

국방부소관의 법정회계를 살펴보면 (〈표 3〉 참조) 금전, 물자, 국유재산으로 구분하는 금전은 예산회계법에, 물자는 군수품관리법에, 그리고 국유재산은 국유재산법에 따르게 되어 있다. 이러한 법정회계의 각 제도들은 국가 재산의 보전기능과 건전한 재정상태의 유지를 그 기초로 하는 제한적인 목적에는 충실했다고 할 수 있으나, 회계의 중요한 기능이 라고 할 수 있는 관리정보의 제공에는 기여하지 못하고 있다.

### (2) 국방관리회계제도와 기업관리회계제도의 비교

국방관리회계제도는 부대장의 전반적인 책임 하에 부대자원을 통합관리하고 자원의 사용실적을 사실대로 기록보고 함으로써 이를 분석 평가하여 부대자원의 효율적인 운영을 도모하고 실적분석에 의한 비용기준을 산정하여 계획수립과 예산편성에 기준을 제공함으로써 국방자원을 효율적으로 관리할 수 있는 내부통제를 위한 경영관리제도이다. 즉 각급 부대의 금전, 장비, 물자, 시설 등의 모든 자원관리자료는 국방관리회계제도에 의하여 작성되며, 재산상태, 운영결과 등은 관리회계보고서로 집약되고 회계상의 수치에 의하여 보고된다. 국방관리회계제도는 금전, 장비, 물자, 시설 등 모든 부대자원을 통합관리하여 각급 지휘관의 자원관리기능을 수행토록 하여, 단위부대 책임관리제도를 정착시키고 집행과 평가체계구축으로 국방자원관리체계 즉 PPBEEs를 정립시키는 것이다. 국방관리회계제도와 기업관리회계제도는 그 목적, 정보이용자 등에서 차이가 있다. 다음의 〈표 4〉는 그 차이를 설명하였다.

### (3) 국방관리회계제도와 국방기획관리제도의 관계

국방관리회계제도와 국방기획관리제도와의 관계를 다음의 〈표 5〉에서 살펴볼 수 있다.

### (4) 국방관리회계제도의 기능

국방관리회계제도의 기능을 살펴보면, 첫째로 부대자원을 총괄적으로 관리하는데, 단위 부대의 지휘관에게 작전, 교육훈련 뿐만 아니라 기능을 보강하여 부대 보유자산을 총체적

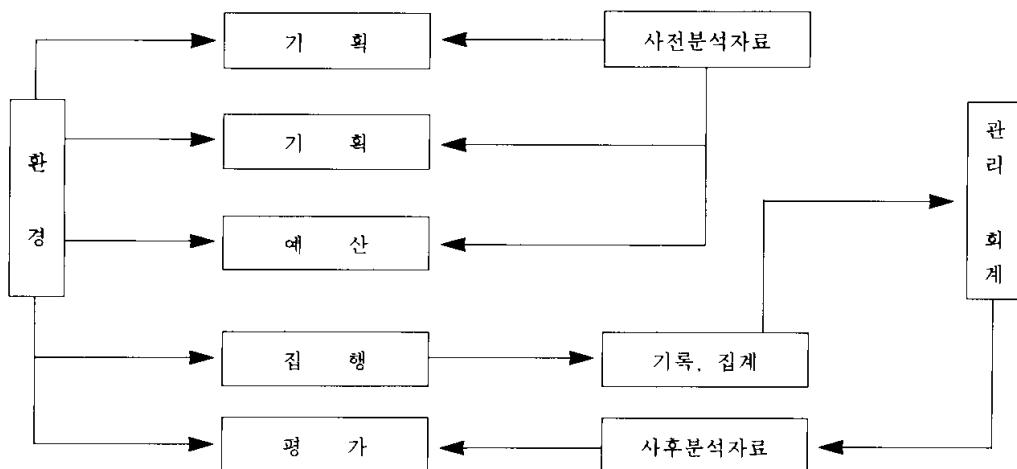
〈표 3〉 국방부소관 법정회계

자원종류	관련법	책임 부서
금전자원	예산회계법	기획관리참모부
물자	군수품관리법	군수참모부
국유재산	국유재산관리법	공병감실

〈표 4〉 국방관리회계와 기업관리회계의 차이

내 용	기업관리회계	국방관리회계
목 적	<ul style="list-style-type: none"> <li>—기업의 경영자 의사결정에 유용한 정보의 제공</li> <li>—기업의 자원사용의 효율성 및 효과성의 증진</li> <li>—기업이익의 최대화</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>—단위부대의 자원통합관리</li> <li>—표준비용을 작성하여 자원 사용의 효율성 증진</li> <li>—최적의 군사전략수립을 위한 최적의 자원소요도출</li> </ul>
보 고	<ul style="list-style-type: none"> <li>—경영자의 의사결정에 유용한 정보의 제공을 위하여 각 목적에 맞는 특수목적 보고서의 작성</li> </ul>	—내부통제(상부보고)
정보이용자	—기업내부의 경영자 및 각급 부문의 책임자	—지휘관 및 각급 관리자
재산 관리	<ul style="list-style-type: none"> <li>—자산은 유형자산, 무형자산으로 구분하여 관리하고, 부채 및 자본의 개념이 있음.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>—부대재산을 물자, 장비, 시설로 3구분함. 부채와 자본의 개념이 없음.</li> </ul>
업무주기	<ul style="list-style-type: none"> <li>—일별, 주별, 월별 등 기업경영자의 필요에 따라서</li> </ul>	—분기별보고자료 출력
근거기준	<ul style="list-style-type: none"> <li>—경영학, 회계학, 행동과학, 의사결정과학 등을 기준</li> </ul>	—경영학, 회계학을 기준

〈표 5〉 국방관리회계제도와 국방기획관리제도와의 관계



으로 파악하고 사용결과를 분석함으로써 합리적인 부대자원관리를 도모케 한다. 둘째로 단위부대 운영을 위한 제활동을 측정, 분석, 평가하여 유사부대, 유사기능에서 수행한 성과와 상호 비교 분석하여 관리자의 동기를 유발시켜 효율적인 자원관리를 행하게 된다. 셋째로 자원 사용결과를 사실대로 기록, 정리하여 신뢰성 있는 표준비용을 개발하여 합리적인 계획수립, 예산편성 및 자원사용통제에 기여한다. 넷째, 부대에 배정된 현금, 예산 뿐만 아니라 모든 물자를 통합한 부대총자원에 대한 회계처리와 그 증감원인 및 사용결과를 분석, 정리함으로써 단위부대지휘관에게 그 부대자원에 대한 관리권한을 부여하는 단위부대별 책임관리제를 확립한다.

#### (5) 국방관리회계의 원칙

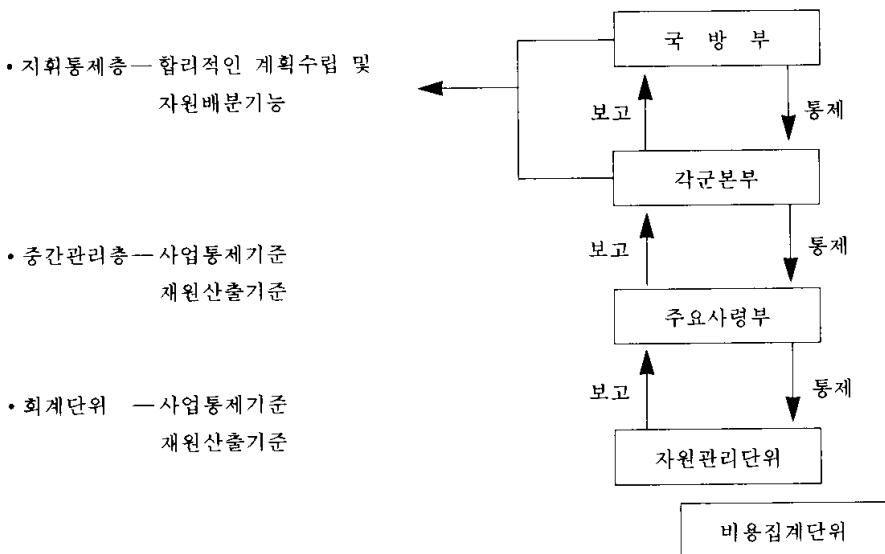
국방관리회계의 원칙들을 살펴보면, 예산거래포괄의 원칙, 발생주의 원칙, 표준가격평가의 원칙, 경제성의 원칙, 진실성의 원칙 등이 있다. 예산거래포괄의 원칙은 배정된 예산이 복식부기의 구조 내에 포함되는 것으로 일반기업회계와 상이하다. 국방관리회계에서 는 배정된 예산의 집행과정을 포착하여 거래로 인식 처리한다. 이와 같이 예산을 포괄이라는 이유는 국가예산은 국방자원의 원천이므로 국방관리회계 내에 포착되어야 한다. 발생주의 원칙은 모든 비용을 현금의 지출에 관계없이 거래가 발생한 시점을 기준으로 인식하는 원칙이다. 발생주의 원칙은 비용을 정확하게 하기 위하여 비용의 발생시기를 기준으로 회계 처리하는 것이다. 표준가격평가의 원칙은 군의 자산을 일정한 표준가격에 의해 그 가치를 계수적으로 확정하는 원칙이다. 군이 보유하고 있는 자산의 상태 및 내용이 다 종다양하고 취득시기도 많은 차이가 있기 때문에 이러한 자산을 취득가격으로 평가하는 것은 어려운 일이므로 이 원칙을 적용하는 것이다. 경제성의 원칙은 국방관리회계가 근본적으로 관리적 효과를 목적으로 하기 때문에 경제성의 원칙을 중시한다. 이 원칙은 단순하고 용이하며 명확한 회계절차를 요구한다. 이 원칙의 구체적 예로는 계정과목의 범군적 통일과 표준가격평가의 적용 등이다. 진실성의 원칙은 국방관리회계에서 관리목적에 적합한 정보가 각 소비단위에서 보고하는 소모기록보고에 근거하여 산출되므로 모든 제출자료는 사실자료이어야 한다. 회계는 모든 거래에 대하여 정규의 부기방법에 따라 정확하고 진실된 회계장부를 작성하여야 한다.

#### (6) 국방관리회계제도의 구조

국방관리의 회계구조를 살펴보면, 관리회계구조는 기존 부대조직이나 지휘통제를 기준하여 지휘통제총, 중간관리총, 회계단위로 조직되며 각 회계단위별 임무는 다음과 같다.

지휘통제총은 국방자원관리 업무를 총괄하는 최고 관리층이며 각종 재무보고를 집계 분

〈표 6〉 국방관리회계 구조



석 및 평가하며 정책결정 및 계획수립을 관장하는 국방부와 각군 본부가 된다. 중간관리층은 각군 본부와 회계단위와의 중간에 위치한 군사령부 및 주요 사령부를 말한다. 중간관리층은 예하 회계단위로부터 각종 재무보고를 짊게 종합하여 지휘통제층에 보고한다. 또한 중간관리층은 자체적으로 하나의 회계단위가 되어 자원관리의 책임과 보고의무를 가진다. 회계단위는 관리회계의 기본단위로써 자원관리단위와 비용집계단위로 구성된다. 자원관리단위는 자원관리의 책임단위부대로써 예산소요의 판단, 자원의 사용 및 통제, 각종 회계장부의 비치, 운영결과 보고 등의 책임을 진다.

자원관리단위는 국방부에서 지정관리하며, 각 군은 육군의 사단급, 해군의 전단급, 공군의 비행단급이 되고, 국방부본부와 합동참모본부 국방부직할부대는 국방부직할자원관리단위이다. 비용집계단위는 자원관리단위에 예속된 자원의 최종 소비부대 또는 부서이다.

#### (7) 국방관리회계의 절차

국방관리회계 절차를 살펴보면 기본 절차는 거래의 발생, 거래의 기록 및 보고, 전산입력, 전산처리, 결산, 보고서작성 등으로 구성되어 있다. 거래의 발생은 부대자원의 증감을 발생시키는 제 활동을 의미하며, 이들 중에서 회계처리 대상으로 파악하여 자산의 상태 및 운영의 결과에 반영하는 활동을 거래로 인식한다. 국방관리회계에서 거래의 형태는 수령, 변동, 불출, 소모 등이 있으며, 수령은 자원관리부대로의 자원의 유입활동을 의미하며 이는 예산 및 금전, 장비, 물자 등의 수령과 용역지원의 수령 등을 포함한다. 변동

은 자원의 형태적 변화를 발생시키는 거래를 의미하며, 국고자금이 현금으로, 배정예산이 지원예산으로 전환되는 것 등이 포함된다. 불출은 자원관리부대가 수령한 보유자산을 다른 자원관리부대로 소유권을 이전시키는 거래를 말하며, 동일 자원관리부대내에서의 이전은 거래로 인식하지 않으나 비용집계부대간 재산이체는 거래로 인식을 한다. 소모는 자원관리부대가 보유한 자산이 소멸된 상태를 말하며, 비용인식은 실제 소모시를 원칙으로 하되, 예외적으로 수령시, 폐품반납시, 불출 및 지급시, 결산시 등이 포함되는바 이는 회계처리상 경제성의 원칙에 의한 실무 편의를 위한 것이다.

거래의 기록 및 보고는 비용집계부대와 관리부에서 군수거래문서와 관리거래문서를 통하여 실시하고, 입력문서를 검토하여 전산 입력한다. 전산처리는 장비운용철 등을 사용하는 장비관리, 재산대장철 등을 사용하는 물자관리, 시설기본이력철 등을 사용하는 시설관리, 예산자금관리철 등을 사용하는 예산관리, 원장회계누계철 등을 사용하는 회계관리 등을 포함한다. 이러한 전산처리를 통한 회계처리에 의하여 시산표를 작성하고, 결산을 실시하여 보고서를 작성한다. 정기보고서는 분기별로 자원관리단위부대에서 작성하여 군사령부에 보고하며(분기 익월 15일까지), 군사령부는 육군본부에(분기 익월말일까지), 육군본부는 국방부에(분기 익익월 20일까지) 보고한다. 정기보고문서목록은 〈표 7〉과 같다.

#### (8) 관리참모부의 기능

일반기업에서의 콘트롤러에 해당되는 군 조직에서의 관리참모부의 기능에는 경리업무, 예산업무, 관리분석업무, 전산업무, 그리고 저축업무를 포함하는데 비하여 일반기업에서의 콘트롤러의 기능은 이러한 기능 이외에 일반적인 계획 및 보고, 경영성과평가와 자문

〈표 7〉 국방부 관리회계 정기보고문서 목록 및 내용

보고서명	내 용
대차대조표	일정시점에서의 각 계정과목별 자산의 보유현황 보고
운영결과보고서	일정기간의 자원의 사용결과 보고
부대별비용비교표	비용집계부대별 자원의 사용결과에 대한 비교표
장비모형별 비용보고서	주요장비모형별 정비 및 운영실적에 대한 보고
개체장비별 비용보고서	개체장비별 정비 및 운영실적에 대한 보고
물자보유 및 비용보고서	물자보유현황, 거래 및 사용실적에 대한 보고
시설종류별 비용보고서	시설별 유지비 사용실적 등에 대한 보고

업무, 경제성평가업무, 내부감사업무 등의 기능이 포함된다.

국방자원관리에 대한 관리분석업무 중에서 비용분석은 국방자원사용실적을 분석하여 자원의 적정 사용기준을 제시할 표준비용을 산출하는 것이 주요 목적이며, 비용요소처리기준작성, 비용자료생산 및 보고, 비용자료종합 및 분석, 국방비용편람작성발간 등 4단계로 구분되면 분석내용 및 분석책임은 다음과 같다.

원천자료의 충실도점검에는 입력누락여부, 착오입력여부, 전산입력환경 등의 점검, 비용집계부대장비배치 및 온라인여부, 입력프로그램작동상태, 비용집계부대 전산운영병 교육상태 등이 포함되며, 관리분석장교와 군수운영장교가 분석책임담당이다. 상부하달예산과 물자 대 소모실적 비교단계에서는 ① 1-9종에 걸쳐 군수지원계통 수령 대 소모실적을 비교하는 것으로서 인가부족분 보출수령여부, 과다수령여부, 약전자금과다 책정으로 인한 약전자금 사용목적수령여부 등의 내용을 포함하며 군수운영장교/참모가 분석책임자이며, ② 하달예산적정 여부비교를 위하여 사업별 예산집행상의 과부족점검, 시설유지비 정상집행여부 점검 및 소모실적 보고내용과 차이비교, 장비유지비예산과 검사작업지시서입력철중 구매/외주정비 실적과 차이비교 등을 실시하며 군수운영장교, 관리분석장교/참모, 가 분석책임자이며, ③ 군수사 조변실적과 전군소모실적 차이비교, 예산배정대 조변/소모실적비교 등을 포함하며 육본 기관부 군참부 등이 분석책임부서이다. 장부조직 상호간 비용집계액 일치여부 분석단계에서는 대차대조표와 각종관리철간의 일치, 운영결과보고서와 각종 관리철간의 일치 등이 포함되며 분석책임은 각 제대 회계관리담당관이다. 연단위 자료축척은 분기단위보고자료의 연단위 축척을 포함하며 분석책임은 전산장교가 담당한다. 전체평균과 편차분석은 자원관리부대 평균과 개체 및 그룹간의 편차분석 및 원인규명, 전군평균과 부대별 자료 편차분석 등을 포함하며, 관리분석장교와 육본비용담당관이 분석책임자이다. 비용추세의 규칙성분석은 장비별·도입년도별 비용추세의 규칙성, 시설유지비 건물용도 및 경과 년도별 비용추세규칙성, 일반물자 인원당 적정소율, 인원대비폐반납률, 현 인가량의 적절성 분석 등을 포함하며 분석책임자는 관리분석장교이다. 통계모형 정립은 비용추세규칙성을 가장 잘 설명할 수 있는 통계모형의 정립을 포함한다.

## 2. 기업자원의 관리

본 절에서는 기업에서의 자원관리에 사용되는 관리방법 및 체계에 대하여 연구 조사하였으며, 기업의 개념, 기업경영통제의 개념, 기업관리회계제도, 내부회계담당자조직, 그리고 활동기준정보 등에 대하여 설명하였다.

### 1) 기업의 개념

기업은 금전상의 이익을 획득할 목적으로 재화와 용역을 생산 및 공급하는 경제단위로 정의된다. 이러한 정의에 의하면 기업개념에는 다음과 같은 두 가지의 의미가 포함되어 있다. 첫째, 기업은 자본주의 경제의 특성중 하나인 영리추구를 위하여 경제활동을 전개하게 된다. 기업이 이윤추구를 위하여 생산활동을 전개하려면 소요되는 자본이 필요하게 되며 기업자본은 기업 고유의 경영활동을 위하여 끊임없이 순환이 된다. 이러한 기업자본의 순환과정에서 비용이 발생하게 되고 그 대가로서 이익을 획득하게 된다. 둘째, 기업은 영리추구라는 목적을 실현하기 위하여 경영활동을 계속적으로 수행하는 생산경제 단위체라고 할 수 있다. 기업은 가계와 같은 소비경제와는 상이한 개별경제이다.

### 2) 기업경영통제체계

기업경영에서의 경영통제는 계획과 통제로 구성이 되는데 계획은 목표를 설정하고 그 목표를 달성시킬 수 있는 여러 대안의 결과를 예측하고, 이상적인 결과를 어떻게 얻을 것인가에 대한 의사결정을 하는 것이라고 정의된다. 통제는 일반적으로 계획과 구별되는데 통제란 계획을 실행하는 행동과 그 결과에 대한 피드백 정보를 제공하는 업적평가로 이루어져 있다.

경영자의 의사결정을 도와주는 두 가지의 주요수단에는 예산과 성과보고서가 있다. 예산은 경영계획을 숫자로 표현한 것이고 업무 협조와 수행에 도움을 준다. 성과보고서는 경영활동을 측정한다. 성과보고서는 예산과 실적이 서로 비교되는데 실제결과가 예산으로부터 벗어난 것을 차이라고 하는데 이러한 차이의 원인에 대한 이해가 예외관리 (management by exception)의 중요한 부분이다. 즉 예외관리란 순탄하게 진행되고 있는 부분에는 거의 관심을 기울이지 않고 주의가 필요한 부분만 집중적으로 관리하는 것을 말한다.

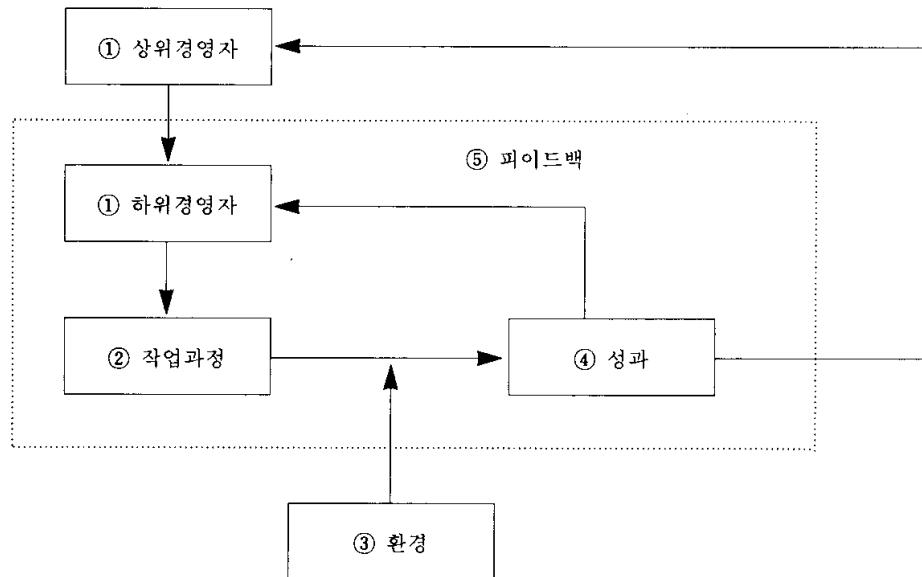
잘 고안된 경영계획은 충분한 신축성과 재량권을 보장하여 예측치 않은 기회가 생겼을 경우 경영자가 자유로이 포착할 수 있도록 하여야 한다. 다시 말하면 계획 당시에는 전혀 발생하리라 예전하지 못했던 상황으로 인해 더 바람직한 업무를 할 수 있는 데에도 원래의 계획에 포함되어 있지 않다는 이유로 원래의 계획대로 수행하여야 한다는 것은 통제의 본 뜻과는 거리가 먼 것이다. 계획과 통제에 대한 구조가 다음의 <표 8>에 설명되어 있다. 또한 경영통제시스템의 기본요소가 다음의 <표 9>에서 서술되어 있다.

경영통제시스템은 조직 전반에 걸쳐 의사결정과정을 조정하고 도와주기 위하여 자료를 수집하는 수단이다. 위의 <표 9>에서

〈표 8〉 기업에서의 계획과 통제에 대한 구조

경영통제시스템	내부통제시스템
계획(결정)	예산을 통한 계획의 설정
행동(실행)	청구서, 시간보고서 등의 증빙서류를 통한 행동에 대한 보고와 측정 내부회계시스템(총계정원장 및 보조원장 등)에 의한 행동의 분류
업적평가(피이드백)	업적보고서를 통한 성과와 예산을 비교하는 행동보고

〈표 9〉 경영통제시스템의 기본요소



① 계획과 통제의 순환과정에 대해 흔히 사용되는 예로서 실내온도조절기를 들 수 있다. 목표온도를 설정하고, 현재의 온도를 측정하고 현재의 온도를 목표와 비교하여 온도조정기구를 작동시키고, 결과를 알아보고 나서 필요하다면 다시 조정한다. 위의 표에서 경영통제시스템이 적어도 두 사람 이상을 포함하고 있음을 보여주고 있다. 상위경영자의 주요임무는 하위경영자의 업무를 감독하는 것이다. 만약 수백, 또는 수천이 모여서 한 시점에서와 여러 기간 상호 연관되어 있는 경우, 불확실성의 세계에서 끊임없이 의사결정을 내리는 수많은 사람들에 대한 경영통제과정이 커다란 문제인 것을 알 수 있다.

② 하위경영자는 작업활동과정을 감독한다. 여기서 말하는 과정이란 어떤 목표를 향한 의사결정이나 활동의 집합체이다.

③ 환경은 경영활동과정의 성공여부에 영향을 미치는 통제불가능 요소이다. 바꾸어 말하면, 예상하는 결과를 달성하는데 있어서의 관련된 불확실성이나 위험의 정도를 의미한다.

④ 성과란 경영자와 작업활동의 결과에 대한 일상적인 평가를 뜻한다.

⑤ 피드백과정은 경영자가 작업활동 과정의 일환으로 반복되는 예측과, 의사결정과정을 어떻게 개선시켜야 할 것인지에 대한 정보를 제공한다.

경영통제시스템에서 피드백은 예산과 역사적 정보인 실제 결과와의 비교로 이루어진다. 피드백은 다음과 같은 다양한 목적으로 사용된다. 목표의 변경, 대안의 탐색, 의사결정방법의 변경, 예측방법의 변경, 운영방법의 변경, 그리고 성과의 측정과 보상방법의 변경 등을 들 수 있다.

기업에서의 통제시스템의 선택은 원가효익접근방법에 의하여 결정된다. 이것은 시스템의 선택에 있어서 어떤 방법이 최소의 원가로 경영목표의 달성을 가장 많은 도움을 주는가 하는 것이 주된 선택기준이다.

회계시스템은 경제적 재화이다. 이 말의 뜻은 회계시스템도 다른 상품들과 마찬가지로 자금이 소요된다는 의미이다. 새로운 회계시스템을 채택함에 따라 기록, 자료처리뿐만 아니라 교육훈련 등 새로운 비용이 발생한다. 시스템이용자가 현재 시스템에 어느 정도 만족하고 있으나, 경영자들이 시스템에 대해 익숙지 못하여 배우는데 많은 시간이 소요될 경우에 시스템이용자를 교육 훈련시키는 비용은 매우 크다. 경영자들은 더 정교한 시스템을 선택함으로써 얻을 수 있는 효익이 원가를 초과하는 경우에 그 시스템을 도입한다. 효익은 여러 가지 형태로 나타나지만, 여기에서의 효익이란 기업경영자가 목표를 보다 더 잘 달성할 수 있는 경영의사결정의 집합이라고 말할 수 있다. 원가효익분석의 예로, 어떤 회사가 예산시스템을 새로 도입하려고 한다 가정을 하자. 이 회사는 전통적인 장부기록방법을 사용하여 왔고, 공식적인 경영계획은 거의 없었다. 이 경우에 예산수립시스템을 도입함으로써 얻을 수 있는 주된 효익은 경영자로 하여금 경영계획을 세워서 과거의 전통적인 기록방법보다 더 유리한 의사결정을 할 수 있게 한다는 점이다. 따라서 새로운 예산시스템의 수립으로부터의 효익이 그 비용보다 클 것으로 예상하면, 새로운 시스템을 채택하여야 한다.

실제로 이러한 원가와 효익의 측정은 쉽지 않다. 그러므로 이런 분석법이 실용적이라기보다는 오히려 추상적인 이론이라고 생각할 지 모른다. 그러나 원가효익분석법은 거의 모든 시스템선택 문제를 분석하는 데의 출발점이 된다고 할 수 있다. 더욱이 이러한 분석법은 이론적 구조와 밀접한 관계가 있다.

원가효익분석법은 비록 원가와 효익을 정확하게 측정할 수 없더라도 널리 이용될 수 있

다. 미국국방성의 시스템분석 사무실의 표어를 보면 “정확하게 틀리는 것보다는 대충 맞는 것이 더 낫다”. 예를 들어서 똑같은 질병을 치료하는데 두 가지 방법을 이용할 수 있다면 비용이 저렴한 방법이 선호될 것이다. 마찬가지로 두 방법의 비용이 똑같다면 더 많은 효익을 가져다주는 방법이 더 선호될 것이다.

원가효익분석법을 적용할 때에 중요한 질문은 다른 시스템과 비교하여 이 시스템이 더 나은 것인가이다. 기법이나 시스템의 선택은 본질적으로 특정상황에 달려있다. 특정정보 시스템이 삼성에는 적합하지만, 현대에는 부적합할 수도 있는데 이는 무엇보다도 현대와 삼성은 공장이나, 생산공정, 경영자 등의 모든 면에서 서로 다르기 때문이다. 따라서 원가효익분석법에서 이 정보시스템은 다른 정보시스템보다 더 나은 것이고, 따라서 모든 회사에서 더 필요하다는 포괄적인 일반론은 있을 수 없다.

시스템의 운영에서 인적요소가 매우 중요하다. 한 조직에서 훌륭하게 운용되던 시스템이라도 다른 조직에서는 그렇지 못할 수가 있다. 그 이유는 총체적인 구성원의 능력, 전통, 특징 등이 다르기 때문이다. 시스템이란 인간 없이는 존재할 수 없으며, 따라서 경영은 경영통제시스템에서는 빼 놓을 수 없는 부분이다.

### 3) 기업관리회계제도

기업관리회계제도는 기업의 경영자가 의사결정을 하는데 필요한 회계정보를 제공하는 내부정보보고목적의 회계이다. 경영자는 기업의 내부에서 기업에 대한 관리적 목적을 위하여 회계정보를 필요로 하고 또한 이용하고자 하는데 특히 경영계획의 수립과 경영통제를 위하여 관리회계를 수행할 필요가 있다.

미국회계학회에서의 관리회계에 대한 목적은 기업의 역사적 미래적 경제적 자료를 처리하는데 필요한 개념 기법으로 경영자가 합리적 의사결정을 할 수 있도록 경영자를 돋는 것으로 되어있다. 구체적으로 관리회계는 과거의 역사적 자료뿐만 아니라 미래의 자료와 경제적 자료들을 대상으로 하고 있으며 경영자의 의사결정에 유용한 정보를 제공하는 것을 목적으로 하고 있다는 것을 알 수 있다.

기업관리회계가 성공적으로 실시되기 위하여서는: ① 관리회계가 회계자료에 의한 정보의 제공을 주내용으로 하므로 회계자료 그 자체의 정확성과 신속성을 유지할 수 있도록 모든 회계제도를 조직하고 내부통제조직을 확보하여야 된다. ② 관리회계담당자를 조직할 필요가 있다. 예를 들어 기업의 콘트롤러제도를 설정한다던가, 예산위원회, 표준원가위원회 같은 특수위원회를 조직하는 것이다. ③ 권한의 위양에 의한 완전한 조직원을 편성하여 각자의 책임한계를 명백히 하여, 실적과 예산 또는 표준원가를 비교보고 함으로써 통

제의 효과를 올리도록 한다. ④ 각 집행부분의 생산, 판매 등에 관한 업무관리가 충실히 하고 잘 정비되어 있는가가 관리회계의 중요한 전제가 된다. ⑤ 관리회계는 과거의 숫자뿐만 아니라 경영계획이 중요시되고 예산과 표준원가가 사용된다. 따라서 합리적인 예측이 필요한데 이러한 합리적인 예측을 가능하게 하기 위하여 산업공학, 시장조사, 경제예측 등의 자료와 기술의 이용이 필요하다. ⑥ 관리회계는 아무리 유용한 자료를 제공하여도 경영자가 그것을 활용하지 않으면 아무런 소용이 없을 것이다. 따라서 경영자의 관리회계에 대한 적극적인 이해와 지지가 필요한 것이다. ⑦ 경영자를 위하여 회계자료가 신속히 적기에 보고되어야 한다. 이를 위하여 전산망의 조기 설치와 LAN의 구성과 DATA BASE 구축 등의 조치가 이루어져야 한다.

#### 4) 내부회계담당자조직

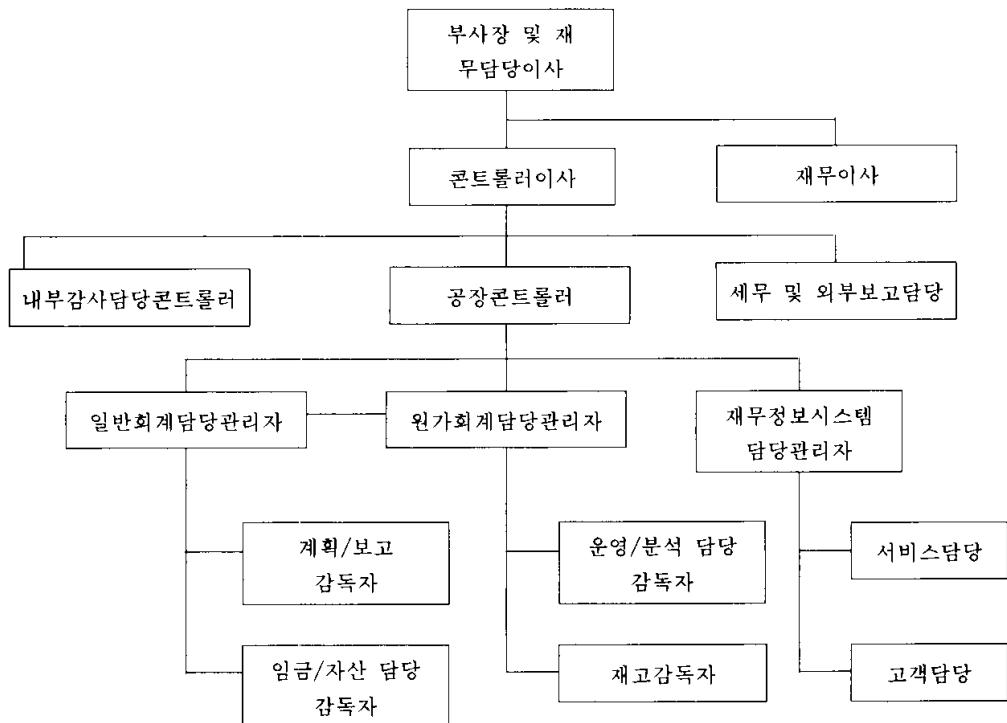
기업의 내부회계에 최고 책임자인 콘트롤러는 기업의 전체적인 조직구조에 있어서 매우 중요한 역할을 한다. 현재 기업의 규모와 사정에 따라서 최고경영층에 속하기도 하고, 또는 재무부장 혹은 비서 등의 하부조직에 속하기도 한다. 그러나 콘트롤러는 경영관리의 계획, 조정, 통제 등 모든 사항에 관하여 경영자에게 참모적 역할을 하기 때문에 최고경영자층에 포함된다. 오늘날 미국에서 콘트롤러는 대체로 최고경영층에 속하고 각 부문 책임자와 동일한 서열에 있으나 점차적으로 그 이상의 층인 부사장이 겸임한다던가 이사가 담당하는 경우가 있다. <표 10>은 기업콘트롤러의 직능을 나타내고, <표 11>은 기업에서의 일반적인 콘트롤러 조직을 나타낸다.

기업내부에서의 회계담당자들은 두 가지의 상충된 업무를 동시에 처리하여야 하는 어려

<표 10> 기업콘트롤러의 직능

기업콘트롤러의 직능
① 계획과 통제
② 보고서 작성 및 해석
③ 평가와 상담
④ 세무관리
⑤ 정부보고서 작성
⑥ 자산의 보호
⑦ 경제성 평가
⑧ 내부감사
⑨ 전자계산기 제도절차

〈표 11〉 전형적 기업의 콘트롤러의 조직도



움에 자주 직면한다. 즉 한편으로는 최고경영자를 대신한 감시인이며, 다른 한편으로는 모든 경영자를 위한 조력자이다. 감시인으로서의 역할은 보통 모든 계층의 경영자들에게 결과를 수집하여 보고하는 기록업무를 통하여 수행된다. 보조자로서의 역할은 경영자들에게 문제에 대한 주의를 환기시켜주고, 그 문제를 해결하도록 도와주는 것이다.

단순히 기록하는 업무만도 분량이 과다할 때가 많은데, 매일 반복되는 일상업무와 끝없이 다가오는 마감일로 인하여 조력자의 역할은 뒷전으로 밀려나거나 잊혀지고 마는 경우가 많이 있다. 기업의 콘트롤러가 주의환기업무와 문제해결업무를 하지 않게 된다면, 다른 정보시스템이 내부이용자의 요구를 충족시키도록 수립될 것이다. 도움을 주는 역할이 약화되는 것을 방지하기 위하여 많은 기업들에서는 회계담당자들의 업무를 분할하고 있다.

만일 콘트롤러부문의 직원이 라인 경영자에게 제출된 보고서를 설명하고 해석하여준다면, 주의환기업무와 문제해결업무는 예산과 성과보고서에 대한 협력과 이해를 증진시켜준다. 이러한 주의환기업무(예를 들어, 예산과 실적의 차이를 설명하는 것)는 때로 라인경영자와 대화를 할 수 있는, 경험이 많고 유능한 회계담당자에 의하여 수행된다. 시설 문

제해결을 위하여 보고서를 해석하는 사람은 회사 내에서 콘트롤러부문의 지위를 확립시킬 수 있는 그러한 사람이다. 회계담당자와 관리자가 긴밀하게 직접적으로 접촉하는 것은 성과측정의 수단이 재무보고서의 신뢰성을 증진시켜준다.

많은 기업들에서 회계담당자들은 기록보존, 주의환기, 그리고 문제해결업무를 돌아가면서 담당하고 있다. 이러한 방법을 통하여 회계담당자는 의사결정자의 관점을 이해할 수 있게 되며 정보이용자들에게 적합한 회계시스템을 유지할 수 있게 되는 것이다.

따라서 콘트롤러의 두 가지 역할은 최고경영자에 대하여 하부조직의 성과보고의 신뢰성을 유지하고, 둘째 하부조직의 경영자들이 계획하고 통제하는 것을 도와주는 책임이다.

#### 5) 기업에서의 활동기준정보(Activity Based Information)의 사용

기업에서 활동기준원가정보는 제조활동과 서비스생산활동에 모두 활용될 수 있다. 활동기준원가계산제도는 조업도기준원가계산으로서 계산과정에서 활동을 대상으로 하지 않고 서비스 혹은 제품에 초점을 맞춘다. 각 활동이 자원을 소비한다고 가정하기 때문에 원자가 서비스별 혹은 제품별로 추적된다. 전통적인 배부기준은 직접작업시간, 기계작업시간, 재료소비량 등과 같은 개개의 제품속성에 기초한 측정치에 따라 배부된다. 그러나 활동기준회계에서는 활동이 계산과정에서의 초점이 된다. 즉 생산과정에 있어서 서비스 혹은 제품이 이들 활동을 어느 정도 필요로 하는가를 기초로 하여 활동으로부터 서비스 및 제품의 원가가 추적된다. 따라서 활동기준원가계산에서 사용되는 배부기준은 수행된 활동에 대한 측정치이다. 이들 측정치는 준비시간, 발주횟수, 소요자원의 수, 그리고 교육시간 등이다.

활동기준회계의 군조직에의 적용은 한 명의 육군병사의 충원, 한 명의 해군병사의 훈련, 장교1명을 양성하는데 소요되는 비용, 군 매점에서 한 개의 물품 판매 등의 군 조직에서의 서비스 원가 등을 활동기준정보를 사용하여 분석 계산하여, 군 서비스에 대한 계획을 세우고, 통제를 하고, 또한 개선책을 마련하는데 유용한 정보를 제공할 수 있다.

활동기준회계에 의하면 간접원가를 발생시키는 원인을 원가동인으로 본다 원가동인은 원가의 중요한 결정요소인 활동에 의하여 결정된다. 따라서 간접원가를 제품 혹은 서비스에 추적시키기 위하여서는 적절한 원가동인을 식별하여 원가행태를 파악하여야 한다. 원가동인에는 두 가지 종류가 있는데 하나는 조업요인으로 생산량에 정비례하여 자원이 소비된다. 또 다른 하나는 조업도와 자원소비와의 사이에 비례적인 관계가 성립하지 않는 원가동인이다.

제 1의 원가동인에 해당되는 단기변동비는 직접작업시간, 기계시간, 직접재료투입비 등

조업도 관련기준을 적용하여 제품에 추적이 가능하다. 제 2의 원가동인은 설계, 검사, 구매관련제비용 및 생산계획 등 제반지원활동과 관련되어 발생하는 것들이다. 이들 활동의 원가는 일반적으로 단기적으로는 변화하지 않고 공정의 복잡성이 증대되고 지원부문에의 요구가 강하게 됨에 따라 증가한다. 새로운 생산환경 아래에서 생산관련 비용발생의 요인을 이해하고 이를 관리, 통제하기 위하여서는 활동기준관련원가동인을 이해할 필요가 있다.

오늘날 일반기업의 관리회계추세는 활동기준원가의 도입에 의한 관리체계를 추구하고 있다. 활동기준원가의 관리회계의 적용은 원가를 발생하게 하는 요인을 규명하고 체계적인 활동분석을 통하여 비부가가치활동을 줄이며 필요한 활동을 최소의 비용으로 실행하게 하는 관리기법이다.

오랜 기간동안 기업경영자들은 그들의 의사결정의 영향이 기업의 이윤에 미치는 영향을 판단하기 위하여 계약에 기초한 재무계정으로부터의 원가정보를 사용하여왔다. 원가는 계획과 통제의 목적을 위하여 예산에서 사용되며, 원가는 또한 제품의 수익성과 자원할당의 사결정이 이익에 미치는 영향을 평가하는데 사용된다.

그러나 오늘날에 와서는 자원의 효율적 사용이 단지 원가를 통제함으로써 얻어지지는 않는다는 것을 알게 되었다. 새로운 경영기법들은 품질과 유연성을 자원의 효율성을 결정하는데 있어서 원가만큼 중요하게 생각을 한다. 일본에서 시초가 되었고 1980년도에 몇몇 미국기업에 의하여 채택된 새로운 경영방법은 경영회계정보의 새로운 원천에 대한 필요를 증가시켰다.

새로운 경영기법은 원가뿐만 아니라 생산된 서비스 혹은 제품의 품질 및 유연성에도 또한 초점을 맞출 필요를 강조한다. 정보전달 및 정보처리에 대한 진보된 새로운 기술은 소비자들에게 세계에서 가장 품질이 좋은 제품 및 서비스에 대하여 신속하게 접근할 수 있게 하였으며, 이러한 기술은 또한 기업으로 하여금 세계수준의 품질 및 원가와 소비자의 수요변화에 신속하게 대응할 수 있는 유연성을 요구하게 되었다. 자원의 효율적 배분은 원가통제로부터 더 이상 발생하지는 않으며 소비자가치의 세계수준으로의 유지에 달려있다. 전세계적인 경제체제에서 수익성이 있기 위하여서는 기업은 그들의 결정이 소비자들에게 전달하는 가치가 그 가치를 전달하는데 발생하는 비용을 초과하는지를 반드시 알아야만 한다. 이제까지 원가정보는 기업들이 수익성을 조절하는데 충분하다고 여겨왔다. 그러나 현재에는 수익성은 단지 원가 이상을 포함하고 있다. 관리회계는 따라서 의사결정이 이익을 가져오는지를 알기 위하여 계약에 근거한 원가정보 이상을 포함하여야 한다. 관리

회계는 이러한 목적을 달성하기 위하여 새로운 정보를 개발하여야 한다.

이와 같은 맥락에서 군 조직에서 한 명의 전투기조종사를 양성하는데 발생하는 원가, 한 명의 육군장교를 양성하는데 발생하는 원가를 전투기조종사 혹은 장교의 품질 및 새로운 상황에 대처할 수 있는 유연성 등과 연결시키는 노력이 필요하다.

관리회계에 대한 새로운 접근방법은 활동기준정보위에서 만들어져야 한다. 이 정보는 자원을 소비하고 기업에 가치를 전달하여주는 활동에 대한 것이다. 작업에서 자원을 소비하는 사람들은 궁극적으로 원가를 발생하며, 소비자가 지불하는 가치를 성취한다.

이상적으로 자원의 효율적 사용을 달성시키는 방법은 활동을 통제하는 것이다. 과거에 수십년 동안 하여왔던 원가를 통제함으로써 수익성을 성취하려는 시도는 원가를 통하여 활동을 간접적으로 측정하려는 것이었다. 초기에는 이러한 방법은 아마도 편리성 및 경제성의 문제였다. 전자정보처리방법이 도입되기 전까지는 활동에 대한 정보를 수집하는 것은 매우 힘들고 비용이 드는 것이었다.

원가의 수치는 항상 쉽게 이용 가능하여 왔다. 더욱이 원가정보는 기업이 대체로 단순한 생산과정으로 단일종류의 제품라인을 생산하는 경우에 활동에 대한 직접적인 정보를 대체할 수 있다. 오늘날의 전세계경제하에서 경쟁을 하려는 기업들은 단순하지도 또한 동일성을 가지고 있지도 않다. 오늘날의 기업들에서 원가 및 가치는 거래에 기초한 원가정보에 의하여 평가될 수 없다. 자원사용의 높은 효율성을 위하여서는 활동기준정보가 필요하다.

두 가지 종류의 활동기준정보가 세계수준의 관리회계의 기초를 형성하고 있다. 하나는 기업의 영업활동에서 경쟁적 가치의 원천들 (품질, 유연성, 그리고 원가)에 관한 비재무적 정보이다. 이 정보는 얼마나 효율적으로 영업활동이 소비자에게 가치를 전달하는가를 나타내는 것이다. 두 번째 종류의 활동기준정보는 전략적 원가정보이며 이는 경영자로 하여금 기업의 현재 제품 혹은 서비스와 활동의 배합에 대한 장기적 수익성을 평가할 수 있도록 한다. 전략적 원가정보는 기업의 활동이 기업 밖의 다른 대안들과 비교하여 원가면에서 효율적인가를 나타내며, 만약 경영진에서 판매하려고 선택한 제품 혹은 서비스의 배합이 가장 자원이 효율적으로 사용되는 방법으로 활동을 사용하는가를 나타낸다.

이러한 활동기준정보의 두 가지 사용은 전통적인 관리회계에서 정의된 통제와 계획에 유사하다. 그러나 활동기준정보는 전통적인 관리회계체계에서 대부분의 정보를 제공하는 계약에 기초한 재무적 계정으로부터는 거의 생산되지 않는다. 활동기준정보는 설계, engineering, 생산, 배분 등의 전체적인 가치사슬을 통하여 활동에 관한 어떠한 적절한

정보도 포함을 한다. 활동기준정보는 전통적인 원가 및 성과측정보고서에서 나타나는 거리가 멀고 자주 왜곡된 이러한 원인의 재무적 반향과는 달리 원가 및 이익을 야기시키는 바탕에 경영자의 주의를 집중시킨다.

소비자가치의 원천은 1970년대 이후 급격하게 변화를 하였으며, 기업경영의 지도자들로 하여금 가치와 경쟁에 관심을 가지게 하였다. 1970년대 이전에 기업들은 주로 원가에 대하여 경쟁을 하였다. 오늘날 기업들은 원가뿐만 아니라 품질과 유연성에 대하여 경쟁을 하여야만 한다.

관리회계는 기업들로 하여금 원가를 관리하도록 유도한다면 기업들이 품질, 유연성, 그리고 원가에 대하여 세계수준에 달성하도록 할 수 없다. 회계에서의 원가는 그 자체가 경쟁적 가치의 원천은 아니다. 자원을 소모하는 일인 활동만이 가치를 증가시키는 힘이 있다. 어떠한 활동도 소비자의 가치를 100% 이상 증가시키지는 못한다. 인간의 활동에서 불가결하게 발생하는 소모된 노력은 모든 활동이 소비자에게 제공하는 가치로부터 제외된다. 따라서 경쟁력을 얻기 위해서 경영자들은 소모된 노력 다시 말해서 가치를 증가시키지 않은 활동을 통제를 하고 제거하여야 한다. 그렇게 하기 위하여 경영자들은 모든 활동에 있어서 지연, 초과, 그리고 불균형 등의 원인을 제거하여야만 한다.

소비자들에게 가치를 전달하는 경쟁적인 영업을 달성하기 위하여서는 경영자는 영업활동에서 소비를 야기시키는 지연, 초과 그리고 불균형 등의 원인들에 대한 정보가 필요하다. 지연, 초과 그리고 불균형의 제거는 소모를 제거시키고 활동을 더 경쟁적으로 만든다.

명백하게 세계적 수준의 가치를 달성하려는 회사는 원가가 아닌 소모를 통제하여야 한다. 가치를 증가시키지 않는 활동의 존재는 우리들로 하여금 경쟁력의 원천들 중에서 trade-off를 발생시킨다. 활동에서의 소모를 감소시킴으로서 기업은 원가, 품질, 그리고 유연성 등의 trade-off를 막을 수가 있으며, 이렇게 함으로써 세계적인 수준의 경쟁력을 갖추게 된다.

영업활동에서 소모를 관리하는데는 4가지 조치들이 있다. ① 조직전체를 통하여 활동의 호흡에 대한 도표를 그린다. ② 각각의 활동에서 가치의 원천을 확인하고, 확인될만한 가치를 주지 않는 활동들을 제거한다. ③ 모든 활동에서 지연, 초과 그리고 불균형의 원인을 확인한다. ④ 소모를 나타내는 것들을 추적한다.

활동호흡도표는 준비작업, 저장, 그리고 운반 등과 같은 활동에서의 지연, 초과, 그리고 불균형 등의 원인에 대한 부분적인 목록을 나타낸다. 준비작업활동의 경우를 보면, 그 원인은 준비작업직원에 대한 불충분한 교육, 준비작업을 방해하는 직원들의 작업할당에

있어서의 혼란, 잘못 설계된 기계, 준비작업도구의 잘못된 비치 등을 들 수 있을 것이다. 지연, 초과, 그리고 불균형 등의 원인을 제거시키면 활동에서의 소모를 감소시킬 수 있다. 어떠한 비부가가치 활동의 존재는 기업의 경쟁력을 약화시킨다.

지연, 초과, 그리고 불균형 등의 발생원인을 확인하기 위하여서는 조직의 아래부터 위까지의 모든 사람들의 협력을 필요로 한다. 모든 활동이 관심의 대상이 되어야 한다. 오늘날의 세계경제는 새로운 관리회계정보를 요구한다. 본 논문에서 언급한 두 가지 종류의 활동기준 관리회계정보는 기업으로 하여금 가치를 창출하는데 발생하는 비용을 초과하는 고객에게의 경쟁적 가치를 창출함으로써 자원의 효율적 배분을 달성할 수 있게 한다. 경쟁적이 되기 위하여서 기업은 경영자들이 비부가가치 활동의 원인을 찾아서 제거할 수 있는 정보가 필요하다. 수익성을 높이기 위하여 경영자들은 활동원가를 관리하기 위하여 더 추가적인 정보가 필요하다.

기업운영을 통제하고 원가를 계산하는 전통적인 관리회계체계는 오늘날의 경쟁적인 환경에서는 경영자들에게 적절한 정보를 제공하지 못한다. 변동예산에서 보고되는 원가와 차이를 사용하여 영업활동을 통제하는 기업들은 그들의 경쟁력과 이익이 점점 더 줄어드는 것을 알게 될 것이다. 재무적 원가에 대한 영업상의 통제에 초점을 맞추는 것은 세계경제에서 경쟁력을 확보할 수 없게 한다. 오늘날 높은 품질과 유연성을 성취하는 것이 또한 필요하다. 경영자들은 비부가가치활동의 원인에 경영통제의 초점을 맞춤으로써 낮은 원가, 높은 품질과 유연성을 동시에 얻을 수 있을 것이다. 기업은 기록된 원가를 관리함에 의해서가 아니라 영업활동에서 소비되는 것을 제거함으로써 경쟁적이고 효율적으로 된다.

#### 6) 책임회계

오늘날 대규모의 기업에서 경영활동은 최고경영자 한사람의 힘에 의하여 이루어지는 것이 아니며, 권한의 위양에 의하여 경영활동이 분담되고 있다. 여기에 통제의 필요가 발생하며, 권한의 하부이양은 통제의 선행조건이 된다.

예산은 회사목표에 대한 청사진을 제시한다. 예산상의 숫자들은 회사의 목표치를 의미한다. 목표를 달성하기 위하여 회사는 최고경영진으로부터 중간 여러 단계의 경영자를 거쳐 모든 작업자에 이르기까지의 전직원이 조화를 이루어야 한다. 회사의 모든 능력을 조정한다는 것은 인적, 물적 자원을 계획하고 통제하는 행동에 대하여 책임이 있는 경영자들에게 책임을 할당해 주는 것을 말한다. 조직구조라는 것은 조직 내에서 책임라인의 배열을 의미한다. 회사의 성과를 증진시키기 위하여 최고경영자들은 영업과정을 점점 더 작은 책임단위로 세분화한다. 많은 하부의 책임단위를 갖는 조직구조는 피라미드형태이다.

하부 층은 넓게 구성되며 하부경영자는 상부경영자에게 보고한다. 최고경영자는 가장 높은 자리에 위치한다.

계층에 관계없이 각 경영자는 책임중심점을 담당하게 되어 회사의 부서나 단위부문 내에서의 특정활동에 대하여 책임을 지게 된다. 계층의 단계가 높아질수록 경영자가 관리하는 책임중심점의 범위는 넓어진다. 책임회계는 각 책임중심 계획을 측정하고 활동을 측정하는 체계이다. 책임중심점의 주요형태로는 다음의 네 가지가 있다.

- ① 원가중심점 — 경영자가 원가에 대해서만 책임을 짐
- ② 수익중심점 — 경영자가 수익에 대해서만 책임을 짐
- ③ 이익중심점 — 경영자가 수익과 원가에 대해서 책임을 짐
- ④ 투자중심점 — 경영자가 수익, 원가 및 투자 모두에 대해서 책임을 짐.

책임회계접근방법은 왜 그 원가가 발생을 했는가에 대하여 가장 잘 아는 개인이나 원가를 일으키는 활동 중 하나에 대하여 원가를 추적한다. 통제를 위한 회계는 각 계층의 위임된 책임을 중심으로 즉 책임중심별로 이루어져야되고, 기업의 조직에 따르는 모든 책임중심점별로 표준과 실적을 비교하여 통제할 수 있도록 보고되어야 한다. 그러므로, 책임회계라는 것은 결국 경영활동의 통제수단으로써 각 계층의 경영관리자의 책임을 명확하게 하는 방향으로 회계기록과 보고를 하도록 하는 회계제도를 의미한다.

각계층 경영관리자의 보고에 있어서는 그들이 권한의 위양을 받고 통제할 수 있는 것에 대하여 중점적으로 보고하여 그들의 주의를 환기시키고 적절한 조처를 취할 수 있도록 한다. 그리하여 책임회계는 통제의 수단으로써 각계층의 경영관리자가 업적을 평가하고 적절한 조치를 취할 수 있도록 하는 사후 통제의 자료가 될 뿐만 아니라 심리적으로 동기유도에 의하여 사전통제에 이바지할 수 있는 것이다.

#### 7) 목표관리

기업의 최고경영자가 경영자들에게 주로 지시하는 내용은 영업이익과 같은 하나의 측정치를 극대화하라는 것이 아니고, 그 대신에 예산영업이익을 달성함과 동시에 목표시장 점유율 같은 추가적인 목표를 동시에 달성시키라는 것이다. 그것이 영업이익이든지, 매출액이든지, 재료비라든지 간에 단일금액에만 초점을 맞추는 것은 하부경영자로 하여금 그들의 업무의 주요 측면을 제울리 하게끔 만드는 경향이 있다. 잘 짜여진 예산은 이익이나 투자수익률과 같은 성과측정수단을 사용함으로써 나타나는 많은 인간행동문제를 극복할 수 있다. 많은 조직에서 성공적으로 사용되어온 목표에 의한 관리라는 경영기법이 있다. 이 절차에 따르면 하급자와 상급자가 함께 하급자의 목표를 설정하고 다음 기간의 목표를 달성

할 수 있는 계획을 수립한다. 목표관리를 통하여 제품개혁, 품질, 시장점유율, 관리자 훈련 등의 수준과 같은 다양한 하위목표를 측정할 수도 있다. 목표에 의한 관리는 비영리조직에서도 사용되는데, 감독교구에서는 성직자들의 급료를 그들의 성과에 따라 지급하는데, 이러한 성과급은 성직자들이 신도수의 증가, 교육, 설교의 질과 같은 목표의 달성을 정도에 따라 보수의 인상이 결정된다. 군조직에서도 마찬가지로 이러한 목표관리기법을 이용할 수 있다. 국방자원의 관리라는 것은 국가이익을 해치는 위협을 분석하고, 위협에 대처하기 위한 군사전략을 수립하고, 군사적 대응방안을 총족시키기 위한 최적의 국방자원소요를 도출, 계획과 통제하는 과정을 의미하는데, 이러한 목적을 달성시키기 위하여 각 부대지휘관들에 대하여 효율적인 자원의 관리에 따라서 평가가 되도록 유도하여야 한다.

경영자들은 불확실한 세계에 살고 있다. 조직의 내부 및 외부에서 발생하는 사건들과 이에 대한 활동이 경영자의 성과를 측정하는데 영향을 준다. 목표에 의한 관리는 경영자로 하여금 불확실성에 대응할 수 있도록 도와준다. 다시 말해서 책임, 불확실성이나 위험, 통제의 결핍 등과 관련된 불평을 감소시켜준다. 예산과 목표관리를 효과적으로 사용하면 경영자에게 높은 동기를 부여할 수 있다.

### 3. 기업자원관리방법의 국방자원관리에의 적용

본 장의 제 1 절에서는 우리 나라의 국방자원에 대한 관리방법 및 체계에 대하여 논의하였으며, 제 2 절에서는 기업자원에 대한 새로운 관리기법과 체계에 대하여 설명하였다. 본 절에서는 제 2 절에서 논의된 기업의 자원관리기법들을 적용하여 국방자원의 효율적인 관리를 달성할 수 있도록 하는 방안에 대하여 제시하였다. 그 내용으로는 기업경영통제시스템에서의 조직분권화 및 책임중심점제도의 도입, 기업회계에서의 단위비용예산체계의 도입, 기업관리회계체제에서의 책임관리제도, 비용분석, 그리고 성과측정방법의 도입, 기업관리체계에서의 목표관리제도의 도입, 기업조직관리기법(조직의 혁신)을 국방관료조직에 도입, 기업관리회계제도에서의 콘트롤러의 지위를 관리참모부의 임무 및 기능에 도입 등을 포함한다.

#### 1) 기업경영통제시스템에서의 조직분권화 및 책임중심점제도의 도입

군내에서 팀을 구성할 수 있는 일이 많이 있는데, 일반적으로 대부분의 사람들은 한 조직체의 일부가 되기를 원한다. 그들은 개별적으로는 경쟁하는 것을 좋아하지 않을지 모르지만, 팀의 일부가 되었을 때 경쟁에 관하여 상이한 감정을 가지게 된다. 팀에 소속이 되어있을 때 경쟁 자체가 매우 자발적으로 일어나게 되는 것을 자각하게 된다.

군과 같은 대규모 조직에서의 조직 관리는 조직의 최상위의 한 직위로부터의 힘에서 이루어지는 것이 아니라 권한의 위양에 의하여 그 활동이 분담되고 있으며, 위양된 권한을 갖는 하부 조직에서의 책임 중심점에서 각 책임 중심 계획을 측정하고 활동을 측정하는 것이 바람직하다.

통제는 각 계층의 위임된 책임을 중심으로 즉 책임 중심별로 이루어져야 되고, 군 조직에 따르는 모든 책임 중심별로 표준과 실적을 비교하여 이루어져야 한다. 이를 위하여 책임 회계제도가 마련되어야 하는데, 이것은 경영활동의 통제수단으로써 각 계층의 경영관리자의 책임을 명확하게 하는 방향으로 회계기록과 보고를 하도록 하는 회계제도를 의미한다.

조직의 분권화와 책임 중심점제도의 도입에 대한 예로써 다음의 경우를 들 수가 있을 것이다. 1980년대부터 Bill Creech 장군 휘하에 있던 미국 전략공군사령부(U. S. Strategic Air Force Command)에서 일어난 일을 예로 들 수 있다. Creech 장군이 취임했을 때 115,000명 규모의 이 부대는, 비행기들을 운용할 수 있는 대열로 배치하고 비행기 조종사들에게 발진 대기에 필요한 비행 시간을 배정하는데 상당한 비효율성을 보이고 있었고, 10년 동안 비행기의 배치와 비행 시간 배정에 있어서의 생산성이 계속 하락하고 있었다. 정비사들은 소속 부대로부터 파견 나와 작업을 하고 있었는데 적절한 시간 내에 비행기를 수리할 동기가 없었다. 만약 정비사들이 F-15 전투기의 한 부품이라도 갈아 끼우려 한다면, 최소한 수십 가지들의 서류가 소요되었다. 이때 Creech 장군이 한 일은 전체 작업을 뒤바꾸어 놓아 조직을 분권화시켰다. (Decentralization of the Organization). 그는 정비사들을 비행 중대별로 배치하고, 비행 중대에 그들 책임 하에 비행기들의 비행과 정비를 맡겼다. 이렇게 되자 정비사들은 어느 정도 재량권과 소유권이 생겼고, 그들은 팀의 일부가 되어 비행기가 발진할 수 있게 하는데 직접적인 책임을 지게 되었다. 또한 정비사들은 가까이에서 대체 부품을 구할 수 있었다. 또한 일부 결과에 대하여 책임 개념(Concept of Responsibility Center)을 도입하였는데, 전략공군사령부는 부품 조달, 비행기 수리, 조종사 훈련에 소요되는 시간을 측정하였다. 여러 비행 중대와 기지들의 성과를 비교하고 이를 게시하기 시작하였다. 물론 이로 인하여 중대, 기지들 내부의 치열한 경쟁이 촉발되었다. 오래지 않아 누구나 자신이 속한 팀을 더 성공적으로 만들 수 있는 방법들을 모색하게 되었다. 따라서 결과에 대한 책임을 변화시키고 핵심 통제부문을 변경하여, 부대의 문화를 개조했다. 5년 동안 훈련 시간, 수리 기록, 출결률, 어느 것으로 측정하건 간에 생산성이 거의 두 배가 되었다. 현재 공군 전투사령부라고 불리는 이 부대의 크리치 장군 후임자들은 이러한 방법들을 계속 사용함으로써 더 큰 성공을 거두고 있는 점이 주목된다. (위의

예의 일부는 1994년도 *Harvard Business Review*에서 인용하였다.)

이와 같이 조직의 분권화와 책임중심점제도를 도입함으로써, 각 단위부대의 생산성을 증진시킬 수가 있을 것이다.

## 2) 기업회계에서의 단위비용예산체계의 도입

단위비용예산은 한 단위의 서비스(예를 들어 한 명의 육군병사의 충원, 한 명의 해군병사의 훈련, 군 매점에서의 한 개의 물품 판매 등)를 제공하는데 얼마나 비용이 지출되는 가를 계산하고, 요구되는 서비스 수준에 따라 예산을 책정하는 방법을 의미한다.

이러한 단위비용에 대한 원가를 측정할 때에 앞의 제 2 절에서 언급된 활동기준정보를 사용할 수가 있다. 활동기준정보는 서비스생산활동에 활용될 수 있는데, 활동기준원가계산제도는 조업도기준원가계산으로서 계산과정에서 활동을 대상으로 하지 않고 서비스 혹은 제품에 초점을 맞춘다. 각 활동이 자원을 소비한다고 가정하기 때문에 원가가 서비스 별로 추적된다. 전통적인 배부기준은 직접작업시간, 기계작업시간, 재료소비량 등과 같은 개개의 제품속성에 기초한 측정치에 따라 배부된다. 그러나 활동기준회계에서는 활동이 계산과정에서의 초점이 된다. 즉 생산과정에 있어서 서비스가 이들 활동을 어느 정도 필요로 하는가를 기초로 하여 활동으로부터 서비스 및 제품의 원가가 추적된다. 따라서 활동기준원가계산에서 사용되는 배부기준은 수행된 활동에 대한 측정치이다. 이를 측정하는 준비시간, 발주횟수, 소요자원의 수, 그리고 교육시간 등이다.

활동기준정보에 의하면 간접원가를 발생시키는 원인을 원가동인으로 본다. 원가동인은 원가의 중요한 결정요소인 활동에 의하여 결정된다. 따라서 간접원가를 서비스에 추적시키기 위하여서는 적절한 원가동인을 식별하여 원가행태를 파악하여야 한다. 원가동인에는 두 가지 종류가 있는데 하나는 조업요인으로 생산량에 정비례하여 자원이 소비된다. 또 다른 하나는 조업도와 자원소비와의 사이에 비례적인 관계가 성립하지 않는 원가동인이다. 제 1의 원가동인에 해당되는 단기변동비는 직접작업시간, 기계시간, 직접재료투입비 등 조업도 관련기준을 적용하여 제품에 추적이 가능하다. 제 2의 원가동인은 설계, 검사, 생산계획 등 제반지원활동과 관련되어 발생하는 것들이다. 이를 활동의 원가는 일반적으로 단기적으로는 변화하지 않고 서비스 생산의 복잡성이 증대되고 지원부문에의 요구가 강하게 됨에 따라 증가한다. 새로운 생산환경 아래에서 생산관련 비용발생의 요인을 이해하고 이를 관리, 통제하기 위하여서는 활동기준관련원가동인을 이해할 필요가 있다. 활동기준원가의 관리회계의 적용은 원가를 발생하게 하는 요인을 규명하고 체계적인 활동분석을 통하여 비부가가치활동을 줄이며 필요한 활동을 최소의 비용으로 실행하게 하는 관리

기법이다.

다음은 단위당비용예산체계를 군조직에 적용을 시켜서 성공적인 결과를 보여준 예를 설명하고 있다. 미국 국방부 병참국이 공급자들과 계약하는 과정에서 외부압력의 위협을 방지하고 비용을 감축할 필요성을 절감하게 됨으로써 단위당비용예산체계를 적용하기 시작되었다. 병참보급소들에 대하여 요구되는 성과인 공급품목의 성공적인 보급이 확실히 드러나기 때문에, 병참보급소에 대하여 이러한 체계의 적용은 그 도입 결과에 대한 분석에 있어서 국방성의 다른 부문에 비하여 완벽한 조건을 갖춘 부문이었다.

실험대상의 각 병참보급소들은 2년동안 연간 생산성 증가 목표를 10%로 하며 그 후에는 연간 3%로 책정을 하였다. 회계연도 동안 발생한 모든 잉여분은 재투자할 수 있으나 연말에 남은 것은 국방부 병참국에 반환된다. 병참보급소의 관리자들은 필요하다고 생각하는 데로 자유롭게 지출할 수 있으며, 추가 인원이 필요하면 그렇게 할 수 있고 추가적 설비가 필요하게 되면 또한 구입할 수 있다. 병참보급소들이 1년 전에 비하여 3%내지 10%정도의 적은 비용으로 동일한 서비스를 제공할 수 있다면 그들이 가장 필요하다고 생각되는 곳에 자금을 사용할 수 있다.

한 병참보급소는 국방부 병참국의 3% 목표를 넘어선 모든 절감액 중 절반을 피고용자들에게 분배하였다. 단위비용 예산 팀을 운영하던 담당자들에 따르면, 병참담당사람들은 스스로 일하는 방식을 살펴보도록 만들며 더 좋은 방법에 대하여 연구하도록 하였다. 이러한 제도는 관리자들과 피고용자들 간에 보다 더 깊은 관계를 맺게 하였으며, 관리자들은 투자를 하기 전에 피고용인들에게 어떤 아이디어를 가지고 있는지, 어떠한 설비가 도움이 되는지, 그리고 그러한 설비에 대한 지식을 가지고 있는지에 대하여 의견을 물게 되었다. 이로 인하여 피고용자들이 이전에는 하지 못하였던 경영의사결정에 대하여 말할 기회를 가지게 되었다.

원가절감을 위하여서는 소모를 통제하여야 한다. 가치를 증가시키지 않는 활동의 존재는 경쟁력을 하락시킨다. 활동에서의 소모를 감소시킴으로서 각 조직은 원가와 서비스의 품질에 대한 trade-off를 막을 수가 있으며, 이렇게 함으로써 높은 수준의 경쟁력을 갖추게 된다. 조직관리활동에서 소모를 관리하는데는 4가지 조치들이 있다. ① 조직전체를 통하여 활동의 흐름에 대한 도표를 그린다. ② 각각의 활동에서 가치의 원천을 확인하고, 확인될만한 가치를 주지 않는 활동들을 제거한다. ③ 모든 활동에서 지연, 초과 그리고 불균형의 원인을 확인한다. ④ 소모를 나타내는 것들을 추적한다.

활동흐름도표는 준비작업, 저장, 그리고 운반 등과 같은 활동에서의 지연, 초과, 그리

고 불균형 등의 원인에 대한 부분적인 목록을 나타낸다. 자연, 초과, 그리고 불균형 등의 원인을 제거시키면 활동에서의 소모를 감소시킬 수 있다. 어떠한 비부가가치 활동의 존재는 조직의 경쟁력을 약화시킨다. 자연, 초과, 그리고 불균형 등의 발생원인을 확인하기 위하여서는 조직의 아래부터 위까지의 모든 사람들의 협력을 필요로 한다. 모든 활동이 관심의 대상이 되어야 한다. 이러한 활동기준정보는 조직으로 하여금 가치를 창출하는데 발생하는 비용을 초과하는 경쟁적 가치를 창출함으로써 자원의 효율적 배분을 달성할 수 있게 한다. 경쟁적이 되기 위하여서 조직의 관리자들이 비부가가치 활동의 원인을 찾아서 제거할 수 있는 정보가 필요하다.

단위비용예산은 처음으로 미국 국방부 병참국이 실제 비용을 다루고, 문제를 정확히 찾아낼 수 있도록 해 주었다. 그리고 목표를 달성하지 못하였을 때에는 왜 목표를 달성하지 못하였는가를 설명하려고 노력하게 하였다. 1991년에 이르러서 미국국방사업운영기금으로 단위비용예산을 모든 병참보급소와 재고통제소에 시행하였다. 1992년도에는 감사관사무실은 창고유지, 병참, 사병훈련, 사병모집, 의료보호 등의 모든 분야에 단위비용예산이 실행되기를 희망하였다.

따라서 단위비용예산의 적용과 단위비용계상에서의 활동기준정보의 사용은 군조직에서의 자원의 효율적 사용에 큰 기여를 할 것이다.

### 3) 기업관리회계체계에서의 책임관리제도, 비용분석 및 성과측정방법의 도입

기업의 책임회계제도이론에 입각하여 단위부대에 대한 책임관리제도를 확립하여야 한다. 책임회계의 본질은 책임중심점별로 예산 또는 표준과 비교하여 차이의 요인을 밝히고 성과를 평가하는 것이다. 따라서 사단에서는 책임중심점을 각 비용집계부대로 정하여 자원의 관리통제와 결과에 대한 성과평가를 하여야 한다. 자원관리부대 또는 비용집계부대의 성과평가를 위하여 평가모형을 개발하여 각 부대의 특성에 맞게 적용하여야 한다. 이러한 모형의 작성 시에는 부대내부활동의 통제수단, 업무담당관의 책임한계, 책임중심점별로 표준과 실적비교평가, 심리적 동기유도, 사후통제자료 등이다. 이러한 책임관리를 위하여서는 조직의 분권화, 목표에 의한 관리, 동기부여 등이 이루어져야 한다. 조직의 분권화는 권한이 위양되는 조직으로 책임회계에서는 각 조직단위에 책임이 부여되고 권한이 위양되어야만 조직 단위별로 평가할 수 있는 필수적인 책임회계의 요건이 된다고 할 수 있다. 목표에 의한 관리는 기업의 목적을 달성하기 위한 기법의 하나로 책임회계에 의하여 이루어질 수 있는 것이다. 하부조직의 추구하는 목표가 상부조직이 추구하는 목표와 일치하며, 이는 또한 조직의 목표와 일치할 수 있도록 관리하는 기법이다. 책임회계에서

는 하급자(agent)의 행동이 어떻게 영향을 받을 것인가가 중요시되는데, 조직원에게 동기를 부여하면서 조직의 목표를 최고의 노력으로 달성시키는 것이 중요하다.

전투력의 유지 이외에 기업경영방식의 부대관리를 하도록 각 군 단위별 동기를 유발시켜야 한다. 전투부대에 필요한 물자를 획득, 보급하는 군수부대의 경우 소비자인 단위부대의 소요를 적시에 보급해주는 서비스개념이 강조되어야 하고, 단위부대는 과거의 원가 개념 없이 필요한 수량만을 청구하던 체계에서 추정된 원가의 측면에서 물자를 사용하여야 하며, 그 결과에 따라서 각 단위부대장의 성과측정에 반영이 되어야 한다. 즉 절약된 자원에 대하여 일정한도 내에서는 단위부대장의 책임 하에서 부대관리에 재사용될 수 있도록 하여야 하며, 이것이 책임관리제도의 한 방법이며, 예산운용과 책임, 성과에 대하여 단위부대장에게 부여되는 기업식 부대경영방법이다.

책임관리제도의 적용을 위하여서는 책임회계제도를 관리도구로 하여야 한다. 책임회계의 본질은 책임중심점별로 표준과 결과를 비교하여 개인 또는 집단에 대하여 차이를 구하고 그 원인을 규명함으로써 성과를 평가하는 것이다. 그러므로 각 사단에서는 책임중심점을 각 비용집계부대로 정하여 자원의 관리통제와 결과에 대한 성과평가를 하여야 한다. 비용집계부대의 성과평가를 위하여서는 성과평가모형을 설계하여 적용을 하여야 하는데 그 모형의 작성에는 비용집계부대의 내부활동 통제수단, 업무담당관의 책임범위, 책임중심점별로 표준과 실적의 비교평가, 비용집계부대에 대한 동기유발, 성과측정이후에 사후통제조치 등이 포함되어야 한다. 조직행동이론에 따르면 동기부여와 유인이 있는데 이 두 가지는 책임회계에서 중요한 위치를 차지한다. 책임회계에서는 관리원의 행동이 조직의 목표에 어떻게 영향을 미칠 것인가를 중요시하는데, 조직원이 조직의 목표에 반대되지 않도록 행동하면서 조직의 목표를 위하여 최선을 다할 수 있도록 하여야 한다. 따라서 성과가 어떻게 측정되는가에 따라서 동기부여가 영향을 받는다.

성과측정을 하기 위하여서는 비용분석 및 성과측정을 규정화하고 그 기능을 강화하여야 한다. 비용분석은 자원관리단위부대의 관리회계자료를 토대로 자원의 운영결과에 의한 자원의 사용실적을 집계, 분류, 분석, 처리하여 국방표준비용을 산출하여 국방자원의 적정 배분기준과 사업성과에 대한 분석, 평가기준을 제공하며, 또한 원가효익분석을 통하여 효율적인 사업수행을 위한 최적대안의 선정근거를 제공하는 업무체계이다. 유용한 관리정보를 제공하기 위한 비용분석은 자료의 정확성, 전산화관리, 표준화관리, 그리고 전문성이 전제되어야 한다.

과학적인 분석방법을 비용분석기법에 적용을 시켜야 하는데 국방자원의 제반거래들이

종합 관리됨에 따라서 부대별 실적과 부대관리운영자료를 기초로 관리자에게 필요한 정보를 제공하기 위하여 다음의 분석기법들이 사용될 수가 있을 것이다.

실수분석법은 다음에 설명되는 비율분석법에 대응되는 방법으로 대차대조표나 운영결과 보고서에서의 수치를 그대로 분석에 사용하는 방법으로 공제법, 절하법, 그리고 증감법 등이 사용될 수 있다. 비율분석법은 분석대상이 각종보고서의 관련항목의 비율을 산출하여 재무상태나 운영성과를 판단하는 분석방법으로 전체에 대하여 각 항목이 차지하는 비율을 분석하는 구성비율법과 각종보고서의 각 항목간의 관계를 분석하는 관계비율법, 그리고 임의의 시점을 기준으로 하고 이 기준시점의 보고서의 각 항목금액을 각각 100으로 하여 그 이후 시점의 같은 항목의 금액을 기준시점에 대한 비율로 표시하는 변화를 관찰하는 추세법 등이 있다. 부대운영상태 분석을 위하여 활동성분석, 생산성분석, 원가분석, 성과분석, 그리고 인력운영분석 등이 있다.

성과측정은 관리자들이 동기를 유발시키는 수단으로써 부대단위 또는 부대장 개인의 지휘관리능력을 평가하는 것을 말한다. 성과측정을 위하여서는 실제결과에 의하여 폐성과측정부대나 사람이 수행한 사업활동결과와 이를 위한 자원의 투입량이 정확히 측정되어야 한다. 비용분석 및 성과측정체계는 단위조직의 목표를 달성하는데 소요된 비용과 목표달성을 관찰시켜 그 성과를 평가하는 과정을 의미한다. 따라서 투입된 자원과 산출결과의 정확한 특징 및 이들의 적절한 대응이 비용분석 및 성과측정에서 가장 중요한 요소이며, 비용절감, 자원배분 및 자원관리의 합리화는 비용분석제도의 궁극적인 목표이다. 따라서 성과측정을 위한 성과지표의 개발기준과 성과측정절차를 제시하여보면 다음과 같다.

성과지표는 성과측정과정에 있어서 매우 중요하다. 잘못 선정된 성과지표는 성과측정을 의미 없게 만들기 때문이다. 일반적으로 우수한 성과지표를 선정하기 위하여서는 다음과 같은 원칙이 고려되어야 한다. ① 성과지표는 목표와 이를 위하여 소비된 자원간의 상호인과관계를 보장할 수 있어야 한다. ② 성과지표는 관리자에게 합리적·유의적 판단도구가 될 수 있어야 한다. ③ 성과지표는 비교·평가하고자하는 내용을 확실하게 증명할 수 있는 것이어야 한다. ④ 성과지표는 임무와 성과를 계량적으로 나타낼 수 있어야 한다. ⑤ 성과지표는 일관성이 유지되어야 하고 쉽게 이용이 가능하여 신뢰도가 높아야 한다.

단위부대 비용분석 및 성과측정 절차는 다음과 같다. 분석대상 및 대상기간의 결정에서, 비용분석 및 성과측정에서 먼저 고려되어야 할 점은 동질성을 가지는 분석대상들을 비교하는 것이다. 그래야만 비교가능성이 높아진다. 또한 분석대상기간도 분기별 혹은 연간으로 하되 동일기간 비교분석을 원칙으로 하여야 분석결과의 유의성이 높아진다.

비용정보의 수집방법은 자원회계에서 설계된 방법에 준하며, 분류방법은 우선 비용을 총비용, 인건비, 물건비, 경비, 자본지출비로 분류하고 각각을 다시 고정비와 변동비로 구분하여 분석함으로써 동일유형 단위부대간 총비용별 비교 또는 내용별·구조별 비용의 비교를 가능하게 하며 최소의 비용 및 활동량에 따른 비용산출이 가능하도록 한다.

성과지표의 설정 및 지표별 성과측정을 보면, 유형부대별 비용정보수집 및 분류가 완성되면 유형부대별 성과지표를 설정하고 다음과 같이 지표별 성과측정을 실시한다.

대상부대의 비용분포도와 성과분포도를 작성, 비교·분석하고자 하는 종류의 비용정보를 단위부대별로 정리하여 비용분석도를 작성하고 해당 유형부대 및 비용의 특성을 잘 반영하는 성과지표를 선택하여 단위부대별 성과분포도를 작성한다.

성과 대 비용의 분포도를 작성하는데, 비용분포도와 성과분포도를 합하여, 성과를 독립 변수로 하고 비용을 종속변수로 하여 각부대의 위치를 기점함으로써 성과수준별 비용소요 정도를 하나의 분포도로 나타낸다.

비교기준의 추정으로서 비용·성과분포도상의 각부대 좌표를 중심으로 최소차승법을 이용하여 회귀선을 성과수준별 비용소요의 표준으로 삼는다.

관리상한선과 하한선의 결정으로 추정된 표준선을 중심으로 상·하의 적정범위를 설정, 이를 관리상한선과 관리하한선으로 삼는다.

관리한계선을 벗어난 부대에 대한 원인분석으로 관리한계선 밖에 기점된 부대란 성과수준에 비하여 비용이 아주 효율적이거나 아주 비효율적으로 사용되었음을 의미하므로 이들에 대한 원인을 분석하여 분석결과를 활용한다.

#### 4) 기업관리체계에서의 목표관리제도(사명지향제)의 도입

군의 조직은 일반적으로 규칙중심의 조직인데, 사명중심의 조직으로 개혁함으로써 효율적이고, 더 효과적이고, 더 혁신적이고, 더 융통성이 있고, 더 사기가 높은 조직으로 만들 수가 있다. George Patten 장군의 말을 인용하면, “일하는 방식을 지시하지 말라. 그들이 달성해야 할 목표만 지시하라. 그러면 그들은 천재성을 발휘하여 당신을 놀라게 만들 것이다.”라고 언급하였다. 사명 지향적인 조직은 조직원들이 가장 효과적인 방법을 통하여 조직의 업무를 자유롭게 추구하도록 해준다.

목표관리제도는 하부조직의 추구하는 목표가 상부조직이 추구하는 목표와 일치하며, 이는 또한 조직의 목표와 일치할 수 있도록 관리하는 기법이다. 책임회계에서는 하급자의 행동이 어떻게 영향을 받을 것인가가 중요시되는데, 조직원에게 동기를 부여하면서 조직의 목표를 최고의 노력으로 달성시키는 것이 중요하다.

### 5) 기업조직관리방법(조직의 혁신)을 국방관료조직에 도입

군을 포함한 정부의 관료조직은 초기 산업화시기에 발달된 것으로서 위계질서가 강하고 중앙집권화 되어 있으며, 이러한 조직은 그 당시에는 업무를 훌륭히 수행하였으나, 현재의 급격히 변화하고, 정보가 풍부한 지식 집약적인 사회 및 경제환경 하에서는 제대로 그 기능을 수행하기가 점점 더 힘들어 진다. 조직의 규모가 비대하여지고, 이에 따라서 낭비가 발생을 하며, 조정하기가 힘들어지고, 방향을 돌리는데 큰 어려움이 따른다. 기업들은 최근 10여년간 혁신적인 변혁의 노력을 기울여 왔다. 기업들은 권한을 분산시키고, 위계질서를 덜 존중하고, 품질에 초점을 맞추고, 고객에게 다가가는 이러한 모든 것들은 새로운 세계시장에서 경쟁우위를 유지하기 위한 노력의 일환이었다. 민간단체나 비영리조직들도 경영에 창조성을 도입하고, 새로운 동반자의식이 산학, 민간, 영리, 비영리 조직간에 자리잡게 되었다. 모든 기관들이 엄청난 변화의 조류에 적응하려고 동시에 애를 쓰고 있는데, 이직까지 군을 포함한 정부조직들은 이러한 혁신적인 기업가적 노력을 기울이고 있지는 않는 것 같다.

미국의 군수기지담당 부차관보인 Bob Stone은 연간 1,000억달리를 사용하는 600개이상의 군사기지와 관련설비를 총괄하였다. 그는 군수관련 규정과 규제들이 너무 관료적으로 설정되었기 때문에 수많은 시간과 자원을 낭비되는 것을 보고 이러한 관료적인 문제점을 개선하려는 노력을 하였다. 그는 시범기지(Model Installation)를 설치하여, 이 시범기지에서는 여러 가지의 규정과 규제들을 삭제하였다. 시범기지의 사령관이 자신의 기지를 근본적으로 개선하겠다는 의지를 보이면 그 사령관이 하는 일에 방해가 되는 규정을 없애는데 최선을 다하였다. 다시 말해서 그 원칙은 기지사령관이 국방부의 방식이 아니라 자신의 방식에 의하여 기지를 운영할 수 있도록 최대한 배려를 하는 것이었다. 이 과정에서 자금이 절약되면 사령관은 이를 국방부에 대시 환불할 필요없이 그 자금을 보유하고 있다가 그 기지 내에서 중요하다고 판단되는 곳에 사용할 수 있게 하였다. 이 시범적인 기지 운영계획에 40명의 사령관이 자원을 하였으며, 첫 두 해 동안에만 약 8,000여건의 규제 및 규정의 철폐 혹은 완화가 허락되었다.

규제철폐의 예를 한가지만 들어보면 다음과 같다. 모든 기지에서는 모든 물품의 구입을 구매서를 통하여 구매한다. 구매가격이 100달러정도하는 증기배출관이 있는데 이 증기배출관이 새면 일주일에 50달러 어치의 증기가 새어나간다. 이것이 새면 당연히 빨리 교체를 하여야 되는데, 이를 교체하는데 군에서는 약 1년 가량이 소요된다. 왜냐하면 군 제도에 따르면 이 배출관을 싸게 그리고 가장 좋은 물건으로 구매하여야 하기 때문이다. 이

렇게 하여 1년을 기다린 덕분에 이 배출기를 98달러에 구입하였다고 할 경우에, 배출기는 싼 가격에 구입을 하였을지 모르지만 2달러를 절약하기 위하여 약 3,000달러의 증기 를 훌려버린 것이다. 따라서 시범기지의 사령관들은 필요한 물품을 스스로 구입할 수 있는 권한을 요청하였다.

이러한 시범기지 실험은 성공적이어서 1986년에는 이 제도를 모든 국방기지에 적용하라는 지시가 내려졌다. 통합시험예산은 사령관이 예산항목을 융통성있게 조정을 하고, 그 재원을 적절하게 전용할 수 있게 하였다. 육군에서는 이 제도를 도입한 기지를 다른 도입하지 않고 전통적인 방법을 사용하는 기지와 비교하였는데, 1년만에 통합예산이 업무수행 실적을 3% 올렸다고 결론지었다. 군대의 상급자휘관들은 지출에 대한 모든 불필요한 제약이 없어진다면 10% 정도 비용을 줄이면서도 자신의 임무를 수행할 수 있을 것으로 평가했다. 따라서 국방기지예산을 1,000억달러로 보면 3%일 경우 20억달러, 10%일 경우 100억달러에 해당된다.

이러한 혁신적인 기업가적 조직관리기법의 즉각적인 우리 군에서의 도입은 현재단계에서는 시기상조로 보이지만, 장기적으로 우리 군의 생산성 향상을 위하여서는 나아가야 할 방향이라고 생각한다.

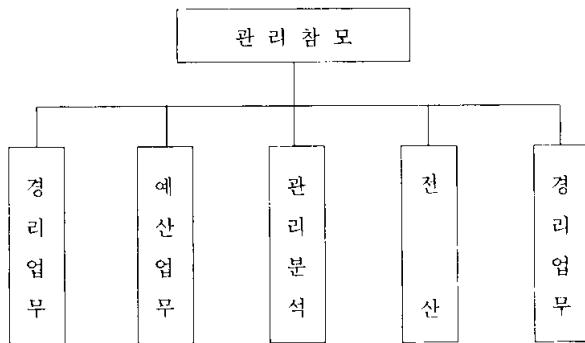
#### 6) 기업관리회계제도에서의 콘트롤러의 지위를 관리참모부의 임무 및 기능에 도입

기업에서의 콘트롤러는 최고경영자 혹은 부사장이하 직속기관으로 배치되어 있으며, 다른 모든 부서에 대하여 조언과 권고를 통하여 의사결정에 도움을 줄뿐만 아니라, 기업내부에서의 내부감사기능을 가지고 있어서 타부서들에 대하여 계획의 설정, 설정된 계획의 실행, 그리고 성과측정에 직접 관여한다. (기업의 콘트롤러의 직능에 대하여서는 제 2장 제 2 절에서 자세하게 설명되어 있다.)

이에 반하여 기업에서의 콘트롤러의 역할을 담당하는 관리참모부의 임무는 다음의 〈표 12〉에서 나타난 바와 같이 경리업무, 예산업무, 관리분석, 전산, 저축업무 등으로 나타나 있다. 또한 현재 사단의 자원관리업무를 총괄하는 관리참모부의 편성은 상비, 향토사단의 경우 참모와 업무담당관 각각 소령 1명으로 편성되어 있으며, 동원사단과 비사단급 부대는 참모만 1명 편성되어 있다.

관리참모부의 기능에는 기업의 콘트롤러의 기능인 회계기능, 예산기능, 통제기능, 그리고 감사기능을 포함한 관리기능을 가지고 있지 못하는데 이러한 기능을 관리참모부에 부여하는 것이 자원의 효율적 계획과 통제에 더 바람직할 것으로 생각된다. 특히 관리참모의 기능에 회계정보감사기능을 신설하여 조직의 효율적이고 합리적인 관리를 위한 내부통

〈표 12〉 군 관리참모부 직능



제가 강화되어야 한다. 이를 위하여 관리참모부의 업무에 자원관리업무를 구체적으로 규정하여야 하는데, 자원의 총괄유지업무, 예산, 현금, 그리고 군 물자들에 대하여 그 거래 과정들을 전산처리하고, 이에 따른 군 내부의 의사결정을 위한 관리회계정보의 생산, 분석, 평가, 그리고 이에 따르는 **feedback**을 실시하고, 이러한 정보를 사용하여 운영방법개선에 대하여 문제를 제기하여 해결하는 참모역할을 하여야 한다. 따라서 관리참모의 기능에 계획, 통제, 성과측정, 내부감사의 업무를 포함시키면 더 유용한 정보의 생산, 이에 따른 계획의 수립, 계획의 집행, 그리고 성과측정을 이룩할 수가 있을 것이다.

군에서의 회계담당업무는 정보의 생산, 측정, 전달 등의 관리회계적 개념뿐만 아니라, 인사조직론, 행위론, 의사결정론, 조직구조론 등의 광범위한 이론과 지식이 요구되는 직책이다. 따라서 효율적이고 전문성 있는 직무의 수행을 위하여 자원관리장교와 관리회계 정보처리 담당관 및 내부감사요원으로 군무원을 보충하고, 작업이 전문화가 되도록 노력하여야 할 것이다.

### III. 결 론

우리 군 조직은 현재 효율적 관리를 위하여 개편과정을 거치고 있다. 통합전력발휘의 극대화를 이루기 위하여 각군 본부의 주요임무 및 기능은 군사력의 관리유지 및 발전과 행정군수지원 등에 중점을 두고 전문관리체제로 전환되고 있다. 통합전력발휘의 극대화와 효율적인 자원관리의 달성을 군의 최우선과제로 삼고 있다.

최근에 민간부분의 기업경영에 있어서는 여러 가지의 관리조직기법들이 많이 개발되었고, 또한 이러한 기업경영기법들을 이용하여 눈부신 경영의 합리화, 효율화를 가져왔다. 이

것은 현대의 전세계적인 경제전쟁사회에서는 여러 가지의 내부 및 외부 정치, 경제, 사회, 문화 등의 정세변화에 따라서, 과거와 같이 단지 경험이나 직감에 의하여 대처하기에는 한계에 이르렀으며, 과학적인 예측, 분석에 의한 관리조직이 필요하게 되었기 때문이다.

국방자원을 관리하는 것은 국가이익을 해치는 위협을 분석하고, 위협에 효과적으로 대처하기 위한 군사전략을 수립하고, 군사적 대응방안을 총족시키기 위한 국방자원의 소요를 도출하는 것이다. 이러한 자원소요를 획득하기 위하여 가용재원의 범위 내에서 중장기 계획을 수립하며 수립된 계획을 실천하기 위해 연도별 예산을 편성하고 편성된 예산을 집행하며 그 결과에 대한 평가분석을 통하여 시정조치를 취하는 일련의 조직적 관리기법을 의미한다. 국방자원의 관리에 있어서 국방과학기술이 발전됨에 따라 국방자원의 경제적이고 효율적인 관리와 운영이 강조되고 있으며, 한정된 국방비소요 아래서 보다 목적 적합하고, 신뢰성 있는 정보를 통한 최적의 의사결정이 요구되고 있다.

본 연구에서는 이제까지 개발 사용되는 우리 군에서 국방자원의 관리방법에 대하여 연구 조사하고, 또한 민간부분에서 개발 사용되는 기업자원의 관리방법에 대하여 연구조사를 하였다. 이를 기초로 하여 민간부분에서 사용되는 여러 관리조직개념 및 기법들 중에서 국방부문에 적용시킬 수 있는 것들에 대하여 조사하고 그에 따른 국방자원관리에서의 관리조직 및 기능조정의 방향에 대하여 연구하였다. 구체적으로 기업경영통제시스템에서의 조직분권화 및 책임중심점제도의 도입, 기업회계에서의 단위비용예산체계의 도입, 기업관리회계체계에서의 책임관리제도, 비용분석, 그리고 성과측정방법의 도입, 기업관리체계에서의 목표관리제도의 도입, 기업조직관리기법(조직의 혁신)을 국방관료조직에 도입, 기업관리회계제도에서의 콘트롤러의 지위를 관리참모부의 임무 및 기능에 도입 등에 대하여 언급하였다.

방대한 예산과 자원을 운영 관리하는 군은 효율성과 효과성을 증진시키기 위하여 미래지향적이고 기업경영 지향적인 자원관리체계 구축방향을 정립하고 장기, 중기, 단기 목표를 설정하여, 각 분야별로 목표에 도달하기 위한 추진과제들을 개선 발전시켜 나아가야 할 것이다.

### 참 고 문 헌

국방부, 21세기를 지향하는 한국의 국방, 1995년 고려서적.

국방부, 오늘의 한국국방 — 전방위 안보시대의 국방비 —, 1994.

- 국제평화전략연구원, 통일한국의 군사체계, 1995.
- 배리 부산/김태현 역, 세계화시대의 국가안보, 1995.
- 백종천 외2인, 한국의 군대와 사회, 나남출판사.
- 육군본부, 육군종합복지정책방향, 1991.
- 한국국방정책학회총서1, 변하는 세계 달라지는 국방, 1995.
- 한국정책학회, 군사력건설 및 민군관계의 평가와 전망, 1994.
- David Osborne & Ted Gaebler 著作 “Reinventing the Business of Government”.
- Harvard Business Review, 1995.
- Peter Drucker 著作 “The Age of Discontinuity”.
- David Morris 著作 “the Homegrown Economy”.
- U.S.A. Governmental Accounting Standard Board, “Service Effect and Accomplishment Reporting: Its Time Has Come”.
- Steven Road 著作 “The Economist’s View of the World”.