

責任會計制度

李 正 浩
(서울大 經營大 教授)

1. 責任會計의 意味

會計의 管理的 역할이 증대되면서 여러가지 會計시스템에 관한 研究 結果가 속속 나타나고 있다. 今世紀初부터 標準原價計算, 豫算管理시스템, 直接原價計算등의 制 문제가 활발하게 論議되었고 第2次 世界大戰이 끝나면서부터는 責任會計(responsibility accounting)에 관한 새로운 會計시스템이 거론되기 시작하였다.

責任會計에 관한 初期의 貢獻者인 히긴스(John A. Higgins)가 '責任會計란 用語는 앞으로 우리가 자주 듣는 말이 될 것이라고 장담할 수 있다'고 1952년에 發表한 바와 같이 오늘날에 와서 責任會計는 管理會計의 重要한 一部를 형성하는 것이 되었다.

그러면 責任會計란 무엇인가? 이것은 經營組織內에서 組織階層에 따라 原價나 收益을 集計하여 이를 責任階層別로 보고할 수 있도록 全體의 組織에 맞추어 설계된 會計시스템을 말한다. 이것은 組織內의 個個 管理者의 管理領域別로 그들의 책임이 구분되어 있고 그에 대한 統制義務가 부여되는 原價項目(경우에 따라서는 收益, 資產, 負債등이 될 수도 있다)에 대해서 해당 原價가 부과되는 會計組織이다. 그렇기 때문에 責任會計는 콘트롤러(controller)나 財務部長(treasurer)만이 관심을 갖는 것이 아니라 모든 組織階層의 管理者 그룹이 그들의 관리상의 문제와 관련하여 한결같이 관심을 갖는 문제가 된다.

이와 같은 새로운 會計 및 報告方法은 原價의 統制를 책임맡고 있는 조직의 構成員 個個人이 支出하는 經費 및 原價를 통제하기 위하여 考案

된 會計시스템의 一種인 것이다.

이와 같은 責任시스템을 설정함으로써 얻을 수 있는 效益은 一線에서 종사하고 있는 管理者로부터 最高經營層에 이르기까지 모든 管理者들이 스스로 설정한 目標에 대하여 스스로 統制하고 評價함으로써 自主적이고 民主的 管理가 이루어질 수 있고 그 결과 객관적인 目標管理(management by objectives)가 가능하게 된다는 것이다.

責任會計의 方法을 채택함으로써 어떤 영향을 미치게 되는가에 관한 한 예를 들어보자.

販賣部門에서는 生産部門에 대하여 요구하는 대로 製品을 生産해 줄 것을 火急히 요청하고 있다. 이와 같은 요구에 대해서 生産計劃 擔當者는 販賣部門에서 요구하는 대로 생산을 하려면 현재로서는 확실히 알 수 없으나 生産코스트가 過大하게 나타날 것이고 그 때문에 生産을 망치게 된다고 하여 이를 反對하고 있다, 이에 대하여 販賣部門의 答辯은 이렇다. "당신은 우리의 顧客인 X會社를 잃을 경우 그 責任을 지겠소?" 물론 이와 같은 책임추궁에 대해서 生産擔當者가 책임을 지겠다고 할 리가 없다. 이와 같은 問題를 둘러싸고 生産部와 販賣部는 爭 강이를 하게 되고 그에 따라 서로 마음이 상하고 기분이 언짢은 言爭이 지속되었다. 그러나 生産部에서는 組立部門에서 呈 請한 注文(rush order)에 따른 原價를 분석한 결과 두 部署間에 나타난 爭을 消 滅시킬 수 있었다. 즉 呈 請한 注文에 따라 나타나는 追加的인 原價를 販賣部署에 賦課키로 한 것이다. 그 결과 呈 請한 注文으로 야기된 爭은 消 滅되고 어찌된 일인지 그 후에 販賣部門에서 갑작스러운 注文을 來하는 경우가 많이 줄어들었다.

이 예가 우리에게 시사하고 있는 점은 組織階層 또는 部門別로 原價 또는 收益에 대한 責任을 明確히 規定함으로써 組織의 원활한 운영과 成果를 기할 수 있다고 하는 점이다.

理想的인 組織이 되기 위해서는 收益과 原價(cost)의 발생을 기본적으로 책임지고 있는 組織의 個人에 이르기까지 이를 記錄하고 또한 自動적으로 추적할 수 있도록 만드는 것이다. 이와 같이 될 경우에 그 組織의 個人은 意思決定에 影響을 미치고 또 評價를 할 수 있는 最適의 位置에 있는 責任者가 된다.

이와 같이 經營活動에서 발생하는 原價와 收益을 누구의 意思決定에 의하여 발생하였는가 하는 점을 組織에서 찾아내어 原價의 경우에는 責任歸屬을 明確히 하고 收益의 경우에는 그 成果를 測定할 수 있는 資料를 제공받아 필요한 경우에는 改善活動, 피이드 백(feed-back)을 시키기 위한 情報를 얻을 수 있다. 여기에서 우리가 중요시하지 않으면 안 될 문제로 제기되는 것이 原價中心點, 利益中心點 및 投資中心點 등의 責任中心點의 問題이다.

2. 責任中心點

앞에서도 지적하였듯이 責任會計는 個人的 統制下에 있는 原價項目에 注意를 集中시킬 수 있도록 함으로써 原價中心點에 있어서의 管理者의 業務遂行(performance)의 정도를 측정하는 데 도움이 된다. 이와같은 責任會計의 基本的 思考는 原價中心點을 넓어서서 利益中心點과 投資中心點까지 擴大되었다.

그러면 이와같은 責任中心點이란 무엇인가?

우선 原價中心點(cost center)이란 원가가 集積되는 最少의 活動部分(the smallest of activity) 또는 責任領域을 말한다.

典型的인 原價中心點이 되는 것은 部門(departments)이나 경우에 따라서는 하나의 部門이 여러 개의 原價中心點을 포함하는 경우도 있다. 예컨대 하나의 組立部門이 한사람의 職長에 의하여 監督받고 있는 경우라 하더라도 이 組立部門이 여러 개의 組立系列(assembly line)을 가지고 있는 경우가 그것이다. 또한 때에 따라서는 각 組立系列은 각각의 職長補를 中心으로 한 個別의 原價中心點으로 볼 수도 있다.

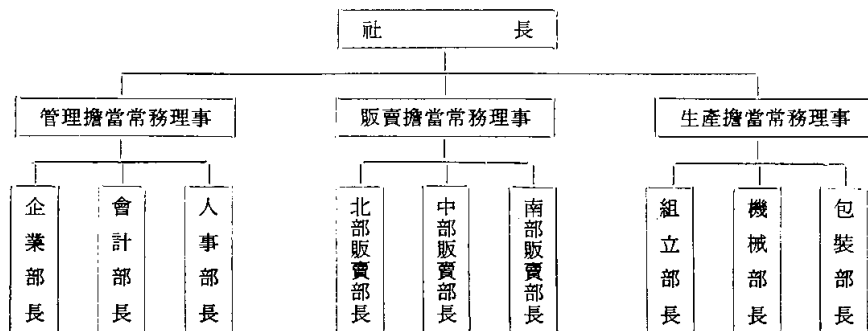
利益中心點(profit center)이란 收益과 費用에 대하여 責任을 맡고 있는 企業單位(segment of business), 즉 部署(division)를 말한다. 이에 대해서 投資中心點(investment center)은 한 단계 더 나아가 이 中心點에 있어서의 成功與否는 그 中心點에 있어서의 利益(income)뿐만 아니라 이를 얻기 위하여 투하한 資本에 대한 利益으로 測定할 수 있는 그러한 責任中心點을 말한다. 그러나 實際로는 投資中心點이란 말은 별로 사용하지 않는다. 이에 대해서 利益中心點은 收益과 費用에 대한 責任을 항상 賦與하는 部分(segment)을 뜻하나 投下資本과 관련시켜서 責任을 賦與할 수도 있고 賦與하지 않을 수도 있다.

3. 責任會計시스템의 一例

(1) 責任會計시스템의 基本構造

責任會計시스템은 組織과 관련시켜 봄으로써 이것이 갖는 效益을 보다 충분히 이해할 수 있다. 즉 組織과 관련하여서 原價와 收益을 누가

〈圖 1〉 ABC會社의 組織圖



발생시켰으며 그것을 統制할 責任이 누구에게 있느냐 하는 문제를 檢討하는 것이 責任會計를 올바로 이해하는 途徑이 아닌가 생각된다. 責任會計의 全般問題를 설명하기 위하여 앞 <圖 1>에서 보는 바와 같은 간단한 組織을 갖는 가상의 ABC會社를 想定하여 보자.

본래 責任會計시스템은 企業組織의 全般에 걸쳐 실시되는 것으로 하여야 할 것이나 이곳에서는 便宜上 生産部門에 국한하여 설명하기로 한다. 이 경우에 責任報告(responsibility reporting)의 系統은 다음 <表 1>에서 보는 바와 같다.

<表 1>은 機械部長으로부터 社長에 이르기까지 3段階의 責任報告書가 相互 어떻게 관련되어 있는가 하는 것을 보여주고 있다.

<表 2>에서 모든 直接材料는, 機械部門에서는 동일한 直接材料를 그들의 예산에 포함시키지 아니한다. ABC會社의 部門豫算을 편성하는데 위와 같은 방법으로 直接材料費, 直接勞務費 및 統制可能한 製造間接費項目에 대한 예산을 편성한다. 그리고 <表 2>에서 보는 바와 같이 모든 差異는 이 報告書와 補正的報告書에서 더 세분시켜 분석한다.

이곳에서 우리가 유의해야 할 것은 3개의 責任報告書는 각자의 統制下에 있는 數値만을 그의 상사에게 報告한다는 것이다. 바꾸어 말하면 自己의 統制下에 있지 않은 原價項目은 報告書에서

제외시킨다. 이와같이 함으로써 각자의 意思決定에 있어서 混亂을 가져 올 수 있는 要素를 제거시킬 수 있다.

<表 2>에서 機械部에 나타나는 ₩72,000이 生産擔當常務理事의 報告書에 이르기까지 어떻게 상호관련성을 가지고 있는가 하는 점을 추적해 보자. 生産擔當常務理事의 보고서는 <表 2>에서 보아 알 수 있듯이 그의 統制下에 있는 3個部署(기계부, 포장부, 조립부)의 코스트를 要約하여 集計한 것에 지나지 않는다. 그렇기 때문에 만일 生産擔當常務理事로서 그의 統制下에 있는 보다 詳細한 정보를 알려면 各部의 細目を 分析하면 된다.

다음에 生産擔當常務理事의 報告書에 나타난 코스트 總額 ₩116,000이 社長室에 報告된다. 이것은 모두 그의 責任下에서 統制가 가능한 原價인 것이다.

그런데 여기서 우리가 留意하여야 할 것은 生産擔當常務室에서 나타난 ₩9,000의 코스트를 加算하여 ₩116,000이 社長室에 보고된다고 하는 점이다. 이것은 部長級으로는 統制可能하지 못한 원가라 하더라도 生産擔當常務理事로서는 統制可能原價로서 이 階層에서 加算하여 報告되고 있다는 점이다. 같은 이론에 따라 社長室의 ₩6,000을 包含한 ₩166,000이 社長의 立場에서 統制可能原價인 것이다. 統制可能原價와 統制不

<表 1> 管理階層別 責任報告系統圖

<p>社 長 (詳細한 것은 <表 2>를 보라) 社長은 그의 직속部下의 業績要約報告를 받는다</p>	<p>管理擔當常務理事 ××× ××× ××× ××× 販賣擔當常務理事 ××× ××× ××× ××× 生産擔當常務理事 ₩116,000 ××× ××× ×××</p>
<p>生産擔當常務理事 (詳細한 것은 <表 2>를 보라) 生産擔當常務理事는 그의 직속部下의 業績要約報告를 받는다</p>	<p>機 械 部 ××× ××× ××× ××× ₩72,000 ××× ××× ××× ××× ××× ××× ××× ××× ××× ××× ××× ₩116,000 ××× × : : ×××</p>
<p>機械部長 (詳細한 것은 <表 2>를 보라) 機械部長은 그의 業績에 대한 項目別 報告를 받아 그 合計額을 그의 직접상관에게 報告한다.</p>	<p>××× ××× ××× ××× ××× ××× ××× ××× ××× ××× ××× ××× ××× ××× ××× ××× ××× ××× ××× ××× 計 ₩72,000</p>

〈表 2〉 ABC會社 社長의 月別責任報告書

	豫 算 額		差異：有利(不利)	
	今 月	累 計	今 月	累 計
社 長 室	₩6,000	₩20,000	₩100	₩400
管理擔當常務理事	4,000	13,000	(200)	(1,000)
販賣擔當常務理事	40,000	130,000	(1,000)	(4,000)
生産擔當常務理事	116,000	377,000	(8,950)	(20,000)
統制可能原價總計 (生産擔當常務理事의 月別責任報告書)	₩166,000	₩540,000	₩(10,050)	₩(24,600)
生産擔當常務理事室	₩9,000	₩29,000	₩(1,000)	₩(1,000)
機 械 部	72,000	236,000	(2,950)	(11,600)
包 裝 部	15,000	50,000	(2,000)	(3,000)
組 立 部	20,000	62,000	(3,000)	(5,000)
統制可能原價總計 (機械部長의 月別責任報告書)	₩116,000	₩377,000	₩(8,950)	₩(20,600)
直接材料(數量)	₩40,000	₩140,000	₩(1,000)	₩(4,000)
直接勞務(時間)	25,000	75,000	(2,000)	(7,000)
設 置 費	4,000	12,000	400	100
再 作 費	2,000	6,000	(200)	(300)
消 耗 品	200	600	(40)	(100)
小 工 具	300	900	(50)	(100)
其 他	500	1,500	(60)	(200)
統制可能原價總計	₩72,000	₩236,000	₩(3,050)	₩(11,600)

能原價에 관한 문제는 다음에 좀더 具體的으로 說明하기로 한다.

(2) 피이드 백 報告書의 樣式

위에서 본 일련의 責任會計시스템에 관한 예에서는 豫算額과 그 差額에 관해서만 제시하였다. 이와 같이 한 이유는 差額에 대하여 注意를 集中시켜 例外管理의 原則(principle of management by exception)을 적용할 수 있도록 하기 위한 것이다. 例外管理의 原則은 말할 것도 없이 管理者의 관심이 豫算으로부터 크게 離脫하는 差額項目에 대해서만 관심을 갖도록 組織을 만들어 運營토록 하는 것이다. 그렇게 함으로써 正常的으로 운영되는 部門에 대해서는 신경을 쓸 필요가 없고 다만 豫算과 크게 다른 結果에

대해서만 注意와 관심을 집중시킴으로써 時間과 努力의 낭비를 막을 수 있다.

위에서 설명한 例는 業務活動을 報告하는 한 例에 불과한 것이다. 위의 예에서는 豫算과 差額에 관한 비교를 한 것에 지나지 않지만 일반적인 報告書의 樣式은 豫算·實際·差異 등으로 3區分하든가 또는 이에 差異의 程度를 100分率로 표시하여 4區分하는 方法을 많이 쓰고 있다. 예로써 위에서 설명한 機械部의 直接勞務時間에 대한 4區分方法에 따른 報告書의 樣式을 보면 다음 〈表 3〉과 같다.

위와 같은 樣式으로 〈表 2〉에서 제시된 바와 같은 月別責任報告書를 作成할 수 있다. 그러나 實際問題로서 어떤 報告書樣式을 택할 것인가

〈表 3〉 4區分方法에 의한 報告書

	豫 算 額		實 際 額		差異·有利(不利)		差異·有利(不利)	
	今 月	累 計	今 月	累 計	今 月	累 計	今 月	累 計
直接勞務 (時 間)	₩	₩	₩	₩	₩	₩		
	525,000	75,000	27,000	82,000	(2,000)	(7,000)	(8.0%)	(9.4%)

하는 문제는 利用者의 使用目的에 따라 달라질 수 있다.

4. 責任會計制度和 原價의 統制

(1) 統制可能原價와 統制不能原價

앞에서도 설명한 바와 같이 責任會計制度는 기본적으로는 原價를 統制하기 위하여 考案된 하나의 시스템이다. 이와 같은 점에서 責任會計를 論議할 때 불가피하게 거론되는 것이 原價의 統制性問題이며 여기에서 統制可能原價(controllable cost)와 統制不能原價(uncontrollable cost)의 區分問題가 나타나게 된다.

責任會計시스템이 갖는 長點도 다름아니라 業務의 領域을 組織階層別로 명확히 규정하여 주는 동시에 이에 따라 原價도 統制可能原價와 統制不能原價로 구분할 수 있다는 데 있는 것이다. 특히 責任會計制度에서 중요한 역할을 하는 것은 그중에서도 統制可能原價이다. 그러면 統制可能原價란 무엇인가? 統制原價의 概念은 意思決定과 관련을 맺고 있는 개념이다. 즉, 기본적인 論理는 오직 人間만이 原價발생의 程度에 影響을 미칠 수 있기 때문에 그 초점을 組織內 構成員의 活動(activity) 또는 組織單位(organizational unit)에 둔다는 것이다. 이와 같이 볼 때 統制可能原價란 權限의 委任을 받은 特種의 管理階層에서 직접 조정할 수 있는 原價(Controllable costs are those that may be directly regulated at a given level of management authority)를 말한다. 바꾸어 말하면 統制可能原價란 어떤 管理者(management authority)가 주어진 期間 동안에 직접 影響을 미칠 수 있는 원가를 말한다.

統制可能原價와 統制不能原價를 구분하기 위해서는 다음과 같은 세가지 要素에 대한 명확한 해명을 하지 않으면 안된다.

첫째로 管理者의 權限委讓의 범위와 정도를 명백히 하여야 한다는 것이다. 이것은 다시말해 原價管理를 책임맡고 있는 管理者의 監督下에 있는 業務範圍나 組織單位의 責任限界를 명백히 하여야 한다는 것을 의미한다. 예컨대 工場의 機械設備에 대해서 가입한 保險料는 生産部署의 製品原價에 賦課된다 할지라도 生産관리자의 統

制可能原價가 아니라 실제로는 보험을 담당하는 管理層의 統制可能原價인 것이다.

둘째로 期間(time-period)의 假定이 매우 중요하다. 만약 長期間을 가정한다면 사실상 모든 原價는 組織의 누군가에 의해서 統制되기 때문에 統制可能原價가 되나 短期間을 가정한다면 統制可能原價의 범위는 극히 한정된다. 위에서 예로 든 保險料에 관해서 보면 1年分の 保險料는 保險料管理者(insurance manager)로서는 統制不能原價이나 保險料管理者가 週別 또는 月別로 이를 割當(配分)하고 또 評價하는 目的에 따라 操作할 수 있기 때문에 이 경우에는 統制可能原價이다. 이와는 대조적으로 建物を 30年間 賃貸借契約에 따라 賃借한 경우에는 30年을 評價하기 위한 目的으로 사용하기 위해서 賃借는 建物 및 設備管理者에게는 統制不能原價가 된다는 것이다.

세째로 統制可能原價와 統制不能原價는 管理階層에 따라 다르다고 하는 점이다. 비록 下部管理層에서는 統制不可能한 원가라 하더라도 上部管理層에서는 統制可能한 원가가 많다. 일반적으로 最高經營者에게는 統制可能한 원가라 하더라도 作業現場의 감독자의 입장에서는 統制不能한 경우가 많이 있다. 예를 들면 지금 工場에서 機械가 現在 또는 가까운 장래에 賣出額에 비해서 過剩한 設備能力을 가지고 있어 완전히 稼動하지 못하고 있을 경우에 過大의 減價償却費는 당연히 製品原價의 引上을 초래하고 있으나 職長으로서의 이와같은 遊休設備로부터 나타나는 原價를 統制할 수 없다. 그러나 이것은 最高經營者로서는 통제가 가능하다. 그 이유는 우선 設備를 조달하기 전에 어느 程度의 設備능력의 기계를 購入할 것인가를 任意로 선택·결정할 수 있기 때문이다. 그리고 비록 일정한 機械를 구입하여 工場에 설치한 후라 하더라도 製品品種의 選擇이라든가 販賣地域의 선택 등 改善措置를 취함으로써 遊休設備를 완전히 稼動시킬 수도 있다. 統制可能原價를 이와 같이 一定의 階層에서 統制할 수 있으나 하는 관점에서 보면 最高經營者의 입장이 下部管理者의 입장보다는 統制의 權限과 領域이 훨씬 크다는 것을 알 수 있다.

(2) 統制範圍 및 責任限界의 決定

責任會計시스템을 設計하는 데 있어서 基本的으로 알지 않으면 안 될 점은 첫째로 特定人이 단독으로 原價의 발생을 責任지고 있는 경우란 거의 없다고 하는 事實이다. 그리고 둘째로는 앞에서 설명한 바와 같이 대부분의 原價項目이 統制期間의 長短에 따라 統制可能性의 程度가 다르기 때문에 期間問題를 해결하기 힘든다는 점이다. 이와 같이 힘든 문제가 있다 하더라도 責任會計시스템을 成功的으로 실현시키기 위해서는 이를 克服하지 않으면 안된다.

責任會計시스템을 운영할 경우에 통제와 限界를 明確히 구별하기 어렵기 때문에 실무에서는 문제로 되고 있는 原價項目과 관련하여 그 組織內에서 意思決定에 가장 많은 影響력을 행사한다고 생각되는 사람이 누구인지를 파악하여 責任을 지우는 方法을 택하고 있다. 이와 같이 責任은 原價에 影響을 미치는 經營活動을 담당한 管理層이 지게 되는 것이 보통이다. 그 理由는 그가 곧 問題로 되어 있는 材料나 用役을 受諾 또는 거부할 權限을 가지고 있고 또한 그의 上位者역시 監督할 責任이 있기 때문에 同時に 責任을 져야 한다는 것이다.

만일 어떤 管理者가 財貨를 購入하고 또 使用하는 데 責任이 있다면 當該原價는 管理者의 統制可能原價로 判斷된다. 그러나 만일 全組織에 걸쳐 統制責任이 분산되어 있는 경우에는 責任中心點別로 原價資料를 蒐集하기는 힘들게 된다. 예를 들어 설명하면 原材料의 價格은 購賣擔當者의 意思決定에 의하여 많은 影響을 받지만 한편으로 原材料의 消費量은 生産管理層에 의해서 많은 影響을 받는다.

이와 같이 어떤 原價의 한 項目에 대해서 둘 또는 그 以上の 組織責任者가 責任지게 되는 경우가 있기 때문에 위와 같은 예의 경우에는 生産部에 실제로 발생한 原材料 購入價格을 적용시키지 않고 標準原價나 혹은 豫算原價를 적용시킴으로써 生産管理者의 業務成果가 實際購入價格의 변동으로 인한 價格差異의 影響을 받지 않도록 하여야 한다. 生産부에서는 오로지 數量差異만을 나타낼 수 있도록 하고 價格差異는 購買擔當部署에서 보고할 수 있도록 責任會計의 報

告시스템을 設計하여야 할 것이다.

(3) 統制可能 또는 統制不可能原價의 報告

위에서 考察한 바와 같이 原價는 주어진 條件에 따라 程度의 차이는 있지만 統制可能原價와 統制不能原價로 구분할 수 있다. 그런데 오늘날 책임회계를 주장하는 사람들은 대부분 責任統制報告를 하는 경우에 統制可能原價에 국한시키고 統制不能原價는 이에서 제외하자는 意見에 同意하고 있는 것 같다. 이와같은 見解를 따를 것 같으면 예를 들어 工場의 職長(foreman)은 그의 責任下에서 統制可能한 原價(cost)만을 보고할 義務가 있고 財産稅라든가 또는 賦稅와 같은 原價項目에 대해서는 그의 立場에서는 統制할 能力이 없는 것이기 때문에 報告할 필요가 없다는 말이 된다.

이와 같은 主張에 대해서 우리가 알아야 할 점은 責任統制報告가 組織의 階層別로 이루어지는 것이기 때문에 職長의 입장에서는 統制不可能하지만 職長上位管理者인 工場長의 수준에서는 統制可能한 原價가 있을 수도 있기 때문에 이때는 工場長의 責任統制報告書에서 이루어져야 한다는 것이다.

(4) 期間問題와 統制의 限界

會計期間과 관련하여 特定原價가 統制可能하나 또는 그렇지 못하나를 決定한다는 것은 심히 어려운 문제라고 하지 않을 수 없다. 흔히 經營者들은 變動原價는 統制可能하고 固定原價는 統制不可能한 原價라고 단정하는 경우가 많이 있다. 그러나 이와같은 假定을 그대로 믿게 되면 그릇된 結果를 유발하게 된다. 예로써 賃借料에 관해서 보면 이는 一線職長의 입장에서는 統制不可能하나 生産施設을 구입할 것이냐 아니면 임차할 것이냐를 決定할 權限이 있는 最高經營者의 입장에서는 통제가능한 原價가 된다.

統制限界를 규정하기 어려운 代表的인 原價項目으로서의 減價償却과 같이 長期的으로 固定되어 있는 原價項目이다. 예로써 減價償却과 관련하여 다음과 같은 경우를 假定하여 보자. 즉 ① 特定部門에서는 이미 필요한 設備가 모두 갖추어져 있으며 ② 지금 보유하고 있는 設備는 모두 管理者로부터 양수받았고 ③ 그 設備의 耐用年數가 長期에 걸친 것이라고 하면 이를 어떻

게 統制할 것인가? 이와 같은 경우에는 統制는 原則的으로 設備를 購入할 當時에 이루어졌어야 할 것이다. 일단 나타난 減價償却水準은 長期間 나타나게 마련이다.

5. 責任會計시스템과 人間行動

어떠한 조직을 막론하고 그 組織을 成功的으로 이끌고 나가느냐 그렇지 못하느냐 하는 問題를 결정하는 것은 組織構成員에 달려있다. 아무리 훌륭한 制度와 組織을 가지고 있다 하더라도 조직을 운영하는 構成員이 이에 協調하지 않고 또 參與하지 않으면 조직의 目標을 달성할 수 없다. 最高經營層에서 설정한 조직의 目標은 機械, 컴퓨터, 建物, 資材 및 會計技術 등의 協力を 얻어 결국은 人間이 수행해 나가는 것이다. 이와같은 점에서 責任會計시스템을 성공적으로 운영하기 위해서 우리는 組織의 構成員, 즉 人間의 問題를 결코 도외시하여서는 아니된다.

弱體라는 組織을 보면 그 대부분이 技術的, 制度的인 면에서가 아니라 管理上에 문제점이 있다고 하는 점을 우리는 종종 찾아볼 수 있다. 바꾸어 말하면 從業員에 대한 社內教育和 커뮤니케이션 문제를 등한시한다든가, 構成員에게 動機賦與를 시켜주지 못하든가 또는 最高經營層에서 충분한 지지를 해주지 못하는 데서 나타나는 문제점이 많이 있다고 하는 사실이다. 이와같은 점에서 組織속에서의 人間에 관한 충분한 연구와 검토가 있어야 할 것이며 그에 따른 적절한 조치가 취하여지지 않으면 안될 것으로 믿는다.

(1) 豫算標準設定에 있어서 從業員의 參與

責任會計시스템을 운영하자면 자연히 豫算을 編成하고 標準을 設定하는 作業을 하게 된다. 예산의 편성 및 표준의 설정은 이 作業과 관련된 關係者會議를 통하여 意思疎通이 이루어지지 않으면 안된다.

豫算編成의 과정은 權威的 方法(authoritative process)에 의한 것과 參加的 方法(participative process)에 의한 것의 극단적인 두가지 類型으로 大別하여 볼 수 있다.

權威的 方法에 의하여 豫算을 編成하는 것은

上位에 있는 經營層에서 下位管理層에 豫算目標를 賦課하는 형식으로 豫算이 편성되는 것을 말한다. 이렇게 되면 豫算을 實際로 執行하는 下位階層의 意見이 전연 반영되지 않은 채 利益計劃을 작성하는 것이 된다. 이에 대해서 參加的 方法에 의하여 豫算을 編成하는 것은 組織의 라인관리자가 스스로 예산목표를 수립하는 방법을 취함으로써 組織構成員全體가 예산편성에 참여토록 하는 것을 말한다. 이 경우에 豫算會計擔當者는 專門的인 勸告나 技術的인 측면에서 도움을 줄 뿐이다. 그러나 실제문제로서 全從業員을 豫算編成에 참여시키는 일이 그리 쉬운 일은 아니다.

그동안 行動科學者들의 研究結果에 의하면 權威的 豫算編成方法보다는 參加的 豫算編成方法이 動機賦與(motivation)의 效果를 기할 수 있다는 점에서 주장되고 있다. 다시 말하면 주어진 目標을 달성하기 위해서 動機賦與는 필요한 手段이 되고 동시에 設定된 基本目標를 향하여 管理活動을 수행토록 자극하는 促進劑가 된다.

(2) 組織目標와 個人目標의 一致

責任會計시스템에서는 下位目標(subgoal)가 經營의 最高目標와 일치되도록 設計하였다고 해서 統制任務를 성공적으로 수행하는 것으로 볼 수는 없다. 이상적인 責任會計시스템이 되기 위해서는 個個의 管理者들이 下位目標를 그들의 個人目標로 받아들일 수 있도록 시스템을 設計하여야 한다. 이것은 一線의 管理者가 經營에서 設定한 目標를 自己의 일처럼 깊은 관심을 갖고 또 上位目標와 一致시키기 위한 意思決定을 日常的으로 수행할 수 있도록 하기 위하여 필요하다. 그러나 조직의 構成員으로 하여금 個人的 目標를 組織의 目標에 一致시키는 것은 그리 쉬운 일만은 아니다. 사실 會計시스템은 人間의 行爲에 영향을 미칠 수 있는 統制시스템의 한가지 方法이 될 수 있는 것이지만 唯一한 統制시스템은 될 수가 없다. 우리가 살고 있는 社會도 하나의 統制시스템으로 볼 수 있다. 그리고 社會의 각종 機關組織도 個人的 行動에 制約을 가하는 요소가 된다. 예를들면 한 個人은 家族, 宗教, 職業, 會社 등에 의해서 많은 影響을 받는다.

물론 豫算會計擔當者는 각 管理者들이 시스템의 目標을 個人的 目標로서 받아주었으면 하는 기대와 아울러 또 그와같이 되도록 影響力을 행사하여야 하지만 각 관리자들은 社會의 傳統的인 價値觀이나 또는 그들의 家族, 宗教, 동료 혹은 所屬集團에서 얻는 情報에 크게 좌우되는 경우가 많기 때문에 영향력을 행사하기가 힘든 경우가 많다. 예로써 企業에서 專門인 研究業務를 담당하고 있는 科學者에게는 豫算統制시스템이 갖는 統制力은 거의 상실되고 만다. 왜냐하면 시스템이 要求하고 있는 豫算을 따르는 것이 매우 중요하다고 하는 命題가 科學者들에게는 그리 價値 있는 것으로 받아들여지지 않기 때문이다. 사실 이와 같은 명제는 시스템內에 있어서의 公式的인 經路를 통해서보다는 동료의 意見이나 外部의 意見 등 非公式的인 채널을 통해서 受容될 수 있는 可能性이 훨씬 크다.

責任會計시스템에서 個人的 目標을 組織의 目標에 一致시키기 위해서 動機賦與(motivation)란 手段을 동원하지만 위에서 설명한 專門職의 경우에 이같은 자극제가 주는 影響力은 별로 크지 않은 것 같다. 물론 公式組織을 통해서 豫算目標을 下部組織에까지 割當하는 作業을 해낼 수는 있지만 이 目標을 개인의 목표로서 받아들여도 록 하는에는 最高經營層의 積極인 후원과 協力이 없이는 기대하기가 어렵다.

動機賦與의 方法을 택하든 또는 最高經營層에서 계속적인 關心을 표명하여 그 중요성을 認識시키든 시스템의 目標을 個人的 目標로 받아들일 수 있도록 誘導한다는 것은 責任會計시스템을 成功시키는 關鍵이 된다. 이와같이 되기 위해서는 參加的 豫算編成方法을 택함으로써 問題를 解消시킬 수도 있으나 경우에 따라서는 權威的 豫算編成方法을 채택하여 目的을 達成할 수도 있다.

(3) 人間の 共通의 心理：餘裕(slack)

앞에서도 考察한 바와 같이 豫算制度는 目標設定이란 문제가 필수적인 前提로 제기된다. 그러나 成果測定의 기준으로서 豫算이나 標準原價가 필요이상으로 강조될 경우에는 전체로서 파악되어야 할 시스템의 目標와는 一致되지 않는 方向으로 관리자와 종업원의 行動을 誘發시킬

위험성이 있다. 이와 같은 경향은 예를들면 非營利組織의 경우에 되도록이면 豫算을 많이 確保하려는 傾向으로 나타나게 된다. 이와같이 하여 確保한 豫算의 執行過程에서도 “우리의 豫算을 모두 다 써버리지 않으면 우리의 豫算을 잃을지도 모른다”라는 생각을 管理者들이 갖게된다. 이와같은 思考가 관리자들의 지배적인 傾向으로 나타나는 한 長期的인 原價切減을 기대하기가 어렵게 된다. 왜냐하면 原價切減을 통해 일시적으로 賃辭나 報償을 받을지는 몰라도 장래의 豫算을 확보하기 어렵게 됨으로써 앞으로의 職務遂行에 차질이 생길 것을 우려하기 때문이다.

管理者들이 個人的인 目標로 삼고 있는 個人的 利益, 人員確保, 尊敬을 받으려는 傾向 및 勢力 確保등의 이유에서 종종 妥協的 豫算(bargained budget)을 編成하려는 傾向이 나타나는 경우가 있다. 이와같은 경향은 管理者가 고의적으로 自己防禦의 수단으로써 餘裕를 確保하려는 心理때문이다. 이곳에서 말하는 餘裕(slack)란 用語는 일정한 業務를 수행하는 데 最小限의 必要原價와 實際로 발생한 原價와의 差異를 말한다. 여하튼 이와같은 여유를 確保하려는 인간의 심리는 어떤 형태의 組織이든 豫算에 끌고루 反映되어 있다. 人間이 餘裕를 확보하려는 心理는 당연한 것으로서 이를 防止하기 위하여 考案된 技法을 아직은 찾아볼 수가 없다.

餘裕의 心理를 경감시키기 위한 조치로써 다음과 같은 方法이 강구되기도 한다. 그 하나는 原價切減을 실현시킨 종업원과 管理者에 대해서 特別報償을 하는 方法을 생각할 수 있다. 또 다른 하나는 原價가 切減된 부분을 豫算에 反映시키지 않음으로써 그 豫算節約額이 責任統制報告書에는 有利한 差異로 一定기간동안 報告될 수 있도록 하는 방법이다. 위와같은 方法을 위시하여 몇가지 임시방편적인 편법이 있을 수 있으나 그 어느 것이든 餘裕를 갖으려는 人間の 心理를 解消시킬 수 있을 정도로 效果的인 方法이란 있을 수 없다.

(4) 公式組織의 重要性

대부분의 組織에서 公式組織보다는 非公式組織을 통하여 입수되는 情報에 따라 意思決定하는 경우가 허다하다. 다시말하면 最高經營者層

에서는 그간의 經驗을 토대로 해서 수시로 入手되는 情報를 評價하여 決定을 내리는 경우가 많지 會計報告書와 같이 公式組織을 통해서 올라오는 報告書(情報)를 토대로 意思決定을 하는 경우란 거의 없다는 것이다. 이와같은 意思決定方法은 非公式的으로 접수되는 情報를 현명하게 判斷함으로써 보다 效果의 일 수 있고 또 競爭會社와의 관계에서 보다 有利한 위치를 차지할 수 있는 경우가 많다.

會社の 規模가 확대됨에 따라 經營者는 非公式情報組織(informal information system)을 탈피하고 公式情報組織(formal information system)에 의존하는 경향으로 흐르게 된다. 小規模企業인 경우에 있어서는 意思決定을 하는 경우에 考慮하여야 할 問題가 비교적 단순하지만 규모가 확대됨에 따라 고려하여야 할 事項과 여러가지 複雜한 諸相互關係를 보다 많이 알지 않으면 안된다. 물론 이와같은 경우에 있어서는 오랜 經驗에서 현명한 意思決定을 할 수도 있겠으나 이것은 종종 個人的 偏向으로 흐르게 되는 경향이 많다. 예로써 한 때는 소세지(sausage)를 製造할 경우에 어떤 要素를 얼마만큼씩 配合하면 좋은 맛을 낼 수 있는가의 決定問題가 個人的 判斷에 맡겨진 때가 있었다. 그러나 오늘날에 와서는 混合比率의 意思決定問題는 公式組織을 통해서 入手된 情報의 컴퓨터 處理결과에 따라 決定하고 있는 실정이다. 責任會計시스템을 설계할 경우에 유의하지 않으면 안될 事項은 非公式情報組織을 成功的인 意思決定으로 유도할 수 있는가의 與否를 찾아내는 것이라고 할 수 있다. 만약에 그것이 가능하다면 非公式情報組織을 가능한 한 公式情報組織으로 전환하도록 노력하지 않으면 안된다. 이것은 經營者가 非公式的으로 수집되는 情報 및 事件을 公式的으로 體系化 및 制度化하는 것을 뜻한다. 예로써 製品에 대한 價格決定을 할 경우에 管理者가 本人이 경험한 것이라든가 또는 本人이 蒐集한 資料나 情報에 따라 支配받는 경향이 많기 때문에 공식조직을 통해서 이루어지는 情報가 실질적인 역할을 다하지 못할 경우에는 管理者의 意思決定 模型을 表面化시켜서 管理者의 意思決定에 決定的인 역할을 하는 情報가 公式組織을 통해서 蒐集·分

類·整理되어 活用될 수 있도록 組織을 設計하지 않으면 안된다. 이와같이 함으로써 公式組織이 중요한 情報組織이 될 수 있고 또한 진정한 의미에서의 協同體制하에서 지지받는 經營者가 될 수 있을 것이다.

6. 結 言

이상에서 責任會計시스템의 一般概念과 이와 관련된 諸般問題를 개괄적으로 檢討하여 보았다.

責任會計시스템을 成功的으로 운영하기 위해서는 우선 責任會計시스템을 活用하게 설계하여야 하는 동시에 最高經營層의 합리적인 目標設定과 이에 대한 적극적인 지지가 없어서는 안된다. 그리고 또한 責任會計시스템에서 구체화된 目標가 管理者 個人的 目標로 받아들여질 수 있도록 되지 않으면 안된다.

責任會計시스템은 組織階層別로 原價 또는 收益에 관한 情報를 集計하여 보고할 수 있도록 마련된 會計시스템을 뜻한다. 그러나 管理者의 중요한 관련분야는 대부분 部門別, 地域別 또는 部署別 원가통제문제에 集中되게 된다. 原價를 統制可能原價와 統制不能原價로 구분하게 되는 것은 이 때문이다.

責任會計시스템과 같은 管理會計 분야에서는 실무상으로 技術的 要素보다는 人間에 관한 문제가 보다 중요하고 複雜한 問題로 제기된다. 標準原價計算制度라든가 또는 豫算制度는 이를 잘 운영하기만 하면 有用한 管理道具가 될 수 있다. 그러나 이를 잘못 活用하게 되면 利보다는 害가 더 많다.

管理統制시스템(management control system)을 設計하는 데 있어서 우선적으로 考慮하지 않으면 안될 요소는 動機賦與(motivation)의 問題라고 본다. 물론 動機賦與도 經營目標의 設定을 前提로 하나 일단 이것이 타당한 것으로 確定이 된 후에는 주어진 시스템規則, 基準등이 目標達成을 하는 데 충분할 정도로 모든 종업원이 意欲的으로 業務를 수행할 수 있도록 되어 있지 않으면 안된다.

이 밖에도 責任會計시스템을 運營하는 데 어려운 여러가지 문제가 많이 있다. 경우에 따라서

는 組織의 全般目標보다는 부차적 目標를 중시 하는 誤謬에 빠지기 쉽고, 長期보다는 短期的인 成果를 중요시하게 되며, 協同보다는 競爭에 치우칠 우려도 없지 않다. 또한 實踐的으로는 統

制可能原價와 統制不能原價의 區分上의 困難性, 動機賦與의 限界性, 會計情報의 不正確性, 原價分析의 誤謬 등 여러 함정이 많이 있다.