

豫算行爲에 관한 方法論的 研究

李 正 浩* · 洪 勝 範**

《目 次》	
I. 序 論	2. 豫算시스템에 관한 組織水準의 研究
II. 豫算研究의 類型	IV. 豫算研究의 方法論的 意味
1. 豫算研究의 接近視角과 研究方法	1. 各 經驗的 研究方法의 特徵
2. 豫算研究의 評價基準	2. 現場(事例) 研究의 必要性
III. 豫算研究의 類型別 檢討	V. 結 論
1. 豫算統制에 관한 個人水準의 研究	

I. 序 論

最近 管理會計研究에 대해 이제까지의 經驗的 研究結果가 管理會計理論의 形成과 管理會計現象의 說明, 豫測에 어느 정도나 이바지했는가에 대한 반성이 일고 있다(Birnberg 등, 1990; Kaplan, 1986). 기존연구들은 실제조직에서 회계정보가 산출, 이용되는 과정과 방법을 규명할 필요성을 인식하지 못함으로써 研究結果중 많은 부분이 外的妥當性이 결여되어 있고 실질적인 자료에 의해 검증되었다고 보기 어렵다는 것이다. 이로 인해 기존연구들은 管理會計現象을 정확히 理解, 說明, 豫測하는 데 실패하였을 뿐만 아니라 중요한 관리회계문제를 발견, 해결하는데 큰 도움을 주지 못했다는 비판을 받는다(Kaplan, 1986; Bruns와 Kaplan, 1987). ⁽¹⁾ 이러한 반성은 方法論을 주로 하여 이루어졌다.

이를 관리회계의 중요 연구분야의 하나인 豫算研究에 관해 살펴보면, 이제까지의 豫算研究는 豫算시스템에 대한 統合的인 理論的 準據의 틀을 구축하려는 노력보다는 個別의 統制要素에 비중을 두는 研究로 치우쳐 있었다. 많은 研究들은 이론을 형성하기에 어려울 정도로 研究結果가 多樣하였으며 경우에 따라서는 相反되는 結果도 나타내고 있다. ⁽²⁾

* 서울大學校 經營大學 教授

** 德成女子大學校 社會科學大學 教授

(1) Bruns와 Kaplan은 분석(수학 및 경제모델 포함), 실험, 조사연구 등의 전통적인 연구방법은 예컨대, 급격한 환경변화 등으로 인해 현재 조직에 있어서의 관리회계현상에 대한 풍부한 이해와 지식을 얻는데 부적합하다고 보고 있다.

(2) 예컨대 예산참여가 조직의 성과를 높이는가에 대해서는 賛反兩論이 있다. Argyris(1952)와 Kenis

豫算研究는豫算목표의難易度,豫算執行責任者の欲求水準,豫算壓力,豫算參與,豫算編成方法등과動機賦與,리더쉽類型등의關係를개별적으로살펴보는微視的次元의연구와競爭環境,企業戰略,製品및技術特性,각事業部特性(성숙도,경쟁등)등의組織狀況과豫算시스템의관계를고찰하는巨視的次元의研究로나눌수있다.

微視的次元의研究에서는環境,戰略등의外部環境의영향을고려하지않음으로써통합적측면에서예산의유기적인역할에관해서는고찰하고있지않다.미시적차원의연구는organization內의주요특성간의관계를밝히는데는많은기여를했으나조직의상황을무시하였고organization의意思決定環境에따라예산시스템의구조와기능등이달라질수있음을고려하지않았다.

巨視的次元의研究에서는‘豫算시스템의效果는企業狀況과의適合(fit)에따라달라진다’는假定에서출발하여,모든상황에적용가능한예산시스템을찾으려하는것보다는예산시스템에영향을미치는중요한狀況變數들을확인하고각상황에적합한예산시스템의유형이무엇인지를알고자한다.거시적차원의연구는사후적인관점에서연구결과가상이하게나타난배경과예산시스템이조직간에차이가나는이유를설명해줄수있는기초를마련한공헌을하였으나(Evans등,1986),豫算現象을說明,豫測할수있는理論의틀을제시하는데까지는이르지못하고있다.

우리나라에서豫算研究에대한이러한반성은연구방법의측면에서뿐만아니라연구내용의측면에서도이루어져야한다.우리나라에서는豫算研究가충분치않아豫算研究의類型化가어려울뿐만아니라우리나라기업들의예산시스템을보기위해서는무엇을보아야할것인가,예산시스템의構成要素,體系,機能은무엇인가,우리나라기업의예산시스템의특성은무엇이고특성의결정요인은무엇인가등에대해서도명확한설명이되어있지않다.따라서既存豫算研究의內容을고찰하고方法論을평가해보는것은예산연구가부족한우리나라에서예산시스템의골격이나틀을마련하고豫算시스템에대한接近視角을정리하는데도움을줄수있을것이다.

本研究는두가지의목적을가진다.먼저이제까지의豫算研究에서다루어져온研究內容과觀點을검토함으로써예산연구의영역을점검해보고예산시스템의접근시각을정리하려고한다.다른한편으로는既存豫算研究에적용된經驗的研究方法을살펴보고,豫算研究를일정기준에의해비교,평가함으로써현재우리나라에서이들방법이가지는意味

(1979)는예산참여와종업원의만족도,동기부여간에정(+)의상관관계가있다고보는데반해Milani(1975)는참여와업적간의관계가불분명하다고하고있다.또Stedry(1960)는참여에의해예산목표를설정한집단의성과가다집단의성과보다낮다는것을발견하였다.

와 有用性을 검토하려고 한다. 따라서 본 연구에서는 접근시각과 연구방법에 따라 豫算研究를 類型化한 뒤 豫算研究의 評價基準을 제시하고, 이 기준에 의해 예산연구의 유형별 검토를 하며, 豫算研究의 方法論的 意味를 살펴보자 한다.

II. 豫算研究의 類型

1. 豫算研究의 接近視角과 研究方法

豫算研究는 研究水準에 따라 個人水準의 研究와 組織水準의 研究로 나눌 수 있다. 개인 수준의 연구는 다시 研究초점에 따라 개인적인 특성을 무시하고 동기부여 측면에서 豫算統制의 本質, 效果를 다룬 연구와 리더쉽이나 개성 등의 개념을 통해 個人的인 特性과 豫算效果를 다룬 연구로 나눌 수 있다. 조직수준의 연구는 組織 및 環境의 特性이 豫算시스템에 미치는 영향에 관해 주로 고찰한다.

個人水準의 研究는 豫算統制의 양태가 경영태도와 행동에 미치는 영향을 살펴본 것으로서, 이들 연구에서는 環境, 技術, 組織構造 등의 영향은 說明되지 아니한다(Hofstede, 1967: Milani, 1975: Kenis, 1979: Decoster와 Fertakis, 1968: Hopwood, 1972: Swieringa와 Moncur, 1975). 組織水準의 研究는 豫算시스템은 組織 및 環境의 어떤 特性에 적합하도록 설계될 때 가장 효과적이라는 가정에서, 예산시스템의 효과성여부를 組織의 構造的 特性에서 찾는 研究들이다(Brunswik, 1975: Merchant, 1981: Waterhouse와 Tiessen, 1978, 1983: Govindarajan과 Gupta, 1985: Simon, 1984, 1987, 1990: Merchant, 1984, 1985: Macintosh, 1981: Hayes, 1977).

豫算行爲에 관한 經驗的 研究方法은 연구문제에 직접적인 관련이 없는 獨立變數의 변화를 최소화시킴으로써 內的妥當性을 높이는 實驗的 研究(실험실실험, 현장실험), 변수들간의 상대적인 빈도, 분포, 상호관계 등을 파악하기 위해 母集團에서 추출된 표본을 고찰하는 調査研究, 현장상황에서의 중요한 변수 또는 변수간의 관계를 발견하여 보다 체계적이고 엄격한 가설검증의 기초를 제시하는 現場 및 事例研究 등으로 나뉜다(Kerlinger, 1986).

既存의 豫算研究를 接近視角 및 研究方法에 따라 분류하면 <도표 I>과 같다.

2. 豫算研究의 評價基準

豫算研究에 있어 어떠한 接近視角과 研究方法이 最適인가에 대해서는 일률적으로 단언하기 어려우나 몇 가지 기준에 의해 그 功過를 평가해 볼 수 있다. 본 연구에서는 研究設計의 構造的인 측면과 研究結果의 理論發展 및 現實解釋에의 有用性 측면, 適用된 研究方法이

〈도표 1〉豫算研究의 類型

研究方法 接近視角	豫算統制에 관한 個人水準 研究			豫算시스템에 관한 組織水準研究	
	동기부여	리더십	개성	조직구조	외부상황요소
現場研究	Argyris(1952) Hofstede(1967) Merchant and Manzoni(1989)				Lukka(1988)
實驗研究	Stedry(1960)		Foran and Decoster(1974) Brownell(1981)		
調查研究	Milani(1975)	Decoster and Fertakis(1968) Hopwood(1972, 1974) Collins, Munter and Finn(1987) Brownell(1983)	Collins(1978) Swieringer and Moncur(1975)	Bruns and Waterhouse(1975) Merchant(1981) Child(1972)	Khandwalla (1972, 1973) Govindarajan and Gupta (1985) Simons(1984, 1987, 1990) Merchant(1984) Hayes(1977) Macintosh (1981) 小島(1982) 近藤(1980)

주는 意味 등의 세가지 각도에서 예산연구를 살펴보기로 한다.

첫째, 研究設計의 構造的인 측면의 기준은 예산연구에 중요한 변수가 연구모델에 포함되어 있는 정도를 의미한다(Merchant and Simons, 1986). 규모가 작고 단순한 조직은 외부 요인을 무시하고서도 내부의 예산현상을 설명할 수 있으나 조직이 복잡, 다양화되면 예산 현상을 설명한다는 것이 간단하지 않다. 조직이 복잡, 다양화될수록 예산현상은 여러 변수의 작용이 복합되어 나타나므로 이러한 조직을 대상으로 하는豫算研究는 영향변수들간의 유기적인 분석을 포함하는 것이 바람직하다. 또한 예산을 재무계획 및 경영통제에 이바지하는統制시스템으로 定義하면(Parker 등, 1989), 예산연구는 예산통제변수와 조직목표달성을 관계를 규명해야 하며 예산변수와 목표달성을 영향을 미치는 다른 변수들간의 관계도 설명 할 수 있어야 한다(Merchant and Simons, 1986; Otley, 1980).

둘째, 理論發展 및 現象解釋에의 有用性 측면의 기준은豫算行動의 說明,豫測과豫算시스템의 設計에 대해 어떠한 공헌을 했는가에 관한 것이다. 예산행동은 기계적인 통제의 관점에서 분석될 수도 있고 조직상황에 민감한 정치적 과정으로 파악될 수도 있다. 예산시스-

템을 경영계획 및 통제시스템으로 정의할 것인지 아니면 의사결정의 지원시스템으로 볼 것인지 등은 고정적인 시각에서 보다는 조직의 발전과 경제여건에 비추어 해결되어야 할 문제이다. 조직과 경영현상은 변화하는 환경에 끊임없이 적응하므로 자연과학의 현상처럼 靜的이지 않다. 예컨대, 자동차산업에 있어서의 성공요건 및 예산시스템은 1970년대와 1990년대에 다른 수밖에 없다. 따라서 豫算研究에 대한 평가도 動態的이고 實質的으로 이루어질 필요가 있다.

셋째, 適用된 研究方法이 주는 意味의 기준은 예산연구의 각 유형에 사용된 研究方法의 種類, 研究結果의 信賴性, 科學的 研究로서의 條件 充足 등에 관한 것이다. 우리는 복잡한 조직에서의 예산통제 및 예산시스템에 대해 제기된 가설을 입증하는 데 쓰여진 증거수집이나 논리적 추론의 질에 관해 평가할 수 있어야 한다. 수학적 분석이나 실험연구에서처럼 과학적 연구의 엄밀성을 중요시 한 연구가 있는가 하면 조직내에서의 일화나 관찰된 현상에 의해 논리적 근거를 마련한 연구도 있다.

III.豫算研究의 類型別 檢討

1.豫算統制에 관한 個人水準의 研究

1) 經營者의 動機賦與 侧面

예산을 동기부여 측면에서 접근하는 연구는 豫算參與, 豫算達成의 困難度 등이 조직성원의 業績, 滿足, 態度 등에 어떠한 영향을 미칠 것인가에 관심을 가진다. Argyris(1952)는 現場研究를 통해 經營者的 豫算編成에의 參與는 經營者的 豫算受容과 豫算達成에의 동기부여를 높인다는 결론을 내리고 있다. 그는 조직성원이 受容할 수 없는 豫算壓力은 종업원들에게 비능률과 공격적 태도를 야기시켜 全社的인 業績評價指針으로서의 豫算機能이 약화될 수 있음을 지적하고 있다. Argyris는 참여와 종업원의 만족도, 생산성간에 正(+)의 相關關係가 있다고 결론짓고 이로부터 組織成員의 豫算에 대한 심리적 저항을 없애는 方法으로서 豫算編成에의 자발적 참여를 주장하고 있다. 그 후 現場研究를 통해 이 견해를 지지하는 주장이 있었고(Hofstede, 1968), 參與와 經營者的 態度, 滿足, 動機賦與間에 正(+)의 相關關係가 있음을 보이고 있는 調査研究가 있으나(Kenis, 1979), Stedry(1960)는 대학생을 대상으로 한 實驗研究結果에 의해 參與와 業績이 負(-)의 關係에 있음을 示唆하고 있다. 그는 達成目標로서의 豫算이 주어질 때 豫算達成의 困難度, 豫算집행책임자의 달성의욕수준, 작업성과간에 어떠한 關係가 있는지를 밝히고 있다. 그는 이 연구에서 豫算의 달성의욕수준

준에 따라 豊算目標를 설정한 집단의 성과가 타 집단의 성과보다 낮은 것을 발견하고 Argyris의 참여적 豊算編成의 보편타당성에 회의를 제기하고 있다. Milani(1975)도 參與的 豊算編成과 經營者의 態度를 주제로 한 調査研究에서 參與와 態度는 統計的으로 有意한 正(+)의 相關關係가 있으나 參與와 業績間의 關係는 명확하지 않다는 결론을 내리고 있다.

以上과 같이 動機賦與 측면의 豊算研究는 첫째, 조직의 여건과 상황에 무관하게 적용될 수 있는 결과를 추구함으로써 복잡하고 다양화된 현대조직의 예산현상을 설명하기에는 부족한 점이 있다. 또한 豊算變數와 影響變數간의 微視的인 分析에 주력하여 예산효과에 영향을 미칠 수 있는 다른 媒介變數(예: 기업환경)를 도외시한 한계를 지닌다. 둘째, 豊算參與를 통해 종업원들에게 豊算受容度를 높이는 것은 豊算에 대한 공감대를 형성할 수는 있겠지만 이것이 바로 組織成果로 연결된다고는 볼 수 없다. 각 조직마다 참여의 여건이나 성격은 상이하므로 豊算參與와 組織成果와의 관계는 計劃 및 統制를 포함한 전체적인 시스템의 맥락속에서 해석, 이해되어야 한다. 동기부여 측면의 연구는 예산시스템의 설계에 대해서는 얘기해 주는 바가 적다.셋째, 研究方法에 있어서는 Argyris(1952)가 現場研究를 통해 제시한 결과를 바탕으로 Stedry(1960)의 實驗研究, Hofstede(1968)의 現場研究, Milani(1975), Kenis(1979)의 調査研究가 수행되었음을 알 수 있다. 최근에는 Merchant와 Manzoni(1989)가 다시 現場研究를 통해 예산이 일정수준의 업격성을 기초로 편성되는 이유를 규명하고 있다. 따라서 動機賦與 측면의 豊算研究에 있어서 연구결과의 신뢰성, 과학적 연구로서의 조건충족 등을 각 연구방법과 관련하여 개별적으로 파악되어야 한다(IV. 豊算研究의 方法論的 意味 참조).

2) 經營者의 리더쉽유형 측면

리더쉽유형이 經營者의 사기, 태도, 예산의 이용 등의 行動에 미치는 효과를 검토하고 있는 연구로는 Decoster와 Fertakis(1968), Hopwood(1972, 1974), Collins 등 (1987), Brownell(1983)의 연구 등이 있다.

Decoster와 Fertakis(1968)는 調査研究를 통해 Argyris가 豊算壓力과 관련하여 내린 결론에 대해 리더쉽 유형으로 接近하고 있다. 그들은 리더쉽유형을 生產指向的인 構造型(initiating structure)과 從業員指向的인 人間關係型(considerate)으로 나누고 두가지 리더쉽 유형은 豊算壓力과 有意的인 正(+)의 關係가 있다는 결론을 도출하고 있다.

Hopwood(1972, 1974)는 Decoster와 Fertakis의 研究結果를 더 정교화시켜 業績評價 類型의 分類를 豊算制約型(短期的인 豊算實績 강조), 利益指向型(長期的인 成果 강조) 등으로 나누어 業績評價 시스템이 經營者의 行動에 미치는 영향에 대해 調査研究를 하고 있다. 업

격한 유형보다 탄력적 유형이 逆機能的 작용을 줄일 수 있다는 것이 그의 결론이다.

최근에는 리더쉽유형과 豫算계임의 關係, 이들 兩者와 豫算에 대한 管理者の 태도간의 關係가 調査研究된 바 있다. (Collins 등, 1987) 또한 Brownell(1983)은 리더쉽 유형과 豫算參與가 성과 및 직무만족에 미치는 결합효과를 살펴보는 調査研究에서 융통성을 갖춘 리더쉽 狀況하에서는 豫算參與가 성과 및 직무만족에 강한 正(+)의 효과를 보이지만 융통성이 없는 狀況하에서는 負(-)의 효과도 가능하다는 것을 보이고 있다.

이상과 같이 리더쉽유형 측면의 연구는 첫째, 組織內部의 變數에 집착한 한계를 지니며 둘째, Hopwood, Collins, Brownell 등의 연구는 모든 조직에 일률적으로 적용될 수 있는 豫算시스템은 존재하지 않는다는 것을 보여주기는 하나 豫算시스템의 設計 및 運用에 직접적으로 시사해 주는 바는 없다. 셋째, 주로 調査研究를 사용함으로써 연구결과의 신뢰성 등은 조사연구방법의 장, 단점에 의해 결정된다.

3) 經營者의 個性 側面

管理者의 行動은 그가 지니고 있는 個性과 環境間의 함수라는 견해를 취하는 연구로는 豫算시스템의 유효성과 경영자의 개성을 검토한 調査研究(Collins, 1978), 豫算에 의해 統制되는 經營者의 나이, 근무년수, 교육수준, 문화적 규범, 가치관 등과 豫算시스템과의 關係를 分析한 實驗研究(Hofstede, 1968)가 있다. Foran과 Decoster(1974), Brownell(1981) 등은 實驗研究를 통해 부하의 개성 및 참여가 성과와 예산태도에 미치는 영향을 살펴보고 있다. Swieringa와 Moncur(1975)는 직위, 리더쉽, 組織에의 신뢰도 등이 豫算關聯行動과 業績에 어떠한 영향을 미치는가에 대한 調査研究를 하고 있다.

Hofstede의 研究目的은 豫算의 엄격성, 豫算編成에의 참여 등의 投入變數와 동기부여, 개인의 만족도 등의 產出變數의 關係를 파악하는 것으로서 동기부여가 참여, 豫算에 대한 상사와의 의사전달빈도, 개성, 계임정신 등의 4가지 變數와 正(+)의 相關關係를 나타내고 있음을 결론으로 보이고 있다. 또 參與는 달성욕구충족을 통해 종업원의 동기부여를 가져오지만 參與制度는 업적을 높이는 것보다 표준자체를 낮추려는 경향이 존재한다는 점, 권위주의자나 독립성이 약한 사람의 경우에는 상충부에서 부여하는 대로 업적을 내는 경우가 많다는 점, 自發的으로 만들어진 標準은 權威를 상실하여 항상 탄력적일 수는 없다는 점 등을 限界로 지적하고 있다.

Collins는 개인의 속성, 인지된 豫算特性, 豫算에 대한 태도 등과 豫算反應 態度간에 어떠한 關係가 있는지를 살펴보는 연구에서 인지된 豫算特性, 豫算特性에 대한 태도, 개인적 융통성은 豫算反應 態度와 有意한 正(+)의 상관관계가 있으나 나이, 지위, 급료가 높아진

다고 해서 이것이 豫算反應의 增加를 가져오는 것은 아니라는 결론을 얻고 있다.

Swieringa와 Moncur는 經營者의 豫算行爲이 環境狀況에 따라 어떻게 달라지는가를 살펴보는 연구에서 豫算行爲는 직위 및 태도변수와 상관관계가 있음을 밝히고 있다. 예컨대 적극참여적 行動을 보이는 지점장은 소극적이거나 무관심한 행동을 보이는 지점장보다도 보다 오래 근속했다거나 組織에의 신뢰도가 높다는 것으로서 豫算行爲가 직위, 태도, 규모 등으로 표시되는 상황요소에 따라 달라진다는 것을 보여주고 있다.

以上과 같이 經營者의 個性 측면의 연구는 첫째, 豫算行爲의 상황적인 특성에 착안하여 더쉽이의의 변수들을 고려하고 있으나 영향변수들의 관계나 조직외부의 변수들은 충분하게 분석되어 있지 않다. 둘째, 客觀性이 중시되거나 最高經營者的 의지가 강하게 반영되는 조직분위기가 지배적인 기업에서는 경영자의 個性이 작용할 여지는 상대적으로 줄어든다고 보아야 한다. 豫算시스템의 構造나 節次가 慣例化되거나 公式化되어 있는 기업에서도 豫算시스템은 經營者의 個性보다는 客觀的인 制度 차원에서 접근하는 것이 효과적일 것이다. 따라서 組織內部의 豫算關聯變數間의 關係에 대한 논의외에 조직전체적인 관점에서 豫算시스템의 構造, 運用, 機能 등에 영향을 주는 요인(conditional factors)을 찾아내고 이 요인들이 실제 조직에서 어떻게 작용하고 있는가를 고찰한 필요성이 대두된다.

2. 豫算시스템에 관한 組織水準의 研究

管理會計시스템의 設計를 組織水準의 다른 構造變數와의 관계를 통해 파악하는 견해는 1970년대 중반이후 會計文獻에서 狀況理論에 대한 언급이 있으면서 구체화되었다(Otley, 1980). 管理會計에서 狀況理論의 의미는 計劃 및 統制 시스템의 設計·運用이 環境, 戰略, 組織目的, 技術, 組織構造, 經營스타일(組織文化) 등의 狀況要素에 따라 달라진다는 것으로 해석될 수 있다. 豫算시스템에 대한 組織水準의 研究는 組織內의 狀況要素인 組織構造와 豫算統制시스템에 관한 研究, 組織外의 狀況要素와 豫算統制시스템에 관한 研究, 環境不確實性과 豫算情報에 관한 研究 등으로 나누어 살펴볼 수 있다.

1) 組織構造와 豫算統制시스템에 관한 研究

組織構造와 豫算統制시스템 간의 關係를 살펴 본 研究로는 Bruns와 Waterhouse(1975), Merchant(1981)의 研究 등의 調査研究를 들 수 있다.

Bruns와 Waterhouse는 組織構造와 豫算關聯行動간의 關係를 살펴보면서 組織의 統制戰略이 組織構造에 따라 다르다는 것을 밝히고 있다. 이들은 分權化된 組織에서는 管理的 統制戰略을, 集權化된 組織에서는 對人的 統制戰略을 사용하고 있음을 보이고 있다. 管理的 統制는 복잡한 기술과 공식적이고 표준화된 영업절차를 갖는 大規模의 分權組織에 적용되

며 對人的 統制는 小規模 組織 또는 非自律的이고 集權的인 組織에 적용되는 것으로, 대인적 통제는 예산통제가 上司와 部下간의 대인적 관계에 집중되어 있다는 뜻이다. 이들에 의하면 관리적 통제에서는 경영자들이 직무범위내에서 統制力を 가지고 있다고 자각하고 있고 또 豊算目標 설정에 참가하고 있음을 認識하여 豊算活動에 많은 時間을 소요하는 특징을 보인다. 반면 對人用 統制에서는 부하에게 豊算編成에의 參與보다 豊算差異의 說明을 강조하고, 豊算編成에 대한 상사와 부하의 의사전달이 적을 뿐만 아니라, '위에서 아래로' 豊算方式을 취해 상사로부터의 압력을 유도하기 쉽고, 財務統制시스템은 간단한 측정척도(예, 標準原價 差異)에 기초하는 경향이 있다는 것이 그들의 설명이다.

Merchant는 規模, 다양성, 분권화정도 등의 狀況變數에 따라 豊算시스템 상에 어미한 차이가 나타나며 이것이 組織成果, 經營者의 동기부여 및 태도에 어떻게 관련되어 있는가를 밝히고 있다. 연구결과에 의하면 大規模 企業일수록 대인적인(interpersonal) 統制보다 公式的이고 管理的인(administrative) 統制를 많이 사용하고 있으며 공식적이고 정교한 豊算過程이 經營者들에게 잘 認識되어, 이는 成果에 正(+)의 關係를 보이는 것으로 나타났다. 그는 豊算研究의 結果들이 혼돈을 불러일으키고 있는 이유는 方法論上의 편의를 위해 개인 수준의 特性인 參與(Milani, 1975), 目標難易度(Kenis, 1979), 豊算壓力(Decostor와 Fertakis, 1968), 經營者의 特性(Swieringa와 Moncur, 1975), 리더십유형(Hopwood, 1972, 1974) 등을 變數로 삼은데 있다고 본다. 그는 豊算시스템이 環境의 不確實性 및 企業 内部狀況인 企業規模, 多樣性, 分權化 정도 등의 영향을 받는 것으로 보고 있다. 또 管理的 統制戰略의 特性으로 중, 하위층의 豊算參與增加, 豊算目標 달성을 강조, 공식적인 의사전달 유형, 豊算시스템의 정교성 증가 등을 들고 있다.

Child(1972)는 行動의 構造화와 分權화에 따라 組織의 豊算統制가 달라짐을 보이고 있다. 이상의 織構造와 豊算統制시스템에 대한 논의를 종합해보면 Bruns와 Waterhouse는 복수산업을 分析대상으로 하고 있고 Merchant는 단일산업을 分析대상으로 하고 있지만 두 研究 모두 豊算시스템이 企業狀況에 따라 다르다는 것을 보여주고 있다. 그러나 統制시스템과 織構造간의 關係는 統制시스템과 環境間의 關係에 비해 상대적으로 불분명하다는 논의가 있다(Gordon과 Narayanan, 1984). 또한 織構造는 예산통제의 特性이 정해지기 이전에 최고경영자에 의해 決定되는 것으로 보는가 하면(Waterhouse와 Tiessen, 1978: Merchant, 1981), 이것들은 동시에 또는 독립적으로 일어나는 것으로 보기도 한다(Ginzberg, 1980: Gordon과 Miller, 1976: Otley, 1980). 따라서 豊算統制시스템에는 조직구조의 다른 요인도 작용한다고 볼 수 있다(Ewusi-Mensah, 1978: Simons, 1984: Macintosh, 1981).

2) 外部狀況要素와 豊算統制시스템에 관한 研究

組織의 規模가 커지고 복잡성이 더해짐에 따라 더 정교한 豊算統制시스템이 必要해진다. 豊算統制시스템의 개발을 위해서는 豊算統制시스템의 設計 및 運用에 영향을 미치고 제약을 가하는 요소들에 대한 폭넓은 평가가 요구된다(Hopwood, 1978). 이제까지 豊算統制시스템에 영향을 주는 것으로 밝혀진 요소들은 組織構造, 環境, 戰略, 組織規模, 技術, 組織文化 등이 있다. 組織構造가 미치는 영향은 앞에서 언급한 바 있다.

狀況要素와 豊算統制시스템에 관한 研究로는 Khandwalla의 研究(1972, 1973)를 시발로 하여 Govindarajan과 Gupta(1985), Simons(1984, 1987, 1990), Merchant(1984, 1985), Macintosh(1981), Hayes(1977), 小島(1982), 近藤(1980)의 研究 등의 調査研究와 Lukka(1988)의 現場研究가 있다.

Khandwalla는 競争의 相異한 類型(가격, 마케팅, 제품)이 經營統制에 미치는 영향을 分析하고 있다. 分析結果에 의하면 價格競爭보다 製品競爭의 경우에 經營統制가 보다 정교하나 경쟁유형만 가지고는 統制정도를 모두 說明할 수 없는 것으로 나타났다. 그는 경쟁과 經營統制의 정교성사이에는 正(+)의 關係가 있음을 확인했으며 경쟁이 강화됨에 따라서 統制의 정교성으로부터 얻는 期待利益이 原價를 상회하는 경향이 있음을 보이고 있다. 그는 1973년의 研究에서 경쟁압력이 심한 경우 참여적인 經營의 정도가 높은 기업이 高收益을 획득하는 경향이 있음을 보이고 있다.

Lukka는 現場研究를 통해 환경불확실성과 경영자의 개인적목적, 참여, 예산정보이용유형, 보상제도, 조직세력, 이익압력 등과의 상호작용에 따라 예산슬랙이 나타나는 과정을 분석하고 있다.

Simons은 1984년의 研究에서 企業 競争戰略에 따라 豊算統制시스템이 체계적으로 차이가 난다는 것을 입증하고 있다. 研究結果에 의하면 공격形戰略 企業들은 豊算資料 중시, 엄격한 豊算目標 설정, 產出強調, 原價統制의 비중 낮춤, 報告빈도수의 증가, 일관된 統制시스템의 중시 등의 특성을 보인다. 반면, 방어形戰略 企業은 統制시스템의 사용이 集中的이지 못하며 豊算目標의 엄격성 및 產出감독 등이 상대적으로 낮은 것으로 나타났다. 또 방어形 企業에서는 豊算目標 達成度를 주된 기초로 하여 보상이 이루어지고 統制시스템의 變化가 많지 않은 것으로 나타났다.

Govindarayan과 Gupta는 戰略과 補償制度, 戰略事業單位의 效果性 등의 關係를 검토하였다. 그 결과 ‘건설(build)’ 단계의 戰略에는 장기 또는 주관적인 기준을 사용한 상여지급이 效果성을 增進시키지만 ‘수확(harvest)’ 단계의 경우는 效果성을 해치며 단기기준의

사용정도와 효과성 간의 關係는 戰略과 무관하다는 결론을 보이고 있다.

Merchant는 직속상급자와의 관계, 전년도 경제적 성과, 사장의 經營스타일, 비용지출의 會計처리, 企業戰略 등이 利益中心點의 자유재량적 비용지출에 영향을 미치는 組織統制要因으로 작용한다는 調査結果를 제시하고 있다. 또한 1984년의 연구에서 部門수준에서의 예 산편성이 部門規模, 기능다양화, 생산공정의 자동화 등과는 관련이 있지만 제품수명주기상의 단계나 市場地位의 강도와는 무관함을 결론으로 제시하고 있다.

Macintosh는 성공하는 情報시스템과 실패하는 情報시스템이 併存하는 문제를 제기하고 기술에 따라 情報의 양과 의미, 사용방식도 차이가 나야 된다는 것을 해답으로 제시하고 있다.

Hayes는 內的 要素, 外部環境要素, 相互關係要素 등을 성과평가에 영향을 미치는 요소로 보고 環境이 불확실해질수록 성과평가가 어려워지므로 3가지의 요소를 포함한 성과평가를 할 것을 제안하고 있다.

小島는 環境의 다양성이 增加함에 따라서 ① 計劃은 보다 短期的인 관점에서 설정되어야 ② 業績評價는 보다 彙力의이 될 뿐 아니라 ③ 起案과 決定은 보다 ‘아래에서 위로’ 질차에 의해 ④ 意思決定의 자유재량성은 보다 커지고 갈등은 보다 민주적으로 해결된다는 결론을 얻고 있다.

近藤은 環境과 組織構造의 제조건이 다르면 豊算시스템도 이에 맞추어 設計되어야 된다고 주장한다. 그는 환경의 불확실성정도와 조직구조의 분권화정도는 정보처리센터의 수, 예산편성질차, 정보량 등에 영향을 준다는 점을 지적하고 있다. 또한 豊算시스템의 역할은 不確實性에 당면한 意思決定者가 합리적이 行動을 할 수 있도록 기여하는데 있음을 강조하고 있다.

3) 環境不確實性과 豊算情報에 관한 研究

관련 環境條件에 대한 組織의 適應特性을 情報의 觀點에서 파악하고 조직의 環境適合關係를 不確實性의 차원에서 說明한 연구로는 Gordon과 Narayanan(1984), Chenhall과 Morris(1986) 등의 調査研究가 있다.

Gordon과 Narayanan(1984)은 意思決定者가 중요하다고 認識하는 情報特性은 環境不確實性의 認識과 關係가 있으며 정보특성과 組織構造와의 關係는 環境不確實性 認識에서 미롯된 결과임을 보여주고 있다. 그들은 意思決定者가 環境不確實性을 크게 認識할수록 外部의이고 비화폐적이며 事前的인 情報를 찾는 경향을 보인다는 說明을 덧붙이고 있다.

Chenhall과 Morris(1986)는 의사결정자의 環境不確實性의 認知가 範圍, 適時性 등의 情報

特性에 대한 有用性을 결정한다는 점을 보이고 있다.

以上과 같이豫算시스템에 관한 組織水準의 研究는 첫째 기준의 측면에서 보면, 環境, 戰略, 技術 등의 조직상황을 분석함으로써 복잡한 조직에 대한 지식을 얻는데 도움을 주었으나 위 연구결과들은 공통성이 적어 체계화하기 어려운 점이 있다. 대부분의 組織에 있어서 環境變化와 不確實性에 적응하는 동태적 過程은 매우 복잡하다는 점을 감안하면豫算시스템에 대한 설계가 狀況要素에 따라 달라진다고 하더라도 특정 狀況이 어떠한豫算시스템의 형성을 가져올 것인가에 대해서는 일률적으로 말하기 어렵다.

둘째 기준의 측면에서 보면, 狀況理論의 接近法은 상이한 연구결과를 해석할 수 있는 틀로서의 역할을 하고豫算시스템이 차이가 나는 원인을 파악할 수 있게 해 준 공헌을 하였으나(Evans 등, 1986) 다음과 같은 限界點을 지닌다.

① 조직의 變動過程과 조직간에 나타나는 다양한 差異의 全體的인 分析에는 무력하다는 점이다. 조직과 환경간의 機能的인 適合관계를 해명하려는 상황이론은 조직과 환경간에 나타나는 逆機能的인 또 不適合한 관계의 원인을 설명하는데는 충분하지 못하다. 상황이론에서는 조직이 자기변환을 통해 환경과의 적합관계를 이루지 못하면 장기적인 存續과 有效性의 실현이 불가능한 것으로 해석하고 있다. 그러나 短期的으로는 이러한 적합상태에서 일탈한 특성을 보일 수도 있다. 상황이론은 이러한 부적합이 조직의 유효성과 존속에 미치는 영향을 분석하는데 주력한 나머지 부적합의 原因分析은 소홀히 하였다. 또 결과를 중요시하여 일정의 構造, 運用이 왜, 어떠한 의도로 선택되었는가에 대한 설명을 충분히 하고 있지 못하다. 뿐만 아니라 조직과 환경간의 적합관계가 어떠한 過程을 거쳐 변동, 실현되었는가에 대해서도 관심이 부족하다.

② 組織間에 相互矛盾되는 결과가 나오는 원인을 설명하지 못하고 있다. 예컨대, 같은 기업상황인데 다른豫算시스템의 設計와 運用이 나타나는 이유의 설명이 약하다. 이로 인해 特定狀況과 예산시스템의 設計 및 運用과의 관계가 모호해질 수 있다. 상황이론은 어떠한 媒介變數가豫算시스템의 相異한 設計와 運用을 가져오는가를 명확하게 규명하지 못하고 있다. 이는 모호한 이론구성, 변수간의 관계의 불명확, 그릇된 線型性假定下의 검증 등의 원인에서 비롯된 것으로 볼 수 있다(Schoonhoven, 1981).

③ 研究結果들을 比較하기 어렵다. 변수의 定義, 測定 등이 일반화되지 않았고 적절한 상황변수의 성격도 명확하게 밝혀지지 않았기 때문이다. 그 결과 상황접근법에 의한 연구결과들은 일반적인 지지수준에 그치고 특별한 발견은 없다고 할 수 있다(Otley, 1980).

셋째 기준의 측면에서 보면,豫算시스템에 관한 組織水準의 研究는 設問調查研究方法에

주로 의존함으로써 응답자의 偏倚나 질문서의 인위적인 조작가능성도 연구결과의 信賴性을 해치는 이유중의 하나가 된다.

4) 要約

豫算研究의 接近視角과 研究方法에 있어서 지배적인 한 영역이 있는 것은 아니다. 예산은 조직성원들의 예산행동, 목표달성을과정, 예산제도 등의 여러측면을 파악함으로써 이해를 확실히 할 수 있을 것이다. 기존의 연구들은 다음의 몇가지 점에서 차이가 난다.

첫째, 問題範圍에서의 차이이다. 통제과정에 계획을 포함하기도 하고 통제과정과 계획을 구별하여 파악하기도 한다. 조직효과를 연구범위에 포함시키는 경우보다는 예산변수와 영향변수들간의 관계만을 분석한 연구가 많다.

둘째, 豫算에 대한 接近視角에서의 차이이다. 조직외부의 상황요소는 무시하고 예산시스템의 본질적인 성격과 효과를 규명하려는 시각이 있는가 하면 예산을 상황적인 성격을 지니는 것으로 파악하고 상황에 따른 예산효과를 파악하려는 시각도 있다. 성격과 효과를 규명하려는 견해는 보다 구체적으로는 동기부여, 리더십, 개성 등의 측면에서 접근가능하며 상황에 따른 예산효과를 파악하려는 견해는 조직구조, 환경불확실성, 전략, 기술, 조직문화 등의 측면에서 접근가능하다.

셋째, 分析範圍에 있어서의 차이이다. 차이분석 등의 특정 예산기술을 분석하는가 하면 공식성 등의 예산시스템의 특성을 분석할 수도 있고 전체적인 예산시스템의 유형을 분석할 수도 있다.

넷째, 分析水準에 있어서의 차이이다. 개인수준에서 조직성원의 예산행동이나 개인적인 특성에 초점을 맞추는가 하면 조직수준에서 조직전체적인 맥락에서의 예산시스템에 초점을 맞추기도 한다.

다섯째, 理論的 道具에서의 차이이다. 기대이론이나 대리이론을 이론적 근거로 사용하고 있는 연구가 있는가 하면 상황이론을 빌어온 연구도 있다.

여섯째, 研究方法에서의 차이이다. 예산연구는 다양한 방법에 의해 수행되어 왔다. 이를 평가함에 있어서 각 연구영역마다 최적의 연구방법이 있다고 보기는(Merchant와 Simons, 1986)⁽³⁾ 어려우므로 각 연구방법을 복합적으로 이용하여 각 연구방법의 장점을 취하는 것이 예산에 관한 지식을 추출하는 데 바람직할 것이다. 따라서 各 研究方法의 長, 短點 및 利用되는 狀況을 살펴보는 것이 필요하다.⁽⁴⁾

(3) Merchant와 Simons(1986)는 통제시스템을 6가지의 유형으로 나누고 각 유형마다 최적의 연구방법이 있다고 하고 있다.

(4) Birnberg(1990) 등은 각 연구방법은 충돌되는 것으로써 각 연구방법마다 적합한 시기와 상황이

IV. 豫算研究의 方法論的 意味

1. 各 經驗的 研究方法의 特徵

實驗的 研究와 非實驗的 研究는 논리구조나 이론적 타당성보다는 독립변수의 통제정도에 따른 신뢰성의 정도에서 차이가 난다(Kerlinger, 1986). 실험연구는 연구문제에 직접적인 관련이 없는 獨立變數의 變化를 최소로 함으로써 內的 妥當性을 높이고 있다. 실험연구는 비교적 순수한 조건하에서 연구를 하므로 이론이나 다른 연구에서 도출된 예측을 검증하고, 이론이나 가설을 수정하거나 이론적 시스템의 구축을 돋기 위한 실험적, 비실험적 가설을 형성하는 데 유용하다. 또한 복잡한 상황을 단순화시키고豫算現象이 다른 현상과 어떠한 상호작용을 하는지를 엄격하게 파악할 수 있다. 그러나 研究結果의 外的 妥當性은 낮다.

非實驗的 研究方法중의 하나인 調査研究는 대규모 표본으로부터 많은 양의 정보를 얻을 수 있으나 조사정보가 피상적이라는 점과 시간과 돈이 많이 들고 속련된 연구지식이 필요하다는 점, 자기식의 조사가 될 수 있다는 점 등의 단점이 있다.

現場 및 事例研究는 발견잠재력을 뛰어나나 독립변수의 통제곤란에서 오는 문제점, 측정의 부정확성, 실행가능성, 연구비용과다, 표본추출의 어려움, 많은 시간소요 등에서 오는 약점을 지닌다.⁽⁵⁾ 특히 現場 및 事例研究에 있어서는 과학적 타당성에 대해 논란의 여지가 많다. 그러나 집을 짓는 방법에는 여러가지가 있듯이 과학적 타당성에 유일한 방법이 있는 것이 아니고 여러 방법중 연구자가 추구하는 문제에 가장 적합한 길을 찾는 것이 중요하다고 볼 수 있다. 이런 의미에서 組織의豫算現象 및 特性에 대한 연구가 매우 부족한 우리나라에서는 발견잠재력이 높은 現場研究 또는 事例研究로부터豫算研究를 시작하는 것이 바람직 할 것이다.⁽⁶⁾

2. 現場(事例)研究의 必要性

예산연구에 있어서 이제까지의 연구는 調査研究가 주류를 형성하였고 실제조직을 대상으로 한 現場研究 특히 事例研究는 드물다. 이는 현장(사례)연구가 가지는 잠재력을 심각하게 고려하지 않았기 때문인 데 주된 이유로는 사례연구는 科學的的研究가 아닌 것으로 보는 점, 內的 妥當性(Internal Validity)을 중시한 기존연구의 시각에서 사례연구는 내적 타당성을 결여하고 있다고 보는 점, 사례연구는 假說形成에만 유용하지 假說檢證에는 사용될 수 있다고 본다.

(5) 현장연구는 둘 이상의 조직을 포함한다는 점을 제외하고는 사례연구와 별다른 차이가 없다.

(6) 조직환경이나 조직의 내적 특성이 변화하는 경우에도 현장연구가 우선한다고 볼 수 있다.

없다고 보는 점 등을 들 수 있다.

이러한 비판에 대해, 과학적 연구는 실제 현상에 대한 관찰과 자료를 바탕으로 하지 않으면 안된다는 점(Kaplan, 1986), 사례연구가 外的妥當性을 표방하기는 하지만 內的妥當性은 모든 研究設計에 해당하는 문제이지 사례연구만의 弱點은 아니라는 점(Hägg와 Hedlund, 1970; Mohr, 1985), 사례연구를 통해 가설검증도 가능하다는 점(Hägg와 Hedlund, 1979; Mohr, 1985) 등의 논거를 통해 現場(事例)研究를 고찰해 볼 수 있다.

1) 科學的研究와 事例研究

社會科學에서 科學的研究라 할 때 이는 연역적 추론, 모델형성, 이론검증, 대규모 자료베이스의 통계분석을 포함한다. 특히 사회과학의 대부분의 分科는 統計的推論에 크게 의존한다. 科學的研究가 진행되어가는 過程을 Kaplan(1986)이 Roethlisberg의 모델을 인용하여 제시하는 것처럼 현상→현상에 대한 이해, 기술→분류→측정→관계의 발견→이론형성으로 볼 수 있다면 현상에 대한 理解와 記述^缺이는 理論形成이 불가능 하다고 볼 수 있다. 이를豫算研究에 유추적용시켜 보면, 예산과정에 대한 과학적 조사는豫算現象에 대한 理解에서 출발하여 예산현상에 대한豫測, 說明으로 끝나야 한다는 것을 의미한다. 실제 예산현상과 실무를 관찰하고 조사하는 연구는 엄격성이 떨어지고 느슨하기는 하지만 실제 조직에 영향을 미칠 수 있는 결과를 가져오는데 유리하다. 따라서 실제 조직이 움직여지는 環境狀況과 이 상황내에서의豫算實務를 명확히 기술하는 것은 전통적인 연역적, 귀납적 추론에 못지 않게 필요한 작업이다. 自然科學과는 달리 社會科學, 특히 管理會計 분야에서는 정립된 이론이 결여되어 있어 실제 현상에서의 實驗을 하는데 어려움이 수반되므로 많은 관찰과 자료가 필요하다. 動的인 조직내에서의豫算現象에 대한 통찰을 얻는 데는 事例(現場)研究가 적절하며, 質的인 분석과 非科學的인 분석이 同意語라고 볼 수는 없다.

2) 內的妥當性과 外的妥當性

事例(現場)研究는 비슷한 조직의 비슷한 상황에 적용이 가능하기 때문에 외적 타당성은 높으나 자료로부터의 추론절차, 타당성 판단근거, 정보산출방법, 관찰의 신뢰성, 정보간의 연결방법 등은 他研究方法에 비해 다소 느슨할 수 밖에 없다. 內的妥當性의 문제는 사례연구에만 해당하는 단점 또는 표본수에서 오는 단점이 아니라 모든 접근방법의 연구설계에 똑같이 적용된다(Mohr, 1985). Mohr는 理論的調查에서 사례연구의 내적타당성이 낮은 이유를 표본수가 적은 것에서가 아닌, 獨立變數 X의 분산결여(lack of variance on X)에서 찾고 있다. 예컨대 ‘예산참여가 높을수록 종업원의 사기가 높을 것이다’의 假說이 어느 한 기업에서 실제 적용되었더라도 예산참여 없이 종업원의 사기가 높은 기업이 존재할 수 있

음을 들어 獨立變數 X의 分散이 고려되어 있지 않아 부적합한 관찰이라는 설명을 하고 있다. 獨立變數 X의 分散을 연구설계에 포함시키더라도 從屬變數 Y를 초래하는 제 3의 변수 Z가 존재하면 內的妥當性이 문제가 된다. 이 때 나타나는 內的妥當性의 저하는 독립변수 X의 변화에 대한 Y의 결과를 고찰하는 모든 연구에 해당하는 것으로 보아야 하며 事例(現場)研究만의 약점은 아니라고 할 수 있다.

3) 假說形成과 假說檢證

事例(現場)研究는 가설형성에 적절한 것이지 가설검증에는 부적절하다는 견해는 과학적 행동을 가설형성과 검증에 대한 단계적 전진으로 인식하는 주장을 바탕으로 한다. 그러나 기존이론에 대한 반대 논거를 제시하는 것도 理論의 發展이라는 견해(Popper, 1962)의 측면에서 보면 事例研究가 유리한 점이 있으며 研究中인 豫算現象에 대한 조사가 심도있는 관찰을 요한다면 가설검증은 사례연구에 의해서 적절하게 수행될 수 있다. 특히 고려중인 상황이 不變이 아니고 動的이라면 이용가능한 모든 정보에 의해 이론의 개념과 틀이 마련되는 것이 바람직할 것이며 사례연구는 이러한 상황에 적합하다. 또 풍부한 사례연구를 통해 과생된 가설은 個別變數간의 단순한 관계에 의한 가설보다 타당성이 커진다고 볼 수 있다.

4) 事例 및 現場研究의 有用性

豫算시스템의 機能과 目的을 제대로 파악하려면 調查資料만을 사용해서는 곤란하다. 사회적 시스템인 예산시스템의 변화에 대한 연구는 說明보다는 理解에 가까운 연구로서 이러한 연구는 일정 거리를 두고 현상을 분석하는 정도만으로는 관련지식을 얻기에 불충분하다.豫算現象은 動的인 과정으로서 일정 시점에서의 동적과정의 흔적은 역사적 발전과정의 복잡한 상호작용으로 해석될 수 있다. 이런 뜻에서 예산연구에서 의미있는 法則이란 靜的인 不變原則이 아니라 變化와 發展의 法則이라고 할 수 있고, 이는 조직내의 다른 현상과의 상호작용을 통해 현재 예산현상에 이른 배경과 예산현상의 발전과정 등의 역사연구 및 발전과정의 한계 등을 알 필요성을 야기시킨다.

豫算研究에 있어서 現場(事例)연구의 有用性은 다음과 같다.

첫째, 수학 및 경제모델 등의 分析的 研究, 實驗, 調查研究 등의 傳統的인 研究方法은 실제조직에서의豫算現象에 대한 풍부한 지식과 깊은 이해를 얻는데 부적합하다. 現場(事例)研究는 시간이 많이 소요되고 힘든 작업이지만 실제조직에서 경영자들이 행하는 예산결정과정과 행동 등의 실제세계에 대한 가치있는 지식을 얻을 수 있게 해준다. 또한豫算會計實務의 존재여부, 이유, 실시과정 등을 파악함으로써 管理會計 現象 및 過程에 대해 깊이 있는 記述을 하고 過去 및 現在의 企業狀況을 探索, 理解하는 데 도움을 준다.

둘째, 現場(事例)研究는 조직실체에 시의豫算變數들의關係, 原因, 效果, 動的인 過程을 제안하는데 중요한 역할을 할 수 있다.豫算統制實務의 類型化에 대한 기초를 마련해 주고 추후 검증할 수 있는 예산시스템의 특성에 관한 가설을 제시하는 데 유용하다. 이러한 가설은 문헌보다는 실제조직에서 일어나는 현상을 토대로 발견하는 것이 바람직하다. 事例가 충분하게 만들어지고 研究者들이 公開的으로 이용할 수 있게 되면 이는 量的, 統計的 分析을 위한 資料源으로도 사용될 수 있을 것이다.

셋째, 현재 우리나라에서는 기업의 예산시스템에 대한 理論이 不足하고,豫算定義가 명확하게 되어 있지 않으며豫算原則의 規範的, 記述的基礎나 歷史的發展類型에 대해서도 밝혀져 있지 않다. 조직과 경영현상은 변화하는 환경에 끊임없이 적응하므로 자연과학의 현상처럼 靜的이지 않다. 따라서 現場(事例)研究를 통해 흥미로운 組織이나 實務로부터 원칙이나 이론 정립의 토대가 될 수 있는豫算現象들을 발견하는 것은 예산연구에 매우 유익한 일이다.

이상과 같이 說明되어야 할豫算現象이 잘 알려져 있지 않고 정리되어 있지 않은 우리나라에서는 事例研究(Case Studies)나 現場研究(Field Research)로부터豫算研究를 시작하는 것이 바람직하다고 볼 수 있다. 따라서 현장 또는 사례연구가 가지는 장, 단점 자체를 논의하는 것보다는 좋은 現場(事例)研究의 基準을 마련하는 것이 더 유익한 일이다.⁽⁷⁾

V. 結論

豫算研究는 接近視角의 측면에서 보면 조직의 내, 외부 상황과는 무관하게 예산통제의 관점에서豫算의 本質과 效果를 다룬 연구에서 시작하여豫算是 복잡한 狀況的인 過程으로 이해하고 그 특성을 과학한 연구로 발전해 왔다. 經驗的 研究方法은 동기부여 측면의 연구에서는 現場研究, 實驗研究, 調查研究 등이 순환적으로 적용되고 있다고 할 수 있으나豫算研究 전체적으로 보면 調査研究에 치우쳐 있다. 이를 각 접근시각 및 연구방법은 각기 다

(7) Bruns와 Kaplan은 주제선택, 연구설계, 자료표현과 해석, 실질적인 의미 등의 차원에서 사례연구의 기준을 제시하고 있으며 Hägg와 Hedlund는 다음의 6가지의 기준을 제시하고 있다. 첫째, 특정 사례를 대한 원인과 의미가 명확하게 밝혀져야 한다. 둘째, 사례연구된 시스템에 대해 동기가 분명해야 되고 한계, 결과가 설명되어야 한다. 처음에 가졌던 편견에 의해 결과가 좌우될 가능성이 있다. 셋째, 결과를 맹목적으로 받아들여서는 안되고 객관적인 눈으로 여과시키는 작업이 필요하다. 넷째, 발견점들과 특정가설들을 일정의 일반적인 분석의 틀에 연결시키는 작업이 필요하다. 다섯째, 사례연구결과는 사례밖의 지식과 연결되어야 한다. 여섯째, 연구를 진행하면서 의미, 가설, 이론적 분석을 등을 타연구 및 타연구자의 사고와 지속적으로 비교하는 것 이 필요하다. 일곱째, 연구과정을 검토하는 것도 연구의 가치와 의미를 분명하게 해 준다.

른 특징을 가지고 있다.

우리나라에서는 豊算研究가 부족하여 우리나라 조직의 예산시스템에 대한 특성이나 분석의 틀이 아직 마련되어 있지 못하다. 또한 豊算시스템은 組織統制시스템의 구성요소로서 다른 통제요소와의 상호관계 속에서 그 역할이 파악되어야 하므로 순수한 統計的 方法만으로는 정확한 이해가 어려울 것이다. 따라서 우리나라에서는 現場 및 事例研究를 통해 우리나라 조직에 맞는 假說과 理論을 개발하고 이를 토대로 다른 연구방법을 진행하는 것이 바람직하다고 볼 수 있다. 現場 및 事例研究와 다른 연구방법은 궁극적으로는 內的妥當性과 外的妥當性 혹은 嚴密性과 目的適合性간의 선택 문제로 귀착된다. 그러나 보다 중요한 것은 방법론 자체에 대한 논의보다는 現場 및 事例研究의 過程이나 内容에 대해 指針을 마련하고 이를 실제 연구에 적용함으로써 원하는 研究結果를 도출해내는 일이다.

參 考 文 獻

1. 東洋文獻

1) 國내문헌

尹在豐譯, 「組織理論」, 博英社, 1982.

趙東成, 鄭夢準 共譯, 「競爭戰略」, 經文社, 1989.

2) 일본문헌

加護野忠男, 「經營組織の環境適應」, 白桃書房, 1988.

近藤, 「豫算管理論」, 中央經濟社, 1980.

小島廣光, 「企業環境と管理システム」, 中央經濟社, 1989.

2. 歐美文獻

Argyris, C., *The Impact of Budgets on People* (NY: The Controllership Foundation, 1952).

Birnberg, J.B., L., Turopolc, and S.M., Young, "The Organizational Context of Accounting" *Accounting, Organization and Society* (1983), pp. 111-129.

Birnberg, J.B., L., Turopolc, and S.M., Young, "The Organizational Context of Accounting," *Accounting, Organization and Society* (1983), pp. 111-129.

Birnberg, J.B., L., Turopolc, M.D., Shields, and S., M., Young, "The Case for Multiple Methods in Empirical Management Accounting Research", *Journal of Management*

- Accounting Research*(Fall, 1990), pp. 33-66.
- Brownell, P., "Budgetary Systems and the Control of Differentiated Organizational Activities", *Journal of Accounting Research*(1985), pp. 502-512.
- Brownell, P., "Leadership style, Budgetary Participation and Managerial behavior" *Accounting, Organizations and Society*(1983), pp. 307-321.
- Brownell, P., "Participation in Budgeting, Locus of Control and Organizational Effectiveness", *The Accounting Review*(October 1981), pp. 844-860.
- Brownell, P., "The Role of Accounting Data in Performance Evaluation, Budgetary Participation, and Organizational Effectiveness", *Journal of Accounting Research*(1982), pp. 12-27.
- Bruns, W.J., J.H., Waterhouse, "Budgetary Control and Organizational Structure", *Journal of Accounting Research*(Aut. 1975), pp. 177-203.
- Bruns, W.J., J.H., Waterhouse, and Kaplan, R.S., *Accounting and Management*, Harvard Business School Press (1987).
- Child, J., "Organizations Structure Environment and Performance: The Role of Strategic Choice," *Sociology*(1972), pp. 2-22.
- Collins, F., "The Interaction of Budget Charateristics and Personality Variables with Budgetary Response Attitudes", *The Accounting Review*(April 1978), pp. 324-335.
- Collins, P. Munter, and D. Finn, "The Budgeting Games People Play", *The Accounting Review*(1987), pp. 29-49.
- Decoster, D.T. and J.P. Fertakis, "Budget-Induced Pressure and Its Relationship to Supervisory Behavior", *Journal of Accounting Research* 6(Autumn 1968), pp. 237-246.
- Evans, J.H. III., B.L., Lewis and J.M. Patton., "An Economic Modeling Approach to Contingency Theory and Managemnt Control", *Accounting, Organization and Society* (1986), pp. 483-498.
- Ewusi-Mensah, K., "The External Organizational Environment and Its Impact on Management Information Systems", *Accounting, Organization and Society*(1981), pp. 301-316.
- Flamholtz, E.G., "Accounting, Budgeting and Control Systems in their Organizational Context: Theoetical and Empirical Perspectives", *Accounting, Organization and Society* (1983), pp. 153-169.

- Foran, M.F. and D.T. Decoster, "Participation, Authoritarianism and Feedback", *The Accounting Review*(October 1974), pp. 751-763.
- Galbraith, J., *Designing Complex Organizations*, Addison-Wesley Publishing Company (1973).
- Ginzberg, M.J., "An Organizational Contingencies Views of Accounting and Information Systems Implementation", *Accounting, Organizations and Society*(1980), pp. 369-382.
- Gordon, L.A. and D., Miller, "A Contingency Framework for the Design of Accounting Information Systems", *Accountig, Organizations and Society*(1976), pp. 59-70.
- Gordon, L.A. and V.K., Narayanan, "Management Accounting Systems, Perceived Environmental Uncertainty and Organization Structure: An Empirical Intervening Variable", *Accounting, Organizations and Society*(1984), pp. 33-48.
- Govindarajan, V.J., "A Contingency Approach to Strategy Implementation at the Business Level: Integrating Administrative Mechanisms with Strategy", *Academy of Management Journal*(1988), pp. 828-853.
- Govindarajan, V.J. and A.K., Gupta, "Linking Control Systems to Business Unit Stratrgy: Impact on Performance", *Accoounting, Organizations and Society*(1985), pp. 51-66.
- Govindarajan, V.J., "Appropriateness of Accounting Data in Performance Evaluation: An Empirical Examination of Environmental Uncertainty as an Intervening Variable", *Accounting, Organizations and Society*(1984), pp. 125-136.
- Hägg, I. and G., Hedlund, "Case Studies in Accouting Research", *Accounting, Organization and Society*(1979), p. 136.
- Hayes, D.C., "The contingency theory of managerial accounting", *The Accounting Review* (Jan. 1977), pp. 32-39.
- Hofstede, G.H., *The Game of Budget Control*, Garland Publishing, INC, (1984).
- Howood, A. G., "An Empirical Study of the Role of Accountig Data in Performance Evaluation, Empirical Research in Accountig: Selected Studies", 1972, Supplement to *Journal of Accounting Research* 10 : pp. 156-182.
- Hopwood, A.G., "The Archaeology of Accounting Systems", *Accounting, Organizations and Society*(1987), pp. 207-234.
- Johnson, H.T. and R.S., Kaplan, *Relevance Lost: The Rise and Fall of Management*

- Accounting* (Cambridge, MA: Harvard, 1987).
- Jonsson, S., "Budgetary Behavior in Local Government - A case study over 3 years", *Accounting, Organizations and Society* (1982), pp. 287-304.
- Kaplan, R.S., "Measuring Manufacturing Performance: A New Challenge for Management Accounting Research", *The Accounting Review* (1983), pp. 686-705.
- Kaplan, R.S., "The Evolution of Management Activity", *The Accounting Review* (July 1984), pp. 390-418.
- Kaplan, R.S., "The Role for Empirical Research in Management Accounting", *Accounting, Organizations and Society* (1986), pp. 429-452.
- Kerlinger, F.N., *Foundation of Behavioral Research*, 1980, The Dryden Press.
- Kenis, i., "Effects of Budgetary Goal Characteristics on Management Attitudes and Perfomance", *The Accounting Review* (October 1979), pp. 707-721.
- Khandwalla, P., "The Effect of Different Types of Competition on the Use of Management Controls", *Journal of Accounting Resesearch* (1972), pp. 276-285.
- Khandwalla, P.N., "Effect of Competition on the Structure of Top Management Control", *Academy of Management Journal* (1973), pp. 285-295.
- Lukka, K., "Budgetary Biasing in Organizations: Theoretical Framework and Empirical Evidence", *Accounting, Organization and Society* (February 1988), pp. 281-302.
- Macintosh, N.B., "A Contextual Model for Information Systems", *Accounting, Organization and Society* (1981), pp. 39-52.
- Merchant, K.A., "The Design of the Corporate Budgeting System: Influences on Managerial Behavior and Performance", *The Accounting Review* (1981), pp. 813-829.
- Merchant, K.A., "Organizational Controls and Discretionary Program Decision Making: A Field Study", *Accounting, Organization and Society* (1985), pp. 67-86.
- Merchant, K.A., "Influence on Department Budgeting: An Empirical Examination of a Contingency Model", *Accounting, Organization and Society* (1984), pp. 291-307.
- Merchant, K.A., and J.F. Manzoni, "The Achievability of Budget Targets in Profit Centers: A Field Study", *The Accounting Review* (July 1989), pp. 539-558.
- Merchant, K.A., and R. Simons, "Research and Control in Complex Organizations: An Overview", *Journal of Accounting Literature* (1986), pp. 539-558.

- Milani, K., "Budget-Setting, Performance and Attitudes", *The Accounting Review*(April 1975), pp. 274-284.
- Miller, D. and P.H., Friesen, "Innovation in Conservative and Entrepreneurial Firms: Two Models of Strategic Momentum," *Strategic Management Journal*(1982), pp. 1-25.
- Miller, D. and P.H., "Strategy-Making and Environment: The Third Link", *Strategic Management Journal*(1983), pp. 221-235.
- Mohr, L.G., "The Reliability of the Case Study as a Source of Information", *Advances in Information Processing in Organizations*, vol. 2(JAI Press, 1985).
- Otley, D.T., "The Contingency of Management Accounting: Achievement and Prognosis", *Accounting, Organization and Society*(1980), pp. 313-428.
- Otley, D.T., and A.J., Berry, "Control, Organization and Accounting", *Accounting, Organization and Society*(1980), pp. 231-244.
- Ouchi, W.G., "Markets, Bureaucracies and Clans", *Administrative Science Quarterly*(mar. 1980), pp. 129-141.
- Ouchi, W.G., "A Conceptual Framework for the Design of Organizational Control Mechanisms", *Management Science*(sep. 1979), pp. 833-848.
- Parker, L.D., K.R. Ferris and D.T. Otley, *Accounting for the Human Factor*, 1989, Prentice-Hall.
- Popper, K.R., *The Logic of Scientific Discovery*(New York: Basic Books 1959).
- Porter, M.E., *Competitive Strategy: Techniques for Analyzing Industries and Competitors* (New York: Free Press, 1980).
- Porter, M.E., *Competitive Advantage: Creating and Sustaining Superior Performance*(New York: Free Press, 1985).
- Rosenberg, M., *The Logic of Survey Analysis*, Basic Books, Inc., Publishers(1968).
- Schoonhoven, C.B., "Problems with Contingency Theory: Testing Assumptions Hidden Within the Language of Contingency Theory", *Administrative Science Quarterly* (1981), pp. 349-377.
- Simons, H.A., *Administrative Behavior*, The Free Press(1976).
- Simons, R., "Accounting Control Systems and Business Strategy", *Accounting, Organizations and Society*(1987), pp. 357-374.

- Simons, R., "The role of management control systems in creating competitive advantage new perspectives", *Accounting, Organization and Society*(1990), pp. 127-144.
- Simons, R., *An Investigation of the Relationship between Management Control Systems and Organizational Strategies*, unpublished doctoral dissertation, McGill University (1984).
- Stedry, A., *Budget Control and Cost Behavior*(Englewood Cliffs NJ: Prentice-Hall, 1960).
- Swieringa, R.J. and R.H., Moncur, *Some effects of Participative Budgeting on Managerial Behavior*, NAA(1975).
- Thomas, J.H., and R.S., Kaplan, "The rise and fall of management accounting", *Management accounting*(Jan., 1987), pp. 22-30.
- Thompson, J.D., *Organizations in Action*, McGraw-Hill INC. (1967).
- Waterhouse, J.H. and P., Tiessen, "A Contingency Framework for Management Accounting Systems Research", *Accounting, Organization and Society*(1978), pp. 65-76.
- Waterhouse, J.H., and P., Tiessen, "Towards a Descriptive Theory of Management Accounting", *Accounting, Organization and Society*(1983), pp. 251-267.
- Welsch, G.A., *Budgeting: Profit Planning and Control*, Prentice-Hall, Inc(1976, 1988).
- Woodward, J., *Industrial Organization: Theory and Practice*, London, Oxford University Press(1965).