

# 管理會計시스템의 狀況理論的 研究

康 熙 壽\*

## 目 次

- I. 序 論
- II. 管理會計시스템의 理論的 背景
- III. 業務 狀況·管理 類型·管理會計의 關係
- IV. 管理會計의 狀況理論 模型 構築
- V. 結 論

## I. 序 論

### 1. 研究의 目的

오늘날 企業을 둘러싸고 있는 環境은 動態化하여 不確實性이 높아지고 있으며, 이러한 環境에 신속히 적응할 수 있는 것은 企業의 存續·成長을 위해서 必須的인 條件이 되고 있다. 管理會計 分野는 지난 10여년간 변화를 겪으면서, 管理會計시스템 設計에 있어서 組織 狀況에 민감해야 함을 주장하면서도 管理會計와 組織 狀況의 關係를 고려한 研究는 아직 미흡한 실정이다.

環境變化에 대한 管理會計시스템의 狀況理論的 適應은 모든 狀況과 組織에 동일하게 적용하는 보편적으로 적절한 會計시스템이 存在하지 않는다는 假定에 근거를 둔다.<sup>1)</sup>

이러한 시각에서 이 연구는 이제까지 個人 및 組織의 次元에서 個別的으로 多樣하게 展開되어

\* 會計學科 助教授

1) David T.Otley, "The Contingency Theory of Management Accounting: Achievement and Progress," *Accounting, Organizations and Society* (Vol.5, No.4, 1980), p.413.

은 管理會計시스템에 대한 諸理論들을 檢討하고, 아울러서 管理會計와 業務 狀況 및 管理 類型 變數들을 파악하여 이들 變數間的 關係를 檢討하여 統合的 狀況理論 模型을 構築하는 데 그 目的을 두었다.

## 2. 假說의 設定

이 연구의 論題는 “類似한 狀況 및 管理 類型에 의해서 特性化되는 組織 單位는 類似한 管理會計 機能을 나타낸다”는 것으로서, 이것을 중심으로 다음과 같은 세 개의 假說을 設定하게 되며, 주로 文獻의 研究에 의하여 假說을 檢證<sup>2)</sup> 하게 된다.

假說 1 : 管理會計는 業務 狀況보다는 管理 類型으로부터 直接的인 影響을 받는다.

假說 2 : 管理 類型과 業務 狀況은 關聯性이 있다.

假說 3 : 管理會計 機能은 組織構造와 管理 類型으로부터 特徵지어 진다.

## II. 管理會計시스템의 理論的 背景

여기에서는 管理會計시스템과 業務 狀況, 管理 類型 間的 관계에 관한 狀況理論에 대하여 先行 研究들을 중심으로 하여 個人的 次元과 組織的 次元을 중심으로 살펴보기로 한다.<sup>3)</sup>

### 1. 個人的 次元

個人 次元에서의 狀況理論은 個人的 行動과 그 規定要因간의 관계에 대하여 個人屬性을 條件變數로 特定化 하는 것이다.

#### 1) 個人的 行動과 管理 類型

홉스테드 ( G. H. Hopstede )<sup>4)</sup>는 네덜란드의 5개 製造業體를 대상으로 豫算시스템을 연구하였다. 그의 연구 목적은 豫算의 嚴格度, 豫算에 대한 上級者와의 커뮤니케이션 등 豫算編成에의

2) 假說을 檢證하기 위한 研究方法에는 ①文獻的 研究, ②調査研究, ③實驗研究의 세가지가 있으며, 특히 文獻的 研究에 있어서는 蒐集된 資料 自體가 研究問題에 대하여 解答을 주거나 假說을 提示하거나 또는 주어진 假說을 檢證해 주고 있다.

F.N.Kerlinger, Foundations of Behavioral Research (N.Y.: Holt Rein Hart and Winston, 1966) p.16.

3) 狀況理論은 “條件適合理論” 또는 “不確實性適合理論”으로서 이 때의 “條件” 또는 “不確實性”은 組織의 각 次元에서 발생되기 때문에 組織의 分析單位를 어느 次元의 條件變數에 초점을 맞추느냐에 따라서 多樣한 展開가 가능하다

4) G.H. Hopstede, The Game of Budget Control (Assen, The Netherlands: Van Gorcum, 1967).

參與 程度를 獨立變數로 하여 管理者의 動機賦與 및 職務滿足感이라는 後屬變數間的 關係를 조사하는 것이었다.

밀라니 ( K. Milani )<sup>5)</sup>는 대규모 제조업체에 있는 몇개의 原價中心點에서 職務遂行과 豫算編成에의 參與에 관한 參與的 管理 類型의 영향에 관해서 조사하였다. 밀라니의 연구에서 중요한 점은 參與的 管理 類型은 管理者의 態度 등 動機賦與效果에 관해서는 긍정적인 結論을 얻고 있으나 職務의 業績에는 크게 變化하지 않는다는 결론을 유도하고 있다.

홉우드 ( A. G. Hopwood )<sup>6)</sup>는 管理 類型을 豫算指向 類型 ( budget constrained style ) 과 利益意識 類型 ( profit conscious style ), 非會計 類型 ( nonaccounting style ) 등으로 分類하고 逆機能行爲 ( dysfunctional behavior ) 를 줄일 수 있는 業績評價 類型은 利益意識 類型이라고 결론지었다. 豫算指向 類型은 豫算과 實績과의 差異分析을 중심으로 業績評價를 하는 것을 말하며 이는 비교적 短期基準이라는 성격을 띠고 있다. 企業組織의 長期的 目標과 관련하여 管理의 對象이 되는 單位의 效率을 增大시킬 수 있는 能力을 基準으로 業績을 評價하는 方法이 利益認識 類型이다. 한편 會計資料는 比較的 重要하게 생각하지 않고 그 밖의 業績測定值에 比重을 크게 두어 業績을 評價하는 管理 類型을 非會計 類型이라 한다. 따라서 業務狀況의 因果關係가 不確實하고 相互 依存성이 큰 경우 會計情報는 業務 成果를 正確하게 反映하지 못한다고 주장하였다.

個人的 行動과 管理 類型에 關한 研究에서는 管理 類型에 따라서 管理를 爲한 會計資料의 使用이 個人的 行動에 미치는 영향에 關한 것이다. 이들 研究에서 드러난 獨立變數로서의 管理 類型은 參與, 強壓的 行動, 最適化 등이며, 個人的 行動에 關한 從屬 變數로는 統制, 動機賦與, 業績 評價이다.

## 2) 個人的 行動과 業務 狀況

管理者의 豫算關聯 行動과 狀況變數와의 關係를 分析하려는 研究로서 먼저 쉬어링가와 몬카 ( R. Swieringa and R. Moncur )<sup>7)</sup>는 대형은행의 지점장들을 대상으로 管理者의 豫算關聯 行動 ( manager's budget-oriented behavior ) 이 業務 狀況에 미치는 정도를 분석하기 위해 獨立

5) Ken Milani, "The Relationship of Participation in Budget-setting to Industrial Supervisor Performance and Attitudes: A Field Study," The Accounting Review (April 1975), pp. 274-284.

6) A.G.Hopwood, An Empirical study of the Role of Accounting Data in Performance Evaluation, Journal of Accounting Research, Supplement to 1972, pp.157-158.

7) Robert J.Swierings and Robert H.Moncur, Some Effects of Participative Budgeting on Managerial Behavior (New York: National Association of Accounts, 1975).

變數로서 豫算關聯行動을 측정하고 從屬變數로서 業務狀況인 態度, 職位, 規模 그리고 業績이 測定되었다. 그들은 65個 項目에 걸친 豫算行動設問에서 要因分析 (factor analysis)을 통하여 相對的으로 獨立된 4가지 豫算關聯行動을 찾아내었다. 이들은 ①積極的 參與行動, ②誠實한 代表者의 行動, ③消極的 犧牲行動, ④無關心의 容認行動 등이다. 分析의 結果 4個의 豫算關聯行動은 狀況變數들과 相異한 相關關係를 나타냈다. 그 가운데 가장 높은 相關關係는 積極的 參與行動을 하는 지점장들은 다른 지점장들에 비해 보다 긴 任期, 그리고 보다 높은 組織에의 信賴度를 나타냈다.

브런스와 워터하우스 (W. J. Bruns and J. H. Waterhouse)<sup>8)</sup>는 管理者의 豫算關聯行動이 組織間에 중요한 差異가 있음을 발견하였다. 즉 組織의 環境과 組織規模, 技術構造, 相互依存性에 따라 組織構造가 좌우되며, 이에 따른 分權化와 構造化 程度 등의 組織構造의 諸側面에 의하여 豫算關聯行動이 결정됨을 밝히고, 組織構造에 따라서 豫算統制戰略도 달라져야 함을 시사하고 있다. 高度로 構造화된 組織의 管理者는 豫算計劃 設定에 參與할 기회가 많고 豫算關聯行動에 관하여 보다 만족스럽게 생각하는 경향이 있다. 한편 權限이 集權化되어 있는 組織의 管理者는 일반적으로 한정된 財務變數에 대해서만 責任을 지며 上級者의 豫算壓力을 경험하고 있으나 上級者에 依한 豫算의 活用에는 만족하고 있는데 이것은 對人的 接觸에 의한 것이라고 생각되고 있다. 요컨대, 이 研究는 公式的인 組織構造의 特性과 豫算시스템의 관계에 초점을 맞추었다는 점에서 對人的 變數와 豫算시스템의 相互關係를 다룬 쉬어링가·몬카의 연구와는 대조적이라고 할 수 있다.

## 2. 組織의 次元

### 1) 管理類型과 組織行動

管理機能을 위한 管理會計 情報의 使用形態를 통해서 管理類型과 組織行動을 關聯시켜 볼 수 있다.

管理會計에 의하여 제공되는 情報란 무엇인가 하는 것에 대하여 사이몬과 그의 研究員(H. A. Simon and his associates) 들은 地域的으로 分散되어 있는 美國의 大企業 7個를 選定하여

8) William J. Bruns, Jr. and John H. Waterhouse, "Budgetary Control and Organization Structure," Journal of Accounting Research (Autumn 1975), pp. 177-203.

實際의 意思決定 過程을 觀察하고 特定한 組織 階層別로 必要한 資料의 類型을 確認하였다.<sup>9)</sup> 사이몬 研究팀은 必要한 情報의 類型을 3가지로 分類하였다. ①業績評價 (Score-card question) : 내가 일을 잘 하고 있는가?, ②注意喚起 (attention-directing question) : 經營者가 알아야 할 問題는 무엇인가?, ③問題解決 (problem-solving question) : 여러가지 代替的 方案中에서 어느 方案이 最善의 것인가?

위의 情報 類型은 經營管理層에 따라 각각 相異한 目的을 지닌다. 즉 業績評價情報은 下位管理層에, 注意喚起情報은 中間管理層에, 問題解決型情報은 最高經營層에 각각 必要한 情報類型이다. 이들 情報類型은 相異한 目的을 가지며 管理階層別로 提起되는 基本的인 問題를 해결하는 데 적절한 情報를 제공하기 위하여 分類된 것이다.

한편 사이몬 등의 세 가지 管理會計 機能에 기초를 둔 골렘비스키 ( R. T. Golembiewski )<sup>10)</sup> 의 研究는 組織構組에 대해서 콘트롤러部 組織의 從屬性을 理論的으로 증명하였으며, 채택되는 管理 類型에 따라 會計와 管理機能은 高度로 相互依存的임을 주장하였다.

러네스키 ( C. Luneski )<sup>11)</sup> 도 비슷한 주장을 하면서 管理에 대한 範圍의 定義에 따라서 콘트롤러의 責任이 각각 다르게 된다고 주장하였다.

라만과 맥코슈 (Rahman and McCosh)<sup>12)</sup>는 英國에 있는 2개의 大形會社에서 製造, 販賣, 研究開發部の 管理者 33명으로 부터 會計資料의 管理的 利用의 程度를 集落分析 (Cluster Analysis) 에 의하여 높음, 보통, 낮음의 세 가지 類型으로 분류하였다. 따라서 會計資料의 管理的 利用이 높은 管理者들은 홈우드의 研究와 관련하여 豫算指向 類型으로서 職務指向的이며, 한편 낮은 管理者는 利益意識 類型과 非會計 類型으로서 關係指向的이었다. 라만·맥코슈는 管理會計가 個別的 使用者들의 特性에 適合시켜야 된다고 결론지었다.

벤실 ( R.F.Vancil )은 構造指向, 公式的 節次, 個人的 相互作用 등과 같은 組織雰圍氣에 따라서 組織單位 管理者의 自治權에 영향을 미치므로, 會計시스템의 設計와 戰略은 組織構造의 함수여야 한다고 주장하고 있다.<sup>13)</sup>

9) H.A.Simon, Administrative Behavior, (2nd ed.), (New York; The Macmillian Company, 1967), p.20, and H.A.Simon, H.Guetzkow, G.Kozmetsky, and G.Tyndall, Centralization vs. Decentralization in Organizing the Controller's Department, (New York; Controllership Foundation Inc., 1954) 參照

10) Robert Golembiewski, "Accounting as a function of Organization Theory," The Accounting Review (April 1964), pp.333-341.

11) Chris Luneski, "Some Aspects of the Meaning of Control," The Accounting Review (July 1964), pp.591-597.

12) Mawdudur Rahman and Andrew M. McCosh, "The Influence of Organizational and Personal Factors on the Use of Accounting Information: An Empirical Study," Accounting, Organizations and Society (Vol.1, No.4, 1976), pp.339-354.

13) Richard F.Vancil, "What Kind of Management Control Do You Need?," Harvard Business Review, (March-April, 1973), pp.75-86.

## 2) 業務狀況과 組織行動

管理會計의 組織的 部門과 狀況變數와의 關係를 다룬 연구로서 바움러 (J. Baumlér)<sup>14)</sup>는 下位單位의 相互依存性의 程度와 業績基準 特性과의 關係를 톰슨 (J. D. Thompson)<sup>15)</sup>의 理論을 인용하여 假說을 설정했으며, 연구결과 잘 定義된 業績基準은 相互依存性이 낮은 下位單位에 적절하며, 相互依存性이 높은 곳에는 不適切함을 주장하였다.

왓슨·바움러 (D. J. H. Watson and J. V. Baumlér)<sup>16)</sup>는 組織單位間的 필요한 差異의 水準을 이루는 데 있어서 管理會計와 代替價格 機能에 대해서 검토하였다. 로렌스와 로쉬 (P. R. Lawrence and J. W. Lorsch)는 그들의 연구에서 가장 성공적인 企業은 技術 및 環境이 要求하는 分化를 이루고 또한 分化를 통해서 多樣해진 組織單位들을 統合할 수 있는 企業임을 주장하였다. 管理에서 分化 (differentiation)를 쉽게하기 위해서, 會計시스템은 責任單位인 費用管理單位, 利益管理單位, 投資管理單位 등의 方法을 사용한다. 또한 組織單位가 分化되고 相互依存性이 높을 때 統合을 하기 위한 기구로서 代替價格制度를 채택하고 있다.

워터하우스와 티센 (J. H. Waterhouse and P. Tiessen)<sup>17)</sup>은 狀況理論을 援用하여 管理會計시스템의 設計는 組織構造에 따라야 하며 또한 그 組織構造는 대체로 業務狀況의 영향을 받는다고 주장하면서 組織을 比較 分析할 수 있는 하나의 모형을 개발하였다. 그들은 組織構造에 영향을 미치는 狀況變數로서 技術과 環境을 들었으며, 組織構造와 統制間的 關係를 分析하였다. 管理會計시스템은 組織에서의 公式的인 統制構造의 必須的인 부분으로서 管理會計시스템의 效率的인 設計는 組織變數의 效果를 인식하지 않으면 안된다. 그리고 組織의 下位單位는 業務機能 (operating function)과 管理機能 (managerial function)을 遂行하는데 業務單位의 內部構造와 過程은 環境變數에 著점을 둠으로써 훨씬 잘 이해될 수 있을 것이라고 이들은 제의했다.

해이스 (D. C. Hayes)<sup>18)</sup>는 業績評價에 있어서 會計資料의 有用성에 관해서, 數量化가 가능한 資料에 국한되고 있는 傳統的인 管理會計는 절적하지 못한 도구이고 따라서 部門業績에 영향을 미치는 狀況要因을 고려한 評價方法이 適用되어야 함을 주장하였다. 즉 ①生産部門의 주요한 業績說明變數는 生産性, 原價行動 등 內部變數와 相互依存變數이며, ②研究開發部門의 주요한 業績說明變數는 相互依存變數이고, ③環境變數 및 相互依存變數는 마케팅部門의 業績을 설명하는데 거의 같은 정도로 貢獻한다는 것이다.

14) John Baumlér, "Defined Criteria of Performance in Organizational Control," *Administrative Science Quarterly*, Vol.16 pp.340-350.

15) J.D.Thompson, *Organization in Action*, McGraw-hill, 1967.

16) David Watson and John Baumlér, "Transfer Pricing: A Behavioral Context," *The Accounting Review* (July 1975), pp.466-474.

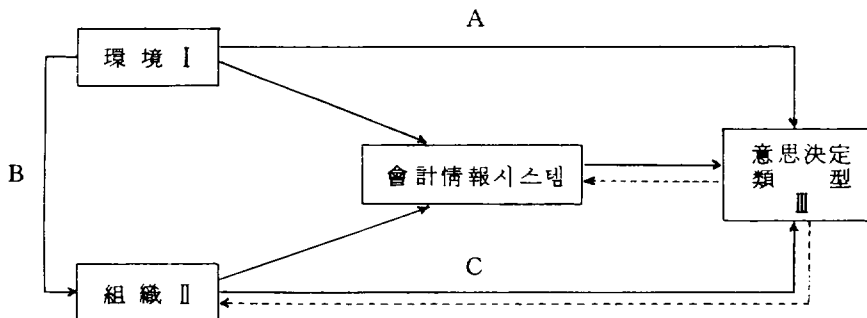
17) J. H. Waterhouse and P. Tiessen, "A Contingency Framework for Management Accounting System Research," *Accounting, Organizations and Society*, Vol.3, No.1 (1978), pp.65-76.

18) David C.Hayes, "The Contingency Theory of Managerial Accounting," *The Accounting Review* (January 1977), pp.22-39.

머천트(K.A.Merchant)<sup>19)</sup>는 豫算시스템과 같은 管理會計시스템의 設計와 運用에 組織과 그 環境의 諸特性이 고려되어야 한다고 보고 業務 狀況 變數로서의 規模, 多樣性, 分權化 등은 豫算시스템變數인 管理指向 및 對人指向과 어떻게 관련되고 있으며, 따라서 이러한 變數들이 組織成果와 管理者의 動機賦與와 態度에 미치는 영향을 분석하였다. 그 결과 大規模인 分權化된 企業의 커뮤니케이션은 보다 公式的이 되며, 業績評價에 있어서 보다 標準化된 節次와 情報를 이용하는 管理指向 統制시스템을 쓰는 경향이 강하며, 이런 組織에서 管理者들의 豫算參與度가 크고 높았으나, 小規模의 보다 集權的 組織은 對人的 統制戰略이 지배적임을 밝히고 있다.

고든과 밀러(L.A.Gordon and D.Miller)<sup>20)</sup>는 組織의 環境을 動態性(dynamism), 異質性(heterogenity), 非友好的 程度(hostility)의 세 가지 次元으로 나누어 會計시스템과의 關係를 다루었으며, 環境의 不確實性이 증가함에 따라 이를 극복하기 위한 組織의 屬性으로는 分權化(decentralization), 分化(differentiation), 統合(integration), 官僚制化(bureaucratization) 및 資源(resources)을 들었다. ①動態的 環境下에서는 管理者에게 非財務的 資料를 많이 提供하고 報告回數를 늘리며, 豫測情報를 많이 活用하여야 하고, ②異質的인 環境下에서는 環境을 細分하여 이들 각각에 대한 情報를 제공할 수 있어야 하며, ③非友好的 環境下에서는 精巧한 原價會計시스템 및 統制시스템을 採用하는 것이 바람직하다고 주장하였다.

〈圖 1〉 고든과 밀러의 狀況適合 模型



(資料) Lawrence A. Gordon and Danny Miller, "A Contingency Framework for the Design of Accounting Information Systems," Accounting, Organizations and Society, Vol. No.1 (1976), p. 59.

19) Kenneth A. Merchant, "The Design of the Corporate Budgeting System: Influence on Managerial Behavior and Performance," The Accounting Review (October 1981), pp. 813-829.  
 20) Lawrence A. Gordon and Danny Miller, "A Contingency Framework for the Design of Accounting Information Systems," Accounting, Organizations and Society, Vol. No.1 (1976), pp. 59-64.

히르스트 (M. K. Hirst)<sup>21)</sup>는 會計業績測定值에 대한 信賴性은 課業 不確實性의 函數 라는 생각을 바탕으로, 課業 不確實性和 會計業績測定值에 대한 關係가 適合하지 않으면 緊張이 發生하여 逆機能 行爲를 誘發한다는 論理를 주장하였다. 그에 의하면 課業 不確實性이 낮은 狀況에서는 信賴性은 中間 - 높음 정도, 課業 不確實性이 높은 狀況에서는 信賴性은 中間 - 낮음 정도일 때 業績評價의 有效性이 커진다고 結論을 내리고 있다. 그러나 히르스트는 課業 不確實性이 中間인 경우에 대하여는 結論을 내리지 못하고 있고 課業 不確實性을 어떻게 測定하여 會計業績測定值에 대한 決定을 할 수 있는가에 대하여도 다루고 있지 않다.

〈表1〉 主要研究의 比較

| 研究者                     | 業務狀況                   | 組織構造                 | 管理類型     | 會計시스템              |
|-------------------------|------------------------|----------------------|----------|--------------------|
| 브린스와<br>워터하우스<br>(1975) | 規模, 技術<br>相互依存         | 分權化<br>構造化           | 參強<br>與壓 | 管理的豫算行動<br>對人的豫算行動 |
| 고오든과<br>밀러<br>(1976)    | 動態性, 異質性<br>非友好的 정도    | 分權化<br>分官<br>官僚制化    |          | 시스템의<br>技術的特性      |
| 히르스트<br>(1981)          | 課業不確實性                 |                      |          | 業績測定值的<br>信賴性      |
| 헤이스<br>(1977)           | 內部變數<br>相互依存變數<br>環境變數 |                      |          | 業績評價方法             |
| 워터하우스<br>와 티센<br>(1978) | 技術<br>環境               | 業務部署와<br>管理部署의<br>屬性 |          | 管理會計시스템<br>의 設計    |
| 머천트<br>(1981)           | 規模<br>多樣性<br>分權化程度     |                      |          | 管理的, 對人的<br>統制戰略   |

21) Mark K. Hirst, "Accounting Information and the Evaluation of Subordinate Performance: A Situational Approach", The Accounting Review, Vol.56, No.4(October 1981), pp.771-783.



### Ⅲ. 業務狀況 · 管理類型 · 管理會計의 關係

#### 1. 變數의 設定

管理會計시스템에 관한 理論을 중심으로 業務 狀況, 管理 類型, 管理會計에 관한 變數를 設定한다.

##### 1) 業務狀況

組織을 둘러싼 狀況의 特性을 나타내는 規模, 技術, 環境複雜性和 같은 주된 狀況變數들이 組織 構造에 어떤 影響을 미치는가에 대하여 考察하기로 한다.

##### (1) 規 模

規模는 보통 賣出額, 資產의 크기 혹은 從業員數로 測定된다. 차일드 ( J. Child)<sup>22)</sup>는 組織 規模의 擴大가 組織의 公式化和 分權化의 擴大에 따른 組織內 複雜性的 증대라는 관점에서 설명하고 있다. 또한 머천트<sup>23)</sup>는 統制를 보다 管理的 方法으로 이용하고 있는 大規模의 企業과 統制를 보다 對人的 方法으로 이용하고 있는 小規模 기업의 경우에 組織의 成果가 보다 높다는 假說의 檢證을 통하여, 規模가 管理會計시스템에 미치는 狀況變數임을 식별하였다.

##### (2) 技 術

技術이 갖는 意味나 分類方法은 각각의 연구 관점에 따라 상이하다. 따라서 일률적으로 技術이 무엇인가를 定義한다는 것은 어려운 일이다.

페로우 ( C. Perrow ) 는 技術을 “어떤 對象을 變化시키기 위하여 道具나 機械의 도움을 받거나 또는 받지 않고서 그 對象에 대하여 행하는 모든 活動”으로 定義하고 있다.<sup>24)</sup> 그리고 그 對象 즉 原材料 ( raw material ) 에는 生物, 人間, 나아가서 記號, 無生物 등이 포함된다. 페로우의 模型은 技術과 組織構造間的 適合의 關係를, 問題解決 活動 ( 技術 ) 을 媒介로 하여 설명하고 있다. 그리고 技術은 結果의 豫測可能性, 問題解決의 一般性 그리고 技術을 이용하는 데 요구되는 지식수준으로 정의 된다.

따라서 우드워드 의 技術兩端에 있는 構造의 類似성이 說明可能하게 된다. 즉 單位生産에서는 거의 例外的인 것을 取扱하기 때문에 問題解決 樣式은 一般化시킬 수가 없게 된다. 그리고 大量

22) John Child, "Organization Structure and Strategies of Control: A Replication of the Aston Study," *Administrative Science Quarterly*(June 1972) pp.163-177.

23) K.A.Merchant, *op.cit.*, pp.813-829.

24) Charles Perrow, "A Framework for a Comparative Analysis of Organizations," *American Sociological Review*, Vol.32 (1967), p.195.

生産에서는 例外的 發生은 그다지 영향을 미치지 못하기 때문에 效率指向型的 시스템으로 組織化되는 것이다.

會計報告의 節次와 일관성은 높게 구조화된 조직을 더욱 효과적으로 뒷받침하므로, 일반화된 技術은 管理機能을 위한 管理會計의 貢獻이 높게 나타나게 된다.

### (3) 環境 複雜性

이 研究에서는 環境 複雜性을 靜態·動態, 同質·異質, 非友好的 程度 등으로 區分한다.

툼손 (J. D. Thompson)은 組織의 環境을 同質·異質 및 靜態·動態(不安定)로 구분했다.<sup>25)</sup> 여기서 異質이란 一定時點에서 空間의 多樣性 또는 複雜性이라고 할 수 있으며, 動態(不安定)란 環境의 變化程度를 말한다.<sup>26)</sup> 그에 따르면 環境이 異質의일수록 組織에 대한 制限要因이 증가되며, 環境이 動態의일수록 依存度는 증가한다는 것이다. 이와 반대로 同質의이고 靜態的인 環境에 처한 組織은 環境의 制約要因은 거의 느끼지 않고, 依存度는 적게 되는 것이다.

業務 狀況의 不確實性이 높아짐에 따라 非財務的 資料와 事前情報가 더 必要하게 된다.

動態인 環境에서는 消費者의 기호가 급속하게 變化하므로 이를 豫測한다는 것이 사실상 不可能하며, 技術의 革新比率이 높고, 경쟁자의 새로운 製品이 급격하게 늘어나고<sup>27)</sup> 또한 成長比率이 높다.

環境의 動態성과 아주 밀접하게 관련되어 있는 것이 非友好的 環境이다. 이러한 環境下에서는 競爭者의 위협적인 行動(예. 출혈적인 競爭) 또는 파업으로 인한 稀少한 資源의 枯渴, 政府規定, 金融긴축 정책 등에서 연유하게 된다.<sup>28)</sup>

同質인 環境에 직면한 組織은 주로 標準化된 節次나 規則을 통해 環境適應을 꾀한다. 要求된 製品 市場指向, 顧客特徵, 製品技術이 同質의이다.

競爭은 製品의 販賣 또는 原材料 등 製品生産을 위한 기본적인 投入物 購入을 위한 것이다.

### (4) 相互依存

業務를 遂行하는 過程에서 直接 業務를 遂行하는 部門 이외의 外部的 要因으로부터 영향을 받는 정도를 相互依存性(interdependence)이라 하며, 相互依存의 關係를 다음 세 가지로 分類할 수 있다.<sup>29)</sup>

첫째, 安定的 또는 集團 依存의 關係(stable, pooled interdependence)는 두 개의 下位單位가 동일한 組織 내에 속하여 있다는 關係만 存在하는 境況이다. 따라서 下位單位 사이에는

25) James D. Thompson, op.cit., pp.72-85.

26) Ibid., p.73.

27) L.A.Gordon and D.Miller, op.cit., p.60.

28) Ibid., p.61.

29) D.C.Hayes, op.cit., p.24 and J.D.Thompson, op.cit., pp.54-55.

아무런 交換도 이루어지지 않는다. 下位 單位 사이의 調整은 標準化된 節次와 規則의 確立으로 可能하다.

둘째로 連續的 依存 關係 (sequential interdependence)는 한 下位 單位의 產出物이 다른 下位 單位의 投入物이 되는 경우이다. 따라서 두 下位 單位의 關係가 均衡的인 것이 아니다. 이런 경우에는 注意 깊은 計劃이 중요한데 그것은 한 單位는 다른 單位의 行위가 끝나기 전에는 이루어질 수 없기 때문이다. 그러나 어느 정도의 柔軟성과 緩衝役割이 可能하여 한 單位의 일시적인 잘못이 다른 單位의 運營을 深刻하게 위협하지는 않는다.

셋째, 相互的 依存 關係 (reciprocal interdependence)는 두개의 單位 사이에 對稱的인 흐름이 依存하는 境遇이다. 즉 한 單位의 投入은 곧 다른 單位의 產出이 된다. 이 複雜한 狀況에서의 調整은 어떤 固定된 計劃이나 規則으로는 不可能하고, 다만 相互作用 調整 (mutual adjustment)으로써 可能할 따름이다.

管理會計시스템에는 相互作用의 相互依存關係에 따라서 代替價格등 다른 調整技術이 요구된다.

이상을 요약하면 業務狀況은 規模, 技術, 環境 複雜性, 競爭, 相互依存등의 變數로 구성되어 진다. 業務狀況에 따른 管理會計는 技術에 따른 영향과 마찬가지로 單純한 業務狀況에서는 高度의 構造化가 效果的이다. 반면에 複雜한 業務狀況에서는 非公式的이고 柔軟한 構造가 效果的이다. 業務狀況이 單純한 組織은 公式的, 構造指向의이기 때문에 管理會計 機能이 管理에 貢獻하는 程度가 높다.

技術, 環境 複雜性, 競爭, 相互依存性 등 業務狀況은 管理類型과 管理會計 機能에 影響을 받지 않고 獨立的으로 存在하는 獨立變數이다.

## 2) 管理 類型

管理類型은 組織의 內部環境 즉, 組織의 雰圍氣 (organizational climate) 라고 하는 것으로 特定한 組織에서 認識 可能한 屬性의 集合을 말하며 이것은 組織成員이나 環境을 取扱하는 方法에서 推論할 수 있는 것이다.<sup>30)</sup>

버언즈와 스토키 (T. Burns and G. M. Stalker)는 組織이 機械的 또는 有機的 형태를 취할 때 그 有效性이 어떻게 나타나는가를 밝히고 있다.<sup>31)</sup> 機械的 管理시스템은 高度의 職務細分化, 權限·責任關係의 明確化, 垂直的·非人格的 命令系統과 階層的 支配關係로 特徵 지워지는 官僚制的 組織構造이고, 有機的 管理시스템은 職務·權限·責任關係의 彈力的·分權的 意思決定, 水平的·人格的인 相互作用으로 特徵 지워지는 非官僚制的 組織構造이다.

30) Don Hellriegel and J.W. Slocum Jr. "Organizational Climate: Measures, Research, and Contingencies," A.M.J., Vol.17, No.2(1974), p.256.

31) Tom Burns and Stalker, The Management Innovation (London Tavistock, 1961), pp.120-122.

리커트 ( R. Likert ) 는 組織의 管理시스템을 專制型 管理, 溫情型 管理, 相談型 管理, 參與型 管理 등 네 가지로 분류하였다.<sup>32)</sup>

한편 칸드월라 ( P. N. Khandwalla ) 는 管理 類型을 危險 選好, 最適化, 柔軟性, 參與, 그리고 強壓 등 5개의 次元으로 分類하였다.<sup>33)</sup> 危險 選好와 最適化의 次元은 보다 外部 指向 行動 次元의 管理 類型이고, 柔軟性, 參與 그리고 強壓은 内部指向의 管理 類型의 次元이다.

#### (1) 危險 選好

市場 參與나 變化에 대해서 危險의 選好와 回避, 끊임없는 變化와 점진적인 變化, 혁신지향과 보수적인 지향 등 두 개의 다른 管理에 대한 관념이 있다. 보수적인 管理의 관념은 급진적인 變化보다는 점진적인 變化를 강조한다.<sup>34)</sup> 危險 選好 指向이 높은 管理는 成長 指向 意思決定, 研究開發과 技術革新의 強調, 投資에서는 높은 利益率과 危險, 그리고 外部金融에 의한 投資를 選好한다. 반면에 보수적이고 危險 回避 指向의 管理에서는 安定指向 意思決定, 즉 研究開發을 回避하고, 投資에서는 自己金融에 의한 投資 및 낮은 危險과 平均投資利益率을 選好하게 된다. 그리고 危險 選好의 管理 類型은 市場에서 競爭者들과 積極的인 競爭을 하는 반면 危險 回避 管理 類型은 競爭者들과 共存의 관념을 지닌다.<sup>35)</sup>

#### (2) 最適化

經營科學과 OR 技術의 사용에 관한 관념의 차이에 따라서 經驗 指向과 最適化 指向의 管理 類型으로 나누어 볼 수 있다. 前者는 意思決定時 長期計劃, 豫測, 市場調査, OR 등에 의한 計量的 技法보다는 經驗과 常識에 크게 의존한다. 後者의 경우는 計劃 指向의이며, 機會에 대한 시스템적 조사, 代替案의 시스템적 評價, 長期利益의 最適化 및 組織 目標의 效率的 達成, 그리고 장래의 販賣 豫測, 技術 등과 OR, 市場調査, 長期 目標 設定, 投資 등 公式의인 意思決定 모델을 중요시한다.<sup>36)</sup>

#### (3) 柔軟性

組織이 機械的 또는 有機的 형태를 취할 때 이들 시스템 중 어느 하나가 다른 쪽보다 더욱 有效한 性質의 것은 아니다. 즉, 安定的인 環境에서는 機械的 管理시스템이 有效하고, 不安定한 環境에서는 有機的 管理시스템이 有效하다는 것이다. 機械的 類型이 완고하고 官僚的인데 대해 有機的 類型은 柔軟性과 관련된다. 機械的 管理 有型은 다음과 같은 特徵을 지닌다. (1) 커뮤니케이션의 高度로

32) Rensis Likert, The Human Organization (N.Y.: McGraw-Hill, 1967), pp.111-115.

33) Pradip N. Khandwalla, Design of Organizations (N.Y.: Hartcourt Brace Jovanovich, 1977): pp. 398-399.

34) Ibid., pp. 399-400

35) Ibid., p.403.

36) Ibid., P.408.

構造化된 經路, ②情報의 흐름 制限, ③統制시스템이 精功하여 規定된 規則과 節次를 따른다.  
 ④意思決定技法이 官僚的·定型的·計算的이다. 有機的 管理 類型<sup>37)</sup>은 ①情報 흐름의 다양한 커뮤니케이션 經路, ②非公式的·人格的 統制, ③意思決定 技法은 民主的·非定型的·判斷的이다.

(4) 強 壓<sup>38)</sup>

葛藤을 解消하는 方法에는 절충, 협약 權力이나 知識 등이 있으며<sup>39)</sup> 이에 대한 適用의 民主的 經營方式의 程度는 管理 類型에 따라 다르다. 非強壓 指向的 管理 類型은 組織變化를 이루거나 目標不一致를 조정하기 위해서 說明하고, 인센티브를 提供한다. 強壓 指向的 管理 類型은 組織變化에 대해서 事前에 說明을 하지 않으며, 葛藤은 權力 調整에 의해서 解消한다.<sup>40)</sup>

(5) 參 與<sup>41)</sup>

參與的 管理의 개념은 協同이 非友好的이나 競爭보다 管理效果를 높인다는 것이다. 參與的 意思決定은 팀管理 指向的이며, 組織變化에서 人間關係를 중시하고 行動科學 技法을 사용한다.

管理 類型은 危險 選好, 最適化, 柔軟性, 參與 및 強壓으로 區分하여 概念的으로 定義되었다. 組織의 管理 類型과 組織活動의 狀況, 그리고 管理類型과 管理會計 機能간에는 組織的인 關聯性을 찾아볼 수 있다.

< 表 2 > 管理類型 次元의 狀況의 決定

| 環 境  | 類 型 次 元  | 狀 況  |
|--|--|--|
| 安 定 的<br>非精巧, 非 R&D<br>非競爭, 同質<br>擴張, 溫和<br>同質的, 小規模企業 | 保 守 主 義 ↔ 危 險 選 好<br>滿 足 ↔ 業 績 的 最 適 化<br>嚴 格 : 機 械 的 ↔ 柔 軟 性 : 有 機 的<br>非 支 配 ↔ 權 限 · 支 配 指 向 : 強 壓<br>非參與, 非人間指向 ↔ 參與 : 人間關係指向 | 動 態 的<br>技 術 精 巧,<br>R&D 指 向 環 境<br>競 爭 , 異 質<br>靜 態 , 縮 少 制 限<br>異質的, 大規模組織 |

(資料) Pradip N. Khandwalla, Design of Organization (N. Y.: Hartcourt Brace Jovanovich, 1977): p.423.

37) Ibid., p.411.

38) Ibid., p.416.

39) Jay Galbraith, Designing Complex Organization (Addison-Wesley, 1973), pp.61-62.

40) Pradip N. Khandwalla, op.cit., p.416.

41) Ibid., pp.417-423.

## 3) 管理會計 變數

## (1) 管理會計의 機能

管理會計에 관한 業務 狀況과 管理 類型의 效果를 검토하기 위해서 우선 管理會計 機能의 意味를 定義하는 것은 組織 運營에 있어서 管理 活動을 위한 管理會計의 貢獻을 인식하며, 따라서 從屬變數 즉, 管理會計 變數 設定의 기초가 된다.

美國會計學會의 “基礎會計理論”(A Statement of Basic Accounting Theory)에 의하면 會計는 다음과 같은 目的을 위하여 情報를 評價하여 提供하는 것이라고 하였다.<sup>42)</sup> ① 制限된 資源을 使用하는 意思決定에 관한 情報, 즉 중요한 意思決定分野를 確認하고 어떤 目標를 決定하기 위하여 필요한 情報, ② 어떤 組織의 人的 및 物的 資源을 效果的으로 指揮, 統制하는데 필요한 情報, ③ 資源의 保全과 그 管理業務에 필요한 情報, ④ 其他 社會的 機能 및 統制를 위한 情報, 즉 租稅나 商業獎勵를 위한 資料 및 其他 統計資料를 利用者에게 提供하는 것이다.

이상의 여러 目的을 會計學의 領域別로 分類하면 ①의 目的은 意思決定을 위한 會計情報시스템으로서 意思決定會計가 成立할 수 있고, ②의 目的은 業績評價나 統制를 위한 會計情報시스템으로서 管理會計가 成立할 수 있다. ③, ④의 目的은 課稅나 政府機關 등 기타 利害關係者들에게 필요한 情報를 提供하는 財務會計가 成立하는 것으로 볼 수 있다.<sup>43)</sup>

한천 코러 (E.L. Kohler) 씨는 콘트롤러 機能의 定義에서 管理會計 機能에 관해서 더 자세히 열거하고 있다. ① 會計시스템의 制定, 施行 運營과 從屬會社를 포함한 財務諸表를 外部에 報告한다. ② 理事會, 最高經營層 및 企業內의 管理者들에게 正規的인 報告書, 特別報告書 및 情報를 提供한다. ③ 會社內에서 財務諸表 및 다른 報告書들을 說明한다. ④ 內部報告書의 使用에 대해서 檢討, ⑤ 組織의 管理者 및 기타 從屬員으로부터 위임된 責任의 履行에 있어서, 統制, 資金, 支出, 또는 기타 財務에 관한 사항에 관하여 콘트롤러部 자체의 期間 및 特別 報告시스템의 制定, ⑥ 政府機關에 提出할 稅務申告書와 기타 正規的인 그리고 特別報告書를 代表者를 위해서 準備한다. ⑦ 증빙 및 資金 명세서에 대해서 支給하기 전에 經營監査 및 승인, ⑧ 手票에 代表者와 並行하여 서명한다. ⑨ 豫算을 編成하고 理事會의 承認을 얻는다. ⑩ 豫算承認 후 豫算執行을 돕는다. ⑪ 리스, 계약, 購買注文, 기타 書類綴의 管理, ⑫ 理事會의 요구에 의하여 會社의 問題에 관한 助言을 提供한다.

이상에서 콘트롤러 機能은 內部管理 및 外部機關을 위한 情報와 서 서비스를 提供하는 것으로

42) A.A.A., A Statement of Basic Accounting Theory, American Accounting Association, 1966, p.116-117.

43) 李正浩, 現代會計理論, 서울, 經文社, 1976, p.72.

44) Eric L. Kohler, A Dictionary for Accounts, 5th edition (Englewood Cliffs: Prentice-Hall, 1975): p.117.

요약할 수 있다. 첫째로 外部機關 즉 證券去來所, 株主 또는 政府機關에 提出되는 財務報告書, 稅務申告書 등이다. 이러한 機能들은 法律上 稅金 및 기타 報告書 그리고 外部監査의 要請 등의 요구를 이행하는 데 있어서 최소한의 水準에서 강요되어지고 있는 것이다. 둘째로 콘트롤러 機能은 經營管理를 위해서 情報과 서서비스를 提供한다. 管理目的을 위한 콘트롤러 機能은 AAA에서 ①), 2) 그리고 코러의 정의에서 ②), ③), ④), ⑨), 10), 12와 같은 活動들이다.

管理會計 機能의 管理를 위한 貢獻으로는 間接的인 貢獻, 直接的인 貢獻, 그리고 全的인 貢獻으로 나누어 볼 수 있다. 間接的인 貢獻은 企業이 特殊한 機能을 수행하는 데 있어서 管理會計가 管理者에게 필요한 情報를 提供하는 것이다. 直接的인 貢獻은 管理者에게 필요한 情報를 提供함과 더불어 管理會計가 統制나 業績評價와 같은 特殊한 管理機能을 수행할 때 能動的으로 參與하는 것이다. 全的인 貢獻은 企業 運營이 있어서 豫算에 기초한 原價統制와 같은 管理機能을 콘트롤러가 直接 수행하는 것을 의미한다.

管理會計시스템은 콘트롤러 機能의 下位概念이며 이는 또한 會計情報시스템의 下位單位로서 經營情報시스템 그리고 더 나아가서 組織 統制체계의 下位시스템으로 定義한다.

(2) 管理會計 變數

經營管理에 貢獻하는 管理會計 機能은 業績測定, 統制, 意思決定, 計劃, 動機賦與 등이 次元으로 區分하여 정리할 수 있다.

1) 業績評價

業績評價는 過去의 意思決定에 대한 事後 檢討이며 이와 같은 業績評價를 통하여 인센티브 (incentive)와 未來의 意思決定에 도움을 주고자 하는 것이다.<sup>45)</sup> 싸이론 研究된듯 필요한 情報의 類型은 業績評價를 위한 情報, 經營者의 注意를 喚起하는데 필요한 情報와 問題解決에 필요한 情報 등으로 분류하였음은 이미 설명한 바 있다. 業績의 評價와 注意喚起의 目的에 사용 되는 자료는 서로 밀접한 관계가 있다. 예를 들면 實績과 標準 (혹은 豫算)을 比較하기 위한 成果報告書 (performance report)를 作成하는 것은 業績評價와 注意喚起의 目的을 위하여 同時에 使用할 수도 있다. 이 報告書는 職場의 業績評價도 하지만 그 職場을 監督하는 部長에게는 問題點에 대한 注意를 喚起시켜 주는 手段도 된다. 成果報告書는 經營者들에게 經營上의 問題點, 不完全性, 非能率 및 좋은 機會 등을 알려주는 役割을 한다. 經營者들은 이와 같은 情報를 통하여 스스로의 經營上의 問題點을 알게 되며 미래의 計劃이나 日常的인 監督을 보다 效果的으로 遂行할 수 있게 된다.

45) 沈載錫, 現代原價會計, 서울, 法文社, 1980, p.511.

## ② 統 制

統制라 함은 經營者들의 計劃과 方針에 따라 組織의 構成員들이 活動하고 있는가를 確認하여 目標과 一致하도록 指導, 監督하는 過程으로 해석할 수 있다. 統制시스템의 目的은 經營者들이 그 會社의 目的에 관심을 가지고 行動하도록 하는 것으로 이를 目的適合性(goal congruence) 이라고도 한다. 統制過程에서는 組織全體를 통한 目標, 政策, 方針, 意思決定 및 業績評價에 대한 意思疎通이 重要하다. 會計情報은 意思疎通, 動機賦與와 業績評價의 한 手段으로서 統制에 有用하다.<sup>46)</sup>

統制는 計劃에 의하여 決定된 범위내에서 遂行하는 하나의 過程이다. 즉 주어진 政策이나 指針의 범위내에서 計劃된 目標를 效果的으로 그리고 能率的으로 達成하려고 하는 것이다. 統制는 目標를 達成하기 위한 手段이며 結果를 評價하여 目標(計劃)를 수정하는 것을 그 內容으로 한다. 예를 들면 豫算管理, 라인·스텝間 業務統制, 標準·計劃·目標와 실제활동의 비교, 標準原價 設定 등과 관련된다.

## ③ 意思決定

經營管理에 대한 시스템 接近法은 運營시스템(operating system)과 意思決定을 위한 情報시스템을 立案하는 것이 본질적인 內容이다. 情報시스템을 立案하는 이유는 運營시스템의 管理에 필요한 意思決定을 도와주기 위해서이다.

意思決定이란 어떤 目的에 비추어 몇 개의 行爲過程에서 目的에 適合한 하나의 行爲過程을 선택하는 것이다.

사이몬(H. A. Simon)에 의하면 意思決定過程은 단순히 두 개 혹은 그 이상의 代替的 方案中에서 最善의 것을 선택하는 것 이외에도 問題가 되는 것, 代替的 方案, 最善의 代替的 方案의 內容을 포함해야 된다고 하였다.<sup>47)</sup> 예를 들면 標準原價시스템을 통해서 原價差異는 問題가 되는 것을 經營者들은 발견할 수 있게 된다.

意思決定은 經常的 意思決定 分野와 特殊意思決定 分野로 나누어 생각할 수 있다. 前者는 會計情報시스템에서 프로그램화되어 있는 것으로 주기적으로 반복되는 在庫管理 등을 예로 들 수 있으며 後者는 프로그램화되어 있지 않은 不規則的이고 非經常的인 特殊한 문제에 대한 意思決定이다. 예를 들면 장래 활동에 대한 代替的 方案 評價, 特別注文, 販賣 決定, 自家製造·外注 購入·리스의 決定, 製品配合, 施設擴張, 市場進出, 시장포기, 投資回收, 代替價格 決定 등 非經常的으로 발생하는 特殊한 意思決定을 말한다.

46) Robert N. Anthony, Management Accounting: Text and Cases, Homewood, Illinois; Richard D. Irwin, Inc., 1970, p. 5.

47) Herbert A. Simon, The New Science of Management Decision, New York; Harper & Brothers, 1960, p. 1.



④ 計 劃

計劃(planning)은 目標設定과 設定된 目標達成을 위한 手段을 强구하는 것이다. 目標란 희망하는 것이 무엇인가이며, 目標達成을 위한 手段이란 그 目標를 언제 어떻게 達成할 것인가 하는 細部計劃表를 뜻하는 것이다.<sup>48)</sup> 즉 計劃은 執行할 活動을 決定하는 過程으로, 統制를 위한 指針을 마련하는 것이다. 일반적으로 몇 개의 代表的인 活動過程을 檢討하여 그 중에서 最善의 過程을 決定하는 것이 計劃過程이며 이는 全社에 관한 것일 수도 있고 下位單位에 관한 것일 수도 있다.

計劃의 基本的 性格은 未來에 實行할 活動을 決定하는 것으로서 組織의 目標達成에 필요한 資源의 取得, 使用 및 處分에 대한 政策決定 過程과 組織의 目標決定 過程이다. 이는 長期的인 政策樹立과 같은 것으로 그 組織의 基本的 性格이나 方向과 관련되며 外部的 情報에 크게 의존된다. 예를 들면 企業社會環境의 評價, 投資機會의 公式化, 財務環境의 評價, 企業戰略 및 企業目標 등을 들 수 있다.

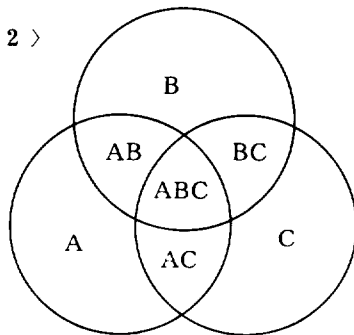
⑤ 動機 賦與

會計情報은 動機賦與를 위한 資料로서 有用하다. 業績評價를 통하여 昇進 또는 昇給 등의 각종 動機賦與가 가능하다. 물론 個人的 業績評價는 반드시 會計情報에 의해서만 이루어지는 것은 아니나 일반적으로 短期的 利益成果에 대한 會計情報은 業績評價에서 가장 큰 비중을 차지하고 있다. 動機賦與는 선정된 目標를 향한 行爲를 促進하려는 意慾으로 管理會計시스템 立案時 有用한 概念이 된다.

2. 管理會計 機能의 範圍와 業務 狀況과 管理 類型間的 關係

從屬變數인 管理會計 機能의 範圍와 獨立變數인 業務 狀況과 管理 類型間的 關係를 고찰하기 위해서, 우선 세 개의 組織單位에 대한 컨트롤러 機能이 다음과 같은 벤다이어그램 안에 묘사되었다고 가정한다.

< 圖 2 >



48) Charles T. Horngren, Accounting for Management Control, 2nd ed. (Englewood Cliffs, N. J.; Prentice-Hall, Inc., 1970), p. 6.

〈圖 2〉의 벤다이어그램은 두개 또는 세개의 組織單位 가운데 콘트롤러 機能을 共有하는 部分과 한개의 組織單位에만 유일하게 존재하는 콘트롤러 機能을 갖는 것 등 세개의 部分으로 구성되어 있다. ① ABC, 즉 세개의 組織單位에 共通的인 狀況 要求는 企業會計基準이나 會計慣習 등 준수하여야 할 것이며, 이는 外部機關에 의해서 強制的으로 要求되는 部分이다. ② AB, AC, BC는 각 組織單位間에 비슷한 狀況과 管理 類型 때문에 共通的인 콘트롤러 機能을 갖는 것으로서 外部機關에 의해서 要求되어지지 않는다는 점에서 ①과 다르다. ③ 각각의 組織單位에 콘트롤러 機能이 유일한 것은 管理 類型과 業務 狀況이 각각 다르기 때문이며, 따라서 管理를 위한 콘트롤러 機能이 相異하기 때문이다. 이 연구에서 管理會計 機能의 範圍는 ②와 ③에 속한다.

(1) 假說 1에서 管理 類型은 管理會計에 直接的으로 관련이 된다는 假說의 理論的 理由는 主要 變數들간의 時間的인 差異에 기인한다. 다시 말해서 業務 狀況과 管理 類型的 結合된 效果를 管理機能에 適應시키기 전에 管理 類型은 狀況的 差異를 適應시킨다. 따라서 管理會計는 狀況에 따른 管理 類型的 適應후에 이루어지는 것이다.

(2) 假說 2는 類似한 構造나 機能을 지닌 效果的인 組織은 類似한 業務 狀況에 직면하고 있다는 것이다.

狀況理論의 理論的 그리고 實踐的인 重要性은 效果的인 組織構造와 效果的인 管理會計 機能間的 差異는 業務 狀況 變數의 差異 때문에 發生된다는 基本的인 前題에 있다. 業務 狀況은 組織에 의해서 影響을 받지 않는 變數로서 特別한 狀況에 대한 可能的인 대처 方案이 多樣하지만 業務 狀況이 類似하다면 管理的 反應은 어떤 一貫性을 強要받게 된다.

(3) 假說 3에서 管理會計 機能의 特性은 業務 狀況 또는 管理 類型 등 어느 한 개의 變數보다는 두개의 變數 즉 양쪽의 觀點에서 검토하는 것이 좋다.

즉 組織的 下位單位間的 管理會計 機能의 重要한 差異는 管理 類型과 業務 狀況 모두를 고려함에 의해서 설명될 수 있다.

## IV. 管理會計의 狀況理論 模型

### 1. 管理會計의 狀況理論

統合的인 狀況理論 模型은 組織을 分析單位로 하는 全體的인 觀點을 가지고 있으며 變化하는 環境에 適應可能的인 模型인 것이다. 이와 같은 統合理論은 不確實性을 條件으로 하여 類型別로 理論의 展開가 가능한 것이다.

管理會計의 狀況理論은 組織內的인 管理會計 機能과 管理 類型 및 業務 狀況 등의 組織 變數間的인

관계를 고찰하는 것이다. 따라서 狀況理論의 模型定立은 管理會計 機能이 組織單位의 特殊한 狀況 要因과 關聯이 있다는 本 論文의 基礎를 이루는 管理會計 理論을 구체화한다. 이러한 理論을 개발하고 管理會計에 適用시키는 것은 組織變數에 대해서 管理會計 機能을 관련시키는 模型定立이라 할 수 있다.

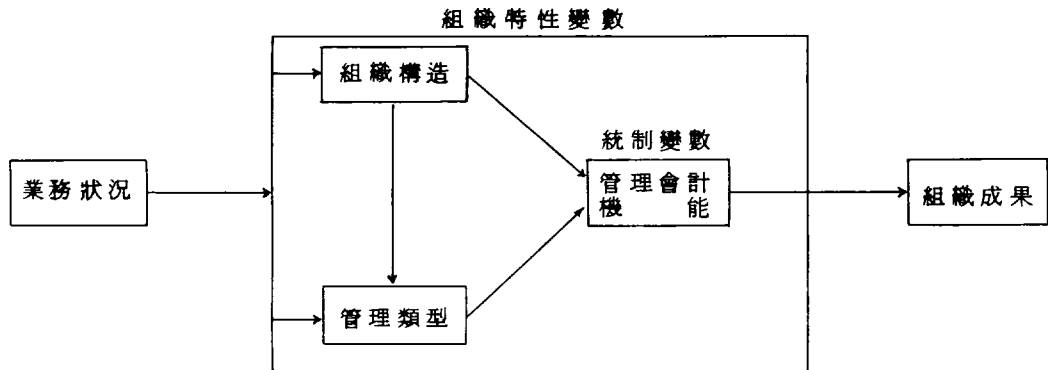
狀況理論의 組織理論에 대한 貢獻은 規模, 技術 그리고 營業環境의 特性和 같은 變數들을 識別하는 데 있다.<sup>49)</sup> 狀況理論의 實際的 또는 理論的으로 중요한 것은 效果的인 組織의 構造 및 機能들은 狀況變數의 差異에 있는 것이다. 따라서 類似한 構造나 機能을 지닌 效果的인 組織은 類似한 狀況變數에 직면해야 된다는 것이다. 즉, 管理會計 機能의 特性은 狀況 및 管理 特性和 函數關係에 있다.

## 2. 狀況理論 模型定立

管理會計에 관한 諸理論을 統合할 수 있는 模型을 構築하기 위하여 機能主義<sup>50)</sup>를 취하고 業務狀況, 管理 類型, 管理會計 機能을 연결 가능한 狀況理論 模型을 <圖 3>과 같이 제시한다.

業務環境은 組織의 外部環境과 規模, 技術 등의 次元들을 포함한다. 이 연구에서 정의된 것들은 組織에 直接·間接的 影響을 미치는 諸要素들로서 規模, 技術, 同質性, 非友好的의 程度, 競爭 그리고 相互依存性 등이다. 일반적으로 業務 狀況은 組織에 처해 있는 組織의 特性이나 技術 또는 사회적 위치를 變更함이 없이는 管理가 變更될 수 없는 요소로 구성된다.

<圖 3> 管理會計의 狀況理論 模型



49) Jeffery Ford and John Slocum, "Size, Technology, Environment and the Structure of Organizations", Academy of Management Review(October 1977): p.561.

50) 여러 관련시스템 및 下位시스템을 全體的 機能으로 統合하는 것을 강조한다.

組織構造는 分化 및 權限關係 指向으로서 成員의 活動을 조정하고, 權限行使, 意思決定, 組織 活動 등을 유지하는 기능을 가지며, 廣의로는 組織風土도 포함한다.<sup>51)</sup>

內部環境 變數인 管理 類型은 管理者가 管理에 대한 신념 또는 이념을 일컫는 것으로 危險 選好, 最適化, 參與, 柔軟性, 強壓 등이다.

管理會計는 企業經營에서 內部管理를 돕는 組織內에서 콘트롤러 機能의 下位單位이다. 管理會計는 業績評價, 統制, 意思決定, 計劃, 動機賦與 등의 管理機能을 수행하는 것과 관련하여 관리 를 위해서 直接, 間接 또는 全的으로 기여를 한다.

組織의 成果 즉, 有效性, 能率 등을 나타내는 變數로 이를 成果變數라고 한다.

## V. 結 論

管理會計시스템의 設計와 運用에 대한 組織變數의 關聯性은 會計學에서도 오래 전부터 認識 되어 왔는데<sup>52)</sup> 그것은 실제에 있어서 管理會計는 組織的 眞空(organizational vacuum) 속에서는 存在할 수 없으며, 이는 組織變數와 管理會計는 서로 密接한 關聯이 있기 때문이다.<sup>53)</sup> 이들은 모두 會計시스템과 行動變數 사이의 相互關係를 重視하고 있다.

이 연구에서는 業務 狀況, 管理 類型 등의 變數를 배경으로 組織的 觀點에서 管理會計 機能에 대해서 考察하였으며 研究結果는 아래와 같이 요약된다.

첫째로 管理會計시스템은 組織全體의 組織特性 變數중 主要部分의 하나로 認識되어야 함을 알 수 있다. 즉, 管理會計시스템 機能은 業務 狀況 및 管理 類型이 相異함에 따라 重大한 差異가 있음을 보여 주었다. 業務狀況은 組織構造와 管理 類型을 變化시키며 따라서 變化된 組織構造와 管理 類型은 管理會計의 機能에 重大한 影響을 미친다. 그러므로 管理會計시스템이 組織에 대한 寄與度를 증진시키기 위해서는 管理會計의 技術的 側面의 改善도 중요하지만 組織과 關聯된 側面의 變更이 없이는 소기의 目的을 달성할 수 없게 된다.

둘째, 종래의 管理會計시스템 연구에 있어서 個別的인 部分 要素들을 融合하여 함께 취급 분석할 수 있는 概念的인 틀을 摸索함으로 管理會計시스템을 하나의 巨視的인 開發시스템으로 看做하게 된 것이다.

51) R.H.Hall, Organizations: Structure and Process, 2nd ed. (Englewood Cliffs, N. J.: Prentice-Hall, 1977), p. 85.

52) Charles T. Horngren, Cost Accounting: A Managerial Emphasis, 3rd ed., Englewood Cliffs, N. J.: Prentice Hall, 1972), p. 157.

53) E.H. Caplan, Management Accounting and Behavioral Sciences, Reading, Mass.: Addison-Wesley 1971), p. 56.

統合的 狀況理論 模型은 組織의 各次元間의 適合性을 問題로 삼는 것이다. 이 연구에서 제시된 模型은 시스템 적이며, 多變數的이기 때문에 調査設計, 測定方法, 多變量分析 등에 관하여 많은 洞察이 요구되고 있으며, 앞으로 實證的인 研究가 행해져야 할 것이다.

## 參 考 文 獻

- 沈載錫, 現代原價會計, 서울, 法文社, 1980.
- 李正浩, 現代會計理論, 서울, 經文社, 1976.
- A. A. A., A Statement of Basic Accounting Theory, American Accounting Association, 1966.
- Anthony, Robert N. Management Accounting: Text and Cases, Homewood, Illinois ; Richard D. Irwin, Inc., 1970.
- John Baumler, Defined Criteria of Performance in Organizational Control, Administrative Science Quarterly, Vol.16, pp.340-350.
- E. H. Caplan, Management Accounting and Behavioral Science, Reading, Mass. : Addison-Wesley, 1971.
- Tom Bruns and Stalker, The Management Innovation, London Tavistock, 1961.
- William J. Bruns, Jr. and John H. Waterhouse, Budgetary Control and Organization Structure, Journal of Accounting Research, Autumn 1975, pp.177-203.
- John Child, Organization Structure and Strategies of Control: A Replication of the Aston study, Administrative Science Quarterly, June 1972, pp.163-177.
- Jeffery Ford and John Slocum, Size, Technology, Environment and the Structure of Organizations, Academy of Management Review, October 1977, p.561.
- Jay Galbraith, Designing Complex Organization, Addison-Wesley, 1973.
- Lawrence A. Gordon and Danny Miller, A Contingency Framework for the Design of Accounting Information Systems, Accounting, Organizations and Society, Vol.1, 1976, pp.59-69.
- Robert Golembiewski, Accounting as a Function of Organization Theory, The Accounting Review, April 1964, pp.333-341.
- R. H. Hall, Organizations: Structure and Process, 2nd ed. Englewood Cliffs, N. J. : Prentice-Hall, 1977.
- David C. Hayes, The Contingency Theory of Managerial Accounting, The Accounting Review, January 1977, pp.22-39.

- Mark K. Hirst, Accounting Information and the Evaluation of Subordinate Performance: A Situational Approach, *The Accounting Review*, Vol.56, No.4, October 1981, pp.771-783.
- G. H. Hopstede, *The Game of Budget of Control*, Assen, The Netherlands: Van Gorcum, 1967.
- A. G. Hopwood, An Empirical Study of the Role of Accounting Data in Performance Evaluation, *Journal of Accounting Research*, Supplement to 1972, pp.156-181.
- Charles T. Horngren, *Accounting for Management Control*, (2nd ed.) Englewood Cliffs, N. J.: Prentice-Hall, Inc., 1970.
- Charles T. Horngren, *Cost Accounting: A Managerial Emphasis*, 3rd ed., Englewood Cliffs, N. J.: Prentice-Hall, 1972.
- F. N. Kerlinger, *Foundations of Behavioral Research*, N.Y.: Holt Rein Hart and Winston, 1966.
- Pradip N. Khandwalla, *Design of Organizations*, N.Y.: Hartcourt Brace Jovanovich, 1977.
- Eric L. Kohler, *A Dictionary for Accounts*, (5th ed.), Englewood Cliffs: Prentice-Hall, 1975, p.117.
- Rensis Likert, *The Human Organization*, N.Y.: McGraw-Hill, 1967.
- Chris Luneski, Some Aspects of the Meaning of Control, *The Accounting Review*, July 1964, pp.591-597.
- Ken Milani, The Relationship of Participation in Budget-Setting to Industrial Supervisor Performance and Attitudes: A Field Study, *The Accounting Review*, April 1975, pp.274-284.
- Kenneth A. Merchant, The Design of the Corporate Budgeting System: Influence on Managerial Behavior and Performance, *The Accounting Review*, October 1981, pp.813-829.
- David T. Otley, The Contingency Theory of Management Accounting: Achievement and Progress, *Accounting, Organizations and Society*, Vol.5, No.4, 1980, pp.413-428.
- Charles Perrow, *A Framework for a Comparative Analysis of Organizations*,

- American Sociological Review, Vol.32, 1967, pp.194-208.
- Mawdudur Rahman and Andrew M. McCosh, The Influence of Organizational and Personal Factors on the Use of Accounting Information: An Empirical Study, Accounting, Organizations and Society, Vol.1, No.4, 1976, pp.339-354.
- Herbert A. Simon, The News Science of Management Decision, New York; Harper & Brother, 1960, p.1.
- H. A. Simon, Administrative Behavior, (2nd ed.), New York: The MacMillian Company, 1957.
- Robert J. Swierings and Robert H. Moncur, Some Effects of Participative Budgeting on Managerial Behavior, N.Y.: National Association of Accounts, 1975.
- J. D. Thompson, Organization in Action, McGraw-Hill, 1967.
- Richard F. Vancil, What Kind of Management Control Do You Need?, Harvard Business Review, March - April 1973, pp.75-86.
- J. H. Waterhouse and P. Tiessen, A Contingency Framework for Management Accounting System Research, Accounting, Organizations and Society, Vol.3, No.1, 1978, pp.65-76.
- David Watson and John Baumler, Transfer Pricing: A Behavioral Context, The Accounting Review, July 1975, pp.466-474.