

參與的豫算制度的 研究方向에 관한 考察

(A Study on the Trend of Researches in Budgetary Participation)

田 雄 秀 *

目 次

- I. 序 言
- II. 調節變數와 參與의 關係性
- III. 리더쉽 중심의 研究
- IV. 個人變數 중심의 研究
- V. 要略 및 提言

I. 序 言

組織經營에 있어서 人間要素가 무엇보다 강조되어야 한다는 行動科學者들의 주장은 會計研究에도 큰 영향을 주었다. 특히 Argyris에 의해 豫算制度의 逆機能的인 영향이¹⁾ 제기된 이후, 管理會計分野에서는 參與的豫算制度에 대한 연구가 활발히 진행되어 왔다. 參與豫算에 대한 연구는 참여에 의해 유리한 效果가 생기는 것으로 假定되는 여러가지 變數, 예를 들면, 動機賦與, 士氣, 成果 및 職務·上司 또는 企業에 대한 태도 등을 중심으로 이루어졌다.

그러나 이러한 많은 연구에도 불구하고 이들 연구결과는 중복되거나 상충되며 參與의 效果가 어떻게 작용하는가에 대한 통일된 一般理論이 형성되지 못하고 있는 실정이다. 그 중요한 원인 중의 하나는 과거의 연구들이 測定되지 않은 狀況的인 要因의 效果와 變數간의 相關關係를 간과한 데에 있는 것으로 생각된다.

1) Chris Argyris, *The Impact of Budgets on People* (New York: The Controllershship Foundation, Inc., 1952).

* 産業研究所 研究員, 檀國大 會計學科 助教授, 會計學.

本稿에서는 이러한 과거의 연구들을 검토하여 각각의 變數들이 參與效果에 어떻게 작용하는가를 검토하고 이와 더불어 부분적이기는 하지만 리더쉽과 個人的變數 (individual variable)를 대상으로 수행된 최근의 몇가지 연구를 중심으로 參與的豫算의 研究動向을 파악하고자 한다.

Ⅱ. 調節變數와 參與의 關係性

參與的豫算制度의 효과에 힘치는 變數들은 다양하다. 이들 變數는 각기 다른 측면에서 그리고 동시에 參與效果에 영향을 주게 된다. 이러한 이유로 狀況的인 條件에 따른 다른 변수의 영향을 고려하지 않고 特定變數를 중심으로 한 과거연구들의 결과가 상충되며 체계적인 연구가 이루어지지 않았다. 예산참여의 효과에 영향을 주는 調節變數 (moderating variable)들의 관계를 고찰하는 것은 이러한 과거연구의 문제점을 해결하는 하나의 방법이 될 수 있을 것이다.

Brownell은 既存의 연구에서 대상이 되었던 변수들을 그것이 무엇에 영향을 주느냐를 기준으로 크게 先行調節變數 (antecedent moderators)와 後續調節變數 (consequence moderators)의 둘로 구분하였다.²⁾

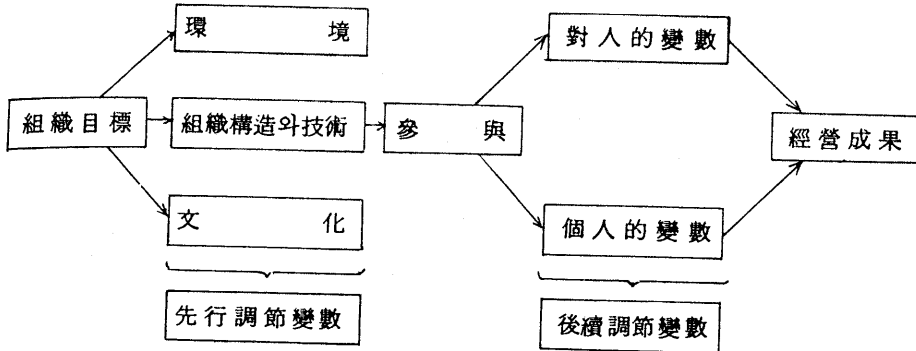
先行調節變數는 組織目標達成에 적합한 시스템을 설계하는데 영향을 주는 변수이며, 後續調節變數는 선택된 시스템의 성과에 영향을 주는 변수이다. 예를 들면, 기업목표달성을 위하여 豫算制度를 설계하고자 할 때 어떤 예산제도 (參與的 또는 非參與的)를 선택할 것인가는 그 기업이 처해 있는 環境條件, 組織構造, 文化背景 등의 영향을 받게 된다. 이러한 영향요인이 先行調節變數이다. 한편 예산제도로 參與的豫算制度가 채택되었을 경우 좋은 成果를 얻기 위해서는 적절한 參與水準을 결정하여야 하며, 이는 조직내의 上司와 部下 간의 對人關係 및 組織構成員의 個人的特性 등에 영향을 받는다. 이러한 영향요인이 後續調節變數이다.

이들 변수의 관계를 組織目標 및 經營成果와 함께 綜合的으로 표시한 것이 <圖1>이다.

2) Peter Brownell, "Participation in the Budgeting Process: When it Works and When it Doesn't," *Journal of Accounting Literature* Vol. 1 (Spring, 1982), pp. 124-150.

〈圖 1〉

調節變數의 統合模型



(P. Brownell, "Participation in the Budgeting Process: When it Works and When it Doesn't," *Journal of Accounting Literature Vol. 1* (Spring, 1982), p. 146).

예산시스템의 설계에 영향을 주는 선행조절변수는 文化的變數와 組織的變數로 구분할 수 있다. 문화적변수로는 社會政治的인 요인들로 國家的인 특징, 經營參與의 法律的인 制度化 與否 및 宗教的인 요인을 들 수 있으며 조직적변수로는 기업이 처해 있는 環境의 安定性, 技術의 複雜性, 업무의 不確實性 및 組織構造 등을 들 수 있다.

參與水準의 결정에 영향을 주는 후속조절변수는 對人的變數 (interpersonal variable) 와 個人的變數 (individual variable)로 구분된다. 對人的變數는 예산과정에 참여하는 上司와 部下 간의 관계를 나타내는 것으로 리더쉽을 의미한다. 리더쉽에 영향을 주는 요인은 職務의 特性 (task characteristics), 集團의 特性 (group characteristics) 및 狀況의 特性 (situational characteristics) 등을 들 수 있다. 개인적변수로는 個人的 特性 (나이, 근속연수 등), 個性變數 (personality variables) 및 個人的 認知 (individual perception) 등을 들 수 있다.

Ⅲ. 리더십 중심의 研究

1. Brownell의 研究 (1983)³⁾

(1) 研究目的

이 연구는 上司의 리더십模型과 豫算參與가 部下의 成果 및 職務滿足感에 미치는 영향을 檢定하고자 한다. 특히 리더십유형과 예산참여의 성과 및 직무만족에 대한 직접적인 관계 뿐만 아니라 리더십유형과 예산참여 간의 相互作用的인 효과를 檢定하고자 한다.

(2) 假說

이 연구에서는 檢定 대상으로 세가지 歸無假說을 설정하고 있다.

假說 1 : 成果 또는 職務滿足感에 대한 溫情的리더십 또는 組織中心的리더십의 直接的 또는 相互作用的인 效果는 없다.⁴⁾

假說 2 : 成果 또는 直務滿足感에 영향을 주는 예산참여와 리더십 (溫情的리더십과 組織中心的리더십) 간의 相互作用은 없다.

(3) 研究方法

대규모 製造業體의 生産 및 流統部門의 中間管理者 48 명을 대상으로 設問紙調查를 분석했다. 설문지는 48 매를 회수하였으며 8 매는 불충분한 것으로 제외시키고 40 매를 分析 대상으로 하였다.

i) 리더십유형은 溫情的리더십과 組織中心的리더십으로 구분하였으며 Stogdill⁵⁾ 이 사용한 Form XIII에 의하여 측정했다.

3) P. Brownell, "Leadership Style, Budgetary Participation and Managerial Behavior," *Accounting, Organizations and Society*, (No. 4, 1983), pp. 307-321.

4) 溫情的 리더십 (consideration)은 부하의 복지와 의사결정에의 참여를 강조하는 상사의 행동 측면을 말하며, 組織中心的리더십 (structure initiation)은 作業設定, 節次決定 및 부하에의 責任賦果 등을 목적으로 하는 상사의 행동 측면을 말한다.
(D.T. DeCoster and J.P. Fertakis, "Budget-Induced Pressure and its Relationship to Supervisory Behavior," *Journal of Accounting Research* (Autumn, 1968), pp. 237-246). 참조

5) R.M. Stogdill, *Manual for the Leadership Behavior Description Questionnaire* (Bureau of Business Research, Ohio State University, 1963).

參與的豫算制度的 研究方向에 관한 考察

- ii) 豫算參與度는 Milani⁶⁾와 Hofstede⁷⁾의 설문을 이용하여 측정했다.
- iii) 成果는 Mahoney⁸⁾ 등의 評價尺度에 의해 측정했다.
- iv) 職務滿足感은 Weiss⁹⁾ 등이 사용한 設問으로 測定했다.

(4) 研究結果

두개의 歸無假說은 모두 기각되었다. 豫算參與와 리더십 그리고 리더십의 두 類形인 溫情的리더십과 組織中心的리더십 간에는 중요한 相互作用이 있는 것으로 나타났다. 온정적 리더십은 豫算參與도가 높을 때 부하의 成果와 큰 正의 관계가 있는 것으로 나타났다. 溫情的리더십은 職務滿足感에 대해서도 成果의 경우와 같은 正의 관계가 있었다.

2. Collins 등의 研究(1987)¹⁰⁾

(1) 研究目的

리더십類型¹¹⁾ 및 役割壓力¹²⁾ 과 함께 豫算協商態度¹³⁾ 가 부하의 역할에 대한 태도와 相關關係를 갖고 있는가를 檢定한 다. 즉 <圖 2>와 같은 變數 간의 相關關係가 존재하는가를 檢討하고자 한다.

-
- 6) K.W. Milani, "The Relationship of Participation in Budget-Setting to Industrial Supervisor Performance and Attitude: A Field Study," *The Accounting Review* (April, 1975), pp. 274-284.
 - 7) G.H. Hofstede, *The Game of Budget Control* (Taristock Publications Ltd. in association with Van Gorcum & Comp. N.V., 1968).
 - 8) T.A. Mahoney, T.H. Jerdee and S.J. Carroll, *Development of Managerial Performance: A Research Approach* (Cincinnati: South-Western Publishing Co., 1963).
 - 9) D.J. Weiss, R.V. Dawis, G.M. England and L.H. Lofquist, *Manual for the Minnesota Satisfaction Questionnaire* (Minnesota Studies in Vocational Rehabilitation, 1967, Vol. XXII).
 - 10) F. Collins, P. Munter and D.W. Finn, "The Budgeting Games People Play," *The Accounting Review* (January 1987), pp. 29-49.

11) 이 연구에서는 리더십유형을 다음과 같이 세가지로 분류하고 있다.

肯定的리더십 (positive style) : 좋은 성과에 대한 칭찬에 중점

昇進形리더십 (advancement style) : 좋은 성과에 대해 승진기회제공에 중점.

否定的리더십 (punitive style) : 실패에 대한 처벌에 중점.

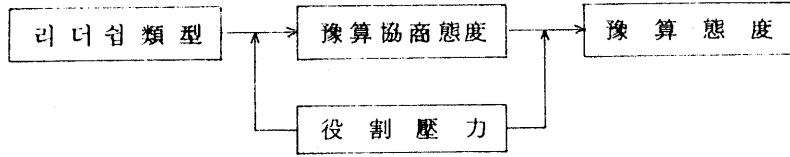
(Ibid., p.31) 참조.

12) 役割壓力 (role stress)이란 個人이 조직내에서 맡고 있는 역할과 관련하여 對人的인 관계에서 갖게되는 피로감을 의미하며 그 크기는 보통 역할의 모호성 (role ambiguity)과 역할의 상충성 (role conflict)으로 표시된다.(Ibid., p.32) 참조.

13) 豫算協商態度 (budget game pattern)란 부하가 예산협상과정에서 발생하는 압력에 대항하기

〈圖 2〉

理 論 的 模 型



(2) 假 說

이 연구에서는 檢定 대상으로 세가지 歸無假說을 설정하고 있다.

假說 1 : 리더십類型과 부하의 예산에 대한 태도 사이에는 관계가 없다.

假說 2 : 媒介變數 (intervening variables) 인 예산協商態度는 리더십類型과 예산態度 간의 관계를 개선시키지 않을 것이다.

假說 3 : 役割壓力은 리더십유형, 예산협상태도 그리고 예산태도 간의 관계에 대해 有意的인 調節變數 역할을 하지 않는다.

(4) 研究方法

計劃擔當最高經營者協會 會員과 全國經營者協會 會員을 대상으로 설문지 1,339 매를 수집·분석하였다.

i) 부하의 예산態度는 Collins¹⁴⁾의 설문을 이용하여 측정되었다.

ii) 리더십유형은 Johnson¹⁵⁾의 설문을 이용하여 肯定的리더십, 昇進型리더십, 그리고 否定的리더십의 세가지 類型으로 分類·測定하였다.

위해 취하는 일정한 행동을 말하며 다음의 네가지로 분류한다.

迂迴接近型 (devious game pattern) : 상사와의 친분 등 비공식적인 방법을 주로 사용.

證據提示型 (economic game pattern) : 예산관련 사실 또는 증거를 제시하여 상사를 설득

增加指向型 (incremental game pattern) : 전년도 예산을 기초로 예산증대를 위한 협상에 주력.

時期重示型 (time game pattern) : 상사에게 예산문제를 제기하는 시기가 가장 중요하다고 생각

(F. Collins, P. Munter and D. Finn, "Gameplay in Budgeting: A Field Study," *Proceedings of American Accounting Association (Southwest)* (AAA, 1983), pp. 70-78)

14) F. Collins, "The Interaction of Budget Characteristics and Personality Variables With Budgetary Response Attitudes," *The Accounting Review* (April 1978), pp. 324-335.

15) R.D. Johnson, "An Investigation of the Interaction Effects and Motivational Variables on Task Performance," Unpublished dissertation (Indiana Univ., 1970).

參與的豫算制度的 研究方向에 관한 考察

iii) 예산협상태도는 Collins¹⁶⁾ 등의 설문을 이용하여 迂廻接近型, 證據提示型, 增加指向型 및 時期重視型의 네가지 類型으로 分類·測定하였다.

iv) 役割壓力은 Rizzo¹⁷⁾ 등의 설문을 이용하여 측정하였다.

(4) 研究結果

예산협상태도는 부하의 예산에 대한 태도와 有意的인 관계가 있는 것으로 나타났다. 우회적 접근형, 증거 제시형, 증가지향형, 시기중시형의 네가지 예산협상태도는 모두 부하의 예산추구와 관련된 태도와 상관관계가 있는 것으로 나타났다. 특히 상사의 리더쉽유형과 역할압력의 크기를 고려할 때에도 부하의 예산협상태도와 예산태도는 상관관계가 있는 것으로 나타났다. 구체적인 예로, 긍정적인 예산태도를 갖는 경영자는 예산협상태도로 우회 접근법을 회피하고 증거 제시형, 증가지향형 또는 시기중시형을 택하여 이때의 역할압력은 낮고 상사의 리더쉽유형은 否定的(punitive)이다.

3. Licata 등의 研究 (1986)¹⁸⁾

(1) 研究目的

參與的豫算過程에서 統制位置(locus of control)¹⁹⁾가 上司의 행동에도 영향을 줄 것이라는 사실을 실험적 연구를 통해 검정하고자 한다.

(2) 假 說

自己決定論的 上司(internals)는 運命決定論者(externals)에 비해 부하의 참여를 더 많이 허용한다.

16) F. Collins, P. Munter and D. Finn (1983), op. cit.

17) J.R. Rizzo, R.J. House and S. Lirtzman, "Role Conflict and Ambiguity in Complex Organizations," *Administrative Science Quarterly* (June 1970), pp. 150-163.

18) M.P. Licata, R.H. Strawser and R.B. Welker, "A Note on Participation in Budgeting and Locus of Control," *The Accounting Review* (January 1986), pp. 112-117.

19) 統制位置(locus of control)란 자신이 수행한 행동의 결과에 대한 개인의 느낌을 나타내는 개성변수(personality variables)의 하나로 自己決定論者(internals)와 運命決定論者(externals)로 구분된다. 自己決定論者는 행위의 결과가 자신의 통제(또는 노력)에 의해서 이루어진 것으로 생각하는 반면에 運命決定論者는 행위의 결과가 단순히, 우연, 행운, 또는 운명의 결과라고 생각한다.

(3) 研究方法

會計學 전공의 대학생 127 명을 선정하여 Rotter²⁰⁾의 방법에 의해 統制位置를 測定하고 그중 통제위치가 가장 높은 그룹과 가장 낮은 그룹에서 각각 20 명씩을 선발하여 上司의 役割을 맡기고, 부하로는 연극경험이 있는 회계학 전공의 여학생 한명을 선정하여 事前에 실험에 필요한 광범위한 훈련을 시켰다. 각각의 피실험자에게는 15 분 동안에 40 개의 角度맞추기 문제가 作業으로 주어졌으며 적절한 금전적인 보상도 제공하였다.

(4) 研究結果

實驗結果는 自己決定論者의 경우 보다 많은 參與를 부하에게 허용하는 경향이 있는 것으로 나타나므로써 假說이 立證되었다.

4. 研究의 特徵

앞에 소개된 세가지 연구의 특징은 첫째, 예산제도의 行動의結果를 측정하는데 狀況的 要因(contingent factor)을 고려했다는 점이며, 둘째, 變數의 적용에 새로운 시도가 있었다는 점이다.

Brownell의 研究(1983)는 리더쉽과 함께 參與를 獨立變數로 추가시켰다. 그리고 리더쉽과 참여 간의 相互作用이 있음을 立證하므로써 參與가 狀況要因으로 작용함을 밝혔다. Collins 등의 研究(1987)에서도 부하의 예산태도에 영향을 주는 리더쉽유형은 媒介變數(intervening variables)인 예산협상태도와 역할압력의 조건에 따라 달라진다는 점이 강조되고 있다. 이러한 점은 리더쉽 간의 相互關係가 從屬變數에 미치는 영향이나 또는 리더쉽과 다른 變數 간의 相互關係가 분석되지 않은 과거의 연구 결과를 해석하는데 도움을 준다.

예를 들면, 대표적인 초기 연구의 하나인 Decoster 등의 연구는 리더쉽에 따라 부하의 예산태도가 다를 것으로 가정하였으나, 연구결과는 상사의 리더쉽이 組織中心的인 경우와 溫情的인 경우 모두 예산압력과 有意的인 正의 관계가 있는 것으로 나타났다.²¹⁾

20) J.B. Rotter, "Generalized Expectancies for Internal Versus External Control of Reinforcement," *Psychological Monographs: General and Applied* (No. 1, 1966), pp. 1-28.

21) D.T. DeCoster and J.P. Fertakis (1968), op. cit.

Decoster의 연구에서는 리더십 간의 상호작용이 분석되지 않은 것이다. 리더십 간의 상호작용은 Hopwood에 의해서 설명되었다. 이 연구에 의하면 두 類型의 리더십이 불균형을 이룰 때는 직무압력을 초래하지만 균형을 이룰 때는 직무압력을 초래하지 않는 것으로 보고되었다.²²⁾ 그러나 이 경우에도 역시 리더십의 효과에 영향을 주는 다른 調節變數가 함께 고려되지는 않았다.

Licata 등의 연구(1986)의 示變點은 부하의 個性變數로 인식되고 있던 統制位置를 상사의 個性變數로 적용한 것이다. 즉 상사의 예산참여에 대한 영향은 리더십 뿐만 아니라 다른 個性變數에 의해서도 나타난다는 점이다. 통제위치 이외의 다른 個性變數에 대해서도 이같은 방법을 적용하므로써 흥미로운 발견을 할 수도 있을 것이다.

IV. 個人變數 중심의 研究

1. Brownell의 研究(1982)²³⁾

(1) 研究의 目的

이 研究의 目的은 Brownell의 1981년도 실험실연구²⁴⁾에 의해서 밝혀진 예산참여와 성과 간의 관계는 개성변수의 하나인 統制位置에 의해서 調節된다는 결과의 타당성을 설문지 조사에 의한 現場研究(field study)에 의해 확인하는데 있다.

(2) 假說

이 연구에서는 檢定의 대상으로 두가지 歸無假說을 설정하고 있다.

假說 1 : 成果에 영향을 주는 統制位置와 豫算參與 간에는 有意義한 相互作用이 없을 것이다.

22) A.G. Hopwood, "An Empirical Study of the Role of Accounting Data in Performance Evaluation," *Empirical Research in Accounting: Selected Studies, (1972), Supplement to Journal of Accounting Research*, pp. 156-182.

_____, "Leadership Climate and the Use of Accounting Data in Performance Evaluation," *The Accounting Review* (July 1974), pp. 485-495.

23) P. Brownell, "A Field Study Examination of Budgetary Participation and Locus of Control," *The Accounting Review* (October 1982), pp. 766-777.

24) P. Brownell, "Participation in Budgeting, Locus of Control and Organizational Effectiveness," *The Accounting Review* (October 1981), pp. 844-860.

假說 2 : 職務滿足에 영향을 주는 統制位置와 豫算參與 間에는 有意義한 相互作用이 없
을 것이다.

(3) 研究方法

San Fransisco 만 지역에 있는 대규모 製造業體 각 부문의 中間階層 原價中心點管理者 48 명을 대상으로 설문조사를 하였다. 이 표본은 Brownell 의 81 년도 실험실연구의 2 차 실험의 대상이 된 표본과 동일하다. 설문에 의해서 측정된 變數는 成果, 職務滿足 및 豫算參與의 세가지이며 統制位置는 81 년도의 실험에서 측정된 것을 그대로 사용하였다.

i) 成果의 測定에는 Mahoney²⁵⁾ 등의 설문을 이용하였으며 이용된 標本은 40 개 였
다.

ii) 職務滿足度는 Weiss²⁶⁾ 등의 Minnesota Satisfaction Questionnaire (MSQ) 를
이용하여 측정하였으며 이용된 標本은 40 개였다.

iii) 豫算參與度는 Hofstede²⁷⁾ 와 Milani²⁸⁾ 의 방법을 이용하여 測定하였으며 標本은
46 개였다.

(4) 研究結果

전반적으로 81 年の 實驗室研究結果와 일치한다. 成果에 영향을 주는 統制位置와 參與
간의 相互作用은 有意의인 것으로 판명되었다. 다만 有意水準은 실험실연구보다 낮았다.
실험실연구에서는 잠정적인 결론이었던 職務滿足에 영향을 주는 統制位置와 參與 간의 相
互作用도 이 연구에서는 뚜렷이 확인되었다. 즉 自己決定論者는 參與水準이 높을 때 職務
滿足感이 높았으며 成果도 좋았다. 이와 반대로 運命決定論者는 參與水準이 낮을 때 職務
滿足感이 높고 成果도 좋은 것으로 나타났다.

25) T.A. Mahoney, T.H. Jerdee and S.J. Carroll (1963), op. cit.

26) D.J. Weiss, R.V. Davis, G.M. England and L.H. Lofquist (1967), op. cit.

27) G.H. Hofstede (1968), op. cit.

28) K.W. Milani (1975), op. cit.

2. Chenhall의 研究(1986)²⁹⁾

(1) 研究目的

많은 豫算參與의 效果 研究에 있어서 個性變數 중 權威的인 태도(authoritarianism)가 調節變數로 적용되었으나 그 결과들은 분명치가 않다. 그 이유는 어느 한편(주로 부하)만의 개성변수로 權威的인 태도가 적용되었기 때문이다. 이 연구에서는 상사와 부하의 權威的인 태도가 동시에 고려된다면 부하의 職務 및 豫算態度에 대한 權威主義의 영향을 보다 잘 이해할 수 있다는 사실을 입증하고자 한다.

(2) 假說

이 연구에서는 부하의 職務滿足感과 豫算滿足感이라는 두가지 從屬變數와 관련하여 세가지 歸無假說을 설정하고 있다.

假說 1 : 豫算參與와 위의 두 從屬變數 간에는 有意義한 관계가 없다.

假說 2 : 上司-部下的 權威主義結合形態³⁰⁾와 위의 두 從屬變數 간에는 有意義한 관계가 없다.

假說 3 : 上司-部下的 權威主義結合形態와 위의 두 從屬變數에 영향을 주는 豫算參與 간에는 有意義한 관계가 없다.

(3) 研究方法

標本은 同一 業種의 9개 製造業體로부터 42개의 部門을 추출하여 이로부터 39명의 部門管理者를 上司로 선정하고 해당 부문에서 1명의 감독을 上司에 대응되는 부하로 선정하였다. 설문지를 통하여 부하에게는 權威主義, 豫算參與, 職務滿足 및 豫算滿足의 네 變數를 질문하였고 上司에게는 權威主義만 질문하였다.

29) R.H. Chenhall, "Authoritarianism and Participative Budgeting: A Dyadic Analysis," *The Accounting Review* (April 1986), pp. 263-272.

30) 上司-部下的 權威主義結合形態(authoritarian dyad type) : 각자의 권위적인 의식을 기준으로 상사와 부하를 결합시키는 형태로 同質的(homogeneous)結合과 異質的(heterogeneous)結合의 형태가 있다.

同質的 結合形態 : 권위적인 상사-권위적인 부하, 비권위적인 상사-비권위적인 부하

異質的 結合形態 : 권위적인 상사-비권위적인 부하, 비권위적인 상사-권위적인 부하

(Ibid) 참조.

産 業 研 究

- i) 權威主義는 Adorno³¹⁾ 등에 의해서 개발된 F-scale에 의해 측정하였다.
- ii) 參與는 Milani³²⁾의 설문에 의해 측정하였다.
- iii) 職務滿足은 Minnesota Satisfaction Questionnaire에 의해 측정하였다.
- iv) 豫算에 대한 滿足感은 Swieringa³³⁾ 등의 방법에 의해 측정하였다.

(4) 研究結果

成果와 上司-部下의 權威主義結合形態 간에는 有意義한 관계가 있는 것으로 밝혀졌다. 또한 權威主義結合形態變數(dyadic variable)는 參與의 豫算編成에서 調節變數의 역할을 한다. 전반적으로 예산에 참여하는 상사와 부하의 권위주의를 調節變數에 포함시키므로써 참여예산에 대한 이해를 증대시킬 수 있다는 연구목적이 확인되었다. 즉 예산참여는 그 자체로 중요하며 또한 同質的인 上司-部下의 權威主義結合은 부하의 成果와 긍정적인 관계가 있는 것으로 밝혀졌다. 더우기 上司-部下의 權威主義結合이 異質的인 경우보다 同質的인 경우에 參與는 부하의 職務滿足感 및 豫算態度와 보다 강한 관계를 갖는다.

3. Brownell 등의 研究(1986)³⁴⁾

(1) 研究目的

일반적으로 豫算參與는 부하에게 動機를 賦與하고 賦與된 動機는 經營成果를 增進시키는 것으로 생각하고 있다. 본 연구는 이러한 관점에서 <圖3>과 같이 豫算參與와 動機 賦與 간의 有意的인 正의 相關關係, 動機賦與와 成果 간의 有意的인 正의 相關關係를 증명하므로써 일반적인 생각을 實證的으로 立證하고자 한다.

31) T.W. Adorno, E. Frenkel-Brunswik, D. Levinson and N. Sanford, *The Authoritarian Personality* (Harper and Brothers, 1960).

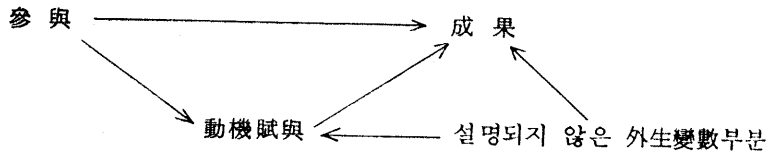
32) K.W. Milani (1975), op. cit.

33) R.W. Swieringa and R.H. Moncur, *Some Effects of Participative Budgeting on Managerial Behavior* (National Association of Accountants, 1975).

34) P. Brownell and M. McInnes, "Budgetary Participation, Motivation, and Managerial Performance," *The Accounting Review* (October 1986), pp. 587-600.

〈圖 3〉

研 究 模 型



(2) 理論的 모델

이 연구에서는 動機測定の 理論的 背景으로 Ronen³⁵⁾ 등에 의해 會計學研究에 적용된 期待模型 (expectancy model) 을 이용하고 있다.

〈 Ronen 등의 期待模型 〉

$$M = IV_b + P_1 \left[IV_a + \sum_{i=1}^n (P_{2i} EV_i) \right]$$

M : 動機

IV_a : 作業目標 達成과 관련된 內在的베일런스 (intrinsic valence)

IV_b : 目標指向的인 行動과 관련된 內在的베일런스

EV_i : 作業目標達成을 條件으로 하는 i 번째 外來的인 報償 (extrinsic reward) 과 관련된 外來的베일런스 (extrinsic valence)

P₁ : 目標指向的인 行動에 의해 作業目標를 달성하게 될 期待 (expectancy)

P_{2i} : 作業目標達成으로 i 번째 外來的報償을 받게 될 期待

(3) 假 說

i) 期待模型과 관련된 假說

H₁ : 參與와 IV_a 간에는 正의 관계가 있다.

H₂ : 參與와 P₁ 간에는 正의 관계가 있다.

H₃ : 參與와 P_{2i} 간에는 正의 관계가 있다.

35) J. Ronen and J.L. Livingstone, "An Expectancy Theory Approach to the Motivational Impact of Budgets," *The Accounting Review* (October 1975), pp. 671-685.

ii) 結合된 效果에 대한 假說

H_A : 期待模型의 다른 變數들에 대한 參與의 관계는 確定되지 않거나 (IV₀의 경우) 中立的이므로 (EV_i의 경우) 앞의 假說 H₁, H₂, H₃의 效果를 결합하면 參與의 動機賦與에 대한 전반적인 效果는 肯定的이다.

H_B : 많은 行動科學研究에서 立證되었듯이 動機賦與와 成果 간에는 正의 관계가 있다.

H_C : 假說 H_A와 H_B를 結合하면 결국 參與와 成果 간에는 正의 相關關係가 있다.

(4) 研究方法

3개 기업 (電子會社 2, 鐵鋼會社 1)의 다양한 업무에 종사하는 중간관리자 224명을 대상으로 설문조사를 하였다. 회수된 설문지는 140매였으며 이 중 有效한 설문지 108매를 분석하였다. 모든 假說은 相關關係의 有意性에 의해 檢定되었다. 參與, 動機賦與 및 成果의 연결관계 평가에는 經路分析技法 (path analysis)을 사용하였다.

i) 參與의 測定은 Milani³⁶⁾와 Hofstede³⁷⁾의 방법을 적용하였다.

ii) 動機賦與를 결정짓는 期待模型의 變數들은 Brownell³⁸⁾의 방법으로 측정되었다.

iii) 成果는 Mahoney³⁹⁾ 등이 사용한 自己評價法 (self-rating method)으로 測定하였다.

(5) 研究結果

예산참여는 動機賦與 效果를 통하여 經營成果를 增進시킨다는 假說의 確認에 실패하였다. 가장 중요한 발견은 최소한 IV₀만은 參與와 正의 相關關係가 있을 것으로 期待하였으나 期待模型의 모든 IV에 대해 參與는 否定的인 관계를 갖고 있는 것으로 나타난 것이다.

그러나 參與와 成果 간에는 강한 正의 관계가 있는 것으로 나타났다.

36) K.W. Milani (1975), op. cit.

37) G.H. Hofstede (1968), op. cit.

38) P. Brownell, "The Role of Accounting Data in Performance Evaluation, Budgetary Participation and Organizational Effectiveness," *Journal of Accounting Research* (Spring 1982), pp. 12-27.

39) T.A. Mahoney, T.H. Jerdee, and S.J. Carroll (1963), op. cit.

4. 研究의 特徵

豫算參與가 반드시 成果增進에 기여하는 것은 아니다. 參與의 成果에 대한 效果는 狀況要因에 따라 상이하게 나타난다.⁴⁰⁾ 參與의 效果에 영향을 주는 다양한 調節變數를 研究에 도입하는 것이 필요하다. Brownell의 연구(1982)에서는 個性變數의 하나인 統制位置를 새로이 調節變數로 사용한 점에 특징이 있다.

한편 Brownell 연구(1982)의 또다른 특징은 實驗室研究를 現場研究에 의해 確認하였다는 점이다. 실험실연구는 因果關係의 推論에는 妥當성이 높지만 一般性 또는 外部的인 妥當성은 결여되기 쉽다. 따라서 실험실연구는 현장연구를 통해 實世界의 현상과 부합하는가의 여부를 검토할 필요가 있다.

대부분의 연구에서 부하의 개성변수로 취급되는 權威主義를 상사의 개성변수로 적용하였으며 상사와 부하에게 同一한 變數를 동시에 적용시켜 이들 변수의 結合效果를 검토한 점이 Chenhall 연구(1986)의 특징이다. 이는 參與的豫算의 效果를 새로운 각도에서 綜合적으로 考察할 수 있다는 利點이 있다.

Brownell의 연구(1986)에서 示唆되는 가장 중요한 점은 비록 論者 自身도 지적하고 있는 研究의 制約點은 있으나⁴¹⁾ 상식적으로 인정되고 있는 참여에 의한 動機賦與 그리고 動機賦與에 의한 成果增進이라는 사고가 증명되지 않았다는 점이다.

결국 參與에 의한 成果增進은 動機賦與 經路를 통해서 이루어진 것이 아니므로 그 원인에 대한 문제가 제기된다. 한가지 가능한 설명은 直接的인 效果가 있다고 보는 것이다. 그러나 이러한 현상은 원인과 결과가 전도되어 나타날 수도 있기 때문에 설득력이 없다. 즉 성과가 좋은 사람에게 예산과정의 참여가 많이 허용되기 때문에 두 변수 간에 正의 관계가 나타날 수도 있기 때문이다.

이러한 문제는 다른 調節變數들에도 적용·검토될 필요가 있다. 예를 들면 參與와 職務滿足과 成果增進 간의 관계 또는 參與와 士氣와 成果增進의 관계도 이 연구와 같은 實證的인 方法에 의한 確認될 필요가 있다.

40) F. Collins, "Managerial Accounting Systems and Organizational Control: A Role Perspective," *Accounting, Organizations and Society* (No. 2, 1982), p. 118.

41) Brownell은 이 研究의 制約點으로 i) 표본추출의 임의성 부족, ii) 결과의 보편성에 대한 의심(표본 수가 적으므로), iii) 사용된 期待模型 自體의 문제 등을 들고 있다.

產 業 研 究
V . 要 略 및 提 言

行動科學의 영향으로 豫算制度에 대한 行動的인 측면의 연구도 촉진되었으나, 아직 만족할 만한 成果를 달성하지는 못하였다. 그 주된 이유는 대부분의 연구가 特定變數를 중심으로 한 枝葉的인 것이었기 때문이다. 이러한 문제는 參與的豫算의 效果에 영향을 주는 諸 變數의 相互關係를 체계적으로 파악하고 狀況理論的인 관점에서 이들 변수의 相互作用을 규명함으로써 개선될 수 있을 것으로 생각된다.

本稿는 이러한 관점에서 예산에 영향을 주는 調節變數의 관계성을 제Ⅱ장에서 고찰하였으며 제Ⅲ장과 제Ⅳ장에서는 최근의 연구 수 편을 관찰하였다. 관찰된 연구는 리더쉽要因과 個人變數에 국한된 것이며 그 數도 6편으로 적은 것이지만 가장 최근의 그리고 특히 이 分野에 전문적인 학자들의 연구이므로 參與的豫算의 연구 경향을 파악하는데는 큰 무리가 없을 것이다.

다음은 이들 연구에서 나타나고 있는 특징적인 경향을 몇가지로 要約·考察하고자 한다.

첫째, 대부분의 연구에 狀況理論的인 接近法이 사용되고 있다. 狀況理論이란 리더쉽 이론에서 제기된 것으로 리더쉽의 영향은 狀況條件에 따라 각기 다르게 나타난다는 것이다. 예산참여의 효과에 있어서도 마찬가지로 투입된 변수의 영향은 다른 狀況的인 變數(條件)에 의해 調節된다.

리더쉽의 成果 또는 職務滿足에 대한 效果는 부하의 參與水準(Brownell, 1983) 또는 豫算協商態도와 役割壓力(Collins 등, 1987)에 의해 영향을 받는다. 또한 成果와 職務滿足에 대한 參與의 效果는 부하의 統制位置(Brownell, 1982), 상사와 부하의 權威主義에 대한 경향의 結合形態(Chenhall, 1986) 등에 의해 영향을 받는다.

둘째, 變數適用에 있어서 多角的인 시도가 이루어지고 있다. 종래의 연구가 參與水準에 영향을 주는 상사의 요인을 리더쉽類型에 국한시켜온데 반하여 부하의 個性要因인 統制位置(Licata 등, 1986) 또는 權威主義(Chenhall, 1986)를 上司의 要因으로 적용한 것은 참여수준 결정 문제에 새로운 가능성을 시사하고 있다. 이와 더불어 LPC(Least Preferred Coworker)⁴²⁾와 같은 새로운 變數의 적용도 의미가 있을 것이다.

42) Fiedler에 의해서 개발된 리더의 開性을 파악하는 방법의 한가지이다. 그 방법은 특정의 리더에게 일정한 설문을 제공하고 이를 리더 자신이 함께 일하기에 가장 불편한 부하에 대해 갖고 있는 생각(또는 느낌)에 비추어서 응답을 하게 하여 그 점수으로써 High LPC Leader와 Lower LPC Leader 등으로 그 성향을 파악한다.

參與的豫算制度的 研究方向에 관한 考察

셋째, 과거의 연구에 대한 새로운 확인이 시도되고 있다. 이미 보편화된 理論의 의미를 재검토하고, 유사한 연구에 대해 상이한 결과가 발생하는 원인을 분석하는 것은 의미있는 일이다. Brownell의 연구(1986)에 의하면 “參與는 動機賦與를 통하여 成果增進을 가져온다.”는 종래의 一般的인 주장이 옳지 않음이 지적되고 있다. 이러한 검토는 다른 주장(예를 들면, “參與는 士氣를 높이므로써 成果增進에 기여한다.”)에 대해서도 시도될 필요가 있다.

또한 Brownell의 研究(1982)는 同一한 測定值를 사용한 Milani⁴³⁾의 연구 결과와 대조되는 결과를 가져왔다. 즉 Milani의 연구에서는 Brownell의 경우와 달리 참여가 성과에 미치는 긍정적인 효과의 증거가 미약하게 나타났다. 두 연구 결과의 차이는 표본의 차이에 원인이 있는 것으로 설명되고 있다. Milani 연구의 標本은 Brownell과 달리 生産部門 管理者에 국한되어 있다. 生産部門은 外部環境的인 요인과의 직접적인 접촉이 적으며 특히 活動이 單純·反復的이다.⁴⁴⁾ 이러한 活動의 計劃에는 중앙집권적이고 非參與的인 構造가 유용할 것으로 보고되고 있다.⁴⁵⁾

우리나라에서는 이상에서 살펴본 것과 같은 豫算에 대한 행동적인 측면에서의 연구가 거의 全無한 상태이다. 다음은 앞으로 우리나라에서 예산의 행동적인 연구를 전개시키는데 관련하여 고려해야 될 문제들을 생각해 보기로 하겠다.

첫째, 제Ⅱ장에서도 살펴본 것과 같이 參與的豫算의 효과에 영향을 미치는 요인은 先行調節變數와 後續調節變數가 있다. 여기에서 중요한 점은 先行調節變數의 영향이 규정되지 않은 상태에서 後續調節變數만을 고려하는 것은 무의미하다. 따라서 巨視的으로 社會·文化·政治的인 측면에서 參與的豫算制度가 우리 社會에 어떻게 적용될 수 있는가를 연구할 필요가 있다.

둘째, 參與的豫算의 效果는 組織 特性에 의해서도 영향을 받는다. 규모가 크고 分權化가 되어 있으며 企業環境(材料 및 製品市場 등)의 安定性이 낮은 즉 企業環境이 動的인(dynamic) 경우 참여예산의 효과가 큰 것으로 報告되고 있다. 따라서 國內 企業 중에서도 어떤 產業 또는 企業에 참여예산이 적합할 것인가를 연구할 필요가 있을 것이다.

43) K.W. Milani (1975), op. cit.

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

45) R.W. Sweiringa and R.H. Moncur (1975), op. cit., pp. 25-27.

產 業 研 究

셋째, 後續調節變數에 대한 연구도 우리의 社會·文化的 背景이 다르므로 歐美의 연구 결과나 理論을 그대로 受容할 수는 없다고 본다. 同一한 個性變數에 대한 效果도 한국의 근로자 또는 經營者에게는 歐美 사람들과는 다르게 나타날 가능성이 있기 때문이다. 따라서 歐美에서 연구된 諸 變數들은 한국적인 狀況에서 再檢討되는 것이 필요할 것이다.

넷째, 研究方法, 모델 그리고 여기에 投入될 變數는 우선 歐美의 것을 이용하는 것이 필요할 것이다. 前述한 바와 같이 우리나라는 이 분야에 대한 연구가 日淺하며 自體的인 연구배경이 없기 때문이다. 既存의 연구를 토대로 한 實證的인 연구를 擴範圍하게 多角的으로 실시하므로써 長期的으로는 우리 實情에 맞는 모델과 方法論의 정립이 가능할 것이다.

이상의 검토는 앞서도 언급되었듯이 한정된 범위 내에서 시도되었다는 취약함이 있다. 그러나 대략적이거나 先進 外國의 研究動向과 特徵을 검토하는 것은 行動的인 측면에서의 豫算研究가 거의 없는 우리나라의 실정에서는 앞으로의 바람직한 研究方向을 모색하는데 기여 할 수 있을 것으로 생각된다.

- Argyris, C., *The Impact of Budgets on People* (New York: The Controllershship Foundation, Inc., 1952).
- Brownell, P., "Participation in Budgeting, Locus, of Control and Organizational Effectiveness", *The Accounting Review* (October 1981).
- , "Participation in the Budgeting Process: When it Works and When it Doesn't", *Journal of Accounting Literature Vol. 1* (Spring, 1982).
- , "A Field Study Examination of Budgetary Participation and Locus of Control", *The Accounting Review* (October 1982).
- , "Leadership Style, Budgetary Paticipation and Managerial Behavior," *Accounting, Organizations and Society*, (No. 4, 1983).
- , "The Role of Accounting Data in Performance Evaluation, Budgetary Participation and Organizational Effectiveness", *Journal of Accounting Research* (Spring, 1982).
- , and M.McInnes, "Budgetary Participation, Motivation, and Managerial Performance," *The Accounting Review* (October 1986).
- Chenhall, R.H., "Authoritarianism and Participative Budgeting: A Dyadic Analysin," *The Accounting Review* (April 1986).
- Collins, F., "The Internation of Budget Characteristics and Personality Variables with Budgetary Response Attitudes," *The Accounting Review* (Aprill 1978).
- , "Managerial Accounting Systems and Organizational Control: A Role Perspective," *Accounting, Organizations and Society* (No. 2, 1982).
- , P. Munter and D.W. Finn, "The Budgeting Games People Play," *The Accounting Review* (January 1987).
- DeCoster, D.I. and J.P. Fertakis, "Budget-Induced Pressure and its Relationship to Supervisory Behavior," *Journal of Accounting Research* (Autumn, 1968).
- Fiedler, F.E. and J.E. Garcia, *New Approaches to Effective Leadership: Cognitive Resources and Organizational Performance* (John Wiley Sons, 1987).
- Hayes, D.C., "The Contingency Theory of Managerial Accounting", *The Accounting Review* (January 1977).
- Hofstede, G.H., *The Game of Budget Control* (Taristock Publications Ltd. in association with Van Gorcum & Comp. N.V., 1968).
- Hopwood, A.G., "An Empirical Study of the Role of Accounting Date in Performance Evaluation," *Empirical Research in Accounting: Selected Studies, Supplement to Journal of Accounting Research* (1972).
- , "Leadership Climate and the Use of Accounting Data in Performance Evaluation," *The Accounting Review* (July 1974).
- Licata, M.P., R.H. Strawser and R.B. Welker, "A Note on Participation in Budgeting and Locus of Control," *The Accounting Review* (January 1986).

產 業 研 究

- Milani, K.W., "The Relationship of Participation in Budget-Setting to Industrial Supervisor Performance and Attitude: A Field Study," *The Accounting Review* (April 1975).
- Ronen, J. and J.L. Livingstone, "An Expectancy Theory Approach to the Motivational Impact of Budgets," *The Accounting Review* (October 1975).
- Stedry, A.C., *Budget Control and Cost Behavior* (Englewood Cliffs, N.J.: Prentice-Hall, 1960).
- Swieringa, R.W. and R.H. Mencer, *Some Effects of Participative Budgeting on Managerial Behavior* (National Association of Accountants, 1975).