

# 업적평가 이론에 관한 연구

고 부 언\*

## 목 차

- I. 서 론
- II. 업적평가의 기초이론
- III. 업적평가회계
- IV. 결 론

## I. 서 론

기업은 언제나 양호한 업적을 실현하여 지속적으로 성장 발전해 나가야 한다. 양호한 업적을 착실히 실현하기 위해서 기업은 달성해야 할 목표 내지는 업적기준을 설정하고 이를 달성하기 위하여 기업 전체의 노력을 결집한다. 더욱이 현대의 기업은 1차적 목표라고 할 수 있는 최대의 경영성과를 올리는 것 뿐만 아니라 기업 구성원의 다양한 인간적 욕구를 충족시켜야 하며 인간 사회에서 중요한 역할을 하는 사회적 조직체로서 그 사회적 기능을 충분히 수행해야 할 책임이 있다.

한편, 현재의 경제상황을 살펴보면 6.25이후 최대의 국난인 IMF 한파로 인해 마이너스 경제성장률을 보이고 있고, 부도기업의 수가 급증하며 수출 증가율의 둔화, 고물가, 고실업, 고환율 등 대내외 여건이 악화일로로 걷고 있다.

이처럼 심각한 기업환경 변화에 적응해 나가며 사회적 역할을 수행하기 위해서는 근로자들의 직무만족과 노사의 화합에 의한 생산성 향상이 필수적이며 이러한 생산성 향상을 위해서는 이를 유도하고 평가할 수 있는 업적평가가 매우 중요하다고 할 수 있다.

업적평가는 조직의 목표를 유효하게 달성하려는 관리회계시스템의 주요한 기법이다. 업적평가는 피평가자의 행위가 조직의 목표달성에 공헌할 수 있도록 행하여져야 한다. 그러나 어떠한 업적평가가 피평가자의 행위를 조직의 목표달성에 공헌하도록 가장 잘 이끌어 줄 수 있는가는 관리회계

\* 제주대학교 경영학과 교수

에 있어서 계속된 연구과제로 남아 있다.

사실 업적평가에 아무리 많은 노력을 기울인다 하여도 이것이 피평가자에게 조직목표에 상반된 행위를 하는 결과를 가져온다면 이는 결국 무의미할 것이다. 따라서 업적평가 방식에 의해서 피평가자의 행위가 어떠한 영향을 받는지는 관심의 대상이 될 수 있다.

따라서, 본 연구의 목적은 업적평가의 의의 및 목적과 업적평가의 기준, 업적평가회계의 개념과 특징을 이론적으로 고찰함으로써 기업경영에 있어서 효율적인 업적평가 방식을 도출하는데 있다.

## II. 업적평가의 기초이론

### 1. 업적평가의 의의 및 목적

#### (1) 업적평가의 의의

조직체는 각각의 목적을 달성하기 위하여 조직되고 있다. 이러한 조직에 있어 활동의 효율은 조직체의 목적을 어느 정도 성취하고 어떤 희생에 의하여 달성하였는가에 따라 측정 판단케 된다. 이와 같이 조직체의 목적을 어느정도 효율적으로 달성했는가를 평가하고자 할 때 이것을 우리는 업적평가라고 한다. 즉 업적을 측정, 평가함으로써 조직체의 존속적부를 판단하거나 활동방법의 적부를 파악하며 조직활동의 개선조치를 취하게 된다.

기업의 경우 중요한 것은 충분한 이익을 실현해야 된다는 목적이 있는 것이므로 기업의 전체적인 이익에 대한 공헌으로 측정하는 것이 부분책임단위인 사업부나 부문의 업적평가에 중요한 척도가 된다.

따라서 기업에서의 업적평가는 기업내의 각 그룹이나 개인이 계획한 목표에 대하여 실제로 어떠한 결과를 생기게 했는가를 기와 년 혹은 장기적인 경향으로써 파악하고 계획, 기준, 목표와 전기실적 등과의 대비에 의거하여 그 현실도를 평가하는 것을 가능하게 해주며, 계획의 결과 불만족한 점이 발견되면 그 원인을 추적할 수 있으며, 목표달성을 위한 제수단을 청구하고 효율적 경영을 하는 것을 가능하게 해준다.

#### (2) 업적평가의 목적

기업에 있어서 업적평가의 목적은 부문별, 기능별, 그룹별, 개인별 등을 단위로 해서 그 활동결과를 측정, 평가하고 그룹 및 개인의 자주책임의식, 목표수행의식의 촉진을 통하여 기업업적을 향상케 하는 것이다.

효율적인 업적평가가 적용되는 경우에는 기업업적 그 자체의 향상에 멈추지 않고 그것에 따라 업적평가단위의 관리책임자를 실천적 훈련을 통하여 좋은 경영 담당자로 육성하는 것이 되며 나아가 관계종업원의 사기를 앙양케 하는 등 커다란 경영효과를 가져오게 된다.

## 2. 업적평가의 기준 및 방법

### (1) 업적평가의 기준

흔히 업적평가의 기준이라 할 경우에는 어떤 항목에 대해서 업적을 측정하는 가를 나타내는 업적의 측정척도라는 의미로 사용된다. 업적평가기준으로는 원가, 매출액, 매출이익률, 자본회전율, 자본이익률, 생산성, 생산량, 조업도, 생산기간, 불량률, 임금회수를 등의 물적 수치와 종업원의 직무만족도, 동료와의 개인적 유대관계, 타부서와의 협동관계등의 비물적수치가 사용될 수 있는데 평가대상부서, 피평가자의 직위등에 따라 사용기준이 달라질 수 있으며 하나이상의 기준을 사용하는 경우가 일반적이다.

이러한 업적평가기준이 가져야할 필요조건은 다음과 같다.

- 가. 사용할 기준이 구체적이며 객관적일 것.
- 나. 장기업적과 잘 조화되어 있을 것.
- 다. 업적을 관리하는 사람들의 직위와 업무 및 권한과 업적기준과의 대응이 이루어지고, 또 이 기준 및 목표에 대하여는 납득이 될 수 있어야 할 것.

### (2) 업적평가의 방법

업적평가에 있어서 가장 일반적으로 채용되는 방법은 앞에서 살펴본 업적평가기준별로 목표, 실적의 비교에 의해 업적목표가 달성되었는지의 여부를 측정 평가하는 방법일 것이다. 그러나 이것만으로는 업적평가가 충분치 않은 경우도 있어 업적평가 기준별로 기간비교와 업계비교를 하는 방법도 함께 행하여지는 경우가 많다.

기간비교는 금월분의 실적을 전년동기의 실적과 비교한다던가 혹은 금월(또는 금년)업적과 전월(또는 전년)업적을 비교하는 방법이며 이러한 기간 비교에 의해 신장률, 향상률, 상승률 등을 파악할 수 있다.

업계비교는 평가대상 사업부의 실적을 동사업을 하는 타사업부와 비교하는 방법으로 목표, 실적비교와 기간비교의 효과가 양호하게 평가되었다 하더라도 업계비교의 결과가 양호하지 못할 경우, 기업외적인 요인 때문에 목표, 실적비교와 기간비교의 효과가 양호하게 되었을 가능성이 크기 때문에 전체적으로 업적이 양호하다고 할 수는 없게 된다. 이런 점에서 업계비교도 필요하다고 할 수 있다.

### 3. 업적평가의 대상과 주체

#### (1) 업적평가의 대상

업적평가란 전술한 바와 같이 어떤 업적에 대한 가치를 부여하는 과정이므로 가치를 부여하는 측과 가치를 부여받는 측이 있게 된다. 전자를 업적평가의 주체라 하고 후자를 업적평가의 대상이라 한다.

업적평가의 주체와 객체(대상)에 대해서는 다음의 2가지 견해가 있다.

제 1설은 '조직 대 조직'의 관계를 중시하여 상위계층조직이 하위계층조직을 평가하는 것, 환원하면 부분 그 자체에 대한 업적평가를 가리킨다. 이 견해는 기업의 활동이 유기적 구성체로서 조직되고 있는 관점에 서서 조직중의 구성원의 업적은 조직의 구성체의 활동에 불과하며 구성체 전체의 협동없이는 업적성과는 기대할 수 없는 점을 중시하는 견해이다. 예컨대 사업부의 업적은 사업부의 장을 정점으로 하는 사업부전체를 평가의 대상으로 하는 것이다.

이러한 반면 제 2설은 사람이 사람을 평가하는 것, 예컨대 사업부의 업적평가란 사업부 전체의 업적책임을 갖는 사업부의 장에 대해서 하여야 하는 것이라고 한다. 이 견해는 사업부의 각 하위계층에 있는 책임자는 사업부의 장의 책임과 권한의 일부를 분담하고 있는데 불과하고 사업부의 장의 리더십 여하가 사업부 전체의 업적을 좌우한다는 관점에 입각하고 있다.

이들 2가지 상이한 견해는 조직체의 기본적 차이에 근거하고 있는 것으로 생각된다. 이 경우 '권한실존설'과 '권한위양설'의 어느 것에 따라야 하는가가 문제된다. 만일 '권한실존설'에 따르면 조직의 구성원은 각각 권한이 고유하게 실존하고 있다고 함으로 단위조직의 유기적 집합체가 조직전체에 불과하며 권한행사의 결과에 대하여 조직전체가 책임을 부담하게 된다. 따라서 조직전체의 업적결과에 대해서도 조직을 구성하는 전부를 대상으로 하여 취한 평가가 되어야 할 것이라고 본다.

이것에 대해 '권한위양설'에 따르면 본래 조직의 구성원에게 권한이 실존하는 것도 아니고 장의 권한을 부분적으로 하부에 위양한 것이므로 위양된 권한에 대해서만 책임을 지며 어느 정도 위양할 것인가는 상황에 따라서 판단되어야 할 것이며 조직의 형성은 권한위양의 체계에 불과하다는 견해에 입각하고 있다.

'권한실존설'에 따르면 조직구성원의 자발적 의욕과 협동의 자율성이 기대되나 조직에 있어서의 장의 리더십기능의 중요성이 경시되어 '전체중의 개체'에 입각한 종합적 통합을 곤란하게 한다.

'권한위양설'의 경우 아무리 분권관리에 따르는 권한위양이 행하여져도 그 결과에 대해서는 권한위양자 자신의 책임으로 돌아오게 되며 책임의 소재 즉, 업적평가의 대상을 명백히 하는 것이 용이하다.

이러한 양자의 견해는 업적평가의 과정이 상위조직에서 점차 하위조직에 대해 조직 대 조직 또는 상위의 장이 하위의 장을 평가하고 최종적으로 말단직원에 이르는 것으로서 업적평가상

책임소재를 명확하게 한다는 점에서 후자의 견해가 보다 타당성을 갖고 있다고 하겠으나 업적평가의 관점에 비추어 볼 때 후자에 의한 확실적인 선택보다는 양자가 모두 업적평가와 관련되고 있다고 할 수 있다.

Horngren은 업적평가의 대상을 조직부분과 그 부분의 관리자로 구별하여 경영자는 통제 가능한 업적의 기준에 따라 평가받아야 하나, 새로운 투자나 사업부로부터의 자금의 회수와 같이 다른 결정에 비하여 중요한 것은 그것을 운영하는 사람들의 성공과 실패가 아니라 사업부전체의 사업에 있어서의 성공과 실패로 평가받아야 한다고 하였다.

이와 같이 부문조직의 업적과 그 관리자의 업적을 구별하여 평가대상의 크기에 따라 기업내부의 업적평가대상을 구분해 보면 다음과 같이 세분할 수 있다.

가. 기능부문의 집합체 : 사업부제에서 볼 수 있는 바와 같이 판매, 제조, 자재, 인사, 회계 등이라고 하는 경영의 1기능을 분담하는 소위 기능부문의 집합체이다. 이상적으로는 사업부제나 기업집단을 말한다.

나. 단독의 기능부문 : 판매부문, 제조부문, 자재부문 등과 같은 개별 기능부문을 의미한다.

다. 기능부문 내의 소기능 : 제조부문의 경우에는 생산계획과 통제, 운반, 품질관리 등, 설비부문의 경우에는 설비계획, 보전계획, 보전작업, 예비품관리 등, 자재부문의 경우에는 자재계획, 재고관리, 창고관리, 외주관리 등을 예로 들 수 있다.

라. 개인 : 기업의 구성원인 각 개인을 평가대상으로 하는 것이다. 업적평가의 대상으로서의 개인은 관리직(계장, 과장, 차장, 부장 등)이 주가 된다. 그러나 광의로 해석하면 제조현장의 작업원도 1일의 표준작업량과 표준작업시간에 대한 실적작업량 및 실적작업시간의 관리방식으로 포함하는 것이 가능하며 또한 판매량도 각 개인의 1개월의 목표판매량에 대한 실적을 점검함에 의하여 평가대상에 포함시킬 수 있다.

## (2) 업적평가의 주체

앞에서는 업적평가의 대상인 객체에 대하여 살펴보았으므로 여기서는 평가대상을 평가하는 주체에 대하여 살펴보자.

평가주체는 평가대상에 따라 각각 달라진다. 평가대상도 책임중심점별 평가제도인가 혹은 평가유형별 평가제도인가 하는 평가제도에 따라 다르게 설명할 수 있다. 그러나 이 양자의 구별은 전체적인 면에서 유이하다. 왜냐하면 업적평가 자체가 책임중심점이 설정되어야 가능하고 효율적이며, 이 책임중심점은 평가유형에 따라 설정되는 것이 경영조직상 효과적이기 때문이다. 그러므로 여기서는 상술한 바와 같이 평가대상의 크기에 따른 주체를 설명하기로 한다.

기능부문의 집합체란 사업부제를 채용하고 있는 기업이나 기업집단을 평가할 경우를 말한다. 이때 전체사업부의 장이나 기업집단의 장은 보통 회장이라고 부른다. 이들 전사업적 즉, 회장의 관리업적에 대한 평가주체는 주주총회를 구성하는 주주이던가 또는 대주주인 중역회의 장이 된다.

다음 단독의 기능부문의 장에 대한 업적평가는 대개의 경우 스텝부문이 담당하게 된다. 경리부문, 예산부문, 내부감사과, 사장실, 콘트롤러부, 관리회계부 등의 명칭으로 불리는 스텝조직이 평가주체의 사무적 작업을 대행하는 일이 많다.

기능부문내의 소기능의 업적평가에서는 당해부문의 관리자가 스스로의 업적을 정확하게 파악하여야 하지만 사장 또는 당해부문보다 1단계 위의 관리자가 업적평가를 할 경우가 많다.

결국 업적평가의 주체는 중역회(이사회) - 전반관리층 - 부문(중간) 관리층 - 현장관리층 - 일반사원(근로자)이라는 경영관리의 계층체계에 있어서 상위자이며 상위자가 그 부하를 평가하는 것이다. 그러나 1차적으로는 본인이 스스로의 업적에 대해서 자기평가를 하고 그것에 대하여 상사와 대화하는 것이 바람직하다. 다시 예산위원회라든가 인사위원회 등의 3차적 기관에 의하여 공정하고 객관적인 평가가 필요하게 될 경우도 있다.

#### 4. 업적평가제도 설계시 고려사항

업적평가제도는 앞에서 간략하게 살펴본 바와 같이 업적평가자와 피평가자 모두에게 유용하다. 그러나 각 기업에 적합한 업적평가제도를 실제로 설계하는 것은 그리 쉽지 않다. 다음에서는 실제 업적평가제도를 설계할 때 고려하여야 할 일반적인 요소에 대하여 살펴본다.

효율적인 업적평가제도를 설계할 때 가장 중요하게 고려해야 할 사항은 평가자와 피평가자 모두가 인간이라는 사실이다. 인간은 기계와는 달리 감정적인 존재이기 때문에 업적평가제도를 설계하려고 하는 경우에는 이 업적평가제도에 의해 조직구성원의 행동이 개인적 차원 또는 집단적 차원에서 어떻게 달라질 것인가를 신중히 고려해야 한다. 따라서 업적평가제도를 설계하려고 하는 경우에는 적어도 다음과 같은 행동과학적 측면을 고려해야 한다.

첫째, 특정평가제도를 도입하여 효율적으로 운영하기 위해서는 평가대상이 되는 구성원들로부터 명시적으로든 아니면 암묵적으로든 동의를 얻어야 한다. 즉, 업적평가제도가 그 기능을 제대로 발휘하기 위해서는 업적평가의 대상이 되는 구성원들로부터 이 제도가 좋은 것이라는 인정을 받아야만 한다. 왜냐하면 아무리 좋은 제도라도 구성원의 협조 없이는 그 기능을 효율적으로 대행할 수가 없기 때문이다.

둘째, 일선의 업무상황에 관하여는 상부경영자보다 하부경영자가 더 많은 정보를 보유하고 있는 것이 일반적이다. 따라서 효율적인 업적평가제도를 설계하기 위하여는 평가대상자인 하부경영자로 하여금 진실된 정보를 상부에 전달하도록 하는 적절한 동기부여장치가 마련되어야 한다.

셋째, 평가대상인 조직구성원들은 업무 그 자체에만 관심이 있는 것이 아니라 부수적인 요소, 즉 사무실 장식, 종업원의 구성, 개인적인 도전의식 등 여러 가지 요소에도 관심을 가지고 있다는 사실을 고려해야 한다.

넷째, 업적평가를 포함한 어떠한 통제제도라도 항상 역기능적인 결과를 초래할 수 있다. 즉

조직구성원은 자기가 평가대상이 되고 있다고 느끼면 자기의 행동을 평가기준에 맞도록 변경하고자 하게 된다. 예를 들어, 특정 관리자가 표준원가에 의해 업적이 평가되는 경우를 살펴보자. 일단 표준원가가 관리자의 업적평가기준으로 제시되면, 관리자는 자신의 업적측정치인 원가를 최소화하기 위해 모든 노력을 경주할 것이며 그 과정에서 자신의 업적평가와 연결되는 원가요소에 만 관심을 집중시키고 원가이외의 요소를 소홀히 취급할 수 있다. 물론, 이러한 행동의 변화가 회사의 목표를 극대화시키는 바람직한 방향으로 유도되면 별다른 문제가 발생하지 않는다. 그러나 이 측정치의 도입으로 인해 관리자의 행동이 경영자가 바라지 않는 방향으로 변경되어 이 측정치의 사용이 회사의 목표에 좋지 않은 영향을 미칠 수도 있다. 이와 같이 조직구성원의 행동이 기업전체의 목표에 부합하지 않고 업적측정치의 극대화에만 치우치면 업적평가제도의 도입은 오히려 기업의 목표를 왜곡시킬 수 있다.

다섯째, 조직구성원의 행동을 어느 정도까지는 행동과학이 제시하는 일반원칙에 의해 설명할 수 있으나 인간의 특성은 원래 저마다 다르기 때문에 특정제도를 설계하려고 하는 경우에는 각 개인의 특성을 정확히 파악하여야 한다. 예를 들어, 어떤 구성원은 극도로 구조화된 조직 속에서 자기의 기능을 최대한으로 발휘할 수 있으나, 어떤 구성원은 오히려 자율성이 많이 부여되는 조직에서 더 효율적으로 행동할 수 있다. 또한 어떤 구성원은 자기에게 명확한 목표가 주어지면 오히려 비능률적인 경우도 있다. 일반적으로 모든 개인은 자기자신의 욕망과 욕구에 가장 잘 부합하는 근무환경 속에서 가장 높은 생산성을 발휘할 수 있다. 따라서 업적평가제도를 설계할 때에는 각 개인의 생산성을 극대화시킬 수 있는 근무환경조성에 주의를 기울여야 한다.

여섯째, 업적평가에 이용되는 변수와 보상액결정에 이용되는 변수를 평가자 및 피평가자 모두가 확인할 수 있어야 한다. 일반적으로 업적평가에 관한 변수만이 강조되고 있으나 이 두 가지 변수를 동시에 고려하는 것이 바람직하다.

### Ⅲ. 업적평가회계

#### 1. 업적평가회계의 개념과 특징

##### (1) 업적평가회계의 개념

업적평가회계는 조직상의 책임단위별로 계획과 실적을 수량적으로 대응시키는 것이며 그것은 조직상 책임단위별업적을 평가하기 위하여 존재하는 모든 회계절차 및 회계보고를 포함한다.

즉 업적평가회계는 기업의 각 경영부문에 대해서 설정된 활동목표에 각 조직단위의 실적을 대응하여 경영성과를 양적으로 평가하는 회계제도를 말한다. 그러므로 업적평가회계는 조직의 관리책임단위의 구분에 따라서 조직의 전체목표를 달성하기 위한 책임단위의 업적목표를 계획하고

이 업적목표에 비추어 실적을 측정 비교하고, 분석 평가하는 과제를 갖는 회계라고 정의할 수 있다.

이러한 의미에서 업적평가계획을 책임회계와 동일시하는 견해도 있으나 업적평가에는 양적 평가 뿐만 아니라 질적 평가도 그 중요성이 대두되고 있으며 이러한 질적 평가가 업적평가회계에서 행해진다는 점에서 업적평가회계는 양적 평가를 중심으로 한 책임회계를 포함한다고 할 수 있다.

## (2) 업적평가회계의 특징

업적평가회계에 관한 특징은 다음과 같이 열거할 수 있다.

첫째, 조정이나 통제가 계속적으로 반복되는 순환에 따라 행하여지는 것을 하나의 특징으로 열거할 수 있다. 그 순환은 매출액 원가 이익의 달성목표를 설정하는 것, 그 달성목표를 성취하기 위하여 그 기간의 경영활동을 상세히 보고하는 것, 당해기간의 원가 수익 및 이익을 당초 설정한 목표와 비교하는 것, 업적을 만족한 것으로 승인하던가 혹은 미래의 업적을 개선하도록 경영활동을 재 계획하는 것 등으로 되어 있다.

둘째, 이 순환에 있어서 계획설정의 경우 효과적인 통제의 뒷받침이 없으면 아무것도 이룰 수 없고, 통제를 행하는 노력도 그 지표가 없으면 무모한 것이 되므로 계획과 통제는 불가분의 관계에 있다고 할 수 있다.

셋째, 그 회계조직이 기업의 경영활동에 의해서 형성된 관리책임단위와 밀접하게 관련된다는 점이다. 이 경우에는 다수의 관리계층이 알맞은 책임단위로 분해되어 모든 수익 혹은 원가책임이 계층에 따라 그 경영관리자에게 부과된다. 이것을 회계제도로서 보면 기본적으로는 일반적인 책임 회계제도에 해당된다.

넷째, 세 번째 특징과 관련해서 볼 때 조정 및 통제를 위한 회계가 역사적인 회계제도와 밀접하게 관련되어 있는 것을 네 번째의 특징으로 열거할 수 있다. 이는 달성목표가 되는 계획 또는 예산기능과 대비되는 실적차이가 항상 역사적인 회계제도에서 얻어지는 것이기 때문이다. 이런 이유로 인하여 재무회계와의 밀접한 관계를 찾을 수 있고 또한 관리회계의 제도적 측면이 뚜렷이 나타나고 있는 것이다.

## 2. 업적평가회계의 영역

우선 업적평가와 업적관리의 차이점을 살펴보고 업적평가회계의 영역에 대하여 살펴보기로 하자. 전술한 바와 같이 이 양자는 구별하지 않아도 좋다. 그러나 굳이 구별한다면 전자는 후자보다 그 개념이 넓다고 하겠다. 즉 보통 업적을 거론할 때는 분권관리를 전제로 하기 때문에 그 대상은 중간관리층 이하가 된다. 중간관리층 이하에서는 권한이 극히 한정되고 그 한정된 권한하에 책임의 분석이 이루어진다. 여기에서는 항상 상하의 관계가 있다. 상하관계로 질서가 체계화된

조직을 통하여 업적평가는 성립된다.

이에 대하여 업적평가는 최고경영층도 포함하려고 하는 것이다. 종래의 업적관리에서는 최고경영층이 제외되었던 것이다. 그러나 오늘날에는 이 제외가 허용되지 않고 있다. 물론 최고경영층의 업적과 중간관리층의 업적은 성질을 달리하므로 양자의 관리방식은 각각 다르다. 최고경영층은 통제의 의미에서 관리를 하기 때문에 이에 따라 업적을 관리하여야 한다.

결국 금후의 업적평가회계는 최고경영층에서 중간관리층까지 전 과정을 대상으로 해야 할 것이다.

그러므로 업적의 전제가 되는 분권관리조직이 정비되고 조직상 책임제도가 편입되면 관리책임단위가 성립된다. 이 관리단위의 장은 주어진 권한에 따라 상위관리에 대해서는 책임을 부담하게 된다. 따라서 기업목표는 세분화되어 일체적으로 된다.

이 경우 기업의 구성원은 세분화되어 일률적으로 주어진 목표에 따라 행동한다고 볼 수 있다. 다만 경영조직속에 일정한 질서를 유지해야 하므로 권한이 상하좌우의 관계로 결정된다. 여기에서 관리자별로 권한, 책임의 계층적 구조가 형성되어 책임회계가 성립된다. 이때 책임이란 조직상에 설정된 하위자가 상위자에 대하여 부담하는 것이다. 이것이 책임회계의 기초형태이다.

이와 같이 초기형태의 업적평가는 협의의 업적평가로서 중간관리층 이하의 업적관리에 집중되어 있었으나 업적평가회계에 지대한 영향을 미치고 있는 책임회계가 발전함에 따라 그 내용이 변하여 단순히 하위의 관리자만을 업적평가의 대상으로 생각하는 것이 아니라 상위의 관리자까지도 관리체제에 편입시키고자 하는 것이 새로운 경향이다. 여기서 상위관리자란 구체적으로 최고경영층까지 포함하고 있다고 해도 좋다. 이것을 광의의 업적평가라 할 수 있다. 최고경영층은 여태껏 업적평가를 받는 쪽이 아니라 오히려 중간관리층에 대한 업적평가의 주체였다. 그러나 이제는 이 최고경영층까지 포함해서 업적평가제도를 재정립하려고 하는 것이므로 업적에 대한 견해가 그만큼 폭넓게 바뀌었다고 말할 수 있다.

이와 같은 변화에 따라 업적의 의미에 대해서 재고해 볼 필요가 있다. 여기서 최고경영층의 업적은 과거와 같이 이익과 같은 단순한 개념으로는 설명할 수가 없고 기업목표와 관계가 있는 것이다. 즉 최고경영층은 다양해 가고 있는 기업목표하에 행동한다. 이 기업목표와의 관계에서 기업업적에 대한 책임을 담당하는 것이다. 따라서 기업업적이 최고경영층의 업적이 된다.

여기서 종래의 업적기준의 설정에 변화가 있음을 알 수가 있다. 즉 전략적 계획과 경영통제와의 관계가 그것이다. 전략적 경영에서는 기업의 장기전략이 제외되고 단기방침(단기이익계획)이 설정된다. 물론 이 단계에서는 실행 안이 중요하다. 과거의 계획과 실적과의 차이에 관한 정보도 중요한 자료가 된다. 또 환경의 상황을 전달하는 환경정보도 유입된다. 최고경영층은 이들 정보를 근거로 하여 장기전략계획의 방향설정에 따라서 단기기업목표를 설정하게 되는 것이다.

그러므로 단기기업목표의 작성방법이 주요한 임무가 된다. 물론 이 문제는 단기계획에 대한 제약이다. 각종 이익조건에 입각해서 실행 가능한 안이 간추려진다. 이것이 업적평가의 기준의

되는 이유이다. 따라서 최고경영자의 책임도 무한할 수는 없겠지만, 단기계획에 대한 책임은 명확하게 밝혀두어야 한다.

이와 같이 최고경영층의 업적평가를 그 체계 안에 편입하므로써 업적평가회계는 스스로 확충된다.

요컨대 업적평가회계라고 할 때 회계문제로서 다루어야 할 것은 무엇인가에 대하여 잘 생각해야 한다. 즉 업적평가회계는 기업에서의 업적의 모든 것을 다룰 수 있는 것은 아니며 이것은 단기이익계획, 예산편성, 예산통제 및 원가목표등의 달성을 뒷받침하는 것이다. 이 분석 중에서 기업의 전체목표와 부분목표와의 얽힘도 뚜렷하게 된다. 여기에는 스스로 이루어진 약속이 있고 이 약속의 한도내에서 업적이 평가되고 관리되는 것이다.

### 3. 업적평가회계의 요건

업적평가기준으로서 업적평가의 목적에 부합하는데 필요한 요건으로는 사업부와 기업전체의 이해경합의 배제, 비교가능성, 관리가능성, 객관성 등이 있는데 이를 살펴보면 다음과 같다.

첫째, 사업부와 기업전체의 이해경합이 생기지 않을 조건: 이는 기업 전체의 업적을 악화시키게 될 부서장의 의사결정을 배제하기 위하여 필요한 조건이다.

둘째, 비교가능성: 각 부서의 업적평가기준이 각 부서의 목표달성도를 나타내지 않으면 안된다는 조건이다. 즉 피평가자의 업적이 그 업적목표의 달성도로서 평가되도록 유도할 수 있어야 한다. 특히 사업부 목표는 사업부장에 의해 달성 가능한 방향에서 인정되어야 한다. 그러나 각 사업부의 입지, 설비, 시장조건 등이 서로 다르기 때문에 사업부에서는 달성 가능한 목표가 상이하다는 사실을 인식하는 것이 중요하다. 따라서 업적평가의 목적으로 사업부문의 차별목표와 실적을 비교하는 것이 중요하며 동시에 사업부의 수익성의 평가목적으로 전사적 기대목표와 비교하게 된다.

셋째, 관리가능성: 업적은 각 부의 장의 통제하에 있는 모든 항목을 반영하지 않으면 안된다는 조건이다. 사업부제에서는 사업부장에게 포괄적인 의사결정권한이 위양되어 있기 때문에 사업부 업적에 관해서 직접적인 통제력을 행사하게 된다. 즉 관리가능성이란 수익이나 원가 등의 크기를 규제하는 요인에 대하여 사업부장이 영향력을 가지게 되는 것이다. 그러나 사업부는 독립기업이 아니기 때문에 그 업적에 영향을 주는 모든 요인을 통제할 수는 없다.

넷째, 객관성: 업적평가는 피평가자가 받아 들일 수 있을 정도로 객관적이어야 한다. 이 조건은 업적평가와 이에 바탕을 둔 보상이 피평가자의 동기 부여의 효과를 가지도록 유도하여야 한다는 것이다. 업적평가가 객관적으로 대행되지 않으면 공정성을 잃게 되어 피평가자의 목표달성 의지는 감퇴되기 때문이다.

## IV. 결 론

업적평가는 조직의 목표를 유효하게 달성하려는 관리회계시스템의 주요한 관리적 기법으로서 조직구성원의 행동과 업적에 영향을 미치며 조직의 집권화, 분권화와의 밀접한 관계를 가지고 있기 때문에 조직 구성원에게는 중요한 의미가 있다. 따라서 업적평가가 조직구성원에게 역기능적 영향을 미치지 않도록 연구하는 것은 매우 중요하다고 할 수 있다.

업적평가 방식에는 여러 경우가 있을 수 있으나 효율적인 운영을 위해 조직 구성원의 행동이 개인적 차원 또는 집단적 차원에서 어떻게 달라질 것인가를 신중히 고려해야 한다. 따라서 예산을 업적평가의 기준을 사용하는 것에 특히 중점을 두어야 한다.

기업에서의 예산은 조직전체의 각 부문의 계획인 동시에 통제, 조정, 의사소통, 업적평가와 동기부여를 위한 유용한 시스템이다. 예산목표에 대한 지식과 그 목표의 달성 정도에 관한 정보는 관리자에게 경영의 효율을 측정하게 하고 문제점을 파악하게 하며 비용을 통제하기 위한 기초를 제공한다. 즉 예산은 업적달성과 관련된 유효성과 효율성에 대한 계량적 정보를 제공하기 때문에 업적평가에서 중요한 평가기준의 역할을 하며 긍정적으로나 부정적으로 관리자들의 태도나 행동, 업적에 영향을 미친다.

따라서, 예산의 달성을 강조하는 업적평가 방식이 피평가자에게 어떠한 영향을 주는가를 예산 참여 정도와 업무 불확실성을 고려하여 실증적인 고찰을 함으로서 기업경영에 있어서 효율적인 업적평가를 도출하는데 큰 도움이 될 것이라고 생각한다.

## 참 고 문 헌

### I. 국내문헌

#### 1. 단 행 본

- 1) 김 성 기, 현대관리회계, 서울: 다산출판사, 1996.
- 2) 김 중 식, 현대원가회계, 서울: 동성사, 1995.
- 3) 남 상 오, 관리회계, 서울: 경문사, 1995.
- 4) 남 상 오, 회계이론, 서울: 일신사, 1990.
- 5) 심 병 구, 예산회계론, 서울: 박영사, 1990.

#### 2. 논 문

- 1) 김 중 식, "부문별 업적평가회계에 관한 연구 - 사업부 업적평가회계를 중심으로", 경영논집, 중앙대학교 경영대학, 제 47 집, 1983.
- 2) 김 중 식, "업적평가회계에 관한 연구", 중앙대학교 박사학위논문, 1982.
- 3) 남 상 오, "사업부 제도의 효율적 관리", 경영사례연구, Vol. 11, 1977.
- 4) 박 재 용, "관리자의 참여예산에 관한 실증적 연구 - 관리자의 예산참여가 조직구조와 업적에 미치는 영향을 중심으로", 중앙대학교 석사학위 논문, 1990, pp. 15-16.
- 5) 안 용 식, "분권화 조직에서의 대체가격 결정에 관한 연구", 인하대학교, 석사학위논문, 1988. pp. 4-22.
- 6) 윤 재 흥, "한국제조기업의 품질전략과 성과 측정에 관한 연구", 경영학연구 제23권 제4호, 한국경영학회, 1994년 11월 pp. 211~220.
- 7) 이 석, "사업부 업적평가제도에 관한 연구: G 회사의 사례를 중심으로", 서강대 경영대학원 석사학위논문, 1991.

## II. 국외문헌

### 1. 단행본

- 1) Argyris, C., *The Impact of Budgets on People*, New York : The Controllershship Foundation, Inc., Cornell Univ., 1952.
- 2) Caplan, C., *management Accounting and Behavioral Science*, Addison - Wesley Publishing Co., Inc., 1971, p.83-87.
- 3) Hopwood, A.G., *Accounting and Human Behavior*, Englewood Cliff, N.J. : Prentice - Hall, 1976, pp.23-30.
- 4) Heitger, L.E., and S. Matulich, *Managerial Accounting*, McGraw - Hall Book Company, 1986, pp.256-260.
- 5) Horngren, C.T., *Cost Accounting : A Managerial Emphasis*, Englewood Cliff, N.J. : Prentice - Hall, 4ht ed., 1977, p.713.
- 6) Morse, W.J., Davis, J.R, and A.L. Hartgraves, *Management Accounting*, California : Addison - Wesley Publishing Company, 1984, pp.220-237.

### 2. 논문

- 1) Argris, C., "Human Problem with Budgets", Harvard Business Review, (Jan.-Feb. 1953), p.100.
- 2) Becker, S., and David Green Jr., "Budgeting and Employee Behavior", The Journal of Business Review, Vol.35, No.4, (Oct. 1962) pp.392-402.
- 3) Brownell, P., "Participation in Budgeting, Locus of Control and Organi - zational Effectiveness", Accounting Review, (Oct.1981), pp.844-860.
- 4) Brownell, P., "The Role of Accounting Data in Performance Evaluation Budgetary Participation, and Organizational Effectiveness", Journal of Accounting Research, (Spring 1982), pp.12-27.
- 5) Gorden and Miller, "A Contingency Framework for the Design of Accounting Information Systems", Accounting, Organization, and Society, Vol.1, No.1, 1976,

p. 56.

- 6) Hayes, D., "The Contingency Theory of Managerial Accounting", The Accounting Review, (Jan. 1977), PP.22-39.
- 7) Wisner, Joel D. and Stanley E. Fawcett, "Linking Firm Strategy to Operating Decisions through performance Measurement", Production and Inventory Management Journal, 3rd Quarter, 1991, pp.5-11.
- 8) Hirst, H.R., "Reliance on Accounting Performance Measure, and Task Uncertainty, and Dysfunctional Behavior: Some Extension", Journal of Accounting Research, (Autumn 1983), pp.596-605.
- 9) Hopwood, A.G., "An Empirical study of the Role of Accounting Data in Performance Evaluation", Journal of Accounting Research (Supplement 1972), pp.156-182.
- 10) Hundal, P., "Knowledge of Performance as an Incentive in Repetitive Industrial Work", Journal of Applied Psychology, 1969, pp.244-266.