



ABC회계 도입이 비재무적 성과측정치와 기업성과에 미치는 영향

Effects of ABC Accounting Implementation on Non-Financial Performance Measurement and Corporate Performance

저자 (Authors)	이신남 Lee, Shin-Nam
출처 (Source)	국제회계연구 40 , 2011.12, 233-258 (26 pages) KOREAN INTERNATIONAL ACCOUNTING REVIEW 40 , 2011.12, 233-258 (26 pages)
발행처 (Publisher)	한국국제회계학회 Korea International Accounting Association
URL	http://www.dbpia.co.kr/Article/NODE01769760
APA Style	이신남 (2011). ABC회계 도입이 비재무적 성과측정치와 기업성과에 미치는 영향. 국제회계연구, 40, 233-258.
이용정보 (Accessed)	이화여자대학교 203.255.***.68 2019/01/08 10:07 (KST)

저작권 안내

DBpia에서 제공되는 모든 저작물의 저작권은 원저작자에게 있으며, 누리미디어는 각 저작물의 내용을 보증하거나 책임을 지지 않습니다. 그리고 DBpia에서 제공되는 저작물은 DBpia와 구독계약을 체결한 기관소속 이용자 혹은 해당 저작물의 개별 구매자가 비영리적으로만 이용할 수 있습니다. 그러므로 이에 위반하여 DBpia에서 제공되는 저작물을 복제, 전송 등의 방법으로 무단 이용하는 경우 관련 법령에 따라 민, 형사상의 책임을 질 수 있습니다.

Copyright Information

Copyright of all literary works provided by DBpia belongs to the copyright holder(s) and Nurimedia does not guarantee contents of the literary work or assume responsibility for the same. In addition, the literary works provided by DBpia may only be used by the users affiliated to the institutions which executed a subscription agreement with DBpia or the individual purchasers of the literary work(s) for non-commercial purposes. Therefore, any person who illegally uses the literary works provided by DBpia by means of reproduction or transmission shall assume civil and criminal responsibility according to applicable laws and regulations.

논문접수 : 2011. 08. 31
논문수정 : 2011. 11. 20
게재확정 : 2011. 12. 10

ABC회계 도입이 비재무적 성과측정치와 기업성과에 미치는 영향

이 신 남*

< 국문초록 >

본 연구는 전략적 원가관리기법인 활동기준원가, 비재무적 성과평가시스템과 기업성과의 관계를 규명하기 위하여 실증 연구를 하였으며 그 결과를 요약하면 다음과 같다.

첫째, 활동기준원가를 도입한 기업은 도입하지 않은 기업보다 비재무적 성과평가측정치를 더 중시하는지를 살펴보았다. 활동기준원가를 도입한 기업들은 미도입한 기업보다 비재무적 성과평가측정치를 더 중시하는 것으로 나타났으나 통계적으로 유의하지 않은 것으로 나타났다. 이러한 결과는 활동기준원가와 같은 혁신적 원가관리기법을 도입한 기업들이 활동기준원가의 발전단계에서 나타나는 비재무적 성과평가측정치를 중시하는 단계까지 도달하지 못한 것으로 판단된다.

둘째, 활동기준원가를 도입한 기업은 도입하지 않은 기업보다 기업성과가 높은지를 살펴보았다. 그 결과 활동기준원가를 도입한 기업이 도입하지 않은 기업보다 기업성과가 높게 나타났으며 그 차이가 통계적으로 유의한 수준으로 나타났다. 이러한 결과는 기존의 활동기준원가의 도입에 따른 기업 성과와의 관계를 규명한 연구들과 유사한 결론이라 할 수 있다.

셋째, 기업이 비재무적 성과평가측정치를 중시할수록 기업성과에 차이를 보이는지를 살펴보았다. 조사대상 기업의 성과평가시스템에 따른 기업성과의 관계를 분석하기 위해 t-test를 실시하였으며 그 결과 비재무적 성과평가측정치의 중요도에 따라 기업성과에 차이가 있는 것으로 조사되었다. 이것은 전통적인 재무적 성과평가측정치 중심의 성과평가유형에서 비재무적 성과평가측정치를 중시하는 유형으로 전환된다면 조직에서 장기적인 목표의 지향과 미래성과를 예측하는 능력이 향상되어 궁극적으로 기업성과의 향상에 기여하는 것으로 나타난다고 할 수 있다.

주제어: 활동기준원가, 비재무적 성과측정치, 성과평가시스템, 기업성과

*) 협성대학교 세무회계학과 교수

Effects of ABC Accounting Implementation on Non-Financial Performance Measurement and Corporate Performance

Lee, Shin-Nam *

< Abstract >

This study provides empirical evidence of ABC implementation on type of measures used on the performance measurement system and the impact to ABC implementation on corporate performance, Impact of evaluation system with non-financial focus on corporate performance. The summary of this study results is as follows.

First, companies that use ABC emphasize slightly more, but statistically inconclusive non-financial measures than companies that do not use ABC.

Second, companies that use ABC have better corporate performance than companies that do not. This finding is consistent with findings from other existing studies.

Third, companies that emphasize more non-financial measures have better corporate performance than companies that use more financial measures. Companies that move to using non-financial measures can be expected to have set long-term goals and improved ability to predict future results which ultimately results in improved performance for the company.

This study is suggesting use of ABC makes an impact on corporate performance and using non-financial measures for performance measurement results in improved corporate performance, companies currently changing into a new performance measurement system should modify their system to include more non-financial measures.

Keywords : ABC, Non-Financial Measures for Performance, Performance Measurement System, Corporate Performance

*) Professor, Dept. of Tax and accounting of Hyupsung University.

I. 서 론

활동기준원가는 제품원가계산을 통해 성과측정과 투자된 비용의 상관관계에 따라 그 인과관계를 서로 연결시킴으로써 복잡한 기업 환경 속에서 보다 실증적인 정보를 제공하여 효율적인 의사결정을 지원하고 있다(하승완, 2003). 최근의 기업을 둘러싼 외부환경은 급변하고 있다. 글로벌 경쟁의 심화, 생산기술 및 제조방식의 변경, 생산 및 정보기술의 발전, 제품 및 공정의 수명주기 단축, 원재료의 가격변동, 그리고 규제(regulation) 및 규제해제(deregulation)등은 경영자들로 하여금 계획과 원가통제, 생산성의 측정 및 향상, 가격결정과 신제품개발 의사결정 및 업적 평가 등에 사용할 목적 적합한 새로운 원가관리정보에 보다 많은 관심을 갖게 하였다. 그러나 최근에는 생산기술의 발전, 정보기술 발달로 인한 공장자동화, 제조의 복잡성 등 자본 집약적 경영방식과 고객만족을 위한 다품종 소량생산방식의 변화로 인해 간접비가 증가하는 추세에 있다. 이에 따라 과거처럼 간접비를 임의적으로 배부하는 방식은 제품의 원가정보를 왜곡시키고 있다. 원가정보의 왜곡현상에 대응하기 위해 제조 기업을 중심으로 효율성, 신축성, 자동화로 대변되는 효율적인 생산시스템의 구축과 병행하여 전략적 원가 측면에서의 새로운 원가관리기법을 실무에 적극 도입하고 있다. 기업들이 전략적으로 도입하고 있는 원가관리기법으로는 활동기준원가(activity-based costing: ABC), 품질원가, 원가기획, 수명주기원가 등이 있다.

활동기준원가는 자원을 소비하고 고객에게 가치를 전달해 주는 활동을 파악하여 활동을 중심으로 원가를 집계하고 제품에 배부하는 원가관리기법으로서 창출되는 다양한 정보를 이용하여 활동을 관리하는 것에 초점을 두고 기업 활동을 개선해 나가는 관리 활동기법이다. 이러한 활동기준원가 회계는 1980년대 후반부터 기업에 도입되기 시작하여 최근까지 상당한 기업들이 이를 도입하여 운영하고 있다(www.abctech.com). 이를 적용하는 기업이 증가함에 따라 학계에서도 이론적 연구와 실증적인 연구가 진행되어 왔다. 그러나 활동기준원가 회계의 도입목적이 원가관리의 효율화를 통한 기업의 경영성과 제고에 있음에도 불구하고 활동기준원가 회계의 도입효과에 대해 상반된 연구결과가 제기되고 있다. 또한 연구방법면에서 문제점이 지적되고 있다(심태섭 등, 1997). 이에 따라 선행연구의 문제점을 보완하여 활동기준원가 회계의 도입이 기업성과 향상에 미치는 영향을 검증하는 것이 중요한 연구과제로 대두되고 있다.

안태식 등(2009)은 활동기준원가의 활용과 목적을 원가경쟁우위확보를 전제로 경영의사결정, 상품별, 고객별 매체별 수익성 분석, 이익중심점별 손익계산, 원가절감활동 등 전략경영에 이용되고 있다고 하였다. 특히 금융업에 있어서 전자금융

시대로의 변화는 전산시스템 개발과 하드웨어의 투자, 규모가 성장 발전할수록 본사조직 확대 등 간접원가는 증가할 수 밖에 없다. 따라서 전통적인 원가시스템으로는 원가왜곡이 문제가 발생하므로 경쟁이 심화되고 있는 환경에서 활동기준원가도입을 통한 원가 정보의 정확성과 합리성제고는 경쟁우위를 확보하는 전략 경영의 도구가 된다고 하였다. 기업이 활동기준원가 회계를 도입하게 되면 기업은 다양한 원가유발요인을 관리하게 되며 점진적으로 원가절감 등 효율적인 원가관리를 위하여 비재무적측정치에 대한 관심이 증가될 것이다. 성과평가시스템이 비재무적인 측면에 치중된다면 이에 따라 조직구성원의 행동은 달라질 것이며 이것이 조직전반의 수준에서는 기업성장에 영향을 미치게 될 것이다. 따라서 기업이 활동기준원가 회계를 도입하게 되면 비재무적 성과평가유형이 영향을 받게 되고 이는 기업성장에도 영향을 미칠 것이다.

본 연구의 목적은 전략적 원가관리 측면에서의 활동기준원가 회계의 도입이 기업의 비재무적 성과평가유형에 어떠한 영향을 미치는지를 연구하고자 한다. 또한 활동기준원가 회계 도입 여부에 따라 기업성장에 차이가 있는지 그리고 기업에서 비재무적 성과지표가 중시될수록 기업성장이 향상되는지를 규명하고자한다. 본 연구는 기업들이 활동기준원가 회계와 같은 새로운 기법을 도입하고자 할 때 기업의 성과를 향상시키기 위하여 성과평가시스템이 어떻게 변화되어야 하는지에 대한 시사점을 제공할 것으로 판단된다.

본 논문의 이후 진행 순서는 다음과 같다. 2장에서는 이론적 배경으로 선행연구를 검토하고, 3장에서는 선행연구의 이론적 고찰을 토대로 연구가설과 모형을 설정하고 변수의 정의와 측정을 하고 4장에서는 자료의 분석 및 가설을 검증하며, 5장에서는 본 연구의 결론을 제시한다.

II. 선행연구

1. 활동기준원가 회계의 도입이 기업의 조직 및 행동에 미치는 영향

활동기준원가 회계의 도입이 기업의 조직 및 행동에 미치는 영향에 관한 연구는 조직구조, 조직구성원의 행동뿐만 아니라 기업내부의 경영관리제도와 내부성장이 어떻게 변화되는가를 포함하여 분석하고 있다. 활동기준원가 회계의 도입이후의 원가정보에 대한 만족도와 기업성장에 미치는 영향으로 크게 분류할 수 있다.

Dolinsky와 Vollmann(1991)은 활동기준원가회계처럼 제품원가를 지나치게 강조하는 것이 신제품 개발기간, 품질, 납기, 고객만족, 서비스 향상 등과 같은 시장중심적 측면에서의 비재무적 성과평가측정치의 중요성을 간과할 수 있다는 점을

지적하였으며 Schonberger(1991)도 활동기준 정보가 원가통제 목적으로 과연 가치가 있는지에 대하여 의문을 제기하였다. Johnson(1992)은 활동기준원가의 도입이 모든 것을 해결하지는 못하며 활동기준원가 개념은 고객 만족의 측면을 소홀하게 여길 수 있음을 규명하였다. 즉 활동기준원가를 도입한 기업이 지나간 과거의 원가중심 관리기법에서 벗어나는 데는 도움이 되었으나 고객을 중심으로 하는 장기적 측면의 경쟁우위전략을 위한 도구가 되지 못한다는 것이다. 또한 활동기준원가는 회사의 간접원가를 관리하는 수단이 되기는 하지만 근본적으로 고객만족을 위하여 무엇을 변경하여야 하는가에 대한 해답을 제시하지는 못한다고 지적하였다. Silverster(1992)는 활동기준원가 회계의 도입이 기업의 회계적 성과에 어떠한 영향을 미쳤는가를 살펴보기 위해 활동기준원가 회계를 도입한 3개 기업을 사례 연구대상으로 삼았다. 활동기준원가 회계의 도입이 당기순이익, 제조 간접비 비중 및 매출액 등에 어떠한 영향을 미치는지를 분석해 본 결과 모두 활동기준원가 회계를 도입한 이후에 성과가 높아졌음을 발견하였다. 그러나 연구방법으로 사례연구를 이용하였기 때문에 연구결과를 일반화하기도 어렵다는 단점이 있다.

Swenson(1995)은 여러 종류의 제조 기업에서 재무 관리자와 업무관리자가 활동기준원가를 측정하였다. 연구결과, 활동기준원가 회계의 도입이 성과평가유형에 영향을 미친다는 점은 제시하였으나 구체적으로 어떠한 영향을 미치는지를 파악하지 못한 한계를 갖고 있다.

Swenson과 Flesher(1996)는 활동기준원가 회계의 도입 후 활동내용을 조사하여 도입효과를 분석하였다. 그들은 25개 제조기업의 60명을 10번의 현장방문과 50번의 전화면담을 통해 접촉하였다. 전략적 의사결정은 가격결정과 제품배합에 그리고 업무적 의사결정은 프로세스 개선에 주로 활동기준원가 회계를 이용했다는 것을 알 수 있다. 또한 활동기준원가 회계의 이용은 원가통제노력, 제품설계 의사결정, 새로운 성과 측정, 고객수익성분석, 일반관리비에 대한 관리, 가치사슬 분석을 통해 정보이용자의 만족을 증진시킬 수 있는 반면 활동기준원가 회계를 이행하려면 최종사용자를 지원하기 위하여 비용과 시간이 많이 소비되어야 한다는 불만사항이 있다는 점도 제시하였다.

활동기준원가의 도입이 기업성과에 긍정적인 영향을 미칠 것이라는 연구와는 달리 부정적인 견해를 밝힌 연구도 발표되었다. 전통적인 원가관리에서는 제품이 조업도에 비례하는 원가를 산출한다고 가정하고 있다. 원가는 직접원가와 간접원가로 구분된다. 직접원가는 제품에 직접 배부되는 반면 간접원가는 직접노동시간, 기계시간, 재료비, 매출액, 직접노동비 등 조업도 관련 배부기준을 사용하여 배부한다. 그러나 경영환경이 변화함에 따라 전통적인 원가계산은 목적 적합성을 상실하였다(최정수, 2000).

류장렬(2005)은 활동기준원가의 도입활용으로 정보이용자의 의사결정에 필요한 수익과 위험관리를 위한 관리회계 정보를 제공하여 위험관리, 손익관리, 성과관리에 이용될 수 있다고 하였다. 심태섭 등(2005)은 활동기준원가 회계의 유용성을 파악하기 위해 활동기준원가의 도입이 원가정보에 대한 만족도와 기업성과에 미치는 영향을 실증연구를 통해 분석하여 보았다. 그들이 결과변수(종속변수)로 사용한 원가정보에 대한 만족도는 원가정보가 활용되는 영역인 내부의사결정, 시설 투자안 평가 및 성과를 평가할 경우에 느끼는 원가정보에 대한 만족도로 나누어 측정하였다. 그리고 기업성과는 활동기준원가를 사용함으로써 향상 가능한 품질향상, 납기단축, 원가절감, 재고자산 회전을 증가측면에서의 기업성과로 측정하였다. 연구 결과 활동기준원가를 도입한 기업과 도입하지 않은 기업 간에 원가회계정보에 대한 만족도에 차이가 있었다. 특히 가격결정과 같은 내부의사결정을 위한 원가정보, 시설 투자안 평가를 위한 원가회계정보나 원가통제/절감에 대한 성과평가를 위한 원가정보에 대한 만족도에서는 유의적인 차이가 있었다. 그러나 품질향상이나 납기에 대한 성과평가를 위한 원가정보에 대한 만족도에는 통계적으로 유의적인 차이가 없었다. 다른 측면으로는 품질·납기·원가에서의 기업성과에서는 원가에서의 기업성과만이 활동기준회계를 도입한 기업과 도입하지 않은 기업 간에 차이가 있었을 뿐 나머지 기업성과에서는 차이가 없었다. 그들의 연구는 활동기준원가의 도입에 따라 원가정보에 대한 이용자의 만족도뿐만 아니라 기업성과에 미치는 영향까지 측정하였다는 점에서 의미가 있다. 그러나 기업성과를 제조부문에서의 품질, 납기, 원가로 한정하여 측정하고 있어 전사적인 기업성과와의 관계를 규명하지는 못했다.

2. 비재무적 성과평가측정치와 기업의 성과평가유형에 관한 연구

기업의 성과평가유형에 대한 연구는 1950년대 조직론에서 발달한 상황이론이 1980년대에 관리회계연구와 접목되면서 시작되었다. Hopwood(1972)는 회계정보가 업적 평가할 때 이용되는 정도가 종업원들의 직무관련긴장(job related tension: JRT)에 미치는 영향에 관하여 연구하였다. 연구결과, 재무적성과를 중시하는 성과평가 유형보다는 비재무적 성과를 중시하는 성과평가 유형이 종업원들의 직무관련긴장을 덜 유발할 것이라는 알 수 있다. Otley(1978)는 업적 평가에 예산과 회계정보가 보다 적절하게 사용될 수 있는 상황을 의도적으로 선택하여 Hopwood(1978)와 유사한 연구를 실시하였다. 그러나 그의 연구결과는 회계적 성과평가측정치의 이용정도와 종업원들의 직무관련긴장 간에 아무런 차이가 없다는 연구결과를 제시하였다. Hirst(1983)의 연구는 회계적 성과평가측정치의 불완전성 여부를 제시했다. 과업 불확실성이 높은 상황에서는 회계적 성과평가측정치

의 이용정도가 높아짐에 따라 직무관련긴장이 높아지고 반면에 과업불확실성이 낮은 상황에서는 회계적 성과평가측정치의 이용정도가 높아짐에 따라 직무관련긴장이 높아진다는 것을 보여 주었다. Govindarajan과 Gupta(1985)는 기업의 경영전략에 따른 성과평가유형을 제시하였다. 이들은 전략채택의 기준으로 단기기준 의존도와 장기기준 의존도를 첨가하여 분석하였다. 이때 전략은 진입전략과 철수 전략으로 구분하고 업적평가를 단기적 성과 중심의 업적평가시스템과 장기적 성과 중심의 업적평가시스템으로 구분하였다. 이들은 진입전략에서는 장기적 성과중심의 업적평가시스템이 적합하고 철수 전략에는 단기적 성과중심의 업적평가시스템이 적합하다는 것이다.

1980년대 후반부터는 성과평가에 관한 연구에서 비재무적 성과평가측정치에 대한 연구가 활발하게 진행되었다. Johnson과 Kaplan(1987)이 전통적인 관리회계시스템은 적합성을 상실하고 있다고 언급하고 적합성을 증가시키기 위해 비재무적 측정치의 사용을 적극 주장하면서부터 본격적인 비재무적 성과평가측정치에 대한 논의가 시작되었다.

1990년대에는 비재무적 성과평가에 대한 논의가 더 많이 진행되었다. 그리고 Swenson(1995)의 연구에서는 활동기준원가를 도입한 기업의 활동기준원가를 성과측정과 연계시켜 연구하였다 그러나 재무적 유형과 비재무적 유형 중 어느 유형에 더 많은 영향을 주는지 밝히지 못한 점을 한계로 지적할 수 있다.

위에서 살펴본 바와 같이 새로운 관리 및 제조시스템의 도입이 조직의 성과평가시스템에서 전통적인 재무성과측정치보다는 비재무적 성과측정치를 중시하는 것으로 조사되었으나 활동기준원가의 도입이 비재무적 성과측정치를 중시하는가에 대한 연구는 거의 이루어지지 않았다.

Young과 Selto(1991)는 JIT, TQC와 같은 생산기술의 채택과 생산 성과와의 관계를 상황이론을 이용하여 검증하였다. 연구결과 그들은 새로운 생산기술의 도입은 성과향상의 첫 단계에 불과하다는 것이며 이보다 더욱 중요한 것은 생산기술과 조직설계 및 구조 그리고 프로세스 간의 적합도 라는 것을 주장하였다. 그리고 JIT, TQC 환경에서 작업자의 권한 위양과 존재하는 권위적 관리 형태와의 부적합은 작업집단 내 혹은 작업자와 감독자 간의 갈등과 같이 작업집단의 성과는 부분적으로 설명할 수 있다고 하였다. Kaplan과 Norton(1996)은 기업이 추구하는 목표나 주요 성과 요인을 제대로 이해하고 현재 진행 중인 사업에 대해 종합적인 시각을 갖게 하는 BSC(Balance Score Card)를 개발하였다. 재무적 성과평가측정치를 보완하면서 미래의 재무성과에 영향을 주는 측정치인 고객만족 성과평가측정치, 조직의 학습 및 개선능력과 관련된 성과평가측정치 등 세 가지의 운영측정치가 포함되어 있다.

Itter와 Larcker(1998)는 1990년대에 들어 성과평가의 성과평가측정치에 대

한 변화를 종합적인 관점에서 정리하고 향후 연구방향을 제시하였다. 그들은 비재무적 성과측정치의 비영리조직에 있어서의 성과측정, 균형 있는 성과기록표와 비재무적 성과평가측정치, 경제적 가치 측정이라는 평가측정치들의 연구동향을 연구하였다. 이경태와 정문중(1998)은 국내 상장 제조 기업을 대상으로 비재무적 정보의 활용이 기업의 전반적인 성과에 영향을 미치는지 여부와 새로운 생산방식의 성공적 실행을 위해 비재무적 정보의 제공여부, 비재무적 정보의 유용성에 대하여 실증분석을 하였다. 연구결과, 비재무적 정보의 활용성이 기업성가에 미치는 영향은 부분적으로 상승효과가 있는 것으로 나타났다. 그러나 국내기업들에 대해서는 비재무적 정보의 활용도가 낮고 그렇기 때문에 그 활용도에 따른 경영성과의 차이가 유의하지 않은 것으로 나타났다. Hoque와 James(2000)는 조직규모와 제품수명주기상의 단계, 시장위치(market position), 그리고 균형성과표의 활용 정도와 비재무적 경영성과의 관계에 대한 연구결과 기업의 크기가 클수록 균형성과표를 많이 사용하는 경향이 있으며 신제품에 대한 비율이 높은 기업일수록 신제품과 관련된 측정치들을 보다 많이 사용하고 있는 것으로 나타났다. 그러나 균형성과표를 많이 사용하는 기업의 성과가 기업규모, 시장지위, 제품 라이프사이클의 단계에 따라 영향을 받지 않는 것으로 나타났다.

안태식과 김완중(2000)은 비재무적 성과평가측정치가 고객만족도와 재무적 측정치인 은행의 수신규모와의 관계를 연구하였다. 연구결과 고객만족 측정치의 향상이 즉각적인 재무적 측정치의 향상으로 나타나지 않은 것으로 나타났다. 유원중(2000)은 국내 상장기업 85개 제조 기업을 대상으로 재무적 활용과 비재무적 성과를 연구하였는데 유연성과 고객만족이라는 비재무적 측정치의 활용과 성과 간에 유의한 관련이 있는 것으로 나타났다. 정문중(2003)은 비재무적 측정치에 관한 정보의 활용이 경영성과에 미치는 영향을 분석한 결과 비재무적 정보의 활용도가 경영성과에 미치는 영향은 부분적으로 관측되었으나 일반화하기는 어려운 것으로 나타났다.

III. 연구가설과 모형

1. 연구가설 설정

본 연구에서는 활동기준원가의 도입, 비재무적 성과평가유형 그리고 기업성과의 상호 관련성을 살펴보고자 한다. 활동기준원가 도입과 관련한 초기의 연구에서는 활동기준원가 도입의 성공 요인, 특성변수, 원가유발 요인 등에 관한 연구가 이루어졌으나 최근에는 기업들이 활동기준원가 도입 후 상당기간이 경과되었으므로

활동기준원가도입 이후에 각 기업의 성과평가시스템이 어떻게 변화했는지 살펴보는 것은 중요한 의미를 갖는다. 그러므로 본 연구는 활동기준원가를 도입한 기업은 도입하지 않은 기업과 비교하여 비재무적 성과평가 측정치와 관련된 성과평가 유형에 대하여 연구하고자 한다.

1) 활동기준원가에 따른 비재무적 성과평가측정치의 중요도

Lynch와 Cross(1994)는 활동기준원가는 기업성과에 영향을 미치는 핵심적 활동에 관한 비재무적 성과정보를 수집하는 것으로 정의하였다. 활동기준원가에서는 활동에 의하여 원가를 관리하게 되므로 이러한 활동을 관리할 수 있는 원가유발요인을 찾아내어 관리할 필요성이 생기게 된다. Kaplan과 Cooper(1998)는 성과평가시스템의 형태는 비재무적 성과평가측정치를 포괄하는 전략적 성과평가시스템으로 발전하게 된다고 설명하고 있다. 활동기준원가와 같은 전략적 원가관리기법의 도입은 기업성과 뿐만 아니라 기업의 성과평가 시스템에도 영향을 미치게 되는 것이다. 그러나 활동기준원가와 관련된 성과평가 유형이 활동기준원가와 관련이 있음을 조사하였으나 구체적으로 어떠한 연관관계가 성립되는지에 대한 연구는 지금까지 이루어지지 않았다. 따라서 활동기준원가의 도입이 전략적 관점에서 비재무적 성과평가지표에 어떠한 영향을 미치는가를 살펴보기 위해 다음과 같은 가설을 설정하였다.

H 1 : 활동기준원가의 도입여부에 따라 비재무적 성과평가측정치의 중요도가 다를 것이다.

2) 활동기준원가의 도입여부에 따른 기업성과

Shields(1997)는 활동기준원가시스템 구축의 성공에 영향을 미치는 변수를 조사하였고 Fisher(1995)는 비재무적 성과 측정치의 사용에 관하여 활동기준원가에 대한 관리자들과의 만족도가 어떻게 되는지를 연구하였으며 Greeson과 Kocakulah(1997)는 활동기준원가 도입회사들이 원가 절감에 도움을 주고 이익을 극대화하는 기업의 특성에 대하여 연구하였다. 이동찬(1997)의 연구에서도 활동기준원가의 도입에 따라 기업성과에 긍정적인 효과가 있음을 검증하였다. 그러나 활동기준원가의 도입이 기업성과에 미치는 영향을 연구한 선행연구의 대부분은 대상기업의 표본 수가 적어 한계점을 가지고 있다. Schonberger(1991), Johnson(1992) 등의 연구에서 언급하고 있듯이 활동기준원가도입이 긍정적일 수만은 없다는 것이다. Dilla와 Steinbart(2005)는 의사결정자들은 공통측정치뿐만

아니라 고유측정치에도 관심을 갖는다는 것을 알았다. 그러나 고유측정치보다는 공통측정치에 더 많은 비중을 두고 활용한다는 것을 입증하였다. 이처럼 활동기준 원가의 도입과 재무성과간의 관계가 언제나 긍정적인 영향을 미치는 것처럼 보일지 모르지만 아직도 그 관계가 정확히 검증된 것은 아니라고 볼 수 있다. 따라서 본 연구에서는 다음과 같은 가설을 설정하여 활동기준원가와 같은 전략적 관리기법의 도입이 기업성가에 영향을 미치는지를 실증적으로 규명해 보기 위해 다음과 같은 가설을 설정하였다.

H 2 : 활동기준원가의 도입여부에 따라 기업성과는 다를 것이다.

3) 비재무적 성과평가와 기업성과의 관계

기업에서 성과측정의 가장 중요한 목적은 관리적 의사결정의 효율적 지원과 이를 통한 개선된 프로세스 및 결과 제공 그리고 이를 바탕으로 기업 신인도 제고 및 대외경쟁력을 확보하는데 있다. 기업은 이러한 목적을 달성하고자 노력하는 과정에서 다양한 전략을 수립하고 그에 따른 조직내부의 운영절차와 프로세스를 개선시킬 수 있으며 내부고객인 직원들에 대한 동기부여를 촉진함으로써 궁극적으로는 기업의 성과를 향상시킬 수 있다. 이와 같이 성과평가지스템은 기업의 성과향상이나 경쟁력 확보에 가장 중요한 요소 중 하나이기 때문에 과거부터 많은 연구들이 수행되어 왔다. 재무적인 측면에 초점을 맞춘 전통적인 성과평가지스템은 표준원가에서 원가차이, 예산목표의 달성정도를 평가하는데 주안점을 두고 왔다. 이러한 성과평가의 한계점은 그것이 과거 지향적이고 근시안적인 성과를 부추기며 부분적인 최적화를 추구한다는 것이다. 따라서 기업들은 자신들의 업무수행 절차와 이에 따른 결과를 지속적으로 향상시키기 위해서는 정량적이며 유형의 요소뿐만 아니라 정성적이며 무형의 요소도 성과평가에 포함시킬 수 있는 보다 종합적인 성과평가지스템의 구현 및 이의 실행이 기업의 경쟁력 확보를 위한 전제조건이 되고 있다. 성과평가 유형에 대한 연구에서는 고객만족, 품질 등 부분적인 성과평가측정치의 채택이 기업성가에 미치는 영향에 관한 연구가 수행되었다. Itter와 Lacker(1998)는 품질 및 고객만족과 회계적 투자수익률의 상호관계를 연구하였다. 그러나 이들의 연구는 비재무적 성과측정 측정치 중 부분적 측정치를 다루었다. 정문중(2003)은 비재무적 측정치에 관한 정보의 활용이 경영성가에 미치는 영향을 분석한 결과 정보의 활용도가 경영성가에 미치는 영향은 부분적으로 관측하였으나 일반화하기는 어려운 것으로 나타났다. 비재무적 성과평가 측정치를 적용할 경우 기업성가에 미치는 영향을 살펴 본 연구는 거의 없다. 따라서 본 연구에서는 이러한 측면에 관심을 가지고 다음과 같은 가설을 통해 비재무적 성과

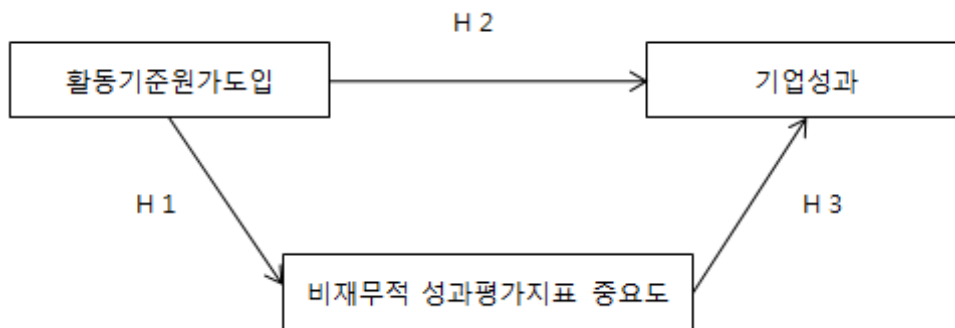
평가측정치의 중시가 기업성과에 어떠한 영향을 미치는지를 규명하기 위해 다음과 같은 가설을 설정하였다.

H 3 : 비재무적 성과평가지표를 중시할수록 기업성과가 높을 것이다.

2. 연구모형

본 연구는 궁극적으로 기업의 경영을 효율화하여 기업성과를 향상시키고자 하는 측면에서 활동기준원가도입과 성과평가 유형이 각각 기업성과에 어떻게 영향을 미치는지를 연구하고자 한다. 본 연구에서는 <그림 3-1>과 같은 연구모형을 설정하였다.

[그림 3-1] 연구모형



3. 변수의 조작적 정의 및 측정

1) 활동기준원가관리시스템 도입정도의 측정

본 연구는 전략적 원가관리기법 중에서 활동기준원가의 도입여부가 기업 내부의 성과평가제도 유형과 경영성과에 미치는 영향에 대한 조사를 주요 연구과제로 설정하고 있으므로 활동기준원가 도입여부 변수에 대한 조작적 정의와 측정이 매우 중요하다고 할 수 있다. Jayson(1992)은 활동기준원가의 도입여부를 명목척도로 측정하였다. Green과 Amenkhienan(1992)는 도입범위 관점에서 도입수준에 초점을 둔 측정방법으로 볼 수 있다. 도입범위는 7점 척도로 확장하여 도입정도를 측정하였다.

기업의 활동기준원가의 도입정도를 측정하는 방법으로 비율척도나 등간척도를 이용하여 측정하는 방법은 설문조사과정에서 판단기준을 명확히 제시하지 못하는 경우 응답자의 판단에 따라 비표본오차가 커지는 문제점을 가지고 있다. 본 연구는 활동기준원가의 도입수준이 기업성파나 비재무적 성과평가지표에 미치는 영향을 분석함으로써 활동기준원가의 도입효과를 측정하는데 있다. 본 연구에서는 Jayson(1994)의 측정방법을 이용하여 활동기준원가의 도입여부를 측정하였다. 그러나 조사대상 기업이 현재 활동기준원가의 도입을 추진 중인 경우 조사과정에서 문제점이 발생할 수 있을 것으로 예상되어 도입여부를 측정하는 설문에 ‘현재 도입을 추진 중’의 응답항목을 포함하여 조사하였고 분석과정에서는 이를 미도입 기업으로 분류하여 분석에서는 제외하였으며 도입 기업이라고 응답한 기업 중에서 본사 또는 공장에서 부분적으로 도입하고 있다고 응답한 업체는 활동기준원가도입으로 분류하여 분석에 포함시켰다.

2) 성과평가유형의 측정

성과평가유형은 성과평가에 이용되는 회계정보의 이용도와 성과평가의 기간에 따라 다양하게 정의되어 왔다. 성과평가유형에 대한 연구를 실시한 Brownell(1982)은 예산참여도에 따라 성과평가유형을 높은 예산강조형(high budget emphasis evaluation style), 낮은 예산강조형(low budget emphasis evaluation style)으로 분류하였다. Brownell과 Hirst(1986)는 예산제약형(budget constrained style), 이익중심형(profit conscious style), 비회계정보형(nonaccounting style)으로 분류한 후 네 가지 그룹으로 분류한 후 이 유형을 예산참여도에 따라 높은 예산 강조형과 낮은 예산 강조형의 두 가지로 분류하였다.

1980년대 후반부터 회계적 정보를 이용한 재무적 평가측정치의 문제점이 지적되면서 성과평가유형에 대한 논의가 재무적 측정치와 비재무적 측정치 중심으로 전환되었다. 이는 성과평가측정치의 재무적 의존도에 따라 성과평가유형을 재무중심형과 비재무중심형으로 구분하는 것이다. Kaplan과 Norton(1996)은 재무중심형 외에 비재무중심형의 중요성이 증가하고 있다고 언급하면서 올바른 성과평가는 재무중심형과 비재무중심형의 균형이 중요하다고 지적하고 있다. 국내의 경우에도 윤재홍(1990)이 성과평가 측정치를 효율중심, 효과중심, 재무적 측정치와 비재무적 측정치로 구분하여 연구함으로써 성과평가유형에 대한 분류가 재무적 성과평가유형과 비재무적 성과평가유형으로 구분됨을 보여주고 있다. 이에 본 연구에서는 성과평가유형을 비재무적 측정치중심 유형으로 연구하고자 한다. 비재무적 성과를 측정하기 위한 평가측정치는 불량률 중심의 품질관련측정치, 고객 만족도 등의 고객만족측정치, 노동생산성 중심의 생산성관련측정치, 시장점유율 중심

의 시장관련측정치로 분류할 수 있다. 이에 본 연구에서는 비재무측정치 중심형을 측정하기 위한 항목으로서는 품질관련측정치, 고객만족측정치, 생산성관련측정치, 종업원만족 및 시장관련측정치로 설정하였다. 그리고 이와 같은 비재무적 성과평가측정치들이 해당 기업의 성과평가시스템에서 얼마나 중요시 되고 있는지에 대하여 Brownell(1986)과 Perera(1997)의 연구에서와 같이 7점 척도로 측정하였다. 본 연구에서 사용될 비재무적 성과평가 유형을 정리하면 다음 <표 3-1>과 같다.

<표 3-1> 비재무적 성과측정치에 대한 선행연구

연구자	비재무적 성과측정치
Itter, Larcker, Rajan(1997)	시장점유율, 효율성, 생산성, 품질, 고객만족도, 종업원만족도, 프로세스개선, 신규개발, 혁신, 교육
Perera, Harrison, Poole(1997)	주문적중률, 고객불만건수, 노동효율성, 불량률, 기계준비시간 감소율, 표준원가 달성율, 신규제품개발 수, 반품율, 주문부터 납품까지의 시간, 제품다양화 능력, 가동률
Kaplan, Norton(1992)	고객만족측정치, 내부프로세스측정치, 학습과 성장측정치
이경태, 정문종(1998)	부품, 재료, 주문조달시간, 조달부품, 재료불량률, 납품업자의 적시공급율, 원재료 재고회전율, 완제품 재고회전율, 기계고장율, 기계가동율, 작업준비소요시간, 불량률, 재작업율, 수율, 생산소요시간, 제품적시공급률, 반품율(A/S율), 고객만족도(불만건수)
김순기, 이건영(1995)	시장점유율, 시장점유율의 신장율, 제품개발 성과, 품질, 고객서비스, 기간생산량의 증대, 노동생산성, 재료가공효율, 설비생산성, 제조상용통성, 기술적 능력
유원종(2000), 정문종(2003)	재작업 횟수, 예방보전 활동시간, 기계가동중단시간, 불량률, 사이클타임, 작업준비시간, 신제품 산출시간, 검사시간, 납기지연 횟수, 작업폐기물/재작업 비율, 실제 스크랩손실, 재료 리드타임, 판매 후 A/S 횟수, 고객 불평건수, 고객 불평해결건수, 보증 크레임건수
박금옥, 김근식, 배현경(2009), 신현대(2010)	고객만족도, 서비스 경쟁력 우위, 직무 만족도, 생산품질 성과, 인사노무성과, 복리후생성과, 내부역량의 효율성, 직원 만족, 기업가치

3) 기업성과의 측정

기업성과측정을 위한 대상은 기업이지만 그 기업으로부터 제품을 구매하는 고객 혹은 잠재적 고객집단이 될 수도 있다. 또한 측정대상의 성향이 성과측정을 어렵게 만드는 경우가 있다. 성과를 대표하는 중요한 측정치는 효율성과 효과성의 개념이라 할 수 있다. 효율성은 투입자원에 대한 제품, 서비스 등의 산출물의 비율을 의미하는 개념으로서 자원이 얼마나 효율적으로 활용되었는지를 측정하는 개념이고 효과성은 투입산출과정상에서 설정된 목표를 얼마나 적절히 달성하였는

지를 측정하는 개념이다. 효과성은 목표의 설정정도에 따라 측정결과가 변동하게 되며 고객만족, 품질수준 달성 등과 같은 기준이 중요한 측정치로서 포함되게 된다. 이에 대해 Eccles(1991)는 성과측정의 기반을 확장시킨 동인들로서 품질, 고객만족, 벤치마킹, 정보기술에 대한 관심과 발전을 들고 있다. 심태섭(1996)의 연구에서는 품질, 납기, 원가측면에서 기업성과를 측정하였다. 품질성과에서는 수율, 제품 보증비를 측정변수로 사용하였고 납기에서는 생산소요시간과 고객납기시간 그리고 원가성과에서는 총제조원가, 총제조간접비, 재고자산 회전율을 성과평가측정치로 규정하였다. 이동찬(1997)의 연구에서는 균형성과표의 체계에서 재무관점, 내부 프로세스관점, 고객관점, 혁신 및 학습관점으로 성과변수를 사용하였으며 각 관점별 측정변수는 다시 재무적 성과로서 원가성과, 수익성, 성장성, 투자중심점으로 나누어 세부 측정항목을 선정하였다. 비재무적 성과는 품질성과, 시간성과, 고객성과, 혁신성과, 학습성과로 나누어 세부 측정항목을 선정하였다. 이경태와 정문종(1998)의 연구에서는 기업의 전반적 성과를 크게 3가지로 구분하여 측정하였다. 비재무적 성과측정치를 적용하는 경우 매출원가율, 시장점유율, 투자이익률 등의 기업성과가 어떻게 달라지는지를 분석하였다. 이외에도 기업성과를 측정하는 측정변수는 연구에 따라 다양하게 적용하고 있다.

본 연구에서는 균형성과표를 중심으로 기업성과 성과측정치를 적용한 Perena 등(1997)의 연구결과를 적용하여 비재무적 성과항목으로 요인분석을 통하여 적합하지 않은 일부항목을 제거하여 비재무적 성과측정치로 수율, 불량률, 생산소요시간, 납품소요시간, 자본회수기간, 고객만족도, 시장점유율, 노동생산성을 선정하였다.

4) 연구방법

본 연구에서는 설문지 작성방법의 오류와 연구자와 응답자의 용어 및 개념의 해석상 차이를 최소화하기 위해 본 조사에 앞서 2010년 9월1일~9월 15일 동안 활동기준원가를 구축한 것으로 조사된 기업을 포함하여 30개 기업을 대상으로 예비조사를 실시하였다. 수집된 설문지는 13매이었으며 본 연구의 주요변수인 비재무적 중심의 성과평가시스템 특성변수와 비재무적 기업성과의 측정변수를 대상으로 요인분석을 하였다. 요인분석 결과 성과평가시스템 특성변수와 기업성과 측정변수의 일부 측정변수가 적합하지 않거나 개념상의 혼돈을 가져오는 것으로 나타나 해당 변수를 제거하여 설문지를 배포하였다. 본 조사 대상 기업의 선정은 한국 표준산업분류의 중분류 기준에 의한 제조업에 속하는 업종을 연구대상으로 하였다. 그리고 활동기준원가를 도입한 기업이 속한 업종에서는 반드시 도입하지 않은 기업의 설문지가 포함되도록 함으로써 도입기업과 도입하지 않은 기업 간의 차이

를 비교할 수 있도록 하였다. 실제 활동기준원가를 운영하는 담당자를 파악하여 설문지를 e-mail로 발송하고 회수하는 방법을 이용하였다. 발송기간은 2010년 10월 1일부터 10월31일에 걸쳐 총 100개 기업으로 발송되었으며 이 중 84매가 회수되었다.

활동기준원가의 도입이 기업의 성과평가유형에 미치는 영향을 분석하기 위해 표본기업을 활동기준원가를 도입한 기업 군과 도입하지 않은 기업 군으로 분류하여 성과평가유형의 차이에 대해 t-검정을 실시하였다. 그리고 활동기준원가의 도입이 기업성과에 미치는 영향을 파악하기 위해 활동기준원가의 도입기업과 도입하지 않은 기업으로 분류한 후 기업성과에 대한 차이 분석을 실시하였다. 통계분석을 위하여 SPSSWIN 17.0 프로그램을 활용하였다.

IV. 자료의 분석 및 가설검증

1. 기술통계량

본 연구에서는 조사대상을 한국표준산업분류의 제조업 중 중분류기준으로 모든 업종을 대상으로 설정하였다. 표본기업의 업종별 특성은 <표 4-1>과 같다. 수집된 표본자료의 특성을 살펴보면 한국표준산업분류의 중분류 중 20~22에 해당하는 화학/고무/플라스틱 제조업이 26.2%로 가장 많고, 다음으로 금속가공제품/기타기계 및 장비(중분류 25~26), 식료품(중분류 10), 의료정밀/사무기기/전자부품/자동차 및 트레일러(중분류 27~30)의 순으로 나타났다.

<표 4-1> 표본기업의 업종별 특성

업종 분류	비재무적 성과측정치			
	도입	미도입	계	비율
식료품(10)	4	6	10	11.9
섬유제품/의복/가죽/신발(13~15)	2	6	8	9.6
목재/나무제품/출판/인쇄(16~18)	2	2	4	4.8
석유/화학/고무/플라스틱(19~22)	6	16	22	26.2
비금속광물제품(23)	2	6	8	9.5
제1차금속산업(24)	2	4	6	7.1
금속가공제품/기타기계 및 장비(25~26)	4	8	12	14.2
의료정밀/사무기기/전자부품/자동차 및 트레일러(27~30)	2	8	10	11.9
기타제조업(31~33)	2	2	4	4.8
합 계	26	58	84	100

84개의 표본을 분석한 결과 <표 4-2>에서 보는 바와 같이 종업원이 300명 미만인 중소기업이 18개이고 대기업은 58개로 69%로 나타났다.

<표 4-2> 표본기업의 규모

기업규모(종업원수)	표본수(%)		
	도입	미도입	계
중소기업(300명 미만)	6(23.1%)	12(20.7%)	18(21.4%)
대기업(300명 이상)	18(69.2%)	40(69 %)	58(69%)
무응답	2(7.7%)	6(10.3%)	8(9.6%)
합계	26(100%)	58(100%)	84(100%)

조사대상 기업의 응답대상 부서로서 활동기준원가를 실제 운영하고 있는 부서를 조사한 경우 <표 4-3>과 같이 회계나 재무관련 부서의 응답비율이 42.9%로 가장 많은 것으로 나타났다. 따라서 기업이 활동기준원가를 도입 후 실제 운영하고 관리하는 주체는 회계나 재무부서 중심으로 이루어지는 것으로 파악되고 있다. 한편 응답대상자의 직위는 과장이 47.6%로 가장 많은 것으로 나타났다.

<표 4-3> 응답자의 특성

구분		표본수(개)	비율(%)
직위	사원/대리	24	28.6
	과장	40	47.6
	차장이상	20	23.8
	합계	84	100
소속부서	회계/재무	36	42.9
	기획	22	26.2
	기타부서	26	30.9
	합계	84	100

2. 측정도구의 신뢰성 및 타당성 분석

본 연구에서 수집된 자료는 Nunnally(1978)가 제시한 측정치 검정절차를 바탕으로 측정도구의 신뢰성과 타당성을 검증하였다. 표본추출을 통해 수집된 자료가 신뢰성 있는 척도가 되기 위해서는 오차영역이 최소화되어야 한다. 1단계에서 실시되는 신뢰성분석은 특정항목과 다른 모든 항목들 사이의 상관관계를 통해 이루어진다. 이를 통해 측정항목들이 제거된 후에는 다시 제거되지 않는 측정항목들이

하나의 요인으로 구성되어 있는가를 확인하는 2단계 단일차원성 확보절차를 수행하게 된다. 이러한 단일차원성 확보를 위해서는 비회전 요인분석을 실시하게 된다. 3단계로 측정도구의 내적일관성을 보기 위한 신뢰성 검증을 실시한다. 내적일관성을 판단하기 위한 신뢰성 검증은 일반적으로 크론바하 알파값을 기준으로 이루어진다. 마지막으로 4단계 타당성 검증을 한다. 먼저 특정개념을 측정하는 항목들로 이루어진 항목들의 모집단에서 추출한 것으로 파악할 수 있다. 상관계수가 0.3 이상이면 해당 특정 항목이 모집단에서 추출한 것으로 파악할 수 있다. 그러므로 0.3 기준에 미치지 못한 불량률과 생산소요시간, 납품소요시간, 자본회수시간을 제외하였다.

<표 4-4> 상관관계 분석

성과평가 유형 중요도		기업성과 수준	
비재무적 성과		비재무적 성과	
문항	상관계수	문항	상관계수
품질측정치 고객만족측정치 생산성측정치 종업원만족 및 시장관련측정치	0.8041 0.7485 0.7203 0.6782	수율	0.7736
		불량률	0.2396
		생산소요시간	0.2981
		납품소요시간	0.2185
		자본회수시간	0.2494
		고객만족도	0.7365
		시장점유율	0.7642
		노동생산성	0.8146

다음 <표 4-5>는 수정된 항목에 대하여 전체 상관관계를 실시하였고 모든 변수의 상관계수가 0.3이상으로 나타났다.

<표 4-5> 항목 조정 후 수정된 상관관계 분석

성과평가 유형 중요도		기업성과 수준	
비재무적 성과		비재무적 성과	
문항	상관계수	문항	상관계수
품질측정치	0.8041	수율	0.7534
고객만족측정치	0.7485	고객만족도	0.7273
생산성측정치	0.7203	시장점유율	0.7418
종업원만족 및 시장관련측정치	0.6782	노동생산성	0.8139

1단계를 거친 변수의 측정항목에 대하여 2단계 단일 차원성 확보에서는 각 변수에 대한 측정항목의 단일 차원성을 검증하기 위하여 비회전 요인분석을 실시하

였는데 모두 단일 차원성을 가지는 것으로 나타났다. 3단계 신뢰성 검증에서는 Cronbach's α 계수를 사용하여 검증한 결과 모든 변수가 0.7이상의 측정치(성과평가유형=.7952, 기업성과=.7531)를 나타냈으며 요인적재값도 0.5이상으로 나타났다으므로 신뢰성이 확보되었다. 본 연구에서 타당성 검증은 요인분석을 이용한다. 측정도구의 구성개념 타당성을 검증하기 위하여 주성분분석과 직각회전방법(Varimax rotation method)을 사용하여 분석하였다. 요인분석결과 품질측정치와 생산성측정치는 요인판별에 의미 있는 정보를 주지 못하고 중복적의미를 가지고 있어 두 항목을 제거한 후 다음 <표 4-6>과 같이 다시 요인분석을 실시하였다.

<표 4-6> 수정 후 회전된 요인분석 결과

성과평가 유형 중요도			기업성과 수준		
비재무적 성과			비재무적 성과		
문항	요인1	요인2	문항	요인1	요인2
고객만족측정치 종업원만족 및 시장관련측정치	0.073	0.913	수율	0.024	0.893
			고객만족도	0.127	0.879
			시장점유율	0.182	0.802
			노동생산성	0.381	0.758
cumulative % of variance : 67.867%					
Bartlett's Test: 0.000(sig.)					

요인분석의 측정변수간의 적절한 수준의 상관성에 대한 검증을 위하여 Bartlett test를 한 결과, 요인을 구성하는 개별 항목간에 적절한 상관성이 있는 것으로 나타났다($p=.000$). 또한 누적된 분산에 의한 설명력도 약 67.867%로 적절한 것으로 파악된다.

신뢰성분석과 요인분석을 통하여 확정된 구성개념들이 본 연구의 주요 측정변수이다.

구성개념간의 상관관계 분석결과는 다음<표 4-7>과 같다.

<표 4-7> 상관관계 결과

공통개념	기업성과	비재무적측정치	활동기준원가 활용정도
기업성과	1.000		
비재무적 측정치	0.367	1.000	
활동기준원가 활용정도	0.324	0.408	1.000

3. 가설 검증

연구 설계에서 언급했듯이 가설 1은 활동기준원가의 도입여부에 따라 중시하는 비재무적 성과평가의 차이를 검증하기 위해 t-검증을 실시하였다. 비재무적 성과의 평가측정치의 중요도는 고객만족측정치, 종업원 및 시장관련측정치의 두 개 측정항목의 평균치를 산출하여 분석하였다. 다음<표 4-8>은 활동기준원가 도입여부에 따른 성과평가 유형의 차이분석을 나타내고 있다.

<표 4-8> 활동기준원가 도입여부에 따른 성과평가 유형의 차이분석

평가유형	활동기준원가 도입여부	중요도 평균 (표준편차)	t값	p값
비재무적 성과평가 유형	도입기업	5.14 (1.5213)	0.637	0.509
	미도입기업	4.86 (1.2795)		

가설 1을 검증하기 위하여 활동기준원가 도입여부에 따른 인지된 비재무적 성과평가측정치 중요도 차이를 분석하기 위하여 도입여부에 따라 인지된 비재무적 성과평가측정치 중요도의 차이를 검증하기 위하여 t-검증을 실시하였다. 분석결과, 활동기준원가 도입기업의 평균은 5.14로 나타났으며 활동기준원가 미도입기업의 평균은 4.86으로 조사되었다. 활동기준원가를 도입한 기업이 도입하지 않은 기업에 비해 인지된 비재무적 성과평가측정치의 중요도가 높게 나타났지만 평균차이는 유의하지 못한 것으로 나타났다.

가설 2는 활동기준원가의 도입여부가 기업성과 제고에 긍정적인 영향을 미치는지를 파악하기 위한 것이다. 이를 검증하기 위해 기업성과 차이에 대한 t-검증을 실시하였다. 비재무적 성과의 평균치를 산출하여 분석에 이용하였다. 다음<표 4-9>는 활동기준원가 도입여부에 따른 기업성과의 차이분석을 나타내고 있다.

<표 4-9> 활동기준원가 도입여부에 따른 성과평가 유형의 차이분석

평가유형	활동기준원가 도입여부	성과 평균 (표준편차)	t값	p값
기업성과	도입기업	5.20 (1.3864)	1.568	0.023
	미도입기업	4.82 (1.4037)		

분석결과 인지된 기업성과는 활동기준원가 도입기업인 경우 평균 5.20으로 나타났다으며 미도입기업인 경우 4.82로 조사되었다. 두 평균 간의 차이를 검증한 결과 p값이 0.023으로 유의한 것으로 나타내었다.

이상과 같이 비재무적 성과를 종합하여 기업성과로 측정하고 반영하는 것 이외에 인지된 기업성과의 개별 구성항목들도 기업의 성과를 반영할 수 있는지를 알아보기 위하여 개별항목별로 t-검증을 실시하였다. 분석결과는 다음<표 4-10>과 같다.

<표 4-10> 활동기준원가 도입여부에 따른 기업성과의 항목별 차이분석

기업성과	항목	도입여부	성과 평균 (표준편차)	t값	p값
비재무적 기업성과	수율	도입	5.42(1.15)	4.406	0.045
		미도입	4.63(1.06)		
	불량률	도입	3.96(1.17)	-0.682	0.409
		미도입	3.98(1.01)		
	생산소요시간	도입	4.66(1.03)	0.660	0.417
		미도입	4.18(1.05)		
	납품소요시간	도입	4.06(1.14)	0.670	0.413
		미도입	4.38(0.88)		
	자본회수시간	도입	4.27(1.09)	0.680	0.410
		미도입	4.23(1.16)		
	고객만족도	도입	4.97(0.84)	0.670	0.413
		미도입	4.84(1.28)		
	시장점유율	도입	5.38(0.98)	2.369	0.124
		미도입	4.82(1.33)		
	노동생산성	도입	4.81(0.84)	0.664	0.415
		미도입	4.67(1.06)		

분석결과 활동기준원가 도입여부에 따라 비재무적 성과부문에서 수율 항목에서만 활동기준원가 도입기업과 미도입 기업에 차이가 있는 것으로 나타났다.

가설 3 비재무적 성과평가측정치를 중시할수록 기업성과가 높을 것이라는 가설을 검증하기 위하여 기업성과를 구성하는 개별적인 측정변수에 대하여 비재무적 성과평가를 중시하는 집단과 그렇지 않은 집단 간의 차이를 검증하였다. 결과는 <표 4-11>과 같다.

<표 4-11> 비재무적 성과평가측정치의 중요도에 따른
기업성과 항목별 차이 검증

기업성과	항목	비재무적 측정치의 중요도	성과 평균 (표준편차)	t값	p값
비재무적 기업성과	수율	높음	5.54(0.87)	-1.136	0.069
		낮음	4.90(0.65)		
	불량률	높음	3.77(0.84)	0.526	0.651
		낮음	5.03(0.03)		
	생산소요시간	높음	4.56(0.75)	-0.137	1.000
		낮음	4.11(0.79)		
	납품소요시간	높음	5.35(1.09)	-0.801	0.310
		낮음	4.43(1.21)		
	자본회수시간	높음	3.79(1.35)	-1.263	0.013
		낮음	5.17(1.16)		
	고객만족도	높음	4.84(0.92)	-1.242	0.050
		낮음	4.20(0.97)		
	시장점유율	높음	5.14(0.95)	1.531	0.000
		낮음	3.96(0.64)		
	노동생산성	높음	4.50(0.97)	-0.464	0.876
		낮음	4.28(0.79)		

<표 4-11>에서 나타나는 바와 같이 기업의 비재무적 성과평가측정치의 중요도가 높은 집단이 낮은 집단에 비하여 대부분의 기업성과측정치의 평균이 높은 것으로 나타나고 있다. 수율, 자본회수기간, 고객만족도, 시장점유율 항목에서 차이가 있는 것으로 나타났다.

V. 결 론

제조업체의 효율적 원가관리를 위한 성과평가시스템은 재무적 항목중심에서 최근에는 비재무적 항목중심이 강조되는 균형된 성과평가측정치를 사용하는 시스템으로 전환이 이루어지고 있다. 본 연구는 전략적 원가관리기법인 활동기준원가, 비재무적 성과평가유형과 기업성과의 관계를 규명하기 위하여 실증 연구를 하고자 하였으며 그 결과를 요약하면 다음과 같다.

첫째, 활동기준원가의 도입여부에 따라 중시하는 비재무적 성과평가 중요도가 다른지를 살펴보았다. 활동기준원가를 도입한 기업들은 미도입한 기업보다 비재무

적 성과평가측정치를 더 중시하는 것으로 나타났으나 통계적으로 유의하지 않은 것으로 나타났다. 이러한 결과는 활동기준원가와 같은 혁신적 원가관리기법을 도입한 기업들이 활동기준원가의 발전단계에서 나타나는 비재무적 성과평가측정치를 중시하는 단계까지 도달하지 못한 것으로 판단된다.

둘째, 활동기준원가를 도입한 기업은 도입하지 않은 기업보다 기업성과가 높은지를 살펴보았다. 그 결과 활동기준원가를 도입한 기업이 도입하지 않은 기업보다 기업성과가 높게 나타났으며 그 차이가 통계적으로 유의한 수준으로 나타났다. 이러한 결과는 기존의 활동기준원가의 도입에 따른 기업성과의 관계를 규명한 연구들과 유사한 결론이라 할 수 있다.

셋째, 기업이 비재무적 성과평가측정치를 중시할수록 기업성과에 차이를 보이는지를 살펴보았다. 조사대상 기업의 성과평가 유형에 따른 기업성과의 관계를 분석하기 위해 t-test를 실시하였으며 그 결과 비재무적 성과평가측정치의 중요도에 따라 기업성과에 차이가 있는 것으로 조사되었다. 이것은 전통적인 재무적 성과평가측정치 중심의 성과평가유형에서 비재무적 성과평가측정치를 중시하는 유형으로 전환된다면 조직에서 장기적인 목표의 지향과 미래성과를 예측하는 능력이 향상되어 궁극적으로 기업성과의 향상에 기여하는 것으로 나타난다고 할 수 있다. 고객 만족도, 종업원 만족도, 불량률, 재고수준과 같은 비재무적 평가측정치를 새로운 평가측정치로 도입하여 강조함으로써 균형된 성과평가가 이루어진다면 이에 따라 기업성과가 더 높게 나타날 것이다. 성과평가시스템은 경영성과에 따라 조직 또는 개인의 행위를 변경시키고 업무에 대한 동기부여를 제공함으로써 기업 전체적인 성과향상에 핵심적 역할을 하는 시스템이라 할 수 있다. 따라서 성과평가유형이 기업의 경영성과에 직접적으로 영향을 주게 되는 것이다.

본 연구결과에 의하면 활동기준원가를 도입하여 운영하고 성과평가유형의 특성이 비재무적 성과평가측정치 중심일 때 기업성과가 향상되는 것으로 조사되었다.

본 연구는 다음과 같은 한계점이 존재한다.

첫째, 활동기준원가 도입기업의 수가 많지 않아 통계적으로 실증 분석하는데 한계가 존재한다.

둘째, 기업의 다양한 관리기법변수를 통제하지 않은 상황에서 연구를 실시하였기 때문에 기업성과의 변화를 활동기준원가시스템의 도입에 따른 효과라고 결론을 내리는데 무리가 있을 수 있다.

향후 연구로 다수의 기업들을 표본 추출하여 다양한 환경변수를 통제하기 위해 산업별로 구분하여 분석을 실시하여야 할 것이다.

참 고 문 헌

- 김근식, “기업의 인적자원개발 효과 인식, 비재무적 성과, 혁신지향 문화 간의 관계”, 고려대학교 대학원, 석사학위논문, 2009.
- 김순기, 이건영, 「한국의 원가관리」, 홍문사, 1995.
- 배병렬, 「구조방정식모델: 이해와 활용」, 도서출판, 대경, 2001.
- 류장렬, “은행의 ABC 정보효과에 관한 연구”, 「세무와 회계저널」 제6권 제4호, 2005: 57-75.
- 박금옥, “중소기업의 소사장제가 기업의 비재무적 성과에 미치는 영향에 관한 연구”, 충주대학교 산업대학원, 석사학위논문, 2009
- 배현경, “기업의 인적자원개발에 대한 투자와 비재무적 성과와의 관계”, 고려대학교 대학원, 석사학위논문, 2009.
- 신현대, “수익창출기대비용이 경영성과에 미치는 영향”, 「국제회계연구」 제34집, 2010: 165-186.
- 심태섭, “활동기준원가회계에 대한 실증 연구와 향후 연구방향”, 「회계저널」, 1996, 12: 131-160.
- 심태섭, 도상호, 김준석, “활동기준원가회계제도가 원가정보에 대한 만족도와 기업성과에 미치는 영향”, 「회계저널」 제6권 제1호, 1997: 181-202.
- 안태식, 김완중, “재무성과측정치와 비재무성과측정치간의 관계에 관한 실증연구”, 「회계학연구」 25(1), 2000: 221-239.
- 안태식, 정형록, 송승아, “은행업의 시간동인 ABC모형 개발과 서비스별 원가산정”, 「회계저널」 제18권 2호, 2009: 185-219.
- 유원중, “비재무적 성과측정의 활용과 재무적 성과와의 관계에 관한 연구”, 청주대학교 대학원, 박사학위논문, 2000.
- 윤재홍, “생산전략과 성과측정에 관한 연구”, 연세대학교 박사학위논문, 2000.
- 이경태, 정문중, “비재무적 성과측정치의 중요성: 실증분석”, 「회계학연구 보고서」 제 9호, 1998: 85-132.
- 정문중, “새로운 생산방식과 비재무적 성과측정치의 활용과 가치”, 「회계저널」 제 12권 제 3호, 2003: 101-125.
- 최정수, “ABC를 활용한 원가관리회계시스템 개선에 관한 연구”, 중앙대학교 국제경영대학원, 석사학위논문, 2000.
- 하승완, “성과평가시 공통비 배부 활용정도에 영향을 미치는 요인에 관한 연구”, 서강대학교 대학원, 석사학위논문, 2003.

- Brownell, P., "The Role of Accounting Data in Performance Evaluation, Budgetary, Participation and Organizational Effectiveness", *Journal of Accounting Research*, 1982: pp.12-27.
- Brownell, P., and M. Hirst., "Reliance on Accounting Information, Budgetary Participation and Task Uncertainty : Test of a Three-Way Interaction", *Journal of Accounting Research*, 1986: pp.241-249.
- Dolinsky L. R., and T. E. Vollmann., "Transaction-Based Overhead Considerations for Product Design", *Journal of Cost Management*, Summer 1991: pp.7-19.
- Eccles, Robert G., "The Performance Measurement Manifesto", *Harvard Business Review*: January-February. Irwin, 1961: pp.457-458.
- Fisher., "Use of Nonfinancial Performance Measures", *Reading in Management Accounting*, edited by S. M. Young, 1995: pp.329-335.
- Govindarajan, V. and A. Gupta., "Linking Budgetary Control Systems to Business Unit Strategy : Impact on Performance", *Accounting Organizations and Society*, 1985: pp.51-66.
- Green, F. B., and F. E. Amenkhanian., "Accounting Innovation : A Cross Sectional Survey of Manufacturing Firms", *Journal of Cost Management*, Spring 1992: pp.58-64.
- Greenson, C. B., and M. C. Kocakulah., "Implementation an ABC Pilot at Whirlpool", *Journal of Cost Management*, Mar.-Apr. 1997: pp.16-21.
- Hirst, M. K., "Reliance on Accounting Performance Measures, Task Uncertainty and Dysfunctional Behavior : Some Extensions", *Journal of Accounting Research*, 1983: pp.596-605.
- Hopwood, A. G., "An Empirical Study of the Role of Accounting Data in Performance Evaluation", *Journal of Accounting Research*, 1978: pp.156-182.
- Hoque, Z., and W. James., "Linking Balanced Scorecard Measures to Size and Market Factors : Impact on Organizational Performance", *Journal of Management Accounting Research*, Vol. 12, 2000: pp.1-17.

- Itter, C. D., and D. F. Larcker., “Are Nonfinancial Measures Leading Indicators of Financial Performance? An Analysis of Customer Satisfaction” , *Journal of Accounting Research*, 1998: pp.1–35.
- Itter, C. D, and D. F. Larcker, and Rajan., “The Choice of Performance Measures in Annual Bonus Contracts” , *The Accounting Review*, 1997: pp.231–255.
- Jayson, S., “Fax Survey” , *Management Accounting*, Feb. 1994a: p.72.
- Jayson, S., “ABC is Worth the Investment” , *Management Accounting*, Apr. 1994b: p.27.
- Johnson, H. T., “It's time to Stop Overselling Activity-Based Concepts” , *Management Accounting*, Sep. 1992: p.26–35.
- Johnson, H. T, and R. S. Kaplan, “Relevance Lost : The Rise and Fall of Management Accounting ” , *Harvard Business School Press Boston*, 1987.
- Kaplan, R. S, and D. P. Norton., “The Balanced Scorecard– Measures That Drive Performance” , *Harvard Business Review*, Jan.–Feb. 1992: pp.71–79.
- Kaplan, R. S, and D. P. Norton., “The Balanced Scorecard : Translating Strategy into Action” , *Harvard Business School Press*, 1996.
- Lynch, R. L, and K. F. Cross., “Performance Measurement Systems” , in *Hand Book of Cost Management II*, Edited by B. J. Brinker, 1994, p.E3–3.
- Otley, D. T., “Budget Use and Managerial Performance” , *The Journal of Accounting Research*, 1978: pp.122–149.
- Perera, S., G. Harrison and M. Poole., “Customer-Focused Manufacturing Strategy and the Use of Operations-Based Non-Financial Performance Measures : A Research Notes” , *Accounting Organizations and Society*, Vol. 22, No. 6, 1997: pp.557–572.
- Schonberger, R. J., “Lurking Issues in Cost Management” , *Journal of Cost Management*, Summer 1991: pp.3–6.
- Shields, M., “An Empirical Analysis of Firm's Implementation Experiences with Activity-Based Costing” , *Journal of Management Research*, Fall 1997: pp.148–167.

- Silverster, K. J., “The Performance Effects of Activity Based Costing and Management System” , Arington, TX : Cam-I, 1992.
- Swenson, D. W., “The Benefits of Activity-Based Cost Management to the Manufacturing Industry” , Journal of Management Research, Vol. 7, Fall 1995: pp.167-180.
- Swenson, D. W., and D. L. Fleshier., “Are You Satisfied with Your Cost Management System?” ,Management Accounting, Mar. 1996: pp.49-53.
- Young, S. M., and F. H. Selto., “New Manufacturing Practices and Cost Management : A Review of The Literature and Directions for Research” , Journal of Accounting Literature, Vol. 10, 1991: pp.265-298.
- 인터넷 사이트
www. abctech. com