

# 회계학의 해석적 방법론과 민족지학(ethnography)

김석웅(동의대)

## I. 서론

본고는 회계학에서 해석적 방법론의 역할과 기능을 살펴보고, 이의 구체적인 연구방법 중의 하나인 민족지학과 이것이 최근에 회계학에 어떻게 적용되고 있는가를 살펴보고자 한다. 양적인 방법론에 속하는 실증적 방법론은 미국을 비롯한 많은 나라에서 오랫동안 지배적인 패러다임으로 간주되어 왔으며, 회계실무에서 많은 중요한 현안과 문제들을 다루어 왔다. 그러나 사회과학에는 다양한 방법론이 있으며, 사회학을 비롯한 사회과학의 다양한 학문분야에서 비실증적 방법론인 질적 방법론을 이용하고 있으며, 특히 회계학의 경우에도 영국을 비롯한 유럽의 사회과학계에서는 질적 방법론의 적용이 활발하다.

본고에서는 우선 회계현상의 특징을 살펴본다. 원래 실증적 방법론은 자연과학에서 이용한 방법론으로 객관적인 모든 자연현상을 수치화해서 계량적으로 파악해서 설명, 예측하고자 하는 것이다. 그러나 사회현상은 객관적인 자연현상과는 달리 주관성이 매우 강하며, 회계현상도 마찬가지다. 따라서 이러한 주관성이 강한 회계현상에 양적 방법론이 실증적 방법론이외에 해석적 방법론의 생성, 발전을 살펴보며, 이 중에서 민족지학(ethnography)의 연구방법과 이를 회계현상에 적용한 경우를 살펴보고자 한다.

## II. 회계현상의 성격

실증적 및 해석 연구가 수행한 핵심역할을 이해하기 위한 맥락을 설정하기 위해서 사회세계의 사회적으로 구성된 성질(구성주의)을 다루며 객관성과 주관성에 관한 가정에 대한 이것의 시사점을 다룬다. 여기서는 간주관성(intersubjectivity)이라는 의미를 살펴볼 것이다. 즉, 우리가 협상할 수 있도록 충분한 수준의 공유된 이해를 제공하기 위해 우리가 우리의 사회세계를 간주관적으로 구축하는 방식(Berger and Luckman, 1966)을 살펴볼 것이다. 이것은 두 가지 주요한 시사점을 가진다. 첫째는 회계담당자가 그것은 우리가 다른 사람에게 객관적인 것으로 가꿈 보고 나타내는 재무보고의 기초와 우리의 전문기술의 기반인 주관적 판단이라는 것을 항상 상기해야 한다는 것이다. 그리하여, 회계정보는 사회적으로 구축된다. 둘째는 우리가 다른 사람과 사회적 상호작용 속에서 그리고 우리 주위의 물질세계의 맥락에

서 하는 가정을 통해 사회세계가 객관적인 것으로 구축된다는 것이다. 그리하여 회계정보는 사회적으로 구축될 때문만 아니라, 그것은 또한 사회적으로 구축하고 있다(Tinker, 1985; Tomkins and Groves, 1983).

우선 회계의 사회적으로 구성된 성질을 살펴보자. 학자로서 우리는 세계가 단순한 이분법이 나타내는 것보다 훨씬 더 복잡하다는 것을 알고 있다. 회계학자로서 우리는 재무제표나 경영보고서(management accounts)에서 회계수치가 예를 들면 많은 주관적 판단과 가정을 항상 포함하는 과정의 산출물이라는 것을 또한 알고 있다(Deegan and Unerman, 2011). 이러한 주관적 판단과 가정은 상이한 수준에서 많이 이루어진다.

회계수치내에 주관성이 있지만, 대부분의 회계담당자들은 최종회계수치가 의미하는 것을 여전히 이해할 수 있다. 우리가 회계수치를 이해할 수 있는 이유는 최종회계수치에 도달하는데 이용된 주관적 판단의 적용에 관해 ‘간주관적 합의’(inter-subjective consensus)로 알려져 있는 것이 있기 때문이다. 이러한 간주관적 합의로 인해서 우리는 우리가 회계수치를 도출하기 위해 이용되는 과정에 포함된 주관성에 관해 사회내에서 광범위한 합의를 가진다고 말할 수 있다. 모든 사람이 이 합의입장에 동의하지는 않을 것이지만, (재무제표를 예시로 이용하는) 회계기준을 제정하는 정치과정을 통한 합의의 정도가 있으며, 최종이익수치에 도달하기 위해 거래가 어떻게 처리되는가에 관한 합의의 정도가 있다. 그래서 우리는 최종이익수치 도달하는데 이루어지는 많은 주관적 판단이 있다는 것을 알고 있지만, 우리는 회계정보이용자가 함께 일할 수 있도록 충분한(간주관적으로) 합의된 의미를 최종이익수치가 가진다는 것도 알고 있다.

일반사람들은 불확실성보다 확실성에 훨씬 더 편안하다는 것을 보여주는 많은 연구가 있다(Beck, 1992, 1999, 2000). 이것도 회계정보에 적용되는데, 예를 들면, Gallhofer and Haslam(1991)은 회계의 분위기(aura)를 언급하고 있다. 그러므로 사람들은 그들이 만나는 현상을 객관적인 것으로 간주하는 성향을 가진다. 그러나 단순히 사람들이 어떤 것을 객관적인 것으로 간주하기 때문에, 그것이 과학적 사실이라는 것을 의미하지는 않는다. 예를 들면, 중력의 힘과 같은 것이다.

사회과학에서 물리과학에서 발견되는 것과 동일한 정도의 객관성이 있다는 것을 말하는 것은 매우 어렵다. 그럼에도 불구하고, 일상의 거래와 일상의 상호작용에서, 우리는 동일한 수준의 확실성을 기초로 서로간에 상호작용할 수 있을 필요가 있다. 우리는 당연한 것으로 간주되는 사실이 객관적이지 않다는 것을 알면서도, 당연한 것으로 간주되는 사실을 통해서 확실성을 생성한다. 이러한 객관화된 사실은 사회적으로 구성되며 간주관적 합의의 결과이다.

(간주관적 합의를 통한) 주관적인 것의 이러한 객관화는 회계담당자의 권력의 중요한 측면이다. 회계담당자의 권력의 이 측면은 원래 주관적인 현안을 추정상으로 그리고 분명히

(비전문가에게) 객관적인 수치로 번역하는 것으로부터 나온다. 회계에 전문가가 아닌 사람은 이러한 주관적인(또는 간주관적인) 수치를 취하는 경향이 있으며, 이들을 객관적인 사실로 간주한다. 회계담당자로서 우리는 그러한 수치가 무엇인가를 변경할 권력을 가지며, 기초적인 경제적 실재에 관한 사람의 인지를 변경하고, 그들의 행동을 변경하고, 따라서 회계정보에 대한 반응을 변경할 수 있는 권력을 가진다(Hines, 1988).

제시된 회계수치가 기초적인 경제적 실재에 관한 인지를 변경할 힘(power)을 가진다는 사실은 회계의 사회적으로 구성하는 성질의 근원이다(Broadbent and Unerman, pp.8-10).

### III. 회계학의 해석적 방법론

#### 3.1. 질적 방법론의 의의

영국에서 회계학은 20세기 중반부터 학문으로서 서서히 발전하기 시작하였다. 영국에서 최초의 회계학 전임교수는 1947년에 임용된 London School of Economics에서 William Baxter이었다고 한다. 초창기의 영국회계학은 회계연구진들이 너무 적었는데, 이것은 경험적 연구보다는 개념적, 이론적 또는 기술적 문제에 초점을 둔 연구자들을 의미하였다는 것을 시사한다.

영국에서는 영국회계학회지, *The British Accounting Review*가 1969년에 창간되었고, 잉글랜드웨일즈공인회계사회(ICAEW)의 회계학술지, *Accounting and Business Research*가 1970년에 창간되었다. 처음에는 회계의 연구과제와 방법은 미국처럼 실증적 방법론을 이용하는 경향이 있었지만(Hopper et al., p.269), 1976년에 Hopwood가 *Accounting, Organizations and Society*를 창간한 이후, 미국의 경우와는 달리 해석적 방법론을 포함한 다양한 질적 방법론을 적용한 회계학연구가 발표되기 시작하였다. 이는 1990년에 *Management Accounting Research*가 창간된 이후 더욱 촉진되었다.

질적 연구는 다음과 같은 다양한 요소에 의존하면서 회계학에서 중요한 역할을 하였다. 첫째, 질적 연구의 일반적인 초점이 있다. 재무학은 주로 자본시장에 초점을 두지만, 회계학은 조직, 제도, 실무의 다양한 형태에 초점을 두고 있는데, 질적 연구를 적용하기가 적합하여 공공부문에서 회계의 역할과 영향에 관한 사례연구(이에 관해서는 Broadbent and Laughlin, 2004를 참조), 재무보고나 사회환경회계 분야에서 보고서의 의미를 파악하기 위한 내용분석(예를 들면, Bebbington, 1999) 등 같은 회계학연구가 있었다

둘째, 다른 학문 특히, 사회학의 다양한 이론과 연구방법의 유입이 있었다(김석웅, 2014, pp.457-460). 질적 방법론은 특정한 역사적, 사회적, 조직적 맥락에서 회계의 역할을 이해하고자 하는 연구에 적합하다.

셋째, 다른 종류의 연구문제가 있다. 실증적 연구에서는 맥락(context)을 주어진 현상으로

간주하여, 연구대상으로 삼지 않는다. 그러나 해석적 연구에서는 회계의 기능과 맥락의 상호작용에 관한 이해에 초점을 두고 사례연구를 실시한다. 회계현상이 발생하는 상황, 실무(practice) 등을 직접 살펴보는데 관심이 증가하고 있다[Rosenberg et al.(1982), Hopwood(1983), Ansari and Bell(1991), Berry et al.(1985), Ahrens and Chapman (2007), Chua(2007), Baxter and Chua(2009), Birkett and Chua(2009), Ohlson(2011)].

해석적 연구에서는 조직의 기능을 위해 사람이 의미와 가치를 어떻게 창조하는가를 살펴본다. 조직은 상이한 이해관계를 가진 개인들의 집합체이다.

회계의 통제기능은 단순히 계량적인 공식으로 표현될 수 없다. 통제는 지속적인 협상과 해석을 통해 가능하며, 순기능과 역기능의 효과도 가진다.

해석적 방법론은 질적 방법론에 속하면서도 질적 방법론을 직접 가리키기도 한다. 해석 방법론은 비수치자료에 주로 의존한다. Kerlinger and Lee(2000, p.588)는 해석적 연구방법을 “수치나 통계치를 사용하지 않고 분석될 수 있는 드러나지 않는 현장관찰에 입각한 사회적 및 행동적 연구”로 공식적으로 정의하고 있다. 문헌적 및 행동적 연구와 비교해 볼 때, 해석적 연구는 인과관계를 평가하기 보다는 의미(meaning)를 이해하는데 더 많은 초점을 두는 해석적 방법을 이용한다. 그리하여 질적 연구는 더욱 복잡한 어떻게(how)와 왜(why)의 연구문제를 조사하기 위해 이용된다.

해석적 연구는 사회학, 인류학, 교육학 등과 같은 분야에 연구전통을 가지고 있다(Kerlinger and Lee, 2000). 회계학에 이용되는 바와 같이, 질적인 자료연구는 특히 현장연구(참여관찰, 체험)이나 내용분석(일차자료나 이차자료의 비수치적 분석)이다. 이 연구방법은 북미의 회계학계에서는 일반적이지 않으며, 박사학위과정에서도 일반적으로 수용되지 않고 있지만(Merchant and Van der Stede, 2006), 이 방법은 유럽과 호주의 대학교에서 일반적으로 수용되고 있다.

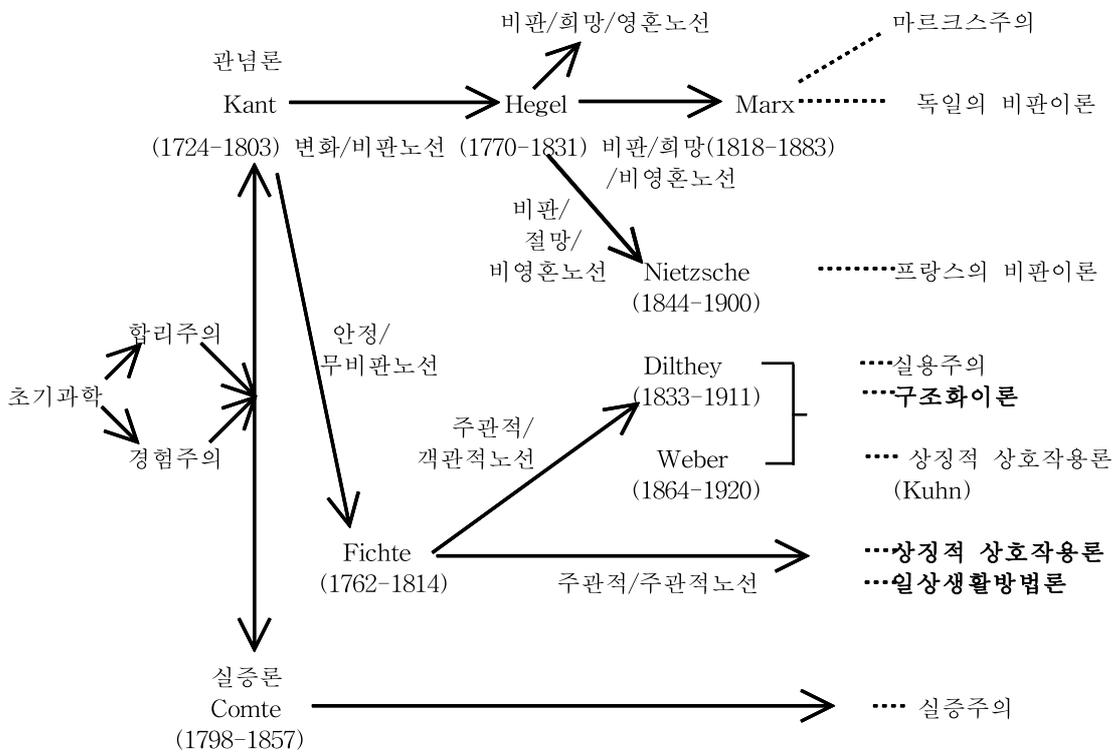
해석적 방법론의 가장 큰 장점은 자연스러운 환경(naturalistic environments)을 분석할 수 있는 능력에 있다(Merchant and Van der Stede, 2006). 이러한 연구들은 자연환경의 풍부성(richness)이나 복잡성을 희생하지 않으면서 더욱 복잡한 연구문제를 검토할 수 있다. 해석적 연구를 수행하는 과정도 높은 수준의 유연성을 가지고 있다. 즉, 대부분의 질적 연구에서, 연구문제와 부호체계는 연구과정에서 변할 수 있다(Berg, 2003을 참조). 연구자는 또한 자신의 자료수집기간의 초보다는 말에 어떤 표본을 제시할 것인가를 선택할 수 있다(Kerlinger and Lee, 2000). 이러한 해석적 연구의 특징은 연구를 강화하는데 도움을 줄 것이다.

대부분의 해석적 연구의 목표는 설명하고 예측하기 보다는 이해하는 것이다(Llewelyn, 2003).

### 3.2. 해석적 방법론의 철학적 배경

서구의 방법론사상의 노선을 간단히 살펴보면 <도표1>(Laughlin 1995)과 같다. <도표1>이 보여주는 바와 같이, 방법론사상의 노선은 크게 실증적 방법론, 비판적 방법론, 해석적 방법론으로 분류할 수 있다. 실증적 방법론은 Comte의 철학에서 유래한 것으로 볼 수 있는데, 이에선 실증주의, 실재론, 도구주의, 규약주의(conventionalism) 등의 노선이 있다.<sup>1)</sup> 비판적 방법론에는 마르크스주의, 독일의 비판이론, 프랑스의 비판이론 등이 있다.<sup>2)</sup>

<도표1> 방법론사상의 노선 개관



해석적 방법론은 Kant가 시작하였고 Fichte를 거쳐 Dilthey, Weber, Husserl, Schultz 등이 재생시킨 사회사상에 관한 독일의 관념적 전통에서 나왔다(Chua 1988, 60; Laughlin, 72). 해석적 방법론은 Kant, Fichte로 이어지는 안정/무비판노선을 따르고 있다. 이러한 Kant/Fichte의 노선은 Dilthey와 Weber로 나아가고 있다. 이 두 철학자의 노선은 Fichte의 사상에 대해 더욱 주관적이면서 객관적인 차원을 제공하는 것으로 간주될 수 있다. 즉, Dilthey와 Weber의 사상은 Comte 사상의 객관주의를 완전히 수용한 것은 아니지만 Fichte의

1) 이에 관해서 보다 상세한 것은 다음을 참조. Laughlin(1995).  
 2) 이에 관해서 보다 상세한 것은 다음을 참조. 김석웅(2014).

사상에서 다소 객관적인 방향으로 나아가고 있다. 이러한 경향은 Fichte의 사상에서 주관적인 요소를 제거하고자 한 것은 아니지만, <도표1>에서 보는 바와 같이 오늘날 다양한 학파를 있게 하였다. Iowa학파의 Kuhn(M.H. Kuhn)이 제창한 상징적 상호작용론은 Weber사상의 영향을 받은 것으로 간주될 수 있다. 이와 마찬가지로 모든 행위에서 기본적인 구조를 강조하는 Giddens의 구조화이론도 유사한 영향을 가지고 있다. 특히, 미국의 철학인 실용주의도 지식에 대한 주관적인 차원과 객관적인 차원을 동시에 고려하는 이러한 노선을 추종하고 있는 것으로 간주될 수 있다.

한편, Husserl(1859-1938)과 같은 철학자들을 통해 Fichte의 철학으로부터 주관성이 강한 상징적 상호작용론과 일상생활방법론(ethnomethodology)으로 나아가는 직접적인 노선도 있다(Laughlin, 74-75).

해석적(또는 자연주의적) 방법론은 Max Weber, George Mead, Charles Cooley, Thomas Blumer 등과 같은 해석적 사회학자의 사상에 근거하였다. 이 학자들은 사람들의 일상실무에 영향을 준 상징, 이미지, 인간상호작용의 역할을 강조하였다. 이것에 관한 개척적인 연구는 사회구조보다는 사회행위의 중요성을 강조하고, 그러한 행위와 이들의 기본적인 합리성을 연구하게 한 Max Weber(1961)로부터 나왔다. Weber(1961)은 다음과 같이 주장하였다.

해석적 사회학은 만약 한번 논쟁가능한 비교가 허용될 수 있다면, 개인과 그의 행위를 그 ‘원자’(atom)으로서 기본단위로 간주한다. 이 접근방법에서, 개인은 또한 상한선이며 유의미한 행위의 유일한 운반자이다. ...일반적으로 사회학의 경우, 국가, 협회, 봉건주의 등과 같은 이러한 개념들은 인간상호작용의 어떤 범주를 가리킨다. 따라서, 이러한 개념들을 이해가능한 행위 즉, 예외없이 참가하는 개별사람들의 행위로 환원하는 것이 사회학의 과제이다 (p.55).

Weber를 뒤따른 다른 사회학자들(예를 들면, Mead and Morris 1962, Blumer 1969, Schutz 1967)은 상징적 상호작용론의 사상을 촉진함으로써 이 노선을 지속하였다(다음을 참조. Wickramasinghe and Alawattage, 2007).

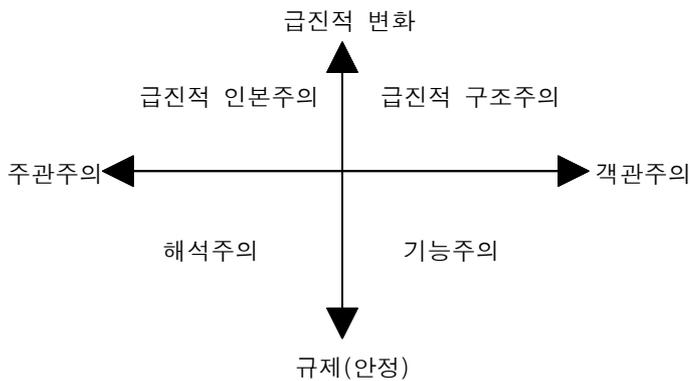
### 3. 해석적 방법론의 철학적 가정

사회현상을 다루는 학문전체를 사회과학이라고 하고, 사회현상일반을 다루는 학문을 사회학이라고 한다. 회계학은 사회과학의 한 분야이며, 사회학에서 다루는 방법론들이 회계학에서도 적용될 수 있을 것이며, 회계학의 방법론은 사회과학의 방법론에 속한다고 볼 수 있다. 사회과학의 다양한 방법론을 철학적 가정에 따라 체계적으로 분류한 것으로 Burrell · Morgan(1979)이 있다. 여기서는 사회과학방법론들의 차이점을 강조하여, 다양한 방법론들이 상이한 철학적 가정에 의존하기 때문에 동일한 종류의 연구에 다른 방법론의 요소를 포함시키려는 시도는 치명적인 실수라고 주장한다.

Burrell · Morgan(1979)에 의하면, <도표2>와 같이 사회과학의 본질과 사회의 본질에 따라 사회과학의 방법론을 네 가지(기능주의, 급진적 구조주의, 급진적 인도주의, 해석주의)로 분류하고 있다. 사회과학이론의 본질에 관한 가정은 존재론(실재론 대 명목론), 인식론(실증주의 대 반실증주의), 인성론(human nature)(결정론 대 자원론), 이론의 성격(범칙정립적 대

개성기술적)에 관한 가정을 가리키는데, Burrell · Morgan(1979)은 이들을 주관적-객관적 연속선상에서 통합시켰다고 볼 수 있다. 사회의 본질에 가정은 사회의 성격에 관한 철학적 가정으로 규제(안정)와 급진적 변화의 가정을 가리킨다. 해석적 방법론은 규제(안정)와 주관주의라는 두 가지 차원에서 나오는데, 이것은 사회의 안정을 가정하고, 명목론(nominal-ism), 반실증주의(anti-positivism), 자원론(voluntarism), 개성기술적(ideographic) 관점에서 사회현상을 주관적으로 이해하는데 주안점을 두고 있다.

<도표2> 사회과학의 방법론



Burrell · Morgan(1979)은 주류의 기능적 패러다임이외에 급진적 구조주의, 해석주의, 급진적 인도주의 등 다른 세 가지 패러다임의 존재를 정당화하고자 하였으며, 이들의 논지는 사회과학계에 상당한 영향을 주었다. 회계학계에서도 이의 영향을 받아 이와 관련해서 회계학 방법론에 관한 많은 논란이 있었다.

Hopper · Powell(1985), Chua(1986)는 Burrell · Morgan의 네 가지 분류방식을 비판하고는 회계학의 방법론을 주류회계학의 방법론, 비판적 회계학의 방법론, 해석적 회계학의 방법론으로 분류하고, 각 방법론의 기본가정을 소개하고 있다.

<도표3> 해석적 방법론의 지배적인 가정

A. 지식에 관한 신념

- (1) 인간의도의 과학적 설명이 추구된다. 이들의 적합성은 논리적 일관성, 주관적 해석, 행위자의 상식적 해석과의 일치 등을 통해 평가된다.
- (2) 민속지학적 연구, 사례연구, 참여관찰 등이 격려된다. 행위자는 일상생활에서 연구된다.

B. 물리적, 사회적 실재에 관한 신념

- (1) 사회적 실재가 등장하고, 주관적으로 창조되며, 인간의 상호작용을 통해 객관화된다.
- (2) 모든 행동은 소급적으로 부여되고 사회적, 역사적 실천에 근거하는 의미와 의도를 갖는다.
- (3) 사회질서가 가정된다. 갈등은 사회적 의미의 공통구조를 통해 조절된다.

C. 이론과 실천의 관계

- (1) 이론은 행동을 설명하고 사회질서가 어떻게 생산되고 재생산되는가를 이해하고자 한다.

Burrell · Morgan의 해석적 패러다임의 주관적인 개념은 여전히 해석적인 회계연구의 이해

에 상당히 영향을 주고 있다. 오늘날 해석적 방법론을 적용한 회계연구에서 Burrell · Morgan(1979)은 Tomkins · Groves(1983)와 Chua(1986)를 통해 해석적 회계연구에 영향을 주고 있다. 특히, 해석적 회계연구자들은 근본적으로 자신들의 연구의 주관주의를 지속적으로 강조하는 경향이 있다(예를 들면, Ahrens · Chapman 2006).

Chua(1986)는 회계연구와 이론의 발전이 지식, 경험세계(물리적 실재와 사회적 실재), 이론과 실제의 관계 등에 관한 신념이나 가정에 의해 지배된다고 주장하였다. 그에 의하면 해석적 방법론의 지배적인 가정은 <도표3>과 같다.

#### 4. 해석적 방법론의 이론과 연구방법

##### 1) 해석적 방법론의 이론

회계학에서 이용하는 해석적 방법론의 이론들은 다음과 같다.

- (1)구조화이론(structuration theory)
- (2)상징적 상호작용론(symbolic interactionism)
- (3)일상생활방법론(ethnomethodology)
- (4)행위자연결망이론(actor-network theory)
- (5)제도이론(구제도학과 경제학과 신제도학과 사회학):

대리이론과 같은 신제도학과 경제학의 이론은 신고전과 경제학과 더불어 실증적 방법론에서 주로 이용하고 있다

##### 2) 해석적 방법론의 연구방법

질적 연구방법(qualitative research method)에는 다음과 같은 방법론들이 있다.

Myers(2009)에 의하면, 질적 연구방법을 실행연구, 사례연구, 민속지학적 연구, 근거이론으로 구분하고 있다.

Erikson and Kovalainen(2008)은 질적 연구방법으로 사례연구, 민속지학적 연구, 근거이론 연구, 초점집단연구, 실행연구, 서사연구, 담론분석, 여성주의연구, 비판연구로 구분하고 있다.

Berg and Lune(2012)는 질적 연구방법을 초점집단연구, 민속지학적 연구, 실행연구, 사회역사적 연구와 구술전통, 사례연구 등으로 구분하고 있다.

Willis(2007)은 질적 연구방법을 민속지학, 사례연구, 면접연구, 역사연구(Historiography) 등으로 구분하고 있다. 역사연구에서 구술사(oral history): 회계학에서 주로 이용.

이상을 종합하고 회계학에서 주로 이용되는 연구전략으로서 연구방법을 다음과 같이 구분하기로 한다. (1)실행연구(action research), (2)사례연구(case study research) (3)민속지학적 연구(ethnographic research), (4)근거이론연구(grounded theory research)

##### 3) 자료수집기법

(1)면접(interview): 심층면접, 초점집단면접(focus group interviewing), (2)참여관찰, (3)기타(문서이용)

#### 4) 자료분석

(1)서사분석(narrative analysis), (2)담론분석(discourse analysis)

### 5. 회계학의 해석적 방법론

1980년대에 일단의 연구자들이 회계가 이러한 상징적 및 사회적 행위에 어떻게 연루되는가를 조사하기 시작하였을 때 회계적 회계학연구의 계기가 증가하였다(Colville, 1981; Boland and Pondy, 1983; Tomkins and Groves, 1983; Berry et al. 1985). 그들은 해석적 사회학의 지배원칙을 따랐다. 즉, 사건과 사물의 의미와 가치를 생성하는데서 인간의식의 구성적 역할이 있다. 그들은 이러한 사건과 사물의 해석에 주안점을 두었으며, 관리회계의 기술적 과정을 단순히 인식하기 보다는 그들의 의미를 파악하고자 하였다. 기능주의자들이 회계시스템을 현재 그대로 구축하는데 반하여, 해석적 연구자들은 이러한 사물들이 인간이 부여한 의미와 표지를 가지고 존재할 뿐이라는 점을 보여주었다. 따라서 이들의 인식론적 전략은 회계행위와 연관된 일상생활경험을 이해하고 그러한 회계행위에 부착된 사회문화적 및 제도적 의미를 제공하는 것이었다. Gambling(1977)의 ‘회계마술’, Colville(1981)의 ‘행동회계’, Tomkins and Groves(1983)의 ‘일상회계’, Chua(1986)의 ‘해석적 대안’, Hopper et al.(1987)의 ‘자연주의’ 등이 기능주의에서 해석주의로의 전환에 대한 증거라고 볼 수 있을 것이다. 이러한 해석적 방법론은 Gadamer의 해석학, 현상학을 철학적 배경으로 행위자의 수준 뿐만 아니라 사회적 맥락을 중시하는 방법론으로 회계학의 영역에서는 D. Lavoie (1987)가 본격적으로 살펴보고 있다.

1980년대 해석적 방법론을 적용하고자 하는 회계학계의 노력으로 그후 다양한 논문이 발표되었다. Ahrens and Chapman(2007)가 20년이상 축적된 해석적 방법론을 적용한 회계학 연구를 재검토하고 있다.

재무회계에서는 Hines(1988)는 재무회계를 통해 실재(reality)를 전달하는데서 우리가 실재를 구축한다고 주장하고 있다. Hines는 해석적 사회학(방법론)의 입장에서 현실은 재무회계와 회계연구와는 독립적으로 존재한다. 회계는 시장환경의 기초에서 기능한다. 회계정보이용자와 작성자는 합리적으로 행동한다 등의 전통적 회계학에서 전제하는 3가지 가정을 비판하고 있다.

Nahapiet(1988)은 영국국민보건기구(National Health Service, NHS)의 자원배분에 관한 사례연구에서 회계변화가 가진 의미와 그 시사점이 어떻게 회계의 언어표현을 통해서 조직참가자에게 이해되고, 행위안에 반영되는가를 서술적으로 분석한 이 연구도 해석적 방법론의 특징을 지닌다.

해석적 전환은 연구자에게 회계를 상징으로 취급하고 회계가 실천되는 방식에 관한 의미를 생성하게 하면서, 특별한 인식론적 전략을 지지한다. 실증적 방법론의 제한적인 표본추출 논리전략과 해당변수를 계량화하려는 경향과는 달리, 해석적 연구자들은 민속지학

(ethnography) 전통과 현장연구전통이 수반하는 사례연구방법과 같은 대안을 모색하였다.

사례연구와 이들의 본질적 이야기를 의미있게 하기 위해 다양한 사회이론을 이용하고 있다. 적절한 사회이론에 의해, 연구자들은 제도적 구조와 과정, 그곳에서 사람의 행위, 회계실무와의 상호관계를 이해하는 방식을 의미하였다. 상징적 상호작용론, 구조화이론, 일상생활 방법론, 제도이론, 행위자연결망이론 등.....

이러한 해석적 연구에 의한 분석은 측정, 통제 등과 같은 회계의 다양한 행위에 특정한 의미를 부여함으로써 회계가 사회적으로 구성된 기능이라는 점을 확인시켜 준다.

해석적 회계연구자는 회계의 기능과 맥락 사이의 상호작용에 관한 이해를 필요로 한다. 해석적 회계연구자는 사람이 조직기능을 위해 의미와 가치를 어떻게 생성하는가를 살펴보고, 해석적 회계연구자들은 통제가 단순히 계량적 공식에 의해서 서술될 수 없다고 주장하고 통제는 지속적인 협상과 해석을 통해 기능하며 순기능적 및 역기능적 효과를 가진다.

### III. 민속지학(ethnography)

#### 1. 민속지학의 의의

ethnography는 ethnos와 graphy의 합성어로 ethnos는 사람들 혹은 문화집단을 의미하는 말이며, graphy는 기술하다는 뜻을 지닌다. 따라서 이 두 단어가 조합된 ethnography는 사람들, 특히 그들의 삶의 방식과 문화적 배경에 대한 사회과학적인 진술로 정의될 수 있다(유기웅 외, p.57). 보다 구체적으로 연구자가 공개적 혹은 비공개적으로 연구의 대상이 되는 사람들의 삶에 일정한 시간 동안 참여하여 어떠한 일들이 일어나는지, 무엇을 이야기하는지를 알려줄 수 있는 자료를 수집하는 연구방법으로 정의내리고 있다(Hammersley and Atkinson, 1995; 유기웅 외, p.58)).

문화기술지, 민속지학이라고 하는 이 형태의 질적 연구는 인류학분야에서 오랜 전통을 가지고 있다. 그리하여 인류학은 민속지학과 동일한 의미를 가지는데, 인류학자들은 연구의 산물을 민속지학이라고 하였다. 이것은 구체적으로 인간사회와 문화를 연구하기 위해 인류학자들에 의해 개발되었다. 문화는 다양하게 정의되고 있지만, 문화는 특정한 집단이나 사람의 행동을 형성하는 믿음, 가치, 태도 등을 가리킨다. D'Andrade(1992)는 문화가 행동적으로 그리고 인지적으로 식별가능한 사람집단에 의해 공유되는 것이며, 문화는 시간과 공간을 통해 영속적으로 존재하기 위해 새로운 집단구성원에게로 이전될 수 있는 잠재력을 가지고 있다고 주장한다(p.230).

전통적인 민속지학(traditional ethnography)은 외부자로서의 연구자가 연구의 대상이 되는 종족, 집단, 문화의 특수성을 외부자의 관점에서 기술하고 해석하는 것이 주를 이루고 있다. 그리하여 멀리 떨어진 외국 문화에서 오랫동안 기거하면서, 그 집단의 역사, 지리적 위치,

혈족관계, 상징, 정치, 경제, 교육체제, 사회화 등을 연구했던 방법으로 연구대상의 종류와 범위에 따라 거시적 또는 미시적 민족지학으로 구분된다. 전자는 복잡한 사회에 관한 매우 폭 넓고 장기간에 걸친 연구인데 반하여, 후자는 단일 사회기관의 하부 단위나 단일 가족에 관한 연구도 포함한다. 남태평양의 원시사회의 모습을 연구해서 발표한 Margaret Mead(1901-1978)의 사모아의 성년(1928), 일본 문화의 특징 가장 나타내었다는 Benedit Ruth(1887-1948)의 국화와 칼(1946) 등이 전형적인 예이다,

1960년대 이후 미국 인류학의 연구초점의 변화는 외국의 연구대상으로부터 국내의 여러 문화권(ethnic groups)으로 또는 문화라는 거시적이고 추상적인 개념보다는, 결국 이 문화가 형상화되어 나타난 어떤 사회 집단의 전체적이거나 구체적인 일상생활의 삶을 지칭하는 개념으로의 문화로 방향전환을 가져왔다. 이러한 방향전환으로 전통적인 민족지학 이외에 일상생활의 서술적 연구와 같은 연구방법의 시작을 가져왔다. 즉, 사회의 계층별, 지역별, 종교별, 직업별, 성별 등으로 다르게 나타나는 부분문화, 도시내의 하부문화, 조직, 작은 지역사회, 일상에서 부분적으로 참여하여 일상생활의 삶과 더불어 일상생활을 연구하는 것을 포함한다(김귀분 외, p.227). 회계학에서도 Tomkins and Groves(1980)이 일상의 회계담당자(everyday accountant)의 실재를 연구할 것을 주장한 바 있다.

전통적인 민족지학이 타인들에게 일차적인 관심을 두었다면 이와 달리 내 자신, 내가 속한 집단, 문화, 삶의 방식에 대한 연구는 어떠한 의미를 가질 수 있는지에 대한 관심도 증가하게 되었다. 이러한 관심은 민족지학의 연구영역에 자기문화기술지(autoethnography) 또는 자기기술지라는 새로운 연구들을 낳았다. 여기서는 연구자 자신이 향유하고 있는 문화와 관련된 다양한 수준의 의식을 표현하고 있는 자전적 글쓰기와 연구의 형태이다. 여기서의 연구자는 먼저 전통적인 문화기술지를 수행하는 연구자와 같이 거시적이고 객관적인 안목에서 개인적인 경험과 연계되어 있는 사회적 상황과 문화에 대해서 탐구하고, 이를 바탕으로 다시 자신의 경험에 대한 스스로의 생각과 해석을 반추하고 때로는 일상적인 해석에 대한 의도적인 거부를 통해 새로운 해석의 가능성을 탐색하는 일을 반복적으로 수행하게 된다(유기웅, pp.60-61; 이동성(2012)를 참조)

민족지학의 특징은 전체적이고 맥락의존적이며 반성적(reflection)이며, 문화 또는 문화내의 일상적인 삶에 초점을 두고 있다. 그리하여 내부자의 관점(emic viewpoint)에서 연구대상자(정보제보자)의 행동을 이해하기 위한 일반화된 접근방법으로 장기간동안 경험세계 내로 들어가고 참여해서 관찰하고 면담하는 현장연구의 기법을 사용하고 있다(김귀분 외, p.227).

민족지학적 연구는 일반적으로 자연스러운 상황에서 오랜기간동안 집중적이고, 대면적인 참여관찰을 포함한다. 그 목적은 개념, 담론적 실무, 서로간의 상호관계 등을 포함해서 어떤 종류의 공동체, 특정한 문화, 조직, 전문직 등에서 행위자들의 행동과 사상(idea)시스템의 체계적인 서사를 생성하는 것이다(MacAloon, 1992). 중심적인 사상은 연구가 서술하려고 하는 공동체의 참여자에게 가능한 한 가까이 접근하는 것이다. 이것은 연구자가 그 공동체구성원들의 사회적 존재의 흥망성쇠를 실제 시간과 공간에서 경험하기 위해 얼마동안 그들과 살아가야 한다는 것을 의미한다(Putnam et al., 1993). 그래서 결과적인 서사는 서술되고 있는 사회적 상황에서 연구자에 의한 직접(first hand) 포함에 근거하고 있다. 그것은 생활방식의



- 관찰자로서 참여자.

이 역할은 완전참여자의 역할과 동일하지만, 사회상황의 구성원들은 연구자라는 연구자의 입장을 알고 있다. 민족지학자는 사람들과의 정규적인 상호작용에 관계하며 일상적인 생활에 참여하고 자신의 연구에 대해 공개적이다. 조직의 민족지학에서 이것은 빈번하게 연구상황에서 임금지불에 관계없는 고용되어 연구를 실시한다.

- 참여자로서 관찰자.

이 역할에서, 연구자는 주로 면접자(interviewer)이다. 어떤 관찰이 있지만, 이것을 참여를 거의 포함하지 않는다. Prasad(1993)의 연구는 특히 바쁠 때 접수부에서 가끔 도와주기만 하면서, 그녀가 업무에서 참모를 살펴보고 이러한 관찰을 기록하는 동안 구조화된 관찰기간에 의지하였기 때문에, 업무의 전산화효과에 관한 Prasad(1993)의 연구도 이 범주에 해당한다.

- 완전관찰자.

연구자는 사람들과 상호작용을 하지 않는다. Gold에 의하면, 사람들은 연구자를 고려할 필요가 없다. 이 종류의 역할은 성격상 두드러지지 않는 관찰형태에 의지한다. 예를 들면, Western전기회사의 Hawthorne공장에서 연구에서, 조사자는 Bank Wiring관찰방에서 종업원간의 비공식적 사회관계를 관찰하면서 함께 6개월을 보냈다. 조사는 진행되고 있는 것을 관찰하고 서술하는 목표를 가진 무관심한 구경꾼으로서의 역할을 유지한 관찰자를 포함하였다. 관찰은 어떤 일반규칙을 포함하였다. 즉, 조사자는 권위의 가정을 필요로 한 명령을 내리거나 답을 주어서는 안 된다. 그는 자발적으로 논쟁에 개입해서는 안 되며, 일반적으로 가능한 한 초연해야 한다. 그는 대화속으로 자신을 개입시켜서는 안 되며, 엿들어려고 노심초사한 것처럼 보여서도 안 된다. 그는 신뢰를 벗어나서는 안 되며, 감독자에게 정보를 제공해서도 안 된다. 그리고 그는 자신의 말이나 행동의 태도에 의해서 자신을 집단으로부터 돌보이게 해서도 안 된다(Roethlisberger and Dickson, 1939, pp.388-9).

그러나, 대부분의 학자들은 민족지학이 사회상황에서의 몰입을 수반하고 상당히 긴 몰입을 수반하기 때문에, 완전관찰자의 역할은 참여관찰이나 민족지학으로 전혀 고려되어서는 안 된다. 왜냐하면 참여는 다소 전체적으로 누락할 가능성이 있기 때문이다. 일부 학자는 참여자로서 관찰자의 역할에 입각한 연구가 순수하게 민족지학으로 간주될 수 있지만, 어떤 상황은 이 방법의 핵심적인 요소인 몰입의 여지가 없을 가능성이 있기 때문에, 그것을 민족지학에 대한 접근방법으로 처리하는 것은 다소 제한적이라고 주장될 수 있을 것이다. Gold가 참여관찰이나 민족지학보다 더 광범위한 의미의 잠재성을 가지는 현장연구를 수행하는 것과 관련해서 4가지 역할을 언급하는 것은 이러한 맥락에서 유의적이다.

각 역할은 그 자체의 장점과 위험을 가지고 있다. Gold에 의하면, 관찰자로서 참여자는 과도한 일체화(over-identification) 따라서 현지화(going native)의 위험을 가지지만, 사람에게 다가갈 기회를 제공한다. Gold는 참여자로서 관찰자의 역할은 사회상황과 그 속에서 사람을 충분히 이해하지 못하며, 따라서 부정확한 추론을 할 위험을 가진다고 주장한다. 완전관찰자의 역할은 완전참여와 있을 수 있는 반응성(reactivity)의 문제제거를 공유하지만, 상황을 이해하지 못할 참여자로서 관찰자의 역할보다 추가위험을 가진다.

Gans(1968)는 참여관찰자 역할의 분류를 고안하였지만, 그는 이것을 모든 프로젝트에 공존할 역할로 간주한다. 달리 말하자면, 그가 설명하는 세 가지 역할이 민족지학적 연구의 과정과 상이한 목적으로 상이한 시점에서 채택될 것이다. 세 가지 역할을 다음과 같다.

- \* 완전참여자(total participant). 여기서 민속지학자는 어떤 상황에 완전히 몰입하고 일단 그 상황이 펼쳐지고 나서 노트를 작성하는 연구자의 입장을 회복한다.
- \* 연구자-참여자(researcher-participant). 여기서 민속지학자는 어떤 상황에 참여하지만, 그 상황의 과정에서 연구자로서 완전하게 기능할 수 있도록 절반 정도만 몰입한다.
- \* 완전연구자(total researcher). 공공모임에서 참석하거나 법정에서 무엇이 진행되고 있는가를 살펴보는 것처럼, 그는 상황에 대한 몰입없는 관찰을 수반한다. 이 역할에 있을 때, 연구자는 사건의 흐름에 참여하지 않는다.

### 3. 민속지학적 연구의 장단점

다른 연구방법처럼, 민속지학도 장단점을 가진다(Myers, p.98).

첫째, 민속지학적 연구의 가장 중요한 측면중의 하나는 그 깊이이다. 연구자는 상당히 긴 기간동안 그곳에 있기 때문에, 민속지학자는 사람들이 하고 있는 동안 그들이 말하는 것 뿐만 아니라 사람이 하고 있는 것을 본다. 오랫동안 연구자는 사람, 조직, 그들이 일하고 있는 광범한 맥락에 관한 심층적 이해를 얻을 수 있다. Grills가 지적한 바와 같이, 행위가 있는 곳인 현장에 감으로써, 연구자는 일상생활의 일부인 위험, 관계, 일상, 좌절, 딜레마 등과 친숙하게 된다(Grills, 1998a). 민속지학의 장점은 그것이 가장 심오하거나 집중적인 연구방법이라는 것이다(Myers, 1999).

둘째, 현장에서 무엇이 발생하는가에 관한 지식은 우리의 가정에 도전할 중요한 정보를 제공할 수 있다. 민속지학은 가끔 연구자를 우리가 당연시하는 것을 문제시하도록 유도한다. 예를 들면, Hughes, Randall, Shapiro(1992)는 그들의 민속지학적 연구가 시스템설계에 관해 널리 간직된 일부 가정을 문제시하도록 그들을 어떻게 유도하였는가를 보여주고 있다. 그들은 민속지학에 의해 제공된 정보가 문제영역에 관한 보다 심오한 이해를 제공하였으며, 좋은 설계로 일반적으로 생각되는 관습적인 원칙이 협동시스템에는 부적절할 수도 있다는 것을 발견하였다. 이와 마찬가지로 Orlikowski(1991)의 민속지학적 연구는 새로운 정보기술의 이용이 집중되고 혼합되는 하나의 전문가서비스조직에서 기존의 통제형태로 어떻게 유도하였는가를 보여주었다. 이것은 정보기술이 기존의 관료조직형태와 사회관계를 변형시킨다고 가정한 그 당시 정보시스템연구문헌의 대부분과 상치되었다.

민속지학적 연구의 중요한 단점 중의 하나는 그것이 대부분의 다른 종류의 연구보다 훨씬 더 긴 시간을 필요로 한다는 것이다. 그것은 현장연구를 실시하는데 긴 시간을 필요로 할 뿐만 아니라, 자료를 분석하고 그것을 작성하는데도 긴 시간을 필요로 한다. 대부분의 사람의 경우, 이것은 민속지학적 연구를 실행하기에 최적의 시간은 그들의 박사연구기간일 것이라는 것을 의미한다. 민속지학적 연구는 시간을 많이 필요로 하지만, 그럼에도 불구하고, 그것은 연구결과의 양과 실질(substance)을 고려하면, 매우 생산적인 연구방법이다(Myers, 1999).

민속지학적 연구의 또다른 단점은 그것이 넓은 폭(breadth)을 가지고 있지 않다는 것이다. 실태조사와는 달리, 민속지학자는 대개의 경우 하나의 조직이나 하나의 문화만을 연구한다. 사실상, 이것은 민속지학적 연구에 관한 공통적인 비판이다. 즉, 이것은 오로지 특정한 맥락과 상황에 관한 심층적 지식으로 유도한다. 일부는 더 나아가서 단 하나의 민속지학적 연구

로부터 더욱 일반적인 모형을 개발하는 것은 불가능하다고 주장할 것이다. 나는 첫 번째 비판에 동의하지만, 나는 두 번째의 비판에 이의를 제기한다. 후자의 비판은 두 가지 방식중에서 하나로 답해질 수 있다. 첫째, 시간의 경과에 따라, 더 많은 민속지학이 완료되기 때문에, 기업조직의 다양한 측면에 관한 유의미한 맥락에 관한 더욱 일반적인 모형을 개발하는 것이 가능할 것이다. 둘째, 하나의 사례연구로부터 이론으로 일반화하는 것이 가능하기 때문에 (Walsham, 1995; Yin, 2003), 하나의 민속지학으로부터 이론으로 일반화하는 것이 가능하다. 사례연구들로부터의 일반화를 선호하여 이루어진 논지는 민속지학에도 마찬가지로 적용된다 (Klein and Myers, 1999; Myers, 1999).

그러나 민속지학적 연구의 또다른 단점은 학술지에 게재하기 위해 논문을 작성하는 것이 매우 어려울 수 있다는 것이다. 민속지학적 연구는 상당한 양의 자료수집을 유도하며, 그 모두는 특정한 맥락과 총체적으로 관련되는 경향이 있다. 이것은 민속지학을 이용하는 박사학위논문이 많은 관련된 점들을 가질 것이라는 것을 의미한다. 민속지학을 위해 선호되는 발표는 저서이다.

그러나, 일반규칙으로서, 학술지논문은 경영대학에서 저서보다 훨씬 더 높게 간주된다. 단독결과들은 각 논문에 발표될 것으로 간주된다. 말하자면, 각 학술지논문은 단 하나의 핵심 사항을 가져야 한다. 이것은 민속지학자가 20페이지정도의 학술지논문으로 그들의 연구결과를 작성한다는 것은 중요한 도전이라는 것을 의미한다.

#### IV. 민속지학과 회계학연구

Jonsson(1982, 1996), Berry et al.(1985), Preston(1986), Dent(1991), Power(1991), Rosen(1991), Forester(1992), Coffey(1994), Laughlin(1995), Ahrens(1996, 1997), **Jonsson and Macintosh(1997)**, Grey(1998), Radcliffe(1999), Collier(2001), Westerdahl (2001), **Dey(2002)**, Davie(2003), Wickramasinghe and Hopper(2005), Ahens and Mollona(2007), Efferin and Hopper(2007), Komori(2008), Mustafa(2009) Morales and Lambert(2013).

Berry et al.(1985)는 탄광의 생산문화가 기능통제의 장점을 어떻게 강조하게 되었는가에 관해 상세한 민속지학적 설명을 하였다는 점에서 맥락적이라고 주장하였다. 따라서 회계는 회계역할의 존재와 역동성에 대한 정당성 뿐만 아니라 애매성을 생성하는 2차적인 기능으로 되었다는 것이다.

Dent(1991)는 유럽철도회사를 상징해서 회계와 조직문화의 관계를 분석하고 있다. Dent는 문화를 어떤 공동체에서 행위와 사건에 의미를 부여는 해석구조의 광범위한 성운(constellation)이라고 정의한다(p.708). 즉, 조직안에는 지배적인 해석도식이 존재하고 조직구성원은 의식적이나 무의식적으로 그 도식을 통해서 사건에 의미를 부여하며, 그 해석도식을 문화로 인식하기 때문에 이 문화와 회계의 관계를 살펴보는 것이 Dent의 과제이었다. 여기서 행위자의 견해 즉, 그들의 세계관을 충분히 이해하고, 그러한 세계관이 발생해서 유지되는 과정을 살펴보는 것이다(pp.710-711).

Dent는 자료수집을 위해, (1) 비구조적 면접, (2) 사내 회의의 참석, (3) 일상회화 등의 세 가지를 병행하였으며, 2년간에 걸친 자료수집과 1년후와 2년후에 추적조사를 실시하였다. 이

렇게 수집한 자료의 분석은 대상자의 역할, 조직계층(지위), 시기 등의 세 가지 차원에서 분석하였다.

Dent는 방대한 면접자료에서 이익, 시장 중심의 관리를 지향하는 신규임명된 사업관리자(business manager)와 기술 중심의 관리를 지향하는 지역담당 총괄관리자(general manager) 사이의 상호대립과 상호작용을 통해서 사업문화가 철도문화를 축출하는 과정을 그려내고, 이 과정에서 이익, 원가 등의 회계정보에 대해 의미를 부여하는 것에 발생한 변화를 중시하였다. 즉, 이것은 철도회사가 새로운 관리자를 임명하는 계기에 그 문화를 변경하는 이야기이다. 정기적 계획하에서 일상적인 업무상의 문제(기술중심의 문화)까지 손익계산으로 바꾸려는 문화(기업문화)의 도입으로 종래의 철도문화(열차의 운행이라는 공공서비스의 충실화에 역점을 두고 국고보조금을 당연시한다)에서 새로운 기업문화(고객에게 서비스를 제공한 수익에서 철도운영비를 회수하는 것을 당연시한다)로 변하여 이 문화에 입각해서 구성원들이 행동하게 된다. 즉 재무성과보고를 강조함으로써 기술중심문화가 상업중심문화로 변경되었다는 것이다. 그리하여 기술중심의 조직문화를 바꾸기 위해 관리회계가 이용될 수 있다는 것으로 보여주고 있다.

Morales and Lambert(2013)은 정체성업무(identity work)가 회계와 조직실무에 영향을 주는 과정을 검토하고 있다. 이를 위해 저자의 한명은 프랑스의 항공기 제조기업으로 중규모이며 다국적기업의 종속회사인 TechCo회사의 부최고재무책임자에 의해 4개월동안 고용되었는데, 그의 임무는 전사적 자원관리(ERP)의 소프트웨어의 실행을 도와주는 것이었다. 그는 일상업무에 참여하였다. 다른 회사종업원들은 그의 연구를 모르고 있었다. 그는 민속지학적 자료를 이용하여, 회계담당자가 이상적인 직업과 상황적 가능성 사이의 대치로부터 긴장이 나타나는 맥락에서 인식을 위한 투쟁에 어떻게 관여하는가를 살펴보고 있다. 회계담당자는 이상적인 소망과는 양립할 수 없는 업무를 수행해야 한다. 이러한 업무는 오인의 상징이 된다. 여기서는 업무의 명예로운 측면과 치욕스러운 측면 사이의 상징적 차별화에 더 많이 주목하는 것이 회계, 정체성업무, 조직실무에 관한 이해를 개선할 수 있다고 주장한다.