

활동기준원가관리 시스템의 개념과 활용방안

The Effect of Activity-Based Cost Management(ABCM) System of Concept and Practical Usage

김복구 (세무회계과) · 이동찬 (용인송담대학 시간강사)

Bok-Ku Kim (Dept. of Tax & Accounting) · Dong-Chan Lee (Time Lecturer of YSC)

Key Words : Activity-Based Cost Management(ABCM, 활동기준원가관리), Activity-Based Costing(ABC, 활동기준원가계산), Activity-Based Management(ABM, 활동기준관리), Chief Executive Officer(CEO, 최고경영자), Cost Driver(원가동인), Resource Driver(자원동인), Activity Driver(활동동인).

ABSTRACT : The ABCM(Activity-Based Cost Management) system is recently emerging as an alternative to traditional costing systems, and emphasize cost allocation view. This paper reviews only the concept and the relation between ABC and ABM, and suggests a practical criterion and its expected effects. In addition, the practical usages are as follows.

First, CEO must convince of the necessity of introduction regarding ABCM.

Second, strategic development is needed for the best usage of ABCM merit.

Third, the collection of useful data for ABCM is indispensable.

Forth, the design of ABCM model is needed.

Fifth, the successful use of ABCM model is required.

1. 서론

최근 다품종소량생산, 공장자동화, 정보화 등 제조기업의 환경변화와 함께 등장한 새로운 원가관리기법으로서 미국에서는 제조기업을 중심으로 활동기준원가계산(ABC: activity-based costing)과 활동기준관리(ABM: activity-based management) 기법이 확산되어 사용되고 있다.

활동기준원가계산(ABC)은 제조간접원가를 정확하게 배부함으로써 제품원가 산정의 기법을 중시하던 기존의 틀에서 벗어나 원가절감을 위한 활동기준관리(ABM) 방식의 원가관리 프로세스로 전환되고 있다. 또한, 이는 활동에 초점을 둠으로써 비부가가치 활동을 분석하여 활동상의 낭비를 없애고자 하는 분석과정(process)인 것이다.

최근 전략적 관리회계 및 전사적 원가절감의 주요 실행수단으로서 변화하는 제조 및 경영환경에서 등장한 활동기준원가관리(ABCM: activity-based cost management)는 이익분석으로서의 ABC 그리고 전략과 변화관리로서의 ABM의 중간에서 영업개선을 위한 원가구조, 행위, 조직의 경제를 이해하는 측면으로 파악되고 있다.¹⁾ 그러므로 최근에 개념적으로 새로이 부각된 ABCM에 대한 보다 구체적이고 실무적인 연구로서 ABCM에 대한 개념뿐만 아니라 활용방안에 관한 연구도 요청되고 있다.

새로운 경영환경의 변화에 부응하기 위해서 기업에서는 좀더 정교한 원가정보를 바르

1) Gary Cokins, 1996, *Activity-Based Cost Management: Making It Work*, Irwin, pp. 40-42.

게 또한 신속하게 창출하고, 이를 의사결정에 올바르게 적용함으로써 경쟁우위를 확보하여야 한다. 이러한 당면과제를 지원하기 위해 최근에 ABCM 기법이 확산되어 활용되고 있으므로, 먼저 ABCM의 효익과 문제점을 살펴보고 이에 대한 활용방안을 제시하는 것이 본 연구의 목적이다.

본고에서는 ABCM을 이론적인 측면과 실무적인 측면 양쪽에서 다루고자 한다. 제2절에서는 ABCM의 개념, 제3절에서는 ABCM의 효익, 한계점과 문제점에 대하여 살펴보았으며, 제4절에서는 ABCM의 성공적인 실행을 위한 기준과 활용의 기대효과를 다루었다. 끝으로 결론에서는 미래의 경영혁신 수단으로서의 ABCM에 대한 활용방안을 제시하였다.

2. 활동기준원가관리의 개념

ABCM(Activity-Based Cost Management)은 ABC(Activity-Based Costing), ABM(Activity-Based Management), ABA(Activity-Based Accounting), TBC(Transaction-Based Costing) 등 다양하게 표현되어 사용되고 있다. 따라서 먼저 ABC와 ABM의 개념 및 ABCM 모델을 간단히 살펴본 후, 추가적으로 ABC와 ABM이 ABCM과 어떤 관계를 갖고 있는지를 살펴보고자 한다.

2.1. ABC와 ABM의 개념 및 ABCM 모델

활동기준원가계산(ABC)은 '활동은 자원을 소비하고 제품은 활동을 소비한다(Activities consume resources and products consume activities)'²⁾는 것을 전제로 하고 있다. ABC는 기업목표를 달성하기 위하여 수행하고 있는 제반 활동별로 그 성과를 측정하고 관련되는 원가를 추적함으로써 보다 정확한 원가정보를 산출하고 전사적인 관점에서 비능률 요소를 제거할 수 있는 정보를 체계적으로 산출하는 원가시스템 또는 원가가 발생하는 원인을 규명하고 체계적인 활동분석(activity analysis)을 통해서 부가가치 활동(value added activity)과 비부가가치 활동(non-value added activity)을 구분하여 불필요한 활동을 제거하거나 가급적 줄이며 필요한 활동을 올바른 방법 즉, 최소의 비용으로 실행하도록 함과 아울러 정확한 원가산정에 필요한 정보를 제공하는 시스템으로 정의할 수 있다. 이처럼 ABC는 단순히 새로운 방식의 제품원가계산만을 지칭하는 것이 아니라 원가관리를 포함한 경영관리 전반에 걸친 전략적 관리수행에 필요한 정보제공시스템이라고 할 수 있다.

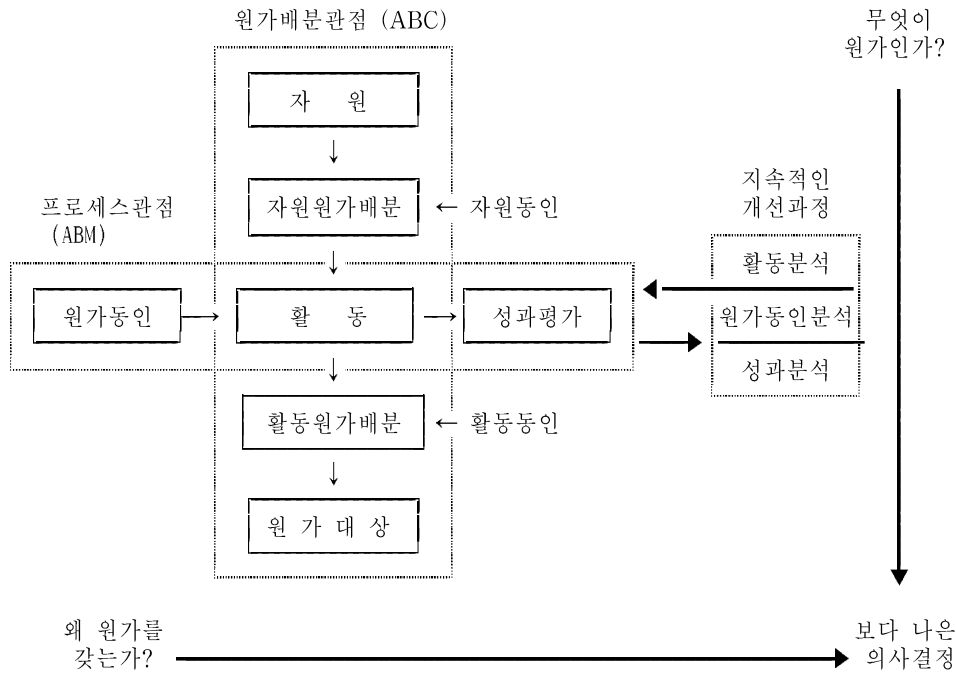
활동기준회계는 정확한 제품원가계산 및 성과개선의 도구로서 활용된다. <그림 1>³⁾의 수정된 ABCM 모델에서 세로축(ABC)의 원가배분 관점(cost assignment view)은 자원원가를 활동으로 그리고 활동원가를 제품이나 고객과 같은 원가대상으로 귀속시킨다. 가로축(ABM)의 프로세스 관점(process view)은 프로세스와 구성 활동의 관리에 초점을 두며 활동의 성과평가도 포함한다. 즉, 원가배분 관점은 전략적 의사결정을 위한 제품의 원가계산이나 고객의 수익성분석을 위한 기초적인 정보창출을 강조하는 반면에, 프로세스 관점은 전략적 원가절감을 강조하는 것이다.

특히 ABM이 제공하는 활동기준 정보는 조직구성원이 품질(quality), 시간(time), 서

2) Peter B. B. Turney, Summer 1989, "Using Activity-Based Costing to Achieve Manufacturing Excellence", *Journal of Cost Management*, p. 25.

3) Gary Cokins, 1996, *op. cit.*, p. 79의 확장된 ABC 모델과 ABM 모델의 결합 수정.

비스(service), 원가(cost), 유연성(flexibility) 및 수익성(profitability)을 계속적으로 개선하는 데 초점을 두고 있다. 따라서 ABM은 고객이 받아들이는 가치 및 이 가치를 제공함에 따라 달성되는 이익을 개선하기 위해 활동의 관리에 초점을 둔 기법으로서 원가동인분석, 활동분석 및 성과분석(성과측정결과의 분석)이 포함된다. 또한 ABM은 그 주요한 정보원으로서 ABC를 활용하기 때문에 ABC는 ABM의 부분집합(subset)으로 볼 수 있다. 더욱이 ABCM은 ABC와 ABM의 양면적인 개념으로 설명될 수 있으므로 수정된 ABCM 모델을 <그림 1> 과 같이 제시하였다.



<그림 1> ABCM 모델

2.2. ABC, ABM, ABCM의 관계

ABC, ABM, ABCM은 동일한 또는 상이한 관점에서 사용되어 용어상 혼란을 초래할 수 있으므로, 문헌에 근거하여 그 관계는 다음과 같이 정리할 수 있다.

<그림 2>에는 조직에 미치는 영향을 나타내는 세 가지 수준의 활동기준 정보가 도시되어 있으며, <그림 3>에서는 보충적인 설명을 나타내고 있다.⁴⁾

좁은 의미로, 활동기준원가계산(activity-based costing: ABC)은 원가를 원가대상(이들테면, 산출물·제품·서비스·고객)에 정확하게 배분하는 데 사용되는 수학적 개념으로 설명될 수 있다. 따라서 ABC의 주된 목적은 수익성분석(profitability analysis)에 있다.

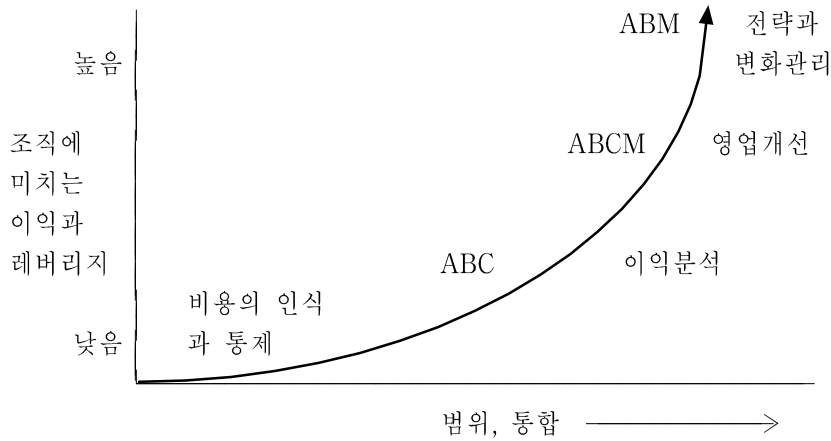
활동기준관리(activity-based management: ABM)는 사이클시간, 품질, 신속성, 유연성, 고객만족과 같은 비재무 측정치로 ABC와 ABCM을 통합한다. 따라서 ABM은 원가정보를 초월하는 개념이다. ABCM과 ABM은 중복되기도 하지만 ABC 자료의 활용에 있어서는 ABM이 보다 일반적인 개념이다.

활동기준원가관리(activity-based cost management: ABCM)는 어떤 제품과 서비스를 제

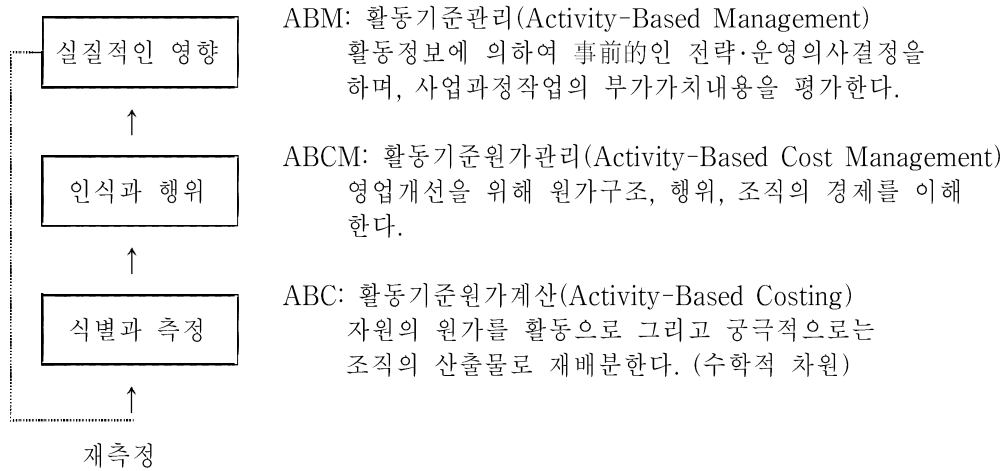
4) Gary Cokins, 1996, *op. cit.*, pp. 40-42.

공하는가에 대한 합리성뿐만 아니라 생산성 증대를 위한 활동과 ABM 측면의 프로세스를 변경시키는 기회를 찾기 위해 ABC의 원가정보를 이용한다.

이러한 기존 연구를 토대로, 본 연구에서는 ABC나 ABM에 대한 특별한 언급이 없는 한 ABC와 ABM의 개념을 통합하는 ABCM이라는 용어를 전반적으로 사용하였다.



〈그림 2〉 활동기준 정보의 내용



〈그림 3〉 ABC, ABM, ABCM의 관계

3. ABCM의 효익, 한계점과 문제점

3.1. ABCM의 효익

활동기준원가관리(ABCM) 시스템은 더 많은 경영관리 정보를 제공하기 때문에 기업내 부고객의 만족도를 높이고 경영성과에 긍정적인 영향을 미친다. 이와 같이 ABCM이 제공하는 효익을 항목별로 종합하여 정리하면 다음과 같다.

- (1) 더 정확한 제품별 정보를 제공한다.
- (2) 원가정보의 신속한 산출이 가능하다.

- (3) 원가절감이 가능하다.
- (4) 제조간접원가의 이해가능성을 증진시킨다.
- (5) 원가동인(cost driver)으로 원가발생 원인의 확인이 가능하다.
- (6) 원가정보의 추적가능성(traceability)을 개선시킨다.
- (7) 수익성(profitability)의 향상에 기여한다.
- (8) 제조활동의 활동별 원가계산이 가능하다.
- (9) 비부가가치 활동으로 인한 낭비요소를 제거할 수 있다.
- (10) 유연성(flexibility)있는 경영정보를 창출하는 기능이 있다.
- (11) 경쟁우위의 확보가 가능하다.
- (12) 제품설계와 제품배합(product mix)의 지원이 필요하다.
- (13) 품질과 지속적인 개선을 위한 헌신적 참여를 유도한다.
- (14) 자원의 오용(誤用)에 대한 조정이 가능하다.
- (15) 기업의 전략과 영업의사결정을 연계시킨다.
- (16) 성과측정과 전략을 연계시킴으로써 시간, 품질, 유연성(flexibility), 예정목적과의 적합성이 달성되는 것을 보장한다.
- (17) 계획과 통제가 프로세스(process)수준에서 이루어지기 때문에 지속적인 개선과 전사적 품질관리(TQC)를 촉진시킨다.
- (18) 상이한 서비스 수준의 원가와 성과를 확인함으로써 예산편성의 효과를 증대시킨다.
- (19) 총수명주기원가와 성과를 관리함으로써 수익성(profitability)을 개선시킨다.
- (20) 경영자로 하여금 회사가 무엇을 해야 하는지, 어떻게 해야 하는지, 그것이 회사의 목표달성에 공헌하는지를 이해하도록 조력한다.
- (21) 회계책임(accountability)에 의한 책임중심점의 확립에 기여한다.
- (22) 경영자로 하여금 부서의 상호의존성에 관심을 갖도록 유도한다.
- (23) 부문간의 비교를 촉진시킨다.
- (24) 기능별 라인조직의 의사소통 장벽을 제거한다.
- (25) 종업원의 권한을 강화한다.
- (26) 고객만족(customer satisfaction)을 증진시킨다.
- (27) 보다 접근가능하고 보다 적시성있는 정보를 제공한다.
- (28) 주주의 부(wealth)를 향상시킨다.

3.2. ABCM의 한계점과 문제점

활동기준원가관리(ABCM) 시스템은 많은 효익을 제공하는 반면에, 한계점을 갖고 있으며 또한 많은 문제점들을 가지고 있다.

Cooper와 Kaplan(1988)⁵⁾이 제시한 활동기준원가계산의 한계점 4가지를 정리하면 다음과 같다. 첫째, 활동기준원가계산은 제조간접원가의 배부계산에 활동별 원가동인의 개념을 수용해서 그 합리화를 꾀하고 있지만, 여전히 배부계산에 의존하고 있다. 따라서 문제의 기본적인 해결을 위해서는 배부계산 그 자체를 인정하지 않고 제거함으로써, 배부를 하지 않는 계산구조로 바꾸어야 한다. 둘째, 종전의 간접원가를 그대로 간접원가로서 계승하고 있는 것이다. 이 때문에 개선은 배부방법 및 배부기준의 합리화에 그치지 않을 수

5) Robin Cooper and Robert S. Kaplan, September/October 1988, "Measure Costs Right: Make the Right Decisions", *Harvard Business Review*, pp. 96-103.

없게 된다. 그러나 새로운 생산환경하에서는 직접원가·간접원가의 분류기준 내지 직접원가의 인식기준에 대한 재평가가 필요하다. “어떠한 원가요소를 직접원가로서 계산해야 하는가”, “직접원가의 조건을 어떻게 설정해야 하는가” 라는 경우까지 심도있게 검토해야 한다. 결론적으로 말하면 자동생산공장에서는 설비원가와 직접원가로서 계산해야 한다. 셋째, 기계설비원가의 급증을 인식하고 있음에도 불구하고 설비원가를 독립된 원가요소로서 여전히 제조간접원가중 한 항목으로 파악하는 것에 그치지 않고 있다. 생산환경의 변화에 따라 설비원가가 재료원가에 버금가는 중요한 원가요소가 되었다는 것을 근거로 하고, 거래형태에 따른 원가요소 분류도 재료원가·설비원가·노무원가 및 경비의 4요소 분류로 하는 것이 적절하다. 넷째, 활동별 원가계산의 중요성을 강조하면서도 가장 중요한 활동원가의 계산방법에 대해서는 소홀히 하고 있다. 예를 들어, “기계 가공활동의 원가를 어떻게 계산할 것인가 또는 거래활동의 원가를 어떻게 계산할 것인가?”에 대하여 불투명하다. 이것은 활동기준원가계산의 가능성에 의문을 제기하고 있다.

Johnson(1990)은 원가관리 및 효과측면에서의 한계점을 지적하였다. Johnson에 의하면 비부가가치 활동을 제거하는 일에 성공한다 해도 자동적으로 재무회계상의 비용감소를 가져오지 않는다고 하였다.⁶⁾ ABC의 결과로 단축된 시간이나 줄어든 작업장 면적 등의 비재무적 측정치들은 장부상의 비용을 감소시키지 않고서도 줄어들 수 있기 때문이다.

ABC 시스템에 의한 제품원가계산, 원가관리 및 효과가 결코 완벽할 수 없다. 제품원가계산의 측면에서 Cooper(1990)는 한계점이 되는 수정요소를 지적하였다. 첫째, 기업의 원가함수가 선형이라고 가정하는 데 있다. 예컨대, 제품들이 공통요소를 갖는 경우, 제품계열을 추가하거나 폐기한다고 해서 반드시 공통요소의 생산을 위한 배치(batch)수의 증감이 이루어지는 것이 아니기 때문이다. 둘째, 원가시스템이 특정의사결정에 목적적합한(relevant) 원가를 적절히 구분해내지 못할 수 있다. 예컨대, 원가시스템은 자재취급 또는 자재이동과 관련된 원가를 묶어서 단일항목으로 취급할 수 있으나, 특정의사결정의 경우에는 이들 원가 중 단지 일부에 의해서만 영향을 받을 수 있기 때문이다. 셋째, 특정 원가동인을 이용한 일부 원가배분은 여전히 제품원가계산상 왜곡을 가져올 수 있다. 예컨대, 생산준비작업이 제품이나 제조상의 순서에 따라 변할 때 ‘작업준비횟수(number of set-ups)’를 원가동인으로 삼아 배분하는 경우 등이 이에 해당한다.⁷⁾

이와 같은 ABCM이 가지고 있는 한계점 이외에도 문제점들을 항목별로 종합하여 정리하면 다음과 같다.

- (1) 매우 많은 작업을 포함하고 있다.
- (2) 원가동인(cost driver)에 관한 자료의 수집이 어렵다.
- (3) 활동이 부서의 영역을 초월하여 발생한다.
- (4) 활동이외의 다른 변화에 더 많은 영향을 받을 수 있다.
- (5) 회계담당자로 하여금 많은 시간을 소비하게 한다.
- (6) 새로운 원가를 반영하기 위한 가격결정정책의 수정이 필요하다.
- (7) 회계시스템의 교체에 대처해야 한다.
- (8) 시스템의 디자인이 어렵다.
- (9) 경영자들을 재훈련시켜야 한다.

6) Johnson H. Thomas, Winter 1990, “Activity Management : Reviewing the Past and Future of Cost Management”, *Journal of Cost Management*, pp. 4-7.

7) Cooper, Robin, Fall 1990, “Cost Classification in Unit-Based and Activity-Based Manufacturing Cost Systems”, *Journal of Cost Management*, pp. 4-11.

- (10) 경영자로 하여금 많은 시간을 소비하게 한다.
- (11) 컨설팅에 따라 발생하는 원가가 지나치게 과대하다.
- (12) 선정된 활동에 적합한 조직구조의 변화가 필요하다.
- (13) 원가동인을 확인하기가 어렵다.
- (14) 전산요원으로 하여금 많은 시간을 소비하게 한다.
- (15) 외부의 재무보고를 위해 ABCM을 사용하기가 어렵다.
- (16) 시스템의 운용에 많은 비용이 소비된다.
- (17) 활동(activity)을 확인하기가 어렵다.
- (18) 최고경영자의 지원이 부족하다.
- (19) 스태프가 거부적인 행동을 할 우려가 있다.
- (20) 최고경영진의 변화에 크게 좌우된다.
- (21) 본사로부터 승인을 받기가 어렵다.
- (22) 경험이 부족하다.
- (23) ABCM 산출물의 가치가 제한되어 있다.

4. ABCM의 실행기준과 기대효과

4.1. ABCM의 성공적인 실행을 위한 기준

ABCM 시스템이 성공적이라면, 회사는 본 시스템을 강화하여 모든 경영의사결정에 대한 기준으로 사용해야 한다. 성공적인 시스템은 다음 4가지 중요 요소에 달려있다. 즉, 시스템은 최고경영자의 지원을 받으며, ABCM은 이해가능하고 설명가능하며, 시스템에 접근하기 쉬우며, 내부경영자가 시스템의 소유권을 갖는 것이다.

첫째, 최고경영자의 지원은 중요하다. ABCM 시스템은 사업에 관한 회사의 전망을 변화시킨다. 그 자체로 조직에는 승자와 패자가 있으며, 패자의 경우 상위경영자의 신임을 얻지 못하면 시스템을 문제삼을 것이다. 한 회사에서 교육훈련에서 뿐만 아니라 상위경영자가 ABCM에 대한 상세한 설명을 한다. 더욱이 대부분의 사람들은 변화에 저항적이며, 변화가 비강제적이라면 새로운 아이디어는 수용되기 어렵다. 예컨대, 두 회사를 비교하면 최고경영자의 지원에 대한 차이점을 발견할 수 있다. 첫 번째 회사의 경우, ABCM 시스템은 회사시스템에 의해 옹호되고 또한 개발되었다. 비록 팀이 설비요원 사이에서 실질적인 동의를 했을 지라도, 설비의 경영진은 회의적이어서 결국 시스템의 결과는 무시되었다. 반면에 두 번째 회사의 경우, 시스템이 시작되면서 원가관리자의 권고사항을 개발했으며 부사장이 인정한 결과, 이 설비는 회사의 전략에서 중대한 변화를 초래하였다. 따라서 경영진의 미래는 의사결정의 변화에 달려 있다고 할 수 있을 것이다.

둘째, ABCM 시스템이 성공적이기 위해서는 회사의 종업원은 시스템과 그 결과를 이해해야 한다. 가정의 단순화가 필요 불가결하므로 시스템을 너무 복잡하게 할 수 없다. 성공적인 시스템은 제품원가를 계산하기 위한 전문적 지식을 요구하지 않으므로, 만일 시스템이 이해가능성을 저해한다면 그것 또한 신뢰할 수 없는 것이다. 그러나 시스템은 제품원가를 정확히 보고해야 하며, 그 결과는 직관적으로 정확해야 한다. ABCM 시스템은 회사의 활동이 자원을 어떻게 소비하고, 그 제품 혹은 고객이 그 활동들을 어떻게 유발하는지를 나타내야 하며, 또한 배분계획은 임의적이어서는 안된다. 만일 한 부문이 다른 부문보다 원가가 더 들며 차이점이 설명되지 않는다면, 시스템은 신뢰성을 갖지 못하여 결국 시스템은 실패로 돌아갈 것이다.

셋째, ABCM 시스템의 모든 잠재적인 이용자들은 원가관리시스템에 적시에 손쉽게 접근해야 한다. 이것은 통합원가시스템이 독립형의 시스템보다 우수하다는 중요한 이유의 하나이다. 통합원가시스템은 회사의 어떠한 정보시스템 단말기에 접근할 수 있으며, 통합원가시스템만이 이러한 이용가능성과 대응될 수 있다. 접근가능성의 결여는 많은 PC기준 시스템이 실패하는 중요 이유의 하나이다. 대부분의 개인용 컴퓨터 시스템은 여러 이용자들을 지원할 수 있는 네트워크 능력이 부족하다. 전형적으로 시스템 관리자들은 배치의 통제불능을 염려하는 관계로 시스템을 동일하게 하거나 분산시키자는 제안을 거절한다. 따라서 PC기준 ABCM 시스템에 대한 접근은 제한적이며, 그 운영시스템에 막대한 부담을 준다. 시스템에 대한 접근의 제한은 또한 불신을 초래하므로 이용자들은 새로운 시스템에 당연히 회의적이다. 많은 이용자들은 장기적 실험후 시스템의 편리성을 느낀다. 만일 접근이 제한된다면 그것은 고유의 의사결정과정에만 이용될 것이다. ABCM 시스템 개발후 시스템에 대한 접근이 너무 제한되는 회사는 보다 나은 설계, 개선된 성과측정, 보다 나은 가격결정과 같은 ABCM에 대한 효익을 대부분 상실할 것이다.

넷째, 실행요원은 시스템의 소유권을 가져야 하는데, 이는 모든 새로운 시스템에 유효하다. 만일 누군가 그 수행에 대한 모든 장애를 극복하면서 새로운 아이디어에 전념하며 그것을 옹호하지 않는다면, 그 아이디어는 수용되기 어렵다. ABCM 시스템도 예외가 아니다. 더욱이 기업의 전문기술로 말미암아 시스템은 새로운 회사욕구를 증대시키고 또한 이에 부응하는 발전적인 실체가 될 것이다.

ABCM 연구를 단기간에 성공시키기 위해서 이 조건들을 모두 갖출 필요는 없다. ABCM 연구가 성공적이어서 회사가 경쟁력을 높일 수 있도록 하기 위해서는 최고경영자의 지원을 적극적으로 받아 들인다. 최고경영자는 일반적으로 전략적 의사결정을 단독으로 할 수 있으므로 ABCM에서 경영자의 믿음(belief)과 자발성(willingness)은 경쟁력 제고에 필히 요구되는 소중한 것이라고 생각된다.

4.2. ABCM의 기대효과

ABCM은 당초 제창목적인 정확한 제품원가를 제공하는 것 외에도 실무에 대한 적용이 확산됨에 따라 여러 가지 목적이 기대되고 있다. 이하에서는 ABCM 활용의 기대효과를 살펴보고자 한다.

4.2.1. 의사결정에의 전략적 이용

ABCM 기법의 활용으로 전통적인 원가계산제도에서 왜곡되었던 원가가 정확하게 계산됨으로써 의사결정을 올바르게 할 수 있게 해 준다. ABCM으로 산출된 원가정보를 경영 의사결정에 사용함으로써 ABCM을 전략적으로 이용할 수 있다. 이 경우 전략적으로 이용한다는 것은 다음과 같은 의미를 가지고 있다고 해석할 수 있다.

첫째로, ABCM의 초점이 제조활동 그 자체라기보다도 보조활동과 제조활동과의 상관관계에 있다. 종전, 보조활동에 관한 관리는 부문예산에 의지하는 것이 많았다고 할 수 있지만, 각각 보조부문의 성과를 개별적으로 측정할 뿐이고 부문간의 상호의존관계에는 주의가 기울여지지 않았다. 그러나 예를 들어, 최근에는 설계부문의 중요한 역할은 가공·조립을 고려한 설계의 개선에 의해 가공시간·작업준비시간을 단축하는 것, 품질을 유지하기 쉬운 설계를 도입하고 검사부문 및 재가공공정의 원가를 감소시키는 것 등으로 생각된다. 또 JIT(적시생산방식) 환경하에서는 품질의 향상과 작업시간의 감소효과는 재고관련 비용의 절약으로 나타난다. 이런 상호의존관계를 중시하면, ABCM에 의해 주어지는 원가

동인 한 단위당 원가는 새로운 의사결정에 의해 사내 제활동과의 관계가 어떻게 변화하는가 하는 구조적인 변화에 관한 정보를 제공하게 된다.

둘째로, 부문간의 상호의존관계의 측정과 관리는 장기적인 관점을 필요로 한다. 최근에는 최고경영자뿐만 아니라 부문관리자의 활동 속에서도 장기적인 관점에서 원가의 동향을 측정하려 하고 있고, 조직내의 여러 관리자에게 필요한 정보를 요구하고 있다. 이는 개별 단위차원보다는 부분적인 구조를 허용하는 정도의 기간 내에서 의사결정에 영향을 미치는 주변동비적인 성격의 장기변동비에 관한 원가정보를 필요로 한다는 것이다.

셋째로, ABCM이 경쟁시장에서 도움이 되는 정보를 제공할 수 있는 것이다. 현대의 고도기술을 이용한 제품시장에서는 제품개발기술과 생산기술의 우수성과 동시화된 시스템 및 세밀한 생산관리기술 등의 보조간접활동이 경쟁력의 원천이 된다. ABCM에 의한 제품원가는 원가동인을 통해서 보조간접활동의 소비를 반영한 것이고 제품의 가치가 시장을 통하여 시장가격으로 표현된다고 생각하면, 제품가치의 원천을 정확히 반영한 제품원가를 제공하는 것이 가능하다. 이러한 관점에서 ABCM은 경쟁시장에서의 가격결정에 도움이 되는 정보를 제공한다고 평가되고 있다.

4.2.2. 성과평가로서의 원가절감효과

명확한 간접원가의 출처를 파악함으로써 효익을 제공하지 못하는 활동을 제거하거나 줄여감으로써 그 활동으로 인한 비용을 줄일 수 있을 것이다. 이러한 노력은 활동기준원가 계산이 적용되는 한 계속되리라 본다. 즉, 기업의 수익성 제고를 위한 원가절감의 한 방법이 되는 것이다. Innes와 Mitchell(1990)의 연구에서 예시된 영국기업의 경우를 보면 성과평가 척도로서 원가동인이 사용되었고, 효율적이지 못한 공장과 부문의 원가개선을 지원하기 위해 원가동인의 분석이 이루어지고 있다.⁸⁾ 여기서 ABCM이 원가관리와 성과평가 목적으로 사용된 경우라도 전통적인 표준원가관리의 사고와는 다른 점이 있다. 예를 들어 Turney(1991)에 의하면 ABCM의 원가절감방법으로 활동의 소멸·제거·선택·공용이라는 방법이 있다⁹⁾고 했는데, 이것은 간접원가의 출처를 명확히 파악함으로써 그 발생원인이 되는 활동을 취사선택할 수 있는 것이다. 또한, ABCM을 부가가치 활동의 측정과 관련해서 단기적 관점의 원가관리가 아닌 자동화된 제조과정에서 가치를 창조하고, 원가의 목적적합성을 보다 명확하게 하려는 생각도 있다. 만약, 자재운반비의 경우처럼 원가가 비부가가치인 경우는 서비스 또는 지원수준을 결정한 후에 이들 원가를 단위작업장에 배분하면 된다. 원가절감노력은 제품설계, 설비계획 등을 포함한 제품설계 단계에서 이루어지는 경우에 그 효과가 크다고 할 수 있는데, ABCM이 원가를 발생시킨 활동 자체에 관리자의 주의를 집중시키는 효과가 있으므로 제품설계 단계에서 활동의 부가가치 여부를 파악하여 원가를 절약해야 할 것이다.

한편, 제조과정의 성과관리뿐만 아니라 각종의 활동에 초점을 둔 ABCM의 사고를 확장해서 사업부제 조직과 같은 경우에 분사비와 일반관리비를 사업부와 각 부문에 배부할 때 ABCM을 활용하는 것이 원가절감 측면이나 의사결정목적으로도 유리하다는 주장도 있다.¹⁰⁾

8) John Innes and Falconer Mitchell, May 1990, "Activity Based Costing Research", CIMA, *Management Accounting*, pp. 28-29.

9) Peter B. B. Turney, Winter 1991, "How Activity Based Costing Helps Reduce Cost?", *Journal of Cost Management*, pp. 29-35.

10) Thomas E. Steimer, October 1990, "Activity-Based Accounting for Total Quality",

4.2.3. 관련원가 파악의 용이

활동을 따라 원가를 파악함으로써 상품 또는 고객이나 점포에 관한 관련원가의 파악이 용이할 것이다. 기존의 원가계산제도에서 귀속이 애매한 원가가 많았으나 ABCM은 원가 추적이 용이함으로 관련원가 측정이 손쉬울 것이다.

카플란(Kaplan)은 존슨(Johnson)과의 공저에서 제품의 도입·폐기·수주·제품믹스 및 자가제조나 외부구입의 의사결정에서 단기적인 변동비를 사용하는 것은 위험하며, 이들의 의사결정은 기업의 이용 가능한 자원의 제약을 동반하게 되고 단기적이 아닌 장기적인 원가의 변동성에 비추어 의사결정을 해야 한다고 말함으로써 ABCM에서의 관련원가 파악의 우위성을 지적하고 있다. 또한, 이러한 관련원가 파악은 전략적 사항이라면서 개별 제품의 장기한계원가(long-run marginal costs)를 기초로 해야 한다고 했는데, ABCM 시스템으로부터 얻을 수 있는 제품원가 정보가 완성되어 장기한계원가로서의 역할을 충분히 달성할 수 있을지는 더 연구해야 할 것이다.¹¹⁾

4.2.4. ABCM의 제품설계에의 영향

공장자동화(FA)의 진전은 제품생산 단계에서의 원가관리를 지양하고 기획단계, 특히 생산시스템의 설계단계에서 관리의 중요성을 증대시키게 된다. 따라서 원가절감의 노력이 제품설계, 설비계획 등을 포함한 제품설계 단계에서 이루어지는 경우에 그 효과가 크다고 할 수 있다. 전술한 바와 같이, ABCM은 원가를 발생시킨 활동자체에 관리자의 주의를 집중시키는 효과가 기대되므로 활동의 부가가치 여부를 관리자가 주의하도록 하여 끊임없이 공정을 개선하는 동시에 제품의 설계자에 대해서도 상이한 제품설계가 원가와 생산의 탄력성에 어떤 효과를 미치는지를 이해시켜, 그것에 의해 제품설계를 수정할 수 있도록 한 것이라고 생각된다. 이렇게 ABCM은 제품설계자의 의사결정이 제품원가에 미치는 영향에 대해 보다 정확한 정보를 제공하므로 그러한 정보는 필연적으로 신제품의 설계와 기존제품의 설계변경에 영향을 미치게 된 것이다.

4.2.5. 장·단기적 원가통제의 지원¹²⁾

ABCM은 활동관리에 중점을 두는 과정에서 조달시간·운반거리·점유면적 등 비계량적인 경쟁적 지표를 지속적으로 추적하게 되고, 그 결과 업무활동의 성과를 일선 현장에서 직접적으로 통제할 수 있게 한다. 따라서 원가 자체의 통제보다는 품질이나 탄력성 등에 대한 통제의 중요성을 부각시키고 비부가가치 활동 즉, 낭비의 제거를 강조함으로써 통제에 관한 동기부여적 효과를 갖는다. 따라서 ABCM하에서는 활동에 대한 직접적인 관리가 가능해졌으며, 활동을 중심으로 목표를 구체적으로 설정하기 때문에 부문경영자로 하여금 품질개선·생산성 향상·원가절감 등을 위한 노력을 경주하도록 한다.

5. 결론

ABCM을 기업에 도입하여 전략적 원가관리기법으로 활용하고 유용성을 제고하기 위하여는 다음과 같은 효율적인 활용방안을 모색해야 할 것이다.

Management Accounting, pp.39-42.

11) Johnson, H. T. and R. S. Kaplan, January 1987, "The Rise and Fall of Management Accounting", *Management Accounting*, pp. 22-30.

12) 신흥철, 1993, 관리회계의 혁신, 경문사, p. 125.

첫째는 최고경영층이 ABCM 도입의 필요성에 대한 확신을 갖는 것이다. 이를 위한 첫 번째 단계는 ABCM에 대한 문헌이나 자료를 소개하고, 내부 세미나를 개최하며, 다른 회사의 도입성공사례를 소개함으로써 흥미를 유발시키는 것이다. 두 번째 단계는 ABCM의 수용에 가장 큰 저해요인인 핵심 경영자들의 부정적인 반응을 제거하는 것이다. 또한 ABCM은 적용하기가 너무 어렵고, 현행 시스템을 개선하는 것은 추가작업이 되며, 우리 회사는 더 이상 정확한 원가자료를 필요로 하지 않으며, 업무의 개선에 원가관리시스템은 중요하지 않다는 잘못된 인식을 불식시키는 것이다. 세 번째 단계는 최고경영층의 약속을 받아내는 것이다. 이를 위해 어떤 기업이 가장 큰 효과를 가져올 수 있는지를 파악하고 ABCM 도입의 중요성을 인식하는 것이다. 즉, 경영자가 원가정보가 왜곡되었다고 느끼며, 영업부문에 원가정보를 사용하지 않으며, 매출액은 증가하나 이익은 감소하며, 회사 내에 공식적인 원가시스템이 아닌 비밀의 원가시스템이 별도로 존재하며, 원가절감 운동이 성과를 거두지 못하고 있으며, 고객들이 자사의 주문제품을 좋아하기는 하나 실제로는 타사의 표준품을 구입하는 단계에서는 ABCM 도입이 필요하다.

둘째는 ABCM의 장점을 최대한 활용할 수 있는 전략개발이다. 이는 ABCM 도입시 실패의 대부분은 계획의 잘못에 기인하므로 계획수립에 유념한다. 계획수립을 잘 하면 ABCM이 성공할 확률이 높아지고, 회사에 대한 더 많은 지식을 얻게 되며, 회사 소유주로서의 자부심을 더 높일 수 있는 이점이 있다. 계획수립시에는 ABCM 도입목적의 명확화, 세부목적을 만족시킬 정보의 구체화, 적용범위의 명시, 프로젝트 팀의 조직구조 결정, 팀멤버의 선정, 팀멤버의 훈련계획 수립, 일정계획 수립, 프로젝트의 예산수립을 하는 절차에 따르는 것이 바람직하다.

셋째는 필요한 자료의 수집이다. 정보의 원천으로서 회계 부서의 원가자료, 작업자 혹은 작업에 관한 지식소유자의 활동에 관한 자료, 회사의 일반정보시스템인 원가대상·활동동인·성과측정치에 관한 자료를 활용한다. 이를 위한 정보수집방법으로서 관찰, 작업시간측정시스템(timekeeping system), 설문지, 스토리보드(storyboards), 면담(interviews)을 이용한다. 특히 면담을 통한 정보수집방법으로서 면담대상의 결정, 면담을 위한 준비, 면담의 수행, 문서화, 면담스케줄, ABCM 시스템에 자료를 입력하는 순서로 진행한다.

넷째는 ABCM 모델의 디자인이다. 이를 위한 첫 번째 단계는 활동을 식별하는 것이다. 즉, 전체목표에 대한 수준별 세부 목표를 정하며, 상충되는 목표를 가진 경우 관련된 활동을 통합하여 사용하며, 중요하지 않는 항목은 통합하며, 활동을 명확하고 일관성 있게 묘사한다. 두 번째 단계는 활동원가를 산출하기 위하여 총계정원장을 재편성하는 것이다. 즉, 관련있는 계정을 통합하며, 부문별 원가가 파악될 수 있도록 계정을 분리하며, 비경제적인 항목을 재조정한다. 세 번째 단계는 활동중심점을 만드는 것이다. 즉, 모든 활동을 부문별 활동중심점별로 모으며, 사용자들의 요구에 맞는 활동중심점을 만들기 위한 특성치를 사용하며, 계층적 활동정보를 산출할 수 있도록 활동중심점의 계층을 만든다. 네 번째 단계는 자원동인(resources driver)을 정의하는 것이다. 즉, 지원활동의 원가를 주활동에 부가하며, 가능하면 직접적으로 부가시키며, 배분이 필요할 경우는 상식을 바탕으로 하며, 인건비성 원가와 비인건비성 원가를 분리한다. 다섯 번째 단계는 특성치를 결정하는 것이다. 즉, 모델의 목적이 특성치를 선택하도록 하며, 민감한 특성치는 사용자가 부가하도록 한다. 여섯 번째 단계는 활동동인(activity driver)을 선정하는 것이다. 즉, 활동의 형태에 맞는 활동동인을 선택하며, 활동의 실제소비와 상관이 큰 활동동인을 선택하며, 독특한 활동의 수를 최소화하며, 성과개선을 잘 나타내는 활동동인을 선택하며, 측정비용이

최소화되는 활동동인을 선택하며, 새로이 측정해야 하는 활동동인은 제외한다.

다섯째는 ABCM 모델의 성공적 이용이다. 이를 위해 이용계획으로서 유용한 보고서의 작성, ABCM 모델의 개량, 지원시스템의 개선, ABCM 정보의 배포, 사용자를 잘 훈련시키는 방안을 마련한다. 또한 변화과정의 관리로서 달성한 결과를 경영자에게 보고하며, 개선의 목표를 명확화하고, 변화에 공동으로 대처하고, 이용자들을 지원하고, 이용결과에 대한 피드백을 제공함으로써 ABCM을 성공적으로 활용할 수 있을 것이다.

참고문헌

- (1) Gary Cokins, 1996, *Activity-Based Cost Management: Making It Work*, Irwin, pp. 40-42. p.79.
- (2) Peter B. B. Turney, Summer 1989, "Using Activity-Based Costing to Achieve Manufacturing Excellence", *Journal of Cost Management*, p. 25.
- (3) Robin Cooper and Robert S. Kaplan, September/October 1988, "Measure Costs Right: Make the Right Decisions", *Harvard Business Review*, pp. 96-103.
- (4) Johnson H. Thomas, Winter 1990, "Activity Management : Reviewing the Past and Future of Cost Management", *Journal of Cost Management*, pp. 4-7.
- (5) Cooper, Robin, Fall 1990, "Cost Classification in Unit-Based and Activity-Based Manufacturing Cost Systems", *Journal of Cost Management*, pp. 4-11.
- (6) John Innes and Falconer Mitchell, May 1990, "Activity Based Costing Research", CIMA, *Management Accounting*, pp. 28-29.
- (7) Peter B. B. Turney, Winter 1991, "How Activity Based Costing Helps Reduce Cost?", *Journal of Cost Management*, pp. 29-35.
- (8) Thomas E. Steimer, October 1990, "Activity-Based Accounting for Total Quality", *Management Accounting*, pp.39-42.
- (9) Johnson, H. T. and R. S. Kaplan, January 1987, "The Rise and Fall of Management Accounting", *Management Accounting*, pp. 22-30.
- (10) 신흥철, 1993, 관리회계의 혁신, 경문사, p. 125.